الجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة
وزارة التّعليم العالي والبحث العلميّ
جامعة محمّد بوضياف بالمسيلة

والتجارية وعلوم التسير كلّيّة: العلوم الاقتصادية
قسم:العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة

مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

الطور الثاني أكاديمـــي

في: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت عنوان:

دور الجزاءات في الحد من التهرب الضريبي
– مديرية الضرائب ولاية المسيلة–

✓ **إعداد الطّالب:** زغبة نورهان ، معمري حاتم

✓ **تاريخ المناقشة:** 2025/06/17

أمام لجنة المناقشة المكوّنة من السّادة الأساتذة:

الرقم	الاسم واللّقب	الرّتبة العلميّة	الجامعة	الصِّفة
1	د.رزيقات بوبكر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	رئيسا
2	د. أحمد حميدي السعيد	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	مشرفًا ومقررا
3	د.بحري علي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	ممتحنا

السّنة الجامعيّة: 2024-2025

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة محمد بوضياف - المسيلة
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

Faculty of Economics, Commercial and Management Sciences
Department of Finance and Accounting

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(ملحق القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020، المتعلق بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها)

أنا الممضي أسفله،

الإسم: ..... اللقب: .....

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: ..... والصادرة بتاريخ: .....

المسجل(ة) بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. قسم العلوم المالية والمحاسبة.

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة: .....؛ عنوانه:

.....

.....

.....

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية، ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: .....

الإمضاء

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة محمد بوضياف - المسيلة
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

Faculty of Economics, Commercial and
Management Sciences
Department of Finance and Accounting

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد
النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(ملحق القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020، المتعلق بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها)

أنا الممضي أسفله،

الإسم: ...حاتم... اللقب: ...محمدي...

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 203474581 والصادرة بتاريخ: 2023/06/25

المسجل(ة) بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة.

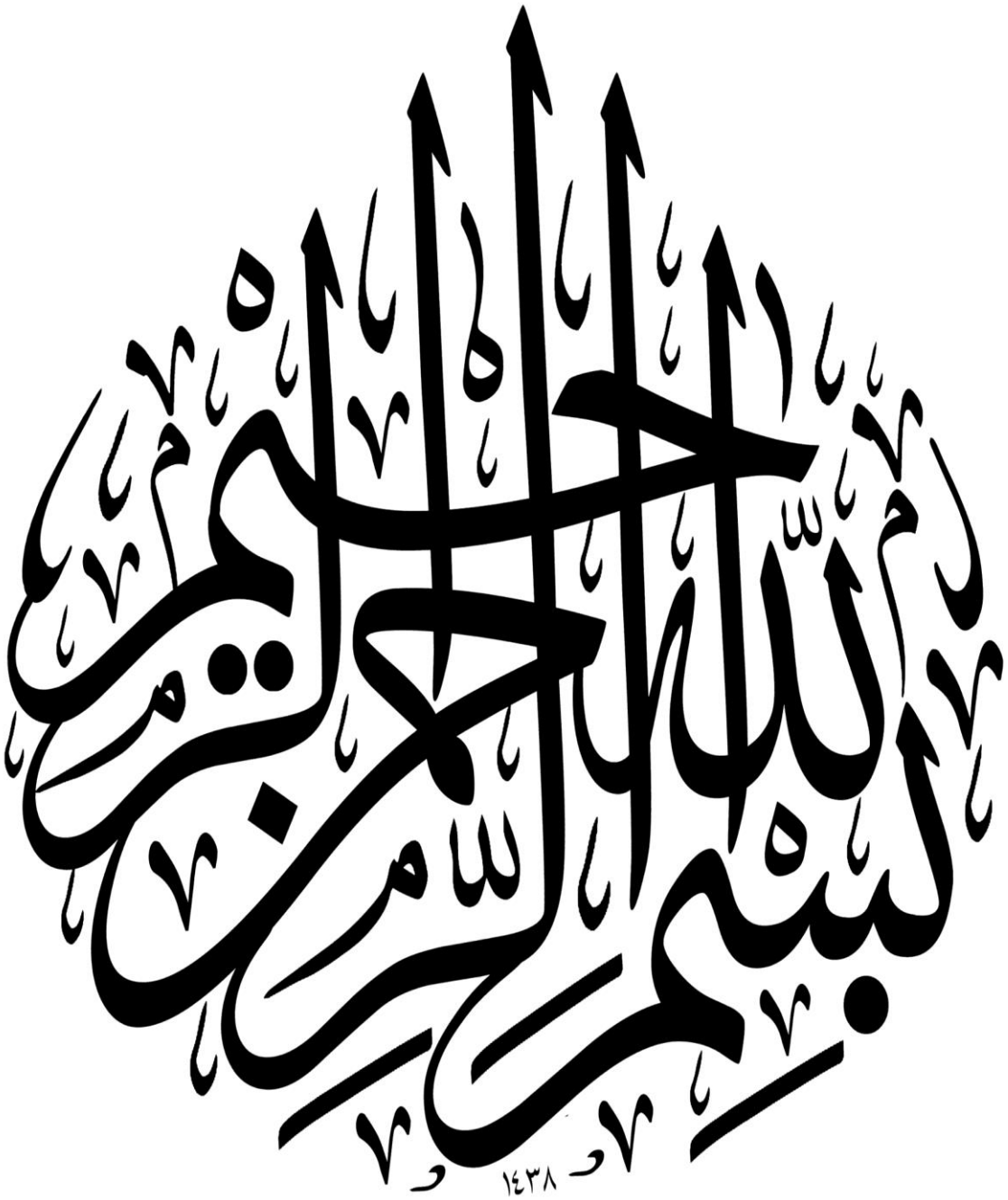
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة: الماستر ؛ عنوانه:

الحوكمة المصرفية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية، ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2025/06/10

الإمضاء


بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٣٨

شكر وعرفان

بداية نشكر الله سبحانه وتعالى على توفيقه وإعانته لنا لنتم هذه الدراسة.

كما نتقد م بعظيم الشكر والعرفان إلى استاذ **أحمد حميدي السعيد** على

توجيهه السديد وارشاداته ونصائحه وتوصياته القيمة طيلة فترة القيام بهذه الدراسة.

ولا يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى كل من مدى لنا يدي العون لإنجاز هذا العمل المتواضع.

إهـــداء

الى العزيز الذي حملت اسمه فخرا ،

إلى من كلله الله الهيبة والوقار، إلى من حصد الأشواك عن دربي، وزرع لي الراحة بدلا منها،

إلى أبي، الذي لم ينحن ظهره مما كان يحمله، بل انحنى ليحملني. كان يحمل همومي على كتفيه ويمنحني من قوته، وكنت احجب عن نفسي بعض المطالب فكان يكشف عما اشتهي الحجبي فشكرا لكونك أبي (صالح).

وإلى من علّمتني الأخلاق قبل أن أتعلمها إلى الجسر الذي صعدت به إلى الجنة إلى اليد الخفية التي ازالت عن طريقي العقبات ومن ضلت دعواتها تحمل اسمي ليلا ونهارا أمي محبوبتي وملهمتي(يمينة) .

وإلى من وهمي الله نعمة وجودهم، إلى مصدر قوتي وأرضي الصلبة وجدار قلبي المتين اخوتي (شيماء، محمد، رنيم) إلى النور الذي أضاء درب العائلة و الابتسامة التي تزرع الفرح في قلبي و برائتك التي تمنح الحياة طهرها يا من كنتَ دائمًا أقرب للقلب من النبض (غيث) والى من ضاقت بي الدنيا وسعت بخطاها وان سقطت كانت اول من رفعتني بكلماتها إلى من رافقتني بالقلب قبل الدرب (ملاك) . ها أنا اليوم، أطوي صفحةً من التعب، وأسجل في تاريخي فخرا لا ينسى لم أعد أتسائل على ملامح الوصول، فقد رأيتها في عيوني.

تلاشت غيوم التعب، وابتسم الأفق بعد عتمة الانتظار.

ها هي الخطة التي كانت تتعثر أحياناً.

قد وجدت مستقرها في قمة الإنجاز.

زغبة نورهان

إهداء

إلى من غرست في قلبي معنى الصبر، ومنحتني من حبها ودعائها زاد وامل و الطريق...

إلى أمي الغالية، حفظها الله ورعاها.

إلى من كان ظلي حين اشتد الحر، وسندي حين مال الزمان...

إلى أبي العزيز، حفظه الله وأطال في عمره.

إلى إخوتي الذين كانوا عونًا وسندًا،

وإلى عائلتي التي كانت الحاضنة الأولى لطموحي،

إلى الأصدقاء والزملاء و الاقارب الذين شاركوني هذه الرحلة العلمية،

وكان لوقوفهم ولو بل قليل أثراً لا يُنسى...

إليكم جميعًا، أُهدي ثمرة هذا الجهد، عرفانًا وامتنانًا.قد وجدت مستقرها في قمة الإنجاز.

وبين طيّات الطريق...أنفسا سلام، وقلبي امتنان ،

وأخر ما أقول الحمد لله رب العالمين

معمري حاتم

مقدمة:

تُعد الضريبة من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الدول لتمويل نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، فهي تعبر عن مساهمة المواطنين في دعم المصلحة العامة، وتعكس مبدأ التضامن الاجتماعي. ومع ذلك، قد يلجأ بعض المكلفين إلى مخالفة القوانين الضريبية، إما عن طريق التهرب أو الغش، مما يهدد توازن النظام المالي ويضر بمبادئ العدالة والمساواة. لهذا، كان من الضروري أن تضع التشريعات آليات فعّالة لضمان احترام الالتزامات الضريبية، من بينها العقوبات الضريبية التي تشكل وسيلة ردعية وتصحيحية في آن واحد حيث تُعرف العقوبات الضريبية بأنها التدابير القانونية التي تُفرض على المكلفين عند مخالفتهم للواجبات المنصوص عليها في القوانين الضريبية، سواء كانت هذه المخالفات متعلقة بعدم التصريح، أو الإخفاء، أو التأخير في الدفع. وتتنوع هذه العقوبات بين مالية كالغرامات وزيادات التأخير، وجزائية كالعقوبات السالبة للحرية في بعض الحالات الجسيمة. ويهدف النظام العقابي الضريبي إلى تحقيق الردع العام والخاص، وضمان الامتثال الطوعي للضريبة، مع احترام حقوق المكلفين في الطعن والدفاع. ومن خلال دراسة العقوبات الضريبية، يتضح مدى أهمية الموازنة بين حماية مصلحة الخزينة العامة والحفاظ على حقوق الأفراد، بما يساهم في بناء نظام ضريبي عادل وفعّال.

يشكّل موضوع الحد من التهرب الضريبي محوراً بالغ الأهمية، نظراً لدوره الحيوي في الحفاظ على توازن المالية العامة وتعزيز العلاقة القائمة على الثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة. ويتطلب التصدي لهذه الظاهرة اعتماد مجموعة من التدابير المتكاملة، من بينها تبسيط النصوص والإجراءات الجبائية، وتعزيز آليات الرقابة والتفتيش، إلى جانب تفعيل العقوبات الزجرية وتطوير سبل التسوية الجبائية. كما أن نشر الوعي بأهمية الضريبة وترسيخ ثقافة الالتزام الطوعي يعد من أبرز الأساليب الوقائية لمواجهة هذه الظاهرة. ويقتضي التصدي لها تنسيقاً وتعاوناً فعالاً بين مختلف الفاعلين المعنيين، بما يُسهم في بناء منظومة ضريبية تتسم بالشفافية والعدالة والنجاعة.

أولا : إشكالية الدراسة

في ظل التحديات التي تواجهها الأنظمة الجبائية، يُعد التهرب الضريبي من أبرز الظواهر التي تهدد استقرار الموارد المالية للدولة وتعيق تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين. وفي هذا السياق، برزت العقوبات الضريبية كآلية قانونية أساسية تهدف إلى مواجهة هذه الظاهرة والحد من انتشارها، من خلال ما تحمله من طابع ردعي وتأديبي. إذ تشمل هذه العقوبات تدابير مالية كالغرامات وزيادات التأخير، وأخرى جزائية كالعقوبات

السالبة للحرية، وكلها تهدف إلى تعزيز ثقافة الامتثال الطوعي للقوانين الجبائية وتصحيح سلوك المكلفين، بما يضمن استقرار المنظومة الضريبية وفعالية أدائها.

وانطلاقًا من هذا الإطار، تبرز الإشكالية التالية:

ما هو الدور الذي تؤديه العقوبات الضريبية في الحد من التهرب الضريبي على مستوى مديرية الضرائب لولاية المسيلة؟

الأسئلة الفرعية:

1. ما هي أنواع العقوبات الضريبية المنصوص عليها في التشريع الضريبي الجزائري؟
2. ما هو مستوى التهرب الضريبي لولاية المسيلة خلال الفترة 2024 – 2021؟
3. ما أثر العقوبات الضريبية على الحد من التهرب الضريبي وعلى تحسين الحصيلة الجبائية الإجمالية؟

ثانيا: فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية:

- تساهم العقوبات الضريبية في الحد من التهرب الضريبي وتحسين الحصيلة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب لولاية المسيلة.

الفرضيات الفرعية:

- تتنوع العقوبات الضريبية المنصوص عليها في التشريع الجزائري بين عقوبات مالية وإدارية وجنائية، وتلعب هذه الأنواع دورًا حاسمًا في ردع المخالفات الضريبية.
- يشهد مستوى التهرب الضريبي في ولاية المسيلة تباينًا خلال الفترة [2021 – 2024]، ويؤثر هذا التباين بشكل سلبي على حجم الحصيلة الجبائية المحصلة.
- تُسهم العقوبات الضريبية المطبقة بفعالية في تقليص حجم التهرب الضريبي، مما يؤدي إلى تحسين الحصيلة الجبائية الإجمالية، ويتفاوت هذا الأثر بحسب فعالية آليات الرقابة والتطبيق خلال الفترة المدروسة.

ثالثا: أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تساهم في فهم أعمق لدور العقوبات الضريبية في الحد من التهرب الضريبي ضمن السياق المحدد، مما يوفر رؤية تحليلية دقيقة حول فعالية هذه الأدوات القانونية. كما تقدم معلومات قيمة لصناع القرار والجهات الضريبية تمكّنهم من تقييم السياسات الحالية واقتراح سبل عملية لتطويرها. ومن جهة أخرى، تُعد الدراسة مساهمة في تعزيز العدالة الضريبية من خلال اقتراح آليات فعالة للحد من التهرب، الأمر الذي يضمن توزيع الأعباء الضريبية بشكل أكثر إنصافًا بين المواطنين. بالإضافة إلى ذلك، فإن هذه الدراسة تدعم جهود الدولة في تحقيق أهدافها المتعلقة بزيادة الإيرادات الضريبية، وبالتالي تمويل المشاريع التنموية وتعزيز الاستقرار الاقتصادي.

رابعا : أهداف الدراسة:

- **أهداف نظرية :**
  - تحديد المفاهيم الأساسية للعقوبات الضريبية والتهرب الضريبي.
  - تحليل أنواع العقوبات الضريبية وآليات تطبيقها في النظام الضريبي الجبائي.
  - دراسة التجارب الدولية في استخدام العقوبات للحد من التهرب الضريبي.
- **أهداف تطبيقية :**
  - تقييم مدى فعالية العقوبات الضريبية الحالية في الحد من التهرب الضريبي في مديرية الضرائب لولاية المسيلة .
  - تحديد العوامل التي تؤثر في فعالية العقوبات الضريبية في مديرية الضرائب.
  - اقتراح توصيات لتطوير نظام العقوبات الضريبية وتعزيز دوره في مكافحة التهرب الضريبي.

خامسا : حدود الزمانية و المكانية

- **الحدود الزمانية:**

تقتصر هذه الدراسة على الفترة الممتدة من سنة **[2021إلى سنة 2024]**، وهي فترة تم اختيارها نظرًا لما شهدته من تغيّرات واضحة في الحصيلة الضريبية على مستوى ولاية المسيلة، سواء من حيث تطور العقوبات أو تباين نسب التهرب الضريبي.

- **الحدود المكانية:**

تتركز هذه الدراسة على **ولاية المسيلة** باعتبارها وحدة تحليلية، حيث تم اعتماد البيانات والإحصائيات الصادرة عن الهيئات الجبائية المحلية لهذه الولاية، ما يسمح بفهم واقع التهرب الضريبي وآثاره في هذا الإقليم الجغرافي بشكل دقيق.

سادسا : أسباب اختيار الموضوع:

- **أسباب ذاتية** :اهتمام الطلبان بمجال المالية العامة والقانون الضريبي، والرغبة في فهم التحديات التي تواجه الأنظمة الضريبية وكيفية التغلب عليها.
- **أسباب موضوعية** :الأهمية الكبيرة لمكافحة التهرب الضريبي اضافة الى تخصص الطالبان جباية ومحاسبة عن طريق العقوبات الضريبية التي تساهم في تعزيز الاستقرار الاقتصادي والمالي للدولة، والحاجة إلى دراسات تحليلية لتقييم فعالية الأدوات المستخدمة في هذا المجال في مديرية الضرائب.

سابعا : المنهج المستخدم

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وذلك لما يتيحه من إمكانية وصف الظواهر الجبائية المرتبطة بالتهرب الضريبي والعقوبات المترتبة عنه، وتحليل المعطيات الرقمية والإحصائية المتعلقة بالحصيلة الضريبية لولاية المسيلة خلال الفترة 2021–2024.

يهدف هذا المنهج إلى تفسير العلاقات بين المتغيرات (كالتهرب والعقوبات والحصيلة الإجمالية) واستنتاج أثر الظاهرة المدروسة على الواقع المالي الجبائي، من خلال الربط بين الجانب النظري والبيانات الواقعية.

ثامنا : الدراسة السابقة

يُعد تضمين الدراسات السابقة من المراحل الأساسية في إعداد البحوث العلمية، حيث تسمح للباحث بفهم السياق العام لموضوعه، والاطلاع على ما توصّلت إليه الجهود العلمية السابقة من نتائج واستنتاجات. ومن خلال تحليل هذه الدراسات، يتمكّن الباحث من تحديد أوجه الاتفاق والاختلاف بينها، واستجلاء الفجوات البحثية التي ما تزال بحاجة إلى معالجة. وفي هذا الإطار، سيتم في هذا المحور عرض ومناقشة أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، مع التركيز على منهجيتها، وأهدافها، وأبرز نتائجها.

دراسة الأولى : روميساء بودهير وعائشة موسى، *دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي: دراسة حالة بمفتشية الضرائب أول نوفمبر في غرداية للفترة 2020-2023*، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة، جامعة غرداية، 2024/2023.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التحقيق المحاسبي كأداة فعّالة تعتمدها الإدارة الجبائية في الكشف عن حالات التهرب الضريبي، وذلك من خلال دراسة ميدانية على مستوى مفتشية الضرائب أول نوفمبر بغرداية. وقد توصلت الدراسة إلى أن التحقيق المحاسبي يسهم في تصحيح الأسس الخاضعة للضريبة واسترجاع أموال الخزينة العمومية، إلا أن فعاليته تبقى رهينة بجملة من الشروط أبرزها توفر الكفاءات البشرية المتخصصة في مجال التدقيق المحاسبي.

كما أظهرت النتائج أن التطور الذي عرفه التحقيق المحاسبي جاء استجابة للتطورات الاقتصادية وأساليب الغش الضريبي المتزايدة، غير أن محدودية الموارد البشرية والتقنية لدى الإدارة الضريبية تشكل عائقًا أمام تحقيق فعالية هذا التحقيق. وأكد الباحثون على أن التهرب الضريبي ظاهرة معقدة ومتعددة الأوجه، تستند إلى اعتقاد لدى المكلفين بأن الدولة تفرض أعباء ضريبية تفوق ما تقدمه من خدمات.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تعزيز قدرات الإدارة الجبائية من خلال التكوين المتخصص في التحقيق المحاسبي، وتكثيف الرقابة الميدانية، إضافة إلى العمل على تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة من خلال برامج تحسيسية ترسّخ ثقافة ضريبية قائمة على الالتزام الطوعي.

دراسة الثانية: عبد القادر بوشارب، فعالية النظام العقابي الجبائي في مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم مالية، جامعة الجزائر، 2020/2021

توصلت هذه الدراسة إلى أن فعالية النظام العقابي الجبائي في الجزائر ما تزال محدودة في ظل تزايد حالات التهرب الضريبي وتعقيد الأساليب المعتمدة من قبل المكلفين بالضريبة، الأمر الذي يفرض تحديات كبيرة أمام الإدارة الجبائية. وقد بيّن الباحث أن المشرّع الجزائري وضع مجموعة من العقوبات الزجرية، إلا أن تطبيقها العملي يواجه عدة إشكالات، من بينها ضعف آليات الرقابة ونقص الكفاءات المتخصصة.

ركزت الدراسة على تحليل الإطار القانوني والتنظيمي للعقوبات الجبائية، ومدى تكيّفه مع التحولات الاقتصادية وتطور أساليب التهرب، كما تطرقت إلى الفجوة بين النص القانوني والتطبيق العملي. وخلصت إلى ضرورة تعزيز التنسيق بين الأجهزة الرقابية والعدلية، وتطوير نظم الكشف المبكر عن المخالفات، مع إدراج برامج تحسيسية تهدف إلى نشر الثقافة الضريبية وتعزيز الامتثال الطوعي.

دراسة الثالثة: نجاة مسمش، دليلة بركان، نوال هاني، *دور السياسة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر*، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 3، العدد 2، 30 جوان 2020.

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل واقع التهرب الضريبي في الجزائر من خلال تفعيل أدوات السياسة الضريبية، وذلك في ظل الإصلاحات الاقتصادية والضريبية التي عرفتها البلاد منذ سنة 1992. اعتمدت الباحثات المنهج الوصفي التحليلي لدراسة هذه الظاهرة، خاصة خلال الفترة الممتدة بين 2010 و2014، والتي شهدت نموًا اقتصاديًا ملحوظًا، رافقه في المقابل تزايد في حجم التهرب الضريبي.

