

جامعة العقيد أكلي محند أولحاج- البويرة -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون العام



الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري

مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون العام

تخصص: القانون الجنائي و العلوم الجنائية

إشراف الأستاذة:

إعداد الطالبين:

أ- / أيت بن أعر صونية

❖ بوراس خوخة

❖ لورعادي خالد

لجنة المناقشة

الأستاذة: شتوان حياة..... رئيسا

الأستاذة : أيت بن أعر صونية مشرفا ومقررا

الأستاذ: حملاجي جمال.....ممتحنا

تاريخ المناقشة

2022/07/03

شكر وتقدير

نحمد الله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة ووفقنا على أداء

هذا العمل ونستعينه ونستغفره.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة الفاضلة

"أبيّة بن أمير صونيا" التي كانت حريصة على إنجاح هذا العمل

و التي لم تبخل علينا بنصائحها و توجيهاتها القيمة.

فأدامها الله ذخرا لهذا الوطن. كنزا لجامعتنا،

و أما لطلبتنا.

كما نشكر الأستاذ يوسف أوتفان على الإرشادات والنصائح

التي قدمها لنا، لذلك نقول له من هذا المنبر حفظك الله أستاذنا

الفاضل و أدامك نعمة على جامعتنا.

كما نشكر لجنة المناقشة و كل من علمنا حرفنا و ساعدنا على إتمام

هذه المذكرة.



إهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع

إلى اللذين قال الله فيهما " و قضى ربك ألا تعبد إلا إياه و بالوالدين إحسانا إما

يبلغن عندك الكبر إحداهما أو كلاهما"

إلى روح أبي الطاهرة الذي لا يكرره الزمن تتسابق الكلمات و تتزاحم العبارات لأقول

لك أن جرح قلبي لا يزال ينزفه على فراقك يا خالي و أن العين تبكي دما لاهتيابك.

أبي أنا اليوم أحقق حلمي و حلمك الذي انتظرته و لو بها القدر أن تحضره و نتقاسم

فرحته معا، أبي أنا اليوم احتلطي دموع فرحتي بتحقيق حلمك الوحيد و حزني على

غيابك، أبي أنا اليوم و أنا رافعة قبعتي عاليا أرسل لك عبارات الشكر و الامتنان لأنه

لو لا كلماتك التي كتبت تهمس بها في أذني لما واطت مسيرتي فدورك في

حياتك و مماتك واحد، رحمة الله عيوننا تحب التراب، يتمزق القلب هوقا لرؤيتك، رحمة

الله عليك واسعة يا أبي.

إلى التي منحتني الحياة، ربتي، كافحت من أجلتي، إلى التي أحببتني دون قيد أو

شرط، لا توجد كلمات كافية لوصف مدى أهميتك بالنسبة لي يا أمي، أحبك يا من لا

تقدر بثمن.

إلى إخوتي و أخواتي الذين اعتبرهم سدي الذي أسنده و كتفي الذي لا يخذلني

إلى أبناء اختي و زوجها الذين أحبهم كثيرا.

خولة

إهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع إلي:

- الوالدين الكريمين

- الإخوة والأخوات

- الأصدقاء والزملاء.

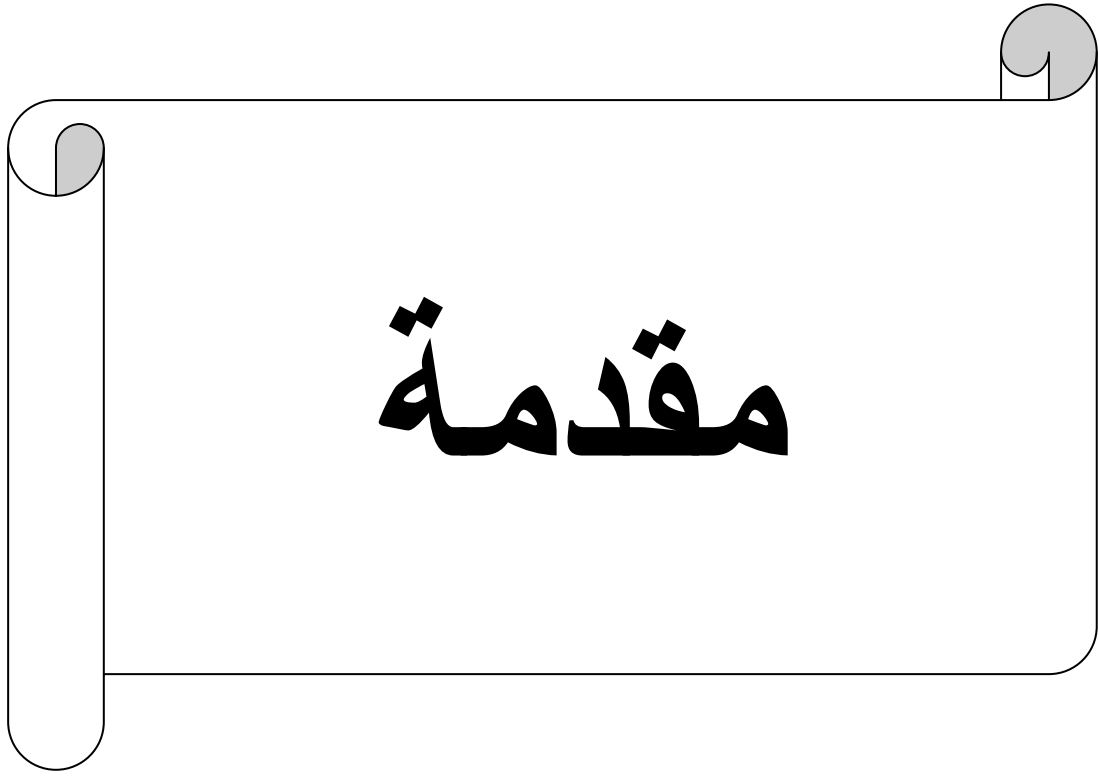
خالد



قائمة لأهم المختصرات:

- ق.ض.م.ر.م.: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
ق.ض.غ.م.: قانون الضرائب غير المباشرة.
ق.ر.ر.أ.: قانون الرسم على رقم الأعمال.
ق.ت.: قانون التسجيل.
ق.ط. قانون الطابع.
ق.إ.ج.: قانون الإجراءات الجبائية.
ق.ع. قانون العقوبات.
ق.إ.ج.ج. قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.
ج.ر.: الجريدة الرسمية.
دج: الدينار الجزائري.
ص. الصفحة.

OCDE: Organisation de coopération et de développement
Economique.



مقدمة

إن تحقيق الاستقلال الاقتصادي كان الهدف الدائم و الدؤوب لكل الدول بما فيها الجزائر لكن هذا الهدف لا يمكن الوصول إليه إلا بتحقيق تنمية شاملة التي لا بد لها من توفير مصادر تمويلية داخلية و خارجية ،فكانت الجباية موردا هاما لها خاصة بعد تدهور أسعار البترول و انخفاض الجباية البترولية بشكل كبير مما جعلها تبحث عن مصادر تمويلية أخرى لضخها في الخزينة العمومية لتوفير الأموال اللازمة لتحقيق تنمية شاملة لمواطنيها، فتحول اهتمامها إلى الضريبة كمورد هام لتغطية نفقات الدولة.

فرضت الدولة على كل شخص طبيعي أو معنوي الالتزام بدفع الضريبة، لكن المكلفين بها يعتبرونها عبئا ثقيلا عليهم لأنها تقطع منهم جبرا و هذا يجعلهم يشعرون بعدم عدالتها و بخطر يتربص بأموالهم فتحايلوا على قوانين الضرائب فلجأوا إلى استعمال كل الوسائل للتملص من دفعها اعتقادا منهم أن ذلك ليس إلا نوعا من الدفاع الشرعي ضد مغالاة الدولة في فرض الضريبة، اعتقادهم أن الضريبة هي وسيلة تعسف على أملاك الأفراد، فتهربوا من دفع المستحقات الضريبية عن طريق ارتكابهم للجرائم الضريبية التي تعتبر اليوم أحد أكبر مظاهر السخط و التمرد على الفرض الضريبي، بل هي أكثر الظواهر انتشارا في اقتصاديات الدول الحديثة تؤثر سلبا على مداخنها و أنشطتها وظائفها المتعددة.

الجزائر كغيرها من الدول تعاني من هذه المشكلة العويصة التي تمس بمختلف الجوانب المتعلقة بالتنمية الاقتصادية، فعملت الدولة الجزائرية على غرار الدول الأخرى للحد منها و القضاء أو على الأقل التقليل من آثارها بكافة الطرق الممكنة، حيث قامت ببذل كل طاقاتها و إمكانياتها المادية و البشرية لإدراك الأسباب الحقيقية التي جعلت المكلفين يتهربون من أداء واجبهم الضريبي و ذلك من خلال وضع آليات متكاملة مدعمة بإرادة سياسية صادقة تجعل كل الهيئات في الدولة معنية من قريب أو من بعيد باحتواء الجريمة الضريبية بكل أنواعها.

تكمن أهمية دراسة الجريمة الضريبية وآليات الحد منها في كون الضريبة لها أهمية كبيرة في تمويل الخزينة العمومية خاصة و بعد أن أصبحت الممول الأول بعد تراجع أسعار المحروقات و انخفاض مستوى الجباية البترولية، لا يخفى عنا أيضا أن الجريمة الضريبية تعتبر أخطر الجرائم لمساسها و إضرارها بمالية الدولة و سياستها الاقتصادية.

ندرة الممارسة القضائية و المتابعات عن هذا النوع من الجرائم على المستوى المحلي و هذا راجع للطرق العديدة التي يستعملها المكلف بالضريبة للتحايل على النصوص القانونية المجرمة لهذا الفعل.

تكمن أهداف دراسة هذا الموضوع الذي يمكن وصفه بالحساس لما له مساس بالخزينة العمومية و المال العام في معرفة ماهية الجرائم الضريبية و آليات الحد منها و توجيه الاهتمام نحوها و إعطائها نصيبا من الدراسة و الخروج بتوصيات للتقليل من الآثار السلبية المترتبة عنها التي من شأنها أن تؤثر على التنمية الاقتصادية للبلد، و الهدف الأهم هو توعية المكلفين و إحياء ضميرهم لأداء واجبهم لأنّ للوعي الضريبي أثر كبير للحد من هذه الجريمة، و من أجل ذلك ارتأينا طرح الإشكالية التالية: **كيف نظم المشرع الجزائري الجريمة الضريبية في التشريعات الجبائية و الجزائية؟**

إن موضوع الجريمة الضريبية يعتبر من المواضيع الهامة التي يجب أن تحظى باهتمام الباحثين سواء في مجال القانون الجنائي أو الإدارة الجبائية ، و إن خوضنا فيه نابع عن أسباب ذاتية و أخرى موضوعية، يمكن حصرها في النقاط التالية:

تتمثل الأسباب الموضوعية التي دفعتنا إلى معالجة هذا الموضوع في القيمة العلمية و العملية للموضوع و تعلقه بالمجال الجنائي، كما نلاحظ أن هذه الجريمة زاد انتشارها في الآونة الأخيرة وخاصة مواكبته للتغيرات الإصلاحات التي عرفت الجزائر في مسار محاربة الفساد و الجريمة الاقتصادية و استجابة لالتزاماتها الدولية في مختلف الاتفاقيات التي صادقت عليها، و كذلك كون الدراسات السابقة تنفادى الخوض في موضوع الجرائم الضريبية

بصفة عامة بل كانت متعلقة بنوع واحد ألا و هو الغش الضريبي لذا وجب توجيه الاهتمام نحو جميع صور الجرائم الضريبية و إعطائها نصيبا من الدراسة.

تعود الأسباب الذاتية لتناول هذا الموضوع إلى كوني موظفة في قطاع الضرائب برتبة مفتش رئيسي، رغبة في الإلمام بالموضوع من الناحية العملية أكثر و تعزيز معارفي في هذا الميدان، هذا من جهة، و من جهة أخرى كون هذا الموضوع فيه نوع من الجدة و الحداثة في الجزائر، حيث لم يتطرق له الكثير من الباحثين.

بغرض توضيح الموضوع اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، و ذلك من أجل استقراء و تحليل كل جوانب الموضوع و دراسة كل النقاط المتعلقة به دراسة دقيقة و مفصلة.

ارتأينا إلى تقسيم بحثنا هذا إلى فصلين تعرضنا في الفصل الأول إلى اخذ منحرج عن الجوانب الموضوعية للجرائم الضريبية، حيث قسمناه إلى مبحثين فتناولنا في المبحث الأول ماهية الجريمة الضريبية الذي قسمناه بدوره إلى مطلبين، فخصصنا المطلب الأول لمفهوم الجريمة الضريبية و المطلب الثاني لأنواع الجريمة الضريبية، أما المبحث الثاني فقد تطرقنا من خلاله إلى أركان الجريمة الضريبية و آثارها فتطرقنا في المطلب الأول إلى أركانها و في المطلب الثاني تناولنا آثارها، أما من خلال الفصل الثاني فقد عرّجنا إلى الجوانب الإجرائية للجريمة الضريبية بنوع من الإيجاز فتناولنا في المبحث الأول منه معاينة إثبات الجريمة الضريبية، حيث قمنا في المطلب الأول بعرض كيفية معاينة هذا النوع من الجرائم و في المطلب الثاني كيفية متابعتها، أما المبحث الثاني فقد خصصناه للتكلم عن العقوبات التي قررها المشرع للجريمة الضريبية، فقسمناه بدوره إلى مطلبين، فتكلمنا عن العقوبات الجبائية في المطلب الأول و العقوبات الجزائية و المهنية في المطلب الثاني، و ذلك كما هو مفصل في الخطة التي بين أيدينا.

الفصل الأول:

القواعد الموضوعية للجريمة الضريبية.

لقد كانت الغاية من الضريبة منذ الأزل هي المساهمة في مواجهة حاجات المجتمع العامة و تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية داخلية و خارجية، و لكن بعد أن أصبح المكلفين بالضريبة يلاحظون خروج الضريبة عن الأهداف التي فُرضت من أجلها، حيث تقطنوا إلى أنّ هذا الالتزام لا يعود عليهم بالمنفعة بل يقومون فقط بملء الخزينة العمومية بالأموال دون فائدة، فإنهم أصبحوا عادة ما يلجأون إلى التملص منها عن طريق ارتكابهم للجريمة الضريبية التي تبدو من حيث أصولها و واقعها المعاصر كرد فعل طبيعي على عنف الضريبة عبر تاريخها، بالإضافة إلى عدة أسباب وعوامل و نتيجة ضغوطات و تحالفات اجتماعية و سياسية متنوعة، غير أنّ دراسة مفهوم هذه الجريمة ليس بالأمر الهين خاصة و بعد أن اختلفت تسمياتها عبر التشريعات فهناك من يطلق عليها مصطلح الغش، التهرب، التجنب، التملص.... الخ، فنجد مثلا المنظمة الدولية للتعاون و التنمية الاقتصادية OCDE أطلقت عليها مصطلح الخرق الجبائي، و في فرنسا اصطلح عليها الغش الجبائي، كلها مصطلحات توحى إلى خرق المكلفين للقوانين الجبائية وعدم احترامهم لالتزاماتهم الجبائية و الاجتماعية.

وانطلاقا مما سبق ذكره و أمام هذا الغموض الذي يعترى مفهوم الجريمة الضريبية و عدم معرفة الأسباب الحقيقية و الفعلية التي تؤدي بشكل مباشر إلى استفحال هذه الظاهرة سنعالج في هذا الفصل ماهية الجريمة الضريبية في (المبحث الأول) ثم سنتناول أركانها و أثارها في (المبحث الثاني).

المبحث الأول

ماهية الجريمة الضريبية

من المعروف أنّ ليس هناك أصعب على الإنسان من شيئين هما الموت والضرائب، و هذا القول متأتي من مقت المكلفين للضريبة النابع من اعتقادهم أنّها تُجبي منهم بغير وجه حق، إذ أنّ الجهد أضناهم في سبيل الحصول على الأموال ومن ثم فهم ليسوا على استعداد بأن يدلوا بها إلى الدولة، هذه الفكرة جعلتهم يلجأون إلى استغلال الثغرات القانونية تارة و إلى التمرد و خرق القواعد القانونية تارة أخرى من أجل عدم دفع الضريبة و هو ما يطلق عليه تسمية الجرائم الضريبية، التي لم يتفق الفقهاء و المشرعين على تعريف واحد و موحد لها كذا طبيعتها القانونية بالرغم من اتفاقهم على الأسباب المؤدية إليها الأمر الذي جعلنا نقف في هذا المبحث على بيان مفهومها في (المطلب الأول) و الوقوف بإيجاز على أنواعها في (المطلب الثاني).

المطلب الأول

مفهوم الجريمة الضريبية

بالرغم من إجماع الفقهاء على أنّ الجريمة الضريبية خرق للقانون الجبائي، الغرض منه عدم أداء الضريبة كلها أو جزء منها، إلاّ أنّه و مع ذلك لا يزال مفهوم الجريمة الضريبية يعرف إشكالات في تحديدها و تحديد طبيعتها، لذلك سنقسم هذا المطلب إلى ثلاث فروع هي: تعريف الجريمة الضريبية (الفرع الأول) أسباب الجريمة الضريبية (الفرع الثاني) الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تعريف الجريمة الضريبية

لم تقدم التشريعات في الدول المختلفة تعريفا واضحا محددا للجريمة الضريبية و اكتفت أغلب هذه التشريعات بالنص على عدّة صور لجريمة التهرب الضريبي، أو تحديد الأفعال التي يشكل إتيانها جريمة ضريبية، حتى التشريعات التي عرّفت الجريمة الضريبية فقد

قصرتها على جريمة التهرب الضريبي و اعتبرتھا الصورة الوحيدة للجريمة الضريبية، في حين هذه الأخيرة أهمّ و أشمل من مفهوم التهرب الضريبي الذي في الحقيقة ما هو إلا صورة من صور الجريمة الضريبية.⁽¹⁾

أولاً: التعريف الفقهي للجريمة الضريبية

تتميز الجريمة الضريبية بوجه عام عن سائر الجرائم الأخرى بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزينة العمومية، و قد نظم القانون في سبيل ضمان هذه المصلحة و تأكيدها القواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة و ضبط وعائها و ضمان تحصيلها، و فرض عقوبة معينة على مخالفة هذه القواعد.⁽²⁾ و قد حاول الفقه وضع تعريف جامع و مانع للجريمة الضريبية فعرفها البعض من شرّاح القانون الجنائي بأنها "كلّ تصرف أو فعل يؤدي إلى مخالفة أحكام قانون الضريبة سواء كان مرتكب هذه التصرفات هو المكلف بدفع الضريبة أو الموظف المكلف بتقديرها و تحصيلها أو الشخص الذي ينظم سجلات المكلف بدفعها."⁽³⁾

وهذا التعريف معيب إذ أنّ الجريمة الضريبية غالباً ما تقع من المكلف أو من غيره بصرف النظر عن صفته، فقد يكون هذا الغير فاعلاً أصلياً أو شريكاً، فكلاهما يعاقبان إمّا على ضوء النصوص و القوانين الضريبية أو على وفق القواعد العامة، و من ثم فلا حاجة لذكر مرتكبي الجريمة الضريبية ضمن التعريف⁽⁴⁾، ثم إنّ حصر ارتكاب الجريمة الضريبية في هؤلاء الثلاث (الموظف، المكلف و المنظم للسجلات) فقد ينصرف إلى الذهن عدم وقوع

(1) - أحمد عبد الصبور الدجاوي، الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، كلية القانون، جامعة الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، المجلد 12، العدد 03، 2021، ص 777 .

(2) - نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية و التهريب، دار الهدى، عين مليلة الجزائر، 2013، ص 12.

(3) - طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة 01، دار وائل للنشر و التوزيع | الأردن، 2008، ص 31.

(4) طالب نور الشرع، المرجع و الموضع نفسه.

الجريمة من غير هؤلاء في الوقت الذي يمكن تصور حدوثها من أقارب المكلف أو العاملين بمعينته.

كما لا يشترط بالفعل لكي يشكل جريمة ضريبية أن يخالف أحكام القانون الضريبي فقط، فقد يخالفه أو يخالف الأنظمة الصادرة بموجبه أو يخالف قانون آخر كقانون الشركات مثلا، و لكي يعدّ الفعل جريمة ضريبية لا يشترط فيه أن يخالف أحكام قانون الضريبة بل يشترط فيه أن يخل بمصلحة ضريبية، فضلا عن أن يقرّر له القانون جزاء جنائيا كالحبس أو الغرامة، فلا تعدّ جريمة ضريبية المخالفة الضريبية التي لا يترتب عليها سوى زيادة الضريبة، لأنّ هذه الزيادة توقعها الإدارة من تلقاء نفسها فهي لا تعدّ من هذه الناحية عقوبة جنائية.⁽¹⁾

كذلك عُرِفَت الجريمة الضريبية بأنّها " كلّ اعتداء على حق الخزانة العامة فيما فرضه القانون من ضرائب، إذ رصّد القانون لهذا الاعتداء عقوبة جنائية."⁽²⁾ و عرّفها أحمد فتحي سرور بأنّها " كلّ مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على المموّل عملا أو امتناعا لتحديد وعاء الضريبة."⁽³⁾ و من خلال التعريفات المتقدمة للجريمة الضريبية يمكن أن نستنتج بأنّها " اعتداء على مصلحة ضريبية قرّر لها المشرع جزاء جنائيا."⁽⁴⁾

ثانيا: التعريف القانوني للجريمة الضريبية

لم تورد التشريعات المقارنة تعريفا واضحا و محددا للجريمة الضريبية، حيث أنّ البعض عرّفها بأنّها " تشمل كلّ مخالفة للقانون الضريبي بشكل يوّدّي إلى التخلص من

(1) - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 31.

(2) - البشري الشوريجي، جرائم الضرائب و الرسوم، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، دون سنة النشر، ص 24.

(3) - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، الطبعة 02، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 36.

(4) - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 32.

العبء الضريبي.⁽¹⁾ "فهناك من التشريعات من حدّدت على سبيل الحصر الحالات التي تعدّ جريمة ضريبية مثلما فعل المشرع المصري في المادة 178 من القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993، أين حصر التهرب الضريبي في الأفعال التالية:

- 1- تقديم الممول للإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو سابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية التي أخفاها عن مصلحة الضرائب.
- 2- إخفاء الممول للدفاتر و الحسابات و المستندات عن مصلحة الضرائب و تقديم الإقرار السنوي ببيانات مخالفة بما لديه من مستندات.
- 3- إخفاء أو إتلاف الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء أجل تقادم دين الضريبة.
- 4- توزيع أرباحه على شريك أو عدّة شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه من الأرباح.
- 5- اصطناع أو تغيير فواتير البيع و الشراء و غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح وزيادة الخسائر.
- 6- إخفاء نشاط أو أكثر ممّا يخضع للضريبة.⁽²⁾

وأما المشرع السوري فقد عرّف التهرب الضريبي في المادة 02 الفقرة "أ" من القانون رقم 25/03 لسنة 2003 كما يلي: " يقصد بالتهرب الضريبي في معرض تطبيق هذا القانون:

(1) - عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة مكملة لنيل شهادة دكتوراه ل.م.د في الحقوق، تخصص القانون الجنائي للأعمال، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق، 2018-2019، ص 50.

