

جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري

ملخص:

يعتبر النظام العقابي في الجزائر لجرائم التهرب الضريبي قمعياً لأنه يسمح من جهة بجمع العقوبات بدون تحديد، وتجريم التهرب عندما تفوق المبالغ والحقوق حداً معيناً.

ومن جهة ثانية لا يوفر هذا النظام أي ضمانات بالنسبة للمكلف بالضريبة المتابع بجريمة التهرب الضريبي، لأنه يواجه إدارة تتمتع بسلطات وامتيازات واسعة.

قصاص سليم
كلية الحقوق
جامعة الإخوة منتوري
قسنطينة

مقدمة:

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم إنشغالات المشرع، حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده، إن هذه الظاهرة قديمة، حيث إقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها ظاهرة عالمية، إذ نجدها في جميع الدول مع إختلاف مستوياتها، ومنذ نهاية التسعينيات إزدادت أهمية

Abstract:

In Algeria The Sanctions Regime for Fiscal Fraud is Frankly Repressive, Since it Allows On the one Hand the Cumulation of Penalties Without Any Limite, And The Criminalization of Fraud When the Amount of Duty Evaded Exceeds a Certain the Shold And on The Other Hand it Does not Provide and Garantiee for The tax Payer Sued for Fraud Against an Administration Invested in the Matter of a Power Largely Discrionary.

ظاهرة التهرب بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي الموازي في الجزائر وزيادة العجز الميزاني، ونظرا للدور الهام الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، إذ تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة، ومساهمتها في صياغة السياسة التنموية، لذا يترتب على ظاهرة التهرب الضريبي عدة إنعكاسات سلبية تضر بالإقتصاد الوطني، مما يقتضي مكافحة هذه الظاهرة والتخفيف من حدتها.⁽¹⁾ ولأن جريمة التهرب الضريبي هي جريمة اقتصادية تمس بالدخل القومي للمجتمع، في حين أن الجرائم الأخرى التقليدية، كالسرقة هي جرائم فردية لا تتعدى أموال الفرد، مما يستوجب تشديد العقوبة. فالمشروع الجزائري وضع عقوبات صارمة، رادعة لقمع التهرب الضريبي لحماية الخزينة العمومية، ونلاحظ من خلال التعديلات التي أدخلت على القوانين الضريبية، وخاصة المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي شددت العقوبة واستحدثت جناية التهرب الضريبي. ولمعالجة هذا الموضوع طرح الإشكالية التالية : هل التشريع الضريبي والجزائي الجزائري نصا على عقوبة صارمة لمواجهة جريمة التهرب الضريبي والحد منها ؟ . لذا سنحاول من خلال هذه الدراسة، تحديد مفهوم التهرب الضريبي وأشكاله في المبحث الأول، وأركان التهرب الضريبي في المبحث الثاني، وردع جريمة التهرب الضريبي والعقوبات المنصوص عليها في المبحث الثالث .

المبحث الأول : مفهوم وأشكال التهرب الضريبي

للاحاطة الشاملة والدقيقة لمفهوم التهرب الضريبي، سنذكر بعض التعاريف التي جاء بها بعض الباحثين، سواء في المجال القانوني أو الاقتصادي، وضبط المصطلحات والتعاريف المختلفة، وكذلك معرفة أنواع التهرب الضريبي، والتميز بين الغش الضريبي والتجنب الضريبي.

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي

بالرغم من خلو التشريعات الجنائية من وضع تعريفا للجريمة في معناها العام، إلا أن الفقه تكفل بذلك، فعرّفها بأنها كل فعل غير مشروع صادر عن إرادة جنائية يقرر له المشرع جزاء جنائيا⁽²⁾. كذلك يقصد بالتهرب الضريبي، أن تفرض على تصرف معين، كالبيع والشراء، لكن المكلف بالضريبة رغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقيق الواقعة المنشأ لها، فتصرفه يكون سلبيا، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء، فالتهرب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة وانتهاك القانون⁽³⁾.

ويعرف كذلك كل نشاط خارجي لإنسان يفرض له القانون عقابا، ويقصد بالنشاط هنا الفعل الايجابي أو الامتناع السلبي، كما يقصد بالعقاب هنا، العقاب بالمعنى الذي حدده وبينه قانون العقوبات العام، أو التشريعات الجنائية الخاصة، وبأنها عمل أو امتناع يرتب القانون على ارتكابه عقوبة⁽⁴⁾. وقد عرفه البعض هو لجوء الافراد إلى وسائل غير مشروعة للإمتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أو دفعها ولكن بمقدار أقل من المقدار المحدد قانونا⁽⁵⁾.

والملاحظ من التعاريف السابقة، أنها تنظر إلى التهرب الضريبي من حيث الوسيلة المتبعة في تحقيقه، أي إتباع أساليب وطرق مخالفة للقانون، فهذه التعاريف تنطلق من وجهة نظر قانونية تجرّيمية بحتة، تجعل التهرب مقصورا على الحالات التي تتضمن إنتهاكا للقانون.

حيث بعض التعاريف بالغت جدا في التضييق من مفهوم التهرب الضريبي، كتعريفه بأنه قيام الممول بعمل إيجابي أو سلبي، مستعملا طريقة أو أكثر من الطرق الاحتمالية المنصوص عليها في القانون على سبيل الحصر، يقصد عدم أداء الضريبة المستحقة كليا أو جزئيا⁽⁶⁾. ويعتقد أن وضع تعريف واضح للتهرب الضريبي تنشأ من خلال تحديد مضمونه الاقتصادي والقانوني.

من الناحية الاقتصادية، يعتبر التهرب الضريبي تصرف يترتب عليه نقص في الحصيلة الضريبية، وضياح لمورد مالي مهم جدا من موارد الدولة.

أما من الناحية القانونية، فإن ظاهرة التهرب الضريبي في رأي معظم فقهاء القانون والمالية العامة يشكل جرما قانونيا، أي أنه فعل يتضمن إنتهاكا صريحا لنص القانون، مع أن معظم هؤلاء الفقهاء أنفسهم عادوا وقسموا التهرب الضريبي إلى نوعين، تهرب مشروع قد ينظمه المشرع ذاته أو ينجر عن إستغلال الممول لثغرات ونصوص في القانون الضريبي، وآخر غير مشروع وينتج عن إستعمال أساليب مخالفة للقانون⁽⁷⁾.

