

جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم الحقوق



جرائم التهرب الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري

مشروع مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص : قانون جنائي

تحت اشراف:

- بلمهدي ابراهيم

من اعداد:

- جعفر سميرة

الموسم الجامعي: 2017/2016

شكر:

ابدا كلامي بسم الله الرحمن الرحيم

قال الرسول عليه الصلاة والسلام

"من صنع اليكم معروفا فكافئوه فان لم تجدوا ما تكافئونه به فادعوا حتى تروا انكم كافأتموه"

رواه أبو داود.

الشكر اولاً لله عز وجل الذي وفقني لإنجاز هذه المذكرة فلا يطيب الليل الا بشكرك ولا يطيب النهار الا بطاعتك... ولا تطيب اللحظات الا بذكرك... ولا تطيب الاخرة الا بعفوك والى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة... ونصح الأمة... والى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

بكل الإحترام والتقدير يسرني أن أرفع أصدق وأخلص كلمات الشكر والعرفان للأستاذ "بالمهدي ابراهيم" الذي كان عوناً لي بعد الله في انجاز مشروع التخرج، الذي اثبت بمجهوداته الجبارة، ولم يبخل علياً بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لي في اتمام هذا البحث وقبل أن أمضي اقدم أسمى آيات الشكر والإمتنان والتقدير والمحبة اليه الذي أقول له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه وسلم:

"ان الحوت في البحر، والطير في السماء، ليصلون على معلم الناس الخير". وفي الأخير أسأل الله عز وجل أن يحفظه ويسدد خطاه وأن يتفضل عليه بالخير حيث كان، وأن يوفقه في أعماله.

ولا أنسى مسؤول مكتبة الداخلية "ميلود حشاني" فلك مني كل التقدير والوفاء والإخلاص، الذي لم يبخل علياً بشيء، أرسل لك شكراً من أعماق قلبي يا صاحب النفس الأدبية، وأتمنى له التوفيق في عمله.

إهداء:

في مثل هذه اللحظات يتوقف اليراع ليفكر قبل أن يخط الحروف ليحملها في كلمات...
تتبعثر الأحرف وعبثا أن يحاول تجميعها في سطور.

الى من كلله الله بالهيبه والوقار... الى من علمني العطاء دون انتظار إلى من أحمل اسمه
بكل افتخار... ارجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارك قد حان قطافها بعد طول انتظار
... وستبقى كلماتك نجوما أهتدي بها اليوم وفي الغد والى الأبد... والدي العزيز.

الى ملاكي في الحياة ... الى معن ي الحب والى معنى الحنان والتفاني... الى بسمه الحياة
وسر الوجود... الى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي الى أغلى الحبايب
أمي الحبيبة أطال الله في عمرك.

الى رفقاء دربي في هذه الحياة بدونكم لا شيء... معكم أكون أنا وبدونكم أكون مثل أي
شيء... في نهاية مشواري أريد أن اشكركم على م رافقتكم النبيلة الى من تطلعتما بنجاحي
بألمي اخوتي سمير وعقبة .

الى من أرى التفاؤل بعينهم... والسعادة في ضحكتهم الى شعلة الذكاء والنور...
الى الوجوه المفعمة بالبراءة ولمحبتكم لأزهرت أيامي وتفتحت براعم الغد أخواتي صابرينه،
أحلام، عبلة.

الى الروح التي سكنت روعي ابنة اختي الغالية لينة.
الى توأم روعي وصديقتي العزيزة التي عشت معها أجمل اللحظات صابرينه أتمنى لك
التوفيق في حياتك.

الى أزهار النرجس هاجر، سارة، اكرام، أسماء، حكيمة، رانية، دليلة.
الى الجوهرتان الغاليتان على قلبي حنان وتوتة وفقكم الله.

مقدمة

تلجأ الدولة لدعم التنمية الاقتصادية الى الضرائب وما ترده من أموال لتغذية ميزانيتها العامة، فلها دور كبير في رفع من عملية التنمية الاقتصادية اذ تلعب الضريبة دور مهم في تعبئة الموارد المالية للدول فهي بهذا تعد الركيزة الأساسية للنظام المالي والينابيع التي تستسقي منها الدولة الأموال اللازمة لسد نفقاتها، فهي أداة مهمة من أدوات السياسة المالية المعتمدة من قبل الدولة لسد فجوة الموارد المحلية واحتياجات المواطنين.

اذ يمكن من خلالها تحقيق التنمية الاقتصادية ومعالجة التضخم والركود وتمويل الخزينة العمومية، فالضريبة أداة تساهم في الإنعاش الاقتصادي، ومن أهم المصادر التي باتت الدولة تعتمد عليها لتمويل نفقاتها، فهي مساهمة مالية اجبارية يقوم بدفعها الأفراد بصفة نهائية ودون مقابل.

ومع توسيع نطاق وأنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي، اذ تعد مظهرا من مظاهر الفساد، وجرائم اقتصادية يعاقب عليها القانون، فهي تحد من قدرة الحكومات على توفير الارادات اللازمة لتمويل عملية التنمية الاقتصادية فمن شأنها عدم تحقيق العدالة الضريبية في توزيع الدخل بين المكلف والدولة وكذا يؤدي الى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد هامة مما يخلق صعوبات كثيرة في تسطير سياسة الإنفاق العام وانخفاض الحصيلة الضريبية.

فالتهرب الضريبي يعتبر من أكثر الجرائم الاقتصادية تهديدا للاقتصاد الوطني فيؤثر على منحى النمو، فهو يقوم باستنزاف الموارد المالية من الخزينة العامة، وشراء الأشخاص على حساب الاقتصاد الوطني.

اذ أصبحت هذه الجريمة تمس الجانب الجبائي للدولة اذ تشكل هاجس تعاني منه كل دول العالم المتقدمة منها والمتخلفة ومن المواضيع التي تشغل جميع مكونات المجتمع من سلطات عامة و مجتمع مدني، الأمر الذي يؤثر سلبا على كيانها المالي ومؤسساتها المالية والاجتماعية ومنه نجد أن المشرع الجزائري نظم اليات لمكافحة هذه الجرائم من بينها عقوبتي الحبس والغرامة المالية بالإضافة الى الرقابة الجبائية و التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق الذي تقوم به ادارة الضرائب.

إن دراسة موضوع جرائم التهرب الضريبي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري له أهمية بالغة نظرا لارتباط الاقتصاد الوطني الجزائري بالاقتصاد العالمي من جهة، كذلك بالنظر الى الاتجاه الدولي والوطني لمكافحة مختلف أنواع الجرائم خاصة الجرائم التي تهدد النظام الاقتصادي للدولة والتي تمس الخزينة والمكلفين في ان واحد، كجرائم التهرب الضريبي من جهة اخرى، وهذا ما يتطلب بذل كافة الجهود لمكافحتها للآثار السلبية لهذه الجريمة والحد منها، وكذلك عن طريق تطوير أدوات وأجهزة الرقابة الجبائية.

إذ يعد هذا الموضوع من أهم المواضيع في كل الدول وتعتبر من أبرز الجرائم في المجال الاقتصادي التي تسبب تخفيض الجبائية للدولة. ونظرا لأهمية جرائم التهرب الضريبي أصبح محل دراسة البحوث العلمية القانونية لإبراز اثار هذه الجريمة ولإيجاد طرق واليات لتصدي لها ومحاربتها. حيث تعد من الجرائم المعاقب عليها في التشريع الجزائري وتتخلص في ضمان مراقبة الإدارة الجبائية وعليه تكمل أسباب اختيارنا لهذا الموضوع في مدى خطورة هذه الجريمة و انتشارها بشكل كبير وملحوظ بين الدول ونتيجة لتفاقم هذه الظاهرة واتساع اثارها بين دول العالم، وتدهور الرقابة كأداة لمحاربة ومكافحة التهرب الضريبي، وكذا الفكرة الدينية لدفع الضرائب و اعتقاد معظم الأشخاص أو المكلفين أن ضريبة القيمة المضافة نوع من أنواع الجرم .

ونظرا لما يحتله موضوع جرائم التهرب الضريبي من مكانة متميزة و هامة في الوسط الاقتصادي والتشريعات القانونية فهو بمثابة اعاقلة للتنمية المستدامة في الجزائر اذ يؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني للدولة واراداتها، اذ يطرح هذا الموضوع بعض الإشكاليات تحتاج الى دراسة فانطلاقا من هذه الفكرة ارتأيت أن أطرح الإشكال التالي:

ماهي الاليات القانونية الجزائرية التي اتبعها المشرع الجزائري في مكافحته لجرائم التهرب الضريبي ؟

وتتفرع هذه الإشكالية إلى عدة اشكاليات أو تساؤلات فرعية أساسية:

- ❖ ما المقصود بجرائم التهرب الضريبي؟
- ❖ ما هي أبرز الدوافع التي ساهمت في جرائم التهرب الضريبي ؟
- ❖ فيما تتمثل الآثار السلبية الناتجة عن هذه الجريمة ؟
- ❖ من السلطة المخولة أو المتخصصة للنظر في هذه الجريمة ؟

ماهي العقوبات المقررة لها ؟ ولأنها تعد من أهم انشغالات المشرع لأنها تمس بخزينة الدولة بالإضافة الى الرغبة الشخصية في التعرف على الموضوع والرغبة في مساهمة بنشر الوعي الضريبي.

ومنه قد انتهجنا في بحثنا هذا الى المنهج التحليلي لتحليل النصوص القانونية المتعلقة بموضوع الدراسة.

أما بالنسبة للصعوبات تكمل في صعوبة الحصول على المعلومات الكافية فيما يخص المتابعات القضائية المكلفين بالضريبة هذا ما أثر على الجانب العملي للموضوع وعليه حاولنا تقسيم عملنا هذا وفق خطة ارتأينا أنها تخدم الموضوع فقسمنا دراستنا الى مبحث تمهيدي والذي قسمناه الى ثلاث مطالب مفهوم جرائم التهرب الضريبي وانواعه في (المطلب الاول) واسباب واثار جرائم التهرب الضريبي في (المطلب الثاني) اما اشكال واساليب جرائم التهرب الضريبي في (المطلب الثالث) اما بالنسبة للفصول قسمناه الى فصلين وكل فصل الى مبحثين ففي الفصل الأول تناولنا فيه الأحكام الموضوعية حيث قسمناه الى مبحثين المبحث الأول: صور جرائم التهرب الضريبي و أما المبحث الثاني تطرقنا إلى أركان جرائم التهرب الضريبي و العقوبات المترتبة عليها.

أما بالنسبة للفصل الثاني كان بعنوان الأحكام الاجرائية الذي قسمناه الى مبحثين، في المبحث الأول درسنا الاليات الإجرائية أما المبحث الثاني تطرقنا فيه الى انقضاء الدعوى الجزائية.

مبحث تهديدي

ماهية جرائم التهديد الضريبي

مبحث تمهيدي:

لقد أصبحت الضريبة وسيلة من الوسائل المالية للدولة التي تستعملها بغية تنفيذ ميزانيتها، وتعتبر الضريبة من بين الأدوات الأساسية التي تمكن الدولة في تطبيق سياستها الجبائية والمالية فهي الممول الرئيسي للميزانية العامة.

وقد نتج مع توسع نطاق الضرائب وتعدد أنواعها ظاهرة خطيرة وهي "التهرب الضريبي" التي تشكل عائقاً حقيقياً يحول دون تحقيق أحد الأهداف الأساسية للضريبة، والتي تهدد اقتصاديات الدول بيان ذلك في هذا المبحث التمهيدي الذي تم التطرق فيه إلى ماهية جرائم التهرب الضريبي والذي تم تقسيمه إلى ثلاثة فروع:

في (المطلب الأول) مفهوم و أنواع جرائم التهرب الضريبي، و(المطلب الثاني) أسباب وأثار جرائم التهرب الضريبي، و(المطلب الثالث) أشكال وأساليب التهرب الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم وأنواع جرائم التهرب الضريبي:

تعتبر جرائم التهرب الضريبي فكرة مترسخة منذ ظهور الاقتصاد الجبائي، وتعد من بين انشغالات الدول من أجل التصدي لها ومكافحتها باعتبارها تجعل الدولة عاجزة عن تغطية نفقاتها، وعليه فإنها تضر بالاقتصاد الوطني لها.

وتم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين: يتم تناول تعريف التهرب الضريبي في (الفرع الأول) ثم إبراز أنواع جرائم التهرب الضريبي في (الفرع الثاني) وبعدها الفرق بين التهرب الضريبي وما يشابهه من مصطلحات في (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تعريف جرائم التهرب الضريبي:

لغة:

التهرب مشتق من الفعل هَرَبَ، الهرب وهو الفرار هَرَبَ يَهْرُبُ هَرَبًا أي فرًّا يكون ذلك للإنسان وغيره من أنواع الحيوان ويقال أهرب جدًّا في الذهاب مذعورًا، وقيل هو إذا جدَّ في الذهاب مذعورًا أو غير مذعورٍ، وقال اللحياني يكون ذلك للفرس وغيره مما يعدو. ويقال هَرَبَ غيره تهريبًا وقال مرة جاء مهربًا أي جادًا في الأمر وأهْرَبَ فلانٌ فلانًا إذا اضطره إلى الهرب.⁽¹⁾

أما في الاصطلاح الاقتصادي فيقصد به الاعتداء على حقوق الخزينة العامة للدولة بالتحايل على إخفاء الأرباح الحقيقية للمكلفين.⁽²⁾

كما عرفه الدكتور "دلاور علي" على أنه وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة وهو ما لا ينطوي حتما على العبث بالقانون، أو الإخلال بأحكامه ذلك لأنه قد ينحص في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى تحصيل الضريبة.⁽³⁾

كما يقصد بالتهرب الضريبي أن تفرض على تصرف معين كالبيع أو الشراء، لكن المكلف بالضريبة رغبة منه في عدم دفع الضريبة⁽⁴⁾، فالتهرب الضريبي يعني التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون⁽⁵⁾ حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرّيته في القيام بأي تصرف سلبي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه.⁽⁶⁾

(1) ابن منظور، لسان العرب، المجلد الخامس، الجزء 46، ص 4646.

(2) برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية، دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، دار الجامعة الجديدة، دط، الجزائر، 2009، ص 272.

(3) منصور رحمانى، القانون الجنائي للمال والأعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع، دط، عنابة، ص 146.

(4) محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 317.

(5) محمد عباس محرزى، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، دط، الجزائر، 2010، ص 133.

(6) نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاص، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، دون ط، عين مليلة، 2013، ص 10.

كما يعرف أيضا: على أنه عدم دفع الضريبة الواجبة قانونا، أي أنه رغم تحقق الواقعة المنشأة للضريبة.⁽¹⁾

كما أنه "يعد ظاهرة عالمية توجد حيثما توجد الضرائب ويترتب عليها اختلالات هيكلية تؤثر على الاقتصاديات الجزئية والكلية كما يترتب عليها استخدام السياسات الاقتصادية بطريقة خاطئة".⁽²⁾

ويعرف أيضا التهرب الضريبي هو مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض الأساس الوعاء الضريبي فهو يحدث بمخالفة الأحكام والنصوص التشريعية.⁽³⁾

كما يعرفه فقه القانون العام في ليبيا: "يحصل التهرب وهو المعروف عادة بشكل غير مشروع عندما يتبع الممول وحده، أو بمساعدة موظفي السلطات الضريبية، طرقا للغش والتزوير والاختفاء وتجنب تقديم المعلومات الحقيقية عن نشاطاته ودخوله الخاضعة للضريبة، بغية التملص من دفع الضريبة أو أي جزء منها".⁽⁴⁾

الفرع الثاني: أنواع جرائم التهرب الضريبي:

ينقسم التهرب الضريبي إلى نوعين هما التهرب المشروع والتهرب الغير مشروع:

أولاً: التجنب الضريبي (التهرب المشروع):

بداية يوجد تناقض جليا من خلال جمع الكلمتين في مصطلح واحد "تهرب مشروع" فكلمة "تهرب" تعني الإفلات بسوء نية من أحكام القانون، وكلمة "مشروع" تعني أن يكون متفقا مع أحكام القانون، وهذا يبين أن التهرب المشروع يقوم على استغلال المكلف للثغرات الموجودة

⁽¹⁾ المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، د جزء، دط، د بلد، 2001، ص 316.

⁽²⁾ عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، د ط، الإسكندرية، 2006، ص 111.

⁽³⁾ زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الأول، 2011، ص 420.

⁽⁴⁾ منصور الفيتوري جامد، إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة البحوث القانونية، العدد الأول، السنة الثالثة أكتوبر

2015، كلية القانون، جامعة مصراتة، ص 11.

في القانون الضريبي⁽¹⁾، وذلك يتجنب المكلف الخضوع للضريبة عن طريق الاستفادة من الثغرات القانونية الموجودة في التشريعات الضريبية⁽²⁾ ومن نماذج التهرب المشروع:⁽³⁾

- تجزئة شركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة وهمياً.
- إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية.
- تقديم الهبات.
- تقديم مساعدات وإعانات للغير.

ثانياً: التهرب الضريبي (غير المشروع):

وهو أن يحاول الفرد الذي تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً مستخدماً في ذلك وسائل وطرقاً مخالفة للقانون، وتحمل في طياتها طابع الغش⁽⁴⁾ كالتزوير وممارسة طرق احتيالية للتخلص من عباء الضريبة وعدم تسديدها للخرينة العامة⁽⁵⁾، أي هو يحدث خلافاً لما تقضي به النصوص التشريعية ويطلق عليه بالتهرب الضريبي⁽⁶⁾.

الفرع الثالث: الفرق بين التهرب الضريبي وما يشابهه من مصطلحات:

أولاً: التملص الضريبي:

ويعني تمكن المكلف من عدم دفع الضريبة قانوناً وذلك بطريقة قانونية أو غير قانونية.⁽⁷⁾

ثانياً: الفرق بين التهرب المشروع والغش الجبائي:

كون الأول يستند إليه باستغلال الثغرات والفجوات الموجودة في التشريع التي تشكل منافذ له لتدنية الأعباء الجبائية المستحقة عليه. ولا مسؤولية له أمام القانون، أما الغش الجبائي فهو

(1) محمود علاونة، سبحة النزاهة في تحصيل الضرائب والرسوم الجمركية التهرب الضريبي حالة دراسية، سلسلة تقارير (34)، كانون الثاني، 2011، ص 15.

