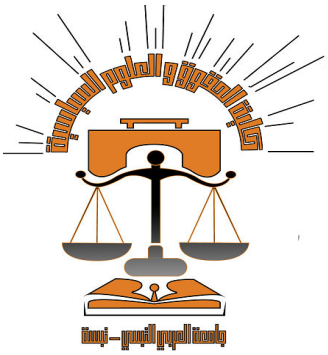
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's Democratic Republic of Algeria
وزارة التعليـم العالـي والبحـث العلمـي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة العربي التبسي -تبســـــة -
Echahid Cheikh Larbi Tebessi University
كلية العلوم الحقوق والعلوم السياسية
Faculty of Law and Political Sciences







جامعة العربي التبسي -تبســـــة -
كلية العلوم الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون الخاص



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: القانون الجنائي

بعنوان:

الجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة والغير مباشرة

من إعداد الطالب:
طارق نصري

إشراف الأستاذ (ة):
د- خمايسية حفيظة

السنة الجامعية:2024/2023


بسم الله الرحمن الرحيم

"وَالَّذِينَ فِي أَمْوَالِهِمْ حَقٌّ مَّعْلُومٌ* لِّلسَّائِلِ وَالْمَحْرُومِ"

سورةالمعارج: الآية: 24-25

شكر وتقدير

مصداق لقوله صلى الله وسلم

"من لا يشكر الناس لا يشكر الله "

(صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم)

نتوجه بجزيل الشكر و التقدير للأستاذة المشرفة الدكتورة: "خمايسية حفيظة" على تكرمها بالإشراف علي هذه المذكرة منا كل الشكر والامتنان أستاذتنا الفاضلت.

كما أتقدم بالشكر لأسرة قسم الحقوق بجامعة الشيخ العربي التبسي تبسة.

وكل الاحترام والتقدير إلى كل من وقفا بجانبنا وشجعنا على إتمام هذه الدراسة.سائلين المولى عز وجل أن يجزيهم خير الجزاء.

الإهداء

إلى من أوصى بهما ربي أحساناً
إلى منبع الحنان ومرفأ الأمان
والدي ووالدتي الحنونة رحمها الله وغفر لها
إلى قرة عيني زوجتي الغالية
إلى فلذة كبدي: أيوتة وعبد الله
الى أخي وصديقي الدكتور لسود موسى

اليهم جميعاً ..... اهدي هذا الجهد المتواضع

الطالب:
طارق نصري

مقدمة

المقدمـــــة

شكلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس العديد من الدراسات والأبحاث الجامعية ليس باعتبارها أقدم وأهم مصدر لتمويل النفقات العامة فحسب، بل لأهمية الدور الذي تلعبه لتحقيق أغراض السياسة المالية من جهة، ولما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية متعلقة بفرضها، أو بآثارها من جهة أخرى.

وإذا كان فرض الضرائب في العصور الأولى، لم يحتل مكانة مهمة كمورد لخزينة الدولة، نظرا لضآلة الأعباء التي تحملتها الدولة لمواجهة نفقاتها، إذ لم يكن تعدد الضريبة لازما، فكانت تدفع بذلك عينا من المحاصيل الزراعية أو من خلال تقديم خدمات جبرية كالسخرة أو ضرائب على الرؤوس، لأن هذا النوع من الأشكال الجبائية، كان يتلائم مع طبيعة الاقتصاديات العينية التي كانت سائدة (كنظام المقايضة مثلا).

أما في العصر الإسلامي، فقد استمدت الضريبة أحكامها من القرآن والسنة، ومن ذلك قوله تعالى: "وأقيموا الصلاة وآتوا الزكاة (سورة البقرة، الآية (110) وقوله تعالى "والذين في أموالهم حق معلوم للسائل والمحروم (سورة المعراج، الآيتين (24 و 25 وغيرها من الآيات القرآنية التي تدل على فريضة الزكاة.

أما في العصر الحديث، فقد اعتمدت الدولة على الضريبة بشكل يكاد يكون كليا، ولم تستثن من ذلك إلا بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة، والتي تتوفر على ثروات طبيعية تغنيها عن فرض الضرائب، كبعض دول الخليج العربي المنتجة للبترول مثلا، والتي تعتمد على ريع النفط بدلا من تنويع مصادر الدخل، فمع تطور دور الدولة أصبحت هذه الأخيرة مضطرة لإيجاد وسيلة تمويلية تكون أكثر استقرارا ودواما لأنشطتها المتعددة والمتنوعة، الشيء الذي أدى إلى الاهتمام بالضريبة كونها تحولت من أداة تمويلية محضة أداة متعددة الأدوار، فاستخدمت كوسيلة فعالة لتسيير وتحقيق الأهداف الاقتصادية إلى

والاجتماعية، لذلك لجأت الدول على اختلاف نهجها الاقتصادي وأنظمتها السياسية إلى إصدار تشريعات و تنظيمات موضوعها فرض الضرائب على الأفراد نتيجة قيامهم بنشاط معين سواء كانوا عاملين لدى الدولة أو يمارسون مهنة حرة.

فالنظام الضريبي الجزائري قبل إصلاحات سنة 1991 تميز بتعدد الضرائب وكثرة التعديلات الإعفاءات و التخفيظات مما جعل النظام يفقد بساطته و يثير كثيرا من الصعوبات أمام الإدارة الجبائية في تحديد أوعية الضرائب المختلفة و تحصيل مبالغها، الشيء الذي جعل هذا النظام معقدا كثير الغموض ، ومن هذا المنطلق فإن التعديلات الضريبية التي شهدتها هذه الإصلاحات حاولت جعل الضرائب بسيطة لكي يفهم دافعها أسس تقديرها وطريقة دفعها بالإضافة إلى التقليل من معدلاتها، إلا أن الضرائب والرسوم كانت ولا تزال موردا أساسيا للدولة وهذا بالنظر لما تتميز به من الإستقرار والثبات خلافا للإيرادات الأخرى ولهذا تحرص الدولة على إيجاد الآليات الكفيلة بتحصيل هذا المورد الهام ومواجهة كل المخالفات و الجرائم الضريبية التي من شأنها حرمان الدولة من مواردها الضريبية .

وبناء على ما تقدم فإن ظاهرة الجريمة الماسة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة تشكل عبئاً على الخزينة العامة من حيث قلة الإيرادات، ومن حيث الظلم الذي يمكن أن يلحق بالمكلفين من جراء عدم تطبيق النصوص الضريبية على المتهربين كما أنها تؤثر على العادات الاجتماعية وعلى القيم الأخلاقية من حيث نظرة المجتمع الى المتهرب على انه غير مجرم مما يدفع بالكثيرين إلى التهرب الضريبي.

كما أن في بعض الاحيان يكون المكلف بالضريبة مرغماً على ارتكاب الجرائم الضريبية، وقد يحصل ذلك بدون ارادة اجرامية نابعة منه أو بدون إدراك بحيث يكون مرتكب هذه الجرائم متحملا لمسؤولية الغير كالمحاسب الجبائي، أو ارتكابها نتيجة عدم التصريح

الناجم عن التفاني والاستهتار وعدم المبالاة بحقيقة الجرائم الماسة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة

- **أهمية الموضوع:**

تتجلى أهمية هذه الدراسة وتظهر من ناحيتين، الناحية العلمية والناحية العملية:

– الاهمية العلمية:

بإعتبار أن أهمية دراسة موضوع جرائم الضرائب المباشرة وغير المباشرة يعد من المواضيع التي تجمع بين الجانب الإقتصادي والجانب القانوني فإن ذلك من أهم العوامل المحفزة على اختيار موضوع الآليات الردعية لمواجهة الجرائم الضريبية كما أن الطابع التقني الذي يميز الموضوع في شقه المتمثل في الغرامات الجبائية النسبية، جعلت هذا الموضوع لا يحضى بالقدر الكافي من الدراسات في المجال القانوني والتي انصبت في مجملها على الشق المتعلق بالآليات الردعية الجزائية عن جريمة الغش الضريبي، وهو ما يبلور الجانب العلمي لها.

كما أن موضوع الجرائم الماسة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة يرمي إلى الوقوف على أهم الأسباب المرتبطة خصوصا بالمنظومة القانونية والتي ساهمت إلى حد كبير في انتشار الجرائم الضريبية والتي ترجع في بعض الحالات إلى الجهل بالأحكام العقابية المقررة لهذه الجرائم.

– الاهمية العملية:

إن موضوع الجرائم الضريبية يعتبر عمليا من المواضيع الحساسة لكونه يتعلق بالضرائب والرسوم والتي تعد موردا هاما من موارد الدولة ووسيلة أساسية في مجال تنفيذ السياسة الإقتصاديةوالإجتماعية، وباعتبار المخالفات الجبائية والجرائم الضريبية المرتكبة من طرف المكلفين قد تؤدي إلى آثار وخيمة من شأنها زعزعة الإقتصاد الوطني وعرقلة

الإستثمارات فيه، فإنه من الأهمية الوقوف على السياسة العقابية المنتهجة في مجال مواجهة هذا النوع من الجرائم مع تبيان التدابير القانونية الكفيلة بتحقيق وظيفة الردع، والتي تحقق ÷همية عملية محضة لهده الدراسة.

كما أن الإنفتاحالإقتصادي أدى إلى كثرة الأنشطة والخدمات الخاضعة للضرائب والرسوم تستحدث تبعا بموجب قوانين المالية المختلفة الأمر الذي يجعل البعض من المكلفين بالضريبة يجهلون طبيعة الإلتزامات الجبائية الواقعة على عاتقهم لاستحالة مواكبتهم لجميع التعديلات الواردة على قوانين الضرائب، الأمر الذي يقتضي من خلال هذه الدراسة التفصيل في أحكام المخالفات الجبائية الماسة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة وأسباب قيامها والعقوبات المقررة لها.

- **دوافع اختيار الموضوع:**

من خلال الأهمية السابقة الناجمة عن موضوع دراستنا لجرائم الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ولهذه الاعتبارات تم اختيار البحث في هذا الموضوع، إلا أن هذه الاعتبارات الموضوعيةلا تشكل وحدها الأسباب والدواعي التي جعلتنا نختار الموضوع كأساس للدراسة، بل هناك أسباب ذاتية وأخرى علمية؛ تكمن في خصوصيته فهو من الموضوعات الصعبة والدقيقة التي يتخوف منها الباحث، لأن الانكباب على مثل هذه الدراسات خاصة من جانب الجرائم الواقعة عليها، يتولد عنها العديد من الموضوعات الجديدة في المجال القانوني بفروعه المختلفة، والتي تستوجب دراسة قانونية معمقة، وهو الأمر الذي حرك دوافعنا الموضوعية للبحث في الجرائم الماسة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة في التشريع الجزائري، وكذلك بصفتنا موظفا من رجال الإدارة الضريبية التي تسهر على قمع هذه الجرائم، وتسهر على توفير الحماية القانونية للضرائب المباشرة وغير المباشرة، وإنجاع حماية الاقتصاد الوطني.

- **إشكالية البحث:**

إن التحديات القانونية التي تواجع المشرع الجزائري في مواجهة الجرائم الماسة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، ومن أجل التصدي لهده الجرائم، كان ذلك دافعا للتساؤل عن مدى قدرة القوانين الزائية في إضفاء حماية فعالة من الجرائم الضريبية، وبعبارة أخرى:

كيف عالج المشرع الجزائري الحماية الجزائية للجرائم الماسة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة من الجانب الموضوعي والإجرائي؟

- **منهج الدراسة:**

كل دراسة تستوجب مناهج علمية من اجل البحث والتوغل فيها، ونظرا لخصوصية وتشعب القضايا التي يتطرق إليها موضوع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، فقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي الذي يصف الظاهرة محل البحث والمعلومات والحقائق، وذلك من خلال التعرف على النظام القانوني للضرائب المباشرة وغير المباشرة، وتحديد الجرائم الواقعة عليها من خلال تحليل النصوص القانونية وتفسيرها لغاية التوصل إلى مدى نجاعة الترسانة القانونية الجزائرية في توقيع حماية جزائية فعالة من أجل تجسيد الثقة في المعاملات الضريبية.

كما أن استعمال المنهج الوصفي يعتمد على عدد من المناهج الفرعية والأدوات، من أهمها التحليل والذي يلعب دورا بالغا في الدراسات القانونية، والذي استعملناه في جل جزئيات البحث، واعتماده في استعراض التشريعات والقوانين الوطنية، وذلك لأن أسلوب الوصف والتحليل هو الأقرب والأنسب لتحديد معالم وأبجديات موضوع دراستنا بدقة.

- **أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة إلى الوصول إلى هدف أساسي يتمثل في تبيان الآليات القانونية التي رصدها المشرع الجزائري لحماية الاقتصاد الوطني من الجرائم الماسة بالضرائب المباشرة

وغير المباشرة، وكيفية التصدي لها، إلا أن الهدف يتحقق تدريجيا من خلال جملة الأهداف الجزئية التالية:

- التحديد الدقيق لمفهوم الضرائب المباشرة وغير المباشرة.
- تحديد المبادئ التي يقوم عليها النظام الضريبي في الجزائر وعلاقته بالضرائب المباشرة وغير المباشرة.
- التشخيص الدقيق للجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، من خلال الوقوف على أهم صور الغش والتهرب الضريبي للضرائب المباشرة وغير المباشرة.
- الوقوف على الجزاءات الجنائية الموقعة من طرف المشرع الجزائري لهذه الجرائم.
- تحديد الآليات الإجرائية لمعاينة وإثبات الجرائم الماسة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة.
- التوقع على كيفية تحريك الدعوى العمومية ذات الطابع الجبائي، وكيفية إنقضائها.
- تحديد الأشخاص المسؤولين جزائيا عن الجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، ونطاق المسؤولية الجزائية لهذا النوع من الإجرام المستحدث.
- دراسة الصلح الضريبي الذي يعتبر أهم وسيلة قانونية لانتفاء الدعوى الضريبية.

- **الدراسات السابقة:**

يكاد لا يخلو أي موضوع علمي من **دراسات سابقة** تطرقت إليه، وبالنسبة لهذا الموضوع، فقد قام المؤلفون المتخصصون في القانون الجنائي بدراسة موضوع الجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة في الجزائر بنسب ضئيلة جدا، كون هذا النوع من الدراسات يمزج بين الطابع التجاري والطابع التشريعي والطابع التقني البحت.

نذكر من هذه الدراسات على سبيل المثال لا الحصر:

- عديد أمينة، الآليات الردعية لمواجهة الجرائم الضريبية، أطروحة دكتوراه علوم تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2020-2021، والتي تخصصت في تبيان أنواع الجرائم الماسة بالضرائب بصفة عامة، وكذاك بينت الأاليات القانونية المعتمدة من أجل مواجهة هذه الجرائم، إلا أنها لم تتوسع في الجانب التجريمي للجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة.
- محمد إبراهيم خضير عباس، موانع المسؤولية في الجرائم الضريبية، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، الجامعة الإسلامية في لبنان، 2021، حيث أن هذه الدراسة شخصت بتفصيل دقيق المسؤولية الجنائية في الجرائم الضريبية، وأنواع الجرائم المتعلقة بالتهرب الضريبي وفقا للقانون اللبناني، ورغم كونها غير متخصصة وفقا للنصوص القانونية الجزائرية إلا أنها كانت مرجعا اعتمدناه كثيرا في بحثنا هذا.

- **صعوبات الدراسة**

يتضح مما سبق طرحه، أن موضوع الجرائم الواقعة على الضرائب المباشرة وغير المباشرة متشعب ومتعدد الجوانب من الصعب الإحاطة به في شموليته، فالضرائب أنواع مختلفة، والأشخاص المكلفون بها كثيرون، والأجهزة المختصة بتطبيق النصوص القانونية عبر المراحل التي تمر منها العملية الجبائية مختلفة بدورها ومتداخلة المهام والاختصاصات.

إلا أن أكثر الصعوبات تمثل في التعديلات الواقعة على القوانين الجبائية بصفة عامة، والتي تحين بموجب قانون المالية كل سنة، كما أن ندرة المادة العلمية المتخصصة في الجرائم الماسة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة اعتبرناه من بين العراقيل التي واجهت هذه الدراسة.

- **التصريح بالخطة**

ترتيبا لما سبق فإن إشكالية البحث، تتلخص في البحث عن الجرائم في مجال الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وهذا ما حاولنا إبرازه في الشق الأول من البحث، من خلال تقسيمه الى مبحثين؛ تضمن أولهما المصلحة المحمية جزائيا في الجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، أما المبحث الثاني فخصص للوقوف على تحديد الجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، إضافة لهذه النقطة حاولنا من خلال الشق الثاني من هذا الموضوع البحث عن كيفية متابعة واثبات الجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة في مبحث أول، وعن تشخيص المسؤولية الجنائية في الجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، كيفية إنتفاء الدعوى الجبائية، في مبحث ثان، مع تبني التقسيم الثنائي في كل أجزاء الدراسة على النحو التالي:

الفصل الأول:

الأحكام الموضوعية للجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة

الفصل الأول: الأحكام الموضوعية للجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة

من الثابت أن الضرائب تعدّ مورداً مهماً من الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة الحديثة في بلوغ أهدافها السياسية والإقتصاديةوالإجتماعية إضافة إلى هدفها المالي،وإنها تشكل في الوقت ذاته إقتطاعاً مالياً لجزء من دخول الأفراد وثرواتهم دون الإعتداد بإرادتهم، ومن هنا نجد إن الدساتير الجزائرية والمقارنة توجب تنظيم أحكام الضرائب ومبادئها على أسس وقواعد قانونية تضمن للدولة انتظام مواردها الضريبية،كما تصون ملكية الفرد وثروته وتحول دون المساس بهما بشكل غير قانوني

المبحث الأول: المصلحة المحمية جزائيا في الضرائب المباشرة وغير المباشرة

تعتبر الضريبة مورد مهم للدولة، ويعتبر التصريح وسيلة أساسية في عملية تقدير الضريبة ومن ثم فإن المكلف بالضريبة الذي لا يقوم بالتزاماته التصريحية يجب اخضاعه للعقاب وليس المقصود بإخضاعه للعقاب أن يتم توقيع عقوبات بالمعنى الحقيقي للعقوبة، فالمشرع الجزائري قد أورد مثلا في نص المادة 281 مكرر 14 من قانون الضرائب المباشرة الإخضاع الضريبي التلقائي ضمن أحكام القسم الثامن تحت عنوان العقوبات، إلا أن المعنى الحقيقي هنا هو أن الضريبة التي لم يتم التصريح بها سيتم تقييمها باتباع إجراءات تصحيحية عقابية و هذا قبلوضعها للتحصيل، ولهذا وجب علينا التعرف على مفهوم الضريبة وأساليب فرضهاوتحصيلهاوأنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وهذا ما سوف نتطرق له من خلال مبحثنا هذا.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة

الضريبة ليستوليدة الحاضر بل عرفت وكانت موجودة منذ أقدم العصور، حيث تطورت مفاهيمها وخصائصها مع التطور الذي صاحب مفهوم الدولة ومدى تدخلها في النشاط الاقتصادي، فلم تكن الضريبة في الماضي من حيث المفهوم والخصائص وشمولية الإخضاع كما هي عليهاليوم، فقد شمل هذا التطور نواحي عديدة منها ما يخصطبيعةالضريبة، ومنها ما هو متعلق بالجهة التي تقوم بفرضها وتحصيلهاناهيك عن طريقة سدادها.

الفرع الأول: التّأصيل التاريخي للضرائب بين قانونية فرضها والتملص منها

لقد نالت المسائل الضريبية أهمية بالغة من قبل الحكام في مختلف دول العالم قديماً وحديثاً، فلقد أفصحت لنا وقائع التأريخ عن وجود صراع أستمر لفترات طويلة بين الحكام والشعوب، وذلك بأن عمد الملوك على بسط نفوذهم وسلطانهم في مجال فرض الضرائب وفقاً لأهوائهم، بالمقابل شعر المكلفون بثقل عبئها ووطأتها عليهم وإنها تفتقر

لأدنى مبادئ العدالة والمساواة، لذا عمدوا إلى تغليب إرادتهم في مجال الضرائب لكيلا يكونوا تحت رحمة الحكام وسلطتهم المطلقة.

أولا: نشأة الضرائب في أوروبا

في عهد الإمبراطورية الرومانية كان نظام الحكم فردياً، وكان الإمبراطور هو حاكم الدولة وصاحب السلطات المختلفة فيها والمصدر الوحيد للقانون والمعبر عنه، لذا فإن فرض الضرائب آنذاك كان يأتي تعبيراً صادقاً عن إرادة السلطة الحاكمة التي تملك بمفردها صلاحية فرضها وتحديد أنواعها ومقدارها والأشخاص المكلفين بأدائها وتعيين الوسائل التي يتم بمقتضاها جباية تلك الضرائب وتحديد مجالات أنفاق حصيلتها، لذا عرفت الإمبراطورية الرومانية الضرائب بشتى أنواعها و التي أسست على ما للدولة من حق السيادة على رعاياها[1]، والذين لم يكن بيدهم سوى الخضوع لتلك الإرادة المطلقة ،على نحو تتجلى معه الفكرة القائلة بأن ليس لأفراد الشعب أي دور في مجال تحديد الأعباء العامة التي يتحملونها[2].

وفي العصر الوسيط كان الإقطاع مسيطراً على القارة الأوربية سيطرة تامة حتى باتت المناطق الإقطاعية كأنها دولة داخل دولة والمجتمع الإقطاعي هو زراعي بالدرجة الأساس والأكثرية فيه الفلاحون الزراع، وهم الاقنان الذين ترتبط حياتهم بالسيد الإقطاعي من جهة وبالأرض الزراعية من جهة أخرى[3].

[1] انظر: عثمان سلمان غيلان، الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، دار الحرية للطباعة، العراق، ص 5.

[2] انظر: فاروق عمر فوزي، تأريخ العراق في عصور الخلافة العربية الإسلامية، مكتبة النهضة العربية، بغداد، 1988، ص 43

[3] انظر: عوض فاضل إسماعيل،المالية العامة والتشريع الضريبي،دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص 33.

وفي هذه المرحلة من التأريخ حدث تطور خطير في ميدان الضرائب تمثل في الاعتراف للأمراء والنبلاء بحق فرض الضرائب وإعتبار حصيلتها مالاً خاصا بهم مما عزز نفوذهم وسلطانهم، علاوة على ما كان للملك من حق فرض الضرائب وجبايتها بوصفه ملكاً أولاً ثم بوصفه سيداً إقطاعياً ثانياً [1].

1-في إنكلترا:

شاع في العصر الوسيط أن السيد الإقطاعي لا يملك فرض الضرائب إلا بعد الحصول على موافقة المكلفين بأدائها من أفراد الشعب مباشرة أو من خلال ممثليهم، وكان من سمات النظام المالي الذي ساد في إنكلترا أن يساهم الملك بإيرادات أملاكه الخاصة في مصروفات المملكة، وإذا دعت الحاجة إلى موارد مالية أخرى فينبغي الحصول على موافقة المكلفين بها من أفراد الشعب، إلا أن الضرائب كانت تفرض دون موافقتهم مما أثار في نفوسهم مشاعر الغضب والإستياء وكان نتيجته إندلاع ثورة توج نجاحها إنه لا يجوز للملك أن يفرض الضرائب من غير موافقة مجلس الأمراء[2]، وكان نتيجة لأزدياد الأعباء المالية للدولة وعدم كفاية الموارد المالية الاعتيادية لتغطيتها ورغبة الملوك للتخلص من هذا القيد والسعي إلى التحرر منه لاسيما بعد أن قوي سلطانهم، عمدوا إلى التخلص من قاعدة الالتزام بالموافقة السابقة من قبل ممثلي المكلفين بالضرائب وذلك بلجوئهم إلى فرض الضرائب دون موافقة تذكر[3].

إذ تشير وقائع التأريخ إلى إن القرن السابع عشر قد شهد صراعاً كبيراً بين مجلس العموم والملك انصب أساساً على ضرورة الحصول على موافقة الشعب بشأن كل ضريبة يفرضها الملك على نحو تجددت معه الثورات المعارضة لسلطة الملك في فرض ضرائب

[1] انظر: محمد سعيد مجذوب، الحريات العامة في حقوق الإنسان، لبنان، جورس برس، بدون سنة، ص 43.

[2] انظر :محمد طه بدوي، أصول التشريع الضريبي المصري، ط1، دار المعارف، الإسكندرية، 1959،ص 10.

[3] عبد المنعم فوزي وآخرين، النظم الضريبية، مطابع الأهرام، القاهرة، 1970، ص 10.

إستثنائية، والذي جاء فيه عدم جواز فرض أية ضريبة إلا في الحدود والمواعيد والطرق التي بأذن بها البرلمان[1].

ومن هنا عرفت إنكلترا الضرائب المباشرة وغير المباشرة على نحو متوازن، فكانت أول دولة أوربية فرضت الضرائب على الدخل عام 1798 بمقتضى قانون سنه البرلمان.

2-في فرنسا:

لقد كان مبدأ رضا الشعب في فرض الأعباء الضريبية أمراً غير مستقراً في فرنسا، فإذا إحتاج الملك إلى المال كان له أن يفرض الضرائب على أفراد الشعب ولكن بعد أن يستشير مجلس الولايات العامة، ومن ثم يصدر قانون الضريبة وتفرض الضريبة على أفراد الشعب[2]، ولكن مع حلول القرن السادس عشر أخذ الملك يشعر إن سلطانه قد بلغ من القوة بمكان ما يمكنه من فرض الضرائب بمفرده، لذا أخذ يفرض الضرائب دون حاجة إلى موافقة سابقة أو لاحقة للولايات العامة والتي عارضت مرارا هذا الأمر، وقد إستقر الحال على هذا المنوال حتى أندلعت الثورة الفرنسية عام1789.

ومنذ اللحظات الأولى لإندلاع الثورة الفرنسية أثارت الولايات العامة موضوع وجوب الحصول على موافقة أفراد الشعب على فرض الضرائب، وقد أستند رجال الثورة الفرنسية في تبرير هذه الفكرة إلى إن الضريبة هي مساس بالملكية الخاصة التي تعدّ بدورها حقاً طبيعياً مقدساً لا يجوز سلب أي جزء منه بدون موافقة أفراد الشعب.

وأخيراً فقد توج هذا المبدأ دستور عام والذي أشارت إلى أن القانون يحدد القواعد الخاصة بوعاء كل ضريبة وقدرها وصورها وكيفية سدادها[3].

---

[1] انظر: فاروق عمر فوزي، المرجع السابق، ص 11.

[2] انظر:عبد الكريم الخطيب، السياسة المالية في الإسلام وصلتها بالمعاملات المعاصرة، دار الفكر العربي للطباعة والنشر، القاهرة، 1961، ص 212 .

[3] انظر:عبد الكريم الخطيب، المرجع السابق، ص 240.