ويعتقد بضرورة النظر إلى مفهوم التهرب الضريبي من وجهة نظر اقتصادية واسعة، كونه يشكل ظاهرة اقتصادية ومالية، قبل أن يكون جرما قانونيا⁽⁸⁾، رغم أن بعض الكتاب والباحثين⁽⁹⁾ يرفضون ذلك ويؤكدون على وجوب اعتبار التهرب الضريبي مصطلحا قانونيا وليس اقتصاديا يراد به التحايل على القانون لإخفاء الأرباح الحقيقية للمولين.

ولكن حسب رأينا أن مفهوم التهرب الضريبي له أهمية اقتصادية وقانونية في نفس الوقت، لأن ردع جرائم التهرب الضريبي من خلال الآليات القانونية والعقوبات الردعية تؤدي لامحالة للفائدة الاقتصادية، وتمويل خزينة الدولة، وهذا يتضح جليا على المستوى الداخلي للدولة، أما على المستوى الدولي، ونظرا لاستغلال أوجه الغموض في العبارات والنصوص والقوانين الضريبية والتفاوت بين الأنظمة الضريبية للدول دون أن تتضمن مخالفة صريحة لهذه القوانين، خصوصا أن الواقع العملي يؤكد أن العمل على المستوى الدولي يحقق مزايا ضريبية كثيرة، مما يسهل عملية التهرب الضريبي للشركات المتعددة الجنسيات.

وفي الأخير نخلص إلى تعريف التهرب الضريبي عموما بأنه ظاهرة قانونية واقتصادية وضريبية خطيرة تتمثل في محاولة المكلف التخلص كليا أو جزئيا من العبء الضريبي، وذلك من خلال إتباع أساليب وأعمال تخالف القانون وروحه، وقد تصل إلى مخالفة نصوصه صراحة.

المطلب الثاني أشكال التهرب الضريبي

يعتبر تجريم التهرب الضريبي أمرا بالغ الأهمية، نظرا لخطورته، وما ينطوي عليه من تحايل غير مشروع، ومن سوء نية، وغياب الوعي، فضلا عن أن إنتشاره يشكل تكريسا للنشاط الاقتصادي الموازي والغير مهيكّل، وتكريس ثقافة مخالفة القانون، مما يجعل من الردع الجنائي أمرا ضروريا ومبنيًا على مبادئ العدالة، وحماية المصالح والحقوق، على الرغم من عدم كفاية هذا الخيار ولزوم تعزيزه بتدابير وقائية غير جنائية فقط.

وإذا كان الغش عموما هو الخداع وسوء النية⁽¹⁰⁾، فإن الغش في الضرائب يعني اللجوء إلى وسائل الخداع المنطوية على سوء النية، وهذا يعني أن ميدان الغش الضريبي هو العلاقة الضريبية، وبالتالي فإن أثره هو الإضرار بأحد أطراف هذه العلاقة، سواء صدرت بوسائل الغش عن المكلف بالضريبة، أو من الموظف بالإدارة الضريبية، أو من الغير الذي يتدخل في هذه العلاقة بصفة أو بأخرى، كوكيل المكلف مثلا.

إلا أن الصورة التي يتم فيها اللجوء إلى وسائل الغش من طرف المكلفين بالضريبة هي الصورة الأساسية التي يركز عليها الفقه في تعريفه للغش بأنه : " ... لجوء بعض المكلفين لوسائل محضورة التملص من الالتزامات التي تنص عليها هذه القوانين "⁽¹¹⁾.

ويذهب جانبا من الفقه⁽¹²⁾ إلى إعتبار أن التهرب هو عبارة عن استعمال الامكانيات المخولة من طرف القانون للافلات من الضريبة، وبالتالي فهو عمل مشروع، ويتميز بذلك عن الغش الذي هو

مخالف للقانون، والملاحظ أن هذا الرأي الذي يشير إلى مفهوم التهرب المشروع، وبميزه عن الغش، فإنه يغفل وجود صور الغش الضريبي التي تدخل في إطار التهرب الضريبي، إلا أنها تكون تهرباً غير مشروعاً، وهو استعمال وسائل الغش للتهرب الضريبي.

حيث اتفق الفقهاء على وجود نوعين من التهرب الضريبي: أولها يمثل تحايل على القانون ولا عقاب عليه، والآخر هو المخالف للقانون، ويحدد له المشرع عقاباً، إلا أنهم اختلفوا في تسمية النوع الذي يمثل تحايلاً على القانون، ولا عقاب عليه، فذهب البعض إلى أنه يوجد تهرب ضريبي مشروع وآخر غير مشروع، فإذا كانت نتيجة التصرف القانوني أو المادي للممول عدم استحقاق الضريبة عليه وفقاً لنصوص القانون إعتبر تهرباً مشروعاً، ويسمى اصطلاحاً بتجنب الضريبة⁽¹³⁾.

حيث أصبحت عبارة التهرب المشروع في الوقت الحاضر أكثر شيوعاً بين الكتاب والشرح، بالرغم من إثارتها للدهشة بين كلمتها من التناقض واضح ! إذ كيف يوجد تهرب وفي الوقت نفسه يكون هذا التهرب مشروعاً ومقرراً ولا عقوبة على ارتكابه، ويبدو أن عبارة تجنب الضريبة تؤدي المعنى الصحيح⁽¹⁴⁾.

إن كلمة التهرب وحدها تنصب على حالات التهرب الإجرامي أو الجنائي، والذي يقع عقابه تحت طائلة القانون، وللتهرب المشروع صورتان :

✓ أولها التهرب المالي .

✓ وثانيهما التهرب عن سوء قصد⁽¹⁵⁾.

وعلى ضوء ما ذكر نستخلص، أن التهرب الضريبي نوعان : الأول تهرب يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن طريق استعمال طرقاً غير مشروعة، وهو ما يسمى بالغش الضريبي، والثاني تهرب يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن طريق استعمال طرقاً مشروعة، دون إنتهاك القانون، وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي.

