

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مذكرة بعنوان:

التجريم والعقاب في القانون الضريبي الجزائري

مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في تخصص: قانون أعمال

إعداد الطلب (ة)

• محزم شهرزاد

إشراف الأستاذة

بويحياوي أمال

لجنة المناقشة

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
حسين أحمد	أستاذ محاضر (أ)	جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف	رئيسا
بويحياوي أمال	أستاذة محاضر (ب)	جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف	مشرفا
رابح وهيبة	أستاذة محاضر (ب)	جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال الله تعالى

"قُلْ هَلْ يَسْتَوِي الَّذِينَ يَعْلَمُونَ وَالَّذِينَ
لَا يَعْلَمُونَ إِنَّمَا يَتَذَكَّرُ أُولُو الْأَلْبَابِ"
{الزُّمَرُ: 9}.

وقال أيضا

"إِنَّمَا يَخْشَى اللَّهَ مِنْ عِبَادِهِ الْعُلَمَاءُ"
{فَاطِرُ: 28}

إهداء

إلى أعز الناس و أقربهم إلى قلبي إلى والدتي العزيزة ووالدي العزيز اللذان كانا عوننا وسندا لي

، وكان لدعائهما المبارك أعظم الأثر في إكمال ونجاح هذا العمل .

إلى أخواتي وسندي في الحياة الذي كان لهم أثر في إنجاز هذا العمل

ليليا-شهيناز-نجاح-

إلى كل الأصدقاء الذين لم ييخلوا علينا بالسؤال وكانوا برفقتي ومصاحبتي أثناء دراستي

شهر زاد

الشكر وتقدير

الحمد لله الذي تتم بفضلہ النعم، اشكر الله تعالى الذي وفقنا في انجاز واتمام هذا العمل،

كما أتقدم بخالص الشكر وعظيم التقدير إلى الأستاذة المشرفة، الدكتورة بويحيىوي أمل

على قبوله الإشراف وعلى توجيهاته القيمة كما أتقدم بشكر الجزيل لكل الذي ساعدوني كثيرا في

توفير المراجع، لإنجاز هذا العمل وشكر موصول إلى أعضاء اللجنة المناقشة، الأفاضل لقبول مناقشة

هذه المذكرة واشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد في انجاز هذا العمل.

مقدمة

تعتبر الضرائب من الإيرادات السيادية العامة، والتي لها أهمية لا تختلف عن الإيرادات الأخرى التي تدخل في الخزينة العامة للدولة ، وهي محل اهتمام دساتير دول العالم، ومن بينها الجزائر تنظم لها نظام وتشريعات وأحكام خاصة من حيث فرضها وتقديرها والظعن فيها أمام الجهات المختصة، وهذا دليل على مدى أهميتها وما تحمله في ثناياها من أهداف تسعى إلى تحقيق صحيح في سياستها المالية والضريبة، ولعل من أهم الضمانات التي تحقق العدالة الاجتماعية والضريبة في وجود عقوبات جنائية مقابل مخالفة المكلف بأحكام القانون الضريبي، ومن هنا يمكن القول أن الضريبة هي إيراد تحصل عليه الدولة من الأشخاص الطبيعية والمعنوية ، تحقيقا للمصالح العامة ، وهي إيراد مهم للدولة ، يدفع بصفة نقدية، ولها العديد من الأحكام، وحماية لحق الدولة ولكن وبالرغم من وجود العديد من الأحكام الخاصة بذلك غالى أنه وعن الرغم من ذلك أن القانون الضريبي الجزائري يحتوي على العديد من الجرائم التي تعد مخالفة النظام العام.

ولردع الجرائم الضريبية ، وضعت الدولة العديد من العقوبات الصارمة للحد من هذا التجريم الذي يشكل إخلالاً بمبدأ التضامن الاجتماعي، وإهدار للعدالة، وهي جرائم تتضمن الاعتداء عن مصلحة الخزينة العمومية بالقيام بعمل أو الامتناع عن عمل ، مما يؤدي إلى الإخلال أو المساس بالاقتصاد الوطني، ولهذا يقرر له القانون عقوبات متفاوتة حسب طبيعة العمل . يعتبر أي تهرب من دفع الضرائب والرسوم مهما كانت قيمتها تضييف للمواد المالية من الخزينة العامة ، ولهذا لا بد من مكافحة هذه الظواهر التي أصبحت جرائم معاقب عليها، ولن يأتي ذلك إلا بتكثيف الرقابة والمتابعة، وتحديد نوع الجريمة التي يرتكبها المكلف الضريبي بجرائم المخالفات والجنح، ويلتجأ الى العقوبات المقررة في القانون الضريبي.

ومن أهم الجرائم التي تجدها في القانون الضريبي وهي جرائم عامة ، نجد جريمة التهرب الضريبي والغش الضريبي التي تعد جرائم العمامة التي تعمل عن الإخلال بأمن وسلامة الدولة ، فهي تختلف كل

حسب طبيعتها والعقوبة المقدرة لذلك في حين آخر نجد جرائم ضريبية خاصة ، وهي جرائم قانون الضرائب المباشر والغير مباشرة وجرائم قانون التسجيل .

ولقد أولت وزادت أهمية ردع مثل هذه الجرائم الخاصة بعد دخول الجزائر الى نظام الاقتصاد الحر والانفتاح عن الأسواق الخارجية، وبالتالي أصبح من الضروري أن يهتم المشرع والقانون بهذا القطاع لحماية الأموال العامة من العبث والضياع والاتجاه إلى تشديد العقوبات كونها جرائم تمس كيان الدولة وحماية الحرية الشخصية للفرد

أهداف الدراسة

-ويتحدد الهدف من هذه الدراسة في تحليل و توضيح نصوص التجريم والعقاب في القانون الضريبي الجزائري على وجه الخصوص .

-المشاركة في نشر الوعي و إثراء المكتبة الجزائرية لهذا النوع من الدراسات.

أهمية الموضوع

-وتكمن في دراسة وتحليل نصوص التجريم و العقاب في ضمان أمن و احترام نصوص القانون الضريبي

-ضمان تطبيق أحكام القانون الضريبي

-تنظيم الجرائم و العقوبات الضريبية

أسباب و دوافع اختيار الموضوع

-ومن أسباب ودوافع اختياري لهذا الموضوع رغبتى الشخصية في التعرف على الجرائم الضريبية كونها موضوعا شائكا ذو أبعاد اجتماعية و اقتصادية وقانونية .

-معرفة الاسباب الحقيقية ،وراء انتشار وتفاقم هذه الظواهر .

إشكالية الدراسة

وللإجابة عن الإشكالية من الضروري أن نتبع المنهج الوصفي لمعرفة ماهية الجرائم الضريبية ، وكذا المنهج التحليلي في ما يتعلق بالجانب الاجرائي الذي اتبعه المشرع الجزائري لردع الجرائم الضريبية عن طريق الوسائل الرقابية و العقابية ومن هنا قمت بطرح الاشكالية الآتية:

مامدى نجاعة الاليات القانونية التي أرساها المشرع الجبائي لمكافحة الجرائم الضريبية في الجزائر ؟

ولهذا قمنا بتقسيم دراستنا الى فصلين : الفصل الاول الجرائم الضريبية العامة و التي تناولت فيه جريمتين المبحث الاول جريمة التهرب الضريبي و جريمة الغش الضريبي وفيما يخص الفصل الثاني قمت بتقسيمه إلى مبحثين ، المبحث الأول جرائم القانون الضريبي المباشرة وغير المباشرة و المبحث الثاني جرائم قانون التسجيل و الطابع .

الفصل الأول

الجرائم الضريبية العامة

تمهيد

مما لا شك فيه أن الضريبة تعد من أهم الموارد ، ولكن مع مرور الزمن أصبحت الضريبة لها مبادئ وأسس ، كالمساواة والعدالة ، مراعاة الظروف الشخصية لدفع الضريبة ، ولكن بالوغم من ذلك إلا أنها أصبحت لها جملة من المساوىء، وأصبحت جريمة يعاقب عليها القانون من خلال الاعتداء على مصلحة . الخزينة العمومية والمساس بها ، وفي هذا الفصل سنحاول التعرف على جريمتين للضريبة ، وأهم الجزاءات المترتبة عليهما ، حيث تناولنا جريمة التهرب الضريبي في مبحث أول ، ومبحث ثان نتناول فيه جريمة الغش الضريبي.

المبحث الأول: جريمة التهرب الضريبي :

تعتبر الضرائب أحد المصادر الرئيسية للدولة ، التي تستخدمها في الإنفاق وتغطية النفقات العمومية ، وهي وسيلة من وسائل السياسة الاقتصادية ، ولكن في الآونة الأخيرة عرفت أغلب دول العالم تراجع كبيرا في النفقات العامة ، وهذا راجع إلى ظاهرة التهرب الضريبي التي تأخذ في الواقع أشكالا معينة، يقترفها المكلف للتملص من الضريبة كليا أو جزئيا.

وفي هذا المبحث سنحاول التعرف عن مفهوم شامل للتهرب الضريبي وأهم الجزاءات المترتبة عنها.

المطلب الأول : مفهوم جريمة التهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي لها مفاهيم متعددة ، تختلف من حين إلى آخر، وهذا من خلال اختلاف آراء وفقهاء القانون، من جهة وأراء الباحثين من جهة أخرى، ولهذا سنحاول إعطاء تعريف شامل ودقيق للتهرب الضريبي.

الفرع الأول:تعريف جريمة التهرب الضريبي

تم تعريف ظاهرة التهرب الضريبي ، من قبل الكثير من الباحثين ، من خلال تعاريف متعددة بحيث لا يمكننا ذكرها كلها، ولكن يمكننا ذكر البعض منها

" التهرب الضريبي هو التخلص من احدي الوسائل المختلفة من الالتزام بدفع الضريبة، وهو ذلك السلوك الذي من خلالها يحاول المكلف عن عدم دفع الضريبة المستحقة عليه ، بصفة كلية أو جزئية ، ولهذا يتخذ المكلف العديد من الأساليب غير المشروعة " ¹ ويعرفه البعض على أنه عبارة عن محاولة المكلف الخاضع للضريبة عدم دفع الضريبة ، كليا أو جزئيا متبعا في ذلك طرق احتيالية ، وأساليب مخالفة للقانون، أو عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة

¹ - نورالدين عشي : جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة نيل شهادة الماستر، سنة 2016 - 2015، ص 17 .

المتربة عليه وعدم الامتثال للتشريع الضريبي من أجل التخلص من أداء الضريبة بجميع أشكالها وهي عملية غير قانونية ، تتحقق بمخالفة القواعد القانونية ، بحيث ينجم عنها العديد من الآثار السلبية .¹

ومن خلال محاولة تعريف جريمة التهرب الضريبي، نلاحظ أنها تمتاز بالعديد من الخصائص ومن أهمها:

أولاً-الضريبة تأدية نقدية

وهي أن عناصر الوعاء الضريبي غالبا ما يتكون من عناصر نقدية أو قابلة للتقدير النقدي وهذا لا يعني أنه لا يمكن فرض الضرائب على عناصر غير نقدية ، فالضرائب النقدية أ النوعية يتم حسابها على أساس الحجم ، وليس القيمة النقدية .²

ثانياً-الضريبة فريضة إلزامية وإجبارية

فالمكلف ملزم بتأديتها ، وليس له أي خيار في أدائها ، من عدمه ، ولا في كيفية الدفع وموعده وفي حال امتناعها عن تأديتها تأخذ منه قسرا، وهي ليست تبرعا اختياريا، يترك أمر المساهمة فيه إلى اختيارات الأفراد، أو الأشخاص المفروضة عليهم، بل تدفع جبرا باعتبارها مظهر ا من مظاهر السيادة .³

الفرع الثاني : أنواع وأهداف جريمة التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي أنواع وأهداف معينة وهي كالتالي :

1-الامر رقم: 76-101 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396، الموافق ل9 ديسمبر سنة 1976 ،المضمن لقانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة المعدل والمتمم و المؤرخ في 1990/12/31 .
2-نورالدين عشري،مرجع سابق، ص 09 .
3- المرجع نفسه، ص 09 .

أولاً : أنواع التهرب الضريبي

النوع الأول يستخدم فيه المكلف بالضريبة طرق مشروعة دون الانتهاك القانوني ، أما النوع الثاني يتم استخدام وسائل وطرق غير مشروعة، فينتهك من خلالها القانون والغش الضريبي.

1 التهرب الضريبي المشروع

وهو تلمص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم ، وهذا التهرب ومهم اتصف بالشرعية فانه يدل على الضعف في التحضر ، وكذلك هو الوضعية التي يشجع فيها المكلف بتقليص مبلغ الضريبة الواجب عليه دفعها من دون انتهاك القانون.¹

2 التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي)

وهو استخدام طرق احتيالية من جانب المكلف ، بقصد التخلص من عبء الضريبة وهذا نتيجة مخالفته الصريحة لأحكام القانون الضريبي، وال قصد منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه وله نوعان:

أ - الغش البسيط: وهو ما يتعلق بانعدام النظام أو نسيان بعض العناصر والغش هو السعي إلى تضليل الإدارة الضريبية (تقديم تصحيح خداع أو مغلوط) .

ب - الغش الموصوف : وهو مقرون بممارسة تدليس يقي أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، ومسح كل الآثار التي تؤدي إلى كشفه.²

1-ليندة قرموش : جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2013/2014 ص 27 .

