جامعة عمار ثليجي الأغواط

كلية العلوم السياسية والحقوق

قسم :الحقوق

خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال التهرب الضريبي

مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون جنائي وعلوم جنائية

إعداد الطلبة

بن قانة نوال

غريس منال

إشراف الدكتور:

د/ بن قويدر الطاهر

أعضاء لجنة المناقشة:

د/ خطوي مسعود	رئيسا
د/ بن قويدر الطاهر	مشرفا ومقررا
د/محمد غريبي	مناقشا

السنـة الجامعيـــــ2025–2026 ـة

بسم الله الرحمن الرحيم

كلمة شكر

بسم الله الرحمان الرحيم

" فَتَبَسَّمَ ضَاحِكًا مِّن قَوْلِهَا وَقَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ

وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ (19) سورة النمل

صدق الله العظيم

بادئ ذي الشكر لله وحده الذي أمدني بالصبر القوة والعزيمة لإتمام هذه الدراسة من شيم الانسان المخلص العرفان بالجميل، وانا لا املك في هذا المقام من الكلمات سوى كلمة شكر لكل من مد لي يد العون في إنجاز هذه المذكرة وأخص بالذكر الأستاذ المشرف "**بن قويدر الطاهر** " على الثقة التي منحها لي وعلى تشجيعاته المتواصلة وتوجيهاته السديدة ونصائحه القيمة الوجيهة التي أفادني بها طوال إعداد ولإنجاز هذه المذكرة وشكر خاص لكافة أساتذة قسم الحقوق دون اسثناء على جهودهم المبذولة من اجل تدريسنا وتعليمنا دون أن انسى تقديم اسمى عبارات الشكر والتقدير للجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة وكل من ساعدني في انجاز هذه المذكرة ولو بالقليل سواء كان من قريب أو بعيد.

وشكرا

إهداء

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

" وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ ۚ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ" سورة هود الآية 88

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار. .. . إلى من علمني العطاء بدون انتظار. .. .

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار. .. . أرجوا من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا أن أوان قطافها بعد طول انتظار. .. . وستبقى كلماتك نجوى أهتدي بها اليوم والغد وإلى الأبد..

"والدي العزيز"

إلى ملكتي في الحياة. .. . إلى معنى الحب ومعنى الحنان والتفاني. .. . إلى بسمة الحياة وسر الوجود. .. . إلى من كان دعائها سر نجاحي. .. .. وحنانها بلسم جراحي. .. . إلى أغلى الحبايب "أمي الحبيبة "

إلى من أرى التفاؤل بعينيه. .. . والسعادة بضحكته.. .. إلى شعلة الذكاء والنور. . ...

اخوتي كما أتمنى لهم النجاح والتوفيق في مشواره العملي

إليكم أهدي ثمرة جهدي وعملي المتواضع

مقدمة:

يُعدّ النظام الضريبي من أهم الأنظمة التي تعتمد عليها الدولة لضمان تمويل الخزينة العمومية وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، إذ يقوم أساسًا على مبدأ التصريح الذي يلتزم بموجبه المكلف بالضريبة بتقديم بيانات صحيحة ودقيقة حول نشاطه ودخله الخاضع للضريبة. غير أنّ هذا النظام، رغم ما يحققه من مرونة وثقة بين الإدارة الجبائية والمكلف، قد يفتح المجال أمام بعض الممارسات غير المشروعة التي تهدف إلى التهرب من أداء الضريبة المستحقة، سواء عن طريق إخفاء المداخيل أو تقديم تصريحات ناقصة أو استعمال وسائل تدليسية قصد التقليل من الوعاء الضريبي.

وقد أصبحت جريمة التهرب الضريبي من الجرائم الاقتصادية الخطيرة التي تمس بالمصلحة المالية للدولة وتؤثر سلبًا على مبدأ العدالة الجبائية والمساواة بين المكلفين بالضريبة، لما يترتب عنها من حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية هامة. كما أن تطور المعاملات الاقتصادية وتشعب الأساليب الاحتيالية ساهم في تزايد هذه الجرائم، الأمر الذي دفع المشرّع الجزائري إلى وضع آليات قانونية وإجرائية خاصة لمكافحتها، تجمع بين القواعد الجبائية والأحكام الجزائية.

وتتميز الدعوى الجزائية في مجال التهرب الضريبي بخصوصية واضحة مقارنة بالدعوى الجزائية العادية، سواء من حيث إجراءات المتابعة أو الجهات المختصة بتحريكها، حيث منح المشرّع للإدارة الجبائية دورًا أساسيًا في اكتشاف الجريمة وتقدير خطورتها وتقديم الشكوى اللازمة لتحريك الدعوى العمومية، إضافة إلى اعتماد وسائل رقابية وتحقيقية تتلاءم مع طبيعة الجرائم الجبائية وما تتطلبه من خبرة فنية ومحاسبية.

أهمية الموضوع:

وتكمن أهمية دراسة هذا الموضوع في إبراز مدى فعالية الآليات القانونية والإجرائية التي اعتمدها المشرّع الجزائري في مواجهة جرائم التهرب الضريبي، خاصة في ظل تزايد هذه الجرائم وانعكاساتها السلبية على الاقتصاد الوطني. ومن هذا المنطلق يثور التساؤل حول مدى خصوصية الإجراءات الجزائية المقررة لمتابعة جريمة التهرب الضريبي، ومدى كفايتها لتحقيق الحماية القانونية للمال العام وضمان فعالية المتابعة والعقاب.

اهداف الموضوع:

محاولة تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثرها بالتطورات الإقتصادية و الإجتماعية و المالية و إبراز الأجهزة القائمة على مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي للتعرف على معوقات الرقابة الجبائية

والتي تعمل على الحد من كفائتها وقدرتها على مواجهة التهرب الضريبي مع تشديد العقوبات على المتهربين الضربيين بالتعديلات المكملة لقانون المالية الجديد و الدور القضائي الفعال لمكافحة جريمة التهرب الضريبي بسن قوانين و عقوبات ضد المتهربين الضربيين

الميول الشخصي للتعرف على الضريبة، ومعرفة جريمة التهرب الضريبي وإزالة الغموض عنها نظرة المجتمع إلى الرقابة الجبائية خاصة والضريبة عامة و عن أسباب لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي ، محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مديرية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي ومحاولة الحد منه

أسباب اختيار الموضوع:

أولاً: الأسباب الموضوعية(Objective Reasons)

وهي الأسباب العلمية والواقعية التي جعلت من هذا الموضوع قضية تستحق الدراسة والبحث:

- خطورة الجريمة وأثرها على الاقتصاد الوطني :تُعد الضرائب العصب المالي للدولة، وتزايد ظاهرة التهرب الضريبي يؤدي إلى عجز الموازنة العامة، مما يعيق الدولة عن تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- قصور أو غموض بعض النصوص القانونية :رغبة الباحث في تسليط الضوء على الثغرات التشريعية في النظام الجبائي الحالي، والتي يستغلها المكلّفون بالضريبة للتملص من التزاماتهم دون الوقوع تحت طائلة القانون.
- صعوبة كشف الجريمة وإثباتها :تتميز جريمة التهرب الضريبي بطابعها الفني والتقني الخفي، مما يطرح إشكالات عملية أمام الإدارة الضريبية والجهات القضائية في مرحلتي التحري والإثبات.
- المساس بمبدأ العدالة الضريبية :التهرب الضريبي يخل بمبدأ المساواة بين المواطنين والمؤسسات أمام الأعباء العامة، حيث تقع الأعباء على الملتزمين قانوناً بينما يفلت المتهربون، مما يخلق منافسة غير عادلة في السوق.
- ارتباط الجريمة بالجرائم المستحدثة :مواكبة التطور الإجرامي، حيث لم يعد التهرب الضريبي تقليدياً بل أصبح مرتبطاً بجرائم غسل الأموال، والشركات الوهمية، والتجارة الإلكترونية العابرة للحدود.

ثانياً: الأسباب الذاتية(Subjective Reasons)

وهي الأسباب الشخصية والمهنية التي دفعتك كباحث لاختيار هذا الموضوع تحديداً:

- الميل الشخصي والتخصص الأكاديمي :اهتمام الباحث بدراسة "القانون الجنائي للأعمال" أو "القانون الضريبي والمالي"، والرغبة في التعمق في هذا التخصص الدقيق الذي يجمع بين القانون والاقتصاد.
- إثراء المكتبة القانونية والجامعية :ملاحظة الباحث لوجود نقص في الدراسات القانونية التي تربط الجانب النظري للتشريع الضريبي بالواقع التطبيقي وعمل المحاكم (خاصة في ظل التعديلات القانونية الحديثة).
- الطموح المهني والمستقبلي :رغبة الباحث في اكتساب خبرة معرفية قوية في هذا المجال، مما يفتح له آفاقاً مهنية مستقبلاً سواء في السلك القضائي، المحاماة، الإدارة الجبائية، أو كمستشار قانوني للشركات.
- المساهمة في تقديم حلول :رغبة الباحث (بناءً على خلفيته العلمية) في تقديم توصيات ومقترحات عملية للمشرّع وللقائمين على الإدارة الضريبية للمساهمة في الحد من هذه الظاهرة وتفعيل آليات الرقابة (مثل التحول الرقمي والرقمنة الجبائية).

الدراسات السابقة:

هناط دراسات تطرقت الى هذا الموضوع ولكنها تناولت جوانب منه فقط منها:أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية بعنوان الاحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية من قبل وفاء شيعاوي،بالإضافة الى مذكرة ماجستير في العلوم القانونية بعنوان جريمة التملص الضريبي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري من قبل الطالب نجيب زروقي.

صعوبات الدراسة:

رغم وفرة المراجع النظرية التي تناولت القانون الضريبي بشكل عام، إلا أن هناك نقصاً واضحاً في المراجع والبحوث القانونية التي تربط الجانب النظري بالواقع التطبيقي، وخاصة الأحكام والقرارات القضائية الصادرة عن المحاكم في المادة الجزائية الجبائية، مما تطلب جهداً مضاعفاً في تتبع القضايا وتحليلها.

"تكمن الصعوبة الأولى في طبيعة الظاهرة المدروسة؛ فجريمة التهرب الضريبي تصنف ضمن 'جرائم الياقات البيضاء' التي تتميز بالسرية والغموض والتعقيد الفني. هذا الطابع السري يجعل من الصعب رصد كافة أبعادها أو الإحاطة بجميع الأساليب الاحتيالية المتطورة التي يلجأ إليها المتهربون".

الإشكالية:

جريمة التهرب الضريبي وكغيره من الجرائم يتضمن اعتداء على مصلحة محمية، إلا أن طبيعة تلك المصلحة تميزها عن باقي الجرائم فهو يشكل اعتداءا على مصلحة الخزينة العامة من خلال إحدى طرق تمويلها وهي الضريبة والتي أقر لها المشرع آليات عديدة في سبيل حمايتها ومكافحة أي اعتداء ضدها الشيء الذي يطرح التساؤل التالي:

الى أي مدى تشكل خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في جرائم التهرب الضريبي مبررا للخروج عن القواعد العامة؟.

المنهج :

وفي إطار المقاربة المنهجية استخدمنا في هذا البحث:

المنهج الوصفي : الذي يهتم بالحقائق العلمية ويصفها كما هي حتى يمتد إلى تفسيرها ، وذلك من خلال تحديد مختلف نواحي الجريمة من حيث المفهوم والأنواع والأساليب.

المنهج التحليلي: الذي يركز على عرض المشكلة ودراستها من خلال تحليل النصوص القانونية والتعمق في مقصودها من الناحية القانونية، وتقييم دور الآليات المقررة لمكافحة الجريمة.

الفصل الأول:

الإطار القانوني والإجرائي لجريمة التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أهم ممولات الاقتصاد الوطني حيث تساهم في وفرة و غزارة الأموال التي تتدفق إلى الخزينة من وراء إيجابياتها ولهذا يعد التخلص من دفع هذه المستحقات تحايل واضح و ملموس يواجه الخزينة العمومية حيث لم يجد الأفراد سبيلا آخرا سوى التهرب منها و لهذا اعتبر التهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون و لمعرفة هذه الجريمة بشكل أوضح ارتأينا التطرق إلى دراسة الجانب و الإطار العام لها الجريمة من حيث مفاهيمها و كذلك أركان الجريمة و جانبها القانوني حيث تناولنا الإطار المفاهيمي في المبحث الأول من خلال تعريفه و أنواعه و أسبابه و أهم طرقه و أساليبه أما في المبحث الثاني الإطار القانوني لهذه الجريمة من خلال الركن المادي والمعنوي و الشرعي أيضا وكذلك المتابعة القضائية لها

المبحث الأول: ماهية جريمة التهرب الضريبي في علاقتها بالإجراءات الجزائية

تتعدد مفاهيم التهرب الضريبي حسب الطريقة التي يتخذها المكلف القانوني حيث قد تكون مشروعة لا تنطوي على مخالفة قانونية و قد تكون بسبل غير مشروعة و مخالفة للقوانين الضريبية ، فما هو مفهوم التهرب الضريبي؟

المطلب الأول: تعريف جريمة التهرب الضريبي

تعددت التعاريف التي قدمها الباحثون و الفقهاء في تعريف ظاهرة التهرب الضريبي بحيث اختلفت بين الإقتصاديين و القانونيين و كل اختصاص يركز على اختصاصه و على الجوانب التي تحمله و بما أننا ندرس جريمة تهدد و تعاني منها جميع الدول فسنتطرق إلى تعريفها شرعا و كيف تعرض لها الدين الإسلامي بعدها سنتناول تعريف التهرب الضريبي عند الفقهاء و القوانين الوضعية.[1]

الفرع الأول: التعريف التشريعي

التشريعات المقارنة لم تورد تعريفاً واضحاً ومحدداً للتهرب الضريبي، وإنما اقتصرت غالباً، على ذكر حالاتٍ محددةٍ على سبيل الحصر، عدتها تهرباً ضريبياً، ومثال ذلك: الحالات التي حددها المشرع المصري في المادة 178 من القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993. [انظر المادة (178) من قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981. هذا القانون نشر في الجريدة الرسمية العدد 37 في 10 سبتمبر 1981].

وكذلك الحالات التي نص عليها القانون الخاص بمكافحة التهرب الضريبي في سورية رقم /25/ للعام 2003 إذ أورد في المادة (2) منه الحالات التي عدّها تهرباً غير مشروعٍ من الضرائب.

تنص المادة **303مكرر** من قانون العقوبات الجزائري (المعدل والمتمم) على أنه يعاقب كل من تملص أو حاول التملص، كلياً أو جزئياً، من خضوعه للضريبة أو تصفيتها أو تسديدها.

وقد حصر المشرع الجريمة في قيام المكلّف بأحد الأفعال التالية:

- إغفال القيام بالالتزامات القانونية في الآجال المحددة (مثل عدم تقديم التصريحات الجبائية).
- إخفاء المبالغ الخاضعة للضريبة كلياً أو جزئياً.

[1]- جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، (رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس 1982،ص22.

- تنظيم عدم قابليته للوفاء بالديون الضريبية (تشتيت أمواله أو تهريبها لتبدو المؤسسة مفلسة أمام مصلحة الضرائب).
- عرقلة العمليات الرقابية التي يقوم بها أعوان إدارة الضرائب[1].

تُعد المادة 118 من قانون الإجراءات الجبائية النص الأكثر دقة وتفصيلاً في تحديد ماهية التهرب الضريبي؛ حيث نصت على الأساليب الاحتيالية التي تشكل الجريمة، وهي: دون الإخلال بالأحكام الخاصة المقررة في التشريع الجبائي المعمول به، يتعرض للعقوبات الجزائية كل شخص يتملص عمداً من تأسيس أو تصفية أو تسديد الضريبة"...وحسب هذه المادة، يتخذ التهرب الضريبي التشريعي الصور التالية:

- إمساك حسابات وهمية :استخدام دفاتر تجارية غير مطابقة للحقيقة أو تدوين عمليات وهمية لا وجود لها.
- إعدام الوثائق الحسابية :إخفاء أو إتلاف الدفاتر والمستندات المحاسبية الإلزامية عمداً لمنع إدارة الضرائب من مراقبتها.
- تقديم وثائق مزورة :استعمال فواتير وهمية، أو وثائق مزيفة لتضخيم الأعباء القابلة للخصم وبالتالي تقليل نسبة الأرباح الخاضعة للضريبة.
- البيع بدون فواتير :إخفاء العمليات التجارية الحقيقية كلياً عن طريق عدم قيد المبيعات والمشتريات.

ويجب النظر إلى التهرب الضريبي في إطاره الاقتصادي الشامل، باعتباره ضياعاً لثروة الدولة وأموالها، كما أن التهرب الضريبي هو أحد أشكالٍ ثلاثةٍ للتخلص من الضرائب[2].

الفرع الثاني: التعريف الفقهي والقضائي

يعتبر التهرب الضريبي من الناحية القانونية ظاهرة إجرامية عالمية توجد حيثما توجد الضرائب و يترتب عليها اختلالات هيكلية تؤثر على الإقتصاديات الجزئية و الكلية مما قد يترتب عليها استخدام السياسات

[1]- المادة 303 مكرر من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 جوان 1966، المتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 49، الصادر بتاريخ 11 جوان 1966، المعدل والمتمم.

[2]-جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، (رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس 1982،ص22.

الإقتصادية بطريقة خاطئة بحيث يفترض تحقق هذه الواقعة بأن يتهرب المكلف من دفعها كليا أو جزئيا بالإستفادة من الإعفاءات الضريبية و ثغرات القانون و النقص الذي يضرب نصوصه . [1]

حيث يعرفه الدكتور عبد المنعم فوزي " التهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الإلتزام بدفعها و يقسم عادة إلى مشروع و آخر غير مشروع ".

كما يعرفه CAMEL ROSIER بأنه " كل تصرف مادي كل العمليات الحسابية و كل المحاولات و الترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من الضريبة.

وعرفها لوسان مهال " التهرب الضريبي ما هو إلا التحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة.

كما يعرفه البعض بأنه لجوء الأفراد إلى وسائل غير شرعية للإمتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم أو دفعها و لكن لمقدار أقل من المقدار المحدد قانونا لذا يظهر أن التهرب الضريبي أمر غير مشروع لأنه يعتمد على وسائل إحتيالية للتهرب من دفع الضرائب المقررة، حيث يفرض على تصرف معين كالبيع و الشراء لكن المكلف بالضريبة رغبة منه في عدم دفع الضريبة يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشأ لها فتصرفه يكون سلبيا إذ لا يقوم بما يوافقه البيع و الشراء.[2]

فالتهرب الضريبي يعني إذن " التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون " حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية بإعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف سلبي ، نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه ، و نفس الشيء بالنسبة لشركات التي تقيم مراكزها و مقراتها الاقتصادية في دول أين توجد معدلات الضريبة فيها جد منخفضة كذلك قد يستفيد المكلف بالضريبة من ثغرات التشريع الجبائي لإخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي فيقوم الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة جنب الخضوع للضريبة الخاصة بالشركات فهذا الشخص لم يخالف القانون و إستفاد من الثغرات الموجودة فيه و بالرغم من أنه قد يكون سيء النية إلا أنه لا يمكن فرض أية عقوبة عليه و لا يكون أمام المشرع إلا محاولة سد هذه الثغرات.[3]

---

[1]-يحياوي نصيرة ، التهرب و الغش الضريبي دراسة حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجيستار في العلوم اقتصادية فرع تحليل اقتصادي ، جامعة الجزائر ، سنة الدراسي 1997-1998، ص 46-47.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 46-47.