الفرع الأول : التجنب الضريبي

أصبح تعبير التجنب الضريبي، شائعاً في القوانين الضريبية والدراسات الفقهية⁽¹⁶⁾، وقد لا يكون التعبير مستخدماً بصراحة، في نص القانون ذاته، ولكن موجود ضمناً في معرض تطبيق القوانين والقرارات الإدارية للتأكد من تحقيق العدالة الضريبية.

ويعتبر مصطلح التجنب الضريبي من إبداعات الاقتصاديين الذي شاع في سبعينيات القرن الماضي، وظهر لأول مرة في القضاء الأمريكي عام 1986.

إن التجنب الضريبي عملية تخلص مشروعة، من دفع الضريبة، تتحقق من استغلال ثغرة موجودة في النصوص القانونية الخاصة، وبالتالي لا توجد مخالفة قانونية، وعلى هذا الأساس يعتبر تجنباً للضريبة امتناع الفرد عن القيام بأية تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة، كأن يرفض الممول إستيراد سلع أجنبية يتوجب دفع ضريبة جمركية لكي لا يدفع هذه الضريبة، وهذا أمر لا يمنعه القانون، وتختلف هذه الممارسة عن التهرب الضريبي الذي يتحقق بقيام الممول باستيراد السلع، ومحاولة عدم دفع الضرائب المقررة عليها بشكل غير قانوني.

كما يعد تجنباً للضريبة استعمال الممول الطرق القانونية لتكليف الوضع المالي لتقليل قيمة ضريبة الدخل المستحقة له، ويتحقق ذلك عموماً عن طريق الحصول على الخصومات والإئتمانات المسموحة⁽¹⁷⁾. فالتجنب الضريبي هو الاستفادة من نصوص قانون الضريبة في تحقيق مزايا خاصة للممول.

فتعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بأن التجنب الضريبي هو ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفيا مع القانون، ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون، وعرفه آخرون بأنه فن تفادي الضريبة دون خرق فعلي للقانون، ويعني ذلك أن التجنب الضريبي يتم من خلال عدم تطبيق القانون أو إساءة تطبيقه، دون أن يبلغ الأمر تجاهل القانون أو التهرب منه، ويتم هذا التجنب من خلال استغلال ثغرات القانون لتحقيق منافع لم تكن في نية المشرع السماح بها عند وضع القانون أو بالتلاعب بالنصوص أو بالتركيز على النواحي الشكلية دون الإهتمام بجوهر المعاملات التي يعني بها هذا القانون⁽¹⁸⁾.

وهناك تعريف يقول بأنه يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص المكلف القانوني عن دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع⁽¹⁹⁾. كذلك يتحقق تجنب الضريبة بعدم قيام الممول بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة⁽²⁰⁾. كما يتم تجنب الضريبة بتجنب الواقعة المنشئة لدين الضريبة، وهذا أيضا أمر مشروع لا يعاقب عليه القانون⁽²¹⁾.

كذلك التهرب الجبائي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف، وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسبير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة⁽²²⁾.

من خلال هذه التعاريف نستخلص أنها لا يمكن أن تكون شاملة لكل صور التجنب، كما أنها تخلط بين التجنب والتهرب، لأن إتباع أسلوب المراوغة يجعل الفعل مخالفا للقانون أي تهربا، وبالتالي تبقى الرؤية غير واضحة يقع فيها الفعل بين التجنب والتهرب، مثل إجراء معاملات معلومة سلفا، مما يجعلنا لانستطيع الإعتماد على هذا التعريف وبالتالي نقترح التعريف التالي : بأن التجنب الضريبي هو كل ميزة يحصل عليها المكلف تؤدي إلى إعفائه من الإلتزام الضريبي، أو تخفيضه دون أن يعد متهربا من الضريبة. وبالتالي يعتبر كل من يتجنب الضريبة قصد الحصول على المزايا الضريبية فقط، كذلك يعتبر تجنبنا كل من استفاد من التغييرات والظروف التي يوفرها القانون.

ومثال قيام أحد الأشخاص وهو على قيد الحياة بتقسيم ثروته على الورثة على شكل هبات، من أجل تجنب الضريبة الخاصة بالتركات، لأن التشريع الجزائري لا يخضع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي (I R G) وبالتالي فإن هذا الشخص لم يخالف القانون، ولكنه استفاد من الثغرة القانونية الموجودة.

الفرع الثاني : الغش الضريبي

ويسميه الفقه الفرنسي LA FRAUDE FISCALE ، ويمكن تعريفه بأنه مخالفة القانون الضريبي المعمول به، لاستهداف الإفلات من الضريبة المفروضة، وتخفيف الأوعية الضريبية⁽²³⁾. وهذا النوع ينقسم بدوره إلى تهرب غير عمدي وتهرب عمدي.

فالتهرب غير العمدي هو خرق مباشر للقانون الضريبي عن غفلة، وعن غير قصد، ويسمى بالتهرب الواقع LA FRAUDE DE FAIT ، بينما يشترط في التهرب العمدي حصوله باستخدام طرق احتيالية تنتهك القوانين عمدا، لذا يعرف بأنه قيام الممول بسرقة أو إخفاء مقدار الضريبة المستحقة بأية وسيلة احتيالية⁽²⁴⁾.

فمصطلح LA FRAUDE FISCALE ، قد أطلقه الفقه الفرنسي فقط على كل الحالات التي يقوم فيها الممول بالتخلص من أداء الضرائب المفروضة عليه من خلال استخدامه لطرق مخالفة صراحة القوانين الضريبية، بينما أراد مصطلح L' EVATION FISCALE ، تلك الحالات التي

يستطيع الممول بموجبها التحايل على القوانين الضريبية ومراوغتها دون مخالفتها صراحة للإفلات من أداء الضريبة.

وفي رأي بعض الفقهاء⁽²⁵⁾ صعوبة ملموسة في امكانية التفرقة بين نوعي التهرب المشروع وغير المشروع، خصوصا وأن كلاهما عمل مستهجن أخلاقيا، وتترتب عليه ذات النتيجة الاقتصادية والمالية، وهي التملص من الضريبة، وضياع مورد مالي على الدولة.