خلصت الدراسة إلى أن فعالية السياسة الضريبية في مكافحة التهرب تبقى محدودة، وذلك بسبب جملة من العوامل، من أبرزها: جمود النظام الضريبي وعدم قدرته على مواكبة التحولات الاقتصادية، ضعف تطبيق العقوبات القانونية، انتشار الفساد الإداري والمالي، التدخل الحكومي في بعض الأسواق، إضافة إلى هيمنة القطاع الموازي على النشاط الاقتصادي. كما أظهرت الدراسة أن السياسة الضريبية التي اعتمدتها الجزائر، والمتمثلة في الإنفاق الضريبي، لم تحقق الأهداف المرجوة، بسبب عدم دقة التقديرات وضعف الرقابة على الإعفاءات الممنوحة، مما أضعف مردودها الاستثماري.

وأشارت الباحثات إلى وجود علاقة موجبة بين تطور الإنفاق الضريبي ونمو بعض أنواع التهرب الضريبي، وهو ما يعكس قصور الأدوات المستخدمة في الحد من الظاهرة. كما نوّهت الدراسة بصعوبة الحصول على معطيات دقيقة حول ظاهرة التهرب الضريبي، وهو ما يشكّل عائقًا أمام تقييم فعالية السياسات المتبعة.

و ما يميز الدراسة على باقي الدراسات السابقة هو وما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات السابقة هو شموليتها وتركيزها الميداني على مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2021–2024، حيث جمعت بين التحليل النظري والبعد التطبيقي من خلال اختبار فرضيات واضحة ودقيقة تتعلق بعلاقة التهرب الضريبي بالحصيلة الجبائية وفعالية العقوبات في الحد منه. كما أن هذه الدراسة تميزت بتقديم بيانات إحصائية واقعية من الميدان، مما أضفى عليها مصداقية أكبر، بخلاف الدراسة الأولى التي ركزت على التحقيق المحاسبي كأداة للكشف عن التهرب دون التعمق في الجانب العقابي، والدراسة الثانية التي سلطت الضوء على النظام العقابي من زاوية قانونية وتنظيمية عامة دون ربط مباشر بالممارسات الميدانية، في حين اقتصرت الدراسة الثالثة على تحليل دور السياسة الضريبية في ظل معوقات مؤسساتية واقتصادية دون تقديم تقييم ميداني للنتائج. وبذلك، فإن هذه الدراسة قدّمت معالجة أكثر توازنًا وعمقًا، جمعت بين التشخيص والتحليل والتوصية، مع إسهامها في تسليط الضوء على نقاط الضعف الهيكلية للإدارة الجبائية واقتراح حلول عملية قابلة للتطبيق في السياق المحلي.

تاسعا : هيكل الدراسة

الفصل الأول : تتناول هذه الدراسة مفهوم التهرب الضريبي من خلال المبحث الأول الذي يشتمل على المطلب الأول المخصص لتعريف التهرب الضريبي والإطار القانوني المنظم له، مع التمييز بين التهرب والتجنب الضريبي، إضافة إلى عرض الأسباب المتعددة للتهرب وأنواعه المختلفة في المطلب الثاني. ثم ينتقل المبحث الثاني إلى دراسة العقوبات الضريبية، حيث يتناول المطلب الأول مفهوم العقوبات وأركان جريمة التهرب، يلي ذلك تفصيل العقوبات الجبائية في المطلب الثاني التي تشمل الغرامات والزيادات المالية وإجراءات التصحيح، فيما يستعرض المطلب الثالث العقوبات الجزائية من حبس وغرامات ومتابعات قضائية. أخيرًا، يركز المبحث الثالث على آليات مكافحة التهرب الضريبي، حيث يبحث المطلب الأول دور التشريع الضريبي في مواجهة الظاهرة من خلال إصلاح القوانين وتبسيطها، ويستعرض المطلب الثاني آليات عمل الإدارة الجبائية ودورها في الرقابة والتحصيل، ثم يختتم المطلب الثالث ببيان آليات التحصيل القسرية كالإنفاذ الجبري وأوامر التحصيل والمتابعات القضائية ضد المتهربين.

الفصل الثاني : يركز الفصل الثاني على دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة، حيث يتناول المبحث الأول لمحة عامة عن هذه المديرية، بدءًا بالمطلب الأول الذي يقدم تعريفًا شاملًا لمديرية الضرائب بالمسيلة، متبوعًا بالمطلب الثاني الذي يعرض الهيكل التنظيمي للمديرية ويوضح توزيع المهام والمسؤوليات بين الأقسام المختلفة، ثم المطلب الثالث الذي يحدد مهام مديرية الضرائب بالمسيلة ودورها في تحصيل الإيرادات ومكافحة التهرب الضريبي. أما المبحث الثاني، فيختص بتحليل الأداء الضريبي للولاية خلال الفترة من 2021 إلى 2024، حيث يبدأ بالمطلب الأول بعرض وتحليل عدد حالات التهرب الضريبي المسجلة على مستوى المديرية العامة للضرائب بالمسيلة، يلي ذلك المطلب الثاني الذي يستعرض الحصيلة الإجمالية للضرائب في الولاية خلال ذات الفترة، وأخيرًا المطلب الثالث الذي يرصد تطور هذه الحصيلة الإجمالية للضرائب في ولاية المسيلة بين عامي 2021 و2024، مع التركيز على العوامل المؤثرة والتغيرات الطارئة على مستوى الأداء الضريبي.

عاشرا : صعوبات الدراسة:

- صعوبة قياس التهرب الضريبي بشكل دقيق من حيث طبيعة التهرب السرية تجعل من الصعب الحصول على بيانات دقيقة حول حجمه وأشكاله.
- تحديد العلاقة السببية قد يكون من الصعب إثبات علاقة سببية مباشرة بين العقوبات ومستوى التهرب، حيث توجد عوامل أخرى مؤثرة.
- تنوع الأنظمة الضريبية حيث تختلف طبيعة العقوبات الضريبية وآليات تطبيقها بين الدول، مما قد يجعل المقارنة صعبة.
- صعوب الحصول على الاحصائيات .

الفصل الأول:

الاطار النظري

تمهيد :

يُعد التهرب الضريبي من أخطر الظواهر التي تهدد فعالية النظام الجبائي، بالنظر إلى آثاره السلبية على موارد الدولة وعدالة توزيع العبء الضريبي بين المكلفين. فهو لا ينعكس فقط على الجانب المالي، وإنما يؤثر أيضًا على مصداقية الإدارة الجبائية وثقة المواطنين في النظام الضريبي ككل.
ويُقصد بالتهرب الضريبي تلك التصرفات غير المشروعة التي يقوم بها المكلف بقصد تفادي دفع الضريبة أو تقليص قيمتها، بطرق تُخالف القوانين والأنظمة المعمول بها. ويتخذ هذا السلوك أشكالاً متعددة تتراوح بين الإخفاء، والغش، والتزوير، مما يتطلب مواجهته بجملة من الآليات التشريعية والإدارية والردعية.

وفي هذا الإطار، يتناول هذا الفصل دراسة التهرب الضريبي من حيث مفهومه وإطاره القانوني، مع الإشارة إلى بعض تعاريف الباحثين له، ثم تحليل أبرز أسبابه وأنواعه، وذلك ضمن مبحثين رئيسيين:

- المبحث الأول :يُخصص لتحديد المفهوم العام للتهرب الضريبي، من خلال عرض إطاره القانوني وتعريفه لدى بعض المؤلفين، مع بيان أبرز العوامل المؤدية إليه وأشكاله المختلفة.
- المبحث الثاني :يُعنى بتحليل العقوبات القانونية المترتبة عن ارتكاب فعل التهرب الضريبي، سواء كانت جبائية أو جزائية، مع التطرق إلى أركان الجريمة الضريبية.

المبحث الأول : مفهوم التهرب الضريبي.

تُعد ظاهرة التهرب الضريبي من الظواهر الاقتصادية المعقدة التي لا تقتصر آثارها على الدول النامية فحسب، بل تشمل أيضًا الدول المتقدمة، مما يجعلها إشكالية عالمية متجذرة في صلب الأنظمة الجبائية. فهي تمثل أحد التحديات الجوهرية التي تعيق تحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة الموارد المالية العمومية التي تُعد ضرورية لتمويل الإنفاق العام وتحقيق الاستقرار الاجتماعي. ويكمن التحدي الأكبر في صعوبة اكتشاف عمليات التهرب الضريبي نظرًا لطبيعتها الخفية والمعقدة.

لقد بدأت هذه الظاهرة تفرض نفسها بشكل واضح منذ سبعينيات القرن الماضي، حيث تزايدت حدة عجز الميزانيات في العديد من البلدان. وبينما نجحت بعض الدول المتقدمة في الحد من آثار التهرب الضريبي عبر إصلاحات تشريعية وإدارية، لا تزال الدول النامية تواجه صعوبات كبيرة في التصدي لهذه الظاهرة نتيجة ضعف الهياكل الجبائية ونقص الكفاءة في تحصيل الضرائب.

وانطلاقًا من أهمية هذا الموضوع، يتناول هذا المبحث ثلاث محاور رئيسية:

- أولًا: مفهوم التهرب الضريبي وإطاره القانوني.
- ثانيًا: الأسباب الكامنة وراء هذه الظاهرة وأنواعها المختلفة.
- ثالثًا: الآليات والاستراتيجيات المعتمدة لمكافحة التهرب الضريبي والحد من انتشاره.

المطلب الأول: مفهوم و الاطار القانوني للتهرب الضريبي .

تنبع خطورة ظاهرة التهرب الضريبي من ارتباطها المزدوج بالجوانب الاقتصادية والقانونية للمجتمع، إذ تُهدد من جهة استقرار الحياة الاقتصادية من خلال تقليص الموارد المالية للدولة، ومن جهة أخرى تُعد مساسًا بالسيادة القانونية للدولة، باعتبارها تُعيق تنفيذ السياسات العامة وتُضعف فعالية النظام الجبائي. وبالنظر إلى هذه الأبعاد المتداخلة، يسعى هذا البحث إلى تسليط الضوء على المفهوم العام للتهرب الضريبي، وكذا الإطار القانوني المنظم له، بهدف فهم أعمق لهذه الظاهرة والآثار الناجمة عنها.

الفرع الأول: الإطار القانوني للتهرب الضريبي.

من المعلوم أن التشريعات الضريبية المختلفة لم تضع تعريفًا دقيقًا ومحددًا للتهرب الضريبي، وإن كانت معظمها قد أوردت مفهومه في نصوصها.

لم يقم المشرّع الجزائري في مختلف النصوص الجبائية بتحديد تعريف جامع ودقيق لظاهرة التهرب الضريبي، بل اكتفى بذكر مجموعة من الأفعال التي تُعد، حسب القانون، ممارسات تُشكّل تهربًا ضريبيًا، وذلك من خلال سردها على سبيل الحصر. فقد نصّ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنّ أفعال الغش تشمل، على وجه الخصوص:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة من قبل الأشخاص الملزمين بأدائه، لا سيما من خلال إتمام مبيعات دون إصدار فواتير.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة بهدف الحصول على تخفيضات أو خصومات أو إعفاءات أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، أو بغرض الاستفادة من امتيازات جبائية.
- تسجيل قيود محاسبية خاطئة عمدًا، سواء في دفتر اليومية أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري.
- اتخاذ المكلف بالضريبة تدابير من شأنها تعطيل عملية التحصيل، كإظهار عسر في الدفع أو وضع عراقيل مقصودة أمام الإدارة الجبائية.
- القيام بأي فعل أو سلوك يُقصد منه بشكل واضح تجنب أو تأجيل دفع الضرائب أو جزء منها كما ورد في التصريحات المقدمة.
- ممارسة نشاط غير قانوني، ويشمل ذلك أي نشاط غير مصرح به أو لا يخضع لمحاسبة قانونية، سواء كان نشاطًا رئيسيًا أو ثانويًا.
- تنفيذ عمليات بيع وشراء السلع دون إصدار فواتير، بغض النظر عن مكان تخزين أو حيازة تلك السلع.
- اعتماد حيل أو مناورات تهدف إلى التهرب من دفع الضرائب المترتبة.
- إصدار فواتير أو سندات تسليم أو أي مستندات أخرى لا تعكس معاملات حقيقية.[1]

[1] سعادي محي الدين، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، العدد 2014/12. ديوان مطبوعات الجامعة – الجزائر، 2012، ص. 28–29.

الفرع الثاني: تعريف بعض المؤلفين للتهرب الضريبي:

يُقصد بالتهرب الضريبي، في أحد جوانبه، محاولة التخلص من العبء الضريبي بشكل كلي أو جزئي، دون أن يترتب على ذلك خرقٌ صريحٌ للقانون. إذ يستند المكلف بالضريبة في هذه الحالة إلى ما يتيحه له القانون من حرية في التصرف، بوصفها حقًّا دستوريًا مكفولًا، حيث يظل اختياره في تنفيذ تصرف معين أو الامتناع عنه ضمن نطاق المشروعية القانونية. وبهذا المعنى، لا يُسأل المكلف قانونيًا عن هذا السلوك، طالما أنه لم يتجاوز النصوص القانونية أو يتعمد مخالفتها، مما يجعل التهرب في هذا الإطار أقرب إلى استغلال ثغرات النظام الجبائي دون الوقوع في المخالفة المباشرة له.[1]

يحدث التهرب الضريبي أحيانًا من خلال استغلال الثغرات الموجودة في النصوص القانونية، وذلك عبر تجنّب الوقوع في نطاق التكليف الضريبي، دون أن يُعد ذلك خرقًا صريحًا للقانون. ففي هذه الحالة، يكون التهرب نتيجة مباشرة لنقص أو تقصير في الصياغة التشريعية، ما يسمح للمكلف بالضريبة بالتحايل على القانون دون ارتكاب مخالفة مالية أو جنحة صريحة. ومن الأمثلة على ذلك، أن يعمد المكلف إلى تصنيف نشاطه الاقتصادي باعتباره نشاطًا غير تجاري، في حين أنه من الناحية الواقعية يحمل طبيعة تجارية واضحة، مما يُعفيه من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية استنادًا إلى الشكل القانوني الظاهر.

وقد عبّر الفقيه "موريس ديفيرجيه" عن هذه الظاهرة بقوله إن هذا النوع من التهرب، الذي يُنظمه المشرّع بشكل غير مباشر، لا يعدو أن يكون وسيلة لإرضاء بعض الفئات الاجتماعية ذات النفوذ السياسي، مع الحفاظ في الوقت ذاته على مظهر من المساواة أمام القانون. وهو ما يتقاطع مع ما ذهب إليه الاتجاه السوسيولوجي، لا سيما مع أطروحة "جاسون جز"، التي تفيد بأن الطبقات الاجتماعية التي تمتلك السلطة السياسية غالبًا ما تسعى إلى التهرب من الضريبة، مستفيدة من قوتها في التأثير على صياغة التشريعات بما يخدم مصالحها.[2]

ومن خطوات تصديها إدارة الضريبة يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة وهي مراحل ثلاث:

أ- مرحلة تجنيد الوعاء: يسعى الفرد المتهرب إلى إنكار وجود الوعاء الضريبي من الأساس، أو إلى تقديم بيانات مالية لا تعكس الواقع بدقة، وذلك من خلال تقليل القيمة الحقيقية للدخل أو الأرباح. كما قد يلجأ إلى إخفاء السلع المستوردة أو الأنشطة التجارية عن أنظار الجهات المختصة، بهدف التملص من الالتزامات الجبائية المستحقة.

---

[1] د. محمد عباس هرزاني، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004، ص. 169

[2] محمد دويرات، دراسات في الاقتصاد المالي: نظرية عامة في مالية الدولة، دار المعرفة الجامعية، 1996، ص 231.

ب- مرحلة التسديد :يسعى الفرد في بعض حالات التهرب الضريبي إلى إخفاء جزء أو كامل أمواله ومداخيله، بهدف الحيلولة دون تمكّن الإدارة الضريبية من الوصول إلى الوعاء الحقيقي للضريبة، وبالتالي تعطيل قدرتها على تحصيل المستحقات الضريبية كاملة، مما يُعد سلوكًا يمس بمبدأ العدالة الجبائية ويؤثر سلبًا على الإيرادات العامة للدولة.

ت- مرحلة المساومة :في بعض الحالات، يلجأ المكلف بالضريبة إلى محاولة التأثير على موظفي الإدارة الضريبية من خلال عرض مبالغ مالية غير مشروعة (رشوة) مقابل تخفيض القيمة التقديرية للضريبة المستحقة عليه. ويعتمد هذا السلوك على وجود استعداد لدى بعض الأعوان لمخالفة القانون مقابل الحصول على مكاسب شخصية، في حين يسعى المكلف من جانبه إلى تقليص العبء الضريبي بشكل غير قانوني بما ينعكس على زيادة أرباحه الصافية، وهو ما يشكل مساسًا خطيرًا بمبادئ النزاهة والشفافية في النظام الجبائي.

المطلب الثاني: أسباب و أنواع التهرب الضريبي .

الفرع الأول : أسباب التهرب الضريبي :

تتعدد أسباب التهرب الضريبي وتتنوع بحسب طبيعة النظام الجبائي والبيئة الاقتصادية والإدارية المحيطة به. فقد تكون هذه الأسباب ناتجة عن قصور في التشريع الضريبي ذاته، سواء من حيث التعقيد أو الغموض أو عدم مواكبته للواقع الاقتصادي، كما قد تعود إلى ضعف في أداء الإدارة الجبائية، سواء من حيث الرقابة أو الشفافية أو الكفاءة. هذا إلى جانب وجود عوامل أخرى تتعلق بالسلوك الضريبي للمكلفين، والبيئة الاجتماعية والثقافية، ومستوى الوعي الجبائي داخل المجتمع.

1 -اسباب متعلقة بالتشريع الجبائي و الادارة الجبائية

غالبًا ما تؤدي التعديلات المتكررة والغموض والتعارض في نصوص التشريع الضريبي إلى خلق مجال واسع للتأويلات والتفسيرات المتناقضة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة. فالتغييرات المستمرة التي تطرأ على التشريعات الضريبية، سواء كانت تتعلق بالأحكام أو بمعدلات الضرائب، تُسهم في تعقيد النظام الضريبي وتجعل من الصعب على المكلفين فهم التزاماتهم الضريبية بدقة، مما يؤدي إلى تآكل الثقة في المشرع الضريبي وفي النصوص القانونية التي تنظم هذا المجال. ونتيجة لذلك، يسعى المكلفون إلى التهرب من التزاماتهم الضريبية قدر الإمكان.

تُعد الصياغة القانونية أحد العوامل الرئيسية في تشجيع سلوك التهرب الضريبي. فكلما كانت هذه الصياغة معقدة، أصبح القانون الضريبي أكثر غموضًا وترك مجالًا واسعًا لتدخل الإدارة في تحديد الإعفاءات

والتخفيضات، مما يساهم في عدم اقتناع المكلفين بالضريبة المفروضة عليهم ويزيد من محاولاتهم للتهرب منها. كما أن الصياغة القانونية الضعيفة تخلق العديد من الثغرات التي يمكن أن يستغلها المكلفون للتهرب الضريبي من خلال استغلال هذه الثغرات القانونية[1] .

كما أن التناقض في النصوص التشريعية الضريبية، يفتح المجال أمام المكلف للتهرب الضريبي، و يمكن أن يأخذ هذا التناقض شكلين اثنين :[2]

– **الشكل الأول:** يطلق عليه التعارض الداخلي للنصوص، وهو الذي يقع بين نصين ضريبيين ضمن نفس القانون الضريبي، ينشأ هذا نتيجة تداخل في صلاحيات هيئات الإدارة الضريبية .

– **الشكل الثاني:** يُطلق على الظاهرة التي تحدث نتيجة تضارب النظامين الضريبيين المختلفين "التعارض الخارجي للنصوص"، وهو ما يؤدي إلى ظاهرة تُعرف بالازدواج الضريبي. وتعني هذه الظاهرة أن المكلف بالضريبة يُجبر على دفع نفس الضريبة على نفس الوعاء الضريبي أكثر من مرة، وذلك من قبل أكثر من إدارة ضريبية. وتحدث هذه المشكلة عادة بسبب غياب التنسيق بين الأنظمة الضريبية لدول مختلفة، بالإضافة إلى تمسك كل دولة بمبدأ السيادة الضريبية. ومن المعروف أن الازدواج الضريبي، سواء كان داخليًا داخل نفس الدولة أو خارجيًا بين دولتين مختلفتين، يُفضي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلفين ويُؤدي إلى غياب العدالة الضريبية، مما يُعتبر حافزًا رئيسيًا للتهرب الضريبي.

كما تلعب الادارة الجبائية دورا هاما في محاربة الغش والتهرب الضريبي، فهي تمثل السلطة التنفيذية التي تقع على عاتقها عبء وضع القوانين موضع التطبيق السليم بما يكفل حماية القانون وحسن تطبيقه وبالتالي فإن النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل ، الإدارة التي تطبقه ، والتحقق من سلامة ذلك حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى[3].

لذا فإن قوة الإدارة الضريبية تسمح بإحكام الرقابة على المكلفين وتحصيل إيرادات الدولة كاملة، والعكس صحيح أي ضعف الإدارة الجبائية يترتب عنه ضعف في الرقابة ينجر عنه ضياع الكثير من حقوق الدولة إذن في هذه الحالة تكون سببا من أسباب التهرب الضريبي، ويعود ضعف الإدارة الجبائية إلى سببين :

---

[1] خالد الخطيب، التهرب الضريبي، العدد 02. المجلد 16 : مجلة جامعة دمشق، سوريا، 2000 ، ص : 168.

