

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of High Education and Scientific Research
جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بو عريريج
University of Mohamed el Bachir el Ibrahimi-Bba
كلية الحقوق والعلوم السياسية
Faculty of Law and Political Sciences



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في الحقوق
تخصص: قانون أعمال
الموسومة بـ

التجريم والعقاب في قانون الضريبة

إشراف: الدكتورة

- سعاد قيرة

إعداد الطالبتين:

- إكرام عدالة

- عائشة عشاشي

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
درارجة عبد الجليل	أستاذ محاضر - أ-	رئيسا
سعاد قيرة	أستاذ مساعد - ب-	مشرفا ومقررا
بوعافية رضا	أستاذ محاضر - أ-	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023/2022

شكر وعرفان

بعد حمد لله و شكره نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذة الفاضلة " قيرة سعاد " التي كانت حريصة على نجاح هذا العمل والتي لم تبخل علينا بنصائحها وتوجيهاتها القيمة فأدامها الله كنزا و ذخرا
لجمعتنا أشكرها جزيل الشكر.

كذلك نشكر كامل الأساتذة الذين رافقونا طيلة المشوار الجامعي ولم يبخلوا علينا من علمهم والحمد لله أولا وأخرا .

كما نشكر لجنة المناقشة وكل من علمنا حرفا وساعدنا على إتمام هذه
المذكرة

إهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى روح والدتي الغالية حتى وإن
آثرت جوار ربها قبل تحقيق آمالها سائلة المولى أن يتغمدها برحمته
ويسكنها فسيح جنته .

إلى والدي العزيز مع طلب الرضا أطال الله في عمره ، وألبسه
ثوب الصحة والعافية، اللهم أعطي أبي من الخير ما يكفيه ومن
الكفاية ما يغنيه ومن الرضا ما يسعده أطال الله في عمره.
إلى أطيب وأعز الناس اخواتي حفظهم الله .
إلى كل شخص ساعدني من قريب أو من بعيد .

إكرام

إهداء

أهدي ثمرة جهدي

إلى جدتي الغالية عمري باية رحمها الله وأسكنها فسيح جناته

إلى من اقترن حبهما بحب الله عز وجل

إلى أبي رحمه الله وجعل قبره روضة من رياض الجنة

إلى أمي أطال الله في عمرها ورزقها الصحة والعافية

إلى عائلتي الصغيرة أبدؤها بزوجي الغالي مهساس بومدين شاكرة له على

صبره وسنده لي من أجل استكمال هذا الانجاز إلى أبنائي حفظهم الله

ورعاهم

اشراق سارة عبد الرؤوف والكتكوتة فرح

إلى اخوتي أطيب وأعز الناس عندي

إلى كل عائلة عشاشي ومهساس

إلى كل شخص ساندني من قريب أو من بعيد

عشاشي عائشة

قائمة المختصرات

ق.ض.م.ر.م. : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

ق.ض.غ.م. : قانون الضرائب غير المباشرة

ق.ر.ر.أ. : قانون الرسم على رقم الأعمال

ق.ت. : قانون التسجيل

ق.ط. : قانون الطابع

ق.إ.ج. : قانون الإجراءات الجبائية

ق.ع. : قانون العقوبات

ق.إ.ج.ج. : قانون الإجراءات الجزائية الجزائري

ج.د. : الجريدة الرسمية

د.ج. : الدينار الجزائري

د.ط. : دون طبعة

ط. : الطبعة

ص. : الصفحة

مقدمة

ان الاهتمام بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية اصبح الشغل الشاغل واحد الإهتمامات والأوليات الرئيسية الكبرى لدول العالم الثالث ومن أسس ومقتضيات الإنطلاقة التنموية الشاملة يبرز الجانب التمويلي كحجر الزاوية في كل بناء لا يكتمل إلا به ومن أشكال التمويل الذي يعتمد الإمكانيات الذاتية نجد الضريبة هذه الاخيرة تعد من أهم الموارد المالية لتغطية النفقات العامة ، والجزائر من بين الدول التي حاولت إهتمامها إلى الضريبة كمورد هام لتغطية نفقات الدول خاصة بعد تدهور أسعار البترول. فرضت الدولة على كل شخص طبيعي أو معنوي الإلتزام بدفع الضريبة، لكن المكلفين بها يعتبرونها عبئا ثقيلا عليهم وهذا بسبب قلة الوعي الضريبي لديهم وبخطر يتربص بأموالهم فتحايلو على قوانين الضرائب وتهربوا من دفع المستحقات الضريبية اعتقادا منهم ان ذلك ليس نوعا من الدفاع الشرعي ضد مغالاة الدولة في فرض الضريبة ، لاعتبارهم أن الضريبة ذات طابع إجباري ونهائي اي وسيلة تعسف على أملاك الأفراد فتهربوا من دفع المستحقات الضريبية كانت كليا او جزئيا عن طريق إرتكابهم للجرائم الضريبية، التي تعتبر اليوم من الظواهر التي تؤثر سلبا على مداخل الدولة بل هي أكبر الظواهر إنتشارا في إقتصاديات الدولة الحديثة .

وتعتبر هذه الظاهرة من أكبر المشاكل التي تعاني منها الدولة الجزائرية إذ أنها تمس مختلف الجوانب المتعلقة بالتنمية الإقتصادية، فانتشرت الجريمة الضريبية وتعددت المظاهر التي تخلفها فعملت الدولة الجزائرية على غرار الدول الأخرى للحد منها بكافة الطرق الممكنة للقضاء عليها والنقليل من آثارها، حيث سعت الدولة الجزائرية لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقاتها و إمكانياتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية التي تكمن من ورائها بسبب غياب سلطة القانون وعدم وضوح القوانين، حيث استطاع أغلب المكلفين التهرب من دفع الضريبة و أبسط طريق يستعلوها هو إخفاء نشاطهم الاقتصادي إلا أن ذلك لم يكن ليحصل بالحجم الحالي لولا

إتحاد عوامل أخرى تنطوي أساسا على تعقيد و عدم استقرارها .فالدولة اصبحت تعاني من هذه المشكلة العويصة التي تمس بمختلف الجوانب المتعلقة بالتنمية الإقتصادية لذا فإن الامر يستدعي التصدي لهذه الظاهرة والتخفيف من حدتها ، لذلك ساط المشرع الجزائري عقوبات صارمة و ردعية ضد الجرائم الضريبية من خلال النصوص القانونية في مختلف القوانين والنصوص العقابية في قانون العقوبات.

اهمية الدراسة: تكمن أهمية دراسة الجرائم الضريبية في.

- أهمية الضرائب في تمويل الخزينة العمومية خاصة بعد ما اصبحت المنول الأول لتراجع أسعار المحروقات وإنخفاض الجابية البترولية.

- إعتبار الجريمة الضريبية من اخطر الجرائم لمساسها بمالية الدولة وسياساتها الإقتصادية

- نقص الممارسة القضائية عن هذا النوع من الجرائم على المستوى المحلي ، وهذا راجع إلى طرق التحايل على النصوص القانونية المجرمة لهذا الفعل التي يستعملها المكلف بالضريبة.

أسباب إختيار الموضوع: أما عن أسباب إختيار الموضوع فيمكن إرجاعها إلى أسباب موضوعية وأخرى ذاتية وتمثلت في

الأسباب الموضوعية :

- إنتشار الجريمة الضريبية، في الآونة الأخيرة وخاصة مواكبته للتغيرات الإصلاحات التي عرفتها الجزائر في مسار محاربة الفساد، وإستجابة لالتزاماتها الدولية في مختلف الاتفاقيات التي صادقت عليها.

- إظهار المشكلات التي تثيرها القوانين الضريبية من حيث التجريم والعقاب وكيفية محاولة المشرع الجزائري التصدي لمختلف الجرائم الضريبية.

الأسباب الذاتية:

تعود الأسباب الذاتية لتناول هذا الموضوع إلى كوني موظفة في قطاع الضرائب، رغبة في دراسة الموضوع من الناحية العملية أكثر وتعزيز معارفي في هذا المجال، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى كون هذا الموضوع فيه نوع من الجدة والحدثة في الجزائر حيث لم يتطرق له الكثير من الباحثين.

الرغبة في تعزيز معارفي العلمية في هذا الميدان لكوننا موظفات في الغدارة

الضريبية

وكذا توجيه الاهتمام نحو جميع صور الجريمة الضريبية واعطائها نصيبا من الدراسة بهدف توسيع وتدعيم دائرة البحث والدراسة والتحليل بهدف اثراء وهذا النوع من البحوث ولفت انتباه المشرع لما كان قد سهى عنه.

المنهج المتبع : لدراسة هذا الموضوع إعتدنا في دراستنا على منهجين .

المنهج التحليلي : وذلك من خلال تحليل النصوص القانونية، عند تحديد الجرائم وإثباتها او المتابعة الجزائية والعقوبات المنصوص عليها في القوانين التي وضعها المشرع في هذا المجال

المنهج الوصفي: اتبعنا المنهج الوصفي وهذا من اجل مفهوم الجريمة الضريبية وتحديد اركانها والذكر بانواعها مع تحديد تعريف العقاب الضريبي

اهداف الدراسة : تكمن اهداف دراسة هذا الموضوع في

- البحث عن إيجاد حلول لكل الإجراءات والعراقيل التي تؤدي الى الجريمة والبحث عن الاسباب الحقيقية مثل هذه الجرائم.
- دراسة ملائمة للعقوبات مع درجة خطورة هذه الجرائم وبالتالي البحث في طيات مختلف القانونيين الجبائية عن العقوبات اللازمة.

- الخروج بتوصيات تعمل على الحد من هذه الظاهرة لتجنب الاثار السلبية المترتبة عنها التي تؤثر على تنمية البلد.
- توعية المكلفين وإحياء ضميرهم لاداء واجبهم لان للوعي الضريبي يحد من هذه الجريمة.
- الدراسات السابقة :** ان الدراسة في هذا البحث ينبغي منا الاشارة الى الدراسات السابقة التي إعتدنا عليها في بحثنا والتي لها علاقة مباشرة بالموضوع .
- دراسة دكتوارة قامت بها الباحثة عزوز سليمة بعنوان الاليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري وهذه ماجعلنا نستند على هذه المذكرة كنقطة بداية لموضوعنا هذا .
- كذلك دراسة دكتوارة قام بها الباحث قصاص سليم المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الذي تطرق فيها الى تحديد الجرائم الضريبية
- بالاضافة الى دراسته ، ماستر قامت بها الباحثة بشاغة سندس بعنوان الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري
- الإشكالية :** نظرا لما تشكله الجريمة الضريبية من تهديد للأمن الإقتصادي تبين المشرع الجزائري قانونين لمكافحة هذه الجريمة والتخفيف من حدتها . حيث يتمحور موضوع دراستنا حول تساؤل اساسي يتمثل فيما يلي : **كيف نظم المشرع الجرائم الضريبية و ما هي الأليات القانونية التي رصدها من أجل مواجهتها ؟**
- التساؤلات :** انطلاق من هذه الإشكالية تتبثق منها عدت تساؤلات فرعية تتمثل في .
- ماهي الجريمة الضريبية ؟ وكيف تعامل المشرع مع هذه الجريمة ؟
- ماهي ابرز انواع هذه الجرائم؟
- مامدى تحديد الجرائم الضريبية وإثباتها؟

- ماهي العقوبات الضريبية في التشريع الجزائري؟

حدود ونطاق الدراسة : باعتبار الجريمة الضريبية مرض يصيب اي نظام ضريبي في العالم ، فإن النظام الضريبي الجزائري ليس بمنأى عنها لذلك سوف تتركز دراستنا هذه على النظام الضريبي الجزائري، والجدير بالذكر أن دراستنا هذه تقتصر على الجريمة الضريبية على المستوى الداخلي، أما الفترة الزمنية المدروسة في تتعلق ببداية فترة الإصلاحات الضريبية في الجزائر سنة 1992 م إلى غاية 2023 .

تقسيم الدراسة : بناء على ماسبق مع الدراسة التي تناولناها في موضوعنا والاجابة عن الاشكالية الاساسية المنبثق منها تساؤلات فرعية اعتمدنا على خطة ثنائية تتكون من مقدمة وفصلين حيث تناولنا في .

الفصل الأول: تعريف الجريمة الضريبية واركائها مع تحديد انواع الجرائم الضريبية في (المبحث الأول) وكل من تحديد الجرائم الضريبية مع معاينتها وإثباتها في(المبحث الثاني)

الفصل الثاني: عالجا في (المبحث الأول) تعريف العقاب الضريبي وطبيعته مع تحديد انواعه ام (المبحث الثاني) تطرقنا الى متابعة الجرائم الضريبية والمسؤولية المترتبة عنها ، ثم انتهينا البحث بخاتمة تتضمن ماتوصلنا اليه من نتائج وإقتراحات .

الفصل الأول

التجريم في قانون الضريبة

الفصل الأول : التجريم في قانون الضريبة

تتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزينة الضريبية وقد نظم القانون في سبيل ضمان هذه المصلحة وتأكيد القواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشئة الضريبة عبر تاريخها⁽¹⁾، فالجريمة الضريبية تتميز عن سائر الجرائم مما تتضمن اعتداء على مصلحة الخزينة الضريبية وقد نظم القانون في سبيل ضمان هذه المصلحة وتأكيد القواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشئة لضريبة، وضبط وعائها وضمن تحصيلها، وفرض عقوبة معينة، على مخالفة هذه القواعد، تشمل جرائم الأعباء الضريبية جميعها إلا بعض الأفعال لا تعتبر جرائم ضريبية بالرغم من أن التشريع رتب عليها جزاء مخالفة بعض النصوص الضريبية، وهي تختلف عن باقي الجرائم الأخرى لذلك خصصها المشرع بإجراءات متميزة سواء في المعاينة التي لا تتم بالتفتيش أو الاستجواب بل بالرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي وكذلك من ناحية إثبات الواقعة ووسائل الإثبات التي لا يمكن إثباتها إلا بما نص عليه التشريع الضريبي ونظرا لأهمية معرفة الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين حيث تعرضنا في (المبحث الأول) مفهوم الجريمة الضريبية بينما تطرقنا في (المبحث الثاني) إلى التجريم في قانون الضريبة.

⁽¹⁾سندس بشاعة، الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري، شهادة الماستر، قانون جنائي وعلوم جنائية، جامعة العربي التبسي، 2020 / 2021، ص 08.

المبحث الأول: مفهوم الجريمة الضريبية

بالرغم من اجتماع الفقهاء على أن الجريمة الضريبية خرق للقانون الجبائي، الغرض منه عدم أداء الضريبة كلها أو جزء منها، إلا أنه ومع ذلك لا يزال مفهوم الجريمة الضريبية يعرف إشكالات في تحديدها. ومع تطور القطاع الصناعي والتجاري أدى إلى تنوع الضرائب المفروضة وهذا ما أدى إلى وجود أنواع مختلفة للجرائم الضريبية والتي لا تعد ولا تحصى، لذلك سنتطرق في هذا المبحث تقسيمه إلى مطلبين، تعريف الجريمة الضريبية وأركانها (المطلب الأول) وأنواع الجرائم (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعريف الجريمة الضريبية وأركانها

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

الفرع الأول: تعريف الجريمة الضريبية

لقد اختلفت التعريفات والآراء المتعلقة بالجريمة الضريبية لدى الفقهاء سواء القانوني أو الاقتصادي، بحيث أن فقهاء القانون يؤكدون على الجانب القانوني لهذه الجريمة في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة وغير مشروعة، إنا فقهاء الاقتصاد لا يجدون أي خلاف بين استعمال الطرق المشروعة وغير مشروعة ولا

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

يُميزون بين أنواع الجرائم الضريبية بل يؤكدون أثارها الاقتصادية على الخزينة العمومية (1).

أولاً : التعريف اللغوي

إن مصطلح الجريمة الضريبية يتكون من قسمين الجريمة، الضريبة

1_ جريمة لغة: الجريمة والجرم معناه في اللغة الذنب ومن اشتقاقها جرم وأجرم، تجريم عليه معناها ادعى عليه ذنباً لم يفعله وكلمة لاجرم تعني القسم، والجرم هو الذنب أو الجنابة (2).

2_ الضريبة لغة: جمعها ضريبات و ضرائب، و الضريبة مؤنث الضريب و هي ما يفرض على المُلْك والعمل والمشتريات والخدمات والدخل للدولة (3)

ثانياً: التعريف الإصلاحي

اختلف الفقه في تعريف الجريمة الضريبية فذهب البعض إلى تعريفها بأنها كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممول عملاً أو امتناعاً لتحديد وعاء الضريبة (4).

فالجريمة في عرف هذا الاتجاه لا تتحقق إلا بالالتجاء إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة مثل أن يلجأ

(1) أسليمة عزوز، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/ 2019، ص 49 .

(2) ابن منظور، لسان العرب، ط1، ص26.

(3) سندس بشاغة، المرجع السابق، ص 08.

(4) أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، سنة1999، ص36.

الممول إلى إخفاء دخله عن طريق ما يقدمه من إقرار لا يعبر عن الحقيقة، أو يمتنع عن دفع الضريبة (1).

وذهب البعض إلى تعريفها بأنها مخالفة القانون الضريبي بشكل يؤدي إلى التخلص من عبء الضريبة (2).

وعرفها البعض بأنها محاولة الشخص الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً متبعاً طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل في طياتها طابع الغش (3).

من استعراض هذه التعريفات التي قال بها الفقه الجريمة الضريبية نرى أن الجريمة الضريبية هي كل فعل أو امتناع يترتب عليه مخالفة القانون الضريبي ويقرر له القانون عقوبة. والجريمة الضريبية _ كما بينا _ وان كانت تتضمن فعل أو امتناع يترتب القانون عليه عقوبة (4).

ثالثاً : التعريف القانوني للجريمة الضريبية

نذكر فيما يلي بعض التشريعات التي عرفت الجريمة الضريبية مثل التشريع التونسي الذي لم يعرف صراحة الجريمة الضريبية بل حددت أعمال تحايل جبائي تدلّسي التي تؤدي لارتكاب الجريمة وحددت لها عقوبات جبائية جزائية حسب نص المادة 101 من قانون الضريبي التونسي " يعاقب بالسجن لمدة تتراوح بين ستة عشر

(1) نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية و التهريب، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، 2013 ص12.