كذلك يعرف التهرب الضريبي من وجهة نظر اقتصادية، بأنه ظاهرة يحاول الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة بواسطتها عدم دفع الضريبة أو بعضها⁽²⁶⁾، كما عرفه آخرون بأنه كل وسيلة بلجاً إليها الممول في سبيل التخلص من عبء يفترض وقوعه على عاتقه، وبهذا يضيع على الدولة جزء من حصيلة الضريبة التي تواجه بها أعبائها العامة⁽²⁷⁾.

وفي تعريف آخر بأنه وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة، وهو لاينطوي حتما على العبث بالقانون أو الإخلال بأحكامه، لأنه قد ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى تحصيل الضريبة⁽²⁸⁾.

ويلاحظ من خلال هذه التعاريف أنها تنتظر إلى التهرب الضريبي من حيث النتيجة المترتبة عليه، ألا وهي ضياع قدر من الحصيلة المالية على الدولة، وكلها تعاريف موسعة للتهرب الضريبي.

أما التعريف الضيق فقام أنصار هذا الاتجاه بوضع ضوابط قانونية لا بد من وجودها لتحديد معنى التهرب الضريبي، حيث عرفه بعض الفقه بأنه محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا باتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش نحوه⁽²⁹⁾، كما عرفه آخرون بأنه كل عمل أو إمتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقابا⁽³⁰⁾.

أما المشرع الجزائري، فلم يعرف الغش الضريبي، ولكنه اكتفى بذكر بعض الأفعال التي يعتبرها غش ضريبي على وجه الخصوص، أي على سبيل المثال لا الحصر، وهذا من خلال المادة 2/193 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

وفي الأخير يمكن أن نفرق بين التهرب الضريبي (التجنب الضريبي) والغش الضريبي، فالتهرب تكون فيه إرادة المكلف بالضريبة متجهة نحو تخفيض العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك طرق مشروعة، فالمكلف يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع أية عقوبة أو جزاء، لذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص، فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي عن طريق خرق القانون⁽³¹⁾.

المبحث الثاني : أركان التهرب الضريبي

إن التجريم الضريبي ذو طبيعة خاصة، حيث ذهب البعض إلى القول بوجود قانون عقوبات ضريبي مستقل عن قانون العقوبات العام، حيث يختص الأول بأحكام وقواعد خاصة تختلف عن أحكام قانون العقوبات، وذلك لأن العقوبات الخاصة بالتشريع الضريبي تحكمها بعض القواعد الخاصة التي تميزها عن العقوبات الواردة في قانون العقوبات العام.

فالقواعد الواردة في التشريع الضريبي وضعت لضمان مصالح الخزانة العامة⁽³²⁾، ويعتبر القانون الجنائي الضريبي مستقلا عن قانون العقوبات، وذلك لوجود قواعد جنائية خاصة تخضع لها الجرائم الضريبية عن تلك القواعد التي يخضع لها قانون العقوبات⁽³³⁾.

إن التهرب الضريبي، هو جريمة تمس بكيان الاقتصاد الوطني، فهو يعتبر من الجرائم الاقتصادية للدولة.

إن للجريمة الاقتصادية معنيان : معنى اجتماعي، ومعنى قانوني، فالمعنى الاجتماعي يتسع ليشمل كل جريمة تضر أو تحتل أن تضر بمصلحة اقتصادية، أما المعنى القانوني فلا يشمل سوى ما يمس بسياسة الدولة الاقتصادية⁽³⁴⁾.

فالتهرب الضريبي هو جريمة ضريبية، كالجرائم الأخرى المنصوص عليها في القانون العام توجب لتحقيقها كل من الركن المادي، والمتمثل في استعمال طرق تدليسية من أجل التملص من أداء الضريبة والعلاقة السببية بينهما. وكذلك الركن المعنوي والمتمثل في القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص.

المطلب الأول : الركن المادي

يقصد بالركن المادي للجريمة هو كل من يدخل في كيانها وتكون له طبيعة مادية وتلمسه الحواس⁽³⁵⁾.

فلا يتصور وجود جريمة بدون ركن مادي، ذلك أن القانون لا يعاقب على مجرد الأفكار⁽³⁶⁾ والسلوك المعاقب عليه في الجرائم الضريبية، باعتبار مرتكبه فاعلا لهذه الجريمة يقتضي صدور هذا السلوك من شخص معين، فالجرائم الضريبية هي من الجرائم ذوي الصفة الخاصة⁽³⁷⁾.

ويترتب على ذلك أنه لا يتصور أن يكون غير الممول فاعلا أصليا في جريمة التهرب الضريبي، ومع ذلك فإن المشرع لم يقصر الخطاب في الجريمة على الممول وحده وإنما أضاف إليه الشريك، بل وأطلق الخطاب في التجريم بحيث ينصرف إلى غير الممول من الأشخاص⁽³⁸⁾.

ويتوقف تحديد أركان الجريمة الضريبية، وعلى الخصوص جريمة التهرب الضريبي على تعريف هذه الجريمة⁽³⁹⁾ بأنها كل إعتداء على مصلحة ضريبية تقع بالمخالفة لأحكام التشريع الضريبي، وذلك باستعمال الممول أو المكلف بأداء الضريبة لطرق غير مشروعة وغيرها، بقصد التخلص من سداد الضريبة والتي يقرر لها المشرع جزاء جنائيا، فالركن المادي في الجريمة بصفة عامة يقوم على ثلاثة عناصر : الأول هو السلوك الإجرامي، والثاني هو النتيجة المادية، والثالث هو العلاقة السببية بين السلوك والنتيجة، بالإضافة إلى أنها كغيرها من جرائم القانون العام يجب توافر صفة الممول أو المكلف كفاعل أصلي لهذه الجريمة.

وفي هذا نصت المادة 01/303 من قانون الضرائب المباشرة على ذلك، ومن خلال هذا النص نستخلص ثلاث عناصر للركن المادي لجريمة التهرب الضريبي وهي :

- ✓ السلوك الإجرامي (استعمال طرق ووسائل تدليسية).
- ✓ النتيجة الاجرامية (التخلص من الضريبة) .
- ✓ العلاقة السببية بين السلوك الاجرامي والنتيجة الاجرامية .

الفرع الأول : السلوك الإجرامي (استعمال طرق ووسائل تدليسية).

