

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: الحقوق و العلوم السياسية
فرع: القانون الخاص
تخصص: قانون أعمال



كلية الحقوق و العلوم السياسية
قسم الحقوق
رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

تحت عنوان

الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية

تحت اشراف الاستاذ :
يرمش مراد

مشرفا ومقررا
رئيسا
مناقشا

أستاذ محاضر أ جامعة المسيلة
أستاذ محاضر أ جامعة المسيلة
أستاذ محاضر أ جامعة المسيلة

إعداد الطالبين:
- عبد الهوم بلقاسم
- برابح فاروق

لجنة المناقشة:
أ. مراد يرمش
د. سعيد الوافي
أ. سيد علي فاضلي

السنة الجامعية: 2018/2017

الاهداء

الهي لا يطيب الليل الا بشرك ولا يطيب النهار الا بطاعتك ولا تطيب الاخرة الا

بعفوك...الى من بلغ الرسالة

الى من كلفه الله بالهبة والوقار الى من علمني العطاء الى من علمني العطاء بدون انتظار الى

من احمل اسمه بكل افتخار أبي

الى معنى الحب ومنبع الحنان والتفاني الى بسمه الحياة وسر الوجود الى من كان دعائها

وصلواتها سر ناجحي

الى من اظهروا لي ماهو اجمل بالحياة الى من تذوقت معهم اجمل اللحظات اخوتي

الى من تميزوا بالصدق والصفاء وكانت قلوبهم والسنتهم تلهج لنا بالدعاء وساهموا وساعدونا ولو

بطيب الكلام واخص بالذكر زملائي: ح.العياشي و ق.وهيبة وج.منيرة وص.سفيان

عبداللهوم بلقاسم

الاهداء

يامن احمل اسمك بكل فخر وافتقدك ويرتعش قلبي لذكراك ابي طيب الله ثراك
الى ينبوع الصبر والتفاؤل وشمعة متقدة تنير ظلمة حياتي وبوجودها ودعواتها وصلواتها لي
اكتسب محبة وقوة لاحدود لها وعرفت معنى الحياة معها ينبوع وفيض الحنان امي
الى سندي وملاذي وقوتي ومعهم اواجه صعاب الحياة

اخوتي

الى قرة عيني زوجتي وام اولادي رياحين بهجتي وبلابل روحي

براج فاروق

شكر وعرفان

المحمد لله حق حمده وحده لا شريك له نشكره على ما وفقنا اليه من طلب العلم طيلة مسارنا التعليمي حتى بلغنا المراد والصلاة والسلام على خير البرية محمد رسول الله عليه افضل الصلوات وعلى آله وصحبه.

جزيل الامتنان والشكر للاستاذ المشرف طيلة فترة اشرافه على مراحل انجاز هاته المذكرة من خلال توجيهاته وتصويباته لنا في اعدادها، فبارك الله في علمه ووفقه للمزيد.

كما لا يفوتنا الا ان نشكر كل اساتذة الكلية خاصة اللذين عرفناهم في الليسانس او الماستر في الاخير لا يسعنا الا ان نشكر الله عز وجل وان يجعل هذا البحث المتواضع بداية لدراسات اخرى.

فاروق / بلقاسم

مقدمة

مقدمة

لا يخفى مدى الأهمية الكبرى التي تحظى بها الضرائب في الدولة اليوم ، من حيث كونها موردا مهما للخزينة العامة من جهة وباعتبارها أداة من أدوات السياسة المالية تحقق عن طريقها الدولة مجموعة من الأهداف السياسية و الاقتصادية والاجتماعية من جهة أخرى .

لذلك احتلت الضرائب مركزا متميزا في الدراسات المالية إذ كانت الضريبة ولازالت الوسيلة الرئيسية و المهمة في تحقيق أهداف العديد من دول العالم وخاصة الدول ذات الموارد والثروات الطبيعية والصناعية المحدودة ، ليس لاعتبار الضريبة إحدى المصادر الرئيسية للتمويل فحسب بل أيضا كوسيلة إستراتيجية فاعلة تمكن الدولة من التدخل الايجابي في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية حيث تساهم الأموال المتحصل عليها من الضرائب في تمويل نفقات الدولة لكافة القطاعات و تحسين الخدمات الاقتصادية كدعم السلع وغيرها من الأنشطة الاقتصادية الأخرى .

فلما كانت الضريبة فريضة مالية تقتطع جبرا وبدون مقابل بغرض تحقيق الأهداف العامة، فإن الدولة عملت على إلزام جميع الأفراد بدفع نصيبهم فيها كل حسب مقدرته المالية، وذلك في إطار تحقيق العدالة المالية و الاجتماعية ، فالضريبة تفرض على أساس فكرة التضامن الاجتماعي الموجودة بين كافة الأفراد داخل الدولة من أجل تقاسم أعباء التكاليف العامة ، باعتبارها ضرورة اجتماعية حتى تتمكن من بسط الحماية على المجتمع وتوفير أكبر قدر من الخدمات لينتفع بها كافة المواطنين ، زيادة على هذا فقد سعت الدولة إلى أن تكون الأعباء الضريبية موزعة بين المكلفين بشكل مقسط وبسيير ، غير أن هذه الجهود قد يحيطها تخاذل بعض المكلفين بالضريبة عن أدائها ، وقد يقوم البعض الآخر بالإخلال كليا بما فرض عليهم من خلال إخفاء أنشطتهم كليا أو إخفاء جزء كبير من إيراداتهم الحقيقية للتخلص من أداء الضريبة المستحقة عليهم.

هذا التملص وإن كان يقي صاحبه من اقتسام جزء من أرباحه مع المجتمع، فإنه في المقابل يلحق الضرر بخزينة الدولة، إذ أن المكلف الغشاش غالبا ما يكون أوفر ربحا وأحسن مركزا - في نظره وفي نظر المجتمع- من المكلف الملتزم بواجباته الضريبية، غير ان تصرفه هذا يشكل من الناحية القانونية جريمة ضريبية .

ولذلك وبما أن فرض الضريبة يكون بقانون وباعتبار أن الضمان الأساسي لاحترام القانون هو وجود الجزاء او العقاب المفروض على من يخالفه ، فرضت الدولة مجموعة من الجزاءات القانونية على من يخالف قواعد القانون الضريبي منها جزاءات مالية وأخرى مقيدة للحرية .

ونظرا لحدثة الجريمة الضريبية التي تعد أحد الجرائم التي يصعب تعريفها ناهيك عن تحديد طبيعتها ، نظرا لتعدد صورها و اختلاف الجزاءات المطبقة عليها .

ففي بعض الأحيان تتجسد الجريمة الضريبية في التملص من دفع الضريبة بواسطة مجموعة من الحيل او الطرق التدليسية، أو تأخذ ببساطة رفض دفع الضرائب لدوافع إيديولوجية مثلا ، فتختلف الصورة الأولى عن الثانية من ناحية الوسيلة والغاية ، أما من الناحية القانونية فكلاهما تخضع لقانون الإجراءات الجبائية من حيث الإجراءات، وتخضع لقوانين الضرائب من حيث العقوبات والغرامات التي تنقسم بدورها إلى غرامات جبائية وغرامات جزائية .

كذلك من مميزات الجريمة الضريبية مهما كانت صورها أو العقوبات المطبقة عليها، صعوبة ضبطها من حيث المفهوم فنجد لها العديد من التسميات ؛ الاحتيال الضريبي ، أو التزوير الضريبي ؛ أو الغش الضريبي ، ولعل هذه المصطلحات قدمها الفقه كل حسب رأيه ومن زاوية نظره ، من أجل تعريف الجريمة الضريبية ، انطلاقا من التعريف التقليدي للجريمة ومحاولة إسقاطه على الجريمة الضريبية ، لأن الجريمة كحدث اجتماعي خطير ، لها معنى واسع تشمل جميع الأفعال المجرمة في قانون العقوبات و القوانين الخاصة.

فمن هذا المنطلق تم تعريف الجريمة الضريبية على أنها كل فعل أو إمتناع يضر بمصلحة ضريبية أو بالخزينة أو يخالف قوانين الضرائب وله عقاب جزائي ، إلا أن أهم ما

يؤخذ على هذه التعريفات أن قانون الضرائب جاء على ذكر بعض الجرائم التي ليس لها عقاب جزائي بل مجرد عقوبات إدارية - في شكل غرامة مالية تطبقها الإدارة الضريبية - في حين تضر بالمصلحة الضريبية والخزينة العمومية ، كالتأخر عن التصريح أو تقديم تصريحات تعنتها بعض الأخطاء المادية ، أو التخلف عن دفع الضريبة في آجالها.

وهنا تثار الخلاف بين الفقهاء حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية وبدورها نطرح الإشكالية التالية :

" فيما تتمثل خصوصية الجريمة الضريبية ؟ " .

ومن هذه الإشكالية الرئيسية ، يمكن طرح الأسئلة الجزئية التي نراها ضرورية لموضوع البحث وهي :

- ما المقصود بالجريمة الضريبية ؟ و ما هي أسبابها ؟
- فيما تتمثل أركان الجريمة الضريبية وما هي صورها ؟
- كيف تناول الفقه الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية ؟
- ماهي الجزاءات المترتبة على مرتكبي الجرائم الضريبية ؟

أسباب اختيار الموضوع :

هناك اسباب شخصية واسباب خاصة بالموضوع

الاسباب الشخصية : اخترنا هذا الموضوع رغبة منا في التطرق لموضوع الضريبة لانه موضوع جدير بالدراسة ، كما انه موضوع الساعة نظرا للتحويلات التي يعرفها الاقتصاد الوطني في ظل انهيار اسعار النفط .

قلة الدراسات التي تناولت موضوع بحثنا هذا ان لم نقل معدومة خاصة من طرف الباحثين و الاكاديميين الجزائريين .

أسباب خاصة بالموضوع : يعتبر موضوع الضرائب نقطة تلاقي بين علوم وتخصصات مختلفة منها على سبيل المثال : علم الاقتصاد ، علم المالية العامة و العلوم القانونية والإدارية

المنهج المعتمد:

لابراز الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، لابد من الاخذ بعين الاعتبار خصوصية هذا الموضوع وذلك بإتباع المنهج الوصفي الذي ينطلق من تحديد مفهوم الجريمة الضريبية وابرار اسبابها و اركانها، مع استعراض بعض صورها، ثم الاعتماد على منهج تحليل المضمون لابرار اهم الاراء الفقهية المتباينة حول طبيعتها القانونية وكذا الجزاءات المترتبة عنها.

أهمية الموضوع :

تكمن أهمية الموضوع في سعينا لتحديد الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية وتبيان بعض صورها ، بالإضافة إلى كيفية تصدي المشرع الجزائري لها من خلال العقوبات التي رصدها من اجل مكافحة هذه الظاهرة الخطيرة على المجتمع .

صعوبات الدراسة :

- من اكبر الصعوبات التي واجهتنا أثناء بحثنا هذا قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى مكتبة كلية الحقوق.
- قلة المراجع والدراسات لكتاب جزائريين التي تناولت موضوع بحثنا ، فاهم المراجع الموجودة معظمها لكتاب مشاركة.

ومن اجل الاحاطة بجوانب الموضوع والاجابة عن التساؤلات المطرحة ارتأينا خطة بحث تتكون من مقدمة وفصلين وخاتمة،وتضمن كل فصل مايلي:

الفصل الاول عنوانه بماهية الجريمة الضريبية حيث تناولنا فيه من خلال المبحث الاول مفهوم الجريمة الضريبية ثم المبحث الثاني تطرقنا الى اركانها وبعض من صورها، الفصل الثاني كان عنوانه الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاء المترتبة عنها حيث تطرقنا في المبحث الاول الى الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية ثم في المبحث الثاني الى احكام المسؤولية والجزاءات المختلفة .

الفصل الأول : ماهية الجريمة الضريبية

مقدمة الفصل الاول:

تهتم الدولة بتحصيل الضريبة وتوريدها في المواعيد المحددة لها، لأنها تعدّ الجزء المهم من موازنتها، فالضريبة أصبحت وسيلة لتحقيق أهداف المجتمع، فالإيرادات الضريبية تحتل مكانة رئيسية ليس فحسب من خلال دورها التمويلي لتوجيه الدولة، ولكن لكونها أيضا آلية سياسية لتوزيع الأعباء ووسيلة لتوجيه الاقتصاد، والضريبة في العصر الحديث تقابلها خطورة شديدة تعرقل دورها على جميع المستويات، وترتك بالتالي السياسة الضريبية، وتتجلى هذه الخطورة في الجرائم المالية بصفة عامة والجرائم الضريبية بصفة خاصة. وبناءً على ذلك يمكن القول أن الجريمة الضريبية هي كل اعتداء على مصلحة ضريبية بمخالفة أوامر المشرع ونواهيه الضريبية التي قرر لها المشرع الجزاءات، وهذا ما دفعنا الى تخصيص الفصل الاول من الدراسة من خلال المبحث الاول الذي حاولنا فيه تحديد مفهوم الجريمة الضريبية وذلك بالتطرق الى تعريف الجريمة الضريبية وتحديد اسبابها ثم في المبحث الثاني قمنا بدراسة الاركان التي تقوم عليها الجريمة الضريبية مع الاخذ بصورتين كمثال من الجرائم الضريبية.

المبحث الأول: مفهوم الجريمة الضريبية

قلما تتعرض التشريعات الوضعية لتعريف الضريبة ، إلا أن الفقهاء الماليين قاموا بهذه المهمة من خلال تعريفها وبيان قواعدها (المطلب الاول) ، ونجد أن كل اعتداء على مصلحة ضريبية بمخالفة أوامر المشرع ونواهيه الضريبية التي قرر لها المشرع الجزاء يعد جريمة ضريبية قائمة هذا مايدفعنا الى تعريف الجريمة الضريبية وبيان اسبابها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعريف الضريبة وقواعدها

تعد الضريبة من الوسائل المالية المختلفة التي تستخدمها الدولة في التدخل وفقا للظروف و الحاجات لهذا تعددت تعريفاتها(الفرع الاول) وكذا من خلال تحديد قواعدها (الفرع الثاني).

الفرع الاول : تعريف الضريبة

فقد طرح الفقه المالي و الضريبي عدة تعريفات لتحديد مفهوم الضريبة و تحديد خصائصها لتميزها عن باقي الرسوم و الاقتطاعات المالية، و من الأهمية بمكان تعريف الضريبة و بيان قواعدها.

الضريبة "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بصفة نهائية ، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة على أساس من الانتماء والشرعية"¹، و الضرائب تعرف على أنها اقتطاع مالي تفرضه الدولة ليتم دفعه من طرف الخاضعين لها او الممولين وفقا لقواعد قانونية بصورة جبرية ونهائية من دون مقابل، والتي تغذي ميزانية الدولة والجماعات المحلية² .

وهناك تعريف أكثر شمولية للضريبة يتلاءم مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية الجارية في المجتمع حيث عرفت بأنها " مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة ، تؤخذ بصورة مبلغ من النقود ، يؤديه المكلف جبراً وبصيغة نهائية ، من دخله وأرباحه التي حققها بغض النظر عن النفع الذي يعود عليه في مقابلها "³ .

1- سوزي عدلي ناشد ،التشريع الضريبي المصري ،دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية مصر ،2003، ص 11.

2- عجاي عماد،الاختصاص القضائي في المنازعات الضريبية ،مجلة المحامي ،العدد 23 ، ديسمبر 2014، ص 121

3-سهام محمد جاسم ، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي ،جامعة البصرة ، مجلة الاقتصاد الخليجي ، العدد 19، 2011 .

الفصل الأول: ماهية الجريمة الضريبية

أما رجال القانون فإن معظمهم أجمعوا على أنها اقتطاع مالي إجباري من المكلفين بالضريبة حسب قدرتهم الضريبية يتم عن طريق تحويل نهائي للملكية و بدون مقابل بغرض تحديد الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة¹.

ونظرا لأهمية و الدور الذي تؤديه الضريبة في تمويل النفقات العامة للدولة ، وبغية جعل المواطنين يساهمون فيها حسب مقدرتهم المالية دون مغالاة ، عملت غالبية الدول ومنها الجزائر الى تكريسها ضمن قوانينها الأساسية ، حيث نصت المادة 78² من الدستور على مايلي :

" كلّ المواطنين متساوون في أداء الضريبة .

ويجب على كلّ واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العموميّة، حسب قدرته الضريبية. لا يجوز أن تُحدَث أيّة ضريبة إلاّ بمقتضى القانون...".