[3]-علي دحمان الدراجي و قحيز ياسين ، التهرب الضريبي و أثره على الميزانية العامة ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم الإقتصادية ، تخصص محاسبة و ضرائب ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة الجامعية 2008- 2009، ص18.

أما تعريف يون أريون " يرى بأن التهرب الضريبي يقوم على تخفيض الأعباء الضريبية المستحقة و ذلك يدل على وجود قواعد قانونية دائما مخالفة للحق الضريبي العام أو يوجد فجوة في القانون و الغش الضريبي هو إخفاء غير قانوني لكل أو جزء من الدخل الخاضع للضريبة، في هذا التعريف نجد أنه يطرح ما يسميه أحد أسباب بالتهرب الضريبي مما يجعل المكلف يتملص منه كما يوضح لنا أنه هناك مفهومين لتهرب الضريبي و حالة أخرى و هي حالة وجود ثغرات و فجوات في التشريع الضريبي.[1]

من خلال ما سبق نجد أن جريمة التهرب الضريبي هي جريمة متعلقة بالطريقة التي يتملص منها مكلف بالضريبة من دفع مستحقاته الجبائية و هذا إما بالغش أو التجنب الضريبي و على هذا الأساس يمكن التميز بينهما من خلال ما يلي:

التهرب الضريبي بدون إنتهاك القانون الضريبي و هو ما يعرف بالتجنب الضريبي.

التهرب الضريبي بإنتهاك القانون الضريبي و هو ما يعرف بالغش الضريبي.

فالغش الضريبي يعرفه أندري باريلاري Andrée Baralari " بأنه الإمتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب مستحقة و نماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات ، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات "

و منه يكون هناك غش جبائي عند لجوء المكلف بالضريبة إلى إستعمال طرق و أساليب إحتيالية و تدليسية قصد التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليهم كليا أو جزئيا لذلك يطلق عليه أيضا بالتهرب .

أما التجنب الضريبي فيعرفه J. C.MARTIWEZ بأنه " هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي "، أي أن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق والأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون و النصوص التشريعية يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفضل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه لذا يطلق عليه بالتهرب المشروع كون المكلف يتحرك في إطار قانوني.[2]

[1]-يحياوي نصيرة،المرجع السابق،ص48.

[2]-ناصر مراد ، إشكالية التهرب الضريبي ، مجلة الحقيقة ، المجلد 09 ، العدد 15 جامعة بليدة ، ص 114.

المطلب الثاني: تمييز جريمة التهرب الضريبي وأثره على المتابعة الجزائية

تعدّ التهرب الضريبي من أهم الجرائم المالية التي تمسّ الاقتصاد الوطني، ولذلك أولاه المشرّع الجزائري عناية خاصة، سواء من حيث تعريفه أو تمييزه عن غيره من المفاهيم المشابهة، أو من حيث آثاره على المتابعة الجزائية

الفرع الأول: التهرب الضريبي والغش الضريبي

يعد الغش الضريبي صورة من صور التهرب الضريبي غر المشروع ويقوم على استعمال وسائل تدليسية تهدف الى تضليل الإدارة الجبائية قصد التخلص من دفع الضريبة المستحقة.

يتضح مما سبق أن الغش الضريبي يعد سلوكا إراديا من طرف المكلف، يتضمن مخالفة أحكام وقواعد الضريبة، ذلك باستخدام وسائل تدليسية واحتيالية بغية التخلص من عبء الضريبة.

أما المشرع الجزائري على غرار باقي التشريعات لم يعرف الغش تفاديا لحشر نفسه في الزاوية بل اكتفى بذكر الأعمال المادية المكونة له، وذلك في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث نص عمى بعض الطرق الاحتيالية التي يعتمدها المكلف من الضريبة عمى سبيل الحصر ،مبنيا ما جاء في:

- المادة: 193 من قانون.الضرائب .[1]

الفرع الثاني: التهرب الضريبي والتجنب الضريبي

يختلف التهرب الضريبي عن التجنب الضريبي من حيث المشروعية فالتهرب الضريبي يفوم على مخالفة القانون باستعمال وسائل احتيالية او تدليسية بينما يعتمد التجنب الضريبي على استغلال الثغرات القانونية دون خرق النصوص التشريعية حيث يلجأ لهذا النوع من عدة صور كفرض ضرائب مرتفعة على نشاطات التهرب لتحقيق أهداف معينة و ذلك في عدة سلع معينة و ذلك لتقليل من إستيرادها و تشجيع المنتوج الوطني أو إلغاء الضرائب على مناطق حتى تشجع المؤسسات للإنشاء بها.

[1]- ناصر مراد ، إشكالية التهرب الضريبي ، المرجع السابق، ص 114

إحكام المشرع الجبائي لصياغة نصوصه و مواده القانونية فيقوم المكلف بالتهرب بإستغلاله لهذه الثغرات القانونية من أجل عدم دفع الضريبة و بهذا فهو يقوم بهذا الإنتهاك لأن المشرع حدد له مجموعة من الإعفاءات و التخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معنية على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى و هو قيد الحياة لا تخضع بعد وفاته تلك الأمور لضريبة الشركات.[1]

المبحث الثاني: خصوصية أركان الجريمة والجزاءات وأثرها الإجرائي

ان الجريمة الضريبية هي جريمة ذات الطابع خاص لأنها تمثل كل إعتداء على حق الخزينة العمومية، فالجريمة الضريبية تفرض أساسا لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلي (المكلف بالضريبة) و الدولة (إدارة الضرائب)، و ذلك لما له من أثار سلبية على السياسة الإقتصادية للدولة فهو يكبح محفزات الإدخار والإستثمار و يضعف قواعد المنافسة كما يؤدي إلى خلف إقتصاد غير رسمي (الإقتصاد الموازي، فالجريمة الإقتصادية معنيان معنى إجتماعي يتسع ليشمل كل جريمة تضر أو تحتمل أن تضر بالمصلحة الإقتصادية أو بالدخل القومي سواء وقعت من أفراد أو موظفين أثناء بمناسبة تأدية وظائفهم، سواء وقعت على مال خاص أو على مال عام، فيدخل في ذلك جرائم التخريب والإتلاف و إختلاس أموال الدولة و الإضرار بمصلحة الدولة كالتهرب الضريبي و التهرب الجمركي ، وعليه يجب توفر الركن المادي والركن المعنوي

المطلب الأول: أركان الجريمة وانعكاسها على الإثبات

لا تختلف أركان جريمة التهرب الضريبي عن الأركان الكلاسيكية المعروفة للجرائم العادية ،والتي سنتناولها من خلال فرعين:

[1]- ناصر مراد ، إشكالية التهرب الضريبي ، المرجع السابق،ص 114

الفرع الأول: الركن المادي

يتكون الركن المادي من ثلاثة عناصر

- استعمال طرق إحتيالية
- التملص من الضريبة أو الرسوم أو أي حق ضريبي
- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية و التملص من أداء الضريبة .[1]

يتمثل الركن المادي في استعمال المكلف وسائل احتيالية او تدليسية تؤدي الى التملص من أداء الضريبة كليا او جزئيا.

اولا : إستعمال طرق احتيالية :

لم يعرف المشرع الطرق الاحتيالية و العلة ان كل تعريف لا يستطيع الالمام بكل الطرق و الاساليب الاحتيالية و التدليسية، و عليه فالرجوع إلى التشريع الجبائي نجد ان نص المادة 530 من قانون الضرائب الغير المباشر تناولت المادة 12 حالة و المادة 532 تناولت حالة و المادة 18 من قانون الرسوم على الاعمال تناولت حالة ن و كل النصوص أجمعت على إستعمال صيغة على وجه الخصوص قبل ذكر الاعمال و الافعال التي تعتبر طرقا احتيالية و تدليسية أو غشا و ذلك حرصا منها على توضيح ان الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر و إنما على سبيل المثال .

إن في مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش الضريبي إلى حماية مصلحة الدولة أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة فيمنع بذلك "التهرب و الغش الضريبي بإعتبار ان الضريبة هي الأداة التي تخدم السياسة الاجتماعية و الاقتصادية للدولة تنص المادة 408 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة : " على معاقبة كل من يقوم على اي نحو كان بتنظيم أو يحاول الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها بالمادة 418 من قانون العقوبات

[1]- فارس السبتي : المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري ، دار ،هومه 2008، ص 102

التي تقمع انواع المس بحسن سير الاستثمار ، و لقد حدد المشرع الجبائي الطرق التدليسية في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وهي:

– الاخفاء او المحاولة الاخفاء من كل شخص مبالغ او منتجات يفرض عليها الرسم القيم المضافة من طرف اشخاص مدينين به و خصوصا البيع دون فواتير

– تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو –إعفاء أو إسترجاع للرسم على القيمة المضافة و إما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين بالضريبة .[1]

–القيام عمدا بنسيان التقييد ، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية و دفتر جرد منصوص عليهما في المادتيين 09 ، 10 من قانون التجاري أو بالوثائق التي تحل محلها ، و لا يطبق هذا الحكم إلا عن مخالفات متعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباته.

– قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به

– كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير الدفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة .

– ممارسة نشاط غير قانوني ، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو يتوفر على محاسبة قانونية محررة ، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي

[1]- نصت المادة 193 من قانون الضرائب الرسوم المماثلة من الامر : 76–101 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة.

– كل مناورة تهدف إلى تنظيم الإعصار من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه. القيام بأية وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهليين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية التنظيمية التي تضبط الضرائب الغير مباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم

ثانيا : التملص من الضريبة

تتطلب الجريمة الضريبية لقيامها أن تؤدي إستعمال الطرق الإحتيالية السالفة ذكرها إحدى النتائج التالية:

إما التملص من الكل أو من بعض وعاء الضريبة و ذلك بالتهرب من تحديد أساس الضريبة أو ربطها و يتحقق ذلك حينما يقوم الممول بإخفاء كل مادة خاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح .

– و إما التملص كليا أو جزئيا من تصفية الضريبة و يقصد بتصفية الضريبة إعداد جداول و إنذارات و إرسالها للجهة المختصة لتحصيل الضريبة .[1]

– و إما التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها و يراد به إعفاء ملتزم بالضريبة من الإلتزام بأدائها والتخفيف من عبء الإلتزام .

– و قد إستعملت مختلف القوانين الجبائية للتعبير عن إمتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة عبارات تختلف باختلاف النطاق الجبائي الذي تسري عليه الضريبة أو الرسم ، ففي المادة 303 – 1 من قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة " يعاقب كل من تملص أو التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو خاضع له ، أو تصفيته كليا أو جزئيا و نفس العبارات استعملها المشرع في قانون الرسوم على الضرائب المباشرة في المادة 532 منه ، كذا في قانون الرسوم على رقم الأعمال في

[1]- فارس السبتي ، المرجع السابق، ص 102

المادة 117 ، بينما نجد عبارة " كل من خفض أو حاول تخفيض كل أو بعض من وعاء الضريبة ..." و ذلك في المادة 119 – 1 من قانون التسجيل و نفس العبارة في المادة 34 – 1 من قانون الطابع.[1]

ثالثا : العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الإحتيالية

أنه يتطلب لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناءا على الطرق الإحتيالية التي إستعملها الجاني أو إحدى هذه الطرق و من ثم تنعدم الجريمة إذا تخلص من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبته ادارة الضرائب في ربط الوعاء الضريبي بما صرح به الممول أو وفقا لما هو معمول به قانونا أو في تقرير إعفاء بعض الفئات

الفرع الثاني: الركن المعنوي

يتمثل الركن المعنوي في توافر القصد الجنائي لدى الجاني بعلمه بان الأفعال المرتكبة مخالفة لقانون واتجاه ارادته الى التهرب من دفع الضريبة وتتميز جريمة التهرب الضريبي بأنها عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص .

أولا: القصد الجنائي العام

توجيه الجاني لإرادته نحو إرتكاب الجريمة عالما بعناصرها القانونية، و هو مطلوب في جميع الجرائم العمدية على حد سواء بحيث يفترض في الجاني علمه بإرتكاب أفعال إحتيالية أو تدليسية أو الغش، تؤدي إلى التخلص أو محاولة التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة فإذا أخفى الممول بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي، أو جهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافر لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الإحتيال وإيقاع الإدارة الجبائية

[1]- فارس السبتي : المرجع السابق، الصفحة 105

في يمكن تعريفه أيضا : " بأنه إرادة الخروج على القانون بعمل أو بإمتناع أو هو إرادة الاظرارا بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل ".[1]

ثانيا : القصد الجنائي الخاص

يتطلب القصد الخاص توجيه الجاني لإرادته نحو إرتكاب الجريمة عالما بأركانها في القانون قلا يعتد فيه للباعث على الجريمة و هو الإحساس أو المصلحة التي تدفع الجاني إرتكاب جريمته فهو يتفاوت من جريمة لأخرى بحسب ظروف الجاني و لم كانت الجريمتان من نوع واحد فالقصد الخاص يختلف من جاني لأخر فقط تتجه إرادة أحدهما إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق إحتيالية في حين تتجه إرادة الثاني من التخلص من الوعاء الضريبي فقط إلا أن الغاية واحدة هي حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها من الوعاء الضريبي وبالتالي فإن الباعث هو عنصر تقدير العقوبة تشديدا أو تخفيفا حسبما يقدره القانون إستخلاصا من ظروف الدعوة و خاصة في شقها العمومي (الحبس غرامة جزائية) فقط دون الشق الجبائي الذي لا تطبق عليه أحكام المادة 22 من قانون العقوبات.

الفرع الثالث:الركن الشرعي

ان الركن الشرعي يتكون من النصوص القانونية التي تبين ان فعلا معينا يعتبر جريمة،وان الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة،وبالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني والمبدأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الاولى من قانون العقوبات لا جريمة لا عقوبة او تدابير امن بغير قانون.[2]

الفرع الرابع::صور التهرب الضريبي

علاوة على جريمة التهرب الضريبي نصت مختلف القوانين الجبائية على صور أخرى وهي:

أولا: محاولة الغش

[1]– فارس السبتي المرجع السابق، ص 106

[2]-المادة 01 من قانون66–156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 جوان 1966، المتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 49، الصادرة بتاريخ 11 جوان 1966، المعدل والمتمم.

إن محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها في جميع جرائم الغش الضريبي بنص صريح من المشرع الجبائي عملا بالمبدأ العام، حيث نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة: "ويقصد بالمحاولة أن المكلف بهذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتخطيط لها ويتجه نحو تنفيذها فعلا فيقال أنه شرع في تنفيذ الجريمة الضريبية".[1]

المادة 30 من قانون العقوبات يمكن استخلاص معنى المحاولة على أنها البدء بالشروع في التنفيذ مما يؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا لم يتوقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل ومن تم يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة إحدى طرق الاحتيال سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها.

ثانيا: الاشتراك

نصت المادة 42 من قانون العقوبات المعدلة على أنه يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراك مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها علمه بذلك. مع إن تعريف شركاء مرتكبي الجرائم والجنح المحدد بموجب المادة 42 الفقرة 02 من قانون العقوبات حيث أنه يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار في الفقرة السابقة ويعتبر على الخصوص

كشركاءالأشخاص:الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.

[1]-المادة 303 من الأمر 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976 المتعلق بـ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الجزائر، يتضمن في طياته القواعد الموضوعية الأساسية لتحديد الأوعية الضريبية، والالتزامات المفروضة على المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى العقوبات الإدارية والجزائية المرتبطة بالغش والتهرب الضريبي.

ونصت المادة 303 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبة المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم مع مراعاة أحكام المادة306 من هذا القانون".

ثالثا: العود

لقد عمل المشرع بهذه الصورة والمتمثلة في العود ولقد حددها بموجب المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص: "إن العود في أجل خمسة سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء أكانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى...".[1]

الفرع الرابع:علاقة الأركان بالإثبات

تعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية التي تتطلب دقة عالية في الإثبات، نظراً لتداخل الجوانب المادية (الأرقام والوثائق) مع الجوانب المعنوية (النية الجرمية).

إليك العلاقة بين أركان هذه الجريمة وطرق إثباتها:

أولا:الركن المادي وعلاقته بالإثبات

يتمثل الركن المادي في "الفعل" الذي أدى إلى عدم دفع الضريبة أو إنقاصها. وهنا يلعب الإثبات الدور المحوري من خلال:

1.الوسائل الجرمية :إثبات استخدام طرق تدليسية مثل (تقديم فواتير وهمية، إخفاء مداخيل، تضخيم الأعباء، أو مسك محاسبة مزدوجة).

[1]-عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي ، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر ، 2006، ص 113.

2.عبء الإثبات :في الحالة العادية، يقع عبء الإثبات على **الإدارة الضريبية** التي يجب أن تثبت عدم صحة التصريحات التي قدمها المكلف.

3.الخبرة المحاسبية :غالباً ما تلجأ المحكمة إلى "خبير محاسب" لتدقيق الدفاتر والسجلات، حيث يُعد تقرير الخبرة هو الدليل المادي الأقوى لإثبات الفوارق المالية[1].

ثانيا:الركن المعنوي وعلاقته بالإثبات

جريمة التهرب الضريبي لا تقوم بمجرد "الخطأ المحاسبي" أو "الإهمال"، بل يجب إثبات القصد الجنائي.

- عنصر العلم والإرادة :يجب على جهة الاتهام إثبات أن المكلف كان يعلم يقيناً بوجوب الضريبة، وأراد بفعله التملص منها.
- صعوبة الإثبات :بما أن النية أمر خفي، يتم الاستدلال عليها من خلال القرائن القضائية .مثلاً: تكرار إخفاء المداخيل لعدة سنوات متتالية يُعد قرينة قوية على وجود نية التهرب، بخلاف وقوع الخطأ لمرة واحدة الذي قد يُفسر كخطأ مادي غير عمدي.

في حال عجزت الإدارة الضريبية عن إثبات "التدليس" (الركن المادي المعنوي معاً)، يتحول النزاع من جريمة جنائية إلى مخالفة جبائية بسيطة تستوجب غرامات تأخير فقط دون عقوبات سالبة للحرية. الإثبات القاطع هو الحد الفاصل بين "الخطأ في التصريح" و"الجريمة المنظمة."في القانون الجزائري (عبر قانون الإجراءات الجبائية) يمنح للإدارة سلطات واسعة في الإثبات، لكنه يمنح للمكلف أيضاً حق الطعن القضائي لإثبات "حسن النية" أو "مشروعية التخطيط الضريبي.[2]"

---

[1]- علي حسين الخلف وسلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، دون طبعة مطابع الرسالة الكويت ، 1982 ص148) .