2- المرجع نفسه، ص 30 .

ثانيا : أهداف التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي أهداف تتمثل في :

1 الهدف المالي

وهو من أحد الأهداف الثابتة والعامة وهي أحد غايات السلطات الحكومية وهي تأمين

إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزانة الدولة وهي أن تكون الضريبة متسع وشاملة للأشخاص الطبيعية والاعتبارية.¹

2 الهدف الاقتصادي

ويتمثل في تحقيق الاستقرار للدولة اقتصاديا عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الانكماش، لزيادة فترة التضخم، من اجل امتصاص القوة الشرائية، كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادي معين لمنحة فترة إعفاء الموارد الأولية.²

الفرع الثالث : طرق وأثار جريمة التهرب الضريبي

لجريمة التهرب الضريبي طرق مختلفة لممارستها ، كما أنه لها أثار سنتطرق إليها

أولا: طرق ممارسة جريمة التهرب الضريبي

ملم لا شك فيه أن جريمة التهرب الضريبي طرق متنوعة وعديدة ، ولهذا سنقوم بتصنيف

ثلاثة منها كالآتي:

¹ - ليندة قرموش - المرجع سابق، ص 16 .

² - سليمة عزوز : الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري ، أطروحة مكملة لنيل شهادة الدكتوراه، سنة 2018

2019/، ص 35

1 المتلاعب الضريبي

وهو خاص بالمكلف بالضريبة ، ويلزمه القانون بتقديم تصريحات ، وإقرارات عن أعماله ومدخله في كل سنة مالية ، مع تقديمه لمختلف الوثائق كالفواتير وسجلات المحاسبة والإدارة الضريبية، من خلال هذه السنوات المقدمة التي تحدد مستحقات ضريبة المكلف.¹

2 تضخيم الأعباء والنفقات

من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة يجب على المكلف أن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة، وأن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة بسيرها العادي، وأن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة ويتم تضخيم الأعباء بإحدى الطرق التالية :

أ - إضافة مستخدمين وعموميين ووظائف وهمية

ويتم ذلك من خلال قيام المكلف بتسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية للمستخدمين لا وجود لهم في الواقع ، وكذلك قيام المؤسسة بتسجيل رواتب لصالح أشخاص حقيقية، ولكنهم لا يقومون بأية أعمال.²

ب- التلاعب المادي

هو استعمال الطرق وأساليب التقلص الضريبي ، حيث يمنع المكلف عن التصريح بجزء أو بكل مبيعاته ، أو منتجاته في التصريح المقدم من قبل الإدارة الجبائية ، وهذه عملية تحايل مادي، وهي العملية القانونية الحقيقية، ومن أشكالها نجد :

¹-نورالدين عشري:مرجع سابق، ص 30 .

²-:المرجع نفسه، ص 30 .

الأول: وهو أن المكلف يقوم بإخفاء جزء عام من الشركة (بضائع + سلع) التي كانت من المفروض تخضع للضريبة، وهذا لعدم دفع الرسوم، والثاني الإخفاء الكلي، وهو ممارسة المكلف بأنشطة دون علم الإدارة الجبائية بذلك، وامتناع الممول عن التصريح بها، وهذا لنقص الرقابة¹.

ت-التلاعب القانوني

ويعرف بأنه التهرب القانوني، وهو العمل على خلق وضعية قانونية من طرق المكلف مخالفة الوضعية القانونية الحقيقية، وهو ما تجعله معفى تماما من الضريبة أو يخضع للاقتطاع أقل من الذي كان يخضع له وله شكلان :

الأول: التلاعب عن طريق عمليات وهمية، وهو العمل على إنشاء فواتير مزيفة، وغالبا ما تكون في الحقوق الملكية، أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من الممتلكات الخاضعة للضريبة، بينما الشكل الثاني، هو التلاعب في تكيف الحالات القانونية، ومثال ذلك كأن يقوم المكلف بتمرير حالة قانونية خاضعة للضريبة محل حالة معفاة ويظهر في جباية حقوق التسجيل².

ج- تخفيض الإيرادات

¹ محمد بلول: التهرب الضريبي وآليات مكافحته، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قانون أعمال، سنة 2016-2017، ص 19.

² - المرجع نفسه، ص 20.

وهي عملية الإغفال لبعض الإيرادات في التقيد المحاسبي أي عملية تخفيض ، وتقليص من طرف المكلف من خلال أنه يصرح بإرباح بأقل كثير مما هو عليه فعلا ، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيمة معتبرة، وبذلك تقوم التشريعات الجبائية بتحديد قيمة لرقم الأعمال كعينة تلزم من تجاوزها بمسك جل الوثائق المحاسبية وتعتبر هذه الأخيرة الوسيلة لرصد الإيرادات التي حققها المكلف ومن خلال هذا يقوم المكلف بعدة عمليات ألا وهي :

أ- بيع السلع نقدا دون فواتير ووصلات لكي لا يترك أي اثر للعملية.

ب- عدم التسجيل لفوائض القيمة الناتجة عن التنازل لعنصر من الاستثمار¹.

ثانيا : آثار جريمة التهرب الضريبي

لجريمة التهرب الضريبي آثار مالية واقتصادية و اجتماعية وهي :

1-الآثار المالية والاقتصادية

إن التهرب الضريبي وصوره يهدد المداخل المالية للخزينة العمومية ، ويتسبب في حدوث خلل لأي سياسية اقتصادية واجتماعية ، كما يساهم في تخفيض الدخل القومي أو الوطني ، مما يؤدي بالنتيجة إلى تخفيض الدخل الفردي أي تخفيض العملة الوطنية، ويتسبب في عملية الاكتناز لأموال غير مصرح بها ، وللتهرب الضريبي آثار اقتصادية تؤثر سلبا على المنافسة الاقتصادية ، باعتبار أن المؤسسات التي تتهرب من دفع الضرائب تحقق أرباحا أكثر من المؤسسة ، التي تدفع الضرائب بدقة منتظمة، وهذا من خلال عرقلة النمو الاقتصادي، الذي يساهم في تأخر وإعاقة الاقتصاد².

2-الآثار الاجتماعية

1-نور الدين عشري : مرجع سابق ، ص32

2-احمد نوي : آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة خيضر بسكرة، 2018 ، ص27 .

يؤثر التهرب الضريبي بشكل مباشر على إعادة توزيع المداخيل بين أفراد المجتمع ، وهذا يؤدي إلى تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية ، كما يتسبب في آثار جد سلبية عن الجانب الاجتماعي من خلال عدم المساواة بين الأفراد ، إذ يتحمل البعض عبئ الضريبة بأكملها ، في حين يتهرب منها الآخرون¹.

الفرع الرابع : التحليل الجنائي لجريمة التهرب الضريبي

لدراسة جريمة التهرب الضريبي وتحليلها قانونيا لا بد من إتباع الخطوات التالية :

أولا : أركان الجريمة

لجريمة التهرب الضريبي ثلاثة أركان وهي :

1-الركن الشرعي

ويتمثل الركن الشرعي في مجموع النصوص القانونية التي تبين أن الفعل يعد جريمة وان هاته الجريمة معاقب عليها ولقد اقر المشرع الجبائي الركن الشرعي في جريمة التهرب الضريبي في العديد من المواد التي تنص على ذلك ، وأولها المادة 192 و193 و303 من قانون الضرائب المباشر وغير المباشرة في المادة 532. ولقد أقرت المادة 303 من قانو الضرائب المباشرة فقرة "1" فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة ، أو حق أو رسم خاضع له أو تصنيفه كليا أو جزئيا²

2-الركن المادي

1-احمد نوي: مرجع سابق ، ص29

2- المرجع نفسه ، ص23 .

ويتركز هذا الركن على مخالفة الالتزام الضريبي ، وبطرق ووسائل غير شرعية ، ويقوم هذا الركن على ثلاثة عناصر، وهي السلوك الإجرامي، والنتيجة المادية والعلاقة السببية .

أ- السلوك الإجرامي

ويتمثل في :

* طرق ووسائل احتيالية :لم يعرف المشرع الطرق الاحتيالية والعلة في ذلك آن كل تعريف لا يستطيع الإمام بكل الطرق والأساليب الاحتيالية والتدليسية ، باعتبار أن الجريمة متحركة ولا يمكن تقييدها،

فما كان من المشرع إلا ترك المجال مفتوح أمام الإدارة الجبائية لتحليل نصوص النظام الجبائي الجزائي ، نجد أن المشرع ذكر على سبيل المثال بعض الوسائل الاحتيالية¹

لقد ذكر المشرع في المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشر ، المعدل والمتمم ، الأعمال والأفعال التي تعتبر طرق احتيالية وتدليسية أو غش، وذلك حرصاً منه على توضيح أن الطرق التدليسية ، هي كل عمل أو وسيلة ، يلجأ إليها المكلف من أجل عرقلة قيام أو أداء الضرائب ويمكن تقسيمها إلى نصفين ، وهي تقديم أو إخفاء مبالغ ومنتجات تطبق عليها الضرائب والرسوم المفروضة ، وتقديم وثائق مزورة وغير صحيحة، وبيانات كاذبة، وكذلك يعمل على التملص من الوعاء الضريبي ، من خلال تقديم تصريحات لا أساس لها من الصحة ، وإخفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأداء من عبء الضريبة .

ونستنتج أن استعمال إحدى الطرق الاحتيالية تكفي لقيام جريمة التهرب الضريبي ، و أن المشرع الجبائي يعاقب عن المحاولة بنفس عقوبة الفعل التام .¹

1- فارس السبتي : المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري ، دارهومة للنشر والتوزيع والطباعة ، ط 2 سنة ، 2011، ص102 .

ب- النتيجة

وهو التغيير الذي يحدثه السلوك الإجرامي ، في العالم الخارجي فيحقق عدوانا ينال مصلحة أو حق ، أمر المشرع حمايته قانونا ، إذا فالنتيجة لها مدلولان أحدهما مادي وهو التغيير الناتج عن السلوك الإجرامي في العالم الخارجي، والآخر قانوني، وهو ينال مصلحة أو حق يحميه القانون والمشرع الجبائي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وبالأخص في المادة 303 استعمل كلمة التم لص وهو التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة، أو الالتزام الضريبي المفروض عليه.²

ت- العلاقات السببية

لقيام جريمة التهرب الضريبي يتوجب وجوب علاقة سببية بين التملص من بعض الالتزام الضريبي ، من حيث الأداء والتصفية واستعمال الطرق الاحتمالية ، ومنه تنعدم علاقة السببية وتنعدم الجريمة وكذلك إذا تملص المكلف من الضريبة نتيجة الخطأ من طرف إدارة الضرائب في ربط الضريبة ومن هنا ، تنشأ العلاقة السببية إذا ارتبطت إدارة الضرائب ربطا خاطئا ، دون الاطلاع على الوثائق المزورة.³

- المحاولة (الشروع) الشروع أو محاولة الشروع في ارتكاب الجريمة ، معاقب علي هالقانون في جميع جرائم الضريبة وهي محاولة التملص أو استعمال طرق تدليسية المادة 303 من القانون الضريبي المباشر، ويمكن التوصل إلى مفهوم المحاولة على أنها :

-يمكن للمكلف بالضريبة أن يتجاوز التخطيط والتفكير في تنفيذ الجريمة، وهي مباشرة أو البدء في مباشرة الطرق الاحتمالية أو المباشرة في ارتكاب الجريمة⁴

1-انظر المادة 533 من القانون الضريبي غير المباشر .

2-مُجد إبراهيم خيضر عبار : الطبيعة القانونية للجرائم الضريبية ، كلية الراقدين ، قسم الحقوق ، ص322

3-طورش بناتة : مكافحة التهرب الضريبي ، الجزائر ، مذكرة ماستر ، 2011- 2012 ، قسنطينة ، ص31 .

4-مُجد بلول: مرجع سابق ، ص29 .

- الاشتراك والعود

لقد عاقب المشرع الجزائري كذلك كل النصوص الجبائية على اعتبار الشريك مسؤولاً ، مسؤولية جزائية كاملة في ارتكاب الجريمة ، وتطبق عليه العقوبات والجزاءات المقررة للفاعل الأصل ي، حيث عرفت المادة 42 من قانون العقوبات المعدل والمتمم "انه يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين في ارتكاب الأفعال التحف تجية أو المستعملة ، أو المنعقدة مع علمه بذلك". كذلك ذكر المشرع العود في الجريمة الضريبية في المادة 303 من القانون الضريبي المباشر بمهلة 5 سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور حكم الإدانة¹ ويعتبر ظرفا مشددا وهو مضاعفة العقوبة الجزائية في حالة العود وكذلك المنع من ممارسة المهمة العزل من ممارسة الوظيفة وغلق المؤسسة²

3-الركن المعنوي

وهو القصد الجرمي ، والعلم بالسلوك الايجابي أو السلبي الذي جرمه القانون الضريبي ، ويتوفر الركن المعنوي نتيجة لقيام قصدين ، وهما القصد الجنائي العام والعقد الجنائي الخاص: .

