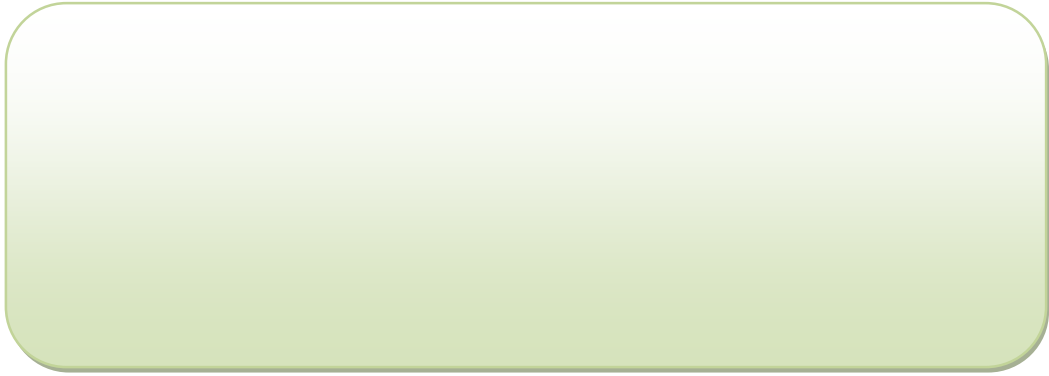


- -



:

:

:

/

:

.....

/ -

.....

*i()*

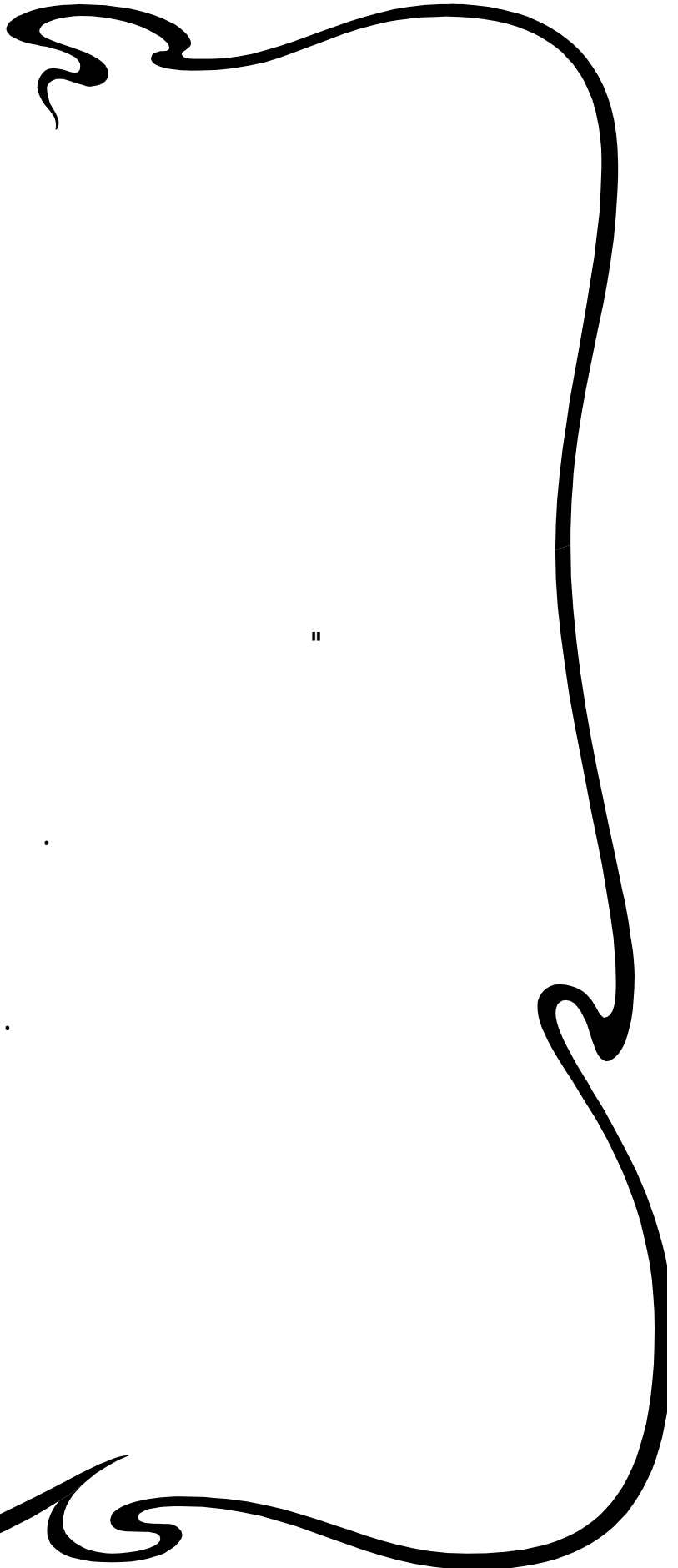
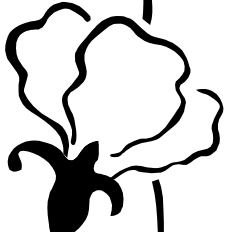
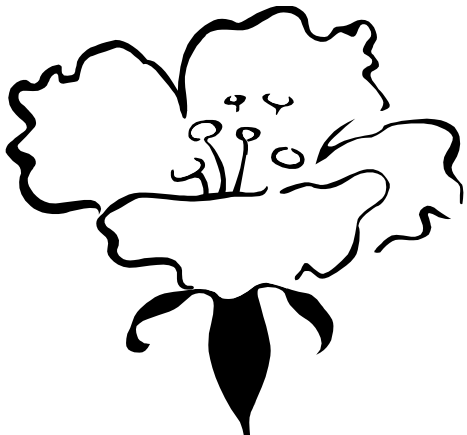
/ -

.....

*i()*

/ -

**2016/10/ 27 :**



||

||

.

.

.

## قائمة أهم المختصرات

### أولاً: باللغة العربية

د. د. ن: دون دار النشر.

د. ب. ن: دون بلد النشر.

د. س. ن: دون سنة النشر.

ج ر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

ص: صفحة.

ص ص: من صفحة إلى صفحة.

### ثانياً: باللغة الفرنسية

TVA : Taxe sur la valeur ajoutée.

IBS :Impôt sur les bénéfices des sociétés.

IRG : Impôt sur le revenu global.

PUF: Presse universitaire de France.

OCDE: Organisation de coopération et développement économique.



عرفت جرائم الأعمال تطورا كبيرا مع نهاية الحرب الباردة، و أصبحت تمثل خطرا حقيقيا على الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدولة، حيث تفاقمت الأنشطة الإجرامية في إطار العولمة، و تجاوزت الحدود الوطنية، الأمر الذي أثر سلبا على نمط تنظيم النشاط الاقتصادي الذي أخذ شكل مؤسسات متعددة ترتكب جرائم تسبب أضرارا للغير<sup>1</sup>، وشكل ذلك صعوبة كبيرة على علماء الإجرام للفصل بينها وتحديد تعريفها. وبالرجوع إلى النصوص القانونية المنظمة للجريمة الاقتصادية في التشريع الجزائري نجد أن المشرع لم يتوصل إلى تعريفها بشكل جامع مانع، فهي لم ترد في تقنين خاص باسم التقنين الجنائي الاقتصادي، أو قانون الجرائم الاقتصادية، و إنما تطرق إليها في عدة نصوص قانونية تتضمن قمع الجرائم الاقتصادية، منها قانون رقم 05 - 01 مؤرخ في 06/02/2005 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتها المعدل و المتمم<sup>2</sup>، وقانون 06-01 مؤرخ في 20 فبراير 2006 المعدل والمتمم المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته<sup>3</sup>.

يمثل محاربة الفساد والإجرام الاقتصادي مسألة إستراتيجية في سلسلة الإصلاحات الشاملة التي انتهجتها الجزائر، حيث عملت على تكييف تشريعها الداخلي مع أحكام اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد<sup>4</sup>، من خلال القانون المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته،

<sup>1</sup> - شبيلي مختار، الإجرام الاقتصادي و المالي الدولي، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي الدولي، كلية الحقوق، جامعة البليدة، 2004، ص ص 16، 17.

<sup>2</sup> - قانون رقم 05-10 مؤرخ في 6 فبراير 2005 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب، ومكافحتها، ج ر عدد 11 المعدل و المتمم بقانون رقم 12-02 مؤرخ في 13 فبراير 2012 المعدل و المتمم بقانون رقم 15-06 مؤرخ في 15 فبراير 2015، ج ر عدد 08.

<sup>3</sup> - قانون رقم 06-01 مؤرخ في 20 فبراير 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته، ج ر عدد 14، المتمم بالأمر رقم 10-05 مؤرخ في 26 غشت 2010 ج ر عدد 50 المعدل و المتمم بقانون رقم 11-15 مؤرخ في 02 غشت 2011، ج ر عدد 44.

<sup>4</sup> - مرسوم رئاسي رقم 04-128 مؤرخ في 19 أبريل 2004 يتضمن التصديق بتحفظ على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد ج ر عدد 26 .

إضافة إلى تجريم ظاهرة الغش الضريبي الذي يعتبر من أخطر صور الجريمة الاقتصادية التي صعب على الباحثين تعريفها، و حصر مفهومها، و التي تستهدف المال العام، وتقوت مبالغ مالية طائلة على خزينة الدولة، و تحرم المواطن من الاستفادة من المداخل الضريبية التي قد تستغل في مشاريع عامة، الأمر الذي أخل بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، وساهم في نشر المنافسة غير المشروعة، و ندرة الأموال، و ارتفاع الأسعار، و هروب الاستثمارات خارج الحدود الوطنية، فانعكس بشكل سلبي على التنمية الاقتصادية المحلية، و ساهم في تعميق الفوارق الاجتماعية، وأضعف مبدأ العدالة في توزيع الضريبة، و الشعور بالواجب الضريبي، و روح المواطنة سواء لدى المكلف أو المحيط الذي يتفاعل معه، بشكل يهدد استقرار الدولة و أمنها السياسي.

تتفرد جريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري بأحكام متميزة وردت في قوانين مختلفة بشكل لا يدع مجال للشك بأنه بالرغم من أن الغش الضريبي يعتبر جريمة تمس بالمال العام، إلا أن نظامها القانوني يتميز بمجموعة من الخصائص عن غيرها من الجرائم الاقتصادية الأخرى، و بالتالي فالإشكالية في هذا البحث ما هو النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي ؟

ينبثق عن هذه الإشكالية جملة من التساؤلات تتمحور في:

- ما هي خصوصية النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي؟
- هل النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي هو امتداد للنظام القانوني للجريمة الاقتصادية؟

دفعنا لاختيار هذا الموضوع سبب ذاتي، و هو الرغبة و الميل في البحث في المواضيع ذات العلاقة بالجرائم التي تستهدف المال العام، و لاسيما تلك التي تتعلق بالمجال الضريبي، نظرا لافتقار المكتبة الوطنية لمثل هذه البحوث العلمية بالرغم من أهمية البحث

في مثل هذه المواضيع التي ترتبط بتمويل الخزينة العامة، خاصة في ظل الأوضاع الاقتصادية الراهنة التي تتميز بتراجع أسعار البترول في السوق الدولية، الأمر الذي أثر على المداخل المالية للدولة، و انعكس سلبا على مختلف جوانبها الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، لذلك فإن الاهتمام بدور الجباية العادية في تمويل الخزينة العمومية أصبح من المسائل الإستراتيجية التي يجب أن تحظى بالاهتمام، و البحث العلمي، و يبدأ ذلك على المستوى القانوني بتحليل إشكالية ما هو النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي؟

يواكب موضوع هذه الدراسة التغيرات، و الإصلاحات التي عرفتها الجزائر في مسار محاربة الفساد، و الجريمة الاقتصادية، و استجابة لالتزاماتها الدولية في مختلف الاتفاقيات التي صادقت عليها ، حيث تتضح ملامح جريمة الغش الضريبي من خلال مختلف النصوص القانونية التي وردت في القوانين الضريبية المختلفة والقوانين المرتبطة بها والاتفاقيات الدولية عندما يتدخل عنصر أجنبي في واقعة الغش الضريبي لذلك فإن البحث في النظام القانوني لهذه الجريمة يتطلب الالمام بجانبه النظري والقانوني .

فمن الناحية النظرية تتمثل أهمية هذا البحث من خلال تحليل مفهوم الغش الضريبي، وتمييزه عن المفاهيم المشابهة له ثم البحث في أسبابه، و نتائجه، و أثاره الوخيمة على الأمن الاقتصادي و الاجتماعي، و السياسي للدولة.

أما من الناحية القانونية من خلال إبراز الطبيعة القانونية لهذه الجريمة من خلال التعرض لخصوصية تكييفها القانوني من خلال التركيز على أركانها ثم قمعها، وأهمية العقوبات المقررة لها.

أهداف هذه الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرض لموضوع النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، و يبدأ ذلك بإعطاء نظرة شاملة لظاهرة الغش الضريبي، ثم وضعها في إطارها القانوني الذي يندرج في

الإطار العام للجريمة الاقتصادية، و لبلوغ الهدف من هذه الدراسة، والمتمثل في إبراز ماهية النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، لابد من مراعاة خصوصية هذا الموضوع، و إتباع المنهج العلمي التحليلي الذي ينطلق من تحديد مفهوم الغش الضريبي بتمييزه عن المفاهيم المشابهة له، ثم استعراض صورته، و أسبابه فالتعرض لأثاره لإبراز سلبية هذه الظاهرة، وتعليل تجريم المشرع لها، من خلال التركيز على تكييف واقعة الغش الضريبي وفق الأركان العامة للجريمة الاقتصادية، والتعرض لمجموعة الإجراءات و العقوبات التي قررها المشرع لقمعها و إبراز من خلال ذلك خصوصية النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي سواء من حيث الأركان والإثبات أو المتابعة الجزائية و العقوبات المقررة لها من خلال تحليل جملة النصوص القانونية التي سنها المشرع في هذا المجال .

تتم الإجابة على هذه الإشكالية من خلال فصلين، بحيث يخصص الفصل الأول لإبراز الطبيعة القانونية الخاصة لجريمة الغش الضريبي بالتعرض لخصوصية مفهوم الغش الضريبي و الأركان التي يتطلبها القانون لتحقيق هذه الجريمة، ثم نتعرض في الفصل الثاني لقمعها من خلال إبراز إجراءات المتابعة الجزائية و العقوبات المقررة لها.



يعتبر الغش الضريبي من أبرز صور الجريمة الاقتصادية التي حظيت باهتمام الباحثين سواء في المجال القانوني أو الاقتصادي، حيث تنوعت الدراسات القانونية والاقتصادية التي حاول من خلالها الفقهاء تعريف ظاهرة الغش الضريبي، و تمييزها عن الظواهر الاقتصادية الأخرى المشابهة لها، و تحديد صورها، و العوامل التي ساهمت في ظهورها، و سارعت في انتشارها، و أهم الآثار التي ترتبت عنها، والتي تتمثل أساسا في الآثار المالية، والاقتصادية، و الاجتماعية، و السياسية التي تهدف لتفويت مبالغ مالية طائلة عن خزينة الدولة، و تحرم المواطن من الاستفادة من المداخل الضريبية التي قد تستغل في مشاريع عامة، و تخل بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، و تهدد استقرار الدولة، و أمنها السياسي (المبحث الأول)، الأمر الذي دفع المشرع لإضفاء الطابع الجزائي على واقعة الغش الضريبي.

أدرج المشرع الجزائري الغش الضريبي في الإطار العام للجريمة الاقتصادية، فهو الأمر الغالب على التكييف القانوني لجريمة الغش الضريبي ، مع مراعاة خصائص الواقعة الضريبية في بعض الحالات التي تتحرف فيها أركان جريمة الغش الضريبي عن الإطار العام المألوف المميز للجريمة الاقتصادية (المبحث الثاني).

## المبحث الأول

### الإطار المفاهيمي للغش الضريبي

يسعى المكلف لتجنب الضريبة بعدة طرق ومنها الطرق غير المشروعة كالتدليس، والاحتيال أو ما يعرف بالغش الضريبي، الذي يرتبط بعدة مفاهيم أخرى مشابهة له، و هذا ما شكل صعوبة في تحديده وضبط مفهومه حيث اختلفت الآراء بشأنه باختلاف زاوية النظر إليه.

صنف الباحثون الغش الضريبي وفقا لمعيار طبيعة الغش الذي يرتكبه المكلف إلى غش ضريبي بسيط، وغش ضريبي معقد، ومن حيث الحيز الجغرافي الذي يقع فيه إلى غش ضريبي وطني، و دولي، فظاهرة الغش الضريبي انتشرت في مختلف دول العالم ، و يرجع ذلك إلى مجموعة من الأسباب الاقتصادية، و التشريعية، وأخرى إدارية (المطلب الأول) أثرت سلبا على المال العام بصفة خاصة، و على اقتصاديات الدول بصفة عامة بشكل هدد استقرار الدولة، و أمنها السياسي، و الاجتماعي (المطلب الثاني).

## المطلب الأول

### مفهوم الغش الضريبي

انتشرت ظاهرة الغش الضريبي في مختلف الدول و عبر العصور، و بالرجوع إلى تاريخ الضريبة نجد أن الغش الضريبي معقد يصعب تحديد تعريفه، نظرا لتداخل مفهومه مع مفاهيم أخرى مشابهة له ( الفرع الأول)، غير أنه يختلف عنها من حيث المعايير المعتمدة في تصنيفه، حيث ينقسم الغش الضريبي من حيث طبيعته إلى غش ضريبي بسيط، و من حيث الحيز الجغرافي الذي يقع فيه ينقسم إلى غش ضريبي وطني و دولي (الفرع الثاني)

والذي عرف انتشارا واسعا، و يرجع ذلك إلى مجموعة من العوامل الاقتصادية، و السياسية، و التشريعية، و أخرى تتعلق بالإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة ( الفرع الثالث) .

## الفرع الأول

### تعريف الغش الضريبي

يسعى المكلف للتهرب من الضريبة بعدة طرق، و منها الإفلات بواسطة الغش الذي يعتبر مفهوما واسعا يشمل عدة مجالات<sup>1</sup>، فالغش بمعناه الواسع هو مصطلح من طبيعة خاصة، حيث يشمل كل الممارسات التي تهدف للتملص من الاقتطاعات الجبائية الإجبارية مهما كانت طبيعتها، سواء كانت ضريبة محلية أو ضريبة على القيمة المضافة أو على الدخل .

يحتل التهرب الضريبي في فرنسا من 60 إلى 80 مليار أورو، و يمثل الاقتصاد غير المصرح به أصل التهرب الجبائي سواء كان ضريبة على الدخل أو ضريبة على الشركات أو القيمة المضافة<sup>2</sup>.

تعددت المحاولات الفقهية لتعريف الغش الضريبي إلا أن مفهومه بقي غامضا، و يرجع ذلك لانتشار مجموعة من الظواهر السلبية الأخرى التي تعبر أيضا عن الإفلات من

---

<sup>1</sup> – TUC SIRUGUET Jean, FERNANDEZ Emmanuelle, KOSSTER Lydia, Le contrôle interne bancaire, Dunod, Paris, 2006, P 3.

<sup>2</sup> - FARIOL Bernard, conséquences économiques, financières et sociales de l'économie non déclarée, les éditions des journaux officiels , Paris , p 8 .

الضريبة ومقاومتها<sup>1</sup> كالتهرب المشروع (أولاً)، الاقتصاد الموازي (ثانياً)، استعمال الملاجئ أو الجنات الضريبية (ثالثاً) .

### أولاً : تمييز الغش الضريبي عن التهرب المشروع

يتمثل التهرب المشروع في قيام المكلف بالضريبة باستغلال بعض الثغرات القانونية بهدف الإفلات من أداء الضريبة المفروضة عليه دون أن يكون في موضع المخالف للقانون، و من جهة أخرى يمكن أن يحدث هذا النوع من التهرب من خلال تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، و في كلتي الحالتين يتحقق التهرب المشروع لشخص ما عن طريق الامتناع عن التصرف الموجب للضريبة أو بالامتناع عن الواقعة المنشئة لها كالتوقف الكلي أو الجزئي للمكلف عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع لضريبة الاستهلاك<sup>2</sup>، وعادة ما يتم التعبير عن التجنب المشروع بمصطلح التهرب الأمر الذي يؤدي إلى الخلط بين المفهومين<sup>3</sup>، و بالرجوع لأراء الفقهاء يتضح الاختلاف بينهما، فمن الناحية القانونية يرى بعض الفقهاء أن هناك فرق بين التهرب و الغش الضريبي، حيث أن كل مخالفة صريحة للقانون الجبائي، و عدم الامتثال له يعتبر غشاً، و تدليسا ضريبيا، بينما التهرب الضريبي المشروع يتم باستغلال المكلف للثغرات القانونية بحيث لا يكون مسؤولاً فالمسؤولية على وجود هذه الثغرة القانونية تقع على عاتق المشرع، أما بالنسبة للفقهاء الاقتصاديين فلا

<sup>1</sup> - BAZAR Cécil, La fraude fiscale : Modélisation du face a face état – contribuables, thèse pour le doctorat en science économiques, faculté des sciences économiques, université Montpellier1, Paris, p 11.

<sup>2</sup> - خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 12، عدد2، د ب ن، 2000، ص 162.

<sup>3</sup> - PIERRE Jean, droit pénal fiscal, p 5, disponible sure le site: [www. Juristax.be](http://www.Juristax.be) .

يفرقون بين الغش و التهرب الضريبي لأن كلاهما يؤثر سلبا على الحصيلة الجبائية وبالتالي على خزينة الدولة<sup>1</sup> .

### ثانيا: تمييز الغش الضريبي عن الاقتصاد الموازي

يقصد بالاقتصاد الموازي كل نشاط اقتصادي يمارس خارج الاقتصاد الرسمي<sup>2</sup> ويصطلح عليه بعدة مصطلحات أخرى كالاقتصاد الخفي و الأسود وكلها تهدف لغاية واحدة وهي الإفلات من أية رقابة<sup>3</sup> مالية أو جبائية، و في تصريح للوزير الأول فإن السوق الموازية تهيمن على الاقتصاد الوطني بحوالي 3500 مليار دولار<sup>4</sup>، و عادة ما توظف هذه الأموال لتمويل أنشطة اقتصادية مختلفة سواء كان النشاط مشروع قانونا و لا يتم التصريح بوجوده لدى المصالح الضريبية أو كان ممنوع قانونا كتجارة المخدرات. و من أهم خصائص الاقتصاد الموازي عدم الخضوع للقيود التنظيمية التي يخضع لها الاقتصاد الرسمي في أغلب إجراءاته سواء من حيث القواعد المتعلقة بالأجر أو نظام العمل و السوق<sup>5</sup>.

<sup>1</sup>- رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007، ص 24.

<sup>2</sup>- Belhadj ALI Amel, Tunisie finance, revue de presse national, Tunisie, 2015, p 1.

<sup>3</sup>-Groupe pour le développement socioéconomique région moyen orient et Afrique du nord république démocratique et populaire , a la recherche d'un investissement public de qualité, revue des dépenses publiques, rapport n° 36270- dz, volume1, banque mondiale, p 57 .

<sup>4</sup> -RAYA Abderrahmane, disposition d'assainissement fiscal :Que risquent les récalcitrants?, revue de presse, Alger, 2015, p 24.

<sup>5</sup>- بورعدة حورية، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر دراسة سوق الصرف، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة وهران، 2014، ص ص 22- 24 .

يشترك الغش الضريبي، و الاقتصاد الموازي في عدم معرفة الإدارة الضريبية للمداخل الحقيقية للمكلفين بالضريبة، و يختلفان من حيث أن الغش الضريبي يتم باستعمال المكلف لطرق تدليسية احتيالية للتملص من الضريبة مع التصريح بوجود النشاط أمام الإدارة الضريبية المختصة، و يكون النشاط الاقتصادي غير ممنوع قانونا أما الاقتصاد الموازي يكون فيه النشاط غير مصرح به كليا لدى الإدارة الضريبية، و يشمل الاقتصاد الموازي كل نشاط غير ممنوع قانونا، و في حالات أخرى يمكن أن يكون النشاط ممنوع قانونا كتجارة المخدرات<sup>1</sup>.

### ثالثا: تمييز الغش الضريبي عن الجنات الضريبية

يقصد بالجنات الضريبية: « كل دولة ذات سيادة يقر تشريعها الضريبي<sup>2</sup> عدة مزايا وإعفاءات ضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية، مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لهذه الدول » .

تمتاز الدول التي تعرف بالجنة الضريبية بانخفاض مستوى العبء الضريبي والاستقرار الاقتصادي، و السياسي، و سرية المعلومات التجارية، و البنكية، إضافة لانخفاض القيود على عمليات صرف العملة، و تجنب عقد أو الانضمام للاتفاقيات الجبائية الدولية، مما

<sup>1</sup>-BOUDELLAL Ali, économie souterraine et crise financière en Algérie essai d'évaluation, colloque international portant sur le thème: Crise financière internationale ;Ralentissement économique mondial et effets sur les économies

Euromaghrébines, faculté des sciences économique et de gestion, université Abderrahmane mira de Bejaia, p 3.

<sup>2</sup>- نقلا عن سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي و أثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية الحقوقية، القاهرة، 1999، ص 129.

نتج عنه استقطاب العديد من المستثمرين، و المتهربين ضريبيا دون الأخذ بعين الاعتبار شرعية، و مصدر أموالهم.

انتقدت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، سياسة الجنات الضريبية واعتبرتها مخالفة للقواعد القانونية بحيث أنها تسمح بالتملص الضريبي<sup>1</sup>، و تعتبر الشركات دولية النشاط من أكثر المتعاملين الاقتصاديين الذين يلجأون للاستثمار في الجنات الضريبية بإنشاء فروع أخرى لها فيها بغرض الاستفادة من الحوافز الضريبية التي يقرها نظامها الضريبي<sup>2</sup> كجزر الكمين الكريبية التي يمارس النشاط المصرفي فيها حوالي 500 مصرف مسجل، وبالإضافة لذلك، فإن صندوق النقد الدولي أحصى ما يزيد عن 2000 مليار دولار تظل مهربة عبر المصارف<sup>3</sup>، و معظمها يتواجد في الأراضي الألمانية، و البريطانية، و الأمريكية، واليابانية.

يتضح من خلال ما سبق صعوبة تمييز ظاهرة الغش الضريبي عن الظواهر الأخرى المشابهة لها إلا أنه من خلال التدقيق في هذه الظواهر يمكننا استخلاص العناصر المميزة لظاهرة الغش الضريبي، حيث أن الغش الضريبي يتميز باجتماع العنصر المادي المتمثل في فعل التملص أو الإفلات من الضريبة، و العنصر المعنوي الذي يتمثل في سوء النية أو قصد المكلف التهرب من أداء الضريبة المفروضة عليه عن طريق الغش بأشكاله المختلفة.

<sup>1</sup> - سوزي عدلي ناشد، مرجع نفسه، ص 31 .

<sup>2</sup> - قتال عبد العزيز، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة ( حالة ولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس بالمدينة، 2008، ص 31.