[2]- علي حسين الخلف وسلطان الشاوي،نفس المرجع،نفس الصفحة

المطلب الثاني: الجزاءات وأثرها على الدعوى الجزائية

إن سياسة التجريم التي اتبعها المشرع بخصوص الأفعال التدليسية المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة المتعلقة بمخالفات التشريع والتنظيم الجبائي، أقر لها أدوات عقابية تتبعها الدولة لحماية كيانها من هذه الجرائم ، فمن أجل ردع وقمع جريمة التهرب الضريبي، تم تقرير عقوبات جزائية وعقوبات جبائية، من أجل حماية الخزينة العمومية والمحافظة على السير الحسن للاقتصاد الوطني والمشاريع التنموية للدولة.

الفرع الأول: العقوبات الأصلية والتكميلية

لتطبيق سياسة المكافحة القمعية للجريمة لابد أن يكون العقاب فعالا ومحققا للأهداف المسطرة، وضمانا لحق الدولة في تحصيل واستبقاء الضريبة أقر المشرع مجموعة من الجزاءات تطبق على من ينتهك أو يحل بالالتزامات الضريبية المفروضة عليه.

حيث أن التهرب الضريبي يعد من أهم الجرائم المخلة بالالتزام الضريبي والماسة بالخزينة العامة ينص القانون الضريبي على نوعين من العقوبات عقوبات جزائية وعقوبات جبائية.[1]

أولا: العقوبات الجزائية

اتفقت اغلب النصوص العقابية في القوانين الجبائية على عقوبة الحبس من سنة إلى 5 سنوات كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله مناورات وطرق تدليسية أو احتيالية، غير أنها تختلف بالنسبة لقيمة الغرامات الجزائية المطبقة في حق المكلف المتهرب كالآتي:

[1]- علي حسين الخلف وسلطان الشاوي،نفس المرجع،ص149.

ثانيا: العقوبات الجزائية

تطبق العقوبات الجزائية على مرتكبي جريمة التملص الضريبي سواء أشخاص طبيعية أو معنوية عقوبات جزائية وجزاءات جبائية، ثم أن العقوبات الجزائية ترتبط ارتباطا وثيقا بمرتكبيها فهي الشخص الطبيعي عنها للشخص المعنوي.[1]

1-العقوبات الأصلية

ففي قانون الضرائب الغير المباشرة بالمادة 532 منه يعاقب بغرامة جزائية من 50.000 دج إلى 200.000 دج، أما في حالة الإخفاء لا تطبق هذه العقوبة إلا إذا كان الإخفاء يفوق عشر 1/10 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج، أما قانون التسجيل بالمادة 119 وقانون الطابع بالمادة 34 منهما، فأن الغرامة الجزائية المطبقة تتراوح من 5.000 إلى 20.000 دج أما في حالة الإخفاء لا تطبق هذه العقوبة إلا إذا كان الاخفاء يتجاوز عشر 1/10 المبلغ الخاضع للضريبة او المبلغ 1.000دج.

إلا أن المادة 303 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعد تعديلها بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 بالمادة 28 و المادة 13 المتضمنة لقانون المالية 2012 منه أصبحت العقوبة تحسب على أساس قيمة الحقوق الضريبية المتملص منها على النحو الآتي:

غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج، بالحبس من شهرين إلى ستة اشهر وبغرامة جزائية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ المتملص منها 100.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج ، الحبس من سنتين إلى خمسة سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج او باحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ

[1]- علي حسين الخلف وسلطان الشاوي، المرجع السابق، ص148) .

الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج و لا يتجاوز 10.000.000 دج ، الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج او باحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج ، و نجد أن قانون الرسم على رقم الأعمال بالمادة 117 منه، أحال العقوبات طبقا للمادة 303 قانون الضرائب المباشرة عن كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أوتصفيتها أودفعها في حين أن المواد 532 قانون الضرائب الغير المباشرة و 119 قانون التسجيل و من قانون الطابع، لم يطرأ عليها أي تعديل كي تتماشى مع العقوبات المدرجة في المادة 303 قانون الضرائب المباشرة بعد تعديلها ، كما أن المادة 530 من قانون الضرائب الغير مباشرة نصت على عقوبة الحبس من 06 أيام إلى 06 أشهر في حالة صناعة أو نقل كحول أو بارود أو مصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة، تحمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو الأجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية ، أما المادة 531 قانون الضرائب الغير مباشرة نصت على أن تطبق في حالة استعمال طوابق مزورة أو استعملت من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه طوابع مزورة كما جاءت المواد 304 و 408 من قانون الضرائب.[1]

ثانيا – العقوبات الخاصة بأعوان إدارة الضرائب :

إن الإخلال بالتزام النزاهة الواجب على كل موظف أو صاحب سلطة عمومية مكلف بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة ، أو يضع جداولها من شأنه أن . بمبدأ العدالة يمس الضريبية الشيء الذي ينجر عنه تشجيع التهرب الضريبي. لذلك، نصت المادة 122 من قانون العقوبات على أن كل صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل الضرائب، وكذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها، يعاقب بالحبس

[1]- علي حسين الخلف وسلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، دون طبعة مطابع الرسالة الكويت ، 1982 ص148.

من سنتين (02) إلى 10 سنوات وبالغرامة الجزائية من 500 إلى 10000 دج حسب المادة 121 من نفس القانون.[1]

وتطبق ذات العقوبات أيضا على أصحاب السلطة العمومية، أو الموظفين الذين يمنحون على أية صورة كانت ولأي سبب كان وبغير تصريح من القانون إعفاءات من التكاليف أو الضرائب والرسوم العمومية أو يتجاوزون عن شيء منها، أو يسلمون مجانا منتجات مما تنتجه مؤسسات الدولة ويعاقب المستفيد باعتباره شريكا ، فالمشرع اشترط أن يكون الفاعل صاحب سلطة عمومية، أي يتمتع بسلطة إصدار القرار في مجال المالية العمومية للدولة وكذلك كل الموظفين الذين لهم سلطة لتأسيس وعاء الضريبة وتحصيل مستحقاتها، إن فضلا عن العقوبات الجزائية، تطبق عليهم العقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين والأعوان العموميين (المادة 542 قانون الضرائب الغير مباشرة، المادة 120 الفقرة 1 قانون التسجيل، المادة 35 ف 1 قانون الطابع، لأن الموظف المرتكب لهذه الأفعال يعد مرتكبا لخطأ مهني من الدرجة الثالثة، ويخضع للعقوبات التأديبية المقررة في الرسوم التنفيذي رقم 03-06 المؤرخ في 15/07/2006 المادة 163 والمادة 177 إلى 181 المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية، حيث يتعرض للتوقيف لمدة تتراوح من 15 يوما إلى 6 أشهر، النقل الإجباري، التنزيل في الرتبة الفصل أو التسريح، فتقرير هذا النوع من العقوبات يرجع إلى اختصاص اللجنة التأديبية للإدارة التابع لها، كما جاءت المادة 539 من قانون الضرائب الغير مباشرة والمادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، بأن كل مخالفة للأحكام المتعلقة بالسر المهني ترتكب من قبل أشخاص ينبغي عليهم المحافظة عليه، بموجب تنظيم الضرائب أو المرسوم عند تأسيسها أو تحصيلها أومراقبتها أو في المنازعات التي يشاركون فيها يعاقب عنها بالعقوبات المنصوص عليها بالمادة 301 من قانون العقوبات، وهي الحبس من شهر إلى 06 أشهر وغرامة من 500 إلى 5.000 دج، أما قانون العقوبات، فنص على عقوبة الحبس من سنتين إلى 10 سنوات وبغرامة

[1]- علي حسين الخلف وسلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، دون طبعة مطابع الرسالة الكويت ، 1982 ص148 .

من 500 إلى 10.000 دج لكل موظفي الضرائب الذين يقومون بتحصيل ضرائب غير مستحقة حسب الماد 121 و 122 من هذا القانون، كما نصت كذلك المادة 364 منه على كل من يبدد المحجوزات الموضوعة تحت حراسته أو يشرع في ذلك بعقوبة الحبس من 06 أشهر إلى 03 سنوات وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج، إذا سلمت الأشياء المحجوزة للغير، و في حالة ما إذا أخفى الأشياء المحجوزة عمدا يعاقب حسب المادة 365 بالحبس من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 1.000 إلى 10.000 دج.[1]

*** العود الى الجريمة :**

العود يقصد به العودة إلى الجريمة من قبل شخص سبق الحكم عليه نهائيا بالإدانة من أجل جريمة أخرى، بالتالي يعتبر العود سببا لتشديد العقوبة، لان الحكم السابق لم يفلح في ردعه عن ارتكاب جريمة أخرى كما عرف المشرع الجبائي العود من خلال المادة 131 قانون الرسم على رقم الأعمال " أنه يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون، يرتكب في غضون أجل (05) سنوات بعد الحكم بالإدانة " إذن لقيام حالة العود يجب أن يكون الحكم صادرا من محكمة جزائية أن تكون العقوبة أصلية، فلا يعتد بالعقوبات التكميلية أو التدابير الوقائية، و يترتب عن حالة العود وجوبا مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية، وحددت مدة العود بـ 05 سنوات، وأجمعت كل القوانين الجبائية على ذلك (المواد 303 ف 3 من قانون الضرائب المباشرة ، 130 من قانون الرسم رقم الاعمال، 546-547 من قانون الضرائب الغير مباشرة، 35 فقرة 02 و 03 من قانون الطابع، 120 ف 02 من قانون التسجيل)، أما كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل فيه أداء وظائفهم، ففي حالة العود، يمكن للمحكمة أن تصدر حكما بعقوبة الحبس لمدة تتراوح بين 06 أيام إلى 06 أشهر المواد) 304 قانون الضرائب المباشرة، المادة 122 قانون الرسم رقم الاعمال ، 120 الفقرة 2 من قانون التسجيل، 37 فانون الطابع).

[1]- تعريف قرار المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 05/03/1981 رقم 25575 – مجلة قضائية ، 1982 ص 82 .

جمع العقوبات :

نصت كل القوانين الجبائية على أن تجمع العقوبات من أجل ردع المخالفات في المجال الجبائي مهما كان نوعها (المواد 303 الفقرة 5 قانون الضرائب المباشرة، 133 قانون الرسم رقم الاعمال 549 قانون الضرائب الغير المباشرة ، 120 الفقرة 5 قانون التسجيل، 35 الفقرة 5 قانون الطابع)

1.الظروف المخففة :

إن المشرع خول للقاضي سلطة تقديرية في تخفيف العقوبات، ولم يحصرها أو يحدد مضمونها، بل اكتفى بنص المادة 53 من قانون العقوبات على تحديد الحد الأدنى للقاضي الذي يمكن أن ينزل بالعقوبة إليه في حالة تطبيق ظروف التخفيف، إلا أنه بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها تنص صراحة على عدم إمكانية تطبيق ظروف التخفيف حسب المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات الجبائية، بالتالي لم تترك أي سلطة تقديرية للقاضي في هذا المجال، وتركت له ذلك في مجال العقوبات الجزائية فقط (المواد 303 الفقرة 4 قانون الضرائب المباشرة 132 قانون الرسم رقم الاعمال ، 548 قانون الضرائب الغير مباشرة، 120 الفقرة 4 قانون التسجيل، 35 الفقرة 4 قانون الطابع)، لأن العقوبات الجزائية هدفها قمع وردع المخالفين فهي جزاء لمخالفة الأحكام، ويجوز تخفيضها حسب الظروف المخففة والسلطة التقديرية للقاضي، أما العقوبات الجبائية هدفها ردع وكذلك تعويض الخزينة العمومية على الأضرار التي لحقت بها، بالتالي لا يمكن تخفيضها وحرمان الخزينة منها.[1]

2- العقوبات التكميلية

وهي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية، حيث أن القوانين الجبائية نصت على العقوبات التكميلية من خلال قانون الضرائب المباشرة وقانون الرسم على الضرائب وقانون الضرائب الغير مباشرة، وأكدت

[1]- المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري على الأحكام المتعلقة بـ جريمة الغش الضريبي (أو التملص الجبائي) والعقوبات الجزائية المترتبة عليها.

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

نجد أن القوانين الجبائية تضمنت العقوبات التكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية وأكدت عليها من خلال المادة 303 ف 03 قانون الضرائب المباشرة، المادة 130 قانون الرسم رقم الاعمال، والمادة 546 ف 03 قانون الضرائب الغير مباشرة بنصهم أن العود في أجل 5 سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى المنع) من ممارسة المهنة، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني من المناورات التدليسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، والتي تقوم بتسهيلها هذه الفئة ومساعدة المكلفين بذلك، مخلين بواجباتهم وبالثقة التي منحت لهم بموجب مهنتهم، فقد تناولت العقوبات التكميلية في هذا الصدد القوانين الجبائية لاسيما قانون الضرائب المباشرة بالمادة 306 ف 3 من قانون الضرائب الغير مباشرة بالمادة 544 قانون الرسم رقم الاعمال، قانون الرسم رقم الاعمال، 550 قانون الضرائب الغير المباشرة، 35 القفرة 6 قانون الطابع و 120 الفقرة 6 قانون التسجيل، و عليه من خلال ما سبق ذكره هـ من خلال النصوص القانونية السالفة، نجد أن العقوبات التكميلية تتضمن المنع من ممارسة المهنة في حالة العود، ويكون الحكم بها إجباريا ويصل حتى إلى غلق المؤسسة ولكن هذه المواد القانونية لم تحدد مدة معينة للعقوبة السالبة للحقوق (العقوبة التكميلية)، بل أنه باستقراء المواد نجدها تنص على المنع النهائي ، كما نصت كذلك على نشر وتعليق الحكم، وكذلك من تمت إدانته بتهمة الغش الضريبي بالمنع من ممارسة النشاط التجاري فكلها عقوبات تكميلية سالبة للحقوق.[2]

[1]-المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 546 من قانون الضرائب الغير مباشرة والمادة 130 من قانون الرسم على الأعمال.

[2]-السبتي فارس : مرجع سابق ، ص 319

أولا: العقوبات الجبائية

إن العقوبات الجبائية نوعان الغرامة الجبائية والمصادرة، وهي جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية، وتختلف هذه العقوبات من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا وإن كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات و قبل التطرق لهذه العقوبات بالتفصيل، يجدر بنا التطرق أولا للطبيعة القانونية للغرامة الجبائية، وأيضا إذا ما كان توقيعها يتم بطلب من إدارة الضرائب أو يوقعها القاضي من تلقاء نفسه هناك اتجاهات مختلفة حول طبيعة الغرامات الجبائية، فهناك رأي ذهب إلى أنها جزاءات إدارية من أجل السير الحسن للمصالح الإدارية الضريبية، ويحكم بها القاضي حتى لا تكون إدارة الضرائب خصما وحكما في نفس الوقت، لكن المعيب في هذا الرأي هو بين الجزاءات الإدارية والمالية، فالجزاء الإداري هو عقوبة توقع على من لهم صفة المرافق العمومية، أما الجزاءات المالية توقع على الأفراد،[1] و جاء رأي ثاني واعتبر الغرامة الجبائية على أنها ذات طبيعة جنائية خالصة، وهي عقوبة تكميلية تضاف إلى العقوبة الأصلية، أي أنه لا يمكن النص على عقوبة الغرامة الجبائية والجزائية في نص واحد وهما من نفس الطبيعة، ففي كل النصوص الجبائية نجدها تنص على الغرامتين معا، هذا دليل على طبيعتهما المختلفة، إن إخضاع الغرامة الجبائية لبعض الأحكام المدنية كمبدأ التضامن بين الجناة ينفي عنها الطبيعة الجنائية البحتة، وذهب رأي ثالث إلى اعتبار الغرامة الجبائية تعويضا مدنيا عن الضرر الذي يصيب الخزينة العمومية من مخالفة الالتزامات الجبائية، وهذا الرأي يعتمد على أساس أن كل من يلحقه ضرر له الحق في المطالبة بالتعويض، إن الغرامة الضريبية هي تعويض مدني لأن ذاتية التشريع الضريبي حكمتها المحافظة على حقوق الخزانة العامة، لأن هذه الحكمة ليس من مقتضاها إضفاء صفة جديدة على جزاء معين يمكن أن ينطوي تحت أي من الجزائين المدني أو الجنائي، أي أننا لسنا في حاجة إلى خلق نوع جديد من الجزاء

[1]- احسن بوسقيعة، أحسن الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية المجلة القضائية للمحكمة العليا العدد 02 ، 1994 ، ص 238 .

وكذلك الدعوى الجبائية هي دعوى مدنية تابعة للدعوى العمومية الأصلية لهذا يكون الحكم فيها من طرف المحكمة الجنائية، فالتعويض الذي يقضي به في هذه الجرائم الضريبية يذهب لحساب الخزينة العمومية خلافا للغرامات الجزائية، لكي ينتقد هذا الرأي أن التعويض لا يجوز بحسب طبيعته ووظيفته لا يصح أن يتجاوز مقدار الضرر ،[1] لكن بالنسبة للغرامة الجبائية فهي في بعض الأحيان تفوق الضرر الذي يلحق الخزينة العمومية ، حيث ذهب معارضوه إلى القول بأنه يمثل حلا ناقصا ولا يقدم معيارا حاسما بين ما يخضع من الآثار لأحكام التعويض، وما تجري عليه أحكام العقوبة فهذه المبالغ إما عقوبة وإما أنها تعويضا ولكل منهما صفة تستبعد صفة أخرى ولذلك يجب الاختيار بين هاتين الصفتين رأينا الخاص في هذه المسألة أنه رغم قرار المحكمة العليا السابق ذكره الذي قام بتغليب الصفة المختلطة على الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية ، بحكم أن الدعوى الجبائية هي دعوى مدنية متصلة بالدعوى العمومية، فنحن مع الرأي القائل بوجوب عدم خلط الأمور بين الطبيعتين، ويتعين إبراز ما إذا كانت الغرامة الجبائية عقوبة أم تعويض مدني في القوانين الجبائية لرفع اللبس والخلط القائم لأن من أسباب صعوبة تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية هي صياغة النصوص القانونية الجبائية الناطقة بالغرامات، فأحيانا تستعمل عبارة ... " الغرامة المعاقب بها "... ويفهم منها أنها عقوبة، وأحيانا أخرى عبارة ... " تطبق غرامة مساوية لـ... أو كحد أدنى "... ويفهم منها أنها تعويض لأنه ترك السلطة التقديرية للقاضي في تحديد قيمتها، ففي رأينا كان من الأجدر أن تكون صياغته القانونية كالتالي: ... بالنسبة للعقوبات الجبائية يقدر تعويض بغرامة تقدر بـ ".... لأن مسألة الطبيعة المزدوجة أو المختلطة هي استحداث أمر لا أساس له من القانون.

[1]- محمد عامر أبو بكر الصديق : أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات دار غريب للطباعة القاهرة 1993 ، ص 218 .

أولا – الغرامات الجبائية:

"سوف نعرض الغرامات الجبائية حسب كل من قانون من القوانين الجبائية، لأنها تختلف مضمونا ومقدارا من قانون إلى آخر.