ثانيا: نشأة الضرائب في الإسلام

أشرق نور الإسلام على العرب، وتم فتح جميع الأراضي على يد المسلمين، وفي عهد الخليفة عمر بن الخطاب في عام (16) للهجرة، طبق النظام المالي الإسلامي بكل ما انطوى عليه من معانٍ إنسانية وسياسية وإقتصاديةوإجتماعية ومالية إضافة إلى طابعه الديني الإلهي المتميز ،الذي تمثل بالقرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة واللذين عدّ مصدراً مباشراً لبعض الموارد المالية، كالغنائم والفيء والجزية والزكاة وبعض الموارد المالية إستحدثها الخليفة عمر بن الخطاب كالخراج و العشور[1].

ومن ذلك يتبين لن إن النظام المالي الذي ساد في عهد صدر الإسلام، كان ذا مصدراً الهي أساسه القوانين الإلهية السرمدية أنزلها الله للبشرية جمعاء في سبيل سعادتهم ورفاهيتهم ورقيهم نحو الكمال.

وتأسيساً على تلكم المبادئ الدستورية التي توج بها القانون الأساسي العثماني، فقد تخلت الدولة العثمانية بمقتضاها عن نظامها الضريبي الذي إستمدته من الأحكام الشرعية و أحلت محله نظاماً ضريبياً وضعياً تمثل بصدور قانون ضريبة الأبنية عام 1911 وقانون ضرائب الإنتقال في شباط عام 1914 وقانون ضريبة التمتع في تشرين الثاني 1914 ،وبمقتضى تلك القوانين التي تسنها السلطة التشريعية المتمثلة بمجلس المبعوثين ممثل الشعب، تم فرض الضرائب وتحديد وسائل جبايتها في أوقات ملائمة مع إتاحة الفرصة لكل فرد بالاعتراض على ما تم تقديره من ضريبة وما تم جبايته منها وفقا لشروط ومواعيد محددة قانوناً [2].

[1] انظر: زكريا محمد بيومي،المالية العامة الإسلامية، دار النهضةالعربية، القاهرة، 1979،ص273.

[2] أنظر: عبد الكريم الخطيب،السياسة المالية في الإسلام وصلتها بالمعاملات المعاصرة، دار الفكر العربي للطباعة والنشر، القاهرة، 1961، ص 212.

الفرع الثاني: مفهوم الضرائب المباشرة وغير المباشرة

أولا: تعريف الضريبة

توجد عدة تعاريف للضريبة يمكن إدراجها من خلال التالي:

الضريبة هي كل اقتطاع مالي في شكل مساهمة نقديةإجبارية من الأفراد للمشاركة في تحمل أعباء الخدمات العامة والإنفاق العام، تبعا لمقدرتهم على الدفع ودون النظر إلى تحقيق نفع خاص يعودعليهم من هذه الخدمات أو من هذه النفقات، وتستخدم حصيلتها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية وغيرها تقوم الدولة بتحصيلها.[1]

كما يعرفها بعض الفقه بأنها فريضة نقدية يدفعها الفرد بصورة إجبارية وإلزامية إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة والتعبير عن التضامن الاجتماعي والمواطنة، دون أن يتوقع الحصول على منفعة خاصة به.[2]

كما يعرفها جانب آخر بأنها اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية، الدولة وجماعاتها المحلية، أو لصالح الهيآتالعموميةالإقليمية.[3]

من خلال التعاريف السابقة نجد أن الضريبة هي: مبلغ نقدي يدفع جبرا وبشكل نهائي ودون مقابل مباشر، وعن طريق القانون من طرف أشخاص طبيعيين كانوا أو معنويين إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة بغرض تحقيق أهداف عامة.

ثانيا: خصائص الضريبة وأهدافها

خصائص الضريبة

للضريبة عدة خصائص يمكن حصرها فيمايلي:

---

[1]–عبد الحميد عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 239.

[2]– نوازد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيفالخشالي، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المناهج، الأردن، 2006، ص 92.

3 –Raymond muzellec, finance publiques, édition Dalloz,France, 1993, p 42.

1- **الضريبة تدفع بشكل نقدي:** وذلك على خلاف ما كان في السابق، وقد لجأت الدول إلى الضريبة النقدية نظرا لأنها تحقق المزايا التالية:

- تحقق عدالة أكبر للأشخاص حيثيمكن احتساب أعباء المكلف الشخصية؛
- تعتبر المبالغ النقدية أسهل في الجباية، وأقل تكلفة من نظيرتهاالعينية؛
- الصفة النقدية تسهل من عملية المراقبة، حيث لا يتم التلاعب بحصيلتها.

2- **الضريبة تدفع جبرا:** وصفة الإجبار هذه ذات صبغة قانونية، بمعنى أن الإجبار قانوني وليس معنوي،يجد مصدره في القانون وليس في إرادة الأفراد والدولة، ويكون الإلزام بدفع الضريبة واقعا على جميع أفراد المجتمع المكلفين بأدائها متى توافرت فيهم الشروط التي حددها قانون الضريبة، وعليه يساهم كل حسب مقدرته التكليفية، والامتناع من دفعها يعد جريمة تستوجب العقاب، كما أن المبالغ غير المؤداة من المكلفين تعد ديناامتيازيا للدولة، يحق لها الحجز على أموال المدين بها وإتباع الأساليب الجبرية لاستيفائها.

3- **الضريبة تدفع بصفة نهائية ودون مقابل مباشر:** فهذه الخاصية تعني أن قيمةالضريبة الذي تؤدى من المكلف إلى الدولة تخرج من ذمة الشخص وتدخل في ملكية الدولة وخزينتها بصفة نهائية والدولة غير مطالبة أو ملزمة برد هذه المبالغ على الأشخاص الذين قاموا بدفعها[1]، حيث أنه لا يمكن للمكلف الذي دفعها أن يطالبالخزينة العامة باسترجاع قيمتها، بل تجرى عملية المقاصة لهذه الزيادة من الضرائب مع الضرائب التي سوف تدفع في المستقبل.

4- **الضريبة تفرض وفقا لمقدرة المكلفين:** ولأن الأشخاص في المجتمع تختلف قيمة مواردهم المالية وكذا ظروفهم الشخصية ومراكزهم الاجتماعية ومع محاولة الدول

[1]- عبد الغفور إبارهيم أحمد، مبادئ الاقتصاد والمالية العامة، دار زهران، الأردن، 2009، ص 238.

تضمينتشريعهاالضريبية قدرا من العدالة في توزيع العبء الضريبيبين كافة أفراد المجتمع نجد أنه يكون هناك اختلاف في قيمة الضرائب المدفوعة إلى الدولة[1].

أ- أهداف الضريبة

تفرض الضريبة على الأفراد من اجل تحقيق أغراض وأهداف معينة مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية وقد تطورت هذه الأهداف بتطور دور الدولة ويمكن حصرها على النحو التالي:

1-الهدف المالي والاقتصادي

يتمثل الهدف المالي للضريبة في كونها تعتبر من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، لتحقيق لهذا الغرض يشترط وفرة حصيلة الضريبة، أي أن يكون مردود الضريبة كبير وبقدر كافي لتغطية احتياجات الإنفاق العام.

أما الهدف الاقتصادي فيتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريقتخفيض الضرائب أثناء فترة الركود والانكماش وزيادتها أثناء فترة التضخم من أجل الحفاظ على القدرة الشرائية، كما تستخدم الضريبة لتشجيع نشاط أو قطاع اقتصادي معين بمنحة فترة إعفاء ضريبة، وتستخدم كذلك في حماية المنتوج الوطني من المنافسة الخارجية[2].

الهدف الاجتماعي والسياسي:

تستخدم الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل فالإجراءات الضريبة تساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية وذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل. كما تساهم في الحد من استهلاك بعض السلع التي قد

[1] نوازد عبد الرحمن الهيتي، المرجع السابق، ص 95.

[2] عبد الغفور إبارهيم أحمد، المرجع السابق، ص 341.

تكون مضرة بالصحة وذلك بفرض ضرائب مرتفعة عليها من اجل التقليل من استهلاكها نظرا لأنها سلع ذات طابع كمالي أو لأنها سلع مضرة بالصحة.

أما الهدف السياسي في أنيسمح النظام الضريبي للدولة بتحقيق أهداف سياسيةمعينة مثل تحقيق التوازن الجهوي، تحقيق التكامل والاندماج الإقليمي في إطار التكتلات وذلك من خلال استخدام الضريبة لكي تكون عاملا من عوامل التكامل، حيثيتم في هذا الإطار تبني سياسة ضريبية موحدة بين جميع دول التكتل أو الدول التي تتبع نفس النهج السياسي.[1]

ثالثا: المبادئ العامة للضريبة

يقصد بالمبادئ العامة التي تحكم الضريبة مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أسس النظام الضريبي في الدولة والتي يجب على الدولة أخذها بعين الاعتبار عند محاولتها فرض الضريبة على أشخاص المجتمع، حيث تعد هذه المبادئ بمثابة دستور عام يجب احترامه من أجل أن يتم تحقيق الأهداف المبتغاة من فرض الضريبة، وتتلخص فيمايلي:

1-مبدأ العدالة واليقين:

ويعني أنيكون كل الأشخاص الموجودين في الدولة مساهمين في تمويل النفقات العمومية كل حسب قدرته التكليفية، وهذا ما تأخذ به معظم تشريعات الدول ومنها الجزائر، ووفقا لهذا يتمتوزيع العبء الضريبي بين جميع الأشخاص بحيث تكون مساهمة كل شخص وفقا لما يتمتع به من مقدرة مالية، ما يمكن استنتاجه أن العدالة بمفهومها الضريبي لا تعني المساواة، قد لا يمكن تصور أن جميع المكلفين يدفعون نفس مبلغ

[1]-عليز عدود، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د س، ص 185، 186.

الضريبة، وإنما العدالة الضريبية تعني مشاركة جميع الأشخاص الذين تتوفر فيهم شروط التكليفالضريبي في تحمل الأعباء العامة.[1]

كما يجب أن تكون الضريبة أو جزء منها الذي يلزم كل فـ رد بدفعها، يقينية وليست عشوائية، فالفترة النمط، حجم الدفع كل هذا يجب أن يكون واضحا ودقيقا بالنسبة للمكلف بالضريبة.

2-مبدأ الملائمة والاقتصاد في النفقة:

يقضي هذا المبدأ بوجوب تنظيم أحكام التحصيلالضريبي بما يتوالم مع ظروف المكلف، وعليه فلابد من القيامبتحصيل الضرائب في الوقت الملائم لها، ويكون الوقت ملائما عند تحقق الدخل بمفهومه الواسع، ومما تجدر الإشارة إليه أن مبدأ الملائمة في الدفع قد تستطيعالتشريعاتالضريبية مراعاته بخصوص الضرائب المباشرة، أما في إطار الضرائب غيرالمباشرة فذلك يعد صعب التحقيق، وأما بخصوص الاقتصاد في النفقة إن القصد من هذا المبدأ هو جعل الأموال المنفقة في سبيلتحصيل الضرائب أقل ما يمكن أن تكون عليه، لأنه ما فائدة صرف الحصيلة الضريبية في سبيلتحصيلها. ويكون هذا المبدأ متوقف على مدى كفاءة الجهاز البشري القائم بالتحصيلالضريبي، فكلما كانت الإدارة الضريبية تتسم بالكفاءة كلما أدى ذلك إلى انخفاض نفقات التحصيل الضريبي ويحدث العكس في حال كون الإدارة الضريبية بعيدة عن الكفاءة.

المطلب الثاني: النظام القانوني للضرائب المباشرة وغير المباشرة

تسمى ضريبة مباشرة إذا كان موضوع فرض تلك الضريبة يتميز بالثبات والاستمرارية (ملكية عقار، ممارسة مهنـــــة ....) تعتبر الضريبة المفروضة ضريبة مباشرة، أما إذا كان موضوع الضريبة يتعلق بضريبة غير ثابتة ومتقطعة وعارضه فنحن بصدد تطبيق ضريبة غير مباشرة .

[1]- سام ولسون بول، نورد هاوس، علم الاقتصاد، الطبعة الأولى، مكتبة ناشرون، بيروت، 2006، ص 339.

الفرع الأول: أنظمة فرض الضريبة في الجزائر

هناك العديد من أنظمة فرض الضريبة، والتي تتنوع بين النظام الحقيقي والنظام المبسط، نظام التصريح المراقب، النظام الجزافي، وعليه سوف نتطرق في هذا الفرع إلى النظام الحقيقي، ونظام الضريبة الجزافية وذلك بناءا على قانون المالية لسنة 2023 فقد تم إعادة النظام المبسط ونظام التصريح المراقب الخاص بالمهن الحرة لفرض الضريبة وذلك بموجب المادة السادسة من أحكام هذا القانون[1].

أولاً) النظام الحقيقي:

يعتبر نظام الربح الحقيقي من أهم أنظمة فرض الضريبة انطلاقا من المبادئ المحاسبية التي تبرز أهمية المحاسبة الضريبية في ذلك على اعتبارها إحدى فروع علم المحاسبة والتي تعني عرض البياناتالمحاسبية اللازمة لغرض تحديد الربح الجبائي وفق أحكام القانون الجبائي[2]،ويخضع نظام الربح الحقيقي في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي حسب رقم الأعمال المحقق متى تجاوز رقم الأعمال هذا ثمانية مليون دينار جزائري 80.000.000 دج بالنسبة لصنف الأرباح الصناعية والتجارية، لكن بموجب قانون المالية لسنة 2015، يخضع لهذا النظام متى تجاوز رقم الأعمال المحقق ثمانية ملايين دج حتى بالنسبة للمهن الحرة، كما يخضع لهذا النظام وجوبا مهما كان قيمة رقم الأعمال بخصوص تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات[3]،

يتعين على الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة أن يكتتبوا على الأكثر يوم03 أفريل من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر

---

[1]قانون رقم 14-10، المئرخ في 10 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية، ج ر عدد 79، لسنة 2014، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2014.

[2]ولهي بوعلام،"النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة- حالة الجازئر -"، أطروحة دكتواره في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصاديةوالتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص 80.

[3]- المادة 148من الأمر 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرئب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 22، لسنة 1976.

المؤسسة أو الإقامة الرئيسيةالمهنيةتصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة.[1]

ثانيا: نظام الضريبة الجزافية:

أول استحداث لهذا النظام كان سنة 2007 بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007حيث جاءت هذه الضريبة لتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمةالمضافة للمكلفين الخاضعين لها.[2]

قد بينت المادة الثانية من قانون المالية لسنة 2007 والمتضمنة إنشاء المادة 282 مكرر 01 ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الخاضعون لهذا النظام من أنظمة فرض الضريبية والذين يتمثلون في:

1- الأشخاص الطبيعيونالذين تمثل تجارتهم الرئيسيةبيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايينديناز جزائري (8000.000 دج) بما في ذلك الحرفيين الممارسون لنشاط حرفي فني.

2- الأشخاص الطبيعيون الممارسون لأنشطة تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي كذلك ثمانية ملايين دينار جزائري.

3- الأشخاص الممارسون للنشاطينالمذكورين أعلاه معا (بيع البضائع والأشياء، تأدية الخدمات) عندما لا يتجاوز رقم الأعمال السنوي المحقق من طرفهم ثمانية ملايين دينار جزائري.

لقد تواترت التعديلات بخصوص رقم الأعمال المحقق والموجب لتطبيق هذا النظام حيث جاء في قانون المالية التكميلي لسنة 2011 أنه يخضع لنظام

---

[1] المادة 151 من الأمر 76-101، المذكور سابقا.

[2] المادة 02، القانون رقم 60-42، المؤرخ في 26ديسمبر2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 85، لسنة 2006، الصادرة بتاريخ27 ديسمبر سنة 2006.

الضريبةالجزافية الوحيدة المحققون لرقم أعمال سنوي من الأنشطة المذكورة أعلاه إذا كان رقم الأعمال أقل من عشرة ملايين دينار جزائري (10000000 دج)[1] ليأتي قانون المالية لسنة 2015 ويجعل مجال الخضوع لنظام الضريبةالجزافيةالوحيدة مخصص للأشخاص المحققون لرقم أعمال سنوي أقل من ثلاثين مليون دينار جزائري 30.000.000 دج.

وما نود الإشارة إليه أن المشرع الجزائري من خلال قانون الماليةالتكميلي لسنة 2008 قد أعاد الحالة الثانية والثالثة والرابعة المذكورة أعلاه والمستثناة بموجب قانون المالية 2007 إلى مجال الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وذلك حسب رقم الأعمال المحقق.[2]

يتمتحديد الأساس الخاضع للضريبةالجزافية بعد القيام بالتصريح برقم الأعمال المحقق في السنة الماضية وذلك قبل الفاتح فيفري من كل سنة، وللإدارة الضريبية الحق في عدم الأخذ بالتصريح المقدم من طرف المكلف بالضريبة، فتقوم الجهات الضريبية بإبلاغ المكلف برقم الأعمال الجديد المتخذ كأساس لتحديدالضريبة عن طريق إشعار التقييم والذي يتم إرساله عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالوصول ويمنح للمكلف مهلة 30 يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار لإبداء موافقته أو ملاحظاته مع ذكر رقم الأعمال المستعد لقبوله، وبعد انقضاء مدة 30 يوما نكون أمام حالتين:

- إما الموافقة على التقييم المرسل من طرف الإدارة الضريبية أو الامتناع عن الإجابة ففي هذه الحالة يتم اعتماد التقييم المقترح من طرف الإدارة نهائيا كأساس لفرض الضريبة.

---

[1] المادة 03 من القانون رقم 11-11، المؤرخ في 18جويلية2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد 04، لسنة 2011، الصادرة بتاريخ: 02 يوليو سنة: 2011.

[2] المادة 09 من الأمر 80-20، المؤرخ في 24جويلية 2008، المتضمن قانون الماليةالتكميلي2008، ج ر عدد: 04 لسنة 2008، الصادرة بتاريخ: 27 يوليو سنة: 2008.

- لا يقبل التقييم المقترح من طرف الإدارة ويتم إقتراح رقم أعمال آخر ففي هذه الحالة توجد إمكانية لم ارجعة وأخذ اقتراحات المكلف بعين الاعتبار إذا كانت مؤسسة ومسببة بأسباب مقنعة، وإن لم يكن ذلك فالإدارة الضريبية تبقي على التقدير الموضوع من طرفها كأساس لحساب قيمةالضريبة[1].

الفرع الثاني: أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة

تعتبر الضرائب المباشرة وغير المباشرة من أقدم وأهم المصادر المالية للدولة، نظرا لضخامة الاموال التي توفرها للخزينة العامة للدولة، وذلك عن طريق عملية التحصيل لذلك سوف يتم التطرق من خلال هذا الإطار إلى المفهوم القانوني النظري الخاص بالضرائب المباشرة من خلال إعطاء جملة من التعاريف الخاصة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة وأنواعهما.

أولا: الضرائب المباشرة

تعتبر الضرائب المباشرة من أهم الإيرادات الاساسية التي تعتمد عليها الدولة فى إنجاز مهامها ووظائفها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، ولقد تعددت المفاهيم الخاصة بالضرائب نتيجة للتطور التاريخي لدور الدولة والقرارت الاقتصادية التي مرت بها بالإضافة إلى ثقافة المجتمع وانتماء أبنائه له.

أ- **تعريف الضرائب المباشرة:** وبالتالي يمكن تعريف الضرائب المباشرة بأنها:

- الضريبة المباشرة هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الاشخاص أو الممتلكات، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية، والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة الى الخزينة العمومية[2].

[1] ولهي بوعلام، المرجع السابق، ص 92.

[2] سمية قروش، ايمان شبلي ،المعالجة المحاسبية لاهم الضرائب المباشرة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2018-2019.

- هي الضريبة التي تفرض على المكلف ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بل يتحملها كليا المكلف ويفرض هذا النوع من الضرائب المباشرة على دخل فرد العائلة أو الشركة فيتحصل الفرد أو الجهة المكلفة بكامل عبئها.[1]

نستنتج من خلال التعريفات:

هي تلك الضريبة التي يتحمل عبئها في النهاية من يقوم بتوزيعها للخزينة العامة، فهي اقتطاع مباشر من الدخل، أو أرس المال وتفرض على عناصر تتمتع نسبيا بالدواموالاستقرار ومن أمثلتها ضريبة الدخل وضريبة الارباح التجارية والصناعية والرسم العقاري..... الخ.

ب- مزايا وعيوب الضرائب المباشرة: تتمتع الضرائب المباشرة بعدة مزايا اهمها:

- أنها تتميز بالثبات النسبي والانتظام والمقصود بالانتظام كون الضريبة دوريةومرتبطة بمواعيد محددة أما الثبات فلكونها لا تتعرض من حيث المبدأ للتقلبات الاقتصادية إلا في حدود ضيقة، على عكس الضرائب غير المباشرة التي تتأثر بتلك التقلبات التي تنعكس على الإنتاج والاستهلاك ومختلف مظاهر النشاط الاقتصادي
- أنها أقرب إلى تحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية في توزيعا لأعباء العامة وذلك لأنها تفرض على أساس مقدرة المكلفين على الدفع كما أن المشرع يراعي عند فرضها مختلف الاعتبارات الشخصية للمكلف كظروفه العائلية على عكس الضريبة غير المباشرة لا تفرق بين الفقير أو الغني وبين الأعزب والمتزوج.
- أنها واضحة وملموسة، ومن ثم فإن المكلف بها يشعر بعبئها مما يدفعه إلى ممارسة حقوقه السياسية ومحاسبة السلطات العامة عن أو جه إنفاقها، في حين تختلط قيمة الضريبة غير المباشرة بسعر السلعة ولذلك يصعب على عامة الناس معرفتها.

[1] بن عيسى فاطمة، التدقيق في حسابات الضرائب و الرسوم، مذكرة تخرج ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2014-2015، ص 17.

أما عيوب الضرائب المباشرة هي:

- لا تتمتع الضرائب المباشرة بالمرونة الكافية حيث لا تعكس الظروف الاقتصادية السائدة، حيث يصعب زيادة حصيلتها أو خفضها بسهولة على عكس الضرائب غير المباشرة التيتعد أكثر تأثرا بالأحوال الاقتصادية[1]
- لا تتصف الضرائب المباشرة بصفة العمومية، وكثيرا ما تخرج الدولة عن مبدأ العمومية بإعفاء بعض الفئات منها وهذا ما يؤدي إلى انخفاض حصيلتها
- تعقد وطول إجراءات الربط والتحصيل مما يترتب عليه تأخر تحصل الكثير منها، ولذلك يصعب الاعتماد عليها وحدها في تمويل النفقات العامة.

–قد يؤدي إحساس الممول بتحمله عبئا ماليا يدفعه مرة واحدة في وقت معين من السنة إلى التهرب من دفع الضريبة.

- وجود علاقة مباشرة بين الممول والسلطة القائمة على التحصيل يفتح مجالا للتهرب من دفعها أو جزء منها بالاستعانة بشتى الطرق مثل المحاباة.

ج- انواع الضرائب المباشرة

وهناك أنواع من الضرائب المباشرة نذكرها فيمايلي:

1- الضريبة على الدخل الإجمالي[2]

لقد أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991. وقد قدم المشرع الجزائري في المادة الأولى[3] من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" تعريفا لهذه الضريبة: «تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص

[1]قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،2007-2008، ص 21-22.

[2]بن خزناجي امينة وبزة صالح، كتاب حول جباية المؤسسة،الطبعة الاولى، ألفا للنشر والتوزيع، الجزائر، 2020، ص 56-72.

[3]المادة 01من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المذكور سابقا.

الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي". تطبق هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف».

حددت المادة 02[1] من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" أصناف المداخيل التي تشكل في مجموعها الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة وهي:

- الأرباح المهنية؛
- المداخيل الفلاحية؛
- المداخيل المحققة من إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية (العقارات)؛
- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة؛
- الرواتب، الأجور، المعاشات والريوع العمرية.

2-الضريبة على أرباح الشركات(IBS)

الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة نسبية مباشرة سنوية، تفرض على الأرباح التي تحققها الأشخاص المعنوية، وتخضع الضريبة على أرباح الشركات بصفة إجبارية الشركات التالية: شركات الأموال وشركات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم، المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية الوحيدة، والمؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم.

3-الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)

تم استحداث الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب أحكام المادة الثانية من قانون المالية لسنة 2007في المواد من 282 مكرر إلى 282 مكرر 06.[2]

[1] المادة 02من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المذكور سابقا.

[2] المادة 282 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، المذكور سابقا.

تعوض الضريبة الجزافية الوحيدة كلا من "الضريبة على الدخل الإجمالي"، "الرسم على النشاط المهني "و"الرسم على القيمة المضافة" التي كانت تفرض على المكلفين التابعين للنظام الجزافي القديم.

4-الرسم على النشاط المهني

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب المباشرة التي تفرض على رقم الأعمال المحقق في الجزائر، وأنشئ هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996، وذلك بإدماج كل من "الرسم على النشاط الصناعي والتجاري" و" الرسم على النشاط غير : التجاري" في رسم واحد سمي "الرسم على النشاط المهني"، أحكامه مذكورة في المواد من 217 إلى 228 من قانون "الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة."[1]ويطبق هذا الرسم على:

- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويون الذين يمارسون نشاطا يحقق أرباحا صناعية تجارية خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي أو أرباحا خاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- الأشخاص الطبيعيين الذين يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية مثل أصحاب المهن الحرة.

ثانيا: الضرائب غير المباشرة

أ- تعريف الرائب غير المباشرة:

تعرف الضرائب الغير مباشرة على أنها اقتطاعات مالية تتم بصورة غيرمباشرة لصاح الهيئات العمومية لتحقيق النفع العام. كما تعرف الضرائب الغير مباشرة على أنها تلك الأموال التي تقتطع بطرق غير مباشرة من دخل ورأسمال المكلف وتفرض على استعمالات الثروة وتجي لصالح هيئات عمومية تابعة للدولة خولت لهاصلاحية التحصيل كالرسوم الجمركية مثلا ويعرف الرسم على أنه" مبلغ من النقود يدفعه الفرد

إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل انتفاعها بخدمة معينة تؤديها له، ويترتب عليها نفع خاص له إلى جانب نفع عام، ونخلص من هذا التعريف أن العناصر المكونة تتشابه والعناصر المكونة للضريبة من حيث الإلزامية والنقدية والنهائية، إلا أنه يختلف من حيث المقابل[1].

وفي هذا السياق المفاهيمي للضرائب الغير مباشرة يمكن أن نفرق بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة فالضرائب المباشرة هي ما يفرض على الدخل أو على رأس المال أو أن تفرض الضريبة المباشرة على وجود الثروة – الدخل ورأس المال تحت يد الممول. أما الضرائب غير مباشرة فهي التي تفرض بصورة غير مباشرة على عناصر الثروة والدخل ومنها ما يفرض على الإنفاق أو الاستهلاك أو التداول أو بعض الوقائع كاستيراد البضائع.

