



جامعة 8 ماي 1945
كلية الحقوق والعلوم السياسية



تخصص قانون عام (منازعات إدارية)

قسم العلوم القانونية والإدارية

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون

الموضوع:

خصوصية الدعوى الجبائية الجزائرية

تحت إشراف

الدكتور: أحمد فنيدس.

من إعداد الطالبتين:

- لبنى منصوري.

- خلود كردوسي.

تشكيل لجنة المناقشة:

الرقم	الأستاذ	الجامعة	الرتبة العلمية	الصفة
01	د. إلهام فاضل	جامعة 8 ماي 1945	أستاذ محاضر	رئيسا
02	د. أحمد فنيدس	جامعة 8 ماي 1945	أستاذ محاضر	مشرفا
03	د. عصام نجاح	جامعة 8 ماي 1945	أستاذ محاضر	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2015

شكر وتقدير

قال تعالى: "ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي

وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين"

اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا نجحنا ولا باليأس إذا أخفقنا

وذكرنا أن الإخفاق هو التجربة التي تسبق النجاح

اللهم إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ من تواضعنا

نشكر الله عز وجل الذي أعاننا ووفقنا في إخراج هذه الرسالة إلى النور

نوجه كلمة شكر خاصة وتقدير ملؤها الاعتراف بالجميل إلى أستاذنا المشرف 'قنيدس

أحمد" الذي كان لنا خير دليل ومرشد في توجيهنا لإثراء هذه الرسالة ورمزا للتواضع المليء

بالمهابة ومثال الأستاذ المخلص

وأخص بجزيل الشكر والعرفان "مجدوب فريد" العامل بمديرية الضرائب

كما نخص بالشكر الجزيل أعضاء لجنة المناقشة على الوقت

الذي بذلوه لقراءة هذه الرسالة

إلى كل من أشعل شمعة في دروب عملي وإلى من وقف على المنابر

وأعطى من حصيلة فكره لينير دربي

إلى الأساتذة الكرام في كلية الحقوق والعلوم السياسية

مقدمة

مقدمة:

يقوم النظام الضريبي الجزائري على أساس التصريح، حيث يلتزم المكلف بالضريبة بإيداع تصريحه السنوي الذي يتضمن كل المعلومات الخاصة بنشاطه ومدخله، وأنه على أساس ذلك التصريح تقوم الإدارة الضريبية بتحديد أسس الضريبة، كما أن لهذه الأخيرة أن تستعمل كل الصلاحيات والسلطات التي خولها المشرع من أجل التحقق من صحة التصريح الذي يقدمه المكلف بالضريبة.

إن المكلف بالضريبة هو الذي يقوم بتحديد قيمة الضريبة بنفسه وهذا ما يسمى بالتقدير الذاتي كما هو شائع في معظم النظم الضريبية الحديثة، إلا أن هذا التصريح يخضع لرقابة إدارة الضرائب، وقد يطلق على هذه الطريقة؛ طريقة تقدير الوعاء بواسطة المكلف بالضريبة تحت إشراف إدارة الضرائب. ولقد ألزم المشرع المكلف بالضريبة بتقديم التصريح، لاتخاذها كأساس لتقدير الضريبة، على أساس أن خير من يعرف دخل المكلف بالضريبة عند رقمه الصحيح هو المكلف ذاته، ومنح المشرع إدارة الضرائب حق فحص التصريح للتأكد من صحته ومطابقته للواقع خشية أن يقدم المكلف بالضريبة تصريحا يبتعد عن التعبير عن حقيقة وضعه المالي، نظرا لمصلحته الظاهرة في تقليل قيمة المادة الخاضعة للضريبة. وعليه فإن الرقابة الضريبية تهدف إلى التحقق من صدق التصريحات أو من صحتها ومحاولة كشف مكان الغش فيها، ثم فرض العقوبات اللازمة على مرتكبيه، لأن المكلف بالضريبة يحاول إخفاء أكبر قدر من المعلومات عن نشاطه وقيمة أرباحه، وإدارة الضرائب لديها إحساس دائم بأن المكلف يخفي الحقيقة، ونتيجة ذلك هو الود المفقود بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب.

فالمكلف يمكن أن يلجأ إلى تقليل وعائه الضريبي، بهدف تخفيض الضريبة، كما يمكن أن لا يصرح ببعض العمليات أو الأرباح، هذا السلوك إذا أمكن اعتباره شرعي فهو غير قانوني، لأن ظاهرة التهرب الضريبي تعد وسيلة لتضييع حقوق الخزينة العامة.

و التهرب الضريبي ظاهرة موجودة في جميع الدول ولكن بنسب متفاوتة، ويعود هذا غالبا إلى مدى اكتمال الوعي الضريبي في كل دولة ومدى صرامتها في فرض عقوبات على المتهربين.

إن انتشار ظاهرة التهرب الضريبي بين معظم المكلفين ترجع إلى أسباب عديدة، البعض يرجعها إلى الضغط الضريبي المرتفع، والبعض الآخر إلى التشريع الضريبي المعقد، فهي تحول دون تحقيق الدولة لأهداف سياستها المالية، لذا اعتبرت جميع التشريعات المالية الغش الضريبي جريمة تستوجب متابعة مرتكبيها جزائيا.

إن الضريبة تمثل عبئا على المكلف بها، مما يدفعه إلى محاولة التملص منها بصورة كلية أو جزئية، وذلك لعدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها، سواء كان تملص غير مسموح لا يخالف القانون يسمى بالتهرب الضريبي، أو تملص غير مسموح ومخالف للقانون يسمى بالغش الضريبي.

وعليه، فالرقابة الضريبية لا تهدف فقط إلى تصحيح التصريحات غير الدقيقة، ولكن لها هدف آخر وهو متابعة حفظ المساواة الاقتصادية بين المكلفين بالضريبة، أين تتطلب العدالة أو مساواة المكلفين بالضريبة

بأن يدفع هؤلاء الضريبة حسب مقدرتهم التكلفة، غير أن الغش الضريبي يؤدي إلى عدم المساواة الاقتصادية بين المكلفين بالضريبة.

وتلاحق الرقابة الضريبية ثلاث غايات كبرى؛ الأولى هي الإقناع والذي يدعم التحضر الضريبي لكل المكلفين والذي يعني إتمام المكلفين بالضريبة لالتزاماتهم إراديا، ويحث إدارة الضرائب على تقديم خدمة غير معيبة بدلا من محاربة الغش الضريبي، والثانية مالية والتي تهدف إلى تحصيل الضرائب المتملص منها بسرعة وفعالية، والثالثة قمعية والتي تعاقب سلوكيات الغش سواء على المستوى المالي أو على المستوى الجزائي.

تعد معاينة الجرائم الجبائية أول مرحلة في المنازعات الجبائية الجزائية، وتأتي مرحلة المتابعة بعد مرحلة المعاينة، وفيها تدخل المنازعات الجبائية مرحلتها الحاسمة، بحيث ينقرر فيها مآل الجريمة من حيث التكييف القانوني لها، وتقرير العقوبة بشأنها، وما تملكه الإدارة الجبائية من حق باعتبارها صاحبة الدعوى الجبائية الجزائية في رفع الدعوى، وإنهائها، وفقا للشروط التي خولها لها قانون الإجراءات الجبائية. ويجب أن تقدم الشكوى من إدارة الضرائب، ولا يمكن أن تكون هناك متابعات دون شكوى إدارة الضرائب، هذا الإلزام هو من النظام العام، وهذا يعني أن النيابة العامة لا يمكنها المتابعة من تلقاء نفسها لجريمة جبائية.

ويمكن اللجوء إلى العقوبات الجزائية وتضاف إلى العقوبات الجبائية، ويتم الحكم بها من قبل محاكم الجرح، فالإدارة الجانب العقوبات التي تعاقب على الجرائم الأكثر شيوعا، مثل التخلف أو التأخر عن تقديم التصريح، نقص التصريحات، فقانون الضرائب يعاقب على جرائم أخرى خاصة، على سبيل المثال، إذا استحال على إدارة الضرائب استعمال الرقابة، لأن المكلف بالضريبة يعارضها، ويتعرض لتقنين تلقائي لأسس الضريبة، كما يمكن أيضا الحكم بعقوبات جزائية، خاصة في حالة جنحة الغش الضريبي، هذه الجنحة تتكون فعلا لما المكلف بالضريبة يتملص أو يحاول التملص من تأسيس الضريبة أو دفعها وبارادته يتظاهر بالغش (الإهمال الإرادي للتصريح في الأجل، الإخفاء الإرادي لمبالغ خاضعة للضريبة...).

هذه العقوبات المطبقة في حالة النقائص المقصودة تشكل تهم في المادة الجزائية، وتقتضي هذه العقوبات الإثبات المزدوج من قبل إدارة الضرائب للركن المادي و للركن المعنوي، وبالنتيجة فعلى إدارة الضرائب أن تقدم الدليل من جهة على نقص، عدم دقة أو عدم إتمام التصريحات، ومن جهة أخرى، قصد المعني التملص من الضريبة.

ومن بين الأسباب التي أدت بنا اختيار هذا الموضوع نقص التخصص في المجال الجبائي الذي أدى إلى نقص التأليف فيما يخص شرح القوانين الضريبية، وكذلك الرغبة الملحة لدراسة موضوع اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية كونها حديثة ولم تتناولها أي دراسات سابقة حيث أنشأت في ظل قانون المالية لسنة

وهناك عدة دراسات تطرقت إلى هذا الموضوع و لكنها تناولت جوانب منه فقط منها: أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية بعنوان الأحكام القانونية بعنوان الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية من قبل وفاء شيعاوي، بالإضافة إلى مذكرة ماجستير في العلوم القانونية بعنوان جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري من قبل الطالب نجيب زروقي.

وتتجلى أهمية هذا الموضوع في كون جريمة الغش الضريبي من الجرائم النوعية ذات النثر لأنها تمس بالمال العام والخزينة العامة والتي وتأخذ حيزا معتبرا من الاهتمام القضائي والإعلامي والسياسي و على مستويات عليا في صناعة القرار لا سيما في الفترة الأخيرة حيث أصبحت تشكل أحد أهم روافد الجريمة المنظمة لذلك فالتمكن من معرفة صورها و أركانها و أسباب تشيها و آليات الوقاية منها وقمعها، يؤدي الى المساهمة في الحد من مكافحتها، إذن فهذا الموضوع مهم ويستحق البحث والدراسة.

وتهدف هذه الدراسة إلى تبيان ما إذا كانت الآليات الوقائية والقلمعية التي رصدها المشرع الجزائري من أجل مكافحة جرائم الغش الضريبي كافية مقابل التزايد المستمر لهذه الجرائم، وتضخم فاتورة الخسائر التي يتكبدها الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى تمكين الجهات المسؤولة على تقييم الوعاء الضريبي وتحصيله من أخذ المبادرة وتفعيل هذه الآليات الخاصة بالرقابة التحقيق الجبائي من أجل ترشيد المتابعات الجزائية، وعليه يمكن طرح التساؤل التالي: ما مدى نجاعة الآليات التي يفرضها النظام الجبائي الجزائري في مكافحة جريمة الغش الضريبي؟.

للإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيم الموضوع إلى فصلين، الأول بعنوان الجرائم الجبائية وعقوباتها و تم فيه التطرق إلى هذه الجرائم الجبائية وأركانها والعقوبات المقررة لها، والثاني تحت عنوان المتابعة الجزائية للمكلف بالضريبة الغشاش وفيه تم التطرق إلى تحريك الدعوى وأسباب انقضاءها، وذلك بإتباع المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على آليات التحليل والنقد والتقييم للوصول إلى الغاية المتوخاة من الدراسة .

الفصل الأول

الفصل الأول

الجرائم الجبائية وعقوباتها

إن الجرائم الجبائية كغيرها من الجرائم تتضمن اعتداء على مصلحة، إلا أن طبيعة تلك المصلحة تميزها عن باقي الجرائم الأخرى، فالجريمة الضريبية تشكل اعتداء على مصلحة الخزينة العامة من خلال أحد طرق تمويلها وهي الضريبة⁽¹⁾.

وقد نظم القانون في سبيل ضمان هذه المصلحة وتأكيد القواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشأة للضريبة وضبط وعاءها وضمان تحصيلها، وفرض عقوبة على مخالفة هذه القواعد⁽²⁾.

فإذا كانت الضريبة هي ذلك المبلغ النقدي الذي يدفعه المكلف للدولة جبرا، وبدون مقابل لتغطية نفقاتها العامة، فإن التهرب منها هو ما يشكل الجرائم التي نحن بصدد البحث عنها⁽³⁾.
ومن هذا المنطلق، وضعت الدولة تشريعات خاصة بالمجال الضريبي تبين كيفية تحديد الأشخاص الملزمين بدفع الضريبة، والإجراءات التي يجب إتباعها في تحديد وعاء الضريبة وتصفيته وتحصيلها، وعقاب كل من تخلص أو حاول التخلص منها بطرق مشروعة أو غير مشروعة بعقوبات سواء كانت أصلية أو تكميلية تحقق الردع⁽⁴⁾.

وهنا سنتطرق إلى ما يأتي:

المبحث الأول: الجرائم الجبائية.

المبحث الثاني: العقوبات الجبائية الجزائية.

-
- 1- طالب نوع الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص31.
 - 2- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، 1990، ص 35.
 - 3- محمد سعيد وهبة، صور التهرب الضريبي، الطبعة الأولى، مصر، 1963، ص 38.
 - 4- مريم فلكاوي، العقاب في المجال الجبائي، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، يومي 21 و 22 أبريل 2008، ص 96.

المبحث الأول

الجرائم الجبائية

الجريمة الجبائية هي كل نشاط سلبي كان أو إيجابي يترتب عليه إهدار مصلحة ضريبية أو تعريضها للخطر ويرتب لها القانون جزاء جنائياً⁽¹⁾.

إن الجريمة الجبائية ليست واحدة وإنما متعددة ومتنوعة بتنوع الضرائب، وتتفق مجمل النصوص الضريبية على جعل الغش الضريبي على رأس هذه الجرائم أو تكاد تكون الجريمة الوحيدة في بعض النصوص⁽²⁾.

كما أن الجرائم الجبائية تشكل خطورة على ميزانية الدولة وعلى الاقتصاد الوطني، باعتبار أن هذه الجرائم من شأنها أن تخلق عدم التوازن بين المؤسسات الاقتصادية وتمس بمبدأ العدالة الضريبية، إذ أن تملص فئة معينة من دفع الضرائب قد يشجع باقي الملتزمين بأدائها بانتهاج نفس المسلك والتهرب من الالتزام بدفعها⁽³⁾.

إلا أنه بالإضافة إلى جريمة الغش الضريبي هناك مجموعة أخرى من الجرائم ولكل واحدة منها أركانها وهذا ما سنتناوله في المطلب الأول أنواع الجرائم، والمطلب الثاني أركان هذه الجرائم.

1- طالب نور الشرع، مرجع سابق، ص 30.

2- أحسن بوسقيعة، خصوصية إجراءات متابعة الجريمة الجبائية وقمعها، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 8 ماي 1945، يومي 21 و 22 أبريل 2008، ص 111.

3- وفاء شعاعي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص 206.

المطلب الأول

أنواع الجرائم الجبائية

يمكن جمع الجرائم الجبائية في أربعة مجموعات بالإضافة إلى الجريمة العامة للغش الضريبي، هناك جريمة نقل تقييدات حسابية وهمية والوساطة، وجريمة قمع مجموعة من المخالفات الخاصة لكل ضريبة، وأخيرا جريمة الاعتراض اتجاه الضريبة.

الفرع الأول

الجريمة العامة للغش الضريبي

تناولنا خلال هذا الفرع مفهوم الغش الضريبي وأسبابه وأشكاله

أولا: مفهوم الغش الضريبي

يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة، وهذا خارج إطار القانون، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة، فالغش الضريبي بهذا المعنى يفترض تحقق الواقعة المنشأة للضريبة بالفعل إلا أن المكلف بالضريبة يتملص من دفعها كليا أو جزئيا، فهو يعد تصرف غير مشروع ويمثل عدم احترام إرادي، لأنه انتهاك لروح القانون⁽¹⁾.

ومن صور الغش الضريبي:

- _ الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي أو تعمد الكذب في مضمون هذا التصريح،
- _ تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة.
- _ التمسك بمحتوى سجلات محاسبية غير دقيقة أو غير قانونية أمام المصالح الضريبية.
- _ إخفاء وعاء الضريبة إخفاء ماديا، كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج والمناطق الحرة.

1- Jacque Grosclaude et Philippe Marchessou, droit fiscal générale, dalloz, 8e édition, paris, 2011, p 174.

فالغش الضريبي إذا يتجه في إرادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه سلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة، تصل به إلى حد التدليس والاحتيال، ومن ثم يستوجب متابعته قانوناً⁽¹⁾.

فالجريمة العامة للغش الضريبي هي تهرب المكلف من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، في تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للوقائع أو تفسير مظل ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية معاقب عليها القانون⁽²⁾

وفي هذا السياق جاء قرار المحكمة العليا⁽³⁾ رقم 690357 بتاريخ 2010/07/22 في

قضية (ب-ع) ضد مديرية الضرائب والنيابة العامة والذي جاء في حيثياته ما يأتي:

" حيث أن المحكمة العليا في البداية تلاحظ أن غرفة الاتهام قد أحالت الطاعن على محكمة الجنايات لارتكابه خلال سنة 1998 جناية الغش الضريبي طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

حيث أن القرار المطعون فيه خلص في حيثيته الثالثة إلى رفض طلب الطاعن بتعيين خبير لتحديد مبلغ الضريبة على أساس أن المنازعة في الدين الضريبي لا تكون أمام القاضي الجزائي، وعليه فإن غرفة الاتهام ذهبت في كليها للوقائع إلى أن مبلغ الضريبة المتملص منه، والذي هو عنصر أساسي لإعطاء التكييف الصحيح لجريمة التهرب الضريبي إن كانت جنحة أو جناية، ما هو إلا دين ضريبي يعود الاختصاص في تحديده للقاضي الإداري، مما يعد تناقضا في التسبيب، إذ من جهة تعتبر أن مبلغ الضريبة موضوع المتابعة الحالية ما هو إلا دين ضريبي أي أن الوقائع ذات طابع مدني بحت ومن جهة أخرى تقضي باتهام الطاعن بجناية التهرب الضريبي."

1 – Sihem Ahmed, albertimi (jean-mariq) lescique d'economie, dalloz, 1999, p 389.

2 – نبيل صقر، الوسيط في شرح العقوبات الخاصة (الجريمة الضريبية و التهريب)، دار الهدى، الجزائر، 2013 ص 11.

3 – المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، القرار رقم 690357 ، المؤرخ في 2010/07/22، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 2011، ص 367.

ثانيا: أسباب الجريمة العامة للغش الضريبي

1_ الأسباب الخارجية: هناك أسباب تاريخية وسياسية واجتماعية واقتصادية.

أ_ الأسباب التاريخية:

يعتبر الغش الضريبي من أشكال العصيان والطرْد الذي يقوم به بعض المواطنين ضد الدولة، وهذا تعبيرا عن رفض الضريبة ومن أهم العقبات التاريخية التي تكشف لنا سبب استعمال المكلف الغش الضريبي وكرهه للضريبة ما يلي.

1.أ_ في العصور الوسطى:

كان يقتضي الأمراء والملوك في العصور الوسطى الضرائب لأنفسهم ويحصلون عليها عن طريق العنف والقسوة، و كان عبء هذه الضرائب يقع إلا على طبقة الفقراء دون الطبقات الأخرى من الأغنياء والنبلاء ورجال الدين وهذا ما دفع المكلفين بالضريبة الى ذلك.

2.أ_ في الإسلام:

يعتبر الإسلام هو الدين الوحيد الذي أوجب على المسلمين الزكاة، وجعلها أحد أركان الإسلام الخمس، وقد طبقت جباية الزكاة أيضا في عهد الخلفاء الراشدين، ويكمن الاختلاف بين الزكاة والضريبة في أن الزكاة تعتبر بمثابة حق للفقراء في جزء من مال الأغنياء، في حين أن الضريبة هي لجميع المجتمع دون استثناء⁽¹⁾.

3.أ_ في عهد الحكم العثماني:

أصبحت سلطة الداى هي الغالبة داخل الجزائر وأصبح البايات هم الذين يتولون جباية الضرائب في الوطن الذي اصبح محمية تركية وهناك نوعين من الضرائب ضرائب تركية تتمثل في الضرائب على العقار وعلى المنقولات، فضرائب العقارات تفرض على ملكية أراضي العرش، أما ضرائب المنقولات تفرض على بعض القبائل دون سواهم وان كثرة هذه الضرائب المفروضة جعلت المواطنين يتملصون من دفعها.

1- وفاء شيعاوي، جريمة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص قانون أعمال، جامعة عنابة، كلية الحقوق،

أ.4_ في العهد الاستعماري:

في الفترة الممتدة من 1830 - 1962 أبقى المستعمر الفرنسي على جميع أنواع الضرائب التي كانت تفرض إلى غاية 1918، ثم بعدها قام بإلغاء جزء منها وهي العشور والعقود والإبقاء على الزكاة واللوازم التي كانت تفرض على النخيل في الجنوب ثم عهد إلى إلغاء طريقة تحصيل الجبايات بطريقة عينية واستبدالها بطريقة نقدية، وفي هذا العهد شهدت الجزائر أول نظام للضرائب وقد جاء كآلاتي

- ضرائب مفروضة على العقارات.
- ضرائب مفروضة على المنقولات.
- ضرائب مفروضة على الصناعة والتجارة.
- ضرائب مفروضة على الاستغلالات الفلاحية.
- ضرائب مفروضة على أرباح الأنشطة الحرة.
- ضرائب مفروضة على الرواتب والأجور⁽¹⁾.

أ.5 بعد الاستقلال:

ألغت السياسة الجزائرية جميع التشريعات الصادرة عن الاستعمار الفرنسي خاصة التي تمس سيادة الدولة وقد أقيمت نظام جبائي جزائري سنة 1976 ويتكون من خمس مجموعات قانونية تتمثل في:

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- قانون الضرائب غير المباشرة.
- قانون الضرائب على رقم الأعمال.
- قانون التشغيل

1_Abelkader Bouderbala, La fiscalité à la portée de tous étude historique, Les impôts et Taxes, Conentieux formulaire, 1987, 3é Edition avec mise à jour, La mison des liver, Alger, p21,22.

- قانون الطابع⁽¹⁾.

من خلال ما سبق نستنتج أن الغش الضريبي راجع الى التعسف في جمع الضرائب، ووقع هذه الأخيرة على المواطنين البسطاء دون الحكام مما أدى بهم إلى كرهها جيلا بعد جيل، وجعلهم يتفانون ويتفننون في إيجاد الوسائل مهما كانت للتخلص من سداد الضريبة و مازالت الأجيال المتعاقبة حتى بعد الاستقلال إلى يومنا هذا تبحث عن طرق جديدة للغش الضريبي.

ب_ الأسباب السياسية:

وهذه الأسباب ساعدت على انتشار الغش الضريبي، فالمناخ السياسي السائد في البلاد قد لا يساعدنا على قمع الغش فقد وجدت الجزائر نفسها غداة الاستقلال أمام فراغ دستوري كبير، فكان عليها إيجاد سياسة معينة تحكم بها البلاد، وإيديولوجية معينة تسيير وفقا لمبادئها، وتم اختيار النظام الاشتراكي والذي كان له أثر كبير في تكوين النظام الجبائي، وتتمتع الدولة الجزائرية في ذلك الوقت بثروة نفطية (بتروولية) كبيرة تغطي نفقاتها، جعلها لا تهتم بالموارد الناتجة عن تحصيل الضرائب، وبالتالي لا تهتم بمحاربة الغش الضريبي وقمعه، بالإضافة إلى عدم توفر الوسائل اللازمة لمواجهة الظاهرة وأيضا إلى اهتمامها بأولويات أخرى كإنعاش الاقتصاد، وتطوير المؤسسات، وإنشاء المصانع⁽²⁾.