1 – عقوبات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

–إن أول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة مالية محددة بـ 30.000 دج نتيجة مخالفة الإجراءات الجبائية حسب المادة 194 فـ1 قانون الضرائب المباشرة، كما تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بها الذي لم يقدم التصريح السنوي، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS) ، بمضاعفة المبلغ لمفروض عليه بنسبة 25% % المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة كما تخفض هذه الزيادة عند تقديم التصريح السنوي بعد انقضاء الآجال المحددة في غضون الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء هذه الآجال، وذلك بنسبة % 10 إذا لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد، وإلى % 20 إذا كانت مدة التأخير شهرين المادة 322 قانون الضرائب المباشرة، كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات السنوية التي تحمل عبارة " لا شيء" néant الغرامات التالية :[1]

2.500 دج عندما تكون مدة التأخير شهر واحد.

5.000 دج عندما يتجاوز التأخير شهر واحد وأقل من شهرين. 10.000دج عندما يفوق التأخير شهرين.

عندما يصر المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الأسس أوالعناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة تصريحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق المتملص منها المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة كالتالي:

[1]- احسن بوسقيعة، الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية المجلة القضائية للمحكمة العليا العدد 02 ، 1994 ، ص 238 .

– نسبة % 10 إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها تقل عن 50.000 دج أو تساويه. نسبة % 15 إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه. نسبة % 25 إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج و في حين محاولة استعمال مناورات وطرق تدليسية تطبق زيادات تقدر ب نسبة % 100 إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أقل من 5.000.000 دج أو ما يساويه.[1]

– نسبة % 200 إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنويا أكثر من 5.000.000دج. كما أن عدم التصريح بالعمولات والمكافآت عن الوساطة والإنقاصات والأتعاب ومختلف المكافآت الأخرى التي تدفع لهؤلاء الأشخاص الذين لا يكشفون عن هويتهم ضمن الشروط المقررة في المادة 176 بدفع غرامة جبائية تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل الإجمالي على المبالغ المدفوعة أو الموزعة ، أما في حالة الرسوم المغفلة، فإن الغرامة الجبائية المعاقب بها تكون دائما مساوية لثلاث مرات مبلغ هذه الرسوم دون أن تقل عن 5000 دج المادة 303 ف 3 ق ض أما المادة 304 قانون الضرائب المباشرة تعاقب بغرامة جبائية تتراوح من 10.000 دج إلى 30.000دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين معاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم ، و في حالة التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع الأعوان من إجراء الرقابة تحدد الغرامة ب 50.000 دج، وتضاعف 03 مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين وكان المحل دائما ، و جاءت المادة 306 ق ض م تعاقب عن المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أو خبير ، وبصفة أعم كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبة أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها:

1.000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه. 2.000 دج عن المخالفة الثانية.

[1]- بوصقيعة أحسن الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية المجلة القضائية للمحكمة العليا العدد 02 ، 1994 ، ص 238 .

– المادة 176 : من قانون الضرائب المباشرة تنص على " يجب على مسيري المؤسسات و المكلفين بالضريبة الذين يحققون أرباحا من ممارسة مهن غير تجارية ، و الذين يدفعون أثناء ممارسة مهنهم ، اتعابا عن براءات رخص و علامات الصنع والمصاريف المساعدة التقنية . المقر و غيرها من المكافآت إلى أشخاص لا ينتمون إلى مستخدميهم المؤجرين ، أن يصرحو بهذا المبالغ في الكشف يبين القاب المستفدين و اسماء هم ورقم التعريف الجبائي الخاص بالمستفدين و عناوينهم و مبالغ التي قبضتها كل مستفيد ، يجب إرفاق هذا الكشف بالتصريح السنوي .

3.000دج عن المخالفة الثالثة وهكذا بإضافة 1.000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب وإما بالتزامن.[1]

2 – عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة:

أما فيما يخص عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة، نجده ميز بين نوعين من العقوبات الجبائية، عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية.

أ– **عقوبات ثابتة:** حسب المادة 523 قانون الضرائب الغير مباشرة، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب المباشرة بغرامة جبائية من 5.000 دج إلى 25.000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، لاسيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من نفس القانون

[1]-المادة 523 : من قانون الضرائب الغير مباشرة من قانون الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري وضمن التعديلات التي طرأت عليها لاسيما في مشاريع قوانين المالية الأخيرة على فرض عقوبات وغرامات مالية مشددة في حال الإخلال بالالتزامات المتعلقة بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما.

ب – عقوبات نسبية

ففي حالة التملص من الحقوق، يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25.000 دج ،وفي حالة استعمال طرق احتيالية،[1] ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 530 الفقرة 2 من نفس القانون المتعلقة بأنواع الكحول المغيرة و تحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش على أن لا تقل عن 50.000 دج المادة 524 قانون الضرائب الغير المباشرة أما المادة 537 قانون الضرائب الغير المباشرة تعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات التشريع الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10.000 دج إلى 100.000 دج، أما عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب المادة 537 قانون الضرائب الغير المباشرة بغرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج، في حين المادة 544 من قانون الضرائب الغير المباشرة عاقبت على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو خبير جبائي أو كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات الجبائية المقررة في المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة التي سبق وذكرناها، و حسب المادة 545 من قانون الضرائب الغير المباشرة أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى بصفة مسير أو مستخدم المقرر في حق الأشخاص المثبت اتهامهم في إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة جبائية من 1.000 إلى 10.000 دج، و في حالة التملص

[1]- المادة 60 : من ق الرسم على الرقم الاعمال تنص على " الاشخاص الطبيعين او المعنويين الذين يقومون باعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة ، أن يضعوا بصفة جلية عند مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو جزئيا ، لوحة تحمل اسمهم و لقبهم أو عنوان المؤسسة و طبيعو نشاطهم مالم يتوفر على وسائل تعريف اخرى مثل اللافتات ".

من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي دائما ثلاث أضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل من 5.000 دج.[1]

3 – عقوبات قانون الرسم على رقم الأعمال:

جاءت المادة 114 من قانون الرسم رقم الاعمال على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 إلى 2.500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1.000 دج إلى 5.000 دج ، و في حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60 ، من هذا القانون، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر ب 1.000 دج تطبق عليها غرامة جبائية تقدر بـ 1.000دج، و كل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 ، من هذا القانون تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و 5.000 دج ، إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف أو إذا طبق الخصم في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة 116 من قانون الرسم رقم الاعمال النسب الآتية:

– نسبة 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه يقل أو يساوي 50.000 دج. نسبة % 15 إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر من 50.000 دج وأقل أو يساوي 200.000 دج. – نسبة % 25 إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر من 200.000 دج ، و في حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الرسوم المتملص منها أما المادة 122 من قانون الضرائب عاقبت كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم بغرامة جبائية من 1.000دج إلى 10.000 دج.

---

[1]- المادة 60 : من ق الرسم على الرقم الاعمال تنص على " الاشخاص الطبيعين او المعنويين الذين يقومون باعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة ، أن يضعوا بصفة جلية عند مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو جزئيا ، لوحة تحمل اسمهم و لقبهم أو عنوان المؤسسة و طبيعو نشاطهم مالم يتوفر على وسائل تعريف اخرى مثل اللافتات

4 – عقوبات قانون الطابع: إن كل غش أو محاولة للغش بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها، غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج وهذا حسب المادة 33 قانون الطابع، أما المادة 35 الفقرة 2 قانون الطابع، نصت على أن العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم تكون الغرامة المترتبة تساوي دائما خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج، والمادة 37 قانون الطابع كذلك نصت على أن من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم ويعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج. أما المادة 90 قانون الطابع جعلت كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أوغير القابلة للتداول بغرامة تتراوح بين 500 إلى 5.000 دج، كما جاءت المادة 91 قانون الطابع التي نصت على أن تطبق نفس الغرامة المنصوص عليها في المادة 90 أعلاه بالتضامن على المكتتب أو القابل أو المستفيد أو المظهر الأول للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع، وذلك في حالة مخالفة أحكام المواد 77 إلى 86 قانون الطابع، في حين المادة 106 ق ط جاء فيها أنه كل مخالفة لأحكام المواد 19، 100، 101 من قانون الطابع يعاقب بغرامة تقدر ب:[1]

– نسبة % 10 إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه يقل عن 50.000 دج أو يساويه. – نسبة % 15 إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه أكثر من 50.000 دج وأقل أو يساوي 200.000 دج.

[1]-المادة 37 قانون الطابع على أحكام هامة تتعلق بـ حقوق الطابع المطبقة على العقود الجبائية والتصريحات الصادرة عن الإدارة الجبائية أو المقدمة إليها.

نسبة % 25 إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه أكثر من 200.000 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة % 100 على كل الحقوق المتملص منها وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع، وإن الحد الأدنى لتطبيق هذه الغرامة هو 500 دج، كما جاءت المواد من 07 إلى 18 قانون الطابع دائما بأنه لا يجوز لأي شخص أن يبيع أو يوزع ورقا مفروضا عليه طابع إلا بمقتضى أمر من الإدارة الجبائية، وذلك تحت طائلة غرامة تتراوح من 1.000 دج إلى 10.000 دج، و كذلك تفرض غرامة تتراوح بين 500 دج إلى 5.000 دج على:[1]

-على كل عقد عرفي مخالف لأحكام المادتين 12 و 13 الورق المدموغ الذي سبق استعماله من أجل تحرير أي عقد لا يجوز استعماله لعقد آخر، ولا يمكن أن يعد عقدان الواحد تلو الآخر ولا أن تسلم صورة عنهما في نفس الورقة المدموغة.

- على مخالفة أحكام المادة 15 من نفس القانون السابق إن كشوف المصاريف التي يعدها كتاب الضبط والموثقون والمكتتبون يجب أن يبين فيها بصفة واضحة في عمود خاص مبلغ الرسوم المدفوعة إلى الخزينة.

يتعرض كذلك الموثقون الذين يعملون لحسابهم الخاص لغرامة قدرها 5.000 دج تطبق على كل مخالفة في حالة عدم التصريح صراحة في العقد إذا كان السند يحمل الطابع المقرر، أو لم يصرح بمبلغ رسم الطابع المدفوع.

5 - عقوبات قانون التسجيل:

تنص المادة 49 قانون التسجيل على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 اعلاه ، تترتب عليه

[1]-المادة :19 من قانون الطابع المتعلقة بأخير في دفع الرسوم المعلقة في الآجال المحددة قانونا

شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 1.000 دج إلى 10.000 دج، أما المادة 120 ق ت فنصت على أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج.

6 – عقوبات قانون الإجراءات الجبائية: المادة 62 منه نصت على أنه يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 500 إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 ، التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، كما أن القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29/12/2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 المادة 45 منه ، نص أنه في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين، كشفا بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 224 الفقرة 1 قانون الضرائب المباشرة تطبق عليهم غرامة جبائية تقدر ب 30.000 دج إلى 400.000 دج و تطبق نفس الغرامة عندما يتضح أن المعلومات الواردة في كشف الزبائن غير صحيحة.[1]

7- المصادرة : فقد انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة، فالمصادرة هي إجراء يهدف إلى تمليك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لمالكها أو صاحبها بغير مقابل كما نصت المادة 15 من قانون العقوبات على تعريف المصادرة بأنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة، فالمصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة

[1]- المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة على أحكام هامة تتعلق بـ الإجراءات الردعية في حال عدم تقديم أو التأخر في إيداع التصريحات الجبائية السنوية.

تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار ، لقد نصت القوانين الجبائية على المصادرة في نص المادة 525 قانون الضرائب الغير المباشرة[1] بقولها أن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 من نفس القانون، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء وسائل التزوير المحددة قانونا، وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64 و 66 من هذا القانون و تعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآلات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى في نقل الأشياء المحجوزة، و كما نصت المادة 531 قانون الضرائب الغير المباشرة كذلك على أن استعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع يمكن أن تؤدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات، وبالرجوع إلى أحكام المادتين 209 و 210 نجدها تؤدي بنا إلى تطبيق المادة 213 من نفس القانون وهو الحكم بالمصادرة عليها بالمادة 25 من قانون العقوبات في الجرائم المحددة في هذا القسم المتعلق بتقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات غير أنه لا يكون قابلا للمصادرة حسب المادة 15 من قانون العقوبات ما يلي: محل السكن اللازم لإيواء الزوج والأصول والفروع من الدرجة الأولى للمحكوم عليه إن كانوا يشغلونه فعلا.

فعلا وقت صدور الحكم ، فلا يجوز الحكم مقدما بمصادرة أشياء يكون ضبطها لاحقا، إنه المادة 15 الفقرة 3 من قانون العقوبات للمحكمة أن تأمر بمصادرة الأشياء التي تعلمت أو كانت ستستعمل في تنفيذ الجريمة في حالة إصدار الحكم في جناية أو التي تحصل منها ولا يجوز الأمر بمصادرة الأشياء في حالة الحكم في جنحة أو مخالفة إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك، كما أن المصادرة لا تشمل الأشياء

[1]- المادة 525 قانون الضرائب الغير المباشرة على قضية قانونية وإجرائية بالغة الأهمية تتعلق بـ شروط وظروف قبول الدعاوى القضائية والتظلمات (الطعون) المتعلقة بالمخالفات الجبائية في مجال الضرائب غير المباشرة.

المملوكة للغير إلا إذا تعلق الأمر بتدبير من تدابير الأمن قضي به وفقا لأحكام المادة 25 من قانون العقوبات أو بنص صريح في القانون، فالمصادرة كتدبير أمن تختلف عن المصادرة كعقوبة تكميلية من عدة نقاط أهمها :[1]

– المصادرة كتدبير وقائي يحكم بها ولو لم تكن هناك أية عقوبة أصلية في حالة قضاء ببراءة المتهم في حين لا يمكن الحكم بها كعقوبة تكميلية إلا إذا قضت المحكمة بعقوبة أصلية. – المصادرة كتدبير أمن وقائي وجوبية، لا خيار للمحكمة فيها، في حين المصادرة كعقوبة تكميلية هي جوازية إلا إذا نص القانون صراحة بوجوبيتها.

– المصادرة كتدبير وقائي يجب الحكم بها في جميع الأحوال ولو لم تكن الأشياء لمضبوطة ملك المتهم أو محل نزاع في ملكيتها بين المتهم والغير ، بينما المصادرة كعقوبة تكميلية ينبغي أن لا تخل بحقوق الغير حسن النية .

الفرع الثاني: العلاقة بين الجزاء الجبائي والجزائي

تعد العلاقة بين الجزاء الجبائي (الإداري) والجزاء الجزائي (الجنائي) في جريمة التهرب الضريبي من المواضيع القانونية الدقيقة، حيث يهدف كلاهما إلى حماية الخزينة العمومية، لكنهما يختلفان في الطبيعة والجهة المختصة[2].

إليك تفصيل لهذه العلاقة وتداخلاتها:

1.التمييز بين الجزاءين

من الضروري أولاً فهم الفوارق الجوهرية بين المسارين قبل التطرق لعلاقتهما:

[1]- المادة 25 من قانون العقوبات

[2]- قانون رقم 20–13 مؤرخ في 14 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 29 ديسمبر سنة 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021

وجه المقارنة	الجزاء الجبائي (الإداري)	الجزاء الجزائي (الجنائي)
المصدر	يفرضه قانون الضرائب.	يفرضه قانون العقوبات وقوانين الضرائب (شق جنائي).
الطبيعة	مالي (غرامات، زيادات، تأخير).	(حبس، غرامات جنائية، مصادرة).
الجهة المختصة	الإدارة الضريبية (أو القضاء الإداري).	القضاء الجزائي (المحاكم الجنائية).
الهدف	تعويض الخزينة عن الضرر المالي.	ردع الممول ومعاقبته على خرق النظام العام.

كقاعدة عامة، يسود مبدأ استقلالية الجزاء الجبائي عن الجزاء الجزائي .وهذا يعني:

- يمكن للإدارة الضريبية فرض غرامات إدارية بمجرد اكتشاف المخالفة دون انتظار حكم قضائي.
- لا يشترط لتحريك الدعوى العمومية (الجنائية) أن يتم الفصل في النزاع الضريبي الإداري أولاً[1].

رغم الاستقلالية، هناك نقاط تماس قوية تجعل المسارين يؤثران على بعضهما البعض:

[1]-قانون رقم 20-13 مؤرخ في 14 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 29 ديسمبر سنة 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021

- وحدة الواقعة المنشئة :المساران ينطلقان من فعل واحد وهو "التهرب" (إخفاء مداخل، تقديم كشوف كاذبة، إلخ).
- تراكم العقوبات في أغلب التشريعات، لا يمنع فرض غرامة جبائية من توقيع عقوبة حبسية. وهذا استثناء لمبدأ "عدم جواز العقاب على الفعل مرتين"، حيث يعتبر الفقه أن الجزاء الجبائي "تعويضي" بينما الجزاء الجنائي "زجري."
- تأثير الحكم الجنائي على القرار الإداري :إذا صدر حكم جنائي نهائي ببراءة الممول لأن "الواقعة المادية لم تقع أصلاً"، فإن هذا الحكم يقيد الإدارة الضريبية ويفرض عليها إلغاء الجزاءات الجبائية المرتبطة بتلك الواقعة.

في كثير من النظم القانونية (مثل القانون الجزائري أو المصري أو الفرنسي)، لا يمكن للنيابة العامة تحريك الدعوى الجزائية في جرائم التهرب الضريبي إلا بناءً على شكوى رسمية أو طلب من وزير المالية أو من يفوضه.

هذا القيد يجعل "الجزاء الجزائي" رهيناً بقرار الإدارة الضريبية، وهو ما يسمى بـ "قفل الملاحقة الجنائية[1]."

تسمح القوانين غالباً للممول بإجراء مصالحة مع الإدارة الضريبية:

1. إذا تمت المصالحة قبل صدور حكم نهائي، فإنها تؤدي غالباً إلى انقضاء الدعوى الجزائية أو وقف تنفيذ العقوبة.
2. هنا يظهر بوضوح أن الغاية من الجزاء الجزائي هي الضغط على الممول للامتثال للجزاء الجبائي (دفع حقوق الخزينة).

[1]-محمد عباس، المرجع السابق، ص 112.

إن العلاقة بينهما هي علاقة تكاملية نفعية؛ فالجزاء الجبائي يضمن حق الدولة المالي، والجزاء الجزائي يضفي صفة الردع والرهبة لضمان التزام الممولين، مع بقاء الإدارة الضريبية هي المحرك الأساسي لكلا المسارين في أغلب الأحيان[1].

[1]- محمد عباس، المرجع السابق، ص 112.

