

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية  
الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 8 ماي 1945 - قالمة -



قسم قانون أعمال

قسم العلوم القانونية والإدارية

مذكرة مكملة لمتطلبات لنيل شهادة الماستر في القانون

## خصوصية الجريمة الضريبية في القانون الجزائري

إشراف الأستاذة:

فلكاوي مريم

إعداد الطلبة:

زميتي دنيا زاد

حمدي برهان

### أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
مقيمي ريمة	أستاذ محاضر أ	جامعة قالمة	رئيسا
فلكاوي مريم	أستاذ محاضر أ	جامعة قالمة	مشرفا ومقررا
بوزيتونة لينة	أستاذ مساعد ب	جامعة قالمة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2023-2024م



# الشكر



قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: " من اصطنع إليكم معروفاً فجازوه فإن عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى يعلم أنه قد شكرتم فإن الله شاكرٌ يحبُّ الشاكرينَ " "اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه على أن يسرت لنا انجاز هذا العمل.

نتقدم بجزيل الشكر والعرفان وخالص الدعاء إلى أستاذتنا الدكتورة المشرفة: « فلكاوي مريم » «لصبرها معنا طيلة هذا المشوار وعلى المعاملة الطيبة والجهد الذي بذلته معنا من خلال نصائحها وتوجيهاتها العلمية القيمة والتي كانت تحرص على كل الأمور مهما بلغت دقتها ... جزاها الله كل خير.

كما نتوجه بخالص شكرنا وامتناننا إلى جميع أساتذة قسم الحقوق والعلوم السياسية دون استثناء، الذين رافقونا خلال مشوارنا الجامعي.

وفي الختام نشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو من بعيد حتى لو بكلمة طيبة.

" بارك الله فيكم، جعلها الله في ميزان حسناتكم، وجعل الله الجنة مأواكم".

" من الدنيا زاد  
وإبرهات "

# الاهداء



بعد بسم الله الرحمن الرحيم ( يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ )  
المجادة 11.

"اللهم كما أنعمت فزد وكما زدت فبارك و كما باركت فتمم وكما أتممت فنثبت "

يقال ( مَنْ جَدَّ وَجَدَ وَمَنْ سَارَ عَلَى الدَّرْبِ وَصَلَ وَخَيْرَ السُّبُلِ سَبِيلَ الْعِلْمِ )

الحمد لله أولاً وآخراً

"وماتوفيقى إلا بالله"

بفضل الله تعالى أتممت إعداد مذكرة تخرج للحصول على شهادة ماستر قانون أعمال

"أهدي تخرجي

إلى من كللها الله بالهبة والوقار إلى من علمتني العطاء بدون انتظار "أمي حبيبتي"

و ملجأى

إلى من وهبني القوة و الشجاعة إلى من علمني الصبر دون فشل "أبي" ملجأى و

مسندي الذي لا يميل .

إلى كل عائلتي وزملائي و صديقاتي و إلى كل من ساعدني لإتمام المذكرة وخاصة

الدكتورة "تجار لويزة " جزاك الله كل خير.

دنيا زاد

# الاهداء

إلى

أمي...

أبي..

أخواتي..

إلى الأصدقاء..

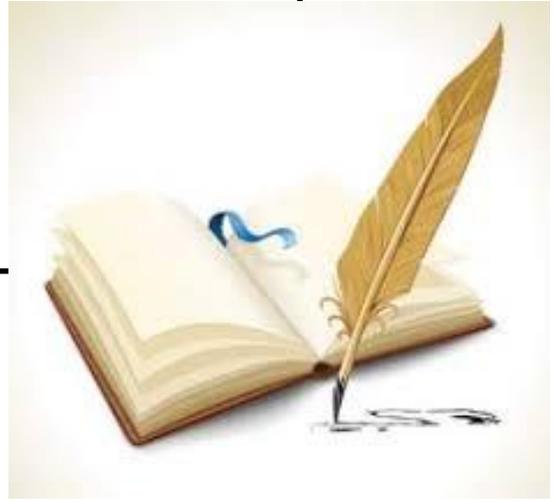
إلى رفقاء الطريق..

إلى كل التفاصيل الأخرى في الحياة...

بورهان



المقدمة



## مقدمة:

تختلف الدول في تطورها الاقتصادي وحجم استثماراتها وقوتها الاقتصادية والمالية، رغم ذلك تتفق جميعا في كون الضريبة تحث أهم مصادر تمويل خزنتها العامة، مما جعل المجال الضريبي يشهد تطورا كبيرا في الفكر المالي الحديث وبات بدورها وسيلة فعالة لتشجيع النمو الاقتصادي للدولة. الجزائر من بين الدول التي ركزت جل اهتمامها على الضريبة كمورد هام لتغطية نفقات الدولة، لذا فرضت الدول على كل شخص كان معنوي أو طبيعي الالتزام بدفعها.

والجريمة الضريبية هي سلوك يرتكبه المكلف الخاضع للضريبة بهدف عدم دفع الضريبة كليا او جزئيا متبعا في ذلك أساليب مخالفة للقانون، هذه الأساليب التي تؤثر سلبا على مداخيل الدولة وعلى اقتصادها، الأمر الذي استوجب التصدي لهذه الظاهرة أو على الأقل التخفيف من حدتها، وقد سلط المشرع الجزائري عقوبات صارمة وردعية ضد الجرائم الضريبية لحماية اقتصاد الدولة من خلال تخصيص مختلف النصوص القانونية، سواء على مستوى القواعد العامة، أو النصوص الضريبية.

تكمّن أهداف دراسة موضوع الجريمة الضريبية وفي معرفه خصوصية الجريمة الضريبية في القانون الجزائري، إضافة إلى كونها تؤثر على التنمية الاقتصادية للدولة، ولعل أن الهدف الأسمى هو توعية المكلفين وحثهم على أداء واجباتهم تجاه الخزينة العمومية خاصة الأشخاص المعنوية الخاصة التجارية لأن ذلك له أثر كبير للحد من هذه الجريمة.

ومن أجل ذلك ارتئنا الى طرح الإشكالية التالية:

### فيم تتمثل مظاهر العناية التشريعية التي خص بها المشرع الجزائري الجريمة الضريبية؟

إن أهمية دراسة خصوصية الجريمة الضريبية في القانون الجزائري تكمن في المكانة التي تحتلها الضريبة الضرائب والحاجة التشريعية التي يفرضها واجب مكافحتها والوقاية من ارتكابها، كما أنها من أخطر الجرائم اضرارا بمالية الدولة وسياساتها واقتصادها.

أسباب اختيار الموضوع: هناك دوافع موضوعية وأخرى ذاتية

الدوافع الموضوعية: تمثلت في:

- التعريف بالجريمة الضريبية والتعرف وعلى الطابع الخاص التي تتميز به عن باقي الجرائم، من حيث إظهار المشكلات التي تثيرها القوانين الضريبية من تفريد العقوبة وكيفية محاولة المشرع تصدي لمختلف الجرائم الضريبية.

الدوافع الذاتية:

- تعلق موضوع الدراسة بالجانب الجنائي للأعمال والميول الشخصي لهذا النوع من التخصص والتعزيز وتقوية معارفنا في هذا الميدان.

- اختيارنا لموضوع خصوصية الجريمة الضريبية في القانون الجزائري جاء في إطار الدراسات المقترحة من لجنة التكوين، والأساتذة المشرفة، كونه يتماشى والمتطلبات التشريعية التي تحتاج للإثراء والتعديل **أهداف الدراسة:** نسعى في دراستنا إلى معرفة مفهوم خصوصية الجريمة الضريبية وأركانها وأنواعها ودور المشرع في الحد من هذه الجريمة عبر تقرير جزاءات ردية من شأنها الحد منها محاولين بذلك إثراء مكتبة الكلية بمراجع جديدة متعلقة بخصوصية الجريمة الضريبية في القانون الجزائري

### الدراسات السابقة:

- دراسة دكتوراه قام بها الباحث " شرفاوي نصر الدين بعنوان: " خصوصيات الجريمة الضريبية ، أطروحة دكتوراه، جامعة بن يوسف بن خدة ، كلية الحقوق، الجزائر

- دراسة دكتوراه قام بها الباحث "سيد عمر محمد" بعنوان: " جريمة الغش الجبائي، حيث خصص هذا الباحث في هذه الدراسة أنواع الجرائم الضريبية، جريمة الغش والتهرب الضريبي الجامعة والكلية والسمة، مع إبراز العناوين الرئيسية لهذه الأطروحة وما يختلف عن مذكرتك

- بالإضافة إلى دراسة دكتوراه قامت بها الباحثة "عزوز سليمة" بعنوان: " الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية"

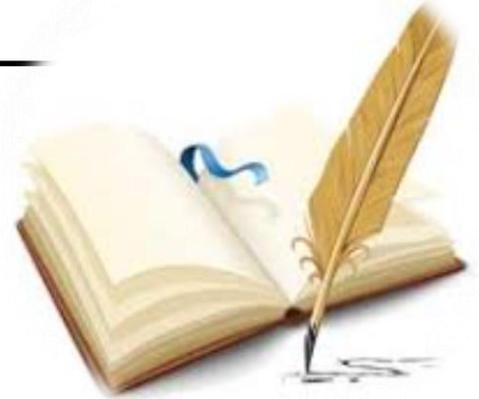
### المنهج:

اتبعنا في دراستنا منهج تحليل المضمون لما له من دور في سير عملية تحليل الأحكام القانونية بمختلف درجاتها، وذلك عند الحديث على المتابعة الجزائية والعقوبات المقررة.

- المنهج الوصفي وهذا من أجل البحث في ما توفر من مفاهيم ومعطيات تخص الجريمة الضريبية وأنواعها، وأركانها. وارتئينا للإجابة على هذه الإشكالية تقسيم هذا الموضوع إلى فصلين، تناول الفصل الأول المعنون بالأحكام الموضوعية للجريمة الضريبية تم تقسيمه إلى مبحثين، خصصنا المبحث الأول إلى مفهوم الجريمة الضريبية فيما خصص المبحث الثاني بأركان الجريمة الضريبية، أما الفصل الثاني درسنا فيه الأحكام الإجرائية الخاصة بالجريمة الضريبية وقسم بدوره إلى مبحثين، تناول في المبحث الأول الإجراءات الخاصة بمتابعة الجريمة الضريبية أما المبحث الثاني، فقد تطرقنا إلى الدعوى الضريبية لينتهي البحث بخاتمة تتضمن ما توصلنا إليه من دراسة نتائج واقتراحات.



الفصل الأول:  
خصوصية الأحكام الموضوعية  
للجريمة الضريبية



**تمهيد:**

إن الأحكام القانونية المنظمة للجريمة الضريبية تنقسم إلى أحكام تتعلق بالجانب الموضوعي المتعلق بالتجريم والعقاب وقواعد المسؤولية المستمدة من قانون العقوبات، باعتباره الشريعة العامة في المجال الجبائي متى لم يوجد نص قانوني خاص في القوانين الجبائية يفصل في مسألة الجريمة الضريبية.

ويرجع سبب هذا التميز في بعض القواعد الموضوعية لطبيعة القانون الضريبي في حد ذاته كونه يتمتع بنوع من الذاتية والاستقلال في بعض أحكامه لتحقيق هدفه الأساسي المتمثل في تمويل الخزينة العمومية بالإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، هذا من جهة ومن جهة أخرى يرجع ذلك أيضا لكون أن الجرائم الضريبية تعد من قبيل الجرائم الاقتصادية، والتي لها جانبها الخاص من حيث الأحكام الموضوعية المطبقة عليها خاصة في مجال العقاب المالي.  
من هذا المنطق تعرضنا إلى مبحثين :

**المبحث الأول: ماهية الجريمة الضريبية .**

**المبحث الثاني: أركان الجريمة الضريبية.**

### المبحث الأول: ماهية الجريمة الضريبية

الجريمة الضريبية هي جريمة مالية تسلطها الدولة على المخالف لأحكام التشريع ، لها مفهوم ذو طابع خاص بها ، و أركان تميزها عن غيرها من الجرائم ، هذا ما سنتعرض له في هذا المبحث حيث تناولنا في المطلب الأول التعريف بالجريمة الضريبية ، أما المطلب الثاني خصصناه لصور ارتكابها الجريمة.

### المطلب الأول: مفهوم الجريمة الضريبية

الجريمة الضريبية تكتسي حيزا خاص مقارنة بباقي الجرائم العامة والخاصة ، ولعل ذلك يرجع لعدة أسباب متعددة أولها طبيعة القانون الضريبي في حد ذاته، الذي خصه المشرع الجبائي ببعض القواعد القانونية الخاصة على اعتبار أن الجريمة الضريبية تمس باقتصاد الدولة، ومن ذلك القواعد الخاصة نجد قاعدة الجمع بين العقوبات المالية مهما كان نوعها، وشرط وجود شكوى مسبقة من قبل إدارة الضرائب لتحريك الدعوى العمومية بشأن الجريمة الضريبية وغيرها من القواعد التي لانجد لها مثيل في قانون العقوبات والإجراءات الضريبية.

### الفرع الأول: التعريف اللغوي والاصطلاحي والقانوني للجريمة الضريبية

وحتى نتوصل إلى تعريف الجريمة الضريبية بشكل دقيق وكامل لابد من تحديد المعنى اللغوي والاصطلاحي والقانوني للجريمة الضريبية.

ومن هنا عرفنا مصطلح الجريمة الضريبية من جانب الاصطلاحي فيما يعرض التعريف اللغوي والاصطلاحي للضريبة فيما يلي:

#### أ- التعريف اللغوي:

عرفت في ناحية اللغوية كمايلي:

بأنها ما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة أو ما يؤديه العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه، واسمها الضريبة وجمعها الضرائب.<sup>1</sup>

#### ب- التعريف الاصطلاحي

<sup>1</sup> معجم الوسيط، مجمع اللغة العربية، دار المطبوعات الشروق الدولية، ط4، مصر، 2004، 557.

هناك العديد من التعاريف الفقهية التي اختلفت حول تعريف الضريبة والتي تتمثل في: عرفت بأنها: " مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية، والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد بهدف تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".<sup>1</sup>

تعرف أيضا بأنها: " الضريبة اقتطاع نقدي ذو سلطة نهائي دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية".<sup>2</sup>

وفي تعريف آخر: " الضريبة فريضة إلزامية يلتزم الممول بأدائها لدى الدولة تبعا لمقدرته على الدفع بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من وراء الخدمات التي تؤديها السلطات العامة".<sup>3</sup>

وعرفت أيضا: " فريضة نقدية يجبر فيها الأفراد سواء كانوا طبيعيين أو معنويين على أدائها للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين وفقا لقواعد مقررة بقصد تحقيق منفعة عامة".<sup>4</sup> ومن هنا نستنتج أن الضريبة يتمثل أنها الضريبة مبلغ مالي يقتضي، تقتصه الدولة مباشرة من المكلفين كانوا طبيعيين أو معنويين بصورة إجبارية ونهائية بدون مقابل لأجل تغطية النفقات العمومية لتدخل الدولة في تنظيم الحياة الاقتصادية.

### ج- التعريف القانوني:

وهي كل أمر يخرجه الشرع عن طريق العقاب الجنائي إذا لم يحق استعمالا لحق أو أداء لواجب<sup>5</sup> ، أما أنها امتناع يمكن إسناده لمرتكبيه ويقرر له عقوبة جنحية.<sup>6</sup>

### الفرع الثاني: تمييز الضريبة عن باقي المصطلحات

تختلف الضريبة عن عدة مصطلحات منها الجباية و الرسم الجبائي ، هذا ماستنترق له من خلال الاتي :

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر إي.تي.سي.آي.أس، الجزائر، 2010، ص9.

<sup>2</sup> مرجع نفسه، ص10.

<sup>3</sup> نصيرة بوعون يحيوي، الضرائب الوطنية والدولية، دار النشرالصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر، 2010، ص11.

<sup>4</sup> مرجع نفسه، ص11.