(2) إبراهيم سالم العقيلي، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية (دراسة قانونية مقارنة)، دار قنديل للنشر والتوزيع، دون جزء، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 168.

(3) أبو منصف، مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية العامة، دون جزء، دون طبعة، الجزائر، دون سنة، ص 117.

(4) سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة، دون جزء، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص 130.

(5) إبراهيم سالم العقيلي، المرجع السابق، ص 168.

(6) زهيرة أحمد قدورة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته في المملكة الهاشمية، دار وائل للنشر، دون جزء، الطبعة الأولى، دون بلد، 2012، ص 126.

(7) سعدان شبايكي، ملاك قارة، التهرب الضريبي، دراسة ميدانية، في ولاية قسنطينة، ص 162.

التملص بصفة إرادية من القانون بانتهاج سبل التزوير والتدليس ويكون صاحبه مسؤولاً أمام القانون، وفي حالة اكتشافه يتحمل غرامات وعقوبات مادية ومعنوية.⁽¹⁾

وكذلك الغش الضريبي يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل إلا أن المكلف بالضريبة يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يكتسي نصوصه وبذلك يتجلى جوهر التفرقة بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي.⁽²⁾

ثالثاً: الفرق بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي قيام بعض المكلفين إلى التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة المستحقة عليها، وذلك من خلال اللجوء إلى أعمال أو أفعال غير مشروعة لتحقيق ذلك، وعلى عكس من ذلك فإن التجنب الضريبي يكمن في قيام المكلف من الاستفادة من بعض المزايا التي منحها القانون أو بعض الثغرات الموجودة بالقانون.⁽³⁾

رابعاً: الازدواج الضريبي:

يختلف التهرب الضريبي عن الازدواج الضريبي فهذا الأخير يعني فرض الضريبة نفسها، أو ضريبة من النوع نفسه أكثر من مرة على الشخص نفسه، بالنسبة للمال نفسه في فترة زمنية واحدة.⁽⁴⁾

خامساً: الفرق بين التهرب الضريبي والتهريب الضريبي:

التهريب الضريبي لا يمكن أن يختلط بالتهرب الضريبي، إذ هو تهرب بالمفهوم القانوني وليس كالتهرب الضريبي، تهرباً بالمفهوم الاقتصادي.

حيث أنه يقتصر على التهرب من ضريبة معينة بالذات، هي الضريبة الجمركية بالمخالفة لأحكام قانون الجمارك.

(1) غضبان خديجة، التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارب وعلوم التسيير، الوادي، 2014/2015، ص 27.

(2) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، دون جزء، دون طبعة، الجزائر، 2004، ص 170.

(3) أيمن حداد، عمر بني رشيد، المحاسبة الضريبية، دار صفاء للنشر والتوزيع، دون جزء، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص 273.

(4) خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الضريبية، حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة، دار الحامد للنشر والتوزيع، دون جزء، الطبعة الأولى، عمان، 2004، ص 178.

أما التهرب الضريبي فهو باعتباره مفهوماً اقتصادياً، إذ ينطوي تحت لوائه كافة صور الهروب من تحمل عبء الضريبة، سواء كلياً أو جزئياً، وبغض النظر عما إذا كانت تلك الصورة مشروعة أم غير مشروعة.⁽¹⁾

المطلب الثاني: أسباب وآثار جرائم التهرب الضريبي:

توجد العديد من الأسباب التي تدفع أو تشجع المواطنين بعدم التزامهم بواجباتهم الضريبية، وهذا ما ينتج عنه العديد من الآثار الوخيمة على كل المستويات، وعليه سنقسم هذا المطلب إلى فرعين:

(الفرع الأول) نتناول فيه أسباب جرائم التهرب الضريبي، و(الفرع الثاني) آثار جرائم التهرب الضريبي.

الفرع الأول: أسباب جرائم التهرب الضريبي:

لعل من الأسباب الداعية للتهرب من الضرائب هي:
أولاً: الأسباب الأخلاقية:

يتوقف التهرب الضريبي على المستوى الأخلاقي السائد في أي دولة معينة، فكلما ضعف المستوى الأخلاقي في الدولة كان التهرب قوياً ملموساً خاصة عندما يتسامح الرأي العام مع المتهربين من الضريبة والعكس صحيح.⁽²⁾

ثانياً: الأسباب التشريعية:

وتتمثل في تعمد التشريع الضريبي وعدم إحكام صياغته واحتوائه على ثغرات ينفذ منها المكلفون ليتخلصوا من دفع الضريبة، وربما يرجع ذلك إلى عدم دقة التشريعات الضريبية كما أن المغالاة في قيمة الضريبة والتفاوت في الشرائح التصاعدية.⁽³⁾

(1) سوزي علي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، دون جزء، الطبعة الأولى، لبنان، 2008، ص 17.

(2) علي الصادق أحمد علي، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، دراسة تحليلية ميدانية، العدد الأول، السودان، 2013، ص 146.

(3) جمال طارق، محمد صبري، ظاهرة التهرب الضريبي من ضريبة الدخل في العراق دراسة تحليلية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثمن وأربعون، 2016، ص ص 386، 387.

ثالثا: الأسباب الإدارية والسياسية:

وتتمثل الأسباب الإدارية في تعقيد الإجراءات الإدارية المتعلقة بتقدير وتحصيل الضريبة، وهذا يؤدي إلى عدم تحقيق المساواة والعدالة الفعلية بين المكلفين مما يؤدي إلى التهرب الضريبي. بالإضافة إلى أن سوء تنظيم الإدارة الضريبية، وعدم كفاية العاملين لديها، وعدم وجود فروع كافية لها في جميع أرجاء الدولة قد يؤدي هو الآخر إلى التهرب الضريبي.⁽¹⁾

أما الأسباب السياسية: فعندما تتخذ الضريبة كأداة لتطبيق سياسة اجتماعية واقتصادية معينة ينظر إليها من يتحملها بأنه مضطهد من قبل أصحاب هذه السياسة فيتخذ التهرب من الضريبة وسيلة لمقاومة هذه السياسة وتبلغ هذه المقاومة أشدها عندما تنعدم الثقة بالحاكم وإذا شعر المكلفون بأن الدولة قد أنفقت حصيلة الضرائب التي جبيت منهم في وجوه لا تعود على المجتمع بفائدة قلّ الوعي الضريبي لديهم.⁽²⁾

رابعا: الأسباب الاقتصادية:

إن ارتفاع القدرة الشرائية للأفراد وزيادة دخول المكلفين في أي اقتصاد يجعل إمكانية التهرب الجبائي قليلة جدا غير أنه إذا تأملنا وضعية الاقتصاد الوطني المتمسم بانتشار الاقتصاد الموازي الذي نتج عنه عدم ضبط سوق السلع والخدمات إضافة إلى عدم حرية المنافسة وفوضى الاستيراد، هذه الخوصصة قد ساهمت في زيادة حجم التهرب الجبائي بشكل واضح.⁽³⁾

خامسا: أسباب متعلقة بالمكلف:

يقصد بها الجانب النفسي والاجتماعي، حيث يقصد بالأول الوعي الضريبي، أي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها، أما الجانب الاجتماعي يتمثل في العامل الديني والتاريخي فهذا الأخير يرجع إلى نتيجة الظروف التي عاشها، المجتمع الجزائري قبل

(1) محمد عبد الله محمود جمعه، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة أسبابه وطرق معالجته، قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005، ص 89.

(2) أيمن راشد، صادق حماد، الضرائب على أرباح المهن الحرة، قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004، ص 186.

(3) بلواضع الجيلاني، نبيلة ميمون، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى حول استراتيجيات الحوكمة في مكافحة البطالة

الاستعمار الفرنسي إلى ما بعده تولدت لديه فكرة التهرب الضريبي⁽⁴⁾ أما العامل الديني يتمحور حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.⁽¹⁾

سادسا: أسباب نفسية:

يتمثل الدافع النفسي في عدم إعطاء الاعتبار للممول هذا ما يولد عنده الكره لإدارة الضرائب بصفة عامة فكلما كانت نفسية المكلف ضعيفة كلما كان توفر الميل إلى التخلص من دفع الضريبة واسعا، فللعوامل النفسية دور كبير في التهرب من الضريبة فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلف ضعف الباعث النفسي على التهرب والعكس صحيح.⁽²⁾

سابعا: ضعف كفاءة الإدارة الضريبية:

إن ضعف كفاءة الإدارة الضريبية بعدها السلطة صاحبة الاختصاص في حص إيرادات المكلف، وفرض الضريبة عليها أو عجزها عن الكشف عن وسائل التهرب التي يسلكها المكلف، يعد من الأسباب المهمة التي تحفز المكلفين عن التهرب من أداء الضريبة.⁽³⁾

ثامنا: ارتفاع قيمة الضريبة:

إن ارتفاع الضريبة يكون دافعا للأفراد إلى التهرب والعكس صحيح.

تاسعا: انعدام المساواة في تطبيق قانون الضرائب:

إذ يجب على الإدارة الضريبية أن تعمل على تحقيق المساواة في جميع المعاملات التي تقوم بها على المكلفين.⁽⁴⁾

(4) عبد الرحيم مزهودي، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص ص 23، 24.

(1) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، دون جزء، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 155.

(2) بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب (الضريبي)، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2008/2009، ص 50.

(3) معتز علي صبار، التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، العدد الثاني، كانون الأول، 2009، ص 333.

(4) عباس مفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والأجور المخصصات، دون جزء، الطبعة الأولى، لبنان، 2016، ص ص 160، 161.

الفرع الثاني: آثار جرائم التهرب الضريبي: أولاً: من الناحية المالية:

يترتب على التهرب الضريبي آثار ضارة بالخرزينة العامة، حيث يقلل من حصيلة الضرائب، فيؤدي إلى عجز الدولة عن تنفيذ المشروعات، وحرمان المواطنين من خدمات نافعة لهم⁽¹⁾ ومنه فإن نقص الموارد المالية للدولة بسبب عمليات التهرب يترتب عنه عدم قدرة الدولة على تغطية النفقات العمومية، ويقلص من دورها في التكفل الاجتماعي، ويترتب على ذلك كله ركود اقتصادي مميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.⁽²⁾

ثانياً: من الناحية الاقتصادية:

والتي تتمثل في كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية، إضافة إلى أن التهرب الضريبي يخل من قاعدة حرية المنافسة بين المؤسسات، وذلك لغايات الحماية الضريبية⁽³⁾ وكذا إعاقة المنافسة الاقتصادية.

ثالثاً: من الناحية الاجتماعية والنفسية:

يتسبب التهرب الضريبي في إضعاف أخلاق الجماعة، والإخلال بفكرة العدالة في توزيع الضرائب، كما يساهم في زيادة عبء الضريبي الملقى على المكلفين، وتعميق الفوارق الاجتماعية.⁽⁴⁾

(1) علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون جزء، د ط، الجزائر، 2005، ص 213.

(2) بوقرة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2010/2009، ص 33.

(3) سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2015، ص ص 35، 36.

(4) يسرى مهدي، حسن السامرائي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 9، 2012، ص 141.

رابعاً: آثار أخلاقية:

والمتمثلة في الفساد وانعدام الأمانة في العمل وأداء الواجب والذي يربي أجيالاً تمتهن الاحتيال والنصب على القوانين.⁽¹⁾

خامساً: الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي لعدم فعالية النظام الضريبي، لذلك فإن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي كدليل على عدم فعالية النظام الضريبي وبالتالي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية⁽²⁾ كما يترتب عليه عدم شعور المكلفين بتطبيق مبدأ المساواة والعدالة ويضعف من ثقة المجتمع بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للأفراد.

ويقلل الثقة بالإدارة المالية تحديداً لتصبح الضريبة عامل فساد أخلاقي.⁽³⁾

المطلب الثالث: أشكال وأساليب جرائم التهرب الضريبي:

تتعدد أشكال وأساليب التهرب الضريبي، إذ يسعى المكلف بالضريبة إيجاد طرق مختلفة بهدف التقليل من الوعاء الضريبي أو التخلص منه فلا يمكن حصرها جميعاً، وعليه تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعي، (الفرع الأول) أشكال التهرب الضريبي، و(الفرع الثاني) أساليب التهرب الضريبي.

الفرع الأول: أشكال التهرب الضريبي:

وهي الحالات التي تمكن المكلف من التخلص من الضريبة دون مخالفة القانون وهي كما يلي:

أولاً: الامتناع:

⁽¹⁾ محمد سليم وهبة، التهرب الضريبي، واقع التوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، 26 - 27 تموز/ يوليو 2010، ص 19.

⁽²⁾ ناصر مراد، المرجع السابق، ص 161.

⁽³⁾ محمد صبري، جمال طارق، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق، دراسة تحليلية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 48، العراق، 2016، ص 387.

وهو أبسط طريقة للتهرب من الضريبة حيث يتمتع المكلف عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة وطريقة الامتناع هذه تؤدي بالمكلف إلى تجنب دفع الضريبة كلياً أو جزئياً. ويكون عدم الدفع كلياً عندما يتمتع المكلف عن استهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الإنفاق، أما الدفع جزئياً كأن يقلل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة.⁽¹⁾

ثانياً: الإحلال:

يتمثل الإحلال في أن المكلف عوض أن يوظف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة أقل ويتجسد ذلك مثلاً في الاستثمار في القطاع الفلاحي، وفي هذا الإطار قد يشجع المشرع الأفراد على التوجه نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي، وخلق مناصب شغل وفي هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المهتمين بهذا الميدان من الضرائب تحفيزاً لهم.⁽²⁾

ثالثاً: الاستفادة من ثغرات القانون:

قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها وهذه الثغرات تكون نتيجة عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة، فيكون هنا توفر سوء نية المكلف الذي يتجنب دفع الضريبة، وبالتالي عدم تحميله لنصيبه كاملاً في الأعباء العامة، ولهذا على المشرع الجبائي أن يضبط النصوص القانونية وصياغتها حتى لا يترك ثغرات يتم التأويل فيها.⁽³⁾

الفرع الثاني: أساليب جرائم التهرب الضريبي:

أولاً: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية:

هناك مجموعة من الأساليب قد تتعلق بالعمليات المحاسبية، إذ يتم هذا التهرب على مستويين:

1- تخفيض الإيرادات:

⁽¹⁾ رحال نصر، عوادي مصطفى، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، دون دار، دون جزء، دون ط، الوادي، 2010/2011، ص 13.

⁽²⁾ رحال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 13.

⁽³⁾ المرجع نفسه ص 14.

تعد هذه الطريقة تقليدية يتبعها المكلف للتخلص من الضريبة وأساسها امتلاك الدفاتر المحاسبية شكليا فقط، ويعتمد المكلف فيها إلى تقليص الوعاء الضريبي وذلك بتفادي الإعلان عن إيراداته الحقيقية مثل البيع دون فواتير.⁽⁴⁾

2- تضخيم التكاليف (الأعباء):

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقا من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارس نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائيا لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها.⁽¹⁾

وتنقسم تضخيم التكاليف إلى: المستخدمون الوهميون، والتكاليف العامة الغير مبررة. ومنه فبالرجوع إلى المادة 169 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نجد أن المشرع الجبائي أوضح التكاليف القابلة للخصم جبائيا والتي تهدف إلى:

- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة وتجديدها ورد الاعتبار لها وتصليحها

وتدعيمها وترقيتها.

- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها.

- إحياء المناسبات التقليدية المحلية.

- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي

والمعنوي.

- المهرجانات الثقافية المؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث

الثقافي ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين.⁽²⁾

أما التكاليف الغير قابلة للخصم جبائيا نذكر على سبيل المثال:

- قيام المؤسسات بترميمات على المباني الصناعية والتجارية فيقوم مسيرو المؤسسة

(4) حميدة بوزيدة، جباية، ديوان المطبوعات الجامعية، دون جزء، دون طبعة، الجزائر، 2005، ص 48.

(1) أرحال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 43.

(2) الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 1976/12/9 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم،

الجريدة الرسمية العدد 102 المؤرخة في 1976/12/22.

بإجراء ترميمات على مبانيهم الشخصية مسجلين إياها في حسابات الترميمات الخاصة بالمؤسسة.

- شراء مستلزمات خاصة بالأثاث لأغراض شخصية مسجلين إياها في حسابات مشتريات المؤسسة.

• تضخيم مبالغ الإشهار والتمويل والدعاية.(3)

ثانيا: التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية:

1- التهرب عن طريق العمليات المادية:

يعتبر التحايل ماديا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية، بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد والمنتجات والبضائع التي تدخل في احتساب الضريبة⁽¹⁾ وجعلها بعيدة عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية. وهو من أخطر أشكال التهرب الضريبي لمساهمته في إرسال دعائم الاقتصاد الموازي وقد يكون الإخفاء جزئيا يؤدي إلى التقليل من عبء الضريبة أو كليا يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة.(2)

2- التهرب عن طريق التحايل القانوني:

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، فلقد عرفه Bruno على أنه: "العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية".(3)

ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني: كإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية (أولا)، وإخفاء عن طريق عمليات وهمية (ثانيا).
أ- إخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية:

(3) رحال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 46.

(1) حميدة بوزيدة، المرجع السابق، ص ص 44، 45.

(2) رحال نصر، تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية

الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007/2006، ص 65.

(3) حميدة بوزيدة، المرجع السابق، ص 45.