ومرت فترة طويلة على عدم اهتمام السلطات المسؤولة بالمجال الضريبي واعتبرت الموارد الناتجة عن تحصيل الضريبة موارد استثنائية، مما أدى إلى استفحال ظاهرة الغش الضريبي، بعد اطمئنان المكلفين وضمان عدم تعرضه للعقاب.

ج_ الأسباب الاجتماعية:

في الغالب يكون للأسباب الاجتماعية علاقة بالتاريخ، فالطريقة التي كان يتحصل عليها الاستعمار على الضرائب كانت تتميز بالعنف والظلم إذ بقيت راسخة في أذهان المواطنين، مما أدى إلى كره المجتمع للضريبة والتهرب من دفعها دون الشعور بالذنب أو الجرم.

1- وفاء شيعاوي، (جريمة..)، مرجع سابق، ص 31.

2- المرجع نفسه، ص 32.

د_ الأسباب الاقتصادية:

إن ظاهرة الغش في دفع الضريبة تتأثر بالظروف الاقتصادية للدولة، إذ تقل في فترات الرخاء وتكثر في فترات الركود الاقتصادي.

كما أن عدم الانسجام بين الطلب الضخم والعرض المتواضع وظهور الاقتصاد الموازي والغير قانوني وتحرير التجارة الخارجية، يزيد من انتشار ظاهرة الغش الضريبي⁽¹⁾.

2_ الأسباب الداخلية:

هناك أسباب نفسية ومادية وأخلاقية.

أ_ أسباب نفسية:

يعتبر العامل النفسي مهما في ظاهرة الغش الضريبي فالمكلف يشعر بالظلم إذا قامت الدولة بمطالبتة بإقطاع جزء من ثروته، وذلك بفرضها ضريبة محددة على نشاطاته التي يقوم بها بكد وتعب، ويزيد شعوره بالظلم إذا رأى غيره قد قام القانون بإعفائه من دفع الضريبة دون أسباب مقبولة لديه، هنا يقوم المكلف هو أيضا برفض القيام بواجبه الضريبي فيلجأ إلى الغش⁽²⁾.
إذ تعاني الثقافة الجبائية من نقص شديد فأغلبية الأفراد لا يحسون بالذنب عند قيامهم بمغالطة مصلحة الضرائب وذلك من خلال عدم إيفائهم بالتزاماتهم الجبائية وخلال تحملهم لجزء من النفقات العامة وهذا راجع إلى نقص الوعي الضريبي⁽³⁾.

تعتبر بعض الاعتقادات الراسخة في أذهان أفراد المجتمع عامة والمكلفين بالضريبة خاصة سببا نفسيا هاما للقيام بالغش الضريبي، ومن بين هذه الاعتقادات ما يلي:

_ الاعتقاد أن الضريبة هي أداة اغتصاب لأموال المواطنين، و يرجع هذا الاعتقاد إلى الأسباب التاريخية، إذ كانت الضريبة تأخذ غصبا و تعسفا من المواطنين لفائدة المحتلين.

1- محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997، ص 63.

2- المادة 13 و 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المادة 38 من القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و المادة 4-57 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2016.

3- محمد فهمي مرسي، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العلمية، القاهرة، 1999، ص 301.

_ الاعتقاد بأن الغش في دفع الضريبة لا يعد مخالفاً أو ضاراً، لأن سرقة الدولة لا تعد سرقة، أي أن المكلف الغشاش هو سارق نزيه لأنه لا يسرق إلا الدولة وهي ليست إلا أوهاًم، لذلك نجد الكثير من المكلفين لا يترددون في التباهي بالطريقة التي تخلصوا بها من الضريبة.

_ الاعتقاد الديني بعدم شرعية الضريبة ذلك لأنها مفروضة من الدولة، وأن الضريبة الشرعية الوحيدة هي الزكاة التي شرعها الله ورسوله⁽¹⁾.

ب_ أسباب مادية:

إن الوضعية المادية للمكلف بالضريبة غالباً ما تكون هي الدافع للجوء لاستعمال طرق احتيالية قصد النقل من أداء الضريبة كما أن المكلف الذي يكون رقم أعماله كبير يلجأ إلى النقل أكثر من الذي رقم أعماله صغير.

والمكلف الذي يحاول الغش يحاول دائماً المقارنة بين الخطر الذي يتعرض له في حالة انكشاف احتياله أو غشه والمبلغ الذي يحصل عليه إذا نجح في غشه دون أن ينكشف، فإذا وجد أن الخطر جسيم وأنه سيتعرض للعقاب وأن خسارته ستكون أكبر من منفعة لو لم يخش فإنه سيؤدي الضريبة المفروضة عليه⁽²⁾.

ج_ الأسباب الأخلاقية:

من أهم أسباب الغش الضريبي هو ضعف الوعي الضريبي، ويقصد به مدى اقتناع كل مكلف بواجباته الاجتماعية مقابل التزاماته بدفع الضريبة وتحملها باقتناع، ومعرفة قيمتها التي يتعين عليه سدادها، وإذا حدث ذلك يقل الغش إلى أبعد حد⁽³⁾.

ويتناسب الوعي الضريبي مع ظاهرة الغش الضريبي تناسباً عكسياً فكلما ارتفع الوعي الضريبي كلما قلت ظاهرة الغش الضريبي، وكلما انخفض الوعي الضريبي كلما كثرت وانتشرت هذه الظاهرة⁽⁴⁾.

1- وفاء شيعاوي، (جريمة..)، مرجع سابق، ص 37.

2- حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، الطبعة الأولى، مصر، 1963، ص 67.

3- رضا بوعزيزي، التهريب الضريبي في الجزائر، (1992، 1996)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، الجزائر، 1999، ص 40.

4- وفاء شيعاوي، (جريمة..)، مرجع سابق، ص 37.

ويختلف الوعي الضريبي عند المكلفين باختلاف الشعوب والدول، ففي الدول الانجلوسكسونية كانجلترا يتمتع مواطنوها عامة بمستوى مرتفع من الأخلاق والمسؤولية، ولا يفكرون في محاولة الغش بل على العكس فهم يعتبرونها أهم بنود الانفاق من دخلهم، فيقدم كل مكلف تصريحه إلى إدارة الضرائب بأمانة، ولا يحاول اللجوء إلى الطرق الملتوية لتأخير دفع الضريبة أو التهرب منها⁽¹⁾.

أما في الدول اللاتينية مثلا كفرنسا وإيطاليا، فإن المستوى الأخلاقي ليس من الارتفاع بالدرجة التي تمنع المكلفين من التهرب من دفع الضريبة، بل أن ما يظهره الرأي العام من تسامح بالنسبة للمتهربين يدفعهم إلى المباشرة بما تفننت به أذهانهم، من وسائل وحيل للتهرب من الدفع الضريبي⁽²⁾.

ويتجلى بوضوح أكبر ضعف مستوى الوعي الضريبي في الدول المتخلفة والنامية مثل الجزائر، وذلك بسبب غياب وسائل الإعلام، لتوعية المكلفين وشحنهم بثقافة ضريبية وأخلاقية، ومن أهم هذه الأسباب التي تؤدي بالمكلفين للتملص من الضريبة، اعتقادهم أن التملص منها لا يشكل جريمة أخلاقية كالجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات والمتعلقة بجرائم المال، لأن كل منهم يعد اعتداء على مال الغير، في حين أن عدم سداد الضريبة إنما يسفر عن بقاء المال في حوزة صاحبه⁽³⁾.

وعلى كل فإنه لا يمكن اعتبار السارق مثل المكلف الغشاش، لذلك نجد الغشاشين ينظرون إلى القانون نظرة عدائية، حينما يقرر بعض العقوبات الجزائية على جريمة الغش الضريبي مقارنة بالجرائم الأخرى المنصوص عليها في قانون العقوبات، إلا أن البعض يرى أن التهرب من الضريبة حتى ولو كان بصورة مشروعة فهو منافي للأخلاق وللحس الوطني⁽⁴⁾.

1- عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة الثانية، مطبعة طربين، سوريا، 1978، ص 263.

2 - tadel bruot la fraude fiscale, 1974, librairies techniques, paris, p 15.

3- حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 69.

4- وفاء شيعاوي، (جريمة..)، مرجع سابق، ص 38.

3_ الأسباب التشريعية:

تتمثل إجمالاً في تعقد النظام الجبائي، فتعدد الضرائب في الدولة الواحدة يعتبر سبباً للغش الضريبي لا سيما إذا تعددت النشاطات بالنسبة للمكلف، وبالتالي تعدد أنظمة المحاسبة لديه مما يؤدي حتماً لتعقد الإجراءات فيها الأمر الذي يسهل عليه إخفاء بعض أوجه نشاطاته⁽¹⁾.

وأيضاً عدم استقرار التشريعات الضريبية يصعب مسايرة المكلف وعلمه بهذه التغيرات وتميز هذه التشريعات بالنقص والغموض، وهذا الأمر سمح للمكلف باستغلال هذه الثغرات إضافة إلى الازدواج الضريبي والضغط الجبائي.

يشوب النصوص القانونية أحياناً بعض الغموض الذي يحتاج إلى تفسير، الأمر الذي يستفيد منه المكلف في عدم خضوعه للضريبة، فالخلاف الذي قد يحدث بين مصلحة الضرائب والمكلف قد يرفع إلى القضاء، وينتهي إلى تفسير لم يقصده المشرع مما يضيع حق الخزينة، لا سيما إذا أخذ القاضي في التفسير بالقاعدة التي تقضي بإتباع ما فيه مصلحة المكلف دون ما فيه مصلحة الخزينة.

إن الازدواج الضريبي أيضاً من شأنه الدفع بالمكلف للغش سواء كان هذا الازدواج داخلياً أو خارجياً، لأن شعوره بثقل وطأتها، وعدم عدالتها يدفعان به للتهرب من أدائها دون شعوره باقتراف ذنب في حق الدولة، إنما على العكس يعتبره حق له يستعمله للدفاع والحفاظ على ماله ومن أسباب تدمير المكلفين من الضريبة ودفعهم إلى الغش الضريبي، ارتفاع نسبة الضغط الجبائي والذي يمثل العلاقة الموجودة بين قيمة الاقتصاديات الجبائية التي يتحملها المكلف، وبين الدخل الذي يحصل عليه، وكل زيادة في حجم الاقتصاديات تؤدي إلى التقليل من حجم الدخل، مما يدفع بالمكلف إلى التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليه بشتى الطرق، ويعتبر الرفع في معدلات الضريبة أو إنشاء ضرائب جديدة سبباً مهماً في زيادة الضغط الضريبي، وهذا الأخير بدوره يعتبر سبباً مباشراً لتهرب الأفراد من أداء التزاماتهم الجبائية.

ونجد أن الضغط الجبائي في الجزائر عالي نسبياً مما يدفع إلى الغش خصوصاً لانخفاض مستوى الدخل الوطني، وزيادة الضغط الضريبي أحياناً موضعي عندما يسجل بالأرقام، وأحياناً

1- حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 67.

شخصي لأن تحصيل الضرائب يزداد بصدى العرض السياسي والاقتصادي السائد، وعلى العموم فإن الضغط الجبائي يتعلق بالظروف السياسية والاقتصادية والبيكولوجية في دولة معينة⁽¹⁾.

4_ الأسباب الإدارية:

إن الإجراءات الروتينية المعقدة كثيرا ما تفرز روح الكراهية للضريبة تشجع على نقص الرقابة.

فكثرة وتعدد الإجراءات التنظيمية الإدارية لربط الضريبة وتحصيلها، وهي الخطوات التي تتبعها الإدارة التنفيذية منذ استلامها لإقرار المكلف على أن يتم التحديد بين الضريبة المستحقة على المكلف بصفة نهائية وهي تشمل الفحص والربط المراجعي وإخطار المكلف بالضريبة⁽²⁾.

ثالثا: أشكال الغش الضريبي

وتأخذ هذه الجريمة عدة أشكال نذكر منها:

1: في قانون الضرائب المباشرة

_ إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

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

_ القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها.

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

1 - martinez jean claud, la fraude fiscale, 1er édition, presse universitaire de France, paris, 1984, p 42.

2- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، لبنان، 1994، ص 163.

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

_ ممارسة نشاط غير قانوني، يعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي⁽¹⁾.

2: في قانون الرسم على القيمة المضافة

تعتبر أعمال تدليسية على وجه الخصوص:

_ إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ والحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولا سيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.

_ تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي للحصول إما على تخفيض أو مخالصة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

_ الإغفال عن قصد لنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة في دفتر اليومي أو دفتر الجرد.

_ الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بها عن قصد.

_ سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به.

_ كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا، إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها كما يجلي ذلك من التصريحات المودعة⁽²⁾.

1- المادة 02 /199 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- المادة 118 من القانون 91_25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون الرسم على القيمة المضافة، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2016.

3: في قانون الضرائب غير المباشرة

_ الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص بمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه.

_ تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

_ استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها بعد من أجل دفع جميع الضرائب وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.

_ الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو التصويرية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تقوم مقامه.

_ القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.

_ القيام من قبل المكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو كلف به⁽¹⁾

4: في قانون التسجيل

تعتبر على الخصوص، كمناورات تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو القيام بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها⁽²⁾.

1 - المادة 533 من الأمر رقم 76_104، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية 2016.

2- المادة 119 فقرة 01 من الأمر رقم 76_105، المؤرخ في 09 /12 /1976، المتضمن قانون التسجيل، معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2016.

5: في قانون الطابع

تعتبر من الأعمال التدليسية قيام المكلف بتدبير إعساره أو جعل عوائق بواسطة طرق احتيالية أخرى من أجل تحصيل كل ضريبة ورسم هو مدين به¹.

الفرع الثاني

جريمة نقل تقييدات حسابية وهمية والوساطة

تتميز هذه الجريمة باللجوء إلى بعض الطرق الاحتيالية والتدليسية يحقق من خلالها المكلف بالضريبة غرضه في التخلص من أداء الضريبة أو الرسوم الضريبية⁽²⁾، حيث أن الطرق الاحتيالية هي كل الأفعال التي تعبر عن تغيير الحقيقة سواء باستعمال وسائل تقليدية أو حديثة، بسوء نية، لعدم الامتثال لتطبيق فعل أو حق قانوني⁽³⁾.

تعتبر هذه الجريمة من أكثر الجرائم شيوعا بين الغشاشين وتستعمل عادة في مجال الرسم على القيمة المضافة، حيث يتم الحصول على فواتير مزورة أو وثائق وهمية من مؤسسات تجارية مختصة لبيع تلك الفواتير، الشيء الذي يصبح بتوهم عملية شراء وبيع ويؤدي إلى خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة على مبيعات المؤسسة التي اشترت تلك الفواتير بالمبلغ الوهمي.

وهذه الطريقة تسمح للغشاش بتخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الاعمال بقيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة، وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة بمقدار تلك المبالغ الوهمية الكبيرة التي تتضمنها تلك الفواتير، والمثال التالي يوضح ذلك:

تقوم المؤسسة (أ) بشراء بضاعة بدون فاتورة من المؤسسة (ب) ويثمن أقل من الثمن المتداول في السوق.

1_ المادة 34 فقرة 3 من الأمر 103_76، المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الطابع، معدل ومنتم إلى غاية قانون المالية لسنة 2016.

2- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 78.

3 - genevieve giudicelli، delage، droit pénal des affaires، 3 eme édition، dalloz، paris، 1996، p 104-105.

ثم تقوم المؤسسة (أ) بالتعامل مع مؤسسة وهمية (ج) تمنحها فاتورة بأسعار باهظة مع الإفراط في تسجيل التكاليف من نقل وشحن وأجور المستخدمين، إضافة إلى الرسوم المستحقة الخاصة بهذه العملية والتي لم تدفع أصلا في الواقع.

ثم تدفع المؤسسة (أ) صكا بنكيا للمؤسسة الوهمية (ج) التي تقوم بدورها بتحصيل قيمته لتعيده نقلا للمؤسسة (أ) مقابل الحصول على عمولة.

وفي هذه الحالة تكون أعمال المؤسسة (أ) قانونية ما دامت تملك فواتير صحيحة ووثائق بنكية تثبت دفعها للمبلغ المطلوب بغض النظر عن تلك الوثائق والبيانات وبفضل تلك التلاعبات تستطيع المؤسسة بتبرير سعر التكلفة المرتفع لمشترياتها وبالتالي تتمكن من تخفيض ربحها الخاضع للضريبة⁽¹⁾.

وبالرغم من أن المشرع الجبائي لم يعطي مفهوما محددا للطرق الاحتياالية، إلا أنه بالرجوع إلى النصوص الضريبية منها المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة ذكرت على سبيل المثال الأفعال التي تعبر عن هذه الجريمة.

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

_ القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها.

_ قيام المكلف بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عواقب بطرق أخرى أمام تحصيل الضريبة⁽²⁾.

_ إن أجل بداية تقادم هذه الجنحة يحسب من تاريخ تسجيل الحسابات الوهمية في دفتر المحاسبة⁽³⁾.

1- وفاء شيعاوي، (جريمة...)، مرجع سابق، ص 67، 68.

2- المادة 02/193 ب ج د، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الفرع الثالث

الجريمة الخاصة لكل ضريبة

وتكون عندما يثبت أو المخالفين أعدوا أو ساعدوا على إعداد حسابات ختامية وجرود وحسابات ووثائق غير صحيحة أيا كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم⁽¹⁾.

ويشترط لقيام هذه الجريمة ما يأتي:

_ أن يكون من المحاسبين المقيدون بجدول المحاسبين والمراجعين.

_ أن يقدم المحاسب التصريح الضريبي مستندا إلى وثائق ومستندات تتضمن إخفاء وقائع يعلمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها الوثائق والمستندات متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا ضروريا لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط المكلف بالضريبة، وقد تمثل هذه الوقائع في إخفاء بعض العمليات كالبيع أو الشراء أو إخفاء قيمة بعض الفواتير والعقود وعدم إدراجها في التصريح الضريبي.

_ إخفاء وقائع علم بها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر والحسابات أو السجلات من شأنها تخفيض الأرباح وزيادة الخسائر⁽²⁾.

_ التزوير المادي والمعنوي في البيانات التي يثبتها المكلف في إقراراته أو دفاتره أو سجلاته أو الأوراق التي تحل محلها، ومثال ذلك اصطناع مستند يفيد أن البضائع التي في حوزته سلمت له على سبيل الأمانة⁽³⁾.

1- المادة 02/306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له، النسر الذهبي للطباعة، توزيع مكتبة شادي، مصر، الطبعة الأولى، 2006، ص 886، 887.

3- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 79.

الفرع الرابع

جريمة الاعتراض اتجاه الضريبة

وتتمثل هذه الجريمة في محاولة المكلف بالضريبة التملص من الضريبة وذلك بالاعتراض على الرقابة لأن هذه الأخيرة من حق الإدارة الجبائية وذلك عن طريق الاطلاع على المستندات والوثائق والأوراق الضريبية، وإنه بمقابل ذلك لا يحق للمكلف بالضريبة منعهم من الاطلاع عليها، فإذا قام بذلك فإنه يكون ارتكب جنحة الامتناع عن تقديم أوراق ضريبية لأعوان الضرائب وبالتالي الاعتراض اتجاه الضريبة ويكون ذلك بأي وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين غير قادرين عن تأدية مهامهم⁽¹⁾.

وتتعلق هذه الجريمة بعنصرين هما: - الاعتراض على الرقابة.

- الاعتراض على الدفع⁽²⁾.

أولاً: الاعتراض على الرقابة:

إن القانون الضريبي يعاقب كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين بمعاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم⁽³⁾ سواء كان الاعتراض فردي أو جماعي على تأسيس وعاء الضريبة، ومهما كانت وسيلة هذا الاعتراض⁽⁴⁾.

وهذه الجنحة يجب أن تثبت قبل البدء في إجراءات المتابعة، كما يجب أن تدون الأفعال المكونة لها في محضر الذي بموجبه يكن للنيابة العامة تحضير عنصر الإثبات الذي يعتبر أساسه مباشرة الدعوى العمومية⁽⁵⁾.

ثانياً: الاعتراض على دفع الضريبة:

إن تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة يعاقب عليه بالعقوبات التي تقمع أنواع الغش بحسن سير الاقتصاد الوطني، أما التحريض الجماعي على رفض أو تأخير دفع

1- شيعاوي وفاء، (الأحكام ..)، مرجع سابق، ص 204، 205.

2 - Christian Lopez, op.cit. p9.

3- المادة 304 /1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

4 - المادة 3/534 من قانون الضرائب غير المباشرة.

5- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 88.

الضريبة تطبق على العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾.

المطلب الثاني

أركان الجرائم الجبائية

القاعدة العامة تقتضي أن القانون الجنائي لا يهتم بما يدور في ضمير الفرد من أفكار ولكنه يهتم بالمظهر الخارجي لهذه الأفكار ومن هنا استلزم الأمر ضرورة توافر⁽²⁾ أركان ثلاثة لكل جريمة تتمثل في جانب مفترض وهو العبء الضريبي وركن مادي يتمثل في نشاط ايجابي يهدد مصلحة ضريبية أو يعرضها للخطر وركن معنوي⁽³⁾.

الفرع الأول

أركان الجريمة العامة الغش الضريبي

تجتمع جميع النصوص الضريبية على تجريم الغش الضريبي وتتفق على تعريفه كما يلي: التملص أو محاولة التملص عن طريق الغش من إقامة الضريبة كلها أو جزء منها، أو أداءها كلها أو جزء منها.

ومن هذا التعريف نستخلص أن أركان جريمة الغش الضريبي هي⁽⁴⁾:

أولاً: الركن المادي

لا يقوم الركن المادي في جريمة الغش الضريبي ما لم يكن المكلف بالضريبة قد ارتكب وسائل احتيالية للتخلص من أداء ما يجب أدائه قانوناً من الضريبة أو الرسوم وأن هذا التخلص كان تحت تأثير الاحتيال، و ذلك بإخفاء مبالغ مالية تسري عليها الضريبة⁽⁵⁾.

وعليه يجب ذكر عناصر الركن المادي لجريمة الغش الضريبي وهي:

1- المادة 2/408 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- طالب نوع الشرع، مرجع سابق، ص 55.

3- القاضي غسان رباح، قانون العقوبات الاقتصادي، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الثانية، 2004، ص 243.

4 - Sihem Ahmed, op.cit, p 389.

5- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 62.

1- استعمال طرق احتيالية:

وتتمثل هذه الطرق في محاولة المكلف بالضريبة تغطية النقص الذي يتضمنه التصريح بأرباحه، وذلك بتوثيق وقائع مادية وإعدادها إعدادا خاصا، الغرض منه تمويه إدارة الضرائب وحملها على تصديق ما ورد في هذا التصريح المعيب⁽¹⁾.

ومن بين هذه الطرق الاحتيالية:

- الإهمال الإرادي للتصريح، وهو الوسيلة الأولى لتجنب الضريبة لذلك تطبق الإدارة العقوبات الجزائية في حالة التخلف عن تقديم التصريح والذي يسبقه إعداار بتنفيذ الالتزام، ويعتبر الامتناع عن تقديم التصريح من الجرائم المستمرة التي تتجدد بامتناع المكلف بالضريبة المتهم المتواصل عن تنفيذ ما أمر به القانون⁽²⁾.

وفي هذا السياق جاء حكم محكمة قالمة³ رقم 13/02879 بتاريخ 2010/10/29 والذي ورد في حيثياته ما يلي: "حيث نستنتج من ملف القضية والمناقشات التي دارت بجلسة الحكم، حيث بتاريخ 2010/03/29 أودعت المديرية الولائية للضرائب بقالمة شكوى لدى وكيل الجمهورية بالمحكمة عن جرم التهرب الضريبي ضد (ف.ن) و (ر.ع) و (ع.ج).

حيث ثبت للمحكمة امتناع المتهمين عن دفع المبالغ المالية لمديرية الضرائب وذلك لعدم الإدلاء برقم الأعمال المحقق وبحجم النشاط وبعدم الإدلاء بالتصريحات سواء الشهرية أو الثلاثية أو السنوية، حيث يتعين إدانة المتهمين بجرم التهرب الضريبي لأنه ثابت اتجاههم وعقابهم طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

- الإخفاء الإرادي لمبالغ خاضعة للضريبة وذلك عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة لمبالغ منتوجات تطبق عليها الضرائب والرسوم المفروضة عليه⁽⁴⁾، والإخفاء هو الوسيلة الأكثر

1- حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 148.