أ-القصد الجنائي العام

2-المادة 42 من قانون العقوبات الأمر رقم 156.66 المؤرخ في 08/06/1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل بالقانون رقم 26/88 في 12/07/1988 ج ر ، العدد 28

2-المادة 303 من القانون الضريبية المباشرة رقم 16/11 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمنة قانون المالية سنة 2012 ، العدد 72 ، الصادرة في 29 ديسمبر 2011 المعدلة بموجب المادتين 28 من قانون المالية لسنة 2003 و 13 من قانون المالية لسنة 2012 .

وهو علم المكلف بالضريبة بارتكابه أعمالاً احتيالية ، أو تدليسية من شأنها أن تؤدي إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها . فمنه نخلص أن العقد الجنائي العام له ، عنصرين وهو العلم والإرادة ، فيتطلب البعض القصد أي العلم بارتكاب الأعمال التدليسية ، وهي اتجاه إرادة إلى القيام بأعمال تدليسية رغم علمه بتجريمها ، غير أنه قام بذلك العمل وهو قصد الإضرار بالإدارة الضريبية وهي التملص من الضريبة والتهرب منه بشكل احتيالي¹ .

ب- القصد الجنائي الخاص

هو يختلف من جانب لآخر، فقد تتجه به إرادة أحدهما إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق احتيالية في حين ، تتجه إرادة الثاني إلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط ، إلا أن الغاية واحدة وهي حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها من الوعاء الضريبي² .

المطلب الثاني : الجزاءات المقررة لجريمة التهرب الضريبي

إن الجرائم الضريبية بشكلها الخاص والعام من إجراءات ومتابعة وتحريم وكذلك الجزاءات المقررة ، فإن المشرع الجزائري اتبع في ذلك إجراءات صارمة من أجل مكافحة جريمة التهرب الضريبي وستتناول في هذا المطلب الجزاءات والعقوبات المقررة لهذه الجريمة .

الفرع الأول : العقوبات الجزائية

العقوبات الجزائية لجريمة التهرب الضريبي تتمثل في عقوبات أصلية وأخرى تكميلية :

أولاً : العقوبات الأصلية

1-طورش بناتة : مرجع سابق ، ص32
2-فارس السبتي : مرجع سابق ، ص 107 .

لقد اتفقت أغلب النصوص العقابية في القوانين الجبائية على عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات كل من تملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو دفع الضرائب ، وهذا ما نصت عليه المادة 303 فقرة (01) من قانون الضرائب المباشر :

-غرامة مالية من 50.000 الى 100.000 دج عندما لا يفوت مبلغ الحقوق المتعلقة منها 100.000 دج .

-الحبس من شهرين إلى ستة أشهر ، وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 5.000.000.00 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 ولا يتجاوز 5.000.000 دج .

-الحبس من سنتين إلى 05 سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بأحد هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج¹

ثانيا : العقوبات التكميلية

العقوبات التكميلية هي عقوبات سالبة للحقوق في حالة ارتكاب مخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب ، ويتم اللجوء إليها خاصة في حالة العود بالنسبة لفئة من فئات المهن الحرة ، وقد تضمنت القوانين الجبائية لا سيما، قانون الضرائب المباشرة في المادة 306 وكذلك المادة 544 بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين على انه في حالة العود أو العود في الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام ، تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات بالمنع من مزاولة المهنة².

الفرع الثاني : العقوبات الجبائية

في هذا الفرع سنتناول العقوبات الجبائية والعقوبات التهديدية

¹-انظر المادة 303 من القانون الضريبي المباشر .

²-جمال صرموك : جريمة التهرب الضريبي واليات مكافحتها في القانون الجزائري، سنة 2018/2019

أولاً : العقوبات الجبائية: وهي نوعان الغرامات الجبائية والمصادرة كالأتي :

1 - الغرامات الجبائية

وتختلف الغرامات الجبائية من قانون آخر وهي :

أ-عقوبات قانون الضرائب المباشرة والعقوبات المماثلة .

لقد نصت المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة بتقديم تصريح مطابق للنموذج التي خدمته الإدارة ، وان أول غرامة جبائية يتعرض لها المكلف بالضريبة هي تلك المتعلقة بعدم التصريح بالوجود التي تنص عليه المادة 183 " يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة ، على الشركات أو للضريبة عن الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزائية الوحيدة أن يقدم في ثلاثين يوماً الأولى من بداية نشاطها إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحاً مطابقاً للنموذج التي تقدمه الإدارة¹

ب -عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة

بالنسبة لعقوبات قانون الضرائب غير المباشرة له نوعين من العقوبات ألا وهي عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية.

*العقوبات الثابتة :وهي حسب المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشر "يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية ، المتعلقة بالضرائب المباشرة بغرامة جبائية (من

1-المادة 183 من القانون الضريبي رقم 24/06 المؤرخ في 2006/12/26 المتضمن القانون المالية 2007

ج ر المؤرخ في 27 ديسمبر 2006 .

5000 إر 25000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام ، مع مراعاة أحكام المواد 527 و 521 من نفس القانون .¹

*العقوبات النسبية : يعاقب القانون الجبائي في حالة التملص من الحقوق بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة ، غير المسددة أو الرسم الذي كان تحمله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني ، أو تنظيمي دون أي يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25000 دج ، وكذلك غرامة جبائية من 100 إلى 1000 وهذا في المادة 544 من قانون الضريبي غير المباشر عاقبته على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات عدم ثبوت صحتها من قبل المحاسب²

ت-قانون الرسم على رقم الأعمال

تضمنت المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، على معاقبة كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية او النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة ، بغرامة جبائية ، تتراوح ما بين 500 إلى 2500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 100 إلى 500 دج³.

2- المصادر :

1-الامر :رقم 104/76 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق ل 7 ديسمبر، 1976 المتضمن لقانون الضرائب غير المباشرة .

2-المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة.

3- الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن لقانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والمتمم .

هي إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لملكها ، أو صاحبها غير مقابل . ولقد نصت القوانين الجبائية على المصادرة في نص المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة بقولها " أن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 تؤدي إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع ، وتصادر الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة والتي نكون ، حيازتها غير شرعية ، طبقا لأحكام المادتين 64 و 66 من هذا القانون¹

ثانيا :العقوبات التهديدية

هي وسيلة تلجأ إليها الإدارة الجبلئية على المكلفين بالضريبة من حملهم على السرعة في تنفيذ التزاماتهم الضريبية في الوقت المحدد لها، ولا تقوم الإدارة الضريبية بالعمل بإجراءات المحددة، و حسب المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تقر " كل شخص أو شركة ، ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر و المستندات التي يتعين عليها تقديمها للتشريع ، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انتهاء الأجل المحدد لحفظها بغرامة جبائية من 5.000 الى 50000 دج²

إلا إن هناك سؤال مطروح وهو الكيفية التي تحتسب بها الغرامة التهديدية ، بالنسبة للمكلف الذي قام بإتلاف الوثائق و المستندات ، التي أوجب القانون ، حفظها ل 10 سنوات ، أي بداية احتساب تاريخ تطبيق التلجئة ، وتاريخ الانتهاء ، لأنه كما ورد في النصوص القانونية انه يثبت من بداية يوم احتساب تطبيق الغرامة التهديدية عن الامتناع عن تقديم الوثائق و المستندات ، بمحضر أعوان الضرائب للمكلفين بذلك ، وينتهي يوم وضع الأعوان عن سجلات و مستندات المكلف

¹ -انظر المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة .

² -أحمد نوي :مرجع سابق ص 87.

بالضريبة ، و بالتالي المشرع الجبائي قد ترك احتساب تاريخ تطبيق التلجئة و تاريخ انتهائها وهي إشكالية مطروحة لحد الساعة .¹

المبحث الثاني : جريمة الغش الضريبي

تختلف الجرائم الضريبية ، كل حسب طبيعتها الخاصة ، وفي هذا الصدد سوف نتناول جريمة الغش الضريبي ، التي تتخذ عدة صور من خلال إخفاء المكلف لنشاطه، أو الامتناع عن تقديم أي تصريح يكون مجبرا على تقديمه أو تقديم تصريحات، مخالفة للواقع، وهذا راجع إلى نقص الوعي وتدني المستوى الأخلاقي ، وللحد من الظاهرة ، يجب وضع نصوص قانونية رادعة.

المطلب الأول : مفهوم جريمة الغش الضريبي .

الغش الضريبي هو عبارة عن التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي مخالفة مباشرة للقانون الضريبي ، وذلك باستعمال طرق الغش و الاحتيال مرتكبا بذلك ، جرائم مالية يعاقب عليها القانون ، فهي تشترك في جريمة الامتناع عن أداء الضريبة إلا أنهما يختلفان فيما يتطلب الاحتيال الضريبي للالتجاء إلى بعض الطرق الاحتمالية يحقق بها الجاني غرضه في التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وهو ما يؤدي إلى اعتبارها جريمة ايجابية خلافا للجريمة الأخرى²

1-الامر: رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، متضمن لقانون المالية لسنة 2002 والمتعلق بقانون الإجراءات الجبائية، ج ر عدد 79 المعدل و المتمم

²-نبيل صقر: الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة بالجريمة الضريبية، دار الهدى، عين مليلة سنة 2013 ج 1، ص 36 .

الفرع الأول: تعريف جريمة الغش الضريبي

قد عمل العديد من الباحثين على تعريف آو البحث في جريمة الغش الجبائي أو الضريبي وما تحويه في مضمونها، و بالتالي اقترحوا مجموعة من التعاريف وهي كالآتي :

تتمثل جريمة الغش الضريبي في خرق القانون الجبائي ،بهدف التهرب من فرض مادة الضريبة وهي طرق احتيالية ،أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة .¹

الفرع الثاني: طرق وآثار جريمة الغش الضريبي

لجريمة الغش الضريبي العديد من الطرق لممارستها ،كما أنه لها عدة آثار وهي كالآتي :

أولا: طرق ممارسة جريمة الغش الضريبي

وتتمثل هذه الطرق فيما يلي :

1-تضخيم الأعباء و تكاليف المحاسبة و الجبائية

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بخضم الأعباء و التكاليف ،ضمن شروط محددة ،مسبقا من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة من بين هذه الأسس و الشروط نذكر ما يلي:

أ- أن تكون الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة.

ب- تكون الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية².

¹-سليمة فرحات :جريمة الغش الضريبي ،مذكرة لنيل شهادة الماستر ،جامعة أكلي محمد ،البويرة، سنة 2017 -2018،ص12.

²- المرجع نفسه ،ص، 16

2- تخفيض الإيرادات

هنا يقوم المكلف بالضريبة للتخفيض من قيمة الضريبة حيث يصرح بأرباح أقل فيحرم و يسلب مصالح ، إدارة الضرائب من حقها، وهذا من أجل التقليل من قيمة الضريبة .¹

ثانيا :آثار جريمة الغش الضريبي

جريمة الغش الضريبي العديد من الآثار، نذكر منها الآثار الاقتصادية و الاجتماعية

1- الآثار الاقتصادية

من الآثار الاقتصادية العامة الناتجة عن الغش الضريبي نقص الأموال في الخزينة العامة مما يجعل الدولة عاجزة عن تنفيذ المشروعات النافعة للمجتمع ، و التأثير على النشاط الاقتصادي و القضاء على المنافسة، و بالتالي لن يكن في استطاعتها توجيه النشاط الاقتصادي عن طريق إعفاء الأنشطة المراد تشجيعها من الضريبة ، و كذلك نقص في الادخار العام ، وهذا ما يؤدي إلى عجز الميزان الاقتصادي و ركوده .²

2- الآثار الاجتماعية

من الآثار الاجتماعية نجد أن الغش الضريبي يعمل على خرق المنظومة الاجتماعية وهذا من خلال اللامساواة بين المواطنين من دفع الضريبة، وبهذا تنتشر الطبقة في أوساط المجتمع ، حيث تظهر عناصر الملكية في الطبقة ، التي تحترف الغش الضريبي . و عادة ما يتم تبييض عائدات الغش الضريبي ، بشراء عقارات ومنقولات أو تمويل مشاريع اقتصادية وهذا يعد خطرا على الخزينة الضريبية الاقتصادية و عجز الدولة في تحقيق الصالح العام و تلبية رغبات المواطنين.³

¹ -سليمة فرحات :مرجع سابق، ص 16.

² -أوهيب بن ياقوت:الغش الضريبي ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،جامعة الجزائر ، سنة 2013 ،ص.24.

³ -نادية بولجة :النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي ،مذكرة لنيل شهادة الماستر ،سنة 2016، ص 40.

الفرع الثالث: التحليل الجنائي لجريمة الغش الضريبي

جريمة الغش الضريبي هي الأخرى، تقوم على ثلاث أركان: كما أن السياسة الردعية احتوت على عقوبات معينة وعلى هذا النحو سنقوم بدراسة أركان الجريمة والعقوبة المقدمة.

أولاً: أركان جريمة الغش الضريبي

جريمة الغش الضريبي ثلاث أركان وهي :

1-الركن الشرعي

و تنص المادة 408 من قانون الضرائب غير المباشرة "يعاقب كل من يقوم أي نحو كان أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقمّع أنواع سير الاقتصاد الوطني"¹

2 -الركن المادي

ولدراسة الركن المادي يجب البحث في :

أ-السلوك الإجرامي

السلوك الإجرامي في جريمة الغش الضريبي هو استعمال المكلف بالتملص و التدليس، لتخلص من عبئ الضريبة و التي تنص عليها قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة في المادة 303 بقولها "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له تصفيته كلياً أو جزئياً"²

¹-نادية بولجة : نظام القانوني لجريمة الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، سنة 2016ص 40
²-المادة 408 من قانون الضرائب غير المباشرة .

