

جامعة مولود معمري - تيزي وزو.
كلية الحقوق والعلوم السياسية
مدرسة الدكتوراه للقانون الأساسي والعلوم السياسية

دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي

مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون
فرع القانون الدولي للأعمال

تحت إشراف الأستاذة
د/ حسان نادية

من إعداد الطالب
أولعربي جمال

لجنة المناقشة:

د/ معاشو عمار، أستاذ التعليم العالي، جامعة مولود معمري تيزي وزو.....رئيسا
د/ حسان نادية، أستاذة محاضرة (أ)، جامعة مولود معمري تيزي وزو.....مشرفتا ومقررتا
د/ دنيديني يحيى، أستاذ محاضر (أ)، جامعة محمد بوقرة بومرداس.....ممتحنا

تاريخ المناقشة: 2013/04/30

إهداء

إلى

والدي رحمه الله تعالى

وإلى

الأهل والأقارب والأصحاب

شكر

أتقدم بالشكر الجزيل
إلى الأستاذة المشرفة حسان نادية على
كل ما أفادتني به خلال إنجاز هذه
المذكرة

كما لا يفوتني
أن أشكر جميع الأساتذة الذين سهروا على
تدريسنا و تعليمنا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قائمة المختصرات

أولاً: باللغة العربية

د.س.ن: دون سنة نشر.

ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجبائية.

ق.ض.م.ر.م: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ق.ض.غ.م: قانون الضرائب غير المباشرة.

ق.ر.ر.أ: قانون الرسم على رقم الأعمال.

ق.ت: قانون التسجيل.

ق.ط: قانون الطابع.

ثانياً: باللغة الفرنسية

ACE : Avocats Conseil Entreprise.

AFDI : Annuaire Français de Droit International.

CFP : Correction Finances Publiques.

GATT: General Agreements on Trade and Tax.

JDI : Journal du Droit International.

LGDJ : Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence.

OMC : Organisation Mondiale du Commerce.

PUF : Presse Universitaire de France.

RCADI : Recueil de Cours de l'Académie de Droit International

RDP : Revue de Droit Public.

RFDA : Revue Française de Droit Administratif.

RGDIP : Revue Générale de Droit International Public.

RRJ : Revue de la Recherche Juridique.

مقدمة

منحت الأنظمة القضائية الحديثة سلطات واسعة للقاضي، فالدول الديمقراطية وإحفاقا للعدل والمساواة، وحماية لحق اللجوء إلى القضاء لحل المشاكل على شتى أنواعها والحق في الدفاع والحق في محاكمة عادلة ومنصفة، مكنت القاضي ومؤسسة العدل بسلطات واسعة من أجل تجسيد هذه المبادئ على أرض الواقع، فنظمت سلطات القاضي المدني من حيث تقدير أدلة الإثبات ونظمت سلطات القاضي الجزائي زيادة لما هو ممنوح للقاضي المدني سلطات من حيث تقدير العقوبة ومن حيث تقدير العناصر المكونة للفعل المجرم أي الفعل المخالف لإحدى التشريعات السائدة في إقليم الدولة التي تمارس عليها الدولة سيادتها.

تجد سلطات القاضي مصدرها من مبدأ أساسي وهو استقلال السلطة القضائية عن بقية السلطات التنفيذية والتشريعية. فممارسة السلطة القضائية في الدولة مخولة للقاضي، هذا الأخير يمارس صلاحياته في حدود ما منحه القانون، فلا يمكن أن يتجاوز حدود الصلاحيات المخولة له قانونا، وبه تظهر السلطة التقديرية للقاضي المدني والجزائي والذان يعتمدان على ما هو منظم في مختلف القوانين الإجرائية هذا ما يعطي بهذه الكيفية الطابع التقني لعمل القاضي¹.

القانون الجنائي الجزائري، هو قانون عام، يهتم بالجانب التقني للضريبة وينظم كل ما علاقته بفرض وتحصيل الضرائب وينظم علاقة إدارة الضرائب بالمساهمين والمخالفين لقانون الضرائب سواء من حيث المنازعة الضريبية أو من حيث المنازعة القمعية.

يستعمل بعض الفقه عبارة، "المتابعة الجنائية الجزائية"²، ويستعمل البعض الأخر "المتابعة القمعية"، باعتبار أن مصطلح "المنازعة"، لا يحتوي على طابع جزائي³، بالمقابل مصطلح "المتابعة" هي في غالب الأحيان يعبر عن المتابعة القضائية الجزائية. كما يحتوي القانون الجنائي الجزائري على نصوص تنظيم علاقة إدارة الضرائب مع المقيمين

1 - LARGUIER (Jean), « **Droit pénal général** », Mémentos Dalloz, 13^{ème} édition, Paris, 1991, p. 92.

2- الصياغة المستعملة من طرف المشرع في القانون الجنائي.

3- لغة مصطلح "المنازعة"، تستعمل في العموم للدلالة على الخلافات المدنية و الإدارية، فصيغة الفصل الخاص بالمنازعات القمعية كما جاء به القانون الجنائي للدلالة على المتابعات القمعية لا تعكس المعنى المقصود، باعتبار أن القاضي الجزائي سوف يتطرق أساسا لمحتوى الجريمة من حيث توفر عناصرها، و الفصل في الدعوى الجنائية حسب ما تطالب به إدارة الضرائب دون مناقشة الطلبات المقدمة في الموضوع.

الأجانب، الذين لهم مداخل تخضع للضريبة في إقليم الدولة الجزائرية، هؤلاء المقيمين قد يكونون أشخاص طبيعية أو أشخاص معنوية، وكذا ينظم أيضا علاقة إدارة الضرائب بالوطنيين المقيمين في الخارج¹ الذين لهم نشاطات ومداخل قد تخضع للضريبة في الدولة الجزائرية.

جريمة الغش الجبائي الدولي والتي جاءت في محتوى الاتفاقيات الثنائية الجبائية الدولية، فقد أحالت الدول المتعاقدة مهمة محاربتها إلى ما قد تجنيه هذه الدول من المساعدة المتبادلة بين الإدارات الضريبية من حيث تبادل المعلومات، وكذا من الصلاحيات المخولة للقاضي في معالجة القضية، فالقاضي الجزائري يعتمد على ما هو منصوص في قانون الإجراءات الجزائرية، ليتمكن من تسيير جلسات الحكم، والفصل في كل القضايا مهما كانت طبيعة ونوع الجريمة. قانون العقوبات يعرف الكثير من الجرائم، مثل، الجرائم التي تمس بالأشخاص، والجرائم التي تمس بالأموال...إلخ.

والجرائم المالية، فهي الأخرى عديدة: السرقة والنصب والاحتيال والاختلاس والفساد والمخالفات الجبائية، حتى وإن لم تكن هذه الأخيرة منظمة بنصوص قانون العقوبات، ولكن تتفرد بتنظيم خاص، هذا التنظيم المتمثل في قانون الإجراءات الجبائية و القانون الجبائي الذي يحتوي على نصوص العقاب، بنفس الكيفية تم تنظيم كل ما علاقه بالتنظيم الجمركي وكذا فيما يخص الصرف و حركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج.

ومن الظواهر الحديثة في الدول النامية أو بالنسبة للدول السائرة في طريق النمو، أن الجرائم المالية تأخذ صبغة دولية، مما اضطرها إدخال تعديلات على المنظومة القانونية لهذه الدول لمحاربة هذه الجرائم، وهذه التعديلات طرأت بشكل واسع على القانون الجبائي، نظرا للمعطيات الجديدة نتيجة تحرير الاقتصاد والتجارة، أي مجال ممارسة الأعمال بصفة عامة.

وفي الإطار نفسه وعند الكلام عن العقوبات الجزائرية، النقاش يصبح حاد في كل الأحوال نظرا لارتباط هذا الموضوع بمواضيع عديدة، مثل حقوق الإنسان، وكذا فكرة الجرائم

1- إن تواجد العنصر الأجنبي في علاقة إدارة الضرائب بالمساهم قد يخلق مشاكل من حيث الاختصاص الجبائي لإحدى الدولتين التي يرتبط بها المساهم و كذا من حيث تحديد وعاء الضريبة، هذا الإشكال الذي هو موضوع دراسات عديدة بموضوع القانون الجبائي الدولي.

المالية يجب أن تبقى في نفس الإطار بإزالة الطابع الجزائي (la dépenalisation) على حد إعتبار أن فرض عقوبات مالية تكفي في حد ذاتها لردع وتعويض الدولة عما أصابها من ضرر (هذه النقطة ذات أهمية كبيرة في كون أن إدارة الضرائب هي محرك الدعوى العمومية، وهي التي لها صلاحية وضع حد لها، في حالة المصالحة).

جريمة الغش الجبائي الدولي من مواضيع القانون الدولي للأعمال و الذي يأخذ تسمية القانون الجبائي الدولي، و بصدد تنظيم كل دولة لطريقة فرض الضريبة. الدولة المستقلة تفرض الضريبة على كل نشاط أو مواطن يتواجد على الرقعة الجغرافية التي تفرض عليه سيادتها وأبعد من ذلك، وعلى الصعيد الدولي، وكما هو معروف أن كل دولة حازت على استقلالها، تسعى إلى فرض قوانينها الداخلية على كل أجنبي يدخل إقليمها، وحتى الشخص ذاته يرى نفسه مرتبطا ببلده الأصلي، حتى وإن كانت إقامته في الخارج.

هذا الارتباط وكما هو معروف في القانون الدولي الخاص¹، أن رعية دولة يبقى مرتبط بدولته الأصل بحكم الجنسية أو التجنس، دون إثارة العناصر الأخرى والتي قد تشكل ارتباط آخر لتطبق على الرعية قوانين موطنه الأصلي.

فالمبادئ المعروفة في القانون الدولي العام هي الأخرى مطبقة في القانون الجبائي، فالاختصاص الشخصي للدولة يمتد ليس فقط إلى المواطن فحسب ولكن يصل إلى حد ذمته المالية بكاملها سواء كانت عناصر هذه الذمة، متواجدة داخل البلاد أو خارجه.

ويفسر سلطة الدولة على المواطن تواجد هذه القوانين، حيث ورغم كون نظرية الجنسية قد عرفت انتقاد من طرف فريق كبير من الفقه، و تخلت معظم الدول الاعتماد على هذا المبدأ، إلا أن الولايات المتحدة الأمريكية، لا تزال تطبق هذه النظرية و بشكل واسع على رعاياها المقيمين في الخارج.

إن تطبيق القوانين الوطنية على الأجانب، بهذه الكيفية سيكون صعب التحقيق لو اعتمدت كل الدول وطبقت نظرية الجنسية بصفة تامة، لذا نجد بعض التراجع لتصبح القوانين الجبائية فيما يخص فرض الضريبة على أساس الجنسية ينحصر على مداخل

1- موضوع القانون الدولي الخاص يتعرض لتنازع القوانين، و يمنح حلول فيما يخص الارتباط بالبلد الأصل أي الجنسية، وكذا بالنسبة للإقامة و كل ما له علاقة بحالة الأشخاص.

الأشخاص الطبيعية. فبحكم المعاملة بالمثل، ونظرا لقدم تنظيم الدولة الحديثة مثل فرنسا وإنكلترا وبه يعامل الأجنبي المعاملة نفسها التي يعامل بها الرعية في الدولة الأجنبية نفسها، أو بحكم نقل النصوص نظرا للارتباط التاريخي بين الجزائر والدولة الفرنسية.

إن الاختلاف المتواجد في التشريعات الجبائية الوطنية لمختلف الدول والذي هو نتاج السياسة الجبائية والاقتصادية المنتهجة ونتاج ضرورات اجتماعية¹ محلية حسب قول الأستاذ Jarnevic، تجعل وضع قانون جبائي موحد فيما بين هذه الدول من حكم الخيال²، فليس هناك دولة قد تفكر في التخلي عن عنصر من العناصر المكونة للسيادة، هذا وحتى في دول الإتحاد الأوروبي، يبقى الحديث عن جباية موحدة بعيدة التحقيق³.

الأستاذ باتريك سيرلوتن SERLOOTEN، يعرض ملخص على الظروف والمجال حيث تتمركز فيه دراسة القانون الجبائي للأعمال والذي على حد اعتباره أن: " ... يساهم الاعتماد على مصطلح قانون الأعمال دمج، إلى جانب القواعد القانونية التجارية، مبادئ وقواعد الجباية، الجزائرية أو الاجتماعية. من جهة أخرى هذا سيساعد في تبني مقاربات إزاء القانون الخاص والقانون العام، وكذا ضم تقنيات التسيير، وعليه وباستعمال مصطلح القانون الجبائي للأعمال كما سبق قوله يستجيب لهذا الطرح⁴."

1- « *Il serait absolument illusoire d'attendre un « ordre fiscal universel » plusieurs « ordres fiscaux internationaux » doivent coexister ; situation logique dans la mesure ou la fiscalité est un reflet de structures sociales, économiques et politiques.* »

2- ARBI (Sabrine), « *Interprétation des conventions fiscales* », mémoire en vue d'obtention de diplôme de Master en droit fiscal, Faculté des sciences Juridiques, Politiques et Sociales de Tunis, année de soutenance 2009, p.7.

3- فرغم كون هذه الدول قد قطعت مشوارا هاما في إطار التوحيد وفتح الحدود الاقتصادية، تبقى مداخيل الجباية حكر على كل دولة دون سواها، دون تمكين أي دولة عضو في الإتحاد التدخل في الشؤون الداخلية لدولة أخرى عضو في الإتحاد. (هناك حديث على كل حال في مجال تنقل السلع في ما بين هذه الدول الأعضاء وفيما بينها وبين دول الخارج في فرض الرسم على القيمة المضافة بين مكان إنتاج السلعة ومكان تواجد المستهلك، والذي سنتعرض لاحقا).

4 - RIPERT (Georges) & ROBLOT (René), « **Traité de droit commercial** », Tome 3, Droit fiscal des affaires, par SERLOOTEN (Patrick), 4ème édition, L.G.D.J, Paris, 1995, p.8.

« ... *l'expression du droit commercial est largement fondée sur une codification aujourd'hui dépassée, l'expression de droit des affaires a le mérite de permettre l'intégration, à côté des règles commerciales proprement dites, des règles fiscales, pénales ou sociales. Ainsi le droit des affaires permet une synthèse des approches privatistes et publicistes ainsi qu'une intégration des techniques de gestion. En utilisant l'expression de droit fiscal des affaires, il est ainsi fait référence à cette synthèse.* »

قانون الأعمال تطرق من جهة أخرى إلى الجباية من حيث الجزاء عند الإخلال بالقوانين والتنظيمات التي تنظمها، جزاءات مالية في شكل غرامات تفرضها الإدارة أو سلطة قضائية إدارية أو مدنية (مدنية كما هو الحال في فرنسا)، أو جزاءات أكثر خطورة من عقوبات جزائية سالبة للحرية وغرامات جبائية هامة تصل إلى عشرة مرات القيمة المالية للسلعة أو السند أو أي شيء محظور أو ممنوع محل الغش.

إن الغش الجبائي الدولي بمميزاته الخاصة وبطبيعته المزدوجة وباحتوائه على عنصر أجنبي سيثير لنا إشكالية التي مفادها: هل سيتطرق القاضي الجزائري في تقدير عناصر الجريمة أثناء النظر في القضية إلى محتوى القانون الوطني فقط أم هو مضطر للتطرق، زيادة على ذلك، إلى محتوى الاتفاقية الجبائية الثنائية الدولية؟

فالقاضي الجزائري، في مرحلة أولى، سيبحث في العناصر المكونة للجريمة من عنصر مادي وعنصر معنوي وحسب ما يقتضيه القانون والتنظيم الساري المفعول وقت ارتكاب الجريمة ويظهر ذلك من خلال لجوء القاضي إلى التشريعات الوطنية لتقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي (الفصل الأول).

وفي مرحلة ثانية، ونظرا لكون القضية تخص جريمة غش جبائي دولي، ونظرا لكون الدول الحديثة قد انتهجت سياسة إبرام الاتفاقيات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي ومحاربة الغش والتهرب الجبائي، من جهة، ومن جهة أخرى، ضرورة احترام مبادئ القانون الدولي، سيتطرق القاضي الجزائري لا محال إلى محتوى الاتفاقية الثنائية وتفسيرها وتطبيقها بحكم سموها على القوانين الداخلية، وكذا التقيد بمبادئ القانون الدولي، وذلك لاستتباط كل ما قد يساعده على تقدير العناصر المكونة للجريمة وسيظهر ذلك من خلال لجوء القاضي إلى محتوى الاتفاقيات الثنائية الجبائية الدولية لتقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي (الفصل الثاني).

الفصل الأول

لجوء القاضي إلى التشريعات الوطنية لتقدير عناصر جريمة الغش الجبائي الدولي

إن القاضي الجزائري الذي تثار أمامه قضية متعلقة بجريمة مرتبطة بالجباية، سيتطرق لا محال إلى القوانين التي تنظم هذا الموضوع، ف إلى جانب المنظومة الجزائرية والمتعلقة بالقانون العام Droit commun والموجود في قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجزائية، سيتطرق أيضا لمحتوى قانون الضرائب وقانون الإجراءات الضريبية الوطنية، والقوانين الأخرى المرتبطة بالجباية، والأمر يصبح أكثر تعقيدا أمام تواجد عنصر أجنبي « Elément d'extranéité » ونكون بالتالي أمام جريمة دولية، أي جريمة غش جبائي دولي. فالقانون الجبائي الدولي يثير مشاكل كثيرة ومعقدة وهو محل دراسات عديدة نظرا لتباين الأنظمة الجبائية للدول وارتباط موضوع الجباية بالسيادة الوطنية.

وقبل التطرق إلى عمل القاضي يجب معرفة أن النظام الجبائي الجزائري يقوم على أساس التصنيف القائم على طبيعة الضريبة وتستهدف أساسا الوجهة التقنية للجباية وبالتحديد التفرقة بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة وهي تفرقة قديمة نسبيا لكن بقيت عملية إلى يومنا هذا.

ويقوم النظام الجبائي الجزائري بالإضافة إلى الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة على الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة) وعلى حقوق التسجيل وحقوق الطابع وذلك على خلاف التشريع الفرنسي الجبائي، الذي نجده منظم، في قانون واحد والذي يدعى "التقنين العام للضرائب" (Code général des impôts).

ولقد ارتأينا وقبل التطرق إلى صلاحيات القاضي الجزائري في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي إلى التطرق أولا إلى معرفة محتوى التشريعات المرتبطة بالجباية للبلاد التي عينت فيها الجريمة (المبحث الأول) ثم التطرق إلى تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي (المبحث الثاني).

المبحث الأول

محتوى التشريعات الوطنية الجبائية

كرّس الدستور الجزائري¹ في المادة 64 منه مبدأ مساواة المواطنين من أجل دفع الحقوق الضريبية وعلى وجوب مشاركة كافة المواطنين في تمويل الأعباء العامة².

فطريقة فرض الضريبة على المؤسسات والضغط الضريبي الذي تخضع له هذه الأخيرة تختلف من دولة إلى أخرى، وكما سبق قوله جباية دولة معينة مرتبطة إلى حد بعيد بسياساتها وتوجهها الاقتصادي، وهي مرآة عاكسة للحقيقة السياسية والاقتصادية المعاشة.

ونظرا لكون قوانين الجبائية متميزة من بلد لآخر، فقد تكون ذات مزايا كبيرة للمؤسسات غير المستقرة، وأكثر من ذلك فمن الدول من توسع من دائرة التمايز، تتخذ من جباية ميسرة وسيلة للتقدم الاقتصادي بجذب المؤسسات والشركات العالمية من أجل الإستثمار وجذب رؤوس الأموال³.

يصبح الغش الجبائي ذات طابع دولي بسبب وجود تباين صارخ بين الأنظمة الجبائية، بين دولة تفرض ضريبة هامة ودولة أخرى توصف بجنة جبائية (paradis fiscal) الذي سيسمح فيها بإخفاء مبالغ قد تكون خاضعة للضريبة في الدولة التي تفرض ضريبة عالية.

لذا سوف نتطرق إلى عرض التشريعات الجبائية الوطنية التنظيمية (المطلب الأول)، ثم للجانب الجزائري التي تحتويه المنظومة الجبائية الجزائرية والذي نسميه القانون الجبائي الجزائري⁴ (المطلب الثاني).

1- القانون 19/08 المؤرخ في 2008/11/15 المتضمن دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، جريدة رسمية عدد 63 لسنة 2008.

2- تنص المادة 64 منه على أنه: "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية. لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون. ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه."

3- SERLOOTEN (Patrick), « Droit fiscal des affaires », Tome 3, Op.cit, p. 865.

4- الجنيدى (صخر عبد الله)، " نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر " دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص. 11.

المطلب الأول

التشريعات الجبائية الوطنية التنظيمية

إن التباين بين الأنظمة الجبائية خلق ما يعرف "بالتهرب الجبائي"، وعموما ما يكون التهرب الجبائي يحمل في طياته أساليب غير مشروعة للوصول لتلك الغاية، وتكمن الصعوبة في الكشف عنها، ولكن وقبل التعرض لهذه المسألة يستوجب على القاضي الذي ينظر في قضية تخص الغش الجبائي الدولي أن يلم بكل ما له علاقة بالجبائية الوطنية، ويجب عليه أن يكون على دراية بمحتوى التشريعات الأخرى المرتبطة بالجبائية، لذا كان لزاما علينا، وبحكم منطق الدراسة، التطرق إلى محتوى التشريعات الجبائية التنظيمية بصفة عامة وما تحتويه تشريعات بعض الدول التي توصف بجناة الجبائية، أي التعريف بالجبائية الوطنية (الفرع الأول)، ثم التطرق إلى تنظيم الحركات الدولية والتشريعات الأخرى المرتبطة بالجبائية التي تحتوي على نصوص العقاب (الفرع الثاني).

الفرع الأول

التعريف بالجبائية الوطنية

تشمل الجبائية أو الضريبة¹ مفاهيم وخصوصيات متميزة عن ما هو مألوف في القوانين الأخرى (أولا)، وبالرجوع إلى التقسيم المعتمد من طرف الجزائر²، والذي في مضمونه ليس له أثر ولا ينعكس سلبا على طريقة فرض الضريبة ولا على تحصيلها. ارتباط الضريبة بالسيادة الوطنية جعل كل دولة تعتمد ما يخدمها من قوانين وهذا للحفاظ على مداخلها من الضريبة وحتى من أجل جذب المستثمري ن الأجانب، هذا ما يفسر التباين الملاحظ بين الأنظمة الجبائية الوطنية (ثانيا).

أولا - مفهوم الضريبة.

سنتطرق من باب الإلمام بمفهوم الضريبة إلى تعريف الضريبة (1) وأسسها القانونية (2) وأسباب تطورها (3) و ثم خصائص قانون الجبائية (4).

1- الضريبة هي مادة وموضوع الجبائية، هذه الأخيرة هي مجموع القوانين واللوائح التي تنظم عملية إخضاع الفرد للضريبة.

2- أنظر الصفحة 21 بخصوص هذا التقسيم.

1 - تعريف الضريبة.

مما لا شك فيه أن التعريف الذي أورده الفقيه Gaston JEZE هو المرجع الأساسي في التعريف الفقهي للضريبة.

« *L'impôt est une prestation pécuniaire perçue par voie d'autorité à titre définitif, sans contrepartie directe, en vue d'assurer la couverture des charges publiques et qui est mise à la charge d'une communauté*¹ ».

إستلزم علينا في غياب تعريف تشريعي للضريبة، الرجوع إلى ما جاء به الفقه، فيمكن أن نعرف الضريبة على أنها: " مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية"². وتعرف كذلك على أنها " اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي دون مقابل، منجز، لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية"³.

أو هي: " فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"⁴.

وهي: " مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها جبرا و يتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل وذلك وفق قانون وتشريع محدد"⁵.

ويعرف الدكتور بوسقيعة في كتابه الوجيز في القانون الجنائي الخاص، الضريبة بوجه عام، بأنها: " اقتطاع مالي، تقوم به الدولة عن طريق الجبر، من ثروة الأشخاص الآخرين طبيعيين كانوا أو معنويين وذلك بغرض تحقيق نفع عام"⁶.

1 - RAIMBAULT DE FONTAINE (Sophie), « **doctrines fiscales : à la redécouvertes de grands classiques** », édition l'Harmattan, Paris, 2007, p.12.

2 - محرز (محمد عباس)، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، الطبعة الثالثة، دار هومه، الجزائر، 2003، ص.13.

3 - بوزيدة (حميد)، "جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية" ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص.8.

4- بوعون يحيواوي (نصيرة)، "الضرائب الوطنية والدولية"، Editions Pages Bleues، الجزائر، 2010،

ص ص. 11 و 12.

5- بوعون يحيواوي (نصيرة)، المرجع أعلاه، ص. 12.

6- بوسقيعة (أحسن)، "الوجيز في القانون الجنائي الخاص": "الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال"، الجزء

والتعريف الوارد في مجلة المحكمة العليا حسب أحد مستشاريها هو أنها: "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إلى إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة ودون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"¹.

انطلاقا من مجمل التعاريف المقدمة، يمكن تحديد خصائص الضريبة في أنها ذات شكل نقدي، لها طابع إجباري ونهائي ويتمثل هدفها في تغطية الأعباء العامة للدولة أو تغطية تدخلات السلطة العمومية في المجتمع².

2. الأسس القانونية للضريبة

عملت نظرية المالية العامة على إيجاد نقطة الارتكاز القانونية التي تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب والتزام المواطنين بأدائها. ويمكن إرجاع هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين كل منهما تابع إلى فترة تاريخية معينة، أولهما نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي (أ)، وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعي (ب).

أ. نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي:

لقد كانت هذه النظرية هي المهيمنة خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر؛ فالنظرية التقليدية قد حاولت تأسيس حق الدولة في فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التي تعود على المواطنين مقابل دفع الضريبة.

ويرجع أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة إلى ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى "بالعقد الاجتماعي". وأول من جاء به هو الفيلسوف الفرنسي "جان جاك روسو" في القرن الثامن عشر، ويتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بالتنازل عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم يلتزمون بمقتضى عقد مالي بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة.

الأول دار هومه، الجزائر، 2005، ص. 411.

1 - بوناظور (بوزيان)، "الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر"، مجلة المحكمة العليا، الغش

الضريبي والتهرب الجمركي"، الجزائر، 13 و 14 نوفمبر 2009، ص. 13.

2 - محرز (محمد عباس)، المرجع السابق، ص. 14.

عرفت هذه النظرية إنتقادا على حد أنه لو كان التكليف صحيحا لألزمت الدولة الفئات محدودة الدخل بدفع ضرائب تفوق مقدرتهم كئمن للخدمات العامة التي تستفيد بها باعتبارها أكثر الطبقات استفادة من تلك الخدمات، وفي ذلك مخالفة لفكرة العدل.¹

وتقتضي الضريبة حسب المؤلف " محرزي"، في إجبار المواطنين بتسديد مقدار من الضرائب يتناسب مع مداخيلهم وقدراتهم التكاليفية استنادا إلى ضرورة تناسب قسط التأمين مع محل التأمين.²

ب . نظرية التضامن الاجتماعي.

ترتكز نظرية التضامن الاجتماعي على فكرة أساسية مؤداها أن المواطنين يسلمون بضرورة وجود الدولة، لأسباب سياسية واجتماعية، تعمل على تحقيق مصالحهم وإشباع احتياجاتهم.

يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل السند القانوني الذي تركز عليه الدولة لبسط سلطتها فيما يخص فرض الضريبة على المقيمين على إقليمها من مواطنين وأجانب.³

ولما كان إنجاز هذه المهمة يستلزم الإنفاق حتما، كان للدولة الحق في أن تطلب من رعاياها ومواطنيها وكل مقيم على إقليمها أداء هذا الإنفاق، نظرا لضرورته من أجل تغطية الأعباء العامة، وذلك هو مصدر حق الدولة في جباية الضرائب وأساسه الصحيح.⁴

3- أسباب تطور النظام الجبائي

عرف النظام الجبائي الذي كان يسود في نهاية القرن 19 تطورا كبيرا، ويرجع ذلك إلى تغير الهياكل والمهام المنوط بالدولة والتوسيع من خدمات المرافق العامة والتدخلات المالية للدولة في الحياة الإقتصادية كما أن السعي من أجل بناء الدولة بالمفهوم الحديث زاد من المتطلبات المالية لها، لذلك كان من اللازم وضع نظام يقوم على المساهمة المالية الجماعية لأفراد البلد الواحد من أجل مواجهة متطلبات الحياة.

1 - محرزي (محمد عباس)، المرجع السابق، ص.21.

2 - المرجع أعلاه، ص.21 و 22.

3- المرجع أعلاه، ص. 19 إلى 23.

4- طالب (نور الشرع)، "الجريمة الضريبية" دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص.25.

فالمؤسسات التجارية أصبحت أهم ممول للخزينة العمومية، وهذا راجع إلى ثبات مقرات نشاطاتها الاقتصادية وحتى من حيث التزامها بضبط محاسبة منتظمة وحيازة سجلات تجارية تفرضها القوانين التجارية، بالتالي أصبحت المراقبة المحاسبية التي تقيمها المصالح الجبائية المختلفة عليها يسيرة إلى حد ما¹.

وأصبحت المؤسسات فيما يخص بعض أنواع الضرائب تلعب دور المحصل collecteur وهو ما خفف من أعباء عملية التحصيل التي تقوم بها الإدارات الجبائية².

4 - خصائص القانون المنظم للضريبة (الجبائية).

قد تطرح إشكالية الاختصاص للنظر في المنازعات الجبائية³ في بعض الدول كالمغرب وفرنسا، والتي مفادها أن يختص القضاء العادي بفض منازعات الضرائب غير المباشرة، والقضاء الإداري بالنسبة لمنازعات الضرائب المباشرة.

لا يطرح هذا الإشكال بالنسبة للقوانين الضريبية الجزائرية، وبالتالي فالاختصاص لحل النزاعات القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية سواء تعلق الأمر بالوعاء الضريبي أو بإجراءات التحصيل، يعود إلى المحاكم الإدارية (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، سابقا).

ومنه تعتبر المحكمة الإدارية، الجهة القضائية صاحبة الاختصاص بالنظر والفصل في المنازعات الجبائية، ويتجلى هذا الاختصاص بوضوح من خلال تفحصنا للمواد 7، 168، 277 من قانون الإجراءات المدنية⁴، والمواد 82 و 91 من قانون الإجراءات الجبائية⁵ الجزائري⁶.

1- SERLOOTEN (Patrick), « **Droit fiscal des affaires** », Tome 3, Op.cit, pp. 11 et 12.

2- أمزيان (عزيز)، "المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري" دار الهدى، الجزائر، 2005، ص ص. 58 و 59.

3- أمزيان (عزيز)، المرجع أعلا، ص. 58.

4- **قانون الإجراءات المدنية** الصادر بموجب الأمر 66-154 المؤرخ في 08 يونيو 1966 قبل التعديل الذي طرأ عليه بموجب القانون رقم 08-09 **المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية** المؤرخ في 25 فيفري 2008.

5- قانون رقم 01-21 **المتضمن قانون المالية** الصادر بتاريخ 22 ديسمبر 2001، المعدل والمتمم جريدة رسمية عدد 79 لسنة 2001.

6- المحاكم الإدارية ستبقى تعمل بنفس التنظيم السابق دون أن يكون للتغيير الذي طرأ نتيجة خلق المحاكم الإدارية أثر على طريقة معالجة القضايا المعروضة عليها، لا من حيث الموضوع و لا من حيث الإجراءات، و حسب المادة

ثانيا: تباين الأنظمة الجبائية الوطنية.

تنتهج الدول، وبكل حرية وبحكم سيادتها على إقليمها، طريقة لفرض الضريبة حسب ما يتمشى ومصالحها الاقتصادية، وحسب ما تختاره من منهج لتطبيق وتحصيل الضريبة، هذا ما يفسر التباين الملحوظ بين الأنظمة الجبائية، وهذا لا يتنافى وسيادة الدولة في الاختيار بين المنهج الضريبي غير المرن أو ما يعرف بنظام ذات جباية عالية (1)، وبين المنهج الضريبي المرن وال جذاب (Attractif) والمعروف بنظام ذات الضغط الجبائي الضعيف (2)، ثم سنتطرق إلى تحديد طبيعة النظام الجبائي الجزائري (3).

1- الأنظمة ذات جباية عالية.

من الفقهاء من يصل إلى نتيجة بديهية في هذا الصدد، محتواها أنه لولا تواجد الأنظمة التي تمارس جباية عالية لما وجدت جناة الجباية «sans enfers fiscaux il n'y aurait pas de paradis fiscaux» وهذا ما سوف يفسح لنا المجال للكلام عن أسباب التهرب الضريبي، ولكن وحسب ما هو مؤكد هذه الأسباب لا تنحصر أساسا في الضغط الضريبي الممارس في بلد ما ولكن هناك أسباب أخرى لا تخلو من الأهمية، فمنها الأسباب النفسية والأسباب تاريخية¹ ومنها الأسباب التشريعية.

ومن الأسباب الإدارية التي هي في حقيقة الأمر مرتبطة بالأوضاع الاجتماعية المعاشة في الوطن، و التي تحول دون تمكن موظفي إدارة الضرائب على تطبيق القوانين بصفة صارمة ضد المخالفين هو نقص الوعي بتقنيات تسيير الشركات، وتظهر هذه الصعوبات من حيث عدم تحقيق الضريبة للعدالة الاجتماعية الفعلية كنتيجة لعدم الرشادة في الإنفاق العام².

800 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية .

1- بوزيدة (حميد)، المرجع السابق، ص ص. 42 و 43.

- وتجدر الإشارة في هذا الصدد أن الاستعمار الفرنسي بغرض نزع ملكية الفلاحين الجزائريين قام بفرض ضرائب جديدة كالضرائب البلدية والرسوم على المساكن، وقد فرض القانون الفرنسي دفع الضريبة بالعملة الفرنسية، وهكذا كان الفلاحون ملزمون ببيع جزء من إنتاجهم بالعملة المحلية وبعد ذلك صرفها بالعملة الفرنسية مما زاد إفقار الطبقات ولجئها إلى بيع الأراضي للفرنسيين للحصول على العملة، لمواجهة عبء الضرائب المفروضة عليهم.

2- بوزيدة (حميد)، المرجع أعلاه، ص ص. 43 و 44.

2 . الأنظمة ذات جباية ضعيفة.

كما تدعى أيضا بـ"جناة الجباية" نجدها تستقر في دويلات صغيرة، تمتاز باستقرار سياسي، تملك مؤسسات مالية قوية (توفر السر البنكي)، وسائل نقل جوية فعالة ووسائل اتصال حديثة، يمكن التمييز بين أربعة أنواع من جناة الجباية:

. جناة الجباية الخاصة بالأشخاص الطبيعية

Andorre, Suisse, Irlande, Monaco, Polynésie française.

. جناة الجباية الخاصة بالأشخاص المعنوية: Guernesey, Jersey, Gibraltar.

Hong-Kong, les îles vierges britanniques, Liberia (Pavillon de complaisance), le Liechtenstein, Panama.

جناة الجباية مزدوجة: Bahamas, Bermudes, Cayman, Island,

Chypre, Costa Rica, les îles Turks, Caïcos.

. جناة الجباية متخصصة للأشخاص المعنوية: zone des docks de Dublin

(Irlande), Luxembourg et les Pays-Bas (pour les sociétés *holding* et le Luxembourg en particulier pour les sociétés captives d'assurances),

أخيرا و بأقل أهمية Barbade, les Antilles néerlandaises, للبنوك والشركات غير المقيمة *off shore*.¹

فيمكن حصر حاليا ما بين 60 إلى 90 من الجناة الجباية تتواجد في العموم في المناطق الجغرافية الهامة، منطقة الكرايب، أوروبا الغربية، وجنوب آسيا.

حتى ومنذ تاريخ 11 سبتمبر 2001 تغيرت النظرة والسياسة فيما يخص هذه الملاجئ الجبائية، نظرا لخطورتها في التستر على الغش الجبائي وتهريب الأموال وتبييض الأموال أو تمويل الإرهاب الدولي.²

3- طبيعة النظام الجبائي الجزائري.

تنتهج الجزائر النظام الجبائي غير المرن أي فرض جباية عالية على الخاضعين للضريبة، لكن هذا لا يمنعها بأن تتخذ سياسة جبائية متميزة عن ما هو معمول به بغرض

1 - TIXIER (Gilbert), « **Droit fiscal international** », 2^{ème} édition, que sais-je, France, 1995, p.14.

1- DJEREKIAN (Guillaume), « **Lutte contre la fraude fiscale internationale** », document de travail du CETFI Université Aix-Marseille III, Décembre 2008, p.10.

تشجيع ميدان معين من الإقتصاد أو تطوير المناطق النائية مثل ولايات الجنوب أو فئة معينة من المجتمع، خاصة في إطار خلق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتجسيدها لسياسة تشغيل الشباب منحت الدولة إعفاءات ضريبية قد تصل إلى حد ثلاثة سنوات، لتكون بمثابة الحافز للوصول إلى حل المشاكل الإقتصادية التي يعيشها البلد، هذه الإعفاءات نجدها في مختلف أصناف الضرائب.

فيتضمن النظام الجبائي الجزائري عددا كبيرا من الضرائب يمكن حصرها وتصنيفها حسب النصوص القانونية التي نصت عليها إلى خمس مجموعات هي:

- الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹ وتتمثل أساسا في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG والضريبة على أرباح الشركات IBS والرسم على النشاط المهني TAP.
- الضرائب غير المباشرة².
- الرسوم على رقم الأعمال³ وتتمثل أساسا في الرسم على القيمة المضافة TVA.
- رسم التسجيل⁴.
- رسم الطابع⁵.

الفرع الثاني

الأنظمة القانونية المرتبطة بالجباية

فرضت الحركات الدولية (أولا) وما تخلقه من أوضاع قانونية بسبب تغيير الإقامة وإستقرار الأشخاص الأجانب وكذا نقل السلع والأموال إلى تنظيم هذه الأوضاع في إطار

-
- 1- القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 والقانون رقم 91-25 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 المعدلان والمتممان.
 - 2- الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم. جريدة رسمية عدد 103 لسنة 1976.
 - 3- القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31/12/1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 103 لسنة 1976.
 - 4- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم جريدة رسمية عدد 103 لسنة 1976.
 - 5- الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم جريدة رسمية عدد 103 لسنة 1976.

قانوني معين، وهذا لتمكين الدولة المستقبلية أو المصدرة من فرض الضريبة على العمليات الاقتصادية بدون إجحاف وبدون تمييز. هذه التنظيمات تحتوي من جهة أخرى على نصوص العقاب (ثانيا) لتفادي والحيلولة دون استعمال هؤلاء الأشخاص (طبيعية أو معنوية) لسبل من أجل التهرب من دفع الضريبة على التصرف أو النشاط الممارس.

أولاً: الحركات الدولية¹ les mouvements internationaux

فبصدد معالجة الحركات الدولية من حيث ما تحتويه من مفاهيم، عدم التطرق إليها وعدم الاعتماد عليها من طرف القاضي الجزائري، سيجعل حكمه تغطي عليه الصبغة الوطنية أكثر من الصبغة الدولية.

سعت الجزائر لتحقيق ذلك ضم هذه الضمانة في بنود الإتفاقيات الدولية فعلى سبيل المثال الإتفاقية بين الجمهورية الجزائرية والحكومة الفرنسية، وبالإطلاع على المادة 25 منها² والتي تكرر مبدأ من المبادئ المعروفة في القانون الدولي وهو "مبدأ عدم التمييز"، فجاءت صياغة المادة بالكيفية التالية: " لا يخضع الأشخاص الطبيعيون الحاملون لجنسية إحدى الدولتين المتعاقبتين في الدولة المتعاقدة الأخرى، لأية ضريبة أي التزام متعلق بها يختلف أو يكون أكثر عبثاً من الضرائب أو الالتزامات، التي يخضع أو يمكن أن يخضع لها الأشخاص الطبيعيون الحاملون لجنسية هذه الدولة الأخرى، والذين يوجدون في نفس الوضعية، خاصة فيما يتعلق بالإقامة."

والمبدأ نفسه نجده مكرس بالنسبة للمؤسسات³، في حدود معينة، على اعتبار وحسب ما جاءت به الفقرة الثانية من المادة نفسها¹.

1- TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe), «Droit pénal de la fiscalité», Dalloz, France, 1989, p.102

2- هذه النقطة تم تجسيدها في المادة 25 من المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 24 محرم عام 1423 الموافق 7 أبريل سنة 2002، المتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999، جريدة رسمية عدد 24 لسنة 2002.

3- وهو أيضا يعتبر تجسيدها لمبدأ المعاملة الوطنية الذي نجده في قانون المتعلق بتطوير الاستثمار المؤرخ في 20 أوت 2001، ج.ر عدد 47.

1. الأشخاص وحرية الإقامة (المقر)

يطور المتعاملون الاقتصاديون الخواص نشاطاتهم في إطار قانوني محدود خصوصا النشاطات التجارية التي يمارسونها الأجانب، الاتفاقيات الدولية تسعى إلى تنظيم وتحرير هذا المجال خصوصا من حيث مراكز الإقامة ومن حيث القوانين التي تنطبق على تلك النشاطات أو على فئة من الأشخاص².

أ- الأشخاص الخاضعون للضريبة حسب ق.ض.م.ر.م.

حدّتهم المادة 3 منه³ وهو ما نصت عليه أيضا المادة 2/29 من المرسوم الرئاسي رقم 121-02 المتضمن الاتفاقية الجزائرية الفرنسية السالفة الذكر.

وتضيف المادة الرابعة (4) من القانون نفسه أنه: "يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى."

أما بخصوص الأشخاص المعنوية والمتمثلة في الشركات فتتص المادة السابعة (7)

1- "إن فرض الضريبة على مؤسسة دولة متعاقدة في الدولة المتعاقدة الأخرى، لا يتم في هذه الدولة الأخرى، بصفة تكون أقل امتيازاً من فرض الضريبة على مؤسسات هذه الدولة الأخرى، التي تمارس نفس النشاط. لا يمكن تفسير هذا النص على أنه إلزام دولة متعاقدة على منح المقيمين بالدولة المتعاقدة الأخرى، خصوصا شخصية وتخفيضات من الضريبة تبعا للوضعية أو للأعباء العائلية، كما هو الشأن بالنسبة لمقيميها"

2- TIXIER (Gilbert), Op.cit, p. 29.

3 - تنص المادة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: "1 - يخضع لضريبة الدخل، على: كل مداخيل الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر.

ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر. (2) - يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

أ) - الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد إتفق عليه إما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

ب) - الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.

ج) - الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا.

(3) - يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون

وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم."

من نفس القانون على أنه: " يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركات تناسيبا مع حقوقهم فيها:

- الشركاء في شركات الأشخاص.

- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها. -

أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.

- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها."

إعتمادا على مبدأ إقليمية القوانين الجبائية، نظم المشرع الجزائري المجال الإقليمي للضريبة في النصوص الواردة في ق.ض.م.ر.م في الباب الثاني منه والخاص بموضوع الضريبة على أرباح الشركات في القسم الثالث منه والذي جاء بموضوع المجال الإقليمي للضريبة في المادة 137 منه¹ إن هذا الموقف المتخذ من طرف المشرع الجزائري ذات أهمية بحيث هناك دراسات عديدة تطرقت لهذا الموضوع خصوصا في الدول المتقدمة، وعلى سبيل الذكر العلاقات الاقتصادية الدولية بين فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية، بخصوص تبيان العلاقات بين القانون الجبائي الداخلي والاتفاقيات الجبائية الدولية².

1- نظمت المادة 137 من ق.ض.م.ر.م موضوع أرباح الشركات: "تستحق الضريبة عن الأرباح المحققة بالجزائر

تعتبر أرباحا محققة بالجزائر على الخصوص:

الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي

عند عدم وجود إقامة ثابتة.

أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.

أرباح المؤسسات، وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة،

نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

إذا كانت مؤسسة ما تمارس في أن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج

أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها، ما عدا في حالة إثبات العكس من خلال

محاسبيتين متباينتين"

2- GEST (Guy), « L'imposition des bénéficiaires des sociétés françaises aux Etats-Unis : les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale », L.G.D.J, Paris, 1979, p. 91 et suites.

فمهما كان شكل أو غرض الشركة فإنها تخضع للضريبة على أرباح الشركات حسب ما جاءت به المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة غير أن ورد استثناء على تطبيق المادة ويخص بعض الشركات مثل شركات الأشخاص و شركات المساهمة و الشركات المدنية¹.

كما تخضع للضريبة على أرباح الشركات:

- الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 والتي جاءت بصدد إقامة معيار تحديد الأرباح الصناعية والتجارية التي يحققها الأشخاص الطبيعية والتي تفرض الضريبة على الأرباح المحققة.

- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 التي تستفيد بإعفاءات وإخضاعهم لأنظمة خاصة مثل فئة الشباب المستثمر الذين يستفيدون بإعفاء جبائي لمدة 3 سنوات.

ب- الأشخاص الخاضعون للضريبة حسب ق.ر.ر.أ

يجب التمييز بين الأشخاص الطبيعية و الأشخاص بصفة عامة، فقد نظمت المادة 4 من الاتفاقية الجبائية الثنائية الدولية الموقعة بين الجزائر وسوريا²، موضوع الأشخاص الذين

1- حصرت المادة 136 (ق.ض.م.ر.م) الشركات التي لا تخضع لنظام الضريبة على أرباح الشركات:
- شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151. ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. وفي هذه الحالة، يجب أن يرفق طلب الاختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151. ولا رجعة في هذا الاختيار مدى حياة الشركة.

. هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

. المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

2- مرسوم رئاسي رقم 01-78 المؤرخ في 4 محرم عام 1422 الموافق 29 مارس سنة 2001، يتضمن التصديق

على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية السورية، من أجل تجنب

الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل الموقعة في دمشق بتاريخ 12 جمادى الثانية عام 1418 الموافق 14 سبتمبر سنة 1997، جريدة رسمية عدد 19 لسنة 2001.

يخضعون للضريبة بصفة عامة أما بالنسبة للمؤسسات الأجنبية فالمادة 63 من قانون ق.ر.ر.أ وبمناسبة تطبيق الرسم على القيمة المضافة تنص على أنه: " باستثناء الأشخاص المذكورين في المادة 3، يجب على كل شخص ليست له إقامة بالجزائر، ويقوم بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يقوم باعتماد ممثل مقيم بالجزائر لدى الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم، ويتعهد هذا الممثل بتطبيق الإجراءات التي يخضع لها المدينون بالضريبة، ودفع هذا الرسم في مكان الشخص المذكور."

وإن تعذر ذلك يدفع الرسم، وعند الاقتضاء، العقوبات المتعلقة به، من قبل الشخص الزبون، لحساب الشخص الذي ليس له مؤسسة في الجزائر.

2. الخدمات و حرية تقديم الخدمات

في هذا المجال تطبق الجزائر ما يسمى "الرسم على القيمة المضافة" وهو نظام مستعمل تقريبا في جميع بلدان العالم. ومجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة نظمته المادة الأولى (01) ق.ر.ر.أ والتي تنص على أنه: " تخضع للرسم على القيمة المضافة عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، و يتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية".¹ ويطبق هذا الرسم، أيا كان: الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى. وأيا كان شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

كما يطبق هذا القانون على عمليات الاستيراد تحت عنوان المجال الإقليمي للضريبة حسب قانون الرسم على رقم الأعمال، فالمادة 7 من ق.ر.ر.أ تبين المجال الإقليمي للرسم

1- على خلاف المشرع الفرنسي الذي أخذ بالتعريف العام السلبي للخدمات، المشرع الجزائري عرف هذا الموضوع بتعريف حصري، هذا ما يجعل نطاق تطبيق المادة مقيد نوعا ما لإدارة الضرائب التي سوف تجد نفسها مجبرة بتنظيم هذا الميدان تعليمات و مقررات من أجل إعطاء مفهوم لكل حالة التي حصرها المشرع في المادة السابقة الذكر. أنظر في ذلك ما ذكره الأستاذ سيرلوتن في كتابه القانون الجبائي للأعمال ص. 473 :

« La définition des prestations de services qui est donnée par la loi est extrêmement générale car c'est une définition négative. Sont en effet considérées comme prestation de services toutes les opérations autres que les livraisons de biens meubles corporels. »

على القيمة المضافة المطبق في الجزائر وبالتالي وحسب نص المادة والتي تعتبر أن العملية قد تمت بالجزائر:

. عندما تنجز وفقا لشروط تسليم البضاعة في الجزائر، فيما يخص البيع،

. عندما تكون الخدمة المؤداة أو الحق المتنازل عنه أو الشيء المؤجر أو الدراسات

المنجزة قد استعملت أو استغلت بالجزائر، إذا تعلق الأمر بالعمليات الأخرى.

3. السلع و حرية تنقل السلع.

إن عمليات التجارة مع الخارج تخضع لنظام الضرائب غير المباشرة، بالأخص الرسم

على القيمة المضافة، المبدأ الذي تخضع له من حيث التطبيق بسيط، كون المبادئ

المعروفة نفسها في "الاتفاق العام للتعريفات الجمركية و التجارة"¹ «GATT» و التي تدعى

حاليا منظمة العالمية للتجارة «OMC»، هذا المبدأ المتمثل في الإعفاء من الضريبة غير

المباشرة في بلد التصدير وتطبيق الضريبة في بلد الاستقبال (Ajustement fiscal aux

frontières)²، المنظمة في المواد 10، 11 و 12 بالنسبة للعمليات التي تتم عند الاستيراد

والمادة 13 بالنسبة للتي تتم عند التصدير. ففي مواد التحصيل اعتنقت الجزائر التطبيق

نفسه المعمول به دوليا، بإحالة مهمة التحصيل لمصالح الجمارك³.

4. رؤوس الأموال و حرية تنقل رؤوس الأموال.

إن رؤوس الأموال كالسلع والخدمات يمكنها أن تجتاز الحدود الجغرافية للبلد، لهذا

السبب نجد الدول قد نظمت هذا الميدان بوضع وسائل رقابة الصرف والاستثمار، وتنظيم

بصفة خاصة النظام القانوني للاستثمارات الأجنبية.

1- CARREAU (Dominique) & JUILLARD (Patrick), « **Droit international économique** », 2^e édition, précis DALLOZ, France, 2005. P.356.

2 - SERLOOTEN (Patrick), « **Droit fiscal des affaires** », Tome 3, Op.cit, p.847.

3 - أنظر في ذلك المادة 238 المستحدثة بموجب القانون رقم 98-10 المؤرخ في 29 ربيع الثاني 1419 الموافق 22 غشت سنة 1998 المتضمن تعديل و إتمام القانون رقم 79-07 المؤرخ في 26 شعبان عام 1399 الموافق 21 يوليو سنة 1979 المتضمن قانون الجمارك، منشورات بيرتي، طبعة 2005-2006. الجزائر.

. فتنص المادة 105 من قانون الضرائب غير المباشرة فيما يخص تحصيل الرسم على القيمة المضافة عند الإستيراد على أنه: "يحصل الرسم على القيمة المضافة كما تحصل الرسوم والحقوق الجمركية". وبطبيعة الحال نجد التنظيم نفسه مكرس بالنسبة لتحصيل الرسم على القيمة المضافة عند التصدير في المادة 106 والتي تنص على أنه: "يحصل الرسم على القيمة المضافة عند التصدير كما تحصل الرسوم و الحقوق الجمركية"

في هذا الإطار المنظومة القانونية قد نصت عن حالات تنقل الأموال من وإلى الخارج على حد ما نصت عليه المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة والتي تخص الأرباح التي تحققها الشركات في الجزائر¹. تنقل رؤوس الأموال يخضع إلى رقابة الصرف (أ) كما يخضع لرقابة الإستثمارات (ب).

أ. رقابة الصرف.

مخالفة لمبدأ حرية العلاقات المالية مع الخارج، تُخضع الدولة هذا المجال إلى وجوب الحصول على تصريح من السلطات المعنية من أجل التصرف في تلك الأموال أو عن طريق تحديد هذه التحويلات أو من وسائل الدفع في الخارج أو حيازة العملات من طرف المواطنين، فالدول تعلن فشلها في تسيير الأمور الاقتصادية عندما يسعى مواطنيها إلى تهريب هذه العملات.

لذا نجد المشرع الجزائري وبموجب قانون المالية لسنة 2009² قام بإحداث نص المادة 182 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة³ أين فرض إجراء وجوب التصريح أمام المصالح الجبائية المختصة عن كل عملية تحويل القيم المالية⁴.

-
- 1- أنظر في ذلك الأمر رقم 96. 22 المؤرخ في 28 صفر عام 1417 الموافق 09 يوليو 1996، المتعلق **بفتح مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج المعدل والمتمم**، جريدة رسمية عدد 43 لسنة 1996.
- 2- الأمر رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 **المتضمن قانون المالية لسنة 2009**، ج.ر. عدد 74 لسنة 2008.
- 3- "يجب التصريح مسبقا لدى المصالح الجبائية المختصة إقليميا لتحويلات الأموال مهما كانت طبيعتها، التي تتم لفائدة الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين في الجزائر. يتعين تقديم شهادة توضح المعالجة الجبائية للمبالغ محل التحويل إلى المصريح في أقصى أجل سبعة (7) أيام ابتداء من تاريخ إيداع التصريح بهدف عرضها لتدعيم ملف طلب التحويل ولا يطبق هذا الأجل المحدد بسبعة (7) أيام في حالة عدم احترام الالتزامات الجبائية، وفي هذه الحالة، لا تسلم الشهادة إلا بعد تسوية الوضعية الجبائية. توضح الشهادة على الخصوص، الاقتطاعات الجبائية المنجزة أو عند تعذر ذلك، المراجع القانونية والأنظمة التي تمنح الإعفاء أو التخفيض.
- يجب على المؤسسات البنكية، إلزام تقديم الشهادة المذكورة في الفقرة السابقة لتدعيم طلب التحويل. وتعفى من هذا الإلزام المبالغ المدفوعة كأجور لعمليات الاستيراد الخاضعة لرسم التوطين البنكي. تحدد نماذج التصريح والشهادة وكذا كفاءات تطبيق هذه المادة بقرار من الوزير المكلف بالمالية
- 4- الغاية من فرض هذا الإجراء، و الذي يدخل في إطار إستراتيجية محاربة الجرائم المالية، هو تعزيز صلاحيات

في هذا الإطار المديرية العامة للضرائب في نشرتها للمعلومات الجبائية لسنة 2010 حول المعالجة الجبائية الخاصة بمبالغ التحويل، والذي تعتمد على تطبيق نص المواد 138 مكرر، 141 مكرر، 141 مكرر 4، 182 مكرر 3، 189، 192-3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. نص المواد 20 مكرر 3، 161 و 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية. المادة 9 من نموذج الاتفاقية حول الدخل والثروة. والمنشور الوزاري الحامل للرقم 06 لوزارة المالية حول قانون المالية لسنة 2008 المتعلق بفرض الضريبة على الأرباح التي يتم تحويلها بطريقة غير مباشرة بين المؤسسات التابعة، والمنظمة بالقرار المؤرخ في 01/10/2009 المتعلق بتسجيل التصريح واستصدار الشهادة من أجل تحويل الأموال إلى الخارج الصادر عن المديرية العامة للضرائب في الجزائر.¹

الإجراءات نفسها تعتمد عليها مصالح الضرائب لفرنسا²، حيث تجد الوسائل المقررة لمحاربة التهرب الجبائي الدولي، مصدرها من الأحكام الجبائية الداخلية التقليدية (57، 70، 123 مكرر، 155 أ، 209 ب و 238 أ)، أو من الأحكام التي تتعرض لبعض المسائل الخاصة (أنواع معينة من الرسوم، الضريبة على الثروة، إقليمية حقوق التحويل...)، أو من تلك التي تم وضعها أو استحداثها بعد إلغاء معظم النصوص القانونية الخاصة بالصرف، وأخيرا من الأحكام التي تقررها الاتفاقيات الجبائية³.

ب . رقابة الاستثمارات:

تتفق كل الدول حول بعض المبادئ لحماية الاستثمارات الأجنبية، المكرسة دوليا⁴، فعند التطرق لموضوع جباية الاستثمارات الدولية، يثار المشكل المتعلق بالازدواج الضريبي.

الإدارة بوسائل المراقبة السابقة، و خلق نوع من الانسجام بين الهيئات المالية للدولة لغاية المراقبة الفعلية.

1- Direction Générale des Impôts, « Traitement fiscal relatif aux prix de transfert », BULLETIN D'INFORMATION FISCALE N°5/DGI/DRPC/2010 Algérie.

2 - La rédaction internationale des Editions Francis Lefebvre. « **Paradis fiscaux et opérations internationales** ». 3ème édition. France. 2002. p.17.

3- Les mesures destinées à lutter contre l'évasion fiscale internationale en France tirent leur source des dispositions fiscales du droit interne classique (articles 57, 70, 123 bis, 155 A, 209 B, et 238 A du CGI), d'autres visant certaines questions particulières (taxe de 3%, ISF, OPCVM, territorialité des droits de mutation), ou de celles mises en place lors de la suppression de la quasi-totalité de la réglementation des changes, et, enfin, des dispositions prévues par les conventions fiscales.

4- تم تكريس هذه المبادئ في القانون الدولي العرفي، وكذا نجدتها مكرسة في اتفاقية واشنطن 19 مارس 1965 التي

فبطبيعة الحال المستثمر الأجنبي ستفرض عليه ضريبة في بلاده الأصل، كما سوف تفرض عليه ضريبة في البلد الذي يمارس فيه نشاطه، الشيء الذي سيؤدي إلى خلق نزاع جدي، يصعب حله دون الرجوع إلى الاتفاقيات الثنائية الجبائية الدولية الموقعة بين دولة المستثمر ودولة الاستقبال¹.

فموضوع جباية الاستثمارات الدولية لها نطاق واسع، باعتبار أن المستثمر يمارس نشاط كامل من حيث الإنتاج، التوزيع و البيع حتى التصدير.

5 . الاتفاقيات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف التي تم التصديق عليها من طرف الجزائر و الخاصة بالمناطق التبادل الحر : ومن بينها منطقة العربية للتبادل الحر ZALE والتي أظهرت بعض النقائص من حيث المزايا الاقتصادية التي عادت على الجزائر، وبعض الخرقات التي تم معاينتها من طرف مصالح الجمارك سواء فيما يخص مخالفة الغش الجبائي، الغش الجمركي، مخالفة قانون الصرف.

وبالتالي ظهرت الحاجة من أجل محاربة الجرائم التي انبثقت من تحرير التجارة الخارجية في ما بين الدول العربية بعد خلق منطقة التبادل الحر، وإستفادة المستوردين والمصدرين من إعفاءات جمركية جذابة، زادت من نسبة المبادلات التجارية مع الدول العربية بصفة متميزة، أدى ذلك إلى شيوع ظاهرة التضخيم في فواتير الاستيراد التي يصرح بها المستوردين للاستفادة من تحويلات من العملة الصعبة هامة لا تتناسب وقيمة السلع التي تم اقتيادها على غير حقيقتها.

6 . قانون النقد والقرض²:

قانون النقد والقرض لا يحتوي على نصوص العقاب بالمفهوم الجزائري، يتعرض مسيري البنوك والمخالفين لقانون النقد والقرض إلى عقوبات تأديبية تصدر عن اللجنة

تم بمقتضاها إنشاء المركز الدولي لتسوية الخلافات المتعلقة بالاستثمار بين الدول ورعايا دول أخرى، وكذلك من طرف الاتفاقيات الثنائية لحماية وتشجيع الاستثمار الأجنبي.

1- HAROUN (Mehdi), « **Le régime des investissements en Algérie** », LITEC, Paris, 2000. p. 435.

2- القانون 90-10 المؤرخ في 19 رمضان عام 1410 الموافق 14 أبريل سنة 1990، **المتعلق بالنقد و القرض**، الملغى، جريدة رسمية عدد 16 لسنة 1990.