وبناء على ما ورد من تعريفات للضريبة ، يمكن القول ان الاطار العام لتعريفها يتمحور حول كونها فريضة الزامية الغرض منها مساهمة الافراد في تحقيق اهداف المجتمع دون مقابل معين او منفعة مباشرة .

الفرع الثاني : قواعد الضريبة

لا بد للضريبة من أن تتمتع بمجموعة من القواعد يجب على الدولة مراعاتها عند فرض الضريبة على اشخاص المجتمع ، ولقد دأب المفكرون الماليون على تأصيلها بدءاً من المفكر الإنكليزي آدم سميث الذي يعد اول من اشار الى هذه القواعد في كتابه "بحث في طبيعة وأسباب ثروة الأمم " عام 1776 حيث حددها في اربعة قواعد هي : قاعدة العدالة، قاعدة اليقين، قاعدة الملائمة وقاعدة الاقتصاد ، إذ اهتم هؤلاء في البداية بالقواعد التي تحقق هدفها المالي ثم تم تطويرها لتحقيق أهداف أخرى³، وهي كما يلي:

أولاً - قاعدة العدالة: هي المؤشر الأول لسلامة الضريبة، وقد بيّن آدم سميث هذا المبدأ بقوله "يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية حسب مقدرتهم النسبية" فأدم سميث يقرر أن إسهام كل فرد من رعايا الدولة في النفقات العامة يجب أن يكون تبعاً لطاقته

¹ - Abdelkader Bouderbala, la fiscalité a la portée de tous .la maison des livres .3eme édition. 1987, P11.

² - التعديل الدستوري المؤرخ في 6 مارس سنة 2016 ، القانون رقم 01-16 ، عدلت المادة 64 .

³ - انظر : سهام محمد جاسم ، مرجع سابق

الفصل الأول: ماهية الجريمة الضريبية

ومقدرته على الدفع ، ويرى أن خير قياس لذلك هو مقدار دخله ، لذلك يرى أن الضريبة يجب أن تنصب على الدخل لا على رأس المال مع جواز إعفاء الفقراء منها، و الغرض من ذلك هو تحقيق المساواة في المعاملة الضريبية للمكلفين ، وإذا كانت الضريبة النسبية تصلح للتطبيق في العصور السابقة ، فإن العصر الحديث قد اظهر عجزها عن تحقيق العدالة ، ولذلك توجه المختصون في المالية العامة إلى تبني فكرة الضرائب التصاعدية رغبة في تحقيق عدالة أكثر من خلال التمييز بين المكلفين وفقا لمقدرتهم التكاليفية¹ .

ثانيا - قاعدة اليقين: تعني هذه القاعدة أن تكون الضرائب محددة بصفة واضحة ودقيقة ودون غموض ، والهدف من كل ذلك أن يكون المكلف على علم بكافة التزاماته الضريبية ومختلف الإجراءات المرتبطة بها ، فمن واجب الدولة أن تسهر على جعل مختلف القوانين والتشريعات و التعليمات التنفيذية والقرارات الإدارية المنظمة للضريبة واضحة و في متناول جميع المكلفين ، ويتم ذلك من خلال النشر الواسع لهذه القوانين وجعلها بين يدي المكلفين² .

مما تجدر الإشارة إليه أن مبدأ اليقين قد يتحقق من الناحية النظرية وليس التطبيقية في جل التشريعات على غرار التشريع الجزائري، حيث تصبح القوانين نافذة وسارية بمجرد نشرها في الجريدة الرسمية وبالتالي لا يعذر بجهلها، حتى وإن لم يكن المكلف قد اطلع عليها فعليا.

ثالثا - قاعدة الملائمة: وتقتضي هذه القاعدة أن تتلاءم أحكام الضريبة مع أحوال المكلفين، من حيث اختيار الوعاء وأسلوب تحديده و كيفية جباية الضريبة وموعدها واجرائاتها، أي يكون موعد تحصيل الضريبة في الوقت الذي يحصل منه المكلف على الدخل الخاضع للضريبة ، غير ان هذا لايعني ان تتسبب التسهيلات التي تقدمها الدولة للمكلف بضرر في مالية الدولة³ .

رابعا - قاعدة الاقتصاد: وتقتضي هذه القاعدة أن تكون الأحكام الفنية لفرض وتحصيل الضريبة تسمح بتحصيلها بأقل تكاليف ممكنة، أي أن يكون صافي إيراداتها أكبر ما يمكن بعد

1- طاهر الجناي، علم المالية العامة و التشريع المالي ، دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل العراق ، بدون سنة نشر ، ص 141.

2- المرجع السابق، ص 142.

3- المرجع السابق ، نفس الصفحة .

الفصل الأول: ماهية الجريمة الضريبية

استقطاع تكاليف تحصيلها، وان تتجنب معوقات الروتين و التعقيد، مما يحمل الإدارة المالية نفقات باهضة في سبيل تحصيل الضرائب¹.

إن هذه القواعد أصبحت اليوم الدعائم الأساسية التي يركز عليها النظام الضريبي الحديث، وهذا ما جعل بعضهم يصفها بدستور الضرائب، أو أسس النظام الضريبي الحديث.

المطلب الثاني : تعريف الجريمة الضريبية وأسبابها

ان الجريمة الضريبية بحكم طبيعتها التي تميزها عن باقي الجرائم رصدت لها عدة تعريفات(الفرع الاول) كما انه لها أسباب كثيرة تجعلها قائمة بذاتها(الفرع الثاني).

الفرع الاول : تعريف الجريمة الضريبية

قبل تعريف الجريمة الضريبية لابد من تعريف الجريمة بشكل عام حيث اتفقت اغلب التشريعات على أن الجريمة هي سلوك إجرامي بارتكاب فعل جرمه القانون ، أو الامتناع عن فعل أمر به القانون ، فمن شأن السلوك المجرم الاعتداء على مصلحة معينة من المصالح التي تهم المجتمع ، والجريمة الضريبية كغيرها من الجرائم تتضمن اعتداء على مصلحة ، إلا أن طبيعة تلك المصلحة تميزها عن باقي الجرائم ، فالجريمة الضريبية تشكل الاعتداء على مصلحة الخزينة العامة من خلا احد طرق تمويلها و هي الضريبة²

وقد تعددت تعريفات الفقهاء للجريمة الضريبية ، فبعضهم عرفها على انها(الجريمة التي تشمل كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممولين عملا او امتناعا لتحديد وعاء الضريبة)³.

وعرفت الجريمة الضريبية كذلك بأنها (كل سبيل يلجا اليه الممول او غيره ابتغاء ضياع حق الخزينة في اقتضاء الضريبة عليه...)⁴

وبدورنا نعرفها بأنها " كل اعتداء على مصلحة ضريبية قرر له المشرع جزاءا " .

1- المرجع السابق. ص 142.

2- طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، الطبعة الاولى ، 2008 ، دار وائل ، عمان الاردن ، ص 29 .

3- عبد الستار حمد أنجاد الجميلي ، العود في الجرائم الضريبية ، مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية السياسية ، العدد الثاني ، بدون سنة نشر، ص 126 .

4- المرجع السابق ، ص 126.

الفصل الأول: ماهية الجريمة الضريبية

الفرع الثاني : اسباب الجريمة الضريبية

ان انتشار الجريمة الضريبية بمختلف أنواعها و التي من اكثرها انتشارا و اخطرها على الخزينة العمومية والاقتصاد الوطني التهرب الضريبي والغش الضريبي ، بدأ مع بداية نشأة الالتزام بالضريبة على عاتق الممولين ، حيث كان لذلك اثره في سعي هؤلاء الى البحث عن وسيلة -او وسائل- الفعالة التي تتيح لهم فرصة التخلص من اداء الضريبة المستحقة عليهم¹ .

هناك عدة أسباب و عوامل ساهمت او ساعدت في انتشار هذه الجرائم الضريبية منها ماهو متعلق بالمكلف ومنها ماهو متعلق بالنظام الجبائي

أولاً- الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة يمكن إجمالها فيما يلي:

أ- الأسباب التاريخية والاجتماعية :

01- تاريخيا ، الضريبة أداة لاغتصاب وإفقار للشعوب يرجع هذا التفكير إلى الأسباب

التاريخية وورثتها الشعوب عن الاستعمار فكان الاستعمار الفرنسي في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادرة ونهب أموال الأفراد مما انعكس سلبا على المجتمع اتجاه فرض الضريبة " اقتطاع مالي دون مقابل " بل وهذا ما أدى إلى إحساسهم بان الضريبة تحد من حريتهم ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها² .

02- نقص الوعي الضريبي ، فكلما زاد الوعي الضريبي ضعف الباعث النفسي عن التهرب وبالعكس.....³

03- عدم اقتناع المكلفين ان من واجبهم دفع الضرائب و المساهمة في الاقتصاد الوطني وبطريقة غير مباشرة خدمة مصالحهم .

04- سيادة الاعتقاد الديني بعدم شرعية الضريبة مادامت لا تعتمد على عقيدته لتبقى هذه الحجة منفذا للتهرب لكثير من المكلفين ومبررا لإخلالهم بالتزاماتهم الجبائية⁴ .

¹ - حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الثاني(شرح الجرائم و العقوبات)، الطبعة الاولى، دار النهضة العربية ، مصر، 2006/2005، ص 36 .

² - قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة ماستر قانون جنائي ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2013/2014 ، ص 25 .

³ - عبد المنعم فوزي ، مالية الدولة ، الطبعة الاولى ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1972 ، ص 123 .

⁴ - المرجع السابق ، نفس الصفحة .

الفصل الأول: ماهية الجريمة الضريبية

ب- الأسباب السياسية والاقتصادية:

01- بعد استقلال الجزائر وجدت نفسها أمام فراغ دستوري كبير ، فكان عليها إتباع سياسة معينة تحكم بها البلاد وإيديولوجيا معينة تسير فق لمبادئها، فاتجهت إلى النظام الاشتراكي الذي كان له الأثر الكبير في تكوين النظام الجبائي الجزائري ، وتمتع الدولة في ذلك الوقت بثروة نفطية كبيرة جعلها لا تهتم بالموارد الناتجة عن تحصيل الضرائب وبالتالي لا تهتم بمكافحة التهرب الضريبي¹.

02- الوضعية الاقتصادية للمكلف بالضريبة : ففي حالات الركود الاقتصادي ومروره بضائقة مالية فانه لا يريد دفع الضريبة لهذا يلتجأ إلى التملص منها لكي لا يخسر المال .

03- الوضعية الاقتصادية العامة : ففي فترة الازدهار الاقتصادي تزداد مداخل الأفراد ومقدرتهم مما يقلل من حساسيتهم لارتفاع الأسعار الشيء الذي يمكنهم من تحمل العبء الضريبي....اما في فترة الركود فيكون في حالة أزمة مالية وبالتالي تزداد ظاهرة التهرب² .

ثانيا - الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي :

باعتبار النظام الجبائي الإطار العام لفرض الضريبة فانه يعتبر من أهم الأسباب المشجعة على ارتكاب الجرائم الضريبية ، لهذا سنتطرق إلى الأسباب التشريعية ثم الأسباب الإدارية.

أ- الأسباب التشريعية :

قد تكون التشريعات المالية (قوانين المالية) وقوانين الضرائب المختلفة سببا في لجوء المكلفين الى التهرب من دفع الضريبة في حالة:

01- تعقيد النظام الجبائي ؛ يرجع هذا التعقيد إلى حجم النصوص التي تحكم مختلف أنواع الضرائب و الرسوم فهناك خمسة قوانين منفصلة عن بعضها البعض³ ، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، قانون الطابع، قانون الرسم على رقم الأعمال.... .

¹ - انظر في ذلك وفاء شيعاوي ، جريمة التهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق، جامعة عنابة ، 2002، ص ص33-34.

² - عبد المنعم فوزي ، مرجع سابق ، ص 124 .

³ - وفاء شيعاوي ، مرجع سابق ، ص 40 .

الفصل الأول: ماهية الجريمة الضريبية

- 02- عدم استقرار التشريعات الجبائية ؛ أن التغيرات المستمرة التي تطرأ على القانون الجبائي تعقد النظام الجبائي .
- 03- الغموض الذي قد يشوب النصوص القانونية أحيانا الذي يحتاج إلى تفسير ، الأمر الذي يستفيد منه المكلف في عدم خضوعه للضريبة ،... لاسيما اذا اخذ القاضي في التفسير بالقاعدة التي تقضي بإتباع ما فيه مصلحة المكلف دون ما فيه مصلحة الخزينة ¹ .
- ب- الأسباب الإدارية :
- تتمثل في الإجراءات الإدارية و الروتينية المعقدة ونقص الرقابة بسبب قلة الإمكانيات البشرية والمادية:
- 01- اعتماد النظام الجبائي الجزائي على نظام التصريح أو الإقرار الضريبي ، ويقصد به تحديد وعاء الضريبة على أساس تصريح المكلف .
- 02- اعتماد تقنية خصم الأعباء ، حيث يقوم المكلف عند تحديد الربح الخاضع للضريبة بخصم جميع الأعباء والتكاليف التي تحملها أثناء قيامه بممارسة نشاطه.
- 03- تفشي ظاهرة الرشوة في أوساط المصالح الجبائية خاصة بين الموظفين المختصين بعملية المراقبة و التحقيق،
- 04- نقص الإمكانيات اللازمة للرقابة سواء البشرية او المادية بمعنى قلة عدد الموظفين بالمقارنة مع عدد المكلفين ، وكذا قلة كفاءتهم بسبب التوظيف المباشر دون الاعتماد على المدارس والمعاهد المتخصصة .
- يبقى في الأخير نشير أن هناك أسباب أخرى كثيرة لايسعنا المقام لذكرها و ان كل هذه الأسباب لا تعد عذرا و لا مبررا من قبل المكلفين في عدم دفع الضريبة والتهرب منها .

¹ - حسن صادق المرصفاوي، التحريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دار المعارف، مصر، 1963، ص 65 .

المبحث الثاني : أركان الجريمة الضريبية وصورها

الجريمة الضريبية كباقي الجرائم تتكون من ثلاثة أركان هي الركن المادي والمعنوي و الركن القانوني ، مع ان البعض حدد أركان الجريمة الضريبية بالركن المادي والركن المعنوي¹ ، فعدم المشروعية هو مفترض للجريمة ووصف لها و ليس عنصرا فيها² (المطلب الاول) وعلى سبيل المثال نأخذ نموذجين من صورها (المطلب الثاني) .

المطلب الأول : أركان الجريمة الضريبية

بحكم التطور الحاصل في المسؤولية الجنائية، فان الجريمة الضريبية تقوم على ركنين وهما الركن المادي (الفرع أول) و الركن المعنوي (الفرع ثاني) .

الفرع الأول : الركن المادي

المقصود بالركن المادي للجريمة بصفة عامة هو السلوك او الفعل الذي باشره مرتكب الجريمة (فعل ايجابي ، أو امتناع عن فعل) ، بالإضافة الى ضرورة تحقق نتيجة لذلك السلوك مع وجود علاقة سببية تربط بين الفعل والنتيجة .

اما بالنسبة للركن المادي للجريمة الضريبية فيتحقق من مخالفة المكلف بالضريبة بالالتزامات الضريبية الملقاة على عاتقه التي تنشأ بموجب قوانين الضريبة و القوانين الأخرى ، وهو ما يشكل اعتداءا على المصلحة الضريبية ، فباستقراء مختلف القوانين الضريبية نجد ان الركن المادي للجريمة الضريبية يتكون من ثلاثة عناصر هي :

- السلوك الإجرامي (استعمال طرق احتيالية او تدليسية) .
- النتيجة الإجرامية (التملص من اداء الضريبة) .
- العلاقة السببية بين استعمال الطرق التدليسية او احتيالية و التخلص من الضريبة .

أولاً- السلوك الإجرامي :

هذا السلوك قد يأخذ شكل فعل ايجابي يصدر من الجاني عن طريق قيامه بطرق احتيالية ، تتخذ صور التدليس والغش والخداع الذي يغلف به الممول تصرفه في شأن ما ينبغي عليه ان

¹ - احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم والضريبية النقدية، الطبعة 01 مكتبة النهضة المصرية ، 1960 ، ص 104 .

² - وفاء شيعاوي ، مرجع سابق ، ص 49 .

الفصل الأول: ماهية الجريمة الضريبية

يستعين به من أوراق أو مستندات لحصول التهرب وهو ما يتحقق عندما يوهم مصلحة الضرائب بقلة أرباحه أو بتحقيق خسارة ، فيفلت من سداد الضرائب التي يلتزم بها¹ .