(2) - القانون رقم 157 لسنة 1981 بإصدار قانون الضرائب على الدخل المصري، الصادر بتاريخ 10 سبتمبر 1981، نقلا عن الموقع الإلكتروني: www.lawyeregypt.net تاريخ الإطلاع: 2022/14/14، الساعة 13:30.

أ- كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب و الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً و بقصد التهرب من دفع الضرائب و الرسوم المالية كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً باستثناء القوة القاهرة أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر المالية أو إخفاء نشاط يجب إظهاره.⁽¹⁾

و يعدّ التركيز على التهرب الضريبي في إطاره الاقتصادي ضياعاً لثروة الدولة و أموالها، لذلك يعتبر من قبيل الجرائم الضريبية الخطيرة، و فيما يلي أيضاً بعض تعريفات الجريمة الضريبية في القوانين التشريعية لدول الجوار.

أولاً: التشريع التونسي:

التشريع الجبائي التونسي كغيره من التشريعات لم تعرف صراحة الجريمة الضريبية، بل حدّدت أعمال التحايل الجبائي التي تؤدي لارتكاب الجريمة و حددت لها عقوبات جنائية و جبائية و هو ما نصت عليه المادة 101 من القانون الضريبي التونسي بنصها " يعاقب بالسجن بعقوبة تتراوح ستة عشر يوماً و ثلاث سنوات و بخفية تتراوح بين 1000 دينار و 50000 دينار كل شخص قام:

- بافتعال وضعيات قانونية غير حقيقية أو تقديم وثائق مزورة أو إخفاء الطبيعة القانونية الحقيقية لعقد أو اتفاقية قصد الانتفاع بامتيازات جبائية أو التتقيص من الأداء المستوجب أو استرجاعه .

- بعمليات تؤدي إلى تحويل الممتلكات إلى الغير قصد التملص من تسديد الديون الجبائية.

(1)- القانون رقم 25/03 السوري و تعليماته التنفيذية لعام 2003 حول الاستعلام و مكافحة التهرب الضريبي الصادر في 1424/09/18 هـ الموافق ل 2003/11/13. نقلاً من الموقع الإلكتروني <http://manhom.com>، تاريخ الاطلاع: 2022/14/14، الساعة: 14:20.

- بالزيادة في فائض الأداء على القيمة المضافة أو المعلوم على الاستهلاك أو بالتقصيص في رقم المعاملات للتهرب من دفع الأداء أو المعلوم أو للانتفاع باسترجاع مبالغ الأداء أو المعلوم.

و تطبق العقوبة في الحالات التي يساوي أو يفوق فيها النقص أو الترفيع نسبة 30 من رقم المعاملات أو فائض الأداء المصرح به.⁽¹⁾

ثانيا: التشريع المغربي:

حسب المادة 192 من المدونة العامة للضرائب، تعتبر الجريمة الضريبية حسب المشرع المغربي " ما يتعلق بالأعمال التدليسية التي تستهدف التخلص من الضريبة باستعمال الوسائل التي حظرها القانون." و تبعا لنص المادة 192 من المدونة التي تقرّ بأنه: " بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة يتعرض لغرامة من 5000 إلى 50000 درهم كل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ بغير حق، استعمال إحدى الوسائل التالية:

- 1- تسليم أو تقديم فواتر صورية،
- 2- تقديم تقييدات محاسبية مزيفة او صورية،
- 3- بيع بدون فواتر بصفة متكررة،
- 4- إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونيا،
- 5- اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد افتعال اعسارها.⁽²⁾

(1)- القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 09 أوت 2000، يتعلق بإصدار مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية التونسية الجديدة الرسمية عدد 64 الصادرة بتاريخ 11 أوت 2000.

(2)- المدونة العامة للضرائب المغربية، المحدثه بموجب المادة 05 من قانون المالية رقم 43/06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 هـ الموافق ل 2006/12/31.

ثالثاً: في التشريع الجزائري: لم تورد نصوص التشريعات الضريبية الجزائرية⁽¹⁾ تعريفاً دقيقاً للجريمة الضريبية شأنها في ذلك شأن التشريعات المقارنة، إذ اكتفت بإيراد الوصف الذي تتخذه الجريمة الضريبية، و ذلك بإتباع المكلف بالضريبة أنماط سلوك مختلفة تصب في تلخه كلاً أو جزءاً من مبلغ الضريبة و بالتالي الإضرار بحصيلة الدولة المالية.

و لعلّ السبب في عدم إيراد تعريف واضح و دقيق للجريمة الضريبية يتمثل في عدم إمكانية حصر الأساليب التي يستخدمها المكلف للقيام بهذه الجريمة كونها أصبحت في ازدياد و تطور مستمرين خاصة بعد التطور التكنولوجي.

و من النصوص التي ذكرها المشرع الجزائري و جعل مخالفتها يعدّ جريمة ضريبية نذكرها على سبيل المثال لا الحصر، المادة 122 ق.ر.ر.أ، و المادتين 98 و 133 ق.ت، المادتين 523 و 538 ق.ض.غ.م، المادة 18 ق.ط و المادتين 303 و 407 ق.ض.م.ر.م.

و انطلاقاً من التعريفات السابقة سواء الفقهية أو القانونية المختلفة في الصياغة و الزاوية التي انطلقوا من خلالها في تعريفها إلا أنها متشابهة في المفهوم و المعنى لذلك يمكن تعريفها بأنها " كلّ إخلال بالتزام يفرضه التشريع الضريبي تقرر له جزاء جنائياً."⁽²⁾

الفرع الثاني: أسباب الجريمة الضريبية

إذا كان السبب في قيام الجريمة الضريبية هو رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله و عدم التنازل عنها للدولة، باعتبار الضريبة تمثل عبئاً يرهق كاهل المكلف بها ممّا يدفعه إلى محاولة التخلص منها لعدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة، خاصة عندما يكون محمّلاً بالعديد من الضرائب أو عندما تكون أسعارها مرتفعة تجعله يسعى بكل الطرق إلى

(1) - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، قانون الطابع، قانون الإجراءات الجنائية

(2) - عزوز سليمة المرجع السابق، ص. 51 - 54.

محاولة التخلص منها، لذلك يمكن أن نوجز أهم الأسباب التي تدفع المكلفين إلى ارتكاب الجريمة الضريبية فيما يلي:

أولاً: الأسباب الاقتصادية:

إنّ من ضمن الأسباب التي تؤثر على سلوك الأفراد بشكل عام و السلوك الإجرامي بشكل خاص ما يسمى بالبيئة الاقتصادية، أو الظروف الاقتصادية التي تحيط بهؤلاء الناس و البشر و يظهر أثر تلك البيئة في الظروف المسببة لعدم كفاية دخول الأفراد لسدّ حاجاتهم أو لانعدام دخولهم أصلاً، و أهم هذه الظروف بصفة أساسية قلة الموارد الاقتصادية و سوء توزيع غلتها، إذ تلعب قلة الموارد الاقتصادية دوراً أساسياً في ارتكاب الجرائم بشكل عام وفي ارتكاب الجرائم الضريبية بشكل خاص.⁽¹⁾

ثانياً: الأسباب الاجتماعية و الأخلاقية

إنّ للأسباب الاجتماعية دوراً مهماً في ارتكاب الجرائم بصفة عامة و الجرائم الضريبية بصفة خاصة، حيث أنّ البعض يفسر الظروف الاجتماعية بأنّها الوسط الاجتماعي المحيط بالفرد منذ ميلاده حتى ارتكابه للجريمة،⁽²⁾ حيث أنّ هذه العوامل تتمثل في الأسرة التي يولد فيها الفرد و منها يكتسب الكثير من العادات الإيجابية و السلبية في حياته، و يرى البعض أنّ للبيئة الاجتماعية خمس مقومات هي: المعتقدات الدينية، القيم و التقاليد و العادات و التعليم و الرسائل التقنية و وسائل الإعلام،⁽³⁾ و لكل من هذه المقومات دور في حصول الجريمة من عدمه، إذ أنّنا يمكن أن نوافق على بعض هذه المقومات لارتكاب الجريمة الضريبية، و دورها في التأثير على المجرم لارتكاب الجريمة الضريبية، كما هو في دور التعليم على ارتكاب جريمة تزوير المستندات الضريبية أو استخدام الوسائل

(1) - إبراهيم أكرم نشأت، علم النفس الجنائي، الطبعة 02، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1998، ص. 26.

(2) - نجم محمد صبحي، المدخل إلى علم الإجرام و علم العقاب، الطبعة 01، مكتبة دار الثقافة، عمان، ص. 55.

(3) - إبراهيم أكرم نشأت، المرجع السابق، ص 23.

التقنية في ذلك كما أنّ لانعدام العدالة الاجتماعية دورا هاما في ارتكاب الجريمة الضريبية.⁽¹⁾

كما أنّ شعور المكلفين بأنّ الأموال التي تُحصل من الضرائب تُنفق في غير محلها شأنه أن يدفع البعض إلى التهرب الضريبي.⁽²⁾

ثالثا: الأسباب السياسية

إنّ للأسباب السياسية دورا في الجريمة الضريبية و ذلك لأنّ للأوضاع السياسية تأثير على العوامل و الأسباب الأخرى مثل العوامل الاقتصادية و العوامل الاجتماعية و غيرها من العوامل،⁽³⁾ هذا و يمكن تقسيم العوامل السياسية إلى عوامل سياسية داخلية و عوامل سياسية خارجية.

فالعوامل السياسية الداخلية تتمثل في سياسة الدولة الداخلية من حيث نظام الحكم و السلطات، و مدى تطبيق مبادئ الديمقراطية داخل تلك الدولة، إذ أنّ الدول تحاول أن تتخذ من الضريبة وسيلة لتطبيق سياستها ممّا يدفع الأفراد الذين يشعرون بالاضطهاد إلى التهرب من أداء دين الضريبة، و ذلك لشعورهم بأنهم مضطهدين خاصة عندما يكون نظام الحكم ديكتاتوريا.

كما أنّ لظروف السياسة الخارجية دورا في ارتكاب الجرائم الضريبية على المستوى الداخلي، فعلى سبيل المثال يحاول بعض المكلفين التهرب من أداء دين الضريبة بسبب الاتفاقيات المبرمة ما بين دولته و أية دولة أخرى.⁽⁴⁾

(1) - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 20.

(2) - محمد حسين قاسم حسين، الجريمة الضريبية و القضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، أطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2004، ص 84.

(3) - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 20.

(4) - محمد حسين قاسم حسين، المرجع السابق، ص 61.

رابعاً: الأسباب التاريخية

ترجع أصول هذه الأسباب إلى الماضي حين كان الحاكم يُحصل الضريبة لحسابه الخاص فيخلط ماله بالمال العام، مما أدى بالأفراد إلى الشعور بالظلم ، لأنهم يدفعون أموالهم إلى الحاكم دون أن يقدم لهم أيّ مقابل عن تلك الضرائب، لذا فإنّ لهذه الأفكار التي كانت سائدة في الماضي دوراً في ارتكاب تلك الجرائم و إلى التهرب من أداء دين الضريبة، هذا بالإضافة إلى تمتع الحكام و المسؤولين ببعض الامتيازات يدفع الأغلبية إلى التهرب من أداء دين الضريبة.(1)

خامساً: الأسباب التشريعية

تتمثل في الظروف و العوامل التي ترافق إصدار القانون الضريبي من حيث صياغة النص و الموضوعات التي يتضمنها، فمن حيث الصياغة فإنّ لصياغة النص التشريعي دوراً مهماً في ارتكاب الجريمة الضريبية إذ إنّ لذلك الأمر دوراً في إمكانية استغلال الثغرات الموجودة بذلك النص للتهرب من الضريبة.(2)

أمّا من حيث الموضوع فإنّ فرض الضرائب على نشاط معين من شأنه أن يدفع بالبعض إلى محاولة التهرب من أداء دين الضريبة، كما أنّ المغالاة في فرض الضرائب و التفاوت في الشرائح من شأنه أن يؤدي إلى ارتكاب الجرائم الضريبية(3).

عدم استقرار التشريع الضريبي و تعديله بصورة متواصلة تبعاً للسياسة المالية للبلاد و حالتها الاقتصادية و الاعتبارات الفنية ، حيث أنّ التشريع الضريبي يمتاز بانعدام المرونة فيه و عدم مواكبة التغيرات المستمرة و المرتبطة بالنواحي الاقتصادية و الاجتماعية للمكلفين يؤدي إلى ارتكاب الجريمة الضريبية.(4)

(1) - محمد حسين قاسم حسين، المرجع السابق، ص 61.

(2) - بشور عصام، المالية العامة و التشريع المالي، مطبعة الروضة، دمشق، 1993، ص 264.

(3) - بشور عصام، المرجع نفسه، ص 264.

(4) - عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 69.

سادسا: الأسباب الفنية و الإدارية

توجد عدة عوامل إدارية فنية تؤثر في تزايد الجريمة الضريبية، فعدم كفاءة الإدارة الضريبية يؤدي إلى لجوء المكلفين للتهرب من دفعها، فالملاحظ أنّ الإدارة لا تمتلك المقومات للنجاح في أداء وظائفها و من أهمها:

* تعقد النظام الضريبي و عدم المرونة في تطبيقه يؤدي إلى الصعوبة في إجراءات تنفيذ تحصيل الضريبة، فقد يؤدي إلى تخفيضات و إعفاءات في الأسعار و قواعد معقدة لتقدير أوعية الضرائب فينجر عنه خلق الكثير المشكلات و الصعوبات.(1)

* الفساد الإداري كانتشار الرشوة بين أعوان الإدارة الجبائية، و هذا بسبب نقص المراقبة و محاسبة الموظفين الفاسدين، أو ينتج كذلك من الظروف الصعبة لموظفي إدارة الضرائب الناتج من التنظيم السياسي للمجتمع نفسه و قلة الرواتب الممنوحة للموظفين، و قد يكون للضغوطات التي يتعرض لها الموظفين لاسيما أثناء عملية المراقبة و التحقيق المحاسبي دورا مهما في استفحال الجريمة الضريبية، بالإضافة إلى ضعف التنسيق بين دائرة ضريبة الدخل و بعض الجهات الخاصة و المؤسسات الحكومية الأخرى حول تجميع البيانات و المعلومات و كذلك ضعف الإمكانيات البشرية و المادية للإدارة الضريبية، فنقص عدد الموظفين يطرح إشكال في استيعاب عدد الملفات التي يجب مراجعتها و التدقيق فيها، أمّا السبب الرئيسي الذي فتح الفرصة لتفاقم الجريمة الضريبية هو عدم عصنة الإدارة الضريبية و عدم تزويدها بأجهزة الإعلام الآلي خاصة في الدول الفقيرة، فالإعلام الآلي يمنح الفرصة لموظف الإدارة الضريبية في تفحص أكبر عدد ممكن من الملفات في وقت قصير و يمنع ضياع المعلومات فيها عكس لو كانت مدونة في أوراق.(2)

(1) - البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978، ص. 159.

(2) - عزوز سليمة، المرجع السابق، ص ص 69 و 70.

* عدم توافر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية الخبرة الواسعة التي حققها ارتفاع مستوى تأهيلها تدريبها، فأغلبية الموظفين لا يمتلكون إلا بعض النماذج من الجرائد الرسمية و في بعض الأحيان على قانون الضرائب.(1)

الفرع الثالث: طبيعة الجريمة الضريبية.

إنّ فقهاء المالية العامة ينادون باستقلال القانون الضريبي إذ أخذ بطابع التطور العلمي للعصر الحديث، أما فقهاء القانون الجنائي يطلقون عليه القانون الجنائي الضريبي والذي من خلاله تهدف الدولة الدائنة بالضريبة إلى تحقيق المصلحة العامة و هي لها كل السبل في اتخاذ الإجراءات الهادفة إلى ربط الضريبة و تقديرها و تحصيلها و تمسك بزمam السلطة في يدها الأمر الذي يمكنها من فرض العقوبات على الأشخاص الذين يمتنعون عن واجباتهم الضريبية، لذلك وجدنا اختلاف بين الفقهاء بشأن الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية حيث أنّ الاختلاف كان ينصب على أنّ هذه الجرائم تخضع لقواعد جنائية خاصة أم هي تتفق على قدم المساواة مع جرائم قانون العقوبات العام، أم هي ذي طبيعة إدارية تختلف عن الجرائم وفق قانون العقوبات العام و لا تتمتع بطبيعة خاصة.

أولاً: الطبيعة الإدارية للجريمة الضريبية:

ظهر في نهاية القرن الثامن عشر اتجاه في الفقه الألماني يذهب إلى القول بأنّ جرائم لا تُعد من طبيعة جنائية بمعنى المفهوم في قانون العقوبات، و منها الجرائم الضريبية، إذ سلخ هذا الفقه الجريمة الضريبية من نطاق الجرائم الجنائية و اكتفى بإلحاقها بالقانون الإداري،(2) و قد استند في مسعاه إلى الحجج التالية:

1- أنّ النصوص الجزائية الواردة في قانون العقوبات تختلف من حيث الغرض عن النصوص الواردة في قانون الضريبة، إذ أنّ القاعدة الضريبية المجرمة تهدف إلى تنظيم تحصيل الضريبة في ميعاد معين، و لا شأن لها بالدرجة الأولى بحماية الجماعة، فحماية

(1) - البطريق يونس أحمد و آخرون، المرجع السابق، ص 160.

(2) - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 33.

الجماعة تشكل الهدف الأساس لقانون العقوبات من خلال إيرادها لنصوص تتطوي على تجريم الاعتداءات الواردة على جسم الإنسان أو حرّيته أو شرفه أو ماله، و يُعدّ المجرم تبعاً لذلك في منظور قانون العقوبات الشخص الذي يخالف القاعدة الأخلاقية التي تضمن حماية شخصية الغير و حرمة ماله بما يعني في نهاية الأمر أنّ مخالفة الواجب الأخلاقي يؤدي إلى ردّ فعل اجتماعي يتمثل في الجزاء الجنائي.⁽¹⁾

جرائم الضرائب لا تدخل في دائرة الجرائم الطبيعية، إذ هي جرائم تنظيمية (مصطنعة) من صنع المشرع و من ثم فلا تهتم بها البحوث الجنائية و الاجتماعية فالجريمة تكون ذات طابع جنائي استناداً إلى وجهة نظر لوتر و فويرباخ عندما تشكل انتهاكاً للقانون الطبيعي و القانون الوضعي، و الحال ليس كذلك في الجريمة الضريبية التي تعد انتهاكاً للقانون الوضعي دون الطبيعي، و قد عبّر الفقيه الألماني بندنخ عن الجريمة الضريبية بأنّها " انتهاك لمصلحة قانونية شخصية بينما لا تعدّ الجريمة الضريبية سوى عصيان أو عدم طاعة لأمر إداري، فهي مجرد سلوك متعارض مع قاعدة قانونية أمرية.⁽²⁾

2- قانون الضريبة ينطوي على قواعد قانونية تنظم العلاقة بين الدولة و الأفراد، فهي تقوم على عنصر القهر و هي تختلف عن القواعد القانونية التي تنظم العلاقة ما بين المواطنين، فهذه تقوم على المساواة القانونية و سلطان الإدارة و السلامة البدنية و الخلقية و أموال الغير.

ونتيجة لذلك فعلى الأشخاص الطبيعية و المعنوية أن تخضع للقانون وأن تتحاشى مخالفة أحكامه، و القول أنّ القوانين الضريبية تنشئ تلك العلاقة التي تقوم على عنصر القهر، يؤدي إلى اختلافها من حيث القيمة القانونية عن النصوص المطبوعة في المجالات التي تنظم العلاقة ما بين المواطنين،⁽³⁾ أي أنّ العبرة في تحديد ما هو جنائي أو إداري يجب

(1)- أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 42.

(2)- طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 34.

(3)- أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 43.

أن تركز على الطبيعة القانونية للقاعدة الآمرة التي يخاطب بها الأفراد من دون احتفاء بطبيعة الجزاء الذي تقرره لمخالفتها، فلا يهم أن يكون الجزاء جنائي أو غير جنائي، إذ يجب التعويل على ما تتكشف عنه طبيعة القاعدة القانونية، فإذا كانت تلك الطبيعة ضريبية خضعت القاعدة للقانون الإداري و عليه فإن من يخالف قاعدة قانونية ذات طبيعة إدارية هو مخالف للالتزام الإداري في مواجهة الإدارة و ليس مجرماً بالمعنى المفهوم في القانون الجنائي و المخالفات على هذا الأساس ما هي إلا جرائم إدارية، فالجريمة الضريبية إذن ليست جريمة ضرر، بمعنى أنها لا ترتكب بأفعال إيجابية تمس مكونات المجتمع الأساسية و كونها جريمة امتناع عن تمكين الإدارة عن القيام بواجبها على الوجه الحسن لذلك فهي غالباً ما ترتكب بالسلوك السلبي عن المشاركة في حسن سير الإدارة.⁽¹⁾

تقدير الإتجاه: لقد وُجّهت عدة انتقادات للرأي القائل أنّ الجريمة الضريبية ذات طبيعة إدارية منها:

* أن حماية المصلحة الإدارية من قبل قانون العقوبات يجعلها تحت نطاق القانون الإداري لأنّ القول بذلك يؤدي بنا إلى أن نُخرج الكثير من الجرائم التي تمس أنشطة الإدارة من قانون العقوبات، و نجد قانون العقوبات يحمي مصالح مختلفة إذا تمّ تجزئتها إلى قطاعات مختلفة قد يؤدي إلى القضاء على كيان قانون العقوبات.

* القول بأنّ الجريمة الضريبية هي جريمة مصطنعة من خلق المشرع فإنها لا تتعارض مع القيم السائدة في المجتمع، فالمشرع عندما يجرم بعض الأفعال التي تكون غير متعارضة مع قيم الأخلاق في لحظة تشريعها، فإنّ المشرع بتشريعه هذا، إنّما يهدف لحماية مصالح اجتماعية معينة، و إذا توطدت أهمية هذه المصالح في أذهان الأفراد فإنّه يؤدي في النهاية إلى تغيير الشعور العام لأنّ هذا الأخير ليس ثابتاً و لا مستقراً، بل هو متغير في المجتمع الواحد نحو الوقائع و الأحداث و الظواهر المختلفة من وقت لآخر.⁽²⁾

(1) - طالب نور الشرع المرجع السابق، ص ص 36-37 .

(2) - عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 62.

و بالنسبة للقول بأنّ الجريمة الضريبية في الحقيقة ما هي إلا مخالفة لأوامر إدارة الضرائب استنادا إلى علاقة الأشخاص بهذه الإدارة هي من علاقات القانون الإداري، فيمكن الرد على أنّ المكلف بالضريبة لا يمكن تشبيهه بالموظف الإداري و أنّ قانون الضريبة هو مصدر التزام المكلف، و ليس القرار الصادر من إدارة الضرائب، لذا فمخالفة المكلف لقانون الضريبة لا تعدّ مخالفة لقرار إداري بل هي مخالفة للقانون (1).

و يرى المنتقدون أن قانون العقوبات الإداري يحتوي على المخالفات فقط، لكن نجد أنّ الجريمة الضريبية قد تكون جنحة أو جناية، ففي هذه الحالة هل نطبق قانون العقوبات الإداري في حالة المخالفة أم نطبق قانون العقوبات العام في حالة الجنحة و الجناية الضريبية لأنّ من شأن ذلك أن يجزأ القانون الواحد إلى جزأين ذو طبيعتين مختلفتين (2).

