

جامعة عمار التليجي - الأغواط-

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

تحت عنوان

دور الإدارة الضريبية في تحريك الدعوى الجزائية في مجال التهرب الضريبي

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر تخصص قانون جنائي وعلوم جنائية

❖ الأستاذ المشرف:

◀ د. بن قويدر الطاهر

❖ من إعداد الطالبتين:

✍ قطاف رقية

✍ بن سنوسي سارة

اعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	د.خضرون عطاالله
مشرفا و مقررا	د. بن قويدر طاهر
ممتحنا	ا.د.بوقرين عبد حلیم

السنة الجامعية: 2024/2023

شكر و عرفان.

احمد الله العلى العظيم الذي وفقني الي انجاز هذا العمل
اتقدم بخالص الشكر و التقدير للأستاذ الفاضل " بن قويدر الطاهر"
الذي لم يبخل عليا بوقته والذي كان لنا سندا في انجار المذكرة .
و اشكر جميع موظفي مكتبة وكلية الحقوق و العلوم السياسية.
كما نشكر جميع من ساعدنا من قريب او بعيد في انجاز هذه المذكرة .
وفي الاخير نتوجه بالشكر الي من رافقونا خلال الدرب الدراسي الجامعي.
والي كل الاساتذة الذين درسوني واسعدنا بنصائحهم و توجيهاتهم

اهداء

اهدي ثمرة جهدي هذه الي اعز و اغلى انسانة في حياتي التي انارت دربي بنصائحها

وكانت بحرا صافيا يجري

بفيض الحب الي من زينت حياتي بضياء البدر و منحنتي القوة و العزيمة لمواصلة

الدرب الي امي الغالية على قلبي اطال الله في عمرها

الي ابي العزيز رحمه الله و اسكنه فيسح جناته و رزقه الفردوس لاعلى

إلى رفيق الدرب، وصديق الأيام جميعًا بجلوها ومرّها: زوجي الغالي، أهديك هذا البحث

تعبيرًا عن شكري لدعمك المستمر

إلى أبنائي الذين وثقوا بي على الدوام أهدى هذا البحث، راجية أن أكون لهم مصدر فخر

وقوة دائمًا

الي كل اخوتي و اخواتي الذين ساندوني في مشواري الدراسي اتمنى لهم كل

الخير في حياتهم

اهدي هذا الجهد المتواضع اليكم ، ونسال الله العلى القدير ان يجعله نبراسا لكل

طالب علم الحمد لله وكفى و الصلاة على الحبيب المصطفى واهله و من وفى اما بعد

قطاف رقية

اهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

و صلى الله على صاحب الشفاعة سيدنا محمد النبي الكريم وعلى اله وصحبه الميامين ،ومن

تبعه بإحسان الي الذين وبعد .

اهدي ثمرة جهدي الي من بحبها رعتني ومن فيض عطفها سقتني ، الي من كان دعاؤها سر نجاحي
وحنانها بلسم لجراحي

فكانت الشمعة التي انارت دربي عسى ان يحفظها لي ربي امي الغالية.

اليك يا اعز الناس على قلبي الي من علمني العطاء دون انتظار الي من احمل اسمه بكل افتخار ،

ارجو من الله ان يمد في عمره الي ابي الحبيب.

الي سندي في هذه الدنيا ومصدر قوتي الي رفقاء دربي اخوتي و اخواتي الاعزاء اسال الله

ان يحفظهم لي و يوفقهم في حياتهم و يحقق لهم كل ما يتمنوه.

الي كل من علمني و لو حرف .

الي كل من يحبني و احبه .

بن سنوسي سارة

مقدمة

مقدمة

مقدمة

تعتبر الضريبة أداة مهمة في السياسة المالية باعتبارها تمثل موردا هاما لخزينة الدولة كما تساهم في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي ومعالجة ظاهرة التضخم ودفح عجلة التنمية ومواجهة النفقات العامة، و الجزائر نتيجة منهج الاستيراد طيلة ثالثة عقود من الزمن والتزايد المستمر للنفقات العامة أجبرت على اتخاذ سياسة مالية تحقق التوازن الاقتصادي حيث يسمح فيها للخزينة العامة بالبحث عن مصادر تمويل ثابتة ومستقرة . لذلك أعطت الدولة أهمية كبيرة للضرائب في قوانين المالية وهذا لمكانتها وأهميتها في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة المتزايدة، وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الجزائري دوما أن يجد نظاما جبائيا يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجباية العادية في تغذية الخزينة حيث قام المشرع الجبائي بتعدلات وإصلاحات جذرية لنظام الجبائي القديم الذي كان يتميز بالتعقيد وكثرة أنواع الضرائب، وذلك من أجل زيادة الفاعلية للأنشطة الاقتصادية و محاولة التطور والزيادة في التقدم الاقتصادي حيث طال هذا الإصلاح على الخصوص الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال إضافة إلى تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية التي لم تحقق الأهداف المنشودة لتميز النظام الجبائي بالتعقيد وتعدد الضرائب والأوعية ، مما أدى إلى ظهور بوادر لعمليات التهرب الضريبي التي أصبحت تشكل ظاهرة تتوسع بشكل متزايد وبهذا أصبح التهرب الضريبي يشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية الأمر الذي يستوجب مكافحته باعتماد آليات وإجراءات صارمة وبصفة مستمرة وبمجرد اكتشافه بسبب النقص في التنمية المعتمدة التي يمكن أن يحدثها التهرب الضريبي في الخزينة العمومية لدى الدولة.

تعددت التعريفات المتعلقة بالتهرب الضريبي، واختلفت وجهة النظر بين كل من الباحثين القانونيين والاقتصاديين في هذا الموضوع حيث أن رجال القانون يؤكدون على الجانب القانوني للتهرب الضريبي في حالة ما إذا كانت الطرق المستعملة مشروعة أو غير مشروعة، ويميزون بين أنواعه، أما رجال الاقتصاد ال يجدون فرق بين أنواع التهرب الضريبي ويؤكدون أن لهم نفس الآثار الاقتصادية على الخزينة العمومية مهما كانت صور التهرب من تحمل عبء الضريبة وأيا كان نوعها ، فجاء Camil وعرف التهرب الضريبي بأنه " كل التصرفات المادية و كل العمليات المحاسبية و كل المحاولات التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة او غيره من أجل

مقدمة

التخلص من الضريبة " وكذلك تعريف آخرالتهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها " ما نلاحظه من خلال هذين التعريفين أنهما يعرفان التهرب على أساس بعض الطرق التي يستعملها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من دفع الضريبة المستحقة دون الإشارة إلى الضرر الذي يحدثه التهرب الضريبي بالإيرادات العامة لتمويل الخزينة العمومية

كما أن الدستور الجزائري في المادة 64 منه، نص على أن " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون، ولا يجوز أن تحدث بأمر رجعي أية ضريبة أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه. "

انطلاقاً من هذه التعريفات يمكن تحديد خصائص الضريبة والمتمثلة في :

- الضريبة إقتطاع نقدي : فقد تؤدي الضريبة إلى الخزينة العمومية نقدا وتستهدف مداخيل أو ثروات الأشخاص الطبيعية والمعنوية . ففي النظم الاقتصادية القديمة كانت الضريبة تفرض في صورة عينية نتيجة للظروف الاقتصادية التي كانت سائدة آن ذاك، أما في العصر الحديث أصبحت النقود هي أداة ووسيلة التعامل الأساسية، فبذلك يتم أداء الضريبة نقدا.
- الضريبة ذات طابع إجباري ونهائي :إن الضريبة شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة، فهي تفرض الضرائب على أفراد المجتمع، وبالمقابل إجبارهم على الالتزام بدفعها عبر طرق إدارية تتمثل في أجهزة الإدارة الضريبية، التي تنطلق في متابعة المكلفين بالضريبة في حالة رفض أو عدم أداء الالتزامات الضريبية . بالإضافة إلى دفع الضريبة يكون نهائيا، بمعنى أن الدولة ال تلتزم بردها أو تعويضها لهم .
- الضريبة تدفع لتغطية الأعباء العامة :فالمكلف بالضريبة يدفع الضريبة دون الحصول على منفعة خاصة، أي دون مقابل مباشر لأداء الضريبة، فهو يدفعها كعضو داخل المجتمع، يساهم في تحمل الأعباء والتكاليف العامة، والمنفعة التي تعود من الضريبة ليست حكرا عليه لكنها لكافة أفراد المجتمع.

مقدمة

تكمن أهمية هذه الدراسة التي تتبع من تلك الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي و التسطير و تقييد و محاربة المتهربين الضريبيين و جعل أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو اقتطاع و البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية لمحاولة الحد من هذه الظاهرة وذلك عن طريق تطوير أدوات وأجهزة الرقابة الجبائية ، كونها أداة لمواجهة التهرب الضريبي .

يهدف هذا البحث إلى :محاولة تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية و الاجتماعية و المالية و إبراز الأجهزة القائمة على مواجهة ظاهرة التهرب الضريبي للتعرف على معوقات الرقابة الجبائية والتي تعمل على الحد من كفاءتها وقدرتها على مواجهة التهرب الضريبي مع تشديد العقوبات على المتهربين الضريبيين بالتعديلات المكملة لقانون المالية الجديد و الدور القضائي الفعال لمكافحة جريمة التهرب الضريبي بسن قوانين و عقوبات ضد المتهربين الضريبيين .

الميل 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 .

إن معالجة هذا الموضوع تطلب الاعتماد على المنهج الوصفي لدراسة هذه الحالة وكيفية تطويره وتقشيه في المجتمع، وبالاعتماد على المنهج الوصفي وذلك من خلال التطرق للإجراءات القانونية و الإدارية في مجال التهرب الضريبي

الإشكالية المطروحة:

ما هي الإجراءات الإدارية و القضائية لمتابعة المتهربين الضريبيين جزائيا ؟

لمعالجة الإشكالية المطروحة و الإجابة عليها ، ارتأينا أن نقسم دراستنا حول الخطة التالية بالاعتماد على فصلين و كل فصل مقسم إلى بحثين كالتالي:

تطرقنا في الفصل الأول إلى الإجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي اين تم تقسيم الفصل إلى بحثين ، المبحث الأول تناولنا فيه الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب

مقدمة

الضريبي و المبحث الثاني إجراءات تحضير ملف الشكوى الجزائية من طرف الادارة الضريبية ، أما الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى الإجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي حيث تم تقسيمه إلى مبحثين ، المبحث الأول كيفية تحريك الدعوى الجزائية في مجال التهرب الضريبي و المبحث الثاني الاجراءات المقررة لجريمة الغش الضريبي.

الفصل الاول :
الإجراءات الإدارية المتبعة
في مجال التهرب الضريبي

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

الضريبة هي فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف و الاعباء العامة بصفة نهائية، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة على أساس من الانتماء و الشرعية .

وهي استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن .

وطبقا لهذه التعاريف تعمل كل دول العالم على تنمية اقتصادها و البحث عن مصادر التمويل التي تعتبر العمود الفقري و الشرط الاساسي لقيام المشاريع و سيرها، إذ بتحقق مثل هذا النوع من المشاريع و انتهائها تجد الدول نفسها تحقق جزءا من هدفها، وهو التنمية الاقتصادية ونظرا لارتباط التنمية بوسائل التمويل تعتمد كل الدول في ذلك على المصادر الخارجية و تعمل على زيادة تنمية مصادرها الداخلية لما لهذه المصادر من امتيازات و بما تتصف به من ديمومة و استمرار، وتشكل الضرائب المورد الرئيسي لتمويل الميزانية العامة للدولة .

إلا أن تنوع وتطور الضرائب و اختلاف نسبها في بقاع العالم، أدى إلى ظهور ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي، أي يستعمل المكلف طرق عديدة للتخلص من عبء الضريبة وحرمان الخزينة العمومية من حقها .

لذا سأقوم بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين، نتناول في المبحث الاول الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي ، ثم أتطرق الي اجراءات تخضير ملف الشكوى الجزائية من طرف الادارة الضريبية في المبحث الثاني .

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

المبحث الاول : الإطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

ضحى التهرب الضريبي ظاهرة عالمية داخل وخارج الدول، فهي لا تخص دولة معينة دون غيرها، سواء كانت متقدمة أو سائرة في طور النمو.

و تعد الضرائب من أحد الأركان المالية التي تساهم في تغطية الاعباء العامة للدولة، وتمويل خزينتها، وهي بذلك تعطي معنى جد هام سواء للدولة أو المكلفين بأدائها أو كل طرف يساهم في إقرارها وتحصيلها وتنظيمها .

يلجأ المكلف لاستغلال بعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها و هذا الشكل من التهرب لا يتضمن أية مخالفة يعاقب عليها القانون، حيث يستعين المكلف في التهرب من الضريبة بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل، مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة قانونية.¹

المطلب الاول: تعريف التهرب الضريبي و اشكاله .

1. تعريف التهرب الضريبي

اختلف الفقهاء في إيجاد تعريف محدد للتهرب الضريبي فهناك من ينظر إليه من زاوية ضيقة تتأسس على استعمال وسائل احتيالية غير مشروعة تخالف مقتضيات النصوص الجبائية. وهناك من ينظر إليه على أساس وسيلة يتم بمقتضاها استغلال الثغرات القانونية التي تركها المشرع، ومن هنا فالتهرب الضريبي يدخل في إطار عدم أداء الضريبة في الوقت المحدد أو عدم أدائها بشكل مطلق من خلال استعمال وسائل احتيالية، إذا هو الامتعالكلي أو الجزئي من دفع الضرائب المستحقة، باستعمال المكلف لطرق احتيالية وتدلّسية من أجل الامتناع عن سداد الضريبة المفروضة عليه.²

¹ البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد هلال، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الاسكندرية، د.ط، 1978، ص 157.

² ليندة قرموش، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، «مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014، ص 23.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

ويمكن تعريف التهرب الضريبي على المستوى الدولي " أنه كل تهرب من الضريبة عبر حدود الدول ومن شأنه أن يفقد الدولة موردا هاما من موارد إيراداتها، ويستوي في ذلك أن يسلك طرقا مشروعة أو غير مشروعة أو تتوفر لديه إرادة التهرب أو لا، و أيا كان التشريع الضريبي الذي يختاره مستفيدا من تباين الانظمة و التشريعات الضريبية للدول من أجل التوصل إلى هدفه نحو تخفيف عبئه الضريبي أو إسقاطه تماما.¹

فالغش الضريبي يعرفه Barilari Andrée بأنه: "الإمتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، و نماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات".²

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

أما التجنب الضريبي فيعرفه J.Martinez.C. بأنه: " هو فن تقادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي".³

أي أن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق و الأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون و النصوص التشريعية، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه، لذا يطلق عليه بالتهرب المشروع كون المكلف يتحرك في إطار قانوني و من أمثله نجد:⁴

- تعتبر ضريبة التركات إحدى أشكال ضرائب الثروة، و التي تفرض على عملية انتقال تركة المتوفي إلى وريثته، حيث يقوم المالك بغرض التجنب الضريبي بتقسيم ثروته على

¹سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، د.ط، 1999 ص9.

²André Barilari, Lexique fiscal, 2ème édition, DALLOZ, Paris, 1992, page 92.

³J. C. Martinez, la fraude fiscale, PUF, France, 1984, page 13.

⁴حامد عبد المجيب دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة، دار الجامعية، الإسكندرية، 1988 ص236.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

كل الورثة الشرعيين و هو على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات .

• بعض الشركات قصد التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونا، و بترخيص من القانون التجاري.

ومن خلال هذه التعريفات نستخلص أن التهرب الضريبي هو حرمان الخزينة العامة من تحصيل الضرائب المفروضة على المكلفين وذلك بالتهرب عن الالتزام بدفعها بطرق و أساليب مختلفة من أجل التخلص منها، وتعتبر ظاهرة عالمية وتعاني منها جميع الدول.

إذا فالتهرب الضريبي هو " استعمال وسائل احتيالية للتملص من أداء الضريبة كليا أو جزئيا عن طريق استغلال ثغرات النصوص القانونية بشكل فني و دقيق، وتؤدي في النهاية من حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها."

2. اشكاله :

تتخذ ظاهرة التهرب الضريبي أشكال متعددة و كثيرة يصعب حصرها خصوصا بعد التطور الحاصل في ميدان المعاملات و المبادلات التجارية، في حين بقيت المصالح الجبائية حبيسة نظام تشريعي غير مساير لهذا التطور.

1- الامتناع عن تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة:

لقد سبق و أن أشرنا إلى هذا النوع من التهرب الضريبي و الذي يعرف بالتمنّب الضريبي، و اعتبر Gaudement.M هذا الشكل من أبسط أشكال التهرب الضريبي¹، و قد يكون هذا الامتناع كليا أو جزئيا :

✓ فقد يكون الامتناع بصفة كلية إذا امتنع المكلف عن استهلاك أو إنتاج السلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة بقصد تفادي دفعها، كأن يمتنع عن شراء السيارة لتفادي دفع الرسم النوعي و كذا قسيمة السيارة .

¹P.M.GAUDEMENT, Précis de finances publiques, Paris, 1971,p315.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

✓ أما الامتناع الجزئي يكون مثلا عندما يتمتع المكلف عن زيادة وحدة واحدة من العمل لكي لا يتعدى سقفا معيناً من الدخل و بالتالي الخضوع إلى ضريبة أقل مع المحافظة على مستوى دخل مناسب.

2- استغلال ثغرات و نقائص النظام الضريبي:

إن هذا الشكل من أشكال التهرب الضريبي ليس في متناول كل المكلفين إذ أنه يجب أن يتميز بالذكاء و استغلال الفرص و الثغرات و النقائص التي تعتري النظام الضريبي، فهي تعتمد في الأساس على المهارة و الذكاء الجبائي و مع هذا فإن بعض المكلفين قد يستعين بأهل الخبرة و الاختصاص لاكتشاف هذه الثغرات.

