



جامعة العربي التبسي - تبسة - الجزائر
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر
تخصص قانون جنائي وعلوم جنائية
بعنوان

الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري

إشراف الأستاذ
دلول الطاهر

إعداد الطالبة
بشاغة سندس

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة في البحث	الرتبة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	أستاذ محاضر قسم ب.	جديدي طلال
مشرفا ومقررا	أستاذ	دلول الطاهر
ممتحنا	أستاذ محاضر قسم ب.	فرحي ربيعة

السنة الجامعية
2021-2020

إِهْدَاء

أهدي ثمرة جهدي إلى من إقترن حبهما بحب الله جلا وعلا إلى مبعث
الأمان ونبع الحنان والدي أطال الله في عمرهما

إلى عائلتي الصغيرة بدايتها لزوجي الغالي محي الدين شاكراً له
على سنده وصبره من أجل إستكمال هذا الإنجاز

إلى عصفور قلبي إبنني خالد حفظه الله

إلى أطيب وأعز الناس عندي أخواتي حفظهم الله

إلى كل شخص ساعدني من قريب أو من بعيد

سندس

شُكْرُهُ وَعِرْفَانُهُ

بعد حمد الله وشكره أتقدم بجزيل الشكر إلى إستاذي الفاضل الذي أشرف
على إنجاز هذا العمل

الدكتور « دلول الطاهر »

الذي لم يبخلني بالإرشادات والنصائح من أجل إتمام هذا الموضوع،

أشكره جزيل الشكر

كذلك أتقدم بالشكر إلى كل الأساتذة الذين رافقوني

طيلة المشوار الجامعي ولم يبخلوا علي من علمهم

والحمد لله أولاً وآخراً

مقدمة

مقدمة

تمثل الضرائب أهم مورد من موارد الدولة في الوقت الحاضر، لذا عرفت الضريبة تطورا كبيرا في الفكر المالي الحديث، والتي بدورها أصبحت وسيلة فعالة لتشجيع النمو الاقتصادي للدولة، فهي تعتبر أحد أهم الوسائل لتغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل الخزينة العمومية.

والجزائر من بين الدول التي حولت إهتمامها الى الضريبة كمورد هام لتغطية نفقات الدولة خاصة بعد تدهور أسعار البترول.

لذا فرضت الدولة على كل شخص طبيعي أو معنوي الإلتزام بدفع الضريبة، لكن المكلفين بها يعتبرونها عبئا ثقيلا عليهم، وهذا بسبب حب المال وجمعه، بالإضافة الى قلة الوعي الضريبي لديهم، فشعروا بالخطر يتربص بأموالهم، فتهربوا من دفع المستحقات الضريبية عن طريق ارتكابهم للجرائم الضريبية ويظهر ذلك جليا من خلال ما تنشئه التشريعات الضريبية من التزامات على عاتق المكلفين وما ترتبه بالمقابل من جزاءات على الاخلال بهذه الالتزامات.

فالجريمة الضريبية هي محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا متبعا في ذلك أساليب مخالفة للقانون، فهي من الظواهر التي تؤثر سلبا على مداخيل الدولة، لذا فإن الأمر يستدعي التصدي لهذه الظاهرة والتخفيف من حدتها، لذلك سلط المشرع الجزائري عقوبات صارمة وردعية ضد الجرائم الضريبية حماية الدولة من خلال النصوص القانونية في مختلف القوانين الضريبية والنصوص العقابية في قانون العقوبات.

أهمية الموضوع:

- تكمن الأهمية لدراسة الجرائم الضريبية في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة لموارد مالية لتغطية نفقاتها المختلفة وفي الجزائر تعتبر الضرائب العادية الممول الثاني لخزينة الدولة بعد الجباية البترولية.
- اعتبار الجريمة الضريبية من أخطر الجرائم وأكثرها إضرارا بمالية الدولة وسياساتها الاقتصادية.

دوافع اختيار الموضوع:

أما عن دوافع اختيار الموضوع فيمكن إرجاعها الى عوامل موضوعية وأخرى ذاتية وتمثلت في:
الدوافع الموضوعية تمثلت أساسا في:

- التعرف على الجرائم الضريبية بصفة عامة وعلى طابع الخاص الذي تتميز به عن باقي جرائم القانون العام، من حيث إجراءات المتابعة وأحكام التجريم والعقوبات المقررة.
- إظهار المشكلات التي تثيرها القوانين الضريبية من حيث التجريم والعقاب وكيفية محاولة المشرع الجزائي التصدي لمختلف الجرائم الضريبية.

الدوافع الذاتية تمثلت أساسا في:

- تعلق موضوع الدراسة بالمجال الجنائي للأعمال وميولي لهذا النوع من التخصص ولتعزيز معارفي في هذا الميدان.
- اخترت موضوع الجريمة الضريبية باعتباره من المجالات الخصبة بالنظريات العلمية التي تتطلب الدراسة والتحليل.
- نقادي غالبية الدراسات الخوض في موضوع الجرائم الضريبية بصفة عامة، حيث جل الدراسات تكون متعلقة فقط في نوع واحد من الجرائم الضريبية لذا يجب توجيه الاهتمام نحو جميع صور الجريمة الضريبية نظرا لافتقار المكتبة القانونية لمثل هذه البحوث العلمية.

المنهج المتبع

- لدراسة هذا الموضوع إعتدنا في دراستنا على منهجين هما:

المنهج التحليلي: وهو من أجل تحليل النصوص القانونية وذلك عند الحديث عن طرق الإثبات او المتابعة الجزائية والعقوبات المقررة لها من خلال تحليل جملة النصوص القانونية التي سنها المشرع في هذا المجال.

المنهج الوصفي: إتبعنا المنهج الوصفي وهذا من أجل مفهوم الجريمة الضريبية ثم إستعراض أنواعها وتحديد أركانها.

أهداف الدراسة

تنوعت أهداف الدراسة بين أهداف عملية وأهداف علمية وقد تجلت هذه الاهداف في:

- الأهداف العلمية:

- التعرف على مفهوم الجريمة الضريبية وأركانها وأنواعها.
- معرفة أهم الآليات المتبعة في مكافحة الجريمة الضريبية.

- الأهداف العملية

- الخروج بتوصيات تعمل على الحد من هذه الظاهرة لتجنب الآثار السلبية المترتبة عنها التي تؤثر على التنمية في البلد.
- إفادة المكلفين بالضريبة بهذه الدراسة بعقوبة الجريمة الضريبية.

الدراسات السابقة:

إن الخوض في هذا الموضوع يستدعي منا الإشارة الى الدراسات السابقة التي اعتمدنا عليها في بحثنا والتي لها علاقة مباشرة بموضوع البحث منها:

- دراسة دكتوراه قام بها الباحث قصاص سليم بعنوان المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الذي تطرق فيها الى تحديد الجرائم الضريبية والى اهم الطرق الاجرائية والوقائية والردعية لمجابهة هذه الجريمة.
- كذلك دراسة دكتوراه قام بها الباحث سيد أمير محمد بعنوان جريمة الغش الجبائي حيث خصص هذا الباحث في هذه الدراسة لنوع واحد من الجرائم الضريبية وهي جريمة الغش الضريبي الناتجة عن استعمال الطق الاحتيالية التي يستعملها المكلف من أجل التهرب من دفع الضريبة.

— بالإضافة الى دراسة دكتوراه قامت ها الباحثة عزوز سليمة بعنوان الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري وهذه ما جعلتنا نستند على هذه المذكرة كنقطة بداية لموضوعنا هذا.

صعوبة البحث:

ونحن بصدد إعداد هذا الموضوع:

حيث بالرغم من قدم موضوع الجريمة الضريبية الا انه واجهنا نقص في المراجع فمعظم المراجع الجزائرية كانت عبارة عن رسائل ماجستير او ماستر تخصص اقتصاد

كما ان المراجع كانت معظمها تتكلم عن نوع واحد من الجرائم الضريبية وهي جريمة الغش الضريبي او التهرب الضريبي أما باقي انواع الجرائم الضريبية لم تلقى حظها من الدراسة

الاشكالية:

حيث يتمحور موضوع دراستنا حول تساؤل أساسي مفاده ما يلي: كيف عالج المشرع الجزائري الجرائم الضريبية؟

التصريح بالخطة

وبناء على ما سبق وتماشبا مع الدراسة التي تناولناها في موضوعنا هذا وللإجابة عن الاشكالية المنبثقة عنه، فقد إعمدت في اعداد هذا البحث على خطة ثنائية تتكون من فصلين حيث جاء في الفصل الأول بعنوان ماهية الجرائم الضريبية، بينما خصصت الفصل الثاني للاجراءات القانونية لمواجهة الجرائم الضريبية ثم أنهيت البحث بخاتمة تتضمن ما توصلت إليه الدراسة من نتائج وإقتراحات.

الفصل الأول

ماهية الجرائم الضريبية

في التشريع الجزائري

الفصل الأول: ماهية الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري

تمهيد وتقسيم

تتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزنة الضريبية وقد نظم القانون في سبيل ضمان هذه المصلحة وتأكيد القواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة، وضبط وعائها، وضمن تحصيلها، وفرض عقوبة معينة على مخالفة هذه القواعد. (1)

فالجرائم الضريبية تشمل جرائم الأعباء الضريبية جميعها، إلا أن بعض الأفعال لا تعتبر جرائم ضريبية، بالرغم من أن التشريع رتب عليها جزاء مخالفة بعض النصوص الضريبية (2) ونظرا لأهمية معرفة أنواع الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري قسمنا هذا الفصل الى مبحثين حيث تعرضنا في (المبحث الأول) الى مفهوم الجرائم الضريبية بينما تطرقنا في (المبحث الثاني) الى أنواع الجرائم الضريبية.

(1) صقر نبيل، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاص، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2013، ص12

(2) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص39

المبحث الأول: مفهوم الجرائم الضريبية

تمهيد وتقسيم

بالرغم من وجود اجماع على ان الجريمة الضريبية خرق لقانون الجبائي الغرض منه عدم أداء الضريبة كلها أو جزء منها الا انه ومع ذلك لا يزال مفهوم الجريمة الضريبية يعرف اشكالات في تحديدها ولأجل التعرف على مدلول الجريمة الضريبية سنحاول ولو جزئياً إعطاء مختلف التعاريف الفقهية بدراسة أركانها من خلال (المطلب الأول) وتحديد هذه الجرائم من خلال (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعريف الجريمة الضريبية وأركانها

ان الجريمة الضريبية بحكم طبيعتها التي تميزها عن باقي الجرائم رصدت لها عدة تعريفات سواء كانت فقهية أو تشريعية كما ان الجريمة الضريبية كباقي الجرائم تتكون من ثلاثة أركان هي الركن القانوني والمادي والمعنوي لذلك تناولنا تعريف الجريمة الضريبية من خلال الفرع الأول وأركانها في الفرع الثاني.

الفرع الأول: تعريفها

لقد اختلفت التعريفات والآراء المتعلقة بالجريمة الضريبية لدى سواء فقهاء سواء القانون أو الاقتصاد اما التشريعات الوطنية لم تعرف الجريمة الضريبية بل عدت الأساليب المستعملة في قيامها.

أولاً: التعريف اللغوي:

إن مصطلح الجريمة الضريبية يتكون من شقين: الجريمة والضريبة.
أ- فالجريمة لغة: جرم أي قطع الشيء، جرم جريمة وإجرام إليه أو عليه بمعنى أذنب والجرم هو الخطأ. (1)

(1) عن الانترنت www.droit7.blogspot.com تم الاطلاع عليه بتاريخ 2021/05/29 على الساعة 11:57

ب- الضريبة لغة: جمعها ضريبات وضرائب، والضريبة مؤنث الضريب، وهي ما يفرض على المُلْك والعمل والدخل للدولة والمشريات والخدمات. (1)

ثانياً: التعريف الاصطلاحي للجريمة الضريبية

لقد تعددت تعريفات الفقهاء للجريمة الضريبية فبعضهم عرفها على أنها: " كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممول عملاً أو امتناعاً لتحديد وعاء الضريبة " (2)

كذلك هناك من عرفها على أنها: " الجريمة التي تشمل كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممولين عملاً أو إمتناعاً لتحديد وعاء الضريبة" (3)

وعرفت الجريمة الضريبية كذلك: " بأنها محاولة التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للوقائع أو تفسير مزل " (4)

ومن خلال هذه التعريفات نستخلص أن الجريمة الضريبية أنها كل إعتداء على مصلحة ضريبية قرر له المشرع جزءاً.

ثانياً: التعريف القانوني: نذكر فيما يلي بعض التعريفات التي عرفت الجريمة الضريبية:

(1) عن الانترنت www.almaany.com تم الاطلاع عليه بتاريخ 2021/05/29 على الساعة 12:05

(2) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، ط2 ، دار النهضة العربية، مصر، 1999، ص36

(3) عبد الستار حمد أتجاد الجميلي، العود في الجرائم الضريبية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد الثاني، دون سنة نشر، ص126

(4) عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/2019، ص50

- **المشروع التونسي:** التشريع الجبائي التونسي مثل كل التشريعات الداخلية لم تعرف صراحة الجريمة الضريبية بل حددت أعمال تحايل جبائي تدليسية التي تؤدي لارتكاب الجريمة وحددت لها عقوبات جبائية جزائية. (1)

- **التشريع المغربي:** حسب المدونة العامة للضرائب، تعتبر الجريمة الضريبية بالنسبة للمشرع المغربي، هي ما يتعلق بالأعمال التدليسية التي تستهدف التخلص من الضريبة باستعمال الوسائل التي حظرها القانون. (2)

- **التشريع الجزائري:** لم تورد نصوص التشريعات الضريبية الجزائرية تعريفا دقيقا لماهية الجريمة الضريبية. والقانون الجزائري شأنه شأن تشريعات الضرائب المقارنة، إذ اكتفت بإيراد الوصف الذي تتخذها الجريمة الضريبية ولعل السبب في عدم إيراد تعريف واضح ودقيق يتمثل في عدم إمكانية حصر الأساليب التي يستخدمها المكلف للقيام بهذه الجريمة كونها أصبحت في ازدياد وتطور مستمرين خاصة بعد التطور التكنولوجي. (3)

ومن النصوص التي ذكرها المشروع الجزائري وجعل مخالفتها يعد جريمة ضريبية نذكر على سبيل المثال: قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي نص على أنه: " يعاقب بغرامة جبائية كل

(1) راجع المادة 101 من القانون الضريبي التونسي التي تنص على: " يعاقب بالسجن لمدة تتراوح بين ستة عشر يوما وثلاث سنوات وبخطية تتراوح بين 1000 دينار و50.000 دينار كل شخص قام: بأفعال وضعيات قانونية غير حقيقية أو تقديم وثائق مزورة أو إخفاء الطبيعة القانونية الحقيقية لعقد أو إتفاقية قصد الانتفاع بامتيازات جبائية أو التتقيص من الاداء المستوجب أو إسترجاعه"

(2) راجع المادة 192 من المدونة العامة للضرائب المغربية التي تقر بأنه: " بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة يتعرض لغرامة كل شخص ثبت في حقه قصد الافلات من إخضاعه للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو إسترجاع مبالغ بغير حق ..."

(3) عزوز سليمة، المرجع السابق، ص51-52

من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي، في وضع يستحيل عليهم فيه أداء ووظائفهم" (1)

ولدينا أيضا قانون الضرائب غير المباشرة ينص: " يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة " (2)

وكذلك قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي نص على: " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً " (3)

ويلاحظ من التعريفات السابقة جميعها أنها ومع اختلافها جميعها في الصياغة إلا أنها اشتركت في المفهوم. ومن خلال التعريفات السابقة يمكن أن نستنتج أن الجريمة الضريبية هي كل إخلال بالتزام يفرضه التشريع الضريبي تقرر له جزاءً جنائياً.

الفرع الثاني: أركانها

كما بينا سابقا أن الجريمة الضريبية شأنها شأن باقي الجرائم تقوم على ثلاثة أركان، الركن الشرعي والمادي والمعنوي الذي يتم التطرق إليهم كالاتي:

(1) أنظر المادة 122 من الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن لقانون الرسم على رقم الأعمال الجريدة الرسمية العدد 103 الصادرة بتاريخ 26/12/1976 المعدل والمتمم

" يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 و 10.000 دج كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء ووظائفهم "

(2) أنظر المادة 523 من الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن لقانون الضرائب غير المباشرة الجريدة الرسمية العدد 70 الصادرة بتاريخ 02/10/1976 المعدل والمتمم

(3) أنظر المادة 303 من الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجريدة الرسمية العدد 102 الصادرة بتاريخ 22/12/1976 المعدل والمتمم

أولاً: الركن الشرعي:

يتكوّن الركن الشرعي من التّصوص القانونية التي توضح أن فعلا معيناً يعتبر فعلا مخالفاً للقانون الضريبي، وأن هذا الفعل تطبق عليه عقوبة محددة الهدف وهذا لحماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة فيمنع ارتكاب الجرائم الضريبية باعتبار أن الضريبة هي السلاح الذي يخدم السياسة الاقتصادية للدولة. (1)

حيث ان الركن الشرعي في التشريع الجبائي الجزائري يتمثل في الدستور الجزائري حيث ينص على: " لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون"

- كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات وشروط الاعفاء الكلي او الجزئي منها

- لا تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جبائية أو رسم أو حق كيفما كان نوعه.

كل فعل يهدف الى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة يعد مساساً لمصالح المجموعة الوطنية، يعاقب القانون على التهرب الضريبي والغش الضريبي (2)

فمن أهم الجرائم الضريبية المنصوص عليها في هذه القوانين والمواد المتعلقة بها نذكر منها على سبيل المثال: فإن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على أخطر الجرائم جريمة التملص أو محاولة التملص، باستعمال طرق تدليسية، من دفع الضريبة الواجبة قانوناً سواء كلياً أو جزئياً (3)

وقد قصد المشرع بوضع هذه المادة إلى منع التهرب والتحايل في إخفاء الممولين لأرباحهم الحقيقية عن مصلحة الضرائب.

(1) عزوز سليمة، المرجع السابق، ص92

(2) أنظر المادة 83 من المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442هـ الموافق لـ 30 ديسمبر 2020 المتعلق باصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020، الجريدة الرسمية عدد 82، المؤرخة في 2020/12/30

(3) راجع المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على: " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار أي وعاء ضريبية أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً ..."

- كذلك نص قانون الضرائب الغير مباشرة على العديد من الجرائم (1) وأيضا قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي ينص على: " يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق " (2)

كذلك من أهم القوانين الواردة التي تكلمت عن الجريمة الضريبية قانون التسجيل الذي ينص على: "... يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا ... " (3)

نستخلص أن الركن الشرعي في الجريمة الضريبية ينشأ عند مخالفة أي التزام من الالتزامات الضريبية، فكلما فرضت الضرائب بقانون تفرض العقوبات بقانون لذلك فإنه يشترط لتوافر الجريمة الضريبية توافر الركن القانوني كما هو الحال في الأركان الأخرى للجريمة.

ثانيا: الركن المادي

يتمثل الركن المادي في الاعتداء على المصلحة الضريبية ويظهر هذا الركن غالبا بالسلوك الإيجابي أو السلبي.

وعند تحليل الركن المادي للجريمة الضريبية نلاحظ أنه يتكون من عنصرين متكاملين وضروريين لوجوده وهما استعمال الطرق الاحتمالية والتملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة نتيجة لهذه الطرق الاحتمالية والعلاقة السببية بينهما.