[2] نعيم فهيم حناء دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر، مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر، 1997، ص 1.

[3] ناصر مراد مرجع سابق ، ص 113

1-1-محدودية الموارد البشرية ونقص الكفاءة والنزاهة لدى موظفي الإدارة الجبائية

تعاني الإدارة الجبائية من نقص ملحوظ في اليد العاملة، بالإضافة إلى غياب الكفاءة والنزاهة لدى موظفيها. ففي العديد من الدول النامية، هناك عدم توازن كمي في أعداد العاملين في الإدارات الضريبية. ففي بعض الحالات، يكون العدد أكبر من الحاجة الفعلية للعمل، مما يؤدي إلى تضخم النفقات الوظيفية وزيادة تكلفة تحصيل الضرائب. وفي حالات أخرى، يكون عدد الموظفين أقل من احتياجات الإدارة، مما يترتب عليه تأثيرات سلبية على فعالية العمل ويؤدي إلى تراجع في تحصيل الحصيلة الضريبية. كما أن الإدارة الجبائية الجزائرية، على غرار نظيراتها في الدول النامية، تعاني من قلة عدد الموظفين مقارنة بتزايد حجم المجتمع الجبائي، مما يؤثر سلبًا على قدرتها في أداء مهامها بشكل فعال.

فرقي الإدارة الجبائية لا يتحقق إلا بوجود اليد العاملة الكفيئة فتعاني غالبية الدول النامية من مشكلة ندرة الكفاءة لدى الموظفين و قلة عددهم [1] . تعاني غالبية الدول النامية من انخفاض في عدد العاملين في القطاع الضريبي، بالإضافة إلى تدني المستوى العلمي والتكويني لأغلب هؤلاء العاملين. ويؤدي ذلك إلى زيادة معدلات التهرب الضريبي، حيث أن مستوى العلم والتكوين المتخصص الذي يتمتع به موظف الضرائب يعد من العوامل الحاسمة في قدرته على التحكم والسيطرة على آليات التهرب الضريبي. كلما كان الموظف الضريبي أكثر تأهيلًا في مجاله، زادت قدرته على الكشف عن أساليب التهرب الضريبي والتصدي لها بفعالية، والعكس صحيح عندما يكون الموظف أقل تكوينًا.

تُعتبر ظاهرة الفساد الإداري من الظواهر العالمية التي اتخذت أبعادًا خطيرة في مختلف دول العالم، بما في ذلك البلدان المتقدمة والنامية، وإن كان بنسب متفاوتة. يمكن تعريف الفساد الإداري على أنه "مجموعة من الأنشطة التي تتم داخل الجهاز الإداري الحكومي، والتي تؤدي إلى انحراف هذا الجهاز عن هدفه الرسمي لصالح أهداف خاصة، سواء كان ذلك بشكل متكرر أو مستمر، وبأسلوب فردي أو جماعي منظم". كما يُعرَّف الفساد الإداري كذلك بأنه السلوك الذي يتبناه موظف الخدمة العامة أو الخاصة، والذي يؤدي إلى إلحاق ضرر بالاقتصاد من خلال هدر الموارد الاقتصادية أو زيادة الأعباء على الموازنة العامة أو تقليص كفاءة الأداء الاقتصادي أو سوء توزيع الموارد، وذلك بهدف تحقيق منافع شخصية، سواء كانت مادية أو غير مادية، سواء كانت عينية أو نقدية، على حساب المصلحة العامة[2]. يُعد الفساد الضريبي أحد الأشكال الرئيسية للفساد المالي،

---

[1] صباح بعوش ، الضرائب المباشرة في المغرب - الجزء الثاني : الإصلاح ، الدار البيضاء 1987، ص 159.

[2] الولهي بوعلام ، اثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر، أبحاث المؤتمر الدولي حول تقييم آثار برامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة (2001-2014) مجامعة سطيف، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم تسيير.

حيث يهدف إلى تحقيق مكاسب شخصية على حساب دافعي الضرائب من جهة، وعلى حساب الإيرادات الضريبية التي تمثل مصدرًا أساسيًا لتمويل الإنفاق العام من جهة أخرى. إن انتشار هذه الظاهرة يؤدي حتمًا إلى ضياع جزء كبير من أموال الدولة، مما يشكل خسارة مالية ضخمة. ومن أبرز أشكال الفساد الإداري الذي يعصف بالإدارة الضريبية هو الفساد الناتج عن الرشوة، إذ يعجز العديد من الموظفين عن مقاومة الإغراءات التي يقدمها المكلفون بالضرائب، والتي تهدف إلى مساعدتهم في التهرب الضريبي. هذه الممارسات تؤدي إلى خسائر مالية كبيرة للدولة. ويعود سبب استفحال ظاهرة الرشوة في صفوف موظفي الإدارة الضريبية إلى ضعف الرقابة التي تمارسها الإدارة المركزية على موظفي الإدارات التنفيذية، سواء فيما يتعلق بمراقبة تجاوزات الصلاحيات المخولة لهم أو في تحديد مدى التزامهم بالقوانين. بالإضافة إلى ذلك، تساهم الأجور المنخفضة التي يتقاضاها موظفو الإدارة الجبائية في دفعهم نحو قبول هذه الإغراءات، مما يعمق من مشكلة الفساد الضريبي في المؤسسات الحكومية.

1-2-محدودية الإمكانيات المادية

تعاني الإدارة الضريبية من نقص ملحوظ في الهياكل الضريبية والأجهزة الإلكترونية الحديثة التي تُعتبر ضرورية لأداء مهامها بكفاءة وفعالية. حيث تفتقر الإدارة الضريبية إلى المعدات الحديثة، مثل أجهزة الإعلام الآلي، التي أصبحت لغة العصر في معالجة الملفات الضريبية. هذه الأدوات الرقمية تلعب دورًا محوريًا في تحسين إدارة الملفات، من خلال تسهيل عمليات الرقابة والكشف عن حالات التهرب الضريبي. في الوقت الراهن، يتم معالجة هذه الملفات بشكل يدوي، مما يؤدي إلى تداعيات سلبية على أداء الإدارة الضريبية. يظهر ذلك في ضعف دقة حصر المكلفين بالضريبة، وكذلك في قلة الفعالية في الحد من فرص التهرب الضريبي، مما يعرقل الجهود الرامية إلى تحسين التحصيل الضريبي وضمان العدالة الضريبية.

2-الأسباب الثقافية :

قد ينفع نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين إلى التهرب من دفع الضريبة و يرجع ذلك إلى عدة معتقدات تتمثل فيما يلي :

يعتقد المكلفون بالضريبة أن هناك سوء استخدام للأموال العامة من قبل الدولة، حيث يتم صرف هذه الأموال في مجالات لا يرونها مناسبة أو ذات فائدة مباشرة لهم. كما أن العديد من المكلفين يشعرون بأنهم يدفعون مبالغ كبيرة للدولة دون أن يحصلوا على أي استفادة ملموسة من هذه المدفوعات، مما يساهم في تكوين

قناعة لديهم بأن الضريبة تُستخدم كأداة لسرقة ونهب الأموال بشكل غير مباشر من قبل الدولة، دون أن يتوافر لهم أي مردود ملموس أو خدمات تعود عليهم بالنفع.

شعور الفرد بثقل العبء الضريبي، بحيث يعتبر ثقل العبء الضريبي من العوامل المهمة التي تدفع المكلفين إلى التهرب من الضريبة، مما لا شك فيه أن تطور دور الدولة واتساع نشاطاتها في مختلف الميادين الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى زيادة الأعباء المترتبة على الدولة، ولتغطية هذه الأعباء كثيرا ما تجد الدولة نفسها مضطرة لفرض العديد من الضرائب، ورفع المعدلات الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية على المواطنين وزيادة إحساسهم بثقلها، مما يشجعهم على التملص من أدائها والتفنن في إعطاء الحجج التي تبرر تهربهم من الضريبة [1].

سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد خسارة شخصية لابد من تخفيضها أو تفاديها كلما سمحت الفرصة بذلك .

- اعتقاد المكلفين بالضريبة بعدم شرعية الضريبة في الإسلام لكونها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر ركن من أركان الإسلام .

- الاعتقاد أن التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفًا لا أخلاقيا، وتبريرهم في ذلك أن تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استنادا إلى الفكرة بان سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت هذه الأخيرة شخصا معنويا، والمستمدة من قول شارل لامب: " المتهرب من الضريبة هو سارق شريف لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا" [2] .

3-الأسباب السياسية والاقتصادية :

عادة ما يكون انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة من الأسباب الرئيسية لانتشار التهرب الضريبي، حيث يولد هذا الوضع شعورًا لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على أداء وظائفها بشكل فعال. وبالتالي، ينعكس ذلك على عدم قدرة الدولة على مطالبة المكلفين بالضريبة بالوفاء بالتزاماتهم الضريبية، مما يعزز من اتجاه البعض نحو التهرب من دفع الضرائب، في ظل غياب الثقة في النظام الضريبي والسلطات المعنية.[3]

---

[1] مهدي محفوظ ، علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي ، دار النهضة العربية مصر 2005 ، ص: 381.

[2] Bruno Taddel, la fraude fiscale, litec, Paris, 1974, Page: 15

[3] عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص: 89

يرتفع التهرب الضريبي بشكل ملحوظ عندما يسود المجتمع حالة من السخط العام على النظام الضريبي، وتزداد الشكاوى من عدم تخصيص حصيلة الضرائب للمنافع العامة أو من غياب العدالة في توزيع الدخل القومي والخدمات الاجتماعية التي تقدمها الحكومة والقطاع العام. خاصة إذا شاع بين الأفراد أن حصيلة الضرائب تذهب إلى الإنفاق على فئات معينة من المجتمع، الذين يُعتقد أنهم من أبرز المتهربين من دفع الضرائب، أو إذا تم استخدامها في أغراض مظهرية لا يراها المكلفون ضرورية أو مفيدة لهم.

تلعب الأسباب الاقتصادية دوراً مهماً في تحديد مدى انتشار التهرب الضريبي. فكلما كانت الحالة الاقتصادية للبلاد أو الوضع الاقتصادي للمكلف جيدين، فإن ميل الأفراد إلى التهرب الضريبي يكون أقل، والعكس صحيح. في حالات الأزمة الاقتصادية أو عندما يكون المكلف في وضعية مالية سيئة، يزداد التهرب الضريبي بشكل ملحوظ. ففي الأوقات التي تعاني فيها البلاد من كساد أو أزمات اقتصادية، تنخفض دخول المكلفين وتقل القدرة الشرائية، مما يؤدي إلى صعوبة تحمل الأعباء الضريبية، فيشعر المكلفون بضيق مالي يدفعهم إلى التهرب من دفع الضريبة. في المقابل، في فترات الرخاء الاقتصادي حيث تتحسن الأوضاع المالية وارتفاع الدخول، يزداد قدرة الأفراد على تسديد الضرائب، مما يقلل من ميلهم للتهرب. هذا التباين يظهر بشكل واضح بين الدول المتقدمة والدول النامية، حيث تكون نسبة التهرب الضريبي أقل في الدول المتقدمة بسبب ارتفاع عوائد الأفراد والقدرة على دفع الضرائب مقارنة بالدول النامية حيث تكون الأوضاع الاقتصادية أكثر هشاشة.

انتشار القطاع غير الرسمي (أو الاقتصاد الموازي) يشكل أحد الأسباب الرئيسية لزيادة التهرب الضريبي. ففي حالة عدم قدرة الدولة على ضبط الأسواق والسيطرة على الأنشطة الاقتصادية، يزداد حجم الاقتصاد غير الرسمي الذي لا يخضع للمراقبة الضريبية. رغم أن هذا القطاع يسهم في توفير فرص عمل ويلبي احتياجات اجتماعية معينة، إلا أن وجوده يخلق حالة من عدم التوازن بين المكلفين، حيث أن أولئك الذين يلتزمون بدفع الضرائب يجدون منافسة من قبل أصحاب الأنشطة غير القانونية الذين لا يدفعون أي مستحقات ضريبية.

هذا يؤدي إلى شعور المكلفين بالظلم ويزيد من ميلهم للتهرب الضريبي، إذ يرون أن غيرهم يحققون مكاسب دون أن يتحملوا التكاليف المفروضة عليهم. من هنا، يصبح القطاع غير الرسمي مصدراً للإحباط وتدهور الثقة في النظام الضريبي، مما يشجع المزيد من الأفراد على تقليد هؤلاء المتهربين وتفادي التزاماتهم الضريبية.

الفرع الثاني : أنواع التهرب الضريبي .

يقسم التهرب الضريبي إلى نوعين، تقرب مشروع وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي، وتهرب غير مشروع ويسمى بالغش الضريبي .

أولا : التهرب المشروع التجنب الضريبي .

1 –تعريف التهرب المشروع : هو عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع .[1]

التهرب الضريبي يمكن أن يُعرف أيضًا بأنه تخلص المكلف من أداء الضريبة من خلال استغلال الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، بحيث لا يتم ارتكاب أي مخالفة صريحة للنصوص القانونية. وفي بعض الحالات، قد يكون هذا التهرب نتيجة لاستفادة المكلف من الثغرات أو الفجوات التي قد تكون موجودة في النظام الضريبي نفسه.

وفي بعض الأحيان، قد يهدف المشرع إلى تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية معينة، مثل تشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية أو دعم بعض القطاعات أو المؤسسات. لذلك، يتم فرض ضريبة على جميع الأرباح الصناعية والتجارية، لكن مع إعفاء بعض المؤسسات من دفع هذه الضرائب كحوافز لها أو لدعمها. هذا النوع من الإعفاءات قد يؤدي إلى تقليص التزام بعض المكلفين بالضريبة، مما قد يُستغل بشكل غير مشروع من قبل البعض لتقليص مسؤولياتهم الضريبية بطريقة تتوافق مع النصوص القانونية ولكنها تتجاوز الهدف الأصلي من هذه الإعفاءات.

ومن بين أهم نماذج التهرب المشروع ما يلي :

- قيام المكلف بزيادة نفقاته عن طريق تضخيمها فقط .
- تواطؤ أصحاب الشركات مع المشرع بإعفاءات ضريبية .
- قيام بعض الشركات الكبرى إلى تجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية و صغيرة مستقلة وهميا .

[1] سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوى اقتصاديات الضرائب (سياسات - نظم - قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، . دون طبعة، الاسكندرية، سنة 2007 ، ص 154.

– إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 12.5% عوض 25% قصد تشجيع الاستثمار .

– إعادة الاستثمار لأرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها[1] .

2 –تصنيف التهرب الضريبي المشروع :

ويصنف إلى تجنب ضريبي مقصود و تجنب ضريبي غير مقصود :

1.2–التجنب الضريبي المقصود : وهو أن تقتطع نسبة من الضريبة بطريقة غير مشروعة مع توفر النية السيئة لذلك السلوك ..

– كما يعرف أنه هو القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات أو إجراء يبقي الحسابات غير صحيحة أو وهمية[2] .

على سبيل المثال، يقوم المشرع الجبائي بتطبيق سياسة تجنب ضريبي مقصود بهدف تشجيع المنتجات الوطنية، من خلال فرض ضرائب مرتفعة على بعض السلع بهدف تقليل استيرادها، مثل السلع الكمالية.

2.2–التجنب الضريبي غير المقصود : إن هذا النوع من التهرب يتجلى في استغلال المكلف للثغرات الموجودة في القانون للتخلص من دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية، فيقوم المكلف هنا بمخالفة القانون مستغلا الإعفاءات والتخفيضات التي حددها المشرع لبعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة.

ثانيًا: التهرب غير المشروع (الغش الضريبي)

1 –تعريف التهرب غير المشروع:

عرّفه Camille Rosert بأنه: "يتضمن كل حركة مادية، كل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب والمساهمات[3]".

---

[1] قرموش ليندة، مرجع سابق، ص 28

[2] العبد صالحي الوحير في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 30.

[3] طالبي محمد الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري من فترة 1995 إلى 1999 ، رسالة ماجيستير ، جامعة الجزائر سنة 2001/2002 ، ص 54

- كما يُعرف بأنه قيام المكلف من دفع الضريبة المستحقة عليه عن قصد، معتمدًا على مخالفة القوانين مستعملًا في ذلك طرق وأساليب احتيالية، ومن أهم نماذج التهرب غير المشروع:
- إعطاء معلومات مزورة وغير دقيقة للحصول إما على تخفيض، أو إعفاء، أو خصم.
- القيام بإجراءات قيد على حسابات غير دقيقة أو وهمية بإخراج الجرد ودفتر اليومية.
- التهرب إلى الحدود جنبًا للحواجز الجمركية واستغلال المناصب والنفوذ.
- بيع سلع أو تقديرها بأقل من قيمتها الحقيقية، بتقديم فواتير كاذبة.
- كما عرفته المادة 303 من ق ض م، بأنه: كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كليًا أو جزئيًا[1].

2 –تصنيف التهرب غير المشروع:

أ –**الغش العادي (البسيط)** :يُعتبر هذا نوعًا من الإغفال المتعمد الذي يهدف إلى خداع الإدارة الجبائية بغرض التهرب من دفع الضرائب المستحقة. ويتجلى ذلك في تقديم تصريحات ضريبية تحتوي على معلومات مغلوطة أو ناقصة لتقليص المبلغ الواجب دفعه.

ب –**الغش الموصوف (المركب)** :يتجسد هذا الغش في لجوء المكلف إلى ممارسات تدليسية تعكس نيته السيئة في التهرب من الضريبة، حيث يقوم بإخفاء أو مسح كافة الآثار المادية التي قد تكشف عن محاولاته للتحايل.

3 –الغش الوطني والغش الدولي:

أ –**الغش الوطني** :هو كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده، فهو يخضع لقانون جبائي وحيد[2].

ب – الغش الدولي : هو العش الذي يتم خارج حدود إقليم الدولة ، بتحويل مداخيل المكلف إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية، وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية[3] .

---

[1] تُعدّ المادة 303 من ق.ض.م، من الأمر رقم 101-76 بتاريخ 1976/12/09.
[2] يُنظر محمد، مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحبة للنشر والتوزيع، بدون سنة، ص 118.
[3] خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية : أسس المالية العامة، دار وائل، دون ط، عمان، سنة 2007 ، ص 216

المبحث الثاني : العقوبات الضريبية

تُعد العقوبات الضريبية من أبرز الوسائل التي تعتمد عليها السلطات الجبائية لضمان الالتزام بالقوانين والأنظمة الضريبية، وردع المكلّفين من محاولة التهرب أو الإخلال بواجباتهم الضريبية. وتكتسي هذه العقوبات أهمية بالغة، إذ تُسهم في تعزيز الثقة في النظام الجبائي وتحقيق مبدأ العدالة الجبائية، من خلال معاقبة السلوكيات المخالفة التي تمس بمصالح الخزينة العمومية.

وتنقسم العقوبات الضريبية إلى نوعين رئيسيين: عقوبات ذات طابع جبائي تتمثل في الغرامات والزيادات، تهدف أساسًا إلى تصحيح الوضع الجبائي للمكلّف وتعويض الضرر المالي، وعقوبات ذات طابع جزائي تُسلّط في الحالات الخطيرة التي ترتقي إلى مستوى الجريمة الجبائية، كجريمة التهرب الضريبي.

لذلك، سيتم في هذا المبحث تناول مفهوم العقوبات الضريبية وأركان جريمة التهرب الضريبي، ثم استعراض مختلف أنواع العقوبات الجبائية والجزائية المقررة في التشريع الضريبي.

المطلب الأول : مفهوم العقوبات الضريبية و اركان جريمة التهرب الضريبي

تسعى المنظومات الجبائية الحديثة إلى تحقيق التوازن بين حق الدولة في تحصيل الموارد المالية اللازمة لتمويل الخدمات العمومية، وحقوق المكلفين بالضريبة. وفي هذا السياق، تُفرض العقوبات الضريبية كوسيلة لضمان احترام القوانين الجبائية ومواجهة المخالفات التي قد يرتكبها بعض المكلفين، لاسيما محاولات التهرب الضريبي التي تُعد من أخطر هذه الانتهاكات. ولتحديد الإطار العام لهذا الموضوع، من الضروري التطرق بداية إلى تعريف العقوبات الضريبية، ثم الوقوف على أركان جريمة التهرب الضريبي.

الفرع الأول: تعريف العقوبات الضريبية :

لا وعرفها اخرون على أنها تلك العقوبة التي تفرضها سلطة إدارية على كل مخالف للالتزامات القانونية ، بموجب نص قانوني خوله إياه المشرع صراحة للحفاظ على النظام العام بشتى أهدافه[1]

ان القانون الضريبي ينص على نوعين من العقوبات، عقوبات جزائية وعقوبات جبائية .