2- زكريا محمد بيومي، مرجع سابق، ص 908.

3- محكمة قالمة، قسم الجرح، الحكم رقم 13/02879 الصادر بتاريخ 2013/10/14، غير منشور.

4- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص (جرائم ضد الأشخاص والأموال وبعض الجرائم الأخرى)، الجزء الأول، دار هومة، الطبعة السادسة، الجزائر، 2013، ص 469.

استعمالاً والتي بواسطتها يظهر المكلف بالضريبة عبقرية التخيل ويكون الإخفاء إما مادياً أو قانونياً⁽¹⁾.

- الإغفال عن قصد تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد.

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيها لطلبات ترمي للحصول إما على تخفيف الضرائب أو تخفيضها أو الإعفاء منها.

- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة⁽²⁾.

- نقل تهيئات حسابية وهمية أو خاطئة عمداً في وثائق المحاسبة التي يكون مسكها إجبارياً بمقتضى القانون التجاري⁽³⁾.

2- التملص من الضريبة:

لا تقوم الجريمة العامة للغش الضريبي ما لم يترتب على الاحتيال التملص من الضريبة الواجبة قانوناً وهي لا بد من وقوعها لقيام جريمة الغش الضريبي ولا بد أن ترجع هذه النتيجة إلى الاحتيال وتؤدي إلى ضرر الإفلات من الضريبة وهذا الضرر يتحقق إذا أفلحت الطرق الاحتيالية في إدخال الغش إلى الإدارة الضريبية ويؤدي استعمال هذه الطرق الاحتيالية إلى النتائج التالية⁽⁴⁾:

* إما التملص من الكل أو البعض من وعاء الضريبة ويقصد به التهرب من تحديد أساس الضريبة وربطها، ويكون ذلك مثلاً عندما يقوم المكلف بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها.

1- وفاء شيعاوي، (جريمة..)، مرجع سابق، ص 57.

2- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 75.

3- مجلة المحكمة العليا، العدد الأول، 2009، ص 19.

4- نسرين عبد الحميد، الجرائم الاقتصادية التقليدية والمستحدثة، المكتبة الجامعية الحديثة، مصر، 2009، ص 129.

* التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ويراد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها أو التخفيف من عبء هذا الالتزام⁽¹⁾ أو ارتكاب أي فعل آخر يقصد منه التخلص من الضرائب المستحقة كلها أو بعضها⁽²⁾.

التملص كلياً أو جزئياً من تصفية الضريبة ويقصد بتصفية الضريبة، إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة⁽³⁾.

إن القانون لا يشترط لقيام الجريمة الضريبية، أن تؤدي بالطرق التدليسية فعلاً إلى نتيجة، وهي التملص من الضريبة، فالمحاولة تكفي لقيامها، إذ التخلص من أداء الضريبة يتحقق إما بربط الضريبة ربطاً خاطئاً، أو بأداء الضريبة كلها أو بعضها من واقع التصريح الذي قدمه الجاني، ولا بد لوقوع هذه الجريمة من نتيجة معينة، وهي التملص من أداء الضريبة حتى لو لم تتم هذه الجريمة لأنه لا يمكن تصور العقاب على محاولة الإخفاء إلا عند ضرورة توافر تلك النتيجة. فتجريم المحاولة مرتبط أيضاً بالنتيجة التي قصد الم كلف الوصول إليها وهي التخلص من دفع الضريبة سواء كلياً أو جزئياً⁽⁴⁾.

وبدء التنفيذ قد يتحقق بمجرد لجوء المكلف للغير واستخباره عن كيفية التهرب من الضريبة، أو قد يكمن في تصرف المكلف (الغشاش) بأي شخص للحصول على بيع بدون فاتورة أو أية وسيلة أخرى بهدف التخلص من الضريبة، وأخيراً تصبح الجريمة تامة عندما يكتب التصريح أو الإقرار المشوب بعيب النقص أو التزوير، أو عندما يتعلق الأمر بإغفال التصريح أو بفوات موعد تقديمه.

ولتجنب كل حكم تعسفي، فقد أوجب الاجتهاد القضائي أن يظهر القصد الجنائي عن طريق بدء التنفيذ، بهذا تكون الأفعال التحضيرية البسيطة خارج مجال المحاولة، فالأصل أن المكلف يحاول التملص من الضريبة كلياً أو جزئياً باستعمال إحدى الطرق التدليسية، فإذا تحققت

1- أحسن بوسقيعة، (الوجيز..)، مرجع سابق، ص 112.

2- كمال حمدي، جريمة التهريب الجمركي وقرينة التهريب، منشأة المعارف، الاسكندرية، ص 13.

3- أحسن بوسقيعة، (الوجيز..)، مرجع نفسه، ص 112.

النتيجة المرجوة نكون بصدد جريمة الغش الضريبي، أما إذا لم تتحقق ولم يتم النجاح في التخلص من الضريبة فنكون بصدد محاولة للقيام بتلك الجريمة.

ولا يشترط القانون لقيام جريمة التهرب الضريبي أن تؤدي الطرق الاحتمالية إلى التملص من دفع الضريبة، بل إن مجرد المحاولة تكفي لقيامها، أي أنه يكفي لقيام جريمة الغش الضريبي استعمال إحدى الطرق الاحتمالية سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق، فالمهم أن الجريمة لا بد من وقوعها حصول نتيجة معينة وهي التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، نتحقق هذه النتيجة قانوناً حتى في حالة أداء المكلف بالضريبة لضريبة ناقصة أو من تصريح مزور قام بتقديمه، ولا يؤثر في ذلك عدم قبول الإدارة الضريبية هذا التصريح، وترتبط الضريبة عليه ربطاً حقيقياً⁽¹⁾.

وفي هذا الصدد جاء قرار المحكمة العليا⁽²⁾ رقم 716337 الصادر بتاريخ 2011/01/20 في قضية (ن.أ) ضد النيابة العامة والذي جاء في حيثياته ما يلي:

"حيث أن حاصل ما ينعاه المتهم الطاعن في هذا الوجه شديد، ذلك بالرجوع إلى منطوق القرار المطعون فيه نجد بأنه يتطابق تماماً مع منطوق القرار السابق الصادر عن نفس غرفة الاتهام في 2008/04/19 والذي كان محل نقض وإبطال بموجب القرار الصادر عن المحكمة العليا في 2009/02/18 تحت رقم 566133 بسبب الخطأ في تطبيق القانون وقصور الأسباب. حيث أن المحكمة العليا خلصت كذلك في قرارها السابق إلى أنه بعد تعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 فإن جريمة التهرب الضريبي أصبحت محددة المدة بـسنة مالية، أي أنه يتعين ذكر المبلغ المتملص منه خلال كل سنة مالية من دون احتساب غرامات التأخير، وبناء عليه تحديد الوصف القانوني للجريمة إن كانت جنحة أو جناية، ثم الإشارة إلى الطريقة أو الطرق التدليسية.

1- وفاء شيعاوي، (جريمة..)، مرجع سابق، ص 78.

2_ المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، القرار رقم 716337، المؤرخ في 2011/01/20، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 2012، ص 308.

وحيث يستخلص مما سبق أن غرفة الاتهام لم تتقيد بالنقط القانونية التي فصلت فيها المحكمة العليا وفقا لأحكام المادة 524 من قانون الإجراءات الجزائية مما يعرض قرارها للنقض والإبطال من دون حاجة لمناقشة الوجه الآخر.

3- العلاقة السببية بين الطرق الاحتمالية والتملص من الضريبة:

إن جريمة الغش الضريبي من جرائم الضرر لأن النتيجة فيها تتحقق وفقا للسلوك ، أي أن التخلص من الضريبة يكون ناتج عن استخدام المكلف الطرق التدليسية⁽¹⁾.

ويتطلب لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتمالية التي استعملها الجاني أو إحدى هذه الطرق، ومن ثمة تنعدم الجريمة إذا تخلص المكلف من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه إدارة الضرائب في تحديد الوعاء الضريبي بما صرح به المكلف، أو وفقا لما هو معمول به قانونا أو في تقدير إعفاء بعض الفئات⁽²⁾.

وبالمقابل تتوفر العلاقة السببية إذا ربطت الضرائب ربطا خاطئا دون الإطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضرائب⁽³⁾.

ثانيا: الركن المعنوي للجريمة

إن الجريمة العامة للغش الضريبي هي جريمة عمدية يجب أن يتوافر القصد الجنائي فيها سواء لجهة العلم أو الإرادة المنصرفة للتخلص من العبء الضريبي⁽⁴⁾، إذن فالركن المعنوي يتمثل فيما يلي:

1: القصد الجنائي العام:

هو علم الجاني بارتكابه أعمال تدليسية واحتمالية، أو بمعنى آخر علم الجاني بأن الأفعال التي قام بها هي أفعال نهى عنها القانون أو تمتاز بالطابع الغير شرعي وتؤدي إلى التملص أو

1- وفاء شيعاوي (جريمة..)، مرجع سابق، ص 80.

2- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 106.

3- أحسن بوسقيعة، (الوجيز..)، مرجع سابق، ص 389.

4- القاضي غسان رياح، مرجع سابق، ص 244.

محاولة التملص من كل أو جزء الوعاء الضريبي⁽¹⁾.

والقصد الجنائي العام يتكون من عنصرين هما العلم والإرادة:

أ_ العلم:

يشترط في القصد العام علم الجاني بارتكابه أعمالاً تدليسية، تؤدي إلى التخلص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة، أي يجب أن يحيط علم الجاني بالظروف والوقائع التي تعطي الفعل دلالاته الإجرامية، فيجب أن ينصرف علمه بالواقعة التي تتكون من السلوك والنتيجة، وعلمه بعدم مشروعية تلك الواقعة أو افتراض علمه بها أخذاً بقاعدة "لا عذر بجهل القانون."⁽²⁾

ب_ الإرادة:

لكي نكون أمام القصد الجنائي يجب أن تحيط الإرادة بالعناصر المكونة للواقعة ولا بد أن تتجه هذه الإرادة إلى السلوك والنتيجة المترتبة عليه، فإذا اتجهت الإرادة إلى السلوك دون النتيجة تخلف القصد الجنائي العام.

وفي جريمة الغش الضريبي يتطلب توافر القصد الجنائي العام اتجاه إرادة الجاني إلى الاحتيال والإخفاء، وإيقاع الإدارة الضريبية في الغلط أي أن المكلف بالضريبة رغم علمه بتجريم الفعل الذي يقوم به إلا أن إرادته تتجه مباشرة للقيام به⁽³⁾.

2: القصد الجنائي الخاص:

يقصد به الغش الخاص ويتمثل في الرغبة في الإثراء وهو اتجاه إرادة الجاني إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها ويتجلى ذلك بحرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها من الضريبة.

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

1- عبد الحميد الشواربي، الجرائم المالية والتجارية، منشأة المعارف، مصر، 1989، ص 24.

2- المرجع نفسه، ص 26.

3- وفاء شيعاوي، (جريمة..)، مرجع سابق، ص 81.

فالبعض يرى أنه يكفي في جريمة الغش الضريبي القصد الجنائي العام دون اشتراط قصد خاص معين وحجيتهم في ذلك أن التخلص من أداء الضريبة هو الباعث على الفعل وإن كان يصرف الفكرة إلى نية خاصة، إلا أنه من غير المتصور فصل استعمال الطرق الاحتيالية عنها، أما الحجة الثانية فهي أن قانون العقوبات لا يعتد بالبواعث لأنه قانون تغلب عليه الصفة الموضوعية، والبواعث مسألة متعلقة بالجانب الشخصي، أو إلى أن للباعث أهمية أكثر في القانون العام⁽¹⁾.

أما البعض الآخر يعتبرون جريمة الغش الضريبي لا تكفي أن يعلم المكلف بأنه يأتي أفعالا وطرقا احتيالية، بل لا بد من العلم أنها تهدف إلى التخلص من أداء الضريبة سواء كلها أو بعضها.

إذ يجب توفر القصد العام والقصد الخاص في جريمة الغش الضريبي، فلا يكفي علم الغشاش بالأعمال التدليسية والقيام بها بإرادته رغم علمه بتجريمها، إنما يجب أن يكون الباعث الدافع لذلك هو التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليه كليا أو جزئيا⁽²⁾.

الفرع الثاني

أركان جريمة نقل تقييدات حسابية وهمية

إن أركان الجريمة هي القواعد الرئيسية التي تقوم عليها الجريمة إذا فجريمة نقل تقييدات حسابية وهمية، كغيرها من الجرائم الجبائية الأخرى لها ركنين ركن مادي، وآخر معنوي.

أولا: الركن المادي

ويتمثل في تغيير حقيقة البيانات والجدول التي يدلي بها المكلف عن حالته المالية، وكذا الوعاء الضريبي وأرباحه، ويجب أن تتم هذه الإقرارات ضمن وثائق معمول بها تجاريا كالسجلات والوثائق التي تحل محلها، وكذلك البيانات والجدول التي يتم التصريح ضمنها.

- تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة لتدعيم طلباته الرامية للحصول إما على تخفيف الضرائب أو الإعفاء منها أو إرجاعها أو الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة، وكل المهن الملزمة بمسك محاسبة هي معنية، والنص الضريبي

1- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 78.

2- وفاء شيعاوي، (جريمة..)، مرجع سابق، ص 83، 84.

يوضح ذلك بأن هذا الجزاء لا يشكل عائقاً أمام تطبيق العقوبات المنصوص عليها في القانون الجنائي، لا سيما بسبب تقديم حسابات ختامية خاطئة⁽¹⁾.

والذين يتدخلون بصفة غير قانونية للاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم يملكها الغير⁽²⁾.

- والمكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحه الخاص بالرسم على القيمة المضافة بسبب وحيد وهو عدم امتلاكه الوسائل لتصحيح الضريبة المتعلقة به⁽³⁾.

- القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تجمعها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح والإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها أو الغير.

- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو دفتر الجرد أو في الوثائق التي تقوم مقامها ولا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات التي اختتمت كتاباتها.

- تسليم فواتير أو سندات تسليم أو أية وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمداً في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجبارياً بمقتضى القانون التجاري والمحاسبي.

ثانياً: الركن المعنوي

ويتمثل في توافر القصد الخاص الذي يتجه إلى نية الجاني في عدم أداء الضريبة كلها أو بعضها⁽⁴⁾، وبالإضافة إلى ذلك توفر الإرادة الآثمة لدى الجاني في الركن المعنوي وهي أداء الضريبة⁽⁵⁾.

1 - jacque grosclaude et philippe marchessou, op.cit, p 175.

2- المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3- jacque grosclaude et philippe marchessou, Ibid, p 175.

4- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 81، 82.

5- طالب نوع الشرع، مرجع سابق، ص 110.

الفرع الثالث

أركان الجريمة الخاصة لكل ضريبة

إن هذه الجريمة من بين الجرائم الجبائية التي لها كغيرها من الجرائم كذلك ركنين هما:

أولاً: الركن المادي

ويكون عندما يعلم المحاسب ببعض الوقائع ويخفيها و ينكرها في التصريح، أو اعتماد وثائق ومستندات لم تفصح عن هذه الوقائع وأن يرتب الكشف عن هذه الوقائع الوصول إلى حقيقة إيرادات المكلف بالضريبة، أما إذا كانت هذه الوقائع لا تؤثر في الكشف عن حقيقة نشاط المكلف بالضريبة فإن الركن المادي ينتفي في حق المحاسب⁽¹⁾.

- الإدلاء ببيانات غير صحيحة سواء في الإقرار المقدم أو الميزانية أو الدفاتر أو السجلات أو الأوراق التي تحل محلها كتقديم حسابات صورية وميزانية مزورة تأييدا لإقرار غير صحيح، ومحاولة تقليل الأرباح واصطناع ديون صورية، وأن هذه الأفعال المرتكبة تسري على الفاعل والشريك فالمحاسب الذي يقدم إقرارا مزورا ومستندات مصطنعة لتأييد المكلف يعتبر شريكا في هذه الجريمة⁽²⁾.

ثانياً: الركن المعنوي

ويتوفر في حالة علم المحاسب بالواجب الذي يفرضه القانون وأن تتجه إرادته إلى مخالفة هذا الواجب، ويترتب على عدم علمه بهذه الوقائع انتفاء الركن المادي⁽³⁾.

الفرع الرابع

أركان جريمة الاعتراض اتجاه الضريبة

يقصد بالجريمة كل سلوك غير مشروع يرتكبه الشخص وينتج عنه ضرر لمصلحة حماها القانون ورتب لها جزاء جنائياً.

1- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية، عنابة، 2014، ص 319.

2- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 79.

3- المادة 5/304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ولكل جريمة أركان خاصة تميزها عن غيرها من الجرائم، وهي القواعد الرئيسية التي لا تقوم الجريمة إلا بها، لذا فلهذه الجريمة ركنين هما⁽¹⁾:

أولاً: الركن المادي

ويتمثل في عرقلة مهمة الأعوان المؤهلين معاينة التشريع الجبائي، وأن يقدم ذلك بأي وسيلة كانت سواء من المكلف نفسه أو الغير، أن يتم هذا الاعتراض بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمعاينة الجرائم.

- إن الجريمة لا تقوم مع ذلك إلا في حالة العود، أي أن يتم إدانة وتغريم المعترض، بموجب مخالفة الإخلال بواجب الرقابة⁽²⁾.

ثانياً: الركن المعنوي

إن القصد الخاص متوفر في هذه الجريمة ويتمثل في نية المكلف الغشاش بالاعتراض على الرقابة أو الاعتراض على دفع الضريبة.

المبحث الثاني

العقوبات الجزائية الجبائية

لقد أدرج المشرع الجزائري الجرائم الضريبية ضمن تصنيف الجناح مقررًا في ذلك عقوبات جنحية تختلف باختلاف الجريمة المرتكبة ولعل الملاحظ في التعديلات الأخيرة عناية المشرع بسن عقوبات ذات طبيعة جنائية في بعض الجرائم تتناسب وقيمة الأضرار التي يحدثها المكلف بالضريبة بمخالفة التشريعات الضريبية مع التأكيد على الطابع الجزائي لهذه العقوبات التي جاءت على نوعين الحبس والغرامة كعقوبات أصلية وأخرى تكميلية⁽³⁾، وعليه تناولنا:

المطلب الأول: العقوبات الأصلية.

المطلب الثاني: العقوبات التكميلية.

1- وفاء شيعاوي، (جريمة ..)، مرجع سابق، ص 49.

2- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 88.

3- مريم فلكاوي، سياسة العقاب في المجال الجبائي، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 8 ماي 1945، يومي 21 - 22 أبريل 2008، ص 102.

المطلب الأول

العقوبات الأصلية

إن القوانين الجبائية تضمنت عقوبات ردية لمرتكبي الجرائم الضريبية بالحبس والغرامة الجزائية وهي تطبق على كل الجرائم (جنايات، جنح، مخالقات) بالإضافة إلى العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات فيما يتعلق بالجرائم التي لا علاقة لها بالمادة الضريبية وبالتالي فإن العقوبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي تخضع للقواعد العامة من جنح، ظروف التشديد، التخفيف، العود⁽¹⁾.

كما أن عمومية المصطلحات المستعملة من قبل المشرع تسمح بالمتابعات ضد الفاعل الأصلي وكذلك الشريك⁽²⁾ فالأول هو الذي يخضع للجزاء ويكون عموماً شخصاً طبيعياً وقد يساعده في ارتكاب الجريمة شريكاً فيكون هو الآخر محل مساءلة جزائية.

لذلك فإن أغلب النصوص العقابية في التشريع الضريبي تتفق على عقوبة الحبس في الجرح من سرقة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية قدرها 5000 إلى 20000 دج، وهذا في حالة التملص أو محاولة التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم المفروضة⁽³⁾.

الفرع الأول

عقوبات الفاعل الأصلي

يعرف الفاعل الأصلي بأنه كل من يساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكابها بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو التحايل أو التدليس الإجرامي، ولهذا فالفاعل الأصلي إما يكون فاعلاً مادياً أو معنوياً.

وفي الجريمة الضريبية الفاعل الأصلي هو من كان طرفاً سلبياً في هذه العلاقة الضريبية، فمثلاً جريمة عدم تقديم الإقرار فاعلها الأصلي من كان ملزماً بتقديم الإقرار، ويتعدد

1- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 276.

2 - Christian Lopez, op. cit, p 64.

3- المواد 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، و 119، من قانون التسجيل، و 117، من قانون الرسم على رقم الاعمال، المادة 32، من قانون الطابع.

الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية عندما يتعدد الأطراف السليبيون كحالة التضامن في الوفاء بالالتزام بأداء دين الضريبة، فهنا الفاعل الأصلي هو فاعل مادي، ويكون فعلا معنويا عندما يحمل صاحب الشركة خادمه على الإدلاء بإقرارات كاذبة عن طريق ممارسة أعمال تدليسية وذلك من أجل التملص من الضريبة⁽¹⁾.

المكلف بالضريبة يعتبر غشاش لما يتملص أو يحاول التملص من تأسيس أو دفع الضريبة كليا أو جزئيا من خلال التخلف عن تقديم التصريح أو تصريح كاذب⁽²⁾.

أولا: عقوبات الفاعل الأصلي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

العقوبات الجزائية للفاعل الأصلي منصوص عليها بالمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إثراء وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يلي:

- غرامة مالية من 50000 إلى 100000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100000 دج.

- الحبس من شهرين إلى 06 أشهر، وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج.

- الحبس من 06 أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 1000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000.000 دج ولا يتجاوز 5000.000 دج.

- الحبس من سنتين إلى 05 سنوات وغرامة مالية من 2000.000 دج إلى 5000.000 دج أو بإحدى مائتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

1- سليم صمودي، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والفرنسي، دار هومة، ص 54، 53.

- الحبس من 05 سنوات إلى 10 سنوات وغرامة مالية من 5000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج⁽¹⁾.

ثانيا: في مادة الرسم على القيمة المضافة

إن العقوبات الجزائية للفاعل الأصلي منصوص عليها بالمادة 117 من قانون الرسم على القيمة المضافة حيث أنها تطبق نفس العقوبات المنصوص عليها بالمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وفي هذا الصدد جاء قرار المحكمة العليا رقم⁽²⁾ 695221 الصادر بتاريخ 2010/10/21 قضية النيابة العامة ومديرية الضرائب و (ح.ع) ضد (ع.ع) ومن معه والذي جاء في حيثياته:

"حيث أنه من خلال الإطلاع على القرار المطعون فيه يتبين بأنه أشار في آخر ديباجته وفي نهاية بيان الوقائع وفي الموضوع إلى طلب النيابة العامة بمواصلة التحقيق، ثم رد عليه ضمنيا بالرفض لما قضي بانتفاء وجه الدعوى من جهة وبالإحالة على محكمة الجنايات من جهة أخرى، مما يتعين معه رفض الطعن عن الوجه الثاني المثار من طرف المتهم الطاعن مسبقا. حيث أن غرفة الاتهام قضت باتهام الطاعن (ح.ع) بجناية الغش الضريبي باستعمال أوراق مزورة وغير صحيحة كسند لطلب استرجاع الرسم الضريبي طبقا للمادتين 193 و 303 من قانون الضرائب المباشرة، إلا أنه بالرجوع إلى الوقائع يتبين بأنها تتعلق بطلب المتهم استرجاع مبالغ الرسم على القيمة المضافة لسنوات من 2001 إلى 2004 وهذا عن طريق تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبه".

ثالثا: في قانون الضرائب غير المباشرة

إن العقوبات الجزائية للفاعل الأصلي منصوص عليها في المادة 532.

1- المادة 1/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، القرار رقم 695221، الصادر بتاريخ 2010/10/21، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 2010، ص319.

يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بـ:

- غرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج⁽¹⁾.