(2) عبد المنعم محمد داود، التهريب الضريبي، د دار النشر، ص ص 19- 20 .

(3) زين العابدين ناصر، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، د ط، سنة 1982، مطبعة جامعة عين شمس، ص 157 .

(4) ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، سنة 2015، ص 25 .

يوما وثلاث سنوات وبخطية تتراوح بين 1000 دينار و 50.000 دينار كل شخص قام : بأفعال وضعيات قانونية غير حقيقة أو تقديم ولائق مزورة أو إخفاء الطبيعة القانونية الحقيقة لعقد أو اتفاقية قصد الانتفاع بامتيازات جبائية أو التقيص من الأداء المستجوب أو استرجاعه⁽¹⁾ .

أما المشرع الجزائري لم يقدم تعريف دقيق لماهية الجريمة الضريبية فالقانون الجزائري شأنه شأن تشريعات الضرائب المقارنة، إذا اكتفت بإيراد الوصف الذي تتخذها الجريمة الضريبية وذلك بإتباع المكلف الضريبي أنماط سلوك مختلفة تصب في تخلصه كليا أو جزئيا من مبلغ الضريبة، ولعل السبب في عدم وضع 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⁽²⁾

ومن النصوص التي ذكرها المشرع الجزائري وجعل مخالفتها، يعد جريمة ضريبية نذكرها على سبيل المثال : قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي نص على يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1.000 و 10.000 دج، كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم⁽³⁾ .

وكذلك قانون الضرائب غير المباشرة ينص: " يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة " ⁽⁴⁾ .

(1) المادة 101 من قانون الضريبي التونسي .

(2) اسلمية عزوز، المرجع سابق، ص ص 51 - 52 .

(3) المادة 122 من الأمر رقم 102/76، المعدل والمتمم، المتضمن لقانون الرسم على رقم الأعمال، الصادرة بتاريخ 1976/12/26، المؤرخ في 09 /12/ 1976، العدد 103.

(4) المادة 523 من الأمر رقم 104/76، المعدل والمتمم، المتضمن لقانون الضرائب غير مباشرة، الصادرة بتاريخ 1976/10/ 02، المؤرخ في 09 /12/ 1976، العدد 70.

ولدينا أيضا قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على : " فصلا عن الجبائة المضيفة يعاقب كل من تخلص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدلسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاصة له ،أو تصفيته، كليا أو جزئيا " (1) .

ونلاحظ من خلال هذه التعريفات للجريمة الضريبية سواء الفقهية أو القانونية المختلفة إلا أنها متشابهة في المفهوم والمعنى لذلك يمكن تعريفها بأنها " كل إخلال بالتزام يفرضه التشريع الضريبي تقرر له جزاء جنائيا " .

الفرع الثاني: أركان الجريمة الضريبية

تعتبر الجريمة الضريبية ذلك الاعتداء بالخطر للحقوق والمصالح ذات الطابع المالي، فبالنظر إلى ما تسببه من ضياع لكثير من الموارد المالية فإن المشرع الجزائري ركز اهتمامه على مكافحة مثل هكذا جريمة، للحد منها عن طريق تجريمها ومعاقبة مرتكبها. وذلك من خلال معرفة أركانها وهي كباقي الجرائم تقوم على ثلاثة أركان الشرعي والمادي و المعنوي

أولا : الركن الشرعي

فإنه يتمثل في الركن القانوني أو ما يسمى بالركن الشرعي، والذي يتضمن وجود نص تشريعي يجرم ذلك الفعل ويحدد عقوبة على مرتكبي ذلك الفعل مع إن البعض اعتبر توافر ذلك الركن ليس بالضرورة، وحدد أركان الجريمة الضريبية بالركن المادي والركن المعنوي على اعتبار أن النص التشريعي مفترض (2) .

(1) المادة 303 من 101 /76 ، المعدل والمتمم، المتضمن لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،الصادرة بتاريخ

1976/12/22 ، المؤرخ في 1976/12/09 ، العدد 103

(2) احمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 55

يتكون الركن الشرعي من النصوص القانونية التي توضح أن فعلا معين يعتبر فعلا مخالف للقانون الضريبي، وأن هذا الفعل تطبق عليه عقوبة محددة الهدف منها حماية الحق أو مصلحة جديرة بالحماية، والمشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء ذلك حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة فيمنع ارتكاب الجرائم الضريبية باعتبار أن الضريبة هي السلاح الذي يخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة (1).

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

_ كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها

-لا تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جبائية أو رسم أو حق كيفما كان نوعه (2).

فمن أهم الجرائم الضريبية المنصوص عليها في هذه القوانين والمواد المتعلقة بها نذكر منها على سبيل المثال: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدلسية في إقرار أي وعاء ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا (3).

(1) سليمة عزوز، المرجع السابق، ص 92

(2) المادة 38 من المرسوم الرئاسي، رقم 20_442، المؤرخ في 15 جماد الأول عام 1442 هـ الموافق لـ 30 ديسمبر 2020، المتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادف عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020، جـ، عدد 82 المؤرخة في 2020/12/30 .

(3) المادة 303 من قانون، الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، السالف ذكره .

كذلك نص قانون الضرائب غير المباشرة على العديد من الجرائم " يعاقب بالحبس من ستة أيام إلى ستة أشهر المخالفات المبينة أدناه:

-الصناعة المغشوشة الكحول، والغش في المشروبات الروحية عن طريق التصعيد، أو الدهليز وبواسطة السلاح.

-صناعة ونقل وبيع وحياسة أنبيق...»(1) .

و أيضا 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 تدلسية من أساس الضرائب أو الحقوق (2) .

كذلك من أهم القوانين الواردة التي تكمل الجريمة الضريبية قانون التسجيل الذي ينص على: " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً ... »(3) .

ثانيا : الركن المادي

الجرائم الضريبية مثلها مثل الجرائم الأخرى في قانون العقوبات لا بد أن تقوم على الركن المادي المتمثل في الاعتداء على مصلحة ضريبية والذي يقع بمخالفة الالتزام الضريبي الذي يفرضه القانون على المكلف بالضريبة، سواء بالقيام أو الامتناع عن عمل وبمخالفة هذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية(4). ومن هنا سنتطرق إلى التكلم عن عناصره الثلاثة المتمثلة في السلوك الإجرامي، النتيجة الإجرامية والعلاقة.

(1) المادة 530 من قانون، الضرائب الغير مباشرة، السالف ذكره.

(2) المادة 117 من قانون، الرسم على رقم الأعمال، السالف ذكره .

(3) المادة 119 /1 من الأمر 105/76، المعدل و المتمم، المتضمن لقانون التسجيل، الصادرة بتاريخ 18/12/1977، المؤرخ في 09 /12/ 1976 العدد 81.

(4) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، ط02، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2011، ص 52 .

1_ السلوك الإجرامي: لذا فإن الجريمة الضريبية الإيجابية تقع بفعل مباشره المكلف وذلك عن طريق عمل إيجابي يصدر من الجاني إلا أن الجريمة الضريبية الإيجابية يمكن أن تقع بطريق الامتناع كما هو الحال في جريمة التزوير في إقرارات الضريبية بطرق الترك (1) .

_ إعاقه لجان الكشف عن القيام بعملها

_ التزوير الضريبي بإدراج بيانات تخالف الحقيقة في إقراره الضريبي أو المستندات المرفقة له بهدف زيادة الخسائر وإنقاص الأرباح لخفض الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة عليه

_ الاعتراض عن دفع الضريبة حيث يرفض المكلف أو مجموعة من المكلفين بالضريبة دفع الضريبة المستحقة أو الرفض في تأسيس الوعاء الضريبي أو التأخر في أدائها أو تحريض الجمهور على ذلك (2) .

2_ النتيجة الإجرامية : يقصد بالنتيجة الأثر الذي يحدثه الجاني جزاء قيامه بالسلوك المحظور، علما بأن البعض قسم النتيجة إلى قسمين نتيجة مادية ونتيجة قانونية (3) .

كما انه وبالعودة إلى استقراء النصوص القانونية الجبائية خاصة المواد 193 , 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " يتم تحديد مبلغ الغش الضريبي وتقدير الغرامة على أساس أصل الضريبة دون، غرامات التأخير، التي يمكن لإدارة الضرائب تحصيلها بالطرق القانونية الأخرى(4) .

(1) احمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 104 .

(2) خوخة بوراس، لورعادي خالد، الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، شهادة ماستر، قانون عام، قانون جنائي علوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة العقيد أولكي محند أولحاج، البويرة، 03/ 07/ 2022 ص 35 .

(3) احمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 110 .

(4) المادة 193-303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، السالف ذكره .

بالإضافة إلى قانون الضرائب غير المباشرة " يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها " (1).

3_ العلاقة السببية: يقصد بالعلاقة السببية الرابطة ما بين السلوك الإجرامي والنتيجة التي تحققت، من حيث لا يمكن تصور نتيجة جريمة دون توفر علاقة سببية ما بين سلوك الجاني وما بين النتيجة الجريمة، إلا أن هناك عدة نظريات فقهية حول هذا الموضوع ولكن الرأي الراجح هو أن السببية تكون متوفرة في الجرائم العمدية (2).

ثالثاً: الركن المعنوي

يقصد بالركن المعنوي للجريمة الضريبية بيان نية مرتكب الجريمة الضريبية، حيث نتوصل إلى كون الجريمة الضريبية هي جريمة عمدية أو جريمة غير عمدية، بحيث انه لا يمكن تصور الجريمة الضريبية دون تبيان القصد الجرمي للجاني، فلو أخذنا على سبيل المثال جريمة التهرب الضريبي فإن الركن المعنوي فيها يتمثل في قصد الجاني عدم أداء دين الضريبة لمصلحة الضرائب بعد أن يكون قد باشر السلوك الجرمي الذي يمكن أن يتمثل في إخفاء البضائع أو في إخفاء الدفاتر التجارية أو غيرها من التصرفات التي تعكس نية الجاني لارتكاب جريمة التهرب الضريبي فالركن المعنوي ضروري لتوفر الجريمة الضريبية، ولا يمكن توافر جريمة ضريبية دون توافر ذلك الركن، وبما أن الجريمة الضريبية هي جزء من الجرائم الأخرى فإنه يشترط توافر القصد الجرمي أو النية الجرمية إذا لا يمكن تصور جريمة ضريبية دون أن يكون للجاني نية لارتكاب تلك الجريمة (3).

(1) المادة 532 من قانون، الضرائب غير المباشرة، السالف ذكره .

(2) احمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص ص110-118.

(3) المرجع نفسه، ص 129 .

القصد الجنائي العام في الجريمة الضريبية : تتطلب هذه الجريمة قصد عام يتمثل في افتراض علم الجاني وهو المكلف بالجريمة بارتكابه لأعمال تدلسية، وان ينصرف إلى عمله عدم مشروعية الواقعة المتكونة من السلوك والنتيجة ومن هنا أخذنا بقاعدة " لا عذر بجهل القانون " أي اتجاه إرادة الجاني إلى القيام بأعمال تدلسية رغم علمه بتجريمها، ففي جريمة الاحتيال وقائع الإدارة الضريبية في الغلط كعلم الجاني بالطابع غير الشرعي للتقليل في التصريحات الضريبية وعدم استجابته لإنذارات الموجهة له من قبل الإدارة الضريبية (1) .

القصد الجنائي الخاص في الجريمة الضريبية: يقصد به توفر قصد خاص يستدل به من فحوى النصوص القانونية أي إرادة الأضرار بمصلحة الخزينة العامة يفترض العلم به عند الفاعل، وهو أن يكون سلوك المكلف منبعا عن قصده في التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا ويتجلى ذلك بحرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها من الضريبة (2) .

المطلب الثاني: أنواع الجرائم الضريبية

إن الود المفقود بين الإدارة الضريبية من جهة، والمكلفين بالضرائب والرسوم من جهة ثانية إلى انتشار ظاهرتين خطيرتين تمسان بالمال العام والخزينة العمومية هما ظاهرتين التهرب الضريبي *l'évasion fiscale* والغش الضريبي *la fraude fiscale* وكلاهما وسيلتان لتضييع حقوق خزينة الدولة في جانب هام من مواردها العامة وأن تكن الوسيلة الأولى، أي التهرب الضريبي لا تشكل مادة جرمية كتلك التي يشكلها الغش الضريبي، نظرا لكونه ينطوي على الغش والتزوير وعلى مخالفة أحكام القوانين

(1) احمد فتحي، المرجع السابق، ص 317 .

(2) سليمة عزوز، المرجع السابق، ص 122.

والأنظمة الضريبية النافذة⁽¹⁾. سنتطرق إلى التهرب الضريبي (الفرع الأول) والغش الضريبي (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي وسيلة يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه وباعتبار أن الضريبة تعد من أهم المصادر التي تمول الخزينة العامة للدولة، فيترتب على التهرب الضريبي انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني ولهذا يستوجب تحديد مفهوم جريمة التهرب الضريبي (أولاً) وتحديد أنواعه (ثانياً).

أولاً : تعريف التهرب الضريبي

هناك عدة تعاريف للتهرب الضريبي فمنها القانوني ومنها الاقتصادي، فمن الجانب القانوني يتم التركيز في تعريفه على الطرق المستعملة في التهريب الضريبي عن ما إذا كانت مشروعية أو غير مشروعية، في حين أن الجانب الاقتصادي يركز على الآثار المترتبة عنه على الخزينة العمومية⁽²⁾ . من بين أهم التعريفات ما يلي

التهرب الضريبي هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفع الضريبة وهو عادة يقسم إلى مشروع وآخر غير مشروع⁽³⁾ .

ومن جهة أخرى يعرف التهريب الضريبي هو التهرب من الضريبة هي ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعها المنشئة⁽⁴⁾.

(1) فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003 ص 283.

(2) الطيب بوجالة، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة طبنة، للدراسات العلمية الأكاديمية، جامعة باتنة، (الجزائر) مجلد05، عدد 02، ص 1026 .

(3) عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دون طبعة، دار النهضة العربية للطباعة، لبنان، د سنة النشر، ص 223.

(4) عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي، والغربي، ط1، سنة 2003، ص 113.

عرفت جريمة التهرب الضريبي بعدها أحد أنواع الجرائم الضريبية. بأنها كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقاباً، وهي كل فعل أو امتناع عن فعل معاقل عليه في التشريع الضريبي النافذ، كما عرفت بأنها اعتداء على مصلحة ضريبية قرر له المشرع جزاء جنائياً⁽¹⁾.

ويمكن تعريف التهرب الضريبي أنه كل تهرب من الضريبة على حدود الدول ومن شأنه أن يفقد الدول موارد هما من موارد إيراداته ويحتوي في ذلك أن يسلك طرقاً مشروعة أو غير مشروعة أو تتوافر لديه إرادة التهرب أولاً، وأياً كان التشريع الضريبي الذي يختار مستفيداً من تباين الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تحقيق هيئة الضريبي أو إسقاطه تماماً⁽²⁾.

ومن جهة أخرى فالهزم بالضريبة يمكن أن يستعمل جميع الوسائل للتهرب من أداء الضريبة عن استخلاص النصوص الجبائية بشكل فني ودقيق، فمثلاً يمكن لشركة أن تلجأ إلى نظام التقدير الجزافي لتحديد الوعاء الذي عادة ما يكون فيه تقديم المادة الخاصة للضريبة ناقصاً كذلك يمكن للملزم أن يختار البديل الأقل كلفة جبائية كإبرام عقود رسمية التي تخص الضريبة⁽³⁾.

من خلال هذه التعريفات نستنتج أن التهرب الضريبي هو تلك الأعمال أو الأفعال المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة للتخلص بصفة جزئية أو كلية من الضريبة المفروضة⁽⁴⁾.

(1) كمال علي حسين، التهرب الضريبي في العراق، (الأسباب و الحلول)، مجلة جامعة ذي قار المجلد، العدد 13، 4 كانون الأول، 2018، ص 45.

(2) سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، د ط، 1999، ص 9 .

(3) محمد صغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة دار العلوم، عنابة، د ط، 2003، ص 83 .

(4) إبراهيم كرسى، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، قانون عام للأعمال، حقوق وعلوم سياسية، شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014 / 2015، ص 04 .

ثانياً: أنواع التهرب الضريبي

من خلال هذه التعريفات بأنه محاولة المكلف التخلص من الضريبة عليه بصفة كلية أو جزئية، فتصرفه هذا يمكن أن يأخذ أحد الشكلين الموليين

1_التجنيب الضريبي المشروع

يعرف هذا النوع بأنه تلمص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم وهذا التهرب ومهما أخذ شكل الشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي⁽¹⁾.

ويقصد بالتجنيب الضريبي التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، وهي الاستفادة من ثغرات القانون مثال ذلك، حينما لا يخضع قانون الضريبة على التركات لهذه الضريبة، فيقوم الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن القانون إذ أنه لا يتضمن مخالفة لأحكامه⁽²⁾.

إذن هي الوضعية التي ينجح فيها المكلف بتقليص مبلغ الضريبة الواجب عليه دفعها من دون انتهاك القانون أو تقليص التزاماته الضريبية وعليه يستفيد من الإمكانيات القانونية باستخدام الثغرات القانونية وعدم دقة النصوص⁽³⁾.

(1) عناية غازي، المالية العامة، والتشريع الضريبي دار الآفاق، الأردن، د ط، 1988، ص 181.

(2) نصيرة يجباوي، الغش والتهرب الجنائيين، رسالة لنيل ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998، ص 48.

(3) عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، ط الأول، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2011 ص 215.

2 _ الغش الضريبي التهرب غير المشروع

يقصد بالغش الضريبي عدم احترام وانتهاك لروح القانون و إرادة المشرع، باستخدام طرق احتيالية من جانب المكلف بقصد التخلص من عبء الضريبة (1) .

وعرفه المشرع في القانون الجبائي على أنه كل محالة للتخلص من الضريبة لاستعمال كل الطرق التدلسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم الذي يخضع لها المكلف أو نضيفها كلياً أو جزئياً (2) .

طريق الهبة، لكي يتجنب الخضوع لضريبة التركات فهذا الشخص لم يكن مخالف ولكن استفاد من ثغرات القانون (3) .