ثانيا: الطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية

أصحاب هذا الرأي يسلّمون بالطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية و قد استندوا إلى الحجج الآتية: (3)

* أنّ الغرض من التشريع الضريبي ومن تجريم اختلاس الضريبة هو نفس الغرض الذي يتوخاه المشرع العادي عند سنّ أي قانون عقوبات حيث يتمثل في حماية الصالح العام، إذ أنّ أصحاب هذا الرأي يعملون على توحيد أحكام الجريمة الضريبية مع أحكام الجرائم الأخرى من منطلق وحدة الغرض بينهما.

* كما يفسر أصحاب هذا الرأي طبيعة الجريمة الضريبية من ناحية النتيجة بأنّها اعتداء على حق مالي للدولة، يتمثل في سرقة أموال الدولة و اختلاسها لذا فإنّه يجب معاقبة مرتكبيها بعقوبات أشد من العقوبات المقررة للجرائم الأخرى.

(1) - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 46.

(2) - عزوز سليمة، المرجع السابق، ص. 62.

(3) - محمد حسين قاسم حسين، المرجع السابق، ص 63 و 64

* يجب مساواة المتهرب من أداء دين الضريبة أو مرتكب الجريمة الضريبية بمرتكبي الجرائم الأخرى، لأنّ جريمة التهرب متشابهة مع الجرائم المالية الأخرى الخاضعة للقضاء الجنائي العادي.

و بما أنّ المتهرب أو مرتكب جريمة الغش الضريبي لا يهدف إلى تعطيل إدارة أعمال الدولة بقدر ما يهدف إلى عدم أداء دين الضريبة، فإنّه يتوجب مساواته مع المجرم العادي.⁽¹⁾

تقدير الإتجاه:

إنّ الجريمة الضريبية و خصوصا الغش الضريبي لا تشبه جرائم الأموال ذلك أنّ الدولة تشكل شخصا معنويا عاما، و الضرائب تدخل في ذمتها المالية، و جباية الدولة لهذه الضرائب إنّما يكون بما لها من سلطة سياسية، و هو من مظاهر سيادتها و ليس استعمالا لحق من الحقوق التي يكفلها القانون المدني، ذلك أنّ الدولة شخصا معنويا من أشخاص القانون الخاص، لكي تستطيع تحصيل دين الضريبة، استنادا لمقاضاتها لدائنيها، و من هنا ليس من الحقيقة تشبيه الغش الضريبي بجرائم الاعتداء على أموال الأشخاص و إخضاعهم لنظام جنائي واحد، كما ينبغي عدم الخلط بين جرمي السرقة و الجريمة الضريبية، حيث أنّ السرقة تمس الأمن العام بينما الجريمة الضريبية تمس خزينة الدولة و اقتصادها.⁽²⁾

ثالثا: الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية

سبق و أن بيّنا أنّ الجريمة الضريبية لا تعتبر جريمة جنائية عادية كجريمة السرقة و الاختلاس، كما أنّها لا تعتبر جريمة إدارية كباقي المخالفات الإدارية التي تقع من قبل موظفي الإدارة، لذا فإنّ الجريمة الضريبية تمتاز بأنّها جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة، حيث تحكمها القواعد الجنائية العامة بشكل كامل و كذلك لا تعتبر مخالفات و جرائم ضريبية بحتة، لأنّ لها طبيعة خاصة، و يؤكد ذلك كما سبق و أن أوضحناه ما يسمى

(1) - محمد حسين قاسم حسين، المرجع السابق، ص 64.

(2) - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص. 48.

بالعقوبات الضريبية أو الجنائية التي تسلط على مقترفي هذه الجرائم كجزاء عليها، خاصة ما يعرف بالغرامة الضريبية و التي تتميز بكونها موجودة ضمن نصوص قانون الضريبة أو قانون ضريبة الدخل.

كما تتميز الجريمة الضريبية بخضوعها لقواعد خاصة تختلف عن بقية القواعد التي تخضع لها الجرائم الأخرى مثل قاعدة المساواة في معظم الجرائم الضريبية بين العمد والإهمال و في تقرير المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية، حيث يحكم الجريمة الضريبية قواعد خاصة تفرقها عن غيرها من الجرائم الأخرى، لذا فإننا نستطيع القول بأنّ الجريمة الضريبية ذات طبيعة خاصة، تختلف عن غيرها من الجرائم الأخرى⁽¹⁾.
و يترتب عن ذلك مجموعة من الآثار يمكن إجمالها فيما يلي⁽²⁾:

- 1- إنّ المصدر الرئيسي للجريمة الضريبية هو قانون الضرائب الخاص بتلك الجريمة، و أنّ المرجع للقواعد العامة فيما لم يرد فيه نص خاص هو قانون العقوبات.
- 2- الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية ناشئة عن طبيعة الجزاءات و الأحكام الخاصة بتلك الجرائم.
- 3- أنّ الحكم بالجزاءات الضريبية لا يكون بناء على طلب أية جهة بل يحكم به القاضي من تلقاء نفسه.

المطلب الثاني

أنواع الجريمة الضريبية

إنّ الودّ المفقود بين الإدارة الضريبية من جهة، و المكلفين بالضرائب و الرسوم من جهة ثانية، يؤدي إلى انتشار ظاهرتين خطيرتين تسمان بالمال العام و الخزينة العمومية، هما ظاهرتي التهرب الضريبي (L'évasion fiscale) و الغش الضريبي (La fraude fiscale)، و كلاهما وسيلتان لتضييع حقوق خزينة الدولة في جانب هام من مواردها

(1) - محمد حسين قاسم حسين، المرجع السابق، ص ص 69، 70.

(2) - محمد حسين قاسم حسين، المرجع نفسه، ص 70.

العامة، و إن تكن الوسيلة الأولى أي التهرب الضريبي لا تشكل مادة جرمية كتلك التي يشكلها الغش الضريبي نظرا لكونه ينطوي على الغش و التزوير و على مخالفة أحكام القوانين و الأنظمة الضريبية النافذة.⁽¹⁾

و في ضوء ما تقدم سنتطرق على التوالي إلى التهرب الضريبي في (الفرع الأول) و الغش الضريبي في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: التهرب الضريبي.

سنتطرق في هذا الفرع إلى تعريف و أساليب التهرب الضريبي.

أولا: تعريف التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي أنه استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة، و عدم الالتزام بدفعها،⁽²⁾ و يقصد به أيضا أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم.⁽³⁾ و لكن الشيء الغريب هنا هو أنّ المشرع لم يجرم تلك الأفعال علما بأنها تؤدي إلى إنقاص حق الخزنة العامة من الإيرادات الضريبية، و الشيء الأكثر غرابة هو كيف يمكن أن نعتبر ذلك العمل مشروعاً علما بأن مرتكبه يعتبر متهرباً من أداء دين الضريبة، و ذلك بصورة غير مباشرة عندما يمتنع عن مباشرة العمل الذي تفرض عليه الضريبة، أو يتجنب ممارسة ذلك النشاط، حيث أنّ الواقعة المنشئة للضريبة لا تتحقق و لا تطبق على المكلف و فق أحكام القانون علما بأنه يباشر ذلك بسوء نية بقصد الإفلات من دين الضريبة مع بقاءه في إطار القانون.⁽⁴⁾

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

(2) محمد حسين قاسم حسين، المرجع السابق، ص 82.

(3) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011، ص 152.

(4) محمد حسين قاسم حسين، المرجع السابق، ص 82.

يتضح مما سبق أن التهرب الضريبي أو كما يسميه البعض التجنب الضريبي لا يعتبر تهرباً حقيقياً، و ذلك نظراً لعدم التجسد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية، لذلك يسعى المكلف إلى استغلال هذه الأساليب حتى يقلص العبء الضريبي. (1) و يترتب عن التهرب نتائج سيئة من مختلف الوجوه فهو يضر بالخزينة العامة، تقل فيه حصيلة الضرائب كما أنه يضر بالمولين الذين قد لا يستطيعون التهرب أو لا يرتضونه، فيتحملون عبء الضريبة، بينما يفلت منه آخرون مما يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء المالي على الجميع، بل قد تضطر الدولة إلى زيادة سعر الضرائب الموجودة أو إلى فرض ضرائب جديدة كي تعوض بذلك النقص في الحصيلة الناجمة عن التهرب، و في ذلك ما يزيد من عبء دافعي الضرائب، كما أنّ التهرب ضار بصالح المجتمع أيضاً، ففي حرمان الخزينة من المال تعطيل للمشروعات النافعة، كما أنّ في ذبوع التهرب ما يضعف الأخلاق و يوهن علاقات التضامن بين أفراد الأمة الواحدة. (2)

ثانياً: أساليب التهرب الضريبي:

يستطيع المكلف بالضريبة أن يتهرب من أداء الضريبة لصندوق الخزينة بإحدى الطريقتين التاليتين:

1- الامتناع عن القيام بالأعمال و النشاطات، سواء ما كان منها في مجال التجارة أو الصناعة أو الخدمات، و ذلك لكي لا يحقق إنتاجاً ما، خاضعاً للضريبة و في المقابل قد يمارس عدداً من الأعمال و النشاطات التي لا تدخل في عدد الأوعية الضريبية الخاضعة للتكليف الضريبي، و بذلك يوفر على نفسه مبالغ و يحرم الخزينة من مبالغ هي حق لها و تمثل الجانب الهام من الواردات التي تملأ الخزينة العامة، خاصة و أنّ خزينة الدولة هي " جيوب مكفيها. " (3)

(1) - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 153.

(2) - عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1981، ص 244.

(3) - فوزي عطوي، المرجع السابق، ص 284.

2- الاستفادة من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الضريبي و التي تهيئ للمكلفين أسباب تفادي أداء ما يستحق عليهم من الضرائب، كما لو وزعت شركات الأموال أجزاء كبيرة من أرباحها على المساهمين بصورة رواتب و أجور و مخصصات لأعضاء مجلس الإدارة، فمن المعلوم أنّ معدلات الضريبة على أرباح شركات الأموال أعلى من معدلات الضريبة على الرواتب و الأجور و ما إليها، و الأمر نفسه فيما لو عمد المورث و هو على قيد الحياة إلى نقل ملكية أمواله إلى ورثته المستقبليين عن طريق البيع بأسعار متدنية قد تكون صورية في بعض الأحوال، ذلك أنّ رسوم انتقال ضريبة الشركات أعلى معدلا من رسوم التسجيل المترتبة على البيع أو الانتقال بين الأحياء، و لكن يبقى التهرب من الضريبة بالأسلوبين المذكورين أنفا يُبقي المكلف خارج إطار سوء النية أو فساد القصد، و لو من الناحية النظرية المبدئية.⁽¹⁾

الفرع الثاني: الغش الضريبي:

نظرا لتشعب هذه الظاهرة وجد اختلاف في تحديد تعريف دقيق لهذه الجريمة، لذلك سنقوم بإدراج عدة تعاريف و نبين مظاهر الغش الضريبي لتسليط الضوء على مختلف جوانبها.

أولا: تعريف الغش الضريبي:

الغش الضريبي هو عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة، أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، و لقد عرفه أيضا Delhay Thomas كما يلي: " الغش الضريبي هو كل مخالفة للقانون الضريبي." كما عرفه Margainaz André بقوله : " نستطيع أن نقول أنّ هناك غش جبائي إذا تمّ استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة، فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجّر عنه سوء نية بهدف التخليط و التضليل." ⁽²⁾

(1) - فوزي عطوي، المرجع السابق، ص 284.

(2) - ناصر مراد، المرجع السابق، ص. 153.

أما المشرع الجزائري فقد عرفه من خلال المادة 36 ق.إ.ج على أنه: " كل تملص أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أية ضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كليا أو جزئيا."

من خلال هذه التعاريف نلاحظ أنها تتفق حول النقاط التالية:

* الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة و الصريحة لنصوص القانون الجبائي.

* يتم الغش الضريبي باستعمال طرق احتيالية و تدليسية.

* يهدف الغش إلى التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو كلي.⁽¹⁾

لذلك يمكن أن نوجز التعاريف السابقة في التعريف التالي للغش الضريبي: " هو كل مخالفة واضحة و صريحة لنصوص القانون الجبائي باستعمال طرق تدليسية من أجل التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو بشكل كلي من خلال الامتناع عن تقديم تصريحات جبائية أو تقديم تصريحات ناقصة أو كاذبة، أو إعداد قيود و تسجيلات محاسبية خاطئة، بالإضافة إلى تقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب بغية الاستفادة من بعض الامتيازات و التخفيضات الجبائية."⁽²⁾

ثانيا: مظاهر الغش الضريبي:

توجد عدّة مظاهر للغش الضريبي تتمثل فيما يلي:

1- استعمال طرق احتيالية: تنصب هذه الطرق في مجموعة من الأعمال التي يقوم بها الشخص المكلف بالضريبة تجاه إدارة الضرائب و تصنف إلى صنفين هما:

أ- الطرق الاحتيالية المباشرة: و هي التي يسعى من خلالها الشخص المكلف بالضريبة إلى تسديد مبلغ أقلّ من القيمة الواجب أداءها، أو أن يمتنع عن أدائها ذلك بصورة مباشرة و يتبع لتحقيق ذلك أسلوب عدم التصريح بحقيقة الدخل، أو التأخر والمماطلة في إيداع

(1) - عيسى سماعين، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري، مخبر العولمة و انعكاساتها على اقتصاديات

دول الشمال الافريقي، المجلد 15، العدد 21، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2019. ص. 576.

(2) - عيسى سماعين، المرجع نفسه، ص 577.

التصريح الضريبي في آجاله، كما أنه قد يخفي مبالغ مالية، أو منتوجات تخضع للضريبة و الرسوم الجبائية، و ذلك من خلال قيام المكلف بالضريبة بإعداد نظام المحاسبة حقيقية لاستعماله الشخصي و أخرى يُعدها و يُصرح بها لإدارة الضرائب تتضمن حسابات غير حقيقية تؤسس على إغفاله لبعض الإيرادات أو التقليل منها أو الزيادة في النفقات العامة أو تضخيم النفقات المهنية، كما أنّ المكلف بالضريبة قد يسعى و بطرق غير مشروعة إلى تدبير إعساره و تهريب أمواله بالتصرف فيها للغير، خاصة أهله و أقربائه لعرقلة إدارة الضرائب من تحصيل المستحقات الضريبية بالوسائل الجبرية.⁽¹⁾

ب- الطرق الاحتياطية غير المباشرة:

و تكون في حال الإغفال العمدي عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة في السجل اليومي، أو في سجل الجرد أو في الوثائق و المستندات التي تطلبها مصالح الضرائب و بذلك يعتبر المشرع هذا الفعل جريمة تامة كما قد تكون عند تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة لأجل تخفيض الضرائب و الرسوم أو حتى الإعفاء منها، و أحيانا سعيا لاسترجاعها، و هذا ما يؤدي حتما إلى إعدام عنصر الثقة و الائتمان و الصدق في التصريح الذي يقتضيه القانون.⁽²⁾

2- التملص من الضريبة:

و يتعلّق الأمر بمرحلة التحصيل الضريبي التي يقابلها المكلف بالضريبة بالامتناع الكلي أو الجزئي عن أدائها و هي في الأصل تترتب عن استعمال الطرق الاحتياطية كنتيجة لها و لا تخرج عن نطاق الحالات التالية:

(1) - بن الشيخ نور الدين و دراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة معارف للعلوم القانونية و الاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، المركز الجامعي سي الحواس بركة، باتنة، الجزائر، 2021، ص. 21.

(2) - بن الشيخ نور الدين و دراجي شهرزاد، المرجع و الموضع نفسه.

- حالة التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة و ذلك من خلال إعداد الجداول و الإنذارات و إرسالها للجهة المختصة بتحصيل الضريبة.

- حالة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها عن طريق الإعفاء من أدائها أو التخفيف من قيمتها.

و تعتبر القيمة المالية للتملص أساس تحديد مقدار العقوبة المقررة للمتهم حسب نص المادة 303 ق.ض.م.ر.م، فكلما زادت قيمة مبلغ التملص زادت بالمقابل مدة عقوبة الحبس و الغرامة المالية، و بذلك فإنّ المتابعة الجزائية و المحاكمة العادلة تقتضي بالضرورة تحديد مبلغ التملص بالشكوى المقدمة من قبل إدارة الضرائب و دون ذلك لا يمكن تحريك الدعوى العمومية و مباشرتها ضد المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

3- العلاقة السببية بين استعمال طرق الاحتيال و التملص من الضريبة

إنّ جريمة الغش الضريبي جريمة عمدية تقوم بمجرد المحاولة، أي بمعنى أنّه لا يشترط لقيامها تحقيق النتيجة الجرمية، و لكن المتابعة الجزائية تقتضي أن تكون هناك علاقة سببية قائمة بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتيالية المستعملة من قبل المتهم للقول ما إذا كانت الجريمة تامة أم غير تامة، و في حالة عدم تحقق النتيجة يكون التكييف القانوني للجريمة عندئذٍ في حدود محاولة الغش الضريبي، و تجريم المحاولة في مادة الجرح لا يكون إلاّ بموجب نص صريح يعاقب عليها حسب نص المادة 31 ق.ع.ج، و هذا الشرط استوفته المادة 303 ق.ض.م.ر.م. بقولها: "... يعاقب كل من تملص أو حاول التملص... " و المادة 117 ق.ر.ر.أ، و المادة 119 ق.ت المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 16/11 المؤرخ 29 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، أما إذا كان التملص الضريبي لا يد للشخص المكلف بالضريبة فيه بل أنّه ينتج بسبب أخطاء⁽²⁾

(1) - بن الشيخ نور الدين و دراجي شهرزاد، المرجع السابق، ص 22.

(2) - بن الشيخ نور الدين و دراجي شهرزاد، المرجع نفسه، ص 23.

مرفقية صادرة عن إدارة الضرائب فإنّ العلاقة السببية تكون غير متوفرة في هذه الحالة مما يجعل جريمة الغش الضريبي غير قائمة.

وتجدر الإشارة هنا إلى نقطة مهمة جدا أقرها المشرع الجزائري تتعلق بجريمة المحاولة، و بذلك فإنّه لا يمكن للمتهم بهذا الجرم أن يتملص من العقوبة على أساس عدم تحقق النتيجة الجرمية، و قد أصاب المشرع في هذه المسألة لأنّه لم يجرم فعل المحاولة، فإنّه عندئذٍ لا يمكن متابعة الأشخاص باعتبار أنّ الجريمة غير تامة لعدم تحقق النتيجة، و هذا يعدّ أمرا خطيرا لمساسه بالمصلحة العامة للمجتمع و تشكل تهديدا لمصدر هام لتمويل الخزينة العمومية.⁽¹⁾

(1) - بن شيخ نورالدين ، دراجي شهرزاد، المرجع السابق، ص23.

المبحث الثاني

أركان الجريمة الضريبية و آثارها

إذا كانت خزينة الدولة هي جيوب رعاياها أي جيوب مكلفيها بصورة أساسية، فإنه يمكن تصور المحاذير و الآثار السلبية التي تنعكس على الخزينة إذا عمد المكلفين بالضرائب إلى التقدير، و حجب جانب كبير و هام من موارد عامة عن الخزينة ، و هو الجانب المتمثل في التحصيل الضريبي. غير أنه قبل أن نتطرق إلى هذه الآثار سنخرج بإيجاز إلى الأركان التي تُبنى عليها الجريمة الضريبية.

المطلب الأول

أركان الجريمة الضريبية

تعتبر الجريمة الضريبية ذلك الاعتداء أو التهديد بالخطر للحقوق و المصالح ذات الطابع المالي، فبالنظر إلى ما تسببه من ضياع لكثير من الموارد المالية للخزينة العمومية فإنّ المشرع الجزائري ركّز اهتمامه على مكافحة مثل هكذا جريمة، للحدّ منها عن طريق تجريمها و معاقبة مرتكبيها ذلك من خلال تبيانها للأركان و العناصر المكونة للجريمة، و هو ما سنتطرق إليه تباعاً.

الفرع الأول: الركن الشرعي.

تطبيقاً لمبدأ الشرعية الجنائية المنصوص عليه في الدستور الجزائري الذي يقضي من خلال المادة 41 من دستور 2020 على أنه " كلّ شخص يُعتبر بريئاً حتى تثبت جهة قضائية إدانته، في إطار محاكمة عادلة" و كذلك تطبيقاً للمادة الأولى من قانون العقوبات التي تقضي بأنه " لا جريمة و لا عقوبة أو تدبير أمن إلا بقانون." فإنه لا يمكن اعتبار فعل معين بأنه جريمة إلا إذا خضع لنص تجريم سواء وُجد في قانون العقوبات أو في القوانين المكملّة له⁽¹⁾، و نظراً للأهمية البالغة التي تحتويها الضريبة في إثراء الخزينة

(1) - عزوز سليمة، المرجع السابق. ص ص 90 - 91.

العمومية فإننا نجد المشرع الجزائري لم يغفل عن حظر كل فعل من شأنه التملص من دفع الضريبة من خلال المادة 6/82 من دستور 2020 التي تقضي بأنه "يعاقب القانون على الغش و التهرب الضريبي".⁽¹⁾

كما نجده قد نص في مختلف القوانين الجبائية على تجريم كل فعل مخالف للقانون الضريبي من اجل حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة، ففي قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة جرم عدّة أفعال في حالة ارتكابها أو الامتناع عن القيام بها و قرّر لها عقوبات جزائية و ذلك من خلال المواد 183، 224، 261، 303، 304، 306، 402،⁽²⁾ أما في قانون الضرائب غير المباشرة فقد نصّ في المواد 530، 532، 537، 538، 539، 542 على الأفعال التي تعتبر جرائم ضريبية و رتب عليها جزاءات⁽³⁾، كما لم يغفل المشرع الجزائري عن النص عن الجريمة الضريبية في قانون الرسم على قانون الأعمال و ذلك على سبيل المثال و ليس الحصر من خلال المواد 114، 115، 116، 117، 118، 122، 123، 124 و أهم هذه الجرائم إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة و مخالفة الأحكام المتعلقة بها، كل عمل من شأنه التملص من دفع كل مبلغ الرسم عن رقم الأعمال المستحق، الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عمدا، استعمال طرق احتيالية لتنظيم عجزه عن الوفاء بدين الضريبة أو الرسم....الخ، أمّا في قانون الطابع فقد تعرض المشرع

(1) - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، الطبعة 02، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص.ص. 42-44.

(2) - غير أنّ أخطرها ما جاءت به المادة 303 و هي التملص أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة أو الرسوم التي تخضع لها و أهمها تسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد أو الإغفال عن تسجيلها، الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال المحقق فعليا، قيام المكلفين بالضريبة بتصرفات تعيق أعوان الضرائب القيام بمهامهم للكشف عن المخالفات الضريبية، التحريض على عدم دفع الضريبة أو التأخير في دفعها....الخ.