<sup>5</sup> عبد القادر عدود، مبادئ قانون العقوبات الجزائري القسم العام نظرية الجريمة، نظرية الجزاء الجنائي، ط2، دار

هومة، الجزائر، 2023، ص26

<sup>6</sup> سعيد يوعلي، دنيا رشيد، شرح قانون العقوبات الجزائري، دار بلقاسم، الجزائر، 2013، ص38.

**أولاً: تمييز الضريبة عن مصطلح الجباية:**

تتميز الضريبة عن الجباية فيما يلي:

- أن الجباية تشمل الضرائب بشتى أنواعها بما فيها تلك الضرائب التي تعنت عليها القوانين الجبائية الأخرى خارج القانون ويشمل كذلك الرسوم المختلفة نظير الخدمة المقدمة لشخص الذي يسدها.<sup>1</sup>
- والجباية تعتبر كذلك نظاماً للاقتطاعات المالية تقف عليها الدولة من أجل حمل الأفراد وكذلك المؤسسات على تمويل خزينة الدولة بهدف تغطية النفقات العامة.<sup>2</sup>

**ثانياً: تمييز الضريبة عن الرسم الجبائي**

تميز الرسم عن الضريبة سبباً وجوبياً، حيث يعرف بأنه: " مبلغ مالي يسدد مقابل الانتفاع لكن الضريبة تدفع دون مقابل معين ، كما تراعي المقدرة التكليفية في تحديد مقدار الضريبة الواجب دفعها على قرار الرسم بحسب مقدراه بمراعاة مقدار المنفعة الخاصة التي تعود على دافعها".<sup>3</sup>

ومن هنا نستنتج أن أساس التمييز بين الضريبة والرسم هو الهدف من التسديد المبلغ المالي فإذا كان التسديد يفرض الحصول على منفعة خاصة، فهنا لا تكن أمام ضريبة بمدلولها الصحيح، أما إذا كان هذا التسديد من قبل الأشخاص دون مقابل مباشرة أو نفع خاص تقدمه الدولة فهنا نكون أمام ضريبة بمعناها الحقيقي بغض النظر تسميتها.

**المطلب الثاني: صور الجرائم الضريبية**

إن تعدد الأنشطة وتطور القطاع الصناعي والتجاري أدى إلى تنوع الضرائب المفروضة وهذا ما أدى إلى وجود العديد من الجرائم الضريبية تتحدد بحسب طبيعة الضريبة المتهرب من دفعها والسلوك المرتكب في سبيل التخلص من دفع عبئها، وقد تناولنا في هذا الإطار فرعين، خصص الأول للتهرب الضريبي والثاني إلى الغش الضريبي، وذلك كما هو موضح عبر الآتي:

**الفرع الأول: التهرب الضريبي**

<sup>1</sup> فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط2، 2011، ص19.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، يوسف مامت، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية، ط1، 2018، ص7-8.

<sup>3</sup> نصيرة بوعون، المرجع السابق، ص32.

لا جدال بأن التهرب الضريبي يعد ظاهرة اقتصادية خطيرة ويتمثل في محاولة المكلف التخلص كلياً أو جزئياً من العبء الضريبي المكلف به عن طريق إتباع أساليب وأعمال تخالف روح القانون، كما أنه يعتبر من أهم انشغالات المشرع لأنه يهدد ويقلص من أهمية وقيمة النظام الضريبي ودوره، وبما أن الضريبة تمثل دور هام في المجال الاقتصادي والاجتماعي فهي تمثل مصدر تمويل خزينة الدولة وظاهرة التهرب الضريبي تشكل عدة انعكاسات سلبية بالاقتصاد الوطني، سنتطرق في هذا الفرع إلى تعريف وأساليب التهرب الضريبي:

### أولاً: تعريف التهرب الضريبي

عرف التهرب الضريبي عدة تعريفات منها :

عرف بأنه: "قيام الممول بعمل إيجابي أو سلبي مستعملاً طريقة أو أكثر من طرق الاحتيال المنصوص عليها في القانون على سبيل الحصر بقصد عدم أداء الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً".<sup>1</sup> كذلك تم تعريفه: "ذلك السلوك الضريبي الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة".<sup>2</sup> وعرف كذلك على أنه: "كل فعل أو امتناع يؤدي إلى عدم أداء المكلف لالتزامه وإخلاله بأحكام القانون كلياً أو جزئياً وبصورة غير مشروعة".<sup>3</sup>

وعرف من الجانب القانوني على أنه: "فعل يتضمن انتهاكاً مريباً لنص القانون مع العلم أن مصطلح الفقهاء فقسّموا التهرب الضريبي إلى نوعين: تهرب مشروع قد ينظمه المشرع أو ينجز عن استغلال الممول لثغرات ونصوص في القانون الضريبي، وآخر غير مشروع ينتج عن أساليب مخالفة للقانون

ومن هنا نلخص إلى أن التهرب الضريبي عموماً على أنه: ظاهرة تتمثل في محاولة المكلف التخلص كلياً أو جزئياً من عبء الضريبة وذلك من خلال إتباع أساليب تخالف القانون .

<sup>1</sup> قصاص سليم، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة الدكتوراه، القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الاخوة منتوري، قسنطينة، 2018 ص 92.

<sup>2</sup> قلاب ذبيح إلياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في الدعم والرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011، ص13.

<sup>3</sup> زينة يونس حسين، مدى فعالية النصوص الجزائية في مكافحة الجريمة الضريبية، مجلة القانونية، العدد4، جامعة القاهرة، 2018، ص174.

ثانياً: أساليب التهرب الضريبي

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

أ- الامتناع عن القيام بالأعمال والنشاطات، سواء ما كان منها في مجال التجارة أو الصناعة أو الخدمات، وذلك لكي لا يحقق انتاجاً ما خاضعاً للضريبة، وفي المقابل قد يمارس عدداً من الأعمال والنشاطات التي لا تدخل في عدد الأوعية الضريبية الخاضعة للتكليف الضريبي، وبذلك يوفر على نفسه مبالغ ويحرم الخزينة من مبالغ هي حق لها، وتمثل الجانب الهام من الواردات التي تملأ الخزينة العامة خاصة وأن خزينة الدولة هي جيوب لمكلفيها.<sup>1</sup>

ب- الاستفادة من الثغرات القانونية التي ينطوي عليها التشريع الضريبي والتي تهيئ للمكلفين أسباب تفادي أداء ما يستحق عليهم من ضرائب، كما لو وزعت الشركات الأموال أجزاء كبيرة من أرباحها على المساهمين في صورة رواتب وأجور ومخصصات لأعضاء مجلس الإدارة، فمن المعلوم أن معدلات الضريبة على أرباح شركات الأموال أعلى من معدلات الضريبة على الرواتب والأجور وما إليها، وما الأمر نفسه فيما لو عمد المورد وهو على قيد الحياة إلى نقل ملكية أمواله إلى ورثته المستقبلين عن طريق البيع بأسعار متدنية قد تكون صورية في بعض الأحوال، ذلك أن رسوم انتقال ضريبة الشركات أعلى معدل من رسوم التسجيل المترتبة على البيع أو الانتقال بين الأحياء، ولكن يبقى التهرب من الضريبة في إطار سوء النية أو فساد القصد ولو من الناحية النظرية المبدئية.<sup>2</sup>

الفرع الثاني: جريمة الغش الضريبي

إن فعالية الضرائب في النظم الضريبية تعتمد على نوعية الضوابط وتطبيق المبادئ الأساسية التي تقوم عليها الضريبة ومختلف إجراءات الرقابة من أجل السيطرة على مشكلة الغش أي ترتبط بالضريبة، لكون الغش يتعلق بالضريبة التي تكتسي أهمية بالغة لأنها تمس بميزانية الدولة التي من أهم نتائجها التخلص من العبء الضريبي الذي هو تمهيد لجريمة الغش الضريبي.

<sup>1</sup> فوزي عطاوي، المالية العامة النظام الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003، ص 281.

<sup>2</sup> مرجع نفسه، ص 284.

أولاً: تعريف جريمة الغش الضريبي:

لم تقدم التشريعات المعاصرة وعلى رأسها التشريع الجزائري تعريف الغش الضريبي ، وإنما اقتصرت على تعدد صورته وأشكاله تاركاً أمر التعريف للفقهاء والشرح<sup>1</sup> .

وتتعدد آراء الفقهاء في هذا المجال باختلاف الزاوية المتطورة منها، ونجد هناك من عرف الغش على أنه: " يتمثل في التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل ، وهناك أيضاً من عرفه على أنه: " يمثل المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من الضريبة"<sup>2</sup>.

كما أن الفقه المصري نوري عبد المنعم عرف الغش على أنه: " يتضمن مخالفة قانون الضرائب فتتدرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي وبنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى الطرق الاحتيالية للتخلص من أداء الضريبة"<sup>3</sup>.

وبالرغم من أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريف دقيق وشامل لجريمة الغش الضريبي إلا أن المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020 تنص على أن: " مساواة المواطنين في دفع الحقوق الضريبية ووجوب مشاركة كافة المواطنين في تمويل الأعباء العامة"<sup>4</sup>.

ومن خلال هذه التعاريف نستخلص أن الغش الضريبي يشمل مختلف ممارسات التي تتم بهدف التحايل على القانون والتخلص من أداء الضريبة المفروضة عليه.

ثانياً: مظاهر جريمة الغش الضريبي:

توجد عدة أشكال و مظاهر لهذه الجريمة نوجزها فيما يلي .

### 1- مظاهر التهرب الغير المشروع:

توجد عدة مظاهر للتهرب الغير مشروع، تتمثل في:

أ- استعمال طرق احتيالية: وهنا ينطوي صنفين من طرق التي تمثلت في طرق احتيالية مباشرة وطرق احتيالية غير مباشرة.

\* الطرق الاحتيالية المباشرة : في أن يسعى من خلالها الشخص المكلف بالضريبة إلى تسديد مبلغ أقل من القيمة الواجب أداءها أو أن يمتنع عن أدائها ذلك بصورة مباشرة وينبع لتحقيق ذلك أسلوب عدم

<sup>1</sup> واسطي عبد النور، المسؤولية الجبائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية الغش الضريبي، تبييض الأموال، أطروحة دكتوراه كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2016-2017، ص39.

<sup>2</sup> Margaire. Amdrée la graude. **Succedamer echappa limpot**.1988,p227.

<sup>3</sup> جامع أحمد، عالم المالية في المالية العامة، ج1، ط2، دار العربية للنشر، القاهرة، مصر، 1975، ص244.

<sup>4</sup>التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020 الصادر بالمرسوم الرئاسي رقم 20-442 ، الجريدة الرسمية العدد 82، صادر في 30 ديسمبر 2020.

التصريح بحقيقة الدخل أو التأخير والمماطلة في إيداع التصريح الضريبي في آجاله ، كما أنه قد يحظى مبالغ مالية أو منتوجات تخضع للضريبة والرسوم الجبائية، وذلك من خلال قيام المكلف بالضريبة بإعداد نظام المحاسبة الحقيقية لاستعماله الشخص، وأخرى يعدها ويصرح بها لإدارة الضرائب تتضمن حسابات غير حقيقية تؤسس من إغفاله لبعض الإيرادات أو التقليل منها أو الزيادة في النفقات العامة أو تضخيم النفقات المهنية، كما أن المكلف بالضريبة قد يسعى وبطرق غير مشروعة إلى تدبير اعتباره وتهريب أمواله بالتصرف فيها للغير.<sup>1</sup>

\***الطرق الاحتيالية غير المباشرة:** وتكون في حالة الاغفال العمدي عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة في السجل اليومي، أو في سجل الجرد أو في الوثائق والمستندات التي تطلبها مصالح الضرائب، وبذلك يعتبر المشرع هذا الفعل جريمة تامة ، كما قد تكون عند تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة لأجل تخفيض الضرائب والرسوم أو حتى الاعفاء منها، وأحيانا سعيا لاسترجاعها وهذا ما يؤدي حتما إلى انعدام عنصر الثقة والائتمان في التصريح الذي يقتضيه القانون.<sup>2</sup>

#### ب - التملص من الضريبة:

وهنا يتعلق الأمر بمرحلة التحصيل الضريبي التي يقابلها المكلف بالضريبة بالامتناع الكلي أو الجزئي عن أداء أدائها وهي في الأصل تترتب عن استعمال الطرق الاحتيالية ولا تخرج عن نطاق الحالات التالية:

- حالة التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة وذلك عن طريق إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها للجهة المختصة.

- حالة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها عن طريق الاعفاء من أدائها أو تحقيق من قيمتها وتعتبر القيمة المالية للتملص أساس تحديد مقدار العقوبة المقدرة للمتهم حسب نص المادة 303 قانون ن.ص.م.د.م فكلما زادت قيمة مبلغ التملص زادت بالمقابل مدة عقوبة الحبس والغرامة المالية، وبذلك فإن المتابعة الجزائية والمحاكمة العادلة تقتضي بالضرورة تحيد مبلغ التملص بالشكوى المقدمة قبل إدارة الضرائب ودون ذلك لا يمكن تحريك الدعوى العمومية ومباشرتها.

#### 2 . العلاقة السببية بين استعمال طرق الاحتيال والتملص من الضريبة:

جريمة الغش الضريبي جريمة عمدية تقود بمجرد المحاولة أي بمعنى أنه لا يشترط لقيامها تحقيق النتيجة الجرمية ولكن المتابعة الجزائية تقتضي أن تكون هناك علاقة سببية قائمة بين التملص من

<sup>1</sup> بن الشيخ نور الدين ودراجي شهر زاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المعارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، المركز الجامعي سي الحواس بريكة، باتنة، الجزائر، 2021، ص 21.

<sup>2</sup> مرجع نفسه.

الضريبة والطرق الاحتمالية المستعملة من قبل المتهم للقول ما إذا كانت الجريمة تامة أم غير تامة وفي حال عدم تحقيق النتيجة يكون التكييف القانوني للجريمة في حدود محاولة الغش الضريبي وتجريم المحاولة في مادة الجنج لا يكون إلا بموجب ونص صريح يعاقب عليها، حسب نص المادة 31 قانون العقوبات الجزائري وهذا الشرط استوفته المادة 303 ق . ص . م . ر . م.<sup>1</sup>

ومن هنا نستنتج الفرق بين التجنب الضريبي والغش الضريبي، فالتجنب يكون فيه إرادة المكلف بالضريبة متجه نحو التخفيض الضريبي إلا أنه يسلك طرقا غير مشروعة ، فالمكلف يمارس حق من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي فالتوقع عليه أي عقوبة، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة توفر على العنصر المعنوي وهو سوء النية دون العنصر المادي المتمثل في الحيل التدليسية ، أما الغش الضريبي فنتيجة فيه إرادة المكلف بالضريبة نحو تحقيق العبء الضريبي ولكنه يسلك طرقا غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاتصالات ثم يستوجب سلوكه متابعتة قانوناً.

### المبحث الثاني : أركان الجريمة الضريبية

ركز المشرع الجزائري جل اهتمامه على مكانة الجريمة الضريبية من خلال الحد منها عن طريق تجريمها، فوضع عدة قوانين لرضع مرتكبيها، وهذا يتمثل في مدى ترجمة هذا الاهتمام بالقضاء على الجريمة الضريبية من قبل المشرع الجزائري على الأركان التي يجب توفرها لمتابعة هذه الجريمة والعقوبات المقررة لها، ونظراً لأهمية دراسة أركان الجريمة الضريبية فقط قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين لنتطرق إليهم كما يلي:

في المطلب الأول سنتطرق للركن الشرعي للجريمة الضريبية أما المطلب الثاني فتمثل في الركن المادي والركن المعنوي للجريمة الضريبية

### المطلب الأول: الركن الشرعي للجريمة الضريبية

الجريمة الضريبية تعتبر تلك الجريمة التي تحدث بالاعتداء أو التهديد بالخطر على الحقوق والمصالح ذات الطابع المالي فهي من الجرائم التي تنقص أو تعدل من العناصر الإيجابية المالية أو تزيد من عناصرها السلبية للخرينة العامة، فالجريمة الضريبية تعد من أكثر الأعمال خطورة على الاقتصاد الوطني بالنظر إلى ما تسببه من ضياع للكثير من الموارد المالية للخرينة العمومية التي تستهدف تلبية الحاجات العامة وتحقيق التنمية في مختلف المجالات، ومن هنا ركز الركن الشرعي للجريمة الضريبية على فرعين، تمثل الفرع الأول في الأحكام العامة للجريمة الضريبية والفرع الثاني الأحكام الخاصة.