المصرفية لبنك الجزائر¹. هذا الأخير، بصفته هيئة ضبط ورقابة على البنوك والمؤسسات المصرفية طبقاً للمادتين 108 و 114 من قانون النقد والقرض² لسنة 2003، لا يمكنها متابعة المخالف إلا استناداً إلى الأمر 22-96 المعدل والمتمم والمتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصراف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، في حالة ما اقترن الخطأ أو المخالفة لقانون النقد والقرض بارتكاب جريمة مالية عند تحويل أرباح الشركات وتحويل رؤوس الأموال من العملة الصعبة، ومخالفة شروط تشكيل ملفات توطيين واردات السلع.

ثانياً: القوانين المرتبطة بالجباية التي تحتوي على نصوص العقاب.

الغاية من التطرق إلى هذا الشق المتعلق بدراسة القوانين التي لها علاقة بالجباية والتي تحتوي على نصوص العقاب، والتي تدخل في مجال المتابعات الجزائية التي تعرض على القضاء الجزائي، هي في كون هذه الجرائم مرتبطة بالأموال، والتي عادة ما تكون جرائم مركبة ومعقدة، تمس مصالح هيئات مالية متعددة في الدولة. أضف إلى ذلك عدم مسابرة القوانين بمفهومها وتنظيمها التقليدي الطرق المستعملة من طرف محترفي الجرائم المالية³. لكن رغم كل ذلك، ويهدف محاربة الغش الجبائي الدولي، سنت العديد من التشريعات الوطنية مثل قانون الجمارك (1) وقانون الصراف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج (2)، لمواجهة هذا الإجرام وبدرجة معينة من الفعالية.

1. قانون الجمارك: هذا القانون والذي هو في صلة مباشرة مع قانون الضرائب المباشرة وقانون الضرائب غير المباشرة⁴، فيما يخص النظام عند الاستيراد والتصدير:

1- نظام بنك الجزائر رقم 1-2007 المؤرخ في 03-02-2007، المتعلق بالقواعد المطبقة على المعاملات الجارية

مع الخارج و الحسابات بالعملة الصعبة، يوصف على أنه أقل تشديد من النظام السابق له الحامل للرقم 22-91 المؤرخ في 14-08-1991 المتعلق بتوطيين الواردات.

2- الأمر رقم 03 - 11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 26 غشت سنة 2003، المتعلق بالنقد و القرض جريدة رسمية عدد 52 لسنة 2003.

3- BERR (Claude J.), « le traitement des infractions douanières, une construction à repenser », Revue de la Cour Suprême, Numéro Spécial FRAUDE FISCALE ET LA CONTREBANDE, 13 et 14 Novembre 2007, pp. 71 et 72.

4 - تقوم مصالح الجمارك بتحصيل بعض الضرائب لمصلحة إدارة الضرائب، منها الرسم على القيمة المضافة، وهذا أمر واضح في كون إدارة الجمارك تابعة لوزارة المالية في الشق الخاص و المتعلق بالجباية.

فتنص المادة 149 من قانون الرسوم على رقم الأعمال: " تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، عند الاستيراد والتصدير، بكل طرق الإثبات الواردة في القانون العام، أو يتم معاينتها بواسطة محاضر يحررها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الجمارك، أو الضرائب المختلفة، أو الضرائب المباشرة أو التسجيل، أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية".

فتضيف المادة 150 على أنه: " في مجال الاستيراد والتصدير، تطبق العقوبات على المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، وتجري الملاحظات، وتحال القضايا على الهيئات المختصة وتصدر أحكام فيها، كما في مجال المخالفات الجمركية، من قبل المحاكم المختصة في هذا المجال".

وتضيف المادة 151 من نفس القانون على أنه: "يعاقب على الغش، أو التصريحات الخاطئة، أو الطرق التدليسية الرامية إلى الحصول، عند تصدير بضائع مخالصة لعقود تعهد مضمونة، على قيد مبلغ غير مستحق أو يزيد عن ذلك الذي ينبغي أن يترتب عن التصدير المحقق فعلا، بغرامة يساوي مبلغها ثلاث مرات مبلغ القيد غير المستحق، وذلك دون الإخلال بإبطال المبلغ المقيد المذكور".

وأخيرا تنص المادة 152 على أنه: " تطبق أحكام التشريع الجمركي المتعلقة بالامتيازات والرهنون على الحالات المنصوص عليها في المادتين 150 و 151 من هذا القانون". وهذا النص يحيلنا على تطبيق الأحكام التي جاءت به المادة 292 من قانون الجمارك.

ونجد التشريعات الجزائرية الجمركية في الجزائر منظمة في قانون الجمارك¹ وحسب المادة 318: " تنقسم المخالفات الجمركية إلى خمسة (05) درجات، وتنقسم الجناح الجمركية إلى أربعة (04) درجات²".

1- القانون رقم 79-07 المؤرخ في 26 شعبان عام 1399 الموافق يوليوس سنة 1979 المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 98-10 المؤرخ في 29 ربيع الثاني 1419 الموافق 22 غشت 1998.

2- المخالفات الجمركية حسب ما هو منصوص عليه حسب المادة 318 من قانون الجمارك منظمة بموجب المواد 319 إلى 323 من قانون الجمارك، والجناح الجمركية منظمة بموجب المواد 324 إلى 328 من نفس القانون.

فإدارة الضرائب قد تعتمد، من جهة، على ما تملكه إدارة الجمارك من معلومات ووثائق حول تنقل السلع لمراقبة صحة التصريحات المقدمة من طرف الخاضعين للضريبة، من جهة أخرى وبمناسبة ارتكاب إحدى الجرائم المنصوص عليها في قانون الجمارك، إدارة الضرائب لها كل الصلاحيات لتقدير هل الفعل المرتكب والمعاقب عليه بأحد نصوص قانون الجمارك يشكل جريمة أخرى بمفهوم نصوص قوانين الضرائب وهذا ما يدخل في الإطار المخول للعدالة في إستراتيجية محاربة الجرائم الاقتصادية والجبائية¹.

2. قانون الصرف 96-22 المعدل والمتمم وما يحتويه من نصوص التجريم والعقاب.

فتنص المادة الأولى مكرر من الأمر رقم 96 - 22 المؤرخ في 23 صفر عام 1417 الموافق 09 يوليو سنة 1996 المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج المعدل والمتمم بالأمر رقم 10 - 03 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت سنة 2010 المستحدثة على أنه: " كل من يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها في المادة الأولى، بالحبس من سنتين (2) إلى سبع (7) سنوات وبغرامة لا تقل عن ضعف قيمة محل الجريمة وبمصادرة محل الجنحة والوسائل المستعملة في الغش".

ونجد أن هذا الأمر في مادته (5) الخامسة قد قرر العقاب للشخص المعنوي الذي يكون مسؤولاً عن مخالفة هذا القانون ورتب العقاب على الأفعال المرتكبة لحسابه من قبل أجهزته أو ممثليه الشرعيين، ويتعرض للعقاب على أساس تطبيق غرامة بمقدار (4) أربع مرات قيمة محل المخالفة أو محاولة المخالفة، مع مصادرة محل الجنحة ومصادرة الوسائل المستعملة في الغش.

أما فيما يخص المصالحة، فالأصل في الجرائم المالية، أن إجراءات المصالحة تحول دون تحريك الدعوى العمومية ومن ثم لا تباشر النيابة العامة المتابعات الجزائية خلال الفترة المحددة لتقديم طلب المصالحة والفصل فيه، غير أن المادة 9 مكرر المستحدثة بموجب الأمر 10-03 المعدل لقانون الصرف 96 - 22 نصت على حالات لا تحول فيها إجراءات

1- BENYAKOUB (Hanane), « Le rôle de la justice dans la stratégie de la lutte Contre la criminalité économique et fiscale », Revue de la Cour Suprême, Numéro Spécial FRAUDE FISCALE ET LA CONTREBANDE, 13 et 14 Novembre 2007, pp. 55 à 67.

المصالحة دون تحريك الدعوى العمومية، ويتعلق الأمر بالحالات التي تكون فيها المصالحة جائزة وقيمة محل الجنحة تساوي أو تفوق مبلغ: 1.000.000 دج أو أكثر في الحالات التي تكون الجريمة ذات علاقة بعمليات التجارة الخارجية¹.

مسؤولية الشخص المعنوي منظمة هي الأخرى في المادة 5 والتي طرأ عليها تعديل، فبعدما كانت تنص على أنه تطبق على الشخص المعنوي العقوبات الآتية دون المساس بالمسؤولية الجزائية لممثليه الشرعيين، أصبحت المادة تنص على أن: "الشخص المعنوي الخاضع للقانون الخاص، مسؤول عن المخالفات المنصوص عليها في المادتين 1 و2" التي تبين نوع الجرائم أو أشكال الجرائم².

المطلب الثاني

التشريعات الجبائية الجزائرية

يرى الأستاذ بوسقيعة أنه: "حان الوقت اليوم للحديث في الجزائر عن قانون الجزائي الجبائي ليس لأنه حقيقة واقعة تضمنتها القوانين المختلفة للضرائب والرسوم، لأنه فرع خاص ومتميز، يتجلى ذلك من خلال الأفعال المجرمة التي تدل على انحراف إجرامي من نوع خاص، خصوصية الإجراءات المتبعة والجزاءات التي أوردتها³، والتي يعطي لنا صور على حالات الغش الجبائي الدولي التي يصعب حصرها وتحديدها بكيفية دقيقة، لذا سنتطرق إلى مفهوم الجبائية الجزائرية (الفرع الأول) وجريمة الغش الجبائي (الفرع الثاني).

1 - بوسقيعة (أحسن)، "الجديد في جريمة الصرف في ضوء الأمر المؤرخ في 26/08/2010"، مجلة المحكمة العليا العدد الأول لسنة 2011، ص ص. 29-43.

2- في هذا الصدد أكدت المحكمة العليا أن قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي الخاضع للقانون الخاص يتوقف على تحقيق شرطين أساسيين هما: ارتكاب الجريمة لصالح الشخص المعنوي، - ارتكاب الجريمة من قبل أجهزة الشخص المعنوي أو ممثليه الشرعيين. قرار المحكمة العليا قضية رقم 613327 المؤرخ في 28/04/2011 بين بنك سوسيتي جينيرال ضد ممثل بنك الجزائر والنيابة العامة، مجلة المحكمة العليا العدد 1 / 2011، ص. 298. ففي القضية المعروضة التي رفعت ضد سوسيتي جينيرال بين ممثل بنك الجزائر والنيابة العامة، خلصت إلى القول: "يجب لمتابعة ومعاينة بنك باعتباره شخصا معنويا، بجريمة مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، إبراز توفر أركان الجريمة وشروط تطبيق المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، ولا تعد الوكالة البنكية جهازا من أجهزة البنك ولا يعد مدير الوكالة ممثل شرعيا له".

3- بوسقيعة (أحسن)، "الوجيز في القانون الجنائي الخاص: الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال"، المرجع السابق، ص. 422.

الفرع الأول

مفهوم الجباية الجزائية

من الناحية التاريخية ينبثق القانون الجنائي الجبائي من مصادر مختلفة، حسب أصناف الضريبة المعنية وحسب طبيعة العقوبات. في فرنسا الضرائب غير المباشرة هي الأولى التي أحتوت نصوص تجريم¹ وذلك في الأمر المؤرخ في 1680 والتي تدعى تشريعات كولبرت Colbert أما فيما يخص باقي أصناف الضرائب، فحتى وإن كانت الجزاءات الجبائية المالية موجودة منذ البداية، إلا أن العقوبات الجزائية التي تسلمها المحاكم الجزائية فهي حديثة.

ويعتبر قانون 25 جوان 1920 هو النص الأول ذات بعد عام فالمادة 112 منه والتي تعتبر على أنها منشئة للجريمة. ومنشئة للمتابعات الجزائية التي تكون محرقة بمناسبة طلب من الإدارة المختصة، هو الفعل الذي يقوم به أي كان التملص أو محاولة التملص بالاحتيال في دفع الضرائب المباشرة، وكذا العود في الغش في دفع الرسم على رقم الأعمال، أهمية هذا النص كبيرة لأنه يدخل في القانون الجنائي الجبائي الركن الشرعي العام لجنحة الغش الجبائي والمنصوص في المادة 1741 من القانون العام للضرائب الفرنسي، والذي يعتبر النص الأساسي في قانون الجنائي الجبائي الفرنسي. وعليه سنتعرض إلى المنظومة الجبائية الجزائية في الجزائر (أولا) ثم إلى تحريك الدعوى العمومية في الجرائم الجبائية (ثانيا).

أولا: المنظومة الجبائية الجزائية في الجزائر:

كما سبق التطرق إليه فالمنظومة الجبائية الجزائرية تتشكل من خمسة قوانين، وكل واحد منهم ينظم نوع من أنواع الضريبة، وكل هذه القوانين تحتوي في طياتها نصوص العقاب، تتشابه من حيث العقوبات التي تفرضها على المخالف، غير أنه نلاحظ في عدها للطرق التدليسية أوجه تشابه وأوجه الاختلاف، الشيء الذي يضطرنا إلى ذكرها كما هي.

1. فتنص المادة 303 من (ق.ض.م.ر.م) على أنه: "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو

1 - TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe), Op.cit, p.1.

تصفيته، كليا أو جزئيا... ". هذه المادة منذ التعديل الذي طرأ عليها سنة 2003 أصبحت لا تحتوي على سرد للطرق التدليسية، و به يستلزم الرجوع إلى المادة 407 من نفس القانون و التي تنص على أنه: " تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 303 و 304، على المكلفين بالضريبة الذين تملصوا أو حاولوا التملص بطرق تدليسية من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة على ذمتهم.

لتطبيق الأحكام السابقة، تعتبر، على وجه الخصوص، طرق تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إيساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى، تحول دون تحصيل لأية ضريبة أو دين مدين به."

2. أما المادة 117 من (ق.ر.ر.أ) والمعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2005 جاء فيها : يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب والحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها".

وتضيف المادة 118 من نفس القانون على أنه: "تطبيق أحكام المادة 117 من هذا القانون، تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص:

1. إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص، للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها و لا سيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.

2. تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول، إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة و إما الإستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.

3. الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحل محلها. ولا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أوقلت حساباتها.

4 . الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص

بهما، عن قصد.

5 . سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي

ضريبة أو رسم هو مدين به، وذلك بواسطة طرق أخرى.

6 . كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا، إرادة واضحة للتملص من دفع كل

مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من

التصريحات المودعة¹.

وتضيف المادة 138 من نفس القانون وبصدد تطبيق نصوص العقاب فيما يخص

الشركات والأشخاص المعنوية تنص على أنه: " عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو

شخص معنوي آخر خاضع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة

والعقوبات الثنوية التابعة لها، ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين

للشركات.

ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في أن واحد، ضد القائمين بالإدارة أو

الممثلين القانونيين أو الشرعيين وضد الشخص الاعتباري، وكذا الأمر بالنسبة للغرامات

الجبائية القابلة للتطبيق".

. المنازعات القمعية المنصوص عليها في الفصل الرابع من قانون الضرائب غير

المباشرة والذي يحتوي على تسعة فروع من المادة 499 إلى 557.

3 . ففيما يخص قمع الغش تنص المادة 532 من (ق.ض.غ.م) : "يعاقب كل من يستخدم

طرقا إحتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية

أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، بغرامة من 50.000,00 دج إلى

200.000,00 دج و بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.²

1- كما سوف يظهر عند التعرض للشق الخاص بتقدير القاضي للجزائي للعنصر المعنوي لجريمة الغش من حيث

ترجمة العبارة كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا، إرادة واضحة للتملص والتي تقابلها باللغة الفرنسية:

« *Tout acte, manœuvre ou comportement impliquant l'intention manifeste* » ترجمة غير وافية.

2- نص العقاب الذي يعطي الخيار للقاضي الجزائي في تطبيق إحدى العقوبتين، دون إمكانية الجمع، تبقى صلاحية

إختيار العقوبة المناسبة و تقديرها سلطة كاملة للقاضي الجزائي.

غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر (1/10) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000,00 دج¹.

و تضيف المادة 533 على أنه: "تعتبر طرقا احتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه، ما يلي:

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

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

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

4. الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرود المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تقوم مقامه. ولا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتاباتها.

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

6. القيام من قبل مكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به".

4. الغش الجبائي المنصوص في (ق.ت) في المادة 119 منه على أن: "1- كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم

1- بالتالي كل تملص لقيم خاضعة للضريبة يتجاوز المقدار المحدد يعرض الفاعل إلى متابعة و عقوبة، على العموم القضاة يكتفون بالقول أن المخالف قد تجاوز الحد الأدنى المسموح به قانوناً، نظراً لكون هذا الحد غير هام و كثيراً ما تكون المبالغ المتملص منها تتعدى هذا الحد بكثير، نفس الإجراء اتخذه المشرع الفرنسي في المادة 1741 الفقرة الثانية من القانون العام الضريبي، أنظر في ذلك المرجع: TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe) page 20

التي هو خاضع لها باستعماله مناورات الغش، تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح من 5.000,00 دج إلى 20.000,00 دج، وحبس من سنة إلى خمسة سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أنه، لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000,00 دج.

ومن أجل تطبيق الفقرتين السابقتين، تعتبر، على الخصوص، كمناورات تدليسية كون المكلف بالضريبة ينظم إعساره أو يعمل بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها.

2 - إن المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، تتابع أمام الجهة القضائية المختصة. بناء على شكوى إدارة الضرائب فيما يخص الضرائب التابعة لإختصاصها. والجهة القضائية المختصة، حسب الحالة وحسب اختيار الإدارة، هي الجهة القضائية التي يوجد في نطاقها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة¹.

وتضيف المادة 120 من نفس القانون على أنه: "1- تطبق على الشركاء في الجرائم نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه الجرائم أنفسهم من دون المساس، عند الإقتضاء، بالعقوبات التأديبية ضد الموظفين المؤهلين لتلقي العقود¹."

ويعتبر شركاء على الخصوص، الأشخاص:

- الذين توسطوا، بصفة غير قانونية، في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيمات في الخارج.
- الذين حصلوا بأسمهم قسيمات تعود إلى الغير...

5. أما فيما يخص (ق. ط) فنصوص العقاب منظمة بالمواد 33 إلى 37.

فتنص المادة 33 منه: "إن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها

1- والتعريف الخاص بالشركاء في الجنايات والجنح المذكورة في المادة 42 و ما يليها من قانون العقوبات يطبق على

الشركاء في الجرائم المشار إليها في المقطع الأول السابق الذكر .

2- بلعيات (إبراهيم)، "أركان الجريمة وطرق إثباتها في قانون العقوبات الجزائري"، دار الخلدونية، الجزائر، 2007،

ص.86.

في المادة 4 يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها. غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج.

ومن دون الإخلال بهذه العقوبات، فإن كل تقليد وتزييف البصمات وكل استعمال لبصمات مزورة، تطبق عليه العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات.

و تضيف المادة 34 على أنه: " كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 و 20.000 دج وسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إذا كان هذا الإخفاء لا يتجاوز عُشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.

وفيما يخص تطبيق المقطعين السابقين، يعتبر من الأعمال التبادلية، قيام المكلف بتدبير إعساره أو جعل عوائق بواسطة طرق احتيالية أخرى من أجل تحصيل كل ضريبة ورسم هو مدين به...."

ثانياً: تحريك الدعوى العمومية في الجرائم الجبائية:

تنص المادة 305 فقرة 1 من ق.ض.م.ر.م على أنه: "تباشر الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303، بناء على شكوى من إدارة الضرائب دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقاً بإصدار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي". و بصدد معالجة هذه النقطة سنتعرض إلى، شروط رفع الشكوى من طرف إدارة الضرائب (1) ثم إلى سحب شكوى إدارة الضرائب (2).

1- شروط رفع الشكوى من طرف إدارة الضرائب

فالفقرة الثانية من المادة 305 تنص على أنه: "وترفع هذه الملاحقات إلى محكمة الجناح المختصة وقد تكون هذه المحكمة حسب الحالة واختيار الإدارة، إما المحكمة التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، أو المحكمة التي يقع مقر المؤسسة في دائرة اختصاصها".

على غرار الجرائم الجمركية، تتولد عن الجريمة الضريبية دعويان:

- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية، أي الحبس والغرامة الجزائية.

- ودعوى جبائية تهدف إلى تطبيق الجزاءات الجبائية، أي الغرامة الجبائية و/ أو المصادرة.

غير أن وجه الشبه بين الجريمة الجمركية والجريمة الضريبية ينتهي عند هذا الحد، فإذا كانت النيابة العامة تستقل بالدعوى العمومية في الجرائم الجمركية تحركها وتباشرها طبقاً لأحكام قانون الإجراءات الجزائية في الوقت الذي تستقل فيه إدارة الجمارك بالدعوى الجبائية التي تمارسها بالدرجة الأولى طبقاً لقانون الجمارك، فالأمر يختلف بالنسبة للجريمة الضريبية التي تتميز بوحدة الدعويين العمومية والجبائية من حيث التحريك إذ أوكلت النصوص الضريبية كلها صلاحية تحريكهما لإدارة الضرائب¹.

فطبق العقوبات حسب الأحكام المطبقة على المخالفات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، وتجرى الملاحقات²، وتحال القضايا على الهيئات المختصة وتصدر أحكام فيها، كما هو الحال في مجال المخالفات الجمركية، من قبل المحاكم المختصة في هذا المجال. تتفق كل النصوص الضريبية على تعليق تحريك الدعوى العمومية على تقديم شكوى من إدارة الضرائب، وهكذا نصت المادة 305 من ق.ض.م.ر.م والمادة 534 من ق.ض.غ.م والمادة 119 من ق.ر.ر.أ والمادة 34 من ق.ط. والمادة 119 من ق.ت. على أن تباشر الملاحقات بناء على شكوى إدارة الضرائب، بل كانت المادة 311 من ق.ض.م.ر.م، قبل إلغائها بموجب القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ونقل محتواها إلى قانون الإجراءات الجبائية، تفرض على السلطة القضائية أن تعلم إدارة المالية بكل معلومات تحصل عليها ومن شأنها أن

1- WILFRID (Jeandidier), « **Droit Pénal des Affaires** », 2ème édition, Dalloz Delta, Liban, 1996. p. 243

2- ففي هذا الصدد فالمنظومة الجبائية في مجال ردع جرائم عند الاستيراد والتصدير والمنظمة في قانون الرسم على رقم الأعمال والخاص بفرض ضريبة الرسم على القيمة المضافة في المواد 149 إلى 152 والتي تنص على أنه تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، عند الاستيراد والتصدير، بكل طرق الإثبات الواردة في القانون العام، أو يتم معابنتها بواسطة محاضر يحررها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الجمارك، أو الضرائب المختلفة، أو الضرائب المباشرة، أو التسجيل، أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية.

تسمح بافتراض غش ضريبي سواء كانت الدعوى ذات طابع مدني أو جزائي وإن انتهت إلى أن لا وجه للمتابعة.

والسبب في اشتراط تقديم الشكوى في الجرائم الضريبية هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية من التفاهم لا على القسر وأن يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف والملابسات في كل جريمة على حدى¹.

وتجدر الإشارة إلى أن اشتراط تقديم الشكوى لا يستوجب من إدارة الضرائب القيام مسبقا بإنذار المعني بان يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي. ويشترط حسب قوانين الضرائب قبل التعديل الذي طرء بموجب قانون المالية 2012 لكي تكون الشكوى صحيحة أن يتوفر فيها شرطان أساسيان وهما:

- أن تقدم الشكوى ممن ناط به القانون مهمة تقديمها، غير أنه يجوز تقديمها ممن سمح القانون بإنابته في تقديمها، ويكفي لذلك مجرد الإنابة العامة، ولا تشترط الإنابة بمناسبة كل جريمة. وإذا صدرت الشكوى من شخص غير مختص بإصدارها يكون الإجراء باطلا.

- أن تكون الشكوى مكتوبة، والحكمة من ذلك تقتضي أن تكون الشكوى موقعة من صاحب السلطة في إصدارها.

غير أن المادة 305 من ق.ض.م.ر.م المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2012 وإضافة لهذين الشرطين تنص على أن: "تباشر المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية" و بالرجوع إلى نص المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية² التي تم إنشؤها هي الأخرى بموجب قانون المالية لسنة 2012، تؤكد في فقرتها الأولى على وجوب تقديم شكوى من طرف مدير الضرائب بالولاية، و تضيف الفقرة الثانية منها على أن: " ولا تتم هذه الشكاوى بإستثناء تلك المتعلقة

1- السبتي (فارس)، "المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري"، الطبعة الثانية، دار هوم، الجزائر 2011، ص ص. 190 و 191.

2- ملاحظ أن المادة 104 من ق.إ. ج، المنشأة بموجب قانون المالية لسنة 2012 تنطبق تقريبا على كل المخالفات لمختلف قوانين الضرائب، بإستثناء المخالفات المتعلقة بحقوق الضمان و حق الطابع.

بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان و حق الطابع إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى

المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية¹.

2- سحب شكوى إدارة الضرائب

الأصل أن لصاحب الحق أن يتنازل عنه، وقد نصت المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية في فقرتها الثالثة على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة، كما هو الحال في الجرائم الضريبية، غير أن القوانين الضريبية ظلت، وإلى غاية سنة 1998، ملتزمة الصمت حيال هذه المسألة فلم تنص على جواز التنازل عن الشكوى ولا على النتائج المترتبة عنه².

ومنذ صدور القانون رقم 97-02 المؤرخ في 31/12/1997 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 أجازت المادة 119 الفقرة الثانية من (ق.ر.ر.أ)، المعدلة، للمدير الولائي للضريبة سحب الشكوى في حالة تسديد كامل الحقوق البسيطة والجزاءات محل المتابعة، وذلك بعد موافقة المدير العام للضرائب، ولتدعيم و التأكيد على هذا الإجراء، تم إستحداث مادة والحاملة للرقم 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية³ السابقة الذكر والذي محتواها أنه: "يمكن مدير كبريات المؤسسات و مديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50 % من الحقوق الأصلية و الغرامات موضوع الملاحقة الجزائية واكتتاب جدول الإستحقاق للتسديد...ينهي سحب الشكوى الدعوى العمومية طبقا للمادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية"⁴.

1- هذه المادة التي تم إنشؤها بموجب قانون المالية لسنة 2012 تشبه إلى حد ما المادة 228 L. من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي.

- WILFRID (Jeandidier), Droit pénal des affaires, Op.cit. p.241 – 242.

« ...Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droit de timbre, sont déposées par l'administration sur avis conforme d'une commission des infractions fiscales composée de conseillers d'Etats et de conseillers maîtres a la cour des comptes ».

2- سيعرف موضوع سحب الشكوى تنظيمًا جديدًا خصوصًا بصدور قانون المالية لسنة 2012.

3- تم إنشاء المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2012.

4- جدول الإستحقاق للتسديد يحدد المدة الممنوحة للمخالف على أساس قيمة الدين الجبائي المدين به، فتمنح مدة 6

وأضافت الفقرة الأخيرة من المادة 119 السابقة الذكر من ق.ر.ر.أ على أن، سحب الشكوى يؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية طبقاً لنص المادة 6 من ق.الإجراءات الجزائية. كما تضمن ق.ض.م.ر.م نفس الحكم في المادة 305 في فقرتها قبل الأخيرة، وذلك إثر تعديلها بموجب القانون رقم 97-02 المؤرخ في 1997/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1998. وبوجه عام، إذا كان جائزاً من الناحية النظرية لإدارة الضرائب سحب الشكوى التي يترتب عليه طبقاً لأحكام المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية انقضاء الدعوى العمومية فضلاً عن انقضاء الدعوى الجبائية فإنه من الصعب تجسيد ذلك في الميدان. وعلة ذلك أن المشرع لم ينص في القوانين الضريبية على المصالحة، فلو كانت المصالحة جائزة لأصبح سحب الشكوى أمراً سائغاً.

لكن، والحال أن الأمر كذلك، فليس ثمة ما يببر سحب الشكوى اللهم إلا إذا انتهت إدارة الضرائب على أنها تابعت المتهم خطأ وحتى في مثل هذه الحالة فبإمكان الجهة القضائية المختصة التي تعرض أمامها الدعوى أن تعالج الأمر بإصدار القرار المناسب، بوضع حد للمتابعة أو بإصدار حكم بالبراءة.

وإذا كانت شكوى إدارة الضرائب هي منطلق الدعويين العمومية والجبائية، فإن مدة التقادم تفرقهما، فالدعوى العمومية تتقادم وفقاً لأحكام المادة 8 من قانون الإجراءات الجزائية بثلاث سنوات بالنسبة للجنح في حين تتقادم الدعوى الجبائية بأربع سنوات (المادة 305-3 ق.ض.م.ر.م والمادة 564-2 ق.ض.غ.م والمادة 153 ق.ر.ر.أ والمادة 27 ق.ط) وهذا من شأنه أن يعقد الأمور إذ كان من الأفضل توحيد مدة التقادم كما هو معمول به في المجال الجمركي. ولا تختلف الدعويين من حيث بدء سريان التقادم وأسباب انقطاعه. وعلاوة على شكوى إدارة الضرائب، تجدر الإشارة إلى أن القانون الفرنسي يوقف المتابعة في مجال الغش الضريبي على شرط ثاني وهو الحصول على رأي موافق من لجنة الجرائم الضريبية التي يتم إخطارها من قبل الوزير المكلف بالمالية¹.

أشهر من أجل التسديد، إذا كان مقداره لا يتعدى عشرين مليون دج، و تصل إلى 18 شهراً إذا كان مقدار الدين ثلاثون مليون دينار جزائري.

1- بوسقيعة (أحسن)، "الوجيز في القانون الجنائي الخاص: الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال"، المرجع السابق، ص ص. 422 إلى 425.

ثالثاً: الاختصاص الإقليمي و تأسيس إدارة الضرائب أمام المحاكم الجزائرية.

سنتطرق في هذه النقطة إلى الجهة المختصة بالنظر في المخالفات الضريبية (1) ثم إلى تأسيس إدارة الضرائب كطرف مدني أمام القاضي الجزائري (2)

1- الجهة المختصة بالنظر في المخالفة الضريبية

خروجاً على القواعد العامة للاختصاص المحلي، و التي هي من النظام العام، والمحددة بالنسبة للجنح في المادة 1/329 من ق.إ.الجزائرية على أنه: "تختص محلياً بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم"، أخضع المشرع الاختصاص المحلي بالنظر في الغش الضريبي لاختيار إدارة الضرائب، على أن يؤول الاختصاص للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان الحجز أو مقر المؤسسة (المادة 2/305 من ق.ض.م.ر.م. والمادة 534 من ق.ض.غ.م. والمادة 119 من ق.ر.ر.أ. والمادة 2/119 من ق.ت. والمادة 2/34 من ق.ط.).

موقف إدارة الضرائب في الدعوى أو المتابعة الجزائية والتي تنفرد برفع الشكوى، فأثناء جلسة المحاكمة، خلافاً لما كانت تنص عليه المادة 259 من قانون الجمارك، قبل تعديلها بموجب قانون 98-10، التي كانت تجعل من إدارة الجمارك طرفاً مدنياً في الدعوى أمام المحاكم التي تبت في المسائل الجزائية، فإن التشريع الضريبي لم يصف صفة الطرف المدني على إدارة الضرائب، وإن كانت المادة 307 من ق.ض.م.ر.م. قد أشارت إلى إمكانية تأسيسها طرفاً مدنياً في حالة فتح تحقيق قضائي بناء على شكوى إدارة الضرائب.

2- تأسيس إدارة الضرائب كطرف مدني أمام القاضي الجزائري

وهنا يثار التساؤل حول مدى جدوى تأسيس إدارة الضرائب نفسها طرفاً مدنياً طالما أن النصوص الضريبية تجمع على إلزام المحاكم في حالة الإدانة بالحكم على المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن تكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر (المادة 523 ق.ض.غ.م. والمادة 136 ق.ر.ر.أ. والمادة 121 ق.ت. والمادة 36 من ق.ط.)¹.

1- بوسقيعة (أحسن)، "الوجيز في القانون الجنائي الخاص: الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال"، المرجع

السابق، ص ص. 425 و426.

لقد طرأ تعديل في ق.ض.م.ر.م وفي ق.ت بموجب قانون المالية لسنة 2012 إذ عالج وصحح المشرع الجزائري وذلك بنص ضمني مسألة تأسيس إدارة الضرائب كطرف مدني للمطالبة في جلسة المحاكمة بتطبيق العقوبات الجبائية والتي هي تعويضات جبائية في حقيقة الأمر، التعديل طرأ في المادة 303 وهو نص العقاب المرجعي والذي جاء بعد التعديل وأصبحت المادة محررة بالكيفية التالية: "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 تصفيته كلياً أو جزئياً...".

نفس الشيء بالنسبة لي ق.ت المادة 119 والتي أصبحت محررة بالكيفية التالية: "1- فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بإستعماله طرقاً تدليسية، بغرامة جزائية..."¹.

أما بالنسبة للقوانين الضريبية الأخرى فلم يطرأ عليها تعديل لكون النصوص المنظمة لها قد عالجت مسألة تأسيس إدارة الضرائب أو مسألة فرض عقوبات جبائية على المخالف أثناء المحاكمة.

التعديل الذي طرأ على المادة 303 من ق.ض.م.ر.م والمادة 119 من ق.ت، جاءت لمعالجة وتأكيد مسألة هامة والمتمثلة في صلاحية القاضي الجزائري في النظر والفصل في الدعوى الجبائية بعنوان العقوبات الجبائية أما الغرامات الجزائية تدخل في إطار تطبيق العقوبة الجزائية.

هذا التعديل جاء كاستجابة لما أستقر عليه اجتهاد المحكمة العليا في العديد من القرارات التي صدرت منها، مثل اعتبار الغرامات الجبائية ذات طابع مختلط تغلب عليها العقوبة وإن خالطها التعويض فلا يجوز الحكم بها إلا إذا طالبت بها إدارة الضرائب². وذهبت المحكمة العليا في إجتهادها كذلك إلى ضرورة الفصل في الدعوى الضريبية بعد

1- قانون رقم 11-16 مؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق 28 ديسمبر سنة 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، جريدة رسمية عدد 72 لسنة 2011

2- قرار المحكمة العليا رقم 136291 الصادر بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجنج و المخالفات قضية: ب-ع/ ضد، إدارة الضرائب.

الفصل في الدعوى الجزائية¹. وأن القضاء بعدم الإختصاص النوعي في دعوى الضريبة خطأ في القانون لإعتبار أن الجهات الجزائية يتعين عليها الفصل في الدعوى الضريبية وجوباً². كما تم رفض طعن النائب العام موضوعاً بسبب أن الطعن إنصب على مناقشة الدعوى الضريبية التي هي من إختصاص إدارة الضرائب³. حيث أيضاً قضت المحكمة العليا⁴، أن الغرامات الجبائية محددة في القانون لا يمكن المنازعة في قيمتها إلا بالمطالبة بالخبرة أمام قاضي الموضوع. وكذلك، الحكم بالمستحقات الضريبية لإدارة الضرائب لا يعتبر ازدواجية في العقاب⁵ (قرار المحكمة العليا رقم 303135 المؤرخ في 2005/06/01 قضية مديرية الضرائب/ضد، غ-ي).

رابعاً: الأشخاص الذين يتعرضون للجزاء

تتفق كل النصوص الضريبية على اعتبار الغش الضريبي جنحة تخضع من حيث الجزاء لعقوبات جزائية أو جبائية، وتقرر المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي. ومن البديهي أن يكون الفاعل أول من يخضع للجزاء ويكون على العموم شخصاً طبيعياً وقد يساعده في ارتكاب الجريمة شريكاً فيكون هو الآخر محل مساءلة جزائية (1). فضلاً عن ذلك قد يكون الفاعل أو شريكه شخصاً معنوياً، ولهذا الغرض أقر المشرع في القوانين الضريبية بمبدأ مساءلة الشخص المعنوي (2) ومسؤولية المحاسب (3).

1- الشريك: أجمعت كل النصوص الضريبية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة و تطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي وأحالت جميعها تعريف الشريك إلى قانون العقوبات. فضلاً عن ذلك جاءت بعض النصوص ق.ض.م.ر.م. 2/302 و ق.ط. 1/35 و ق.ت. المادة 1/120 بفعالين يعتبر مرتكبهما في حكم الشريك وهما:

- التدخل بصفة غير قانونية للاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.

1- قرار رقم 352194 بتاريخ 2006/02/22 قضية مديرية الضرائب/ضد، ق-إ-ع) و إن القاضي الجزائي

مختص في الفصل في دعوى الضريبة (قرار المحكمة العليا 352170 بتاريخ 2006/06/26.

2- قرار المحكمة العليا رقم 357979 الصادر بتاريخ 2006/05/31 قضية الضرائب/ضد، ب-ب.

3- قرار رقم 376924 قضية ن - ع ضد ع - ب.

4- قرار، ملف رقم 300677 مؤرخ في 2005/03/09 بين ب-ت/ضد، إدارة الضرائب.

5- بوناظور (بوزيان)، المرجع السابق، ص. 35 و 36.

- قبض قسائم يملكها الغير بأسماء هؤلاء المالكين.

ويأخذ الاشتراك في الجريمة صورة "المساهمة التبعية في الجريمة"¹.

ومن ناحية أخرى، تكون رابطة السببية بين نشاط الفاعل والنتيجة الإجرامية هو السبب المباشر، في حين يتوسط سلوك الفاعل بين نشاط الشريك وهذه الجريمة. وبعبارة أخرى، بينما لا يحتاج الفاعل إلى وجود الشريك، فإنه لا يتصور قانوناً وجود الشريك إلا مع الفاعل الأصلي.²

2- الشخص المعنوي: كرسّت النصوص الضريبية في مجملها المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، وهكذا نصت المادة 9/303 من ق.ض.م.ر.م على ما يأتي: "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبة الحبس... ضد المتصرفين والممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة" وأضافت نفس المادة في شطرها الثاني "ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية عليه"، وهو نفس الحكم الذي تكرر في نص المادة 554 من ق.ض.غ.م وفي المادة 138 من ق.ر.ر.أ وفي المادة 4/36 من ق.ط. وفي المادة 4/121 من ق.ت."

ونلاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص مستبعداً بذلك الدولة والجماعات المحلية وكذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات العمومية الاقتصادية فإنها تكون محل مساءلة جزائية في حالة ارتكابها جنحة الغش الضريبي.

وهو نفس النهج الذي سلكه المشرع في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات، إثر تعديله بموجب القانون رقم 04-15 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004 الذي أقر المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، واضعاً حداً لعدم انسجام النصوص الضريبية مع أحكام القانون

1- الشريك يخضع لنفس الشروط والإجراءات التي تنطبق على دعوى متابعة الفاعل الأصلي، و كذا يخضع إلى تقدير عناصر جريمة المشاركة من عنصر مادي ومعنوي، إلى جانب عنصر العلم الذي هو أساسي في المتابعة.

2- الجندي (حسني)، "القانون الجنائي الضريبي" الجزء الثاني، شرح الجرائم والعقوبات (في القانون رقم 91 لسنة

2005 بشأن الضريبة على الدخل)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006. ص ص. 80 و 81.

العام بخصوص مسألة المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي¹.

3. مسؤولية المحاسب:

تنص المادة 306 من ق.ض.م.ر.م على أنه: "يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق و معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير و بصفة أعم من كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية ... و يلزم كل من المخالف وزبونه بدفع الغرامة بالتضامن. عندما يثبت أن المخالفين أعدوا أو ساعدوا على إعداد حسابات ختامية، وجرود وحسابات ووثائق غير صحيحة، أيا كانت طبيعتها من تلك يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم، يمكن فضلا عن ذلك أن يعاقبوا بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 304،" والتنظيم نفسه نجده في المادة 128 من ق.ر.ر.أ².

وملاحظة الشرط الذي يظهر في المادتين والذي محتواه أنه يقع على إدارة الضرائب إثبات مسؤولية المحاسب في إعداد أو المشاركة أو المساعدة في إعداد موازنات وجرود، وحسابات ووثائق خاطئة بمختلف أنواعها لإقرار أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم³.

غير أن فيما يخص المادة 544 من ق.ض.غ.م فتأتي بصياغة مخالفة فيما يخص مسؤولية المحاسب⁴، وتستعمل عبارة "عندما يكون المخالف واثق"، هذه المادة تفتح المجال للشك وعلى المخالف إثبات حسن نيته أو عدم اقترافه الجرم الذي ينسب للزبون وحده، ولم يكن بإمكان المحاسب الكشف عن صحة الوثائق من عدم صحتها.

1- بوسقيعة (أحسن)، "الوجيز في القانون الجنائي الخاص، الجزء الأول، الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال، المرجع السابق، ص ص. 427 و 428.

2- التي تنص: "إن المساهمة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يعتبرها غير صحيحة أي رجل أعمال، أو خبير، ... أو على العموم، أي شخص، أو شركة تتمثل مهنتها في مسك حسابات عدة زبائن أو تساعدهم على مسكها، يعاقب عليها بغرامة جبائية".

3- الجندي (حسن)، المرجع السابق، الجزء الثاني، ص. 17.

4- إذ جاء فيها: "...وعندما يكون المخالفون واثقين بأنهم أعدوا أو ساعدوا على إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم، يمكن أن يعاقبوا، فضلا عن ذلك بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 532 من هذا القانون".

خامسا: استقلال إجراءات متابعة جريمة الغش الجبائي عن دعوى المنازعة الضريبية.

إن علاقة "قاضي الضريبة"¹ والقاضي الفاصل في قضايا الغش الجبائي، تطرح إشكالا، من حيث حجية الأحكام الصادرة من جهة قاضي الضريبة ومن جهة القاضي الجزائي²، هل يعتد كلاهما بما توصل إليه من نتائج في محاكمة نفس القضية المعروضة على القاضيين؟

فقاضي الضريبة ينظر في الملف من جانبه الجبائي ويحكم في حدود ما أخفاه المخالف من قيم الذي يشكل وعاء الضريبة، أما القاضي الجزائي ينظر في القضية من جانب الوسائل التدليسية المستعملة من طرف الجاني من أجل التملص من دفع الضريبة. وأيضا الجواب على التساؤل يكمن في الدفاع على فكرة استقلالية النظاميين القضائيين، ويكمن في:

. طوال مدة معالجة المنازعة الضريبية *contentieux de l'imposition* يجعل القاضي الجزائي يسبق وهو الأول من يفصل في القضية، ومحكمة النقض الفرنسية ترفض في كل الأحوال القضاء بإرجاء الفصل *le sursis à statuer* في المتابعة الجزائية إلى حين صدور حكم من هيئة المحكمة الإدارية اعتمادا بفكرة استقلالية الإجراءات. على حد ما سبق التطرق إليه فالقاضي الجزائي يصدر أحكام من أجل قمع الغش ويسبب استعمال الطرق التدليسية من أجل التملص أو محاولة التملص من الضريبة، أما القاضي الإداري فيحكم بإلزام المخالف بدفع القيمة المتملص بها. هذا ما يجعل إجراءات المتابعة الجزائية تستقل عن المنازعة الخاصة بالضريبة على حد اعتبار أن من جهة أخرى وجود حل ودي قد يضع حدا للمتابعة. فالقاضي الجزائي في هذه الحالة يسعى إلى تقدير توفر تصرف تدليسي من جهة المخالف من أجل تشكيل قناعته اعتمادا على التقويمات والتصحيحات التي تم تبليغها من

1 - "قاضي الضريبة": مصطلح فرنسي كون القضاء الفرنسي يفرق بين القضايا التي يعرضها على القاضي الإداري والقاضي المدني، الشيء يختلف بالنسبة للقضاء الجزائي الذي أفرد اختصاص الفصل في كل القضايا المتعلقة بالضرائب للقضاء الإداري.

2- HERTZOG (Robert), « **Le Juge Fiscal** », collection finances publiques, par BETCH (Martine) & NEEL (Brigitte), « **Juge pénal et juge fiscal**, », France, 1988, pp.114-118.

طرف إدارة الضرائب للمخالف، كما قد يستبعدا، وبنفس المنطق، له صلاحية تقدير مدى صحة الإجراءات الإدارية المتخذة إن كانت تتعارض أو كانت مخالفة لحقوق الدفاع¹. هذا التمايز في مهمة كل قاضي قد يؤدي إلى صدور أحكام تبدو متناقضة في ظاهرها، فالقاضي الجزائي يصدر حكم بإدانة المتهم على ارتكابه جرم الغش وبالمقابل يصدر القاضي الإداري حكم بعدم وجوبه التحصيل بسبب عدم احترام الإدارة لإجراءات التقويم، أو على العكس، القاضي يصدر حكم بالبراءة إزاء المخالف لعدم توفر نية الغش، وبالمقابل القاضي الإداري يصدر حكم برفض طلبات المخالف وبالتالي وجوبه تحصيل الضريبة عليه لصحة الإجراءات المتخذة من طرف إدارة الضرائب وصحة الضريبة المفروضة. هذا التناقض الظاهر يختفي بالعودة إلى الدور والمهمة المخولة لكل واحد منهما، عمليا هذا التمايز يأخذ صبغة استثنائية بالمقارنة بالقواعد العامة المعروفة.

يمكن إثارة المبدأ العام المعروف في القانون والذي مفاده أن " الجزائي يوقف المدني " « Le criminel tient le civil en l'état » إلا أن هذه القاعدة في مادة الضرائب لا يؤخذ بها نظرا لأسباب المذكورة سابقا، فلا يمكن التمسك بالدفع على اعتبار أن الدعوى الإدارية المرفوعة لا يمكن الفصل فيها إلا بعد النظر والفصل في القضية المعروضة أمام القاضي الجزائي، لأن هذا الأخير تنحصر مهمته في معاينة الأفعال المنسوبة للمتهم، وتقديرها حسب ما هو منظم في القوانين الجزائية، فالحكم الذي يصدر في نهاية الأمر لا يرتبط مع تقدير نفس الأفعال حسب القوانين الجبائية وحسب قواعد حساب الضريبة.

في الإطار نفسه، يمكن للقاضي استبعاد الاعتماد على الوثائق التي تم حجزها في محل مقترف جريمة الغش لو شاب عملية التفتيش عيب إجرائي، ذلك لا يمنع إدارة الضرائب الاعتماد عليها من أجل إعادة تقويم مقدار الضريبة المدين بها المتهم. وأبعد من ذلك فيمكن لإدارة الضرائب الاعتماد على نفس الوثائق التي تم استبعادها من طرف القاضي (بسبب وشوب عملية الحجز على خرقات إجرائية) من أجل متابعة شخص آخر نظرا لما تحتويه تلك الوثائق من معلومات يمكن استغلالها لمعاينة مخالفة ارتكبتها مخالف آخر، فالعيب

1- معاشو (عمار)، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، مجلة المحكمة العليا عدد خاص "الغش الضريبي و التهريب الجمركي"، الجزائر، 13 و 14 نوفمبر 2007، ص ص. 133 إلى 155.

الإجرائي يخص سوى المخالف الأول، وهذا الإجراء مسموح به قانونا¹، حسب ما هو منظم في المواد 45 إلى 64 من ق.إ.ج.

الفرع الثاني

جريمة الغش الجبائي

المخالفات الجبائية لها طبيعة مزدوجة، فمن جهة، هي جنح ضد المصلحة العامة نظرا لكون المجرمين يحاولون التملص والتهرب من بعض واجباتهم إزاء الدولة. ومن جهة أخرى، هي جرائم مالية، تقترب في إطار الأعمال في مفهومه الواسع، من بين النشاطات الصناعية والتجارية وأيضا مهنية أي فيما يربطها جميعا أي تنقل الأموال.

سنعرض لتعريف الغش الجبائي (أولا) ثم إلى التشريعات التي سنت من أجل محاربة الغش الجبائي الدولي (ثانيا).

أولا: تعريف الغش الجبائي

سنعرض في هذه النقطة لتعريف الغش الجبائي الوطني (1) ثم لتعريف الغش الجبائي الدولي (2).

1. تعريف الغش الجبائي الوطني

ظهرت ضرورة تعريف الغش الجبائي في بداية القرن الماضي، وتمييزها عن التهرب الجبائي، فمن عبارة الغش تظهر فكرة التصرفات المخالفة للقانون، والأمثلة حول الغش عديدة ومتنوعة حسب ما سوف نتطرق إليه في المبحث الثاني من هذا الفصل. فكل هذه التصرفات تتشابه في كونها تصرفات ذات طبيعة إرادية، لذا يستلزم تمييزها عن الخطأ، هذا الأخير قد يكون فقط محل مراجعة جبائية وحتى أن بإمكان الاحتجاج به أمام الجهة القضائية الإدارية أو العادية² حسب صنف الضريبة.

العقوبات الإدارية المسلطة من طرف الإدارة تحت رقابة قاضي الضريبة هي الأكثر

1- GROSCLAUDE (Jaques) & MARCHESSOU (Philippe), « **Procédures Fiscales** », 2ème édition, Dalloz, Paris, 2001 pp. 242 et 243.

2- كما هو معمول به في فرنسا. في الجزائر كل المنازعات المتعلقة بالضرائب على شتى أنواعها ترفع أمام المحاكم الإدارية، أي من اختصاص القضاء الإداري.

شيوعا، ولكن لا تدخل في نطاق دراستنا، وهذا بسبب الإطار الضيق لها. ولكن خاصية الردع الجزائي، المدعومة باجتهاد محكمة النقض الفرنسية ذات أهمية من أجل الأخذ بالموقف الأول¹. فإذا كانت الوقائع تشكل في أن واحد غشا معاقبا عليه جزائيا وغشا جبائيا بحتا، سلكت محكمة النقض الفرنسية مسلك الاستقلالية. وهكذا قضت بأنه في حالة ما إذا أدين شخص جزائيا واستفاد بعد ذلك من قرار صادر عن القضاء الإداري يؤكد بأن الضريبة، التي كانت أساس حكم الإدانة جزائيا، غير واجبة الأداء، فإن الحكم الجزائي يبقى قائما، إذ فليس ثمة، في رأيها، واقعة جديدة تسمح بمراجعة حكم الإدانة جزائيا باعتبار أن النزاعين، الجبائي والجزائي، يختلفان " من حيث طبيعتهما ومن حيث وموضعهما" ومع ذلك، يبقى للقاضي الجزائي أن يستند إلى المعايينات التي أثبتتها أعوان الضرائب لتكوين اقتناعه²، فتتفق كل النصوص بشأن الضرائب على تعريف الغش الضريبي كالاتي: هو، استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة³.

يصعب أيضا تعريف التهرب الجبائي، لكن يمكن الرجوع إلى بعض المقولات لأشخاص ذات مراكز سياسية عليا مثل مقولة Lord CLYDE⁴ من غرفة اللوردات بإنكلترا سنة 1920 والذي يقول، أن المراكز تختلف، بين الدولة والأفراد الخاضعين للضريبة، الكل يبحث عن سبيل للحفاظ على مصالحه، و الكل يبحث بطريقة أو بأخرى من أجل تحقيق هذه الغاية.

وبموقف آخر أكثر تضييقا لحرية الأشخاص في ممارسة هذا الحق في ترحيل الأموال لتخضع لجباية أقل ضغط في أحد قراراته اللورد سيمون Lord SIMON في قضية

1- TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe), Op.cit, p.2.

2 - بوسقيعة (أحسن)، "الوجيز في القانون الجنائي الخاص: الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال"، المرجع السابق، ص. 411 و 412.

3- بوسقيعة (أحسن)، المرجع أعلاه، ص.413.

4- TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe), op.cit, p. 3.

« Personne dans ce pays n'est tenu, sur le plan moral ou autrement, d'aménager ses rapports juridiques en vue de laisser le fisc accaparer la plus grande part du revenu. Le fisc ne perdra pas de temps, et il a raison d'agir ainsi, pour interpréter les lois d'impôt de manière à prendre de l'argent dans la poche du contribuable et ce dernier est en droit, de la même manière, d'être assez habile pour s'opposer, d'une manière honnête à ce que le fisc le dépouille de ses revenus »

LATILLA v. I.R.S سنة 1942 يقول، أنه: "حتى و إن كان التهرب الجبائي فعل جائز في نظر الشخص الذي يمارسه، إلا أنه لا يعبر عن تصرف المواطن الراشد والواعي"¹.

2. تعريف الغش الجبائي الدولي²

إعتبرت منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية أن الغش الجبائي الدولي " يشمل كل عملية يقوم بها الخاضع للضريبة تكون مخالفة للقانون أو التشريع المعمول به إذا ثبت من خلال ذلك تعدد المساهم التهرب من دفع الضريبة"³ وعموما ما نجد تعريف الغش الجبائي الدولي مرتبط بفكرة التهرب الجبائي، الذي يحتوي على مفاهيم صعب تحديدها⁴.

ووسائل الغش الجبائي الدولي تتجسد في لجوء المؤسسات في التصريح بأرباح ضئيلة في الدول التي تمارس جباية عالية وتحويلها إلى الدول ذات جباية ضعيفة أو متوسطة. وهذه الوسيلة قد تكون مشروعة إلى حد ما، بإعتبار الخاضع للضريبة حرية في إختيار المنهج الذي يراه مناسبا وهذا خدمة لمصالحه في إطار القانون، غير أنه توجد مؤسسات تملك مصالح مختصة⁵ في دراسة أفضل الطرق لإخضاع أرباح مؤسساتها في الدول ذات جباية ضعيفة.

1- « Il n'y a pas de doute que ceux qui pratique l'évasion fiscale sont dans leur droit. Mais il n'y a pas de raison pour estimer que leurs efforts témoignent d'un souci de candeur ou de l'accomplissement des devoirs d'un bon citoyen »

2- La fraude fiscale devient un phénomène international lorsque, d'une part, à coté d'Etats qui prélèvent des impôts importants, il existe des Etats de moindre pression fiscale ou de véritables paradis fiscaux et que, d'autre part, les personnes et les capitaux peuvent aisément circuler, ce qui permet de dissimuler dans les Etats à faible pression fiscale des sommes qui seraient sujettes à l'impôt dans des pays a forte imposition.

3- TIXIER (Gilbert) DEROUIN (Philippe), Op.cit, p. 3 et 4.

4 - تختلف طرق فرض الضريبة على المؤسسات وكذلك الضغط الجبائي الخاضعة له من دولة لأخرى، وتمنح تشريعات بعض الدول مثل الجناة الجبائية على غرار ذلك إمتيازات جبائية هامة للمؤسسات في البلد المضيف، إذ تعتمد على تقنيات من أجل التخفيف من حدة الضغط الجبائي منها، وغياب وعدم تطبيق الإتفاقيات الدولية التي تتضمن أحكاما خاصة بالمساعدة الجبائية، وكذا الإعفاء الكامل أو الجزئي لبعض العمليات، وغياب أو تبسيط طرق المراقبة الجبائية، وأخيرا تطبيق مقدار ضعيف من المادة الجبائية على المداخل ذات مصدر أجنبي.

5 - هذه المصالح تختص في منح إستشارات قانونية في ميدان المالية و الجباية، و كذا في تسيير و تحويل رؤوس الأموال على المستوى الدولي و تأخذ تسميات مثل: « Gestion Internationale des Transferts de Fonds » وبلجوتها إلى مخططات جبائية تدعى « International tax planning ».

على خلاف ذلك، ومن المسلم به، أن التهرب الجبائي غالباً ما يوازيه الغش الجبائي، الذي يسمح فعلاً للوصول إلى تحقيق الغاية غير المشروعة التي تسعى إليها المؤسسة¹، والمتمثلة في تخفيض من مستوى الضغط الجبائي الذي تخضع له المؤسسات². فلمحاربة الغش الجبائي الدولي يجب منع اللجوء إلى الجناة الجبائية وكذا مراقبة عمليات تحويل لأرباح إلى الخارج.

ثانياً: التشريعات التي سنت من أجل محاربة الغش الجبائي الدولي

تعرضنا فيما سبق لظاهرة الغش الجبائي على المستوى الداخلي، وكذا ما قد يثيره من خطورة عندما يأخذ صبغة دولية، وهذا راجع لوجود دول ذات جباية مخفضة، فمسألة الغش الجبائي والتهرب الجبائي تبقى مطروحة على هذا الصعيد، وحظيت بأهمية كبرى عند الدول المتقدمة فالكثير من المنظمات الدولية قد تعرضت لهذا الموضوع³.

أما في القانون الجزائري، فنجد مصالح الضرائب تطبق المادة 303 من ق.ض.م.ر.م والتي جاءت بنفس الصياغة بالنسبة لباقي أنواع قوانين الضرائب، والتي توازوها المادة 1741 من القانون العام للضريبة الفرنسي والتي بموجبها يقع على عاتق إدارة الضرائب إثبات توفر العناصر المكونة (العنصر المادي و العنصر المعنوي) للجريمة، لإعتبارها جريمة الغش الجبائي الداخلي أو الدولي. وفي الحالة الأخيرة، دليل وقوع الجريمة صعب الإثبات، وعموماً ما تكون جريمة الغش الجبائي الدولي مرتبطة أو تسبقها مخالفة جمركية أو مخالفة متعلق بقانون الصرف⁴.

تتعدّد الأمور وعلى حدّ إعتبار أن نفس التصرف الإجرامي قد يكيف على أنه تصرف مشروع في بلد آخر كون الخاضع للضريبة قد إستعمل طرق التوائية قانونية جعلته يتهرب من دفع الضريبة المفروضة عليه.

1- SERLOOTEN (Patrick), « **Droit fiscal des affaires** », Tome 3, Op.cit, pp.865 et 866.

2- تعتمد المؤسسات التي تسعى إلى التهرب الجبائي على إستعمال طريقة تثبيت مقرها الجبائي خارج إقليم الدولة التي تنشط فيه، أو بتحويل أرباحها المحققة في البلد الذي تنشط فيه إلى إقليم دولة أخرى تستفيد فيه من جباية ميسرة.

3 - ملتقى ستراسبورك Strasbourg تحت رعاية مجلس أوروبا سنة 1980 وكذا مؤتمر فينيسيا سنة 1983 (International Fiscal Association).

4- GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.451.

المنظومة الجبائية الداخلية لمحاربة الغش الجبائي لا تكفي لوحدها لوضع حد أو التقليل من ظاهرة الغش وكذا الطرق المستعملة لذلك.

القانون الجبائي الدولي في تطور مستمر من أجل الوصول إلى تلك الغاية وذلك منذ أن أخذت عصابة الأمم مشاكل الجبائية الدولية سنة 1920 مع وضع نموذج من الاتفاقية الجبائية من طرف منظمة الأمم المتحدة سنة 1943.

المنظمة من أجل التعاون والتنمية الاقتصادية، قد ساهمت من جهتها من أجل إيجاد حلول للمشاكل المذكورة أنفاً باتخاذ في سنة 1963 مشروع اتفاقية من أجل تفادي الازدواج الضريبي و كذا محاربة الغش والتهرب الجبائي. هذين النموذجين من الاتفاقية المعدلة والمتممة قد أثرا على جميع الاتفاقيات الجبائية وقد كرست التعاون الدولي في المجال الجبائي، ونعني هنا المساعدة الإدارية، الذي يتخذ صورتين: تبادل المعلومات والمساعدة في التحصيل.

ولكن هذه الحلول هل يمكن لها أن تتماشى والمشاكل الجبائية المرتبطة بالتجارة الإلكترونية والاقتصاد العالمي الجديد¹؟ الحل يكون صعب في غياب إرادة الدول في وضع سبل من أجل الحد من ظاهرة الغش خصوصاً بظهور طرق الإتصال الحديثة ووسائل الدفع الحديثة.

أ- تبادل المعلومات²:

نموذجي الاتفاقيات الجبائية المنجزة من طرف المنظمة من أجل التعاون والتنمية الاقتصادية وكذا منظمة الأمم المتحدة، تدعوا من أجل تبادل المعلومات بين الإدارات الجبائية من أجل محاربة المشاكل المذكورة³. هذا المجال من المساعدة الإدارية سيمكن تحديد ومراقبة أنجع للمادة الخاضعة للضريبة. عملياً، طلب المعلومات التي تتخذها دولة من الدولتين المرتبطتين بالاتفاقية تخص معرفة هوية المستفيد من المداخيل، وقد تكون بصدد

1- للتوسع أكثر في موضوع الجبائية والإشكالات التي تطرحها الجبائية عبر الانترنت أنظر:

BENETEAU (Jocelyn), La fiscalité de l'Internet, pp. 01 à 65.

