

## العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد

*The relationship between tax evasion and corruption.*

السعيد خويلدي

رميساء بنادي\*

كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة (الجزائر)

khouildi.as@univ-ouargla.dz      benadi.romaisa@univ-ouargla.dz

تاريخ الإرسال: 2019/10/09 \* تاريخ القبول: 2019/11/05 \* تاريخ النشر: 2020/01/01

## ملخص:

الهدف من هذه الدراسة هو اكتشاف العلاقة بين ظاهرتي التهرب الضريبي والفساد في ظل قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، حيث ينبغي علينا في البداية محاولة تشخيص كل ظاهرة على حدى، وذلك بوضع إطار مفاهيمي يشمل تعريف وأسباب كل منهما مع مراعاة التمييز بين أشكال وأنماط كل ظاهرة من أجل تفكيك هذه العلاقة وحل روابطها لإيجاد نتائجها.

وبهذا المفهوم تظهر لنا أسس ومرتكزات كل منهما لبيان نقاط التلاقي والاختلاف من خلال اعتبار التهرب الضريبي أحد مظاهر الفساد لنصل في الأخير إلى أن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ضرورة ملحة للحد من الفساد.

**الكلمات المفتاحية:** الضريبة، المكاف بدفع الضريبة، التهرب الضريبي، الفساد المالي، الفساد الإداري.

**Abstract:**

*This study aims to explore the relationship between the phenomena of tax evasion and corruption under Prevention and Fight against Corruption Law. We should, at first, try to analyze each phenomenon alone by developing a conceptual framework including their definitions and reasons with respect for the forms and patterns of each one in order to dismantle this relationship and dissolve its links to find the results.*

*In this sense, the foundations and bases of each of them are manifested to indicate the points of convergence and difference by considering tax evasion as one of the corruption manifestations to conclude, at the end, that the fight against the tax evasion phenomenon is an urgent need to reduce corruption.*

**Keywords:** Tax, taxpayer, tax evasion, financial corruption, administrative corruption.

## مقدمة:

لقد تطور مفهوم الضريبة بتطور المجتمعات وتعد بنائها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لتصبح الضريبة أحد أهم أدوات السياسة المالية التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها، ذلك للارتباطات المعقدة بين الضريبة والتحويلات الاقتصادية، لذا تعمل الدولة جاهدة وتعهد دائما على البحث عن تشريع ضريبي محكم يساهم بدوره في رفع الإيرادات العامة، ويعمل على تشجيع المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وما ينتج عنها من آثار اقتصادية ومالية واجتماعية، فضلا على أن التهرب الضريبي يعد من الجرائم الاقتصادية لما يحدثه من نتائج ضارة على الاقتصاد الوطني.

وبالنظر لخطورة هذه الظاهرة، وعلاقتها بالفساد سوف نحاول في هذه الدراسة الإلمام بما هو وارد في هذا المجال لمعرفة مدى الارتباط بين كل من ظاهرة التهرب الضريبي وظاهرة الفساد، ولذلك فالإشكالية التي يمكن طرحها في هذا المجال تتمثل في: ما حدود العلاقة بين ظاهرتي التهرب الضريبي والفساد في ظل قانون الوقاية من الفساد ومكافحته؟

وللإجابة على هاته الإشكالية تم تقسيم هذه الدراسة إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول كل من مفهوم التهرب الضريبي والفساد، وحاولنا من خلال المبحث الثاني تحديد أساس وأثار العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد.

### المبحث الأول - الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي والفساد

إن الهدف من عرضنا لمفهوم كل من التهرب الضريبي والفساد ليس التركيز على مناقشة المصطلحات وبلورة مفاهيم جديدة تتعلق بكل واحد منهما على حدى، بل إن ما يدفعنا إلى ذلك هو بيان الإشارة الواضحة في تعريف(شرون، 2007، ص 93) كل منهما لتحديد العلاقة بينهما.

#### المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي.

لتحديد مفهوم التهرب الضريبي ينبغي علينا تحديد تعريفه أولا، ثم محاولة تحديد أشكاله أو أنواعه ثم سنتطرق إلى طرق التهرب الضريبي، وذلك فيما يلي:

#### الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي.

يقصد بالتهرب الضريبي "التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون"(حجازي، 2000، ص 93)

ويعرف أيضا بأنه:" سعى الملتزم بالضريبة من التخلص منها رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، فيتعمد إلى سلوك احتيالي للتخلص من عبئها، أو أن الملتزم يتخلص من دفعها دون ارتكاب أي مخالفة لقانون الضرائب"(محززي، 2005، ص 317).

كما يمكن إعطاء تعريف شامل للتهرب الضريبي، إذ أنه:" يشمل تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية، والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها"(زغدود، 2005، ص 209-210).

من خلال التعريفات التي تطرقنا لها يمكن استخلاص العناصر المكونة للتهرب الضريبي وهي:

-محاولة المكلف بالضريبة عدم الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة.

-إتباع طرق مشروعة أو غير مشروعة.

-العبء الضريبي لا ينقل إلى طرف آخر.

-حرمان الخزينة العمومية من حصيلة الضرائب(عتاب، 2005، ص 139).

## الفرع الثاني: أنواع وأشكال التهرب الضريبي.

تتمثل أنواع التهرب الضريبي في التهرب المشروع والتهرب غير المشروع. **أولاً: التهرب المشروع:** وهو تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم، ومثال ذلك التهرب من ضريبة الشركات عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون من خلال توزيع هذه الشركات على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة (مراد، د س ن، ص 26).

ويصنف التهرب الضريبي المشروع إلى نوعين:

**1- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي:** قد يلجأ المشرع الجبائي إلى هذا النوع من التجنب من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو للحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية.

**2- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي:** وهنا يستغل المكلف الثغرات القانونية من أجل التهرب من دفع الضريبة.

**ثانياً: التهرب غير المشروع:** هو تهرب من طرف المكلف بدفع الضريبة نتيجة مخالفته الصريحة لأحكام القانون الضريبي، قصداً منه بعدم دفع الضرائب المستحقة عليه، أو تقديم تصاريح ناقصة أو كاذبة أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة (مراد، ص 27).

وعليه، فالتهرب غير المشروع يمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، فالغش يفترض مخالفة مباشرة وإرادة المكلف للقواعد الصادرة عن الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مباشرة وغير مشروعة، فالانتهاك لا بد أن يكون إرادياً وعمدياً (عتاب، ص 156)

تتضح لنا من خلال ما سبق أن التهرب الضريبي هو فعل أو سلوك صادر من المكلف بدفع الضريبة بغض النظر عن الطرق المستخدمة في هذا التهرب، سواء تفادى هذا المكلف عمداً الوقوع في الثغرات الجبائية أم أنه استعمل طرقاً احتيالية وتدليسية من أجل الامتناع عن سداد الضريبة المفروضة عليه، فالنقطة التي أردنا التركيز عليها في هذا المقام هي أن هذا الامتناع أو التهرب يصدر من المكلف بدفع الضريبة، عكس جرائم الفساد التي تصدر من الموظف العمومي (الركن المفترض أو صفة الجاني)، إلا في ثلاث جرائم التي يمكن أن تشمل المكلف بدفع الضريبة، وذلك في جريمة الرشوة الإيجابية وجريمة التحريض على استغلال النفوذ، وكذا جريمة تقديم الهدية، وهذا ما سنتناوله في المبحث الثاني من هذه الدراسة.