يتحقق التحايل القانوني بتغيير وتحريف حالة حقيقية، وذلك بتزييف المكلف لوضعية قانونية معينة تكون خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون محل إخفاء أو تخفيض، كقيام المكلف بالضريبة بالأعمال التالية:

- التغيير من طبيعة عقد معين كعقد البيع مثلا وتحويله إلى عقد هبة لتفادي دفع ضريبة العقد الأول (حقوق التسجيل).⁽⁴⁾
 - تخلص المكلف من الضريبة على الأرباح التجارية بإعطاء نشاطه صفة غير تجارية.
 - تجنب الضريبة التصاعدية بتحويل الأرباح إلى رواتب وأجور.⁽⁵⁾
- وقد يأتي التهرب الضريبي أبعاد دولية كأن يقوم المكلف بالضريبة إلى نقل أمواله إلى الخارج للإفلات من الضريبة قبل تحصيلها.⁽¹⁾
- ب- الإخفاء عن طريق عمليات وهمية:**

يظهر جليا هذا النوع من التهرب عن طريق عمليات وهمية خاصة في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA) لأن التحقيقات الجبائية تقوم أساسا على مطابقة الكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة إذ يستغل المكلف هذه الثغرة القانونية عن طريق خلق وضعية قانونية تسمح له باسترجاع الرسم على القيمة المضافة. وذلك بالاعتماد على فواتير وهمية عند الشراء، ويستفيد من الرسم المدون على الفاتورة ويقوم باسترجاعه أو استرجاع الفارق بين رسم البيع والشراء الوهمي.⁽²⁾

(4) علام ليلة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود ميغري، تيزي وزو، 2016، ص 71.

(5) المرجع نفسه، ص 71.

(1) علي زغود، المرجع السابق، ص 211.

(2) طورشبتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل متطلبات شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012/2011، ص 84.

الفصل الأول: الأحكام الموضوعية لجرائم التهرب الضريبي

إن للضريبة أهمية بالغة لارتباطها بمالية الدولة على اعتبار أن الضريبة مصدر أساسي للإيرادات العامة، تلعب دوراً مهماً في تحقيق أهداف السياسة المالية بصفة عامة فهي أداة فاعلة يدفعها المكلف جبراً للدولة ودون مقابل، فهي موضوع اهتمام كل الدول، إذ تعمل على تحقيق المنفعة العامة وتحقيق العدالة والحد من التفاوت الفادح في توزيع الثروات ومعالجة الركود الاقتصادي.

تعد جرائم التهرب الضريبي من الجرائم النوعية ذات النقل لأنها تمس بالمال العام والخزينة العامة وبالجانب الجبائي للدولة.

وللحد من ظاهرة التهرب الضريبي تسعى الدولة من خلال تشريعها الجبائي إلى معاقبة كل من يحاول ارتكاب جرائم التهرب الضريبي، فهي تعتبر من الجرائم الاقتصادية التي تشكل عائقاً هاماً أمام تحقيق التنمية وتؤثر سلباً على الاقتصاد الوطني وتؤدي إلى الإخلال بتوازن الميزانية وضعف مقدرة الدولة على تمويل استثماراتها الأساسية. وكذلك بالرجوع إلى الدستور الجزائري نجد أنه يعاقب على التهرب الجبائي وذلك في المادة 78 في فقرته الأخيرة التي تنص على: "يعاقب القانون على التهرب الجبائي...". وكذا الفقرة السابقة لها التي تنص على: "كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساساً بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون".⁽¹⁾

وعليه سنتناول الفصل الأول من بحثنا هذا في مبحثين، في (المبحث الأول) صور جرائم التهرب الضريبي، ثم دراسة أركان جريمة التهرب الضريبي وجزاءات المترتبة عليها في (المبحث الثاني).

(1) قانون رقم 16 - 01 المؤرخ في 6 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري الجزائري، العدد 14 المؤرخة في 7 مارس 2016.

المبحث الأول: صور جرائم التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي مجموعة من الصور بالرغم من أن التهرب الضريبي من منظور ومقاربة اقتصادية يبقى واحد حتى وإن تعددت صورته، مادام يفوت مداخيل هامة على خزينة الدولة.

إذن فالتهرب الضريبي بات يشكل نقطة سوداء في الأنظمة الجبائية المختلفة الدول، ومن أصعب المواضيع التي تواجهها الإدارة الجبائية وعليه تكمن خطورة هذه الجريمة بتعدد واختلاف صورها، وهذا ما سنتناوله في مبحثنا هذا، الذي سنتطرق فيه إلى معرفة صور جرائم التهرب الضريبي، والذي قسمناه إلى ثلاث مطالب.

المطلب الأول: تناولنا فيه (المحاولة)، والمطلب الثاني (الاشتراك) والمطلب الثالث تناولنا فيه (حالة العود).

المطلب الأول: محاولة لارتكاب جرائم التهرب الضريبي

إن محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليه بنص صريح من المشرع الجبائي، علما بالمبدأ العام، حيث تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على المحاولة "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً...".⁽¹⁾

لقد نصت هذه المادة على المحاولة من خلال العبارة: "حاول التملص" ويقصد بالمحاولة هنا الميول لهذه الجريمة طبقاً لنص المادة 30 من قانون العقوبات الجزائي التي تنص على: "كل محاولات لارتكاب جنائية تبتدئ بالشروع في التنفيذ أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكابها تعتبر كالجناية نفسها إذا لم توقف أو لم يخب أثرها إلا نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يمكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها"⁽²⁾، ومنه يقصد بالمحاولة أن المكلف بهذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة

(1) الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ بتاريخ 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 102 المؤرخة في 1976/12/22.

(2) قانون العقوبات الجزائي، الصادر بموجب الأمر 66 - 156 المؤرخ في 8 جوان 1966، الجريدة الرسمية العدد 49 المؤرخة في 11 جوان 1966.

التفكير والتخطيط لها ويتجه نحو تنفيذها فعلا فيقال أنه شرع في تنفيذ الجريمة الضريبية، فالمحاولة هي البدء بالشروع في التنفيذ مما يؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل ومن ثم يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة إحدى طرق الاحتيال سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها.⁽¹⁾

المطلب الثاني: الاشتراك في جرائم التهرب الضريبي

بالرجوع إلى قانون العقوبات الجزائري نجد أن المشرع عرف الشريك وذلك في نص المادة 42 منه على أنه: "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"⁽²⁾ ومنه نجد أن الشريك مسؤولا مسؤولة كاملة.

وعليه تنص المادة 303 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم مع مراعاة أحكام المادة 306 من نفس هذا القانون".⁽³⁾

إن تعريف شركاء مرتكبي الجرائم والجنح المحددة بموجب المادة 42 الفقرة الثانية من قانون العقوبات ينطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليهم في الفقرة السابقة، ويعتبر على الخصوص كشركاء الأشخاص:

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.
- الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.⁽⁴⁾

وتعد من أفعال المشاركة أيضا حسب المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة: "كل من ساهم في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير بصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن...".⁽⁵⁾

(1) ليندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص 38.

(2) قانون العقوبات الجزائري.

(3) الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة.

(4) الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(5) الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

فالشريك هو كل من ليست له صفة المكلف ولا يخضع قانونا للضريبة ومن أمثلة ذلك "كأن يساعد المدين الدائن على إخفاء بعض مبالغ الدين الخاضعة فوائدها للضريبة".⁽⁶⁾

كذلك قد يحصل الاشتراك كأن يطلب الممول من وكيل أعماله أو خبيره بجرد محتويات محله وحساباته لتقديم التصريحات اللازمة لمصلحة الضرائب فيحرر له هذا الوكيل بيانات مزورة يقدمها الممول للإدارة الجبائية بعد علمه بهذا التزوير، كذلك الأمر في اعتماد إقرار أو أوراق ومستندات غير صحيحة من طرف المحاسب أو الخبير، حيث أن الاعتماد هنا يعتبر شرطاً شكلياً لصحة أو قبول هذه التصريحات، فإذا وقع الاعتماد على بيانات غير صحيحة في الإقرار أو التصريح مع علم المحاسب⁽¹⁾ بعدم صحتها يعتبر هذا اشتراكاً منه بطريقة المساعدة في ارتكاب الأفعال المتممة لجريمة التزوير في البيانات للتخلص من أداء الضريبة متى توافر لديه قصد مساعدة الممول، وتمكينه من التهرب من دفع الضريبة، ومن هنا تظهر المسؤولية الجنائية للمحاسبين ويعاقب القانون العام للضرائب في فرنسا الخبير المحاسب القانوني في مساعدة الممول على ارتكاب الغش الضريبي، وقضت محكمة النقض الفرنسية بضرورة توافر الغش لدى المحاسب لتقرير مسؤوليته الجنائية.⁽²⁾

المطلب الثالث: العود في جرائم التهرب الضريبي

حالة العود حددها المشرع في المادة 303 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة التي نصت على ما يلي: إن العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء أكانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة...)⁽³⁾.

⁽⁶⁾ ليندة قرموش، المرجع السابق، ص 39.

⁽¹⁾ أو هيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم الحقوق، جامعة الجزائر، 2002 - 2003، ص 37، 38.

⁽²⁾ نفس المرجع والصفحات.

⁽³⁾ الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

لقد أقر المشرع الجزائري طبقاً لمضمون هذه المادة بالعود في الجريمة الضريبية وحدد له في هذه المادة (3-303) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مهلة 05 سنوات، ومن أثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبات الجزائية والجبائية، وهو يتحقق بارتكاب جريمة مماثلة في خلال خمسة سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور حكم الإدانة، وهو يعتبر ظرفاً مشدداً، والتشديد هذا يظهر من خلال ما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه على مضاعفة العقوبة الجزائية والجبائية.⁽¹⁾

(1) رجال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 30.

المبحث الثاني: أركان جرائم التهرب الضريبي والجزاءات المترتبة عليها

إن القوانين الضريبية في التشريع الجزائري نصت على تجريم التهرب الضريبي بصفة مخالفة جبائية بحتة، وعليه فإن الجريمة لا تقوم إلا بناء على نص المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري التي تنص على: "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"⁽¹⁾، مما سبق يقتضي لقيام جرائم التهرب الضريبي تبيان أركانها والجزاءات المقررة لها وهذا ما سنتناوله في مبحثنا هذا والذي قسمناه إلى مطلبين، حيث تناولنا في المطلب الأول (أركان جرائم التهرب الضريبي)، والمطلب الثاني تناولنا فيه (العقوبات المترتبة على جرائم التهرب الضريبي).

المطلب الأول: أركان جرائم التهرب الضريبي

يتطلب لقيام جرائم التهرب الضريبي وجود عدة أركان، وهذا هو المبدأ العام في القانون العام، وأن تخلف أي ركن من هذه الأركان ينفي صفة التجريم عن الفعل المرتكب، وتعتبر أركان الجريمة عنصر أساسي لقيام الجريمة من وجهة النظر القانونية. وعليه سوف نقوم بدراسة أركان هذه الجريمة وفقا للفروع التالية:

(الفرع الأول) سننتقل إلى معرفة الركن الشرعي، أما (الفرع الثاني) إلى معرفة الركن المادي، و(الفرع الثالث) إلى الركن المعنوي.

الفرع الأول: الركن الشرعي (القانوني)

إن الركن الأول من أركان الجرائم الضريبية يتمثل في الركن القانوني، أو ما يسمى بالركن الشرعي والذي يتضمن وجود نص تشريعي يجرم ذلك الفعل. ويحدد عقوبة على مرتكبي ذلك الفعل⁽²⁾، حيث لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني، والمبدأ العام في العنصر الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري.⁽³⁾

(1) الأمر 66 - 156 المؤرخ في 8 جوان 1966، المتضمن قانون العقوبات الجزائري.

(2) محمد حسين قاسم حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني، قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004، ص 45.

(3) رجال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 19.

فقانون العقوبات عموماً هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال الغير مشروعة، كما يحدد لها عقوبة مناسبة، وبالتالي لابد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو في القوانين المكملة له، وكون خضوع الفعل لنص تجريم يعني حصر مصادر التجريم والعقاب في النصوص التشريعية، وبهذا الحصر نشأ مبدأ أساسي يطلق عليه مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، والنص القانوني الذي يجرم الفعل يجب أن يكون له مجال يسري فيه حتى يكون هذا الفعل خاضعاً له ويضفي عليه صفة عدم الشرعية.⁽¹⁾

والمشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء ذلك إلى حماية حق أو مصلحة جديرة بالحماية، وفي مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال التهرب والغش الضريبي إلى حماية مصلحة الدولة، أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة، والملاحظ في التشريعات الجبائية الجزائية أن المشرع الجبائي كثيراً ما يستعين بقانون العقوبات لتجريم بعض الأفعال التي تمس بالنظام الاقتصادي.⁽²⁾

وعلى سبيل المثال نجد المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على:

"معاقبة كل من يقوم على أي نحو كان بتنظيم أو يحاول تنظيم الرافض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقم أنواع المس بحسن سير الاقتصاد الوطني".⁽³⁾

نخلص إلى أن الركن الشرعي في الميدان الجبائي يتجسد في المواد المجرمة للأفعال المادية والمنصوص عليها في التقنيات الجبائية الخمسة ويمكن حصرها فيما يلي:

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المواد: 192 - 193 - 303 - 309 - 407 - 408.

قانون الضرائب الغير مباشرة المواد: 530 - 532 - 533 - 538 - 542 - 544.

قانون التسجيل المواد: 119 - 120 - 122.

قانون الرسوم على رقم الأعمال المواد: 117 - 118.

الفرع الثاني: الركن المادي

(1) رجال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص ص 19 - 20.

(2) المرجع نفسه، ص 20.

(3) الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الركن المادي هو الفعل أو الامتناع الذي بواسطته تكتشف الجريمة ويكتمل جسمها ولا توجد جريمة بدون ركن مادي، إذ بغير مادياتها لا تصاب حقوق الأفراد أو الجماعة بأي اعتداد. (4) وعليه يتمثل الركن المادي لهذه الجرائم في مخالفة الالتزام الضريبي وذلك باللجوء إلى وسائل غير شرعية تنطوي على عدم الصدق والتدليس.

فالركن المادي لجرائم التهرب الضريبي يتكون من ثلاث عناصر وهي:

- استعمال طرق احتيالية.

- التخلص من الضريبة والرسوم.

- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية والتخلص من أداء الضريبة.

أولاً: استعمال طرق احتيالية

لم يعرف المشرع الطرق الاحتيالية والعلة في ذلك أن كل تعريف يقتصر عن

الإحاطة بكل أساليب الاحتيال، غير أنه واضح المقصود بها عندما أشار إلى الأعمال التي

يعتبرها طرقاً احتيالية، وبالرجوع إلى التشريع الجبائي أوردت المادة 533 من قانون

الضرائب غير مباشرة ستة 06 أعمال اعتبرها طرق احتيالية وهو نفس العدد الذي أوردته

المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، فيما أوردت المادة 407 في فقرتها الثانية

من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عملين اعتبرهما من هذا القبيل. (1)

وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 34 الفقرة الثالثة من قانون الطابع، وكذا المادة

119 - 1 من قانون التسجيل، غير أن كل النصوص أجمعت على استعمال صيغة لاسيما

"Notamment" قبل بيان الأعمال التي تعتبرها طرقاً احتيالية وذلك حرصاً منها على توضيح

أن الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر وإنما على سبيل المثال فحسب (2) وقد

استعمل المشرع الجبائي الجزائري لفظ "الطرق الاحتيالية" أو أعمال تدليسية، كما استعمل

عبارة "مناورات الغش" للتعبير عن العنصر العام في كل جرائم الغش الضريبي على مستوى

(4) محمد صبحي نجم، قانون العقوبات القسم العام، دار الثقافة، دون جزء، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص 207.

(1) أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، دار هومة، الجزء الأول، الطبعة السادسة عشر، الجزائر،

2013، ص ص 469 - 470.

(2)

القوانين المختلفة، كما أنه نص على العنصر الخاص بكل نوع من أنواع الجرائم الضريبية بالنسبة لكل قانون على حدى مع تحديده له.⁽³⁾

ومنه فالطرق الاحتيالية هي إخفاء لمبالغ تسري عليها الضريبة، وهذا الإخفاء يمكن أن يتمثل في تزوير البيانات التي يقدمها المكلف لإدارة الضرائب وكذا الدفاتر والأوراق الأخرى كما يمكن له أن يقدم فواتير شراء تتضمن مصروفات وهمية أو يقوم بإسقاط عناصر الإيرادات وإغفال قيد بعض المبيعات، وتقديم حسابات صورية لتأبيد التصريحات الكاذبة أو تضخيم المشتريات وتخفيض المبيعات ومنه الطرق الاحتيالية كذلك مسك نوعين من الدفاتر بحيث يخفي الصحيحة منها ويقدم الثانية المزورة والتي تتضمن بعض العمليات دون البعض الآخر.⁽¹⁾

يهدف المكلف باستعمال الطرق الاحتيالية إلى إخفاء الحقيقة عن مصلحة الضرائب، ومتى تأكدت هذه الأخيرة من وقوع الاحتيال تلجأ إلى تطبيق العقوبات على المكلف المحتمل أو المدلس، ولو تعهد بتصحيح ما قام به كأن يقوم بزيادة رقم أرباحه وأعماله.⁽²⁾ ولقد ذكر المشرع الجبائي الطرق التدليسية في المادة 193 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي:

أ- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

ب- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإسناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

ج- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري⁽³⁾، أو في الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالانشطات التي تم إقفال حساباتها.

(3)

(1) رحال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 22.

(2) المرجع نفسه، ص ص 22 - 23.

(3) الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

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

هـ- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

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

كل مناورة تهدف إلى تنظيم الإعسار من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

القيام بأية وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.⁽¹⁾

والملاحظ في هذه الطرق أنها تنص على فكرة إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء مبالغ مالية تسري عليها الضريبة، قد يكون إخفاء نتيجة قيام بأعمال وأفعال معينة، أو نتيجة الامتناع عن القيام بأعمال وأفعال معينة تهدف كلها إلى التملص من دفع كل الضريبة والرسوم المفروضة أو جزء منها.⁽²⁾

ثانياً: التملص من الضريبة والرسوم

تتطلب الجريمة الضريبية لقيامها أن يؤدي استعمال الطرق الاحتيالية إلى أحد النتائج الآتية:

1- التملص من الكل أو البعض من وعاء الضريبة، ويقصد به التهرب من تحديد أساس الضريبة أو ربطها، ويتحقق ذلك مثلاً حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقراراً غير صحيح.