2- أنظر في ذلك نصوص الاتفاقيات الثنائية الجبائية الدولية حول تفادي الازدواج الضريبي التي تحتوي كلها على شق يخص تبادل المعلومات بين إدارات الضرائب للدول المتعاقدة.

3- GEST (Guy), Op.cit, p.48 et suite.

موضوع توزيع الأرباح بين فرع المؤسسة الذي يوجد مقرها في بلد فرض الضريبة والمؤسسة الأم الذي يوجد مقرها ببلد آخر¹.

إدارة الضرائب لدولة المقر أيضا قد تطالب إدارة الضرائب للدولة حيث يدعي الخاضع للضرائب أنه يقطن فيها بصفة معتادة معلومات حول مداخيل ذلك الشخص ومصدرها والأرباح التي يحققها نظرا لعدم تناسب مقدار الأرباح المصرح بها عن ما هو في حقيقة الأمر.

ب- مساعدة التحصيل²:

تتمثل هذه المساعدة في تمكين إحدى الدولتين الموقعتين على الاتفاقية من التحصيل الجبائي للديون الجبائية العالقة على الأفراد أو المؤسسات المتواجد على إقليم الدولة الأجنبية³. لكن هذا النوع من المساعدة أقل شيوعا بالمقارنة مع المساعدة في مجال تحديد الوعاء، بسبب اعتبارات السيادة الجبائية للدول.

الاتفاقية النموذجية للمنظمة من أجل التعاون والتنمية الاقتصادية لم تنص على الشرط الخاص بالتحصيل الضريبي. فالمادة 26 منها قد عالجت فقط مسألة التعاون في تبادل المعلومات في مجال وعاء الضريبة. وقد أخذت منظمة الأمم المتحدة بصفة جذرية بمحتوى ما جاءت به المنظمة من أجل التعاون والتنمية الاقتصادية.

هذا النوع من المساعدة من المفروض تكريسها وهذا لغاية تحصيل الديون الجبائية خصوصا المتعلقة بالشركات الأجنبية، فبالرجوع إلى محتوى بعض الاتفاقيات التي كرس هذا البند يصعب عليها وضعه حيز التنفيذ، ذلك أن الدولة المطلوب منها التنفيذ عموما ما تستعمل جملة من الأعذار لرفض طلب الدولة التي التمسست التنفيذ، ومنها: السر المهني، والأسرار البنكية، أو أن المسألة تتعلق بالنظام العام الذي له مفهوم واسع وغير محدود⁴.

1- TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe), Op.cit, p. 143 et 144.

2- MELOT (Nicolas), Essai sur la compétence fiscale étatique (2ème partie), **JDI**, n°04, 2004, Paris, p. 1106.

3- TIXIER (Gilbert) & GEST (Guy), Op.cit, p. 567.

4- AMNACHE (Y), « Aspects théoriques de la fraude fiscale », www.iedf.dz.

المبحث الثاني

عناصر جريمة الغش الجبائي الدولي

يحيننا الركن العام لجريمة الغش الجبائي، على معرفة الركن الشرعي أو القانوني أي النصوص التي تفرض العقاب، فالمادة 533 من ق.ض.غ.م والتي نصت على ستة أعمال اعتبرتها طرقا احتيالية والمادة 118 من ق.ر.ر.أ، نصت هي الأخرى على ستة حالات، أما المادة 303 من ق.ض.م.ر.م فعلى حالة واحدة يمكن إستخلاصها بالإطلاع على المادة 407 من القانون نفسه، أما المادة 106 من ق.ط. والمادة 119 من ق.ت. نصت كليها هي أيضا على عمل واحد اعتبر كطريقة احتيالية.

على خلاف وذلك في التشريع الجبائي الفرنسي وحتى وإن تطابقت النصوص المجرمة للفعل نجد المشرع الفرنسي قد نظمه في مادة واحدة وهي المادة 1741 من القانون العام للضريبة الفرنسي.

مع العلم أن معظم التشريعات بما فيها التشريع الجزائري لا تجرم الغش الجبائي الدولي في حد ذاته. فبالرجوع إلى نصوص التجريم الخاصة بالضرائب المباشرة، فلا تنص على جزاءات إلا نادرا مثل عدم دفع الاقتطاع من المصدر *retenu à la source* المطبق على الأشخاص غير المقيمين أو إخفاء مداخيل المدفوعة في الخارج، هذا من جهة. الطرح نفسه، ولما كانت التشريعات الجبائية تسعى من جهة أخرى إلى محاربة التهرب الجبائي الدولي، أو التقليل من آثاره، فهي موجهة فقط إلى تحديد وعاء الضريبة، بالتالي لا تحتوي على أحكام جزائية.

فعلى أساس التكييف العام للغش الجبائي، وخصوصا على أساس قيد عمليات حسابية خاطئة أو وهمية تقوم جريمة الغش الجبائي وبه تتخذ المتابعة، بالتالي يجب توفر كل من العنصر المادي والعنصر المعنوي المعروفة في القوانين الداخلية لقيام الجريمة. وتعد معاينة الجرائم الضريبية البداية الأساسية في المنازعات الجبائية وعليه تبرز أهميتها في العناية التي أولاها المشرع لها من خلال التدقيق في الإجراءات والشكليات التي

تتطلبها المحاضر وترتيب البطلان على مخالفة أي إجراء، والذي سيظهر في تقدير العنصر المادي للجريمة (المطلب الأول) وفي تقدير العنصر المعنوي للجريمة الذي سوف نتطرق إليه في (المطلب الثاني)، هذا العنصر لا يظهر في النص العام ولكن يظهر من خلال عرض المشرع لبعض الطرق التدليسية دون الطرق التدليسية الأخرى.

المطلب الأول

تقدير العنصر المادي للجريمة

إن العنصر المادي للجريمة *l'élément matériel de l'infraction*، أساسي لمباشرة المتابعة ولقيام الجريمة وهنا يظهر دور إدارة الضرائب، بإعتبارها على دراية بملبسات القضية، وكونها صاحبة الشكوى، وأن الأفعال المخالفة قد وقعت قبل رفع الشكوى، أي قبل تقديم الملف إلى العدالة، إبراز عناصر الجريمة ومنه الركن المادي في محاضر معاينة الجريمة المنجزة من طرفها أساسي في هذه الحالة وبه عدم الإكتفاء فقط بسرد للوقائع كما هو الحال لمعاينة جرائم القانون العام.

فالجرائم المتعلقة بالأموال لها طابع تقني، فهي تركز على المعاينة المادية والإعتماد على الوثائق والمراقبة المحاسبية، أو التحقيق الميداني في محل الجريمة، ويتم التعبير عن ذلك في محاضر كتابية لتكون المادة التي ستعرض على المحكمة المختصة لإتخاذ الإجراء اللازم. لذا سنتعرض إلى التقدير المسبق للعنصر المادي لجريمة الغش الجبائي من قبل إدارة الضرائب (الفرع الأول) ثم إلى سلطة القاضي المنفردة في تقدير الركن المادي (الفرع الثاني).

الفرع الأول

التقدير المسبق للعنصر المادي لجريمة الغش الجبائي

من قبل إدارة الضرائب

كإجراء سابق، وقبل عرض القضية على قاضي الحكم، يجب أن يحتوي ملف المتابعة الجزائية على كل المعلومات الكفيلة بإظهار ملبسات القضية، وبه يكون الملف

جاهزا لعرضه على المحاكمة، إعتادا على ما جأت به إدارة الضرائب من معاينة للجريمة. ومنه يمكن الكلام عن التقدير السابق للركن المادي من طرف إدارة الضرائب، والتي تتكفل بدراسته من كل جوانبه التقنية والجبائية، وكذا من جانبه القانوني، فعموما ما يتخذ قاضي التحقيق أو غرفة الإتهام إجراءات من أجل إجراء تحقيق معمق، أو تحقيق تكميلي وبموجب إنايات قضائية إن تطلب الأمر ذلك، من أجل الإلمام بالقضية من كل جوانبها.

وبصدد الإعتداد على المحاضر المنجزة من طرف إدارة الضرائب، والتي تنفرد بالمتابعة، فالقاضي يصبح مقيدا إلى حد ما بما هو وارد فيها، فالعنصر المادي للجريمة، قد تم تحليله بكيفية دقيقة وواضحة من طرف إدارة الضرائب، بالتالي فإن سلطة التقديرية للقاضي تكون في هذه الحالة موجهة، خصوصا أمام المحاضر التي تمتاز بكونها ذات قوة وحجية مطلقة. لذا سنتطرق إلى وصف الركن المادي لجريمة الغش الجبائي (أولا) ثم إلى معاينة جريمة الغش الجبائي الدولي (ثانيا).

أولا: وصف الركن المادي لجريمة الغش الجبائي

بتحليل مواد المتابعة الجزائية في قانون الضرائب الجزائري، تتجلى لنا الطبيعة المعقدة¹ والمزدوجة للركن المادي، ونجد هذه الطبيعة أكثر جلاء في القانون الجبائي الفرنسي، فبالرجوع إلى المادة الموصفة² للفعل الإجرامي نجده في شقه الأول يطبق على نتيجة الفعل الإجرامي والمتمثل في التملص أو محاول التملص من دفع الحقوق الضريبية، وفي شقه الثاني نجد المادة تجرم بعض الوسائل المستعملة في التملص للوصول إلى نفس النتيجة المجرمة.

هذا الموقف يجد تعليله من حيث التشابه الكبير بينه وبين النصب والاحتيال المعروف في القانون الجنائي، فالفقه يدافع على هذا الموقف إلى حد ما، كون جرائم النصب والاحتيال هي جرائم تشترط لقيامها توفر العلاقة السببية بين الوسائل و الطرق الاحتيالية التي قام بها الجاني و بين تسليم المال أو الأشياء المنقولة التي حصل عليها وبه تحقق

1- السبتي (فارس)، المرجع السابق، ص.40.

2- كل مواد العقاب المنصوص عليها في مختلف قوانين الضرائب تتخذ نفس الصياغة، (المادة 303 و 407

ق.ض.م. ر.م. والمادة 533 ق.ض.غ.م. والمادة 118 من ق.ر.ر.أ....)

الفعل الإجرامي وهو سلب ثروة الغير، وبمفهوم المخالفة يتحقق نفس الشرط في حالة الغش الجبائي باستعمال وسائل تدليسية ولكن في هذه الحالة النتيجة ليست سلب ثروة الغير ولكن هي التملص من دفع الإلتزامات الجبائية¹.

يتكون الركن المادي من استعمال الطرق التدليسية التالية والمتفق عليها في أغلب النصوص الضريبية، طبقاً للمادة 303 من ق.ض.م.ر.م.² والمتمثلة فيما يلي:

. إغفال عن قصد تسجيل حسابات أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد المنصوص عليها في المادتين 09 و 10 من ق. التجاري.
. الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال.

. استعمال الفواتير أو الاشارات إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية لاسيما المتعلقة بقائمة الزبائن المنصوص عليها في المادة 224.

1- WILFRIED (Jeandidier), Op.cit, p. 209 et 210.

2- طرأ تعديل على المادة 303 من ق.ض.م.ر.م بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003، ويتمثل هذا التعديل في حذف جزء من المادة والتي كانت تحتوي على عرض مختلف الطرق التدليسية، السابقة الذكر، فهذه الكيفية أصبحت المادة 303 من ق.ض.م.ر.م خالية من هذا الشق الهام على خلاف مواد العقاب الأخرى لمختلف القوانين الضريبية الأخرى التي بقيت هي بدون تعديل، والغاية من ذلك تبقى غير واضحة. غير أنه يمكن وبمراجعة المواد التي تلي المادة 303 من ق.ض.م.ر.م استخلاص والكشف على طريقتين تدليسيين مثل ما هو منصوص في المادة 306 والتي تنطبق على الشريك والتي تنص على أن: " عندما يثبت أن المخالفين أعدوا أو ساعدوا على إعداد حسابات ختامية، وجرود وحسابات ووثائق غير صحيحة، أي كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم، يمكن فضلا عن ذلك، أن يعاقبوا بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 304." والسؤال الذي يطرح في هذه الحالة، هل يمكن للفاعل الأصلي أن يستفيد من حكم هذه المادة؟ (التي تفرض سوى عقوبات رمزية على شكل غرامات لا تصل حد 3.000,00 دج) للتخلص من المتابعة على أساس المادة 303 من نفس القانون، عملاً بنصوص قانون العقوبات التي تفرض نفس العقوبة على الشريك في الجريمة، فإذا كان الجواب بالإيجاب، فهذا يدل على تضيق من مجال تطبيق المادة 303 التي تفرض عقوبات صارمة. و تضيف المادة 407 من القانون ذاته وفي نفس إطار البحث و الكشف عن الطرق التدليسية على أنه: " تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 303 و 304، على المكلفين بالضريبة الذين تملصوا أو حاولوا التملص بطرق تدليسية من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة على ذمتهم. لتطبيق الأحكام السابقة، تعتبر، على وجه الخصوص، طرقاً تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى، تحول دون تحصيل أية ضريبة أو رسم مدين به." وهنا نلاحظ أيضاً، التضيق الذي طرأ على نص المادة 303، بترك المجال مفتوح للمخالف بالتمسك بتطبيق المادة 304 عوضاً عن المادة 303، وللقاضي وفي كل الأحوال سلطة تقديرية في تطبيق الأحكام التي يراها مناسبة.

غير أن هذا الوصف للطرق التدليسية تم حذفه بموجب قانون المالية لسنة 2003 وأصبحت المادة 303 لا تحتوي سوى على الشق الخاص بالعقاب، رغم ذلك يمكن إستنباط بعض الطرق التدليسية من المواد الأخرى المنصوص عليها في نفس القانون، حتى وإن كانت تثير جدل حول تطبيقها مثل ما جأت به المادة 306 فقرة 2 و المادة 407. أما المادة 118 من ق.ر.ر.أ فلم يطرأ عليها تعديل حيث أبقى على نفس الطرق التدليسية:

. إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة و خصوصا المبيعات بدون فواتير .

. تقديم فواتير مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لبعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

. كل عمل أو سلوك يهدف تجنب أو تأخير تسجيل كليا أو جزئيا مبالغ رسوم على رقم الأعمال حسب التصريحات.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه المادة لم تذكر كل الحالات بالتالي تركت للإدارة تقدير طبيعة كل مناورة لكل عمل لم يذكر صراحة¹.

أما المادة 533 من قانون ق.ض.غ.م فنصت على ستة حالات سبق التطرق إليها في المطلب الثاني من المبحث الأول من هذا الفصل.

ثانيا: معاينة جريمة الغش الجبائي الدولي

تتعلق المتابعة الجبائية بمعاينة الجريمة والتي تتمثل في البحث عن الغش والإحتيال والتدليس أي كافة الأفعال التي قام بها الجاني الهدف منها التملص من كل وعاء الضريبة أو جزء منه أو الرسوم الجبائية، سواء كان الفاعل شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا، وسواء كان الفاعل أيضا وطنيا أو أجنبيا مقيما، أو كان فاعلا أصليا أو شريكا.

1- فنيش (كمال)، "الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة"، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص "الغش الضريبي والتهريب الجمركي"، الجزائر 13 و 14 نوفمبر 2007، الصفحة 04 و 12.

لذا سنتعرض إلى سلطة البحث عن الغش الضريبي (1) ثم إلى سلطة تقدير الركن المادي للجريمة (2).

1 . سلطة البحث عن الغش الضريبي

تعد الرقابة المادية وكذا مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة وإجراءات التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق، وإجراء معاينة عن طريق الترخيص من رئيس المحكمة، أو قاضي يفوض لذلك، والتي تناولته القوانين الجبائية بصفة عامة وكذا قانون الإجراءات الجبائية بصفة خاصة، من صلاحيات إدارة الضرائب والممثلة بواسطة أعوانها المؤهلين قانوناً.

فعند التعرض إلى الأشخاص المؤهلين قانوناً لمعاينة الجرائم الجبائية، فإن القوانين الجبائية اتسمت بعدم الإنسجام في تحديد الأشخاص الذين يمكنهم القيام بذلك كونها تختلف من نص إلى آخر، وحتى بعد إستحداث قانون الإجراءات الجبائية فإنه لم يفصل في هذه القضية بدقة بل ترك الأمر كما كان سابقاً، وإن حدد بعض الموظفين من رتب معينة للقيام بمعاينة في بعض الحالات دون باقي الموظفين، وكذلك إستعماله لعبارة "أعوان الإدارة الجبائية" وتارة عبارة "أعوان الإدارة المالية" دون أن تكون هناك أية إشارة لضباط الشرطة القضائية ما عدا ق.ض.غ.م في مادته 504 التي أشارت إلى أعوان الجمارك وضباط الشرطة القضائية.

وبالتالي هل يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات الغش الضريبي في باقي القوانين على غرار ما هو معمول به في كافة الجرائم أم أن الإثبات والمعاينة تبقى حكراً على أعوان الإدارة الجبائية والمالية فقط ومن ثمة لا يجوز لضباط وأعوان الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من الجرائم.

فمن جهة يجوز الإثبات إذا إنطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الإختصاص العام في إثبات الجرائم ولها صلاحية البحث وجمع الإستدلالات في كل الجرائم ما لم تستبعد بنص صريح¹. فيمكن القول أنها مختصة دون جدال لكن في حقيقة الأمر، إذا

1- في هذا الصدد، يجب التمييز بين التحريات المنجزة بمناسبة قضايا القانون العام والجرائم التي تمس بالأشخاص،

نظرنا إلى طبيعة الجريمة وهي جريمة مالية، فإنها لا تتطلب معيانية مادية كما هو الحال في جرائم القانون العام، وكذلك و نظرا لخصوصية هذا النوع من الجرائم التي تهتم بالدرجة الأولى بالوعاء الضريبي، وكذلك الطابع التقني الذي تختص به الإدارة الجبائية دون سواها، لوجود علاقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الجباية من خلال وجود تصريحات واكتتابات بين الإدارة والمساهم، بالتالي يستحيل على رجال الضبطية القضائية الإطلاع على هذه الوثائق تحت غطاء الإلتزام بالسر المهني ما لم تمكنها منها الإدارة الجبائية. وطرق التحري التي قد تتخذها إدارة الضرائب يمكن حصرها في النقاط التالية:

- أ . البحث عن الغش عن طريق الرقابة.
- ب . البحث عن الغش عن طريق إجراء تحقيق محاسبي.
- ج . البحث عن الغش عن طريق التحقيق المعمق، المادة 21 فقرة أولى من قانون الإجراءات الجبائية تنص أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل. وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب مفهوم المادة 6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- د . البحث عن الغش عن طريق التحقيقات والمعاینات للأماكن، فتنص المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص مادة الضرائب غير المباشرة، على أنه يجوز لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاینات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة.

أما فيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال وحسب ما هو منصوص عليه في المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية فمن أجل ممارسة حقها في

والتحريات التي تتجزها الضبطية القضائية، بمناسبة تنفيذ إنابة قضائية حسب ما هو منصوص في المادة 17 من قانون الإجراءات الجزائية، وفي هذا الإطار أيضا، هيئة الشرطة القضائية تحوي صفوفها فرق متخصصة في الجرائم الإقتصادية، بالتالي دور المحاضر المنجزة من طرف الشرطة من الجانب العملي قد تكون لها أهمية من أجل إظهار وإضاءة العدالة بملبسات قضية والمتعلقة أيضا بالغش الجبائي الدولي.

الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن الإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرز التصرفات الهادفة إلى التملص من تحديد الوعاء ودفع الضريبة.

هـ . البحث عن الغش عن طريق الترخيص من رئيس المحكمة¹.

ففيما يخص الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال لا يمكن إجراء المعاينة إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير، ويجب ذكر في متن الطلب العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، والتي يتم البحث عن الدليل عنها، هذا حسب ما جاءت به المادة 35 من ق.إ.ج، وتطبيقاً للمادة 3/36 من ذات القانون فيما يخص التبليغ. فلحتراماً وحماية للحريات الفردية وما جاءت به المواثيق الدولية، وحفاظاً على أسرار الإنتاج والتسيير، يلزم القانون موظفي إدارة الضرائب الإتيان بترخيص أو أمر من رئيس المحكمة المختص إقليمياً من أجل إجراء تفتيشات أو معاينات داخل الورشات والمكاتب والمستودعات.

و . البحث عن الغش الضريبي من خلال تصفح الوثائق والمعلومات، تنص المادة

20 من ق.إ.ج، أنه يمكن أعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها².

ففيما يخص معاينة ومتابعة المخالفات في مادة الرسم على القيمة المضافة مثلاً،

يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، أو تعانين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية³ أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة، و الضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك، أو قمع الغش

1- معاشو (عمار)، المرجع السابق، ص.148.

2- السبتي (فارس)، المرجع السابق، ص. 112 و 145

3- معاشو عمار، خصوصيات إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري كلية الحقوق تيزي وزو العدد 2 سنة 2009، ص. 22.

والمخالفات الإقتصادية. تلاحق المخالفات ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم حسب ما جاءت به المادة 112 من ق.ر.ر.أ، و كذا المادة 33 من ق.إ.ج.

ففيما يخص عمليات التجارة الدولية، تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، عند الإستيراد والتصدير، بكل طرق الإثبات الواردة في القانون العام، أو يتم معاينتها بواسطة محاضر يحررها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الجمارك، أو الضرائب المختلفة، أو الضرائب المباشرة، أو التسجيل، أو قمع الغش والمخالفات الإقتصادية. وذلك حسب ما جاءت به المادة 149 من نفس القانون.

2 . سلطة تقدير الركن المادي للجريمة

لما كان الحال أن إدارة الضرائب تتفرد بصلاحيه مباشرة المتابعة بعد رفع الشكوى أمام النيابة المختصة إقليميا، تكون بهذه الكيفية الهيئة المخول لها صلاحية تقدير الركن المادي والذي من خلاله تنجز المحاضر اللازمة لتبيان شكل الفعل الإجرامي وكذا المادة المتابع بها.

ويقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة والمؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية وظروفها وأدلتها ومرتكبيها وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامته مثبتة في ورقة.

إن ما تتميز به المنازعات الضريبية مقارنة بالمنازعات الأخرى بوجه عام، هو إضفاء المشرع القوة الثبوتية على المحاضر التي تحررها الإدارة الضريبية والمالية بصفة عامة¹، مثلها في ذلك المحاضر المنجزة من طرف إدارة الجمارك التي هي منظمة بنفس الكيفية،

1- YACEF (Belkacem Arab), « La Fraude Fiscale », **Revue de la Cour Suprême**, Numéro Spécial FRAUDE FISCALE ET LA CONTREBANDE, 13 et 14 Novembre 2007, p. 9 - 11. & GUERRI (Rachid), « Le contentieux de la fraude fiscale : Aspects pratiques », **Revue de la Cour Suprême**, Numéro Spécial FRAUDE FISCALE ET LA CONTREBANDE, 13 et 14 Novembre 2007, p. 36.

« La charge de la preuve des infractions relevées à l'encontre des contribuables incombent à l'administration à qui appartient d'établir la matérialité du délit ainsi que la responsabilité personnelle du contrevenant. Dès lors que c'est elle qui dépose plainte, cette preuve peut résulter de présomptions graves précises et concordantes, le juge du fond apprécie souverainement la valeur des éléments produits par l'inculpation et il incombe au prévenu d'apporter les justifications à l'encontre des présomptions invoquées par l'administration ».

والتي هي ذات حجية لا يمكن إثبات عكسها، ولا يمكن إستبعادها إلا بالطعن بالتزوير بموجب دعوى تزوير فرعية.

صلاحية إنجاز المحاضر لتكون حجة على مرتكب الجريمة وهي منظمة بموجب المواد 78 و 185 وما يليها من ق.إ.ج والمادة 505 وما يليها من ق.ض.غ.م.

وعليه تلعب المحاضر المحررة في مادة الضريبة دورا بارزا في إثبات الجرائم الضريبية فهي أساس المتابعة، لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة بموجب محاضر مدعمة بالوثائق، لأن تحريك الشكوى منوط بالإدارة الضريبية دون سواها وتكون من طرف مديرها أنظر التعديل قانون المالية 2012 الذي يشترط عرض القضية على اللجنة الجهوية التابعة لمصالح الضرائب بالولاية.

وبنفس الكيفية تقريبا وكما هو منظم في القانون الفرنسي المستحدث سنة 1977 تم وضع حد لإنفراد مصالح وزارة المالية في سلطتها التقديرية في اللجوء إلى القضاء الجزائي من أجل متابعة المخالف، فحسب المادة L. 228 من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسية، وتحت طائلة عدم قبول الشكوى التي تسعى من أجل تطبيق العقوبات الجزائية في مواد الضرائب المباشرة، الرسم على القيمة المضافة وباقي الرسوم على رقم الأعمال، حقوق التسجيل، الرسم على الشهر العقاري وحقوق الطابع، يستلزم قبل إيداع الشكوى إستشارة "لجنة المخالفات الجبائية" «Commission des infractions fiscales» لإبداء الرأي فيها¹، هذه الشكوى لا تحال مباشرة للمحاكمة ولكن تعرض على النيابة ويتم سرد فيها مجمل الوقائع التي تمت معاينتها، وتعود السلطة للنياية العامة في تقدير مآلها، خصوصا إذا إستلزمت القضية إجراء تحري إضافي، وعند إحالة القضية على محكمة الجناح في حدود الجناح المحددة في الشكوى ضد المدين بالضريبة أو الشخص المعنوي الممثل من طرف وكيله، هذا لا يمنع ممثل النيابة من متابعة أي شخص آخر لم يكن محل الشكوى بصفته شريك أو فاعل أصلي، بالتالي وحسب التنظيم السابق الذكر فإدارة الضرائب في فرنسا مقيدة برأي " لجنة المخالفات الجبائية"، وليس لها صلاحية تحريك الدعوى العمومية وأكثر من ذلك

1 - GROSCLAUDE (Jaques) & MARCHESSOU (Philippe), Op.cit, p. 238.

رأي اللجنة يأتي خالي من كل تسبيب¹ motivation في موضوع المتابعة الشيء الذي يترك مجالاً واسعاً للقاضي في تقدير الوقائع للقول إن كانت تتوفر فيها عناصر الجريمة أم لا تتوفر هذه العناصر في الوقائع المعروضة على القاضي.

وتقع هذه المحاضر تحت طائلة البطلان إذا ما لم تحترم بعض الإجراءات الشكلية والموضوعية قبل وأثناء وبعد تحريرها من طرف الأعوان المرخص لهم قانوناً من أجل إنجازها، في هذا الصدد تظهر سلطة القاضي الذي تعرض عليه قضية والمدعمة بمحاضر التي تشوبها عيوب، فقد يستبعدا وقد يستدل بها إذا كانت منجزة من طرف عون واحد يستأهل من خلالها الشك، لتصبح ذات حجية نسبية². والأمر نفسه مع القاضي الجزائري.

الفرع الثاني

سلطة القاضي المنفردة في تقدير الركن المادي

بالإطلاع على الشكل الذي قد تتخذه جريمة الغش الجبائي بالتالي الركن المادي للجريمة، تتجلى لنا الطبيعة المعقدة له، فالغش قد يتخذ أشكالاً متعددة ومختلفة يصعب حصرها، وتتطلب زيادة على ذلك الدقة في معاينتها وللكشف عنها. سلطات القاضي الجزائري واسعة، يظهر ذلك من حيث تكريس صلاحية القاضي الجزائري في تفسير القانون وكذا في ما منحه القانون³ لقاضي الحكم⁴ من سلطة تقديرية واسعة النطاق، تظهر من حيث تقدير الدلائل المقدمة عند الإطلاع على الملف. فالقاضي يشارك في التحري من أجل البحث عن الدليل، فتختلف التقنيات المستعملة من طرف القاضي للوصول إلى الإقتناع حسب الأنظمة القضائية الموجودة في العالم سواء النظام الروماني الجرمانى romano-germanique و نظام الكمان لو⁵ common law، بسبب كثرة التقنيات المستعملة من طرف مخالفين

1 - De surcroît l'absence de motivation des avis de la commission préserve au mieux la liberté d'appréciation des magistrats correctionnels, la commission des infractions fiscales n'étant pas un organe juridictionnel mais une instance consultative destinée à donner un avis sur l'opportunité des poursuites, dans l'avis qu'elle rend n'a pas à préciser les délits reprochés et la date de leur commission. Les juges ne sont pas tenus par la présentation contenue dans l'avis de la commission des infractions fiscales.

2- WILFRIED (Jeandidier), Op.cit, pp. 241 et 242.

3- PRADEL (Jean), «**Drroit Pénal comparé**», éditions, DALLOZ, Paris, 1995, pp. 94 et 95.

4 - Idem, pp. 471 à 475.

5 - PRADEL (Jean), Op.cit, p. 391.

القانون الذين يتمتعون بذكاء خصب من أجل التملص أو التهرب عن دفع الضريبة، أو إقامة وتركيب عمليات غش معقدة، يصعب على هيئات المراقبة كشفها دون إستعمال طرق تحري عميقة وواسعة النطاق خصوصا عند وجود عنصر أجنبي في التركيبة.

سنتعرض لتوضيح ذلك إلى التقدير حسب أشكال الركن المادي لجريمة الغش الجبائي¹ (أولا) وإلى التقدير حسب تقنيات الغش المستعملة (ثانيا) ثم إلى التقدير الحاسم للقاضي الجزائي (ثالثا).

أولا: التقدير حسب أشكال الركن المادي لجريمة الغش الجبائي.

أشكال الركن المادي حسب ما جأت به مختلف نصوص القوانين الجبائية عديدة، يمكن حصرها في الأشكال البسيطة التي لم يتم فيها اللجوء إلى التزوير في الوثائق المدفوعة أمام إدارة الضرائب (1) وهناك الأشكال المركبة و التي لا يمكن حصرها نظرا للجوء المخالف لشتى أنواع المناورات التي هي في حد ذاتها مجرمة بموجب نصوص قانون العقوبات(2).

1. الأشكال البسيطة للطرق الإحتيالية المستعملة

سنتعرض إلى إغفال الخاضع للضريبة عن التصريح في الآجال (أ) ثم إلى إخفاء المبالغ الخاضعة للضريبة (ب) ثم إلى تنظيم الإعسار وعرقلة التحصيل (ج)

أ- إغفال الخاضع للضريبة عن التصريح في الآجال

كما يعرفها البعض على أن جريمة الغش الجبائي تظهر بشكل بسيط، على إعتبار أن الخاضع للضريبة عوضا أن يدخل في متاهة البحث عن الطرق أو الوسائل للتخلص من أعباء الأداء على الإيرادات العامة، يبسط الأمور إلى حد عدم التصريح بمدخول معين أو الأرباح، و ينطبق على حد سواء بالنسبة لنشاط الفردي أو الشركات.

1- سلطة القاضي الجزائي التقديرية، مقيدة إلى حد ما في مواد الجنايات، بسبب إلزامية التقيد بمحتوى قرار الإحالة، مما يجعله لا يتجاوز حدود الإتهام والجرم المنسوب للمتهم. الشيء الذي يتعارض أكثر مع طبيعة الجريمة التي تتطلب المرونة والتحقيق المعمق في جلسة الحكم، لذا أحسن قانون المالية لسنة 2012 ما فعل بتعديل المادة 303 من ق.ض.م.ر.م وهي المادة المرجعية لكل القوانين الضريبية، بتجنيح كل الجرائم الضريبية، سيحال على كل نصوص العقاب المنظمة في ق.ض.غ.م ، ق.ت ، ق.ط ، ق.ر.ر.أ.

Ainsi que le rappelle la cour de cassation : « *l'article 1741 réprime la simple omission volontaire de faire les déclarations requises dans les délais prescrits sans qu'il soit nécessaire que des manœuvres frauduleuses aient été réalisées*¹ ».

وقد نظم المشرع الجزائري هذا الشكل في قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 533 و المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال وما تجدر به الإشارة، هو التدقيق الذي يتصف به المشرع الجزائري فيما يخص هذه الحالة، و لم يترك مجال للإجتهد القضائي على خلاف ما جأت به قرارات محكمة النقض الفرنسية والتي تطرقت لهذا الموضوع في العديد من القضايا.

ويعد الركن المادي للجريمة قائما دون الحاجة إلى إثبات من طرف الإدارة، التي تتابع، وجود دخل خاضع للضريبة يقع على المساهم، ما دام أنه كان عليه التصريح في كل الأحوال على دخل مهما كانت قيمته. فالخاضع للضريبة لا يمكنه أن يتذرع أمام إدارة الضرائب أو أمام القاضي على أنه لم يجن أرباحا، الشيء الذي سيعفيه حسب إعتقاده من إجراء التصريح و هذا خطأ، بإعتبار أن القانون يفرض التصريح أمام إدارة الضرائب ما دام أن الخاضع للضريبة يمارس نشاطا يدخل في نطاق المجالات الخاضعة للضريبة.

. نفس الشيء بالنسبة لتأجيل التصريح وعموما ما نجده يخص الشركات الصناعية والتجار أين يستعملون وسيلة التأخير في التصريح على الدخل، ليس بنية التملص كليتا من دفع الضريبة، وإنما بنية الإستفادة من الوقت الكافي وذلك على حساب خزينة الدولة من أجل أن يتمكنوا من الإستفادة من وضعية مالية يسيرة عن ما كانوا عليها² لمواجهة الإلتزام الضريبي³. ففي الفقرة السادسة من المادة 118 والتي تنص: "...كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا، إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة."

1- TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe), Op.cit, p.18.

2 - « *de nombreux industriels ou commerçants, en proie à des difficultés de trésorerie, diffèrent souvent le dépôt des déclarations mensuelles ou trimestrielles de leur chiffre d'affaires afin de se procurer ainsi, pendant un temps plus ou moins long, au préjudice du trésor public, les disponibilités qui leurs sont nécessaires pour assurer leurs échéances* » (PUCHEUS, l'application du droit pénal en matière fiscale, 3ème Colloque de la société de droit fiscal Aix p. 25)

3 - TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe), Op.cit. p.19.

وهذا تطرق إليه المستشار PUCHEUS في الملتقى الثالث لمجتمع القانون الجبائي سنة 1980 الذي كان بموضوع تطبيق القانون الجزائري في المواد الجبائية، ظاهرة عدم التصريح، القائم على أساس عدم التسجيل وهي الظاهرة المعروفة في الجزائر، أي أن إدارة الضرائب لا تحوز على أية معلومة على القائم بالنشاط و يشتغل في الخفاء أو كما يعرف بالإقتصاد الطفيلي، والذي أخذ حجم كبير في الجزائر، أين توجد مناطق تتمركز فيها نشاطات تجارية تختص ببيع السلع، لا تصرح بنشاطاتها، الشيء الذي ينجر عنه خسارة لخزينة الدولة بمقدار حجم قيمة السلع المتداولة والسيولة المالية التي تنتقل دون أن تكون للدولة أية رقابة عليها، وهي الحالة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي تخص عمليات البيع بدون فاتورة. أو كما جأت به المادة 533 الفقرة الأولى من قانون الضرائب غير المباشرة والتي تخص إخفاء منتوجات تطبق عليها الضرائب.

ب . إخفاء المبالغ الخاضعة للضريبة

قبل التطرق إلى نقطة إخفاء المبالغ الخاضعة للضريبة يجب التمييز بين القيم الخاضعة للضريبة و القيم التي تشكل وعاء الضريبة، فالمساهم الخاضع لنظام التقدير الجزافي، الذي تختص فيه إدارة الضرائب بتقدير وعاء الضريبة حسب المعلومات المقدمة من طرف الخاضع للضريبة، من حيث مقدار الدخل الخام المصرح به أي القيم الخاضعة للضريبة.

وبالتالي الإخفاء العمدي لبعض المؤشرات التي تعطي صورة على المستوى المعيشي للخاضع للضريبة وهذا تخفيض التقدير الجزافي لإدارة الضرائب لوعاء الضريبة يشكل جريمة الإخفاء العمدي للقيم الخاضعة للضريبة و يدخل في نطاق تطبيق المواد 533 من ق.ض.غ.م و 118 من ق.ر.ر.أ.

هذا المبدأ لا ينطبق فقط على التقدير الجزافي فله تطبيق عام إذ ينطبق حتى على الخاضعين للضريبة الواقعيين تحت نظام التقدير الحقيقي réel، فحسب ما توصل إليه مجلس النقض الفرنسي بتأكيد تطبيق هذا المبدأ على أن مجرد المعاينة المنجزة من طرف إدارة الضرائب تكفي للقول على أن المشتكى منه قد قام بإخفاء جزء من مداخله بمقدار

يتجاوز الحد المتسامح عليه قانونا، دون أخذ بعين الإعتبار على كون التصريح الكاذب لا يدخل في نطاق تقدير وعاء الضريبة، والذي لا يدخل في ضمن نطاق إختصاص القاضي الجزائي الذي ليس له الفصل حول قيمة الوعاء الذي يختص بتحديدتها إما إدارة الضرائب أو قاضي الإداري في الجزائر. "قاضي الضريبة في فرنسا"

القضاء الفرنسي قد ذهب أبعد من ذلك، وصرح بعدم جدوى النعي على كون النشاط الناتج للربح مثل التنازل على براءة الإختراع يدخل في نطاق الأرباح على رقم الأعمال بصفة عامة وليس في نطاق المداخل الذي يفرض التصريح بها (رغم كون التأكد حول موضوع خضوع هذا التنازل إلى إلزامية التصريح به غير واضح من حيث موقف إدارة الضرائب وكذا القضاء الإداري)، فبهذه الصفة يعتبر عدم التصريح به بمثابة قيام العنصر المادي للجريمة عن طريق إخفاء قيم خاضعة للضريبة رغم كل ذلك.

الفقرة الأولى من المادة 118 تنص: "...إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص، للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها و لا سيما منها عمليات البيع بدون فاتورة."

الفقرة الرابعة من نفس المادة و التي تنص: "الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما، عن قصد".

وكذا الفقرة الأولى من المادة 533 و التي جأت بالكيفية الآتية: "...الإخفاء و محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه".

ج . تنظيم الإعسار وعرقلة التحصيل

الغاية غير المشروعة التي يسعى إليها الخاضع للضريبة في الحالة هذه ليس مجرد التملص من دفع الضريبة وإنما التهرب تماما من دفعها، وهنا تصبح الجريمة قائمة وتباشر المتابعة الجزائية بطلب من المديرية العامة للضرائب ومحاسبي الخزينة الذين سيجدون لا محالة صعوبات في تحصيل والتنقيذ على أموال المدين نظرا للمناورات والتصرفات القانونية مثل بيع أو نقل الأملاك إلى أفراد عائلته، للتهرب من حجز أملاكه، ومثال عن ذلك قيام المتهم ببيع عمارة لشركة وهمية de façade أين الإبن والزوجة هما الوحيدين الذين يملكان

جميع حصص الشركة تم نقلها بقيمة زهيدة وقام المتهم بالتنازل أيضا لصالح ابنه على قطعة أرضية بشرط أن يحتفظ هو بحق الإنتفاع.

كما يمكن ذكر قضية، أين تمت متابعة مختص في الجباية الذي إستطاع الحصول على تخفيضات لصالح شركات في ظروف مشبوهة والذي فر إلى "سويسرا" وقام بتنظيم إيساره من هناك مع العلم أن مركز نشاطه متواجد في فرنسا، فبمساعدة كاتبته الخاصة قام بتحويل الرأسمال الإجتماعي للشركة الذي هو منشؤها بمساعدة وسيط إلى البلد الذي فر إليه، تمت متابعة الكاتبة على أساس المشاركة نظرا لعلمها بالوضعية المالية للمتهم إزاء الخزينة العامة¹.

ففي حالة عدم دخول الأفعال المنسوبة للمتهم في الحالات المنصوص عليها سابقا، أو في حالة ما إذا صعب تكييف الوقائع من طرف الجهة التي تتابع أو من طرف القاضي الجزائي الذي ينظر في القضية، فتكييف الأفعال حسب نص الفقرة الثانية من المادة 407 من ق.ض.م.ر.م التي تنص على أنه "...لتطبيق الأحكام السابقة، تعتبر، على وجه الخصوص، طرقا تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إيساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى، تحول دون تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به."

فصياغة الفقرة الثانية من المادة 407 من ق.ض.م.ر.م، التي تترك المجال مفتوح لإدارة الضرائب وعلى حد سواء بالنسبة للقاضي الجزائي الذي ينظر في القضية في تقدير الأفعال المنسوبة للمتهم على إعتبارها عراقيل تحول دون قدرة مصالح الضرائب من تحصيل الضريبة أو الرسم المدين به المتهم، و به قيام الركن المادي للجريمة.

وكمثال على ذلك، نذكر حالة وجود خاضع للضريبة، الذي له مداخيل من الأرباح في ولايتين مختلفتين (الأول في مقر سكناه والثاني في مقر تواجد نشاطه الصناعي)، يقدم تصريحاً في كل ولاية، في الوهلة الأولى يتبادر للذهن أنه شيء طبيعي كون أن الخاضع للضريبة في كل الأحوال يصرح بمداخيله، ولكن هذا يعتبر مخالف للقانون لكون أن الخاضع للضريبة قد قدم تصريح كاذباً لمصالح الضرائب على أنه لم يحترم في ملفه التأسيسي أن له مداخيل في كلتا الولايتين على حد السوى، الشيء الذي سيفيده بطريقة غير مشروعة بمزياً

1- TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe), Op.cit. p.27.

جبائية في كلتا الولايتين عوضا من أن تفرض عليه ضريبة على مداخيله ككل، وتكون بالتالي النسبة التي سوف تطبق على مداخيله أكبر بكثير.

نفس التنظيم نجده في الفقرة الخامسة من المادة 533 من ق.ض.م.ر.م والتي محتواها: "...القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين عن تأدية مهامهم".

بدورها وفي الفقرة الخامسة من المادة 118 من ق.ر.ر.أ والتي محتواها: "...سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به، و ذلك بطرق أخرى".

كما جاءت الفقرة الثالثة من المادة 119 من ق.ت بنفس الكيفية والتي تنص على: "...ومن أجل تطبيق الفقرتين السابقتين، تعتبر، على الخصوص، كمناورات تدليسية كون المكلف بالضريبة ينظم إعساره أو يعمل بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها". نفس التدبير نجده مطبق بالنسبة لمخالفات قانون الطابع في المقطع الثالث من المادة 34 منه: "...وفيما يخص تطبيق المقطعين السابقين، يعتبر من الأعمال التدليسية، قيام المكلف بتدبير إعساره أو جعل عوائق بواسطة طرق احتيالية أخرى من أجل تحصيل كل ضريبة ورسم هو مدين به".

2- الأشكال المركبة التي تحتوي على أكثر من وصف واحد للجريمة.

في الأشكال المركبة التي تحتوي على أكثر من وصف واحد للجريمة سيستعمل الخاضع للضريبة مناورات مخالفة للقانون، مثل تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة والتزوير في الوثائق وإستعمالها وحتى عن طريق إشراك أشخاص مثل المحاسب أو الزبون في العملية للوصول إلى تحقيق الغاية غير المشروعة، و لتوضيح ذلك سنتعرض إلى ما يحتويه نص المادة 303 من ق.ض.م.ر.م (أ) ثم إلى نص المادة 118 من ق.ر.ر.أ (ب) ثم إلى نص المادة 533 من ق.ض.م.ر.م (ج).

أ- نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، لم تنص على أية حالة، و يفهم منه أن المخالفات لنص المادة 303 يبقى مجال مفتوح لتقدير الإدارة حول توفر الطرق التدليسية، كما أن بالرجوع إلى المادة 407 هذه المادة تذكر في فقرتها الثانية

على طرق تدليسية ولكن جاءت بوصف عام حيث تنص على أنه: "تعتبر، على وجه الخصوص، طرقا تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى، تحول دون تحصيل أية ضريبة أو رسم مدين به."

ب- نص المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، فتتص على حالتين منها:

. تقديم فواتير مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لبعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

. الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحل محلها. ولا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أقيمت حساباتها.

ج- نص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة

تتص هذه المادة على ثلاث حالات وهي:

. تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما الحصول على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضات أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة. . إستعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم إستعمالها بعد، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.

. الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تقوم مقامه. ولا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتاباتها.

- ملاحظة التشابه في وصف الطرق التدليسية في نصوص مختلف القوانين الجبائية.

ونظرا لكون الطرق التدليسية بكل الأشكال المعروضة في مختلف القوانين الجبائية لم تأتي على سبيل الحصر، والمشعر الجزائري ترك المجال مفتوحا لإدارة الضرائب في معاينة أي مخالفة للقوانين الضريبية بانواعها و للقاضي الجزائري في تقدير أي طريقة لم يتم تحديدها في القانون خصوصا مع تقدم وسائل الاتصال ووسائل الدفع الحديثة مثل الانترنت.

ثانيا: التقدير حسب تقنيات الغش المستعملة

يتمثل الغش الجبائي في سعي المخالف إلى التخفيض أو التملص كلية من دفع الضريبة عن الأرباح المحققة، أو على المادة التي تفرض عليها الضريبة، وذلك بطريقة مخالفة للقانون.

يمكن جمع تقنيات الغش في فئات معينة، مثل: العمليات والنفقات الصورية (الوهمية) (1)، وإخفاء أو إغفال المداخل (2)، والزيادة في التكاليف القابلة لخصم (3)، والتخفيض في زيادة الأصول¹ (4). *minoration d'accroissement d'actif*.

1- عمليات الإنفاق الوهمية

سننظر في هذه النقطة إلى النفقات الوهمية (أ)، والتحويلات الوهمية للأموال (ب)، وإلى المؤسسات الوهمية (ج) وأخيرا للتصرف المزيف (د).

أ- النفقات الوهمية

يخلق المخالف من أجل تخفيض من وعاء الضريبة، و أو التخفيض من نسبة الأرباح يخلق عمليات صورية ولخصم قيمتها من الأرباح، ويمكن لهذه النفقات أن تأخذ أي شكل، المهم أن تكون قابلة للخصم، و خير مثال على ذلك: التصريح بعمال، تظهر أسمائهم في السجلات المحاسبية، دون أن يكون لهم وجود حقيقي *les emplois fictifs*، وقد تكون تحت مظهر مصاريف الشراء، بإستعمال فواتير خاطئة أو مزورة، أو الغش في الرسم على القيمة المضافة TVA، الذي يكون أقل شيوعا، نظرا لسهولة الكشف عنه بمراقبة، فإدارة الضرائب إذ قد تجري مراقبة حول مصدر السلعة التي يصرح المخالف أنه إشتراها بموجب فاتورة عند الممول لإجراء المقارنة.

1- RIPERT (Georges) & ROBLOT (René), par SERLOOTEN (Patrick).Op.cit. p. 155.

ب- التحويلات الوهمية للأموال¹.

و يتخذ شكل الإمتلاك الوهمي لعقار أو منقول لإيهام إدارة الضرائب أن تلك الملكية تدخل ضمن الذمة المالية للمؤسسة أو الشركة، هذه الطريقة قد تكون بين شركتين مرتبطتين، كل واحدة تابعة للأخرى، تقوم إحداها بتحويل قيمة مالية أو ملكية عقار أو منقول، مع بقاء الشيء محل التحويل فعليا في حيازة المالك الحقيقي.

ج- المؤسسات الوهمية:

خلق المؤسسات الوهمية، بغرض الغش، من الجرائم المنظمة والمركبة والتي تتطلب تحقيقات معمقة ومراقبة مادية في الحسابات والنشاط التي يوهم أنه تقوم به تلك المؤسسات، تستعمل هذه الطريقة لجعل المؤسسة الوهمية تتصرف كوسيط، وعلى مستواها تتم كل العمليات المغشوشة، لذا قد تكون هذه المؤسسات مسيرة من طرف أشخاص وهميين، وبأسماء مستعارة تنعدم فيهم أهلية تسيير المؤسسات ودون التصريح على ذلك عند إنشائها. ونجد الشركات الوهمية تتشكل لتسيير القيم المالية، من أسهم و أصول، ويتم تحويل إليها كميات هائلة من الأموال على شكل عمليات تجارية حقيقية، ويتم تحويلها من جديدة بعد تعديل في الفواتير سواء بتخفيض أو الزيادة في قيمة السلع مثلا إلى المؤسسة نفسها أو شركة تابعة لها.

د- التصرف المزيف: والذي يمس أكثر الضرائب التي تفرض على نقل حقوق ملكية المتمثلة في حقوق التسجيل، من خلال التنازلات المزيفة للقاعدة التجارية وحقوق الإيجار والتنازلات المزيفة للأموال بحسب طبيعتها *Les apports en société déguisés* و *d'immeubles et de fonds de commerce* في الضريبة على الدخل من خلال تزيف توزيع الإرباح الإجتماعية. هذه التصرفات يمكن أن تأخذ صور مختلفة، مثل:

- إنتحال المتبادل في هوية الأشخاص *l'interposition de personnes*

- التجارة بإسم مستعار

- تسيير الشركات ذات المسؤولية المحددة

1- RIPERT (Georges) & ROBLOT (René), par SERLOOTEN (Patrick).Op.cit, p. 157.

– الانتحال المتبادل في هوية الأشخاص الطبيعية
L'interposition des personnes physiques

– الانتحال المتبادل لتسميات الشركات
L'interposition de sociétés

2- عمليات الإخفاء أو الإغفال:

يتمثل محتوى الإغفال في إخفاء التصريح بعمليات خاضعة للضريبة (أ) و كذلك الإغفال في عنصر من الوعاء (ب).

أ- إغفال التصريح بعمليات خاضعة للضريبة.

يستعمل المخالف طريقة نقل الملكية دون اللجوء إلى تسجيل هذا التحويل في الملكية، وبه يكون المالك الحقيقي الجديد في الخفاء والمالك القديم هو الظاهر. إدارة الضرائب تعتمد على ما يعرف بنظرية الملكية الظاهرة¹، التي تسمح لها بمراجعة العمليات الخفية بفرض الضريبة على حقيقتها وذلك اعتماداً على القرائن التي توسسها على واقعة الحياة مثلاً، إلا أن حجية هذه القرائن نسبية يمكن إثبات عكسها². ومن أجل الكشف عن ذلك يمكن لإدارة الضرائب أن تعتمد على ما تحوزه من معلومات ووثائق في الصحف والأحكام القضائية، أو من خلال السجل التجاري للكشف عن العمليات الخفية. كما يمكن للمخالف أن يلجأ إلى إغفال التصريح بالمداخل بإستعمال، وهي طريقة الغش الأكثر شيوعاً، وعموماً يستعمل طريقة تغيير المقر للإفلات من المراقبة التي تمارسها إدارة الضرائب من حين لآخر، ويعيد إنشاء نفس المؤسسة بتسمية مغايرة حتى وإن بقي يمارس نفس النشاط في مكان آخر.

ولكن يجب على إدارة الضرائب في هذا النوع من تقنيات الغش إثبات العنصر المادي والمتمثل في الإغفال وكذا إثبات أن هذا الإغفال كان بنية تحقيق مصلحة عن طريق التملص من دفع الضريبة.

1- « Cette théorie de la propriété apparente résulte de la tradition plutôt que de la loi, mais elle est consacrée par une jurisprudence constante et connaît un certain nombres d'application légales »

2- La rédaction internationale des Editions Francis Lefebvre. Paradis fiscaux et opérations internationales. 3ème édition. France. 2002, p. 18.

ب-الإغفال في عنصر من الوعاء.

يتم الإغفال في عنصر من الوعاء بنفس الطريقة التي يتم به الإغفال عن التصريح، غير أنه يتميز عنه بأنه جزئي غير كامل، ويتمثل في عدم نقل جزء تلك المبالغ في المحاسبة. الغش يتمثل في عدم التصريح بمدخيل من السيولة أو عن طريق الشيكات، هذه المدخيل عوضاً من إدخالها في حسابات المؤسسة يتم تحويلها على حسابات الأقارب أو الأصدقاء. هذه الطريقة من الغش قد تشكل خطورة بالنسبة للمخالف بإعتبار المؤسسات التي تدفع هذه القيم قد تصرح بها في محاسباتها الشيء الذي قد يشكل خلل عند مقارنة ما لم يتم بتدوينه المخالف وما دونته المؤسسة التي دفعت القيمة المالية.

3- الزيادات في قيمة النفقات القابلة للخصم:

فالغش عن طريق التضخيم في المصاريف القابلة للخصم، قد تأخذ هي الأخرى صور مختلفة، فنجدها أكثر شيوعاً في الشق الخاص بالمصاريف العامة في محاسبة المؤسسة، وتتم طريقة الغش عن طريق التضخيم في قيمة الفواتير أو إستعمال فواتير مزورة. قد يأخذ الغش صورة أخرى ويمس الشق الخاص بالإهلاكات، ويتم إما عن طريق التصريح بقيمة أكبر عن ما هو قانوني لقيمة الشيء القابل للإهلاك للتوصل إلى التخفيض من أعباء الضريبة و إما إتخاذ طريقة الإهلاك السريع. كما قد يتخذ الغش صورة أخرى و يمس بالشق الخاص بالتسبيقات Les Provisions ويتم تحويلها إلى مقصد آخر غير الغاية التي تم ختمها من أجله، إسناد الخسائر L'imputation des déficits هي طريقة أخرى للغش وتتمثل في إسناد خسائر للمؤسسة وفي حقيقة الأمر هذه الخسائر لم تتحملها.

4- تخفيض في تزايد الأصول¹:

من خلال تضخيم في القيمة المحاسبية للأموال المتنازل عليها أو من خلال تخفيض من قيمتها، بالنسبة للتضخيم في القيمة قد تكون تضخيم تدرجي على القيمة وقد يكون تضخيم في الأصل على الشيء والبقاء على تلك القيمة.

1- SERLOOTEN (Patrick), Op.cit, p. 215.

« D'autres expressions sont encore plus courantes : gains en capital, plus-value d'actif »

أما التخفيض في قيمة التنازل فنجدها شائعة في مواد الضريبة على التسجيل غير أنها ليس لها أهمية من حيث الأرباح التي قد يستفيد منها من يتخذ هذه الوسيلة من الغش.

ثالثا: التقدير الحاسم للقاضي الجزائري.

إن قمع أفعال الغش المرتكبة بمناسبة طلبات التخفيض والمنصوص عليها سابقا في قانون الضرائب المباشرة المادة 353 قد ألغيت بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 وتم نقل أحكامها إلى قانون الإجراءات الجبائية، في المادة 101 و التي تنص على أنه: " يعاقب على التقديم المتعمد للمستندات المزيفة أو غير الصحيحة لدعم طلبات غرضها الحصول، إما على تخفيض أو تنزيل أو إعفاء أو إرجاع لضرائب أو رسوم، وإما الإستفادة من مزايا جبائية منصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المكلفين بالضريبة، بالعقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة." وهذا يدل من جهة على أن الصياغة العامة لنص المادة 303 السالفة الذكر تحتوي معظم أشكال الغش، ومن جهة أخرى ترك المجال للقاضي الجزائري في تقدير ظروف و عناصر قيام هذه الجريمة. هذه الخاصية نجدها تمتاز بها بعض الأنظمة القضائية عن البعض الأخرى. ففي النظام القضائي المنتهج من طرف الجزائر،¹ للقاضي دور فعال حتى وإن عرض الملف على قضاة مختلفين (ليس القاضي نفسه الذي يحقق في القضية، الذي يحكم فيها)، ففي حالة تعيين قاضي تحقيق للتحقيق في القضية فإن له صلاحيات واسعة² والقانون يؤكد ذلك في المادة 68 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري³ التي تنص على سلطات قاضي التحقيق، على أنه يقوم وذلك، وفقا للقانون بإتخاذ جميع إجراءات التحقيق التي يراها ضرورية للكشف عن الحقيقية، بالتحري عن أدلة الاتهام وأدلة النفي⁴، وتضيف

1- النظام الروماني، و الذي يمتاز بالفصل بين التحقيق المسبق و المعمق (الذي يقوم به قاضي التحقيق)، و التحقيق الذي يعتمد على عنصر المواجهة في جلسة المحاكمة (قاضي الحكم).

2- لقاضي التحقيق صلاحية إتهام أي شخص تظهر مسؤوليته في الأفعال محل المتابعة، و أوامره تبقى تحت مراقبة قضاة غرفة الإتهام.

3- الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو 1966 سنة 1966 يتضمن **قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم، منشورات بيرتي، الطبعة الثانية، 2002.**

4- قاضي التحقيق يقوم بسماع أطراف القضية و يحقق في أدلة الإثبات سواء كانت في صالح المتهم أو ضده.

المادة 67 فقرة ثالثة أن لقاضي التحقيق سلطة إتهام كل شخص ساهم بصفته فاعلا أو شريكا في الوقائع المحال تحقيقها إليه.

أما قاضي الحكم (الجزائي الجزائري في الحالة هذه) فيسير جلسة المحاكمة بتوجيه النفاش حسب ملف الإتهام و له سلطة التحقيق النهائي كما له صلاحية سماع أي شاهد يراه ضروريا لإظهار الحقيقة، كما له صلاحية ندب خبير أو الإنتقال إلى الأماكن، كما له صلاحية إعادة الملف إلى قاضي التحقيق لإجراء تحقيق تكميلي. لكن في بعض التشريعات الأجنبية مثل ألمانيا أين القاضي مخول بصلاحيات واسعة في إظهار الحقيقة لتكون بمثابة حقيقة واضحة، لذا نجد فكرة "الحقيقة المادية" تدخل في ضمن دروس مدارس القضاء في ألمانيا، أين القاضي الجزائري قد يتخذ إجراءات في التحقيق من تلقاء نفسه بدون طلب من أية جهة.

أما في القانون الجزائري القاضي له صلاحية إجراء تحقيق في الجلسة و كما تؤكد المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري في الفقرة الثانية منها، أن دور القاضي في تقدير أدلة الإثبات التي تشكل الركن المادي للجريمة واسعة من حيث لا يتقيد فيما هو مدون في محاضر التحري أو التحقيق الابتدائي فلا يسوغ للقاضي، كما جأت به المادة، أن يبني قراره إلا على الأدلة المقدمة له في معرض المرافعات والتي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه.

القاضي الجزائري سلطة كاملة في تقدير عناصر الجريمة، هذا كقاعدة، تلتقي سلطة القاضي التقديرية بأحكام قانون خاصة، في مثل القضايا المتعلقة بالأموال، مثل جرائم إختلاس أموال عمومية والمنظمة حاليا بقانون مكافحة الفساد¹، يعد من حكم المستحيل أن تعرض على القاضي دون أن تكون خبرة حسابية منجزة من طرف الإدارة كإجراء سابق لرفع الشكوى وخبرة مستقلة أين يتم ندب خبير مختص في المحاسبة من أجل تأكيد واقعة الإختلاس و الأشياء المختلصة أو قيمتها من طرف قاضي التحقيق المعين في القضية.

1- القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فيفري سنة 2006 المتعلق بللوقاية من الفساد و مكافحته بعدما كانت منظمة بموجب المواد 119 إلى 143 من القانون رقم 82-04 المؤرخ في 13 فبراير 1982 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمنتتم.

وهذا ما يحيلنا على إجراء مقارنة بين قضية تخص إختلاس أموال عمومية وقضية تخص الغش الجبائي، ففي كلتا الحالتين من المستحيل أن يعرض على قاضي الحكم مثل هذا النوع من الجرائم دون أن يكون الملف جاهزا من حيث ثبوت الواقعة، على منوال خبرة فيما يخص الإختلاس وعلى منوال محاضر إدارة الضرائب فيما يخص جريمة الغش الجبائي.

وتبقى سلطة القاضي الجزائي في الحالة هذه في تقدير ليس الركن المادي في حد ذاته، ولكن في مدى شرعية المحاضر المقدمة في ملف المتابعة من حيث أيضا قيمتها في الإثبات في كونها ذات حجية قاطعة أو حجية نسبية يمكن بموجبها إثبات العكس.

فالفقرة الأولى من المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية تنص على أنه يجوز إثبات الجرائم بأي طريق من طرق الإثبات ما عدا الأحوال التي ينص فيها القانون على غير ذلك، وللقاضي أن يصدر حكمه تبعا لإقتناعه الخاص.

