

جامعة عمار ثليجي - بالأغواط-

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق

الاجراءات الجزائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

مذكرة مقدمة مكملة لنيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: قانون جنائي

إشراف الدكتور:

- بن قويدر الطاهر

إعداد الطالبين:

- صخراوي عماد

- سلانجي أنيس

#### لجنة المناقشة

الاسم و اللقب	الرتبة	المؤسسة	الصفة
النحوي سليمان	أستاذ محاضر "أ.د"	جامعة عمار ثليجي بالأغواط	رئيسا
بن قويدر الطاهر	أستاذ محاضر - ب-	جامعة عمار ثليجي بالأغواط	مشرفا ومقررا
ملياني عبد الوهاب	أستاذ محاضر "د"	جامعة عمار ثليجي بالأغواط	عضوا

السنة الجامعية: 2022/2021

# شكر وتقدير

الحمد و الشكر لله سبحانه و تعالى أولا و أخرا على فضله و كرمه  
و إنطلاقا من قوله صلى الله عليه وسلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"  
نتقدم بالشكر و العرفان إلى الدكتور الفاضل " بن قويدر الطاهر" على  
إشرافه علينا حتى ننجز هذه المذكرة و على الجهد الذي بذله معنا دون  
كلل أو ملل .

كما نتوجه بالشكر للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة مناقشة المذكرة كل  
بمقامه و كل بإسمه

نتقدم بالشكر أيضا لجميع أساتذة كلية الحقوق و العلوم السياسية لجامعة  
الأغواط

كما يسعدنا و يشرفنا أن نتقدم شكرا و إحتراما إلى كل من مد لي يد  
العون لنا لإعداد هذه المذكرة .

شكرا

# الإهداء

نهدي مجهودنا إلى معلم الإنسانية إلى نور الذي بدد ظلمة الجاهلية من  
كان شعلة أضاءت قلوبنا سيدنا و نبينا محمد صلى الله عليه وسلم .

إلى الوالدين الكريمين حفظهما و رحمهما الله و أطال في عمرهما .

إلى رفيقة دربي و كذا أبنائي.

إلى جميع أفراد عائلة صحراوي عماد و سلانجي أنيس .

إلى كل زملائي و أصدقائي خاصة زميلنا سالمى محمد إسلام

إلى من رفعوا راية العلم و التعليم أساتذتنا الأفاضل.

صحراوي عماد

سلانجي أنيس

تعتبر الضريبة أداة مهمة في السياسة المالية باعتبارها تمثل موردا هاما لخزينة الدولة، كما تساهم في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي ومعالجة ظاهرة التضخم ودفع عجلة التنمية ومواجهة النفقات العامة، و الجزائر نتيجة منهج الإستيراد طيلة ثلاثة عقود من الزمن والتزايد المستمر للنفقات العامة أجبرت على إتخاذ سياسة مالية تحقق التوازن الإقتصادي 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 جباييا يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجباية العادية في تغذية الخزينة، حيث قام المشرع الجبايي بتعديلات واصلاحات جذرية لنظام الجبايي القديم الذي كان يتميز بالتعقيد وكثرة أنواع الضرائب، وذلك من أجل زيادة الفاعلية للأنشطة الإقتصادية و محاولة التطور والزيادة في التقدم الإقتصادي حيث طال هذا الإصلاح على الخصوص الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال إضافة إلى تنظيم وتحديث الإدارة الجبايية التي لم تحقق الأهداف المنشودة لتميز النظام الجبايي 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 الإقتصادية الأمر الذي يستوجب مكافحته بإعتماد آليات وإجراءات صارمة وبصفة مستمرة وبمجرد إكتشافه بسبب النقص في التنمية المعتبرة 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 لا 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 و عرف التهرب الضريبي بأنه " كل التصرفات المادية و كل العمليات المحاسبية و كل المحاولات التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة او غيره من أجل التخلص من الضريبة " وكذلك تعريف آخر " التهرب 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 " .

## المقدمة

انطلاقاً من هذه التعريفات يمكن تحديد خصائص الضريبة والمتمثلة في:

- الضريبة إقتطاع نقدي : فقد تؤدي الضريبة إلى الخزينة العمومية نقداً 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 نقداً.
- 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 نهائياً، بمعنى أن الدولة لا 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 حكراً عليه لكنها لكافة أفراد المجتمع.

تكمن أهمية هذه الدراسة التي تتبع من تلك الآثار السيئة لظاهرة التهرب الضريبي و التسطير و تقييد و محاربة المتهربين الضريبيين و جعل أموالاً طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو إقتطاع 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 الإقتصادية و الإجتماعية 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.

## المقدمة

إن معالجة هذا الموضوع تطلب الإعتماد على المنهج الوصفي لدراسة هذه الحالة وكيفية تطويره وتفشييه في المجتمع، وبالإعتماد على المنهج الوصفي وذلك من خلال التطرق للإجراءات القانونية و الادارية في مجال التهرب الضريبي .

أما فيما يخص الصعوبات العلمية التي واجهتنا في إطار البحث و معالجة موضوع المذكرة فتمكن أساسا في ضيق الوقت ، و جائحة كورونا التي اثرت سلبا على تحضير هاته المذكرة بصعوبة التنقل و الدخول إلى المكتبة من اجل الجلوس و البقاء للبحث بأريحية و هذا من اجل إحترام البروتوكول الصحي كوفيد 19 .

### الإشكالية المطروحة :

ما هي الإجراءات الاولية 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 مبحثين كالتالي :

تطرقنا في الفصل الاول إلى الاجراءات الاولية المتبعة في مجال التهرب الضريبي اين تم تقسيم الفصل إلى مبحثين ، المبحث الاول تناولنا فيه الاطار القانوني المنظم للدعوى الجزائية في مجال التهرب الضريبي و المبحث الثاني إجراءات تسير ملف إيداع شكوى من طرف مصالح الولاية للضرائب ، أما الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى الاجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي حيث تم تقسيمه إلى مبحثين ، المبحث الاول الوسائل الإجرائية في التهرب الضريبي و المبحث الثاني المتابعة القضائية في التهرب الضريبي .

## الفصل الاول : الاجراءات الاولى المتبعة في مجال التهرب الضريبي

حسب مختلف القوانين الضريبية، تصنف بعض المخالفات الجبائية على انها جنحة و ذلك اعتبارا لدرجة خطورتها، لهذا الغرض تم سن عقوبات جبائية و عقوبات جزائية .

إذا كانت العقوبات الجبائية تطبق مباشرة من طرف إدارة الضرائب، فإن العقوبات الجزائية تصدرها محكمة الجناح بعد رفع شكوى من طرف الادارة الجبائية.

تناولنا في المبحث الاول الاطار القانوني المنظم للدعوى الجزائية في مجال التهرب الضريبي، و المبحث الثاني إجراءات تسيير ملف إيداع شكوى من طرف مصالح الولائية للضرائب، انطلاقا مما سبق و للخوض في هذا الموضوع المهم اقترحنا ان نتطرق في هذا الفصل إلى مختلف الاجراءات القانونية و الادارية المتبعة في مجال التهرب الضريبي و ذلك من خلال مبحثين، المبحث الاول تطرقنا الى شرح اركان الاطار القانوني المنظم الدعوى الجزائية في مجال التهرب الضريبي، و المبحث الثاني تطرقنا إلى إجراءات تسيير ملف إيداع شكوى من طرف مصالح الولائية للضرائب، كون لا يمكن مباشرة الدعوى العمومية في المجال الجبائي من طرف النيابة إلا بعد إيداع شكوى من طرف الادارة الجبائية.

## المبحث الاول : الاطار القانوني المنظم للدعوى الجزائية في مجال التهرب الضريبي

لقد تضمن قانون المالية لسنة 2003 من قانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 و من قانون رقم 02/11 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 معدل و متمم بقوانين المالية و قوانين المالية التكميلية (إلى غاية قانون المالية 2022) جريمة التهرب الضريبي او التملص الضريبي او محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار و عاء اي ضريبة او حق أو رسم تصفية كلياً او جزئياً ، لذلك يتميز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي بعدم توافر أحد اركان الجريمة و هو العنصر الشرعي اي عدم وجود النص القانوني فإن الجريمة لا تقوم بناء على المادة الاولى من قانون العقوبات " لا جريمة و لا عقوبة او تدابير امن بغير قانون"<sup>1</sup>.

### المطلب الاول : اركان جريمة التهرب الضريبي

إن الجريمة الضريبية هي جريمة ذات الطابع خاص لأنها تمثل كل إعتداء على حق الحزينة العمومية، فالجريمة الضريبية تفرض أساساً لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلي ( المكلف بالضريبة ) و الدولة ( إدارة الضرائب )، حيث يكون فيها المكلف بالضريبة الطرف السلبي بهذه العلاقة و بمقتضاها تقع على عاتقه الإلتزام الضريبي بالقيام بعمل أو الامتناع عنه و بمخالفة هذا الإلتزام تقع الجريمة الضريبية<sup>2</sup>.

بما أن التهرب الضريبي هو جريمة تمس بالكيان و السير الحسن للإقتصاد الوطني فهو يعتبر من الجرائم الإقتصادية، و ذلك لما له من آثار سلبية على السياسة الإقتصادية للدولة فهو يكبح محفزات الإدخار و الإستثمار و يضعف قواعد المنافسة كما يؤدي إلى خلف إقتصاد غير رسمي (الإقتصاد الموازي)، فالجريمة الإقتصادية معنيان معنى إجتماعي يتسع ليشمل كل جريمة تضر أو تحتمل أن تضر بالملحة الإقتصادية أو بالدخل القومي سواء وقعت من أفراد أو موظفين أثناء أ بمناسبة تأدية وظائفهم، سواء وقعت على مال خاص أو على مال عام، فيدخل في ذلك جرائم التخريب و الإتلاف و إختلاس أموال الدولة و الإضرار بمصلحة الدولة كالتهرب الضريبي و التهرب الجمركي ... ، أما الجريمة الإقتصادية بمعناها القانوني فلا تشمل سوى ما يمس سياسة الدولة الإقتصادية<sup>3</sup>.

فالتهرب الضريبي هو جريمة ضريبية كسائر الجرائم في القانون العام تستوجب في تحقيقها لكل من الركن المادي المتمثل في إستعمال طرق تدليسية من أجل التملص من أداء

<sup>1</sup> - المادة 1 من الامر رقم: 66-156 المؤرخ في 08/07/1966 المتضمن ق ع المعدل و المتمم للأمر 97-10 المؤرخ في 06/03/1997.

<sup>2</sup> - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية ، ص 113.

<sup>3</sup> - محمود مصطفى، الجرائم الإقتصادية ، في القانون المقارن ج 1 الأحكام العامة و الإجراءات الجنائية ، ط 2 1972 القاهرة ، ص 44 .

## الفصل الاول : الاجراءات الاولية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

الضريبة كلها أو بعضها، و كذلك الركن المعنوي المتمثل في القصد الجنائي العام بعلم المكلف لإرتكابه أعمال تدليسية، و القصد الجنائي الخاص و هو قصد المكلف التخلص من أداء الضريبة من أجل حرمان الإدارة الضريبية الحصول على حقها أي حرمان الخزينة العمومية من إيراداتها الضريبية .

حسب مختلف القوانين الضريبية، تصنف بعض المخالفات الجبائية على أنها جنحة و ذلك اعتبارا لدرجة خطورتها، لهذا الغرض تم سن عقوبات جبائية و عقوبات جزائية، إذا كانت العقوبات الجبائية تطبق مباشرة من طرف إدارة الضرائب فعن العقوبات الجزائية تصدرها محكمة الجناح بعد رفع شكوى من طرف الادارة الجبائية، و عليه يجب توفر الركن المادي و الركن المعنوي :

### الفرع الاول : الركن المادي

يتكون الركن المادي من ثلاثة عناصر<sup>1</sup>:

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

### اولا : إستعمال طرق احتيالية :

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

إن في مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش الضريبي إلى حماية مصلحة الدولة أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة فيمنع بذلك "التهرب و الغش الضريبي بإعتبار ان الضريبة هي الاداة التي تخدم السياسة الاجتماعية و الاقتصادية للدولة"<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> - فارس السبتي : المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري ، دار هومه، 2008، ص 102 -103.  
<sup>2</sup> - رضا فرج: شرح قانون العقوبات (الاحكام العامة للجريمة ) الشركة الوطنية و التوزيع ، ط2 ، الجزائر 1976 ، ص203.

## الفصل الاول : الاجراءات الاولية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

تنص المادة 408 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة:"على معاقبة كل من يقوم على اي نحو كان بتنظيم أو يحاول الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها بالمادة 418 من قانون العقوبات التي تقمع انواع المس بحسن سير الاقتصاد الوطني<sup>1</sup> ، و لقد حدد المشرع الجبائي الطرق التدليسية في المادة 193 -2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و هي<sup>2</sup>.

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

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو إسترجاع للرسم على القيمة المضافة و إما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين بالضريبة<sup>3</sup>.

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

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

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

- ممارسة نشاط غير قانوني ، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو يتوفر على محاسبة قانونية محررة ، تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي<sup>5</sup>.

- كل مناورة تهدف إلى تنظيم الإعصار من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه<sup>6</sup>.

- القيام بأية وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية التي تضبط الضرائب الغير مباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> - نصت المادة 408: من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 418 :من الامر رقم 75-47 المؤرخ في 17/06/1975 المتضمن تعديل ق ع .

<sup>2</sup> - نصت المادة 193 -2 :من قانون الضرائب الرسوم المماثلة من الامر :76-101 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة .

<sup>3</sup> - نصت المادة 192 : من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة ، 2012 .

<sup>4</sup> - نصت المادة 193 – من قانون الضرائب المباشرة ، من الأمر: 76-101 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة.

<sup>5</sup> - نصت المادة 228 :من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة/ 2012 .

<sup>6</sup> - نصت المادة 176 :من قانون الاجراءات الجزائية .

<sup>7</sup> - نصت المادة 535 : من قانون الضرائب الغير مباشرة، من الأمر رقم: 176 – 104 بتاريخ 09/12/1976 المتضمن ق ض غ م .

### ثانيا : التملص من الضريبة

تتطلب الجريمة الضريبية لقيامها أن تؤدي إستعمال الطرق الإحتيالية السالفة ذكرها إحدى النتائج التالية<sup>1</sup>:

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

- و إما التملص كليا أو جزئيا من تصفية الضريبة و يقصد بتصفية الضريبة إعداد جداول و إندارات و إرسالها للجهة المختصة لتحصيل الضريبة .

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

- و قد إستعملت مختلف القوانين الجبائية للتعبير عن إمتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة عبارات تختلف بإختلاف النطاق الجبائي الذي تسري عليه الضريبة أو الرسم ، ففي المادة 303 - 1 من قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة " يعاقب كل من تملص أو التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له ، أو تصفيته كليا أو جزئيا ... " <sup>2</sup> و نفس العبارات إستعملها المشرع في قانون الرسوم على الضرائب المباشرة في المادة 532 منه ، و كذا في قانون الرسوم على رقم الأعمال في المادة 117 ، بينما نجد عبارة " كل من خفض أو حاول تخفيض كل أو بعض من وعاء الضريبة ... " و ذلك في المادة 119 - 1 من قانون التسجيل و نفس العبارة في المادة 34 - 1 من قانون الطابع .

### ثالثا : العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الإحتيالية

أنه يتطلب لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الإحتيالية التي إستعملها الجاني أو إحدى هذه الطرق و من ثم تنعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبته ادارة الضرائب في ربط الوعاء الضريبي بما صرح به الممول أو وفقا لما هو معمول به قانونا أو في تقرير إعفاء بعض الفئات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - فارس السبتي : المرجع السابق، الصفحة 105 .

<sup>2</sup> - المادة 303-1 : من ق ض م من الأمر: 76- 101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة .

<sup>3</sup> - فارس السبتي: نفس المرجع ، صفحة 106 .

### الفرع الثاني : الركن المعنوي

تتميز جريمة التهرب الضريبي بأنها عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي بنوعه العام و الخاص<sup>1</sup>.

#### أولاً: القصد العام

توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالماً بعناصرها القانونية، و هو مطلوب في جميع الجرائم العمدية على حد سواء بحيث يفترض في الجاني علمه بارتكاب أفعال إحتيالية أو تدليسية أو العث، تؤدي إلى التخلص أو محاولة التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة فإذا أخفى الممول بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي، أو جهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافر لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الإحتيال و إيقاع الإدارة الجبائية في الغلط، و يمكن تعريفه أيضاً : " بأنه إرادة الخروج على القانون بعمل أو بإمتناع أو هو إرادة الاضراراً بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل "2.

#### ثانياً : القصد الخاص

يتطلب القصد الخاص توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالماً بأركانها في القانون فلا يعتد فيه للباعث على الجريمة و هو الإحساس أو المصلحة التي تدفع الجاني ارتكاب جريمته فهو يتفاوت من جريمة لأخرى بحسب ظروف الجاني و لم كانت الجريمة من نوع واحد فالقصد الخاص يختلف من جاني لأخر فقط تتجه إرادة أحدهما إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق إحتيالية في حين تتجه إرادة الثاني من التخلص من الوعاء الضريبي فقط إلا أن الغاية واحدة هي حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها من الوعاء الضريبي .

و بالتالي فإن الباعث هو عنصر تقدير العقوبة تشديداً أو تخفيفاً حسبما يقدره القانون إستخلاصاً من ظروف الدعوة و خاصة في شقها العمومي ( الحبس، غرامة جزائية ) فقط دون الشق الجبائي الذي لا تطبق عليه أحكام المادة 22 ق.ع<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - فارس السبتي: المرجع السابق، ص 106 .

<sup>2</sup> - فرج رضا: المرجع السابق، ص 404 .

<sup>3</sup> - فارس السبتي: المرجع السابق، ص 107.

## المطلب الثاني : التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي

يتضمن التشريع الجبائي الجزائري كما هائلا من الضرائب التي قام بتصنيفها في خمسة مجموعات من قوانين جبائية<sup>1</sup> :

- 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 ( الأمر 76 - 103 بتاريخ 1976/12/09 المعدل و المتمم ) .

- قانون الضرائب الغير مباشرة ( الأمر 76 - 104 بتاريخ 1976/12/09 المعدل و المتمم ) .

- قانون رسم التسجيل ( الأمر 76 - 105 بتاريخ 1976/12/09 المعدل و المتمم ) .

إضافة إلى قانون الإجراءات الجبائية الذي أحدثه 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 لأفعال مجرمة لأن 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 بإعتماد على المادة 05 منه :

- العقوبات الأصلية في مواد الجنايات :

1- الإعدام

2- السجن المؤبد

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

<sup>1</sup> - بوسقيعة أحسن : الوجيز في القانون الجزائري الخاص، ج1، دار هومه، 2009، ص 444.

## الفصل الاول : الاجراءات الاولية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

- العقوبات الأصلية في مواد الجرح :

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 بتكليف الجريمة وتبين أهمية هذا التكليف القانوني من حيث الإختصاص والإجراءات وطرف الطعن وكذلك من حيث تطبيق التخفيف والشروع والعود وإيقاف وتنفيذ وسقوط العقوبة والدعوى العمومية والجبائية وكذا المصالحة .

### الفرع الاول : المخالفات الضريبية :

نصت المادة 05 من قانون العقوبات الاصلية في المخالفات هي الحبس من يوم واحد على الاقل إلى شهرين على الاكثر، 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 جرح و ينعدم فيها وصف المخالفة لجريمة الغش الضريبي ، و لابد أن نشير في هذا البصدد إلى أن إدارة الضرائب المؤهلة أيضا لفرض الجزاءات الجبائية على مرتكبي مخالفات الضريبية ، و من ثم يكون لها الخيار في حالة الغش الضريبي بين أن تسلط الجزاءات الجبائية على المخالف بنفسها و بين أن تترك ذلك للقضاء<sup>1</sup> .