<sup>1</sup> الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1336 الموافق 8 يونيو سنة 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.

### الفرع الأول: الاحكام العامة للركن الشرعي للجريمة الضريبية

إن مبدأ الشرعية الجبائية المنصوص عليه في الدستور الجزائري حسب المادة 43 يقضي على أنه: " كل شخص يعتبر بريئاً حتى تثبت الجهة القضائية إدانته في اطار المحاكمة عادله"، وذلك تطبيقاً للمادة 43 من التعديل الدستوري لسنة 2020 والتي تنص على أنه لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير أمن إلا بقانون.<sup>1</sup>

فإنه لا يمكن اعتبار فعل معين بأنه جريمة إلا اذا خضع لنص تجريم سواء وجد في قانون العقوبات أو في القوانين المكملة له<sup>2</sup>، ونظراً للأهمية البالغة التي تحتلها الضريبة في اثناء الخزينة العمومية فإننا نجد المشرع الجزائري لم يغفل عن خطر كل فعل من شأنه التملص من دفع الضريبة من خلال المادة المنصوص عليها في دستور 2020 التي تقضى بأنه يعاقب القانون على الغش والتهريب الضريبي.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: الأحكام الخاصة لركن الشرعي للجريمة الضريبية:

نجد أن المشرع قد نص على مختلف القوانين الجبائية على تجريم كل فعل مخالف لقانون الضرائب من أجل حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة، ففي قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>4</sup> جرم عدة أفعال في حالة ارتكابها أو الامتناع عن القيام بها وقرر لها عقوبات جزائية وذلك من خلال المواد 183، 303، 304، 306 و402 .

وتمثل المادة 183 في أنه: " يجب على المكلفين بالضريبة على الدخل الاجمالي أو الضريبة الجزائرية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوماً الأولى من بداية نشاطها...".

أما المادة 303 من ق ض م: " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في اقرار وعاء اي ضريبة او حق او رسم خاضع له او تصفية كلياً او جزئياً غرامة مالية من 500,000

<sup>1</sup> لتعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020 الصادر بالمرسوم الرئاسي رقم 20-442 ، الجريدة الرسمية العدد 82، صادر في 30 ديسمبر 2020.

<sup>2</sup> عزوز سليمة، المرجع السابق، ص90-91.

<sup>3</sup> فارس السبتي، المرجع السابق، ص ص44،42.

<sup>4</sup> المرسوم التشريعي 93-18، المؤرخ في 29 ديسمبر 1993، المتضمن قانون المالية 1994، المعدل والمتمم إلى غاية السنة المالية 2024.

دج إلى 100,000 دج عندما لا يفرض المبلغ الحقوق المتملص منها 800,000 دج الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية أو بإحدى هاتين العقوبة عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10,00,000 ولا تتجاوز 10.00.000 دج الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية أو بإحدى هاتين العقوبتين الحبس معاً خمس سنوات إلى 10 سنوات وغرامة مالية.

والمادة 402 يترتب قانوناً عن التأخير في دفع الضرائب والرسوم التي تحصل عن طريق الجداول عملاً بالأحكام المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية تطبيق عقوبة قدرها 10% عندما يتم الدفع بعد انقضاء أجل الاستحقاق في حالة عدم التسديد في أجل 30 يوماً الموالية لأجل المحددة في الفقرة السابقة تطبيق غرامة تهديدية قدرها 3% عن كل شهر تأخير في دفع الضريبة الجزافية الوحيدة تطبيق غرامة تأخير قدرها 10% ابتداء من اليوم الأول الذي يلي آخر أجل للدفع، ينجم عن التأخير في دفع الضرائب والرسوم المدفوعة نقداً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر التي تقوم الإدارة الجبائية بتحصيلها تطبق زيادة 15%<sup>1</sup>.

أما في قانون الضرائب غير المباشرة<sup>2</sup>، فقد نص في المواد 530 و 532، 537، 538 على الأفعال التي تعتبر جرائم ضريبية ورتب عليها جزاءات، كما لم يغفل المشرع الجزائري عن النص عن الجريمة الضريبية في قانون الرسم على رقم الأعمال<sup>3</sup> وذلك على سبيل المثال وليس الحصر من خلال المواد 114 و 115 و 116 و 117، وأهم هذه الجرائم:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة.
- مخالفة الأحكام المتعلقة بها كل عمل من شأنه التملص من دفع كل مبلغ الرسم على رقم الأعمال المستحق.
- الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عمداً... إلخ.

<sup>1</sup> المادة 402 معدلة بموجب المادتين 16 من ق.م/2018 و 30 من ق.م/2021.

<sup>2</sup> الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 9 ديسمبر المتضمن القانون المالية 1976 يتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة المعدل والمتم لسنة 2024.

<sup>3</sup> الأمر رقم 94-03 المؤرخ في 31 ديسمبر 1994 المتضمن قانون المالية 1995 المعدل والمتم لسنة 2024.

أما في قانون الطابع<sup>1</sup> فقد تعرض المشرع الجزائري من خلال المواد 7، 8، 9، 10، 33، 34 وأهم الجرائم الماسة بحقوق الطابع: سوء استعمال الطابع وبيع الورق المفروض عليه طابع كل تقليد أو تزيف أو تزوير للبصمات أو كل استعمال المزور لها... إلخ.<sup>2</sup>

كما تناول المشرع الجزائري في قانون التسجيل جملة من الأفعال فرض على ارتكابها أو الامتناع عن القيام ببعضها عقوبات جزائية وأخرى جبائية من خلال المادة 113 ق.ت، بالإضافة إلى ما نص عليه في المواد 116 و 119 و 122 و 134 و 154 و 158.<sup>3</sup>

أما في قانون الاجراءات الجبائية، فقد نص المشرع الجبائي على بعض الأفعال المحظورة من خلال المواد 76 و 102 و 105 ومنها ممارسة نشاط غير مصرح به، انجاز عمليات البيع وشراء دون فاتورة، رفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات وكل الوثائق المنصوص عليها في المواد 58 الى 101 ق.إ.ج أو اتلافها قبل مضي 10 سنوات وفقا لأحكام المادة 104 ق.إ.ج<sup>4</sup>

### المطلب الثاني: الركنين المادي والمعنوي للجريمة الضريبية

لقد ثار جدال فقهي حول طبيعة الجريمة على أنها تتكون من ركنين أساسيين وهما: الركن المادي والمعنوي ولا تختلف الجريمة الضريبية في ذلك، غير أن التساؤل المطروح حول مدى تميز كل من هذين الركنين بأحكام قانونيه خاصة، وهذا ما سنتطرق اليه في هذا المطلب عبر تخصيص الفرع الأول للركن المادي والفرع الثاني الركن المعنوي.

### الفرع الأول: الركن المادي

إن الركن المادي للجريمة يعكس سلوك الجريمة فهو المظهر المادي الذي يحدث تغييرا بنقل إلى العالم الخارجي فلا يمكن تصور جريمة بدون ركن مادي، حيث أجمع الفقه الجبائي على ضرورة القيام بالسلوك الاجرامي حتى تقوم الجريمة مع العلم أن لكل جريمة ركنها المادي الخاص بها حسب ما تحدده القاعدة العقابية وذلك تجسيد المبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص قانون، ويشتمل الركن المادي للجريمة على ثلاثة عناصر وهي : النشاط الاجرامي، النتيجة والعلاقة السببية.

<sup>1</sup>الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 17 دي الحجة عام 1396هـ الموافق ل 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم لسنة 2024.

<sup>2</sup> فارس السبتي: المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، ط2، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائري، 2011، ص42-46.

<sup>3</sup> حظر المشرع من خلال المادة 113 ق.ت كل اتفاق على إخفاء جزء من بيع ثمن العقارات أو تنازل عن محل تجاري أو زبائن في معدل مقابضة والاشتراك في ممارسات تهدف إلى التملص من دفع الضريبة.

<sup>4</sup> فارس السبتي، المرجع السابق، ص ص47-51.

أولاً: عناصر الركن المادي في جريمة الغش والتلمص الضريبي:

يتكون الركن المادي لجريمة الغش الضريبي من النشاط الاجرامي للجريمة والنتيجة الإجرامية والعلاقة السببية بينهما.

أ- النشاط الاجرامي في جرائم الغش والتلمص الضريبي:

الركن المادي في جرائم الغش والتلمص الضريبي ركن أساسي كغيره من الجرائم الأخرى لأنه العمل التي يقوم به المكلف بالضريبة بغي، عدم دفع دين الضريبة كلياً أو جزئياً، ويتكون النشاط الاجرامي في جريمة الغش الضريبي من عنصرين: وجود مخالفه لقاعدة ضريبية عقابية واستعمال طرق تدليسيه أو احتيالية لمخالفتها، حسب المادة 303 من قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.<sup>1</sup>

1. سلوك مخالف للقوانين العقابية والمالية:

إن الركن المادي في الجريمة الضريبية بصفة عامة في مخالفة الالتزامات الضريبية الأصلية والتبعية المنصوص عليها في قوانين المالية، ويكون العمل ايجابيا عندما تفرض القاعدة الجبائية الضريبية التزاماً أو امتناعاً عن عمل يكون انتهاكه قيام الشخص الجاني بأحداث أثر خارجي بقصد تحقيق النتيجة التي تنهي عنها القاعدة الضريبية كالانقاص من وعاء الضريبة بتقديم مستندات أو فواتير مصطنعة أو صورية أو وضع التلمص من كل أو بعض الرسوم والضرائب المقررة واستعمال طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة.<sup>2</sup>

وقد تقع الجريمة بعمل إيجابي يقترن به عمل سلبي، وذلك إذا كان هذا العمل ضروريا لوقوع الفعل الإيجابي، مثال ذلك في الجريمة الجمركية التي تتم بإدخال البضاعة أو مواد من أي نوع إلى أراضي الجمهورية أو إخراجها منها بطرق غير شرعية دون أداء الحقوق الضريبية، حيث لا تتم الجريمة إلا بإدخال البضائع أو إخراجها بطريقة غير شرعية وهو عمل إيجابي يقترن بعمل سلبي هو الامتناع عن أداء الضريبة.<sup>3</sup>

كما قد تقع الجريمة الضريبية السلبية بطريق الامتناع، كما في حالة التزوير في التصريحات الضريبية عن طرق الترك لعدم تسجيل عمليات بيع مدني في السجلات المحاسبية بغيه الغش في التصريح الضريبي.

<sup>1</sup> مادة 303 معدلة بموجب المادتين 28 من ق.م و المادة 13 من ق.م/2024.

<sup>2</sup> أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، ط2، دار النهضة العربية، مصر، 1990، ص ص115، 116.

<sup>3</sup> مرجع نفسه، ص115.

أما ارتكاب الجريمة بالعمل السلبي فهي تحدث في حالة فرض قاعدة جنحية الضريبة التزاما معينا على المكلف بالضريبة أو الغير وامتنع ذلك الشخص عن القيام به بحيث الجريمة السلبية لا تتحقق إلا بالسلوك الذي يكون في صورة امتناع سلبي كامل يكفي بمفرده لتجريمه.<sup>1</sup>

## 2. السلوك الاجرامي في جريمة الغش والتملص:

أما بالنسبة للنشاط الاجرامي للركن المادي لجريمه الغش والتملص الضريبي فهو لا يتم الا باللجوء الى الوسائل التدليسية والاحتمالية في سبيل التخلص من دفع الضريبة او الانقاص في اساسها الخاضع لضريبه او جعله منعدما.<sup>2</sup>

والطرق الاحتمالية المؤدية إلى جريمة الغش والتملص الضريبي لم يتم تعريفها من قبل المشرع الجبائي، بل اكتفى بالتدليل عليها بإبراز بعض الوسائل على سبيل المثال لا الحصر وما يمكن ملاحظته هو تعدد النصوص الضريبية التي اوردت هذه الوسائل بتعدد القوانين الجبائية مع اختلافها هو تعدد النصوص الضريبية التي أوردت هذه الوسائل بتعدد القوانين العقابية مع اختلافها باختلاف نوع الغش الضريبي ما إذا كان متعلق بالوعاء أو تحصيل الضرائب كما سبق بيانه، حيث تدور كل هذه الطرق المذكورة في مادة الوعاء أو الأساس الخاضع للضريبة حول اعطاء بيانات غير صحيحة تؤدي إلى إخفاء مبالغ خاضعة للضريبة.<sup>3</sup>

ويمكن تقسيم هذه الوسائل الاحتمالية إلى ثلاثة أصناف: الأول متعلق بالتلاعب في الجانب المحاسبي والثاني بالتعلق المادي أما الثالث فهو يتعلق بالتلاعب القانوني بالالتزام الضريبي، ومن أمثلة التلاعب المادي إخفاء المكلف بالضريبة مكان تواجد مخزن للبضائع عن أعين مفتشيه ضرائب أو بعض السلع المعروضة للبيع بغية تخفيض رقم أعبائه.<sup>4</sup>

ولقد اوضحت جل القوانين الجبائية الموضوعية المقصود من الوسائل التدليسية على وجه الخصوص، حيث أن قانون الاجراءات الجبائية لم يعد ينص على تبيان هذه الوسائل التدليسية للغش

<sup>1</sup> مرجع نفسه، ص116.

<sup>2</sup> ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، ط1، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2015، ص96.

<sup>3</sup> أحسن بوالسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، ج1، ط18، دار هومة، الجزائر، 2015، ص472.

<sup>4</sup> ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص98.

الضريبي وهذا الأمر نستحسنه لأن القوانين الإجرائية من المفروض حسب أصول القواعد الجبائية أن تكون بعيدة عن مسألة التجريم وتترك ذلك للقوانين الموضوعية.<sup>1</sup>

بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نصت المادة 193 منه على المقصود بالأعمال التدلّيسية بصفه خاصه على سبيل المثال لا الحصر وهي:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين وخاصه المبيعات بدون فاتورة.
- تقديم الوثائق مزورة أو غير صحيحة للاستفادة عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض القيام عمدا بنسيان تقييد أو اجراء في حسابات ممارسه نشاط غير قانوني.
- يعتبر كذلك كل نشاط غير المسجل أو لا يتوفر على محاسبه قانونيه محرره تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

كما أضافت المادة 407 من نفس القانون المقصود بالوسائل التدلّيسية المتعلقة بجريمه الغش الضريبي في ماده التحصيل وهي: "قيام المكلف بالضريبة بتنظيم اعساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى تحول دون تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به، وعليه نجد أن جريمة التملص الضريبي يمكن أن تتعلق بجانب التحصيل ودفع الضريبة.<sup>2</sup>

كما أوضحت المادة 533 قانون الضرائب غير المباشرة المقصود بالطرق الاحتيالية، حيث جاء في المادة ما يلي: "تعتبر طرق احتياليه من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه:

- الاخفاء أو محاولة الاخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو منتجات تطبق عليها ضرائب أو الرسوم المفروضة.
- تقديم الأوراق المزورة أو الغير صحيحة.
- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة الضرورية أو التي قد تم استعمالها.

<sup>1</sup> المادة 36 من ق.إ.ج التي كانت تبين المقصود من الوسائل التدلّيسية تم الغائها بموجب المادة 25 من قانون 18/15 الصادر بتاريخ 2015/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2016 الواردة في الجريدة الرسمية ، العدد72، المؤرخ في 2015/12/31، ص10.