وهذا من خلال محاولة المكلف تغطية النقص الذي يضمنه بأرباح يترتب بذلك الوقائع المادية وإعدادها إعدادا خاصا، ومن هذا فلك المشرع الجزائري أكتفى بسرد بعض الأعمال المادية التي يعتبر بمثابة طرق تدليسية ، ومنها التحايل المادي و التملص الضريبي اللذان هم من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها المكلف من أجل التملص من الضرائب ، و إخفاء السلع و جعلها بعيدة عن مراقبة إدارة الضرائب¹

ب-النتيجة الإجرامية

هي ذلك الأثر الذي يوجب على الفعل الضار ويمس بمصلحة محمية ، بموجب القواعد القانونية ويوجب عنصر إضرار فعليا ، أو احتماليا يتجسد في تعويض المال، أو المصلحة التي يحميها القانون للخطر، ولهما صورتين يتمثلان في النتيجة الإجرامية الضارة و السلوك الإجرامي، وهذا ما نص عليه في المواد 303 و 193 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة " إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم عن القيمة المضافة و تقديم وثائق مزورة وغير صحيحة"²

ت-العلاقة السببية

يقصد بالعلاقة السببية تلك الوسيلة أو الرابط بين السلوك الجاني ،وفعل النتيجة أو ذلك الأثر الذي يترتب عن سلوك الجاني، و تقوم العلاقة السببية متى كانت النتيجة التي تترتب عن السلوك ممثلة الحدوث، و يتعين لقيام جريمة الغش أن يتم التملص من الضريبة بناءا عن الطرق الاحتمالية التي يبتعملها الجاني³.

أما صورة المساهمة والشروع في الركن المادي فهي كالآتي:

¹-نادية بولجة :مرجع سابق ،ص 53

²-المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة ،معدلة بالمادة 8 من القانون رقم : 11/ 16/ الموافق ل 28 ديسمبر 2011 لقانون المالية ج ر عدد 72.

³-نادية بولجة :نفس المرجع، ص 65. -

-المساهمة

كل النصوص الجبائية أجمعت على اعتبار الشريك مسؤولاً مسؤولية جزائية كاملة و تطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، وهذا ما حددته المادة 303 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و التي تناولت تجريم فعل الاشتراك في جريمة التملص من دفع الضريبة باستعمال الطرق التدليسية التي يكون مفادها استعمال طرق غير صحيحة¹

- الشروع

إن محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليه في جميع جرائم، الغش الضريبي بنص صريح، من المشرع، عملاً بالمبدأ العام وهذا من خلال المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، و يقصد بالمحاولة أن الممول، في هذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير و التحضير لها و البدء في الشروع في التنفيذ وهذا يؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة²

¹-أوهيبة بن ياقوت : مرجع سابق، ص 35

²-أوهيب بن ياقوت : مرجع نفسه، ص 36

3: الركن المعنوي

إلى جانب الركن المادي وصوره ، يوجد الركن المعنوي و الذي يتمثل في القصد الجنائي لدى المكلف و نية خاصة في نفسه في قصد التهرب من دفع الضريبة، و لا يختلف الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي عن باقي الجرائم العادية، و المتمثل في ضرورة توفر القصد العام والقصد الخاص .

أ- القصد العام

يفترض القصد العام علم الجاني بارتكابه فعلا من أفعال الاحتيال، من شأنه يؤدي إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها فإذا أخفى المكلف بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة خطأ مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة.¹

ب- القصد الخاص

وهو أن نية الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها أي حرمان الإدارة الضريبية من الحصول على حقها في هذه الضريبة ومتى توافر هذا القصد في حق الجاني لا يجوز له أن يدفع القهمة بدعوى أن التزوير الذي في البيانات قد ارتكبه أو اعتمده المحاسب.²

ثانيا : الجزاءات الردعية لجريمة الغش الضريبي

المشروع الجبائي اقر العديد من ال عقوبات للحد من هذه الجريمة ،ولهذا سوف نتطرق إلى العقوبات المقررة لشخص المعنوي و الشخص الطبيعي وهي كالآتي :

1- عقوبات الشخص الطبيعي

1- نجيب رزوقي : جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ،في العلوم القانونية سنة 2012. 2013. ص. 145.

²- مرجع نفسه ص. 146.

وتتمثل في عقوبات أصلية وأخرى تكميلية

أ-العقوبات الأصلية

تكيف جريمة الغش الضريبي بأنها جنحة و تتمثل عقوبتها بالغرامة فقط في حالة معينة أو الحبس و الغرامة معا في حالات أخرى وهذا طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة :

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

-الحبس من شهرين إلى ستة أشهر و غرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج او بإحدى هاتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص 100.000 دج و لا يتجاوز 1.000.000 دج

-الحبس من ستة أشهر إلى سنتين و غرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بأحدها نبين العقوبتين عندما يفوق الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج و لا يتجاوز 5.000.000 دج

-الحبس من سنتين إلى خمس سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتي العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

الحبس من خمس سنوات إلى 10 سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق 10.000.000

وكذلك نجد بعض العقوبات في القانون الضريبي غير المباشر نص على الحبس من سنة إلى خمس سنوات و غرامة مالية من 50.00 إلى 200.000 أو بإحدى العقوبتين من خلال المادة 532 من

قانون الضرائب غير المباشر بقولها "يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو تصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم بغرامة من 50.000 إلى 200.000 وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات"¹

ب-العقوبات التكميلية

قبل التعديلات الأخيرة من قانون الضرائب و خاصة في المادة 303 منه التي تنص على

أن جريمة، التملص الضريبي توصف بأنها جناية، م تى كانت قيمة المبالغ المتملص منها تفوق 10000.000 وكانت تلك النصوص تقرر لها عقوبات جبائية وبالتبعية لهذا التطبيق عقوبات تكميلية إجبارية وهي الحرمان من الحقوق المدنية و الوطنية ، أما الآن فأصبحت الجريمة جنحة ونزولا عند مقتضبات قاعدة فورية ، سريان النص الجزائي الموضوعي لأنه لا يجوز إلا توقيع العقوبات التكميلية الجوازية دون الإجبارية².

2-عقوبات الشخص المعنوي

¹-المادة 532 من القانون الضرائب غير المباشرة .

²نجيب زروقي :مرجع سابق ص 160

لم يكتف المشرع الضريبي بمعاقبة الشخص الطبيعي بل ذهب إلى أبعد من ذلك عندما أذان الشركات و الأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون الخاص و التي نص عليه المادة 303 من قانون الضرائب المباشر و المادة 554 من قانون الضرائب غير مباشر و التي جاءت متشابهة، و نصرت على "عندما ترتكب المخالفات من قبل الشركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة و بالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين لمجموعة، وبصدر الحكم بالغرامة الجبائية ضد المتصرفين و ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بهذه الأخيرة بالغرامات الجبائية المنصوص عليها¹.

خلاصة الفصل الأول

1-عبد النور واسطوي:المسؤولية الجبلية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية الغش الضريبي و تبييض الأموال، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، سنة 2016-2017، ص233

من خلال ما تطرقت إليه في هذا الفصل اتضح لي أن هذه الظواهر أو الجرائم، تعود لعدة أسباب متداخلة و مترابطة فيما بينها تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين ، وهذا باللجوء إلى الأساليب المتنوعة المشروعة وغير المشروعة ، و لكن مهما كثرت أساليب التحايل و التملص من أجل التخلص من الالتزام الضريبي ،تؤدي ذلك إلى نتيجة واحدة وهي الآثار السلبية التي تخلفها مثل هذه الجرائم ،ومن أجل ردع هذه الظواهر سخرت الدولة بعض من القوانين التي كانت الى حد بعيد رادعة في ارتكاب الجريمة .

الفصل الثاني

الجرائم الضريبية الخاصة

مما لا شك فيه أن الجرائم الضريبية لها طابع خاص لأنها تتعلق بقانون الخاص وقانون الضرائب غير المباشر وغيرها من القوانين ، التي أقرت العديد من العقوبات الخاصة ، وفي دراستي هذه سأحاول دراسة جزء من الجرائم الخاصة والتي هي من بينها جرائم القانون الضريبي المباشرة وغير المباشرة وجرائم قانون التسجيل و الطابع، والجزاء المترتبة عنهم وكما نعرف وأن هذا النوع من الجرائم يتسم به التشريع الجبائي من عدم استقرار ، ن" وذلك نتيجة لما يعرفه من تقلبات سريعة ومتعددة تصعب مواكبتها نتيجة للتعديلات المرتبطة بقانون المالية وكذا القانون التكميلي إن وجدت فيه الزيادات, حيث تناولت جريمتي قانون الضرائب المباشر وغير المباشر كمبحث أول وجريمتي قانون التسجيل والطابع كمبحث ثان .

المبحث الأول: جريمة قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة

لقد تناول المشرع الجبائي الجزائري في قانون الضرائب المباشرة، وغير المباشرة، عدة أفعال في حالة ارتكابها أو الامتناع عن القيام بالبعض منها من طرف المكلف بالضريبة، تعد جرائم ضريبية ورتب لها عقوبات جبائية وجزائية، وفي مبحثنا هذا سرحاول دراسة بعض الجرائم الضريبية حسب طبيعتها الخاصة. حيث تناولت جريمة قانون الضرائب المباشرة كمطلب أول وجريمة قانون الضرائب غير المباشرة كمطلب ثان .

المطلب الأول : مفهوم جريمة قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

لقد اختلف الفقهاء في تحديد مفهوم طبيعة هذه الجريمة ما إذا كانت تخضع لقانون العقوبات أم القانون الضريبي الذي ينشأ علاقة ضريبية بين الدولة و الأشخاص، ومنها من يعتبرها ذات طبيعة إدارية وهي مخالف لأوامر و قرارات إدارية استنادا إلى أن علاقة الأشخاص بهذه الإدارة هي علاقة القانون الإداري،¹

الفرع الأول: تعريف جريمة قانون الضرائب المباشرة و رسوم المماثلة

لقد تناول المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة و هذه عدة أفعال قام بها المكلف بالضريبة قصد الأضرار بالإدارة الضريبية، ولقد ذكر المشرع الجبائي هذه الأفعال في نص المادة 303 فقرة واحد من قانون الضرائب المباشرة والتي تقر أن كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية قد سببت في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له كليا أو جزئيا².

أولا : الضريبة على الدخل الإجمالي

يتجدد الدخل عادة سنويا بالنسبة للأفراد، لهذا فرضت النظم الضريبية الحديثة على الدخل، وأساس فرضها هو الإيراد الحقيقي للفرد من جميع مصادره، ومنه كان لازم علينا التطرق إلى تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي

¹-سليم قصاب: المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراة في القانون الخاص، جامعة الإخوة منوري قسنطينة 1، سنة، 2018-2019، ص 12
²-انظر المادة 303 من القانون الضرائب المباشرة .

1- تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي

عرفها قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة في مادتها الأولى " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة عن دخل الأشخاص الطبيعيين، تستمر الضريبة على الدخل الإجمالي وتعرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة المحدد، وفقا للأحكام المواد من 185 إلى 189 من قانون الضرائب المباشر¹ تعني الضريبة على الدخل الإجمالي، وهي جميع المداخل المختلفة التي يحققها نفس المكلف في وعاء واحد تفرض عليه ضريبة وهي ضريبة مباشرة يتم اقتطاعها من دخل الفرد، سواء ثروته أو أمواله أو عمله، حيث أنها تدفع بالتساوي بين المواطنين، بل تتناسب مع مداخيلها، والتي تتميز بخصائص كونها، ضريبة مباشرة أي أنه لا يمكن للمكلف نقل عبئها إلى الغير، وأخرى سنوية وهي تؤسس كل سنة على الأرباح والمداخيل التي يحققها المكلفون الضريبة التي يحصلون عليها، خلال سنة معينة ومن خلال الأرباح الصناعية وأرباح المهن الحرة والمداخيل الفلاحية.²

2- الأشخاص الخاضعون للضريبة

لقد ذكرها المشرع الجبائي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المواد من 3 إلى 7 وتفكر المادة ثلاثة فقره واحد " يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم، الأشخاص الذين يوجد موطنهم تكاليفهم في الجزائر، ويخضع لضريبة الدخل على عائلاتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكاليفهم خارج الجزائر

وتعني أن الأشخاص الطبيعيين الذين يملكون إقامة جبائية في الجزائر أي يقع موطن تكاليفهم في الجزائر.³

¹ - انظر المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² - محفوظ برحمانى : التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة للنشر، سنة 2018 ص 72 .

³ - انظر المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

ويعتبر موطنهم الجزائر الأشخاص الذين يملكون أو ينتفعون بمسكن في الجزائر أو لهم إقامة أو مركز نشاط، والأشخاص الطبيعيون الذين لا يملكون إقامة جبرية في الجزائر، أولهم عائدات من مصدر جزائري وكذلك إعفاء من الضريبة للأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل الحد الأدنى في الإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي¹.