(1) راجع المادة 530 من قانون الضرائب الغير مباشرة تنص على أنه: " تعاقب بالحبس من ستة أيام الى ستة أشهر المخافات المبينة أدناه:

- 1- الصناعة المغشوشة للكحول، والغش في المشروبات الروحية عن طريق التصعيد، أو الدهليز وبواسطة السلاح
- 2- إنعاش أو محاولة إنعاش الكحول المغيرة أو المناورات
- 3- صناعة ونقل وبيع وحيازة أنبيق "

(2) أنظر المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال

(3) المادة 1/119 من الأمر 105/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن لقانون التسجيل المعدل والمتمم

- استعمال الطرق الاحتمالية: لم يعرف المشرع الطرق الاحتمالية في القوانين الضريبية فقد إكتفى بالإشارة الى بعض الافعال التي يعتبرها طرقا تدليسية على سبيل المثال لا الحصر نذكر منها:

- إخفاء او محاولة إخفاء المبالغ أو منتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به.

- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم امكانية الدفع او بوضع عوائق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل او جزء من مبلغ الضرائب او الرسوم. (1)

التملص من الشريبة: ونقصد به التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي ويتحقق ذلك حينما يقوم الملزم بالضريبة بإخفاء كل المنتجات الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقرر قرار غير صحيح. (2)

- العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الاحتمالية

أنه يتطلب لقيام الجريمة ان يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التي استعملها الجاني أو احدى هذه الطرق ومن ثمة تتعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة

(1) أنظر المادة 2/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

(2) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص والجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة، دار هومة، الجزائر،

لخطأ ارتكبته إدارة الضرائب في ربط الوعاء الضريبي بما صرح به الممول أو وفقا لما هو معمول به قانونا أو في تقرير بعض الاعفاءات. (1)

ثالثا: الركن المعنوي

ويتمثل الركن المعنوي في القصد الجنائي للجريمة لدى المكلف ونية خاصة في نفسه ولقصد منها التهرب من دفع الضريبة، ولا يختلف الركن المعنوي في الجريمة الضريبية، عن باقي الجرائم العادية المتمثل في القصد العام والقصد الخاص.

القصد العام: شرط وجوده في كل الجرائم العمدية دون تخصيص لنوعها ونعني به اتجاه ارادة الجاني الى القيام بالفعل المعاقب عليه قانونا يعلم المكلف بالضريبة بالطابع الغير شرعي لسلكه السلبي واتجاه ارادته الى الطرق الاحتمالية بهدف التملص من تصفيته الضريبية أو آدائها وقد يكون مباشر أو غير مباشر يهتم فقط بتحقيق الغرض من الجريمة والبحث عن الدافع والغاية التي يهدف اليها الجاني.

- القصد الجنائي الخاص: يعتبر العنصر الأهم يتمثل في الغاية التي يقصدها الجاني من سلوكه وإن كان من الصعب إثبات قصده عند ارتكابه الجرم فالقصد الخاص هنا يكون نوعي ويقصد لغرض خداع السلطات الضريبية. (2)

المطلب الثاني: تحديد الجرائم الضريبية

من خلال التطور التاريخي للجرائم الضريبية يتبين أنه حتى في أوائل القرن العشرين لم تكن القوانين الضريبية تعرف غير نوع واحد من هذه الجرائم وهو عدم أداء الضريبة كاملة ومع

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص106

(2) سويح دنيا زاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، عدد 17، مارس 2014،

نهاية الحرب العالمية الأولى أدى التطور الملموس في القوانين الضريبية الي معرفة أنواع أخرى من الغش الضريبي. (1)

بالنظر الى التشريع الجبائي الجزائري نجده يتكون من خمسة تقنيات التي تحدد لنا الجرائم الضريبية التي تتمثل في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة بالاضافة الى قانون الرسوم على رقم الاعمال والتسجيل والطابع.

ونظرا لتعدد هذه الجرائم وتنوعها في مختلف التقنيات الجبائية سنقتصر دراستنا على تحديد الجرائم الضريبية من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم الجبائية وقانون الضرائب الغير مباشرة.

الفرع الأول: الجرائم الضريبية من خلال الضرائب المباشرة

لقد جرم المشرع في قانون الضرائب المباشرة عدة أفعال في حالة ارتكابها أو الامتناع عن القيام بالبعض منها وقرر لها عقوبات جزائية. (2)

ان اهم الجرائم الواردة في هذا القانون جريمة التملص او محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية من دفع الضريبة الواجبة قانونا سواء كلياً او جزئياً (3) وقد قصد المشرع بوضع هذه المادة الى منع التهرب او التحايل في اخفاء الممولين لارباحهم الحقيقية عن مصلحة الضرائب.

بالإضافة الى نص المادة 306 من نفس القانون وتحدد في المشاركة في إعداد واستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير، وبصفة أعم من قبل

(1) نبيل صقر، المرجع السابق، ص14

(2) فارس السبتي، المرجع السابق، ص42

(3) انظر المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة

كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن. (1)

كذلك كل مخالفة لمنع ممارسة مهنة وكيل أعمال أو مستشار جبائي، أو خبير أو محاسب، ولو بصفته مسيرا أو مستخدما والمعين على الأفراد الذين ثبتت إدانتهم لإعداد أو المساعدة لحسابات ختامية ووثائق غير صحيحة عن تلك التي يستظهر بها لتحديد أساس الضريبة. (2)

كما تطرق أيضا إلى حالة اللجوء إلى وسائل العنف على الأعوان المؤهلين شأنهم في ذلك شأن الأشخاص الذين يتعرضون للعنف من خلال ممارسة الوظائف العمومية وفي هذه الحالة تطبق على مرتكبي هذه الأعمال العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات. (3)

كما أكد المشرع من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ضرورة أن يقدم المكلف بالضريبة تصريحات تشير إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح. (4)

(1) راجع المادة 1/306 من قانون الضرائب المباشرة

(2) انظر المادة 3/303 من نفس القانون

(3) المادة 148 من الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 1966/06/08 المتضمن لقانون العقوبات المعدل والمتمم التي تنص: " يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات كل من يتعدى بالعنف أو القوة على أحد القضاة أو الموظفين أو القواد أو رجال القوة العمومية أو الضباط العموميين في مباشرة أعمال وظائفهم أو بمناسبة مباشرتها "

(4) أنظر المادة 2/193 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على: " عند القيام بأعمال تديسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة لعنوان نفس السنة...."

توجد حالة أخرى نصت عليها المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة التي تلزم المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية مقدرة بـ 30.000 دج. (1)

كما تطرق قانون الضرائب المباشرة إلى بعض الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي، وهي حالة المكلف بالضريبة الذي يقبض مداخيل خارج الجزائر، ولا يشير إليها، على انفصال في تصريحاته، طبقاً لأحكام المادة 3/99 وفي حالة ثبوت أنه قد أغفلها، يتعين عليه دفع تكملة الضريبة المطابقة. (2)

أما بالنسبة لعدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة، فإن المشرع الجبائي قد عدل من قانون الضرائب المباشرة قيمة الغرامة المطبقة. (3)

الفرع الثاني: الجرائم الضريبية من خلال قانون الضرائب غير المباشرة

لقد تناول قانون الضرائب غير المباشرة عدة أفعال في حالة القيام بها من طرف المكلف بالضريبة، تعد جرائم ضريبية ورتب عن مخالفتها عدة عقوبات جبائية وجزائية منها جريمة الغش في قانون الضرائب الغير مباشرة. (4)

(1) المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة تنص : " يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي، أو للضريبة الجزائرية أن يقدموا خلال 30 يوماً الأولى من بداية النشاط إلى مفتشية الضرائب المباشرة ..."

(2) انظر المادة 3/99 من قانون الضرائب المباشرة : " تبين التصريحات بصفة متميزة مبلغ المداخيل مهما كانت طبيعتها المقبوضة في الجزائر من جهة، وفي الخارج من جهة أخرى"

(3) راجع المادة 3/192 من نفس القانون التي تنص على: " يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة تطبيق غرامة 2.000.000 دج إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح ... " نجد المشرع عدل من قيمة الغرامة وطبق غرامة 2.000.000 دج بعدما كان المبلغ مقدراً بـ 500.000 دج فقط وبالتالي فقد ضاعف الغرامة أربع مرات

(4) أنظر المواد 523 الى 528 من قانون الضرائب غير المباشرة

حيث نص قانون الضريبة غير المباشرة على العقوبات الثابتة بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة، بغرامة جبائية. (1)

كذلك نص نفس القانون على العقوبات النسبية وهي حالة التملص من الحقوق لمبلغ الضريبة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي.

كما تكون في حالة استعمال طرقا احتيالية، مهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش. (2)

- كما جاء من قانون الضريبة غير المباشرة أيضا على الأتابيق وهي حيازة جهاز أو جزء من جهاز تقطير خلافا لأحكام هذا القانون يعاقب بغرامة جبائية، وبمصادرة أو إتلاف الجهاز أو جزء منه حسب إختيار إدارة الضرائب. (3)

- أما زراعة التبغ فنصت عليها من قانون الضريبة غير المباشرة وتتضمن كل غرسة مزروعة بصفة غير قانونية يطبق غرامة جبائية على صاحبها، وكذلك إتلاف أو مصادرة التبغ حسب إختيار إدارة الضرائب. (4)

كما نص على أنها تعاقب بالحبس من ستة أيام إلى ستة أشهر، ويدخل ضمنها:

(1) راجع المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة تنص على: " مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 الى 527 من قانون الضرائب الغير مباشرة، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية ... بغرامة جبائية من 5.000 دج الى 25.000 دج"

(2) أنظر المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة

(3) راجع المادة 526 من نفس القانون على " ان حيازة جهاز او جزء جهاز التقطير خلافا لأحكام هذا القانون يعاقب عليها مع عدم الاخلال بالعقوبات الاخرى المنصوص عليها في هذا القانون

1- بغرامة جبائية قدرها 10.000 دج

2- بمصادرة أو إتلاف الجهاز المذكور أو جزء الجهاز حسب إختيار إدارة الضرائب

(4) أنظر المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة

- الصناعة المغشوشة للكحول والغش في المشروبات الروحية عن طريق التصعيد أو الدهليز، أو بواسطة السلاح آلات مخصصة لإخفائها والتسليم والحياسة من أجل البيع ونقل الكحول بواسطة رسالة مزيفة محصل عليها عن طريق الغش. (1)

وقد أضاف نفس القانون حالات استعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل، وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع، يؤدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209، 210 من قانون العقوبات. (2)

وأيضاً نص على حالات قمع الغش، وذلك من خلال نص المادة 532 التي تتحدد في استخدام طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة هو خاضع لها. (3)

كما نص أيضاً على بعض الحالات الاحتياطية:

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب.
- تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة لدعم الطلبات التي ترمي إلى التخفيف أو الإعفاء من الضرائب أو إرجاعها. (4)

- القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات غير قادرين على تأدية مهامهم. (5)

(1) أنظر المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة

(2) أنظر المادة 531 من نفس القانون

(3) راجع المادة 532 من نفس القانون

(4) نصت عليها أيضاً المادة 4/193 من قانون الضرائب المباشرة

(5) نصت عليها أيضاً المادة 308 من قانون الضرائب المباشرة

أما سرية فرض الضريبة نصت عليها المادة 539 من قانون الضرائب غير المباشرة والمتعلقة بمخالفة الأحكام الخاصة بالسر المهني من قبل أشخاص عليهم المحافظة عليه بموجب تنظيم الضرائب والرسوم. (1)

نلاحظ ان هناك تكرار في النصوص القانونية وبالتالي كان على المشرع الجبائي حصر كل النصوص القانونية التي تخص نفس الفعل في قانون واحد لتفادي التكرار وسهولة تطبيقها .

(1) تطبق على الفاعل المادة 301 من قانون العقوبات، والعقوبة هي الحبس من شهر إلى ستة أشهر والغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 دج.

المبحث الثاني: أنواع الجرائم الضريبية

تمهيد وتقسيم

ان تعدد الانشطة وتطور القطاع الصناعي والتجاري ادى الى تنوع الضرائب المفروضة وهذا ما أدى الى وجود أنواع مختلفة للجرائم الضريبية والتي لا تعد ولا تحصى، ومن بين أهم هذه الجرائم التي سنتطرق الى دراستها في هذا المبحث جريمة الغش الضريبي والتهرب الضريبي. ولقد قسمنا هذا المبحث الى مطلبين، حيث تناولنا في المطلب الأول جريمة الغش الضريبي، أما المطلب الثاني تطرقنا الى جريمة التهرب الضريبي.

المطلب الأول: جريمة الغش الضريبي

ان فعالية الضرائب في النظم الغربية تعتمد على نوعية الضوابط وتطبيق المبادئ الأساسية التي تقوم عليها الضريبة ومختلف اجراءات الرقابة من أجل السيطرة على مشكلة الغش أي ترتبط بالضريبة، لكون الغش الذي نحاول دراسته يتعلق بالضريبة التي تكتسي أهمية بالغة لأنها تمس بميزانية الدولة التي من أهم نتائجها التخلص من العبئ الضريبي الذي هو تمهيد لجريمة الغش الضريبي التي سنحاول إعطاء تعريف لهذه الجريمة من جهة وتحديد أركانها وصورها من جهة أخرى. (1)

الفرع الأول: تعريفها

لم تقدم التشريعات المعاصرة وعلى رأسها التشريع الجزائري تعريف الغش الضريبي وإنما اقتصر على تعداد صورته وأشكاله تاركا أمر التعريف للفقهاء والشراح. (2)

(1) سويح دنيا زاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، نسخة إلكترونية Platform.almanhal.com تم الاطلاع عليه 2021/03/18

(2) واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، الغش الضريبي- تبييض الأموال، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2017/2016، ص39

فقد تعدد آراء الفقهاء في هذا المجال باختلاف الزاوية المنظور منها، فنجد البعض عرف الغش على أنه يتمثل في التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل، وهناك من عرفه أيضا على أنه يمثل المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من الضريبة (1) وعلاوة على ذلك نجد الفقيه المصري توري عبد المنعم عرف الغش على أنه يتضمن مخالفة قانون الضرائب فتندرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي وما ينطوي عليه هذه الطرق من اللجوء الى الطرق الاحتمالية للتخلص من أداء الضريبة. (2)

فمن خلال التعاريف السابقة نستخلص ان الغش الضريبي يشمل مختلف ممارسات التي تتم بهدف التحايل على القانون التخلص من أداء الضريبة المفروضة عليه، حيث بجأ المكلف الى استعمال مختلف الطرق قصد التملص من دفع الضريبة كليا او جزئيا.

وبالرغم من ان المشرع الجزائري لم يعطي تعريف دقيق وشامل لجريمة الغش الضريبي الا ان المادة 64 من الدستور المساواة المواطنين في دفع الحقوق الضريبية ووجوب مشاركة كافة المواطنين في تمويل الاعباء العامة. (3)

كما اننا نجد المشرع الجزائري حصر جريمة الغش الضريبي وحددها في الممارسات التدليسية بهدف التملص من دفع الضريبة كليا او جزئيا وهذا ما نستشفه من خلال القوانين الموضوعية الضريبية.

(1) Margairaz Andrée, la fraude sert succédâmes comment échappe à l'impôt, 1988, p27

عن السيد أعمار محمد، جريمة الغش الجبائي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2018/2017، ص17

(2) جامع أحمد، عالم المالية، (في المالية العامة)، الجزء الأول، ط2، دار العربية للنشر، القاهرة، مصر، 1975، ص244

(3) سويح دنيا زاد، المرجع السابق، ص277

ففي قانون الضرائب المباشرة حيث نجد المشرع عبر عن الغش الجبائي من خلال استعمال الطرق التدليسية من اجل التملص او محاولة التملص من دفع الضريبة. (1)

وعلاوة على ذلك فان قانون الضرائب الغير مباشرة لقد عدد الأعمال والنشاطات التي تعتبر او تمثل طرق احتيالية فالمشرع حصر الاعمال التي تشكل اساليب تدليسية وهذا من خلال نصه على انه (تعتبر طرق احتيالية من اجل تطبيق احكام المادة المذكور اعلاه ما يلي:

1. الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه.

2. تقديم الأوراق المزورة أو غير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيض الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

3. استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل الطابع.

4. الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو الجرود المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من قانون التجارة أو في أي الوثائق التي تقوم مقامها، ولا ينطبق هذا التدبير إلا على بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتاباتها.

5. القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم.

(1) راجع المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على: " ... يعاقب كل من تملص او حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسية في اقرار وعاء ضريبة او حق رسم خاضع له او تصفيته كليا او جزئيا ... "

6. القيام من قبل المكلف بتنظيم إعساره أو وضع العراقيل بطرق أخرى لتحصيل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به. (1)

كما نص قانون التسجيل على انه: (... يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقاً تدليسية...). (2)

ننتهي في الأخير للقول أن الغش الضريبي يصعب حصره وتعريفه نظراً لإختلاف الفقهاء وإختلاف التشريعات، فيفضل فقهاء القانون المشاركة إستعمال عبارة التهرب الضريبي بدلاً من الغش ويستعملون عبارة التجنب الضريبي بدلاً من التهرب الضريبي، أما باقي الفقه وعلى رأسهم فقهاء القانون الجزائري فيستعملون عبارة الغش الضريبي لدلالة على خرق القانون الضريبي، والتهرب الضريبي لدلالة على التهرب من دفع الضريبة دون مخالفة القانون، وقد كرس المشرع ذلك عندما عنون المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة بقمع الغش وليس التهرب أو المادة 119 من قانون التسجيل بالغش الجبائي والمادة 33 من قانون الطابع كذلك. ولعل هذا التوجه مستمد من التشريع والإجتهادات القضائية الفرنسية. (3)

الفرع الثاني: أركانها

بالتسليط الضوء على جريمة الغش الضريبي نلاحظ انها تشمل على ثلاثة اركان اساسية:

(1) راجع المادة 533 من قانون الضرائب الغير المباشرة

(2) راجع المادة 119 من قانون التسجيل

- وللإشارة فلقد تناولت المادة 1741 من القانون العام الفرنسي للضرائب اي شخص اختلس او حاول التهرب عن طريق الاحتيال تقديم او دفع كل او جزئي من الضرائب اذا كان قد فشل عمدا لجعل بيانه في الوقت المناسب وأنه اخفى عمدا جزء من موضوع مبلغ الضريبة

(3) واسطلي عبد النور، المرجع السابق، ص54-55

ركن شرعي: يتمثل في مختلف النصوص القانونية الموضوعية المتمثلة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب الغير مباشرة، قانون الرسم على الأعمال، قانون التسجيل، قانون الطابع، بالإضافة الى قانون إجرائي ينظمها المتمثل في قانون الإجراءات الجنائية بالإضافة إلى الإتفاقيات الدولية التي تهدف للوقاية من الإزدواج والتهرب الضريبي التي صادقت عليها الجزائر والتي تبين من خلالها المشرع للطابع الجزائري، وعلاوة على ذلك وبالإضافة إلى الركن الشرعي يوجد ركن المادي لأن القاعدة العامة التي تقضي في القانون الجنائي لا يهم بما يرد في ضمير الفرد من أفكار لكنه يهتم بالمظهر الخارجي لهذه الأفكار اذا استلزم الأمر ضرورة توافر ركن مادي لهذه الأفكار ايا كان نوعها، كما تتطلب هذه الجريمة ركن معنويا بإعتبار أنه لا يكون هناك عقوبة دون إرادة آثمة.

أولاً: الركن الشرعي

إن الركن الشرعي أو القانوني يتكون من مجموعة النصوص القانونية التي تبين أن فعل معين يعتبر جريمة تطبق عليها عقوبة محددة، و بالتالي لايمكن تجريم فعل دون نص قانوني فالمبدأ العام في الركن الشرعي يستمد شرعيته من المادة الأولى من قانون العقوبات التي تنص على أنه (لا جريمة ولاعقوبة أو تدبير أمن بغير قانون).