<sup>3</sup> - ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر، الملتقى العلمي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف بالتعاون مع مخبر الشراكة و الاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورومغاربي، 20، 21 أكتوبر 2009، ص 2.

اختلف الفقهاء حول تعريف ظاهرة الغش الضريبي، حيث عرفها البعض بأنها جريمة مكتملة العناصر ضد القانون<sup>1</sup>، و عرفها "Lucien Mehel" بأنها: « خرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض الضريبة و تخفيض أساس تقديرها<sup>2</sup>.» و عرفها Camille "Rosier" بأنه « كل الحركات المادية و العمليات القانونية و المحاسبية وكل الوسائل والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب<sup>3</sup>». و عرفها فقهاء آخرون بأنها ظاهرة توجد حيثما وجدت الضرائب، و ينتج عنها اختلالات هيكلية تؤثر على الاقتصاديات الجزئية، الأمر الذي يؤدي لاستخدام السياسات الاقتصادية بطريقة خاطئة<sup>4</sup>. و عرف كذلك بأنه نوع من أنواع العصيان الذي يقوم به الأفراد ضد الدولة، كامتناع الأفراد عن تقديم الإقرار بدخلهم أو تقديم إقرارات غير صحيحة بحيث تتضمن تقدير الدخل بأقل من الحقيقة وذلك مخالفة للنص القانوني<sup>5</sup>.

يتضح من خلال هذه التعاريف أنها لم تستطع وضع تعريف جامع مانع لمصطلح الغش الضريبي، فهي مجرد محاولات فقهية لتعريفه، و ذلك لصعوبة الإلمام بكل عناصر الغش الضريبي، إلا أنه يمكننا أن نعرف الغش الضريبي بأنه كل إفلات أو محاولة الإفلات من الضريبة باستعمال طرق نص المشرع على عدم شرعيتها في القوانين الضريبية المختلفة. أما

<sup>1</sup> – **syndicat national solidaires finances publiques, évasion et fraudes fiscales, contrôles fiscale**, Paris, 2013, p 6.

<sup>2</sup> – **Lucien Mehel, sciences et technique fiscales**, tome2, puf, p 733 .

<sup>3</sup> -**Margairaz André ,la fraude fiscale et ses succédanées**, collection de la nouvelle école de Lausanne , Paris, 1997, p18.

<sup>4</sup>-**عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي و الاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، ص 111 .**

<sup>5</sup> – **عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة، مقدمة في الاقتصاد، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، 1998، ص 227.**

بالنسبة لموقف المشرع الجزائري<sup>1</sup> فإنه لم يعرفه، و لكن التصرفات التي تشكل غشا، وتتضمن مخالفة للواجب، و تستهدف الانحراف عن قاعدة إلزامية الضريبة<sup>2</sup> هي التي يعاقب عليها بموجب القانون<sup>3</sup>، و يتضح ذلك من خلال نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي حددت خمسة أفعال تشكل غشا ضريبيا و التي تتمثل أساسا في:

- إخفاء المكلف بالضريبة أو محاولة إخفائه للمبالغ أو المنتوجات التي تخضع للرسم على القيمة المضافة كالمبيعات التي تتم بدون فاتورة.
- تقديم المكلف بالضريبة لوثائق مزورة أو غير صحيحة لتبرير طلب الحصول على تخفيض أو إعفاء من الرسم على القيمة المضافة، أو الاستفادة من الامتيازات الجبائية.
- إغفال تقييد الحسابات أو تقييدها بشكل غير صحيح في دفتر اليومية أو الجرد بنية التملص من الضريبة.
- تنظيم المكلف لإعساره أو وضعه لأية عراقيل من شأنها الحلول دون تحصيل الضريبة المستحقة عليه.

<sup>1</sup> - صالحى العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص ص 33، 34.

<sup>2</sup> - رجال نصر، مرجع سابق، ص 48 .

<sup>3</sup> - Commission d'enquête, l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscale, rapport n°673, édition des lois et decrets, Paris, 2012, p 13 .

- كل فعل أو سلوك يهدف للتملص الكلي أو الجزئي من الضريبة بشكل صريح ويتبين ذلك من خلال التصريحات المودعة على مستوى الإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

سار المشرع الجزائري في نفس اتجاه المشرع الفرنسي، حيث يمكن مقابلة أحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بالمادة 1741 من قانون الضرائب العام الفرنسي<sup>2</sup>، و التي جاء في الفقرة الأولى منها ذكر للأفعال التي اعتبرها المشرع الفرنسي غشا ضريبيا على سبيل المثال، و هي كل غش أو محاولة لغش الإدارة مهما كان الشخص الذي تصدر منه أو من الدفع الكلي أو الجزئي للضرائب المنصوص عليها قانونا، بصفة إرادية سواء أغفل تقديم تصريحه الضريبي في الآجال المحددة أو تملص من جزء من الضريبة أو بتنظيم أي طريقة أخرى للغش.

طبق القضاء الفرنسي أحكام هذه المادة، حيث أدان القاضي الجزائري رب عمل أخفى بصفة إرادية مبالغ تتعلق بالضريبة على الدخل، و استفاد من نظام جبائي لا يستحقه قانونا مخادعا الإدارة الجبائية، و تمكن من التملص من دفع جزء من المبالغ المستحقة عليه ضريبيا تحت غطاء شركة مدنية عقارية (sci).

<sup>1</sup> - المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2015 .

<sup>2</sup> - Article 1741/1 du code générale des impôts Français, dispose: « **Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500000E et d'un emprisonnement de cinq ans.**»

## الفرع الثاني

### صور الغش الضريبي

تختلف صور الغش الضريبي باختلاف المعيار المعتمد في عملية التصنيف، حيث نميز بين الغش الضريبي البسيط، و الغش الضريبي المركب، و ذلك حسب معيار طبيعة الغش (أولاً) و الغش الضريبي الوطني، و الدولي حسب الحيز الجغرافي الذي يقع فيه (ثانياً).

#### أولاً: تصنيف الغش الضريبي من حيث طبيعته

يترتب عن واقعة الغش الضريبي غشا بسيطاً أو مركباً<sup>1</sup>، و يعتبر غشا بسيطاً كل فعل يرتكبه المكلف بسوء نية بهدف التملص من الضريبة، و هذا ما يميز الغش البسيط عن الخطأ، حيث أن المكلف يقع في الخطأ الجبائي بصفة غير إرادية، فمفهوم الخطأ الجبائي يحتل موقع وسط بين التهرب و الغش<sup>2</sup>.

ذكر الغش البسيط ضمناً في المادة 192 و 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث أن الأفعال التي تعد غشا بسيطاً تتمثل في عدم تقديم المكلف التصريح عن أرباحه أو التأخر في تقديمها أو تقديم تصريح ناقص، و تم تعديل هذه المادة<sup>3</sup>، و آخر هذه

<sup>1</sup>- أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2003، ص 13 .

<sup>2</sup>- BAZAR Cécil, op-cit, p 16.

<sup>3</sup>- عدلت المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 6 من قانون رقم 10- 01 مؤرخ في 26 غشت 2010 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر عدد 49 .

التعديلات كان بموجب قانون المالية لسنة 2013 حيث جاء في هذا التعديل<sup>1</sup> أنه : «  
 يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة وفقا لأحكام المادة 169  
 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثين يوما، ابتداء من تاريخ  
 التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام إلى إعادة إدماج الأرباح المحولة زائد  
 غرامة قدرها 25% من تلك الأرباح المحولة حسب أحكام المادة 141 من قانون  
 الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.»

يتبين من خلال مضمون هذا التعديل أن المشرع الجزائري أضاف حالة امتناع المكلف  
 عن تقديم الوثائق المنصوص عليها في المادة 169 مكرر من قانون<sup>2</sup> الإجراءات الجبائية أو  
 الإيداع الناقص لها، و التي تتمثل أساسا في كل وثيقة من شأنها تبرير أسعار التحويل  
 المعمول بها في إطار العمليات المختلفة التي تم تحقيقها مع الشركات التي تم ذكرها في  
 المادة 160 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ( الأشخاص المعنوية أو  
 تجمعات الأشخاص المعنوية المشكلة بقوة القانون أو فعليا العاملة في مجال المحروقات،  
 شركات رؤوس الأموال، و شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس  
 الأموال<sup>3</sup>).

عدلت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب المادة 8 من  
 قانون المالية لسنة 2012، حيث يعاقب المكلف الذي يقوم بإخفاء المبالغ الخاضعة

<sup>1</sup> - المادة 2 من قانون رقم 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013،

ج ر عدد 72 .

<sup>2</sup> - المادة 169 مكرر من قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 يتضمن قانون الإجراءات الجبائية،

ج ر عدد 79 .

<sup>3</sup> - المادة 160 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

للضريبة، و ذلك بالقيام بأعمال تدليسية، و لاسيما الحقوق التي يجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر<sup>1</sup>.

### ثانيا: تصنيف الغش الضريبي حسب الحيز الجغرافي

يصنف الغش الضريبي حسب الحيز الجغرافي الذي يقع فيه إلى غش ضريبي وطني (أ) وغش ضريبي دولي (ب).

#### أ- الغش الضريبي الوطني

تسعى الدولة لتمويل نفقاتها العامة عن طريق الاقتطاعات الضريبية ، حيث أنه عادة ما يحدد المشرع في القوانين الضريبية المختلفة أنواع الضرائب، و نسبها، و إجراءات تحصيلها، غير أن الضريبة في أغلب الحالات تعتبر عبئ ثقيل على المكلف يسعى لتجنبها بمختلف الطرق الممكنة، و منها الطرق التدليسية الاحتيالية التي يهدف من خلالها المكلف إلى الإفلات من أداء الضرائب التي تفرضها عليه مختلف القوانين الضريبية الوطنية، ويصطلح على ذلك بالغش الضريبي الوطني الذي يتميز بعدة خصائص ومنها أنه يتم داخل حدود الدولة الواحدة، و يهدف للإفلات من الضريبة بواسطة طرق تدليسية احتيالية، الأمر الذي ترتب عنه الإخلال بالنظام الضريبي الوطني<sup>2</sup>.

#### ب- الغش الضريبي الدولي

عرف الغش الضريبي الدولي منذ القدم، و ازداد انتشاره<sup>3</sup> في الوقت الحاضر بسبب تداعيات العولمة الاقتصادية التي أدت إلى تطور التجارة الدولية، و سرعة تدفق رؤوس

<sup>1</sup> - المادة 8 من قانون 11- 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر

عدد 72.

<sup>2</sup> - رحال نصر، مرجع سابق، ص 44.

<sup>3</sup> - سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 15.

الأموال الأجنبية، الأمر الذي سمح للمتعاملين الوطنيين السعي للإفلات من الأنظمة الضريبية التي تفرض ضرائب مرتفعة و الاتجاه للاستثمار في الدول التي تفرض ضرائب منخفضة<sup>1</sup> بتحويل أرباحها بطرق تدليسية احتيالية، و هو ما أكدته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية، حيث اعتبرت كل مخالفة للقانون يقوم بها المكلف بالضريبة بسوء نية، و يهدف من خلالها إلى الإفلات من دفع الضريبة غش ضريبي.

يأخذ التهرب الضريبي الدولي عدة صور، و منها تصريح الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بأرباح ضئيلة في الدول التي يتميز نظامها الضريبي بجباية عالية، أو متوسطة<sup>2</sup>، و في حالات أخرى يلجأ المكلف للتهرب الضريبي عن طريق تحويل نشاطه أو ميراثه إلى بلد آخر دون تحويل مقره الجبائي<sup>3</sup>.

يتحدد المقر الجبائي للشخص الطبيعي في الجزائر حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على الدخل الإجمالي بمعيار الإقامة، و مصدر تحقيق الأرباح<sup>4</sup>، إذ يخضع الأشخاص الطبيعية لضريبة الدخل الإجمالي IRG الذين يعتبر موطن تكليفهم الضريبي في الجزائر سواء بالنسبة للأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن على سبيل الملكية أو الانتفاع أو الاستئجار أو الأشخاص الذين يتواجد مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية في الجزائر أو الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا في الجزائر أو أعوان الدولة الذين يمارسون مهامهم في بلد أجنبي، و لا يكونون خاضعين في هذا البلد لضريبة الدخل الاجمالي، كذلك الأرباح، و المداخل التي يتم تحقيقها في الجزائر من طرف الأجانب،

<sup>1</sup> - محرز محمد عباس، نحو تنسيق ضريبي في اطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 51 .

<sup>2</sup> - أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013، ص 51.

<sup>3</sup> - Commission d'enquête , op-cit, p 755.

<sup>4</sup> - المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

ويخضعون للنظام الضريبي الجزائري بموجب اتفاقية جبائية أبرمتها الجزائر مع بلدانهم الأصلية<sup>1</sup>.

يخضع لضريبة الدخل الاجمالي الشركاء في شركات الأشخاص، شركاء الشركات المدنية المهنية باستثناء شركات الأسهم أو شركة محدودة المسؤولية، أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية، و غير محددة فيها<sup>2</sup>. و يتحدد المقر الجبائي للشخص المعنوي بمعيار المنشأة المستقرة، و معيار مصدر تحقيق الأرباح، فبالنسبة للمنشأة المستقرة أسس المشرع الجزائري ضريبة سنوية تسمى الضريبة على أرباح الشركات IBS، حيث تفرض على الأرباح التي تحققها الشركات، و الأشخاص المعنوية المحددة في نص المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و التي تتمثل في:

- الشركات بأشكالها المختلفة، و يستثنى منها شركات الأشخاص و المساهمة، و التي لم تختار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

- الشركات المدنية غير الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات<sup>3</sup>، و التي لم تتكون على شكل شركة أسهم .

- المؤسسات، و الهيئات العمومية ذات طابع صناعي، و تجاري، و الشركات التي تتجزئ العمليات، و المنتجات المذكورة في المادة 12 من هذا القانون، و التي تتعلق أساسا بعمليات الوساطة من أجل شراء العقارات أو المحلات التجارية أو بيعها أو الاستفادة من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، تأجير مؤسسة تجارية أو صناعية بأثاثها، وعتادها

<sup>1</sup>- نصت المادة 4 0 من قانون الضرائب المباشرة: « يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء كان موطن تكليفهم في الجزائر، أم لا الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية ، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يخول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى . »

<sup>2</sup> - المادة 7 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

<sup>3</sup>- المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 11 من قانون 14 - 10 مؤرخ في 30 ديسمبر 2014 يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر 78.

اللازم لاستغلالها، و تحقيق أرباح من أنشطة تربية الدواجن أو الأرانب في الحالة التي يكون فيها الهدف من هذا النشاط صناعي، و تحقيق إيرادات من استغلال البحيرات المالحة أو الملاحات، إضافة للمداخل التي يحققها تجار الصيادين، و الربابنية الصيادين و مجهزي السفن و مستغلي قوارب الصيد .

- الشركات التعاونية، و الاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المذكورة في المادة 138 من هذا القانون<sup>1</sup> و التي تتمثل في:

- الشركات التي تمارس نشاط يحضى بأولوية ضمن المخططات التنموية السنوية أو المتعددة السنوات، و الأنشطة التي تمارس في منطقة يجب ترقيتها.
- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات، و الهيئات العمومية.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة، و الهياكل التابعة لها.
- الفرق و الهيئات المسرحية فيما يتعلق بمبلغ الإيرادات المحققة.
- المؤسسات السياحية التي يستحدثها المستثمرون الوطنيون أو الأجانب باستثناء وكالات السياحة، و الأسفار، و الشركات المختلطة التي تمارس نشاط في القطاع السياحي، و عدلت هذه المادة كذلك في سنة 2015، حيث أضاف المشرع الشركات و التعاونيات الخاضعة للضريبة الجزافية الوحيدة إلى قائمة الشركات المستثناة من الخضوع للضريبة<sup>2</sup> .

<sup>1</sup>- المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 7 من قانون 09 - 09 مؤرخ في 30 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد 78، عدلت و تمت بموجب المادة 10 من قانون 10 - 13 مؤرخ في 29 ديسمبر 2010 يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد 80، عدلت بموجب المادة 10 من قانون رقم 11 - 11 مؤرخ في 18 يوليو 2011 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011، ج ر عدد 40، عدلت بموجب المادة 4 من قانون رقم 13 - 08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014 ج ر عدد 68 .

<sup>2</sup>- المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 11 من قانون 14 - 10 مؤرخ في 30 ديسمبر 2014 يتضمن قانون المالية لسنة 2015.

يتبين من خلال ما سبق أن التهرب الجبائي الدولي أصبح معقداً، و صعب التحكم فيه، و في هذا الصدد أبرمت عدة اتفاقيات جبائية دولية تهدف لتفادي الازدواج الضريبي ومكافحة الغش و التهرب الضريبي، و إرساء قواعد التعاون في المجال الضريبي<sup>1</sup>، حيث تجسد الاتفاقيات الجبائية الدولية إرادة كل طرف في السعي لاحقاق مبادئ العدالة في فرض الضريبة، و المساواة أمام الأعباء العامة، و تفادي الآثار السلبية للغش الضريبي<sup>2</sup>، وتدخل حيز النفاذ بعد التوقيع و التصديق عليها<sup>3</sup> .

تحتوي الاتفاقية الجبائية الدولية كذلك على بنود تتعلق بالتعاون الإداري في إطار تبادل المعلومات، و تسهيل التحصيل الجبائي، حيث يسمح لكل واحدة من الدول الأعضاء في الاتفاقية بالحصول على كل معلومة جبائية ضرورية لتحصيل الضرائب المعنية بالاتفاقية. أكدت المادة 26 من الاتفاقية النموذجية OCDE على منع الدول من "تصيد المعلومات"، فلا يمكن لأي دولة طلب معلومة عن شخص من المحتمل تهربه من الضريبة فاحترام السر المهني و التجاري و الصناعي واجب على كل الدول.

يمكن من خلال هذه الاتفاقية توسيع رقابة الإدارة المحلية خارج الحدود الإقليمية للدولة، و الكشف عن الوضعية المالية لرعاياها من خلال حساباتهم في المؤسسات المالية الدولية. يرتبط السر المهني بالجبائية، فتراجع فعالية مبدأ السرية البنكية يضمن مساواة واسعة للمواطنين أمام الضريبة، و هذا الأمر مرتبط بمحاربة الغش و التهرب الجبائي، فعدم تمسك الدول بالسرية البنكية يعكس إرادة الدول في توسيع مجال تبادل المعلومات بينها ففرنسا مثلاً

<sup>1</sup> – TIXIER Gilbert, *droit fiscal international*, presse universitaire de France, Paris, 1986, p 89 .

<sup>2</sup>– *Commission d'enquête*, op-cit, p 61 .

<sup>3</sup> – بوقروة ايمان، *كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في اطار الاتفاقيات الجبائية الدولية*، دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2010، ص ص 42، 43 .

استوتحت بنود الاتفاقيات التي أبرمتها من نموذج اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE، و لاسيما المادة 26 و التي تضمنت أحكام تتعلق بالتعاون بين الإدارة الجبائية للدولتين المتعاقبتين، و تستوجب عليها تبادل معلومات<sup>1</sup> حقيقية، فبداية من جانفي 2011 وجهت فرنسا 1051 طلب لشركائها الأجانب بغرض الحصول على معلومات جبائية، غير أنها إلى غاية 31 ديسمبر 2012 تلقت فقط 477 جواب<sup>2</sup>.

أبرمت فرنسا في هذا الصدد عدة اتفاقيات و منها الاتفاقية الفرنسية السويسرية، غير أن سويسرا تزود فرنسا فقط بالمعلومات التي ترى أنها ذات قيمة، و تجبر الإدارة الفرنسية على تخصيص الطلب و تعليقه، و شكل هذا الأمر صعوبة للإدارة الجبائية الفرنسية فهي بهذا الطلب تبحث عن الدليل، فتبادل المعلومات بهذا الشكل غير فعال لمحاربة و الكشف عن الغش الضريبي، لذلك فالمشرع الأمريكي تبنى في سنة 2010 القانون ATCA الذي يفرض على الإدارة المالية التعريف و التصريح بكل حساب يفتح من طرف أي مواطن أمريكي تحت طائلة اقتطاع يقدر ب 30%، و هذا القانون وسع من صلاحية الإدارة في ممارسة الرقابة على الموارد المالية، و كل مخالفة من طرف الشركات الأجنبية يترتب عنه المنع من ممارسة النشاط على التراب الأمريكي.

ساهم هذا القانون في محاربة الغش، و التهرب الجبائي في أمريكا، الأمر الذي دفع أوروبا لتبني نظام التبادل التلقائي ( الألي ) للمعلومات حول المادة الجبائية، فعندما تخطر الإدارة المالية بمعلومة حول مكلف ما فإنها تتصل بالإدارة الجبائية لتزويدها بمعلومات حول المكلف، و هويته، و إذا كان غير مقيم، و في حالة تلقيها للمعلومة تقوم الإدارة المحلية

---

<sup>1</sup> – Article 26 du modèle de la convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune.

– disponible sur le site : [www.OCDE.ORG](http://www.OCDE.ORG).

<sup>2</sup> – BEN CHAABANE Marwane, les conséquences de la chute du secret bancaire, revue de fiscalité de l'entreprise, n°4 ,Dauphine université, Paris , 2014, p p 23-25 .

بتجميعها، وتصنيفها ثم ترسلها لدولة الإقامة للتحقق من صحة هذه المعلومات<sup>1</sup>، و لاسيما عندما يرتبط الغش الضريبي بمخالفة التشريع المتعلق بالصرف كعدم تصريح المكلف بمبالغ العملة الصعبة التي تكون بحوزته<sup>2</sup>.

أبرمت الجزائر في هذا الصدد عدة اتفاقيات جبائية لتفادي الازدواج الضريبي، و منع التهرب و الغش الضريبي، و من أمثلة ذلك الاتفاقية بين الجزائر، و العربية السعودية لتجنب الازدواج الضريبي، و منع التهرب الضريبي الذي يستهدف الضرائب المفروضة على الدخل والثروة، و التي وقعت بالرياض في 19 ديسمبر 2013، حيث نصت المادة 26 منها على إمكانية تبادل طرفي المعاهدة المعلومات الجبائية الضرورية المتعلقة بحالات الازدواج، والغش الضريبي، و ذلك دون الإخلال بسرية هذه المعلومات و لا يجوز الإدلاء بها إلا بناء على طلب من الهيئات القضائية أو الأجهزة الإدارية التي حول لها القانون عملية التحصيل الضريبي<sup>3</sup>.

أبرمت الجزائر عدة اتفاقيات مع دول أوربية<sup>4</sup> في هذا الصدد، و منها ألمانيا<sup>1</sup> من أجل تفادي الازدواج الضريبي، و تجنب التهرب و الغش الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على

<sup>1</sup> - BEN CHAABANE Marwane, op-cit , p 26.

<sup>2</sup> - جبار عبد الرزاق، الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي حالة دول شمال إفريقيا، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع، د ب ن، د س ن، ص 92 .

<sup>3</sup> - مرسوم رئاسي رقم 15 - 337 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، و حكومة المملكة العربية السعودية لتجنب الازدواج الضريبي، و منع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل والثروة، ج ر، عدد 1.

<sup>4</sup> - أبرمت الجزائر اتفاقية لنفس الغرض مع فرنسا بموجب مرسوم رئاسي رقم 02 - 121 مؤرخ في

07-04-2002 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجزائر، و فرنسا حول تجنب الازدواج الضريبي، و تفادي التهرب و الغش الجبائي، ج ر عدد 24، 2002 .

الدخل و الثروة بين الدولتين، حيث نصت المادة 26 من المرسوم المتضمن لهذه الاتفاقية على إمكانية تبادل طرفي المعاهدة المعلومات الضرورية التي تتعلق بحالات الغش والازدواج الضريبي، و يشترط القانون الحفاظ على سرية هذه المعلومات، و لا يجوز إفشاءها إلا بناء على طلب من السلطات القضائية المختصة سواء أثناء الجلسات العامة في المحاكم أو لتبرير الأحكام القضائية الصادرة منها.

يتبين من الأحكام المتعلقة بتبادل المعلومات الواردة في هذه الاتفاقيات أنها متقاربة حيث وردت أحكامها في المادة 26 بالنسبة للاتفاقية الموقعة مع العربية السعودية، وخصت الفقرة الأولى من هذه المادة لشرح كيفية تبادل المعلومات الجبائية الضرورية التي تتعلق بفرض الضريبة، و تحصيلها. و حددت الفقرة الثانية منها الشروط التي يجب مراعاتها أثناء عملية التبادل، بحيث لا يجب أن يتم تبادل المعلومات بشكل يتعارض مع القوانين، و الممارسات الإدارية الخاصة بأطراف الاتفاقية أو تقديم معلومات لا يمكن الحصول عليها بصفة إدارية عادية في كل من الدولتين، كما يمنع تقديم معلومات من شأنها إفشاء أسرار مهنية أو تجارية أو صناعية<sup>2</sup>.

وردت الأحكام المتعلقة بتبادل المعلومات في الاتفاقية الجبائية بين الجزائر و ألمانيا<sup>3</sup> في مادة واحدة تحمل الرقم (26)، و تتكون من أربع فقرات ، حيث خصت الفقرة الأولى لشرح كيفية تبادل المعلومات الجبائية بين الطرفين، و نطاق تطبيق أحكام الاتفاقية ،

---

<sup>1</sup> - المادة 26 من مرسوم رئاسي رقم 08 - 174 مؤرخ في 14 يونيو 2008، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، و ألمانيا الاتحادية من أجل تقادي الازدواج الضريبي، و تجنب التهرب والغش الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة، ج ر عدد 33، 2008.

<sup>2</sup> - مرسوم رئاسي رقم 15 - 337 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015.

<sup>3</sup> - مرسوم رئاسي رقم 08 - 174 مؤرخ في 14 يونيو 2008.

وخصت الفقرة الثانية للتذكير بسرية المعلومات المتبادلة، و الاستثناء الوارد عليه والمتمثل في إمكانية الإدلاء بهذه المعلومات للمحاكم أو الهيئات الإدارية المختصة .

حدد المشرع في الفقرة الثالثة من هذه المادة الشروط التي يجب مراعاتها أثناء تبادل المعلومات، و هي لا تختلف عن الشروط الواردة في الاتفاقيتين السابقتين، أما الفقرة الرابعة فإنها نصت على إمكانية استعمال أطراف الاتفاقية لسلطاتها للحصول على المعلومات المطلوبة، و لو لم تكن في حاجة لأغراضها الجبائية الخاصة مع مراعاة أحكام الفقرة الثالثة المحددة لشروط تبادل المعلومات، و لكن بالرغم من ذلك فإن هذا البند قد تنعكس أبعاده سلبا على الأمن الاقتصادي للجزائر، و يثير إشكالية مدى التزام الجانب الألماني به.

خصت الفقرة الخامسة من هذه الاتفاقية للتذكير بعدم إمكانية احتجاج طرفي الاتفاقية بالسرية البنكية أو بحقوق الملكية الخاصة لرفض تبادل المعلومات بين الطرفين. وعليه يمكن الحكم بأن أحكام تبادل المعلومات الجبائية بين الجزائر، و أوروبا تتميز بنوع من الخصوصية عن الأحكام الواردة في الاتفاقيات بين الجزائر و العالم العربي<sup>1</sup> و الإسلامي و التي تتشابه شكلا ومضمونا.