فالعقوبات الجزائية تتنوع الي عقوبات أصلية و تكميلية وتتمثل الأولى في الحبس و الغرمات المالية كما هو الحال في النصوص القانون العام والتسوف نتطرق اليها في الفقرة اللاحقة ، والثانية التكميلية متمثلة في الحكم بمنع مزاولة مهنة الخبراء والمستشرين الجبائيين و المحاسبين وعند الاقتضاء بصدور قرار بغلق

[1] حمد باهي أبو يونس، الرقابة القضائية على شرعية الجزاءات اإلدارية العامة، دار الجامعة الجديدة 10 للنشر، الإسكندرية، 7000 ،ص13

المؤسسة وكذلك نشر الحكم وتعليقه وأجمعت كل نصوصا ضريبية على هذا الإجراء الأخير الذي يصبح إلزاميا في حالة العود،والجدير باذكر ان التقنيات الجبائية الخمسة قد أشارت في مجملها إلى جانب العقوبات الجزائية نجد العقوبات الجزائية وكون موضوع يخص جريمة التهرب الضريبي نتطرق أولا الى اركان هذه الجريمة ثم العقوبات الجبائية وفي اخر مبحث هذا نتطرق الى العقوبات الجزائية

الفرع الثاني : اركان جريمة التهرب الضريبي:

اذا تعمقنا في قوانين الضرائب المختلفة، نسجل عليها العديد من الملاحظات تؤكد لنا العمومية والشمولية وأوجه التشابه التام في تحرير المواد المنظمة لجريمة التهرب الضريبي، ولا تختلف أركان هذه الجريمة عن الأركان الكلاسيكية المعروفة للجرائم العادية وهي الركن الشرعي والمادي والمعنوي والمشرع الجبائي الجزائري جاء بالنص على الحالة العامة للتهرب في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي تمت الإشارة اليها في المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الاعمال ": يُعاقب طبقًا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضريبة أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها "[1] حيث صيغتا بنفس الأسلوب هاتين المادتين حيث يحتويان على التملص من الضريبة باستعمال الطرق التدليسية، وكذلك الامر بالنسبة للمادة 118 من نفس القانون فااستعمل المشرع الجبائي عبارة " أفعال تدليسية "، و في المادة 116 ذكر الطرق التدليسية من نفس قانون أيضا وهي التي تعبر عن نفس المعنى،

فجريمة التهرب الضريبي المنصوص عليها عامة في مجمل التقنيات الجبائية تتمثل في كون المكلف بالضريبة "يتملص أو يحاول أن يتملص باستعمال طرق تدليسية من آداء الضريبة كليا أو جزئيا" [2] مما يقودنا هذا الئ تحليل هذه الجريمة بتبيان أركانها .

وقد عمل المشرّع الجبائي على وضع المواد القانونية الخاصة بمنع التهرب الضريبي والتلاعب من طرف المكلفين بإخفاء أرباحهم الحقيقية عن مصلحة الضرائب. كما يمكننا تحليل هذه الجريمة الجبائية إلى ثلاثة أركان : شرعي، أو بعبارة أخرى قانوني، يتمثل في مخالفة النصوص والتشريعات المنصوص عليها من طرف السلطات العامة للدولة؛ وركن مادي، يتمثل في التصرفات الفعلية واستعمال الطرق التدليسية، والتخلّص نتيجة لذلك من دفع الضرائب كليًا أو جزئيًا؛ أما الركن المعنوي، فيتمثل في نية المكلف وعِلمه

[1] المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الاعمال سنة 2025

[2] Instruction n° 442 , D.G.I, en date du 06/04/1996, relative à la fraude fiscale

بالطابع غير الشرعي للإخفاء والتهرب، والذي يظهر أيضًا من خلال النية المسبقة والقصد المتعمّد لارتكاب هذا السلوك من طرفه.

الركن الأول : الشرعي

يتكوّن الركن الشرعي من وجود نصوص قانونية تُجرّم فعلًا معينًا وتُقرّر له عقوبة محددة، مما يعني أنه لا يمكن اعتبار أي سلوك جريمة ما لم يكن هناك نص قانوني يُجرّمه. وهذا ما يُعبّر عنه بمبدأ الشرعية، و المبذأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات وهو "**لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير أمن بغير قانون**"[1].

فالقانون هو الذي يحدد الأفعال غير المشروعة (الجرائم)، كما يحدد العقوبات المناسبة لها. وبالتالي، لا بد أن يخضع كل فعل لنص قانوني صريح، سواء ورد في قانون العقوبات أو في القوانين المكملة له. ويُقصد بخضوع الفعل لنص التجريم حصر مصادر التجريم والعقاب في النصوص التشريعية، وهو ما أدى إلى نشوء مبدأ قانوني يُعرف بـ"**مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات**". ولأجل أن يُعتبر الفعل غير مشروع، لا بد أن يكون النص القانوني الذي يُجرّمه ساري المفعول وقت ارتكاب الفعل

اما في مجال الضرائب والذي هو موضوعنا ، فا يتجلى الركن الشرعي من خلال تدخل المشرّع الجبائي لتجريم بعض الأفعال التي تُلحق ضررًا بالمصلحة المالية للدولة، لاسيما أفعال الغش والتهرب الضريبي. ويهدف هذا التجريم إلى حماية الخزينة العمومية ، فالتهرب من الضريبة يُعدّ مساسًا مباشرًا بأحد أهم الأدوات التي تعتمد عليها الدولة في تنفيذ سياساتها الاقتصادية و النقدية ، "باعتبار أن الضريبة هي السلاح الذي يخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية و الاجتماعية للدولة"[2]

تُظهر التشريعات الجبائية الجزائرية توجّهًا واضحًا نحو الاستعانة بأحكام قانون العقوبات لتجريم الأفعال التي من شأنها الإضرار بالنظام الاقتصادي الوطني، وذلك نظرًا لخطورة هذه الأفعال وتأثيرها المباشر على التوازن المالي للدولة.وهكذا نجد المادة 536 من قانون الضرائب غير مباشرة تقول انه يتم معاقبة واعتبار ان "يحاول تنظيمّ الرفض الجماعي لدفع الضريبة خطرا جسيما على النظام الجبائي ويعاقب عليه بالعقوبات التي

---

[1] المادة 1 من قانون العقوبات الصادر بأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جويلية 1966 المتمم والمعدل بالأمر رقم97-10 المؤرخ في6 مارس19971

[2] نظر رضا فرج شرح قانون العقوبات، الأحكام العامة للجريمة، الطبعة الثانية, 1976، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، ص.203

تقع على الأعمال التي تمس بالاقتصاد الوطني، ويطبق ذلك خاصة على المحرّضين الذين ينشرون بين الجمهور فكرة الرفض أو التأخر في دفع الضريبة [1]

بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات الملغاة والتي عوضت بأمر رقم 47 المؤرخ في 17 يونيو 1957 الجريدة الرسمية صفحة 758 حررت كما يلي : "يعد مرتكبا لجريمة التخريب الاقتصادي ويعاقب بسجن مؤقت من 10 إلى 20 سنة كل من أحدث أو حاول أن يحدث متعمدا شغبا من شأنه أن يعرقل الأجهزة الأساسية للاقتصاد الوطني أو يخفض من قدرة الانتاج الوسائل الاقتصادية" نلخص إلى أن الركن الشرعي في الميدان الجبائي يتمثل في المواد المجرمة لأفعال المادية والمنصوص عليها في التقنية الجبائية الخامسة ويمكن حصرها فيما يلي :

قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : المواد 192 193 194 1/303 407 408

قانون الضرائب غير مباشرة:532، 533، 538، 542 ،543، 544،

قانون التسجيل : المواد 1/119، 120، 121

قانون الطابع : المواد 33، 34

قانون الرسوم على الاعمال :117، 118

الركن الثاني : المادي

يتمثل الركن المادي في الجريمة الجبائية في الفعل الإجرامي الملموس الذي يقوم به المكلف ونلاحظ انه يتكون من عنصرين متكاملين و لازمين لوجوده وهما الاستعمال الطرق الإاحتيالية و التملص الكلي او الجزئي من دفع الالتزام الضريبي فا نوضح هذين العنصرين فيما يلي :

استعمال الطرق الإحتيالية :

لا يقوم الركن المادي لهذه الجريمة ما لم يستعمل الفاعل، المتمثل في المكلف بالضريبة، طرقًا تدليسية. والطرق الاحتيالية لم يعرفها المشرع بصفة دقيقة، حيث اكتفى بسرد بعض الأعمال المادية التي اعتبرها طرقًا تدليسية أو احتيالية. والسؤال المطروح هو: هل هذه الأفعال التي أورَدها المشرع جاءت على سبيل المثال أم

[1] المادة 532 من قانون الضرائب غير مباشرة

الحصر؟ ويرجح الاحتمال الأول لاعتبارات بسيطة، وهي أن المشرع ترك المجال مفتوحًا أمام الإدارة الجبائية، حيث إن الجريمة تتسم بالحركة، وبالتالي لا يمكن تقييده

ويتضح من المادة 1/301 من قانون الضرائب المباشرة أنه يمكن وصف الطرق الاحتيالية بأنها إخفاء المبالغ التي تسري عليها الضريبة أو التملص أو محاولة التملص باستخدام طرق تدليسية. وهذا الإخفاء، باعتباره طريقة احتيالية، يقصد به التخلص والافلات من دفع الضريبة الواجبة قانونًا، ويمكن أن يتخذ أشكالًا وصورًا مختلفة.

ما هي إذًا الطرق الاحتيالية في هذه الجريمة؟ وقد استعمل المشرع لفظ "طرق احتيالية" أو "تدليسية"، كما استعمل عبارات المناورات والغش للتعبير عن الركن العام في جرائم التهرب الضريبي في القوانين الجبائية المختلفة. كما أنه نص على الركن الخاص بكل نوع من أنواع الجرائم الضريبية بالنسبة لكل قانون على حدة مع تحديده له.

يمكن استخلاص تعريف الطرق الاحتيالية على أساس أنها كل إخفاء لمبالغ تسري عليها الضرائب أو الرسوم، ويمكن أن يتمثل هذا الإخفاء في تزوير البيانات التي يقدمها المكلف لإدارة الضرائب، وكذلك التلاعب بالدفاتر والأوراق الأخرى. كما يمكن أن يتضمن ذلك إخفاء أو تغيير مستندات تُثبت وجود بضائع على سبيل الوديعة أو تقديم فواتير شراء وهمية أو إدخال مصاريف وهمية. كما يحق له أن يقوم بإسقاط بعض عناصر الإيرادات أو إغفال قيد بعض المبيعات وتقديم الحسابات الصورية لتأييد تصريحات كاذبة. كما يمكن أن يقوم بتضخيم المشتريات أو تضخيم المبيعات.

ومن الطرق الاحتيالية أيضًا مسك نوعين من الدفاتر، حيث يتم إخفاء الدفاتر الصحيحة وتقديم الثانية المزورة التي تتضمن بعض العمليات دون غيرها. يهدف المكلف بالضريبة من خلال هذه الطرق الاحتيالية إلى إخفاء الحقيقة عن مصلحة الضرائب. ومتى تأكدت هذه الأخيرة من وقوع الاحتيال، فإنها تقوم بتطبيق العقوبات على المكلف المحتال، الذي قد يستغل الثغرات القانونية من أجل التهرب الضريبي

لو تعهد المكلف بتصحيح ما قام به، كأن يزيد رقم أرباحه، فإن ذلك لا يبرئه. حتى إذا قبلت المصلحة الجبائية بتحصيل باقي الضرائب، فإنه يعتبر قد استعمل الطرق الاحتيالية .

إذا تجاوز الإخفاء مبلغ الحقوق المتملص منها 100,000 دينار جزائري ولا يتجاوز 1,000,000 دينار جزائري، فإن في هذه الحالة تطبق عليه غرامة مالية أو عقوبة حبس

وإن قانون المالية لسنة 1992 جاء بحكم جديد ينص على أنه إذا كان الضرر اللاحق بالخزينة العمومية نتيجة المبلغ الإجمالي 10 مليون دينار جزائري تطبق المادة 418 من قانون العقوبات التي تعتبر فعل الجناية ماسة بحسن سير الاقتصاد الوطني والتي ألغيت فيما بعد وعوضت بالأمر الذي أشرنا إليه بالرقم 47 المؤرخ في 17 يونيو 1957 من الجريدة الرسمية صفحة 758

وقد جاء المشرع بتعديل في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة[1] حيث ذكر بعض الأفعال واعتبرها طرق احتيالية نذكر من بينها خاصة: إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة، القيام عمداً بعدم تسجيل العمليات في الحسابات، قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به. تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند الطلب للحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدنيين.

التملص الجزئي من الضريبية :

يُعد التملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة، والذي ينتج عن الإخفاء باستعمال وسائل احتيالية، العنصر الثاني من عناصر الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي. فلا يمكن اعتبار الركن المادي متكاملًا ما لم يُفضِ هذا السلوك الاحتيالي إلى نتيجة ملموسة، تتمثل في تفادي المكلف دفع الضريبة أو الرسوم المستحقة عليه، سواء بشكل كلي أو جزئي.ويُشترط أن تكون هذه النتيجة – أي التملص – ناتجة مباشرة عن الأفعال التدليسية، أي أن تكون طرق الاحتيال التي لجأ إليها المكلف قد مكّنته فعليًا من تضليل الإدارة الجبائية والتمويه على حقيقتها، بما يمنعها من فرض أو تحصيل الضريبة بشكل صحيح. ويُعد تحقّق هذه النتيجة ضررًا ماليًا حقيقيًا يمس الخزينة العمومية، ويتجسد في تهرب المكلف من دفع ما هو مستحق عليه قانونًا.وقد يتحقق هذا التهرب الضريبي إما من خلال تحديد غير صحيح للوعاء الضريبي (الربط الضريبي الخاطئ)، أو من خلال تصريح كاذب يقدّمه المكلف يؤثر على الأداء الفعلي للضريبة. وقد استعملت التقنيات الجبائية الخمسة للتعبير عن امتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة. عبارات تختلف باختلاف النطاق الجبائي الذي تسري عليه الضريبة أو الرسم ففي المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة "كل من تملص أو حاول التملص الكلي أو الجزئي"، ونفس العبارة استعملها المشرع في ميدان الضرائب غير المباشرة في المادة

[1] المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بومجب المواد 17 من ق.م/1996و10 من ق.م /2000،38 من ق.م / 2 000، 38 من ق.م / 2001 و 6 من ق.م/ 2002و 21من ق.م /2006و 8 من ق.م /2012.

532، وكذا في قانون الرسم على رقم الأعمال في المادة 117، بينما نجد عبارة "كل خفّض أو حاول تخفيض الكل أو بعض من وعاء الضريبة" في المادة 1/119 من قانون التسجيل، وعبارة "كل من نقص أو حاول الإنقاص كليًا أو جزئيًا من وعاء الضريبة" في المادة 1/34 من قانون الطابع[1]

الركن المعنوي :

يُعتبر الركن المعنوي من العناصر الاساسية الثلاثة التي تُكمّل جريمة التهرب الضريبي، إذ لا يُستكمل الفعل الجنائي إلا إذا ارتبط برغبة صريحة لدى المكلف. بمعنى آخر، يُعدّ وجود النية والقصد اللذان يدفعان المكلف لاستخدام الوسائل الاحتيالية أو التدليسية للإفلات من أداء الضريبة وهو الشرط الأساسي الذي يُضفي على الفعل طابعًا جنائيًا. ويمكن تفصيل الركن المعنوي على النحو التالي:

1. نية التهرب:

هي ارادة الفعل مع توقع النتيجة و تتمثل ايضا في الباعث و الدافع الذي يؤدي و يدفع إلى ارتكاب مثل هذه الجرائم اي توفر نية التملص الكلي و الجزئي من الضريبة و إعفاء نفسه من أداء واجبه اتجاه الدولة للإضرار بمصالح المالية للدولة ،و تعظيم ارابحه وتهميشه لحق الدولة فهو يخرق احد قواعد الضريبة و المتمثل في " **العدالة من خلال المساواة بين المواطنين في أداء الضريبة**""تعتبر العدالة الضريبية مف ابرز اهتمامات المشرع الضريبي ، فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحها ومصداقيته لدى المكلف بالضريبة و يسعي النظام الضريبي الجديد إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال مراعاة على مبدأ شخصية الضريبية [2]بحيث يمتلك وعيه الكامل بتصرفاته ومعرفة تامة بأن الوسائل المُتبعة تهدف إلى الإفلات من دفع الضريبة المستحقة قانونًا. إذ لا يقتصر تقييم الجريمة على الجانب المادي الملموس فقط، بل يأخذ القانون بعين الاعتبار الباعث و الدافع وراء هذا الفعل.

2. إدراك المخاطر القانونية:

ينبغي أن يكون المكلف واعيًا تمامًا بأن الطرق المستخدمة غير مشروعة؛ إذ يُدرك جيدًا أن إخفاء الحقيقة عن الإدارة الجبائية واستخدام الوسائل الاحتيالية يُشكلان انتهاكًا صريحًا للتشريعات القانونية المعمول

[1] اوهيب بن سلمة ياقوت،مذكرة لنيل الماجستير،في قانون الجنائي و العلوم الجنائية : موضوع الغش الضريبي،جامعة الجزائر السنة الجامعية 2002-2003، ص 34-35

[2] فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، دار النيضة العربية ، لبنان ، سنة 1972 ،ص 266.

بها. حيث ذالك يُثبت أن الفعل لم يكن نتيجة خطأ أو إهمال، بل كان قرارًا متعمدًا مسبقا لتحقيق منفعة شخصية على حساب المصلحة العامة.باختصار،

المطلب الثاني : العقوبات الجبائية

يتعرض المكلف بالضريبة المخالف لجملة من العقوبات الجبائية ولها عدة صور نذكر منها ونتطرق اليها في شكل غرامات جبائية أو زيادات في الحقوق ، فوضع هذه ترسانة من العقوبات هو بالفعل شرط ضروري لضامان تنفيذ الالتزامات الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة. والمختص بسن هذه العقوبات هي الادارة الجبائية

الفرع الاول : الغرمات الجبائية

تتميز القوانين الجبائية بصافة عامة بين الغرامة الجزائية والغرامة الجبائية، فالاولى عقوبة جزائية تستمد مرجعيتها من قانون العقوبات، والثانية جزاء جبائي يجد سنده في القاوانين الجبائية، والغرمات الجبائية تختلف من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا وان كانت النصوص تتفق جميعها على فرض هذه الغرامة.[1] ولهذا سوف نعرض الغرمات الجبائية حسب كل قانون من القوانين الجبائية.

و وفي حالة اطار قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :

1- كل شخص يتصرف بأي طرقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم يعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10.000 إلى 30.000 دج.[2]

2 – يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، بدفع غرامة جبائية محددة ب300.000 دج [3]

3 – عدم صحة المعلومات الواردة في الجدول المفصل الخاص بالزبائن ، تطبيق غرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج [4]

في إطار قانون الضرائب غير المباشرة:

نص هذا القانون على نوعين من الغرامات الجبائية:

---

[1] السبتي فرس ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري ،دار الهومة الجائر (الجزائر) الجزائر ،2008، ص 276

[2] مادة 304من قانون الضرائب المباشرة و الرسومـ المماثلةالمرجع نفسه.

[3] المادة 304 مف قانوف الضرائب المباشرة و الرسوـ المماثمة، المرجع نفس

[4] المادة 194 فقرة 06 مف قانون الضرائب المباشرة و الرسوـ المماثمة، مرجع سابق.

اولا – الغرمات الثابتة:

يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة بغرامة جبائية من 10.000إلى 30.000 دج[1]

ثانيا – الغرامة النسبية:

تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على لا تقل عن50.000 دج.[2]

في اطار قانون الرسم على رقم الأعمال:

نصت المادة 114 من هذا القانون انه يعاقب على كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية يتراوح مبلغها 500 و 2.500 دج. ترتفع في حالة استعمال طرق تدليسية إلى ما بين 1.000 و5.000 دج[3]. كما تنص المادة 122 من نفس القانون على معاقبة كل من يمنع الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم أداء وظائفهم، بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1.000 و10.000 دج .[4]

في اطار لقانون الطابع:

في حالة التملص من الرسوم تكون الغرامة المترتبة تساوي دائما خمسة مرات هذه الرسوم دون ان تقل عن 2000دج .[5]

كل من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم ، يعاقب بغرامة جبائية تتروح من 10.000 إلى 100.000دج[6]

في إطار قانون الإجراءات الجبائية و قانون التسجيل:

تطبق غرامة جبائية قدرها 2.000.000 على كل شخص أو شركة أو تشكيلة قانونية حسب مفهوم التشريع السري المفعول بعد ثبوت رفضهم منح حق الاطلاع على المعلومات والدفاتر والمستندات والوثائق

---

[1] المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة

[2] المادة 524 فقرة 02 من قانون نفسه

[3] المادة 114من قانون الرسم على رقم الاعمال

[4] المادة 122 من القانون نفسه.

[5] المادة 35 الفقرة 3من قانون الطابع

[6] المادة 37 من قانون نفسه

المنصوص عليها التي يتعين عليه تقديمها وفقا للتشريع أو بعد ثبوت قيامهم بإطلاع هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال القانونية المحددة لحفظها[1].

في حالة المتلص من الرسوم الخاصة بقانون التسجيل، يعاقب عليها بغرامة تكون متساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج.[2]

الفرع الثاني : الزيادات

تهدف الى تعويض الضرر للخزينة العمومية ناتج عن تأخيرالمكلف في أداء واجبه الضريبي والتي تكون مقررة في حالات أتية:

1- عدم التصريح :

في حالة قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، فقد نصت المادة 192 من هذا القانون انه تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات و يضاعف هذا المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% و تخفض هذه الزيادة إلى 10 او 20 ضمن الشروط المحددة في المادة 332. و إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوماً اعتباراً من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار باستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الآجال تطبق زيادة بنسبة 35%[3] حسب نص المادة السابقة.

و الزيادات نصت الأسس أو العناصر التي تؤخذ في الأعتبار لتحديد وعاء الضريبة عليها المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، حيث أنو عندما يصرح المكلف بالضريبة الملزم . بتقديمم تصريحات تتضمن الأشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة. و يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غيار صحيح، يضاف إلى مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة :

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

-15 %إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 500000دج ويقل عن مبلغ 1000000دج أو يساويه.