## الفرع الثالث: طرق التهرب الضريبي.

يمكن إجمال طرق التهرب الضريبي بما يأتي:

**أولاً: عن طريق المعاملات المحاسبية:** تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيلات الإيرادات محاسبياً مروراً بتضخم الأعباء القابلة للخصم (نور، عدس، 2008، ص 338).

**1- تخفيض الإيرادات:** من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف من أجل تخفيض قيمة الضريبة هي التقليل أو السهر العمدي في التقييد المحاسبي لبعض الإيرادات، ساعياً في ذلك لتقديم قيمة لأرباحه أقل بكثير من القيمة الحقيقية المحققة من أجل تقليل الوعاء الضريبي (طورش، 2012، ص 76).

**2- تخفيض التكاليف:** للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة، وهذا وفقاً لبعض الشروط منها (أن يكون موضوعه في صالح نشاط المؤسسة، وأن تكون له علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، وأن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية، وأن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون)، وهذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف والأعباء ويحاول دوماً تضخيم أعبائه بكل الوسائل والطرق (نور، عدس، ص 338).

**ثانيا: التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية:** ويعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية، وهذا بإخفاء جزء من البضاعة هذا ليتم بيعها في السوق، ويشمل:

**1-التهرب عن طريق عمليات قانونية:** ويقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية، عن طريق استغلال الثغرات القانونية الموجودة في النظام الجبائي لصالح المكلفين بدفع الضريبة لخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية ( لايد، 2018، ص 99).

**2-التهرب عن طريق عمليات مادية:** يعتبر التهرب الضريبي عن طريق العمليات المادية أقل خطورة من التهرب عن طريق العمليات القانونية، ويتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني للمواد والمنتجات والارباح التي تدخل في احتساب الاقتطاع الضريبي، بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية، أي أن هذه الصورة من التحايل تتم عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدا عن مراقبة إدارة الضرائب ( بوشري، 2011، ص 63) سواء كان الإخفاء كلي أو جزئي، ويكون الإخفاء جزئي في حالة إخفاء جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء(نور، عدس، ص 338).

ويكون الإخفاء كليا في حالة قيام أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها، وبالتالي الإنتاج المحصل عليه يباع دون فواتير بعيد عن كل مراقبة، وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها(نور، عدس، ص 339).

**3-التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية:** تصنف مبيعات خاصة للضريبة إلى مبيعات معفية، وتوزيع الشركة أرباحها على المساهمين على شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والاجور(نور، عدس، ص 339).

#### **المطلب الثاني: مفهوم الفساد.**

حاولت الاتفاقيات الدولية وضع تعريف موحد للفساد، لكن وقبل الوصول إلى هذا التعريف الموحد سنخرج على التعريف التشريعي للفساد في التشريع الجزائري، وذلك على النحو التالي:

#### **الفرع الأول: التعريف التشريعي للفساد.**

انتهج المشرع الجزائري نفس منهج اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، إذ أنه اختار كذلك عدم تعريف الفساد تعريفا فلسفيا أو وصفيا، بأن انصرف إلى تعريفه من خلال الإشارة إلى صورته ومظاهره، وهذا ما تؤكدته المادة 2 من الفقرة ب من ق.و.ف.م.

وبالرجوع إلى الباب الرابع من القانون رقم 01/06 الذي جاء تحت عنوان التجريم والعقوبات وأساليب التحري فإننا نجد أن المشرع قد جرم الأفعال التالية:

-جريمة رشوة الموظفين العموميين.

-جريمة الغدر.

-جريمة الإغواء أو التخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم.

-جريمة استغلال النفوذ.

-جريمة إساءة استغلال الوظيفة.

-جريمة التلاعب في الصفقات العمومية.

-جريمة أخذ فوائد بصفة غير قانونية.

-جريمة عدم التصريح أو التصريح الكاذب بالممتلكات.

-جريمة الإثراء غير المشروع.

- جريمة تلقي الهدايا.
- جريمة التمويل الخفي للأحزاب السياسية.
- جريمة الرشوة في القطاع الخاص.
- اختلاس الممتلكات في القطاع الخاص.
- جريمة تبيض العائدات الإجرامية.
- جريمة إخفاء العائدات الإجرامية.
- جريمة إعاقة السير الحسن للعدالة.
- جريمة الاعتداء على الشهود والخبراء والمبلغين والضحايا.
- جريمة البلاغ الكيدي.
- جريمة عدم الإبلاغ عن الجرائم.

#### الفرع الثاني: موقف المنظمات الدولية من تعريف الفساد.

ساهمت المنظمات وبعض الهيئات الدولية في إعطاء بعض الأوصاف والأفعال التي تصنف تحت دائرة الفساد، هذه الهيئات والمنظمات سنوردها فيما يلي:

لقد وضع البنك العالمي مجموعة من الأنشطة التي تندرج تحت مفهوم الفساد مبينا إياه على النحو التالي: "الفساد هو إساءة استعمال الوظيفة العامة للكسب الخاص" أو استخدام الوظيفة العامة لتحقيق منافع خاصة، أو الاستغلال السيئ للوظيفة العامة، ومنه يمكن الإشارة لآليتين من آليات الفساد وهي:

✓ آلية لوضع الرشوة أو العمولة للموظف أو المسؤول.

✓ وضع اليد على المال العام ( بودهان، 2010، ص 17).

كما عرفت منظمة الشفافية الدولية الفساد على أنه "سوء استخدام السلطة العامة لربح منفعة خاصة." أو أنه:

"عمل ضد الوظيفة العامة التي هي ثقة عامة" (حاحة، 2013، ص 23).

أما منظمة الأمم المتحدة للفساد فإنها لم تستطع تعريف الفساد بعد عدة محاولات فاشلة لتعريفه، واكتفت بالإشارة إلى صورها وهي، الرشوة واختلاس الممتلكات، والمتاجرة بالنفوذ وإساءة استعمال الوظيفة وغير ذلك من جرائم الفساد (حاحة، ص 23- ص 24).

وبالتالي ومن خلال التعريفات السابقة نخلص أنه ليس هناك تعريف دقيق وموحد لجريمة الفساد، ويرجع ذلك إلى تداخل القضايا واختلاف الرؤية والزوايا التي ينظر إليها، وعدم وجود اتفاق دولي موحد لتعريفه بصورة شاملة وفي كافة الجوانب السياسية والقانونية والاقتصادية والاجتماعي...إلخ، فكل ما هو موجود تعاريف شخصية أو جهود فردية من أجل تعريف هذه الظاهرة الإجرامية.

ولا يهمنا في هذا المقام الحديث عن الجدل الفقهي حول تعريف الفساد، وإنما سنكتفي بالعودة إلى قانون الوقاية من الفساد ومكافحته كون دراستنا تنصب على هذا القانون، حيث جاءت المادة الثانية في الفقرة أ وحصرت الفساد في كل الجرائم المنصوص عليها في الباب الرابع من القانون أعلاه.