وقد صدر قانون الضرائب غير المباشرة من خلال الأمر رقم 67-401 المؤرخ في 03ديسمبر 1967 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة،وهو عبارة عن مجموع الاحكام القانونية المتعلقة بالدخل المحصل لفائدة الدولة او الجماعاتالمحلية والمتضمن في المصطلح النوعي للضرائب غير المباشرة.كما تلحق بقانون الضرائب غير المباشرة احكام تنظيمية على شكل مراسيم وقرارات معدلة او متممة لأحكام هذا القانون.و يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة 44 باب موزعة على 164 مادة تتجسد فيما يلي:

- الباب الأول القواعد المشتركة لمختلف المنتجات م 4 إلى م 44
- الباب الثاني المشروبات والمشروبات الروحية م 44 إلى م 522
- الباب الثالث السكر والغلوكوز م 524 إلى م 542[2]

[1] حمزة العرابي وعادل مستوري وأم الخير البرود، أثر الضرائب المباشرة على النمو الاقتصادي في الجزائر، مجلة معارف، جامعة آكلي محند الحاج، البويرة، لمجلد 11،العدد 20، 2016، ص 415.

[2] الأمر رقم 67-401، المؤرخ في 03 ديسمبر 1967، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر عدد: 58.

- الباب الرابع التبغ م 545 إلى م 152
- الباب الخامس الكبريت الكيمياوي ملغى م 155 إلى م 113
- الباب السادس رسم الضمان والتعيير م 143 إلى م 431
- الباب السابع المنتجات البترولية م 434 إلى م 453
- الباب الثامن الضريبة المترتبة على الديناميت والبارود م 413 إلى م 442
- الباب التاسع الرسم الصحي على اللحوم م 444 إلى م 442
- الباب العاشر رسم إستعمال آلات الإستقبال الإذاعي والتلفزيوني م 444 إلى م 482
- الباب الحادي عشر التحصيل والمنازعات م 484 إلى م491.

ب- خصائص الضرائب الغير مباشرة:

تتميز الضرائب الغير مباشرة بعدةخصائص يمكن إيجازها كما يلى:

– تمد الضرائب غير المباشرة الخزينة بالإيرادات بسرعة وباستمرار أما المباشرة فتتأخر حصيلتها عادة.

– تعتبر الضرائب غير المباشرة اقل عدالة من المباشرة، لأنها تفرض علىالمكلفين بدون مراعاة القدرة التمويليةتصيب الضرائب غير المباشرة جميع فئات المكلفين بما فيهمأصحاب تلاءم الضرائب غير المباشرة الوضع الاقتصادي للدول المتخلفة، أماالدخول المنخفضة، لأنها تفرض على الاستهلاكالمباشرة فتلاءم الدول الرأسمالية المتقدمة.

– تتسبب الضرائب غير المباشرة في تأثير سلبي في بعض الأحيان على حركة الإنتاج، لأنها تتطلب رقابة دقيقة على المنتجين، أما الضرائب المباشرة فلا تعيقحركة الإنتاج.

– إن جباية الضرائب غير المباشرة أيسر، وأقل تكلفة من جباية الضرائب المباشرة[1].

ج- أنواع الضرائب الغير مباشرة:

[1] حمزة العرابي وعادل مستوري وأم الخير البرود، المرجع السابق، ص 416.

تفرض الضرائب الغير مباشرة من اجل توزيع العبء المالي على المكلفين الذين أعفيت دخولهم من الضرائب المباشرة، أو الذين لم يتحملوا شيئا من هذه الضرائب، وتمتاز الضرائب الغير مباشرة بسهولة ووفرة حصيلتها وقلة تكاليف جبايتها، ويمكن تقسيم هذا النوع من الضرائب الى:

– **ضرائب الإنفاق:** تفرض هذه الضريبة الغير مباشرة بأسعار منخفضة نوعا ما وتفرض على مجموع ما ينفقه الشخص في استهلاكه، وقد تفرض الضريبة على الإنفاق في كل مرة يتم فيها تداول السلعة من وقت إنتاجها حتى وقت بيعها للمستهلك الأخير يمتاز خير يمتاز هذا النوع من الضرائب بالغزارة في التحصيل وذلك لاتساع وعائه، وهي أقل تعقيدا من الأخرى[1].

ضرائب التداول: يأخذ هذا النوع من الضرائب بعض الأشكال ضرائبكالرسوم التسجيل والرسوم الفضائية ورسوم الدمغة على الإيصالات والشيكات والكمبيالات والرسوم على عمليات البورصة وهي على التصرفات أو التداول القانوني للأموال، وهي سهلة الجباية، إذ توقع في وقت انتقال ملكية رأس الأموالأي في وقت يكون المكلف فيه قادرا على الدفع[2].

[1] قطاف نبيل، المرجع السابق، ص39.

[2] حمزة العرابي وعادل مستوري وأم الخير البرود، ص417.

المبحث الثاني: الجرائم الواقعة على الضرائب المباشرة وغير المباشرة

ان تعدد الانشطة وتطور القطاع الصناعي والتجاري ادى الى تنوع الضرائب المفروضة وهذا ما أدى الى وجود أنواع مختلفة للجرائم الضريبية والتي لا تعد ولا تحصى، ومن بين أهم هذه الجرائم التي سنتطرق الى دراستها في هذا المبحث جريمة الغش الضريبي والتهرب الضريبي، والتي تقع على الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وكذلك بعض الجرائم الأخرى والتي سندرسها في هذا المبحث، والذي تم

تقسيمه الى مطلبين، حيث تناولنا في المطلب الأول جريمة الغش والتهرب الضريبي، أما المطلب الثاني تطرقنا الى الجرائم الأخرى الواقعة على الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

المطلب الأول: جرائم الغش والتهرب الضريبي

تعتبر جريمة التهرب والغش الضريبي من أبرز الجرائم الاقتصادية لما لها من تأثيرات سلبية على الاقتصاد الوطني والخزينة العمومية، وفي هذا الصدد نجد أن المشرع الجزائري تصدى لهذه الظاهرة في القوانين الجبائية المختلفة، وقرر لها عقوبات جبائية وأخرى جزائية تتوافق وحجم الحقوق المتملص منها من قبل المكلف بدفع الضريبة، وذلك كأسلوب ردعي، كما خول الإدارة الضريبية صلاحيات المراقبة وحق تنزيل الجزاءات الجبائية وتقديم الشكاوى للقضاء، كأسلوب وقائي قبلي.

الفرع الأول: جريمة الغش الضريبي

ان فعالية الضرائب في النظم الغربية تعتمد على نوعية الضوابط وتطبيق المبادئ الأساسية التي تقوم عليها الضريبة ومختلف اجراءات الرقابة من أجل السيطرة على مشكلة الغش أي ترتبط بالضريبة، لكون الغش الذي نحاول دراسته يتعلق بالضريبة التي تكتسي أهمية بالغة لأنها تمس بميزانية الدولة التي من أهم نتائجها التخلص من العبء

الضريبي الذي هو تمهيد لجريمة الغش الضريبي التي سنحاول إعطاء تعريف لهذه الجريمة من جهة وتحديد أركانها وصورها من جهة أخرى[1]

الفقرة الأولى: تعريفها

لم تقدم التشريعات المعاصرة وعلى رأسها التشريع الجزائري تعريف الغش الضريبي وانما اقتصرت على تعداد صوره وأشكاله تاركا أمر التعريف للفقه[2].

فقد تعدد آراء الفقهاء في هذا المجال باختلاف الزاوية المنظور منها، فنجد البعض عرف الغش على أنه يتمثل في التخلص من الضريبة واعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل، وهناك من عرفه أيضا على أنه يمثل المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من الضريبة وعلاوة على ذلك نجد الفقيه المصري توري عبد المنعم عرف الغش على أنه يتضمن مخالفة قانون الضرائب فتندرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي وما ينطوي عليه هذه الطرق من اللجوء الى الطرق الاحتيالية للتخلص من آداء الضريبة[3].

فمن خلال التعاريف السابقة نستخلص ان الغش الضريبي يشمل مختلف ممارسات التي تتم بهدف التحايل على القانون للتخلص من أداء الضريبة المفروضة عليه، حيث يلجأ المكلف بآداء الضريبة الى استعمال مختلف الطرق قصد التملص من دفع الضريبة كليا او جزئيا.

ففي قانون الضرائب المباشرة حيث نجد المشرع عبر عن الغش الجبائي من خلال استعمال الطرق التدليسية من اجل التملص او محاولة التملص من دفع الضريبة[4].

---

[1] سويح دنيازد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، نسخة إلكترونية Platform.almanhal.com تم الاطلاع عليه 2024/022/02

[2] واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الج ارئم الاقتصادية، الغش الضريبي– تبييض الأموال، أطروحة دكتواره، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان ،3101/3103، ص23

[3] جامع أحمد، عالم المالية، الجزء الأول، ط3، دار العربية للنشر، القاهرة، مصر، ص310.

[4] سويح دنيازاد، المرجع السابق، ص311

ننتهي في الأخير للقول أن الغش الضريبي يصعب حصره وتعريفه نظرا لإختلاف الفقهاء واختلاف التشريعات، فيفضل بعض الفقهاء إستعمال عبارة التهرب الضريبي بدلا من الغش ويستعملون عبارة التجنب الضريبي بدلا من التهرب الضريبي، أما باقي الفقه وعلى رأسهم فقهاء القانون الجزائري فيستعملون عبارة الغش الضريبي لدلالة على خرق القانون الضريبي، والتهرب الضريبي لدلالة على التهرب من دفع الضريبة دون مخالفة القانون[1]، وقد كرس المشرع ذلك عندما عنون المادة 230 من قانون الضرائب غير المباشرة بقمع الغش وليس التهرب[2] أو المادة 300 من قانون التسجيل بالغش الجبائي[3] والمادة 22 من قانون الطابع كذلك[4].

الفقرة الثانية: أركان جريمة الغش الضريبي

بالتسليط الضوء على جريمة الغش الضريبي نلاحظ انها تشمل على ثلاثة اركان أساسية:

أولا: الركن الشرعي

يتمثل في مختلف النصوص القانونية الموضوعية المتمثلة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة، بالإضافة إلى الإتفاقيات الدولية التي تهدف للوقاية من الإزدواج والتهرب الضريبي التي صادقت عليها الجزائر والتي تبين من خلالها المشرع للطابع الجزائي، والركن الشرعي أو القانوني يتكون من مجموعة النصوص القانونية التي تبين أن فعل معين يعتبر جريمة تطبق عليها عقوبة محددة، وبالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني فالمبدأ العام في الركن الشرعي يستمد

[1] واسطلي عبد النور، المرجع السابق، ص10.

[2] انظر المادة 022 من قانون الضرائب غير المباشرة

[3] انظر المادة 300 من قانون التسجيل

[4] انظر المادة 22 من قانون الطابع

شرعيته من المادة الأولى من قانون العقوبات التي تنص على أنه لا جريمة ولاعقوبة أو تدبير أمن بغير قانون.

وفي مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش الجبائي الى حماية مصلحة الخزينة العامة فيمنع بذلك التهرب من الضريبة باعتبار ان الضريبة هي السلاح الذي يخدم السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة.

ومن اهم القوانين الجبائية المعاقبة على جريمة الغش هي:

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه الذي ينص على أنه: فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص او حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسية في اقرار اي وعاء ضريبة او حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي)... .[1]

كما نص قانون الضرائب الغير مباشرة على انه: يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص او محاولة التملص من مجموع او جزء من وعاء الضريبة او التصفية او دفع الضرائب او الرسوم التي هو خاضع لها)....[2]

بالاضافة الى قانون الرسم على الاعمال على انه: يعاقب طبقا للمادة 212 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص او حاول التملص بصفة كلية او جزئية وباستعمال الطرق التدليسية من اساس الضرائب او الحقوق او الرسوم التي يخضع لها او تصفيتها او دفعها)....[3]

[1] أنظر المادة 212 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2] أنظرالمادة 320 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

[3] أنظر المادة 212 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

علاوة على ذلك ينص قانون التسجيل على انه: فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص او حاول التملص كليا او جزئيا من وعاء الضريبة او تصفيتها او دفع الضرائب او الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية.[1]

غير انه لا يطبق هذا التدبير في حالة الاخفاء الا اذا كان هذا الاخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة او مبلغ رسم يساوي او يفوق 100000 دج.

كما ورد الغش الضريبي الدولي في الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تنظم حالات التهرب والازدواج الضريبي الدولي لذلك ابرمت الجزائر عدة اتفاقيات ثنائية لتفادي التهرب الضريبي مثل الاتفاقية مع الجمهورية الاسلامية الموريتانية من اجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي الذي يستهدف الضرائب على الدخل والثروة والتي تم توقيعها في الجزائر بتاريخ 31 ديسمبر 2000. [2]

يستفيد بما سبق أن التشريع في المجال الضريبي محصور في القانون، من ذلك ان المشرع الجزائري إلتزم بالقواعد العامة في ما يتعلق بتجريم ظاهرة الغش الضريبي، ويرجع ذلك لعدة اعتبا ارت اقتصادية تتجلى في حرص المشرع على كسب ثقة المتعاملين الاقتصاديين فالاصل أن القانون الجزائري حدد القاعدة الجزائية تحديدا دقيقا للعناصر التي تشكل ماديات الجريمة والعقوبات الاصلية والتكميلية[3].

ثانيا: الركن المادي: عند تحليل الركن المادة لجريمة الغش الضريبي نلاحظ انه يتكون من عنصرين متكاملين ولازمين وهما استعمال الطرق الاحتيالية من جهة والتملص الكلي

---

[1] أنظر المادة 100 من قانون الرسم على رقم الاعمال

[2] مرسوم رئاسي رقم 00-231، المؤرخ في 31 ديسمبر 2000، يتضمن التصديق على معاهدة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الاسلامية الموريتانية من اجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي في ما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة في الجزائر، ج ر عدد 11، لسنة 2001.

[3] أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الج ازئي الخاص، ط01، الجزء الاول، دار هومة، الج ازئر ،3101، ص133-

او الجزئي من دفع الضريبة نتيجة الطرق الاحتيالية من جهة اخرى مع وجود علاقة سببية بينهما[1].

أ- **السلوكات الاجرامية:** وتتمثل السلوكات الاجرامية فيما يلي:

1 **استعمال الطرق الاحتيالية:** لم يعرف المشرع الطرق الاحتيالية والعلة في ذلك ان كل تعريف مفاده الإحاطة بكل اساليب الاحتيال[2].

حيث اكتفى بسرد بعض الاعمال التي اعتبرها طرقا تدليسية أو احتيالية على سبيل المثال حيث ترك المجال مفتوحا امام الادارة الجبائية لتفسيرها، كما ان هذه الطرق الاحتيالية تتغير على الدوام وغير مستقرة وبالتالي لا يمكن تقييدها أو تحديدها[3].

والتدليس في قانون الضرائب يمكن ان يتم قبل ابرام عقد الخضوع للضريبة المبرم بين الادارة والمكلف كتقديم تصريح كاذب من اجل الاستفادة من بعض الامتيازات الضريبية من بعض الاعباء كما يمكن ان يتم بعد ابرام العقد كالبيع والشراء او عدم مسك محاسبة منتظمة[4].

كما يمكن استخلاص تعريف الطرق الاحتيالية على أساس أنه اخفاء لمبالغ تسري عليها الضريبة، وهذا الاخفاء يمكن ان يتمثل في تزوير البيانات التي يقدمها المكلف لادارة الضرائب وكذا الدفاتر والأوراق الاخرى، كما يمكن له ان يقدم فواتير شراء تتضمن مصروفات وهمية او تقديم تصريحات صورية لتأييد التصريحات الكاذبة او تضخيم المشتريات وتخفيض المبيعات[5].

---

[1] احسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد الأول، ص03

[2] رحال نصر، عوادي مصطفى، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة موسى بن سعيد للنشر والتوزيع، طبعة 01، الوادي، ص30.

[3] واسطي عبد النور، المرجع السابق، ص31.

[4] احسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، المرجع السابق، ص 19.

[5] رحال نصر، عوادي مصطفى، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة موسى بن سعيد للنشر، الوادي، الجزائر، ص 30.

وبصفة عامة يتفق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب الغير مباشرة على اعتبار الاعمال الآتي بيانها طرقا احتيالية:

1- الاغفال عن قصد عن تسجيل او الامر بتسجيل حسابات غير صحيحة او صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد المنصوص عليهما في المادة 09 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق الاخطاء بالسنوات المالية التي اقفلت حساباتها.

2-اخفاء او محاولة اخفاء مبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة.

3-تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها واما على الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

4-الاغفال او التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الاعمال.

5- استعمال الفواتير او الاشارة الى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.

6- إستعمال الطوابع المنفصلة أو مزورة سبق إستعمالها من أجل دفع الضرائب وكذلك بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.

7-القيام عن قصد بتسجيل مصاريف لتحملها المؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد اخفاء الارباح او الايرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها او الغير.

والملاحظ ان كل الطرق المذكورة تدور حول فكرة اعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على اخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة ولا يشترط ان يكون الاخفاء نتيجة وقائع ايجابية إنما قد يتحقق نتيجة وقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو إخفاء القيد بعض المبيعات ومن ثم نستخلص أن المقصود بالطرق الاحتيالية هو الإخلال بواجب الصدق

الذي فرضه القانون على الملتزم بالضريبة في الإقرارات والأوارق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية[1].

التملص الكلي او الجزئي من الضريبة:

ان التملص او الافلات من دفع الضريبة نتيجة للاخفاء باستعمال الطرق الاحتيالية يعتبر العنصر الثاني في الركن المادي الذي لا يكتمل الا اذا ترتب عن تحايل الممول وهذا ما يؤدي التخلص او التملص الكلي او الجزئي من الضريبة او الرسوم واجبة الدفع.

فالإفلات من الضريبة يمثل نتيجة لابد من وقوعها لقيام الجريمة ومن الضروري ان يرجع هذه النتيجة الى الاخفاء المتمثل في استعمال المكلف للطرق الاحتيالية ووصل المكلف الى التخلص الكلي او الجزئي من الضريبة[2].

ففي قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة (يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء الى أعمال تدليسية في اقرار وعاء الضريبة)[3].

وهي نفس العبارة إستعملها المشرع في قانون الضرائب الغير مباشرة وكذا في قانون الرسوم على رقم الاعمال و قانون التسجيل[4].

وللاشارة فان التملص الكلي أو الجزئي من تحديد الوعاء الضريبي وذلك بالتهرب من تحديد اساس الضريبة ويتحقق ذلك حينما يقوم الممول باخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح ولعل أحسن من مثال يمكن تقديمه هو المتعلق بالرسم على القيمة المضافة » TVA «وهذا طبقا لأحكام المواد من 42 الى 49 من قانون الرسم على الأعمال التي تمنح للمكلف في ما يخص بعض العمليات

[1] احسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص31

[2] رحال نصر، عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص31

[3] أنظر المادة 0/212 من قانون الض ارئب المباشرة

[4] تنص المادة 119 من قانون التسجيل: " فضلاً عن العقوبات المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا اوجزئيا من وعاء الضريبة او تصفيتها .....".

للاستفادة من نظام الشراء بالاعفاء من الرسم على القيمة المضافة وهذا عند تعامله مع الشركات البترولية.

وما تجدر الاشارة اليه ان المشرع لم يشرط لقيام جريمة الغش الجبائي وجود جريمة تامة أي حصول النتيجة بل أن المحاولة وحدها تكفي لوصف الفعل غش ضريبي فقد سوى المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة ومحاولة إرتكابها وهذا ما جاء به المشرع في مجمل القوانين، فنصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على انه: " يعاقب كل من تملص أو حاول التمّلص.." وكذا نصت المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة: " يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص ..."

وكذلك المادة 33 من قانون الطابع: " إن كل غش أو محاولة للغش" ...

ستخلص مما سبق أنه يكفي لقيام جريمة الغش الجبائي استعمال إحدى الطرق التدليسية سواءتحققت النتيجة أو لم تتحقق، فالقانون الجبائي يعاقب على يعاقب على كل من ارتكب جريمة الغش أو حاول ارتكابها بنفس العقوبة الأصلية المقرة للجريمة نفسها[1].

ب- **العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية والتملص من الضريبة**

يقصد بالعلاقة السببية الرابطة التي تحصل بين السلوك والفعل الاجرامي والنتيجة المترتبة عليه متى كانت النتيجة التي تترتب على السلوك محتملة الحدوث.

لقيام جريمة الغش الضريبي يجب أن يتم التخلص من الضريبة بناء على الطرق الاحتيالية التي استعملها الجاني ولتفادي اللبس يجب الاشارة أولا الى أنه اذا كانت المتابعة على اساس محاولة الغش الضريبي فان القانون لا يشترط لقيامها نتيجة معينة وبالضرورة يصرف النظر عن وجود علاقة سببية من عدمها.

[1] سيد أعمر محمد، المرجع السابق، ص111.

ثالثا: الركن المعنوي

تستلزم جريمة الغش الضريبي بالاضافة الى الافعال المادية ان يصدر هذا الفعل عن ارادة آثمة لدى الجاني أي ان تكون هذه الارادة مخالفة لما جاء به القانون، فهي جريمة عمدية تتطلب قصدا عاما يقضي بعلم الجاني بالتحايل الذي يؤدي إلى التملص من آداء الضريبة، بالاضافة الى القصد الجنائي العام تقتضي هذه الجريمة توفر القصد الجنائي الخاص أي اتجاه نية الجاني الى التخلص من آداء الضريبة كلها أو بعضها[1]. (2)

الفرع الثاني: التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من اهم انشغالات المشرع حيث أنها تقلص اهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده ونظرا للدور الهام الذي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي فهي المصدر لتمويل خزينة الدولة، لذا يترتب عن ظاهرة التهرب الضريبي عدة انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني مما يقتضي مكافحة هذه الظاهرة وعليه سنحاول تحديد تعرف وانواع واشكال التهرب الضريبي من خلال هذا الفرع.

الفقرة الأولى: تعريفها

عرف البعض التهرب الضريبي على أنه لجوء الافراد الى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم او دفعها لكن بمقدار اقل من المقدار المحددة قانونا.

كما ان بعض التعريفات بالغت جدا في التضييق من مفهوم التهرب الضريبي كتعريفه بأنه قيام الممول بعمل ايجابي او سلبي مستعملا طريقة او أكثر من طرق الاحتيال المنصوص عليها في القانون على سبيل الحصر بقصد عدم آداء الضريبة المستحقة كليا او جزئيا[2].

[1] واسطي عبد النور، المرجع السابق، ص155

[2] قصاص سليم، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، اطروحة دكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الاخوة منتوري، قسنطينة، 2018

كذلك تم تعريفه ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا او جزئيا دون ان ينقل عبئها الى شخص آخر ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق واساليب قد تكون مشروعة او غير مشروعة[1].

وفي الأخير نلخص الى تعريف التهرب الضريبي عموما على أنه ظاهرة خطيرة تتمثل في محاولة المكلف التخلص كليا او جزئيا من عبء الضريبة وذلك من خلال اتباع اساليب تخالف القانون[2]

الفرع الثاني: أنواع التهرب الضريبي

ينقسم التهرب الضريبي الى نوعين، النوع الاول يستخدم فيه المكلف بالضريبة طرق مشروعة وذلك دون انتهاك القانون وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي أو التهرب المشروع والنوع الثاني الذي يلجأ فيه المكلف الى استخدام طرق غير مشروعة فينتهك من خلالها القانون وهو ما يعرف بالغش الضريبي.

ومن هنا يتضح ان التهرب الضريبي اعم وأشمل من الغش الضريبي فالتهرب الضريبي هو الجنس اما الغش الضريبي فهو نوع من انواع التهرب الضريبي.

أولا: التجنب الضريبي المشروع

ان التجنب الضريبي هو استغلال المكلف لبعض النقائص والغموض الموجود في التشريعات الجبائية بغية عدم تحقيق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها اي ان المكلف يتمكن من التخلص بدفع الضريبة، دون ان يخضع نفسه في مركز المخالف للقانون[3].

---

[1] قلاب ذبيح الياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص13.

[2] قصاص سليم، المرجع السابق، ص194.

[3] ذبيح الياس، المرجع السابق، ص02

كما يعد تجنبا للضريبة استعمال الممول الطرق القانونية لتكييف الوضع المالي لتقليل قيمة ضريبة الدخل المستحقة له، ويتحقق ذلك عموما عن طريق الحصول على الخصومات

والإئتمانات المسموحة فالتجنب الضريبي هو الاستفادة من نصوص قانون الضريبة في تحقيق مزايا خاصة للممول.

ثانيا: الغش الضريبي التهرب غير المشروع

لقد تعددت التعاريف لأهل الاختصاص فنجد منها:

فهناك من عرفه بأنه " الامتناع او التخفيف بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ونماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الادارية في التصريحات، تخفيض الايرادات، تضخيم النفقات"[1].

وايضا تم تعريفه: كل حركة مادية، كل التدابير أو المناورات التي يلجأ اليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب والمساهمات[2].

ومن خلال هذه التعاريف نجد ان الغش الضريبي التهرب غير المشروع هو مخالفة قوانين الضرائب وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما ينطوي عليه من طرق احتيالية للتخلص من الضريبة كإدخال سلع مستوردة خفية أو تقديرها باقل من قيمتها.

اما التشريع الجزائري فلم يعرف الغش الضريبي ولكنه اكتفى بذكر بعض الافعال التي يعتبرها غش ضريبي على وجه الخصوص أي على سبيل المثال لا الحصر وهذا ما جاء به قانون الرسم على رقم الاعمال[3].

---

[1] أوهيب بن سالمة ياقوت، المرجع السابق، ص14

[2] بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، اطروحة دكتواره، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص31.

[3] راجع المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال التي تنص على: " ... تعتبر أعمال تدليسية على وجه الخصوص:

1- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم...

وفي الاخير يمكن ان نفرق بين التجنب الضريبي والغش الضريبي فالتجنب تكون فيه ارادة المكلف بالضريبة متجه نحو التخفيض الضريبي الا انه يسلك طرقا مشروعة فالمكلف يمارس حق من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له وبالتالي فلا توقع عليه اي عقوبة فالتهرب الضريبي بهذه الصورة توفر على العنصر المعنوي وهو سوء النية دون العنصر المادي المتمثل في الحيل التدليسية، أما الغش الضريبي فتتجه فيه ارادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف العبء الضريبي ولكنه يسلك طرقا غير مشروعة تصل به الى حد التدليس والاتصالات ثم يستوجب سلوكه متابعته قانونا[1].

المطلب الثاني: الجزاءات الواقعة على جرائم الضرائب المباشرة وغير المباشرة

فرضت قوانين الضرائب جملة من الالتزامات على عاتق المخاطبين بأحكامها وأي انتهاك أو إخلال بهذه الالتزامات يشكل مخالفة ضريبية تستوجب توقيع عقوبات إدارية من طرف إدارة الضرائب، إلا أن انعدام الحس الضريبي لدى بعض المكلفين بالضريبة قد يدفعهم إلى التمادي في ممارساتهم التدليسية وخرقهم لأحكام قوانين الضرائب الأمر الذي يقتضي تطبيق وسائل قانونية مجدية لمواجهة هذه الممارسات اللامسوؤلة.