تجدر الإشارة إلى أن الأحكام المتعلقة بتبادل المعلومات الواردة في الاتفاقيات الجبائية مستوحاة من نموذج اتفاقية منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OCDE، و إن كانت تتميز بنوع من الخصوصية أحيانا سواء بالنسبة للاتفاقيات التي تكون فيها الدولة الجزائرية طرف أو غير طرف فيها، و هذا ما يتبين من خلال الاتفاقية التي أبرمتها المملكة المغربية<sup>2</sup> مع دولة الإمارات العربية المتحدة سنة 2009، حيث نصت الفقرة الأولى منها على تبادل

<sup>1</sup> - أبرمت الجزائر اتفاقية لنفس الغرض مع قطر بموجب مرسوم رئاسي رقم 03 - 65 مؤرخ في 8 فبراير 2003، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و قطر لتجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل 2010، ج ر عدد 70.

<sup>2</sup> - الفقرة الأولى من المادة 26 من الاتفاقية بين المملكة المغربية و دولة الإمارات العربية المتحدة بهدف تقادي الازدواج الضريبي و منع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل ورأسمال الموقعة بدبي بتاريخ 9 فبراير 2009، ص 23.

السلطات المختصة للدولتين المتعاقبتين المعلومات اللازمة لتطبيق مقتضيات هذه الاتفاقية أو أحكام التشريع الداخلي .

تحفظ المعلومات المحصل عليها، و تحضى بالسرية، و لا يجوز الكشف عنها إلا للمحاكم أو الهيئات الإدارية المكلفة بوضع أو بتحصيل الضرائب أو التي تقوم بالإجراءات أو بالمتابعات المتعلقة بالنزاع الضريبي أو بالقرارات الصادرة في شأن الطعون المتعلقة بها، ولا يجوز لهؤلاء الأشخاص أو لهذه السلطات استعمال المعلومات المذكورة إلا لهذه الأغراض .

تضمنت الفقرة الثانية من هذه المادة على أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تلتزم دولة متعاقدة باتخاذ تدابير إدارية أو تقديم معلومات تتعارض مع التشريع، و الممارسة الإدارية في هذه الدولة أو في الدولة المتعاقدة الأخرى أو تقديم معلومات تكشف عن أسرار تجارية، و صناعية أو مهنية أو طريقة تجارية<sup>1</sup>.

## الفرع الثالث

### أسباب الغش الضريبي

تعتبر ظاهرة الغش الضريبي و القضاء عليها مسألة أولية أولتها الدول عناية خاصة، حيث ظهرت عدة دراسات علمية حاولت ضبط الأسباب التي أدت إلى تفشي هذه الظاهرة في المجتمع، و التي تتنوع إلى أسباب اقتصادية (أولاً)، سياسية (ثانياً) و أسباب أخرى تتعلق بطبيعة التشريع الضريبي السائد (ثالثاً) و أخرى بالإدارة الجبائية (رابعاً) و المكلف بالضريبة (خامساً).

<sup>1</sup> - الفقرة الثانية من المادة 26 من الاتفاقية بين المملكة المغربية، و دولة الإمارات العربية المتحدة بهدف تفادي الازدواج الضريبي، و منع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل و الثروة، مرجع سابق، ص 24.

## أولاً: الأسباب الاقتصادية

يمكن تصنيف الأسباب الاقتصادية للغش الضريبي إلى مجموعتين، الأولى ترتبط بالوضع الاقتصادية العامة للوطن (أ) و الأخرى أسباب اقتصادية خاصة ترتبط بالوضع الاقتصادية للمكلف بالضريبة (ب).

### أ) - الأسباب الاقتصادية العامة

تعتبر فترات الكساد التي يمر بها اقتصاد أي بلد مناخا محفزاً، و دافعا للغش الضريبي بسبب قلة النقود، و انخفاض دخل المكلفين، و ضعف قدرتهم الشرائية التي تؤدي بالضرورة إلى عدم تحملهم لأي زيادة في العبئ الضريبي<sup>1</sup>، و هو عكس ما يحدث في فترات الرخاء، و الازدهار الاقتصادي، حيث تكثر النقود، و يرتفع دخل الأفراد، و تنخفض الأسعار بسبب الزيادة في العرض، الأمر الذي ييسر عملية نقل العبئ الضريبي إلى المستهلك.

يعتبر انتشار الاقتصاد الموازي سبب آخر لارتفاع نسبة الغش الضريبي، فعدم التنظيم المحكم لسوق السلع، و الخدمات، و انتشار المنافسة غير المشروعة و غياب الشفافية في المعاملات التجارية ساهم بشكل كبير في إفلات مبالغ مالية ضخمة من الرقابة الجبائية، والتي يتم تداولها في الأسواق الموازية<sup>2</sup>، وأهم مثال لهذا الأمر الأزمة البترولية الجزائرية لعام 1986، حيث عرف المجال الاقتصادي ركودا كبيرا فشكّل ذلك مجال خصب لانتشار

<sup>1</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 294.

<sup>2</sup> - شكلاط رحمة، ظاهرة التهرب الضريبي و طرق مكافحتها، المجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية،

العدد 2، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013، ص 85 .

السوق الموازية، الرشوة، و الغش الضريبي، حيث عادة ما يلجأ المكلفون لرشوة المصالح الإدارية مقابل تسترها على أنشطتهم غير المشروعة<sup>1</sup> .

### (ب) - الأسباب المتعلقة بالوضع الاقتصادية للمكلف

تعتبر الوضعية الاقتصادية السيئة للمكلف أحد العوامل الرئيسية التي تجعل المكلف يميل للتخلص من الضريبة بكل الطرق الممكنة. غير أن الدراسات أثبتت أنه في الجزائر بالرغم من الوضع المالي المزدهر للمكلف إلا أنه يلجأ للغش، حيث يصرح بمداخل غير حقيقية لا تتناسب مع نمط معيشته اليومي الذي يتميز بالرفاهية بسب ارتفاع و تنوع المداخل التي لم يصرح بها أمام إدارة الضرائب.

### ثانيا: الأسباب السياسية

تعتبر الضريبة أداة للتحكم في سياسة الدولة<sup>2</sup>، حيث انتهجت الجزائر بعد الاستقلال النظام الاشتراكي الذي ساهم في تكوين، و بلورة نمط النظام الجبائي الذي ساد في الجزائر في تلك المرحلة، غير أن هذا النظام تميز بكثرة سلبياته، حيث استفحلت ظاهرة الرشوة و الغش الضريبي في المجتمع الجزائري، بشكل لا يدع مجال للشك في فشل السياسة الجبائية<sup>3</sup> التي انتهجتها الجزائر في تلك المرحلة . وقد قلل وجود الموارد الناتجة عن المحروقات من اهتمام

<sup>1</sup> - KAROBI Kamel, **Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude**, mémoire de magister en sciences commerciales, **faculté des sciences économiques, sciences de gestions, et sciences commerciales**, université d'Oran ES –Senia, 2011,p 65.

<sup>2</sup> - خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية ، دار هومة ، 2014 ، الجزائر ، ص 422 .

<sup>3</sup>-KAROBI Kamel, op-cit, p 3.

الدولة بالجباية العادية التي اعتبرت موارد ثانوية<sup>1</sup> غير أن تراجع أسعار البترول في السوق الدولية لاحقاً، و تدهور السياسة الاقتصادية للجزائر ابتداءً من عام 1986 ساهم في ازدياد انتشار ظاهرة الغش الضريبي بسبب إحساس المواطنين بعدم قدرة الدولة على تلبية حاجياتهم<sup>2</sup>، و ترتب عن هذا الوضع ضعف الحصيلة الضريبية<sup>3</sup>، و امتدت آثاره لسنوات لاحقة، مما دفع بالدولة الجزائرية لمحاولة التركيز على الجباية العادية.

### ثالثاً: الأسباب التشريعية

يتم تحديد الأوعية و المعدلات الضريبية و تحصيلها من المكلفين بها عن طريق التشريع، غير أن هذه التشريعات لا تخلو من العيوب و الثغرات التي ساهمت في نشأة و وانتشار ظاهرة الغش الضريبي<sup>4</sup> و تظهر هذه العيوب خاصة في تعدد القواعد الضريبية أحياناً، و ارتفاع النسب الضريبية في حالات أخرى<sup>5</sup>، إضافة لعدم وضوح قوانين الضرائب، و غموضها، حيث تتحمل عدة تأويلات، و ساهم ذلك في صعوبة فهم التشريعات الضريبية، و شكل حافز قوي لتهرب المكلف من أدائها<sup>6</sup>، خاصة و أن النظام الجبائي الوطني يتضمن

<sup>1</sup>- رزيق كمال، عمور سمير، تقييم عملية احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، عدد 05، د ب ن، د س ن، ص ص 319 ، 320 .

<sup>2</sup>- غوفي خالد، أثر التهرب الضريبي على مداخيل الخزينة العمومية، دراسة حالة مديرية الضرائب، بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، ص 26 .

<sup>3</sup> - عتير سليمان ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، ص ص 78 ، 79 .

<sup>4</sup> - عتير سليمان ، مرجع سابق ، ص77.

<sup>5</sup>- ناصر مراد، مرجع سابق، ص 292.

<sup>6</sup>- فرج شعبان، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام، و الحد من الفقر دراسة حالة الجزائر=

مجموعة واسعة من الضرائب التي تمول الميزانية العامة و الجماعات المحلية ( البلدية، الولاية<sup>1</sup> ) ، حيث تعتبر الضرائب التي تحصل لفائدة الميزانية العامة ضرائب مباشرة، و التي تحصل لفائدة الجماعات المحلية ضرائب غير مباشرة ، و تتضمن الضرائب المباشرة ضريبة الدخل الإجمالي ، ضريبة أرباح الشركات ، الرسم على النشاط المهني، الدفع الجزافي الرسم العقاري ، الضريبة على الأملاك ، الرسم على القيمة المضافة ، رسم التطهير، أما الضرائب غير المباشرة تتضمن رسم المرور، رسم الضمان، حقوق التسجيل اضافة لحقوق الطابع.

تتميز القوانين الجبائية بالمرونة، فهي محل تعديل وتغيير مستمر وذلك وفق ما يتناسب مع التطورات والتغييرات الاقتصادية التي تحدث و التي يكون لها تأثير على مختلف المجالات<sup>2</sup>، حيث تعتبر الضريبة وسيلة لإعادة توازن الميزانية العامة للدولة، خاصة في أوقات الأزمات المالية<sup>3</sup> فالإعفاءات، و تخفيض الأعباء الجبائية التي يتم فرضها على الإنتاج تعتبر من الوسائل التي تلجأ إليها الدولة سواء لتشجيع الادخار، أو الاستثمار<sup>4</sup>.

=2000-2010، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012، ص 54.

<sup>1</sup> – BOMOULA Samir, *problématique du financement du développement économique*

*de la commune en Algérie :CONTRIBUTION a une lecture critique de la loi 11- 10 du 22 juillet 2011 relative au nouveau code communal , revue académique de la recherche juridique*, n =°02 , université Abderrahmane Mira , Bejaïa , 2011, p 13 .

<sup>2</sup> – شكلاط رحمة، مرجع سابق، ص 89 .

<sup>3</sup>– ASENSIO Angel , *économie de marché* ,copyright eurl page bleues internationales , Bruxelles, 2009 , p 143 .

<sup>4</sup> - فرحي محمد ، سياسة الإعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وأثارها الاقتصادية والاجتماعية، *المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية*، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2003، ص 66 .

تعتبر الإعفاءات الضريبية امتياز تمنحه الدولة لبعض المكلفين وفق شروط وظروف معينة<sup>1</sup>، وقد ذكرت هذه الإعفاءات في قانون الضرائب المباشرة والرسوم ومن بينها:

### • الإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات IBS

تفرض الدولة على الشركات ضريبة تسمى الضريبة على أرباح الشركات، و تتميز هذه الضريبة بأنها ضريبة سنوية ملزمة للشركات مهما كان شكلها، و غرضها و موضوعها سواء كانت شركات الأشخاص أو الأموال إذا طلبت الإخضاع للضريبة على أرباح الشركات<sup>2</sup>، الأمر الذي أكدته المشرع الجزائري في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وعدلت هذه المادة عدة مرات بموجب قوانين المالية السنوية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - بلحارث ليندة ، الإجراءات المتبعة من طرف السلطات العمومية لأجل ترقية صادرات الجزائر خارج المحروقات، الملتقى الوطني حول ترقية صادرات الجزائر خارج المحروقات ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو ، 11 ، 12 مارس 2014 ، ص 2 .

<sup>2</sup> - بن اعمارة منصور، أعمال موجهة في تقنيات الجباية ، الجزء الأول ، الطبعة الثانية ، دار هومة ، الجزائر، 2008 ص 10.

<sup>3</sup> - عدلت بموجب المادة 7 من قانون 09 - 09 مؤرخ في 30 ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية لسنة 2010، حيث نصت على أنه ترفع مدة الإعفاء لستة سنوات إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترميمها ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، و تمدد لسنتين عند التعهد بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل، و عند مخالفة ذلك يسحب الاعتماد، و تدفع الرسوم المستحقة .

- عدلت وتمت بموجب المادة 10 من قانون 10- 10 - 13 مؤرخ في 29 ديسمبر 2010 يتضمن قانون المالية لسنة 2011، حيث نصت على أنه تستفيد من الإعفاء كذلك المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حاله . وتستفيد من مدة اعفاء لعشر سنوات المؤسسات السياحية المحدثة من طرف مستثمرين أجانب أو وطنيين، باستثناء وكالات السياحة، و الأسفار، و شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي، و تستفيد من اعفاء دائم العمليات المدرة للعملة الصعبة.

- عدلت بموجب المادة 10 من قانون 11- 11 - 11 مؤرخ في 18 يوليو 2011 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011 ، بحيث تستفيد الأنشطة التي استفادت من إعانة الصندوق الوطني لتشغيل الشباب أو الصندوق الوطني للتأمين =

## • الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة

استحدثت المشرع الجزائري الرسم على القيمة المضافة بموجب المادة 65 من قانون المالية لسنة 1991، حيث نصت على أنه: « يؤسس رسم على القيمة المضافة و رسم خاص على عمليات البنوك و التأمينات<sup>1</sup>... » و ترتب عن ذلك الغاء الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)، و ذلك لعدم ملائمتها للإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني، أما بالنسبة لتطبيق هذه الضريبة في دول أخرى فإنه في المغرب مثلا استحدثتها المشرع المغربي<sup>2</sup> بموجب الإصلاح الضريبي لعام 1984، و دخلت حيز التنفيذ منذ عام 1986 .

يفرض الرسم على القيمة المضافة خلال كل مرحلة من مراحل العمليات الاقتصادية والتجارية و يعبر عن القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي و الاستهلاكات الوسيطة للسلع، و الخدمات، و هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة

---

=على البطالة أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات من تاريخ الشروع في الاستغلال، و تمدد مدة الإعفاء إلى ست سنوات إذا كان النشاط في منطقة يجب ترقيةها ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، و تمدد مدة الإعفاء إلى سنتين في حالة توظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتطوير مناطق الجنوب.

- عدلت هذه المادة أيضا بموجب المادة 4 من قانون رقم 13 - 08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014، و تمدد مدة الإعفاء إلى عشر سنوات بالنسبة للأنشطة التي استفادت من إعانة الصندوق الوطني لتشغيل الشباب أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتطوير مناطق الجنوب.

<sup>1</sup> - المادة 65 من قانون رقم 90-36 مؤرخ في 31 ديسمبر 1990 يتضمن قانون المالية لسنة 1991،

ج ر عدد 57.

<sup>2</sup> - **La commission permanente chargée des affaires économiques et des projets stratégiques, le système fiscal Marocain: Développement économique et cohésion sociale.** imprimerie cana print, 2012, p 119, disponible sur le site: [WWW.ces.ma](http://WWW.ces.ma)

لفائدة الدولة، و يتحملها المستهلك النهائي<sup>1</sup>، و تلجأ الدولة إلى اعتماد هذه الضريبة لتنشيط حوافز الاستثمار، و تدفقات رؤوس الأموال<sup>2</sup>، غير أنه عادة ما يعفى المستثمر الأجنبي منها فيما يتعلق بالسلع، و الخدمات التي تدخل مباشرة في انجاز الاستثمار<sup>3</sup>.

#### رابعا: الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية

تعد النقائص و السلبيات التي تعاني منها الإدارة الجبائية من الناحية المادية والبشرية من العوامل الرئيسية التي أدت إلى انتشار ظاهرة الغش الضريبي، فغياب المفاهيم الحديثة في تسيير المصالح الجبائية في مختلف القباضات والمفتشيات الجهوية أو المديريات الولائية وضعف تكوين موظفيها، و سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري بسبب غياب التجهيزات المكتبية الحديثة كأجهزة الإعلام الألي أدت لكثرة الأخطاء المحاسبية التي يقع فيها عادة موظفي الإدارة الضريبية، كل هذه الأسباب عمقت من عدم ثقة المكلف بالدولة وشكل ذلك علاقة مبنية على التدليس والاحتيال الذي يمارسه المكلف من أجل الإفلات من أداء الواجب الضريبي<sup>4</sup>.

#### خامسا: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة

تلعب العوامل النفسية للمكلف دور هام في انتشار ظاهرة الغش الضريبي، حيث ينشأ عند هذا الأخير الشعور بالإكراه الناتج عن ثقل عبئ الضرائب التي تجبره السلطات العامة على دفعها دون أن يكون له مقابل مادي مباشر، فيسعى بالتالي لتجنبها بكل الطرق الممكنة،

<sup>1</sup> - ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 2، د ب ن، 2003، ص 27.

<sup>2</sup> - قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، عمان، ص 216.

<sup>3</sup> - بلحارث ليندة، نظام الرقابة على الصرف في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، ص 273.

<sup>4</sup> - عتير سليمان، مرجع سابق، ص ص 76، 77.

ولاسيما منها الطرق غير المشروعة، و ساعد ذلك على ضعف الوعي الأخلاقي للمكلف، وإحساسه بعدم المساواة، و العدالة الضريبية، و جهله لأهمية الضريبة في تحقيق التنمية<sup>1</sup>.

## المطلب الثاني

### الآثار المترتبة عن الغش الضريبي

تساهم الضريبة بشكل فعال في مختلف مجالات الحياة، فالضريبة مورد هام لمالية الدولة، و أداة لتوجيه سياستها الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فإن الغش الضريبي تنعكس آثاره على الجانب المالي ( الفرع الأول ) والاقتصادي (الفرع الثاني) و الاجتماعي (الفرع الثالث) وكذلك السياسي للدولة ( الفرع الرابع) .

## الفرع الأول

### الآثار المالية للغش الضريبي

تعتبر الضرائب من أهم موارد الخزينة العمومية، و ضياع نسب هامة من هذه الموارد بسبب الغش الضريبي يؤدي للإضرار<sup>2</sup> بالخزينة العمومية، و ميزانية الجماعات المحلية سواء كانت بلدية أو ولاية، فالغش الضريبي بشكل عام يخل بالسياسة المالية للدولة<sup>3</sup>، و يترتب

<sup>1</sup> - شكلاط رحمة ، مرجع سابق، ص ص 85، 86 .

<sup>2</sup> - بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب  
مصلحة الأبحاث و المراجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص 36 .

<sup>3</sup> - « تعددت تعاريف السياسة المالية، نذكر البعض منها، يقصد بها تلك السياسة التي بموجبها تستعمل الحكومة برامج نفقاتها، و إيراداتها لإنتاج آثار مرغوبة، و تجنب الآثار غير المرغوبة على الدخل و الإنتاج والتوظيف. أو هي استخدام

عن ذلك عدم قدرة الدولة على أداء وظيفتها الاقتصادية و السياسية، و الاجتماعية الأمر الذي يساهم في الإخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية<sup>1</sup>، و انخفاض الدخل القومي و الفردي، و عجز في الميزانية العامة بشكل يدفع الدولة للبحث عن مصادر تمويلية أخرى لسداد هذا العجز كالقروض الداخلية أو الخارجية التي يترتب عنها عدة انعكاسات سلبية في حالة عدم سدادها، حيث يشكل ذلك عبء ثقيل على الدولة، و يترتب عن التأخر في دفعها ارتفاع نسبة الفائدة التي تترتب عن الدين العام<sup>2</sup>، و استمرار ذلك لمدة طويلة يؤدي لفقدان الثقة في الدولة بسبب تراكم الفوائد المترتبة عن الدين العام بشكل يهدد سواء المستقبل الاقتصادي أو السياسي للدولة، بحيث تلجأ الدولة تحت تأثير هذه الأوضاع لرفع مستوى الضغط الجبائي، و تفرض ضرائب جديدة أو ترفع النسب الضريبية لتمويل نفقاتها<sup>3</sup>، و التي تتمثل في دفع أجور العاملين، و رواتب الموظفين، و دفع مقابل الواردات، و تقديم إعانات و مساعدات لهيئاتها العامة لدعم التنمية المحلية، و تسديد الدين العام<sup>4</sup>. إضافة لتمويل متطلبات العملية

---

أدوات السياسة المالية من ضرائب و نفقات و إدارة الدين و الميزانية في تنمية و استقرار الاقتصاد. كما تتمثل أيضا في الأداة التي يمكن استخدامها لتصحيح آثار السياسة النقدية و الناتجة من الإجراءات الكمية التوسعية، إضافة إلى كونها أفضل الأساليب لإعادة توزيع الدخل و الاستثمارات على الاستخدامات الاقتصادية المختلفة.»

- نقلا عن زيوش رحمة، الميزانية العامة للدولة، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2011، ص 3.

<sup>1</sup>- قرموش ليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2014 ، ص 46.

<sup>2</sup>- رحال نصر، مرجع سابق، ص 86 .

<sup>3</sup>- طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ،

كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2012، ص 87 .

<sup>4</sup>- أعاد محمود القيسي، المالية العامة و التشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، ص 2008، ص 40 .

الديمقراطية في الأنظمة السياسية الحديثة<sup>1</sup> التي تقوم على التداول على السلطة، و حرية الصحافة و الإعلام.

## الفرع الثاني

### الآثار الاقتصادية للغش الضريبي

تعتبر الضريبة وسيلة لتمويل مختلف الأنشطة الاقتصادية<sup>2</sup>، و يترتب عن انتشار ظاهرة الغش الضريبي آثار سلبية وخيمة على الاقتصاد الوطني من عدة جوانب<sup>3</sup>، كالتأثير السلبي على المنافسة النزيهة، و ذلك بلجوء الشركات التجارية للتصريح بأرباح غير حقيقية إضافة إلى ممارسات تدليسية أخرى تهدف للتملص من الضريبة<sup>4</sup> الأمر الذي ينعكس سلبا على الشركات التي تحرص على أداء التزاماتها الضريبية، فالشركة التي تتملص من الضريبة نقل تكلفة إنتاجها، و تعتبر عائدات الغش الضريبي ربح لها، و هذا ما يمنحها ميزة تنافسية غير مشروعة على حساب غيرها<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - فرج شعبان، مرجع سابق، ص 84، 86 .

<sup>2</sup> - DEUBEL Philippe, analyse économique et historique des sociétés contemporaines, pearson éducation, Paris, 2008, P 2017.

<sup>3</sup> - ناصر مراد، مرجع سابق، ص 295.

<sup>4</sup> - محرزى محمد عباس، المدخل للجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 142 .

<sup>5</sup> - محمد سليم وهبة، واقع التهرب الضريبي، المؤتمر الثانى للشبكة العربية لتعزيز النزاهة و مكافحة الفساد، اليمن 26 - 27 يوليو 2010، ص 20.

يؤدي الغش الضريبي كذلك لندرة السيولة النقدية<sup>1</sup>، حيث يسعى المكلف في أغلب الأحيان لإخفاء المبالغ التي تملص منها خارج السوق النقدي<sup>2</sup>، و يحرص على اكتنازها خارج البنوك الأمر الذي يلحق أضرارا بالغة بالاقتصاد الوطني.

يساهم الغش الضريبي في تراجع مؤشرات التنمية الاقتصادية المحلية، و خاصة في الدول النامية، حيث تفلت أموال ضخمة من الرقابة الجبائية، و تحرم الدولة من استثمارها في تمويل الأنشطة الاقتصادية المحلية<sup>3</sup>، و يترتب على ذلك خسائر تلحق بالخرينة العمومية للدولة، فالغش الضريبي يساهم في ضعف الادخار العام فانخفاض مستوياته يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار تشجيع الاستثمار، إضافة للبطالة بسبب عجز الدولة عن توفير مناصب مالية جديدة بسبب قلة السيولة النقدية<sup>4</sup>.

## الفرع الثالث

### الآثار الاجتماعية للغش الضريبي

يخل الغش الضريبي بفكرة العدالة في توزيع الضريبة، و تنتشر الطبقة في أوساط المجتمع، حيث تظهر عناصر الملكية في الطبقة التي تحترف الغش الضريبي، وعادة ما يتم تبييض عائدات الغش الضريبي بشراء عقارات، و منقولات أو تمويل مشاريع اقتصادية،

<sup>1</sup> - رحال نصر، مرجع سابق، ص 90.

<sup>2</sup> - MESSEHMITT Bruno, TRUCCHI Jean- luc, l'actualité des prix de transfère en Afrique Francophone, Delloite revue juridique et fiscale, Paris, 2014, p 2.

<sup>3</sup> - بوعكاز سميرة، مرجع سابق، ص 37 .

<sup>4</sup> - خلاصي رضا، مرجع سابق، ص 42 .

الأمر الذي يدفع المكلف النزيه للشعور بالغبن<sup>1</sup>، و تهتز ثقته في الدولة بسبب عجزها عن إيجاد آليات فعالة تسمح بامتصاص الأموال الضخمة التي يتم تداولها في السوق الموازية، و التي تساهم في تحقيق النفع الخاص، و تضر بالمجتمع بسبب اعتياد الفرد على احتراف الغش<sup>2</sup>، و الاحتيال، والتدليس لتحقيق الكسب السريع<sup>3</sup>، بحيث تتعدم الثقة و التوازن بين مختلف فئات المجتمع<sup>4</sup>، و ينخفض مستوى الإنفاق على الخدمات الأساسية<sup>5</sup>، إضافة لارتفاع مؤشرات الفقر و الأمية<sup>6</sup>، الهجرة سواء الداخلية أو الخارجية للبحث عن الثروة بكل الطرق الممكنة، و منها الطرق غير المشروعة، كالرشوة و الاختلاس<sup>7</sup>، و فرض ضرائب مرتفعة على الاستهلاك، و التي لا تؤثر على أصحاب الدخل المرتفع، و الأثرياء في المجتمع بقدر ما تؤثر سلبا على أصحاب الدخل المحدود، فالمساواة في دفع الضريبة بهذا الأسلوب لا يحقق العدالة الاجتماعية بل يساهم في تعميق الفوارق الاجتماعية، فمن غير

<sup>1</sup> - يسرى مهدي حسن السمرائي، زهرة خضير عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، المجلد 4، عدد 9، د ب ن، 2012 ص 141.

<sup>2</sup> - قرموش لينة، مرجع سابق، ص 47.