وفي مجال الضرائب يهدف المشرع الجنائي بتجريمه لأفعال الغش الجنائي الى حماية مصلحة الخزينة العامة فيمنع بذلك التهرب من الضريبة باعتبار ان الضريبة هي السلاح الذي يخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة. (1)

ومن اهم القوانين الجنائية المعاقبة على جريمة الغش هي:

(1) السيد اعمر محمد، المرجع السابق، ص82

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه الذي ينص على أنه: (فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص او حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسية في اقرار اي وعاء ضريبية او حق او رسم خاضع له او تصفيته كليا او جزئيا بما يأتي ..). (1)

كما نص قانون الضرائب الغير مباشرة على انه: (يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص او محاولة التملص من مجموع او جزء من وعاء الضريبة او التصفية او دفع الضرائب او الرسوم التي هو خاضع لها ...). (2)

بالاضافة الى قانون الرسم على الاعمال على انه: (يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص او حاول التملص بصفة كلية او جزئية وباستعمال الطرق التدليسية من اساس الضرائب او الحقوق او الرسوم التي يخضع لها او تصفيتها او دفعها ...). (3)

علاوة على ذلك ينص قانون التسجيل على انه: (فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص او حاول التملص كليا او جزئيا من وعاء الضريبة او تصفيتها او دفع الضرائب او الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية بغرامة جزئية تتراوح من 5000 الى 20000 والحبس من سنة الى خمس سنوات او باحدى هاتين العقوبتين فقط).

غير انه لا يطبق هذا التدبير في حالة الاخفاء الا اذا كان هذا الاخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة او مبلغ رسم يساوي او يفوق 1000 دج.

(1) أنظر المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

(2) أنظر المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة

(3) أنظر المادة 117 من قانون الرسم على رقم الاعمال

ومن اجل تطبيق الفقرتين السابقتين تعتبر على الخصوص مناورات تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم اعساره او القيام بمناورات اخرى على عرقلة تحصيل اي نوع من الضرائب او الرسوم التي هو مدين بها.

2- تتابع المخالفات المشار اليها في المقطع الاول اعلاه بهدف تطبيق العقوبات الجزائية امام الجهات القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الاجزاءات الجبائية. (1)

كما نص قانون الطابع على تجريم فعل الغش وفرض العقوبة على كل من قام او حاول القيام بعملية الغش. (2)

كما ورد الغش الضريبي الدولي في الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تنظم حالات التهرب والازدواج الضريبي الدولي لذلك ابرمت الجزائر عدة اتفاقيات ثنائية لتفادي التهرب الضريبي مثل الاتفاقية مع الجمهورية الاسلامية الموريتانية من اجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي الذي يستهدف الضرائب على الدخل والثروة والتي تم توقيعها في الجزائر بتاريخ 11 ديسمبر 2011. (3)

(1) أنظر المادة 119 من قانون التسجيل

(2) راجع المادة 33 من الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن لقانون الطابع، جريدة رسمية عدد 39، الصادرة في 15 ماي 1977، المعدل والمتمم التي تنص على: " ان كل غش او محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها او نتيجتها للغش او تعريف الضريبة للشبهة يتم عن طريق استعمال الآلات المشار اليها في المادة 4 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري العمل به بالنسبة لكل ضريبة متملص منها "

(3) مرسوم رئاسي رقم 360-15 مؤرخ في 15 ربيع الاول 1437 الموافق لـ 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الاسلامية الموريتانية من اجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي في ما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة في الجزائر بتاريخ 11 ديسمبر 2011، الجريدة الرسمية،

ومقارنة بجريمة التهرب الضريبي تضمن قانون المالية لسنة 2003 رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 جناية التهرب او التملص باستعمال طرق تدليسية في اقرار وعاء اي ضريبة او رسم خاضع له او تصفيته كليا او جزئيا.

لذلك يتميز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي بعدم توافر احد اركان الجريمة وهو العنصر الشرعي او عدم وجود النص القانوني فان الجريمة لا تقوم بناء على المادة الاولى من قانون العقوبات "لا جريمة ولا عقوبة او تدبير امن بغير قانون". (1)

يستفيد بما سبق ان التشريع في المجال الضريبي محصور في القانون، من ذلك ان المشرع الجزائري إتزم بالقواعد العامة في ما يتعلق بتجريم ظاهرة الغش الضريبي، ويرجع ذلك لعدة اعتبارات اقتصادية تتجلى في حرص المشرع على كسب ثقة المتعاملين الاقتصاديين فالاصل في القانون الجزائري علم أن تحدد القاعدة الجزائية تحديدا دقيقا للعناصر التي تشكل ماديات الجريمة والعقوبات الاصلية والتكميلية. (2)

ثانيا: الركن المادي:

عند تحليل الركن المادة لجريمة الغش الضريبي نلاحظ انه يتكون من عنصرين متكاملين ولازمين وهما استعمال الطرق الاحتمالية من جهة والتملص الكلي او الجزئي من دفع الضريبة نتيجة الطرق الاحتمالية من جهة اخرى مع وجود علاقة سببية بينهما.

(1) المادة 01 من الامر رقم 156/66 المؤرخ في 1966/07/08 المتضمن قانون العقوبات الجريدة الرسمية عدد 48 الصادرة بتاريخ 1966/06/10 المعدل والمتمم

(2) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، ط17، الجزء الاول، دار هومة، الجزائر، 2014، ص469-470

1- استعمال الطرق الاحتيالية: لم يعرف المشرع الطرق الاحتيالية والعلة في ذلك ان كل تعريف يقصر عن الاحاطة بكل اساليب الاحتيال. (1)

- حيث اكتفى بسرد بعض الاعمال التي اعتبرها طرقا تدليسية او احتيالية على سبيل المثال حيث ترك المجال مفتوحا امام الادارة الجبائية كما ان هذه الطرق الاحتيالية تتغير على الدوام وغير مستقرة وبالتالي لا يمكن تقييدها او تحديدها. (2)

- من جهة حاول الفقه تقديم العديد من التعريفات لهذه الطرق الاحتيالية والتدليسية نذكر منها: تعريف الاستاذ العيد صالح في كتابه الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجزائية الذي حاول الوقوف على معنى التدليس وبالرجوع الى المادة 02/86 من القانون المدني التي تعرف التدليس على أنه (السكوت عمدا عن واقعة او ملابسة اذا اثبت ان المدلس عليه ما كان ليبرم العقد لو علم بتلك الواقعة) ما يعاب على هذا التعريف او واقعة التدليس المقصودة في المادة 86 فقرة 2 من القانون المدني لا تشبه التدليس في قانون الضرائب كون ان التدليس في القانون المدني كعيب من عيوب الارادة الذي يجعل العقد قابلا للابطال في مرحلة ابرام العقد، أما التدليس في قانون الضرائب يمكن ان يتم قبل ابرام عقد الخضوع للضريبة المبرم بين الادارة والمكلف كتقديم تصريح كاذب من اجل الاستفادة من بعض الامتيازات الضريبية من بعض الاعباء كما يمكن ان يتم بعد ابرام العقد كالبيع والشراء او عدم مسك محاسبة منتظمة. (3)

كما يمكن استخلاص تعريف الطرق الاحتيالية على أساس أنه اخفاء لمبالغ تسري عليها الضريبة، وهذا الاخفاء يمكن ان يتمثل في تزوير البيانات التي يقدمها المكلف لادارة الضرائب

(1) احسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد الأول، 1998، ص19

(2) رجال نصر، عوادي مصطفى، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة موسى بن سعيد للنشر والتوزيع، طبعة 2010-2011، الوادي، الجزائر، ص21

(3) واسطي عبد النور، المرجع السابق، ص123-124

وكذا الدفاتر والاوراق الاخرى، كما يمكن له ان يقدم فواتير شرا تتضمن مصروفات وهمية او تقديم تصريحات صورية لتأييد التصريحات الكاذبة او تضخيم المشتريات وتخفيض المبيعات. (1)

من جهة أخرى عرفها مجلس الدولة الجزائري (كل تصرف يرمي الى التظليل من سلطة مراقبة الادارة او تقييدها). (2)

- لقد اوردت المادة 533 من قانون الضرائب الغير مباشرة ستة اعمال اعتبرت طرقا احتيالية وهو نفس العدد الذي اوردته المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الاعمال واوردت المادة 303 في فقرتها الثانية والثالثة والمادة 407 في فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 5 أعمال اعتبرت من هذا القبيل في ما اوردت المادة 1/34 من قانون الطابع والمادة 1/119 من قانون التسجيل عملا واحدا اعتبر كطريقة احتيالية. (3)

وكل النصوص أجمعت على استعمال صيغة « Notamment » قبل بيان الاعمال التي يعتبرها طرقا احتيالية حرصا منها لتوضيح ان الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر وانما على سبيل المثال فحسب.

- اتفقت النصوص الخمسة على اعتبار كطريقة احتيالية قيام المكلف بالضريبة بتدبير اعساره او العمل بمناورات اخرى على عرقلة تحصيل اي نوع من الضرائب او الرسوم التي هو مدين بها.

- وبصفة عامة يتفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب الغير مباشرة وقانون الرسم على رقم الاعمال على اعتبار الاعمال الآتي بيانها طرقا احتيالية:

(1) رجال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص22

(2) أنظر الى قرار مجلس الدولة الجزائري رقم 58 338 الصادر سنة 2006

(3) احسن بوسقعية، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص19

- 1- الاغفال عن قصد عن تسجيل او الامر بتسجيل حسابات غير صحيحة او صورية في السجل اليومي او في سجل الجرد المنصوص عليهما في المادة 9 و 10 من القانون التجاري او في الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق الاخطاء بالسنوات المالية التي اقلقت حساباتها.
 - 2- اخفاء او محاولة اخفاء مبالغ او منتوجات تطبق عليها الضرائب او الرسوم المفروضة.
 - 3- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.
 - 4- الاغفال او التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الاعمال.
 - 5- استعمال الفواتير او الاشارة الى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.
 - 6- إستعمال الطوابع المنفصلة أو مزورة سبق إستعمالها من أجل دفع الضرائب وكذلك بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.
 - 7- القيام عن قصد بتسجيل مصاريف لتحملها المؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد اخفاء الارباح او الايرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها او الغير.
- والملاحظ ان كل الطرق المذكورة تدور حول فكرة اعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على اخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة ولا يشترط ان يكون الاخفاء نتيجة وقائع ايجابية إنما قد يتحقق نتيجة وقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو إخفاء القيد بعض المبيعات ومن ثم نستخلص أن المقصود بالطرق الاحتيالية هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم بالضريبة في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية. (1)

(1) احسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص20

2- التملص الكلي او الجزئي من الضريبة:

ان التملص او الافلات من دفع الضريبة نتيجة للاخفاء باستعمال الطرق الاحتيالية يعتبر العنصر الثاني في الركن المادي الذي لا يكتمل الا اذا ترتب عن تحايل الممول وهذا ما يؤدي التخلص او التملص الكلي او الجزئي من الضريبة او الرسوم واجبة الدفع. فالافلات من الضريبة يمثل نتيجة لابد من وقوعها لقيام الجريمة ومن الضروري ان يرجع هذه النتيجة الى الاخفاء المتمثل في استعمال المكلف للطرق الاحتيالية ووصل المكلف الى التخلص الكلي او الجزئي من الضريبة. (1)

والذي لا يمكن ان يتحقق الا اذا افلحت هذه الطرق الاحتيالية في تغليب وغش الادارة الجبائية والتخلص من اداء الضريبة يكون إما عن طريق ربط الضريبة أو عن طريق الاداء الفعلي للضريبة كلها أو بعضها طبقا للتصريح المزور الذي يقدمه المكلف للادارة الجبائية.

وقد استعملت مختلف القوانين الجبائية للتعبير عن امتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزء إلى الضريبة عبارات تختلف باختلاف النطاق الجبائي الذي تسري عليه الضريبة أو الرسم. (2) ففي قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة (يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء الى أعمال تدليسية في اقرار وعاء الضريبة). (3)

5- ونفس العبارة إستعملها المشرع في قانون الضرائب الغير مباشرة وكذا في قانون الرسوم على رقم الاعمال و قانون التسجيل. (4)

(1) سيد أعر محمد، المرجع السابق، ص110

(2) رحال نصر، عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص24

(3) أنظر المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة

(4) تنص المادة 119 من قانون التسجيل: " فضلاً عن العقوبات المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً او جزئياً من وعاء الضريبة او تصفيتها"

بينما نجد عبارة كل من نقص أو حاول الانقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة من قانون الطابع. (1)

وللاشارة فان التملص الكلي أو الجزئي من تحديد الوعاء الضريبي وذلك بالتهرب من تحديد اساس الضريبة ويتحقق ذلك حينما يقوم الممول باخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح ولعل أحسن من مثال يمكن تقديمه هو المتعلق بالرسم على القيمة المضافة « TVA » وهذا طبقاً لأحكام المواد من 42 الى 49 من قانون الرسم على الأعمال التي تمنح للمكلف في ما يخص بعض العمليات للاستفادة من نظام الشراء بالاعفاء من الرسم على القيمة المضافة وهذا عند تعامله مع الشركات البترولية، شركة سونطراك مثلاً فيقوم المكلف بتقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب على أنه سيتعامل مع مؤسسة سونطراك من أجل الاستفادة من الامتيازات الجبائية الخاصة بالشراء بالاعفاء من الرسم.

- وما تجدر الإشارة إليه ان المشرع لم يشترط لقيام جريمة الغش الجبائي وجود جريمة تامة أي حصول النتيجة بل أن المحاولة وحدها تكفي لوصف الفعل غش ضريبي فقد سوى المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة ومحاولة إرتكابها وهذا ما جاء به المشرع في مجمل القوانين، فنصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على انه: " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص.. " وكذا نصت المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة: " يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص ... "

وكذلك المادة 33 من قانون الطابع: " إن كل غش أو محاولة للغش ... "

(1) أنظر المادة 34 من قانون الطابع

نستخلص مما سبق أنه يكفي لقيام جريمة الغش الجبائي استعمال إحدى الطرق التدليسية سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق، فالقانون الجبائي يعاقب على يعاقب على كل من ارتكب جريمة الغش أو حاول ارتكابها بنفس العقوبة الأصلية المقررة للجريمة نفسها. (1)

3- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتمالية والتملص من الضريبة

يقصد بالعلاقة السببية الرابطة التي تحصل بين السلوك والفعل الاجرامي والنتيجة المترتبة عليه متى كانت النتيجة التي تترتب على السلوك محتملة الحدوث.

لقيام جريمة الغش الضريبي يجب أن يتم التخلص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التي استعملها الجاني ولتفادي اللبس يجب الإشارة أولاً الى أنه اذا كانت المتابعة على اساس محاولة الغش الضريبي فان القانون لا يشترط لقيامها نتيجة معينة وبالضرورة يصرف النظر عن وجود علاقة سببية من عدمها.

غير أنه على خلاف ذلك فإذا تمت المتابعة من أجل جريمة الغش الضريبي بوصفها جريمة تامة فإنه يتعين لقيامها أن يتم التملص من الضريبة تحت تأثير الطرق الاحتمالية التي يباشرها المكلف بالضريبة، وتعد العلاقة السببية متوفرة متى ربطت إدارة الضرائب الضريبة ربطاً خاطئاً على الدفاتر المزورة التي اخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة أو كان إعفاؤه من بعض المبالغ نتيجة لاعساره الصوري المنظم خلافاً للواقع الا ان الجريمة تنعدم اذا تخلص الملتزم من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبته الادارة الضريبية في ربط الضريبة أو تقرير اعفاء دون تدخل منه.

(1) سيد أمير محمد، المرجع السابق، ص111

- ويثار التساؤل في حالة تداخل الاسباب التي ساهمت في ضريبة رغم اختلاف الفقه في ذلك الا انه بالنظر للقضاء الجزائري فنلاحظ انه أخذ بالسبب المباشر والفوري لحدوث النتيجة. (1)

ثالثا: الركن المعنوي

تستلزم جريمة الغش الضريبي بالاضافة الى الافعال المادية ان يصدر هذا الفعل عن الارادة الآتمة لدى الجاني أي ان تكون هذه الارادة مخالفة لما جاء به القانون، فهي جريمة عمدية تتطلب قصدا عاما يقضي بعلم الجاني بالتحايل الذي يؤدي إلى التملص من أداء الضريبة، وبالاضافة الى القصد الجنائي العام تقتضي هذه الجريمة توفر القصد الجنائي الخاص أي اتجاه نية الجاني الى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها. (2)

المطلب الثاني: التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من اهم انشغالات المشرع حيث أنها تقلص اهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده ونظرا للدور الهام الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي فهي المصدر لتمويل خزينة الدولة، لذا يترتب عن ظاهرة التهرب الضريبي عدة انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني مما يقتضي مكافحة هذه الظاهرة وعليه سنحاول تحديد تعرف وانواع واشكال التهرب الضريبي من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: تعريفها

للاحاطة الشاملة والدقيقة بمفهوم التهرب الضريبي سنذكر بعض التعاريف التي جاء بها بعض الباحثين سواء في المجال القانوني او الاقتصادي.

(1) سيد أعر محمد، المرجع السابق، ص112-113

(2) واسطي عبد النور، المرجع السابق، ص155

- فقد عرفه البعض على أنه لجوء الافراد الى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم او دفعها لكن بمقدار اقل من المقدار المحددة قانونا.
- كما ان بعض التعريفات بالغت جدا في التضييق من مفهوم التهرب الضريبي كتعريفه بأنه قيام الممول بعمل ايجابي او سلبي مستعملا طريقة او اكثر من طرق الاحتيال المنصوص عليها في القانون على سبيل الحصر بقصد عدم أداء الضريبة المستحقة كليا او جزئيا. (1)
- كذلك تم تعريفه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا او جزئيا دون ان ينقل عبئها الى شخص آخر ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق واساليب قد تكون مشروعة او غير مشروعة. (2)
- ايضا فمنهم من عرفها على أنها كل فعل او امتناع يؤدي الى عدم أداء المكلف لالتزاماته واخلاله بأحكام القانون كليا او جزئيا وبصورة غير مشروعة. (3)
- ويعتقد ان وضع تعريفا واضحا عن التهرب الضريبي ينشأ من خلال تحديد مضمونه الاقتصادي والقانوني فمن الناحية الاقتصادية يمكن اعتبار التهرب الضريبي تصرف يترتب عليه نقص في الحصيلة الضريبية وضياع مورد مالي مهم جدا من موارد الدولة.
- أما من الناحية القانونية فهو فعل يتضمن انتهاكا صريحا لنص القانون مع العلم ان معظم الفقهاء قسموا التهرب الضريبي الى نوعين تهرب مشروع قد ينظمه المشرع او ينجر

(1) قصاص سليم، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، اطروحة دكتوراه القانون الخاص، كلية الحقوق جامعة الاخوة منتوري، قسنطينة، 2018

(2) قلاب ذبيح الياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية ام البواقي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011، ص13

(3) زينة يونس حسين، مدى فاعلية النصوص الجزائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، المجلة القانونية، العدد 4، جامعة القاهرة، 2018، ص174

عن استغلال الممول لثغرات ونصوص في القانون الضريبي وآخر غير مشروع ينتج عن اساليب مخالفة للقانون.