2- التملص كلياً أو جزئياً من تصفية الضريبة ويقصد بهذه الأخيرة عملية إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة.

3- التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، ويراد به إعفاء الملتزم من أدائها أو التخفيف من عبء هذا الالتزام.⁽³⁾

(1) الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) فارس السبتى، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، دون جزء، دون طبعة، الجزائر، 2008، ص 105.

(3) المرجع نفسه، ص 105.

والمحاولة عرفتها المادة 30 من قانون العقوبات كالتالي: "كل محاولات لارتكاب جناية تبتدئ بالشروع في التنفيذ أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكابها تعتبر كالجناية نفسها إذا لم توقف أو لم يخب أثرها إلا نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها".⁽⁴⁾

فالمحاولة حسب المادة 30 من قانون العقوبات هي البدء في تنفيذ أفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إلا إذا أوقف أو خاب أثرها لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها، ومن ثم تكفي لوقوع جريمة مباشرة إحدى طرق الاحتيال السالف ذكرها سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها.⁽¹⁾

وقد استعملت مختلف القوانين الجنائية للتعبير عن امتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة عبارات تختلف باختلاف نطاق الجنائي الذي تسري عليه الضريبة أو الرسم.⁽²⁾ وعليه نجد المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على: "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً...".⁽³⁾

وكذلك المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة التي تنص على: "يعاقب كل من يستخدم طرقاً احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها...".⁽⁴⁾

وكذا نجد المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تعاقب على: "كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال طرق تدليسية أو دفعها".⁽⁵⁾ بالإضافة إلى المادة 119 الفقرة الأولى من قانون التسجيل نصت على نفس العبارة وكذلك احتوت المادة 34 من فقرتها الأولى من قانون الطابع على نفس العبارة.

(4) الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 106.

(2) ليندة قرموش، المرجع السابق، ص 36.

(3) الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(4) الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة المعدل والمتمم، الجريدة

الرسمية العدد 70 المؤرخة في 2 أكتوبر 1972.

(5) الأمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، الجريدة

الرسمية العدد 103 المؤرخة في 26 ديسمبر 1976.

ثالثاً: العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الاحتيالية

يتعين لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتيالية التي استعملها الجاني. ومن ثم تنعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبته الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو في تقرير إعفاء، وبالمقابل تتوفر علاقة سببية إذا ربطت إدارة الضرائب ربطاً خاطئاً دون إطلاع عن الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة.⁽⁶⁾

الفرع الثالث: الركن المعنوي

ونعني به الإرادة التي اقترنت بالعمل سواء اتخذت صورة القصد الجنائي حيث توصف الجريمة بأنها عمدية أو اتخذت صورة الخطأ غير العمدي حيث توصف الجريمة بأنها غير عمدية.⁽¹⁾

فالركن المعنوي لجرائم التهرب الضريبي تتطلب توافر القصد الجنائي فهي جريمة عمدية، وقد شددت مجمل النصوص الضريبية على ذلك باستعمالها عبارة (عمداً) فلا جريمة إذا لم يثبت توافر القصد الجنائي وعلاوة على القصد الجنائي العام تقتضي هذه الجريمة قصداً خاصاً يتمثل في التملص من الضريبة كلها أو بعضها.⁽²⁾

أولاً: القصد العام

هي نية التدليس وينحصر أساساً في علم الممول بارتكابه فعل من أفعال الاحتيال المنصوص عليها قانوناً، ويكون على علم بعدم مشروعية التصرف الذي يفترفه⁽³⁾ أي إدراك الفاعل أن فعله من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من أداء الضريبة المفروضة قانوناً بتوجيه إرادته نحو ذلك الفعل⁽⁴⁾ فإذا أخفى الممول بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة

(6) أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص ص 473 - 474.

(1) رضا فرج، قانون العقوبات الجزائري، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، دون جزء، الطبعة الأولى، الجزائر، دون سنة، ص 92.

(2) أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص ص 473 - 474.

(3) أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013، ص 86.

(4) طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، دون جزء، الطبعة الأولى، عمان، 2008، ص 121.

لغلط مادي أو جهله بقواعد المحاسبة، لا يعد القصد متوافر لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع الإرادة الجبائية في الغلط.⁽⁵⁾ ومنه يمكن تعريف القصد الجنائي العام على أنه اتجاه نية وإرادة الجاني نحو القيام بفعل إجرامي مع علمه أن قانون العقوبات يجرمه ويعاقب عليه فهو قصد يقوم على عنصري الإرادة والعلم فقط.⁽⁶⁾

ثانياً: القصد الخاص

يتطلب القصد العام توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة عالماً بأركانها في القانون، فلا يعتد فيه للباعث على الجريمة وهو الإحساس أو المصلحة التي تدفع الجاني إلى ارتكاب جريمته، فهو يتفاوت من جريمة لأخرى بحسب ظروف الجاني ولو كانت الجريمتان من نوع واحد.

فالقصد الخاص يختلف من جاني لآخر فقد تتجه إرادة أحدهما إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق احتيالية، في حين تتجه إرادة الثاني إلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط إلا أن الغاية واحدة هي حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها من الوعاء الضريبي.

وبالتالي فإن الباعث هو عنصر تقدير العقوبة تشديداً أو تخفيفاً حسب ما يقدره القانون استخلاصاً من ظروف الدعوى وخاصة في شقها العمومي (الحبس، والغرامة الجزائية) فقط دون الشق الجبائي الذي لا تطبق عليه أحكام المادة 53 من قانون العقوبات.⁽¹⁾

المطلب الثاني: العقوبات المترتبة على جرائم التهرب الضريبي

أقر المشرع الجبائي مجموعة من الجزاءات التي تقع على عاتق المكلف أثناء مخالفته للقانون الجبائي أو الإخلال به، فقد فرض عقوبات جزائية وردعية على كل من يحاول أن يتخلص من دفع الضريبة بأي طريقة كانت أو أثناء مخالفته لأحكام القانون. تعد جرائم التهرب الضريبي جنحة معاقب عليها في القانون الجبائي الجزائري بعقوبة جزائية أو جبائية.

(5) أحسن بوسقيعة، نفس المرجع، ص 474.

(6) سعيد بوعليا، شرح قانون العقوبات الجزائري، دار بلقيس للنشر، دون جزء، دون طبعة، الجزائر، دون سنة، ص 169.

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 106 - 107.

وعليه يتم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين حيث نتناول في (الفرع الأول) الأشخاص الخاضعون للإجراء، أما (الفرع الثاني) سنتطرق فيه إلى تبيان العقوبات المطبقة عليهم.

الفرع الأول: الأشخاص الخاضعون للإجراء

أولاً: المكلف بالضريبة

ويسمى أيضاً الممول أو دافع الضريبة (Contribuable) وهو الشخص سواء كان طبيعياً فرداً أم معنوياً كالشركات والمنشآت المختلفة الذي تفرض عليه الضريبة بموجب القانون الضريبي، ومن ثم يتوجب عليه دفعها إلى السلطات الضريبية⁽²⁾ فالمكلف يمثل أحد طرفي العلاقة الضريبية ولاشك أن اصطلاح المكلف ينبع من التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الضريبي عن الأفراد المخاطبين بأحكامه.

وعليه فإن كل شخص ملزم بدفع الضريبة يعتبر مكلفاً.⁽¹⁾

وعليه نجد أن للمكلف دور هام جداً في تمويل الخزينة العمومية والواقع أن لفظ "المكلف" لا يستند إلى تعريف محدد لأن هذا المصطلح يشتمل على معطيات اجتماعية وقانونية معقدة ولكن لا يفهم مدلوله بمجرد ذكره في المجال الضريبي.

وعلى ذلك فإن التشريعات الضريبية لم تحدد بدقة مفهوم لفظ المكلف بالضريبة وإنما حددت الأشخاص الذين ينطبق عليهم هذا اللفظ بالرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة الجزائي حدد في المواد من 3 إلى 7 الأشخاص الخاضعين إلى الضريبة على الدخل الإجمالي دون أن يعرف المكلف بالضريبة.⁽²⁾

وعلى هذا فإن المكلف بالضريبة هو الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، والذي معفي من طرف المشرع الضريبي بأن تفرض عليه الضريبة فالمكلف لا يتحمل دائماً العبء المادي للضريبة في حالة نقل عبء الضريبة من المكلف بها إلى شخص آخر يدفعها، والمثال على ذلك كأن تفرض الضريبة على تاجر بالجملة بصفته المكلف بالضريبة القانوني،

(2) سهام محمد قاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد

الخليجي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العدد 19، 2011، ص

(1) حسام فايز أحمد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008، ص 21.

(2) زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012 - 2013، ص ص 19 - 20.

ويستطيع هذا المكلف أن ينقل عبء الضريبة كله أو جزءاً منه إلى تاجر التجزئة فيما يخص الضريبة غير مباشرة (TVA).⁽³⁾

ثانياً: الشريك

بالرجوع إلى قانون العقوبات الجزائري نجد أنه نص على تعريف الشريك وذلك في المادة 42 منه على أنه: "يعتبر شريكاً في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً مباشراً ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك".⁽⁴⁾

ويستنتج من هذا أن الجريمة يقوم بها عدد من الجناة، فهناك الفاعلون الأصليون وأيضاً من ساهموا في تنفيذها مباشرة كما يمكن أن يقوم بالجريمة شخص واحد ويحقق نتيجتها.⁽¹⁾

وعليه أجمعت كل النصوص الضريبية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل، كما أحالت هذه النصوص تعريف الشريك إلى قانون العقوبات⁽²⁾، فكل ما يتطلبه القانون لتجريم ومعاينة عمل الشريك هو ارتباط عمله بفعل أصلي معاقب عليه وهو ذاته الفعل الإجرامي الموصوف في مختلف القوانين الجنائية⁽³⁾، يشترط لتحقيق جريمة الاشتراك توافر القصد الجنائي لدى الشريك أي أن يكون عالماً بالجريمة التي ترتكب، وقاصداً بعمله المشاركة في ارتكابها.⁽⁴⁾

يمكن تعريف الشريك حسب ما جاء في المادة 120 الفقرة الأولى من قانون التسجيل التي نصت على: "ويعتبر كشركاء على الخصوص الأشخاص الذين توسطوا بصفة غير قانونية في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيمات في الخارج.

(3) المرجع نفسه، ص 20.

(4) الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات الجزائري.

(1) بلعليان إبراهيم، أركان الجريمة وإثباتها في قانون العقوبات الجزائري، دار الخلدونية، دون جزء، الطبعة الأولى، 2007، ص 76.

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

(3) رحال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 31.

(4) إبراهيم سالم العقيلي، المرجع السابق، ص 197.

الذين حصلوا باسمهم قسيمات تعود إلى الغير". (5)

ثالثاً: الشخص المعنوي

إذا كان الشخص الطبيعي يخضع للمساءلة الجنائية والجبائية على ما يقوم به من أفعال مخالفة للقانون الجبائي، فإن المشكل يطرح فيما إذا يجوز مساءلة الشخص المعنوي جنائياً، والأشخاص المعنوية نوعان: أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام مثل: الدولة والولاية والبلدية والمرافق العمومية، وأشخاص معنوية خاصة تخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية والتجارية والجمعيات والمؤسسات الخاصة. فقد تصدر من الشخص المعنوي عن طريق ممثليه القائمين بنشاطه مخالفات غير قانونية وقد تكون هذه المخالفات داخلة في دائرة التجريم والعقاب. (6)

غير أنه من الصعوبة تصور تقرير عقوبة جنائية تمس بالشخص المعنوي في ذاته إلا في ما يتعلق بالغرامة والمصادرة والحل، وإذا كانت القاعدة العامة تقتضي بعدم مساءلة الشخص المعنوي جنائياً لتعارضها مع مبدأ شخصية العقوبة، فالاستثناء يتمثل في تقرير المشرع صراحة على عقاب الشخص المعنوي، بما يلائمه من عقوبة مع تقرير مسؤولية ممثليه الشرعيين القائمين بنشاطه. ولمعرفة الفاعل في الجريمة المنسوبة للشخص المعنوي يجب البحث في النص القانوني الذي أورد هذه الجريمة وغالبا ما تقع هذه المسؤولية على ممثليه والذين لهم الصفة في أن يتفاوضوا باسمه. (1)

وقد أقر القانون ذلك في المادة 303 الفقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة على أنه: "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات اللاحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة.

(5) الأمر رقم 76 - 105 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية 81 المؤرخة في 1977/12/18.

(6) رجال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 31.

(1) رجال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 32.

ويصدر الحكم بالغرامات الجبائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين، وضد الشخص المعنوي دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير، بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها".⁽²⁾

كما نجد أن هذا الحكم منصوص عليه في المواد التالية: المادة 4/121 من قانون التسجيل، والمادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، والمادة 554 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

والملاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل ذكرها المشرع على سبيل الحصر، حيث تقع فقط على الشخص المعنوي التابع للقانون الخاص مستبعدة بذلك الدولة والجماعات المحلية والهيئات العامة ذات الطابع الإداري.⁽³⁾

الفرع الثاني: العقوبات

إن القانون الضريبي ينص على نوعين من العقوبات، عقوبات جزائية وأخرى جبائية، فالعقوبات الجنائية تنوع إلى عقوبات أصلية وتبعية تتمثل الأولى في الحبس والغرامات المالية، كما هو الحال في نصوص القانون العام، والثانية تبعية، والجدير بالملاحظة أن التقنيات الجبائية الخمسة قد أشارت في مجملها إلى عقوبات مماثلة، سواء من حيث مدة الحبس أو من حيث مبلغ الغرامة، وإلى جانب العقوبات الجبائية وكون الموضوع يخص الجريمة الضريبية نتطرق أولاً إلى العقوبات الجبائية ثم ندرس العقوبات الجزائية ثانياً.⁽¹⁾

أولاً: العقوبات الجبائية

لقد نصت مختلف القوانين الجبائية على نوعين من الجزاءات، جزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرفها إلى جانب جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها. وهذه الجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة، وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساساً في الغرامات الجبائية (AMENDES pixales) المنصوص عليها في القوانين الجبائية

(2) الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(3) رحال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 32 - 33.

(1) أوهيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص 41 - 42.

المختلفة، وهي تختلف مقداراً ومضموناً من قانون إلى آخر. (2) ومنه يجب أن نبين ونوضح ما هي هذه الزيادات وبعدها الغرامات الجبائية.

1- الزيادات

تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبه ومن هنا تختلف الزيادات عن فوائد التأخير التي تأخذ صورة تعويضات مالية، وليس لها طابع عقابي. أما بالنسبة للزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة، وتطبق على المكلف عند قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة، كما تفرض تلقائياً وهي مقررة في حالات معينة تتمثل فيما يلي: (3)

-النقض في التصريح. (4)

-عدم التصريح. (5)

-التأخير عن التصريح. (6)

ومنه نشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من 05 ملايين دينار جزائري (5,000,000 دج)، أو ما يعادلها وترفع إلى 200% إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ. (1)

حيث أشارت المادة 193 الفقرة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: "عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة الموافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50%، وعندما لا يدفع أي تحدد النسبة

(2) رحال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص ص 33 - 34.

(3) أوهيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص 42.

(4) المادة 1/193 من الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(5) المادة 3/194 من الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(6) المادة 1/192 من الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(1) رحال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 34.

أي بـ 100% تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر".⁽²⁾

2- الغرامات الجبائية

هذا النوع من الغرامات نصت عليه القوانين الجبائية ويعد نوعاً خاصاً وتقدر غالباً بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية⁽³⁾ وهي معلقة بعدة حالات، كما وردت في مختلف القوانين الضريبية.

أ- كما حددها قانون الضرائب المباشرة

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات التالية:

- في حالة عدم تقديم تصريحاً بالوجود وتحدد الغرامة بمبلغ 30,000 دج.⁽⁴⁾
- في حالة عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة ويحدد مبلغ الغرامة بـ 5,000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الإداري.

- في حالة عرقلة الأعوان المؤهلين للضرائب عن القيام بمهامهم، ويعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10,000 دج إلى 30,000 دج، وتحدد هذه الغرامة بـ 50,000 دج عندما يتم التأكيد

خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة.⁽¹⁾

ب- كما حددها قانون الضرائب غير مباشرة

هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

⁽²⁾ الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁽³⁾ رجال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 35.

⁽⁴⁾ المادة 1/194 من الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁽¹⁾ المادة 3/194 من الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- المادة 304 من الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- غرامات ثابتة:** تتراوح هذه الغرامات ما بين 5,000 دج إلى 25,000 دج بالنسبة لجميع مخالفات الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير مباشرة.⁽²⁾
- غرامات نسبية:** نصت عليها المادة 524 أ/1 من قانون الضرائب غير مباشرة تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25,000 دج.⁽³⁾
- أما الأفعال الخاضعة للغرامة والمخالفة للقانون نذكر منها:
- المادة 538 من قانون الضرائب غير مباشرة نصت على: حالة رفض تقديم وثائق أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها في هذه الحالة فإن الغرامة الجبائية تتراوح من 1,000 دج إلى 10,000 دج.⁽⁴⁾
 - أما المادة 544 من نفس القانون نصت على: في حالة المساهمة في إعداد وثائق أو معلومات غير صحيحة من قبل كل رجل أعمال أو خبير فإن الغرامة الجبائية تتراوح ما بين 1,000 دج و3,000 دج.⁽⁵⁾
 - وكذا المادة 537 أيضا من نفس القانون ذكرت عقوبة عرقلة الأعوان حيث جاءت كالتالي: عرقلة الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب بأي وسيلة كانت أثناء تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10,000 دج و100,000 دج.⁽⁶⁾
 - أما المادة 527 من قانون الضرائب غير مباشرة جاءت بـ: كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حدها الأدنى 500 دج.⁽⁷⁾

ج- بالنسبة لقانون التسجيل

- قيام المكلف بالتملص من الرسوم، فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج⁽¹⁾ بينما عند قيام المكلف بعرقلة المراقبة الجبائية فإن الغرامة تتراوح ما بين 500 و50,000 دج.⁽²⁾

(2) المادة 523 من الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب غير مباشرة.