3-تهرب ضريبي ينظمه المشرع الجبائي:

يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف مالية، اقتصادية و اجتماعية لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص 15% عوض 30% قصد تشجيع الاستثمار.¹

4-التهرب الضريبي على المستوى الدولي:

لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي لدى العديد من الاقتصاديين، إلا بعد قيام الشركات دولية النشاط أو الشركات متعددة الجنسيات، و يرجع ذلك إلى طبيعة نشاط تلك الشركات و التي تقوم على أساس ذوبان الفوارق و الحدود بين اقتصاديات الدول المختلفة .

و بما أن الهدف الأساسي لهذه الشركات هو تحقيق أقصى ربح و بأقل التكاليف و عبئ ضريبي ممكن، فهي تلجأ إلى التهرب الضريبي للتقليل من هذا العبء بصفة جزئية أو التخلص منه كلية.

و لكن إذا كان المكلفون يجتهدون بشتى الطرق و الأساليب للتهرب من دفع الضريبة المستحقة عليهم، ألا يدركون الآثار الوخيمة التي ستحدثها هذه الظاهرة على جميع النواحي؟

¹ محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، مصر ، منشأة المعارف، بدون تاريخ، ص 230.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

فعلى الصعيد المالي يقود التهرب الضريبي إلى إنقاص حصيلة الإيرادات العامة، و بالتالي إلى إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة، و التي تعد الوسيلة الوحيدة لإشباع حاجة المجتمع وتحقيق التنمية الاقتصادية.¹

و بما أن الضريبة تعتبر متغيرا اقتصاديا هاما، فإن التهرب منها يؤدي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني و ذلك من عدة جوانب من بينها :

تأثيره على معدلات الإدخال العام، إذ أن انخفاض هذه الأخيرة تحد من قدرة الدولة على إنشاء المشاريع الاستثمارية التي تقضيها أساسيات التنمية، و يجعلها مضطرة للتقليل من نفقاتها، خاصة المتعلقة بالإعانات و الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية استثمار الأعوان الاقتصاديين، و نتيجة ذلك هو الركود الاقتصادي، و بالتالي ارتفاع معدل التضخم و البطالة .

كما يعمل التهرب الضريبي على كبح أهم محفز اقتصادي و هو روح المنافسة، حيث تكون المؤسسة المتهربة في درجة امتياز عن تلك التي تؤدي واجباتها بأمانة، و هذا لإمكانياتها التمويلية الهائلة.²

و على غرار كون الضريبة أداة هامة تسعى من خلالها الدولة إلى تحقيق و إرساء عدالة اجتماعية، فإن التهرب من دفعها أصبح يشكل مصدرا من مصادر الظلم الاجتماعي، لأنه عند إدراك الدولة لحجم الإيرادات الضائعة بسبب التهرب الضريبي، تعتمد في الكثير من الأحيان إلى الرفع من قيمة الضرائب، و بالتالي زيادة الأعباء الضريبية على المكلف الصافي الذي لا يتهرب.³

و عندما لا تكفي سياسة التقشف و إجراءات رفع العبئ الضريبي لتغطية العجز المالي تضطر السلطة العامة إلى الاعتماد على مصادر تمويلية إضافية كالقروض الخارجية أو الإصدارات النقدية، فتقود الأولى إلى خلق أزمة جديدة تتعلق بالتسديد، و تؤدي الثانية إلى ارتفاع الأسعار، فتتعطل عملية التنمية الاقتصادية، و تنخفض الدخل الحقيقية لغالبية الأفراد.

¹ صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الإصلاح، الجزء الثاني، شركة النشر و التوزيع المدارس، دار البيضاء، 1987، ص 157.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة، 2003، ص 16.

³Bruno Taddel ,Opcit, Page 30.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

المطلب الثاني : اركان جريمة التهرب الضريبي

تأخذ المخالفات الضريبية عدة أركان إلا أن جميع الضرائب تشترك في صفة واحدة هي التهرب الضريبي التي تتضمن بدورها وصفين: جريمة جزائية ومخالفة جبائية بحته تفرض عليها جزاءات تصدر عن الإدارة الضريبية، و كما هو الحال بالنسبة لجرائم القانون العام تشترط جريمة التهرب الضريبي توافر الركنتين المادي و المعنوي للجريمة.¹

في دراستنا للأركان سوف نحلل جريمة التهرب الضريبي إلى: ركن شرعي، ركن مادي و ركن معنوي، متمثلة في استعمال عدة طرق من أجل التهرب من دفع الضريبة كليا أو جزئيا .

اولا: الركن الشرعي

إن الركن الشرعي يتكون من النصوص القانونية التي تبين أن فعال معيناً يعتبر جريمة وأن هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة، وبالتالي الا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني والمبدأ العام في الركن الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون. " ²

ونصت المادة: 303-01منق.ض.م.و.ر.م " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا....".

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص والجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة، دار هومه، الجزائر، الطبعة الثانية، د.س.ن، ص385.

² أنظر المادة: الأولى من الأمر رقم: 156-66 المؤرخ في: 08 يونيو، 1966 يتضمن قانون العقوبات، ج.ر عدد49 ص702، المؤرخ في 11 يونيو 1966.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

فقانون العقوبات هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال غير المشروعة كما يحدد لها عقوبات مناسبة، وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو القوانين المكملة له.¹

ثانيا: الركن المادي

القاعدة العامة تقضي أن لا يهتم القانون الجنائي بما يدور في ضمير الفرد من أفكار، ولكنه يهتم بالمظهر الخارجي لهذه الأفكار. ومن هنا، استلزم الأمر ضرورة توافر ركن مادي لكل جريمة أيا كان نوعها أو طبيعتها²، و يتمثل في الاعتداء على المصلحة الضريبية ويظهر هذا الركن غالبا بالسلوك الإيجابي أو السلبي من دون حاجة إلى بحث النتيجة و بالتالي البحث في توافر العلاقة السببية.³

و عند تحليل الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي نلاحظ أنه يتكون من عنصرين متكاملين وضروريين لوجوده وهما استعمال الطرق الاحتمالية و التملص الكلي أو الجزئي مندفع الضريبة نتيجة لهذه الطرق الاحتمالية،⁴ والعلاقة السببية بينهما.

1. استعمال الطرق الاحتمالية

على خلاف الفقه فإن المشرع لم يعرف طرق الاحتمال أو التدليس، إذ يرى بعض الفقه أن المقصود بها هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم بالضريبة فيا لإقرارات و الأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية.⁵

¹أوهيب بن سالمه ياقوت، "الغش الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003، ص31.

²طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2008 ص 55.

³عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2015 ص 344.

⁴فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008 ص 102.

⁵أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص388.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

لم يعرف المشرع الطرق الاحتمالية و العلة أن كل تعريف لا يستطيع الإمام بكل الطرق والأساليب الاحتمالية و التدليسية، وعليه فالرجوع إلى التشريع الجبائي، فنصت في العقوبات الجزائية المادة: 530 من ق.ض.غ.م تناولت 16¹ حالة وقمع الغش المادة: 532 تناولت 6.

حالات، و نصت في العقوبات الجنحية المادة: 118 من ق.ر.ع.ر.أ. 6 حالات²، و نصت في الغرامات الجبائية والعقوبات الجنحية المادة: 303 من ق.ض.م.و.ر.م. 4 حالات³، و نصت في الغش الجبائي المادة: 34: من ق.ط.⁴، و نصت في الغش الجبائي المادة: 119 منق.ت.⁵

وكل النصوص أجمعت على استعمال صيغة التهرب على وجه الخصوص قبل ذكر الاعمال والافعال التي تعتبر طرقا احتمالية وتدلسية وذلك حرصا منها على توضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر و إنما على سبيل المثال.⁶

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 والغش الضريبي باعتبار أن الضريبة هي الأداة التي تخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة.⁷

ولقد حدد المشرع الجبائي الطرق التدليسية في المادة: 2-193 من ق.ض.م.و.ر.م يقصد بالأعمالالتدلسية خاصة:⁸

1- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو منتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فواتير.

¹ أنظر المادة: 530، من قانون الضرائب غير مباشرة، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.

² أنظر المادة: 118، من قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017 .

³ أنظر المادة: 303، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.

⁴ أنظر المادة: 34، من قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017..

⁵ أنظر المادة: 119، من قانون التسجيل، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.

⁶ ليندة قرموش، المرجع السابق، ص 34.

⁷ فرج رضا، شرح قانون العقوبات الأحكام العامة للجريمة، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 1976، ص 203.

⁸ أنظر المادة: 2-193، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

2- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة واما الاستفادة من الامتيازاتالجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

3- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

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

5- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب و الرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة

6- ممارسة نشاط غير قانوني. يعتبر كذلك، كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

2. التملص من الضريبة

ويقصد به التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي، عن طريق التهرب من تحديد أساس الضريبة و ربطها، إذ الأصل أن ربط الضريبة هو الذي يحدد المبلغ الذي يلزم المسؤول بأدائه و يتحقق ذلك مثال حينما يقوم الملزم بالضريبة بإخفاء كل المنتجات الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرارا غير صحيح¹.

لقيام الجريمة الضريبية يجب أن تؤدي استعمال الطرق الاحتمالية السالف ذكرها إحداث نتائج التالية²:

- إما التملص من الكل أو من بعض وعاء الضريبة وذلك بالتهرب من تحديد أساس الضريبة أو ربطها ويتحقق ذلك حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح.

¹ أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 389.

² فارس السبتي، المرجع السابق، ص 105.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

- واما التملص كلياً أو جزئياً أو تصفية الضريبة ويقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول والإنذارات و إرسالها للجهة المختصة لتحصيل الضريبة.
 - واما التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ويزداد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها و التخفيف من عبء الالتزام.
- ولقد نصت المادة: 10-313 منق.ض.م.و.ر.م " فضال عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً...".
- ومن خلال ما سلف نستخلص أنه يكفي لقيام جريمة التهرب الضريبي استعمال إحدى الطرق التدليسية سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق، فالقانون الجبائي يعاقب على ارتكاب جريمة التهرب الضريبي أو محاولة ذلك بنفس العقوبة، وهذا نظراً لخطورة هذه الجريمة وما تخلفه من آثار سلبية مالية، اجتماعية أو اقتصادية كانت على المجتمع

3. العالقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتيالية

أنه يتطلب لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتيالية التي استعملها الجاني أو إحدى هذه الطرق ومن ثمة تنعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه إدارة الضرائب في ربط الوعاء الضريبي بما صرح به الممول أو وفقاً لما هو معمول به قانوناً أو في تقرير إعفاء بعض الفئات.¹

ثالثاً: الركن المعنوي

وانما يجب أيضاً الا يكفي لوقوع الجريمة إسنادها المادي إلى من صدرت منه فقط، تحقق الإرادة الأثمة لدى الجاني، وهو ما يسمى بالإسناد المعنوي، فلا تقع الجريمة من دون توافر الخطأ، سواء أكان متعمداً ،

¹ فارس السبتي، المرجع السابق، ص106.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

أو غير متعمد،¹ ويتمثل الركن المعنوي في القصد الجرمي وهو العلم بالسلوك الايجابي و السلبي الذي جرمه القانون الضريبي.²

و يتمثل الركن المعنوي في القصد الجنائي للجريمة لدى المكلف ونية خاصة في نفسه و القصد منها التهرب من دفع الضريبة، ولا يختلف الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي، عن باقي الجرائم العادية و المتمثلة في القصد العام و هو أن المكلف على علم بالطابع غير الشرعي للإغفال أو التقليل في التصريحات و أنه قام بذلك عن قصد، ويمكن أن يلحق بهذه الجريمة قصدا خاصا و يستخلص ذلك من فحوى المواد نفسها، و لقد تعددت تعريفات القصد الجنائي فيعرفه جازو بأنه "إرادة الخروج على القانون بعمل أو الامتناع وهو إرادة الأضرار بمصلحة يحميها القانون الذي يفترض العلم به عند الفاعل."³

إن القصد الجنائي قائم على عنصرين أولها الإرادة نحو ارتكاب الجريمة من قبل الجاني و ثانيها علمه بتوافر أركانها التي يتطلبها القانون أو توقع النتيجة و العلم بالوقائع التي تعطي للفعل دلالاته الإجرامية الكافية لقيام القصد الجنائي مع العلم أن القصد العام لا يفي بتواجد جريمة مرتكبة بل لابد من توافر قصد خاص إلا وهو نية التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة لدى المكلف و اعفاء نفسه من أداء حق الدولة للإضرار بمصلحة الخزينة العمومية .ويتمثل في قسدين:

1- القصد الجنائي العام

يقصد به توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالما بعناصرها القانونية، وهو مطلوب في جميع الجرائم العمدية على حد سواء بحيث يفترض في الجاني علمه بارتكاب أفعال احتيالية أو تدليسية أو غش، 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 لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه، فالقصد الجنائي يقضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال و إيقاع الإدارة الجبائية في الغلط.⁴

¹ طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 110.

² عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المرجع السابق، ص 345.

³ فرج رضا، المرجع السابق، ص 404.

⁴ ليندة قرموش، المرجع السابق، ص 37.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

ويمكن تعريفه أيضا: " بأنه إرادة الخروج على القانون بعمل أو بامتناع، أو هو إرادة الأضرار بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل".¹

2- القصد الجنائي الخاص

يقصد به توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالما بأركانها في القانون، فلا يعتد فيه للبائع على الجريمة هو الإحساس أو المصلحة التي تدفع الجاني ارتكاب جريمته، فهو يتفاوت من جريمة أخرى بحسب ظروف الجاني ولو كانت الجريمتان من نوع واحد، فالقصد الخاص يختلف من جاني لآخر فقد تتجه إرادة إحدهما إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق احتيالية، فيما تتجه إرادة الثاني إلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط، إلا أن الغاية واحدة هي حرمان الإرادة الجبائية من الحصول على حقها من الوعاء الضريبي، وبالتالي تكون العقوبة خفيفة أو شديدة حسبما يقدره القانون (الحبس أو الغرامة).

المطلب الثالث: التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي (المخالفات الضريبية، الجنج الضريبية)

يتضمن التشريع الجبائي الجزائري كما هائلا من الضرائب التي قام بتصنيفها في خمسة مجموعات من القوانين الجبائية:²

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (قانون رقم 90 - 36 بتاريخ 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 المعدل و المتمم ، و القانون رقم 91-25 بتاريخ 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 المعدل و المتمم).
- قانون رسم الطابع (الامر 76-103 بتاريخ 1976/12/09 المعدل و المتمم).
- قانون الضرائب الغير مباشرة (الامر 76-104 بتاريخ 1976/12/09 المعدل و المتمم).
- قانون رسم التسجيل (الامر 76 - 105 بتاريخ 1976/12/09 المعدل و المتمم).

¹ فرج رضا، المرجع السابق، ص404.

² بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، ج،1 دار هوم، 2009 ، ص 444.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

اضافة الي قانون الاجراءات الجبائية الذي احدهه المشرع مؤخرا بقانون رقم 21/01 بتاريخ 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 المادة 200 منه .

إننا بالرجوع إلى هذه القوانين الجبائية نجدها لم تحدد تصنيف الجرائم أو تكييفها بل عمدت إلى تقرير عقوبات لافعال مجرمة لان المشرع الجزائري لم يأخذ بمبدأ قانون العقوبات خاص بالمسائل الضريبية ، بالتالي يستلزم الرجوع إلى قانون العقوبات والإجراءات الجزائية في حال لم تنص عليها القوانين الضريبية ، ولمعرفة ما إذا كانت جريمة التهرب الضريبي مخالفة أو جنحة أو جناية في القوانين الجبائية يجب الرجوع إلى قانون العقوبات باعتماد على المادة 05 منه:

✓ العقوبات الأصلية في مواد الجنائيات

1. الإعدام

2. السجن المؤبد

3. السجن المؤقت لمدة تتراوح بين 05 إلى 20 سنة (إن عقوبات السجن لا تمنع تطبيق عقوبات الغرامة.)

✓ العقوبات الأصلية في مواد الجنح:

1. الحبس مدة تتجاوز شهرين إلى 05 سنوات ما عدا الحالات التي يقرر فيها القاضي حدود أخرى.

2. غرامات تتجاوز 20.000 ألف دينار.

✓ العقوبات الأصلية في مواد المخالفات :

1. الحبس من يوم على الأقل إلى شهرين على الأكثر.

2. الغرامة من 2000 دج إلى 20.000 دج.

وبالتالي في حالة الجريمة الضريبية نأخذ بالعقوبة المقررة في قوانين الجبائية ونقارنها بالرجوع إلى المادة 05 من قانون العقوبات حتى نقوم بتكييف الجريمة وتبين أهمية هذا التكييف القانوني من حيث الاختصاص والإجراءات وطرف الطعن وكذلك من حيث تطبيق التخفيف والشروع والعود وإيقاف وتنفيذ وسقوط العقوبة والدعوى العمومية والجبائية وكذا المصالحة.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

اولا : المخالفات الضريبية :

نصت المادة 05 من قانون العقوبات الأصلية في المخالفات هي الحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر، غرامة من 2000 دج إلى 20.000 دج ، كما جاء في المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة في حالة العود، يجوز للمحكمة ان تقضي فضلا عن ذلك بعقوبة مدتها من ستة(6)ايام إلى ستة (6)أشهر.

و كذلك الرجوع إلى الهيئات القضائية بمختلف بأقسامها نجد أن القضايا الضريبية المطروحة أمامها و التي تتعلق بالغش الضريبي معظمها مخالفات و جنح و يندم فيها وصف المخالفة لجريمة الغش الضريبي ، و لابد أن نشير في هذا البصدد إلى أن إدارة الضرائب المؤهلة أيضا لفرض الجزاءاتالجبائية على مرتكبي مخالفات الضريبية ، و من ثم يكون لها الخيار في حالة الغش الضريبي بين أن تسلط الجزاءاتالجبائية على المخالفبنفسها و بين أن تترك ذلك للقضاء ¹.

المخالفات الضريبية لا يترتب عليها سوى زيادة الضريبة لان هذه الزيادة توقعها الإدارة من تلقاء نفسها و هي ليست عقوبة جزائية².

من خلال كل قوانين الضريبية نرى أنها تعرضت لمخالفات ضريبية في كل من المواد 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مواد 114،116،122،114،116،122، قانون الرسم على رقم الأعمال125،98 من قانون التسجيل. المواد 523،528،537من قانون الضرائب الغير مباشرة، المواد 18،103 من قانون الطابع.