#### المبحث الثاني - أساس وأثار العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد

إن دراسة أساس العلاقة بين التهرب الضريبي وجرائم الفساد ليست مشكلة يكتنفها الغموض ولا تحتاج إلى الكثير من الدلائل للاقتناع بوجودها من عدمه، إنما هي دراسة تهدف إلى تفكيك هذه العلاقة وحل روابطها لإيجاد نتائجها، من خلال بيان أساس العلاقة بين كل من التهرب الضريبي وجرائم الفساد بتحديد العناصر العامة المشتركة بينهما، والاختلافات التي تميز كلا منهما عن الآخر للوصول الأثار التي تترتب على هذه العلاقة،

وهذا من أجل تسهيل عملية وضع الإستراتيجية المناسبة لمكافحة مثل هذه الجرائم(شرون، ص 61) ، وهذا ما سنتولى توضيحه من خلال:

#### المطلب الأول: أساس العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد

ليس المكلف بدفع الضريبة وحده من يسعى للتهرب الضريبي، وإنما هناك بالمقابل باحثين عن الاستغلال المالي للوظيفة العمومية، وفي سبيل ذلك يستخدمون أساليب لمساعدة المتهربين على التهرب الضريبي، وبتفسيرها وتطبيقها وتمتعهم بالصلاحيات المناسبة التي تجعلهم يضعون تقديراتهم لحجم الوعاء وتقدير الضريبة والاستفادة من الامتيازات الضريبية، مثلاً: التخفيضات والإعفاءات مما يجعلهم يمتلكون سلطة تقديرية في حقل السياسة العامة للدولة، ويستغلونها في زيادة مداخيلهم عن طريق طريق التواطؤ مع المكلفين بمقابل، وهذا ما يشكل بيئة خصبة لتنامي الفساد واستفحاله(عتير، د س ن، ص 175).

بالرجوع إلى الباب الرابع المعنون ب: "التجريم والعقوبات وأساليب التحري"، فإننا لا نجد من بين هذه الجرائم التهرب الضريبي، لكن في حقيقة الأمر أن هناك الكثير من الباحثين يصنفون التهرب الضريبي ضمن خانة الفساد المالي، ويعتبرونه من مجمل الانحرافات المالية، ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي في الدولة ومؤسساتها، ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية، لكن المسألة هنا تحتاج إلى تكييف قانوني حتى تتمكن من ضم ظاهرة التهرب الضريبي ضمن خانة الفساد، فكما نعلم أن الفساد المالي هو نوع من أنواع الفساد، هذا النوع لم يحدده القانون وإنما تقسيم فقهي يعتمد على مؤشرات نسبية في تحديد نوعية كل جريمة على حدى وإدراجها تحت التقسيم الذي تراه مناسباً، وبما أن التهرب الضريبي يمس مالية الدولة فإنه تم إدراجه تحت لواء الفساد المالي، ولكن فقهيًا فقط.

في حين أن المشرع الجزائري لم يتكلم إلا عن نوع واحد من الفساد وهو الفساد الإداري، ويفهم ذلك من خلال النقاط التالية:

- المادة الثانية من ق.و.ف.م جاءت تحت عنوان المصطلحات، أول مصطلح حدده المشرع الجزائري هو مصطلح الفساد حيث شمل كل الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون.
  - ثاني مصطلح حدده المشرع الجزائري في المادة الثانية في الفقرة ب من ق.و.ف.م. هو مصطلح موظف عمومي، وكان المشرع أراد أن يقول فساد الموظف العمومي، وبالتالي يقصد الفساد في الوظيفة العامة أو الفساد الإداري هذا من جهة.
  - من جهة أخرى أراد المشرع الجزائري من خلال الفقرة ب من المادة 2 أن يوسع من مفهوم الموظف العمومي المعروف في قانون الوظيفة العامة وفقاً للمادة 4 من الأمر 06-03 الذي اشترط توفر أربع شروط في العون لكي يكتسب صفة موظف ، وهذا ما يفتح المجال أمام أعوان الدولة لارتكاب أفعال تمس بنزاهة الوظيفة العامة لا تدخل تحت تكييف جرائم الفساد.
- والجدير بالإشارة هنا أن التهرب الضريبي، وكما ذكرنا سابقاً هو تهرب أو امتناع صادر من المكلف بدفع الضريبة، في حين أن الفساد في مجال التحصيل الجبائي يكون في صورتين في صورة جريمة الغدر أو في صورة جريمة الإعفاء أو التخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم، ولا يتصور أن تصدر هذان الجريمتان من المكلف بدفع الضريبة، وإذا صدرت منه فإنها تصدر منه باعتباره شريكاً لانتفاء الركن المفترض فيه (صفة الموظف)، أو في جرائم الفساد التي تأخذ بثنائية التجريم (الرشوة- تلقي الهدايا- استغلال النفوذ).
- غير أنه ولكي تتضح الرؤيا أكثر، يجب علينا أن نتطرق إلى نقاط الاختلاف والتشابه بين كل من التهرب الضريبي وجرائم الفساد، وذلك على النحو التالي:

### الفرع الأول: أوجه التشابه بين التهرب الضريبي والفساد.

تتشابه و تتشابه كل من التهرب الضريبي والفساد في العديد من الجوانب، و لتوضيح ذلك سوف نقوم بتحديد أهم أوجه التشابه بينهما:

**أولاً- من حيث التعريف:** لم يضع المشرع تعريفاً محدداً لكل من (بسيوني، 2008، ص78) التهرب الضريبي والفساد، و بالتالي فقد وقع على عاتق الفقه و القضاء التصدي لوضع تعريف محدد لكل منهما، و يبرر البعض الموقف الذي انتهجه المشرع بعدم وضع تعريف محدد قصوره في المستقبل، بحيث لا يشمل بعض الأفعال، والتي تعد سلوكاً غير مشروع مما يترتب على ذلك من مشكلات عملية بسبب هذا التحديد، وقد كان المشرع موفقاً بعدم وضع تعريف محدد، حتى لا يفلت الجناة من العقاب إذا ارتكبوا أفعالاً لم يشملها هذا التعريف (غانم، 2016، ص51).

**ثانياً- من حيث الهدف:** تتشابه كل من ظاهرة التهرب الضريبي والفساد من حيث الهدف، فالنظام الجبائي يهدف إلى حسن أداء الضريبة في مواعيدها المحددة ومكافحة كل الجرائم الضريبية لحماية اقتصاد الدولة من الضياع والتبديد، وكذلك النظام الجنائي فالأمر يتعلق بحماية المجتمع كله و ضمان استقراره وأمنه بما فيه استقراره الاقتصادي (غانم، ص 109).

**ثالثاً- من حيث نطاق التطبيق:** تتميز جرائم الفساد بأنها جرائم نظام فئوي يطبق على فئة محددة في المجتمع، و هم الموظفون العموميون المحددون وفقاً للمادة 2 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، وترتبط جرائم الفساد وجوداً أو عدماً بقيام علاقة وظيفية يرتبط بها الموظف المكلف بالتحصيل الجبائي بالإدارة الجبائية (غانم، ص56)، أما فيما يتعلق بنطاق التطبيق على مرتكبي التهرب الضريبي فإنه يطبق أيضاً على فئة معينة التي تشمل المكلفين بدفع الضريبة الجبائي، وبالتالي فكل من جرائم الفساد وجريمة التهرب الضريبي تطبق على فئة محددة بذات.

### الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين الجرائم الضريبية والفساد.

للتطرق إلى الاختلاف الذي تتميز به ممارسات التهرب الضريبي عن الفساد، لابد لنا من دراسة الاختلاف من خلال العناصر التالية:

**أولاً- من حيث صفة الجاني:** تعد جرائم الفساد من جرائم ذوي الصفة، أي لا يتصور وقوعها إلا إذا توافرت في فاعلها الصفة التي يتطلبها القانون، وهي صفة الموظف العام، وبالرجوع إلى المادة 02/ب من ق.و.ف.م. يتجلى لنا صفة الجاني بتوحيده في كل الجرائم المتعلقة بالفساد فقط، وقد جاءت هذه المادة بعبارة واحدة لتشمل (زوزو، 2012، ص 20) الأشخاص ذو المناصب التنفيذية والإدارية والقضائية، والأشخاص ذو الوكالة النيابة، ومن يتولى وظيفة أو وكالة في مرفق عام أو في مؤسسة عمومية أو في مؤسسة ذات رأس المال المختلط، ومن هو في حكم الموظف، وأما عن ممارسات التهرب الضريبي فتصدر من المكلف بدفع الضريبة.

**ثانياً- من حيث الأفعال المكونة للجريمة:** إن ممارسات التهرب الضريبي ليست محددة على سبيل الحصر، لذلك فهي لا تخضع لمبدأ لا جريمة إلا بنص، وإنما لمدى الإخلال بواجب التحصيل الجبائي والخروج على مقتضيات الواجب على المكلف بدفع الضريبة مراعاتها، وتقدير الخطأ من عدمه خاضع لتقدير الإدارة الجبائية، أما الجريمة في المجال الجنائي فحددها المشرع على سبيل الحصر، وهي تخضع لمبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص (غانم، ص 108).

**ثالثاً- من حيث الإجراءات:** تتميز جرائم الفساد في المجال الجنائي عن التهرب الضريبي من حيث الإجراءات الواجب إتباعها منذ اكتشاف ممارسات التهرب الضريبي إلى غاية توقيع الجزاء عليه، وهذه الإجراءات تتضمنها القوانين الجبائية.

أما جرائم الفساد في المجال الجنائي فلها أصولها الخاصة التي تتضمنها القوانين العامة كقانون العقوبات وقانون الإجراءات الجزائية، وكذا قانون الوقاية من الفساد ومكافحته.

**رابعاً- من حيث نوع العقاب المفروض:** إن العقاب عند إخلال المكلف بدفع الضريبة يكون بتطبيق مجموعة من الإجراءات المحددة على سبيل الحصر، وآثارها محددة سلفاً، بحيث يمكن لإدارة الضرائب أن تلجأ للإجراءات التنفيذية، والمتمثلة في الغلق المؤقت للمحل المهني و الحجز و البيع (صالح، 2008، ص 132)، كما قد يصل إلى حد الحبس والغرامة المالية، أما في النظام الجنائي فيما يخص أفعال الفساد فإن العقاب يتعلق بالمساس بحرية الشخص أو حياته أو ماله، وللقاضي الحرية في تقدير العقوبة وفق الواقعة المنظورة في الحدود المسموح بها قانوناً (الأحسن، 2008، ص 109).

**خامساً- من حيث المسؤولية:** تستقل ممارسات التهرب الضريبي عن الفساد من حيث المسؤولية، فإعفاء الموظف من المسؤولية الجنائية، وإلغاء التهمة الجنائية المنسوبة إليه، لا يمنع من مساءلة المكلف بدفع الضريبة، فجريمة التهرب الضريبي أساساً قائمة بذاتها ومستقلة عن التهمة الجنائية لأفعال الفساد (الأحسن، ص 109).

#### **المطلب الثاني: آثار العلاقة بين الجرائم الضريبية وجرائم الفساد.**

سنحاول من خلال هذا المطلب تبين آثار العلاقة بين جرائم الفساد والتهرب الضريبي، هذه الجرائم التي تزداد خطورة إذا ما اقترنت بالأخرى، وتظهر آثار العلاقة بين هاتين الظاهرتين بالنسبة لصفة الجاني، سواء اكتسب هذا الجاني صفة الموظف العمومي أو لم يكتسب هذه الصفة، وذلك في حالتين:

#### **الفرع الأول: اعتبار المكلف بدفع الضريبة شريكاً.**

يعتبر المكلف المتهرب من دفع الضريبة شريكاً في جرائم الفساد الإداري في الحالات التي لا تأخذ بنظام ثنائية التجريم) باقي جرائم الفساد الإداري المنصوص عليها ضمن القانون 06-01 باستثناء جريمة الرشوة الإيجابية وجريمة استغلال النفوذ في صورتها الإيجابية، وجريمة تلقي الهدايا في صورتها الإيجابية أيضاً).

ونشير في هذا المجال أن المشرع الجزائري قد نص المشاركة في المادة 52 في فقرتها الأولى من ق.و.ف.م بقوله: "تطبق الأحكام المتعلقة بالمشاركة المنصوص عليها في قانون العقوبات على الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون بمثل الجريمة نفسها"، وبالرجوع إلى قانون العقوبات فإننا نجد أنه قد نص في مادته 42 على: "يعتبر شريكاً في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً مباشراً، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك".

كما نصت المادة 43 من ذات القانون على أن: "يأخذ حكم الشريك من اعتاد أن يقدم مسكناً أو ملجأً أو مكاناً للاجتماع لواحد أو أكثر من الأشرار الذين يمارسون اللصوصية أو العنف ضد أمن الدولة أو الأمن العام أو ضد الأشخاص أو الأموال مع علمه بسلوكهم الإجرامي".

يعاقب الشريك في الجناية أو الجنحة بنفس العقوبة المقررة للجناية أو الجنحة، ولا تؤثر الظروف الشخصية التي ينتج عنها تشديد أو تخفيف العقوبة أو الإعفاء منها إلا بالنسبة للفاعل أو الشريك الذي تتصل ب هذه الظروف، وتتمثل الظروف الموضوعية للصفة بالجريمة التي تؤدي إلى تشديد أو تخفيف العقوبة التي توقع على من ساهم فيها يترتب عليها تشديداً أو تخفيفها، بحسب ما إذا كان يعلم أو لا يعلم بهذه الظروف، ولا يعاقب على الاشتراك بالنسبة للمخالفة على الإطلاق.

#### **الفرع الثاني: اعتبار المكلف بدفع الضريبة فاعلاً أصلياً.**

يقع المكلف بدفع الضريبة تحت طائلة قانون الوقاية من الفساد ومكافحته رقم 06-01 وفقاً لنظام ثنائية التجريم، وذلك في كل من جريمة الرشوة الإيجابية وجريمة التحريض على استغلال النفوذ، وكذا جريمة تقديم الهدية، باعتبار هذا المكلف فاعلاً أصلياً، وهذا سنتناوله فيما يلي:

**أولاً: جريمة الرشوة الإيجابية:** اختلفت التشريعات في تجريمها للرشوة، وهي عموماً تأخذ بأحد النظامين: نظام ثنائية الرشوة ونظام وحدة الرشوة، فأما نظام وحدة الرشوة فلا يرى فيها إلا جريمة واحدة يرتكبها الموظف العام باعتباره الفاعل الأصلي لها أم الراشي فهو مجرد شريك متى توافرت شروط الاشتراك في شأنه، ويأخذ بها القانون المصري واللبناني والأردني (هنان، بن عامر، 2017، ص 38).