(3) - و من أهمها الصناعة المعشوشة للكحول أو صناعته و نقله و حيازته بدون رخصة، صناعة و نقل و بيع و حيازة الأنبيق بدون رخصة، استيراد البارود من الخارج أو صنعه و حيازته و بيعه من دون رخصة....الخ

الجزائري من خلال المواد 07، 08، 09، 10، 11، 15، 33، 34، و أهم الجرائم الماسة بحقوق الطابع سوء استعمال الطوابع و بيع الورق المفروض عليه طابع، كل تقليد أو تزيف أو تزوير للبصمات أو كل استعمال مزور لها.... الخ،⁽¹⁾ كما تناول المشرع الجزائري في قانون التسجيل جملة من الأفعال فرض على ارتكابها أو الامتناع عن القيام ببعضها عقوبات جزائية و أخرى جبائية من خلال المادة 113 ق.ت. بالإضافة إلى ما نص عليه في المواد 116، 119، 122، 134، 154، 158⁽²⁾، أما في قانون الإجراءات الجبائية فقد نص المشرع الجبائي على بعض الأفعال المحظورة من خلال المواد 76 و 102 و 105 و منها ممارسة نشاط غير مصرح به، إنجاز عمليات البيع و الشراء دون فاتورة، رفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات و كل الوثائق المنصوص عليها في المواد 58 إلى 101 ق.إ.ج أو إتلافها قبل مضي عشر سنوات وفقا لأحكام المادة 104 ق.إ.ج.⁽³⁾

الفرع الثاني: الركن المادي

الجرائم الضريبية مثلها مثل الجرائم الأخرى في قانون العقوبات لا بدّ أن تقوم على الركن المادي المتمثل في الاعتداء على مصلحة ضريبية و الذي يقع بمخالفة الالتزام الضريبي الذي يفرضه القانون على المكلف بالضريبة، سواء بالقيام أو الامتناع عن عمل، و بمخالفة هذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية⁽⁴⁾ و في معرض الحديث عن هذا الركن سنضطر إلى التكم عن عناصره الثلاث المتمثلة في السلوك الإجرامي، النتيجة الإجرامية و العلاقة السببية التي تربط بينهما.

(1) - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، الطبعة 02، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص ص 42 - 46.

(2) - حظر المشرع من خلال المادة 113 ق.ت. كل اتفاق على إخفاء جزء من بيع ثمن العقارات أو تنازل عن محل تجاري أو زبائن في معدل مقايضة و الاشتراك في ممارسات تهدف إلى التملص من دفع الضريبة.

(3) - فارس السبتي، المرجع السابق، ص ص 47 - 51.

(4) - فارس السبتي، المرجع نفسه. ص ص 52، 58.

أولاً: السلوك الإجرامي:

و تتمثل صور السلوك الإجرامي في الجريمة الضريبية في الأشكال و المظاهر

الآتية:

- 1- إخفاء المكلف بالضريبة لكل الوثائق و المستندات الخاصة بنشاطه و ما يترتب عليها من حساب الأرباح و الخسائر التي تحدد الوعاء الضريبي الخاص به الذي تبنى على أساسه الضريبة المستحقة لصالح مصلحة الضرائب أو الإلتلاف الكلي لها.⁽¹⁾
- 2- استعمال الممول للصورية أو التواطؤ أو الاحتيال الضريبي للتهرب من أداء دين الضريبة المستحقة عليه لصالح مصلحة الضرائب.
- 3- امتناع الممول عن القيام بما فرضه عليه القانون كامتناعه عن التصريح بالوجود، عدم تقديم الإقرار الضريبي في المواعيد المحددة، الامتناع عن مسك الدفاتر و السجلات أو عدم تقديمها لمصلحة الضرائب عند استحقاقها.⁽²⁾
- 4- إعاقة لجان الكشف عن القيام بعملها.
- 5- التزوير الضريبي بإدراج بيانات تخالف الحقيقة في إقراره الضريبي أو المستندات المرفقة له بهدف زيادة الخسائر و إنقاص الأرباح لخفض الوعاء الضريبي و الضريبة المستحقة عليه.
- 6- الاعتراض عن دفع الضريبة حيث يرفض المكلف أو مجموعة من المكلفين بالضريبة دفع الضريبة المستحقة أو الرفض في تأسيس الوعاء الضريبي أو التأخير في أدائها أو تحريض الجمهور على ذلك.⁽³⁾

(1) - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص. 55.

(2) - منتصر سعيد حمودة، الجرائم الاقتصادية، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010، ص. 215.

(3) - عزوز سليمة، المرجع السابق، ص.ص. 103-104-111.

ثانيا: النتيجة الإجرامية:

إنّ النتيجة التي تتحقق عند قيام الجاني بإحدى السلوك المذكورة سابقا هي التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، بالرغم من اعتبار الفقهاء أنّ الجريمة الضريبية من جرائم الخطر ليس من قبيل جرائم الضرر التي تستلزم تحقق نتائج إجرامية معينة و بالتالي لا يُتصور حدوث الشروع فيها، ففي نظر هؤلاء الفقهاء النتيجة الإجرامية في الجريمة الضريبية ليست من مكونات الركن المادي للجريمة⁽¹⁾.

كما أنّه و بالعودة إلى استقراء النصوص القانونية الجبائية خاصة المواد 193 و 303 ق.ض.م.ر.م و المادة 532 ق.ض.غ.م. و المادة 117 ق.ر.ر.أ. و المادة 119 ق.ت.فائّه يتبين لنا أنّ الطرق التدليسية أدت إلى التخلص من الضريبة سواء كليا أو جزئيا، غير أنّ هذه القوانين لم تشترط أن تؤدي هذه الطرق الاحتيالية الى وقوع نتيجة التملص من دفع الضريبة بل أنّ المحاولة تكفي لقيامها و ذلك حسب ما نصت عليه المادة 30 ق.ع.⁽²⁾

ثالثا: العلاقة السببية:

إنّ الركن المادي للجريمة الضريبية لا يكتمل ما لم ترتبط هذه النتيجة بالسلوك الإجرامي برابطة السببية، أي يجب أن يتخلص من الضريبة بناء على الطرق الاحتيالية التي باشرها الجاني⁽³⁾. غير أنّه أحيانا قد يتدخل عامل بين السلوك و النتيجة الإجرامية فتتعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة خطأ ارتكبته الإدارة الضريبية أثناء قيامها بتقدير الوعاء الضريبي و تحديد نسبته.⁽⁴⁾

(1) - منتصر سعيد حمودة، المرجع السابق، ص 225.

(2) - عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 110.

(3) - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 94.

(4) - ابراهيم بلعيات، أركان الجريمة و طرق إثباتها في القانون المدني الجزائري، الطبعة 01، دار الخلدونية، الجزائر،

2007، ص 48.

الفرع الثالث: الركن المعنوي

لا يكفي لوقوع الجريمة إسنادها المادي إلى من صدرت منه فقط، بل يجب تحقق الإرادة الآتمة لدى الجاني، و هو ما يسمى بالإسناد المعنوي، بالتالي يجب أن تصدر ماديات الجريمة عن إنسان يسأل عنها و يتحمل العقاب المقرر لها، بالتالي يمكن القول بأنّ الركن المعنوي يعدّ روح الجريمة و الوسيلة التي توصل إلى تحديد المسئول عنها، و هو كذلك ضمان للعدالة و شرط لكي تحقق العقوبة أغراضها الاجتماعية.⁽¹⁾

تتقسم الجرائم من حيث ركنها المعنوي إلى جرائم مقصودة و أخرى غير مقصودة مبنية على الخطأ (الإهمال، الرعونة، عدم الاحتياط)، و لا تختلف الجريمة الضريبية عن الجريمة العادية حيث يجب أن يتوفر القصد الجنائي لدى المكلف بالضريبة و هو ما يختلف من جريمة إلى أخرى.

أولاً: القصد الجنائي العام في الجريمة الضريبية

تتطلب هذه الجريمة قصدا عاما يتمثل في افتراض علم الجاني و هو المكلف بالجريمة بارتكابه لأعمال تدليسية، وأن ينصرف إلى علمه عدم مشروعية الواقعة المتكونة من السلوك و النتيجة و هذا أخذاً بقاعدة " لا عذر بجهل القانون" أي اتجاه إرادة الجاني إلى القيام بأعمال تدليسية رغم علمه بتجريّمها، ففي جريمة الاحتيال الضريبي يتطلب القصد الجنائي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال و إيقاع الإدارة الضريبية في الغلط، كعلم الجاني بالطابع غير الشرعي للإغفال أو التقليل في التصريحات الضريبية وعدم استجابته للإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب.⁽²⁾

ثانياً: القصد الجنائي الخاص في الجريمة الضريبية: و يقصد به توفر قصدا خاصا يستدل به من فحوى النصوص القانونية الضريبية، أي إرادة الإضرار بمصلحة الخزينة العمومية و يفترض العلم به عند الفاعل و هو أن يكون سلوك المكلف منبعا عن قصده في التخلص

(1) - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 110.

(2) - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 317.

من الضريبة كلياً أو جزئياً و يتجلى ذلك بحرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها من الضريبة الذي يعتبر من أهم مواردها⁽¹⁾. فنجد جرائم الاحتيال الضريبي و جريمة الإخلال بالثقة من الجرائم التي تستوجب توافر القصد الجنائي العام و الخاص معا فلا يكفي علم المكلف بالأعمال الاحتمالية و القيام بها رغم علمه بتجريمها، بل لابد أن يكون الدافع و الباعث إلى ذلك هو التملص من الضريبة كلها أو بعضها و حرمان الخزينة العمومية من استيفاء حقها، كما لا يشترط وقوع الضرر بفعل التزوير في التصريحات مثلما هو شرط للعقاب على التزوير في ق.ع لأنّ الضرر - تعريض المصلحة الضريبية للخطر - محتمل الوقوع دائماً فيها⁽²⁾.

أمّا الجرائم الضريبية الأخرى كجريمة عدم تقديم التصريحات الضريبية، جريمة عدم مسك الدفاتر و المستندات و إتلاف الأوراق الضريبية، جريمة السر المهني و جريمة الاعتراض عن دفع الضريبة أو التحريض عن ذلك فإنّه يشترط فقط توفر القصد العام و لا يشترط فيها القصد الخاص بالضرورة لأنّها في مجملها جرائم عمدية يتصور فيها العلم و الإرادة غير أنه هذه التفرقة لا مبرر لها بما أنّ العقوبة حتمية سواء توفر القصد الخاص إلى جانب القصد العام أو توفر القصد العام فقط⁽³⁾.

المطلب الثاني

آثار الجريمة الضريبية

تعتبر الضريبة مرآة لسيادة الدولة و هي أداة هامة تستخدمها الدول لتمويل الخزينة العامة بما يكفي نفقاتها و تحقيق النفع العام و كذا تحقيق أهدافها الاقتصادية الاجتماعية، لذلك يمكن القول بأنّ الإخلال بالواجب الجبائي يؤثر سلباً على الدور المنوط بها سواء على الجانب المالي و الاقتصادي أو الجانب الاجتماعي و السياسي.

(1) - عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 122.

(2) - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص ص 359-366.

(3) - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 120-122.

الفرع الأول: الآثار المالية و الاقتصادية

تعمل الجريمة الضريبية على إحداث آثار كبيرة على الاقتصاد الوطني خاصة من النواحي المالية.

أولاً: الآثار المالية

يؤدي التهرب و الغش الضريبيين إلى فقدان موارد هامة للخزينة العامة للدولة، مما يؤديان إلى تقليص نفقاتها خصوصاً غير الملحة منها و في ذلك ما يعرقل إمكانيات تسيير مرافقها العامة الكفيلة بإشباع الحاجات الاقتصادية و الاجتماعية، التربوية، الزراعية و الصحية... الخ.

و في حالة ما إذا كانت النفقات شديدة الإلحاح فإنّ الدولة تضطر إلى فرض ضرائب جديدة من شأنها إرهاب كاهل المواطنين مما يضطرهم إلى البحث عن أساليب جديدة للتهرب و الغش الضريبي، أو اللجوء إلى القروض الداخلية أو الخارجية أو الإصدار⁽¹⁾ النقدي مما يؤثر في نهاية المطاف سلباً على الاقتصاد حيث يرتفع معدل التضخم و يزداد الضغط الجبائي.

ثانياً: الآثار الاقتصادية

تعتبر الضريبة متغيراً اقتصادياً هاماً لذلك تؤدي الجريمة في المجال الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني كالتالي:

- الحد من القدرة التنافسية للمؤسسة التي تعمل ضمن ضوابط التسيير الجيد لمواردها، و التي تهدف إلى رفع معدلات أرباحها طبقاً لقواعد السوق، على عكس المؤسسة التي تلجأ

(1) - فوزي عطوي، المرجع السابق، ص 280.

إلى طرق غير مشروعة للحصول على وسائل التمويل، و من ثم التأثير على أسعار المواد المباعة في السوق مما يقوي مركزها التنافسي⁽¹⁾.

- توجيه الاقتصاد الوطني نحو تعويم ممارسات الاقتصاد الموازي نتيجة حصول صناع القرار في الدولة على معلومات خاطئة عن معظم المتغيرات الاقتصادية مما يؤدي إلى عرقلة الاقتصاد الوطني⁽²⁾، و في هذه الحالة فإنّ النظام الضريبي القائم على ضرائب الدخل يصبح غير عادل، مما يولد ضغطاً أكبر نحو تبني نظم الضرائب غير المباشرة و يعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني⁽³⁾.

- التأثير على الادخار العام و إضعاف دور الدولة في خلق مشاريع استثمارية كبرى تتطلب عملية التمويل الهام، بالإضافة إلى التقليل من حجم الامتيازات و الإعفاءات الممنوحة للمستثمرين في إطار ترقية الاستثمار مما ينجم عنه ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم و البطالة⁽⁴⁾.

الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية و على فعالية النظام الضريبي

تقضي الجرائم الضريبية على أهم مبدأ من المبادئ التي تقوم عليها الضريبة مبدأ العدالة الضريبية"مما ينعكس عنه وجود آثار سلبية تمس المستوى الاجتماعي.

أولاً: الآثار الاجتماعية:

إنّ المادة 82 من دستور 2020 في فقرتها الثانية تقضي بأنّه "كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، و يحدد القانون حالات و شروط الإعفاء الكلي أو

(1)- ولهي بوعلام و عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 08، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص ص. 155-156.

(2)- بغني شريف، الجريمة الضريبية و الآليات القانونية لمكافحتها- جريمة الغش الضريبي نموذجاً- المركز الجامعي صالح أحمد، بالنعامة، مجلة البحوث القانونية و السياسية، العدد 13، ديسمبر 2019، ص 117.

(3)- ولهي بوعلام، عجلان العياشي، المرجع السابق، ص 156.

(4)- بغني شريف، المرجع السابق، ص ص 116-117.

الجزئي". و في فقرتها الخامسة " كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعدّ مساساً بمصالح المجموعة الوطنية" و بناء على ذلك فإنّ اختلال العدالة الضريبية و المجتمعية بتملص بعض الممولين من التزاماتهم الضريبية يدفع إلى إضعاف الترابط الاجتماعي من جهة، و يضعف قدرة الدولة على الإنفاق على بعض الجوانب الاجتماعية مثل الصحة و التعليم و الخدمات الاجتماعية مما يترك أثراً سلبياً على التنمية البشرية، كما يؤدي إلى تأخر مكانة الدول في مؤشرات التنمية البشرية و أكثر خطر يمكن ان ينجم عن الجريمة الضريبية هو انتشار الفساد في المجتمع خاصة في ظل انخفاض العقوبات الردعية مما يدفع بالملتزمين إلى محاولة الاقتداء بالمتهربين حتى يكونوا سواء.⁽¹⁾

كما يمكن أن تنتشر جرائم أخرى تضر بالأخلاق فتزداد جريمة الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة الجبائية، فتصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل و الإفلات من الواجب الضريبي.⁽²⁾

بالإضافة إلى تدهور عامل الصدق في المعاملات حيث أنّه و نظراً لتفشي ظاهرة الجرائم الضريبية بشتى صورها و علم الجميع بها فإنّه أصبح من الصعب على الممولين الحصول على قروض لأنّ العملاء غير مطمئنين خوفاً من تدخل الإدارة الجبائية في أيّ وقت و تلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب ارتكابهم للجريمة الضريبية، ممّا يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين. إضافة إلى ما سبق فإنّ من الآثار السلبية للجريمة الضريبية كذلك تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع، حيث انتشار هذه الظاهرة في المجتمع يؤدي إلى تفضيل المكلف بالضريبة لمصلحته الخاصة على المصلحة العامة و هو عكس ما تهدف إليه الجباية و بالتالي لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يؤديها للمجتمع

(1) - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، طبعة 01، دار جرير للنشر و التوزيع، الأردن، 2011، ص 228.

(2) - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 161.

و بذلك يمكن القول بأنّ الجريمة الضريبية عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية في المجتمع. (1)

ثانياً: آثار الجريمة الضريبية على فعالية النظام الضريبي

يقصد بفعالية النظام الضريبي مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن، حيث أنّ تلك الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كلياً أو جزئياً من الضريبة، أي أنّ الدولة قد تضحي بالهدف المالي لتحقيق هدف اقتصادي، و قد يتم التعارض كذلك مع الهدف الاجتماعي للضريبة و بذلك يتعيّن على المشرع الضريبي مراعاة مصلحة المكلف و مصلحة المجتمع (2).

فعدم تحقيق هذه الفعالية لأهدافها ينتج عنه الجرائم الضريبية التي لا تحقق مبدأ العدالة و يبتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة لذلك فإنّ هذه الظاهرة لا تعمل على تحقيق السياسة الضريبية و المالية و الاقتصادية و الاجتماعية مما يقلص أيضاً من أهمية الضريبة. (3)

(1) - عزوز سليمة، المرجع السابق، ص ص 73-74.

(2) - بغني شريف، المرجع السابق، ص ص 118-119.

(3) - ناصر مراد ، المرجع السابق، ص 161.

كخلاصة لما سبق ذكره في هذا الفصل، تبين لنا أنّ الجريمة الضريبية يقصد بها: اعتداء على مصلحة ضريبية، قرر له المشرع جزاء جنائيا لأنها ظاهرة متفشية بشكل واسع في وقتنا الراهن و تستهدف مداخل الدولة و الخزينة العمومية، كما أنّه و بصدد مناقشتنا لما طُرح من آراء فقهية حو الطبيعة القانونية لهذه الجريمة فإننا توصلنا إلى أنّه هناك من كيفها جريمة إدارية يقترفها المكّلف بمخالفته لأوامر إدارية صادرة عن مديرية الضرائب، و هناك من يرى بأنه جريمة جنائية عادية كغيرها من الجرائم مثل السرقة و الاختلاس تطبق عليها قواعد قانون العقوبات العام، و هما رأيين منتقدين لأنها في الحقيقة جريمة ذات طبيعة خاصة لتميزها بمجموعة من المميزات التي تجعلها تخضع لقواعد القانون الضريبي و الرجوع لقواعد القانون العام فقط فيما لم يرد فيه نص قانوني خاص.

ثمّ تكلمنا عن أهم الأسباب المؤدية إلى ارتكاب الجريمة الضريبية أين لامسنا ما هو نفسي و اقتصادي، تشريعي و إداري، و من ثمّ عرّجنا إلى التكلّم عن أنواعها فتعرضنا لنوعين يعتبران من أخطر الجرائم و هما الغش و التهرب الضريبي، و في معرض معالجتنا لأركانها ارتأينا إلى أنها مبنية على ثلاث أركان أسوة بغيرها من الجرائم - الركن الشرعي، المادي، المعنوي - أمّا عن الآثار الوخيمة التي تنجر عن الجريمة الضريبية التي تمس عدة جوانب - المالي، الاقتصادي، الاجتماعي، و فعالية النظام الضريبي - فإنّ مسألة مجابهة و مكافحة هذه الجريمة أصبح أمر حتمي خاصة و أنّ عملية رصدّها و قياسها بشكل إحصائي دقيق مستحيل من الناحية العملية.

الفصل الثاني:

المساءلة عن الجريمة الضريبية في

التشريع الجزائري.

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول إلى الجوانب الموضوعية للجريمة الضريبية من تعريف و أسباب، الطبيعة القانونية، الأنواع، الأركان و الآثار فإننا سنتطرق في هذا الفصل إلى كيفية المساءلة عن هذا النوع من الجرائم انطلاقا من كيفية معابنتها خاصة و أنّ معابنة الجرائم الضريبية تعدّ البداية الأساسية في المنازعات الجبائية، و تبرز أهميتها في العناية التي أولاها المشرع لها من خلال التدقيق في الإجراءات و الشكليات التي تتطلبها المحاضر و رتبّ البطلان على مخالفة أي إجراء، و سنعرج للحديث عن وسائل و طرق إثبات الجرائم الضريبية وصولا إلى رفع الدعوى و العقوبات التي أقرّها المشرع الجنائي و الجبائي لمرتكبي الجرائم الضريبية. لذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين خصصنا (المبحث الأول) لمعابنة و إثبات الجريمة الضريبية أما (المبحث الثاني) فخصصناه للعقوبات المقررة للجريمة الضريبية في التشريع الجزائري.

المبحث الأول

معاينة و إثبات الجريمة الضريبية

تتعلق المنازعات الضريبية بمعاينة الجريمة الضريبية، حيث يتم البحث عن كافة الأعمال غير المشروعة التي قام بها الجاني و التي يهدف من خلالها إلى التملص من أداء الضريبة كلياً أو جزء منها، و يكون البحث و المعاينة بكل الوسائل المتاحة للأشخاص المؤهلين بالمعاينة و البحث في هذا المجال، و التي من أهمها الرقابة و التحقيق، و من أجل إثبات هذا النوع من الجرائم يستوجب على الأعوان تحرير محاضر عن الرقابة و التحقيقات التي قاموا بها من أجل تقديمها للعدالة أثناء متابعة الجناة، لذلك سنخصص المطلب الأول من هذا المبحث للتحديث عن معاينة الجريمة الضريبية أمّا المطلب الثاني فسنخصصه للمتابعة القضائية في هذا المجال.

المطلب الأول

معاينة الجريمة الضريبية

تعدّ معاينة الجرائم الضريبية البداية الأساسية في المنازعات الجبائية⁽¹⁾، فنظراً للأهمية التي أولاها المشرع لها من خلال التدقيق في الإجراءات و الشكليات التي تتطلبها و التي خصص لها المشرع المواد من 41 إلى 200 ق.إ.ج أين تضمن العديد من وسائل البحث عن الجريمة الضريبية ذات الطابع الخاص، عليه سنحاول التطرق بإيجاز عن الرقابة الجبائية في (الفرع الأول) و التحقيق المحاسبي في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: البحث عن الجريمة الضريبية عن طريق الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهمّ وسائل مكافحة الجرائم الضريبية و تعمل على الحدّ منها، و تكون عن طريق مراقبة مدى حقيقة التصريحات الجبائية المصرّح بها من طرف

(1) - المنازعة الجبائية أو الضريبية هي: مجموعة القواعد المطبقة على النزاعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين و الناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد جباية الضريبة من جهة، و البحث و التحقيق في المخالفات من جهة أخرى، كما يمكن القول بأنّ المنازعة الجبائية هي تلك الإجراءات التي يتبعها المكلف بالضريبة في حالة عدم رضاه بمقدارها أو أساسها أو في صحتها أو شرعيتها تمهيداً لخفضها كلياً أو جزئياً.