3- مكان فرض الضريبة

أقرتها المادة ثمانية من القانون الضريبي بقولها "إذا كان المكلف بالضريبة محل إقامة وحيد تقرر للضريبة في مكان وجود محل الإقامة، هذا وإذا كان للمكلف الضريبي عدت محلات الإقامة في الجزائر فإنه يخضع للضريبة في المكان الذي يوجد فيه مؤسسة رئيسية².

تعني أن إذا كان شخص مقيم، بالجزائر تفرض في مكان وجود إقامة المكلف، وإذا كان تعدد في محلات إقامته في الجزائر فتفرض الضريبة في مكان وجود مؤسسته الرئيسية أما إذا كان لم يكن لشخص موطن بالجزائر فإن الضريبة على الدخل الإجمالي تفرض على الإيرادات المحققة عن ممتلكات أو مهنة، موجودة في الجزائر وكذلك بالنسبة للمداخيل حسب المادة السابقة في الذكر فإنها مكان مزاول النشاط أو المهنة أو المؤسسة الرئيسية³.

¹ - محفوظ بالرحماني: مرجع سابق، ص، 74،

² - انظر المادة 08 من القانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة، معدل موجب المادتين اثنان من قانون سنة 2012، و 16 من قانون مالية سنة 2017

³ - محفوظ بالرحماني: مرجع سابق، ص، 75،

ثانيا: الدخل الخاضع للضريبة

وهي الأرباح والمداخيل والإيرادات التي يحققها المكلف بالضريبة في كل سنة وهي حسب المادة 09 من القانون الضرائب المباشر ويتكون هذا الربح من فائض الناتج الإجمالي المحقق بها في ذلك قيمة الأرباح والامتيازات العينية التي تتمتع بها المكلف بالضريبة وهذا حسب المادة 10 من قانون السابق الذكر¹.

وهناك أرباح مهنية وحرفية وهي الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون من خلال ممارسة مهنة تجارتي حرة أو غير تجارتي، أو صناعية وهي حسب المادة 11 من القانون الضرائب المباشر² وكذلك الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون حسب المادة 12 ف1 من القانون السابق الذكر، كما تكتسب طابع الإرباح المهمرتي لتطبيق ضريبة الدخل التي يحققها الأشخاص الطبيعيون، الذين يقومون بعملية الوساطة من اجل شراء عقارات أو محلات تجارتي أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها³.

¹ - انظر نص المادة 9 و 10 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب المادتين 3 من قانون سنة 2005 و 4 من قانون سنة 2017

² - انظر نص المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب المادة 10 من قانون المالية سنة 2017 .

³ - أنظر المادة 12 ف 1 من قانون الضرائب المباشرة .

ثالثا: الزيادات في الضريبة

وتتمثل في الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي، والزيادات بالنسبة لنقص في التصريح

وهي كالآتي:

1- الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي

تم التطرق إليها في المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة " يعتبر المكلف بالضريبة الذي يقبض

بصفق مباشرة، أو غير مباشرة، مداخيل خارج الجزائر ولا يشير إليها على انفصال في تصريحه طبقا

لأحكام المادة 99 فقرة 3 قد أغفلها، ويتعين عليه دفع تكملة الضريبة المطابقة، وكذلك الزيادة المضافة

إلى الضريبة".¹ كما يترتب من إخفاء المداخيل أو التقديم المعتمد للتصريحات غير صحيحة وكذا إغفال

أو نقص في التصريح تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة من نفس القانون.

ونلاحظ أن المشرع الجبائي حدد عدة أفعال اعتبرها جرائم ضريبية، والتي من بينها جريمة الإخلال

بحسن سير الاقتصاد الوطني.²

2: الزيادات بسبب النقص في التصريح

ولقد ذكرها المشرع الجزائري في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة بقولها " عندما يحرج

مكلف بالضريبة ملتزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد تحديد وعاء

الضريبة بين دخلا أو أرباح ناقصة أو غير صحيحة يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها

" ويعني ذلك أن المكلف له مسؤولية بتقديم الوثائق والمستندات ومختلف التصريحات يعتد عليها الوعاء

الضريبي أو أن يعمل. تبين دخلنا وأرباح ناقصة أو غير صحيحة فإنه يطبق عليه الزيادة لكل منهما،

وهي عشرة بالمائة، إذا كان المبلغ المتملص منه يقل عن مبلغ 500.000 دج.³

1- انظر المادة 134 من قانون الضرائب المباشرة صدرت بالقانون رقم: 06/2000/ المؤرخ في 2000/12/23 المتضمن لقانون المالية لسنة 2000.

2- سليم قصاص: مرجع سابق، ص 18.

3- انظر المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة.

الفرع الثالث: التحليل الجنائي لجريمة قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة

لدراسة جرائم القانون الضريبي يجب تحليلها قانونيا ، لا بد من إتباع الخطوات التالية:

أولا: أركان جريمة قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

1-الركن المادي

ويقوم على ثلاث عناصر وهي:

أ- السلوك الإجرامي

ويتمثل في :

طرق وسائل الاحتمالية: والتي عددها المشرع الجبائي في المادة 193فقرة 2 من قانون الضرائب

المباشرة وهي:

ـ إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات.

ـ تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول أما عند تخفيض أو خصم

أو إخفاء .

ـ قيام المكلف بالضريبة بتعبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق وطرق أخرى.

ـ ممارسة نشاط غير قانوني أو نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبه قانونيه¹.

ب-النتيجة

وهي العنصر الثاني من عناصر الركن المادي للجريمة ، وهي أمر لا ينفصل عن السلوك

الإجرامي والوسائل الاحتمالية التي قام بها المكلف بالضريبة، وما ينجم عنها من اثر سلبي، وهي العمل

على خرق الإدارة الجبائية، وهذا باستعمال الطرق التدليسية والتي تتمثل في التملص والإدلاء بتصريحات

خاطئة والحصول على نتيجة وآثار جرمية معينة، معاقب عليها القانون الضرائب الجزائي.

¹ - انظر المادة 193فقرة 2 ، من القانون الضرائب المباشرة .

ت-العلاقة السببية

استناد إلى النتيجة هناك علاقة سببية تحدث بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة نتيجة الخطأ الذي قام به وهو محاولة خرق الإدارة الضريبية والتخلص من الضريبة بناء على طرق احتيالية التي ذكرها المشرع الجبائي، وعمل المكلف التخلص من بعض الالتزامات عليه نتيجة منه وهي الإضرار بالنظام الجبائي.

2-الركن المعنوي

يتوفر على قسدين بهما تقوم الجريمة، وهما القصد الجنائي العام والقصد الجبائي الخاص وكلاهما لهما بنية واردة مختلفة قصد منه هو التخلص من الاعباء الضريبية و تتجه ايرادات الجاني إلى الاحتيال الإدارة الضريبية في الغلط وتطلب هذه الجريمة توفر القصد الخاص بصفه خاصة وهي التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها .

ثانيا: الجزاءات الجبائية والجزائية المقررة للجريمة

لقد نص المشرع الجبائي في مواده على العديد من الغرامات الجبائية والعقوبات الجنحية وهي تعد مخالفه للقانون، ومن بينها حاق التملص، من دفع الضريبة باستعمال الطرق التدليسية.

1-الجزاءات الجبائية

تنص المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة على " يعاقب المكلف بالضريبة التي لا يقوم بالتصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامه جماعية محده ب 30.000 دينار جزائري وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون، هو ذلك معاقب كل من خالف لعقد الالتزام من بينهم المكلف بالضريبة، وكذلك خضوع الشركات والأشخاص المعنيين الآخرين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يدفعون إما مباشرة أو عن طريق الغير، وعدم الكشف عن هويتهم بدفع غرامه جبائية تحسب بطبيعتها ضعف النسب¹.

¹ - المادة 194 من القانون رقم 98-12 ج ر ، العدد 98 المؤرخة في 31 /12/ 1998 المعدل والمتمم.

المادة 3 "تنص على جملة من الالتزامات في فقرتها الأولى والتي نص على غرامه مالىه من 50.000 الى 100.000 دينار جزائري عندما لا يفوق مبلغ حقوق المتملص منها 100.000 وذلك بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامه مالىه من 100.000 الى 500.00 دينار جزائري بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دينار جزائري ولا يفوق 1.5.000.000¹.

2- الجزاءات الجزائية

إضافة إلى الغرامات المالية التي فرضها المشرع الجبائي، وما قرره المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة فقد نص المشرع الجبائي الجزائري على العديد من العقوبات الجنحية ومن بينها حالة التملص باستعمال طرق تدليسية و إقرار وعاء الضريبة، ومحاولة التهديد، حسب نص المادة 304 من نفس القانون التي تنص على أن كل شخص يعمل على مخالفه تشريع ضرائب يعاقب بغرامه مالىه جبائية تبلغ من 10.000 الى 30.000 وهذا بعد التأكد من المعاينة، ومن خلال العقوبات والمخالفات التي ذكرها، فان وحسب قانون الضرائب المباشرة تباشر متابعتها من خلال نص المادة 104 من الإجراءات الجبائية.

فالمكلف بالضريبة، عندما يرتكب جريمة الضريبة إنما يهدف وبدرجه الأولى والأساسية هو التخلص من الضريبة، فان المشرع الجبائي أساسا على هذا العنصر للجاني، بحيث يكون ابلغ في درجة أولى، وهي بذلك تنسجم و قدرة المكلف المالية²

¹ - انظر نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، مرجع سابق

² - المادة 304 الصادرة القانون رقم 05.16 المؤرخ في 12 31 2005 المتضمن لقانون 2006 ج ر العدد الصادر 31 12 2005

المطلب الثاني: جريمة قانون الضرائب غير المباشرة

لقد عرفنا سابقا أن قانون الضرائب المباشرة لا يمكن نقل عبئها إلى الغير ولكن سوف ندرس جريمة قانون الضريبي غير المباشر و التي يدفعها المكلف القانوني، ويتحملها المكلف الاقتصادي فينقل عبئها من المكلف إلى شخص آخر ولهذا سنقوم بدراسة جريمة الضرائب الغير المباشرة .

الفرع الأول: مفهوم جريمة قانون ضرائب غير مباشرة

لقد حاول بعض الفقهاء إيجاد مفهوم واسع لجريمة قانون الضرائب غير المباشرة، والتي نجد، غالبا في قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة و التي تتضمن الرسم على القيم المضافة ، ورسوم الضمان ، وأهم الالتزامات الخاضعين للضريبة .

أولا - تعريف جريمة قانون الضرائب غير المباشرة

هي عدة أفعال قام بها أو قد يقوم بها المكلف الضريبي، وكذلك جملة من الأعمال التدليسية، التي ذكرها المشرع الجبائي في القانون الضريبي غير المباشرة وهي استخدام طرق احتيالية أو محاولة التملص، جزء من الوعاء الضريبي، وإخفاء، من قبل أي شخص، لمبالغ أو منتجات عليها الضرائب ورسوم بغرض التملص من دفعها¹

وكذلك يمكن القول أن من أهم صور الضرائب غير المباشرة ضرائب تلحقوا بالمال، عند إنفاقه بالمال ، فهي ضرائب ذات وعاء واسع ،و من أهم تطبيقاتها في التشريع الجزائري، الرسم على القيمة المضافة ، ورسوم الضمان فهو نظام غير مستقر كونه معرض دائما للتعديلات ،وهي جريمة تتضمن دائما الاعتداء² على مصلحة الخزينة العمومية و الإخلال بها.

¹ - فارس السبتي: مرجع سابق، ص 48-49.

² - محفوظ بالرحماني ،ص 126 .

1- الرسم على القيمة المضافة

وتعرف على أنها القيمة المضافة للمنتج، بأنه الزيادة في قيمته وتتم هذه الزيادة عن طريق استخدام عوامل الإنتاج من طرف المنتج، فلقيمة التي تضاف إلى السلعة أو الخدمة من قبل المنتج تمثل الربح، الذي يحصل عليه وكذلك نجد الضريبة على القيمة المضافة التي لم يعرفها المشرع الجزائري، و عرفها الاتحاد الأوروبي على أنها " ضريبة عامة للاستهلاك، يتم فرضها على القيمة المضافة للسلع والخدمات "، ومن خصائصها أنها ضريبة غير مباشرة تدفع للخزينة، ليست بصفة مباشرة من طرف المستهلك النهائي الذي يعتبر المدين الحقيقي، ولكن من طرف المؤسسة التي هي المدين الشرعي.¹

2-رسوم الضمان والتعبير عن المصنوعات

يعرف رسوم الضمان على انه رسوم غير مباشرة يدفعها القانوني وينقلها إلى شخص آخر وهو المكلف الاقتصادي حيث يدخل في اعتبار حساب الرسم المعادن المراد تعبيرها أو ضمانتها المذكورة في المادة 340 قانون الضرائب الغير مباشرة بقولها " تخضع مصنوعات الذهب والفضة والبلاطين، بتسم ضمان يتم تحديده بالكيلوجرام كما يأتي:

-8.000 دج بالنسبة للمصوغات من الذهب.

- 20.000 دج بالنسبة للمصوغات من البلاطين.

- 150 دج بالنسبة للمصوغات من الفضة .