وفي الأخير نلخص الى تعريف التهرب الضريبي عموما على أنه ظاهرة خطيرة تتمثل في محاولة المكلف التخلص كليا او جزئيا من عبء الضريبة وذلك من خلال اتباع اساليب تخالف القانون. (1)

الفرع الثاني: انواعها

ينقسم التهرب الضريبي الى نوعين، النوع الاول يستخدم فيه المكلف بالضريبة طرق مشروعة وذلك دون انتهاك القانون وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي المشروع والنوع الثاني الذي يلجأ فيه المكلف الى استخدام طرق غير مشروعة فينتهك من خلالها القانون وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

ومن هنا يتضح ان التهرب الضريبي اعم وأشمل من الغش الضريبي فالتهرب الضريبي هو الجنس اما الغش الضريبي فهو نوع من انواع التهرب الضريبي.

أولاً: التجنب الضريبي المشروع

ان التجنب الضريبي هو استغلال المكلف لبعض النقائص والغموض الموجود في التشريعات الجبائية بغية عدم تحقيق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها اي ان المكلف يتمكن من التخلص بدفع الضريبة، دون ان يخضع نفسه في مركز المخالف للقانون. (2)

- كما يعد تجنبا للضريبة استعمال الممول الطرق القانونية لتكليف الوضع المالي لتقليل قيمة ضريبة الدخل المستحقة له، ويتحقق ذلك عموما عن طريق الحصول على الخصومات

(1) قصاص سليم، المرجع السابق، ص94

(2) قلاب ذبيح الياس، المرجع السابق، ص13

والإئتمانات المسموحة 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 تقادي الضريبة دون خرق فعلي للقانون. وبالتالي يعتبر كل من يتجنب الضريبة قاصدا الحصول على المزايا الضريبية فقط، كذلك يعتبر تجنبا كل من استفاد من الثغرات والظروف التي يوفرها القانون، ومثال ذلك قيام أحد الأشخاص وهو على قيد الحياة بتقسيم ثروته على الورثة على شكل هبات، من أجل تجنب الضريبة الخاصة بالتركات، لأن التشريع الضريبي الجزائري لا يخضع الهبات للضريبة وبالتالي فإن هذا الشخص لم يخالف القانون، ولكنه استفاد من الثغرة القانونية الموجودة. (1)

ومن خلال هذه التعاريف يمكن لنا تحديد أشكال التهرب الضريبي كآلاتي:

1- الامتناع

لقد عرف الامتناع بأنه ايسط طريقة للتعارف من الضريبة وبصورة اوضح فان المكلف يمتنع عن القيام بالواقعة او التصرف الذي تفرض على اساسه الضريبة مثال ذلك امتناع الشخص عن استهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة وهذه الضريبة قد تكون مقصودة من طرف المشرع الذي يهدف الى دفع الافراد بطريقة غير مباشرة الى التقليل من استهلاك السلعة محل البحث مراعاة لاعتبارات اقتصادية في الحد من استيرادها مثلا والتشجيع على انتاج السلعة البديلة لها، طريقة الامتناع هذه تؤدي بالمكلف لتجنب دفع الضريبة كليا عندما يمتنع المكلف من استهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الانفاق كما يكون عدم الدفع جزئيا كأن

(1) قصاص سليم، المرجع السابق، ص 97، 98، 99

يقلل من ارباحه الخاضعة للضريبة كذلك التقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر اخضاعه للضريبة. (1)

2- الحلول

يتمثل الحلول في ان المكلف عوض ان يوظف امواله في أنشطة اخرى تكون معفاة او مفروضة عليها ضريبة أقل ويتجسد ذلك مثلا في الاستثمار في القطاع الفلاحي ومن ناحية أخرى قد يستهدف المشرع هذه النتيجة تحقيقا لأغراض معينة وفي هذا الاطار قد يشجع هذا الاخير الافراد نحو الانتاج الزراعي من اجل تحقيق الاكتفاء الذاتي والقضاء على البطالة لذلك يحرص المشرع على اعفاء المهتمين بهذا الميدان من الضرائب ما يكون هذا الاعفاء لمدة معينة تحفيزا لهم. (2)

3- الاستفادة من ثغرات القانون:

قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف ان يستفيد منها وهذه الثغرات تكون نتيجة عدم احكام النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على ارباح دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الارباح ومثل ذلك ان تقوم شركة ما بتوزيع جزء من ارباحها على المساهمين ليست في الصورة العادية اي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم ولكن في صورة اخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من الارباح واصدار أسهم بها توزع مجانا على المساهمين كل بقدر نصيبه من الارباح.

وتستند الشركة في عدم دفع الضريبة على ايرادات القيم المنقولة المقررة على الارباح الموزعة على المساهمين الا انه لا يوجد نص صريح في التشريع الجبائي يقضي بفرض هذه الضريبة على الاسهم المجانية توزع المساهمين.

(1) رجال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص13

(2) نفس المرجع السابق، ص14

وفي الاخير نلخص الى القول بأن على المشرع ان يضبط النصوص القانونية صياغتها صياغة دقيقة واضحة لا تحمل الغموض وبالتالي لا يترك ثغرات يتم التأويل فيها او يفهم على غير مقصده فعلا. (1)

ثانيا: الغش الضريبي (التهرب غير المشروع)

- لقد تعددت التعاريف لأهل الاختصاص فنجد منها:

- فهناك من عرفه بأنه " الامتناع او التخفيف بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ونماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الادارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات". (2)

وايضا تم تعريفه: كل حركة مادية، كل التدابير أو المناورات التي يلجأ اليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب والمساهمات. (3)

ومن خلال هذه التعاريف نجد ان الغش الضريبي التهرب غير المشروع هو مخالفة قوانين الضرائب وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما ينطوي عليه من طرق احتيالية للتخلص من الضريبة كإدخال سلع مستوردة خفية أو تقديرها بأقل من قيمتها. (4)

(1) أوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص15

(2) Andrée Barilari, lexique fiscal, 2eme, daller, Paris, 1992, p18

عن بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص27

(3) ذبيح قلاب لياس، المرجع السابق، ص14

(4) بوعكاز سميرة، المرجع السابق، الصفحة السابقة

اما التشريع الجزائري فلم يعرف الغش الضريبي ولكنه اكتفى بذكر بعض الافعال التي يعتبرها غش ضريبي على وجه الخصوص أي على سبيل المثال لا الحصر وهذا ما جاء به قانون الرسم على رقم الاعمال. (1)

وفي الاخير يمكن ان نفرق بين التجنب الضريبي والغش الضريبي فالتجنب تكون فيه ارادة المكلف بالضريبة متجه نحو التخفيض الضريبي الا انه يسلك طرقا مشروعة فالمكلف يمارس حق من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له وبالتالي فلا توقع عليه اي عقوبة فالتهرب الضريبي بهذه الصورة توفر على العنصر المعنوي وهو سوء النية دون العنصر المادي المتمثل في الحيل التدليسية ، أما الغش الضريبي فتتجه فيح ارادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف العبء الضريبي ولكنه يسلك طرقا غير مشروعة تصل به الى حد التدليس والاتصالات ثم يستوجب سلوكه متابعته قانونا. (2)

(1) راجع المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال التي تنص على: " ... تعتبر أعمال تدليسية على وجه الخصوص:

1- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم ...

2- تقديم وثائق خاطئة غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي الى الحصول إما على تخفيض أو تخفيف ...

3- الإغفال عن قصد كنقل أو للعمل على نقل حسابات "

(2) قصاص سليم، المرجع السابق، ص103

الفصل الثاني

الوسائل الاجرائية لمواجهة الجرائم

الضريبية في التشريع الجزائري

الفصل الثاني: الوسائل الاجرائية لمواجهة الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري

تمهيد وتقسيم

ان الجرائم الضريبية ذات طبيعة خاصة تتميز بها عن جرائم القانون العام من حيث التجريم واجراءات المتابعة، وكذا من حيث الجزاءات المقررة لكن قبلها سنعالج اجراءات المعاينة وكيفية كشف واثبات الجريمة الضريبية، والأشخاص المؤهلة لذلك، حتى تمكننا من المتابعة القضائية والجهة المختصة بتحريك الدعوى العمومية والجبائية، كما يجب ايضا التطرق التي تقرير المسؤولية الجزائية.

لذلك قسمنا هذا الفصل الى مبحثين وسنتطرق في (المبحث الأول) الى معاينة الجريمة الضريبية واثباتها، و(المبحث الثاني) سنعالج فيه متابعة وردع الجريمة الضريبية.

المبحث الأول: معاينة الجريمة الضريبية واثباتها

تمهيد وتقسيم

بما ان الجريمة الضريبية جريمة اقتصادية وهي تختلف عن باقي الجرائم الأخرى لذلك خصها المشرع باجراءات متميزة سواء في المعاينة التي لا تتم بالتفتيش او الاستجواب ... الخ بل بالرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي وكذلك من ناحية اثبات الواقعة ووسائل الاثبات التي لا يمكن اثباتها الا بما نص عليه التشريع الضريبي، لذلك سنتطرق في هذا المبحثالى معاينة الجرائم الضريبية في (المطلب الاول) وسنتناول اثباتها في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: معاينة الجرائم الضريبية

تعد معاينة الجرائم الضريبية البداية الاولى والاساسية مكافحة الجرائم الضريبية حيث أولاها المشرع الاهمية القانونية من خلال حرصه على الاجراءات الواجب توافرها في الاشخاص المكلفين لمعاينة الجرائم والشكليات التي تتطلبها.

وتنتقل المنازعة الضريبية من خلال معاينة الجريمة الضريبية والتي تتمثل في الكشف عن الغش والتدليس والاحتيال الضريبي، ونتطرق إليها في (الفرع الأول)، بينما يمكن الكشف عن الغش والتدليس والاحتيال بوسائل أخرى نتناولها في (الفرع الثاني).

الفرع الاول: الكشف عن الغش والتدليس والاحتيال الضريبي وفقا للقوانين الجبائية

- لمعاينة الجرائم الضريبية لابد من التعرض للأشخاص المؤهلين لذلك، وكذلك الصلاحيات المخولة لهم لأداء مهامهم.

- في التشريع الجزائري تميزت القوانين الجبائية بعدم الانسجام في تحديد الأشخاص المخولين للقيام بمعاينة الجرائم الضريبية. (1)

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص112

- فنص قانون الضرائب غير المباشرة على أن الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات ومتابعتها هم جميع أعوان إدارة الضرائب، الموظفين والمحلّفين قانونا. (1)
- حيث نجد قانون الرسم على رقم الأعمال ينص على: "يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، او تعانين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة والتسجيل، ومصالح الجمارك أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية. (2)
- أما المادة 21 من قانون الطابع والتي أحيّلت إلى قانون الإجراءات الجبائية فقد حددت الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجرائم الضريبية في أعوان الإدارة الجبائية. (3)
- أما فيما يخص قانون الإجراءات الجبائية، ورغم استحداثه، لم يفصل بدوره بدقة في هذه القضية، إذ نص تارة على أعوان الإدارة الجبائية، وتارة أخرى على أعوان الإدارة المالية من أجل معاينة وإثبات الجرائم الضريبية، دون الإشارة إلى ضباط الشرطة القضائية. (4)
- وبالتالي فهل يجوز لضباط الشرطة القضائية معاينة وإثبات الجرائم الضريبية في القوانين الضريبية، كما هو معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال مثلا، أم يبقى منحصرا على أعوان الإدارة الضريبية والمالية فقط؟

(1) المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة تنص على: " ان جميع اعوان ادارة الضرائب المفوضين والمحلّفين قانونا مكلفون على الخصوص لاثبات المخالفات للقوانين والانظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة ..."

(2) راجع المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال

(3) تم إحالة المادتان 21 و 22 إلى قانون الإجراءات الجبائية، حسب المادة 24 من القانون رقم 13/10 المؤرخ في

2010/12/29 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2011 الجريدة الرسمية، العدد 80، الصادرة في 2010/12/30

(4) أنظر المواد من 22 الى 33 من قانون الاجراءات الجبائية

- إن الإجابة على هذا السؤال، يكون بجواز المعاينة والإثبات إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية هي صاحبة الاختصاص العام، ولها صلاحية البحث والتحري وجمع الاستدلالات في كل الجرائم، ما لم يوجد نص صريح يبعدها عن ذلك.

وإذا نظرنا إلى خصوصية هذا النوع من الجرائم التي تهتم بالدرجة الأولى بالوعاء الضريبي، وكذا الطابع التقني الذي تختص به الإدارة الجبائية دون سواها، لوجود علاقة بين المكلف والإدارة، فالمرجح أن حق المعاينة والإثبات في الجرائم الضريبية من اختصاص أعوان الإدارة الضريبية، وما دام لا يوجد نص صريح يستبعد ضباط الشرطة القضائية من معاينة هذه الجرائم وإثباتها فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات على إدارة الضرائب المختصة دون سواها لتحريك الدعوى العمومية. (1)

إن البحث عن الغش والتدليس والاحتيال الضريبي يمكن أن يكون من خلال الرقابة التي تمارسها الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة وكذلك مراقبة تصريحات المكلفين وإجراءات التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق وإجراء المعاينات عن طريق الترخيص من رئيس المحكمة أو قاضي مفوض لذلك، وهذا ما تناولته القوانين الجبائية بصفة عامة وكذا قانون الاجراءات الجبائية بصفة خاصة. (2)

بالإضافة الى ذلك يمكن البحث عن الغش بالوسائل الأخرى التي سنتطرق إليها لاحقا.

أولاً: البحث عن الغش عن طريق الرقابة

إن البحث عن الغش والاحتيال والتدليس واستعمال المناورات للتملص من الضريبة يكون عن طريق رقابة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والتي يمكن التعرض لها

(1) بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص24

(2) قصاص سليم، المرجع السابق، ص117-118

بحسب نوع النظام الضريبي الخاضع له المكلف بالضريبة والواجبات المفروضة عليه، والتي يتعين عليه الالتزام بها، وانه في حالة الاخلال بذلك يترتب عليه متابعات جزائية وجبائية معا بعد اثبات ذلك. (1)

والأنظمة الضريبية المعمول بها في التشريع الجبائي الجزائري هي خمسة أنظمة:

1- نظام التقدير الجزافي

اول استحداث لهذا النظام كان سنة 2007 حيث جاءت هذه الضريبة لتعوض الضريبة على الدخل الاجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة للمكلفين الخاضعين لها (2) وقد نص عليه قانون الاجراءات الجبائية. (3)

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص114

(2) المادة 2 من القانون رقم 12/06 المؤرخ في ديسمبر 2006 والمتضمن لقانون المالية لسنة 2007 التي تنص على: "يحدث ضمن الجزء الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة باب ثاني عنوانه الضريبة الجزافية الوحيدة ويتضمن المواد 282 مكرر و 282 مكرر 1 ..."

- تنص المادة 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل، وتعوض الضريبة على الدخل الاجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني

(3) راجع المادة الأولى من قانون الاجراءات الجبائية التي تنص على: "يتعين على المكلفين بالضريبة والخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح تقديري تحدد الادارة الجبائية نمودجه وارساله الى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط ويجب ان يتم اكتتاب هذا التصريح قبل الثلاثين (30) من شهر يونيو من كل سنة كحد أقصى ..."

راجع المادة الأولى من القانون 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 الجريدة الرسمية عدد 79 الصادرة في 2001/12/23 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم التي تنص على: " يتعين على المكلفين بالضريبة والخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة إكتساب تصريح تقديري، تحدد الادارة الجبائية نمودجه وإرساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط ويجب أن يتم إكتساب هذا التصريح قبل الثلاثين (30) من شهر يونيو من كل سنة كحد أقصى ... "

2- نظام الريح الحقيقي (المبسط)

يمكن للمكلفين بالضريبة، الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة، حسب النظام المبسط، وهو نظام الريح الحقيقي، وهذا ما جاء في قانون الإجراءات الجبائية. (1)

3- نظام التقدير الإداري

يخصص هذا النظام يخصص للمهن غير التجارية، حيث يتعين على المكلف بالضريبة والخاضع لنظام التقدير الإداري أن يكتتب ويرسل إلى مفتش الضرائب التابع له مكان تواجد نشاطه قبل أول أبريل من كل سنة تصريحا منصوصا عليه في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، كذلك يجب أن يمك دفترًا يوميًا، يرقمه رئيس مفتشية الضرائب التابع له إقليميًا، وعليه أن يضبط الدفتر اليومي يوميًا، دون بياض أو شطب، يقيد فيه الإيرادات والنفقات المهنية بالتفصيل، ويجب عليه أن يحتفظ بهذا الدفتر إلى غاية انقضاء السنة الرابعة الموالية التي سجلت فيها الإيرادات والنفقات.

- وبالمقابل يجب على الإدارة الضريبية أن ترسل كل سنة للمكلف بالضريبة الخاضع لنظام التقدير الإداري للريح غير التجاري تبليغا تبين فيه الإيرادات المهنية والريح الخاضع للضريبة. (2)

(1) راجع المادة 03 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على: " يمكن المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الريح الحقيقي، ويبلغ الاختيار للإدارة الجبائية قبل أول فبراير من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلفين بالضريبة تطبيق نظام الريح الحقيقي "

(2) قصاص سليم، المرجع السابق، ص123

4- نظام التصريح المراقب

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لا تفوق إيراداته السنوية المبلغ المحدد من قانون الضرائب المباشرة⁽¹⁾، أن يختار نظام التصريح المراقب، إذا كان بإمكانه التصريح الدقيق بمبالغ أرباحه الصافية، وتقديم الإثباتات مع تصريحه المرفق بكل المستندات الثبوتية الضرورية، طبقاً لأحكام المادتين 28 و 29 من قانون الضرائب المباشرة.⁽²⁾

5- نظام الضريبة على الدخل الفلاحي والحيواني والثروة البحرية

حدد المشرع إجراءات تحديد الدخل وحصرها في القطاع الفلاحي والحيواني والثروة البحرية، وهذا ما جاء من خلال قانون الضرائب المباشرة.⁽³⁾

(1) المادة 27 من قانون الضرائب المباشرة قد أُلغيت بالقانون 11/02 الصادر في 2002/12/24 والمتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية، عدد 86، الصادرة في 2002/12/25

(2) المادة 28 من قانون الضرائب المباشرة تنص: " يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التصريح المراقب، أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة، تصريحاً خاصاً يبينون فيه المبلغ المضبوط لربحهم الصافي وتدعيمة لكل وثائق الإثبات اللازمة .

المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة تنص: " يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التصريح المراقب أن يمسكوا سجلاً يومياً مرقماً وموقعاً من قبل رئيس مفتشية الضرائب التابعة لدائرته، وأن يقيّدوا فيه يوماً بيوم دون بياض أو شطب إيراداتهم ونفقاتهم المهنية بالتفصيل. " ويجب على المكلفين بالضريبة، أن يحتفظوا بالسجلات وكل وثائق الإثبات إلى غاية إنقضاء السنة الرابعة التي تم فيها قيد الإيرادات والنفقات "، مع العلم أن المادتين 28 و 29 ملغاة بالقانون رقم 07/20 الصادر في 2020/06/04 المتضمن قانون المالية 2020، الجريدة الرسمية العدد 33 الصادرة في 2020/06/04

(3) راجع المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على: " تعتبر إيرادات فلاحية، الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن والنحل والمحار وبلح البحر والأرناب وإستغلال الفطريات في السراييب داخل باطن الأرض - غير أنه لا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن والأرناب إيرادات فلاحية إلا إذا كانت ممارسة من طرف مزارع في مزرعته - وكانت لا تكتسي طابعاً صناعياً... "

- إن نظام الضريبة على الدخل الفلاحي، تخص كل الأحكام المتعلقة بالنشاطات الفلاحية، أما عن إجراءات تحديد الدخل الفلاحي الواجب اعتماده لإقرار أساس الضريبة على الدخل هو الدخل الصافي الذي يأخذ في الحسبان الأعباء.