كما يقصد به عملية التخلص المشروعة من دفع الضريبة وتتم باللجوء إلى ثغرة موجودة في

النصوص الشرعية القانونية الخاصة بالضريبة أي أنه لا يوجد مخالفة للنصوص القانونية ويعني هذا امتناع الفرد من قيام بأية تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة فهو مثلاً يرفض استيراد أية سلعة أجنبية يتوجب استيرادها دفع ضريبة جمركية وهذا التجنب أمر لا يعارضه

ويقصد به أيضاً ذلك السلوكات والممارسات الهادفة لمخالفة القانون والتي يستعملها المكلف بالضريبة من أجل التهرب من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً، والغش الضريبي عل عنصر القصد لمخالفة القانون (1) .

(1) فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية و موازنة الدولة)، ط الأول، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ص 274 .

(2) محمد البدرى، التهرب الضريبي، بين (التفسير الإداري والتفسير التشريعي) منشأة المصارف الإسكندرية، جامعة المنوفية، د ط، 2005، ص42 .

(3) سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص 208 .

وهناك من عرفه بأنه الامتناع أو التخفيف بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ونماذجه متنوعة جدا. كالأخطاء الإدارية في التصريحات تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات (2) .

أيضا تم تعريف، كل حركة مادية كل التدابير أو المناورات التي تلجأ إليها المكلفين أو الغير للتخلص من الضرائب والمساهمات (3) .

وما يلاحظ على المشرع الجزائري من خلال من خلال القوانين والأوامر التي تنظم وتحكم الضرائب، إنه لم يعرف الغش بل اكتفى بذكر الأعمال المادية المكونة له وذلك في قانون الرسم على رقم الأعمال التي ينص على " تعتبر أعمال تدلسية على وجه الخصوص

-إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة

-تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثبات لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالفة.

-الإغفال عن قصد للنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى النقل حسابات غير صحيحة في دفتر الجرد (4) .

الفرع الثاني: الغش الضريبي

يسعى المكلف لتجنيب الضريبة باستعمال طرق شرعية كالتدليس والاحتيال أو ما يعرف بالغش الضريبي الذي يرتبط بعدة مفاهيم أخرى متشابهة له، وهذا ما يشكل صعوبة في تحديد وضبط مفهومه، فتعددت و تنوعت المفاهيم الخاصة به من طرف

(1) عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 223.

(2) سندس بشاغة، المرجع السابق، ص 40.

(3) المرجع نفسه، ص 40.

(4) المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، السالف ذكره .

الباحثين في هذه الظاهرة و هذا باختلاف وجهات نظرهم القانونية ومن هنا سنحاول إعطاء تعريف لهذه الجريمة (أولا) وتحديد أركانها (ثانيا).

أولا : تعريف الغش الضريبي

تختلف التعاريف في تحديد مفهوم الغش الضريبي وذلك لعدم وجود تعريف دقيق وشامل و الذي يختلف حسب قانون كل دولة.

عرفت جريمة الغش الضريبي أنه يتمثل في كل الحركات المادية والعمليات القانونية، المحاسبة وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات (1).

مما يقصد به تمكن المكلف كليا أو جزئيا من التخلص من تأدية الضرائب المستحقة عليه، وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة، وتختلف صور الغش الضريبي تبعا لاختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب من تأدية الضرائب المترتبة عليه فقد يعتمد المكلف إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو يقدم تصريحا مزيفا ومدعوما بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه (2).

كما نستطيع أن نقول هناك غش جبائي إذا تم استعمال طرق تمكن من الحروب من الضريبة دفا لغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينحر عنه سوء نية بهدف التخليط والتضليل (3).

(1) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص الجرائم ضد الأشخاص والأموال وبعض الجرائم الأخرى، دار هومة، ط16، الجزائر، بدون سنة، ص469 .

(2) نادية بوجلة، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، شهادة الماجستير، قانون دولي الأعمال، تزي وزو، 2016، ص9.

(3) مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعة، بن عكنون، الجزائر، 2011 ص 153.

أما المشرع الجزائري فقد عرفه وحددها في الممارسات التدلسية بهدف تملص أو محاولة التملص باستعمال طرق تدلسية في إقرار وعاء أية ضريبة أو حق أو رسم أو تصفية كلياً أو جزئياً⁽¹⁾.

بالإضافة إلى قانون الضرائب غير المباشرة لقد عدد الأعمال والنشاطات التي تعتبر أو تمثل طرق احتيالية فالمشرع خير الأعمال التي تشكل أساليب تدلسية من خلال على أنه تعتبر طرف احتيالية .

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

2_ تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تحقيق الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إجرائها و أما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة .

3_ استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قدمت استعمالها بعد، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع .

4_ الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و10 من قانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه.

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

(1) المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، السالف ذكره.

6_ القيام من قبل مكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحمل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به (1).

ثانياً: أركان جريمة الغش الضريبي

كما بينا سابقنا أن الجريمة الضريبية شأنها شأن باقي الجرائم تقوم على ثلاثة أركان، الركن الشرعي و المادي و المعنوي الذي يتم التطرق إليهم كآتي:

1_ الركن الشرعي : تعتبر الشرعية الجزائية من العناصر الأساسية التي تقوم عليها التشريعات الجزائية، فهي عنصر أساسي لتقرير الجريمة، والجزاء، غير أن هذا المبدأ لم يبقى محافظاً على أصوله التقليدية في مجال الجرائم الاقتصادية، حيث انحرفت مبدأ الشرعية الجزائية عن القواعد العامة في الجريمة الاقتصادية (2). مما يتمثل في مختلف مجموعة من النصوص القانونية التي تبين أن فعل معين يعتبر جريمة تطبق عليها عقوبة محددة . ومن أهم القوانين الجبائية المعاقبة على جريمة الغش هو قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ينص على أنه : " فضلاً عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدلسية في إقرار أي وعاء ضريبية أو حق أو رسم خاضع له أو تصفية كلياً أو جزئياً بما يأتي ... " (3).

كما نص قانون الضرائب غير المباشرة على انه : " يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها .. " (4).

بالإضافة إلى قانون الرسم على الأعمال حسب نص المادة 117 على انه "يعاقب طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو

(1) المادة 533 من قانون الضرائب غير مباشرة، السالف ذكره.

(2) محمد سعيد ندور، أصول الإجراءات، شرح لقانون أصول المحاكمات الجزائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 42.

(3) المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، السالف ذكره.

(4) المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، السالف ذكره.

حاول التملص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال الطرق التدلسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها " (1) .

2- الركن المادي: يعتبر الركن المادي عنصر أساسي في جريمة

الغش الضريبي، فالجريمة بدون تحقق الفعل غير المشروع، وللإحاطة بمدلوله، واستخلاص طبيعته الخاصة يتطلب الأمر التعرض لعناصره سواء كان سلوك إجرامي وعلاقة سببية أو النتيجة الإجرامية (2) .

1_ سلوك إجرامي: يتجسد النشاط الإجرامي في جريمة الغش الضريبي

في استعمال المكلف للتدليس بهدف التملص من الضريبة، ويقصد بالاستعمال حسب رأي الفقه "الارتكاب" والذي يختلف عن لفظ الاستعمال الذي اعتاد المشرع على إدراجه في قانون العقوبات (3) .

حسب نص المادة 219 من قانون العقوبات " يعاقب كل من ارتكب تزويرا بإحدى الطرق المنصوص عليها في المادة 216 في محررات التجارية أو المصرفية أو شرع في ذلك يعاقب بالحبس وغرامة مالية " (4) .

2_ علاقة سببية: : يقصد بالسببية في الجريمة تلك الرابطة بين سلوك

الجاني والنتيجة التي تترتب عن الجريمة آنذاك الأثر الذي يترتب عن سلوك الجاني والنتيجة الإجرامية ومن أهمها نظرية السبب المباشر، والفوري التي

(1) المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال، السالف ذكره.

(2) نادبة بوجلة، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، شهادة الماجستير في

القانون، القانون الدولي للأعمال، تزي وزو، 2016/10/07، ص 53.

(3) نادبة بوجلة، المرجع السابق، ص 53.

(4) المادة 219 من قانون العقوبات، السالف ذكره .

ظهرت لأول مرة في انجلترا والتي يتخلص مضمونها في انه في حال تعدد العوامل التي أدت لإحداث النتيجة الإجرامية فإنه يجب تجاهل الأسباب البعيدة، وتتم مسائلة الفاعل على أساس أفعاله الحالية، والمباشرة التي أسهمت في إحداث النتيجة الإجرامية، ويترتب على ذلك استثناء العوامل التي أضيفت لهذا الفعل، وساعدت حدوثها، ويمكن اعتبارها بأنها ظروف، وليست أسباب واعتمد المشرع الجزائري على هذه النظرية كأساس لتبرير علاقة سببية بين فعل الجاني، والنتيجة الإجرامية غير أن تداخل ظروف وعوامل أخرى مع سلوك الجاني في إحداث النتيجة الإجرامية في الجريمة الاقتصادية أمر شائع (1).

3- النتيجة الإجرامية: يترتب على النشاط الإجرامي نتيجة يصطلح عليها بالنتيجة الإجرامية، وللنتيجة الإجرامية مفهومان، مفهوم مادي، وآخر قانوني، ويقصد بالمفهوم المادي للنتيجة الإجرامية ذلك للتغيير أو الأثر الذي تحدثه الجريمة في المحيط الخارجي، وعبر الأستاذ ALTAVIL عن ذلك: «السلوك الإنساني يعبر تعبير خارجيا عن شخصية مرتكبة وهذا السلوك يتفاعل بعوامل خارجية ليحدث تغييرا في العالم الخارجي، يحدث يكون هذا التغيير عضوي مثل القتل الذي يكون فيه الإنسان حيا قبل ارتكاب الجاني لفعله ثم يصبح بعد ذلك الفعل ميتا، كما قد يكون ماديا مثلما هو في حالة السرقة، عندما يكون المال في حيازة المجني عليه ثم ينتقل بعد الجريمة لحيازة الجاني وقد يكون معنوي مثل سماع عبارات مهينة تمس الشرف»

تعتبر النتيجة الإجرامية حقيقة قانونية في حالة وجود إطار قانوني حدده المشرع مسبقا لها، بحيث يهدف لحماية حق أو مصلحة عامة أو خاصة، ويمكن تكييفها على أساسه وتجسيد الجريمة في عدة صور تتضمن الاعتداء على حق أو مصلحة قرر لها

(1)نادية بوجلة، المرجع السابق، ص 64.

المشرع حماية جزائية، بجريمة القتل مثلا يترتب عنها الوفاة وفي جريمة الجرح، والضرب يترتب عنها الإصابة أو الجرح⁽¹⁾.

3_ الركن المعنوي

يتجسد الركن المعنوي للجريمة الحالة النفسية التي تؤثر في سلوك الجاني، وتدفعه لارتكاب وقائعها، وعرفه الفقه بأنه اتجاه إرادة الجاني لتحقيق الوقائع الإجرامية مع العلم بكل عناصرها الأساسية وينقسم القصد الجنائي إلى قصد عام وقصد خاص⁽²⁾.
القصد الجنائي العام: أن يكون الشخص المكلف بالضريبة عند قيامه بفعل من أفعال الاحتيال الناتج عنه التملص من الضريبة كلها أو بعضها، مدركا وعالما بطبيعة أفعال مع اتجاه إرادته لتحقيق النتيجة الجنائية باستعمال طرق الاحتيال من إخفاء أو تدليس لتغليظ إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة⁽³⁾.
القصد الجنائي الخاص : يتمثل في الغاية التي يقصدها المكلف بالضريبة من وراء قيامه بأعمال الاحتيال بعد توافر القصد الجنائي العام كرغبته في الإثراء بدون سبب عن طريق التخلص من الضريبة كلها أو بعضها باستعمال طرق احتيالية⁽⁴⁾.

(1) عز الدين طباش، النظام القانوني للخطأ غير العمدي في جرائم العنف، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولد معمري تيزي وزو، 2014، ص 19.

(2) نادية بوجلة، المرجع السابق، ص 71.

(3) نور الدين بن شيخ، دراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، المركز الجامعي سي الحواس بريكة، باتنة، الجزائر، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، 2021، ص 23.

(4) نور الدين بن شيخ، دراجي شهرزاد، المرجع نفسه، ص 24.

المبحث الثاني: التجريم في قانون الضريبة

من خلال التطور التاريخي للجرائم الضريبية، يبين أنه حتى في أوائل القرن العشرين لم تكن القوانين الضريبية تعرف غير نوع واحد من هذه الجرائم وهو عدم أداء الضريبة كاملة ومع نهاية الحرب العالمية الأولى أدى التطور الملموس في القوانين الضريبية إلى معرفة أنواع أخرى من الغش الضريبي، أما التشريع الجبائي الجزائري أنشأ خمسة قوانين التي تحدد لنا الجرائم الضريبية والتي تتمثل في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال والتسجيل والطابع، ولتعدد هذه الجرائم وتنوعها في مختلف القوانين الجبائية سنتطرق في دراستنا لتحديد الجرائم الضريبية، وبما أن الجريمة الضريبية جريمة اقتصادية تختلف عن باقي الجرائم الأخرى لذلك خصصها المشرع بإجراءات متميزة سواء في المعالجة التي لا تتم بالتفتيش أو الاستجواب بل بالرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي وكذلك من ناحية إثبات الواقعة ووسائل الإثبات التي لا يمكن إثباتها إلا بما نص عليه التشريع الضريبي . لذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة تحديد الجرائم في (المطلب الأول) و سنتناول معالجة الجرائم وإثباتها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تحديد الجرائم الضريبية

بما أن التشريع الجبائي الجزائري يتكون من خمسة قوانين التي تحدد لنا الجرائم الضريبية ونظرا لتعدد هذه الجرائم وتنوعها في مختلف القوانين سنقتصر دراستنا على تحديد الجرائم الضريبية من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم الجبائية (الفرع الأول) وقانون الضريبة الغير مباشرة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الجرائم الضريبية من خلال الضرائب المباشرة

مما جسد المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة عدة أفعال في حالة ارتكابها أو الامتناع عن القيام ببعض منها وقرر لها عقوبات جزائية⁽¹⁾. من أهم الجرائم الواردة في قانون الضرائب المباشرة أي العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو محاولة التملص باللجوء إلى أعمال تدلسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفية، كليا أو جزئيا، حسب نص المادة 1/303 الذي قصد بها المشرع منع التهرب أو التحايل في إخفاء الممولين لأرباحهم الحقيقية عن مصلحة الضرائب⁽²⁾. كذلك أن العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات، سواء أن كانت جبائية أم جزائية، المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، لمنع ممارسة مهنة وكيل أعمال أو مستشار جبائي، ولو بصفته مسيرا⁽³⁾.

بالإضافة إلى نص المادة 306 من نفس القانون تحدد في المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير، بصفة اعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن⁽⁴⁾.

كما أكد المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ضرورة أن يقدم المكلف بالضريبة تصريحات تشير إلى الأسس التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، حسب نص المادة 2/ 193 " عند القيام بأعمال تدلسية، تطبق زيادة

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 42 .

(2) المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة، السالف ذكره .

(3) المادة 3/303 من قانون الضرائب المباشرة، السالف ذكره .

(4) راجع المادة 1/ 306 من القانون الضرائب المباشرة، السالف ذكره.

موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة... (1) .

كما تطرق قانون الضرائب المباشرة إلى بعض الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي، طبقاً لأحكام المادة 3/99 " تبين التصريحات، بصفة متميزة مبلغ المداخل مهما كانت طبيعتها، المقبوضة في الجزائر من جهة، وفي الخارج من جهة أخرى " وهي حالة المكلف بالضريبة الذي يقبض المداخل خارج الجزائر، ولا يشير إليها على انفصال في تصريحاته (2) .

مما هناك حالة أخرى نصت عليها المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة التي تلزم المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جنائية مقدرة ب 30.000 دج " يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في 30 يوماً الأولى من بداية نشاطها إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها... " (3) .

كما تطرق أيضاً إلى نص المادة 148 من قانون العقوبات " 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 ووظائفهم أو بمناسبة مباشرتها " وفي هذه الحالة تطبق على مرتكبي هذه الأعمال العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات (4) .

(1) المادة 2/193 من قانون الضرائب المباشرة، السالف ذكره.

(2) المادة 3/99 من قانون الضرائب المباشرة، السالف ذكره.

(3) المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة، السالف ذكره.

(4) المادة 148 من الأمر رقم 156/66، المعدل والمتمم، المتضمن لقانون العقوبات، الصادرة بتاريخ

1976/12/26، المؤرخ في 08 /06/1966، العدد 49 .

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 جنائية وجزائية منها جريمة الغش في قانون الضرائب غير المباشرة (1).

حيث نص قانون الضريبة غير المباشرة على العقوبات المنصوص عليها في القانون العام، الثابتة لاسيما بالنسبة المسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة، مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من قانون الضرائب غير المباشرة، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير مباشرة بغرامة جنائية من 5.000 إلى 25.000 دج (2).

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

كما تكون في حالة استعمال طرق احتيالية، مهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش (3).

كما جاء حسب نص المادة 526 من قانون الضرائب غير المباشرة أيضا على الأنابيق وهي حيازة جهاز تقطير خلافا لأحكام هذا القانون، يعاقب عليها مع عدم الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في هذا القانون

(1) المواد 523 إلى 528 من قانون الضرائب غير المباشرة، السالف ذكره .

(2) المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة، السالف ذكره .

(3) المادة 524 من قانون الضرائب غير مباشرة " يعاقب على المخالفات المذكورة في المادة 523 أعلاه في حالة التملص من الحقوق، بغرامة جنائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25.000 دج، في حالة استعمال طرق احتيالية، ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع غش "... .

_ بغرامة جبائية قدرها 10.000 دج

_ بمصادرة أو إتلاف الجهاز المذكور أو جزء الجهاز حسب اختيار إدارة الضرائب (1) أما زراعة التبغ فنصت عليها من قانون الضرائب غير المباشرة وتتضمن كل غرسة مزروعة بصفة غير قانونية يطبق غرامة جبائية على صاحبها، وكذلك إتلاف أو مصادرة التبغ حسب اختيار إدارة الضرائب (2).