رابعاً: في قانون التسجيل

إن المادة 119 من هذا القانون تنص على أن عقوبات الفاعل الأصلي تتمثل فيما يلي:

- غرامة جزائية تتراوح من 5000 دج إلى 20.000 دج.

- حبس من سنة إلى خمسة سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أنه لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج⁽²⁾.

خامساً: في قانون الطابع

إن المادة 34 فقرة 01 تنص أن الفاعل الأصلي تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين

5000 إلى 20000 دج و:

- سجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط غير أن هذا التدبير

لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج⁽³⁾.

1- المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

2- المادة 119 من قانون التسجيل.

3- المادة 01/34 من قانون الطابع.

الفرع الثاني

عقوبات الشريك

يعتبر الاشتراك مساهمة تبعية لنشاط يرتبط بالفعل الأصلي الذي جرمه القانون وعاقب عليه ويرتبط به برابطة سببية⁽¹⁾.

حيث أن المشرع الجزائري نص على الشريك في المادة 42 من قانون العقوبات والتي جاء فيها: " يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا ولكن ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأعمال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك⁽²⁾.

والشركاء هم الذين يقدمون عون أو مساعدة للفاعل الأصلي، أو المحرضون على الجريمة المرتكبة من قبل الفاعل الأصلي حيث يتعلق الأمر خصوصا بمحترفي المحاسبة⁽³⁾.

وقد استقر الفقه والقضاء على إرساء أسس الاشتراك الجبائي الضريبي على أساس نظرية الشريك الحديثة والتي تقرر بأن الشريك لا يستمد إجرامه من الفاعل الأصلي ولكن يستمد من الفعل الجنائي ذاته، ولذلك يمكن تصور الاشتراك في جريمة التهرب الضريبي، رغم أن القانون الضريبي لا يخاطب إلا من كان في نظره مكلفا، وعليه فإنه حتى وإن كانت جريمة التهرب الضريبي لا تقع إلا ممن يتصف بصفة معينة إلا أنه يمكن تصور الاشتراك في هذه الجريمة ممن لا يتصفون بهذه الصفة، وقد أجمعت كل النصوص الضريبية على تحميل الشريك المسؤولية الجنائية الكاملة، وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، وقد اعتبرت بعض النصوص الضريبية، على الخصوص كشركاء الأشخاص⁽⁴⁾:

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

ويلزم للعقاب عن الاشتراك في جريمة التهرب الضريبي توفر العناصر التالية:

1- وفاء شيعاوي، (جريمة..)، مرجع سابق، ص 138.
2- المادة 42 من الأمر 156_66، المؤرخ في 08/06/1966 الذي يتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم.
3 - Christian Lopez, op. cit, p 76.

4- وفاء شيعاوي، (جريمة...)، مرجع نفسه، ص 149.

أولاً: وقوع فعل مجرم ومعاقب عليه

بما أن الشريك يستمد إجرامه من تجريم الفعل لا من إجرام فاعله فإنه يشترط لوقوع الاشتراك وقوع الجريمة، ويستوي في ذلك أن تكون هذه الأخيرة تامة أو في مرحلة الشروع⁽¹⁾.

ثانياً: وقوع الاشتراك بإحدى الصور المبينة في قانون العقوبات

يقع الاشتراك في جريمة التهرب الضريبي بأحد الصور التالية: المساعدة، الاتفاق والتحريض ويجب أن يكون وقوعه بأحد هذه الصور سابقاً على ارتكاب الجريمة، أو مزامناً لوقوعها.

ثالثاً: قصد الاشتراك

يشترط لتحقيق جريمة التهرب الضريبي توافر القصد الجنائي لدى الشريك، ولا بد إذا لعقاب الشريك من العلم بالجريمة ونية المساهمة في ارتكابها، وعلى ذلك فإن خطأ المحاسب في اعتماد الإقرار المزور لا يكفي لاعتباره شريكاً في جريمة التزوير وإن كان يكفي لمساءلته مهنياً أو تأديبياً⁽²⁾.

حيث تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم مع مراعاة أحكام المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما يطبق تعريف مرتكبي الجرائم والجنح المحدد بموجب المادة 02/42 من قانون العقوبات على مرتكبي المخالفات⁽³⁾.

إن الأشخاص والشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة ينبغي أن يدفعوا بالتضامن العقوبات المالية الصادرة في حقهم⁽⁴⁾.

ولا يمكن لإدارة الضرائب استعمال الحقوق الناجمة عن التضامن إلا إذا كان ناتجاً عن إدانة أصبحت نهائية⁽⁵⁾.

1- وفاء شيعاوي، (جريمة...)، مرجع سابق، ص 150.

2- أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص 159.

3- المادة 303 /2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

4- المادة 07/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وفي هذا الصدد جاء قرار المحكمة العليا ⁽¹⁾ رقم 297983 الصادر بتاريخ 2005/10/26، "حيث أنه بالاطلاع على الحكم المستأنف المؤيد مبدئياً يتبين أن قاضي التحقيق أحال المتهمين معا (ن.ف) و (ع.ع) بتهم النصب والاحتيال والغش الضريبي، غير أن الحكم المستأنف برأهما من تهمة النصب والاحتيال وأعاد تكييف الوقائع في حق الطاعن (ع.ع) من الغش الضريبي إلى الاشتراك فيها وأبقى تهمة الغش الضريبي في حق الطاعن المتهم (ن.ف) والمعروف عرفاً أن الاشتراك تحكمه المادة 42 وما بعدها من قانون العقوبات، الشريك يعاقب قانوناً كالفاعل الأصلي".

الفرع الثالث

العقوبات في حالة العود

إن العود هو العودة إلى الجريمة من قبل شخص سبق الحكم عليه نهائياً، وبالتالي فإن الغشاشين في حالة العود يتعرضون لعقوبات مشددة منصوص عليها في قانون العقوبات بالنسبة لكل أنواع الجرائم والمحددة بقانون الضرائب⁽²⁾.

فالعود يشبه تعدد الجرائم الحقيقي في أن المتهم يرتكب أكثر من جريمة ويختلف عنه في أنه لا يكون في حالة التعدد قد صدر حكم نهائي سابق على الجاني قبل ارتكاب جريمة جديدة، في حين أنه في حالة العود لا بد وأن تقع الجريمة الثانية بعد صدور حكم نهائي بالإدانة. وأنه لقيام حالة العود لا بد من توافر الشروط التالية في الحكم القديم حتى يحتسب سابقة وفي حالة عود:

- أن يكون الحكم صادر من محكمة جزائية.
- أن يكون الحكم بالإدانة في دعوى جنائية صادر من محكمة عادية أو محكمة سياسية أو عسكرية لها ولاية الفصل في جرائم القانون العام.
- أن يكون في عقوبة جنائية، ولا يعتد بالتدابير الوقائية والتقويمية التي تفرض على الأحداث.

1- المحكمة العليا، غرفة الجناح والمخالفات، القرار رقم 297983 الصادر بتاريخ 2005/10/26، نشرة القضاء، العدد 65، ص 363.

- أن تكون العقوبة أصلية، فلا يعتد بالعقوبات التكميلية.

- أن يكون في جناية وجنحة أو مخالفة بعقوبات جزائية⁽¹⁾.

وعليه فإن عقوبة العود في أجل 05 سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة)⁽²⁾.

المطلب الثاني

العقوبات الجزائية التكميلية

بالإضافة إلى العقوبات الجزائية الأصلية أجمعت كل القوانين الضريبية على إمكانية توقيع عقوبات تكميلية على مرتكبي الغش الضريبي وعليه يجوز للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وتقوم بتعليقه في الأماكن التي تحددها والنفقات تكون على عاتق المحكوم عليه، ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود.

كما جاءت العقوبات التكميلية في حق رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام منعهم من مزاوله مهنة رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء تطبق عليهم أيضا عقوبة غلق المؤسسة⁽³⁾.

ومن هذه العقوبات ما يجب النطق به من قبل القاضي ومنها المطبقة آليا.

1- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 285، 286.

2- المادة 03/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3- وفاء شيعاوي، (جريمة...)، مرجع سابق، ص 157.

الفرع الأول

العقوبات الجزائية التكميلية التي يجب النطق بها من قبل القاضي

لتطب يقى هذه العقوبات يستلزم الأمر النطق بها من قبل المحكمة تكميلا للعقوبة الأصلية المحكوم بها، ويتعلق الأمر بتعليق الحكم أونشره سواء بتمامه أو باختصار في الجرائد⁽¹⁾.

وعليه فإن هذه العقوبات يجب النطق من قبل القاضي لأنها ليست آلية⁽²⁾، كما يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وتعليق في الأماكن التي تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه.

ويكون التعليق على ألواح النشر الرسمية للبلدية التي يتواجد فيها سكن المكلف بالضريبة أو على الباب الخارجي لمبنى المؤسسة المعنية للمكلف بالضريبة فيمكنه أيضا أن يمنع مؤقتا المكلف بالضريبة المدان من ممارسة نشاط صناعي أو تجاري أو الحكم لنفس المدة بتعليق رخصة سياقته، ويمكن للمحكمة أن تحكم بعقوبة الحرمان من الحقوق المدنية حسب الكيفيات الواردة بقانون العقوبات⁽³⁾.

الفرع الثاني

العقوبات الجزائية التكميلية المطبقة آليا

إن هذه العقوبات الجزائية التكميلية تطبق آليا إلى جانب العقوبات الأصلية أين لا يكون القاضي متحكما فيها كليا وتتمثل في منع المكلف بالضريبة المدان من أن يكون عضوا في لجان الضرائب، أو بشطبه من قوائم الانتخابات لمدة تختلف حسب العقوبة الأساسية⁽⁴⁾.

كما تتمثل أيضا في المنع من ممارسة مهنة وكيل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو مستخدم، وعند الاقتضاء بغلق المحل، وذلك في حالة العود أو الجرح المتعددة المثبتة

2_المادة 6/303، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2 – Renaud salomon, Droit pénal fiscal, revue du droit fiscal N5, 2 février 2012, 123, Paris, p 03.

3 – Eric Gucquel, op. Cit, p 09.

4- د- أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص 327.

بحكم أو عدة أحكام⁽¹⁾، وهذا عندما يثبت أن المخالفين أعدوا وساعدوا على إعداد حسابات ختامية ووجد حسابات ووثائق غير صحيحة أي كانت طبيعتها من تلك يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زياتهم⁽²⁾.

من خلال دراستنا لهذا الفصل نستنتج أن الجرائم الجبائية متعددة ومتنوعة بتتوع الضريبة، وبتتوع طرق تحصيلها، وأن لكل من هذه الجرائم ركل مادي وآخر معنوي، إذ أدرج المشرع الجزائري لكل هذه الجرائم عقوبات جنحية مشددة تختلف باختلاف الجريمة المرتكبة، وعلة ذلك هو أن هذه الجرائم تمس بالمال العام و المصلحة العامة، وهذه العقوبات تنقسم إلى عقوبات أصلية وأخرى تكميلية.

1- المادة 306 / 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- المادة 306 / 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة..

الفصل الثاني

الفصل الثاني

المتابعة الجزائية للمكلف بالضريبة الغشاش

إن قانون الإجراءات الجزائية يعطي للنيابة العامة مطلق الحرية في تحريك الدعوى العمومية ولا يرد على حقها هذا أي قيد إلا بنص خاص، إلا أنه بالرغم من هذا الحق الذي تمتلكه النيابة العامة، هناك الجرائم الضريبية التي يشترط المشرع لرفع دعوى بشأنها تقديم طلب من مصلحة الضرائب، وإن كل النصوص الضريبية تتفق على تعليق تحريك الدعوى الجبائية الجزائية على تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب، مما يعني أنه لا يجوز للنيابة العامة أن تباشر أي إجراء من إجراءات التحقيق أو أن ترفع الدعوى إلى المحكمة دون تقديم طلب، وعلة ذلك هو إمكانية تفاهم الإدارة الضريبية مع المكلفين دون اللجوء إلى القضاء⁽¹⁾.

وعليه، فإذا لم يحصل أي تفاهم تلجأ إلى رفع شكوى إلى القضاء وذلك بعد أخذ رأي اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية، فإذا رفعت الدعوى إلى القضاء قبل تقديم طلب الجهة المخولة قانوناً يكون الإجراء باطلاً بطلاناً متعلقاً بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدعوى العمومية⁽²⁾.

إن رفع الدعوى الجبائية الجزائية بغير طلب في الحالات التي يتطلب فيها القانون ذلك يجعلها غير مقبولة، أي أن تحريك الدعوى العمومية بالنسبة للجرائم الجبائية لا يتم ولا تعتبر إجراءاته صحيحة إلا بعد تقديم طلب من إدارة الضرائب، وعلة اشتراط تقديم الطلب في الجرائم الضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي، هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية من التفاهم لا على القصر وأن يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف والملابسات في كل جريمة على حدا⁽³⁾ كما يمكن لإدارة الضرائب كذلك أن تسحب الشكوى متى تشاء وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوى إذ تنقضي هذه الأخيرة إما لأسباب خاصة أو عامة وعليه قسمنا فصلنا هذا إلى:

1- راضية مشري، إجراءات المتابعة في جريمة التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، قسم العلوم القانونية والإدارية، يومي 21 و22 أبريل 2008، ص 124.

2- حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 193.

3- المرجع نفسه، ص 194.

المبحث الأول: تحريك الدعوى الجبائية الجزائرية.

المبحث الثاني: سحب الشكوى وانقضاء الدعوى الجبائية الجزائرية.

المبحث الأول

تحريك الدعوى الجبائية الجزائرية

تخضع جميع المتابعات القضائية من حيث تحريكها أو توقيعها إلى القواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات الجزائية، غير أن القوانين الجبائية وكذا قانون الإجراءات الجبائية تضمنت أحكام خاصة بالدعوى والمنازعة الضريبية وهي خصوصية وجوب تحريكها من طرف إدارة الضرائب، ونظرا للطابع المميز للجرائم الضريبية⁽¹⁾ كونها تشل يد النيابة العامة وتقيدها في سلطتها التقديرية المخول لها قانونا بموجب العمل القضائي، ذلك أن سلطة ملائمة المتابعة من عدمها تتوقف على تدخل إرادة المجني وإدارة الضرائب، ومتى كان الحال كذلك فإن النيابة مقيدة بإرادة إدارة الضرائب⁽²⁾ أي أنها مقيدة في استعمال حقها في تحريك الدعوى⁽³⁾ وأخضعتها لقيود وشكليات من بينها شرط تقديم هذه الدعوى من طرف الإدارة المعنية، وإن الهدف أو الغاية من ذلك هو حماية العلاقة الودية القائمة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، وكذلك نظرا للطابع التقني والمحاسبي لهذه الجرائم هذا من جهة وترك سلطة تقدير الظروف وتحديد ما يجب اتخاذه لكل جريمة ومراعاة ملايسات كل جريمة على حدى.

وعليه نقول بأن الشكوى هي البلاغ القانوني الذي تتقدم به الإدارة الضريبية إلى السلطات القضائية⁽⁴⁾.

والسبب في اشتراط تقديم الشكوى في المواد الجبائية هو نتيجة ما يجب أن تكون عليه العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية من التفاهم لا القسر والإكراه، بالإضافة إلى واجب كتمان السر المهني من طرف أعوانها فيما يتعلق بالتصريحات والإقرارات المقدمة من طرف

1- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 190.

2- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم جنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، سنة 2012-2013، ص 179.

3_ تتم مباشرة الدعوى العمومية الجبائية بعد تحريكها من طرف إدارة الضرائب ورفعها للقضاء للنظر والفصل فيها.

4- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 191.

المكلف والإدارة الجبائية فقط نظرا للطابع التقني والفني والمحاسبي بالنسبة لهذه الجرائم والإدارة الجبائية لما لها من دراية بذلك، زيادة على منحها سلطة تقديرية حسب ظروف وملابسات كل جريمة وكذلك صلاحياتها في إجراء المصالحة ومنح إعفاءات لبعض المكلفين بالضرائب⁽¹⁾.

أما طريقة وإجراءات تقديمها هو ما سنتناوله من خلال ما يأتي:

المطلب الأول

إيداع الشكوى

لا يمكن تقديم شكوى⁽²⁾ إدارة الضرائب - باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان وحق الطابع - إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة الجهوية المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية.

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

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

يمكن إيداع شكوى إدارة الضرائب أمام وكيل الجمهورية⁽³⁾ كما يمكن إيداعها أمام قاضي

1- محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الطبعة الأولى، الجزء الأول، 1953، ص186.
2_ إن استعمال مصطلح "شكوى" في النصوص الضريبية غير سليم لأن الشكوى تقدم من طرف المجني عليه الذي أصابه ضرر شخصي أي عندما تمس الجريمة بمصلحة الفرد أكثر مما تمس بمصلحة الجماعة، لذا كان من الأجدر استعمال مصطلح "طلب" على أساس أنه يقدم من طرف الجهة المتضررة أي عندما تمس الجريمة بالمصلحة العامة.
3- المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، (المادة 40 من القانون رقم 01_21، المؤرخ في 22/12/2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002 معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2016)، المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 119 من قانون التسجيل، المادة 134 من قانون الطابع، 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة.

التحقيق مع التأسيس كطرف مدني⁽¹⁾

الفرع الأول

اقتراح المتابعة الجزائية

يختص المدير الولائي للضرائب بإيداع الشكاوى ضد كل المكلفين بالضرائب التابعين لمجال اختصاصه، وذلك بصفته المسؤول السلمي لكل من مراكز الضرائب، المراكز الجوارية للضرائب، وباقي المصالح الخارجية التابعة للمديرية الولائية للضرائب،⁽²⁾ تصدر الاقتراحات من أجل المتابعة الجزائية ضد مرتكب مخالفة الغش الضريبي التابعين لاختصاص المديرية الولائية للضرائب من طرف المصالح التالية:

- مصالح الوعاء.
- مصالح التحصيل.
- مصلحة المراقبة الجبائية.
- مصالح ضمان الذهب والمعادن الثمينة⁽³⁾.

أولاً: في مجال الوعاء

على المصلحة المعنية التي قامت بإثبات المخالفة الجبائية أثناء عمليات المراقبة المؤدية إلى فرض غرامات مرتبطة باستعمال الطرق التدليسية، أن تقوم بإعداد تقرير يتضمن إثبات المخالفة، هذا التقرير يمكن أن يؤدي إلى اقتراح إيداع شكوى⁽⁴⁾، الذي يرسل إلى المدير الولائي للضرائب، يجب أن ينجز في شكل تقرير تعدده المصلحة التي عاينت المخالفة، ويتضمن المعلومات التالية:

1- المادة 72 من قانون الإجراءات الجزائية، الصادر بموجب الأمر رقم 02_15 المؤرخ في 23 جويلية 2015 المعدل والمتمم للأمر رقم 66_155 المؤرخ في 08 جوان 1966، جريدة رسمية العدد 40، لسنة 2015.

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

3 - Laurence Vapaille, de la définition des sanction fiscale administrative et pinal par le juge et l'administration, Revue tunisienne de fiscaliti, Imprimerie Man et Co, Tunisie, 2002, p445.

4- إن المشرع في القوانين الجبائية لم يحدد كيفية تقديم الشكاوى، أو طريقة ذلك ولكن جرت العادة أن تكون مكتوبة سواء قاضي التحقيق أو وكيل الجمهورية.

- المعلومات الشخصية للمكلف بالضريبة وكذا عنوانه الشخصي والمهني.
- إثبات احترام إجراءات الإخضاع الضريبي.
- الوقائع التي شكلت مخالفة بمفهوم التشريع الجبائي والتي أدت إلى إيداع الشكوى.
- القرائن المجمعة بدون أي غموض وذلك تقاديا لأي عيب في الشكل أو في الإجراءات.

ثانيا: في مجال التحصيل

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

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

الفرع الثاني

تكوين ملف إيداع الشكوى

يجب أن يتضمن ملف إيداع الشكوى المقترح من طرف المصلحة التي أثبتت الجريمة الجبائية إضافة إلى الوثائق المثبتة للإدانة، كل العناصر المرتبطة بإجراءات الإخضاع الضريبي، لا سيما تلك المتعلقة بالإجراءات الحضرية⁽¹⁾.

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

أولا: مصالح الوعاء

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

التالية:

- المحاضر أو الوثائق والمستندات المثبتة للجريمة.
- مختلف التبليغات مرفقة بوصولات الاستلام المتعلقة بها.

1- عبد الله هلاي، الاستخلاص الجبري في المادة الجبائية، تونس، 2008، ص 07.

- الجدول الضريبي الذي يجب أن يتضمن الرقم، تاريخ إعداده، وتاريخ إدراجه في التحصيل.

- الوثيقة الجوهرية التي قامت عليها الشكوى (الوثيقة المتضمنة المعلومات المجمعة، التصريحات الجمركية، جدول الزبائن، كشوفات بنكية، ...).

- نسخة من السجل التجاري.

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

وبهذا فإن رئيس مفتشية الضرائب المقترح إيداع الشكوى يجب أن يحرر تقريراً توجيهياً.

ثانياً: مصالح التحصيل

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

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

الوثائق التالية:

- مستخرج الضرائب L'extraie de rôle.

- الإشعارات والتنبيهات بالتسديد مرفقة بوصولات الاستلام المتعلقة بها⁽¹⁾.

- محركات المتابعة المبلغة من طرف قابض الضرائب (الإشعار بالحجز، الغلق، حجز ما

لدى الغير ...).

- محاضر عدم جدوى إجراءات التحصيل.

- كل الوثائق المثبتة لتنظيم الإعسار.

ثالثاً: مصلحة الرقابة الجبائية

إن ملف رفع الشكوى المقترح في مجال التحقيق المحاسبي، المعد من قبل المديرية الفرعية

للمراقبة الجبائية، يجب أن يتضمن الوثائق التالية:

- التقرير المعد من طرف المحقق.

- الوثائق والمستندات المثبتة للمخالفة.

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

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

- نسخة من السجل التجاري⁽¹⁾.

رابعاً: مصالح الضمان

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

ويمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد، وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس، وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها⁽²⁾.

يذكر في المحاضر تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه ونوع المخالفة، وفي حالة الحجز، التصريح الذي قدم في هذا الشأن إلى المتهم، واسم وصفة ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر والشخص المكلف بالمتابعات ونوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية وحضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور، واسم وصفة وقبول الحارس، ومكان تحرير المحضر وساعة اختتامه.

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

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

2- المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة.

والمواصلات، يرسل إلى آخر محل إقامة معروفة للمخالف ويجب أن تحمل الرسالة بيان مكان وتاريخ تحرير المحضر⁽¹⁾.

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

وفي حالة غياب المتهم، إذا كان له محل إقامة معروفة، إما في مكان الحجز وإما في مكان تحرير العقد، فإن المحضر يبلغ له خلال الثمانية وأربعين ساعة من الاختتام وفي حالة العكس يعلق المحضر خلال نفس الآجال على باب دار البلدية التابعة، إما لمكان الحجز وإما لمكان تحرير العقد⁽²⁾.

ومن بين الأعوان المؤهلين لتحرير المحاضر:

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

2_ الإدارة البلدية وأعاونها أي: (رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم ومحافظوا الشرطة فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتجولين للمصنوعات من الذهب والفضة).

3_ مندوبون الغائبون وأعاون الشرطة البلدية فيما يخص المخالفات في مادة التبغ.

4_ أعوان الشرطة والأعوان البلديون المؤهلون لهذا الغرض فيما يخص المخالفات في مادة الرسم الصحي على اللحوم⁽³⁾.

1- المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة.

2- المادة 508 من قانون الضرائب غير المباشرة.

3- المادة 504 / 01 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الفرع الثالث

تكوين ملف إيداع الشكوى من طرف مصالح المديرية الولائية للضرائب

بعد تسليم ملف إيداع الشكوى الوارد من المصلحة المثبتة للجريمة الجبائية، تقوم المديرية الفرعية للمنازعات بتحويله إلى مكتب المنازعات القضائية، من أجل تكوين الملف وإخضاعه إلى مدير الضرائب بالولاية ومن أجل ذلك يجب القيام بالعمليات التالية:

أولاً: تسجيل الملف

عند تسليم ملف إيداع الشكوى، يقوم مكتب المنازعات القضائية بتسجيله في سجل خاص يعد لهذا الغرض.