(3) الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب غير مباشرة.

(4) الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب غير مباشرة.

(5) الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب غير مباشرة.

(6) الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب غير مباشرة.

(7) الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب غير مباشرة.

(1) الأمر رقم 76 - 105 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون التسجيل.

د- بالنسبة لقانون الطابع

ينص قانون الطابع على عقوبات جنائية وذلك في حالة التملص من الرسوم، بحيث رتبت عليها غرامة مالية، ويكون مقدار هذه الغرامة دائما تساوي خمس مرات هذه الرسوم، على أن لا تقل هذه الغرامة عن 2000 دج.⁽³⁾ كذلك عالج المشرع عقوبة "عرقلة الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيا بمهامهم بعقوبة جنائية تتراوح قيمتها من 10,000 دج إلى 100,000 دج".⁽⁴⁾

ه- بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال

لقد أقر المشرع عقوبة جنائية "لكل مخالفة لأحكام هذا القانون أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جنائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 25,000 دج"، أما في حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ هذه الغرامة بـ 1000 دج إلى 5000 دج".⁽⁵⁾

كذلك نصت المادة 122 من هذا القانون على أنه "يعاقب بغرامة جنائية يتراوح مبلغها بين 1000 دج و 10,000 دج كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجنائي، في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم".⁽⁶⁾

ثانيا: العقوبات الجزائية

بالإضافة إلى العقوبات الجنائية، فإن القوانين الجنائية أشارت إلى عقوبات جزائية، وترجع هذه القوانين معظمها إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال الغش الضريبي.⁽¹⁾

(2) المادة 62 من قانون الإجراءات الجنائية.

(3) المادة 35 من قانون الطابع، الأمر رقم 76 - 103 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الطابع.

(4) المادة 37 من قانون الطابع، الأمر رقم 76 - 103 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الطابع.

(5) المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الأمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(6) المادة 122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الأمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(1) رجال نصر، عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 37.

نجد أن المادة 42 من قانون العقوبات والتي تنص على: "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" (2) بمعنى أنه يتم توقيع العقاب على كل شخص ساعد بكل الطرق على ارتكاب أي جريمة مهما كانت. وكذا المادة 53 منه والتي نصت على الظروف المخففة التي جاءت بـ: "يجوز تخفيض العقوبة المنصوص عليها قانونا بالنسبة للشخص الطبيعي الذي قضى بإدائته وقررت إفادته بظروف مخففة" (3)، بالإضافة إلى ما نص عليه قانون الإجراءات الجزائية على غرامات مالية تبعية وعقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية.

1- العقوبات الأصلية

نصت مختلف القوانين الجنائية على عقوبات ردعية تنطبق على كل الجرائم والتي تتمثل في (الجنایات، الجنح، المخالفات) بالإضافة إلى تلك المنصوص عليها في قانون العقوبات، وبالتالي فإن العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجنائي تخضع للقواعد العامة من حيث التشديد والتخفيف (4)، وهذا ما سنحاول دراسته على النحو التالي: انفتحت معظم القوانين الجنائية في نصوصها العقابية على عقوبة الحبس في الجنح. ومن بين المواد التي نصت على هذه العقوبة نذكر المادة 119 من قانون التسجيل والتي نصت على غرامة جزائية تتراوح من 5,000 دج إلى 20,000 دج وحبس من سنة إلى خمس سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط. (5) وكذلك نفس العقوبة أقرتها المادة 34 من قانون الطابع أما المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة أقرت بغرامة قيمتها من 50,000 دج إلى 200,000 دج وبالحبس من سنة إلى 05 سنوات (1) وهذا في حالة التملص سواء بصفة كلية أو جزئية وذلك باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم المفروضة. (2)

(2) الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات الجزائري.

(3) الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات الجزائري.

(4) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 276.

(5) الأمر رقم 76 - 105 المؤرخ في 9/12/1976 المتضمن قانون التسجيل.

(1) الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب غير مباشرة.

(2) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 277.

أما بالنسبة لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فنجد أن العقوبة قد تغيرت وأصبحت العقوبة على التملص أو محاولة التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً بما يأتي:

أ- غرامة مالية من 50,000 دج إلى 100,000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100,000 دج.

ب- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100,000 دج إلى 500,000 دج بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100,000 دج ولا يتجاوز 1,000,000 دج.

ج- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500,000 دج إلى 2,000,000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ المتملص منها 5,000,000 دج ولا يتجاوز 10,000,000 دج.

د- الحبس من خمس سنوات (05) إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5,000,000 دج إلى 10,000,000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10,000,000 دج.⁽³⁾

2- العقوبات التكميلية

نصت القوانين الجبائية على غرار قانون العقوبات على فرض عقوبات تكميلية⁽⁴⁾، فتتص المادة 09 من قانون العقوبات التي نصت على مجموعة من العقوبات التكميلية التالية وهي:

-تحديد الإقامة.

-المنع من الإقامة.

-الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.

-المصادرة الجزائية للأموال.

-حل الشخص الاعتباري.

-نشر الحكم.

كما تنص القوانين الجبائية على:

(3) الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(4) الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات الجزائري.

- مصادرة الأشياء ووسائل التزوير وكذلك الأجهزة والأوعية والآليات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة، وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة، وكذلك الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة.⁽¹⁾
- الغلق المؤقت للمؤسسة.⁽²⁾
- منع الأشخاص الذين تمت إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الجبائي من ممارسة النشاط التجاري.⁽³⁾

(1) المادة 525 من قانون الضرائب الغير مباشرة الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9/12/1976 المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة.

(2) المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) القانون رقم 22/03 المؤرخ في 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 83 المؤرخة في 29 ديسمبر 2003.

الفصل الثاني: الأحكام الإجرائية

لقد تطرقنا سابقاً إلى التعريف بجرائم التهرب الضريبي، والتي هي جرائم ذات طبيعة خاصة تشكل اعتداء على الخزينة العامة بل أخذت بعداً دولياً فهي لا تقتصر على دولة واحدة، وبهذا تعد أهم أشكال وصور الفساد وتشكل خطراً على الاقتصاد العالمي. وباعتبارها تشكل عائقاً كبيراً وآفة خطيرة، نظراً للأضرار والانعكاسات التي تترتب عليها.

تلجأ الدولة إلى استخدام إجراءات تتعلق أساساً بالأساليب والأشكال التي ينبغي اتباعها في سبيل اقتضاء الحق أمام السلطة القضائية. وضع المشرع الجبائي قواعد وإجراءات خاصة بمعاقبة الجرائم الجبائية. إذ تعتبر المتابعة القضائية من بين آليات مكافحة هذه الجرائم، ومن اختصاص النيابة العامة بتكليفها بمهمة التحقيق ومباشرة الدعوى وجعلها سلطة الادعاء، للحفاظ على حقوق المجتمع ومعاقبة المجرمين.

فهي بمثابة الطرف الممتاز في الدعوى فلها كامل السلطة والحرية في إثبات وتحريك الدعوى، إلا أن القانون قيد من سلطتها وسلبها الحق في تحريك الدعوى، في بعض الحالات مثل: الشكوى والطلب، حيث لا يمكن للنيابة العامة أن تتخذ أي إجراء من تلقاء نفسها إلا بوجود شكوى من طرف المجني عليه (إدارة الضرائب).

وينتج عن هذه الجرائم دعوى عمومية وأخرى جبائية، إلا أن جرائم التهرب الضريبي قد يسلب منها صفة التجريم، وذلك عند انقضائها إما لأسباب عامة أو أسباب خاصة، فهنا تنقضي الدعوى الجبائية الجزائية.

ومما تقدم قسمنا الفصل الثاني إلى مبحثين: يتم تناول الآليات الإجرائية في (المبحث الأول)، وانقضاء الدعوى الجبائية الجزائية في (المبحث الثاني).

المبحث الأول: الآليات الإجرائية

نص المشرع الجبائي على قواعد إجرائية خاصة بالجرائم الجبائية، ونجد أن قانون مكافحة التهريب في الفصل الخامس منه نص على القواعد الإجرائية المتعلقة بالدعوى الجبائية، ومعاينة الجرائم وعلى القوة الثبوتية للمحاضر، وكذا على أساليب التحري الخاصة وقواعد إجرائية خاصة أخرى.⁽¹⁾

لقد نص المشرع الجزائري على القواعد الإجرائية في المادة الملغاة 45 من دستور 1989 والتي عوضت بالمادة 56 من القانون 16 - 01 والتي نصت على: "كل شخص يعتبر بريء حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته بحكم نهائي"⁽²⁾ فالمشرع من خلال هذه المادة أكد على هذه القواعد ومدى إلزاميتها لإثبات الجريمة، وعليه سنتطرق في مبحثنا هذا إلى دراسة الآلية الإجرائية لإثبات ومتابعة هذه الجريمة وكيفية مباشرة وتحريك الدعوى لجرائم التهرب الضريبي، وقد قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين: سنتعرض في (المطلب الأول) إلى المتابعة القضائية لجرائم التهرب الضريبي، وإلى إثبات جرائم التهرب الضريبي في (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المتابعة القضائية في جرائم التهرب الضريبي

كأصل عام تعد النيابة العامة هي سلطة الادعاء العام للحفاظ على حقوق المجتمع، وعليه فقد أعطى قانون الإجراءات الجزائية للنيابة العامة الحق في تحريك الدعوى العمومية، وهذا ما نصت عليه المادة 29 من قانون الإجراءات الجزائية، وجاء في مضمونها ما يلي: "تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية"⁽³⁾.

(1) الأمر رقم 05 - 06 المؤرخ في 18 رجب عام 1426 الموافق لـ 23 أوت 2005، والمتعلق بمكافحة التهريب الجريدة الرسمية، العدد 59 المؤرخة في 28 أوت 2005.

(2) القانون رقم 16 - 01 المؤرخ في 6 مارس 2016 المتضمن التعديل الدستوري الجريدة الرسمية العدد 14 المؤرخة في 7 مارس 2016.

(3) الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في يونيو 1966 يتضمن قانون الإجراءات الجزائية بالأمر 15 - 02 المؤرخ في 23 يوليو 2015 الجريدة الرسمية رقم 41 مؤرخة في 29 يوليو سنة 2015.

إذ تعد النيابة العامة الجهة المختصة والمنوط بها رفع الدعوى العمومية، إلا أنه في بعض الأحيان لا يمكن لها مباشرة وتحريك الدعوى العمومية كما في جرائم التهرب الضريبي.

وإنما يكون الأمر عن طريق تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب، وذلك لعدم وجود شكوى من طرف هذه الأخيرة لا تحرك الدعوى العمومية، ومن أجل دراسة هذا المطلب، تم تقسيمه إلى فرعين، نتناول تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية لجرائم التهرب الضريبي في (الفرع الأول)، والجهة المختصة بالنظر في جرائم التهرب الضريبي في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية

إن جميع المتابعات القضائية من حيث تحريكها أو توقيعها تخضع إلى القواعد العامة المقررة والمنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، غير أن قانون الإجراءات الجبائية تضمن أحكام خاصة بالدعوى الضريبية⁽¹⁾، فالجريمة الضريبية تتولد عنها دعويان: أ- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية، الإكراه البدني، والغرامة الجزائية. ب- دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجبائية، الغرامة الجبائية والمصادرة. - ولقد اتفقت جميع القوانين الجبائية على أن صلاحية تحريك الدعوى العمومية والجبائية يكون من طرف إدارة الضرائب، وتكون بناءً على شكوى تقدمها هذه الأخيرة أمام الجهات القضائية المختصة، فقد أخضع المشرع الاختصاص المحلي فيما يتعلق بالجرائم الضريبية لاختيار الإدارة الضريبية⁽²⁾، فالدعوى هي الوسيلة القانونية لتقرير الحق وتوصلا لاستفائه بمعاونة السلطة العامة وبعبارة أخرى هي حق الالتجاء للسلطة القضائية لضمان استفاء حقوق⁽³⁾ وحتى تكون الدعوى صحيحة يجب أن تتضمن شرطين أساسيين:

1- أن تقدم الشكوى من قبل من كلفه القانون بذلك وهو المدير الولائية للضرائب أو الجهوي أو المركزي أو من ينوب عنه قانونا.

2- أن تكون الشكوى مكتوبة وموقعة من صاحب السلطة المختص بإصدارها.

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 190.

(2) طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 144.

(3) بليل سميرة، المتابعة الجزائية في المواد الجمركية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013/2012، ص 105.

كما نلاحظ أن قانون الإجراءات الجزائية قيد حرية النيابة العامة في استعمال حقها في تحريك الدعوى العمومية، حيث أكد على الزامية وجود شكوى من طرف إدارة الضرائب، وهذا من أجل المحافظة على العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة، كما يمنع على النيابة العامة تحريك الدعوى العمومية والجبائية قبل تقديم شكوى من الإدارة الجبائية، وأي إجراء تقوم به يكون باطلاً بطلاناً مطلقاً. (1)

وهناك من يرى 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، لأنه متى حكمت حكم بالبراءة يستحيل محاكمة المتهم ثانية، أما عدم قبولها فهذا لا يمنع من النظر في الدعوى عند تقديم شكوى من إدارة الضرائب. (2)

وهذا ما أكده المشرع من خلال نص المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة والتي نصت على ما يلي: "في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة، يجوز لهذه الإدارة أن تؤسس نفسها طرفاً مدنياً" (3) وكذلك نص المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على: "تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية وبناءً على شكوى من مدير الضرائب بالولاية". (4)

ويرجع السبب في وجوبية تقديم الشكوى في المواد الضريبية هو نتيجة لما يجب أن تكون عليه العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة ودياً لا على القصر والإكراه، بالإضافة إلى واجب السر المهني (5) من طرف الإدارة وأعوانها فيما يتعلق بالتصريحات والإقرارات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وعليه فإن حصر تقديم الشكوى من الإدارة الجبائية فقط يعود للطابع التقني والفني والمحاسبي بالنسبة لهذه الجرائم، كما أن زيادة

(1) طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 145.

(2) المرجع نفسه، ص 146.

(3) الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 - 12 - 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة.

(4) المادة 104 ق. إ. ج.

(5) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 193.

على منحها سلطة تقديرية حسب ظروف وملابسات كل مخالفة، وكذلك صلاحياتها في إجراء المصالحة ومنح إعفاءات لبعض المكلفين بالضرائب.⁽⁶⁾

الفرع الثاني: الجهة المختصة بالنظر في جرائم التهرب الضريبي

لقد عالج المشرع الجزائري مسألة اختصاص في الجرائم الضريبية من خلال نصه ضمن المادة 326 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجزائية التي نصت بما يلي: "تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم ولو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر".⁽¹⁾

إلا أنه يمكن منح هذا الاختصاص أو الصلاحية إلى الأعوان المؤهلين وهذا ما نصت عليه المادة 78 قانون الإجراءات الجزائية: "يمكن لمدير الضرائب بالولاية تفويض سلطة قراره للأعوان الموضوعيين تحت سلطته، تحدد شروط هذا التفويض بموجب مقرر يصدره المدير العام للضرائب، كما يمكن لكلا من رئيسا مركز الضرائب ورئيس مركز الجوارى للضرائب تفويض سلطة قرارهما إلى الأعوان الموضوعيين تحت سلطتهما بموجب مقرر من المدير العام للضرائب".⁽²⁾

المطلب الثاني: إثبات جرائم التهرب الضريبي

لقد استمتت القوانين الجبائية بعدم الانسجام في تحديد الأشخاص المخولون للقيام بإثبات الجريمة الضريبية، حيث تختلف من نص إلى آخر⁽³⁾ ومن بين المواد التي تنص على ذلك المادة 504 من قانون الضرائب الغير مباشرة: "إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا، مكلفون عن الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، ويكونوا أيضا مؤهلين لتحرير المحاضر: - أعوان الجمارك وجميع أعوان مصالح الجسور، وكذا الإدارة البلدية أو عونها، والمندوبون الغائبون وأعوان الشرطة البلدية، وأيضا أعوان الشرطة والأعوان البلديون...".⁽⁴⁾

(6) المرجع نفسه، ص 193.

(1) المادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية.

(2) المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) طورش بتاتة، المرجع السابق، ص 141.

(4) الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب.

كذلك عالج المشرع مسألة الإثبات في نص المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه يمكن إثبات المخالفات المتعلقة بالجرائم الضريبية بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، يتم معاقبتها بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك، أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية.⁽⁵⁾

إلا أن هناك بعض القوانين لم تتطرق إلى مسألة الإثبات في جرائم التهرب الضريبي مثل قانون الضرائب المباشرة وقانون التسجيل.

وعليه تلعب المحاضر المحررة في مادة الضريبة دورا هاما في إثبات الجرائم الضريبية، فهي أساس المتابعة لأنه لا يمكن تقدير شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة بموجب محاضر كون تقديم الشكوى منوط بالإدارة الضريبية دون سواها، ومتمثلة من طرف مديرها.⁽¹⁾

ومن أجل معرفة كيفية عملية إثبات جرائم التهرب الضريبي قسمنا هذا المطلب إلى فرعين (الفرع الأول) سنتطرق فيه إلى معرفة وسائل الإثبات، أما تقدير وسائل الإثبات وهذا ما تناولناه في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: وسائل الإثبات

لقد عالج المشرع الجزائري مسألة إثبات الجرائم الضريبية عن طريق وسيلتين هما: المحاضر الضريبية، وطرق الإثبات في القانون العام.