في النظام القانوني الأنقلو ساكسوني أين يلاحظ غياب قاض التحقيق، فقاضي الحكم له صلاحيات واسعة أكثر في الأمر بالتفتيش أو الأمر بوضع الهاتف تحت المراقبة، ولكن أثناء الجلسة يبقى مقيدا بما يثيره ويقدمه أطراف النزاع من دلائل أو وثائق الإثبات والرد عليها، فيبقى القاضي في مركز الحكم¹. فالقاضي في هذا النظام لا يحوز على ملف التحري و لكن يحتوي الملف إلا على الشكوى و المعلومات الخاصة بهوية المتهم، و أثناء المحاكمة يتم عرض ملف المتابعة من جهة الطرف الشاكي، والقاضي يطلع على الوثائق في نفس الوقت الذي يطلع عليها المتهم.

المطلب الثاني

تقدير العنصر المعنوي للجريمة

كما هو الحال بالنسبة للركن المادي، فالقاضي الجزائي عموما ما يعتمد على ما هو متعود العمل به، أي تقدير الركن المعنوي على حسب القواعد العامة المعروفة في القانون الخاص، فكل مواد العقاب الخاصة بمختلف قوانين الضرائب لم تأت ولم تشير إلى العنصر

1- PRADEL (Jean), Op.cit, p. 392.

المعنوي لجريمة الغش الجبائي، على خلاف التشريع الفرنسي الذي نظم و نص على وجوب توفر العنصر الإرادي في نص العقاب، غير أنه بالرجوع إلى النصوص التي توصف الأعمال التدليسية، نجد في البعض منها يشترط عنصر القصد وفي البعض الآخر لا يشير إلى عنصر القصد.

لذا ستكون معالجة هذا المطلب بتعريف العنصر المعنوي لجريمة الغش الجبائي (الفرع الأول)، ثم نتطرق إلى مضمون العنصر المعنوي (الفرع الثاني) وأخيرا إلى عمل القاضي الجزائي في تقدير العنصر المعنوي لجريمة الغش الجبائي (الفرع الثالث).

الفرع الأول

التعريف بالعنصر المعنوي لجريمة الغش الجبائي

اعتمد المشرع الجزائري نفس تقسيم الجرائم المعروف في القانون الخاص¹، أي على أساس التكييف الجزائي من مخالفات، جنح وجنايات². لذا سنتطرق إلى تعريف العنصر المعنوي لجريمة الغش الجبائي (أولا)، ثم إلى الركن المعنوي في تشريع الضرائب الجزائري (ثانيا)، وأخيرا إلى طبيعة الركن المعنوي في جريمة الغش الجبائي (ثالثا).

أولا: تعريف العنصر المعنوي لجريمة الغش الجبائي

تعددت تعريفات العنصر المعنوي، حيث عرفه "أورتولان"، بأنه "توجيه العمل أو الترك إلى إحداث النتيجة الضارة التي تتكون منها الجريمة"، كما عرفه "جارسون" بأنه "إرادة ارتكاب الجريمة كما حددها القانون"، و هو علم الجاني أيضا "بمخالفة نواهي القانون التي يفترض دائما العلم بها". و يمكن تعريفه بأنه "العلم بعناصر الجريمة مع إتجاه الإرادة إلى تحقيقها أو قبولها". أو هو "اتجاه إرادة الجاني نحو ارتكاب الجريمة مع العلم بتوفر أركانها القانونية. و من هذا التعريف نستنتج أن القصد الجنائي يقوم على فرعين هما العلم بالواقعة الإجرامية، و قصد إحداث السلوك والنتيجة"³.

1- السبتي (فارس)، المرجع السابق، ص.59.

2- بخصوص تقسيم الجرائم، أنظر المادة 5 من قانون العقوبات الجزائري.

3- رحمانى (منصور)، "الوجيز في القانون الجنائي العام" دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006 ص ص.

تتفق كل التشريعات، حتى في حالة سكوت التقنينات¹، على اعتبار الركن المعنوي أو التدليس أو النية هو العلم بعدم مشروعية الفعل وإرادة ارتكابه من أجل الوصول إلى النتيجة غير المشروعة، فهو الإدراك والعزم على ارتكاب الجريمة، هذا ما إتخذته التشريعات الأوروبية مثل سويسرا التي تشترط وجود الإدراك والإرادة في ارتكاب الفعل الإجرامي.

ففي الكثير من التشريعات يتم تطبيق فكرة العنصر المعنوي بمعناه الواسع. فزيادة على ما ذكر أعلاه، يشترط توفر نية تحقيق النتيجة الإجرامية وذلك بصفة شبه مؤكدة²، كما هو الحال بالنسبة للتشريع البرتغالي³ والنمساوي وما توصل إليه إجتهد محكمة النقض الفرنسية التي تعتبر نية ارتكاب الفعل الإجرامي مفترض عند المتهم في بعض الجرائم، واعتبرها كذلك المشرع الجزائري في الجرائم إصدار الشيك بدون رصيد والمخالفات الجمركية.

ثانياً: الركن المعنوي في تشريع الضرائب الجزائري

بالرجوع إلى المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي تعطي لنا بعض صور للطرق التدليسية التي قد يستعملها المخالف مقترف الجريمة، فإن المشرع نص على ثلاث صور والمحتواة في الفقرات 3، 4 و 6 من المادة 118 و التي أشار بطريقة صريحة إلى عنصر القصد أي العنصر المعنوي: " 3- الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحل محلها. ولا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أقيمت حساباتها. 4 - الإغفال عن التصريح بمدخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما، عن قصد. 6 - كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمناً، إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة.

1- أغلب التشريعات تنسم بالصمت في تعريف الركن المعنوي للجريمة،

2 - PRADEL (Jean), Op.cit, pp. 253 et 254.

3- فتنص المادة 14 فقرة 2 من قانون العقوبات البرتغالي:

« Qu'agit aussi avec dol celui qui se figure la réalisation d'un acte remplissant un type de crime comme une conséquence nécessaire de sa conduite ».

وتنص الفقرة 4 من المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه: " الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرود المنصوص عليها في المادتين 09 و 10 من قانون التجاري أو في الوثائق التي تقوم مقامه. ولا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتاباتها"، والفقهاء يميز بين القصد العام (1) والقصد الخاص (2)، و التي يعبر عنها كذلك بـ صور القصد الجنائي و الذي يختلف عن عناصر القصد الجنائي والذي يحتوي على عنصرين حسب قانون العقوبات الجزائري (العلم و الإرادة)¹.

1. القصد العام

إن القصد العام هو القصد الجنائي القائم على العلم و الإرادة وهو ما سبق الحديث عنه ويتحقق إتجاه بإرادة الجاني إلى إقتراف الركن المادي للجريمة مع العلم به، وبالعناصر التي يتطلبها القانون، وهذا القصد يكون في جميع الجرائم العمدية، وهو الذي يميزها عن الجرائم الخطائية، والقصد العام في السرقة هو الإستيلاء على مال المجنى عليه، وقد يكون القصد العام مباشر أو غير مباشر وهو يهتم فقط بتحقيق الغرض من الجريمة من البحث في الدافع والغاية التي يهدف إليها الجاني².

2. القصد الخاص

يلتقي القصد الخاص مع القصد العام في جميع عناصره، ويزيد عنه في تحديد الإرادة الإجرامية لدى الجاني: إما بباعث معين قد يدفعه إلى الجريمة، وإما بنتيجة محددة يريدها، وحكمة هذا التحديد هي الرغبة في توضيح هذه الجريمة و تمييزها عن غيرها من الجرائم التي تشترك معها في بعض العناصر، والتي يمكن أن تختلط بها، وكما تختلف الغاية عن الغرض فإنها تختلف عن الباعث أيضا، والباعث هو الدافع النفسي لتحقيق سلوك معين بالنظر إلى غاية محددة³.

1 - بلعليات (براهيم)، أركان الجريمة و طرق إثباتها في قانون العقوبات الجزائري، دار الخلدونية الجزائر 2007، ص ص. 120 و ما يليها.

2 - رحمانى (منصور)، المرجع السابق، ص. 112.

3 - رحمانى (منصور)، المرجع أعلاه، ص ص. 112 و 113.

ثالثاً: طبيعة العنصر المعنوي لجريمة الغش الجبائي

سنتطرق في هذه النقطة إلى طبيعة العنصر المعنوي لجريمة الغش الجبائي حسب قواعد القانون الخاص (1) ثم إلى طبيعة العنصر المعنوي لجريمة الغش الجبائي حسب نصوص قوانين الضريبة (2) وأخيراً إلى مسألة مسؤولية المسير القانوني والمسير الفعلي (3).

1 - طبيعة العنصر المعنوي لجريمة الغش الجبائي حسب قواعد القانون الخاص

اعتماداً على قواعد القانون الخاص الفرنسي، وكذا بالرجوع إلى صياغة المادة 3/121 من قانون العقوبات الفرنسي، على أنه "لا جنائية ولا جنحة بدون نية ارتكابها". « Il n'y a point de crime ou de délit sans intention de le commettre » لها طابع عام يستلزم به تطبيقها على جميع المخالفات التي تدخل في نطاق القانون الجزائي للأعمال، بإستثناء الحالات المعفية المنصوص عليها قانوناً ومثال على ذلك: الخطأ، الرعونة والإهمال أو خرق للإلتزام بأخذ الحيطة والأمن التي نجدها منصوصة في بعض القوانين والأنظمة.

كان الاجتهاد القضائي الفرنسي السابق لتعديل قانون العقوبات يعتبر العديد من المخالفات، بما فيها المخالفات المنصوص عليها في قانون سنة 1966 حول الشركات على أنها مجرد جرائم مادية، إلا في بعض الجرائم حيث يشترط العنصر الإرادي، فالقاضي الجزائي لا يمكنه توقيع العقوبة على المتهم دون التطرق لإثبات الركن الخاص بالإرادة الأثمة التي تحيط بالأفعال المادية المنسوبة للمتهم.

رغم ذلك فالتعديلات التي عرفها قانون العقوبات لم تؤثر إلى حد بعيد في تقدير القاضي الجزائي للإرادة الإجرامية وهذا بسبب بقاء القضاة يمارسون طريقة العمل نفسها السابقة في إثبات دليل النية الإجرامية.

والملاحظ أيضاً أن القاضي الجزائي وعلى العموم لا يعطي أهمية كبيرة لهذا الركن بسبب كون المتهم، حسب تقدير القاضي، تاجر ويحترف مهنته (تاجر، مسير شركة، محافظ حسابات)، والذي من المفروض أن يكون على دراية بالأفعال المباحة والمجرمة "فلا يعقل أن المتهم المائل أمامه كان على جهل بالتنظيم المعمول به" وبالتالي فإنه سيخلص للقول أن تصرف المتهم كان إرادياً.

إلا أن إتخاذ هذا الموقف المتمثل في "قرينة النية السيئة المفترضة عند المخالف" من طرف القاضي سيقرب تماما الأدوار فيما يخص إثبات الإتهام، كون المتهم مدان منذ الوهلة الأولى، ويقع على عاتقه عبء إثبات أو الإتيان بدليل براءته، وهو شيء مستحيل في هذه الحالة نظرا للطبيعة المعنوية للدفع المثار الذي لا يمكن إثبات ما يخالف ذلك ماديا¹، هذا الموقف نجده مدعم من طرف الإجتهد القضائي الفرنسي والفقهاء الفرنسي ومنهم الأستاذ "براديل"².

حيث يحظر أيضا على المتهم إثارة عدم مسؤوليته بسبب وجود غموض في تفسير القاعدة القانونية التي هي أساس قيام المتابعة ضده، أمام القاضي. والاجتهاد القضائي صريح بالنسبة لهذه النقطة حيث يرفض على المحترف التمسك بها وإلا تعرضت لعدم قبول الدفع³.

فمسألة الجهل بالتنظيم المعمول به في مكان وزمان معينين، لا يمكن الإحتجاج بها لتبرير الخطأ المرتكب، غير أن تقدير الخطأ في نطاق المسألة الجنائية يخضع إلى معيارين، المعيار الشخصي و المعيار الموضوعي.

. المعيار الشخصي: يركز هذا المعيار على شخص المخطئ، فيجب النظر عند تقرير المسؤولية إلى الخطأ وإلى الشخص وظروفه ولا نقارنه بغيره، بل يمكن أن نقارنه حالة إرتكابه للخطأ، بما كان يمكن أن يصدر منه من تصرف آخر في نفس الظروف، بحيث أمكنه تفادي الخطأ، فإذا وجد هذا الشخص في ظروف مشابهة تفادي فيها الخطأ، فإذا أخطأ فيما يشبهها عدّ مقصرا.

. المعيار الموضوعي: وهذا المعيار يقارن فيه بين ما صدر عن المخطئ وبين ما يصدر عن شخص آخر عادي متوسط الحذر والاحتياط وجد في نفس الظروف، فإذا كان

1- PRADEL (Jean), Op.cit, p. 265.

2- " On peut s'étonner qu'en droit pénal ait pu prospérer la notion de faute présumée. L'existence de cette notion s'explique cependant par la multiplication a partir du milieu du 19^{ème} siècle des infractions -dites réglementaires- en matière économique, social, d'environnement notamment et par l'opinion qu'en ces cas la répression doit être rapide, sans qu'on ait le temps et la possibilité de discuter de la culpabilité. La jurisprudence a favorisé de développement de cette notion".

3- VERON (Michel), « **Drout pénal des affaires** », 7^e édition, DALLOZ, Paris, 2007, pp. 07 et 08.

هذا الشخص الذي وجد في نفس هذه ظروف قد تفادى الوقوع في الخطأ، فيسأل المقصر على تقصيره وإلا فلا تقوم مسؤوليته¹.

ولا يكفي لوقوع الجريمة إسنادها المادي لمن صدرت منه فقط، وإنما يجب أيضا تحقق الإرادة الأثمة لدى الجاني، وهو ما يسمى بالإسناد المعنوي، فلا تقع الجريمة من دون توافر الخطأ، سواء أكان عمديا أم غير عمدي. وهذا يعني أن الشخص ما دام أنه واعي بما تصدر عنه من تصرفات، وعليه يسأل عنها ويتحمل العقاب المقرر لها.

ومقتضى ذلك أن تكون ذات أصول ممتدة في نفسيته، وأن يسيطر على جميع أجزائها، وبهذا فإن الركن المعنوي يعد روح الجريمة والوسيلة التي توصل إلى تحديد المسؤول عنها، فالشخص لا يسأل عن جريمة ارتكبها ما لم تقم علاقة بين مادياتها ونفسيته، والركن المعنوي هو ضمان للعدالة وشرط لكي تحقق العقوبة أغراضها الاجتماعية، للوصول إلى التوفيق بين العدل والإنصاف.

ويرتكز الركن المعنوي على الإرادة الأثمة، إذ أن من القواعد المقررة في قانون العقوبات أن الجريمة لا تقع قانونا ما لم تتوفر الإرادة الأثمة لدى الجاني، إلا أن الإرادة لا تعد أثمة إلا إذا توفرت في صاحبها الأهلية اللازمة لتحمل المسؤولية الجنائية بحيث تصدر الإرادة عن حرية تامة في الاختيار عند ارتكاب الفعل الأثم. ولهذا وصف هذا الركن بأنه ركن المسؤولية الجزائية.

وطالما وصف الركن المعنوي بأنه ركن المسؤولية، فهذه الأخيرة تتميز في القانون الجنائي بأنها شخصية، فلا يسأل جزائيا إلا من باشر بسلوكه وإرادته النشاط الإجرامي وفق عناصره التي حددها نص التجريم.

2 - طبيعة العنصر المعنوي لجريمة الغش الجبائي حسب نصوص قوانين الضريبة

فالجريمة الضريبية كانت محلا لجدل قانوني قديم حول طبيعة الركن المعنوي فيها، مع محصلة نهائية بشيوع المذهب الموضوعي فيما يتعلق بالتجريم والعقاب على تلك الجرائم، على الرغم من معارضة جانب من الفقه هذا الموقف، ولا تثار مشكلة تكييف

1- رحمانى (منصور)، المرجع السابق، ص. 123.

الجريمة محل البحث إلا إذا كان نص التجريم لم يحسم الصور المتطلبة في ركنها المعنوي، فالراجح ما لم ينص القانون صراحة (لا يعتد بالمفهوم الضمني) على اشتراط العمد فإنه يجب معاملته كالمخالفات¹.

وبعبارة أخرى وبالرجوع إلى التشريع الفرنسي سيفهم منه أن الإعتماد بعنصر الإرادة وهو موقف أغلبية آراء شراح قانون الضريبة العامة على الدخل في فرنسا، بأن القصد المطلوب في هذه الجريمة هو القصد العام أي اتجاه إرادة الجاني إلى التخلص من الضريبة. ولا تستلزم هذه الجريمة توافر القصد الخاص، وهو قصد الإثراء، في هذه الجريمة. وتطبيقا لذلك قضى بأن لا يوجد مجال للبحث عما إذا كان المتهم قد حقق أو لم يحقق أي منفعة شخصية².

فجريمة الغش الجبائي جريمة عمدية، يتكون الركن المعنوي فيها من القصد الجنائي والقصد المتطلب فيها هو القصد العام، الذي يتحقق بتوفر عنصرين هما. العلم والإرادة. القصد العام: هي نية التدليس وينحصر أساسا في علم الممول بإرتكابه فعل من أفعال الإحتيال المنصوص عليها قانونا، ويكون على علم بعدم مشروعية التصرف الذي يقترفه.

القصد الخاص: التدليس الخاص يتمثل في الرغبة في الإثراء وهو اتجاه إرادة الجاني من أجل التخلص من جزء من الضريبة أو كلها، و يستخلص الركن المعنوي في هذه الحالة من الركن المادي، كأن لا يجيب المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من طرف إدارة الضرائب، ويكفي للقول بتوافر النية الأثمة لدى الجاني إثبات قيام الصلة بينها وبين الركن المادي³.

وحسب الدكتور الجندي حسني، تتسم كل طرق الغش بالصفة العمدية، فالغش يجب أن يميز بينه وبين الغلط. فالمساهم الذي يغفل - بسبب السهو أو الغلط أو حسن نية -

1- طالب (نور الشرع)، المرجع السابق، ص ص. 110 و 111.

2- طالب (نور الشرع)، المرجع أعلاه، ص ص. 71 و 72.

3- الجندي (حسني)، المرجع السابق، ص ص. 71 و 72، حيث، وحسب رأي المؤلف: "فإن توافر الركن المادي يترتب عليه القول بتوافر النية، ويكفي أن يثبت القضاة وجود هذه الرابطة."

التقرير بعنصر خاضع للضريبة يرتكب غلطاً، لا يرتب المسؤولية الجنائية للممول. وتقوم الإدارة الضريبية بتصحيح الخطأ الموجود في إقراره، وتوقع عليه جزاءات التأخير¹.

وقد أشارت المادة 1741 من قانون الضريبة العامة الفرنسي إلى هذا القصد صراحة، على خلاف ما جاء به المشرع الجزائري في الماد 303 حيث استغنى عن ذكر عبارة "إرادياً" رغم كون صياغة النص التشريعي الفرنسي قد يشبهه تماماً، فهل يفهم منه بدهاءة أن البحث عن العنصر المعنوي يكون عملاً بالقواعد العامة المعروفة في قانون العقوبات؟ أو أن النص التشريعي استغنى عن ذكر العبارة ليتترك المجال واسع لتقدير سلطة القاضي الجزائري²؟

إن جريمة التملص من الضريبة وفقاً لصياغة المادة 1-303 وما يماثلها في قوانين الضرائب هي جريمة عمدية فيلزم لقيامها توافر القصد الجنائي العام ابتداءً، أي انصراف الجاني إلى تحقيق وقائع الجريمة مع العلم بأركانها كما يتطلبها القانون. وهو يتطلب أيضاً توافر قصد خاص أي نية محددة هي إرادة التملص من الضريبة.

ومن البديهي أن ذلك لا ينطبق على التكليف الذي أعطته المادة 1-303 للحالة بوصفها مخالفة، وبالتالي لا مجال للبحث عن الركن المعنوي، ويكفي إثبات الركن المادي. وفي غير الحالة السابقة الذكر ظهرت أهمية هذا الركن من حيث أنه كان موضوع انقسام بين الفقهاء: بين من يعتبر جريمة الغش جريمة مادية، ومن يعتبرها جريمة عمدية. وهو انقسام كانت فيه الغلبة للاتجاه الأخير. وهو ما تؤكد عبارة "...باستعمال طرق تدليسية..." المذكورة في متن المادة 1-303 وغيرها من المواد في القوانين المختلفة للضرائب.

وقضى بأنه لا مجال للبحث في البواعث التي دفعت الجاني إلى التهرب من أداء الضريبة، يستوي أن تكون هذه البواعث دينية أم إيديولوجية: وهو ما أكدته الغرفة الجنائية لمحكمة النقض الفرنسية في دعوى غريبة عرضت عليها تتلخص وقائعها في أن أستاذاً

1- الجندي (حسنى)، المرجع السابق، ص. 72.

2- الجندي (حسنى)، "القانون الجنائي الضريبي الجزء الثاني شرح الجرائم والعقوبات (في القانون رقم 91 لسنة

2005 بشأن الضريبة على الدخل)"، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص. 71.

مساعدًا في كلية الحقوق لجامعة Perpignan حكم عليه بالحبس مع وقف التنفيذ من أجل الامتناع عن دفع الضرائب لأسباب إيديولوجية خاصة به. وأثار في طعنه بالنقض خرق إعلان حقوق الإنسان والمواطن، والاتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الإنسان، بزعم أن حكم الإدانة السابق يحد من حريات التعبير والاعتقاد. ورفضت الغرفة الجنائية الطعن بالنقض على أساس أن قضاة الاستئناف لا يمكنهم "أن يستندوا إلى اعتبارات خارجة عن مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، ومستخلص من استناد المتهم إلى باعث شخصي"¹

وفي مقابل تساهل القضاء الفرنسي في إثبات الركن المعنوي وما أدى إليه ذلك من مساس بالحريات، لم يكتف المشرع بالقاعدة العامة في الإثبات التي تحمل الأطراف المتابعة وهي النيابة العامة وإدارة الضرائب، بل أكد على ذلك بموجب المادة: L.227 من قانون الإجراءات الجنائية، حرصًا منه على توفير ضمانات إجرائية كافية للمكلفين في المجال الضريبي والجمركي معاً² وبوجه خاص مسيري الشركات.

فبالنسبة للمكلفين بالضريبة من غير مسيري الشركات، فحكم القصد الجنائي يستخلص من مسك محاسبة خفية ومن تكرار عملية الإخفاء، ومن المبالغ الطائلة المغفلة ومن إنعدام المحاسبة وفي الحيلولة دون قيام المراقب من القيام بعمليات المراقبة التي ينوي القيام بها، وفي تعدد المخالفات أو الأعمال المستخدمة، وفي غياب الرد على اعدارات إدارة الضرائب.

وقضت محكمة النقض الفرنسية أيضا بأن النية يمكن أن تستخلص من السوابق الإدارية والضريبية للممول المتعلقة بفترة سابقة على التقادم.

كذلك الصفة المهنية للمتعم لها أهميتها، فالتاجر يكون أكثر علما من شخص عادي، وأن المحاسب أو المستشار الجبائي يكونان أكثر علما من التاجر، وأن ما يمكن اعتباره جهلا لدى شخص ليس نفسه ما يمكن اعتباره لدى شخص آخر أكثر تأهيلا.

ويؤكد هذا الموقف ما توصلت إليه محكمة النقض الفرنسية الغرفة الجنائية في تأييدها لقرار الإدانة ضد مسير شركة ذات مسؤولية محدودة على أساس ثبوت الركن المعنوي

1- WILFRID (Jeandidier), Op.cit, p. 213.

2- Ibid. p. 213.

لجريمة التملص اكتفاء بواقعة المخالفات المحاسبية الثابتة فقط¹.

3 - مشكلة مسؤولية المسير القانوني والمسير الفعلي

يثير الواقع العملي إشكالية المسؤولية الجزائية للمسير القانوني الذي لا يملك في الواقع أية صلاحية تذكر، في مقابل ممارسة هذه الصلاحيات من قبل شخص يسمى المسير الفعلي إضافة إلى ظاهرة رائجة في عالم الأعمال في الجزائر منها الاستعمال المتزايد للأسماء المستعارة، واستئجار السجلات التجارية والوكالات والتي أدت إلى تفاقم الغش الضريبي وكرد على ذلك تم ترسيخ عدة مبادئ تراعي الاعتبارات السابقة منها: أنه في إطار الشركات، فإن المسير القانوني لا يعتبر مسؤولاً جزائياً عن الغش الضريبي استناداً إلى صفته تلك وأن هذا المسير كأصل عام ما كان ليدان إلا إذا كان قد شارك بصفة مادية و معنوية في الغش².

ولكن يبدو أن سوء نية المدير القانوني للشركات التجارية لا يستخلص فقط من صفة المتهم وحدها، و بناء على ذلك قضت الغرفة الجنائية لمحكمة النقض الفرنسي بتوافر القصد الجنائي في الجريمة الغش الجبائي بالنسبة للمسير القانوني للشركة ذات المسؤولية المحدودة، الذي لم يكن - لكبر سنه واعتلال صحته- في حالة تسمح له بالقيام بالوظائف المنوط بها إليه، حيث اعترف بأنه كان يهدف عند توقيعه على الإقرارات المتعلقة بالضريبة إلى الاستفادة من اسم الشركة أو الحصول على فائدة بإسم الشركة، وكانت سوء نيته ثابتة من خلال إغفاله السهر على مراعاة الالتزامات المحاسبية والضريبية للشركة.

أما المسير الفعلي فيجوز إدانته عن ارتكابه جريمة الغش الجبائي، ولكن بشرط إثبات الركنتين المادي والمعنوي في حقه. وبناء على ذلك تم إدانة المدير التجاري لشركة عن

1 - « ...Attendu qu'après avoir constaté que les déclarations de chiffre d'affaires de la société dont x était le gérant avaient été minorées et qu'ainsi avait été éludée la TVA due à ce titre, l'arrêt attaqué pour déclarer ce dernier coupable de fraude fiscale et écarter ses conclusions dans lesquelles il évoquait sa propre incompétence ainsi que les défaillances des comptes à qui il s'en était remis, énonce que le caractère volontaire de l'infraction résulte de l'inscription au bilan comptable des montants de taxe due... »

2- بودالي (محمد)، "أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)"، مجلة المحكمة العليا عدد خاص "الغش الضريبي والتهرب الجمركي"، الجزائر، 13 و 14 نوفمبر 2007 ص ص. 106 إلى

جريمة الغش الضريبي تأسيسا على أن مكانته البارزة في الشركة، وسلطات تمثيلها مع الغير، والمكافآت الهامة التي يتلقاها، ما كانت لتجعله غير عالم بانعدام مسك بعض الدفاتر المحاسبية، وامتناعه عن تقديم الإقرارات في وقت كان فيه على علم تام بالالتزامات الجبائية للشركة¹.

الفرع الثاني

مضمون العنصر المعنوي حسب التصنيف الجزائي للجرائم الجبائية

اعتمد التشريع الجبائي الجزائري نفس التصنيف الذي نجده في قانون العقوبات، المخالفات، الجنح والجنايات هذه الأخيرة تم حذفها² بموجب قانون المالية لسنة 2012، فكما سبق التطرق إليه بالرجوع إلى المادة 303 المرجعية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، غير أن المعيار المعتمد وكما سبق التطرق إليه عند التعرض إلى محتوى نصوص العقاب مختلف القوانين الجبائية، لا يقوم على أساس توفر ظرف التشديد

1- بودالي (محمد)، المرجع السابق، ص ص. 106 إلى 107.

2 - يقوم الركن المعنوي في الجنايات الضريبية على توافر القصد الجنائي، فهي جريمة عمدية بكل صورها وعليه يجب أن يكون الجاني على علم بأن الأفعال التي يقوم بها يهدف من خلالها إلى عرقلة أو المساس في السير الحسن للاقتصاد الوطني، وعليه فإن القصد العام القائم على العلم والإرادة يكفي لتحقيق الركن المعنوي. كما يتطلب الأمر تحقق القصد الجنائي الخاص وهو نية عرقلة السير الحسن للأجهزة الأساسية للدولة وإضعاف وتخفيض القدرة الإنتاجية للاقتصاد الوطني، أساس هذه الفكرة يكمن في اعتبار كل الجرائم المالية تمس بالاقتصاد الوطني، وهذا بسبب القيم المالية المتملص بها و التي قد تشكل عائق أمام احتياجات الدولة من أجل تغطية النفقات العامة، خصوصا نظرا للفترة التي مرت بها الجزائر، الأزمات الاقتصادية المتكررة، وكذا انخفاض سعر النفط في الأسواق العالمية، وكذا مشكل المديونية إزاء صندوق النقد الدولي. تغيرت وجهة نظر الدولة مع انفتاح الاقتصاد الجزائري إزاء الاقتصاد العالمي، والذي تطلب منها مسايرة القوانين العالمية والتوجه العام، لذا نلاحظ التغيرات التي طرأت على القوانين خصوصا التي لها علاقة بالأعمال حيث أصبحت موجهة نحو إزالة الطابع الجزائي أي كما تدعى بـ: La dépenalisation. وفي هذه الحالة يمكن الكلام عن إزالة الوصف الجنائي للجرائم المالية La décriminalisation ou la correctionnalisation هذا المسار اتخذته الجزائر بصور القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فيفري سنة 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته والذي بموجب تم تجنيح كل القضايا المتعلقة بالفساد بعدما كانت تكيف بنفس الطريقة التي تكيف بها الجرائم الضريبية أي على أساس أهمية المبلغ المختلس، نجد أن نفس التعديل طرأ على الجرائم الضريبية وذلك بموجب القانون رقم 11-16 مؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق 28 ديسمبر سنة 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012. في الحالة هذه، سوف تتغير نظرة القاضي الجزائري للجرائم التي كانت تحمل وصف جنائي سابقا نظرا لخطورتها وأهمية المبالغ المتملص بها.

لإعطاء الوصف الجنائي للجريمة وليس أيضا على تكييف الفعل أنه تصرف إرادي عمدي أو غير عمدي لجعل من الجريمة مخالفة أو جنحة.

ونظرا لطبيعة المخالفات لقانون الضرائب، التي هي جرائم تتعلق بالأموال، فالمشرع الوطني اعتمد على معيار مقدار المبلغ المتملص به لتكييف الفعل على أنه يشكل جريمة تحمل وصف جنحة أو جنائية.

لذا كان من المنطق إعتناق نفس التصنيف في معالجة هذا الفرع، المخالفات الضريبية (أولا)، الجنح الضريبية (ثانيا).

أولا . المخالفات الضريبية:

سنعرض في هذه النقطة إلى مخالفة الإحتيال الضريبي (1) ثم إلى مخالفة الإمتناع عن أداء الضريبة أو التأخر في أدائها (2) وأخيرا إلى مخالفة التزوير في إقرارات الضريبة (3).

1 . مخالفة الإحتيال الضريبي:

تتحقق مخالفة الاحتيال الضريبي من خلال توفر القصد العام بإنصراف إرادة الجاني إلى تحقيق الوقائع المادية مع العلم بأركانها كما يتطلبها القانون من خلال عدم إحترام ومراعاة النصوص التنظيمية واستعمال وسائل تدليسية وعدم وضع لوحات الهوية والإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال¹ أو حيازة جهاز تقطير أو زراعة التبغ²، وكذا كل الحالات المنصوص عليها في المادة 530، المخالفة لما هو منصوص عليه قانونا وفقا للأحكام قانون الضرائب غير المباشرة.

فبالإضافة إلى توفر نية خاصة باللجوء إلى الطرق التدليسية بمخالفة النصوص التنظيمية بغية الحصول على مانع مادي من خلال عدم دفع ما هو مستحق للدولة والرسوم للخرينة العمومية.

2 . مخالفة الإمتناع عن أداء الضريبة أو التأخر في أدائها.

هذه المخالفة لا تتطلب توفر القصد الجنائي بل يكفي توفر الخطاء وقد حددت المواد

1- حسب ما نصت عليه المادة 118 فقرة 6 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

2- أنظر المادة 526 و527 من قانون الضرائب غير المباشرة.

19، 90، 146 من قانون الطابع عقوبات مالية، وفيما يتعلق في التأخير في التصريح للأموال المنقولة المكتسبة عن طريق الإرث فيعاقب عليها بموجب المواد 98 و 125 من قانون التسجيل.

3. مخالفة التزوير في إقرارات الضريبة:

وصور هذه المخالفة تتطلب توفر القصد العام و فضلا على ذلك لا بد من إثبات توفر القصد الخاص بإتجاه نية الجاني وكذلك الشريك إلى عدم أداء الضريبة أو الرسوم كلها أو بعضها. وقد حددت عقوبات مالية لهذه المخالفات بغرامة مالية ضعف المبلغ الإضافي للرسوم المستحقة، في حين أن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حدد لها عقوبات مالية وفي حالة العود يمكن تطبيق عقوبات تبعية بحرمان المشارك من ممارسة مهنته كخبير أو وكيل.

أما فيما يخص مخالفة الإخلال بالرقابة الضريبية وكذا مخالفة الإخلال بواجب تقديم الإقرار بالضريبة، فتقع الجريمة بمجرد الخطأ غير العمدي. وفي ما يخص مخالفة المسؤولية عن رفض تقديم الوثائق أو إتلافها، فالقصد الجنائي في هذه المخالفة عمدي فضلا عن القصد الخاص بأن تتجه إرادة الجاني إلى رفض تقديم وثائق أو القيام بإتلافها قبل المدة المحددة لها، وقرر لها قانون الطابع وقانون الضرائب المباشرة غرامة وعقوبات جبائية.

ثانيا: الجنح الضريبية.

تتفق كل القوانين الجبائية على إعتبار قيام المكلف بالضريبة بتدبير إعساره أو العمل بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها كطرق احتيالية، وبصفة عامة تتفق كل هذه القوانين على اعتبار الأفعال المنصوص عليها في القوانين الجبائية بما تحتويه من وصف للطرق الإحتيالية والتي تهدف كلها إلى التملص من دفع كل الضريبة والرسوم المفروضة أو جزء منها، جنح. ولا تشترط القوانين الجبائية لقيام الجريمة أن تؤدي الطرق الإحتيالية فعلا إلا نتيجة معينة وهي التملص من دفع الضريبة بل المحاولة تكفي لقيامها¹.

1- السبتي (فارس)، المرجع السابق، ص. 74.

ويتطلب لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الإحتيالية التي إستعملها الجاني أو إحدى هذه الطرق ومن ثمة تتعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه إدارة الضرائب في ربط الوعاء الضريبي بما صرح به الممول أو وفقا لما هو معمول به قانونا أو في تقرير إعفاء بعض الفئات.

فتتميز الجنحة الضريبية عن باقي الجنح بأنها عمدية تتطلب توافر القصد الجنائي فلا جريمة إذا لم يثبت توفر الركن المعنوي و تطلب المشرع في هذه الجنحة فضلا عن القصد العام (1) توفر القصد الخاص(2) في بعض الأفعال.

1 . القصد العام.

توجيه الجاني لإرادته نحو إرتكاب الجريمة عالما بعناصرها القانونية وهو مطلوب في جميع الجرائم العمدية عل حد سواء بحيث يفترض في الجاني علمه بإرتكاب أفعال إحتيالية أو تدليسية أو غش تؤدي إلى التخلص أو التملص من كل أو جزء من وعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة، فإذا أخفى الممول بعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعاد القصد متوافرا لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الإحتيال وإيقاع الإدارة الجبائية في الغلط¹.

2 . القصد الخاص.

يتطلب القصد العام توجيه الجاني لإرادته نحو إرتكاب الجريمة علما بآثارها في القانون، فلا يعتد فيه بالباعث على الجريمة و هو الإحساس أو المصلحة التي تدفع الجاني إلى إرتكاب جريمته فهو يتفاوت من جريمة لأخرى بحسب ظروف الجاني و لو إرتكب الفاعل جريمتين من نوع واحد.

فالقصد الخاص يختلف من جاني لأخر فقد تتجه إرادة أحدهما إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق إحتيالية في حين تتجه إرادة الثاني إلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط، إلا أن الغاية واحدة هي حرمان الإدارة الجبائية من تحصيل المداخل لصالح الخزينة العمومية، و بالتالي فإن الباعث هو عنصر تقدير العقوبة تشديدا أو تخفيفا

1- السبتي (فارس)، المرجع السابق، ص. 77.

حسبما يقدره القاضي الجزائري من ظروف الدعوى في شقها العمومي دون الشق الجبائي الذي هو حق حصري لإدارة الضرائب، يخرج من إطار صلاحية القاضي الجزائري نظراً لخصوصية الدعوى الجبائية.

الفرع الثالث

تقدير القاضي الجزائري للعنصر المعنوي

كما هو معروف في القانون العام، فإن نية التدليس تعرف على أنها الإرادة الواعية *La volonté consciente* لارتكاب الأفعال التي تشكل الجريمة، دون البحث عن الباعث الذي دفع المتهم من أجل ارتكاب الجريمة.

وترفض المحاكم الجزائرية الأخذ بباعث الجريمة ما دام أن نية وإرادة الجاني التي إتجهت من أجل التملص من دفع الضريبة قائمة وثابتة. بالتالي لا يمكن التمسك بالأسباب الإيديولوجية من أجل رفض الخضوع إلى ما تفرضه النصوص الضريبية، الحاجة إلى المال من أجل تغطية إحتياجات ضرورية للحياة اليومية، والعائلية وكذلك الخطأ أو الغلط أو إسناد الخطأ إلى مصلحة من مصالح الشركة التي تتكفل بعملية المحاسبة. وسنتعرض إلى التقدير حسب قواعد القانون العام (أولاً) ثم إلى إثبات القصد الجنائي (ثانياً).

أولاً: التقدير حسب قواعد القانون العام.

فكما هو معمول به فيما يخص جرائم القانون العام، فإن قضاة الموضوع يتمتعون بسلطة سيادية لتقدير سوء نية الجاني، وعلى القاضي في هذه الحالة تسبب هذه النقطة، فيمكن أن تستتبط النية التدليسية من الوقائع كما جأت في ملف الدعوى، ولكن في حقيقة الأمر وكما استقر عليه اجتهاد المحكمة العليا يجب على القاضي إستخلاصها من خلال التحقيق النهائي الذي يتم في الجلسة عند سماع المتهم وامنتاله أمامه.

فعلى القضاة الجزائريين، من جهة أخرى مناقشة كل الدفوع والحجج التي يثيرها المتهم والمتعلقة بتبرير الفعل الذي ارتكبه، كالتملص أو التأخير في دفع الضريبة المفروضة وعلى القضاة الجواب عليها وتسبب الأخذ بها أو استبعادها في الحكم الذي يصدره.

اكتفاء القضاة بالاعتماد على المعايينات التي أجرتها إدارة الضرائب، لا يكفي من أجل الحكم وتسليط العقاب على المتهم بصفة عادلة، فيجب على القاضي إستنباط عناصر القناعة من خلال التحقيق في الجلسة واستجواب المتهم. فعلى قضاة الحكم مناقشة الأسباب التي جعلت المتهم يرتكب الفعل الإجرامي والمتمثل في التأخر في التصريح أو التملص عن دفع جزء أو كل الضريبة. ولقد عالجت محكمة النقض الفرنسية، الغرفة الجنائية، موضوع السلطة المخولة للقاضي في تقدير العنصر المعنوي في جرائم الغش الجبائي، حيث أكدت أن القاضي بإمكانه إستنباط عناصر قناعته من خلال الإطلاع على المعايينات المادية التي تم إجرائها من طرف الموظفين المراقبين التابعين لإدارة الضرائب، على حد إعتبار وبكل سيادة في تقدير الوقائع، بعيدا عن النقائص والتناقضات التي يمكن أن تحتويها محاضر المعاينة، القاضي الفاصل في القضية إعتترف بصحة¹ محتوها وجدية المعلومات التي تتضمنها².

ويعتمد القاضي الجزائري، عند تقدير العنصر المعنوي، على عدة مؤشرات من أجل إستخلاص النية التدليسية، وذلك عن طريق تحليل الطرق الاحتيالية المستعملة من طرف المخالف، أو بالإعتماد على قيمة المبالغ محل التملص، وكذا ملاحظة تغنت وتكرار المساهم في تصرفاته المخالفة بعد مختلف الإنذارات الموجهة له من طرف إدارة الضرائب (إصرار المخطر على عدم الاستجابة لمختلف الرسائل الموجهة له من طرف إدارة الضرائب قد يكون السبب في تحريك المتابعة الجزائية)، وكذا بالإطلاع على شخصية المخالف. والطرق الاحتيالية ليست بحد ذاتها عنصرا من العناصر المكونة للجريمة، ولكن القاضي سيعتمد عليها من أجل إثبات الطابع الإرادي للغش، وهو ما ذهبت إليه الغرفة الجنائية في القرار الذي أصدرته في 1981/10/05.³

1- la chambre criminelle a rappelé que : « le juge a le droit de puiser les éléments de sa conviction dans les constatations de faits relevés par les vérificateurs fiscaux, dès lors que, par une appréciation souveraine, exempte d'insuffisance ou de contradiction, il en a reconnu l'exactitude. »

2- TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe), Op.cit. p.31.

3- «...le prévenu a délibérément omis de passer des écritures comptables régulières et a en même temps enregistré des factures d'achats fictives ; que les manœuvres concernées et autres irrégularités comptables ont eu pour effets a la fois de procurer des recettes occultes et de majorer indûment le passif d'exploitation...l'ensemble de ces faits démontrent péremptoirement la mauvaise foi du prévenu. »

ونفس الحال بالنسبة لاستعمال طرق تدليسية بتخفيض نسبة المداخيل المصرح بها، للإستفادة من نظام الضريبة أكثر مرونة، عن الذي من المفروض أن يخضع له، لو صرح بكامل مداخيله السنوية. وقيمة المبالغ محل التملص قد تكون مؤشر عن النية التدليسية، على حد إعتبار أهمية القيمة المتملص منها ستعطي صورة واضحة على نية المساهم في التهرب من دفع الضريبة، ودون الحاجة إلى إثبات إستعمال المخالف للطرق الإحتيالية، والأمثلة عن ذلك: عدم الإلتزام بمسك محاسبة منتظمة وإغفال جرد الكثير من المداخيل والتي من المفروض أن تخضع للضريبة¹. فأهمية القيمة المتملص منها يغني القاضي عن البحث في محتوى الطرق الإحتيالية، ما دام أن هذه المبالغ ذات أهمية من خلالها يفهم أن المخالف قد إستعمل طرقا إحتيالية من أجل الوصول إلى هذا الحد من الجسامة.

ثانيا: إثبات القصد الجنائي.

باعتباره ركنا من أركان الجريمة يقع عبء إثباته على سلطة الإتهام، فهي التي تسعى إلى إبرازه وإقامة الأدلة التي تثبت توفر العلم والإرادة لدى الجاني عند ارتكابه للجريمة المنسوبة إليه ويكون ذلك عن طريق القرائن القضائية والقانونية التي توحى بأن الجاني بإستعماله للطرق التدليسية أنه اعتمد ارتكاب جريمة الغش الجبائي.

وغياب الأعدار المعفية والمبررة في مجال الجرائم المالية، يجعل محاولة المخالف تبرير التصرف والفعل الإجرامي على كون إرادته كانت معيبة أو طرأ عليه إكراه بسبب خارجي، هذا التبرير نادرا ما يأخذ بها القاضي الجزائي.

فالنعي بجهل الأنظمة، أو أن نشاط المخالف لم يجن أرباحا، على حسب إعتقاده يعفيه من إجراء التصريح وهذا خطأ، والقانون واضح بالنسبة لهذه النقطة لا يحتاج إلى البحث عن الإجتهد القضائي.

والنعي بوجود سلطة أبوية، عندما نكون أمام شركات الأشخاص، وعندما يكون العنصر العائلي هو الذي يطغى على طريقة التسيير، ومنه السلطة الأبوية تصبح بمثابة ضغط يعيب إرادة الإبن أو البنت الذي يكون غير مخير وغير حر في إتخاذ القرار، إلا أن

1- « la dissimulation opérée par le prévenu pouvait être estimée à une somme importante, que l'importance et la régularité de ce type de fraude démontraient son caractère délibéré et organisé. »

هذا التعليل قد تم معالجته بموجب قرارات صادرة عن الغرف الجنائية بفرنسا غير منشورة¹، ووصلت إلى نتيجة أن الإكراه المعنوي المنبثق من السلطة الأبوية ليس من الدرجة الذي يجعل المخالف لا يتمكن من التخلص منه، وبالتالي القاضي الجزائري سوف لن يعتد بالدفع المثار لعدم جديته² ونسبية حجيته.

الشيء نفسه بالنسبة للنعي بجهل قواعد المحاسب فالمخالف لم يكن بالتالي على وعي بالنتائج التي قد تتجر إثرها، هذا لا يكفي للمطالبة من ظروف الإعفاء من العقاب. وحتى بالنسبة للحالة الصحية والعقلية للمخالف فلا يمكن الاعتماد عليها للمطالبة من أجل الإعفاء من العقاب، فالقاضي الجزائري سيحل كل ظرف بكيفية دقيقة³ ولن يجعل مجال للتهرب من المسؤولية الواقعة على عاتق المخالف، فيمكن للقاضي الجزائري ملاحظة مثلا التناقض الذي قد يقع فيه المخالف الذي مارس نشاطا تجاريا لسنوات عديدة ولم يلتزم بالتصريح على الأرباح إزاء إدارة الضرائب، وكان يوقع على مختلف الوثائق والأوراق التجارية، وأثناء المتابعة الجزائرية يستظهر شهادات طبية تثبت على أنه مصاب بمرض عقلي يعفيه من العقاب، هذه الشهادات الطبية رغم كونها تتناسب مع السنوات التي كان يمارس فيها نشاط تجاري، لا يمكن التذرع بها نظرا لاستحالة تقبل فكرة اجتماع ممارسة نشاط تجاري وكل ما يتطلب من تصرفات قانونية تجارية من جهة، وعدم القدرة على احترام التصريح بالأرباح في آن واحد من جهة أخرى، وهو ما يشكل تناقضا واضحا حد ذاته، والتي كانت غاية المخالف الإيهام بحسن نيته، للتهرب من المسؤولية الجزائرية⁴.

وفي السياق نفسه، يفصل القاضي الجزائري في كل المسائل التي قد يثيرها المخالف، والتي في الأصل ليست من إختصاصه ولكن يتوقف عليها الحكم في الدعوى وتطبيقا لقاعدة

1- Un arrêt attaqué énonce que : « les prévenus ont volontairement dissimulé des recettes commerciales, sujettes à l'impôt, et majorées fictivement des comptes de charges pour des montants excédant les tolérances légales, dans des conditions ne leur permettant pas de se retrancher derrière l'organisation familiale et l'autorité de leur père. »

2- que la prévenu a reconnu devant les juges du second degré qu'elle avait agi volontairement en exécution des instructions qu'elle avait reçue de son père, gérant de fait et animateur occulte de la société ; qu'elle affirmait s'être soumise à ces directives par respect filial, mais que cette explication ne peut qu'être écartée en raison de son manque de pertinence.

3- قد تثار على القاضي دفع قبل أن يتطرق للموضوع، و هذا الإجراء مسموح به قانون حسب ما جاءت به المادة

331 من قانون الإجراءات الجزائرية.

4 - TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe), Op.cit, p.37.

أن: " قاضي الأصل هو قاضي الفرع " وأن المحكمة المطروح عليها الدعوى العمومية تختص بالفصل في جميع الدفوع التي يبديها المتهم دفاعا عن نفسه ما لم ينص القانون خلاف ذلك وذلك وفقا لأحكام المادة 330 ق.إ.ج.

ويعود ذلك إلى وحدة القاضي الذي يفصل في الدعويين العمومية والجبائية، فلا يعني ذلك تعطيل النظر في الدعوى العمومية وهي من طبيعتها تدعو إلى السرعة، فإذا وقعت متابعة لشخص من أجل الغش الضريبي إلا أن المتهم دفع بأنه من الأشخاص الذين خصهم القانون من إعفاء لمدة معينة وأن المتابعة شملت تلك السنوات المعفاة¹، وهذا ما يثبت حسن نيته.

1- السبتي (فارس)، المرجع السابق، ص.231.

الفصل الثاني

لجوء القاضي إلى الاتفاقيات الثنائية الجبائية
الدولية لتقدير العناصر المكونة لجريمة الغش
الجبائي الدولي

ليس للأعمال حدودا جغرافية، بالتالي، الجرح المرتبطة بالأعمال تتعدى حدود الوطن. فبهذا المنطلق يكون ضروري لقانون الجنائي للأعمال أن يعتمد على مصادر مكملة للمصادر القانون الداخلي الذي ليس له إلا أثر على مستوى الإقليم الوطني اعتمادا على مبدأ سريان القوانين في حدود الرقعة الجغرافية للوطن أي مبدأ الإقليمية « principe de territorialité » وهذا بغية محاربة الجرائم الدولية.

إعتمادا على نص قانون العقوبات الجزائري الذي يعطي الإختصاص للقاضي الجزائري الجزائري ليفصل في كل الجرائم التي يكون أحد الأفعال المكونة لها قد ارتكبت في الجزائر.

القانون الجبائي الدولي حديث النشأة ظهر بظهور الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية من أجل تفادي الازدواج الضريبي، إن تكريس فكرة وجود قانون جبائي دولي أكثر من فكرة القانون الدولي الجبائي، ليس تقليلا من أهمية الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية و لكن بسبب كون القواعد القانونية المطبقة على العلاقات الدولية في ميدان الجباية منبعها ليس فقط الاتفاقيات الدولية وأيضا موضوع الجباية يكتسي أهمية كبرى للدول التي تعبر على سيادتها وكما قال ماكسيم كريتيان

Maxime Chrétien : « *La souveraineté de l'Etat se manifeste avec une vigueur particulière. Les Etats n'acceptent de s'autolimiter, à charge de réciprocité, que si leurs intérêts bien compris nécessitent cette autolimitation* »

وكذلك وكما هو معروف في تعريف القانون الدولي الخاص من طرف الفقيه برتان Etienne Martin على أنه مرآة عاكسة للقانون الداخلي على الصعيد الدولي « *c'est la projection du droit interne sur le plan international* » فبهذه الكيفية نكون أمام موضوع القانون الجبائي الذي يحتوي على عنصر أجنبي، وبالتالي هذا العنصر الأجنبي الذي يمس موضوع الجباية قد تكون له تأثيرات هامة من حيث تضخيم أو تخفيض الأعباء الضريبية بسبب الازدواج الضريبي وأنه قد يسهل عمليات التهرب الجبائي.

وسنتعرض أولا لما تحتويه الإتفاقية الجبائية من أحكام قد تساعد القاضي الجزائري في إستنباط العناصر المكونة للجريمة (المبحث الأول)، ثم لعمل القاضي في تفسير وتطبيق الإتفاقية الجبائية الثنائية الدولية على موضوع الدعوى الجزائرية (المبحث الثاني).

المبحث الأول

لجوء القاضي الوطني إلى مضمون الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية

الاتفاقيات الدولية تعتبر مصدر هام للقانون الجبائي للأعمال. نعني في هذه الحالة الاتفاقيات التي الهدف منها الحيلولة من أجل تجنب الازدواج الضريبي ومحاربة الغش والتهرب الجبائي وأيضا المعاهدات الدولية التي موضوعها قد لا يخص الجباية والتي لها وقد تكون لها آثار جبائية. فالاتفاقيات حول التبادل الثقافي أو التعاون التقني وحتى المعاهدات الخاصة بحماية حقوق الإنسان قد تكون لها تأثيرات على وسائل الرقابة الجبائية أو على طرق الطعن وحتى بالنسبة للجزاءات.

من جهة أخرى فإن التطرق إلى مضمون وموضوع الإتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية لتفادي الإزدواج الضريبي، يحيلنا إلى حصر الإطار القانوني لها (المطلب الأول) وتبيان عمل القاضي في تقدير عناصر الجريمة في حدود مضمون الإتفاقية الجبائية الدولية (المطلب الثاني).

المطلب الأول

الإطار القانوني للاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية

هذا الإطار يمس بمسألة إختيار الإتجاه الذي تتخذه الدولة من خلال إعتقاد نظام جبائي ميسور وما يحتويه من مزايا ومساويء وبين نظام جبائي عسير، والذي يعرف إقتصاديا على أنه غير جذاب، فالدولة لها الخيار بين هذين الإتجاهين، هذا لا يمنع من إعتقاد بعض الطرق للتوفيق بينهما، غير أن مسألة التوفيق بين الإتجاهين سيخلق نوع من حالات من عدم التوازن، حيث تتضارب مصالح الدول، لذا كان من الضرورة التعرض للإطار النظري لمجال إختصاص الوطني الجبائي كدراسة نظرية لإظهار النظريات المختلفة المعروفة في موضوع القانون الجبائي الدولي (الفرع الأول) والآثار الجبائية على الإختصاص المحدود للدول (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الإطار النظري لمجال الإختصاص الوطني الجبائي

حدود سلطة الدولة في فرض الضريبة والتي قد تكون لها آثار دولية، ناشئة من تطور المبادلات التجارية الدولية، وتنوع مقر ممارسة النشاطات للخاضعين للضريبة، جعل سلطة الدولة تعمل من أجل الحفاظ على مصادر الجبائية، وجعلها تتخذ بعض الإجراءات منقذة إلى حد ما نظرا لتجاوزها لمجال الإختصاص الإقليمي لها في فرض الضريبة.

قاعدة عالمية الضريبة « principe de mondialité de l'impôt » التي

إعتمدها معظم الدول والتمثل في فرض الضريبة على مجموع دخل فئة معينة من الخاضعين للضريبة مهما كان مصدره، منقذة هي الأخرى نظرا لخروجها حدود الدولة، الذي سيؤدي إلى التطبيق خارج الحدود لقوانين جبائية وطنية، والذي يتناقض وقواعد القانون الدولي، ولإظهار ذلك سنتعرض إلى أساس محدودية سلطة الدولة في فرض الضريبة (أولا) والمعايير والآثار الجبائية على الإختصاص المحدود (ثانيا).

أولا: أساس محدودية سلطة الدولة في فرض الضريبة

سنتعرض للأسس الفقهية المطروحة على المستوى الدولي (1) ثم إلى آثار اعتماد هذه النظريات على الإختصاص الجبائي للدول (2).

1- الأسس الفقهية المطروحة:

وضعت عدة نظريات لتحديد سلطة الدولة في فرض الضريبة على الأشخاص الذي يمارسون نشاطاتهم الاقتصادية على إقليمها سواء كانوا مواطنين أو أجانب وكذلك على مواطنيها المقيمين في الخارج، ومن أهم هذه النظريات: النظرية الواقعية (أ)، نظرية العلاقة المعقولة (ب)، نظرية التوازي (ج) والنظرية الإقليمية (د).

أ - النظرية الواقعية:

هذه النظرية تجد مصدرها في الفقه المطلق (doctrine absolutiste) والتي تعتبر أن الإختصاص الجبائي للدولة غير محدود، إلا أن دعواتها يجدون أنفسهم في الواقع ملزمين بالإعتراف حول محدوديته، بلجوء الدول إلى التفاعل مع الواقع الدولي في تحديد مجال

إختصاصها الجبائي. وكرد إلى هذا الواقع الدولي، دعاة لا محدودية مجال إختصاص الجبائي للدولة، يبررون لجوء الدول إلى تحديد من مجال إختصاصها الجبائي، ليس لسبب قانوني، "كونهم لا يعترفون حتى بوجود نظام قانوني دولي"، ولكن لسبب تنفيذي، كون الدول تجد صعوبات في تحصيل الديون الجبائية في الخارج، بالتالي ونظرا لهذه الصعوبات الواقعية، من حيث الإختصاص التنفيذي من أجل التحصيل تلجأ الدول إلى تضيق من مجال إختصاصها المعياري. بالتالي هذه الدول تقيم حدود لمجال الإختصاص الجبائي التنظيمي على الضرائب التي لا تجد صعوبات مادية أو دبلوماسية من أجل تحصيلها، وبنفس الفكرة هذه الصعوبة، قد تكون في إشتراط وجود رابطة الإسناد مع البلد الذي يطالب بتحصيل الضريبة، لتصبح بمثابة وسيلة للإلزام¹.

ب - نظرية العلاقة المعقولة:

يوجد تيار فقهي أنقلو - ساكسوني يعتمد في هذه النظرية على الضرورة القانونية في وجود رابطة موضوعية أو على الأقل معقولة بين محل أو موضوع الضريبة وبين الدولة التي تفرض الضريبة، هذه النظرية تقوم على فكرة تحتوي على شقين: الأول على فكرة إستبعاد التوجه المعتمد من طرف فقهاء الدولي العام، و الذي مفاده أن القانون الدولي يسند أو على الأقل يحد من الإختصاص المعياري للدول، والذي من خلاله لا يترك للدولة إلا الإعتماد على رابطتين للإسناد المتمثلين في الجنسية والرقعة الجغرافية².

وكرد على ذلك أثار فقهاء القانون الخاص معايير تتمثل في المساواة، الرابطة الحقيقية أو الرابطة المعقولة، الفقه الإنقلو-سكسوني أخذ بالمعيار الأخير. فالدولة حسب هذه النظرية لا يمكنها ممارسة إختصاصها التشريعي على واقعة إلا بوجود هذا الإرتباط المعقول، إسنادا كافيا بين تلك الدولة والواقعة موضوع الضريبة³.

من جهته البرفسور مان « le Professeur Mann » من مدافعي هذه النظرية

1- RIPERT (Georges) & ROBLOT (René), par SERLOOTEN (Patrick), op.cit, p.803 et 804.

2- حدود الرقعة الجغرافية، أي حدود الإقليم، إقليمية القوانين الجبائية هي فكرة مكرسة في جميع القوانين الجبائية للدول وهذا نظرا لإرتباطها بسيادة الدولة على إقليمها ككل.

3- MELOT (Nicolas), « Essai sur la compétence fiscale étatique », 1re partie, **JDI**, n°03, 2004, Paris, p.758.

والذي يذكر أن حق فرض الضريبة يتطلب وجود إرتباط معقول بين الدولة والشخص، الملكية أو الصفقة المراد فرض عليها الضريبة.

تعرضت هذه النظرية لإنتقاد البرفيسور ماير « Professeur Mayer ». لوجود معايير ضعيفة حسب القانون الدولي العرفي coutumier لا يجب الإعتماد عليها من أجل فرض الضريبة¹.

ج - نظرية التوازي.

تشتق هذه النظرية مصدرها من نظرية عامة والمعروفة بالعقد الإجتماعي²، التي تم تطويرها في القانون الداخلي ثم تم نقلها للإعتماد عليها في القانون الجبائي الدولي.

الفقه الإقتصادي يعتبر المقابل على دفع الضريبة هي الخدمة المقدمة، نوع من الضمان ضد مجموعة من المخاطر المغطاة من طرف الدولة³، أين تعرض على تحكيم البرلمان من حيث مقدارها. هذا الموقف الذي إتخذه الفقيه "دافيد هيم" David Hume وتابعه في ذلك كل من "فولتر" Voltaire و "مونتيسكيو" Montesquieu، هذا الأخير كان يعتبر أن مداخل الدولة هي بمثابة "جزء من أملاك كل مواطن وهذا لتأمين أملاكه أو التمتع بها بصفة جيدة"، من هذا الأساس إكتسبت الضريبة مشروعيتها، بإعتبارها هي القيمة التي كانت تدفع من أجل التمتع من حماية السلطة على أملاك الأفراد⁴. هذه النظرية كانت تحضى بتأييد جمع فقهاء الجبائية⁵.

تم تكريس مبادئها على المستوى الدولي من طرف عالم الإقتصاد "جورج فان شانز" Georg von Schanz سنة 1892 وتم تطويرها من طرف العالم "أليكس" Allix وذلك من

1- من المؤكد أن لجوء الدول إلى فرض الضريبة على مادة أو على شخص دون أن يكون ثمة سند أو إرتباط معها معترف به حسب القوانين الدولية، سيعرض تلك الدولة، إلى مواجهة من حيث الإختصاص، فالدول الأخرى ستفرض إفادة تلك الدولة بأية مساعدة من أجل تحصيل الديون الجبائية التي تدعي حقا عليها، هذا الموقف يساندته أغلبية الكتاب منهم GEST و TIXIER في الفصل الخاص بالمساعدة الإدارية المتبادلة بين الدول.