---

[1] المادة 62 من قانون الأجراءات الجبائية

[2] المادة 120 من قانون التسجيل

[3] المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المممائلة

-15 %إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 1000000دج[1]

2- التأخير في التصريح :

حددت القوانين الجبائية الأجال القانونية من اجل اكتتبات وتقديم التصريحات و كل تقديم لاستمارة التصريح و الوثائق الثبوتية الخاصة به خارج اجل محدد قانونا تعرض صاحبها للعقوبات مهما كان الظرف الذي يحول بينه وبين دفع هذه التصاريح ، باستثناء المادة 102 و 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يمكن تمديد اجال دفع التصاريح للاسباب التالية : "في حالة القوة القاهرة ، يمكن تمديد أجل تقديم التصريح السنوي المرفق بالوثائق الثبوتية الإجبارية ، بموجب قرار وزير المالية ، يمكن أن يزيد هذا التمديد عن ثلاثة (3) أشهر "[2] ويكون ذلك بناء على قرار من المدير العام للضرائب حسب نص المادة الثانية .

وحسب نص المادة 192 انه" إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوماً اعتباراً من تاريخ التبليغ في ظرف الموصى عليه مع إشعار باستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل تطبق زيادة بنسبة 35%.

ويدفع المخالف غرامة جبائية قدرها 1.000 وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة او عدم صحتها.

وفي حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل 30 يوماً ابتداء من تاريخ الإنظار الموجه إلى المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام تفرض الضاربة تلقائياً ويضاعف المبلغ والحقوق إلى غاية 25%[3]

يترتب على التصريحات التي تحمل عبارة "لاشيء" والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذيين يستفيدون من إعفاء جبائي أو الذين يتحصلون على نتائج عجز ، تطبيق الغرامات التالية:

- 2500 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا.
- 5.000دج عندما تكون مدة التأخير أكثر من شهر و أقل من شهرين.
- 10.000 دج عندما تكون مدة التأخير أكثر من شهرين.[4]

---

[1] سييمة بوخميس، مداخمة بعنواف العقوبات الجبائية في الجزائر، كمية الحقوؽ و العموـ السياسية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة
[2] المادة 102 من قانون الضرائب المماثلة و الرسوم المباشرة .معدلة بموجب المادتين 5 من ق.م / 2010 و 6 من ق.م/2024
[3] المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
[4] المادة 322 من نفس قانون

3- النقص في التصريح :

أثناء قيام المكلف بالتصريح يقوم عن قصد منه ومعمدا إلى تضليل و استعمال التحايل على الادارة الجبائية من اجل ان لا تصل إلى تحديد المادة الخاضعة للضريبة (الوعاء الضريبي) الحقيقي الذي ينطق منه حساب مبلغ الضريبة ، كأن يضلل في الرقم الحقيقي للارباح بتخفيضه و يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح وهذا الذي يخوله ويمكنه من التهرب من الضريبة فاإنها تقوم بتصحيحه الأساس الضريبية الصرح بها عن طريق جدول فردي (role Individuel) مع فرض عقوبات جبائية حسب المبلغ المتهرب منه وذلك كما يلي :[1]

10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه أقل أو يساوي 50.000 دج.

15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه مابين 50.000 و 20.000 دج.

25 % إدا تجاوز المبلغ 200.000دج.[2]

ومن خلال المادة 193 من قتمون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في فقرة الثانية للمادة ذكرت بعض أعمال التدليسية التي يقوم بها المكلف بالضريبة ورد المشرع عليها بعقوبات في نفس المادة ،

حيث تطبق عليه زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة والتي توافق نسبة الحقوق التي تم اخفاؤها بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، بمعنى يدفع قيمة الحصص التي أخفاها بنسبة 100 ، %كما يدفع مبملغ محدد بنسبة لا تقل عن 50 % عندما لا يدفع أي حق.

المطلب الثالث : العقوبات الجزائية

لتعتبر الوسائل العقابية و الردعية من أهم وسائل معالجة ظاهرة التهرب الضريبي ولكن لفرض جزاءات على المتهرب يجب أولا أن تستمد شرعيتها من مصدر شرعي للجزاء ، ولهذا يستمد الجزاء الضريبي شرعيته من القواعد العامة المقررة في المادة 58من الدستور بانه " لايدان أي شخص إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم ".

لهذا نجد في العديد من المرات ان القوانين الجبائية إلى الاحالة لنصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب ونجد في العقوبات الجزائية نوعان فأول المتمثل في عقوبات أصلية وتكون على

[1] عيسى سماعين جباية ومحاسبة المؤسسة،ط3، 2023،pages bieues،ص 54

[2] المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

شكل حبس او غرامات مالية وثاني التكميلية وبعبارة اخرى التبعية تتم في الجزاءات سالبة للحقوق سنوضحهم في ما يلي :

الفرع الأول : الاصلية :

نصت القوانين الجبائية عقوبات ردعية لمترتكبي جريمة التهرب بالحبس و الغرمات الجزائية وهي تطبق عليها جميع الجرائم (مخالفات ، جنح ، جنايات) بالالضافة إلى العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات فيما يتعلق بالجرائم التي لها علاقة بالمادة الضريبية[1] ، الا أن القانوف 11 – 02(2) في مادته 28 المعدلة لنص المادة 303(3)من قانون الضرائبالمباشرة والرسوم

المماثلة عدلت من العقوبات. حيث أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كليا أو جزئيا كما يلي:

غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج؛

• الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج؛

• الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج؛

• الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات أو غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج؛

• الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج

[1] . أحد فنيدس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية 2018،ص414.

كذلك نصت المادة 122 من قانون العقوبات على أن كل صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل الضرائب، و كذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلهاا، يعاقب بالحبس من سنتين إلى 10 سنوات، و بالغرامة الجزائية من 500 إلى 10000 دج حسب المادة 121 من نفس القانون[1].

و نجد في قانون الرسم على رقم الأعمال، في المادة 117 قد أحال العقوبات طبقا لمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عن كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسيه. في حين أن المواد 532 مم قانون الضرائب الغير مباشرة والمادة 119 من قانون التسجيل، المادة 34 من قانون الطابع. لم يطرأ عليها أي تعديل لتتماشى بذلك مع العقوبات في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعد تعديله .

– كما نصت المواد 408 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. والمادة 122 من قانون الرقم االاعمال و المادة 536 من قانون الضرائب الغير مباشرة ، على أنه في حالة االعتراض الجماعي على فرض الضريبة والذي يتر تب عليه المساس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني، أحالت العقوبة إلى نص المادة 418 من قانون العقوبات[2]

وذكرت حسب قانون رقم الاعمال فقد قسم لنا الجزاء الى حالتين حالة عادية و حالة العود.حيث ذكرت المادة 129 من هذا القانون والتي تعتبر في الحالة العادية أن كل مخالفة لمنع من ممارسة مهنة رجل أعمال مستشار جبائي أو خابر أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم صادر ضد الأشخاص الذين أثبت مسؤوليتهم في إعداد أو مشاركة في إعداد الموازنات وجرود والحسابات والوثائق الخاطئة بمختلف أنواعها لتحديد الأسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم يعاقب عليها بغرامة جزائية يتراوح مبلغها بين 1.000 و 10.000دج ،أما في حالة العود كما شرحته المادة 131 من نفس القانون أنه يعتبر في حالة العود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكما بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون يرتكب في غضون أجل خمس سنوات بعد حكم بالإدانة مخالفة تطبيق عليها نفس العقوبة.

[1] المادة 122 من قانون العقوبات و المادة 21 من األمادة رقمـ 156/66 المؤرخ في 8 يونيو 1966 ،المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمـ، الجريدة الرسمية، العدد 49 ،سنة 1966

[2] بودشيش عبد الوهاب، العقوبات الضريبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي ،جامعة جيجل ، ص63

الفرع الثاني : التكميلية:

تضاف العقوبات التكميلية إلى أصلية وهدفها تعزيز ردع عن ارتكاب المخالفات الجبائية لا تمس حرية الشخص مباشرة وانما تؤثر على نشاطه وسمعته نص عليها المشرع الجزائري في قانون العقوبات في المادة 09 من جهة ونصت القوانين الجبائية الجزائرية على فرض العقوبات التكميلية من جهة اخرى نذكر منها:

اولا : الحرمان المباشر من بعض الحقوق

نصت المادة 29 من قانون رقم 23–22 مؤرخ في ديسمبر 2023 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2024 على انه يتعرض ويستبعد ويحرم من جملة من الامتيازات و الاستفادات كل من يسجل في البطاقة الوطنية لمرتكبي المخالفات التدليسي نذكر منها :

- الاستبعاد من الاستفادة من الامتيازات الجبائية والجمركية المرتبطة بترقية الاستثمار،
- الاستبعاد من الاستفادة من التسهيلات الممنوحة من الإدارة الجبائية والجمركية والإدارة المكلفة بالتجارة،
- الاستبعاد من المشاركة في الصفقات العمومية،
- الاستبعاد من عمليات التجارة الخارجية.

ثانيا: المنع من مزاولة المهنة

نصت المادة 544 من قانون الضرائب الغير مباشرة [1]أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام فإن العقوبة المقررة تؤدى بحكم القانون إلى منع مزاولة مهنة رجل الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسبي ولو بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة.

ثالثا: نشر الحكم

حسب نص المادة 303 الفقرة 06 انه "يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها، والكل على نفقة المحكوم عليه .[2]

[1] المادة 544 من قانون الضرائب الغير مباشرة

[2] المادة 303 من قانون الضرائب المماثلة و الرسوم المباشرة

رابعا : المصادرة

تعتبر المصادرة في القانون العام عقوبة تكميلية نص عليها المشرع الجزائري في المادة 09 الفقرة 05 من قانون العقوبات " المصادرة الجزئية اللاموال[1] "و كذلك في المادة 15 من نفس القانون تطرق إلى تعريف المصادرة بأنها "الأيلولة النهائية إلى الدولة أو مجموعة أموال معينة، أو ما يعادل قيمته عند الالقتضاء[2]"

ومن ناحية القوانين الجبائية نجد انه قد تم نص مادة في قانون الضرائب غير مباشرة في المادة 525 حيث الى اشار المواد من نفس القانون التي بينت المخالفات التي تؤدي الى المصادرة،وبينت هذه المادة وعددت الأشياء التي يجب ان تصادر حيث نجد فيها " مصادرة أشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدنى، وتصادر أيضاً الأجهزة وأجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير والغير المضغومة، وتعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير، ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآليات والأواني الغير مصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة أو العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء والأجهزة. المحجوزة.[3]"

المبحث الثالث: آليات مكافحة جرائم التهرب الضريبي .

أقرت الدولة مجموعة من الآليات كوسائل هيكلية أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة ظاهرة التهرب الضريبي، وتتمثل هذه الآليات في الآليات الرقابية والوقائية، ومجموعة من الوسائل الردعية القمعية من خلال مطلبين :

المطلب الأول: على مستوى التشريع الضريبي

يعتبر التشريع الضريبي أداة أساسية في مكافحة التهرب الضريبي، لذا من الضروري صياغته بطريقة تسهم في تسهيل فهمه من قبل المكلفين والموظفين المكلفين بالتحصيل، بالإضافة إلى تبسيط الإجراءات المرتبطة بتحصيل الضرائب.

الفرع الأول : العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره

يتم العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره من خلال ما يلي :

1- **العمل على تحسين التشريع الضريبي:** يتم تحسين التشريع الضريبي من خلال صياغته بشكل قانوني واضح يسهل على المكلفين وموظفي الضرائب فهمه، بالإضافة إلى تبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة

---

[1] المادة 09 من قانون العقوبات الجزائري
[2] المادة 15 من قانون العقوبات، مرجع سابق
[3] المادة 525 من قانون الضرائب غير مباشرة

بفرض الضريبة، وحساب قيمتها، وتحصيلها[1] ، وبالتالي يجب إحكام صياغة نصوص التشريع الضريبي حتى يفوت على المكلف للاستفادة من بعض الثغرات التي قد يتضمنها التشريع الضريبي،[2] وعليه سد منافذ التهرب الضريبي وأن يتسم بالبساطة والوضوح والمرونة لأن صياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب[3] كما يجب أن يتسم النظام الضريبي بالشفافية في إجراءات فرض الضرائب أو في تقييم رقم الأعمال خاصة إذا تعلق الأمر بالنظام الجزاف[4] .

2- **العمل على استقرار التشريع الضريبي:** بسبب التعديلات المستمرة التي تطرأ على التشريع الضريبي من خلال كل قانون مالية، تتعقد مهام موظفي الضرائب ويواجه المكلفون صعوبة في متابعتها وفهمها، مما يؤدي إلى نشوء حالة من الحساسية تجاه الضريبة[5]، يجب العمل على استقرار النظام الضريبي وإلغاء التعقيدات الناجمة عن تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها، وذلك لتسهيل فهمها من قبل المكلفين والإدارة، ولتبسيط قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها[6]، إضافة إلى وضوحه بالقدر اللازم من أجل مكافحة التهرب الضريبي[7] .

يصبح التشريع الضريبي معقدًا بسبب التعديلات المتكررة التي تطرأ عليه. على سبيل المثال، في المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قام المشرع بفرض الضريبة الجزافية الوحيدة(IFU) ، التي تجمع بين عدة ضرائب للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزافي. وتشمل هذه الضريبة الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG) ، والضريبة على أرباح الشركات(IBS) ، بالإضافة إلى الرسم على القيمة المضافة (TVA)والرسم على النشاط المهني .(TAP) بموجب هذا التعديل، يقوم المكلف بدفع ضريبة جزافية وحيدة (IFU)إلى مصلحة الضرائب المختصة بمكان نشاطه فقط، مما يعفيه من دفع الضرائب مرتين وفي مواعيد مختلفة لمصلحتين منفصلتين.

هذا الإجراء يتميز بالإيجابية ليس على المكلفين فقط بل على موظفي الضرائب، كذلك من خلال بساطة الإجراءات وتيسير المتابعة الجيدة للملفات الجبائية للمكلفين .

---

[1] ا ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق دار هومة للطباعة والنشر الجزائر 2003،ص 165.

[2] محمد مرسي فهمي سيد لطفي عبد الله الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية دون دار نشر، القاهرة، 1999، ص 309

[3] حامد عبد المجيد دراز مرسي السيد حجازي المالية العامة دون الإشارة إلى دار النشر، بيروت لبنان)، 2003، ص 272

[4] مولاي ملياني بغدادي الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري دون طبعة المؤسسة الوطنية للكتاب الجزائر، 1992 ، ص 52

[5] أحمد زهير شامية المالية العامة دار زهران للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، دون سنة نشر، ص 210

[6] أحمد يونس البطريق / حامد عبد المجيد دراز / محمد أحمد عبد الله مبادئ المالية العامة دون طبعة . دار شباب الجامعة الإسكندرية (مصر). 1978، ص 102.

[7] أحمد زهير شامية المالية العامة المرجع نفسه، ص 210.

الفرع الثاني : عدالة النظام الضريبي

تتحقق عدالة النظام الضريبي من خلال تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع، والحد من التفاوت الطبقي[1]، ويقصد هنا بالعدالة الاجتماعية أي تحمل الأفراد الأعباء ضريبية متساوية، والمقصود هنا أعباء الضرائب كلها وليس بعضا منها[2] مع السعي إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال مراعاة مبدأ شخصية الضريبة[3] وأن تفرض الضريبة على كل مكلف حسب مقدرته، وتجنب الازدواج الضريبي الذي يزيد من الإحساس بتعسف الضريبية فالنظام الجبائي العادل هو ما يسهل تقبل الضريبة من طرف المكلف بها، وأن يكون نظام يجعل الأغنياء يدفعون الضريبة [4].

المطلب الثاني: على مستوى الإدارة الجبانية

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 من خلال الفرعين التاليين :

الفرع الأول : الجانب البشري

تتمثل أهم الإجراءات التي لابد للإدارة الضريبية اتخاذها على مستوى الجانب البشري في ما يلي :

–يتم رفع مستوى موظفي الجهاز من خلال تقديم تكوين متخصص يهدف إلى تعزيز تأهيلهم وزيادة كفاءاتهم، مما يسهم في تحسين أدائهم ورفع مستوى تدريبهم في مجالات عملهم المختلفة.[5] .

– تحسين علاقة الإدارة بالممولين يتطلب اعتبارهم كعملاء مهمين لديها، مما يستدعي تعزيز التعاون المتبادل بين الطرفين. يجب أن تسود روح التفاعل الإيجابي من خلال الاستماع إلى اهتماماتهم والعمل على أخذ مقترحاتهم بعين الاعتبار لضمان تقديم خدمات أفضل وتحقيق الشفافية في التعامل[6] .

– توفير المعلومات الضرورية التي يطلبها المكلف يشمل تقديم تفاصيل دقيقة حول كيفية تقدير الوعاء الضريبي، تحديد أسعار الضريبة، بالإضافة إلى شرح الإجراءات الضريبية المتبعة. يجب أن تكون هذه المعلومات واضحة ومتاحة للمكلفين لضمان فهمهم الكامل لحقوقهم وواجباتهم الضريبية [7].

---

[1] عادل فليح العلي المالية العامة والتشريع الضريبي دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2008، ص 181.

[2] عادل فليح العلي المرجع نفسه، ص 124

[3] 3 ناصر مراد الغش والتهرب الضريبي في الجزائر المرجع السابق، ص 06.

[4] 4 Jean RIVOLI, Vive l'impôt, Edition du seuil collection société, Paris, 1965, P 72

[5] ناصر مراد الإصلاحات الضريبية في الجزائر، محلة الباحث العدد الثاني جامعة ورقلة (الجزائر)، 2003، ص 30

[6] عبد المجيد قدي دراسات في علم الضرائب 14 دار جرير للنشر والتوزيع، عمان (الأردن) 2011. ص 229.

[7] أعاد محمود الفيني المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2008، ص 155

– تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين في إدارة الضرائب يعد خطوة أساسية لإغلاق منافذ الإغراءات التي قد تُعرض عليهم. من خلال توفير بيئة عمل ملائمة وموارد كافية، تضمن الإدارة تحقيق أفضل تطبيق للنظام الضريبي، مما يسهم في تعزيز أخلاقيات العمل الضريبي وزيادة كفاءته وفعاليته في تحصيل الضرائب [1].

–تقرير تعداد الموظفين المعنيين بالرقابة وتحسين مردوديتهم [2].

الفرع الثاني : الجانب المادي

من أجل أن تتماشى الإدارة مع بعض الإصلاحات الاقتصادية اتخذ المشرع الجبائي في هذا المجال بعض التعديلات

الهيكلية على المستوى المحلي والمركزي حيث

قام بتحويل الإدارة المركزية إلى المديرية العامة للضرائب، وذلك بموجب المرسوم التنفيذي90 /190[3] .

إنشاء تسع (09) مديريات جهوية بموجب المرسوم التنفيذي 91/60 .

–إدماج مفتشية الضرائب المباشرة وغير المباشرة في مديرية واحدة [4].

–تجهيز مختلف المصالح الإدارية الضريبية بالإعلام الآلي وخصصت له نفقات تقدر بـ 29.000.000 مليون يورو .

للفترة الممتدة من سنة 2009 إلى 2012 [5].

من جهة أخرى، يُعتبر نقص الوسائل المادية من العوائق الرئيسية التي تؤثر سلبًا على فعالية الإدارة الجبائية. فطبيعة عمل هذه الإدارة تتطلب حركة مستمرة وأداءً فعالاً لمهامها، سواء كانت تلك المهام عادية مثل إحصاء المكلفين، أو البحث عن المواد الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها، وصولاً إلى تنفيذ حملات رقابية ميدانية لضمان الامتثال الضريبي [6].

---

[1] مصطفى الكثيري النظام الجبائي والتنمية الاقتصادية في المغرب دار النشر المغربية الدار البيضاء (المغرب)، 1985، ص 125.

[2] La lettre de DGI (Algérie), Bullent d'information de la direction générale des impôts, 64/2012, P05et'yh 9

[3] مرسوم تنفيذي رقم 90/190 المؤرخ في 23/06/1990 والمتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة الاقتصاد جريدة رسمية رقم 26 الصادرة بتاريخ 27/06/1990

[4] ناصر مراد واقع التهرب الضريبي في الجزائر المرجع السابق، ص 262-263.

[5] .

3 Séminaire sur la loi finance 2010, intervention du Mr Mostapha ZIKARA, Directeur de la législation et réglementation fiscale, Algérie, 2010.

[6] عبد الكريم صادق بركات النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت لبنان)، 1986، ص 164.

الفرع الثالث : على مستوى المكلف بالضربية

من أبرز الإجراءات التي يجب اتخاذها فيما يخص المكلفين بالضريبة هي توعيتهم بأهمية دفع الضرائب وأثرها على التنمية الاقتصادية، بالإضافة إلى ضرورة تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وذلك من خلال تعزيز التواصل الفعّال وتوضيح الإجراءات الضريبية بشكل يسهم في بناء الثقة المتبادلة ويسهل الامتثال للالتزامات الضريبية، وهو ما سيتم توضيحه من خلال الفرعين التاليين :

1- توعية المكلف بالضريبة

ويكون ذلك من خلال ما يلي :

إبلاغ المكلف بحقوقه في طلب الإعفاء من الضريبة أو الخصم، وكذلك حقه في الاعتراض على الإجراءات المتبعة أو التقديرات الضريبية.[1] . – تعزيز فهم المواطنين للمفاهيم الأساسية المتعلقة بمهمة الدولة ودور الضرائب، من خلال إدراجها في المناهج التعليمية لتعزيز الثقافة الضريبية لدى الأفراد[2]، لتحقيق مكلف يدرك واجبه الضريبي، يجب إقناعه بأن التزاماته هي مساهمات أساسية في تمويل الدولة، التي تُخصص لإنشاء المرافق العامة. ويمكن تجسيد ذلك من خلال تبني سياسة حكيمة في إدارة الموارد، مما يعيد الثقة لدى المواطنين في الدولة.