المكلف بالضريبة و التي يمكن التعرّض لها بحسب نوع النظام الضريبي الخاضع له المكلف و الواجبات المفروضة عليه و التي يتعيّن عليه الالتزام بها و أنّه في حالة الإخلال بها يترتب عليه متابعات جبائية جزائية،⁽¹⁾ و فيما أنّ النظام الجبائي الجزائري مبني على أساس التصريح العفوي فإنّ الرقابة الجبائية تعتبر من أهمّ الحلقات المتممة لحلقات النظام العام للدولة والهادف للحدّ من ظاهرة الجريمة الضريبية المستفحلة، لذلك استلزم الأمر علينا التفصيل فيها بنوع من الإيجاز بالتطرق إلى تعريفها و هدفها و أشكالها كما سيأتي⁽²⁾

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية و الغرض منها

هناك عدّة تعاريف للرقابة الجبائية منها: "هي تلك الإجراءات التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة و مصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، و من خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في الشكل و المضمون لمؤسسة ما، و يتحقق من صحة و دقة العمليات و أرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية و مقارنتها بعناصر استغلال النشاط مع تلك العناصر الخارجية المشتريات، المبيعات، رصيد البنك، الممتلكات... الخ و هذا بهدف مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة و كذا التحقق من وعاء مختلف الضرائب و الرسوم خلال سنوات التحقيق لنشاط معين، و إجراء التعديلات المصرح بها"⁽³⁾

إنّ المشرع الجزائري من خلال النصوص الجبائية المختلفة التي تنصّ على الرقابة الجبائية و ضوابطها يهدف من ورائها إلى⁽⁴⁾:

(1) - فارس السبتي، المرجع السابق، ص. 114.

(2) - بن عمارة منصور، أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة 02، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2016، ص18.

(3) - بن عمارة منصور، المرجع نفسه، ص 21.

(4) - كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010، ص 154، 156.

- تمكين إدارة الضرائب من تحقيق مهمة رئيسية تكمن في إعادة تمويل خزينة الدولة بالقيمة الحقيقية من الإيرادات الواجب تحصيلها من جباية الضرائب.
- سعي إدارة الضرائب إلى التطبيق الميداني للقوانين و التشريعات الجبائية.
- الإثبات و التأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة.
- إثبات قانونية التصريحات المقدمة لإدارة الضرائب وفقا لأحكام المادة 29 ق.ض.م.ر.م و تصحيح الأخطاء المرتكبة.
- السماح بالتوزيع العادل للعبء الضريبي.
- اكتشاف التلاعبات و الاختلاسات و معالجتها و كذلك وضع المعايير و تقييم الأداء.
- و قبل الخوض في إجراءات الرقابة و أشكالها سنقوم بالتطرق إلى الأشخاص الذين توكل إليهم هذه المهمة، أي بالأحرى من هم الأشخاص الذين يحق لهم إثبات الجريمة الضريبية؟.

تتميز الجريمة الضريبية بالطابع التقني، مما دفع بالمشرع الجزائري إلى تنظيمها بأحكام تجريبية و إجرائية خاصة بها، تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم، سواء ما تعلق منها بإجراءات المتابعة، أين منح صلاحيات للأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجرائم لا نجد مَثَل لها في قانون الإجراءات الجزائية، حيث تتمثل مهمة هؤلاء الأشخاص لإثبات الجريمة الضريبية في الوصول إلى دلائل من خلال المهام المحددة لهم قانونا في هذا المجال⁽¹⁾.

فبالرجوع إلى النصوص الضريبية المختلفة نجدها قد حددت الأشخاص المكلفين بإثبات الجريمة الضريبية⁽²⁾.

(1) - معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، العدد 02، ص13.

(2) - بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016، ص 87.

ففي قانون الضرائب غير المباشرة نصت المادة 504⁽¹⁾ على: « إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين و المحلفين قاتونا، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين و الأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة.

أما المادة 112 ق.ر.ر.أ الصادر في سنة 1976 ج.ر. العدد 103 فإنها تقضي بما يلي: " يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، أو تعين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة، و الضرائب المباشرة و التسجيل و مصالح الجمارك، أو قمع الغش و المخالفات الاقتصادية، تلاحق المخالفات و يحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم."

يتبين لنا من خلال هذا النص أنّ الأشخاص المؤهلة لإثبات الجرائم الضريبية في قانون الرسم على رقم الأعمال يتعدى أعوان المصالح الضريبية، و الغاية من ذلك مساهمة كلّ هيئات الدولة العاملة في مكافحة الغش، بتضافر الجهود قصد تفادي ضياع أموال الخزينة العامة، لكون مجمل العمليات الاقتصادية تمرّ بالضرورة على هيئة من هذه الهيئات، مثلا الاستيراد أو حالة عدم احترام قواعد المنافسة... الخ⁽²⁾.

يقوم الأشخاص الخارجين عن إدارة الضرائب بتقديم ما تمّ ضبطه من مخالفات في محضر إلى هذه الأخيرة فيما تتولى هي بدورها القيام بالإجراءات التي تراها مناسبة.

أما قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون التسجيل فلم تتعرض للأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية، مما يؤدي هذا الفراغ إلى طرح إشكال في تحديد من لهم الحق في القيام بمهمة إثبات الجريمة الضريبية⁽³⁾، و هنا طرح الأستاذ أحسن بوسقيعة سؤاله المتمثل في: هل يحق لضباط الشرطة القضائية إثبات الغش الضريبي على غرار ما هو

(1) - المادة 504 معدلة بموجب المادة 06 من قانون المالية لسنة 2007.

(2) - معاشو عمار، المرجع السابق، ص 15.

(3) - معاشو عمار، المرجع نفسه، ص ص 16 و 15.

معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال أم أنّ الإثبات يبقى محصورا في أعوان الضرائب كما هو ساري في قانوني الضرائب غير المباشرة و الطابع و من ثمة لا يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من المخالفات؟

يرى الأستاذ أحسن بوسقيعة أنّ الجرائم التي تستهدف الضرائب المباشرة تمس الوعاء الضريبي لذلك فإنّ إدارة الضرائب هي الأكثر كفاءة لإثباتها، ذلك أنها هي التي تتولى تحصيل الضريبة و تحديد الوعاء الضريبي، و تحوز على جميع الوثائق و المعلومات التي تتعلق بالمكلف بالضريبة، غير أنّه في حالة عدم وجود نص قانوني صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثباتها، فإنّه يمكن إثبات حالات الغش الضريبي من طرف ضباط الشرطة القضائية ثم تحال محاضر الإثبات لإدارة الضرائب المختصة بتحريك الدعوى العمومية.⁽¹⁾

ثانيا: أشكال الرقابة الجبائية:

نظرا لاختلاف التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة فإنّ الإدارة الجبائية لجأت إلى توزيع تدخلها في مجال مراقبة هذه التصريحات، لذلك نجد تنوع في أشكال الرقابة الجبائية و ذلك كما يلي:

1- الرقابة العامة:

تتم على مستوى مفتشية الضرائب أو مركز الضرائب و ذلك حسب ما نصت عليه المادتين 18 و 19 ق.إ.ج. و يمكن التمييز بين نوعين للرقابة العامة هما:

أ- الرقابة الشكلية:

تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المودعة من طرف المكلفين على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع

(1) - أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، المجلة القضائية، العدد 01، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1998، ص 23.

للضريبة، و تهدف إلى التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة، التأكد من عدم وجود أخطاء مادية في التصريحات و محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال هذا التصريح، فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالشكل الذي قدمت فيه هذه المعلومات، و تعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق⁽¹⁾.

ب- الرقابة على أساس الوثائق:

طبقا للمادة 18 ق.إ.ج. فإنه تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و الأعمال المستعملة لتحديد: كلّ ضريبة أو حق أو رسم. و بالتالي تقوم إدارة الضرائب بفحص جميع التصريحات المكتتبه و المقدّمة من طرف المكلف بالضريبة فحصا دقيقا و شاملا عن طريق مقارنتها بالوثائق و المعلومات التي تحوزها عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف و تطور ذمته المالية من سنة إلى أخرى⁽²⁾.

و في هذا الصدد يمكن للإدارة الضريبية أن تطلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة سواء كان الطلب شفويا أو كتابيا، ساعيةً إلى إزالة الغموض أو الشكّ في التصريحات المقدّمة من طرف المكلف، كما يمكن لها أيضا طبقا للمادة 19 ق.إ.ج.³ طلب توضيحات و تبريرات كتابيا تخص النقاط و المسائل التي يكتنفها الغموض و الإبهام و كذا طلب الإطلاع على الوثائق المحاسبية المتعلقة بها، و هو ما نصت عليه أيضا المادة 15 من قانون المالية لسنة 1996، و للمكلف أجل لا يقلّ عن ثلاثين يوما من أجل الردّ على الطلب، و في حالة انقضائها يتم فرض ضريبة تلقائية من طرف الإدارة الجبائية.⁽⁴⁾

(1) - بن عمارة منصور، المرجع السابق، ص 36.

(2) - كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 168.

(3) - تنص المادة 19 ق.إ.ج. على: " يراقب المفتش التصريحات. و تطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا. كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الدراسة.

(4) - كوسة فضيل، المرجع نفسه، ص ص 168 - 170.

2- الرقابة المختلطة:

و هي رقابة تتم عن طريق فرق مختلطة ما بين الضرائب و الجمارك و التجارة، حيث تتدخل لدى المكلفين من أجل مراقبة مدى احترام التشريعات الجبائية و الجمركية و التجارية، كما أنها رقابة سطحية تتم من حيث المشتريات، الاستيراد، المبيعات المخزون فقط، و كذا مراقبة مدى احترامهم للامتيازات الجبائية في حالة الاستفادة منها⁽¹⁾.

3- الرقابة الفئوية:

وهي رقابة تنصب على المعاملات العقارية سواء كانت مبنية أو غير مبنية، و كذا القيم المنقولة (أسهم، حصص اجتماعية)، و تتم عن طريق مراجعة أثمان المعاملات العقارية المصرح بها مع القيمة السوقية للعقار ، مع أخذ بعين الاعتبار العناصر المادية و العوامل القانونية و المحيط الاقتصادي للعقار بالإضافة إلى مراقبة عمليات الإيجار سواء كان ذو طابع سكني، تجاري، صناعي أو حرفي، لذلك وجبت المتابعة الدقيقة و الدائمة مع مصالح التسجيل و المفتشيات المختلطة لكل المعاملات العقارية مع رصد كل المعلومات من طرف الوكالات و الدواوين و المؤسسات التي تنشط في مجال العقار⁽²⁾.

الفرع الثاني: البحث عن الجريمة الضريبية عن طريق التحقيق الجبائي.

يعتبر التحقيق الجبائي من أهم الطرق التي تتخذها الإدارة الجبائية في معاينة الجريمة الضريبية و البحث عنها، من أجل التمكن من محاربتها و الحدّ من آثارها الوخيمة على الاقتصاد الوطني، و يعرف التحقيق الجبائي بأنه: " عبارة عن مجموعة العمليات التي تهدف إلى الفحص في عين المكان الملفات المحاسبية و مقارنتها بعناصر الاستغلال." و طبقاً للمادة 20 ق.إ.ج. فإن التحقيق المحاسبي يضم التحقيق المحاسبي

(1) - بن عمارة منصور، المرجع السابق، ص 81.

(2) - بن عمارة منصور، المرجع نفسه، ص 82.

و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية، و هما ما سنحاول التفصيل فيهما بعض الشيء كما سيأتي⁽¹⁾.

أولاً: التحقيق المحاسبي:

يستهدف التحقيق المحاسبي مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته، مهما كانت طريقة حفظها حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. و الهدف منه هو تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، و حدّد المشرع من خلال المادة 20 ق.إ.ج. شروط و إجراءات سير عملية التحقيق المحاسبي كما يلي⁽²⁾:

1- حسب ما تقضي به الفقرة 01 من المادة 20 ق.إ.ج. فإنّ عملية التحقيق المحاسبي تتم بعين المكان، أي في محل المكلف و استثناء في مكاتب المحققين و ذلك في حالة القوة القاهرة أو بطلب كتابي من المكلف و يكون مقبولاً من طرف الإدارة الضريبية.

2- اشترطت الفقرة 02 من المادة 20 ق.إ.ج. أن يكون الموظف الذي يقوم بعملية التحقيق المحاسبي برتبة مفتش على الأقل.

3- تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، أي أنّه حتى و لو كانت المحاسبة ممسوكة بأجهزة الإعلام الآلي فإنّ المراقبة تشمل مجمل المعلومات و المعطيات و المعالجات التي يمكن أن تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية، و بالتالي يتعيّن على المكلف أن يضع تحت تصرف المحقق كلّ النسخ و الدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي⁽³⁾.

(1) - كوسة فضيل، المرجع السابق، ص ص. 172، 173.

(2) - صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، الطبعة 03، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص 37.

(3) - صالح العبد، المرجع نفسه، ص 38.

أما فيما يخص إجراءات التحقيق في المحاسبة فإنّ المشرع الجبائي من خلال المادة 20 ق. إ. ج. قد بيّن تفاصيلها بدقّة، و سنتطرق إليها بالترتيب كما يلي:

1- إعلام المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته مسبقا بإجراء التحقيق عن طريق إرسال أو تسليم إشعار له مرفقا بميثاق حقوقه و واجباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدّته عشرة أيام من تاريخ استلام هذا الإشعار، غير أنّه قد يحدث تحقيق محاسبي مفاجئ هدفها المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال و التأكد من وجود الوثائق المحاسبية و حالتها، و في هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق عند بداية عملية المراقبة⁽¹⁾.

2- يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق أسماء و ألقاب و رتب المحققين، تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم فيها التحقيق، الحقوق و الضرائب و الأتاوى و الرسوم المعنية، و كذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها، إعلام المكلف باستبدال المحققين في حالة حدوث ذلك، مع الإشارة صراحة بأنّ المكلف يستطيع الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء عملية الرقابة و يكون هذا الإجراء تحت طائلة البطلان.

3- حدّدت نفس المادة في فقرتها الخامسة المدة التي يجب أن يستغرقها التحقيق المحاسبي و في عين المكان فيما يخص الوثائق و الدفاتر المحاسبية بأكثر من ثلاثة أشهر ذلك تحت طائلة البطلان فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليون دينار (1000 000) بالنسبة لكلّ سنة مالية محقّق فيها.

- كلّ المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليونين دينار (2000 000) بالنسبة لكلّ سنة مالية محقّق فيها.

(1) - صالح العبد، المرجع السابق، ص 39.

يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي خمس ملايين أو عشر ملايين دينار بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها⁽¹⁾.

و في كل الحالات لا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان تسعة أشهر. و عند نهاية التحقيق يحزر محضر معاينة من قبل المحققين و يستدعي المكلف للتأشير عليه، و في حالة رفضه يؤشر على ذلك في المحضر.

غير أنّ المشرع الجبائي أورد استثناءين فيما يخص مدة التحقيق، حيث أنه تصبح الإدارة الضريبية غير مقيدة بالمدة في حالة قيامها بالتحقيق لدراسة الملاحظات و العرائض المقدمة من طرف المكلف بعد نهاية التحقيق في عين المكان، كما لا تحدّد مدة المراقبة في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا أو إذا قدم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق أو إذا لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح أو التبرير المنصوص عليها في المادة 19 ق.إ.ج.

و في حالة إعادة تقويم حسابات المكلف فإنه يُرسل له إشعار في رسالة موسى عليها مع إشعار بالاستلام أو يسلم له مع إشعار بالاستلام، و له أجل أربعين يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله وفي حالة عدم الرد يعتبر ذلك بمثابة قبول ضمنى⁽²⁾.

ثانيا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

على غرار التحقيق المحاسبي الذي تُباشره مصالح الرقابة لدى الإدارة الجبائية قام المشرع الجبائي الجزائري سنة 1992 باستحداث إجراء آخر تدعيما للتحقيق المحاسبي يسمى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يمكن اعتباره امتداد للتحقيق

(1)-أنظر المادة 20 ق.إ.ج.

(2)- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، من خلال عملية الرقابة الجبائية، على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن، الجزء الأول، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2012،. 47-48.

المحاسبي، و هو إجراء يخص بالتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي⁽¹⁾، و يقصد به " مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به -التأكد من الدخل العام- ".⁽²⁾ و يمكن أن تشمل كذلك حالة خزينة المكلف و كذا سائر أفراد عائلته كما نصت عليه المادة 06 من ق.ض.م.ر.م.⁽³⁾.

و اشترطت المادة 21 من ق.إ.ج. في التحقيق المعمق الشروط التالية:

1- اقتضاره على الأشخاص الطبيعية دون المعنوية، و لو كان موضوعه أحد الشركاء تتم مناقشة نصيب الشريك بمفرده، مما يثير تساؤلا عن إعفائها من ذلك.

2- التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة و الذمة المالية أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى هذا حسب المادتين 06 و 98 ق.ض.م.ر.م.

3- أن يكونوا الأعوان الإداريين القائمين بالتحقيق ذوا رتبة مفتش على الأقل.

4- يهتم بنوع واحد من الضريبة و هو الضريبة على الدخل الإجمالي⁽⁴⁾.

أما فيما يخص إجراءات التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية فإنها لا تختلف كثيرا عن التحقيق المحاسبي، ما عدا ما تعلق منها بمدة التحقيق حيث اشترطت المادة 21 من ق.إ.ج. الفقرة 04 على أنه لا يجب أن تفوق مدة التحقيق المعمق مدة سنة واحدة و ذلك تحت طائلة البطلان من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم، و يمكن أن تمدد بطلب من المكلف من أجل الرد على طلبات التوضيح

(1)- بن عمارة منصور، المرجع السابق، ص 65.

(2)- صالح العبد، المرجع السابق، ص 46.

(3)- المادة 06 من ق.ض.م.ر.م. "تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص،

و مداخل أولاده و الأشخاص الذين معه و الاعتبارين في كفالته."

(4)- المادة 21 ق.إ.ج.

و تبرير الأرصدة و مداخيل الأرصدة من الخارج، و يمكن أن تمتد المدة الممنوحة للمكلف من أجل التحضير المقدر ب 15 يوما إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي.⁽¹⁾

المطلب الثاني

متابعة الجرائم الضريبية

بعد اكتشاف الجريمة الضريبية من قبل الإدارة الضريبية يتم إحالة مرتكبيها على القضاء للمحاكمة طبقا لأحكام المواد 305 ق.ض.م.ر.م و المادة 534 ق.ض.غ.م، المادة 119 ق.ر.ر.أ، المادة 34 ق.ط، المادة 119 ق.ت، المواد 74، 75، 77، 78 ق.إ.ج. و بذلك تكون المتابعات القضائية هي المآل الأخير لأية جريمة ضريبية، غير أنه قبل اللجوء إلى القضاء لابد من إثبات هذه الجريمة حيث ألزم المشرع الجبائي الجزائري الأشخاص المؤهلين لإثبات الجريمة الضريبية ضرورة تحرير محاضر إثبات الجريمة، و بالتالي لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة بموجب محاضر مدعمة بالوثائق و الجداول، و اعتبارا من هذه المعطيات سوف نتطرق لوسائل إثبات الجريمة الضريبية في (الفرع الأول)، و رفع الدعوى في الجريمة الضريبية في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: وسائل إثبات الجريمة الضريبية.

تتنوع طرق الإثبات في الجريمة الضريبية، فإلى جانب الوسائل العامة المعروفة في القانون العام المنصوص عليها في المواد من 212 إلى 238 ق.إ. الجزائرية (الكتابة، المحررات العرفية، البينة، القرائن،...الخ.)⁽²⁾ توجد وسائل إثبات خاصة منصوص عليها في القوانين الجبائية، إذ نجد المادة 505 ق.ض.غ.م. تقضي بأنه " إن مخالفت أحكام هذا

(1) - واسطي عبدالنور، معاينة و إثبات جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم القانونية و العلوم الاجتماعية، المجلد السادس، العدد الثالث، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2021، ص.1304.

(2) - قصاص سليم، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 1، كلية الحقوق، 2018-2019، ص 147.

القانون، المتعلقة بالمراقبات و التحصيلات في الداخل المعهود بها إلى إدارة الضرائب، تثبت في محاضر تقدّم بناء على طلب من المدير العام للضرائب... الخ.

يتبين لنا من خلال هذه المادة، أن كل الأعمال التي يقوم بها أعوان الإدارة الضريبية السابق ذكرها من معاينات رقابية و تحقيقات تحرر بشأنها محاضر لإثبات كلّ النتائج و الدلائل لتقديمها في المنازعة الضريبية أمام القاضي الإداري وفقا لأحكام المادة 43 ق.إ.ج⁽¹⁾.

إلى جانب المحاضر يمكن إثبات الجريمة الضريبية بواسطة الخبرة التي يمكن أن يأمر بها القاضي الإداري من تلقاء نفسه أو بطلب من أحد أطراف الخصومة (المكلف أو الإدارة الجبائية)⁽²⁾، لذلك وجب علينا التطرق إلى الوسائل المختلفة لإثبات الجريمة الضريبية بنوع من الإيجاز.

أولاً: إثبات الجريمة الضريبية بواسطة المحاضر:

يقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة و المؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية و ظروفها و أدلتها و مرتكبيها و قد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامتة مثبتة في ورقة⁽³⁾، حيث أن أعوان الضرائب عندما يقومون بإجراءات المعاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق ينجر عنها إجراء حوز و معاينات مادية و ميدانية، و بهذه المناسبة يكون لزاما عليهم تحرير محاضر للنتائج التي توصلوا إليها وفقا لأحكام المادة 38 ق.إ.ج. و المواد 145 و ما يليها من نفس القانون، و المادة 505 و ما يليها ق.ض.غ.م.⁽⁴⁾ و عليه يمكن القول بأن هناك نوعين من

(1) - كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 147.

(2) - كوسة فضيل، المرجع نفسه، ص 249.

(3) - أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه و اجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، الجزائر، 1998، ص. 161.

(4) - قصاص سليم، المرجع السابق، ص. 150.

المحاضر التي تحرر من قبل أعوان الضرائب أثناء قيامهم بالبحث عن الجرائم الضريبية هما: محضر المعاينة و محضر الحجز التي سنتناولها بإيجاز فيما سيأتي.

1- محضر المعاينة: نصت المادة 38 ق.إ.ج. على الشكليات الجوهرية التي يجب أن يتضمنها محضر المعاينة و هي كالآتي: " يتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات و تدون فيه المعاينات المسجلة يتضمن هذا المحضر، على وجه الخصوص:

* تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة،⁽¹⁾

* تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة و صفاتهم (المعني أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون،...الخ.)

* تاريخ و ساعة التدخل،

* جرد المستندات و الأشياء و الوثائق المحجوزة.

و إذا كانت عملية الجرد في عين المكان تعترضها صعوبات، يتم تشميع و ختم المستندات و الوثائق المحجوزة.

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

تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثله، و ترسل النسخ الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة.

يجب أن ترد الأوراق و الوثائق و الأشياء المحجوزة للمكلف بالضريبة المعني في أجل ستة أشهر من تاريخ تسليم محضر الجرد للمعني أو شاغل الأماكن أو ممثله

يلزم ضابط الشرطة القضائية و أعوان الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني⁽¹⁾.

⁽¹⁾ - المادة 38 ق.إ.ج.