<sup>3</sup> - محمد سليم وهبة، مرجع سابق، ص 19.

<sup>4</sup> - بوقروة ايمان، مرجع سابق، ص 34.

<sup>5</sup> - رلى عبد الرازق حسين، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، و أثر ذلك في الحد و الكشف عن حالات التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية فلسطين، 2011، ص 36.

<sup>6</sup> - محمود صبري عبد العزيز، جذور الفقر في مصر، المجلة المصرية للدراسات القانونية والاقتصادية،

عدد 3، 2015، ص 160، مقال متوفر على الموقع التالي: [www.ejles.com](http://www.ejles.com)

<sup>7</sup> - عبد العالي حاجة، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013، ص 83.

المعقول أن يتساوى الأغنياء، و الفقراء في الاستفادة<sup>1</sup> من نفس الخدمة العمومية بنفس الثمن فيجب أن يدفع أصحاب الدخل المرتفع رسوما أعلى من تلك التي يدفعها أصحاب الدخل المحدود.

## الفرع الرابع

### الآثار السياسية للغش الضريبي

تعتبر السياسة الجبائية العادلة من أهم المقومات الأساسية للديمقراطية الحديثة، و يتجسد ذلك من خلال المساواة أمام الضريبة، و هو ما أكده المشرع الجزائري<sup>2</sup> في المادة 64 من دستور 1996، و التي نصت على أنه لا يجوز استحداث أية ضريبة أو رسم إلا بمقتضى نص قانوني، و يعتبر كل تطبيق لأية ضريبة أو رسم مستحدث بأثر رجعي إجراء باطل، ومخالف للدستور.

ترجع المحاولات الأولى لتفسير حق الدولة في فرض الضرائب، و إلزام المواطنين بأدائها إلى نظرية العقد الاجتماعي في القرن الثامن عشرة للفيلسوف الفرنسي " روسو " الذي أرجع ذلك إلى التزام المواطن بعقد معنوي مع دولته يسمى العقد الاجتماعي، بحيث يتنازل المواطن

<sup>1</sup> - COLACINSKI David, *l'économie des droits de l'homme*, thèse pour le doctorat en sciences économiques, **faculté des sciences économiques**, université Montpellier 2, Paris,

2002, p 59 .

<sup>2</sup> - المادة 64 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية منشور بموجب مرسوم رئاسي 96 - 438 مؤرخ في 7 ديسمبر 1996 يتعلق بإصدار تعديل الدستور المصادق عليه بموجب استفتاء 28 نوفمبر 1996،

ج ر عدد 76، مؤرخ في 23 ديسمبر 1996 معدل بقانون رقم 02 - 03 مؤرخ في 10 أبريل 2002، ج ر عدد 63 مؤرخ في 16 نوفمبر 2008 معدل بقانون رقم 16 - 01 مؤرخ في 06 مارس 2016 ج ر، عدد 14.

عن جزء من ذمته المالية للدولة، ذلك أنه ملزم بمقتضى عقد مالي بدفع الضريبة، و مقابل ذلك يستفيد من الخدمات التي تقدمها له الدولة كالصحة و التعليم المجاني<sup>1</sup>.

ظهرت في وقت لاحق نظرية أخرى أساسها التضامن الاجتماعي، و التي ارتكزت على فكرة أن المواطنين يسلمون بوجود الدولة لأسباب سياسية، و اجتماعية، حيث تسعى الدولة لتحقيق مصالحهم، و إشباع احتياجاتهم، و تمثل فكرة التضامن الاجتماعي الأساس القانوني الذي يبرر مشروعية فرض الدولة للضرائب بأنواعها المختلفة<sup>2</sup> سواء كان ذلك على مواطنيها أو المقيمين على إقليمها، ذلك أن نظرية التضامن الاجتماعي ترتبط بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، و التي يتولد عنها عنصر الإلزام بالمشاركة في تمويل الأعباء العامة .

تعتبر قاعدة العدالة و المساواة في فرض الضريبة الأساس الذي تقوم عليه التشريعات الضريبية، حيث يرى "أدم سميث" في كتابه ثروة الأمم: « يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي نسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة<sup>3</sup>».

يترتب عن الغش الضريبي عدم احترام مبدأ المساواة أمام الضريبة، و يشكل هذا اعتداء على حقوق المجتمع، فكل نظام انساني مهما كان نوعه ينحرف عن النظم القانونية السائدة يفسح المجال لمنطق القوة، و العنف ليسود في المجتمع، و لا يخرج الغش الضريبي عن هذه القاعدة<sup>4</sup>، فآثار الضغط الاجتماعي و الاقتصادي الناتجة عن الغش الضريبي تنعكس

<sup>1</sup> - أولعربي جمال، مرجع سابق، ص 13.

<sup>2</sup> - فرحي محمد، مرجع سابق، ص 63.

<sup>3</sup> - نقلا عن السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008،

ص ص 20، 21.

<sup>4</sup> - FARRIOL Bernard, op.cit p 17.

سلبا على استقرار الدولة، و أمنها السياسي خاصة مع تراجع روح المواطنة، و ارتفاع نسب الهجرة غير الشرعية .

تسعى الأنظمة السياسية الحديثة لوضع نظام جبائي عصري يسمح بتحصيل الضريبة ويحقق أهداف الدولة التنموية ويوضح حد لحالات التهرب والغش الضريبي ويسمح للدولة بتتبع سياسة اقتصادية سليمة تقوم على إعطاء تحاليل وإحصائيات حقيقية<sup>1</sup>، ذلك أن التهرب الضريبي يعزز الصراع بين الحاكم و المحكوم الذي يتميز بحرص الدولة على فرض الضرائب، و تحصيلها و السعي الدائم للمكاف للتملص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية احتيالية<sup>2</sup> .

---

<sup>1</sup>- طورش بتاتة ، مرجع سابق ، ص 93.

<sup>2</sup> - ايهاب خضر أحمد منصور ، العقوبات الضريبية و مدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، أطروحة لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004، ص 85.

## المبحث الثاني

### أركان جريمة الغش الضريبي

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة خطيرة أثرت سلبا على مالية الدولة و اقتصادها، لذلك سعت الدول جاهدة لمحاربتها بمختلف الوسائل و الطرق، و تعتبر آلية التشريع أهم وسيلة لردع هذه الظاهرة.

تتضح ملامح جريمة الغش الضريبي من خلال مجمل النصوص القانونية الواردة في قانون الضرائب المباشرة، و قانون الضرائب غير المباشرة، وقانون الطابع، و التسجيل والرسم على رقم الأعمال، والقوانين الأخرى المرتبطة بالجباية، أو الاتفاقيات الدولية التي تهدف للوقاية من الازدواج، و التهرب الضريبي التي صادقت عليها الجزائر، و التي يتبين من خلالها إضفاء المشرع للطابع الجزائي ( المطلب الأول) لكل نشاط إجرامي يتضمن استعمال طرق تدليسية احتيالية سواء كانت مادية أو قانونية، أو محاسبية تكون نتيجتها التملص الكلي أو الجزئي من وعاء الضريبة، أو تصنيفها (المطلب الثاني) مع توفر القصد الجنائي العام الذي يعكس اتجاه إرادة الجاني لارتكاب الجريمة، و علمه بأن الوقائع التي أقدم عليها تشكل جريمة يعاقب عليها القانون، و القصد الخاص الذي يهدف لحرمان الخزينة العمومية من استيفاء حقوقها الجبائية (المطلب الثالث) .

## المطلب الأول

### الركن الشرعي

تعتبر الشرعية الجزائية من العناصر الأساسية التي تقوم عليها التشريعات الجزائية، فهي عنصر أساسي لتقرير الجريمة، و الجزاء ، غير أن هذا المبدأ لم يبقى محافظا على أصوله التقليدية في مجال الجرائم الاقتصادية، حيث انحرف مبدأ الشرعية الجزائية عن القواعد العامة في الجريمة الاقتصادية ، و في إطار جريمة الغش الضريبي بقي محافظا على ملامحه التقليدية ( الفرع الثاني).

### الفرع الأول

#### مضمون مبدأ الشرعية

يعتبر كل سلوك إجرامي تصرف غير مشروع<sup>1</sup> ، و يجد مبدأ الشرعية أساسه القانوني في الدستور، و يعتبر من أهم الأسس التي يستند عليها القاضي في بناء حكمه، و يهدف لضمان مساواة الأفراد أمام القضاء، بحيث يتمتع كل فرد بحق اللجوء للقضاء<sup>2</sup> لوقف الاعتداء أو المطالبة باسترجاع حقه الضائع.

<sup>1</sup>- محمد سعيد نمور، أصول الإجراءات الجزائية، شرح لقانون أصول المحاكمات الجزائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، 2005، ص ص 42، 43.

<sup>2</sup>- المادة 140 من دستور 1996.

يقصد بمبدأ الشرعية في قانون العقوبات لا جريمة، و لا عقوبة إلا بنص في القانون<sup>1</sup>، وتتجلى أهمية احترام مبدأ الشرعية الجزائية كذلك في حماية حقوق الأفراد من تعسف السلطة، حيث نصت المادة 46 من دستور 1996 على: « لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم<sup>2</sup>»، فلا يمكن أن يتابع أحد أو يحتجز إلا في الحالات المحددة بالقانون، و طبقاً للأشكال التي نص عليها<sup>3</sup>.

تخضع العقوبات الجزائية لمبدأ الشرعية و الشخصية<sup>4</sup>، و يترتب عن مبدأ الشرعية عدة نتائج، و منها أن القوانين هي التي توضح العقوبات اللازمة لكل جريمة .

تتولى السلطة التشريعية التي يمثلها البرلمان مهمة التشريع وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في المادة 120 من دستور 1996، حيث يناقش مجلس الأمة النص الذي صوت عليه المجلس الشعبي الوطني، ثم يصادق عليه بأغلبية ثلاثة أرباع  $\frac{3}{4}$  أعضائه، و في حالة الخلاف بين الغرفتين تجتمع لجنة متساوية الأعضاء من الغرفتين بطلب من رئيس الحكومة لاقتراح نص يتعلق بالأحكام محل الخلاف، ثم يعرض هذا النص على كلتي الغرفتين للمصادقة عليه، و لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يطرأ أي تعديل عليه إلا بموافقة الحكومة، و في حالة استمرار الخلاف يسحب النص، أما إذا كان الأمر يتعلق بقانون المالية فإنه يصادق عليه البرلمان في مدة أقصاها 75 يوماً، و في حالة مرور هذا الأجل دون المصادقة عليه يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - المادة الأولى من أمر رقم 66 / 156 مؤرخ في 8 جوان 1966 يتضمن قانون العقوبات، ج ر عدد 49 المعدل و المتمم .

<sup>2</sup> - المادة 46 من دستور 1996.

<sup>3</sup> - المادة 47 من دستور 1996.

<sup>4</sup> - المادة 142 من دستور 1996.

<sup>5</sup> - المادة 120 من دستور 1996.

نص المشرع على الاختصاص التشريعي للبرلمان في مادة الجنح و الجنايات، و لم يذكر عبارة المخالفات صراحة، و تعتبر هذه ظاهرة مستوحاة من دستور<sup>1</sup> الجمهورية الفرنسية لعام 1958.

يتميز المجال الاقتصادي بسرعة التطور، الأمر الذي دفع المشرع لإخضاع التشريعات الجزائية للتعديل، و التغيير المستمر، و ترتب عنه لزوم تدخل المشرع لتقرير حماية جزائية تواكب هذه التغيرات، و بناءا على ذلك لا يمكن ضبط المجال الاقتصادي عن طريق القانون بصفة مستمرة نظرا لكون المجلس الشعبي الوطني لا ينعقد إلا مرتين في السنة، و فرض بذلك الواقع تقنية التشريع في المجال الاقتصادي عن طريق التنظيم، و التي غايتها الحماية الجزائية من الجرائم الاقتصادية، و شكل ذلك في نفس الوقت تراجعا هاما للتشريع كمصدر رسمي قطعي للقانون الجزائري<sup>2</sup>.

## الفرع الثاني

### خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة الغش الضريبي

نص المشرع الجزائري على تجريم ظاهرة الغش الضريبي في عدة نصوص قانونية حيث ورد في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة عدة نصوص تجرم بشكل صريح لجوء المكلف لاستعمال طرق تدليسية بهدف التملص من الضريبة .

<sup>1</sup>- TALAPINA Elvira, l' analyse comparative du droit Français et du droit Russe, faculté de droit , économie, science sociales, université de la réunion ,Paris , 2011, p 90 .

<sup>2</sup> - صائغي منذر، مبدأ الشرعية الجزائية في قانون العقوبات الاقتصادي الجزائري، بحث للحصول على درجة الماجستير في العلوم الجنائية، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 1984، ص 60.

أكدت المادة 407 من هذا القانون على معاقبة كل مكلف يتملص بأي طريقة كانت من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة في ذمته، و يعتبر طرق تدليسية قيام المكلف بتنظيم إعساره، أو وضعه لعراقيل من خلال اللجوء لطرق تعرقل تحصيل الضريبة أو الرسم المفروض على المكلف<sup>1</sup>، و حددت المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال الطرق التدليسية، و التي تتمثل خاصة في:

- اخفاء المكلف أو محاولة اخفائه للمبالغ الخاضعة للرسم على القيمة المضافة لاسيما عمليات البيع بدون فاتورة.

- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة بهدف إثبات طلبات الحصول على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة، و إما الاستفادة من المزايا الجبائية.

- الاغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات وهمية في دفتر اليومية أو الجرد.

- الاغفال أو التصريح الناقص لمداخل المنقولات أو رقم الأعمال عن سوء نية.

- سعي المكلف لتنظيم إعساره و الحيلولة دون تحصيل الضرائب المستحقة عليه<sup>2</sup>.

نصت المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال كذلك، على المسؤولية الجزائية للقائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات، عندما تكون المخالفة قد ارتكبتها شركة أو شخص معنوي يخضع للقانون الخاص، حيث يصدر الحكم بالغرامات

<sup>1</sup> - المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

<sup>2</sup> - 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016 .

الجزائية المستحقة في أن واحد ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين، وضد الشخص الاعتباري، و كذلك الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية<sup>1</sup>، ونص قانون الضرائب غير المباشرة كذلك معاقبة كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها في حالة الإخفاء الذي يتجاوز عشر 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000.00 دج<sup>2</sup>، وتعتبر طرق احتيالية خاصة:

- إخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة عليه.
- تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إِمّا الحصول على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضات أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.
- المناورات التدلّيسية التي يترتب عنها تنظيم المكلف لإعساره، وكل مناورة أخرى تهدف لعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها<sup>3</sup>.

أكد المشرع الجزائري كذلك في المادة 33 من قانون الطابع على أن كل غش أو محاولة للغش وكل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة الرابعة من هذا القانون، و يتعلق الأمر بالآلات الطبع التي سبق أن وافقت عليها الإدارة الجبائية يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها، وفي الحالة التي يتم فيها استعمال آلة بدون ترخيص من

<sup>1</sup>- 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

<sup>2</sup>- المادة 532 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

<sup>3</sup>- المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016 .

الإدارة فإنّ الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000.00 دج<sup>1</sup> و « كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة و تصفية أو رفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين خمسمائة ألف دينار (5.000.00 دج) و مليونين دينار (20.000.00 دج)، و سجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، في حالة الإخفاء الذي يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ مائة ألف دينار 1.000,00 دج<sup>2</sup> .

ترتبط القوانين الجنائية بقوانين أخرى كقانون الصرف و حركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج، حيث نصت المادة الأولى من الأمر 96-22 المؤرخ في 9 يوليو 1996 المتعلق بقمع مخالفة التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف و حركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج المعدل و المتمم بالأمر رقم 10-03 المؤرخ في 26 غشت 2010 على معاينة: « كل من يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها في المادة الأولى بالحبس من سنتين إلى سبع سنوات وبغرامة لا تقل عن ضعف قيمة محل الجريمة وبمصادرة محل الجنحة و الوسائل المستعملة في الغش<sup>3</sup> .»

أكدت المادة 149 من قانون الرسم على رقم الأعمال كذلك على أن المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد والتصدير يتم إثباتها بكل طرق الإثبات الواردة في القانون العام، أو يتم معاينتها بواسطة محاضر يحررها ضباط الشرطة القضائية،

<sup>1</sup>- المادة 33 من قانون الطابع ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016

<sup>2</sup>- المادة 34 من قانون الطابع .

<sup>3</sup>- المادة الأولى من الأمر 96-22 مؤرخ في 9 يوليو 1996 المتعلق بقمع التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج المعدل و المتمم بالأمر رقم 10-03 مؤرخ في 26 غشت 2012 ،

أو أعوان إدارة الجمارك، أو الضرائب المباشرة، وغير المباشرة، والتسجيل و قمع الغش والمخالفات الاقتصادية<sup>1</sup>.

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 عند التصدير المحقق فعلا بغرامة يساوي مبلغها ثلاث مرات مبلغ القيد غير المستحق<sup>2</sup>.

يستفاد مما سبق أن التشريع في المجال الضريبي محصور في القانون ، و يفهم من ذلك أن المشرع الجزائري التزم بالقواعد العامة فيما يتعلق بتجريم ظاهرة الغش الضريبي، و يرجع ذلك لعدة اعتبارات اقتصادية تتجلى في حرص المشرع على كسب ثقة المتعاملين الإقتصاديين، فالأصل في القانون الجزائري العام أن تحدد القاعدة الجزائية تحديدا دقيقا للعناصر التي تشكل ماديات الجريمة، و العقوبات الأصلية أو التكميلية<sup>3</sup>.

تأثر المجال الاقتصادي بالتغيرات التي عرفتتها البشرية في مختلف الميادين بسبب العولمة، حيث اتسعت العلاقات بين المتعاملين الإقتصاديين، و تعدت حدود الدولة الواحدة، و أصبح قانون الجماعة هو الذي يطغى على العلاقات الاقتصادية، و تجسد هذا القانون في الاتفاقيات المختلفة ، حيث تعتبر الاتفاقيات الدولية الموقعة المصادق عليها من طرف

<sup>1</sup> - المادة 149 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

<sup>2</sup> - المادة 151 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

<sup>3</sup> - بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، الطبعة السابعة عشرة ، الجزء الأول، دار هومة الجزائر، 2014، ص ص 469-470 .

الدولة ذات أثر مباشر في النظام القانوني الداخلي<sup>1</sup>، و لا يمكن للقاضي الوطني بأي حال من الأحوال استبعادها إلا لأسباب قانونية<sup>2</sup>، و أكد المشرع الجزائري في المادة 132 من دستور 1996 على سمو المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية على القوانين الداخلية<sup>3</sup>.

يرد الغش الضريبي الدولي في الاتفاقيات الجبائية الدولية التي تنظم حالات التهرب والازدواج الضريبي الدولي، و الذي يشكل جريمة مركبة إذا اقترن بمخالفة القوانين التي تنظم تحويل رؤوس الأموال من و إلى الخارج، و تحويل أرباح الشركات الأجنبية بطرق غير شرعية<sup>4</sup>، و تختلف هذه الجريمة عن جريمة الغش الضريبي في صورتها البسيطة، لذلك أبرمت الجزائر عدة اتفاقيات ثنائية لتقادي التهرب الضريبي و يمكن ذكر البعض منها:

- الاتفاقية مع الجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تقادي الازدواج الضريبي، و تجنب التهرب و الغش الضريبيين الذي يستهدف الضرائب على الدخل و الثروة<sup>5</sup> والتي تم توقيعها في الجزائر بتاريخ 11 ديسمبر 2011.

<sup>1</sup>- MICHELS Olivier, JACQUES Elodie , principe de droit pénal, 3eme édition, Bruxelles, 2015, p 29 .

<sup>2</sup> - PICHARD Isabelle, ALBA Gautier, la prise en conte du droit étranger en droit fiscal, revue de fiscalité de l'entreprise, Paris, 2014, p 55.

<sup>3</sup> - المادة 132 من دستور 1996.

<sup>4</sup> - أولعربي جمال، مرجع سابق، ص ص 122، 123.

<sup>5</sup> - مرسوم رئاسي رقم 15- 336 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، و الجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تقادي الازدواج الضريبي، و تجنب التهرب و الغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة، ج ر عدد 70.

- الاتفاقية مع المملكة العربية السعودية لتجنب الازدواج الضريبي، و لمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل، و رأسمال، و التي تم توقيعها في الرياض بتاريخ 19 ديسمبر 2013 .

## المطلب الثاني

### الركن المادي

يعتبر الركن المادي عنصر أساسي في جريمة الغش الضريبي ، فلا جريمة بدون تحقق الفعل غير المشروع، ولإحاطة بمدلوله، و استخلاص طبيعته الخاصة يتطلب الأمر التعرض لعناصره سواء كان سلوك إجرامي ( الفرع الأول)، و علاقة السببية (الفرع الثاني) أو النتيجة الإجرامية (الفرع الثالث).

### الفرع الأول

#### السلوك الإجرامي

يتجسد النشاط الإجرامي في جريمة الغش الضريبي في استعمال المكلف للتدليس بهدف التملص من الضريبة، و يقصد بالاستعمال حسب رأي الفقه "الارتكاب" و الذي يختلف عن لفظ "الاستعمال" الذي اعتاد المشرع على ادراجه في قانون العقوبات<sup>1</sup> .

أورد المشرع الجزائري هذا اللفظ في المادة 261 من قانون العقوبات ، حيث يعاقب كل من استعمل المحرر الذي يعلم أنه مزور أو شرع في ذلك بالعقوبات المقررة للتزوير، سواء تعلق الأمر بالمحركات التجارية أو المصرفية<sup>2</sup> وفقا للمادة 219 من قانون العقوبات أو

<sup>1</sup> - حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 104.

<sup>2</sup> - المادة 219 من قانون العقوبات.

المحركات العرفية وفقا للمادة 220 منه<sup>1</sup>، و ذلك بإحدى الطرق المنصوص<sup>2</sup> عليها في المادة 216 و التي تتمثل في:

- تقليد أو تزيف الكتابة أو التوقيع.

- اصطناع اتفاقات أو نصوص أو التزامات أو مخالصات و إدراجها في هذه المحركات.

- تزيف الإقرارات أو الوقائع التي أعدت في المحركات لإثباتها و انتحال شخصية الغير أو الحلول محلها.

قضت محكمة النقض المصرية أن إبراز المستند الذي ورد بشأنه التزوير لا يعد استعمالا له، و ليتحقق الاستعمال لابد أن يفترن ذلك بالتمسك به، و الاحتجاج به على أنه صحيح، و لا يتحقق الاستعمال في جريمة الغش الضريبي بدهاءة إلا بنشاط إرادي من المكلف بحيث يبرز المستند المصطنع، و الذي من خلاله يتبين الأمر على غير صورته الحقيقية التي كان عليها فهو تحريف لحقيقة موجودة أو ابتداع حقيقة جديدة مخالفة للواقع سواء كانت المحرر المزور محررا رسميا<sup>3</sup> أو عموميا صادرا عن هيئات الإدارة العمومية المركزية أو المحلية<sup>4</sup>.

يجب التفرقة كذلك بين مصطلح التدليس الذي نص عليه المشرع في القانون المدني، والمنصوص عليه في قانون العقوبات، و مصطلح التدليس المنصوص عليه في القوانين

<sup>1</sup> - المادة 220 من قانون العقوبات.

<sup>2</sup> - المادة 216 من قانون العقوبات.

<sup>3</sup> - حسن الجندي، مرجع سابق ص ص 105 - 106.

<sup>4</sup> - سعد عبد العزيز، جرائم التزوير وخيانة الأمانة واستعمال المزور، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 67.

الضريبية المختلفة<sup>1</sup>، و ذلك من أجل فهم معنى الاستعمال الذي قصده في جريمة الغش الضريبي، فالتدليس المنصوص عليه في المادة 86 ، 87 من القانون المدني يعيب الرضا<sup>2</sup>، أما التدليس الوارد في القوانين الضريبية يتمثل في استعمال المكل طرق احتيالية بهدف التملص من الضريبة.

يقترّب معنى الاستعمال الذي اعتبره المشرع من عناصر الركن المادي لجريمة الغش الضريبي من معنى الاحتيال المنصوص عليه في المادة 372 من قانون العقوبات، والذي يقصد منه سلب كل ثروة الغير أو بعضها أو الشروع فيه عن طريق صفات أو أسماء كاذبة أو سلطة خيالية، أو اعتماد مالي أو بإحداث الأمل في الفوز بأي شيء أو في وقوع أية واقعة وهمية<sup>3</sup>، غير أنه يختلف عنها، حيث يهدف المكلف من خلال استعماله للطرق التدليسية للتملص من الضريبة باعتماد تقنيات غش<sup>4</sup> لا يمكن حصرها ، غير أنه يمكن الاكتفاء بذكر أهمها:

<sup>1</sup> - حسن الجندي ، مرجع نفسه ، ص 108.

<sup>2</sup> - نصت المادة 86 من أمر رقم 75 - 58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني

ج ر عدد 44، المعدل والمتمم على أنه: « يجوز ابطال العقد للتدليس إذا كانت الحيل التي لجأ إليها أحد المتعاقدين أو النائب عنه، من الجسامة بحيث لولاها لما أبرم الطرف الثاني العقد، ويعتبر تدليسا السكوت عمدا إذا ثبت أن المدلس عليه ما كان ليبرم العقد و لو علم بتلك الواقعة أو هذه الملابسة.» ونصت المادة 87 منه: « إذا صدر التدليس من غير المتعاقدين، فليس للمتعاقد المدلس عليه أن يطلب ابطال العقد، ما لم يثبت أن المتعاقد الآخر كان يعلم، أو كان من المفروض حتما أن يعلم بهذا التدليس.»

<sup>3</sup> - المادة 372 من قانون العقوبات.

<sup>4</sup> - Marielle Moris, Les paradis Fiscaux et L'évasion Fiscale, centre de Droit international, Bruxelles, P 280.

## أولاً: التلاعب المادي

يعتبر التلاعب المادي من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها المكلف للتملص من الضريبة<sup>1</sup> وذلك بإخفاء الشيء الخاضع للضريبة كمصدر أو أكثر من مصادر الدخل أو إخفاء نشاط يخضع للضريبة<sup>2</sup>. و تتخذ المناورة التدليسية عدة أشكال، و منها أسلوب الفوترة المزورة أو الغش في الرسم على القيمة المضافة، و الذي عادة ما يكتشفه أعوان الرقابة الجبائية بسهولة، و يتم الغش الضريبي كذلك بخلق مؤسسات وهمية يسيرها أشخاص وهميون أو أسماء مستعارة<sup>3</sup>

## ثانياً: التحايل المحاسبي

خضعت المؤسسات الاقتصادية في الجزائر منذ بداية جانفي 1976 للمخطط المحاسبي الوطني بصفة إجبارية، و تميز هذا المخطط بمسايرته لمتطلبات الاقتصاد الاشتراكي، غير أن تبني الجزائر لنظام اقتصاد السوق فرض عليها توفير معلومات محاسبية، و مالية تستجيب للمعايير المحاسبية الدولية تسمح باتخاذ قرارات اقتصادية فعالة.