يتمثل السلوك الاجرامي في جريمة التهرب الضريبي في النشاط الاجرامي الذي يصدر من الممول، ويعتدى به على المصلحة الضريبية، ويترتب عليه مخالفة الالتزامات الضريبية المفروضة عليه، وهذه الالتزامات إما أن تكون أصلية، أي لا يتوقف فرضها على الممول لالتزامات أخرى .

وقد تكون هذه الالتزامات تبعية يفرضها المشرع على الممول تبعا لالتزام آخر، بحيث لا تفرض بدونه، مثل التزام الممول بسداد فوائد التأخير⁽⁴⁰⁾، والسلوك الاجرامي يتمثل في استعمال طرق ووسائل تدليسية، بحيث أن المشرع الجزائري لم يعرف هذه الطرق التدليسية، بل أشار إلى الأفعال التي يعتبرها طرقا تدليسية، ونص عليها في مختلف القوانين الضريبية .

الفرع الثاني : النتيجة الاجرامية (التخلص من الضريبة)

النتيجة الاجرامية هي الأثر المترتب على السلوك الاجرامي، والذي يأخذه المشرع بعين الاعتبار في التكوين القانوني للجريمة⁽⁴¹⁾.

وتتحدد النتيجة الاجرامية بالنظر إلى أحد معنيين : معنى طبيعي والثاني معنى موضوعي أو قانوني، فالنتيجة بمعناها الطبيعي يقصد بها التغيير الذي يحدثه النشاط الاجرامي في العالم الخارجي، كوفاة المجني عليه في جريمة القتل، والنتيجة بمعناها الموضوعي يقصد بها الضرر أو الخطر الذي يصيب أو يهدد الحق الذي تحميه القاعدة الجنائية⁽⁴²⁾.

وعلى هذا يمكن تقسيم الجرائم إلى نوعين : جرائم الضرر، وجرائم الخطر، ولا يتصور وجود نوع خال من النتيجة بهذا المعنى، لأن القاعدة الجنائية تهدف دائما إلى حماية حق ما، وبذلك تمثل الجريمة في جميع الأحوال الضرر أو الخطر الذي لحق به الحق⁽⁴³⁾.

وطبقا للمعنى الطبيعي للنتيجة، فإن معظم الجرائم الضريبية تتكون من عمل سلمي، وعلى هذا الأساس فهي لا تؤدي إلى تغيير في العالم الخارجي، أي لا نتيجة لها ولا تحدث غير وضع سلبي معين هو الامتناع عن مباشرة الالتزام الضريبي⁽⁴⁴⁾، أما بالنسبة للمعنى الموضوعي للنتيجة فإن معظم الجرائم تحقق هذه النتيجة تنقسم إلى نوعين :

النوع الأول : جرائم تلحق ضررا بالمصلحة الضريبية، وهي جرائم الامتناع عن أداء الضرائب.

النوع الثاني : جرائم تعرض المصلحة الضريبية للخطر، وهي غالبية الجرائم الضريبية. حيث أن المشرع الجزائري لم يشترط لقيام جريمة التهرب الضريبي وجود جريمة تامة، أي وصول النتيجة، بل المحاولة وحدها تكفي لوصف الفعل، فقد سوى المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة، ومحاولة ارتكابها، وهذا من خلال نص المائدة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

الفرع الثالث : العلاقة السببية

إستقر الرأي الراجح في الفقه على أن السببية الجنائية تكون متوافرة في الجرائم العمدية متى كان فعل الجاني هو أحد العوامل التي ساهمت في إحداث النتيجة، وأنه كان قد توقعها فعلا⁽⁴⁵⁾. فجريمة التهرب الضريبي سواء إرتكبت بعمل إيجابي أو سلبي فهي من الجرائم العمدية، فالجريمة السلبية تتحقق بالسلوك الإجرامي فقط، فهي من الجرائم السلوكية التي تتحقق بامتناع الممول أو المكلف عن اتيان العمل الذي أمره به القانون، حيث تكتمل أركانها بمباشرة السلوك الاجرامي دون انتظار تحقق نتيجة معينة، وبالتالي فلا مجال لبحث علاقة سببية فيها، أما بالنسبة للجريمة الايجابية فهي من الجرائم العمدية ذات النتائج، وبالتالي فإنه يجب أن تتوافر فيها علاقة سببية بين الطرق الاحتمالية والتدليسية التي يستعملها الممول في ارتكاب الجريمة وبين النتيجة الاجرامية التي تحققت وهي عدم أداء الضريبة كلها أو جزء منها.

المطلب الثاني : الركن المعنوي

لم يبين المشرع في معرض تنظيمه لجريمة التهرب الضريبي لماهية الركن المعنوي، ولم يذكر فيها صراحة على ما يدل على تطلبه للركن المعنوي يلزم لقيامها، حيث يخلو نص التجريم تماما، مما يستدل به على تطلبه لهذا الركن، وذلك كتطلبه صراحة وقوع الفعل إراديا أو بعش أو عن علم. لهذا فقد أثيرت مشكلة تحديد هذا الركن، ولهذا إنقسم الفقه لرأيين : رأي يرى أن القصد هو صورة الركن المعنوي، ورأي يرى أن الخطأ هو صورة الركن المعنوي⁽⁴⁶⁾، كذلك لا يكفي لقيام الجريمة والاعتداد بها قانونا توافر ركنها المادي وحده، وإنما يتعين أن يتوافر لها الجانب الشخصي أو الذاتي للجاني، وهو ما يمثل الأصول النفسية للجريمة، ويسمى الركن المعنوي أو الركن الأدبي⁽⁴⁷⁾.

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

الفرع الأول : القصد العام

هو توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة، وهو يعلم بكل عناصرها القانونية كما في جميع الجرائم العمدية الأخرى، حيث يفترض في الجاني علمه بارتكاب الأعمال التدليسية، أو الاحتمالية، أو الغش الضريبي، والنتيجة هي التملص أو التخلص أو محاولة التخلص من كل الضريبة أو جزء منها. فالقصد الجنائي العام يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتمال أو إيقاع إدارة الضرائب في الغلط.