المخالفات الضريبية لا يترتب عليها سوى زيادة الضريبة لأن هذه الزيادة توقعها الإدارة من تلقاء نفسها و هي ليست عقوبة جزائية<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> - بوسقيعة (أحسن): الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، ج 01 ، دار هومة ، 2009 ، ص 144 .

<sup>2</sup> - (أحمد فنتحي) سرور: مرجع سابق ص 13 .

## الفصل الاول : الاجراءات الاولية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

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 ، قانون الرسم على رقم الأعمال 98 ، 125 من قانون التسجيل . المواد 523 ، 528 ، 537 من 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 الإحتيال الضريبي :

هذه المخالفة تتمثل في إستعمال المكلف لطرق إحتيالية من أجل التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، فحسب المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال تعتبر مخالفة عدم الإلتزام 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 نشاطهم<sup>1</sup> .

- عدم قيام المكلفين الذين يقومون بأعمال المقاوله 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 نشاطهم<sup>2</sup> .

عدم قيام المكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة بتصريح يبين فيه مبلغ العمليات المحققة وذلك قبل 20 من كل شهر متعلق بالشهر السابق لدى قباضة الضرائب التابعين لها<sup>3</sup> .

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 الغير مباشرة ولا يمكن حيازتها دون الحصول على رخصة مسبقة من إدارة الضرائب<sup>4</sup> .

- زراعة التبغ غير مطابقة لأحكام المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة .

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

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

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

4 - أنظر : المادة 64 قانون الضرائب غير مباشرة

## الفصل الاول : الاجراءات الاولية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

- تعتبر مخالفة كذلك إستعمال وقود البنزين أو المازوت المخصص للفلاحة والخاضع لأسعار مخفضة لمركبة غير متعلقة بالنشاط الفلاحي حسب المادة 528 من قانون الضرائب الغير مباشرة .

### 2 - مخالفة إساءة إستعمال طابع أو دمغة أو عدم بيان مبلغ الرسوم المدفوعة :

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

- الإساءة في إستعمال طابع وذلك بوضع علامات الطابع مشوهة أو مغطاة بالكتابة<sup>1</sup> 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 ، كإستعمال ورق مدموغ سبق إستعماله من أجل تحرير عقد آخر ، أو تحرير عقدان واحد تلو الآخر بنفس الورقة المدموغة أو تنسلم صورة عنها<sup>2</sup>.

- قيام كتاب الضبط أو الموثقون و المستكثبون بعدم بيان مبلغ رسوم المدفوعة للخزينة على كشوف المصاريف التي يعدونها<sup>3</sup>.

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

### 3 - مخالفة الإمتناع 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 أجل 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 الأجل المحددة .

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 11 من قانون الطابع .

<sup>2</sup> - المادة: 12 و 13 من قانون الطابع

<sup>3</sup> - المادة : 15 من قانون الطابع .

## الفصل الاول : الاجراءات الاولية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

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

- تقديم محررات غير مدموغة أو ناقصة الدمغة حسب المادة 90 من قانون الطابع .

- عدم دفع رسومك إمتحان 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 بـ 300 دينار جزائري<sup>1</sup> . 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<sup>2</sup> .

- 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<sup>3</sup> المواد 122 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 بين 1.000 دج إلى 10.000 دج أو هذا فيما يخص الضريبة على رقم الأعمال ، و بغرامة جبائية تتراوح ما

<sup>1</sup> - أنظر: المواد 144 و 145 من قانون الطابع .

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 99 من قانون التسجيل .

<sup>3</sup> - 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 الاولية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

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 بثلاث مرات و هذا فيما يخص الضرائب المباشرة .

### الفرع الثاني : الجرح الضريبية :

أجمعت كل النصوص الضريبية على إعتبار جريمة التهرب الضريبي جنحة مع إمكانية تحويلها إلى جنائية 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<sup>1</sup>.

إن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نصت عليه المادة 303 بعد تعديلها بموجب قانون رقم 02 - 11 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 على عقوبة الحبس تتناسب مع قيمة الضريبة المتملص منها على النحو الآتي<sup>2</sup> :

- 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، كلياً او جزئياً 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 .

- 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 الاكراه 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 الاخلال فيما يخص هذا الاخير، بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها .

<sup>1</sup> - السبتي فارس: المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري ، دارهومة 2008 ص 73 .

<sup>2</sup> - بوسقيعة أحسن : المرجع السابق، ص 440 .

## الفصل الاول : الاجراءات الاولية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

لقد تضمنت التشريعات الجبائية في مختلف الجناح الضريبية المتمثل في إستعمال الطرق الاحيالية التدليسية 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 117،118،121 من قانون الرسم على رقم الاعمال .

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

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

المواد 09 ، 10 ، 119 من قانون التسجيل .

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

### 1 - جنحة الإحتيال الضريبي:

يتعين أن يتم التخلص من الضريبة بناء على الطرق الإحتيالية 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<sup>1</sup> و 118 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 .

- الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما .

- سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم إعساره من الإعفاء 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 الإيرادات 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 .

<sup>1</sup> - نص المواد التالية : المواد 533 ، 407: قانون الضرائب الغير مباشرة، المادة 118: قانون الرسم على الاعمال ، المادة 119: قانون التسجيل المواد 34،33 : قانون الطابع .

- وضع عراقيل تحول دون تحصيل الضريبة المدين بها المكلف .  
حيث يكون الهدف من القيام بكل هذه الطرق الإحتيالية هو التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها و الإلحاق الضرر بالخزينة العمومية ، و يعاقب على جنحة الإحتيال 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 عقوبات هذه المواد إلا أن تجاوز مبلغ الإخفاء 1/10 عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج .

### 2 - جنحة الإخلال بواجب تقديم التصريحات :

هي كل امتناع عن تقديم او تأخر من عن تقديم التصريحات في موعدها القانوني فيجب على الممول تقديم تصريحات شهرية (G50)<sup>1</sup> ، قبل يوم 20 عشرين من الشهر الموالي لتحقيق رقم الاعمال ، وكذلك تقديم تصريحات سنوية (LE BILAN)<sup>2</sup> ، قبل 30 افريل من كل سنة ، عن مبلغ الارباح 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 لانه ليس من الممكن التفرقة بين سوء نية و حسن نية المكلف الذي تأخر في تقديم تصريحاته لاسباب أو لأخرى ، فقابض الضرائب لايهمه حسن أو سوء نية المكلف ، فبمجرد تأخره عن التصريح في الاجال الممعدة يؤدي بالقابض الى تحصيل الضريبة و تطبيق غرامة التأخير.

و على المكلف تقديم شكوى امام المدير الولائي للضرائب يثبت فيها حسن نيته و ان تاخره يعود لاسباب خارجة عن ارادته (كالمرض مثلا ) ن 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 .

<sup>1</sup> - G50- هي وثيقة رسمية التي يقدم المكلف تصريحاته الشهرية الى قباضة الضرائب التابع لها و تسلم من طرف مفتشية الضرائب.

<sup>2</sup> - اصبح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم كل من التصريح السنوي محاسبي (LE BILAN COMPTABLE) ، و اخر تصريح سنوي جبايي (LE BILAN FISCAL) ، الى مفتشية الضرائب التابع لها (قانون 11-07 بتاريخ 25-11-2007 ) المتعلق بالنظام المحاسبي المالي SCF

### 3- جنحة رفض تقديم الوثائق أو إتلافها :

هذه الجنحة هي إمتناع 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<sup>1</sup> .

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 الاجراءات الجبائية 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 بتأسيس وعاء الضريبة والمراقبة، و من أهم مظاهرها واجب تقديم البيانات و التصريحات الضريبية من طرف المكلف، و تمكين أعوان الضرائب من الإطلاع على مختلف المستندات والوثائق من أجل تسهيل عملية الرقابة.<sup>2</sup>

فكل شخص يتصرف بأي طريقة كانت تجعل الأعوان المؤهلين في معاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم، كأن يقوم المكلف بغلق المحل أو رفض حق الإطلاع أو إتلاف الوثائق و عدم تقديم التصريحات، فيراقب الإخلال 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، و المادة 37 من قانون الطابع من طرف الممثل القانوني للضرائب.

### 5- جنحة تحصيل ضرائب غير مستحقة أو الاعفاء منها :

تتميز هذه الجنحة عن باقي الجرائم الاخرى انه يقوم بها اساسا أعوان الادارة 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

<sup>1</sup> - انظر المادة 64 من قانون الاجراءات الجبائية ، المادة 12 من قانون التجاري .

<sup>2</sup> - أنظر : المواد من 45 إلى 61 من قانون الإجراءات الجبائية.

العمومية من اعوان السلطة العمومية، و في نفس الوقت يحمي المكلفين بالضريبة من تعسف هؤلاء الاعوان .

نجد أن المشرع في الوقت الذي يعاقب فيه المكلفين بالضريبة على الإخلال بالتزاماتهم الضريبية ، يوقع كذلك العقاب على أعوان إدارة الضرائب و هذا ما نصت عليه المادة 122 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 <sup>1</sup> .

### 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 <sup>2</sup> .

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 كليا أو جزئيا .

و حتى نكون أمام جنحة التزوير في البيانات و التصريحات الضريبية يشترط أن تقدم هذه البيانات المزورة إلى الإدارة الضريبية سعيا 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 الإستناد إليه دون تقديمه ، كما لا يكفي مجرد إظهار المحرر في مناقشة ما دون تقديمه <sup>3</sup> .

وم بعبارة أخرى فإن التزوير الضريبي محل البحث لا تمتد إليه يد العقاب ما لم يقترن بإستعمال عن طريق تقديم المحرر المزور إلى الإدارة الضريبية <sup>4</sup> و بالتالي خلافا لجريمة التزوير في قانون العقوبات حسب المادة 216 منه التي تقع بمجرد حصول التزوير و كشفه و لو لم يتم إستعمال الوثائق المزورة خلافا للتزوير الضريبي الذي يشترط فيه إستعمال التصريحات و الوثائق المزورة و تقديمها إلى إدارة الضرائب كأن يقد تاجرا

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 468 .

3 - المرجع نفسه، ص581.

4 - سرور أحمد فتحي: الجرائم الضريبية، ص 358 .

محاسبة مزورة أمام المحكمة من أجل إثبات إعساره المالي حتى يتهرب من دفع النفقة المرتفعة من زوجته المطلقة مثلاً، ففي هذا المثال التزوير لا يهدف إلى التهرب من الضريبة لأنه لم يقدم أمام إدارة الضرائب و بالتالي لا نكون أما 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 إحتيالية 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 إسترجاعها ، أو من أجل الإستفادة من الإمتيازات 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 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 إسترجاع الرسم على القيمة المضافة أو الإستفادة 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 - جنحة إستعمال أختام الدولة و الدمغات و الطوابع و العلامات المقلدة:

إن هذه الجنحة تتمثل في الحصول على أختام الدولة و الدمغات و الطوابع و العلامات بدون وجه حق ، بإستعمالها و صناعتها و بيعها للتملص من دفع ما يقابلها من رسوم و ضرائب مفروضة عليها و بالتالي الإضرار بالثقة العامة للدولة المفترضة في الأختام و الطوابع و العلامات و الدمغات التي تستخدم في الوثائق لإعطائها الرسمية ، و كذلك تغيير الحقيقة و إلحاق الضرر بالخزينة العمومية<sup>1</sup> .

و تتحقق هذه الجريمة بتحقق العناصر المذكورة في المواد 208 و 212 من قانون العقوبات ، و هو كل إستعمال لختام الدولة أو الطوابع أو العلامات قد سبق إستعمالها ، أو كانت مقلدة و كذلك تحصيل علامات و دمغات و طوابع 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 إلا إنتفت الجريمة ، كذلك صناعتها و بيعها من طرف الصناع المحترفين دون رخصة مسبقة من طرف السلطات المختصة .

<sup>1</sup> - المواد 212،208 : قانون العقوبات .

## الفصل الاول : الاجراءات الاولى المتبعة في مجال التهرب الضريبي

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 الطوابع الجبائية ، و تجدر الإشارة إلى أنه لا تتحقق هذه الجنحة إذا إستعمل الختم أو الطابع أو العلامة على محركات 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 الطوابع أو العلامات أو الأختام مستعملة أو مقلدة .

### 8 - جنحة الإخلال بالسر المهني :

يلزم بالسر المهني كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحيته للتدخل في إعداد أو تحصيل في منازعات متعلقة بالضرائب و الرسوم ، و عليه فإتجاه نية الموظف المؤتمن على أسرار بالإدلاء بها إلى أشخاص غير معنيين 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<sup>1</sup> .

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 الطعن<sup>2</sup> بكل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها .

- كذلك يمكن تبادل الإدارة الجبائية للمعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت معها الجزائر إتفاقيات للتعاون المتبادل في المجال 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

<sup>1</sup> - المادة 302 : من قانون العقوبات : " كل من يعمل بأية صفة كانت في مؤسسة و أدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجنبي 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 "

<sup>2</sup> - 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 الاولية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

في الشكاوي المعروضة عليهم المتعلقة بدراسة الملفات التأديبية أو ممارسة إحدى المهن التابعة للمنظمة .

- يرخّص أيضاً للأعوان الإدارة الجبائية في حالة وجود نزاع يتعلق بتقدير رقم الأعمال الذي سجله المكلف بالضريبة بإدلاء بالمعلومات التي هي بحوزتهم من أجل إثبات الأمية الحقيقية للأعمال المنجزة من قبل المكلف بالضريبة

انه لا يمكن إفادة المتهم بظروف التخفيف طبقاً 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 دائماً الى العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة .

## المبحث الثاني : إجراءات إيداع ملف شكوى من طرف مصالح الولائية للضرائب

أضفى المشرع القوة الثبوتية على المحاضر التي تحررها الإدارة الجبائية والمالية بصفة عامة، في حالة اتباع الإجراءات المنصوص عليها في ق.إ. الجبائية والمالية، وكذلك 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 76-1 من ق.إ. جبائية الجزائري<sup>1</sup>.

### المطلب الاول : إقتراح و تكوين ملف المتابعة الجزائية<sup>2</sup>

يختص المدير الولائي للضرائب بإيداع الشكاوي ضد كل المكلفين بالضرائب التابعين لمجال إختصاصه ، و ذلك بصفته المسؤول السلمي لكل من مراكز الضرائب ، المراكز الجوارية للضرائب و باقي المصالح الخارجية التابعة للمديرية الولائية للضرائب . تصدر الاقتراحات من اجل المتابعة الجزائية ضد مرتكبي مخالفة الغش الجبائي التابعين لاختصاص المديرية الولائية للضرائب من طرف المصالح التالية :

- مصالح الوعاء .
  - مصالح التحصيل .
  - مصالح المراقبة الجبائية .
  - مصالح ضمان الذهب و المعادن الثمينة .
- في مجال الوعاء على المصلحة المعنية ، التي قامت بإثبات المخالفة الجبائية أثناء عمليات المراقبة المؤدية إلى فرض غرامات مرتبطة بإستعمال الطرق التندليسية ، ان تقوم بإعداد تقرير يتضمن إثبات المخالفة ، هذا التقرير يمكن أن يؤدي إلى إيداع شكوى .
- إن إقتراح الشكوى ، الذي يرسل الملف إلى المدير الولائي للضرائب يجب أن ينجز في شكل تقرير تعده المصلحة التي عاينت المخالفة ، ويتضمن المعلومات التالية :
- المعلومات الشخصية للمكلف بالضريبة و كذا عنوانه الشخصي و المهني .
  - إثبات إحترام إجراءات الاخضاع الضريبي .
  - الوقائع التي شكلت مخالفة بمفهوم التشريع الجبائي و التي أدت إلى إيداع الشكوى .
  - القرائن المجمعة بدون أي غموض و ذلك تقاديا لأي عيب في الشكل او في الاجراءات .
- فيما يتعلق بالمخالفات المثبتة في مجال التحصيل على القابض الضرائب ايضا ان يعد تقريرا مفصلا من اجل إرساله إلى المدير الولائي للضرائب ، هذا إضافة إلى ان كل إقتراح إيداع شكوى يجب ان يرفق بملف الموضوع ، هذا الاخير الذي يجب ان يعد من طرف المصلحة التي اقترحت إيداع الشكوى .

<sup>1</sup> - أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، دون ط، الجزائر، سنة 1332، ص 7 .

<sup>2</sup> - إجراءات تسيير المنازعات الجزائية / المديرية الولائية للضرائب - وم/ع ض/م 2012.

### الفرع الاول : مصلحة الوعاء و التحصيل

- مصلحة الوعاء<sup>1</sup> 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 المجمعة التصريحات الجمركية ، جدول الزبائن ، كشوفات البنكية).
  - نسخة من السجل التجاري .
  - نسخة من القانون الاساسي للشركة (لتحديد المسؤول القانوني للشركة ) .
  - مصلحة التحصيل إن ملف إيداع الشكوى المقترحة من طرف قابض الضرائب ، يجب ان يثبت عدم جدوى كل الاجراءات القانونية المقررة في مجال التحصيل الجبري ، لهذا الغرض فان ملف رفع الشكوى المقترحة في مجال التحصيل يجب ان تحتوي على الوثائق التالية :
  - مستخرج الضرائب .
  - الاشعارات و التنبيهات بالتسديد مرفقة بوصولات الاستلام المتعلقة بها .
  - محررات المتابعة المبلغة من طرف قابض الضرائب (الاشعار بالحجز ، الغلق ، حجز ما لدى الغير).
  - محاضر عدم جدوى إجراءات التحصيل .
  - كال الوثائق المثبتة لتنظيم الاعسار.
- ### الفرع الثاني : مصحة المراقبة و الضمان الجبائي
- مصلحة المراقبة الجبائية<sup>2</sup> 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 الاشعارات و التبليغات ، مرفقة بوصول التسليم : (الشعار بالمراقبة ، التبليغ الاولي و التبليغ النهائي ) .
  - 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 .
  - مصلحة الضمان الجبائي يجب ان يعتمد ملف إيداع الشكوى المقترحة من طرف مصالح ضمان الذهب و المعادن الثمينة على محاضر المعدة وفق الاشكال و الاوضاع المحددة ضمن القانون الضرائب الغير المباشرة .

<sup>1</sup> - إجراءات تسير المنازعات الجزائرية / المديرية الولائية للضرائب - و م / م ع ض / م م 2012.

<sup>2</sup> - إجراءات تسير المنازعات الجزائرية / المديرية الولائية للضرائب - و م / م ع ض / م م 2012.

## الفصل الاول : الاجراءات الاولية المتبعة في مجال التهرب الضريبي

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 قانون الضرائب الغير مباشرة)<sup>1</sup> أن جميع اعوان إدارة الضرائب المفوضين و المحلفين قانونا مكلفين بإثبات المخالفات المرتكبة ضد القوانين و الانظمة المتعلقة بالضرائب الغير المباشرة ، و يكون أيضا مؤهلين لتحرير المحاضر :

- أعوان الجمارك و بصفة عامة جميع مستخدمي إدارة المالية و كذا مستخدمو الدرك الوطني ، فيما يخص صناعة الكحول خلسة ، مخالفة القوانين و الانظمة 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 اسم و صفة إقامة العون او الاعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر و 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 المحاضر و ساعة اختتامه ، وعندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني فان التصريح الخاص في المحاضر يتم الارسال عن طريق ظرف موسى 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 المحاضر . (المادة 506 من قانون الضرائب الغير مباشرة)

و إذا كان المتهم حاضرا أثناء تحرير المحاضر فإنه يذكر فيه بان المحاضر 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 المحاضر يبلغ له خلال ثمانية و أربعين (48) ساعة من الاختتام وفي حالة العكس يعلق المحاضر 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 محضرا<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> - نص المادة 508: من قانون الضرائب الغير مباشرة.