كما نصت على أنها تعاقب بالحبس من ستة أيام إلى ستة أشهر، ويدخل ضمنها الصناعة المغشوشة للكحول، والغش في المشروبات الروحية عن طريق التصعيد أو الدهليز وبواسطة السلاح أو بواسطة الآلات مخصصة لإخفائها والتسليم والحياسة من أجل البيع ونقل الكحول من أي نوع مصنوع أو مستورد بدون تصريح ونقل الكحول بواسطة رسالة مزيفة محصل عليها عن طريق الغش (3).

وقد أضاف نفس القانون حالات استعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع يمكن أن يؤدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 قانون العقوبات (4).

نص أيضا على حالات قمع الغش، وذلك من خلال نص المادة 532 التي تحدد بعقاب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسم التي هو خاضع لها (5).

(1) المادة 526 من قانون الضرائب غير المباشرة، السالف ذكره .

(2) المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة " أن كل زراعة للتبغ غير مطابقة لأحكام هذا القانون يعاقب عليها، بغرامة جبائية قدرها 50,0 دج عن كل غرسة مزروعة بصفة غير قانونية، دون أن تكون هذه الغرامة نقل عن الحد الأدنى الذي قدره 500 دج، بمصادرة أو إتلاف الجهاز المذكور أو جزء الجهاز حسب اختيار إدارة الضرائب ."

(3) المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة، السالف ذكره .

(4) المادة 531 من قانون، الضرائب غير المباشرة، السالف ذكره .

(5) المادة 532 من القانون الضرائب غير مباشرة، السالف ذكره .

كما نصت المادة 193 / 4 على تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة لدعم الطلبات التي ترمي إلى التخفيف أو الإعفاء من الضرائب أو إرجاعها (1).

القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات غير قادرين على تأدية مهامهم (2).

أما سرية فرض الضريبة نصت عليها المادة 539 من قانون الضرائب غير المباشرة والمتعلقة بمخالفة للأحكام المتعلقة بالسر المهني ترتكب من قبل أشخاص ينبغي عليهم المحافظة عليه بموجب تنظيم الضرائب والرسوم عند تأسيسها أو تحصيلها أو مراقبتها أو في المنازعات التي يشاركونها فيها (3).

المطلب الثاني: معاينة الجرائم الضريبية وإثباتها

بما أن الجريمة الضريبية تختلف عن باقي الجرائم الأخرى ميزها المشرع بإجراءات متميزة سواء في المعاينة التي لا تتم بالاستجواب بل بالرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي وكذلك من جانب إثبات الواقعة ووسائل الإثبات التي لا يمكن إثباتها إلا بما نص عليه التشريع الضريبي من هنا سنتطرق في هذا المطلب إلى معاينة الجرائم الضريبية (الفرع الأول) و سنتناول إثباتها (الفرع الثاني)

الفرع الأول: معاينة الجرائم الضريبية

تعد معاينة الجرائم الضريبية البداية الأولى والأساسية في مكافحة الجرائم الضريبية حيث أولاها المشرع الأهمية القانونية من خلال حرصه على الإجراءات الواجب توفرها في الأشخاص المكلفين لمعاينة الجرائم (أولا) والبحث عن الجريمة الضريبية عن طريق التحقيق الجبائي (ثانيا)

(1) المادة 193 / 4 من قانون الضرائب المباشرة، السالف ذكره .

(2) نصت عليها المادة 308 من قانون الضرائب المباشرة، السالف ذكره .

(3) المادة 301 من قانون العقوبات، السالف ذكره .

أولاً: الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجريمة الضريبية

تتميز الجريمة الضريبية بالطابع التقني، مما دفع بالمشروع إلى تنظيمها بأحكام تجريبية وإجرائية خاصة بها، تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم والقمع جرائم القانون العام فهي تتطلب بعض المهارات الحسابية والتقنية عنها وإثباتها، بالرغم من أن إثبات الجرائم والتحقيق فيها يخضع بصفة عامة إلى أعوان الضبطية القضائية، إلا أن المشرع حاول مسايرة جل التشريعات المقارنة بأن منح اختصاص البحث والتحقيق لفئة خاصة مهمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجريمة، تكون في الوصول إلى دلائل من خلال المهام المحددة لهم قانوناً في هذا المجال، فالمبدأ العام أن عملية الإثبات في الجرائم، في إطار قانون الإجراءات الجزائية مخصص الضبطية القضائية أي كل من الشرطة والدرك الوطني، الذي يعود لها الاختصاص في التحريات الأولية للجرائم المحددة في القانون العام، أما الاستثناء في المنازعات الضريبية فقد اختلفت القوانين الضريبية في تحديد الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، والوصول إلى دلائل تفيد بوقوع الفعل⁽¹⁾.

فنص قانون الضرائب غير المباشرة صلاحية إثبات الجريمة الضريبية في أعوان الضرائب المفوضين والمحليين قانوناً وذلك بنص المادة 504 من خلالها نلاحظ أن هناك أشخاص عدة مؤهلين لإثبات الجريمة الضريبية، حيث شملت إلى جانب

(1) عمار معاشو، مقال منشور بمناسبة اليومين الدراسين حول الغش الضريبي والتهرب الجمركي، المنظمين على مستوى المحكمة العليا بتاريخ 13 14 نوفمبر 2007، مجلة المحكمة العليا، قسم الوثائق، عدد خاص، 2009، ص

أعوان الإدارة الضريبية أعوان جمارك، جميع مستخدمي إدارة المالية، الدرك الوطني رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم محافظو الشرطة، أعوان الشرطة (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، أو تعالين بواسطة محاضر بعدها ضابط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية تلاحق المخالفات ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحد من الإدارة المكلفة بتحصيل.. " (2) .

أما المادة 21 نصت على "يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة من طرف أعوان من الإدارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل " من قانون الطابع والتي أحييت 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 ضابط الشرطة القضائية (4) .

(1) المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة " أن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة ويكونوا أيضا مؤهلين لتحرير المحاضر ... " السالف ذكره .

(2) المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال، السالف ذكره .

(3) المادة 21 من الأمر 21/01 المعدل و المتمم، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الصادرة بتاريخ 2001/12/23، المؤرخ في 2001/12/22، العدد 79 .

(4) المواد من 22 إلى 33 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره .

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، 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، عن طريق الترخيص من رئيس المحكمة أو قاضي مفوض لذلك، بالإضافة إلى ذلك يمكن البحث عن الغش بالوسائل الأخرى التي سنتطرق إليها⁽¹⁾.

1_ البحث عن الغش عن طريق الرقابة

أن البحث عن الغش والاحتيال والتدليس استعمال المناورات للتملص من الضريبة يكون عن طريق رقابة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والتي يمكن التعرض لها بحسب نوع النظام الضريبي الخاضع لها المكلف بالضريبة والواجبات المفروضة عليه، والتي يتعين عليه الالتزام بها، وأنه في حالة الإخلال بذلك يترتب عليه متابعات جزائية وجبائية معا بعد إثبات ذلك⁽²⁾، ومن الأنظمة المعمول بها في التشريع الجبائي الجزائري هي جملة من أنظمة أهمها:

أ _ نظام الربح الحقيقي (المبسط)

حسب ما نصت عليه المادة 03 " يمكن المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، إن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي،

(1) سليم قصاص، المنازعات، الضريبة في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه القانون الخاص، كلية الحقوق جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2018، ص 117-118.

(2) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 114.

ويبلغ الاختيار للإدارة الجبائية قبل أول فبراير من السنة الأول التي يرغب فيها المكلفين بالضريبة تطبيق نظام الربح الحقيقي " (1) .

ب _ نظام التصريح المراقب

يمكن المكلف بالضريبة الذي لا تفوق إيراداته السنوية المبلغ المحدد من قانون الضرائب المباشرة،⁽²⁾ أن يختار نظام التصريح المراقب، إذا كان بإمكانه التصريح الدقيق بمبالغ أرباحه الصافية، وتقديم الإثباتات مع تصريحه المرفق بكل المستندات الثبوتية الضرورية ذلك طبقاً لأحكام المادتين 28 و 29 " يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التصريح المراقب، إن يكتتبوا على أكثر يوم 30 أبريل من كل سنة، تصريحاً خاصاً يبينون فيه المبلغ المضبوط لربحهم الصافي وتدعيمه لكل وثائق الإثبات اللازمة"⁽³⁾ . و " يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التصريح المراقب أن يمسكوا سجلاً يومياً مرقماً موقعا من قبل رئيس مفتشي الضرائب التابعة لدائرتهم، وأن يقيدوا فيه يوماً بيوم دون بياض أو شطب إيراداتهم ونفقاتهم المهنية بالتفصيل " (4) .

ت _ 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 " تعتبر إيرادات فلاحية، الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي وتشكل كذلك إيرادات

(1) المادة 03 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره .

(2) المادة 27 من قانون الضرائب المباشرة قد ألغيت بالقانون 11/02 الصادر في 2002/12/24 والمتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر، عدد 86، الصادرة في 2002/12/25 .

(3) المادة 28 من قانون الضرائب المباشرة، السالف ذكره .

(4) المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة، مع العلم أن المادتين 28 و 29 ملغاة بالقانون رقم 07/20 الصادر في 2020 /06 / 04 المتضمن قانون المالية 2020، ج ر، العدد 33، الصادرة في 2020/06/04 .

فلاحية الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن والنحل والمحار وبلح البحر و الأرناب واستغلال الفطريات في السرداب 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 طابعا صناعيا «(1)» .

تحديد الأرباح الفلاحية بالنسبة للأنشطة الفلاحية مما أن الدخل الفلاحي الواجب اعتماده لإقرار أساس الضريبة على الدخل، هو الدخل الصافي الذي يأخذ في الحسبان الأعباء، يحدد مبلغ تكاليف الاستغلال القابلة للخصم عن طريق الاستنتاج وبناء على تصنيف المنطقة حسب قدراتها (2) .

كما تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة. كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا و أتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها(3) .

يراقب العون برتبة مفتش التصريحات، ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكنه أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات موضوع الرقابة، كما يستمتع للمعنيين، إذا تبين أن استدعائهم ضروري، أو ما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية(4)

(1) المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، السالف ذكره.

(2) المادة 07 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره .

(3) المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره .

(4) المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره .

ج- نظام التقدير الإداري

تخصص هذا النظام للمهن غير تجارية، أي 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 تصريحاً وخصوصاً عليه في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، يجب أن يمكس دفترًا يوميًا، يرقمه رئيس مفتشية الضرائب التابع له إقليميًا، وأن يضبط الدفتر اليومي يوميًا، دون بياض أو شطب، يقيد فيه الإيرادات المهنية بالتفصيل مع المحافظة على الدفتر إلى غاية نهاية السنة الرابعة الموالية التي سجلت فيها الإيرادات.

وبالمقابل يجب على الإدارة الضريبية أن ترسل كل سنة للمكلف بالضريبة الخاضع لنظام التقدير الإداري للربح غير التجاري تبليغًا تبين فيه الإيرادات المهنية والربح الخاضع للضريبة (1).

د- نظام التقدير الجزائي

أول استحداث لهذا النظام كان سنة 2007 حيث تأسس ضريبة جزافية وحيدة تعطي الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني (2). وقد نص عليه قانون الإجراءات الجبائية " تعين على المكلفين بالضريبة والخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتساب تصريح تقديري تحدد الإدارة الجبائية نموذجها، وإرساله إلى مفتش الضرائب التابعة له مكان ممارسة النشاط ويجب

(1) سليم قصاب، المرجع السابق، ص 123 .

(2) المادة 282 قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، السالف ذكره.

تتص المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة " تخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، الشركات المدنية ذات الطابع المهني والأشخاص الطبيعيين الذي يمارسون نشاطًا صناعيًا وتجاريًا وغير تجاري حرفيًا وكذا التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية التي لا تتجاوز رقم أعمالها السنوي أو إيراداتها المهنية السنوية خمسة عشر مليون دينار 15.000.000 دج ماعدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي " .

أن يتم اكتتاب هذا التصريح قبل الثلاثين (30) من شهر يونيو من كل سنة كحد أقصى تصريح منصوص عليه في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، كذلك يجب عليهم مسك وتقديم، عند كل طلب من الإدارة الجبائية، سجل مرقم ومؤشر عليه من قبل المصالح الجبائية، يتضمن تلخيصا سنويا تسجل فيه تفاصيل مشترياتهم المدعمة بفواتير كما يتعين عليهم مسك سجل مرقم و مؤشر عليه، يتضمن تفاصيل مبيعاتهم وعليهم حيازة دفتر يومي، يتم ضبطه يوما بيوم وتقيد فيه التفاصيل الخاصة بإرادتهم المهنية⁽¹⁾.

ثانيا: البحث عن الجريمة الضريبية عن طريق التحقيق الجبائي

يعتبر التحقيق الجبائي من أهم الطرق التي تتخذها الإدارة الجبائية في معاينة الجريمة الضريبية و البحث عنها، من أجل التمكن من محاربتها والحد من آثارها الوخيمة على الاقتصاد الوطني، وطبقا للمادة 20ق.إ.ج. فإن التحقيق المحاسبي يضم التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق، وهذا ما سنحاول التفصيل فيه.

1-الكشف عن الغش الضريبي عن طريق التحقيق المحاسبي :

مما يقصد به مجموعة العمليات الهادفة إلى مراقبة تصريحات الجبائية المكتبة من طرف المكلف بالضريبة، يستهدف التحقيق المحاسبي مراقبة التصريحات الجبائية المكتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبه، مهما كانت طريقة حفظها حتى ولا كانت بطريقة معلوماتية والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، والهدف منه هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها⁽²⁾.

(1) المادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره .

(2) العيد صالح، الوجيز في قانون الإجراءات، لأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، ط 03، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 37.

حدد المشرع من خلال المادة 20 قانون الإجراءات الجبائية شروط وإجراءات سير عملية التحقيق المحاسبي كما يلي.

_ حسب ما تقتضي به الفقرة 01 من المادة 20 ق إ ج " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها والتحقق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة . مما يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف مكلف الضريبة بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

_ اشترطت الفقرة 2 من المادة 20 ق إ ج أن يكون الموظف الذي يقوم بعملية التحقيقات الحسابية إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذي لهم رتبة مفتش على الأقل (1) .

02_الكشف عن الغش الضريبي عن طريق التحقيق المعمق

على غرار التحقيق المحاسبي الذي تباشره مصالح الرقابة لدى الإدارة الجبائية قام المشرع الجبائي الجزائري سنة 1992 باستحداث إجراء آخر تدعيما للتحقيق المحاسبي يسمى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يمكن اعتباره امتداد للتحقيق المحاسبي، وهو إجراء يخص بالتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي، ويقصد به مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به _ التأكيد من الدخل العام _ (2) .

(1) المادة 20 الفقرة الأولى والثانية من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره .

(2) العيد صالح، المرجع السابق، ص 46.

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة .

يجب في هذا التحقيق أن يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحامل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية أو العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ولكن قبل القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة للشخص الطبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوق بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجل أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوماً ابتداء من تاريخ الاستلام (1) .

عندما ينتهي العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، بالنسبة للضريبة على الدخل، يتعين على الإدارة في هذه الحالة، إن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تفويم، برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام .

يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة

(1) المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره .

الوثائق الخاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدلسية (1).

الفرع الثاني: إثبات الجرائم الضريبية

ألزم المشرع الجبائي الأشخاص المؤهلين لإثبات الجريمة الضريبية، ضرورة تحرير محضر إثبات المخالفة، لذلك أضاف المشرع القوة الثبوتية على المحاضر و تعد الوسيلة المثلى لا ثبات لما تتصنف به من قوة اثباتية وكذلك ما تتضمنه من معانيات تسهل عملية الإثبات، وتلعب دور أساسي في الجرائم الضريبية، لأنه لا يمكن تقديم شكوى مالم يكون هناك إثبات الجريمة، لذلك سنتطرق إلى وسائل الإثبات (أولا) وإلى تقدير وسائل الإثبات (ثانيا)

أولا : وسائل الإثبات

تتم إثبات الجرائم الضريبية بوسيلتين هما

_ المحاضر الضريبية

_ طرق الإثبات العامة

1_ طرق الإثبات بواسطة المحاضر الضريبية:

يقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة والمؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية وظروفها و أدلتها ومرتكبيها وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامته مثبتة في ورقة (2) حيث أن أعوان الضرائب عندما يقومون بإجراءات المعاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق

(1) المادة 21 الفقرة 5 و 6 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره.

(2) احسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة،

الجزائر 1998، ص 161.

المعمق، ينجر عنها إجراء حجز ومعاينات مادية وميدانية⁽¹⁾ وعليه يمكن القول بأن هناك نوعين من المحاضر التي تحرر من قبل أعوان الضرائب أثناء قيامهم بالبحث عن الجرائم الضريبية هما محضر المعاينة ومحضر الحجز التي سنتطرق إليهما .

أ_ محضر المعاينة

استناداً لأحكام قانون الإجراءات الجبائية وفي نص المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية انه بعد إجراء المعاينة يجب تحرير محضر غير فيه مجريات المعاينة وتعتبر المعاينة إجراء قانوني تلجأ إليه الإدارة الضريبية في حالة وجود قرائن تدل على اختراق القانوني الضريبي بهدف التملص من الضريبة ويترتب على هذا الإجراء تحرير محضر المعاينة ويكون وفقاً جملة من الإجراءات⁽²⁾ .

حيث نصت المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية على الشكليات الجوهرية التي يجب أن يتضمنها محضر المعاينة وهي كالاتي : " يتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر نسرده فيه مجريات العمليات وندون فيه المتابعات المسجلة " ويتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص:

- تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعنى أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون)
- تاريخ وساعة التدخل
- جرد المستندات و الأشياء والوثائق المحجوزة

و إذا كانت عملية الجرد في عين المكان، وتعرضها صعوبات، يتم تشميع وختم المستندات والوثائق المحجوزة

(1) سليم قصاص، المرجع السابق، ص 150.

(2) سليمة عزوز، المرجع السابق، ص 245.

يتعين تبليغ شاغل الأماكن أو ممثله بإمكانية حضور عملية نزع الأختام بحضور ضباط من الشرطة القضائية والذي يتم في الأماكن الإدارية أو تلك الخاصة بمحافظة الشرطة بالدائرة التي تتبع لها الأماكن التي تمت معاينتها .

تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعنى أو شاغل الأماكن أو ممثله وترسل النسخ الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة يجب أن ترد الأوراق والوثائق والأشياء المحجوزة للمكلف بالضريبة المعنى في أجل ستة (06) أشهر من تاريخ تسليم محضر الحر للمعنى أو شاغل الأماكن أو ممثله⁽¹⁾ .

لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي مفوض⁽²⁾ .

كما يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات الجزائي، ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به⁽³⁾ .

ب_ محضر الحجز:

منحت القوانين الضريبية لأعوان الضرائب سلطة اتخاذ تدابير تحفظية فأجاز لهم حجز وطرده المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة فيحرر العون محضرا للحجز يذكر فيه بإضافة إلى البيانات السابقة ذكرها في المحاضر - بصفة عامة - التصريح بالحجز الذي قدم هذا الشأن إلى المخالفات كما يجب ذكر نوع ووزن أو قياس الأشياء

(1) المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره.

(2) المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره.

(3) المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره .

المحجوزة أو تقديراتها التقريبية وحضور المخالفين أثناء إعداد البيان الوصفي أو الأخطار الرسمي الموجه إليه للحضور، واسم وصفة وقبول الحارس (1).

يذكر في المحاضر تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه ونوع المخالفة، وفي حالة الحجز، التصريح الذي قدم في هذا الشأن إلى المتهم، واسم وصفة ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر والشخص المكلف بالمتابعات ونوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة و تقديراتها(2).

مما يبين المحضر في حالة ما إذا كان سبب الحجز مستندا إلى التزوير أو إتلاف الدفاتر و الرخص والنسخ وغيرها من الوثائق المقررة بموجب التنظيم، نوع التزوير أو الإتلاف أو التحوير وتبقى الوثائق المذكورة والموقع والمؤشر عليها، مرفقة بالمحضر الذي يضم الإبلاغ الرسمي المقدم إلى الطرف لكي يؤشر عليها (3).

2_ طرق الإثبات العامة:

إن القوانين الضريبية لم تحصر أدبآت الجريمة الضريبية في الوسائل المنصوص عليها في قانون الجبائي و إنما أجازت إجراء المعاينات و الحجز الضريبية بطل الطرق، و يترتب على ذلك إمكانية معاينة ضابط الشرطة القضائية للجرائم الضريبية طبقا لقواعد قانون الإجراءات الجزائية وذلك لعدم وجود أي نص يحضر إثبات الجريمة الضريبية بالوسائل المنصوص عليها القانون العام(4).

هذا ما أكده المشرع الجزائري في نص المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية والتي نص على يجوز إثبات الجرائم بأي طريق من طرق الإثبات ماعدا

(1) سليمة عزوز، المرجع سابق، ص 247 .

(2) المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة، السالف ذكره .

(3) المادة 507 من قانون الضرائب غير المباشرة، السالف ذكره .

(4) سليمة عزوز، المرجع السابق، ص 248 .

الأحوال التي ينص فيها القانون على ذلك، وللقاضي أن يصدر حكمه تبعا لاقتناعه الخاص ولا يسوغ القاضي أن يبين قراره إلا على الأدلة المقدمة له في معرض المرافعات والتي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه (1).

وأكدت المادة 214 من قانون الإجراءات الجزائية لا يكون المحضر أو التقرير قوة لإثبات ألا إذا كان صحيحا في الشكل ويكون قد حرره واضعه أثناء مباشرة أعمال وظيفته وورد فيه عن موضوع داخل في نطاق اختصاصه ما قد رآه أو سمعه أو عاينه بنفسه (2).

ثانيا: تقدير وسائل الإثبات

بالرجوع للقوانين الجنائية فقد أعطت للقاضي كامل السلطة التقديرية في إصدار حكمه وذلك حسب اقتناعه الخاص بناء على الأدلة المقدمة إليه في الجلسة، كانت يفهم بأنه نفس الحكم ينطق على المحاضر الضريبة، وللقاضي كامل السلطة التقديرية في إطار المحاضر والأدلة المقدمة من طرف الإدارة الجنائية وله السلطة التقديرية في إصدار حكمه حسب إقناعه الخاص (3).

1_ حجية المحاضر الضريبة :

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجنائية وكذلك قانون الضرائب غير المباشرة نص على أن محاضرة المعاينة و الحوز اعتبارها حجية مطلقة وحجة كاملة وإذا احترمت الشكليات الأساسية التي يجب أن تتوفر فيها تصبح لديها القوة الثبوتية والحجية

(1) المادة 212 من الأمر رقم 156/66 المعدل و المتمم، قانون الإجراءات الجزائية، الصادرة تاريخ

1966/06/10 ، المؤرخ 1966/06/08 ، العدد 48 .

(2) المادة 214 من قانون الإجراءات الجزائية، السالف ذكره .

(3) سليمة عزوز، المرجع السابق، ص 250 .

المطلقة، لحين الطعن بالتزوير، كما قد تكون هذه المحاضر حجيتها نسبية بحيث تكون صحيحة إلى أن يثبت العكس⁽¹⁾.

أ_ الحالة التي تكون فيها المحاضر حجية مطلقة :

أن تكون محاضر أعوان إدارة الضرائب التي تثبت التجاوزات من جانب المكلف لها حجة مطلقة، خصوصاً إذا كانت محرر وفقاً لأحكام المنصوص عليها في المواد 37, 35, 38 من قانون الإجراءات الجنائية⁽²⁾. وقانون الضرائب الغير مباشرة حسب نص المادة 2/ 505 " ...وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها "⁽³⁾.

ب_ الحالة التي تكون فيها المحاضر حجية نسبية

فالمحاضر النسبية تبقى دليل يمكن الاستناد إليه في الإدانة إذا ابتنى على إجراءات مشروعة وصحيحة غير أنه تعتبره بعض النقائص الشكلية ويمكن للمتهم دحض هاته المحاضر بوسائل الإثبات في القانون العام وفي حالة اقبائه لذلك ينتج عنه بطلان المحاضر و الإجراءات الخاصة به⁽⁴⁾. بالرجوع إلى أحكام المادة 2/ 505 من قانون الضرائب غير المباشرة " يمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس "⁽⁵⁾.

2_ حجية المحاضر الآخر :

بالنسبة للمحاضر الآخر، غير المحاضر الضريبية بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجنائية وفقاً لأحكام المواد 212 إلى 215 نجد أن هناك غياب على القواعد العامة

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 177.

(2) المادة 37, 35, 38، من قانون الإجراءات الجنائية، السالف ذكره .

(3) المادة 02 / 505 من قانون الضرائب غير المباشرة، السالف ذكره .

(4) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 177.

(5) المادة 02/ 505 من قانون الضرائب غير المباشرة، السالف ذكره .

والإدارة الجبائية و المالية ويصدر القاضي حكمه وفقا لقناعاته الخاصة بناء على الأدلة المقدمة له في الجلسة من خلال معرض المرافعة (1) .

طبق لأحكام المادة 213 من قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة " بالاعتراف شأنه كشأن جميع عناصر الإثبات يترك لحرية تقدير القاضي " (2) .

(1) المادة 212 إلى 215 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره .

(2) المادة 213 من قانون الإجراءات الجزائية، السالف ذكره .

ملخص الفصل الأول :

وكخلاصة لما سبق ذكره في هذا، توصلنا إلى أن الجريمة الضريبية كظاهرة تستهدف مداخل الدولة والخزينة العمومية من العائدات الضريبية فقمنا بتحديد مفهوم الجريمة الضريبية، مع معالجتنا لأركانها مبنية على ثلاث أركان أسوة بغيرها من الجرائم، الركن الشرعي، المادي، والمعنوي، ومن ثم عرجنا إلى التكلم عن أنواعها فتعرضنا لنوعين يعتبران من أخطر الجرائم وهما الغش والتهرب الضريبي، ثم تكلمنا عن تحديد الجرائم الضريبية من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم الجبائية وقانون الضرائب الغير مباشرة مع معاينة الجريمة الضريبية التي تتمثل في الكشف عن الغش و التدليس والاحتيال الضريبي ثم إثباتها لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكون هناك إثبات للجريمة.

الفصل الثاني

العقاب في قانون الضريبية

الفصل الثاني: العقاب في قانون الضريبة.

العقوبة في قانون الضريبة هي بمثابة اثر يرتبه القانون الضريبي على من يمارس سلوكا مخالفا لأحكامه بأوامره ونواهيه لضمان المصلحة الضريبية للدولة وحمايتها.

سلط المشرع الجزائري عقوبات صارمة وردعية على الجرائم الاقتصادية بصفة عامة و الجرائم الضريبية بصفة خاصة والتي تتميز بطابع خاص عن باقي جرائم القانون العام من حيث إجراءات المتابعة وتقرير المسؤولية وكذا العقوبات المقررة عليها لذلك قسمنا هذا الفصل الى مبحثين سنعالج في (المبحث الأول) متابعة الجرائم الضريبية التي تتم عن طريق تحريك الدعوى العمومية التي تباشرها النيابة العامة و المسؤولية المترتبة عليها و على اعتبار أن كل شخص تثبت مسؤوليته عن الجرم الذي ارتكبه سنتناول في (المبحث الثاني) العقاب الضريبي.

المبحث الأول: متابعة الجرائم الضريبية والمسؤولية المترتبة عليها

الجريمة الضريبية هي كل فعل جرمه التشريع الضريبي في حالة ارتكابه أو الامتناع عن القيام ببعض منه و قرر له عقوبات جزائية يتم تطبيقها من خلال إتباع قواعد قانون الإجراءات الجزائية ولدراسة هذا المبحث قسمناه إلى مطلبين (المطلب الأول) متابعة الجرائم الضريبية حيث تناولنا فيه إجراءات المتابعة التي تضمنتها النصوص الجزائية و تطرقنا في (المطلب الثاني) المسؤولية المترتبة على الجرائم الضريبية.

المطلب الأول: متابعة الجرائم الضريبية

تتضمن النصوص الجزائية إجراءات المتابعة التي تتميز ببعض الخصوصية تبعاً للطابع الخاص الذي تتمتع به الجرائم الضريبية وذلك من حيث القيود المفروضة على سلطات النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية والتي لا تتم إلا بناء على شكوى من الإدارة الجبائية ولدراسة متابعة الجرائم الضريبية تناولنا في هذا المطلب فرعين وهما (الفرع الأول) تحريك ومباشرة كل من الدعوى العمومية والجبائية. (الفرع الثاني) انقضاء الدعويين العمومية والجبائية.

الفرع الأول: تحريك ومباشرة كل من الدعوى الجبائية والعمومية

يترتب على إثبات الجرائم الضريبية متابعة و إحالة مرتكبيها على القضاء للمحاكمة.

الأصل أن تتم المتابعات القضائية عن طريق تحريك الدعوى العمومية التي تباشرها النيابة العامة باعتبارها ممثل الحق العام أمام الجهة القضائية المختصة، طبقاً لنص المادة 29 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري⁽¹⁾.

(1) المادة 29 من قانون الإجراءات الجزائية، السالف ذكره.

غير أن حرية النيابة العامة هي أحيانا مقيدة في جرائم محددة يتولى القانون بيانها، فمثلا القوانين الجبائية نصت على أن الدعوى الضريبية لا تحرك إلا بناء على شكوى تقدم من الإدارة الجبائية، أي يمنع على النيابة العامة اتخاذ أي إجراء لمباشرة الدعوى أو فتح تحقيق قضائي قبل تقديم الشكوى من طرف هذه الأخيرة، وأي إجراء تقوم به يكون باطلا بطلانا مطلقا⁽¹⁾.

كما نجد أن التشريع الجزائري ينص على أن تحريك الدعاوي الضريبية أمام الجهات الجزائرية يتم بناء على شكوى من الشخص المختص على مستوى الإدارة الجبائية وهو المدير الولائي للضرائب حيث إما أن تكون دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائرية وهي الحبس والغرامات الجزائرية، أو قد تكون دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق جزاءاتجبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة للمحجوزات⁽²⁾.

بالرجوع للنصوص الجبائية نجد أنها قد أشارت إلى وجوب تقديم طلب من الإدارة الضريبية إلى النيابة العامة.

نصت المادة 305 منق. ض.م.ر.م⁽³⁾ على ان تباشر المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائرية المنصوص عليها في المادة 303 من ق.ض.م.ر.م وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

وفي الضرائب غير المباشرة نجد المادة 534⁽⁴⁾ على وجوب تحريك الدعوى الجبائية بعد تقديم طلب.

(1) بغدادي مولاي ملياني، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب 19 ط 1992، ص 03.

(2) أحمد بوسقيعة، المخالفة الضريبية، الغش الضريبي، المرجع السابق، ص 26.

(3) المادة 305 ق.ض.م.ر.م. السالف ذكره.

(4) المادة 534 ق.ض.غ.م. السالف ذكره.

(5) المادة 104 من قانون الإجراءات الجزائية، نص المادة 34 فقرة 02 من قانون الطابع على: "... تلاحق المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه أمام الجهة القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

وبالرجوع لقانون الإجراءات الجبائية نجدها قد وحدت النظام القانوني للشكوى بالنسبة لكافة الجرائم الجبائية التي أصبحت يحكمها نص واحد وهو المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

أولاً: شروط صحة الشكوى

إن الهدف من تقديم الشكوى هو ترك السلطة التقديرية للإدارة الجبائية، فنظراً للطابع التقني والفني للجرائم الضريبية لذا فالإدارة لها دراية في تقدير مصلحتها ومراعاة للمكلف وبالتالي لها سلطة تقدير حسب ظروف وملابسات كل مخالفة، فالإدارة أدرى بمصلحتها في تقديم الشكوى من عدمها فهدفها الأساسي هو جباية الأموال لصالح الخزينة العامة⁽¹⁾.

وحتى تكون الدعوى صحيحة يجب أن تتوفر الشكوى 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 يسمح القانون بالنيابة في تقديمها وتكفي الإنابة العامة، ولا يشترط الإنابة بمناسبة كل جريمة، وإذا قدمت شكوى من شخص غير مختص يكون إجراء باطلاً.

⁽¹⁾ محمود مصطفى، المرجع السابق ص 186.

ثانيا: مصير الدعوى بدون شكوى

1- حالة تخلف الشكوى

بالنسبة للتشريع الجزائري فانه لا يجوز تحريك الدعوى العمومية و الجبائية من طرف النيابة العامة قبل تقديم الشكوى من الإدارة الضريبية.

أما في حالة رفع دعوى أمام القضاء قبل صدور شكوى إدارة الضرائب تكون الدعوى باطلة بطلانا مطلقا، رغم أن القاعدة تقتضي بأن النيابة العامة هي المختصة في تحريك الدعوى العمومية واستعمالها بوصفها سلطة الاتهام، وهي في ذلك تمثل المجتمع في ممارسة حقه في الكشف عن فاعل الجريمة وعقابه، كما يمنع على النيابة العامة بتحريك الدعوى العمومية والجبائية، أي لا يجوز لها اتخاذ أي إجراء أو مباشرة الدعوى، أو فتح تحقيق قضائي قبل تقديم الشكوى من الإدارة الجبائية⁽¹⁾.

وأي إجراء تقوم به يكون باطلا بطلانا مطلقا، وفي حالة ما إذا قامت النيابة العام بتحريك الدعوى وإحالة الملف إلى الجهات القضائية يجب على المحكمة أن تقضي بعدم قبول الدعوى.

يترتب على عدم التقيد بهذا الشرط بطلان إجراءات سير الدعوى أمام جهات التحقيق وكذا بطلان الحكم.

وهو بطلان متعلق بالنظام العام، ولا يصح هذه الإجراءات طلب يصدر بعد اتخاذها، فيلزم إذا لصحة رفع الدعوى وإجراءات التحقيق أن يثبت الحكم الصادر في هذه الدعوى وإن رفعها كان بناء على طلب ممن يملك تقديمه وإلا كان معيبا⁽²⁾.

(1) سليم قصاص، المرجع السابق ، ص185

(2) سليم قصاص، المرجع السابق، ص 185-186.

كما أن رفع الدعوى العمومية بغير طلب في الحالات التي يتطلب القانون ذلك يجعلها غير مقبولة، وعلى المحكمة أن تقضي بعدم قبولها لا أن تقضي بالبراءة⁽¹⁾.

2- 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 حسب المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية سحب الشكوى في حالة تسديد كامل الحقوق البسيطة والجزاءات محل المتابعة، وذلك بعد موافقة المدير العام للضرائب، حيث نصت على أنه "يمكن لمدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية والكتاب جدول الاستحقاق للتسديد".

وأضافت الفقرة الأخيرة من المادة 104 مكرر السابقة أن سحب الشكوى يؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية شريطة موافقة المدير العام للضرائب وبالتالي نطبق أحكام المادة 06 من قانون الإجراءات 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⁽²⁾.

الفرع الثاني: الجهة القضائية المختصة لمتابعة الجرائم الضريبية

اختصاص محكمة معناه نصيبها من المنازعات التي يجوز لها الفصل فيها، وقوانين الاختصاص هي التي تحدد ولاية المحاكم المختلفة.

(1) المرجع نفسه، ص 187.

(2) سليمة عزوز، المرجع السابق، ص 260.

لم يخص المشرع الجبائي عموما الاختصاص النوعي بأية خصوصية إذ يبقى خاضعا لقانون الإجراءات الجزائية بحسب جسامة الجريمة الجبائية، في حين أخضع الاختصاص المحلي لأحكام خاصة، فخرج بذلك عن القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، وترك 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⁽¹⁾ وعليه سنتناول الاختصاص النوعي ثم الاختصاص المحلي.

أولا: الاختصاص النوعي في الجرائم الضريبية

يؤول الاختصاص النوعي في الجرائم الجبائية إلى المحاكم الجزائية، المتمثلة في قسم المخالفات وقسم الجرح، إضافة إلى محكمة الجنايات⁽²⁾.

ولقد قسمت المادة 05 من قانون العقوبات الجرائم وفقا للعقوبات المقررة بها⁽³⁾.

غير أن هذا التصنيف لا ينطبق على الجرائم المنصوص عليها في القوانين الجبائية والتي لا تقضي بعقوبة الحبس إلا في الجرح والجنايات وتقتصر في المخالفات على عقوبة الغرامات والتي غالبا ما تفوق الحد المنصوص عليه في قانون العقوبات⁽⁴⁾.