فقد حاولنا من خلال هذه المواد السالفة الذكر إلى تقسيم المخالفات إلى خمسة أنواع هي:

1. مخالفة الاحتيال الضريبي:

هذه المخالفة تتمثل في استعمال المكلف لطرق إحتيالية من أجل التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، فحسب المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال تعتبر مخالفة عدم

¹بوسقيعة(أحسن)، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، ج 81 ، دار هومة ، 2886 ، ص 144.

² سرور أحمد فتحي ، الوسيط في قانون العقوبات ، القسم الخاص ، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة ، دار النهضة العربية ، سنة 1972، ص13.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

الالتزام بالأحكام التنظيمية و التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة ، كأن يقوم الأشخاص الطبيعيين أو معنويين خاضعين للرسم على القيمة المضافة بعدم وضع لوحة تحمل أسمهم و لقبهم ، أو عنوان المؤسسة و طبيعة نشاطهم على مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاطهم¹.

- عدم قيام المكلفين الذين يقومون بأعمال المقاولات العقارية بوضع لوحات تحتوي على كل المعلومات المتعلقة بالمقال أو الشركة وطبيعة الأشغال أو المشروع أمام ورشات البناء التي يمارسون فيها نشاطهم.

- عدم قيام المكلفين المقاولين بتصريح نشاطهم عن المقاومة من الباطن LES SOUS TRAITANCE() إلى مفتشيات الضرائب التابع لها نشاطهم².

عدم قيام المكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة بتصريح يبين فيه مبلغ العمليات المحققة وذلك قبل 20 من كل شهر متعلق بالشهر السابق لدى قبضة الضرائب التابعين لها³.

أما حسب المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة:

الأجهزة المخصصة لصناعة الكحول أو تصفيتها حسب المادة 525 من قانون الضرائب غير مباشرة ولا يمكن حيازتها دون الحصول على رخصة مسبقة من ادارة الضرائب⁴.

- زراعة التبغ غير مطابقة لأحكام المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- تعتبر مخالفة كذلك استعمال وقود البنزين أو المازوت المخصص للفالحة والخاضع لأسعار مخفضة لمركبة غير متعلقة بالنشاط الفلاحي حسب المادة 528 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

2. مخالفة إساءة استعمال طابع أو دمغة أو عدم بيان مبلغ الرسوم المدفوعة:

¹أنظر : المادة 60 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

²أنظر: المادة 61 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

³ أنظر: المادة 76 و 115 من قانون الرسم على رقم الأعمال

⁴أنظر : المادة 64 قانون الضرائب غير مباشرة

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

حسب ما جاء في كل من المادة 18 من قانون الطابع والمادة 103 من نفس القانون تعتبر مخالفات الأفعال التالية:

الإساءة في استعمال طابع وذلك بوضع عالمات الطابع مشوهة أو مغطاة بالكتابة¹ على وثائق رسمية لأنه حسب المادة 01 من قانون الطابع تنص على أن الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق (عقود مدنية ، قضائية ، محررات) و هذه الوثائق يمكنها أن تقدم كدليل إثبات أمام الجهات القضائية ، كذلك تحرير عقود عرفية مخالفة لأحكام القانون ، كاستعمال ورق مدموغ سبق استعماله من أجل تحرير عقد آخر ، أو تحرير عقدان واحد تلو الآخر بنفس الورقة المدموغة أو تتسلم صورة عنها² .
-قيام كتاب الضبط أو الموثقون و المستكثبون بعدم بيان مبلغ رسوم المدفوعة للخرينة³ على كشف المصاريف التي يعدونها³.

-عدم إصاق الطابع المنفصلة التي محل رسم طابع المخالصة (Quittance Timbre) و يحدد شكل و كيفية استعمال الطابع المنفصلة بموجب مرسوم و هذا حسب المادة 103 من قانون الطابع.

3. مخالفة الامتناع عن أداء أو تأخر في دفع الضريبة:

نصت على هذا النوع من المخالفات كل من المواد 98،125 من قانون التسجيل :

- عدم قيام الورثة أو الموصى لهم بالتصريح عن الأموال المنقولة التي ألت إليهم عن طريق وفاة في أجال محددة قانونا كما يدفعون تعويضا يحدد معدله بـ %01 عن كل شهر أو جزء من شهر تأخير، و مستحق من اليوم الأول من شهر الذي يلي تاريخ إستحقاق الرسوم التي يتعلق بها ، و لا يمكن أن يقل هذا التعويض عن 5.000 دج.و يتحمل الأوصياء أو الممثلون الشرعيون شخصا نفس العقوبة السالف الذكر عند ذكر إهمالهم للتصريحات خلال الاجال المحددة.
- عدم ذكر الموثق في نسخ العقود العمومية أو المدنية أو القضائية التي يقومك بتسجيلها مخالصة الرسوم المدفوعة بكتابة حرفية للمبلغ ، أما قانون الطابع فذكر مخالفات تتمثل

¹ أنظر : المادة 11 من قانون الطابع.

² المادة 12: و 10 من قانون الطابع .

³المادة : 15 من قانون الطابع.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

في عدم دفع المكلف لرسم الطابع الواجب دفعه في الأيام العشر الأولى من الشهر الذي يلي الشهر أو ثالثي التي استحققت فيه الرسوم حسب المادة 19 منه.

- تقديم محررات غير مدموغة أو ناقصة الدمغة حسب المادة 90 من قانون الطابع.
- عدم دفع رسومك امتحان الحصول على رخصة السياقة المقدرة بـ 200 دينار جزائري أو رسوم تسليم رخصة السياقة المقدرة بـ 500 دينار جزائري أو شهادة سياقة الدراجة النارية المقدرة 300 دينار جزائري .¹ ويعاقب عليها حسب المادة 146 من قانون الطابع.

4. مخالفة عدم تقديم التصريحات الضريبية أو تزويرها:

تقديم بيانات غير صحيحة تنعكس على مبلغ الرسوم في كل من عقد الهبة بين الأحياء أو التصريح بالتركة وهذا حسب المادة 99 من قانون التسجيل حيث أوردت صور عن هذه المخالفات والمتمثلة في عدم تقديم البيانات الصحيحة المتعلقة بدرجة قرابة ، الواهب المتوفى والورثة أو الموصى لهم ، وكذلك فيما يخص أسماء و ألقاب الورثة أو الموهوب لهم أو الموصى لهم .²

أما حسب المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال نكون امام مخالفة في تصريحات إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به أقل من رقم الأعمال السنوي المحقق ، في هذه الحالة تطبق غرامات جبائية نسبية من 10 بالمائة الى 25 بالمائة وهذا التهرب يمس الوعاء الضريبي الذي تتأسس عليه الضريبة المستحقة.

5. مخالفة الإخلال بالرقابة الضريبية:

المخالفة المتعلقة بعرقلة الرقابة تظهر في كل من المواد³ 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المادة 573 من قانون الضريبة غير المباشرة ، تتمثل في عرقلة أعوان الضرائب المؤهلين لمعاينة المخالفات سواء التي تمس تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها بأي طريقة كانت . كي يستحيل عليهم أداء وظائفهم و يعاقب هؤلاء بغرامة جبائية تتراوح ما

¹ نظر: المواد 144 و 145 من قانون الطابع.

² أنظر: المادة 66 من قانون التسجيل.

³ أنظر: المواد 122 من قانون الرسم ، المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المادة 573 من قانون الضرائب الغير المباشرة.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

بين 1.000 دج إلى 10.000 دج أو هذا فيما يخص الضريبة على رقم الأعمال ، و بغرامة جبائية تتراوح ما بين 10.000 دج و 100.000 دج فيما يخص الضراب الغير مباشرة و بغرامة جبائية من 10.000 دج إلى 30.000 دج و في حالة غلق محل بهدف عرقلة الرقابة ترفع الغرامة الجبائية إلى 50.000 دج ، و في حالة إجراء معاينتين متتاليتين و المحل مغلق يضاعف مبلغ الغرامة بثالث مرات و هذا فيما يخص الضرائب المباشرة.

ثانيا: الجنح الضريبية:

اجمعت كل النصوص الضريبية على إعتبار جريمة التهرب الضريبي جنحة مع إمكانية تحويلها إلى جناية و من أغلب النصوص الضريبية نتوصل إلى تعريف الجريمة الضريبية على أنها تقوم من خلال إستعمال طرق إحتيالية أو تدليسية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من الوعاء الضريبي أو تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة ¹.

إن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نصت عليه المادة 303 بعد تعديلها بموجب قانون رقم 02 - 11 المؤرخ في 24/12/2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 على عقوبة الحبس تتناسب مع قيمة الضريبة المتملص منها على النحو الآتي:²

- فضلا عن العقوبات المطبقة، يعاقب كل من تملص او حاول التملص باللجوء إلى اعمال تدليسية في إقرار وعاء اي ضريبة او حق او رسم خاضع له، او تصفيته، كليا او جزئيا بما يلي :

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منها قيمة 100.000 دج ، الحبس من شهرين (2) إلى ستة (6) أشهر و غرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، او باحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج و لا يتجاوز مبلغ 1 000.000 دج.

¹ لسبتي فارس ،مرجع سبق ذكره ، ص 73.

² بوسقيعة أحسن ،المرجع السابق، ص 440.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

- الحبس من ستة (6) اشهر إلى سنتين(2) و بغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج عندما يفوق مبلغ المتملص منه 1.000.000 دج و لا يتجاوز مبلغ 5.000.000 دج.

- الحبس من خمسة (5) سنوات إلى عشر سنوات (10) و بغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج او باحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج

- إن الحكم او القرار الحكم يحدد مدة الإكراه البدني فيما يخص مجموع المبالغ المستحقة برسم العقوبات الجزائية و الديون الجبائية المشار إليها أعلاه

- يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين او الممثلين الشرعيين او القانونيين، و ضد الشخص المعنوي دون الأخلال فيما يخص هذا الأخير، بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها.

لقد تضمنت التشريعات الجبائية في مختلف الجناح الضريبية المتمثل فبي إستعمال الطرق الاحيائية التديلية من اجل تخلص من دفع الضريبة كلها او بعضها بالرجوع إلى المادة 5 من ق ع بعد مخالفة الجريمة المعاقب عليها بالحبس بمدة تتجاوز شهرين إلى خمس سنوات ماعدا حالات التي يقرر فيها القانون حدود اخرى و بالغرامة التي تتجاوز 20.000 دج.

ولقد تعرضت لها القوانين الجبائية في كل من النصوص القانونية التالية:

المواد 303، 315، 407، من قانون الضريبة المباشرة و الرسوم المماثلة.

المواد 118، 117، 121 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

المواد 530، 532، 537، 538، من قانون الضرائب الغير مباشرة.

المواد 33، 37، 34، 40، من القانون الطابع.

المواد 10، 09، 116، من قانون التسجيل.

على ضوء هذه المواد نستخلص 08 أنواع إتفقت كل القوانين الجبائية على إعتبارها جناحة ضريبية.

1-جناحة الاحتيال الضريبي:

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

يتعين أن يتم التخلص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية المختلفة التي يستعملها المكلف بالضريبة ، و قد حرص المشرع على تحديد هذه الطرق التي تؤدي إلى إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء هذه المبالغ ، فبعد التطرق إلى مختلف القوانين الضريبية في كل من المواد 407 من قانون الضرائب الغير مباشرة ، و 533 من قانون الضرائب الغير مباشرة و 118¹ من قانون الرسم على رقم الأعمال ، 119 من قانون التسجيل و كذا المواد 33،34، من قانون الطابع إستخلصت أن معظم الطرق التي يعتبرها المشرع إحتيال ضريبي:

- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي تطبق عليها الضريبة التي هو مدين بها ، و لاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة
- الاغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما.
- سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم إعساره من الاعفاء من الضريبة أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة بواسطة مختلف الطرق .
- القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تجمعها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح و الارادات الخاضعة للضريبة.
- تسليم سندات أو فواتير أو أية وثائق لا تتعلق بعمليات وهمية.
- كل عمل أو سلوك يقضي ضمنا إرادة واضحة للتملص من دفع الضريبة المستحقة أو جزء منها أو تأجيلها.
- وضع عراقيل تحول دون تحصيل الضريبة المدين بها المكلف .

حيث يكون الهدف من القيام بكل هذه الطرق الاحتمالية هو التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها و اللاحق الضرر بالخزينة العمومية ، و يعاقب على جنحة الاحتيال الضريبي وفقا للمادة 532 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال بالحبس من سنة إلى 5 سنوات و غرامة مالية من 50.000 دج إلى 200.000 دج أو إحدى العقوبتين ما عدا حالة إخفاء لا تطبيق

¹ نص المواد التالية : المواد 500 ، : 480 قانون الضرائب الغير مباشرة، المادة : 110 قانون الرسم على الأعمال ، المادة : 116 قانون التسجيل المواد 04،00 ، قانون الطابع.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

عقوبات هذه المواد إلا أن تجاوز مبلغ الاخفاء 10/1 عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 د.ج.

2- جنحة الإخلال بواجب تقديم التصريحات:

هي كل امتناع عن تقديم او تأخر من عن تقديم التصريحات في موعدها القانوني يجب على الممول تقديم تصريحات شهرية (G50)¹، قبل يوم 20 عشرين من الشهر الموالي لتحقيق رقم الأعمال ، وكذلك تقديم تصريحات سنوية LE BILAN ، قبل 30 افريل من كل سنة ، عن مبلغ الأرباح الصافية للسنة المالية السابقة ، و هذا حسب المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة.

المكلف بالضريبة ملزم بتقديم هذه التصريحات التي تتضمن العناصر و الاسس التي تعتمد عليها المصالح الضريبة من اجل تحديد وعاء الضريبة ، فعدم تقديمها يعتبر جنحة معاقب عليها حسب المادة 192 فقرة 02 ، و المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة ، ففي هذه الحالة نجد ان الجريمة واقعة بمجرد الخطأ الغير العمدي في تقديم التصريحات الا انه ليس من الممكن التفرقة بين سوء نية و حسن نية المكلف الذي تأخر في تقديم تصريحاته السباب أو لأخرى ، فقابض الضرائب لايهمه حسن أو سوء نية المكلف ، فبمجرد تأخره عن التصريح في الأجال المحددة يؤدي بالقابض الى تحصيل الضريبة و تطبيق غرامة التأخير .

و على المكلف تقديم شكوى امام المدير الولائي للضرائب يثبت فيها حسن نيته و ان تأخره يعود لاسباب خارجة عن ارادته (كالمرض مثلان) طالبا فيها الغاء الغرامات الموقعة في حقه ، في حين رفعها اما الجهات القضائية ترجع الى السلطة التقديرية للقاضي حسب ما يقدمه اياه المكلف من اثبات عن حسن نيته.

3- جنحة رفض تقديم الوثائق أو إتالفها:

¹ G 50 هي وثيقة رسمية التي يقدم المكلف تصريحاته الشهرية الى قباضة الضرائب التابع لها و تسلم من طرف مفتشية الضرائب.

اصبح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم كل من التصريح السنوي محاسبي (LE BILAN COMPTABLE) ، و اخر تصريح سنوي جبائي (FISCAL BILAN) (LE) ، الى مفتشية الضرائب التابع لها (قانون 07-11 بتاريخ 11-2007-11-25) المتعلق بالنظام المحاسبي المالي SCF .

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

هذه الجنحة هي امتناع اي شخص طبيعي او معنوي عن تقديم الوثائق يوجب عليه تنظيم مسكها او يقوم بإتلافها قبل انقضاء المدة المحددة لحفظها و المقدرة 10 سنوات و تحسب من اخر تاريخ للكتابة.¹

وهذا الامتناع يعاقب عليه بغرامة مالية تتراوح من 1000 دج إلى 10.000 دج ، كذلك إكراه مالي قدره 50.000 دج على الاقل عن كل يوم تأخير يبتدئ حسابه من تاريخ تحرير عون الضرائب لمحضر من اجل إثبات الامتناع ، و هذا حسب احكام المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة. أما المادة 62 من قانون الإجراءاتالجبائية نصت على غرامة جبائية تتراوح من 5000 دج إلى 50000 دج عن كل شركة أو شخص يقوم بإتلاف الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة، وكذلك يجب الرجوع للعقوبات المقررة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

4- جنحة الإخلال بالرقابة الجبائية:

من بين الوسائل التي وضعها المشرع للتحقق من صحة تطبيق القانون الضريبي هي الرقابة الجبائية التي تكمن في التحقق من الواقعة المنشئة، وصحة رقم الضريبة و تحصيلها، كي يتسنى للإدارة الجبائية بصفة عامة ممارسة صلاحياتها و مهامها المتعلقة بتأسس وعاء الضريبة والمراقبة، و من أهم مظاهرها واجب تقديم البيانات و التصريحات الضريبية من طرف المكلف، و تمكين أعوان الضرائب من الاطلاع على مختلف المستندات والوثائق من أجل تسهيل عملية الرقابة.²

فكل شخص يتصرف بأي طريقة كانت تجعل الاعوان المؤهلين في معاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم، كأن يقوم المكلف بغلق المحل أو رفض حق الاطلاع أو إتلاف الوثائق و عدم تقديم التصريحات، فيراقب الاخلال بالرقابة الجبائية حسب المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 37 من قانون الطابع من طرف الممثل القانوني للضرائب .

5- جنحة تحصيل ضرائب غير مستحقة أو الاعفاء منها:

¹ انظر المادة 64 من قانون الإجراءاتالجبائية ، المادة 12 من قانون التجاري.

² أنظر: المواد من 45 إلى 61 من قانون الإجراءاتالجبائية.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

تتميز هذه الجنحة عن باقي الجرائم الاخرى انه يقوم بها اساسا اعدوان الإدارة الجبائية عندما يقومون بتحصيل الضريبة الغير المستحقة ، او إعفاء المكلفين بالضريبة منها بدون وجه حق أي دون ان يعفيهم القانون، وهذه الجنحة نص عليها قانون العقوبات دون ان تنص عليها التشريعات الجبائية ، فالمشرع بهذا النص القانوني يقوم بحفظ حقوق الخزينة العمومية من اعدوان السلطة العمومية، و في نفس الوقت يحمي المكلفين بالضريبة من تعسف هؤلاء الأعدوان.