إن الحديث عن العقوبات الجزائية المقررة للجرائم الضريبية الواردة ضمن قوانين الضرائب المختلفة يقتضي الوقوف على مدى ملاءمة العقوبات الجزائية وهذا بالنظر إلى جسامة الفعل المرتكب من جهة وبالنظر لحجم الضرر اللاحق من جهة أخرى.

[1] قصاص سليم، المرجع السابق، ص012

الفرع الأول: العقوبات الأصلية

نصت معظم قوانين الضرائب على العقوبات السالبة للحرية المقررة لكل جريمة ضريبية ولعل السمة المميزة للعقوبات السالبة للحرية هو وجود تفاوت في حجم العقوبة حتى بالنسبة لنفس الجريمة على غرار الغش الضريبي، إن هذا التفاوت في العقوبات السالبة للحرية المقررة للجرائم الضريبية تقتضيه ضرورة التدرج في العقوبة بما يتناسب وخطورة الممارسات المرتكبة من طرف المكلف كما يرتبط هذا التفاوت في بعض الأحيان بحجم الضرر الناتج عن الجريمة الضريبية وقد يكون راجع إلى تغير في السياسة العقابية المنتهجة من طرف المشرع[1].

أولا : العقوبات البسيطة في ظل قانون الضرائب غير المباشرة

نصت المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة تحت عنوان العقوبات الجزائية على إلزامية نطق القاضي الجزائي بعقوبة حبس تتراوح بين حد أدنى قدره ستة 06 أيام وحد أقصى قدره ستة 06 أشهر وهذا عندما يتعلق الأمر بالمخالفات التالية التي نذكر البعض منها[2]:

1 – الصناعة المغشوشة للكحول، والغش في المشروبات الروحية عن طريق التصعيد أو الدهليز وبواسطة السلاح أو بواسطة آلات مخصصة لإخفائها والتسليم والحيازة من أجل البيع ونقل الكحول من أي نوع مصنوع أو مستورد بدون تصريح ونقل الكحول بواسطة رسالة مزيفة محصل عليها عن طريق الغش والمخالفة لأحكام المادتين 215 و2016 من هذا القانون والمتعلقة بتغليف المشروبات الروحية المباعة في زجاجات خلافا للتي هي تحت سندات الإعفاء بكفالة.

[1] أمين مصطفى محمد، علم الجزاء الجنائي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 221

[2] المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة، المذكور سابقا.

2- الفساد عن طريق الغش لكثافة مياه الحياة أو الخلاصات الكحولية وتحضير وحيازة ونقل الأخلاط الممنوعة بموجب المادة 52 الفقرة الأخيرة من هذه المادة.

3 – الحيازة في آن واحد للأجهزة أو الأواني المخالفة للقانون والمخصصة للصنع وأوارق التبغ الذي هو بصدد الصنع والتبغ المصنوع الذي لا يحمل الطوابع مهما كانت الكمية.

4 – الحيازة والعرض من أجل البيع من قبل البائعين بالتجزئة للتبغ غير المعبأة في صناديق أو غلافات أو أكياس أو علب تحمل الطوابع القانونية وبصفة عامة كل بيع لغاية المنزل أو التحميل.

5 – حيازة أو بيع من صانع أو بائع أو مستورد لمصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة مستوردة مخالفة لأحكام المادتين359 و378 من قانون الضرائب غير المباشرة[1].

ثانيا: عقوبة الغش الضريبي في ظل قانوني التسجيل والضرائب غير المباشرة

تضمن قانون التسجيل في المادة 119 منه العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي[2]، إذ يعاقب كل شخص تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب و الرسوم الخاضع لها باستعماله طرقا تدليسية بغرامة جزائية تتروح من 5000 دج إلى 20000 دج ، وحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط[3].

[1] عديد أمينة، الأليات القانونية لمواجهة الجرائم الضريبية، أطروحة دكتوراه في القانون، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق، جامعة الاخوة منتوري، قسنطينة، 2021، ص297.

[2] المادة 119 من قانون رقم 105/76 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، معدل ومتمم، ج ر عدد 81 مؤرخ في 18 ديسمبر 1977.

[3] عديد أمينة، المرجع السابق، ص298.

والملاحظ أن المشرع بموجب المادة 119 من قانون التسجيل لم يحدد أي معيار لتطبيق هذه العقوبة أو التدرج في تطبيقها كإدراج معيار المبالغ المتملص منها واكتفى بالإشارة إلى الممارسات التدليسية التي يترتب عليها تطبيق هذه العقوبات والتي تتمثل في قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو القيام بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها[1].

والجدير بالذكر أنه قد يتم ارتكاب نفس الممارسة التدليسية من شخصين مختلفين وتصدر في حق أحد منهما عقوبات تعتبر مجحفة بالنظر الى المكلف المدان الآخر والأمر هنا راجع إلى غياب معيار ملاءم لتطبيق هذه العقوبات الجزائية هذا من جهة وإلى سلطة القاضي الجزائي في تقدير جسامة الجرم المرتكب من جهة أخرى.

كما كرس المشرع عقوبة حبس من سنة إلى خمس سنوات عن جريمة الغش الضريبي في قانون الضرائب غير المباشرة وأورد مجموعة من الممارسات التدليسية التي يعاقب مرتكبها عن جنحة الغش الضريبي[2]، والملاحظ أن المشرع بموجب المادة 532 من قانون الضرائب غيرالمباشرة قد رفع من عقوبة الغرامة وجعلها بين حد أدنى قدره 50000 دج وحد أقصى قدره 200000 دج وقد وفق المشرع في الرفع من قيمة الغرامة الجزائية وكذا حين قرر عقوبة من سنة إلى خمس سنوات حبس مع ترك السلطة التقديرية للقاضي الجزائي في اختيار العقوبة الجزائية[3].

ثالثا: العقوبات السالبة للحرية بين التشديد والتخفيف في ظل قانون الضرائب المباشرة

[1] برني كريمة، فعالية الجزاء الجنائي في مجال الأعمال، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون الخاص، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2016، ص201.

[2] المادة 533 من الأمر رقم 104/76، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المذكور السابق.

[3] عديد أمينة، المرجع السابق، ص300.

ظهرت بوادر التشديد في العقوبة السالبة للحرية المقررة لجريمة الغش الضريبي بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 والذي عدل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والتي نصت على: "**يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء ضريبة أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي:**

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

- **بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 50000 دج إلى100000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100000 ولا يتجاوز 300000 دج.**

- **بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من100000 إلى 300000 عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300000 دج ولا يتجاوز1000000 دج.**

- **بالسجن المؤقت من خمس سنوات إلى عشر سنوات و بغرامة مالية من 300000 دج إلى 100000 دج (عندما يفوق المبلغ المتملص منه) 1000000 دج ولا يتجاوز 3000000 دج.**

- **بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1000000 دج إلى 3000000 دج(عندما يفوق المبلغ المتملص منه) 3000000 دج.**[1]

[1] المادة 29 من قانون رقم 11/02 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86 مؤرخ في 25 ديسمبر 2002.

إلا أن ما يلاحظ على نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بعد تعديلها سنة 2003 أن المشرع الجزائري وضع تصنيف جديد للعقوبات السالبة للحرية يتدرج من وصف الجنحة البسيطة والتي أقر لها عقوبة من سنة إلى خمس سنوات حبس، ثم الجنحة المشددة من خلال الفقرة الثالثة من المادة 303 والتي أقر لها عقوبة الحبس من سنتين إلى عشر سنوات ثم الجناية في الفقرتين 03 و04 من المادة 303 وأقر لها على التوالي عقوبة السجن المؤقت من خمس سنوات إلى عشر سنوات و كذا عقوبة السجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة[1].

إن التشديد في العقوبات السالبة للحرية المقرر لجريمة الغش الضريبي بعد تعديل مضمون المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بموجب قانون المالية لسنة 2003 أصبح هذا التشديد لا يتماشى ويتناقض مع السياسة العقابية العامة المنتهجة منذ 2001 من طرف الجزائر والرامية إلى خلع الطابع الجنائي عن الجرائم الاقتصادية[2].

إلا أن المشرع عاد من جديد إلى انتهاج سياسة التخفيف من العقوبات السالبة للحرية من خلال تعديل نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012 والتي نصت على: "**فضلا على العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي:**

- **غرامة مالية من50000 دج إلى 100000 دج (عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها) 100000 دج.**

[1] عديد أمينة، المرجع السابق، ص 283.

[2] يلس شاوش بشير، العقوبات الجزائية في المواد الضريبية، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص بالغش الضريبي والتهرب الجمركي، 2009، ص180.

- **الحبس من شهرين 02 إلى ستة 06 أشهر وغرامة مالية من 500000 دج إلى 200000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100000 ولا يتجاوز 1000000 دج.**
- **الحبس من ستة 06 أشهر إلى سنتين 02 وغرامة مالية من 500000 دج إلى 2000000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص**منها 1000000 دج ولا يتجاوز 5000000 دج.
- **الحبس من سنتين 02 إلى خمس سنوات 05 وغرامة مالية من 2000000 دج إلى 5000000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000000 دج ولا يتجاوز 10000000 دج.**
- **الحبس من خمس سنوات 05 إلى عشر سنوات 10 وغرامة مالية من 5000000 دج ألى 10000000 دج أو باحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10000000 دج[1].**

ويتضح من خلال تعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بموجب قانون المالية لسنة 2012 أن المشرع الجزائري تبنى تصنيف جديد للعقوبات السالبة للحرية

[1] المادة 13 من قانون رقم 16/11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72 مؤرخ في 29 ديسمبر 2011.

المقررة لجريمة الغش الضريبي تتدرج من المخالفة المعاقب عليها بغرامة فقط وكذا المخالفة المعاقب عليها بستة 06 أشهر حبس كحد أقصى وصولا إلى الجنحة البسيطة المعاقب عليها بخمس سنوات حبس كحد أقصى ثم الجنحة المشددة والمعاقب عليها بعشر 10 سنوات حبس كحد أقصى.

ومن ثم فإن المشرع الجزائري قد انتهج سياسة تجنيح الجرائم الضريبية كجريمة الغش الضريبي وهذا مهما بلغت جسامتها وأقر لها عقوبات سالبة للحرية لا تتجاوز العشر سنوات وهذا بغض النظر عن قيمة المبالغ المتملص منها وقد أحسن المشرع في هذا التوجه لأن الغاية من ردع المكلف المرتكب لجريمة ضريبية ليس سلب حريته وإنما إمداد الخزينة العامة بأحد أهم مواردها.

رابعا: الأحكام الخاصة بظروف التخفيف

تخضع العقوبات الجزائية المقررة للج ا رئم الضريبية لسلطة القاضي في اختيار العقوبة المناسبة، وقد اعتمد المشرع الجزائري نظام الظروف المخففة منذ صدور قانون العقوبات وفي ظل هذا النظام يجوز للقاضي الجزائي تقدير العقوبة وتخفيفها والنزول بها عن الحد الأدنى المقرر قانونا إلا أن الحديث عن تخفيض العقوبات الجزائية في ظل القانون العام يقتضي الوقوف على الأحكام الخاصة بنظام الظروف المخففة ومدى إمكانية تطبيقه على الجرائم الضريبية .

أ- عدم تطبيق نظام ظروف التخفيف عن العقوبات الجبائية المقررة للجرائم الضريبية

نص المشرع صراحة على استبعاد العمل بنظام ظروف التخفيف إذا ما تعلق الأمر العقوبات الجبائية المقررة للجريمة الضريبية ففي مجال العقوبات الجبائية لجريمة الغش الضريبي استبعدت المادة 303 فقرة 04 تخفيض العقوبات الجبائية إذ نصت على:" لا تطبق بأي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات

المنصوص عليها في المادة الجبائية ".، وفي نفس السياق نصت المادة 548 من قانون الضرائب غير المباشرة على عدم إعمال نظام ظروف التخفيف إذ جاء فيها: "لا تطبق بأي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من قانون العقوبات المقررة في مادة الجباية.

ب- **الجمع بين العقوبات والتضامن في أدائها**

إن مبدأ الجمع بين العقوبات هو قاعدة من القواعد المقررة ضمن قانون العقوبات والتي بمقتضاها يتم منح القاضي الجزائي سلطة تقديرية في ضم العقوبات المحكوم بها قضاء بشرط ألا يتجاوز الحد الأقصى لعقوبة لجريمة الأشد إلا أن تطبيق هذا المبدأ في المجال الضريبي يرد عليه استثناء وخصوصية تتعلق بإلزامية جمع القاضي الجزائي للعقوبات المالية الموقعة على المدان وكذا الحكم وجوبا على الفاعل الأصلي بالتضامن مع غيره من الشركاء في أدائها.

1-جمع العقوبات عن نفس الفعل مرتين

إن الحديث عن جمع العقوبات المختلفة المقررة لردع الجرائم الضريبية يقودنا إلى البحث عن مدى تعارض تطبيق هذه القاعدة مع قاعدة عدم جواز معاقبة الشخص عن نفس الفعل مرتين خصوصا وأن الأمر هنا يتعلق بعقوبات إدارية وأخرى جزائية.

2-قاعدة الجمع بين العقوبات المختلفة في المجال الجبائي

نص المشرع في المادة 303 في الفقرة 05 من قانون الضرائب المباشرة على: "**تجمع العقوبات المنصوص عليها من أجل قمع المخالفات في المادة الجبائية مهما كان نوعها...**" كماتضمنت المادة 549 من قانون الضرائب المباشرة قاعدة إلزامية جمع العقوبات بنصها على: "**تجمع العقوبات فيما يخص قمع المخالفات في المادة الجبائية مهما كان نوعها.**"

ج- نظام التضامن في أداء العقوبات المالية

إن التضامن هو مفهوم مكرس ضمن القانون المدني وهذه الآلية تم تكريسها أيضا في أغلب فروع القانون سواء العام أو الخاص والتضامن قد يكون اتفاقيا أو قانونيا والمسؤولية في المجال الضريبي ليست اتفاقية وإنما مقررة بنص القانون ومن ثم فإن الأمر يتعلق بالتضامن بنص القانون[1].

وقد كرس المشرع الجزائري صراحة نظام التضامن ضمن قوانين الضرائب، وقد أدرج هذا النظام كطابع تعويضي ومن أهم تبريرات إدراجه هو أنه يضمن حماية مصالح الخزينة العامة بوصفه وسيلة للتحصيل أكثر سهولة ومن ثمة فإنه يحقق لإدارة الضرائب والجباية بصفة عامة غرضها الأساسي المتمثل في حمايتها كدائن ضد خطر إعسار أحد المحكوم عليهم.

وقد كرست المادة 551 من قانون الضرائب المباشرة نظام التضامن إذ نصت على: "**الأشخاص أو الشركات المحكوم عليها بنفس المخالفة ينبغي عليهم أن يدفعوا بالتضامن العقوبات المالية المقررة**" وفي نفس الصدد أشارت المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة على تطبيق نظامالتضامن في دفع الغرامات الجزائية وسائر العقوبات المالية المطبقة في آن واحد على أعضاءمجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وعلى الشخص المعنوي.

كما كرست أيضا المادة 136 من قانون الرسوم على رقم الاعمال وكذا المادة 36 من قانون الطابع تطبيق قاعدة التضامن وذلك بالدفع المشترك للغرامات المالية وكذا الغرامات

[1] عديد آمنة، المرجع السابق، ص250.

الجزائية الصادرة في حق الفاعل الأصلي والشركاء سواء كانوا أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين[1].

د- تطبيق نظام العود في الجرائم الضريبية

إن تطبيق نظام العود في المجال الجبائي يقتضي توافر مجموعة من الشروط والتي لا تختلف في مجملها مع الشروط العامة لتطبيق هذا النظام المقررة في قانون العقوبات.

بالرجوع إلى أحكام المواد 303 فقرة 03 و306 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة 547 من قانون الضرائب غير المباشرة وكذا المادة 35 فقرة 02 و03 من قانون الطابع، ويتضح أن تطبيق نظام العود يقتضي توافر الشروط الآتية:

- ارتكاب جريمة ضريبية معاقب عليها جزائيا.

- صدور الحكم بالإدانة عن المحاكم الجزائية

- أن يتضمن الحكم عقوبة جنائية إذ لا يعتد بالتدابير الوقائية.

- ارتكاب فعل مجرم جزائيا في أجل 05 سنوات بعد تاريخ صدور الحكم بالإدانة عن الجريمة الأولى.

- أن تكون العقوبة أصلية فلا يعتد بالعقوبات التكميلية[2].

الفرع الثاني: العقوبات التكميلية في الجرائم الضريبية

لم تتضمن قوانين الضرائب إشارة صريحة إلى إمكانية تطبيق القاضي الجزائي لعقوبات تكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية عن الجرائم الضريبية كما لم تتضمن أي إحالة إلى

[1] يلس شاوش بشير، ص182.

[2] المادة574 من قانون الضرائب غير المباشرة، المذكور سابقا.

قانون العقوبات فيما يخص توقيع العقوبات التكميلية على الشخص المعنوي المدان بالجرائم الضريبية .

إلا أن سلطة القاضي الجزائي في تقدير نوع العقوبات المطبقة ومدى ملاءمتها للجرم المرتكب تخول له توقيع عقوبات قد تمس بسمعة الشخص المعنوي وقد تصل بعض العقوبات المحكوم بها على الشخص المعنوي المدان بجريمة من الجرائم الضريبية إلى حد المساس بوجوده أو نشاطه[1].

أولا: عقوبة المنع من ممارسة المهنة أو النشاط

تعتبر هذه العقوبة من أكثر العقوبات التي تصدرها الجهات القضائية الجزائية ضد الأشخاص المعنوية وذلك لملاءمتها لها وسهولة تطبيقها عليها، ويقصد بالمنع من ممارسة النشاط حرمان من ينزل به من مزاولة مهنة أو حرفة أو عمل إذا كان سلوكه الإجرامي يمثل خروجا على أصول أو تقاليد أو واجبات هذا العمل.

ثانيا: الغلق المؤقت

الغلق جزاء عيني يتمثل في منع الشخص المعنوي من مزاولة نشاطه في المكان الذي ارتكبت فيه وبسبب جريمة متعلقة بهذا النشاط ويعتبر من العقوبات التكميلية الماسة بالنشاط المهني للشخص المعنوي يترتب عليه منع هذا الأخير من أن يمارس النشاط الذي كان يمارسه قبل الحكم بالغلق والهدف من هذا الجزاء هو عدم السماح للشخص المعنوي المحكوم عليه إرتكاب جرائم جديدة[2].

ثالثا: عقوبة نشر الحكم

---

[1] بلعسلي ويزة، ص304.

[2] الشافعي أحمد، الإعتراف بمبدأ المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي ، أطروحة دكتوراه في الحقوق ، قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر01 بن يوسف بن خدة، 2011، ص486

تلعب عقوبة نشر حكم الإدانة دورا فعالا في مكافحة والتقليل من الجرائم الإقتصادية فهي تسيء مباشرة إلى سمعة الشخص المعنوي ومكانته، فنشر الحكم يكشف الحقيقة ويسقط الثقة لدى الرأي العام فهو يشكل تهديدا للقوة التجارية للشخص المعنوي كما أن التشهير به أمام زبائنه سوف يؤثر سلبا على زيادة دخله ويكون بذلك عبرة لغيره من الأشخاص المعنوية التي تعبث بأمن واقتصاد المجتمع[1].

رابعا: إقصاء مرتكبي الجرائم الضريبية من المشاركة في الصفقات العمومية

الإقصاء من الصفقات العمومية هو حرمان واستبعاد من كل مشاركة مباشرة أو غير مباشرة من المناقصات التي تعرضها الدولة أو مؤسساتها العامة والجماعات المحلية وفروعها[2]، فعقوبة الإقصاء لها مدلول واسع بحيث تشمل جميع الصفقات التي تبرمها الدولة ومؤسساتها العامة وهياكلها المحلية من بلديات وولايات وهيئات أخرى خاضعة للقانون العام[3].

خامسا: المصادرة

تكون المصادرة في الجرائم الضريبية في مجال استعمال طوابع مزورة أو مستعملة وكذلك بيع التبغ مع وضع طوابع مزورة عليه فإن قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 531 منه أحال إلى تطبيق العقوبات المقررة بالمادتين 209 و210 من قانون العقوبات والواردة تحت القسم الخاص بعقوبات جرائم تقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات، غير

[1] عديد أمنة، المرجع السابق، ص258.

[2] عديد أمنة، المرجع السابق، ص260.

[3] المرسوم الرئاسي رقم 15-245، مؤرخ في 16 سبتمبر 2015، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، ج ر عدد 50، لسنة 2015.

أنه ومن خلال الإطلاع على نص المادة 213 من قانون العقوبات نجد أن المشرع جعل المصادرة عقوبة وجوبية لهذا النوع من الجرائم[1].

[1]بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي العام، الطبعة السابعة، المرجع السابق، ص 248

الفصل الثاني:

الأحكام الاجرائية للجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة

الفصل الثاني: الأحكام الاجرائية للجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة

إن دراسة المنازعات الجبائية للضرائب المباشرة، تعتبر من المواضيع المهمة خاصة من الناحية المالية، نظرا لتعدد قوانين الضرائب وتعقدها مما تطرح من النزاعات الناجمة عن تعقد الإجراءات وتنوعها تبعا لتعدد الضرائب، ومن مميزات هذا النوع من المنازعات أنها تمر على مرحلتين :حيث تتجلى المكانة التي تحتلها المرحلة الإدارية من الحد في المنازعات الجبائية بين المكلف والإدارة الجبائية، حيث منح المشرع للمكلف للدفاع عن حقه، عندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك الأخطاء المترتبة من طرف الإدارة، كذلك هي وسيلة لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء . بالرغم من المزايا التي منحها المشرع من خلال إعطاءه حق التظلم الإداري أمام المديرية الولائية للضرائب، وكذل ك الطعن أمام اللجان الإدارية، والتي لم تختص بإقبال كبير من طرف المكلفين نظرا لأرائها الإستشارية، وفي ظل هذا الوضع تبقى الإدارة الجبائية هي صاحبة السيادة .وتعتبر الرقابة القضائية كمرحلة ضامنة لحماية حقوق الأفراد من أخطاء وتعسفات الإدارة.

المبحث الأول: إسناد المسؤولية الجنائية في الجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة

تقوم المسؤولية الجنائية على مبدأ شخصية العقوبة، إلاّ أنّه واستثناء يمكن أن يتحمّل الغير هذه المسؤولية في جرائم البيئة وذلك نظراً للطبيعة الخاصّة لهذه الجريمة، والمصلحة والغاية من تجريمها كونها تتطلّب من الغير توخّي الحيطة والحذر وعدم تجاهل الأعمال التي يشرف عليها.

المطلب الأول: معاينة وإثبات الممارسات التدليسية في الجرائم الضريبية

إن قواعد الإثبات في القوانين الضريبية تمتاز بالتعقيد فالإثبات يقع على عاتق المكلف لأنه هو من يعرف حقيقة نشاطه وأرباحه في ظل النظام التصريحي إلا أن عبء إثبات المخالفات ينتقل من المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب من أجل إقامة الدليل المادي على الجنحة وكذا مسؤولية المذنب، ويبقى للقاضي سلطة تقدير العناصر المنتجة وله سلطة طلب تبريرات في مواجهة الإتهامات المقدمة من طرف الإدارة[1].

الفرع الأول: الأشخاص المؤهلين قانونا لإثبات الجرائم الضريبية

إن معاينة الجرائم الضريبية هي المرحلة السابقة على نشوء الخصومة الجنائية وتتم خلال هذه المرحلة إجراءات البحث والتحري لجمع المعلومات عن الجريمة ومرتكبها لتسهيل مهمة التحقيق والمحاكمة فمرحلة جمع الإستدلالات في الجرائم الضريبية تكتسي أهمية بالغة لأنها تلعب دور فعال في كشف تلك الجرائم وتحريك الدعوى الجزائية بشأنها لتقرير العقوبة اللازمة لمرتكبيها ويقوم بمهمة التحري والكشف عن الجرائم الأشخاص الذين لهم صفة الضبط القضائي والذين كلفهم المشرع بهذه المهمة وفقا للحدود التي سطرها لهم القانون .

[1]– انظر: المادة 02 من القانون 10/19، المذكور سابقا.

أولا: أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص العام

إن الأشخاص الذين منحهم المشرع سلطة الضبط القضائي يشمل اختصاصهم جميع الجرائم، بما فيها الجرائم الضريبية وقد تم تحديدهم وفقا للمادتين 15 و19 من قانون الإجراءات الجزائية وتتمثل هذه الفئة من ذوي الإختصاص العام وبالرجوع لنص المادة: 14 من قانون الإجراءات الجزائية والتي تنص على أن الضبط القضائي يشمل ضباط الشرطة القضائية وأعوان الضبط القضائي والموظفين والأعوان المنوط بهم قانونا بعض مهام الضبط القضائي[1]، فان مهمة الضبط القضائي ذات الاختصاص العام تنحصر بين فئتين هما: ضباط الشرطة القضائية وأعوان الضبط القضائي وهو ما نوضحه فيما يلي:

أ- ضباط الشرطة القضائية:

نصت المادة 04 من القانون 02/15 المعدل والمتمم للمادة 15 من قانون الإجراءات الجزائية على الاشخاص الذين يتمتعون بصفة ضابط الشرطة القضائية[2] وهم بالترتيب كالتالي:

1. **رؤساء المجالس الشعبية البلدية**
2. **ضباط الدرك الوطني:** الموظفون التابعون للأسلاك الخاصة للمراقبين ومحافظي وضباط الشرطة للأمن العمومي: وهم الموظفون التابعون للأسلاك التالية:
   - سلك ضباط الشرطة.
   - سلك محافظي الشرطة.
   - سلك مراقبي الشرطي[3].

[1] انظر: المادة 14 من الأمر رقم 155/66.

[2] انظر: المادة 4 من الأمر 02/15، المؤرخ في 23 يونيو 2015، المعدل والمتمم للأمر 155/66، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج ر عدد 40، لسنة 2015، ص28.

[3] انظر: المادة 05 من المرسوم 322/10، المؤرخ في 22 ديسمبر 2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالأمن الوطني، ج ر عدد 78، لسنة 2010، ص06.

3. **ضباط الصف الذين أمضوا في سلك الدرك الوطني 03 سنوات:**

وهم الذين يتم تعيينهم بموجب قرار مشترك صادر عن وزير العدل ووزير الدفاع الوطني،

4. **الموظفون التابعون للأسلاك الخاصة للمفتشين وحفاظ وأعوان الشرطة للأمن الوطني:** وهم الموظفون المنصوص عليهم في الباب الثاني من المرسوم 322/10[1] المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالأمن الوطني والذين أمضوا ثلاث سنوات على الأقل بهذه الصفة، ويجب تعيينهم بموجب قرار مشترك صادر عن وزير العدل ووزير الداخلية والجماعات المحلية بعد موافقة لجنة خاصة وفقا لمحضر تعيين وأداء يمين قانونية،

5. **ضباط وضباط الصف التابعين للمصالح العسكرية للأمن:** وهم الذين تم تعيينهم خصيصا بموجب قرار مشترك صادر عن وزير الدفاع الوطني ووزير العدل

ب- أعوان الشرطة القضائية:

عون الشرطة القضائية صفة تطلق على كل موظف في مصالح الشرطة وضباط الصف في الدرك الوطني ومستخدمو مصالح الأمن العسكري الذين ليس لهم صفة ضباط الشرطة القضائية[2].