وأما نظام ثنائية الرشوة، الذي أخذ به القانون الجزائري على غرار القانون الفرنسي، فهو يقوم على أن الرشوة تشمل جريمتين متميزتين: الأولى سلبية من جانب الموظف العام ومن في حكمه، وقد اصطلح على تسميتها "الرشوة السلبية"، ونص على تجريم هذا الفعل في المادة 2/25 من ق.و.ف.م بعدما كان هذا الفعل مدرجاً في قانون العقوبات في المادتين 126 و 127 الملغيتين، والثانية إيجابية من جانب صاحب المصلحة، وقد اصطلح على تسميتها "الرشوة الإيجابية"، وهو الفعل المنصوص والمعاقب عليه في المادة 1/25 من ق.و.ف.م بعدما كان هذا الفعل مدرجاً في قانون العقوبات في المادة 129 الملغاة (هنان، بن عامر، ص 40)، والجريمتان مستقلتان عن بعضهما في التجريم والعقاب، إذ لا يعتبر سلوك الراشي اشتراكاً في جريمة المرتشي، وإنما سلوك كل منهما مستقل في جريمته، بحيث يتصور أن يكون لكل من الراشي والمرتشي شركاء في جريمته غير شركاء الآخر، كما يتصور كذلك أن تتوافر إحدى الجريمتين دون الأخرى أو أن يكون لكل منهما صور شروع خاصة بها (بوسقيعة، 2015، ص 49).

وإن الأخذ بهذا النظام تترتب عليه آثار قانونية مختلفة باعتبار الجريمتين مستقلتين عن بعضهما في التجريم والعقاب، إذ يمكن أن تقوم إحدهما دون الأخرى، إذ يسأل الموظف العام عن جريمة الرشوة إذا طلبها (سواء كانت منفعة، أو هدية أو مزية)، ولو رفض طلبه وهو نفس الحكم بالنسبة لصاحب المصلحة الراشي حتى إن لم يستجب له الموظف، كما أن هذه الاستقلالية تجعل إمكانية مساءلة الشركاء كل واحد باعتباره فاعل أصلي لجريمة مستقلة عكس ما هو عليه في نظام الوحداوية، حيث يعد الراشي أو المكلف بدفع الضم مجرد شريك المرتشي (معاشو، 2009، ص 17).

وما يؤخذ عن هذا النظام أنه وقع في بعض التناقض، إذ من جهة جاء مخالفاً للمنطق القانوني من خلال تقسيمه الواقعة الواحدة إلى جريمتين مستقلتين، ومن جهة أخرى جاء ليحقق الردع بنوعيه العام والخاص في جريمة الرشوة، وذلك من خلال الرغبة المؤكدة في ملاحقة وزجر أحد طرفي الرشوة حتى وإن لم يستجيب الطرف الآخر ردعاً لهذا النوع من جرائم الفساد (معاشو، ص 17).

وقد دمج المشرع الجزائري صور الرشوة السلبية والإيجابية الواردة في المواد: 126 و 127 و 129 الملغاة من ق.ع.ج. في مادة واحدة هي المادة 25 من ق.و.ف.م. و الخاصة برشوة الموظفين العموميين، كما استحدث صور جديدة للرشوة لم تكن مجرمة من قبل: مثل رشوة الموظفين العموميين الأجانب وموظفي المنظمات الدولية (28 من ق.و.ف.م.) هذا بالإضافة إلى النص على الصور التقليدية لها، مثل الرشوة في مجال الصفقات العمومية (27 ق.و.ف.م.) والرشوة في القطاع الخاص (40 ق.و.ف.م.) (حاحة، 2013، ص 142-143)، غير أن دراستنا في هذا المجال ستقتصر على نوع واحد من الرشوة، وهي الرشوة الإيجابية، التي تلعب دوراً بارزاً في التأثير على عملية التحصيل الجبائي باعتباره مناخاً ملائماً لاستفحال هذه الجريمة، وستنطرق فيما يلي إلى أركان جريمة الرشوة الإيجابية (جريمة الموظف الراشي)، وكذا العقوبات المترتبة عليها.

**1- الركن المادي:** حددت المادة 01/ 25 من ق. و. ف. م الأفعال والسلوكيات التي يقوم عليها الركن المادي لجريمة الرشوة الإيجابية الذي يتحقق بإحدى الوسائل التالية: الوعد بمزية أو عرضها أو منحها، كما يشترط أن يكون العرض أو المنح جدياً، وأن يكون الغرض منه تحريض الموظف العمومي القائم بالتحصيل الجبائي على الإخلال بواجبات وظيفته المتعلقة بالتحصيل الجبائي، وأن يكون محددًا، ويستوي إن قوبل الوعد بالرفض أم لا،

فمجرد الوعد يكفي لتتام الجريمة، سواء عرض هذه المزية أو وعد بها مباشرة أو عن طريق الغير، وتتحقق جريمة الرشوة الإيجابية سواء أدى سلوك الراشي إلى النتيجة المطلوبة أم لم يؤدي.

**2- الركن المعنوي:** تصنف جريمة الرشوة الإيجابية ضمن الجرائم العمدية التي تشترط لقيامها توافر القصد الجنائي، ويتمثل في اتجاه إرادة الجاني الذي هو المكلف بدفع الضريبة إلى الوعد بالمزية أو عرضها أو منحها، عالماً بأنها مقابل التخلص من التزاماته الجبائية، ومفاد ذلك أن الخطأ غير القصدي لا يكفي لقيام الجريمة، فالقانون لا يعرف جريمة رشوة غير عمدية، كما أنه ليس من المنصور قانوناً أن يرتكب المكلف بالضريبة جريمة رشوة عن طريق الخطأ أو الإهمال، فقوم القصد الجنائي العلم والإرادة، ويجب أن يعلم الراشي بتوافر أركان الجريمة، ويكون هذا العلم وقت الوعد أو منح أو عرض المزية غير المستحقة الأداء التي تقدم نظير الإعفاء أو التخفيض في التزاماته الجبائية، فإذا انتفت هذه العناصر انتفى معها القصد الجنائي.

**ثانياً- جريمة استغلال النفوذ في صورتها الإيجابية:** يمثل فعل استغلال النفوذ من أكثر الصور التي تساعد على الفساد في مجال التحصيل الجبائي، وقد جرم هذا الفعل من خلال نص المادة 128 من قانون العقوبات الملغاة وقد استبدلت المادة وعوضت بالمادة 32 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته رقم: 06-01 التي نصت على ما يلي: "يعاقب بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات، وبغرامة من 200.000 إلى 1.000.000 دج:

**1:** كل من وعد موظفاً عمومياً مباشراً أو أي شخص آخر بأية مزية غير مستحقة أو عرضها عليه أو منحه إياها بشكل مباشر أو غير مباشر، لتحريض ذلك الموظف العمومي أو الشخص على استغلال نفوذه الفعلي أو المفترض بهدف الوصول من إدارة أو من سلطة عمومية على مزية غير مستحقة لصالح المعرض الأصلي على ذلك الفعل أو لصالح شخص آخر.