ثانيا: التزامات الخاضعين للضريبة

وهي حسب المادة 355 من القانون الضرائب غير المباشر التزامات الصناع "ينبغي على صناع الذهب و الفضة و البلاطين أن يقدموا إلى مكتب الضمان الذي يتبعونه التصريح بالمهنة المنصوص عليها في المادة 4 من هذا القانون " وكما أضافت المادة 367 من نفس القانون التزامات المصدرين

¹ -المادة 340 معدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية سنة 2008 .

والمستوردين من خلال: عندما تصدر من أجل البيع في الخارج مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين الموجودة عليها طابع الدمغات، فإن رسم الضمان يعد تسديده إلى المصدر ..¹

وكذلك التزامات المستوردين التي نصت عليهم المادة 378 من نفس القانون والتي تقر بأن المصنوعات السابق ذكرها والآتية من الخارج، يجب أن تقدم إلى موظفين الجمارك، من أجل التصريح بها بعد أن يضع المستورد الدمغة المسماة "دمغة المسؤولية" والتي تخضع لنفس القواعد الخاصة بدمغة المعلم الصانع²

الفرع الثاني: التحليل الجنائي لجريمة قانون الضرائب غير المباشرة

لدراسة وتحليل جريمة قانون الضرائب غير المباشرة لا بد من إتباع الخطوات التالية:

أولاً: أركان جريمة قانون الضرائب غير المباشرة

و تكون الدراسة كالآتي

1-الركن المادي ويقوم على ثلاثة عناصر وهي السلوك الإجرامي، و النتيجة، و العلاقة السببية

أ-السلوك الإجرامي

-طرق ووسائل احتيالية وذكرها المشرع الجبائي في المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشر وهي كالآتي :

الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب والرسوم التي هي مفروضة عليه.

تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة.

1-أنظر المادة 355 و 367 من القانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم.

2 -أنظر المادة 378 من قانون الضرائب غير المباشر المعدل والمتمم .

استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة.

الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات، غير الصحيحة.

القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات.¹

ب- النتيجة : وهي لا تنفصل عن السلوكيات الإجرامية التي قام بها المكلف بالضريبة، وهي الآثار التي تنجم عن استعمال الوسائل الاحتمالية ومحاولة التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها وهنا تكفي قيام احدي الطرق الاحتمالية التي تم ذكرها لوقوع هذه الجريمة .

ت-العلاقة السببية

وهي العلاقة التي تربط بين النتيجة والسلوك الإجرامي الذي قام به المكلف بالضريبة، وهذا كافي لقيام الجريمة بكل أركانها .

2-الركن المعنوي

تتميز هذه الجريمة، بأنها عمدية، فركنها المعنوي القصد الجنائي العام الذي استعمله المكلف، عن طريق الطرق الاحتمالية، وقصدا خاصا وهو ني التخلص من الضريبة كلها أو بعضها

ثانيا: العقوبات الردعية للجريمة

و تتمثل في العقوبات الجبائية و الخاصة و الجزائية .

¹-انظر المادة 533 من القانون الضرائب غير المباشرة .

1- العقوبات الجبائية

-العقوبات الجبائية

هي التي وضعها المشرع الجبائي من أجل ردع الجريمة الضريبية والتي نص عليها العديد من مواد القانون الضريبي غير المباشر وهي كالاتي :عقوبات ثابتة وأخرى نسبية والمصادرة.

لقد نصت المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة عن العقوبات الثابتة "دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام لا سيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة ومع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد 524 و 527 من قانون الضرائب غير المباشرة يعاقب على جميع المخالفات للإحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5.000 إلى 25.000 دج (1)

كما وضع المشرع الجبائي العقوبات النسبية في المادة 524 من قانون السابق الذكر وهي كالاتي: " يعاقب عن المخالفات المذكورة في المادة 523 في حالة التملص من الحقوق بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله نتيجة عدم إجراء قانوني، أو تنظيمي ".

1-انظر المادة 523 من القانون الضرائب غير المباشرة رقم 11/02/المؤرخ في :2002/12/24 المتضمن لقانون المالية لسنة 2003 العدد ج ر 86 الصادرة في 2002 /12/25، المعدلة بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2003.

في حالة استعمال طرق احتيالية أو حيازة أو بيع الصانع أو التاجر المصوغات من البلاتين أو الذهب أو الفضة فإن المشرع الجبائي وضع للمخالفين غرامة وهي أربعة أضعاف الحقوق المتملص منها دون أن تقل عن مبلغ 100.000 دج، لاسيما في ما يخص المصادرة، فنصت عليها المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة وهي تعمل على مصادرة الأشياء ووسائل التزوير مصادرة الأجهزة.¹

2-العقوبات الخاصة

ولها ثلاثة عناصر وهي الانايق وزراعة التبغ والوقود.

الانايق والتي اختصت بها المادة 526 من قانون الضرائب غير المباشرة وهي: ان حيازة

جهاز أو جزء جهاز تقطير خلافا لأحكام هذا القانون، يعاقب عليها مع عدم الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في هذا القانون بغرامة جبائية قدرها 10.000 دج بمصادرة أو إتلاف الجهاز المذكور أو جزء الجهاز حسب اختيار إدارة الضرائب.²

أما في ما يخص جهاز زراعة التبغ فنصت عليه المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة ف 1 ويعاقب عليه بغرامة جبائية قدره 0.50 من كل غرسة مزروعة، بصفة غير قانونية دون أن تكون هذه الغرامة تقل على الحد الأدنى الذي قدر 5000 دج والمنصوص عليه في مادة 523
3.

¹-أنظر المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة رقم 10/14 المتضمن لقانون المالية 2015 جريدة رسمية العدد 78 المعدلة بموجب المادتين 55 من قانون المالية لسنة 2003 41 من قانون المالية سنة 2015 .

المؤرخ في 2014/12/30

²-أنظر نص المادة 526 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم .

³-انظر المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة.

أما في ما يخص الوقود فنصت عليها المادة 528 فإذ استعمال وقود، البنزين والمازوت، المخصص للفلاحة والمقبول حسب تعريف المخاصة لرسوم المرور في كل مركبة تستعمل الوقود غير مرخصة باستعماله بموجب أحكام هذا القانون، يعاقب عليه، دون المساس بالعقوبات الأخرى وهي في ما يخص سائق المركبة 15 يوما حبسا .

أما فيما يخص الشخص المسؤول عن المركبة مدنيا فعليه غرامة قدرها 1000 دينار.¹

3-العقوبات الجزائية :

و نصت عليها المادة 350 من قانون الضرائب غير المباشرة وهي " تعاقب بالحبس من ستة أيام إلى ستة أشهر المخالفات المبينة ألا وهي الصناعة المخبوشة والكحول والغش في المشروعات وكذلك إنعاش أو محاولة إنعاش الكحول المغيرة وصناعة ونقل وبيع وحياسة انبيق أو جزء من الانبيق من دون الحصول على رخصة استعمال انبيق غير مصرح به .²

أما في ما يخص الغش فهو يتضمن الوسائل الاحتيالية ووسائل العنف، وهو الرفض الجماعي لدفع الضريبة وعرقلة المراقبة الجبائية، وكذلك رفض تقديم الوثائق وكذلك سرية فرض الضريبة، حيث المادة 532 عن حالات الغش وبعض الحالات الاحتيالية مثل الإخفاء ومحاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو مستويات تطبق عليها الضرائب.³

¹- المادة 528 من القانون رقم: 27/95 المؤرخ في 30 ديسمبر 1995 المتضمن لقانون المالية لسنة 1999 ج ر عدد 82 الصادرة في 21 ديسمبر 1996 المعدلة بموجب المادة 109 من ق م 1996 .

²-المادة 530 من القانون الضرائب غير المباشرة رقم 21/04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 .

³-سليم قصاب: مرجع سابق، ص 24 .

المبحث الثاني جريمة قانون التسجيل والطابع

تعد جريمة أو حقوق التسجيل من الجرائم التي نظمها المشرع الجبائي في قوانينه، وكذا جريمة قانون الطابع التي غالبا ما تكون متلازمة، حيث أن التسجيل يكون على المحررات والعقود، و رسم الطابع يكون بمناسبة تحري هذه العقود ووضع الدمغات عن النسخ ولهذا سنقوم بدراسة الجريمتين وأهم الآليات القمعية للحد منها، حيث تطرقت إلى جريمة قانون التسجيل في مطلب أول وجريمة قانون الطابع في مطلب ثان.

المطلب الأول: جريمة قانون التسجيل

وفي هذا المطلب سنقوم بدراسة جريمة قانون التسجيل التي تناولها المشرع الجبائي، في قانون التسجيل، والتي أقر لها العديد من العقوبات للمخالفين بذلك، وهي كالآتي:

الفرع الأول: مفهوم جريمة قانون التسجيل

لقد تناول المشرع الجبائي في قانون التسجيل العديد من التعاريف و المفاهيم المتعددة وهي كالآتي

أولا : التعريف بجريمة قانون التسجيل

حسب المادة 113 من قانون التسجيل هي "كل اخفاء في ثمن بيع عقارات أو تنازل عن محل تجاري أو زبائن في معدل مقايضة أو قيمة"¹.

من خلال تطرقنا لمفهوم جريمة قانون التسجيل أو بالأحرى حقوق التسجيل يمكننا معرفة أن التسجيل، هو عملية إدارية وشكلية من طرف موظف عمومي مكلف بالتسجيل، حسب كيفيات متعددة يحددها القانون، وتكون هذه الرسوم أما ثابتة أو نسبية أو تصاعدية.²

¹-أنظر المادة 113 من قانون التسجيل المعدل و المتمم .

²-مخفوظ بردماني، مرجع سابق ص 142 .

ثانيا-القيم الخاضعة لرسوم الثابتة

لقد نظم قانون التسجيل العديد من القيم والعقود الخاضعة لرسوم وهي كالتالي:

1-عقود الإيجار

نصت عليه المادة 220 من قانون التسجيل "إن الإيجارات العصرية أو ذات المدة غير المحدود لأموال عقارية تخضع لنفس الحقوق والرسوم المطبقة على نقل ملكية الأملاك المتعلقة بها بعض كما تخضع إجباريا إلى إجراء تسجيل عقود إيجار المحلات ذات الاستعمال السكني بأحكامه للعقود من الباطن المتصلة بها وبمعنى أن إلزامية تسجيل كل الأموال العقارية وكذلك الأملاك المتعلقة والخاضعة لعقود الإيجار وكل مخالفا لذلك يخضع العديد من العقوبات ¹.

القسمة والمبادلات

تكون القسمة عادة في المال الشائع الذي يرغب الشركاء في قسمته، وقد تكون القسمة ممكنة ماديا وتخضع قسمته الاموال المنقولة والعقارية لرسم قدره 1.5 % يبين الشركاء في الملك والشركاء في الإرث اما المبادلات لها تسجيل نسبقدره 2.5 % محصل على قيمة حصة واحدة عندما تكون الحصص المتبادلة متساوية القيمة ².

¹ - انظر المادة 220 من قانون التسجيل المعدلة بموجب المواد 18 من قانون المالية لسنة 2002 و المادة 19 من قانون المالية لسنة 2005 و المادة 19 من قانون المالية لسنة 2012 .

² - محفوظ برهماني:مرجع سابق ص 144 .

3-رسم تسجيل عقود الشركة

وهي مجموعة الرسوم والحصص المنقولة والعقارية بالنسبة لعقود تكوين الشركات وهي تتكون من حصص عادية وحصص بعوض حسب المادة 248 من قانون التسجيل "تخضع عقود التكوين أو التمديد أو التحويل أو دمج الشركات التي لا تتضمن نقل أموال منقولة أو عقارية يبين الشركاء أو أشخاص آخرين أو التكفل لدين لحق قدره 1.5 % دون أن يقل هذا الحق عن 100 دج يعني ذلك أن الشركات التي لا تتضمن نقل أموال منقولة لها أو خضوعها الحق قدره 0.5 % فقط.¹

4-رسم تسجيل نقل الملكية بعوض

ولها رسمين الأول هو الرسم عن بيع الملكية العقارية، والثاني الرسم على بيع المنقولات ، فالأولى تكون مملوك ملكية تامة لشخص واحد ، كما يمكن أن يتم بيع الجزء من العقارات أي حصة من العقار غير مفرزة، أما الثانية تتم عملية التسجيل بنقل ملكية منقولات عادية ونظام خاص يشمل نقلا ملكية المحلات التجارية.²

ثالثا : العقود الخاضعة للرسوم الثابتة

حسب قانون التسجيل وما ورد في مواده العديد من العقود وهي كالآتي :

1-العقود الخاضعة لرسم ثابت

قدره **1.5000 دج** ونصت عليه المادة 208 من قانون التسجيل " يخضع الرسم الثابت المقدر بـ 1.5000 دج كل العقود التي لم يتحدد تعريفها بأي مادة من هذا القانون والتي لا يمكن أن يترتب عنها تحصيل رسم نسبي بمعنى أن كل العقود التي لم يتم تحديد تعريف لها ،فإنها تخضع لرسم قدره 1.5000 دج .

¹ - أنظر المادة 248 من قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 25 من قانون المالية لسنة 2002.

² -محموظ برجماني:نفس المرجع ، ص 148 .

ولكن ثمة عقود أخرى تخضع لنفس الرسم والمذكورة في المواد 209 و 210 وهي كالتالي:

- التنازل والحلول وإعادة بيع إيجارات الأموال من كل نوع .