<sup>2</sup> نصت القوانين العقابية على جريمة المكلف بالضريبة المتعلقة بالتملص من دفع الضرائب المواد 64، 117، 118 من قانون الرسوم على الاعمال وكذلك المادة 532، 536 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 34 من قانون الطابع.

- الاغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات الغير صحيحة في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد المنصوص عليها في المادة 9 و 10 قانون تجاري.<sup>1</sup>

غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الاخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشرة المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10,000 د ج القيام من قبل المكلف بالضريبة بتنظيم إعداره أو وضع العرائل بطرق أخرى لتحصيل كل ضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به والمقصود بالأعمال التدليسية هو إخفاء أو محاوله إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي يطبق عليها الرسم، بتقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة اثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما تخفيض أو تخفيف أو مخالصة، اغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية، فالدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 قانون تجاري.<sup>2</sup>

وفي مادة التسجيل نجد أن المناورات التدليسية كذلك متعددة كالإخفاء في جزء من ثمن بيع عقارات أو تنازل على محل تجاري أو زبائن والفارق عن تبادل القسمة.<sup>3</sup>

من هذه النصوص القانونية الجبائية سالفه الذكر نجد أن المشرع الجبائي نص على سبيل المثال لا الحصر على الطرق التدليسية الأكثر استعمالا من قبل الشخص المتهرب من الضرائب، وهذه الوسائل تختلف بحسب نوع جريمة الغش الضريبي ما اذا كانت تتعلق بمادة الأوعية أو التحصيل، كما أنها تعد هذه الوسائل التدليسية في بعض النصوص الضريبية لا يضيفي عدم امكانيه النص على وسيله من وسائل الغش الضريبي في النصوص أخرى على انفراد، فامتناع عن القيام ببعض الالتزامات الجبائية تعتبر قرينة دالة على الغش الضريبي، ومثالنا على ذلك ما نصت عليه المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.<sup>4</sup>

حيث اعتبرت مجرد عدم تقديم الكشف الضريبي لتصريح محاولة من محاولات الغش التي تستوجب توقيع العقوبات الجبائية الجزائية المنصوص عليها في المواد 33 وما يليها من نفس القانون.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> الامر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 الذي يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم مادة 9، 10 قانون تجاري

<sup>2</sup> مرجع نفسه

<sup>3</sup> نصت المادة 3/113 من قانون التسجيل على كل إخفاء في ثمن بيع العقارات أو تنازل عن محل تجاري أو زبائن... يعاقب كغرامة تساوي ضعف الحقوق والرسوم

<sup>4</sup> المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في ديسمبر 1993 المتضمن لقانون المالية لسنة 1994 المعدل والمتمم لسنة 2024.

<sup>5</sup> مرجع نفسه، ص136.

حيث أن مختلف القوانين الجبائية سارت على نفس النهج من حيث التصنيف على وسائل الغش وعملت هذه القوانين كلها على ذكر بعض الوسائل التدليسية التي قد ترتكب بها جريمة الغش الجبائي عاده مع العلم أن هذه الوسائل تختلف بحسب اختلاف نوع الغش ما إذا كان متعلق بمادة الوعاء أو بمادة التحصيل، كما تختلف بحسب نوع الضرائب، فالوسائل التي تستعمل لارتكاب الغش الضريبي في الضرائب المباشرة ليست مطابقة تماما لتلك الوسائل المستعملة في الغش الضريبي في مجال الضرائب الغير مباشرة، ونجد أيضا أن بعض الوسائل التدليسية تتمثل في حد ذاتها جرائم قائمة بذاتها منصوص عليها في قانون العقوبات وفي القوانين الجزائية الأخرى.

### ب . النتيجة الاجرامية:

تعتبر معظم الجرائم الضريبية من جرائم الخطر للضرر، كجريمة عدم تقديم التصريح الجبائي أو امتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق التي تطلبها الإدارة، وعليه لا يجوز للمكلف بالضريبة أن يتحجج بأنه لم يلحق الضرر بخزينة الدولة، فتعرض مصلحة الخزينة العامة للخطر يكفي لقيام الجريمة، وعليه تعتبر من خصوصيات معظم الجرائم الضريبية بأنها جرائم خطر ولا نتيجة لها.<sup>1</sup>

وعلى خلاف هذا الرأي هناك من يرى بضرورة وقوع النتيجة الإجرامية في الجريمة الضريبية على اعتبار أن ذلك شرط لوجود ضرر وجريمة الاحتيال الضريبي هي من جرائم الضرر وليس الخطر. صف إلى ذلك من مقتضيات وقع العقاب الجبائي هو تحديد المبلغ المتملص منه بدقة وهذا الأمر غير مستساغ في حاله عدم حدوث النتيجة الإجرامية.<sup>2</sup>

نستنتج مما سبق أن جريمة الغش الضريبي تقتضي استعمال الطرق الاحتيالية من أجل التخلص الجزئي أو الكلي من الوعاء الخاضع للضريبة أو الرسوم أو التملص من دفعها ولا يهم إن كانت النتيجة اجرامية قد حدثت فعلا لا يكفي لقيام الجريمة والشروع فيها وهذا ما تضمنته المادة 303 ق ص م ر م على سبيل المثال حينما جرمت ارتكاب الجاني سلوك المحاولة في جريمة الغش الضريبي.<sup>3</sup>

### ج . العلاقة السببية في جريمة الغش والتملص الضريبي:

لا يخرج القانون الضريبي عن القواعد العامة في قانون العقوبات من حيث وجوب توافر رابطته السببية في جريمة الضريبة شأنها شأن الجريمة الجبائي بالوجوب العام .

<sup>1</sup> أحمد سرور، مرجع سابق، ص182.

<sup>2</sup> طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص91-92.

<sup>3</sup> أحسان بوالسقيعة، المرجع السابق، ص473.

وعليه لا تقوم جريمة الغش الضريبي إذا كان الغش الجبائي في مادة الوعاء لم يكن نتيجة استعمال الطرق الاحتمالية إنما كان نتيجة خطأ وقعت فيه الإدارة الضريبية في ربط الضريبة.<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني: الركن المعنوي للجريمة الضريبية:

لقيام الجريمة واسنادها المادي إلى من صدرت منه فقط، بل يجب تحقيق الإرادة التامة لدى الجاني وهو ما يسمى بالإسناد المعنوي وبالتالي يجب أن تصدر ماديات الجريمة عن انسان يسأل عنها ويتحمل العقاب المقرر لها، وبالتالي يمكن القول بأن الركن المعنوي يعد روح الجريمة والوسيلة التي توصل إلى تحديد المسؤول عنها وهو كذلك ضمان للعدالة وشرط الذي تحقق العقوبة أغراضها الاجتماعية.<sup>2</sup>

لا تختلف الجريمة الضريبية عن الجريمة العادية حيث يجب أن يتوفر القصد الجنائي لدى المكلف بالضريبة وهو ما يختلف من جريمة إلى أخرى.

#### أولاً: القصد الجنائي العام في الجريمة الضريبية:

تتطلب هذه الجريمة قصدا عاما يتمثل في افتراض علم الجاني وهو المكلف بالجريمة بارتكابه لأعمال تدليسية أن يتصرف إلى علمه عدم مشروعيه الواقعة المتكون من السلوك أو النتيجة، وهذا آخذا بقاعدة لا عذرا بجهل القانون أي اتجاه إرادة الجاني إلى الفعل بالأعمال التدليسية رغم علمه بتجريمها، ففي جريمة الاحتيال الضريبي يتطلب القصد الجنائي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال والقاء الإرادة الضريبية في الغلط كعلم الجاني بالطابع الغير الشرعي للاغفال أو التقليل من التصريحات الضريبية وعدم استجابته للإنذارات الموجهة له من قبل ادارة الضرائب.<sup>3</sup>

#### ثانياً: القصد الجنائي الخاص بالجريمة الضريبية:

ويقصد به توافر قصد خاص يستدل به من فحوى النصوص القانونية الضريبية أي إرادة الأضرار بمصلحة الخزينة العمومية ويفترض العلم به عند الفاعل وهو أن يكون سلوك المكلف منبعا عن قصده في التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا ويتجلى ذلك بحرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها من الضريبة الذي يعتبر من أهم مواردها.<sup>4</sup>

ونجد جرائم الاحتيال الضريبي وجريمة الاخلال بالثقة من الجرائم التي تستوجب توافر القصد الجنائي العام والخاص معا، فلا يكفي علم المكلف بالأعمال الاحتمالية والقيام بها رغم عمله بتجريمها بل لابد أن يكون الدافع والباعث إلى ذلك هو التملص من الضريبة كلها أو بعضها وحرمان الخزينة العمومية

<sup>1</sup> مرجع نفسه، ص 473.

<sup>2</sup> طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 110.

<sup>3</sup> أحمد فتحي سرور، المرجع لاسابق، ص 317.

<sup>4</sup> عزوز سليمة، مرجع سابق، ص 122.

من استيفاء حقها، كما لا يشترط وقوع الضرر بفعل التزوير في التصريحات مثلها هو شرط للعقاب على التزوير في قانون العقوبات لأن ضرر تعريض المصلحة الضريبية للخطر محتمل وقوع دائما فيها.<sup>1</sup>

أما الجرائم المترتبة الأخرى لجريمة عدم تقديم التصريحات الضريبية، جريمة عدم مسك الدفاتر والمستندات واتلاف الأوراق الضريبية، جريمة السر المهني، فإنه يشترط توافر القصد العام ولا يشترط توفر القصد الخاص بالضرورة لأنها في مجملها جرائم عمدية يتصور فيها علم والإرادة، غير أن هذه التفرقة لا مبرر لها بما أن العقوبة حتمية سواء توفر القصد الخاص إلى جانب القصد العام أو توافر القصد العام فقط.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، 359-366.

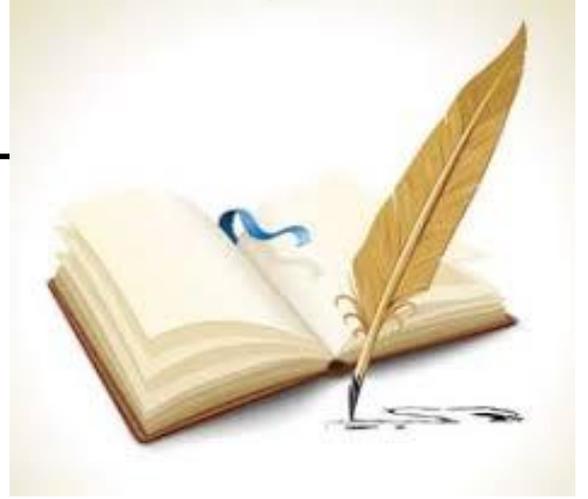
<sup>2</sup> طالب نور الشرع، مرجع السابق، ص 120-122.

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية، و بالتالي حاولنا التعرف أكثر عن هذه الظاهرة بالتعمق فيها ، فمن خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل اتضح لنا أن هذه الظاهرة تعود لعدة أسباب متداخلة ومتراطة فيما بينها تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين وهذا باللجوء إلى الطرق والأساليب المتنوعة و المختلفة، فمهما تعددت أنواعها بالتهرب المشروع أو غير المشروع ومهما كثرت أساليب التحايل والتملص من أجل التخلص من عبء الضريبة، لكن كلها تؤدي إلى نتيجة واحدة وهي الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على الخزينة العمومية، وبالتالي تؤثر على عدة مجالات منها اقتصادية و اجتماعية وسياسية .ولخطورة هذه الظاهرة ومن أجل محاربتها سخرت الدولة تشريعات عديدة ومختلفة من أجل الحد منها، ومن واجبها التفتن إلى محاربة رديئة بطرق مختلفة، (وهذا ما سنحاول التطرق اليه في الفصل الثاني من هذا البحث).



الفصل الثاني:

الأحكام الإجرائية لخصوصية الجريمة  
الضريبية



**تمهيد**

تتميز الجرائم الضريبية بطبيعتها الخاصة التي تفرد بها عن جرائم القانون العام من حيث التعريف والإجراءات المتبعة، وكذلك من حيث العقوبات المقررة. إلا أنه قبل الخوض في هذه التفاصيل، يجب النظر في إجراءات المعاينة وطرق كشف وإثبات الجريمة الضريبية والأشخاص المؤهلين للقيام بذلك. هذا التمهيد ضروري لتمكيننا من متابعة القضايا قضائياً وتحديد الجهة المختصة بتحريك الدعوى العمومية والجبائية، بالإضافة إلى تناول موضوع تحديد المسؤولية الجزائية.

بناءً على ذلك، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين: سنتناول في المبحث الأول التحقيق في الجريمة الضريبية، وفي المبحث الثاني سنعالج إجراءات تحريك الدعوى الضريبية و المحاكمة

### المبحث الأول: التحقيق في الجريمة الضريبية

تباشر المنازعات الضريبية بواسطة الرقابة والتحقيقات التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية والمعانة للجرائم الضريبية حيث يتم التحقيق في الانشطة غير المشروعة التي نفذها الجاني بهدف تفادي دفع الضرائب كامله او جزئيه ويتم هذا التحقيق باستخدام جميع الوسائل المتاحة للمحققين في هذا المجال لتوثيق هذه الجرائم ويتعين على المحققين اعداد محاضر رسميه توضح نتائج التحقيقات وذلك لتقديمها امام المحكمة لمتابعه الجناة

لذلك سنخصص المطلب الأول من هذا المبحث لدراسة مفهوم التحقيق اما المطلب الثاني

فسنتناول فيه اشكال هذا التحقيق

### المطلب الأول: مفهوم التحقيق في الدعوى الضريبية

يقتضي البحث في تعريف التحقيق الضريبي بيان معنى التحقيق لغة و فقها (فرع أول)، وبيان معناه

الاصطلاحي (الفرع ثاني)

#### الفرع الأول: التعريف اللغوي و الفقهي

أ- لغة :

يقصد بالتحقيق في اللغة: مصدر الفعل حق بمعنى يقن ، وحق الأمر : صح وثبت و

صدق وحقق الأمر بمعنى تحراه وثبت منه، والتحقيق هو التثبت من أمر ما.<sup>1</sup>

ب- فقها :

اختلف الفقهاء في تحديد تعريف التحقيق الجبائي على النحو التالي:

أوضح عباس عبد الرزاق أن التحقيق الجبائي يشمل مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارات المتخصصة للأجهزة الضريبية، بهدف ضمان الامتثال للقوانين الضريبية وتجنب أي تعديات أو تجاوزات.

<sup>1</sup> جمال الدين محمد بن مكرم بن منظور، معجم لسان العرب ، الطبعة الثالثة، دار صابر للطباعة والنشر

كما وصفه بأنه يتضمن الإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة وقانونية التصريحات المقدمة للإدارة الضريبية.

وبالتالي، يمكن اعتبار التحقيق الجبائي مجموع الإجراءات المعترف بها قانوناً والتي تسعى لضمان مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة<sup>1</sup>.

كما أضاف قائلاً: "التحقيق الجبائي يُعد وسيلة ضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في تحمُّل العبء الضريبي، ويُشكل شرطاً أساسياً لتحقيق المنافسة الشريفة والعادلة بين المؤسسات"<sup>2</sup>

يمكننا بالتالي تجميع المفهوم على أنه: عبارة عن سلسلة من العمليات التي تنفذها الإدارة الجبائية للتحقق من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة ضمن إطار قوانين وضعت للحد من التهرب والتجاوزات الضريبية.