خلاصة الفصل

تعد الضريبة الركن الأساسي للمالية العامة، فبتوسيع نطاقها وأنواعها نتجت ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي الذي يمثل جريمة يعاقب عليها القانون الجبائي، فجريمة التهرب الضريبي احتيال يحاول بواسطته الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة عدم دفعها كلها أو جزء منها، والتهرب إما يكون كليا أو جزئيا، حيث ينقسم التهرب الضريبي إلى نوعين : الأول يستخدم فيه المكلف بالضريبة طرق مشروعة وذلك دون انتهاك القانون وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي، والنوع الثاني الذي يلجأ فيه المكلف إلى استخدام وسائل وطرق غير مشروعة، فينتهك من خلالها القانون وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

أما أركان جريمة التهرب الضريبي فهي نفسها أركان الجريمة بصفة عامة المتمثلة في : الركن الشرعي الذي هو عبارة عن نصوص قانونية تبين أن فعلا مع ينا يعتبر جريمة، وأن هذه الجريمة لها عقوبة محددة، والركن المادي هو مخالفة الالتزام الضريبي وذلك باللجوء إلى وسائل غير شرعية تنطوي على عدم الصدق والتدليس، أما الركن المعنوي فهو الوسيلة التي تحدد المسؤول عنها، فجريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية التي تتوافر القصد الجنائي بشقيه العام والخاص. ولجرائم التهرب الضريبي عدة صور هي : صورة المحاولة أو الشروع فيها، وصورة الاشتراك حيث يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشرك اشتراكا مباشرا فيها ، أي توسط شخص بصفة غير قانونية في الاتجار في القيم المنقولة، أو تحصيل قسائم في الخارج أو قبض بصفة غير قانونية باسمه قسائم يملكها الغير ، أو ساهم في إعداد واستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، صورة العود التي تتضاعف عقوبتها الجزائية والجبائية بارتكاب نفس الجريمة خلال خمس سنوات، وأخيرا صورة التقادم أي مرور الزمن اللازم لسقوط الحق، والحق هنا ينصرف إلى حق الدولة في اقتضاء الضريبة وهو بذلك يرتبط بتحصيل الضريبة بعد استحقاقها

الفصل الثاني:

اليات متابعة الدعوى الجزائية في جرائم التهرب الضريبي

إن قانون الإجراءات الجزائية يعطي للنيابة العامة مطلق الحرية في تحريك الدعوى العمومية ولا يرد على حقها هذا أي قيد إلا بنص خاص، إلا أنه بالرغم من هذا الحق الذي تمتلكه النيابة العامة، هناك الجرائم الضريبية التي يشترط المشرع لرفع دعوى بشأنها تقديم طلب من مصلحة الضرائب، وإن كل النصوص الضريبية تتفق على تعليق تحريك الدعوى الجبائية الجزائية على تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب مما يعني أنه لا يجوز للنيابة العامة أن تباشر أي إجراء من إجراءات التحقيق أو أن ترفع الدعوى إلى المحكمة دون تقديم طلب، وعلة ذلك هو إمكانية تفاهم الإدارة الضريبية مع المكلفين دون اللجوء إلى القضاء.

وعليه، فإذا لم يحصل أي تفاهم تلجأ إلى رفع شكوى إلى القضاء وذلك بعد أخذ رأي اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية، فإذا رفعت الدعوى إلى القضاء قبل تقديم طلب الجهة المخولة قانونا يكون الإجراء باطلا بطلانا متعلقا بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدعوى العمومية.

إن رفع الدعوى الجبائية الجزائية بغير طلب في الحالات التي يتطلب فيها القانون ذلك يجعلها غير مقبولة، أي أن تحريك الدعوى العمومية بالنسبة للجرائم الجبائية لا يتم ولا تعتبر إجراءاته صحيحة إلا بعد تقديم طلب من إدارة الضرائب، وعلة اشتراط تقديم الطلب في الجرائم الضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي، هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة . بين المكلفين والإدارة الضريبية من التفاهم لا على القصر وأن يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف والملابسات في كل جريمة على حد كما يمكن لإدارة الضرائب كذلك أن تسحب الشكوى متى تشاء وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوى إذ تنقضي هذه الأخيرة إما لأسباب خاصة أو عامة

المبحث الأول:خصوصية تحريك الدعوى الجزائية

تخضع جميع المتابعات القضائية من حيث تحريكها أو توقيعها إلى القواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات الجزائية، غير أن القوانين الجبائية وكذا قانون الإجراءات الجبائية تضمنت أحكام خاصة بالدعوى والمنازعة الضريبية وهي خصوصية وجوب تحريكها من طرف إدارة الضرائب، ونظرا للطابع المميز للجرائم الضريبية كونها تشل يد النيابة العامة وتقيدها في سلطتها التقديرية المخول لها قانونا بموجب العمل القضائي، ذلك أن سلطة ملائمة المتابعة من عدمها هو تتوقف على تدخل إرادة المجني وإدارة الضرائب، ومتى كان الحال كذلك فإن النيابة مقيدة بإرادة إدارة الضرائب أي أنها مقيدة في استعمال حقها في تحريك الدعوى وأخضعتها لقيود وشكليات من بينها شرط تقديم هذه الدعوى من طرف الإدارة المعنية، وإن الهدف أو الغاية من حماية العلاقة الودية القائمة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، وكذلك نظرا للطابع التقني والمحاسبي لهذه الجرائم هذا من جهة وترك سلطة تقدير الظروف وتحديد ما يجب اتخاذه لكل جريمة ومراعاة ملابسات كل جريمة على حدى.

المطلب الأول:دور الإدارة الضريبية في تحريك الدعوى

لا يمكن تقديم شكوى إدارة الضرائب – باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان وحق الطابع – إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة الجهوية المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية.[1]

تنظم إجراءات إيداع شكوى إدارة الضرائب بموجب أحكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أن المخالفات تباشر من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في قوانين الضرائب، وفقا للشروط التي نصت عليها.

[1]-فارس السبتي،المرجع السابق،ص190.

هذه المادة التي تنص على أنه لا يمكن للمدير الولائي مباشرة المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية، إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة الجهوية المنشأة لهذا الغرض على المستوى الجهوي.[1]

يمكن إيداع شكوى إدارة الضرائب أمام وكيل الجمهورية كما يمكن إبداعها أمام قاضي التحقيق مع التأسيس كطرف مدني.

الفرع الأول:شرط الشكوى

يختص المدير الولائي للضرائب بإيداع الشكاوى ضد كل المكلفين بالضرائب التابعين لمجال اختصاصه، وذلك بصفته المسؤول السلمي لكل من مراكز الضرائب، المراكز الجوارية للضرائب، وباقي المصالح الخارجية التابعة للمديرية الولائية للضرائب، تصدر الاقتراحات من أجل المتابعة الجزائية ضد مرتكب مخالفة الغش الضريبي التابعين لاختصاص المديرية الولائية للضرائب من طرف المصالح التالية:

- مصالح الوعاء.
- مصالح التحصيل.
- مصلحة المراقبة الجبائية.
- مصالح ضمان الذهب والمعادن الثمينة.[2]

أولا: في مجال الوعاء

على المصلحة المعنية التي قامت بإثبات المخالفة الجبائية أثناء عمليات المراقبة المؤدية إلى فرض غرامات مرتبطة باستعمال الطرق التدليسية، أن تقوم بإعداد تقرير يتضمن إثبات المخالفة، هذا التقرير

[1]-محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الطبعة الأولى، الجزء الأول، 1953، ص186.

[2]- محمود مصطفى، المرجع السابق، ص186

يمكن أن يؤدي إلى اقتراح إيداع شكوى ، الذي يرسل إلى المدير الولائي للضرائب، يجب أن ينجز في شكل تقرير تعده المصلحة التي عاينت المخالفة، ويتضمن المعلومات التالية:

المعلومات الشخصية للمكلف بالضريبة وكذا عنوانه الشخصي والمهني.

– إثبات احترام إجراءات الإخضاع الضريبي.[1]

– الوقائع التي شكلت مخالفة بمفهوم التشريع الجبائي والتي أدت إلى إيداع الشكوى. – القرائن المجمعة بدون أي غموض وذلك تفاديا لأي عيب في الشكل أو في الإجراءات.

ثانيا : في مجال التحصيل

يقصد بالتحصيل مجمل العمليات التي ترمي لإستيفاء دين نقدي سواء كانت العمليات طوعية أو جبرية قضائية أو غير قضائية.

على قابض الضرائب أيضا أن يعد تقريرا مفصلا من أجل إرساله إلى المدير الولائي للضرائب، هذا إضافة إلى أن كل اقتراح إيداع شكوى يجب أن يرفق بملف الموضوع، هذا الأخير الذي يجب أن يعد من طرف المصلحة التي اقترحت إيداع الشكوى.

الفرع الثاني:سلطة الإدارة في المتابعة

إن الجرائم الضريبية بشكل عام، وجريمة التهرب الضريبي بشكل خاص ذات طبيعة خاصة تتميز بها عن جرائم القانون العام من حيث التجريم وإجراءات المتابعة، وكذا من حيث الجزاءات المقررة، فارتأينا في هذا الصدد أن نتناول السياسة العقابية التي اتبعها المشرع الجزائري من أجل مكافحة التهرب الضريبي، من خلال التطرق للعقوبات الجزائية والجبائية التي قررها في هذا المجال، بالإضافة إلى العقوبات التهديدية والمهنية، و قبلها سنعالج إجراءات المتابعة وكيفية كشف وإثبات التهرب الضريبي،والأشخاص المؤهلة

[1]- محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الطبعة الأولى، الجزء الأول، 1953، ص186.

لذلك، حتى يمكننا متابعة المتهربين قضائيا، والجهة المختصة برفع الشكوى وتحريك الدعوى العمومية والجبائية، كما يجب أيضا التطرق إلى تقرير المسؤولية الجزائية.

المطلب الثاني:الإجراءات السابقة على المتابعة

تعد معاينة وإثبات الجرائم الضريبية البداية الأساسية لمكافحة التهرب الضريبي وأولها المشرع الأهمية الكاملة من خلال حرصه على الإجراءات الواجب توفرها في الأشخاص المكلفين بإثبات الجرائم، والشكليات التي تتطلبها المحاضر الضريبية، و يترتب على إثبات ومعاينة جريمة التهرب الضريبي، إحالة مرتكبيها إلى القضاء للمحاكمة، بناءا على شكوى من الجهة المختصة على مستوى إدارة الضرائب حتى يمكن تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية، كما تترتب المسؤولية الجزائية على المكلف بالضريبة القائم بالأفعال المخالفة للقانون، بصفته فاعل أصلي شخص طبيعي أو معنوي كان، وتمتد المسؤولية إلى الشريك وأفعال الغير.[1]

الفرع الأول:الرقابة والمعاينة الجبائية

لقد اتسمت القوانين الجبائية بعدم الانسجام في تحديد الأشخاص المخولون للقيام بإثبات الجريمة الضريبية، حيث تختلف من نص إلى آخر، فجاءت المواد 21 من قانون الطابع و 504 قانون الضرائب الغير المباشرة على أن الأشخاص المؤهلين لإثبات التهرب الضريبي، هم جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا، مكلفون بإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب، أما المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال فجاء فيها أنه يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام الضريبية بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام من طرف ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك، أو أعوان قمع الغش والجرائم الاقتصادية، أما فيما يخص قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل لم يشيروا على الإطلاق إلى الأشخاص المؤهلين

[1]- محمود مصطفى، المرجع السابق، ص186.

لإثبات الجرائم الضريبية،[1] ورغم استحداث قانون الإجراءات الجبائية الذي بدوره لم يفصل بدقة في هذا الأمر، إذ نص على أعوان الإدارة الجبائية تارة، وتارة أعوان الإدارة المالية من أجل إثبات التهرب الضريبي، دون أن تكون هناك أي إشارة لضباط الشرطة القضائية، كما أنه ينص على أن تكون رتبة الأعوان المؤهلين لذلك لا تقل عن رتبة مراقب في بعض المواد، وفي نصوص أخرى على أن لا تقل عن رتبة مفتش، وأحيانا أخرى لا ينص على رتبة الأعوان اللازمة لذلك مما سبق ذكره يثور بنا التساؤل حول ما إذا كانت الشرطة القضائية لها الحق في إثبات التهرب الضريبي على غرار ما هو معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال، أم الإثبات يبقى محصورا في أعوان الإدارة الضريبية والمالية فقط ؟ فعليه، إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية هي صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم، ولها صلاحية البحث وجمع الأدلة ما لم تستبعد بنص صريح، وبالتالي نظرا للطابع الخاص الذي تتسم به الجرائم الضريبية من حيث طابعها التقني وأنها تمس الوعاء الضريبي، وكذلك لوجود العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، فالقاعدة العامة أن يكون حق الإثبات في الجرائم الضريبية من اختصاص أعوان الإدارة الضريبية، وطالما لا يوجد نص صريح يستبعد ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم، فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية فمن أهم الصلاحيات التي خولها المشرع للأشخاص المؤهلين للإثبات الغش الضريبي، هي تحرير محضر إثبات المخالفة، حيث جاءت المادة 505 قانون الضرائب الغير المباشرة التي نصت على الإجراءات الشكلية التي يتعين احترامها عند تحرير المحضر وذلك بذكر تاريخ اليوم الذي تم فيه تحريره ونوع المخالفة، واسم ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحريره، والشخص المكلف بالمتابعات ومكان تحرير المحضر وساعة اختتامه أما باقي القوانين الجبائية لم تخضع تحرير

[1]- محمود مصطفى، المرجع السابق، ص183.

محضر الإثبات لأي شكلية معينة،[1] ولكن حسب المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال يفهم أنه لكل جهة مؤهلة لإثبات الغش الضريبي تحرير محاضرها وفقا للأوضاع والإجراءات التي تحكم تحرير محاضرها حيث يقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة والمؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية وظروفها وأدلتها ومرتكبيها وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامتة مثبتة في ورقة كما أعطى المشرع للمحاضر الضريبية قوة إثبات مطلقة إذا تم تحريرها وفقا للشروط الشكلية والموضوعية، فهي تتميز بالقوة الثبوتية من أجل إثبات الجرائم لأنها أساس المتابعة لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة بموجب محاضر مدعمة بالوثائق والجداول، فتحريك الشكوى من اختصاص الإدارة دون سواها مرتبط بهذه المحاضر ومن صلاحيات الأعوان المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية كذلك حق الإطلاع على السجلات والوثائق والمستندات لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسة المالية وكل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها والكشف عن الجرائم الضريبة والتأكد من احترام القوانين الجبائية كما أنه عندما تسفر عملية البحث عن التهرب الضريبي على قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الضريبية أن ترخص لأعوانها القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة أو دفع الضريبة و يجوز لأعوان الضرائب القيام بكل المعاينات والتحقيقات التي تبدو لهم ضرورية لإثبات الجرائم في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة، ولكن وفقا لإجراءات معينة، حيث يجب أن تكون خلال النهار وفي ساعات محددة قانونا 2 كما أنه لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير تحت طائلة البطلان المادة 34 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، فضلا عن ذلك، منح المشرع كذلك لأعوان

[1]- محمود مصطفى، المرجع السابق، ص183

الضرائب المحررين للمحاضر حق حجز الأشياء والوسائل المستعملة في الغش المادة 511 إلى 518 تتعلق بحجز الوسائل المستعلمة في الغش،المحاضر ،إجراءات المعاينة،الجرائم المرتبطة بالطوابع والتزوير الجنائي والمادة 525 قانون الضرائب الغير المباشرة ، كما أجاز المشرع لأعوان الضرائب في حالة الشك بالغش اتجاه أشخاص خاضعين أو غير خاضعين للمراقبة بتفتيش داخل المنازل، ويكون بناء على ترخيص من السلطة القضائية المختصة المادة 499 قانون الضرائب الغير مباشرة .[1]

الفرع الثاني:اعداد ملف الشكوى

يجب أن يتضمن ملف إيداع الشكوى المقترح من طرف المصلحة التي أثبتت الجريمة الجبائية إضافة إلى الوثائق المثبتة للإدانة، كل العناصر المرتبطة بإجراءات الإخضاع الضريبي، لا سيما تلك المتعلقة بالإجراءات الحضورية.

لهذا الغرض فإن الملف يجب أن يعد حسب الحالة من طرف إحدى المصالح التالية

أولا : مصالح الوعاء

يتضمن ملف إيداع الشكوى المقترح في مجال الوعاء من طرف رئيس المفتشية

- المحاضر أو الوثائق والمستندات المثبتة للجريمة.
- مختلف التبليغات مرفقة بوصولات الاستلام المتعلقة بها.[2]
- الجدول الضريبي الذي يجب أن يتضمن الرقم ، تاريخ إعداده، وتاريخ إدراجه في التحصيل.
- الوثيقة الجوهرية التي قامت عليها الشكوى الوثيقة المتضمنة المعلومات المجمعة، التصريحات الجمركية، جدول ،الزبائن، كشوفات بنكية، ...).
- نسخة من السجل التجاري.

[1]-المادة :538 من قانون الضرائب الغير المباشرة و المادة 45 و مايليها من قانون الإجراءات الجبائية .

[2]-عبد الله هلالي، الاستخلاص الجبري في المادة الجبائية، تونس، 2008، ص 07.

– نسخة من القانون الأساسي للشركة لتحديد المسؤول القانوني للشركة). وبهذا فإن رئيس مفتشية الضرائب المقترح إيداع الشكوى يجب أن يحرر تقريرا توجيهيا.

ثانيا : مصالح التحصيل

إن ملف إبداع الشكوى المقترح من طرف قابض الضرائب، يجب أن يثبت عدم جدوى كل الإجراءات القانونية المقررة في مجال التحصيل الجبري.

ولهذا الغرض، فإن ملف رفع الشكوى المقترح في مجال التحصيل يجب أن يحتوي على الوثائق التالية:

– مستخرج الضرائب L'extraie de rôle.

– الإشعارات والتنبيهات بالتسديد مرفقة بوصولات الاستلام المتعلقة بـ بها

– محررات المتابعة المبلغة من طرف قابض الضرائب الإشعار بالحجز، الغلق، حجز ما لدى الغير...).

– محاضر عدم جدوى إجراءات التحصيل.

– كل الوثائق المثبتة لتنظيم الإعسار .[1]

ثالثا: مصلحة الرقابة الجبائية

إن ملف رفع الشكوى المقترح في مجال التحقيق المحاسبي المعد من قبل المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، يجب أن يتضمن الوثائق التالية:

– التقرير المعد من طرف المحقق.

– الوثائق والمستندات المثبتة للمخالفة.

مختلف الإشعارات والتبليغات مرفقة بوصولات الاستلام الإشعار بالمراقبة، التبليغ الأولي، والتبليغ النهائي).

– الجدول الضريبي، الذي يجب أن يحمل رقم وتاريخ إعداده وكذا تاريخ إدراجه في التحصيل.

[1]- عبد الله هلالي، الاستخلاص الجبري في المادة الجبائية، تونس، 2008، ص 07.

– نسخة من السجل التجاري.[1]

رابعا: مصالح الضمان

إن ملف إبداع الشكوى المقترحة من طرف مصالح الضمان يجب أن يمر بمحضر مخالفات أحكام هذا القانون (قانون الضرائب لغير المباشرة)، المتعلقة بالمراقبات والتحصيلات في الداخل المعهود بها إلى إدارة الضرائب، تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب، وتؤكد أمام القاضي خلال ثلاثة أيام من تاريخها وذلك تحت طائلة البطلان.

ويمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد، وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس، وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها.

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 وتقديراتها التقريبية وحضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور، واسم وصفة وقبول الحارس ومكان تحرير المحضر وساعة اختتامه.

وعندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروفة في التراب الوطني، فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق طرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد

والمواصلات، يرسل إلى آخر محل إقامة معروفة للمخالف ويجب أن تحمل الرسالة بيان مكان وتاريخ تحرير المحضر.

[1]-وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات التعليمة رقم 03 المؤرخة في 02/05/2012، والمتعلقة بإجراء تسيير المنازعة الجزائية، ص 24.