2- **إزالة التوتر بين الإدارة والمكلف**

تسعى الإصلاحات الضريبية دائما لتخفيض حدة التوتر بين المكلف والإدارة الضريبية، وهذا من شأنه أن يقلل من حالات التهرب الضريبي، وذلك لكسب ثقة المكلف كثمرة العلاقة حسنة[3].

فالعلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبية تتميز بالحذر المتبادل، وهذا ما يجعلنا نفهم التوتر والتصادم بينهم.[4] ولتحسين هذه العلاقة، قامت إدارة الضرائب بتأسيس مصلحة الاستقبال التي تشمل الاستقبال الهاتفي والشخصي، بهدف تعزيز صورتها وتحقيق تواصل أفضل مع المكلفين.[5]، وإعطاء إجابات واضحة وكافية لمختلف التساؤلات التي يطرحها المكلفين بالضريبة، فالعلاقة بينهما يجب ألا تكون علاقة عداء بل على العكس علاقة ثقة وتعاون في سبيل الخير العام[6].

---

[1] أعاد حمود القيسي المرجع السابق، ص 155

[2] 6Mehel LUCIEN, Science et technique fiscale, Edition PUF, Paris. 1984, P 341.

[3] غازي حسن عناية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق دون طبعة دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر، 2003، ص 345-346

[4] Jean RIVOLI, Op. Cit, P 69.

[5] La lettre de D.GI (Algérie), Bullent d'information de la direction générale des impôts, N38/2009, P 01

[6] زينب حسين عوض الله مبادئ المالية العامة الدار الجامعية للطباعة والنشر بيروت (لبنان) 1998 ، ص 189.

المطلب الثالث : آليات التحصيل القسرية

لقد تطرقنا في المبحث السابق إلى جهود المبذولة لمكافحة التهرب الضريبي بآليات وقائية اعتمدت على الأسلوب الحضاري ونشر الوعي وتقريب المكلفين من الإدارة الجبائية وتحسين نظرتهم من خلال وسائل توعوية، إلا أن كل الطرق السالفة الذكر لم تجد نفعا ولم تؤثر على بعض المكلفين الذين يستمرون في عملية التهرب الضريبي، ولتفادي هذه الإشكالية وضعت الدولة عدة ضمانات للحصول على مستحقاتها من الضرائب كحل أولي. وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري قد اتخذ موقفا صارما فيما يخص هذه الظاهرة، لدرجة انه كيفها على أساس أنها جناية معاقب عليها بالسجن والغرامة معا، وهذا وفقا للتعديل الجديد الذي يعتبر من أكثر المواقف صرامة في هذا المجال وهذا أن دل على شيء إنما يدل على مدى إدراك المشرع الجزائري للآثار الوخيمة المترتبة على هذه الظاهرة. وفيما يلي تفصيل للآليات المتخذة ضد ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال مطلبين، تعرضنا لآليات التحصيل القسري كمطلب أول، وإلى تشديد لنظام العقوبات كمطلب ثان.

الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحلات التجارية.

ومن ضمن الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع للإدارة الجبائية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة، الإجراءات التي وردت في قانون المالية 1997 والتي عدل بموجبها المشرع المادة 392من قانون الضرائب المباشرة والخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلف المدين، وكرسها في قانون الإجراءات الجبائية في المادة 146.

ففي الحالة التي يتعذر فيها تحصيل الضريبة بالطرق العادية و حفاظا على أموال الخزينة العامة و باقتراح من القابض القائم بالمتابعة يصدر المدير الولائي للضرائب قرار غلق المحل التجاري المكلف بالضريبة المعني بهذا الإجراء، غير انه يجب أن يسبق هذا الإجراء توجيه تنبيه يبلغ للمكلف المعني يوما كاملا بعد تاريخ وجوب الاستحقاق، وان لا يتجاوز هذا الغلق 06اشهر. يقوم بتبليغ قرار المغلق للمكلف المعني بالاجراء محضر قضائي، على ان يتم تنفيذ هذا القرار في مهلة 10 أيام ابتداءا من تاريخ التبليغ، اذا لم يتمكن المكلف من التحرر من دينه الضريبي نهائيا أو لم يقم باكتتاب اجل للتسديد بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة[1].

"قانون 15/189 المؤرخ 23 يوليو 2015 بالجريدة الرسمية العدد40 المؤرخة المتضمنة قانون الاجراءات الجبائية.

[1] أمزيان عزيز المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للنشر، الجزائر، ص31.

حيث تعلن المحكمة الدستورية نتائج فحص هذه المحاضر بإعلان المترشح الفائز، وفي حالة التساوي بين النسب المتحصل عليها من طرف المترشحين، فإنها تعلن عن نتائج الدور الأول وتعين مرشحين للدور الثاني.[1]

وفي حالة وفاة أو انسحب أو حصول مانع "من المترشحين في هذه الحالة تقوم المحكمة الدستورية بتمديد آجال تنظيم الانتخابات، كما نصت المادة 63 من نظام المحكمة الدستورية على: أن يبلغ القرار المتعلق بحالتي الوفاة أو إثبات المانع الشرعي لأحد المترشحين للدور الثاني في الانتخابات الرئاسية. وكذا قرار وجوب إجراء كل العمليات الانتخابية من جديد وتمديد آجال تنظيمها، المنصوص عليها في المادة95 من الدستور، والتي نصت على أن تمدد الآجال إلى ستون (60) يوم نصت المادة 191 من الدستور على أن المحكمة الدستورية تفصل في الطعون الانتخابية وتعلن النتائج النهائية لكل العمليات الانتخابية الرئاسية والتشريعية والاستفتاء، فهي تعلن نهائيا على المترشح المنتخب في أجل عشرة (10) أيام من تاريخ استلامها لمحاضر النتائج المؤقتة.[2]

فالحكمة من تمديد آجال الفصل في الطعون وإعلان النتائج هو منح آجال معقولة تسمح بتحضير الطعن ومستنداته الثبوتية،[3] وكذلك إعلان النتائج فهو يحتاج وقت من أجل تحديد مصداقية المحكمة الدستورية بشأن القرارات الصادرة عنها.

الفرع الثاني: حراسة المنقولات.

حددت المادة150 من قانون الإجراءات الجبائية الأحكام الخاصة بمصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من قبل الإدارة الجبائية حيث يتم تحديدها تبعا للتعريفات المحددة من قبل الإدارة الجبائية،

حيث يتم تحديدها تبعا للتعريفات المحددة من قبل الوزير المكلف بالمالية ويقع عبء دفعها على كاهل المكلفين بالضريبة، وكذا التكاليف الملحة المحدة في نصوص خاصة وهناك حالتان في حساب مصاريف الحراسة.

---

1 رشيدة العام، المجلس الدستوري الجزائري، الطبعة الأولى، دار الفجر للنشر والتوزيع، الجزائر،2006، ص170.

2 بلعيد كلثوم، محمد سعد بينة، مرجع سابق، ص52

3 سمير أحفايظية، كوسة عمار، الرقابة للانتخابات الرئاسية في الجزائر في ظل القانون العضوي رقم 16/10 المعدل والمتمم، بموجب القانون العضوي رقم 19 /08 المتعلق بنظام الانتخابات، مجلة صوت القانون، مخبر نظام الحالة المدنية بجامعة خميس مليانة، المجلد 07، العدد 01، 2020، ص537.

أولا: حالة الحارس المعين.

حيث يمكن ان يفيد زيادة على المصاريف المذكورة أعلاه من استرداد كل المصاريف المبررة بشرط أن لا يزيد مبلغ هذه المصاريف على نصف قيمة الأشياء المحروسة.

ثانيا: أما إذا أوكلت الحراسة إلى المحشرة العمومية اوإلى محلات عامة تمارس تعريفات خاصة، فان هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها.

الفرع الثالث: إجراءات البيع.

تناول قانون الإجراءات الجبائية مرحلة البيع بإسهاب كبير إذ أن تكملة ذلك تكون في القانون المرجع الإجراءات المدنية وسنحاول بشكل مبسط شرح الخطوط العريضة التي تناولتها المادة 151 من القانون الحالي، حيث أن الأصل أن يجري البيع الإجمالي للمحل التجاري وفقا للإشكال المنصوص عليها في مجال البيع العلني للمنقولات غير أن هناك استثناءان يردان على ذلك: يتعلق الأول بالبيع المنفرد لعناصر المحل التجاري، أما الثاني فخاص بالبيع بالتراضي [1].

الفرع الرابع: حالات بيع خاصة.

وهما حالتان تستثنيان في ميدان الإجراءات وتتعلق الأولى بالبيع المنفرد لعناصر المحل التجاري، بينما الثانية تتعلق بالبيع بالتراضي.

أولا : البيع المنفرد.

حيث أن الأصل أن المحل التجاري يتم بيعه محملا أي بجميع عناصره، غير ان هناك حالات لا يجوز فيها عند الاقتضاء. وقد حددتها المادة 151/:1

1–أن يكون ذلك بناءا على ترخيص من المدير الولائي للضرائب.

2–أن لا يقوم أي دائن خلال 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته، والمسجل فبل 15 يوما على الأقل من التبليغ المذكور بالتقدم إلى القابض المباشر للمتابعة و أن يطلب منه إجراء بيع المحل التجاري بجملته.

[1] بودراع ليلي وعيد كريم ملحة، التهرب الغش الجبائي وآليات مكافحته في ظل الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل ليسانس في شعبة العلوم قانونية والإدارية، الجزائر، 2007-2008، 102-103.

ثانيا : بالتراضي.

في حالة قصور المزاد يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 152-153 الخاصتين بالبيع بالتراضي للمنقولات، حيث تتم البيوع علانية لمنقولات المكلفين المستأجرين، إما على يد أعوان المتابعات، وإما على يد محضرين أو محافظي البيع بالمزاد، فإذا حصل بالنسبة لنفس المنقولات الأفضل العروض التي تستقر عندها جلستا02 بيع بالمزاد العلني إلى المبلغ المقرر للبيع يجوز لقابض الضرائب المباشر للمتابعة ان يجري البيع بالتراضي ضمن بعض الشروط والإجراءات[1].

[1] العيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية، المنازعات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2005، 1ص 145

خلاصة الفصل :

يتضح من خلال دراسة الفصل الأول أن التهرب الضريبي يشكل أحد أبرز التحديات التي تعيق فعالية الأنظمة الجبائية، لما له من تأثير مباشر على العدالة الجبائية واستقرار الموارد المالية للدولة. وقد تم تناول هذه الظاهرة من خلال تحليل أبعادها المفاهيمية والقانونية، مع استعراض أهم التعاريف الفقهية التي أبرزت الطبيعة غير المشروعة لسلوك المكلف الذي يسعى، عمدًا، إلى تقليص أو تفادي دفع الضريبة المستحقة عليه.

وقد بيّنت الدراسة أن التهرب الضريبي لا ينفصل عن السياق القانوني والتنظيمي الذي يحكم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف، حيث يؤدي غموض النصوص، وتعقيد الإجراءات، وضعف الرقابة، إلى خلق بيئة خصبة لانتشار هذا السلوك. كما أن غياب الوعي الجبائي، وتدني مستوى الثقة بين الدولة والمكلفين، يُعدان من العوامل الأساسية المساهمة في تفشي التهرب الضريبي.

من جهة أخرى، سمح تصنيف التهرب الضريبي إلى أنواعه المختلفة بفهم الأساليب المعتمدة من قبل المكلفين في تجنب الضريبة، سواء عبر وسائل قانونية (التهرب المشروع) أو غير قانونية (التهرب غير المشروع)، ما يعزز أهمية التمييز بينهما عند وضع السياسات الجبائية والردعية.

وبذلك، يشكل هذا الفصل مدخلًا نظريًا لفهم ظاهرة التهرب الضريبي، ويمهد للانتقال إلى الفصل الثاني، الذي سيُعنى بدراسة العقوبات المقررة قانونًا لمواجهة هذه الجريمة، من خلال تحليل أنواعها، وأسسها القانونية، وأركانها التكوينية.

الفصل الثاني:

دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية المسيلة

تمهيد:

في إطار السعي إلى الربط بين الإطارين النظري والتطبيقي للدراسة، يتناول هذا الفصل دراسة حالة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة، باعتبارها نموذجًا للإدارة الجبائية المحلية، وذلك بهدف الوقوف على واقع التسيير الجبائي ومدى فعالية هذه المؤسسة في معالجة ظاهرة التهرب الضريبي وتحقيق الأهداف المالية المسطرة من قبل الدولة على المستوى المحلي. وفي هذا السياق، يُخصص المبحث الأول لتقديم لمحة عامة عن مديرية الضرائب بالمسيلة، من خلال التعريف بها، واستعراض هيكلها التنظيمي، وتوضيح المهام الأساسية الموكلة إليها في إطار التشريع الجبائي الجزائري. أما المبحث الثاني، فيركز على عرض وتحليل النتائج الميدانية المستخلصة من البيانات الإحصائية المتوفرة، مع إيلاء اهتمام خاص لعدد حالات التهرب الضريبي المعالجة والحصيلة الجبائية المحققة خلال الفترة الممتدة من سنة 2021 إلى سنة 2024، وذلك في ضوء الفرضيات التي بُنيت عليها هذه الدراسة. وعليه، يشمل هذا الفصل مبحثين أساسيين: المبحث الأول الذي يتناول التعريف بمديرية الضرائب لولاية المسيلة، الهيكل التنظيمي، ومهامها، والمبحث الثاني الذي يتضمن عرضًا وتحليلاً لعدد حالات التهرب المعالجة، والحصيلة الإجمالية للضرائب خلال الفترة المذكورة.

المبحث الأول: لمحة عن مديرية الضرائب لولاية المسيلة

تُعد مديرية الضرائب من أهم الهياكل الإدارية التابعة لوزارة المالية، نظراً للدور المحوري الذي تضطلع به في تجسيد السياسة الجبائية للدولة وتحصيل الموارد المالية. وتعتبر مديرية الضرائب لولاية المسيلة نموذجاً لهذه الهياكل، حيث تسهر على تطبيق القوانين الجبائية ومتابعة المكلفين بالضريبة، مما يجعل دراستها ضرورية لفهم آليات العمل الجبائي على المستوى المحلي. وانطلاقاً من أهمية هذا الجهاز، يتناول هذا المبحث التعريف بالمؤسسة محل الدراسة، إلى جانب تحليل هيكلها التنظيمي وتحديد المهام الأساسية التي تقوم بها، وذلك من خلال ثلاثة مطالب: المطلب الأول يخص التعريف بالمؤسسة محل الدراسة بمديرية الضرائب بالمسيلة، أما المطلب الثاني فيتطرق إلى الهيكل التنظيمي للمديرية، في حين يعالج المطلب الثالث مهام مديرية الضرائب بالمسيلة.

المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب بالمسيلة

تُعدّ الإدارة الجبائية من بين الركائز الأساسية التي تقوم عليها السياسة المالية للدولة، كونها تتولى مهام تنفيذ التشريعات الجبائية وجمع الموارد المالية الضرورية لتمويل مختلف أوجه الإنفاق العمومي. وتُعتبر مديرية الضرائب الجهة الإدارية المسؤولة عن تطبيق النصوص القانونية والتنظيمية ذات الطابع الجبائي، بالإضافة إلى مهام الرقابة ومكافحة التهرب الضريبي. ونظرًا لأهمية هذه المؤسسة في ضبط النظام الجبائي وتحقيق العدالة الضريبية، يقتضي التطرق إلى تعريف عام بمديرية الضرائب، ثم الانتقال إلى دراسة خصوصية المؤسسة الجبائية على مستوى ولاية المسيلة.

وعليه، سنعالج هذا المطلب من خلال فرعين أساسيين:

- **الفرع الأول** :التعريف بمديرية العامة للضرائب
- **الفرع الثاني** :التعريف بمديرية الضرائب بالمسيلة

الفرع الأول: التعريف بمديرية العامة للضرائب

تُعد المديرية العامة للضرائب إحدى الركائز الأساسية في هيكل وزارة المالية الجزائرية، وتُشكّل الجهاز الحكومي المسؤول عن إعداد وتنفيذ السياسة الجبائية الوطنية، بما يضمن تعبئة الموارد المالية الضرورية لتمويل ميزانية الدولة وتحقيق التوازنات الاقتصادية والاجتماعية. وتعود جذور هذه الهيئة إلى الحقبة الاستعمارية، غير أنها عرفت بعد الاستقلال سلسلة من الإصلاحات الهيكلية والتنظيمية التي ساعدتها على

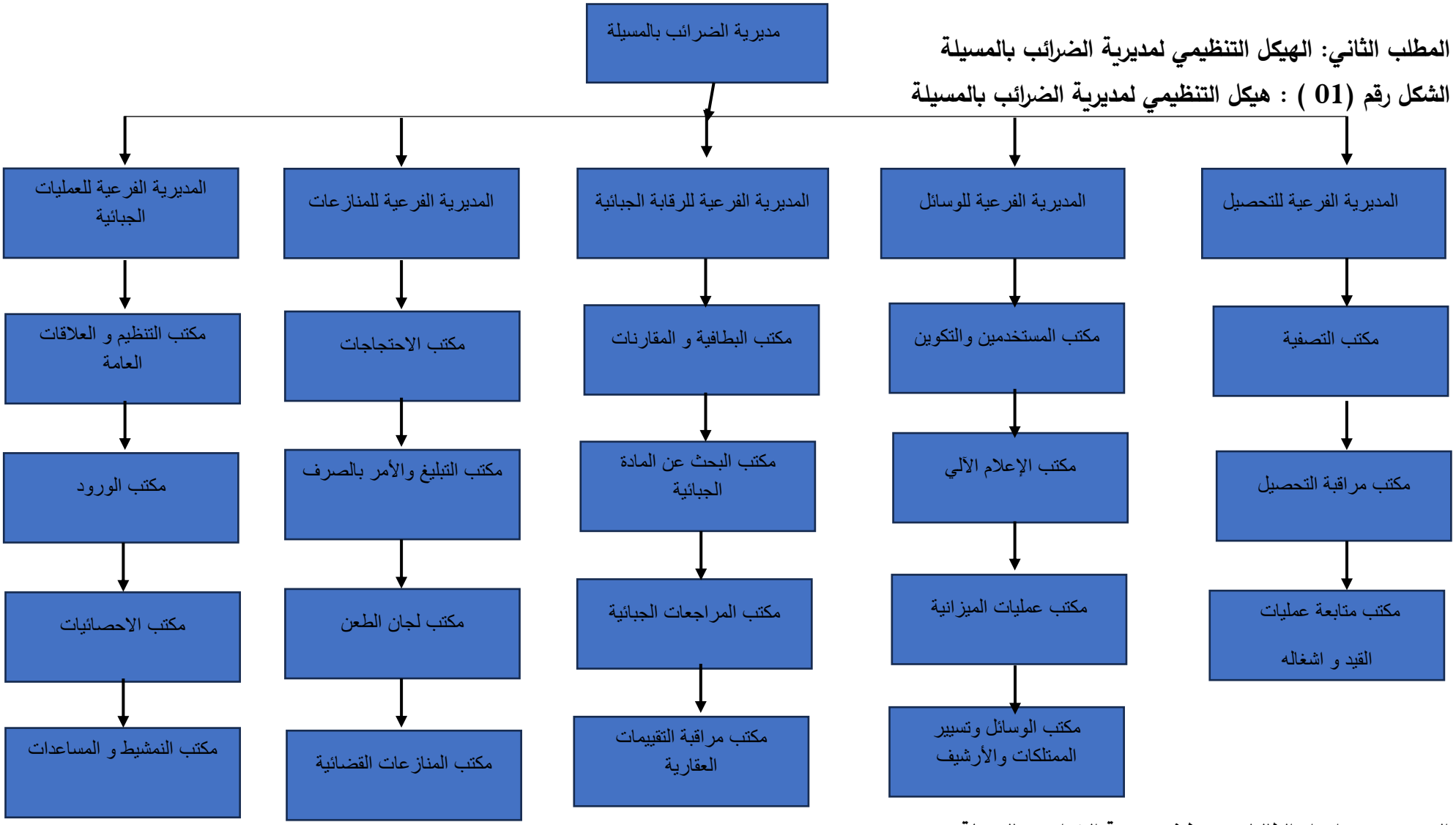
مواكبة التحولات الاقتصادية والمالية الكبرى، سواء على الصعيد الوطني أو الدولي. وقد تعزز دور المديرية بشكل خاص منذ انطلاق الإصلاحات الاقتصادية في تسعينيات القرن الماضي، تماشياً مع توجّه الدولة نحو اقتصاد السوق، مما تطلّب توسيع القاعدة الجبائية وتحديث أساليب التسيير الجبائي.

الفرع الثاني: التعريف بمديرية الضرائب بالمسيلة

تُعد المديرية الولائية للضرائب بالمسيلة إدارة عمومية غير ممركزة، تابعة لوزارة المالية تحت وصاية المديرية العامة للضرائب. وقد تم إنشاؤها رسميًا بتاريخ 1 أكتوبر 1991 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-609 المؤرخ في 23 فيفري 1991، المعدل والمتمم. وقد خضعت هذه المديرية لتنظيم هيكلي دقيق، حيث تم تحديد هيكلتها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 الصادر بتاريخ 18 سبتمبر 2006، بالإضافة إلى القرار المؤرخ في 21 فيفري 2009 الذي حدّد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها. وتأتي هذه الهيكلة في إطار تحسين الأداء الجبائي محليًا، وضمان فعالية التسيير الإداري والمالي في نطاق الولاية، مع تعزيز العلاقة بين الإدارة الجبائية والمواطنين والمؤسسات الاقتصادية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بالمسيلة

الشكل رقم (01) : هيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بالمسيلة



المصدر : من اعداد الطالبان من طرف مديرية الضرائب بالمسيلة .