يسمح هذا السجل لرئيس مكتب المنازعات القضائية بمتابعة ومعرفة، في أي وقت، لوضعية وتطور القضايا المرفوعة في مجال الغش الجبائي.

يتضمن هذا السجل المعد على شكل جدول المعلومات التالية:

- رقما تسلسليا.
- اسم ولقب المكلف بالضريبة (حالة شخص طبيعي).
- المقر الاجتماعي للمؤسسة واسم الممثل الشرعي لها (حالة شخص معنوي).
- العنوان الشخصي والمهني.
- قيمة الدين الجبائي موضوع المتابعة الجزئية (مبلغ الحقوق والغرامات مفصلة عن كل سنة على حدا).
- سبب المتابعة الجزئية (نوعية المخالفة).
- المصلحة التي عاينت وأثبتت المخالفة والتي قامت باقتراح رفع الشكوى⁽¹⁾.
- الإجراءات المتبعة من طرف المصلحة من أجل تحصيل الضرائب (حالة الامتناع عن الدفع أو القيام بتنظيم الإعسار).

يزود هذا السجل بالمعلومات المستجدة المتعلقة بكل إجراء جديد:

- تاريخ إيداع الشكوى.
- الجهة القضائية التي رفعت أمامها الشكوى.
- تاريخ ونوع كل إجراء متخذ من قبل وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق.
- الطعون المرفوعة.
- الأحكام الصادرة.
- وكل إجراء قضائي آخر يتم اتخاذه.

ثانيا: دراسة ملف إيداع الشكوى

بعد القيام بتسجيل الشكوى يقوم مكتب المنازعات القضائية بدراسة الملف شكلا ومضمونا وذلك من خلال التحقق من:

- عدم وجود نزاع في نفس أنواع الضرائب والرسوم موضوع الشكوى، وفي أي مرحلة كانت سواء في مرحلة الطعن المسبق أو أمام لجان الطعن أو كان أمام القضاء الإداري.
- تواجد كل الوثائق الضرورية لتكوين الملف.
- الضرائب موضوع المتابعة متعلقة بسنوات غير متقدمة.
- عقب هذا التحقيق، تقوم المصلحة باتخاذ أحد الإجراءات التالية:
- طلب استكمال معلومات أو وثائق ناقصة بالملف.
- تأجيل المتابعة الجزائية إلى غاية الفصل في النزاع القائم.
- إعداد تقرير التوجيهي⁽¹⁾.

ثالثا: تأسيس التقرير التوجيهي

بعد دراسة ملف إيداع الشكوى، يقوم رئيس مكتب المنازعات القضائية بإنجاز التقرير التوجيهي حسب النموذج الملحق، والذي يجب أن يتضمن رأي كل من رئيس مكتب المنازعات القضائية وكذلك نائب المدير للمنازعات.

1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، التعلية رقم 03 المؤرخة في 2012/05/02، والمتعلقة بإجراء تسيير المنازعة الجزائية، ص25.

يرسل هذا التقرير للمدير الولائي من أجل اتخاذ القرار.

الفرع الرابع

تحرير الشكوى ومباشرة الإجراءات القضائية

تناولنا من خلال هذا الصدد أولاً تحرير الشكوى ثم مباشرة الإجراءات القضائية.

أولاً: تحرير الشكوى

بالاستناد إلى رأي الموافقة الصادر عن اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية، يقوم مكتب المنازعات القضائية بتحرير الشكوى، تحرر الشكوى باستعمال عبارات قانونية متداولة، تسهل مهمة القاضي وتمكنه من استيعاب المصطلحات التقنية الخاصة بالقانون الجبائي، يجب أن تتضمن الشكوى عرضاً وافياً لمختلف الوقائع والوسائل والاستنتاجات التي تثبت نية الغش الضريبي لدى المكلف بالضريبة، وذلك وفقاً للتشريعات المعمول بها.

1_ المعلومات التي يجب أن تتضمنها الشكوى:

يجب أن تتضمن الشكوى:

- الجهة القضائية المرفوعة أمامها الشكوى:

* إما أمام وكيل الجمهورية لدى محكمة ...

* إما أمام عميد قضاة التحقيق لدى محكمة ...

- التعريف بالشخص المسؤول قانوناً عن الشركة:

* الهوية الكاملة⁽¹⁾.

* الصفة.

* العنوان الشخصي والمهني.

* طبيعة النشاط.

* الوضعية تجاه الالتزامات الجبائية (تصريحات وتسديدات) وسوابقه إن دعت الضرورة.

1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، التعلية رقم 03 المؤرخة في 2012/05/02، والمتعلقة بإجراء تسيير المنازعة الجزائية، ص26.

- طبيعة المخالفة.
- مبلغ الضريبة (الحقوق البسيطة، الغرامات مفصلة عن كل سنة على حدا).
- النصوص القانونية التي تم الاستناد عليها من أجل المتابعة الجزائية.
- العبارة المتضمنة التأسيس كطرف مدني.
- التاريخ والتوقيع⁽¹⁾.

2_ الأشخاص الذين توجه ضدهم الشكوى:

ترفع الشكوى ضد:

- الفاعل: إذا ارتكبت المخالفة من طرف شخص طبيعي.
- المتصرفون أو الممثلين الشرعيين للمجموعة إذا ارتكبت المخالفة من طرف شركة أو أي شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص.
- الشريك أو المساهم هو من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك.
- وكل شخص يكشف عنه التحقيق.
- وبانتهاء تحرير الشكوى توقع الشكوى من طرف المدير الولائي قبل إيداعها أمام الجهات القضائية المختصة، ومن أجل ذلك يفوض المدير الولائي صلاحية التمثيل إلى عون أو أكثر من بين الأعوان التابعين لاختصاصه من أجل تمثيل إدارة الضرائب أمام الجهة القضائية المختصة.

ثانيا: مباشرة الإجراءات القضائية

بعد تسلم ملف إيداع الشكوى مرفقا بالشكوى، ممضاة من طرف المدير الولائي، وبالوثيقة المتضمنة رأي الموافقة الصادر عن اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية وكذا بالتوكيل يقوم رئيس مكتب المنازعات القضائية بعد تدوين تاريخ توقيع الشكوى ضمن السجل بتسجيل القضية أمام الجهة القضائية المختصة.

وبعد تسجيل القضية أمام الجهات القضائية المختصة، يقوم رئيس مكتب المنازعات القضائية بما يلي:

- تسجيل القضية ضمن نفس السجل، ومع التأكيد على تاريخ الشكوى، والجهة القضائية التي أودعت أمامها.

- إعداد البطاقة التقنية وإرسالها إلى الإدارة المركزية (مديرية المنازعات)، حيث يجدر التذكير إلى أن مكتب المنازعات القضائية مكلف بإعداد بطاقة تقنية عن كل شكوى تم إيداعها أمام القضاء وإرسالها، مرفقة بملخص عن القضية ونسخة عن الشكوى إلى مديرية المنازعات⁽¹⁾.

المطلب الثاني

قرار مدير الضرائب بالولاية واللجنة الجهوية للجرائم الجبائية

بعد إجراء فحص لملف إيداع الشكوى يبدأ رئيس مكتب المنازعات القضائية بتأسيس التقرير التوجيهي والذي يجب أن يحول إلى الضرائب لاتخاذ القرار، وفي حالة إقراره إيداع الشكوى، يقوم بإرسال اقتراح إيداع الشكوى مرفق بالملف إلى المديرية الجهوية قصد طلب الرأي الموافق للجنة الجهوية للجرائم الجبائية.

الفرع الأول

قرار المدير الولائي للضرائب

يحق للمدير الولائي للضرائب بإعتبره الممثل القانوني لإدارة الضرائب، والحامي لحقوق الخزينة العمومية، والمسؤول الأول عن متابعة و تحصيل الضرائب والرسوم لصالح الإدارة الضريبية، وكذلك بصفته ممثلا للمديرية الولائية وصاحب الاختصاص المطلق في إيداع الشكوى في المجال الجبائي وبالاعتماد على الملفات الخاضعة له، يقوم المدير الولائي للضرائب باتخاذ قرار يتضمن:

_ إما المصادقة على اقتراح إيداع الشكوى وبالتالي إخضاع الملف إلى اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية.

1- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، التعليم رقم 03 المؤرخة في 2012/05/02 المتعلقة بإجراء تسيير المنازعة الجزائرية، ص 27 .

_ إما عدم المصادقة على اقتراح إيداع الشكوى بحجة أن الشكوى غير مؤسسة.
يدون القرار المعلن، المتخذ من طرف المدير الولائي للضرائب، وفي نفس الوثيقة المتضمنة
التقرير التوجيهي.

إذا تضمن هذا القرار عدم إيداع الشكوى، يدون ذلك في تقرير التوجيهي ويحفظ في الملف.
أما إذا تقرر إيداع الشكوى، يرسل تقرير التحقيق المتضمن اقتراح إيداع الشكوى إلى المديرية
الجهوية للضرائب من أجل استصدار رأي مطابق من طرف اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية.
يتم هذا الإرسال وفق نموذج الرأي المطابق.

وفي النهاية هناك ثلاث سلطات تراقب بالتبادل ضرورة السير في هذا الإجراء: إدارة
الضرائب، اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية، النيابة العامة⁽¹⁾.

الفرع الثاني

اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية

لقد تم إنشاء لجنة جهوية مكلفة بإصدار رأي مطابق حول المتابعات الجزائية المقترحة من
طرف مديري الضرائب للولايات وذلك باستثناء المتابعات المتعلقة بالجرائم المتصلة بحقوق الضمان
وحق الطابع، يحدد إنشاء تشكيلة وسير اللجنة الجهوية بمقرر صادر عن المدير العام للضرائب
بتاريخ 26-02-2012 تحت رقم 216.

تدعى هذه اللجنة بـ "اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية".

تحدد طريقة تحضير أعمال هذه اللجنة وسير جلساتها بموجب التعليم رقم 01/وم/م ع ض/م م
الصادرة بتاريخ 29/02/2012.

أولاً: تشكيلة ومهام اللجنة:

تطرقنا من خلال هذا العنصر إلى تشكيلة اللجنة، ومهامها

1- كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص42
. 43.

1_التشكيلة:

تتشكل اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية من:

_ المدير الجهوي للضرائب رئيسا.

_ مدراء الضرائب للولاية التابعون إقليميا للمديرية الجهوية للضرائب، أعضاء يتكفل بأمانة اللجنة

المدير الفرعي المراقبة الجبائية والمنازعات لدى المديرية الجهوية للضرائب

المهام:

يقوم أعضاء اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية بدراسة إيداع الشكاوى المقترحة من طرف مدراء الضرائب بالولاية ويبدون رأيهم فيما يخص.

_ الوقائع التي تدين المكلفين بالضريبة، والتي يجب أن يكون معاقب عليها جزائيا من طرف التشريع الجبائي.

_ معاينة الجريمة التي يجب أن تتم وفق التشريع الجبائي.

_ ملائمة المتابعة الجزائية لا سيما بالنظر إلى مبلغ الدين الجبائي موضوع المتابعة الجزائية⁽¹⁾.

ثانيا: سير عمل اللجنة:

تجتمع اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية بناء على استدعاء من رئيسها مرة واحدة على الأقل خلال ثلاثة أشهر.

يبلغ أعضاء اللجنة قبل ثمانية أيام من تاريخ انعقاد اجتماعها.

يمكن لرئيس اللجنة، في حالة الاستعجال استدعاء الأعضاء لاجتماع غير عادي، وفي هذه الحالة يبلغ أعضاء اللجنة قبل ثمان وأربعين (48) ساعة من تاريخ انعقاد الاجتماع.

_ لا يصح اجتماع اللجنة إلا بحضور ثلثي أعضائها.

_ تقدم لكل عضو حاضر بالاجتماع بطاقة استخلاصية عن كل ملف مبرمج للمعالجة من

طرف اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية.

1- المادة 03 والمادة 07 من المقرر 216، المؤرخ في 26/02/2012، يتضمن إنشاء، تشكيلة وسير "اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية" الصادر عن وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب .

وتوضع الملفات المعنية تحت تصرف أعضاء اللجنة من أجل تمكينهم من الإطلاع عليها أثناء الاجتماع.

والتي تصدر بعد المداولة رأياً معللاً صادر عن أغلبية الأعضاء الحاضرين للجنة الجهوية للجرائم الجبائية وفي حالة تساوي الأصوات، يكون صوت الرئيس مرجحاً.

_ يدون رأي اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية في محضر يمضيه الرئيس ويوقع عليه أثناء الاجتماع كل الأعضاء الحاضرين ويحفظ ملخص عن المحضر بالملف المعني.

يبلغ الرأي المطابق الصادر عن اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية، من أجل التنفيذ إلى المدير الولائي للضرائب المعني.

ما عدا في حالة الاستعجال، يبلغ رأي اللجنة في أجل أقصاه ثمانية أيام من تاريخ نهاية مداوات اللجنة، بالإضافة إلى أنه يجب على المدراء الجهويين للضرائب إرسال تقرير خلال كل ثلاثة أشهر إلى المديرية العامة للضرائب، يتضمن نشاط اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية⁽¹⁾.

ثالثاً: رأي اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية

إن تنظيم هذه اللجنة يرتكز على قاعدتين إجباريتين هما: تلك المتعلقة بعدم جعل هذه الهيئة درجة أولى لتقاضي لتجنب جعل قرارها يشكل سلطة على قاضي الموضوع وتلك المتعلقة بضمان استقلالية هذه اللجنة بالنسبة لإدارة الضرائب.

والرأي الموافق بالمتابعة المقدم من طرف اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية هو وثيقة إدارية وهذه الوثيقة تتضمن كل المؤشرات التي تسمح بضمان انتظام الإجراء المتبع أمام هذه اللجنة⁽²⁾.
تعتبر هذه اللجنة هيئة إدارية مستقلة يقع عليها التزام واحد بعد إخطارها، وهو إعلام المكلف بالضريبة أو برسالة مضمنة ترسل إلى آخر عنوان له أين يمارس نشاطه⁽³⁾.

1- مقرر رقم 216، مؤرخ في 2012/02/26، يتضمن إنشاء، تشكيلة وسير "اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية"، الصادر عن وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

2 – Christian Lopez, Op.cit, p158.

3- Renoud Salomon, Op.cit, p12, 13.

فإدارة الضرائب مرتبطة برأي اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية، والتي تشعرها به دون تسبيب، والمكلف بالضريبة يشعر بالتكلمة المعطاة لقضيته في حالة الرأي الموافق لمباشرة المتابعات الجزائية من قبل مدير الضرائب بالولاية⁽¹⁾.

يمكن أن نقول أن اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية هي هيئة استشارية خاصة بتقديم الرأي إلى إدارة الضرائب حول ملائمة المتابعات وليست درجة أولى للتقاضي، وتبقى إدارة الضرائب هي صاحبة الاستئثار بتقديم الشكوى في مادة الجرائم الجبائية، وهذا يعني أن الإدارة فقط هي من يمكنها تقديم ملفات لهذه اللجنة، أما الملفات المحالة على هذه اللجنة فلا يمكن بلوغها من قبل المكلفين بالضريبة، وهذا يعني أن التقاضي الوجيه لا يمكن أن يطبق أمام هذه اللجنة، والتي تعتبر هيئة استشارية مكلفة بتقديم الرأي إلى مديرية الضرائب وذلك بمناسبة المتابعات⁽²⁾.

إن التظلمات المتعلقة ببطان إجراءات إخطار اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية وأروها يجب أن ترفع قبل كل دفع في الموضوع، ولكن فرص النجاح ضعيفة، لأن الإجراءات أمامها ناقصة الوجيهة وأن هذه اللجنة ليست مجبرة على تسبيب رأيها⁽³⁾.

المبحث الثاني

سحب الشكوى وانقضاء الدعوى الجبائية الجزائية

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

فبالإضافة إلى ذلك يمكن أن تنقضي الدعوى وذلك لعدة أسباب منها التقادم، المصالحة وغير ذلك وهو ما سنتطرق إليه من خلال ما يأتي⁽⁴⁾:

1 – Christian Lopez, Op.cit, p 165.

2– Laurence Vapaille, Op–cit, p440.

3 – Eric Griquel, Op–cit, p02.

المطلب الأول

سحب الشكوى

أجاز المشرع لصاحب الشكوى أن يتنازل عن شكواه ويترتب على ذلك انقضاء الدعوى في حالة سحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة⁽¹⁾.

ومن ثم يجوز لإدارة الضرائب أن تتنازل عن الشكوى بعد تقديمها للنيابة العامة وهذا التنازل يجب أن يكون صريحا إلا انه ليس هناك ما يمنع أن يكون ضمنيا⁽²⁾، وسحب الشكوى يكون من مدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية وهذا ما نصت عليه المادة 104 مكرر بقولها: "يمكن لمدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية واكتتاب جدول استحقاق للتسديد يحدد على النحو الآتي:

أجل التسديد يقدر بستة أشهر عندما يساوي مبلغ الدين الجبائي أو يقل عن عشرين مليون دينار (20.000.000 دج).

أجل التسديد مدته اثنا عشر شهرا، عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي عشرين مليون دينار (20.000.000 دج)، ويقل عن ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج).

أجل التسديد مدته ثمانية عشر شهرا، عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي ثلاثين مليون دينار (30.000.000 دج)، يوقف سحب الشكوى الدعوى العمومية طبقا للمادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية⁽³⁾.

يمكن الإشارة إلى أن الإدارة الجبائية لا يوجد ما يمنعنا في أن نسحب الشكوى في حالة ما إذا تبين لها أنها ارتكبت خطأ في المتابعة أو المحاسبة⁽⁴⁾.

وطلب سحب الشكوى يجب أن يصاغ من طرف المكلف بالضريبة ويرسل مباشرة إلى مدير الضرائب بالولاية، ويجب أن يركز المكلف بالضريبة في طلبه على أنه سدد كل الحقوق والغرامات

1- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 197.

2- عيد الحميد الشواربي، مرجع سابق، ص 174.

3- المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

4- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 199.

محل المتابعة ويضيف كذلك نسخة من جدول التسديد، وبعد استلام هذا الطلب تقوم نيابة مديرية المنازعات بتحويله إلى مكتب المنازعات القضائية، وبمجرد استلام طلب سحب الشكوى يقوم هذا الأخير بتسجيلها في سجل متابعة إيداع الشكوى، ويشير فيها إلى تاريخ وصول طلب السحب، أدلة التسديد، المبلغ الإجمالي للحقوق والغرامات ذات العلاقة⁽¹⁾.

ولا يجوز سحب الطلب بعد تقديمه إلى المحكمة وتحريك الدعوى، ورغم ذلك يوجد استثناء وحيد يجيز ذلك وهو إذا صدر طلب من المدير العام للضرائب بالتنازل عن الشكوى وسحب الطلب وهذا سواء على مستوى التحقيق أو المحاكمة بعد إعطاء المكلف مهلة لتسديد الديون أي ما يسمى بعملية المصالحة⁽²⁾.

الفرع الأول

دراسة طلب سحب الشكوى

بعد تدوين المعلومات الضرورية في السجل، يقوم مكتب المنازعات القضائية بدراسة الطلب والتأكد من المعلومات التالية:

_ المبلغ المسدد يمثل 50% من الحقوق الأصلية والغرامات.

_ جدول استحقاق التسديد مكتتب وفق أحكام المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

_ صحة الوثائق المثبتة للتسديد (يتم التأكد من هذا الإجراء على مستوى قبضة الضرائب المعنية).

_ يقوم رئيس المنازعات القضائية، بعد التأكد من استيفاء الشروط السابقة بإعداد مشروع قرار يتضمن سحب الشكوى، يرسل إلى المدير الولائي من أجل اتخاذ القرار.

1- وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، التعلية رقم 03 المؤرخة في 2012/05/02 ، والمتعلقة بإجراء تسيير المنازعة الجزائرية، ص 25.

2- راضية مشري، مرجع سابق، ص 126.

* قرار سحب الشكوى:

بالاستناد على المعلومات المتوفرة بملف سحب الشكوى، يتخذ المدير الولائي القرار الملائم بشأنه.

_ في حالة قبول الطلب، يقوم المدير الولائي بالتوقيع على قرار سحب.

_ في حالة رفض الطلب، يتم إعداد قرار الرفض ويبلغ إلى المكلف بالضريبة.

الفرع الثاني

إيداع طلب سحب الشكوى لدى الجهة القضائية المتواجدة على مستواها ملف القضية

بعد التوقيع على قرار السحب، يباشر مكتب المنازعات القضائية الإجراءات الضرورية أمام الجهة القضائية المعنية من أجل إتمام إجراءات سحب الشكوى⁽¹⁾.

لهذا الغرض، يقوم مكتب المنازعات القضائية بإعداد سحب الشكوى يوقعه المدير الولائي ويتم إيداعه أمام:

_ وكيل الجمهورية، إذا كانت القضية لا تزال قيد التحري.

_ قاضي التحقيق إذا كانت القضية في مرحلة التحقيق.

_ القاضي المختص إذا كانت القضية قيد الحكم.

تدون هذه المعلومات في سجل إيداع الشكاوى⁽¹⁾.

المطلب الثاني

انقضاء الدعوى الجبائية الجزائية

تنقضي الدعوى وفقا لأحكام القانون لأسباب عامة كوفاة المتهم التقادم العفو الشامل صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي له، كما تنقضي أيضا لأسباب خاصة تتمثل في الصلح و سحب الشكوى.

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

الفرع الأول

الأسباب العامة لانقضاء الدعوى الجبائية الجزائية

تنقضي الدعوى بوفاة المتهم و على المحكمة المطروح عليها النزاع أن تحكم بانقضاء الدعوى كما أن التقادم يؤدي إلى انقضاء الدعوى بالإضافة إلى صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به و إلغاء قانون العقوبات و العفو الشامل.

أولاً: وفاة المتهم المكلف المتهرب

إذا توفي المتهم المتهرب من الضريبة أثناء مرحلة التحقيق، فإن قاضي التحقيق يصدر أمراً بأن لا وجه للمتابعة وتنقضي عندئذ الدعوى العمومية، مع العلم أنها لا تنقضي بالنسبة لشركاء المتوفي إن وجدوا أما إذا توفي المكلف أثناء المحاكمة وقبل صدور الحكم وجب على المحكمة الحكم بانقضاء الدعوى لوفاة المتهم، مع استمرار المحاكمة بالنسبة للشركاء⁽¹⁾.

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

وللإدارة الضريبية قبل صدور حكم الإدانة ضد المتملص من الضريبة أن تلجأ إلى الطريق المدني للمطالبة بحقوقها⁽²⁾.

ثانياً: التقادم

التقادم هو مضي فترة من الوقت على ارتكاب الجريمة محددة بنصوص قانونية يترتب عليها سقوط الدعوى، وعليه، فإن مدة تقادم الدعوى الجبائية تقدر بأربعة سنوات من يوم ارتكاب المخالفة⁽³⁾ وهذا ما تنص عليه مختلف النصوص الضريبية⁽⁴⁾.

1- راضية مشري، مرجع سابق، ص125.

2- فارس السبتي، مرجع سابق، ص253.

3- سليمان بارش، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار الشهاب للطباعة والنشر، باتنة، الجزائر، 1968، ص133.

4- المادة 110، 114، 118، 127، 133 من قانون الإجراءات الجبائية.

فالملاحظ أن قانون الإجراءات الجبائية وردت فيه مدة التقادم بشكل معقد ومختلف حسب نوع الضريبة ونوع المخالفة، كما أن معظمها يتعارض مع مدة التقادم بالنسبة للجنح والتي صار بها قانون الإجراءات الجزائية وهي ثلاث سنوات، وكان الأجدر بالمشرع الجبائي إتباع المشرع الجنائي فيما يخص التقادم وتوحيد مدتها لكي لا يكون هناك أي تعقيدات أو إشكاليات تثار في هذا المجال سواء من الناحية النظرية أو من الناحية العملية⁽¹⁾.