-**الطرق التدليسية** : عرف المشرع الجزائري التدليس في القانون المدني² ، اما في القوانين الضريبية فقد اكتفى بالإشارة إلى بعض الأفعال التي يعتبرها طرقا تدليسية على سبيل المثال لا الحصر ومنها:

- قيام المكلف بتنظيم إعساره او وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى³ .
- تقديم وثائق خاطئة او غير صحيحة من اجل الاستفادة من امتيازات ضريبية⁴ .
- **الطرق الاحتيالية**⁵:

- الإخفاء او محاولة الإخفاء لمبالغ او منتجات تطبق عليها الضرائب

- استعمال طوابع مزورة من اجل دفع الضرائب

- الإغفال عن قصد او العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة او الصورية في دفتر اليومية ...

- القيام بمنع الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات من القيام بمهامهم....⁶ ، او استعمال وسائل عنف معهم⁷ .

و يستوي في استعمال هذه الطرق ان تكون نية المكلف المتملص الكلي او الجزئي من دفع الضريبة المستحقة عليه .

ثانيا - النتيجة الإجرامية (التملص من اداء الضريبة):

يقصد بالنتيجة الاثر الذي يحدثه الجاني جراء قيامه بالسلوك المحظور ، علما انه ثار تساؤل مفاده هل تعد النتيجة الإجرامية عنصرا من عناصر الركن المادي في الجرائم الضريبية و على الخصوص التهرب الضريبي وقد يقال ان الجرائم الضريبية من جرائم السلوك و

¹ - حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص 48/47

² - المادة 86 فقرة تنص: «ويعتبر تدليسا السكوت عمدا عن واقعة او ملاحظة اذا ثبت ان المدلس عليه ماكان ليبرم العقد لو علم بتلك الواقعة او هذه الملاحظة» .

³ - انظر المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ - انظر المادة 118 من قانون الرسم على رقم الاعمال .

⁵ - انظر المادة 533 من قانون الضريبة غير مباشرة .

⁶ - انظر المادة 122 من قانون الرسم على رقم الاعمال

⁷ - انظر المواد 308 من ق ض م ، 120 قانون الرسم على رقم الاعمال

الفصل الأول: ماهية الجريمة الضريبية

النتيجة ، تتحقق فيها النتيجة بتعريض المصالح الضريبية للدولة للخطر ، او بتهرب الممول من اداء الضريبة¹ .

وطبقا للمعنى الطبيعي للنتيجة ، فإن معظم الجرائم الضريبية تتكون من عمل سلبي، وعلى هذا الأساس فهي لا تؤدي إلى تغيير في العالم الخارجي ، أي لا نتيجة لها ولا تحدث غير وضع سلبي معين هو الامتناع عن مباشرة الالتزام الضريبي ، أما بالنسبة للمعنى الموضوعي للنتيجة فإن معظم الجرائم تحقق هذه النتيجة تنقسم إلى نوعين:

• النوع الأول : جرائم تلحق ضررا بالمصلحة الضريبية ، وهي جرائم الامتناع عن أداء الضرائب .

• النوع الثاني : جرائم تعرض المصلحة الضريبية للخطر، وهي غالبية الجرائم الضريبية² ويتمثل التملص من دفع الضريبة او التهرب منها نتيجة لما يحدثه النشاط الإجرامي من تغيير في العالم الخارجي ، وذلك من خلال الاعتداء على الحق الذي تحميه القاعدة القانونية وهو حق الدولة في الحصول على الضريبة³ ، و قد استعملت القوانين الجبائية للتعبير عن النتيجة صيغا مختلفة منها : التملص او محاولة التملص⁴ ، التصفية الكلية او الجزئية⁵ بينما استعمل في نص المادة 119 من قانون التسجيل عبارة " التخفيض في وعاء الضريبة " . والملاحظ في القوانين الجبائية ان المشرع الجزائري لم يشترط ان تؤدي الطرق التدليسية او الاحتمالية الى تحقق نتيجة معينة بل يكفي مجرد المحاولة⁶ لقيام الجريمة الضريبية⁷ .

¹ - للتوسع أكثر انظر : حسني الجندي ، القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الاول ، شرح الاحكام العمدة الموضوعية والإجرائية ، الطبعة الاولى ، دار النهضة العربية، 2006/2005 ، ص 129، 130 .

² - قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مجلة العلوم الإنسانية كلية الحقوق الاخوة منتوري قسنطينة ، العدد 48 ، 2017 ، ص 286 .

³ - نجيب زروقي ، جريمة التملص الضريبي و البيات مكافحتها في التشريع الجزائري ، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية ، جامعة باتنة، 2013/2012 ، ص 135 .

⁴ - المادة 303 من الضرائب المباشرة >>....، يعاقب كل من تملص او حاول التملص..... في اقرار وعاء أي ضريبة او حق او رسم خاضع له ..<

⁵ - يقصد بتصفية الضريبة اعدا الجداول و الانذارات و ارسالها الى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة .

⁶ - المحاولة عرفتها المادة 30 من قانون العقوبات الجزائري ، هي البدء في افعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة الى ارتكاب الجريمة اذا لم توقف او لم يجب أثرها لاسباب لا دخل لارادة الفاعل فيها.

⁷ - انظر المادة 303 - 1) قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

الفصل الأول: ماهية الجريمة الضريبية

ثالثا- العلاقة السببية: يقصد بالعلاقة السببية الرابطة ما بين السلوك الإجرامي و النتيجة التي تحققت ، فهي مسالة موضوعية ينفرد قاضي الموضوع بتقديرها فهي تدخل في إطار السلطة التقديرية له، بشرط ان تكون مبنية على أسباب موضوعية¹ .

استقر الرأي الراجح في الفقه على أن السببية الجنائية تكون متوافرة في الجرائم العمدية متى كان فعل الجاني هو أحد العوامل التي ساهمت في إحداث النتيجة ، وأنه كان قد توقعها فعلا²، ف الجريمة التهرب الضريبي سواء أرتكبت بعمل إيجابي أو سلبي فهي من الجرائم العمدية، فالجريمة السلبية تتحقق بالسلوك الإجرامي فقط، فهي من الجرائم السلوكية التي تتحقق بامتناع المكلف عن اتيان العمل الذي أمره به القانون ، حيث تكتمل أركانها بمباشرة السلوك الإجرامي دون انتظار تحقق نتيجة معينة، وبالتالي فلا مجال لبحث علاقة سببية فيها، وهذا ماذهبت اليه المحكمة العليا بان إلحاق الضرر بالخزينة العمومية فهو من تحصيل الحاصل عند ثبوت الإدانة بارتكاب مناورة تدليسية³ .

أما بالنسبة للجريمة الايجابية فهي من الجرائم العمدية ذات النتائج، وبالتالي فإنه يجب أن تتوافر فيها علاقة سببية بين الطرق التدليسية التي يستعملها المكلف في ارتكاب الجريمة وبين النتيجة الإجرامية التي تحققت وهي عدم أداء الضريبة او التملص منها⁴، و عليه تنعدم الجريمة اذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطا ارتكبته الإدارة الضريبية في ربط الضريبة او في تقرير إعفاء⁵.

الفرع الثاني : الركن المعنوي

يقصد بالركن المعنوي للجريمة الضريبية بيان نية مرتكب الجريمة الضريبية ، فلا يكفي لقيام الجريمة توفر الركن المادي لها بل يجب ان تتحقق إرادة آثمة لدى الجاني .

¹ - محمد خميخم ، الطبيعة الخاصة لاثبات الجريمة الاقتصادية ، رسالة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية ، كلية الحقوق بن عكنون ، 2010-2011 ، ص 28 .

² - احمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 123 .

³ - انظر جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري ، الطبعة الثانية منشورات كليك، 2018، صفحات 156-158 { قرار صادر عن المحكمة العليا ، الغرفة الجنائية ، قرار رقم 684697 ، بتاريخ 2012/11/22 ، قضية النائب العام و مديرية الضرائب و (و . ع) ضد حكم صادر بتاريخ 2009/11/05 } .

⁴ - انظر في ذلك : قصاص سليم ، مرجع سابق ، ص 286

⁵ - د احسن بو سقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، الجزء الاول ، الطبعة التاسعة عشر ، دار هومة ، الجزائر، 2017 ، ص 417 .

الفصل الأول: ماهية الجريمة الضريبية

يكمن جوهر الركن المعنوي في قوة نفسية إنسانية تأخذ شكل الإرادة ، ولا صعوبة اذا نص القانون صراحة او ضمنا على توافر القصد الجنائي للجريمة ، كما هو الحال على سبيل المثال بالنسبة لجريمة التهرب الضريبي او الجرائم المنسوبة الى المحاسبين ، ومن المقرر ان الصورة العمدية هي الأصل في الجرائم فقلما يصرح القانون بالعمد في نصوصه فإذا اغفل بيان صورة الركن المعنوي في جريمة ما فان هذه الجريمة تكون عمدية وركنها المعنوي هو القصد الجنائي¹ .

فالجريمة الضريبية تتطلب توفر القصد الجنائي الذي يعرفه بعض الفقه بأنه ارتكاب الجاني الفعل بإرادته وعلم وبنية إحداث النتيجة المعاقب عليها، فأساس القصد الجنائي هي الإرادة و العلم :

الإرادة : لا يعتد القانون بالإرادة ما لم تتوافر في صاحبها الأهلية اللازمة لتحمل المسؤولية الجزائية ، وقد بين المشرع الجزائري أحكام هذه المسؤولية في المواد 47 ، 48 و 49 من قانون العقوبات بأنه لا يكون أهلا لحمل المسؤولية الجزائية من لا يتوافر لديه وقت ارتكاب الجريمة القدر اللازم من الإدراك او التمييز وهنا يستثنى الجنون والقوة القاهرة او لصغر سنه² ، فبالنسبة للأفعال التي يرتكبها القصر او غير الراشدين فانه يسأل عنها الأب او الأم الوصية³

العلم : يعتبر العلم احد عناصر القصد الجنائي في الجريمة ، ويقضي تصور الجاني للواقعة بكل عناصرها المعتمدة قانونا ، و ان يحيط علما بكل العناصر اللازمة لوجود الجريمة كما حددها القانون⁴ عن طريق قيامه بأفعال الاحتيال من اجل التملص من الضريبة كلها او بعضها ، فعنصر العلم لا ينتفي بادعاء المكلف بجهله للقانون او بتفسير خاطئ له.

وبناء على ذلك فالقصد الجنائي العام في الجريمة الضريبية يتحقق بمجرد توفر عنصري الإرادة والعلم ، أي بمجرد مخالفة الممول للالتزام الضريبي تقوم الجريمة الضريبية كاملة في حقه⁵ .

¹ - انظر في : حسن الجندي ، الجزء الاول ، مرجع سابق ، ص 132 .

² - المادة 49 الفقرة 3 من قانون العقوبات :

« ويخضع القاصر الذي يبلغ سنه 13 الى 18 سنة اما لتدابير الحماية او التربية او لعقوبات مخففة .»

³ - المادة 529 - ب) ، قانون الضرائب غير المباشرة .

⁴ - د حسني الجندي ، المرجع السابق ، ص 137 .

⁵ - المرجع السابق ، ص 140 .

الفصل الأول: ماهية الجريمة الضريبية

اما القصد الجنائي الخاص يتطلب توجه نية الجاني وغايته من مباشر أعمال الاحتيال الى التخلص من الضريبة كلها او بعضها، أي بمعنى آخر حرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها من هذه الضريبة¹ ، وهو ما يعبر كذلك برغبة المكلف في الإثراء غير المشروع باستعمال طرق احتيالية تؤدي بصورة مباشرة او غير مباشرة الى التملص من الضريبة ، وتظهر صورة القصد الجنائي الخاص خاصة في جريمة الغش الضريبي .

المطلب الثاني : صور الجريمة الضريبية

تختلف صور الجريمة الضريبية باختلاف الفاعل الذي ارتكبها ، فقد تكون الجريمة منصوص عليها في القوانين الضريبية كجحة الغش الضريبي عندما يكون مرتكبها المكلف بأداء الالتزامات الضريبية وقد تكون جريمة منصوص عليها في قوانين خاصة أخرى كجحة الإعفاء او التخفيض غير القانوني في الضريبة و الرسم عندما يكون فاعلها موظف عمومي ، وسنتناول بالدراسة هاتين الصورتين للجريمة الضريبية بالدراسة .

الفرع الأول : التهرب الضريبي (الغش الضريبي)

مفهوم التهرب الضريبي

سبق ان وضعنا عند حديثنا على الجريمة الضريبية بان الغرض من ارتكابها هو رغبة المكلف بها في التخلص من أداء الضريبة المستحقة عليه كليا او جزئيا عن طريق التهرب الضريبي ، و لتحقيق هذا التهرب يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة او غير مشروعة ، وعلى هذا الأساس نميز بين شكلين من للتهرب الضريبي :

- تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي .
- تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي وهو ما يعرف بالغش الضريبي² .

يبقى أن نشير إلى أن المحكمة العليا استعملت في العديد من قراراتها مصطلح "التهرب الضريبي" بدلا من "الغش الضريبي" للتعبير عما يسمى بالفرنسية *fraude fiscale* ، في حين ان التهرب الضريبي يعني ما يسمى بالفرنسية *evasion fiscale* الذي يقصد به استعمال بطرق قانونية ثغرات النظام الجبائي من اجل تجنب الضريبة³

¹ - د احسن بوسقيعة ، مرجع سابق ، ص 418 .

² - نصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2016 ، ص 151 .

³ - احسن بوسقيعة ، مرجع سابق ، ص 413 .

الفصل الأول: ماهية الجريمة الضريبية

أولاً - التجنب الضريبي : وهذا التهرب يتحقق بامتناع المكلف عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة عن طريق استفاضة المكلف من الثغرات القائمة في صياغة هذا التجنب و من صور هذا التجنب يمكن التمييز بين عدة حالات و هي:

- الامتناع من الاستهلاك أو إنتاج سلعة ما مفروضة عليها ضريبة مرتفعة و بالتالي تجنب الضريبة غير المباشرة.

- الامتناع عن استيراد سلعة من الخارج لفرض عليها ضرائب جمركية و بالتالي تجنبها.
- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة و الانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة اقل.

-التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل و ذلك بتجزئة شركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيا .

- القانون الجبائي يفرض ضريبة على التركات دون إخضاع الهبات، فيقوم المكلف بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته على شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات في هذه الحالة لم يخرق المكلف النصوص القانونية و لكنه استفاد من الثغرات الموجودة .
يتضح مما سبق ان التجنب الضريبي لا يعتبر تهربا حقيقيا ، وذلك نظرا لعدم التجسد المادي للواقعة المنشئة للضريبة القانونية¹.

ثانيا - الغش الضريبي : جريمة الغش الضريبي

يقصد به التهرب ضريبي غير المشروع وهو التخلص من أداء الضريبة بمخالفة صريحة للقوانين الجبائية ، وهو جريمة منصوص عليها 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة ، وقد نص الدستور الجزائري على المعاقبة على التهرب الجبائي².

فالغش الجبائي عبارة عن استعمال الطرق التدليسية والاحتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو من تصفية ومنه نستخلص أنه يشترط لقيام الجريمة ركنين: الركن المادي والركن المعنوي.

¹ - ناصر مراد ، مرجع سابق ، ص 153

² - المادة: 78 الفقرة الاخيرة « يعاقب القانون على النهب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال ».

الفصل الأول: ماهية الجريمة الضريبية

أ- الركن المادي: يتكون من ثلاثة عناصر وهي:

• السلوك الاجرامي :استعمال طرق احتيالية و التدليسية.

• النتيجة : التملص من الضريبة .

•العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتيالية والتملص من أداء الضريبة .

01- الطرق الاحتيالية :

جاءت أساليب الاحتيال في التعريفات المذكورة في قوانين الضرائب على سبيل المثال لا الحصر ، فقد أوردت القوانين الجبائية عدت أعمال تعد طرقا احتيالية كل حسب القانون المنظم لها وقد سبق لنا الإشارة إليها¹ .

فالمقصود بالطرق الاحتيالية هو قيام المكلف بكل تصرف او سلوك من شأنه إعطاء بيانات غير صحيحة تتطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة ، وما ينتج عنه من الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم الضريبي في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية.

02- التملص من الضريبة :

وذلك إما التملص من الكل أو البعض من وعاء الضريبة أو من تصنيفاتها أو من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

لا يشترط القانون لقيام جريمة الغش الضريبي أن تؤدي إلى نتيجة معينة وهي التملص من الضريبة ، فالمحاولة تكفي لقيامها طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة حيث استعمل المشرع عبارة " ... او محاولة التملص ... " ، واستعمل عبارة " او حاول التملص بصفة كلية او جزئية " في قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الرسم .

03- العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتيالية:

تقوم جريمة الغش الضريبي باستعمال الجاني الطرق الاحتيالية من اجل التملص من الضريبة.

ب - الركن المعنوي:

تعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية ، فنتطلب توفر قصد جنائي

عام يتمثل في علم الجاني بأنه يرتكب فعلا من أفعال الاحتيال، فمثلا امتناع تاجر عن

¹ - للتوسع أكثر انظر: د احسن بوسقيعة ، مرجع سابق ص ص 413-416 .

الفصل الأول: ماهية الجريمة الضريبية

قصد بالإدلاء بالتصريحات الواجبة او اخفاء جزء من المبالغ المتخذ كوعاء للضريبة ، ينبثق عن الإرادة و النية السيئة له، وهذا ما يفيد توفر الركن المعنوي لدى الجاني. و بالإضافة إلى القصد العام يجب توفر قصد خاص، يتمثل في اتجاه إرادة الجاني إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها.

الفرع الثاني: الإعفاء او التخفيض غير القانوني في الضريبة و الرسم¹

يقصد بهذه الجريمة الإخلال بالتزام النزاهة الواجب على كل موظف عمومي²، مكلف بتحصيل الضرائب مهما كان نوعها او الرسم الذي يقوم حسب نص المادة 31 من قانون الوقاية من الفساد و مكافحة ، بمنح او أمر بالاستفادة ،تحت اي شكل من الأشكال و لأي سبب كان ودون ترخيص من القانون ، من إعفاءات او تخفيضات في الضرائب أو الرسوم العمومية .

كما ان هذه الجريمة تجد اساسها القانوني كذلك في المادة 78 من الدستور الجزائري.

اولا - اركان الجريمة: خلافا لجريمة الغش الضريبي التي يجب لقيامها توفر الركن المعنوي و الركن المادي ، فان هذه الجريمة يجب ان يتوفر فيها ركن اخر هو صفة الجاني او ما يعرف بالركن المفترض.

01- صفة الجاني : يشترط المشرع في هذه الجريمة أن يكون الفاعل موظف عمومي ، أي يجب أن يتمتع بسلطة إصدار القرار في مجال المالية العمومية للدولة ، كالوزير ، والوالي و رئيس البلدية .³

02- الركن المادي : الركن المادي لهذه الصورة يتكون من ثلاث عناصر كباقي الجرائم :

- السلوك الاجرامي : منح او الأمر بالاستفادة من إعفاء او تخفيض غير قانوني في الضريبة او الرسم؛ ويكون منح الإعفاء او التخفيض من خلال إقدام الموظف العمومي

¹ - هذه الجريمة نص عليها المشرع الجزائري في المادة 122 من قانون العقوبات ، والتي الغيت بالمادة 71 من القانون 06-01 مؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق ل 20 فبراير سنة 2006 ، يتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته ، وتمت الاحالة اليها بموجب المادة 72 الملة الثالثة .

² - الموظف العمومي عرفه القانون 06-01 المرجع السابق ، المادة 2 : « يقصد في مفهوم هذا القانون بما يأتي :

- ب) " موظف عمومي "

1- كل شخص يشغل منصبا تشريعيا او تنفيذيا او اداريا او قضائيا او في احد المجالس الشعبية المحلية المنتخبة ،

سواءا اكان منتخبا او معينا ، دائما او مؤقتا ، مدفوع الاجر او غير مدفوع الاجر ، بصرف النظر عن رتبته او اقدميته ...»

³ - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجنائي الخاص، الجزء الثاني ، طبعة سنة 2004 ، دار هومة ، الجزائر، ص 61.

الفصل الأول: ماهية الجريمة الضريبية

بإعفاء الملزم بأداء الضريبة أو الرسم أو اي حق مالي من الالتزام بأداء أو التخفيف من عبء هذا الالتزام ، خلافا لما يقضي به القانون على الجميع¹.

- النتيجة : استفادة المكلف بالضريبة من إعفاءات غير قانونية وبالتالي تملصه من دفع الضريبة .
- العلاقة السببية : يجب ان تؤدي الأوامر التي امر بها الموظف العمومي إعفاءات وتخفيضات في الضرائب والرسم .

03-الركن المعنوي:

هذه الجريمة من الجرائم العمدية تتطلب توفر قصد جنائي عام ، يتمثل في علم الموظف بأنه تنازل دون ترخيص من القانون عن مال مستحق للدولة ، ولا تقوم الجريمة إذا تصرف الفاعل عن جهل إما خطأ في فهم قانون المالية مثلا أو أساء تحديد وعاء الضريبة² .

04-العقوبة المقررة للجريمة:

يعاقب على هذه الجريمة بالحبس من 05 الى عشر سنوات و بغرامة من 500.000دج الى 1.000.000 دج .

¹- نجار الويزة ، التصدي المؤسساتي و الجزائي لظاهرة الفساد في التشريع الجزائري(دراسة مقارنة) ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، 2018 ، ص 430-429 .

2- ال ، نفس الصفحة .

الفصل الثاني : الطبيعة القانونية للجريمة

الضرورية والجزاء المترتبة عنهما

مقدمة الفصل الثاني:

لقد ثار الجدل حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية؛ هل هي جريمة جنائية عادية أو جريمة إدارية، وهل يمكن عدها جريمة اقتصادية؟ فالجريمة الضريبية لم تكن مستقرة على وضعها بين الجرائم في قوانين العقوبات ، ومن هذا يتحدد اتجاهين رئيسيين احدهما يقول بالطبيعة الجنائية العادية والآخر يصفها بأنها ذات طبيعة ادارية ولكل منهما حجج ومبررات وهذا ما نتناوله من خلال (المبحث الاول) وكصورة عن هاته الجرائم الضريبية نأخذ كنموذج جريمة التهرب الضريبي (الغش الضريبي) التي تتميز بطبيعتها الخاصة عن جرائم القانون العام من حيث التجريم و احكام المسؤولية، وكذا من حيث الجزاءات المقررة وهذا ما نتناوله من خلال (المبحث الثاني).

المبحث الأول : الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية

ان تحديد الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية كان و لايزال من المسائل المهمة والأكثر جدلا ,وتعرض لها فقهاء القانون الجنائي كثيرا وهذا من اجل تحديد طبيعتها,هل هي تعد جريمة جنائية عادية(المطلب الاول) , ام انها جريمة ذات طبيعة ادارية (المطلب الثاني)

المطلب الأول :الطبيعة الجنائية العادية

الفرع الأول : حجج أصحاب هذا الاتجاه

ذهب فريق من الفقهاء الألمان . ان الجريمة الضريبية هي من طبيعة جنائية عادية, وعليه فإن قانون العقوبات العام هو الذي يطبق عليها¹. وحجج هذا الاتجاه هي كالآتي:

اولا: ان الغرض الذي يتوخاه المشرع الضريبي من تجريمه لمخالفة المكلف لالتزاماته الضريبية هو الغرض عينه الذي يهدفه المشرع من تجريمه بعض السلوك المجرم في المدونة العامة لقانون العقوبات، متمثلا بحماية المصلحة العامة². وهذا القول ليس ذا خصوصية, انما هو قول عام، يشمل كل قاعدة جزائية، فالمشرع عندما يلجأ الى تشريع معين, انما لغاية يبتغيها من وراء ذلك، وانعدام تلك الغاية، يؤدي بذلك التشريع الى العبث، ويقتضي بنا الحال الى ان ننزه المشرع عن العبث, ناهيك عن أن تلك الغاية أو المصلحة يجب ان لا تدفع بنا الى ربط تخصص قانون العقوبات بها، اذ ان ذلك غير مقبول في فن التشريع . نعم ، هي تساعدنا على التمييز بين قطاعات قانون العقوبات المختلفة، لكنها لا تسعفنا مبررا لتقسيم قانون العقوبات، لان ذلك سيؤدي في نهاية المطاف الى تعدد أقسامه الخاصة الى ما لا نهاية، فوحدة الأصل التي تتمتع بها التشريعات الضريبية لا تؤدي إطلاقا وبطريق التبعية الى وحدة الأصول والقواعد التي يستمد منها التجريم في المواد الضريبية، كما ان غاية التجريم في قوانين الضرائب تجد ما يحققها في القواعد العامة لأحكام القانون الجنائي³.

¹ – Herman Schwaiger. Georg Meyer, Myrboch. Vocke steim; Becker ,hefter, Voubar

مشار إليهم في الجرائم الضريبية للدكتور أحمد فتحي سرور، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 41 .

² – انظر المرجع السابق , ص 41.

³ – حسن مرصفاوي, مرجع سابق, 42.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

وعليه، ففي نهاية المطاف نجد ما يقودنا إلى تشبيه الأول بالثاني، ويقود المشرع الضريبي، عند صياغته لنصوص التجريم، إلى ان يتوسل بوسائل عقاب مشابهة لتلك التي يلجأ إليها في قانون العقوبات العام¹.

مما سبق نجد أن هذا الاتجاه يسلم بالطبيعة الجنائية للجريمة الضريبية، إلا أنه يعدها ذات طبيعة جنائية عادية، وليس لها ذاتية خاصة تميزها عن الجرائم الواردة في قانون العقوبات. وفي محاولة منهم لتفحص أركان الجريمة العامة، وبيان انطباقها على الجريمة الضريبية واتساقها معها، يذهب المؤيدون لهذا الاتجاه، إلى أن للجريمة الضريبية أركاناً هي ذات الأركان العامة للجريمة و لا يوجد فرق يذكر².

ففيما يخص الركن الشرعي في قانون العقوبات، فهو القاعدة التي تقضي بأن لا جريمة و لا عقوبة بغير نص، ولا يقتصر توافر هذا الركن في الجريمة العامة، بل ان الجريمة الضريبية تستلزم توافره، بأن يوجد نص تشريعي يحرم او ينهي عن السلوك الذي يشكل مظهرها. وفي تفسير النص الجنائي الذي يشوبه الغموض، فضمن نطاق قانون العقوبات يجب على القاضي استجلاء قصد المشرع، من خلال معرفة الهدف الذي توخاه بوضعه للنص المراد تفسيره، و وسائل الكشف عن هذا الهدف متعددة مثل بحث تاريخ النص والاستهداء بالأعمال التحضيرية، إلا أن حرية القاضي في التفسير مقيدة، بأن يكون التفسير مقرراً لما يريد المشرع بحيث لا يكون واسعاً فيخلق جرائم وعقوبات جديدة، ولا ضيقاً حرفياً الأمر الذي يدي به إلى تضييع هدف المشرع³.

وفيما يتعلق بنطاق سريان القانون الجنائي من حيث الزمان، يذهب أصحاب هذا الاتجاه، إلى أن كل ما يتعلق به من أحكام في قانون العقوبات العام، يسري بصدد التجريم في تشريعات الضرائب، والأصل في القواعد الإجرائية أنها تسري بأثر مباشر حتى على الأفعال السابقة عليها، لأنها مقررة لتحقيق العدالة⁴.

ويقتضي حق سيادة الدولة على إقليمها، ان تسري أحكام تشريعها الجنائي على ذلك الإقليم، من دون ان تمتد إلى خارجه، إلا في أحوال استثنائية، تسري فيها على جرائم وقعت في

1 - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 41.

2 - حسن المرصفاوي، المرجع السابق، ص 47.

3 - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 44.

4 - حسن المرصفاوي، المرجع السابق، ص 49.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

الخارج، او على مساهمة في جرائم وقعت في البلد ، وذلك من أجل تحقيق غاية يهدفها المشرع، وهذه القاعدة تطبق بغير استثناء بصدد الجريمة الضريبية¹.

يرى أصحاب هذا الاتجاه ان الركن المادي، عبارة عن نشاط يباشره الجاني ايجابيا كان أم سلبيا لتحقيق نتيجة يبتغيها من وراء مباشرته لذلك النشاط، وفي الجريمة الضريبية، يقوم ذلك الركن على العناصر ذاتها الي يقوم عليها في الجرائم الأخرى ، ويمكن ان يقع تاما أو يقف عند حد الشروع. والجريمة الضريبية كما هو الحال بالنسبة للجريمة العامة، ممكن ان يرتكبها شخص بمفرده، او يساهم معه آخرون، مساهمة أصلية، او تبعية بإحدى وسائل الاشتراك المنصوص عليها في قانون العقوبات².

ويقتضي الركن المعنوي - ركن المسؤولية كما يعبرون عنه - وجود شخص يصلح ان يسند إليه ارتكاب الجريمة، ويتوافر في حقه جانب الخطأ، اما بصورة العمد او بصورة الإهمال³ .
ويذهب أصحاب هذا الاتجاه، الى ان العقوبة التي تطبق بصدد مرتكب الجريمة الضريبية لا تختلف من حيث النوع او الطبيعة عن العقوبة التي تطبق على مرتكب الجريمة الجنائية، وليس هناك ما يحول بين القاضي وبين الحكم بإيقاف تنفيذ تلك العقوبة التي يحكم بها إعمالا للقواعد العامة⁴.

ثانيا: لا يوجد فرق في الواقع بين الجريمة الضريبية وبين جرائم الأموال، استنادا لكونهما ينطويان على اعتداء على حق مالي، يكون في الأولى على أموال الدولة، وفي الثانية على أموال الأفراد والدولة المتمثلة في السرقة او الاحتيال او خيانة الامانة. والتسليم بهذا المنطق يدعو الى التسوية في المعاملة بين مرتكب الجريمة العادية ومرتكب الجريمة الضريبية⁵.
قد يستعمل المكلف أساليب تنطوي على الغش والخداع في محاولة منه لتظليل إدارة الضرائب، ومن ثم منعها من التقدير الصحيح للضريبة المستحقة على أمواله، فهو بعمله هذا لا يهدف

1 - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص44.

2 - حسن المرصفاوي، المرجع السابق، ص49.

3 - حسن المرصفاوي، المرجع نفسه، ص50.

4 - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص45.

5 - طالب نور الشرع، المرجع نفسه، ص46.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

تعطيل إدارة أعمال الدولة المنوطة بهيئة الضرائب، بل يهدف تخليص أمواله من خطر الإنقاص، وهذه هي العناصر التي تقوم بها جريمة الاحتيال التي تعد من جرائم الأموال¹.

الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة لهذا الاتجاه

ينتقد بعض الفقهاء الفكرة التي تذهب إلى ان الجريمة الضريبية يتعين إخضاعها للأحكام العامة في قانون العقوبات².

- القانون الضريبي شرع لتحقيق أهداف معينة، وأسمى تلك الأهداف، ما يفرضه على الأفراد من مساهمة في الإيرادات العامة للدولة والقيام بالواجبات التي من شأنها ضمان تحقيق ذلك الهدف³.

- يحتاج تحقيق هدف مساهمة الأفراد في إيرادات الدولة بفرض القانون الضريبي الذي ينشئ علاقة ضريبية بين الدولة والأفراد ولهذا يجب أن يتمتع ببعض المبادئ الخاصة في الشق المنظم للتجريم الضريبي منها ما يسمى بالغرامة الضريبية والتي تنطوي على عنصر العقوبة والتعويض معا والذي يستعين بها المشرع.

- إن المصلحة الضريبية للدولة تختلف عن المصلحة الخاصة للأفراد فقد تضرها الجريمة الضريبية ضررا يؤثر في إيراداتها العامة، الأمر الذي يقتضي وجود مثل هذا الجزاء وهذا الاتجاه النفعي الذي يلجأ إليه المشرع في التجريم الضريبي بتوفير الحماية الكاملة لها وعليه فالجريمة الضريبية يجب أن تنفرد بأحكام خاصة، تختلف عن تلك التي تخضع لها الجريمة العادية⁴.

أما الانتقاد الموجه للحجة الثانية فيتلخص إجمالاً في:

- إن العنصر المالي في جرائم الاعتياذ على الأموال في قانون العقوبات، يختلف في الجريمة الضريبية. ففي الأولى سيبرز اعتداء على الملكية الفردية، في حين الثانية، يتمثل في

1 - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص42.

2 - أحمد فتحي سرور، المرجع نفسه، ص45.

3 - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص46.

4 - طالب نور الشرع، المرجع نفسه، ص47.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنها

التخلف عن أداء الضريبة وحرمان الخزينة من حصيلتها، ولذلك فمن غير المعقول او المقبول خضوع هاذين النوعين من القواعد القانونية للإحكام ذاتها¹.