تتكون المديرية من هيكل تنظيمي متكامل يشمل عدة مديريات فرعية، تتوزع على النحو التالي:

أولا : المديرية الفرعية للتحصيل:

- **مكتب التصفية :**يعنى بتصفية الديون الجبائية وتحديد المستحقات الواجب تحصيلها من المكلفين بالضريبة.
- **مكتب مراقبة التحصيل :**يتابع عملية التحصيل ويراقب أداء المحصلين لضمان تنفيذها بفعالية.
- **مكتب متابعة عمليات الغش والاحتيال :**يكشف عن الممارسات الاحتيالية المتعلقة بالتحصيل ويتخذ الإجراءات القانونية بشأنها.

ثانيا : المديرية الفرعية للوسائل:

- **مكتب المستخدمين والتكوين :**يتكفل بتسيير الموارد البشرية وتخطيط برامج التكوين والتدريب.
- **مكتب الإعلام الآلي :**يسهر على تشغيل الأنظمة المعلوماتية وصيانة المعدات الرقمية للمديرية.
- **مكتب عمليات الميزانية :**يشرف على إعداد وتنفيذ ميزانية المديرية ومتابعة نفقاتها.
- **مكتب الوسائل وتسيير الممتلكات والأرشيف :**يتولى تسيير الوسائل المادية والممتلكات وحفظ الأرشيف الإداري.

ثالثا : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

- **مكتب الانتقائية والمقارنات :**يختار الملفات الجبائية ذات الأولوية للمراقبة بناءً على التحليل والمقارنة.
- **مكتب البحث عن المادة الجبائية :**يحدد مصادر الدخل الخاضعة للضريبة التي لم يتم التصريح بها.
- **مكتب المراجعات الجبائية :**يقوم بفحص معمّق لتصريحات المكلفين للتأكد من صحتها ومصداقيتها.
- **مكتب مراقبة التصريحات التجارية :**يراقب التصريحات المقدمة من التجار ويتحقق من توافقها مع الأنشطة التجارية.

رابعا: المديرية الفرعية للمنازعات:

- **مكتب الاحتجاجات :**يعالج تظلمات المكلفين المتعلقة بالتقدير أو التحصيل الجبائي.

- **مكتب التبليغ والأمر بالصرف** :يتكفل بإبلاغ المكلفين بالقرارات الجبائية ويصدر أوامر الصرف المرتبطة بالمنازعات.
- **مكتب لجان الطعن** :ينظم جلسات اللجان المختصة للفصل في الطعون الجبائية.
- **مكتب المنازعات القضائية** :يمثل الإدارة الجبائية أمام القضاء ويتابع القضايا المتعلقة بالجباية.

خامسا : المديرية الفرعية للعمليات الجبائية:

- **مكتب التعليم والعلاقات العامة** :ينظم الحملات التحسيسية ويقوم بالتواصل مع المكلفين بالضريبة.
- **مكتب الورود** :يستقبل المراسلات والوثائق الواردة ويوجهها للمصالح المعنية.
- **مكتب الإحصاءات** :يعدّ التقارير الإحصائية المتعلقة بالنشاط الجبائي لتقييم الأداء.
- **مكتب التنشيط والمتابعات** :يتابع تنفيذ الأهداف الجبائية ويقترح تحسينات على الأداء العام.

المطلب الثالث: مهام مديرية الضرائب بالمسيلة

من بين أبرز مهامها:

- ضمان بممارسة السلطة السلمية على مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.
- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها.
- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية، والجداول، وسندات الإيرادات، وتحصيل الضرائب والرسوم.
- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب للقياضة، ومتابعة تسوية ذلك.
- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل.
- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار، والتأذن بالزيادة إن اقتضى الأمر ذلك.
- دراسة العرائض، وتنظيم أشغال لجان الطعن، ومتابعة المنازعات، ومسك الملفات المرتبطة بها بصفة منتظمة.
- تقدير احتياجات المديرية من الوسائل البشرية، والمادية، والتقنية، والمالية، وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك.

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة وإعلامهم.

المبحث الثاني: عرض وتحليل حالات تهرب الضريبي المعالجة على مستوى مديرية الضرائب للمسيلة

بعد استعراض الجوانب النظرية والمؤسساتية المتعلقة بالإدارة الجبائية، تنتقل هذه الدراسة في هذا المبحث إلى الجانب التطبيقي من خلال عرض وتحليل البيانات الإحصائية المرتبطة بواقع التهرب الضريبي والحصيلة الجبائية على مستوى ولاية المسيلة خلال الفترة الممتدة من سنة 2021 إلى سنة 2024، إضافة الى العقوبات الضريبية المرتبطة بالوعاء و التحصيل خلال الفترة 2021– 2024 و ذلك من خلال المطالب التالية :

- المطلب الأول :عرض وتحليل عدد حالات التهرب الضريبي على مستوى مديرية العامة للضرائب المسيلة خلال 2021 – 2024
- المطلب الثاني :عرض وتحليل الحصيلة الإجمالية لضرائب ولاية المسيلة من 2021 إلى 2024

المطلب الأول : عرض وتحليل عدد حالات التهرب الضريبي على مستوى مديرية العامة للضرائب المسيلة خلال 2021 – 2024

إن حالات التهرب الضريبي تتأتّى رغم اعتماد مختلف أنواع الرقابة الجبائية في مديرية الضرائب لولاية المسيلة، والتي تشمل الرقابة المعمقة من خلال الفحص الشامل للوثائق المحاسبية، والرقابة الموضوعية التي تركز على عناصر محددة في التصريحات الجبائية، والرقابة المصوبة التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء أو الإغفالات. إلا أن هذه الآليات، رغم أهميتها، قد لا تكفي للحد من الظاهرة ما لم تدعم بكفاءات مؤهلة، ووسائل تقنية حديثة، وإصلاحات شاملة تعزز فعالية العمل الرقابي.

1- عدد حالات تهرب الضريبي المعالجة على مستوى مديرية الضرائب للمسيلة .

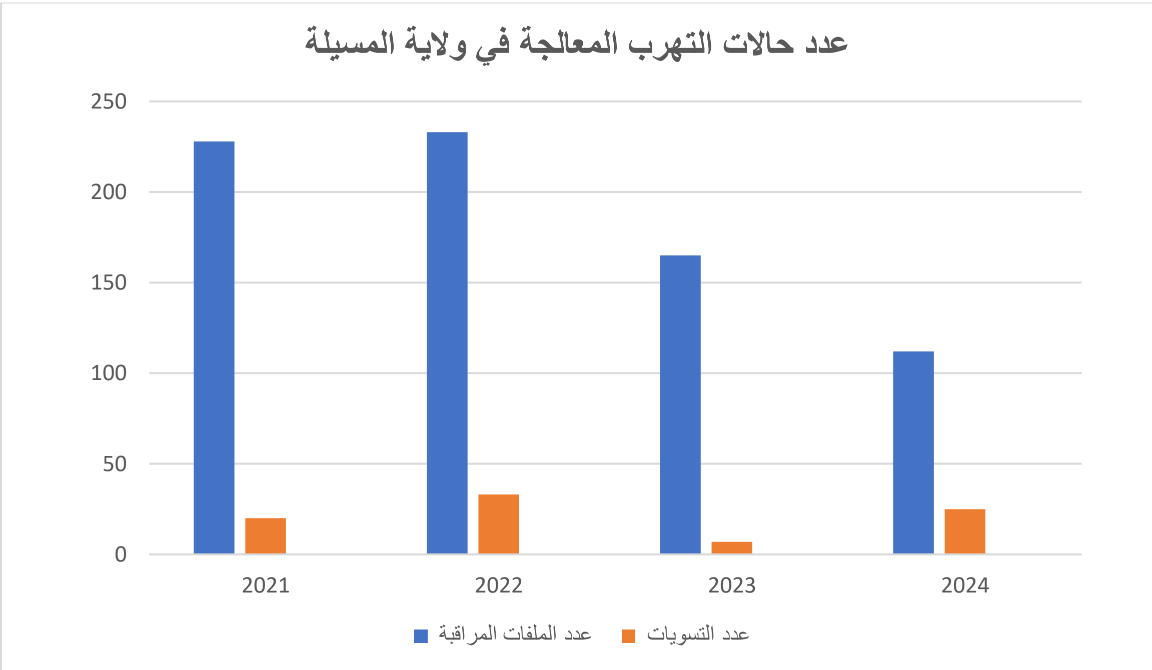
الجدول رقم (01): عدد حالات تهرب المعالجة على مستوى الإدارة الجبائية من 2021 -2024

السنوات	عدد الملفات المراقبة	عدد التسويات
2021	228	20
2022	233	33
2023	165	07
2024	112	25

المصدر : بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف مديرية الضرائب لولاية المسيلة

ويمكننا تناول معطيات الجدول السابق بيانيا على النحو التالي :

الشكل (02): عدد حالات التهرب المعالجة في ولاية المسيلة



المصدر : الاعتماد على المعطيات الجدول رقم01

يوضح الشكل السابق عدد حالات التهرب الضريبي المعالجة خلال الفترة الممتدة من سنة 2021 إلى سنة 2024، حيث تبيّن المعطيات تذبذبًا في عدد التسويات المحققة مقارنة بعدد الملفات المراقبة. فقد سُجلت

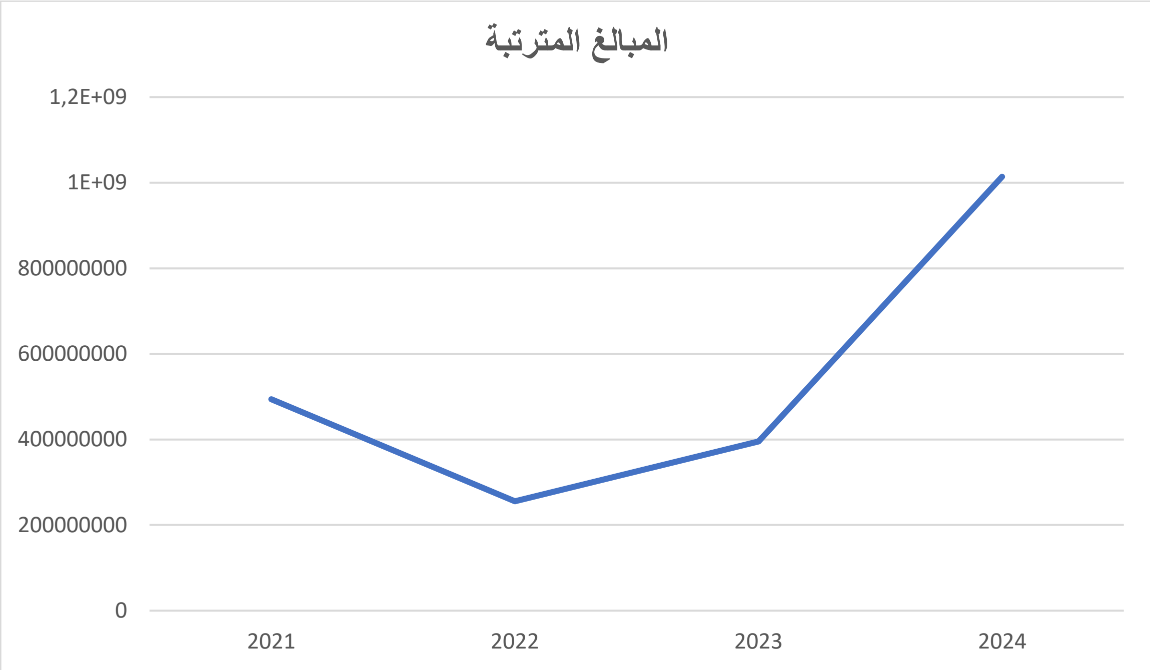
20 حالة تسوية سنة 2021، ثم ارتفعت إلى 33 حالة سنة 2022، لتتراجع بشكل ملحوظ إلى 7 حالات فقط سنة 2023، قبل أن ترتفع من جديد إلى 25 حالة سنة 2024. وإن دل هذا التذبذب على شيء، فإنه يدل على تفاوت في نجاعة الرقابة الجبائية من سنة لأخرى، غير أن الارتفاع المسجل سنة 2024 رغم تراجع عدد الملفات المراقبة يعكس تحسنًا في فعالية المعالجة الجبائية، وربما يشير إلى تطور آليات الكشف أو إلى صرامة أكبر في تطبيق الإجراءات العقابية التي نصّ عليها المشرع الجزائري في مواجهة التهرب الضريبي.

1- المبالغة المترتبة عن الرقابة الجبائية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2021-2024.

الجدول رقم (02) : المبالغ المترتبة عن الرقابة الجبائية للتهرب الضريبي خلال الفترة [2021 – 2024]

السنوات	المبالغ
2021	493.685.414 دج
2022	255.583.296 دج
2023	395.103.092 دج
2024	**1.013.931.732 دج**

الشكل(03) : المبالغ المترتبة عن الرقابة الجبائية للتهرب الضريبي خلال الفترة [2021 – 2024]



تشير البيانات الواردة في الجدول رقم (02) إلى تفاوت ملحوظ في المبالغ المترتبة عن الرقابة الجبائية للتهرب الضريبي خلال الفترة من 2021 إلى 2024. ففي عام 2021، سجلت المبالغ المحصلة نحو 493.7 مليون دينار جزائري، مما يعكس نشاطًا قويًا في جهود الرقابة وكشف حالات التهرب الضريبي خلال تلك السنة. غير أن عام 2022 شهد انخفاضًا ملحوظًا حيث انخفضت المبالغ إلى حوالي 255.6 مليون دينار، وهو ما قد يشير إلى تراجع في عمليات الكشف أو تطبيق الإجراءات الرقابية. في عام 2023، لوحظ تعافٍ نسبي مع ارتفاع المبالغ إلى نحو 395.1 مليون دينار، مما يعكس استعادة جزئية لفعالية الرقابة الجبائية. أما في عام 2024، فقد سجلت المبالغ قفزة كبيرة لتصل إلى أكثر من مليار دينار جزائري، وهو ما يدل على تحسن ملموس في جهود مكافحة التهرب الضريبي وربما يشير إلى حملات رقابية موسعة أو تغييرات تشريعية داعمة للرقابة. عموماً، تؤكد هذه التذبذبات أهمية تعزيز استمرارية وفعالية الرقابة الجبائية لضمان تحصيل موارد مالية أكبر وتقليل ظاهرة التهرب الضريبي بما يخدم تنمية الموارد المالية للدولة.

المطلب الثاني : تطور حصيلة الاجمالية للضرائب و الرسوم و العقوبات الضريبية لمديرية الضرائب خلال [2021 – 2024]

1- تطور حصيلة الاجمالية للضرائب ولاية المسيلة خلال [2021 – 2024]

الجدول رقم (03): تطور حصيلة الاجمالية للضرائب ولاية المسيلة خلال [2021 – 2024]

السنوات	الحصيلة الاجمالية (دج)	نسبة التطور
2021	14,786,246,166	--
2022	13,929,344,191	%5.8−
2023	17,311,996,685.68	%24.27+
2024	19,783,113,148	%14.27+
مجموع	65,810,700,190.68	%100

المصدر : من اعداد الطلبان عن احصائيات مديرية الضرائب ولاية المسيلة

يبين الجدول رقم (03) تطور الحصيلة الإجمالية للضرائب في ولاية المسيلة خلال السنوات من 2021 إلى 2024، حيث تظهر البيانات تذبذباً واضحاً في قيمة الموارد الضريبية. في عام 2021، بلغت الحصيلة الإجمالية حوالي 14.79 مليار دينار جزائري، لتشهد تراجعاً طفيفاً في 2022 بنسبة 5.8%، مما يعكس احتمالية وجود تحديات اقتصادية أو تأثيرات سلبية على تحصيل الضرائب في تلك السنة وهذا يعود من ازمة كورونا ومع ذلك، شهدت الحصيلة قفزة نوعية في عام 2023 بزيادة قدرها 24.27%، مما يشير إلى تحسن ملحوظ في أداء النظام الضريبي أو ارتفاعاً في النشاط الاقتصادي المحلي بحيث التعافي من ازمة كورونا واستمر هذا الاتجاه التصاعدي في 2024 بزيادة إضافية بلغت 14.27%، محققاً حصيلة تقارب 19.78 مليار دينار، وهو أعلى مستوى مسجل خلال الفترة. تعكس هذه الديناميكية العامة قدرة النظام الضريبي على التعافي وتعزيز الموارد المالية رغم التحديات، مع ضرورة الاستمرار في تحسين آليات التحصيل وتوسيع القاعدة الضريبية لضمان استدامة الإيرادات.

2-تطور عقوبات الضريبية (الوعاء ، التحصيل) بمديرية الضرائب بولاية المسيلة خلال الفترة [2021 – 2024]

الجدول رقم (04) : تطور عقوبة الوعاء و عقوبة التحصيل خلال الفترة [2021 – 2024]

السنوات	عقوبة الوعاء (دج)	عقوبة التحصيل(دج)
2021	22,049,089	109,356,516
2022	19,892,361	178,488,826
2023	20,341,116	196,339,970
2024	25,177,162	171,916,016
مجموع	65,810,700,190.68	**368,255,986**

المصدر: من اعداد الطلبان من مصلحة التحصيل لمديرية الضرائب

يوضح الجدول رقم (04) تطور عقوبة الوعاء وعقوبة التحصيل في ولاية المسيلة خلال الفترة من 2021 إلى 2024، حيث تمثل هذه العقوبات جزاءات مالية تفرضها السلطات الضريبية لمكافحة التهرب وتحسين تحصيل الضرائب. في عام 2021، بلغ مجموع عقوبة الوعاء حوالي 22 مليون دينار جزائري، بينما كانت عقوبة التحصيل أكثر من 109 مليون دينار، مما يشير إلى تركيز أكبر على العقوبات المتعلقة بعمليات التحصيل. خلال العام التالي 2022، شهدت عقوبة الوعاء انخفاضاً طفيفاً إلى نحو 19.9 مليون دينار، في حين ارتفعت عقوبة التحصيل بشكل ملحوظ لتصل إلى 178.5 مليون دينار، مما يعكس تشديداً في تطبيق العقوبات على مراحل التحصيل. في 2023، استقرت عقوبة الوعاء عند حوالي 20.3 مليون دينار، مع استمرار ارتفاع عقوبة التحصيل إلى 196.3 مليون دينار، وهو ما يعكس استمرارية تطبيق الإجراءات الصارمة. أما في 2024، فارتفعت عقوبة الوعاء إلى 25.2 مليون دينار، مع انخفاض طفيف في عقوبة التحصيل إلى 171.9 مليون دينار. يعكس هذا التذبذب أن الجهات المعنية تحاول موازنة فرض العقوبات بين مختلف مراحل العملية الضريبية، مع الحفاظ على تأثيرها كأداة ردعية لتحسين أداء التحصيل. على الرغم من أن مجموع هذه العقوبات مقارنة بالحصة الإجمالية للضرائب يبدو محدوداً، إلا أن دورها في ضبط النظام الضريبي والتقليل من حالات التهرب لا يمكن إغفاله.

المطلب الثالث : عرض و تحليل العقوبات الضريبية على الحصيلة الاجمالية لمديرية الضرائب لولاية المسيلة 2021- 2024

1- تحليل اثر العقوبات الضريبية على الحصيلة الاجمالية :

الجدول رقم (05) : تحليل اثر العقوبات الضريبية على الحصيلة الاجمالية [2021 – 2024]

السنة	الحصيلة الإجمالية	عقوبة الوعاء	عقوبة التحصيل	مجموع العقوبات	نسبة أثر العقوبات(%)
2021	14,786,246,166	22,049,089	109,356,516	131,405,605	0.89%
2022	13,929,344,191	19,892,361	178,488,826	198,381,187	1.42%
2023	17,311,996,685.68	20,341,116	196,339,970	216,681,086	1.25%
2024	19,783,113,148	25,177,162	171,916,016	197,093,178	1.00%

المصدر: من اعداد الطلبان من مصلحة التحصيل لمديرية الضرائب

يبرز الجدول رقم (05) العلاقة بين مجموع العقوبات الضريبية وتأثيرها النسبي على الحصيلة الإجمالية للضرائب بولاية المسيلة خلال الفترة من 2021 إلى 2024. تشير البيانات إلى أن نسبة أثر العقوبات على الحصيلة الإجمالية تذبذبت بين 0.89% و1.42%، مما يعكس مساهمة محدودة لكنها متزايدة نسبيًا للعقوبات في تعزيز الإيرادات الضريبية. ففي عام 2021، كان تأثير العقوبات على الحصيلة الإجمالية هو الأدنى بنسبة 0.89% مع مجموع عقوبات بلغ حوالي 131 مليون دينار مقابل حصيلة إجمالية تقارب 14.79 مليار دينار. أما في 2022، فارتفعت هذه النسبة إلى 1.42%، بالرغم من انخفاض الحصيلة الإجمالية، مما يشير إلى تشديد الإجراءات العقابية لمواجهة التحديات في تحصيل الضرائب. في 2023، شهدت النسبة تراجعًا طفيفًا إلى 1.25% مع ارتفاع الحصيلة الإجمالية، في حين عاد تأثير العقوبات إلى 1% في 2024، مع تسجيل أعلى حصيلة إجمالية خلال الفترة. يظهر هذا التطور أن العقوبات الضريبية تلعب دورًا ردعيًا ومساندًا في تحصيل الموارد المالية، لكنها تبقى عاملًا مساعدًا ضمن منظومة متكاملة تشمل جوانب أخرى من الإدارة

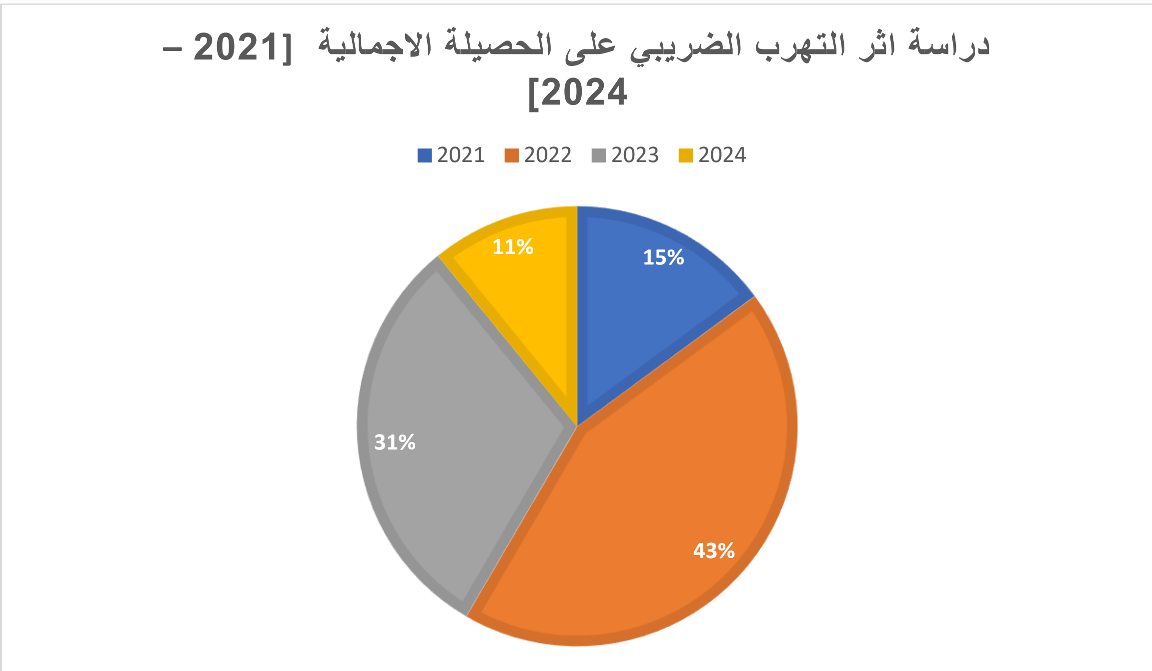
الضريبية. لذلك، يُنصح بتكثيف الجهود لرفع فعالية العقوبات وتحسين الإجراءات الوقائية للحد من التهرب وضمان استدامة الإيرادات.