1- المخالفات الجبائية:

تتنظر أمام قسم المخالفات الأفعال التي تعد مخالفات جبائية والمنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية ومن المخالفات الجبائية :

⁽¹⁾سليمة عزوز، المرجع السابق، ص 261.

⁽²⁾المرجع نفسه، ص 262.

⁽³⁾المادة 05 من قانون العقوبات السالف ذكره.

⁽⁴⁾سليمة عزوز، مرجع سابق، ص ص 261-262.

مخالفة باستعمال طرق تدليسية: يحقق الحجاني بهذه المخالفة غرضه في التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها وقد تعرضت لها المواد 114 و115 مكرر من قانون ر.ر.أ⁽¹⁾.

أ- مخالفة متعلقة بإساءة استعمال طابع أو دمغة سبق استعماله: كل مخالفة لأحكام المادتين 12 و13 اللتان تمنعان استعمال للورق المدموغ لتحرير عقد ثان ما لم ينته العقد الأول⁽²⁾.

وأیضا كل مخالفة لأحكام المادة 15⁽³⁾ والمتعلقة بوجوب تبين الرسوم المدفوعة للخرينة فيما يتعلق بكشوف المصاريف التي يعدها كاتب الضبط والموثقون والمكاتبين، والمخالفة التي نصت عليها المادة 18 من قانون الطابع على مخالفة أحكام المادة 11 والتي يرتكبها الخواص، من خلال وضع علامة الطابع مشوهة أو مغطاة بالكتابة⁽⁴⁾.

أ. الامتناع عن أداء الضريبة أو التأخير في أدائها⁽⁵⁾.

ب. الإخلال بالرقابة الجبائية وهذا ما اتفقت بالنص عليه المواد 122 من قانون ر.ر.أ و المادة 304 من قانون ض.م.م.ر.م.

أ. ذكر بيانات غير صحيحة في إقرارات ضريبية ما جاء في المادة 116 من قانون ر.ر.أ.

ب. رفض تقديم الوثائق أو المستندات أو الدفاتر التجارية الإلزامية وفقا لما نصت عليه المادة 60 من قانون الإجراءات الجبائية.

(1) المادتين 114 و115 من قانون ر.ر.أ. السالف ذكره.

(2) المادتين 12 و13 من قانون ط. السالف ذكره.

(3) المادة 15 من قانون ر. السالف ذكره.

(4) المادة 18 من قانون ط. السالف ذكره.

(5) أحكام المادتين 144 و145 من قانون ط. السالف ذكره.

2_ الجنح الجبائية:

التشريع الجبائي يتضمن الأفعال التي تعتبر جنحة جبائية والتي تنظر فيها محكمة الجنح، وذكر المشرع الجبائي الأفعال الجبائي على سبيل المثال لا على سبيل الحصر لأنه من غير الممكن أن يلم بكل الأفعال والطرق التي يتفنن المحتالون في إيجاد غيرها ومن خلال مختلف القوانين الجبائية فإن الأفعال التي تكيف على أنها جنح جبائية مثل جنحة التزوير في الإقرارات الضريبية حيث نص عليها قانون الضرائب المباشرة "فضلا على العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل تملص او محاولة تملص باللجوء إل أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له..."⁽¹⁾.

والجنح الضريبية هي المنصوص عليها في المواد 303-307 من قانون ض.م.ر.م. والمواد 117 و 118 قانون ر.ر.أ. والمواد 33 و 34 و 37 من قانون ط والمادة 119 من قانون ت، والمواد 530 و 532 قانون ض.غ.م من خلال نصوص المواد الجبائية نجدها ذكرها على سبيل المثال:

- الاحتيال الضريبي
- الامتناع عن تقديم الأوراق الضريبية لأعوان الضريبة
- جنحة الإخلال بواجب تقديم الإقرار⁽²⁾.
- الإخلال بالسر المهني⁽³⁾.

(1) المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، المادة 532 من قانون ض.غ.م، المواد 117 من قانون ر.ر.أ. السالف ذكره.

(2) نصت على هذه الجنحة المواد 304 من قانون ض.م.ر.م. السالف ذكره.

(3) المادة 301 من قانون ع، المواد 124 من قانون ر.ر.أ، والمادة 315 من قانون ض.م.ر.، والمادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية. السالف ذكره.

3- الجنايات الجبائية:

تتمثل الجنايات الجبائية في نوعين هما جناية التهرب الضريبي وجناية تقليد أو تزوير أختام الدولة أو الطوابع أو الدمغات.

أ_جناية التهرب الضريبي: وقد تضمن قانون المالية لسنة 2003 رقم 11-02 المؤرخ في 2002/12/24 جناية التهرب أو التملص الضريبي أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً و جزئياً، ولا تنظر جريمة التهرب الضريبي أمام الغرفة الجزائية إلا إذا كيفت على أنها جناية وذلك إذا تجاوز مبلغ الضريبة المتهرب منها 10.000.000 دج، لأنها تمس بالاقتصاد الوطني وتساعد على تخريبه⁽¹⁾.

ب_جناية تقليد أو تزوير أختام الدولة أو الطوابع أو الدمغات: نصت المادتان 205 و 206 من قانون العقوبات على أن كل تقليد وتزوير استعمال وصناعة وترويج يرد على خاتم الدولة أو على طابع وطني أو علامة أو دمغة يعتبر جناية⁽²⁾.

ثانياً: الاختصاص المحلي

حدد المشرع الاختصاص المحلي في قانون الإجراءات الجزائية، وذلك في المادة 329 منه، حيث يعتبر هذا الاختصاص في القانون الجزائري من النظام العام، يجوز للقاضي إثارته من تلقاء نفسه في أية مرحلة من مراحل الدعوى. هذا وطبقاً لقانون الإجراءات الجزائية تختص بالنظر في الجناة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم ولو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر⁽³⁾.

(1) سليمة عزوز، مرجع سابق، ص 265.

(2) المادتين 205 و 206 من قانون العقوبات، السالف ذكره.

(3) المادة 329 ق.إ.ج قانون الإجراءات الجزائية السالف ذكره.

وعليه فالإدارة الضريبية لها الحق في اختيار إما المحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

1_مكان فرض الضريبة:

قد تكون المحكمة المختصة التي تنتظر في النزاع هي التي تقع في مكان فرض الضريبة ويبقى تحديد مكان فرض الضريبة واسعا وغير مقتصر على جهة معينة يمكن اللجوء إليها، فيمكن الاعتماد في تحديد الاختصاص بالنسبة لمكان فرض الضريبة إما لمحكمة المديرية الجهوية أو محكمة المديرية الولائية أو محكمة المفتشيات أو القابضات الضريبية والحكمة في ذلك أنه راعى مصلحة إدارة الضرائب حيث أنه سيكون من السهل عليها في مثل هذه الحالة تأكيد شكاواها وتدعيمها بالبيانات والمعلومات المتوفرة بحوزتها من خلال وجود ملفات المكلفين بالضريبة على مستواها، وكذا إمكانية التأكد من المعلومات والتصريحات التي أدلوا بها.

أو بعبارة أخرى سيكون من اليسير على الإدارة الجبائية تقديم المعلومات التي من شأنها إثبات المناورات والطرق التدليسية أو الغش المرتكب من طرف المكلفين⁽¹⁾.

2_مكان الحجز:

إن الاختصاص المحلي يؤول إلى مكان الحجز فيؤول الاختصاص المحلي للمحكمة التي يقع في دائرتها مكان الحجز ويعود اختيار محكمة مكان الحجز لعدة أسباب أهمها: منع المكلف من الإفلات من العقاب لاسيما وأنه كان في حالة تلبس والحفاظ على الأشياء المحجوزة وبالتالي على موارد الخزينة⁽²⁾.

(1) عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 267.

(2) مرجع نفسه ، ص 201.

3_مقر المؤسسة:

يتم اختيار المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مقر المؤسسة أي المركز الرئيسي لتلك المؤسسة أو لمركز إدارتها بالجزائر، إذا كان مركزها الرئيسي بالخارج، ويفترض هنا أن مرتكب الجريمة الضريبية شخصاً معنوياً، وذلك لتسهيل ربط الضريبة ومراقبة أعمال المؤسسة من الناحية الجبائية، واكتشاف التحايل والتهرب وبالتالي تسهيل مهمة الإدارة في إثباته لأنه وقع على مستواها أيضاً.

الفرع الثالث: انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية في التشريع الجزائري

انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية قد يكون لأسباب عامة أو لأسباب خاصة.

إن الدعوى العمومية هي وسيلة المدعى للمطالبة بحقوقه أمام القضاء وهي وسيلة الدولة ممثلة في النيابة العامة بحققها في إنزال العقوبة على مرتكب الأفعال الإجرامية وهي كذلك وسيلة اقتضاء الحق أمام القضاء والدعوة لا تنقضي إلا بتحقيق الغاية منها⁽¹⁾.

يقصد بانقضاء الدعوى العمومية بصفة عامة استحالة دخولها في حوزة القضاء المختص بالنظر فيها، أو استحالة استمرارها في حوزته سواء كان الانقضاء لأسباب عامة، أو كان لأسباب خاصة.

وهو ما نصت عليه المادة 06 من ق.إ.ج، غير أن المشرع لم يحدد تلك الأسباب بشكل صريح ضمن النصوص الجبائية المختلفة...⁽²⁾.

(1) جلال ثروت، سليمان عبد المنعم، أصول المحكمات الجزائية والدعوى الجنائية، الطبعة الأولى، المؤسسة العربية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1996، ص 223.

(2) المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية السالف ذكره.

أولاً: الأسباب العامة

نصت المادة 01/06 من قانون الإجراءات الجزائية على الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية.

1_ وفاة المكلف:

تتقضي الدعوى العمومية بوفاة المتهم، تطبيقاً لأحكام المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية، في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، هذا وتؤدي وفاة المكلف إلى انقضاء الدعوى العمومية و الجبائية معا أثناء سير الدعوى وقبل الفصل فيها

2_ التقادم:

من أسباب انقضاء الدعوى العمومية أيضاً التقادم، حيث وجد اختلاف بين القوانين الجبائية والجزائية، إذا حدد المشرع الجزائي في قانون الإجراءات الجزائية المادة المحددة للتقادم بحسب نوع الجريمة فهي تختلف في الجنايات عنها في الجرح والمخالفات⁽¹⁾، أما بالرجوع إلى القوانين الجبائية فنجدتها حددت مدة التقادم بـ 04 سنوات، حيث يسري حسابها ابتداء من تاريخ استحقاقها لكن هذا الأجل يمدد إلى ست (06) سنوات في الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال⁽²⁾، إذا ما أثبتت الإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة لجأ إلى طرق تدليسية قصد إخفاء استحقاق الحقوق الواجب دفعها⁽³⁾.

(1) المادة 07 من قانون الإجراءات الجزائية السالف ذكره.

(2) المادة 564 من قانون الضرائب غير المباشرة تنص: "إن الأجل الذي بموجبه تقادم دعوى الإدارة يحدد بأربعة أعوام".

(3) المادتين 106 و110 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره.

3_إلغاء قانون المجرم:

تطبيقا لنص المادة 01 من قانون العقوبات "لا عقوبة ولا جريمة ولا تدبير أمن إلا بنص"، فإن إلغاء القانون المجرم يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية بموجب النص الملغى وتصبح الأفعال المجرمة مباحة غير معاقب عليها، مما يترتب عليه تطبيق القانون اللاحق وبدون إحالة إلى نص خاص لأنه هو الأصلح للمتهم⁽¹⁾.

وبالرجوع إلى 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 الإبطال عملا بقاعدة وجوب تطبيق القانون الجزائي الأصلح للمتهم، وذلك بعد التعديل الذي طرأ على المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 113 من القرار رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 والتي جعلت واقعة الغش الضريبي جنحة في جميع الحالات⁽²⁾".

4_ صدور حكم نهائي:

تنتضي الدعوى العمومية بصدور حكما قضائيا نهائيا قطعيا ولكي يكون للحكم الحائز لقوة الشيء المقضي فيه يجب أن يثار في نزاع يشمل نفس الأطراف ونفس الوقائع.

(1) محمد حزيط، مذكرة في ق.إ.ج، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2013.

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

5_العفو الشامل:

يترتب على العفو الشامل عدم جواز تحريك الدعوى العمومية أو توقيفها في أي مرحلة وصلت إليها ما دام لم يصدر فيها حكم بات نهائياً⁽¹⁾.

ولقد نص قانون الإجراءات الجزائية على العفو الشامل من طرف الهيئة كما نص عليه دستور 2016⁽²⁾.

هذا ويصدر العفو الشامل في التشريع الجزائري بموجب قانون من البرلمان طبقاً للمادة 140 من الدستور الجديد⁽³⁾.

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⁽⁴⁾.

وبالرجوع للتشريع الضريبي فإن المشرع لم يتعرض للعفو الشامل وبالتالي فإن هذا الأخير لا يمتد أثره على الدعوى الجبائية إلا إذا نص القانون على ذلك صراحة

⁽¹⁾ محمد حزيب، مرجع سابق، ص 15.

⁽²⁾ المادة 07/140 من المرسوم الرئاسي رقم 96 المؤرخ في 07/12/1996 المتضمن دستور 1996 المعدل والمنتم.

⁽³⁾ نصت المادة 140 من الدستور: "... القواعد العامة لقانون العقوبات والإجراءات الجزائية لاسيما تحديد الجنايات والجنح، والعقوبات المختلفة مطابقة لها، والعفو الشامل"، التعديل الدستوري المؤرخ في 06 مارس 2016.

⁽⁴⁾ المادة 07/91 من المرسوم الرئاسي رقم 96 المؤرخ في 07/12/1996 المتضمن دستور 1996 المعدل والمنتم.

ثانيا: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية الجبائية

1_المصالحة:

بالإضافة إلى الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية والجبائية السالفة الذكر هناك أسباب خاصة وهي السحب أو التنازل عن الشكوى التي سبق دراستها، والمصالحة التي هي من أهم هذه الأسباب الخاصة.

والمصالحة هي إجراء الإدارة مصالحة مع المخالف باعتبارها صاحبة الحق والذي من نتائجه وضع حد للمتابعة وانقضاء الدعوى العمومية والمدنية معا، فيما يتعلق بالمخالفات يجب على المخالف أن يدفع دفعة واحدة نقدا و بحوالة بريدية مبلغ غرامة الصلح⁽¹⁾.

ولا يكون القرار المحدد لمقدار غرامة الصلح في المخالفات قابلا لأي طعن⁽²⁾.

وعليه من خلال المادتين 20 و 40 من قانون المالية لسنة 1998 وكذا المذكرتين الصادرتين من المديرية العامة للضرائب و مديريةية الشؤون الجزائية ومن خلال المادتين 540 و 555 من قانون الضرائب غير المباشرة يمكننا استخلاص شروط المصالحة و التي تتم بين المكلف وإدارة الضرائب والتي يمكن تلخيصها مما يلي

أ_يجب أن تتعلق المصالحة بالمخالفات الجبائية الجزائية فيستبعد بذلك المخالفات الجبائية الإدارية لان المصالحة في النوع الأول من شأنها تجنب المكلف صدور الحكم الجزائي ووضع حد للمتابعة الجزائية ولا نجد أي فائدة منها في النوع الثاني لعدم وجود دعوى عمومية أصلا يراد انقضائها بإجراء عملية المصالحة .

(1) المادة 384 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص: "يجب على المخالف خلال الثلاثين يوما ... أن يدفع دفعة واحدة نقدا أو بحوالة بريدية مبلغ غرامة الصلح بين يدي محصل سكناه...".

(2) المادة 385 من نفس القانون, السالف ذكره.

ب_ يجب أن تكون المصالحة باتفاق الطرفين و هما المكلف المخالف و الإدارة الجبائية دون أن تكون هذه الأخيرة ملزمة بقبول طلب المكلف بالمصالحة لان من حقها الرفض أما في حالة القبول فإنها تتفق مع المكلف على وضع رزنامة تسديد مقابل سحب الإدارة لطلبها والتنازل نهائيا عن الدعوى.

ج_ إصدار المصالحة هو من صلاحيات المدير الولائي أو المدير الجهوي للضرائب، وفقا لنص المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة: "... وبصورة استثنائية يجوز أن تسقط كل هذه العقوبة أو جزءا منها من قبل الإدارة من خلال إجراء المصالحة.

المدير الولائي للنظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تقل عن 250.000 دج المدير الجهوي للنظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تفوق مبلغ 250.000 دج..."

د_ يجب أن تصادق السلطة على المصالحة وذلك تطبيقا للمادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة، في فقرتها الثانية والتي تقضي بأن المصالحات التي تتم بين الإدارة والمخالف لا تصير نهائية إلا بعد المصادقة عليها.

يجب أن لا تكون من آثار المصالحة تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء⁽¹⁾.

المطلب الثاني: المسؤولية المترتبة عن الجرائم الضريبية

الجريمة الضريبية بصفة عامة هي كل انتهاك أو إخلال بالالتزامات الضريبية المفروضة والماسة بالخزينة العامة للدولة، لذلك أقر لها المشرع مجموعة من العقوبات منها الجزائية والجبائية.

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

هذا وتمتد المسؤولية الجزائية في الجرائم الضريبية إلى كل شخص كان مهما كانت طبيعته 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.

سنتطرق في هذا المطلب إلى دراسة المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي كفرع أول، والمسؤولية الجزائية للشريك في الفرع الثاني، والمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في الفرع الثالث، والمسؤولية الجزائية للغير كفرع رابع.

الفرع الأول: المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي

الشخص الطبيعي هو المكلف أساسا بالضريبة والذي يكون طرفا سلبيا في العلاقة بينه وبين الإدارة الضريبية فيحاول بكل الطرق التملص كليا أو جزئيا من الضرائب والرسوم المفروضة عليه⁽¹⁾.

الفرع الثاني: الشريك

عرفت المادة 42 من قانون العقوبات الشريك بقولها: "يعتبر الشريك في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك".

هذا وتطرقت القوانين الضريبية من خلال قانون الضرائب المباشرة⁽²⁾ وقانون التسجيل⁽³⁾ إلى الأعمال المادية التي يعتبر مرتكبها في حكم الشريك.

(1) طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 30.

(2) المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة، السالف ذكره.

(3) المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة، السالف ذكره.