2- محضر الحجز:

و نصت عليه المواد 34 ق.إ. ج. و المواد 504، 505، 506، 507 ق.ض.غ.م. التي اشترطت أن يتبع كل عملية مراقبة و تحقيق جبائي التي تتم من طرف أعوان الضرائب تحرير محضر بشأنها، يستوجب أن يكون المحضر محرر من طرف عونين أو أكثر من أجل أن تكون لها حجية مطلقة لحين الطعن فيها بالتزوير لأنّ المحضر المحرر من طرف عون واحد له حجية نسبية لحين إثبات العكس من قبل المكلف بالضريبة، و يجب أن يتضمن البيانات التالية:⁽²⁾

تاريخ تحرير المحضر و نوع المخالفة، التصريح الذي قدّم للمكّلف المخالف بشأن الحجز، اسم و صفة و محل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحضر، الشخص المكلف بالمتابعات، نوع و وزن أو قياس الأشياء المحجوزة و تقديراتها التقريبية، حضور الطرف المعني أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور، اسم و صفة وقبول الحارس و مكان تحرير المحضر و ساعة اختتامه، و عندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني فإنه يتم تبليغه بمحض الحجز عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد يرسل إلى آخر محل إقامة له و يجب أن تحمل الرسالة وبيان مكان و تاريخ تحرير المحضر⁽³⁾.

في حالة حجز مستندات مزورة أو إتلاف دفاتر و نسخ و رخص و غيرها من الوثائق المقررة بموجب التنظيم فإنه يبيّن في المحضر نوع التزوير أو الإتلاف أو التحوير، و ترفق هذه الوثائق بالمحضر الذي يضم الإبلاغ الرسمي المقدّم إلى المعني لكي يؤشر عليه مع جوابه، و هو ما نصت عليه المادة 507 ق.ض.غ.م.⁽⁴⁾

(1) - المادة 38 ق.إ.ج.

(2) - فارس السبتي، المرجع السابق، ص.153.

(3) - فارس السبتي، المرجع نفسه، ص ص 154-155.

(4) - المادة 507 ق.ض.غ.م.

و إذا كان المتهم حاضرا أثناء تحرير المحضر فإنّه يذكر في المحضر بأنّه قُرى على المعني و أُعطيَتْ له نسخة، و في حالة غيابه و كان له محل إقامة معروف فإنّ المحضر يبلغ له خلال 48 ساعة من الاختتام أما إذا لم يكن له موطن معروف فإنّه يُعلّق المحضر على باب دار البلدية التابعة إمّا لمكان الحجز أو مكان تحرير العقد خلال نفس المدة⁽¹⁾.

حسب المادة 513 ق.ض.غ.م. فإنّ الأشياء المحجوزة تودع في مكتب الضرائب القريب جدا، و إن اقتضى الحال في حظيرة المحجوزات.

أما المادة 519 ق.ض.غ.م. فإنّها تقضي بإيداع الدمغات و المصنوعات أو الأشياء المحجوزة تحت أختام مستخدمى مكتب الضمان الحاضرين و ختم الشخص الذي تمّ الحجز لديه، و توضع بكتابة ضبط المحكمة إذا كان الأمر يتعلّق بجريمة⁽²⁾.

تطبق على عملية الحجز إجراءات الغلق المؤقت للمحلات المهنية و التجارية و كذلك بيع السلع سواء في المزاد العلني أو بالتراضي حسب ما نصت عليه المواد من 514 إلى 516 ق.ض.غ.م.

ثانيا: إثبات الجرائم الضريبية بواسطة الخبرة:

تعتبر الخبرة من طرق الإثبات في المنازعات الضريبية، و هي إجراء جوازي للقاضي الإداري أن يأمر بها من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أطراف الخصومة - المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب-⁽³⁾ وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 86 ق.إ.ج.⁽⁴⁾، بحيث أنّه إذا ارتأت الجهة القضائية و جوب إجراء خبرة فنية فعليها اتباع ما هو منصوص عليه في المواد من 143 إلى 156 ق.إ. الجزائيّة، لأنّ الخبرة أصبحت ضرورية لإثبات الجرائم الضريبية، لما تتصف به الضرائب بصفة عامة من تقنيات خاصة في مجال فرضها

(1) - المادة 508 ق.ض.غ.م.

(2) - المادة 519، ق.ض.غ.م.

(3) - فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2008، ص 93.

(4) - انظر المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

و اتّباع الأنظمة الضريبية المعمول بها و كيفية إجراء المحاسبات و إعادة التقييم⁽¹⁾، بحيث تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية كما أنّها قد يحدث أن تستند إلى ثلاثة خبراء و ذلك في حالة ما طلب كلا من طرفي الخصومة خبير و تعين المحكمة خبير آخر، و في حالة ما إذا كانت الخبرات الصادرة مختلفة و متناقضة فإنّ ذلك يصعب عمل القاضي و أيّ خبرة يرجحها خاصة إذا كان القاضي غير مختص في الشؤون الضريبية نظرا لما تتسم به من تقنيات و حسابات فنية، كما يحق لكل طرف رد خبير الطرف الآخر⁽²⁾.

الفرع الثاني: رفع الدعوى في الجريمة الضريبية.

أولا: الشكوى كشرط لرفع الدعوى الضريبية.

عندما يتم اكتشاف وجود جرائم ضريبية، تقرر إدارة الضرائب القيام بالمتابعة الجزائية لهذه الجرائم و بالتالي اللجوء إلى ما يسمى بالنزاع القمعي⁽³⁾، و ذلك طبقا للمواد 305 ق.ض.م. و المادة 119 ق.ر.ر.أ، المادة 34 ق.ط، المادة 119 ق.ت و التي تحيلنا كلها إلى المادة 104 ق.إ.ج. التي تقضي بأنه " تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية و مدير كبريات المؤسسات."

وبالتالي يمكن القول بأنّ المتابعات القضائية هي المآل الأخير لأية جريمة ضريبية و يكون ذلك بناء على شكوى من المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، و عادة ما يكونان ممثلان برئيس مكتب المنازعات الجبائية، بدون إنذار سابق للمعني لتسوية وضعيته اتجاه التنظيم الجبائي، و يشترط أن تكون الشكوى مكتوبة و موقعة من

(1) - قصاص سليم، المرجع السابق، ص 163.

(2) - فريجة حسين، المرجع السابق، ص 95.

(3) - بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم ، تخصص قانون عام، فرع القانون الجزائري الجبائي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجيلالي الياصب سيدي بلعباس، ص273/2018/2019.

طرف الأشخاص الذين خول لهم القانون ذلك،⁽¹⁾ يجب أن يتضمن الطلب البيانات المتعلقة بصاحب الطلب و عنوانه و كذا البيانات المتعلقة بالمكآف و المعلومات المتعلقة بالجريمة، توضيح الوقائع التي من شأنها تبرير رفع الشكوى بصفة دقيقة باستعمال عبارات قانونية متداولة تسهل عمل القاضي و تمكنه من استيعاب المصطلحات التقنية الخاصة بالقانون الجبائي⁽²⁾.

و في حالة تخلف شرط الشكوى في الدعوى الضريبية فإن ذلك يعد باطلا بطلانا مطلقا لأنه متعلق بالنظام العام و بالتالي يمكن إثارته في أي مرحلة من مراحل الدعوى، فإذا إذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق فإن قاضي التحقيق يكون ملزم بإصدار أمر برفض التحقيق لبطلان إجراءات المتابعة، أما على مستوى جهات الحكم فإنها تحكم بعدم قبول الدعوى العمومية شكلا لبطلان إجراءات المتابعة⁽³⁾.

أما فيما يخص الاختصاص للنظر في الدعوى الضريبية فإنّ المشرع الجبائي لم يفصل الجريمة الضريبية عن باقي الجرائم الأخرى من حيث الاختصاص النوعي للمحاكم فتطبق عليها القواعد العامة، فبالتالي يعود الاختصاص إلى القضاء العادي مهما كان نوع الجريمة الضريبية المرتكبة⁽⁴⁾.

ثانيا: الاختصاص القضائي في الجريمة الضريبية.

أما فيما يخص الاختصاص المحلي فإنّ المشرع الجبائي استثنى الجرائم الضريبية من القاعدة العامة للاختصاص المحلي للمحاكم التي تقضي بتحديد محل ارتكاب الجريمة أو

(1) - بن أعراب محمد، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، محيئة وفقا لآخر تعديل لقانون الاجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2021، جامعة محمد لمين دباغين، كلية الحقوق و العلوم السياسية، سطيف، 2020-2021، ص 17.

(2) - عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 257.

(3) - أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 235.

(4) - امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دون طبعة، دار الهدى للطباعة النشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص 59.

محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم و ذلك حسب المادة 329 ق.إ. الجزائية، فأخضع المشرع الاختصاص المحلي في الجريمة الضريبية لاختيار الإدارة الجبائية فيكون للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة و ذلك حسب المواد 309 ق.ض.م، 534 ق.ش.غ.م، 119 ق.ت، 119 ق.ر.ر.أ، 34 ق.ط.(1).

و فيما يخص الإجراءات الأخرى في المحاكمة في المادة الضريبية فإنها تخضع للقواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات الجزائية سواء تعلق الأمر بعلانية الجلسة أو شفوية المرافعات، حضور الخصوم، حق الدفاع و الاستعانة بمحامي، علانية الجلسات، تدوين التحقيق، مباشرة إجراءات التحقيق النهائي، حضور الأطراف للجلسة و شفاهية الإجراءات و المرافعات وذلك لانعدام نصوص قانونية خاصة في القوانين الجبائية(2).

بما أن تحريك الدعوى العمومية في القضايا الجبائية منوط بالإدارة الضريبية فإن القانون أجاز لهذه الأخيرة أن تؤسس نفسها كطرف مدني في الدعوى ذلك طبقا للمادة 307 ق.ض.م.ر.م، و بالتالي يحق لها الإطلاع على الملف الخاص بالمتابعات الجزائية منذ بداية الإجراءات إلى غاية صدور الحكم القضائي(3).

ثالثا: انقضاء الدعوى العمومية في الجرائم الضريبية.

تتنقضي الدعوى العمومية في الجرائم الضريبية بالحالات المنصوص عليها في المادة 06 ق.إ. الجزائية المتمثلة في وفاة المتهم، تسليط العقوبة، التقادم، العفو الشامل، إلغاء قانون العقوبات، صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به، كأسباب عامة و الصلح و سحب الشكوى كأسباب خاصة(4).

(1) - بن أعراب محمد، المرجع السابق، ص 18.

(2) - فارس السبتي، المرجع السابق، ص ص. 214-215.

(3) - بوداعة حاج مختار، المرجع السابق، ص ص. 294-295.

(4) - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 250.

سنتطرق بإيجاز إلى الصلح و سحب الشكوى لأنها أسباب خاصة ثم سنتطرق إلى التقادم لاختلاف مدته عما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجزائية.

1- سحب الشكوى:

نصت على ذلك المواد 119 ق.ر.ر.أ، 305 ق.ض.م.ر.م. و المادة 104 مكرر ق.إ.ج التي أجازت لكل من مدير كبريات المؤسسات و مدير الضرائب للولاية بسحب الشكوى في حالة تسديد 50 % من الحقوق الأصلية و الغرامات محل المتابعة الجزائية مع ضرورة اكتتاب جدول استحقاق لتسديد باقي المبلغ الضريبي يحدد على النحو التالي:

- أجل ستة أشهر عندما يساوي مبلغ الدين الجبائي أو يقل عن 20 000 000 دج.

- أجل تسديد مدته اثنا عشر شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي 20 000 000 دج و يقلّ عن 30 000 000 دج.

- أجل تسديد مدته ثمانية عشر شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين 30 000 000 دج.

يوقف سحب الشكوى الدعوى العمومية طبقا للمادة 06 ق.إ.ج الجزائية.

و الهدف من إيقاف الدعوى العمومية بسحب الشكوى هو الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية و ليس توقيع العقوبات الجزائية⁽¹⁾.

2- المصالحة:

إنّ المشرع الجزائري لم يتطرق إلى تعريف المصالحة كسبب لانقضاء الدعوى العمومية في المادة الضريبية، مما جعلنا نعود إلى التعريفات الفقهية المختلفة، و التي نستنتج منها بأنّ المصالحة هي وسيلة قانونية تؤدي إلى تخلي الإدارة الجبائية عن المتابعة أصلا، أو الاتفاق مع الطرف المخالف بعد صدور حكم ابتدائي بالإدانة على قطع الخصومة و انقضاء الدعوى مقابل دفع مبلغ مالي، غير أنّ المشرع الجبائي الجزائري لم ينص صراحة على إجراء المصالحة في المنازعات الضريبية إلاّ في المادة 02/555

(1)- بوداعة حاج مختار، المرجع السابق، ص. 318.

ق.ض.غ.م التي تقضي " غير أن المصالحات و الإعفاءات التي تقبل بها الإدارة لا ينبغي أن يكون من آثارها تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء لو طبقت أحكام المادة 540 من هذا القانون." كما أشار إليها في المادة 02/540 ق.ض.غ.م بقوله " و يجوز بصورة استثنائية أن تسقط كل هذه الغرامة أو جزء منها ولائيا من قبل الإدارة طبقا لأحكام المادة 93 ق.إ.ج." و بالتالي يمكن القول بأنه على المشرع الجبائي أن يثمن هذا الإجراء الذي كونه أظهر فعاليته الكبيرة في استرداد الأموال المُتهرب من أدائها، و ضرورة النص عليها صراحة ضمن النصوص الجبائية بما لا يدع المجال مفتوحا أمام التأويلات و المناقشات الفقهية⁽¹⁾.

3- التقادم:

كما هو معروف عن التقادم أنه بمرور فترة زمنية عن ارتكاب الفعل الجرمي دون متابعة أو محاكمة يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية، و نص المشرع الجزائري في مختلف القوانين الجبائية عن التقادم حيث وُحِدَ من أجاله المقدر بأربع سنوات من تاريخ استحقاق الحقوق من أجل تأسيسها و تحصيلها و من تاريخ الذي ارتكبت فيه المخالفات عندما تكون لاحقة لتاريخ استحقاق الضريبة، أو من اليوم الذي يكون فيه مندوبو الإدارة قادرين على إثبات استحقاقية هذه الرسوم و المخالفات و هو ما نصت عليه المادة 565 ق.ض.غ.م، في جل الجرائم المرتكبة في الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و الضرائب غير المباشرة و الرسم على رقم الأعمال، أما المادة 564 ق.ض.غ.م فقد حدّدت أجل أربع سنوات لتقادم دعوى الإدارة من أجل تأسيس و تحصيل الضرائب و الرسوم و كذلك قمع المخالفات للقوانين و الأنظمة التي تضبط هذه الضرائب و الرسوم، و تمدد بسنتين إذا تبين

(1) - شول بن شهرة و بن بادة عبد الحليم، المصالحة كإجراء استثنائي لانقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الجبائي، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، جامعة غرداية، 2018، ص ص 176-188.

للإدارة بأنّ المكلف استعمل طرق تدليسية و احتيالية و ذلك حسب المادة 106 و المادة 110 ق.إ.ج.، أما المادة 118 ق.إ.ج فإنّها تقضي بمضي أربع سنوات من يوم تسجيل عقد أو وثيقة أخرى أو تصريح يظهر بصفة كافية استحقاقية هذه الحقوق، و عشر سنوات من يوم تسجيل التصريح بالتركة إذا كان الأمر يتعلّق بإغفال أموال في تصريح بتركة، و كذا التركات غير المصرح بها و ذلك من يوم فتح التركة⁽¹⁾.

(1) - بولجة نادية، المرجع السابق، صص 119 - 122.

المبحث الثاني

العقوبات المقررة للجريمة الضريبية في التشريع الجزائري

عندما يكتشف المحققون المكلفون بالرقابة الجبائية التابعين للإدارة ممارسات تدليسية و مخالفات و إغفالات أو أخطاء جنائية تطبق عقوبات تجاه المكلف الخاضع للرقابة، و مختلف القوانين الجبائية تحتوي على نوعين من الجزاءات، جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها، و جزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات و المتابعين من طرفها، و الجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة و قد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة و هي تختلف من قانون لآخر مضمونا و مقدارا.

المطلب الأول

العقوبات الجبائية المقررة لمواجهة الجريمة الضريبية.

تتخذ صور الزيادات و الغرامات الجبائية التي توقع على مرتكب الجريمة الضريبية بكل صورها عدة عقوبات تختلف من نص لآخر، فهي تختلف نوعا و مقدارا باختلاف نوع الضريبة التي كانت مجالا لارتكاب الجريمة الضريبية.

الفرع الأول: في مجال قانون الضرائب المباشرة و غير المباشرة و الرسم على رقم

الأعمال

سوف نتعرف في هذا الفرع على العقوبات التي أقرها كل قانون من هذه القوانين على مرتكبي الجريمة الضريبية:

أولا: في مجال قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

إنّ أول زيادة قد يتعرض لها المكلف بالضريبة هي تلك المتعلقة بعدم التصريح أو التأخير في تقديمه أو بسبب نقص في التصريح أو لم يُقدّم في آجاله المحددة.

1- الزيادات الجبائية: و تكون في الحالات التالية:

أ- الزيادات بعدم التصريح أو التأخير في تقديمه:

فالعقوبات الخاصة بكل التأخيرات و المخالفات المرتكبة من قبل المكلفين و تفرض تلقائيا و بطريقة مباشرة لمخالفة الإيرادات الجبائية، فبموجب المادة 192 ق.ض.م.ر.م. تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل و إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، و يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 %.

تخفض هذه الزيادة إلى 10 % أو 20 % ضمن الشروط المحددة في المادة 322 من نفس القانون.

تدفع غرامة جبائية قدرها 1000 دج في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها.

تفرض الضريبة تلقائيا و يضاعف مبلغ الحقوق بنسبة 25 % في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة بعد انقضاء 30 يوما من تاريخ الإنذار الموجه للمكلف. تطبق غرامة بمبلغ 500 000 دج مع غرامة 25 % إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر ق.إ.ج⁽¹⁾.

ب- الزيادات بسبب نقص في التصريح:

تنص المادة 193 ق.ض.م.ر.م. أنه عندما يكون تصريح المكلف ناقصا أو غير صحيح فيما يتعلق بالعناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة، يزداد مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخلّ بها ب:

- نسبة 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50 000 دج أو يساويه.

(1) - أنظر المادة 192 من ق.ض.م.ر.م. معدلة بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2013.

- نسبة 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50 000 دج و يقل عن مبلغ 200 000 دج أو يساويه.
- نسبة 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200 000 دج.
- و في حالة محاولة استعمال مناورات و طرق تدليسية تطبق زيادات تقدر ب 100% بالنسبة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة بعنوان نفس السنة.
- لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50 بالمائة. و عندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة ب 100 بالمائة.
- و تطبق نسبة 100% أيضا عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر⁽¹⁾.

2- الغرامات الجبائية:

- نصت المادة 194 ق.ض.م.ر.م. على أنه " يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة ب 30 000 دج."⁽²⁾
- أما المادة 304 من نفس القانون فتعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 10 000 دج إلى 300 000 دج كل شخص يعرقل الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب، و تحدد هذه الغرامة هذه الغرامة ب 50 000 دج عندما يتأكد من أن المحل مغلق بهدف منع المصالح الضريبية من إجراء الرقابة، و تضاعف إلى ثلاث مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين و كان المحل مغلق⁽³⁾.

(1) - المادة 193 ق.ض.م.ر.م. معدلة بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2012.

(2) - المادة 194 ق.ض.م.ر.م.

(3) - المادة 304 ق.ض.م.ر.م.

ثانيا: في مجال الضرائب غير المباشرة:

في هذا المجال ميز المشرع بين نوعين من العقوبات الجبائية، عقوبات ثابتة و عقوبات نسبية:

1- العقوبات الثابتة:

و ذلك بنص المادة 523 ق.ض.غ.م. حيث يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5 000 دج إلى 25 000 دج، مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 إلى 527 من ق.ض.غ.م.⁽¹⁾.

2- العقوبات النسبية:

حسب المادة 524 ق.ض.غ.م. فإنه في حالة التملص من الحقوق بغرامة جبائية مساوية لمبلغ إجراء رعاة إجراء قانوني تنظيمي،دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة 25 000 دج، تضاعف الغرامة في حالة استعمال طرق احتيالية بضعف حقوق موضوع الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة الغش على ألا تقل عن 50 000 دج.

و تضاعف الغرامة أيضا بأربعة أضعاف الحقوق المتملص منها دون أن تقل عن مبلغ 100 000 دج في حالة حيازة أو بيع الصانع أو التاجر أو المستورد لمصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة مخالفة لأحكام المادتين 359 و 378 من ق.ض.غ.م.⁽²⁾.

أما المادة 525 ق.ض.غ.م. فإنها تقضي بمصادرة الأشياء و وسائل التزوير والأجهزة المخصصة للتقطير غير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64 و 66 ق.ض.غ.م.⁽³⁾.

(1) - المادة 523 ق.ض.غ.م.

(2) - المادة 524 ق.ض.غ.م.

(3) - المادة 525 ق.ض.غ.م.

في حين نصت المادة 537 ق.ض.غ.م. على معاقبة كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعدان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10 000 دج إلى 100 000 دج⁽¹⁾.

أما المادة 544 ق.ض.غ.م. فقد نصت على المساهمة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات معروفة بأنها غير صحيحة من قبل رجل أعمال أو خبير أو بصفة عامة، كل شخص أو شركة مهنتها مسك الكتابات الحسابية لعدة زبائن أو المساعدة في مسكها، تعاقب بغرامة جبائية تحدد بـ:

مبلغ 1 000 دج بالنسبة للمخالفة الأولى المبينة في حقه، 2 000 دج بالنسبة للمخالفة الثانية، و 3 000 دج بالنسبة للمخالفة الثالثة و هكذا دواليك مع زيادة 1 000 دج في مبلغ الغرامة بالنسبة لكل مخالفة جديدة دون تمييز فيما إذا كانت هذه المخالفة قد ارتكبت من قبل واحد أو عدة مكلفين بالضريبة إما بالتتابع و إما في آن واحد⁽²⁾.

و حسب المادة 545 ق.ض.غ.م. فإنه يعاقب بغرامة جبائية من مبلغ 1 000 دج إلى 10 000 دج على كل مخالفة لمنع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى بصفة مسير أو مستخدم، المقرر في حق الأشخاص المثبت اتهامهم في إعداد موازنات و جرد و حسابات و وثائق مزورة من أي نوع من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة عن زبائنهم⁽³⁾.

ثالثا: في مجال قانون الرسم على رقم الأعمال:

جاءت المادة 114 ق.ر.ر.أ. لتعاقب كل من يخالف الأحكام القانونية و النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 500 دج و 2 500 دج.

(1) - المادة 537 ق.ض.غ.م.

(2) - المادة 544 ق.ض.غ.م.

(3) - المادة 545 ق.ض.غ.م.

وفي حالة استعمال طرق تدليسية، يحدد مبلغ هذه الغرامة ب 1 000 دج إلى 5 000 دج و في حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60، تطبق غرامة جبائية يحدد مبلغها ب 1 000 دج.

كما تطبق مصلحة الرسوم على رقم الأعمال غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1 000 دج و 5 000 دج عند كل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 من قانون الرسم على رقم الأعمال⁽¹⁾.

أما المادة 115 ق.ر.ر.أ. فإنها تعاقب بغرامة نسبتها 10 % عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76 ق.ر.ر.أ.⁽²⁾.