ثانيا: أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص الخاص

إن أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص الخاص هم الأشخاص الذين منحهم المشرع صفة الضبط القضائي غير أن اختصاصهم لا يتعدى جرائم محددة متعلقة

[1] انظر: المادة 71 من المرسوم رقم 322/10، ممضي في 22 ديسمبر 2010، المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالأمن الوطني، ج ر عدد 78، لسنة 2010، ص09.

[2] انظر: المادة 02 من القانون 10/19، المذكور سابقا.

بالوظيفة التي يباشرونها ومن بين من خولهم القانون صفة الضبط القضائي موظفو مصلحة الضرائب بالنسبة لمعاينة وإثبات الجرائم الضريبية.

إذ يتمتع موظفي إدارة الضرائب بصفة الضبط القضائي في حدود ما يتعلق بوظائفهم فقط أما بالنسبة للجرائم الأخرى التي لا تتعلق بوظائفهم فإنهم يصبحون أشخاص عاديين لا يتمتعون بصفة الضبط القضائي بالنسبة لها، ويباشر موظفي إدارة الضرائب المختصين قانونا على اختلاف درجاتهم كافة الإجراءات التي يحددها قانون الإجراءات الجبائية ومختلف قوانين الضرائب.[1]

فقد وسع قانون الرسم على رقم الأعمال من الأشخاص المؤهلين قانونا لإثبات الجرائم الضريبية إذ يرخص لكل من ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة والتسجيل، ومصالح الجمارك أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية[2].

ويظهر جليا في هذا المجال أن الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش يتعدى أعوان مصالح الضرائب،والغاية من ذلك مساهمة كل هيئات الدولة العاملة في مكافحة الغش بتظافر الجهود قصد تفاديضياع أموال الخزينة العامة، إلا أنه وعند القيام بهذه العمليات من طرف الأشخاص الخارجينعن إدارة الضرائب يجب عليهم أن يقدموا إلى إدارة الضرائب ما تم ضبطه من مخالفات في محضر تتولى فيما بعد هذه الأخيرة القيام بالإجراءات التي تراها مناسبة[3].

ويتمثل الغرض من التحصيل الضريبي في إدخال موارد مالية للدولة وعلى هذا لا يجب أن تنحصر مهمة الكشف عن الممارسات التدليسية في أعوان إدارة الضرائب فقط بل يجب توسيعمجال الأشخاص المؤهلين في مختلف مستويات نشاطهم للكشف عن هذه

[1] عديد أمينة، المرجع السابق، ص 225.

[2] بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية، المجلة القضائية، ديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، العدد 01، 1998، ص 26.

[3] بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية، المرجع السابق، ص 26.

الخروقات، فقانونالرسم على رقم الأعمال الذي وسع من الأشخاص المؤهلين للقيام بإثبات الممارسات التدليسية هوالقانون السليم إذ يجب إدخال تعديلات على التشريعات الضريبية من أجل توسيع المؤهلين للكشف عن هذه الجرائم[1].

الفرع الثاني: محاضر إثبات الممارسات التدليسية

يعتبر محضر إثبات المخالفة من أهم الصلاحيات التي خولها المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية وتلعب المحاضر دورا بارزا في إثبات الجرائم الضريبية فهي أساس المتابعة لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يتم إثبات الجريمة بموجب محاضر مدعمة بالوثائق اللازمة والكافية[2].

فالحكمة من وجوب تحرير محضر هو إثبات الحالة وجمع المعلومات كتابة ولذلك يقتصر أثره القانوني على إثبات ما يتلقاه رجال الضبط القضائي من أقوال وبيانات وملاحظات من أجل المحافظة على المعلومات والقرائن المتوفرة في الدعوى كما يوجد سبب جوهري آخر يبرر ضرورة تحرير المحضر وهو طبيعة عمل أعوان الضرائب فعملهم متصل بالدفاتر و المستندات والمحررات الخاصة بالمكلف وانتقاله إلى مقر عملهم والإطلاع على هذه الخروقات والتجاوزات[3].

أولا: الحجية المطلقة للمحاضر الضريبية

إن ما أثبته مأمور الضرائب في محضره بما يتضمنه من بيانات ومعلومات يمكن الإستناد عليها في الإستدلال على وقوع جريمة من الجرائم الضريبية، فاختلاف القوانين الضريبية

[1] عديد أمينة، المرجع السابق، ص 225.

[2] السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 146.

[3] معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص بالغش الضريبي والتهرب الجمركي، الجزائر، 2009، ص 140.

أوجبت على إدارة الضرائب تحرير محضر لإثبات الممارسات التدليسية التي تشكل جريمة من الجرائم الضريبية[1].

ففي مجال قانون الضرائب المباشرة نص المشرع ضمن أحكام المادة 318 منه على :" **يؤهل أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب للقيام وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما بمعاينة المخالفات في مجال الأسعار وانعدام تقديم فاتورات الشراء وذلك بواسطة محاضر**" .

كما تضمنت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية في الفقرة 09 منها أن مخالفة عدم تقديم المحاسبة ينبغي إثباتها بمحضر يُدعى المكلف بالضريبة للتوقيع عليه حضوريا كما يكون موضوعإعذار يدعى المكلف بالضريبة لتقديم محاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية 08 أيام كما يذكر الرفض المحتمل للتوقيع على المحضر[2].

وفي نفس الصدد نصت المادة 20 مكرر 03 في الفقرة 01 منها على وجوب تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين في حالات معينة بتوافر ضوابط وشروط معينة كما أشارت المادة20 مكرر 03 في الفقرة 02 منها أن محضر التلبس الجبائي تعده إدارة الضرائب في شكل نموذج.[3]

وفي مجال التحقيقات والتحريات المرتكبة في مواجهة الأشخاص الذين يقومون بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة فإنه يجب على أعوان وموظفي إدارة الضرائب الذين يقومون بهذه التحريات أن يحرروا محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظات ويسجل جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة[4].

---

[1] عديد أمينة، المرجع السابق، ص 227.

[2] المادة 318 من قانون الضرائب المباشرة، المذكور سابقا.

[3] المادة 20 من القانون رقم 01-20، الممضي في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79، لسنة 2001، المعدل والمتمم.

[4] معاشو عمار، المرجع السابق، ص 142.

كما أن إثبات المخالفات الواردة ضمن قانون الضرائب غير المباشرة يتم بموجب محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب و تؤكد أمام القاضي خلال الثلاثة 03 أيام من تاريخها وذلك تحت طائلة البطلان، وقد اشترطت المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة جملة من الشروط الواجب إدراجها في المحضر منها تاريخ ويوم تحرير المخالفة، العون الذي قام بتحرير المحاضر ...إلخ، وتعتبر المحاضر الجبائية المحررة في إطار الضوابط المقررة قانونا صحيحة إلى أن يطعن فيها بالتزوير و هذا عند توافر كامل الشروط المقررة ضمن قوانين الضرائب المختلفة سواء السابقة على تحرير المحضر أو أثناء تحريرها وكذلك من حيث توافر الإجراءات الشكلية والجوهرية الواجب تدوينها في المحاضر من حيث المضمون والأعوان المحررين والأفراد المحرر ضدها، والجدير بالذكر أن القانون لم يخص محاضر أعوان إدارة الضرائب أي قوة ثبوتية خلافا لما هو جاري العمل به بالنسبة لمحاضر إثبات المخالفات الجمركية والمخالفات المتعلقة بالمنافسة والممارسات التجارية[1].

ثانيا: الحجية النسبية للمحاضر الضريبية

ويتعلق الأمر بالمحاضر التي تحرر وتتضمن اعترافات وكذلك المعاينات المادية والحجوز التي تتم من طرف عون واحد في قانون الضرائب غير المباشرة أو من طرف عون غير مؤهل للقيام بذلك إذا ما توصلت هذه المحاضر إلى اكتشاف مناورات وأفعال تدليسية القصد منها التملص من دفع كل أو جزء من الوعاء الضريبي[2]، والقاضي الجزائي له دور إيجابي في مجال الدعوى الجبائية فقد أمده القانون بسلطة واسعة في سبيل إثبات الجريمة أو العكس والوقوف على ماهية علاقة المتهمين ومدى اتصالهم بالجريمة وخاصة

[1] عديد أمينة، المرجع السابق، ص 227.

[2] بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، ط 01، المرجع السابق، ص121.

إذا تعلق الأمر بالمحاضر التي لها حجية نسبية إذ فتح له باب الإثبات على مصراعيه بعكس المحاضر التي لها حجية مطلقة.

وبالتالي فالمحاضر التي لها حجية نسبية تبقى دليل يمكن الإستناد إليه في الإدانة إذا كان مبنيا على إجراءات مشروعة وصحيحة إلا أنه قد تعتريه بعض النقائص الشكلية كأن يكون محررا من طرف عون واحد أو تضمن تصريحات ومحجوزات تنقص عن الكمية الحقيقية فإنه يمكن للمتهم دحض المحضر بالأدلة وإثبات عكسه سواء بالشهود أو الخبرة أو الكتابة[1] ...إلخ.وفي حالة اثبات العكس يكون لهذه الحجية أثر ودور في الإدانة وتكوين قناعة القاضي[2].

المطلب الثاني: إجراءات تحريك الدعوى العمومية الجبائية

يترتب على وقوع جريمة ما سواء كانت اعتداء على حق من حقوق الأفراد أو على حق من حقوق الدولةتحريك الدعوى العمومية من طرف قضاة النيابة العامة أو من طرف الموظفين المنوطة لهم مهمة تحريكها بموجب القوانين أو من طرف المتضرر من الجريمة بغية تطبيق قانون العقوبات والقوانين المكملة له، هذا ما أقرت به المادة 01 و29 من قانون الإجراءات الجزائية، إذ تعد النيابة العامة صاحبة الاختصاص الأصيل في تحريك الدعوى العمومية باعتبارها هي من تمثل المجتمع من خلال ملاحقة المخالفين للقواعد القانونية وتقديمهم إلى العدالة لتوقيع الجزاءات المقررة قانونا.

فالدعوى العمومية إجراء أولي قضائي تباشره النيابة العامة وهو من النظام العام فلا يمكن للقاضي أن يوقع جزاءا على أي شخص إذا لم تحرك الدعوى العمومية من طرف النيابة العامة إلا أن حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية ليست بالمطلق فهناك جرائم قيد المشرع الجزائري فيها سلطة النيابة لتحريك الدعوى العمومية.

[1] السبتي فارس، المرجع السابق، ص 167.

[2] عديد أمينة، المرجع السابق، ص 228.

ومن بين صور هذه الجرائم المقيدة نجد الجرائم الضريبية التي اشترط المشرع الجبائي فيها ضرورة تقديم شكوى من إدارة الضرائب دون إنذار مسبق للمكلف بالضريبة لتسوية وضعيته الجبائية.

الفرع الأول: الشكوى الضريبية كأساس المتابعة الجزائية

في إطار الحد من الجرائم الضريبية انتهج المشرع الجزائري السياسة العقابية لردع المخالفين للقوانين الجبائية، لذا اناطت معظم المواد الجبائية بما فيها 305 ف1 من قانون الضرائب المباشرة، 534 قانون الضرائب غير المباشرة، مهمة تحريك الدعوى العمومية لأجل تطبيق العقوبات المنصوص عليها في القوانين الجبائية إلى نص المادة 104 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على انه: "**تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناءا على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب**"

فالمشرع الجبائي قيد حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية التي استثثرتها بموجب المادة 01 من قانون الاجراءات الجزائية، وأوكل صلاحية تحريكها إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات بناءا على شكوى من احدهما كلا حسب اختصاصه المحلي والموضوعي من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المقررة في القوانين الجبائية ضد المخالفين لهذه الأخيرة، وعليه يقصد بالشكوى الضريبية: "مجموعة القواعد الواجب اتباعها للمطالبة بحماية الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية"[1]، وتعود مبرارت فرض تقديم الشكوى الضريبية كضابط لتحريك الدعوى العمومية المتصلة بالجريمة الضريبية هو الحفاظ على العلاقة الودية التي يفترض أن تسود بين كل من المكلف بالضريبة والادارة الضريبية حتى يترك لهذه الاخيرة سلطة تقدير الظروف وتحديد

[1] سيد اعمر محمد، **جريمة الغش الجبائي**، مذكرة لنيل متطلبات شهادة دكتواره في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان،الجزائر، سنة 2017/ 2018 ص 184

ما يجب اتخاذه بمناسبة كل جريمة بالإضافة إلى فتح المجال لاعتماد نظام المصالحة بين الادارة الضريبية والمكلف بالضريبة[1].

وينجم عن تحريك الدعوى العمومية الجبائية دعويين: دعوى عمومية جزائية الهدف منها تطبيق العقوبات الجزائية الأصلية المنصوص عليها في قانون العقوبات الحبس والغرامة القضائية بالإضافة إلى العقوبات التكميلية، ودعوى جبائية غايتها تطبيق العقوباتالمتمثلة في الغرامة الجبائية والمصادرة.

وبالرجوع إلى النصوص الجبائية بما فيها قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع لم ينص على الشروط الواجبة في تقديم الشكوى من طرف الإدارة الجبائية إلا أنه يمكن استقرائها من خلال تلك النصوص

أولا: الأشخاص المخول لهم تقديم الشكوى: حددت المادة 104 ق ا ج في فقرتها الأولى الأشخاص المنوط لهم مهمة تقديم الشكوى متمثلين في مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب.

أ- مدير كبريات المؤسسات: تعتبر مديرية كبريات المؤسسات وليدة الاصلاحات العصرية التي عرفتها الإدارة الجبائية، التي تدخل في اطار التعاون المالي الذي جاء به اتفاق الشراكة بين الجزائر والوحدة الاوروبية في المادة 79 الذي يقترح تبسيط وتسهيل الإصلاحات الخاصة بالإدارات الاقتصادية وخصوصا الإدارة الجبائية[2]

[1] عبد الغني حسونة، الشكوى كضابط لتحريك الدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة الضريبية، المجلة الدولية للبحوث القانونية و السياسية، كلية الحقوق، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، المجلد 04، العدد 03، سنة 2020، ص 13.

[2] قرقوس فتيحة، مديرية كبريات المؤسسات، اطروحة لنيل دكتوراه، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، سنة 2017، ص19.

فاستحدثت كبريات المؤسسات ويرأسها مدير بموجب المادة 32 من قانون المالية 2002 التي نصت على أنه " يخضع الاشخاص المعنويون المذكورون ادناه اجباريا لاختصاص الهيكل المكلف بتسيير المؤسسات الكبرى المنصوص عليها بموجب نص تنظيمي:

الشركات العاملة في قطاع المحروقات الخاضعة لقانون رقم 86-14 المؤرخ في 19 غشت 1986 المعدل والمتمم، وهي:

- الشركات المقيمة بالجزائر العضوة في مجمعات اجنبية وكذا تلك التي لا تتوفر على اقامة دائمة بالجزائر كما هي مذكورة في المادة 156-1 من ق ض م ر م
- شركات رؤوس الاموال والشركات الاشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الاموال كما هو منصوص عليه في المادة 136 من ق ض م ر م والتي يفوق أو يساوي رقم أعمالها السنوي 100 مليون دج
- مجمعات الشركات القانونية أو الفعلية عندما يفوق أو يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة 100 مليون دج" [1]

ب- المدير الولائي للضرائب: تنشأ على المستوى الاقليمي مديرية ولائية للضرائب يرأسها مدير معين بموجب مرسوم وازري، وهي مؤسسة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية تتكفل بمجموعة من المهام منها السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، متابعة و مراقبة نشاط المصالح وتحقيق الاهداف المحددة لها، ضف الى ذلك متابعة تطور الدعاوى المرفوعة امام القضاء في مجال منازعات التحصيل فيجب أن تكون الشكوى محررة وموقعة من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي شخصيا فلا يمكن لهما التفويض لأي شخص أخر، متضمنة البيانات المتعلقة بالادارة وعنوانها بالإضافة الى البيانات المتعلقة بالمشكو منه المكلف بالضريبة وتحديد صفته اذا ما

[1] مرسوم تنفيذي رقم06-327، مؤرخ في 18-09-2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها،

كان شخص طبيعي أو معنوي ، ذكر ممثله القانوني ، اسم الشركاء كما تتضمن الشكوى الوقائع التي من شأنها تبرر رفعها هذا بعرض تفصيلي لمختلف الافعال والوسائل التي تثبت نية المكلف بالضريبة في ارتكاب الجريمة و الاساس القانوني المستند عليه.

ثانيا: ضرورة الحصول على الاذن المسبق من اللجنة الجهوية: اشترطت المادة 104 في فقرتها الثانية من ق ا ج على المدير الولائي للضرائب أن يحصل على الإذن المسبق من طرف اللجنة الجهوية المنشأة لغرض دراسة الشكاوى التي يحررها المدير الولائي لمتابعة المخالفين للقوانين الجبائية باستثناء المخالفات المتصلة بالضرائب غير مباشرة وحق الطابع التي تنعقد بالمديرية الجهوية التي تتبعها المديرية الولائية، قد احالت الفقرة الثالثة من نفس المادة مهمة انشاء تشكيلة اللجنة وسيرها الى المدير العام للضرائب الذي أصدر المقرر216 مؤرخ في 26-02-2012 المتضمن انشاء ،تشكيلة و سير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المؤسسة بموجب المادة 44 من ق م لسنة 2012.

تتشكل اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية حسب نص المادة 03 من المقرر المذكور

- المدير الجهوي للضرائب رئيسا
- المدراء الولائيين للضرائب التابعين اقليميا للمديرية الجهوية اعضاءا.

ويتكفل المدير الفرعي للمراقبة الجبائية والمنازعات لدى المديرية الجهوية للضرائب بأمانة اللجنة، وتجتمع اللجنة بناءا على استدعاء من الرئيس مرة واحدة على الاقل خلال ثلاثة أشهر و يبلغ الاعضاء ثمانية أيام قبل انعقاد اللجنة ، في حالة الاستعجال يستدعى الاعضاء لاجتماع غير عادي خلال 48 ساعة قبل انعقاد اللجنة ولا يصح الاجتماع الا بحضور ثلثي الأعضاء.

ويقدم لكل عضو حاضر بالاجتماع بطاقة استخلاصية عن كل ملف مبرمج للمعالجة من طرف اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية وتوضع تحت تصرف الاعضاء من اجل

تمكينهم الاطلاع عليها أثناء الاجتماع حيث يقوم الأعضاء بدراسة الشكاوى المقترحة من طرف المدراء الولائيين ويبدون رأيهم في خصوص: الوقائع التي تدين المكلف بالضريبة والمنصوص عليها في القانون الجبائي، ملائمة المتابعة الجزائية لا سيما النظر الى مبلغ الدين الجبائي.

ويدون رأي اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية بعد التصويت بأغلبية الأعضاء وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس في محضر ممضى من الرئيس وموقع عليه أثناء الاجتماع كل الأعضاء الحاضرين.

ثم يبلغ الرأي المطابق الصادر عن اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية من أجل التنفيذ إلى المدير الولائي للضرائب، ماعدا في حالة الاستعجال يبلغ رأي اللجنة خلال اجل أقصاه ثمانية أيام من تاريخ نهاية مداولات اللجنة حسب ما جاء في المادة 09 من المقرر.[1]

ثالثا: الجهة المختصة لايداع الشكوى أمامها

المشرع الجبائي لم يورد أي قانون يحدد الجهة المختصة من أجل ايداع الشكوى، وأمام هذا السكوت للمشرع يفهم منه الرجوع الى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الاجراءات الجزائية.

وبالتالي يجوز تقديم الشكوى أمام ضباط الشرطة القضائية عملا باحكام المادة 17من ق ا ج ج والذين بدورهم يحررون محاضر بأعمالهم و يبادروا بغير تمهل الى اخطار وكيل الجمهورية ذلك حسب نص المادة 18 من ق ا ج ج. [2]

او أمام النيابة العامة ممثلة في وكيل الجمهورية الذي تعد من مهامه تلقي الشكاوى والبلاغات واتخاذ أي إجراء يراه مناسبا ويخطر الجهات القضائية المختصة اما بالتحقيق أو المحاكمة للنظر فيها هذا طبقا لنص المادة 36 المعدلة من ق ا ج ج.

---

[1] المقرر رقم216، المؤرخ في 26-02-2012، المتضمن انشاء اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية.

[2] مرسلي عبد الحق والهامل حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلةالاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد2، سنة 2019، ص 170.

الفرع الثاني: دور لجنة المخالفات الجبائية في تقدير الجريمة الضريبية

كانت إدارة الضرائب ممثلة في المدير الولائي للضرائب على مستوى كل ولاية تتمتع بكامل السلطات في اتخاذ قرار المتابعة الجزائية للممارسات التدليسية المرتكبة من طرف المكلفين أو شركائهم ومن ثم تقديم شكوى أمام النيابة بشأنها ولم يكن هناك معيار واضح تعتمده إدارة الضرائب بشأن الممارسات محل المتابعات الجزائية.

وفي إطار العمل على إنشاء جهاز مستقل عن إدارة الضرائب يتولى مهمة تقدير جسامة الممارسات التدليسية تم استحداث لجنة المخالفات الجبائية والتي تتمثل وظيفتها الأساسية في تقدير مدى ملاءمة المتابعة الجزائية عن الجرائم الضريبية وكذا تناسب المتابعة مع جسامة الفعل المرتكب

الفقرة الأولى: لجنة المنازعات الجبائية

تم استحداث لجنة جهوية للمخالفات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2012 الذي أوجب أن تتم المتابعات التي تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية ولا تتم هذه المتابعات إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب للولاية المعنية[1] .

وتعتبر لجنة المخالفات في الجزائر والمستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2012 حديثة النشأة مقارنة بلجنة المخالفات الفرنسية التي أستحدثت بموجب قانون 29 ديسمبر 1977 المتعلق بضمانات المكلف في المادة الجبائية والجمركية إذ قبل دخول هذا القانون حيز النفاذ كانت السلطة التقديرية لإدارة الضرائب شبه مطلقة في مجال تقدير ملاءمة المتابعات الجزائية في المادة الجبائية[2].

---

[1] المادة 44 من قانون رقم 16/11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، ج ر عدد 72 لسنة 2011

[2] عديد أمينة، المرجع السابق، ص274.

أولا : تشكيلة لجنة المخالفات الجبائية

إن أهم السمات المميزة لتشكيلة لجنة المخالفات الجبائية في الجزائر أنها لجنة إدارية بحتة إذ تظهر إدارة الضرائب بهياكلها في تشكيلة هذه اللجنة بالإضافة إلى غياب التنوع في التمثيل مع غياب كلي لتمثيل المكلف في هذه اللجنة.

1 – هيمنة إدارة الضرائب على تشكيلة لجنة المخالفات الجبائية

أحال قانون المالية لسنة 2012 مسألة إحداث اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية و تشكيلتها و سيرها إلى مقرر يصدر عن المدير العام للضرائب، و قد صدر المقرر رقم 216 المؤرخ في 26 فيفري 2012 يتضمن إنشاء و تشكيلة وسير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية، وقد جاء في المادة 03 من هذا المقرر أن اللجنة الجهوية للمخالفات تضم في عضويتها كل من المدير الجهوي للضرائب رئيسا و مدراء الضرائب للولايات التابعة إقليميا للمديرية الجهوية للضرائب المعنية أعضاء[1].

إن الملاحظة الأولى التي يمكن إبداؤها حول هذه التشكيلة أنها تشكيلة إدارية بحتة وهي بذلك لا تحقق الغرض الذي من أجله يتم إنشاء مثل هذه اللجان، فهذه التشكيلة لا توفر ضمان الحياد المطلوب من جهة ولا تحد من السلطة التحكمية للإدارة في اختيار الملفات التي تستوجب المتابعة الجزائية فهي تبقى حرة في تقديم أو عدم تقديم شكوى من أجل المتابعات الجزائية وأن سلطتها بهذا الشكل لم تتغير في الوقت الذي تختار فيه بمفردها الملفات التي تكون محل هذه المتابعة وأن كل ما في الأمر إنطلاقا من هذه التشكيلة أن مستوى اتخاذ قرار المتابعة من عدمه قد انتقل داخل نفس البناء الهرمي للإدارة من المدير الولائي للضرائب قبل إحداث هذه اللجنة إلى المدير الجهوي للضرائب بمعية المدراء الولائيين التابعين له إقليميا بعد إحداثها كما أن عضوية المدير الولائي

[1] المادة 03 من المقرر رقم 216، مؤرخ في 26 فيفري 2012، يتضمن إنشاء، تشكيلة،وسير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المؤسسة بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012.

المبادر بتقديم طلب الرأي الموافق من اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية وفي نفس الوقت يكون أحد أعضاء تلك اللجنة وهذا ما لا يوفر الحياد المطلوب[1].

كما أنه مما يلاحظ أيضا على تشكيلة هذه اللجنة عدم التنوع في تشكيلتها فهي تضم الإداريين الخاضعيين للوزارة الوصية وهي وازرة المالية في حين أن المهام والصلاحيات المنوطة بها تقتضي مساهمة فئات أخرى في عمل هذه اللجنة كالخبراء المحاسبين، المستشاريين الجبائيين لأن الطابع التقني الذي تتم به الجرائم الضريبية يقتضي إسناد مهمة التدقيق وفحص الممارسات التدليسية إلى أصحاب الخبرة باعتبارهم أكثر دراية بالمسائل التقنية والمحاسبية لأن مدراء الضرائب حتى وإن كانو يتمتعون بالمعارف والمعلومات الجبائية في هذا المجال بحكم طبيعة تكوينهم وكذا خبرتهم المهنية في هذا المجال إلا أن عدم استقلالية هؤلاء بحكم تبعيتهم للوازرة الوصية وما يفترضه ذلك من وجود تعليمات إدارية بخصوص كيفية التعامل مع الملفات عموما الأمر الذي من شأنه التأثير على أري هذه اللجنة بخوص المتابعات الجزائية عن الجرائم الضريبية[2].

2 – تغييب كلي لتمثيل ورأي المكلف ضمن لجنة المخالفات الجبائية

تجدر الإشارة إلى غياب الوجاهية أمام لجنة المخالفات الجبائية الأمر الذي يشكل خرقا كبيرا لحقوق المكلف المقررة ضمن الإجراءات الجبائية فالمكلف بالضريبة ليس له إمكانية الإطلاع على ملفه وليس له أيضا إمكانية تقديم ملاحظات شفوية أمام اللجنة، فالملف المحال إلى لجنة المخالفات الجبائية لا يتاح للمكلف بالضريبة الإطلاع عليه وهذا يدل على أن مبدأ الوجاهية المقرر ضمن الإتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الإنسان

[1] جبالي محمد،دور لجنة المخالفات الجبائية في تلطيف احتكار الإدارة للقمع الجزائي، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة جيجل، عدد 06، جوان 2018، ص 301.