يتحمل الشريك في المجال الضريبي المسؤولية الجزائية كاملة، وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي⁽¹⁾. إضافة إلى تطبيق العقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين والأعوان العموميين المساهمين في الجريمة، وهو ما نصت عليه المواد 542 قانون ض.غ.م، المادة 35 فقرة 01 قانون الطابع.

الفرع الثالث: الشخص المعنوي

_ تنص المادة 51 مكرر من قانون العقوبات على ما يلي⁽²⁾: "باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص الخاضعة للقانون العام يكون الشخص المعنوي مسؤولاً جزائياً عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك".

_ كما جرم المشرع الجبائي المخالفات الضريبية المرتكبة من طرف الشركات، أو أي شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص وعاقب المتصرفين والممثلين الشرعيين أو القانونيين له بالحبس إضافة إلى تقرير غرامات جزائية وعقوبات مالية على الشخص المعنوي مساوية للعقوبات المقررة للشخص الطبيعي.

الفرع الرابع: مسؤولية الغير

تنص المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة "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

(1) أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 484.

(2) المواد:

554 قانون ض.غ.م، السالف ذكره.

303 فقرة 09 قانون ض.م.م، السالف ذكره.

221 فقرة 04 قانون التسجيل، السالف ذكره.

138 قانون ر.ر.أ، السالف ذكره.

فيما 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".

- يستخلص من نص هذه المادة خروج القوانين الجنائية عن القاعدة العامة في القانون الجنائي التي تنطلق من مبدأ شخصية العقوبة وقيام مسؤولية الغير عن مخالفة الالتزامات الضريبية من أجل ضمان تحصيل الإدارة للضريبة.

المبحث الثاني: مفهوم العقاب الضريبي

التجريم الضريبي وحده غير كاف لإلزام المكلف بالأوامر والنواهي التي يوجبها عليه القانون الضريبي. لذلك لا بد من وسيلة أخرى تكمل عنصر التجريم وتعمل على تحقيق الغرض ذاته، إلا وهي حماية المصلحة الضريبية وهذه الوسيلة هي العقاب الضريبي.

نص المشرع الجزائي على معاقبة المكلف عند ارتكابه الجرائم الضريبية بكل أنواعها سعياً منه الحد من خطورة هذه الجرائم التي لها أثر على حياة الأفراد والحكومات على حد سواء. نبحت في (المطلب الأول) تعريف العقاب الضريبي مع تحديد طبيعته وسنتطرق في (المطلب الثاني) لأنواع العقوبات الضريبية.

المطلب الأول: تعريف العقاب الضريبي وطبيعته

قسماً هذا المطلب إلى فرعين حيث سنعرف العقاب في الفرع الأول لغة واصطلاحاً وفي الفرع الثاني سنتناول طبيعة العقاب.

الفرع الأول: تعريف العقاب

يراد بالعقوبة لغة الجزاء: أي المكافأة على الشيء أو العقوبة (1)، والعقوبة جمعها عقوبات وهي اسم مصدر الفعل، وتدل على معاني منها الارتفاع والشدة والضيق، ومنه قول فلان ليس له عقب: أي ليس له ولد يرثه وعاقبة الأمر آخره (2).

ويقال جزى الرجل يجزي جزاء بكذا وعلى كذا: أي كافاه ومنعه.

(1) المنجد الأبجدي، ط 01، دار المشرق، بيروت، 1967، ص 03-05، جمال الدين محمد بن مكرم بن علي الأنصاري، لسان العرب المحيط، المجلد الأول، دار لسان العرب، بيروت، بلا سنة طبع، ص 456.

(2) أحمد قبلان العازمي، أثر المرض في تأجيل العقوبة، مجلة الدراسات العربية، كلية دار العلوم، جامعة المينيا، ص 3531.

أما في الاصطلاح القانوني فإن العقوبة هي الجزاء الذي يقرره القانون قبل من يخرج على أحكامه تحقيقاً لمصلحة المجتمع تنفيذاً للحكم قاض على من يمارس سلوكاً مخالفاً لأحكام القانون، ولمنع ممارسة هذا السلوك مرة أخرى من قبل المكلف نفسه أو غيره وتمثل العقوبة الأثر المترتب على المخالفة على القواعد القانونية.

والعقوبة من حيث كونها جزاء تنطوي على الألم الذي يحيق بالمخالف والذي يفرضه القضاء عن طريق الانتفاض من حقوقه أو مصالحه، لمخالفته أحكام القانون بأوامره ونواهيه إذ أن وجود القواعد القانونية لا يستقيم عموماً بانعدام الجزاء⁽¹⁾.

هذا ويعرف الجزاء الجنائي بأنه رد الفعل الاجتماعي على انتهاك القاعدة الجنائية، ينص عليه القانون ويأمر به القضاء وتطبقه السلطات العمومية، ويتمثل في إهدار أو إنقاص أو تقييد محيط الحقوق الشخصية للمحكوم عليه المقرر بالقانون للناس كافة بهدف وقاية المجتمع من الإجرام⁽²⁾.

نستخلص من هذا التعريف العناصر التالية:

رد فعل اجتماعي على انتهاك القاعدة الجنائية والتي تتكون من شقين الأول تكليفاً والثاني جزاءً.

ينص عليه القانون من حيث نوعه ومقداره وهذا تطبيقاً لمبدأ الشرعية.

(1) معتز علي صبار الدبليمي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل، مجلس كلية الحقوق، جامعة النهرين، رسالة ماجستير سنة 1425هـ/2004م، ص 123.

(2) سليمان عبد الله، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، الجزء الثاني، الجزء الجنائي، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائري، 1995، ص 406.

بينما عندما يأمر به القضاء، فلا يجوز للسلطة التنفيذية أن توقع الجزاء المنصوص عليه في القانون ولو اعترف المتهم بالجريمة ويعد العمل القضائي بمثابة ضمانات هامة للحريات العامة نص عليها الدستور الحالي في المادة 164 منه⁽¹⁾.

ويختص القضاء بإصدار الأحكام التي تطبقها السلطات العامة على المحكوم عليه وهذا عند انتهاك القاعدة الجنائية، حيث تجعل المجرم في مواجهة مباشرة مع المجتمع وتنفيذ الأحكام القضائية فهرا على الجاني دون غيره تطبيقا لمبدأ الشرعية والشخصية والتي كرستها المادة 160 من الدستور.

إهدار وإنقاص حقوق الجاني الشخصية، ونفي بها الحقوق التي يقررها القانون عادة ويضمنها للناس كافة.

يهدف الجزاء الجنائي إلى مكافحة الإجرام بوسيلتين الأولى تهديده للكافة أو الردع العام، والثانية تطبيق الجزاء أو الردع الخاص لردع المجرم أو الجاني ومنعه من معاودة الإجرام....

لقد قرر المشرع الجزائري للجريمة الضريبية عقوبات أصلية سالبة للحرية وجزاءات مالية، سواء ارتكبت الجريمة لأول مرة، أو كان المتهم عائداً وإن كانت هذه العقوبات تشدد في حالة العود.

كما اعتبر المشرع هذه الجريمة مخلة بالشرف والاعتبار وبالتالي يحرم المحكوم عليه من تولي الوظائف ومن ممارسة المهنة، ويتعرض للعزل ولغلق مؤسسته⁽²⁾.

(1) القانون رقم 01/16 الصادر في 2016/03/06، يتضمن التعديل الدستوري، ج ر، عدد 14 بتاريخ 2016/03/07.

(2) سليم قصاص، المرجع السابق، ص 265.

الفرع الثاني: طبيعة العقاب الضريبي

لبيان طبيعة العقاب الضريبي لا بد من التعرف على الغرض الذي يتوخى القانون الضريبي تحقيقه إذ أن القانون بوجه عام يهدف إلى تحقيق أحد الغرضين أو كليهما، المصلحة الاجتماعية وتأكيد العدالة فإذا ما أثر تحقيق أحد الغرضين على الآخر (المنفعة الاجتماعية وتأكيد العدالة) فإنه يتسم بطابع الغرض الذي يبتغي تحقيقه⁽¹⁾.

بعيدا عن الخوض في البحث في ما ذهبت إليه كل من المدرسة التقليدية والمدرسة الوضعية، وما نتج عنه من ظهور اتجاهات فلسفية تقيم العقوبة على أسس مختلفة أخلاقية أو اجتماعية أو نفعية أو على أسس من العدالة...⁽²⁾.

سنقتصر على بيان المبدئين اللذين أقيمت كل من هذه النظريات والمذاهب على أحدهما أو على خليط منهما وهما:

الاتجاه الأول:

- يؤسس العقوبة على فكرة المنفعة الاجتماعية أي أنه لا يجوز تجريم غير الأفعال التي من شأنها المساس أو الإخلال بنظام الجماعة وأمنها بصرف النظر عن فكرة المساس بالأخلاق من عدمها وعليه فإن الهدف من العقوبة هو المحافظة على كان الجماعة وضمان بقائها واستمرارها لذا فإن العقوبة تحدد من خلال النظر إلى جسامة الجريمة والغاية منها.⁽³⁾

الاتجاه الثاني:

- يؤسس العقوبة على فكرة العدالة المطلقة أي على أساس أن توقيع العقوبة على مرتكب الجريمة ما يحقق العدالة بين أفراد الجماعة، بغض النظر عن المنفعة

(1) أحمد فتحي سرور، شرح قانون العقوبات، القسم العام، ج 01، القاهرة، النهضة العربية، 1981، ص 23.

(2) أكرم نشأت إبراهيم، السياسة الجنائية، دراسة مقارنة، ط 02، 1999، صص 62-64.

(3) أكرم نشأت إبراهيم، المرجع السابق، ص 65-71.

التي عليهم من جراء توقيع العقوبة وتتحقق العدالة بتعادل أذى العقوبة من أذى الجريمة وبالتالي فإن هذا الاتجاه يحدد العقوبة على أساس جسامه الجريمة والغاية منها⁽¹⁾.

أما موقف المشرع الضريبي ومن خلال ملاحظة نصوص القانون نجده قد انتهج مسلكا وسطا يجمع فيه بين النفعية والعدالة من تغليب النفعية، فهو يريد أن يضمن استمرار تدفق عائدات الضريبة إلى الخزينة العامة.

المطلب الثاني: أنواع العقاب الضريبي

سياسة التجريم التي اتبعتها المشرع الجنائي والجزائي بخصوص الأفعال التديسية المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة والمتعلقة بمخالفات التشريع والتنظيم الجبائي، أين حرصت القوانين الضريبية على توقيع الجزاءات وهي عقوبة الحبس والغرامة بنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 119 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون الطابع....⁽²⁾ وبالتالي سوف نتناول العقوبات الجزائية في (الفرع الأول) والعقوبات الجبائية في (الفرع الثاني) والجزاءات غير الجنائية العقوبات التهديدية والمهنية في (الفرع الثالث).

الفرع الأول: العقوبات الجزائية

يستمد الجزاء الضريبي شرعيته من القواعد العامة المقررة في المادة 43 من الدستور بأنه لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم....⁽³⁾ لقد قرر المشرع الجزائي للجريمة الضريبية عقوبات أصلية سالبة للحرية وجزاءات مالية وأخرى تبعية سنينها فيما يأتي:

(1) المرجع نفسه، ص 72.

(2) سليمقصاص، المرجع السابق، ص 264.

(3) المادة 39 من قانون العقوبات، السالف ذكره.

أولاً: العقوبات الأصلية

بالرجوع إلى المادة 05 من قانون العقوبات الجزائري⁽¹⁾ نجد أن العقوبات الأصلية هي الإعدام والسجن المؤبد والمؤقت والحبس والغرامة حيث أن عقوبات السجن المؤبد والمؤقت والحبس هي عقوبات من طبيعة واحدة تقوم على سلب جريمة المحكوم عليه.

أما القوانين الجبائية تضمنت هي الأخرى عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية بالحبس والغرامة الجزائية زيادة على العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات.

أجمعت أغلبية النصوص العقابية في القوانين الجبائية على عقوبة الحبس في الجرح من سنة إلى خمس سنوات، وهذا في حالة التملص أو محاولة التملص بصفة كلية أو جزئية من وعاء الضريبة أو تصفيتيها غير أنها تختلف بالنسبة لقيمة الغرامات الجزائية في حق المكلف بالضريبة من جريمة لأخرى.

هذا وتحسب العقوبة على أساس قيمة الحقوق الضريبية المتملص منها.⁽²⁾

حيث أن القانون 02-11⁽³⁾ في مادته 28 المعدلة لنص المادة 303 من ق.ض.م.ر.م، عدلت في العقوبات و أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كلياً أو جزئياً كما يلي:

1- غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 دج عندما لا يفوق للمبلغ المتملص منه 100.000 دج.

(1) المعدلة بالقانون رقم 14/01 الصادرة في 2014/02/04، الجريدة الرسمية، عدد 07، الصادر في 2014/02/16.

(2) المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة السالف ذكره.

(3) قانون رقم 02-11 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

2- الحبس من شهرين إلى 06 أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

3_ عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج فالعقوبة هي الحبس من 06 أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

4_ عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج فالعقوبة هي الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية 2.000.000 إلى 5.000.000 دج.

5_ عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج فالعقوبة هي الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

كما عاقب قانون الضرائب غير المباشرة على كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من دفع الضريبة⁽¹⁾.

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

(1) المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، السالف ذكره.

كما أن قانون الضرائب غير المباشرة يعاقب من ستة أيام إلى ستة أشهر في حالة الصناعة المغشوشة للكحول أو نقلها وكذلك البارود أو مصنوعات من البلاستيك أو الذهب أو الفضة تحمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو الأجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية...⁽¹⁾.

أما المادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال فتتص على أنه في حالة العود يعاقب على المخالفات المنصوص عليها في المادتين 114،116 بالحبس لمدة تتراوح بين ستة أيام وستة أشهر، وتضاعف عقوبات الحبس المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الابتدائية.

فمن أثر العود 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⁽²⁾.

ثانيا: العقوبات التكميلية

هي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية نصت عليها القوانين الجبائية من خلال المادة 303 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والمادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الفرع الثاني: العقوبات الجبائية

تتحدد العقوبات الجبائية في المصادرة و الغرامة الجبائية و تختلف هذه العقوبات من نص لآخر مضمونا ومقدارا ولكنها تتفق جميعها على فرض الغرامات ولمعرفة أي من العقوبتين أخطر، سنقوم بدراسة للمصادرة أولا ثم نتطرق للغرامة الجبائية ثانيا.

(1) المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة، السالف ذكره.

(2) ياقوتأوهيب بن سالم، قانون الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، الجزائر، 2003/2002.

أولاً: المصادرة

المصادرة يمكن أن تكون كتدبير وقائي، يحكم بها ولو لم تكن هناك عقوبة أصلية وذلك إذا قضي ببراءة المتهم كما يمكن أن تكون كعقوبة تكميلية إذا قضت المحكمة أولاً بعقوبة أصلية "وعليه فالمصادرة كتدبير أمن تختلف عن المصادرة كعقوبة تكميلية"⁽¹⁾.

هذا وبالرجوع إلى قانون العقوبات الجزائري فنجد عرف المصادر 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، من خلال الفصل الرابع المنازعات القمعية الفرع الثالث: العقوبات الجبائية

حيث نصت المادة 525 من هذا القانون بأن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524 أعلاه تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه، وتصدر أيضاً الأجهزة أو اجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقاً لأحكام المادتين 64 و66 من هذا القانون⁽³⁾ 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

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 340.

(2) المادة 15 من قانون العقوبات الجزائري السالف ذكره.

(3) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 340.

ثانياً: الغرامة الجبائية

الغرامة الجبائية هي صورة من صور الجزاءات المالية وقد اختلف الفقه في تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية.

هذا وبالرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبالتحديد المادة 194 منه والتي تنص على أنه في حالة لم يقدم المكلف بالضريبة تصريحاً بالوجود يجرم بغرامة، لأن هذا التصريح يتضمن الإشارة إلى العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، يضاف على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أقل منها بنسبة 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.

25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج وعند محاولة القيام بأعمال الغش تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبقية من طرف المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

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

أما في قانون الإجراءات الجبائية فتتص على معاقبة كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الوثائق والأوراق المنصوص عليها قانوناً⁽⁴⁾.

(1) المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، السالف ذكره.

(2) المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة، السالف ذكره.

(3) المادة 524 من نفس القانون، السالف ذكره.

(4) المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره.

الفرع الثالث: العقوبات التهديدية والمهنية

رغبة من المشرع في تفويت غرض المكلف بالتهرب من أداء الضريبة وتمكين الدولة من تحصيل الضرائب التي تهرب من أدائها، فإنه ثم يكتفي بالجزاءات الجنائية، بل عمد إلى تعويض الدولة عن الأضرار التي أصابها وذلك بتقرير غرامة تعويضية كما ألزمه من ناحية أخرى بأداء المبالغ المستحقة عليه.

وبالتالي فقد أقر المشرع الجبائي جزاءات غير جنائية وهي عقوبات تهديدية نتناولها (أولاً) وعقوبات مهنية ندرسها (ثانياً).

أولاً: العقوبات التهديدية

هذه العقوبات عي عبارة عن قيمة مالية حددها المشرع عن كل يوم تأخير عند أداء الالتزام الضريبي حيث وبالرجوع إلى قانون الإجراءات 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 سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض... الخ⁽¹⁾.

ثانياً: العقوبات المهنية

لقد نصت المادة 09 من قانون العقوبات على عقوبات تكميلية إضافية من بينها المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط وإغلاق المؤسسة والإقصاء من الصفقات العمومية⁽²⁾.

(1) المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكره.

تلجئة مالية هي مقابل التأخير.

(2) سليمقصاص، المرجع السابق، ص 301.

هذا بالإضافة إلى قانون المالية لسنة 1997 جاء ببعض الأساليب لتعزيز الجهاز الردعي من أجل محاربة التهرب الضريبي والتي لها علاقة بمهنة المكلف بالضريبة ونذكر منها: (1)

1_ الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة:

تلجأ إدارة الضرائب إلى الغلق المؤقت للمحل المهني بعد استنفاد كل المحاولات وإجراءات التحصيل فقد نص على هذا الإجراء المشرع في المادة 146⁽²⁾ من ق.إ.ج موجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997، وهذا الإجراء مخول للمدير الولائي للضرائب على أن لا تتجاوز المدة ستة أشهر، مع تبليغ المكلف من طرف عون المتابعة أو المحضر القضائي.