نجد أن المشرع في الوقت الذي يعاقب فيه المكلفين بالضريبة على الإخلال بالتزاماتهم الضريبية ، يوقع كذلك العقاب على اعدوان إدارة الضرائب و هذا ما نصت عليه المادة 112 من قانون العقوبات على أنه يعاقب كل صاحب سلطة عمومية بأمر بتحصيل الضرائب المباشرة أو الغير مباشرة غير تلك التي حددها القانون ، و كذلك كل موظف يصنع جداولها أو يقوم بتحصيلها و كذلك الموظفون الذين يمنحون الإعفاءات الضريبية دون أن تكون هذه الإعفاءات مسموحة قانونا.

و قد تتخذ هذه الجريمة صورة الإعفاء أو التنازل من قبل صاحب السلطة أو الموظف المختص عن كل المال أو بعضه ، و كذلك أية رسوم و غرامات و تكاليف مقررة قانونا و لا يملك أحد التنازل عنها أو عن بعضها بأية صورة كانت أو أي سبب كان .¹

6- جنحة التزوير في الوثائق و التصريحات الضريبية:

تتمثل هذه الجنحة في تغيير الحقيقة بالنسبة للبيانات و التصريحات التي يدلي بها المكلف بالضريبة عن الحالة المالية لنشاطه، من أجل تقليص وعاء الضريبة الذي يحسب على أساسه الضريبة المفروضة عليه .

الفقه الجبائي يعرف التزوير على أنه تغيير الحقيقة بقصد الغش في محرر بإحدى الطرق المقررة بالقانون تغييرا من شأنه أن يسبب ضررا للغير.²

¹ سليمان عبد الله، شرح قانون العقوبات الجزائري، قسم خاص ، ديوان المطبوعات المحلية ، الجزائر ، 1989 ص 109.

² سرور أحمد فتحي ، الوسيط في قانون العقوبات ، القسم الخاص ، جرائم المضرة بالمصلحة العامة دار النهضة ص

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

إن المشرع الجبائي نص على معاقبة التزوير في التصريحات الضريبية الذي من شأنه إعطاء بيانات و معلومات خاطئة و غير صحيحة لأنه من أهم الطرق التدليسية التي يلجأ إليها المكلف للتهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً.

و حتى نكون أمام جنحة التزوير في البيانات و التصريحات الضريبية يشترط أن تقدم هذه البيانات المزورة إلى الإدارة الضريبية سعياً من التخلص من الضريبة أي أنه لا عقاب على هذا التزوير الضريبي ما لم يقترن بإستعمال و تقديم الوثائق المزورة إلى إدارة الضريبة فإستعمال يتطلب إظهار المحرر المزور و دفعه في التعامل فلا يكفي مجرد الاستناد إليه دون تقديمه ، كما لا يكفي مجرد إظهار المحرر في مناقشة ما دون تقديمه.¹

و بعبارة أخرى فإن التزوير الضريبي محل البحث لا تمتد إليه يد العقاب ما لم يقترن بإستعمال عن طريق تقديم المحرر المزور إلى الإدارة الضريبية² و بالتالي خلافاً لجريمة التزوير في قانون العقوبات حسب المادة 216 منه التي تقع بمجرد حصول التزوير و كشفه و لو لم يتم إستعمال الوثائق المزورة خالفاً للترزوير الضريبي الذي يشترط فيه إستعمال التصريحات و الوثائق المزورة و تقديمها إلى إدارة الضرائب كأن يقدر تاجراً محاسباً مزوراً أمام المحكمة من أجل إثبات إعساره المالي حتى يتهرب من دفع النفقة المرتفعة من زوجته المطلقة مثال، ففي هذا المثال التزوير لا يهدف إلى التهرب من الضريبة لأنه لم يقدم أمام إدارة الضرائب و بالتالي لا نكون أمام جريمة التهرب الضريبي . فالتزوير الضريبي نصت عليه كل من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 533 من قانون الضرائب الغير مباشرة ، على أنه تعتبر طرق احتيالية كل من تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة ، كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها ، أو من أجل الاستفادة من الامتيازات الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

كذلك نقل كتابات غير صحيحة أو صورية في كل من دفتر اليومية أو دفتر جرد المنصوص عليه في المادة 09 و 10 من قانون التجاري الجزائري من أجل إعطاء معلومات خاطئة في الجداول السنوية و يعاقب على هذا التزوير وفقاً لأحكام المادة 532 من قانون الضرائب الغير المباشرة و ذلك من الحبس

¹ سرور أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 581.

² سرور أحمد فتحي، الجرائم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص 385.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

من سنة (01) إلى (05) خمسة سنوات و غرامة مالية 50.000 دج إلى 200.000 دج أو هاتين العقوبتين. كما نصت المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال أنه يعاقب على التزوير أو تقديم الوثائق غير صحيحة لإثبات طلبات ترمي إلى الحصول إما عن تخفيض أو المخالصة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة أو الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة إلى بعض المكلفين للإعفاء من هذه الضريبة أو الشراء بالإعفاء من هذا الرسم كحالة الشركات البترولية ، و بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 117 من نفس القانون.

7-جناحة إستعمال أختام الدولة و الدمغات و الطابع و العلامات المقلدة:

إن هذه الجناحة تتمثل في الحصول على أختام الدولة و الدمغات و الطابع و العلامات بدون وجه حق ، باستعمالها و صناعتها و بيعها للتلصص من دفع ما يقابلها من رسوم و ضرائب مفروضة عليها و بالتالي الإضرار بالثقة العامة للدولة المفترضة في الأختام و الطابع و العلامات و الدمغات التي تستخدم في الوثائق لإعطائها الرسمية ، و كذلك تغيير الحقيقة وإلحاق الضرر بالخزينة العمومية.¹

و تتحقق هذه الجريمة بتحقق العناصر المذكورة في المواد 208 و 212 من قانون العقوبات ، و هو كل إستعمال لخاتم الدولة أو الطابع أو العلامات قد سبق إستعمالها ، أو كانت مقلدة و كذلك تحصيل علامات و دمغات و طابع و أختام دولة صحيحة بغير وجه حق و إستعمالها من أجل التهرب من دفع الرسوم و الضرائب الواجبة ، و بالتالي يشترط أن يكون الجاني على علم بأن محل الجريمة المستعملة من قبل أو مقلدة و لإلانتقت الجريمة ، كذلك صناعتها و بيعها من طرف الصناع المحترفين دون رخصة مسبقة من طرف السلطات المختصة.

فتجريم هذه الأفعال الغرض منه محاربة الغش الضريبي لما له أثر على خداع الناس نتيجة التشابه بين الأشياء الصحيحة و مثيلاتها و خاصة فيما يخص العلامات و الدمغات و الطابع الجبائية ، و تجدر الإشارة إلى أنه لا تتحقق هذه الجناحة إذا إستعمل الختم أو الطابع أو العلامة على محررات لا تستحق فيها الضريبة أو الرسم ، و أما بالنسبة للمكلف الحائز عليها دون علمه بأنها مستعملة من قبل أو أنها مقلدة فتكون الجريمة قائمة و على المكلف المتهم إثبات عكس ذلك أي عدم علمه على أن هذه الطابع أو العلامات أو الأختام مستعملة أو مقلدة.

¹ لمواد 208،212، قانون العقوبات.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

8- جنحة الإخلال بالسر المهني:

يلزم بالسر المهني كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صالحيته للتدخل في إعداد أو تحصيل في منازعات متعلقة بالضرائب و الرسوم ، و عليه فاتجاه نية الموظف المؤمن على أسرار بالإدلاء بها إلى أشخاص غير معينين بها نكون أمام جريمة إفشاء السر المهني و هي جريمة عمدية يقوم بها موظفي الإدارة الجبائية عن علم و إرادة.

حيث نصت المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى و كذلك المادة 539 من قانون الضرائب الغير مباشرة على أنه كل مخالفة للأحكام المتعلقة بالسر المهني التي ترتكب من قبل أشخاص ينبغي عليهم المحافظة عليه بموجب تنظيم الضرائب أو الرسوم عند تأسيسها أو تحصيلها أو مراقبتها أو في منازعات الذين يشاركون فيها ، و يعاقب على ذلك بالعقوبة المنصوص عليها بالمادة 302 من قانون العقوبات.¹

غير أن المواد من 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية تضمنت إستثناءات صريحة يسمح فيها للموظف بالإدلاء بالمعلومات التي بحوزته دون أن تعتبر هذه الأخيرة إخلال بالسر المهني :

- يمكن تبليغ لجان الطعن² بكل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها.
- كذلك يمكن تبادل الإدارة الجبائية للمعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت معها الجزائر اتفاقيات للتعاون المتبادل في المجال الضريبي .

¹ المادة 302 :من قانون العقوبات : " كل من يعمل بأية صفة كانت في مؤسسة و أدلى أو شرع في الادلاء إلى أجنب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار مؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له ذلك يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمسة سنوات و غرامة مالية من 500 إلى 10.000 دج و إذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من 03 أشهر إلى 02 سنة و غرامة مالية من 500 دج إلى 1.500 دج حرمان الجاني من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 08 من نفس القانون لمدة سنة على الأقل و 05 سنوات على الأكثر. " .

² لجان الطعن هي ثلاثة : لجنة طعن الدائرة ، لجنة الطعن الولائية و لجنة الطعن المركزية ، لقد نظم المشرع إنشاءها و الإجراءات المتبعة أمامها من المادة 80 إلى المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

- في حالة تقديم الإدارة الجبائية دعوى ضد مكلف ما ، و يفتح تحقيق بذلك فأعوان الإدارة غير ملومين بالسر المهني إتجاه قاضي التحقيق.

- لا يكون كذلك أعوان الإدارة الجبائية ملزمين بالسر المهني إتجاه الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين و خبراءها المعتمدين ، و ذلك من أجل الفصل في الشكاوي المعروضة عليهم المتعلقة بدراسة الملفات التأديبية أو ممارسة إحدى المهن التابعة للمنظمة .

- يرخص أيضا للأعوان لإدارة الجبائية في حالة وجود نزاع يتعلق بتقدير رقم الأعمال الذي سجله المكلف بالضريبة بإدلاء بالمعلومات التي هي بحوزتهم من أجل إثبات الامية الحقيقية للأعمال المنجزة من قبل المكلف بالضريبة.

انه لا يمكن إفادة المتهم بظروف التخفيف طبقا للمادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات المقررة في المادة الجبائية ، و لكن يمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية فقط ، و نصت على ذلك كل من المواد 548 من قانون الضرائب غير المباشرة 303 فقرة 4 قانون الضرائب مباشرة ، 120 فقرة 4 قانون التسجيل .

مما تجدر الإشارة إليه كذلك أن قانون العقوبات ينص في المادة 34 و 35 منه على عدم جمع العقوبات السالبة للحرية في حالة تعددت الجنايات أو الجنح و بأخذ بالعقوبة الأشد هذا كقاعدة عامة ، على عكس العقوبات المقررة من أجل قمع الجرائم في مادة الضرائب تجمع العقوبات مهما كان نوعها (المادة 303 الفقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة ، المادة 549 من قانون الضرائب الغير المباشرة ، المادة 120 الفقرة 05 قانون التسجيل المادة 35 من قانون الطابع).

كما اتفقت كل النصوص القانونية الضريبية بصفة عامة على تحديد العقوبات بالحبس من سنة الى 5 سنوات وغرامات جزائية من 5.000 دج الى 20.000 دج، الا ان الملاحظ ان نص 303 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشر بعد تعديلها بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 قد ركزت اكثر على العقوبات السالبة للحرية وشدت العقوبات المالية حيث اصبحت العقوبة تتناسب مع قيمة الضريبة المتملص منها، فكلما كنا امام جرائم ضريبية (جنح او جنايات) التي سبق وان تطرقنا اليها بالتفصيل نلجأ دائما الى العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

المبحث الثاني : اجراءات تحضير ملف الشكوى الجزائية من طرف الادارة الضريبية.

أضفى المشرع القوة الثبوتية على المحاضر التي تحررها الإدارة الجبائية والمالية بصفة عامة في حالة اتباع الإجراءات المنصوص عليها في ق.إ. الجبائية والمالية، و كذلك القوانين الجبائية الأخرى بدقة كون مخالفة إجراء يترتب عليه البطلان.

وعليه تلعب المحاضر المحررة في مادة الضريبة دورا بارزا في إثبات الجرائم الضريبية فهي أساس المتابعة، لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة بموجب محاضر مدعمة بالوثائق والجدول، لأن تحريك الشكوى منوط بالإدارة الضريبية وتكون من طرف مديرها حددتها المادة 1-76 من ق.إ. جبائية الجزائري¹.

المطلب الاول : مرحلة اقتراح الشكوى الجزائية من طرف المصالح المختصة.

الفرع الاول : اقتراح الشكوى من مصلحة الوعاء والتحصيل

1. مصلحة الوعاء:²

يتضمن إيداع الشكوى المقترحة في مجال الوعاء من طرف رئيس المفتشية الوثائق التالية :

- المحاضر أو الوثائق و المستندات المثبتة للمخالفة.
- مختلف التبليغات مرفقة بوصولات الاستلام المتعلقة بها .
- الجدول الضريبي الذي يجب ان يتضمن الرقم ، تاريخ إعداده و تاريخ إدراجه في التحصيل .
- الوثيقة الجوهرية التي قامت عليها الشكوى (الوثيقة المتضمنة المعلومات المجمعرة التصريحات الجمركية ، جدول الزبائن ، كشوفات البنكية .)

¹ مزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، دونط، الجزائر، سنة 1332، ص7.

² إجراءات تسيير المنازعات الجزائية / المديرية الولائية للضرائب - م / م ع ض / م م 2012.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

-نسخة من السجل التجاري.

-نسخة من القانون الأساسي للشركة (لتحديد المسؤول القانوني للشركة.)

2. مصلحة التحصيل

إن ملف إيداع الشكوى المقترحة من طرف قابض الضرائب ، يجب ان يثبت عدم جدوى كل الإجراءات القانونية المقررة في مجال التحصيل الجبري ، لهذا الغرض فان ملف رفع الشكوى المقترحة في مجال التحصيل يجب ان تحتوي على الوثائق التالية :

- مستخرج الضرائب.

- الإشعارات و التنبيهات بالتسديد مرفقة بوصولات الاستلام المتعلقة بها .

- محررات المتابعة المبلغة من طرف قابض الضرائب (الأشعاربالحجز ، الغلق ، حجز ما لدى الغير).

- محاضر عدم جدوى إجراءات التحصيل.

- كال الوثائق المثبتة لتنظيم الإعسار.

الفرع الثاني : اقتراح الشكوى من مصلحة المراقبة الجبائية و الضمان الجبائي

1. مصلحة المراقبة الجبائية :¹

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

✓ التقرير المعد من طرف المحقق.

✓ كل الوثائق و المستندات المثبتة للمخالفة.

✓ مختلف الإشعارات و التبليغات ، مرفقة بوصول التسليم : (الشعار بالمراقبة ، التبليغ

الأولي و التبليغ النهائي .)

¹ إجراءات تسير المنازعات الجزائية / المديرية الولائية للضرائب - و م / م ع ض / م م 2012.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

✓ الجدول الضريبي الذي يجب ان يحمل رقما و تاريخ إعداده و كذا تاريخ إدراجه في التحصيل ، نسخة من السجل التجاري .

✓ لهذا الغرض يقوم المحقق و نائب المدير المراقبة الجبائية الذين يقترحون الشكوى اعداد تقرير حول الشكوى.

2. مصلحة الضمان الجبائي

يجب ان يعتمد ملف إيداع الشكوى المقترحة من طرف مصالح ضمان الذهب و المعادن الثمينة على محاضر المعدة وفق الأشكال و الأوضاع المحددة ضمن القانون الضرائب الغير المباشرة.

إن مخالفة احكام قانون الضرائب غير المباشرة المتعلقة بالمراقبات و التحصيلات في الداخل المعهود بها إلى إدارة الضرائب تثبت في محاضر تقدم على طلب من المدير العام للضرائب و تؤكد أمام القاضي خلال ثلاثة ايام من تاريخها (المادة 508 من قانونالضرائب الغير مباشرة)¹ أن جميع اعوان إدارة الضرائب المفوضين و المحلفين قانونا مكلفين بإثبات المخالفات المرتكبة ضد القوانين و الأنظمة المتعلقة بالضرائب الغير المباشرة ، و يكون أيضا مؤهلين لتحضير المحاضر :

-أعوان الجمارك و بصفة عامة جميع مستخدمي إدارة المالية و كذا مستخدمو الدرك الوطني ، فيما يخص صناعة الكحول خلسة ، مخالفة القوانين و الأنظمة بالنسبة لنقل الكحول و الانابيق و المشروبات.

-فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتجولين للمصنوعات من الذهب و الفضة :

إدارة البلدية او اعوانها أي : رؤساء المجالس الشعبية البلدية و نوابهم و محافظو الشرطة.

فيما يخص المخالفات في مادة التبغ : مندوبو الغابات و اعوان الشرطة.

فيما يخص المخالفات في مادة الرسم الصحي على اللحوم : اعوان الشرطة و اعوان البلدية المؤهلون لهذا الغرض (المادة 504 من قانون الضرائب الغير مباشرة).

يذكر في المحاضر تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيها و نوع المخالفة و في حالة حجز التصريح الذي قدم في هذا الشأن إلى المتهم ، و إسم و صفة إقامة العون او الاعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر و

¹نصالمادة:580 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

الشخص المكلف بالمتابعات و نوع و الوزن أو القياس الاشياء المحجوزة تقديراتها التقريبية و حضور الطرف اثناء إعداد بيانهم الوصفي او الاخطار الرسمي الذي قدم له للحضور ، و اسم و صفة و قبول الحارس و مكان تحرير المحضر و ساعة اختتامه ، وعندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني فان التصريح الخاص في المحضر يتم الارسال عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد و المواصلات يرسل إلى آخر محل إقامة المعروفة للمخالف ، و يجب ان تحمل الرسالة بيان مكان و تاريخ تحرير المحضر . (المادة 003 من قانون الضرائب الغير مباشرة).