- بعد تحديد مبالغ تكاليف الاستغلال القابلة للخصم عن طريق الاستنتاج، وبناء على تصنيف المنطقة تبعا لقدراتها يحدد الدخل الفلاحي بالنسبة لكل مستثمرة فلاحية حسب طبيعة المزروعات والمساحات المزروعة. (1)

- فيما يتعلق بإجراءات الرقابة على الضريبة، فالإدارة الضريبية، لها الحق في الرقابة على تصريحات المكلفين والمكنتبين والملزمون به في الآجال المحددة قانونا حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة. (2)

- يراقب العون برتبة مفتش التصريحات، ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكنه أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين، إذا تبين أن استدعائهم ضروري، أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية. (3)

ثانيا: الكشف عن الغش أو التدليس عن طريق التحقيق المحاسبي

يقصد بالتحقيق المحاسبي مجموعة العمليات الهادفة إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة. (4)

(1) راجع المادة 07 من قانون الاجراءات الجبائية

(2) راجع المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية التي تنص على: " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة

(3) راجع المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية

(4) فارس السبتي، المرجع السابق، ص125

حيث يمكن لأعوان إدارة الضرائب إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته. (1)

هذا ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف، يوجه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

- إن إجراء التحقيقات في المحاسبة لا يمكن أن يكون إلا من طرف أعوان الإدارة الضريبية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

- تمارس الإدارة حق الرقابة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية، يلزم المكلفون بالضريبة المحقق في محاسبتهم، عند مسكهم لمحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، بوضع بطاقة الكتابات المحاسبية تحت تصرف المحققين، بناء على طلب خطي يقدمه المحققون. (2)

ثالثا: الكشف عن الغش الضريبي عن طريق التحقيق المعمق

- إن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، هو تحقيق حديث النشأة في الجزائر، حيث يسعى للبحث عن الغش الضريبي والكشف عن المتهربين من دفع الضريبة وتحديد حالتهم المالية الحقيقية مقارنة بما يصرحون به.

- ويمكن إعتباره امتداد طبيعي للتحقيق المحاسبي، الذي يخص الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق

(1) أعوان الادارة الجبائية تتمثل في موظفي مديرية الضرائب المباشرة وغير المباشرة والطابع والتسجيل وأعوان الادارة المالية اوسع كونه يشمل بالاضافة للمديريات السابقة أملاك الدولة، الحفظ العقاري ... الخ

(2) راجع المادة 20 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية

المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا.

- يجب أن يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها من جهة، والذمة المالية، والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب نص المادتين 06 و 98 من قانون الضرائب المباشرة.

- ولكن قبل القيام بتحقيق معمق في الوضعية الشاملة لشخص طبيعي لا بد من إعلام المكلف بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق، ومنحه أجلا أدنى لتحضير نفسه يقدر بـ خمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ الاستلام. (1)

- عندما ينتهي العون المحقق من تحديد أسس فرض الضريبة على إثر تحقيق معمق للشخص الطبيعي، يتعين على الإدارة أن تعلم المكلف بالنتائج، وذلك حتى في غياب إعادة التقييم برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

- عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق، لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص، بنفس الفترة وبنفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، أو قد يكون قد استعمل أساليب تدليسية. (2)

(1) قصاص سليم، المرجع السابق، ص133

- راجع المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على: "تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص ومداخل اولاده والاشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالتة"

- أنظر المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

(2) انظر المادة 21 الفقرة 5 و 6 من قانون الاجراءات الجبائية

رابعاً: الكشف عن الغش الضريبي من خلال التحقيقات والمعاینات

- وهي أحكام خاصة ببعض الضرائب، منها الضرائب غير المباشرة والرسم على القيمة المضافة، حيث يمكن لأعوان إدارة الضرائب القيام بكل التحقيقات والمعاینات التي تبدو لهم ضرورة في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة. (1)

1- معاينة المحلات المهنية

عند معاينة المحلات المهنية، لا يمكن لأعوان إدارة الضرائب الدخول إلى محلات الصناع والصناعيين والتجار المكلفين بالضريبة الأخرى، من أجل القيام بالمعاينات والتحقيقات الضرورية لضمان حق الضريبة، إلا خلال النهار وفي الساعات الآتية:

- من أول أكتوبر إلى 31 مارس، من الساعة السادسة صباحاً حتى الساعة السادسة مساءً (التوقيت الشتوي) .

من أول أبريل إلى 30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحاً حتى الثامنة مساءً (التوقيت الصيفي). (2)

- استثناء يمكن لأعوان إدارة الضرائب الدخول ليلاً إلى المصانع، ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة لرقابتهم، عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين والتجار أن مؤسساتهم في مرحلة النشاط. (3)

2- معاينة مزارع التبغ

- عندما يتعلق الأمر بمعاينة مزارع التبغ، فيتعين على زارعي التبغ أن يكونوا مستعدين لتقديم إيصالات التصريح التي هم مجبرون على الإدلاء بها عند كل طلب من أعوان إدارة الضرائب.

(1) راجع المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية

(2) راجع المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية

(3) راجع المادة 24 من قانون الإجراءات الجبائية

- كما يتعين عليهم أن يقودوا أعوان مصلحة الضرائب إلى مزارعهم، وأن يدخلوهم إلى منازلهم ومخازنهم المتواجد فيها التبغ على شكل أوراق، كلما طلب منهم هؤلاء ذلك. (1)

3- معاينة المحلات والمؤسسات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

- يجب على الشخص الذي يقوم بالعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يقدم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله، سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية، أو فروعها أو وكلائها إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر، وكذا إلى أعوان المصالح المالية الأخرى بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة، بموجب قرار من وزير المالية.

- يمكن للموظفين بحضور أو تحت قيادة عون منهم له رتبة مراقب على الأقل، لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة، ولدى الغير العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع أو إنتاج أو تحويل وكذا تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها، بكل التحقيقات والتحريرات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. (2)

خامسا: الكشف عن الغش الضريبي بإجراء حق المعاينة بأمر من رئيس المحكمة

هذه الأحكام تخص الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال ، حيث أنه من أجل ممارسة حقها في الرقابة، وعند وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 من هذا القانون لأعوانها، الذين لهم على الأقل رتبة مفتش، والمؤهلين قانونا القيام بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول والحجز على كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر

(1) راجع المادة 30 من قانون الإجراءات الجبائية

(2) راجع المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية

التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة. (1)

الفرع الثاني: الكشف عن الغش الضريبي بالوسائل الاخرى

لكي يتسنى للإدارة الجبائية الحفاظ على الأموال العامة، تقوم بمتابعة المتهربين من دفع الضرائب والرسوم المفروضة عليهم، وللوصول إلى هذا الهدف من طرف أعوان الإدارة الجبائية يكون عن طريق مجموعة من الوسائل وهي كالآتي:

1- الكشف عن الغش الضريبي من خلال الوثائق الموجودة لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات. (2)

2- الكشف عن الغش الضريبي من خلال الوثائق الموجودة لدى الهيئات المالية والمكلفين الآخرين. (3)

(1) انظر المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية

- المادة 35 من نفس القانون تنص على: " لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير .

- يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، بحيث تبرر بها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة

- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها

- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية يتم الكشف عن دليل عنها

- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم..."

(2) راجع المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على: " لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة ... أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتهم"

(3) انظر المادة 52 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على: " يجب على المؤسسات أو شركات التأمين أو إعادة التأمين ووسطاء التأمين وكذا كل هيئة تمارس عادة نشاطات التأمين للمنقولات أو العقارات أن ترسل إلى الإدارة الجبائية جدولا خاصا بعقود التأمين وكذا على دفاترهم وسجلاتهم وسنداتهم وأوراق الإيرادات والنفقات والمحاسبة حتى يتأكد هؤلاء الأعوان من تنفيذ الأحكام الجبائية"

3- الكشف عن الغش الضريبي من خلال الوثائق الموجودة لدى الغير (1)

المطلب الثاني: إثبات الجرائم الضريبية

لقد ألزم المشرع الجبائي الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي ضرورة تحرير محضر إثبات المخالفة، لذلك أضفى المشرع القوة الثبوتية على المحاضر التي تحررها الإدارة الجبائية والمالية لأنها تلعب دورا بارزا في الجرائم الضريبية فهي أساس المتابعة، لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة، فتحريك الشكوى من اختصاص الإدارة الجبائية دون سواها، لأنها مرتبطة ارتباطا وثيقا بهذه المحاضر، لذلك سنتطرق الى وسائل الإثبات في (الفرع الأول) وإلى تقدير وسائل الإثبات في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: وسائل الاثبات

يتم إثبات الجرائم الضريبية بوسيلتين هما:

- المحاضر الضريبية؛

- طرق الاثبات العامة.

وتشكل المحاضر الضريبية الوسيلة المثلى للاثبات لما تتصف به من قوة اثباتية والتي تختلف عن طرق الاثبات العامة (2)

(1) راجع المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على: " يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة، من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية، أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع، بأحكام المادة 52 اعلاه"

(2) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 147

أولاً: طرق الاثبات بواسطة المحاضر الضريبية

ويقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة والمؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية وظروفها وأدلتها ومركبيها، وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامته مثبتة في ورقة. (1)

وقد خص قانون الاجراءات الجبائية محضر المعاينة والحجز بقوة إثباتية وأوقف هذه القوة على توافر شروط شكلية تختلف من محضر لآخر تحت طائلة البطلان.

أ- محضر المعاينة:

إستناداً لأحكام قانون الاجراءات الجبائية وفي نص المادة 38 من قانون الاجراءات الجبائية أنه بعد اجراء المعاينة، يجب تحرير محضر تسرد فيه مجريات المعاينة وتعتبر المعاينة إجراء قانوني تلجأ اليه الادارة الضريبية في حالة وجود قرائن تدل على اختراق للقانون الضريبي بهدف التملص من الضريبة، ويترتب على هذا الاجراء تحرير محضر المعاينة. (2)

حيث نص قانون الإجراءات الجبائية والذي حدد من خلالها الشكليات الأساسية التي يجب توفرها في محضر المعاينة.

حيث يتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة ويتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص:

- تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة؛
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم، المعني بالأمر أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون؛

(1) بوسقيعة أحسن، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه وإجتهد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، الجزائر،

1998، ص161

(2) عزوز سليمة، المرجع السابق، ص245

- تاريخ وساعة التدخل؛
 - جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة؛
 - أما إذا إعترض عملية الجرد وفي عين المكان صعوبات، يتم تسميع المستندات والوثائق المحجوزة. (1)
 - تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثله وترسل النسخ الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة. (2)
 - يجب أن يكتم السر المهني من طرف ضباط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية تحت طائلة المتابعة الجزائية طبقا للمادة 301 قانون العقوبات الجزائري. (3)
- ب- محضر الحجز:**

منحت القوانين الضريبية لأعوان الضرائب سلطة اتخاذ تدابير تحفظية وأجاز لهم حجز وجرّد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة فيحرر العون محضرا للحجز يذكر فيه بإضافة الى البيانات السابق ذكرها في المحاضر بصفة عامة التصريح بالحجز الذي قدم في هذا الشأن الى المخالف كما يجب ذكر نوع ووزن او قياس الاشياء المحجوزة او تقديراتها التقريبية وحضور المخالفين أثناء اعداد البيان الوصفي او الاخطار الرسمي المقدم له للحضور، وإسم وصفة وقبول الحارس. (4)

- عندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني، فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق ظرف موصي عليه مع طلب الإشعار بالإستلام من إدارة البريد،

(1) راجع المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية

(2) راجع المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية " الترخيص لإجراء المعاينة لا يكون إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص أو قاضي مفوض "

(3) نصت عليها المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية

(4) عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 247

ويرسل إلى آخر محل إقامة معروف للمخالف، ويجب أن تحمل الرسالة بيان مكان وتاريخ تحرير المحضر. (1)

في حالة حجز مستندات سببها التزوير أو إتلاف الدفاتر والرخص والنسخ وغيرها من الوثائق المقررة بموجب التنظيم يجب تحديد نوع التزوير أو الإتلاف أو التحوير الحاصل وتبقى هذه الوثائق، المذكورة والمؤشر عليها، مرفقة بالمحضر. (2)

ثانيا: طرق الاثبات العامة:

- ان القوانين الضريبية لم تحصر اثبات الجريمة الضريبية في الوسائل المنصوص عليها في القانون الجبائي وإنما أجازت اجراء المعاينات والحجوز الضريبية بكل الطرق، ويترتب على ذلك امكانية معاينة ضابط الشرطة القضائية للجرائم الضريبية طبقا لقواعد قانون الاجراءات الجزائية وذلك لعدم وجود أي نص يحضر اثبات الجريمة الضريبية بالوسائل المنصوص عليها في القانون العام. (3)

- وهذا ما أكده المشرع الجزائري في قانون الاجراءات الجزائية والذي ينص على: " يجوز إثبات الجرائم بكل طرق الإثبات المتاحة ما عدا في الحالات التي ينص القانون فيها على غير ذلك، وللقاضي السلطة التقديرية، وأن يبنى قراره على الأدلة المقدمة له من خلال المرافعات والمناقشات فيها حضوريا أمامه". (4)

- ولا يكون للمحاضر والتقارير القوة الثبوتية، إلا إذا كانت صحيحة من حيث الشكل، ويجب أن يحرره صاحب الاختصاص في وظيفته ويسرد فيه كل ما رآه أو سمعه أو عايشه بنفسه. (5)

(1) أنظر المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة

(2) أنظر المادة 507 من نفس القانون

(3) عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 248

(4) راجع المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري

(5) راجع المادة 214 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري

- وإذا ارتأت الجهة القضائية، وجوب إجراء خبرة فنية فعليها اتباع ما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجزائية⁽¹⁾، لأن الخبرة الفنية أصبحت ضرورية في إثبات الجرائم الضريبية لما تتصف به الضرائب بصفة عامة من تقنيات خاصة في مجال فرضها واتباع الأنظمة الضريبية المعمول بها وكيفية إجراء المحاسبات وإعادة التقويم، حيث جاء في قانون الإجراءات الجبائية أنه يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائياً أو بناء على طلب من المكلف بالضريبة، أو مدير الضرائب.⁽²⁾

الفرع الثاني: تقدير وسائل الاثبات

بالرجوع للقوانين الجبائية فقد أعطت للقاضي كامل السلطة التقديرية في إصدار حكمه وذلك حسب اقتناعه الخاص بناء على الأدلة المقدمة إليه في الجلسة، مما يفهم بأنه نفس الحكم ينطبق على المحاضر الضريبية، فللقاضي كامل السلطة التقديرية في اطار المحاضر والأدلة المقدمة من طرف الإدارة الجبائية وله السلطة التقديرية في اصدار حكمه حسب إقتناعه الخاص.⁽³⁾

أولاً: المحاضر الضريبية ومدى حجيتها

لقد تناول قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك قانون الضرائب غير المباشرة محاضر المعاينة والحجوز واعتبرها حجية مطلقة، وإذا احترمت الشكليات الأساسية التي يجب أن تتوفر فيها، وبالتالي تصبح لديها القوة الثبوتية والحجية المطلقة، إلا إذا طعن بالترزوير، كما قد تكون لهذه المحاضر حجية نسبية، بحيث تكون صحيحة إلى أن يثبت العكس.⁽⁴⁾

(1) راجع المادة 219 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري التي تنص: " إذا رأت الجهة القضائية لزوم إجراء خبرة فعليها إتباع ما هو منصوص عليه في المواد من 143 الى 156 "

(2) انظر المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية

(3) عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 250

(4) قصاص سليم، المرجع السابق، ص 165

1- المحاضر الضريبية ذات الحجية المطلقة

تتمتع محاضر المعاينة والحجز الضريبية المحررة في إطار قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب الغير مباشرة المتعلقة بالحجز للمنقولات بحجية كاملة بحيث تكون صحيحة الى ان يطعن فيها بالتزوير عند توفر الشروط المنصوص عليها قانونا. (1)

2-المحاضر الضريبية ذات الحجية النسبية

هي المحاضر التي تحرر وتتضمن اعترافات من طرف المكلفين بالضريبة وكذلك الحجز والمعائنات المادية التي تتم من طرف عون واحد، في قانون الضرائب غير المباشرة (2) فالمحاضر التي لها حجية نسبية تبقى دليل يمكن الاستناد اليه في الادانة اذ ابتتى على اجراءات مشروعة وصحيحة غير انه تعتريه بعض النقائص الشكلية ويمكن للمتهم دحض هاته المحاضر بوسائل الاثبات في القانون العام وفي حالة اقباته لذلك ينتج عنه بطلان المحضر والاجراءات الخاصة به. (3)

3- حجية المحاضر الاخرى:

- بالنسبة للمحاضر الأخرى، غير المحاضر الضريبية وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية، ووفقا لأحكام المواد 212 إلى 215 منه نجد أن عبء الإثبات يقع على عاتق النيابة

(1) راجع المادة 2/505 من قانون الضرائب غير المباشرة التي تنص على: " ... وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة الى ان يطعن في تزويرها"

(2) راجع المادة 2/505 من نفس القانون التي تنص على: " ويمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس "

(3) فارس السبتي، المرجع السابق، ص177

العامّة والإدارة الجبائية والمالية، ويصدر القاضي الجزائري حكمه تبعا لاقتناعه الشخصي وبناء على الأدلة المقدمة أمامه من خلال معرض المرافعات والمناقشات حضوريا. (1)

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية، فيما يتعلق بقضية الاعتراف المدون في المحاضر من المتهم، فإن تقديره يرجع إلى السلطة التقديرية للقاضي. (2)

وفي هذا المجال جاء قرار المجلس الأعلى للقضاء بما يلي: "حيث قرينة الإقرار أو الاعتراف تطبق في القضايا المدنية، أما في القضايا الجزائية، فللقاضي الحرية في تقدير الاعتراف، بحيث يجوز الأخذ بجزء منه وترك جزء آخر بشرط أن الجزء المأخوذ يقنع القاضي ويؤدي منطقيا وقانونيا إلى إدانة المتهم أو تبرئته". (3)

(1) انظر المواد 212 الى 215 من قانون الإجراءات الجبائية

(2) راجع المادة 2013 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري التي تنص على: " الإعتراف شأنه كشأن جميع عناصر الاثبات يترك لحرية تقدير القاضي "

(3) قرار المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 19/09/1975 رقم 10338

المبحث الثاني: متابعة الجرائم الضريبية والمسؤولية المترتبة عليها

تمهيد وتقسيم

ان دراسة الجرائم الضريبية من الناحية الموضوعية والتي تتناول ما يعد من الأفعال جريمة ويقرر المشرع العقاب من أجلها، تضع قيودا على الممولين وتتنذر بالعقاب من يتعدى هذا القيد، ولا سبيل لتطبيق العقوبات عن مخالفة أحكام التهرب الضريبي ، إلا من خلال إتباع قواعد الإجراءات الجنائية من الناحية الإجرائية.

فهي تملئ قيودا يرد على النيابة العامة بصدد تحريك الدعوى العمومية أو الجنائية ومنحت سلطة واسعة للإدارة الجنائية.

ولهذا نقسم هذا المبحث إلى مطلبين:

نتناول في (المطلب الأول) متابعة الجرائم الضريبية، وفي (المطلب الثاني) نتطرق لإجراءات تطبيق الجزاءات الجنائية.

المطلب الأول: متابعة الجرائم الضريبية

تمهيد وتقسيم

يترتب على معاينة واثبات الجرائم الضريبية متابعة وإحالة مرتكبيها على القضاء للمحاكمة وهذا طبقا للقوانين الضريبية في التشريع الجزائري وبذلك تكون المتابعات القضائية هي المآل الأخير لأي جريمة ضريبية.