الفرع الثاني : القصد الخاص

إذا كان القصد العام يتطلب توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة، عالما بكل أركانها المنصوص عنها في القانون، فإن القصد الخاص يختلف من جاني لآخر، فقد تتجه إرادة أحدهما إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق إحتيالية، في حين تتجه إرادة الثاني إلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط، إلا أن الغاية واحدة، هي حرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها من الضريبة، وبالتالي فإن الباعث هو عنصر تقدير العقوبة تشديدا أو تخفيفا حسب ما يقدره القانون إستخلاصا من ظروف الدعوى، وخاصة في شقها العمومي فقط دون الشق الجبائي⁽⁴⁸⁾.

في الأخير يمكن أن نستخلص أن المكلف بالضريبة، الذي استعمل طرقا احتيالية أو تدليسية أو غش ضريبي بالرغم من علمه بأنها غير مشروعة، لأن الدافع من ذلك هو التملص أو التخلص من الضريبة المفروضة عليه كلها أو بعضها، فنكون أمام جريمة التهرب الضريبي التامة، نظرا لتوفر أركانها، سواء الركن المادي أو المعنوي.

ويسلط على الجاني أي المتهرب من دفع الضريبة، العقوبات سواء الغرامات الجبائية أو العقوبات الجزائية المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية أو في قانون العقوبات.

المبحث الثالث : ردع جريمة التهرب الضريبي

إن سياسة التجريم التي أقرها المشرع الجزائري لردع جريمة التهرب الضريبي من طرف المكلفين بالضريبة بخصوص مخالفات التشريع والتنظيم الجبائي، أقر لها عدة وسائل وآليات عقابية لحماية الاقتصاد الوطني.

ومن أجل الحد من هذه الجريمة، تم تقرير عقوبات جبائية وأخرى جزائية من أجل حماية الخزينة العمومية والمحافظة على السير الحسن للاقتصاد الوطني.

المطلب الأول : العقوبات الجبائية

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

ولكن السؤال المطروح حول الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية، هل هي عقوبة جزائية أم هي تعويضا مدنيا؟، وهل يحكم بها القاضي من تلقاء نفسه أو بطلب من إدارة الضرائب؟.

حيث اختلفت الآراء حول هذه الطبيعة، فهناك رأي ذهب إلى أنها جزاءات إدارية من أجل السير الحسن للمصالح الإدارية الضريبية، ويحكم بها القاضي حتى لا تكون إدارة الضرائب خصما وحكما في نفس الوقت.

ولكن الذي يعاب على هذا الرأي هو الخلط بين الجزاءات الإدارية والمالية، فالجزاء الإداري هو عقوبة توقع على من لهم صفة المرافق العمومية، أما الجزاءات المالية فتوقع على الأفراد⁽⁴⁹⁾، ورأي ثاني اعتبر الغرامة الجبائية ذات طبيعة جنائية خالصة وهي عقوبة تكميلية تضاف إلى العقوبة

الأصلية⁽⁵⁰⁾، حيث ما يعاب على هذا الرأي هو الجمع ما بين عقوبتين من نوع واحد، وذهب رأي ثالث إلى اعتبار الغرامة الجبائية تعويضا مدنيا عن الأضرار، فالمتضرر له الحق في المطالبة بالتعويض. ولكن جاء رأي اعتبر الغرامة الجبائية ذات طبيعة مزدوجة، تجمع بين الجزاء والتعويض في جرائم التهرب ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض في نفس الوقت، فهي عقوبة توقع على مرتكب الجريمة، وهي تعويض الخزانة العامة عما لحقها من أضرار هذه الجريمة⁽⁵¹⁾.

الفرع الأول : الغرامات الجبائية

تختلف الغرامات الجبائية حسب كل قانون من القوانين الضريبية المختلفة، فقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مثلا يفرض أول غرامة جبائية يتعرض لها المكلف بالضريبة بعدم تقديم التصريح بالوجود، والتي نصت عليها المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة مالية محددة بـ 30.000 دج نتيجة مخالفة الإجراءات الجبائية المنصوص عليها في المادة 1/194 من هذا القانون.

أما قانون الضرائب غير المباشرة، فهناك غرامات جبائية ثابتة، وهذا حسب نص المادة 523 من هذا القانون بغرامة جبائية من 5000 إلى 25.000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، لاسيما للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة.

والغرامات النسبية تحدد في حالة التملص من الحقوق، حيث يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25.000 دج .

أما قانون الرسم على رقم الأعمال فنصت المادة 114 من هذا القانون على معاقبة كل من يقوم بمخالفة الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 إلى 2500 دج، وفي حالة إستعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1000 إلى 5000 دج.

أما قانون الطابع فنصت المادة 33 من هذا القانون أنه في حالة إستعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج.

أما قانون التسجيل فنصت المادة 49 من هذا القانون على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 من هذا القانون فنترتب عليه شخصا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة، والغرامة تتراوح ما بين 1000 إلى 10.000 دج. أما قانون الإجراءات الجبائية فقد نصت المادة 62 منه : " يعاقب بغرامة جبائية ما بين 5000 إلى 50000 دج كل شخص أو شركة ترفض حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 - 61 من هذا القانون " .

الفرع الثاني : المصادرة LA CONFISCATION

لقد خص قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة، فالمصادرة هي إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لمالكها أو صاحبها بغير مقابل⁽⁵²⁾، حيث نصت المادة 15 من قانون العقوبات بقولها : "المصادرة هي الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الإقتضاء " .

فالمصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار⁽⁵³⁾.

حيث نصت المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة على المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 من هذا القانون، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة قانونا، وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المتخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية.

المطلب الثاني : العقوبات الجزائية

لقد نصت مختلف القوانين الجبائية، وكذلك قانون العقوبات على عقوبات ردية لمرتكبي الجرائم الضريبية، ومنها جريمة التهرب الضريبي، وتتمثل في الحبس والغرامة الجزائية، فالعقوبات الجزائية تنقسم إلى نوعين : عقوبات أصلية تتمثل في الحبس والغرامة، وعقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق.

الفرع الأول : العقوبات الأصلية

أجمعت تقريبا كل القوانين الضريبية فيما يخص العقوبة، وهي الحبس من سنة إلى خمس سنوات، كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة باستعماله مناورات وطرق تدليسية أو احتيالية، غير أنها تختلف بالنسبة لقيمة الغرامة الجزائية. فمثلا في قانون الضرائب غير المباشرة تنص المادة 532 منه يعاقب بغرامة جزائية من 50.000 إلى 200.000 دج، أما في حالة الإخفاء لاتطبق هذه العقوبة إلا إذا كان الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة.