**2:** كل موظف عمومي أو أي شخص آخر يقوم بشكل مباشر أو غير مباشر بطلب أو قبول أية مزية غير مستحقة لصالحه أو لصالح شخص آخر لكي يستغل ذلك الموظف العمومي أو الشخص نفوذه الفعلي أو المفترض بهدف الحصول من إدارة أو سلطة عمومية على منافع غير مستحقة".

من خلال نص المادة أعلاه نلاحظ أن المشرع الجزائري قد جرم فعل استغلال النفوذ الذي وسع من نطاق تجريمها، فلم تعد تقتصر على الشخص صاحب النفوذ بل شملت مستغل نفوذ الغير.

ولقيام جريمة استغلال النفوذ بصورتها الإيجابية، تستلزم توافر ركنين، الركن المادي والركن المعنوي، سنفصل كل ركن على حدى، كما سيتم التطرق إلى العقوبات المترتبة عن كل من يرتكبها، وذلك فيما يلي:

#### 1- الركن المادي: يتحلل الركن المادي إلى عنصرين وهما:

✓ **وعد أو منح أو عرض مزية على صاحب النفوذ الحقيقي أو الوهمي:** تقتضي هذه الجريمة أن يصدر من الجاني فعل يشكل الركن المادي للجريمة كالوعد بمزية غير مستحقة أو عرضها على الموظف العمومي أو منحه إياها، مقابل استغلال نفوذه لدى سلطة عامة أو جهة خاضعة لإشرافها لصالح مقدم الوعد أو المزية، كما يشترط أن يكون هذه المزية غير مستحقة، أي غير مقررة قانونياً لصالح من طلبها أو قبلها (بوسقيعة، ص 84).

✓ **تحريض الموظف على التعسف في استعمال نفوذه:** يشترط في هذه الجريمة أن يتذرع الجاني في تحريض الموظف العمومي على التعسف في استعمال نفوذه الحقيقي أو الوهمي، بوعده أو منحه أو عرض المزية عليه.

✓ **الغرض من التحريض على استغلال النفوذ:** وتتخذ هذه الجريمة كغرض لها حمل الشخص المقصود على استغلال نفوذه الفعلي أو المفروض من أجل الحصول على منفعة غير مستحقة من إدارة أو سلطة عمومية لفائدة الغير، والمنافع هي الغرض من جريمة استعمال النفوذ (بوسقيعة، ص 85).

**2- الركن المعنوي:** إن جريمة استغلال النفوذ في صورتها الإيجابية، يشترط فيها توافر القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص، حيث يمتاز الأول في العلم والإدارة أي علم الجاني بأنه يقدم العطية أو الوعد بها إلى شخص يمارس وظيفة عامة أو أي شخص آخر مقابل استغلال نفوذه الحقيقي أو المزعوم للحصول على مزية غير مستحقة من إدارة أو سلطة عامة، واتجاه إرادته إلى استعمال الوسائل المكونة للفعل المادي والمتمثلة أساسا في الوعد بالمزية أو عرضها أو منحها للموظف العمومي أو من في حكمه أو لشخص آخر، أما الثاني الذي هو القصد الخاص فيتمثل في نية الجاني للحصول على امتيازات غير مبررة (مكي، 2017، ص 39).

**3- العقوبات المترتبة على كل مرتكبيها:** اعتبرت المادة 32 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته جريمة استغلال النفوذ جريمة جنحية، وقررت لها عقوبة من سنتين إلى عشر سنوات حبس وغرامة من 200.000 دج إلى 1000.000 دج.

وعند مقارنة النص الجديد مع النص القديم نجد أن المشرع قد شدد في العقاب سواء تعلق الأمر بالحبس أو الغرامة، حيث عاقبت المادة 128 من قانون العقوبات الجزائري الملغاة على هذا الفعل بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة من 500.00 إلى 5000.00 دج فقط.

**ثالثا- جريمة تلقي الهدايا في صورتها الإيجابية:** تظهر جريمة تلقي الهدايا في صورتها الإيجابية في مجال التحصيل الجبائي، إذ أن المكلف بدفع الضريبة يفضل تقديم هدايا على دفع مبالغ مالية كبيرة لمصلحة الضرائب، وقد جرم المشرع الجزائري تلقي هذا الفعل بموجب قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، وجاء لتكملة النقص الذي يعترى جريمة الرشوة بمختلف صورها.

ونص عليها بموجب المادة 38 من قانون الفساد والتي تنهي: "يعاقب بالحبس من سنة أشهر إلى سنتين وبغرامة 50.000 إلى 200.000 دج كل موظف عمومي يقبل من شخص هدية أو مزية غير مستحقة من شأنها أن تؤثر في سير إجراء ما أو معاملة لها صلة بمهامه.

ولم يعرف المشرع الجزائري الهدية في قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، في حين عرفت الهدية في القانون الذي أصدره مكتب أخلاقيات الحكومة بالولايات المتحدة بتعداد ما يعتبر من الهدايا التي يجوز للموظف قبولها والتي لا يجوز قبولها، فجاء في مدونة معايير السلوك الأخلاقي لموظفي السلطة التنفيذية في الولايات المتحدة الأمريكية أن الهدية تشمل أية مكافأة أو خدمة أو خدمة أو خصم أو تسليية أو ضيافة أو قرض أو تساهل أو مادة أخرى لها قيمة مادية (هنان، بن عامر، ص 56).

وهي تشمل الخدمات والهدايا على شكل تدريب أو خدمة نقل أو رحلة داخلية أو إقامة ووجبات، سواء كان ذلك بشكل عيني أو بشراء تذكرة أو دفعة مقدمة أو استرجاع النفقات بعد دفعها، ولا تشمل الهدية الآتي: المواد المتواضعة من الطعام والمرطبات، مثل المشروبات غير الكحولية والقهوة والكعك التي لا تقدم كجزء من وجبة، وبطاقات المعايدة والمواد ذات القيمة الجوهرية الضئيلة، مثل اللوحات والشهادات والجوائز، التي يقصد بها العرض فقط، وقروض من البنوك والمؤسسات المالية الأخرى بشروط متاحة للجمهور بشكل عام، والفرص والمنافع، وتشمل الأسعار المناسبة والخصومات التجارية المتاحة للجمهور أو لفئة تتكون من جميع موظفي الحكومة أو كل العاملين بالقوات النظامية، سواء كانت مقيدة بناء على اعتبارات جغرافية أم لا، والمكافآت والجوائز التي تعطى لمتنافسين في منافسات أو أنشطة، وتشمل السحب العشوائي، وتكون متاحة للجمهور ما لم يكن دخول الموظف في المنافسة أو النشاط مطلوبا كجزء من واجباته الرسمية، وفوائدهم يشرف عليها رب عمل سابق، وأي شيء تقوم الحكومة بموجب سلطة قانونية محددة، وأي شيء يقوم الموظف بدفع قيمته السوقية، ونقصد بالقيمة السوقية سعر التجزئة التي يدفعه الموظف لشراء الهدية، فيجوز للموظف الذي ليس بإمكانه التحقق من سعر الهدية أن يقدر قيمتها السوقية من خلال الرجوع إلى سعر التجزئة للمواد المشابهة ذات الجودة المماثلة (هنان، بن عامر، ص 56).