### الفرع الثاني : التعريف الاصطلاحي

يعرف التحقيق من الناحية الاصطلاحية بأنه الفحص و البحث والتقصي الموضوعي المحايد والنزيه لاستبانة وجه الحقيقة واستجلائها من خلال جمع المعلومات والتثبت من بعض الوقائع قبل اتخاذ القرار<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: أشكال التحقيق الجبائي

تعتمد مصالح الإدارة الجبائية على عدة أشكال للتحقيق، سواء كان الشخص المعني بالتحقيق فرداً طبيعياً أو كياناً معنوياً. ويتمثل ذلك في نوعين رئيسيين من التحقيق: التحقيق الداخلي في الفرع الأول، والتحقيق الخارجي في الفرع الثاني

### الفرع الأول: التحقيق الداخلي

<sup>1</sup>عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي ، دار الهدى، عين مليلة ، الجزائر ، 2012، ص  
<sup>2</sup>مراح فاروق ، دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، بسكرة 2010-2011، ص 25  
<sup>3</sup>صفاء فنوح ،جمعة مبادئ التحقيق الإداري في ضوء قانون التوقيع الإلكتروني المصري رقم 15 لسنة 2004، الطبعة الأولى مكتبة الوفاء القانونية ، الإسكندرية 2016 ، ص192

يتميز التحقيق الداخلي بأهمية خاصة، حيث يتطلب وقتاً طويلاً ولا يستلزم من المحقق إجراء أبحاث ميدانية أو تنقلات، يتم هذا النوع من الفحص على مستوى مكتب العون المحقق أو المراقب ويشمل مراجعة الملف الجبائي بطرق شكلية أو من خلال الرقابة على الوثائق.

#### أولاً: الرقابة الشكلية

تُجرى هذه الرقابة سنوياً وترتكز على تصحيح الأخطاء المادية التي يرتكبها المكلفون بالضريبة عند تقديم تصريحاتهم الضريبية. تشمل عملية التدقيق التحقق من هوية المكلفين وعناوينهم بالإضافة إلى عناصر الجرد اللازمة لإعداد الوعاء الضريبي. تُعد هذه الخطوة تحضيراً لمراجعة الوثائق، حيث يجري التأكد فقط من كفاءة تقديم المعلومات والبيانات المدرجة في التصريحات دون إجراء مقارنة بين ما تحتويه التصريحات وما تمتلكه الإدارة الجبائية<sup>1</sup> من معلومات لذلك، يركز هذا النوع من الرقابة فقط على الأرقام وتصحيح الأخطاء الطارئة فيها

#### ثانياً: الرقابة على الوثائق

تسعى الرقابة على الوثائق إلى إجراء فحص شامل ونقدي للملف الضريبي للمكلف بدفع الضريبة. يتولى المحقق تصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات، مستتيراً بالمعلومات والتبريرات الشفهية أو الكتابية المقدمة إلى الإدارة الجبائية. تُجرى عمليات الفحص المتعمقة لهذه الوثائق ضمن مكاتب الإدارة الجبائية، وتتزامن مع مجموعة التحقيقات الخاصة بالفحص النقدي للتصريحات باستخدام المعلومات والمستندات الواردة في ملف المكلف بالضريبة.

تهدف هذه الرقابة إلى:

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والنسب والهوامش المختلفة للريح.
- التحقق من مصداقية التصريحات بتطابقها مع المعلومات المتاحة لدى مفتشية الضرائب.
- الإلمام بوضعية المكلفين المالية سنوياً.
- إعداد قائمة بالمكلفين بدفع الضريبة<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ابن عمارة منصور ، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية ، دار هومة للنشر ، الجزائر ، 2011 ، ص21

<sup>2</sup> غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة، مذكرة

ماستر في العلوم المالية والمحاسبة ، البويرة 2014-2015 ص 52

### الفرع الثاني: التحقيق الخارجي

بعد إجراء عملية التحقيق الداخلي، يكون لأعوان الإدارة الجبائية الحق في الانتقال إلى مرحلة التحقيق الخارجي. يتم تفعيل هذا الإجراء عند اكتشاف تهرب أو غش ضريبي من قبل المكلفين بالضريبة. و يكون هذا التحقيق عبر رقابة معمقة أو ميدانية بأشكال مختلفة

#### أولاً: التحقيق المحاسبي

المقصود بالتحقيق المحاسبي العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مصداقيتها.<sup>1</sup>

والتحقيق في المحاسبة يعد من اهم وسائل التحقيق الجبائي و يعود ذلك لكونه رقابة تتم في عين المكان سواء كان هذا المكان هو الذي تتواجد به المؤسسة او الذي يزاول به المكلف بالضريبة نشاطه و تتم من خلال هذا الاجراء عملية فحص و تدقيق للدفاتر و الوثائق المحاسبية لكشف حقيقة مداخيل المكلفين بالضريبة و رقم أعمالهم المنجز.<sup>2</sup>

هذا و قد استثنى المشرع اجراء هذا التحقيق في عين المكان في حالة القوة القاهرة او في حالة طلب عاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه هذا الأخير كتابيا و تقبله المصلحة التحقيقات في المحاسبة لا يمكن اجراؤها الا من طرف أعوان الإدارة الجبائية اللذين لهم رتبة مفتش على الأقل و تمارس هذه الإدارة حقها في الرقابة مهما كان السند المستعمل لحف المعلومات أي ان المحاسبة لو كانت ممسوكة بأجهزة الاعلام الالي فان هذه الرقابة تشمل جميع المعلومات و المعطيات التي تساهم في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية . و يلزم المكلفون بالضريبة اللذين يجري التحقيق في محاسبتهم بوضع الكتابات المحاسبية تحت تصرف المحققين و ذلك بناء على طلب خطي يقدمه المحققون . و لا يمكن الشروع في

<sup>1</sup> العيد صالح ، مرجع سابق، ص 37

<sup>2</sup> بوداعة حاج مختار ، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص قانون عام . فرع القانون الجزائري الجبائي ، كلية الحقوق ، جامعة الجيلالي اليااس سيدي بلعباس الجزائر ، 2018-2019، ص 215،

أي تحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف مسبقاً<sup>1</sup>، و يكون ذلك عن طريق ارسال اشعار بالتحقيق له .  
و يستفيد المكلف من مدة زمنية للتحضير تقدر بعشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام الاشعار .  
و يستلزم ان يتضمن هذا الاشعار أسماء و رتب المحققين . تاريخ و ساعة اول تدخل و الفترة التي  
يتم التحقيق فيها . الحقوق و الرسوم المعينة و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها  
كما وضحت المادة 20 من نفس القانون مدة هذا التحقيق و الاستثناءات التي تقع تحت طائلة البطلان<sup>2</sup>

### ثانيا : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

يعد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة تحقيق حديث النشأة في الجزائر . حيث  
انشاه المشرع بموجب قانون المالية لسنة 1992 و ادمج على الدخل الإجمالي<sup>3</sup> . و المقصود بالتحقيق  
المعمق مجموعة العمليات الرامية الى الكشف عن أي فارق بين الدخل الحقيقي الخاص بالمكلف  
بالضريبة و الدخل الذي صرح به<sup>4</sup>

و يستهدف التحقيق المعمق التأكد من مدى صحة المداخيل التي صرح بها المكلف كأساس  
للضريبة على الدخل و التحقق من مدى الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها و الذمة المالية و  
عليه فان هذا التحقيق المعمق على خلاف التحقيق في المحاسبة فانه لا يخص الا الضريبة على الدخل  
الإجمالي .<sup>5</sup> كما انه لا يخص فقط المكلف بالضريبة بل حتى افراد عائلته اللذين يعيشون معه و من هم  
تحت كفالته و هو ما يسمى بالمقر الجبائي العائلي<sup>6</sup>

<sup>1</sup>راجع المادة 20 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية

<sup>2</sup>بكار ليلي . الدعوى العمومية الجبائية . مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر تخصص قانون خاص . جامعة غرداية الجزائر  
2022-2023 ص 15

<sup>3</sup>قصاص سليم . المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري . أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه قانون خاص . فرع

قانون اعمال . جامعة الاخوة منتوري قسنطينة 1 كلية الحقوق 2018-2019 ص 132

<sup>4</sup>العيد صالح . المرجع السابق . ص46

<sup>5</sup>بوداعة حاج مختار . المرجع السابق . ص245

كما يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لا أشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر او لا عندما تكون لهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة

و التحقيق المعمق لا يمكن اجراؤه الا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل و لا يمكن الشروع في التحقيق المعمق في ما يخص الضريبة على الدخل او على الثروة دون اعلام المكلف مسبقا من خلال ارسال اشعار بالتحقيق و يستفيد المكلف من اجل ادنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم ابتداء من تاريخ الاستلام . و يجب ان يتضمن الاشعار الفترة و موضوع التحقيق و ان يشير صراحة تحت طائلة بطلان الاجراء ان المكلف بالضريبة له الحق في ان يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو كما لا يمكن تحت طائلة البطلان ان يمتد التحقيق لفترة تقوت السنة اعتبارا من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق<sup>1</sup>

غير ان المدة يمكن ان تمدد عند الاقتضاء بالنسبة للمكلف بطلب منه و ذلك للرد على طلبات التوضيح او تبرير الأرصدة و المداخل في الخارج . كما يمكن تمديد هذه المدة لسنتين في حالة وجود نشاط خفي.<sup>2</sup>

### ثالثا: التحقيق المصوب في المحاسبة

استحدث المشرع هذا النوع من التحقيق الجبائي في قانون المالية التكميلي لسنة 2008 من خلال المادة 22 التي أسست المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية . و التي تم تعديلها لاحقا بموجب احكام المادة 24 من قانون المالية سنة 2010 . ثم المادة 32 من قانون المالية لسنة 2012 و من ثم احاك المادة 26 من قانون المالية 2014

و يتميز التحقيق المصوب في المحاسبة بكونه تحقيقا محددًا و موجها يستهدف مراقبة دقيقة للوثائق المحاسبية و يتم ذلك من خلال التحقق من صحة عمليات الخصم في مجال الرسم على القيمة المضافة

<sup>1</sup> راجع المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية

<sup>2</sup> قصاص سليم . المرجع السابق ص 133

و التأكد من مدى صحة التكاليف و الأعباء بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات او الضريبة على الدخل الإجمالي<sup>1</sup>

و مكنت المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية أعوان الإدارة الجبائية بالقيام بهذا النوع من التحقيق للمكلفين بالضريبة لعدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة او جزء منها او لمجموعة عمليات محاسبية لمدة تقل عن سنة.

و يتم كذلك هذا التحقيق عندما يكون لدى الإدارة شك في مدى مصداقية المستندات او الاتفاقيات المبرمة من طرف المكلفين و التي تستهدف تجنب او تخفيض الأعباء الجبائية.<sup>2</sup>

و عليه فان التحقيق المصوب في المحاسبة يختلف مع التحقيق المحاسبي في الوثائق المراد فحصها . فالتحقيق المصوب يقتصر على بعض الوثائق المحاسبية وليس جميعها كما هو الحال في التحقيق المحاسبي و كذلك طبيعة الضرائب كون التحقيق المصوب يقتصر على نوع واحد او عدة أنواع من الضرائب على عكس التحقيق في المحاسبة و الذي يشمل مجموعة العمليات المحاسبية و كذلك مدة التحقيق حيث يستغرق التحقيق المصوب شهرين فقط و ذلك تحت طائلة البطلان و ذلك وفق ما نصت عليه المادة 20 مكرر . و لا يمدد هذا الاجل الا في الاستثناءات التي تضمنتها نفس المادة<sup>3</sup>

### المبحث الثاني: الدعوى الضريبية

يتم إحالة مرتكبي الجرائم الضريبية إلى القضاء للمحاكمة وفقاً للنصوص الجبائية السارية بعد معابنتها ومتابعتها. تُعدّ المتابعات القضائية الخطوة النهائية لأي جريمة ضريبية، وتبدأ بإقامة الدعوى العمومية التي تعني البدء في إجراءاتها أمام الجهات المختصة عموماً، تختص النيابة العامة بتحريك هذه الدعاوى نظراً لأن البلاغ عادةً ما يتم عن طريق أعوان الضبط القضائي. لذا تملك النيابة العامة السلطة المطلقة في رفع أو مباشرة الدعوى إذا كانت هناك أسباب لذلك. ومع ذلك، تتضمن القوانين الجبائية وقانون الإجراءات الجبائية أحكاماً خاصة بالدعوى الضريبية والنزاعات المرتبطة بها، حيث إن تحريكها يجب أن يتم من قبل إدارة الضرائب.

<sup>1</sup>بوداعة حاج مختار . المرجع السابق ص 241

<sup>2</sup>بكاير ليلي . المرجع السابق . ص 17

<sup>3</sup>قصاص سليم . المرجع السابق . ص 243

وبالنظر للطابع الفريد للجرائم الضريبية الذي يقيد يد النيابة العامة ويحد من سلطتها التقديرية القانونية المنوطة بها بموجب العمل القضائي، يتوقف قرار متابعة القضية على تدخل إدارة الضرائب والمجني عليه. بناءً على هذا التدخل، تصبح النيابة ملزمة بطلب الإدارة المعنية فيما يتعلق بالاختصاص بتحريك الدعوى وتخضع لقبود منها ضرورة تقديم الشكوى من طرف الإدارة ذات الصلة

سيتناول هذا المبحث تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية كمطلب أول. كما سنتطرق إلى المحاكمة و الفصل في الجرائم الضريبية كمطلب ثاني .

### المطلب الأول: تحريك الدعوى العمومية

الأصل العام هو أن للنيابة العامة الحرية الكاملة في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية بشأن أي جريمة يتم العلم بوقوعها. إلا أنه يوجد بعض الجرائم التي رأى المشرع، لأسباب معينة، ضرورة تقييد سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بشأنها. من بين هذه الجرائم، الجريمة الضريبية التي لا يمكن تحريك الدعوى بخصوصها إلا بطلب من إدارة الضرائب.

ولهذا سنناقش في الفرع الأول موضوع الشكوى المقدمة من إدارة الضرائب لمباشرة الدعوى، وكذلك مصير هذه الدعوى في حال تخلف أو سحب تلك الشكوى.

### الفرع الأول : شكوى الادارة الضريبية كأساس للمتابعة

إن حرية النيابة العامة ليست دائماً غير محدودة؛ في بعض الحالات تكون مقيدة بجرائم معينة يتناولها القانون. ففي هذه الجرائم، لا يمكن للنيابة العامة ممارسة صلاحياتها في تحريك الدعوى العمومية إلا بتقديم شكوى مسبقة. من الأمثلة على ذلك القوانين الجبائية التي تُعطي إدارة الضرائب وحدها كامل الصلاحية لتحريك الدعاوى الناجمة عن الجرائم الضريبية. سواء كانت دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية مثل الحبس والغرامات الجزائية، أو دعوى جبائية تسعى لتطبيق جزاءات مالية وجبائية مثل الغرامة والمصادرة للمحجوزات، ومن ثم، لا يتم تحريك الدعوى الضريبية إلا بناءً على شكوى وفاء لشروط معينة نصت عليها القوانين الجبائية.

### أولاً: ضرورة تقديم شكوى .

يُحظر على النيابة العامة تحريك الدعوى العمومية والجبائية أو اتخاذ أي إجراء بشأنها، بما يشمل مباشرة الدعوى وفتح التحقيق القضائي، قبل تسلم شكوى من الإدارة الجبائية. وتعتبر كافة الإجراءات التي تقوم بها النيابة في هذا الصدد باطلة بطلاناً مطلقاً. وإذا أقدمت النيابة العامة على تحريك الدعوى وأحالت

الملف إلى الجهات القضائية، يتعين على المحكمة الحكم بعدم قبول الدعوى وبطلان كل الإجراءات والتدابير المتخذة سابقاً<sup>1</sup>.