ثالثا: صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به

إن الهدف من تحريك الدعوى العمومية بصفة عامة هو صدور حكم نهائي فيها وبالتالي بلوغ الدعوى غايتها واستنفاد الغرض منها وبالتالي انقضائها طبعاً ولكي يكون للحكم حجية لا بد أن يستنفذ جميع أطوار الدعوى بأن يصبح غير قابل لأية طريقة من طرق الطعن ويشترط في الحكم لكي يكون سبباً في انقضاء الدعوى العمومية أن يكون:

- حكماً قضائياً.

- حكماً نهائياً.

- حكماً قطعياً فاصلاً في الموضوع.

ولكي تكون له حجية لا بد أن يثار في نزاع بين نفس الأطراف ونفس السبب، ووحدة الموضوع والوقائع، وهذا تفادياً لصدور أحكام متعددة ومتناقضة، وذلك للمحافظة على الحريات العامة والاستقرار القانوني⁽²⁾.

رابعا: إلغاء قانون العقوبات

"إنه لا عقوبة ولا جريمة ولا تدبير أمن إلا بنص"⁽³⁾، لذا فإن إلغاء قانون العقوبات يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية وتصبح الأفعال مباحة ويترتب على الإلغاء تطبيق القانون الأحق وبدون إحالة إلى نص خاص لأنه هو الأصلح للمتهم ويترتب عليه حتماً انقضاء الدعوى العمومية.

1- راضية مشري ، مرجع سابق، ص126.

2- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 151.

3- المادة 01 من قانون العقوبات.

وإذا كانت الدعوى لم ترفع إلى القضاء ولم تحرك من النيابة أو تقدم بشأنها أي شكوى الإدارة الجبائية فإنه لا يجوز للنيابة تحريكها وإن كانت طرحت أمام القضاء ولم يحكم فيها فإنه يجب على المحاكم أن تحكم بانقضاء الدعوى العمومية لإنهاء النص التجريمي أما إذا كانت الدعوى صدر فيها أحكام بالإدانة فإنه يوقف تنفيذه⁽¹⁾.

خامسا: العفو الشامل

نصت المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية على انقضاء الدعوى العمومية بالعفو الشامل فالعفو الشامل لا يكون إلا بقانون يصدر من الهيئة التشريعية، ويتعلق بالجريمة بحيث ينزع عنها الوصف الجرمي ويترتب على العفو الشامل عدم جواز تحريك الدعوى العمومية أو توقيفها في أية مرحلة وصلت إليها ما دام لم يصدر فيها حكما باتا نهائيا⁽²⁾.

الفرع الثاني

الأسباب الخاصة

بالإضافة إلى الأسباب العامة لانقضاء الدعوى هناك الأسباب الخاصة وتتمثل في المصالحة وسحب الشكوى.

أولا: المصالحة

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

1- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 152.

2- المرجع نفسه، ص 253.

أما المادة 555 فنصت على أن الغرامات المنصوص إليها في هذا القانون يمكن أن تكون موضوع إعفاءات أو مصالحات، وإن المصالحات التي تتم بين الغدارة والمخالفين لا تصير نهائية إلا بعد مصادقة السلطة المختصة عليها وتكون لقانون القضية المفضية فيما يخص العقوبات⁽¹⁾.

إلا أن التشريع الجزائري يمتاز بشأن المصالحة في الدعوى العمومية بثلاثة خصائص

وهي:

تردد المشرع وتلاعب الإدارة بالمصالحة، وعدم فعالية المصالحة، فتردد المشرع يبدو من خلال انتقال التشريع الجزائري من الإجازة إلى المنع فالإجازة من جديد كما يبدو كذلك من خلال حصر مجال المصالحة، أم تلاعب الإدارة بالمصالحة فإن مجمل النصوص التي تجيز المصالحة على عدم ضبط المسائل العملية المتعلقة بالمصالحة تتفق على إحالة شروط تطبيقها إلى نصوص تنظيمية، وبالرجوع إلى هذه النصوص نلاحظ تماذي الإدارة باعتبارها طرف في المصالحة، في إفراغ المصالحة من جوهرها وتحويلها إلى جزء إداري مقنع ويتجلى ذلك من خلال اشتراط دفع غرامة لا تقل عن الغرامة المقررة قانونا، واعتبار المصالحة عقوبة مع إبعاد القضاء من مسار المصالحة⁽²⁾.

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

وبما أن التشريع الجبائي لم ينص صراحة على استبعاد الصلح في المخالفات الجبائية فإنه يجوز أن تنقضي الدعوى الجبائية الجزائية بالصلح أو المصالحة حتى ولو لم يتم النص عليها صراحة في كل النصوص الجبائية⁽³⁾.

1/ تعريف المصالحة

لم يضع المشرع الجبائي تعريفا للصلح الذي يتم بين لمكلف والإدارة الجبائية والذي تنقضي به الدعوى العمومية، مما أثار إختلافا في تعريفه فيرى البعض أنه وإن كان الصلح الجنائي يشترك

1- المادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة.

2- وفاء شيعاوي، (الأحكام...)، مرجع سابق، ص 252.

3- وفاء شيعاوي، (الأحكام...)، مرجع سابق، ص 252.

مع الصلح المدني في انعقاده بتلاقي إرادة طرفيه (المكلف والإدارة) وتحديد مبلغه بناء على اتفاقهما، إلا أن ذلك يحول دون وجوب التمييز بين الاثنين، ذلك أنه لا يترتب على الصلح الجنائي حسم نزاع مدني وإنما يترتب عليه إنقضاء الدعوى العمومية وتنفيذ العقوبة، ويترتب هذا الأثر على الصلح الجنائي بمجرد تمامه ولو لم تتجه إرادة الطرفين لإنتاجه بخلاف الصلح المدني الذي تتحدد أثاره وفقا لإرادة المتعاقدين⁽¹⁾.

وذهب رأي آخر إلى أن الصلح هو تعبير عن إرادة ينتج آثارها القانونية ويهدف إلى انقضاء الرابطة الإجرائية والخصومة الجنائية وبالتالي هو تصرف قانوني إجرائي من جانب واحد، لأن القانون يحدد دائما أساس التصالح أي المبلغ الواجب دفعه أو الأشياء التي يلزم تسليمها للإدارة ولا دخل للمخالف ولا للإدارة في تحديد أو تعديل تلك الشروط، فالمخالف إما أن يقبلها ويبيدي ذلك في طلبه الذي يبين فيه موافقته على الصلح، أو يرفضها وحينئذ لا يتم التصالح، وتسيير الدعوى في طريقها الطبيعي، فلا تعد بذلك الإدارة طرفا في هذا التصرف فلا يجوز لها أن ترفض طلب التصالح كقاعدة عامة مما ينبني عليه عدم جواز إعتبار هذا النظام تصرفا قانونيا من جانبين⁽²⁾.

كما يرى البعض أن الصلح هو عقد بين طرفين أو اتفاق بين إرادتين على التزامات معينة ومن ثم فإنه لا يمكن فرضه على أي من الطرفين، لأن هذا من شأنه أن يجعل الإرادة مشوية بعيب الإكراه الذي يلابس الصلح وتبعاً يبطله، ورضا المكلف بالصلح يفترض تبعاً تسليمه لمسؤوليته الجنائية عن الفعل المسند إليه، لأنه لو كان يعتقد في برائته فلا محل إطلاقاً لتصاحه، مقابل دفع مبلغ معين لمصلحة الضرائب⁽³⁾.

بالنظر إلى كل ما سبق من تعريفات للصلح فإننا نرى أنه تصرف قانوني إجرائي ملزم لجانبين، فهو يقع بإرادة الطرفين -المكلف وإدارة الضرائب- يلتزم فيه المكلف بمحض إرادته بدفع المبالغ المستحقة، مقابل أن تلتزم الإدارة بسحب الطلب أو التنازل عن الدعوى، ويخضع كليهما في ذلك للنص القانوني الذي يحدد شروط وإجراءات الصلح، ومع ذلك فالمصالحة ليست إجراء مسبق

1- أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص260، 262.

2- أمال عثمان، جرائم التموين، دار النهضة العربية، مصر، 1981، ص173.

3- حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص222.

ملزم للإدارة ولا حق ثابت للمكلف إنما هي مكنة أجازها المشرع للإدارة تمنحها متى أرادت للأشخاص الملاحقين الذين يطلبونها ضمن الشروط المحددة عن طريق التنظيم⁽¹⁾.

2/ مبررات المصالحة

يتميز التصالح الضريبي بخصوصية كبيرة تستند إلى ذاتية القانون واستقلاله الذي ينظمه، مما قد يؤدي إلى الاصطدام بالعديد من المسائل التي لا تقرها التشريعات القانونية - ولا سيما الجزائية- ففي حالة التصالح فإن تحقيق أغراض فرض العقوبة قد لا يكون متحققا بشكل كامل، فإن تحقق الردع الخاص بالمكلف عند دفع المقابل للتصالح الضريبي، فإن الردع العام لن يتحقق ولا سيما من حيث النظرة الاجتماعية العامة للأمر باعتباره عملية شراء من المكلف لحريته في عدم فرض العقوبة الجزائية في حقه⁽²⁾.

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

- تمكين الإدارة الجبائية من تحصيل مبالغ الضريبة وإعتبار هذا الأمر هو الغرض الأساسي، إذ يكون للإدارة الجبائية إمكانية إجراء التصالح الجبائي حتى بعد رفع الدعوى الجزائية، وقبل إصدار الحكم بحق المكلف المخالف.
- تمكين المكلف من تخلصه من أداء العقوبات السالبة لحريته، وف نفس الوقت رده عن طريق فرض مبلغ تصالح الذي يفوق قيمة الضريبة المفروضة عليه.
- تحقيق مبالغ كبيرة للخرينة العامة، مما يشجع الإدارة الجبائية على إجراء التصالح وإرغام المكلفين المخالفين لدفع المبالغ المالية المطلوبة⁽³⁾.

3/ شروط المصالحة

تتميز المصالحة في الجرائم الجبائية بخاصيتين:

1- أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء، دار الحكمة، الجزائر، 1998، ص 239.
2- قيس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 270.
3- وفاء شيعاوي، (الأحكام..) مرجع سابق، ص 256.

أ- أن تصدر من هيئة مختصة:

نظرا لأهمية الصلح وما يترتب عليه من انقضاء الدعوى العمومية والجبائية معا فإن
المشرع أسند اختصاص ذلك للمدير الولائي للضرائب وفقا للأجال المحددة فيها بناء على القيمة
المالية الواجب تسديدها كحقوق ورسوم جبائية المتملص منها والالتزام بها من طرف المتهرب محل
المتابعة.

المدير الولائي النظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تقل عن 250.000دج.

المدير الجهوي النظر في الطلبات المتعلقة بالمبالغ التي تفوق مبلغ 250.000دج.

يجب أن تصادق السلطة المختصة على المصالحة.

ب- اتفاق الطرفين على الصلح:

يجب ان تكون المصالحة باتفاق الطرفين، وهما المكلف المخالف والإدارة الجبائية، دون أن
تكون هذه الأخيرة ملزمة بقبول الطلب المكلف بالمصالحة، لأنه من حقها الرفض ومواصلة السير
في الدعوى الجبائية الجزائية، أما في حالة قبولها فإنها تتفق مع المكلف على وضع رزنامة ليتمكن
من خلالها من سداد ما في ذمتها لها، مقابل سحب الإدارة لطلبها والتنازل نهائيا عن الدعوى⁽¹⁾.

فالإدارة الجبائية لا تفرض مبلغ المصالحة على المتهم بقرار منها لأنه من الواجب على
المكلف بالضريبة سداد ما في ذمته وبالتالي فهي أمر جوازي للإدارة الجبائية إلا أنها إذا ما تم
الاتفاق على وضع رزنامة وتقديم نسخة منها من طرف المدير الولائي للضرائب إلى الجهات
المتعهد بها مواصلة الدعوى العمومية ضده وهذا بطلب من المدير الولائي للضرائب⁽²⁾.

4/ آثار المصالحة:

يترتب على القيام بالمصالحة عدة آثار بالمكلف وبإدارة الضرائب.

أ- بالنسبة للمكلف

- تنقضي الدعوى بالنسبة للمكلف المخالف بجريمة معينة ولنشاط معين.

1- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 269.

2- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 269.

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

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

- إذا كانت الجريمة التي تصالح المخالف بشأنها تتضمن فترات زمنية مختلفة تكون كل منها تشكل جريمة منفصلة فإن الدعوى تنقضي عن الجريمة المتصالح عنها في الفترة الزمنية الواقع عليها التصالح فقط، دون الفترات الأخرى التي تكون صالحة لإقامة دعوى و إنزال عقوبة⁽¹⁾.

ب- بالنسبة لإدارة الضرائب

باعتبار أن المخالفات الجمركية تشبه المخالفات الجبائية من حيث الآثار السلبية التي تضر بالخزينة العامة، فإن آثار المصالحة في الجرائم الجبائية تماثل تلك المتعلقة بالجرائم الجمركية فإنه يترتب على المصالحة استيفاء إدارة الضرائب حقها في الضريبة والتعويضات والمستحقات من المكلف طبقا لما اتفق عليه بموجب المصالحة، وبذلك لها الحق في اتخاذ كافة الإجراءات للتحصيل كالحجز على منقولاته وأمواله بالبنوك حجز تحفظي وغيرها من الإجراءات⁽²⁾.

ثانيا: سحب الشكوى

من أهم الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية التنازل عن الدعوى بسحب الشكوى إذا كان شرطا لازما للمتابعة، أي إذا كان تحريك الدعوى متوقف على تقديم شكوى من الشخص

1- أحسن بوسقيعة، (المنازعات..)، مرجع سابق، ص240.

2- وفاء شيعاوي، (الأحكام..)، مرجع سابق، ص263، 264.

المضرور ولا نعتقد أن المشرع يقصد الشكوى فحسب إنما يقاس نفس الكلام على الطلب الذي يقدم من هيئة إدارية.

1/ حق السحب أو التنازل

الأصل أن صاحب الحق التنازل عنها، إلا أنه لا يوجد أي نص في النصوص الضريبية يجيز سحب الطلب أو التنازل عته بعد تحريك أو رفع الدعوى العمومية الجبائية، وعليه لا نستطيع أن نطبق ما ورد في القانون الجنائي على ما لم يرد في القانون الجبائي.

ويرى البعض أنه إذا كانت هناك متابعة بناء على شكوى من إدارة الضرائب خطأ فإن الأمر لا يتزك للقضاء لمعالجة القضية وإصدار الحكم المناسب.

غير أننا نرى أنه يمكن للإدارة الجبائية سحب طلبها والتنازل عن دعواها وبالتالي انقضاء الدعوى العمومية استنادا على المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية التي تخولها الحق في طلب تحريك الدعوى العمومية وبالتالي من يملك هذا الحق يملك التنازل عنه، وبذلك لا يمكنها إيقاف الدعوى من جديد⁽¹⁾.

2/ شروط التنازل

رغم إقرارنا بحق الإدارة الجبائية في سحب طلب تحريك الدعوى إلا أننا نرى بأنه لا يكون حق سحب طلبها حقا مطلقا وتلقائيا، إنما يجب أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

- أن يكون مكتوبا ومبررا لأنه صادر من هيئة عامة.
- ان يصدر التنازل ممن يملك حق تقديم الطلب أي من المدير العام للضرائب.
- ان يتم التنازل عن الدعوى وسحب الطلب على مستوى التحقيق أو المحاكمة، ويكون هذا التنازل إما:

- غير مشروطا إذا اكتشفت الإدارة الجبائية أن المتابعة قد تمت بناء على معلومات غير صحيحة وأن المكلف لم يرتكب أي جريمة جبائية.

- أو مشروطا أي بعد إعطاء المكلف مهلة لتسديد الديون، وفقا لما يسمى بعملية المصالحة.

1- أحسن بوسقيعة، (المنازعات..)، مرجع سابق، ص27.

3/ آثار التنازل

- يقتصر التنازل عن الطلب على الوقائع التي كانت محلا للطلب دون غيرها من الوقائع ولو كانت مرتبطة بها.

- يشمل التنازل كل الدعوى، فيعد التنازل بالنسبة لأحد المتهمين تنازلا بالنسبة لباقي شركائه.

- يترتب على التنازل انقضاء الدعوى بقوة القانون وبالتالي لا يمكن تقديم طلب جديد ولو بظهور وقائع وأدلة جديدة.

والمقصود بسحب الشكوى الواردة في نص المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية هي أن الدعوى قد رفعت واتخذت فيها إجراءات المتابعة بعد ان يتم البحث أو التحقيق مع صاحب الحق والمشكو منه وعليه فإن المشرع منع النيابة من تحريك الدعوى العمومية في المادة الضريبية إلا بناء على شكوى من لإدارة الجبائية⁽¹⁾.

وسحب الشكوى يجب أن يكون صريحا وواضحا لا لبس فيه وإن كان بعض الفقهاء قد أخذوا بالتنازل الضمني عن الشكوى والذي يفيد في غير الشبهة على أن الشاكي قد أعرض عن شكواه.

إلا أن هذا الإجراء يمكن أن يطبق في الجرائم التقليدية كالزنا فسحب الشكوى من طرف الزوج المتضرر أو في جرائم السرقة بين الأقارب بتنازل الضحية عن شكواه في الجلسة أو في أي مرحلة من مرحلة سير الدعوى ، إلا أنه في المجال الضريبي ما دام المشرع يشترط تقديم شكوى بصفة دقيقة ومنتظمة وواضحة ومدعمة بالأدلة وموقعة وبها ختم المدير الولائي للضرائب فإن سحب الشكوى من الأولى والأخرى بنفس الطريقة بواسطة طلب مكتوب مع توضيح أسباب سحب الشكوى كأن تكتشف الإدارة الجبائية أن المتابعة وتقديم الشكوى بناء على معلومات خاطئة ويجب أن يكون سحب الشكوى من نفس الجهة التي تقدمت بها ونفس المسؤول.

وإذا كان من الناحية النظرية للإدارة الجبائية الحق في سحب الشكوى بناء على نص المادة 06 من ويترتب على ذلك انقضاء الدعوى العمومية والجبائية فإنه من الصعب تجسيد ذلك عمليا أمام الجهات القضائية بعد تحريك الدعوى ومدد ذلك أن المشرع لم ينص على المصالحة في جل القوانين الجبائية ما عدا قانون الضرائب غير المباشرة، وبالتالي فلو كانت المصالحة جائزة بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾.

وبالتالي فإن كانت هناك متابعة بناء على شكوى من إدارة الضرائب خطأ يترك الأمر القضاء معالجة القضية بإصدار الحكم المناسب.

ولكن مع ذلك ما دامت الدعوى الجبائية لا يتم تحريكه من النيابة إلا بناء على شكوى من الإدارة الجبائية وكذا نص المادة 6 قانون إجراءات جزائية يجيز صراحة أن سحب الشكوى يترتب عليه وضع حد للدعوى وبالتالي تنتضي الدعوى العمومية وكذلك عدم وجود أية نصوص في التشريع الجبائي وكذلك قانون الإجراءات الجبائية تمنع إجراء مصالحة بصراحة النص فإنه لا مانع لسحب الإدارة الجبائية للشكوى شريطة أن تكون مكتوبة ومبررة وخاصة إذا اكتشفت الإدارة الجبائية أن المتابعة تمت بناء على معلومات خاطئة للشخص المكلف بالضريبة أو بعد دفع المكلف بالضريبة للحقوق والرسوم المتملص منها بناء على رزنامة⁽²⁾.

وعليه لمجرد حصول التنازل عن الشكوى أو سحبها إذا كان القانون ينص على ذلك فلا يمكن إقامتها أو تقديمها من جديد بعد سحبها وبذلك تنص المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت شرط لازما للمتابعة⁽³⁾.

نستج من خلال دراستنا لهذا الفصل أن تحريك الدعوى الجبائية الجزائية هو ملك لإدارة الضرائب دون سواها، فبالرغم من أن النيابة العامة هي صاحبة تحريك ومباشرة الدعوى العمومية بشأن أية جريمة يصل إلى علمها نبأ وقوعها، إلا أنه في مجال الدعوى الجبائية يشترط تقديم طلب

1- فارس السبتي، مرجع سابق، ص 269.

2- حسن صادق المرصفاوي، مرجع سابق، ص 107.

3 - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 269.

من مصلحة الضرائب، فلا يجوز لها أن تباشر أي إجراء أو أن تحرك دعوى دون تقديم طلب من إدارة الضرائب، وعلة ذلك إمكانية حصول تفاهم بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة.

الختمة

خاتمة:

إن الضرائب تشكل مصدرا تمويليا هاما بالنسبة للدولة، وهي تشكل المورد الأول بالنسبة للخزينة العامة، الأمر الذي يؤكد أهمية الرقابة على هذا المجال واعتبار أي تهرب من دفع الضرائب مهما قلت قيمتها نزيفا لموارد مالية من الخزينة العامة، مما يحتم إيجاد طرق للتصدي لهذه الظواهر التي أصبحت جرائم معاقب عليها، ولن يتأتى ذلك إلا بتكثيف الرقابة في إطار نصوص قانونية والتي يجب أن تكون واضحة وفي متناول المعنيين حتى يتسنى حماية موارد الدولة.

وتعد جرائم الغش الضريبي من أبرز الجرائم في المجال الاقتصادي، وأن التملص من دفع ما يجب على ممارسي مختلف النشاطات الاقتصادية والتجارية وغيرها يشكل عبء على عاتق إدارة الضرائب. إن المكلف بالضريبة ذو الأفق الضيق، سوف يجتهد ويبدل قصارى جهده لأجل إخفاء مصادر دخله، وما تدر عليه من أرباح، الأمر الذي يدفع المشرع إلى مقابلة هذا السلوك غير المسؤول بوسائل ردع تحول بين هذا النوع من المكلفين بالضريبة وبين ما ينوون التوصل إليه، فيلجأ إلى أدواته الفعالة، فيجرم بعض الأفعال التي يأتيها المكلف بالضريبة، ويقرر العقاب لكل من تسول له نفسه اقترافها. وقد يبدو للوهلة الأولى شدة العقوبات التي نص عليها القانون الضريبي - والتي أحال فيها على قانون العقوبات - وهي تطبق ليس فقط على المكلفين بالضريبة وعلى وكلائهم بل وعلى موظفي إدارة الضرائب أنفسهم، ولكن ما يخفف من جسامة هذه العقوبات هو أنه نادرا ما يلجأ إليها، ويرجع السبب في ذلك إلى تعدد الإجراءات التي يجب أن تتخذ قبل تحريك الدعوى العمومية.

النتائج

- إن الأصل في التشريع الضريبي هو حرية الإدارة الضريبية في أن تطلب من النيابة العامة رفع الدعوى الجنائية ضد المكلف بالضريبة الذي يخالف أحكام القانون الضريبي، وهي قاعدة عامة في التشريع الضريبي، لم يرد عليها استثناء، ويرجع السبب في ذلك إلى أن إدارة الضرائب هي الأجدر من غيرها في تقدير ما إذا كان من صالح الجماعة مباشرة الدعوى الجنائية من عدمه.

- تهدف القسوة النسبية في العقوبات الضريبية لردع المتهربين من أداء الضريبة والمتسترين عليهم، وذلك حتى يتمكن المجتمع من توفير الإيرادات اللازمة لتغطية احتياجاته في ظل نظام تكافلي بين أفرادهم مهما تفاوتت قدراتهم المادية.

- للجنة الجهوية للمخالفات الجبائية مهمة واحدة وهي مراقبة السلطة التقديرية لإدارة الضرائب، وهذا يتطلب استقلاليتها بالنسبة لإدارة الضرائب، ولكن بالرجوع إلى تشكيلتها فهي لا تعد سلطة إدارية مستقلة.

- يؤخذ على اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية نقص الشفافية في طريقة عملها، واختيار الملفات المحالة إليها من قبل إدارة الضرائب غير شفاف أيضا.

وعلى ضوء هذه النتائج نوصي بتعديل تشكيلة اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية بحيث تصبح سلطة إدارية مستقلة، بالإضافة إلى توضيح كيفية عمل هذه اللجنة.