وجريمة تلقي الهدايا مثل باقي جرائم الفساد الأخرى تتطلب لقيامها ثلاث أركان، أولها الركن المفترض وثانيها الركن المادي وثالثها الركن المعنوي، كما تتطلب دراسة هذه الجريمة التطرق للعقوبات المترتبة عليها وذلك فيما يلي:

**1- الركن المفترض:** جريمة تلقي الهدايا في صورتها الإيجابية هي من جرائم ذوي الصفة والتي تتطلب صفة خاصة في الجاني وهو أن يكون موظفاً عاماً، وذلك حسب مفهوم المادة 02 فقرة ب من قانون مكافحة الفساد، وهو الركن المفترض والمشارك في كل جرائم الفساد الإداري (حاجة، ص 202).

**2- الركن المادي (قبول الهدية والمزية):** يتحلل الركن لمادي لجريمة تلقي الهدايا إلى عنصرين هما: السلوك الإجرامي ومحل الجريمة:

**أ- النشاط الإجرامي (قبول الهدية أو المزية):** جاء عنوان المادة "تلقي الهدايا" وهي العبارة التي تفيد استلام القائم بالتحصيل الجبائي الهدية، أي وضع يده عليها، في حين استعمل المشرع عبارة "يقبل" في نص المادة 38 والتي لا تعنى بالضرورة أن الجاني قد استلم الهدية فعلاً، ويفهم من الصياغة العامة للنص أن المقصود هو: تلقي الهدايا أي استلامها وليس مجرد صدور قبول من الموظف العام كما هو الحال في جريمة الرشوة السلبية التي يتحقق القبول فيها سواء تسلمها الجاني بالفعل أو وعد بالحصول عليها بعد قضاء الحاجة (يعيش تمام، 2009، ص 99).

وتلقي الهدايا إذا توفرت مع باقي الأركان تعتبر جريمة تامة، حيث يستحيل تصور الشروع فيها لأن الشروع يعتبر بمثابة جريمة تامة فإما أن تقع الجريمة تامة، وإما أن تكون في مرحلة التحضير.

**ب- محل الجريمة:** محل جريمة تلقي الهدايا هي الهدية أو المزية غير المستحقة، غير أن المشرع لم يشترط شكلاً معيناً للهدية، ومن ثم فقد تكون مادية أو معنوية، أما بالنسبة لشرط القيمة فلا يتطلب المشرع حداً معيناً، إلا أنه يشترط وجود تناسب بين مصلحة المبتغاة والهدية المقدمة، وذلك رغم أن المشرع لم يشترط صراحة حداً معيناً من المال أو الهدية لقيام الجريمة (بوسقيعة، ص 97).

كما اشترط المشرع لقيام الجريمة أن تكون الهدية أو المزية غير مستحقة أي غير مشروعة، وتكون كذلك إذا كان ليس للموظف الحق أخذها وبالتالي فغن الهدية أو المزية المشروعة هي تلك التي يجيزها القانون وتتفق مع أحكامه ولا تقيم الجريمة حتى ولو أثرت في سير الإجراءات أو المعاملات وهذا ما تؤكد المادة 38 بنصها: "هدية أو مزية غير مستحقة..." (حاجة، ص 204).

إذا فالغرض من تقديم الهدية إلى الموظف العام هو من أجل التأثير في سير الإجراءات والمعاملات التي يقوم بها هذا الأخير والمرتبطة بمهامه، وبالتالي فإن الهدف من الهدية هو التأثير على سير العمل الإداري للموظف وتوجيهها نحو الوجهة التي يرضيها مقدم الهدية (حاجة، ص 204).

**3- الركن المعنوي:** الركن المعنوي لجريمة تلقي الهدايا هو النشاط الإجرامي الذهني والنفسي للجاني (هنان، مليكة، بن عامر، ص 70)، وهي من الجرائم القصدية التي تتطلب توافر شرطي العلم والإدارة، فيجب أن يكون الجاني عالماً بأنه موظف عام، وبأن مقدم الهدية له حاجة أو إجراء لديه واتجاه إرادته لتلقيها (يعيش تمام، ص 99)، كما يجب أن يكون عالماً أن الهدية أو المزية غير مستحقة أي غير مشروعة.

والعلم وحده غير كافي لقيام الجريمة في ركنها المعنوي، ولهذا يشترط توافر الإدارة أي اتجاه إرادته إلى ارتكاب السلوك الإجرامي وذلك يتلقى الهدية أو المزية التي قدمها صاحب الحاجة، كما يجب أن يتوفر هذا القصد لخطئة تلقي الهدية.

**4- العقوبات المترتبة على مرتكبيها:** عاقبت المادة 38 المذكورة أعلاه على جريمة تلقي الهدايا، وذلك بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة من 50.000 إلى 200.000 دج .

وتطبق على هذه الجريمة كافة الأحكام المطبقة على جريمة الرشوة بشأن الظروف المشددة والإعفاء من العقوبة والعقوبات التكميلية والمصادرة والرد والمشاركة والشروع، ومسؤولية الشخص المعنوي، وعند مقارنة هذه العقوبة مع باقي العقوبات المقررة لسائر جرائم الفساد الإداري نجد أنها عقوبة مخففة وهذا بالنسبة للحبس والغرامة معاً، وفي اعتقادنا أن تخفيف العقوبة هو مسعى غير ملائم لردع وقمع جرائم الفساد الإداري خاصة وأن تأثير الهدية لا يختلف تماماً عن تأثير المزية غير مستحقة في جريمة الرشوة (حاحة، ص 322).

#### الخاتمة:

بعد التعرف على كل جريمة على حدة، تتضح لنا جليا الإشارة الواضحة للعلاقة بين التهرب الضريبي والفساد، لنستخلص في الأخير النتائج التالية:

1- التهرب الضريبي هو فعل أو سلوك صادر من المكلف بدفع الضريبة بغض النظر عن الطرق المستخدمة في هذا التهرب، سواء تفادى هذا المكلف عمدا الوقوع في الثغرات الجبائية أم أنه استعمل طرقا احتيالية وتدليسية من أجل الامتناع عن سداد الضريبة المفروضة عليه.

2- عدم وجود تعريف موحد للفساد الذي يختلف مفهومه بحسب الزاوية التي ننظر منها إليه.

3- جاءت المادة الثانية من ق.و.ف.م تحت عنوان المصطلحات، أول مصطلح حدده المشرع الجزائري من خلالها هو مصطلح الفساد، ويشمل الفساد كل الجرائم المنصوص عليها في الباب الرابع من هذا القانون، ثاني مصطلح جاءت به المادة الثانية في الفقرة ب هو الموظف العمومي، وكأن المشرع أراد أن يقول فساد الموظف العمومي أو فساد الوظيفة العامة، وبالتالي فإن المشرع الجزائري ومن خلال قانون الوقاية من الفساد لم يتكلم إلا عن الفساد الإداري، فكل الجرائم المنصوص عليها في الباب الرابع من ق.و.ف.م هي جرائم يرتكبها الموظف العمومي بالمفهوم الموسع في القانون الجنائي.