و حسب المادة 116 ق.ر.ر.أ. فإنه إذا تبين بعد عملية التحقيق بأن هناك تملص في رقم الأعمال المصرح به فإنه يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الآتية: 10 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها أقل أو تساوي مبلغ 50 000 دج. 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يزيد عن مبلغ 50 000 دج و تقل أو تساوي مبلغ 200 000 دج.

25 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يزيد عن مبلغ 200 000 دج. و تطبق غرامة 100 % على مجمل الحقوق في حالة استعمال طرق تدليسية⁽³⁾. أما المادة 122 ق.ر.ر.أ. فإنها تعاقب كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم القيام بوظائفهم بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1 000 دج و 10 000 دج⁽⁴⁾.

(1) - المادة 114 ق.ر.ر.أ.

(2) - المادة 115 ق.ر.ر.أ.

(3) - المادة 116 ق.ر.ر.أ.

(4) - المادة 122 ق.ر.ر.أ.

الفرع الثاني: في مجال قانون الطابع و التسجيل:

أولاً: في مجال قانون الطابع:

حسب المادة 33 ق.ط.(1) حددت الغرامة في حالة الغش باستعمال آلة غير مرخصة من الإدارة فإنّ الغرامة لا يمكن أن تقل عن مبلغ 10 000 دج، أما المادة 35 ق.ط.(2) فقد حددت الغرامة في حالة التملص من الرسوم بخمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج، في حين عاقبت المادة 37 ق.ط.(3) كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم بغرامة تتراوح بين 10000 دج إلى 100 000 دج كما أقرت المادة 76 ق.ط.(4) غرامة تتراوح بين 500 دج و 5 000 دج عند ارتكاب مخالفات كتابة عقد أو محرر عرفي خاص خاضع للطابع الحجمي على ورق غير مدموغ، استعمال ورقة قبل إصاق الطابع عليها و ختمه، مخالفة أحكام المادة 55 ق.ط.(5).

و المادة 90 ق.ط. جعلت كل مخالفة لأحكام طابع الأوراق القابلة للتداول أو غير قابلة للتداول بغرامة بين 500 دج و 5 000 دج،(6) بينما المادة 106 ق.ط. فقد جاء فيها بأنّ كل مخالفة لأحكام المواد 19، 100 و 101 ق.ط.(7) يعاقب عليها بغرامة:

(1) - أنظر المادة 33 ق.ط.

(2) - أنظر المادة 35 ق.ط.

(3) - أنظر المادة 37 ق.ط.

(4) - أنظر المادة 76 ق.ط.

(5) - تنص المادة 55 ق.ط. على: "إنّ الطوابع المنفصلة التي استعمالها مرخص بموجب المادة 54، تلصق على الصفحة الأولى من كل ورقة. و تطمس في الحال بوضع توقيع المكلفين أو أحدهم وتاريخ الطمس و يتم ذلك بواسطة الحبر.

و يمكن تعويض هذا التوقيع بختم يوضع بالحبر بين اسم المكلف و عنوانه التجاري و تاريخ تطميس الطابع. و يجب أن يتم التطميس بطريقة بحيث يكون جزء من التوقيع و التاريخ أو جزء من الختم على الطابع المنفصل و الجزء الآخر على العقد الذي ألصق عليه الطابع.

(6) - المادة 90 ق.ط.

(7) - أنظر المواد 19، 100 و 101 ق.ط.

- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل عن 50 000 دج أو يساويه.
 - 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها عن كل سنة مالية يزيد عن 50 000 دج و يقل عن 200 000 دج أو يساويه.
 - 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يزيد عن 200 000 دج.
 - 100% عن كل الحقوق في حالة استعمال طرق تدليسية⁽¹⁾.
- و تستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع.

إنّ الحد الأدنى لتطبيق هذه الغرامة هو 500 دج.

ثانيا: في مجال قانون التسجيل:

تنص المادة 49 ق.ت. على أنّ كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجر أم أحد المؤجرين، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 تترتب عليه شخصيا رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة و العقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزانة ما عدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم و العقوبات عند الاقتضاء و يكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح بين 1 000 دج و 10 000 دج⁽²⁾.

كما تعاقب المادة 113 ق.ت. في فقرتها الثالثة بغرامة تساوي ضعف الحقوق الرسوم المتملص منها من دون أن تقل عن 10 000 دج عن كل إخفاء في ثمن بيع عقارات أو تنازل عن محل تجاري أو زبائن و الفارق الناتج عن التبادل أو القسمة⁽³⁾.

(1)- المادة 106 ق.ط.

(2)- المادة 49 ق.ت.

(3)- المادة 113 ق.ت.

في حين نجد المادة 116 ق.ت. قد عاقبت بنفس العقوبة عن كل زيادة في الثمن المشترك في عقد عمومي أو في عقد عرفي مسجل سابقاً⁽¹⁾.
و المادة 120 ق.ت. فقد حددت الغرامة بأربعة أضعاف الرسوم المتملص منها دون أن تقل عن 5 000 دج.

الفرع الثالث: في مجال قانون الإجراءات الجبائية.

نصت المادة 62 منه على أنه يعاقب بغرامة من 5 000 دج إلى 50 000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 التي يتعين تقديمها وفقاً للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها⁽²⁾.

كما أنّ المادة 45 من القانون 21/04 نصت على أنه في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين، كشف بقائمة زياتتهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 224 ق.ض.م.ر.م. تطبق عليهم غرامة تقدر ب 30 000 دج إلى 400 000 دج، كما تطبق الغرامة في حالة تقديم معلومات غير صحيحة في كشف الزياتن⁽³⁾.

المطلب الثاني

العقوبات المهنية و الجزائية

عمد المشرع الجزائري إلى التشديد في وضع العقوبات و التي عن طريقها يهدف إلى حماية الحقوق المالية للخرزينة العمومية، فزيادة على العقوبات الجزائية و الجبائية نذكر أنّ قانون المالية لسنة 1997 قد جاء ببعض الأساليب و الإجراءات لتعزيز الجهاز الردعي من

(1) - أنظر المادة 116 ق.ت.

(2) - المادة 62 ق.إ.ج.

(3) - أنظر القانون رقم 21/04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، المتضمن قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية، العدد 85، الصادرة في 30 ديسمبر 2004.

أجل دعم نظام محاربة الجرائم الضريبية و التي لها علاقة بمهنة المكلف بالضريبة، لذلك سنحاول في هذا المطلب التطرق بإيجاز لهذه الأساليب الردعية، في الفرع الأول العقوبات المهنية، و في الفرع الثاني العقوبات الجزائية.

الفرع الأول: العقوبات المهنية.

تعددت العقوبات التي لها علاقة بمهنة المكلف، و المستحدثة كما سبقنا القول بموجب قانون المالية لسنة 1997 بين الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف وتسجيل الجناة في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، سحب التوطين المصرفي للمستوردين و إقصاء المكلفين من المشاركة في الصفقات العمومية.

أولاً: الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف:

و هو عقوبة تلجأ إليها إدارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية بتحصيل الضريبة من أجل إجبار المكلف على التسديد،⁽¹⁾ فالمكلف يقوم أمام خيارين إما التسديد أو الغلق المؤقت و ما ينتج عنه من خسائر عن توقف نشاطه.

فقد نص على هذا الإجراء المشرع في المادة 146 ق.إ.ج. بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997⁽²⁾ و هو إجراء مخول للمدير الولائي للضرائب على أن لا تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر، و يبلغ المكلف بقرار الغلق من طرف العون الموكل قانوناً أو المحضر القضائي، و يتم تنفيذ هذا القرار في مهلة عشرة أيام من تاريخ التبليغ إذا لم يتحرر المكلف من دينه الضريبي نهائياً أو لم يقر باكتتاب أجل التسديد بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة، و يمكن للمكلف المعني بإجراء الغلق المؤقت الطعن في القرار من أجل رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً الذي يفصل في

(1) - أنظر التعليم رقم 167 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، بتاريخ 1995/06.

(2) - أنظر المادة 146 ق.إ.ج. المعدلة بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2006.

القضية كما هو الحال في الاستعجالي، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا، كما أن هذا الطعن لا يوقف قرار الغلق المؤقت⁽¹⁾.

ثانيا: تسجيل مرتكبي الجرائم في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش

يهدف هذا الإجراء إلى حصر و جمع المعلومات المتعلقة بالمدلسين، لذا فإنّ المكلفين الذين يسجلون في هذا الملف هم المخالفون الذين ارتكبوا مخالفات خطيرة حددتها المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 84-13 الذي يحدد كفاءات تنظيم و تسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش و مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية و التجارية و الجمركية و البنكية و المالية، و كذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة⁽²⁾.

يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، و في حالة تسوية الوضعية يمكن للمكلف طلب إلغاء تسجيله في البطاقة⁽³⁾.

ثالثا: سحب التوطين المصرفي للمستوردين

تقدم البنوك الوطنية للمستوردين الذين يتعاملون معهم رخصة من أجل السماح لهم بعمليات الاستيراد، و من أجل محاربة التهرب أسس المشرع رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد، بموجب الأمر 05-05⁽⁴⁾.

(1) - أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة 02، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص 31.

(2) - المرسوم التنفيذي رقم 84-13، المؤرخ في 25 ربيع الأول عام 1434، الموافق ل 06 فبراير 2013، يحدد كفاءات تنظيم تسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش و مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية و التجارية و الجمركية و البنكية و المالية و كذا القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، الجريدة الرسمية، رقم 09، الصادرة في 2013.

(3) - التعليم رقم 127، الصادرة من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، المؤرخة في 26 جويلية 1997.

(4) - الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية، العدد 52، الصادرة في 26 جويلية 2005.

كما جاءت التعليمات الوزارية رقم 04 تحدد كيفية تطبيق الرسم و سحب التوطين المصرفي، و هي تخص المكلفين بالضرائب الذين يقومون بعملية الاستيراد و الذين لم يتسنى للإدارة الجبائية متابعتهم لأسباب عدة، منها تقديم عناوين خاطئة أو لعدم إبلاغ الإدارة الجبائية بالعناوين الجديدة في حالة تغيير مقر نشاطهم...الخ.

و في هذه الحالة لإدارة الضرائب أن تطلب من البنوك سحب الوثيقة التي تمنح للمستوردين من طرف بنك معتمد حتى يتم تسوية وضعيتهم الجبائية.

رابعاً: إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية

جاءت المادة 52 من المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية⁽¹⁾ على أن يقضي بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين:

- الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية و الشبه الجبائية.
- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

إنّ المكلفين الذين صدر في حقهم حكم قضائي لتورطهم في الغش الجبائي يمنع عليهم الدخول إلى المزادات العلنية للأسواق العمومية أو الصفقات و هذا لمدة أقصاها عشر سنوات⁽²⁾

الفرع الثاني: العقوبات الجزائية

تعد الوسائل العقابية من أهم وسائل معالجة ظاهرة الجرائم الضريبية المتفشاة بصورة واسعة في الآونة الأخيرة، لكن و لتوقيع الجزاء على مرتكبي هذه الجرائم لابد أولاً من الاستناد إلى مصدر شرعي للجزاء لذلك يستمد الجزاء الضريبي شرعيته من القواعد العامة المقررة في المادة 43 من الدستور التي تقضي بأنه: "لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل

(1)- انظر المادة 52 من المرسوم الرئاسي رقم 10-236 المتضمن قانون الصفقات العمومية، الجريدة الرسمية عدد 58، المؤرخة في 07 أكتوبر 2010.

(2)- عزوز سليمة، المرجع السابق، ص 285.

ارتكاب الفعل المجرم.⁽¹⁾ و هو ما نلاحظه في تعديلات قوانين المالية من خلال تشديد العقوبات الجبائية على مرتكبي الجرائم الضريبية بكل صورها، و كثيرا ما ترجع القوانين الجبائية إلى الإحالة لنصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على مثل هذه الجرام، فالعقوبات المنصوص عليها تقسم إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية و غرامات مالية و أخرى تبعية، سنبينها فيما يأتي:

أولا: العقوبات الأصلية:

و هي عقوبات تنص عليها النصوص الجبائية صراحة و تتراوح بين الحبس الغرامة، إلا أنّ القانون رقم 11/02⁽²⁾ في مادته 28 المعدلة لنص للمادة 303 ق.ض.م.ر.م. عدلت في العقوبات، حيث أصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كليا أو جزئيا كما يلي:

- بغرامة تتراوح من 50 000 دج إلى 100 000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100 000 دج.

- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر و غرامة مالية من 100 000 دج إلى:

500 000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100 000 دج و لا يتجاوز 1 000 000 دج.

- الحبس من ستة أشهر إلى سنتين و غرامة مالية من 500 000 دج إلى 2 000 000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1 000 000 دج و لا يتجاوز 5 000 000 دج.

- الحبس من سنتين إلى خمس سنوات و غرامة مالية من 2 000 000 دج إلى 5 000 000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها

(1)- المادة 43 من دستور الجزائر، 2020.

(2)- القانون رقم 11/02 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

- 5 000 000 دج و لا يتجاوز 10 000 000 دج⁽¹⁾.
 - الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات و غرامة 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.
 تطبق نفس العقوبات على الشريك، و تضاعف في حالة العود سواء كانت عقوبة جنائية أم جنائية.

و نجد أيضا ق.ر.ر.أ في المادة 117⁽²⁾ و المادة 407 ق.ض.م.ر.م.⁽³⁾ قد أحالتنا إلى تطبيق المادة 303 ق.ض.م.ر.م. عن كل تملص أو محاولة تملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية، و نفس الشيء بالنسبة للمواد 532 ق.ض.غ.م.⁽⁴⁾ و المادة 119 ق.ت،⁽⁵⁾ و المادة 34 ق.ط.⁽⁶⁾ حيث لم يطرأ عليها أي تعديل بل تتماشى مع العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 ق.ض.م.

كما أنّ المادتين 530 و 531 ق.ض.غ.م.⁽⁷⁾ نصتا على عقوبة الحبس من ستة أيام إلى ستة أشهر في حالة صناعة أو نقل كحول بارد أو مصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة تحمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو الأجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية، صناعة و نقل وبيع حيازة الأنبيق دون الحصول على رخصة، استيراد البارود من الخارج و الصناعة غير المشروعة للبارود العادي أو المخصص للحرب أو حملة أو بيعه

(1) - المادة 303 ق.ض.م.ر.م.

(2) - انظر المادة 117 ق.ر.ر.أ.

(3) - انظر المادة 407 ق.ض.م.ر.م.

(4) - انظر المادة 532 ق.ض.غ.م.

(5) - انظر المادة 119 ق.ت.

(6) - انظر المادة 34 ق.ط.

(7) - انظر المادتين 530 و 531 ق.ض.غ.م.

من دون رخصة، الصناعة و الاستيراد غير القانوني للكبريت الكيماوي و حيازة العجين الفسفوري المخصص لصناعة الكبريت الكيماوي.

كما أحالتنا المواد 304 و 408 ق.ض.م.ر.م. (1) و المادة 122 ق.ر.ر.أ. (2) و المادة 536 ق.ض.غ.م. (3) إلى المادة 418 ق.ع. (4) التي عاقبت على الاعتراض الجماعي على فرض الضريبة و الذي يترتب عليه المساس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني.

و أيضا نجد المادة 129 ق.ر.ر.أ. (5) تعاقب على مخالفة الخبير الجبائي أو وكيل الأعمال أو المحاسب، بغرامة جزائية تتراوح بين 1 000 دج و 10 000 دج و تقابلها في ق.ض.غ.م. المادة 545، (6) هذا في الحالة العادية، أما في حالة العود المنصوص عليه عليه في المواد 131 ق.ر.ر.أ. (7) و 547 ق.ض.غ.م. (8) و الفقرة الثالثة من المادة 120 ق.ت. (9) فإنّه تضاعف العقوبات الجبائية و الجزائية لغاية السجن لمدة خمس سنوات، سنوات، و هو ما أجمعت عليه كل القوانين الجبائية.

(1) - انظر المادتين 304 و 408 ق.ض.م.ر.م.

(2) - انظر المادة 122 ق.ر.ر.أ.

(3) - انظر المادة 536 ق.ض.غ.م.

(4) - المادة 418 ملغاة، بموجب القانون 01-09، المؤرخ في 26 يونيو 2001، الجريدة الرسمية، العدد 34، و عوضت عوضت بالمادة 435 من الأمر رقم 45-75، المؤرخ في 17 يونيو 1975، الجريدة الرسمية، رقم 53، و التي تنص على: " يعاقب بالحبس من شهرين إلى سنتين و بغرامة 2 000 دج إلة 20 000 دج و دون الإخلال بالعقوبات المقررة في المادة 183 و ما يليها من هذا القانون، كل من يضع الضباط و أعوان الشرطة القضائية و كذلك الموظفين الذين يسند إليهم القانون، سلطة معاينة المخالفات المشار إليها في المواد 427، 428، 429، 430 في موقع استحالة للقيام بوظائفهم، إما برفض عدم السماح لهم بالدخول إلى المحال الصناعية أو محال التخزين أو محال البيع، أو بأية كيفية كانت.

(5) - انظر المادة 129 ق.ر.ر.أ.

(6) - انظر المادة 545 ق.ض.غ.م.

(7) - انظر المادة 131 ق.ر.ر.أ.

(8) - انظر المادة 547 ق.ض.غ.م.ت.

(9) - انظر المادة. 120 فقرة 03 ق.ت.

أما المادة 119 ق.ت.⁽¹⁾ فقد عاقبت بغرامة جزائية تتراوح من 5 000 دج إلى :
 20 000 دج و بالحبس من سنة إلى خمس سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل
 من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من دفع الضرائب الخاضع لها، و تطبق على
 الشركاء نفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي و ذلك حسب المادة 120 ق.ت.⁽²⁾
 كما نصت المادة 34 ق.ط.⁽³⁾ على معاقبة كل من استعمل وسائل الغش في دفع
 الضرائب المترتبة عليه أو من أجل الإنفاص من وعاء الضريبة بغرامة جزائية تتراوح بين
 5 000 دج و 20 000 دج و سجن من عام واحد إلى خمس أعوام أو بإحدى هاتين
 العقوبتين.

ثانياً: العقوبات التكميلية:

و هي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية، نص عليها المشرع الجزائري في المادة
 09 و ما يليها ق.ع. كما نصت عليها القوانين الجبائية أيضاً، و نذكر البعض منها فيما
 يأتي:

1- المنع من مزاوله المهنة:

لقد نصت المادة 544 فقرة 03 ق.ض.غ.م.⁽⁴⁾ على أنه في حالة العود و تعدد
 الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام فإنّ العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى منع
 مزاوله مهن رجل الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب و لو بوصفه مسير أو
 مستخدم و عند الاقتضاء غلق المؤسسة. و نصت المادة 128 فقرة 03 ق.ر.ر.أ.⁽⁵⁾ كذلك
 كذلك بخصوص العود بالنسبة لرجال الأعمال والخبراء و المحاسبين، تطبق عليهم بقوة

(1) - انظر المادة 119 ق.ت.

(2) - انظر المادة 120 ق.ت.

(3) - المادة 34 ق.ط.

(4) - المادة 544 ق.ض.غ.م.

(5) - المادة 128 الفقرة 03 ق.ر.ر.أ.

القانون، عقوبات المنع من مزاولة المهنة أو المنع من ممارسة النشاط التجاري، و عند الاقتضاء تطبيق عقوبة غلق المؤسسة.

2- نشر الحكم:

يمكن نشر الحكم أو مستخرج منه في الجرائد التي تعينها المحكمة أو تعليقه في الأماكن التي تحددها و ذلك على نفقة المحكوم عليه، و قد نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ذلك في المادة 303 فقرة 06 بقولها: " يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها و بتعليقه في الأماكن التي تحددها و الكل على نفقة المحكوم عليه."⁽¹⁾

كما نص قانون الضرائب غير المباشرة على هذا الإجراء في المادة 550⁽²⁾ منه و كذلك قانون التسجيل في المادة 120 الفقرة 06،⁽³⁾ و المادة 35 الفقرة 06 من قانون الطابع،⁽⁴⁾ و يكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود طبقا للمادة 303 الفقرة 03 ق.ض.م.ر.م.⁽⁵⁾ و المادة 120 الفقرة 02 ق.ت.⁽⁶⁾ و المادة 134 ق.ر.ر.أ.⁽⁷⁾

3- المصادرة:

تعتبر المصادرة في القانون العام عقوبة تكميلية نص عليها المشرع الجزائري في المادة 09 الفقرة 05 ق.ع.ج. و كذلك في المادة 15 ق.ع.ج. أين تطرق إلى تعريف المصادرة

(1) - المادة 303 الفقرة 06 ق.ض.م.ر.م.

(2) - انظر المادة 550 ق.ض.غ.م.

(3) - انظر المادة 120 الفقرة 06 ق.ت.

(4) - انظر المادة 35 الفقرة 06 ق.ط.

(5) - انظر المادة 303 الفقرة 03 ق.ض.م.ر.م.

(6) - انظر المادة 120 الفقرة 02 ق.ت.

(7) - انظر المادة 134 ق.ر.ر.أ.

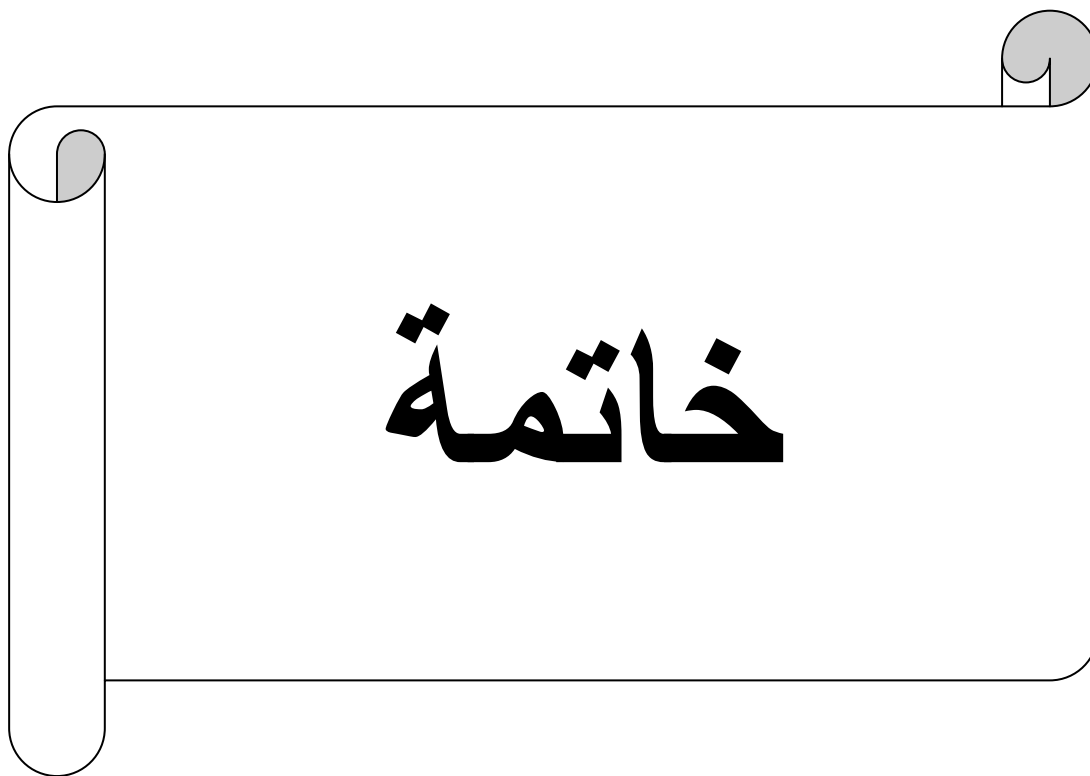
بأنه: " الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء." بالإضافة إلى المواد 15 مكرر 1، 15 مكرر 2 و المادة 16 ق.ع.ج.(1)
 نص المشرع الجزائري صراحة على المصادرة في المادة 525 ق.ض.غ.م.(2)
 و ضمينا في المادة 531 من نفس القانون التي أحالتنا إلى تطبيق المواد 209
 و 210 ق.ع.ج،في حين لم تنص القوانين الجبائية الأخرى على هذا النوع من
 العقوبات.