ولدراسة متابعة الجرائم الضريبية قسمنا هذا المطلب إلى 03 فروع:

ندرس في (الفرع الاول) تحريك ومباشرة الدعوى الضريبية، وفي (الفرع الثاني) الجهة القضائية المختصة لمتابعة الجريمة الضريبية، وانقضاء الدعوى العمومية والجبائية في (الفرع الثالث)

الفرع الأول: تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية

الأصل أن تختص النيابة العامة دون غيرها برفع الدعوى العمومية ومباشرتها بصفتها نائبة عن المجتمع وهذا ما نص عليه قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، وبذلك تكون النيابة العامة هي وحدها المنوطة بتحريك الدعوى الجنائية ومباشرتها. (1)

ان حرية النيابة العامة في الواقع ليست على الدوام مطلقة، بل هي احيانا مقيدة في جرائم محددة يتولى القانون بيانها، فلا يكون لها ممارسة حريتها في أمر تحريك الدعوى العمومية الا بتقديم شكوى، فنجد في التشريع الجزائري، فيتم تحريك الدعاوي الضريبية أمام الجهات الجزائية بناء على شكوى من الشخص المختص على مستوى الإدارة الجبائية وهو المدير الولائي للضرائب، وتنجم عن الجرائم الضريبية دعوتان:

- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامات الجزائية.
- دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق جزاءات جبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة للمحجوزات. (2)

يمنع على النيابة العامة تحريك الدعوى العمومية والجبائية أي لا يجوز لها إتخاذ أي اجراء او مباشرة الدعوى او فتح تحقيق قضائي قبل تقديم شكوى من الادارة الجبائية. (3)

(1) المادة 29 من قانون الإجراءات الجزائية تنص: " النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية "

(2) أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، الغش الضريبي، المرجع السابق، ص26

(3) بغدادي مولاي ملياني، الاجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، ص23

حيث ينص قانون الضرائب المباشرة على مباشرة الملاحقات من اجل تطبيق العقوبات الجزائية بناء على شكوى من إدارة الضرائب دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعنى بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي، وترفع هذه الملاحقات إلى محكمة الجنح المختصة. (1)

- أما قانون الضرائب غير المباشرة فينص على أن المخالفات المشار إليها من هذا القانون تتابع أمام المحكمة بناء على شكوى الإدارة المعنية والمحكمة المختصة هي حسب الحالة (2)
- وبالرجوع لقانون الاجراءات الجبائية نجدها قد وحدت النظام القانوني للشكوى بالنسبة لكافة الجرائم الجبائية التي أصبحت بحكمها نص واحد وهو المادة 104. (3)

أولاً: شروط صحة الشكوى

أن السبب في اشتراط تقديم الشكوى في المواد الضريبية هو نتيجة ما يجب أن تكون عليه العلاقة بين الممولين بالضريبة والإدارة الجبائية من التفاهم لا على القسر والإكراه، بالإضافة إلى واجب كتمان السر المهني من طرف الإدارة وأعاونها في ما يتعلق بالتصريحات

(1) المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص: "تباشر المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من هذا القانون، وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية
(2) انظر المادة 534 من قانون الضرائب الغير مباشرة التي تنص على: "تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 532 أعلاه بهدف تطبيق العقوبات الجزائية وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية"
(3) المادة 34 من قانون الطابع، والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 119 من قانون التسجيل، كلها معدلة بالقانون رقم 16/11 المؤرخ في 2011/12/28 والمتضمن قانون المالية لسنة 2012 وهي كلها تشير إلى ملاحقة المخالفات أمام الجهة القضائية المختصة وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على:

1- تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب.

2- ولا تتم الشكاوى التي تجب على المدير الولائي للضرائب الشروع فيها باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بالضرائب غير المباشرة وحق الطابع إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشئة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها المديرية الولائية للضرائب ..."

والإقرارات المقدمة من طرف الممول والإدارة الجبائية، وعليه فإن حصر أمر تقديم شكوى للإدارة الجبائية فقط يعود للطابع التقني والفني والمحاسبي بالنسبة لهذه الجرائم والإدارة الجبائية لها دراية بذلك زيادة على منحها سلطة تقديرية حسب ظروف وملابسات كل مخالفة. وكذلك صلاحياتها في إجراء المصالحة ومنح إعفاءات لبعض المكلفين بالضرائب. (1)

- ان التكلم عن الشكوى يذهب بنا مباشرة الى تحديد شروطها فلكي تكون الشكوى صحيحة ومقبولة يجب ان تتوفر على بعض الشروط:

- يجب أن تقدم الشكوى من قبل من كلفه القانون بذلك، وهو المدير الولائي للضرائب، أو صاحب السلطة في إصدارها، أي يجب وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية.

- وبالرجوع إلى القوانين الضريبية وكذلك قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجبائي لم يعرف الشكوى ولم يحدد كيفية تقديمها، ولكن المتعارف عليه أن تكون الشكوى مكتوبة وذلك لتسهيل عملية معرفة الأطراف المعنية بصفة كاملة ودقيقة.

- يجب أن تقدم الشكوى مما أناط به القانون تقديمها، أو مما سمح القانون بإنابته في تقديمها، وتكفي الإنابة العامة ولا تشترط الإنابة بمناسبة كل جريمة وإذا قدمت شكوى من شخص غير مختص يكون الإجراء باطلا. (2)

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص193

(2) قصاص سليم، المرجع السابق، ص182-183

ثانيا: مصير الدعوى في حالة تخلف او سحب الشكوى

أ- مصير الدعوى في حالة تخلف الشكوى:

في حالة تخلف الشكوى فهنا لابد من التمييز بين المرحلة التي تكون عليها الدعوى فاذا رفعت الدعوى الى القضاء قبل صدور الشكوى من إدارة الضرائب المخول لها قانونا ذلك، يكون الإجراء باطلا بطلانا مطلقا لأنه متعلق بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدعوى العمومية ولصحة اتصال جهة التحقيق أو الحكم بالواقعة فإذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق فإنه يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمرا برفض التحقيق لبطلان إجراءات المتابعة، أما إذا كانت الدعوى على مستوى جهات الحكم يتعين على هذه الأخيرة القضاء بعدم قبول الدعوى العمومية شكلا، لبطلان إجراءات المتابعة وعليه فيمكن إبداء هذا الدفع المتعلق بتخلف الشكوى في أية مرحلة تكون عليها الدعوى وعلى مستوى كل درجات التقاضي. (1)

ب- مصير الدعوى في حالة سحب الشكوى:

أجيز للمدير الولائي للضرائب سحب الشكوى في حالة تسديد جزء من الحقوق والجزاءات محل المتابعة وذلك بعد موافقة المدير العام للضرائب، وهذا ما نص عليه قانون الاجراءات الجبائية. (2)

(1) عزوز سليمة، المرجع السابق، ص259

(2) المادة 104 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية تنص على أنه: " يمكن لمدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية وإكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد "

وأضافت الفقرة الأخيرة من المادة 104 مكرر السابقة أن سحب الشكوى يؤدي الى انقضاء الدعوى العمومية شريطة موافقة المدير العام للضرائب وبالتالي نطبق احكام المادة 06 من قانون الاجراءات الجزائية ولا يمكن للنيابة التمسك بالدعوى الجزائية كما هو معمول به في بعض القضايا التي تخضع للقانون العام مثل إصدار شيك بدون رصيد، حتى لو دفع المتهم قيمة الشيك. (1)

الفرع الثاني: الجهة القضائية المختصة لمتابعة الجريمة الضريبية

الاختصاص او ولاية القضاء هو سلطة الحكم بمقتضى القانون في خصومة معينة ويقابله عدم الاختصاص وهو فقدان هذه السلطة واختصاص محكمة معناه نصيبها من المنازعات التي يجوز لها الفصل فيها وقوانين الاختصاص هي التي تحدد ولاية المحاكم المختلفة.

لم يخص المشرع الجبائي عموما الاختصاص النوعي بأية خصوصية إذ بقي خاضعا لقانون الاجراءات الجزائية بحسب جسامه الجريمة الجبائية، في حين أخضع الاختصاص المحلي لأحكام خاصة، حيث ترك للإدارة الجبائية حق اختيار المحكمة المختصة محليا للنظر في الجريمة الجبائية المرتكبة بحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

وعليه سنتناول الاختصاص النوعي، ثم الاختصاص المحلي:

(1) عزوز سليمة، المرجع السابق، ص260

أولاً: الاختصاص النوعي في الجرائم الضريبية:

يقصد بالاختصاص النوعي للمحاكم سلطة الفصل في المنازعات بحسب نوعها أو طبيعتها أما بالنسبة للاختصاص النوعي في المسائل الضريبية فالهيئات القضائية التي تبت في القضايا الجزائية هي قسم المخالفات ، قسم الجنح، محكمة الجنايات.

ولمعرفة ما إذا كانت الجريمة تعد جنائية او جنحة أو مخالفة في القوانين الضريبية يجب الرجوع الى نوع العقوبة المقررة لها قانونا وهو ما وضحته المادة 5 من قانون العقوبات.

غير أن هذا التصنيف لا ينطبق على الجرائم المنصوص عليها في القوانين الجنائية والتي لا تقضي بعقوبة الحبس إلا في الجنح والجنايات وتقتصر في المخالفات على عقوبة الغرامات والتي غالبا ما تفوق الحد المنصوص عليه في قانون العقوبات. (1)

أ- المخالفات الجنائية: تنظر أمام قسم المخالفات الأفعال التي تعد مخالفات جنائية والمنصوص عليها في مختلف القوانين الجنائية، ومن المخالفات الجنائية مثل:

- مخالفة باستعمال طرق تدليسية: تتميز هذه المخالفة باللجوء الى بعض الطرق الاحتيالية والتدليسية يحقق بها الجاني غرض في التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها وقد تعرض لها قانون الرسم على رقم الأعمال. (2)

وإستثناء عن قاعدة الاختصاص النوعي المنصوص عليها في قانون العقوبات والاجراءات الجزائية، نجد أن قانون الاجراءات الجنائية منح الاختصاص للمحكمة الادارية لبعض

(1) عزوز سليمة، المرجع السابق، ص261-262

(2) المادة 114 من قانون الرسم على رقم الاعمال التي تنص: " مع مراعاة الاحكام المنصوص عليها في المادتين 115 و116 أدناه، يعاقب على كل المخالفات للاحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جنائية تتراوح مبلغها بين 500 و 2500 دج

المخالفات خاصة العقوبات المترتبة على رفض منح حق الاطلاع المنصوص عليها في قانون الاجراءات الجبائية. (1)

ب- الجنح الجبائية: التشريع الجبائي يتضمن الافعال التي تعتبر جنحة جبائية والتي تنتظر فيها محكمة الجنح وذكر المشرع الجبائي الافعال الجبائية على سبيل المثال على سبيل الحصر لأنه من غير الممكن أن يلم بكل الافعال والطرق التي يتقن المحتالون في ايجاد غيرها ومن خلال مختلف القوانين الجبائية فان الافعال التي تكيف على انها جنح جبائية مثل:

- جنحة التزوير في الاقرارات الضريبية: نص عليها قانون الضرائب المباشرة: " فضلا على العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص او حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسية في اقرار وعاء اي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له ... " (2)

وأیضا قانون الضرائب غير المباشرة التي تنص على: " يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها ... " (3)

ج- الجنايات الجبائية: تتمثل الجنايات فيما يلي:

- جنایة التهرب الضريبي: لقد تضمن قانون المالية لسنة 2003 رقم 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 جنایة التهرب الضريبي او محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في اقرار وعاء اي ضريبة او حق او رسم خاضع له ولا تنتظر جريمة التهرب الضريبي امام الغرفة

(1) المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية تنص على: " يعاقب بغرامة جبائية تتراوح مبلغها من 5.000 الى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد 45 الى 61 أعلاه والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع ... "

المادة 2/63 من نفس القانون " يتم النطق بالغرامة والتجئة المالية من طرف المحكمة الادارية المختصة اقليميا التي تثبت في القضايا الاستعجالية على أساس عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية بدون مصاريف "

(2) راجع المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة

(3) راجع المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة

الجزائية الا اذا كيفت على أنها جنائية وذلك إذا تجاوز مبلغ الضريبة المتهرب 10.000.000 دج لأنها تمس بالاقتصاد الوطني وتساعد على تخريبه. (1)

- جنائية تقليد او تزوير اختام الدولة او الطوابع: لقد نص عليها قانون العقوبات على ان كل تقليد وتزوير واستعمال وصناعة وترويج يرد على خاتم الدولة او على طابع وطني او علامة او دمغة يعتبر جنائية. (2)

ثانيا: الاختصاص المحلي

خروجا عن القواعد العامة يعتبر الاختصاص المحلي من النظام العام بالنسبة للجرائم طبقا لقانون الإجراءات الجزائية، حيث تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم ولو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر. (3)

فلقد أخضع المشرع الجبائي الاختصاص المحلي لاختيار الإدارة الضريبية وحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

أ- مكان فرض الضريبة

أجمعت كل النصوص الجبائية، وهذا خلافا للقواعد العامة للاختصاص المحلي أنه يتحدد الاختصاص المحلي للمحكمة حسب اختيار إدارة الضرائب بمكان فرض الضريبة أو الغرامة على المكلف بالضريبة وهذا لتسهيل عمل الإدارة الضريبية ويمكنها من تقديم شكاوها

(1) عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 266

(2) راجع المادة 205 من قانون العقوبات التي تنص على: " يعاقب بالسجن المؤبد كل من قلد خاتم الدولة أو إستعمل الخاتم المقلد وتطبق الأعذار المعفية ... "

- كما تنص المادة 206 من نفس القانون على: " يعاقب بالسجن المؤقت من خمس (05) سنوات الى عشر (10) سنوات وبغرامة من 500.000 دج الى 1.000.000 دج كل من قلد أو زور إما طابعا وطنيا أو أكثر ... "

(3) راجع المادة 329 من قانون الاجراءات الجزائية الجزائري

من خلال المعلومات والمستندات التي بحوزتها من خلال وجود ملفات المكلفين بالضريبة والتصريحات التي أدلوا بها والتأكد منها (1) او بعبارة اخرى سيكون من اليسير على الإدارة الجبائية تقديم المعلومات التي من شأنها اثبات المناورات والطرق التدليسية أو الغش المرتكب من طرف المكلفين بالضريبة. (2)

ب- مكان الحجز:

إن الاختصاص المحلي يؤول إلى مكان الحجز، لأن المتهم غالبا ما يجهل معرفة إقامته وتواجده أو محل عنوان المحل التجاري، ولهذا تختار الإدارة الجبائية المحكمة الموجودة في مكان الحجز. (3)

وعليه فان رفع الشكوى امام المحكمة التي يقع بدائرتها مكان الحجز يفترض ان ادارة الضرائب قد باشرت قبل احدى عمليات التفتيش او الحجز فيؤول الاختصاص المحلي للمحكمة التي يقع في دائرتها مكان الحجز ويعود اختيار محكمة مكان الحجز لعدة أسباب أهمها: منع المكلف من الافلات من العقاب لا سيما وانه كان في حالة تلبس والحفاظ على الاشياء المحجوزة وبالتالي على موارد الخزينة العامة. (4)

ج- مقر المؤسسة

يتم اختيار المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مقر المؤسسة اي المركز الرئيسي لتلك المؤسسة او لمركز ادارتها بالجزائر اذا كان مركزها الرئيسي بالخارج ويفترض هنا ان مرتكب الجريمة الضريبية شخصا معنويا وذلك لتسهيل ربط الضريبة ومراقبة أعمال المؤسسة من

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص200

(2) مداح حاج علياً الغش الضريبي، دراسة مقارنة، شهادة ماجستير في العلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة جباللي اليابس، سيدي بلعباس، 2008/2009، ص205

(3) قصاص سليم، المرجع السابق، ص196

(4) فارس السبتي، المرجع السابق، ص201

الناحية الجبائية واكتشاف التحايل والتهرب وبالتالي تسهيل مهمة الادارة في اثباته لأنه وقع على مستواها أيضا. (1)

الفرع الثالث: إنقضاء الدعوى الجزائية الجبائية في التشريع الجزائري

ان الدعوى العمومية هي وسيلة المدعي للمطالبة بحقوقه أمام القضاء وهي وسيلة الدولة ممثلة في النيابة العامة للمطالبة بحقها في انزال العقوبة على مرتكب الافعال الاجرامية وهي كذلك وسيلة اقتضاء الحق أمام القضاء، والدعوى لا تنقضي إلا بتحقيق الغاية منها بصدر حكم نهائي فيه. (2)

يقصد بانقضاء الدعوى العمومية بصفة عامة استحالة دخولها في جوزة القضاء المختص بالنظر فيها أو استحالة استمرارها في حوزته سواء كان الانقضاء لاسباب عامة او كان لأسباب خاصة التي حددها المشرع في قانون الاجراءات الجزائية، وذلك حرصا منه على حماية وضمان الحقوق العامة والخاصة. (3)

أولا: الاسباب العامة: وردت الاسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية في المادة 1/6 من قانون الاجراءات الجزائية.

أ- وفاة المتهم (المكلف)

لم ينص المشرع الضريبي على الوفاة كسبب لانقضاء الخصومة في الجرائم الجبائية، بل ترك ذلك للقواعد العامة في قانون الإجراءات الجزائية فقد نصت المادة 06 منه على إنقضاء

(1) عزوز سليمة، المرجع السابق، ص268

(2) جلال ثروت، سليمان عبد المنعم، أصول المحاكمات الجزائية الدعوى الجنائية، الطبعة الأولى، المؤسسة العربية للدراسات للنشر والتوزيع، بيروت، 1996، ص223

(3) المادة 6 من قانون الاجراءات الجزائية تنص على: " تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاة المتهم وبالتقادم وبالغفو الشامل وبالغاء العقوبة وبصدر حكم حائز لقوه الشيء المقضي ... "

الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاة المتهم، وبالتالي فإن الدعوى العمومية في الجرائم الضريبية، تنتضي بوفاة المكلف.

ب- **التقادم:** ان الدعوى العمومية تنتضي ايضا بالتقادم حيث وجد اختلاف بين القوانين الجزائية والجبائية حيث نجد المشرع الجزائري في الجنايات في قانون الإجراءات الجزائية المدة المحددة للتقادم بحسب نوع الجريمة في الجنايات عشر سنوات كاملة بينما في الجرح فإن المدة قد حددت بثلاث سنوات والمخالفات بسنتين وفقا لاحكام المادتين 8 و 9 من قانون الاجراءات الجزائية. (1)

أما بالرجوع إلى القوانين الضريبية، وكذلك قانون الإجراءات الجبائية فنجد أن المشرع الضريبي قد حدد مدة التقادم بأربعة سنوات وهذا من قانون الضرائب غير المباشرة (2) وقانون الإجراءات الجبائية. (3)

حيث يسري حسابها ابتداء من تاريخ استحقاقها، لكن هذا الاجل يمدد الى ست (06) سنوات في الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال اذا ما اثبتت الادارة الجبائية ان المكلف بالضريبة لجأ الى طرق تدليسية قصد استحقاق الحقوق الواجب دفعها. (4)

(1) المادة 7 من قانون الاجراءات الجزائية تنص: "تتقادم الدعوى العمومية في مواد الجنايات بانقضاء عشر سنوات كاملة تسري من يوم اقتراف الجريمة إذا لم يتخذ في تلك الفترة أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة فإذا كانت قد اتخذت إجراءات في تلك الفترة فلا يسري التقادم إلا بعد عشر سنوات كاملة من تاريخ آخر إجراء"

(2) المادة 564 من قانون الضرائب غير المباشرة تنص: "ان الاجل الذي بموجبه تتقادم دعوى الادارة يحدد باربعة أعوام"

(3) المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية تنص: "يحدد أجل تقادم دعوى الادارة بأربع سنوات ..."