تحتل التصريحات، و الوثائق المحاسبية أهمية كبيرة في عملية الرقابة الجبائية، فغالبا ما يعتمد المحقق على التصريحات، و البيانات المحاسبية للتأكد من أن الكتابة الواردة على السجلات التجارية مطابقة للوثائق التبريرية، باعتبار أن كل مكلف بالضريبة ملزم بالتنسيق بين الكتابة المحاسبية، و بين ما يحتج به من وثائق كالفواتير السجلات المحاسبية،

<sup>1</sup> - طورش بتاتة، مرجع سابق، 2012، ص 97 .

<sup>2</sup> - ايهاب خضر منصور ، مرجع سابق ، ص 73 .

<sup>3</sup> - أولعربي جمال ، مرجع سابق ، ص ص 72، 74.

ووصلات التسليم<sup>1</sup>، فالتصريح الضريبي هو الأساس الذي تعتمد عليه المصالح الضريبية في تأسيس الضريبة.

تعتبر التصريحات الضريبية عنصراً جوهرياً في كل تحقيق جبائي، لذلك يشترط أن تكون البيانات و المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية واضحة، و دقيقة لا محل للتناقض فيها<sup>2</sup>، فكل مكلف بالضريبة ملزم بمسك محاسبة منتظمة كاملة، متسلسلة وصحيحة، و مقنعة، و ذلك حسب الطرق التي نص عليها المخطط المحاسبي الوطني، و يجب أن يتضمن دفتر اليومية الوثائق التبريرية التي تسمح بمراجعة عملية التسجيل في هذا الدفتر، و كشف التلاعب أو التحايل المحاسبي كتخفيض مبالغ المبيعات ، اهمال تسجيل الإيرادات أو تضخيم الإيرادات القابلة للخصم فالغش المحاسبي يتم إذن بطريقتين إما عن طريق تضخيم التكاليف (أ) أو تخفيض الإيرادات (ب) .

#### أ- تضخيم التكاليف:

يتمتع المكلف بالضريبة بحرية خصم بعض التكاليف عند تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، و التي تتمثل أساساً في الأعباء التي تتعلق بممارسة نشاط المؤسسة شرط أن يتم تدعيم ذلك بوثائق تبرر النسب التي تم خصمها كفواتير اقتناء التجهيزات المكتبية أو الآلات للمؤسسة الاقتصادية مثلاً<sup>3</sup> . و أكدت المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة

<sup>1</sup>- Jean Paul Claude Martinez, La fraude fiscale, PUF, France, 1990 .

<sup>2</sup>- سامح محمد رياض، أثر التطورات الاقتصادية المعاصرة في ظهور الممارسات الاحتيالية للمحاسبة، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المجلد 19، عدد خاص ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2011، ص 66.

<sup>3</sup>- طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 76.

والرسوم المماثلة<sup>1</sup> على أن الربح الصافي يحدد بعد خصم كل التكاليف التي تتمثل خاصة في:

- المصاريف العامة مهما كانت طبيعتها سواء كانت أجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة، و نفقات اليد العاملة.

- فوائد أرباح الصرف، و الأتاوى المستحقة عن براءات الصنع، و رخصه و علاماته، ومصاريف المساعدة التقنية، ومصاريف المقر، و الأتعاب المدفوعة بعملة أجنبية في حالة اعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المختصة.

- قيمة مواد التجهيز، و قطع الغيار، و المواد المستوردة بدون دفع، أو بإعفاء من إجراءات مراقبة التجارة الخارجية<sup>2</sup>.

#### ب- تخفيض الإيرادات

يلجأ المكلف بالضريبة إلى تخفيض إيراداته المالية، و ذلك بلجوءه إلى استعمال عدة طرق تدليسية احتيالية تهدف للتملص من الضرائب بأشكالها المختلفة و التي تتمثل أساسا في ملفات المستخدمين، و وظائف وهمية(1)، تسجيل نفقات عامة غير مبررة (2)، وكذلك الحساب الخاطئ للإهلاكات(3).

<sup>1</sup> - المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

<sup>2</sup> - المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

## 1-المستخدمين الوهمين

تعتبر تقنية العمال الوهمين من أخطر وسائل الغش الضريبي انتشاراً، ذلك أنه يترتب عنها تسجيل مرتباتهم، وأجورهم في محاسبة المكلف بهدف تضخيم التكاليف و بالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة<sup>1</sup>.

## 2- النفقات و المصاريف العامة غير المبررة

يقصد بالمصاريف العامة كل النفقات التي استثمرتها المؤسسة بهدف الحصول على الربح، و يشترط لخصمها من الدخل الخاضع للضريبة أن تنصب على التسيير العادي للمؤسسة أو تنفق لمصلحتها، ويتم احتسابها بصفة عادية، ومنتظمة، و عادة ما يتم تبريرها بالفواتير، و يترتب عنها تخفيض الربح الصافي للمؤسسة . وتتم عملية التحايل، والتدليس في حالات أخرى بحساب المكلف مصاريفه الشخصية ضمن الأعباء العامة للمؤسسة، والتي تتمثل خاصة في المصاريف التي تتعلق بالسيارة التي يستعملها لأغراضه الشخصية أو الأعباء التي تتعلق بمنزله العائلي، و التي لا يتم اكتشافها من طرف الإدارة الجبائية إلا بمناسبة التحقيق المعمق<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - رجال نصر، مرجع سابق ، ص 62 .

<sup>2</sup> - أوهيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص ص 54- 55 .

### 3 - تطبيق تقنية الإهلاك

يقصد « بالاهتلاك المالي<sup>1</sup> الإثبات الكتابي للنقص التدريجي في القيمة الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة بفعل الزمن أو الاستغلال، كالعقارات، و المباني و التجهيزات، المعدات، و الآلات و وسائل النقل.... إلخ »

تخصم قيمة الاهتلاكات من حساب الربح الذي يخضع للضريبة، و يصنف ضمن الأصول الثابتة التي تتقدم بفعل مرور الزمن الأصل المستثمر المهلك، و الذي تم تسجيله في المحاسبة، و تتميز الأصول المهلكة بتنوعها، و اختلاف مدة صلاحيتها. غير أنه عادة ما يتم التذليل في قيمة الاهتلاك بإضافة المكلف إلى قيمة الاهتلاكات بعض الأصول التي أصبحت خردة أو قد تم بيعها، و يتم حسابها ضمن الاهتلاكات<sup>2</sup>.

يلجأ المكلف للتخفيض من قيمة الضريبة كذلك عن طريق الإغفال الكلي أو الجزئي لتقييد الإيرادات في المحاسبة، حيث يلجأ المكلف عادة للتصريح بأرباح غير مطابقة للواقع<sup>3</sup> كالمداخيل التي تتعلق بالمنقولات أو رقم الأعمال<sup>4</sup>، أو بيع المؤسسة دون الفوترة أو تقييد المكلف لمبيعاته بثمان أقل من ثمنها الحقيقي، و تعليل ذلك بالإفراط في التخفيضات التجارية التي يمنحها لزيائنه أو كما ذكرت الفقرة الثانية من المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه تعتبر أعمال تدليسية تقديم وثائق غير صحيحة تثبت الطلبات

<sup>1</sup> - نقلا عن لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2012، ص 94.

<sup>2</sup> - لابد لزرق، مرجع نفسه، ص 9.

<sup>3</sup> - رجال نصر، مرجع سابق، ص 64.

<sup>4</sup> - الفقرة الرابعة من المادة 418 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

التي تهدف الحصول على تخفيضات ضريبية أو استرجاع قيمة الرسم على القيمة المضافة<sup>1</sup>.

### ثالثاً: التحايل القانوني

يتمثل الإخفاء المادي في خلق وضعية قانونية، و هذا النوع من الغش يأخذ شكلين أساسيين:

#### أ- التكييف الخاطئ لعمليات قانونية

يقصد بالتكييف الخاطئ للعمليات القانونية إظهار عملية قانونية حقيقية<sup>2</sup> بمظهر عملية قانونية أخرى تخضع لنظام جبائي يسمح بالخضوع لضرائب أقل من تلك التي يسمح بها النظام الجبائي الذي تخضع له العملية الحقيقية، و من أمثلة ذلك الحالة التي يتم فيها إخفاء عملية توزيع الأرباح التي تخضع للضريبة، و استبدالها بحالة دفع أجور عالية للشركاء، و ذلك بهدف الإفلات من الضريبة على أرباح الشركات.

#### ب- تركيب عمليات وهمية

يلجأ المكلف بالضريبة لتركيب عمليات وهمية تهدف للإفلات من الضريبة، و التي تتمثل خاصة في لجوء المكلف لإعداد فواتير لعملية توريد السلع لحساب زبائن مؤسسات أخرى تظهر من الناحية الشكلية بأنها حقيقية، و بمناسبة نشوء أي نزاع يلجأ المحقق لمقارنتها بالواقع فيكتشف بذلك أن الوقائع، و الحسابات التي سجلت في الفاتورة غير موجودة أصلاً

<sup>1</sup> - أو هيب بن سالمه ياقوت، مرجع سابق، ص 56.

<sup>2</sup> - سمية برا هيمي ، ميادة بلعاش ، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مركز دراسات الوحدة العربية، د ب ن، 2014، ص 234 .

في الواقع، و في حالات أخرى يخضع أكثر من الرسم على القيمة المضافة الذي قد تم دفعه من طرف المؤسسة<sup>1</sup>.

يعتبر توفر الطرق التدليسية ضروري لقيام جريمة الغش الضريبي، و يتضح ذلك من خلال قرارات المحكمة العليا، حيث ورد في حيثيات<sup>2</sup> القرار رقم 690357 الصادر بتاريخ 22 - 07 - 2010 عن المحكمة العليا في قضية (ب ع) ضد مديرية الضرائب، والنيابة العامة أن القرار المطعون فيه لم يبين ماهية الطرق التدليسية التي استعملها المتهم للتملص من الضريبة، و إنما اكتفى بالاعتراف بأن الوقائع المنسوبة للمتهم تشكل جناية الغش الضريبي دون أي توضيح أو بيان لهذه العناصر، مما لا يدع مجال للشك بأن القرار المطعون فيه يندم تسببيه، و بذلك فهو يخالف القانون و يستوجب النقض.

ورد أيضا في حيثيات<sup>3</sup> القرار رقم 177988 الصادر بتاريخ 22-707-1997

في قضية (م ب) ضد النيابة العامة، و من معها أنه لا يوجد في شكوى إدارة الضرائب أو في أوراق الملف ما يستوجب المتابعة الجزائية عن عدم الفوترة أو احتباس المخزون أو مناورات المضاربة، و يترتب عنه نقض القرار المطعون فيه.

يستفاد من ذلك أن المشرع الجزائري حرص على سرد الأفعال الايجابية التي تشكل عناصر السلوك الإجرامي في جريمة الغش الضريبي، و تدل عبارات التملص من الضريبة

<sup>1</sup> - سمية برا هيمي، ميادة بلعياش، مرجع سابق، ص 234 .

<sup>2</sup> - قرار رقم 690357 الصادر بتاريخ 22-07-2010 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد2، 2011 ص ص 366-368.

<sup>3</sup> - قرار رقم 177988 صادر بتاريخ 22-07-1997 عن الغرفة الجنائية، المجلة القضائية، عدد1، 1998، ص ص 207-2010.

أو الاخفاء الواردة فيها على حركة عضوية ايجابية من المكلف لاستعمال طريقة التدليس للتملص من الضريبة.

يكون التدليس بسلوك سلبي أيضا، و اقتصر المشرع على ذكر صورة واحدة منها في الفقرة الأولى من المادة 119 من قانون التسجيل<sup>1</sup>، و هي تعبر عن امتناع المكلف عن التصريح بالضريبة في الآجال القانونية، و التي يفترض فيها نية المكلف لحرمان الخزينة العمومية من تحصيل الضريبة، و يدل ذلك على أن الغش الضريبي يرتكب في أغلب الأحيان بإتيان سلوكات ايجابية لا تدع مجال للشك في استعمال المكلف لطرق تدليسية بهدف التملص من الضريبة، بخلاف جرائم اقتصادية أخرى يسود فيها تجريم الأفعال السلبية، و التي يتجسد السلوك الإجرامي فيها في حالة عدم تنفيذ المخالف للالتزامات، والإجراءات التي حددها المشرع بصفة ملزمة .

أورد المشرع الطرق التدليسية على سبيل المثال لا الحصر مستعملا عبارات واسعة غير دقيقة، و هذه الخاصية تشترك فيها كل الجرائم الاقتصادية، حيث عادة ما يرد النص التجريمي بعبارات واسعة تسمح للقضاة، و الإدارة الضريبية القياس عليها فيدخّل في اطارها كل تصرف يقوم به المكلف بالضريبة يتضمن استعمال طريقة تدليسية أو عدة طرق للتملص من الضريبة.

يعكس تبني المشرع هذا النمط من التجريم رغبته في الوقاية من الجرائم الاقتصادية واستباق وقوعها، و حرصه على حماية الاقتصاد الوطني من كل طريقة تدليسية قد تستحدث بعد صدور النص القانوني المجرم لحالات الغش الضريبي، و خاصة و أن طرق و وسائل

<sup>1</sup> - المادة 119 من قانون التسجيل، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب،

الإجرام الاقتصادي و المالي تواكب التطور العلمي الحاصل<sup>1</sup>، و تتأثر بالمناخ الاقتصادي والسياسي العالمي السائد<sup>2</sup>. غير أن هذا الرأي لقي انتقادات واسعة، حيث أن استعمال عبارات واسعة في تحديد عناصر جريمة الغش الضريبي من شأنه أن يسمح بتعسف الإدارة الضريبية في استعمال حقها في متابعة المكلفين بالضريبة<sup>3</sup>.

## الفرع الثاني

### العلاقة السببية

يقصد بالسببية في الجريمة تلك الرابطة بين سلوك الجاني، و النتيجة التي تترتب عن الجريمة أو ذلك الأثر الذي يترتب عن سلوك الجاني<sup>4</sup>، و ظهرت في هذا الصدد عدة نظريات فقهية حاولت تفسير طبيعة العلاقة بين سلوك الجاني و النتيجة الإجرامية و من أهمها نظرية السبب المباشر، و الفوري التي ظهرت لأول مرة في إنجلترا و التي يتلخص مضمونها في أنه في حال تعدد العوامل التي أدت لإحداث النتيجة الإجرامية فإنه يجب تجاهل الأسباب البعيدة، و تتم مسائلة الفاعل على أساس أفعاله الحالية، و المباشرة التي أسهمت في إحداث النتيجة الإجرامية، و يترتب على ذلك استثناء العوامل التي أضيفت لهذا الفعل، و ساعدت على حدوثها، و يمكن اعتبارها بأنها ظروف، و ليست أسباب، و اعتمد

<sup>1</sup>- ايهاب الروسان، مرجع سابق، ص 85

<sup>2</sup>-- سيد شورجي عبد المولى، مواجهة الجرائم الاقتصادية في الدول العربية، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، 2006، ص 75.

<sup>3</sup>- معاشو عمار، خصوصية اجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، العدد 2، ص ص 12 ، 13 .

<sup>4</sup> - عدو عبد القادر، مبادئ قانون العقوبات الجزائري، نظرية الجريمة، نظرية الجزاء الجنائي، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 143.

المشرع الجزائري على هذه النظرية كأساس لتبرير علاقة السببية بين فعل الجاني، و النتيجة الإجرامية<sup>1</sup>، غير أن تداخل ظروف وعوامل أخرى مع سلوك الجاني في إحداث النتيجة الإجرامية في الجريمة الاقتصادية أمر شائع، ذلك أن اقتصار المسؤولية الجنائية على المسؤولية المباشرة كأساس وحيد للعقاب من شأنه أن يسمح بافلات الكثير من المستفدين من وقوع الجريمة، لذلك لجأ القضاء للبحث عن أي خطأ و إن بعد في التسلسل السببي لربطه بالنتيجة والعقاب عليه وذلك بتوسيع نطاق السببية بربط النتيجة الحاصلة بالخطأ و إن بعد ما لم تقطع هذه العلاقة بسبب لاحق من شأنه أن يحدث ضررا و يكون العقاب بذلك على السلوك الخطر<sup>2</sup> .

استندت محكمة النقض الفرنسية على هذا الرأي في عدة أحكام لتقرير العقاب على رئيس أو صاحب المؤسسة الصناعية عن خطأ تسبب فيه العامل مباشرة. ومن بين هذه الأحكام نذكر قرارها الصادر بتاريخ 18 أكتوبر 1977 في قضية تتلخص وقائعها في أن عامل أدخل للمصنع من قبل رئيس الورشة للعمل فيها ليلا دون أن يحذره من الأخطار التي يمكن أن تترتب عن طبيعة العمل مع عدم تعليق التعليمات الخاصة بالوقاية من الأخطار في المصنع، وكان وكيل الورشة أهمل ادارة أجهزة التهوية وتبريد الآلات فتسبب تصاعد بخار سام من الآلات التي اشتدت حرارتها لفقدان عامل التبريد، بوفاة العامل.

ترتب عن هذه القضية أن قضت المحكمة بالمسؤولية الجنائية لرئيس المؤسسة الجنائية على أساس ارتكابه خطأ جنائي باهماله اتخاذ التدابير التي تملئها ظروف العمل التي تعتبر من واجباته طبقا للأنظمة، كما قضت أيضا بمسؤولية رئيس الورشة لإهماله اعطاء التعليمات اللازمة وعدم ادارته لأجهزة التهوية والتبريد.

<sup>1</sup> - بوسقيعة أحسن، مرجع سابق، ص 20، 22.

<sup>2</sup> - أيت مولود سامية، خصوصية الجريمة الاقتصادية في ضوء قانوني المنافسة و الممارسات التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2006، ص 71.

يتبين من خلال هذه القضية أن المحكمة لم تتوقف في تحديد المسؤول عن وفاة العامل عند المرتكب المادي للجريمة فقط، وإنما بحثت عن الخطأ الأصلي<sup>1</sup> وإن بعد في التسلسل السببي المتمثل في إهمال رئيس المؤسسة واجب السلامة المترتب عليه فالإسناد في مجال التجريم الإقتصادي لا يقتصر على علاقة الفعل بالنتيجة، وإنما يشمل أيضا البحث عن الشخص الذي يمكن أن يسند إليه وجود الجريمة في الحقيقة، أي مصدر الخطأ الأصلي. فالإسناد في قانون العقوبات الإقتصادي يفرق بين فاعل الجريمة و المسؤول عنها. ويسمى هذا النوع من الإسناد بالإسناد القانوني الذي يعين فيه القانون صراحة أو ضمنا فاعل للجريمة غير من ارتكب الأفعال المادية .

تقوم السببية في جريمة الغش الضريبي إذا أدت الطرق الاحتياالية التدليسية التي استعملها الجاني للتملص من الضريبة، و بذلك تتجلى علاقة السببية في جريمة الغش الضريبي، غير أنه أحيانا يتدخل عامل بين السلوك، و النتيجة الإجرامية<sup>2</sup>، فتتعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة خطأ ارتكبه الإدارة الضريبية أثناء قيامها بتقدير الوعاء الضريبي وتحديد نسبته<sup>3</sup>، و في أغلب الأحيان تكون هذه الأخطاء من طبيعة إدارية يترتب عنها منازعة إدارية، و في الحالة التي يثبت فيها استعمال المكلف لطرق تدليسية احتيالية يترتب عنه منازعة ذات طابع جزائي يصطلح عليها جريمة الغش الضريبي<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>- أيت مولود سامية، مرجع نفسه، ص 72.

<sup>2</sup> - بلعيات إبراهيم ، الجريمة و طرق إثباتها في قانون العقوبات الجزائري، دار الخلدونية، 2007 ، ص 48 .

<sup>3</sup>- فارس السبتي ، مرجع سابق ، ص 106.

<sup>4</sup>- بن أعراب محمد، خصوصية الإجراءات الإدارية لحل المنازعة الإدارية في الجزائر، الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات الإدارية، واقع وأفاق ، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 21 أكتوبر 2015، جامعة مولود معمري تيزي وزو، ص ص 1 - 3.

## الفرع الثالث

### النتيجة الإجرامية

يترتب على النشاط الإجرامي نتيجة يصطلح عليها بالنتيجة الإجرامية، و للنتيجة الإجرامية مفهومان، مفهوم مادي، و آخر قانوني، و يقصد بالمفهوم المادي للنتيجة الإجرامية ذلك التغيير أو الأثر الذي تحدثه الجريمة في المحيط الخارجي، و عبر الأستاذ ALTAVILA عن ذلك : « السلوك الإنساني يعبر تعبيراً خارجياً عن شخصية مرتكبه و هذا السلوك يتفاعل بعوامل خارجية ليحدث تغييراً في العالم الخارجي، بحيث يكون هذا التغيير عضوي مثل القتل الذي يكون فيه الإنسان حياً قبل ارتكاب الجاني لفعله ثم يصبح بعد ذلك الفعل ميتاً، كما قد يكون مادياً مثلما هو في حالة السرقة، عندما يكون المال في حيازة المجني عليه ثم ينتقل بعد الجريمة لحيازة الجاني و قد يكون معنوي مثل سماع عبارات مهينة تمس الشرف»<sup>1</sup>

تعتبر النتيجة الإجرامية حقيقة قانونية في حالة وجود إطار قانوني حدده المشرع مسبقاً لها، بحيث يهدف لحماية حق أو مصلحة عامة أو خاصة، و يمكن تكييفها على أساسه، وتتجسد الجريمة في عدة صور تتضمن الاعتداء على حق أو مصلحة قرر لها المشرع حماية جزائية، فجريمة القتل مثلاً يترتب عنها الوفاة و في جريمة الجرح، و الضرب يترتب عنها الإصابة أو الجرح .

يرى الفقيه Delitela أن النتيجة الإجرامية هي ذلك الأثر الذي يترتب على الفعل الضار، و يمس بمصلحة محمية بموجب القواعد القانونية المختلفة، و يترتب عنها إما ضرراً

<sup>1</sup> - نقلاً عن طباش عز الدين، النظام القانوني للخطأ غير العمدي في جرائم العنف، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2014، ص ص 19، 20.

فعليا أو احتماليا يتجسد في تعريض المال أو المصلحة التي يحميها القانون للخطر<sup>1</sup>. وترد النتيجة الإجرامية في صورتين، النتيجة الإجرامية الضارة<sup>2</sup> والتي يترتب عنها مساس بحق أو مصلحة يحميها القانون الجنائي، و يترتب عنها ضرر إما أن يكون ضررا فعليا يقع في الحال سواء كان هذا الضرر مادي أو معنوي .

يأخذ كل سلوك إجرامي لا يترتب عنه اعتداء فعلي ولكن يمثل تهديدا للحق أو المصلحة التي يحميها القانون حكم الجريمة الخطرة<sup>3</sup>، فأغلب الجرائم الاقتصادية لا يتحقق فيها سوى الخطر من وقوع الضرر، و يصطلح عليها بالجرائم الشكلية التي تعبر عن عدم احترام القانون، و غالبا ما تستهدف عرقلة السياسة الاقتصادية للدولة و من أمثلة ذلك عدم تصريح المسافر بالنقد الذي يحمله أمام إدارة الجمارك<sup>4</sup> .

<sup>1</sup> - طباش عز الدين، مرجع سابق، ص ص 22، 23.

<sup>2</sup> - « الضرر نوعان مادي ومعنوي ، ويقوم الضرر المادي على أساس الخسائر المحققة، والأرباح الضائعة، ويشمل الضرر تغطية المصاريف الطبية والصيدلانية وتوابعها، والعجز الوقتي عن العمل والذي يتضمن العجز الوقتي الكلي، والعجز الوقتي الجزئي. أما الضرر المعنوي فيشمل الأذى الجسماني وهو صعب التقييم لأنه ذاتي وعادة ما يرتبط بالعجز الجزئي الدائم والضرر الترفيهي، والضرر الجمالي ويحدد تبعا للسن والوضع العائلي، وعادة ما يتحول إلى عجز جزئي دائم، أما الضرر الترفيهي يتمثل في عدم قدرة المصاب على ممارسة نشاطاته الترفيهية، وتختلف درجته حسب ما إذا كان النشاط المفقود أساسيا أو متوسطا أو عارضا.»

- نقلا عن زروال عبد الحميد، الضرر، مجلة المحاماة، منظمة المحامين، العدد الأول، نيزي وزو، 2004، ص ص 9-11.

<sup>3</sup> - خميخ محمد، الطبيعة الخاصة للجريمة الاقتصادية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2011، ص 114.

<sup>4</sup> - « كشفت مصادر مسؤولة بالمديرية المركزية للرقابة اللاحقة بالمديرية العامة للجمارك أن عدد التحقيقات التي فتحتها مصالحهم وصل إلى 510 تحقيق يخص تهريب العملة الصعبة وتبييض الأموال خلال الخمسة أشهر من سنة 2013 تورطت فيها مؤسسات اقتصادية ومستوردين جزائريين وأجانب فيما بلغ عدد الملفات التي أحييت على العدالة خلال نفس الفترة 2000 ملف. »

تتحقق النتيجة الإجرامية في جريمة الغش الضريبي بتملص المكلف من الضريبة بشكل جزئي أو كلي باستعمال طرق تدليسية احتيالية، و يتضح ذلك في مختلف النصوص الضريبية<sup>1</sup>.

تتفق الفقرة الأولى<sup>2</sup> من المادة 303، و 193 من قانون الضرائب المباشرة<sup>3</sup>، و المادة 119 من قانون التسجيل<sup>4</sup>، و 532 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>5</sup> على استعمال كلمة "التملص".

ورد في المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال<sup>6</sup> عبارة "التخفيض"، و مصطلح "الإنقاص" في قانون الطابع، و ذلك في الفقرة الأولى من المادة 34 منه والتي نصت على : « كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة و تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش<sup>7</sup>... »

- **يايوش نواره**، ، تحقيقات خلية الإستعلام المالي لوزارة المالية تكشف المستور، ثلاثة آلاف تقرير سري حول تبييض الأموال، الشروق اليومي اخبارية وطنية، الجزائر، 14-05-2013، مقال منشور في: La lettre de la CTRF,

<sup>1</sup> - **أوهيب بن سالمة ياقوت**، مرجع سابق، ص 34.

<sup>2</sup> - المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة و المتممة بموجب المادة 28 من قانون رقم 02-12 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86، المعدلة و المتممة بموجب المادة 13 من قانون 10-11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

<sup>3</sup> - المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة و المتممة بموجب المادة 8 من قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

<sup>4</sup> - 119 من قانون التسجيل.

<sup>5</sup> - المادة 532 قانون الضرائب غير المباشرة.

<sup>6</sup> - المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

<sup>7</sup> - الفقرة الأولى من المادة 34 من قانون الطابع .

يتبين من المواد السابقة أن النتيجة الإجرامية في جريمة الغش الضريبي تتحقق بتحقق فعل مادي وهو " التملص " من الضريبة سواء كان جزئي أو كلي ، غير أنه ليس ضروري أن يترتب عن فعل التملص نتيجة ضارة لكي يعاقب الفاعل، و إنما يعاقب على محاولة التملص أو تخفيض، و الإنقاص من الضريبة<sup>1</sup>، و يرد الغش الضريبي في صورة التملص الكلي أو الجزئي من الوعاء الضريبي، حيث يلجأ المكلف بالضريبة لإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو يقدم تصريحات ضريبية غير مطابقة للواقع، و في حالات أخرى يتم التهرب بالتملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة، و يقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول، و الإنذارات و إرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة<sup>2</sup> .