<sup>2</sup> - إجراءات تسيير المنازعات الجزائية / المديرية الولائية للضرائب- و م/م ع/ض/م 2012.

## المطلب الثاني : تكوين ملف إيداع شكوى من طرف مصالح مديرية الضرائب

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 الاول : تسجيل و دراسة ملف إيداع شكوى

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 السجل و المعد على شكل جدول المعلومات التالية<sup>1</sup> :

- رقما تسلسليا
- إسم 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 إتخاذه 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 :
- 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
- تاجيل المتابعة الجزائية إلى غاية الفصل في النزاع القائم

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

- إعداد تقرير التحقيق.
- الفرع الثاني : تحرير شكوى**
- بالاستناد إلى رأي الموافقة الصادرة عن اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية يقوم مكتب المنازعات القضائية بتحرير الشكوى<sup>1</sup>.
- 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 :
- الهوية الكاملة
- الصفة
- العنوان الشخصي او المهني
- طبيعة النشاط
- الوضعية تجاه الالتزامات الجبائية (تصريحات و تسديدات) و سوابقه إن ادعت الضرورة .
- طبيعة المخالفة
- مبلغ الضريبة (الحقوق البسيطة + الغرامات مفصلة عن كل سنة على حدا )
- النصوص القانونية التي تم الاستناد عليها من اجل المتابعة الجزائية .
- العبرة المتضمنة التاسس كطرف مدني
- التاريخ و التوقيع
- ب- الاشخاص 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 إشتراكا مباشرا و لكنه ساعد بكل الطرق او عاون الفاعل او الفاعلين على ارتكاب الافعال التحضيرية أو المسهلة او المنفذة لها مع علمه بذلك .
- و كل شخص يكشف عنه التحقيق .

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

## الفصل الثاني: الاجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

توقع الشكوى من طرف المدير الولائي قبل إيداعها امام الجهات القضائية المختصة، و من اجل ذلك يفوض المدير الولائي صلاحية التمثيل إلى عون او اكثر من بين الاعوان 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 .

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 الادارة الضريبية و مهامها على المستوى الداخلي بالاضافة إلى التعاون الدولي ، و كما نجد ان المشرع الجزائري رصد إجراءات و عقوبات جزائية ضد كل من يرتكب جريمة التهرب الضريبي .

عالجنا في المبحث الاول الوسائل الاجرائية في التهرب الضريبي أما في المبحث الثاني المتابعة القضائية في التهرب الضريبي .

### المبحث الأول : الوسائل الاجرائية في التهرب الضريبي

تعتمد الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي على وسائل إجرائية مقترحة للمتابعة الجزائية المقترحة من طرف المصلحة الضرائب التي تثبت المخالفة الجبائية، يقوموا بتسجيل قضية على مستوى الجهات القضائية القضائية لمباشرة الدعوى امام السيد وكيل الجمهورية ، او السيد قاضي التحقيق ، لترسل على شكل تعليمة نيابية او انابة قضائية إلى ضباط الشرطة القضائية المختصين إقليميا لفتح تحقيق في القضية و إثبات جريمة التهرب الضريبي كما يجب مراعاة نص المادة 43 من القانون الدستوري التي نصت<sup>1</sup> "لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم" و كما جاء في المادة الاولى<sup>2</sup> من قانون العقوبات " لا جريمة و لا عقوبة او تدابير أمن بغير قانون " .

### المطلب الأول: إثبات جريمة التهرب الضريبي

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

وعليه تلعب المحاضر معاينة المخالفة الجبائية المحررة من طرف المصالح الولائية لإدارة الضرائب دورا بارزا في إثبات الجرائم الضريبية فهي أساس المتابعة، لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة بموجب محاضر مدعمة بالوثائق و الجداول، لأن تحريك الشكوى منوط بالإدارة الضريبية وتكون من طرف مديرها حددتها المادة 76-1 من قانون الاجراءات جبائية الجزائري<sup>3</sup>.

### الفرع الاول : وسائل الاثبات

يتم إثبات الجرائم الضريبية بوسيلتين وهما :  
أولا- المحاضر الضريبية .  
ثانيا - طرق إثبات القانون العام.

<sup>1</sup> - المادة 43: من قانون الدستوري الجزائري .

<sup>2</sup> - المادة 1: من قانون العقوبات الجزائري .

<sup>3</sup> - أمزيان عزيز: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، د ط ، الجزائر ، 2005، ص 75 .

### أولا - المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الجبائية

إن البحث عن الجرائم الضريبية يتم عن طريق إجراء المعاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق وينجز على ذلك إجراء حوز و معاينات مادية وميدانية بواسطة أعوان الإدارة الجبائية و المالية، وتحرير محضر بالنتائج المتوصل إليها وفقا لأحكام المادة 78 قانون الاجراءات جبائية فيما يتعلق بمحضر المعاينة والحجز وما يليها من قانون الاجراءات جبائية والمواد 505 وما يليها من قانون الضرائب الغير مباشرة، وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامته مثبتة في ورقة<sup>1</sup>.

#### 1- محضر المعاينة:

استنادا لأحكام ق.إ. جبائية ولكي يتم إثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التحقيق المحاسبي والمعمق أو معاينات ميدانية للبحث عن وسائل الغش والتدليس التي يهدف من ورائها المكلف بالضريبة التهرب من أداء كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة في إطار القانون الجبائي من خلال الاجراءات التالية<sup>2</sup>.

#### أ- الاجراءات السابقة على المعاينة:

لابد من اتباع إجراءات سابقة على المعاينة من طرف الإدارة الجبائية وكذلك الالتزام بإجراءات شكلية وموضوعية في المحضر المحرر من طرف الأعوان تحت طائلة البطلان.

- لا يمكن الترخيص بإجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا أو قاض يفرضه هذا القانون.

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

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

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

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

<sup>1</sup> - أحسن بوسقيعة : المنازعات الجمركية، في ضوء الفقه و الاجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك ، دار الحكمة ، د ط، 1998، ص 161.

<sup>2</sup> - فارس السبتي : مرجع سابق، ص 149.

### ب- الشكليات الجوهرية الواجب توافرها في محضر المعاينة:

نصت المادة 38 من قانون الإجراءات الجنائية أنه بعد الانتهاء من المعاينة يحرر محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة ويجب أن يتضمن الشكليات التالية:

- التعريف بالأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة وهم أعوان الإدارة الجنائية برتبة مفتش والمؤهلين قانونا<sup>1</sup>.

- تعريف الأشخاص الذين حضروا عمليات المعاينة وصفتهم (المعني بالضريبة، الممثل القانوني، شاغل الأماكن، الشهود، المحضر القضائي).

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

- جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة<sup>2</sup>.

### ج- الإجراءات اللاحقة لتحرير المحضر:

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

### 2- محضر الحجز:

أنه يجوز لكل أعوان الإدارة الجنائية المفوضين والمؤهلين قانونا لإثبات المخالفات وفقا للقوانين والأنظمة المتعلقة بالتشريع الجنائي بالإضافة إلى أنه يجوز لأعوان آخرين غير تابعين للإدارة القيام بذلك<sup>3</sup>

### 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 لقبض الضرائب المختلفة أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف 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.

<sup>1</sup> وفقا لأحكام، المادة 65: من قانون المالية لسنة 2003 رقم 11-02، المؤرخ في 2002/12/24.

<sup>2</sup> قانون الضرائب غير المباشرة، تضمن حجز الأشياء و المتمثلة في معدات صنع الخمر و الات صنع التبغ و المعادن الثمينة غير المدموغة.

<sup>3</sup> المادة 504 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

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

- أنه إثر الإنتهاء 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 وجوباً وإخطاراً يمكن تبليغه يوماً كاملاً من تاريخ استحقاق الضريبة<sup>1</sup>.

- أن لا تتجاوز مدة الغلق المؤقت 6 أشهر والهدف من ذلك هو التهديد لدفع الضريبة.

- يجب أن يبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً للقيام بها أو المحضر القضائي.

- يقوم المحضر القضائي والعون المتابع بتنفيذ قرار الغلق في حالة عدم تسديد المكلف الضريبة في أجل 10 أيام ابتداءً 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 إقليمياً الذي يفصل في القضية إستعجالياً بعد سماع الإدارة الجبائية واستدعاءها قانوناً.

- إلا أن إقامة هذه الدعوى ضد قرار الغلق لا يوقف تنفيذه<sup>2</sup>.

### 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 لا بد 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 يوماً من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه يمكن لمدير الضرائب أن يرخص قانوناً 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 يوماً على الأقل من التبليغ المذكور أن يطلب من القاضي المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملة<sup>3</sup> بالبيع في المزاد العلني أو البيع بالتراضي .

<sup>1</sup> - المادة 185: من ق إ الجبائية ج .

<sup>2</sup> - فارس السبتي: مرجع سابق، ص 159 .

<sup>3</sup> - تستثني من ذلك المحلات التجارية المذكورة بالأمر: 66-102 المؤرخ في 06/05/1966 .

### ثانيا : طرق إثبات القانون العام

نجد أن القوانين الجنائية بصفة عامة أجازت إجراء المعاينات والحجوز الضريبية بجميع الطرق القانونية<sup>1</sup>.

- 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 06-95 .

- 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. الجنائية والذي يجيز على مستوى المنازعات الإدارية تعيين خبير للمكلف بالضريبة وخبير للإدارة الجنائية وخبير تعيينه المحكمة إلا أن الإشكالية تثور في أية من الخبرات يتم ترجيعها على باقي الخبرتين وما هو المعيار المعتمد خاصة إذا كانت هناك دفوع من طرفي النزاع بشأن ذلك<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني : تقدير 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 حضوريا أمامه وأن تكون هذه الأدلة مشروعة<sup>3</sup> غير أنه بإستقراء القوانين الجنائية الضرائب المباشرة والغير المباشرة، و قانون الطابع و قانون التسجيل والرسوم و أيضا قانون الإجراءات الجنائية، فإننا لا نلمس فيها أي تقييد لسلطة القاضي بل له كامل السلطة التقديرية في إطار المحاضر والأدلة المقدمة من طرف الإدارة الجنائية. 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 الجنائية 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 الجنائية.

### أولا: المحاضر الضريبية

تكون للمحاضر الضريبية لاسيما محضر المعاينة والحجز حجية مطلقة إذا تم تحريرها وفقا للإجراءات الشكلية والجوهرية التي يتطلبها القانون<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - فارس السبتي: مرجع سابق، ص 164 ، 165 .

<sup>2</sup> - فارس السبتي: نفس المرجع، ص 164 ، 165 .

<sup>3</sup> - قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، لم ينص على هذه العبارة بعكس القانون المصري الذي نص عليها في المادة: 303 من قانون الإجراءات الجزائية .

<sup>4</sup> - فارس السبتي: نفس المرجع، ص 136 .

### 1 - القوة الإثباتية للمحاضر الضريبية:

#### أ- الحالة التي تكون فيها المحاضر الضريبية حجية مطلقة:

تتمتع محاضر المعاينة والحجز الضريبية المحررة في إطار قانون الإجراءات الجبائية والضرائب غير المباشرة المتعلقة خاصة بالحجز للمنقولات بحجية كاملة بحيث تكون صحيحة إذا حررت بالالتزام بالشروط والإجراءات المنصوص عليها بالمواد 75 إلى 78 من قانون الإجراءات الجبائية.

#### ب - الحالة التي تكون فيها للمحاضر حجية نسبية:

و يتعلق الأمر بالمحاضر التي تحرر وتتضمن إقرارات، وكذلك المعاينات المادية و الحجز التي تتم من طرف عون غير مؤهل للقيام بذلك وفقا لقانون الإجراءات الجبائية فالقاضي الجزائي له دور إيجابي في مجال الدعوى الجبائية فقد أمده القانون بسلطة واسعة في سبيل إثبات الجريمة أو العكس، وبالتالي فالقاضي الجزائي غير مطالب في حكمه إلا ببيان العناصر التي إستمد منها رأيه شرط أن يكون ذلك عرض عليه في الجلسة<sup>1</sup> 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 موضوعا داخلا في نطاق اختصاصه ما قد آره أو سمعه أو عاينه"، أيضا 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 بالتزوير"<sup>2</sup>.

#### ثانيا: المحاضر الأخرى :

نجد أن قوانين التشريع الجبائي لاسيما ق.ض.م تجيز إثبات الجرائم الضريبية بجميع الطرق الضريبية<sup>3</sup>:

- 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 لأحكام المواد 212 إلى 215 من قانون الإجراءات جزائية ، يكون عبء الإثبات على القواعد العامة ويكون على سلطة الاتهام والإدارة الجبائية والمالية، ويصدر القاضي حكمه تبعا لاقتناعه .

<sup>1</sup> - علي محمود علي حمودة: النظرية العامة في تسييب الحكم الجبائي في مراحل المختلفة (دراسة مقارنة) دار الكتاب الحديث ، د ط، القاهرة 1994، ص 134 .

<sup>2</sup> - علي محمود علي حمودة: المرجع السابق، ص 135 .

<sup>3</sup> - فارس السبتي: المرجع السابق، ص 187 .

## الفصل الثاني: الاجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

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

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

- أن قرينة الاقرار أو الاعتراف يطبق في القضايا المدنية ويؤخذ به كاملا، أما في المواد الجزائية فللقضاة الحرية المطلقة في تقدير الاعتراف بإدانة المتهم أو براءته.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: مباشرة الدعوى العمومية و الجبائية لجريمة التهرب الضريبي

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

### الفرع الأول: تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية

تخضع جميع المتابعات القضائية من حيث تحريكها أو توقيفها إلى القواعد العامة المقررة في قانون الاجراءات الجبائية تضمنت أحكام، وتتجم عن الجرائم الضريبية دعوتان<sup>2</sup> :

01- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس و الغرامات الجزائية .

02- دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق جزاءات جبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة للمحجوزات.

فإن القوانين الجبائية أوكلت كامل الصلاحية لإدارة الضرائب فقط في تحريك الدعوتين معا فالمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة تنص: "تباشر اللاهقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها 303 بناء على شكوى من إدارة الضرائب دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي. "

<sup>1</sup> - قرار المجلس الاعلى للقضاة بتاريخ 29/09/1975 رقم 10338.

<sup>2</sup> - أحسن بوسقيعة : مقال بعنوان الغش الضريبي ، المجلة القضائية عددا 1، 1998 ، ص26.

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

وترفع هذه الملاحظات إلى محكمة الجناح المختصة فيما يتعلق بالجناح<sup>1</sup> كما أن المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة تنص " أنه في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة يجوز لهذه الإدارة أن تكون نفسها طرفاً مدنياً". أما المادة 119 من قانون الرسم ر أنصت على " تلاحق المخالفات المنصوص عليها في المادة 117 أعلاه أمام المحكمة المختصة في قمع الغش 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 2/34 من قانون الطابع نصت هي الاخرى أنه " تلاحق المخالفات المشار إليها في المادة 1/34 أمام الجهة القضائية بناء على شكوى من إدارة التسجيل فيما يخص الضرائب التابعة لاختصاصها و الجهة القضائية تكون حسب حالة و إختيار الادارة ".

كما أن نص المادتين 311 قانون الضرائب المباشرة و 87 من قانون الاجراءات جبايئة 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 قرار من طرف الجهات القضائية وتخفص هذه المدة إلى 10 أيام فيما يخص الجنايات.

### الفرع الثاني:الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي

خروجا على القواعد العامة للاختصاص المحلي وهي من النظام العام بالنسبة للجرائم بأحكام المادة 329 قانون الاجراءات 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 اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة وفقا لأحكام المواد 309 قانون الضرائب المباشرة، 534 قانون الضرائب الغير مباشرة، 119 قانون الطابع، 119 قانون الرسوم ، 34 قانون الطابع، نصت المادة 78 من قانون الاجراءات جبايئة "لمدير الضرائب صلاحية تفويض كل سلطة قراره أو جزء منها، لقبول أو رفض الشكاوى ،للأعوان المعنيين الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل، وتمارس صلاحية البت في الشكاوى عن طريق التفويض بالنسبة لتسوية القضايا المتعلقة بمبلغ أقصاه مليوني دينار 2.000.000 دج.

<sup>1</sup> - فارس السبتي : مرجع السابق، ص192-193.

### المبحث الثاني : المتابعة القضائية في مجال التهرب الضريبي

إن الجرائم الضريبية بشكل عام، وجريمة التهرب الضريبي بشكل خاص ذات طبيعة خاصة تتميز بها عن جرائم القانون العام من حيث التجريم وإجراءات المتابعة، وكذا من حيث الجزاءات المقررة، فارتأينا في هذا الصدد أن نتناول السياسة العقابية التي اتبعتها المشرع الجزائري من أجل مكافحة التهرب الضريبي، من خلال التطرق للعقوبات الجزائية والجنائية التي قررها في هذا المجال، بالإضافة إلى العقوبات التهديدية والمهنية، وقبلها سنعالج إجراءات المتابعة وكيفية كشف وإثبات التهرب الضريبي، والأشخاص المؤهلة لذلك، حتى يمكننا متابعة المتهربين قضائياً، والجهة المختصة برفع الشكوى وتحريك الدعوى العمومية والجنائية، كما يجب أيضاً التطرق إلى تقرير المسؤولية الجزائية.

#### المطلب الأول : إجراءات المتابعة القضائية

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

#### الفرع الأول : المتابعة الجزائية

##### أولاً- إثبات ومعاينة التهرب الضريبي<sup>1</sup>:

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

<sup>1</sup> - بوسقيعة أحسن : المخالفات الضريبية ، الغش الضريبي ، المجلة القضائية ، عدد 01-08، 1998 ، ص 24.

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

الاقتصادية، أما فيما يخص قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل لم يشيروا على الإطلاق إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، ورغم استحداث قانون الإجراءات الجبائية الذي بدوره لم يفصل بدقة في هذا الأمر، إذ نص على أعوان الإدارة الجبائية تارة، وتارة أعوان الإدارة المالية من أجل إثبات التهرب الضريبي، دون أن تكون هناك أي إشارة لضباط الشرطة القضائية، كما أنه ينص على أن تكون رتبة الأعوان المؤهلين لذلك لا تقل عن رتبة مراقب في بعض المواد، وفي نصوص أخرى على أن لا تقل عن رتبة مفتش، وأحيانا أخرى لا ينص على رتبة الأعوان اللازمة لذلك و مما سبق ذكره يثور بنا التساؤل حول ما إذا كانت الشرطة القضائية لها الحق في إثبات التهرب الضريبي على غرار ما هو معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال، أم الإثبات يبقى محصورا في أعوان الإدارة الضريبية والمالية فقط ؟ فعليه، إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية هي صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم، ولها صلاحية البحث وجمع الأدلة ما لم تستبعد بنص صريح، وبالتالي نظرا للطابع الخاص الذي تتسم به الجرائم الضريبية من حيث طابعها التقني وأنها تمس الوعاء الضريبي، وكذلك لوجود العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، فالقاعدة العامة أن يكون حق الإثبات في الجرائم الضريبية من اختصاص أعوان الإدارة الضريبية، وطالما لا يوجد نص صريح يستبعد ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم، فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية<sup>1</sup> فمن أهم الصلاحيات التي خولها المشرع للأشخاص المؤهلين للإثبات الغش الضريبي، هي تحرير محضر إثبات المخالفة، حيث جاءت المادة 505 قانون الضرائب الغير المباشرة التي نصت على الإجراءات الشكلية التي يتعين احترامها عند تحرير المحضر وذلك بذكر تاريخ اليوم الذي تم فيه تحريره ونوع المخالفة، واسم ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحريره، والشخص المكلف بالمتابعات ومكان تحرير المحضر وساعة اختتامه أما باقي القوانين الجبائية لم تخضع تحرير محضر الإثبات لأي شكلية معينة، ولكن حسب المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال يفهم أنه لكل جهة مؤهلة لإثبات الغش الضريبي تحرير محاضرها وفقا للأوضاع والإجراءات التي تحكم تحرير محاضرها<sup>2</sup> حيث يقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة والمؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية وظروفها وأدلتها ومرتكبيها وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامتة مثبتة في ورقة<sup>3</sup> كما أعطى المشرع للمحاضر الضريبية قوة إثبات مطلقة إذا تم تحريرها وفقا للشروط الشكلية والموضوعية<sup>4</sup>، فهي تتميز بالقوة الثبوتية من أجل إثبات الجرائم لأنها أساس المتابعة لأنه

<sup>1</sup> - بوصيغة أحسن: المخالفات الضريبية، الغش الضريبي، المجلة القضائية، عدد 08-01، 1998، ص 24 .