يترتب عدم الالتزام بهذا الشرط القانوني بطلان إجراءات سير الدعوى أمام جهة التحقيق وكذلك بطلان الحكم نفسه؛ وهذا البطلان متصل بالنظام العام ولا يمكن تصحيحه بواسطة أي طلب يصدر لاحقاً للإجراءات غير النظامية. لذا يجب لصحة رفع الدعوى وسلامة إجراءات التحقيق أن يثبت الحكم بأن التدخل كان بناءً على طلب معتبر قانونياً؛ وإلا يكون الحكم معيباً<sup>2</sup>. و بالعودة إلى القوانين الجبائية، نجد أنها قد أشارت إلى ضرورة تقديم طلب من الإدارة الضريبية إلى النيابة العامة. فعلى سبيل المثال، في قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة نصت المادة 305<sup>3</sup> على أنه يتم الشروع في المتابعات لتطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من نفس القانون وفقاً للشروط المحددة في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 307<sup>4</sup> من قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة " في حال قيام السلطة القضائية بفتح تحقيق بناءً على شكوى مقدمة من إدارة الضرائب المباشرة، يجوز لهذه الإدارة أن تتخذ صفة الطرف المدني في الإجراءات القانونية. " فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة، تنص المادة 534<sup>5</sup> على ضرورة تحريك الدعوى الجبائية عقب تقديم طلب. كما تشير المادة ذاتها إلى أن المخالفات المذكورة في المادة 532 يتم متابعتها بهدف تطبيق العقوبات الجزائية وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية وفقاً لقانون الإجراءات الجبائية، فقد تم توحيد النظام القانوني للشكوى فيما يخص كافة الجرائم الضريبية بحيث أصبحت تخضع لنص واحد وهو المادة 104. تنص هذه المادة على أن المتابعات تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناءً على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> بغدادي مولاي ملياني . الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري . المؤسسة الوطنية للكتاب . 19 ص 23  
<sup>2</sup> محمود محمود مصطفى . شرح قانون الإجراءات الجنائية . طبعة 11 . منشأة المعارف . الإسكندرية . 1988 ص

وبالتالي، يعد تحريك الدعوى العمومية دون تقديم شكوى مسبقة من إدارة الضرائب باطلاً، سواء كانت الدعوة أمام جهة التحقيق أم إذا صدر حكم قضائي بذلك. ولا يمكن تصحيح هذا الإجراء في مرحلة الاستئناف

### ثانياً : شروط تقديم الشكوى

التطرق إلى مسألة الشكوى يقودنا مباشرة إلى تحديد شروطها الأساسية. لضمان أن تكون الشكوى صحيحة ومقبولة، يجب توافر مجموعة من الشروط العامة التي تنطبق على جميع الشكاوي إضافة إلى شروط خاصة تناولها كلها القانون الجبائي

- 1- يجب أن يُقدّم الطلب باسم المدير الولائي للضرائب أو من ينوب عنه قانوناً، سواء كان مدير الضرائب الجهوي أو المركزي<sup>1</sup>. تُرفع الشكوى دائماً باسم المدير الولائي لمصلحة الضرائب إلى القضاء. وأيضاً، يحق لهذا الأخير إصدار تعليمات تحدد الأشخاص الذين يُسمح لهم بطلب رفع الدعوى العمومية، وعادةً ما يكون هؤلاء من الموظفين المتخصصين بالمنازعات
- 2- ينبغي أن يتضمن الطلب المعلومات المتعلقة بالجهة الطالبة، بما في ذلك إدارة الضرائب وعنوانها، بالإضافة إلى البيانات الخاصة بالمكلف. يجب تحديد ما إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً وذكر ممثله القانوني، مع تزويد جميع الأدلة التي تثبت وقوع المخالفة
- 3- يجب أن يتم تقديم الطلب بشكل مكتوب وموقع من الجهة المخولة بإصداره، مع وضع ختم الإدارة الجبائية ليكتسب الطابع الرسمي. كما ينبغي أن يتضمن ملخصاً لموضوع الطلب
- 4- توضيح الوقائع التي تبرر رفع الشكوى بصورة دقيقة من طرف العون، حيث يجب تحرير الشكوى باستخدام مصطلحات قانونية متداولة لتسهيل مهمة القاضي
- 5- يتولى مكتب المنازعات القضائية إعداد وتحرير الشكوى. وتجدر الإشارة إلى أنه عند تقديم هذه الشكوى، لا يتطلب الأمر إنذار المتهم أو إبلاغه مسبقاً بالإجراءات القانونية المتخذة ضده<sup>2</sup> ينبغي أن تشمل الشكوى عرضاً شاملاً لكافة الوقائع والوسائل والاستنتاجات التي تثبت نية المكلف بالضريبة في ارتكاب الجرائم الضريبية، وذلك وفقاً للتشريعات المعمول بها مع الإشارة إلى النصوص القانونية ذات الصلة بالجريمة موضوع الطلب كما يجب أن تحتوي الشكوى على تفاصيل حول قيمة

<sup>1</sup>فارس السبتي . مرجع سابق . ص 194

<sup>2</sup>انظر المادة 305 من قانون ض.م.م.

المبالغ المتهرب منها والغرامات الجبائية المستحقة الناتجة عن ذلك.

والجدير بالذكر أن في حالة رفض النيابة العامة الشروع في الدعوى العمومية، يمكن للإدارة الضريبية تقديم شكوى أمام قاضي التحقيق مع التأسيس كطرف مدني.<sup>1</sup>

**الفرع الثاني: الحالة القانونية لسحب او تخلف الشكوى**

**أولاً: مصير الدعوى في حالة تخلف الشكوى**

عند تخلف الشكوى ينبغي التفريق بين المرحلة التي تكون فيها الدعوى. إذا رُفعت الدعوى أمام القضاء قبل تقديم الشكوى من الجهة المختصة قانونياً بإدارة الضرائب، يعتبر الإجراء باطلاً بطلاناً مطلقاً نظراً لارتباطه بالنظام العام ولامثاله إلى شرط أساسي لتحريك الدعوى العمومية وصحة اتصال جهة التحقيق أو المحكمة بالواقعة.

إذا كانت الدعوى عند مرحلة التحقيق، يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمراً برفض التحقيق لبطان إجراءات المتابعة. أما إذا كانت الدعوى في مرحلة المحاكمة، يترتب على الجهات القضائية رفض قبول الدعوى العمومية شكلاً نتيجة بطلان إجراءات المتابعة.

بناءً عليه، يمكن إثارة هذا الدفع الخاص بتخلف الشكوى في أي مرحلة كانت عليها الدعوى وفي جميع درجات التقاضي لأن الإجراءات المتعلقة بتحريك الدعوة العمومية في هذه الحالة تعتبر باطلة بطلاناً مطلقاً لتعلقها بالنظام العام<sup>2</sup>

**ثانياً: مصير الدعوى في حالة سحب دعوى**

بالعودة الى نص المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن للمدير الولائي

للضرائب سحب الشكوى عند تسديد جزء من الحقوق والجزاءات المتعلقة بالمتابعة، وذلك بعد الحصول على موافقة المدير العام للضرائب. كما تنص المادة المذكورة على أنه يحق لمدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب في الولايات سحب الشكوى في حال تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة، بشرط موافقة المدير العام للضرائب

كما أفادت الفقرة الأخيرة من نفس المادة السابق ذكرها على ان سحب الشكوى مع موافقة المدير

العام للضرائب على سحبها ينجم عنه انقضاء هذه الدعوى و لا يمكن للنيابة التمسك بالدعوى الجزائية في

<sup>1</sup>المادة 72 من قانون ا . الجزائرية

<sup>2</sup>احسن بوسقيعة . مرجع سابق . ص 435

هذه الحالة كما هو معتاد في بعض القضايا التي تخضع للقانون

العام<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: المحاكمة في الدعوى الضريبية

تعتبر مرحلة المحاكمة الإجراء الأخير في سير الدعوى العمومية بشكل عام والضريبية على وجه الخصوص. ففي هذه المرحلة يتحدد موقف المتهم من التهمة الموجهة إليه، إما بالبراءة أو بالإدانة وتطبيق العقوبة المنصوص عليها سواء جزائياً أو ضريبياً في كلا الدعويين .

وتتسم الدعوى العمومية الضريبية بعدة قواعد لا يمكن تجاوزها، سواء كانت أمام المحكمة

الابتدائية، المجلس القضائي كجهة استئناف، أو محكمة الجنايات

أ-مبدأ علانية الجلسات : نصت المواد 285 و 342 و 430 من قانون الإجراءات الجزائية على مبدأ علانية الجلسة، والذي يُقصد به السماح للأفراد بحضور الجلسات المنعقدة في الهيئات القضائية. إلا أن هناك استثناءات لهذا المبدأ تتعلق بانتفاء توافقها مع الآداب العامة والنظام العام؛ ففي هذه الحالات تُعقد الجلسات بصورة سرية، ولكن يتم الإعلان عن الحكم بشكل علني

ب-المرافعات الشفوية: تفرض المحاكم الجزائية على الأطراف الحضور شخصياً للمناقشة الشفوية

لأقوالهم والدفاع عن أدلتهم أمام الشهود. وبناءً عليه، يتحتم على القاضي إصدار حكمه استناداً إلى ما جرى في الجلسة القضائية وليس بالاعتماد فقط على نتائج التحقيقات الأولية التي سبقت المحاكمة

ج-حضور الأطراف وتوثيق التحقيق: يتعين على المحكمة أن تتيح لأطراف النزاع حضور كافة جلسات المحاكمة لضمان حقوقهم في الدفاع ومناقشة الأدلة المقدّمة، كما يجب على الكاتب المكلف بتدوين

الجلسة توثيق جميع المعلومات المتعلقة بسير الجلسة في محضرها الرسمي

ج-مبدأ عدم مشاركة القاضي في النظر في الدعوى على مستوى درجتين: يُشير هذا المبدأ إلى ضرورة

منع القاضي الذي قام بمراجعة قضية الدعوى العمومية، سواء كان ذلك خلال مرحلة التحقيق أمام غرفة التحقيق أو غرفة الاتهام، أو أثناء البتّ فيها في محكمة الدرجة الأولى، من أن يشارك بعد ذلك في جلسة المحاكمة. وبالتالي، لا يجوز للقاضي المعني الانضمام إلى تشكيلة المحكمة أو المجلس القضائي أو

حتى محكمة الجنايات التي تنظر القضية مرة أخرى

-مبدأ عدم إنكار العدالة: يُقصد به أنه لا يجوز للجهة القضائية أو القاضي الذي تُعرض أمامه الدعوى

<sup>1</sup>المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجنائية

العمومية الامتناع أو التماطل عن الفصل في الدعوى. وفي حال حدوث ذلك، يتعرض القاضي للمساءلة التأديبية نتيجة خطأ مادي<sup>1</sup>

### الفرع الأول : الجهة المختصة بالفصل في الدعوى الضريبية

الاختصاص القضائي يمثل السلطة المخولة للمحكمة لنظر النزاعات والفصل فيها وفقاً للقانون. من ناحية أخرى، يقابله عدم الاختصاص والذي يعني غياب هذه السلطة. يشير اختصاص محكمة معينة إلى نصيبها المحدد من المنازعات التي يمكن لها البت فيها. قوانين الاختصاص هي تلك القوانين التي تحدد منوطة المحاكم المختلفة بمهامها وصلاحياتها

من أجل تعزيز الفعالية في إجراءات التقاضي وضمان سير العدالة بالشكل الأمثل، يتطلب تنوع المحاكم وانتشارها عبر كافة أنحاء الدولة. إذ لا يُتصور أن توجد محكمة واحدة فقط تتولى جميع المنازعات المطروحة.

ولم يميز المشرع الجبائي بشكل خاص في مسألة الاختصاص النوعي، حيث بقي هذا الأخير متوافقاً مع قانون الإجراءات الجزائية حسب جسامه الجريمة الجبائية. ولكن، الاختصاص المحلي خضع لأحكام خاصة تختلف عن تلك المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية. إذ منح للمصلحة الجبائية حق اختيار المحكمة المختصة محلياً للنظر في الجرائم الجبائية المرتكبة وفقاً للحالة: مكان فرض الضريبة، مكان الحجز، أو مقر المؤسسة الذي يقع ضمن دائرة اختصاصها<sup>2</sup>

### أولاً : الاختصاص النوعي

يتم تحديد الاختصاص النوعي للمحاكم الجزائية حسب طبيعة الجريمة. فالجرائم التي تصنف قانونياً كجنايات تندرج تحت اختصاص محكمة الجنايات، بينما الجرائم المصنفة كجناح ومخالفات تُحال إلى المحكمة المختصة بها وهي محكمة الجناح والمخالفات<sup>3</sup>، و قام المشرع الجزائري بتصنيف الجرائم بناءً على العقوبة المحددة لها وفقاً للمادة 5 من قانون العقوبات. تُعتبر كل جريمة عقوبتها بالإعدام، أو السجن المؤبد، أو السجن المؤقت جنائية. أما الجناح فهي الجرائم التي تتراوح عقوبتها بين شهرين إلى خمس سنوات بالإضافة إلى غرامة تزيد عن 20,000 دج. في حين، تُعد مخالفة كل جريمة عقوبتها

<sup>1</sup>حزيب محمد مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري ، دار هومة للنشر ، الجزائر ، الطبعة 5، 2010 .

<sup>2</sup>عزوز سليمة . المرجع السابق . ص 267

<sup>3</sup>محمد حزيب .. مرجع سابق. ص 195

الحبس من يوم واحد إلى شهرين وغرامة تتراوح من 2,000 دج حتى 20,000 دج . ومع ذلك، فإن هذا التصنيف لا يسري على الجرائم المحددة في القوانين الجبائية، حيث تتضمن هذه الجرائم عقوبات بالحبس فيما يتعلق بالجنح والجنايات، وتقتصر على الغرامة في حالة المخالفات. وتجدر الإشارة إلى أن عقوبة الغرامة عادة ما تتجاوز الحد المنصوص عليه في قانون العقوبات<sup>1</sup>

#### أ-المخالفات الجبائية

تُعرف المخالفات الجبائية بأنها الأفعال المحددة و المنصوص عليها في التشريعات الجبائية، ويختص قسم المخالفات بالفصل فيها. من بين هذه المخالفات، يمكن الإشارة إلى مخالفة استعمال الأساليب التدليسية وفقاً لما تضمنته المواد 114 و 115 من قانون الإجراءات الجزائية و مخالفة الإخلال بالرقابة الجبائي: و يشمل ذلك أي تصرف يعرقل أداء الأعوان المكلفين بمعاينة مخالفات التشريع الضريبي لمهامهم الرقابية

#### ب-الجنح الجبائية:

حدد المشرع الأفعال التي يمكن أن تشكل جنحة جبائية، على سبيل المثال وليس الحصر، تشمل هذه الأفعال، حسب تعريف المشرع الجبائي، أعمالاً تعد بمثابة جنح يعاقب عليها القانون. وتختص محكمة الجنح بالفصل في القضايا المتعلقة بها والتي حدد لها المشرع عقوبات معينة و من بينها جنحة الامتناع عن تقديم الاوراق الضريبية و التي تضمنتها المواد 20 و 21 من ق.ا.ج. كذلك جنحة الاخلال بالسر المهني و التي تضمنتها المادة 65 من ق.ا.ج. و التي اعتبرت افساء أعوان الضرائب للسر المهني جنحة يعاقب عليها

#### ج-الجنايات الجبائية :

تتضمن الجنايات الجبائية في جرائم الإضرار بسير الاقتصاد الوطني، وجريمة تقليد أو تزوير أختام الدولة أو الطوابع أو الدمغات.

-المساس بحسن سير الاقتصاد الوطني: تُعتبر جريمة المساس بسير الاقتصاد الوطني أي فعل أو امتناع عن فعل ينتهك النصوص القانونية المتعلقة بالتشريع الجبائي، خصوصاً في ما يخص تحصيل الضرائب.