- ان الجريمة الضريبية و خصوصا الغش الضريبي لا تشبه جرائم الأموال ذلك ان الدولة تشكل شخصا معنويا عاما، والضرائب تدخل في ذمتها المالية، وجباية الدولة لهذه الضرائب، انما يكون بما لها من سلطة سياسية، وهو من مظاهر سيادتها، وليس استعمالا لحق من الحقوق التي يكفلها القانون المدني، ذلك ان الدولة شخصا معنويا من أشخاص القانون الخاص، لكي تستطيع استحصال دين الضريبة، استنادا لمقاضاتها لدائنيها، ومن هنا فليس من الحقيقة تشبيه الغش الضريبي بجرائم الاعتداء على أموال الأشخاص وإخضاعها لنظام جنائي واحد. كما ينبغي عدم الخلط بين جرمي السرقة والجريمة الضريبية، حيث ان السرقة جريمة تمس الأمن العام بينما الجريمة الضريبية تمس خزينة الدولة واقتصادها².

المطلب الثاني: الطبيعة الإدارية

ذهب فريق من الفقهاء إلى أن الجرائم الضريبية لها طبيعة إدارية وذلك استنادًا إلى حجج وهذا مانراه في (الفرع الاول) وقد تعرض أصحاب هذا الاتجاه للنقد (الفرع الثاني)

الفرع الأول: حجج أصحاب هذا الاتجاه

ظهر في نهاية القرن الثامن عشر اتجاه في الفقه الألماني يذهب الى القول: بأن هناك جرائم لا تعد من طبيعة جنائية بالمعنى المفهوم في قانون العقوبات، ومنها الجرائم الضريبية، اذ سلخ هذا الفقه الجريمة الضريبية من نطاق الجرائم الجنائية واكتفى بإلحاقها بالقانون الإداري³.

وقد استند في مسعاه إلى الحجج الآتية:

أولاً: ان النصوص الجزائية الواردة في قانون العقوبات، تختلف من حيث الغرض عن النصوص الجزائية الواردة في قانون الضريبة. اذ ان القاعدة الضريبية المجرمة تهدف الى تنظيم تحصيل الضريبة في ميعاد معين، ولا شأن لها بالدرجة الأولى بحماية الجماعة، فحماية الجماعة تشكل الهدف الأساس لقانون العقوبات من خلال إيرادها لنصوص تنطوي على تجريم

¹ - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص43.

² - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص48.

³ - المرجع السابق، ص33.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

الاعتداءات الواردة على جسم الإنسان أو حرته أو شرفه أو ماله، ويعد المجرم تبعاً لذلك في منظور قانون العقوبات الشخص الذي يخالف القاعدة الأخلاقية التي تضمن حماية شخصية الغير وحرمة ماله بما يعني في نهاية الأمر، أن مخالفة الواجب الأخلاقي تؤدي إلى رد فعل اجتماعي يتمثل في الجزاء الجنائي¹.

جرائم الضرائب لا تدخل في دائرة الجرائم الطبيعية، إذ هي جرائم تنظيمية (مصطنعة) من صنع المشرع ومن ثم فلا تهتم بها البحوث الجنائية والاجتماعية².

فالجريمة تكون ذات طابع جنائي استناداً إلى وجهة نظر (لوتر وفويرباخ) عندما تشكل انتهاكاً للقانون الطبيعي والقانون الوضعي، والحال ليس كذلك في الجريمة الضريبية التي تعد انتهاكاً للقانون الوضعي دون الطبيعي. وقد عبر الفقيه الألماني (بندنج) عن الجريمة الجنائية بأنها انتهاك لمصلحة قانونية شخصية، بينما لا تعد الجريمة الضريبية سوى عصيان أو عدم طاعة لأمر إداري، فهي مجرد سلوك متعارض مع قاعدة قانونية أمر³.

ثانياً: قانون الضريبة ينطوي على قواعد قانونية تنظم العلاقة بين الدولة والأفراد، فهي تقوم على عنصر القهر وهي تختلف عن القواعد القانونية التي تنظم العلاقة مابين المواطنين، فهذه تقوم على المساواة القانونية وسلطان الإرادة والسلامة البدنية والخلقية وأموال الغير.

ونتيجة لذلك فعلى الأشخاص الطبيعية والمعنوية أن تخضع للقانون وأن تتحاشى مخالفة إحكامه والقول: أن القوانين الضريبية تنشئ تلك العلاقة التي تقوم على عنصر القهر، يؤدي إلى اختلافها من حيث القيمة القانونية عن النصوص المطبقة في المجالات التي تنظم العلاقة مابين المواطنين⁴. أي أن العبرة في تحديد ما هو جنائي أو إداري يجب أن تركز على الطبيعة القانونية للقاعدة الأمر التي يخاطب بها الأفراد من دون احتفاء بطبيعة الجزاء الذي تقرره لمخالفتها، فلا يهم أن يكون الجزاء جنائي أو غير جنائي، إذ يجب التعويل على ما تتكشف عنه طبيعة القاعدة القانونية، فإذا كانت تلك الطبيعة ضريبية، خضعت القاعدة للقانون الإداري.

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

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

3 - المرجع السابق، ص 35.

4 - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 43.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

وعليه فان من يخالف قاعدة قانونية ذات طبيعة إدارية هو مخالف للالتزام الإداري في مواجهة الإدارة، وليس مجرماً بالمعنى المفهوم في القانون الجنائي¹.

والمخالفات على هذا الأساس، ماهي الا جرائم إدارية، فالجريمة الضريبية اذن ليست جريمة ضرر، بمعنى انها لا ترتكب بأفعال ايجابية تمس مكونات المجتمع الأساسية، وكونها جريمة امتناع عن تمكين الإدارة عن القيام بواجبها على الوجه الحسن، لذلك فهي غالباً ما ترتكب بالسلوك السلبي عن المشاركة في حسن الإدارة².

الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة لهذا الاتجاه

تعرض هذا الاتجاه لانتقادات شديدة، وقد تزعم الفقيه الايطالي -روكو- حملة النقد هذه تأسيساً على ان قانون العقوبات الاداري، يحمي مصلحة ادارية، وان النشاط الذي تقوم به الإدارة تهدف من ورائه تحقيق مصالح معينة فأسباب الحماية على هذه الأنشطة من قبل قانون العقوبات ليس من شأنه أن يسلبها الخضوع لذلك القانون ويديرها تحت نطاق القانون الاداري، لان القول بذلك يؤدي بنا الى أن نخرج أكثر الجرائم التي تمس أنشطة الإدارة من القانون الجنائي وعدها مجرد انتهاكات إدارية³.

ان أصحاب هذا الاتجاه يذهبون الى ان المخالفات الضريبية ترتكب بأفعال سلبية، إلا ان هذا القول مردود، على اعتبار ان هناك العديد من هذه المخالفات ترتكب بأفعال ايجابية، وهي تدخل -حسبما ذهبوا اليه- في صميم قانون العقوبات الإداري⁴.

هذا فضلاً على وجود مفاهيم في بعض فروع القوانين الأخرى لا يمكن ان تعد عقوبات على الرغم من ظهورها في ثوب الجزاءات مثل نظام الإفلاس في القانون التجاري ولم يقل احد بضمها الى قانون العقوبات الإداري⁵.

1 - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص36.

2 - المرجع السابق، ص37.

3 - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص37.

4 - أحمد عوض بلال، الجرائم المادية والمسؤولية الجنائية بدون خطأ، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، 1993، ص320

5 - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص38.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

وذهب -روكو- إلى ان المخالفات شأنها شأن الجرح قد ترتكب عن عند او عن اهمال، كما أنها قد تكون ايجابية، او قد تكون سلبية، وان كانت هناك بعض المخالفات التي يفترض فيها العمد او الإهمال تيسيرا للإثبات ليس الا¹.

ان ما ذهب إليه أنصار نظرية قانون العقوبات الإداري، في ان تقنين المخالفات في قانون العقوبات لم يكسبها الا خاصية واحدة مع احتفاظها ببقية الخصائص التي تضمن لها الاستقلال عن هذا القانون، ألا وهي الخاصية المتمثلة بالخضوع الى مبدأ الشرعية الجزائية (لجريمة ولا عقوبة الا بنص)، هو قول غير مقبول وعار عن الصحة فقانون العقوبات هدفه تحقيق العدالة الجنائية من خلال الحيلولة دون مخالفة النظام القانوني والعقاب على هذه المخالفة، و ادماج المخالفات في قانون العقوبات لم يقتصر على تغييرها تغييرا شكليا، بل اصبح تغييرا جوهريا وموضوعيا، واقل ما يستدل به على ذلك التدابير الاحترازية المنصوص عليها في قانون العقوبات².

ان الذين يقولون بوضعية الجريمة الضريبية، لعدم توافقها مع الأخلاق انما يقعون في سقطة لا ينتبهون اليها، وهي انهم في الوقت الذي يسجلون فيه تطور القانون اغفلوا تطور الأخلاق. ان الحياة الاجتماعية أفسحت مكانا للأخلاق الاجتماعية الى جانب الأخلاق الفردية فأوردت واجبات تضامنية عدة، تلزم ضمير كل فرد، وليس صحيحا ما يقال لها الجرائم الطبيعية تعبر عن فساد متأصلة او صفة عدوانية بذاتها. وطبيعي ان من المقومات الأساسية في المجتمع ايا كانت طبيعته وصورته، مساهمة الأفراد في الأعباء الملقاة على ذلك المجتمع عن طريق دفع الضرائب³.

كما وجه النقد الى الحجة التي ساقها أصحاب هذا الاتجاه، التي تذهب الى ان (الجريمة الضريبية ليست في حقيقتها الا مخالفة لأوامر إدارة الضرائب بالاستناد ان علاقة الأشخاص بهذه الإدارة هي من علاقات القانون الإداري). وتلخص هذا النقد الى عدم جواز تشبيه المكلف بالموظف الإداري، وان قانون الضريبة هو مصدر التزام المكلف وليس القرار الصادر من إدارة

¹ - المرجع السابق، ص 38، 39.

² - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 46.

³ - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 40.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

الضرائب ، واستنادا الى ذلك فمخالفة المكلف لقانون الضريبة لاتعد مخالفة لقرار إداري بل هي مخالفة للقانون¹.

ومن الانتقادات أيضا التي وجهت الى هذا الاتجاه، ان ما قيل بشأن قانون العقوبات الإداري، الي ينطوي على المخالفات فقط لا ينسجم وحال الجريمة الضريبية التي لا تقف عند صورة المخالفة فقط، بل قد تأتي بصورة جنحة او جنائية، فالجريمة الضريبية والحالة هذه ، تكون قد خرجت من نطاق قانون العقوبات الإداري، وهذا المنطق يقودنا الى عدم قبول إخضاع الجريمة الضريبية التي تأتي بصورة المخالفة لقانون العقوبات الإداري في حين نتبع ماتبقى من الجريمة الضريبية وهي التي تظهر في صورة الجرح او الجنائيات الى قانون العقوبات العام، لان من شأن ذلك أن يجزأ القانون الواحد إلى جزأين ذي طبيعتين مختلفتين. بمعنى ان تقسيم قانون العقوبات الضريبي الى قسمين: احدهما: ويشمل المخالفات الضريبية ويكون تابعا لقانون العقوبات الإداري، والثاني: ويشمل الجرح الضريبية ويكون تابعا لقانون العقوبات، وعليه فإن هذا التقسيم يحطم وحدة قانون العقوبات الضريبي القائمة على وحدة الهدف الذي تستهدفه قواعد هذا القانون وهذا مالا يمكن قبوله².

الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية

لقد رأينا مما تناولناه سابقا أن الجريمة الضريبية لا تعتبر جريمة جنائية عادية كجريمة السرقة والاختلاس كما أنها لا تعتبر جريمة إدارية كباقي المخالفات الإدارية التي تقع من قبل موظفي الإدارة، لذا فإن الجريمة الضريبية تمتاز بأنها جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة حيث لاتحكمها القواعد الجنائية العامة بشكل كامل وكذلك لا تعتبر مخالفات وجرائم ضريبية بحتة³، لأن لها طبيعة خاصة.

ويؤكد ذلك كما سبق وأن رأينا ما يسمى بالعقوبات الضريبية أو الجنائية الضريبية كجزاء للجرائم الضريبية وخاصة ما يعرف بالغرامة الضريبية والتي تتميز بكونها موجودة ضمن نصوص قانون الضريبة أو قانون ضريبة الدخل⁴.

¹ - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص46، حسن المرصفاوي، المرجع السابق، ص35، 36.

² - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص41، 42.

³ - محمد قاسم حسين قاسم، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 م، أطروحة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، 2004، ص69

⁴ - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص47.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

تتميز الجرائم الضريبية بخضوعها لقواعد خاصة تختلف عن بقية القواعد التي تخضع لها الجرائم الأخرى مثل قاعدة المساواة في معظم الجرائم الضريبية بين العمد والإهمال وفي تقرير المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية حيث يحكم الجريمة الضريبية قواعد خاصة تفرقها عن غيرها من الجرائم الأخرى.

لذا فإننا نستطيع القول أن الجرائم الضريبية هي جرائم ذات طبيعة خاصة، تختلف عن غيرها من الجرائم الأخرى.

ويترتب على ذلك مجموعة من الآثار يمكن إجمالها بالآتي¹:

1- إن المصدر الرئيسي للجريمة الضريبية هو قانون الضريبة الخاص بتلك الجريمة ، وإن المرجع للقواعد العامة فيما لم يرد فيه نص خاص هو قانون العقوبات.

2- الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية ناشئة من طبيعة الجزاءات والأحكام الخاصة بتلك الجرائم .

3- أن الحكم بالجزاءات الضريبية لا يكون بناء على طلب أية جهة بل يحكم به القاضي من تلقاء نفسه.

¹ - محمد قاسم حسين قاسم، المرجع السابق، ص70.

المبحث الثاني: أحكام المسؤولية والجزاءات المترتبة عن الجريمة الضريبية

نجد ان المسؤولية هي قدرة الشخص القانونية على تحمل كافة التبعات والآثار التي يقرها القانون على مايقوم به من تصرفات وأفعال¹، لهذا في الجرائم الضريبية يسأل كل من ساهم في ارتكاب وقائعها سواء كان فاعل أصلي أو شريك(المطلب الأول) ويترتب عنها عقوبات جزائية، وجبائية حددها المشرع على سبيل الحصر في القوانين الضريبية، ووفقا للتكييف القانوني الذي حدده المشرع الجزائي على سبيل الحصر في قانون العقوبات العام (المطلب الثاني) .

المطلب الأول: تحديد المسؤولية في الجريمة الضريبية

يترتب عن الجريمة الضريبية مسؤولية شخصية، و يعتبر الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية أول شخص يخضع للجزاءات المقررة في القوانين الضريبية المختلفة(الفرع الاول) ، وغالبا ما يتم مساعدته في ارتكاب وقائعها شخص آخر يصطلح عليه بالشريك،(الفرع الثاني) .

الفرع الأول: مسؤولية الفاعل الأصلي

يعتبر فاعل أصلي كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الواقعة الإجرامية أو حرض على ارتكابها، و يكون الفاعل الأصلي في الجريمة الجنائية فاعلا ماديا أو معنويا ، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، ذلك أن الضريبة تفرض على الشخص الطبيعي، و المعنوي، كالشركات، و المؤسسات التابعة للقطاع الخاص². نجد أن المشرع الجزائري قد نص في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات على المسائلة الجزائية للشخص المعنوي : « باستثناء الدولة، و الجماعات المحلية، و الأشخاص المعنوية التابعة للقانون العام، يكون الشخص المعنوي مسئولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك.إن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا يمنع مسائلة الشخص الطبيعي كفاعل أصلي أو شريك في نفس الأفعال³ .»

¹-طورش بتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، جامعة قسنطينة، كلية الحقوق، القسم الخاص، 2011-2012، ص149

²- بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة مولود معمري تيزي وزو، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، 2015-2016، ص131.

³- المادة 51 مكرر من قانون العقوبات

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

نلاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة، بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص مستبعدا بذلك الدولة والمجموعات المحلية وكذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الاقتصادية، فإنها تكون محل مساءلة جزائية¹.

كما اعترف المشرع الجبائي بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي من خلال المواد: 303 ف-9 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 554 قانون الضرائب غير المباشرة، 138 قانون الرسم على رقم الأعمال، 36 ف 3 من قانون الطابع والمادة 121 ف 4 قانون التسجيل، التي جاءت في مجمل نصوصها على أن تقرر الغرامات الجزائية المستوجبة في آن واحد ضد أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية الواجبة، نجد أن كل من المشرع الجزائري والمشرع الجبائي، اعترف للشخص المعنوي بالمسؤولية الجزائية عن الأفعال المخالفة للقوانين إلى جانب المسؤولية الجزائية لممثله القانوني².