<sup>2</sup> - بوصيغة أحسن: الوجيز في القانون الجزائي الخاص، نفس المرجع، ص 432 .

<sup>3</sup> - السبتى فارس، مرجع سابق، ص 148 .

<sup>4</sup> - كما أعطى المشرع بالمقابل للمكلفين بالضريبة الذين هم محل متابعة جزائية حق الطعن في هذه المحاضر الضريبية بالبطلان .

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة بموجب محاضر مدعمة بالوثائق والجدول، فتحريك الشكوى من اختصاص الإدارة دون سواها مرتبط بهذه المحاضر ومن صلاحيات الأعوان المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية كذلك حق الإطلاع على السجلات والوثائق والمستندات لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسة المالية وكل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها والكشف عن الجرائم الضريبية والتأكد من احترام القوانين الجبائية<sup>1</sup> كما أنه عندما تسفر عملية البحث عن التهرب الضريبي على قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الضريبية أن ترخص لأعوانها القيام بإجراءات المعاينة، في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة أو دفع الضريبة و يجوز لأعوان الضرائب القيام بكل المعاينات والتحقيقات التي تبدو لهم ضرورية لإثبات الجرائم في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة، ولكن وفقا لإجراءات معينة، حيث يجب أن تكون خلال النهار وفي ساعات محددة قانونا<sup>2</sup> كما أنه لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير تحت طائلة البطلان المادة 34 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، فضلا عن ذلك، منح المشرع كذلك لأعوان الضرائب المحررين للمحاضر حق حجز الأشياء والوسائل المستعملة في الغش المادة 511 إلى 517 والمادة 525 قانون الضرائب الغير المباشرة، كما أجاز المشرع لأعوان الضرائب في حالة الشك بالغش اتجاه أشخاص خاضعين أو غير خاضعين للمراقبة بتفتيش داخل المنازل، ويكون بناء على ترخيص من السلطة القضائية المختصة المادة 499 قانون الضرائب الغير مباشرة .

### 2 - تحريك الدعوى العمومية والجبائية:

إن الجريمة الضريبية تتولد عنها دعوتان:

- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية الإكراه البدني والغرامة الجزائية.
- دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجبائية الغرامة الجبائية والمصادرة فقد اتفقت جميع القوانين الجبائية على أن صلاحية تحريك الدعوى العمومية والجبائية يكون من طرف إدارة الضرائب، وتكون بناء على شكوى تقدمها هذه الأخيرة أمام الجهات القضائية المختصة، وخروجا عن القاعدة العامة للاختصاص المحلي المادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية، حيث يختص محليا بالنظر في الجرائم محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم، لكن اخضع المشرع الاختصاص

<sup>1</sup> أنظر المادة 538: من قانون الضرائب الغير المباشرة و المادة 45 و مايلها من قانون الإجراءات الجبائية .

<sup>2</sup> المادة 23: من قانون الإجراءات الجبائية المعاينة خلال النهار و الساعات الأتية :

- من 01 أكتوبر إلى 31 مارس ، من الساعة 06 صباحا إلى غاية الساعة 18:00 مساء.

- من 01 أبريل إلى 30 ديسمبر من الساعة 05 صباحا إلى غاية الساعة 20:00 مساء .

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

المحلي فيما يتعلق بالجرائم الضريبية لاختيار الإدارة الضريبية<sup>1</sup>، دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعني لتقديم أو تكميل تصريحه أو تسوية وضعيته إزاء التنظيم الجبائي، وحتى تكون الدعوى صحيحة، يجب أن تتوفر الشكوى على شرطين أساسيين الأول أن تقدم الشكوى من قبل من كلفه القانون بذلك وهو المدير الولائي للضرائب أو الجهوي أو المركزي أو من ينوب عنه قانونا، وثانيا تكون الشكوى مكتوبة وموقعة من صاحب السلطة في إصدارها، أي وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية وما يقصد بالشكوى البلاغ أو الإخطار الذي يقدمه المجني عليه إلى السلطات المختصة طالبا تحريك الدعوى العمومية بشأن جرائم معينة خطر المشرع تحريكها بصددتها قبل تقديمه<sup>2</sup> فنستخلص من ذلك أنه في حالة رفع دعوى أمام القضاء قبل صدور شكوى إدارة الضرائب تكون الدعوى باطلة بطلانا مطلقا، رغم أن القاعدة تقتضي بأن النيابة العامة هي المختصة بتحريك الدعوى العمومية واستعمالها بوصفها سلطة الاتهام، وهي في ذلك تمثل المجتمع في ممارسة حقه في الكشف عن فاعل الجريمة وعقابه<sup>3</sup> إن قانون الإجراءات الجزائية قيد حرية النيابة العامة في استعمال حقها في تحريك الدعوى العمومية، حيث استوجبت كل القوانين الجبائية على ضرورة تقديم الشكوى من قبل إدارة الضرائب كشرط أساسي لتحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية، وهذا من أجل حماية والمحافظة على العلاقة الودية القائمة بين الإدارة والمكلفين بالضريبة بناء على مبادئ الضريبة الأربعة (الاقتصاد، اليقين، الملائمة والعدالة)، وكذلك نظرا لطابعها التقني والمحاسبي، وأيضا لأن الإدارة الجبائية هي الوحيدة التي بحوزتها كافة المعلومات والمستندات والوثائق الخاصة بالمكلفين بالضريبة<sup>4</sup> كما يمنع على النيابة العامة تحريك الدعوى العمومية والجبائية، أي لا يجوز لها اتخاذ أي إجراء أو مباشرة الدعوى أو فتح تحقيق قضائي قبل تقديم شكوى من الإدارة الجبائية، وأي إجراء تقوم به يكون باطلا بطلانا مطلقا، وفي حالة ما إذا قامت النيابة العامة بتحريك الدعوى وأحالت الملف إلى الجهات القضائية يجب على المحكمة أن تقضي بعدم قبول الدعوى<sup>5</sup> وببطلان كل الإجراءات والتدابير التي اتخذتها قبل تقديم الشكوى، أي انتفاء وجه الدعوى ببطلان إجراءات المتابعة إذا يترتب على عدم التقيد بهذا الشرط بطلان إجراءات تسيير الدعوى أمام جهة التحقيق، وكذا بطلان الحكم، وهو بطلان متعلق بالنظام العام، ولا يصح هذه الإجراءات طلب إصدارها، فيلزم إذن لصحة رفع الدعوى وإجراءات التحقيق أن يثبت الحكم الصادر في هذه الدعوى أن رفعها

<sup>1</sup> - يكون إختيار الإدارة الجبائية للمحكمة المختصة التي يتبع لها مكان فرض الضريبة أو المحكمة التي يقع مقر المؤسسة في دائرة إختصاصها أو مكان الحجز (المواد 305 من قانون الضرائب الغير مباشرة، 534 من قانون الضرائب الغير مباشرة، المادة 119 من قانون الرسم على الاعمال ، المادة 34 ف 02 من قانون الطابع ، 119 ف 02 من قانون التسجيل).

<sup>2</sup> - الشلقاني أحمد شوقي: مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري ج 01 ، ديوان المطبوعات الجزائرية، 1999 ، ص 41 .

<sup>3</sup> - الشلقاني أحمد شوقي: المرجع السابق، ص 27 .

<sup>4</sup> - السبتي فارس: مرجع سابق، ص 194 .

<sup>5</sup> - بغداداي مولاي ملياني: الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري المؤسسة الوطنية للكتاب الجزائر، 1992، ص 23 .

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

كان بناء على طلب ممن يملك تقديمه وإلا كان الحكم معيباً<sup>1</sup> كما يرى صادق المرصفاوي، أن رفع الدعوى العمومية بغير طلب في الحالات التي يتطلب فيها القانون ذلك يجعلها غير مقبولة، وعلى المحكمة أن تقضي بعدم قبولها لا أن تقضي بالبراءة<sup>2</sup> لأنه متى حكم بالبراءة يستحيل محاكمة المتهم ثانية، أما عدم قبولها فهذا لا يمنع من نظر الدعوى عند تقديم شكوى إدارة الضرائب كما جاءت المواد 305 قانون الضرائب المباشرة و 119 قانون الرسم على رقم الاعمال والتي أجازت للمدير الولائي للضرائب سحب شكوى في حالة دفع كامل الحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات، ويترتب على سحبها انقضاء الدعوى العمومية طبقاً لمادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية، لأنه وفقاً لهذه المادة السحب أو التنازل عن الشكوى يوقف إجراءات المتابعة، فعليه لا يجوز الرجوع حتى ولو صدر التنازل قبل تحريك الدعوى العمومية، بالتالي لا يمكن لمدير الضرائب تقديم شكوى أخرى بعد التنازل عنها، وهذا من أجل الحفاظ على استقرار المراكز القانونية و لكن اشترط المشرع على سحب الشكوى من قبل مدير الضرائب على تسديد المكلف لكامل الديون الضريبية المستحقة للخزينة العمومية وكذلك كل الحقوق التابعة لذلك أما بالنسبة لمسألة التقادم، فإن مدة تقادم الدعوى العمومية حسب قانون لإجراءات الجزائية المادة 7 و 8 منه هي 3 سنوات بالنسبة للجنح و 10 سنوات بالنسبة للجنايات من يوم ارتكاب الجريمة، لكن بالرجوع إلى القوانين الجنائية نجدتها تتفق على مدة التقادم بمرور أربع (4) سنوات للدعوى العمومية والجنائية من تاريخ ارتكاب الجريمة مهما كانت الجريمة جنحة أو جنائية<sup>3</sup>، وباعتبار أن الخاص يقيد العام، فالتقادم في مجال الدعوى العمومية والجنائية المتعلقة بالجرائم الضريبية تتقادم بمرور (04) أربع سنوات من يوم ارتكاب الجريمة. أما في حالة استعمال المكلف لوسائل تدليسية من أجل إخفاء استحقاق الحقوق أو أي مخالفة أخرى، فإن التقادم يسري من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الضرائب من اكتشاف الجريمة<sup>4</sup> و تبقى مسألة المصالحة مطروحة، لأن المشرع الجزائي تجاهل مسألة المصالحة في المجال الضريبي، وهل هي سبب من أسباب انقضاء الدعوى العمومية أو لا ؟ فنجد من خلال المادة 555 قانون الضرائب الغير مباشرة أشار إلى المصالحة من حيث إمكانيتها، فنصت هذه المادة على أن الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون يمكن أن تكون موضوع إعفاءات أو مصالحات حسب الشروط المحددة والقواعد المنصوص عليها في المادة 540 من نفس القانون لكن هذه المادة لم تتعرض إلى المصالحة في حالة ما إذا كانت لها تأثير على الدعوى العمومية والجنائية، فكان من الأولى أن تتضمنها القوانين الجنائية كوسيلة من سائل انقضاء الدعوى

<sup>1</sup> - مصطفى محمود محمود: مرجع سابق، ص 186 .

<sup>2</sup> - المرصفاوي حسن صادق: مرجع سابق، ص 193 .

<sup>3</sup> - أنظر المواد 305 بفقرة 1 قانون الضرائب المباشرة، المادة 564 من قانون الضرائب الغير مباشرة، المواد 110 ، 127 من قانون الإجراءات الجنائية.

<sup>4</sup> - أنظر المواد 111 ، 128 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجنائية .

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

العمومية فالمصالحة في الأساس هي وسيلة من وسائل انقضاء الدعوى العمومية في حالة قيام كل من المدعي والمدعى عليه بإجراء التصالح على قيمة المطالبة القائمة بينهما أي هو عقد يرفع النزاع ويقطع الخصومة بين المتصالحين<sup>1</sup> بالتالي الصلح يمنح للإدارة أن تحقق غرضها في استيفاء الديون الضريبية، وذلك بالتزام المكلف المتهرب بتنفيذ شروط الصلح بمحض إرادته، ومن جهة أخرى يترتب عنه تحصيل المبالغ المتهرب منها بسهولة بعيدا عن المنازعات القضائية، وطول الإجراءات، مع ربح للوقت والجهد والمصاريف علما أن أسلوب المصالحة يعد من الأساليب المتطورة في الدول المتقدمة لمعالجة مثل هذا النوع من الجرائم، حيث تم تطبيق المصالحة في العديد من دول العالم منها فرنسا التي بدأت العمل به منذ القرن 18 في التشريعات الضريبية والجمركية، وأنه سبب من أسباب انقضاء الدعوى<sup>2</sup> الملاحظ أن إجراء المصالحة في جميع القوانين التي أجازته، جعلته إجراء جوازي لجهة الإدارة وليس وجوبيا عليها، ولا يجوز أن ترجع الإدارة على أي متهم آخر عند إخلال مبرم المصالحة بالتزاماته فالصلح في الجرائم الضريبية يكون بدفع المتهم المبالغ المالية المستحقة للإدارة الجبائية كحقوق ورسوم جبائية كاملة، ويشترط أن يتم الصلح بين المتهم والإدارة المختصة، وهو تعبير عن إرادة تنتج آثار قانونية، ويهدف إلى انقضاء الرابطة الإجرائية للخصومة الجزائية<sup>3</sup> كما يمكن ان تدفع المبالغ المستحقة في شكل رزنامة دفع (calendrier de paiement) منحها المشرع للمكلف بالضريبة لدفع ما عليه من ديون، نظرا للصعوبات التي تعترضهم أثناء تسديد مستحقاتها، ويشترط عليهم قصد تطبيق هذا الإجراء أن يدفعوا مسبقا قيمة % 20 من مبلغ الديون المستحقة وبماقي ما عليهم يدفع وفقا لرزنامة الدفع كالاتي:

- مدة 06 أشهر بالنسبة للديون التي لا تفوق 10.000.000 دج.
- مدة 12 شهرا بالنسبة للديون التي لا تفوق 20.000.000 دج.
- مدة 18 شهرا بالنسبة للديون التي تفوق 20.000.000 دج.

و بمجرد منح رزنامة الدفع من طرف قابض الضرائب، يتم تقديم طلب لتأجيل الدعوى العمومية مرفق بنسخة من هذه الرزنامة إلى وكيل الجمهورية أو إلى قاضي التحقيق أو أمام جهة الحكم المختصة، ويتعين على قضاة النيابة العامة إما توقيف تحريك الدعوى العمومية إن كانت على مستوى النيابة، أو التماس التأجيل للفصل في القضية في حالة وجودها أمام قاضي التحقيق أو أمام جهات الحكم.

<sup>1</sup> - المساعدة أنور محمد الصدقي: المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، عمان، 2007، ص 287 .

<sup>2</sup> - المساعدة أنور محمد صديقي: المرجع سابق، ص 289 .

<sup>3</sup> - فارس السبتي: المرجع السابق، ص 262 .

### الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية

المسؤولية هي قدرة الشخص القانونية على تحمل كافة التبعات والآثار التي يقرها القانون على ما يقوم به من تصرفات وأفعال<sup>1</sup>، وهي تحمل الشخص المخالف للقانون العقوبة المقررة قانونا كنتيجة لأعماله، وهذا استنادا لنص المادة 47 من قانون العقوبات التي نصت انه لا عقوبة على من كان في حالة جنون وقت ارتكاب الجريمة وبناء على الأفعال المخالفة للقانون التي يقوم بها المكلف بالضريبة تترتب عليه المسؤولية الجزائية، وهي لا تقف عند شخص المكلف وحده، وإنما تمتد إلى الممثل القانوني للأشخاص المعنوية وكذلك إلى كل من ساعد أو حرض أو اتفق مع المكلف بالضريبة للتخلص من أداء الالتزامات المنصوص عليها في القوانين الجنائية.

### أولا - مسؤولية الفاعل الأصلي:

#### 1 - مسؤولية الشخص الطبيعي:

إن أكثر ما يتميز به القانون الضريبي هو إنشاء علاقات ضريبية بين الدولة ممثلة في إدارة الضرائب، وأشخاص طبيعية أو معنوية هم المكلفون بالضريبة، فالمسؤولية الجزائية لا يتوجه بها القانون إلا لمن كان طرفا سلبيا في العلاقة الضريبية، فعليه لا يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفا سلبيا في هذه العلاقة الضريبية، فمثلا لا يعتبر فاعلا أصليا في جريمة عدم تقديم التصريحات إلا من كان ملزما بتقديمها، ولا يكون فاعلا أصليا كذلك في جريمة عدم أداء الضريبة في الميعاد من كان ملزما بأدائها<sup>2</sup> ولما كان النشاط الإجرامي في الجريمة الضريبية يتمثل في مخالفة أحد الالتزامات الضريبية فإن الفاعل الأصلي في هذه الجريمة يكون هو بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الالتزام، أي أن الطرف السلبي المكلف بالضريبة في العلاقة الضريبية التي ينشئها القانون الضريبي<sup>3</sup> بالتالي، فالمكلف بالضريبة هو الملتزم بالضريبة قانونا، لأن الجرائم الضريبية تستلزم في صفة الجاني أن يكون كونه مكلف بالضريبة، فالفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي هو أول من يخضع للمساءلة الجزائية كان شخص طبيعي أو معنوي كما جاء في نص المادة - 303 ف - 9 قانون الضرائب المباشرة كما يستطيع أن يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية وذلك عند تعدد أطراف العلاقة الضريبية كما هو الحال في التضامن بالوفاء لأداء الضريبة أو حالة الورثة أو الموصى أو الموهوب لهم أن يقدموا تصريحا للإدارة الضريبية خلال شهرين من يوم الوفاة بالأموال التي آلت إليهم، ففي هذه الحالات قد تعدد الملتزمين بأداء الضريبة، أي في حالة المخالفة نكون أمام عدد من الفاعلين الأصليين ويجب أن يكون كل منهم مكلفا بالالتزام الضريبي ذاته محل

<sup>1</sup> - المساعدة أنور محمد صدقي: مرجع سابق، ص 40 .

<sup>2</sup> - سرور أحمد فتحي: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 141 .

<sup>3</sup> - سرور أحمد فتحي: نفس المرجع، ص 130 .

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

الجريمة الضريبية، وسوف نتطرق لهذه الحالات بالتفصيل لاحقا عند التطرق للمسؤولية الجزائية عن فعل الغير.