<sup>1</sup>عزوز سليمة . المرجع السابق . ص 262

- جنائية تقليد أو تزوير أختام الدولة والطابع والدمغات

وفقاً للمادتين 205 و 206 من قانون العقوبات الجزائري، فإن أي عملية تزوير أو استخدام غير شرعي أو تصنيع أو تزوير لختام الدولة أو لطابع وطني أو علامة رسمية تعتبر جنائية<sup>1</sup>

### ثانيا: الاختصاص المكاني

-الاختصاص المكاني: جاء في نص المادة 1/329 من قانون الإجراءات الجزائية ما يلي: "تختص محليا بالنظر في الجنحة المحكمة التي توجد في محل وقوع الجريمة أو مكان إقامة أحد المتهمين أو شركائهم، أو المحكمة التي تم فيها القبض عليهم حتى ولو كان القبض قد حدث لأسباب أخرى". الا ان المشرع الجبائي قام بإسناد مهمة تحديد اختصاص المحكمة للنظر في الجرائم الجبائية إلى الإدارة الجبائية. وبهذا، تُنَاط بالإدارة مسؤولية اختيار المحكمة المناسبة لهذا النوع من القضايا

**أولاً: مكان فرض الضريبة:**

المحكمة المختصة التي تتولى النظر في النزاعات المتعلقة بالضرائب قد تكون المحكمة الواقعة في مكان فرض الضريبة. ويظل تحديد مكان فرض الضريبة منوطاً بمعايير واسعة وغير مقتصرة على جهة محددة يمكن الرجوع إليها؛ حيث يمكن الاعتماد في تحديد الاختصاص القضائي بالنسبة لمكان فرض الضريبة على محكمة المديرية الجهوية، أو محكمة المديرية الولائية، أو محكمة المتفشيات، أو حتى القبضات الضريبية

والحكمة في ذلك أنه راعى مصلحة إدارة الضرائب حيث أنه سيكون من السهل عليها في مثل هذه الحالة تأكيد شكاها وتدعيمها بالبيانات والمعلومات المتوفرة بحوزتها من خلال وجود ملفات المكلفين بالضريبة على مستواها وكذا إمكانية التأكد من المعلومات والتصريحات التي أدلوا بها أو بعبارة أخرى سيكون من اليسير على الإدارة الجبائية تقديم المعلومات التي من شأنها إثبات المناورات والطرق التديسية أو الغش المرتكب من طرف المكلفين بالضريبة.<sup>2</sup>

### ثانيا: مكان الحجز

<sup>1</sup> عزوز سليمة . المرجع السابق ص 265

<sup>2</sup> سيد امير محمد . جريمة الغش الجبائي . مذكرة لنيل متطلبات شهادة دكتوراه في القانون الخاص . كلية الحقوق .

جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان. الجزائر . سنة 2017/2018 ص 229

يتم وفقاً لاختصاص المحكمة التي يقع ضمن نطاقها الجغرافي موقع الحجز. وبالتالي، فإن تقديم الشكوى أمام المحكمة المختصة يتطلب أن تكون إدارة الضرائب قد بدأت في إحدى عمليات التفتيش أو الحجز مسبقاً، مما يحيل الاختصاص المحلي إلى محكمة المكان المحدد للحجز وفقاً للمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون الإجراءات الجزائية.

يعود السبب في اختيار محكمة مكان الحجز إلى عدة عوامل رئيسية بينها منع المكلف من الإفلات من العقاب خاصة وأنه كان متلبساً بالجريمة والحفاظ على الأشياء المحجوزة والتي بالتالي تحمي موارد الخزينة العامة

وأشار المشرع بوضوح إلى مفهوم "الحجز" في قانون ضريبة القيمة المضافة لتكرار وقوع عمليات المصادرة ضد الأفراد الذين يمتلكون أو ينقلون بضائع مخالفة لقانون الضرائب غير المباشرة. ولتحقيق السرعة البتاء لهذه القضايا، يحق للإدارة الضريبية أن تختار محكمة المكان الذي حدث فيه الحجز استناداً إلى سجل رسمي محرر بواسطة أعوان الإدارة الضريبية المسؤولين عن عملية الحجز سواء كان ذلك بالمراكز الجمركية البرية أو بالموانئ أو المطارات.<sup>1</sup>

#### ثالثاً: مقر المؤسسة:

يتم اختيار المحكمة التي تقع ضمن نطاق اختصاصها مقر المؤسسة، سواء كان هذا هو المركز الرئيسي للمؤسسة أو مركز إدارتها في الجزائر. في حال كان المقر الرئيسي خارج البلاد، يفترض هنا أن مرتكب الجريمة الضريبية شخص معنوي. يُتخذ هذا الإجراء بهدف تسهيل عملية ربط الضريبة ورقابة أعمال المؤسسة من الناحية الجبائية، واكتشاف أي محاولات للتحايل والتهرب الضريبي، وبالتالي توفير سهولة أكبر للإدارة في إثبات هذه الجرائم نظراً لتسجيل وقوعها ضمن نطاق ولايتها<sup>2</sup>.

#### الفرع الثاني : الحكم في الدعوى

قام المشرع الجزائري بوضع مجموعة من القواعد العامة لتحديد كيفية اتصال الجهة المختصة التي تملك صلاحية النظر في الدعوى العمومية المرفوعة أمامها، والبت فيها استناداً إلى حكم بات. وعليه، فإن الملفات المتعلقة بالدعوى العمومية تُحال إلى المحكمة الابتدائية بجناحيها الجرح والمخالفات أو

<sup>1</sup>فارس السبتي . مرجع سابق . ص 201

<sup>2</sup>طالب نور الشرع . الجريمة الضريبية . دار وائل للنشر . الطبعة الأولى . 2008 ص 195

محكمة الجنايات عبر أوامر صادرة عن وكيل الجمهورية. تتضمن هذه الإجراءات التكاليف بالحضور الذي يُسلم مباشرةً للمتهم للمثول أمام محكمة الجنح والمخالفات بما يُعرف بالاستدعاء المباشر وفقاً لأحكام المواد 333 و334 من قانون الإجراءات الجزائية.

كما يمكن إحالة المتهم عن طريق إجراءات التلبس بالجنحة وفقاً لمواد القانون 59 و338 ق أ ج ج، أو عبر تقديم المدعي المدني طلب تكليف مباشر بحضور المتهم أمام محكمة الجنح حسب الأوضاع المنصوص عليها في المادة 337 مكرر ق أ ج

يجوز لقاضي التحقيق إصدار أوامر بعد إحالة وكيل الجمهورية ملف الدعوى إليه، وذلك في حال كانت الجريمة مصنفة كجنحة أو جنائية ويستلزم القانون إجراء تحقيق فيها بناءً على طلب افتتاحي للتحقيق. وبعد أن ينهي قاضي التحقيق الإجراءات اللازمة ويجمع الأدلة والقرائن التي تثبت التهمة الموجهة إلى المتهم، يصدر أمراً بإحالة القضية إلى قسم الجنح أو المخالفات وفقاً للمادة 164 من قانون الإجراءات الجزائية

أو وفقاً لقرار صادر عن غرفة الاتهام، في حالة الطعن في أوامر قاضي التحقيق، يقوم وكيل الجمهورية بإرسال مستندات القضية إلى النائب العام. يقوم بدوره الأخير بإحالتها إلى غرفة الاتهام للنظر في الطعن الموجه ضد أوامر قاضي التحقيق. وفي هذه الحالة، تصدر غرفة الاتهام قراراً يقضي بإعادة تكييف الوقائع وإحالة القضية إلى قسم الجنح أو المخالفات وفقاً لأحكام المواد 194 و196 من قانون الإجراءات الجزائية

في حال كانت الجريمة تشكل في وقت ارتكابها جنائية، يقوم وكيل الجمهورية بإحالة أوراق القضية إلى قاضي التحقيق لفتح تحقيق في القضية. يعد هذا الإجراء إلزامياً وفقاً للقانون. وبعد استكمال التحقيق، يقوم قاضي التحقيق بدوره بإرسال ملف الدعوى إلى غرفة الاتهام التي تتولى إحالة القضية إلى محكمة الجنايات بموجب قرار صادر عنها بشأن الإحالة.<sup>1</sup>

و بالرجوع إلى مجمل القوانين الجنائية والتشريعات المكملة لها، بما فيها قانون الإجراءات الجنائية، نجد أنها قد أرست عقوبة السجن من سنة واحدة إلى خمس سنوات. يتضح جلياً أن الجرائم الجنائية تندرج تحت تصنيف الجنح. ومع ذلك، لم يُشر في أي نص قانوني إلى الإجراءات المتبعة أمام الهيئة القضائية

<sup>1</sup> محمد حزيط . مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري . دار هومة للنشر . الجزائر . الطبعة 5 سنة 2010

المختصة بها، ما يستدعي العودة إلى القواعد العامة التي تحكم إجراءات سير الدعوى العمومية في جرائم القانون العام

وفقا لذلك، تتعقد محكمة الجناح والمخالفات للنظر في قضايا المخالفات بما فيها تلك المتعلقة بالمسائل الجبائية. تتألف هاتان المحكمتان من هيئة موحدة على مستوى المحكمة أو المجلس القضائي باعتباره جهة استئناف بدرجة ثانية. تتشكل المحكمة من قاضٍ فرد يساعده كاتب الضبط بصفته كاتب الجلسة، وذلك بحضور وكيل الجمهورية أو أحد مساعديه، وفقاً لما جاء في نص المادة 340 من قانون الإجراءات الجزائي

تفتتح المحكمة جلساتها بإعلان بدايتها ، يتبع ذلك مناداة الخصوم والشهود والمسؤول المدني للتحقق من هوياتهم. ويتم تذكير الأطراف بالتهمة الموجهة إليهم والإشارة إلى المواد القانونية المعنية وفقاً لأمر الإحالة أو التكليف بالحضور حسب ما يقتضيه السياق القانوني<sup>1</sup>..

عقب استكمال التحقيق النهائي مع المتهم واستجواب الشهود، يتم الاستماع إلى أقوال المدعي المدني والنيابة العامة والدفاع. ويتولى رئيس الجلسة حصرًا إدارة سير المرافعة دون أن يلتزم بترتيب محدد في منح الكلمة للأطراف المختلفة

-مرافعة المدعي المدني: بمراجعة النصوص الضريبية، نجد أن المادة 307 من قانون ض م ر م تسمح للإدارة بالانضمام كطرف مدني في الدعوى العمومية الجبائية. وبالتالي، تتمتع الإدارة بحق الدفاع عن حقوقها سواء بشكل مباشر أو من خلال توكيل محامٍ

-التماسات النيابة العامة: بعد أن ينتهي الطرف المدني من تقديم مرافعته، تقوم النيابة العامة بتقديم عرض مفصل للوقائع والظروف المحيطة بالدعوى العمومية الجبائية، بالإضافة إلى الأدلة التي تثبت ارتكاب المتهم للجريمة. عقب ذلك، تطلب النيابة من المحكمة إصدار حكم بالإدانة ومعاقبة المتهم بالعقوبة المناسبة وفقاً لما ينص عليه القانون. ويحق لممثل النيابة العامة تقديم طلبات كتابية أو شفوية بما يراه مناسباً لتحقيق العدالة.

<sup>1</sup> انظر المواد من 343 الى 347 قانون الإجراءات الجزائية

-مرافعة الدفاع: يتمتع المتهم بحقه في اختيار محامٍ للدفاع عنه، وفي حالة عدم قيامه بهذا الاختيار قبل موعد الجلسة، يحق له أن يتقدم بطلب للرئيس لمنحه مهلة لتحضير دفاعه كما يمكن للرئيس تعيين محامٍ تلقائياً للدفاع عنه.

بعد استماع المحكمة إلى المرافعات من جميع أطراف الدعوى العمومية الجبائية ومراجعة الأدلة المقدمة تقوم المحكمة بقفل باب المرافعة وحجز القضية للنطق بالحكم بعد انتهاء المداولة في نفس يوم الجلسة أو في موعد لاحق. وعليه، لا يجوز بعد ذلك الاطلاع على أي مستندات إضافية أو الاستماع إلى أقوال جديدة.

يُعتبر الحكم النهائي في الدعوى العمومية الجبائية، سواء كان بالإدانة أو البراءة، الخاتمة الطبيعية للنزاع القضائي. إذ ان القرار الصادر عن الجهة القضائية المختصة وفقاً للقواعد القانونية المقررة يُمثل الحكم القضائي المفصلي في هذا السياق و لصحة الأحكام الجزائية، يتعين إصدارها بعد إقفال باب المرافعة ومداولة القضاة فيما بينهم، وبصفة علنية وفقاً لما جاء في نص المادة 355 من قانون الإجراءات الجزائية. فلا يجوز النطق بالحكم سراً، ويجوز الطعن ببطلان الحكم الصادر بصفة سرية بناءً على ما تؤكدته المادة 285 من قانون الإجراءات الجزائية

ويتضمن الحكم بعض البيانات و التي حددها المشرع :

- الديباجة: تُعتبر مقدمة الحكم وتُمثل عنوانه، حيث تحتوي على اسم الشعب الجزائري إذ تُصدر الأحكام باسم الشعب وباسم الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. هذا مبدأ دستوري تم النص عليه في المادة 166 من الدستور التي تقضي بأن "القضاء يصدر أحكامه باسم الشعب .".

كما تتضمن الديباجة اسم المحكمة التي أصدرت الحكم لكونه وسيلة مراقبة تطبيق قواعد الاختصاص القضائي، ويُعد إغفاله بمثابة بطلان مطلق للحكم. بالإضافة إلى ذلك، تشمل تاريخ صدور الحكم وأسماء القضاة المشكلين للهيئة القضائية.

تذكر الديباجة الألقاب والأسماء الخاصة بالمتهمين وجميع الأطراف الأخرى في الدعوى العمومية، بما في ذلك الضحية والطرف المدني إن وجدوا مع تحديد صفاتهم وموطنهم بالإضافة إلى أسماء المحامين.

متن الحكم: يحتوي متن الحكم على توضيح الوقائع والأسباب المؤدية إلى تحريك الدعوى العمومية الجبائية ووصفها بدقة وفق التسلسل الزمني للأحداث. يُضاف إلى ذلك النصوص القانونية المجرّمة وتسبب الحكم الذي يُعد من أهم الضمانات القانونية؛ وذلك لأنه يمكن الخصوم من معرفة الأسباب والأدلة التي استند إليها القاضي في حكمه.

منطوق الحكم: يشكّل الجزء الأخير من مشتملات الحكم وهو النتيجة التي خلصت إليها المحكمة فيما يتعلق بالقضية المعروضة أمامها سواء كانت دعوى عمومية جزائية أو الدعوى الجبائية و يكون اما بالإدانة او التبرئة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> فايذة صارة. الاحكام الجزائية و طرق الطعن فيها في التشريع الجزائري. مذكرة لنيل متطلبات ماستر قانون خاص كلية الحقوق جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم . الجزائر . سنة 2021-2022 ص من 17 الى 25



الخاتمة



### الخاتمة

لقد حاولنا من خلال هذا البحث دراسة موضوع الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري في مختلف جوانبه و التعرض للأحكام التي سنها المشرع الجزائري في إطار تجريم مختلف السلوكات المخلة بالقوانين الضريبية، وكذا التطرق للطبيعة القانونية و الطبيعة القانونية الخاصة لهذه الجرائم من خلال مختلف القوانين الضريبية .