الفرع الثاني : مسؤولية الشريك

إن الشريك في الجرائم الضريبية يعتبر مسؤولا جنائيا عن ارتكاب الفعل المجرم قانونا من تجريم الفعل الذي ساهم فيه، لا من إجرام المكلف بالضريبة، فالشريك يستمد إجرامه من تجريم الفعل لا من إجرام فاعله، ومن ثم يتعين لوقوع الاشتراك وقوع الجريمة الضريبية، ويستوي في ذلك أن تقع الجريمة تامة أو يقتصر الحال على مرحلة الشروع³.

ولقد عرف المشرع الجزائري الشريك في الجريمة بأنه كل شخص لم يشترك بصفة مباشرة في تنفيذ الجريمة، و انحصر دوره فقط على مساعدة الفاعل أو الفاعلين الأصليين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة للجريمة مع علمه بأن ما ارتكبه يشكل فعلا إجراميا معاقب عليه قانونا⁴.

¹ - طورش بتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص152.

² - طورش بتانة، مرجع نفسه، ص151.

³ - طورش بتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص153.

⁴ - المادة 42 من قانون العقوبات.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

يستخلص من تعريف المشرع الجزائي للشريك أن الفاعل الأصلي في الجريمة تتحقق فيه جميع أركان الجريمة (الركن المادي، و المعنوي، والشرعي)، وبالمقابل تنعدم هذه الأركان بالنسبة للشريك ويقتصر دوره في المعاونة بعمل مادي عن قصد يختلف عن الركن المادي للجريمة. يستوجب العقاب على الاشتراك في الجريمة وقوع فعل رئيسي يعاقب عليه القانون ويستلزم ذلك عدم مسائلة الشريك إذا كان الفعل الأصلي غير مجرم¹.

نجد أن القوانين الجبائية وكذلك قانون الإجراءات الجبائية تنص على أن المسؤولية الجزائية تترتب على كل شخص حرض أو ساعد أو اتفق مع ممول أو مكلف بالضريبة على التخلص من أداء الضريبة المنصوص عليها بالقوانين الجبائية، وقد أجمعت كذلك كل القوانين الجبائية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي. و بالتالي لكي نكون أمام جريمة الاشتراك في الجرائم الضريبية يجب ارتكاب فعل معاقب عليه، وأن يقع الاشتراك بإحدى الطرق مبينة في القانون وهي التحريض، المساعدة والاتفاق، حيث تكون هذه الأفعال قبل أو أثناء وقوع الجريمة بقصد تسهيل وقوعها، فنتكلم إذا عن الشريك في جريمة التهرب عند قيامه بالمساعدة أو الاتفاق أو التحريض للفاعل الأصلي أي المكلف بالضريبة بشتى الطرق، ويجب أن يكون ذلك سابقا أو في نفس الوقت لوقوع الجريمة لأنه لا نستطيع التكلم عن الاشتراك بعد وقوع الجريمة².

تثير المسؤولية الجزائية للشريك في الجرائم التي يتقيد تحريك الدعوى العمومية بشأنها بشكوى مسبقة على غرار جريمة الغش الضريبي التساؤل حول ما إذا كانت هذه الشكوى ضرورية أيضا لملاحقة الشريك وفي هذا يقول الأستاذ "بوسقيعة أحسن" «بأنه لا يمكن متابعة الشريك بمفرده دون متابعة الفاعل الأصلي، فالشكوى لازمة لكليهما، وسحب الشكوى يضع حدا للمتابعة التي تشمل الفاعل والشريك على حد سواء»³.

¹ - بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة التاسعة، دار هومة، الجزائر. د س ن، ص 184.

² - طورش بتانة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 153-154.

³ - نقلا عن بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة التاسعة، مرجع سابق، ص 186.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

حددت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الثانية¹ 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 وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة محاسبة تساهم في مسك السجلات المحاسبية أو المساعدة على مسكها².

حددت الفقرة الأولى من المادة 120 من قانون التسجيل³ صفة الشريك في جريمة الغش الضريبي، حيث يعتبر كل شخص توسط بصفة غير قانونية في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيما في الخارج، أو الشخص الذي يتحصل في الخارج على قسيما تعود إلى الغير، وتطبق عليه نفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي دون الإخلال بمجموعة العقوبات التأديبية التي تسلط على الموظفين المؤهلين لتلقي العقود.

تبنى المشرع الجزائري نفس المبدأ في قانون الطابع، ذلك ما يتبين من خلال نص المادة 35 منه و الذي اعتبر الأشخاص الذين توسطوا بصفة غير قانونية لتحويل القيم المنقولة أو قسيما في الخارج، أو قبضوا باسمهم قسيما يملكها الغير، و تطبق على الشريك نفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي .

ونجد كذلك كقاعدة عامة في القانون الجنائي تنطلق من مبدأ شخصية العقوبة، أي لا تقع العقوبة إلا على من ارتكب الفعل المجرم، فتتفق القوانين الضريبية مع القوانين الجنائية

¹ - الفقرة الثانية من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة و المتممة بموجب قانون رقم 12-02 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، المعدلة بموجب قانون رقم 16-11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة .

² - نصت الفقرة الأولى من المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: « يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جنائية ... ».

³ - المادة 20 من قانون التسجيل :«تطبق على الشركاء في الجرائم نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه الجرائم أنفسهم من دون المساس عند الاقتضاء، بالعقوبات التأديبية ضد الموظفين المؤهلين لتلقي العقود.

و التعريف الخاص بالشركاء في الجنايات والجنح المذكورة في المادة 42 وما يليها من قانون العقوبات يطبق على الشركاء في الجرائم المشار إليها في الموضع السابق.

ويعتبر كشركاء على الخصوص:

-الذين توسطوا بصفة غير قانونية في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيما في الخارج.

-الذين حصلوا باسمهم قسيما تعود إلى الغير .

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

بشأن شخصية المسؤولية الجزائية، لكن تخرج القوانين الضريبية عن هذه القاعدة في بعض الأحيان أين يسأل الغير عن مخالفة الالتزامات الضريبية المفروضة على المكلف بالضريبة، وهذا من أجل ضمان تحصيل الضريبة¹.

المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

إن سياسة التجريم التي أقرها المشرع الجزائري لردع جريمة التهرب الضريبي (الغش الضريبي) تم تقرير مجموعة من العقوبات الجزائية، والتي يختلف مقدارها، و نوعها، باختلاف الضريبة المتملص منها سواء كانت عقوبات أصلية أو تبعية، (الفرع الأول) و العقوبة الجبائية التي تتمثل في الغرامة، و المصادرة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: العقوبات الجنائية

لقد نصت مختلف القوانين الجبائية، وكذلك قانون العقوبات على عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية، ومنها جريمة التهرب الضريبي (الغش الضريبي). تتحدد العقوبة على أساس خطورة المجرم شخصيا بغض النظر عن جسامة الجرم المرتكب²، حيث يقوم الجزاء الجنائي في التشريعات الحديثة على مبدئين أساسيين، هما مبدأ شخصية العقوبة، و المساواة في العقاب، و اللذان يهدفان لتحقيق أهداف العقوبة التي تقوم على أساس إصلاح المحكوم عليه، و أقرهما المشرع الجزائري في دستور 1996، و يتبين ذلك من خلال مضمون المادة 142 منه ، والتي نصت على: " تخضع العقوبات الجنائية لمبدأي الشرعية و الشخصية"³.

يقوم الجزاء الجنائي كذلك على مبدأ ثالث، و هو مبدأ تقيد العقاب، الذي يقتضي بأن يكون نوع، و مقدار الجزاء الجنائي يتلاءم مع ظروف المتهم، حيث يتنوع العقاب طبقا لحالة كل شخص أريد عقابه من أجل تحقيق الهدف من العقوبة الذي يتمثل في جبر الضرر الذي

¹ - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 156.

² - أوهايبية عبد الله ، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، موفم للنشر، الجزائر، 2011، ص 384.

³ - المادة 142 من دستور 19.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنها

يلحق بالمجني عليه بسبب الجريمة ، وعليه يمكن تصنيف العقوبة كجزاء جنائي إلى عقوبات أصلية(أولا)، و أخرى تكميلية (ثانيا) ¹ .

أولا- العقوبات الأصلية

تتفق مجمل النصوص الضريبية على تطبيق عقوبة الحبس والغرامة أو احدى هاتين العقوبتين، وتختلف من حيث مقدار العقوبة ² .

حدد المشرع الجزائري العقوبات الأصلية حسب جسامة الجريمة ³، و يظهر ذلك من خلال ما تضمنته المادة الخامسة (5) من قانون العقوبات والتي نصت على :

العقوبات الأصلية في الجنايات هي :

1- الإعدام

2- السجن المؤبد

3- السجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمس (5)، و عشرين (20)سنة.

العقوبات الأصلية في مادة الجناح هي :

1- الحبس مدة تتجاوز شهرين إلى خمس سنوات ما عدا الحالات التي يقرر القانون فيها حدودا أخرى.

2- الغرامة التي تتجاوز 20.000 دج .

العقوبات الأصلية في مادة المخالفات هي :

- الحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر ، الغرامة من " 2000 الى 20.000 دج " .

تتميز العقوبة الأصلية في التشريع الجزائري بالنص على عقوبة واحدة أصلية لكل جريمة، وفي حالات أخرى ينص على عقوبتين أصليتين، و يؤخذ بأشدهما عند تصنيف الجريمة ⁴ .

¹ - بولجة نادية، مرجع سابق، ص142 .

² - بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص427.

³ - رحمان منصور، الوجيز في القانون الجنائي العام، فقه قضايا، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص237.

⁴ - بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة الحادية عشرة، دار هومة، الجزائر، 2012، ص273.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنها

تختلف العقوبات التي قررها المشرع الجزائري لجريمة الغش الضريبي بتفاوت مقدار المبالغ المالية التي تملص منها المكلف، و نميز بين العقوبات الأصلية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة (أ)، وقانون الضرائب غير المباشرة (ب) ، و الطابع (ج) و التسجيل (د) ، و قانون الرسم على رقم الأعمال (هـ) ¹.

أ- العقوبات المقررة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

يعتبر كل غش ضريبي يمس الضريبة على الدخل الإجمالي ، و الضريبة على أرباح الشركات محل للعقوبات المنصوص عليها في المادة 28 من قانون المالية ² لسنة 2003، و التي عدلت بموجبها أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، والتي تختلف باختلاف قيمة المبالغ المالية التي تملص منها المكلف، حيث تكيف على أساس جنحة أو جناية ، يمكن استنتاج التكييف القانوني لجريمة الغش الضريبي من الوصف الأشد للعقوبة حسب مضمون المادة الخامسة من قانون العقوبات، حيث يكيف على أساس جنحة إذا كان المبلغ الذي تملص منه المكلف لا يفوق 100.000 دج ، و إذا كان المبلغ الذي تملص منه المكلف يفوق 100.000 دج ، ولا يتجاوز 300.000 دج ، تكيف جريمة الغش الضريبي على أساس جناية في الحالة التي يفوق المبلغ الذي تملص منه المكلف يفوق 100.000 دج ، و لا يتجاوز 3.000.000 دج، تكيف جريمة الغش الضريبي على أساس

¹ - بولجة نادية، مرجع سابق، ص 144-145.

² - نصت المادة 28 من قانون رقم 11-02 مؤرخ في 28 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003 على:

«يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في اقرار وعاء أي ضريبة أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً بما يأتي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج.

- بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.00 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج.

- بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج

- بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000، و لا يتجاوز 3.000.000 دج.

- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج»

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنها

جناية في الحالة التي يفوق المبلغ الذي تملص منه المكلف 1.000.000 دج ، و لا يفوق 3.000.000 دج . عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج¹ .

طبق القضاء الجزائري أحكام هذه المادة إلى غاية سنة 2012 ، حيث تم تعديل أحكامها، بموجب المادة 13 من قانون المالية² لسنة 2012 ، حيث يتبين من خلال هذه المادة أن المشرع الجزائري اتجه لتجنيح جريمة الغش الضريبي على أن : «... بعد التعديل الذي طرأ على المادة 303- 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب المادة 13 من قانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 والتي جعلت واقعة التملص من الضريبة جنحة في جميع الحالات، وتدرج العقوبات المقررة لها بحسب قيمة الحقوق المتملص منها ». يتبين من خلال المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 13 من قانون رقم 11-16 المتضمن لقانون المالية لسنة 2012 أن المشرع الجزائري لم يتجاوز الحد الأقصى الذي حدده في قانون العقوبات العام بالنسبة لعقوبة الحبس و على خلاف ذلك فإنه بالنسبة للغرامة الجزائية تجاوز مقدار الغرامة الذي نص عليها في القواعد العامة، تراجع المشرع عن قاعدة الجمع بين عقوبة الحبس والغرامة الجزائية ليترك المجال للسلطة منها التقديرية للقاضي للحكم بإحدى هاتين العقوبتين، مهما كانت المبالغ التي تملص منها المكلف³.

1- بولجة نادية، مرجع سابق، ص 145-146.

2 - نصت المادة 13 من قانون رقم 16-11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 على:

«تعديل أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحجر كما يأتي

"المادة 1:303 -فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في اقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً بما يأتي:

-غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج

-الحبس من شهرين (2) إلى ستة أشهر (6) وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو باحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج، ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

-الحبس من ستة أشهر (6) إلى سنتين (2) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، أو باحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5000.000 دج.

-الحبس من سنتين إلى (2) إلى خمس سنوات (5) وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو باحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

-الحبس من خمس سنوات (5) إلى عشر سنوات (10) وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو باحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج»

3- بولجة نادية، مرجع سابق، ص 147-148.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

ونستخلص ان العقوبة المقررة لجنحة الغش الضريبي في صورة التهرب من الضرائب المباشرة تختلف باختلاف قيمة المبلغ المتملص منه¹.

وفي هذا الصدد استقر قضاء المحكمة العليا على مبدأ ان حساب المبلغ المتملص منه في جريمة الغش الضريبي يكون على أساس سنة مالية واحدة من خلال القرار الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا بتاريخ 20-10-2011 بمناسبة معالجتها الملف رقم 7163371 في قضية (ن .أ) ضد النيابة العامة² ، حيث تتلخص وقائع القضية أن المتهم (ن.أ) رفع طعن بالنقض في 09-03-2010 ضد القرار الصادر عن غرفة الاتهام بمجلس قضاء سطيف بتاريخ 02-03-2010 ، و الذي قضى بإحالة المتهم أمام محكمة الجنايات لارتكابه خلال السنوات التي تمتد من 2001 إلى 2005 جناية التهرب و الغش الضريبي طبقاً لأحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث نقضت المحكمة العليا القرار المطعون فيه .

خلصت المحكمة العليا³ إلى انه : « بعد تعديل أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 فإن جريمة التهرب الضريبي أصبحت محددة المدة بسنة . وبالتالي إذا كان التهرب الضريبي يتعلق بأكثر من سنة مالية فإننا نكون أمام تعدد الجرائم، بحيث يتعين على غرفة الاتهام أن تشير في منطوق قرار الإحالة إلى الجريمة المرتكبة خلال كل سنة مالية، وذلك بالقول على سبيل المثال : " لارتكاب المتهم خلال سنتين 2001-2002 جنحة التهرب الضريبي، ولارتكابه خلال سنة 2003، جناية التهرب الضريبي لمبلغ يفوق مليون دينار ويقل عن ثلاثة ملايين دينار، و لارتكابه خلال سنة 2004، جنحة التهرب الضريبي لمبلغ يفوق عن مليون دينار، ولارتكابه خلال سنة 2005 ، جناية التهرب الضريبي لمبلغ يفوق ثلاثة ملايين دينار باستعمال الطريقة أو الطرق التدليسية (ذكر هذه الطرق التدليسية) وهكذا أي أنه يتعين ذكر المبلغ المتملص منه . حسب عدد السنوات المتهرب فيها من الضريبة خلال كل سنة

¹ - أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 428.

² - ملف رقم ، 716337 قرار صادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا بتاريخ 20-01-2011 في قضية (ن.أ) ضد

النيابة العامة ، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2012، ص ص 30-308.