سوى المشرع الجزائري في قانون العقوبات بين الجريمة، و الشروع فيها من حيث العقاب، حيث اعتبرت المادة 30 منه كل محاولة لارتكاب جناية تكون بدايتها بالشروع في تنفيذها بأفعال لا تدع مجال للشك بأنها ستؤدي مباشرة إلى ارتكاب جريمة، و تأخذ الحكم الذي تأخذه الجريمة إذا توقفت أثارها بسبب ظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها<sup>3</sup> .

تتمثل أركان الشروع في جريمة الغش الضريبي في استعمال المكلف لطرق تدليسية بهدف التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة، و العدول عن ذلك بسبب لا دخل لإرادة المكلف فيه ، حيث نص المشرع صراحة على العقاب عن الشروع في جريمة الغش الضريبي في المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>4</sup>، و 34 من قانون الطابع<sup>1</sup>، و المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> - بوسقيعة أحسن ، مرجع سابق ، ص 473.

<sup>2</sup> - بوسقيعة أحسن ، مرجع سابق ، ص 374.

<sup>3</sup> - المادة 30 من قانون العقوبات

<sup>4</sup> - المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة.

## المطلب الثالث

### الركن المعنوي

يتطلب القانون لقيام جريمة الغش الضريبي إلى جانب القصد الجنائي العام قصدا جنائيا خاصا، بحيث تتصرف ارادة الجاني للتملص من الضريبة بهدف حرمان الخزينة العمومية من استفاء حقوقها الجبائية، غير أن العنصر المعنوي في الغش الضريبي يتميز بنوع من الخصوصية غير مألوفة في القواعد العامة، لذلك يتطلب الأمر الإحاطة بخصائص الركن المعنوي في الجريمة الاقتصادية (الفرع الأول) ثم الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي (الفرع الثاني).

### الفرع الأول

#### الركن المعنوي في الجريمة الاقتصادية

يجسد الركن المعنوي للجريمة الحالة النفسية التي تؤثر في سلوك الجاني، و تدفعه لارتكاب وقائعها<sup>3</sup>، و عرفه الفقه بأنه اتجاه إرادة الجاني لتحقيق الوقائع الإجرامية مع العلم بكل عناصرها الأساسية المتطلبة قانونا، و يبذل جهده لغاية تحققها.

ينقسم القصد الجنائي إلى قصد عام، و قصد خاص، و يتحقق القصد العام كلما انصرفت إرادة الجاني لتحقيق الوقائع الإجرامية، و علمه بأن الوقائع التي يرتكبها تشكل

<sup>1</sup> - المادة 34 من قانون الطابع .

<sup>2</sup> - المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب المادة 28 من قانون رقم 02- 11 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002، المعدلة بموجب قانون رقم 11- 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

<sup>3</sup> - أيت مولود سامية، مرجع سابق، ص 82.

جريمة، و يعتبر قصداً خاصاً إذا ارتبطت إرادة الجاني بغاية معينة يهدف لتحقيقها من خلال ارتكاب الجريمة، و من الجرائم التي يتطلب فيها المشرع قصداً خاصاً إلى جانب القصد العام<sup>1</sup> هي جريمة التزوير المنصوص عليها في المادة 222 من قانون العقوبات<sup>2</sup>، فلا يكفي أن يكون الجاني قد حرف الحقائق الواردة في محرر ما و إنما يجب أن تتجه إرادته إلى واقعة أخرى تمثل الهدف البعيد، و هي استعماله بغرض اثبات حق أو شخصية أو الحصول على إذن و يعبر عن هذا الأمر بالقصد الخاص .

ورد في النصوص القانونية عبارات "يقصد" أو عبارة "بفرض" والتي يتضح من مدلولها اتجاه المشرع إلى الاعتداد بالقصد الجنائي الخاص، فالأصل في الجريمة أن تكون قصدية و الاستثناء أن تقوم على الخطأ الذي يترتب عن عدم مراعاة واجب الحيطة، و الحذر، و الانتباه الذي أوجبه القانون، و يترتب عنه نتائج غير مشروعة<sup>3</sup>.

يأخذ الخطأ الجزائي صورة الخطأ البسيط في الحالة التي تكون النتيجة التي ترتبت عنه وفقاً للمجرى العادي للأمر يمكن للفاعل تفادي وقوعها أو صورة الخطأ الجسيم في الحالة التي تتحقق فيها النتيجة المترتبة عن النشاط الإجرامي، وتختلف الجرائم القصدية عن جرائم الخطأ، حيث يرتكب الفاعل النشاط الإجرامي في الجريمة المقصودة بهدف تحقيق النتيجة الإجرامية التي يتوقعها ، أما الجرائم غير المقصودة فالفاعل لا يهدف لتحقيق النتيجة الإجرامية، و يرفض تحمل مسؤوليتها إذا حدثت بحجة أنها تحققت بفعل عوامل خارجية مستقلة عن إرادته.

<sup>1</sup> - عدو عبد القادر، مرجع سابق، ص 255 .

<sup>2</sup> - المادة 222 من قانون العقوبات

<sup>3</sup> - أنور صدقي المساعدة، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2007، ص 248 .

تنتشر في التشريعات الاقتصادية ظاهرة عدم تحديد المشرع إذا كان من الواجب إثبات خطأ ناتج عن الإهمال، و عدم الاحتياط، و يكون أساس هذه الجريمة عدم مراعاة الأنظمة والقوانين<sup>1</sup>، و في هذا الصدد اختلفت التشريعات في نظرتها للركن المعنوي فمنها من لا تعتد أصلا بالركن المعنوي للجريمة، و تكفي بتوقيع الجزاء الجنائي بمجرد ارتكاب الفاعل لماديات الجريمة<sup>2</sup>، و من أمثلة ذلك الجريمة الجمركية التي تقع بمجرد ثبوت الوقائع المادية، و أكد المشرع الجزائري على ذلك في نص المادة 281 من قانون الجمارك، و التي نصت على أنه : « لا يجوز للقاضي تبرئة المخالفين استنادا إلى نيتهم»<sup>3</sup>.

تميز الركن المعنوي في بعض الحالات التي حدد فيها المشرع الركن المعنوي بغموضه وضعفه ، حيث تنتج إرادة المشرع لتغليب الأولوية الاقتصادية على الحريات العامة الأمر الذي جعله يسوي بين الخطأ العمدي، و غير العمدي، و يترتب عن ذلك عدم وجود جريمة دون قصد جنائي، لكن توجد جرائم تترتب عن الإهمال أو التقصير، و يكون عنصر العمد مفترضا فيها، حيث يتم استخلاصه من مجرد الإهمال، حيث أن القضاء الفرنسي في أحد قراراته أدان منتج لبنين يعتمد في إنتاجه على حليب المعز على أساس أنه لم ينتبه أن الحليب الذي زود به حليب مصدره البقر ويعتبر ذلك إهمال، و عدم احتياط<sup>4</sup>.

كانت فكرة الخطأ المفترض في الجريمة الاقتصادية تقوم على مسائلة الفاعل في الجريمة على أساس موضوعي خالص، لكن بعد ظهور قاعدة لا جريمة بدون ركن معنوي أخذ

<sup>1</sup> - أنور محمد صدقي المساعدة، مرجع سابق، ص ص 249، 251.

<sup>2</sup> - مباركي علي، المسؤولية الجزائية لرئيس المؤسسة الاقتصادية عن أفعال تابعيه، رسالة لنيل درجة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2007، ص 175.

<sup>3</sup> - المادة 281 من قانون رقم 79- 07 مؤرخ في 21 جويلية 1979 يتضمن قانون الجمارك ج ر عدد 30 المعدل والمتمم بقانون رقم 98- 10 مؤرخ في 22 أوت 1998، ج ر عدد 61.

<sup>4</sup> - إيهاب الروسان، مرجع سابق، ص ص 87، 88.

مفهوم المسؤولية الجزائية في الجريمة الاقتصادية بعد آخر، بحيث يتطلب الأمر أن يكون مرتكب الفعل الإجرامي يتمتع بأهلية تحمله أخطائه الشخصية<sup>1</sup>.

انتقد أصحاب السياسة الجنائية الواقعية هذا الرأي و نادوا بضرورة الخروج على قاعدة لا جريمة بدون خطأ و تأسيس المسؤولية على فكرة الخطر على الأقل في بعض الجرائم الموضوعية، حيث ثار جدل فقهي<sup>2</sup> حول امكانية التمييز بين الجرائم المادية و الخطأ المفترض، التي اعتبرها البعض فكرة واحدة، واعتبرها البعض الأخر فكرتين مختلفتين، والفرق الموجود بينهما يكمن في أن الجريمة المادية هي صورة لبعض المخالفات التي لا تشترط أصلاً قيام الركن المعنوي، وهي الجرائم التي يسميها الفقه الفرنسي بالخطأ التنظيمي، أما الجرائم التي تتم الإدانة فيها على أساس الخطأ المفترض يكون الركن المعنوي متوفراً، لكن المشرع يمتنع عن تبيان صورته، ويسوي بين الخطأ العمدي و غير العمدي، فمجرد ثبوت الركن المادي يفترض قيام الركن المعنوي دون البحث إن كان في صورة العمد أو الخطأ.

تنقسم الجريمة إلى جريمة طبيعية تتضمن اعتداء على القانون الطبيعي، و الأخلاق السائدة في المجتمع، و جريمة مصطنعة تتضمن مخالفة للقانون الوضعي بغض النظر عن الأخلاق السائدة في المجتمع، و تهدف الجرائم المصطنعة إلى العقاب على الأفعال التي تتضمن إضرار فعلي بالحقوق، و المصالح التي يحميها القانون، و في أغلب الأحيان يكون الهدف من تقرير الجزاء على هذه الجرائم هو الوقاية على أساس الخطأ المفترض الذي أخذ المشرع الجزائي به بصفة واسعة خاصة في القوانين التي تهدف للوقاية من الجرائم الاقتصادية، فمثلاً في جريمة إصدار شيك بدون رصيد يستخلص سوء النية، و العلم بمجرد

<sup>1</sup> - طباش عز الدين، مرجع سابق، ص 266.

<sup>2</sup> - طباش عز الدين، مرجع نفسه، ص 267.

إصدار شيك لا يقابله رصيد قائم قابل للصرف<sup>1</sup>، أما في قانون الجمارك بالرغم من الطبيعة المادية البحتة للجريمة الجمركية، إلا أن المشرع الجزائري أورد استثناءات على ذلك، حيث استعمل عبارات لا تدع مجال للشك بضرورة توفر القصد في هذه الجرائم، و من بينها عبارة "الهدف"، "بواسطة وثائق مزورة" "طريقة تدليسية" للحصول أو "المحاولة"<sup>2</sup>، و يتبين ذلك خاصة في نص المادة 320 من قانون الجمارك<sup>3</sup> التي نصت: « كل مخالفة لأحكام القوانين و الأنظمة التي تتولى إدارة الجمارك تطبيقها عندما يكون الهدف منها أو نتيجتها هو التملص من تحصيل الحقوق، و الرسوم و التفاضلي عنها...الخ» و المادة 325 من نفس القانون ، والتي أضفت طابع المخالفة الجمركية على كل حصول أو محاولة الحصول على تسليم أحد السندات المنصوص عليها في المادة 21 من قانون الجمارك بواسطة تزوير الأختام العمومية أو تصريحات مزيفة أو بأي طريقة تدليسية أخرى، و كل تصريح مزور يكون هدفه التفاضلي عن تدابير الخطر وكل التصريحات المزورة من حيث نوع أو قيمة أو منشأ البضائع أو من حيث تعيين المرسل إليه الحقيقي عندما ترتكب هذه المخالفات بواسطة فواتير أو شهادات أو وثائق أخرى مزورة كل التصريحات المزورة أو المحاولات التي لا يكون هدفها أو نتيجتها الحصول كلياً أو جزئياً على استيراد أو إعفاء أو رسم منخفض أو أي امتياز آخر يتعلق بالاستيراد أو التصدير<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>- طباش عز الدين، مرجع نفسه، ص 270.

<sup>2</sup>- شيعاوي وفاء ، مكانة الركن المعنوي في الجريمة الجمركية (دراسة مقارنة لقانون الجمارك الجزائري)، المجلة الجزائرية للعلوم الاقتصادية والسياسية، العدد 2 ، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2011، ص 213 .

<sup>3</sup>- المادة 320 من قانون الجمارك.

<sup>4</sup>- المادة 325 من قانون الجمارك.

## الفرع الثاني

### الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي

يعتبر الغش الضريبي جريمة عمدية، و يتبين ذلك من خلال النصوص الضريبية المختلفة التي استعمل المشرع فيها عبارة "عن قصد" أو "عمدا"، والتي تدل صراحة على أن القصد الجنائي عنصر أساسي في جريمة الغش الضريبي، و لاسيما ما تضمنته المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال و التي نصت على: « لتطبيق أحكام المادة 117 من هذا القانون<sup>1</sup> تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص:

- 1- اخفاء أو محاولة اخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها و لاسيما منها عمليات البيع.
  - 2- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة اثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة و إما الاستفادة من المزايا المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.
  - 3- الاغفال 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.
- و لا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الاصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أوقلت حساباتها.

<sup>1</sup>- نصت المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال على: « 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 أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها.»

4- الاغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد.

5- سعي المكلف 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 المودعة<sup>1</sup>.

نصت الفقرة الرابعة من المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه:  
« تعتبر طرقا احتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه مايلي:

1- الاخفاء أو محاولة الاخفاء 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 الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الاعفاء منها، أو ارجاعها، وإما 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- الاغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو دفتر الجرود المنصوص عليها في المادتين 9 و10 من القانون التجارة

<sup>1</sup> - المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

أو في الوثائق التي تقوم مقامه. و لا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات 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<sup>1</sup>.

يستفاد من هذه النصوص أنه في جريمة الغش الضريبي لا يكفي القصد العام لقيام الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي وإنما يتطلب الأمر ثبوت القصد الخاص، حيث يتجسد القصد العام في اتجاه إرادة الجاني للتملص الكلي أو الجزئي من الضريبة، باستعمال طرق تدليسية احتيالية أو غش يؤدي للتخلص أو محاولة التخلص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة بهدف حرمان الخزينة العمومية من المداخل الضريبية، وبالتالي الإضرار بمصلحة الخزينة العامة<sup>2</sup>.

ينعدم القصد الجنائي في الحالة التي يثبت فيها وقوع المكلف في الغش نتيجة غلط مادي ارتكبه أو بسبب جهله لقواعد المحاسبة<sup>3</sup> و ينتفي القصد الجنائي إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو في تقرير إعفاء ضريبي، غير أنه في الحالة التي تقدر فيها إدارة الضرائب مبلغ الضريبة تقديراً خاطئاً دون أن تتطلع على الوثائق المزورة التي استعملها الجاني لإخفاء بعض المبالغ الخاضعة للضريبة يثبت القصد الجنائي فيها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة.

<sup>2</sup> - أوهيب بن سالمه ياقوت، مرجع سابق، ص 35.

<sup>3</sup> - قرموش ليندة، مرجع سابق، ص 37.

<sup>4</sup> - بوسقيعة أحسن، مرجع سابق، ص 473.

يلجأ القضاة في حالات أخرى لاستخلاص الركن المعنوي من ماديات الجريمة كأن لا يقدم المتهم التصريحات الضريبية في موعدها، و لا يستجيب للإنذارات الموجهة له من طرف إدارة الضرائب، مما يفتح مجال لافتراض سوء نية المكلف، و رفضه التصريح الجبائي<sup>1</sup> أو عن طريق عمليات مادية تتضمن مخالفة ضريبية، غير أنها تظهر في شكل قانوني، و يعبر ذلك عن ذكاء المكلف، و قدرته على استعمال الطرق الاحتمالية للتملص من الضريبة، و لكن بمعينة الوقائع يتبين وجود عناصر يفترض منها سوء نية المكلف، واتجاه إرادته للتملص من الضريبة عن طريق تحويلات غير مباشرة للأرباح للخارج، و ذلك بعدة طرق كتضخيم سعر السلعة في الفاتورة .

يتم متابعة المكلف على أساس التصريح بالقيمة الحقيقية للسلعة المستوردة بواسطة وثائق غير مطابقة للواقع، و التي تشكل مخالفة جمركية، و جبائية يتم اكتشافها بسهولة وذلك بمقارنة المعلومات التي تتعلق بالبضاعة كسعرها، و نوعها بالمعلومات المصرح بها في الوثيقة التي صرح بها في الدولة التي استوردت منها البضاعة<sup>2</sup>، وفي حالات أخرى تلجأ المؤسسات، و الشركات لتخفيض قيمة السلع باستعمال طرق أخرى كالتصدير بكميات كبيرة أو الغش في تعيين السلعة أو قيمة الخدمات التي تقدمها الشركة بواسطة فروعها في الخارج<sup>3</sup>، و تحول نسبة كبيرة من أرباحها لدفع قيمة هذه الخدمات، و يتم احتسابها على أساس أنها أعباء تسيير يتم خصمها من الوعاء الضريبي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 33.

<sup>2</sup> - أولعربي جمال، مرجع سابق، ص 131.

<sup>3</sup> - استحدثت المشرع الجزائري المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 17 من أمر رقم 10-01 مؤرخ في 26 غشت 2010 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، بحيث حولت لاعوان الادارة الجبائية خلال التحقيقات في حالة ثبوت عناصر يفترض منها وجود تحويلات غير مباشرة للأرباح بمفهوم أحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و التي تتعلق بأرباح الصرف، و المصاريف المالية الخاصة بعمليات القرض المبرمة خارج الجزائر، أن يطلبوا من المؤسسة معلومات ووثائق توضح طبيعة العلاقة بين هذه المؤسسة و مؤسسة أخرى،

تعرف أسعار التحويل تطبيقا واسعا لاسيما في الدول النامية<sup>2</sup>، حيث تلجأ المؤسسات والشركات الاقتصادية لتخفيض قيمة السلع، و تصديرها بعدة طرق، كالتصدير بكميات كبيرة، أو الغش في نوعية السلعة، و ذلك بتضخيم قيمة الخدمات التي تقدمها فروع الشركات في دول أخرى بهدف تحويل نسبة كبيرة من الأرباح المحققة لدفع قيمة الخدمات ثم خصمها من الوعاء الضريبي باعتبارها أعباء تسيير<sup>3</sup>، و في حالات أخرى يكون الغش الضريبي عن طريق أسعار التحويل معقدا حيث يساهم فيه عدة أطراف ويتم في دول مختلفة، حيث يتدخل في عملية التحويل أطراف وطنية و أخرى دولية تستفيد من المبالغ المالية الضخمة التي حولت لها بشكل غير قانوني<sup>4</sup>.

تثور صعوبة التفرقة بين الغش الضريبي الذي يعتبر جريمة يعاقب عليه جزائيا والمخالفة الجبائية التي تستوجب عقوبة جبائية<sup>5</sup>، مثل حالة التصريح الناقص و التي في حالة اكتشافها

---

أو عدة مؤسسات متواجدة خارج الجزائر، و طريقة تحديد أسعار التحويلات المتصلة بعمليات صناعية أو تجارية، أو مالية مع المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر، أو عند الاقتضاء المقابل المتفق عليه، و النشاطات الممارسة من طرف المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر، و التي لها صلة بالمؤسسة محل التحقيق عن طريق عمليات صناعية أو تجارية أو مالية و كذلك المعالجة الجبائية المخصصة لهذه العمليات.

<sup>1</sup> - أولعربي جمال، مرجع نفسه، ص ص 132 ، 133.

<sup>2</sup> -RIDEL Marie,GUEZ Karime, La pratique des prix de transfère dans les BRICS , revue de fiscalité de l'entreprise n=°4,2014, P 77.

<sup>3</sup> - أولعربي جمال، مرجع سابق، ص ص 131 ، 133.

<sup>4</sup> -سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 264

<sup>5</sup> - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 34.

من طرف الادارة الجبائية توجه إنذار للمكلف لتصحيح وضعه<sup>1</sup> طبقا للإجراءات المنصوص  
الفقرة الأولى من المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية. عليها في

يستخلص سوء نية المكلف و اتجاه ارادته للتملص من الضريبة في حالة عدم استجابة  
المكلف للاندزات الموجهة له من طرف الإدارة الجبائية لتسوية وضعه وتكتمل بذلك عناصر  
جريمة الغش الضريبي التي تستوجب المتابعة الجزائية و تختلف جريمة الغش الضريبي عن  
واقعة التلبس الجبائي التي يتم اكتشافها بمناسبة قيام مفتش الضرائب بالرقابة الجبائية.

تتحقق واقعة الغش الضريبي بحرمان الادارة الجبائية من حقوقها الجبائية، أما واقعة  
التلبس الجبائي<sup>2</sup> وفقا لما جاء في القانون لم تقع سواء تمثلت في ماديات الفعل الاجرامي  
وهي استعمال الطرق التدليسية والنية والنتيجة الاجرامية التي تتمثل في تحقق التملص  
الضريبي ، لكن المكلف بدأ في ترتيب الظروف والوقائع ، التي لا تدع مجال للشك في أن  
المكلف نتجه نيته للغش والتدليس للتملص من الضريبة عن طريق تنظيم عملية الإعسار  
بشكل خاص، فيستخلص مفتش الضرائب سوء النية من هذه الوقائع لتحرير محضر التلبس  
الجبائي.

<sup>1</sup>- نصت الفقرة الأولى من المادة 144 من قانون الاجراءات الجبائية، على أنه: « يرسل قابض الضرائب المختلفة  
انذارا إلى مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب، ويبين هذا الانذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب  
أدائها، وشروط الاستحقاق، وكذلك تاريخ الشروع في التحصيل، ويرفق الإنذار بحوالة للخزينة محررة سلفا. ترسل  
الانذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى  
المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم.»

<sup>2</sup>- استحدثت المشرع الجزائري بموجب المادة 18 من أمر رقم 10-01 مؤرخ في 26 غشت 2010 يتضمن قانون  
المالية التكميلي لسنة 2010 المادة 20 مكرر3 من قانون الإجراءات الجبائية والتي خولت لأعوان الإدارة الجبائية الذين  
لديهم رتبة مفتش على الأقل والمكلفين قانونا، في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية،  
تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام والأنظمة  
الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي. حيث يسمح ذلك لأعوان الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة  
لتنظيم إعساره، ووقف الغش الممارس ويتقيد هذا الإجراء بالموافقة المسبقة من الإدارة المركزية، وفي حالة مخالفة ذلك  
يترتب عنة بطلان الإجراء .

يختلف التلبس الجبائي عن الغش الضريبي من حيث عدم اتجاه ارادته للاحتجاج بالوقائع التدليسية أمام الإدارة الجبائية للتملص من الضريبة، ذلك أن الإدارة الجبائية استبقت هذا الخطر واكتشفت وقائع الغش و أوقفتها قبل بداية تنفيذ عملية التملص الضريبي(التي تتمثل في لجوء المكلف للاحتجاج بالوقائع التدليسية للافلات من الضريبة، و التي إذا نجح في اتمامها تقوم جريمة الغش الضريبي لاجتماع العنصر المادي والمعنوي وتمامه، وفي حالة بدء المكلف للاحتجاج بواقعة التدليس أما م الادارة الجبائية وتراجع عن ذلك بسبب خارج عن ارادته كأن يكتشف موظف الضرائب الواقعة التدليسية قبل اتمام عملية التملص فإن ذلك يعتبر مجرد محاولة غش).

تعتبر واقعة الغش الضريبي من طبيعة جزائية يتوفر القصد الخاص والعام لتحقيقها أما واقعة التلبس الجبائي تعتبر منازعة ادارية، و يمكن للمكلف اللجوء إلى الهيئة الادارية المختصة عند استلام محضر التلبس طبقا للاجراءات المعمول بها.

تقوم جريمة الغش الضريبي عن طريق أسعار التحويل التي تتم بواسطة عمليات في ظاهرها قانونية، ولكن بمعاينة الوقائع يتبين وجود عناصر يفترض منها سوء نية المكلف واتجاه ارادته للتملص من الضريبة عن طريق تحويلات غير قانونية للأرباح للخارج ، وذلك بعدة طرق كتضخيم سعر السلعة في الفاتورة ، ويتم تكييف الجريمة على أساس التصريح بالقيمة الحقيقية للسلعة بواسطة وثائق تبريرية غير مطابقة للواقع و التي تشكل مخالفة جمركية و جبائية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - أولعربي جمال، مرجع سابق، ص ص 131، 133.



قرر المشرع الجزائري مجموعة من الإجراءات القانونية الجزائية لمتابعة جريمة الغش الضريبي، و التي تعكس الطبيعة القانونية الخاصة لهذه الجريمة، سواء من حيث الأشخاص المخولة لإثبات واقعة الغش الضريبي أو طرق، و وسائل الإثبات، حيث يمكن إثباتها بالطرق، و الوسائل التي نص عليها التشريع الضريبي<sup>1</sup>، و التي تتمثل أساسا في المعاينة، والحجز، والتحقيق الجبائي، وطرق الإثبات العادية<sup>2</sup> التي نظمها المشرع في القواعد العامة.

يهدف المشرع من تنويع وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي لضمان متابعتها و ردعها ومنع إفلات أي مجرم من العقاب، و على خلاف المشرع الفرنسي الذي أولى أهمية خاصة للمال العام، و استحدث نظام وكيل الجمهورية المالي<sup>3</sup>، فإن المشرع الجزائري لم يواكب هذا التطور، حيث يتحدد اختصاص وكيل الجمهورية بشكل نوعي عام في كل الجرائم التي تقع في اختصاصه الإقليمي، بالرغم من اختلاف الجرائم، وتعقدها، و خاصة جريمة الغش الضريبي التي أخذت منحرجا خطيرا في اطار العولمة الاقتصادية، حيث يستعمل المجرم أحدث التقنيات للتملص من الضريبة، و لا يخضع الاختصاص الإقليمي للمحكمة في جريمة الغش الضريبي للقواعد العامة، حيث خول التشريع الضريبي<sup>4</sup> للإدارة الجبائية حرية اختيار الجهة القضائية التي تقدم شكوى أمامها بهدف تحريك الدعوى العمومية لمتابعتها، و التي لا تختلف عن طريقة تحريكها في بعض الجرائم التقليدية، و التي تكون بناءا على شكوى من المضرور، فتتم متابعة المكلف الذي تملص من الضريبة بناءا على شكوى من

<sup>1</sup> - قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - قانون الرسم على رقم الأعمال.

<sup>3</sup> - La loi n°2013-1117 en date du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale, bulletin officiel du ministère de la justice, Paris, p1 .

<sup>4</sup> - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

إدارة الضرائب، و تتقضي الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي بنفس الأسباب التي تتقضي بها الدعوى العمومية في القواعد العامة ( المبحث الأول) .