### 2 - مسؤولية الشخص المعنوي:

الشخص المعنوي كما نعلم هو مجموعة من الأشخاص أو الأموال تتمتع بالشخصية الاعتبارية، ويعترف لها القانون بجميع الحقوق المدنية من ذمة مالية مستقلة، أهلية قانونية حق التقاضي، كما يسأل الشخص المعنوي مدنيا، فانطلاقا من المسؤولية المدنية هل يسأل الشخص المعنوي جزائيا؟ إن لكل شخص معنوي ممثل عنه يكون مسؤولا جنائيا عن الأفعال غير المشروعة التي ترتكب باسم الشخص المعنوي، أما بالنسبة إذا كان الشخص المعنوي يسأل شخصا على الجرائم المرتكبة، فالمشرع الجزائري في السابق لم يعترف بنص صريح بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي في قانون العقوبات، وحددا المشرع الفرنسي الذي يقضي بتوقيع العقوبات الجنائية على ممثل الشخص المعنوي إذا كان هذا الممثل القانوني هو المسؤول عن الجرائم التي ترتكب باسم الشخص المعنوي كما لو ارتكبها باسمه ولحسابه الخاص<sup>1</sup> لكن مع مرور الوقت في سنة 2004 اعترف المشرع الجزائري بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي من خلال القانون رقم 04-15 المؤرخ في 10/11/2004 الذي عدل المواد 18 مكرر إلى 18 مكرر 1 من قانون العقوبات حيث نرى أن المشرع فرض عقوبات أصلية توقع على الشخص المعنوي بالغرامة التي تساوي من مرة 01 إلى 05 مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة ، كما أجاز المشرع الجزائري كذلك بموجب القانون رقم 04-14 بتاريخ 10/11/2004 المعدلة للمواد 65 مكرر 01 إلى 65 مكرر 04 من قانون الإجراءات الجزائية متابعة الشخص المعنوي وممثلة القانوني جزائيا في نفس الوقت<sup>2</sup> كما اعترف المشرع الجبائي بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي من خلال المواد 303 ف 9 قانون الضرائب المباشرة، 554 قانون الضرائب الغير مباشرة، 138 قانون الرسم رقم الاعمال 36 ف 3 من قانون الطابع والمادة 121 ف 4 قانون التسجيل التي جاءت في مجمل نصوصها على أن تقرر الغرامات الجزائية المستوجبة في آن واحد ضد أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية الواجبة ، نجد أن كل من المشرع الجزائري والمشرع الجبائي، اعترف للشخص المعنوي بالمسؤولية الجزائية عن الأفعال المخالفة للقوانين إلى جانب المسؤولية الجزائية لممثله القانوني.

نلاحظ أيضا أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة، بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص مستبعدا بذلك الدولة والمجموعات المحلية وكذا

<sup>1</sup> - السبتي فارس ، مرجع سابق ،ص 343.

<sup>2</sup> - نجد ان المشرع قد اعترف كذلك بوجود المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي باخذ عدة تدابير ضدهم نص عليها من خلال المواد 646 إلى 654 من الاجراءات الجزائية المتعلقة بتنظيم صحيفة السوابق القضائية .

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الاقتصادية، فإنها تكون محل مساءلة جزائية<sup>1</sup> إن حرص المشرع على استبعاد الشخص المعنوي الخاضع للقانون العام نلمسه من خلال المادة - 303 ف - 9 قانون الضرائب المباشرة بنصها " عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص..." ، فقد عمد المشرع على ذكر كلمة "القانون الخاص"، للتأكيد على استبعاد الشخص المعنوي الخاضع للقانون العام، بالتالي المسؤولية الجزائية عن مخالفات الالتزامات الضريبية يتحملها الشخص المعنوي، أما بالنسبة للعقوبات المقرر تطبيق على الشخص المعنوي باعتباره المسؤول القانوني من جهة، وعلى ممثله القانوني باعتباره المسؤول عن التنفيذ والتعبير عن إرادة الشخص المعنوي من جهة أخرى، مع مراعاة طبيعة كل منهما<sup>2</sup> و عليه، في حالة ارتكاب الشخص المعنوي لجريمة التهرب الضريبي فإنه يتم تطبيق العقوبات المالية والعقوبات الأخرى (غلق، حل إقصاء الشركة...) على الشخص المعنوي باعتباره المسؤول الفعلي، أما العقوبات المقيدة للحرية وبعض الغرامات الجزائية تطبق على الشخص الطبيعي المتصرف باسم الشخص المعنوي أو ممثل أو مسير له.

### ثانيا - مسؤولية الشريك:

الأصل في الجرائم الضريبية أنها تقع من الممتع بصفة المكلف بالضريبة، لكن يجوز أن تقع من طرف شخص آخر لا يتمتع بهذه الصفة ويسمى الشريك، إن الشريك في الجرائم الضريبية يعتبر مسؤولا جنائيا عن ارتكاب الفعل المجرم قانونا من تجريم الفعل الذي ساهم فيه، لا من إجرام المكلف بالضريبة، فالشريك يستمد إجرامه من تجريم الفعل لا من إجرام فاعله، ومن ثم يتعين لوقوع الاشتراك وقوع الجريمة الضريبية، ويستوي في ذلك أن تقع الجريمة تامة أو يقتصر الحال على مرحلة الشروع<sup>3</sup> لقد أحالت القوانين الجبائية تعريف الشريك إلى قانون العقوبات المادة 42 منه، التي تنص انه " يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك"، نجد أن القوانين الجبائية وكذلك قانون الإجراءات الجبائية تنص على أن المسؤولية الجزائية تترتب على كل شخص حرض أو ساعد أو اتفق مع ممول أو مكلف بالضريبة على التخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها بالقوانين الجبائية<sup>4</sup>، وقد أجمعت كذلك كل القوانين

<sup>1</sup> - فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 440 .

<sup>2</sup> - تطبيق عقوبة على الشخص المعنوي حسب طبيعته الخاصة : فحسب المادة 18 مكرر من قانون العقوبات تطبق عليه العقوبات الممثلة في :

- حل الشخص المعنوي

- المنع من مواصلة النشاط لمدة معينة

- غلق المؤسسة أو احد فروعها

- الإقصاء من الصفقات العمومية .

<sup>3</sup> - سرور احمد فتحي ، الجرائم الضريبية ، مرجع سابق، ص 153 .

<sup>4</sup> - فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 274 .

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

الجبائية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي ، و بالتالي لكي نكون أمام جريمة الاشتراك في الجرائم الضريبية يجب ارتكاب فعل معاقب عليه، وأن يقع الاشتراك بإحدى الطرق مبينة في القانون وهي التحريض المساعدة والاتفاق<sup>1</sup>، حيث تكون هذه الأفعال قبل أو أثناء وقوع الجريمة بقصد تسهيل وقوعها، فنتكلم إذا عن الشريك في جريمة التهرب عند قيامه بالمساعدة أو الاتفاق أو التحريض للفاعل الأصلي أي المكلف بالضريبة بشتى الطرق، ويجب أن يكون ذلك سابقا أو في نفس الوقت لوقوع الجريمة لأنه لا نستطيع التكلم عن الاشتراك بعد وقوع الجريمة.

وأن يتوفر كذلك قصد الاشتراك، حيث يشترط لتحقيق جريمة الاشتراك توافر القصد الجنائي لدى الشريك، أي يجب أن يكون عالما بالجريمة التي ترتكب وقاصدا بعلمه المشاركة أو المساهمة في ارتكابها<sup>2</sup>، فالشريك يسأل جنائيا عن اشتراكه في الجريمة حتى ولو انتفت مسؤولية المكلف بالضريبة (الفاعل الأصلي) بسبب فقدان أهليته أو وفاته. فإذا توفي المكلف بعد صدور الحكم بإدانته فإن العقوبات المتعلقة بالإكراه البدني تسقط لاستحالة تنفيذها، أما العقوبات المالية والمصاريف القضائية والديون الجبائية باعتبارها ديننا عليه فهي تنفذ على تركة المتوفى، أما إذا توفي المكلف أثناء المحاكمة وقبل صدور الحكم، تقضي المحكمة بانقضاء الدعوى العمومية، ولكن لا يستبعد استمرار محاكمة الشريك أو الشركاء إن وجدوا ، قد يتعهد كذلك المكلف بالضريبة إلى شخص آخر للوفاء بالالتزامات الضريبية الملقاة على عاتقه، كأن يوكل محاسب معتمد أو خبير جبائي أو من لهم هذه الصفة لدفع الضريبة عنه أو تقديم التصريحات الضريبية... الخ، إلا أن هذا الوكيل يقوم بإهمال الوفاء بهذه الالتزامات ، فمسؤولية المكلف بالضريبة تكون عن مسلكه الشخصي الذي انحصر في الإخلال بالالتزام المفروض عليه لا عن الفعل الذي أتاه غيره فإذا أهمل الغير الالتزام الضريبي، فإن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية المكلف بالضريبة يكون وحده هو المسؤول عن ذلك باعتباره الفاعل الأصلي<sup>3</sup> إذا رغم عدم علم المكلف بالضريبة بعدم تشديد الضريبة من طرف الوكيل، إلا أن المسؤولية الجنائية تقع عليه دون غيره باعتباره هو الملتزم القانوني بأداء الالتزامات الضريبية، ولكن في حالة إثبات اشتراك الوكيل مع المكلف بالضريبة من أجل التهرب من الضريبة عن طريق تقديم بيانات غير صحيحة أو تزوير المحاسبة تخفيض الإيرادات أو تضخيم النفقات ، فهذا يؤدي إلى المساءلة الجزائية لهذا الوكيل، فبالتالي المكلف بالضريبة الذي يدعي جهله بالمناورات

<sup>1</sup> - التحريض : هو دفع الغير على ارتكاب الجريمة سواء بخلق فكرة الجريمة لدى الغير أو تشجيع الغير على تحقيق فكرة الجريمة التي كانت موجودة لديه قبلا التحريض .

- المساعدة : فهي امداد فاعل الجريمة بأي شيء يسهل أو يتم له ارتكاب الجريمة بعد البدء في تنفيذها .  
- الاتفاق : هو تقابل ارادتين أو أكثر على ارتكاب الجريمة ، أي التلاقي بين ارادتين كانت كلتاهما منصرفه الى ارتكاب الجريمة بعكس التحريض الذي تؤثر فيه ارادة اخرى ، الشورجي البشري ، مرجع سابق ، ص 270.

<sup>2</sup> - المرصفاوي حسان صادق : مرجع سابق ، ص 152.

<sup>3</sup> - سرور احمد فتحي: الجرائم الضريبية ، مرجع سابق ، ص 145 .

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

التدليسية التي قام بها الوكيل، عليه إثبات جهله أو عدم إمكانه منع ذلك بعد فوات الأوان. إن أكثر ما يميز الجرائم الضريبية عن غيرها أنها من الجرائم ذات المسؤولية المطلقة أو ذات ركن معنوي ضعيف لأن الخطأ فيها مفترض فرضاً قابلاً لإثبات العكس<sup>1</sup>، فإذا كان الوكيل قد قام بخطأ مهني لم يقصد به التهرب بالضريبة، ففي هذه الحالة تنتفي عنه المسؤولية الجزائية، ولكن تقع عليه المسؤولية المدنية والتأديبية.

خطأ المحاسب في اعتماد الإقرار المزور لا يكفي لاعتباره شريكاً في جريمة التزوير، وإن كان يكفي لمساءلته مهنياً أو تأديبياً<sup>2</sup>، لأنه وإن كانت المسؤولية الجنائية للمحاسب أو الخبير الجبائي أو أي وكيل آخر تتوقف على توافر القصد الجنائي في حقهم، فإن الخطأ المهني الذي ارتكبه يؤدي إلى تقرير مسؤوليتهم المدنية والتأديبية، لأنه رغم تحقق النتيجة لا يتحقق الجرم لانتهاء القصد أو النية في التوصل لتلك النتيجة.

كما نصت القوانين الجنائية على اشتراك الوكيل، وهذا ما جاءت به في المادة 306- ف - 1 قانون الضرائب المباشرة" يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة لمسكها لعدة زبائن ....."

كما يوجد اشتراك من نوع آخر وهو اشتراك المكلف بالضريبة مع أعوان الضرائب، كأن يتفق المكلف بالضريبة مع رئيس مفتشية الضرائب التابع لها، وهي مصلحة تأسيس الوعاء الضريبي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، وإصدار ضريبة في حقه بأقل بكثير من قيمتها الحقيقية عن طريق التلاعب في رقم الأعمال المصرح به بأقل من قيمته الحقيقية أو يتفق مع قابض الضرائب بوقف المتابعات القائمة في حقه من أجل تحصيل الضريبة أو إخفاء أو إتلاف الجداول الضريبية المبينة لديونه، فنكون إذاً أمام حالة الاشتراك مع أعوان الضرائب الذين يقوموا بمساعدة والإتفاق مع المكلف سيء النية، من أجل التخلص من أداء الديون الضريبية الملقاة على عاتقه، فتواطأ أعوان الضرائب مع المكلف بالضريبة لا يكون بدون مقابل، فينتفخ الطرفان على أن تنفيذ ذلك لا يكون إلا بمقابل مبالغ مالية (رشوة) يدفعها المكلف لأعوان الضرائب.

### ثالثاً - مسؤولية الغير:

إن القاعدة العامة في القانون الجنائي تنطلق من مبدأ شخصية العقوبة، أي لا تقع العقوبة إلا على من ارتكب الفعل المجرم، فتنتفخ القوانين الضريبية مع القوانين الجنائية بشأن شخصية المسؤولية الجزائية، لكن تخرج القوانين عن هذه القاعدة في بعض الأحيان أين يسأل الغير

<sup>1</sup> - المساعدة: انور محمد صدقي، مرجع سابق، ص 200.

<sup>2</sup> - الشوريحي البشري: مرجع سابق، ص 273.

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

عن مخالفة الالتزامات الضريبية<sup>1</sup> المفروضة على المكلف بالضريبة، وهذا من أجل ضمان تحصيل الضريبة.

**أولاً :** أنه بالنسبة للولي أو الوصي عن عديم الأهلية أو ناقصها، نجد أنفسنا أمام شخصين مدينين ضريبياً كلاهما ملتزم بالوفاء بالديون الضريبية اتجاه الخزينة العمومية، فعديم الأهلية أو ناقصها هو الملتزم القانوني ونائبه هو الملتزم بالوفاء بالديون الضريبية نتيجة المسؤولية التي نتجت من جراء إنابته.

فالمبدأ أن القاصر لا يمكن مساءلته جنائياً، لأنه لم يرتكب أية مخالفة بنفسه، فالإجراء الذي يوقع في حقه هو استفتاء الضريبة المستحقة من ماله الخاص، أما ممثله القانوني أي من ينوبه هو من يسأل جنائياً عن مخالفة الالتزامات الضريبية، وأنه أمام إدارة الضرائب هو الطرف السلبي في العلاقة بينهما.

**ثانياً :** فيما يخص المسؤولية الجزائية للمكلف بالضريبة عن أفعال تابعيه، فالأصل أن المكلف بالضريبة هو المسؤول جنائياً أي الفاعل الأصلي في حالة ارتكاب جريمة التهرب الضريبي نتيجة أفعال مخالفة قام بها تابعيه، كإخفاء بعض المبالغ التي تخضع للضريبة أو عرقلة أعوان الضرائب عن قيامهم بتحصيل الضريبة أو تزوير الدفاتر المحاسبية، ففي كل هذه الأفعال المكلف بالضريبة هو من يتحمل نتائج الأخطاء التي يقوم بها تابعيه على أساس أنه هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية والملتزم بجميع الالتزامات الضريبية.

فإن مبدأ مسؤولية الملتزم الأصلي جنائياً عن أفعال تابعيه عن المخالفات الضريبية التي قاموا بها، مادام الالتزام الذي وقعت الجريمة بمخالفته يقع عبؤه عليه وحده<sup>2</sup> فعلى المكلف بالضريبة إثبات النية السيئة لتابعيه بشتى الطرق عن الأفعال التي قاموا بها، وأنه لم يكن يعلم بذلك نتيجة لقوة قاهرة أو ثقته الزائدة في مستخدميه، وأنه في حالة علمه كان سيمنع حصول ذلك، وفي حالة إثبات ذلك تنتفي عن المكلف المسؤولية الجزائية عن الجريمة الضريبية التي قام بها تابعيه.

**ثالثاً :** بالنسبة لورثة المكلف بالضريبة المتوفى، فهم يتحملون تسديد الديون الضريبية التي لم يؤديها المكلف بالضريبة من التركة التي آلت إليهم، فما يستوجب الإشارة إليه، هو أن وفاة المكلف لا تلزم الورثة شخصياً بالديون الضريبية، وإنما تلزمهم بالديون المثقلة لتركة المكلف المتوفى ، لأن التركة لا تؤول إلى الورثة إلا بعد سداد كل الديون المثقلة بها وإدارة الضرائب منح لها القانون الجزائري امتياز الأسبقية في استيفاء دينها من تركة المكلف فالمعمول به أن التركة لا تخضع لإجراءات التسجيل من أجل نقل الملكية للورثة

<sup>1</sup> - المادة 529 قانون الضرائب الغير مباشرة يكون الأشخاص الاتي بيانهم مسؤولين عن المخالفات المشار إليها في المواد 523 إلى 527 من القانون و مكلفين بهذه الصفة بالرسوم و الغرامات المالية و المصاريف .

- مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل اعوانهم و مندوبيهم .

- الاب و الام او الوصي ، فيما يخص افعال اولادهم القصر غير الراشدين و الساكنين عندهم

- المالكون او المستاجرون الرئيسيون ، فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم في بساطتهم المسورة و جنائهم و الاماكن الاخرى التي يشغلونها شخصياً .

- الناقلون ، فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية .

<sup>2</sup> - احمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية ، مرجع سابق، ص 148 .

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

إلا بعد تسديد كل الديون الضريبية، التي كانت على عاتق المكلف بالضريبة المتوفى فمسؤولية الورثة لا تتعدى مال الشركة، ففي حالة كانت الديون أكثر من الشركة التي تركها المكلف المتوفى، فالورثة ليسوا مسؤولين عن هذه الديون المتبقية، فهم يسددوها في حدود قيمة الشركة التي آلت إليهم، و عليه يتحمل الورثة ديون المكلف بالضريبة أي مورثهم من تركته الخاصة، ويترتب على هذه الالتزام توقيع الغرامات الجبائية، لا الغرامات والعقوبات الجزائية.

رابعا : أما عن المسؤولية بالتضامن تكون ناتجة بين الأشخاص الذين لهم نفس المصلحة فتوجد صور مختلفة عن مسؤولية التضامن، فكما هو الحال بين شركاء شركة التضامن حسب المادة 551 من القانون التجاري أن الشركاء مسؤولين مسؤولية تضامنية وبلا حدود عن ديون الشركة وبما فيها الديون الضريبية، وكذلك بالنسبة للأزواج القائمين بنشاط تجاري مشترك باسمهما، تكون مسؤوليتهم تضامنية في حالة تهربوا من أداء الضريبة المستوجبة عليهم عن طريق تنظيم إعسار أحدهم مثلا، فمسؤوليتهم تضامنية عن الديون الضريبية فقط.

### المطلب الثاني : العقوبات المقررة في مجال التهرب الضريبي

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

### الفرع الأول: العقوبات الجزائية

تضمنت القوانين الجبائية وقانون العقوبات، عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية تتمثل في الحبس والغرامة الجزائية، فالعقوبات الجزائية نوعان عقوبات أصلية تتمثل في الحبس والغرامة، وعقوبات تكميلية تتمثل في الجزاءات السالبة للحقوق.

#### أولا- العقوبات الأصلية<sup>1</sup>:

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

<sup>1</sup> - المادة 303: من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

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

- إلا أن المادة 303 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعد تعديلها بموجب القانون رقم 11-02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 بالمادة 28 و المادة 13 المتضمنة لقانون المالية 2012 منه أصبحت العقوبة تحسب على أساس قيمة الحقوق الضريبية المتملص منها على النحو الآتي<sup>1</sup>:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج، بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة جزائية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ المتملص منها 100.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج ، الحبس من سنتين إلى خمسة سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج او بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج و لا يتجاوز 10.000.000 دج ، الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج او بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج ، و نجد أن قانون الرسم على رقم الأعمال بالمادة 117 منه، أحال العقوبات طبقا للمادة 303 قانون الضرائب المباشرة عن كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها في حين أن المواد 532 قانون الضرائب الغير المباشرة و 119 قانون التسجيل و 34 من قانون الطابع، لم يطرأ عليها أي تعديل كي تتماشى مع العقوبات المدرجة في المادة 303 قانون الضرائب المباشرة بعد تعديلها، كما أن المادة 530 من قانون الضرائب الغير مباشرة نصت على عقوبة الحبس من 06 أيام إلى 06 أشهر في حالة صناعة أو نقل كحول أو بارود أو مصنوعات من البلاطين أو الذهب أو الفضة، تحمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو الأجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية ، أما المادة 531 قانون الضرائب الغير مباشرة نصت على أن تطبق في حالة استعمال طوابق مزورة أو استعملت من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه طوابق مزورة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210<sup>2</sup> من قانون العقوبات ، كما جاءت المواد 304 و 408 قانون الضرائب

<sup>1</sup> - المادة 303: من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> - المادة 209: من قانون العقوبات ، يعاقب بالحبس من سنة إلى 5 سنوات و بغرامة من 500 إلى 10.000 دج.