- تحويل الملكية مجاناً من قبل الولايات أو المجالس الشعبية البلدية.¹

2-العقود الخاضعة لرسم ثابت قدره 3.000 دج و 1.500.000 دج وهذا حسب المادة 212

من قانون التسجيل " دفع رسم ثابت قدره 3.0000 دج عقود حل الشركات التي تتضمن أي نقل الأموال المنقولة أو العقارية بسبب شركات أو الأشخاص الآخرين.²

هناك ثمة رسوم ثابتة و خاضعة لرسم قدره 1.50 وهو حسب المادة 212 مكرر بهدف الموافقة

على فتح مكتب إيصال غير تجاري ،دفع رسم تسجيل قدره مليون و خمس مائة دينار ،ودفع هذا الرسم إلى صندوق قابض الضرائب المختص إقليمياً.³

الفرع الثاني التحليل الجنائي لجريمة قانون التسجيل :

لدراسة و تحليل جريمة قانون التسجيل لاجب من إتباع الخطوات التالية :

أولاً :أركان جريمة قانون التسجيل :

لدراسة أركان جريمة قانون التسجيل لا بد من دراسة الأركان الآتية.

1-الركن المادي

ويتمثل في السلوك الإجرامي و النتيجة و العلاقة السببية

¹-أنظر المادة 208 من قانون التسجيل المعدلة بموجب المادة 19 من قانون المالية لسنة 2015.

2-أنظر المادة 212 من قانون التسجيل المعدلة بموجب المواد 110 من قانون المالية لسنة 1983 والمادة 62 من قانون المالية لسنة 1990

3-أنظر المادة 212 مكرر من قانون التسجيل محدثة بموجب المادة 07 من قانون المالية لسنة 1986 ومعدلة بموجب المادة 16 لقانون المالية 2002 .

أ- السلوك الإجرامي هو

- استعمال طرق احتيالية

وهي الأفعال التي قام بها المكلف بالضريبة حسب المادة 113 من قانون التسجيل هي كالآتي :

كل إخفاء في ثمن بيع عقارات او تنازل من محل تجاري او زبائن و الفارق الناتج عن التبادل او قسمة

يعاقب بغرامة مالية ضعف الحقوق عن 10.000

كل شخص تم التأكد بأنه شريكا بأي طرق كانت في ممارسات تهدف الى التملص من دفع الضريبة¹

ب- النتيجة

وهو الضرر الذي لحق بإدارة آو الشركة أو في تسجيل العقود ، وهو ضرر الإخفاء وهو السلوك

الإجرامي الذي يصيب و يهدد الحق الذي تحميه الإدارة الضريبية وهنا تكمن النتيجة في إخفاء و عدم

تسجيل ثمن بيع العقارات و البضائع

ت- العلاقة السببية :وهي العلاقة السببية بين سلوك الشخص مرتكب الجريمة او مستعملا في ذلك

الطرق الاحتيالية السابقة الذكر وعدم تسجيله أو إخفاء لثمن المبيعات أو العقارات

2-الركن المعنوي

ويتمثل الركن المعنوي في جريمة قانون التسجيل في توافر قصدتين أولهما القصد الجنائي العام وتوجه

إرادة الجاني إلى تحقيق الوقائع المادية وعدم احترام النصوص القانونية و ثانيها القصد الجنائي الخاص وهو

توافر نية خاصة قاصدة وبذلك العمل الإجرامي الذي قام به.

¹-أنظر المادة 113 من قانون التسجيل المعدل و المتمم.

ثانيا: العقوبات الجبائية المقررة لجريمة قانون التسجيل

1- عقوبة الإخفاء

لقد تناول المشرع الجزائري في قانون التسجيل جملة من الأفعال فوضت عن الامتناع عن القيام ببعضها أو ارتكاب بعض العقوبات، وهي حسب المادة 113 من قانون التسجيل إن أحد الأفعال التي فرضت على عدم القيام بها ألا وهي الإخفاء ويكون باطلا و عديم الأثر كل اتفاق يهدف إلى إخفاء جزء من ثمن بيع العقارات وهذا يعاقب عليه بغرامة تساوي ضعف الحقوق و الرسوم المتملص منها دون ان تقل هذه الغرامة عن 10.000 دج¹

2- عقوبة عدم التسجيل أو التأخر في التسجيل و عدم كفاية الثمن

حسب المادة 93 من قانون التسجيل "يتعين على الموثقين و المحضرين و محافظي البيع بالمزايدة الذين لم يسجلوا عقودهم في الآجال المقررة أن يدفعوا غرامة كل مخالف لذلك وهي 10 % من الحقوق المتملص منها إذا كان للتأخر في التسجيل يتزوج ما بين واحد و ثلاثين يوما"²

¹-فارس السبتي:مرجع سابق ص56

²-انظر المادة 93 من قانون التسجيل بموجب المواد 4 من ق م لسنة 1991.

المطلب الثاني: جريمة قانون الطابع

في مطلبنا هذا سنقوم بدراسة جريمة أخرى من جرائم القانون الضريبي ألا وهي جريمة قانون الطابع و التي اقر لها المشرع الجبائي العديد من الوسائل و الآليات القمعة

الفرع الأول: مفهوم جريمة قانون الطابع

لقد وضع الفقهاء لرسم الطابع أو قانون الطابع العديد من المفاهيم ومن أهمها: وهو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية و القضائية و للمحركات التي يمكن أن تقدم للقضاء كدليل ومنه يكون رسم الطابع أو الإخلال في بعض عقوده يعد جريمة يعاقب عليها القانون¹.

أولا: تعريف جريمة قانون الطابع

وعليه فجريمة قانون الطابع جملة من الأفعال التي تناولها المشرع الجبائي في قانون الطابع، والتي في حالة ارتكابها من طرف المستفيد من الخدمة أو المتحصل على وثائق معينة دون وضع طوابع توجب دفع الرسوم فيها إلى عقوبات جبائية²

ثانيا: حقوق الطابع

تتضمن الطابع الحجمي الذي يفرض على الأوراق بحسب حجمها من عرض وطول، وغرض استعمالها، بحيث تختلف قيمة الرسم باختلاف حجم الورقة و استعمالته ويكون الورق أما عاديا أو مدموغ و الورق المدموغ هو الورق الذي يحمل علامة مائية خاصة تطبع على العجينة، عند صنعها تبعا لإدارة التسجيل و تحدد أحجامها و توضع العلامة على الأوراق التي تسلمها الدارة المختصة في أعلى الورقة وعلى يمينها³.

¹-محفوظ برحماني:مرجع سابق، ص160 .

²-الامر رقم 76. 103 المتضمن من القانون الطابع، المعدل و المتمم بالقانون رقم 13/10 المؤرخ في 2010/12/29 ج ر، عدد80

³-محفوظ برحماني: مرجع سابق، ص.161.

ثالثا رسم الطابع عن الأوراق القابلة للتداول وغير القابلة للتداول:

وهي الأوراق القابلة للتداول السندات لأمر أو الحامل و للفتاح، وجميع الأوراق القابلة للتداول وحتى النتائج المسوحة للمرة الثانية، و التي أقرتها المادة 83 من قانون الطابع بقولها "تحدد تعريفه الأوراق القابلة للتداول وغير القابلة للتداول لرسم نسبي قدره 0.05 لكل من 100 دج أو جزء من 100 دج سعر الرسم النسبي للطابع"¹

1-طابع المخالصات

"تخضع السندات بمختلف أنواعها سواء كانت إجراء أو إثبات أو غير موقعة التي تم إعدادها و بصفة عرفية و المتضمنة من إجراء أو إثبات التسديدات أو المبالغ المدفوعة لرسم الطابع، تحدد حصته بدينار (1 دج) عن كل قسط من 100 دج أو جزء من القسط من 100 دج، أن يقل المبلغ المستحق من 5 دج أو يفوت 2.500 دج"²

2-طابع عقود النقل

وهي الأوراق المتعلقة بالنقل من عقود النقل و التذاكر وهي :

أ-طابع التذاكر

"تخضع تذاكر نقل المسافرين الفردية و الجماعية المسلمة، بأن صفة كانت للأفراد أو الجماعات المقيمة في التراب الجزائري و المتوجهين إلى خارج الوطن لرسم طابع تحد تعريفته كما يأتي :

1- 1.000 دج بالنسبة للنقل البحري .

2- 1.500 دج بالنسبة للنقل الجوي.³

¹-انظر المادة 83 من قانون الطابع المعدلة بموجب المادتين 75 من قانون المالية لسنة 1986 و 89 من قانون المالية لسنة 2000 .

²-انظر نص المادة 128 من قانون الطابع المعدل و المتمم.

³-انظر نص المادة 129 من قانون الطابع المعدل و المتمم.

ب- طابع عقود النقل "تخضع كل تذكرة شحن تعد بمناسبة نقل عن مديرية البحر، الى رسم طابع قدره 50 دج"¹

3- طابع الرخص و البطاقات

أ- طابع جوازات السفر "يخضع جواز السفر اليعدي المسلم في الجزائر لكل فترة قانونية لصلاحيه رسم طابع قدره 6000 دج تغطي كل النفقات"².

ب- طابع رخصة الصيد "يتم تسليم رخصة الصيد الخاصة، لكل التراب الوطني يترتب عليها رسم طابع قدره 5000 دج، يتم دفعه بواسطة إيصال بسلم إلى قباضة الضرائب عن طريق وضع طابع منفصلة وحتى تكون رخص الصيد صحيحة في أي وقت من تسجيلها"

الفرع الثاني: التحليل الجنائي لجريمة قانون الطابع

لدراسة وتحليل جريمة قانون الطابع لا بد من ذكر أركانها و أهم الجزاءات المترتبة عنها :

أولاً: أركان جريمة قانون الطابع

1- الركن المادي

و يتمثل في السلوك الإجرامي وهو كالأتي :

أ- السلوك الإجرامي ويتمثل في :

- باستعمال طرق ووسائل احتيالية

¹ -انظر نص المادة 136 من قانون الطابع المعدلة للمادة 26 لقانون المالية 2015 .

² -انظر نص المادة 138 من قانون الطابع المعدل و المتمم.

وهي الأفعال و الأعمال التي اقترفتها المكلف بالضريبة دون وضع الطابع و التي تؤكد دفع الرسوم غالى عقوبات جزائية من هذه الطرق هي :

-سوء استعمال الطابع وبيع الورق المفروض عليه للطابع

-استعمال الطابع المنفصلة أو الطابع المميزة غير الصحيحة و التي سبق استعمالها

-عدم تقديم الموظفين و الموثقين وكتاب الضبط الأوراق و العقود و الأحكام الخاضعة لرسم الطابع للتسجيل .

ب-النتيجة

وهي الآثار التي ينتج عن السلوك الإجرامي وهي حصول الاعتداء على الحق التي تحميه القاعدة العقابية، وهو الخطر و الضرر الذي يجرب ويهدد الإدارة الضريبية، و العمل السلي الذي قام به المكلف أو الشخص، وعدم مباشرة او الامتناع عن الإلزام الضريبي

ت-العلاقة السببية وهي العلاقة القائمة بين سلوك الشخص و الإدارة او الشركة التي لحقها الضرر او الغش وهذا باستعمال الآلة بدون ترخيص من الادارة او تزوير للبصمات و استعمال بصمت مزورة¹

2-الركن المعنوي ويتمثل الركن المعنوي على توافر القصد الجنائي العام وهي العلم و الارادة مباشرة الى اقتراف الجريمة و بنية خاصة،قاعدة للارتكاب التملص او الفعل الضار وهي الحرمان الادارة الجبائية من الحصول عن حقها²

ثانيا :العقوبات المقررة لجريمة قانون الطابع

ومن أهم العقوبات نذكر مايلي :

¹-انظر نص المادة 34 من قانون الطابع المعدلة بالقانون رقم 16/11 المؤرخ في 2011/12/28 .

²-انظر المادة 10 من قانون الطابع .

1- المنع وهو حسب المادة 34 من القانون الطابع "عند استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة غير الصحيحة و بيع الطوابع أو محاولة بيعها بغرامة جزائية بين 5000 دج و 20.000 دج¹

بينما تطرق نفس القانون للذين قاموا بقصد الغش و التزييف و التي نصت عليهم المادة 100 من قانون الطابع "كل عمل المقصد منه الغش و التزييف أو استعمال أو بيع أو محاولة بيع أوراق مدموغ قد سبق استعمالها "وتطبق عليه العقوبات المنصوص عليها في المادة 34

أما الأوراق المدموغة التي سبق استعمالها من اجل تحديد أي عقد ،فلا يجوز استعماله لعقد اخر ،و لا يمكن أن بعد عقدان الواحد تلو الآخر و لا تسلم صورة عنهما في نفس الورقة المدفوعة بالرغم من كل استعمال أو نظام مخالف و كذلك يمنع الموث قون وكتاب الضبط و الموظفين العموميين و الإدارات العمومية إصدار أي قرار عن عقد أو دفتر أو سند تجاري غير محرر على ورق مدموغ الطابع او غير مؤشر عليه من اجل الطابع.

2- الغش الجبائي

وهو كل غش أو محاولة للغش ، و بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نيتها ،الغش أو تعريض الضريبة للشبه باستعمال الآلات المشار إليها ،وهذا بقصد التملص من الضريبة ، أو استعمال الآلة بدون ترخيص من الإدارة، وهذا ما نصت عليه المادة 33 من قانون الطابع، وكذلك كل من انقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفية أو دفع الضرائب و الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش أو أعمال تدليسية،من خلال تدبير الإعسار أو القيام بجعل عوائق بطرق احتيالية،الهدف منها منع تحصيل كل ضريبة أو رسم مدين له، وهذا ما نصت عليه المادة 34 من قانون الطابع (2).