يترتب عن المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي مسائلة الفاعل الأصلي عن الجريمة مسؤلية جزائية مباشرة، إضافة لمسائلة الشريك الذي ساعده في ارتكابها، و المسؤلية الجزائية عن فعل الغير في الحالة التي يعهد له المكلف بتنفيذ التزاماته الجبائية، حيث يعاقب على ثبوت التملص أو محاولة التملص من الضريبة بمجموعة من العقوبات الجزائية الأصلية التي تضمنتها النصوص الضريبية المختلفة<sup>1</sup>، ومن أبرزها الغرامة ، ذلك أن جريمة الغش الضريبي تستهدف الربح، وعقوبة الحبس لا ينطق بها القضاة إلا في حالات الغش التي تشكل وقائعها خطورة بالغة على المال العام، إضافة للعقوبات التكميلية لاسيما منها نشر الحكم الجزائي الذي يهدف لضمان الردع الجزائي، وضمان الحق العام، و العقوبات الجبائية التي من خلالها تستوفي الخزينة العمومية حقوقها الجبائية، و التي تجد سندها القانوني في القوانين الضريبية المختلفة ( المبحث الثاني) .

<sup>1</sup>- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

## المبحث الأول

### إثبات ومتابعة جريمة الغش الضريبي

تمتد الطبيعة الخاصة لجريمة الغش الضريبي إلى إثباتها، ومتابعتها الجزائية، حيث تتميز إجراءات متابعتها بتعدد الأشخاص التي حولها القانون مهمة إثبات وقوعها، وتنوع وسائل الإثبات، والتي تجمع بين تلك المنصوص عليها في القانون الجبائي، والقانون العام (المطلب الأول)، وعلى خلاف القواعد العامة في الاختصاص المحلي التي يترتب عن الإخلال بها المساس بالنظام العام انحرف المشرع الجزائري عن هذا المبدأ، و ذلك لعدة اعتبارات تهدف للتوفيق بين المصلحة العامة، و المصلحة الخاصة للمكلف، فحدد الاختصاص المحلي وفقا للقواعد المنصوص عليها في القوانين الضريبية المختلفة، وقيد تحريك الدعوى العمومية بشأنها بتقديم شكوى مسبقة من إدارة الضرائب المختصة، و انقضاءها بتوفر الشروط المنصوص عليها في القواعد العامة، و النصوص الضريبية المختلفة (المطلب الثاني).

## المطلب الأول

### إثبات جريمة الغش الضريبي

تتميز إجراءات إثبات جريمة الغش الضريبي بتعقيدها، وصعوبة الإلمام بها سواء بالنسبة للقاضي أو المتقاضي، حيث يتم إثباتها وفقا للإجراءات المنصوص عليها في القواعد العامة، و تلك المحددة في التشريع الضريبي، سواء من حيث الأشخاص المؤهلة لإثبات وقوعها (الفرع الأول) أو من حيث وسائل الإثبات التي تجمع بين التحقيق الجبائي، و الوسائل الأخرى المنصوص عليها في القانون العام (الفرع الثاني).

## الفرع الأول

### الأشخاص المختصة بإثبات جريمة الغش الضريبي

يختص بإثبات جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري الأشخاص المحددة في القوانين الضريبية المختلفة، ففي قانون الضرائب غير المباشرة تتحدد صلاحية الإثبات لأعوان الضرائب المحلفين، و المفوضين بذلك، و هو ما أكدته المادة 504 منه، حيث نصت: « إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين، و الملحقين قانونا، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين، و الأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة<sup>1</sup>... » و خلافا لما تضمنه قانون الضرائب غير المباشرة، و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن قانون الرسم على رقم الأعمال خول مهمة إثبات واقعة الغش الضريبي لضباط الشرطة القضائية، و أعوان إدارة الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة، و التسجيل، ومصالح الجمارك، و قمع الغش، و المخالفات الاقتصادية<sup>2</sup>، و يتبين ذلك من مضمون المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال، و التي نصت على: « يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام أو محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة، و الضرائب المباشرة، و التسجيل و مصالح الجمارك أو قمع الغش، و المخالفات الاقتصادية، تلاحق المخالفات، و يحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم<sup>3</sup>. »

<sup>1</sup> - المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة .

<sup>2</sup> - معاشو عمار، مرجع سابق، ص ص 14، 15 .

<sup>3</sup> - المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

يستفاد من خلال هذه المادة تنوع الأشخاص المؤهلة لإثبات جريمة الغش الضريبي في قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث شملت إلى جانب أعوان الإدارة الضريبية، ومصالح الجمارك، و قمع الغش، والمخالفات الاقتصادية ضباط الشرطة القضائية على خلاف قانون الضرائب المباشرة الذي لم يرد فيه أي نص قانوني يشير لصلاحيه ضباط الشرطة القضائية لإثباتها .

تساءل الأستاذ "بوسقيعة أحسن" أمام هذا الوضع «هل يحق لضباط الشرطة القضائية<sup>1</sup> إثبات الغش الضريبي على غرار ما هو معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال، أم أن الإثبات يبقى محصورا في أعوان الضرائب كما هو ساري في قانوني الضرائب غير المباشرة، و الطابع، و من ثم لا يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من المخالفات<sup>2</sup> .»

يرى الأستاذ "بوسقيعة" أن الجرائم التي تستهدف الضرائب المباشرة تمس الوعاء الضريبي، لذلك فإن إدارة الضرائب هي الأكثر كفاءة لإثباتها، ذلك أنها هي التي تتولى تحصيل الضريبة، و تحديد الوعاء الضريبي، و تحوز على جميع الوثائق و المعلومات التي تتعلق

<sup>1</sup> « ضباط الشرطة القضائية هم، الولاة، رؤساء المجالس الشعبية البلدية، ضباط الدرك الوطني، محافظو الشرطة، ضباط الشرطة، ذوي الرتب في الدرك الوطني، ورجال الدرك الذين أمضوا في سلك الخدمة ثلاث سنوات على الأقل وعينوا بموجب قرار وزاري مشترك بين وزير العدل ووزير الدفاع الوطني بعد موافقة لجنة خاصة، مفتشوا الأمن الوطني الذين قضاوا في خدمتهم بهذه الصفة ثلاث سنوات، وعينوا بموجب قرار وزاري مشترك بين وزير العدل، ووزير الداخلية بعد موافقة لجنة خاصة، ضباط، و ضباط الصف للأمن العسكري الذين عينوا بموجب قرار مشترك صادر عن وزير الدفاع الوطني ووزير العدل.»

- نقلا عن الطاهر ماموني، الضبطية القضائية، نشرة الفضاة ، العدد 53، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1998، ص ص 8-10.

<sup>2</sup> - نقلا عن أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية ( الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد الأول، الجزائر، 1998، ص 23.

بالمكلف بالضريبة، غير أنه في حالة عدم وجود نص قانوني صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثباتها، فإنه يمكن إثبات حالات الغش الضريبي من طرف ضباط الشرطة القضائية ثم تحال محاضر الإثبات لإدارة الضرائب المختصة لتحريك الدعوى العمومية<sup>1</sup>.

سار المشرع التونسي في نفس اتجاه المشرع الجزائري، حيث وسع من قائمة الأشخاص المؤهلة لمعاينة المخالفة الجبائية الجزائية لتشمل أعوان المصالح الجبائية، و الأعوان الذين نصت عليهم القوانين الخاصة كأعوان الأمن الداخلي، و المراقبة الاقتصادية، وأعوان وزارة النقل<sup>2</sup>.

## الفرع الثاني

### وسائل اثبات جريمة الغش الضريبي

تتميز جريمة الغش الضريبي من حيث الإثبات عن جرائم القانون العام، حيث يشمل إثباتها طرق الإثبات المنصوص عليها في القانون الجبائي (أولاً)، إضافة لوسائل الإثبات المنصوص عليها في القواعد العامة (ثانياً).

<sup>1</sup> - بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة السابعة عشرة، مرجع سابق، ص 476 .

<sup>2</sup> - الجمهورية التونسية وزارة المالية، الإدارة العامة للدراسات و التشريع الجبائي، إجراءات معاينة المخالفة الجبائية الجزائية وتتبعها وإجراءات الصلح في شأنها، مذكرة عدد 39، تونس، 2002، ص 3.

## أولاً: اثبات جريمة الغش الضريبي في القانون الجبائي

حدد المشرع الجزائري في النصوص الضريبية المختلفة الوسائل القانونية التي تهدف لإثبات واقعة الغش الضريبي، و التي تتمثل أساسا في المعاينة، و الحجز(أ)، إضافة للتحقيق الجبائي(ب).

### أ- المعاينة و الحجز

تعتبر المعاينة إجراء قانوني تلجأ إليه الإدارة الضريبية في حالة وجود قرائن تدل على استعمال المكلف لطرق تدليسية بهدف التملص من الضريبة، و يترتب على هذا الإجراء تحرير محضر المعاينة<sup>1</sup>.

أسند قانون الإجراءات الجبائية للأشخاص الذين لهم رتبة مفتش مهمة المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول على كل الوثائق والمستندات التي تبرر التصرفات التي تهدف إلى التملص من الضريبة<sup>2</sup>، غير أن صلاحية هؤلاء الأشخاص في إجراء المعاينة ليس مطلق، وإنما قيده القانون بالشروط التي نص عليها في المادة 35 من هذا القانون ، فيجب أن يكون طلب الترخيص بإجراء المعاينة صادر من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل قانونا، و يتضمن مبررات اللجوء للمعاينة، و التعريف بالشخص الطبيعي أو المعنوي محل المعاينة و الوقائع المادية و القانونية التي من شأنها إثبات استعمال المكلف لطرق

<sup>1</sup> - رضوان العمودي، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015، ص 30.

<sup>2</sup> - المادة 34 من قانون الاجراءات الجبائية.

احتياالية تدليسية، و أسماء الأعوان المكلفين بالمعاينة، و صفتهم، و يوجه هذا الطلب لرئيس المحكمة المختصة إقليميا أو أي قاض مفوض قانونا لاستصدار أمر بإجراء المعاينة<sup>1</sup>.

يمكن لضابط الشرطة القضائية إجراء المعاينة بمناسبة ارتكاب المكلف لواقعة الغش الضريبي باستعمال طرق تدليسية احتيالية، و ذلك بتعيين من وكيل الجمهورية يخول له حجز كل الوثائق، و الأملاك التي تتصل بالواقعة التي يتم التحقيق بشأنها والتي قد تكون دليلا مفيدا في الدعوى<sup>2</sup>. و يتم تدوين النتائج المتوصل إليها في محاضر، و هو ما أكدته المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>3</sup>، و المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال<sup>4</sup>، و حددت المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة البيانات التي يجب توفرها في المحضر<sup>5</sup>، حيث نصت على: « يذكر في المحاضر تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه و نوع المخالفة، و في حالة حجز التصريح الذي قدم في هذا الشأن إلى المتهم، واسم وصفة، و محل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر، والشخص المكلف بالمتابعات، و نوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة، و تقديراتها التقريبية، و حضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور واسم وصفة وقبول الحارس و مكان تحرير المحضر، و ساعة اختتامه، و عندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروفة في التراب الوطني، فإن التصريح الخاص بالمحضر يكون عن طريق ظرف موسى عليه مع طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد،

<sup>1</sup> - المادة 35 من قانون الاجراءات الجبائية .

<sup>2</sup> - عبد الفتاح مراد، التحقيق الجنائي التطبيقي، القاهرة، 1995، ص 268.

<sup>3</sup> - المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة.

<sup>4</sup> - المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

<sup>5</sup> - المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة.

والمواصلات يرسل إلى آخر محل اقامة معروفة للمخالف، و يجب أن تحمل الرسالة بيان مكان وتاريخ تحرير المحضر.»

أضافت المادة 507 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه في حالة مباشرة إجراءات الحجز بسبب التزوير أو الإلتلاف الذي أحدث في الدفاتر والرخص، و النسخ يجب أن يتضمن المحضر نوع التزوير أو الإلتلاف، و تسلم نسخة من هذا المحضر للمتهم<sup>1</sup>، وفي حالة غيابه، وكانت له إقامة معروفة في مكان الحجز أو تحرير العقد يبلغ بالمحضر خلال ثمانية و أربعين ساعة من اختتام عملية الحجز، أما إذا لم يكن للمتهم أية إقامة معروفة فإنه يعلق في نفس هذا الأجل في البلدية التابعة لمكان الحجز أو التي حرر فيها العقد<sup>2</sup>.

يجوز لكل دائن خلال عشرة أيام الموالية لتبليغ الحجز التنفيذي<sup>3</sup> أن يطلب من القاضي الذي يباشر المتابعة بيع المحل التجاري في المزاد العلني، حيث ينفذ البيع على من تقدم

<sup>1</sup> - المادة 507 من قانون الضرائب غير المباشرة.

<sup>2</sup> - المادة 508 من قانون الضرائب غير المباشرة.

<sup>3</sup> - يعرف الحجز التنفيذي بأنه «نظام قانوني يترتب عنه نزع ملكية المدين بموجب سند تنفيذي يثبت استحقاق صاحبه لحق معين المقدار، و حال الأداء عند الحجز، و يشترط قبل التنفيذ أن يسبق ذلك تبليغ المدين به قبل الشروع في التنفيذ.»

نقلا عن عبد الله مدعث غلاب العازمي، الحجز التنفيذي على العقار، دراسة في التشريع الكويتي، رسالة ماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، 2013، ص 9 .

يرد الحجز التنفيذي سواء على المنقول أو العقار، و في حالة عدم كفايتها لسداد ديون المدين يتم اللجوء للتنفيذ على مال المدين لدى الغير .

- حمه مرمرية، الحجز التنفيذي، رسالة لنيل شهادة دكتوراه الدولة في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار عنابة 2009، ص 3 .

- يختلف الحجز التنفيذي عن الحجز التحفظي الذي يقصد منه « وضع الأموال المنقولة التي يملكها المدين تحت يد القضاء لمنعه من التصرف فيها بأي شكل كان سواء بالبيع أو الهبة، حتى لا يضر بالحجز، ولا يرد الحجز التحفظي

بأكبر عطاء مالي، و رسا عليه المزاد ، و يصدر القاضي حكما يسمى حكم ايقاع البيع، أو مرسى المزاد، و الذي يختلف عن اعتماد العطاء الذي يعطي الخيار لصاحبه ايداع خمس الثمن أو الثمن كله، و في حالة ايداعه مع المصاريف المقدرة، و رسوم التسجيل حكم القاضي في الجلسة بايقاع البيع عليه، و في الحالة التي يودع فيها خمس الثمن، فإن البيع يؤجل لجلسة موائية يتم فيها ايقاع البيع على صاحب العطاء، إذا لم يكن له منافس، و أودع الثمن الباقي<sup>1</sup>، وفي حالات أخرى قد يلجأ لأسلوب البيع بالتراضي<sup>2</sup>. و يبدأ الحجز بالمنقول، وبيعه، وفي حالة عدم كفاية ثمن المحصولات، و المنقولات لسداد الأموال أو الرسوم المستحقة فإنه يشرع في الحجز على العقار، و بيعه<sup>3</sup>.

تتمتع محاضر المعاينة، و الحجز التي تحرر وفقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية، والضرائب غير المباشرة، و التي تتعلق بحجز المنقولات بحجية كاملة، و تتمتع المحاضر التي تتضمن المعاينات المادية، و الحجز التي تحرر من طرف عون غير مؤهل قانونا بحجية نسبية، و يتمتع القاضي الجزائي بدور ايجابي في الاعتداد بها كوسيلة إثبات . وأكد المشرع الجزائري على ذلك في المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة : « إن مخالفات أحكام هذا القانون المتعلقة بالمراقبات، و التحصيلات في الداخل المعهود بها إلى إدارة الضرائب تثبت في محاضر تقدم بناءا على طلب من المدير العام للضرائب،

إلا على المنقولات المادية كالبضائع، الألات التي لا تعد عقارا بالتخصيص، والأثاث، والمفروشات، والمنقولات غير المادية كالديون التي تكون للمدين لدى الغير.»

- نقلا عن محمد السيد عمر التحيوي، اجراءات الحجز وأثاره العامة في قانون المرافعات المدنية و التجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، 1999، ص ص 41، 42.

<sup>1</sup> - عبد الباسط جميعي، أمال الفزائري، التنفيذ في المواد المدنية و التجارية، منشأة المعارف، القاهرة، 1990، ص 215.

<sup>2</sup> - رضوان العمودي، مرجع سابق، ص 33.

<sup>3</sup> - عبد الفتاح مراد، الحجز الاداري علما وعملا، د ب ن، د س ن، ص 120.

وتؤكد أمام القاضي خلال الثلاثة أيام من تاريخها، وذلك تحت طائلة البطلان، و يمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد، وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس، وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها.»

سار المشرع التونسي في نفس اتجاه المشرع الجزائري، حيث تتم معاينة المخالفات الجبائية في محاضر يجب أن تتضمن وجوباً تاريخ المحضر، وساعته، ومكانه، ونوع المخالفة المرتكبة كعدم إيداع التصريح أو عدم مسك المحاسبة، أو مسك محاسبة مزدوجة أو عدم الفوترة، ويجب أن تتضمن أيضاً اسم المخالف، ولقبه، و حرفته إذا تعلق بشخص طبيعي، أو الاسم الاجتماعي، و المقر الاجتماعي إذا كان المخالف شخصاً معنوياً، وهوية الممثل القانوني للشخص المعنوي، و إجراءات الحجز التي تم إتباعها، والأشياء التي شملها الحجز كالوثائق المزورة، و إمضاء المخالف أو من ينوب عنه، وفي حالة تخلفه عن الحضور ينوه عن ذلك في المحضر، و تتمتع هذه المحاضر بحجية في الإثبات، و لا يطعن فيها إلا أثبت المكلف عكس ما ورد بالمحضر كإثباته لإيداع تصريحه الضريبي بوصول الإيداع بمناسبة متابعته بارتكاب واقعة الغش الضريبي على أساس عدم تقديمه لتصريحه الجبائي<sup>1</sup>.

#### ب- التحقيق الجبائي:

يتم الكشف عن حالات الغش الضريبي بواسطة مجموعة من العمليات التي تهدف لمراقبة التصريحات الجبائية، و ذلك باضهار الفرق بين المداخيل الحقيقية و المداخيل المصرح

<sup>1</sup>-الجمهورية التونسية، وزارة المالية، الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي، مرجع سابق، ص ص 4 ، 5.

بها، و يكون التحقيق الجبائي إما تحقيق في المحاسبة(1) ، أو تحقيق مصوب في المحاسبة (2)، أو تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية(3).

## 1- التحقيق في المحاسبة

يتمثل التحقيق في المحاسبة في مجموع العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة، ومصداقية المعلومات المحاسبية التي تمثل أساس التصريحات الضريبية<sup>1</sup>، و نص عليها المشرع في الفقرة الأولى من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: « يمكن لأعوان الإدارة الجبائية اجراء تحقيق محاسبة المكلفين بالضريبة، و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة، ومراقبتها، ويعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي ترمي لمراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجه كتابيا وتقبله المصلحة في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة<sup>2</sup>.»

يستفاد مما سبق أن التحقيق في المحاسبة يخضع لمجموعة من الشروط، إذ يتم في محل المكلف بالضريبة، غير أنه في حالة القوة القاهرة أو تقديم طلب مكتوب من المكلف للإدارة الضريبية يجوز للمحقق أخذ الوثائق المحاسبية ليفحصها في مكتبه مقابل وصل استلام للمكلف يثبت فيها نوعية، و طبيعة الوثائق التي استلمها.

<sup>1</sup> - صالح العبد، مرجع سابق، ص 40.

<sup>2</sup> - الفقرة الأولى من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 31 من قانون رقم 11 - 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 المعدلة بموجب المادة 10 من قانون رقم 12 - 12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013.

ينصب التحقيق المحاسبي على مختلف الوثائق، و المستندات المحاسبية، حيث يشترح المحقق في مراقبة كل الحسابات، و الأصول، و الخصوم في الميزانية، و جدول حساب النفقات و الإيرادات، كما يتم مراقبة كل الدفاتر الحسابية الإلبارية، و الوثائق المحاسبية التي نص عليها القانون التجاري ( دفتر الجرد، دفتر اليومية، و الدفاتر الثانوية كدفتر المشتريات، و مبيعات البنك، الصندوق)<sup>1</sup>، و يعتبر مسك<sup>2</sup> الدفاتر المحاسبية هو أساس إثبات الإيرادات، و المصاريف.

يترتب عن التحقيق في المحاسبة إما إعادة تأسيس وعاء الضريبة في حالة قبول المكلف بشكل صريح لنتائج التحقيق المحاسبي، و في الحالة التي يتم فيها رفض نتائج المحاسبة تتم عملية إعادة التقييم التلقائي بعد إعلام المكلف عن طريق إرسال إشعار يتضمن الإشارة إلى إمكانية استعانتة بمستشار من اختياره، و عادة ما يختار المكلف خبير في المحاسبة لمناقشة أي اقتراح من طرف الإدارة الجبائية يتضمن رفع قيمة الوعاء الضريبي.

حول القانون المكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما للرد على الإشعار بإعادة التقييم سواء بقبوله أو رفضه لإعادة التقييم، و في حالة سكوته عن ذلك فإن هذا يعتبر قبولا ضمنيا. و في حالة القبول الصريح الذي يدل عليه اعتراف المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائيا من طرف المحقق، تأخذ الإدارة الضريبية به، غير أنه في حالة

<sup>1</sup> - ألزم قانون رقم 75 - 59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم بقانون

15 - 20 مؤرخ في 30 ديسمبر 2015 في مادته التاسعة كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر أن يمكك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقابلة، أو على الأقل يقوم بمراجعة شهرية لنتائج هذه العمليات ، و حددت المادة 11 منه الشروط التي يجب مراعاتها عند مسك دفتر الجرد و اليومية و التي تتحدد أساسا بمراعاة التسلسل الزمني بحيث ترقم صفحاتها و يوقع عليها قاضي المحكمة، و يلتزم المكلف بعدم ترك أي بياض أو تغيير في الهامش .

<sup>2</sup> - الرويلي صالح ، بويق جوزيان، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية،

د ب ن، 1992، ص 25.

إثبات الإدارة الجبائية استعمال المكلف لمناورات تدليسية، وإعطائه معلومات ناقصة أو غير مطابقة للواقع أثناء التحقيق، فإنه يمكن للإدارة الرجوع فيه، و لا يمكن للمكلف الاعتراض عليه عن طريق الطعن ، وفي الحالة التي يمتنع فيها المكلف عن تقديم محاسبته خول القانون المحقق تحرير محضر بعدم تقديم المحاسبة بعد التأشير عليه من طرف المكلف بالضريبة و اعداره لتقديم محاسبته خلال أجل لا يزيد عن ثمانية أيام، و إذا انقضى هذا الأجل ولم يتم تقديم المحاسبة فإنه يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة<sup>1</sup>.

أكد المشرع الجزائري على ذلك في المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه :  
**«لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما:**

- يكون مسك الدفاتر، و السندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابقة لأحكام المواد 9 و 11 من القانون التجاري، والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها .

تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة، و متكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية»<sup>2</sup>.

ذهب المشرع المغربي في نفس اتجاه المشرع الجزائري، حيث ألزمت المادة 19 من

<sup>1</sup> - المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة و المتممة بموجب المادة 31 من قانون رقم 11- 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 المعدلة بموجب المادة 10 من قانون رقم 12- 12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013.

<sup>2</sup> - المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادتين 28 و 29 من قانون رقم 13- 08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014 .

مدونة التجارة المغربية التاجر بأن يمسك محاسبة منتظمة، و تكون مقبولة كوسيلة إثبات أمام القضاء<sup>1</sup>.

## 2- التحقيق المصوب في المحاسبة

استحدثت المشرع الجزائري بموجب قانون المالية<sup>2</sup> لسنة 2010 المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، و التي تضمنت استحداث إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة ويتضح ذلك كما يلي: « يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة، أو لجزء منها أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة نقل عن سنة جبائية، ويتم التحقيق كذلك عندما تشك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد، وتهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية، وأثناء هذا التحقيق يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية، و الوثائق التوضيحية على غرار الفواتير العقود، و وصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق، والضرائب، والرسوم، والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق، ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة...<sup>3</sup>»

<sup>1</sup> - المادة 19 من مدونة التجارة المغربية، وزارة العدل والحريات، مديرية التشريع، المغرب، 2014 .

<sup>2</sup> - قانون رقم 09-09 مؤرخ في 30 ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية لسنة 2010.

<sup>3</sup> - المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 24 من قانون 09-09 مؤرخ في 30 ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية لسنة 2010 المعدلة بموجب المادة 32 من قانون 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 والمعدلة بموجب المادة 26 من قانون رقم 13-08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014.

يستفاد مما سبق أن التحقيق المصوب في المحاسبة إجراء ضروري تلجأ إليه الإدارة الجبائية عند وجود شك يفترض منه عدم صدق المستندات أو الاتفاقيات التي أبرمها المكلف بالضريبة، و التي تخفي المضمون الحقيقي الذي يهدف إلى التخفيض أو تجنب الضريبة، غير أن ممارسة التحقيق المصوب لا يفهم منه عدم إمكانية التحقيق المعمق في المحاسبة، بل يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند إجراء التحقيق المعمق النتائج التي ترتبت عن التحقيق المصوب، و التي تتعلق أساسا بالحقوق المطالب بها عند إعادة التقييم بموجب التحقيق المصوب<sup>1</sup>.

### 3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الضريبية

يتمثل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الضريبية في مجموعة العمليات التي يتم من خلالها التأكد من وجود الارتباط بين التصريحات عن الدخل من جهة، و وضعية الممتلكات ونمط معيشة المكلف، ونص المشرع الجزائري في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية على كيفية إجراء هذا التحقيق، حيث يتولى إجراءاته أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، ويشمل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الأشخاص الطبيعيين فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي بغض النظر عن موطنهم الجبائي، و يهدف هذا التحقيق للكشف عن حقيقة المداخل المصرح بها. و يتم اللجوء لهذا التحقيق كذلك في حالة ظهور عناصر للملكية، ومستوى معيشي يبين اعتراف صاحبه لنشاط ما دون أن يصرح بوجوده لدى الإدارة الجبائية أو أية مداخل أخرى غير خاضعة للضريبة<sup>2</sup>.

يجب قبل إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية لمكلف ما فيما يتعلق بضريبة الدخل التي يلتزم بها الشخص الطبيعي إعلام المكلف مسبقا بذلك عن طريق إشعار بالتحقيق

<sup>1</sup> - الفقرة السادسة من المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية المعدلة والمتممة .

<sup>2</sup> - قتال عبد العزيز، مرجع سابق، ص 16.

يتضمن الفترة الزمنية محل التحقيق، و امكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره، ويرفق هذا الإشعار بميثاق حقوق، و واجبات المكلف<sup>1</sup>.

يترتب عن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في حالة وجود فرق بين تصريحات المكلف بالضريبة، و القيمة الحقيقية لدخله إلزام المكلف بدفع الفرق بين الدخل الحقيقي، والدخل المصرح به<sup>2</sup>.