الملاحق

نسخة عادية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

باسم الشعب الجزائري

قرار جزائي

وزارة العدل

مجلس قضاء: قالمة

الغرفة الجزائرية

رقم الملف: 12/0

رقم الفهرس: 12/0

تاريخ القرار: 12/12/02

بالجلسة العلنية المنعقدة بمقر مجلس قضاء قالمة بتاريخ الثاني من شهر ديسمبر سنة الفين و اثني عشر للظرف في قضايا الجنح والمخالفات

رئيسا
مستشارا
مستشارا مقرر
نائب عام
أمين الضبط

برئاسة السيد (ة): عولمي يحي
وعضوية السيد (ة): منصر لطيفة
وعضوية السيد (ة): هانف الزهرة
وبمحضر السيد (ة): حمادي جمال
وبمساعدة السيد (ة): العايب صالح

صدر القرار الجزائي الآتي بيانه
السيد النايب العام - مدعي باسم الحق العام
من جهة

النيابة ضد /

مرجع

1 (مديرية الضرائب قالمة

عازب -ة

طبيعة الجرم /
استرجاع دعوى بعد الخبرة

مرجع

2 (النيابة

عازب -ة

من جهة ثانية

مرجع ضده غير موقوف معتبر حاضر

1 (من مواليد: ... بن: تبسة
2 (من ابن: ... و ... عازب -ة
... الساكن: ...

من جهة أخرى

** بيان وقائع الدعوى **

بتاريخ 23-06-2010 تقدمت المديرية الولائية للضرائب بقالمة ممثلة بواسطة مديرها ممثلة بالاستاذ سعدان يوسف بشكوى امام السيد وكيل الجمهورية لدى محكمة قالمة ضد المسمى بصفته مسير شركة ذات المسؤولية محدودة ... عن التهرب الضريبي من مفادها ان المشكو منه مدين لدى قباضة الضرائب ماونة بمبلغ اجمالي قدره 2288432 دج و 183074520 دج حقوق التسجيل 43768630 دج عقوبة التأخير ورغم محاولة الشاكية لتحصيل الضريبي الا انها باءت بالفشل .
تابعت النيابة العامة لدى محكمة قالمة المتهم ... بجنحة التهرب الضريبي طبقا للمادتين 303 و 407 من قانون الضرائب المباشرة .
احيل المتهم على المحكمة قسم الجنح وفقا لاجراءات الاستدعاء المباشر المنصوص عليها في المادتين 439 و 440 قانون اجراءات جزائية .

بتاريخ 06-01-2011 اصدرت محكمه قائمه حتما عسب ابدانيا حصوري سيروب في الدعوى العمومية بادانة المتهم بجنحة الترهيب الضريبي طبقا لنص المادتين 303 و 407 من قانون الضرائب المباشرة وعقابا له الحكم عليه بعام حبسا نافذا و 100.000 دج غرامة نافذة وفي الدعوى المدنية قبول تاسيس الضحية كطرف مدني و ف بالموضوع الزام المحكوم لعليه بادانة للطرف المدني مبلغ 10.000 دج تعويض الحكم المذكور استأنفه المتهم والنيابة العامة بتاريخ 07-03-2011 وصدر القرار المؤرخ في 09-10-2011 فهرس رقم 11/04341 رقم جدول 11/01634 الذي قضى قبل الفصل في النزاع تعيين الخبير مهناوي نور الدين الكائن مقر عمله بسوق اهراس واسناده مهمة الاطلاع على الملف الجبائي الخاص المتهم المسير للشركة ذات المسؤولية المحدودة المتهرب من ادائه كضريبة لفائدة مديرية الضرائب بقائمة مع تحديد السنوات المتهرب منها بدقة كافية وقد اعد الخبير الاستاذ مهناوي نور الدين تقرير خبرته وادعه لدى امانة ضبط المجلس بتاريخ 03 افريل 2012 تحت رقم 12/56 وبناء عليه جدولت النيابة العامة القضية لجلسة 03*06-2012 ثم اجلت لعدة اسباب وصدر فيها القرار بجلسة 02-12-2012 .

**** وعليه فإن المجلس ****

بعد تلاوة التقرير الكتابي
بعد الاطلاع على ملف الدعوى وتقرير الخبرة
بعد الاطلاع على المواد 416 وماي ليها من ق ا ج
بعد الاطلاع على المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 407 من نفس القانون من حيث الشكل :
حيث ان استرجاع الدعوى بعد الخبرة استوفى الاوضاع الاجرائية المحددة قانونا مما يتعين قبوله من حيث الموضوع :
حيث ان المتهم المسترجع ضده توبع وادين بجنحة التهرب الضريبي طبقا لنص المادة 303 والمادة 407 من قانون الضرائب المباشرة وعوقب بعام حبس نافذ ومئة الف دج غرامة نافذة .
حيث ان المتهم لم يحضر جلسات المجلس وقد تاسس الاستاذ كرميش في حقه وطلب اجلا باعتبار المتهم في حالة مرضية وبعد تمكنه منه لم يحضر باقي الجلسات مما يتعين محاكمته اعتباري حضوري
حيث ان المرجع مديرية الضرائب بقائمة تاسس في حقه الاستاذ سعدان ولم يبدي طلباته في الدعوى .
في الدعوى العمومية :
حيث تبين للمجلس من خلال محاضر التحري الاولى وكذا تصريحات الطرفين امام المحكمة وامام المجلس عند نظر دعوى الاستئناف ان المتهم يمارس نشاط تجاري يتمثل في الاستيراد والتصدير المواد الكهرو منزلية وله رقم جبائي يتمثل في 1234567890 وقد طالبت مديرية الضرائب بمبلغ 2288432 دج .
حيث كان المتهم قد نازع في المبلغ المطالب به كما دفعت ادارة الضرائب بعدم الاختصاص النوعي باعتبار الجرم جنائية ليس جنحة الامر الذي جعل المجلس يقضي بندب خبير واسناده مهمة تحديد الوعاء الضريبي للمتهم بالتهرب .
حيث ان الخبير الاستاذ مهناوي خالص في تقريره ان المبلغ الرئيسي المستحق يقدر ب 1.579.715.20 دج وان مبلغ غرامات التاجير يقدر ب 727.966.30 ومن ثمة فان المبلغ الاجمالي يقدر ب 2.307.681.50 دج .
حيث تبين للمجلس ان المتهم امتنع عن تسديد المبلغ الضريبي المفروض عليه تسديده والمقدر ب 2.307.681.50 دج رغم سعي ادارة الضرائب لتحصيله حسب الانذارات المرفقة بملف

الدعوى مما يثبت سوء نيته ومحاولته للتملص من هذا الالتزام المسحق لإدارة الضرائب
يكون مركباً لجرم التهرب الضريبي .
حيث وبما ان قيمة الضريبة لم تتجاوز الحد الأدنى في تكييف الجنايات فانها تدخل في اطار
الجنح وينعزلت معها استبعاد الدفع بعدم الاختصاص النوعي لعدم وجاهيته .
حيث ولذلك فان محكمة اول درجة اصابت بقضائها بادانة المتهم بجنحة التهرب الضريبي بعد
ان ثبت قيامه بالامتناع عن دفع مستحقات ادارة الضرائب ومحاولته بطرق تدليسية التملص منها
رغم المطالبة لها من طرف الضحية طبقا للمادة 303-407 كما اصابت في تقدير العقوبة مما
ينعزلت تأييد حكمها .

في الدعوى المدنية :

حيث ان تاسس الضحية مديرية الضرائب امام المحكمة كطرف مدني استوفى الاوضاع
الاجرائية المقررة قانونا
حيث ان الطرف المدني طالب بالتعويض وقضت به المحكمة بمبلغ 100.000 دج لم يبدي
الطرفين طلبات ودفوعا بشأنه مما يتعين تأييد الحكم في هذا الشق ايضا .
حيث ان المصاريف القضائية على المتهم المدان .

** هذه الأسباب **

قرر المجلس قرارا علنيا معتبر حضوريا نهائيا
من حيث الشكل : قبول الترجيع شكلا بعد الخبرة .
من حيث الموضوع : في الدعوى العمومية : تأييد الحكم المستأنف
في الدعوى المدنية : تأييد الحكم المستأنف ،
المصاريف القضائية على المحكوم عليه مع تحديد مدة الاكراه البدني بحدها الاقصى .
بذا صدر القرار وافصح بهتهجها لجلسة استئنافات الجرح لمجلس قضاء قلمة .

أمين الضبط

الرئيس (ة)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

قالمة في:

إلى السيد: وكيل الجمهورية لدى محكمة قالمة

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب عنابة
مديرية الضرائب لولاية قالمة

الموضوع: شكوى جزائية من أجل تهمة التهرب الضريبي

المرجع: المادتان 303 و 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

لفائدة : مديرية الضرائب لولاية قالمة ممثلة في مديرها، الكائن مقرها بنزل المالية، طريق سدراتة قالمة
ضد:

- حيث أن المشكو منه يمارس نشاط تجارة بالجملة ، بحي
- حيث أن المشكو منه مدان لدى قبضة مركز الضرائب – قالمة - بمبلغ إجمالي قدره:
- حيث أن المكلف قد اتخذت ضده إجراءات المتابعة لتحصيل الدين الجبائي دون جدوى.
- حيث أن هذه الوقائع تشكل جنحة خاصة بالتهرب الضريبي المنصوص عليها بموجب المواد: 303 و 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- لذلك فإن مديرية الضرائب لولاية قالمة تتقدم بهذه الشكوى مع التأسس كطرف مدني.

لهذه الأسباب

نلتمس من سيادتكم الموقرة ما يلي :

- قبول الشكوى وتحريك الدعوى العمومية من أجل الغش الضريبي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب عنابة
مديرية الضرائب لولاية قالمة

تقرير

(رفع دعوى قضائية في مجال التأسيس)

تعيين المكلف:

- الإسم واللقب:
- مولود بتاريخ:
- النشاط: تجارة بالجملة
- رقم التعريف الإحصائي:
- عنوان النشاط:
- عنوان الإقامة الشخصي:

معاينة المخالفة:

- المصلحة المعاينة للمخالفة: مركز الضرائب
- طبيعة المخالفة: التملص من الضريبة باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة

الإخضاعات:

مبلغ الحقوق الرئيسية: دج مبلغ عقوبات التأسيس: دج المجموع: دج

رأي رئيس مكتب المنازعات القضائية:

رأي نائب مدير المنازعات:

قرار مدير الضرائب:

تقرير توجيهي

(التحايلات المتعلقة التحصيل)

- العضوية والصفة الكاملة للشخص القانوني المسؤول عن الشركة ..
- رقم التعريف الضريبي: (NIF)
- النشاط التجاري واسم الشركة:
- العنوان الشخصي والمهني
- تسجيل المخالفة (إجراءات التحصيل القسري / حجز / بيع / بطلان.
- غير موجود بمحل الإقامة او تنظيم حالة العسر.
- الوثائق المرفقة مع الملف.....ضع علامة في الخانة المناسبة.

مستخرج الضرائب.

إشعار بالدفع.

تنبيه.

إشعار إلى الغير الحائز.

اشعار الحجز.

مخضّر احتياج.

وثائق اخرى

الشكاوى المقترحة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

باسم الشعب الجزائري

حكم

بالجلسة العلنية المنعقدة بمقر محكمة قالمة بتاريخ: الرابع عشر من شهر أكتوبر سنة ألفين و ثلاثة عشر
النظير في قضايا الجناح
برئاسة السيد (ة): قطوش الزبير رئيسا
وبمساعدة السيد(ة): بلفارك نورالدين أمين ضبط
وبحضور السيد(ة): ضويو عادل و وكيل الجمهورية

رقم الجدول: 13/02879
رقم الفهرس: 13/05966
تاريخ الحكم: 13/10/14

استدعاء مباشر

صدر الحكم الجزائي الآتي بيانه بين الأطراف التالية
السيد وكيل الجمهورية مدعيا باسم الحق العام.
من جهة

النيابة ضد /

فيصلي نادية
رواقدية عبد الحميد
عياط جمال

الطرف المدعي /

1 : (المديرية الولائية للضرائب بقالمة ممثلة في شخص ممثلها
القانوني
الساكن :
بمساعدة الأستاذ(ة): سعادن يوسف

طبيعة الجرم /

التهرب الضريبي

ضد /

1 : (فيصلي نادية
من مواليد: 1968/03/07 بـ لخزارة
ابن: مصطفى و عمائرية عائشة متزوج (ة)
الساكن : حي شبحاوي العيد رقم 32 بلخير قالمة
بمساعدة الأستاذ(ة): صالحى ابراهيم

2 : (رواقدية عبد الحميد
من مواليد: 1954/02/20 بـ لخزارة
ابن: علاوة و نموشي الزهرة متزوج (ة) ، سائق
الساكن : حي شبحاوي العيد بلخير قالمة
بمساعدة الأستاذ(ة): صالحى ابراهيم

3 : (عياط جمال
من مواليد: 1970/08/03 بـ عين مخلوف
ابن: محمد الدراجي و عياط حدة متزوج (ة)
الساكن : حي النخلة برحال عنابة
بمساعدة الأستاذ(ة): بوفرصادة عبد الرزاق

من جهة اخرى

بيان وقائع الدعوى

- حيث أن المتهمين فيصل فيصلي نادية و رواقدية عبد الحميد و عياط جمال متابع لارتكابه منذ زمن لم يمضي عليه أمد التقادم بعد بدائرة اختصاص محكمة قالمة و مجلس قضاء قالمة جرم التهرب الضريبي الفعل المنصوص و المعاقب عليه بنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

- حيث أنه أحيلت القضية على المحكمة بموجب إجراءات الاستدعاء المباشر طبقا للمادة 164 من قانون الاجراءات الجزائية بموجب قرار غرفة الاتهام المؤرخ في 2013 /688 .
- حيث يستخلص من ملف الدعوى أنه بتاريخ 2010-03-29 اودعت المديرية الولائية للضرائب بقالمة شكوى لدى وكيل جمهورية المحكمة عن جرم التهرب الضريبي ضد فيصل فيصلي نادية و رواقدية عبد الحميد و عياط جمال لممارستها نشاط البيع للمواد الغذائية بالجملة ببلدية بلخير و انها مدينة لمصالحهم ب 3221015500 دج و لتحصيله حاولت بكل الطرق لكن بدون جدوى كما انها لم تقم باي تصريح جبائي و بسماع المشكو منها صرحت انا كانت تمارس نشاط البيع بالجملة للمواد الغذائية خلال سنة 1997 و زوجها رواقدية عبد الحميد من يقوم بجميع المعاملات التجارية لأنها اعدت له وكالة توثيقية و عند دخوله السجن سنة 2002 اعدت وكالة اخرى الى عياط جمال ليقوم مقامها في المعاملات التجارية و كانت تعتقد انه يقوم بدفع الضرائب لكنها تفاجأت باستدعائها من طرف مديرية الضرائب و انها مدينة بالمبلغ المذكور اعلاه و قامت بفسخ الوكالة و طالبت بفسخ السجل التجاري الا ان الطلب قوبل بالرفض لعدم سداد المبلغ .

تابعت النيابة المشكو منها بجرم التهرب الضريبي و احوالت القضية على غرفة التحقيق بسماع المتهمة انكرت التهمة الموجهة اليها متمسكة بسابق تصريحاتها المدلى بها امام الضبطية القضائية .

بموجب امر صادر بتاريخ 2013-03-30 امر قاضي التحقيق بتوجيه الاتهام لكل من رواقدية عبد الحميد و عياط جمال على اساس تهمة التهرب الضريبي طبقا للمادة 303 و 407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

بسماع رواقدية عبد الحميد صرح انه كان فعلا يمارس نشاطا تجاريا من بين 98 الى غاية 2000 كوكيل عن زوجته فيصل فيصلي نادية لممارسة نشاط البيع لمواد غذائية بالجملة كما انه اوكل عياط جمال من اجل تسيير النشاط المذكور و تسديد حقوق الضريبة لمدة 10 اشهر و بسبب عدم تسديد الضريبة فسخ عقد الوكالة امام نفس الموثق حريدي غير انه بقي يمارس النشاط باسم زوجته التي قامت بفسخ الوكالة سنة 2005 و اودعته لدى قابض الضرائب بقالمة .
و بسماع عياط جمال انكر الجرم المتابع به مصرحا انه خلال شهر نوفمبر 2000 الى غاية شهر جانفي 2002 اعدت له فيصل فيصلي نادية وكالة و انه كان يقوم باخراج البضاعة بطلب من زوجها بعدما يدفع له ثمن نقل البضاعة و ان لا يمارس اي نشاط تجاري
امر السيد قاضي التحقيق بنذب الخبير سطور مقداد المختص محافظ المحاسبات و خلص في تقريره ان المبلغ الاجمالي للضرائب المستحقة 32084517,09 دج .

- حيث أن المتهمة فيصل فيصلي نادية حضرت الجلسة و انكرت الجرم المتابعة به و صرحت انها اوكلت بموجب عقد توثيقي زوجها رواقدية عبد الحميد لممارسة نشاط تجاري في بيع المواد الغذائية بالجملة و بعد دخول زوجها المؤسسة العقابية اوكلت بموجب عقد توثيقي كذلك عياط جمال للقيام بنفس المهام لكنها تفاجأت عند مراسلة مديرية الضرائب انها مدينة لهم بمبلغ 3221015500 دج .

- حيث أن المتهم رواقدية عبد الحميد حضر الجلسة و انكر الوقائع المنسوبة إليه فعلها و صرح انه قام بنشاط البيع بالجملة كوكيل عن زوجته لكنه بعد دخوله السجن اوكل عياط جمال للقيام بنفس المهام لكن هذا الاخير لم يكن يسدد الضرائب للمديرية
- حيث أن المتهم عياط جمال حضر الجلسة و انكر الوقائع المنسوبة إليه فعلها و صرح انه لم يقم بتسيير النشاط التجاري فقط نقل البضائع بطلب من رواقدية دون العمل بالسجل التجاري

- حيث ان دفاع الطرف المدني الأستاذ سعدان التمس دفع مبلغ الدين المقدر ب 3221015500 دج
- حيث أن ممثل الحق العام التمس 03 سنوات حبس نافذ و 100000 دج غرامة مالية نافذة اتجاه المتهم رواقدية عبد الحميد و عام حبس نافذ و 100000 دج اتجاه المتهم عياط جمال و 06 اشهر و 100000 دج اتجاه فيصللي نادية .
- حيث أن دفاع المتهمين فيصللي نادية و رواقدية عبد الحميد الأستاذ صالح التمس البراءة لموكليه واحتياطيا أقصى ظروف التخفيف .
- حيث أن دفاع المتهم عياط جمال الأستاذ بوفرسادة التمس البراءة لموكله واحتياطيا أقصى ظروف التخفيف .
- حيث أن الكلمة الأخيرة منحت للمتهمين طبقا للمادة 353 من قانون الإجراءات الجزائية ووضعت القضية للنظر للنطق بالحكم الآتي بيانه :

****وعليه فإن المحكـمة****

- بعد الاطلاع على أحكام المواد: 212 - 213 - 214 - 215 - 216 - 333 - 335 - 347 - 368 - 379 - 342 - 285 - 286 من قانون الإجراءات الجزائية .
- بعد الاستماع إلى المتهمين .
- بعد الاستماع إلى النيابة في طلباتها.
- بعد الاستماع إلى دفاع المتهمين .
- بعد إعطاء الكلمة الأخيرة للمتهمين طبقا للمادة 353 من قانون الإجراءات الجزائية بعد النظر قانونا .
- حيث يستخلص من ملف القضية والمناقشات التي دارت بالجلسة أنه بتاريخ 2010-03-29 اودعت المديرية الولائية للضرائب بقالمة شكوى لدى وكيل جمهورية المحكمة عن جرم التهرب الضريبي ضد فيصللي نادية و رواقدية عبد الحميد و عياط جمال .
- حيث ان ممثل مديرية الضرائب صرح ان المتهمة فيصللي نادية مارست نشاط البيع للمواد الغذائية بالجملة ببلدية بلخير و انها مدينة لمصالحهم ب 3221015500 دج و لتحصيله حاولت بكل الطرق لكن بدون جدوى كما انها لم تقم باي تصريح جبائي سواء المتهمة او رواقدية جمال او من بعده عياط جمال .
- حيث ثبت للمحكمة ان المتهمين امتنعوا عن دفع المبالغ المالية لمديرية الضرائب و ذلك بعدم الادلاء بالتصريحات الدورية سواء الشهرية او الثلاثية او السنوية و عدم الادلاء برقم الاعمال المحقق و بحجم النشاط .
- حيث ان المتهمين امتنعوا عن تسديد مبلغ 4462158,83 دج لسنة 1998 و مبلغ 7291218,00 دج لسنة 1999 و مبلغ 3393608,00 دج لسنة 2000 و مبلغ 1700222,11 دج لسنة 2002 اي بمجموع 16847206,94 دج .
- حيث ان السجل التجاري باسم فيصللي نادية فانها تعد المسئولة عن كل النشاطات الخاصة بالبيع بالجملة في السنوات التي ثبت من خلال مراسلات مديرية التجارة انها تمارس النشاط التجاري - حيث ان المتهم .
- حيث ان جرم التهرب الضريبي ثابت اتجاه المتهمين مما يتعين التصريح بادانتهم بالجرم المتابعين به و عقابهم طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
- حيث أن المصاريف القضائية يتحملها المتهمون المدانون طبقا للمادة 367 من قانون الإجراءات الجزائية و تحدد مدة الإكراه البدني طبق للمواد 600 و 602 من قانون الإجراءات الجزائية .

في الدعوى المدنية:
- حيث ان الطرف المدني تأسس مدنيا طبقا لنص المادتين 02 و 03 من قانون الإجراءات
الجزائية مما يتعين التصريح بقبول التأسيس شكلا .
- حيث انه مع قيام المسؤولية الجزائية للمدنيين فان المحكمة ترى طلبات الطرف المدني مؤسسة
قانونا .

****ولهذه الأسباب****

حكمت المحكمة حال فصلها في قضايا الجرح علنيا ابتدائيا حضوريا :
- إدانة المتهمين: فيصلي نادية و رواقدية عبد الحميد و عياط جمال بجرم التهرب الضريبي و
عقابهم طبقا للمادة:303 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بـ03 سنوات حبس نافذ و
مليون دينار غرامة مالية نافذة .
- و تحميلهم المصاريف القضائية المقدرة بـ800 دج ، مع تحديد مدة الإكراه البدني بحدها
الأقصى.
في الدعوى المدنية:
الزام المتهمين بالتضامن دفع مبلغ 3221015500 دج للطرف المدني المديرية الولائية
للضرائب بقالمة .