كذلك المواد 536 و 537 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 304 و 908 من قانون الضرائب المباشرة، والتي تنص على أنه كل من قام بتنظيم اعتراض أو رفض جماعي على تأسيس وعاء الضريبة أو أدائها أو التأخير في أدائها، وكل من قام بتحريض الجمهور، يعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات، وهي عقوبة من 10 سنوات إلى 20 سنة، وإذا كان مرتكب الجريمة موظف أو من الأشخاص المنصوص عليها في المادة 119 من قانون العقوبات تكون العقوبة الإعدام.

ولكن الإشكال القانوني المطروح حاليا هو أن جريمة الإخلال بحسن سير الاقتصاد الوطني المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات قد ألغيت بموجب المادة 12 من القانون رقم 09/01 المؤرخ في 26 جويلية 2001، وبالرجوع إلى قانون العقوبات في مادته الأولى والتي تنص على أنه " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون ". وبالتالي فإن لاقاب في جريمة الإخلال بحسن سير الاقتصاد الوطني والتي اعتبرها المشرع جنائية لاتطبق لانعدام النص العقابي أصلا ؟. كذلك حول المشرع للقاضي سلطة تقديرية في تحفيف العقوبات، وهذا وفقا للمادة 53 من قانون العقوبات.

أما بالرجوع إلى القوانين الجبائية فإنها تنص صراحة على عدم إمكانية تطبيق ظروف التخفيف على العقوبات الجبائية، وتركت ذلك مسموحا في مجال العقوبات الجزائية فقط، وبالتالي قيدت من سلطة القاضي.

لقد تم تعديل المادة 303 الفقرة الأولى من قانون الضرائب غير المباشرة، بالمادة 13 من القانون رقم 16/11 الموافق لـ 2011/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2012⁽⁵⁴⁾، بما يلي : " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة، أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي :

. غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 دج عندما لايفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج، أما الحبس فالحد الأدنى هو شهرين والحد الأقصى 10 سنوات ".
وبالتالي المشرع قد خفف من عقوبة الحبس والتي كانت حددا الأقصى 20 سنة، ورفع من قمة الغرامة بحسب المبالغ والحقوق المتملص منها .

الفرع الثاني : العقوبات التكميلية

نجد أن القوانين الضريبية تضمنت العقوبات التكميلية، إلى جانب العقوبات الأصلية، وهذا من خلال المادة 03/303 من قانون الضرائب المباشرة، المادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 3/546 من قانون الضرائب غير المباشرة، حيث أن العود من أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة، غلق المؤسسة ...) فالعقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب، ويتم اللجوء إليها خاصة في حالة العود بالنسبة لفئة من فئات المهن الحرة.

الخاتمة

من خلال دراستنا لجريمة التهرب الضريبي حاولنا التعرف على مفهوم التهرب الضريبي، وتوقفنا عند عدة تعاريف لمختلف الباحثين والفقهاء، وانتبهنا إلى تعريف شامل للتهرب الضريبي أدى بنا إلى إستخلاص نوعين من التهرب الضريبي وهما التجنب الضريبي والغش الضريبي، حيث أن النوع الأول هو تهرب مشروع وغير معاقب عليه قانونا والثاني هو تهرب مشروع وغير معاقب عليه قانونا. والثاني هو تهرب غير مشروع يعاقب عليه قانونا .

كذلك درسنا أركان جريمة التهرب الضريبي، وهي الركن المادي المتكون من ثلاثة عناصر، وهي استعمال طرق تدليسية والتملص من الضريبة والعلاقة السببية بينهما والركن المعنوي المتمثل بين القصد الجنائي العام والخاص، ثم تناولنا ردع جريمة التهرب الضريبي من خلال العقوبات المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية سواء العقوبات الجبائية من غرامات جبائية ومصادرة وكذلك عقوبات جزائية سواء العقوبات الاصلية وكذلك التكميلية.

وبعد معالجتنا لموضوع التهرب الضريبي، فوصلنا إلى بعض النتائج التالية : تعدد النصوص التجريبية للافعال المتعلقة بجريمة التهرب الضريبي رغم أنها تضمنت نفس العقوبات الجزائية فكان من المستحب توحيدها والنص عليها في مادة واحدة فقط.

عدم تغطية المشرع الجزائي للتناقض الصارخ في النصوص القانونية، والتي مثلا تحيل جريمة الإخلال بالسير الحسن للاقتصاد الوطني إلى المادة 418 من قانون العقوبات والتي تم إلغاؤها بموجب القانون 09/01 المؤرخ في 26 جويلية 2001 المادة 12 منه .

إستبعدت القوانين الجبائية تطبيق نص المادة 53 قانون العقوبات المتعلقة بالظروف المخففة على العقوبات الجبائية واقتصرت إلا على العقوبات الجزائية.

اختلاف في مقدار الغرامات في بعض المخالفات رغم أنها من نفس النوع من قانون لآخر.
بعد تعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، اعتبر جريمة التهرب الضريبي في أغلب الحالات جنحة من حيث تخفيف عقوبة الحبس والتي كانت حددا الأقصى 20 سنة إلى عشر سنوات، والغرامة المالية من 5000.000 إلى 10.000.000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج، في هذه الحالة فقط تعتبر جنائية، وهذا سعيا من المشرع تحقيق التوازن ما بين مبدأ

النفعية لتمويل الخزينة، وما بين مبدأ العدالة الاجتماعية وردع المتهربين بالعقوبات الجزائية الحبس والغرامة .
نصت كل القوانين الجبائية على أن تجمع العقوبات من أجل ردع المخالفات في المجال الجبائي مهما كان نوعها .