و إذا كان المتهم حاضرا أثناء تحرير المحضر فإنه يذكر فيه بان المحضر قد قرء عليه و اعطيت له نسخة منه و في حالة غياب المتهم ، إذا كان له محل إقامة معروف إما في مكان الحجز و إما مكان تحرير العقد فان المحضر يبلغ له خلال ثمانية و أربعين (48) ساعة من الاختتام و في حالة العكس يعلق المحضر خلال نفس الاجال على باب دار البلدية التابعة إما لمكان الحجز و إما لمكان تحرير العقد (المادة 508 من قانون الضرائب الغير مباشرة) لهذا الغرض يتوجب على رئيس مصلحة الضمان الذي قام بالاقترح إيداع الشكوى ان يعد محضرا¹.

المطلب الثاني: مرحلة تكوين ودراسة ملف الشكوى الجزائية

الفرع الاول : تكوين ملف ايداع الشكوى الجزائية من طرف المديرية الفرعية للمنازعات (مكتب القضائية)

بعد تسليم ملف إيداع الشكوى الواردة من المصلحة المثبتة للمخالفة الجبائية ، تقوم المديرية الفرعية للمنازعات بتحويله إلى مكتب المنازعات القضائية من اجل تكوين الملف و إخضاعه إلى مدير الضرائب للولاية من اجل القيام بالعمليات التالية:

الفرع الثاني : تسجيل و دراسة ملف إيداع الشكوى الجزائية امام اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية ودراسته.

¹ إجراءات تسير المنازعات الجزائية / المديرية الولائية للضرائب - و م / م ع ض / م م 2012.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

عند تسلم ملف إيداع الشكوى يقوم مكتب المنازعات القضائية بتسجيله في سجل خاص يعد لهذا الغرض ، يسمح هذا السجل لرئيس مكتب المنازعات القضائية بمتابعة و معرفة في اي وقت لوضعية و تطور القضايا المرفوعة في مجال التهرب الضريبي و يتضمن هذا السجلو المعد على شكل جدول المعلومات التالية:¹

- رقما تسلسليا
- اسم ولقب المكلف بالضريبة (حالة شخص طبيعي).
- المقر الاجتماعي للمؤسسة و اسم الممثل الشرعي لها (حالة الشخص المعنوي).
- العنوان الشخصي و المهني.
- قيمة الدين الجبائي موضوع المتابعة الجزائية (مبلغ الحقوق و الغرامات مفصلة عن كل سنة على حدا).
- سبب المتابعة الجزائية (نوع المخالفة).
- المصلحة التي عاينت و اثبتت المخالفة و التي قامت باقتراح رفع الشكوى .
- الاجراءات المتابعة من طرف المصلحة من اجل تحصيل الضرائب (حالة الامتناع عن الدفع او القيام بتنظيم الاعسار).

يزود هذا السجل بالمعلومات المستجدة المتعلقة بكل إجراء جديد :

- ✓ تاريخ إيداع الشكوى .
- ✓ الجهة القضائية التي رفعت امامها الشكوى .
- ✓ تاريخ و نوع كل إجراء متخذ من قبل وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق .
- ✓ الطعون المرفوعة
- ✓ الاحكام الصادرة

و كل إجراء قضائي اخر يتم اتخاذه كما يتم دراسة ملف إيداع الشكوى بعد الانتهاء من عملية التسجيل مباشرة ، يقوم مكتب المنازعات القضائية بدراسة الملف شكلا و مضمونا و ذلك من خلال التحقق من :

¹ إجراءات تسير المنازعات الجزائية / المديرية الولائية للضرائب - و م / م ع ض / م م 2012.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

- عدم وجود نزاع في نفس انواع الضرائب و الرسوم موضوع الشكوى ، و في اي مرحلة كان سواء في مرحلة الطعن المسبق او امام لجان الطعن او كان امام القضاء الاداري .
- تواجد كل الوثائق الضرورية لتكوين الملف .
- الضرائب موضوع المتابعة متعلقة بسنوات غير متقدمة.
- عقب هذا التحقيق تقوم المصلحة باتخاذ احد الاجراءات التالية :
- طلب استكمال معلومات او وثائق ناقصة بالملف.
- تأجيل المتابعة الجزائية إلى غاية الفصل في النزاع القائم.
- إعداد تقرير التحقيق.

الفرع الثالث: تحرير الشكوى الجزائية من طرف مديرية الضرائب لولاية .

بالاستناد إلى رأي الموافقة الصادرة عن اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية يقوم مكتب المنازعات القضائية بتحرير الشكوى¹.

تحرر الشكوى باستعمال عبارات قانونية متداولة تسهل مهمة القاضي و تمكنه من استيعاب المصطلحات التقنية الخاصة بالقانون الجبائي.

يجب ان تتضمن الشكوى عرضا وافيا لمختلف الوقائع و الوسائل و الاستنتاجات التي تثبت نية التهرب الضريبي لدى المكلفين بالضريبة و ذلك وفقا للتشريعات المعمول بها.

أ- المعلومات التي يجب ان تتضمنها الشكوى:

يجب ان تتضمن الشكوى :

❖ الجهة القضائية المرفوعة أمامها الشكوى:

- إما امام وكيل الجمهورية لدى محكمة الاختصاص.

- إما امام عميد القضاة التحقيق لدى محكمة الاختصاص.

❖ التعريف بالشخص المسؤول قانونيا عن الشركة :

¹ إجراءات تسير المنازعات الجزائية / المديرية الولائية للضرائب - و م / م ع ض / م م 2012.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

- الهوية الكاملة.
- الصفة.
- العنوان الشخصي او المهني .
- طبيعة النشاط .
- الوضعية تجاه الالتزامات الجبائية (تصريحات و تسديدات) و سوابقه إن إدعت الضرورة .
- طبيعة المخالفة.
- مبلغ الضريبة (الحقوق البسيطة + الغرامات مفصلة عن كل سنة على حدا).
- النصوص القانونية التي تم الاستناد عليها من اجل المتابعة الجزائية

العبارة المتضمنة الأسس كطرف مدني

- التاريخ و التوقيع

ب- الأشخاص الذين توجه ضدهم الشكوى:

ترفع الشكوى ضد :

الفاعل: إذا ارتكبت المخالفة من طرف شخص طبيعي.

المتصرفون او الممثلين الشرعيين للمجموعة إذا ارتكبت المخالفة من طرف شركة او اي شخص معنوي

اخر تابع للقانون الخاص .

الشريك : هو من لم يشترك اشتراكا مباشرا و لكنه ساعد بكل الطرق او عاون الفاعل او الفاعلين على

ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة او المنفذة لها مع علمه بذلك .

و كل شخص يكشف عنه التحقيق.

توقع الشكوى من طرف المدير الولائي قبل إيداعها امام الجهات القضائية المختصة، و من اجل ذلك

يفوض المدير الولائي صالحية التمثيل إلى عون او اكثر من بين الأعوان التابعين لاختصاصه من اجل

تمثيل إدارة الضرائب أمام الجهة القضائية المختصة بعدها تسلم ملف إيداع الشكوى مرفقا بالشكوى،

ممضاة من طرف المدير الولائي، و بالوثيقة المتضمنة رأي الموافقة الصادر عن اللجنة الجهوية

للمخالفات الجبائية و كذا بالتوكيل، يقوم رئيس مكتب المنازعات القضائية، بعد تدوين تاريخ الشكوى

ضمن السجل بتسجيل القضية امام الجهة القضائية المختصة.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

من أجل التخلص من جريمة التهرب الضريبي و هو كما معروف فالوقاية خير من العلاج و بتالي فكلما كانت الطرق الوقائية ناجعة كلما ساهمت بشكل فعال في الوقاية من جريمة التهرب الضريبي.

أما فيما يخص الاليات الرقابية فهي الإدارة الضريبية و مهامها على المستوى الداخلي بالإضافة إلى التعاون الدولي ، و كما نجد ان المشرع الجزائري رصد إجراءات و عقوبات جزائية ضد كل من يرتكب جريمة التهرب الضريبي.

الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

خلاصة الفصل:

يؤدي الغش الضريبي الى اضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي الى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبئ الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من الغش أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، كما تؤدي كثرة الغش الضريبي الى لجوء الدولة الى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو اضافة ضرائب جديدة فيزداد العبء على ما لم يتهرب من الضريبة. لذلك تصبح الضريبة عاجزة من تحقق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة الى ذلك تصبح الضريبة عامل افساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء بطريقة مشروعة أو غير مشروعة قصد التحايل و الافلات من الواجب الضريبي.

و عليه فإن الإدارة الجبائية عند قيامها بتحصيل الضريبة تواجه عدة صعوبات مع المكلف بدفع الضريبة، بحيث يقوم هذا الأخير بالغش الضريبي، فهذه الظاهرة عرفت انتشارا واسعا في المجتمع و ذلك يعود لعدة أسباب، و ينجر عن هذه الظاهرة آثار عديدة منها التخلص من أداء الواجب الضريبي، كما تنتج أضرار على الخزينة العمومية للدولة من خلال تأثيرها على حصيله الإيرادات من الضرائب و لذلك يجب الوقوف أمام هذه الظاهرة و الحد منها و ذلك بمحاربتها من أجل ضمان مداخيل مستقرة للخزينة العمومية. بناء على ما سبق، فإن الغش الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تضر الاقتصاد الوطني و لا تسمح للدول من تنفيذ سياستها المالية و اهدافها التنموية، و نظرا للآثار التي تترتب على الغش الضريبي فإن مختلف التشريعات الضريبية تعمل على مكافحة هذا التهرب بشتى الوسائل المتاحة.

الفصل الثاني :
الاجراءات القضائية المتبعة
في مجال التهرب الضريبي.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

تطورت الضريبة بتطور حياة الإنسان إذ مثلت خلال مراحل طويلة أساس الدراسات المالية و مصدرا رئيسيا من مصادر الإيرادات العامة حيث لعبت أهمية بارزة في توجيه نشاطات الدولة و تغطية نفقاتها العمومية و للتملص من عبئ الضريبة لجأ المكلف الذي تقع عليه إلى إتباع عدة طرق للتخلص منها كالتدليس و الاحتيال و من بين هذه الطرق هو الغش الضريبي الذي يرتبط بعدة مفاهيم اخرى مشابهة له، و هذا ما شكل صعوبة كبيرة في تحديد و ضبط مفهومه حيث اختلفت الآراء بشأنه باختلاف زاوية النظر إليه. حيث صنف الباحثون الغش الضريبي وفقا لمعيار طبيعة الغش الذي يرتكبه المكلف، و يرجع ذلك الى مجموعة من الأسباب الاقتصادية، و التشريعية، و اخرى ادارية.

و منه سنتناول في هذا الفصل ماهية الغش الضريبي من خلال تقسيمه الى مبحثين، سنتطرق في المبحث الأول الى كيفية تحريك الجرائية في مجال التهرب الضريبي و المبحث الثانيالجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

المبحث الاول : كيفية تحريك الدعوى الجزائية في مجال التهرب الضريبي.

يقصد بالغش الضريبي كل تصرف يقوم به الشخص الخاضع للضريبة للتهرب من دفعها كلها أو جزئياً وذلك باستعماله طرق ووسائل غير مشروعة، وتتميز هذه الجريمة بالطابع التقني، مما دفع المشرع إلى تنظيمها بأحكام تجريبية وإجرائية خاصة بها، تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم، سواء فيما يتعلق بإجراءات المتابعة، أي منح صلاحيات للأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجرائم، أو فيما يتعلق بتحريك الدعوى العمومية والجهة المختصة بالفصل فيها، التي لا نجد مثلها في قانون الاجراءات الجزائية.

المطلب الاول: اثبات جريمة الغش الضريبي.

يتم إثبات جريمة الغش الضريبي وفقاً لإجراءات المنصوص عليها في القواعد العامة، وتلك المحددة في التشريع الجنائي، ونبين ذلك من حيث التعرض لوسائل الإثبات وذلك من خلال الفرع الأول، ثم نتعرض إلى تقدير حجة وسائل الإثبات في الفرع الثاني.

الفرع الاول: وسائل الإثبات.

يتم إثبات الجرائم الضريبية بوسيلتين هما :

- المحاضر الضريبية.
- طرق الأثبات العامة.

وتشكل المحاضر الضريبية الوسيلة المثلى للأثبات لما تتصف به من قوة اثباتية والتي تختلف عن طرق الأثبات العامة.

أولاً: طرق الأثبات بواسطة المحاضر الضريبية

إن البحث عن الجرائم الضريبية يتم عن طريق إجراء المعاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق وينجز على ذلك إجراء حجز و معاينات مادية وميدانية بواسطة أعوان الإدارة الجنائية و المالية، وتحرير محضر بالنتائج المتوصل إليها وفقاً لإحكام المادة 78 قانون الإجراءات الجنائية فيما يتعلق بمحضر المعاينة

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

والحجز وما يليها من قانون الإجراءات الجنائية والمواد 505 وما يليها من قانون الضرائب الغير مباشرة وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامته مثبتة في ورقة .¹

1-محضر المعاينة:

استناداً للأحكام.إ. جنائية 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 الجنائي من خلال الإجراءات التالية:²

أ- الإجراءات السابقة على المعاينة:

- لابد من اتباع إجراءات سابقة على المعاينة من طرف الإدارة الجنائية 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 إقليمياً أو قاض يفرضه هذا القانون .
 - الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجنائية، تبرر المعاينة وتتضمن على وجه الخصوص ما يأتي: (تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة عنواناً لأماكن التي ستتم معاينتها العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسة تدليسيه، أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفتهم).
 - يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية
 - يبلغ للمعني أو ممثله القانوني أو أي شاغل لأماكن بإجراء المعاينة في عين المكان وتسلم له نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على المحضر .

¹ احسن بوسقيعة ، مرجع سابق ، ص 161.

² فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 149.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

- 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 الإجراءات الجبائية أنه بعد الانتهاء من المعاينة يحزر محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة ويجب أن يتضمن الشكليات التالية :

➤ التعريف بالأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة وهم أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش والمؤهلين قانونا.¹

➤ تعريف الأشخاص الذين حضروا عمليات المعاينة وصفتهم (المعني بالضريبة الممثلة لقانوني شاغلا لاماكن، الشهود، المحضر القضائي).

➤ تاريخ وساعة التدخل وفقا لأحكام المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية، و المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية تتم المعاينة بعد السادسة صباحا و الى غاية الثامنة مساء.²

➤ جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة .

ج- الإجراءات اللاحقة لتحرير المحضر:

بعد الانتهاء من عملية المعاينة وتحرير المحضر تسلم نسخة منه للمعني بالامر، 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:

¹ قانون الضرائب غير المباشرة، تضمن حجز الأشياء و المتمثلة في معدات صنع الخمر و الات صنع التبغ و المعادن الثمينة غير المدموغة.

² المادة 504 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

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 بذلك¹

أ- إجراءات الحجز:

أنه في حالة وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه بالمادة 354 من قانون الضرائب المباشرة وفي الحالة التي تحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة :

- يجوز لقابض الضرائب المختلفة أن يوجه تنبيهها بالمصاريف إلى المكلف بالضريبة 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 يسدها.
- أنه في حالة الحجز فإن مصاريف الحراسة للمنقولات المحجوزة يحدد من طرف الإدارة الجبائية تبعا للتعريفات المحددة بقرار من وزير المالية.
- أنه إثر الانتهاء من عملية المعاينة والحجز يتم تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة.

ب- الإجراءات الغلق المؤقت للمحل المهني:

إن الغلق المؤقت الذي يتم بناء على القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف وزير المالية لا بد من أن يسبقه وجوبا إخطار يمكن تبليغه يوما كاملا من تاريخ استحقاق الضريبة.²

- أنلا 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 المادة، 185 من ق إ الجبائية ج.

²فارس السبتي، مرجع سابق ، ص159.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

- 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 استعجاليا بعد سماع الإدارة الجبائية واستدعاءها قانونا .
- إلا أن إقامة هذه الدعوى ضد قرار الغلق لا يوقف تنفيذه.¹

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 البد من حصول قابض الضرائب المختص على رخصة من الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه بعد أخذ رأي مدير الضرائب للولاية.
 - 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.
 - 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 بالبيع² في المزاد العلني أو البيع بالتراضي.

ثانيا : طرق إثبات القانون العام

نجد أن القوانين الجبائية بصفة عامة أجازت إجراء المعاينات والحجوز الضريبية بجميع الطرق القانونية

1.

¹ تستثني من ذلك المحلات التجارية المذكورة بالأمر: 102-66 المؤرخ في 06/05/1966.

² فارس السبتي، مرجع سابق، ص165، 164.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

- 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 ق.إ. 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 دفع من طرفي النزاع بشأن ذلك .

الفرع الثاني : تقدير حجة وسائل الإثبات.

إن قانون الإجراءات 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 حضورا أمامه وأن تكون هذه الأدلة مشروعة غير أنه باستقراء القوانين الجبائية الضرائب المباشرة والغير المباشرة ، و قانون الطابع و قانون التسجيل والرسوم و أيضا قانون الإجراءات الجزائية، 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.

¹فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 136.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

أولاً: المحاضر الضريبية

تكون للمحاضر الضريبية لاسيما محضر المعاينة والحجز حجية مطلقة إذا تم تحريرها وفقاً للإجراءات الشكلية والجوهرية التي يطلبها 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 الجزائية 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 الإجراءات الجزائية .

ب - الحالة التي تكون فيها للمحاضر حجية نسبية:

و يتعلق الأمر بالمحاضر التي تحرر وتتضمن اعترافات، وكذلك المعاينات المادية و الحجز التي تتم من طرف عون غير مؤهل للقيام بذلك وفقاً لقانون الإجراءات الجزائية فالقاضي الجزائي له دور إيجابي في مجال الدعوى الجزائية فقد أمدّه القانون بسلطة واسعة في سبيل إثبات الجريمة أو العكس، وبالتالي فالقاضي الجزائي غير مطالب في حكمه إلا ببيان العناصر التي استمد منها رأيه شرط أن يكون ذلك عرض عليه في الجلسة¹ لأنها بالرجوع إلى أحكام المادة 214 من قانون الإجراءات جزائية تنص على: " لا يكون للمحضر أو التقرير قوة الإثبات إلا إذا حرره واضعه أثناء مباشرة أعمال وظيفته و أورد فيه موضوعاً داخلاً في نطاق اختصاصه ما قد راه أو سمعه أو عاينه «، أيضاً أحكام المادة 218 من قانون الإجراءات جزائية " :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 بالتزوير².