[2] عديد أمينة، المرجع السابق، ص 276.

والحريات الأساسية المطبق أمام الجهات القضائية والسلطات الإدارية ذات الإختصاصات شبه قضائية لا يتم إعماله أمام لجنة المخالفات الجبائية[1].

ثانيا: طريقة عمل لجنة المخالفات الجبائية

يتم في مرحلة أولية دراسة ملفات المكلفين بالضريبة على مستوى إدارة الضرائب على مستوى كل ولاية بناء على عدة معايير بعدها يتم إحالة الملفات إلى لجنة المخالفات الجبائية التي تباشر هي الأخرى عملية غربلة الملفات وإصدار رأيها بشأن المتابعة الجزائية.

1 – غربلة الملفات وإحالتها إلى لجنة المخالفات.

تقوم إدارة الضرائب في إطار دراسة ملفات المكلفين بالضريبة التي تحول إلى لجنة المخالفات الجبائية وهذا بالاعتماد على عدة معايير أولها المبالغ المتملص منها، فإدارة الضرائب تحول للجنة المخالفات الجبائية الملفات التي تتضمن مبالغ متملص منها معتبرة كما تحول الملفات الجبائية وفقا لمعيار آخر هو معيار انتظام وسلامة الإجراءات الإدارية المتبعة في فرض الضريبة فإدارة الضرائب تختار الملفات الضريبية للمكلفين الذين تقيدت فيها بالإجراءات القانونية لفرض الضريبة كما تأخذ في الحسبان عند إصدار قرار إحالة ملفات المكلفين على لجنة المخالفات الجبائية طبيعة وجسامة الممارسات التدليسية والتي تعتبر من أهم المعايير كما تأخذ بعين الإعتبار الظروف الشخصية للمكلف[2].

2 – دارسة الملفات من طرف لجنة المخالفات الجبائية

بعد غربلة إدارة الضرائب لملفات المكلفين وفقا لعدة معايير تحيلها إلى لجنة المخالفات التي تعمل بصفة أساسية على المحافظة وحماية مرتكبي الجرائم الضريبية من كل القرارات التعسفية التي تتخذها إدارة الضرائب فالهدف من إنشاء لجنة المخالفات الجبائية

[1] جبالي محمد، المرجع السابق، ص303.

[2] عديد أمينة، المرجع السابق، ص277.

هو قيامها بغربلة وتصفية قرارات إدارة الضرائب عن طريق إعطاء أريها المشروط فيما يخص إيداع الشكوى.

إن الإختصاص الأصيل الذي تتمتع به لجنة المخالفات الجبائية يتمثل في إعطاء أريها حول تحريك الدعوى العمومية من طرف إدارة الضرائب عن الأفعال التدليسية المعروضة أمامها يساهم بالدرجة الأولى في الحد من سلطات الإدارة في مجال تحريك الدعوى العمومية في المجال الجبائي ومن ثم تجنب لجوء الإدارة إلى المتابعات الجزائية التعسفية وغير المؤسسة وبالدرجة الثانية تعمل هذه اللجنة على توفير ضمانات إجرائية إضافية للمكلفين بالضريبة[1].

الفرع الثالث: الحالة القانونية للشكوى والتنازل عنها

أولا: تقدير ملاءمة المتابعات الجزائية من طرف اجنة المخالفات الجبائية

إن الفحص الإلزامي لملف المكلف من طرف لجنة مستقلة لإبداء رأيها بالموافقة يعد أمرا ضروريا من أجل مباشرة المتابعات الجزائية كما أنه من شأنه أن يقلل من تعسف الإدارة، فهذه الهيئة الإستشارية غير القضائية هي هيئة إدارية[2].

أ- أري لجنة المخالفات برفض تحريك الدعوى العمومية عن الجريمة الضريبية

إذا كان رأي لجنة المخالفات الجبائية يتضمن رفض المتابعات فإن هذا القرار يشكل عائقا لإدارة الضرائب على إيداع شكوى بخصوص نفس الوقائع والأفعال التدليسية المنسوبة للمكلف والتي فصلت فيها لجنة المخالفات.

ب- رأي لجنة المخالفات بالموافقة على تحريك الدعوى العمومية عن الجرائم الضريبية

إن قرار لجنة المخالفات الجبائية لا يمكن أن ينفصل عن قرار تحريك الدعوى العمومية من طرف إدارة الضرائب فإذا صدر عن لجنة المخالفات الجبائية قرار بالموافقة

[1] عديد أمينة، المرجع السابق، ص 275

[2] جبالي محمد، المرجع السابق، ص 305.

على تحريك الدعوىالعمومية فإن هذا ينشأ على عاتق إدارة الضرائب إلتزام بإيداع شكوى أمام النيابة العامة.

إن رأي لجنة المخالفات الجبائية لا يقيد النيابة العامة في حالة وجود أسباب جدية إذ تمتلك النيابة العامة إمكانية متابعة الفاعلين الحقيقين وكذا شركائهم دون أن تكون مقيدة بعمل لجنة المخالفات والتي باشرت إجراءاتها في مواجهة أشخاص محددين وبذلك أعطت رأيا بالموافقة على تحريك الدعوى العمومية في مواجهة بعض الفاعلين في الجريمة دون غيرهم[1]

إلا أن القيد الحقيقي للنيابة هي شكوى إدارة الضرائب والتي يجب أن تتضمن عرض مسبب للوقائع وكذا جميع التفاصيل المفيدة لاسيما ما تعلق منها بالممارسات التدليسية المستعملة من طرف المكلف بالضريبة الإعتياد في الممارسات التدليسية وكذا ما تعلق بالشركاء في الممارسات التدليسية وتتولى النيابة العامة بعد ذلك تقدير الوقائع المعروضة عليها واتخاذ الإجراءات اللازمة بخصوص إحالة المكلف وشركاؤه إلى المحاكمة.

ثانيا: التنازل عن الشكوى في الجرائم الضريبية

نص المشرع الجبائي على إمكانية الإدارة الجبائية ممثلة في مدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب أن تقوم بسحب الشكوى ضد المكلف بالضريبة بعد أن يتقدم الى الادارة ويسدد نسبة 50 بالمئة من الحقوق الاصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية المتهرب عنها التي سببت عجزا للخزينة العمومية، هذا ما نصت عليه المادة 104 فقرة 01 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بنصها: " يمكن لمدير كبريات المؤسسات أو مديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50 بالمئة من الحقوق الاصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية واكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد يحدد على النحو الاتي:

[1] جبالي محمد، المرجع السابق، ص 307..

- أجل التسديد يقدر بستة 06 أشهر عندما يساوي مبلغ الدين الجبائي أو يقل عن عشرون مليون دج 20000000 دج.
- أجل التسديد مدته اثنتا عشر12 شهرا عندما يساوي مبلغ الدين الجبائي عشرون مليون دج 20000000 دج ويقل عن ثلاثين مليون 30000000دج.
- اجل التسديد مدته ثمانية عشر 18 شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي ثلاثين مليون دج 30000000 دج .

وعلى هذا الاساس فان قرار سحب الشكوى لا بد أن يصدر من السلطة المختصة قانونا ممثلة في المدير الولائي للضرائب او مدير كبريات المؤسسات كلا حسب اختصاصه.

هذا بعد أن يقوم رئيس مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية بتسجيل طلب المكلف بالضريبة من أجل سحب الشكوى في سجل خاص بتقييد الشكوى بعد بتدوين كافة المعلومات المتعلقة بالتسديد (الوصل ، التاريخ ، المبلغ) بعدها يقوم رئيس المصلحة بدارسة الطلب والتأكد من المعلومات المقدمة من المكلف بالضريبة بالاتصال بمصالح قباضة الضرائب، ثم يحال طلب سحب الشكوى الى المدير لأجل البت فيه وابداء رأيه.

حيث أن المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات له أن يقبل الطلب والتوقيع على قرار السحب لاستفائه الشروط القانونية المنصوص عليها في المادة 104 ق ا ج المذكورة سابقا وهنا يباشر مكتب المنازعات القضائية اجراءات سحب الشكوى مع الجهة القضائية المختصة: وكيل الجمهورية اذا كانت الشكوى قيد التحري أو قاضي التحقيق اذا كانت في مرحلة التحقيق، او قاضي الحكم اذا احيلت القضية للمحاكمة.[1] .

[1] سبد اعمر محمد المرجع السابق ص 218-219-220

المبحث الثاني: سبل انتفاء المسؤولية الجنائية عن جرائم الضرائب المباشرة وغير المباشرة

كانت الضريبة لا تعدو أن تكون ديناً للدولة بذمة المكلف، فكان من الطبيعي أن تحصل وفق قواعد القانون المدني، ولكن نظراً لأهمية الإيرادات الضريبية ودورها في تمويل النفقات العامة؛ فقد بدأت الدول بفرض امتيازات القانون العام والسلطة العامة على كل ما له علاقة بالضريبة وضرورة تحصيلها في المواعيد المحددة لها، ومن ذلك فرض الجزاءات على مخالفة بعض الالتزامات الضريبية حيث كان هذا الجزاء بمنزلة المسؤولية الذي تنظم أحكامه في القانون المدني في باب نظرية الالتزام، تم تطور الأمر إلى فرض جزاء مالي على مخالفة الالتزام الضريبي ولكن لوحظ أن هذا الجزاء لم يقلل من حالات الغش والتهرب الضريبي؛ مما عرّض النظام لأشد الأضرار ولدرء هذه الخطورة لم يجد المشرع وسيلة سوى اللجوء إلى العقوبات الجزائية لحماية المصالح الضريبية، ففرض العقوبات التي تصيب المكلف ماله أحياناً وفي حريته أحياناً أخرى، وذلك إذا امتنع أو تقاعس عن تنفيذ التزاماته الضريبية أو بعضها في الوقت المحدد، من خلال تحمل تبعة أعماله غير المشروعة، وتحقق اسناد المسؤولية الجزائية لهذا الشخص المخالف.

وبالرجوع إلى الجرائم الضريبية فإن محل الحماية يرد على المصلحة الإقتصادية للدولةلذلكتتسم الجرائم الضريبية بذاتية واستقلالية عن جرائم القانون العام وإن كانا هذا النوعان يلتقيان فيكثير من الأحيان إلا أن الجرائم الضريبية لها بالطبع أحكام موضوعية خاصة بها سواء ما تعلقمنها بركنها الشرعي أو المادي أو المعنوي، وسيتم الوقوف على أحكامالمسؤولية الجزائية عن الجرائم الضريبية وهذا من خلالالتفصيل في نطاق المسؤولية الجزائية عن هذا النوع من الجرائم بالنظر إلى مرتكبيها سواء كانوافاعلين أصليين أو شركاء أو في حالة توافر شروط المسؤولية عن فعل الغير (المطلب الأول)، كما أن هذه المسؤولية الجزائية في الجرائم الضريبية قد تنتفي باجراء الصلح الجبائي الذي له أحكام خاصة نص عليها المشرع الجزائري، يتم بموجبة انتفاء الدعوى العمومية في جرائم الضرائب المباشرة وغير المباشرة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: المسؤولية الجزائية عن جرائم الضرائب المباشرة وغير المباشرة

إن المسؤولية الجنائية عموما هي إلتزام الشخص بتحمل النتائج التي رتبها القانون على أعماله غير المشرعة، أي العقوبات التي ينص عليها القانون فالمسؤولية هي الشرط القانوني الضروري لتطبيق العقوبة على الجريمة المرتكبة، وقد كانت شروط المسؤولية الجنائية محلا لتطور كبير على مدى الأحقاب التي مرت بها البشرية، وقد مست هذه التطوارت بعض المبادئ الأساسية في قانون العقوبات في نواحي متعددة لاسيما منها ما يتعلق بأحكام الجريمة الاقتصادية[1].

وبالرجوع إلى الجرائم الضريبية فإن محل الحماية يرد على المصلحة الاقتصادية للدولة لذلك تتسم الجرائم الضريبية بذاتية واستقلالية عن جرائم القانون العام وإن كانا هذا النوعان يلتقيان في كثير من الأحيان إلا أن الجرائم الضريبية لها بالطبع أحكام موضوعية خاصة بها سواء ما تعلق منها بركنها الشرعي أو المادي أو المعنوي[2]

الفرع الأول: نطاق المسؤولية الجزائية الشخصية في الجرائم الضريبية

لقد تم تكريس مسؤولية الفرد عما يرتكبه من جرم أيا كان دافعه، وترتبط فكرة المساءلة الجزائية للشخص عن الجرائم المرتكبة في المجال الضريبي ارتباطا وثيقا بفكرة الأشخاص المخاطبين بأحكام قوانين الضرائب والمشرع قد حدد فئة الأشخاص الملزمين بتنفيذ جملة من الإلتزامات في الضرائب المباشرة وغير المباشرة أهمها الإلتزام بسداد الضريبة، وحتى يسأل الشخص ويعاقب جزائيا على ارتكاب جريمة من الجرائم الضريبية يتم الوقوف على

[1] عبد الرؤوف مهدي، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الإقتصادية، منشأة المعارف، الإسكندرية ، مصر، 1976 ، ص ص 16 -19 .

[2] منتصر سعيد حمودة ، الج ارئمالإقتصادية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ، مصر، 2010 ، ص 202 .

مدى توافر صفة المكلف في الشخص المسؤول مما يبرز خصوصية هذا النوع من الجرائم التي تتشابه إلى حد بعيد مع مرتكبي الجرائم الاقتصادية[1].

أولا: مسؤولية المكلف بالضريبة

إن أساس مساءلة ومعاقبة المكلف بالضريبة جزائيا هو أن المكلف بالضريبة طرف في علاقة قانونية تربطه بالدولة ممثلة في إدارة الضرائب، ففي هذه العلاقة يقع على عاتق المكلف الإلتزمات بأداء عمل أو الإمتناع عن اتيانه وكل إخلال بهذه الإلتزامات من شأنه أن يتيح لإدارة الضرائب المطالبة بتوقيع العقوبات الجزائية عليه، فالمكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا إذا ما توافرت فيه شروط معينة يمكن توقيع العقوبات الجزائية عليه.

أ- الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية

إن العلاقة الضريبية لها طرف إيجابي هو الدولة ممثلة في إدارة الضرائب التي تملك سلطة تنفيذ الإلتزام الضريبي، هذه العلاقة الضريبية التي ينشأها قانون الضرائب هي علاقة شخصية بين طرفين، فالدولة إذن ممثلة بإدارة الضرائب هي الطرف الإيجابي في العلاقة القانونية الضريبية لأنها هي من تتولى تحصيل الضريبة من المكلف بها، أما المكلف بالضريبة فهو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية وهو الطرف الذي يفرض عليه القانون إلتزام عمل اتجاه إدارة الضرائب، وعلى ذلك فإن الإلتزام بأداء الضريبة يتحمله المكلف ولا يحمل هذه الصفة سوى الطرف الذي ألزمه القانون بأداء الضريبية لذا يسمى بالطرف القانوني[2] .

1-صفة المكلف بالضريبة المسؤول جزائيا

المخاطب بالإلتزامات الضريبية المنصوص عليها في القانون هو المكلف، وهي صفة يتطلبها القانون في الفاعل الأصلي في تلك الجريمة، بغض النظر عما إذا كان هو

[1] حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول ، مرجع سابق، ص 49

[2] أحمد فتحي سرور، مرجع سابق، ص ص132 -133.

بمفرده أو اشترك معه مكلف آخر أم شركاء من الغير، وعلى ذلك تعتبر الجريمة الضريبية من جرائم ذوي الصفة الخاصة لأنها تتطلب صفة المكلف في الفاعل الأصلي وحده، وبناء على ذلك لا يعد فاعلا أصليا إلا من تتوافر فيه تلك الصفة[1].

- **الشخص الطبيعي هو المكلف بالضريبة**

ينصرف لفظ المكلف إلى الفرد الذي يزاول نشاط تجاري أو صناعي أو حرفي أو مهني أو غير تجاري أو الذي يستثمر ماله الخاص في منشأة فردية أو الذي يحصل على مرتبات أو أجور أو ما في حكمها[2].

ففي مجال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي جميع الأشخاص الطبيعين التابعيين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو غير تجاري أو حرفيا أو فلاحيا، وكذا الأشخاص الطبعيين الذين يحققون مداخيل متأتية من تأجير عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية وجميع الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة و كذا الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجرية أو غير أجرية زيادة على أجرتهم الرئيسية كما يخضع المنتجين أيضا إلى الرسم على القيمة المضافة[3].

إذن فالإلتزام بدفع الضريبة على الدخل الإجمالي مثلا أو بدفع رسوم معينة هو واجب قانوني فرضه المشرع على كل شخص تتوافر فيه الشروط القانونية للخضوع ويطلق على هذا الشخص متى توافرت فيه الشروط القانونية صفة المكلف بالضريبة وهو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية.

كما أن التشريعات الضريبية هي التي تحدد الشخص المخاطب بالقانون الضريبي والذي يطلق عليه وصف المكلف بالضريبة إذ لا يترك لإدارة الضرائب سلطة تحديد

---

[1] حسني الجندي ، القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 49 .

[2] منتصر سعيد حمودة ، مرجع سابق ، ص 142 .

[3] فتحي أحمد سرور ، مرجع سابق ، ص ص135 – 136 .

الشخص الخاضع للضريبة خصوصا وأنه غالبا ما يكون هناك إنحراف بالسلطة من جانب الإدارة تؤدي إلى إخضاع أشخاص غير خاضعين للضريبة إلى الضريبة أو إعفاء أشخاص خاضعين، وتجدر الإشارة إلى أن دفع المتهم بأنه غير خاضع للضريبة وبأنه غير مكلف في مرحلة الإعفاء الضريبي حتى لو لم يكن الإعفاء يشمله حقا فإن هذا الدفع لا يصلح سببا لنفي المسؤولية الجنائية عنه[1].

- **الشخص المعنوي هو المكلف بالضريبة**

إن بعض الجرائم الضريبية لا تنسب إلا إلى الخاضعين للضريبة إذ ينبغي حتى يساءل الشخص المعنوي جزائيا عن جريمة من الجرائم الضريبية أن يكون من الأشخاص المخاطبين بالإلتزامات الضريبية المنصوص عليها في القانون، والأصل أن جميع الأشخاص الإعتبارية يخضعون للضريبة على أرباح الشركات (IBS)، وقد يكون الإخضاع الضريبي بالنظر إلى شكل الشركة في حين يخضع البعض الآخر لهذه الضريبة بالنظر إلى طبيعة نشاطه ويستند إخضاع البعض الآخر لهذه الضريبة بالنظر إلى طبيعة نشاطه[2].

وقد أخضع المشرع الجزائري الشركات إلى الضريبة على أرباحها الحقيقية وتفرض هذه الضريبة باسم الأشخاص المعنويين[3]،ومن ثم تكتسب الأشخاص المعنوية صفة المكلف بالضريبة ويقع على عاتقها واجب أداء دين الضريبة المستحقة وتخضع للمساءلة في حالة الإخلال بالتزاماتها الضريبية أو ارتكابها ممارسات تدليسية.

إن التساؤل الذي يثار في هذا الصدد يتعلق بمدى اكتساب الشركاء في الشركات التجارية لصفة المكلف بالضريبة بصفة مستقلة عن صفة الشركة ومن ثم مدى إمكانية مساءلتهم جزائيا عن ممارساتهم وأفعالهم التدليسية؟

---

[1] منتصر سعيد حمودة، مرجع سابق، ص 142 .

[2] Lamullethrierry , Droit fiscal , Galinoediteur , Paris , 2004 , p 101 .

[3] المادتين 148 ، 149 من قانون الضارئب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

تجدر الإشارة إلى أن الشركاء في الشركات يتحصلون على أرباح وفوائد تتعلق بحقوقهم في الشركة ومن ثم فإنهم يخضعون شخصيا للضريبة على الدخل الإجمالي لأجل حصصهم من الأرباح، وهذا نصت عليه المادة 07 من قانون الضرائب المباشرة":

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبيا مع حقوقهم فيها الشركاء في شركات الأشخاص.

- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام التي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية . وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيها فيما يخص ديون الشركة.
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة فيها."

وبالتالي فالشركاء في الشركات يمكن أن تكون لهم صفة مكلف بالضريبة مستقلة عن صفة الشخص المعنوي كما قد يرتكبون ممارسات تدليسية تشكل جرائم ضريبية مستقلة عن الجرائم المرتكبة من طرف الشخص المعنوي ففي هذه الحالة قد يساءلون جزائيا عن الممارسات التدليسية المنسوبة إليهم دون قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، كما يمكن مساءلتهم جزائيا إلى جانب الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية وهذا باعتبارهم مسيريين أو ممثلين قانونين لهذا الشخص المعنوي.

و من ثمة فإن صلاحية الشخص المعنوي لأن يكون مخاطبا بالنص الجنائي الضريبي متأتية من أن له إرادة حقيقية بغض النظر عن كونها إرادة جماعية أو إرادة ممثلة بالشخص الطبيعي والإلتزام الضريبي المقرر على الشخص المعنوي بمقتضى القانون الضريبي يرتكز على واقعة معينة

عندما تتوافر شروط نشوئها والشخص المعنوي هو المسؤول في الأساس عن هذا الإلتزام إلا أن طبيعته المعنوية تحول بينه وبين القيام به ولذلك يقع على عاتق ممثله المسؤول عن إرادته[1].

2-شروط مساءلة المكلف بالضريبة جزائيا

إن توافر صفة المكلف بالضريبة وإن كان من بين خصوصيات بعض الجرائم الضريبية إلا أن هذه الصفة وحدها لا تكفي كمعيار أساسي لمساءلة الأشخاص جزائيا ومعاقبتهم عن الجرائم الضريبية المرتكبة من طرفهم بل يقتضي الأمر توافر شروط أخرى سواء في الشخص الطبيعي المكلف بالضريبة أو الشخص المعنوي.

- **شروط المساءلة الجزائية للشخص الطبيعي عن الجرائم الضريبية.**

إن الشخص الطبيعي يجب أن تتوافر لديه الأهلية اللازمة لممارسة هذا الإلتزام وهو ما يعبر عنه بالأهلية الضريبية ويرجع في تحديد أهلية الإلتزام بأداء الدين الضريبي إلى أحكام القانون المدني عن الإلتزامات الضريبية والتي يقصد بها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة وضبط وعائها وضمان تحصيلها[2].

فالجريمة الضريبية وإن كانت ذات طبيعة خاصة إلا أن ذلك لا يقتضي إخضاعها لأحكام خاصة بصدد عناصر الأهلية الجنائية وهي التميز والإدراك فيمن يرتكب هذه الجريمة وإنما يرجع في ذلك إلى القواعد العامة، ومن ثم يجب أن تتوافر في الفاعل الأصلي للجريمة الضريبية عناصر الأهلية الجنائية التي تقوم على عنصري الإدراك والتمييز[3].

- **شروط المساءلة الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية**

1

[2] حسني الجندي ، القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 133 .

[3] أحمد فتحي سرور، مرجع سابق ، ص 139 .

إن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي تمثل حقيقة تشريعية وهي ليست مطلقة بل مسؤولية مشروطة يتعين لقيامها توافر عدة شروط، إذ يمكن تصنيف شروط قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي إلى شروط تتعلق بفاعل الجريمة وأولها ارتكاب الجريمة من طرف شخص طبيعي له حق التعبير عن إرادة الشخص المعنوي، ولكي تقوم المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن جريمة ارتكبها أحد أعضائه يجب أن يكون مرتكب الفعل الإجرامي له صفة العضو في الشخص المعنوي[1].

فالمشرع الجزائري بموجب المادة 51 مكرر من قانون العقوبات اشترط إرتكاب الجريمة من طرف أحد الأشخاص الطبيعيين الذين لهم حق التعبير عن إرادة الشخص المعنوي كما كرس المشرع الجزائري المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي الخاص وإخضاعه للعقوبات الجزائية بموجب المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة في الفقرة الأخيرة نصت على"... **عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة وضد الشخص المعنوي دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها**".

ولم تتضمن قوانين الضرائب المباشرة تعريف الممثل الشرعي أو القانوني للشخص المعنوي وبالرجوع إلى المادة 65 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجزائية فقد تم تعريف الممثل الشرعي على أنه" ... **الممثل القانوني للشخص المعنوي هو الشخص الطبيعي الذي يخوله القانون أو القانون الأساسي للشخص المعنوي تفويضا لتمثيله**"[2].

---

[1]Jean-claude soyer , Droit penal et procédure pénal , 12eme édition , L.G.D.J ,Paris , 1995 , p 133 .

[2]المادة 65 مكرر 02 من أمر رقم 155/66 مؤرخ في 08 يونيو 1966 يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم، ج ر عدد 48، لسنة 1966.

إن مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية تثير إشكالية مدى مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية المرتكبة من طرف المسير الفعلي للشخص المعنوي الذي يمارس سلطات فعلية واسعة، إن مسؤولية المسير الفعلي لا تقوم إلا في حالة إقامة الدليل وإثبات مشاركة المسير الفعلي في تسيير الشخص المعنوي ومع ذلك فإن إثبات مساهمة المسير الفعلي في التسيير لا تسقط مسؤولية المسير القانوني على أساس التفويض القانوني للسلطات[1].

أما ثاني شرط لقيام مسؤولية الشخص المعنوي فيتمثل في صدور الفعل في حدود اختصاص العضو أو الممثل، فالشخص المعنوي لا يساءل جزائيا إلا عن تصرفات ممثليه الصادرة في حدود السلطة الممنوحة لهم طبقا للنظام الأساسي، فإذا ما تعسف ممثل الشخص المعنوي في استعمال السلطات الممنوحة له في النظام الأساسي للشخص المعنوي فإنه يمنع إسناد هذه التصرفات للشخص المعنوي حتى ولو كانت تنطوي على أفعال مجرمة، فعنصر الإسناد إذن شرط جوهري لقيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية.

إن طبيعة المسؤولية في هذه الحالة تقتضي البحث هل تم ارتكاب الخروقات من طرف الأعضاء أو ممثل الشخص المعنوي، فالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في المجال الجبائي تتطلب أن تكون المخالفة مرتكبة لحساب الشخص المعنوي من طرف ممثليه[2] .

ب- مسؤولية الشريك في الجرائم الضريبية

عرف المشرع الجزائري الشريك في الجريمة بأنه كل شخص لم يشترك بصفة مباشرة في تنفيذ الجريمة، وانحصر دوره فقط على مساعدة الفاعل أو الفاعلين الأصليين على

[1]Christian lopez ,op.cit , pp 66 – 67 .

[2]بلعسليوزة ، مرجع سابق ، ص 198 .

ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة للجريمة مع علمه بأن ما ارتكبه يشكل فعلا إجراميا معاقب عليه قانونا.[1]

يستخلص من تعريف المشرع الجزائري للشريك أن الفاعل الأصلي في الجريمة تتحقق فيه جميع أركان الجريمة (الركن المادي، والمعنوي، والشرعي)، وبالمقابل تنعدم هذه الأركان بالنسبة للشريك ويقتصر دوره في المعاونة بعمل مادي عن قصد يختلف عن الركن المادي للجريمة، ويستوجب العقاب على الاشتراك في الجريمة وقوع فعل رئيسي يعاقب عليه القانون ويستلزم ذلك عدم مسائلة الشريك إذا كان الفعل الأصلي غير مجرم[2]، ويستثنى من ذلك الاشتراك في الانتحار، حيث يعاقب طبقا للمادة 273 من قانون العقوبات الشخص الذي يسلم سلاحا لغيره بهدف الانتحار، ولا تثبت مسؤولية الشريك في الجريمة إلا إذا تم تنفيذ الجريمة أو شرع في تنفيذها، ويترتب على ذلك عدم مسائلة الشريك عن الأعمال التحضيرية، وعدم مسائلته في حالة انقضاء الدعوى العمومية بشأن الجريمة الأصلية بالتقادم أو العفو الشامل.

حددت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الثانية[3] صفة الشريك في جريمة الغش الضريبي حيث يعتبر شريك كل شخص يتدخل بصفة غير قانونية للاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج أو قبض قسائم يملكها الغير. وحصرت المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها الأولى المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير

[1] المادة 42 من قانون العقوبات.

[2] بوسقيعة أحسن ،الوجيز في القانون الجزئي العام، المرجع السابق، ص 184.

[3] الفقرة الثانية من المادة 303 من قانون الضارئب المباشرة المعدلة والمتممة بموجب قانون رقم 02 – 12 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، المعدلة بموجب قانون رقم 11– 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

وبصفة أعم أو شركة محاسبة تساهم في مسك السجلات المحاسبية أو المساعدة من قبل كل شخص على مسكها.[1]

وتبني المشرع الجزائري نفس المبدأ في قانون الطابع، ذلك ما يتبين من خلال نص المادة 35 منه والذي اعتبر الأشخاص الذين توسطوا بصفة غير قانونية لتحويل القيم المنقولة أو قسيماتفي الخارج، أو قبضوا باسمهم قسيمات يملكها الغير، وتطبق على الشريك نفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي

الفرع الثاني: نطاق المسؤولية الجزائية عن فعل الغير في الجرائم الضريبية

إن الجرائم المترتبة عن النمو الاقتصادي يقر في توصياته بالمسؤولية الجنائية عن فعل على أساس الخطأ المفترض[2]، فارتكاب العامل مثلا للجريمة يترتب عنه المسائلة الجنائية لرئيس المؤسسة[3]، على أساس الإهمال في الإشراف والرقابة أو تنظيم العمل داخل المؤسسة، ذلك أن القانون يلزم رئيس بالإشراف على احترام الأشخاص العاملين تحت مسؤوليته للقوانين، والأنظمة التي تتعلق بالمؤسسة.

وأكبر مثال الشخص المعنوي الذي ارتكب الجريمة من الناحية المادية ما هو إلا أداة في يد الشخص المعنوي الذي يعد الفاعل المعنوي أو المحرض له على ارتكاب الجريمة، لذلك فإنه من الواجب تقرير المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي[4] عن التصرفات الصادرة باسمه بغض النظر عن مسؤولية الشخص الطبيعي الذي يتولى

---

[1] المادة 306 من قانون الضارئب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

[2] مراد زياد أمين تميم،جزاء الجريمة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين ،2011، ص09.

[3] مباركي علي،المسؤولية الجزائية لرئيس المؤسسة عن أفعال تابعيه وتطور مفهوم الخطأ الجزائي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية ،ع2 ،2006،ص 157.

[4] بلعسليويزة،المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم تخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو ،2014، ص ص35، 37.

إدارته، وتمثيله[1]، فطبقا لأحكام هذه المسؤولية يتحمل الشخص المعنوي لوحده المسؤولية الجزائية عن كل التصرفات الصادرة باسمه، بغض النظر عن مسؤولية الشخص الطبيعي الذي يمثله، فيكفي لمساءلة الشخص المعنوي مجرد وقوع الجريمة من الشخص الطبيعي، ولحسابه أو باسمه بواسطة أحد أجهزته أو ممثليه أو أحد العاملين لديه دون اشت ارط صدور حكم بإدانة الشخص الطبيعي عن هذه الجريمة، فهناك استقلالية تامة بين المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة.[2]

أولا: الأساس القانوني لمسؤولية الغير عن الجرائم الضريبية

تجاوز إسناد المسؤولية الجزائية في جريمة الغش الضريبي الفاعل المباشر، حيث شمل الغير ويتضح ذلك من خلال المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة التي نصت على مسؤولية الغير بالنسبة للمخالفات المنصوصعليها في المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة، والتي تتعلق أساسا بكل زارعة التبغ مخالفة للقانون[1]، وتلك المنصوص عليها في المادة 523 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي تتعلق بالمخالفات التي تمس حق ضمان المعادن الثمينة، حيث تثبت مسؤولية مالكي البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من طرف أعوانهم أو مندوبيهم، الأب أو الوصي أو الأم فيمايخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين، والساكنين عندهم، والمالك أو المستأجر الرئيسي في حالة الغش المرتكب في المنازل والبساتين المسورة وجنائنهم وكل مكان يشغلونه شخصيا. وهذا ما نصت المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة.

يستفاد من خلال هذه المادة أن الشخص المعنوي التابع للقطاع الخاص يسأل عن المخالفات التي يرتكبها، ويسأل كذلك أعضاء مجالس الإدارة، والممثلين القانونيين للشخص المعنوي، حيث توقع العقوبات المالية على الشخص المعنوي، وممثليه

[1] رامي يوسف،محمد ناصر، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين ،2010، ص 25.

[2] بلعسليويزة، المرجع السابق، ص 252.

القانونيين، إضافة إلى توقيع عقوبة الحبس على الممثلين القانونيين للشركة، ويتبين من ذلك أن المشرع الجزائري اخذ بمبدأ المسؤولية المزدوجة في حالة ارتكاب الممثل القانوني للشخص المعنوي جريمة غش ضريبي لحساب الشخص المعنوي، حيث يسأل الشخص المعنوي، وتوقع عليه العقوبات المالية، ويسأل في نفس الوقت الممثل القانوني للشخص المعنوي، حيث توقع عليه العقوبات المالية، والعقوبات السالبة للحرية.

أكد المشرع الجزائري كذلك في المادة 36 من قانون الطابع على أنه: "يكون الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم".

يستفاد من خلال هذه المادة أن المشرع الجزائري أخذ بالمسؤولية التضامنية للأشخاص، والشركات المحكوم عليهم النفس المخالفة، ويتضح من ذلك أن المشرع أورد مصطلح الأشخاص، ويمكن أن يفهم منه الشخص الطبيعي، والشخص المعنوي، حيث يسأل الشخص الطبيعي عن المخالفات التي يرتكبها لحساب الشخص المعنوي، إضافة لإمكانية مسائلة الشخص المعنوي. وأضافت الفقرة الثالثة من نفس المادة على أنه: "عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة أو شخص معنوي أخر تابع للقانون الخاص، ينطق بعقوبات السجن، وكذلك العقوبات التبعية ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين، وينطق بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين وضد الشخص المعنوي ويتم نفس الإجراء بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة".

كما يتبين من مضمون هذا البند أنه تطبق العقوبات السالبة للحرية على أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين القانونيين للشخص المعنوي، إضافة للغرامات الجزائية، والعقوبات الجبائية، أما الشخص المعنوي تطبق عليه الغرامات الجزائية، والجبائية. ويتبين من مضمون المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه: "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي أخر خاضع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات

الحبس المستحقة والعقوبات الثانوية التابعة لها ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات"[1]

لم يقصر المشرع خطاب التجريم والعقاب عن الجرائم الضريبية على المكلف بالضريبة وحده

باعتباره الفاعل الأصلي، فالفاعل الأصلي في الجرائم الضريبية هو أول من يسأل جزائيا ويخضع للجزاء إلا أن خطاب التجريم والعقاب يمتد ليشمل أشخاصا آخرين قد يساعدون في

إرتكاب الجريمة الضريبية فيخضعون بذلك للمساءلة والعقاب سواء بصفتهم فاعلين أصلين أو

كشركاء في الجريمة.

وبالرغم من كون الجرائم الضريبية ذات طبيعة خاصة إلا أن أغلب التشريعات نص على اتباع القواعد العامة في قانون العقوبات فيما يخص أحكام الإشتراك، وقد سار المشرع الجزائري

على هذا النهج إذ تبنى فكرة المسؤولية الجزائية للشريك أو الغير الذين لا يحوزون صفة المكلف بالضريبة.

فقد كرس المشرع ضمن قوانين الضرائب مسؤولية مسيري الشخص المعنوي وكذا ممثليه الشرعيين أو القانونيين وفقا للمسؤولية الجزائية للمتبوع القائمة عن الجرائم الضريبية المرتكبة في حالة تأدية الوظيفة أو بسببها، فإن الأمر لا يتوقف على مساءلة الممثل الشرعي أو القانوني وإنما يمتد نطاق المساءلة الجزائية ليشمل الجرائم الضريبية المرتكبة من طرف المحاسب أو بمساعدته كما يبقى مجال المساءلة الجزائية مفتوح أمام طائفة كبيرة من الأشخاص الذين قد يساهمون بشكل مباشر أو غير مباشر في ارتكاب جرائم ضريبية على غرار مصفي الشخص المعنوي.

[1] المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

ثانيا: تطبيقات المسؤولية عن فعل الغير في الجرائم الضريبية

رغم أن المشرع لم ينص على أحكام المسؤولية الجزائية عن فعل الغية في الشريعة العقابية العامة، وكذلك لم ينص عليها مباشرة في القوانين العقابية الخاصة، إلا أن دارس القانون الجنائي يجد لهذا النوع من المسؤولية العديد من التطبيقات، وخاصة في مجال الجرائم الضريبية بصفة عامة وجرائم الضرائب المباشرة وغير المباشرة والتي نتطرق اليها كما يلي:

أ- : المسؤولية الجزائية للمحاسبين عن الجرائم الضريبية

يلعب المحاسب دور مهم للوصول إلى حقيقة الوعاء الضريبي للمؤسسة أو المكلف، إذ أصبح من العسير على الممول أو المنشأة أن تقوم بالدور الذي يؤديه المحاسب لها في زمن ازدادت فيه المعاملات التجارية والإقتصادية وكثر فيها عدد المنشآت، ونظرا لأن المحاسب أصبح عصب المنشأة في مجال حساب عمليات المحاسبة فإن القانون اهتم به ووضع شروط معينة لمن يمارس مهنة المحاسبة وذلك من أجل إخضاعه للمسؤولية الجنائية والعقوبة في حالة ارتكابه إحدى الجرائم المنصوص عليها في القانون الجنائي الضريبي[1].

إن توقيع العقوبات الجزائية على المحاسب عن الجرائم الضريبية يقتضي توافر جملة من الشروط والأركان في مقدمتها إرتكاب فعل مجرم ضمن قوانين الضرائب مع توافر القصد لارتكاب هذا الفعل المجرم، والمشرع الجزائري كرس المسؤولية الجزائية للمحاسب إلى جانب فئة أخرى المستشارين الجبائيين والخبراء ووكلاء الأعمال ضمن أحكام المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة وأدرج المحاسبين ضمن فئة الشركاء في الجريمة الضريبية.

كما يمارس المحاسب المعتمد عدة مهام وصلاحيات من بينها إعداد جميع التصريحاتالإجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها، والمشرع

[1] منتصر سعيد حمودة ، مرجع سابق ، ص ص 124

الجزائري كرس صراحة المسؤولية الجزائية للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، إذ أن مجرد التقصير في أداء الواجبات القانونية الموكلة للمحاسب يترتب عنه قيام المسؤولية الجزائية[1].

ب- المسؤولية الجزائية لمصفي الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية

يترتب على حل الشخص المعنوي دخوله في مرحلة التصفية حيث يتولى خلالها المصفي العمل على إنهاء معاملاته وجمع أصوله بهدف خلاص الدائنين وتوزيع ما بقي على الشركاء

وتعهد عملية التصفية إلى المصفي الذي يتم تعينه عادة الشركاء ولا يحق للمصفي أثناء عملية

التصفية القيام بأعمال جديدة لحساب الشركة إلا إذا كانت هذه الأعمال تقتضيها ضرورة التصفية[2].

فإذا قام المصفي بذكر عمدا بيانات في الميزانية أو في حساب الأرباح والخسائر وأغفل

عمدا ذكر وقائع جوهرية في كل هذه الوثائق قصد إخفاء حقيقة المركز المالي للشخص المعنوي في مرحلة التصفية وكان ذلك باسم هذا الأخير وتحقيقا لمصلحته وفائدته كأن يكون القصد من ذلك التهرب من دفع الضرائب، فإذا قام المصفي بالكذب أو الإغفال أو الموافقة على الوثائق والتقارير والبيانات المتعلقة بالضرائب وحساب الأرباح والخسائر مع علمه أو اتجاه إرادته إلى تحقيق ذلك لمصلحته ومنفعته الشخصية فقط، فإن الشخص المعنوي يكون بعيدا عن المسؤولية الجزائية ولا تنعقد هذه الأخيرة إلا في حق المصفي كشخص طبيعي الممثل القانوني للشخص المعنوي[3].

---

[1] محمد فريد العريني ، محمد سيد الفقي ، القانون التجاري :الأعمال التجارية ، التجار، الشركات التجارية ، منشو ا رتالحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2010 ، ص337.

[2] بلعسليويزة ، مرجع سابق ، ص ص 166

[3] عديد أمينة المرجع السابق، ص 212.

إن نطاق المساءلة الجزائية عن الجرائم الضريبية يتسع ليشمل إضافة إلى كل الأشخاص السالف ذكرهم طائفة أخرى من الوظائف والموظفين الذين يعتبرون في بعض الأحيان كشركاء

على غرار الموثقين الذين يكونون على دراية بالتنظيمات الجبائية بحكم الممارسة الوظيفية فيكون مساهما عن طريق تقديم المساعدة في الممارسات التدليسية وهذا عن طريق إخفاء أو عدم إدراج السعر الحقيقي لشراء الحقوق والأملاك في عقد البيع مما يساهم في التملص من الحقوق الجبائية وكذا قيام الموثق بتحرير عقد بيع لا يتناسب مع حقيقة المعاملة والذي يخفي في الحقيقة هبة مستترة من أجل التملص من الحقوق الجبائية.

فكل هؤلاء الأشخاص من مسيري الشخص المعنوي وممثليه القانونيين أو الشرعيين المحاسبين، المستشارين الجبائيين، المصفين، والموثقين يمكن أن يكونوا شركاء في الجرائم الضريبية، والشريك في الجريمة الضريبية هو شخص آخر غير المكلف بالضريبة إذ لا يشترط أن يكون للشريك صفة المكلف وهذا الأمر لا يتعارض والطبيعة الخاصة للجرائم الضريبية، إذ قد يشترط في بعض الجرائم الضريبية فقط صفة المكلف دون باقي الشركاء، ولكن يمكن للشريك وهو شخص آخر غير المكلف المساهمة في الجرائم الضريبية، كما أن الجرائم الضريبية لا تشترط كلها صفة المكلف في الفاعل الأصلي فقد يتم ارتكاب جريمة ضريبية وتنسب مثلا إلى المحاسب باعتباره فاعلا أصليا دون أن تكون لهذا الأخير صفة مكلف بالضريبة.

المطلب الثاني: الصلح الضريبي كوسيلة لانتفاء دعوى الجرائم الضريبية

لم يَحِدْ المشرع الجزائري عن بقية التشريعات، من حيث اعتماده لنفس القواعد العامة في انقضاء الدعوى العمومية للجرائم المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، باعتبار الجريمة الضريبية واحدة منها، لذا جاءت المصالحة كسبب خاص يؤدي إلى انقضاء الدعوى الجزائية في الجريمة الجبائية، كون المصالحة تكون بعد سداد المكلف بالضريبة للمستحقات المفروضة عليه وتنفيذ التزاماته الماليّة نحو إدارة الضرائب.

الفرع الأول: مفهوم المصالحة في الجرائم الضريبية

المصالحة إجراء تختص به إدارة الضرائب دون غيرها ويعتبر من صميم اختصاصاتها لا ينازعها فيه أحد، لهذا جاء هذا المبحث لتسليط الضوء على المفهوم العام للمصالحة وتبيان جملة الخصائص التي تتميز بها**كالتالي:**

أولا: التعريف القضائي والفقهي والتشريعي للمصالحة

إنّ المشرع الجزائري لم يتطرق إلى تعريف المصالحة في المادة الجبائية، وانّما نصّ فقط على جواز اللجوء إليها واعتبارها سبباً في وقف الدعوى الجزائية الجبائية، وهو ما نصت عليه المادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة في فقرتها الثانية على: " **غير أنالمصالحات أو الإعفاءات التي تقبل بها الإدارة لا ينبغي أن يكون من آثارها تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء ولو طبقت أحكام المادة 540 من هذا القانون**[1].

تبقى هذه المادة هي الوحيدة في التشريع الجبائي الجزائري التي نصت صراحة على إمكانية اللجوء إلى إجراء المصالحة من أجل رفع النزاع وفض الخصومة بين إدارة الضرائب والمتهرّب من أداء الضريبة[2].

أمّا بالنسبة لاجتهادات الفقه فقد تميّز هذا الأخير بكثرة التعريفات والتي لا يسع المقال هنا لسردها كلها وانّما نختص بذكر بعض منها فقط على سبيل التوضيح والمثال، ومنها تعريف الفقيه القانوني أحمد فتحي سرور بأنّها طرقة تؤدّي إلى إنهاء الدعوى الجنائية غير الطريق الطبيعي لإنهائها، أجازها القانون في نوع من الجرائم للحد من إطالة الإجراءات[3].

---

[1] الأمر 76-104، المذكور سابقا.

[2] شول بن شهرة، بن بادة عبد الحليم، المصالحة كاجراء استثنائي لانقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الجبائي، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، 2018، ص177.

[3] أحمد فتحي سرور، الشرعية والإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1977، ص17.

وعرفها الفقيه أنور محمد صدقي بأنّها في الأساس وسيلة من وسائل انقضاء الدعوى العمومية في حالة قيام كل من المدعي والمدّعى عليه بإجراء التصالح على قيمة المطالبة القائمة بينهما، أي هي عقد يرفع النزاع ويقطع الخصومة بين المتصالحين[1].

من خلال كل ذلك يمكن القول بأنّ المصالحة في المادة الجبائية هي وسيلة قانونية غير قضائية، تؤدّي إلى تخلي الإدارة الجبائية عن المتابعة أصلاً، وامّا إلى الاتفاق مع المخالف بعد صدور حكم ابتدائي بالإدانة على قطع الخصومة وانقضاء الدعوى مقابل دفع مبلغ مالي.

وهو ما قضت به كذلك المحكمة العليا في الجزائر من خلال قرارها الذي قضى بأنّ المصالحة الجمركية تؤدّي إلى انقضاء الدعوى العمومية[2].

ثانيا: خصائص المصالحة

من خلال مختلف التعريفات التشريعية والفقهية والقضائية لإجراء المصالحة، يمكننا استخلاص واستنتاج جملة الخصائص التي يتميّز بها إجراء المصالحة، والتي لا تعدو أن تتجاوز خاصيتين اثنتين ألا وهما:

أ- الصلح أساس قانوني لسحب الاختصاص لصالح الإدارة الجبائية:

المشرع الجبائي الجزائري ومن خلال اعترافه للإدارة الجبائيّة بجملة الامتيازات التي تختص بها في مجال إجراءات متابعة وانقضاء الدعوى الجزائية الجبائية؛ فهو لم يشرك معها أي سلطة في تلك الامتيازات ولم يجعلها مناصفة مع غيرها وانّما خصّها بها وحدها دون غيرها، ولا تستطيع أي سلطة أخرى لا تشريعية ولا حتى قضائية كالنيابة العامة ممارسة تلك الصلاحيات نيابة عن الإدارة الجبائية، وذلك راجع للطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية بصفة عامة، فهي جريمة تقنية اقتصادية تتميّز بحركيّة سريعة لا يمكن لأي هيئة أو سلطة أخرى غير مختصّة بمتابعتها وملاحقة مرتكبيها إلاّ الإدارة المختصّة

[1] أنور محمد صدقي، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، عمان، 2007، ص287

2 أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص 192.

والعارفة بخبايا تلك الجريمة وكيفيات وآليات ارتكابها، لذا كانت الإدارة الجبائية هي الإدارة الوحيدة الخبيرة بمثل تلك المسائل الفنية[1].

والتي أصبحت ذات طابع فني وتقني يصعب على غير ذوي الاختصاص اكتشافها ومعرفتها، ليتنازل المشرع عن بعض من اختصاصاته الأصيلة لصالح الإدارة المختصة باعتبارها الأدرى بالجرائم والمخالفات المرتكبة في قطاعها، وهو النهج الذي سار عليه المشرع من خلال اعترافه للعديد من الإدارات ذات النشاط الاقتصادي ومن بينها إدارة الضرائب ببعض السلطات التي كانت إلى وقت قريب حكًرا على السلطة التشريعية أو القضائية.

ب- **السرعة في إجراءات المصالحة:**

تعتبر المصالحة الطريقة المثلى لتحقيق السرعة الإجرائية، إذ أنّه وكما هو معلوم فإنّ اللجوء إلى الطرق الإجرائية العادية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية يتطلب وقتاً ليس بالقصير، إبتداء بمرحلة البحث والتحري وجمع الاستدلالات، مروًرا بمرحلة التحقيق، إنتهاء بصدور الحكم، هذا في حالة عدم سلوك أي الطرفين لطرق الطعن العادية وغير العادية، وهي الضمانات التي منحها المشرع الجزائري لطرفي النزاع من أجل تدارك هفوات القضاء وسوء تطبيق القانون من طرفهم، والتي تأخذ وقتاً كبيًرا يتنافى وطبيعة الجريمة الاقتصادية بشكل عام والجريمة الضريبية بشكل خاص[2]، لهذا كان انتهاج المشرع لإجراء المصالحة ذا جدوى إجرائية كبيرة، كونه يضع حداً للمتابعة القضائية بشكل نهائي ويقتصد الوقت والمال والجهد؛ فغاية المشرع الجبائي الجزائري هي تحصيل المبالغ المالية المستحقة على عاتق المكلف بالضريبة وليست غايته متابعته قضائياً وسجنه، ففي حالة ما إذا طلب المتهم المتخلي عن الت ازماته؛ أداء واجباته

[1] بسمة الورتلاني، الصلح والقانون الجنائي الإسلامي، مذكرة للحصول على شهادة الدراسات المعمقة، جامعة تونس، 1997، 47.

[2] شول بن شهرة، بن بادة، المرجع السابق، ص179.

الجبائية تفادياً لتحريك الدعوى الجزائية الجبائية، يجب على إدارة الضرائب المضي قدماً معه في إجراء المصالحة، وذلك لأنّ الغاية التي سنّت من أجلها القوانين الجبائية قد تحققت بأقل الأثمان وأقصر المسافات[1].

الفرع الثاني: أحكام المصالحة في جرائم الضرائب المباشرة وغير المباشرة

للمصالحة مجموعة من الأحكام التي تنظّمها فهي ليست إجراء استثنائي تلجأ إليه الإدارة بطلب من المتهم من أجل إيقاف إجراءات الدعوى الجزائية الجبائية، وانّما هي إجراء محاط بمجموعة من الشروط التي يجب توفّرها حتى تعتبر المصالحة صحيحة، كماترتب أثارا ملزمة لطرفيها.

أولا: شروط الصلح الجبائي

لابدّ وأنّ لإجراء المصالحة مجموعة من الشروط التي بدون توفّرها يعتبر إجراء باطلاً وغير معتد به، ويمكن استنباط تلك الشروط من خلال المادة 540 السابق ذكرها والتي لالا تستقيم بدون توفّرها ألا وهي:

أ- : صدوره من هيئة مختصة

لقد أوكل المشرع مهمّة إجراء المصالحة في المنازعات والدعاوى الجبائية إلى المدير الولائي للضرائب، وهو ما نصّت عليه المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[2]، حيث جاء فيها: " **يستطيع مدير الضرائب للولاية سحب الشكوى في حالة الدفع الكلي للحقوق العاديةوالغرامات موضوع الملاحقات وبعد موافقة المدير العام للضرائب.**

إنّ سحب الشكوى يوقف الدعوى العمومية طبقاً للمادة 07 من قانون الإجراءات الجزائية".

---

[1]شول بن شهرة، بن بادة عبد الحليم، المرجع السابق، ص181.

[2]فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائي الجزائري، دار هومة،الجزائر، الطبعة الثانية، 2011، ص262

كذلك المادة 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال[1]، التي نصّت على: " **يستطيع مدير الضرائب للولاية سحب الشكوى في حالة الدفع الكلي للحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات وبعد موافقة المدير العام للضرائب.**

من خلال نص المادتين سالفتي الذكر، نرى بأنّ المشرع الجبائي الجزائري قد حدّد الهيئة المختصّة التي تملك سلطة وصلاحية إجراء المصالحة في المادة الجبائية؛ ألا وهو المدير الولائي للضرائب والذي منحه المشرع حق سحب الشكوى، وتوقيف الدعوى الجزائية الجبائية في حالة ما إذا قام المكلف المخل بالتزاماته الجبائية؛ بدفع الحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات وذلك طبعا بعد موافقة المدير العام للضرائب.

هذا بالنسبة للهيئة المختصة فيما يتعلق بإجراء المصالحة في المادة الجبائية، حيث يجب التذكير بأنّ نفس النهج سلكه المشرع الجزائري في القوانين الخاصّة الأخرى التي تنص على إجراء المصالحة، فمثلاً في المنازعات الجمركية تعتبر إدارة الجمارك هي الهيئة المختصة في إجراء المصالحة، أمّا بالنسبة لمخالفات التشريع المتعلق بالصرف وحركة رؤوس الأموال من والى الخارج، فإنّ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، هو من يختص بإجراء المصالحة دون غيره[2].

ب- اتفاق الطرفين على المصالحة

إجراء المصالحة هو إجراء جوازي لإدارة الضرائب وليس وجوبي، أي لها كامل السلطة التقديرية في اللجوء إليه من عدمه، فليس لها الحق في أن تفرض مبلغ المصالحة على المكلف المخل بالتزاماته الجبائية، فهو مجبر بتأدية ما عليه من مستحقات لفائدة الإدارة الجبائية، أمّا في حالة ما إذا تم الاتفاق على إجراء المصالحة وتسوية الأمر ودياً،

[1] الأمر 76-102، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم. ج ر عدد 103، لسنة 1976.

[2] شول بن شهرة، بن بادة عبد الحليم، المرجع السابق، ص182.