2- محرزى (محمد عباس)، المرجع السابق، ص.20.

1- بوعون يحيوي (نصيرة)، المرجع السابق، ص. 14 و 15.

4- محرزى (محمد عباس)، المرجع أعلاه، ص، 20 و 21.

5- MELOT (Nicolas), Op.cit, pp.760 et 761.

أجل تعليل مشروعية الدولة في فرض الضريبة على الأجانب.

هذه النظرية تعرضت لنفس الإنهيار الذي عرفته نظرية الرضاء منذ القرن التاسع عشر. على حد إعتبار أن اليوم أصبحت الضريبة لا تقوم على الرضا ولكن تقوم على أساس طبيعتها الإلزامية¹، بمفهوم آخر فعوض الإرتباط بفكرة المقابل، الفقهاء يعرضون فكرة الخصية غير المخيرة للضريبة. بالتالي أصبحت الضريبة عبء يتحدد حسب مقدار المساهمة وليس على أساس الخدمة المؤداة². وعليه أصبح كل من الفقيه "مهل" Mehl و "بلطرام" Beltrame يعرفون الضريبة بالكيفية التالية: " الضريبة هي مساهمة مالية، مطالبة على الأشخاص الطبيعية أو المعنوية من القانون الخاص وحتى من القانون العام، حسب قدرتهم التساهمية، عن طريق السلطة، بصفة نهائية و بدون مقابل معين، من أجل تغطية الأعباء العامة أو من أجل غاية تدخل السلطة العامة."

فنظرية الإرتباط الإقتصادي لا يمكن الإعتماد عليها حسب بعض الفقهاء من أجل تعليل مشروعية فرض الضريبة على مداخل من مصدر أجنبي لمواطنين مقيمين هم الآخرين في الخارج، فتم الإعتماد على ذلك على تطبيق فكرة الإرتباط السياسي³.

فالإرتباط الجبائي حسب ما توصل إليه كل من الفقيه "قريزوتي" Griziotti ، "جيس" Gest و"تكسي" Tixier يقوم على توفر كل من الإرتباط السياسي مع باقية الإرتباطات مثل الإرتباط الإقتصادي⁴.

د - النظرية الإقليمية:

إقليمية الضريبة حسب علماء الجباية الأنقوفون anglophones يفهم منها فرض الضريبة على المداخل من مصدر تلك الدولة. إلا أن عبارة إقليمية الضريبة حسب المؤلفين الفرنسيين يأخذ معنى أوسع، فحسب السيد كارتو Cartou الذي يؤكد أن: " إقليمية الضريبة

1 - معظم فقهاء الجباية والمؤلفين يتفقون حول الطابع الإلزامي للضريبة، أنظر في ذلك موقف د/حنيش علي. مرجع سابق، ص.9.

2 - KRUGER (Hervé), « **Les principes généraux de la fiscalité** » édition ellipses, Paris, 2000, p.6.

3- TIXIER (Gilbert), « **Droit fiscal international** », que sais-je, 2^{ème} édition refondue, France, 1995, p.7.

4 - MELOT (Nicolas), Op.cit, pp. 763 et 764.

متكون من القواعد والمبادئ التي تحدد المحيط الجغرافي لتطبيق الضريبة"¹. بصفة مانعة ومؤكدة إقليمية، توصل الفقيه "مان" Mann وتكريسا للنظرية الإقليمية ووضعها في صيغة مفادها: "السيادة تمارس على الإقليم كذلك بالنسبة للإختصاص « la souveraineté est territoriale, donc l'est également sa compétence » الفقيه كرتيان Chrétien والذي توصل على حد قوله على أن: "القوانين الجبائية لدولة ما هي إقليمية بمفهوم على كونها لا تنتج أثارها إلا في داخل الإقليم"².

سلطة فرض الضريبة بالنسبة للدولة حسب هذا الموقف لا يعرف حدود، لكن هذا في إطار إقليم الدولة فقط³، هذا ما يسمح بالقول وإعتامادا على نظرية إقليمية القانون الجبائي، أن هذا القانون قابل للتنفيذ على كامل الرقعة الجغرافية للدولة، وهي قابلة للتنفيذ على كل الأملاك المنقولة والعقارية المتواجدة على هذا الإقليم⁴.

فمن المؤكد أن الإختصاص التشريعي للدولة في مجال القانون العام لا يعرف حدود إقليمية، فالإختصاص الشخصي أو كما يعرف بالإختصاص الذي يعتمد على معيار الجنسية معترف به دوليا. الفقيه Story منذ سنة 1824 كان يدافع على فكرة تطبيق قوانين الدولة على رعاياها المقيمين في الخارج، « *The laws of no nation can justify extend beyond its own territories, except so far as regard its own citizens* »⁵ حتى الفقيه Allix كان يؤكد أنه "يكفي الإرتباط السياسي وحده لتبرير فرض الضريبة على المواطنين المقيمين في الخارج والذين يعيشون خارج المجال الإقتصادي الوطني"⁶.

2 - آثار اعتماد النظريات على الإختصاص الجبائي للدولي.

اعتماد هذه النظريات كأسس قانونية للأخذ بفكرة محدودية سلطة الدولة في فرض الضريبة ينتج عنه من النظرة التحليلية القول بوجود إختصاصين: إختصاص متضارب وغير

1- GEST (Guy), « L'Imposition des bénéfices des sociétés françaises aux Etats-Unis : les rapports entre droit fiscal interne et convention fiscale internationale », Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1979, p. 83 à 87.

2 - MELOT (Nicolas), Op.cit, p. 765.

3- Idem, pp. 765 à 767.

4 - محرزى (محمد عباس)، مرجع سابق، ص.54.

5 - MELOT (Nicolas), Op.cit, p. 767.

6 - TIXIER (Gilbert), « Droit fiscal international », que sais-je, Op.cit , p.6.

محدود في القانون الخاص (أ) وإختصاص مانع ومحدود في القانون العام (ب).

أ - إختصاص متضارب وغير محدود في القانون الخاص:

النظام القانوني الدولي¹ والذي يمتاز في كونه شامل، بإستطاعته من الجانب النظري توزيع الإختصاصات المعيارية للدول في مجال القانون الخاص، وذلك حسب قول Professeur Vareilles Sommières الأستاذ فاري سوميار، أنه: "حتى وإن إتخذنا التفسير الضيق لإختصاصات المعيارية للدولة، مهما كان مجالها من القانون الخاص أو العام فهي تدخل في إطار القانون الدولي العام"²

هذا ما جعل بعض الفقهاء يسعون إلى تبيان أن القانون الدولي العام ينظم حقيقة الإختصاص المعياري في مجال القانون الخاص، عن طريق منح الإختصاص للدول حسب معايير الإسناد منها الإقليمية، حيث نجد تكريس قاعدة إقليمية القانون الجبائي³. إستبعاد تطبيق فكرة إقليمية القوانين في مجال القانون الخاص جاء نتيجة معاينة الكثير من الفقهاء على كون القانون الدولي الخاص لا يطرح مشكلة تنازع بين سيادات الدول⁴.

ب - إختصاص مانع ومحدود في القانون العام:

1- DUBUT (Thomas), Les commentaires du modèle de convention fiscale de l'O.C.D.E et l'interprétation des conventions bilatérales contre la double imposition, **RRJ**, Presses Universitaires D'AIX- MARSEILLE, 2009, p. 1449.

« L'ordre juridique est un système de normes générales et de normes individuelles qui sont unies les unes aux autres par le fait que la création de chaque une des normes qui appartient à ce système est réglée par une autre norme du système, et, en dernière analyse, par sa norme fondamentale. Une norme ne fait partie d'un ordre que parce qu'elle a été posée conformément aux dispositions d'une autre norme de cet ordre. »

2- « Même interprétée dans un sens restrictif, toute question de compétence normative étatique, qu'elle soit de droit privé ou de droit public entre dans le domaine du droit international public »

3 - MELOT (Nicolas), Op.cit, p. 769.

. المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تنظم مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات، جاءت بعنوان المجال الإقليمي للضريبة، والمادة 7 من قانون الرسم على رقم الأعمال، التي جاءت تحت عنوان إقليمية الضريبة، تعتبر أن العملية تمت في الجزائر إذا تمت وفقا لشروط تسليم لبضاعة في الجزائر إذا تعلقت الملية بالمبيع، وإذا كان مكان الإستعمال أو الأستغلال في الجزائر إذا تعلق الأمر بخدمات أو الحقوق المتنازل عنها أو الأشياء المؤجرة أو الدوآسات المنجزة.

4 -RIPERT (Georges) & ROBLOT (René), par SERLOOTEN (Patrick), Op.cit, p.804 & suite

التوجه يكون مختلف فيما يخص القانون العام، باعتبار في الحالة هذه الدولة هي التي تصبح موضوع العلاقة القانونية صاحبة التنظيم. هذا ما جعل البعض يقيسنا لا محودية الإختصاص المعياري للدولة في القانون العام، بالتالي في القانون الجبائي، إلى ما توصلت إليه محكمة العدل الدولية الدائمة في التذكير دائما في "حرية الدولة في مجال الصرف"، قياسا إلى عبارة "كل دولة تملك إختصاص تاما في تحديد مداخيلها الجبائية"¹.
« *Tout Etat a le droit de déterminer lui-même ses monnaies* »
غير أن الإختصاص الذي تتفرد به الدولة لا يعني إجباريا على أنه إختصاص غير محدود، على العكس، فإذا كان إختصاص المنفرد يعني من جهة أخرى عدم إختصاص الدول الأخرى في نفس المادة، فهذه الأخيرة يمنع عليها إتخاذ أي قرار أو تنظيم لمعالجة مسألة تدخل في نطاق إختصاص دولة أخرى، الشيء الذي قد يؤدي إلى نشوء نزاعات بين سيادات الدول².

الفرع الثاني

الأثار الجبائية على الإختصاص المحدود للدول

فإلى جانب كونها محدودة من حيث الزمان، في كون التنظيم في نظام قانوني لا يسري إلا خلال مدة وجود هذا النظام القانوني، الإختصاص الجبائي للدولة محدود المجال، هذه المحدودية يجب إستخلاصها من النظام القانوني الدولي الذي يعين عنصرين ماديين للذات هما، الجنسية (أولا) والإقليم (ثانيا)، كأساسين وحيدتين لإختصاص الدولة³.

1 - MELOT (Nicolas), Op.cit, pp. 770 et 771.

2 - " حقيقة في مواد الجبائية تداخل الإختصاصات قد تؤدي إلى نشوء نزاعات حول السيادات وهذا في حالة عدم تمكن الخاضع للضريبة من أداء واجباته بالنسبة للضريبتين بالتوالي إزاء الدولتين التي فرضت عليه الضريبة، و يجب التذكير أن تحديد من مجال الإختصاص للدول يقلل نوعا ما من حالات التداخل في الإختصاصات و لكن لا يوضع حد لها، فالإختصاصات الشخصية و الإقليمية يمكنها أن تتداخل فيما بينها، زد إلى ذلك إنفراد الدولة بسلطة في تحديد معايير الإسناد في ممارسة إختصاصاتها، فالقانون الدولي العام بهذه الكيفية لا يحل بصفة كاملة النزاعات في السيادات نتيجة تداخل الإختصاصات، الشيء الذي جعل بعض المؤلفين ينشدون بتطبيق المعايير السابقة الذكر مثل معيار الإرتباط المعقول، أو إعتداد تدرج سلامي بين وجه الإختصاص الشخصي و وجه الإختصاص الإقليمي".

3 - MELOT (Nicolas), Op.cit, pp. 772.

حصل إجماع من طرف فقهاء القانون الدولي حول الاعتراف بهذين المعيارين،
بالتالي عدم الأعمال بالمعيارين سيؤدي حتما إلى المساس بسيادات الدول الأخرى¹.

أولا. الإختصاص الشخصي للدولة.

يعتبر المواطنين موضوع ووجه من أوجه الإختصاص المعترف به في القانون الدولي، فيجب التمييز فيما يخص ذلك بين سكان الوطن والأشخاص الساكنين أو المقيمين في إقليم الدولة، فالإختصاص الشخصي للدولة هو الذي يطبق على المواطنين، أما المقيمين فالإختصاص الإقليمي للدولة هو الذي يطبق عليهم، تطبيق هذا الوجه من الإختصاص على القانون الجبائي ستنمخض عنه آثار حول مجال الإلتزام الجبائي على المواطنين².

1- الجنسية أساس إختصاص الدولة.

تظهر الجنسية على أنها إرتباط قانوني وسياسي تربط الفرد بالدولة التي يحمل جنسيتها. فهل هذا الإرتباط يسمح للدولة فرض سيادة تامة على هذا الفرد. فبعيدا عن تكريس فكرة إعتبار المواطن كتمديد لإقليم الدولة، بالتالي تكريس النظرية الإقليمية بأتمها، فالمواطنين ليسوا عنصر من عناصر الإقليم، ولكن هم مكون من مكونات النظام القانوني للدولة، إلى جانب الإقليم، الشيء الذي يفسر تسرع بعض الدول في فرض إختصاصها الشخصي، من أجل تصدير قوانينها وسياساتها، الولايات المتحدة كثيرا ما تتعرض لإنتقادات بسبب الإجحاف في فرض قوانينها عن طريق الإجحاف في إعتقاد معيار الجنسية من أجل إخضاع مواطنيها المتواجدين في الخارج لإلتزامات جبائية³.

2 - مجال الإلتزام الجبائي:

الإختصاص الشخصي للدولة في فرض الضريبة على رعاياها وإعتقادا على نظرية الجنسية التي تركز على فكرة الإرتباط ليس بموجب مصدر المداخل أي متحصلة من نشاط داخل إقليم الدولة التي تفرض الضريبة، ولكن بموجب الإرتباط بجنسية الدولة، وفي

1 - الولايات المتحدة بصفة منفردة، تثير في بعض الأحيان معيارين معنويين آخرين، هذا بغية توسيع من دائرة إختصاصها التنظيمي، وللذان هما، حماية المصالح الحيوية للدولة، و كذا حماية المصالح الأساسية للمجتمع الدولي.

مع ملاحظة أن هذين المعيارين لم يجدا صدق دولي، و يصعب تطبيقهما على مادة القانون الجبائي الدولي.

2 - MELOT (Nicolas), Op.cit, pp. 773 et 774.

3 - Ibid, p. 776.

هذه الحالة إختصاص الدولة يتجاوز نطاق الإقليم التي تفرض عليه سيادتها، لتفرض ضريبة ليس فقط على شخص رعاياها ولكن حتى على ذممهم، وهذا ما يعني تطبيق نظرية عالمية الضريبة على المداخل.

فبالنسبة للأشخاص المعنوية، فالدول تعتمد دائمة على نظرية الجنسية، وهذا بالنسبة للشركات التي تحمل جنسيتها، فالولايات المتحدة مثلا تفرض الضريبة على كامل أرباح الشركات التي تحمل جنسيتها¹، على خلاف فرنسا مثلا التي تميز بين مداخل الشركات الفرنسية المحققة في فرنسا ومداخل فروعها التي تستثمر في الخارج والتي تثبت أن مداخلها قد حققتها في الخارج².

إعتامادا دائما على معيار الجنسية فمن الدول من نظمت تشريعاتها الجبائية لتطبيق هذا المعيار على مداخل ذات مصدر أجنبي التي حققتها شركات أجنبية بحجة كون هذه الأخيرة فروع الشركة الأم التي تحمل جنسية هذه الدول.

ثانيا - الإختصاص الإقليمي للدولة:

في نظر القانون الدولي العام، الإختصاص الإقليمي للدولة، هو الإختصاص الشرعي والوحيد الذي يعترف به، فبموجب هذا الإختصاص الدولة تفرض ضريبة على أي شخص وأية صفقة وأي أملاك المتواجدة فوق إقليمها³.

ففي ما يخص الأشخاص، فالأجنبي الذي يسكن أو الذي جعل مقره على إقليم دولة يمكن أن يخضع للإلتزام جبائي غير محدود من تلك الدولة، وبغياب المسكن أو المقر، فأملكه ومداخله فقط التي تقع على إقليم تلك الدولة هي الوحيدة التي يقع عليها إلزامية دفع الضريبة عليها⁴.

1- GEST (Guy), Op.cit, p. 17.

2- جنسية المؤسسة له أهمية نسبية بالنسبة لعلماء الجباية، في كون التمييز بين مفهوم الشركة الوطنية والأجنبية متفق عليه ولكن وجه الخلاف بين التشريعات الجبائية الوطنية يكمن في معايير إعتبار الشركة ذات جنسية وطنية أو أجنبية، ففي الولايات المتحدة، البرازيل، كندا، أستراليا وإسبانيا تعتمد على معيار التشكيل والتسجيل والتنظيم حسب قوانينها الوطنية، أما في الجزائر، فرنسا وألمانيا فيعتمدون على معيار تواجد المقر الإجتماعي .

3 - MELOT (Nicolas), Op.cit, p. 779.

4 - Ibid, p. 779.

لذا سنتعرض إلى مبدأ إقليمية الضريبة على مداخيل الأجانب (1) مبدأ عالمية فرض الضريبة على مداخيل المقيمين في الإقليم (2) إستبعاد فكرة الإختصاص الشخصي للدولة (3) البحث عن أساس مبدأ العالمية (4)

1 - مبدأ إقليمية الضريبة على مداخيل الأجانب:

بموجب الإختصاص الإقليمي، الدولة تتمتع بسلطة التشريع والتنفيذ على كل الأملاك والصفقات والمداخيل المحققة فوق إقليمها. بالتالي سلطة فرض الضريبة عليها وإقتطاع نسبة لصالحها¹.

يعرف هذا المبدأ بعض النقائص، فمن حيث الجانب العملي ففي الولايات المتحدة وفرنسا مثلا، يفرضون ضريبة على المداخيل العالمية للأجانب المقيمين في بلدانهم، غير أنهم جسديا غير متواجدين في حقيقة الأمر في تلك البلدان، فهل هذا الوضع مخالف لمبادئ القانون الدولي العام؟

2 - مبدأ عالمية فرض الضريبة على مداخيل المقيمين في الإقليم:

كرست العديد من الدول مبدأ عالمية الضريبة على مداخيل المقيمين في الإقليم، في الجزائر نظمتها المادة 3 من قانون الضرائب المباشرة².

وتضيف المادة 4 من نفس القانون أنه: " يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون

1 - - MELOT (Nicolas), Op.cit, p. 780.

2 - - " يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر. ويخضع لضريبة الدخل على عائلتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر. يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

أ- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكيين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد إتفق عليه إما بإتفاق وحيد، أو بإتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

ب - الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.

ج- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كانوا أجراء أم لا.

يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم."

في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى إتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

نجد نفس محتوى المادة مكرسة في القانون الجبائي الفرنسي في المادة A4 من القانون الجبائي العام¹.

خلافا لما سبق، ولما كان الحال أن المساهمين ليسوا مواطني دولة الضريبة، فهذه الدولة لا يمكنها الإستناد إلا على وجه الإختصاص الإقليمي².

3- إستبعاد فكرة الإختصاص الشخصي للدولة:

فالدولة يمكن أن تفرض إختصاصها في إخضاع للضريبة المداخيل العالمية لمواطنيها حتى وإن تم معينتها في الخارج³.

غير أن الفقه الجبائي لا يأييد هذه الفكرة، فحتى وإن إعتبرنا الجنسية إسنادا كافيا في ذاته، فمجرد وجود الأجنبي على إقليم الدولة لا يمكن إعتبره كذلك، فبفعل الإقامة والمسكن يمكن إعتقاد فكرة شرعية فرض الضريبة على ذلك الأجنبي، غير أنه هذا الموقف لا يخلو من كونه يطرح تساؤلات كثيرة⁴.

فإذا صدقنا أن الدولة لها إختصاص على الأملاك والأشخاص المتواجدين على إقليمها، وبإعتقاد فكرة الإختصاص الإقليمي للدولة على شخص الأجنبي، فيفهم منه أن حساب المدة التي يقيم فيها الأجنبي على إقليم الدولة ليس لها أهمية، بالتالي السائح الذي يعبر البلاد، سيخضع للضريبة على جميع مداخيله، بمجرد تواجده على أرض تلك البلاد⁵.

1 - معنى موطن التكليف يختلف عما هو معروف القانون المدني، قارن في ذلك مع المادة 3 و4 من قانون الضرائب المباشرة.

2 - MELOT (Nicolas), Op.cit, p. 781.

3 - عمليا، يثار نفس الجدل حول تطبيق الإتفاقية على الأشخاص، و هو ما تعرض له الأستاذ GEST في المرجع الذي يحمل عنوان: "الضريبة على أرباح الشركات الفرنسية في الولايات المتحدة"، ص. 61 و 62.

4- MELOT (Nicolas), Op.cit, p. 783.

5 - في هذا الصدد يقول الأستاذ ALIX (E) :

« Ne s'auraient être regardés comme placés sous l'allégeance économique d'un Etat ceux qui ne font qu'en traverser le territoire. On ne fait vraiment partie de la communauté économique nationale que si l'on y est mêlé un certain temps. »

الشيء الذي إستلزم التصديق بفكرة محدودية الإختصاص الشخصي للدولة القائم على الإختصاص الإقليمي، لذا ظهرت عدة أفكار لتنظيم هذه المسألة، حيث تثار فيها فكرة الإقامة لمدة معينة كأدنى حد¹.

4 - البحث عن أساس مبدأ العالمية Mondialité

نظرا لعدم نجاعة معيار الإرتباط الشخصي لتعليل سلطة فرض الضريبة المتاحة للدولة من الجانب العملي، والذي من خلاله قد يشكل إخلال للقانون الدولي حسب ما توصل إليه Vareilles-Sommières في حالة التطبيق غير المناسب للإختصاص الجبائي.

فيجب إعادة النظر في موقف الدول في محاولة إخضاع الأجانب للضريبة على كامل مداخيلهم العالمية إستنادا فقط على معيار المعروف بالمعيار الشخصي، في حين أنه من المحتمل أن لا يكون ذلك الشخص قد دخل " بنينا " إلى إقليم تلك الدولة، فمثل ما هو منصوص في المادة 4.B من قانون الضريبة العام الفرنسي الذي يعتبر الأشخاص مقيمين في فرنسا، الأشخاص الذين لهم "مركز مصالحهم الإقتصادية"²، إتخذت الجزائر نفس الموقف حسب الفقرة الثالثة من المادة 8 من ق.ض.م.ر.م والفقرة (ب) من المادة 3 من نفس القانون بعبارة "مركز المصالح الأساسية".

بالتالي يمكن الجزم أن الإقامة ليست معيارا شخصيا لفرض الضريبة، رغم كونها تحدد بالإعتماد على معايير شخصية، ولكن يجب تحليلها على أساس معايير إقليمية، فالجنسية وحدها هي التي تشكل المعيار الشخصي لإرتباط فرض الضريبة من طرف الدول على المداخيل العالمية للمساهم³.

فالوطني والمقيم في الإقليم le national et le résident territorial يسميان بالمقيمين الجبائيين les résidents fiscaux اللذين تفرض عليهم الضريبة على كامل

1- الفقرة (أ) من المادة 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تحدد مدة الإقامة بسنة واحدة على الأقل خضوع للضريبة على الدخل، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر .

2- MELOT (Nicolas), Op.cit, p. 784.

3- على خلاف ذلك الأستاذ GEST يرى أن فكرة الإقامة، أساسية، فحسب رأيه الإقامة تتجاوز كل الأفكار الأخرى خاصة فكرة الجنسية و فكرة المؤسسة.

مداخلهم، الشيء الذي قد يثير نوع من المزج والخلط بين العبارتين المقيم في الإقليم
résident territorial والمقيم الجبائي Résident fiscal¹.

على كل حال يظهر من خلال ما سبق أن القانون الدولي العام يحد من مجال
السلطة الجبائية التنظيمية للدولة. هذه الأخيرة لا يمكن ممارستها إلا من خلال أوجه
الإختصاص اللاتي هي الجنسية والإقليم².

فأنظمة القانون الجبائي الدولي، هي أنظمة مزدوجة نظرا لمزجها بين مبادئ العالمية
والإقليمية. هذا ما يلاحظ في الولايات المتحدة الأمريكية التي تفرض الضريبة على رعايها
والمقيمين في الإقليم من الأشخاص الطبيعية على أساس مبدأ عالمية المداخل وباقي
المساهمين على أساس المداخل ذات مصدر وطني أي أمريكي. وعليه، حتى وإن يبدو أن
الإختصاص الجبائي للدولة يظهر واسع المجال، نظرا لمرونة معنى المعايير في تحديد
الإقامة الإقليمية، (كذا معنى مصدر المداخل، وتحديد مكان الصفقات والأموال)، فالدول
إضطرت عند وضع أنظمتها الجبائية الدولية أخذ بعين الإعتبار الحدود التي يفرضها تطبيق
مبدأ إقليمية الإختصاص الجبائي من حيث التنفيذ³.

المطلب الثاني

تقدير القاضي الوطني لعناصر الجريمة حسب مضمون

الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية

بتحليل محتوى الاتفاقية، يظهر لنا الإطار المحدود لمجال الإختصاص ومجال
تدخل القاضي في إستنباط العناصر التي قد يعتمد عليها القاضي لتقدير مسؤولية المساهم

1- فالإقامة في الإقليم تشكل معيار إرتباط الذمة بإقليم الدولة في حين أن الإقامة الجبائية تحيلنا إلى تطبيق مبدأ عالمية
الضريبة، فيمكن التمييز مثلا بين الشخص المقيم في إقليم الجزائر (مقيم إقليمي) والمقيم في الجزائر (مقيم جبائي) يمكن
الإشارة إلى مزج وخط هام يجب إثارته نظرا لأهميته في الموضوع، فالإقامة في معناه الإتفاقي Conventionnel يسمح
بتحديد مجال التطبيق الشخصي للاتفاقيات الجبائية من أجل تقادي الإزدواج الضريبي. علما أن الاتفاقيات الجبائية لا
تطبق سوى على المقيمين حسب المعنى الإتفاقي، غير أن الاتفاقيات الجبائية تعتبر مقيمين المساهمين الذين يخضعون
للضريبة على أساس عالمية المداخل، الشيء الذي يوحي ويحيلنا إلى الإقامة الجبائية، مصدر المزج والخلط.

2 - MELOT (Nicolas), Op.cit, p. 786.

3 - Ibid. p. 787.

إزاء إدارة الضرائب للدولة التي تنتظر في مسألة تطبيق الإتفاقية الجبائية، هذه المسألة قد تأخذ طابع إداري بحت أو طابع جزائي، وهذا الأخير يخص مسألة تقدير العناصر المكونة للجريمة في حدود موضوع الإتفاقية التي تأخذ بهذه الكيفية صفة الدولية (الفرع الأول) وموضوع الغش الجبائي الدولي كما هو منظم في نصوص الإتفاقية الثنائية الجبائية الدولية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

تقدير القاضي الوطني لعناصر الجريمة في حدود موضوع

الإتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية

الهدف من دراسة هذه المسألة راجع إلى كون تواجد إشكال الإزدواج الضريبي هو سبب تواجد الإتفاقيات الجبائية الدولية، الشيء الذي يلزمنا إلى التطرق إلى تعريف الإزدواج الضريبي (أولاً) ثم إلى جانب التطرق إلى أنواعه (ثانياً) والتحدث عن كيفية تقاضي هذه الظاهرة (ثالثاً).

أولاً: تعريف الإزدواج الضريبي :

يعرف الإزدواج الضريبي، لدى العديد من مختصي المالية العامة، بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها. ففي الإزدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة، لأكثر من إدارة ضريبية. وقد يحدث الإزدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي¹.

يترجم الإزدواج الضريبي في القانون الدولي بخضوع نفس الدخل (أوالربح) لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة²، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول. في هذه الحالة، فإن الإتفاقيات والمعاهدات الدولية تنظم كيفية تقاضي هذه الظاهرة³.

1 - TIXIER (Gilbert), Op.cit, p. 04.

2 - DUBUT (Thomas), Op.cit, p. 1450.

3 - يرى الأستاذ "ديبي"، أن المهمة المسندة للمنظمة التعاون و التطوير الإقتصادي، ذات أهمية من أجل الوصول إلى حل مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي، ويستخلص ذلك من خلال المادة الأولى من ميثاقها التأسيسي.

ونظرا لخطورة هذه المشكلة، فإنها حظيت ومازالت تحظى بعناية كبيرة من قبل السلطات العمومية والباحثين الاقتصاديين. وذلك نظرا للنتائج الخطيرة الناتجة عليها من الناحية الاقتصادية. فبالنسبة للمجال الداخلي، كثيرا ما يتدخل المشرع الضريبي بسن القوانين بصورة دقيقة ومحكمة لتفادي حدوث هذه الظاهرة.

أما الازدواج الضريبي في إقليم دولة معينة¹، فيتمثل في خضوع نفس الدخل (أو الربح) لضريبتين متشابهتين أو لهما نفس الموضوع. ويمكن أن يكون الازدواج الضريبي قانونيا ويمكن أن يكون اقتصاديا.

فالازدواج الضريبي من وجهة النظر القانونية، يتمثل أساسا في خضوع نفس الدخل لنفس المكلف بالضريبة لأدائها مرتين. أما الازدواج الضريبي الاقتصادي، فهو يصف الوضعية التي يتواجد عليها شخصين مختلفين والذين تفرض عليهما ضريبة على أساس نفس الدخل، وهي حالة أرباح الأسهم (شركة ومساهم).

والجدير بالذكر، أنه لا يوجد تعريف مضبوط ومتفق عليه لوصف هذه الظاهرة. إلا أنه يمكن تعريف الازدواج الضريبي عامة بأنه: "فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف بالضريبة، أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وخلال نفس المدة".

ومن التعريف السابق يمكن تحديد الشروط التي تفيدها أننا أمام حالة ازدواج ضريبي: وحدة الشخص المكلف بالضريبة، وحدة الضريبة المفروضة، وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة، وحدة الفترة المفروضة عنها الضريبة².

L'article 1 er du traité de l'OCDE, du 14 décembre 1960, en ses termes vise à : « promouvoir des politiques visant (...) a réaliser la plus forte expansion possible du commerce mondial sur une base multilatérale et non discriminatoire ».

Un des obstacles majeurs a cette expansion est sans doute le phénomène de la double imposition internationale qui consiste dans le fait qu'une même personne (physique ou morale), placée dans une situation d'extranéité, voit son revenu soumis, au titre d'une même période d'imposition et par des impôts de nature comparable, a deux compétence fiscales distinctes. Pour éviter une telle situation nocive aux échanges et à la mobilité internationaux, l'OCDE a élaboré un modèle de convention fiscale bilatérale pour fournir aux Etats membres une base de négociation commune a partir de règles générales de répartition des compétences fiscales internationales.

1- بوعون يحيوي (نصيرة)، المرجع السابق، ص. 210.

2- محرزوي (محمد عباس)، المرجع السابق، ص. 192.

يعرف علماء المالية الإزدواج الضريبي بأنه: "عبارة عن فرض ضريبتين من نوع واحد على الوعاء أو المطروح نفسه خلال فترة زمنية واحدة، وبالتالي اقتطاع هاتين الضريبتين من مال مكلف واحد." كما يرى علماء آخرون أن: "الإزدواج الضريبي هو عبارة عن فرض الضريبة نفسها أو ضريبة من النوع نفسه أكثر من مرة، على الشخص نفسه، بالنسبة إلى المال نفسه، في مدة واحدة¹."

ثانيا: شروط توفر حالة الإزدواج الضريبي:

لكي نكون أمام حالة إزدواج ضريبي على المستوى الدولي لابد من توفر جملة من الشروط تتمثل في: وحدة الشخص المكلف بالضريبة (1)، وحدة الضريبة المفروضة (2)، وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة (3) ووحدة الفترة المفروضة عنها الضريبة (4).

1 - وحدة الشخص المكلف بالضريبة (وحدة المكلف القانوني بالضريبة).

ومن شروط تحقق الإزدواج الضريبي أن يكون المكلف القانوني هو نفسه الشخص

الذي يتحمل الضريبة مرتين أو أكثر، أو هو الشخص نفسه الذي يتحمل الضرائب المتشابهة. والواقع أن معرفة المقصود بوحدة المكلف القانوني بالضريبة تختلف باختلاف النظرة القانونية والنظرة الاقتصادية فإذا أخذنا أرباح شركات المساهمة تخضع أيضا لضريبة على الأرباح عندما توزع على المساهمين وهي الضريبة على إيراد القيم المنقولة.

فمن وجهة النظر القانونية: نجد أن الإزدواج الضريبي غير وارد نظرا لعدم توفر شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبتين خصوصا وإن شركة المساهمة هي ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية المساهمين وهو ما يعرف "بالإزدواج القانوني".

من وجهة النظر الاقتصادية: تتجاوز التنظيم القانوني لمعرفة من يتحمل هذا العبء في نهاية الأمر. وبالتالي لما كان المكلف نفسه هو الذي يتحمل هذا العبء سواء عندما تكون الأرباح تحت يد الشركة، أو عندما يتم توزيعها على المساهمين، وهنا يكون الإزدواج قد تحقق فعلا وهو ما يعرف "بالإزدواج الاقتصادي"

1- بوعون يحيوي (نصيرة)، المرجع السابق، ص. 208.

2- وحدة الضريبة المفروضة¹: (وحدة نوعية الضريبة المفروضة)²

يشترط أن يدفع المكلف عن المال نفسه (أي الوعاء أو المطروح الضريبي نفسه)، الضريبة نفسها مرتين أو أكثر، أو أن يدفع المكلف من المال نفسه ضريبتين من النوع نفسه أي ضريبتين متشابهتين فالدخل قد يتحمل ضريبتين اثنتين:

الأولى، تفرض عليه مباشرة و تسمى "ضريبة الدخل" والثانية تفرض على رأس المال، إلا أنه يتم استيفاؤها من الدخل دون المساس برأس المال نظرا لانخفاض مستواها.

ففي التشريع المصري، الشخص الذي يملك الأراضي الزراعية ويقوم بإستغلالها فهو يكلف بالضريبة نتيجة تملكه للأراضي من جهة و نتيجة استغلالها من جهة أخرى فرغم المكلف واحد، إلا أن الوعاء الضريبي مختلف، فلا يتحقق الإزدواج الضريبي في الحالة هذه.

3- وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة:

الذي يعني أن لا تكون الضريبة مفروضة مرتين أو أكثر على الشخص الواحد فقط، وإنما تكون مفروضة في المرتين على المادة الضريبة نفسها أو المطروحة أو الوعاء الضريبي نفسه، فإذا فرضت الضريبة على "وعاء" يعود إلى مكلف معين، ثم فرضت الضريبة على "وعاء آخر" يعود لنفس المكلف، ففي هذه الحالة لا نكون أمام ازدواج ضريبي نظرا لعدم وحدة الوعاء الضريبي، رغم وحدة المكلف القانوني.

4- وحدة الفترة المفروضة عنها الضريبة³:

فلو افترضنا أن الضريبة فرضت على دخل المكلف عام 2003 ثم فرضت على دخل نفس المكلف مرة أخرى عام 2004، ففي هذه الحالة لا نكون أما ظاهرة ازدواج ضريبي، بينما إذا فرضت ضريبة على دخل مكلف واحد خلال نفس الفترة الزمنية فيتحقق الازدواج الضريبي في هذه الحالة، فتفرض ضريبة على دخل المكلف تضاف إلى رأس مال المكلف

1- محرزى (محمد عباس)، المرجع السابق، ص. 193.

2- بوعون يحيوي (نصيرة)، المرجع أعلاه، ص. 208.

3- يتم تحديد السنة الجبائية حسب المادة 1 و المواد 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

هذا الأخير تفرض عليه ضريبة، وفي هذه فإن دخل هذا المكلف خضع لضريبة الدخل من جهة ولضريبة ثانية عندما أصبح جزء من رأس المال، فنقول أننا أمام ازدواج ضريبي¹.

ثالثاً: وسائل مكافحة الازدواج الضريبي².

سنعرض في هذه النقطة إلى وسائل مكافحة الإزدواج الضريبي الذي بدوره ستبقى سبل إيجاد حلول حول تنازع الإختصاص بين الدول في فرض الضريبة على نشاط الشخص الذي يوجد إرتباط مع هذه الدول صعب، خصوصاً من حيث إتخاذ الإجراءات من أجل التحصيل أو المتابعة، لذا سعت الدول لتفادي الوصول إلى الأوضاع المعقدة إلى ضرورة إيجاد حلول إتفاقية بينها (1) وكذا العمل والحيلولة دون تمكين المؤسسات من الإستعمال المجحف للإتفاقيات الجبائية (2).

1 - ضرورة إيجاد حلول إتفاقية

يحقق الازدواج الضريبي على المستويين، الداخلي والدولي، أثارا ضارة على الاقتصاد الوطني بشكل عام، إذ يمثل عبئا إضافيا على عاتق المكلف بالضريبة ليزيد إلى جانب العبء الأصلي الجزء الأكبر من الأرباح المحققة، مما يخالف مبدأ العدالة الضريبية السالف الذكر. وهذا قد يدفع المكلف بالضريبة إلى استخدام كافة السبل المشروعة وغير المشروعة للتهرب من أداء الضريبة³.

وقد قدم الواقع العملي ما يثبت صحة هذا القول. مثال ذلك حالة شركة تقوم بمباشرة نشاطها خارج إقليم الدولة التي يقيم فيها، فتطالبه السلطات الضريبية في الدولتين بدفع ضرائب على الأرباح بنسبة مرتفعة مثل ثلث الأرباح في الحاليتين، أي لم يتبقى للمكلف سوى ثلث من أرباحه فقط، وهذه كعمليات حسابية فقط نهيك على ما قد يترتب من تكاليف التأمين و الاشتراك في ضمان الاجتماعي، زيادة على ذلك، أن الازدواج الضريبي الدولي يشكل عقبة خطيرة أمام حركية رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، مما يسبب عائقا أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية.

1- TIXIER (Gilbert), Op.cit, p. 4 et suite.

2- GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit. p. 144.

3- محرز (محمد عباس)، المرجع السابق، ص. 200.

وإزاء كافة الآثار الخطيرة السالف ذكرها، فقد حاولت الدول، بصدد مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي تنظيم تشريعاتها الداخلية وأحكام الرقابة على سننها ووضع قواعد خاصة تهدف إلى منع حدوث هذه الظاهرة¹، أما بالنسبة للازدواج الضريبي الدولي، فإن مكافحته تتم بواسطة التشريعات الوطنية أو الاتفاقيات الدولية². فقد تلجأ بعض الدول إلى النص في تشريعاتها الوطنية على إعفاء بعض رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة، رغبة في تشجيع المستثمرين. أما الاتفاقيات الدولية، فقد تم إبرام مجموعة كبيرة من الاتفاقيات الثنائية من أجل تفادي الازدواج الضريبي، مع كل ما تحمل هذه الاتفاقيات من بنود وشروط مثل المعاملة بالمثل، وعادة ما تأخذ هذه الاتفاقيات بعدة مبادئ³ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة.

2- الحيلولة دون تمكين المؤسسات من الإستعمال المجحف للإتفاقيات الجبائية⁴.

فمن الشركات العالمية التي تستخدم الإتفاقيات الجبائية كقاعدة تجارية وكتأشيرة من أجل الخيار من أجل الخضوع إلى القانون الجبائي لبلد معين على حساب القانون الجبائي لبلد آخر⁵ وهذا إعتقادا على شركات أخرى تابعة لها تجعل من مقرها بلدان تعتمد جبائية ضعيفة أو منعدمة، فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات مثلا، ينبثق من خلال ذلك خلق روابط قانونية بين هذه الشركة والشركة التي يتمركز نشاطها في البلد الذي تعتمد جبائية عادية، عموما ما يكون نشاط الشركات الوهمية متمثل في تسيير العلامات التجارية أو تسيير براءات الإختراع، شركة خدمات تتوسط في عمليات البيع والشراء أو société de conseil فكلا الدولتين حيث تتواجد على التوالي الشركتين قد تعلن إختصاصها في فرض

1 - HAROUN (Medhi), Op.cit, p.440 et 441.

2- GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit. p.143.

3 - من بين هذه المبادئ: - أن يكون فرض الضرائب على المداخل العقارية لدولة موقع العقار. - أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها، أي للدولة المدينة، وإن كانت بعض الاتفاقيات قد قررت هذا الحق للدولة الدائنة، التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات. - أن يكون فرض الضرائب على أرباح المؤسسات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمؤسسة. - أن يكون فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التي يتم فيها العمل، وذلك باستثناء الرواتب التي تدفعها الدولة فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها. - أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف بالضريبة سواء كانت مستمدة منها أو من دولة أخرى. - أن يكون فرض الضرائب على التركات، في الدولة الكائن بها المال مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر.

4- TIXIER (Gilbert), Op.cit, p. 114.

5 - GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.539 et plus.

الضريبة على أرباحها ولكن بنسب مختلفة، ومادام الشركة المتواجدة في الجزائر تقوم بتحويل أرباحها على شكل خدمات وهمية (دون أية فائدة إقتصادية، ولا يدخل ضمن التسيير العادي لها وبالمقارنة بالشركات المماثلة لها من حيث النشاط) تطالبها من الشركة المتواجدة في هولندا، تكون بهذه الكيفية قد هربت قيم مالية لكي لا تخضع للضريبة في الجزائر التي تفرض على أرباح الشركات، هذه الوضعية والتي في حقيقة الأمر لا تشكل جريمة في حد ذاتها ولكن ستخلق جو من التوتر والحيرة، نظرا لوجود الإتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية التي الغرض منها هو تفادي حالات الإزدواج الضريبي¹، وبه في حالة مراجعة الحسابات الذي قد تتعرض له الشركة المتواجدة في الجزائر، قد تتذرع الشركة بأنها سبق وأن تم إخضاعها لضريبة في دولة هولندا بالنسبة لتلك القيم التي تشكل وعاء الضريبة، وبحكم الإتفاقية الجبائية الثنائية التي الغاية منها هو تفادي الإزدواج الضريبي، بالتالي وبتطبيق محتوى الإتفاقية لا يمكن لإدارة الضرائب الجزائرية فرض نفس الضريبة على نفس الوعاء ما دام أنه سبق وأن فرضت تلك الضريبة وسبق وأن دفعت الشركة تلك الضريبة في هولندا.

نظرا لهذه الوضعية التي بسببها تحرم الدول حيث تتمركز النشاطات الحقيقية للأشخاص المقيمين في إقليمها إتخذت هذه الدولة مراجعة في قوانينها الداخلية بإعادة ضم القيم التي تم تحويلها إلى الخارج في ضمن وعاء الضريبة، الهدف الذي تسعى إليه الدولة هو إبعاد المؤسسات الوهمية أو الحاجبة (sociétés écrans) من الإستفادة من بعض المزايا والتسهيلات في اللجوء إلى الهيئات القضائية من أجل الإستفادة من التخفيضات في الجباية نظرا لكون هذه الشركات تعتمد على كل المنظومة القانونية السائدة في بلد الإستقبال وما وقعت من إتفاقيات جبائية دولية عن طريق التذرع بوجود رابطة قانونية مثل الإستقرار في تلك البلدان ولكن بطريقة صورية.

نفس الإجراء إتخذته الدول أثناء التفاوض عند التوقيع على إتفاقية جبائية، بإشترط تطبيق هذا الحضر والمتمثل في² « la clause anti-treaty shopping » خصوصا عندما تكون إحدى الدول المتفاوضة من بين الدول التي تعتمد جباية ميسرة ومتميزة.

الفرع الثاني

1 - GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.539 et plus.

2- TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.115.

موضوع الغش الضريبي في الإتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية

عموما ما يأتي موضوع الغش الجبائي الدولي في الإتفاقيات الدولية الجبائية مرتبط التهرب الجبائي، الذي قد يشكل جريمة إذا إقترن بمخالفة للقوانين المنظمة لقواعد تحويل رؤوس الأموال من وإلى الخارج والقوانين المنظمة لقواعد تحويل أرباح الشركات الأجنبية. وفي تعداد الإتفاقيات الجبائية الثنائية التي أبرمتها وصادقت عليها الجزائر والتي جأت بموضوع الغش الضريبي، نعد خمسة¹.

أما الغش الجبائي الدولي كما سبق التطرق إليه، و الذي يشكل جريمة بحد ذاته نظرا للجوء المخالف إلى أعمال تدليسية من أجل التملص، فقد يأخذ هذا الغش صورة بسيطة، أي أن الأفعال المرتكبة تشكل جريمة واحدة و تخضع لنص العقاب واحد، في الحالة هذه تطبيق

- 1- مرسوم رئاسي رقم 02-121 مؤرخ في 24 محرم عام 1423 الموافق 7 أبريل سنة 2002، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999، جريدة رسمية عدد 24 لسنة 2002.
- مرسوم رئاسي رقم 2000-427 مؤرخ في 21 رمضان عام 1421 الموافق 17 ديسمبر سنة 2000، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة الأردنية الهاشمية، قصد تجنب الازدواج الضريبي، التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات الموقعة بعمان في 14 جمادى الأولى عام 1417 الموافق 16 سبتمبر 1997، جريدة رسمية عدد 79 لسنة 2000.
- مرسوم رئاسي رقم 04 - 131 المؤرخ في 29 صفر عام 1421 الموافق 19 أبريل سنة 2004، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وديوان وزراء أوكرانيا قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 14 ديسمبر سنة 2002، جريدة رسمية عدد 27 لسنة 2004.
- مرسوم رئاسي رقم 08-174 مؤرخ في 10 جمادى الثانية عام 1429 الموافق 14 يونيو سنة 2008، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا الاتحادية، من أجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى الثروة، الموقعة بالجزائر في 12 نوفمبر سنة 2007، جريدة رسمية عدد 33 لسنة 2008.
- مرسوم رئاسي رقم 94-305 المؤرخ في 02 نوفمبر سنة 1994، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة تركيا، قصد تجنب الازدواج الضريبي، التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات الموقعة بالجزائر في 02 أكتوبر 1994، جريدة رسمية عدد 65 لسنة 1994.

نصوص القانون الجبائي، غير أنه يمكن لنفس الجريمة أن تكون مركبة لإقترانها بجرائم أخرى معاقبة بنصوص قانون الجمارك وقانون الصرف، وعموما أين تكون الحالة الأخيرة هي المعتادة، لتكون على شكل جريمة منظمة وبتركيبة معقدة يصعب على إدارة الضرائب و الإدارات الأخرى الكشف على مشتمالاتها بدقة وتحديد المستفيدين من الغش، القاضي الوطني في الحالة هذه سيثير مسألة الإرتباط المادي للمخالفات الجبائية، الجمركية والمالية *conours materiel d'infractions fiscales, douanières et cambiaires* ويفصل في القضية في ملف واحد نظرا لإرتباط عناصر الجرائم فيما بينها.

الكشف على مثل هذه الجرائم، يستوجب وجود تنسيق بين إدارة الضرائب و إدارة الجمارك و هذا من خلال تبادل المعلومات و العناصر المكونة للجريمة التي تم معاينتها من طرف كل واحدة من هذه الهيئات.

أشكال الغش الجبائي الدولي عديدة: الإخفاء المادي والمحاسبي، الإخفاء القانوني، الغش عن طريق التصريح بعمليات صورية وهمية، التكيف القانوني الخاطئ للعمليات. يمكن جمع هذه الجرائم في عنصرين أساسيين يتمثلان في الإقامة الصورية كعنصر متميز عن باقي العناصر المكونة للجريمة (أولا) وتحويل أرباح الشركات بطريقة غير عادية كعنصر ثاني أساسي في الجريمة (ثانيا)، ولمحاربة هذه الأشكال من الغش تم وضع قواعد المساعدة المتبادلة في مجال الضريبة (ثالثا).

أولا- الإقامة الصورية كعنصر لجريمة الغش الجبائي الدولي

مسألة الإقامة على حد سوى بالنسبة للشخص الطبيعي وبالنسبة للشخص المعنوي في مواد الجباية على المستوى الدولي هي بمثابة محور وأساس المتابعة الجزائية، فتوفر أو عدم توفر العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي مرهونة بالجواب على سؤال هل المتهم مقيم في الدولة محل المتابعة أو في دولة أجنبية¹؟ ونظرا لأهمية عنصر الإقامة في هذا المجال، فقد خول للقاضي دور هام في تقدير مسألة الإقامة (1) وذلك أمام التلاعبات التي قد يقوم بها الخاضع للضريبة كتغيير مكان الإقامة (2).

1 - TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe), Op.cit, P.111.

1 - دور القاضي الجزائري في تقدير مسألة الإقامة.

ففي حالة تمسك المتهم بالدفع أنه مقيم في الخارج، رغم توفر عناصر الارتباط بالدولة الجزائرية، إعتامادا على الإتفاقية حول الإزدواج الضريبي الموقعة بين الدولة الجزائرية مع دولة الخارج، القاضي الجزائري في الحالة هذه يقوم بتطبيق بنود الإتفاقية الخاصة بحل النزاعات في موضوع الارتباط المزدوج، للبحث والتأكد من صحة الإدعاء المثار للقول إن كان المتهم ملزم بالتصريح بأرباحه أمام الإدارة الجزائرية، أم أنه قام بإخفاء والتملص على الإدارة الجزائرية بقيم مالية خاضعة للضريبة. هذه النقطة تدخل في ضمن موضوع القضية محل المتابعة ولا تخص مسألة من مسائل الإختصاص¹.

2 - إختيار مكان الإقامة.

الغش عن طريق إستعمال وسيلة التغيير المتكرر لمحل الإقامة، يمكن أن يتم في داخل نفس الموطن، وهو أقل فعالية، ويمكن أن يتم بصفة فعالة على المستوى الدولي، بالتلاعب بالسلطات الجبائية لدول مختلفة.

نقل محل الإقامة الجبائي le domicile fiscal إلى الخارج قد يشكل غش، في حالة ما إذا كانت إقامته في البلد الأجنبي وهمية، ولا يتخلى المتهم عن الإقامة في البلد الذي يمارس فيه نشاطه.

أ - مفهوم الإقامة:

تتفق معظم الإتفاقيات الثنائية على إعطاء مفهوم واحد لمعنى الإقامة في المادة، فحسب صياغة المادة 4 من الإتفاقية الجزائرية الفرنسية حول تفادي الإزدواج الضريبي السالفة الذئو على أن المقيم:

" 1 - في مفهوم الإتفاقية، تعني عبارة "مقيم بدولة متعاقدة" أي شخص خاضع

للضريبة في هذه الدولة، بموجب تشريعها، بسبب موطنه أو مكان إقامته أو مقر إدارته أو أي معيار آخر ذي طابع مشابه.

1- TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe), Op.cit, P.109. « ...il appartient aux juges répressifs d'appliquer les clauses de la convention qui réglent le conflit résultant du double rattachement, ... Il s'agit d'une question de fond et non pas de compétence »

غير أن هذه العبارة لا تشمل الأشخاص الذين لا يخضعون للضريبة في هذه الدولة إلا فيما يتعلق بمداخل الموارد الموجودة في هذه الدولة أو بالنسبة للثروة المتواجدة فيها.

2 - عندما يكون شخص طبيعي مقيما في كلتا الدولتين المتعاقبتين، تبعا لأحكام

الفقرة الأولى، تسوى وضعيته بالكيفية الآتية:

- يعتبر هذا الشخص مقيما في الدولة المتعاقدة التي يوجد له بها سكن دائم، و في حالة ما إذا كان له سكن دائم في الدولتين المتعاقبتين، فإنه يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي تربطه بها أوثق الروابط الشخصية و الإقتصادية (مركز المصالح الحيوية).

- إذا لم يكن في الإمكان تحديد الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مركز مصالح هذا الشخص الحيوية أو لم يكن له سكن دائم في أي من الدولتين المتعاقبتين، أعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي يقطن بها، بصفة إعتيادية.

- إذا كان هذا الشخص يقطن بصفة إعتيادية في كلتا الدولتين المتعاقبتين أو لا يقطن في أي منها بصفة إعتيادية، أعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي يحمل جنسيتها، - إذا لم تسمح المعايير السابقة بتحديد الدولة المتعاقدة التي يقيم بها الشخص، فصلت السلطات المختصة في الدولتين المتعاقبتين القضية باتفاق مشترك.

3 - عندما يكون شخص آخر غير الشخص الطبيعي، مقيما في الدولتين المتعاقبتين وفقا لأحكام الفقرة الأولى، فإنه يعتبر مقيما في الدولة المتعاقدة التي يوجد بها مقر إدارته الفعلية.

4 - تشمل عبارة "مقيم بدولة متعاقدة"، عندما تكون هذه الدولة هي فرنسا، شركة الأشخاص و مجموعات الأشخاص الأخرى، الخاضعة لنظام جبائي مشابه التي يكون مقر إدارتها الفعلية بفرنسا، والتي يكون المساهمون فيها أو الشركاء أو الأعضاء الآخرون خاضعين بصفة شخصية للضريبة في فرنسا، فيما يخص حصصهم من الأرباح، وهذا تطبيقا للتشريع الداخلي الفرنسي.

ب - مفهوم المؤسسة المستقرة:

فحسب صياغة الإتفاقية¹ للمادة 5 تعرف المؤسسة المستقرة².

1 - في مفهوم هذه الإتفاقية، تعني عبارة عبارة "مؤسسة مستقرة" منشأة ثابتة للأعمال، تمارس بواسطتها، أية مؤسسة، كامل نشاطها أو بعضه.

2 - تشمل عبارة مؤسسة مستقرة³ على الخصوص:

. مقر إدارة، . فرعا، . مكتبا، . مصنعا، . مشغلا، . محل بيع، . منجما أو بئر بترول أو غاز أو مقلعا أو أي مكان آخر لإستخراج الموارد الطبيعية.

لا يمكن إعتبار ورشة بناء، أو تركيب، مؤسسة مستقرة، إلا إذا كانت مدة هذه الورشة تتجاوز ثلاثة أشهر.

بغض النظر عن الأحكام السابقة لهذه المادة، لا يعتبر أن هناك "مؤسسة مستقرة" إذا

كانت:

أ (تستعمل المنشآت لمجرد أغراض التخزين، أو عرض أو تسليم البضائع التي تملكها المؤسسة،

ب) البضائع التي تملكها المؤسسة مودعة لمجرد أغراض التخزين أو العرض أو التسليم،

ج) البضائع التي تملكها المؤسسة مودعة قصد تحويلها فقط من طرف مؤسسة أخرى،

د) منشأة ثابتة للأعمال مستعملة فقط لشراء البضائع أو جمع معلومات للمؤسسة،

هـ) منشأة ثابتة للأعمال مستعملة فقط لممارسة أي نشاط آخر ذي طابع إعدادي أو مساعد للمؤسسة،

1- الإتفاقية الجزائرية الفرنسية حول تفضي الإزدواج الضريبي السالفة الذلور.

2- صياغة المادة حول معنى المؤسسة المستقرة تختلف حسب كل دولة وحسب كل إتفاقية مبرمة، فعلى سبيل المثال الإتفاقية الجزائرية الألمانية جأت بتنظيم آخر للمؤسسة المستقرة وجأت بعبارة "المقيم" في المادة 4 من الإتفاقية، وهي تخص بتنظيم إقامة الشخص الطبيعي و كذا الشركات.

3- GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit. p. 205 et 220 et suite.

و) منشأة ثابتة للأعمال مستعملة فقط من أجل الممارسة التراكمية للأنشطة المشار إليها في المقاطع من أ) إلى هـ)، شريطة أن يحتفظ النشاط الكلي للمنشأة الثابتة للأعمال، المترتب عن هذا التراكم، بالطابع الإعدادي أو المساعد.

5 - بغض النظر عن أحكام الفقرتين (1) و(2)، عندما يقوم شخص -غير العون المتمتع بوضع مستقل والذي تنطبق عليه الفقرة (6)-، بعمل في دولة متعاقدة لحساب مؤسسة، وتتوفر لديه في هذه الدولة، السلطة التي يمارسها بصفة إعتيادية لإبرام العقود باسم المؤسسة، فإن هذه المؤسسة تعتبر أن لها مؤسسة مستقرة في هذه الدولة المتعاقدة، بالنسبة لكل الأنشطة التي يمارسها هذا الشخص لحساب المؤسسة، ما لم تكن أنشطة هذا الشخص محصورة فيما أشير إليه في الفقرة (4)، والتي لو مورست بواسطة منشأة ثابتة للأعمال لا تجعل من هذه المنشأة الثابتة مؤسسة مستقرة، في مفهوم أحكام هذه الفقرة.

6 - لا يعتبر أن مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة، لها مؤسسة مستقرة في الدولة المتعاقدة الأخرى بمجرد ممارسة نشاطها فيها، بواسطة سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وسيط آخر يتمتع بوضع مستقل، شريطة أن يمارس هؤلاء الأشخاص أعمالهم في النطاق العادي لنشاطهم.

7 - إن كون شركة مقيمة بدولة متعاقدة، تراقب أو هي مراقبة من قبل شركة مقيمة بالدولة المتعاقدة الأخرى، أو تمارس نشاطا فيها (سواء بواسطة مؤسسة مستقرة أو بطريقة أخرى)، لا يكفي في حد ذاته، لأن يجعل من إحداها مؤسسة مستقرة تابعة للأخرى.

3 - المداخل الخاضعة للضريبة حسب مختلف نصوص الإتفاقيات.

تتكون في مجملها من أرباح المؤسسات، المداخل العقارية، الملاحة البحرية و الجوية، المؤسسات المشتركة، أرباح الأسهم، الفوائد، الأتاوات، الأرباح الرأسمالية، المهن المستقلة، الفنانون و الرياضيون، المعاشات، الطلبة و المتربصون، الثروة، التركات.

- تنظيم موضوع أرباح المؤسسات في الإتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية¹، منظمة بموجب المادة 7 من الإتفاقية الجبائية التي تربط الجزائر بفرنسا، وتنص على:

1- GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit. p. 249 et suite.

"1 - إن أرباح مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة، لا تخضع للضريبة إلا في الدولة المتعاقدة، ما عدا إذا كانت المؤسسة تمارس نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها. وإذا مارست المؤسسة نشاطها بتلك الصفة، فإن أرباحها تخضع للضريبة في الدولة الأخرى، ولكن فقط في حالة ما إذا كانت هذه الأرباح منسوبة لهذه المؤسسة المستقرة.

2 - مع مراعاة أحكام الفقرة (3)، عندما تمارس مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة، نشاطها في الدولة المتعاقدة الأخرى بواسطة مؤسسة مستقرة توجد بها، تنسب في كل دولة متعاقدة لهذه المؤسسة المستقرة، الأرباح التي كان في إمكانها تحقيقها، لو أنها كانت مؤسسة متميزة تمارس أنشطة مماثلة أو مشابهة، في ظروف مماثلة أو مشابهة و تتعامل بكل استقلالية مع المؤسسة التي تكون منشئة مستقرة.

3 - لتحديد أرباح مؤسسة مستقرة، يسمح بخصم النفقات التي صرفت لأغراض نشاط هذه المؤسسة المستقرة، بما فيها نفقات الإدارة و المصاريف العامة للإدارة التي صرفت لهذا الغرض، سواء في في الدولة التي توجد بها هذه المؤسسة المستقرة أو في أي مكان آخر. غير أنه، لا يسمح بأي خصم للمبالغ التي قد تدفع، عند الإقتضاء، من طرف المؤسسة المستقرة للمقر المركزي للمؤسسة أو لإحدى مؤسساتها كأتوات و أتعاب أو مدفوعات أخرى مماثلة، مقابل رخص استغلال براءات أو حقوق أخرى مماثلة، مقابل رخص استغلال براءات أو حقوق أخرى أو كعمولات (ما عدا تسديد المصاريف المحتملة)، مقابل تقديم خدمات محددة أو نشاط إدارة أو، ما عدا في حالة مؤسسة مصرفية، كفوائد على المبالغ التي أقرضت للمؤسسة المستقرة، كما أنه، لا يؤخذ في الحسبان عند تحديد أرباح مؤسسة مستقرة، المبالغ (ما عدا تسديد المصاريف المحتملة) التي تقيدها المؤسسة المستقرة على حساب المقر المركزي للمؤسسة أو لإحدى مؤسساتها، كالأأتوات أو الأتعاب أو المدفوعات الأخرى المماثلة مقابل رخص استغلال براءات أو حقوق أخرى أو كعمولات مقابل تقديم خدمات أو نشاط إدارة أو، ما عدا في حالة مؤسسة مصرفية، كفوائد على المبالغ التي أقرضت للمقر المركزي للمؤسسة أو لإحدى مؤسساتها¹.