³ - ملف رقم ، 716337 قضية (ن.أ) ضد النيابة العامة، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2012، ص 310.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنها

مالية من دون احتساب غرامات التأخير، وبناءا عليه يتعين تحديد الوصف القانوني للجريمة إن كانت جنحة أو جناية، ثم الإشارة إلى الطريقة أو الطرق التديسية¹ .

ب- العقوبات المقررة في قانون الضرائب غير المباشرة

من خلال المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة¹ التي كلفت جريمة التملص الضريبي على أساس جنحة يعاقب عليها بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ (10.000 دج) ، حيث نصت على : « يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50.000 دج الى 200.000 دج و بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين. غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشرة 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة، أو مبلغ 10.000 دج. »

ج- العقوبات المقررة في قانون الطابع :

المشرع الجزائري قام بتكليف جريمة الغش الضريبي في قانون الطابع على أساس جنحة، الأمر الذي يتبين من خلال الفقرة الأولى من المادة 34 من قانون الطابع حيث نصت على : «... غرامة جزائية تتراوح ما بين 5.000 دج الى 20.000 دج ، وسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج، حيث نصت كل من نقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة و تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح ما بين 5.000 دج الى 20.000 دج وسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين . غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.»²

د- العقوبات المقررة في قانون التسجيل

¹ - عدلت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة بموجب قانون رقم 11-02 مؤرخ في 28 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003 .

² - المادة 34 من قانون الطابع عدلت بموجب المادة 21 من قانون رقم 16-11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 .

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

المشرع في قانون التسجيل قام بتجنيح جريمة الغش الضريبي، كما هو عليه الحال في القوانين الضريبية الأخرى، ويتبين ذلك من مضمون المادة 119 من قانون التسجيل¹ على : «...غرامة مالية جزائية تتراوح من 5.000 دج الى 20.000 دج و حبس من سنة الى خمس سنوات (5) ، او باحدى هاتين العقوبات فقط.

غير أنه لا يطبق هذا التدبير إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج . «
هـ- العقوبات المقررة في قانون الرسم على رقم الأعمال

و نجد أن قانون الرسم على رقم الأعمال بالمادة 117 منه، أحال العقوبات طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حيث يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها²، وبهذا فإن جريمة الغش الضريبي لا تختلف عن القوانين الضريبية الأخرى في تكييف واقعة الغش الضريبي.

ثانيا: العقوبات التكميلية

العقوبات التكميلية هي مجموعة العقوبات التابعة لعقوبة أصلية، بحيث لا يمكن الحكم بها منفردة، و حددها المشرع الجزائري على سبيل الحصر في المادة التاسعة من قانون العقوبات³ وتتمثل أساسا في :

أ - تحديد الإقامة

يقصد بتحديد الإقامة إلزام المحكوم عليه بأن يقيم في منطقة جغرافية يعينها الحكم القضائي⁴ بحيث لا يجوز أن تتجاوز مدتها خمس سنوات، و يبدأ سريانها من يوم انقضاء

¹ - المادة 119 من قانون التسجيل.

² -طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 160.

³ - نصت المادة 9 من قانون العقوبات على أن : العقوبات التكميلية هي:

1 -الحجر القانوني، 2 -الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية، 3 -تحديد الإقامة،-4المنع من الإقامة، 5 -المصادرة الجزئية للأموال، 6 -المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط،-7إغلاق المؤسسة، 8 -الاقصاء من الصفقات العمومية، 9 -الحضر من إصدار الشيكات أو استعمال بطاقات الدفع، 10 -تعليق أو سحب رخصة السياقة أو الغائها مع المنع من استصدار رخصة جديدة،-11سحب جواز السفر، 12 -نشر الحكم أو تعليق حكم أو قرار الإدانة .

⁴ - أوهايبية عبد الله، مرجع سابق، ص 379 .

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

العقوبة الأصلية، أو الإفراج على المحكوم عليه، و إذا خالف المحكوم عليه أحد تدابير إقامته يعاقب المحكوم عليه من ثلاث أشهر إلى ثلاث سنوات¹.

ب - المنع من الإقامة

يمنع المحكوم عليه بموجب حكم قضائي التواجد في بعض الأماكن لمدة لا يجوز أن تتجاوز خمس سنوات في مواد الجرح وعشر سنوات في الجنايات، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، ويبدأ حساب المدة من يوم الإفراج على المحكوم عليه، وفي حالة مخالفته لهذه التدابير فإنه يعاقب بالحسب من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات، و المنع من الإقامة.

ج - الحرمان من مباشرة بعض الحقوق

يمنع المحكوم عليه بموجب حكم قضائي صادر من جهة قضائية مختصة من مباشرة بعض حقوقه، وأكد المشرع على ذلك في المادة 16 مكرر من قانون العقوبات² و التي نصت على : « يجوز الحكم على الشخص المدان لارتكابه جناية أو جنحة بالمنع من ممارسة مهنة أو نشاط إذا ثبت للجهة القضائية أن للجريمة التي ارتكبها صلة مباشرة بمزاومتها، و أن ثمة خطر في استمرار ممارسته لأي ويصدر الحكم بالمنع لمدة لا تتجاوز عشر (10) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جناية وخمس (5) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جنحة . و يجوز أن يؤمر بالنفذ المعجل بالنسبة لهذا الإجراء . »

د - المصادرة الجزئية للأموال

يجوز مصادرة بعض أموال المحكوم عليه للدولة بموجب حكم قضائي صادر يقر بها كعقوبة تكميلية للمحكوم عليه، واستثنت الفقرة الأولى من المادة 15 من قانون العقوبات³ الأموال التي لا يجوز مصادرتها، والتي تتمثل أساسا في محل السكن إذا اكتسب أو تم شغله بطريق قانوني، إضافة للأموال التي ذكرت في قانون الإجراءات المدنية، والتي تتمثل أساسا في المداخل الضرورية لمعيشة زوج المحكوم عليه و أولاده، والأصول الذين يعيشون تحت كفالته، وفي حالة الإدانة بارتكاب الجناية يجوز للمحكمة الحكم بمصادرة الأشياء التي استعملت في

¹ - المادة 11 من قانون العقوبات .

² - المادة 16 مكرر من قانون العقوبات.

³ - المادة 15 من قانون العقوبات.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنها

تنفيذ الجريمة، أو التي تم تحصيلها من الجريمة، ولا يجوز الحكم بذلك في الجنحة أو المخالفة إلا بنص قانوني صريح .

هـ- حل الشخص الاعتباري

يترتب على صدور حكم قضائي بحل الشخص الاعتباري منعه من ممارسة نشاطه، سواء كان ذلك باسمه الأصلي، أو باسم آخر، ويترتب على ذلك تصفية أمواله

و- نشر الحكم

اجازت المادة 18 من قانون العقوبات¹ للمحكمة عند الحكم بالإدانة أن تأمر في الحالات التي يحددها القانون بنشر الحكم كله أو مستخرج منه في جريدة يومية وطنية أو أكثر أو بتعليقه في الأماكن التي يبينها، و ذلك تحت نفقة المحكوم عليه، بحيث لا تتجاوز مدة التعليق شهرا واحدا .

تطبق العقوبات التكميلية في جريمة الغش الضريبي ويتبين ذلك من خلال الفقرة السادسة من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة التي نصت على يمكن للمحكمة أن تأمر «بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه².»

نصت المادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة على: « تستطيع المحكمة فيما يخص المخالفات المتبوعة بعقوبة جزائية أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو بتلخيص في الجرائد التي يعينها و يعلق في الأماكن التي تعينها والكل على نفقة المحكوم عليه³.»

¹ - نصت المادة 18 من قانون العقوبات على: «للمحكمة عند الحكم بالإدانة أن تأمر في الحالات التي يحددها القانون بنشر الحكم بأكمله أو مستخرج منه في جريمة أو أكثر يعينها، أو بتعليقه في الأماكن التي يبينها، وذلك كله على نفقة المحكوم عليه، على ألا تتجاوز مصاريف النشر المبلغ الذي يحدده الحكم بالإدانة لهذا الغرض، وألا تتجاوز مدة التعليق شهرا واحدا.

يعاقب بالحبس من ثلاثة (3) أشهر إلى سنتين (2) وبغرامة من 25000 دج إلى 200000 دج كل من قام باتلاف أو إخفاء أو تمزيق المعلقات الموضوعة تطبيقا للفقرة السابقة كليا أو جزئيا، ويأمر الحكم من جديد بتنفيذ التعليق على نفقة الفاعل»

² - الفقرة السادسة من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة و المتممة بموجب قانون رقم 12-02 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، 2003 معدلة بموجب قانون رقم 16-11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 .

³ - المادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

ونص المشرع في قانون التسجيل على لصق ونشر القرار كعقوبة تكميلية، حيث نصت الفقرة الثانية من المادة 120 من قانون التسجيل على أن: «... لصق ونشر القرار يؤمر بهما في حالة العود¹...»

نصت المادة 134 من قانون الرسم على رقم الأعمال² على: «يمكن للمحكمة أن تأمر بالنسبة للمخالفات المصحوبة بعقوبات جزائية بنشر الحكم كاملا أو باختصار في الجرائد التي تعينها، وبتعليقه في الأماكن التي تحددها على نفقة المحكوم عليه.»

جاء في الفقرة السادسة من المادة 35 من قانون الطابع³ على: «فيما يخص المخالفات المتضمنة عقوبات جزائية، تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار القضائي كليا أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تشير إليها و يتم كل ذلك على نفقة المحكوم عليه.»

الفرع الثاني: العقوبات الجبائية

رتب المشرع الجزائري عن جريمة التهرب الضريبي (الغش الضريبي) عقوبات جبائية مختلفة، و التي تتمثل في الغرامة المالية التي يختلف نوعها و مقدارها باختلاف نوع الضريبة التي تملص منها المكلف ، وعقوبة المصادرة التي تستهدف أساسا الأشياء التي تم استعمالها الجاني لارتكاب الجريمة .

أولا: الغرامة الجبائية

يثور التساؤل حول الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية، هل هي عقوبة جزائية أو تعويضا مدنيا ؟ وأيضا إذا ما كان توقيعها يتم بطلب من إدارة الضرائب أو يوقعها القاضي من تلقاء نفسه ؟

اعتبرها بعض الفقهاء بأنها عقوبة من طبيعة جزائية تقرر بموجب حكم قضائي إلى جانب العقوبة الأصلية، و يجد هذا الموقف تبريره في أن الغرامة التي رتبها المشرع على مخالفة الأحكام الضريبية تعتبر جزاء لمخالفة القانون، حيث ترد العقوبات الجزائية في النصوص القانونية سواء كانت حبس أو غرامة بنص صريح لا يدع المجال للقاضي لإعمال سلطته

1 - المادة 120 من قانون التسجيل.

2 - المادة 134 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

3 - المادة 35 من قانون الطابع.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنها

التقديرية، إلا على سبيل الاختيار بين العقوبتين¹، و هذا ما يجعل الغرامة الجبائية تختلف عن التعويض المدني الذي يتم تقديره حسب جسامه الضرر الذي يلحق بالمضرور. ذهب فقهاء آخرون لاعتبار الغرامة الجبائية تعويضا مدنيا²، ذلك أن الزيادة التي يحكم بها إضافة إلى الغرامة الجزائية تمثل تعويضا عن التهرب من دفع الرسوم المستحقة للخرينة العمومية، و يترتب عن ذلك أنه يجوز للإدارة الضريبية الإدعاء مدنيا أمام القضاء للمطالب بحكم بها، و لا يحكم بها إلا بناء على طلب من الإدارة، و في حالة تعدد المتهمين فإنه بالتضامن بينهم في أدائها، و انتقد هذا الرأي على أساس أن التعويضات لا يجوز إلا بناء على طلب من المضرور، أما بالنسبة للغرامة فإنه يجوز اللجوء للإكراه البدني من أجل تحصيلها³.

الرأي الراجح فقها وقضاء الغرامة الجبائية ذات طبيعة مختلطة بين صفتي العقوبة والتعويض ولا يقضي بها إلا بناء على طلب الإدارة المختصة، بهذا الرأي استقر قضاء المحكمة العليا بالجزائر بهذا الرأي بشأن المخالفات الضريبية في قرار صدر بتاريخ-1996 10-07 عن غرفة الجناح والمخالفات القسم الثالث في قضية:ب.ع./ضرائب ملف رقم (136291)، نقضت فيه قرار من مجلس قضاء تلمسان الذي وصف فيه دعوى الضرائب، بأنها دعوى مدنية واعتبر الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدي إلى إدارة الضرائب، وانتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة وإن خالطها التعويض، ومن ثمة لا يجوز الحكم بها إلا بناء على طلب إدارة الضرائب⁴.

تطبق الغرامة الجبائية على المكلف في حالة ارتكابه لجريمة التهرب الضريبي (الغش الضريبي)، الأمر الذي أكده المشرع الجزائري سواء في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة(1) أو قانون الضرائب غير المباشرة(2) أو الرسم على رقم الأعمال(3) أو الطابع(4).

1- الغرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

1 - حسن الحندي، القانون الجنائي الضريبي، شرح الجرائم و العقوبات، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 77.

2 - أخذ المشرع الجزائري بهذا الرأي، و يتضح ذلك من مضمون المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و التي نصت على: «في حالة

فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية على أساس شكوى من إدارة الضرائب يجوز لهذه الإدارة أن تؤسس نفسها طرفاً مدنياً.»

3 - بولجة نادية، مرجع سابق، ص 157.

4 - أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص ص 430-431.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنها

من خلال الفقرة الأولى من المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نجد انها نصت¹ على أنه يجب على المكلف بالضريبة الخاضع للضريبة على أرباح الشركات و للضريبة على الدخل الإجمالي أن يصرح خلال الثلاثين الأيام الأولى من بداية نشاطه أمام مفتشية الضرائب المباشرة التابع لها، و في حالة امتناعه عن ذلك يعاقب بغرامة جبائية تقدر بقيمة 30.000 دج .

و يعاقب بالعقوبات² المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في حالة ثبوت قيام المكلف بأعمال تدليسية والتي تتمثل في مبلغ مالي ازدياد على نسبة المبلغ الذي تملص منه المكلف في نفس السنة .

2- الغرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة

نصت المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة³ على أن كل مخالفة للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة يعاقب عليها بعقوبات ثابتة⁴ يقدر حدها الأدنى بمبلغ 5.000 دج وحدها الأعلى 25.000 دج ، في حين قدرت المادة 524 منه العقوبات النسبية بضعف الحقوق المتملص منها دون أن تقل عن 50.000 دج .

3- الغرامات الجبائية في قانون الطابع والرسم على رقم الأعمال

¹ -المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2 - نصت الفقرة الثانية من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 8 من قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 على «: عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف .توافق هذه الزيادة حصة الحقوق التي تم اخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.

لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة ب 100 % .تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر «

3 - المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة.

4 - المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

جاءت الغرامات الجبائية المترتبة عن جريمة الغش الضريبي دون تحديد مقدارها في الفقرة الثالثة من المادة 121 من قانون التسجيل¹ و الفقرة الثالثة من المادة 36 من قانون الطابع² ، ونصت المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال³ على تطبيق غرامة بنسبة 100 % على مجمل الحقوق في حالة استعمال المكلف لطرق تدليسية لتلمص من الضريبة .

ثانيا : المصادرة

انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة، التي هي إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لملكها أو صاحبها بغير مقابل⁴ عرف المشرع الجزائري المصادرة في الفقرة الأولى من المادة 15 من قانون العقوبات بأنها «الأيلولة النهائية لمال أو مجموعة أموال معينة أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء»⁵. المصادرة تعني نقل ملكية مال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تؤول الى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار⁶.

حددت المادة 16 من قانون العقوبات الأشياء محل المصادرة، والتي تتمثل أساسا في كل الأشياء التي يعتبر القانون بأن صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها يشكل جريمة⁷. ونص المشرع الجزائري في المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة⁸ على عقوبة المصادرة في حالة مخالفة أحكام هذه المادة، حيث يتم مصادرة الأشياء التي استعملت في عملية التزوير، و الأوعية، و الأواني، والآليات غير المصرح بها أو حيازة أجهزة بشكل

1 - نصت الفقرة الثالثة من المادة 121 من قانون التسجيل على أنه : «...يحدد الحكم أو قرار الإدانة مدة الإكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات والديون الجبائية . »

2 - نصت الفقرة الثالثة من المادة 36 من قانون الطابع على أنه : «يحدد الحكم أو قرار الادانة مدة الاكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات والديون الجبائية. »

3 - المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال

4 -طورش بتاتة، مرجع سابق، ص178.