فلإدارة الجبائية السلطة التقديرية في اللجوء إلى إجراء المصالحة؛ من خلال جدولة المبالغ المستحقة على المكلف وضبطها في رزنامة منحها المشرع للمكلف بالضريبة من أجل دفع ما عليه من ديون، نظرا للصعوبات التي تعترضهم أثناء تسديد مستحقاتها بشرط دفع مسبق قيمته 50% من مبلغ الديون المستحقة والباقي يتم دفعة وفق الرزنامة التالية:

- مدة 06 أشهر للديون التي لا تفوق 5000000 دج.
- مدة 12 أشهر للديون عندما تتجاوز مبلغ 20000000 دج، وتقل عن 30000000 دج
- مدة 18 شهر للديون التي تفوق 30000000 دج.

وبالتالي فإنّ قيام قابض الضرائب بمنح رزنامة الدفع للسيد وكيل الجمهورية من أجل طلب تأجيل الدعوى الجبائية أو إلى قاضي التحقيق أو أمام جهات الحكم المختصّة ليتعيّن بعدها على النيابة العامة وقف تحريك الدعوى العمومية إن كانت على مستواها أو التماس التأجيل للفصل في القضية إن كانت على مستوى قاضي التحقيق أو جهات الحكم[1].

وفي حالة التصفية النهائيّة للدّين الجبائي المستحق في إطار الرزنامة الموضوعة، يتعيّن على المدير الولائي للضرائب سحب الشكوى وانقضاء الدعوى العمومية بصفة نهائية، يجب التنويه إلى أنّ إجراء المصالحة ليس حقاً يطالب به المتهم، وانّما يكون بناءاً على طلب منه؛ لتبقى السلطة التقديرية كاملة للإدارة الجبائية في الاستجابة له أو رفضه والاستمرار في إجراءات الدعوى العمومية الجبائية[2].

ج- موافقة المدير العام للضرائب

[1] طورشبتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة الماجستير، جامعة قسنطينة، كلية الحقوق، 2012، ص147.

[2] فارس السبتي، مرجع سابق، ص265.

اشترطت المادة 045 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الخامسة والمادة 665 من قانون الرسوم على رقم الأعمال في فقرتها الخامسة كذلك على شرط موافقة المدير العام للضرائب لإجراء المصالحة الذي يقوم به المدير الولائي للضرائب، حيث أنّه بدون موافقة المدير العام للضرائب، فإنّ إجراء المصالحة المتخذ من قبل المدير الولائي وقيامه بناء عليه بسحب الشكوى هو إجراء باطل.

ثانيا: أثار المصالحة

في حالة مرور طرفي النزاع أي المتهم والإدارة الجبائيّة عبر طريق إجراء المصالحة من أجل فض النزاع بينهما، واستوفى كامل الشروط المنصوص عليها قانوناً فإنّه يبدأ مباشرة في ترتيب أثاره القانونية، سواء أكانت اتجاه طرفي المصالحة أو اتجاه الغير.

أ- أثار المصالحة بالنسبة لطرفيها

إنّ أوّل أثر ينتج عن إجراء المصالحة هو وقف إجراءات السير في الدعوى الجزائية الجبائية وانقضائها، ففي حالة لم تحرّك بتاتاً وتم إجراء المصالحة فإنّها تنقضي، أمّا في حالة تحريكها فسوف يتم إيقافها وايقاف جميع الآثار الناتجة عن إجراءات التقاضي ووقف العقوبات المالية والتعويض والمصادرة، وذلك في حالة ما إذا دفع المتهم ما يترتب عليه من حقوق جبائية[1].

ثاني أثر يترتب على إجراء المصالحة هو أنّ اللجوء إلى إجراء المصالحة قبل صدور حكم نهائي، ينتج عنه أداء المتهم للمستحقات الواقعة عليه من ضريبة، بالإضافة إلى الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض يعادل ثلاثة أمثال الضريبة ويتم مضاعفتها كلما عاد إلى التهرب أو الغش الضريبين.

[1] شول بن شهرة، بن بادة عبد الحليم، المرجع السابق، ص182.

أمّا في حالة الحكم النهائي البات الحائز على قوة الشيء المقضي فيه والذي استنفذ جميع طرق الطعن العادية وغير العادية، فلا يجوز فيها إجراء المصالحة وانما يتعيّن تنفيذ الحكم لكونه حاصل على الصيغة التنفيذية[1].

ب- أثار المصالحة بالنسبة للغير

لا تمتد أثار المصالحة في المادة الجبائية إلى الغير، وانّما تقتصر أثارها على طرفي المصالحة، مثلها مثل بقية العقود التي لا تنصرف أثارها للغير، وبالتالي فالمصالحة لا ينتفع بها ولا يضار منها الغير، والأصل أنّ المصالحة في المادة الجبائية الجزائية كما أسلفنا، لا تمتد للفاعلين الآخرين الذين ارتكبوا الجرم مع المتهم وانّما تقتصر فقط عليه أي المتهم وعلى الإدارة الجبائية[2]

[1] عبد الحميد الشواربي، الج ا رئم المالية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1996، ص569.

[2] أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، الجزائر، 1998، ص240.

خاتمة

خاتمـــــــــة

إن دراسة موضوع الجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، تعتبر مدخلا مهما لمعرفة خصوصيات هذه الجرائم الضريبية في ظل النظام الضريبي الجزائري، ونظرا لحساسية هاتين الضريبتين كونهما تمسان مباشرة بالاقتصاد الوطني، ثم لكثرة عدد الملزمين الخاضعين لهاتين الضريبتين، ولكثرة التهرب والغش الضريبيين، لهذا حاولنا من خلال هذا البحث المتواضع الإحاطة بكل عناصر هذه الجرائم وأبعادها القانونية وتأثيرها على نجاح العملية الضريبية في جميع مراحلها، ولهذه الغاية.

تعرفنا في االفصلالأول من هذا البحث على أطراف مفهوم الضرائب المباشرة وغير المباشرة وعلى الإطار القانوني المنظم لهذه العلاقة التي يعتبر المكلفالطرف المحوري فيها، فكان لزاما علينا تفصيل أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، والمبادئ الضريبية التي تحكم العملية الضريبية في الجزائر، فاستخلصنا أنها التزامات كثيرة ومعقدة، يصعب على صغار المكلفين والمتوسطين منهم، الالتزام بها، وهذا ما يجعل هؤلاء في مواجهة مع الغرامات التي تفرض عليهم بسبب ذلك من طرف الإدارة الضريبية، خاصة في الحالات التي يتعمد فيها بعض المكلفين الإخلال بالتزاماتهم بغية التهرب من الإلزام الضريبي، وبالتالي ارتكاب جرائم الغش والتهرب الضريبيين اللتينيمسان المصلحة المحمية جزائيا في الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

فقمنا بتشخيص الجرائم الماسة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة من خلال دراسات السلوكات الاجرامية المنصوص عليها في القوانين الجبائية التي تم ذكرها في متن الدراسة، والتي حددت لها جزاءات جنائية مختلفة، وضحنا أنه تم تعديلها بشكل متواتر من خلال قوانين المالية الجزائرية.

أما الفصل الثاني، فقد تطرقنا فيه إلى الآليات القانوية المتاحة لمكافحة هذه الجرائم الجبائية، فبعد أن أشرنا في المبحث الأول إلى إجراءات المتابعة في هذا النوع من الجرائم، وكذلك أنواع الضبط القضائي المختص بمكافحة هذه الجرائم وسلطاتهم نحوها، حيث تعرفنا على الإجراءات والتدابير المتبعة من طرف الإدارة الضريبية لإنهاء المنازعات التي تنشأ بمناسبة ممارستها لسلطاتها في مراقبة العملية الضريبية، والمنازعات التي تطرح بسبب نتائج فحص رجال الضرائب للجرائم الضريبية، ومن أجل تسوية الإشكالات المتعلقة بالفحص الضريبي، خصص لها المشرع اجراءات أولية سابقة لعرض هذه الجرائم على القضاء، ويتعلق الأمر باجراءالطعن أمام اللجان الضريبية، باعتبارها هيئة مستقلة عن الإدارة وعن القضاء لها طبيعة خاصة وما يعكسخصوصيتها هاته من حيث طبيعتها القانونية، تكوينها المختلط من ممثلين عن الإدارة الضريبية وممثلين عن الملزمين ورئاستها من طرف قاضي. كما بينا حجية المحاضر الضريبية في الاثبات الجنائي للجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة.

كما تطرقنا أيضا الى المسؤولية الجنائية في الجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، وكيف يسأل الشخص ويعاقب جزائيا على ارتكاب جريمة من الجرائم الضريبية من خلال الوقوف على مدى توافر صفة المكلف في الشخص المسؤول مما يبرز خصوصية هذا النوع من الجرائم التي تتشابه إلى حد بعيد مع مرتكبي الجرائم الاقتصادية، وأحكام المساهمة الجنائية ومسؤولية الشخص المعنوي في الجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، كما توقفنا على إمكانية مسائلة الغير جزائيا في الجرائم الضريبية، كمسؤولية المحاسب العمومي.

من ثم فإن أهم التوصيات التي يمكن تقديمها في ختام هذه الدراسة تتمثل في:

–وجوبتفسيير النصوص القانونية التي يكتنفها الغموض عن طريق إصدار قرارات ، تعليمات و مناشير حول كيفيةالتطبيق، حتى لا يتيح لإدارة الضرائب تفسييرالقوانين بما يتناسب وتوجهاتها، وذلك لحماية المكلف من ارتكاب هذه الجرائم.

–تحسيين العلاقة بين الإدارة و المكلف عن طريق نشر الوعي و إرساء مبادئ الثقة المتبادلة

الأمر الذي من شأنه أن يضفي فعالية أكثر الوعي الضريبي، وتجنب العقوبات الصادرة عن إدارة الضرائبوالعقوبات الإدارية المسلطة عليه.

–يجب إعادة النظر في التشكيلة الحالية للجنة المخالفات الجبائية بحيث تضمن التنوع وتجمعبين أعضاء من إدارة الضرائب و الخبراء والمحاسبين وقضاة وهو ما من شأنه تعزيز حيادهذه اللجنة.

– يجب عدم الخلط بين العقوبات التكميلية التي يتمتع القاضي الجزائي بسلطة توقيعها علىمرتكبي الجرائم الضريبية وبين بعض العقوبات المقررة بقوة القانون على غرار عقوبة الإقصاء منالصفقات العمومية، والتي تطبق بقوة القانون في حالة وجود حكمبالإدانة بجرم الغش الضريبي حتى ولو لم ينطق بها القاضي الجزائي.

– يجب تكثيف التنسيق والتعاون على الصعيد الدولي وكذا الداخلي بين إدارة الضرائب والإدارات ذات الصلة بالأنشطة الخاضعة للضريبة وهذا حتى يتسنى الكشف عن مختلفالممارسات التدليسية المستحدثة باستعمال الوسائل الإلكترونية والتي هدفها التملص من الضريبة.

– الحرص على اجتماعية القاعدة القانونية الضريبية، والتي تعتبر قاعدة تقنية يصعب التعامل معها وفق معيار تلرجل العادي، من خلال التوعية ونشر ثقافة التخليص الضريبي، والاوعية من الغش والتهرب الضريبيين

قَائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

I- المراجع باللغة العربية

القوانين والتشريعات

1)المادة 148من الأمر 76-101، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرئب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 22، لسنة 1976.

2)المادة 151 من الأمر 76-101، المذكور سابقا.

3)المادة 02، القانون رقم 60-42، المؤرخ في 26ديسمبر2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج ر عدد 85، لسنة 2006، الصادرة بتاريخ27 ديسمبر سنة 2006.

4)المادة 03 من القانون رقم 11-11، المؤرخ في 18جويلية2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد 04، لسنة 2011، الصادرة بتاريخ: 02 يوليو سنة: 2011.

5)المادة 09 من الأمر 80-20، المؤرخ في 24جويلية 2008، المتضمن قانون الماليةالتكميلي2008، ج ر عدد: 04 لسنة 2008، الصادرة بتاريخ: 27 يوليو سنة: 2008.

6)الأمر رقم 67-401، المؤرخ في 03 ديسمبر 1967، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر عدد: 58.

7)انظر: المادة 14 من الأمر رقم 155/66.

8)انظر: المادة 4 من الأمر 02/15، المؤرخ في 23 يونيو 2015، المعدل والمتمم للأمر 155/66، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج ر عدد 40، لسنة 2015، ص28.

9)انظر: المادة 05 من المرسوم 322/10، المؤرخ في 22 ديسمبر 2010، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالأمن الوطني، ج ر عدد 78، لسنة 2010.

10) المادة 119 من قانون رقم 105/76 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، معدل ومتمم، ج ر عدد 81 مؤرخ في 18 ديسمبر 1977.

11)

12) انظر: المادة 71 من المرسوم رقم 322/10، ممضي في 22 ديسمبر 2010، المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالأمن الوطني، ج ر عدد 78، لسنة 2010، ص09.
13) انظر المادة 022 من قانون الضرائب غير المباشرة
14) انظر المادة 300 من قانون التسجيل
15) انظر المادة 22 من قانون الطابع
16) أنظر المادة 212 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
17) أنظرالمادة 320 من قانون الضرائب الغير مباشرة.
18) أنظر المادة 212 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
19) أنظر المادة 100 من قانون الرسم على رقم الاعمال
20) المادة 20 من القانون رقم 01-20، الممضي في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79، لسنة 2001، المعدل والمتمم.
21) مرسوم نتفيذي رقم06-327، مؤرخ في 18-09-2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها،
22) المقرر رقم216، المؤرخ في 26-02-2012، المتضمن انشاء اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية.
23) المادة 44 من قانون رقم 16/11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، ج ر عدد 72 لسنة 2011
24) المادة 03 من المقرر رقم 216، مؤرخ في 26 فيفري 2012، يتضمن إنشاء، تشكيلة، وسير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المؤسسة بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012.
25) المادة 65 مكرر 02 من أمر رقم 155/66 مؤرخ في 08 يونيو 1966 يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم، ج ر عدد 48، لسنة 1966.
26) المادة 42 من قانون العقوبات.
27) الأمر 76-102، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم. ج ر عدد 103، لسنة 1976.

28) المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة، المذكور سابقا.
29) الفقرة الثانية من المادة 303 من قانون الضارئب المباشرة المعدلة والمتممة بموجب قانون رقم 02 – 12 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، المعدلة بموجب قانون رقم 11– 16 مؤرخ في 28 ديسمبر
30) 1المادة 29 من قانون رقم 11/02 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86 مؤرخ في 25 ديسمبر 2002.
31) المادة 13 من قانون رقم 16/11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72 مؤرخ في 29 ديسمبر 2011.
32) 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.
33) المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
34) راجع المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال التي تنص على: " ... تعتبر أعمال تدليسية على وجه الخصوص:
35) أنظر المادة 0/212 من قانون الض ارئب المباشرة
36) تنص المادة 119 من قانون التسجيل: " فضلاً عن العقوبات المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا اوجزئيا من وعاء الضريبة او تصفيتها .....".
37) مرسوم رئاسي رقم 00–231، المؤرخ في 31 ديسمبر 2000، يتضمن التصديق على معاهدة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الاسلامية الموريتانية من اجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي في ما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة في الجزائر، ج ر عدد 11، لسنة 2001.

الكتـــب

1)انظر: عثمان سلمان غيلان، الغرامة الضريبية وتطبيقاتها في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، دار الحرية للطباعة، العراق.
2)انظر: فاروق عمر فوزي، تأريخ العراق في عصور الخلافة العربية الإسلامية، مكتبة النهضة العربية، بغداد، 1988.
3)انظر: عوض فاضل إسماعيل،المالية العامة والتشريع الضريبي،دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.

4)انظر: محمد سعيد مجذوب، الحريات العامة في حقوق الإنسان، لبنان، جورس برس، بدون سنة.
5)انظر:محمد طه بدو أصول التشريع الضريبي المصري، ط1، دار المعارف، الإسكندرية، 1959.
6)عبد المنعم فوزي وآخرين، النظم الضريبية، مطابع الأهرام، القاهرة، 1970.
7)انظر:عبد الكريم الخطيب، السياسة المالية في الإسلام وصلتها بالمعاملات المعاصرة، دار الفكر العربي للطباعة والنشر، القاهرة، 1961.
8)انظر: زكريا محمد بيومي،المالية العامة الإسلامية، دار النهضةالعربية، القاهرة، 1979.
9)أنظر: عبد الكريم الخطيب،السياسة المالية في الإسلام وصلتها بالمعاملات المعاصرة، دار الفكر العربي للطباعة والنشر، القاهرة، 1961.
10) عبد الحميد عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، 2009.
11) عليز عدود، المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د س.
12) سام ولسون بول، نورد هاوس، علم الاقتصاد، الطبعة الأولى، مكتبة ناشرون، بيروت، 2006.
13) قانون رقم 14-10، المؤرخ في 10 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية، ج ر عدد 79، لسنة 2014، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر .
14) رحال نصر، عوادي مصطفى، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة موسى بن سعيد للنشر والتوزيع، طبعة 01، الوادي.
15) رحال نصر، عوادي مصطفى، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة موسى بن سعيد للنشر، الوادي، الجزائر.
16) نوازد عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيفالخشالي، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المناهج، الأردن، 2006.
17) سمية قروش، ايمان شبلي ،المعالجة المحاسبية لاهم الضرائب المباشرة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق ،جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2018-2019.

18) بن عيسى فاطمة، التدقيق في حسابات الضرائب و الرسوم، مذكرة تخرج ماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2014-2015.
19) قطاف نبيل، دور الضرائب والرسوم في تمويل البلديات، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،2007-2008.
20) بن خزناجي امينة وبزة صالح، كتاب حول جباية المؤسسة،الطبعة الاولى، ألفا للنشر والتوزيع، الجزائر، 2020.

المذكرات والأطروحات

1) ولهي بوعلام،"النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة- حالة الجازئر -"، أطروحة دكتواره في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصاديةوالتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص 80.
2) قصاص سليم، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، اطروحة دكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الاخوة منتوري، قسنطينة، 2018.
3) عديد أمينة، الأليات القانونية لمواجهة الجرائم الضريبية، أطروحة دكتوراه في القانون، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق، جامعة الاخوة منتوري، قسنطينة، 2021، ص297.
4) برني كريمة، فعالية الجزاء الجنائي في مجال الأعمال، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون الخاص، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2016.
5) يلس شاوش بشير، العقوبات الجزائية في المواد الضريبية، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص بالغش الضريبي والتهرب الجمركي، 2009.
6) الشافعي أحمد، الإعتراف بمبدأ المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي ، أطروحة دكتوراه في الحقوق ، قسم القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر01 بن يوسف بن خدة، 2011.
7) المرسوم الرئاسي رقم 15-245، مؤرخ في 16 سبتمبر 2015، يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، ج ر عدد 50، لسنة 2015.
8) عبد الرؤوف مهدي، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الإقتصادية، منشأة المعارف، الإسكندرية ، مصر، 1976 .

المجلات

1)مرسلي عبد الحق والهامل حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلةالاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد2، سنة 2019.

2)حمزة العرابي وعادل مستوري وأم الخير البرود، أثر الضرائب المباشرة على النمو الاقتصادي في الجزائر، مجلة معارف، جامعة آكلي محند الحاج، البويرة، لمجلد 11،العدد 20، 2016.

3)السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.

4)معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص بالغش الضريبي والتهرب الجمركي، الجزائر، 2009.

5)بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية، المجلة القضائية، ديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، العدد 01، 1999.

6)سيد اعمر محمد، جريمة الغش الجبائي، مذكرة لنيل متطلبات شهادة دكتواره في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان،الجزائر، سنة 2017/ 2018 .

7)عبد الغني حسونة، الشكوى كضابط لتحريك الدعوى العمومية المتعلقة بالجريمة الضريبية،المجلةالدولية للبحوث القانونية و السياسية، كلية الحقوق، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، المجلد 04،العدد 03.

8)اقرقوس فتيحة، مديرية كبريات المؤسسات، اطروحة لنيل دكتوراه، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر، سنة .

9)مرسلي عبد الحق والهامل حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلةالاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد2، سنة 2019.

10) جبالي محمد،دور لجنة المخالفات الجبائية في تلطيف احتكار الإدارة للقمع الجزائي، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة جيجل، عدد 06، جوان .

11) سويح دنيازد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، نسخة إلكترونية Platform.almanhal.com تم الاطلاع عليه 2024/022/02

12) واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الج ارئم الاقتصادية، الغش الضريبي– تبييض الأموال، أطروحة دكتواره، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان ،3101/3103.

13) جامع أحمد، عالم المالية، الجزء الأول، ط3، دار العربية للنشر، القاهرة، مص.

14) 1قلاب ذبيح الياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير.

15) بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، اطروحة دكتواره، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

16) أمين مصطفى محمد، علم الجزاء الجنائي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2008

17) منتصر سعيد حمودة ، الج ارئمالإقتصادية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية ، مصر، 2010 .

18) مراد زياد أمين تميم،جزاء الجريمة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين ،2011.

19) مباركي علي،المسؤولية الجزائية لرئيس المؤسسة عن أفعال تابعيه وتطور مفهوم الخطأ الجزائي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية ،ع2 ،2006.

20) بلعسليويزة، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم تخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو ،2014.

21) رامي يوسف،محمد ناصر، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين ،2010.

22) محمد فريد العريني ، محمد سيد الفقي ، القانون التجاري :الأعمال التجارية ، التجار، الشركات التجارية ، منشو ا رتالحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2010.

23) شول بن شهرة، بن بادة عبد الحليم، المصالحة كاجراء استثنائي لانقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الجبائي، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 06، 2018.

24) أحمد فتحي سرور، الشرعية والإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1977.

25) أنور محمد صدقي، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، عمان، 2007.

26) أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008..

27) بسمة الورتلاني، الصلح والقانون الجنائي الإسلامي، مذكرة للحصول على شهادة الدراسات المعمقة، جامعة تونس،1997.

28) فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائي الجزائري، دار هومة،الجزائر، الطبعة الثانية، 2011، ص262.

29) طور شبتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة الماجستير، جامعة قسنطينة، كلية الحقوق، 2012.

30) عبد الحميد الشواربي، الج ا رئم المالية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1996..

31) أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، الجزائر، 1998.

II- المراجع باللغة الأجنبية

Raymond muzellec, finance publiques, édition Dalloz,France, 1993, .

Jean-claude soyer , Droit penal et procédure pénal , 12eme édition , L.G.D.J ,Paris , 1995 .

Lamullethrierry , Droit fiscal , Galinoediteur , Paris , 2004.

الفهرس

الفهـــــــــرس

الرقم	العنـــــــــــــــوان	الصفحة
	المقدمـــة	أ
01	الفصل الأول: الأحكام الموضوعية للجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة	02
02	المبحث الأول: المصلحة المحمية جزائيا في الضرائب المباشرة وغير المباشرة	03
03	المطلب الأول: مفهوم الضريبة	03
04	الفرع الأول: التّأصيل التاريخي للضرائب بين قانونية فرضها والتملص منها	03
05	الفرع الثاني: مفهوم الضرائب المباشرة وغير المباشرة	08
06	المطلب الثاني: النظام القانوني للضرائب المباشرة وغير المباشرة	12
07	الفرع الأول: أنظمة فرض الضريبة في الجزائر	13
08	الفرع الثاني: أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة	16
09	المبحث الثاني: الجرائم الواقعة على الضرائب المباشرة وغير المباشرة	24
10	المطلب الأول: جرائم الغش والتهرب الضريبي	24
11	الفرع الأول: جريمة الغش الضريبي	24
12	الفرع الثاني: التهرب الضريبي	34
13	المطلب الثاني: الجزاءات الواقعة على جرائم الضرائب المباشرة وغير المباشرة	36
14	الفرع الأول: العقوبات الأصلية	37
15	الفرع الثاني: العقوبات التكميلية في الجرائم الضريبية	46
16	الفصل الثاني: الأحكام الاجرائية للجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة	51
17	المبحث الأول: إسناد المسؤولية الجنائية في الجرائم المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة	52
18	المطلب الأول: معاينة وإثبات الممارسات التدليسية في الجرائم الضريبية	52
19	الفرع الأول: الأشخاص المؤهلين قانونا لإثبات الجرائم الضريبية	52

	المطلب الثاني: إجراءات تحريك الدعوى العمومية الجبائية	**56**
20	**الفرع الثاني: محاضر إثبات الممارسات التدليسية**	**59**
21	**الفرع الأول: الشكوى الضريبية كأساس المتابعة الجزائية**	**65**
22	**الفرع الثاني: دور لجنة المخالفات الجبائية في تقدير الجريمة الضريبية**	**69**
23	**الفرع الثالث: الحالة العائلية للشكوى والتنازل عنها**	**72**
24	**المبحث الثاني: سبل انتفاء المسؤولية الجنائية عن جرائم الضرائب المباشرة وغير المباشرة**	**73**
25	**المطلب الأول: المسؤولية الجزائية عن جرائم الضرائب المباشرة وغير المباشرة**	**73**
26	**الفرع الأول: نطاق المسؤولية الجزائية الشخصية في الجرائم الضريبية**	**73**
27	**الفرع الثاني: نطاق المسؤولية الجزائية عن فعل الغير في الجرائم الضريبية**	**82**
28	**المطلب الثاني: الصلح الضريبي كوسيلة لانتفاء دعوى الجرائم الضريبية**	**88**
29	**الفرع الأول: مفهوم المصالحة في الجرائم الضريبية**	**89**
30	**الفرع الثاني: أحكام المصالحة في جرائم الضرائب المباشرة وغير المباشرة**	**92**
	الخاتمة	**98**
	قائمة المصادر والمراجع	

ملخص

تعد الجرائم متعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة والتي تكون أغلبها في صورة جرائم الغش والتهرب الضريبيين من الجرائم ذات الإنعكاسات والأبعاد الخطيرة على عدة أصعدة، فالغش والتهرب الضريبيين لهما انعكاسات تخص بالدرجة الأولى الجانب المالي للدولة، كونهما يمسان بالضرائب التي تعد من المصادر الهامة لخزينة الدولة، كما يساهمان أيضا في إضعاف قدرات الدولة في مواجهة أعبائها و نفقاتها، وقد وقع المشرع الجزائري عقوبات جزائية لمرتكبي هذه الجرائم الضريبية بين العقوبات الإدارية التي توقعها إدارة الضرائب وبين العقوبات الجزائية التي يطبقها القاضي الجزائي، ووسائل ردع تتنوع بين الغرامات المالية والعقوبات السالبة للحرية.

الكلمات المفتاحية: الضرائب المباشرة وغير المباشرة، مسؤولية جنائية، تهرب وغش ضريبيين.

Abstact :

Crimes related to direct and indirect taxes, most of which take the form of tax evasion and fraud, have serious repercussions on multiple levels. Tax evasion and fraud primarily impact the financial aspect of the state, as they affect taxes that are essential sources of revenue for the national treasury. Additionally, they weaken the state's capacity to address its burdens and expenses. Algerian legislators have established criminal penalties for offenders of these tax crimes, ranging from administrative penalties imposed by the tax authorities to criminal penalties applied by the judiciary. Deterrent measures vary and include financial fines and freedom-restricting penalties.

Keywords: Direct and indirect taxes, criminal liability, tax evasion, and fraud