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

المباشرة، 122 قانون الرسم رقم الاعمال و 536 قانون الضرائب الغير مباشرة نصت على أنه في حالة الاعتراض الجماعي على فرض الضريبة على المكلفين والذي يترتب عليه المساس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني، أحالت العقوبة إلى نص المادة 418 من قانون العقوبات التي تعاقب بالسجن من 10 سنوات إلى 20 سنة، إلا أن نص المادة 09-418 من قانون العقوبات ألغي بموجب تعديل قانون العقوبات بقانون رقم 01-09 بتاريخ 2001/07/27، ولم يطرأ أي تعديل على مواد القوانين الجبائية، فلقد تطرقنا لهذه النقطة سابقا في الفصل الأول في الفرع المتعلق بالتكليف القانوني للجرائم الضريبية.

نجد أن المادة 129 من قانون الرسم رقم الاعمال التي ينص على معاقبة مخالفة الخبير الجبائي أو وكيل الأعمال أو المحاسب، تعاقب هؤلاء بغرامة " جزائية " يتراوح مبلغها بين 1.000 دج و 10.000 دج، وتقابلها نفس المادة 545 قانون الضرائب الغير مباشرة التي تنص على نفس المخالفة، ولكن جاء في نصها لفظ غرامة " جبائية " ، هنا يطرح السؤال في حالة ما كانت العقوبة غرامة جبائية أو جزائية ؟

في حالة ما إذا كان الفاعل الأصلي شخص معنويا، فكما سبق وذكرنا عن المسؤولية الجزائية له، ونظرا لطبيعته الخاصة، فتطبق عليه الغرامات الجزائية فقط، وتطبق عقوبات الحبس والغرامات الجزائية على أعضاء الإدارة أو ممثله القانوني أو المتصرف باسمه المواد 303 ف 9 قانون الضرائب المباشرة، 554 قانون الضرائب الغير مباشرة، 138 من قانون الرسم رقم الاعمال، 121 ف 4 قانون التسجيل، 36 ف 3 قانون الطابع .

### ثانيا - العقوبات الخاصة بالشريك :

كما سبق وذكرنا أن شركاء مرتكبي جريمة التهرب الضريبي هم من نصت عليهم المادة 42 من قانون العقوبات، ويعتبر على الخصوص كشركاء المواد 303 ف 2 قانون الضرائب المباشرة، 120 ف 1 من قانون التسجيل، 35 ف 1 قانون الطابع الأشخاص كذلك:

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.  
-الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.

فتطبق على الشريك المرتكب لجريمة التهرب الضريبي نفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي لهذه الجريمة، بالتالي تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة، وهذا ما جاء بإجماع في كل القوانين الجبائية من خلال المواد 303 ف 2 قانون الضرائب المباشرة المادة 542 من قانون الضرائب الغير المباشرة، 120 ف 1 من قانون التسجيل، المادة 126 من قانون الرسم رقم الاعمال، و المادة 35 ف 1 من قانون الطابع .

1- المادة 210 :من قانون العقوبات، يعاقب بالحبس من 6 اشهر إلى 3 سنوات و بغرامة من 500 دج إلى 5000 دج كل من تحصل بغير حق على اختام صحيفية او علامات او مطبوعات من المنصوص عليها في المادة 209 و وضعها او استعملها بطريق الغش او شرع في ذلك .

### ثانيا - العقوبات الخاصة بأعوان إدارة الضرائب.<sup>1</sup> :

إن الإخلال بالالتزام النزاهة الواجب على كل موظف أو صاحب سلطة عمومية مكلف بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة، أو يضع جداولها من شأنه أن يمس بمبدأ العدالة الضريبية الشيء الذي ينجر عنه تشجيع التهرب الضريبي.

لذلك، نصت المادة 122 من قانون العقوبات على أن كل صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل الضرائب، وكذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها، يعاقب بالحبس من سنتين ( 02 ) إلى 10 سنوات وبالغرامة الجزائية من 500 إلى 10000 دج حسب المادة 121 من نفس القانون.

وتطبق ذات العقوبات أيضا على أصحاب السلطة العمومية، أو الموظفين الذين يمنحون على أية صورة كانت ولأي سبب كان وبغير تصريح من القانون، إعفاءات من التكاليف أو الضرائب والرسوم العمومية أو يتجاوزون عن شيء منها، أو يسلمون مجانا منتجات مما تنتجه مؤسسات الدولة ويعاقب المستفيد باعتباره شريكا ، فالمشرع اشترط أن يكون الفاعل صاحب سلطة عمومية، أي يتمتع بسلطة إصدار القرار في مجال المالية العمومية للدولة وكذلك كل الموظفين الذين لهم سلطة لتأسيس وعاء الضريبة وتحصيل مستحقاتها، إن فضلا عن العقوبات الجزائية، تطبق عليهم العقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين والأعوان العموميين(المادة 542 قانون الضرائب الغير مباشرة، المادة 120 ف 1 قانون التسجيل، المادة 35 ف 1 قانون الطابع)، لأن الموظف المرتكب لهذه الأفعال يعد مرتكبا لخطأ مهني من الدرجة الثالثة، ويخضع للعقوبات التأديبية المقررة في الرسوم التنفيذي رقم 03-06 المررخ في 15/07/2006 المادة 163 والمادة 177 إلى 181 المتضمن القانون العام للوظيفة العمومية، حيث يتعرض للتوقيف لمدة تتراوح من 15 يوما إلى 6 أشهر، النقل الإجباري، التنزيل في الرتبة، الفصل أو التسريح، فتقرير هذا النوع من العقوبات يرجع إلى اختصاص اللجنة التأديبية للإدارة التابع لها، كما جاءت المادة 539 من قانون الضرائب الغير مباشرة والمادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، بأن كل مخالفة للأحكام المتعلقة بالسر المهني ترتكب من قبل أشخاص ينبغي عليهم المحافظة عليه، بموجب تنظيم الضرائب أو المرسوم عند تأسيسها أو تحصيلها أو مراقبتها أو في المنازعات التي يشاركون فيها، يعاقب عنها بالعقوبات المنصوص عليها بالمادة 301 من قانون العقوبات، وهي الحبس من شهر إلى 06 أشهر وغرامة من 500 إلى 5.000 دج، أما قانون العقوبات، فنص على عقوبة الحبس من سنتين إلى 10 سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دج لكل موظفي الضرائب الذين يقومون بتحصيل ضرائب غير مستحقة حسب الماد 121 و 122 من هذا القانون، كما نصت كذلك المادة 364 منه على كل من يبدد المحجوزات الموضوعة تحت حراسته أو يشرع في ذلك

<sup>1</sup> - فارس السبتي : المرجع السابق ، ص 210.

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

بعقوبة الحبس من 06 أشهر إلى 03 سنوات وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج، إذا سلمت الأشياء المحجوزة للغير، و في حالة ما إذا أخفى الأشياء المحجوزة عمدا يعاقب حسب المادة 365 بالحبس من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 1.000 إلى 10.000 دج.

**\* حالة العود. :**

العود يقصد به العودة إلى الجريمة من قبل شخص سبق الحكم عليه نهائيا بالإدانة من أجل جريمة أخرى، بالتالي يعتبر العود سببا لتشديد العقوبة، لان الحكم السابق لم يفلح في رده عن ارتكاب جريمة أخرى<sup>1</sup>، كما عرف المشرع الجبائي العود من خلال المادة 131 قانون الرسم على رقم الأعمال " أنه يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القانون، يرتكب في غضون أجل ( 05 ) سنوات بعد الحكم بالإدانة " إذن لقيام حالة العود يجب أن يكون الحكم صادرا من محكمة جزائية، أن تكون العقوبة أصلية، فلا يعتد بالعقوبات التكميلية أو التدابير الوقائية، و يترتب عن حالة العود وجوبا مضاعفة العقوبات الجبائية والجزائية، وحددت مدة العود بـ 05 سنوات، وأجمعت كل القوانين الجبائية على ذلك ( المواد 303 ف 3 من قانون الضرائب المباشرة، 130 من قانون الرسم رقم الاعمال، 546-547 من قانون الضرائب الغير مباشرة، 35 فقرة 02 و 03 من قانون الطابع، 120 ف 02 من قانون التسجيل )، أما كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل فيه أداء وظائفهم، ففي حالة العود، يمكن للمحكمة أن تصدر حكما بعقوبة الحبس لمدة تتراوح بين 06 أيام إلى 06 أشهر(المواد 304 قانون الضرائب المباشرة، المادة 122 قانون الرسم رقم الاعمال ، 120 ف 2 من قانون التسجيل، 37 فانون الطابع).

### جمع العقوبات. :

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

### الظروف المخففة. :

إن المشرع خول للقاضي سلطة تقديرية في تخفيف العقوبات، ولم يحصرها أو يحدد مضمونها، بل اكتفى بنص المادة 53 من قانون العقوبات على تحديد الحد الأدنى للقاضي الذي يمكن أن ينزل بالعقوبة إليه في حالة تطبيق ظروف التخفيف، إلا أنه بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها تنص صراحة على عدم إمكانية تطبيق ظروف التخفيف حسب المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات الجبائية، بالتالي لم تترك أي سلطة تقديرية

<sup>1</sup> - تعريف قرار المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 1981/03/05 رقم 25575 - مجلة قضائية ، 1982 ص 82 .

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

للقاضي في هذا المجال، وتركت له ذلك في مجال العقوبات الجزائية فقط (المواد 303 ف 4 قانون الضرائب المباشرة، 132 قانون الرسم رقم الاعمال ، 548 قانون الضرائب الغير مباشرة، 120 ف 4 قانون التسجيل، 35 ف 4 قانون الطابع)، لأن العقوبات الجزائية هدفها قمع وردع المخالفين، فهي جزاء لمخالفة الأحكام، ويجوز تخفيضها حسب الظروف المخففة والسلطة التقديرية للقاضي، أما العقوبات الجبائية هدفها ردع وكذلك تعويض الخزينة العمومية على الأضرار التي لحقت بها، بالتالي لا يمكن تخفيضها وحرمان الخزينة منها.

### ثالثا - العقوبات التكميلية<sup>1</sup> :

نجد أن القوانين الجبائية تضمنت العقوبات التكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية وأكدت عليها من خلال المادة 303 ف 03 قانون الضرائب المباشرة، المادة 130 قانون الرسم رقم الاعمال، والمادة 546 ف 03 قانون الضرائب الغير مباشرة بنصهم أن العود في أجل 5 سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة وغلق المؤسسة...الخ)، فنلاحظ أن هذه المواد تقصد بذكرها "... دون الإخلال بالعقوبات الخاصة"... العقوبات التكميلية، فالعقوبات التكميلية هي جزاءات سالبة للحقوق في حالة ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب ويتم اللجوء إليها خاصة في حالة العود بالنسبة لفئة من فئات المهن الحرة، الذين منحوا صلاحيات واسعة بسبب المهنة التي يمارسونها، وهذا بهدف حماية الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني من المناورات التدليسية التي تؤدي إلى التهرب الضريبي، والتي تقوم بتسهيلها هذه الفئة ومساعدة المكلفين بذلك، مخلين بواجباتهم وبالثقة التي منحت لهم بموجب مهنتهم، فقد تناولت العقوبات التكميلية في هذا الصدد القوانين الجبائية لاسيما ق.ض.م بالمادة 306 ف 3 من قانون الضرائب الغير مباشرة، بالمادة 544 قانون الرسم رقم الاعمال، بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات بالمنع من مزاولة المهنة، لكل من رجال الأعمال أو المستشار الجبائي أو الخبير أو المحاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء تطبق عليهم كذلك عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة، إضافة إلى ذلك فيما يخص الجرائم التي تنطوي على عقوبات جزائية، تستطيع الجهات القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار القضائي كليا أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها، وذلك على نفقة المحكوم عليه، وهذا وفقا لنص المواد 303 ف 6 قانون

<sup>1</sup> - فارس السبيتي : المرجع السابق ، ص 215.

الضرائب المباشرة، 134 قانون الرسم رقم الاعمال، 550 قانون الضرائب الغير المباشرة، 35 ف 6 قانون الطابع و 120 ف 6 قانون التسجيل، و عليه من خلال ما سبق ذكره من خلال النصوص القانونية السالفة، نجد أن العقوبات التكميلية تتضمن المنع من ممارسة المهنة في حالة العود، ويكون الحكم بها إجباريا ويصل حتى إلى غلق المؤسسة ولكن هذه المواد القانونية لم تحدد مدة معينة للعقوبة السالبة للحقوق (العقوبة التكميلية)، بل أنه باستقراء المواد نجدها تنص على المنع النهائي<sup>1</sup>، كما نصت كذلك على نشر وتعليق الحكم، وكذلك من تمت إدانته بتهمة العث الضريبي بالمنع من ممارسة النشاط التجاري<sup>2</sup> فكلها عقوبات تكميلية سالبة للحقوق.

### الفرع الثاني: العقوبات الجبائية

إن العقوبات الجبائية نوعان الغرامة الجبائية والمصادرة، وهي جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية، وتختلف هذه العقوبات من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا وإن كانت جميعها تتفق على فرض الغرامات، و قبل التطرق لهذه العقوبات بالتفصيل، يجدر بنا التطرق أولا للطبيعة القانونية للغرامة الجبائية، هل هي عقوبة جزائية أو تعويضا مدنيا؟ وأيضا إذا ما كان توقيعها يتم بطلب من إدارة الضرائب أو يوقعها القاضي من تلقاء نفسه؟ هناك اتجاهات مختلفة حول طبيعة الغرامات الجبائية، فهناك رأي ذهب إلى أنها جزاءات إدارية من أجل السير الحسن للمصالح الإدارية الضريبية، ويحكم بها القاضي حتى لا تكون إدارة الضرائب خصما وحكما في نفس الوقت، لكن المعيب في هذا الرأي هو الخلط بين الجزاءات الإدارية والمالية، فالجزاء الإداري هو عقوبة توقع على من لهم صفة المرافق العمومية، أما الجزاءات المالية توقع على الأفراد<sup>3</sup>، و جاء رأي ثاني واعتبر الغرامة الجبائية على أنها ذات طبيعة جنائية خالصة، وهي عقوبة تكميلية تضاف إلى العقوبة الأصلية، وقيل في تبرير الرأي أنها جزاء تفرضه الدولة بما لها من سلطة السيادة ضمانا لتنفيذ القواعد القانونية المتعلقة بالمصلحة الضريبية وليس لها أي صفة من صفات تعويض عن الضرر<sup>4</sup> لكن لم يسلم هذا الرأي من النقد فالمشرع ينص على مبلغ التعويض بجانب الغرامة الجزائية، ولا يقبل من حيث القاعدة الجنائية الجمع بين عقوبتين من نوع واحد، أي أنه لا يمكن النص على عقوبة الغرامة الجبائية والجزائية في نص واحد وهما من نفس الطبيعة، ففي كل النصوص الجبائية نجدها تنص على الغرامتين معا، هذا دليل على طبيعتهما المختلفة، إن إخضاع الغرامة الجبائية لبعض الأحكام المدنية كمبدأ التضامن بين الجناة ينفي عنها الطبيعة الجنائية البحتة<sup>5</sup>، وذهب رأي ثالث إلى اعتبار الغرامة

<sup>1</sup> - السبتي فارس: مرجع سابق، ص 319 .

<sup>2</sup> - عقوبة المنع من ممارسة نشاط تجاري سوف نتكلم عنه في العقوبات المهنية .

<sup>3</sup> - الشوريجي البشري: مرجع سابق، ص 60 .

<sup>4</sup> - محمد عيوض: جرائم مخدرات و النهريب الجمركي و النقدي، 1966، ص 203 .

<sup>5</sup> - سرور أحمد فتحي: الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 201 .

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

الجبائية تعويضا مدنيا عن الضرر الذي يصيب الخزينة العمومية من مخالفة الالتزامات الجبائية، وهذا الرأي يعتمد على أساس أن كل من يلحقه ضرر له الحق في المطالبة بالتعويض، إن الغرامة الضريبية هي تعويض مدني لأن ذاتية التشريع الضريبي حكمتها المحافظة على حقوق الخزنة العامة، لأن هذه الحكمة ليس من مقتضاها إضفاء صفة جديدة على جزاء معين يمكن أن ينطوي تحت أي من الجزائين المدني أو الجنائي، أي أننا لسنا في حاجة إلى خلق نوع جديد من الجزاء وكذلك الدعوى الجبائية هي دعوى مدنية تابعة للدعوى العمومية الأصلية لهذا يكون الحكم فيها من طرف المحكمة الجنائية<sup>1</sup>، فالتعويض الذي يقضي به في هذه الجرائم الضريبية يذهب لحساب الخزينة العمومية خلافا للغرامات الجزائية، لكي ينتقد هذا الرأي أن التعويض لا يجوز بحسب طبيعته ووظيفته لا يصح أن يتجاوز مقدار الضرر<sup>2</sup>، لكن بالنسبة للغرامة الجبائية فهي في بعض الأحيان تفوق الضرر الذي يلحق الخزينة العمومية، و لكن جاء رأي آخر اعتبر الغرامة الجبائية ذات طبيعة مزدوجة تجمع بين الجزاء والتعويض، وهذا هو الرأي الراجح بين أغلبية الفقهاء والقضاء إلى اعتبار المبالغ التي يقضي بها كتعويض في جرائم التهرب ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض في نفس الوقت، فهي عقوبة توقع على مرتكب الجريمة وهي تعويض للخزنة العامة عما لحقها من أضرار هذه الجريمة<sup>3</sup> حيث جاء في ذلك أيضا الدكتور بوسقيعة وفتحي سرور وأيدا هذا الرأي على أن الغرامة الجبائية ذات طبيعة مختلطة بين صفتي العقوبة والتعويض ولا يقضي بها إلا بناء على طلب الإدارة المختصة (إدارة الضرائب) <sup>4</sup> فالدعوى الجبائية تجع بين بعض خصائص الدعوى الجزائية وبين بعض خصائص الدعوى المدنية، دون أن تكون لا هذه ولا تلك وإنما يغلب عليها تارة الطابع الجزائي وتارة الطابع المدني<sup>5</sup> كما أخذت المحكمة العليا بالجزائر بهذا الرأي بشأن المخالفات الضريبية في قرار بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجرح و المخالفات قسم الثالث في قضية رقم 136291 ، نقضت فيه قرار من مجلس قضاء تلمسان الذي وصف فيه دعوى الضرائب، بأنها دعوى مدنية واعتبر الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدي إلى إدارة الضرائب، وانتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة وإن خالطها التعويض، ومن ثمة لا يجوز الحكم بها إلا بناء على طلب إدارة الضرائب<sup>6</sup> لم يسلم هذا الرأي أيضا من النقد، حيث ذهب معارضوه إلى القول بأنه يمثل حلا ناقصا ولا يقدم معيارا حاسما بين ما يخضع من الآثار لأحكام التعويض، وما تجري عليه أحكام العقوبة<sup>7</sup> فهذه المبالغ إما عقوبة وإما أنها تعويضاً ولكل

<sup>1</sup> - المرصفاوي أحسن صادق ، مرجع سابق ، ص 169 .

<sup>2</sup> - سرور أحمد فتحي :الجرائم الضريبية ، نفس المرجع ، ص 169 .