قائمة المراجع :

- (1) - ناصر مراد : التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، 2004، ص 03.
- (2) - **BOUZAT (P) et PINATE (J) : Traité de Droit Penal et de Criminologie,** Dalloz, 2^{er} édition, 1970, T1, N° 63, P 129 .
- (3) - نبيل صقر : الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2013، ص 10 .
- (4) - جندي عبدالمالك : الموسوعة الجنائية، الجزء الثالث، دار الفكر العربي، القاهرة، ص 46 .
- (5) - عطية عبدالواحد : مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة 2000، ص 809.
- (6) - مجدي محمد علي الخولي : جريمة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ص 37.
- (7) - محمد عبدالرزاق هدهود : التهرب من الضرائب، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد 262، أكتوبر 1988، ص 59 - 60 .
- (8) - جميل عبدالرحمن صابوني : التهرب الضريبي الدولي للشركات، عابرة القوميات، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2005، ص 17.
- (9) - محمد سعد محمد الشربيني : جرائم التهرب الضريبي، دراسة تطبيقية على جرائم التهرب من الضريبة العامة على المبيعات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، 2001، ص 11 .
- (10) - إبراهيم نجار، أحمد زكي بدوي ويوسف شلالا : مكتبة لبنان الطبعة الثالثة، 1991، القاموس القانون الفرنسي.
- (11) - يحي الصافي : الغش الضريبي، الهلال العربية للطباعة والنشر، الرباط، 1996، ص 03.
- (12) - يحي الصافي : مرجع سابق، ص 32 .
- (13) - مجدي محمد علي ونصر أبو العباس أحمد : الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل، دار الكتب والوثائق القومية، القاهرة، ص 82 .
- (14) - محمد حامد محمد عطا : الموسوعة الضريبية، التهرب الضريبي وقضاء النقض، دار الطباعة الحرة، الاسكندرية، مصر، 2009، ص 33 .
- (15) - هشام علي توحيد : التهرب الضريبي وكيفية التعامل مع مصلحة الضرائب، الطبعة الأولى، مؤسسة الإسراء للنشر والتوزيع ، القاهرة، 1990، ص 12 .
- (16) - **WILLIAM (B) BARKER : The Ideology of Avoidance,** paper was Presanted at the loyola University chicago law, journal Conference Tax Lawin Aliberal Democracy : Exploring The Relationship, Between Tax And Good Goverance, Barker, Doc. 4.01.2009.
- (17) - رمضان صديق : التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، القاهرة، 2011، ص 16، (بدون طبعة) .
- (18) - رمضان صديق : المرجع السابق ، ص 18 .

- (19) - **GAUDEMMENT (P M)** : Precis des Finances Publique, Edition Montchvertion, Paris 1970, P 314 .
- (20) - أحمد فتحي سرور : الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 18 .
- (21) - حامد عبدالمجيد درازي والمرسي سيد حجازي: المالية العامة، جامعة بيروت (د.ب.ط) 2003 ، ص 168 .
- (22) - **MASSON (S R)** : La Notion D'évation Fiscale en Droit Interne Français, LGJ, Paris, 1990, P 181 .
- (23) - **MARGAIRAZ ANDRE** : La Fraude Fisale et ses Succédanés Comment on échappe a L'impot, 1960, P 26.
- (24) - **BRUONO TADDEI** : La Fraude Fiscale, Librairies Techniques, Cour de Cassationm Paris, 1974, P 54.
- (25) - **MARGAIRAZ ANDRE** : La Fraude Fisale, OP Cit , P 28 .
- (26) - محمود رياض عطية : موجز في المالية العامة (دون دار نشر)، مصر 1960، ص 146 .
- (27) - حسن صادق المرصفاوي : التجريم في تشريعات الضرائب (دون دار نشر) الطبعة الأولى، مصر، 1963، ص 52 .
- (28) - دولار علي وعبدالمنعم فوزي : مالية الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 1962، ص 120 .
- (29) - أحمد جامع : علم المالية العامة، الجزء الأول، مكتبة السيد عبدالله وهبة، القاهرة، 1965، ص 105 .
- (30) - أحمد فتحي سرور : المرجع السابق، ص 36 .
- (31) - نبيل صقر : المرجع السابق، ص 11 - 12 .
- (32) - حسن صادق المرصفاوي : المرجع السابق، ص 11 .
- (33) - سالم عبدالمنعم حشيش : ضمانات تحصيل ضريبة الدخل في مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، مصر 2003، ص 268 .
- (34) - محمود مصطفى : الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج1، الأحكام العامة والاجراءات الجنائية، الطبعة الثانية، 1979، القاهرة، ص 44 .
- (35) - محمود نجيب حسن : شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، مصر 1982، ص 264 .
- (36) - **ROBERT (J H)** : Droit Pénal Général, Presses Universitaires de France, 3^{er}, 1998, P 194.
- (37) - مجدي محمد علي الخولي : الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي (دون دار نشر)، مصر ، 1995، ص 91 .
- (38) - حسني الجندي : القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، 2006/2005، الجزء 1 و 2، مصر، ص 42 .
- (39) - حسن الجندي : المرجع السابق، ص 82 .
- (40) - مجدي محمد علي الخولي : المرجع السابق، ص 77 - 78 .
- (41) - مأمون محمد سلامة : قانون العقوبات، القسم العام، طبعة 1991/1990، دار النهضة العربية، مصر ، ص 136 .

- (42) - أحمد فتحي سرور : المرجع السابق ، ص 121 .
- (43) - أحمد فتحي سرور : المرجع السابق ، ص 121 .
- (44) - مجدي محمد علي الخولي : المرجع السابق ، ص 81 .
- (45) - أحمد فتحي سرور : المرجع السابق ، ص 123 .
- (46) - محمد أحمد محمد منتصر : الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة عين شمس، مصر 2010، ص 218 .
- (47) - محمود محمود مصطفى : المرجع السابق، ص 419 .
- (48) - فارس السبتي : المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، مطبعة دار هومة، الجزائر 2008، ص 106 .
- (49) - البشري الشوربجي : جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، الطبعة الأولى، مصر 1972، ص 60 .
- (50) - محمد عوض : جرائم المخدرات والتهرب الجمركي والنقدي (دون دار نشر)، 1962، ص 203 .
- (51) - رؤوف عبيد : مبادئ القسم العام في التشريع الجنائي، دار الفكر العربي، 1979، ص 719 .
- (52) - رؤوف عبيد : المرجع السابق، ص 868 .
- (53) - أبو بكر الصديق محمد عامر : أحكام التجريم في قانونالضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة ، القاهرة، 1993، ص 237 .
- (54) - الجريدة الرسمية رقم 72 الصادية بتاريخ 2011/12/29 .