1- موضوع أرباح المؤسسات المستقرة هو تقريبا أساس الخلاف الذي قد يثار بين الدول في مجال الإختصاص الجبائي وكذا بين الدولة والمؤسسة بحد ذاتها، حول تحديد وعاء الضريبة، نظرا للقيم المالية الهامة التي تسيرها والأرباح

4 - إذا كان من المعتاد عليه في دولة متعاقدة، تحديد الأرباح المنسوبة لمؤسسة مستقرة على أساس توزيع مجموع أرباح المؤسسة بين مختلف أجزائها، فإنه لا يمنع أي نص من الفقرة (2) من هذه المادة، هذه الدولة المتعاقدة، من تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة حسب التوزيع المعمول به. غير أن طريقة التوزيع المعتمدة يجب أن تكون نتيجتها مطابقة للمبادئ الواردة في هذه المادة.

5 - لا ينسب أي ربح لمؤسسة مستقرة بمجرد قيام هذه الأخيرة بشراء بضائع لحسابها. وعليه وحسب ما جاءت به المادة السابقة، فإنه خروجاً عن الإطار المسطر، سيعتبر مخالفة للقوانين الجبائية كل تصرف يقوم به مساهم أو مؤسسة لا تدخل في نطاق التنظيم من حيث القوانين الداخلية وما نظمته الإتفاقية، في العلاقة التجارية أو المالية بين مؤسستين مرتبطتين، يوجد مقر إحدهما بالجزائر.

فالإدارة الجبائية حق رقابة حسابات المؤسسة، أو عن طريق المقارنة مع مؤسسة مستقلة من نفس الحجم تمارس أنشطة مماثلة أو مشابهة، كما جاءت به المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على أنه: " عندما تشارك مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، حسب الحالة، بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو مراقبة أو في رأس مال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر، أو شارك نفس الأشخاص، بصفة مباشرة أو غير مباشرة في إدارة أو مراقبة أو في رأس مال مؤسسة مستغلة بالجزائر أو خارج الجزائر وأن هاتين المؤسستين تكونان في كلتا الحالتين، مقيدتين في علاقاتهما التجارية أو المالية بشروط تختلف عن تلك التي يمكن الإتفاق عليها بين مؤسسات مستقلة، فإن الأرباح التي كان من الممكن تحقيقها من طرف المؤسسة المستغلة بالجزائر ولكن لم يتم تحقيقها بسبب هذه الشروط، يتم إدراجها ضمن أرباح هذه المؤسسة الخاضعة للضريبة."

ثانياً - تحويل الأرباح إلى الخارج كوسيلة للغش الجبائي الدولي¹

التي تحققها والتي تسعى المؤسسة من أجل تهريبها بطريقة أو بأخرى، الدولة لها حق مراجعة الأرباح المصرح بها، وهذا حسب ما هو منظم قانون و كما جاء في الإتفاقيات الجبائية، نظراً لعدم تطابق القيم المصرح بها التسيير العادي للمؤسسة.
1- La rédaction internationale des Editions Francis Lefebvre, Op.cit, p.5 et suite.

المخالفات لقانون الصرف أصبحت ظاهرة خطيرة، التخفيض والزيادة في قيم البضائع المصرح بها أمام إدارة الجمارك، حسب الأحوال أصبحت تستعمل على نطاق واسع، كوسيلة للغش من طرف المستوردين الوطنيين أو الأجانب المعتمدين للتهرب من دفع الحقوق الجبائية، فأصبحت عادة لممارسة التجارة، أثارها وخيمة سواء إزاء مداخيل خزينة الدولة أو سواء إزاء الحفاظ على إحتياطات من العملة الصعبة. تحويل غير المشروع لرؤوس الأموال قد عرف تسارع مذهل هذه السنوات الأخيرة.

فحسب مصدر المديرية العامة للضرائب الجزائرية فما يقارب 18 مليار دولار أمريكي تم تحويلها للخارج بطرق غير قانونية دون أن تخضع هذه القيمة لأي رقابة أو أي رسم جبائي من أي هيئة من الهيئات السيادية في العشر سنوات الأخيرة.

هذه القيمة تصل إلى 12 مليار دولار أمريكي في مجال الخدمات. هذا المبلغ يصل في مجال الزيادة في الفوترة إلى 439 مليون دولار أمريكي سنويا، بالنسبة للسلع التي تدخل عبر الحدود الجزائرية بصفة عادية، (دون حساب القيم الخاصة بجرائم التهريب عبر الحدود، التي لا تحوز حتى على فواتير)، هذه الإحصائية نجدها مدعمة هي الأخرى بالنتائج التي توصلت إليه منظمة مستقلة التي تدعى Global Financial Integrity (GFI) هذه المنظمة التي تضم في متنها قضاة و جامعيين أخصائيين في الأعمال و أعضاء البرلمان الأمريكي و الأوروبي.

وحسب إحصائيات الجمارك الجزائرية، خلال فترة تسعة الأشهر فقط لسنة 2011 عرف مؤشر القيم للوحدة للإستيراد الخاص بالسلع تزايد بنسبة 25,9 بالمائة هذه الزيادة تتناسب أيضا مع حجم المخالفات لقانون الصرف التي تم تسجيلها من طرف إدارة الجمارك و التي طبقت عليها عقوبات جبائية تصل في مجملها بالنسبة للعشرة أشهر لسنة 2011 مقدار 75 مليار دينار جزائري، مع العلم أن مخالفات قانون الصرف توازي 80 بالمائة من مجمل المخالفات التي تم معينتها لنفس الفترة.

معاينة مخالفة الزيادة في قيم السلع المصرح بها تنتشر أيضا في مناطق التبادل الحر، فالمنطقة العربية للتبادل الحر « ZALE » بعدما كانت تقتصر سابقا ظاهرة الغش في التجارة الدولية تتمركز في بعض ميادين مثل الأدوية وتخص بعض المستوردين،

أصبحت اليوم منتشرة وتمس جميع الميادين مثل الخدمات، النقل، التأمينات، وأصبحت مستعملة من طرف أغلبية المستوردين، حتى الأجانب المعتمدين أيضا¹. سنتعرض إلى المخالفات عن طريق التغيير في سعر تحويل (1) ثم إلى التصريح بخدمات وهمية أو صورية (2).

1 - المخالفات عن طريق التغيير في سعر تحويل.

والتي تتم في إطار العمليات التجارية، وسنتعرض لها من خلال مخالفات عن طريق تضخيم سعر التحويل عند الإستيراد (أ) ثم التصريح بخدمات وهمية أو صورية (ب).

أ - مخالفات عن طريق تضخيم سعر التحويل عند الإستيراد Majoration.

في الوهلة الأولى سيبادر للقاضي الذي يفصل في القضية أن تضخيم سعر السلعة في الفاتورة، غير مريح للقائم بالغش نظرا للمنافسة في السوق، وسيدفع حقوق جمركية وجبائية على حسب القيمة المدونة في الفاتورة، غير أن المخالفة هنا لها أبعاد أخرى و هو تحويل الأرباح والعملة الصعبة للخارج، فمسألة تكييف الجريمة يجب أن يكون على أساس، من جهة عدم التصريح بالقيمة الحقيقية للسلعة بواسطة وثائق خاطئة و التي تشكل مخالفة جمركية ومخالفة جبائية نظرا لكون المخالف إعتد على وثائق مخالفة عن ما هو مستعمل في دولة التصدير في حالة إجراء مقارنة بين الوثيقة المصرح بها في الخارج والوثيقة المصرح بها في دولة الإستيراد. فبموجب قانون الصرف تكون الجريمة أكثر خطورة، خصوصا إذا كانت الدولة المستوردة لها عملة وطنية ضعيفة، فالمخالف يقوم بتحويل الأرباح بالعملة الصعبة.

القاضي الوطني لن يجد صعوبة في الحكم في القضية، خصوصا إذا كان التحري المجري في البلد الأجنبي قد أثمر في التصريح بالقيمة الحقيقية المصرح بها في بلد المنشأ أو بلد العبور، و بملاحظة الوثيقة المستعملة هل هي وثيقة حقيقية أو وثيقة مضخمة أو مزورة، وملاحظة فارق قيمة السلعة عند المنشأ و البلد الإستهلاك، بخضم مصاريف النقل و

1- Melissa Roumadi. Manipulation des prix dans les transactions internationales cité in El Watan quotidien national du 22 Mai 2012 p. 3 et 4.

التأمين عند النقل (حتى مصاريف التأمين على السلع قد تكون محل التضخيم) وهنا يظهر الفارق الهائل بين القيمتين¹.

هذا ما عرفته الجزائر في قضايا متعددة ومنها قضية مجمع صنع الأدوية الفرنسي Sanofi Aventis الذي فصلت فيه محكمة سيدي امحمد التابعة لإختصاص مجلس قضاء الجزائر، وكذا في قضيتين والخاصة بمسير شركة جيزي.

ففي القضية الأولى، وبعد المراقبة المنجزة من طرف مصالح الجمارك، بعد مقارنة بين سعر الإستيراد المصرح به من طرف الشركة الأم والقيمة المصرح بها من طرف Winthrop Pharma Sidal أحد فروعها في الجزائر، المفتشية العامة للمالية (IGF) أجرت تقرير على ذلك بمعاينة أن المجمع كان يحول قيم باهضة إلى الخارج بالعملة الصعبة Sanofi Winthrop Industrie en France عن طريق التضخيم في سعر بعض المواد الأولية لصناعة الأدوية. وتمت إدانة المدير العام للمجمع بسنة حبس مع وقف التنفيذ وغرامة بمقدار 2 مليار دينار جزائري.

ب- مخالفات عن طريق تخفيض في قيمة البيع عند التصدير:

طريقة مستعملة من طرف المؤسسات أو الشركات عن طريق التخفيض من قيمة السلع وتصديرها بإستعما طرق مختلفة عن طريق تصدير كميات أكبر، أو التغيي في تعيين السلع على أنها مثلا من نوعية و جودة أقل عن ما هو في حقيقة الأمر.

2 - التصريح بخدمات وهمية أو صورية.

تحديد سعر الخدمات ليس يسير، هذه الصعوبة أدت إلى حدوث نزاعات عديدة أمام إدارة الضرائب أو ضدها أمام القاضي الإداري. فإذا كان بإمكان إدارة الجمارك معرفة قيمة السلع، وبه مراقبة قيمة التحويلات، إلا أن إدارة الضرائب ليس لها إمكانيات معرفة قيمة براءة الإختراع مثلا، للقول على أن الحقوق المدفوعة مبالغ فيها، نفس الشيء بالنسبة للمصاريف الخاصة المحاسبين الخبراء أو المستشارين القانونيين والجبائيين.

1- RIPERT (Georges) & ROBLOT (René), «**Traité de droit commercial**», Tome 3, Droit fiscal des affaires par SERLOOTEN (Patrick) 4ème édition L.G.D.J Paris 1995, p.875.

وعموماً ما تلجأ المؤسسات والشركات عابرة الحدود إلى هذا النوع من العمليات لتخفيض من وعاء الضريبة خصوصاً إذا كان مقر الشركة الأم أو إحدى فروع الشركة في بلد ذات جباية متميزة أو جنة الجباية، بالتالي ويتضخم من قيمة الخدمات التي تقدمها فروعها في الخارج، ستحيل نسبة كبيرة من أرباحها لدفع قيمة هذه الخدمات، وتخصم من وعاء الضريبة لتجعلها بمثابة أعباء التسيير.

3- تقدير القاضي الوطني لجريمة تحويل الأرباح إلى الخارج التي تمت بطريقة غير عادية.

القاضي الوطني سيعتمد على ملف يحتوي على معاينة الجريمة من طرف الإدارة المعنية من خلال الوثائق التي تحصلت عليها من طرف المصرح أو من المحاسبة التي يمسكها ومقارنتها بالوثائق التي تحصلت عليها بعد التحقيق وتبادل المعلومات مع بلد منشأ السلعة أو مع بلد العبور التي وقعت مع الجزائر إتفاقية جباية ثنائية حول تبادل المعلومات.

طرق التحويل غير المباشرة قد تكون بمناسبة تحديد سعر التحويل وقد تكون بالتصريح بخدمات وهمية صورية تمت في الخارج، منح قروض وفق شروط مخالفة لما هو معمول به في السوق، دفع حقوق والتزامات مبالغ فيها و بدون مقابل، التكفل بأعباء شركة، الضمانات المالية المقدمة بدون عوض لأحد فروع الشركة في الخارج، التنازل على الديون، المشاركة بقيم جزافية في مصاريف تسيير أحد فروع الشركة في الخارج¹.

تحديد سعر التحويل بمعنى سعر بيع سلع بين الشركات أو المؤسسات من نفس المجمع، سواء فروع الشركة فيما بينها، أو بين شركة الأم وأحد فروعها أو العكس. الذي بموجبها سيحاول المساهم التهرب من دفع الضريبة المفروضة على أرباحه. إدارة الجمارك من جهتها دور فعال في الكشف عن هذه المخالفات بالإطلاع على الفواتير والتحقيق حول مصدر السلعة، سواء من حيث تخفيض قيمة السلعة أو تضخيم القيمة التي تصرح بها الشركة أو المؤسسة. طبيعة المخالفات تكون في الحالة هذه مركبة بين مخالفة جباية ومخالفة لقانون الجمارك وقانون الصرف، سنتعرض إلى البعض منها بطريقة موجزة.

4 - تقدير القاضي الوطني للدليل على تحويل الأرباح إلى الخارج.

1 - La rédaction internationale des Editions Francis Lefebvre, Op.cit, p.21.

بتطبيق نص المادة 7 من الإتفاقية الجبائية بين الجزائر وفرنسا وتطبيق المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والتي في مضمونها تنص على إعادة إدماج تلك المبالغ في وعاء الضريبة¹، وحسب ما تبينه محاسبة الخاضع للضريبة، يبقى عمل الإدارة الجبائية إعطاء الدليل على توفر شروط تطبيق تلك المواد، من جهة إثبات تبعية المؤسسة الجزائرية بالشخص الطبيعي أو المعنوي المتواجدة في الخارج، وإثبات إستفادة الشخص في الخارج بتلك الأموال.

والعلاقة السببية بين تحويل الأرباح وإستفادة الشخص بتلك الأموال بطريقة غير عادية لا تدخل في نطاق التسيير العادي للمؤسسة. بهذه الكيفية، سيصبح الدليل المقدمة من طرف الإدارة الجبائية، مجرد قرينة بسيطة يمكن إثبات عكسها²، نظرا لكون تحويل تلك الأموال كانت لتغطية نقص في ميزانية إحدى فروع الشركة التي كانت معرضة للإفلاس، أو كانت لضرورة تجارية حقيقية.

ثالثا: وضع قواعد المساعدة المتبادلة في مجال الضريبة.

سننتظر في هذه النقطة إلى محتوى نص المادة 27 من الإتفاقية الجزائرية الفرنسية (1) البحث وطرق الحصول على الدليل في البلد الأجنبي (2) تقدير القاضي الوطني للأدلة المقدمة من البلد الأجنبي (3)

1. محتوى نص المادة 27 من الإتفاقية الجزائرية الفرنسية³:

" 1 . تتبادل السلطات المختصة للدولتين المتعاقدين، المعلومات الضرورية لتطبيق أحكام هذه الإتفاقية أو أحكام التشريع الداخلي لكليهما، المتعلقة بالضرائب المشار إليها في الإتفاقية، إذا كان فرض الضريبة المنصوص عليه في هذا التشريع، غير مخالف للإتفاقية. كما أن تبادل المعلومات غير مقيد بالمادة (01). تحفظ المعلومات المحصل عليها من طرف دولة متعاقدة، بالسرية، بنفس الطريقة التي تحفظ بها المعلومات المحصل عليها تطبيقا للتشريع الداخلي لهذه الدولة، ولا يجوز إبلاغها إلا للأشخاص أو السلطات (بما فيها

1- SERLOOTEN (Patrick), « **Droit Fiscal des affaires** », 5ème édition, DALLOZ, Paris, 2006. p. 386.

2- SERLOOTEN (Patrick), « **Droit Fiscal des affaires** », 5ème édition, DALLOZ, Paris, 2006. p. 386.

3 - GEST (Guy), Op.cit. p. 45 et suite.

المحاكم والأجهزة الإدارية) المعنية، بفرض أو تحصيل الضرائب المشار إليها في الاتفاقية، أو المكلفة بالإجراءات أو المتابعات المتعلقة بهذه الضرائب، أو بالقرارات الخاصة بالطعون المتعلقة بهذه الضرائب. لا يستعمل هؤلاء الأشخاص أو السلطات هذه المعلومات إلا لهذه الأغراض ويمكنهم الإدلاء بهذه المعلومات أثناء جلسات المحاكم، أو عند إصدار الأحكام.

2. لا يمكن باي حال من الأحوال، تفسير أحكام هذه المادة على أنها تلزم دولة متعاقدة:

أ. باتخاذ تدابير إدارية مخالفة لتشريعها وبممارستها الإدارية، أو للتشريع والممارسة الإدارية المعمول بها في الدولة المتعاقدة الأخرى،

ب. بتقديم معلومات لا يمكن الحصول عليها على أساس تشريعها أو في إطار ممارستها الإدارية المعتادة للدولة المتعاقدة الأخرى.

ج. بتقديم معلومات من شأنها كشف أسرار تجارية أو صناعية أو مهنية، أو أسلوب تجاري، أو معلومات يعتبر إفشاؤها مخالفا للنظام العام.

3أ) يتم تبادل المعلومات، إما تلقائيا أو بواسطة طلب يخص حالات ملموسة،

وتتفق السلطات المختصة للدولتين المتعاقدين فيما بينها، قصد ضبط قائمة المعلومات المقدمة تلقائيا،

ب. عندما تطلب دولة متعاقدة معلومات، طبقا لأحكام هذه المادة، تسعى الدولة المتعاقدة الأخرى للحصول على المعلومات المتعلقة بهذا الطلب بنفس الكيفية كما لو تعلق الأمر بضرئتها الخاصة، حتى لو لم تكن هذه الدولة في نفس الوقت في حاجة إلى هذه المعلومات.

تطبيق هذه المادة يعرف حدود من حيث تحقق شروط تفرضها الدولة الملتزم منها تقديم المعلومات، حتى بالنسبة للاتفاقية الثنائية التي تفسر بطريقة ضيقة، وبالتالي الحد من مجال التعاون في مواد مختلفة من الضرائب، حتى من حيث تمسك الدولة بمبدأ المعاملة

بالمثل، فمبدأ السرية¹ وشرط النظام العام، يأخذ تفسير واسع النطاق قد تتمسك به الدولة الأجنبية لرفض تمكين الدولة الملتزمة من المعلومات المطالب بها².

تباين الأنظمة الجبائية قد يكون هو أيضا حاجز أمام تطبيق نص التعاون والمساعدة الدولية من أجل تحديد وعاء الضريبة.

دولة سويسرا والتي تتمتع بنظام جبائي جذاب، أقامت تحفظات فيما يخص تطبيق المادة 26 من الإتفاقية النموذجية للإتفاقيات الجبائية التي توازي المادة 27 من إتفاقية الجزائر مع فرنسا، حتى أن الدولة الوحيدة التي وقعت مع دولة سويسرا تحتوي على تنظيم طرق التعاون وتبادل المعلومات الخاصة بتحديد وعاء الضريبة هي الولايات المتحدة الأمريكية. غير أن دولة سويسرا قد تُمكن أي دولة بمعلومات في إطار الحلول الودية.

2. البحث وطرق الحصول على الدليل في البلد الأجنبي³:

تطبيق محتوى الإتفاقيات الثنائية الجبائية الدولية يبقى رهينة المساعدة الفعلية بين الدولتين المتعقدتين هذه المساعدة تتجسد من حيث تبادل المعلومات⁴ بين الإدارتين الجبائيتين، وبصفة محدودة من حيث المساعدة على التحصيل⁵.

فالإدارة الجبائية تملك وذلك تطبيقا للإتفاقيات الجبائية الثنائية الموقعة مع الكثير من الدول، إمكانية الحصول على معلومات من الإدارات الجبائية الأجنبية وهذا لمحاربة الغش والتهرب الجبائي.

منظمة O.C.D.E والمجلس الأوروبي عرفوا تقديما في هذا الميدان إذ يسعون من أجل تكريس مشروع إتفاقية متعددة الأطراف في مجال المساعدة المتبادلة في مادة الجبائية، محتوى المشروع يتمثل، فإلى جانب تبادل المعلومات (تلقائية أو بموجب طلب)، المراقبة الجبائية المتوازية في مختلف البلدان على نفس المساهم، وكذا إمكانية المساهمة أو على الأقل حضور في البلد الأجنبي عملية التفتيش.

1- GEST (Guy), Op.cit, p.51.

2- TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe), Op.cit, p.143.

3- GEST (Guy), Op.cit, p.45.

4- GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit. p. 551 et suite.

5- TIXIER (Gilbert), Op.cit. p. 117.

إلى ذلك الحين، فالإدارة الجبائية الوطنية يمكنها الإتيان بالمعلومات أمام الإدارات الجبائية الأجنبية، بخصوص مساهمين معينين بالذات.

3 . تقدير القاضي الوطني للأدلة المقدمة من البلد الأجنبي:

إن المساعدة المتبادلة بين الإدارات الجبائية للدول، محدودة المجال والأثر، لعدم إمكانية تدخل الإدارة الأجنبية في عمل إدارة بلد تواجد المخالف، وهذه الأخيرة غير ملزمة للاستجابة لطلب البلد الأجنبي من أجل إجراء تحقيق أو تفتيش فيما يخص وضعية مساهم معين.

بهذه الكيفية تكون المعلومات المتحصل عليها معلومات غير مباشرة ومرتبطة بما تملكه الإدارة الجبائية للبلد الأجنبي من معلومات والتي قد تكون غير مؤكدة، وهذا ما ذهب إليه مجلس الإستئناف عندما قضى¹، بأنه لا يمكن الإعتماد على وثيقة صادرة عن بلد أجنبي بحجة أن الوثيقة غير منظمة في الإتفاقية الثنائية التي تربط البلدين.

ففي إطار التحقيق، قاضي التحقيق وعن طريق إنابة قضائية، لمصالح الشرطة الإيرلندية لإجراء تحري في الموضوع، والذي إن تم ستكون نتائجه ذات أهمية للقاضي الجزائي الذي سوف يفصل في القضية بموجب المعلومات التي قدمت إليه و تقدير قيمتها إعتقادا عليها.

تطبيق نص المادة 27 من الإتفاقية خصوصا بالنسبة للشق الخاص بمبدأ السرية، الذي لا يترك مجال للقاضي الجزائي الإعتماد عليها في حالة إستعمال هذه المعلومات في مجال غير المجال الجبائي والخاص بتحديد وعاء الضريبة، فلا يمكن الإعتماد عليها بمناسبة جرائم متعلقة بالأسعار أو الجرائم المتعلقة بالصرف أو باقي الجرائم التي لا تأخذ صبغة الجرائم الجبائية.

فقد تتعرض المتابعة لبطلان إجراءات المتابعة لخرق نص الإتفاقية بسبب إعتقاد القاضي الجزائي أو إعتقاد سلطة المخول لها صلاحية المتابعة على وثيقة أو معلومة

1 - يشير الأستاذ تكسيي TIXIER ، في مرجعه "القانون الجزائي الجبائي" في الصفحة 144:

« Que l'attestation de l'administration fiscale irlandaise et les renseignements fournis par elle au cours de l'enquête administrative française admettant la qualité de résident d'Irlande pour (le prévenu) ne peuvent constituer un élément décisif de preuve ; qu'en effet aucune disposition de la convention franco-irlandaise ne donne à une telle attestation ou aux renseignements susvisés une valeur irréfragable »

محظورة الإستعمال في غير المادة التي أستخرجت من أجله والمنظمة بموجب نص صريح من الإتفاقية والتي تسمو على القوانين الداخلية¹.

فالمساهم المتابع بموجب ذلك قد يتمسك بهذا الدفع و يطلب من السلطات الإدارية أو القضائية إستبعاد إستعمال تلك الوثيقة في حالة ما تبع على أساسها في مادة غير المواد المرتبطة بالجبائية وهذا لخرق نص من نصوص الإتفاقية.

1- GEST (Guy), Op.cit, p.50 et 51.

المبحث الثاني

دور القاضي الوطني في تطبيق وتفسير الاتفاقيات الدولية

بمجرد صدور المرسوم الرئاسي الذي محتواه التصديق على معاهدة دولية، فإنها تصبح واجبة التطبيق، وتصبح نصوصها ملزمة على جميع الأفراد وعلى جميع أجهزة الدولة. ولما كان القاضي الوطني (القاضي الإداري والقاضي الجزائي في الحالة هذه) هو المخول له صلاحية الحكم بموجبها، فيكلف كذلك بتطبيق الاتفاقيات الدولية التي تتم المصادقة عليها (المطلب الأول)، فيكلف بتطبيق الأحكام الواردة فيها ويسهر على ضمان إحترامها. ويلتزم القاضي الجزائي بتوقيع الجزاءات المنظمة في مختلف القوانين الجزائية الوطنية في حالة مخالفة النصوص الجبائية التي تتضمنها الاتفاقيات الجبائية من قبل الأشخاص الطبيعية أو المعنوية التي تخاطبهم.

غير أن الإشكال لا يكمن في تطبيق الاتفاقية، بل في تفسيرها وتحديد الجهة المختصة بهذا التفسير في حالة وجود غموض في نصوص هذه الاتفاقية، فهل يُسند هذا الاختصاص للقاضي الوطني أم هناك جهات أخرى يمكن أن يخول لها اختصاص التفسير؟

والإجابة على هذا السؤال والذي يحتوي على أهمية كبيرة تتمثل في معرفة مدى تطبيق الدولة لمبدأ الفصل بين السلطات، والتزام كل واحدة منها بما يسند إليها من مهام. وإذا كان منح اختصاص تفسير الاتفاقيات الدولية الغامضة يختلف من دولة لأخرى، إلا أن الأمر الذي لا شك فيه أن القاضي الوطني له دور فعّال ورئيسي في تفسير الاتفاقيات الدولية التي يشوبها الغموض (المطلب الثاني).

المطلب الأول

دور القاضي في تطبيق الاتفاقيات الدولية

تختلف الأنظمة القانونية حسب الدول في الشروط لتنفيذ الاتفاقيات الدولية التي تبرمها مع غيرها من الدول، فمنها من يشترط اتخاذ بعض الإجراءات الداخلية (الفرع الأول) حتى يتسنى للقاضي الوطني تطبيق تلك الاتفاقية، أو بعبارة أخرى صدور الاتفاقية الدولية على شكل قانون داخلي ونشرها في الجريدة الرسمية. فإذا تم اتخاذ أحد هذين الإجراءين يقوم القاضي الوطني بتحديد مكانة الاتفاقية (الفرع الثاني) في النظام القانوني الذي ينتهجه البلد الذي ينتمي إليه استناداً إلى ما ورد في الدستور. وتظهر أهمية تحديد مكانة الاتفاقية الدولية خاصة في حالة وجود تعارض بينها وبين الدستور أو بينها وبين القوانين الوطنية.

الفرع الأول

مجال وشروط تطبيق الاتفاقية الدولية من طرف القاضي الوطني

قبل أن يقوم القاضي الوطني بتطبيق الاتفاقية الدولية وتكييفها على النزاع المعروض عليه، لابد من معرفة مجال تطبيق هذه المعاهدة (أولاً)، وعادة ما تتضمن الاتفاقيات الدولية أحكام تتعلق بمجال تطبيقها. فإذا تم تحديد هذا المجال، يلتزم القاضي الوطني بانتظار استثناء بعض الشروط القانونية الداخلية (ثانياً) التي لا يمكن دون اتخاذها أن تصبح الاتفاقية الدولية قابلة للتطبيق، وهو نفس ما يلتزم به القاضي إزاء القوانين الداخلية التي لا يمكن دخولها حيز التنفيذ وبالتالي تطبيقها من طرف القضاء إلا بعد استثناء بعض الشكليات.

أولاً: مجال تطبيق الاتفاقيات الدولية من طرف القاضي الوطني.

تتميز الاتفاقيات الدولية بالطابع النسبي، وهو ما يجعل مجال تطبيقها ضيقاً بالمقارنة مع القوانين الوطنية. ويتم مجال تطبيق الاتفاقيات وفق أربعة معايير أساسية: من حيث الزمان (1)، من حيث المكان (2)، من حيث الأشخاص المخاطبين بها (3) ومن حيث الضرائب المعنية (4).

1 - تطبيق الاتفاقية من حيث الزمان:

لا تخلو أية اتفاقية دولية من أحكام خاصة بدخولها حيز التنفيذ من حيث الزمان. فبالنسبة للمقيمين (الوطنيين والأجانب) في البلد الطرف في الاتفاقية فتكون نافذة في مواجعتهم بداية من تاريخ نشرها في الجريدة الرسمية (والذي سيتم تفصيله في العنصر الموالي). أما على المستوى الدولي فتنتج الاتفاقية الدولية آثارها بداية من تاريخ تبادل التوقيعات. ويتم إبرام الاتفاقية الدولية لمدة غير محددة، غير أن ذلك لا يعني أن تبقى الاتفاقية سارية المفعول لسنوات عديدة، بل يمكن احد الطرفين أن يقوم بوضع حد لها شرط أن يقوم بإخطار الطرف الآخر بذلك¹.

وعلى ذلك تصبح الاتفاقية قابلة للتنفيذ أو سارية المفعول على المستوى الدولي قبل أن تصبح سارية المفعول على المستوى الوطني. وهو ما حصل فعلا مع الاتفاقية الثنائية بين فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية، التي أصبحت سارية المفعول بين الطرفين في 11 أوت 1968 ولم يتم نشرها في الجريدة الرسمية الفرنسية إلا بعد شهر من هذا التاريخ، أي في 11 سبتمبر من نفس السنة. وهذا ما يمكن أن يترتب عنه أثر هام، يتمثل في عدم التزام القاضي الوطني بتطبيق الاتفاقية على المستوى الداخلي، بينما يمكن للولايات المتحدة الأمريكية أن تطالب بإقامة المسؤولية الدولية لفرنسا في حالة عدم التزامها بأحد نصوص الاتفاقية².

2 - تطبيق الاتفاقية من حيث المكان.

يتم تحديد مجال تطبيق الاتفاقيات الدولية من حيث المكان على أساس الحدود الجغرافية الإقليمية لكل بلد متعاقد. وتدخل في ذلك المياه الإقليمية والطبقات الجوية. كما أصبحت الاتفاقيات الثنائية التي تبرم في السنوات الأخيرة تُدخل ضمن مجال تطبيقها الجرف القاري والمنطقة الاقتصادية الخاصة.

وإن كان هذا المبدأ يبدو في غاية الوضوح بالنسبة لبعض البلدان إلا أن الوضع لا يبدو كذلك بالنسبة للدول التي ورثت أراضي ما وراء البحار. فإقليم الدولة لا يمتد إلى هذه

1 - TIXIER (Gilbert), Op.cit, pp. 18 et 19.

2 - GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), « **Droit Fiscal International** », Op.cit, p.72.

الأراضي في مفهوم القانون الدولي العام، وبالتالي لكي يمكن تطبيق الاتفاقيات الدولية في أقاليم هذه الأراضي يجب أن تتضمن نصاً صريحاً يقضي بسريان أو إمكانية تطبيق الاتفاقية في هذه الأقاليم.

3 - تطبيق الاتفاقيات الدولية على الأشخاص¹.

القاعدة تقول أن الاتفاقية تكون ذات نفاذ مباشر "عندما تخلق حقوق وواجبات في شخص المواطن العادي، بمعنى أنها تحتوي على نصوص على غرار ربطها لدولتين باتفاقية، تكون قابلة للتنفيذ على رعاياها بمنحهم حقوق ويفرض عليهم واجبات.

ولكن وفي كثير من الحالات أين تم التأكيد حول كون الاتفاقيات لا تخلق حقوق ولا تفرض واجبات للأفراد، الذين هم ليسوا أشخاص القانون الدولي، رغم ذلك المجلس الدائم للعدل الدولية في موقف لها الحامل للرقم 15 المؤرخ في 03 مارس 1928 تقول أنه "لا يمكن إنكار في حالة وجود اتفاق دولي ما، والذي اتجهت إرادة الطرفين إلى تبني قواعد معينة إثرها خلقت حقوق وواجبات للأشخاص والتي ستطبق من طرف المحاكم الوطنية... إرادة الطرفين - التي من المفروض البحث عليها في محتوى الاتفاق... - تصبح ضرورية"

« On ne saurait contester que l'objet même d'un accord international, dans l'intention des parties contractantes, puisse être l'adoption, par les parties, de règles déterminées créant des droits et obligations pour des individus et susceptibles d'être appliquées par les tribunaux nationaux...L'intention des parties - que l'on doit rechercher dans le contenu de l'accord... - est décisive »

فبالنتيجة تكون الاتفاقية قابلة للتنفيذ على الفرد إذا كانت هي إرادة الدول أطراف الاتفاقية وبالتالي فإن يقع على عاتق القاضي تفسير الاتفاقية حسب المعايير التي أتت بها المواد 31 و33 من معاهدة فيينا المؤرخة في 23 ماي 1969 حول قانون المعاهدات.

أولاً: القوانين السابقة للتوقيع على الإتفاقية lois antérieures à la convention ثابت من جهة أخرى بوجود نص قانوني سابق لإبرام الاتفاقية، يصبح النص ملغى بموجب الاتفاقية لاحتوائه على أحكام معاكسة لها و في الحالة هذه القاضي الوطني يعد مختص من أجل تأكيد هذا الإلغاء.

1- GEST (Guy), Op.cit, p.75.

ثانياً: مبدأ عدم الإضرار¹ principe de non aggravation الإدارة تفسر، على كل حال، مبدأ سمو الاتفاقيات الدولية على القانون الداخلي على أن لا يجب أن يصل إلى إضرار وضع المكلف أكثر بالمقارنة عما هو الحال في القانون الداخلي. مبدأ عدم الإضرار مكرس في تشريعات بعض الدول.

ثالثاً: القوانين اللاحقة للتوقيع على الإتفاقية² lois postérieures à la convention القضاء الفرنسي بصفة عامة لم يأخذ موقف موحد إزاء الإتفاقيات الدولية، فإجتهد محكمة النقض الفرنسية ذهبت في إتجاه سمو الأتفاقية على القوانين اللاحقة التي تصدر، فيأخذ بنصوص الإتفاقية في حالة التعارض، غير أن مجلس الدولة الفرنسي أخذ موقف مخالف لذلك، مبرراً موقفه في كون القاضي الإداري ليس من صلاحياته الخوض في موضوع مشروعية القوانين إزاء الإلتزامات الدولية التي تتحملها الدولة.

La prééminence de la convention internationale était diversement appréciée par la jurisprudence. Alors que la cour de cassation avait consacré la prééminence de la norme internationale sur la norme interne, le conseil d'Etat refusait de reconnaître cette prééminence au motif que le juge administratif français ne contrôle pas la conformité des lois aux engagements internationaux.

يتم تطبيق الاتفاقيات الدولية من طرف القاضي الوطني على جميع الأشخاص المقيمين، سواء كانوا طبيعيين أو معنويين، التابعين لأحد الدول المتعاقدة. فيتم تطبيق الأحكام الضريبية التي تتضمنها الاتفاقيات الدولية على الأموال التي يحوزها الأجانب المقيمون في البلد المتعاقد الآخر. وبذلك يكون تطبيق فكرة الإقامة، كمعيار لتحديد الأشخاص الذين تخاطبهم الاتفاقية الدولية قد وضع حداً لمعيار الجنسية الذي كان يطبق قديماً، وإن كانت بعض الدول، مثل الولايات المتحدة الأمريكية متمسكة به³.

عملياً وعلى مستوى القضاء، يقع على عاتق الشخص الذي يدعي الاستفادة من أحكام الاتفاقية عبئ إثبات إقامته في البلد الذي يمارس فيه نشاطه، وإلا فإنه لا يمكن تكييفه أو اعتباره من المقيمين وبالتالي عدم تطبيق أحكام الاتفاقية عليه. كما لا يكفي أن يثبت

1- ARBI (Sabrine), « Interprétation des conventions fiscales », **mémoire en vue d'obtention de diplôme de Master en droit fiscale**, Faculté des sciences Juridiques Politiques et Sociales de Tunis année de soutenance 2009, p.

2- RIPERT (Georges) & ROBLOT (René), par SERLOOTEN (Patrick), Op.cit, p.35 et 36.

3 - TIXIER, Op.cit, p. 19.

الشخص الخاضع للضريبة أنه يخضع للضريبة في الدولة الأخرى، بل يجب عليه أيضا، إضافة إلى ذلك أن يثبت خضوعه للضريبة بكونه مقيم في الدولة التي يخضع فيها لتلك الضريبة¹.

ولا تكتفي بعض الاتفاقيات الضريبية أن يكون الشخص المخاطب بالاتفاقية مقيما في احد الدول المتعاقدة، بل تشترط إضافة إلى ذلك أن يكون هذا المخاطب هو المالك الحقيقي للمداخل المعنية بالضرائب أو الرسوم التي تفرض عليها بموجب الاتفاقية².

وتتص الإتفاقيات الجبائية، بعد بيان الأشخاص المعنيين، على منح بعض الضمانات المتمثلة في مبدأ عدم التمييز، و الذي مفاده خضوع الأجانب الذين ينتمون إلى الطرف المتعاقد الآخر إلى نفس الضرائب التي يخضع لها مواطني الدولة الطرف المتعاقد الآخر والذي يقضي بمنع إخضاع الأطراف الأجانب إلى ضرائب ورسوم إضافية مقارنة بالضرائب والرسوم التي يخضع لها مواطني البلد الذي يمارسون فيه نشاطهم. وهو ما قرره المادة 1/24 من الإتفاقية النموذجية التي أعدتها منظمة التعاون والتطور الاقتصادي سنة 1992، والتي أكدت على عدم خضوع مواطني الطرف المتعاقد إلى ضرائب أو رسوم أخرى غير التي يخضع لها مواطني البلد المتعاقد الآخر إذا تواجدوا في نفس الظروف، وهذا ما يقتضي أن يستفيد من مبدأ عدم التمييز مواطنو الطرف المتعاقد الآخر ولو كانوا يقيمون في دول أخرى غير الدول الأطراف في الاتفاقية³.

وفي هذا الإطار اعتبرت محكمة نيس الفرنسية عدم منح أحد المواطنين الفرنسيين المقيمين في بلجيكا، الإعفاءات الضريبية التي يقرها قانون الضرائب الفرنسي عمل تمييزي⁴.

4 - الضرائب المعنية في الإتفاقية:

لا يمكن أن تتضمن الإتفاقيات الدولية الجبائية كل أنواع الضرائب مثلما تتضمنها القوانين الوطنية، وتختلف الاتفاقيات الدولية في هذا الصدد باختلاف الدول المتعاقدة. الضرائب المعنية فهناك من المعاهدات أو الاتفاقيات التي تقوم بتعداد (énumération)

1 - GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), « Droit Fiscal International », Op.cit, p.76.

2 - Ibid.

3- TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.22.

4 - Ibid.

غير أن ذلك يعتبر بمثابة مغامرة في هذا المجال إذ، من جهة، يمكن أن يقوم القائمون على إعداد الاتفاقيات بإغفال بعض الضرائب الضرورية لتفادي الإزدواج الضريبي مثلا، وهو ما يؤدي إلى إثارة نزاعات تتعلق بالإزدواج الضريبي، و من جهة أخرى يؤدي حصر وتعداد الضرائب في الاتفاقية الدولية الجبائية إلى إبعاد الضرائب المستقبلية وهو ما يمكن أن يؤثر كذلك عند تطبيق النصوص، خاصة في حالة ما إذا ثار نزاع بين أحد الرعايا وبلد الإقامة¹.

بينما نجد بعض الاتفاقيات لا تنتهج أسلوب حصر الضرائب المعنية بالاتفاقية، وإنما تكتفي فقط بذكر طبيعة وخصائص الضرائب المعنية، غير أن هذا النوع من الاتفاقيات عادة ما تشوبها صعوبات في التفسير نظرا لصعوبة تحديد طبيعة ومميزات الضرائب. وتجدر الإشارة إلى إمكانية تضمين الاتفاقيات الثنائية على أسلوبين معا، وهو ما أنتهجه المجلس الضريبي (comité fiscal) التابع لمنظمة التعاون والتطور الاقتصادي (OCDE)، سواء فيما يخص الضرائب على الإيرادات أو الضرائب على الثروة².

ونتناول نصوص الاتفاقية الثنائية عادة الضرائب الكبيرة التي تتضمنها القوانين الداخلية بإستثناء الرسم على القيمة المضافة، فتتناول الضرائب على الثروة والضرائب على الإيرادات، كما تتضمن الاتفاقيات الثنائية الجبائية النص على شمول الاتفاقيات على الضرائب المستقبلية المماثلة للضرائب التي نصت عليها الاتفاقيات. فإذا تم إنشاء ضريبة جديدة من قبل أحد الأطراف المتعاقدة، وكانت هذه الضريبة تتماثل مع الضرائب التي نصت عليها الاتفاقية من حيث الطبيعة والخصائص والآثار، فغن هذه الضريبة تصبح من قبيل الضرائب التي تشملها الاتفاقية الثنائية المبرمة بين الطرفين، وبالتالي تصبح هذه الضريبة الجديدة قابلة للتطبيق على الأشخاص المعنيين بالاتفاقية الثنائية³.

ثانيا: الشروط السابقة لتطبيق الاتفاقية

إبرام الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية (1) ضرورة اتخاذ إجراءات داخلية لنفاذ الاتفاقية (2).

1 - GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), « **Droit Fiscal International** », Op.cit, p.77.

2 - Ibid. pp.77 à 79.

3 - Ibid. p.80.

1- إبرام الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية.

تكريس النظريات الفقهية، بطريقة انفرادية من طرف الدول، والتي جاءت بموضوع اختصاص الدول في فرض الضريبة، لا يكفي لوحده للقول بمحدودية سلطة الدول في فرض الضريبة، بل هناك أسباب أخرى ناتجة من خلال عملية إبرام الاتفاقيات الثنائية والتي تتمخض منها ضرورة تحديد اختصاص الدولة في فرض الضريبة. منح حق فرض الضريبة من خلال الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية (أ)، الجهة المختصة بإبرام الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية. (ب).

أ - منح حق فرض الضريبة من خلال الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية.

كل الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية تحتوي على مجموعتين من القواعد، المجموعة الأولى تحدد بدقة، كل فئة من المداخل أو الأملاك، التي تفرض عليها الضريبة من طرف كل دولة أما المجموعة الثانية فتحدد طرق تقاضي الأزواج الضريبي، بعد تحديد حق كل دولة في فرض الضريبة عليها. التركيب بين هاتين المجموعتين تحدد الميكنيزمات الأساسية للاتفاقيات، هذه الأخيرة تتلخص في: إما تقسيم حق فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقبتين، وإما بمنح هذا الحق حصريا لأحد الطرفين المتعاقدين.

تتخذ الدول أحد المنهجين في سن تشريعاتها الجبائية وهي طريقة فرض الضريبة على المداخل والأملاك بصفة مستمرة أو طريقة الإعفاء الجزئي والمؤقت من دفع الضريبة. هذا ما يفسر الفعالية الكبيرة لهذه المناهج بسبب اللجوء إلى طرق اتفاقية، والتي سهلت توحيد المفاهيم حول معايير الارتباط إزاء المواد الخاضعة للضريبة. نتج عنه تخفيض من حالات التداخل في موضوع فرض الضريبة¹.

التي تمنح للدول حق فرض الضريبة من خلال الاتفاقيات الدولية. تتمثل القاعدة الأولى في تحديد الدولة التي تلتزم أو تمتنع عن فرض الضرائب على مجموعة من المداخل المعينة. وهذا الإعفاء يمكن أن يكون محل إلزام الخاضع للضريبة يأتي بإثبات أن الضريبة التي يخضع لها قد فرضت عليه في البلد الذي مُنح له حق فرضها بمقتضى الاتفاقية

1 - GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit. p.152.

الثنائية. ففي مثل هذه الحالة يكون لقواعد توزيع حق فرض الضريبة طابع مطلق بحيث يتقيد هذا الحق بالمداهيل التي يتم تحديدها وفق هذه القواعد¹.

ب- الجهة المختصة بإبرام الإتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية.

في القانون الجزائري، وكما هو الحال أيضا في القوانين المقارنة، السلطة المخول لها صلاحية التفاوض والتوقيع على الإتفاقيات هي السلطة التنفيذية، ففي ما يخص الإتفاقيات الجبائية، تكون هذه السلطة ممنوحة للموظفين السامين لوزارة المالية، أثناء التفاوض، يمكن لممثلين وزارة الخارجية الحضور، فالتوقيع والذي بموجبه يمنح الصفة الرسمية للإتفاقية الجبائية، قد لا يتم أثناء مرحلة نهاية المفاوضات، بسبب عدم تخويل الممثلين الرسمية بسلطة التوقيع.

التصديق على الإتفاقية تكون من صلاحية المجلس الشعبي الوطني ورئيس الجمهورية، كون الإتفاقيات الجبائية تدخل في نطاق الإتفاقيات التي تمس بالمصالح المالية للدولة. الإتفاقيات تدخل حيز التنفيذ الفعلي بعد تبادل وسائل التصديق وتحت شرط نشرها والمعاملة بالمثل. عموما الإتفاقيات الجبائية غير محددة المدة، ولكن يمكن وضع حد للعمل بها بالطرق الدبلوماسية.

الإتفاقيات الجبائية بعد التصديق عليها تتمتع حسب نص الدستور بسمو على القوانين الداخلية، نجدها منظمة في المادة 32 فقرة 3 من الدستور التونسي والمادة 55 من الدستور الفرنسي لسنة 1958 التي تنص بسمو الإتفاقيات الدولية بشرط المعاملة بالمثل.

قد تثار مسألة مأل القوانين السابقة للتصديق على الإتفاقية الدولية، وكذا بالنسبة للقوانين اللاحقة، القضاء الفرنسي في هذه المسألة يؤكد على سمو الإتفاقيات الدولية على القوانين اللاحقة، ويتخذ موقف غير واضح بالنسبة للقوانين السابقة²، بين ما توصل إليه الإجتهد القضائي لمجلس النقض وإجتهد مجلس الدولة.

1 - GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit. p.152.

2 - يجب التمييز في هذا الإطار، في كون الإجتهد القضائي الفرنسي فيما يخص الجبائية مزدوج، وهذا نظرا لطبيعة النظام القانوني الجبائي الذي يوزع الإختصاص القضائي في حل النزاعات، حسب نوع الضريبة، بين القضاء العادي والقضاء الإداري.

في مجال فرض الضريبة يبقى دور الإتفاقيات الجبائية الدولية ثانوي، فلا يمكنها أن تفرض ضرائب جديدة إعتقادا عليها، فلا يمكنها أن تتجاوز سلطات الدولة التي تنفرد بهذه الصلاحية، فالجبائية والتي هي مرتبطة بالسيادة، تبقى حكر على الدول، فلا يتصور تخلي دولة على جزء من سيادتها.

محدودية دور الإتفاقيات الجبائية قد تم ملاحظته من خلال بعض القرارات الصادرة في فرنسا في العشرية الأخيرة، ذلك على حسب ما جاء في إحداها، الإتفاقيات الجبائية والتي الغرض منها تقادي الإزدواج الضريبي، والتي حسب نص الدستور يمكنها إستبعاد تطبيق القوانين الجبائية الوطنية فيما يخص نقطة معينة، لكن لا يمكن جعل منها كقاعدة من أجل فرض ضريبة معينة، فالقاضي الجبائي الذي ينظر في موضوع قضية يحتج فيها بتطبيق الإتفاقية، ملزم بالتطرق في الوهلة الأولى إلى القوانين الجبائية الوطنية للتأكد من صحة قيام الإلتزام، والتأكد من صحة التأسيس القانوني ومن التكيف الصحيح.

تعرف الإتفاقيات الجبائية محدودية أخرى، في سموها على القوانين الداخلية عندما تكون أكثر إجحاف عما هو القانون الداخلي وإعتقادا على القاعدة المعروفة في الأعراف الدولية المتمثلة بقاعدة القانون المكسب لمزايا القانون الداخلي.

2- ضرورة اتخاذ إجراءات داخلية لنفاذ الإتفاقية

تختلف التشريعات الداخلية للدول في الشروط التي تفرضها لتطبيق إتفاقية دولية، فمنها من يشترط صدور الإتفاقية في شكل قانون داخلي، وهو ما يعرف بتحويل نصوص الإتفاقية إلى قانون أو تشريع (أ)، فضلا عن التصديق عليها، ومنها من لا يشترط ذلك، بل يشترط فقط نشرها في الجريدة الرسمية (ب).

أ- صدور الاتفاقية في شكل قانون داخلي

تتطلب بعض التشريعات الوطنية، صدور الإتفاقية الدولية في شكل قانون داخلي لكي يتسنى تنفيذ ما ورد فيها من أحكام، وهو ما يقتضي تحويل هذه الأحكام التي تتضمنها من قواعد دولية إلى قواعد وطنية. وبالتالي ليست العبرة في تطبيق الإتفاقية الدولية بالتصديق والانضمام إليها، بل تكمن العبرة في إصدار تشريع داخلي يترجم أحكام الإتفاقية.

هذا ولا يمكن اللجوء إلى التطبيق المباشر للاتفاقية قبل تحويل قواعدها إلى قواعد داخلية، إذ أن المبدأ السائد في قانون المعاهدات، هو مبدأ الأثر النسبي للمعاهدات، فلا يمكن أن تمتد آثارها إلى غير أطرافها، من دول أو أفراد¹.

ويرجع ذلك إلى كون الاتفاقية الدولية المبرمة في المجال الجبائي والضريبي لا تشكل نظاماً جبائياً كاملاً، نظراً لكون مجال تطبيقها محدد جداً، إذ لا تخاطب إلا فئة معينة من الأفراد ولا تتناول إلا بعض الضرائب التي تتضمنها القوانين الوطنية، فلذلك لا يتم تطبيقها، من طرف القاضي، مكان القوانين الوطنية إلا في حالات معينة².

وما يمكن أن يدعم فكرة عدم اللجوء إلى تطبيق الاتفاقية إلا بعد صدورها على شكل قانون داخلي، إحترام مبدأ الفصل بين السلطات. فالسلطة التنفيذية هي السلطة المختصة بإبرام المعاهدات الدولية، بينما تختص السلطة التشريعية بسن القوانين الداخلية، وعلى ذلك لا يمكن أن تختص السلطة التنفيذية، بحجة إبرام الاتفاقية الدولية، بمهمة إصدار القوانين على المستوى الداخلي³.

وهذا ما يدفعنا إلى القول أن تحويل ما ورد في الاتفاقية من أحكام إلى قوانين داخلية، ينتج عن عملية مشتركة بين السلطة التنفيذية و السلطة التشريعية. فتقوم السلطة التنفيذية بإبرام الاتفاقية والمصادقة عليها، بينما تقوم السلطة التشريعية بتجسيد أحكامها في شكل قوانين وطنية.

ويترتب عن ذلك نتيجة هامة، تتمثل في إحترام مبدأ سيادة البرلمان، وهو ما يترتب عنه أن القاضي الوطني، يقوم بتطبيق الاتفاقية باعتبارها نصاً تشريعياً صادر عن السلطة التشريعية، وليس بصفقتها نصوصاً دولية، تتضمنها الاتفاقية⁴.

هذا وتتمثل الغاية الأولى من تحويل أحكام الاتفاقية الدولية إلى قانون وطني، في القضاء على صفة النسبية التي تتصف بها الاتفاقية الدولية⁵. فلا يمكن أن تطبق الاتفاقية

1- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع السابق، ص ص. 68 و 69.

2 - TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.18.

3- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع أعلاه، ص.69.

4- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع أعلاه ، ص ص. 69 و 70.

5 - MEDHI (Haroun), Op.cit, p.436.

على الأشخاص الطبيعية أو الأشخاص المعنوية الوطنية، دون صدور الإتفاقية على شكل تشريع داخلي¹.

وكنتيجة لذلك، لا يمكن للقاضي الوطني أن يقوم بتطبيق الإتفاقية الدولية إلا بعد صدورها على شكل قانون داخلي، ولو تمت المصادقة عليها أو الإنضمام إليها، وفي حالة عدم صدور قانون وطني بالمعاهدة، سيؤدي إلى تراجع القاضي الوطني عن تطبيقها، وسينتج عن ذلك إلى قيام المسؤولية الدولية للدولة، على أساس الإخلال بأحد التزاماتها الدولية².

ب - نشر نصوص الإتفاقية

لا تلزم بعض الأنظمة الأخرى، لتطبيق الإتفاقية الدولية، صدور قانون داخلي بتلك الإتفاقية، إنما تشترط فقط نشر أحكام الإتفاقية في الجريدة الرسمية. ويعتبر النشر، في الدول التي تأخذ به، إجراء ضروري لتطبيق الإتفاقية الدولية على الأشخاص الطبيعية والمعنوية في الدولة، فلا يمكن للقضاء الوطني تطبيق المعاهدة إلا بعد نشرها في الجريدة الرسمية. و لا يؤدي هذا النشر إلى أي تغيير في طبيعة الإتفاقية أو قواعدها أو وصفها³، بل إن الإلتزام بما ورد فيها يعتبر التزام بقاعدة دولية، و هو مل ينطبق أيضا على القاضي الوطني، فإن تمسكه بتطبيق الإتفاقية يعتبر تمسكا بتطبيق قواعد قانونية دولية، و هذا عكس إصدار قانون وطني بالمعاهدة الذي يعتبر، في حالة تمسك القاضي الوطني بتطبيقه، تمسكا بما تسنه السلطة المختصة.

وهذا هو الموقف التي انتهجته الجزائر إذ يكفي لِنفاذ إتفاقية دولية أن يصادق عليها رئيس الجمهورية و يتم نشرها في الجريدة الرسمية وإن كان الدستور الجزائري لا ينص صراحة على نشر الإتفاقيات الدولية⁴، إلا أن الواقع العملي يثبت عكس ذلك، وذلك في كل

1- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع السابق، ص70.

2- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع أعلاه.

3- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع أعلاه ، ص75.

4- نصت المادة 132 من الدستور على أنه: "المعاهدات الدولية التي يصادق عليها رئيس الجمهورية حسب الشروط المنصوص عليها في الدستور تسمو على القانون."

المعاهدات الدولية، إلا المعاهدات الخاصة بتسليم المجرمين التي لا تكون نافذة إلا بعد صدور قانون¹، وذلك طبقاً للمادة 68 من الدستور².

وهو ما نص عليه كذلك المشرع الفرنسي³، إذ لا يمكن تطبيق معاهدة دولية على أي نزاع يعرض على القضاء إلا بعد نشر نص المعاهدة في الجريدة الرسمية. و بذلك يكون المشرع قد أخذ بنفس المبدأ السائد في القوانين الوطنية التي لا يمكن الإحتجاج بها في مواجهة الأفراد و تطبيقها عليهم إلا بعد نشرها في الجريدة الرسمية.

وعليه، لا يمكن للقاضي الوطني أن يقوم بتطبيق المعاهدة الدولية إلا بتوفر شرطين: يتمثل الشرط الأول في نية الأطراف في تطبيق المعاهدة في أنظمتها الداخلية. و يتمثل الشرط الثاني في وضوح القاعدة الدولية. أما إذا تخلف أحد هذين الشرطين فلا يمكن للقاضي الوطني أن يقوم بتطبيق الإتفاقية و تكميلها، لأن ذلك يعتبر من اختصاص السلطة التشريعية. فدور القاضي الوطني محدد بالتطبيق المباشر للإتفاقية الدولية دون أي زيادة فيها أو نقصان. كما أن القاضي الوطني يتقيد دائماً بما انتهجه المشرع في مسألة تطبيق الإتفاقيات الدولية، وذلك من حيث صدور قانون وطني بالمعاهدة أو نشر المعاهدة و لا يمكن أن يقوم بالتطبيق التلقائي في حالة وجود نصوص قانونية تأخذ بأحد هذين النظامين⁴.

الفرع الثاني

مكانة الإتفاقية في داخل النصوص التشريعية الوطنية

يعتبر تحديد مكانة الإتفاقية الدولية من قبل المشرع، من أهم العوامل التي تسمح للقاضي الوطني بإستخلاص القيمة القانونية للإتفاقية (أولاً)، وهذا ما ينطوي على حل إشكال كبير يتمثل في معرفة القاضي للنص القانوني الواجب التطبيق، هل يتمثل في نص الإتفاقية الثنائية أم الدستور أم أحد القوانين الوطنية؟ وهذا ما يعتبر من بين أهم الآثار الناتجة عن تحديد مكانة هذه المعاهدة (ثانياً).

1- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع أعلاه، ص. 77.

2- تنص المادة 68 من الدستور على أنه: "لا يسلم أحد خارج التراب الوطني إلا بناء على قانون تسليم المجرمين و تطبيقاً له".

3 - TIXIER (Gilbert), Op.cit, p. 18.

4- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع السابق، ص. 81.

أولاً: موقف المشرع الوطني من القيمة القانونية للاتفاقية

لا تتبنى مختلف الأنظمة القانونية موقفاً واحداً إزاء القيمة القانونية للاتفاقيات الدولية، فمنها من ينتهج التطبيق المطلق للاتفاقية الدولية عملاً بمبدأ سمو المعاهدات الدولية على القوانين الوطنية، ومنها من لا يأخذ بهذا المبدأ. ولقد ظهرت في ذلك أربعة اتجاهات:

1 - سمو الاتفاقية على الدستور

مفاد هذا الإتجاه أن الاتفاقية الدولية التي يصادق عليها رئيس الجمهورية أو الملك، تسمو على جميع القوانين الوطنية بما في ذلك الدستور. وتترتب عن ذلك نتيجة مهمة تتمثل في تطبيق القاضي الوطني للاتفاقية الدولية حتى في حالة وجود نص دستوري يعارض ما تتضمنه الاتفاقية¹.

2 - وضع الاتفاقية في مرتبة وسط بين القانون الوطني والدستور

هذا الإتجاه يضع الاتفاقية الدولية في مرتبة وسط بين الدستور و القوانين الوطنية، فلا هي تسمو على الدستور ولا القوانين الوطنية الداخلية تسمو على الاتفاقية، وبعبارة أخرى، فإن هذا الإتجاه يجعل الدستور أسمى من الاتفاقية الدولية، وفي حالة تعارض بين الدستور والاتفاقية فإن العبرة تكون بتطبيق نصوص الدستور عكس الإتجاه الأول. بينما تكون الاتفاقية أسمى من القوانين الأخرى، فلا تطبق القوانين الداخلية في ظل وجود إتفاقية دولية، وفي حالة التعارض يلجأ القاضي إلى تطبيق أحكام الاتفاقية.

والمشرع الجزائري انتهج هذا الإتجاه، وجعل الإتفاقيات الدولية التي يصادق عليها رئيس الجمهورية في مرتبة وسط بين القوانين الداخلية والدستور، حيث نص على ذلك في المادة 132 من الدستور، والتي سبق ذكرها. وهو نفس الموقف الذي اتخذته المشرع الفرنسي في المادة 55 من الدستور²، وكذلك المادة 25 من الدستور الألماني¹. فأعطت كل هذه الدول للاتفاقية الدولية قيمة قانونية أدنى من الدستور وأعلى من القوانين الوطنية الداخلية².

1- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع السابق، ص.83.

2- " يكون للمعاهدات أو الاتفاقيات بعد التصديق عليها أو اعتمادها قانوناً، منذ نشرها، حجية أعلى من تلك التي للقوانين مع مراعاة تطبيقها بالنسبة لكل اتفاق أو معاهدة من جانب الطرف الآخر".