<sup>3</sup> - عبيد رؤوف مبادئ: القسم العام من التشريع الجنائي دار الفكر العربي ، 1979 ، ص 719 .

<sup>4</sup> - سرو أحمد فتحي: الجرائم الضريبية، نفس المرجع ، ص 202 .

<sup>5</sup> - بوسقيعة أحسن: الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية المجلة القضائية للمحكمة العليا العدد 02، 1994 ، ص 238 .

<sup>6</sup> - السبتى فارس :مرجع سابق، ص 337 .

<sup>7</sup> - محمد عوض: مرجع سابق، ص 204 .

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

منهما صفة تستبعد صفة أخرى ولذلك يجب الاختيار بين هاتين الصفتين<sup>1</sup> رأينا الخاص في هذه المسألة أنه رغم قرار المحكمة العليا السابق ذكره الذي قام بتغليب الصفة المختلطة على الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية، ورغم أن المنادى به فقها هو أن الغرامة الجبائية ذات طبيعة مختلفة تجمع بين العقوبة والتعويض، إلا أنه في رأينا نميل أكثر إلى الرأي القائل بأنها تعويض مدني بحت، لأنه في رأينا ما هي إلا تعويض عن الضرر الذي أصاب الخزينة العمومية من جراء التهرب الضريبي، وكون أن المحاكم الجزائية هي التي تحكم أو تقضي بهما، فلا يوجد في القانون ما يمنع المشرع من إعطاء المحاكم الجزائية هذا الاختصاص، بحكم أن الدعوى الجبائية هي دعوى مدنية متصلة بالدعوى العمومية، فنحن مع الرأي القائل بوجود عدم خلط الأمور بين الطبيعتين، ويتعين إبراز ما إذا كانت الغرامة الجبائية عقوبة أم تعويض مدني في القوانين الجبائية لرفع اللبس والخلط القائم لأن من أسباب صعوبة تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية هي صياغة النصوص القانونية الجبائية الناطقة بالغرامات، فأحيانا تستعمل عبارة... " الغرامة المعاقب بها "... ويفهم منها أنها عقوبة، وأحيانا أخرى عبارة... " تطبق غرامة مساوية ل... أو كحد أدنى "... ويفهم منها أنها تعويض لأنه ترك السلطة التقديرية للقاضي في تحديد قيمتها، ففي رأينا كان من الأجدر أن تكون صياغته القانونية كالتالي: "... بالنسبة للعقوبات الجبائية يقدر تعويض بغرامة تقدر ب...". لأن مسألة الطبيعة المزدوجة أو المختلطة هي استحداث أمر لا أساس له من القانون.

### أولا- الغرامات الجبائية:

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

#### 1 - عقوبات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

إن أول غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة مالية محددة بـ 30.000 دج نتيجة مخالفة الإجراءات الجبائية حسب المادة - 194 ف1 قانون الضرائب المباشرة، كما تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بها الذي لم يقدم التصريح السنوي، إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، بمضاعفة المبلغ لمفروض عليه بنسبة 25 % المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة كما تخفض هذه الزيادة عند تقديم التصريح السنوي بعد انقضاء الآجال المحددة في غضون الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء هذه الآجال، وذلك بنسبة 10 % إذا لم تتعدى مدة التأخير شهروا واحد، وإلى 20 % إذا كانت مدة التأخير شهرين المادة

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

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

322 قانون الضرائب المباشرة، كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات السنوية التي تحمل عبارة " لا شيء " néant الغرامات التالية :

2.500 دج عندما تكون مدة التأخير شهر واحد.

5.000 دج عندما يتجاوز التأخير شهر واحد وأقل من شهرين.

10.000 دج عندما يفوق التأخير شهرين.

عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الأسس والعناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة، تصريحاً ناقصاً أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق المتملص منها المادة 193 من ق ض م كالتالي:

- نسبة % 10 إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها تقل عن 50.000 دج أو تساويه.

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

- نسبة % 25 إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج و في حين محاولة استعمال مناورات وطرق تدليسية تطبق زيادات تقدر ب:

- نسبة % 100 إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنوياً أقل من 5.000.000 دج أو ما يساويه.

- نسبة % 200 إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنوياً أكثر من 5.000.000 دج.

كما أن عدم التصريح بالعمولات والمكافآت عن الوساطة والإنقاصات والأتعاب ومختلف المكافآت الأخرى التي تدفع لهؤلاء الأشخاص الذين لا يكشفون عن هويتهم ضمن الشروط المقررة في المادة 176<sup>1</sup> بدفع غرامة جبائية تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل الإجمالي على المبالغ المدفوعة أو الموزعة، أما في حالة الرسوم المغفلة، فإن الغرامة الجبائية المعاقب بها تكون دائماً مساوية لثلاث مرات مبلغ هذه الرسوم دون أن تقل عن 5000 دج المادة - 303 ف - 3 ق ض م أما المادة 304 قانون الضرائب المباشرة تعاقب بغرامة جبائية تتراوح من 10.000 دج إلى 30.000 دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين معاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم ، و في حالة التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع الأعوان من إجراء الرقابة تحدد الغرامة ب 50.000 دج، وتضاعف 03 مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين وكان المحل دائماً مغلق ، و جاءت المادة 306 ق ض م تعاقب عن المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أو خبير، وبصفة أعم كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها:

1.000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه.

2.000 دج عن المخالفة الثانية.

<sup>1</sup> - المادة 176 : من قانون الضرائب المباشرة تنص على " يجب على مسيري المؤسسات و المكلفين بالضريبة الذين يحققون ارباحاً من ممارسة مهنة غير تجارية ، و الذين يدفعون أثناء ممارسة مهنتهم ، اتعاباً و ائام عن براءات رخص و علامات الصنع و المصاريف المساعدة التقنية و المقر و غيرها من المكافآت إلى أشخاص لا ينتمون إلى مستخدميهم المؤجرين ، ان يصرحو بهذا المبالغ في الكشف بيبين القاب المستفيدين و اسماءهم و رقم التعريف الجبائي الخاص بالمستفيدين و عناوينهم و مبالغ التي قبضتها كل مستفيد ، يجب إرفاق هذا الكشف بالتصريح السنوي .

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

### 2 - عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة<sup>1</sup>:

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

#### أ- عقوبات ثابتة<sup>2</sup>:

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

#### ب - عقوبات نسبية :

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

1 - أحمد فتحي سرور: الجرائم الضريبية، المرجع السابق، ص 162.

2 - المادة 523 : من قانون الضرائب الغير مباشرة.

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

الأشخاص المثبت اتهامهم في إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة جبائية من 1.000 إلى 10.000 دج، و في حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي دائما ثلاث أضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل من 5.000 دج المادة 546 من قانون الضرائب الغير المباشرة.

### 3 - عقوبات قانون الرسم على رقم الأعمال:

جاءت المادة 114 من قانون الرسم رقم الاعمال على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 إلى 2.500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1.000 دج إلى 5.000 دج، وفي حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60<sup>1</sup>، من هذا القانون، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر ب 1.000 دج ، تطبق عليها غرامة جبائية تقدر ب1.000 دج، و كل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61<sup>2</sup> ، من هذا القانون تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و 5.000 دج ، إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف أو إذا طبق الخصم في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة 116 من قانون الرسم رقم الاعمال النسب الآتية:

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

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

<sup>2</sup> - المادة 61: من ق الرسم على الاعمال تنص على " الاشخاص او الشركات الذين ينجزون اشغال عقارية و ضع لوحات إشهارية طول مدة النشاط تبرز اسمهم و لقبهم ، عموان الشركة او المقاول ، طبيعة الاشغال .... الخ "

### 4 - عقوبات قانون الطابع:

إن كل غش أو محاولة للغش بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نيتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها، غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج وهذا حسب المادة 33 قانون الطابع، أما المادة 35 ف 2 قانون الطابع، نصت على أن العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم تكون الغرامة المترتبة تساوي دائماً خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج، والمادة 37 قانون الطابع كذلك نصت على أن من يجعل بأي طريقة كانت الأعدان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم ويعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.

أما المادة 90 قانون الطابع جعلت كل مخالفة لأحكام دفع طابع الأوراق القابلة للتداول أوغير القابلة للتداول بغرامة تتراوح بين 500 إلى 5.000 دج، كما جاءت المادة 91 قانون الطابع التي نصت على أن تطبق نفس الغرامة المنصوص عليها في المادة 90 أعلاه بالتزامن على المكتتب أو القابل أو المستفيد أو المظهر الأول للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع، وذلك في حالة مخالفة أحكام المواد 77 إلى 86 قانون الطابع، في حين المادة 106 ق ط جاء فيها أنه كل مخالفة لأحكام المواد 19، 100، 101 من قانون الطابع<sup>1</sup> يعاقب بغرامة تقدر ب:

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

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

<sup>1</sup> - المادة 19: من قانون الطابع المتعلقة بأخير في دفع الرسوم المعلقة في الاجال المحددة قانونا .  
- المادة 100: من قانون الطابع المتعلقة بخضوع السندات بمختلف انواعها لرسم الطابع .  
- المادة 101: من قانون الطابع المتعلقة بإستحقاق لكل عقد او إيصال او مخالفة او إبراء .

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

- على كل مخالفة لأحكام المادة 11 من قانون الطابع أن تكون علامة الطابع مشوهة أو أن تغطي بكتابة .

- على كل عقد عرفي مخالف لأحكام المادتين 12 و 13 الورق المدموغ الذي سبق استعماله من أجل تحرير أي عقد لا يجوز استعماله لعقد آخر، ولا يمكن أن يعد عقداً الواحد تلو الآخر ولا أن تسلم صورة عنهما في نفس الورقة المدموغة .  
-على مخالفة أحكام المادة 15 من نفس القانون السابق إن كشف المصاريف التي يعدها كتاب الضبط والموثوقون والمستكتبون يجب أن يبين فيها بصفة واضحة في عمود خاص مبلغ الرسوم المدفوعة إلى الخزينة.

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

### 5 - عقوبات قانون التسجيل:

تنص المادة 49 قانون التسجيل على أن كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أو أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 أعلاه<sup>1</sup> ، تترتب عليه شخصياً رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة، ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلاً عن ذلك خاضعاً لغرامة تتراوح من 1.000 دج إلى 10.000 دج، أما المادة 120 ق ت فنصت على أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون دائماً مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج.

### 6 - عقوبات قانون الإجراءات الجبائية:

المادة 62 منه نصت على أنه يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 500 إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 ، التي يتعين عليها تقديمها وفقاً للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، كما ان القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29/12/2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 المادة 45 منه ، نص أنه في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين، كشفاً بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 224 ف 1 قانون

<sup>1</sup> - المادة 48 :من ق التسجيل " لا يمكن فتح اي خزانة مقصورة خزانة مؤجرة من قبل شخص بعد الوفاة سواء من قبل المؤجر او من قبل احد المؤجرين إلا بحضور الموثق الذي استدعى لهذا الغرض ....و يخبر الموثق المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً بالمكان و اليوم و الساعة الفتح 08 ايام كاملة مسبقاً .

الضرائب المباشرة تطبق عليهم غرامة جبائية تقدر ب 30.000 دج إلى 400.000 دج و تطبق نفس الغرامة عندما يتضح أن المعلومات الواردة في كشف الزبائن غير صحيحة.

### 7- المصادرة : LA CONFISCATION

فقد انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة، فالمصادرة هي إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لمالكها أو صاحبها بغير مقابل<sup>1</sup> كما نصت المادة 15 من قانون العقوبات على تعريف المصادرة بأنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة، فالمصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تؤول إلى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار<sup>2</sup> ، لقد نصت القوانين الجبائية على المصادرة في نص المادة 525 قانون الضرائب غير المباشرة بقولها أن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 من نفس القانون، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء وسائل التزوير المحددة قانونا، وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64 و 66 من هذا القانون<sup>3</sup> و تعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآلات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة، و كما نصت المادة 531 ق ض غ م كذلك على أن استعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع يمكن أن تؤدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات، وبالرجوع إلى أحكام المادتين 209 و 210 نجدها تؤدي بنا إلى تطبيق المادة 213 من نفس القانون وهو الحكم بالمصادرة عليها بالمادة 25 من قانون العقوبات في الجرائم المحددة في هذا القسم المتعلق بتقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات<sup>4</sup>، غير أنه لا يكون قابلا للمصادرة حسب المادة 15 من قانون العقوبات ما يلي:

- محل السكن اللازم لإيواء الزوج والأصول والفروع من الدرجة الأولى للمحكوم عليه إن كانوا يشغلونه فعلا.

- الأموال المشار إليها في الفقرة من 01 إلى 08 من المادة 378 لقانون الإجراءات المدنية.

- المداخل الضرورية لمعيشة الزوج وأولاد المحكوم عليه وكذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالته، لكي يتم الحكم بالمصادرة يجب أن تكون الأشياء محل المصادرة قد ضبطت

<sup>1</sup> - عبيد رؤف ، مرجع سابق ، ص 868 .

<sup>2</sup> - محمد عامر أبو بكر الصديق ، مرجع سابق ، ص 237 .

<sup>3</sup> - المادة 64 و 66 : من قانون الضرائب غير المباشرة تتعلق بواجبات حائز الاجهزة اتجاه ادارة الضرائب .

<sup>4</sup> - المادة 25 : من قانون العقوبات " يجوز ان يؤمر بمصادرة الأشياء المضبوطة كندبير من تدابير الامن إذا كانت صناعتها أو إستعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها يعتبر جريمة .

## الفصل الثاني: الإجراءات القضائية في مجال التهرب الضريبي

فعلا وقت صدور الحكم، فلا يجوز الحكم مقدما بمصادرة أشياء يكون ضبطها لاحقا، إنه حسب المادة 15 ف 3 من قانون العقوبات، للمحكمة أن تأمر بمصادرة الأشياء التي تعملت أو كانت ستتعلم في تنفيذ الجريمة في حالة إصدار الحكم في جنابة أو التي تحصل منها ولا يجوز الأمر بمصادرة الأشياء في حالة الحكم في جنحة أو مخالفة إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك، كما أن المصادرة لا تشمل الأشياء المملوكة للغير إلا إذا تعلق الأمر بتدبير من تدابير الأمن قضي به وفقا لأحكام المادة 25 من قانون العقوبات أو بنص صريح في القانون، فالمصادرة كتدبير أمن تختلف عن المصادرة كعقوبة تكميلية من عدة نقاط أهمها<sup>1</sup> :

- المصادرة كتدبير وقائي يحكم بها ولو لم تكن هناك أية عقوبة أصلية في حالة قضاء ببراءة المتهم في حين لا يمكن الحكم بها كعقوبة تكميلية إلا إذا قضت المحكمة بعقوبة أصلية.
- المصادرة كتدبير أمن وقائي وجوبية، لا خيار للمحكمة فيها، في حين المصادرة كعقوبة تكميلية هي جوازية إلا إذا نص القانون صراحة بوجوبيتها.
- المصادرة كتدبير وقائي يجب الحكم بها في جميع الأحوال ولو لم تكن الأشياء لمضبوطة ملك المتهم أو محل نزاع في ملكيتها بين المتهم والغير، بينما المصادرة كعقوبة تكميلية ينبغي أن لا تخل بحقوق الغير حسن النية .

<sup>1</sup> - السبتي فارس ، مرجع سابق ، ص 340.

الضريبة اليوم وسيلة لتحقيق التنمية الشاملة، ويبرز الدور الفعال لها باعتبارها أنجع وسائل لتحقيق عدالة اجتماعية، لارتكازها أساسا على الحد من الفوارق الاجتماعية السائدة عن طريق إعادة توزيع الإيرادات والثروات بين أفراد المجتمع، إضافة إلى كونها أداة فعالة لمختلف الظواهر الاقتصادية العامة من تضخم وركود وتأثيرها على المؤشرات الأخرى التي من بينها الادخار والاستثمار والإنتاج، مما يجعل التهرب من دفعها يضع حدا لأهم عنصر في مالية الدولة.

إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة في إستعمال الطرق الإحتيالية ولمجابهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تنم الوضعية الاقتصادية المزرية وعدم مرونة و إستقرار القوانين، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه، فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة.

وإذا كانت الرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي من أنجع الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة، وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني، لذلك على المشرع أن يضع نصوص محكمة بشأن الضريبة لتفادي الثغرات، إلى جانب تكثيف الإمكانيات البشرية والمادية لمجابهة هذه الجريمة، و إتخاذ المقومات الأساسية التي من أهمها مايلي:

### الاقتراحات :

- 1- وجود جهاز ضريبي على درجة عالية من الكفاءة و أن توفر لأعضائه كافة الضمانات التي توفر لهم الحرية و الاستقلال في العمل.
  - 2 - نشر الوعي الضريبي بين الممولين بكافة وسائل الإعلام و الندوات.
  - 3 - تحديد حد الإعفاء الهي يتناسب مع مستوى المعيشة و ارتفاع مستوى الأسعار.
  - 4 - إجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة و مراقبتها في كل وقت على التعامل بالفاتورة لتسهيل عملية المراقبة.
  - 5 - التنسيق ما بين الإدارات و استخدام الإعلام الآلي لتسهيل عمليات المتابعة.
  - 6 - يجب مراعاة الدقة في تحديد معدلات الضريبة و أن يتم هلك بعد القيام بدراسة شاملة و تحديد العبء الضريبي المطلوب توزيعه.
  - 7 - إحكام منافذ التهرب، إذ أن التهرب من الأداء الضريبة لنوع معين من الضرائب يعني التهرب من كافة أنواعها، مما يخل بعدالة التوزيع العبء الضريبي.
- هذه الاقتراحات التي أرى و وجوب توفرها إذا ما أريد من المراقبة الجبائية أن تكون فعالة ومجدية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

### - قائمة المصادر و المراجع :

#### اولا – الدستور و القوانين :

01 – دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، يتعلق باصدار التعديل الدستوري ، المصادق عليه في استفتاء اول نوفمبر سنة 2020 .

02 – قانون الضرائب الغير مباشرة معدل و متمم إلى غاية قانون المالية التكميلي ، سنة 2021 ، أمر رقم 104-76 مؤرخ في 07 من ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 1976/12/09 يتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة .

03 – قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2022 ملحق الأمر 101-76 المؤرخ في 1976/12/09 المعدل و المتمم و الملغى و المعوض بالمادة 38 من قانون 36-90 المؤرخ في 19990/12/31 متضمن قانون المالية لسنة 1991 ، و ذلك بموجب المادة 54 من المرسوم التشريعي 04-92 المؤرخ في 1992/10/11 و المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1992 المعدلة بموجب المادة 93 من مرسوم تشريعي 93-18 المؤرخ في 1993/12/29 و المتضمن قانون المالية لسنة 1994 ، و المعدل و المتمم لقوانين المالية و قوانين المالية التكميلية إلى غاية قانون المالية لسنة 2022 .

04 – قانون الإجراءات الجبائية مستحدث بالمادة 40 من قانون رقم 21 – 01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 و المادتين 60 و 72 من قانون رقم 11 – 02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 معدل و متمم بقوانين المالية و قوانين المالية التكميلية إلى غاية قانون المالية 2022 .

05 – قانون التسجيل معدل و متمم بقوانين المالية و قوانين المالية التكميلية إلى غاية قانون المالية 2022 يضمن قانون التسجيل .

## المراجع

06 – قانون الطابع أمر رقم 76 – 103 المؤرخ في 17 من ذي الحجة عام 1396 الموافق لـ 1976/12/09 يتضمن قانون الطابع معدل و متم إلى غاية قانون المالية لسنة 2022 .