4- جرائم الفساد ترتكب من قبل الموظف العمومي بالمفهوم الموسع في القانون الجنائي، في حين التهرب الضريبي يرتكب من قبل المكلف بدفع الضريبة.

5- يمكن أن تغلت ممارسات التهرب التي يقوم بها المكلف بدفع الضريبة من التكييف القانوني لجرائم الفساد، كون هذا المكلف هو شخص عادي ولا يتصف بصفة الموظف العمومي، لكن هذا المكلف قد يقع تحت التكييف القانوني لجرائم الفساد وفقا لنظام ثنائية التجريم، وذلك في كل من جريمة الرشوة الإيجابية وجريمة التحريض على استغلال النفوذ وكذا جريمة تقديم الهدية، هذا باعتبار هذا المكلف فاعلا أصليا.

6- كما قد يعتبر المكلف المتهرب من دفع الضريبة شريكا في جرائم الفساد الإداري التي لا تأخذ بنظام ثنائية التجريم.

7- وبالتالي فإن العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد هي علاقة تبادلية، بحيث نجد أن كلا منهما يشكل سببا ونتيجة للآخر.

وفي ختام هذه الدراسة تم التوصل للعديد من التوصيات نوجزها:

1- ضرورة سن قوانين وتشريعات ضريبية تتماشى مع التطورات الحاصلة وسد الفراغات القانونية التي تفتح المجال أمام المفسدين.

2- وضع نظم رقابية فعالة تمتاز بالدقة وسرعة اكتشاف ممارسات التهرب الضريبي مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين بدفع الضريبة لمنعهم من إتباع مخالفات للقوانين الضريبية.

3- تفعيل آليات الرقابة الجبائية لضبط تدخل الإدارة، ومحاربة كل أشكال الفساد.

4- تطوير الإدارة الجبائية وتحسين تكوين المهارات والكفاءات لدى موظفيها لضمان جهاز ضريبي كفاء.

5- تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للموظفين قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم.

- 6- تعزيز وتدعيم التعاون والتنسيق بين مصالح الضرائب المختلفة.  
7- تقرير عقوبات أشد على ممارسات الفساد الضريبي، بالنظر لخطورة هذه الجرائم التي تزداد خطورة لارتباطها بالضرائب.

### الهوامش والمراجع:

#### أولاً- الكتب

- بسيوني، عبد الرؤوف، هاشم. (2008). الجريمة التأديبية بالجريمة الجنائية، الإسكندرية. مصر: دار الفكر.  
بودهان، موسى. (2010). النظام القانوني لمكافحة الرشوة، الجزائر: دار الهدى.  
بوسقيعة، أحسن. (2015). *الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزائر (الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، بعض الجرائم الخاصة)* الجزائر: دار هومة للنشر.  
صالح، العيد. (2008). *الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر*: دار هومة.  
عتاب، أحمد الناصر. (2005). *فعالية النظام الضريبي الجزائري، الجزائر*: دار المحمدية للنشر.  
مراد، عبد الفتاح. (د س ن). *موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب "الازدواج الضريبي، الإسكندرية*. مصر: المكتب الجامعي الحديث.  
محرز، محمد عباس. (2005). *اقتصاديات المالية العامة، الجزائر*: ديوان المطبوعات الجامعية.  
زغود، علي. (2005). *المالية العامة، الجزائر*: ديوان المطبوعات الجامعية.  
مكي، محمد عبد الحميد. (2007)، *جريمة الاتجار بالنفوذ- دراسة مقارنة، القاهرة*. مصر: دار النهضة العربية.  
ثانياً- الرسائل العلمية:

#### رسائل الدكتوراه:

- حاحة، عبد العالي. (2013). *الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، (أطروحة دكتوراه)*، تم الاسترجاع من موقع: [www.univ-biskra.dz](http://www.univ-biskra.dz) ، أطلع عليه بتاريخ: 2019/09/04.

#### رسائل الماجستير:

- طورش، بتاتة. (2013). *مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر*. (رسالة ماجستير)، تم الاسترجاع من موقع: [HTTPS//BU.UMC.EDU.DZ](https://bu.umc.edu.dz)، أطلع عليه بتاريخ: 2019/09/04

- لابد، لرزق، (2012)، *ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، (رسالة ماجستير)*، تم الاسترجاع من موقع: [DSPACE.UNIV-TLEMCEN.DZ](http://DSPACE.UNIV-TLEMCEN.DZ)، أطلع عليه بتاريخ 2019/09/12.

- بوشري، عبد الغني، (2011)، *فعالية الرقابة الجبائية وأثارها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، (رسالة ماجستير)*، تم الاسترجاع من موقع: [www.pnst.cerist.dz](http://www.pnst.cerist.dz)، أطلع عليه بتاريخ: 2019/09/13.

- غنام، طارق. (2016). *العلاقة بين الجريمة التأديبية والجريمة الجنائية (دراسة مقارنة)*، (رسالة ماجستير)، تم الاسترجاع من موقع: <https://scholar.najah.edu>، أطلع عليه بتاريخ: 2019/09/15.

- زوزو، زليخة. (2012). *جرائم الصفقات العمومية وآليات مكافحتها في ظل القانون المتعلق بالفساد، (رسالة ماجستير)*، تم الاسترجاع من موقع: <https://bu.univ-ouargla.dz>، أطلع عليه بتاريخ: 2019/09/18.

- الأحسن، محمد. (2008). *العلاقة بين المتابعة القضائية والعقوبة التأديبية للموظف العام، (رسالة ماجستير)*، تم الاسترجاع من موقع: [dSPACE.univ-tlemcen.dz](http://dSPACE.univ-tlemcen.dz)، أطلع عليه بتاريخ: 2019/09/18.

#### ثالثاً- الدوريات والملتقيات:

- شرون، حسينة. (2007). *العلاقة بين الفساد والجريمة المنظمة*. مجلة الاجتهاد القضائي، العدد الخامس، ص 93.  
هنان، مليكة، بن عامر. (2017). *تلقي الموظف العام الهدايا بين الإباحة والتجريم-دراسة في الفقه الإسلامي وقانون مكافحة الفساد الجزائري رقم 06-01*، مجلة القانون، العدد 09، ص 38.

رميساء بنادي / السعيد خويلدي ..... العلاقة بين التهرب الضريبي والفساد

معاشو، فطة. (2009). *جريمة الرشوة في ظل القانون رقم 01/06*، ملتقى وطني حول مكافحة الفساد وتبييض الأموال. الجزائر. كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 10-11 مارس 2009، ص 17.

يعيش تمام، أمال، (2009). *صور التجريم المستحدثة بموجب قانون الوقاية من الفساد ومكافحته*. مجلة الاجتهاد القضائي، ص 99.

ثالثا- توثيق المواقع الالكترونية

عتير، سليمان، دور الشفافية الضريبية في مكافحة الفساد الإداري والمالي، الموقع المختصر عبر <https://manifest.univ-ouargla.dz>، تاريخ التصفح: 2019/10/04.

• **كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:**

رميساء بنادي، السعيد خويلدي (2020)، **عنوان المقال**، دفا تر السياسة والقانون، المجلد 12 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرياح ورقلة، ص.ص 459 - 473.