¹ علي محمود علي حمودة ، النظرية العامة في تسييب الحكم الجزائي في مراحل المختلفة (دراسة مقارنة) دار الكتاب الحديث ، د ط ، القاهرة ، 1993 ص 143.

² علي محمود علي حمودة ، مرجع سابق ، ص 135.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

ثانيا: المحاضراألأخرى:

نجد أن قوانين التشريع الجبائي لاسيما ق.ض.م تجيز إثبات الجرائم الضريبية بجميع الطرق الضريبية.¹

- يحدث هذا عندما تتم معاينة الجرائم الضريبية حسب إجراءات التحقيق الابتدائي.

- كذلك الحالات التي يحرر فيها أعوان الإدارة الجبائية محاضر مشوبة بالبطلان أو من 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 الضريبية وفقا لاحكام المواد 212 إلى 215 من قانون الإجراءات جزائية ، يكون عبء الإثبات على القواعد العامة ويكون على سلطة الاتهاموالإدارة الجبائيةوالمالية ويصدر القاضي حكمه تبعا لاقتناعه.

الخاص بناء على الأدلة المقدمة له في الجلسة ،والتي حصلت فيها المناقشة حضوريا وفقا لإحكام المادة 212 من قانون الإجراءات جزائية.

وكذلك تطبق أحكام المادة 213 من قانون الإجراءات جزائية فيما يتعلق بالاعتراف المدون في المحاضر منالمتهم 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 الإقرار أو الاعتراف يطبق في القضايا المدنية ويؤخذ به كاملا، أما في الموادالجزائية فالقضاة الحرية المطلقة في تقدير الاعتراف بإدانة المتهم أو براءته.²

المطلبالثاني: الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي (النوعي والمحلي والزمانى).

خروجا على القواعد العامة للاختصاص المحلي وهي من النظام العام بالنسبة للجرائم بأحكام المادة 329 قانون الإجراءات الجزائية التي تنص «على أنه تختص محليا بالنظر المحاكم في القضايا محليا بحسب محل القبض عليهم"، وأخضع المشرع في المادة الضريبية الاختصاص بحسب الحالة التي يقع في دائرة

¹ فارس السبتي، مرجع سابق ، ص187.

² قرار المجلس الأعلى للقضاة بتاريخ 1975/09/29 رقم 10338.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة وفقا لإحكام المواد 309 قانون الضرائب المباشرة، 534 قانون الضرائب الغير مباشرة، 119 قانون الطابع، 119 قانون الرسوم ، 34 قانون الطابع، نصت المادة 78 من قانون الإجراءاتجباييه "لمدير الضرائب صالحية تفويض كل سلطة قراره أو جزء منها لقبول أو رفض الشكاوى ،للأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي علوالاقل،وتمارس صالحية البت في الشكاوى عن طريق التفويض بالنسبة لتسوية القضايا المتعلقة بمبلغ أقصاه مليوني دينار 2.000.000د.ج.

المطلب الثالث: ايداع الشكاوى الجزائية امام الجهات المختصة و التحقيق فيها(قاضي التحقيق ،وكيل الجمهورية.....الخ).

تخضع جميع المتابعات القضائية من حيث تحريكها أو توقيفها إلى القواعد العامة المقررة في قانون الإجراءاتالجبايية تضمنت أحكام ،وتتجم عن الجرائم الضريبية دعوتان:¹

- 01- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس و الغرامات الجزائية .
 - 02- دعوى جبايية تهدف إلى تطبيق جزاءاتجبايية وهي الغرامة الجبايية والمصادرة للمحجوزات .
- فإن القوانين الجبايية أوكلت كامل الصالحية لإدارة الضرائب فقط في تحريك الدعوتين معا فالمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة تنص: «تباشراللاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها 303بناءا على شكاوى من إدارة الضرائب دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبايى " .

ترفع هذه الملاحظات إلى محكمة الجبح المختصة فيما يتعلق بالجنب² كما أن المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة تنص " أنه في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية على أساس شكاوى من إدارة الضرائب المباشرة يجوز لهذه الإدارة أن تكون نفسها طرفا مدنيا " .أما المادة 119من قانون الرسم أنصت على " تلاحق المخالفات المنصوص عليها في المادة 117 أعلاه أمام المحكمة المختصة في قمع الغش

¹احسن بوسقيعة ، مرجع سابق ، ص26.

²فارس السيتي ، مرجع سابق ، ص 192،193.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

بناء على شكوى من الإدارة المعنية بالأمر وتكون المحكمة المختصة حسب الحالة وحسب اختيار الإدارة".

أما المادة 534 من قانون الضرائب الغير المباشرة فقد نصت "على أن المخالفات المشار إليها في المادة 532 تتابع أمام المحكمة بناء على شكوى من الإدارة المعنية والمحكمة المختصة هي حسب الحالة وحسب اختيار الإدارة".

أما المادة 34/2 من قانون الطابع نصت هي الأخرى أنه "تلاحق المخالفات المشار إليها في المادة 34/1 أمام الجهة القضائية بناء على شكوى من إدارة التسجيل فيما يخص الضرائب التابعة لاختصاصها و الجهة القضائية تكون حسب حالة و اختيارالإدارة".

كما أن نص المادتين 311 قانون الضرائب المباشرة و 87 من قانون الإجراءاتجنائية أكدت على أنه يجب على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش أو تملص من الضريبة سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية وتبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط تحت تصرف إدارة الضرائب خلال 15 يوم الموالية للنطق بأي قرارمن طرف الجهات القضائية وتخفص هذه المدة إلى 10 أيام فيما يخص الجنايات.

المبحث الثاني : الاجراءات المقررة لجريمة الغش الضريبي.

تعتبر جريمة الغش الضريبي جريمة اقتصادية حيث يسأل فيها كل من ساهم في ارتكابها سواء كان فاعل اصلي او شريك اضافة الى امكانية تأسيس المسؤوليةالجزائية عن فعل الغير بالنسبة للشخص الطبيعي والمعنوي حيث يترتب عن هذه الجريمة مجموعة من العقوبات الجزائية و الجبائية التي حددها المشرع على سبيل الحصر في قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة, وقانون الضرائب غير المباشرة, قانون الطابع, والتسجيل والتي تتميز عن جرائم القانون العام الأخرى.

المطلب الاول : تحديد المسؤولية عن جريمة الغش الضريبي.

يترتب عن جريمة الغش الضريبي مسؤولية شخصية, حيث يعتبر الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي اول شخص يخضع للإجراءات المقررة في القوانين الضريبية. ومنه سنتناول في الفرع الأول

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

مسؤولية الفاعل الأصلي وفي الفرع الثاني مسؤولية الشريك في جريمة الغش الضريبي والفرع الثالث المسؤولية عن فعل الغير .

الفرع الاول: مسؤولية الفاعل الاصلي في جريمة الغش الضريبي.

كون الفاعل الأصلي في الجريمة الجنائية فاعلا ماديا او معنويا سواء كان شخصا طبيعيا او معنويا, وذلك ان الضريبة تفرض على كل من الشخص المعنوي او الطبيعي كالشركات والمؤسسات التابعة للقطاع الخاص و قد نصت المادة 36 من قانون العقوبات¹ على المسالة الجزائية للشخص المعنوي على انه : " باستثناء الدولة والجماعات المحلية و الأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام, يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف اجهزته او ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك.

ان المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا تمنع مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل اصلي او شريك في نفس الأفعال".

كما اكدت على المسؤولية الشخصية المادة 303/9 من قانون الضرائب المباشرة " .² عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة او شخص معنوي اخر تابع للقانون الخاص, يصدر الحكم للعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين او الممثلين الشرعيين او القانونيين للمجموعة".

كما اشارت المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة "³عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة او شخص معنوي اخر تابع للقانون الخاص فان عقوبات الحبس المستوجبة وكذلك العقوبات اللاحقة تقرر على اعضاء مجالس الإدارة او ممثلين الشرعيين او القانونيين للشركة.

وتقرر الغرامات الجزائية المستوجبة في آن واحد على اعضاء مجلس الإدارة او الممثلين الشرعيين او القانونيين وعلى الشخص المعنوي, والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات المالية المطبقة. " كما نصت المادة 121 من قانون الرسم على رقم الأعمال على: " عندا ترتكب الجرائم من قبل شركة او شخص معنوي آخر تابع

¹ المادة 51 من قانون العقوبات.

² المادة 303 في فقرتها 9 من قانو الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

³المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

للقانون الخاص فان عقوبات الحبس المطبقة, وكذلك العقوبات التبعية يحكم بها...وعلى الشخص المعنوي, الأمر كذلك بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة." و المادة 138/3 من نفس القانون "1: يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد, ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين , و ضد الشخص الاعتباري و كذلك الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية القابلة للتطبيق. و في نفس سياق نصت المادة 36 من قانون الطابع² على ما يلي : يكون الاشخاص و الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم".

الفرع الثاني :مسؤولية الشريك في جريمة الغش الضريبي.

تنص المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري على: "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا, و لكنه ساعد بكل طرق او عاون الفاعل او الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية او المسهلة او المنفذة لها مع علمه بذلك." اي ينحصر دور الشريك فقط على مساعدة الفاعل او الفاعلين الأصليين مع علمه بان مرتكبه بشكل فعال اجراميا معاقب عليها قانونا.

يستخلص من تعريف المشرع الجزائري للشريك ان الفاعل الأصلي في الجريمة تتحقق فيه جميع اركان الجريمة(الركن المادي, الركن المعنوي, الركن الشرعي), و تنعدم هذه الأركان بالنسبة للشريك إذ يقتصر دوره فقط في المساعدة بعمل مادي عن قصد و مع ذلك يختلف عن الركن المادي للجريمة.

و قد نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الثانية عن صفة الشريك في جريمة الغش الضريبي: "تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات انفسهم, مع مراعاة احكام المادة 306 ادناه إن تعريف شركاء مرتكبي الجرائم و الجرح المحددة بموجب المادة 42/2 من قانون العقوبات تطبق علىشركاء مرتكبي المخالفات المشار إليهم في الفقرة السابقة و يعتبر كالخصوص كشركاء الأشخاص:

_الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج .

¹ المادتين 121 و 138 في فقرتها 3 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

²المادة 36 من قانون الطابع.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

_الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير".

كما نصت المادة 306/1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:" يعاقب على المشاركة في اعداد و استعمال وثائق او معلومات يثبت عدم صحتها, من قبل وكيل أعمال أو خبير و بصفة أعم من قبل كل شخص او شركة تتمثل مهمتها في مسك السجلات الحسابية او المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها :

1.000 عن المخالفات الأولى المثبتة عليه

2.000 عن المخالفات الثانية المثبتة عليه

3.000 عن المخالفات الثالثة و هكذا دواليك بإضافة 1.000 إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفة لدى مكلف واحد للضريبة أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب أو التزامن.¹

الفرع الثالث:المسؤولية عن فعل الغير في جريمة الغش الضريبي.

تتخطى المسؤولية الجزائية الغش الضريبي الفاعل الأصلي حيث تشمل الغير و هذا طبقا و التي تنص على ما يلي:" يكون النص المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة² للأشخاص الآتي بيانهم مسؤولين عن المخالفات المشار اليها في المواد من 523 إلى 527 من هذا القانون و مكلفين بهذه الصفة بالرسوم و الغرامات المالية و المصاريف :

- مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبهم
- الأب و الأم أو الوصي فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين و الساكنين عندهم .
- المالكون أو المستأجرون الرئيسيون، فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم و في بستتهم المسورة و جنائنتهم و الأماكن الأخرى التي يشغلونها شخصيا.

¹المادتين 303 في فقرتها 2 و المادة 306 في فقرتها الأولى، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

²المادتين 529 و 554 من قانون الضرائب غير المباشر.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

• الناقلون، فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية غير أن هؤلاء يكونون مسؤولين عندما يجعلون الإدارة قادرة على القيام بمتابعات فعالة اتجاه مرتكبي الغش أو مخالفة القانون و ذلك عن طريق التعيين الصحيح للشخص أو الشركة الذين تم التحويل لحسابه.

ويجب أن يتم هذا التعيين أثناء المعاينات نفسها أو قبل اختتام الدعوى لدى المجلس القضائي." كما يتضح من خلال المادة 554 من نفس القانون أن الشخص المعنوي التابع للقطاع الخاص يسأل عن المخالفات التي يرتكبها، و يسأل كذلك أعضاء مجالس الإدارة، أو الممثلين القانونيين للشخص المعنوي، حيث توقع العقوبات المالية على الشخص المعنوي و ممثليه القانونيين، إضافة إلى توقيع عقوبة الحبس على الممثلين القانونيين للشركة "و من خلال ما سبق يتضح ان المشرع الجزائري أخذ بمبدأ الازدواجية للمسؤولية الجنائية أين قرر توقيع العقوبة على كل من الممثل القانوني للشخص المعنوي كشخص طبيعي فتفرض عليه العقوبة السالبة للحرية و كذلك العقوبة المالية و في الوقت ذاته تطبق العقوبة المالية على الشخص المعنوي دون السالبة للحرية بحكم طبيعته . كما تنص المادة 36 من قانون الطابع¹ على ما يلي:

1. " يكون الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم".
2. يجب على كل حكم أو قرار قضى على مخالف للغرامات المنصوص عليها في هذا القانون ان يتضمن كذلك الحكم بدفع رسوم المغشوشة أو غير المسددة عند الاقتضاء .
3. إن العقوبات المالية المنصوص عليها في هذا القانون تؤدي إلى تطبيق أحكام المواد 599 إلى 611 من قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة بالإكراه البدني.

و يحدد الحكم او قرار الإدانة مدة الإكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات و الديون الجبائية عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، ينطق بعقوبات السجن و كذلك العقوبات التبعية ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين للشركة و ينطق بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد أعضاء مجلس الإدارة أو

¹ المادة 36 من قانون الطابع.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

الممثلين الشرعيين أو المؤسسين و ضد الشخص المعنوي و يتم نفس الإجراء بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة".

و مما سبق ايضا نستخلص ان المشرع الجزائري أخذ بالمسؤولية التضامنية للأشخاص الطبيعيين و الشركات كأشخاص معنوية حينما يحكم عليهم عن نفس المخالفة و ذلك ما يتأكد بالنظر الى الفقرة الثالثة من المادة 36 من قانون الطابع أنه تطبق العقوبات السالبة للحرية على أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين القانونيين للشخص المعنوي، إضافة للغرامات الجزائية، و العقوبات الجبائية، أما الشخص المعنوي تطبق عليه الغرامات الجبائية و الجزائية.

يتضح من خلال المادة 138 من قانون رسوم¹ على رقم الأعمال على أنه: "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر خاضع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة و العقوبات الثانوية التابعة لها ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات".

من خلال ما سبق يمكن القول أن المشرع الجزائري في جريمة الغش الضريبي يأخذ بالمسؤولية الجنائية عن فعل الغير رغم ان القاعدة ان المسؤولية الجنائية الشخصية بوجه عام و ذلك ما نجده حينما يكون الفاعل الأصلي شخصا معنويا فتترتب عليه مسؤولية بناء على مسؤولية الغير و هو مديره أو ممثله أو عن مسؤولية شريكه و في بعض الحالات قد يستفيد المدير من البراءة و لكن تتقرر مسؤولية الشريك اذا كان هو المسؤول عن الجريمة دون علم المدير فيسأل المدير مسؤولية شخصية و الشخص المعنوي و عن فعل غيره و هو الشريك كما قد يسأل المير رغم عن ذلك عن جريمة الإهمال لسد الخناق عليه بعدم التذرع بعدم العلم و هذا ما يميز خصوصية جريمة الغش الضريبي.

المطلب الثاني :العقوبات المقررة في جريمة الغش الضريبي.

فرض المشرع الجزائري في جريمة الغش الضريبي على المكلف بالضريبة مجموعة من العقوبات الجرائية و أخرى جبائية و التي يختلف مقدارها و نوعها باختلاف الضريبة المتملص منها و يتبن ذلك من خلالالنصوص القانونية المختلفة و هذا ما سنتناوله في هذا المطلب حيث يمكن تقسيمه الى فرعين سنتطرق في الفرع الأول الى العقوبات الأصلية و في الفرع الثاني العقوبات التكميلية و التبعية.

¹ المادة 138 من قانون الرسم على الأعمال.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

الفرع الأول :العقوبات الجبائية

ان العقوبات الجبائية نوعان الغرامة الجبائية و المصادرة، و هي الجزاء الجبائي الذي يجد سنده في القوانين الجبائية، حيث تختلف هذه العقوبات من نص تشريعي الى اخر مضمونا و مقدارا و ان كانت جميعها تتفق على فرض غرامات مالية على مرتكبي جريمة الغش الضريبي.

أولاً: الغرامات الجبائية

تختلف الغرامات الجبائية حسب بتعدد انواع القوانين الجبائية:

أ-العقوبات المقررة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

ان اول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة مالية محددة ب 30.000 دج نتيجة مخالفة الإجراءاتالجبائية حسب المادة 194/1 من قانون الضرائب المباشر، كما تفرض غرامة تلقائيا للضريبة على المكلف بها الذي لم يقدم التصريح السنوي، اما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي او الضريبة على ارباح الشركات بمضاعفة المبلغ المفروض عليه نسبة 25% المادة 192 من قانون الضرائب المباشر.

كما تخفض هذه الزيادة عند تقديم التصريح السنوي بعد انقضاء الأجل المحددة في غضون الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء هذه الأجل، و ذلك بنسبة 10% اذا لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد، و الى 20% اذا كانت مدة التأخير شهرين المادة 322 قانون الضرائب المباشر.

2500دج عندما تكون مدة التأخير شهر واحد و اقل من شهرين.

5000دج عندما يتجاوز التأخير شهر واحد و اقل من شهرين.