أولا: المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة المالية

تحتل المحاضر الضريبية مكانة بارزة في إثبات الجرائم الضريبية فهي أساس المتابعات مثلما استقر على ذلك قضاء المحكمة العليا، والمقصود بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية، وكذا الموظفون المؤهلون لإثبات الجرائم الضريبية وظروفها وأدلتها، ومرتكبيها، وقد تم وصف تلك المحاضر بأنها "شهادة صامتة ومثبتة في ورقة"⁽²⁾، ومنه يتم عادة البحث عن الجرائم الضريبية عن طريق إجراء المعاينة

(5) الأمر رقم 76 - 102 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال.

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 146.

(2) أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء والجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، دط،

الجزائر، 1998، ص ص 160 - 161.

والتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق وينجر عن ذلك إجراء حجوز ومعاينات مادية وميدانية بواسطة أعوان الإدارة الجبائية والمالية⁽³⁾، وهذا ما نصت عليه المادة 505 من قانون الضرائب الغير مباشرة والتي جاء في مضمونها أن مخالفات هذا القانون تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب، وأن هذه المحاضر تكون محررة من قبل عون واحد أو من قبل عونين.⁽⁴⁾

أ- محضر المعاينة

يقوم الإثبات في الجرائم الضريبية على البحث في مختلف المعاملات بإجراء عمليات أو المعاملات الميدانية، بحيث يحرر أعوان الإدارة الضرائب المؤهلين محاضراً وفق المهمة التي أسندت إليهم سواء تعلقت المحاضر بمعاينات ميدانية أو رقابة جبائية.⁽¹⁾ كما أنه عندما تسفر عملية البحث عن التهرب الضريبي على قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن لإدارة الضريبة أن ترخص لأعوانها القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل المستندات والوثائق أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة أو دفع الضريبة.⁽²⁾

1- الإجراءات السابقة على المعاينة

- هذا الإجراء مخول قانوناً إلى رئيس المحكمة المختص إقليمياً لذلك.
 - تقديم طلب الترخيص إلى السلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل قانوناً لذلك، على أن يكون الطلب مؤسسات وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة.
- وتبين على وجه الخصوص البيانات التالية:
- * تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
 - * عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.

(3) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 147.

(4) الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة.

(1) كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهاد المجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 148.

(2) بناتة طورش، المرجع السابق، ص 143.

* العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها.

* أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

- تتم عملية المعاينة الإجرائية تحت سلطة القاضي ورقابته.
- يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط الشرطة القضائية لمرافقة أعوان الإدارة الجبائية ويعطي للأعوان المشاركين في هذه العملية كل التعليمات اللازمة.⁽³⁾
- يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة في عين المكان وحين إجرائها إلى الشخص المعين أو ممثله أو إلى أي شاغل للأماكن، الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو توقيع على المحضر.⁽¹⁾

• في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن، يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام.

- في حالة غياب أي شخص عن الأماكن، يطلب ضباط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة استحالة طلب شاهدين، يقوم ضباط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي.
- لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا ولا بعد الساعة الثامنة مساء، ويجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن.⁽²⁾

2- الشكليات الجوهرية الواجب توافرها في محضر المعاينة

عالج المشرع الجزائري مسألة المعاينة وشروطها وذلك في نص المادة 98 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على: "يتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة يتضمن هذا المحضر، على وجه الخصوص:

- تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة.
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية المعاينة وصفاتهم (المعني أو ممثله) أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون....(الخ).

(3) العيد صالح، الوجيز في الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 60 - 61.

(1) المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية.

- جرد المستندات والأشياء والأوراق المحجوزة إلا أنه يجب أن ترد الأوراق والوثائق والأشياء المحجوزة للمكلف بالضريبة المعني في أجل 6 أشهر.⁽³⁾
- تاريخ وساعة التدخل، والمادة التي أكدت وأقرت على هذا الإجراء نص المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية.⁽⁴⁾

أما بالنسبة لمضمون المحضر يجب أن يحتوي على كل المعلومات التي من شأنها التعريف على المخالفات، والمناورات التدليسية المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة، وتدوين كل المعايينات المسجلة بدقة، وصفة الأشخاص الذين أجروا المعاينة ومكان تحرير المحضر وذكر الأشياء التي حجزت.⁽¹⁾

3- الإجراءات اللاحقة لتحرير المحضر

عند الانتهاء من إجراء عملية المعاينة وتحرير المحضر يتم تسليم نسخة منه إلى الممثل القانوني للمعني أو إلى المعنى في حد ذاته، أو شاغل الأماكن، إلا أن المشرع لم ينص على الإجراء المتخذ في حالة غياب كافة الأشخاص الواجب حضورهم معاينة (المعني بالأمر، ممثله القانوني⁽²⁾ الشاغل، الشاهدين، المحضر القضائي) كيفية إخطار المعني بالمعاينة ويتم إرسال هذه المحاضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة، وعليه ألزم المشرع ضباط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية الذين أجروا وحضروا المعاينة بكتمان السر المعني تحت طائلة المتابعة الجزائية.⁽³⁾

ب- محضر الحجز

يعتبر الحجز أهم إجراء تنفيذي لتحصيل الضرائب والرسوم، حيث يجوز لقاطب الضرائب القيام بالحجز التنفيذي لأموال المكلف بالضريبة المستحقة ديونه بعد يوم من تبليغ التنبيه⁽⁴⁾، وهذا الإجراء نجده في نص المادة 147 من قانون الإجراءات الجزائية.

(3) المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية.

(4) المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية.

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص ص 152 - 153.

(2) المرجع نفسه، ص 153.

(3) المرجع نفسه، ص 153.

(4) بدائية يحيى، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011/2012، ص 64.

ومنه نجد أن المشرع الجزائري عالج مسألة إثبات المخالفات ومتابعتها في نص المادة 504 من قانون الضرائب غير مباشرة على أن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلّفين قانونا مكلفون على الخصوص بإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالتشريع الجبائي بالإضافة إلى أعوان الإدارة الذين لهم الحق في ذلك.⁽⁵⁾

1- إجراءات الحجز

بالرجوع إلى نص المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة نجد أن المشرع الجزائري نص على وجوبية التحصيل الفوري وأقر له أحكام خاصة:

- لا تطبق هذه الأحكام في جميع الحالات حيث يتحدد وجوب تحصيل الضريبة بموجب أحكام خاصة، وفضلا عن ذلك عندما تطبق جداول أولية للضريبة الواحدة على سنتين متتاليتين، لا يجوز إصدار الواحد منها قبل 6 أشهر بعد الآخر.
- ينتج عن الرحيل من النطاق الإقليمي لقبضة الضرائب المختلفة أو القباضة البلدية وعن البيع الطوعي أو الاضطراري، وجوب التحصيل الفوري لمجموع الضريبة، بمجرد إدراج الجدول في التحصيل إلا إذا قام المكلف بتعريف مسند لموطنه الجديد.
- غير أن الإصدار التكميلي أو الإضافي لجدول الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يصبح واجب التحصيل اعتبارا من اليوم (30) بعد تاريخ إدراجه في التحصيل غير أن الإصدارات التكميلية الناتجة عن التصريحات الناقصة أو عن عدمها تكون واجبة التحصيل بعد 15 يوما من تاريخ التبليغ.
- وفي حالة التنازل أو توقف المؤسسة أو الاستغلال أو الكف عن ممارسة مهنة غير تجارية، أو وفاة المستغل أو المكلف بالضريبة، وجب تحصيل على الفور وبالتمام.
- كما يجب التحصيل الفوري والكلي للحقوق المشار إليها في المواد 33 و 54 و 60 إلى 74، وكذا الغرامات الجبائية المسلطة على مخالفة التنظيم المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وعليه وبالرجوع إلى المشرع الفرنسي نجده على غرار المشرع الجزائري أكثر تشدداً وصرامة في إجراء الحجز على المدين المكلف بالضريبة مقارنة بما هو ساري في قواعد القانون العام، فالقواعد العامة في القانون الفرنسي مثلا تنص على أن لا يتم الحجز إلا بعد ثمانية أيام على الأقل من تبليغ الإخطار بالحجز ومن أهم

(5) الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9-12-1976 المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة.

أنواع الحجز التي نصت عليها قوانين الضرائب حجز مال المدين لدى الغير، وحجز المحل التجاري.

2- إجراءات الغلق المؤقت للمحل المهني

يتم إجراء واتخاذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب للولاية ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق المؤقت ستة أشهر والهدف منه الترهيب لدفع الضرائب، ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا للقيام بها أو المحضر القضائي، وهذا الإجراء نصت عليه المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية فقرة.

- أما في حالة عدم تسديد المكلف الضريبة فإنه يتم إصدار قرار غلق المحل مؤقتا.
- يتم قرار بالغلق بحضور المحضر القضائي والعون معا في أجل 10 أيام من تاريخ التبليغ هذا ما نصت عليه المادة 146 في الفقرة الثانية (2).
- إلا أن إقامة هذه الدعوى ضد قرار الغلق لا يوقف تنفيذه.
- يمكن أن يطعن المكلف بالضريبة في قرار الغلق وذلك من خلال تقديم عريضة إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة.⁽¹⁾

3- إجراءات البيع

في حالة عدم استجابة المكلف المعني بالضريبة لمطالب الإدارة في هذه الحالة فإنه يتم الغلق المؤقت للمحلات المهنية وحجز بعض السلع ومنه تتم عمليات البيع وإجراءاتها على النحو التالي:

- أتاح المشرع لمدير الضرائب أن يقوم بإجراء الترخيص قانونا لقابض الضرائب المباشرة الشروع في البيع، وذلك في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو من يقوم مقامه⁽²⁾، هذا الإجراء منصوص عليه في المادة 146 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.
- يجب على قابض الضرائب المختص الحصول على رخصة من الوالي أو أي سلطة تقوم مقامه وذلك بعد أخذ رأي مدير الضرائب للولاية لكي تتم عملية البيع.
- أن إجراءات البيع تخضع للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية.

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص ص 158 - 159.

(2) المرجع نفسه، ص ص 159، 160.

- يمكن للدائن أن يطلب من القاضي المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته، وهناك نوعان من البيع: البيع بالمزاد العلني والبيع بالتراضي⁽³⁾، هذا الإجراء منصوص عليه في المادة 151 فقرة 3 قانون الإجراءات الجنائية.

ثانياً: طرق الإثبات الأخرى

لقد أقرت القوانين الجنائية على ضرورة إجراء المعاينات والحجوز الضريبية وذلك من خلال مجموعة من الطرق القانونية:

- إذا قام ضابط الشرطة القضائية بمعاينة جرائم ضريبية، أثناء القيام بإجراء تحقيق ابتدائي.
- إذا تمت معاينة الجرائم الضريبية بناء على مستندات ووثائق أثناء سريان دعاوى قضائية، ومهما كانت درجة الجهة القضائية.
- لقد عالج المشرع الجزائري مسألة إثبات الجرائم الضريبية التي تكون من طرف الجهات المختصة ووفقاً للقواعد العامة المنصوص عليها في المواد 212 إلى 238 من قانون الإجراءات الجزائية، وهي المحاضر والتقارير والشهادات وبالكتابة والإجراءات والشهود، فضلاً على إجراء الخبرات الفنية، إلا أن مسألة الخبرة هنا محل خلاف، فقانون الإجراءات الجنائية يجيز بتعيين خبير، وذلك على مستوى المنازعات الإدارية، وعليه يتم تعيين خبير للمكلف بالضريبة وخبير للإدارة الجنائية وخبير تعينه المحكمة.⁽¹⁾

الفرع الثاني: تقدير وسائل الإثبات

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية لم يقتصر إثبات الجرائم بصفة عامة على قواعد معينة ومحددة، وإنما يتم بأية طريقة كانت ويستثنى من هذه الجرائم التي ينص فيها القانون على غير ذلك بنص صريح كجريمة الزنا مثلاً، غير أنه باستقراء القوانين الجنائية والضرائب المباشرة وغير المباشرة وقانون الطابع والتسجيل والرسوم على الأعمال وكذلك 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، ومنه فالقوانين

(3) المرجع نفسه، ص 164.

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 165.

الجبائية تركت السلطة التقديرية للقاضي كون سلطة هذا الأخير مطلقة في كافة وسائل الإثبات الأخرى في إطار الدعوى العمومية دون أن تمتد للدعوى الجبائية.⁽²⁾
أولاً: المحاضر الضريبية

للمحاضر الضريبية حجية مطلقة لا سيما محضر المعاينة والحجز، إذا تم تحريرها وفقاً للأشكال التي سبق التعرض لها
أ- القوة الإثباتية للمحاضر الضريبية

لقد خص قانون الإجراءات الجبائية وكذلك قانون الضرائب غير المباشرة محاضر المعاينة والحجز بقوة ثبوتية مطلقة، إلا أنه قد تكون لهذه المحاضر حجية نسبية، بحيث تكون صحيحة إلى حين إثبات العكس.

1- الحالة التي تكون فيها المحاضر الضريبية حجية مطلقة

في إطار قانون الإجراءات الجبائية والضرائب غير المباشرة المتعلقة أساساً بحجز المنقولات بحجية كاملة بحيث تكون صحيحة إلى أن يطعن فيها بالتزوير، وكذلك من حيث توافر الإجراءات الشكلية والجوهرية الواجب تدوينها في المحاضر من حيث المضمون والأعوان المحررين لها والأفراد المحررة ضدها.
وعليه فإن محاضر المعاينة والحجز المحررة تكون صحيحة ولها حجية كاملة في إطار قانون الإجراءات الجبائية، ذلك إذا التزمت بالشروط والإجراءات المنصوص عليها في المواد 75 إلى 78 من قانون الإجراءات الجبائية.⁽¹⁾

2- الحالة التي تكون فيها للمحاضر حجية نسبية:

يتعلق الأمر هنا بالحجوز التي تتم من طرف عون واحد في قانون الضرائب غير المباشرة. ومن طرف عون غير مؤهل للقيام بذلك. وفقاً لقانون الإجراءات الجبائية. وبالمحاضر التي تتحرر وتتضمن اعترافات. وكذا المعاينة المادية، إذا توصلت هذه المحاضر إلى اكتشاف أفعال تدليسية. القصد منها التخلص من دفع كل أو جزء من الوعاء الضريبي.⁽²⁾

(2) المرجع نفسه، ص 165 - 166.

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 167.

(2) المرجع نفسه، ص 173.

وعليه يملك القاضي الجنائي دورا ايجابيا فعالا في الدعوى الجنائية، فقد أمده القانون بسلطة واسعة في سبيل نقص ثبوت الجرائم من عدمها، والوقوف على حقيقة علاقة المتهمين ومقدار اتصالهم بها،(الجريمة).

لذلك كان القاضي غير مطالب في حكمه لتبيان العناصر التي استمد منها رأيه الذي بنى عليها قضاءه. ولا يقتصر دور القاضي الجنائي في تكوين قناعته على الأدلة التي تعرض عليه، ولكن يستطيع من تلقاء نفسه أن يأمر بتقديم اي دليل يراه لازما لإظهار الحقيقة.(3)

وعليه أكد المشرع على قوة الإثبات في المحاضر وهذا من خلال نصه على المادة 214 من قانون الإجراءات الجزائية التي جاد في مضمونها ما يلي:

" لا يكون للمحضر أو التقرير قوة الإثبات الا اذا كان صحيحا في الشكل ويكون قد حرره واضعه أثناء مباشرة أعمال وظيفته، وأورد فيه موضوعا داخلا في نطاق اختصاصه ما قد راه أو سمعه أو عاينه بنفسه." (1) ومنه أكدت هذه المادة على أن الإثبات يجب أن يكون صحيحا بكل مقوماته.

بالإضافة الى أحكام المادة 218 من قانون الإجراءات الجزائية التي نصت على: " أن المواد التي تحرر عنها محاضر لها حجبتها الى ان يطعن فيها بالتزوير تنظيما قوانين خاصة.

وعند عدم وجود نصوص تتخذ اجراءات الطعن بالتزوير وفقا لما هو منصوص عليه في الباب الأول من الكتاب الخامس".(2)

أما نص المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة جاءت بما يلي: "يمكن أن تكون هذه المحاضرة محررة من قبل عون واحد ، وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء الى أن يثبت العكس ، وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة الى أن يطعن في تزويرها".(3)

(3) علي محمود علي حمودة، النظرية العامة في تسبيب الحكم الجبائي في مراحل المختلفة (دراسة مقارنة)، دار الكتاب الحديث، دون ط، القاهرة ، 1994، ص ص 134 - 135 .

(1) الأمر رقم 66 - 155 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية.

(2) الأمر رقم 66 - 155 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية.

(3) الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة.

وبالتالي في حالة طرح قضية على العدالة بناء على محاضر لها حجية نسبية فاقتناع القاضي يكون مستندا الى الأدلة الكافية واليقينية التي تبرر الرأي الذي خلص اليه، لذلك فسلطته واسعة.⁽⁴⁾

ثانيا: المحاضر الأخرى:

بالرجوع الى قوانين التشريع الجبائي نجد أن تجيز اثبات الجرائم الضريبية بجميع الطرق الضريبية ، لاسيما قانون الضرائب الغير مباشرة:

أ- عند معاينة الجرائم الضريبية وفي حالات تحرير محضر معاينة أو محضر حجز حسب اجراءات التحقيق الابتدائي. وذلك طبقا لأحكام قانون لإجراءات جزائية أثناء التحقيق في قضايا والتي يترتب اكتشاف جرائم ضريبية.

ب- وكذلك في الحالات التي يقوم أعوان الإدارة الجبائية بتحرير محاضر من مشوبة بالبطلان أو من طرف عون واحد، وكذا في حالات التدليس والغش و المناورات الاحتمالية فانه يعتمد على هذه المحاضر كقرينة يتم تدعيمها بأدلة اخرى.