إذا كان المتهم حاضر أثناء تحرير المحضر ، فإنه يذكر فيه بأن المحضر قد قرء عليه وأعطيت له نسخة منه.

وفي حالة غياب المتهم، إذا كان له محل إقامة معروفة، إما في مكان الحجز وإما في مكان تحرير العقد، فإن المحضر يبلغ له خلال الثمانية وأربعين ساعة من الاختتام وفي حالة العكس يعلق المحضر خلال نفس الآجال على باب دار البلدية التابعة، إما لمكان الحجز وإما لمكان تحرير العقد.[1]

ومن بين الأعوان المؤهلين لتحرير المحاضر:

1- أعوان الجمارك وبصفة عامة جميع مستخدمي إدارة المالية وكذا مستخدموا الدرك الوطني وجميع أعوان مصالح الجسور والطرقات المأذون لهم بموجب القانون بتحرير المحاضر فيما يخص صناعة الكحول خلسة مخالفة القوانين والأنظمة بالنسبة لنقل الكحول والأنابيق والمشروبات.

2_ الإدارة البلدية وأعوانها :أي: (رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم ومحافظوا الشرطة فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتجولين للمصنوعات من الذهب والفضة). 3_ المندوبون الغائبون وأعوان الشرطة البلدية فيما يخص المخالفات في مادة التبغ.

4-أعوان الشرطة والأعوان البلديون المؤهلون لهذا الغرض فيما يخص المخالفات في مادة الرسم الصحي على اللحوم.

المبحث الثاني:خصوصية سير الدعوى

تعتمد الاجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي على وسائل إجرائية مقترحة للمتابعة الجزائية المقترحة من طرف المصلحة الضرائب التي تثبت المخالفة الجبائية، يقوموا بتسجيل قضية على مستوى الجهات القضية القضائية لمباشرة الدعوى امام السيد وكيل الجمهورية ، او السيد قاضي التحقيق ، لترسل على شكل تعليمة نيابية او انابة قضائية إلى ضباط الشرطة القضائية المختصين إقليميا لفتح تحقيق في

[1]- المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة.

القضية و إثبات جريمة التهرب الضريبي كما يجب مراعاة نص المادة 43 من القانون الدستوري التي نصت "لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل إرتكاب الفعل المجرم "و كما جاء في المادة الأولى من قانون العقوبات "لا جريمة و لا عقوبة او تدابير أمن بغر قانون [1]. "

المطلب الأول:خصوصية والتحقيق والاثبات

تعتمد الاجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي على وسائل إجرائية للمتابعة الجزائية المقترحة من طرف المصلحة الضرائب التي تثبت المخالفة الجبائية، يقوموا بتسجيل قضية على مستوى الجهات القضية القضائية لمباشرة الدعوى امام السيد وكيل الجمهورية ، او السيد قاضي التحقيق ، لترسل على شكل تعليمة نيابية او انابة قضائية إلى ضباط الشرطة القضائية المختصين إقليميا لفتح تحقيق في القضية و إثبات جريمة التهرب الضريبي كما يجب مراعاة نص المادة 43 من القانون الدستوري التي نصت "لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل إرتكاب الفعل المجرم "و كما جاء في المادة الأولى من قانون العقوبات "لا جريمة و لا عقوبة او تدابير أمن بغير قانون .

الفرع الأول:وسائل الاثبات

تتميز الجريمة الضريبية (مثل التهرب الضريبي) بطبيعة خاصة تختلف عن الجرائم العادية؛ فهي جريمة اقتصادية تعتمد غالباً على المعاملات المالية، الدفاتر المحاسبية، والحيَل الرقمية أو الورقية. لذلك، فإن وسائل الإثبات فيها تجمع بين القواعد العامة في القانون الجنائي وقواعد خاصة مستمدة من قانون الضرائب.

[1]-أمزيان عزيز المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، د ط ، الجزائر ، 2005، ص 75 .

أولا – المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الجبائية

إن البحث عن الجرائم الضريبية يتم عن طريق إجراء المعاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق وينجز على ذلك إجراء حجوز و معاينات مادية وميدانية بواسطة أعوان الإدارة الجبائية والمالية، وتحرير محضر بالنتائج المتوصل إليها وفقا لأحكام المادة 78 قانون الاجراءات جبائية فيما يتعلق بمحضر المعاينة والحجز وما يليها من قانون الاجراءات جبائية والمواد 505 وما يليها من قانون الضرائب الغير مباشرة، وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامتة مثبتة في ورقة .

1– محضر المعاينة: استنادا للأحكام جبائية ولكي يتم إثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التحقيق المحاسبي والمعمق أو معاينات ميدانية للبحث عن وسائل الغش والتدليس التي يهدف من ورائها المكلف بالضريبة التهرب من أداء كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة في إطار القانون الجبائي من خلال الاجراءات التالية:

أ– الاجراءات السابقة على المعاينة: لابد من اتباع إجراءات سابقة على المعاينة من طرف الإدارة الجبائية وكذلك الالتزام بإجراءات شكلية وموضوعية في المحضر المحرر من طرف الأعوان تحت طائلة البطلان. لا يمكن الترخيص بإجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا أو قاض يفرضه هذا القانون.[1]

– الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية، تبرر المعاينة وتتضمن على وجه الخصوص ما يأتي : تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة، عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها، العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسة تدليسية أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفتهم.

[1]- أمزيان عزيز ،المرجع السابق، ص 75 .

– يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.

– يبلغ للمعني أو ممثله القانوني أو أي شاغل للأماكن بإجراء المعاينة في عين المكان وتسلم له نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على المحضر.[1]

– في حالة غياب أي شخص بالأماكن يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو لسلطة الإدارة الجبائية وفي حالة استحالة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي.

ب –الشكليات الجوهرية الواجب توافرها في محضر المعاينة: نصت المادة 38 من قانون الاجراءات جبائية أنه بعد الانتهاء من المعاينة يحرر محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة ويجب أن يتضمن الشكليات التالية:

1 – التعريف بالأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة وهم أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش والمؤهلين قانونا تعريف الاشخاص الذين حضروا عمليات المعاينة وصفتهم (المعني بالضريبة، الممثل القانوني، شاغل الأماكن الشهود، المحضر القضائي).

2– تاريخ وساعة التدخل وفقا لأحكام المادة 63 من قانون الاجراءات جبائية، و المادة 37 من قانون الاجراءات جبائية تتم المعاينة بعد السادسة صباحا و الى غاية الثامنة مساء.

3–جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.

[1]- أمزيان عزيز ،المرجع السابق،ص 161.

ج- الاجراءات اللاحقة لتحرير المحضر :

بعد الإنتهاء من عملية المعاينة وتحرير المحضر تسلم نسخة منه للمعني بالأمر، ويتم إرسال النسخ الأصلية إلى القاضي الذي رخص المعاينة، يلزم ضباط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية الذين أجروا وحضروا المعاينة بكتمان السر المهني تحت طائلة المتابعة الجزائية المادة 301 من قانون العقوبات.

2- محضر الحجز:

أنه يجوز لكل أعوان الإدارة الجبائية المفوضين والمؤهلين قانونا لإثبات المخالفات وفقا للقوانين والأنظمة المتعلقة بالتشريع الجبائي بالإضافة إلى أنه يجوز لأعوان آخرين غير تابعين للإدارة القيام بذلك

أ- إجراءات الحجز: أنه في حالة المباشرة وفي الحالة التي تحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة:

- يجوز لقابض الضرائب المختلفة أن يوجه تنبيها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه بالمادة 354 من قانون الضرائب بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل.

- يجوز له القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه.

- إن كل سند يتعلق بالمتابعة تم تبليغه لتحصيل القسط الواجب تحصيله من الحصص المقيدة فيه فإنه يشمل كذلك جميع الأقساط حتى التي حل استحقاقها أثناء التبليغ مادام المكلف لم يسددها.[1]

- أنه في حالة الحجز فإن مصاريف الحراسة للمنقولات المحجوزة يحدد من طرف الإدارة الجبائية تبعا للتعريفات المحددة بقرار من وزير المالية.

أنه إثر الإنتهاء من عملية المعاينة والحجز يتم تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة.

[1]-وفقا لاحكام المادة 65 من قانون المالية لسنة 2003 رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002

ب الاجراءت الغلق المؤقت للمحل المهني:

إن الغلق المؤقت الذي يتم بناء على القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف وزير المالية لابد من أن يسبقه وجوبا إخطار يمكن تبليغه يوما كاملا من تاريخ استحقاق الضريبة.

1- أن لا تتجاوز مدة الغلق المؤقت 6 أشهر والهدف من ذلك هو التهديد لدفع الضريبة. يجب أن يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا للقيام بها أو المحضر القضائي. [1]

2- يقوم المحضر القضائي والعون المتابع بتنفيذ قرار الغلق في حالة عدم تسديد المكلف الضريبة في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ. - يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في قرار الغلق من أجل رفع اليد بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية إستعجاليا بعد سماع الإدارة الجبائية واستدعاءها قانونا. - إلا أن إقامة هذه الدعوى ضد قرار الغلق لا يوقف تنفيذه

3- محضر البيع: إنه بعد أن تتم عملية الغلق المؤقت للمحلات المهنية وفي حالة حجز بعض السلع والأشياء نتيجة عدم استجابة المعني بالضريبة لمطالب الإدارة بدفع ما في ذمته من ديون ضريبية فإنه تتم عمليات تنفيذ إجراءات البيع على النحو التالي: أنه لكي تتم عملية البيع لابد من حصول قابض الضرائب المختص على رخصة من الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه بعد أخذ رأي مدير الضرائب للولاية.

4 - في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه يمكن لمدير الضرائب أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر والشروع في البيع.

[1]- وفقا لاحكام المادة 65 من قانون المالية لسنة 2003 رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002

5- أنه يمكن لكل دائن خلال 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في سجلاته والمسجل قبل 15 يوما على الأقل من التبليغ المذكور أن يطلب من القاضي المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملة بالبيع في المزاد العلني أو البيع بالتراضي .[1]

ثانيا : طرق إثبات القانون العام

نجد أن القوانين الجبائية بصفة عامة أجازت إجراء المعاينات والحجوز الضريبية بجميع الطرق القانونية وعليه فإذا عاين ضابط الشرطة القضائية جرائم ضريبية إثر إجراءات تحقيق ابتدائي وفقا لقانون الإجراءات الجزائية . - كذلك إذا عاين أعوان الإدارة المالية بصفة عامة جرائم ضريبية إثر تحقيقات اقتصادية في إطار المنافسة والأسعار وقمع الغش وفقا للأمر 95-06

- يتم إثبات الجرائم الضريبية من طرف الجهات المختصة ووفقا للقواعد العامة المنصوص عليها بالمواد 212 إلى 238 من قانون الإجراءات الجزائية وهي المحاضر والتقارير والإجراءات والشهادات وبالكتابة والشهود فضلا على إجراء الخبرات الفنية، إلا أن الإشكالية في الخبرة أصبحت محل خلاف خاصة بعد صدور قانون الاجراءات الجبائية والذي يجيز على مستوى المنازعات الإدارية تعيين خبير للمكلف بالضريبة وخبير للإدارة الجبائية وخبير تعينه المحكمة إلا أن الإشكالية تثور في أية من الخبرات يتم ترجيعها على باقي الخبرتين وما هو المعيار المعتمد خاصة إذا كانت هناك دفوع من طرفي النزاع بشأن ذلك .

الفرع الثاني:عبء الاثبات

إن قانون الاجراءات الجزائية لم يقصر إثبات الجرائم على قواعد معينة ومحددة،ماعدا الأحوال التي ينص فيها القانون على غير ذلك بنص صريح كجريمة الزنا مثلا، وأنه في كل الحالات فإن للقاضي سلطة تقديرية في إصدار حكمه حسب اقتناعه الخاص في إطار القانون وأن يترجم ذلك في حيثيات حكمه،

[1]-فارس السبتي: مرجع سابق، ص 159

والتي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه وأن تكون هذه الأدلة مشروعة أنه باستقراء القوانين الجبائية الضرائب المباشرة والغير المباشرة، و قانون الطابع و قانون التسجيل والرسوم و أيضا قانون الإجراءات الجبائية، فإننا لا نلمس فيها أي تقييد لسلطة القاضي بل له كامل السلطة التقديرية في إطار المحاضر والأدلة المقدمة من طرف الإدارة الجبائية.

وعليه سنتعرض في هذا الإطار إلى المحاضر التي لها قوة وحجية مطلقة لحين الطعن فيها بالتزوير، وبالتالي فإن سلطة القاضي تكاد تكون منعدمة في مثل هذه المحاضر وخاصة في الدعوى الجبائية لعدم إمكانية تطبيق أحكام المادة 53 من قانون العقوبات أما سلطة القاضي فهي مطلقة في كافة وسائل الإثبات الأخرى في إطار الدعوى العمومية دون الدعوى الجبائية.

أولا: المحاضر الضريبية

تكون للمحاضر الضريبية لاسيما محضر المعاينة والحجز حجية مطلقة إذا تم تحريرها وفقا للإجراءات الشكلية والجوهرية التي يتطلبها القانون.[1]

إن قانون الاجراءات الجزائية لم يقصر إثبات الجرائم على قواعد معينة ومحددة ماعدا الأحوال التي ينص فيها القانون على غير ذلك بنص صريح كجريمة الزنا مثلا، وأنه في كل الحالات فإن للقاضي سلطة تقديرية في إصدار حكمه حسب اقتناعه الخاص في إطار القانون وأن يترجم ذلك في حيثيات حكمه، والتي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه وأن تكون هذه الأدلة مشروعة أنه باستقراء القوانين الجبائية الضرائب المباشرة والغير المباشرة، و قانون الطابع و قانون التسجيل والرسوم و أيضا قانون الإجراءات الجبائية، فإننا لا نلمس فيها أي تقييد لسلطة القاضي بل له كامل السلطة التقديرية في إطار المحاضر والأدلة المقدمة من طرف الإدارة الجبائية. وعليه سنتعرض في هذا الإطار إلى المحاضر التي لها قوة وحجية مطلقة لحين الطعن فيها بالتزوير، وبالتالي فإن سلطة القاضي تكاد تكون منعدمة في مثل هذه

[1]- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 159

المحاضر وخاصة في الدعوى الجبائية لعدم إمكانية تطبيق أحكام المادة 53 من قانون العقوبات أما سلطة القاضي فهي مطلقة في كافة وسائل الإثبات الأخرى في إطار الدعوى العمومية دون الدعوى الجبائية.

أولا: المحاضر الضريبية

تكون للمحاضر الضريبية لاسيما محضر المعاينة والحجز حجية مطلقة إذا تم تحريرها وفقا للإجراءات الشكلية والجوهرية التي يتطلبها القانون.

1 – القوة الإثباتية للمحاضر الضريبية

أ– الحالة التي تكون فيها المحاضر الضريبية حجية مطلقة: تتمتع محاضر المعاينة والحجز الضريبية المحررة في إطار قانون الإجراءات الجبائية والضرائب غير المباشرة المتعلقة خاصة بالحجز للمنقولات بحجية كاملة بحيث تكون صحيحة إذا حررت بالالتزام بالشروط والإجراءات المنصوص عليها بالمواد 75 إلى 78 من قانون الاجراءات جبائية.[1]

ب – الحالة التي تكون فيها للمحاضر حجية نسبية:

و يتعلق الأمر بالمحاضر التي تحرر وتتضمن إعترافات ، وكذلك المعاينات المادية و الحجوز التي تتم من طرف عون غير مؤهل للقيام بذلك وفقا لقانون الإجراءات الجبائية فالقاضي الجزائي له دور إيجابي في مجال الدعوى الجبائية فقد أمده القانون بسلطة واسعة في سبيل إثبات الجريمة أو العكس، وبالتالي فالقاضي الجزائي غير مطالب في حكمه إلا ببيان العناصر التي إستمد منها رأيه شرط أن يكون ذلك عرض عليه في الجلسة 1 لأنها بالرجوع إلى أحكام المادة 214 من قانون الاجراءات جزائية تنص على": لا يكون للمحضر أو التقرير قوة الإثبات إلا إذا حرره واضعه أثناء مباشرة أعمال وظيفته و أورد فيه موضوعا داخلا في نطاق إختصاصه ما قد آ ره أو سمعه أو عاينه"، أيضا أحكام المادة 218 من قانون

[1]- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 159

الاجراءات الجزائية ": إن المواد التي تحرر عنها محاضر لها حجيتها إلى أن يطعن فيها بالتزوير تنظمها قوانين "خاصة" ، وبالرجوع إلى أحكام المادة 505 من قانون الضرائب الغير مباشرة " إن المحاضر المحررة من عون وفي هذه الحالة تكون لها حجية أمام القضاء إلى أن يثبت العكس وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون لها حجية إلى أن يطعن فيها بالتزوير.[1]

ثانيا: المحاضر الأخرى :

نجد أن قوانين التشريع الجبائي لاسيما ق..ض. م تجيز إثبات الجرائم الضريبية بجميع الطرق الضريبية:

– يحدث هذا عندما تتم معاينة الجرائم الضريبية حسب إجراءات التحقيق الابتدائي. – كذلك الحالات التي يحرر فيها أعوان الإدارة الجبائية محاضر مشوبة بالبطلان أومن طرف عون واحد بالرغم من صحة الوقائع وتوافر حالات التدليس والغش والمناورات الاحتيالية فإنه يعتمد على هذه المحاضر كقرينة يتم تدعيمها بأدلة أخرى.

– ففي هذه الحالات تكون للقاضي كامل السلطة التقديرية بحيث يكون الإثبات في الجريمة الضريبة وفقا لأحكام المواد 212 إلى 215 من قانون الاجراءات جزائية ، يكون عبء الإثبات على القواعد العامة ويكون على سلطة الاتهام والإدارة الجبائية والمالية، ويصدر القاضي حكمه تبعا لاقتناعه الخاص بناء على الأدلة المقدمة له في الجلسة ، والتي حصلت فيها المناقشة حضوريا وفقا لأحكام المادة 212 من قانون الاجراءات جزائية.