10000دج عندما يفوق التأخير شهرين.

و عند تصريح المكلف بالضريبة تصريحا ناقصا او غير حقيقي يزداد مبلغ الحقوق المتملص منها.

و باعتباره هو الفاعل الأصلي لقيام جريمة الغش الضريبي بسبب تملصه من أداء الضريبة سواء بشكل كلي أو جزئي بمحاولته اللجوء الى طرق احتيالية أو تدليسية للتخلص منهانصت في المادة 303 من

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على العقوبات المطبقة على المكلف بالضريبة في هذه الحالة:" فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كم من تملص أو حاول التملص باللجوء الى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا بما يأتي:

- غرامة مالية 50.000 الي 100.000 دج ،عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000دج.
- الحبس من شهر الي سنتين وغرامة مالية من 100.000 الي 500.000 دج او باحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000دج.
- الحبس من ستة اشهر الي سنتين وغرامة مالية من 500.000 الي 2.000.000 دج او بإحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000دج و لا يتجاوز 5.000.000دج.
- الحبس من سنتين الي خمس سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج الي 5.000.000 دج او بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج لا يتجاوز 1.000.000دج.
- الحبس من خمس سنوات الي عشر سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 الي 10.000.000 دج او بإحدى هاتين العقوبتين ، يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000دج.¹

ثانيا: العقوبات المقررة في قانون الضرائب غير المباشرة

تضمن هذا القانون الإشارة الى العديد من النصوص القانونية التي تنقرر على حالات الغش الضريبي و لصدها جاء في المشرع في المادة 523 من هذا القانون:" دون الأخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، لا سيما بالنسبة للمسحوق و حق ضمان المعادن الثمينة، و مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 الى 527 من قانون الضرائب الغير المباشرة، يعاقب على جميع المخالفات

¹ المواد 183،194 في فقرتها ،4،303 من قانون الضرائب المباشرة.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5.000 الى 25.000 د.ج.

غير أن هذه الغرامة تقرر حسب المعدلات القصوى فيما يخص المخالفات المنصوص عليها في المادة 2-530 أدناه، كما نصت المادة 524 على انه:

- 1- يعاقب على المخالفات المذكورة في المادة 523 أعلاه، في حالة التملص من الحقوق، بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة اجراء قانوني أو تنظيمي، دون ان يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25.000 د.ج.
 - 2- في حالة استعمال طرق احتيالية، و مهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش، و كذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 2-530 أدناه انواع الكحول مغيرة تحدد الغرامة المنصوص عليها في الفقرة 6/أعلاه، بضعف الحقوق موضوع الغش، على الا تقل عن مبلغ 50.000 د.ج .
 - 3- في حالة حيازة او بيع الصانع او التاجر او المستورد لمصنوعات من البالتين او الذهب او الفضة، المستوردة مخالفة لإحكام المادتين 359 و 378 من هذا القانون، فإن الغرامة الواردة في الفقرة أ/ 1 تحدد اربعة اضعاف الحقوق المتملص منها دون ان تقل عن مبلغ 100.000 د.ج.
- ب- و فيما يخص الضرائب المترتبة على الاستهلاك او الصناعة او النقل التي تتضمن معا رسميا نوعيا قيميا في حالة عدم وجود عناصر تسمح بالتقدير الصحيح، فإن مبلغ الرسوم الذي يستعمل كأساس لحساب الغرامة يحدد طبقا للقواعد المنصوص عليها فيما يخص فرض الضريبة على النواقص".
- أما المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة تعاقب كل من يجعل باي وسيلة كانت الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10000 د.ج الى 100000 د.ج.

اما عند رفض تقديم الوثائق او اتلافها قبل انقضاء الأجال المحددة لحفظها، تعاقب هذه المادة ب: بغرامة جبائية من 1000 د.ج الى 10000 د.ج.

و جاء في المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة يعاقب على المشاركة في اعداد او استعمال وثائق او معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب او خبير جبائي او كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات الجبائية المقررة في المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

و كذلك المادة 545 من قانون الضرائب غير المباشرة ان كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل اعمال او مستشار جبائي او محاسب حتى بصفة مسير او مستخدم، المقرر في حق الأشخاص المثبت اتهامهم في اعداد موازنات و جرود و حسابات ووثائق مزورة من نوع، قدمت من اجل تحديد الضرائب او الرسوم المترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة جبائية من 1000 الى 10000 دج.

و في حالة التملص من الرسوم فان الغرامة المستحقة تساوي دائما ثلاث اضعاف هذه الرسوم من دون ان تكون اقل من 5000 دج.¹

ثالثا- العقوبات المقررة قانون الرسم على الأعمال

نصت المادة 114 قانون الرسم على رقم الأعمال على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية او النصوص التنظيمية او التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 الى 2500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1000 دج الى 5000 دج

وفي حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60 من هذا القانون، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر ب 1000 دج.

وكل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 من هذا القانون، تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج الى 5000 دج.²

رابعا- العقوبات المنصوص عليها في قانون الطابع:

فبالرجوع الى المادة 33 من قانون الطابع نصت على: "ان كل غش او محاولة للغش و بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها او نتيجتها الغش او تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار اليها في المادة 4 يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها. غير انه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن ان تكون اقل من 10.000 دج...الخ"

¹المواد، 523، 537، 544، 545، 524 من قانون الضرائب غير المباشرة.

² المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

فبالرجوع الى المادة 35/2 قانون الطابع: نصت على ان العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة تساوي دائما خمس مرات هذه الرسوم دون ان تقل عن 2000 دج. والمادة 37 قانون الطابع كذلك نصت على ان من يجعل باي طريقة كانت الأعوان الماهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم، ويعاقب بغرامة جبائية ما بين 10000 دج الى 100000 دج.¹

خامسا- العقوبات المقررة في قانون التسجيل:

تنص المادة 49 قانون التسجيل على ان كل شخص على علم بالوفاء سواء كان المؤجر ام احد المؤجرين، قام بفتح الخزانة او عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 اعلاه، ترتب عليه شخصا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاء و العقوبات المستحقة بسبب المبالغ او السندات او الأشياء الموجودة في الخزانة ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم و العقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 25.000 دج الى 250.000 دج. ويجب على الوارث او الموصي له او الموهوب له دفع هذه الغرامة للتضامن مع الشخص او الأشخاص المذكورين في الفقرة السابقة اذا اغفل في تصريحه للسندات او المبالغ او الأشياء المذكورة". ونصت المادة 120 من قانون التسجيل على انه:

- 1-تطبق على الشركاء في الجرائم نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه الجرائم انفسهم من دون المساس، عند الاقتضاء، بالعقوبات التأديبية ضد الموظفين المؤهلين لتلقي العقود. و التعريف الخاص بالشركاء في الجنايات و الجنح المذكورة في المادة 42 و ما يليها من قانون العقوبات يطبق على الشركاء في الجرائم المشار اليها في المقطع الأول السابق الذكر و يعتبر كشركاء على الخصوص، الأشخاص الذين توسطوا، بصفة غير قانونية، في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيمات في الخارجالذين حصلوا باسمهم قسيمات تعود الى الغير .
- 2-تنتج عن العود المحدد في الفقرة 3 ادناه، بحكم القانون، مضاعفة الغرامة المقررة للجريمة الاولى سواء كانت هذه الغرامات جبائية أو جزائية.

¹المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

غير انه، فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فان الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة اضعاف هذه الرسوم من دون ان تقل عن 5000 دج و تضاعف عقوبات الحبس المقررة للجريمة الأولى.

- و ان لصق و نشر القرار القضائي يؤمر بهما، في حالة العود، ضمن الشروط المحددة في الفقرة 6 ادناه .
- يكون في حالة العود، كل شخص او شركة محكوم عليه بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون. يرتكبالل أجل خمس سنوات بعد قرار الإدانة، جريمة تطبق عليها نفس العقوبات.
- لا تطبق، في اي حال من الأحوال، احكام المادة 53 من قانون العقوبات، على العقوبات المنصوص عليها في مادة الضرائب. و يمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية باستثناء العقوبات المنصوص عليها في المقطع الرابع من الفقرة 2 و في الفقرة 6 من هذه المادة .
- ان العقوبات المقررة من اجل قمع الجرائم في مادة الضرائب تجمع مهما كان نوعها .
- فيما يخص الجرائم التي تنطوي على عقوبات جزائية، تستطيع الجهة القضائية المختصة ان تامر بان قرارها يجب ان ينشر برمته او بملخص في الجرائد التي تعينها و يلصق في الأماكن التي تبينها، و الكل يكون على نفقة المحكوم عليه".

سادسا: عقوبات قانون الإجراءات الجبائية:

نصت المادة 62 من هذا القانون على انه: " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 الى 50.000 دج، كل شخص او شركة ترفض منح الاطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 الى 61 اعلاه، و التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع او تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها ". كما نصت المادة 45 من القانون رقم 04-21 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 على ما يلي: " في حالة تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين، كشفاقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 224/1 من

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

ق.ض م، تطبق عليهم غرامة جبائية تقدر ب: 30.000 دج الى 400.000 دج و تطبق نفس الغرامة عندما يتضح ان المعلومات الواردة في كشف الزبائن غير صحيحة".¹

ثانيا: المصادرة:

نص على عقوبة المصادرة في قانون الضرائب غير المباشرة و هي اجراء يهدف الى تملك السلطات العامة أشياء و مبالغ ذات الصلة بجريمة ما قهرا لمالكها او صاحبها بغير مقابل، كما نصت المادة 15 من قانون العقوبات² على تعريفها، فالمصادرة تعني نقل ملكية مال او اكثر الى الدولة، فالأشياء المصادرة تقوّل الى المجني عليه او الى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من اضرار .

و لقد نصت على المصادرة كذلك في القوانين الجبائية في نص المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة على انه: " ان المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 54 اعلاه، تؤدي في جميع الحالات، الى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع ادناه. و تصدر ايضا الأجهزة او اجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير و غير المدموغة او التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64 و 66 من هذا القانون.

و تعتبر كأشياء او وسائل للتزوير، ليس فقط الإشباء الخاصة بالتزوير، و لكن كذلك الأجهزة و الأوعية و الآلات و الأواني غير المصرح بها و المستعملة في كميات الصنع او الحيازة و كذلك العربات او الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة".

كما نصت المادة 531 من قانون الضرائب غير المباشرة على انه: " ان استعمال طوابع مزورة او مستعملة من قبل و كذلك بيع التبغ و عليه تلك الطوابع يمكن ان يؤدي الى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات ". و بالرجوع الى احكام المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات نجدها تؤدي بنا الى تطبيق احكام المادة 213 من نفس القانون و هو الحكم بالمصادرة غير انه لا يكون قابلا للمصادرة حسب نص المادة 35 من قانون العقوبات ما يلي:

¹ القانون رقم 04-21 ماضي في 29 ديسمبر 2004، وزارة المالية، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية عدد 85، مؤرخة في 30 ديسمبر 2004، لسنة 2005، المادة 45.

² المادة 15 من قانون العقوبات.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

✓ محل السكن اللازم لإيواء الزوج و الأصول و الفروع من الدرجة الأولى للمحكوم عليه ان كانوا يشغلونه فعلا .

✓ الأموال المشار اليها في الفقرة من 01 الى 08 من المادة 378 لقانون الإجراءات المدنية

✓ المداخل الضرورية لمعيشة الزوج و اولاد المحكوم عليه و كذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالته.

كما ان المصادرة لا تشمل الأشياء المملوكة للغير الا اذا تعلق الأمر بتدبير من تدابير الأمن قضى به وفقا لأحكام المادة 25 من قانون العقوبات او بنص صريح في القانون.

الفرع الثاني :العقوبات الجزائية

تنقسم العقوبات الجزائية الى نوعان من العقوبات المتمثلة في العقوبات الأصلية تتمثل في الحبس و الغرامة المالية، و عقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق.

أولاً: العقوبات الأصلية

اتفقت اغلب النصوص العقابية في القوانين الجبائية على عقوبة الحبس من سنة الى خمس سنوات كل من تملص او حاول التملص كلياً او جزئياً من وعاء الضريبة او تصفيتها او دفع ضرائب او رسوم التي هو خاضع لها باستعماله مناورات و طرق تدليسية او احتيالية، غير انها تختلف بالنسبة لقيمة الغرامات الجزائية المطبقة في حق المكلف المتهرب كالآتي:

- غرامة مالية من 50.000 الى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج .
- الحبس من شهرين الى ستة اشهر و غرامة مالية من 100.000 الى 5.000.000 دج او بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج و لا يتجاوز 5.000.000 دج.
- الحبس من سنتين الى خمس سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج الى 5.000.000 دج او بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها و لا يتجاوز 10.000.000 دج.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

- الحبس من سنتين الى خمس سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج الى 10.000.000 دج او احدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 10.000.000 دج.¹ و تعاقب المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص او محاولة التملص من مجموع او جزء من وعاء الضريبة او الرسوم او التصفية او دفع الضرائب التي هو خاضع لها و ذلك بغرامة من 50.000 دج الى 200.000 دج و بالحبس من سنة الى خمس سنوات او بإحدى هاتين العقوبتين فقط .

على ان هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء الا اذا كان هذا الأخير يتجاوز 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة او مبلغ 10.000 دج.² و تنص المادة 119 من قانون التسجيل:

1- فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص او حاول التملص كليا او جزئيا من وعاء الضريبة او تصفيتها او دفع ضرائب او الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح ما بين 5.000 دج الى 20.000 دج، و الحبس من عام الى خمسة اعوام، او بإحدى هاتين العقوبتين فقط. غير انه لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء الا اذا كان هذا الخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة او مبلغ رسم يساوي او يفوق 1.000 دج. و من اجل تطبيق الفقرتين السابقتين، تعتبر، على الخصوص، كمناورات تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم اعساره او القيام بمناورات اخرى على عرقلة تحصيل اي نوع من الضرائب او الرسوم التي هو مدين بها .

2- تتابع المخالفات المشار اليها في المقطع الأول اعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية امام الجهة القضائية المختصة، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانوننا لإجراء اتالجبائية".¹

¹ جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي و آليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية-قسم الحقوق، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، 2019/2018 ص80، ص79.

² المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

و من خلال هذه النصوص نلاحظ ان هذه العقوبات لا تطبق فقط على الفاعل الأصلي و انما تمتد الى الشريك التي تطبق عليه نفس الجزاءات المطبقة على مرتكبها و ذلك حسب المادة 1/35 من قانون الطابع الي تنص على: "1- تطبق على الشركاء في المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم من دون المساس، عند الاقتضاء، بالعقوبات التأديبية المقررة ضد الأعوان العموميين، و ان تحديد الشركاء في الجنايات و الجنح المحدد بموجب المواد 44 الى 41 من قانون العقوبات، يطبق على الشركاء في المخالفات المشار اليها في المقطع الأول من المادة 34 اعلاه. و يعتبر كشركاء الأشخاص الآتي ذكرهم:

- الأشخاص الذين توسطوا بصفة غير قانونية من اجل تحويل القيم المنقولة او لتحصيل القسيمات في الخارج.

- الأشخاص الذين قبضوا بصفة غير قانونية باسمهم، قسيمات يملكها الغير.²

و كذلك نصت المادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال على: "ان المساهمة في اعداد او استعمال وثائق او معلومات يعتبرها غير صحيحة اي رجل اعمال، او خبير، او على العموم، اي شخص او شركة تتمثل مهنتها في مسك حسابات عدة زبائن او تساعدهم على مسكها، يعاقب عليها بغرامة جنائية تحدد بالمبالغ التالية :

1.000 دج على المخالفة الأولى المسجلة ضد صاحبه.

2.000 دج على المخالفة الثانية .

3.000 دج على المخالفة الثالثة.

و هكذا بزيادة 1.000 الى مبلغ الغرامة بالنسبة لكل مخالفة جديدة، دون الحاجة الى التمييز بين المخالفات المرتكبة لدى مكلف او مدين واحد، و تلك المرتكبة لدى عدة مكلفين او مدينين، و اذا تمت بالتتابع او في آن واحد. و علاوة على ذلك يمكن ان تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 117

¹المادة 119 من قانون التسجيل.

²المادة 35 في فقرتها الأولى من قانون الطابع.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

من هذا القانون، على المخالفين الذين تثبت مسؤوليتهم في اعداد او المشاركة في اعداد موازنات و جرود، و حسابات و وثائق خاطئة بمختلف انواعها لإقرار اسس الضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم... الخ¹ بالإضافة الى المواد 542، 544 ، 303/3 التي اعاد احكام المادة 306 من قانون الضرائب غير المباشرة.

ثانيا - العقوبات التكميلية:

نجد ان القوانين الجبائية تضمنت العقوبات التكميلية الى جانب العقوبات الأصلية و ذلك من خلال المادة 303/3 من قانون الضرائب المباشرة التي تضمنت ما يلي: " ان العود في اجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات، سواء أكانت جبائية او جزائية، المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، و ذلك دون الأخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص اخرى (المنع من ممارسة المهنة و العزل من الوظيفة و غلق المؤسسة... الخ).

ان لصق اعلان الحكم و نشره يؤمر بها، ضمن الشروط المحددة في المقطع 6 أدناه، وذلك في جميع الحالات المنصوص عليها في هذا المقطع².

كما نصت المادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال على: " يترتب وجوبا عن العود، كما هو محدد في المادة 131 ادناه، مضاعفة العقوبات الجبائية منها و الجزائية، المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الابتدائية، و هذا دون الأخلال بالعقوبة الخاصة المنصوص عليها في نصوص اخرى.

غير انه، تكون الغرامة المستحقة، في حالة العقوبات الجبائية القابلة للتطبيق على الحقوق المهربة، مساوية دائما لثالث مرات مبلغ هذه الحقوق، دون ان تقل عن 5.000 دج.

و في حالة العود، يعاقب على المخالفات، المنصوص عليها في المادتين 116 و 114 بالحبس لمدة تتراوح بين ستة ايام و ستة اشهر. و تضاعف عقوبات الحبس المنصوص عليها، بالنسبة للمخالفة الابتدائية.