(1) - المواد: 09 الفقرة 05 و 15، 15 مك1، 1 مك2، و المادة 16 من القانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006، الجريدة الرسمية، رقم 84.

(2) - المادة 525 ق.ض.غ.م. تقضي بأنه: " المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 أعلاه، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء و وسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه، و تصدر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير و غير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64 و 66 من هذا القانون.
 تعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير، ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، و لكن كذلك الأجهزة و الأوعية و الآليات و الأواني غير المصرح بها و المستعملة في كميات الصنع أو الحيازة و كذلك العربات و الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوز.

لاحظنا خلال هذا الفصل أنّ الجرائم الضريبية مختلفة عن الجرائم التقليدية، فهي تتطلب تقنيات معينة من أجل اكتشافها، و ذلك لاعتبارها من أخطر الجرائم على مختلف الأصعدة و أهمها الاجتماعي و الاقتصادي، و ذلك راجع للوسائل المستعملة في ارتكابها كالتزوير، الغش، التملص و الإخفاء... الخ، لذلك وجدنا حتى آليات معينة و متابعة مثل هكذا جرائم يتميز بخصوصيات تميزها عن غيرها من الجرائم سواء من حيث النصوص الموضوعية أو الإجرائية، وهو ما دعا المشرع إلى التكيف مع ذلك من خلال منح أعوان إدارة الضرائب صلاحيات البحث و التحري عن هذه الجرائم بوسائل مستحدثة كالرقابة الجبائية و التدقيق المحاسبي و التحقيق المعمق، و ليس بالتفتيش و المراقبة و الاستجواب، و من جهة أخرى جعل محاضر أعوان إدارة الضرائب الخاصة بإثبات الجريمة محاضر رسمية لا تقبل إثبات العكس إلا بالطعن فيها بالتزوير، كما أنّ سلطة تحريك الدعوى العمومية مخولة لإدارة الضرائب و ليس للنيابة العامة كما هو في القانون الجنائي العام و قانون الإجراءات الجزائية.

كما وجدنا أنّ المشرع الجزائري نص أيضا على معاقبة المكلف عند ارتكابه الجرائم الضريبية بكل أنواعها كما فعلت معظم التشريعات الضريبية، و ذلك بتقرير لأدوات عقابية مختلفة، و التي يمكن أن نصنفها إلى عقوبات جبائية و أخرى جزائية و أخرى عقوبات مهنية، سعيا منه للحد من خطورة هذه الجرائم التي لها أثر على حياة الأفراد و الحكومات على حدّ سواء.



- من خلال هذا البحث المتواضع، حاولنا بنوع من الإيجاز التطرق إلى الجوانب الموضوعية و الإجرائية التي تحكم الجريمة الضريبية، فتوصلنا إلى أن:
- المشرع الجزائري لم يتطرق إلى تعريفها فقمنا بتقديم بعض التعاريف الفقهية أين تبين لنا بأنها: اعتداء على مصلحة ضريبية، قرر له المشرع جزاء جنائيا.
 - و بصدد مناقشتنا لما طرح من آراء فقهية حول طبيعة هذا النوع من الجرائم توصلنا إلى أنها جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة تمس الاقتصاد الوطني.
 - و في معرض الحديث عن أركانها أدركنا أنها مبنية على ثلاثة أركان مثلها مثل الجرائم الأخرى هي الركن الشرعي، المادي و المعنوي.
 - ثم عرجنا للحديث عن الأسباب المؤدية لارتكاب مثل هكذا جرائم فوجدنا ما هي اقتصادية، و منها الاجتماعية و الأخلاقية، كما يمكن أن تكون أيضا أسباب تاريخية، غير أنه يمكن القول بأن الأسباب السياسية والتشريعية و الإدارية هي ما يمكن اعتبارها أسباب مباشرة لارتكاب الجريمة الضريبية.
 - ثم ختمنا الجانب الموضوعي بالتكلم عن الآثار المنجمة عن ارتكاب هذه الجريمة فوجدناها تتراوح بين الآثار المالية والاقتصادية و بين الاجتماعية و تأثيرها على فعالية النظام الضريبي.
- و أمّا فيما يخص الجانب الإجرائي فوجدنا أن:
- مواجهة الجريمة الضريبية ليس بالأمر الهين نظرا للإشكالات التي تتخللها و التقنيات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة في استعمال الطرق التي تحول دون اكتشافها من أجل التخلص من دفعها، مما جعل المشرع أن يخرج عن القواعد العامة المتبعة في الجرائم التقليدية من أجل الكشف عنها فأقر لها تقنيات الرقابة الجبائية و التحقيق المحاسبي و حتى التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

- أمّا رفع الدعوى الضريبية فقد قيد المشرع من جانب تحريكها فجعل السلطة في يد إدارة الضرائب عن طريق تقديم الشكوى، بل و حتى انقضائها جعلها بسحبها من طرف نفس الجهة التي قدمتها.
- غير أنّ النقائص التي تعاني منها هذه الأخيرة سواء المادية منها أو البشرية عرقلتها عن أداء مهامها المخولة لها قانوناً.
- هذه الجملة من النتائج التي توصلنا إليها تدفعنا إلى تقديم بعض الاقتراحات و التوصيات التي نراها ضرورية و في نفس الوقت كفيلة بزيادة فعالية الجريمة الضريبية، نذكر منها ما يلي:
- تنمية الوعي الضريبي لدى المواطنين، بيان أهمية الضرائب في تمويل عملية التنمية و ما يعنيه ذلك من مستقبل بآسِم بالنسبة لهم و لأولادهم.
- سهر الدولة على تحقيق العدالة عند القيام بالإنفاق العام.
- تبسيط القوانين الضريبية و جمعها في تقنين واحد، و نصها على عقوبات تكفل احترامه، و يجب أن تكون شديدة و ردية و متناسبة مع الوسائل التدليسية و الاحتياالية، لأنّ هذه الجرائم تمس حقوق المجتمع ككل و هو أكثر خطورة من الاعتداء على حقوق الأفراد، كما يفضل الالتجاء إلى العقوبات المالية كالغرامة و مصادرة و حجز الأموال أو تسليط عليهم عقوبة العمل من أجل النفع العام، لضمان استرجاع المبالغ المتملص منها، بالإضافة إلى أهمية تحديد الممارسات التدليسية على سبيل الحصر لضمان حقوق المتقاضي و تسهيل مهمة القاضي.
- إطلاق حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية إلى جانب الإدارة الضريبية، و في هذه الحالة اعتبارها طرف منظم أو متدخل في الخصومة للمطالبة باسترجاع الأموال المتملص منها، أو كشاهد أساسي في الدعوى بناء على استدعاء من النيابة العامة.

- تدعيم الإدارات الضريبية بالأجهزة الالكترونية و التكنولوجيا الحديثة التي تقوم بدور كبير في إعداد التصريحات والضريبية و الدفع الالكتروني، على غرار مرفق العدالة، البريد و الضمان الاجتماعي، و خاصة رفع أجور الموظفين فيها و ذلك للحيلولة دون لجوئهم لاحتراف الرشوة، و رفع مستواهم العلمي عن طريق التريصات الدورية خارج الوطن التي تعرف تطورا في مجال الإدارة و القانون الجبائي.

- استحداث قانون للوقاية من الجريمة الضريبية مكافحتها، بحيث يحدد تكييفها القانوني تحديدا دقيقا و كذا إجراءات المتابعة و الإثبات و العقوبات المقررة لها، و أيضا استحداث هيئة وطنية مستقلة للوقاية من الجريمة الضريبية و مكافحتها و تمتعها بصلاحيات واسعة لملاحقة مرتكبيها لاسيما تلك المتجاوزة للحدود الوطنية و المتداخلة مع جرائم أخرى.



قائمة المراجع

1/ الكتب:

- (1)- إبراهيم أكرم نشأت، علم النفس الجنائي، الطبعة 02، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1998.
- (2)- ابراهيم بلعليات، أركان الجريمة و طرق إثباتها في القانون المدني الجزائري، الطبعة 01، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
- (3)- أحسن بوسقسة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه و اجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، الجزائر، 1998.
- (4)- أحسن بوسقسة، المخالفة الضريبية، المجلة القضائية، العدد 01، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1998.
- (5)- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، الطبعة 02، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
- (6)- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دون طبعة، دار الهدى للطباعة النشر و التوزيع، الجزائر، 2005.
- (7)- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، الطبعة 02، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008.
- (8)- البشرى الشوريجي، جرائم الضرائب و الرسوم، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، دون سنة النشر.
- (9)- البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978.
- (10)- بشور عصام، المالية العامة و التشريع المالي، مطبعة الروضة، دمشق، 1993.
- (11)- بن عمارة منصور، أنواع و إجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة 02، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2016.

- (12)- صالحى العيد، الوجيز فى شرح قانون الإجراءات الجبائية، الأنظمة الجبائية، الرقابة الجبائية، المنازعات الجبائية، الطبعة 03، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2008.
- (13)- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة 01، دار وائل للنشر و التوزيع الأردن، 2008.
- (14)- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، من خلال عملية الرقابة الجبائية، على ضوء التشريع الجبائي الجزائري و المقارن، الجزء الأول، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2012.
- (15)- عبد المجيد قدي، دراسات فى علم الضرائب، طبعة 01، دار جرير للنشر و التوزيع، الأردن، 2011.
- (16)- عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1981.
- (17)- فارس السبتي، المنازعات الضريبية فى التشريع و القضاء الجزائي الجزائري، الطبعة 02، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2011.
- (18)- فريجة حسين، إجراءات المنازعة الضريبية فى الجزائر، دار العلوم للنشر و التوزيع، عنابة، الجزائر، 2008.
- (19)- فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية و موازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003.
- (20)- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها فى ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2010.
- (21)- منتصر سعيد حمودة، الجرائم الاقتصادية، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010.

(22)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2011.

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

(24)- نجم محمد صبحي، المدخل إلى علم الإجرام و علم العقاب، الطبعة 01، مكتبة دار الثقافة، عمان.

2/ الرسائل و المذكرات:

أ/ أطروحات الدكتوراه:

(1)- بوداعة حاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم ، تخصص قانون عام، فرع القانون الجنائي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الجيلالي الياصب سيدي بلعباس، 2019/2018.

(2)- عزوز سليمة، الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة مكملة لنيل شهادة دكتوراه ل.م.د في الحقوق، تخصص القانون الجنائي للأعمال، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية الحقوق و العلوم السياسية، قسم الحقوق 2019 -2018.

(3)- قصاص سليم، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم، في القانون الخاص، فرع قانون الأعمال، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 1، كلية الحقوق، 2019-2018.

ب/ مذكرات الماجستير:

(1)- بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2016.

(2) - محمد حسين قاسم حسين، الجريمة الضريبية و القضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964، أطروحة ماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2004.

3/ المحاضرات:

(1) - بن أعراب محمد، محاضرات في مادة المنازعات الضريبية، محينة وفقا لآخر تعديل لقانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2021، جامعة محمد لمين دباغين، كلية الحقوق و العلوم السياسية، سطيف، 2020-2021.

4/ المقالات العلمية:

(1) - أحمد عبد الصبور الدجاوي، الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 12، العدد 03، جامعة الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، 2021.

(2) - بغني شريف، الجريمة الضريبية و الآليات القانونية لمكافحتها- جريمة الغش الضريبي نموذجاً- المركز الجامعي صالحى أحمد، بالنعامة، مجلة البحوث القانونية و السياسية، العدد 13، ديسمبر 2019.

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

(4) - شول بن شهرة و بن بادة عبد الحليم، المصالحة كإجراء استثنائي لانقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الجبائي، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، جامعة غرداية، 2018.

- (5) - عيسى سماعين، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري، مخبر العولمة و انعكاساتها على اقتصاديات دول الشمال الافريقي، المجلد 15 العدد 21، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2019.
- (6) - معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، العدد 02.
- (7) - واسطي عبدالنور، معاينة و إثبات جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم القانونية و العلوم الاجتماعية، المجلد السادس، العدد الثالث، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2021.
- (8) - و لهي بوعلام و عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 08، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.

5/ النصوص التشريعية و التنظيمية:

- الدساتير:

- 1- المرسوم الرئاسي رقم 20-251، المؤرخ في 27 محرم عام 1442 الموافق ل 15 سبتمبر 2020، يتضمن استدعاء الهيئة الانتخابية للاستفتاء المتعلق بمشروع تعديل الدستور، الجريدة الرسمية العدد 54، الصادرة في 28 محرم عام 1442 هـ الموافق ل 16 سبتمبر سنة 2020 م.

- القوانين:

- 1- الأمر رقم 155/66 المؤرخ في 08 جوان 1966، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج.ر. العدد 48، الصادرة بتاريخ 10 جوان 1966، المعدل و المتمم بالقانون 14/04، المؤرخ في 10 نوفمبر 2004، ج.ر. العدد 71، الصادرة في 10 نوفمبر

- 2004، و بالقانون رقم 22/06، المؤرخ في 20 ديسمبر 2006، و بالقانون رقم 02/15، المؤرخ في 23 جويلية 2015، ج.ر. العدد 40 المؤرخة في 23 جويلية 2015.
- 2- الأمر رقم 66 / 156، المؤرخ في 08 جوان 1966، المتضمن قانون العقوبات الجزائري المعدل و المتمم، ج.ر. العدد 49، الصادرة في 11 جوان 1966 المعدل و المتمم بالقانون رقم 23/06 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 و القانون رقم 01/14 المؤرخ في 04 فيفري 2014، ج.ر. العدد 07 الصادرة في 16 فيفري 2014، و القانون رقم 19/15 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، ج.ر. العدد 71، الصادرة في 30 ديسمبر 2015، و القانون رقم 02/16 المؤرخ في 19 جوان 2016، ج.ر. العدد 37، الصادرة في 22 جوان 2016.
- 3- الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ج.ر. العدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.
- 4- الأمر رقم 102/79 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، ج.ر. العدد 103 الصادرة في 26 ديسمبر 1976.
- 5- الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع، ج.ر. العدد 39 الصادرة في 15 ماي 1977، المعدل و المتمم.
- 6- الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج.ر. العدد 70 الصادرة في 02 أكتوبر 1977، المعدل و المتمم.
- 7- الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل، ج.ر. العدد 18 الصادرة في 18 ديسمبر 1977، المعدل و المتمم.
- 8- القانون رقم 11/02 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

- 9- القانون رقم 21/04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004، المتضمن قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية، العدد 85، الصادرة في 30 ديسمبر 2004.
- 10- القانون رقم 16/11 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر. العدد 72، الصادرة في 29 ديسمبر 2011. 11- القانون رقم 12/12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012، المتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج.ر. العدد 72، الصادرة في 30 ديسمبر 2012.
- 12- الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، الجريدة الرسمية، العدد 52، الصادرة في 26 جويلية 2005.
- 13- القانون رقم 21-01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، ج.ر. العدد 79.
- القوانين الخارجية:
- 1- القانون رقم 157 لسنة 1981 بإصدار قانون الضرائب على الدخل المصري نقلا عن www.lawyeregyp.net الموقع الالكتروني
- 2- القانون رقم 25/03 السوري و تعليماته التنفيذية لعام 2003 حول الاستعلام و مكافحة التهرب الضريبي الصادر في 18/09/1424 هـ الموافق ل 13/11/2003. نقلا <http://manhom.com> من الموقع الالكتروني
- 3- القانون عدد 82 لسنة 2000 المؤرخ في 09 أوت 2000، يتعلق بإصدار مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية التونسية، الجريدة الرسمية عدد 64 الصادرة بتاريخ 11 أوت 2000.
- 4- المدونة العامة للضرائب المغربية ، المحدثه بموجب المادة 05 من قانون المالية رقم 43.06 للسنة المالية 2007 الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 1.06.232 بتاريخ 10 ذي الحجة 1427 هـ الموافق ل 31/12/2006.

- المراسيم:

1- المرسوم التنفيذي رقم 84-13، المؤرخ في 25 ربيع الأول عام 1434، الموافق ل 06 فبراير 2013، يحدد كفايات تنظيم تسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش و مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية و التجارية و الجمركية و البنكية و الماليات و كذا القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، الجريدة الرسمية، رقم 09، الصادرة في 2013.

- التعليمات الوزارية و الإدارية:

- 1- التعليمات رقم 127، الصادرة من وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية العمليات الجبائية، المؤرخة في 26 جويلية 1997.
- 2- التعليمات رقم 167 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، بتاريخ 06/1995.




فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعران
	قائمة المختصرات
أ - د	مقدمة
	الفصل الأول: القواعد الموضوعية للجريمة الضريبية.
08	المبحث الأول: ماهية الجريمة الضريبية.
09	المطلب الأول: مفهوم الجريمة الضريبية.
09	الفرع الأول: تعريف الجريمة الضريبية.
15	الفرع الثاني: أسباب الجريمة الضريبية.
20	الفرع الثالث: طبيعة الجريمة الضريبية.
25	المطلب الثاني: أنواع الجريمة الضريبية.
26	الفرع الأول: التهرب الضريبي
28	الفرع الثاني: الغش الضريبي.
33	المبحث الثاني: أركان الجريمة الضريبية و آثارها.
33	المطلب الأول: أركان الجريمة الضريبية.
33	الفرع الأول: الركن الشرعي.
35	الفرع الثاني: الركن المادي.
38	الفرع الثالث: الركن المعنوي.
39	المطلب الثاني: آثار الجريمة الضريبية.
40	الفرع الأول: الآثار المالية و الاقتصادية.

41	الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية و فعالية النظام الضريبي.
	الفصل الثاني: المساءلة عن الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري.
47	المبحث الأول: معاينة و إثبات الجريمة الضريبية.
47	المطلب الأول: معاينة الجريمة الضريبية.
47	الفرع الأول: البحث عن الجريمة الضريبية عن طريق الرقابة الجبائية.
53	الفرع الثاني: البحث عن الجريمة الضريبية عن طريق التحقيق الجبائي.
57	المطلب الثاني: متابعة الجرائم الضريبية.
58	الفرع الأول: وسائل إثبات الجريمة الضريبية.
63	الفرع الثاني: العقوبات الجزائية.
68	المبحث الثاني: العقوبات المقررة للجريمة الضريبية في التشريع الجزائري
68	المطلب الأول: العقوبات الجبائية المقررة لمواجهة الجريمة الضريبية.
68	الفرع الأول: في مجال قانون الضرائب المباشرة و غير المباشرة و الرسم على رقم الأعمال
74	الفرع الثاني: في مجال قانون الطابع و التسجيل
76	الفرع الثالث: في مجال قانون الإجراءات الجبائية
76	المطلب الثاني: العقوبات المهنية و الجزائية
77	الفرع الأول: العقوبات المهنية.
79	الفرع الثاني: العقوبات الجزائية

88	خاتمة
92	قائمة المراجع
101	فهرس المحتويات



ملخص الدراسة

من المعلوم أنّ الدولة عندما تقدر إيراداتها تعتمد على العناية بالعديد من التشريعات ذات العلاقة، خاصة التشريع الضريبي الذي يتمتع بالقسط الوافر منها، مما جعله يقع في مقدمة التشريعات التي يركز عليها الاقتصاد الوطني، و هذه الميزة وضعت بمثابة المرأة العاكسة لقياس مدى ثبات رؤوس الأموال و استقرارها أو تهريبها و الفرار بها خارج البلد. و بما أنّ الكثير من المكلفين بالضريبة عبر العالم يمقتون هذا النوع من إرادات الدولة، و يعتقدون أنّها تجبى من جيوبهم بغير وجه حق، إذ أنّهم أضناهم الجهد في سبيل الحصول على الأموال، و بالتالي هم ليسوا على استعداد للإدلاء بها للدولة، لذلك سيقوم هؤلاء المكلفين ذوي الأفق الضيق ببذل قصارى جهدهم من أجل إخفاء مصادر دخلهم و ما تدره عليهم من أرباح، و هو ما يؤدي إلى اقرار نوع خطير من الجرائم ألا و هي الجريمة الضريبية.

لذا قد حاولنا من خلال هذه الدراسة معالجة الجريمة الضريبية بالتعرض للجوانب الموضوعية لها من تعريف و بيان لطبيعتها، أركانها، أسبابها و أثارها، و كما عرجنا لدراسة القواعد الإجرائية لمثل هكذا جريمة، فوجدنا أنّ المشرع و حرصا منه على حماية هذا المورد و لأجل حسن انسيابه للخزينة العامة، وجد ألا محيص لدرء المخاطر عنه، عن الالتجاء إلى العقوبات، و وصل به الأمر إلى حدّ فرض عقوبات تصيب المكلف ليس فقط في ماله بل و في حريته أيضا، إذا امتنع عن تنفيذ التزاماته الضريبية أو تقاعس أو تراخى في ذلك التنفيذ، أو إذا استعمل أساليب احتيالية للتخلص من دين الضريبة.

Résumé:

C'est connu que l'Etat, lors de l'estimation de ses revenus, dépend de prise en charge de nombreuses législations pertinentes, en particulier la législation fiscale, qui en bénéficie d'une grande partie, ce qui l'a fait tomber au premier plan de la législation sur laquelle repose l'économie nationale, et fuir le pays .

Et puisque nombreux contribuables à travers le monde ramassent ce type de revenus circulaires et estiment qu'ils sont injustement collectés dans leurs poches, car ils les ont épuisés pour obtenir cet argent, et donc ils ne sont pas prêts à le donner à l'Etat, donc ces contribuables avec un horizon le feront. La détresse est qu'ils font leurs mieux pour cacher leurs sources de revenus et les profits qu'ils génèrent, ce qui conduit à la commission d'un type de crime dangereux, qui est le crime fiscal.

C'est pourquoi, nous avons tenté, à travers cette étude, d'aborder le crime fiscal en exposant les aspects objectifs à partir de la définition et de l'énoncé de sa nature, de ses piliers, de ses causes et de ses effets, et au fur et à mesure que nous sommes allés étudier les règles procédurales de ce type de crime, nous avons constaté que le législateur, afin de protéger cette ressource et pour le bien de sa bonne circulation du trésor public ; il a estimé qu'il n'y avait aucun moyen de conjurer les risques de sa part , de recourir à des sanctions qui affectent le contribuable non seulement dans son argent mais aussi dans sa liberté, s'il s'abstient d'exécuter ses obligations fiscales ou manque ou se relâche dans cette exécution ; ou s'il utilise des méthodes frauduleuses pour se débarrasser de la dette fiscale.