(4) أنظر المادة 2/110 من نفس القانون تنص: "ويمدد أجل التقادم المذكور أعلاه سنتين بمجرد أن يثبت ان المكلف بالضريبة قام بإستعمال طرق تدليسية"

ج- **العفو الشامل**: لقد نص قانون الإجراءات الجزائية على انقضاء الدعوى العمومية بالعفو الشامل، الذي يكون من طرف الهيئة وقد نص عليه دستور 2016. (1)

إذن العفو الشامل لا بد أن يصدر بقانون من طرف البرلمان، أي السلطة التشريعية وهو عكس العفو عن العقوبة الذي هو إجراء فردي من طرف رئيس الجمهورية، يصدر من خلال مرسوم رئاسي نص عليه الدستور الجزائري لسنة 2016 في المادة 91 الفقرة السابعة منه. (2)

وبالتالي يتصف العفو الشامل بالشمولية ويكون أثره على جميع المشاركين.

وبالرجوع إلى القوانين الجنائية نجدها لم تنص على العفو الشامل، وبالتالي نستنتج أن هذا الأخير، لا يمتد أثره على الدعوى الضريبية إلا إذا نص القانون على ذلك صراحة.

وإلى حد الآن في الجزائر لم يصدر أي عفو شامل من طرف الهيئة التشريعية يخص المجال الضريبي.

د- **الغاء القانون المجرم**: " لا عقوبة ولا جريمة ولا تدبير أمن إلا بنص " (3) لذا فان الغاء القانون المجرم يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية بموجب النص الملغى وتصبح الافعال المجرمة مباحة غير معاقب عليها مما يترتب عليه تطبيق القانون اللاحق وبدون إحالة الى نص خاص لأنه هو الأصلح للمتهم. (4)

(1) المادة 7/140 من المرسوم الرئاسي رقم 96 المؤرخ في 07/12/1996 المتضمن دستور 1996 المعدل والمتمم تنص: " يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور وكذلك في المجالات التالية: القواعد العامة لقانون العقوبات والإجراءات الجزائية لاسيما تحديد الجنايات والجرح والعقوبات المختلفة المطابقة لها والعفو الشامل و تسليم المجرمين ونظام السجون

(2) المادة 07/91 من نفس القانون تنص: " يضطلع رئيس الجمهورية بالإضافة إلى السلطات التي تخولها إياه صراحة أحكام أخرى في الدستور، بالسلطات والصلاحيات الآتية: له الحق إصدار العفو وحتى تخفيض العقوبات أو استبدالها"

(3) أنظر المادة 01 من قانون العقوبات

(4) محمد حزيط، مذكرات في قانون الاجراءات الجزائية الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013،

- وبالرجوع الى التشريع الضريبي فإنه لم يرد أي نص يمنع تطبيق هذه القاعدة فيمكن للمتهم إثارتها كسبب لانقضاء الدعوى العمومية الرامية لمتابعة الجاني عن جريمة الغش الضريبي ويتبين ذلك من خلال حيثيات القرار الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا حيث ورد فيها: " القرار المطعون فيه يستوجب الابطال عملا بقاعدة وجوب تطبيق القانون الجزائري الأصلح للمتهم، وذلك بعد التعديل الذي طرأ على المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 113 من رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 والتي جعلت واقعة الغش الضريبي جنحة في جميع الحالات. (1)

هـ- صدور حكم نهائي: إذا صدر حكم نهائي في موضوع الدعوى الجنائية فلا يجوز إعادة النظر فيها إلا بالطعن في هذا الحكم بالطرق المقررة في القانون.

وتتقضي الجرائم الضريبية أيضا بصدور حكم نهائي فيها سواء بإدانة الممول أو ببراءته.

وينطبق على الحكم التي تتقضي به الدعوى الجنائية في الجرائم الضريبية كافة الشروط التي تطلبها المشرع في الحكم، الذي تتقضي به أية دعوى جنائية، كأن يكون حكما قضائيا قطعيا ونهائيا وصادرا من محكمة لها ولاية الفصل في الدعوى. (2)

ثانيا: الاسباب الخاصة (المصالحة)

من أهم أسباب انقضاء الدعوى العمومية التي ترفع بناء على طلب الادارة هو اجراء تلك الادارة مصالحة مع المخالف، باعتبارها صاحبة الحق.

(1) راجع القرار رقم 734116 بتاريخ 2012/07/19 الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد 02، 2012، ص 302-303

(2) قصاص سليم، المرجع السابق، ص 240

وكذلك هناك سبب آخر تتقضي به الدعوى العمومية في الجرائم الضريبية وهو السحب او التنازل عن الشكوى التي سبق دراستها في المطلب الأول من المبحث الثاني. (1)

لقد أجاز المشرع الضريبي الصلح الجنائي الضريبي حتى يترك للإدارة الضريبية فرصة التقاهم مع المخالفين للقانون الضريبي، تقديرا منه لما يجب أن تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم واقتناع بعدالة الالتزامات الضريبية المفروضة عليهم. (2)

- إن إجراء المصالحة يضع حدا للمتابعة، ويترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية والمدنية معا. فيما يتعلق بالمخالفات يجب على المخالف أن يدفع دفعة واحدة نقدا أو بحوالة بريدية مبلغ غرامة الصلح (3). ولا يكون القرار المحدد لمقدار غرامة الصلح في المخالفات قابلا لأي طعن من جانب المخالف. (4)

ومن خلال المادتين 540 و 555 من قانون الضرائب غير المباشرة يمكننا استخلاص شروط المصالحة التي تتم بين المكلف وإدارة الضرائب والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- يجب أن تتعلق المصالحة بالمخالفات الجبائية الجزائرية فيستبعد بذلك المخالفات الجبائية الادارية لأن المصالحة في النوع الاول من شأنها تجنيب المكلف صدور الحكم الجزائي ووضع حد للمتابعة الجزائرية ولا نجد أي فائدة منها في النوع الثاني لعدم وجود دعوى عمومية أصلا يراد انقضائها باجراء عملية المصالحة.

(1) أنظر الى المبحث الثاني من الفصل الثاني في تحريك ومتابعة الدعوى الجبائية

(2) قصاص سليم، المرجع السابق، ص242

(3) أنظر المادة 384 من قانون الاجراءات الجزائية التي تنص على: " يجب على المخالف خلال الثلاثين يوما ... أن يدفع

دفعة واحدة نقدا أو بحوالة بريدية مبلغ غرامة الصلح بين يدي محصل سكناه ... "

(4) أنظر المادة 385 من نفس القانون

- يجب ان تكون المصالحة باتفاق الطرفين وهما المكلف المخالف والادارة الجبائية دون ان تكون هذه الاخيرة ملزمة بقبول طلب المكلف بالمصالحة لأنه من حقها الرفض ومواصلة السير في الدعوى العمومية الجبائية.
- يجب ان تصدر المصالحة من المدير الولائي او المدير الجهوي للضرائب ووفقا للمادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة سابقة الذكر قولها: "... وبصورة استثنائية يجوز ان تسقط كل هذه العقوبة أو جزء منها من قبل الادارة من خلال اجراء المصالحة.
- المدير الولائي للنظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تقل عن 250.000 دج، المدير الجهوي للنظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تفوق 250.000 دج ..."
- يجب ان تصادق السلطة على المصالحة وذلك تطبيقا للمادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة في فقرتها الثانية والتي تقضي بأن المصالحات التي تتم بين الادارة والمخالف لا تصير نهائية الا بعد المصادقة عليها.
- يجب ان لا تكون من آثار المصالحة تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف الى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء. (1)
- وما تجدر اليه الاشارة ان هذا النظام يتماشى مع سياسة التجريم للدولة التي تعتمد على مبدأ النفعية لأن الدولة لا يهتمها الحكم على الممول بعقوبة سالبة للحرية بقدر ما يهتمها تمويل الخزينة العمومية بأموال الضرائب، لأنها تعتبر مصدر هام من مصادر الإيرادات. (2)

(1) عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 273-274

(2) قضاص سليم، المرجع السابق، ص 246

المطلب الثاني: المسؤولية والجزاء المترتبة عن الجريمة الضريبية

يترتب الجزاء الجنائي على مرتكبي الجرائم الضريبية، والذي يكون مسؤولا عنها بناء على شروط موضوعية تتمثل في ارتكاب الجريمة، وقيام المسؤولية الجزائية لدى الفاعل، بالإضافة إلى خضوع تطبيق الجزاء الجنائي لإجراءات قانونية.

وتتجه التشريعات إلى تشديد العقاب على الجرائم الاقتصادية، بصفة عامة لخطورة هذه الجرائم وتهديدها أمن الدولة الاقتصادي (1)

ويمكن القول بأن الأحكام التي يخضع لها تطبيق الجزاءات الجنائية على مرتكبي الجرائم الضريبية تتعلق بنظام المسؤولية الجزائية.

وهو ما سنقوم بالتطرق إليه من خلال دراسة المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي (الفرع الأول) والمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي (الفرع الثاني) والجزاء المترتبة عن الجرائم الضريبية في (الفرع الثالث)

الفرع الاول: المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي

ان المسؤولية الجزائية هي تحمل الشخص المخالف للقانون العقوبة المقررة كنتيجة لأعماله. وبناء على الجرائم التي يقترفها المكلف بالضريبة تترتب عليه المسؤولية سواء كفاعل أصلي أو شريك، وفي حالات اخرى يتم مسائلة المكلف بالضريبة على اساس المسؤولية عن فعل الغير.

اولا: الفاعل الأصلي:

بالرجوع الى قانون العقوبات فانه عرف الفاعل الأصلي بأنه: "كل من ساهم مباشرة في تنفيذ الجريمة او حرض على ارتكابها بالهبة او الوعد او التهديد إساءة استعمال السلطة او الولاية

(1) الشواربي عبد الحميد، الجرائم المالية والتجارية دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص51

او التحايل او التدليس الاجرامي" ولهذا فالفاعل الأصلي اما ان يكون فاعلا ماديا او فاعلا معنويا. (1)

- إن النشاط الإجرامي في الجريمة الضريبية، يتمثل في مخالفة أحد الالتزامات الضريبية والفاعل الأصلي في هذه الجريمة يكون هو بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الالتزام أي الطرف السلبي في العلاقة الضريبية. (2)

وقد يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية وذلك عند تعدد الأطراف السليبيون في العلاقة الضريبية كما في التضامن بالوفاء في الالتزام بأداء دين الضريبة. (3)

ثانيا: الشريك:

كل النصوص الجبائية أجمعت على اعتبار الشريك مسؤولا مسؤولية جزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الاصلي.

لقد تطرقت القوانين الضريبية من خلال قانون الضرائب المباشرة (4) وقانون التسجيل (5) الاعمال المادية يعتبر مرتكبيها في حكم الشريك وهي توسط شخص بصفة غير قانونية في الاتجار في القيم المنقولة كذلك يعتبر من أفعال المشاركة من يساهم في اعداد او استعمال وثائق لو معلومات يثبت عدم صحتها (6) كما يشير قانون الضرائب المباشرة، إلى أن كل من

(1) انظر المادة 41 من قانون العقوبات

(2) قصاص سليم، المرجع السابق، ص251

(3) Louis Trota Bos, précis de science et législation financier, 1953, P307

عن: قصاص سليم، المرجع السابق، ص253

(4) راجع المادة 2/303 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على: " تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي المخالفات أنفسهم "

(5) راجع المادة 1/120 من قانون التسجيل التي تنص على: " تطبق على الشركاء في الجرائم نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي الجرائم أنفسهم من دون المساس ... "

(6) اوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، الجزائر، 2003/2002، ص37

وكيل الأعمال أو أي شخص تتمثل مهنته في مسك السجلات الحسابية يعتبر في حكم الشريك إذا ما ساعدوا الممولين في ترتيب وثائقهم في صورة غير قانونية. (1)

ثالثا: مسؤولية الغير:

إن القاعدة العامة في القانون الجنائي تنطلق من مبدأ شخصية العقوبة، أي لا تقع لا العقوبة إلا على من ارتكب الفعل المجرم، فتتفق القوانين الجنائية مع القوانين الجنائية فيما يتعلق بشخصية المسؤولية الجزائية، ولكن تخرج القوانين عن هذه القاعدة في بعض الأحيان أي يسأل الغير عن مخالفة الالتزامات الضريبية وهذا من أجل ضمان تحصيل الضريبة. (2)

- ومن بعض الأمثلة عن المسؤولية المدنية للغير:

1/ فيما يخص الولي أو الوصي عن عديمي الأهلية أو ناقصيها، فتكون أمام طرفين مدينين ضريبيا، كل واحد منهما ملتزم بالوفاء بالدين الضريبي اتجاه الخزينة العمومية، فعديم الأهلية أو ناقصها هو الملتزم القانوني، والولي أو الوصي هو الملتزم بالوفاء بالدين الضريبي نتيجة المسؤولية التي آلت إليه من خلال الإنابة.

مثلا فيما يخص المسؤولية المدنية للورثة فهم يتحملون تسديد الديون الضريبية من التركة التي آلت إليهم، لأن التركة لا تؤول إلى الورثة إلا بعد سداد كل الديون المثقلة بها، وإدارة الضرائب منح لها القانون الضريبي، إمتياز الأسبقية في استيفاء الدين من تركة المكلف بالضريبة. (3)

(1) أنظر المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة

(2) المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة تنص: " يكون الأشخاص الآتي بيانهم مسؤولين عن المخالفات المشار إليها في المواد من 523 إلى 527 من هذا القانون ومكلفين بهذه الصفة بالرسوم والغرامات المالية والمصاريف، مالكو البضائع فيها يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم الأب أو الأم أو الوصي فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكنين عندهم، المالكون أو المستأجرون الرئيسيون فيما يخص كل غش مرتكب في الناقلون فيما يخص البضائع المنقولة غير القانونية".

(3) المادة 2/366 من قانون التسجيل تنص: " للخرينة فضلا عن الامتياز المشار إليه أعلاه، أن تستعمل الرهن القانوني على عقارات التركة لتحصيل رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة...".

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي:

كما لاحظنا سابقا، فإن الجرائم الضريبية والمالية تتمتع بذاتية خاصة ومن مظاهر هذه الذاتية إمكانية مسائلة الاشخاص المعنوية كالشركات والمؤسسات والهيئات جزائيا عن تلك الجرائم وتوقيع العقوبات المقررة قانونا.

لقد اقر المشرع الجزائري في القوانين الضريبية لمبدأ مسائلة الشخص المعنوي عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين او القانونيين للمجموعة وأضاف المشرع في نفس السياق " ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية ضد الشخص المعنوي دون الاخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه " (1)

- والجدير بالذكر فإن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حرص المشرع عن حصرها في الشخص المعنوي من القانون مستبعدا بذلك الدولة والمجموعات المحلية وكذلك الهيئات العمومية ذات الطابع الاداري. (2)

الفرع الثالث: الجزاءات المترتبة على الجرائم الضريبية

ان سياسة التجريم التي اقرها المشرع الجزائري لردع الجريمة الضريبية، تم تقرير مجموعة من العقوبات الجزائية للشخص الطبيعي والضخص المعنوي وسنتناول هذه العقوبات كالاتي:

(1) أنظر المادة 9/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

(2) المادة 51 مكرر من قانون العقوبات تنص: " بإستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص الخاضعة للقانون العام يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك "

أولاً: العقوبات المقررة للشخص الطبيعي

1- العقوبات الجزائية للجريمة الضريبية

يمكن تصنيف العقوبات الجزائية إلى نوعان عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية:

- العقوبات الأصلية

وهي عقوبات تنص عليها النصوص الجبائية صراحة وتتراوح بين الحبس والغرامة فبالرجوع الى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدلت من العقوبات حيث العقوبة تحتسب على أساس قيمة الحقوق الضريبية المتملص منها (1):

- كما عاقب قانون الضرائب غير المباشرة على كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من دفع الضريبة. (2)

(1) راجع المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص على: " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص - غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج فالعقوبة هي الحبس من شهرين إلى 6 أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين. - عندما يفوق المبلغ الحقوق المتملص منها 1000.000 دج ولا يتجاوز 5000.000 دج فالعقوبة هي الحبس من 6 أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين. - عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000.000 دينار ولا يتجاوز 10.000.000 دج فالعقوبة هي الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية 2000.000 دج إلى 5000.000 دج - عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج. فالعقوبة هي الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين (2) راجع المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة التي تنص على: " يعاقب على كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من وعاء الضريبة ... بغرامة من 50.000 الى 200.000 دج وبالحبس من سنة الى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين ..."

- أما قانون الرسم على رقم الاعمال فأحالت العقوبة المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة. (1)
- كما ان قانون الضرائب الغير مباشرة يعاقب من ستة أيام الى ستة أشهر في حالة الصناعة المغشوشة للكحول أو نقلها وكذلك البارود أو مصنوعات من البلاستيك أو الذهب أو الفضة تحمل دمغات مزورة أو حيازة الاواني أو الاجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية (2)
- اما في حالة العود فلقد عمل به المشرع في الجريمة الضريبية حيث عرفته في قانون الرسم على رقم الأعمال على : " يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون يرتكب في غضون أجل 05 سنوات بعد الحكم بالإدانة" (3) فمن أثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبة الجزائية والجبائية وهو يتحقق بارتكاب جريمة مماثلة في خلال خمس سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور الحكم بالإدانة وهو يعتبر ظرفا مشددا. (4)
- **العقوبات التكميلية:** وهي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية حيث ان القوانين الجبائية نصت على العقوبات التكميلية من خلال قانون الضرائب المباشرة وقانون الضرائب غير المباشرة، وقانون الرسم على رقم الأعمال.

(1) المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال تنص: " يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسيه من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها ".

(2) أنظر المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة

(3) راجع المادة 131 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

(4) اوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص285

وأكدت على أن العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه مضاعفة العقوبات دون الإخلال بالعقوبات الخاصة والمنصوص عليها في نصوص أخرى (كالمنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة...). (1)

2/ العقوبات الجبائية:

تحدد العقوبات الجبائية في الغرامة الجبائية والمصادرة، وتختلف هذه العقوبات من نص لآخر مضمونا ومقدارا ويتضح ذلك فيما يلي:

- الغرامة الجبائية:

يدفع المكلف بالضريبة حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (2) أنه في حالة لم يقدم تصريحا بالوجود يجرم بغرامة. عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة غير صحيح، يضاف على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أقل بها نسبة:

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

15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

(1) أنظر الى المواد 3/303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 546 من قانون الضرائب الغير مباشرة والمادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال

(2) انظر المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على: " يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج

- حيث أضاف المشرع الفقرة الرابعة منه التي تعاقب بغرامة جبائية قدرها 50% من مبلغ كل عملية مصرح بها بنص المادتين 176، 244 من نفس القانون

25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج وعند محاولة القيام بأعمال الغش تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة. (1)

وبالرجوع إلى قانون الضرائب غير المباشرة نجده قسم العقوبات إلى عقوبات ثابتة (2) وعقوبات نسبية. (3)

- اما في مجال قانون الطابع نص على: معاقبة من يمنع الاعوان المؤهلين من ممارسة مهامهم بغرامة جبائية. (4)

- كذلك بالرجوع إلى قانون التسجيل نجده ينص على ان كل شخص علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة لشروط المادة 48 تترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح بين 25.000 دج الى 250.000 دج. (5)

(1) أنظر المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

(2) انظر المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة التي تنص على: " يعاقب على جميع المخالفات الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5000 دج إلى 25.000 دج مع مراعاة الاحكام المنصوص عليها في المواد من 524 الى 527 من نفس القانون "

(3) راجع المادة 524 من نفس القانون التي تنص على: " في حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة مساوية لمبلغ الضريبة أو الرسم الغير مسدد دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25.000 دج "

(4) أنظر المادة 37 من قانون الطابع التي تنص على: " من يجعل الأعوان المؤهلين في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم بغرامة تتراوح بين 10.000 الى 100.000 دج "

(5) أنظر المادة 49 من قانون التسجيل

- أما في قانون الإجراءات الجبائية نص على معاقبة كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الوثائق والأوراق المنصوص عليها قانونا. (1)

- المصادرة:

بالرجوع إلى قانون العقوبات الجزائري، نجدها عرفت المصادرة بأنها " الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء" (2)

- أما فيما يخص القوانين الجبائية فنجد أن قانون الضرائب غير المباشرة هو الوحيد الذي انفرد بالنص على عقوبة المصادرة. (3)

- وعليه فالمصادرة كتدبير أمن تختلف عن المصادرة كعقوبة تكميلية (4)، فالمصادرة كتدبير وقائي، يحكم بها ولو لم تكن هناك أية عقوبة أصلية وذلك إذا قضي ببراءة المتهم، في حين لا يمكن الحكم بها كعقوبة تكميلية إذا قضت المحكمة أولا بعقوبة أصلية.