2_ غلق المؤسسة:

نصت عليه المادة 18 من قانون العقوبات أنها تعتبر من العقوبات التكميلية غلق المؤسسة أو فرع من فروعها لمدة لا تتجاوز 05 سنوات⁽³⁾.

1_ الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية:

يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين: (4).

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية.

(1) سليمة عزوز، المرجع السابق، ص 283.

(2) المادة 149 من ق.إ.ج الجبائية التي تنص "يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب"، السالف ذكره.

(3) المادة 02/18 من قانون العقوبات التي تنص على أنه "... واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية الآتية: ... غلق المؤسسة..." السالف ذكره.

(4) سليمقصاص، المرجع السابق، ص 303.

-المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة.

2_حل الشخص الاعتباري:

يترتب على صدور حكم قضائي بحل الشخص الاعتباري منعه من ممارسة نشاطه سواء كان ذلك باسمه الأصلي أو باسم آخر ويترتب تصفية أمواله وعند تفحص المواد الخاصة بالعقوبات التكميلية نجد أنها لم تحدد مدة معينة للعقوبة فنجدها تنص على المنع النهائي بالإضافة إلى 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⁾.

(1) أسليمة عزوز، المرجع السابق، ص 289.

(2) المادة 06/303 منق.ض.م.ر.م ، السالف ذكره.

ملخص الفصل الثاني

من خلال ماتناولناه في الفصل الثاني بدءا بإجراءات المتابعة في الجرائم الضريبية والتي تتم بمباشرة النيابة العامة للدعوى العمومية والتي لا تتم إلا بناءا على شكوى من الإدارة الجبائية مرورا بالمسؤولية الجزائية المترتبة على الجرائم الضريبية وصولا إلى العقوبات التي قررها المشرع الجزائري في الجريمة الضريبية لاحظنا أن هذه الأخيرة ذات طبيعة خاصة تميزها عن باقي جرائم القانون العام من حيث التجريم و إجراءات المتابعة وكذا من حيث الجزاءات المقررة بتقرير المشرع الجزائري لأدوات عقابية مختلفة ضد المكلف عند ارتكابه الجريمة الضريبية بمختلف أنواعها.

خاتمة

الخاتمة

من خلال هذه الدراسة، حاولنا التطرق إلى موضوع الجرائم الضريبية من مختلف جوانبه الموضوعية و الاجرائية التي تحكم الجريمة الضريبية.

ان مواجهة الجريمة الضريبية ليست بالأمر السهل وهذا نظرا للأوجه والأشكال التي يتخذها و التقنيات المنتهجة والحيل المستعملة من طرف المكلفين بهدف التخلص من دفع الضريبة ولمجابهة هذه الجريمة الضريبية كان لابدا علينا عرض لجزئيات الموضوع للوصول إلى بعض النتائج العامة التي توصلنا إليها من عرض هذا البحث مع محاولة إقتراح بعض التوصيات التي نرى أن لها دور في مواجهة الجريمة الضريبية، والتي يمكن أن نحددها فيما يلي .

أولاً: النتائج

غياب الوعي الضريبي لدى المواطنين، و المسؤول الأول عن ذلك هي مصلحة الضرائب التي لديها من الامكانيات التي تستطيع من خلالها تبصير المواطنين بالضريبة المستقطعة منهم ، وإلى أن تذهب، ويأتي الدور الثاني في تبصير المواطنين لوسائل الإعلام المختلفة التي ينبغي عليها ان تساعد مصلحة الضرائب في تبصير المواطنين بالضرائب المفروضة عليهم.

تتم معاينة الجريمة الضريبية في التشريع الجبائي الجزائري بتحريك دعوى عمومية من طرف إدارة الضرائب و هذا طبعاً إذا فشلت مساعي الصلح مع هذا المكلف وهذه الإجراءات تتسم بالطول ويتم فرض عقوبات جبائية وجزائية على مرتكبها .

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

ان النتائج التي توصلنا إليها تدفعنا إلى تقديم جملة من الإقتراحات و التوصيات تراها ضرورية وفي نفس الوقت كفيلة بزيادة فعالية مواجهة الجريمة من هذه الإقتراحات والتوصيات نذكر ما يلي :

ثانيا : التوصيات

- ضرورة وضع تقنين ضريبي شامل بجميع شتات القوانين الجبائية المتعددة في تقنين واحد شامل وجامع لكافة القوانين لتفادي صعوبة القضاء على تكرارها وتناقضها.
- تنمية الوعي الضريبي لدى المواطنين، بيان أهمية أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية و ما يعنيه ذلك من مستقبل باسم بالنسبة لهم ولأولادهم.
- سهر الدولة على تحقيق العدالة عند قيام بالإنفاق العام .
- إحداث تخصصات بيداغوجيا في كليات العلوم القانونية والإجتماعية ذات صلة المنازعات الضريبية في إطار انفتاح الجامعة على محيطها مع إدراج التكوين والثقافة الضريبية ضمن البرامج التربوية .
- رقمنة الإدارة الجبائية تلعب دورا مهما في توسيع القاعدة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي وزيادة كفاءة الأداء الضريبي من خلال رقمنة التصريحات والتحصيل الضريبي
- كتوصية أخيرة نختتم بها بحثنا هذا والتي تتمثل في ضرورة استبدال عقوبة حبس المكلف بعقوبة يكون توقيعها أكثر عليه وعلى ذمته المالية ، فعند حبس المكلف لا يمكن للخزينة العامة استرجاع أموال الضرائب بل وبعد ان أهل بالتزاماته الضريبية

تم استضافة في المؤسسة العقابية على نفقة الدولة ، فهو عبء غير مباشر على
الخرينة .

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: القرآن الكريم برواية ورش عن نافع.

ثانياً : القواميس

- 1- المنجد الأبجدي، ط 01، دار المشرق، بيروت، 1967.
- 2- جمال الدين محمد بن مكرم بن علي الأنصاري، لسان العرب المحيط، المجلد الأول، دار لسان العرب، بيروت، د س ن.

ثالثاً: النصوص الرسمية

_ الدساتير

- 1_ المرسوم الرئاسي رقم 96 المؤرخ في 07/12/1996 المتضمن دستور 1996 المعدل والمتمم.

_ الأوامر والقوانين

_ الأوامر

- 1_ الأمر رقم 155/66 المعدل والمتمم ، المتضمن لقانون الإجراءات الجزائية ، الصادرة بتاريخ 10/06/1966 ، المؤرخ في 08 /06/1966 ، العدد 48 .
- 2_ الأمر رقم 66 / 156 المعدل والمتمم ، المتضمن لقانون العقوبات ، الصادرة بتاريخ 11/06/1966 ، المؤرخ في 08 /06/1966 ، العدد 49 .
- 3_ الأمر رقم 101/76 المعدل والمتمم ، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الصادرة بتاريخ 22/12/1976 ، المؤرخ في 09/12/1976 ، العدد 103
- 4_ الأمر رقم 76/102 المعدل والمتمم، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال الصادرة بتاريخ 26/12/1976 ، المؤرخ في 9/12/1976، العدد 103 .
- 5_ الأمر رقم 76/103 المعدل والمتمم ، المتضمن لقانون الطابع ، الصادرة بتاريخ 15 ماي 1977 ، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، العدد 39 .
- 6_ الأمر رقم 104/76 المعدل والمتمم، المتضمن لقانون الضرائب غير المباشرة ، الصادرة بتاريخ 02/10/1976 ، المؤرخ 09/12/1976 ، العدد 70 .

7 _ الأمر رقم 76/105 المعدل والمتمم، المتضمن لقانون التسجيل ، الصادرة بتاريخ 18/12/1977، المؤرخ في 09/12/1976 ، العدد 81 .

8 _ الأمر رقم 01 / 21 المعدل والمتمم، المتضمن لقانون الإجراءات الجبائية، الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001 ، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 ، العدد 79 .

_ القوانين

1_ قانون رقم 11/02 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، الصادرة في 25 ديسمبر 2002، المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، ج.ر، عدد 86.

_ المراسيم

1_ المرسوم الرئاسي رقم 442/20 المتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء، المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1442 هـ الموافق ل 30 ديسمبر 2020، الصادر في 01 نوفمبر 2020 ، الجريدة الرسمية، عدد 82.

رابعا : المؤلفات

_ الكتب

1- احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص الجرائم ضد الأشخاص والأموال وبعض الجرائم الأخرى، دار هومة، طبعة 16 ، الجزائر.

2- احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، سنة 1999.

3- أحمد فتحي سرور، شرح قانون العقوبات، القسم العام، ج 01، القاهرة، النهضة العربية، 1981.

4- أكرم نشأت إبراهيم، السياسة الجنائية، دراسة مقارنة، ط 02، 1999.

5- بغدادي مولاي ملياني، الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب 19 ط .

6- بوسقيعة احسن ، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك ،دار الحكمة ، الجزائر 1998.

- 7- جلال ثروت، سليمان عبد المنعم، أصول المحاكمات الجزائية والدعوى الجنائية، الطبعة الأولى، المؤسسة العربية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1996.
- 8- زين العابدين ناصر، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، طبعة 1982، مطبعة جامعة عين شمس 1982.
- 9- سليمان عبد الله، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، الجزء الثاني، الجزاء الجنائي، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائري، 1995.
- 10- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، بدون طبعة، سنة 1999.
- 11- صالح العبد، الوجيز في قانون الإجراءات، لأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية المنازعات الجبائية، الطبعة 03، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2008.
- 12- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2011.
- 13- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دون طبعة، دار النهضة العربية للطباعة، لبنان، دون سنة النشر.
- 14- عبد المنعم محمد داو، التهرب الضريبي، بدون دار النشر.
- 15- غازي عناية، المالية العامة، والتشريع الضريبي دار الآفاق، الأردن، دون طبعة، سنة 1988.
- 16- فارس السبت، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، الطبعة 02، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، سنة 2011.
- 17- فليح العلى عادل، المالية العامة والتشريع المالي، والغربي، طبعة 1، سنة 2003.

- 18- فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، سنة 2003.
- 19- محمد البدري، التهرب الضريبي، بين (التفسير الإداري والتفسير التشريعي) منشأة المصارف الإسكندرية، جامعة المنوفية، بدون طبعة، سنة 2005.
- 20- محمد حزيط، مذكرة في ق.إ.ج، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، سنة 2013.
- 21- محمد سعيد ندور، أصول الإجراءات، شرح لقانون أصول المحاكمات الجزائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2005.
- 22- محمد صغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة دار العلوم، عنابة، دون طبعة، سنة 2003.
- 23- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، سنة 2011.
- 24- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية و التهريب، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، 2013، ص12.
- 25- ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، سنة 2015م.

الرسائل الجامعية

_ أطروحات الدكتوراه

- 1- طباش عز الدين، النظام القانوني للخطأ غير العمدي في جرائم العنف، رسالة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولد معمري تيزي وزو، سنة 2014.

- 2- عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتورة، كلية الحقوق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018/ 2019.
- 3- قصاص سليم، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه القانون الجنائي الخاص، كلية الحقوق جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، سنة 2018.

_ رسائل الماجستير

- 1- أوهيب بن سالمة ياقوت، قانون الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، الجزائر، 2002/2003.
- 2- بوجلة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، شهادة ماجستير في القانون، القانون الدولي للأعمال، تيزي وزو، سنة 2016.
- 3- نصيرة يحيوي، الغش والتهرب الجنائيين، رسالة لنيل ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 1998
- 4- معتز علي صبار الديلمي، التجريم والعقاب في قانون ضريبة العقار العراقي رقم 162 لسنة 1959 المعدل، مجلس كلية الحقوق، جامعة النهريين، رسالة ماجستير سنة 1425هـ/2004م.

ج- مذكرات الماستر

- 1- بشاغة سندس، الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري، شهادة ماستر، قانون جنائي وعلوم جنائية، جامعة العربي التبسي، 2020 / 2021.
- 2- بوراس خوخة، لورعادي خالد، الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، شهادة ماستر، قانون عام، قانون جنائي علوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة العقيد أكلي محند أولحاج، البويرة، سنة 2022.

3- كرسي إبراهيم، التهرب الضريبي وآليات مكافحته، قانون عام للأعمال، حقوق وعلوم سياسية، شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2014 / 2015.

_ المقالات

1- بن شيخ نور الدين، دراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، المركز الجامعي سي الحواس بريكة باتنة، الجزائر، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، سنة 2021.

2- بوجالة الطيب، الوسائل الرقابية لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة طبنة، للدراسات العلمية الأكاديمية، جامعة باتنة، (الجزائر) مجلد 05، عدد 02.

3- حمد قبلان العازمي، أثر المرض في تأجيل العقوبة، مجلة الدراسات العربية، كلية دار العلوم، جامعة المينيا.

4- سويح دنيا زاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، عدد 17، مارس 2014.

5- كمال علي حسين، التهرب الضريبي في العراق، (الأسباب و الحلول)، مجلة جامعة ذي قار المجلد، العدد 13، 4 كانون الأول، سنة 2018.

6- معاشو عمار، مقال منشور بمناسبة اليومين الدراسين حول الغش الضريبي والتهريب الجمركي، المنظمين على مستوى المحكمة العليا بتاريخ 13-14 نوفمبر 2007، مجلة المحكمة العليا، قسم الوثائق، عدد خاص، سنة 2009.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

	شكر و عرفان
أ-ه	مقدمة
الفصل الاول: التجريم في قانون الضريبة	
08	المبحث الأول: مفهوم الجريمة الضريبية
08	المطلب الاول : تعريف الجريمة الضريبية واركاتها
08	الفرع الاول : تعريف الجريمة الضريبية
09	اولا : التعريف اللغوي
09	ثانيا:التعريف الإصلاحي
10	ثالثا : التعريف القانوني للجريمة الضريبية
12	الفرع الثاني: أركان الجريمة الضريبية
12	أولا : الركن الشرعي
14	ثانيا : الركن المادي
15	ثالثا: الركن المعنوي
16	المطلب الثاني: انواع الجرائم الضريبية
17	الفرع الاول: التهرب الضريبي
17	اولا : تعريف التهرب الضريبي
19	ثانيا:أنواع التهرب الضريبي
21	الفرع الثاني: الغش الضريبي
21	اولا : تعريف الغش التهربي
25	ثانيا: اركان جريمة الغش الضريبي
29	المبحث الثاني: التجريم في قانون الضريبة
29	المطلب الاول: تحديد الجرائم الضريبية
30	الفرع الاول: الجرائم الضريبية من خلال الضرائب المباشرة

32	الفرع الثاني : الجرائم الضريبية من خلال قانون الضرائب غير المباشرة
34	المطلب الثاني : معاينة الجرائم الضريبية وإثباتها
34	الفرع الاول: معاينة الجرائم الضريبية
35	اولا : الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجريمة الضريبية
41	ثانيا : البحث عن الجرائم الضريبية عن طريق التحقيق الجبائي
44	الفرع الثاني: إثبات الجرائم الضريبية
44	اولا : وسائل الإثبات
45	ثانيا: تقدير وسائل الإثبات
51	ملخص الفصل الأول :
الفصل الثاني: العقاب في قانون الضريبة.	
54	المبحث الأول متابعة الجرائم الضريبية والمسؤولية المترتبة عليها
54	المطلب الأول متابعة الجرائم الضريبية
54	الفرع الأول: تحريك ومباشرة كل من الدعوى الجبائية والعمومية
56	أولا: شروط صحة الشكوى
57	ثانيا: مصير الدعوى بدون شكوى
58	الفرع الثاني: الجهة القضائية المختصة لمتابعة الجرائم الضريبية
59	أولا: الاختصاص النوعي في الجرائم الضريبية
62	ثانيا: الاختصاص المحلي
64	الفرع الثالث: انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية في التشريع الجزائري
65	أولا: الأسباب العامة
68	ثانيا: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية الجبائية
69	المطلب الثاني: المسؤولية المترتبة عن الجرائم الضريبية
70	الفرع الأول: المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي
70	الفرع الثاني: الشريك
71	الفرع الثالث: الشخص المعنوي

71	الفرع الرابع: مسؤولية الغير
73	المبحث الثاني: مفهوم العقاب الضريبي
73	المطلب الأول: تعريف العقاب الضريبي وطبيعته
73	الفرع الأول: تعريف العقاب
76	الفرع الثاني: طبيعة العقاب الضريبي
77	المطلب الثاني: أنواع العقاب الضريبي
77	الفرع الأول: العقوبات الجزائية
80	أولاً: العقوبات الأصلية
80	ثانياً: العقوبات التكميلية
80	الفرع الثاني: العقوبات الجبائية
81	أولاً: المصادرة
82	ثانياً: الغرامة الجبائية
83	الفرع الثالث: العقوبات التهديدية والمهنية
83	أولاً: العقوبات التهديدية
83	ثانياً: العقوبات المهنية
86	ملخص الفصل الثاني
88	خاتمة
92	قائمة المصادر والمراجع
99	فهرس المحتويات

الملخص

من المعلوم أن الضرائب تشكل الممول الأساسي للـخزينة العمومية ، ولكن من جهة أخرى نجد المكلفين بيها يسعون دائما إلى تفاديها بشتى الطرق وهذا ما يعرف بالجريمة الضريبية نفسها والجزائر كغيرها من الدول تعاني من هذه الظاهرة السلبية التي تؤثر على الإقتصاد الوطني، من جراء إستنزاف ميزانية الدولة ، لذا حاولت الجزائر أن تقضي عن الجريمة الضريبية بواسطة سن قوانين وفرض قرارات و عقوبات جزائية وجبائية على المكلفين.

لذا قد حاولنا من خلال هذا البحث التطرق إلى كل ما يتعلق بالجريمة الضريبية من خلال مفهومها و أركانها و أنواعها ، كما عرجنا لدراسة العقاب في قانون الضريبة.

Summary

It is known that taxes constitute the main financier of the public treasury, but on the other hand, we find those charged with it always seeking to avoid it in various ways, and this is what is known as the tax crime itself, and Algeria, like other countries, suffers from this negative phenomenon that affects the national economy, as a result of the depletion of the state budget. Therefore, Algeria tried to eradicate the tax crime by enacting laws and imposing decisions and penal and tax penalties on the taxpayers.

Therefore, we have tried through this research to address everything related to the tax crime through its concept, elements and types, as we stopped to study the punishment in the tax law.