وكذلك تطبق أحكام المادة 213 من قانون الاجراءات جزائية فيما يتعلق بالاعتراف المدون في المحاضر من المتهم، وعلى القضاة في حالة عدم الأخذ باعتراف المتهم أن يبينوا أسباب ذلك في أحكامهم أو قراراتهم وإلا كان الحكم مشوبا بالقصور و التعليل. – أن قرينة الاقرار أو الاعتراف يطبق في القضايا

[1]-علي محمود علي حمودة : النظرية العامة في تسبيب الحكم الجبائي في مراحله المختلفة (دراسة مقارنة) دار الكتاب الحديث ، د ط ، القاهرة 1994، ص 134

المدنية ويؤخذ به كاملا، أما في المواد الجزائية فللقضاة الحرية المطلقة في تقدير الاعتراف بإدانة المتهم أو براءته .[1]

إن الأصل في مباشرة الدعوى العمومية منوط بجهة الاتهام أي النيابة العامة كونها الممثل للحق العام ، وعليه فإن قوانين التشريع الجبائي وكذلك قانون الاجراءات الجبائية لم يشذوا على هذه القاعدة وإنما تضمنت بعض الأحكام الخاصة التي تطلع بها الإدارة الجبائية خاصة والإدارة المالية عامة في مباشرة المتابعات القضائية ، نظرا للطابع المميز للجرائم الضريبية التي تتولد عنها دعوتان ، دعوى عمومية ودعوى جبائية ، وعليه سنتعرض في فرعين إلى الجهة المختصة بتحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية ثم الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني:انقضاء الدعوى الجزائية

الأصل أن لصاحب الحق أن يتنازل عنه متى شاء وفي أي وقت كان، حيث نص المشرع في قانون الإجراءات الجزائية على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت هذه شرط لازما للمتابعة كما هو الحال في الجرائم الضريبية وعليه فيجوز لإدارة الضرائب أن تتنازل على طلب (الشكوى) بعد تقديمه للنيابة العامة.[2]

فبالإضافة إلى ذلك يمكن أن تنقضي الدعوى وذلك لعدة أسباب منها التقادم، المصالحة وغير ذلك وهو ما سنتطرق إليه من خلال ما يأتي:

[1]-المادة 213 من قانون الاجراءات جزائية

[2]- سليمان بارش شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار الشهاب للطباعة والنشر، باتنة، الجزائر، 1968،ص 133 .

الفرع الأول:التقادم

التقادم هو مضي فترة من الوقت على ارتكاب الجريمة محددة بنصوص قانونية يترتب عليها سقوط الدعوى، وعليه، فإن مدة تقادم الدعوى الجبائية تقدر بأربعة سنوات من يوم ارتكاب المخالفة وهذا ما تنص عليه مختلف النصوص الضريبية.

الفرع الثاني:الصلح الضريبي

إن عملية إجراء المصالحة يضع حد للمتابعة وللدعوى بصفة عامة ويترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية والجبائية معا، إلا أنه بالرجوع إلى النصوص الجبائية لا نجد سوى المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة التي تجيز إمكانية إجراء مصالحة فيما يتعلق بالمخالفات المنصوص عليها في هذا القانون والتي تقضي صراحة بما يلي: "إن التخلف عن دفع الضريبة بعد توفر الالتزامات القانونية أو التنظيمية يترتب عليه بحكم القانون ومن دون المساس بأحكام المادة 532 من هذا القانون تحصيل عقوبة جبائية 10% من مبلغ الرسوم الذي يتأخر في دفعها تستحق من اليوم الأول الذي يلي تاريخ استحقاق تلك الرسوم، وبصورة استثنائية يجوز أن تسقط كل هذه العقوبة أو جزء منها من قبل الإدارة من خلال إجراء مصالحة ...".[1]

أما المادة 555 تنظم المصادرة في الجرائم الجنائية وتشمل وسائل التزوير والأجهزة المستعملة في الغش والوسائل المستعلمة في النقل او التصنيع غير المشروع .وهي:

إلا أن التشريع الجزائري يمتاز بشأن المصالحة في الدعوى العمومية بثلاثة خصائص تردد المشرع وتلاعب الإدارة بالمصالحة، وعدم فعالية المصالحة، فتردد المشرع يبدو من خلال انتقال التشريع الجزائري من الإجازة إلى المنع فالإجازة من جديد كما يبدو كذلك من خلال حصر مجال المصالحة، أم تلاعب الإدارة بالمصالحة فإن مجمل النصوص التي تجيز المصالحة على عدم ضبط المسائل العملية المتعلقة

[1]- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 152

بالمصالحة تنفق على إحالة شروط تطبيقها إلى نصوص تنظيمية، وبالرجوع إلى هذه النصوص نلاحظ تمادي الإدارة باعتبارها طرف في المصالحة في إفراغ المصالحة من جوهرها وتحويلها إلى جزاء إداري مقنع ويتجلى ذلك من خلال اشتراط دفع غرامة لا تقل عن الغرامة المقررة قانونا واعتبار المصالحة عقوبة مع إبعاد القضاء من مسار المصالحة.

وأما عدم فاعلية المصالحة في المواد الجزائية فيظهر من خلال النظر إلى حصيلتها في الجزائر، فرغم جواز المصالحة في الجرائم الجمركية وجرائم الصرف وجرائم المنافسة والأسعار إلا أنها تبدو جد متواضعة مقارنة بما هو جاز في البلدان المجاورة أو في فرنسا.

وبما أن التشريع الجبائي لم ينص صراحة على استبعاد الصلح في المخالفات الجبائية فإنه يجوز أن تنقضي الدعوى الجبائية الجزائية بالصلح أو المصالحة حتى ولو لم يتم النص عليها صراحة في كل النصوص الجبائية.[1]

1- تعريف المصالحة

لم يضع المشرع الجبائي تعريفا للصلح الذي يتم بين لمكلف والإدارة الجبائية والذي تنقضي به الدعوى العمومية، مما أثار إختلافا في تعريفه فيرى البعض أنه وإن كان الصلح الجنائي يشترك مع الصلح المدني في انعقاده بتلاقي إرادة طرفيه المكلف والإدارة وتحديد مبلغه بناء على اتفاقهما، إلا أن ذلك يحول دون وجوب التمييز بين الاثنين، ذلك أنه لا يترتب على الصلح الجنائي حسم نزاع مدني وإنما يترتب عليه إنقضاء الدعوى العمومية وتنفيذ العقوبة، ويترتب هذا الأثر على الصلح الجنائي بمجرد تمامه ولو لم تتجه إرادة الطرفين لانتاجه بخلاف الصلح المدني الذي تتحدد أثاره وفقا لإرادة المتعاقدين.

وذهب رأي آخر إلى أن الصلح هو تعبير عن إرادة ينتج آثارها القانونية ويهدف إلى انقضاء الرابطة الإجرائية والخصومة الجنائية وبالتالي هو تصرف قانوني إجرائي من جانب واحد، لأن القانون يحدد دائما

[1]-المادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة.

أساس التصالح أي المبلغ الواجب دفعه أو الأشياء التي يلزم تسليمها للإدارة ولا دخل للمخالف ولا للإدارة في تحديد أو تعديل تلك الشروط، فالمخالف إما أن يقبلها ذلك في طلبه الذي يبين فيه موافقته على الصلح، أو يرفضها وحينئذ لا يتم التصالح، وتسيير الدعوى في طريقها الطبيعي، فلا تعد بذلك الإدارة طرفا في هذا التصرف فلا يجوز لها أن ترفض طلب التصالح كقاعدة عامة مما ينبني عليه عدم جواز إعتبار هذا النظام تصرفا قانونيا ويبدي من جانبين كما يرى البعض أن الصلح هو عقد بين طرفين أو اتفاق بين إرادتين على التزامات معينة ومن ثم فإنه لا يمكن فرضه على أي من الطرفين، لأن هذا من شأنه أن يجعل الإرادة مشوبة بعيب الإكراه الذي يلابس الصلح وتبعا يبطله ، ورضا المكلف بالصلح يفترض تبعا تسليمه لمسؤوليته الجنائية عن الفعل المسند إليه، لأنه لو كان يعتقد في برائته فلا محل إطلاقا لتصاحبه، مقابل دفع مبلغ معين لمصلحة الضرائب.[1]

بالنظر إلى كل ما سبق من تعريفات للصلح فإننا نرى أنه تصرف قانوني إجرائي ملزم لجانبين، فهو يقع بإرادة الطرفين المكلف وإدارة الضرائب

– يلتزم فيه المكلف بمحض إرادته بدفع المبالغ المستحقة، مقابل أن تلتزم الإدارة بسحب الطلب أو التنازل عن الدعوى، ويخضع كليهما في ذلك للنص القانوني الذي يحدد شروط وإجراءات الصلح، ومع ذلك فالمصالحة ليست إجراء مسبق ملزم للإدارة ولا حق ثابت للمكلف إنما هي مكنة أجازها المشرع للإدارة تمنحها متى أرادت للأشخاص الملاحقين الذين يطلبونها ضمن الشروط المحددة عن طريق التنظيم.

2- مبررات المصالحة

يتميز التصالح الضريبي بخصوصية كبيرة تستند إلى ذاتية القانون واستقلاله الذي ينظمه، مما قد يؤدي إلى الاصطدام بالعديد من المسائل التي لا تقرها التشريعات القانونية – ولا سيما الجزائية – ففي حالة

[1]– أمال عثمان، جرائم التموين، دار النهضة العربية، مصر، 1981، ص173.

التصالح فإن تحقيق أغراض فرض العقوبة قد لا يكون متحققا بشكل كامل، فإن تحقق الردع الخاص بالمكلف عند دفع المقابل للتصالح الضريبي، فإن الردع العام لن يتحقق ولا سيما من حيث النظرة الاجتماعية العامة للأمر باعتباره عملية شراء من المكلف لحريته في عدم فرض العقوبة الجزائية في حقه.

ومع ذلك تنص أغلب القوانين على التصالح أو المصالحة مع المكلفين أو المخالفين لعدة اعتبارات أهمها:

– تمكين الإدارة الجبائية من تحصيل مبالغ الضريبة وإعتبار هذا الأمر هو الغرض الأساسي، إذ يكون للإدارة الجبائية إمكانية إجراء التصالح الجبائي حتى بعد رفع الدعوى الجزائية، وقبل إصدار الحكم بحق المكلف المخالف.

– تمكين المكلف من تخلصه من أداء العقوبات السالبة لحريته، وف نفس الوقت ردعه عن طريق فرض مبلغ تصالح الذي يفوق قيمة الضريبة المفروضة عليه.

– تحقيق مبالغ كبيرة للخزينة العامة، مما يشجع الإدارة الجبائية على إجراء التصالح وإرغام المكلفين المخالفين لدفع المبالغ المالية المطلوبة.[1]

3 –شروط المصالحة

تتميز المصالحة في الجرائم الجبائية بخاصيتين:

أ– أن تصدر من هيئة مختصة:

نظرا لأهمية الصلح وما يترتب عليه من انقضاء الدعوى العمومية والجبائية معا فإن المشرع أسند اختصاص ذلك للمدير الولائي للضرائب وفقا للآجال المحددة فيها بناءا على القيمة المالية الواجب تسديدها كحقوق ورسوم جبائية المتملص منها والالتزام بها من طرف المتهرب محل المتابعة،المدير الولائي النظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تقل عن 250.000دج. المدير الجهوي النظر في

[1]-قيس حسن عواد البداري المركز القانوني للمكلف الضريبي دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 270.

الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تفوق مبلغ 250.000دج. يجب أن تصادق السلطة المختصة على المصالحة.[1]

ب- اتفاق الطرفين على الصلح:

يجب ان تكون المصالحة باتفاق الطرفين، وهما المكلف المخالف والإدارة الجبائية، دون أن تكون هذه الأخيرة ملزمة بقبول الطلب المكلف بالمصالحة، لأنه من حقها الرفض ومواصلة السير في الدعوى الجبائية الجزائية، أما في حالة قبولها فإنها تتفق مع المكلف على وضع رزنامة ليتمكن من خلالها من سداد ما في ذمتها لها، مقابل سحب الإدارة لطلبها والتنازل نهائيا عن الدعوى. فالإدارة الجبائية لا تفرض مبلغ المصالحة على المتهم بقرار منها لأنه من الواجب على المكلف بالضريبة سداد ما في ذمته وبالتالي فهي أمر جوازي للإدارة الجبائية إلا أنها إذا ما تم الاتفاق على وضع رزنامة وتقديم نسخة منها من طرف المدير الولائي للضرائب إلى الجهات المتعهد بها مواصلة الدعوى العمومية ضده وهذا بطلب من المدير الولائي للضرائب.

4/ أثار المصالحة:

يترتب على القيام بالمصالحة عدة آثار بالمكلف وبإدارة الضرائب.

أ - بالنسبة للمكلف

- تنقضي الدعوى بالنسبة للمكلف المخالف بجريمة معينة ولنشاط معين.

تقتصر المصالحة على طرفين، أي الطرف المتصالح مع الإدارة الجبائية وهو المخالف فلا تمتد بذلك لباقي الفاعلين الآخرين الذين ارتكبوا معه الجرم، أي لا يستفيد من المصالحة الأشخاص الذين شاركوا المتهم في المخالفة.

[1]- قيس حسن عواد البداري،المركز القانوني للمكلف الضريبي دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 270.

لا تشكل المصالحة التي تتم مع أحد المخالفين حاجزا أمام متابعة الأشخاص الآخرين الذين ساهموا أو شاركوا معه في ارتكاب الجريمة، وهذا ما قضت به المحكمة العليا في قرار بتاريخ 22/12/1997 في قضية جمركية تتعلق بالمصالحة الجمركية، حيث أنه الثابت ان للمصالحة أثرا نسبيا بحيث ينحصر أثرها في طرفيها ولا ينصرف إلى الغير فلا ينتفع الغير بها ولا يضار منها.

– إذا كانت الجريمة التي تصالح المخالف بشأنها تتضمن فترات زمنية مختلفة تكون كل منها تشكل جريمة منفصلة فإن الدعوى تنقضي عن الجريمة المتصالح عنها في الفترة الزمنية الواقع عليها التصالح فقط، دون الفترات الأخرى التي تكون صالحة لإقامة دعوى و إنزال عقوبة.

ب– بالنسبة لإدارة الضرائب

باعتبار أن المخالفات الجمركية تشبه المخالفات الجبائية من حيث الآثار السلبية التي تضر بالخزينة العامة، فإن أثار المصالحة في الجرائم الجبائية تماثل تلك المتعلقة بالجرائم الجمركية فإنه يترتب على المصالحة استيفاء إدارة الضرائب حقها في الضريبة والتعويضات والمستحقات من المكلف طبقا لما اتفق عليه بموجب المصالحة، وبذلك لها الحق في اتخاذ كافة الإجراءات للتحصيل كالحجز على منقولاته وأمواله بالبنوك حجز تحفضي وغيرها من الإجراءات.[1]

ثانيا : سحب الشكوى

من أهم الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية التنازل عن الدعوى بسحب الشكوى إذا كان شرطا لازما للمتابعة أي إذا كان تحريك الدعوى متوقف على تقديم شكوى من الشخص المضرور ولا نعتقد أن المشرع يقصد الشكوى فحسب إنما يقاس نفس الكلام على الطلب الذي يقدم من هيئة إدارية.

[1]- قيس حسن عواد البداري،مرجع سابق، ص 240

الفرع الثالث:اثر الانقضاء على الدعوى الجبائية

تنقضي الدعوى وفقا لأحكام القانون لأسباب عامة كوفاة المتهم التقادم العفو الشامل صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي له، كما تنقضي أيضا لأسباب خاصة تتمثل في الصلح و سحب الشكوى.[1]تنقضي الدعوى بوفاة المتهم و على المحكمة المطروح عليها النزاع أن تحكم بانقضاء الدعوى كما أن التقادم يؤدى إلى انقضاء الدعوى بالإضافة إلى صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به و إلغاء قانون العقوبات و العفو الشامل.

إذا توفي المتهم المتهرب من الضريبة أثناء مرحلة التحقيق فإن قاضي التحقيق يصدر أمرا بأن لا وجه للمتابعة وتنقضي عندئذ الدعوى العمومية، مع العلم أنها لا تنقضي بالنسبة لشركاء المتوفي إن وجدوا أما إذا توفي المكلف أثناء المحاكمة وقبل صدور الحكم وجب على المحكمة الحكم بانقضاء الدعوى لوفاة المتهم، مع استمرار المحاكمة بالنسبة للشركاء.

أما إذا حصلت الوفاة بعد صدور حكم نهائي فإن الدعوى تنقضي بهذا الحكم، ويسقط من تلقاء نفسه فيما يتعلق بالعقوبة السالبة للحرية وبنفذ ما يجب رده من مصاريف ومبالغ مالية فيما يتعلق بالدعوى الجبائية من ترك المتوفي، ولا تسقط بالوفاة وتنتقل إلى الورثة.

وللإدارة الضريبية قبل صدور حكم الإدانة ضد المتملص من الضريبة أن نلجأ إلى الطريق المدني للمطالبة بحقوقها .[2]

[1]- وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات التعليمة رقم 03 المؤرخة في 02/05/2012، والمتعلقة بإجراء تسيير المنازعة الجزائية، ص 27.

[2]- فارس السبتي، مرجع سابق، ص253

خاتمة

خاتمة:

تُعدّ الضرائب مصدرًا أساسيًا لتمويل خزينة الدولة، إذ تعتمد عليها في تغطية النفقات العامة وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، الأمر الذي يبرز أهمية إحاطتها بنظام رقابي وقانوني صارم يضمن تحصيلها وحماية أموال الخزينة العامة من كل أشكال الاعتداء. ومن هذا المنطلق، اعتبر المشرّع التهرب الضريبي جريمة تمسّ بالمصلحة العامة لما يترتب عنها من إضرار بالاقتصاد الوطني وتقليص لموارد الدولة المالية.

وتُعتبر جرائم التهرب الضريبي من أخطر الجرائم الاقتصادية، بالنظر إلى ما تتسم به من طابع فني وأساليب احتيالية يلجأ إليها المكلف بالضريبة قصد التخلص من أداء الالتزامات المفروضة عليه قانونًا، سواء عن طريق إخفاء المداخيل أو تقديم تصريحات كاذبة أو استعمال وسائل تدليسية أخرى. لذلك حرص المشرّع على وضع منظومة قانونية تتضمن جزاءات ردعية تهدف إلى مكافحة هذه الجرائم والحد من انتشارها، سواء تعلق الأمر بالعقوبات الأصلية أو التكميلية.

ورغم صرامة العقوبات المقررة في التشريع الضريبي، إلا أنّ فعالية مكافحتها لا تتوقف على الجانب العقابي فقط، وإنما ترتبط أيضًا بخصوصية الإجراءات الجزائية المتبعة في هذا المجال، حيث منح المشرّع للإدارة الضريبية دورًا محوريًا في تحريك الدعوى العمومية ومباشرتها، نظرًا لخبرتها التقنية ومعرفتها الدقيقة بالمخالفات الضريبية. كما أخضع المتابعة الجزائية لجملة من الإجراءات والشروط الخاصة التي تميزها عن القواعد العامة في قانون الإجراءات الجزائية.

ومن خلال دراسة خصوصية الإجراءات الجزائية في جرائم التهرب الضريبي، يتضح أن المشرّع الجزائري سعى إلى تحقيق نوع من التوازن بين حماية حقوق الخزينة العمومية وضمان حقوق المكلف بالضريبة، وذلك من خلال تنظيم آليات الرقابة والمعاينة والتحقيق والمتابعة القضائية وفق إطار قانوني محدد. غير أنّ فعالية هذه المنظومة تبقى رهينة بحسن تطبيق النصوص القانونية، وتكثيف الرقابة الجبائية، وتعزيز التنسيق بين الإدارة الضريبية والجهات القضائية، إلى جانب نشر الوعي الجبائي لدى المكلفين بالضريبة، بما يساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وحماية الاقتصاد الوطني.

ومن خلال هذه الدراسة يمكن استخلاص النتائج الآتية:

يُعدّ التهرب الضريبي من الجرائم الاقتصادية الخطيرة التي تمسّ بالخزينة العمومية وتؤثر سلبًا على الاقتصاد الوطني والتنمية المالية للدولة.