ج- كذلك اثبات الجرائم الضريبية التي تكتشف أثناء النظر في القضايا المدنية أو جزائية أو ادارية أمام الجهات القضائية بناء على معلومات تقدم ⁽¹⁾ ومنه نجد أن للقاضي سلطة تقديرية في اثبات الجريمة الضريبية وهذا ما نصت عليه أحكام المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية "يجوز اثبات الجرائم بأي طريق من طرق الاثبات ما عدا الأحوال التي ينص فيها القانون على غير ذلك، وللقاضي أن يصدر حكمه تبعا لاقتناعه الخاص. ولا يسوغ للقاضي أن يبني قراره الا على الأدلة المقدمة له في معرض المرافعات و التي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه".⁽²⁾

وكذا المواد 213 الى 215 من قانون الإجراءات الجزائية، والتي أقرت على أن يكون الإثبات وفقا وبناء على القواعد العامة، وأن القاضي يصدر حكمه تبعا لقناعته الخاص بناء على الأدلة المقدمة له⁽³⁾ أما بالنسبة لمسألة الاعتراف نصت عليه المادة 213 من قانون

(4) فارس السبتي، المرجع السابق ص 175.

(1) فارس السبتي، المرجع السابق ص ص 187 - 188.

(2) الأمر رقم 66 - 155 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن الإجراءات الجزائية.

(3) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 188.

الاجراءات الجزائية التي نصت على: " الاعتراف شأنه كشأن جميع عناصر الاثبات يترك لحرية تقدير القاضي" (4) ونخلص من هذه المادة أن الاعتراف المدون في المحاضر من المتهم اذ يبقى شأن تقديره الى السلطة التقديرية للقاضي، و بالتالي في حالة عدم الأخذ باعتراف المتهم يتعين على القضاة أن يبينوا أسباب ذلك في أحكامهم والا كان الأمر مشوبا بالقصور. (5)

أما بالنسبة لقرينة الاقرار أو الاعتراف يطبق أو يؤخذ به كاملا في القضايا المدنية، أما في المواد الجزائية فللقضاة الحرية في تقدير الاعتراف، بحيث يجوز لهم أن يأخذوا بجزء منه ويتركوا الجزء الاخر، شريطة أن يكون هذا الجزء الذي كونوا به قناعتهم قانونيا ومنطقيا الى براءة أو ادانة المتهم. (6)

المبحث الثاني: انقضاء الدعوى الجزائية

القاعدة أن النيابة العامة هي المتخصصة بتحريك الدعوى العمومية بوصفها سلطة الاتهام، والدعوى العمومية ضرورية لتطبيق العقوبة على الجاني. (1)
الا أن حق النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية ليس فهناك أسباب تؤدي الى انقضاء الدعوى العمومية وهي متنوعة ومتعددة منها ما هو عام ومنها ما هو خاص ببعض الجرائم. (2)

الا أنه بالرجوع الى القوانين الجبائية نجد أنها لم تنص على هذا الإجراء (الانقضاء) في دعاوى الجرائم الضريبية، ومن خلال التحليل هذا سنتناول الأسباب العامة لانقضاء الدعوى الجبائية في (المطلب الأول)، والأسباب الخاصة في (المطلب الثاني).

(4) الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية.

(5) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 188.

(6) المرجع نفسه، ص 188.

(1) أحمد شوقي الشلقاني، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة،

الجزء الأول، الجزائر، 2003، ص 27.

(2) بارش سليمان، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار الهدى، دط، الجزء الأول، 2007، ص 82.

المطلب الأول: الأسباب العامة لانقضاء الدعوى الجزائية:

تناولت المادة 6 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجزائية الأسباب العامة لانقضاء الدعوى الجبائية الجزائية والتي نصت على: " تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاة المتهم، وبالتقدم والعفو الشامل وبإلغاء قانون العقوبات ، وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي".⁽³⁾

ومن هنا نجد أن هذه المادة نصت على الأسباب العامة لانقضاء الدعوى وعليه قسمنا هذا المطلب الى خمسة فروع، تناولنا في (الفرع الأول) وفاة المتهم، (والفرع الثاني) التقدم وفي (المطلب الثالث) صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به، و(المطلب الرابع) الغاء القانون، أما (الفرع الخامس) العفو الشامل.

الفرع الأول: وفاة المتهم

تنقضي الدعوى كأثر لازم بوفاة المتهم في أية مرحلة كانت عليها الدعوى الانقضاء بالوفاة في جميع هذه المراحل⁽⁴⁾ الا أن الوفاة ظرف شخصي لانقضاء الدعوى لا يستفيد منه سوى صاحبه، بحيث لا تنقضي الدعوى بحق من شاركه من العاملين في ارتكاب الفعل الاثم بحيث

تستمر الإجراءات بالنسبة لهم.⁽¹⁾

أما اذا حدثت الوفاة أثناء نظر الدعوى وبعد صدور حكم غير مبرم فيها لايزال قابلا للطعن، تنقضي أيضا الدعوى العمومية ويعتبر الحكم الصادر فيها كأن لم يكن⁽²⁾ وفي حالة حصول الوفاة بعد صدور حكم نهائي، فان الدعوى العمومية تنقضي بهذا الحكم ويسقط الحكم من تلقاء نفسه فيها يتعلق بالعقوبة السالبة للحرية وينفذ ما يجب رده من مصاريف ومبالغ مالية فيما يتعلق بالدعوى الجبائية من تركة المتوفى باعتبارها ديونا على التركة ولا تسقط

(3) الأمر رقم 66 - 155 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية.

(4) مصطفى محمد عبد المحسن، انقضاء الدعوى الجنائية، البدائل والمفترضات، بدون دار نشر، بدون طبعة، دون بلد، 2003 - 2004، ص291.

(1) عبد العزيز خليفة، الأحكام العامة في الدفوع الإدارية، قضاء الأمور المستعجلة في الدعاوي التأديبية، دار الكتاب

الحديث، دون طبعة، دون بلد نشر، دون سنة نشر، ص 286.

(2) سليمان عبد المنعم، أصول الإجراءات الجنائية، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2005، ص

بالوفاة، وتنتقل الى الورثة في مال المتوفى، وعليه فان الوفاة تؤدي الى انقضاء الدعوى العمومية والجبائية معا أثناء سير الدعوى وقبل الفصل فيها.⁽³⁾

الفرع الثاني: التقادم

إذا ما وقعت الجريمة ومر وقت عليها سقط حق الدولة في العقاب وانقضت الدعوى الجزائية بالتقادم⁽⁴⁾ فالتقادم من النظم المهمة فهو يعبر عن انقضاء المدة القانونية التي جدها المشرع لتنتج أثرها على العقوبة بالانقضاء، فالتقادم لا يمحي الادانة ويطلق عليه كذلك بأنه عفو شرعي.⁽⁵⁾

وعليه بالرجوع الى المادة 7 من قانون الإجراءات الجزائية نجد أنها نصت على تقادم الدعوى العمومية، وذلك في مواد الجنايات حيث جاءت بما يلي:

"تتقادم الدعوى العمومية في مواد الجنايات بانقضاء عشر سنوات كاملة تسري من يوم اقتراف الجريمة اذا لم يتخذ في تلك الفترة أي اجراء من اجراءات التحقيق أو المتابعة، واذا اتخذت

اجراءات في تلك الفترة فلا يسري التقادم الا بعد عشر سنوات كاملة من تاريخ اخر اجراء وكذلك الشأن بالنسبة للأشخاص الذين لم يتناولهم أي اجراء من اجراءات التحقيق أو المعاينة".⁽¹⁾

أما في مواد الجرح فان مدة التقادم حددت بثلاث أي بمرور ثلاث سنوات كاملة وهذا ما جاءت به المادة 8 من قانون الإجراءات الجزائية⁽²⁾، في حين أن التقادم في مواد المخالفات حددت المدة بمضي سنتين كاملتين وهذا ما جاء في المادة 9 من قانون الإجراءات الجزائية.⁽³⁾

⁽³⁾ فارس السبتي، المرجع السابق، ص 251.

⁽⁴⁾ نوار دهام مطر الزبيدي، انقضاء الدعوى الجزائية بالتقادم، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، لبنان، 2014، ص 106

⁽⁵⁾ جابر بومعيزة، انقضاء العقوبة بالتقادم، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، دون طبعة، الإسكندرية، 2014، ص 18 - 19.

⁽¹⁾ الأمر رقم 66 - 155 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية.

⁽²⁾ الأمر رقم 66 - 155 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية.

⁽³⁾ الأمر رقم 66 - 155 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية.

بالرجوع الى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن مدة التقادم تقدر ب 4 سنوات وذلك ما هو منصوص عليه في المواد 106، 110، 114، 118، 127، 133، 564.

الفرع الثالث: صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به

ان الهدف من تحريك الدعوى العمومية بصفة عامة هو صدور حكم نهائي فيها، وبالتالي بلوغ الدعوى غايتها واستنفاذ الغرض منها وبالتالي انقضائها، طبعاً بأن يصبح غير قابل لأية طريقة من طرق الطعن. ويشترط في الحكم لكي يكون سبباً في انقضاء الدعوى العمومية أن يكون:

- حكماً قضائياً

- حكماً نهائياً

- حكماً قطعياً فاصلاً في الموضوع

ولكي تكون له حجية لا بد أن يثار في نزاع بين نفس الأطراف ونفس السبب ووحدة الموضوع والوقائع. وهذا تفادياً لصدور أحكام متعددة ومتناقضة وذلك للمحافظة على الحريات العامة والاستقرار القانوني.

الفرع الرابع: الغاء القانون

بالرجوع الى قانون العقوبات نجد أنه نص على هذا الإجراء وذلك في المادة الأولى منه حيث جاءت كالتالي "أنه لا عقوبة ولا جريمة ولا تدبير أمن الا بنص" (4) من خلال هذه المادة يتضح أنه لا وجود للجريمة بغير نص قانوني وأن الغاء قانون العقوبات يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية بموجب النص الملغى، وتصبح الأفعال مباحة ويترتب على الالغاء تطبيق القانون اللاحق، وبدون احالة الى نص خاص لأنه هو الأصلح للمتهم، ويترتب عليه حتماً انقضاء الدعوى العمومية (1) أما اذا كانت الدعوى لم ترفع الى القضاء ولم تترك من النيابة أو تقدم بشأنها أي شكوى من الإدارة الجبائية، فإنه لا يجوز للنيابة تحريكها وان طرحت أمام القضاء. ولم يحكم فيها فإنه يجب على المحاكم أن تحكم بانقضاء الدعوى العمومية لإلغاء النص التجريمي، أما اذا كانت الدعوى صدر فيها أحكام بالإدانة النهائية فإنه يوقف تنفيذه. (2)

(4) قانون العقوبات الجزائري.

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 252.

(2) المرجع السابق، ص 253.

الفرع الخامس: العفو الشامل

العفو هو منحة ركنها الرأفة و الشفقة تمنحه السلطة التنفيذية المتمثلة برئيس الدولة الى شخص، فيعفى بها من عقوبة قضي بها عليه في صورة مبرمة قطعية، كان من الواجب أن تنفذ فيه، وذلك اما بإسقاط هذه العقوبة كلها أو بعضها، أو استبدالها بعقوبة، سواها أخف منها⁽³⁾ فالعفو الشامل يشمل الجريمة والعقوبة، ويمحو الصفة الجنائية ولا يصدر الا بقانون، الا أنه يشمل الحقوق الشخصية الناتجة عن الجريمة كالتعويض المدني.⁽⁴⁾ كما نصت عليه المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية على أن الدعوى العمومية تقتضي بالعفو الشامل، فلا يكون الا بقانون يصدر من الهيئة التشريعية ويترتب عليه عدم جواز تحريك الدعوى العمومية أو توقيعه في أية مرحلة وصلت اليها مادام لم يصدر فيها حكم بات نهائياً، والعفو الشامل يتسم بالشمولية ينصرف أثره الى جميع المشاركين فيها غير أنه لا ينصرف أثره الى الدعوى الجنائية بالتبعية أمام القاضي الجزائي الا اذا نص القانون على العفو بذلك صراحة.⁽⁵⁾

وكما هو الحال بالنسبة للوفاة فان القوانين الجنائية لم تنص على أثر العفو الشامل لا يمتد الى الدعوى الجنائية الا اذا نص القانون على ذلك صراحة، وفي الجزائر لم يصدر أي عفو شامل بموجب قانون من البرلمان في المجال الجنائي.⁽⁶⁾

المطلب الثاني: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى الجزائية

من الأسباب الخاصة التي تؤدي الى انقضاء الدعوى الجزائية، التنازل عن الشكوى في الجرائم التي قيدت حرية النيابة العامة في اقامة الدعوى الجزائية فيها الأبناء على شكوى من اعجني عليه من الجريمة أو بناء على المصالحة الغريق المتضرر في بعض الجرائم التي يتوقف رفعها على الادعاء الشخصي، أو بعض الجرائم الواقعة على ارادات الدولة.⁽¹⁾

(3) ماهر عبد المجيد عبود، العفو عن العقوبة في ضوء الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي، دار الكتب العلمية، الطبعة الأولى، لبنان، 2007، ص 21.

(4) محمد علي السالم عياد الحلبي، أكرم طراد الفايز، شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص 351.

(5) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 252.

(6) المرجع نفسه، ص 252.

(1) عبده جميل غصوب، الوجيز في قانون الإجراءات الجزائية "دراسة مقارنة"، دون دار نشر، الطبعة الأولى، لبنان، 2011، ص 259.

وعليه فقد قسمنا مطلبنا هذا الى فرعين حيث تناولت المصالحة في (الفرع الأول) وسحب الشكوى في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: المصالحة

تعرف المصالحة بأنها تسوية النزاع بطريقة ودية و المصالحة في القانون العام

تحكمها في القانون الجزائري أحكام الفصل الخامس من الباب السابع من القانون المدني، وهو أسلوب مميز لإنهاء المنازعات.⁽²⁾

فقد رتب المشرع الضريبي على الصلح في الجرائم الضريبية الحكم بانقضاء الدعوى

الجنائية بالتصالح، وتنقضي تبعا لذلك بقوة النص الأثار المرتبة على الدعوى الجنائية وإذا كان المتهم مقيد الحرية تنفيذا للحكم الصادر عليه في أحد الجرائم الضريبية التي تم من أجلها التصالح تأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ الحكم و اخلاء سبيل المتهم.⁽³⁾

وبالتالي فان اجراء المصالحة يضع حدا للمتابعة وللدعوى بصفة عامة ويترتب عليه

انقضاء الدعوى العمومية والمدنية معا أو العمومية الجنائية معا، كما أن هذه القاعدة تطبق أيضا في الغرامة في ما يتعلق بالمخالفات المنصوص عليها بالمواد 384، 389 من قانون الإجراءات الجزائية وبناء على ذلك تنقضي الدعوى العمومية بالمصالحة، ومع ذلك فان النيابة العامة لا تملك هذا الحق بصفة مطلقة الا اذا كان القانون ينص على ذلك صراحة، الا أنه بالرجوع الى القوانين الجنائية نجدها لم تتضمن أية نصوص تجيز المصالحة بعكس القوانين المصرية فإنها أجازت الصلح صراحة.⁽¹⁾

أما بالرجوع الى المادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة فنصت أن الغرامات

المنصوص عليها في هذا القانون يمكن أن تكون موضوع اعفاءات أو مصالحات تبعا

للشروط المحذرة من قبل العزيز المكلف بالمالية، وأن المصالحات التي تتم بين الادارة

والمخالفين لا تصير نهائية الا بعد مصادقة السلطة المختصة عليها، والصلح في الجرائم

(2) أحسن بوسفيعة، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المادة الجمركية بوجه خاص، دون دار نشر، الطبعة الأولى، الجزائر، 2001، ص 11.

(3) سامح عزيز المصري، موسوعة الجرائم الضريبية، دار الحكيم للطباعة، دون طبعة، القاهرة، دون سنة، ص 87.

(1) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 258.

الضريبية يكون بدفع المتهم المبالغ المالية المستحقة للإدارة الجبائية كحقوق ورسوم جبائية كاملة، ويشترط أن يتم الصلح بين المتهم والإدارة الجبائية المختصة.⁽²⁾

- تتميز المصالحة في الجرائم الضريبية عموماً بأنها تصدر في حدود السلطة

التقديرية للإدارة الجبائية، ولكن لكي تتعقد صحيحة يجب أن تصدر من هيئة مختصة، طبقاً للأساس المقرر بالقانون وأن يتفق الطرفان عليه.

1- أن يصدر من هيئة مختصة: نظراً لأهمية الصلح وما يترتب عليه من انقضاء الدعوى العمومية و الجبائية معاً لأحكام المادتين 20، 40 من قانون المالية لسنة 98.

2- اتفاق الطرفين على الصلح: فالإدارة الجبائية لا تفرض مبلغ المصالحة على المتهم بقرار منها لأنه من الواجب على المكلف بالضريبة سداد ما في ذمته، وبالتالي فهي أمر جوازي للإدارة الجبائية، إلا أنها إذا ما تم الاتفاق على وضع رزنامة وتقديم نسخة منها من طرف المدير الولائي للضرائب إلى الجهات لرزنامة المتعهد بها مواصلة الدعوى العمومية ضده وهذا بطلب من المدير الولائي للضرائب، فالمصالحة ليست حقاً للمتهم فلا تلزم الإدارة الجبائية الاستجابة إليه إذا طلبه المتهم فلها الحق أن ترفض ذلك ويستمر سريان الدعوى العمومية الجبائية.⁽³⁾

الفرع الثاني: سحب الشكوى

يقصد بالشكوى الاجراء الذي يباشره المعني عليه أو وكيله الخاص ويطلب فيه تحريك الدعوى العامة في جرائم معينة حددها القانون على سبيل الحصر لإثبات المسؤولية الجنائية، وتوقيع العقوبة على شخص آخر هو المشكوى في حقه⁽¹⁾ أما المقصود بسحب الشكوى في نص المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية هي أن الدعوى تكون قد رفعت واتخذت فيها اجراءات المتابعة بعد أن يتم البحث أو التحقيق مع صاحب الحق والمشكوى منه وعليه فإن المشرع منع النيابة من تحريك الدعوى العمومية في المادة الضريبية إلا بناء على شكوى من الإدارة الجبائية، إلا أنه في المجال مادام المشرع يشترط تقديم شكوى بصفة دقيقة ومنتظمة

(2) المرجع نفسه، ص ص 260 - 261.