أمين الضبط

الرئيس (5)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

قائمة في:

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب
لمديرية الجهوية للضرائب عنابة
مديرية الضرائب لولاية قالمة

إلى السيد:

رئيس اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية

الموضوع : طلب رأي مطابق من أجل إيداع شكوى جزائية

قضية: فنيديس رضوان، تجارة بالجملة للمواد الغذائية، حي شنيشن رقم: 15 قالمة
المراجع : - المواد 14، 17، 21، 26 و 29 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة، على
التوالي للمواد: 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 119 من قانون
التسجيل، 34 من قانون الطابع، 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و 534 من
قانون الضرائب غير المباشرة.
- المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012
- المقرر رقم: 216 المؤرخ في: 2012/02/26 المتضمن إنشاء، تشكيلة وسير اللجنة
الجهوية للمخالفات الجبائية.
المرفقات : ملف كامل

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

نسخة عادية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

باسم الشعب الجزائري

حكم

مجلس قضاء: قالمة
محكمة: قالمة
قسم الجنح

بالجلسة العلنية المنعقدة بمقر محكمة قالمة بتاريخ: العاشر من شهر جويلية سنة ألفين و أربعة عشر
النيابة العامة في قاضي الجنح
برئاسة السيد (ة): عوادي أسماء رئيسا
وبمساعدة السيد(ة): بورمانه زينب أمين ضبط
وبحضور السيد(ة): بادي أسامة وكيل الجمهورية

رقم الجدول: 14/
رقم الفهرس: 14/
تاريخ الحكم: 14/07/10

تحقيق

ص صدر الحكم الجزائري الآتي بيانه بين الأطراف التالية
السيد وكيل الجمهورية مدعيا باسم الحق العام.
من جهة

النيابة ضد /

الطرف المدني /

1 (: مديرية الضرائب بقالمة ممثلة في شخص
الساكن : مقر مديرية الضرائب بقالمة
بمساعدة الأستاذ(ة): سعدان يوسف

طبيعة الجرم /
التهرب الضريبي

ضد /

1 (: من مواليد: :
ابن: و
الساكن : بشارع
متهم :
غانب
موقوف

من جهة اخرى

بيان وقائع الدعوى

- حيث أن المتهم متابع من طرف النيابة بجنحة التهرب الضريبي الفعل المنصوص و المعاقب عليه بنص المادة 303 و 305 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة وذلك منذ زمن لم يمض عليه أمد التقادم القانوني بدائرة اختصاص محكمة قالمة و مجلسها القضائي.
- حيث أن المتهم أحيل على المحكمة، فرع الجنح عن طريق إجراءات التحقيق طبقا للمواد 164 من قانون الإجراءات الجزائية، بناء على أمر الإحالة الصادر عن السيد قاضي التحقيق في 15 جوان 2014 وذلك للإجابة عن الوقائع المنسوبة إليه.
- حيث أن وقائع القضية تتلخص في أنه و بتاريخ 17 ديسمبر 2013 تقدمت مديرية الضرائب لولاية قالمة بشكوى ضد المسمى على اعتبار أنه تملص من الدفع التام للضريبة و ذلك باستناعه عن التسديد رغم الإعدارات و المتابعات المتخذة ضده، و انه مدين بمبلغ 10827906 د ج فاصل 25 سنتيم، و بموجب طلب افتتاحي لإجراء تحقيق مؤرخ في 24 مارس 2014 تابعت نيابة محكمة قالمة المسمى بتهمة التهرب الضريبي طبقا

للمواد 303 فقرة 1 و 305 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و بسماع الطرف المدني أمام السيد قاضي التحقيق صرح أنه الممثل القانوني لمديرية الضرائب، و أن المشكو منه في حالة تهرب ضريبي بالمبلغ المذكور أعلاه، و ذلك إثر نشاطه لشركة ذات المسؤولية المحدودة المتخصصة، و لدى استجواب المتهم أمام السيد قاضي التحقيق لدى الحضور الأول و في الموضوع صرح أنه سنة 2005 أنشأ الشركة، و أن شريكه باعتباره خبير في المحاسبة كلفه هو للتعامل مع مديرية الضرائب، و أنه لم يدفع أي مبلغ لمديرية الضرائب رغم أنه كان يتلقى إنذارات و تنبيهات على اعتبار أنه لم يبدأ النشاط فعلا.

- حيث أن المتهم تغيب عن جلسة المحاكمة ولا يوجد بالملف ما يفيد تسلمه للاستدعاء بصفة شخصية مما يتعين القضاء في غيبته طبقا للمادة 346 من قانون الإجراءات الجزائية .
- حيث أن الطرف المدني تغيب عن المحاكمة و قد تأسس في حقه الأستاذ سعدان يوسف والذي رافع و التمس إفادة موكله بمبلغ بلغ 10827906 د ج فاصل 25 سنتيم، كتعويض .
- حيث أن النيابة التمس إدانة المتهم و معاقبته ب 5 سنوات حبسا نافذة و 100 ألف دينار جزائري غرامة نافذة .
- حيث أن القضية وضعت في النظر لجلسة 10 جويلية 2014 وذلك للفصل فيها طبقا للقانون.

****وعليه فإن المحكمة****

- بعد الإطلاع على ملف الدعوى.
- بعد الإطلاع على المواد 439،440 من قانون الإجراءات الجزائية .
- بعد الإطلاع على المادة 303 و 305 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
- بعد النظر قانونا.
- 1- في الدعوى العمومية:
 - حيث تبين للمحكمة من خلال الاطلاع على ملف الدعوى و ما تضمنته محاضر الضبطية القضائية من تصريحات للأطراف ، أن التهمة ثابتة في حق المتهم انطلاقا من تصريحات الممثل القانوني للطرف المدني أمام الضبطية القضائية و كذا أمام السيد قاضي التحقيق، والتي أكد من خلالها أن المتهم قام بالتلمص من مبلغ الضريبة المقدر ب 10827906 د ج فاصل 25 سنتيم، إضافة لاعتراف المتهم صراحة أمام السيد قاضي التحقيق بتلمصه من مبلغ الضريبة و أنه لم يدفع أي مبلغ لمديرية الضرائب رغم أنه كان يتلقى إنذارات و تنبيهات على اعتبار أنه لم يبدأ النشاط فعلا، و عليه فإن المحكمة تصرح بثبوت أركان الجريمة في حقه و بالنتيجة بالتصريح بإدانته و معاقبته طبقا للقانون.
- 2- في الدعوى الجبائية:
 - (أ) في الشكل: حيث أن تأسس الضحية مدنيا جاء وفقا للإجراءات المقررة قانونا ليتعين قبله شكلا.
 - (ب) في الموضوع: حيث أنه و بثبوت الخطأ الجزائي في جانب المتهم فإن طلب الطرف المدني في التعويض يعد طلبا مؤسس قانونا طبقا للمادة 124 من القانون المدني تطبيقا لأحكام المسؤولية التقصيرية و نظرا لارتباط الدعويين المدنية و الجزائية في قضية الحال ليتعين قبول طلبه مع إرجاع المبلغ المطالب به للحد المعقول و المتناسب و حجم الضرر و تمكنه من مبلغ 10827906 د ج فاصل 25 سنتيم.
 - حيث أن المصاريف القضائية تقع على عاتق المتهم المدان طبقا للمادة 367 من قانون الإجراءات الجزائية مع تحديد مدة الإكراه البدني بحدها الأقصى طبقا للمواد 600 و 602 من نفس القانون.

****ولهذه الأسباب****

حكمت المحكمة حال فصلها في قضايا الجرح علنيا إبتدائيا حضوريا للطرف المدني و غيابيا

- للمتهم
- 1 - في الدعوى العمومية :
- التصريح بإدانة المتهم:
بجناحة التهرب الضريبي طبقا للمواد: 303 فقرة 1
و305 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة و عقابا له الحكم عليه بثلاث(03) سنوات
حسبا نافذا و مائة الف (100.000 دج) غرامة نافذة.
- 2 - في الدعوى الجبائية :
- في الشكل : قبول تاسس مديرية الضرائب بقالمة مدنيا .
- في الموضوع : الزام المحكوم عليه بادائه للطرف المدني مبلغ 10.827.906.25 دج عشر
ملايين وثمان مائة و سبعة و عشرون الف و تسع مائة و ستة دينار جزائري فاصل 25 سنتيم
مع تحميل المتهم المدان بالمصاريف القضائية و المقدرة بـ800 دج ، و تحديد مدة الاكراه البدني
بحدها الاقصى .

أمين الضبط

الرئيس (ة)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب
اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية
كتابة اللجنة

رأي المطابق بخصوص المتابعة الجزائية
رقم..... ، بتاريخ

إن اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية ؛

- بناء على المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة و المتممة للمادة 104 قانون الإجراءات الجبائية ؛
- بمقتضى المقرر رقم 216 المؤرخ في 26-02-2012، المتضمن إنشاء ، تشكيلة و سير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر 2006 ، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ؛
- بمقتضى القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق لـ 21 فيفري 2009 ، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ؛
- بناء على التقرير المحرر عن طرف مديرية الضرائب لولاية ، بتاريخ ، التي تتضمن إقتراح المتابعة الجزائية ضد السيد ، المقيم ب..... ، الممارس للنشاط ، لارتكابه جنحة ، الفعل المعاقب عليه بموجب المواد من قانون
- بناء على طلب استصدار الرأي المطبق للجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المقدم من طرف مدير الضرائب لولاية.....

ومن خلال اجتماعها المنعقد بمقر المديرية الجهوية للضرائب الكائن ب..... ، بتاريخ..... ؛
وبعد اكتمال النصاب بحضور كل من :

- السيد : ، المدير الجهوي للضرائب بصفته رئيسا للجنة ؛
- السيد : ، مدير الضرائب لولاية بصفته عضوا ؛
- السيد : ، مدير الضرائب لولاية بصفته عضوا ؛
- السيد : ، مدير الضرائب لولاية بصفته عضوا ؛
- السيد : ، مدير الضرائب لولاية بصفته عضوا ؛
- السيد : ، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية و المنازعات لدى المديرية الجهوية للضرائب ، بصفته كاتب اللجنة.

وبعد مصادقة أعضاء اللجنة بالأغلبية ؛

تقرر إصدار الرأي المطابق التالي

.....
.....

رئيس اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

باسم الشعب الجزائري

حكم جنائي

بالجاسسة العننية المنعقدة بمحكمة الجنايات بمجلس قضاء قالمة بتاريخ السابع والعشرون من شهر جوان سنة ألفين وإثنى عشر

تحت رئاسة السيد (ة): بن زبوشي عبد الجليل (رتبة رئيس غرفة)
ويعضوية السيد (ة): خشانة لزهرة (مستشار)
ويعضوية السيد (ة): بوقرة ميروك (مستشار)
ويعضوية السيد (ة): كريبس نبيل
و بحضور السيد (ة): بوعقال فيصل
وبمساعدة السيد (ة): العايب صالح

رئيسا
عضوا
عضوا
مخلفين
نائب عام
أمين الضبط

بعد الإطلاع على القرار الصادر بتاريخ 2010/08/02 بمجلس قضاء قالمة
غرفة الاتهام والقاضي بتوجيه الاتهام النهائي ضد المتهم:

1: متهم غير موقوف معتبر حاضر

من مواليد: عازب
ابن: عازب
الساكن: ولاية قالمة

المتهم ب: // جنابة التهرب الضريبي
دنيا للمواد: المادة 303 - 01 فقرة 4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

السؤال: 1

هل المتهم: المولود في ولاية قالمة لأبيه ... ولامه ...
جزائري الجنسية، الساكن في ...
التهرب الضريبي أي تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في أقرار وعاء ضريبي يفوق مبلغ مليون دينار جزائري إضرارا بمديرية الضرائب بقالمة وذلك خلال سنة 2008 بقالمة، وعلى أي حال منذ زمن لم تمض عليه مدة التقادم المسقط بعد بدائرة اختصاص محكمة الجنايات لمجلس قضاء قالمة، الفعل المنصوص والمعاقب عليه بنص المادة 303 - 01 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمعدل والمتمم بقانون رقم 16/11 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011.

الجواب: 1

نعم بالأغلبية.

سؤال طرح من طرف محكمة الجنايات أثناء المداولة بقاعة المداولات يتعلق بظروف التخفيف.

السؤال: 2

هل المتهم: المذكورة هويته وعنوانه في السؤال الأول يستفيد من ظروف التخفيف المنصوص عليها في المادة: 53 من قانون العقوبات؟

الجواب: 2

لا بالأغلبية.

وقائع المرافعات

وبناء عليه:

فإن محكمة الجنايات المشكلة من قضاة ومحلفين .
بعد الاستماع الى التماسات ممثل النيابة العامة الذي التمس عقوبة (10) سنوات حبسا نافذا

وزارة العدل

مجلس قضاء : قالمة

محكمة الجنايات

رقم الجدول: 12/000

رقم الفهرس: 12/000

تاريخ الحكم: 12/06/27

رقم الجدول: 12/000

رقم الفهرس: 12/000

وواحد مليون دج غرامة نافذة .
بعد الاطلاع على ورقة الاسئلة والاجوبة عنها.
بعد الاطلاع على المواد : 303 - 1فقرة 03 من قانون الضرائب المباشر.
بعد الاطلاع على المادة: 53 من قانون العقوبات.
بعد الاطلاع على المواد: 284 و مابعداها و 309، 310، 367 ، 600 ، 602 من قانون
الاجراءات الجزائية.

***** لــــهذه الــــأسباب *****

قضت محكمة الجنايات غيابيا بإدانة المتهم : بجنحة الغش و التهرب
الضريبي الفعل المنصوص و المعاقب بالمادة : 303 / 03 من قانون الضرائب المباشرة و
عقابا له الحكم عليه بسنتين حبسا نافذا و مليوني (2.000.000 دج) غرامة نافذة .
مع تحميله بالمصاريف القضائية ، و تحديد مدة الإكراه البدني بحددها الأقصى .

أمين الضبط

الرئيس (ة)

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المصادر

1_ النصوص القانونية

- 1- القانون 91-25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون الرسم على القيمة المضافة، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2016.
- 2- القانون رقم 90-36 المؤرخ في 21/12/1991 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم، جريدة رسمية العدد 57، 1990.
- 3- قانون الإجراءات الجبائية (المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22/12/2001) المتضمن قانون المالية لسنة 2002 معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2016.
- 4- قانون رقم 14-01 المؤرخ في 04/02/2014 المعدل و المتمم للأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون العقوبات، جريدة رسمية العدد 07 2014.
- 5- قانون الإجراءات الجزائية، الصادر بموجب الأمر رقم 15_02 المؤرخ في 23 جويلية 2015 المعدل والمتمم للأمر رقم 66_155 المؤرخ في 08 جوان 1966، جريدة رسمية العدد 40، لسنة 2015.
- 6- الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة سنة 2016.
- 7- الأمر رقم 76-105، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون التسجيل، معدل و متمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2016
- 8- الأمر 76-103، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الطابع، معدل ومتمم إلى غاية قانون المالية لسنة 2016.

2- النصوص التنظيمية:

- 1- مقرر 216، المؤرخ في 26/02/2012، يتضمن إنشاء، تشكيلة وسير "اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية" الصادر عن وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب .
- 2- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات التعليمية رقم 03 المؤرخة في 02/05/2012 والمتعلقة بإجراء تسيير المنازعة الجزائية.

ثانيا المراجع

1 المؤلفات

أ - باللغة العربية

- 1- أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء، دار الحكمة، الجزائر، 1998.
- 2- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص (جرائم ضد الأشخاص والأموال وبعض الجرائم الأخرى)، دار هومة، الجزء الأول، الطبعة السادسة، الجزائر، 2013.
- 3- القاضي غسان رباح، قانون العقوبات الاقتصادي، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الثانية، 2004.
- 4- أمال عثمان، جرائم التموين، دار النهضة العربية، مصر، 1981.
- 5- بارش سليمان، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار الشهاب للطباعة والنشر باتنة، الجزائر، 1968.
- 6- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، لبنان، 1994.
- 7- حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، ط1، مصر، 1963.
- 8- زكريا محمد بيومي، موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له، النسر الذهبي للطباعة، توزيع مكتبة شادي، مصر، الطبعة الأولى، 2006.
- 9- سليم صمودي، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والفرنسي، دار هومة.
- 10- طالب نوع الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، 1990.
- 11- عبد الحميد الشواربي، الجرائم المالية والتجارية، منشأة المعارف، مصر، 1989.
- 12- عبد الله هلال، الاستخلاص الجبري في المادة الجبائية تونس. 2008.
- 13- عصام بشور، المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة الثانية، مطبعة طربين، سوريا، 1978.
- 14- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائريدار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية 2011.

- 15- قيس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
- 16- كمال حمدي، جريمة التهريب الجمركي وقرينة التهريب، منشأة المعارف، الإسكندرية، دون تاريخ نشر.
- 17- كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 18- محمد سعيد وهبة، صور التهرب الضريبي، الطبعة الأولى، مصر، 1963.
- 19- محمد فهمي مرسي، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العلمية، - القاهرة، 1999.
- 20- محمود مصطفى، الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 1953.
- 21- نبيل صقر، الوسيط في شرح العقوبات الخاصة (الجريمة الضريبية و التهريب)، دار الهدى، الجزائر، 2016.
- 22- نسرين عبد الحميد، الجرائم الاقتصادية التقليدية والمستحدثة، المكتبة الجامعية الحديثة، مصر، 2009.

ب- باللغة الأجنبية:

- 1- Abdelkader Bouderbail،La fiscalité à la portée de tous étude historique،Les impôts et Taxes،Contentieux formulaire،1987،3^é Editin avec mise à jour،La mission des livres،Alger.
- 2- Cristian Lopez، droit pénal fiscal،lextenso،edition paris،2012.
- 3- Eric Guquet، Droit fiscal، N28، 12 Juillet 2007.
- 4- Genevieve Giudicelli delage، droit pénal des affaires، 3^{eme} édition، dalloz، paris، 1996.
- 5- Jacque Grosclaude et philippe marchessou، droit fiscal générale، .dalloz، 8^e édition، paris، 2011.
- 6- Martinez Jean claud، la fraud fiscal، 1^{er} édition prese universitaire de France، Paris،1978.
- 7- Renaud salomon، Droit pénal fiscal، revue du droit fiscal N5، 2 fivrier 2012، 123، Paris.

8- Sihem Ahmed : albertimi (jean-mariq) lescique d'economie dalloz, 1999.

9- Tadel Bruot la fraude fiscale, 1974, librairies techniques, paris.

ثالثا: المقالات

1- باللغة العربية:

1- أحسن بوصقيعة، خصوصية إجراءات متابعة الجريمة الجبائية وقمعها، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 8 ماي 1945، يومي 21 و 22 أبريل 2008.

2- راضية مشري، إجراءات المتابعة في جريمة التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، قسم العلوم القانونية والإدارية، يومي 12 و 22 أبريل 2008.

3- مجلة المحكمة العليا، العدد الأول، 2009.

4- مريم فلكاوي، سياسة العقاب في المجال الجبائي، الملتقى الوطني الثاني حول الإجراءات الجبائية، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 8 ماي 1945، يومي 21 و 22 أبريل 2008.

2/ باللغة الأجنبية:

¹ - Laurence Vapaille، de la définition des sanction fiscales administratives et pinal par le juge et l'administration, Revue tunisienne de fiscaliti, Imprimerie Man et Co, Tunisie, 2002, p445.

رابعا: الرسائل العلمية

1- أطروحات الدكتوراه

1- أحمد فنيديس، إجراءات الرقابة الضريبية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص مؤسسات دستورية وإدارية، عنابة، 2014.

2- وفاء شعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010.

2 -مذكرات الماجستير:

1- رضا بوعزيزي، التهرب الضريبي في الجزائر، (1992، 1996)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، الجزائر، 1999.

2- محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية مذكرة شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997.

3- نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم جنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، سنة 2013.

4- وفاء شيعاوي، جريمة التهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، تخصص قانون أعمال، جامعة عنابة، كلية الحقوق، 2002.

خامسا: قرارات المحكمة العليا:

1- المحكمة العليا، غرفة الجناح والمخالفات، القرار رقم 297983 الصادر بتاريخ 2005/10/26، نشرة القضاء، العدد 65.

2- المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، القرار رقم 690357، المؤرخ في 2010/07/22، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 2001.

3- المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، القرار رقم 695221 الصادر بتاريخ 2010/10/21، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 2010.

4- المحكمة العليا، الغرفة الجنائية، القرار رقم 716337، المؤرخ في 2011/01/20، مجلة المحكمة العليا، العدد الثاني، 2012.

5- محكمة قالم، قسم الجناح، الحكم رقم 13/02879 الصادر بتاريخ 2013/10/14، غير منشور.

الفهرس

فهرس المحتويات:

01		المقدمة
05	الجرائم الجبائية وعقوباتها	الفصل الأول
06	الجرائم الجبائية	المبحث الأول
07	أنواع الجرائم الجبائية	المطلب الأول
07	الجريمة العامة للغش الضريبي	الفرع الأول
07	مفهوم الغش الضريبي	أولاً
09	أسباب الجريمة العامة للغش الضريبي	ثانياً
17	أشكال الغش الضريبي	ثالثاً
20	جريمة نقل تقييدات حسابية وهمية والوساطة	الفرع الثاني
22	الجريمة الخاصة لكل ضريبة	الفرع الثالث
23	جريمة الاعتراض اتجاه الضريبة	الفرع الرابع
23	الاعتراض على الرقابة	أولاً
24	الاعتراض على دفع الضريبة	ثانياً
24	أركان الجرائم الجبائية	المطلب الثاني
24	أركان الجريمة العامة للغش الضريبي	الفرع الأول
25	الركن المادي	أولاً
30	الركن المعنوي للجريمة	ثانياً
32	أركان جريمة نقل تقييدات حسابية وهمية	الفرع الثاني
32	الركن المادي	أولاً
33	الركن المعنوي	ثانياً
33	أركان الجريمة الخاصة لكل ضريبة	الفرع الثالث
33	الركن المادي	أولاً

34	الركن المعنوي	ثانيا
34	أركان جريمة الاعتراض اتجاه الضريبة	الفرع الرابع
34	الركن المادي	أولا
35	الركن المعنوي	ثانيا
35	العقوبات الجزائية الجبائية	المبحث الثاني
35	العقوبات الأصلية	المطلب الأول
36	عقوبات الفاعل الأصلي	الفرع الأول
37	عقوبات الفاعل الأصلي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	أولا
38	في مادة الرسم على القيمة المضافة	ثانيا
38	في قانون الضرائب غير المباشرة	ثالثا
39	في قانون التسجيل	رابعا
39	في قانون الطابع	خامسا
40	عقوبات الشريك	الفرع الثاني
41	وقوع فعل مجرم ومعاقب عليه	أولا
41	وقوع الاشتراك بإحدى الصور المبينة في قانون العقوبات	ثانيا
41	قصد الاشتراك	ثالثا
42	العقوبات في حالة العود	الفرع الثالث
43	العقوبات الجزائية التكميلية	المطلب الثاني
44	العقوبات الجزائية التكميلية التي يجب النطق بها من قبل القاضي	الفرع الأول
44	العقوبات الجزائية التكميلية المطبقة آليا	الفرع الثاني
46	المتابعة الجزائية للمكلف بالضريبة العشاش	الفصل الثاني
47	تحريك الدعوى الجبائية الجزائية	المبحث الأول
48	إيداع الشكوى	المطلب الأول

49	اقتراح المتابعة الجزائية	الفرع الأول
50	في مجال الوعاء	أولا
50	في مجال التحصيل	ثانيا
50	تكوين ملف إيداع الشكوى	الفرع الثاني
51	مصالح الوعاء	أولا
51	مصالح التحصيل	ثانيا
52	مصلحة الرقابة الجبائية	ثالثا
52	مصالح الضمان	رابعا
54	تكوين ملف إيداع الشكوى من طرف مصالح المديرية الولائية للضرائب	الفرع الثالث
54	تسجيل الملف	أولا
55	دراسة ملف إيداع الشكوى	ثانيا
56	تأسيس التقرير التوجيهي	ثالثا
56	تحرير الشكوى ومباشرة الإجراءات القضائية	الفرع الرابع
56	تحرير الشكوى	أولا
58	مباشرة الإجراءات القضائية	ثانيا
58	قرار مدير الضرائب بالولاية واللجنة الجهوية للجرائم الجبائية	المطلب الثاني
58	قرار المدير الولائي للضرائب	الفرع الأول
59	اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية	الفرع الثاني
60	تشكيلة ومهام اللجنة	أولا
60	سير عمل اللجنة	ثانيا
61	رأي اللجنة الجهوية للجرائم الجبائية	ثالثا
62	سحب الشكوى وانقضاء الدعوى الجبائية الجزائية	المبحث الثاني
63	سحب الشكوى	المطلب الأول
64	دراسة طلب سحب الشكوى	الفرع الأول

65	إيداع طلب سحب الشكوى لدى الجهة القضائية المتواجد على مستواها ملف القضية	الفرع الثاني
66	انقضاء الدعوى الجبائية الجزائرية	المطلب الثاني
66	الأسباب العامة لانقضاء الدعوى الجبائية الجزائرية	الفرع الأول
66	وفاة المتهم المكلف المتهم	أولا
67	التقادم	ثانيا
67	صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به	ثالثا
68	إلغاء قانون العقوبات	رابعا
68	العفو الشامل	خامسا
68	الأسباب الخاصة	الفرع الثاني
68	المصالحة	أولا
74	سحب الشكوى	ثانيا
78		الخاتمة
		الملاحق
		قائمة المراجع
		الفهرس