2-تحليل اثر العقوبات الضريبة على مبالغ التهرب الضريبي الناتجة عن الرقابة الجبائية

الجدول رقم (06) : دراسة اثر التهرب الضريبي على الحصيلة الاجمالية [2021 – 2024]

السنوات	المبالغ المتهرب منها (دج)	مجموع العقوبات (دج)	النسبة (%)
2021	493.685.414	131,405,605	26.62%
2022	255.583.296	198,381,187	77.62%
2023	395.103.092	216,681,086	54.84%
2024	1.013.931.732	197,093,178	19.44%

المصدر: من اعداد الطلبان من مصلحة التحصيل لمديرية الضرائب



يبين الجدول رقم (06) تأثير التهرب الضريبي على الحصيلة الإجمالية خلال الفترة من 2021 إلى 2024 من خلال مقارنة مجموع العقوبات المفروضة بالمبالغ المتهرب منها. في عام 2021، شكلت العقوبات

حوالي 26.62% من المبالغ المتهرب منها، مما يعكس تحصيلًا متوسطًا نسبياً. ثم شهد عام 2022 ارتفاعًا ملحوظًا في هذه النسبة إلى 77.62%، وهو مؤشر على تحسن كبير في فاعلية العقوبات وضبط التهرب الضريبي. مع ذلك، انخفضت النسبة إلى 54.84% في عام 2023، مما يشير إلى تراجع نسبي في السيطرة على التهرب، قبل أن تنخفض أكثر بشكل حاد في 2024 إلى 19.44%، على الرغم من استقرار قيمة العقوبات تقريبًا، في مقابل ارتفاع كبير في المبالغ المتهرب منها. هذا التراجع الأخير يعكس تحديات متزايدة في مكافحة التهرب الضريبي ويبرز الحاجة الملحة لتعزيز الآليات الرقابية والقانونية لتقليل الفاقد وزيادة الحصيلة الضريبية.

خلاصة الفصل :

يتناول هذا الفصل الجانب التطبيقي من الدراسة، حيث تم عرض وتحليل النتائج المتعلقة بواقع التهرب الضريبي والحصيلة الجبائية في ولاية المسيلة خلال الفترة الممتدة من 2021 إلى 2024، وذلك بهدف اختبار مدى فعالية الإدارة الجبائية محليًا. وقد أبرزت المعطيات الإحصائية الخاصة بعدد حالات التهرب المعالجة تذبذبًا واضحًا في فعالية الرقابة الجبائية، مما يعكس تفاوتًا في آليات الكشف والمعالجة من سنة لأخرى، رغم بعض التحسن المسجل في سنة 2024. كما كشفت الحصيلة الإجمالية للضرائب خلال السنوات المدروسة عن اختلال هيكلي في بنية الإيرادات، حيث طغى الاعتماد على الضريبة على الدخل الإجمالي كمصدر رئيسي للإيرادات، مقابل ضعف واضح في مساهمة ضرائب أخرى كضريبة أرباح الشركات والضرائب العقارية. هذا التركز في مصادر الجباية يثير إشكالات تتعلق بعدالة التوزيع الجبائي وفعالية التحصيل، ويُظهر الحاجة إلى إصلاحات أعمق في السياسة الجبائية نحو تنويع القاعدة الضريبية وتحسين أداء الرقابة والتحصيل. وبناءً عليه، فإن النتائج المحصل عليها تدعم جزئيًا الفرضيات المطروحة في بداية الدراسة، مما يستدعي تعميق التحليل في ضوء التوصيات المقترحة لاحقًا.

خاتمـــة

الخاتمة :

في خضم التحديات التي تواجه الإدارة الجبائية، تظل ظاهرة التهرب الضريبي من بين أبرز العراقيل التي تهدد استقرار الإيرادات المالية للدولة وتؤثر سلبًا على مبدأ العدالة الجبائية. ومن خلال الدراسة الميدانية التي تناولت واقع التهرب الضريبي ودور العقوبات الجبائية في الحد منه على مستوى مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2021–2024)، تبين أن للعقوبات الجبائية – سواء المالية أو الجزائية – دورًا مهمًا في تقليص حجم التهرب وتعزيز الامتثال الطوعي.

كما كشفت نتائج الدراسة عن تذبذب في فعالية الإجراءات العقابية من سنة لأخرى، بفعل تفاوت مستوى الرقابة، والتحديات المرتبطة بالإمكانيات البشرية والتقنية. ومع ذلك، تبين أن سنة 2024 شهدت تحسنًا ملحوظًا في الأداء الجبائي، ما يعكس تأثير العقوبات حين تُطبق بفعالية ضمن إطار قانوني منظم.

أولاً: النتائج

1. استمرار ظاهرة التهرب الضريبي رغم الإجراءات الرقابية والعقابية، مع تفاوت واضح في حجم الحالات بين السنوات المدروسة.
2. وجود علاقة عكسية بين حجم التهرب الضريبي ومردودية التحصيل، حيث يؤدي ارتفاع التهرب إلى انخفاض الحصيلة الجبائية.
3. فاعلية العقوبات الجبائية في الحد من التهرب، لا سيما حين يتم تطبيقها بطريقة صارمة وعادلة، كما هو ظاهر في سنة 2024.
4. تباين في نتائج الرقابة من سنة لأخرى نتيجة لضعف التنسيق بين المصالح المعنية وغياب أدوات تقنية حديثة.
5. نقص التوعية الضريبية للمكلفين، مما يؤثر على فهمهم لواجباتهم القانونية ويزيد من احتمالات التهرب.
6. ضعف التكوين المستمر لأعوان الضرائب يؤثر على قدرتهم في الكشف عن التهرب وتطبيق العقوبات بفعالية.

ثانياً: التوصيات

1. تحديث النصوص القانونية الجبائية بهدف سد الثغرات القانونية المستغلة من طرف المتهربين، وتوضيح آليات تطبيق العقوبات بشكل أكثر دقة وفعالية.
2. تعزيز قدرات الأعوان الجبائيين عبر التكوين المستمر في مجالات الرقابة والتحقيق الجبائي، وتزويدهم بأدوات رقمية وتقنية متقدمة.
3. إطلاق حملات توعية وإعلام تستهدف المكلفين بالضريبة لتوضيح أهمية الالتزام الجبائي ومخاطر التهرب على الاقتصاد الوطني.
4. تعزيز التنسيق بين مختلف الهيئات ذات الصلة (الجمارك، التجارة، القضاء) لتشكيل جبهة رقابية موحدة وأكثر تكاملًا.
5. إنشاء نظام تحفيزي يكرّم المكلفين الملتزمين من خلال تسهيلات إدارية، إعفاءات جزئية، أو نقاط امتياز جبائي.
6. تشجيع الرقمنة في الإدارة الجبائية من خلال اعتماد أنظمة تتبع رقمية، مما يسهل اكتشاف حالات التهرب وتحليلها بدقة.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

I . باللغة العربية

أولا – المواد و القوانين:

1. المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الأمر رقم 101-76 بتاريخ 1976/12/09.
2. المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، سنة 2025.
3. المادة 1 من قانون العقوبات، الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جويلية 1966، المعدل والمتمم بالأمر رقم 97-10 المؤرخ في 6 مارس 1997.
4. المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة.
5. المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب قوانين المالية 1996، 2000، 2001، 2002، 2006، 2012.
6. المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
7. المادة 194 فقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
8. المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة.
9. المادة 524 فقرة 02 من نفس القانون.
10. المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
11. المادة 122 من نفس القانون.
12. المادة 35 الفقرة 3 من قانون الطابع.
13. المادة 37 من نفس القانون.

14. المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.
15. المادة 120 من قانون التسجيل.
16. المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
17. المادة 102 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المواد 5 من قانون المالية لسنة 2010 و6 من قانون المالية لسنة 2024.
18. المادة 322 من نفس القانون.
19. المادة 122 من قانون العقوبات، والمادة 21 من نفس القانون.
20. المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة.
21. المادة 09 من قانون العقوبات الجزائري.
22. المادة 15 من قانون العقوبات، مرجع سابق.
23. المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة.

ثانيا – الكتب:

1. محمد عباس هرزاني، *اقتصاديات الجباية والضرائب*، دار هومة، الجزائر، 2004.
2. محمد دويرات، *دراسات في الاقتصاد المالي: نظرية عامة في مالية الدولة*، دار المعرفة الجامعية، 1996.
3. مهدي محفوظ، *علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي*، دار النهضة العربية، مصر، 2005.
4. عطية عبد الواحد، *مبادئ واقتصاديات المالية العامة*، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
5. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، *اقتصاديات الضرائب*، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
6. محمد، *مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة*، دار المحبة للنشر والتوزيع، بدون سنة.

7. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، *أسس المالية العامة*، دار وائل، عمان، 2007.

8. فوزي عبد المنعم، *المالية العامة والسياسة المالية*، دار النهضة العربية، لبنان، 1972.

9. ناصر مراد، *فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق*، دار هومة، الجزائر، 2003.

10. أحد فنيدس، *الرقابة الجبائية في الجزائر*، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2018.

ثالثا – المقالات والمجلات العلمية:

1. خالد الخطيب، "التهرب الضريبي"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2، 2000.

2. سعادي محي الدين، "فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي"، *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير*، العدد 12، 2014.

3. الولهي بوعلام، "أثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر"، المؤتمر الدولي بجامعة سطيف.(2001–2014)

4. بودشيش عبد الوهاب، "العقوبات الضريبية ودورها في الحد من التهرب الضريبي"، جامعة جيجل.

5. السبتي فرس، *المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري*، دار هومة، الجزائر، 2008.

رابعا – الرسائل الجامعية والأطروحات:

1. طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري من فترة 1995 إلى 1999، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002/2001.

2. اوهيب بن سلمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2002–2003.

3. سييمة بوخميس، "العقوبات الجبائية في الجزائر"، مداخلة، جامعة 08 ماي 1945 قالمة.

4. عيسى سماعين، جباية ومحاسبة المؤسسة، ط. 3، Pages Bleues، 2023.

II . بالفرنسية

1. Bruno Taddel, *La fraude fiscale*, Litec, Paris, 1974.
2. Instruction n°442, D.G.I, en date du 06/04/1996, relative à la fraude fiscale.

الملاحق

الملحق رقم 01

CUMUL DES RECOUVREMENTS PAR NATURE D'IMPOTS ET TAXES

Nature des produits	
Impôt sur le revenu global	8 830 974 802
Impôt sur le bénifice des sociétés	473 724 839
Enregistrement et timbre	963 180 211
Impôts indirects	22 049 089
Produit divers du Trésor	301 433 776
Taxe sur la valeur ajoutée	1 437 558 007
Taxe sur l'activité professionnelle	1 655 312 976
Impôt forfaitaire unique	446 130 751
Taxe foncière	10 805 476
Taxe d'enlèvement des ordures ménagères	5 953 625
Droits et taxes miniers	212 276 026
Autres	426 846 586
Fiscalité pétrolière	-
Total Général	14 786 246 166

الملحق رقم 02

.

CUMUL DES RECOUVREMENTS PAR NATURE D'IMPOTS ET TAXES

Nature des produits	TOTAL RECOUVREMENT
Impôt sur le revenu global	7 716 440 453
Impôt sur le bénifice des sociétés	497 971 386
Enregistrement et timbre	1 167 462 234
Impôts indirects	19 892 361
Produit divers du Trésor	229 850 919
Taxe sur la valeur ajoutée	1 756 495 655
Taxe sur l'activité professionnelle	1 320 359 445
Impôt forfaitaire unique	493 191 914
Taxe foncière	5 646 316
Taxe d'enlèvement des ordures ménagères	396 064
Droits et taxes miniers	191 572 509
Autres	530 064 934
Fiscalité pétrolière	-
Total Général	13 929 344 191

الملحق رقم 03

CUMUL DES RECOUVREMENTS PAR NATURE D'IMPOTS ET TAXES

Nature des produits	TOTAL RECOUVREMENT
Impôt sur le revenu global	7 716 440 453
Impôt sur le bénifice des sociétés	497 971 386
Enregistrement et timbre	1 167 462 234
Impôts indirects	19 892 361
Produit divers du Trésor	229 850 919
Taxe sur la valeur ajoutée	1 756 495 655
Taxe sur l'activité professionnelle	1 320 359 445
Impôt forfaitaire unique	493 191 914
Taxe foncière	5 646 316
Taxe d'enlèvement des ordures ménagères	396 064
Droits et taxes miniers	191 572 509
Autres	530 064 934
Fiscalité pétrolière	-
Total Général	13 929 344 191

الملحق رقم 04

CUMUL DES RECOUVREMENTS PAR NATURE D'IMPOTS ET TAXES

Nature des produits	TOTAL RECOUVREMENT
Impôt sur le revenu global IRG	12 269 434 837
Impôt sur le bénifice des sociétés IBS	672 901 548
Enregistrement et timbre	1 579 359 644
Impôts Indirects	25 177 162
Produit divers du Budget PDB	285 079 995
Taxe sur la valeur ajoutée TVA	2 794 917 484
Taxe sur l'activité professionnelle TAP	473 539 755
Taxe sur le Produit Pétrolier TPP	0
Impôt forfaitaire unique IFU	749 868 429
Taxe foncière TF	49 655 413
Taxe d'enlèvement des ordures ménagères TEOM	9 519 330
Droits et taxes miniers	252 069 305
Autres	621 590 246
Fiscalité pétrolière	0
Total Général	19 783 113 148

فهرس المحتويات

شكر وعرفان ----------

مقدمة: ----------

الفصل الأول: الاطار النظري ----------

المبحث الأول : مفهوم التهرب الضريبي. ---------- **3**

المطلب الأول: مفهوم و الاطار القانوني للتهرب الوظيفي.---------- **3**

الفرع الأول: الإطار القانوني للتهرب الضريبي.----------3

الفرع الثاني: تعريف بعض المؤلفين للتهرب الضريبي: ----------5

المطلب الثاني: أسباب و أنواع التهرب الضريبي . ---------- **6**

الفرع الأول : أسباب التهرب الضريبي: ----------6

الفرع الثاني : أنواع التهرب الضريبي. ----------12

المبحث الثاني : العقوبات الضريبية ---------- **15**

المطلب الأول : مفهوم العقوبات الضريبية و اركان جريمة التهرب الضريبي ---------- **15**

الفرع الأول: تعريف العقوبات الضريبية : ----------15

الفرع الثاني : اركان جريمة التهرب الضريبي: ----------16

المطلب الثاني : العقوبات الجبائية---------- **22**

الفرع الاول : الغرمات الجبائية ----------22

الفرع الثاني : الزيادات ----------24

المطلب الثالث : العقوبات الجزائية ---------- **26**

الفرع الأول : الاصلية : ----------27

الفرع الثاني : التكميلية: ----------29

المبحث الثالث: آليات مكافحة جرائم التهرب الضريبي .---------- **30**

المطلب الأول: على مستوى التشريع الضريبي ---------- **30**

الفرع الأول : العمل على تحسين التشريع الضريبي واستقراره ----------30

الفرع الثاني : عدالة النظام الضريبي ----------32

المطلب الثاني: على مستوى الإدارة الجبانية ---------- 32
الفرع الأول : الجانب البشري ----------32
الفرع الثاني : الجانب المادي ----------33
الفرع الثالث : على مستوى المكلف بالضريبة ----------34
المطلب الثالث : آليات التحصيل القسرية ---------- 35
الفرع الأول: الغلق المؤقت للمحلات التجارية. ----------35
الفرع الثاني: حراسة المنقولات. ----------36
الفرع الرابع: حالات بيع خاصة. ----------37
الفصل الثاني: دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية المسيلة ---------- 40
المبحث الأول: لمحة عن مديرية الضرائب لولاية المسيلة---------- 42
المطلب الأول: التعريف بمديرية الضرائب بالمسيلة---------- 42
الفرع الأول: التعريف بمديرية العامة للضرائب ----------42
الفرع الثاني: التعريف بمديرية الضرائب بالمسيلة ----------43
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بالمسيلة ---------- 44
المطلب الثالث: مهام مديرية الضرائب بالمسيلة ---------- 46
خاتمة: ---------- 57
قائمة المصادر والمراجع ---------- 60
الملاحق---------- 65
فهرس المحتويات---------- 70
فهرس الجداول ---------- 73

فهرس الجداول

والاشكال

فهرس الجداول :

الجدول رقم (01): عدد حالات تهرب المعالجة على مستوى الإدارة الجبائية من 2021- 2024---------- 48
الجدول رقم (02) : المبالغ المترتبة عن الرقابة الجبائية للتهرب الضريبي خلال الفترة [2021 – 2024] ---------- 49
الجدول رقم (03): تطور حصيلة الاجمالية للضرائب ولاية المسيلة خلال [2021 – 2024] ---------- 51
الجدول رقم (04) : تطور عقوبة الوعاء و عقوبة التحصيل خلال الفترة [2021 – 2024] ---------- 52
الجدول رقم (05) : تحليل اثر العقوبات الضريبية على الحصيلة الاجمالية [2021 – 2024] ---------- 53

فهرس الاشكال :

الشكل رقم (01) : هيكل التنظيمي لمديرية الضرائب بالمسيلة---------- 44
الشكل (02): عدد حالات التهرب المعالجة في ولاية المسيلة ---------- 48
الشكل(03) : المبالغ المترتبة عن الرقابة الجبائية للتهرب الضريبي خلال الفترة [2021 – 2024] ---------- 50

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم فعالية العقوبات الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، من خلال دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة 2021–2024، وقد أظهرت النتائج أن التهرب الضريبي لا يزال يشكل تحديًا حقيقيًا للنظام الجبائي، حيث لوحظ تذبذب في عدد الحالات والمبالغ المسترجعة، مع وجود علاقة عكسية بين حجم التهرب ومردودية التحصيل، مما يدل على محدودية الإجراءات المعتمدة في بعض الفترات. كما بيّنت الدراسة أن العقوبات الضريبية، سواء المالية أو الجزائية، ساهمت بشكل نسبي في تقليص حجم التهرب، خاصة في سنة 2024 التي شهدت تحسنًا في مؤشرات الأداء الجبائي رغم انخفاض عدد الملفات المراقبة. وعليه، توصي الدراسة بضرورة تعزيز الرقابة الجبائية، وتطوير المنظومة العقابية بما يتماشى مع طبيعة المخالفات، إلى جانب تحسين التنسيق بين الجهات المعنية، لتحقيق فعالية أكبر في مكافحة التهرب الضريبي ودعم مردودية النظام الجبائي.

الكلمات المفتاحية :العقوبات الضريبية، التهرب الضريبي، النظام الجبائي، ولاية المسيلة.

Abstract :

This study aims to evaluate the effectiveness of tax penalties in reducing tax evasion, through a field investigation conducted at the Tax Directorate of M’sila Province during the period 2021–2024. The findings revealed that tax evasion remains a significant challenge to the fiscal system, with noticeable fluctuations in the number of evasion cases and the amounts recovered, as well as an inverse relationship between the volume of evasion and the efficiency of tax collection—indicating the limited effectiveness of the measures adopted during certain periods. The study also showed that tax penalties, whether financial or criminal, contributed relatively to the reduction of tax evasion, particularly in 2024, which witnessed an improvement in fiscal performance indicators despite a decrease in the number of audited files. Accordingly, the study recommends strengthening tax oversight mechanisms, developing the punitive framework in line with the nature of offenses, and improving coordination among the relevant entities to enhance the effectiveness of combating tax evasion and support the performance of the tax system.

Keywords: Tax penalties, tax evasion, tax system, tax control, tax collection, Wilaya of M’sila.