كما تم التطرق لمختلف الأحكام الإجرائية لدراسة الاحكام الإجرائية الوقائية و الردعية للجرائم الضريبية و كيفية متابعتها . و بعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب هذا الموضوع توصلنا الى النتائج التالية:

- تعقيد النظام الضريبي و عدم تجميع احكامه ضمن تقنين على صعيد واحد . وكذا طابع مصطلحات القوانين الضريبية التقني البعيد عن تكوين المكلفين، بل وحتى القانونيين
- التذبذب و عدم الاستقرار في المنظومة التشريعية الجبائية و السبب يعود الى التعديلات المتكررة التي تطرا على مختلف القوانين الضريبية من خلال القوانين المالية العادية و كذلك التكميلية التي تصدر كل سنة مما يؤدي الى كثرة القوانين و تعقدها .
- منح المشرع سلطة واسعة للإدارة الجبائية لتحريك الدعوى العمومية او الجبائية معا و اسقط كليا هذه الصلاحية عن النيابة العامة
- بناء على ما تم تقديمه ضمن هذا البحث، والنتائج المتوصل إليها، يمكن عرض مجموعة من الاقتراحات والتوصيات وفقا لما يلي: التي نراها كفيلة بزيادة فعالية مواجهة الجريمة الضريبية
- ضرورة وضع تقنين ضريبي شامل لجميع القوانين الجبائية في تقنين واحد شامل لها لتفادي تكرارها و تناقضها على غرار المشرع الفرنسي الذي جمعها في قانون واحد سماه القانون العام للضرائب
- ضرورة تنميد الإدارة الضريبية عن طريق التوضيح اكثر للسلطات و التحديد الدقيق للمسؤوليات
- تبسيط صياغة قوانين الضرائب و إجراءات تنفيذها و توحيد الوثائق الإدارية حتى يسهل على المكلف ما يجنبه مغبة الوقوع في بعض السلوكات التي تعد جرائم ضريبية يمكن أن تحمله المتابعات والجزاءات

- تعزيز إمكانات البحث عن الجرائم الضريبية و التثبت من وقوعها من خلال الإدارة الضريبية او الشرطة القضائية وفق آليات مطورة وتكنولوجيات الرقمية، كون الدولة قد عملت على رقمنة هذا القطاع بصورة معمقة ومدروسة وسباقة.

## خلاصة الفصل

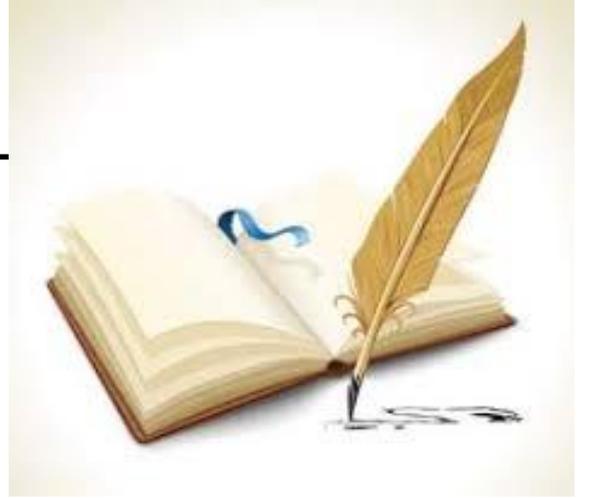
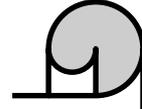
تتميز آليات مكافحة التهرب الضريبي بقدرتها على تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال إرساء نظام ضريبي عادل وبسيط، وتعديل الهيكل الإداري وتعزيز العلاقة بين المكلف والإدارة ، تُعتبر نشر الوعي وتحسيس المكلف بأهمية الضرائب أفضل وسيلة في هذا السياق. كما تلعب الوسائل الوقائية والآليات الرقابية دورًا هامًا؛ حيث تعتبر الرقابة الجبائية الأداة القانونية الفعالة المتاحة للإدارة الجبائية لمراقبة مكلفي الضرائب وضمان امتثالهم لواجباتهم الضريبية، بالإضافة إلى اكتشاف وتصحيح أي مخالفات مسجلة.

كما عمل المشرع الجبائي كذلك على تنظيم وتحسين سير عمل الرقابة لتحقيق الأهداف المرجوة ، وقد سُنت مجموعة من القوانين المتعلقة بالمتابعة الإجرائية للجرائم الضريبية والتأكد منها وصولاً إلى تحريك الدعوى العمومية والجبائية، مع تحديد العقوبات المفروضة على مرتكبي هذه الجرائم بهدف منع التهرب الضريبي والغش واستخدام الأساليب الاحتيالية لتجنب العبء الضريبي جزئياً أو كلياً.

في الختام، يتعين على الإدارة الضريبية إيجاد حلول بسيطة وفعالة للتعامل مع المكلفين لضمان تأديتهم لالتزاماتهم بشكل طوعي ، يتطلب ذلك توفير الوسائل المادية والبشرية والتكنولوجية الحديثة لتسهيل التواصل بين الإدارة والمكلفين ومنح الامتيازات الضريبية المناسبة لهم.



# قائمة المصادر والمراجع



## أولاً: باللغة العربية

### - القواميس والمعاجم

1. معجم الوسيط، مجمع اللغة العربية، دار المطبوعات الشروق الدولية، ط4، مصر، 2004.
2. جمال الدين محمد بن مكرم بن منظور، معجم لسان العرب ، الطبعة الثالثة، دار صابر للطباعة والنشر، بيروت، 2004 .

### -النصوص القانونية

#### الاورام و القوانين

#### -الأوامر

1. الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1336 الموافق 8 يونيو سنة 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.
2. الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 9 ديسمبر المتضمن القانون المالية 1976 يتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة المعدل والمتمم لسنة 2024.
3. الأمر رقم 94-03 المؤرخ في 31 ديسمبر 1994 المتضمن قانون المالية 1995 المعدل والمتمم لسنة 2024.
4. الأمر رقم 76/103 المؤرخ في 17 دي الحجة عام 1396هـ الموافق ل 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم لسنة 2024.
5. الأمر رقم 75/59 المؤرخ في 20 رمضان 1395هـ الموافق 26 سبتمبر 1975 التي يتضمن قانون تجاري المعدل والمتمم لسنة 2024.
6. نصت القوانين العقابية على جريمة المكلف بالضريبة المتعلقة بالتملص من دفع الضرائب المواد 64، 117، 118 من قانون الرسوم على الاعمال وكذلك المادة 532، 536 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 34 من قانون الطابع.
7. الامر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 الذي يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم مادة 9، 10 قانون تجاري

#### -القوانين

1. قانون 18/15 الصادر بتاريخ 2015/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2016 الواردة في الجريدة الرسمية ، العدد72، المؤرخ في 2015/12/31.

## -المراسيم

1. المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في ديسمبر 1993 المتضمن لقانون المالية لسنة 1994 المعدل والمتمم لسنة 2024.

## -الكتب

1. أحسن بوالسقيعة ، **الوجيز في القانون الجزائري الخاص**، ج1، ط18، دار هومة، الجزائر، 2015.
2. أحمد فتحي سرور، **الجرائم الضريبية**، ط2، دار النهضة العربية، مصر، 1990.
3. بغدادي مولاي ملياني . **الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري** . المؤسسة الوطنية للكتاب .
4. بن عمارة منصور ، **إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية** ، دار هومة للنشر ، الجزائر ، 2011 .
5. جامع أحمد، **عالم المالية في المالية العامة**، ج1، ط2، دار العربية للنشر، القاهرة، مصر.
6. حزيط محمد مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري ، دار هومة للنشر ، الجزائر، الطبعة 5، 2010 .
7. سعيد يوعلي، دنيا رشيد، **شرح قانون العقوبات الجزائري**، دار بلقاسم، الجزائر، 2013.
8. صفاء فتوح، **جمعة مبادئ التحقيق الإداري في ضوء قانون التوقيع الإلكتروني المصري رقم 15 لسنة 2004**، الطبعة الأولى مكتبة الوفاء القانونية ، الإسكندرية 2016 .
9. طالب نور الشرع، **الجريمة الضريبية**، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
10. عباس عبد الرزاق، **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي** ، دار الهدى، عين مليلة ، الجزائر ، 2012.
11. عبد القادر عدود، **مبادئ قانون العقوبات الجزائري القسم العام نظرية الجريمة، نظرية الجزاء الجنائي**، ط2، دار هومة، الجزائر، 2023.
12. فارس السبتي: **المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري**، ط2، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائري، 2011.
13. فارس السبتي، **المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط2، 2011.
14. فوزي عطاوي، **المالية العامة النظام الضريبية وموازنة الدولة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003.
15. محمد عباس محرز، **المدخل إلى الجباية والضرائب**، دار النشر إي.تي.سي.آي.أس، الجزائر، 2010.
16. محمود محمود مصطفى . **شرح قانون الإجراءات الجنائية** . طبعة 11 . منشأة المعارف . الإسكندرية . 1988 .

17. ناصر دادي عدون، يوسف مامت، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية، ط1، 2018.
18. نصيرة بوعون يحيوي، الضرائب الوطنية والدولية، دار النشرالصفحات الزرقاء الدولية، الجزائر، 2010.
19. ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، ط1، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2015.

## الرسائل والمذكرات الجامعية

### رسائل الدكتوراه

1. بوداعة حاج مختار ، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص قانون عام . فرع القانون الجزائري الجبائي ، كلية الحقوق ، جامعة الجبالي الياس سيدي بلعباس الجزائر ، 2018- ، 2019 .
2. سيد امر محمد . جريمة الغش الجبائي . مذكرة لنيل متطلبات شهادة دكتوراه في القانون الخاص . كلية الحقوق . جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان. الجزائر . سنة 2018/2017 .
3. قصاص سليم . المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري . أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه قانون خاص . فرع قانون اعمال. جامعة الاخوة منتوري قسنطينة 1 كلية الحقوق 2018-2019 .
4. واسطي عبد النور، المسؤولية الجبائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية الغش الضريبي، تبييض الأموال، أطروحة دكتوراه كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2016-2017.

### رسائل الماجستير

1. بكار ليلي . الدعوى العمومية الجبائية . مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر تخصص قانون خاص . جامعة غرداية الجزائر 2022-2023 .
2. بوداعة حاج مختار ، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص قانون عام . فرع القانون الجزائري الجبائي ، كلية الحقوق ، جامعة الجبالي الياس سيدي بلعباس الجزائر ، 2018- ، 2019 .
3. سيد امر محمد . جريمة الغش الجبائي . مذكرة لنيل متطلبات شهادة دكتوراه في القانون الخاص . كلية الحقوق . جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان. الجزائر . سنة 2018/2017 .

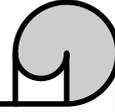
4. غضبان مريم، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب بولاية البويرة، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة ، البويرة 2014-2015 .
5. فايزة صارة. الاحكام الجزائية و طرق الطعن فيها في التشريع الجزائري. مذكرة لنيل متطلبات ماستر قانون خاص كلية الحقوق جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم . الجزائر . سنة 2021-2022 .
6. قلاب ذبيح إلياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في الدعم والرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011.
7. مراح فاروق ، دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، بسكرة 2010-2011.

#### المقالات

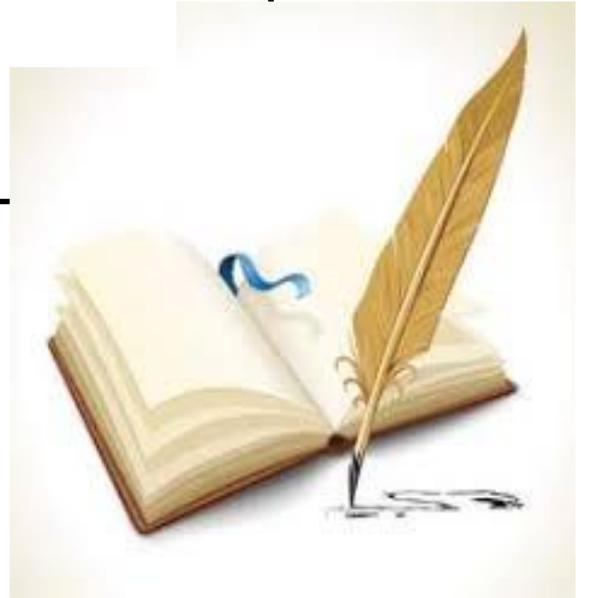
1. بن الشيخ نور الدين ودراجي شهر زاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة المعارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد2، العدد3، المركز الجامعي سي الحواس بريكة، باتنة، الجزائر، 2021.
2. زينة يونس حسين، مدى فعالية النصوص الجزائية في مكافحة الجريمة التهرب الضريبي، مجلة القانونية، العدد4، جامعة القاهرة، 2018.

#### المواقع الالكترونية

1-Margaire. Amdrée la graude. **Succedamer echappa limpot.**1988,p227.



## فهرس المحتويات



6.....	المقدمة
3.....	الفصل الأول: .....
3.....	خصوصية الأحكام الموضوعية للجريمة الضريبية .....
5.....	المبحث الأول: ماهية الجريمة الضريبية .....
5.....	المطلب الأول: تعريف الجريمة الضريبية.....
5.....	الفرع الأول: التعريف اللغوي والاصطلاحي والقانوني للجريمة الضريبية .....
6.....	الفرع الثاني: تمييز الضريبة عن باقي المصطلحات .....
7.....	المطلب الثاني: صور الجرائم الضريبية .....
7.....	الفرع الأول: التهرب الضريبي .....
9.....	الفرع الثاني: جريمة الغش الضريبي .....
12.....	المبحث الثاني : أركان الجريمة الضريبية .....
12.....	المطلب الأول: الركن الشرعي للجريمة الضريبية .....
13.....	الفرع الأول: الاحكام العامة للركن الشرعي للجريمة الضريبية .....
13.....	الفرع الثاني: الأحكام الخاصة لركن الشرعي للجريمة الضريبية: .....
15.....	المطلب الثاني: الركنين المادي والمعنوي للجريمة الضريبية .....
15.....	الفرع الأول: الركن المادي .....
21.....	الفرع الثاني: الركن المعنوي للجريمة الضريبية: .....
24.....	الفصل الثاني: .....
24.....	المبحث الأول: التحقيق في الجريمة الضريبية .....
24.....	المطلب الأول: مفهوم التحقيق في الدعوى الضريبية .....
24.....	الفرع الأول: التعريف اللغوي و الفقهي .....
25.....	الفرع الثاني : التعريف الاصطلاحي.....
25.....	المطلب الثاني: أشكال التحقيق الجبائي .....
25.....	الفرع الأول: التحقيق الداخلي .....
27.....	الفرع الثاني: التحقيق الخارجي .....
30.....	المبحث الثاني : الدعوى الضريبية .....

31	..... . المطلب الأول: تحريك الدعوى العمومية ...
31	..... الفرع الأول : شكوى الادارة الضريبية كأساس للمتابعة.
35	..... المطلب الثاني: المحاكمة في الدعوى الضريبية
35	..... الفرع الأول : الجهة المختصة بالفصل في الدعوى الضريبية
39	..... الفرع الثاني : الحكم في الدعوى
40	..... الخاتمة
40	..... قائمة المصادر والمراجع

## ملخص المذكرة

تعد الجريمة الضريبية من أكثر الجرائم المالية تأثيراً على ميزانية الدولة، وتتميز بطبيعة خاصة نتيجة الأحكام القانونية المنظمة لها نظراً لطابعها الاقتصادي الفريد. وتحظى القوانين العقابية الضريبية بدرجة من الاستقلالية جعلت المشرع يخصص لهذه الجريمة بعض القواعد الخاصة التي تميزها عن الجرائم العامة، سواء من حيث الأحكام الموضوعية أو الإجراءات المتبعة.

تشمل خصوصيات هذه الجريمة عناصرها وأحكامها العقابية والمسؤولية الجزائية المتعلقة بها، بالإضافة إلى الأحكام الإجرائية مثل خصوصية المتابعة الجزائية في هذا المجال. وقد سعينا، من خلال بحثنا المتواضع، إلى تسليط الضوء على الخصائص الفريدة للجريمة الضريبية والأحكام المتميزة التي تتعلق بها؛ ليس بغرض منح أهمية غير مستحقة لها بل لإظهار دورها المؤثر والمهم ضمن الإطار القانوني والاقتصادي للدولة.

## الملخص باللغة الإنجليزية

Fiscal crime is one of the most impactful financial crimes on a state's budget, and it has unique characteristics due to the legal regulations governing it, given its distinct economic nature. Tax penal laws enjoy a degree of independence that has led legislators to allocate specific rules to this crime, distinguishing it from general crimes, both in terms of substantive provisions and procedures.

The particularities of this crime include its elements, punitive provisions, and the criminal liability associated with it, in addition to procedural provisions such as the privacy of criminal proceedings in this field. Through our humble research, we have sought to shed light on the unique features of tax evasion and the distinctive provisions related to it, not to give it undue importance, but to demonstrate its influential and important role within the legal and economic framework of the state.