3- معادلة الاتفاقية الدولية للقانون الوطني

ومقتضى هذا الإتجاه، هو التساوي في القيمة القانونية بين القوانين الداخلية والاتفاقيات الدولية، فتكون القاعدة الدولية بمثابة قاعدة قانونية داخلية. و يترتب عن ذلك بالضرورة سمو الدستور على هذه الإتفاقيات. غير أن الإشكال يثار في حالة ما إذا وجد تعارض بين النص الداخلي و نص الإتفاقية، فهل يلجأ القاضي الوطني إلى تطبيق ما ورد في الإتفاقية أو يلجأ إلى تطبيق القانون الوطني؟

4 - الاتجاه الصامت.

انتهجت عدة دول أسلوب الصمت³، فلم تبين مكانة الإتفاقيات الدولية. و يتمثل هذا الأسلوب في انعدام نص قانوني في الدستور يبين القيمة القانونية للإتفاقيات الدولية، فلا يظهر معنى سمو هل يسمو الدستور على الإتفاقيات أو هذه تسمو فقط على القوانين الداخلية. وكل هذا من شأنه خلق صعوبات بالنسبة للقاضي الوطني، الذي يتعين عليه تطبيق أحد النصوص ولو كان الدستور صامتا عن ترجيح تطبيق إحداها⁴.

ثانيا: أثر تحديد المشرع الوطني للقيمة القانونية للإتفاقية.

تترتب بعض الآثار المهمة في حالة وجود تعارض بين الإتفاقية و القوانين الوطنية، خاصة بالنسبة للقاضي الوطني الذي يجب عليه، في كل الأحوال، ترجيح أحد النصوص ومن ثم تطبيقها على النزاع المعروض عليه.

وفي ذلك، اختلفت الأنظمة القانونية في نص القانون الواجب التطبيق في مثل هذه الحالات، فمنها ما نص على تطبيق أحكام الإتفاقية (1)، ومنها ما نص على تطبيق نص القانون الوطني إذا كان لاحقا للإتفاقية (2)، ويترتب أثر آخر والمتمثل في تقييد دور القاضي في تطبيق الاتفاقية (3).

1- جاء في المادة 25 من الدستور الألماني: "تعد القواعد العامة للقانون الدولي جزءا لا يتجزأ من القانون الفدرالي وهي تعلق على القوانين و يتولد منها مباشرة حقوق والتزامات لسكان الإقليم الفدرالي".

2- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع أعلاه، ص.83.

3- من بين هذه الدول: إيطاليا، المغرب والأردن.

4- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع السابق، ص.85.

1 - تطبيق الإتفاقية الدولية على القوانين الوطنية السابقة في حالة وجود تعارض.

في حالة ما إذا أعطى المشرع للإتفاقية الدولية قيمة قانونية مساوية للقوانين الوطنية، فإن بعض الأنظمة القضائية تقرر وتعمل بمبدأ سمو الإتفاقيات الدولية على القوانين الوطنية¹.

وهنا يظهر دور القاضي الوطني، الذي يتمتع بحرية كاملة في اختيار النص القانوني الذي يراه ملائماً للتطبيق على النزاع، ما دام أن القانون الأساسي في الدولة لا يحدد أو لا يرجح أحدهما على الآخر، وهذا ما استقر عليه العمل على مستوى القضاء في أغلب الدول. ففي فرنسا، منح المشرع أولوية تطبيق المعاهدة على القوانين الوطنية المعارضة لها، سواء كانت سابقة سابقة أو لاحقة للمعاهدة، وذلك بمقتضى المادة 55 من الدستور السالفة الذكر²، وهذا ما يدعنا إلى القول أن القاضي الوطني يقوم بتطبيق القانون الإتفاقي، المتمثل في الاتفاقيات الثنائية، على حساب القوانين الجبائية الوطنية، غير أن القانون الإتفاقي يحيل في كثير من الأحيان إلى القوانين الداخلية³.

وهو ما ذهب إليه النظام القانوني الأمريكي الذي قرر مبدأ سمو المعاهدات الدولية على القوانين الإتحادية و على قوانين الولايات الفدرالية، سواء كانت سابقة أو لاحقة. هذا ولقد قضت المحكمة العليا الأمريكية في حكم لها صادر بتاريخ 1933/01/23 بأنه "طبقاً للقانون الدولي، فإنه في العلاقات بين الدول الأطراف في المعاهدة لا يمكن للقانون الداخلي أن يعلو على شروط المعاهدة"⁴.

بينما ترى بعض الدول أنه يجب التمييز بين ما إذا كان التعارض الموجود بين المعاهدة الدولية و القوانين الوطنية ظاهراً أو فعلياً:

- ففي حالة ما إذا كان التعارض بين القوانين الوطنية السابقة و المعاهدة الدولية ظاهراً، فيمكن تطبيق كلا النصين المتعارضين و ذلك عن طريق التوفيق بينهما و ذلك بناء

1 - GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), « **Droit Fiscal International** », Op.cit, p.60.

2- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع السابق، ص.86.

3 - TIXIER (Gilbert), Op.cit, p. 17.

4- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع أعلاه، ص.89.

على أساس تطبيق مبادئ تعارض العام مع الخاص في القواعد القانونية، فإذا كان النص الداخلي يتضمن أحكام خاصة وتعلقت بنصوص المعاهدة بالجانب العام فإنه يتم تطبيق أحكام القانون الداخلي وعلى إمكانية تطبيق أحكام عامة من المعاهدة الدولية. وهو ما يتم العمل به أيضا في حالة ما إذا كان النزاع يقتضي تطبيق أحكام عامة، فيتم تطبيق نص خاص على النزاع رغم التعارض الظاهري الذي يقتضيه النص العام والنص الخاص.

- أما إذا كان التعارض فعليا أو حقيقيا، ففي هذه الحالة تنص بعض الدساتير والقوانين الوطنية على وجوب تطبيق المعاهدة على حساب القانون السابق الذي يتعارض معها. و على هذا الأساس فإن وجد قانون داخلي يتعارض مع اتفاقية دولية لاحقة لهذا القانون، يلتزم القاضي الوطني بتطبيق المعاهدة الدولية على حساب القانون الوطني، وذلك في حالة ما إذا نص الدستور على التساوي بين القانون الوطني و المعاهدة الدولية في القيمة القانونية التي يتمتع بها كل واحد منهما، أما في حالة ما إذا نص القانون الأساسي للدولة على تطبيق أحدهما على الآخر في حالة التعارض، فيلتزم القاضي بما هو وارد في الدستور¹. غير أن هناك من يرى أن تطبيق الإتفاقية الدولية على حساب القانون الداخلي في حالة التعارض يؤدي إلى زوال القانون الذي تم استبعاده. فإذا تم التسليم بهذا بالنسبة للقوانين الداخلية المتعارضة²، فإن الوضع يختلف في تعارض إتفاقية مع قانون وطني. ففي هذه الحالة (تعارض بين إتفاقية و قانون وطني) لا يتم إلغاء القانون الداخلي من طرف القاضي الوطني، بل يقوم باستبعاده من التطبيق دون أن يقوم بإلغائه. وهذا يقتضي أن يبقى القانون الوطني المتعارض للإتفاقية ساري المفعول مع عدم صلاحية تطبيقه على النزاع المعروض على القاضي الوطني، وهو ما يسميه الفقه الفرنسي *la mise en sommeil* وهو ما يقتضي عدم تطبيق القانون في مجال تطبيق الإتفاقية وذلك مع بقاءه ساري المفعول خارج هذا المجال³.

1- القهوجي (علي عبد القادر)، المرجع السابق، ص 66 إلى 68.

2- المعمول به في أغلب الدول في حالة وجود تعارض بين نصين قانونيين داخليين، أن يتم إلغاء أحدهما وتطبيق الآخر وعادتا ما يتم إلغاء القانون السابق وإعمال القانون اللاحق لكونه أكثر مسامية لما تقتضيه الأوضاع السائدة في البلد، وإعمالا لقاعدة اللاحق ينسخ (يلغي) السابق.

3- القهوجي (علي عبد القادر)، المرجع أعلاه، ص 68 إلى 70.

2- تطبيق القانون الوطني على الإتفاقية إذا كان لاحقاً لها

يرى بعض الفقهاء، بحكم التساوي في القيمة القانونية بين الإتفاقية الدولية والقوانين الوطنية، أن القانون اللاحق يلغي القانون السابق إذا وجد تعارض بينهما، وهذا ما ينطبق على المعاهدة الدولية لكونها في مرتبة القانون الداخلي. فيلتزم القاضي الوطني في هذه الحالة بتطبيق القانون الوطني دون اللجوء إلى تفسير المعاهدة، فدوره في هذه الحالة يكون مماثل لدوره في حالة وجود نصين داخليين متعارضين، فإنه يعطي الأولوية للقانون اللاحق لكونه القانون الأنسب والمسار للتطور الذي يشهده المجال الذي ينظمه.

وهذا ما كان مطبقاً في فرنسا إلى غاية 1946 إذ كان للإتفاقيات الدولية نفس القوة القانونية التي تتمتع بها القوانين الداخلية. وكنتيجة لذلك فقد كان القاضي الوطني يستبعد تطبيق الإتفاقية في حالة وجود تعارض بينها وبين أحد القوانين الداخلية، فكان الوضع السائد هو إعمال المبدأ العام الذي يقضي بأن اللاحق ينسخ (يلغي) السابق. كما أكد على هذا المبدأ النائب العام Paul MATTER الذي صرح أنه يجب على المحاكم الفرنسية أن تعمل على التوفيق بين الإتفاقيات الدولية والقوانين الداخلية اللاحقة في حالة وجود تعارض بينهما، غير أنه في حالة استحالة إجراء هذا التوفيق يلتزم القاضي الوطني بتطبيق القوانين الوطنية التي يصادق عليها البرلمان. وهذا التطبيق يعتبر بمثابة تطبيق القاضي للدستور وإرادة المشرع، فالقاضي الوطني لا يمكنه أن يطبق غير إرادة المشرع ولا يمكنه أن يخالف الدستور¹.

ولكم في هذه الحالة قد يثار إشكال كذلك حول خرق الدولة لأحد التزاماتها الدولية، وبالتالي إمكانية قيام مسؤوليتها الدولية. غير أن الفقه والقضاء استقرا على الفصل بين تطبيق الإتفاقية على أساس أن دولة القاضي قد التزمت بالتزام دولي بمقتضاها وبين اعتبار الإتفاقية قانون من جملة القوانين الوطنية الداخلية لدولته، وهذا ما يفرض على القاضي تطبيقها كأبي قانون وطني داخلي².

1- القهوجي (علي عبد القادر)، المرجع السابق، ص.75.

2- المسماري (عبد الكريم بوزيد)، المرجع السابق، ص.92.

وبصدور الدستور الفرنسي لسنة 1946 تغير الوضع وأصبح هذا الدستور يعطي قوة قانونية للإتفاقية الدولية ليعتبرها أسمى من القوانين الوطنية، حيث نصت المادة 26 من الدستور الفرنسي على أن يكون للإتفاقية الدولية نفس القوة مع القانون الفرنسي، جاءت المادة 28 من نفس الدستور و جعلت الإتفاقيات الدولية أسمى من القانون، ويستوي في ذلك أن يكون القانون سابق أو لاحق للإتفاقية الدولية. واستمر الحال على ذلك إلى غاية صدور دستور 1958 حيث نصت المادة 55 منه صراحة على علو وسمو الإتفاقيات الدولية على القوانين الوطنية¹. في حالة وجود تعارض بينهما.

غير أنه و في بعض الدول التي تأخذ بمبدأ تطبيق القوانين الوطنية على الإتفاقيات الدولية في حالة وجود تعارض بينهما، يمكن تطبيق الإتفاقية على حساب القوانين الوطنية وفق ما يلي:

- تفسير القاضي الوطني للقانون اللاحق للإتفاقية على نحو يوافق مقتضى الإتفاقية ولا يعارضه، وبالتالي فإن تطبيق الإتفاقية لا يخل بما ورد في القانون الوطني.
- إمكانية تقادي القاضي الوطني تطبيق القوانين الوطنية و بالتالي استبعادها، مع إعتبار الإتفاقية الدولية نسا قانونيا خاصا.
- جعل تطبيق الاتفاقية الدولية هو المبدأ، إلا في حالة وجود نص يعبر صراحة على نية المشرع في مخالفة الإتفاقية صراحة أو ضمنا، هو ما لا يحصل إلا في حالة تطابق موضوع القانون الوطني وموضوع الاتفاقية الدولية مطابقة تامة².

3- بقاء الاتفاقية سارية المفعول في المنظومة القانونية الداخلية:

دخول الاتفاقية حيز التطبيق في المنظومة القانونية للدولة الجزائرية، فنصوص الاتفاقية لا تطبق إلا بشرط كونها يوم النطق بالحكم لا تزال داخلية في المنظومة القانونية، بمعنى آخر أنه في ذلك التاريخ لا يجب أن تكون مدة صلاحية الاتفاقية قد نفذت بسبب

1 - l'article 55 de la constitution française de 1958 énonce : « les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois sous réserve pour chaque accord ou traité de son application par l'autre partie ».

2- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع السابق، ص.93.

وصول أجل حياة الاتفاقية أو بسبب وضع حد للعمل بالاتفاقية أو بسبب نشوب حرب بين الدولتين الموقعتين، أو بسبب تعليق التنفيذ.

هذه النقطة الأخيرة ذات أهمية في الموضوع كون الدستور ينص على شرط موقف ويعلق تطبيق الاتفاقية و المتعلق بشرط المعاملة بالمثل، في هذه الحالة القاضي الجزائري يجد نفسه في وضع لا يسمح له بتطبيق نصوص الاتفاقية إلا بعد التأكد من أن الدولة جنسية الشخص محل المتابعة قد احترمت وطبقت نصوص الاتفاقية على رعية الدولة التي تنتظر في القضية المعروضة على القاضي الجزائري.

السؤال يبقى مطروح من جهة أخرى حول الهيئة التي لها صلاحية الدفع بمسألة المعاملة بالمثل هل للقاضي الجزائري الجزائري أم هو مجال يخص صلاحيات الحكومة أو وزارة الشؤون الخارجية.

من جهة ثالثة، من هي الجهة التي لها صلاحية تقدير هل مسألة المعاملة بالمثل قد تم احترامها من طرف الدولة الأخرى؟

اختلفت المواقف في هذه الحالات، فهناك من يرجح هذه الصلاحية إلى الحكومة وحدها والتي لها سلطة اتخاذ قرار وقف العمل بالاتفاقية *mesure de rétorsion*، أكثر من ذلك وفي هذه الحالة تبقى المحكمة و باعتبار ما جاءت به المادة الدستورية لا يعينها في حالة سكوت الحكومة، لا تجد من حل إلا تطبيق محتوى نصوص الاتفاقية.

في هذا الإطار أخذ القضاء الفرنسي الغرفة المدنية لمجلس النقض في قرار لها بتاريخ 06 مارس 1984 و بتعليق قوي على أنه مسائلة الحكومة حول موقفها بالنسبة لموضوع المعاملة بالمثل قد يضعها في موقف حرج بحكم العلاقات الدبلوماسية التي تسعى الدولة الحفاظ عليها نظرا لمصالح أخرى قد تجعل الحكومة وحتى وإن عاينت خرق من طرف الدولة الأجنبية لنصوص الاتفاقية في موضع (إما تكون على غنا عن هذا الخرق) أو تأخذ موقف صرم رغم كون الاتفاقية تخدم وذات مزايا لفرنسا.

ورغم ذلك نجد موقف آخر والذي هو صادر هذه المرة من طرف الغرفة الجنائية والتي تلح وتفرض على القاضي الجزائري إثارة من تلقاء نفسه مسألة المعاملة بالمثل، وبه

وقف الفصل في القضية إلى حين أن تقدر وزارة الشؤون الخارجية وجود أو غياب هذه المعاملة بالمثل، وذلك ما جاء في القرار¹: « *Crim.*, 29 juin 1972, Kamolpraipna, Bull., n°226 ; 29 juin 1972, Males, *JCP*, 1973, II, 17457, note Ruzié ; cpr. *Crim.*, 24 mars 1953, *D.*, 1953 note R. Savatier »

بمعنى آخر ليس للقاضي أن ينتظر أحد الأطراف أن يثير هذه المسألة، سيثيره من تلقاء نفسه. ولكن ليس له أن يعالجها، فهذه المسألة بالنسبة إليه تعتبر مسألة فرعية والذي يستلزم به إحالتها إلى الجهة المختصة في الحالة هذه وزارة الشؤون الخارجية، هذا الموقف بديهي من وجهة أن المحكمة أقل دراية مقارنة بالوزير لجمع عناصر التقدير الضرورية ومن جهة أخرى الجزم في مسألة المعاملة بالمثل وقرار تعليق تطبيق الاتفاقية قد تكون له آثار على العلاقات الدبلوماسية مع ذلك الدولة، الشيء الذي يجعل هذا الموضوع من الأهمية أنه لا يمكن معالجته إلا من طرف الحكومة.

4- تقييد دور القضاء الوطني في تطبيق المعاهدات

إعتاد القاضي الوطني على تطبيق التشريع الصادر عن الجهة التي تختص بإصداره، ويتقيد بما يحتويه القانون الوطني عند الفصل في أي منازعة تعرض عليه. ولهذا فإن دوره في تطبيق المعاهدات الدولية يتوقف على ما يفرضه عليه المشرع الوطني من إجراءات وضوابط تتعلق بتنفيذها على المستوى الداخلي، حيث أنه لا يملك تطبيق المعاهدات بمجرد نفاذها على المستوى الدولي دون الرجوع إلى أحكام التشريع الوطني التي تنظم مسألة نفاذ المعاهدات الدولية داخل النظام القانوني الوطني.

وعليه فإن المشرع الوطني قد لا يكتفي أحيانا بالتصديق على المعاهدة لكي تصبح قابلة للتطبيق في الداخل، وإنما يشترط اتخاذ إجراءات إضافية لتطبيقها مما يقيد دور القضاء الوطني في التطبيق.

وهذه الشروط في إصدار المعاهدة بقانون أو النص على ضرورة نشرها بالجريدة الرسمية أو وضع المعاهدة في مرتبة واحدة مع القانون الوطني، فبعد أن تستوفي المعاهدة الدولية الإجراءات الداخلية التي يشترطها المشرع الوطني لنفاذها في الداخل، فإنه يجب على

1 - LACHAUME (Jean-François), « Jurisprudence française relative au droit international public », *AFDI*, volume 19, 1973, p. 977, www.Persée.fr

القضاء الوطني عند قيامه بتطبيقها أن يبحث فيما إذا كان المشرع الوطني قد أعطى للمعاهدة قيمة قانونية معينة داخل النصوص التشريعية الوطنية أم لا، فإن نص المشرع الوطني على ذلك فإن القضاء الوطني يتقيد بالمرتبة الممنوحة للمعاهدة وبالتالي فإن ذلك يعتبر قيدياً يرد على حريته في تطبيق المعاهدة¹.

كما أنه يترتب على تطبيق المعاهدة الدولية احتمال تعارضها مع نصوص القانون الوطني ولكي يقوم القضاء الوطني بترجيح أي منهما فإنه ملزم بالبحث عن مكانة المعاهدة التي نص عليها المشرع الوطني.

المطلب الثاني

دور القاضي الوطني في تفسير الاتفاقيات الدولية

قد يشوب نصوص الاتفاقية الدولية غموض بعد إبرامها وهو ما قد يخلق نزاعاً عند الأطراف، وهذا ما يلزم القاضي الوطني بتفسير النص الغامض في الاتفاقية، وبالتالي يستحيل في هذه الحالة تطبيق الاتفاقية دون المرور بمرحلة بتفسير النص الغامض فيها، غير أن بعض من الفقه ومن بينهم الأستاذ GUEZ يستبعدون فكرة تفسير النصوص القانونية في كون أن النصوص القانونية يجب الأخذ بها كما هي، هذا الموقف يبقى ضعيف أمام دعاة الواقعية القانونية الذين يرون العكس².

غير أن الإشكال الذي يمكن أن يثار في حالة وجود غموض في أحد نصوص الاتفاقية هو تحديد الجهة المختصة بهذا التفسير، فهل يختص القاضي الوطني بالتفسير أو أم هناك جهات أخرى يمكن أن يسند إليها هذا الاختصاص؟

1-GEST (Guy), Op.cit, p.18 et suite.

2 - ARBI (Sabrine), Op.cit, p.18.

« Le positivisme juridique nie toute démarche interprétative en droit, les autorités chargés de l'appliquer sont tenus par le sens littéral des normes sans pouvoir y ajouter ou retrancher quelque chose. Le réalisme juridique fait le constat inversement, d'un pouvoir d'interprétation qui détermine la signification des normes, l'interprétation des normes constituant un acte de volonté et non une opération de connaissance »

تعتمد معظم الدول على أسلوب ثنائية الاختصاص في تفسير الاتفاقيات الدولية، وهو ما يقتضي إمكانية إسناد الاختصاص إلى جهتين: الجهات الحكومية (الفرع الأول) والقاضي الوطني (الفرع الثاني).

الفرع الأول

اختصاص الجهات الحكومية بتفسير الاتفاقيات الدولية

بقصد تفادي الصعوبات التي يمكن أن تواجه القاضي الوطني في تفسير الاتفاقيات الدولية يتم الاستناد في كثير من الأحيان على فكرة أعمال السيادة للإعلان عن عدم إختصاص القاضي الوطني بتفسير الاتفاقية. ويستند القاضي الوطني على أعمال السيادة، في أغلب الأحيان، في حالتين: حالة وجود تنازع بين الاتفاقية الدولية والدستور (أولاً) وحالة عدم دخول التفسير في اختصاص القاضي الوطني (ثانياً). وفي هاتين الحالتين يؤول الإختصاص إلى الجهات الحكومية خاصة وزير الخارجية، حيث يقوم القاضي بوقف النظر في النزاع إلى حين حصوله على التفسير من الجهة المختصة، مع كل ذلك يمكن القول بنسبية التفسير المقدم من طرف الجهات الحكومية (ثالثاً).

أولاً: حالة وجود تنازع بين الاتفاقية والدستور.

يقوم القاضي الوطني في كثير من الدول بالإعلان عن عدم اختصاصه بتفسير الاتفاقيات الدولية في حالة تعارضها مع الدستور، وبالتالي يعلن القاضي الوطني في هذه الحالة عن اختصاصها فقط بتطبيق المعاهدة لا بتفسيرها¹.

وهذا ما كان سائداً في إنجلترا، حيث أن القضاء الإنجليزي أعلن عدم إختصاصه بتفسير الاتفاقيات الدولية في حالة عدم دستوريته وذلك استناداً إلى مبدأ الفصل بين السلطات، وبرر ذلك بكون أن تفسير مثل هذه الاتفاقيات يدخل ضمن أعمال السيادة، وأنه غير مختص بتفسير الاتفاقيات المتعلقة بالعلاقات الدولية، ويرجع اختصاصها إلى الجهات الحكومية².

1- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع السابق، ص. 96 و 97.

2- الجهات الحكومية، تتمثل في وزارة الخارجية ووزارة المالية.

وهو نفس الموقف الذي ساد في فرنسا إلى غاية 1990، حيث لم يشكل اختصاص القاضي الوطني بتفسير الاتفاقيات الدولية قناعة المنظومة القضائية الفرنسية، وهو ما يفسر عدم منح اختصاص التفسير للقاضي الوطني. حتى مجلس الدولة الفرنسي لم يكن مختصا بتفسير الاتفاقيات الدولية التي يشوبها غموض، بل كان اختصاص تفسيرها يرجع إلى الحكومة الفرنسية وإلى وزير الخارجية على الوجه التحديد. وبالتالي كان دور القضاء الفرنسي ينحصر، في حالة ما إذا اقتضت الاتفاقية تفسير أحد أحكامها، في وقف النظر في الدعوى حتى يتم تفسير الاتفاقية، ثم يقوم القاضي الوطني بتطبيق النصوص الغامضة وفق التفسير الذي يقدمه وزير الخارجية¹. ويستوي الأمر في ذلك أن يكون بين المحاكم سواء كانت إدارية أو قضائية (عادية). ففيما يخص المحاكم الإدارية التي كانت ترفع إليها المسائل المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، يقوم القاضي الإداري بوقف النظر في النزاع حتى يتلقى تفسير النص الغامض من الجهة الحكومية المختصة. وهو ما تنتهجه أيضا المحاكم القضائية العادية التي كانت تنظر خاصة في النزاعات المتعلقة بالضرائب على الثروة وحقوق التسجيل².

وطبقت كذلك فكرة أعمال السيادة في الولايات المتحدة الأمريكية خاصة في المسائل المتعلقة بالأعمال الخارجية. وقد أصدر القضاء الأمريكي سنة 1829 حكما بمناسبة قضية (فوشر) ضد (نيلسون) يؤكد على أن القضاء لا يختص بتفسير المعاهدات ذات الطبيعة السياسية وذلك استنادا على مايلي:

- تفسير هذه المسائل يحتاج على دراية ومعلومات فنية في هذا المجال³، خاصة في ظل غياب أية توضيحات من السلطة التنفيذية المكلفة بتفسيرها.

- عدم إختصاص القضاء الأمريكي بتفسير المسائل ذات الطبيعة السياسية والمتعلقة بالشؤون الخارجية.

1- القهوجي (علي عبد القادر)، المرجع السابق، ص ص 102 و 103.

2 - TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.21.

3- وكان النزاع متعلقا بملكية بعض الأراضي، ولقد جاء في الحكم الصادر: " ما دامت الهيئات الأمريكية قد اتخذت موقفا صريحا في هذه المشكلة بتقريرها ملكية الولايات المتحدة لتلك الأراضي فليس للمحكمة مطلقا أن تعقب على قرارها في ذلك إذا أن هذه المشكلة بطبيعتها ذات صفة سياسية تجعل الكلمة النهائية للسلطة التشريعية والتنفيذية".

- هذا النوع من المسائل يتطلب الكثير من الدقة خاصة وأنها متصلة بالعلاقات الخارجية، لذلك فمن الضروري أن تختص بها الهيئات الحكومية المسؤولة مباشرة أمام الشعب¹.

وعليه فإن وجد تعارض بين نصوص الاتفاقية والدستور فإن القضاء يكيف ذلك على أنه من قبيل أعمال السيادة، ويترتب على ذلك أنه يمكن تطبيق الاتفاقية رغم معارضتها للدستور²، وهو ما يبدو منطقيا في الأنظمة القانونية التي تجعل الاتفاقيات الدولية أسمى من القوانين الوطنية بما في ذلك الدستور. غير أن الإشكال يمكن أن يطرح بالنسبة للأنظمة القانونية التي تجعل الدستور أسمى من الاتفاقيات الدولية، فهل يقوم القاضي الوطني بتطبيق الدستور، وهو الأمر المنطقي الذي يلتزم القاضي به باعتبار أن الدستور أسمى من الاتفاقية، أم هل يقوم بتطبيق الاتفاقية على الرغم من عدم دستورتيتها؟

ثانيا: حالة عدم دخول التفسير في اختصاص القضاء الوطني.

ترى بعض الأنظمة القضائية في عدد من الدول أن تفسير الاتفاقية الدولية لا يدخل أصلا في اختصاص القاضي الوطني، بل تختص به الهيئات الحكومية نظرا لاعتبارين أساسيين يصعب التوفيق بينهما:

- اختصاص القضاء الوطني بتطبيق الاتفاقية الدولية يستلزم أيضا اختصاصه بتفسيرها، وأن الخروج عن هذه القاعدة يؤدي إلى عرقلة الفصل في النزاعات التي تعرض عليه.
 - اختصاص القضاء بتفسير الاتفاقيات الدولية يؤدي إلى الخروج عن الهدف المشترك، بين الدولتين، من الاتفاقية المبرمة³ بينهما، لأنه من غير الممكن أن يتم تفسير كل حكم تضمنته الاتفاقية منفردا، بل يجب أن يتم ذلك ما تضمنه المعاهدة من أحكام وفق إرادة الأطراف⁴.
- فالقضاء يعتبر أن اختصاصه بتفسير الاتفاقيات الدولية التي يشوبها غموض يعتبر تناقض مع نفسه، فمن جهة يعتبر أن مبدأ اختصاصه بتطبيق الاتفاقية يخوله أيضا حق تفسير نفس الاتفاقية، ومن جهة أخرى يرى أن ذلك يشكل تناقضا مع الغرض الرئيسي من

1- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع السابق، ص. 97 و 98.

2 - GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), « **Droit Fiscal International** », Op.cit, pp.99 et 100.

3- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع السابق، ص. 103 و 104.

4- TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.21.

إبرام الاتفاقية. لذلك يعتبر نفسه غير مختص بتفسير الاتفاقية وترك ذلك للهيئات الحكومية، لكون الحكومة أدرى وهي المعنية بالأمر والعلاقات الخارجية خاصة السياسية منها.

غير أن عدم اختصاص القاضي الوطني بتفسير الاتفاقيات الدولية لا يعني مساهمته في ذلك ولو من بعيد. فالقاضي الوطني الذي يبين، في قرار الإحالة، النقاط التي يجب أن يتم تفسيرها والتي لا بد أن تكون في غاية الغموض، فلا يمكن للقاضي أن يقوم بتفسير نص واضح أو يمكن استخلاص معناه ضمناً. ومن ثم فإن القاضي يلتزم بالتفسير الذي تقوم به الهيئة الحكومية التي أحيل النص إليها.

ثالثاً: نسبة التفسير المقدم من طرف الجهات الحكومية¹

فعندما تلزم أو تدعو الضرورة إلى تفسير نقطة واردة في الاتفاقية، مبدئياً، القاضي يوقف الفصل في القضية بطلب من المعني بالنزاع أو الإدارة المختصة إلى حين رجوع التفسير الرسمي إليه، سيتقيد القاضي في الحالة هذه بالتفسير الرسمي المقدم. وهذا التفسير سيكون صالح ليس فقط لحل المسألة المعروضة عليه ولكن حتى للقضايا المستقبلية.

غير أن هذا يبقى نسبي، فوزارة الخارجية ستكتفي بالتذكير فقط بعناصر أو طرق التفسير، فلا تمكن القاضي بحل واضح لفك النزاع، هذا ما يسمح بالقول أن القاضي في الحالة هذه مجال واسع في تقدير تطبيق عناصر التفسير التي مكنته بها الوزارة، حتى أن تارة موقف الوزارة يكون غير واضح إلى حد القول بالدور الرئيسي للقاضي في تفسير الاتفاقية، وأكثر من ذلك فالأجوبة المقدمة من طرف الوزارة تتسم بالحيطة هذا ما يجعلنا نتساءل عن الفائدة من اللجوء إلى إحالة الغموض على الوزارة.

1 - GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit, pp.97 et 98.

« Lorsque l'interprétation d'une disposition conventionnelle s'avère nécessaire, le juge doit donc, en principe, surseoir à statuer jusqu'à ce que la position officielle ait été exposée... Mais l'autorité qui s'attache à l'interprétation ministérielle n'est que relative. Le ministre se borne à fournir des éléments d'interprétation. Il ne donne pas une solution précise au juge ; ce dernier dispose donc parfois d'une certaine latitude pour faire application au cas d'espèce des éléments théoriques qui lui ont été fournis...s'agissant d'une matière technique, le ministère des affaires étrangères, dont l'interprétation est sollicitée, se tournera le plus souvent vers le ministère technique compétent, en l'occurrence celui des finances, dont émanera en fait la réponse qui s'imposera aux juges ».

زد إلى ذلك، وزارة الخارجية وعلما منها أن التفسير المطالب به ينصب على نقطة تقنية، ستلجأ هي الأخرى إلى وزارة المالية صاحبة الإختصاص، للمطالبة بالتفسير اللازم والجواب الذي سيتقيد به القاضي.

الفرع الثاني

اختصاص القاضي الوطني بتفسير الاتفاقيات الدولية

نظرا للإشكالات العديدة التي تثيرها فكرة عدم اختصاص القاضي الوطني بتفسير الاتفاقيات الدولية استنادا إلى فكرة أعمال السيادة، تنتهج بعض الدول أسلوب آخر يتم وفقه تفسير الاتفاقيات الدولية. ويتمثل هذا الأسلوب في منح القضاء الوطني اختصاص تفسير الاتفاقيات الدولية لكن مع تقييد هذا الاختصاص، وبعبارة أخرى، تقسيم اختصاص التفسير بين القضاء والسلطة التنفيذية من جهة وبالتالي الاختصاص الجزئي للقاضي الوطني (أولا) ومنح القاضي الوطني كامل الاختصاص في تفسير الاتفاقيات الدولية من جهة أخرى (ثانيا).

أولا: الاختصاص الجزئي للقاضي الوطني في تفسير الاتفاقيات الدولية.

مفاد هذا الأسلوب أن يتم تقسيم اختصاص تفسير الاتفاقيات الدولية الغامضة بين القاضي الوطني (1) من جهة، وبين السلطة التنفيذية من جهة أخرى (2)، وهو ما من شأنه أن يجعل اختصاص القاضي الوطني جزئيا ومقيدا بتفسير نوع معين من الاتفاقيات.

1 - مضمون الاختصاص الجزئي للقاضي الوطني في تفسير الاتفاقيات الدولية.

يختص القاضي الوطني، وفق هذا المنهج، بتفسير الاتفاقيات الدولية¹ المتعلقة بالقانون الخاص، ولا يمكن لأية جهة حكومية أن تتدخل لتتصدى بالتفسير للاتفاقيات الدولية التي يتم إبرامها في إطار القانون الخاص. فمقتضى هذا الأسلوب أن يستأثر القاضي الوطني بتفسير وتطبيق الاتفاقيات الدولية المتعلقة بالقانون الخاص، بينما أحيل اختصاص تفسير الاتفاقيات الدولية المتعلقة بالقانون العام إلى الجهات الحكومية.

1- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع السابق، ص. 109.

غير أنه تم انتقاد هذه التفرقة على أساس عدم الدقة التي تشوبها، وعلى أساس الطابع المختلط الذي تكتسيه العديد من الاتفاقيات، إذ أن الكثير منها تتضمن أحكام تتعلق بالقانون الدولي الخاص وأحكام القانون الدولي العام¹.

وأمام هذه الانتقادات التي وجهت لهذا المعيار، انتهجت محكمة النقض الفرنسية معياراً آخر لتحديد الاتفاقيات التي يختص القاضي الوطني بتفسيرها، فجعلت الاتفاقيات الخاصة بالمنازعات المتعلقة بالمصالح الخاصة من اختصاص القضاء الوطني². ولقد ذهبت الدائرة الإدارية لمحكمة النقض الفرنسية إلى توزيع الاختصاص فيما يخص تفسير الاتفاقيات الدولية، حيث قامت بتوزيع الاختصاص بين المحاكم من جهة ووزير الخارجية من جهة أخرى. فجعلت اختصاص التفسير للمحاكم العادية إذا كانت الاتفاقية الدولية واجبة التطبيق على النزاع المعروض عليها ويتعلق بمصالح خاصة. وذهبت المحاكم القضائية العادية إلى أبعد من ذلك، حيث اعتبرت أن تفسير هذه الاتفاقيات يعتبر واجباً يقع على عاتقها، فكما أنها تلتزم بتطبيق الاتفاقيات الدولية والقوانين الداخلية، فهي ملزمة كذلك بتفسير القوانين والاتفاقيات الدولية في حالة وجود غموض فيها³. هذا وقد ترك اختصاص تفسير الاتفاقيات التي لا تتعلق بالمصالح الخاصة لتفسير وزير الخارجية، وبعبارة أخرى، إحالة اختصاص التفسير لوزير الخارجية في كل حالة يعرض نزاع على القاضي الوطني ويكون متعلقاً بالمصالح العامة وبالقانون الدولي العام⁴.

وبذلك تم تقييد دور القاضي الوطني في تفسير الاتفاقيات الدولية، وفق هذا الأسلوب، وجعله مختصاً بتفسير الاتفاقيات المتعلقة بالمصالح الخاصة والمتعلقة بالقانون الخاص، وذلك رغم الانتقاد الموجه للمعيار المستند على اختصاصه بتفسير الاتفاقيات المتعلقة

1 - MELOT (Nicolas), « Essai sur la compétence fiscale étatique », 1re partie, Op.cit, p.761.

2- المسماري (عبد الكريم بوزيد)، مرجع السابق، ص.110.

3- اعتمدت الدائرة الإدارية لمحكمة النقض الفرنسية هذا المعيار بمناسبة حكم صدر عن أحد المحاكم التابعة لها، والذي عرف بحكم (ريشمون)، وذلك بوجود تصدي القاضي الوطني بتفسير نصوص المعاهدات الدولية التي يشوبها الغموض، وذلك في كل حالة تكون المنازعات المعروضة عليه تتعلق بالمصالح الخاصة.

4- القهوجي (علي عبد القادر)، المرجع السابق، ص.103 و104.

بالقانون الخاص. وبذلك أصبح القاضي الوطني يختص بتفسير الاتفاقيات المرتبطة بالجنسية وتنازع القوانين وتنفيذ الأحكام الأجنبية والملكية الأدبية والفنية والصناعية¹.

2- اختصاص السلطة التنفيذية بتفسير الاتفاقيات الدولية.

على عكس الاتفاقيات التي يختص القاضي الوطني بتفسيرها، تختص السلطة التنفيذية بتفسير الاتفاقيات المتعلقة بالقانون العام²، وعلى هذا الأساس تختص السلطة التنفيذية بتفسير كل ما يتعلق بالغش الضريبي والغش الجبائي الدولي والمياه الإقليمية... لكن مع الانتقاد الذي وجه لهذا المعيار، أصبحت السلطة التنفيذية تعتمد معيار المصلحة، فأصبحت الاتفاقيات الدولية الغامضة والمتعلقة بالمصالح العامة تُفسر من قبل السلطة التنفيذية، والشيء الملاحظ أيضا أن لجوء القاضي للإستعانة بالتفسير الذي تختص به السلطة التنفيذية، لا يكون في حالة وجود نص واضح وأكد³.

ثانيا: الاختصاص الكلي للقاضي الوطني في تفسير الاتفاقيات الدولية.

يُحَوَّل، وفق هذا الأسلوب، اختصاص تفسير الاتفاقيات الدولية للقاضي الوطني دون الجهات الحكومية. ففي حالة ما إذا تضمنت المعاهدة الدولية غموضا في أحد النصوص التي تتضمنها وجب على القاضي الوطني التصدي بتفسير هذا النص ثم تطبيقه على القضية المعروضة عليه دون إحالة النص الغامض على وزير الخارجية لتفسيره. وهذا هو الأسلوب الذي انتهجه مجلس الدولة الفرنسي منذ 1990، وهو الأسلوب تنتهجه معظم الدول، نظرا لالتسامه بالمرونة والسرعة في الفصل في النزاعات، ونظرا لكونه يجسد فعلا مبدأ الفصل بين السلطات. وسنتعرض في هذا العنصر إلى مضمون هذا الأسلوب (1) ثم إلى الطرق التي ينتهجها القاضي الوطني في تفسير الاتفاقيات الدولية (2).

1 - مضمون أسلوب الاختصاص الكلي.

مقتضى هذا الأسلوب أن يجتمع للقاضي الوطني ازدواجية الاختصاص، وبعبارة أخرى أن يختص القاضي الوطني بتفسير الاتفاقيات الدولية في حالة وجود غموض يشوب

1- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع السابق، ص. 110.

2- المسماري (عبد الكريم بوزيد)، المرجع أعلاه، ص. 109.

3- GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.99.

نصوصها، وأن يختص كذلك بتطبيق الاتفاقيات الغامضة وفق التفسير الذي قام بتفسيرها على نحو، دون أن يلتزم بإحالة الاتفاقية إلى الجهات الحكومية ودون التقيد بأي تفسير آخر صادر عن وزير الخارجية على وجه التحديد.

هذا ولقد كان مجلس الدولة الفرنسي لا يمنح اختصاص تفسير الاتفاقيات الدولية للقاضي الوطني، بل كان يُلزم القاضي بإحالة النصوص الغامضة على وزير الخارجية لتفسيرها، ثم يلتزم القاضي بتطبيق الاتفاقية على النزاع المعروض عليه مع التقيد بما ورد في تفسير وزير الخارجية. غير أنه، وبداية من سنة 1990 أسند مجلس الدولة الفرنسي اختصاص التفسير للقاضي الوطني، وكان ذلك بمناسبة القضية التي قامت برفعها أحد الجمعيات الفرنسية المساندة للعمال المهاجرين والأجانب¹. حيث طالبت هذه الجمعية إلغاء المنشور الوزاري الصادر عن وزير الخارجية، والخاص بتنظيم عمليات تنقل وتوظيف وإقامة الرعايا الجزائريين في فرنسا، وذلك على أساس أن المنشور يتعارض مع الاتفاقية المبرمة بين الجزائر وفرنسا. ولقد قضى المجلس أن المنشور الصادر لم يضع أحكام جديدة بل قام بتفسير ما تضمنته الاتفاقية من نصوص غامضة. ويصدر هذا القرار قام مجلس الدولة الفرنسي لأول مرة بتفسير اتفاقية غامضة دون أن يأخذ بعين الاعتبار المعايير السابقة²(اختصاصه فقط بتفسير الاتفاقيات الغامضة المتعلقة بالقانون الدولي الخاص).

وهذا ما ذهب إليه القضاء المصري أيضا، لما أكد أن في قضية تأمين الاستثمارات الفرنسية أن مصطلح "التعويض" الذي ورد في متن الاتفاقية الثنائية المبرمة بين حكومة جمهورية مصر العربية وحكومة الجمهورية الفرنسية، لا يمكن فهمه فهما ضيقا على نحو يؤدي إلى تطبيقه كما يتم تطبيق القوانين الوطنية الداخلية، بل يجب تفسير مصطلح "التعويض" بالمعنى الواسع وبما يؤدي إلى التزام الحكومة المصرية دفع كل التعويضات النقدية التي تعكس قيمة الاستثمارات التي تم تأمينها تطبيقا لنص الاتفاقية.

1- قامت الجمعية التوعوية الفرنسية المساندة للعمال المهاجرين برفع دعوى قضائية ضد المنشور الوزاري الصادر عن وزير الداخلية ووزير الشؤون الاجتماعية والتكافل الوطني الصادر بتاريخ 14 مارس 1986 والمتعلق بانتقال وتوظيف وإقامة الرعايا الجزائريين في فرنسا، على أساس أن هذا المنشور يعارض ما ورد في الاتفاقية الثنائية الجزائرية الفرنسية، والتي اعتبرتها الجمعية غامضة إلى حد لا يقبل التوفيق بين ما ورد فيها وبين ما ورد في المنشور الوزاري.

2- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع السابق، ص.113.

وذهبت المحكمة الأمريكية إلى حكم مشابه، حيث أعلنت اختصاص القاضي الوطني بتفسير الاتفاقيات الدولية دون أن يلتزم بتقديم أو إحالة طلب التفسير إلى هيئة حكومية¹. وأكدت أن القاضي الوطني يمكنه أن يلتزم بتطبيق التفسير الذي يشكل قناعته، ولا يلزمه أي تفسير آخر يصدر عن الجهات الحكومية إذا رآه لا يتناسب مع ما عرض عليه من وقائع، مع إمكانية الأخذ به على سبيل الاستدلال والاستئناس².

فتفسير الاتفاقيات الثنائية وفق هذا الأسلوب يمنح القاضي الوطني اختصاص التفسير والتطبيق معاً، وذلك دون التقيد بتفسير معين يمكن أن تعرضه عليه أحد الجهات الحكومية لاسيما وزير الخارجية، وهو ما يمنح نوع من الاستقلالية للسلطة القضائية ويعكس مبدأ الفصل بين السلطات. واستقلال القاضي بتفسير وتطبيق الاتفاقيات الثنائية يكون أكثر ملائمة للفصل في النزاعات التي تعرض عليه على أساس الاتفاقيات الغامضة، لكون القاضي أدري بوقائع النزاع والملابسات التي تحيط بالقضية من جهة، ومن جهة أخرى، فإن اختصاصه بتفسير القوانين الوطنية يعتبر بمثابة تجربة واسعة له في مجال التفسير، وبالتالي لا يمكن ان تواجهه صعوبات بشأن تفسير وتطبيق وتكييف نصوص الاتفاقيات الدولية على الوقائع التي تعرض عليه.

وعكس ذلك، فإن التزام القاضي الوطني بتأويلات وزير الخارجية يجعل السلطة القضائية تابعة للسلطة التنفيذية، ولأن ذلك قد يؤدي أيضا إلى تأسيس الحكم أو القرار على ما لا يشكل قناعة القاضي الوطني الملزم بذلك التفسير. لذلك فإن معظم الدول تمنح القاضي الوطني اختصاصي التفسير والتطبيق دون أن تعتبر التفسير من قبيل أعمال السيادة³.

1- GUY (Gest), Op.cit, p.41

Une jurisprudence constante affirme le pouvoir qu'ont les juges d'interpréter les conventions internationales dans la mesure où les droits des personnes sont en jeu, sauf à accorder une grande attention et « un grand poids » à l'attitude de l'exécutif. Les juges américains se reconnaissent donc un pouvoir d'appréciation beaucoup plus large que leurs homologues français qui se considèrent liés par l'interprétation donnée par le ministre.

2- المسماري (عبد الكريم بوزيد)، المرجع السابق، ص.115.

3- المسماري (عبد الكريم بوزيد)، المرجع السابق، ص.117.

وهذا الموقف المستحدث نجده مكرسا أيضا من خلال الإتجاه الذي إتخذه الإجتهد القضائي في الولايات المتحدة الأمريكية وكذا في فرنسا، بالتركيز على الضمانات القضائية الحقيقية التي يجب أن يستفيد منها المتقاضي، في مواجهة الإدارة¹.

2 - طرق تفسير الاتفاقية.

يلتزم القاضي أثناء تفسير الاتفاقيات الدولية الغامضة بالطرق التي ورد ذكرها في معاهدة فيينا².

لكن أثناء عملية التفسير قد يواجه القاضي الوطني إشكال بخصوص المرجع الذي يعتمد عليه لتفسير النص الغامض، فهل يتم التفسير وفق مقتضيات القانون الداخلي أو يتم وفق مقتضيات القانون الدولي، مع احتويه من مفاهيم عامة ؟ وللجواب على ذلك، سنتطرق إلى دور القاضي في اللجوء إلى القانون الداخلي لتفسير الاتفاقيات الدولية (أ) وإلى دوره في تفسير الاتفاقيات الدولية حسب السياق (contexte) (ب)،

أ - اللجوء إلى القانون الداخلي لتفسير الاتفاقيات الدولية.

تحيل بعض الاتفاقيات الثنائية الضريبية على القوانين الوطنية لتفسيرها في حالة وجود غموض فيها، وبذلك يمكن للقاضي الوطني تفسير الاتفاقيات الثنائية على ضوء

1- GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.98.

« Appliquée à la lettre, la position de principe des tribunaux français eût risqué de priver les contribuables de toute garantie judiciaire réelle, alors que les juridictions étrangères se reconnaissent généralement le pouvoir d'interpréter elles-mêmes les clauses fiscales des traités... ».

2- نصت معاهدة فيينا على جملة من التقنيات والشروط الواجب اتخاذها عند اللجوء إلى تفسير نص من النصوص

الغامضة المحتواة في الاتفاقية، و تتمثل في:

- تفسير الاتفاقيات على أساس مبدأ حسن النية لدى أطرافها.
- يكون التفسير وفقا للمعنى العادي والمعنى الخاص للألفاظ.
- يجب أن يفسر النص وفق باقي نصوص الاتفاقية بما في ذلك نصوص الديباجة والملاحق والوثائق الأخرى التي تم الاتفاق عليه بمناسبة إبرام الاتفاقية.
- يجب أن يكون تفسير الاتفاقية وفقا للاتفاق اللاحق ووفقا للسلوك اللاحق للأطراف.
- يجب أن يتم التفسير وفقا للقواعد العامة للقانون الدولي.
- يجب أن يتم التفسير في ضوء موضوع الاتفاقية والغرض منها.
- الاستعانة بالأعمال التحضيرية والظروف الملائمة لعقد الاتفاقية عند التفسير.

القوانين الوطنية (1)، غير أن هذا الأسلوب لا يسلم من بعض العيوب التي يمكن أن تمنع هذا التفسير (2).

(1) - ضرورة اللجوء إلى القوانين الوطنية.

كانت معظم الدول في بداية الأمر تتكر فكرة تفسير الإتفاقيات الدولية على ضوء القانون الداخلي، خاصة و أن معاهدة فيينا تضمنت شرط وجوب التفسير وفقا للقواعد العامة للقانون الدولي، وهذا ما كان سائدا في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية الأمر. غير أن هذا الوضع تطور منذ سنة 1985 عندما أكدت المحاكم الداخلية الأمريكية على إمكانية تفسير الاتفاقيات الدولية على ضوء القوانين الوطنية¹.

وهو الوضع الذي ساد أيضا في فرنسا خاصة في تفسير المعاهدات المتعلقة بالمصالح الخاصة للأفراد، حيث قضت محكمة النقض الفرنسية في أحد النزاعات التي عرضت عليها بما يلي: "هناك افتراض بأنه في حالة عدم وجود إشارة لمعنى مخالف، فإن فرنسا قبلت شروط المعاهدة في نص القانون الفرنسي و على هذا، فإنه لما كانت معاهدة فرسوفيا بشأن مسؤولية الناقل البحري لم تحدد المقصود بغش الناقل، فيجب فهم هذه العبارة كما هي معروفة في القانون الفرنسي" الولاية المتحدة الأمريكية أخذت إلى حد ما بنفس الموقف².

يمكن تبرير هذا التعديل في الموقف بخصوصية الإتفاقيات الدولية الخاصة بالضرائب و الجبائية، حيث أن هذه المعاهدات بحكم طبيعتها، لا تسمح للقاضي الوطني بتفسيرها على النحو الذي ينص عليه القانون الدولي العام، نظرا لإختلاف طبيعة الإتفاقيات الضريبية عن الإتفاقيات الأخرى التي يتم إبرامها مثلا في المجال السياسي أو المجال الإقتصادي. لذلك أصبحت معظم الدول تمنح للقاضي الوطني سلطة أو اختصاص تفسير الإتفاقيات الدولية في حالة غموض نصوصها³.

1- المسماري (عبد الكريم بوزيد) ، المرجع السابق، ص.119.

2 - GUY (Gest), Op.cit, p.31 et 32.

- La cour suprême des Etats-Unis pose en principe que, « lorsque deux interprétations sont possibles, l'une restreignant les droits qui peuvent être revendiqués en vertu d'un traité, l'autre libérale, la seconde doit être préférée ».

3 - TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.21.

وتفسير الاتفاقيات الدولية عن طريق اللجوء إلى القوانين الوطنية يقتضي التزام القاضي الوطني، في حالة وجود غموض في أحد المصطلحات التي تضمنتها الاتفاقية¹ والتي يمكن أن يكون لها أكثر من معنى، بالرجوع إلى ما ورد في القانون الوطني للبلد الذي ينتمي إليه لتوضيح وضبط هذا المصطلح.

وهذا ما نصت عليه اتفاقية الإطار (convention type) التي أعدتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 1977، حيث نصت المادة 3 فقرة 2 منها² على وجوب الرجوع إلى القانون الوطني المكلف بالفصل في النزاع لتفسير المصطلحات الغامضة في حالة ما إذا لم يتم تعريفه في الاتفاقية نفسها³.

فوجدت الجزائر قد إعتقت نفس الموقف واعتمادا على ذات النموذج، في الاتفاقية الثنائية المبرمة بين الجزائر وفرنسا في الجزء الثاني من المادة 3 حيث تنص على أنه: "لتطبيق الاتفاقية من طرف دولة متعاقدة، كل كلمة أو عبارة لم يتم، تحديدها، فيها يكون لها نفس المعنى الذي يعطيه إياها القانون الجبائي لتلك الدولة، المتعلق بالضرائب التي تطبق عليها هذه الاتفاقية، ما لم يتطلب السياق تفسيرا مغايرا"⁴.

ينص بروتوكول الاتفاقية بين الجزائر وفرنسا والذي تنص على أنه إذا قامت فرنسا، بمقتضى تشريعها الداخلي، بتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة والمتعلقة بمقيمين بفرنسا، عن طريق خصم العجز المالي للفروع التي هي مقيمة بالجزائر، أو العجز الذي يمس مؤسسات مستقرة متواجدة بالجزائر، ودمج أرباح هذه الفروع أو هذه المؤسسات المستقرة لغاية هذا العجز المخصص، فإن أحكام هذه الاتفاقية، لا تتعارض مع تطبيق هذا التشريع⁵.

1- في أغلب الأحيان يقوم القائمون على إعداد الاتفاقيات الدولية بوضع تعاريف للمصطلحات، في المادة الأولى من الاتفاقية، الرئيسية التي وردت فيها وذلك لتفادي النزاعات التي يمكن أن تنثور بين الأطراف بسبب تفسير هذه المصطلحات. غير أن ذلك لا يمكن أن يضع حدا للنزاعات المتعلقة بالتفسير، إذ لا يمكن وضع تعريف لكل مصطلح تضمنته الاتفاقية.

2 - L'article 3 §2 de la convention type de l'OCDE (1977) énonce : « Pour l'application (ou l'application) de la convention par un Etat contractant, toute expression qui n'y'est pas définie, a le sens que lui attribue le droit de cet Etat contractant, les impôts auxquels s'applique la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente. »

3- GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.88.

4- أنظر الاتفاقية الثنائية بين الجزائر وفرنسا السابق ذكرها.

5- أنظر الجزء الثامن من بروتوكول الاتفاقية الثنائية المبرمة بين الجزائر وفرنسا.

(2) - عيوب اللجوء إلى القوانين الوطنية.

يترتب عن لجوء القاضي الوطني إلى القوانين الداخلية لتفسير الإتفاقيات الدولية إشكالات وصعوبات من شأنها إثارة نزاعات أخرى تعبر عن عيوب هذا الأسلوب في تفسير الاتفاقيات الدولية، وتتمثل أهم هذه العيوب فيما يلي:

- لجوء القاضي الوطني إلى القوانين الوطنية لا يؤدي في كثير من الأحيان إلى تفسير الإتفاقيات الدولية. فالقانون الوطني الذي يتم اللجوء إليه هو قانون الضرائب، فإذا تضمن تعريفاً أو توضيحاً للغموض الذي يشوب الإتفاقية فإن القاضي الوطني يقوم بتفسير الإتفاقية على أساسه. غير أنه وفي كثير من الأحيان لا يتضمن قانون الضرائب توضيحاً للغموض، ففي هذه الحالة إلى أي قانون وطني يلجأ القاضي لتفسير الغموض؟ يرى جانب من الفقه أن قانون الضرائب يتضمن مصطلحات خاصة بالقانون الخاص، وهو ما يقتضي رجوع القاضي في مثل هذه الأحوال إلى القانون المدني أو إلى القانون التجاري خاصة لتفسير ما له علاقة بالمصطلحات التقنية¹. وهو ما يمكن أن يؤدي إلى التضارب بين مختلف هذه القوانين.

- لجوء القاضي الوطني إلى القوانين الداخلية لتفسير الإتفاقيات الدولية يؤدي في كثير من الأحيان إلى تضارب مصالح الأطراف المتعاقدة، إذ أن القوانين الوطنية تختلف من بلد لآخر وهو ما لا يمنع من وجود اختلافات جوهرية في معاني مختلف المصطلحات والصيغ (formules) التي تتضمنها هذه القوانين²، وهو ما يؤدي إلى إمكانية ظهور إشكالات جديدة مثل خلق حالات الإزدواج الضريبي أو تعقيد النزاعات المتعلقة بالتفسير³.

- جعل القوانين الوطنية بمثابة مرجع لتفسير المصطلحات الغامضة التي تتضمنها الاتفاقيات الدولية، لا يعتبره كثير من الفقهاء حلاً مناسباً، بسبب التعديلات والتغييرات التي يمكن أن تتعرض لها القوانين الوطنية⁴.

1- GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.104.

2 - MEDHI (Haroun), Op.cit, p.437 et 438.

3 - TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.22.

4 - GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.89.

- اللجوء إلى القوانين الوطنية لتفسير الاتفاقيات الدولية يمكن أن يتعارض مع إرادة الأطراف و الهدف من إبرام الإتفاقية.

ب - تفسير الاتفاقيات الدولية حسب السياق (contexte).

إلى جانب لجوء القاضي الوطني إلى القوانين الداخلية لتفسير الاتفاقيات الدولية، و التي يعتبرها جمع الفقه بأنها طريقة احتياطية¹، يمكن أن يلجأ أيضا إلى تفسيرها على أساس مبادئ تفسير الاتفاقيات المعروفة في القانون الدولي العام. ومنها السياق² بمعناه الواسع، ويتم ذلك وفق ثلاث طرق، ترتبط إرتباطا وثيقا بالتفسير على أساس القوانين الوطنية، وهي تفسيرها حسب الهدف (الغاية) من الإتفاقية (1) أو تفسيرها عن طريق المقارنة (2) أو تفسيرها عن طريق اللجوء إلى الأعمال التحضيرية (3).

(1) - تفسيرها حسب الهدف³ (الغاية) من الاتفاقية (Interprétation téléologique)

تسعى الدول من خلال إبرام الاتفاقيات الدولية الجبائية إلى تحقيق هدفين أساسيين: يتمثل الهدف الأول في تجنب الإزدواج الضريبي لرعايا الدول المتعاقدة. و يتمثل الهدف الثاني في محاربة الغش والتهرب الجبائي، خصوصا إذا تم ذلك عن طريق إستغلال أو التعسف في إستعمال الإتفاقية نفسها. فإذا تبينت غاية الطرفين من إبرام الإتفاقية المتمثلة في تحقيق أحد الهدفين أو كلاهما، يجب على القاضي الوطني أن يقوم بتفسير الغموض الوارد في الإتفاقية على نحو يقتضي تحقيق هذه الأهداف⁴.

1 - GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.88 le caractère subsidiaire du renvoi au droit interne.

- GEST (Guy), Op.cit, p.28.

- DUBUT (Thomas), Op. cit, p.1461.

2 - المادة 31 أجزاء 3 و 4 و المادة 32 من إتفاقية فيينا 1969 الخاص بالاتفاقيات الدولية .

3 - GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit, pp.89 & 90.

« Comme l'indique l'étymologie, le contexte est un assemblage ; celui-ci peut réunir des éléments plus ou moins nombreux ou hétéroclites. Dans une acception étroite, celle que retiennent habituellement les juristes, le contexte est l'ensemble du texte qui entoure un mot, une expression ou une phrase, et en éclaire le sens. Dans une acception large, plus proche de celle du langage courant, il désigne l'ensemble des éléments extérieurs au texte proprement dit et susceptibles de contribuer à en dégager la signification. A travers l'étude du contexte *stricto* ou *lato sensu*, l'interprète recherche ce qu'a été l'intention des parties ».

4- GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.92.

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن للقاضي الوطني أن يقوم بالتوفيق بين الأسلوبين، أي أن يقوم بتفسير الغموض الوارد على ضوء القانون الوطني مع مراعاة الأهداف المسطرة في الإتفاقية، فتطبيق أحدها لا يمنع من تطبيق الآخر.

ويلتزم القاضي وفق هذا الأسلوب أيضا أن ينتهج أسلوب التوفيق بين مصالح الأطراف المتعاقدة (الدول) ومصالح المخاطبين بالمعاهدة (الأشخاص الطبيعية المعنوية)، وهو ما يقتضي تجنب القاضي الوطني للتفسير الضيق للإتفاقية في بعض نصوصها واللجوء إلى التفسير الواسع في البعض الآخر. فالأحكام التي تتضمنها الاتفاقيات الضريبية يمكن أن تقسم إلى قسمين: قسم يحقق مصالح الدولة وقسم يحقق مصالح الأفراد ويتحقق ذلك في حالة وجود ازدواج ضريبي يتعرض له الفرد. ففي هذه الحالة يجب على القاضي الوطني التزام تفسير يحقق مصالح كلا الطرفين¹.