تتميز جريمة التهرب الضريبي بخصوصية قانونية وإجرائية تجعلها تختلف عن الجرائم العادية، بالنظر إلى طبيعتها التقنية وارتباطها بالمجال الجبائي.

منح المشرّع الجزائري للإدارة الضريبية دورًا أساسيًا في اكتشاف الجرائم الضريبية ومعاينتها وتحريك الدعوى العمومية بشأنها، باعتبارها الجهة الأكثر دراية بالمخالفات الجبائية.

تخضع المتابعة الجزائية في جرائم التهرب الضريبي لجملة من الإجراءات الخاصة التي تسبق تحريك الدعوى العمومية، وهو ما يشكل استثناءً عن القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية.

حرص المشرّع الجزائري على إقرار عقوبات أصلية وتكميلية تهدف إلى ردع المكلفين بالضريبة ومنع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

رغم صرامة النصوص القانونية، إلا أنّ فعالية مكافحة التهرب الضريبي تبقى مرتبطة بمدى فعالية أجهزة الرقابة الجبائية والتنسيق بين الإدارة الضريبية والسلطات القضائية.

تساهم الرقابة الجبائية الفعالة وتبسيط الإجراءات الإدارية ونشر الوعي الضريبي في الحد من جرائم التهرب الضريبي وتعزيز ثقافة الالتزام الجبائي.

إنّ تحقيق التوازن بين حماية حقوق الخزينة العمومية وضمان حقوق المكلف بالضريبة يُعدّ من أهم الأهداف التي سعى المشرّع الجزائري إلى تكريسها من خلال تنظيم الإجراءات الجزائية الخاصة بالجرائم الضريبية.

ومن خلال هذه الدراسة يمكن استخلاص الاقتراحات الآتية:

يُعدّ التهرب الضريبي من الجرائم الاقتصادية الخطيرة التي تمسّ بالخزينة العمومية وتؤثر سلبًا على الاقتصاد الوطني والتنمية المالية للدولة.

تتميز جريمة التهرب الضريبي بخصوصية قانونية وإجرائية تجعلها تختلف عن الجرائم العادية، بالنظر إلى طبيعتها التقنية وارتباطها بالمجال الجبائي.

منح المشرّع الجزائري للإدارة الضريبية دورًا أساسيًا في اكتشاف الجرائم الضريبية ومعاينتها وتحريك الدعوى العمومية بشأنها، باعتبارها الجهة الأكثر دراية بالمخالفات الجبائية.

تخضع المتابعة الجزائية في جرائم التهرب الضريبي لجملة من الإجراءات الخاصة التي تسبق تحريك الدعوى العمومية، وهو ما يشكل استثناءً عن القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية.

حرص المشرّع الجزائري على إقرار عقوبات أصلية وتكميلية تهدف إلى ردع المكلفين بالضريبة ومنع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.

رغم صرامة النصوص القانونية، إلا أنّ فعالية مكافحة التهرب الضريبي تبقى مرتبطة بمدى فعالية أجهزة الرقابة الجبائية والتنسيق بين الإدارة الضريبية والسلطات القضائية.

تساهم الرقابة الجبائية الفعالة وتبسيط الإجراءات الإدارية ونشر الوعي الضريبي في الحد من جرائم التهرب الضريبي وتعزيز ثقافة الالتزام الجبائي.

إنّ تحقيق التوازن بين حماية حقوق الخزينة العمومية وضمان حقوق المكلف بالضريبة يُعدّ من أهم الأهداف التي سعى المشرّع الجزائري إلى تكريسها من خلال تنظيم الإجراءات الجزائية الخاصة بالجرائم الضريبية.

قائمة

المصادر و المراجع

1.القوانين:

1.الدستور الجزائري

2. وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات التعليمة رقم 03 المؤرخة في 02/05/2012، والمتعلقة بإجراء تسيير المنازعة الجزائية

3.قانون رقم 20-13 مؤرخ في 14 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 29 ديسمبر سنة 2020، يتضمن قانون المالية لسنة 2021

3.الكتب

1. محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الطبعة الأولى، الجزء الأول، 1953

2.عبد الله هلالي، الاستخلاص الجبري في المادة الجبائية، تونس، 2008

3.أمزيان عزيز المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، د ط ، الجزائر ، 2005

5. فارس السبتي : المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري ، دار ،هومه 2008

6.عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي ، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر ، 2006،

7.علي حسين الخلف وسلطان الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، دون طبعة مطابع الرسالة الكويت ، 1982

8. محمد عامر أبو بكر الصديق : أحكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات دار غريب للطباعة القاهرة 1993

9.محمد عباس، النظام القانوني للمنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2018

4.المذكرات الجامعية:

1.جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، (رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس 1982

2.يحياوي نصيرة ، التهرب و الغش الضريبي دراسة حالة الجزائر)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجيستار في العلوم اقتصادية فرع تحليل اقتصادي ، جامعة الجزائر ، سنة الدراسي 1997-1998

علي دحمان الدراجي و قحيز ياسين ، التهرب الضريبي و أثره على الميزانية العامة ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم الإقتصادية ، تخصص محاسبة و ضرائب ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، سنة الجامعية 2008- 2009

5.الملتقيات:

1.راضية مشري إجراءات المتابعة في جريمة التهرب الضريبي الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، قسم العلوم القانونية والإدارية، يومي 21 و 22 أفريل 2008

6.المجلات:

1.ناصر مراد ، إشكالية التهرب الضريبي ، مجلة الحقيقة ، المجلد 09 ، العدد 15 جامعة بليدة ،

الملاحق:

الملحق 3 : طلب رأي مطابق من أجل إيداع شكوى جزائية

الجمهوريـــــــــة الجزائريـــــــة الديمقراطيـــــــة الشعبيـــــــة

وزارة الماليـــــــــة
المديرية العامة للضرائب
المديريـــــــة الجهوية للضرائب .....
مديرية الضرائب .....
رقم _____

إلى السيـــــد
رئيـــس اللجنـــة الجهويـــة للمخالفـــات الجبائيـــة

الموضوع : طلب رأي مطابق من أجل إيداع شكوى جزائية.
قضية : السيد .....
المراجع :
- المواد : 14 ، 17 ، 21 ، 26 و29 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة ، على التوالي ، للمواد : 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 119 من قانون التسجيل ، 34 من قانون الطابع ، 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و 534 من قانون الضرائب غير المباشرة؛
- المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012؛
- المقرر رقم 216 المؤرخ في 26-02-2012، المتضمن إنشاء ، تشكيلة و سير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية .

المرفقات : - ملف كامل. (كشف عن الوثائق مرفق بهذه الإرسالية)

تطبيقا لأحكام المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 ، المعدلة والمتممة للمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية ، يشرفني أن أرسل إليكم الملف الكامل المتعلق باقتراح المتابعة الجزائية ضد المكلف بالضريبة المذكور في الموضوع أعلاه ، من أجل استصدار الرأي المطابق من اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية بخصوص المتابعة الجزائية المقترحة.

Scanné avec CamScanner

ملحق 4 : توكيل

الجمهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيـــــة الشعبيـــــة

وزارة الماليـــــــــــــــة
المديريـــة العامـــــة للضرائب
مديريـــة الضرائب لـــــــ.....

..... ، في : .....

رقم : ــــــــــ

السيد مدير الضرائب لولاية ..... .

إلى

السيد : .....

الموضوع : توكيل.
المرجع : رقم التحقيق ..... أو رقم القضية .....

يشرفني أن أعلمكم أنني عينت السيد ..... (الإسم واللقب والرتبة أو المنصب).....،
لتمثيلي أمام ..... في القضية المرفوعة من طرف مديرية الضرائب ..... ضد السيد
.....

المدير

Scanné avec CamScanner

ملحق 5 : نموذج لشكوى مودعة أمام وكيل الجمهورية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب .....

في : .....

إلى السيد وكيل الجمهورية
لدى محكمة .....

الموضوع : شكوى جزائية من أجل تهمة الغش الضريبي.

المرجع : -(حالة جريمة متعلقة بالوعاء) : المادتان 303 و305 من قانون الضرائب المباشرة و المادتان 117 و119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.
-(حالة جريمة متعلقة بالتحصيل) : المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة.

لفائدة : مديرية الضرائب ..... ممثلة عن طريق مديرها.
الكائن مقرها .....
طرفا شاكيا.

ضد : - (حالة شخص طبيعي) : السيد ..... ، المولود بتاريخ ..... بـــ ..... ، ابن ..... و ..... المتمثل نشاطه في .....
- (حالة شركة) : السيد ..... الساكن بـــ ..... مديرا لشركة ..... المتمثل نشاطها في ..... الواقع مقرها بـــ .....المسجلة تحت التعريف الجبائي رقم ..... والمادة رقم .....الحائزة على السجل التجاري رقم.... الصادر بتاريخ .....

وضد ..... بصفته شريكا في عملية الغش الضريبي(في حالة جريمة متعلقة بالوعاء).

وضد كل شخص يكشف عنه التحقيق.

أطرافا مشتكى منها

- يجب التطرق بكامل التفاصيل إلى :
  - طبيعة الجريمة (جريمة متعلقة بالوعاء أو بالتحصيل).
  - كيفية معاينة الجريمة.
  - الإجراءات الإدارية المتخذة (التبليغ ، الإعذار ، التسوية ، الجدول ، ...)
  - المبلغ المتملص منه الخاص بكل سنة على حدا مضافا إليه مبلغ الغرامة بالتفصيل.
  - سمعة المكلف بالضريبة و تعلقه تجاه الإلتزامات الجبائية المفروضة على عاتقه.

- يجب إرفاق الشكوى بـــ :

  - الوثيقة التي تتضمن رأي اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية
  - محضر معاينة يثبت الجريمة.(حالة جريمة في مجال الوعاء)
  - كل الوثائق المثبتة للإمتناع عن الدفع و/أو تنظيم الإعسار. (حالة جريمة في مجال التحصيل)
  - الوثائق الإدارية المشار إليها أعلاه.
  - نسخة عن السجل التجاري.
  - نسخة من النصوص القانونية التي تم الإستناد عليها لتجريم الفعل.

•يجب المطالبة بمباشرة الدعوى العمومية من أجل الغش الضريبي .

Scanné avec CamScanner

ملحق 9 : البطاقة التقنية للشكاوى

الملحق أ

البطاقة التقنية للشكوى
قضية رقم ...../سنة .....

1- الإسم ، اللقب والمقر الإجتماعي : .....

2- صفة الشخص المتابع : .....

3- نوعية النشاط : .....

4- العنوان : .....

5- المصلحة التي أثبتت المخالفة : .....

6- طريقة إثبات المخالفة : .....

7- طبيعة المخالفة :

- ☐ غش جبائي
- ☐ الإمتناع عن الدفع أو تنظيم الإعسار
- ☐ حقوق الضمان

8- السند القانوني :

9- تاريخ إيداع الشكوى :

10- المحكمة التي تم اللجوء إليها في أول درجة :

11- الجهة القضائية التي تم إيداع الشكوى أمامها :

- ☐ وكيل الجمهورية
- ☐ قاضي التحقيق

12- طبيعة الضرائب المتملص منها :

طبيعة الضرائب والرسوم الخاصة بكل سنة	مبلغ الحقوق البسيطة	مبلغ الغرامات
	المجموع :	المجموع :
المبلغ الإجمالي		

Scanné avec CamScanner

ملحق 9 : البطاقة التقنية للشكاوى

ملخص عن القضية

(الأسباب التي أدت إلى إيداع الشكوى)

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Scanné avec CamScanner

الملحق 1 : تقرير التحقيق (في مجال التحصيل)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية الضرائب .....

تقريـــــر التحقيـــــق
(في مجال التحصيل)

1- تعيين المكلف بالضريبة :

- النشاط والمقر الإجتماعي :
- رقم التعريف الجبائي :
- العنوان الشخصي والمهني :

2- إثبات المخالفة :

- المصلحة التي عاينت المخالفة :
- طبيعة المخالفة :

3- تحديد الدين الجبائي :

4- تحديد الإجراءات المتبعة من أجل التحصيل :

5- رأي رئيس مكتب المنازعات القضائية :

6- رأي نائب المدير للمنازعات :

7- قرار مدير الضرائب بالولاية :

Scanné avec CamScanner

الملحق 3 : طلب رأي مطابق من أجل إيداع شكوى جزائية (تكملة)

كشف يتضمن الوثائق التي يجب أن ترفق بملف إيداع الشكوى
المرسل إلى اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية
من أجل استصدار الرأي المطابق

ملف خاص بالمخالفات المرتكبة في مجال الوعاء	ملف خاص بالمخالفات المرتكبة في مجال التحصيل
- المحاضر والوثائق المتعلقة بمعاينة الجريمة؛ - مختلف التبليغات المرسلة إلى المكلف (CN°4 ، ...) بالضريبة مرفقة بوصولات الإستلام المتعلقة بها ؛ - الجدول الضريبي ؛ - الوثيقة التي تضمنت المعلومات المجمعة من مختلف المصالح الجبائية؛ - نسخة عن السجل التجاري؛ - نسخة عن النظام الأساسي للمؤسسة (من أجل تحديد الشخص المسؤول قانونيا)؛ - مختلف الإشعارات و التبليغات المرسلة إلى المكلف بالضريبة في حالة التحقيق المحاسبي، مرفقة بوصولات الإستلام المتعلقة بها : (الإشعار بالتحقيق ، التبليغ الأولي ، التبليغ النهائي ، ...)؛ - التقرير المنجز من طرف مصالح المديرية الولائية للضرائب؛ - ..... -	- الجدول الضريبي؛ - مختلف الإشعارات بالدفع الصادرة عن قابض الضرائب مرفقة بوصولات الإستلام المتعلقة بها ؛ - الإشعار بالحجز؛ - محضر إثبات عدم وجود؛ - الوثائق المثبتة لتنظيم الإعسار؛ - التقرير المنجز من طرف مصالح المديرية الولائية للضرائب؛ - ..... - .....

Scanné avec CamScanner

الملحق 3 : طلب رأي مطابق من أجل إيداع شكوى جزائية (تكملة)

كشف يتضمن الوثائق التي يجب أن ترفق بملف إيداع الشكوى
المرسل إلى اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية
من أجل استصدار الرأي المطابق

ملف خاص بالمخالفات المرتكبة في مجال الوعاء	ملف خاص بالمخالفات المرتكبة في مجال التحصيل
- المحاضر والوثائق المتعلقة بمعاينة الجريمة؛ - مختلف التبليغات المرسلة إلى المكلف (CN°4 ، ...) بالضريبة مرفقة بوصولات الإستلام المتعلقة بها ؛ - الجدول الضريبي ؛ - الوثيقة التي تضمنت المعلومات المجمعة من مختلف المصالح الجبائية؛ - نسخة عن السجل التجاري؛ - نسخة عن النظام الأساسي للمؤسسة (من أجل تحديد الشخص المسؤول قانونيا)؛ - مختلف الإشعارات و التبليغات المرسلة إلى المكلف بالضريبة في حالة التحقيق المحاسبي، مرفقة بوصولات الإستلام المتعلقة بها : (الإشعار بالتحقيق ، التبليغ الأولي ، التبليغ النهائي ، ...)؛ - التقرير المنجز من طرف مصالح المديرية الولائية للضرائب؛ - ..... -	- الجدول الضريبي؛ - مختلف الإشعارات بالدفع الصادرة عن قابض الضرائب مرفقة بوصولات الإستلام المتعلقة بها ؛ - الإشعار بالحجز؛ - محضر إثبات عدم وجود؛ - الوثائق المثبتة لتنظيم الإعسار؛ - التقرير المنجز من طرف مصالح المديرية الولائية للضرائب؛ - ..... - .....

Scanné avec CamScanner

الفهرس

المحتوى	الصفحة
شكر وعرفان	
مقدمة	05-01
الفصل الأول: الإطار القانوني والإجرائي لجريمة التهرب الضريبي	
المبحث الأول: ماهية جريمة التهرب الضريبي في علاقتها بالإجراءات الجزائية	08
المطلب الأول: تعريف جريمة التهرب الضريبي	08
المطلب الثاني: تمييز التهرب الضريبي وأثره على المتابعة الجزائية	12
المبحث الثاني: : خصوصية أركان الجريمة والجزاءات وأثرها الإجرائي	14
المطلب الأول: أركان الجريمة وانعكاسها على الإثبات	15
المطلب الثاني: : الجزاءات وأثرها على الدعوى الجزائية	24
خلاصة الفصل	53
الفصل الثاني: اليات متابعة الدعوى الجزائية في جرائم التهرب الضريبي	
المبحث الأول: خصوصية تحريك الدعوى الجزائية	58
المطلب الأول: دور الإدارة الضريبية في تحريك الدعوى	59
المطلب الثاني: الإجراءات السابقة على المتابعة	62
المبحث الثاني: خصوصية سير الدعوى	70
المطلب الأول: خصوصية والتحقيق والاثبات	71
المطلب الثاني: انقضاء الدعوى الجزائية	81
خاتمة	91

قائمة المراجع والمصادر	93

ملخص الدراسة:

تهدف الدراسة الى تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي، والتي تهدف اساسا الى حرمان الخزينة العمومية من مبالغ مالية مستحقة على أشخاص مكلفين بالضريبة بموجب نصوص قانونية وبوسائل وطرق مختلفة لاحصر لها،مستعينين في ذلك إما بثغرات موجودة في التشريع الضريبي،وإما لنقص كفاءات الإدارة الضريبية أو لنقص وعيهم بالأهمية البالغة للضريبة في النفع العام .ماينتج عنه من آثار جد وخيمة على الإقتصاد العام،لكن المشرع وبهذا الصدد فقد سطر آليات للوقف في وجه الظاهرة، تطبق حسب درجة فاعلية كل منها، فمنها الوقائية التي تهدف الى تبسيط التشريع الضريبي وكذا عصرنة الإدارةالضريبية والعمل على تحسين المكلف بدوره الفعال في التنمية، وأخرى رقابية تسعى الى مراقبة تصريحات المكلف بالضريبة والتحقيق في مصداقيتها وصولا الى توقيع العقاب المناسب لكل تجاوز من المكلفين بالضريبة يتراوح بين الغرامة المالية، عقوبة الحبس بالإضافة الى عقوبات تكميلية .
الكلمات المفتاحية: الضريبة– التهرب الضريبي، الغش الضريبي، الإدارة الجبائية، الرقابة الجبائية، المكلف بالضريبة

باللغة الأجنبية:

This study aims to shed light on the phenomenon of tax evasion, which primarily aims to deprive the public treasury of funds owed by taxpayers according to legal provisions, using countless methods and means. This is achieved either by exploiting loopholes in tax legislation, or by the inefficiencies of the tax administration, or by a lack of awareness of the crucial importance of taxes to the public good. This results in very serious consequences for the overall economy. However, the legislator has established mechanisms to combat this phenomenon, each applied according to its effectiveness. These mechanisms include preventative measures, which aim to simplify tax legislation, modernize tax administration, and enhance the taxpayer's role in development. Other mechanisms are supervisory, which seek to monitor taxpayer declarations, investigate their accuracy, and ultimately impose appropriate penalties for any violations, ranging from fines and imprisonment to supplementary sanctions.

Keywords: Tax, Tax Evasion, Tax Fraud, Tax Administration, Tax Control, Taxpayer.