07 – قانون الرسوم على رقم الأعمال ملحق الأمر رقم 102 – 76 المؤرخ في 1976/12/06 ملغى و معوض بالمادة 65 من قانون رقم 36-90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، المعدلة بالمادة 94 من المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 1993/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 1994 و بالمادة 109 من الأمر رقم 03-94 المؤرخ في 1994/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1995 ، و معدل و متم بقوانين المالية و قوانين المالية لسنة 2022 .

### ثانياً : الكتب .

01 – أحسن بوسقيعة : المنازعات الجمركية في ضوء الفقه و الإجتهد القضاء الجديد في قانون الجمارك ، دار الحكمة ، دون ط ، الجزائر سنة 1998 .

02 – أمزيان عزيز : المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، دون ط الجزائر ، سنة 2005 .

03 – الشورباجي البشري : جرائم الضرائب و الرسوم ، دار الجامعات المصرية ، ط01 ، الإسكندرية سنة 1972 .

04 - خلاصي رضا : النظام الجبائي الجزائري الحديث ، ج 1 ، دار هومه ، دون ط الجزائر ، سنة 2005 .

05 – سعيد عبد العزيز عثمان ، شكري رجب الحشماوي : إقتصاديات الضرائب ، دار الجامعية ، دون ط ، إسكندرية 2008 .

06 – سليمان عبد الله : شرح قانون العقوبات الجزائري قسم خاص ، ديوان المطبوعات المحلية ، الجزائر سنة 1989 .

07 – بغدادي مولاي ملياني : الإجراءات الجبائية في التشريع الجزائري ، المؤسسة الوطنية للكتاب ، الجزائر ، 1992 .

## المراجع

- 08 – بوسقيعة أحسن : الوجيز في قانون الجزائي الخاص ، ج 01 ، دار هومة ، 2009 .
- 09 – السبتي فارس : المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري ، دار هومة ، سنة 2008 .
- 10 - سرور أحمد فتحي : الجرائم الضريبية ، القاهرة ، سنة 1990 .
- 11 – سرور أحمد فتحي : الوسيط في قانون العقوبات ، القسم الخاص ، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة ، دار النهضة العربية ، سنة 1972 ..
- 12 – المرصفاوي حسن صادق : التجريم في تشريعات الضرائب ، ط 01 ، دار المعارف مصر ، سنة 1963 .
- 13 – المساعدة صدقي أنور محمد : المسؤولية الجزائية عن الجرائم الإقتصادية ، دار الثقافة ، عمان ، سنة 2007 .
- 14 – مصطفى محمود محمود : الجرائم الإقتصادية في القانون المقارن ، ج 1 ، الأحكام العامة و الإجراءات الجبائية ، ط 2 ، القاهرة ، سنة 1979 .

### ثالثا : الرسائل الجامعية .

- 01 – بوعزيزي رضا : التهرب الضريبي في الجزائر، سنة 1992 - 1996 رسالة الماجستير، علوم إقتصادية ، الجزائر، سنة 1999 .
- 02 – مراد ناصر : فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب – دراسة حالة الجزائر سنة 2002 .

### رابعا : المقالات .

- 01 – بوسقيعة أحسن : المخالفة الضريبية ، الغش الضريبي ، المجلة القضائية ع 1 ، المحكمة العليا، سنة 1998 .
- 02 – بوسقيعة أحسن : الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية ، المجلة القضائية ع 2 المحكمة العليا ، سنة 1994 .

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

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

تقرير التحقيق  
(في مجال الوعاء)

1- تعيين المكلف بالضريبة :

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

2- إثبات المخالفة :

- المصلحة التي عاينت المخالفة :
- طبيعة الطرق التليسية :

3- تأسيس الضريبة :

- طبيعة ومبلغ الضريبة الخاصة بكل سنة :
- نسبة ومبلغ الغرامة المفروضة :
- رقم الجدول وتاريخ إدراجه في التحصيل :

4- رأي رئيس مكتب المنازعات القضائية :

5- رأي نائب المدير للمنازعات :

6- قرار مدير الضرائب بالولاية :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

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

تقرير التحقيق  
(في مجال التحصيل)

1- تعيين المكلف بالضريبة :

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

2- إثبات المخالفة :

- المصلحة التي عاينت المخالفة :
- طبيعة المخالفة :

3- تحديد الدين الجبائي :

4- تحديد الإجراءات المتبعة من أجل التحصيل :

5- رأي رئيس مكتب المنازعات القضائية :

6- رأي نائب المدير للمنازعات :

7- قرار مدير الضرائب بالولاية :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

المديرية الجهوية للضرائب .....

مديرية الضرائب .....

رقم \_\_\_\_\_

إلى السيد

رئيس اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية

الموضوع : طلب رأي مطابق من أجل إيداع شكوى جزائية.

قضية : السيد .....

المراجع :

- المواد : 14 ، 17 ، 21 ، 26 و 29 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة ، على التوالي ، للمواد : 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 119 من قانون التسجيل ، 34 من قانون الطابع ، 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و 534 من قانون الضرائب غير المباشرة؛
- المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012؛
- المقرر رقم 216 المؤرخ في 26-02-2012، المتضمن إنشاء ، وتشكيله و سير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية .

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

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

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

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

في : .....

إلى السيد عميد قضاة التحقيق  
لدى محكمة .....

الموضوع : شكوى جزائية من أجل تهمة الغش الضريبي.  
المرجع : - (حالة جريمة متعلقة بالوعاء) : المادتان 303 و 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادتان 117 و 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.  
- (حالة جريمة متعلقة بالتحصيل) : المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة.

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

طرفا شاكيا.

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

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

و ضد كل شخص يكشف عنه التحقيق.

أطرافا مشتكى منها

\* يجب التطرق بكامل التفاصيل إلى :

- طبيعة الجريمة (جريمة متعلقة بالوعاء أو بالتحصيل).
- كيفية معاينة الجريمة.
- الإجراءات الإدارية المتخذة (التبليغ ، الإصدار ، التسوية ، الجدول ، ...)
- المبلغ المتصل منه الخاص بكل سنة على حدا مضافا إليه مبلغ الغرامة بالتفصيل.
- سمعة المكلف بالضريبة و تعنته تجاه الإلتزامات الجبائية المفروضة على عاتقه.

\* يجب إرفاق الشكوى بـ :

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

\* يجب المطالبة بمباشرة الدعوى العمومية من أجل الغش الضريبي والتأسس كطرف مدني .

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

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

في : .....

إلى السيد وكيل الجمهورية  
لدى محكمة .....

الموضوع : شكوى جزائية من أجل تهمة الغش الضريبي.  
المرجع : - (حالة جريمة متعلقة بالوعاء) : المادتان 303 و 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادتان 117 و 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.  
- (حالة جريمة متعلقة بالتحصيل) : المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة.

لفائدة : مديرية الضرائب ..... ممثلة عن طريق مديرها.  
الكائن مقرها .....  
ضد : - (حالة شخص طبيعي) : السيد ..... ، المولود بتاريخ ..... بـ ..... ، ابن ..... و .....  
المتمثل نشاطه في .....  
- (حالة شركة) : السيد ..... الساكن بـ ..... مسيرا لشركة ..... المتمثل نشاطها في ..... الواقع مقرها بـ ..... المسجلة تحت التعريف الجبائي رقم ..... والمادة رقم ..... الحائزة على السجل التجاري رقم ..... الصادر بتاريخ .....

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

و ضد كل شخص يكشف عنه التحقيق.

أطرافاً مشتكى منها

\* يجب التطرق بكامل التفاصيل إلى :

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

\* يجب إرفاق الشكوى بـ :

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

\* يجب المطالبة بمباشرة الدعوى العمومية من أجل الغش الضريبي .

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

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

ق ر ر

رقم ..... م ض ... بتاريخ .....

إن مدير الضرائب لولاية .....

- بمقتضى قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتم لا سيما المادتين 104 و 104 مكرر منه ؛
- نظرا للشكوى الجزائية المرفوعة أمام السيد (وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق ، حسب الحالة) لدى محكمة ..... بتاريخ ..... من طرف السيد مدير الضرائب لولاية ..... ضد السيد .....
- نظرا لطلب سحب الشكوى المقدم من طرف السيد ..... بتاريخ ..... ؛
- نظرا لوصولات التسديد الحاملة رقم ..... المؤرخة في ..... المتعلقة بدفع 50% من المبلغ الكلي للحقوق والغرامات موضوع الشكوى الجزائية.
- نظرا لرزنامة الدفع المكتتبة من طرف قابض الضرائب .....

ب ق ر ر

**مادة وحيدة:** تسحب الشكوى الجزائية المرفوعة أمام السيد ..... (وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق ، حسب الحالة) لدى محكمة ..... ، من طرف مديرية الضرائب لولاية ..... بتاريخ ..... ضد السيد ..... ، وذلك بعد دفع مبلغ 50% من مجموع الحقوق والغرامات موضوع المتابعة الجزائية و اكتتاب رزنامة دفع طبقا لأحكام المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

مدير الضرائب لولاية .....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

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

في : .....

إلى السيد .....  
(وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق أو قاضي الحكم، حسب الحالة)  
لدى محكمة .....

الموضوع : طلب سحب شكوى جزائية مرفوعة من أجل الغش الضريبي ضد السيد .....  
المراجع :- المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية.  
- المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية.

طبقا لأحكام المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية. فإنه يمكن للمدير الولائي للضرائب سحب الشكوى الجزائية المرفوعة من أجل الغش الجبائي وذلك في حالة دفع 50% من مجموع الحقوق والغرامات موضوع المتابعة الجزائية واكتتاب رزنامة دفع .

ونظرا لتسديد السيد ..... لمبلغ ..... دج ، والذي يمثل 50% من مجموع الحقوق والغرامات موضوع الشكوى الجزائية المرفوعة ضده من طرف مديرية الضرائب لولاية ..... ، بتاريخ ..... ، أمام السيد ..... (وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق ، حسب الحالة) ، لدى محكمة .....

تلتمس من سيادتكم :

سحب الشكوى المرفوعة ضد السيد ..... ، وانقضاء الدعوى العمومية باعتبار أن هذه الأخيرة تنتضي بسحب الشكوى إذا كانت هذه الشكوى سببا في تحريكها ، وذلك حسب مقتضيات المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية.

مدير الضرائب لولاية .....

الملحق أ

البطاقة التقنية للشكاوى  
قضية رقم ...../سنة .....

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

2- صفة الشخص المتابع : .....

3- نوعية النشاط : .....

4- العنوان : .....

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

6- طريقة إثبات المخالفة : .....

7- طبيعة المخالفة :

غش جبائي

الإمتناع عن الدفع أو تنظيم الإعسار

حقوق الضمان

8- السند القانوني :

9- تاريخ إيداع الشكاوى :

10- المحكمة التي تم اللجوء إليها في أول درجة :

11- الجهة القضائية التي تم إيداع الشكاوى أمامها :

وكيل الجمهورية

قاضي التحقيق

12- طبيعة الضرائب المتملص منها :

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



الإسم ، اللقب والمقر الإجتماعي : .....

العنوان : .....

رقم وتاريخ البطاقة التقنية : .....

الحكم الصادر عن أول درجة :

- تاريخ الحكم : .....

- مبلغ الضرائب المحصلة عند هذا التاريخ : .....

- مضمون الحكم : .....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

الملحق ج

الإسم ، اللقب والمقر الإجتماعي : .....

العنوان : .....

رقم وتاريخ البطاقة التقنية : .....

الطعن بالإستئناف:

- تاريخ الإستئناف : .....

- الطرف المستأنف : .....

- الجهة القضائية المرفوع أمامها الإستئناف : .....

- النقاط المثارة أثناء الإستئناف:

.....

.....

.....

الملحق 12

الإسم ، اللقب والمقر الإجتماعي : .....

العنوان : .....

رقم وتاريخ البطاقة التقنية : .....

صدور القرار الفاصل في الاستئناف :

- تاريخ القرار : .....

- مبلغ الضرائب المحصلة عند هذا التاريخ : .....

- مضمون القرار : .....

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

الملحق هـ

- الإسم ، اللقب والمقر الإجتماعي : .....
- العنوان : .....
- رقم وتاريخ البطاقة التقنية : .....

الطعن بالنقض:

- تاريخ الطعن بالنقض : .....
- الطرف الطاعن : .....
- مبلغ الضرائب المحصلة عند هذا التاريخ : .....
- النقاط المثارة أثناء الطعن بالنقض : .....

الملحق و

الإسم ، اللقب والمقر الإجتماعي : .....

العنوان : .....

رقم وتاريخ البطاقة التقنية : .....

صدور قرار المحكمة العليا :

- تاريخ القرار : .....

- مضمون القرار : .....

.....

.....

.....

.....

.....

.....



Tableau CX .REP 2 : Nombre de dépôts de plaintes réparties par nature d'infraction et par branche d'activité  
Situation enregistrée uniquement au cours de l'année ..... ou du semestre .....

Nature d'infraction	Fraude fiscale (assiette)		Défaut de paiement (recouvrement)		Infractions relatives droits de (métaux précieux)		Total	
	Instances au 01/01/...	Dépôts de plaintes engagés en 31/12/...	Instance au 01/01/...	Dépôts de plaintes engagés en 01/01/...	Instances au 31/12/... (*)	Dépôts de plaintes engagés en 31/12/...	Instances au 31/12/...	Dépôts de plaintes engagés en 31/12/...
Importation								
Commerce de gros								
Commerce multiple								
Travaux publics								
Fabrication /transformation								
Prestations de services								
Bijoutiers								
Autres								
<b>TOTAL</b>								

(\*) :

- Les instances demandées concernent uniquement les instances :
  - devant le procureur de la république ou le Juge d'Instruction,
  - devant le tribunal correctionnel,
- Les instances d'appel et de cassation ne sont pas concernées par ce tableau.

Tableau CX, REP 3 : Situation des renvois des affaires devant les juridictions de jugement – uniquement au cours de .....

Nombre total des affaires renvoyées devant les Juridictions de jugement	Nombre total des affaires renvoyées devant le tribunal correctionnel (délit)	Nombre total des affaires renvoyées devant le tribunal criminel (crime)

Tableau CX, REP 4 : Jugements rendus par le tribunal correctionnel (délit) répartis par nature de condamnation  
Situation enregistrée uniquement au cours de .....

Nature de la condamnation	Condamnation ferme	Condamnation avec sursis	Total
01 Mois			
02 Mois			
03 Mois			
04 Mois			
05 Mois			
06 Mois			
..... Mois			
..... Mois			
01 Ans			
02 Ans			
03 Ans			
05 Ans			
Amende			
acquittement			
Non lieu			
Total			

Tableau CX, REP 5 : jugements rendus par le tribunal criminel (crime) répartis par nature de condamnation  
Situation enregistrée uniquement au cours de .....

Nature de la condamnation	Condamnation ferme	Condamnation avec sursis	Total
01 Mois			
..... Mois			
..... Mois			
..... Mois			
..... Mois			
..... Mois			
..... Mois			
01 an			
..... Ans			
..... Ans			
..... Ans			
.....Ans			
amende			
acquitement			
Non lieu			
Total			

# فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	البسمة
أ	اهداء
ب	شكر و التقدير
01	المقدمة
05	<b>الفصل الأول الاجراءات الاولية المتبعة في مجال التهرب الضريبي</b>
06	المبحث الأول : الاطار القانوني المنظم للدعوى الجزائية في مجال التهرب الضريبي
06	المطلب الأول : اركان جريمة التهرب الضريبي
07	الفرع الأول : الركن المادي
10	الفرع الثاني : الركن المعنوي
11	المطلب الثاني : التكييف القانوني لجريمة التهرب الضريبي
12	الفرع الأول : المخالفات الضريبية
16	الفرع الثاني : الجنح الضريبية
24	المبحث الثاني : إجراءات إيداع ملف شكوى من طرف مصالح الولائية للضرائب
24	المطلب الأول : إقتراح و تكوين ملف المتابعة الجزائية
25	الفرع الأول : مصلحة الوعاء و التحصيل
25	الفرع الثاني مصلحة المراقبة و الضمان الجبائي
27	المطلب الثاني : تكوين ملف إيداع الشكوى من طرف مصالح مديرية للضرائب
27	الفرع الأول : تسجيل و دراسة ملف إيداع شكوى
28	الفرع الثاني : تحرير شكوى
30	<b>الفصل الثاني : الاجراءات القضائية المتبعة في مجال التهرب الضريبي</b>
31	المبحث الأول : الوسائل الاجرائية في التهرب الضريبي
31	المطلب الأول : إثبات جريمة التهرب الضريبي
31	الفرع الأول : وسائل الاثبات
35	الفرع الثاني : تقدير و سائل الاثبات
37	المطلب الثاني : مباشرة الدعوى العمومية و الجبائية لجريمة التهرب الضريبي
37	الفرع الأول : تحريك و مباشرة الدعوى العمومية و الجبائية
38	الفرع الثاني : الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي
39	المبحث الثاني : المتابعة القضائية في التهرب الضريبي
39	المطلب الأول : إجراءات المتابعة القضائية
39	الفرع الأول : المتابعة القضائية
45	الفرع الثاني : المسؤولية الجزائية

51	المطلب الثاني : العقوبات المقررة في مجال التهرب الضريبي
51	الفرع الاول : العقوبات الجزائية
57	الفرع الثاني : العقوبات الجبائية
68	الخاتمة
69	الملاحق
88	قائمة المراجع
92	الفهرس

## - ملخص:

كان اختيارنا لهذا الموضوع نتيجة لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي واتساع آثاره، وانتشاره الكبير في السنوات الأخيرة، فهو يهدد وجود النظام الضريبي، كما يفوت أموال طائلة على الخزينة العمومية مما يترتب عنه انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني.

هذا ما أدى بنا إلى طرح التساؤل ماهي الاجراءات الادارية و القضائية لمكافحة المتهربين الضريبيين؟

إن حاجة الدولة إلى المال تطورت مع تطور وظيفتها ولتيسنى لها إدارة وتسيير المرفق وتحقيق الصالح العام عليها البحث على مصادر تمويل دائمة ومستقرة لأن المصادر المؤقتة تترتب عنها نتائج سيئة تجعل الدولة تتحمل أعباء ثقيلة، لاسيما مع تعدد وظائف الدولة حيث بعد أن كان دورها يقتصر على الأمن الداخلي والدفاع و إقامة العدل أصبحت اليوم تغطي كل المجالات الحياتية من إقامة المشاريع إلى حماية الإقتصاد وتزويد الثروة الوطنية ونشر العلم وحفظ الصحة وتحسين ظروف معيشة السكان ومعالجة الأزمات، حيث تعتبر الضريبة المحور الذي يقوم حوله التهرب الضريبي، فالضريبة تعد عبئا على المكلف بها، بحيث لا يوجد لها مقابل مباشر وإنما يدفعها بإعتباره عضوا في المجتمع، ومن هنا تظهر فكرة التملص من الواجبات الجبائية وتفادي تحمل العبء الضريبي .

ولتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات وطرق مختلفة من البسيطة والعادية إلى تلك المعقدة وهذا ما يصطلح عليه التهرب الضريبي، وأسعى من وراء هذا البحث إلى فحص ظاهرة التهرب الضريبي و إزالة الغموض والإبهام والتشابه لفك تعقيدات وآليات هذه الظاهرة.

عرض المجهود القانوني في مجال التهرب الضريبي وذلك بتحليل ظاهرة التهرب الضريبي، و العقوبات الادارية و القضائية المترتبة عنه ، والعوامل التي يقوم عليها، الآثار المترتبة، وضعية الإدارة الجبائية في الجزائر وعلاقتها بالمصالح والهيكل الأخرى، ووسائل مكافحته وطرق الوقاية على المستوى الوطني والدولي.

والهدف من هذه الدراسة هي مكافحة التهرب الضريبي من أجل ردعه و الحد منه ولو نسبيا، لأن تفاقم هذه الظاهرة تلح على البحث عن حلول فورية تمس النظام الجبائي بصفة خاصة والبيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية بصفة عامة.