5 - الفقرة الأولى من المادة 15 من قانون العقوبات.

6 - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص178.

7 - المادة 16 من قانون العقوبات.

8 - المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية والجزاءات المترتبة عنهما

غير قانوني بخلاف القوانين الضريبية الأخرى (الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال و الطابع و التسجيل) التي لم تتطرق لعقوبة المصادرة بشكل صريح أو ضمني.

يشترط الحكم بالمصادرة أن تكون الأشياء محل المصادرة قد ضبطت فعلا وقت صدور الحكم، فلا يجوز الحكم بمصادرة أشياء يكون ضبطها لاحقا ، و تتم المصادرة في حالة الحكم في جنحة أو مخالفة بناء على نص قانوني صريح، و لا تكون الأشياء المملوكة للغير محل للمصادرة، إلا في الحالة التي يأمر بها كتدبير من تدابير الأمن بنص قانوني صريح¹.
تعتبر المصادرة عقوبة عينية يتم من خلالها نقل ملكية الأشياء المصادرة إلى الدولة بخلاف الغرامة التي تدفع نقدا، و تكون الغرامة عقوبة أصلية أو تكميلية، وتأخذ المصادرة وصف العقوبة التكميلية دائما، وتعتبر الغرامة عقوبة في كل الحالات².

تعتبر المصادرة عقوبة في الحالة التي تكون فيها اختيارية، و تدبير أمن وقائي حين تكون وجوبية، و تعتبر تعويض في الحالة التي تؤول فيه للمجني عليه كتعويض عن الضرر الذي ترتب عن الجريمة، وتعتبر الغرامة غير قابلة للتقدير، حيث تنصب على شيء معين، على خلاف الغرامة التي يمكن تقديرها تبعا لجسامة وخطورة المحكوم عليه و وضعه المالي.تعتبر المصادرة في القانون العام عقوبة تكميلية ، و في جريمة الغش الضريبي عقوبة جرمية³. فالمصادرة كتدبير أمن تختلف عن المصادرة كعقوبة تكميلية من عدة نقاط أهمها⁴:

- المصادرة كتدبير وقائي يحكم بها ولو لم تكن هناك أية عقوبة أصلية (في حالة قضي ببراءة المتهم) في حين لا يمكن الحكم بها كعقوبة تكميلية إلا إذا قضت المحكمة بعقوبة أصلية.
- المصادرة كتدبير أمن وقائي وجوبية، لا خيار للمحكمة فيها، في حين المصادرة كعقوبة تكميلية هي جوازية إلا إذا نص القانون صراحة على وجوبيتها.

¹ - الفقرة الثالثة من المادة 25 من قانون العقوبات

² -بولجة نادية،مرجع سابق،ص162.

³ -بولجة نادية،مرجع نفسه،ص162.

⁴ -طورش بناتة،مرجع سابق،ص180.

الخاتمة

لقد حاولنا من خلال هذا البحث دراسة الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، وذلك بالتعرف أولاً على الضريبة بأنها إقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة وأن كل هذا يرتكز على قواعد حددها الفقهاء.

ثم تطرقنا الى ماهية الجريمة الضريبية في الفصل الأول من خلال التعرف على الجريمة الضريبية حيث وجدنا ان التعريف الجامع لها هو أنها كل اعتداء على مصلحة ضريبية بمخالفة أوامر المشرع ونواهيه الضريبية التي قرر لها المشرع الجزاء.

كما رأينا أن الجريمة الضريبية تقوم على ركنين اثنين وهما الركن المادي الذي في الجرائم العادية يتكون من ثلاثة عناصر هي الفعل الذي قد يتكون من فعل إيجابي أو سلبي، والنتيجة ورابطة السببية بين الفعل والنتيجة. أما في الجريمة الضريبية - ونظراً لطبيعتها الخاصة - فإن الركن المادي فيها يظهر غالباً بمظهر الفعل من دون الحاجة إلى البحث عن النتيجة، وبالتالي إلى البحث عن رابطة السببية بينهما لأن أغلب الجرائم الضريبية من الجرائم غير ذات نتيجة، أي من الجرائم التي لا يتطلب قيامها تحقيق النتيجة. فالضرر في الجريمة الضريبية مفترض سواء نجم عن السلوك الجرمي أم لا، أما بالنسبة إلى الركن المعنوي في الجريمة فيمكن القول يكفي بالنسبة له أن تتوافر لدى المكلف إرادة آثمة في ارتكاب مخالفة إحدى قواعد فرض الضريبة، أي إرادة ارتكابه مخالفة هذه القاعدة عن طريق الخطأ أو الإهمال

وفي الفصل الثاني تعرفنا على الآراء ومناقشات الفقه حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية حيث رأينا انه لمعرفة طبيعة القاعدة القانونية ينبغي الاستناد إلى طبيعة المصلحة التي تحميها تلك القاعدة، وبناء على ذلك لا يمكن وصف الجريمة الضريبية بأنها ذات طبيعة إدارية، فالتشريع العقابي الضريبي لا يشتمل على مخالفات فقط حتى يقال عنه إنه يندرج تحت نطاق المساءلة الإدارية بل يشتمل أيضاً على عقوبات جنحية أو جنائية، وبالتالي لا يجوز تجزئة العقوبات الضريبية إلى جزأين من طبيعتين مختلفتين الأولى إدارية والثانية جزائية، ولأن التشريع العقابي الضريبي قد ينص على جزاءات بحتة كالحبس فلا مجال للشك في الطبيعة الجزائية الخالصة للجريمة الضريبية التي تحتاج العقوبة فيها إلى المحاكم الجزائية المختصة. ومن خلال ما رأينا سابقاً بأن كلا الرأيين اللذين تحدثنا حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية تعرضا للانتقاد.

- لهذا كان لابد من الاجابة عن التساؤل الذي طرح وهو هل الجريمة الضريبية لها طبيعة قانونية خاصة؟ ومن خلال ماتم دراسته توصلنا الى مايلي:
- ❖ ان الجريمة الضريبية من الجرائم الاقتصادية، وذلك لأن قواعد التشريع العقابي الضريبي تؤثر تأثيراً بالغاً في الحالة الاقتصادية للدولة.
 - ❖ بحكم الدور الذي تؤديه الضريبة بكونها وسيلة مهمة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي نجد أن الجريمة الضريبية تمتاز بأنها جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة حيث لا تحكمها القواعد الجنائية العامة بشكل كامل وكذلك لا تعتبر مخالفات وجرائم ضريبية بحتة.
 - ❖ لقد رأينا فيما سبق أن العقوبات الضريبية أو الجنائية الضريبية كجزاء للجرائم الضريبية وخاصة ما يعرف بالغرامة الضريبية تتميز بكونها موجودة ضمن نصوص قانون الضريبة.
 - ❖ ان الجريمة الضريبية تقرر فيها المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية وتعدى نطاق المسؤولية الجنائية الضريبية المسؤول عن الالتزام الضريبي الى المستفيد فعلا من الجريمة الضريبية.
 - ❖ إن التشريع الضريبي بمقتضى هاته الخصوصية قد عرف نوعا من الجزاءات لامثيل لها في قانون العقوبات كعقوبة الحرمان من الإعفاء فهذا التباين بين الجريمة الضريبية والجريمة العادية لم يقتصر على القواعد الموضوعية فقط بل تعداها الى خضوع الجريمة الضريبية لاحكام إجرائية خاصة كالإجراءات المتعلقة برفع الدعوى الجزائية أو انقضائها عن طريق التسوية.
- من خلال هذا البحث يمكن لنا تقديم اقتراحات وهي :
- ❖ ان يتم دراسة الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية وتكييفها بدقة من قبل المشرع وكذا من قبل الباحثين الجزائريين.
 - ❖ مراجعة العقوبات المقررة للجرائم الضريبية كنموذج الغش الضريبي بحيث يجب أن تتناسب العقوبات مع خطورة الوسائل التدليسية والاحتمالية.
 - ❖ جمع القوانين الضريبية في تقنين واحد وتبسيطها حتى يسهل للمكلف معرفتها.

قائمة المراجع

اولا- الكتب :

- 1- د. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجنائي الخاص، الجزء الثاني ، طبعة سنة 2004 ، دار هومة ، الجزائر.
- 2- د. احسن بو سقيعة ، الوجيز في القانون الجنائي الخاص ، الجزء الاول ، الطبعة التاسعة عشر ، دار هومة ، الجزائر، 2017 .
- 3- د أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجنائي العام، الطبعة التاسعة، دار هومة، الجزائر . دون سنة نشر.
- 4- أحمد عوض بلال، الجرائم المادية والمسؤولية الجنائية بدون خطأ، دراسة مقارنة , دار النهضة العربية، 1993.
- 5- د. احمد فتحي سرور، قانون العقوبات الخاص في الجرائم الضريبية و النقدية، الطبعة 01 مكتبة النهضة المصرية ، 1960 .
- 6- أوهايبية عبد الله
- 7- جمال سايس ، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري ، الطبعة الثانية منشورات كلبيك، 2018.
- 8- حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دار المعارف، مصر، 1963 .
- 9- د. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الاول ، شرح الاحكام العمدة الموضوعية والإجرائية ، الطبعة الاولى ، دار النهضة العربية، 2006/2005 .
- 10- د. حسني الجندي ، القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الثاني(شرح الجرائم و العقوبات) ، الطبعة الاولى، دار النهضة العربية ، مصر، 2006/2005.
- 11- رحمانى منصور، الوجيز في القانون الجنائي العام، فقه قضايا، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006 .
- 12- د. سوزي عدلي ناشد، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية مصر ، 2003 .
- 13- د. طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، الطبعة الأولى، 2008 ، دار وائل ، عمان الأردن .
- 14- د. طاهر الجناي، علم المالية العامة و التشريع المالي ، دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل العراق ، بدون سنة نشر .
- 15- عبد المنعم فوزي ، مالية الدولة ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1972 .

16- ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2016.

17- نجار الويزة ، التصدي المؤسساتي و الجزائري لظاهرة الفساد في التشريع الجزائري (دراسة مقارنة) ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2018

ثانيا- البحوث و المقالات العلمية

- 1- قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية كلية الحقوق الإخوة منتوري قسنطينة ، العدد 48 ، 2017 .
- 2- سهام محمد جاسم ، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، جامعة البصرة ، مجلة الاقتصاد الخليجي ، العدد 19، 2011 .
- 3- عبد الستار حمد أنجاد الجميلي ، العود في الجرائم الضريبية ، مجلة جامعة الانبار للعلوم القانونية السياسية ، العدد الثاني ، بدون سنة نشر.
- 4- أ. عجابي عماد، الاختصاص القضائي في المنازعات الضريبية، مجلة المحامي ، العدد 23 ، ديسمبر 2014 .

ثالثا- الرسائل المذكرات الجامعية :

- 1- بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة ماجستير، جامعة مولود معمري تيزي وزو، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، 2015-2016 .
- 2- قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة ماستر قانون جنائي ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2013/2014.
- 3- طورش بتاتة ، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير ، جامعة قسنطينة، كلية الحقوق، القسم الخاص، 2011-2012 .
- 4- نجيب زروقي ، جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري ، مذكرة ماجستير في العلوم القانونية ، جامعة باتنة، 2012/2013 .
- 5- محمد خميخم ، الطبيعة الخاصة لإثبات الجريمة الاقتصادية ، شهادة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية ، كلية الحقوق بن عكنون ، 2010-2011.
- 6- محمد قاسم حسين قاسم، الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964 م، أطروحة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، 2004 .
- 7- وفاء شيعاوي ، جريمة التهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة عنابة ، 2002 .

رابعاً- النصوص القانونية :

- 1- الدستور الجزائري ، الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 08 ديسمبر 1996 المعدل بالقانون رقم 16- 01 مؤرخ في 26 جمادى الأولى عام 1437 الموافق 6 مارس سنة 2016 .
- 2- الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 ، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم بالقانون رقم 16-02 مؤرخ في 14 رمضان عام 1437 الموافق 19 يونيو سنة 2016 .
- 3- الأمر رقم 75/58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم بالقانون 05/07 مؤرخ في 25 ربيع الثاني عام 1428 الموافق لـ 13 مايو 2007.
- 4- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،المديرية العامة للضرائب، 2018 .
- 5- قانون الرسم على رقم الأعمال
- 6- قانون الضرائب غير المباشرة
- 7- قانون رسم الطابع
- 8- قانون رسم التسجيل
- 9- قانون رقم 02/11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003.
- 10- قانون رقم 11/16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

خامساً - المجالات العلمية :

- مجلة المحكمة العليا، العدد 2 ، 2012 .

سادساً - الكتب باللغة الأجنبية :

- Abdelkader Bouderbala, la fiscalité a la portée de tous .la
3eme édition. 1987, P11..maison des livres

الفهرس

الفهرس

أ	مقدمة
5	الفصل الأول : ماهية الجريمة الضريبية
6	مقدمة الفصل الاول:
7	المبحث الأول: مفهوم الجريمة الضريبية.
7	المطلب الأول: تعريف الضريبة وقواعدها.
7	الفرع الاول : تعريف الضريبة
8	الفرع الثاني : قواعد الضريبة.
10	المطلب الثاني : تعريف الجريمة الضريبية وأسبابها.
10	الفرع الاول : تعريف الجريمة الضريبية
11	الفرع الثاني : اسباب الجريمة الضريبية
14	المبحث الثاني : أركان الجريمة الضريبية وصورها.
14	المطلب الأول : أركان الجريمة الضريبية.
14	الفرع الأول : الركن المادي
17	الفرع الثاني : الركن المعنوي
19	المطلب الثاني : صور الجريمة الضريبية
19	الفرع الأول : التهرب الضريبي (الغش الضريبي)
22	الفرع الثاني: الإعفاء او التخفيض غير القانوني في الضريبة و الرسم

الفصل الثاني : الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية

والجزاء المترتبة عنهما.....24

25.....مقدمة الفصل الثاني:

26.....المبحث الأول : الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية

26.....المطلب الأول :الطبيعة الجنائية العادية

26.....الفرع الأول : حجج أصحاب هذا الاتجاه

29.....الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة لهذا الاتجاه

30.....المطلب الثاني: الطبيعة الإدارية

30.....الفرع الأول: حجج أصحاب هذا الاتجاه

32.....الفرع الثاني:الانتقادات الموجهة لهذا الاتجاه

36.....المبحث الثاني:أحكام المسؤولية والجزاءات المترتبة عن الجريمة الضريبية

36.....المطلب الأول : تحديد المسؤولية في الجريمة الضريبية

36.....الفرع الأول: مسؤولية الفاعل الأصلي

37.....الفرع الثاني : مسؤولية الشريك

40.....المطلب الثاني : العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

40.....الفرع الأول: العقوبات الجنائية

49.....الفرع الثاني: العقوبات الجبائية

54.....الخاتمة

57.....قائمة المراجع

61.....الفهرس

الملخص :

حاولنا من خلال هذا البحث دراسة الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية ، من خلال تعريف الضريبة بأنها إقتطاع نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة، ثم تطرقنا الى ماهية الجريمة الضريبية من خلال تعريفها حيث وجدنا ان التعريف الجامع لها هو أنها كل اعتداء على مصلحة ضريبية بمخالفة القوانين الضريبية ، وبيان ركنيها المادي و المعنوي .

بعدها عرضنا الآراء الفقه حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية بين من يقولون بالطبيعة الإدارية ومن يعتبرونها من طبيعة جزائية ، ثم تطرقنا للجزاء المترتبة على كل من يرتكبها .

ومن خلال ما تم دراسته توصلنا الى ان الجريمة الضريبية من الجرائم الاقتصادية، تمتاز بأنها جريمة جنائية ذات طبيعة خاصة حيث لا تحكمها القواعد الجنائية العامة بشكل كامل وكذلك لا تعتبر مخالفات وجرائم ضريبية بحتة.

Abstract :

In this study, we tried to study the legal nature of tax crime by defining the tax as a monetary deduction imposed by the Authority on individuals in a final and free manner with a view to covering the general burdens. We then addressed the nature of the tax crime by defining it as an attack on a tax interest in violation of tax laws, And its physical and moral aspects.

Then we presented the views jurisprudence on the legal nature of the tax crime between those who say the administrative nature and those who consider it of a criminal nature, and then addressed the sanctions of those who commit

We have concluded that tax crime is an economic crime, which is characterized as a criminal offense of a special nature, where it is not fully governed by general criminal rules, nor is it considered a criminal offense and a purely tax offense.