¹المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

²المادة 303 في فقرتها 3 من قانون الضرائب المباشرة.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

يؤمر بتعليق الحكم و نشره، وفق الشروط المحددة في المادة 134 من هذا القانون، فيجميع الحالات المنصوص عليها في هذه المادة.¹

بالإضافة الى نص المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة الذي ينص: " ان العود المحدد في المادة 547 ادناه، تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة الغرامات الجبائية و الجزافية المقررة بالنسبة للمخالفة الأولى و ذلك الأخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في اماكن اخرى (مثل الحبس، الغزل من الوظيفة، المنع من مزاولة المهنة، غلق المؤسسة...الخ).

غير انه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي ثالث اضعاف هذه الرسوم من دون ان تكون اقل من 5.000 دج.

و تضاعف عقوبات الحبس التي من المحتمل إقرارها بالنسبة للمخالفة الأولى.

و ان لصق اعلان الحكم او نشره يؤمر بهما في جميع الحالات المنصوص عليها في هذه المادة، ضمن الشروط المحددة في المادة 550 ادناه.²

و عليه من خلال ما سبق ذكره من خلال النصوص القانونية نجد ان العقوبات التكميلية تتضمن المنع من ممارسة النشاط في حالة العود، و يكون الحكم بها اجباريا و يصل حتى غلق المؤسسة و الذي يكون مؤقتا او كليا.

كما نصت كذلك على نشر و تعليق الحكم و تعتبر هذه العقوبة من اخطر العقوبات السالبة للحقوق، و ذلك من تمت إدانته بتهمة الغش الضريبي بالمنع من ممارسة النشاط التجاري، فكلها عقوبات تكميلية سالبة للحقوق.

¹المادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

²المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

خلاصة الفصل:

إن المكلف بالضريبة يلجأ إلى طرق تدليسية كثيرة و متنوعة للتملص و التخلص من أداء الضريبة و التي يصعب على المراقب الكشف عنها بسهولة و من أجل السيطرة على هذه التحايلات و للتخلص من ظاهرة الغش الضريبي يجب على إدارة الضرائب أن تسعى إلى توفير أهم الوسائل و الإجراءات الضرورية للكشف عنها و اثباتها من خلال الاستعانة بالنصوص القانونية لضبط و محاولة التخلص من هذه الظاهرة بشتى الطرق.

خاتمة

خاتمة

الخاتمة

إن الضغط الضريبي يؤدي الى انتشار جريمة التهرب الضريبي و التهرب من أداء الضريبة، الأمر الذي يستدعي من الدولة التدخل لمكافحة مثل هذه الجرائم، فإن لم تتمكن من القضاء عليها نهائياً وجب عليها على الأقل اتخاذ اجراءات للتحقيق فيها و التقليل من حدتها، لن القضاء عليها شبه مستحيل.

فيجب على الدولة فرض غرامات مالية مشددة في مواجهة المكلفين بالضريبة في حالة اللجوء الى طرق احتيالية للتخلص من أدائها، و ذلك بغية الحد من انتشار هاته الظاهرة، و من اجل تحقيق هذا الغرض يجب أن توجد عزيمة جادة منك كل الأطراف و على جميع المستويات (مشروع، إدارة، مكلف) من خلال الوقاية من التهرب الضريبي بسن نصوص قانونية بسيطة و سهلة لا تحتاج الى تأويل سواء من ناحية الإدارة، بأن تفرض على المكلف اجراءات هو في غنى عنها، أو من ناحية المكلف بأن يلجأ الى تصرفات من شأنها أن تعرقل مهمة الإدارة لذلك يجب خلق نظام جبائي بسيط يتماشى و التغييرات الاقتصادية و الاصلاحات الجبائية، و على المشرع أن يعمل على تحقيق العدالة الجبائية عن طريق توزيع الأعباء الضريبية على كافة الطبقات الاجتماعية.

و من خلال هذا البحث المتواضع يمكننا القول أن الصعوبات التي نجمت عن تطبيق النصوص التشريعية أدت الى تطور و تشعب ظاهرة التهرب الضريبي، رغم الاصلاحات الجبائية المتمثلة في إعادة النظر في كل من هياكل الإدارة الجبائية و في تطبيق اجراءات صارمة و فعالة لمحاولة الحد من انتشار هذه الظاهرة والتي أدت الى عدم التوازن في ميزانية الدولة نظرا لنقص الإيرادات.

و من بين التشريعات الجبائية التي تولدت عن هذه الاصلاحات حلول نظام وحدة الضريبة محل نظام الازدواجية، إنشاء ضريبة جديدة تتمثل في الضريبة على القيمة المضافة و الانخفاض في معدلات الضريبة.

خاتمة

و مما سبق يمكن استخلاص أنه لا يمكن التحكم في الضريبة و ضمان دخولها إلا بوجود إدارة جبائية تتمتع بدرجة عالية من الكفاءة، و حتى يتحقق هذا لا بد من توافر الوسائل البشرية من محققين و مراقبين.

من دراستنا لموضوع التهرب الضريبي استنتجنا النتائج التالية :

- رغم الجهود التي تبذلها إدارة الضرائب من أجل تحصيل الضرائب إلا أن المكلفين بالضريبة دائما يسعون الى الغش في الحسابات أو التهرب من دفعها
 - عدم وجود توعية للمكلفين بالضريبة و عدم فهمهم لدورها لتحسين ميزانية الدولة تعد من أهم الصعوبات التي تواجهها إدارة الضرائب .
 - إن الرقابة الجبائية التي يمكنها معالجة كل سلبيات التي تخلفها ظاهرة التهرب و ذلك بسبب صعوبات التي تواجهها عند قيامها بالتحقيقات الجبائية.
- التوصيات و المقترحات :

- محاولة استرجاع الثقة بين المواطن و الإدارة الجبائية .
 - محاولة معرفة اراء المكلفين بالضريبة حول ظاهرة التهرب الضريبي .
- العمل على تطوير أداء الإدارة الجبائية من حيث الإجراءات المتبعة لتحصيل الموارد العامة و من حيث تحديد الوعاء الضريبي و تحصيله و تزويد الإدارة الجبائية بوسائل مادية و بشرية ملائمة من أجل تحسين أداءها .

ضرورة تكثيف الرقابة المحلية و التحقيق في المحاسبة و ضرورة زيادة اليد العاملة المتخصصة في هذا المجال و تكوينهم.

و في الأخير يمكن القول أن انجع طريقة للتخلص من ظاهرة التهرب الضريبي و محاربتها وجود جهاز رقابي فعال سواء على مستوى الإجراءات و العقوبات أو على مستوى وسائل التدخل الإدارة الجبائية و توفير امكانيات مادية أو بشرية معتبرة لها.

قائمة المراجع

١ ١

قائمة المراجع

قائمة المراجع

- البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد هلا، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الاسكندرية، د.ط، 1978.
- ليندة قرموش، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري" ،مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014.
- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، د.ط، 1999 .
- حامد عبد المجيب دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة، دار الجامعية، الإسكندرية، 1988.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة، 2003 ص 16.
- صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الإصلاح، الجزء الثاني، شركة النشر و التوزيع المدارس، دار البيضاء، 1987.
- محمد دويدار، دراسات في الإقتصاد المالي، مصر ، منشأة المعارف، بدون تاريخ، ص 230.
- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص والجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة، دار هومه، الجزائر، الطبعة الثانية، د.س.ن.
- قانون العقوبات، ج.ر عدد49 ص702، المؤرخ في 11 يونيو 1966.
- أوهيب بن سالمه ياقوت، "الغش الضريبي"، (مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003 .
- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008 .

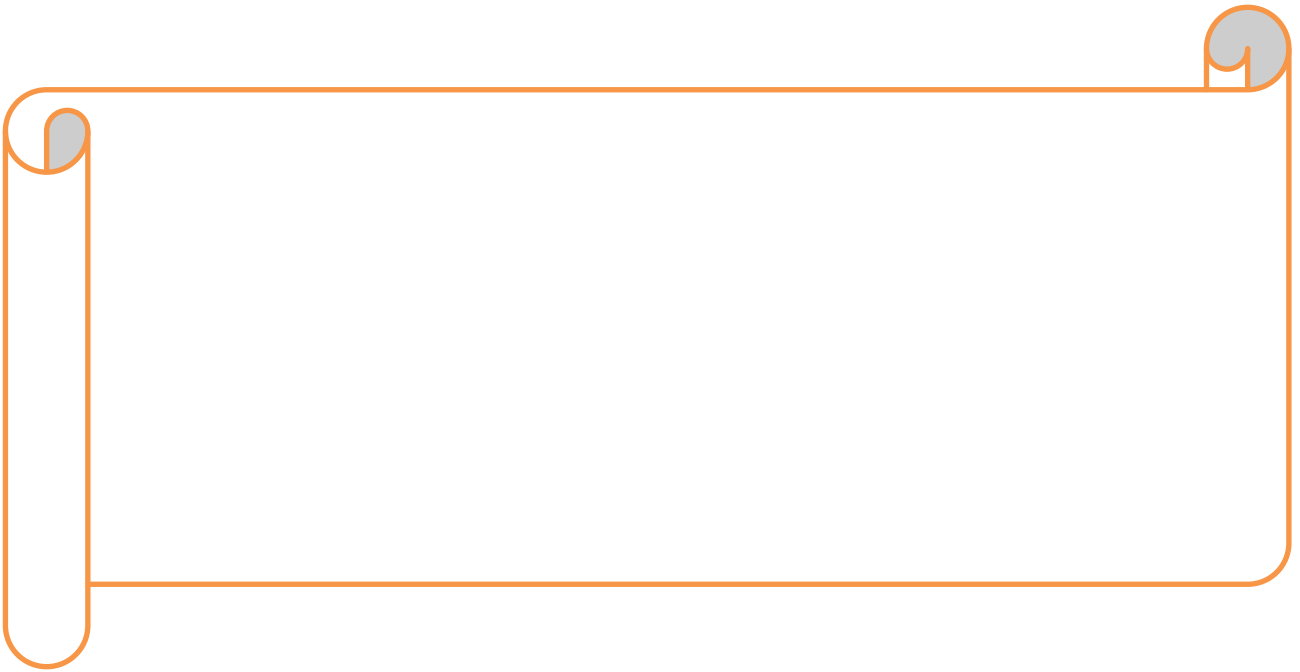
قائمة المراجع

- فرج رضا، شرح قانون العقوبات الأحكام العامة للجريمة، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 1976 ص 203.
- سرور أحمد فتحي ، الجرائم الضريبية ، القاهرة ، سنة 1990.
- سرور أحمد فتحي ، الوسيط في قانون العقوبات ، القسم الخاص ، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة ، دار النهضة العربية ، سنة 1972.
- سليمان عبد الله، شرح قانون العقوبات الجزائري، قسم خاص ، ديوان المطبوعات المحلية ، الجزائر ، 1989 .
- إجراءات تسير المنازعات الجزائرية / المديرية الولائية للضرائب - و م / م ع ض / م م2012.
- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، دونط، الجزائر، سنة 1332
- جمال صرموك، جريمة التهرب الضريبي و آليات مكافحتها في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية-قسم الحقوق، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، 2019/2018 .
- جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري ، منشورات كليك ، ط1 ، الجزائر، 2014.
- حسين طاهري، المنازعات الضريبية ، دار الخلدونية للنشر و التوزيع ، د.ط، الجزائر ، 2015،
- محمد الصغير بعلي ، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم للنشر و التوزيع، د.ط، الجزائر ، 2007.
- القانون رقم 04-21 ماضي في 29 ديسمبر 2004 ،وزارة المالية، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية عدد 85 مؤرخة في 30 ديسمبر ،2004 لسنة ،2005 المادة 45.
- قرار المجلس الأعلى للقضاة بتاريخ 1975/09/29 رقم 10338
- علي محمود علي حمودة ، النظرية العامة في تسبيب الحكم الجبائي في مراحل المختلفة (دراسة مقارنة) دار الكتاب الحديث ، د ط ، القاهرة ، 1993 ..
- قانون الضرائب الغير مباشرة.

قائمة المراجع

- قانون العقوبات.
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة..
- قانون الرسم على رقم الأعمال.
- قانون الطابع.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.
- قانون التجاري.
- قانون الضرائب غير مباشرة، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.
- قانون الرسم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017 .
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب بالجزائر، سنة 2017.

- André Barilari, Lexique fiscal, 2ème édition, DALLOZ, Paris, 1992, page 92.
- J. C. Martinez, la fraude fiscale, PUF, France, 1984, page 13.
- P.M.GAUDEMENT, Précis de finances publiques, Paris, 1971,p315.
- Bruno Taddel ,Opcit, Page 30



فهرس المحتويات

افهرس المحتويات

الشكر وعرfan

الاهداء

.....مقدمة

05.....الفصل الاول : الاجراءات الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

06.....تمهيد الفصل الاول

07.....المبحث الاول : الاطار المفاهيمي لجريمة التهرب الضريبي

07.....المطلب الاول : تعريف التهرب الضريبي واشكاله

12.....المطلب الثاني : اركان جريمة التهرب الضريبي

المطلب الثالث : التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي (المخالفات الضريبية ، الجنح

الضريبية).....18

المبحث الثاني : اجراءات تحضير ملف الشكوى الجزائية من طرف الادارة الضريبية..34

المطلب الاول : مرحلة اقتراح الشكوى الجزائية من طرف المصالح المختصة.....34

الفرع الاول: اقتراح الشكوى من مصلحة الوعاء و التحصيل34

الفرع الثاني : اقتراح الشكوى من مصلحة المراقبة الجبائية و الضمان الجبائي.....35

المطلب الثاني : مرحلة تكوين و دراسة ملف الشكوى الجزائية37

الفرع الاول: تكوين ملف ايداع الشكوى الجزائية كم طرف المديرية الفرعية للمنازعات (مكتب

المنازعات القضائية).....38

فهرس المحتويات

- الفرع الثاني : تسجيل ملف ايداع الشكوى الجزائرية امام اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية
ودراسته.....38
- الفرع الثالث : تحرير الشكوى الجزائرية من طرف مديرية الضرائب لولائية.....39
- خلاصة الفصل الاول.....42
- الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي.....43
- تمهيد الفصل الثاني44
- المبحث الاول : كيفية تحريك الدعوى الجزائرية في مجال التهرب الضريبي.....45
- المطلب الاول : اثبات جريمة الغش الضريبي.....45
- الفرع الاول : وسائل الاثبات.....45
- الفرع الثاني : تقدير حجة وسائل الاثبات.....50
- المطلب الثاني : الجهة المختصة بالنظر ف جريمة التهرب الضريبي (النوعي و المحلي و
الزمني).....52
- المطلب الثالث : ايداع الشكوى الجزائرية امام الجهات المختصة و التحقيق فيها (قاضي
التحقيق ، وكيل الجمهوريةالخ).....53
- المبحث الثاني :الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي.....54
- المطلب الاول : تحديد المسؤولية عن جريمة الغش الضريبي.....54
- الفرع الاول: مسؤولية الفاعل الاصلي في جريمة الغش الضريبي.....55
- الفرع الثاني: مسؤولية الشريك في جريمة الغش الضريبي.....56

فهرس المحتويات

57.....	الفرع الثالث: المسؤولية عن فعل الغير في جريمة العس الضريبي
59.....	المطلب الثاني: العقوبات المقررة في مجال التهرب الضريبي
60.....	الفرع الاول : العقوبات الجزائية
67.....	الفرع الثاني: العقوبات الجبائية
72.....	خلاصة الفصل الثاني
74.....	خاتمة
77.....	قائمة المراجع
83.....	الفهرس
87.....	الملخص

المُلخَص

المخلص

المخلص :

تسعى هذه الدراسة إلى الكشف عن ظاهرة التهرب الضريبي التي تفاقمت واتسعت آثارها في السنوات الأخيرة فأصبحت تهدد وجود النظام الضريبي كما تضيع أموال طائلة على الخزينة العمومية مما يترتب عنها انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني، و هذه الظاهرة لها عدة أشكال منها المشروعة و الغير مشروعة وذلك باستغلال ثغرات قانونية.

هذه الجريمة التي يرتكبها المكلف بمفرده أو يشترك فيها عدة أطراف ووجب التصدي لها بكل الطرق و الآليات الوقائية والرقابية جراءاتمتابعة الجريمة والعقوبات المقررة لها ، و تكون بمكافحة الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، و نشر الوعي التحسيسي بين المكلفين، وذلك لان للضريبة دور هام و أساسي في إنعاش الخزينة العمومية، وبالتالي إنعاش التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، وكذا القيام بحملات توعوية وملتقيات بين المكلفين و الإدارة، و يجب على المشرع إرساء قوانين دائمة ومستقرة وتحسين الجهاز الإداري وتدعيمه بالوسائل والآليات المادية و البشرية والمتمثلة في كفاءة الأعوان الضريبيين وتوفير الوسائل المساعدة لتحسين وتسهيل العمل الرقابي والمتابعة الميدانية.

Résumé

Cette étude cherche à découvrir le phénomène de l'évasion fiscale, qui s'est aggravé et ses effets se sont élargis ces dernières années, menaçant l'existence du système fiscal, et d'énormes sommes d'argent sont gaspillées dans le trésor public, entraînant des répercussions négatives sur le système national. Ce phénomène prend plusieurs formes, notamment légitimes et illégitimes, en exploitant les failles juridiques.

Ce délit, commis par le contribuable seul ou avec la participation de plusieurs parties, doit être confronté à toutes les méthodes et mécanismes de prévention et de contrôle, aux procédures de suivi du délit et aux sanctions prévues à son encontre, et cela en luttant contre les lacunes qui existent dans la législation fiscale, et la sensibilisation des contribuables, car l'impôt a un rôle important et fondamental dans la relance du trésor public, et donc la relance du développement économique et social, ainsi que la réalisation de campagnes de sensibilisation et de forums entre contribuables. et l'administration, le législateur doit établir des lois permanentes et stables, améliorer l'appareil administratif et le soutenir avec des moyens et des mécanismes matériels et humains, représentés par l'efficacité des agents fiscaux et la disponibilité de moyens auxiliaires pour améliorer et faciliter le travail de contrôle et de terrain. suivi.