(3) المرجع نفسه، ص ص 264 - 265.

(1) عبد الحميد المبيضين، الصلح الجنائي وأثره في الدعوى العامة، دار الثقافة الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص 253.

وواضحة ومدعمة بالأدلة وموقعة وبها ختم المدير الولائي للضرائب قان سحب الشكوى يكون من الأخرى بنفس الطريقة.⁽²⁾

أي بواسطة طلب مكتوب مع توضيح أسباب السحب كأن تكتشف الإدارة الجبائية أن المتابعة وتقديم الشكوى كان بناءا على معلومات خاطئة ويجب أن يكون سحب الشكوى من نفس الجهة التي تقدمت بها ونفس المسؤول، وإذا كان من الناحية النظرية للإدارة الجبائية الحق في سحب الشكوى بناء على نص المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية وأنه يترتب على ذلك انقضاء الدعوى العمومية والجبائية فانه من الصعب تجسيد ذلك عمليا أمام الجهات القضائية بعد تحريك الدعوى العمومية، وبالتالي فإذا كانت هناك متابعة بناءا على شكوى من إدارة الضرائب خطأ فانه يترك الأمر للقضاء لمعالجة القضية بإصدار الحكم المناسب.⁽³⁾

ومنه فعم وجود أية نصوص في التشريع الجبائي، وكذلك قانون الإجراءات الجبائية تمنع اجراء مصالحة بصرحة النص فانه لا مانع لسحب الإدارة الجبائية للشكوى شريطة أن تكون مكتوبة و مبررة وخاصة اذا اكتشفت الإدارة الجبائية أن المتابعة تمت بناءا على معلومات خاطئة للشخص، المكلف بالضريبة أو بعد دفع المكلف بالضريبة للحقوق و الرسوم المتملص منها بناء على رزنامة وفقا لأحكام المادتين 20، 40 قانون المالية.⁽⁴⁾

وعليه بمجرد حصول التنازل عن الشكوى أو سحبها اذا كان القانون ينص على ذلك فلا يمكن اقامتها أو تقديمها من جديد بعد سحبها اذا كان القانون ينص على ذلك فلا يمكن اقامتها أو تقديمها من جديد بعد سحبها وبذلك.⁽⁵⁾

وهذا ما نصت عليه المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية حيث جاء في مضمونها ما يلي: "تتقضي الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى اذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة".⁽¹⁾

(2) فارس السبتي، المرجع السابق، ص 269.

(3) المرجع نفسه، ص 270.

(4) المرجع نفسه، ص 269.

(5) المرجع نفسه، ص 270.

(1) الأمر رقم 66 - 156 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم 15 - 02.

الخاتمة

لقد قمت من خلال هذا البحث بدراسة موضوع من مواضيع العامة التي تهدد مالية الدولة ألا وهي جرائم التهرب الضريبي، أو ما يعرف بالجريمة الصامتة، حيث أخذت هذه الظاهرة في الآونة الأخيرة منحرجاً خطيراً له آثار وخيمة على المالية العامة حيث يؤدي إلى تحطيم البنية الاقتصادية والتقليل والنقص من الموارد المالية، حيث تكمل خطورتها في تعدد أشكالها واختلاف صورها، والأكثر خطورة هو انتشار طرق التهرب الضريبي.

اذ باتت هذه الجرائم تمثل نقطة سوداء في مختلف الأنظمة الجبائية المختلفة الدول نتيجة لعدم فعالية النظام الضريبي، اذ تترتب عليه انعكاسات سلبية من الناحية المالية والاقتصادية والاجتماعية.

كما يتضح لنا أن مكافحة جرائم التهرب الضريبي لها أهمية كبيرة لما تحققه الضرائب من تأثير في مستوى النشاط الاقتصادي، اذ باتت من الضروري تسليط الضوء على هذه الظاهرة لأنها ليست مقتصرة على الدول النامية فقط بل أنها ظاهرة عالمية.

وعليه يمكن تقديم النتائج التي تم التوصل إليها خلال دراستنا لهذه الجرائم و المتمثلة في:

- أن ارتفاع مستوى الوعي الضريبي يؤدي إلى انخفاض نسبة التهرب الضريبي.
- الكشف عن طرق التهرب الضريبي.
- سن المشرع الجزائي مجموعة من القوانين التي تخص المكلف بالضريبة وهذا من أجل تحسين وتوطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف.
- نقص الرقابة الجبائية مما أدى إلى انتشار التهرب الضريبي بشكل كبير.
- يعد التهرب الضريبي مظهر من مظاهر اختلال مبدأ قبول الضريبة.
- الخلط بين الغش و التهرب الضريبي فهناك من يعتبرهما ظاهرة واحدة.
- ان تطور الأساليب الفنية للفحص الضريبي يؤدي إلى الحد من جرائم التهرب الضريبي.
- ان صرامة القوانين تولد لدى المكلفين بضريبة الشعور بالظلم ضدهم.
- نجد ان جرائم التهرب الضريبي تختلف عن الجرائم الأخرى وذلك من حيث صفة

الأشخاص

المخولين للقيام بتلك المهمة اذ أن المهمة هنا يقوم بها أعوان إدارة الضرائب، أي هم القائمين على هذه الجرائم.

ومن أجل تفادي ما ذكرناه يمكن الإدلاء ببعض الاقتراحات التي نرى أنها كفيلة لسد الثغرات والتي يجب توفرها للحد من جرائم التهرب الضريبي وتفادي تناميها المتمثلة في:

- تطور الأساليب الفنية للفحص الضريبي يؤدي الى الحد من جرائم التهرب الضريبي .
- تبسيط قوانين الضرائب والإجراءات تنفذها ، لأن صرامة القوانين تولد لدى المكلفين بضريبة الشعور بالظلم ضدهم.

• تسهيل اجراءات فرض الضريبة.

• الى جانب هذا يجب أن يكون هناك تكامل وتناسق بين كل من الخاضعين للضريبة والتشريع الضريبي والإدارة المالية.

• يجب أن يكون هناك تعاون دولي من أجل مكافحة هذه الجرائم الخطيرة.

• يجب أن يكون هناك تقارب بين المواطنين وادارة الضرائب .

• لابد على الجهات الادارية الضريبية مضاعفت مجهوداتها ورفع مستوى الوعي

الضريبي لدى الاشخاص الخاصة كالقيام الايام الاعلامية ودراسية لدفع مكلفين

بالضريبة لتسوية مستحققاتهم.

وفي الأخير يمكن القول أن المشرع الجزائري حاول التخلص والحد من هذه الجرائم وذلك

بفرض عقوبات صارمة على مرتكبيها منها عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية، فهي عكس

المشرع العراقي الذي لم يفرض أي عقوبة على التهرب الضريبي بل لم يعتبرها جريمة من

الجرائم.

المصادر:

أولاً: القوانين :

- 1/ قانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016 ،يتضمن التعديل الدستوري الجزائري،العدد14 المؤرخة في 07 مارس 2016.
- 2/ قانون العقوبات الجزائري ،صادر بموجب الامر 66-156 المؤرخ في 06 جوان 1966،الجريدة الرسمية العدد 49 المؤرخة في 11 جوان 1966.
- 3/ الامر رقم 76 -104 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب الغير المباشرة المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد70 المؤرخة في 02 اكتوبر 1972.
- 4/ الأمر رقم 76-101 المؤرخ بتاريخ 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،جريدة الرسمية الجزائرية العدد 102 المؤرخة في 1976/12/22.
- 5/ الامر رقم 76-102 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الاعمال المعدل والمتمم،الجريدة العدد 103 المؤرخة في 26ديسمبر 1976.
- 6/ الامر رقم 76/105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ،المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم ،الجريدة الرسمية 81 المؤرخة في 18/12/1977.
- 7/ الامر رقم 76/103 المؤرخ في 9/12/1976 المتضمن قانون الطابع .
- 8/ قانون الاجراءات الجبائية .
- 9/ قانون رقم 03/22 المؤرخ في 2003، المتضمن قانون المالية لسنة 2004، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 83 المؤرخة في 29/12/2003.

10/الأمر رقم 05 - 06 المؤرخ في 18 رجب عام 1426 الموافق لـ 23 أوت 2005، والمتعلق بمكافحة التهريب الجريدة الرسمية، العدد 59 المؤرخة في 28 أوت 2005.

11/الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في يونيو 1966 يتضمن قانون الإجراءات الجزائية بالأمر 15 - 02 المؤرخ في 23 يوليو 2015 الجريدة الرسمية رقم 41 مؤرخة في 29 يوليو سنة 2015.

ثانيا: القواميس

1/ ابن منظور، لسان العرب، المجلد الخامس، الجزء 46

المراجع:

أولا: الكتب

1/ أحسن بوسقيعة، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المادة الجمركية بوجه خاص، الطبعة الأولى، الجزائر، 2001

2/ أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء والجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، د.ط، الجزائر، 1998

3/ أحمد شوقي الشلقاني، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزء الأول، الجزائر، 2003

3/ العيد صالح، الوجيز في الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر

4/ سامح عزيز المصري، موسوعة الجرائم الضريبية، دار الحكيم للطباعة، القاهرة

- 5/ سليمان عبد المنعم، أصول الإجراءات الجنائية، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2005
- 6/ عبد الحميد المبيضين، الصلح الجنائي وأثره في الدعوى العامة، دار الثقافة الطبعة الأولى، عمان، 2010
- 7/ عبد العزيز خليفة، الأحكام العامة في الدفوع الإدارية، قضاء الأمور المستعجلة في الدعاوي التأديبية، دار الكتاب الحديث، دون طبعة، دون بلد نشر، دون سنة نشر
- 8/ عبده جميل غصوب، الوجيز في قانون الإجراءات الجزائية "دراسة مقارنة"، دون دار نشر، الطبعة الأولى، لبنان، 2011
- 9/ علي محمود علي حمودة، النظرية العامة في تسبيب الحكم الجنائي في مراحلته المختلفة (دراسة مقارنة)، دار الكتاب الحديث، دون ط، القاهرة، 1994
- 10/ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهاد المجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010
- 11/ ماهر عبد المجيد عبود، العفو عن العقوبة في ضوء الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي، دار الكتب العلمية، الطبعة الأولى، لبنان، 2007
- 12/ محمد علي السالم عياد الحلبي، أكرم طراد الفايز، شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، 2007
- 13/ مصطفى محمد عبد المحسن، انقضاء الدعوى الجنائية، البدائل والمفترضات، بدون دار نشر، بدون طبعة، دون بلد، 2003 - 2004

- 14/ منصور رحمانى، القانون الجنائي للمال والأعمال ، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة
- 15/ نوار جابر بومعيزة، انقضاء العقوبة بالتقادم، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، دون طبعة، الإسكندرية، 2014
- 16/دهام مطر الزبيدي، انقضاء الدعوى الجزائية بالتقادم ،منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، لبنان، 2014
- 17/ إبراهيم سالم العقيلي، الرقابة القضائية على قرارات مقدرى الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية (دراسة قانونية مقارنة) ، دار قنديل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
- 18/أبو منصف، مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية العامة، الجزائر
- 19/ احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ،دار هومة ، الجزء الاول ، الطبعة السادسة عشر ،الجزائر 2013.
- 20/ المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية، 2001.
- 21/ أيمن حداد، عمر بني رشيد، المحاسبة الضريبية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
- 22/ برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية ، دراسة في القانون الجزائري والتشريعات المقارنة، دار الجامعة الجديدة، ، الجزائر، 2009
- 23/ بلعليات ابراهيم ،اركان الجريمة واثباتها في قانون العقوبات الجزائري ،دار خلدونية ،لطبعة الاولى ،2007.
- 24/ حميدة بوزيدة، جباية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2005.

- 25/ خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الضريبية، حالات وتطبيقات عملية في قياس الدخل الخاضع للضريبة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2004.
- 26/ رحال نصر، عوادي مصطفى، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، الوادي، 2010/2011
- 27/ رضا فرج، قانون العقوبات الجزائري، الطبعة الأولى، دار الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر.
- 28/ زهيرة أحمد قدورة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته في المملكة الهاشمية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2012.
- 29/ سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار الثقافة، الطبعة الأولى، الأردن، 2015.
- 30/ سعيد بوعليا، شرح قانون العقوبات الجزائري، دار بلقيس للنشر، الجزائر.
- 31/ سوزي علي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، لبنان، 2008
- 32/ طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2008.
- 33/ عباس مفرج الفحل، الضريبة على الرواتب والأجور المخصصات، الطبعة الأولى، لبنان، 2016.
- 34/ عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006.
- علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005-
- 35/ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.

- 36/ محمد صبحي نجم، قانون العقوبات القسم العام، دار الثقافة، الطبعة الاولى، عمان، 2008،
- 37/ محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2004،
- 38/ محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005،
- 39/ محمد عباس محرزى، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010،
- 40/ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003،
- 41/ نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، عين مليلة، 2013،

ثانيا: الرسائل و المذكرات الجامعية:

- 1- أو هيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم الحقوق، جامعة الجزائر، 2002 - 2003،
- 2- محمد حسين قاسم حسين، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني، قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004،
- 3- محمد عبد الله محمود جمعه، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة أسبابه وطرق معالجته، قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005.

- 4- - حسام فايز أحمد الغفور، **العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية**، قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008
- 5- بدايرية يحي، **الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري**، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011/2012.
- 6- زعزوعة فاطمة، **الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة**، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012 2013.
- 7- أولعربي جمال، **دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013
- 8- بليل سميرة، **المتابعة الجزائية في المواد الجمركية**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2013.
- 9- ليندة قرموش، **جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014
- 10 - غضبان خديجة، **التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارب وعلوم التسيير، الوادي، 2014./2015

- 11 - أيمن راشد، صادق حماد، الضرائب على أرباح المهن الحرة ، قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004
- 12 - عبد الرحيم مزهودي، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013
- 13 - بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب (الضريبي) ، مذكرة من أجل الحصول على شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2009/2008.
- 14 - بوقرة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2010/2009.
- 15 - سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي ، دراسة حالة بمديرية الضرائب، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015
- 16 - رحال نصر، تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007/2006
- 17 - علام ليلة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود ميغري، تيزي وزو، 2016
- 18 - طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل متطلبات شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012/2011

ثالثاً : المقالات

- 1- سهام محمد قاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد الخليجي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العدد 19، 2011
- 2- زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد الأول، 2011، ص 420.
- منصور الفيتوري جامد، إشكالية ظاهرة التهرب الضريبي، مجلة البحوث القانونية، (4) العدد الأول، السنة الثالثة أكتوبر 2015، كلية القانون، جامعة مصراتة
- 4- محمود علاونة، سبب النزاهة في تحصيل الضرائب والرسوم الجمركية التهرب الضريبي حالة دراسية، سلسلة تقارير (34)، كانون الثاني، 2011
- 5- سعدان شبايكي، ملاك قارة، التهرب الضريبي، دراسة ميدانية، في ولاية قسنطينة زهيرة أحمد قدورة
- 6- علي الصادق أحمد علي، دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، دراسة تحليلية ميدانية، العدد الأول، السودان، 2013
- 7- جمال طارق، محمد صبري، ظاهرة التهرب الضريبي من ضريبة الدخل في العراق دراسة تحليلية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثمن وأربعون، 2016
- معتز علي صبار، التهرب الضريبي في العراق وطرق معالجته، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، العدد الثاني، كانون الأول، 2009

8- يسرى مهدي، حسن السامرائي، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 9، 2012

9- محمد صبري، جمال طارق، ظاهرة التهرب من ضريبة الدخل في العراق، دراسة تحليلية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 48، العراق، 2016

رابعاً: الملتقيات:

1- واضع الجيلاني، نبيلة ميمون، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى حول استراتيجية الحوكمة في مكافحة البطالة.

2- محمد سليم وهبة، التهرب الضريبي، واقع التوصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، 26 - 27 تموز/ يوليو 2010

ملخص:

حرصت في هذا البحث أن يخرج القارئ بصورة كافية قدر المستطاع والوصول الى درجة الإلمام بموضوع جرائم التهرب الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، اذ تناولنا في هذا البحث أحد أهم الجرائم الماسة بأمن الدولة، اذ يعتبر استقرار الدولة من المواضيع الحيوية.

اذا يعتبر التهرب الضريبي جريمة صد أموال الدولة ومن الجرائم الاقتصادية نظرا لما تحدثه من نتائج ضارة على الاقتصاد الوطني اذ أصبحت داء ينخر اقتصاد الدولة ويؤخرها في بلوغ التنمية والتقدم الاقتصادي، وكذا من أخطر الجرائم على مصالح المجتمع والفرد وهي بهذا تؤدي الى زعزعة الثقة بين الدولة والمواطن مما يؤدي الى عدم الاستقرار الضريبي وعدم الثقة.

بالإضافة الى أن هذه الجرائم تتميز بكونها تعبر عن خرق القانون الجبائي اذ تفتت بشكل كبير ومخيف في الجزائر خاصة في العشرية الأخيرة.

وفي الأخير نخلص أن التهرب الضريبي هو جريمة يعاقب عليها القانون في معظم بلدان العالم، ويعد من أهم انشغالات المشرع لأنها تمس و تهدد النظام الضريبي، ونظرا لجسامته وصع هذا الأخير آليات لمعالجة واعاقبة التهرب الضريبي وذلك بفرض تشريعات عقابية وعقوبات صارمة رادعة لقمع هذه الجرائم ومكافحتها بكل الوسائل والتخفيف من حدة آثارها، وذلك مت أجل حماية أموال الخزينة العمومية من الضياع.