¹-سليم قصاص مرجع سابق ص35

²-فارس السبي: مرجع سابق،ص55

3- عرقلة مهام الإدارة الجبائية

وهو نصت عليه المادة 37 من قانون الطابع عن حالة المانع، الذي يحول دون قيام أعوان الرقابة الجبائية لتأدية مهامهم و العقوبة هي غرامة جبائية من 10.000 دج إلى 100.000 دج وكذلك المعارضة الجماعية لتأسيس وعاء الضريبية وفي الأخير من خلال دراستنا لقانون الطابع، نلاحظ أن هناك تكرار في النصوص القانونية لفعل واحد¹

¹-سليم قصاص: مرجع سابق، ص، 39،

خلاصة الفصل الثاني :

إن دراسة الجرائم الضريبية حسب طبيعتها الخاصة ومن الناحية الموضوعية بعد من الأفعال المجرمة و المعاقب عليها قانونا ، وبالتالي تضع قييدا على المكلفين وتندرهم بالعقاب ، و لا سبل لتطبيق عقوبات في مثل هذه الجرائم إلا من خلال الإجراءات الجبائية و الجزائية ، و قيام المسؤولية الجزائية لدى الفاعل.

خاتمة

خاتمة

من خلال البحث ودراسة بعض الجرائم الضريبية العامة والخاصة ودراسة كافة جوانبها وخاصة

تحليلها الجنائي من خلال قانون الضرائب الجزائري والقوانين التي عملت على ردع مثل هذه الجرائم ،
التي استفحلت في وقتنا الحالي وأصبحت جرائم حديثة، وعليه فقد استنتجت وتوصلت إلى تحديد
بعض الایجابيات التي تناولتها القوانين الجبائية ،بقصد قمع والحد من التجريم ،ولذا نقترح البعض من

النتائج و التوصيات :

-التشديد و وضع إجراءات أكثر صرامة وخاصة في الإدارة الضريبية .

-العمل على تفاوت العقوبات و تشديدها .

-حصر المتهربين ، من طرف إدارة الضرائب .

-التعديلات المستمرة للتشريعات الجبائية المختلفة .

-تنمية ونشر الوعي الضريبي بأهمية الضريبة في التنمية.

-ضرورة وضع إصلاح شامل للدارة الضريبية وفقا للمعايير الدولية.

-ضرورة تكثيف الرقابة الجبائية بكل أنواعها ووضع كل الإمكانيات المادية و البشرية .

-تنظيم فضاء ضريبي سريع ،للبث في المنازعات الجبائية .

-خلق نظام ضريبي ،متكامل يقوم على الشفافية و التبسيط و العقلنة و المصالحة .

وفي الأخير يمكننا القول أن الجرائم الضريبية جرائم تهدف قبل كل شيء إلى الأضرار بالمصلحة العامة

ونهب الأموال العمومية للدولة .

مَلْطِص

الملخص:

تعد الضرائب، من أحد الأركان المالية التي تساهم في تغطية الأعباء العامة للدولة وتمويل خزينتها، وهي بذلك تعطي معنى جد هام سواء للدولة أو المكلفين بأدائها أو كل طرق يساهم في اقتراض وتحصيلها وتنظيمها وبذلك لقد حرص المشرع الجزائري وتكريس فكرة الردع الجبائي في مختلف قوانينه الجبائية من خلال فرض والتشديد في التزامات الجبائية والجزائية، وردع المتهربين والمتملصين من دفع الضرائب والرسوم .

الملخص بالانجليزية :

Taxes are one of the financial pillars that contribute to covering the public burdens of the state and financing its treasury, and thus it gives a very important meaning, whether for the state or those charged with its performance or all ways that contribute to borrowing, collecting and organizing it. Thus, the Algerian tax legislator was keen and enshrined the idea of tax deterrence in its various tax laws By imposing and tightening fiscal and penal obligations, and deterring evaders and evaders from paying taxes and fees.

قائمة المصادر والمراجع

الأوامر و القوانين .

-أولاً:المصادر :

1-الأمر رقم 66-56 المؤرخ في 18 صفر 1386 و الموافق ل 8 يونيو 1966 و المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم الجريدة الرسمية العدد 49 لسنة 1966 .

2-الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1996 الموافق ل 09 ديسمبر 1976 و يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجريدة الرسمية العدد 201 لعام 1976.

3-الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 هـ و الموافق ل 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل و المتمم الصادر في الجريدة الرسمية العدد 103 لسنة 1976.

4-الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 و الموافق ل 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم الجريدة الرسمية العدد 81 سنة 1976.

5-الأمر رقم 76-107 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 و الموافق ل 09 ديسمبر 1976 قانون الضرائب غير المباشر المعدل و المستخدم الجريدة الرسمية 106 لسنة 1976.

6-الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 و الموافق ل 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل و المتمم الجريدة الرسمية عدد 89 لسنة 1977

7- القانون رقم 25-27 المؤرخ 31 ديسمبر 1995 المتضمن لقانون المالية 1996 جريدة رسمية العدد 82 لسنة 1996

8- قانون رقم 98-12 المؤرخ 31 ديسمبر 1998 المقتضي لقانون المالية لسنة 1999 جريدة رسمية العدد 98 لسنة 1998

قائمة المصادر المراجع

- 9- قانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 المتضمن لقانون المالية لسنة 1999
- 10- قانون رقم 2000-06 المؤرخ في 23 ديسمبر 2000 المتضمن لقانون المالية سنة 2000
- 11- قانون رقم 21-90 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 المتعلق بقانون الإجراءات الجبائية جريدة رسمية عند العدد 79 لسن 2001
- 12- قانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 المتضمن لقانون المالية سنة 2003 جريدة رسمية العدد 86 الصادر سنة 2002
- 13- القانون رقم 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن لقانون المالية لسنة 2004
- 14- القانون رقم 05-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2005 المتضمن القانون المالية لسنة 2006 جريدة رسمية العدد 85 الصادرة سنة 2006 م
- 15- القانون 06-24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن القانون المالية سنة 2007 جريدة رسمية العدد 72 الصادرة سنة 2011
- 17- القانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 المتضمن القانون المالية 2013 جريدة رسمية العدد 72 الصادرة سنة 2012 م
- 18- القانون 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014 المتضمن القانون المالية 2015 جريدة رسمية العدد 78 الصادرة سنة 2014 م

ثانيا :الكتب :

1-نبيل صقر الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة لجرمة الضريبية و التهرب ،درر الهدى عين

مليلة سنة 2013 جزء 01

2-محفوظ برحماني التشريع الضريبي الجزائري دار الجامعة الجديدة سنة 2018

3-فارس السقي المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري دار هومه للطباعة و النشر

و التوزيع .الجزائر سنة 2011 طبعة ثانية.

ثالثا : المذكرات

1-سليم قصاص :المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري ،أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ،علوم

القانون الخاص ،سنة 2018 2019 جامعة الإخوة منوري قسنطينة 1 .

2-سليمة عزوز: (الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري)أطروحة مكملة لنيل

شهادة الدكتوراه في الحقوق سنة 2015 2018 جامعة محمد بوضياف المسيلة

3-عبد النور واسطي : (المسؤولية الجنائية لشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية الغش الضريبي و

تبييض الأموال إلى رسالة ،مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه سنة 2016 2017 .

4-أوهيب بن ياقوت (الغش الضريبي) مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر سنة 2013

،جامعة الجزائر سنة 2013.

5-نجيب زروقي (جرمة التملص الضريبي واليات مكافحتها في التشريع الجزائري ،مذكرة مقدمة لنيل

شهادة الماجستير في العلوم القانونية سنة 2012-2013.

- 6- نور الدين عثري ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري سنة 2015-2016 مذكرة لنيل شهادة الماستر -جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي
- 7-أحمد نوي -آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري مذكرة لنيل شهادة الماستر سنة 2018-2019 جامعة مُجَّد خيضر بسكرة
- 8-ليندة قرموش /جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري) ، مذكرة لنيل شهادة الماستر جامعة مُجَّد خيضر بسكرة سنة 2013-2014
- 9-سليمة فرحات (جريمة الغش الضريبي) مذكرة ماستر جامعة اكلي مُجَّد اولحاج ،البويرة سنة 2017-2018.
- 10-مُجَّد بلول التهرب الضريبي و آليات مكافحته) مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق قانون أعمال سنة 2016-2017.
- 11-مُجَّد إبراهيم خيضر عبار الطبيعة القانونية للجرائم الضريبية ، كلية الرافدين قسم الحقوق .
- 12-طورش بتاتة (مكافحة التهرب الضريبي الجزائري) مذكرة ماستر 2011-2012 قسنطينة .
- 13-جمال صرموك جريمة التهرب الضريبي و آليات مكافحتها في القانون الجزائر سنة 2016/2019
- 14- -نادية بولجة (النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي) مذكرة لنيل شهادة الماستر 2016

فہرست

الصفحة	العنوان
	الشكر
	الإهداء
02	المقدمة
06	الفصل الأول: الجرائم الضريبية العامة
07	المبحث الأول: جريمة التهرب الضريبي
07	الفرع الأول: تعريف جريمة التهرب الضريبي
08	أولاً: الضريبة تأدية نقدية
08	ثانياً: الضريبة فريضة إلزامية وإجبارية
08	الفرع الثاني: أنواع وأهداف جريمة التهرب الضريبي
09	أولاً : أنواع التهرب الضريبي
10	ثانياً: أهداف التهرب الضريبي
10	الفرع الثالث : طرق وأثار جريمة التهرب الضريبي
10	أولاً: طرق ممارسة جريمة التهرب الضريبي
13	ثانياً : أثار جريمة التهرب الضريبي
14	الفرع الرابع : التحليل الجنائي لجريمة التهرب الضريبي
14	أولاً : أركان الجريمة
18	المطلب الثاني : الجزاءات المقررة لجريمة التهرب الضريبي
18	الفرع الأول : العقوبات الجزائية
19	أولاً : العقوبات الأصلية

19	ثانيا : العقوبات التكميلية
20	الفرع الثاني : العقوبات الجبائية
20	أولا : العقوبات الجبائية
22	ثانيا: العقوبات التهديدية
23	المبحث الثاني : جريمة الغش الضريبي
23	المطلب الأول : مفهوم جريمة الغش الضريبي
24	الفرع الأول : تعريف جريمة الغش الضريبي
24	الفرع الثاني : طرق وأثار جريمة الغش الضريبي
24	أولا : طرق ممارسة جريمة الغش الضريبي
25	ثانيا : أثار جريمة الغش الضريبي
26	الفرع الثالث : التحليل الجنائي لجريمة الغش الضريبي-
26	أولا : أركان جريمة الغش الضريبي
29	ثانيا: الجزاءات الردعية لجريمة الغش الضريبي
35	الفصل الثاني : الجرائم الضريبية الخاصة
36	المبحث الأول : جريمة قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة
36	المطلب الأول : مفهوم جريمة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
36	الفرع الأول : تعريف جريمة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المباشرة
36	أولا :الضريبة على الدخل الاجمالي
39	ثانيا : الدخل الخاضع للضريبة
40	ثالثا : الزيادات في الضريبة
41	الفرع الثاني : تحليل الجبائي لجريمة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
41	أولا : أركان جريمة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

42	ثانيا : الجزاءات الجبائية والجزاءات المقررة للجريمة
44	المطلب الثاني : جريمة قانون الضرائب غير المباشرة
44	الفرع الأول : مفهوم جريمة قانون الضرائب المباشرة
44	أولا : تعريف جريمة قانون الضرائب غير المباشرة
45	ثانيا : التزامات الخاضعين للضريبة
46	الفرع الثاني : التحليل الجنائي لجريمة قانون الضرائب غير المباشرة
46	أولا : أركان جريمة قانون الضرائب غير المباشرة
47	ثانيا : العقوبات الردعية للجريمة
51	المبحث الثاني : جريمة قانون التسجيل والطابع
51	المطلب الأول : جريمة قانون التسجيل
51	الفرع الأول: مفهوم جريمة قانون التسجيل
51	أولا : التعريف بجريمة قانون التسجيل
52	ثانيا : القيم الخاضعة للرسوم الثابتة
53	ثالثا : العقود الخاضعة للرسوم الثابتة
54	الفرع الثاني : التحليل الجنائي لجريمة قانون التسجيل
54	أولا : أركان جريمة قانون التسجيل
56	ثانيا : العقوبات الجبائية المقررة لجريمة قانون التسجيل
57	المطلب الثاني : جريمة قانون الطابع
57	الفرع الأول : مفهوم جريمة قانون الطابع
57	أولا : تعريف جريمة قانون الطابع
57	ثانيا : حقوق الطابع
58	ثالثا : رسم الطابع عن الأوراق القابلة للتداول وغير القابلة للتداول

الفهرس

59	الفرع الثاني : التحليل الجنائي لجريمة قانون الطابع
59	أولا : أركان جريمة قانون الطابع
60	ثانيا : العقوبات المقررة لجريمة قانون الطابع
	الخاتمة
	الملخص
	قائمة المصادر المراجع
	الفهرس