(1) راجع المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية التي تنص على: " يعاقب بغرامة من 5.000 الى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد 15 الى 61 التي يتعين تقديمها للتشريع أو تقوم بتلايف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل المحددة لحفظها

(2) راجع المادة 15 من قانون العقوبات الجزائري

(3) راجع المادة 525 من قانون الضرائب الغير مباشرة التي تنص على: "أن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 أعلاه، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه، وتصدر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64، 65 من هذا القانون

وتعتبر كأشياء ووسائل للتزوير، ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآليات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة، وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.

- المادة 64، 65 من هذا القانون تتعلق بواجبات حائزي الأجهزة إتجاه إدارة الضرائب

(4) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 340

3/ **العقوبات الغير الجزائرية:** لقد أقر المشرع الجبائي من أجل ردع الجرائم الضريبية جزاءات

غير جنائية وهي عقوبات تهديدية وعقوبات مهنية ننتاولها فيما يلي:

- **العقوبات التهديدية:** جاءت هذه العقوبات في النصوص الضريبية باسم التلجئة المالية أو مقابل التأخير وهي عبارة عن قيمة مالية حددها المشرع عن كل يوم تأخير عن أداء الالتزام الضريبي حيث بالرجوع إلى قانون الاجراءات الجبائية التي تعتبر أن كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق يترتب عليها تطبيق تلجئة قدرها 100 دج، كحد أدنى، عن كل يوم تأخير، يبدأ سيرانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض ... الخ. (1)

- **العقوبات المهنية:** زيادة على العقوبات الجزائية والجبائية نذكر أن قانون المالية لسنة 1997 جاء ببعض الأساليب لتعزيز الجهاز الردعي من أجل محاربة التهرب الضريبي والتي لها علاقة بمهنة المكلف بالضريبة ونذكر منها مثلاً: (2)

أ- **الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف:** وهي عقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد إستيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة.

- فقد نص على هذا الاجراء المشرع في قانون الاجراءات الجبائية. (3)

ب- **الاقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية:** يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون اللذين:

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية.

(1) أنظر المادة 1/63 من قانون الاجراءات الجبائية

(2) عزوز سليمان، المرجع السابق، ص 283

(3) راجع المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية التي تنص على: " يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية .. بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب ولا تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر

– المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريع

والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة (1)

ثانيا: العقوبات المقررة للشخص المعنوي:

لقد نص المشرع الجزائري العقوبات المطبقة على الأشخاص المعنوية في قانون العقوبات التي

ذكرت العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنائيات والجنح وهي:

– الغرامة التي تساوي من مرة إلى خمس مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي

في القانون الذي يعاقب على الجريمة. (2)

كذلك العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في المخالفات وهي:

الغرامة التي تساوي من مرة إلى 5 مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في

القانون الذي يعاقب على الجريمة. (3)

كما تطرق قانون العقوبات إلى العقوبات التكميلية كالاقصاء من الصفقات العمومية (سبق

دراستها في العقوبات المهنية) أما حل الشخص المعنوي وغلق المؤسسة بالنسبة للشخص

الاعتباري سوف ندرسه وفق النقاط الآتية:

– **حل الشخص الاعتباري:** يترتب على صدور حكم قضائي بحل الشخص الاعتباري منعه

من ممارسة نشاطه سواء كان ذلك باسمه الأصلي أو بإسم آخر ويترتب تصفية أمواله وعند

تفحص المواد الخاصة بالعقوبات التكميلية نجد أنها لم تحدد مدة معينة للعقوبة فنجدها تنص

(1) أنظر المادة 75 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المتعلق بقانون الصفقات العمومية وتقويضات المرفق العام الصادر

في 20/09/2015، الجريدة الرسمية عدد 50، المؤرخة في 20/09/2015

(2) انظر المادة 18 مكرر من قانون العقوبات الجزائري

(3) انظر المادة 18 مكرر 1 من نفس القانون

على المنع النهائي بالاضافة الى نشر وتعليق الحكم حيث يمكن نشر الحكم أو مستخرج منه في الجرائد التي تعينها المحكمة أو تعليقه في الأماكن التي تحدده وذلك على نفقة المحكوم عليه (1) وهذا ما نص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (2)

- **غلق المؤسسة:** لقد نصت أيضا المادة 18 من قانون العقوبات أنها تعتبر من العقوبات التكميلية غلق المؤسسة أو فرع من فروعها لمدة لا تتجاوز 5 سنوات (3) وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجده ينص على أنه " تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تستند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع غير أنهما يجب أن يسبقهما وجوبا بإخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة" (4)

(1) عزوز سليمة، المرجع السابق، ص289

(2) راجع المادة 6/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص: " يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو بإختصار في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها الكل على نفقة المحكوم عليه"

(3) راجع المادة 2/18 مكرر من قانون العقوبات التي تنص على: " واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية الآتية:

1- حل الشخص المعنوي

2- غلق المؤسسة أو فرع من فروعها لمدة لا تتجاوز 5 سنوات "

(4) راجع المادة 145 من قانون الاجراءات الجبائية

الخاتمة

الخاتمة

لقد خاولنا من خلال هذا البحث دراسة موضوع الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري الجزائري في مختلف جوانبه، والتعرض للأحكام العامة للتجريم وكيفية معابقتها وإثباتها والطبيعة القانونية الخاصة لهذه الجرائم من خلال مختلف القوانين الضريبية.

وكذلك دراسة الاحكام الاجرائية الوقائية والردعية للجرائم الضريبية وكيفية متابعتها ومعرفة المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي أو المعنوي وليس الهدف من وضه هذه الخاتمة أن تكون عرضا لجزئيات الموضوع او ملخصا لكل ما تطرقنا اليه في الرسالة وانما الهدف هو الوصول الى بعض النتائج العامة التي خلصنا اليه من عرض هذا البحث وكذا محاولة اقتراح بعض التوصيات التي نرى ها دورا في مواجهة الجريمة الضريبية ويمكن ان نحددها فيما يلي:

النتائج

- غياب الوعي الضريبي لدى المواطنين، والمسؤول عن ذلك هو مصلحة الضرائب التي لديها من الامكانيات التي تستطيع من خلالها تبصير المواطنين ويأتي الدور السلبي في تبصير المواطنين لوسائل الاعلام المختلفة التي ينبغي عليها ان تساعد مصلحة الضرائب في تبصير المواطنين بالضرائب المفروضة عليهم.

- تعقيد النظام الضريبي وعدم استقراره بسبب التعديلات المتكررة وكذا عدم تجميع احكامه على صعيد واحد، وعدم صياغتها بأسلوب سهل يوضح الالتزامات الضريبية المجرمة توضيحا كافيا مع تبيان جلي للعقوبات واجراءات المتابعة فيها.

- تعدد النصوص العقابية لنفس الافعال المتعلقة بالغش الجبائي على الرغم من النصوص الواردة في كافة القوانين لاسيما المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 117 من قانون الرسم على رقم الاعمال والمادة 119 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون الطابع التي تضمنت عقوبة واحدة جزائية.

- ان النتائج التي توصلنا اليها تدفعنا الى تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات التي نراها ضرورية وفي نفس الوقت كفيلة بزيادة فعالية مواجهة الجريمة الضريبية.

من هذه الاقتراحات والتوصيات نذكر ما يلي:

الاقتراحات

- ضرورة وضع تقنين ضريبي شامل بجميع شتات القوانين الجبائية المتعددة في تقنين واحد شامل وجامع لكافة القوانين لتفادي صعوبة الالمام والقضاء على تكرارها وتناقضها على غرار المشرع الفرنسي التي جمعها في قانون واحد سماه القانون العام للضرائب

- العمل على استقرار القوانين لانه يخفف من عبئ الضريبة على المكلف بها ويخلق نوعا من القناعة والرضا.

- احداث تخصصات بيداغوجية في كليات العلوم القانونية والاجتماعية ذات صلة بالمنازعات الضريبية في اطار انفتاح الجامعة على محيطها.

- وكتوصية اخيرة نختم بحثنا هذا والتي تتمثل في ضرورة استبدال عقوبة حبس المكلف بعقوبة يكون توقيعها اكثر عليه وعلى ذمته المالية، فعند حبس المكلف لا يمكن للخرينة العامة استرجاع اموال الضرائب بل وبعد ان اخل بالتزاماته الضريبية تتم استضافته في المؤسسة العقابية على نفقة الدولة فهو عبئ غير مباشر على الخزينة.

قائمة المصادر

والمراجع

أولاً: النصوص الرسمية

- الدساتير

- المرسوم الرئاسي رقم 96 المؤرخ في 07/12/1996 المتضمن دستور 1996، الجريدة الرسمية رقم 76 الصادرة في 08/12/1996 المعدل والمتمم

- الاتفاقيات الدولية

المرسوم الرئاسي 360/15 المؤرخ في 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الاسلامية الموريتانية من اجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي في ما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة في الجزائر بتاريخ 11 ديسمبر 2011، الجريدة الرسمية، العدد 70 الصادرة في 29 ديسمبر 2015

- الأوامر والقوانين

- الأوامر

1. الأمر رقم 155/66 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن ثانون الاجراءات الجزائية، الجريدة الرسمية عدد 48 الصادرة بتاريخ 10/06/1966 المعدل والمتمم
2. الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية، عدد 49 الصادرة بتاريخ 11/06/1966 المعدل والمتمم
3. الأمر رقم 76/101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم
4. الأمر رقم 76/102 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج.ر عدد 103 الصادرة في 26 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم
5. الأمر رقم 76/103 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976 ، يتضمن قانون الطابع، ج.ر عدد 39 الصادرة في 15 ماي 1977 ، المعدل والمتمم.

6. الأمر رقم 76/104 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج.ر عدد 70 الصادر في 2 أكتوبر 1977 ، المعدل والمتمم
7. الأمر رقم 76/105 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون التسجيل، ج.ر عدد 81 الصادرة في 18 ديسمبر 1977 ، المعدل والمتمم.

القوانين

1. القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22/12/2001 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الاجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية عدد 79 الصادرة بتاريخ 23/12/2001 المعدل والمتمم
2. قانون رقم 11/02 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر عدد 86 الصادرة في 25 ديسمبر 2002
3. قانون رقم 04/06 المؤرخ في 15/07/2006 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006، ج.ر، عدد 47، الصادرة في 19 جويلية 2006
4. قانون 13/10 مؤرخ في 29 ديسمبر 2010 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر عدد 80 الصادرة في 30 ديسمبر 2010
5. قانون 16/11 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر عدد 72 الصادرة في 29 ديسمبر 2011

المراسيم

- 1- المرسوم الرئاسي رقم 247/15 المتعلق بقانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الصادر في 16 سبتمبر 2015، الجريدة الرسمية، العدد 50، المؤرخة في 20/09/2015
- 2- المرسوم الرئاسي رقم 442/20 المؤرخ في 15 جمادى الاولى عام 1442هـ الموافق لـ 30 ديسمبر 2020 المتعلق باصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020، الجريدة الرسمية عدد 82، المؤرخة في 30/12/2020

القوانين الاجنبية:

1- قانون عدد 82 لسنة 2000 مؤرخ في 9 أوت 2000 يتعلق بإصدار مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية، جريدة رسمية عدد 64 الصادرة بتاريخ 13 أوت 2000 معينة في 2009 بوابة التشريع، تونس

<http://www.legislation.tn>

2- المدونة العامة للضرائب المغربية، المحدثه بموجب المادة 5 من قانون المالية رقم 43/06 لسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهري الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 31 ديسمبر 2006

المؤلفات

المؤلفات باللغة العربية

الكتب

1. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص والجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة، دار هومة، الجزائر
2. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، ط17، الجزء الاول، دار هومة، الجزائر، 2014
3. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، ط2، دار النهضة العربية، مصر، 1999
4. بغدادي مولاي ملياني، الاجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب
5. بوسقيعة أحسن، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه وإجتهد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، الجزائر، 1998
6. جامع أحمد، عالم المالية، (في المالية العامة)، الجزء الأول، ط2، دار العربية للنشر، القاهرة، مصر، 1975

7. جلال ثروت، سليمان عبد المنعم، أصول المحاكمات الجزائية الدعوى الجنائية، الطبعة الأولى، المؤسسة العربية للدراسات للنشر والتوزيع، بيروت، 1996
8. رجال نصر، عوادي مصطفى، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة موسى بن سعيد للنشر والتوزيع، 2011
9. الشواربي عبد الحميد، الجرائم المالية والتجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1989
10. صقر نبيل، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاص، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2013
11. عبد الستار حمد أتجاد الجميلي، العود في الجرائم الضريبية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد الثاني، دون سنة نشر
12. فارس السبتى، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2011
13. محمد حزيط، مذكرات في قانون الاجراءات الجزائية الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013

المؤلفات باللغة الفرنسية

1. Louis Trota Bos, précis de science et législation financier, 1953
2. Andrée Barilari, lexique fiscal, 2eme, daller, Paris, 1992
3. Margairaz Andrée, la fraude sert succédâmes comment échappe à l'impôt, 1988

الرسائل الجامعية

رسائل الدكتوراه

1. أعمار محمد، جريمة الغش الجبائي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2018/2017

2. بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014
3. عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، رسالة دكتوراه في القانون الجنائي للأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019/2018
4. قصاص سليم، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، اطروحة دكتوراه القانون الخاص، كلية الحقوق جامعة الاخوة منتوري، قسنطينة، 2018
5. واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، الغش الضريبي - تبييض الأموال، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2017/2016

رسائل الماجستير

1. اوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، الجزائر، 2003/2002
2. قلاب ذبيح الياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية ام البواقي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2010
3. مداح حاج علياً الغش الضريبي، دراسة مقارنة، شهادة ماجستير في العلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة جباللي اليابس، سيدي بلعباس، 2009/2008

المقالات والمجلات

1. احسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد الأول، 1998
2. زينة يونس حسين، مدى فاعلية النصوص الجزائية في مكافحة جريمة التهرب الضريبي، المجلة القانونية، العدد 4، جامعة القاهرة، 2018

3. سويح دنيا زاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، عدد 17، مارس 2014
4. عبد الستار حمد أتجاد الجميلي، العود في الجرائم الضريبية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد الثاني، دون سنة نشر

الفهرس

01	مقدمة
06	الفصل الأول: ماهية الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري
07	المبحث الأول: مفهوم الجرائم الضريبية
07	المطلب الأول: تعريف الجريمة الضريبية وأركانها
07	الفرع الأول: تعريفها
10	الفرع الثاني: أركانها
14	المطلب الثاني: تحديد الجرائم الضريبية
15	الفرع الأول: الجرائم الضريبية من خلال قانون الضرائب المباشرة
17	الفرع الثاني: الجرائم الضريبية من خلال قانون الضرائب غير المباشرة
21	المبحث الثاني: أنواع الجرائم الضريبية
21	المطلب الأول: جريمة الغش الضريبي
21	الفرع الأول: تعريفها
24	الفرع الثاني: أركانها
35	المطلب الثاني: جريمة التهرب الضريبي
35	الفرع الأول: تعريفها
37	الفرع الثاني: انواعها
43	الفصل الثاني: الوسائل الاجرائية والقانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري
44	المبحث الأول: معاينة الجرائم الضريبية واثباتها
44	المطلب الأول: معاينة الجرائم الضريبية
44	الفرع الأول: الكشف عن الغش والتدليس الضريبي وفق القوانين الجبائية

55	الفرع الثاني: الكشف عن الغش الضريبي بالوسائل الاخرى
56	المطلب الثاني: اثبات الجرائم الضريبية
56	الفرع الأول: وسائل الاثبات
60	الفرع الثاني: تقدير وسائل الاثبات
63	المبحث الثاني: متابعة الجرائم الضريبية والمسؤولية المترتبة عليها
63	المطلب الأول: متابعة الجرائم الضريبية
64	الفرع الأول: تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية
68	الفرع الثاني: الجهة القضائية المختصة لمتابعة الجريمة الضريبية
73	الفرع الثالث: انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية
79	المطلب الثاني: المسؤولية والجزاء المترتبة عن الجريمة الضريبية
79	الفرع الأول: المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي
82	الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي
82	الفرع الثالث: الجزاءات المترتبة على الجرائم الضريبية
92	الخاتمة
95	قائمة المصادر والمراجع

الملخص

الملخص

من المعلوم أن الضرائب تشكل الممول الأساسي للخرينة العمومية، ولكن من جهة أخرى نجد المكلفين بها يسعون دائما إلى تفاديها بشتى الطرق وهذا ما يعرف بالجريمة الضريبية، وهذه الظاهرة أخذت طابعا عالميا، فهي تمس جميع البلدان دون استثناء، والجزائر كغيرها من الدول تعاني من هذه الظاهرة السلبية التي تؤثر على الاقتصاد الوطني من جراء استنزاف ميزانية الدولة، لذا حاولت الجزائر أن تقضي عن الجريمة الضريبية بواسطة سن قوانين وفرض عقوبات جزائية وجبائية على المكلفين.

- لذا قد حاولنا من خلال هذا البحث التطرق الى كل ما يتعلق بالجريمة الضريبية من خلال مفهومها وأركانها وأنواعها ثم أخرجنا الى الوسائل والاجراءات القانونية لمواجهة هذه الجريمة ولو بإيجاز.

Résumé

On sait que les impôts constituent le principal financier du trésor public, mais d'un autre côté, on constate que ceux qui en sont chargés cherchent toujours à l'éviter de diverses manières, et c'est ce qu'on appelle un délit fiscal, et ce phénomène a pris un caractère mondial, car il affecte tous les pays sans exception, et l'Algérie, comme d'autres pays, souffre de ce phénomène. La négativité qui affecte l'économie nationale est due à l'épuisement du budget de l'Etat, donc l'Algérie a essayé d'éliminer la délinquance fiscale en promulguant des lois et en imposant des sanctions pénales et fiscales aux contribuables.

- Nous avons donc essayé, à travers cette recherche, d'aborder tout ce qui touche à la délinquance fiscale à travers son concept, ses éléments et ses types, puis nous avons évoqué les moyens et procédures juridiques pour faire face à cette délinquance, même brièvement.