(2)-تفسيرها عن طريق المقارنة (Interprétation par comparaison)

تعتبر هذه الطريقة من بين الطرق الأكثر أهمية التي يمكن أن ينتهجها القاضي الوطني في تفسير الإتفاقيات الدولية. وتقتضي أن يقوم القاضي بتفسير المصطلحات والعبارات المتماثلة في الإتفاقيات الدولية الجبائية بنفس التفسير، فيقوم القاضي بتفسيرها على أساس تفسير سابق لمعاهدة دولية تضمنت نفس الغموض وتم تطبيقها في نفس الظروف إعمالا بمبدأ تطبيق نفس الشروط على الظروف المتماثلة. وهو ما يمكن أن يكون فعالا في هذا المجال خاصة إذا كانت المعاهدة السابقة والمعاهدة التي يتم تفسيرها مستمدة من نموذج واحد، مثلما هو الحال بالنسبة للدول التي تتبنى نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، لأن ذلك يؤدي إلى التماثل والتطابق الشبه كلي لما ورد في المعاهدتين، وهو ما يجعل عملية التفسير ممكنة وذلك دون الخروج عن هدف الإتفاقية².

غير أن التشابه الذي تتميز به الإتفاقيات الدولية الضريبية لا يعني تماثلها وتطابقها التام، وهو ما يلزم القاضي من إعتداد معايير أخرى لتفسير الأحكام الغامضة التي ترد في أحد المعاهدات دون غيرها. ففي الغالب يتم الرجوع في مثل هذه الأحوال إلى القوانين الوطنية

1- GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.92.

2 -Ibid.

للأطراف المتعاقدة لحسم النزاع على ضوءها.

(3) - تفسيرها عن طريق اللجوء إلى الأعمال التحضيرية (Le recours aux travaux préparatoires)

يلجأ القاضي الوطني في العديد من الدول إلى الأعمال التحضيرية السابقة على إبرام المعاهدة الدولية لمحاولة تفسير غموضها. غير أن جانب كبير من الفقه يري عدم مناسبة الاعتماد إلى الأعمال التحضيرية لتفسير الاتفاقيات الدولية الجبائية، إذ أن إرادة الأطراف في مرحلة الأعمال التحضيرية لم تكتمل بعد، وهو تغير هذه الإرادة في المستقبل. ففي حالة تأسيس واعتماد القاضي الوطني لتفسير المعاهدة على الأعمال التحضيرية يمكن أن لا يراعي في ذلك إرادة الأطراف أو أحدهما إذا طرأ عليها أي تغيير في المرحلة النهائية لإعداد المعاهدة.

حتى في الواقع العملي، يبقى اللجوء إلى الأعمال التحضيرية لتفسير المعاهدات الدولية ذو فعالية محدودة، نظراً لإقتصار هذه المرحلة على المفاوضات الشفوية وتبادل وجهات النظر التي تخلوا من كل شكلية أو رسمية¹.

(4) - التفسير عن طريق الرجوع إلى التعليق الخاص بالاتفاقية النموذجية²

حضي موضوع لجوء الدول إلى التعليقات السابقة واللاحقة والخاصة بنموذج الاتفاقية الثنائية المنجز من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) كمرجع موثوق من أجل تفسير الغموض الذي قد يطرأ على نص من نصوص الاتفاقية المبرمة بين دولتين، باهتمام كبير من طرف مؤلفي في موضوع القانون الدولي الجبائي أمثال الأساتذة، تكسيي، جيست وديبي، واللذين يؤكدون حول القيمة القانونية³ لذلك المرجع⁴.

1 - GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit, p.95.

2 - DUBUT (Thomas), Op. cit, pp.1449- 1472.

3 - Idem, p.1450.

« La même interrogation concerne tout particulièrement le statut juridique du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune propose par l'OCDE ainsi que les commentaires qui lui sont associés ».

4 - GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), Op.cit, pp.94 & 95.

« Mais rien de tout ceci ne fait obstacle à ce que les modèles constituent des éléments de référence considérés comme tout à fait pertinents par l'administration et le juge. La lecture des commentaires détaillés dont sont assortis les modèles et particulièrement éclairante, non seulement lorsque les textes de la convention et du modèle concordent, mais aussi lorsqu'ils

فكما سبق التطرق إليه، فإن الغاية من وضع نموذج من الإتفاقية الجبائية، هو ليكون بمثابة قاعدة للتفاوض فيما بين الدول أعضاء المنظمة، وكذا من أجل تسهيل إبرام المعاهدات الجبائية الثنائية حول تفادي الازدواج الضريبي.

وفي هذا الصدد ونظرا لتباين القوانين الجبائية الداخلية للدول الأعضاء¹، تم تحرير نصوصها بشكل واسع تسمح بأن تنطبق على حالات وتنظيمات قانونية مختلفة²، أحيانا متناقضة³، بالتالي تفسير هذه النصوص يستلزم الرجوع إلى التعليقات المحررة بمشاركة دول أعضاء المنظمة.

divergent. Dans ce cas, l'analyse des divergences contribue, par l'utilisation notamment du raisonnement a contrario, à une meilleure compréhension des dispositions conventionnelles ».

1 - DUBUT (Thomas), Op. cit, p.1455.

« Comme nous l'avons déjà évoqué, le modèle de convention fiscal vise à servir de base de négociation commune entre les Etats membres de l'organisation en vue de faciliter la conclusion des conventions fiscales bilatérales d'élimination des doubles impositions. A cet égard, et étant donné les divergences du droit fiscal interne des Etats membres, ses dispositions sont rédigées de manière assez large pour leur permettre de les adapter à des situations et à des réglementations juridiques diverses, voire opposées. L'interprétation de ces dispositions nécessite donc le recours aux commentaires, rédigés avec la participation des pays membres de l'organisation (OCDE) ».

2- اختلاف الأنظمة الجبائية الوطنية، هو مصدر لتنازع الاختصاص وكذا هو مصدر صعوبة تطبيق وتفسير نصوص الاتفاقية الجبائية الثنائية، فالغاية من وضع نموذج الاتفاقية من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية هو الحد من حالات التباين بين هذه الأنظمة، فيطرح الإشكال نفسه بالنسبة لنموذج الاتفاقية الجبائية المنجز من طرف منظمة الأمم المتحدة، هذا النموذج الخاص بتفادي الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والدول النامية الذي تم نشره سنة 1980 والذي تم تعديله سنة 1999، والذي من جهة أخرى يحتوي على تعديلات لتطبيق على نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، هذه التعديلات محتواها، منح الدول السائر نحو النمو، والتي تستقبل رؤوس الأموال والتقنيات الأجنبية، لتستفيد من حقوق ذات نطاق أوسع من أجل فرض الضريبة على المداخل التي تجد مصدرها في إقليم تلك الدول، هذا الامتياز الذي سوف يكون له وزن عند التفاوض من أجل إبرام الاتفاقيات الجبائية، وكذا بمناسبة تطبيق و تفسير الاتفاقيات الجبائية الثنائية.

3- DUBUT (Thomas), Op. cit, p.1455.

« ce sera notamment le cas, lorsqu'un Etat contractant a adopté le principe dit de la territorialité de l'impôt sur les sociétés (cas de la France), selon lequel les bénéficiaires des sociétés de capitaux nationales ne sont imposés que dans la mesure où ils se rattachent au territoire national, et l'autre Etat contractant le principe dit de la « mondialité de l'impôt » (cas de la plupart des Etats, les Etats-Unis, le Royaume-Uni ou l'Allemagne), selon lequel une société de capitaux nationale sera imposée sur l'ensemble de ses bénéficiaires indépendamment de leur source, nationale ou étrangère. Cette situation peut être la source d'une double imposition juridique ».

السؤال الذي يطرح، هو معرفة هل التعليق الخاص بالاتفاقية الثنائية الجبائية الدولية يمكن الإعتماد عليه من طرف الدول غير المنظمة في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية رغم إعتاقها نموذج اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية؟

فالجزائر مثلا، اعتنقت نموذج الاتفاقية المنجز من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، هل هذا يعني أنها ملزمة من أجل الإعتماد على المراجع التي تعتمد عليه الدول التي هي أعضاء في المنظمة؟ بالتالي الاعتماد على مختلف التعليقات الخاصة بنموذج الاتفاقية الجبائية.

فيبقى السؤال مطروح، نظرا للإشكالات العميقة الذي يثيرها، ومن حيث النقاش القائم حول القيمة القانونية للتعليقات المنجزة من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ومدى إلزامية الاعتماد عليها لحل النزاعات التي تثار حول تطبيق وتفسير الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية¹.

هناك جانب من الفقه والذي يدافع على فكرة اللجوء إلى عمل الهيئات القضائية لمختلف الدول لاستخلاص بعض الحلول المتعلقة بتفسير الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية، و المتمثل في الرجوع إلى القرارات الصادرة عن المحاكم العليا لمختلف هذه الدول، وهو ما أخذت به دولة الهند بأخذها ما توصلت إليه المملكة المتحدة من اجتهاد في مجال الجبائية باعتمادها القرارات الصادرة عن مجلس اللوردات².

هذا ما سوف يعقد أكثر من عمل القاضي الوطني، وعلى حد سواء القاضي الجزائري في البحث عن المرجع الذي سوف يعتمد عليه من أجل إيجاد حلول مرضية لجميع أطراف القضية، في حالة ما استغنى القاضي في اللجوء إلى التفسير الذي تتخذه السلطة التنفيذية،

1 - DUBUT (Thomas), Op. cit, pp.1458 & 1459.

2 - LECOCQ (Arnaud), « L'interprétation des conventions préventives de la double imposition à la lumière de la jurisprudence croisée des cours suprêmes », ACE, n° 01, janvier 2011, p. 3, www.nautadutilh.com.

« La souveraineté des Etats en matière d'impôts représente la clé du problème... il nous fut possible de développer une étude indépendante la thématique de l'interprétation des conventions préventives de la double imposition à la lumière des décisions jurisprudentielles croisées rendues par les cours et tribunaux, principalement les cours Suprêmes, des différents pays du monde utilisant la convention Modèle OCDE. Nous pensons, en effet, que la jurisprudence fiscale internationale devrait devenir l'outil interprétatif principal de l'ordre fiscal international conventionnel. »

لما يحتويه من عيوب، نظرا للأسباب السابقة التطرق إليها وكذا نسبيته وعدم توفيره للضمانات القضائية للمساهم، وكذا من نظرة أخرى لطول مدة إيجاد حلول توفيقية¹ (solution amiable) بين المساهم والإدارة التي اتخذت إجراء المتابعة الجزائية ضده. فيبقى عمل القاضي الجزائري في موضوع الغش الجبائي الدولي أكثر تعقيدا في وجود اتفاقية جبائية بين دولة جنسية المساهم وبين دولة الاستقبال، عن ما هو الحال في غياب الاتفاقية الجبائية الثنائية الدولية².

1- TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe), Op.cit, p.109.

Même si les conventions prévoient la possibilité d'une procédure amiable de concertation entre les administrations compétentes, le juge répressif n'a pas à surseoir à statuer « jusqu'à intervention d'un accord amiable entre Etats intéressés, qui d'ailleurs ne jamais intervenir ».

2- هذا لا يعني من عدم جدوى إبرام الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية ولكن تظهر فعالية الاتفاقيات الجبائية من حيث توفير مساحة واسعة لإيجاد حلول اتفاقية في مجال فرض الضريبة على المساهمين الأجانب وكذا من حيث توفير مجال المساعدة من حيث تبادل المعلومات حول نشاط المساهمين وكذا من أجل تمكين الدول من أجل تحصيل الضريبة في الخارج، هذه المعلومات (من سندات ووثائق) التي قد يستعملها القاضي الجزائري من أجل التأكد من توفر نية المخالفة من عدمها وكذا من حيث استعمالها من أجل استنباط مدى توفر أركان الجريمة لدى المخالف، في كونها تشكل دليل على اقتراف الجرم المتابع به المخالف.

خاتمة

إن لجوء الدولة إلى سن جملة من القوانين والتنظيمات، وحتى بتكوين القضاة واختصاصهم في المجال الجبائي، سيساعد إلى حد ما في خلق الانسجام بين مختلف أجهزة المراقبة، الذي هو ضروري في هذا النوع من الجرائم التي تحمل الصبغة الدولية. فللقضاة والنيابة (في ممارسة سلطتها في المتابعة بعد شكوى إدارة الضرائب) دور أساسي في إعطاء نظرة حقيقية حول تطبيق القوانين الجبائية، عن طريق تدعيم ميدان الجبائية باجتهد قضائي موحد، سيماً الفراغ المتواجد في القانون أو من حيث تفسير نصوص القانون الجبائي.

الإتفاقيات الثنائية الدولية الموقعة من طرف الجزائر في الميدان الجبائي تعطي لنا نظرة حول الإشكال الذي يطرحه تنظيم القانون الجبائي الدولي، هذا يظهر من خلال صعوبة توحيد المفاهيم، و صعوبة تنظيم كل الحالات التي قد تطرأ على إدارة الضرائب، نظراً لكون النشاط الإقتصادي و التجاري يمتاز بالحيوية و المرونة.

في هذه الحالة القاضي الوطني وباعتباره الهيئة المخول لها صلاحية إصدار الأحكام، يجب أن يراعي كل هذه الظروف.

أكثر من ذلك الجرائم المالية قد تكون خطيرة على الإقتصاد الوطني، وبهذا المنطلق يجب أن يكون عمل أجهزة الدولة من أجل تفادي وقوع هذه الجرائم في مستوى عالي من الفعالية، فالتركيبات الإجرامية قد تكون معقدة يصعب تحديد المسؤوليات فيها، خصوصاً عندما يلجأ المجرمين إلى إستعمال طرق تدليسية من تزوير في الوثائق والفواتير وخلق شركات بأسماء مستعارة ووهمية، تحويل أرباح الشركات إلى الخارج بإستعمال محاسبة غير حقيقية، الإقامة الصورية للخاضع للضريبة شخص طبيعي كان أو معنوي.

سلطة القاضي واسعة جداً، كما سبق عرضه، وكذا عمل التحقيق القضائي المسبق له أهمية كبيرة حول المحاكمة والملف الذي سوف يقدم لقاضي الحكم، فتقدير أركان الجريمة كما سبق التطرق إليه ذات أهمية بالغة نظراً لوجود عناصر جديدة غير مألوفة والتي لا نجدها في جرائم الغش الجبائي الداخلية.

فالقاضي الجزائري إلى جانب العناصر التقليدية المعروفة في قيام الجرائم والمتمثلة في العنصر المادي والمعنوي، يواجه عناصر أخرى يجب أخذها بعين الإعتبار والتي في حد ذاتها تشكل تقنيات للغش الجبائي بمعناه الدقيق وهو لجوء المخالف إلى إستعمال الطرق الخفية والصورية مثل إفتعال عنصر الإقامة بالنسبة للشخص الطبيعي وإفتعال عنصر مقر الشركة بالنسبة للأشخاص المعنوية للتهرب من دفع الضرائب.

الشركات الأجنبية قد تلجأ إلى إستعمال طريقة تحويل الأرباح إلى الخارج بتبرير على كون هذه التحويلات تدخل في إطار التسيير العادي للشركة وهو في حقيقة الأمر غير ذلك، هذه الحالة غير منصوص عليها في نص العقاب المرجعي المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، غير أن إدارة الضرائب يمكنها معاينة هذه الجرائم نظرا للجوء الشركة إلى إستعمال طرق تدليسية عن طريق تضخيم فواتير الشراء ومنح قروض بدون فائدة إلى إحدى فروع الشركة في الخارج، بنية التهرب من دفع الضرائب على تلك الأرباح.

فعمل القاضي الجزائري في الكشف عن الطرق غير العادية والمخالفة للقانون التي يستعملها المخالف تتعدى حدود الكشف على العناصر التقليدية التي تشكل الجريمة من عنصر مادي وعنصر معنوي، ليصل للكشف عن العناصر الأخرى والتي هي ليست شكلية ولا تثير مسائل أولية ولكن تدخل في موضوع المتابعة.

العمل الفكري للقاضي في الحالة هذه من حيث الإحاطة بموضوع الجباية من جانبه النظري سواء من حيث الاختصاص الجبائي للدول بصفة عامة وبالاختصاص الجبائي التنفيذي لها، سيمكن القاضي من معرفة مختلف الاتجاهات والنظريات التي اعتمدها بعض الدول عن البعض الأخرى، هذه الإتجاهات المعتمدة هي التي تجسد التباين المتواجد بين الأنظمة الجبائية المعروفة في العالم، حتى في نفس الإتجاه المتخذ سنلاحظ التباين بين هذه الأنظمة من خلال بعض النظريات المعترف بها من إقليمية الضريبة وعالمية الضريبة، التي تخلق نوع من الإختلال في معالجة القضايا التي تمس سواءا بالمنازعة الضريبية أو بالمتابعة الجزائرية عندما يكون الطرف الخصم هو شخص أجنبي، هذا الأخير لن يفوت على نفسه فرصة التمسك بالدفع التي يستتبطها من محتوى قوانين لدولته التي يرتبط بها بحكم

هذه الإتجاهات والنظريات للتخلص من تحمل عبئ دفع الضريبة المفروضة عليه في البلد المضيف.

نفس الحال بالنسبة للمتابعة الجزائية للشركات متعددة الجنسيات ليس فقط قد تعارض وتتازع الضريبة المفروضة على نشاطاتها وأرباحها المطالب بها من طرف البلد حيث يقع مقرها الرئيسي، وإنما قد تلجأ إلى إختيار ما يحلو لها وما يلائمها من الاتفاقيات الثنائية الجبائية الدولية الموقعة مع البلد الذي تنتمي إليه لتتدرع أنها تنطبق وتتمسك بتطبيقها على الحالة المعروضة على القضاء الوطني وهذا ما يسمى بـ treaty-shopping وهذا للدلالة على صعوبة عمل إدارة الضرائب وعمل القاضي في معاينة ومعالجة موضوع المتابعة.

لمواجهة ذلك، الدول على دراية بالثغرات المتواجدة في قوانينها الوطنية وفي الاتفاقيات الجبائية الدولية، هذه الثغرات قد تستغل و تمنح إمكانية تعسف الشركات متعددة الجنسيات في استعمال الاتفاقيات الجبائية الدولية، نظرا لوجود روابط قانونية بين هذه الشركات والعديد من الدول التي تمارس جباية ضعيفة، لذا تسعى هذه الدول إلى الحد من هذه الظاهرة بوضع سبل المساعدة الإدارية والقضائية وفي مجال المساعدة إما في تحديد وعاء الضريبة وإما في مادة تحصيل الضرائب، في نفس الطرح تسعى الدول من جهة أخرى إلى تكريس سبل المساعدة عن طريق وضع نموذج اتفاقية موحد عن طريق توحيد المفاهيم وحتى من حيث إضافة شروط تحد من مجال مناورة المخالفين مثل ضم شرط عدم لجؤ الشركات مهما كانت جنسيتها إلى التعسف في استعمال الاتفاقيات الجبائية الدولية للتخلص من دفع الحقوق الجبائية على شتى أنواعها.

تم بحمد الله بتاريخ 2012/05/07

قائمة المراجع

باللغة العربية

أولا . الكتب:

- 1 . بوسقيعة (أحسن)، "الوجيز في القانون الجنائي الخاص: الجرائم ضد الأشخاص و الجرائم ضد الأموال" الجزء الأول، دار هومه، الجزائر، 2005.
- 2 . القهوجي (علي عبد القادر)، "المعاهدات الدولية أمام القاضي الجنائي"، الدار الجامعية، بيروت، د.س.ن.
- 3 . نجم (محمد صبحي)، "شرح قانون العقوبات الجزائري: القسم الخاص" الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1990.
- 4 . السبتى (فارس)، "المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجنائي الجزائري"، الطبعة الثانية، دار هومه، الجزائر، 2011.
- 5 . الشوارحي (البشري)، "الجرائم المالية والتجارية 1 جرائم الضرائب و الرسوم (دراسة تحليلية قضائية للجرائم المنصوص عليها في جميع تشريعات الضرائب والرسوم في مصر)" دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1972.
- 6 . بوعون يحيى (نصيرة)، "الضرائب الوطنية والدولية" Editions Pages Bleues ، الجزائر، 2010.
- 7 . بلعليات (إبراهيم)، "أركان الجريمة وطرق إثباتها في قانون العقوبات الجزائري" دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
- 8 . المسماري (عبد الكريم بوزيد)، "دور القضاء الوطني في تطبيق و تفسير المعاهدات الدولية" دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2008.
- 9 . الجنيدي (صخر عبد الله)، "تحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر" دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- 10 . الجندى (حسنى)، "القانون الجنائي الضريبي الجزء الأول شرح الأحكام العامة الموضوعية و الإجرائية (في القانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل)"، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.

- 11 . الجندي (حسنى)، "القانون الجنائي الضريبي الجزء الثاني شرح الجرائم والعقوبات (في القانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل)"، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
- 12 . يحيوي (أعمر)، "مساهمة في دراسة المالية العامة، النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة" دار هومه، الجزائر، 2005.
- 13 . محرزى (محمد عباس)، "اقتصاديات الجباية والضرائب" الطبعة الثالثة، دار هومه، الجزائر، 2003.
- 14 . بوزيدة (حميد)، "جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية و تطبيقية" ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 15 . أمزيان (عزيز)، "المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري" دار الهدى، الجزائر، 2005.
- 16 . طالب (نور الشرع)، "الجريمة الضريبية" دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 17 . رحمانى (منصور)، "الوجيز في القانون الجنائي العام" دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.
- 18 . سلامة (مأمون محمد)، "حدود سلطة القاضي الجنائي في تطبيق القانون" دار الفكر العربي، القاهرة، 1975.
- 19 . السبتى (فارس)، "المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري" دار هومه، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011.

ثانيا . مذكرة:

- . أوهيب بن سالم (ياقوت)، "العش الضريبي" مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون كلية الحقوق و العلوم الإدارية، جامعة الجزائر، سنة المناقشة 2003.

ثالثا . المقالات :

- 1 . بوناظور (بوزيان): الغش الضريبي على ضوء القانون و الإجتهد القضائي في الجزائر مجلة المحكمة العليا عدد خاص، "الغش الضريبي و التهريب الجمركي" الجزائر، 13 و 14 نوفمبر 2009 ، ص ص .09 إلى 45.
- 2 . فنيش (كمال)، الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة مجلة المحكمة العليا عدد خاص "الغش الضريبي والتهريب الجمركي" الجزائر، 13 و 14 نوفمبر 2007، ص ص .47 إلى 63.
- 3 . مرشان (حسن)، الغش الضريبي في القانون المغربي، مجلة المحكمة العليا عدد خاص "الغش الضريبي و التهريب الجمركي" الجزائر 13 و 14 نوفمبر 2007 ص ص .65 إلى 75.
- 4 . بودالي (محمد) أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، مجلة المحكمة العليا عدد خاص "الغش الضريبي و التهريب الجمركي"، الجزائر، 13 و 14 نوفمبر 2007 ص ص .77 إلى 131.
- 5 . معاشو (عمار)، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي مجلة المحكمة العليا عدد خاص "الغش الضريبي و التهريب الجمركي" الجزائر، 13 و 14 نوفمبر 2007، ص ص .133 إلى 155.
- 6 . طيبة (محمد محمد علي)، التهرب الضريبي، مجلة المحكمة العليا عدد خاص "الغش الضريبي و التهريب الجمركي"، الجزائر 13 و 14 نوفمبر 2007، ص ص .157 إلى 176.
- 7 . يلس شاوش (بشير)، العقوبات الجزائية في المواد الضريبية، مجلة المحكمة العليا عدد خاص "الغش الضريبي و التهريب الجمركي"، الجزائر 13 و 14 نوفمبر 2007 ص ص .09 إلى 45.
- 8 . بوسقيعة (أحسن)، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد الأول، الجزائر، 1998، ص ص .177 إلى 186.

رابعا . النصوص القانونية:

أ . الاتفاقيات الدولية:

1- مرسوم رئاسي رقم 90-424 المؤرخ في 5 جمادى الثانية عام 1411 الموافق 22 ديسمبر سنة 1990، يتضمن التصديق على الاتفاقية الخاصة بتفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول اتحاد المغرب العربي، الموقعة بالجزائر بتاريخ أو محرم عام 1411 الموافق 23 يوليو سنة 1990، جريدة رسمية عدد 6 لسنة 1991.

2- مرسوم رئاسي رقم 91-231 مؤرخ في 20 يوليو سنة 1991، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الإيطالية، قصد تجنب الازدواج الضريبي في مادة الضرائب على الدخل والثروة وتفادي التهرب والغش الجبائي والبروتوكول الملحق الموقعة بالجزائر في 03 فبراير سنة 1991، جريدة رسمية عدد 35 لسنة 1991.

3- مرسوم رئاسي رقم 94-305 المؤرخ في 02 نوفمبر سنة 1994، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة تركيا، قصد تجنب الازدواج الضريبي، التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة بالجزائر في 02 أكتوبر 1994، جريدة رسمية عدد 65 لسنة 1994.

4- مرسوم رئاسي رقم 95-186 المؤرخ في 17 صفر 1416 الموافق 15 يوليو سنة 1995، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة رومانيا، قصد تجنب الازدواج الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة وعلى البروتوكول الإضافي، الموقعين بالجزائر في 28 يونيو سنة 1994، جريدة رسمية عدد 37 لسنة 1995 .

5- مرسوم رئاسي رقم 97-342 المؤرخ 11 جمادى الأولى عام 1418 الموافق 13 سبتمبر سنة 1997، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية إندونيسيا، قصد تجنب الازدواج الضريبي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، الموقعة عليها بجاكرتا في 28 أبريل سنة 1995، جريدة رسمية عدد 61 لسنة 1995.

6- مرسوم رئاسي رقم 2000-95 المؤرخ في 29 محرم عام 1421 الموافق 04 مايو سنة 2000، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جنوب إفريقيا، قصد تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر في 28 أبريل سنة 1998، جريدة رسمية عدد 26 لسنة 2000.

7- مرسوم رئاسي رقم 2000-364 المؤرخ في المؤرخ في 20 شعبان عام 1421 الموافق 16 نوفمبر سنة 2000، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة كندا، قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر بتاريخ 28 فبراير سنة 1999، جريدة رسمية عدد 68 لسنة 2000.

8- مرسوم رئاسي رقم 2000-427 مؤرخ في 21 رمضان عام 1421 الموافق 17 ديسمبر سنة 2000، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة الأردنية الهاشمية، قصد تجنب الازدواج الضريبي، التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات الموقعة بعمان في 14 جمادى الأولى عام 1417 الموافق 16 سبتمبر 1997، جريدة رسمية عدد 79 لسنة 2000.

9- مرسوم رئاسي رقم 01-78 المؤرخ في 4 محرم عام 1422 الموافق 29 مارس سنة 2001، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية السورية، من أجل تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، الموقعة في دمشق بتاريخ 12 جمادى الثانية عام 1418 الموافق 14 سبتمبر سنة 1997، جريدة رسمية عدد 19 لسنة 2001.

10- مرسوم رئاسي رقم 02-121 مؤرخ في 24 محرم عام 1423 الموافق 7 أبريل سنة 2002، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999، جريدة رسمية عدد 24 لسنة 2002.

11- مرسوم رئاسي رقم 02-432 المؤرخ 5 شوال عام 1423 الموافق في 09 ديسمبر سنة 2002، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة بلجيكا، قصد تجنب الازدواج الضريبي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة الموقعة بالجزائر في 15 ديسمبر سنة 1991، جريدة رسمية عدد 82 لسنة 2002.

12- مرسوم رئاسي رقم 03-64 المؤرخ في 7 ذي الحجة عام 1423 الموافق 08 فبراير سنة 2003، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة سلطنة عمان، لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل، الموقعة بالجزائر في 14 محرم عام 1421 الموافق 9 أبريل سنة 2000، جريدة رسمية عدد 10 لسنة 2003.

13- مرسوم رئاسي رقم 03-142 المؤرخ في 22 محرم عام 1424 الموافق 25 مارس سنة 2003، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية

الشعبية وحكومة جمهورية مصر ، لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب والضريبي
بالنسبة للضرائب على الدخل ورأس المال الموقع بالجزائر في 23 ذي القعدة عام 1421
الموافق 17 فبراير 2001، جريدة رسمية عدد 23 لسنة 2003.

- مرسوم رئاسي رقم 03-164 المؤرخ في 5 صفر 1424 الموافق 07 أبريل سنة 2003،
يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وحكومة دولة الإمارات العربية المتحدة، بشأن تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس
المال الموقعة بالجزائر في 24 أبريل سنة 2001، جريدة رسمية عدد 26 لسنة 2003.

14- مرسوم رئاسي رقم 03-276 المؤرخ في 15 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 14
غشت سنة 2003، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية
الديمقراطية الشعبية وحكومة دولة البحرين، بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب
من الضرائب بالنسبة للضرائب على الدخل، الموقعة بالجزائر في 11 يونيو سنة 2000،
جريدة رسمية عدد 50 لسنة 2003.

15- مرسوم رئاسي رقم 04 - 131 المؤرخ في 29 صفر عام 1421 الموافق 19 أبريل
سنة 2004، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية
الشعبية وديوان وزراء أوكرانيا قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش
الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة ، الموقعة بالجزائر في 14 ديسمبر سنة
2002، جريدة رسمية عدد 27 لسنة 2004.

16- مرسوم رئاسي رقم 04-435 المؤرخ في 17 ذي القعدة 1425 الموافق 29 ديسمبر
سنة 2004، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية
الشعبية والجمهورية البلغارية، من أجل تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب
على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر يوم 25 أكتوبر 1998، جريدة رسمية عدد 01
لسنة 2005.

17 - مرسوم رئاسي رقم 05-78 المؤرخ في 17 محرم عام 1426 الموافق 26 فبراير سنة 2005، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية اليمنية بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال [الثروة]، الموقعة بصنعاء في 15 ذي القعدة عام 1422 الموافق 29 يناير سنة 1992، جريدة رسمية عدد 16 لسنة 2005.

18- مرسوم رئاسي رقم 05-105 المؤرخ في 20 صفر 1426 الموافق 31 مارس سنة 2005، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية البرتغالية، بشأن تفادي الازدواج الضريبي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في مجال تحصيل الضرائب على الدخل وعلى الثروة، الموقعة في الجزائر في 2 ديسمبر سنة 2003، جريدة رسمية عدد 24 لسنة 2005.

19- مرسوم رئاسي رقم 05-194 المؤرخ في 19 ربيع الثاني 1426 الموافق 28 مايو سنة 2005، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية النمسا، في مجال الضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بفيينا في 17 يونيو 2003، جريدة رسمية عدد 38 لسنة 2005.

20- مرسوم رئاسي رقم 05-234 المؤرخ في 16 جمادى الأولى عام 1426 الموافق 23 يونيو سنة 2005، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ومملكة إسبانيا، لتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي الموقعة بمدريد في 7 أكتوبر سنة 2002، جريدة رسمية عدد 45 لسنة 2005.

21- مرسوم رئاسي رقم 06-127 مؤرخ في 4 ربيع الأول عام 1427 الموافق 3 أبريل سنة 2006، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و حكومة فدرالية روسيا، من أجل تفادي الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب

على الدخل وعلى الثروة، _____ الموقعة بالجزائر في 10 مارس سنة 2006،
جريدة رسمية عدد 21 لسنة 2006.

22- مرسوم رئاسي رقم 06-171 مؤرخ في 24 ربيع الثاني عام 1427 الموافق 22 مايو سنة 2006، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية اللبنانية لتفادي الازدواج الضريبي، والحيلولة دون التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل والثروة، الموقعة ببيروت في 26 مارس سنة 2002، جريدة رسمية عدد 35 لسنة 2006.

23- مرسوم رئاسي رقم 06-228 مؤرخ في 28 جمادى الأولى عام 1427 الموافق 24 يونيو سنة 2006، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الكورية، لتجنب الازدواج الضريبي، وتفادي التهرب الجبائي فيما يتعلق بالضرب على الدخل والثروة الموقعة بسيول في 24 نوفمبر سنة 2001، جريدة رسمية عدد 44 لسنة 2006.

24- مرسوم رئاسي رقم 07-174 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 06 يوليو سنة 2007، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة جمهورية الصين، قصد تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل و على الثروة، الموقعة ببكين في 6 نوفمبر سنة 2006، جريدة رسمية عدد 40 لسنة 2007.

25- مرسوم رئاسي رقم 08-174 مؤرخ في 10 جمادى الثانية عام 1429 الموافق 14 يونيو سنة 2008، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا الاتحادية، من أجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل وعلى الثروة، الموقعة بالجزائر في 12 نوفمبر سنة 2007، جريدة رسمية عدد 33 لسنة 2008.

26- مرسوم رئاسي رقم 08-355 المؤرخ في 7 ذي القعدة عام 1429 الموافق 05 نوفمبر سنة 2008، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة دولة الكويت، من أجل تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالكويت في 4 جمادى الأولى عام 1427 الموافق 31 مايو 2006، جريدة رسمية عدد 66 لسنة 2008.

27- مرسوم رئاسي رقم 08-425 مؤرخ في 30 ذي الحجة عام 1429 الموافق 28 ديسمبر سنة 2008، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والمجلس الفدرالي السويسري من أجل تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة، بالجزائر في 3 يونيو سنة 2006، جريدة رسمية عدد 04 لسنة 2009.

ب . القانون 19/08 المؤرخ في 15/11/2008 المتضمن دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 63 لسنة 2008.

ج . القوانين:

1- الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو 1966 سنة 1966 يتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم، منشورات بيرتي، الطبعة الثانية، 2002.

2 . الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 102 لسنة 1976.

3- الأمر 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 103 لسنة 1976.

4- الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 103 لسنة 1976.

- 5- الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 103 لسنة 1976.
- 6- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 103 لسنة 1976.
- 7- القانون رقم 79-07 المؤرخ في 26 شعبان عام 1399 الموافق يوليو سنة 1979 المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 98-10 المؤرخ في 29 ربيع الثاني 1419 الموافق 22 غشت 1998، المتضمن قانون الجمارك المعدل والمتمم، منشورات برتي، طبعة 2005-2006.
- 8- القانون 90 - 10 المؤرخ في 19 رمضان عام 1410 الموافق 14 أبريل سنة 1990، المتعلق بالنقد و القرض، الملغى، جريدة رسمية عدد 16 لسنة 1990
- 9- الأمر رقم 96 - 22 المؤرخ في 23 صفر عام 1417 الموافق 09 يوليو سنة 1996 المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 43 لسنة 1996.
- 10- الأمر رقم 03 - 11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 26 غشت سنة 2003، المتعلق بالنقد و القرض جريدة رسمية عدد 52 لسنة 2003.
- 11- الأمر رقم 10 - 03 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت سنة 2010، يعدل و يتمم الأمر رقم 96 - 22 المؤرخ في 23 صفر عام 1417 الموافق 09 يوليو سنة 1996 و المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 50 لسنة 2010.
- 12- الأمر رقم 08-21 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر عدد 74 لسنة 2008.
- 13- قانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر عدد لسنة 2009.
- 14- قانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر عدد 80 لسنة 2010.

15- قانون رقم 11- 16 مؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق 28 ديسمبر سنة 2011،
يتضمن قانون المالية لسنة 2012، جريدة رسمية عدد 72 لسنة 2011.

د . نظام:

1 - نظام بنك الجزائر رقم 1-2007 المؤرخ في 03/02/2007 المتعلق بالقواعد المطبقة
على المعاملات الجارية مع الخارج و الحسابات بالعملة الصعبة.

باللغة الفرنسية:

A – OUVRAGES :

- 1 - BOUSKIA (Ahcen), « L'INFRACTION DE CHANGE EN DROIT
ALGERIEN », Edition Dar El Hikma, Algérie, 1999.
- 2 - BRURON (Jacques), « Le contrôle fiscal Librairie générale de droit et de
jurisprudence », Paris, 1991.
- 3 - BURLAUD (Alain), GONTHIER-BESACIER (Nathalie), GONTHIE
(Marcel) & ROSSIGNOL (Jean-Luc), « Droit fiscal », Edition FOUCHER,
France, 2009.
- 4 - CARREAU (Dominique) & JUILLARD (Patrick), « Droit international
économique », 2^e édition, précis DALLOZ, France, 2005.
- 5 - DERUEL (François), « Finances publiques Droit fiscal », 10^e édition,
DALLOZ, France, 1995.
- 6 - GEST (Guy), « L'Imposition des bénéficiaires des sociétés françaises aux
Etats-Unis : les rapports entre droit fiscal interne et
convention fiscale internationale », Librairie générale de
droit et de jurisprudence, Paris, 1979.
- 7- GEST (Guy) & TIXIER (Gilbert), « Droit Fiscal International », Presses
Universitaires de France, 2^{ème} édition refondue, Paris, 1990.
- 8 - GIUDICELLI-DELAGE (Geneviève), « Droit pénal des affaires »,
MEMENTOS DALLOZ, 6^e édition, France, 2006.

- 9 - GROSCLAUDE (Jaques) & MARCHESSOU (phillipe), « **Procédures Fiscales** », 2ème édition, Dalloz, Paris, 2001.
- 10 - HAROUN (Mehdi), « **Le régime des investissements en Algérie a la lumière des conventions Franco-Algériennes** », bibliothèque de droit de l'entreprise LITEC, Paris, 2000.
- 11 - HERTZOG (Robert), « **Le Juge Fiscal** », BETCH (Martine) & NEEL (Brigitte), **Juge pénal et juge fiscal**, collection finances publiques, France, 1988.
- 12 - HUET (André) & KOERING-JOULIN (Renée), « **Droit pénal international** », THEMIS Droit privé Presses Universitaire de France, 1993.
- 13 - KRUGER (Hervé), « **Les principes généraux de la fiscalité** » édition ellipses, Paris, 2000.
- 14 - LARGUIER (Jean), « **Droit pénal des affaires** », huitième édition mise à jour et enrichie ARMAND COLIN, Paris, 1992
- 15 - LARGUIER (Jean), « **Droit pénal général** », Mémentos Dalloz, 13^{ème} édition, Paris, 1991.
- 16 - PILLET (François) & BANGOURA (Eugène), « **Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal** », 3ème édition, Litec, Paris, 2003.
- 17 - PANSIER (Frédéric-Jérôme), « **Le droit pénal des affaires** », Deuxième édition mise a jour QUE SAIS-JE, Paris, 1992.
- 18 - PRADEL (Jean) « **Droit Pénal comparé** », éditions, DALLOZ, Paris, 1995.
- 19 - RAIMBAULT DE FONTAINE (Sophie), « **doctrines fiscales : à la redécouvertes de grands classiques** », édition l'Harmattan, Paris, 2007
- 20- RIPERT (Georges) & ROBLOT (René), « **Traité de droit commercial** », Tome 3, Droit fiscal des affaires par SERLOOTEN (Patrick) 4ème édition L.G.D.J Paris 1995.
- 21 - SERLOOTEN (Patrick), « **Droit Fiscal des affaires** », 5ème édition, DALLOZ, Paris, 2006.

22 - TIXIER (Gilbert) & DEROUIN (Philippe), « **droit pénal de la fiscalité** », Dalloz, France, 1989.

23 - TIXIER (Gilbert), « **Droit fiscal international** », que sais-je, 2^{ème} édition refondue, France, 1995.

24 - TIXIER (Gilbert), « **Droit fiscal international** », Presses Universitaires de France, Paris, 1995.

25 - VERON (Michel), « **Droit pénal des affaires** », 7^e édition, DALLOZ, France, 2007.

26 - WILFRID (Jeandidier), « **Droit pénal des affaires** », 2^{ème} édition, Dalloz Delta Liban, 1996.

B - MEMOIRE :

- ARBI (Sabrine), Interprétation des conventions fiscales, mémoire en vue d'obtention de diplôme de Master en droit fiscale, Faculté des sciences Juridiques Politiques et Sociales de Tunis année de soutenance 2009.

C - ARTICLES :

1 - AIT BELKACEM (Djamel), La créance fiscale objet de la poursuite pénale pour fraude fiscale, **RCS**, Numéro Spécial FRAUDE FISCALE ET LA CONTREBANDE, 13 et 14 Novembre 2007, pp. 39 à 51.

2 - Alix .E., « La condition des étrangers au point de vue fiscale », **RCADI**, 1937, T.III, p.564.

3 - AUSTRY (Stéphane), « L'interprétation des conventions internationales de droit fiscal », **RFDA**, N°6, Novembre-Décembre 2002.

4 - BENETEAU (Jocelyn), « La fiscalité de l'Internet », pages 01-65.

5 - BENYAKOUB (Hanane), « Le rôle de la justice dans la stratégie de la lutte Contre la criminalité économique et fiscale », **RCS**, Numéro Spécial FRAUDE FISCALE ET LA CONTREBANDE, 13 et 14 Novembre 2007, pp. 55 à 67.

- 6 - BERR (Claude J.), « le traitement des infractions douanières, une construction à repenser », **RCS**, Numéro Spécial FRAUDE FISCALE ET LA CONTREBANDE, 13 et 14 Novembre 2007, pp. 69 à 80.
- 7 - DUBUT (Thomas), « Les commentaires du modèle de convention fiscale de l'O.C.D.E et l'interprétation des conventions bilatérales contre la double imposition », **RRJ**, Presses Universitaires D'AIX-MARSEILLE, 2009, pp. 1449 à 1472.
- 8 - DUSSART (Marie-Laure), « les choix de politiques fiscales du législateur, l'égalité devant les charges publiques et le pouvoir d'appréciation du juge constitutionnel », **RDP**, n° 04/2010, L.G.D.J, France, pp. 1003 à 1025.
- 9 - GUERRI (Rachid), « Le contentieux de la fraude fiscale Aspects pratiques », **RCS**, Numéro Spécial FRAUDE FISCALE ET LA CONTREBANDE, 13 et 14 Novembre 2007, pp. 17 à 38.
- 10 - LACHAUME (Jean-François), « Jurisprudence française relative au droit international public », AFDI, volume 19, 1973, pp.974- 1025, www.Persée.fr
- 11 - MELOT (Nicolas), « Essai sur la compétence fiscale étatique », (1re partie), **JDI**, n°03, 2004, Paris, pp. 751 à 787.
- 12 - MELOT (Nicolas), « Essai sur la compétence fiscale étatique », (2ème partie), **JDI**, n°04, 2004, Paris, pp. 1091 à 1121.
- 13 - SAPIENZA (Rosario), « Les déclarations interprétatives unilatérales et l'interprétation des traités », **RGDI P**, France, n° 03, 1999. pp. 601 à 629.
- 14 - AMNACHE (Y.), «Aspects théoriques de la fraude fiscale», www.iedf.dz.
- 15 - LECOCQ (Arnaud), « L'interprétation des conventions préventives de la double imposition à la lumière de la jurisprudence

croisée des cours suprêmes», ACE, n° 01, janvier 2011, www.nautadutilh.com.

16 - GUTMANN (Daniel), « La véritable signification de l'indépendance des procédures fiscales et pénales ». Revue Option Finance France 2011, www.cms.bfl.com.

17- YACEF (Belkacem Arab), « La Fraude Fiscale », **RCS**, Numéro Spécial FRAUDE FISCALE ET LA CONTREBANDE, 13 et 14 Novembre 2007, pp. 07 à 15.

D -DOCUMENTS :

1 - DJEREKIAN (Guillaume), « **Lutte contre la fraude fiscale internationale**», document de travail du CETFI Université Aix-Marseille III, Décembre 2008.

2 - La rédaction internationale des Editions Francis Lefebvre, « **Paradis fiscaux et opérations internationales** », 3ème édition. France. 2002.

الفهرس

02	..... مقدمة
	الفصل الأول: لجوء القاضي إلى التشريعات الوطنية لتقدير العناصر المكونة لجريمة الغش
08	..... الجبائي الدولي
10	..... المبحث الأول: محتوى التشريعات الجبائية الوطنية
11	..... المطلب الأول: التشريعات الجبائية الوطنية التنظيمية
11	..... الفرع الأول: التعريف بالجبائية الوطنية
11	..... أولاً: مفهوم الضريبة
12	..... 1 . تعريف الضريبة
13	..... 2 . الأسس القانونية للضريبة
13	..... أ . نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي
14	..... ب . نظرية التضامن الاجتماعي
14	..... 3 . أسباب تطور النظام الجبائي
15	..... 4 . خصائص القانون المنظم للضريبة (الجبائية)
16	..... ثانياً: تباين الأنظمة الجبائية الوطنية
16	..... 1 . الأنظمة ذات جباية عالية
17	..... 2 . الأنظمة ذات جباية ضعيفة
17	..... 3 . طبيعة النظام الجبائي الجزائري
18	..... الفرع الثاني: الأنظمة القانونية المرتبطة بالجبائية
19	..... أولاً: الحركات الدولية les mouvements internationaux
20	..... 1 . الأشخاص وحرية الإقامة (المقر)
20	..... أ . الأشخاص الخاضعون للضريبة حسب ق.ض.م.ر.م
22	..... ب . الأشخاص الخاضعون للضريبة حسب ق.ر.ر.أ
23	..... 2 . الخدمات وحرية تقديم الخدمات
24	..... 3 . السلع وحرية تنقل السلع
24	..... 4 . رؤوس الأموال وحرية تنقل رؤوس الأموال
25	..... أ . رقابة الصرف

26	ب . رقابة الاستثمارات
	5 . الاتفاقيات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف التي تم التصديق عليها من طرف الجزائر
27	الخاصة بالمناطق التبادل الحر
27	6 . قانون النقد والقرض
28	ثانيا: القوانين المرتبطة بالجباية التي تحتوي على نصوص العقاب.....
28	1 . قانون الجمارك
30	2 . قانون الصرف 96-22 المعدل والمتمم وما يحتويه من نصوص التجريم والعقاب.....
31	المطلب الثاني: التشريعات الجبائية الجزائرية
32	الفرع الأول: مفهوم الجباية الجزائرية
32	أولاً: المنظومة الجبائية الجزائرية في الجزائر
37	ثانيا: تحريك الدعوى العمومية في مواد الجرائم الجبائية.....
38	1 . شروط رفع الشكوى من طرف إدارة الضرائب
40	2 . سحب شكوى إدارة الضرائب
42	ثالثا: الاختصاص الإقليمي و تأسيس إدارة الضرائب أمام المحاكم الجزائرية.....
42	1 . الجهة المختصة بالنظر في المخالفة الضريبية
42	2 . تأسيس إدارة الضرائب كطرف مدني أمام القاضي الجزائي.....
44	رابعا: الأشخاص الذين يتعرضون للجزاء
44	1 . الشريك
45	2 . الشخص المعنوي
46	3 . مسؤولية المحاسب
47	خامسا: استقلال إجراءات متابعة جريمة الغش الجبائي إزاء دعوى المنازعة الضريبية.....
49	الفرع الثاني: الغش الجبائي
49	أولاً: تعريف الغش الجبائي
49	1 . تعريف الغش الجبائي الوطني
51	2 . تعريف الغش الجبائي الدولي
52	ثانيا: التشريعات التي سنت من أجل محاربة الغش الجبائي الدولي.....

53	1 . تبادل المعلومات
54	2 . مساعدة التحصيل
55	المبحث الثاني: عناصر جريمة الغش الجبائي
56	المطلب الأول: تقدير العنصر المادي للجريمة
56	الفرع الأول: التقدير المسبق للعنصر المادي لجريمة الغش الجبائي
57	أولاً: وصف الركن المادي لجريمة الغش الجبائي
59	ثانياً: معايمة جريمة الغش الجبائي الدولي
60	1 . سلطة البحث عن الغش الضريبي
63	2 . سلطة تقدير الركن المادي للجريمة
65	الفرع الثاني: سلطة القاضي المنفردة في تقدير الركن المادي
66	أولاً: التقدير حسب أشكال الركن المادي لجريمة الغش الجبائي
66	1 . الأشكال البسيطة للطرق الإحتيالية المستعملة
66	أ . إغفال الخاضع للضريبة عن التصريح في الآجال
68	ب . إخفاء المبالغ الخاضعة للضريبة
69	ج . تنظيم الإعسار وعرقلة التحصيل
71	2 . الأشكال المركبة التي تحتوي على أكثر من وصف واحد للجريمة
71	أ . نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
72	ب . نص المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال
72	ج . نص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة
73	ثانياً: التقدير حسب تقنيات الغش المستعملة
73	1 . عمليات صرف (نفقات) وهمية
73	أ . النفقات الوهمية
74	ب . التحويلات الوهمية للأموال
74	ج . المؤسسات الوهمية
74	د . التصرف المزيف
75	2 . الإخفاء أو الإغفال

75	أ . إغفال التصريح بعمليات خاضعة للضريبة
76	ب . الإغفال في عنصر من الوعاء
76	3 . الزيادات في قيمة النفقات القابلة للخصم
76	4 . تخفيض في تزايد الأصول
77	ثالثا: التقدير الحاسم للقاضي الجزائي
79	المطلب الثاني: تقدير العنصر المعنوي للجريمة
80	الفرع الأول: التعريف بالعنصر المعنوي لجريمة الغش الجبائي
80	أولا: تعريف العنصر المعنوي لجريمة الغش الجبائي
81	ثانيا: الركن المعنوي في تشريع الضرائب الجزائي
82	1 . القصد العام
82	2 . القصد الخاص
83	ثالثا: طبيعة العنصر المعنوي في جريمة الغش الجبائي
83	1 . طبيعة العنصر المعنوي لجريمة الغش الجبائي حسب قواعد القانون الخاص
85	2 . طبيعة العنصر المعنوي لجريمة الغش الجبائي حسب نصوص قوانين الضريبة
89	3 . مشكلة مسؤولية المسير القانوني والمسير الفعلي
90	الفرع الثاني: مضمون الركن المعنوي حسب التصنيف الجزائي للجرائم الجبائية
91	أولا: المخالفات الضريبية
91	1 . مخالفة الاحتيال الضريبي
92	2 . مخالفة الامتناع عن أداء الضريبة أو التأخر في أدائها
92	3 . مخالفة التزوير في إقرارات الضريبة
92	ثانيا: الجنح الضريبية
93	1 . القصد العام
93	2 . القصد الخاص
94	الفرع الثالث: تقدير القاضي الجزائي للعنصر المعنوي
94	أولا: التقدير حسب قواعد القانون العام
96	ثانيا: إثبات القصد الجنائي

99.....	الفصل الثاني: لجوء القاضي الوطني إلى الاتفاقيات الثنائية الجبائية الدولية.....
101.....	المبحث الأول: تحديد مضمون الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية.....
101.....	المطلب الأول: الإطار القانوني للاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية.....
102.....	الفرع الأول: الإطار النظري لمجال الإختصاص الوطني الجبائي.....
102.....	أولا . أساس محدودية سلطة الدولة في فرض الضريبة.....
102.....	1. الأسس الفقهية المطروحة.....
102.....	أ . النظرية الواقعية.....
103.....	ب . نظرية العلاقة المعقولة.....
104.....	ج . نظرية التوازي.....
105.....	د . النظرية الإقليمية.....
106.....	2. آثار اعتماد النظريات على الاختصاص الجبائي للدول.....
107.....	أ . اختصاص متضارب وغير محدود في القانون الخاص.....
107.....	ب . اختصاص مانع و محدود في القانون العام.....
108.....	الفرع الثاني: الآثار الجبائية على الاختصاص المحدود للدول.....
109.....	أولا . الاختصاص الشخصي للدولة.....
109.....	1 . الجنسية أساس اختصاص الدولة.....
109.....	2 . مجال الالتزام الجبائي.....
110.....	ثانيا . الاختصاص الإقليمي للدولة.....
111.....	1 . مبدأ إقليمية الضريبة على مداخيل الأجانب.....
111.....	2 . مبدأ عالمية فرض الضريبة على مداخيل المقيمين في الإقليم.....
112.....	3 . استبعاد فكرة الاختصاص الشخصي للدولة.....
113.....	4 . البحث عن أساس مبدأ العالمية Mondialité.....
	المطلب الثاني: تقدير القاضي الوطني لعناصر الجريمة حسب مضمون الاتفاقيات الجبائية
114.....	الثنائية الدولية.....
	الفرع الأول : تقدير القاضي الوطني لعناصر الجريمة في حدود موضوع الاتفاقيات الجبائية
115.....	الثنائية الدولية.....

أولا . تعريف الازدواج الضريبي	115
ثانيا . شروط توفر حالة الازدواج الضريبي	117
1 . وحدة الشخص المكلف بالضريبة: (وحدة المكلف القانوني بالضريبة).....	117
2 . وحدة الضريبة المفروضة: (وحدة نوعية الضريبة المفروضة).....	117
3 . وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة	118
4 . وحدة الفترة المفروضة عنها الضريبة	118
ثالثا . وسائل مكافحة الازدواج الضريبي	118
1 . ضرورة إيجاد حلول اتفاقية	119
2 . الحيلولة دون تمكين المؤسسات من الاستعمال المجحف للاتفاقيات الجبائية.....	120
الفرع الثاني: موضوع الغش الضريبي في الإتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية.....	121
أولا: الإقامة الصورية كعنصر لجريمة الغش الجبائي الدولي.....	123
1 . دور القاضي الجزائي في تقدير مسألة الإقامة.....	123
2 . اختيار مكان الإقامة	124
أ . مفهوم الإقامة	124
ب . مفهوم المؤسسة المستقرة	125
3 . المداخل الخاضعة للضريبة حسب مختلف نصوص الاتفاقيات.....	127
ثانيا . تحويل الأرباح إلى الخارج كوسيلة للغش الجبائي الدولي.....	129
1 . المخالفات عن طريق التغيير في سعر التحويل	131
أ . مخالفات عن طريق تضخيم سعر التحويل عند الاستيراد Majoration.....	131
ب . مخالفات عن طريق تخفيض في قيمة البيع عند التصدير	132
2 . التصريح بخدمات وهمية أو صورية	132
3 . تقدير القاضي لجريمة تحويل الأرباح إلى الخارج التي تمت بطريقة غير عادية.....	132
4 . تقدير القاضي الوطني للدليل على تحويل الأرباح إلى الخارج.....	133
ثالثا: وضع قواعد المساعدة المتبادلة في مجال الضريبة	134
1 . محتوى نص المادة 27 من الاتفاقية الجزائرية الفرنسية.....	134
2 . البحث وطرق الحصول على الدليل في البلد الأجنبي	136

3	تقدير القاضي الوطني للأدلة المقدمة من البلد الأجنبي	136
	المبحث الثاني: دور القاضي الوطني في تطبيق وتفسير الاتفاقيات الدولية	138
	المطلب الأول: دور القاضي في تطبيق الاتفاقيات الدولية	139
	الفرع الأول: مجال وشروط تطبيق الاتفاقية الدولية من طرف القاضي الوطني	139
	أولاً: مجال تطبيق الاتفاقية الدولية من طرف القاضي الوطني	139
	1. تطبيق الاتفاقية الدولية من حيث الزمان	140
	2. تطبيق الاتفاقية الدولية من حيث المكان	140
	3. تطبيق الاتفاقية الدولية على الأشخاص	141
	4. الضرائب المعنية بالاتفاقية	143
	ثانياً. الشروط السابقة لتطبيق الاتفاقية	144
	1. إبرام الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية	145
	أ. منح حق فرض الضريبة من خلال الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية	145
	ب. الجهة المختصة بإبرام الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية	146
	2. ضرورة اتخاذ إجراءات داخلية لنفاذ الاتفاقية	147
	أ. صدور الاتفاقية في شكل قانون داخلي	147
	ب. نشر نصوص الاتفاقية	149
	الفرع الثاني: مكانة الاتفاقية في داخل النصوص التشريعية الوطنية	150
	أولاً: موقف المشرع الوطني من القيمة القانونية للاتفاقية	151
	1. سمو الاتفاقية على الدستور	151
	2. وضع الاتفاقية في مرتبة وسط بين القانون الوطني والدستور	151
	3. معادلة الاتفاقية الدولية للقانون الوطني	152
	4. الاتجاه الصامت	152
	ثانياً: أثر تحديد المشرع الوطني للقيمة القانونية للاتفاقية	152
	1. تطبيق الاتفاقية الدولية على القوانين الوطنية السابقة	153
	2. تطبيق القانون الوطني على الاتفاقية إذا كان لاحقاً لها	155
	3. بقاء الاتفاقية سارية المفعول في المنظومة القانونية الداخلية	156

158	4 . تقييد دور القضاء في تطبيق الاتفاقية
159	المطلب الثاني: دور القاضي الوطني في تفسير الاتفاقيات الدولية.....
160	الفرع الأول: اختصاص الجهات الحكومية بتفسير الاتفاقيات الدولية.....
160	أولاً: حالة وجود تنازع بين الاتفاقية و الدستور
162	ثانياً: حالة عدم دخول التفسير في اختصاص القضاء الوطني.....
163	ثالثاً: نسبية التفسير المقدم من طرف الجهات الحكومية.....
164	الفرع الثاني: اختصاص القاضي الوطني بتفسير الاتفاقيات الدولية.....
164	أولاً: الاختصاص الجزئي للقاضي الوطني في تفسير الاتفاقيات الدولية.....
164	1 . مضمون الاختصاص الجزئي للقاضي الوطني في تفسير الاتفاقيات الدولية.....
166	2 . اختصاص السلطة التنفيذية بتفسير الاتفاقيات الدولية.....
166	ثانياً: الاختصاص الكلي للقاضي الوطني في تفسير المعاهدات الدولية.....
166	1 . مضمون أسلوب الاختصاص الكلي
169	2 . طرق تفسير الاتفاقيات الدولية
169	أ . اللجوء إلى القانون الداخلي لتفسير الاتفاقيات الدولية.....
170	(1) . ضرورة اللجوء إلى القوانين الوطنية
172	(2) . عيوب اللجوء إلى القوانين الوطنية
173	ب . تفسير الاتفاقية الدولية حسب الظروف السائدة عن التوقيع عليها.....
173	(1) . تفسيرها حسب الهدف (الغاية) من الاتفاقية
174	(2) . تفسيرها عن طريق المقارنة
175	(3) . تفسيرها عن طريق اللجوء إلى الأعمال التحضيرية.....
175	(4) . التفسير عن طريق الرجوع إلى التعليق الخاص بالاتفاقية النموذجية.....
179	الخاتمة.....
183	قائمة المراجع
200	فهرس الموضوعات

ملخص:

دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي عمل معقد إلى درجة أنه يستحيل عليه الفصل في الموضوع دون الإعتماد على ما تحويه المنظومة الجبائية الوطنية من قوانين ودون الإعتماد على المعايينات والتكبيفات المنجزة مسبقا من طرف إدارة الضرائب. مهمة القاضي الجزائري ستكون أكثر تعقيدا في تقدير عناصر الجريمة من عنصر مادي ومعنوي، نظرا لوجود العنصر الأجنبي الذي يثير مسألة الإختصاص الجبائي للدولة في فرض الضريبة، والذي يلزم القاضي التأكد وتحديد الإقامة الفعلية للمؤسسة ومسير الشركة، وفي الكشف على مختلف الإيهامات والتركيبات المعاقب عليها جزائيا وفي مناقشة وتقدير الدليل حول تحويل الأرباح بصفة مخالفة للقانون بين الشركة وشركة أخرى تابعة لها، وهو ما قد يثير أيضا مسألة تطبيق وتفسير الإتفاقية الثنائية الجبائية الدولية من أجل تفادي الإزدواج الضريبي.

Résumé :

Le rôle du juge national dans l'appréciation des éléments constitutifs de l'infraction de fraude fiscale internationale, est d'une complexité telle qu'il lui est impossible, de statuer dans l'affaire sans recourir à la législation fiscale nationale et au concours de l'administration des impôts qui aura constaté et qualifié au préalable les faits. La mission du juge pénal sera d'autant plus compliquée dans l'appréciation des éléments de l'infraction, matériel et intentionnel, du fait de l'existence de l'élément d'extranéité qui soulève la question de la compétence fiscale étatique, chose qui oblige le juge a rechercher dans le dossier les éléments déterminant la résidence effective de l'entreprise, ou du gérant d'une société, il lui sera encore plus difficile de déceler les différents artifices et montages pénalement punissables et d'apprécier la preuve du transfert irrégulier de bénéfices d'une société vers une autre société apparenté qui soulève, elle aussi, la question qui concerne l'application et l'interprétation de la convention bilatérale fiscale internationale qui a pour but de prévenir la double imposition.