تجدر الإشارة أنه رغم تعدد التحقيقات إلا أن ضمانات المكلف بالضريبة موحدة، و يمكن حصرها في الحق في الإشعار بالتحقيق فلا يمكن للإدارة الجبائية مباشرة التحقيق الجبائي إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقا بإشعار بالتحقيق يرفق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوق و واجبات المكلف ، و يستفيد المكلف في حالة التحقيق في المحاسبة و التحقيق المصوب بمدة للتحضير تقدر بعشرة أيام وخمسة عشرة يوم بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ويتم إرسال الإشعار للمكلف شخصيا في حالة التحقيق في المحاسبة، و إلى ممثله القانوني بالنسبة للشخص المعنوي طبقا للمادة 638 من القانون التجاري<sup>3</sup>، وفي حالة التحقيق المعمق يرسل للمكلف شخصيا، أو أحد أقاربه في حالة غيابه، وأكد مجلس الدولة الفرنسي في أحد قراراته على أنه يعتبر تبليغا صحيحا استلام زوجة الشخص المعني للإشعار بالتحقيق<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية المعدلة و المتممة بموجب المادة 21 من قانون 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 المعدلة و المتممة بموجب المادة 13 من قانون 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013.

<sup>2</sup> - رضوان العمودي، مرجع سابق، ص 17.

<sup>3</sup> - المادة 638 من القانون التجاري

<sup>4</sup> - غرمة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014، ص 8.

يتضمن الإشعار بالتحقيق مجموعة من البيانات التي توضح الهدف من إرساله، والتي تتمثل أساساً في ألقاب، ورتب المحققين، و تاريخ أول تدخل، و الفترة التي تم فيها التحقيق، والضرائب، والرسوم المعنية بالتحقيق ومجموعة الوثائق التي ينصب عليها التحقيق، غير أن عدم قبول المكلف الإشعار بالتحقيق لا يترتب عليه أي أثر قانوني حيث يباشر المحقق رقابته بالرغم من رفض المكلف لها، و خول القانون للمحقق القيام بالزيارة المفاجئة، وتنفيذ تحقيقه في حالة الشك في استعمال المكلف لطرق تدليسية بهدف التملص من الضريبة<sup>1</sup>.

يتمتع المكلف طبقاً للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية بحق الإستعانة بمستشار، حيث أكدت الفقرة الرابعة منها على تنبيه المكلف بالضريبة بإمكانية استعانته بمستشار من اختياره لحضور عملية الرقابة، وإغفال هذا البيان يترتب عنه بطلان الإجراء، أما بالنسبة لممارسة المكلف لهذا الحق فإنه يعتبر اختياري<sup>2</sup>.

يعتبر تحديد مدة التحقيق الجبائي ضماناً أخرى خولها القانون للمكلف بالضريبة، وذلك لمنع تعسف الإدارة في استعمال حقها في التحقيق، ففي التحقيق المحاسبي يتم تحديده وفقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً، وطبيعة نشاط المؤسسة، فلا تتجاوز مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية في عين المكان أكثر من ثلاثة أشهر فيما يتعلق بمؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية، و المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج في كل سنة

<sup>1</sup> - غرمة مصطفى، مرجع سابق، ص 9.

<sup>2</sup> - المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة و المتممة بموجب المادة 31 من قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، المعدلة بموجب المادة 10 قانون رقم 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013.

مالية ، غير أنه يمكن أن يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة لهذه المؤسسات المذكورة إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق مبلغ 5.000.000 دج، و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، غير أنه في حالة ثبوت استعمال المكلف لمناورات تدليسية أو معلومة غير صحيحة أو كاملة أثناء التحقيق، و لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال القانونية التي حددها قانون الإجراءات الجبائية بثلاثين (30) يوماً، فإن الإدارة غير مقيدة بالمدة القانونية لمباشرة التحقيق، و حددت مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة الذي يرد على ضريبة الدخل بسنة، وذلك طبقاً للفقرة الرابعة من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، و لا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق في الوثائق، و الدفاتر أكثر من شهرين فيما يتعلق بالتحقيق المصوب<sup>1</sup>.

يعتبر منع إجراء رقابة ثانية سواء في التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أحد أهم الضمانات التي نص عليها القانون الجبائي<sup>2</sup>، و هو ما أكدته الفقرة السابعة من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، و التي نصت على: « في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائياً، و لا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة يستعمل مناورات تدليسية، أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف.» و نصت الفقرة السادسة من المادة 21 من هذا القانون على: « عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد

<sup>1</sup> - الفقرة الرابعة من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 21 من قانون رقم 11 - 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، المعدلة و المتممة بموجب المادة 13 من قانون 12 - 12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013.

<sup>2</sup> - غرمة مصطفى، مرجع سابق، ص 11.

خاص بنفس الفترة، و نفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية<sup>1</sup>».

### ثانيا: اثبات جريمة الغش الضريبي وفقا لقواعد القانون العام

تعرض المحاضر التي تحررها الإدارة الضريبية أمام الجهات القضائية المختصة التي تتضمن دلائل تفيد في ارتكاب المكلف لجريمة غش ضريبي، غير أن هذه الأخيرة لا تكفي بها، وإنما خولها القانون اللجوء لوسائل الإثبات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية<sup>2</sup>، فالقوانين الضريبية لم تحصر إثبات جريمة الغش الضريبي في الوسائل المنصوص عليها في القانون الجنائي، و إنما أجازت إجراء المعاينات و الحجز الضريبية بكل الطرق، و يترتب على ذلك إمكانية معاينة ضابط الشرطة القضائية للجرائم الضريبية طبقا لقواعد قانون الإجراءات الجزائية<sup>3</sup>، وذلك لعدم وجود أي نص يحضر إثبات جريمة الغش الضريبي بالوسائل المنصوص عليها في القانون العام.

أكد المشرع الجزائري على أهمية الإثبات طبقا للقواعد العامة في نص المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية، و التي نصت على: « يجوز إثبات الجرائم بأي طريق من طرق

<sup>1</sup>- الفقرة السادسة من المادة 21 من قانون الإجراءات الجنائية المعدلة و المتممة بموجب المادة 21 من قانون 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، المعدلة و المتممة بموجب المادة 13 من قانون 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013.

<sup>2</sup>- رضوان العمودي، مرجع سابق، ص 34.

<sup>3</sup>- قرموش ليندة، مرجع سابق، ص 88.

الإثبات<sup>1</sup> ما عدا الحالات التي ينص فيها القانون على غير ذلك، وللقاضي أن يصدر حكمه تبعاً لاقتناعه الخاص، و لا يسوغ للقاضي أن يبني قراره إلا على الأدلة المقدمة له في معرض المرافعات، و التي حصلت المناقشة فيها حضورياً أمامه<sup>2</sup>.» و أكدت المادة 214 من قانون الإجراءات الجزائية على أن المحاضر، و التقارير لا تكون منتجة في الإثبات إلا إذا كانت صحيحة من حيث الشكل، بحيث يحررها واضعها أثناء مباشرة أعمال وظيفته<sup>3</sup>، وأضافت المادة من 215 من قانون الإجراءات الجزائية على أن المحاضر، و التقارير التي تثبت الجنايات أو الجرح تعتبر مجرد أدلة استدلال تخضع للسلطة التقديرية للقاضي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك<sup>4</sup>.

## المطلب الثاني

### تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي

تبدأ المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي بتحريك الدعوى العمومية التي تباشر من طرف النيابة العامة باعتبارها ممثل الحق العام أمام الجهة القضائية المختصة ( الفرع الأول) و يرتبط تحريكها بضرورة تقديم شكوى من إدارة الضرائب المختصة، و التي تختلف

<sup>1</sup> - يعتبر التحقيق الابتدائي وسيلة لإثبات وقوع الجريمة ، و يختص قاضي التحقيق على مستوى الدرجة الأولى بالتحقيق، وغرفة الاتهام على مستوى الدرجة الثانية، ويعتبر التحقيق الابتدائي وجوبي في الجنايات، ويكون اختياري في الجرح، ما لم يلزم به نص خاص، ويجوز إجراؤه في المخالفات بناء على طلب من وكيل الجمهورية وذلك طبقاً للمادة 66 من قانون الإجراءات الجزائية.

- خلفي عبد الرحمان ، محاضرات في قانون الإجراءات الجزائية، دار الهدى، 2010 ، ص 157 .

<sup>2</sup> - المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية.

<sup>3</sup> المادة 214 من قانون الإجراءات الجزائية.

<sup>4</sup> - المادة 215 من قانون الإجراءات الجزائية.

طبيعتها عن الإذن، و الطلب الذي يشترطه المشرع لتحريك الدعوى العمومية في جرائم أخرى(الفرع الثاني)، و يخضع انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي لتوفر مجموعة من الشروط العامة، و الخاصة التي حددها المشرع على سبيل الحصر في القواعد العامة (الفرع الثاني).

## الفرع الأول

### الجهة القضائية المختصة للفصل في جريمة الغش الضريبي

يعتبر الاختصاص المحلي في القانون الجزائري من النظام العام، حيث يجوز للقاضي إثارته من تلقاء نفسه في أية مرحلة من مراحل الدعوى، و حدد المشرع هذا الاختصاص في قانون الإجراءات الجزائية<sup>1</sup>، وذلك في المادة 329 منه و التي نصت على: « تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم، و لو كان هذا القبض لسبب آخر»، بينما تضمنت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة<sup>2</sup>، و المادة 119 من قانون التسجيل<sup>3</sup>، و 34 من قانون الطابع<sup>4</sup> خلاف ذلك، حيث ينحرف المشرع الجزائري عن القواعد العامة للاختصاص المحلي.

<sup>1</sup> - المادة 329 من قانون رقم 66 - 155 مؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون الاجراءات الجزائية المعدل و المتمم بالأمر رقم 15 - 02 مؤرخ في 23 يوليو 2015، ج ر عدد 40.

<sup>2</sup> - تنص الفقرة الثانية من المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة « وترفع هذه الملاحظات إلى محكمة الجناح المختصة وقد تكون هذه المحكمة حسب الحالة واختيار الإدارة، إما المحكمة التي يتبع فيها مكان فرض الضريبة، أو المحكمة التي يقع مقر المؤسسة في دائرة اختصاصها.»

<sup>3</sup> - نصت الفقرة الثانية من المادة 119 من قانون التسجيل على أن المتابعة الجزائية لمخالفة هذا القانون ترفع أمام "الجهة القضائية المختصة".

<sup>4</sup> - نصت الفقرة الثانية من المادة 35 قانون الطابع على أن المتابعة الجزائية للمكلف بمناسبة ارتكابه للغش الضريبي يتم أمام الجهة "القضائية المختصة".

يتحدد الاختصاص المحلي للمحكمة وفقا لقانون الضرائب المباشرة حسب اختيار الإدارة بالمكان الذي فرضت فيه الضريبة على المكلف، وذلك لتمكين الإدارة الضريبية من تحصيل المعلومات اللازمة لتبرير حالة الغش والتدليس الضريبي، حيث وردت عبارة "الجهة القضائية المختصة" في قانون التسجيل، و الطابع، و لم يحدد المشرع الجهة القضائية المختصة بشكل واضح، ودقيق.

يعاب على هذا التحديد أنه ورد بصيغة واسعة، و لم يحدد بدقة الجهة المختصة، خاصة و أن مكان فرض الضريبة قد يكون مفتشية على مستوى بلدية أو الدائرة أو الولاية بالنسبة للمديريات الولائية ، وتختص المحكمة التي وقع في دائرة اختصاصها تنفيذ الحجز<sup>1</sup> باعتبار أن الحجز يعتبر وسيلة لمعاينة، وضبط جريمة الغش الضريبي. وتعتبر المحكمة التي يقع فيها مقر المؤسسة هي المختصة بالنسبة للمتابعة الجزائية للمؤسسات، وفي حالة تعددها تعتبر المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للمؤسسة<sup>2</sup>.

يهدف المشرع الجزائري من تخليه لصرامة تطبيق القواعد العامة و التي اعتبرها من النظام العام في مجالات أخرى عند تحديده لقواعد الاختصاص المحلي في جريمة الغش الضريبي لتغليب فكرة المصلحة الاقتصادية للدولة باعتبار أن الغش الضريبي يمس بالمالية العمومية للدولة، و يعرقل سير المرفق العام بانتظام و اطراد<sup>3</sup> .

<sup>1</sup> - زروقي نجيب، جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013، ص 189.

<sup>2</sup> - رضوان العمودي، مرجع سابق، ص 39.

<sup>3</sup> - GDFRIN Philippe, droit administratif des biens, 4 édition, Masson, Paris, 1994, p 173 .

## الفرع الثاني

### شروط تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي

يعتبر تحريك الدعوى العمومية ومباشرتها اختصاص أصيل للنيابة العامة<sup>1</sup> بصفتها ممثلة للحق العام في جميع الجرائم التي لها وصف جزائي.

يقصد بتحريك الدعوى العمومية رفعها أو البدء فيها، و يشمل مباشرة الدعوى العمومية تحريكها و تتبعها إلى حين صدور حكم نهائي فيها، بحيث تعتبر النيابة العامة الجهة الوحيدة المخولة لتمثيل المجتمع<sup>2</sup>.

أكد المشرع في قانون الإجراءات الجزائية<sup>3</sup> على ذلك، حيث نصت المادة الأولى منه: «الدعوى العمومية لتطبيق العقوبات يحركها و يباشرها رجال القضاء، أو الموظفون المعهود إليهم بمقتضى القانون»، ونصت المادة 29 من هذا القانون كذلك على: «تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون و هي تمثل أمام كل جهة قضائية، و يحضر ممثلها المرافعات أمام الجهات القضائية المختصة بالحكم<sup>4</sup>».

يتبين من خلال النصوص السابقة أن اختصاص النيابة العامة في التشريع الجزائي عام، ويشمل جميع الجرائم بما فيها الجرائم العادية، و الاقتصادية، وبالرغم من أن المشرع

<sup>1</sup> - محمد بن عليو، واقع عمل النيابة العامة في المغرب بين الممارسة القضائية و ضمان الحقوق والحريات، المركز العربي لتطوير حكم القانون والنزاهة، د ب ن، د س ن، ص 7.

<sup>2</sup> - طاهري حسين، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجزائية، الطبعة الثانية، دار المحمدية، الجزائر، ص 31.

<sup>3</sup> - المادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية .

<sup>4</sup> - المادة 29 من قانون الإجراءات الجزائية.

الجزائري اقتبس نظام النيابة العامة من القانون الفرنسي<sup>1</sup>، إلا أنه لم يواكب التطور الذي شهده هذا النظام، حيث استحدثت المشرع الفرنسي بموجب القانون رقم 1117 - 2013 المتعلق بمكافحة الغش الضريبي<sup>2</sup> اختصاص وكيل جمهورية مالي يتمتع باختصاص وطني تحت سلطة وكيل الجمهورية العام لمحكمة الاستئناف بباريس.

تتمتع النيابة العامة في التشريع الجزائري كمبدأ عام بسلطات واسعة في تحريك الدعوى العمومية، وفي حالات استثنائية قيدها المشرع بضرورة الحصول على طلب أو إذن أو تقديم شكوى، فتحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي لا يكون إلا بناء على شكوى من إدارة الضرائب المختصة<sup>3</sup>، و يترتب عنه اضافة للدعوى العمومية التي تهدف إلى

<sup>1</sup>- بوحجة نصيرة زوجة عيداوي، سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية في القانون الجزائري، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2001، ص 15.

<sup>2</sup> - «La loi n =°2013-1117 du 6 décembre institué une réformes significative:

- Elle a crée un procureure de la république financier, placé, aux cotés du procureur de la république de Paris, sous l'autorité du procureur général près de la cour d'appel de Paris à compétence nationale concurrente en matière d'atteintes a la probité complexes, fraude fiscale en bande organisée ou complexe. ...»

- La garde des sceaux ministre de la justice, circulaire du 23 janvier 2014 relative à la présentation de la loi n=°201 3-1117 en date du 6 décembre2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale, bulletin officiel du ministère de la justice, Paris, p1 .

<sup>3</sup> - أورد المشرع الجزائري في المادة 13 من قانون المالية لسنة 2008 مصطلح الشكوى، غير أنه يعاب على ذلك أنه لا يمكن تسمية الشكوى التي تقدم من طرف الإدارة بمصطلح شكوى ذلك لأن الإدارة تعتبر شخص معنوي يهدف لحماية مصالح عامة، وليست شخصية، وعمليا تقدم الإدارة أمام القضاء طلبا لتحريك الدعوى العمومية، أما الشخص الطبيعي فيهدف لحماية مصالح شخصية و يقدم شكوى أمام القضاء، و التي يترتب عنها تحريك الدعوى العمومية في حالة توفر أركان الجريمة.

- خلفي عبد الرحمان ، مرجع سابق، ص 147.

تطبيق العقوبات الجزائية<sup>1</sup>، والتي تتمثل في العقوبات السالبة للحرية، والغرامة الجزائية<sup>2</sup>، دعوى جنائية يترتب عنها تطبيق العقوبات الجنائية (الغرامة الجنائية، ومصادرة للمحجوزات)<sup>3</sup>.

اختلف الفقه حول تحديد الطبيعة القانونية للشكوى، حيث اعتبرها البعض من طبيعة موضوعية، يتجسد من خلالها سلطة الدولة في توقيع العقاب على المتهم، و التي تنشأ بشكوى من المجني عليه في الجرائم التي تستلزم الشكوى، و يترتب عن التنازل عنها انقضاء حق الدولة في توقيع العقاب رغم بقاء الصفة الإجرامية للسلوك الإجرامي<sup>4</sup>، بينما اعتبر البعض الآخر الشكوى من طبيعة إجرائية تفيد حرية النيابة العامة، فلا تستطيع تحريك الدعوى العمومية إلا بناء على شكوى من المضرور في بعض الجرائم. اعتبر فقهاء آخرون الشكوى من طبيعة مختلطة يجتمع فيها الجانب الموضوعي، والإجرائي، وتكون في بعض الجرائم حقا شخصيا للمجني عليه، بحيث لا يجوز للنيابة تحريكها إلا بعد تقديم شكوى من المجني عليه يعبر فيها عن إرادته في معاقبة الجاني<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - نصت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة على أنه: « تباشر الملاحقات من اجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 بناء على شكوى من إدارة الضرائب دون ان يستوجب ذلك القيام مسبقا بانذار المعني بأن يقدم او يكمل تصريحه او يسوي وضعيته ازاء التنظيم الجنائي.»

<sup>2</sup> - Jeandidier Wilfrid, *droit pénal des affaires*, 4 édition, Dalloz, Paris, 2000, p 266

<sup>3</sup> - بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، مرجع سابق، ص 26.

<sup>4</sup> - سلطان بن ممدوح بن عبد العزيز آل سعود، دور المجني عليه في تحريك الدعوى الجزائية في النظام الإجرائي السعودي، رسالة لنيل شهادة الماجستير في الأنظمة، كلية الاقتصاد و الإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض، د س ن، ص 39.

<sup>5</sup> - سلطان بن ممدوح بن عبد العزيز آل سعود، مرجع نفسه، ص ص 42، 44.

تقترب الشكوى من بعض المفاهيم المشابهة التي تفيد تقييد حرية الجاني في تحريك الدعوى العمومية<sup>1</sup>. ففي جريمة الصرف مثلا استلزم المشرع الجزائري تقديم طلب من وزير المالية أو أحد ممثليه المؤهلين لاتخاذ إجراءات المتابعة الجزائية، طبقا للفقرة الأولى من المادة التاسعة من الأمر 22/96 المؤرخ في 09/07/1996 المتعلق بقمع مخالفات التشريع والتنظيم الخاص بالصرف وحركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج<sup>2</sup>.

تختلف الشكوى عن الإذن الذي اشترطه المشرع لتحريك الدعوى العمومية بمناسبة الجرائم التي ترتكب من بعض الموظفين، فالإذن عبارة عن رخصة مكتوبة تتضمن الأمر أو الموافقة على مباشرة إجراءات المتابعة القضائية في حق شخص ينتمي إليها، فبموجب الحصانة التي منحها الدستور الجزائري لنواب البرلمان بغرفتيه لا يمكن متابعة أي نائب جزائيا إلا بموجب إذن يخول للنيابة العامة مباشرة إجراءات

الجزائية<sup>3</sup>، و هو ما أكدته المادة 110 من الدستور « لا يجوز الشروع في متابعة أي نائب أو عضو في مجلس الأمة بسبب جنائية أو جنحة إلا بتنازل صريح منه، أو بإذن حسب الحالة من المجلس الشعبي الوطني أو مجلس الأمة الذي يقرر رفع الحصانة على النائب بأغلبية أعضائه<sup>4</sup>. »

<sup>1</sup> - العواني ليندة، القيود الواردة على النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية، مذكرة ماستر في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ألكلي منحد أولحاج، البويرة، 2014، ص 39.

<sup>2</sup> - أمر رقم 96- 22 مؤرخ في 9 يوليو 1996 المتعلق بقمع التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج المعدل والمتمم بالأمر رقم 10- 03 مؤرخ في 26 غشت 2010.

<sup>3</sup> - العواني ليندة، مرجع سابق، ص 47 .

<sup>4</sup> - المادة 110 من دستور 1996 .

تتم المتابعة الجزائية لأعضاء السلطة القضائية بناء على إذن يسمح بموجبه للنيابة العامة بتحريك الدعوى العمومية ضد أحد أعضائه بمناسبة ارتكابه لجريمة معينة، وذلك طبقاً لأحكام المادة 573 من قانون الإجراءات الجزائية<sup>1</sup>.

يشترط في الشكوى أن تكون صحيحة، و أن تقدم من طرف من كلفه القانون بذلك شخصياً، و يجوز تقديمها ممن سمح القانون بإنابته في ذلك، ويكفي لذلك الإنابة العامة، و إذا صدرت الشكوى من شخص غير مختص يكون الإجراء باطلاً، و يشترط أيضاً أن تكون الشكوى مكتوبة<sup>2</sup>، و يتميز النظام القانوني للشكوى في الجريمة الجبائية بوحدته وذلك ما تؤكدُه النصوص الضريبية المختلفة<sup>3</sup>، و التي أحالت لتطبيق المادة أحكام 104 من قانون الإجراءات الجبائية التي استحدثها المشرع الجزائري بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012، والتي نصت على :

« تنشأ ضمن قانون الإجراءات الجبائية مادة 104 تحرر كما يأتي:

" المادة 104: تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية. و لا تتم هذه المتابعات باستثناء تلك المتعلقة 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 بالولاية<sup>4</sup>. »

يتضح من مضمون هذه المادة أن المشرع لم يقيد فقط تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي بضرورة تقديم الشكوى من طرف إدارة الضرائب وإنما قيد أيضاً إجراء

<sup>1</sup> - المادة 573 من قانون الإجراءات الجزائية.

<sup>2</sup> - أولعربي جمال، مرجع سابق، ص 39.

<sup>3</sup> - بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة السابعة عشر، مرجع سابق، ص 479.

<sup>4</sup> - المادة 44 من قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 .

الشكوى في حد ذاته بالحصول على الموافقة من طرف اللجنة التي تنشأ لدى المديرية الجهوية للضرائب التي تتبعها إداريا المديرية الولائية للضرائب.

تعتبر لجنة الجرائم الضريبية فكرة مقتبسة من القانون الفرنسي، حيث قيد المشرع الفرنسي تقديم الشكوى في الجريمة الضريبية بالحصول على موافقة لجنة الجرائم الضريبية، والعلة في اشتراط هذا الإجراء هو ضمان شفافية المتابعات الجزائية التي تباشر لقمع جريمة الغش الضريبي، و وضع حد لتعسف الإدارة الضريبية في حالة انفرادها بالسلطة التقديرية لمباشرة المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي<sup>1</sup>.

تختلف الشروط القانونية التي يجب توفرها في الشكوى التي تتعلق بالجرائم المالية، فعادة ما يحدد المشرع شروط عامة في الجريمة التي يتقيد تحريك الدعوى العمومية بشأنها بتقديم شكوى مسبقة، فالحماية القانونية بصفة عامة تتصف بصفة العمومية، و التجريد فهي مقرررة لكل واقعة تدخل في إطار النص القانوني<sup>2</sup> أو يقوم بتحديد قائمة الجرائم التي تكون فيها سلطة النيابة العامة مقيدة بتقديم شكوى من الجهة التي خول لها القانون ذلك<sup>3</sup>، و تحديد قائمة الجرائم التي تخضع لضرورة تقديم شكوى مسبقة هو الأسلوب الذي انتهجه المشرع الجزائري، ففي جريمة الغش الضريبي قيد حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بشأنها لضرورة تقديم شكوى من الإدارة الضريبية<sup>4</sup>، و هو ما أكده المشرع الجزائري في الفقرة

<sup>1</sup> - Cabone Sarah Marie, *Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales: Le maintien du verrou Bercy*, revue de droit fiscal, 2014, p 2 .

<sup>2</sup> - كمال عبد الواحد الجوهري، مذكرات الدفاع في القضايا الجنائية طبقا لأحدث التعديلات، دار محمد للنشر والتوزيع، القاهرة، د س ن، ص 220.

<sup>3</sup> - شاهر محمد علي المطيري، الشكوى كقيد على تحريك الدعوى الجزائية في القانون الجزائري و الأردني والكويتي و المصري، رسالة لنيل درجة الماجستير في الحقوق، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2010، ص ص 52، 54.

<sup>4</sup> - حدد المشرع الجزائري قائمة الجرائم التي يتقيد فيها تحريك الدعوى العمومية بضرورة تقديم شكوى من المجني عليه إضافة لجريمة الغش الضريبي، جريمة السرقات بين الأقارب والأصهار لغاية الدرجة الرابعة المنصوص عليها في المادة 369 من قانون العقوبات والتي يتم فيها تحريك الدعوى العمومية بناء على شكوى الشخص المضرور ، وجريمة الزنا

الأولى من المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة<sup>1</sup>، و الفقرة الأولى من المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>.

يرى الأستاذ "أحسن بوسقيعة" أن السبب في اشتراط تقديم الشكوى في الجرائم الضريبية هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين الممول، و الإدارة الضريبية من التقاهم، حيث خول القانون لهذه الإدارة سلطة تقدير ملائمة تقديم شكوى بناء على ملامح الظروف السائدة و التي يتضح منها اتجاه نية المكلف للتملص من الضريبة، و يترتب على ذلك بطلان الدعوى إذا رفعت قبل صدور شكوى من إدارة الضرائب بطلانا مطلقا<sup>3</sup>، فاشتراط تقديم شكوى مسبقا من الإدارة الضريبية يعتبر من النظام العام<sup>4</sup>، وهو ما أكدته النصوص الضريبية المختلفة التي اتفقت كلها على تقييد تحريك الدعوى العمومية بتقديم شكوى من إدارة الضرائب، و التي تتمثل أساسا في نص المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>5</sup>، والمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>6</sup> والمادة 119 من قانون التسجيل<sup>7</sup>، وكانت المادة 370 من قانون الضرائب المباشرة قبل إلغائها تفرض على السلطة القضائية أن تعلم الإدارة المكلفة بالمالية بكل معلومات تحصل عليها، و من شأنها أن تسمح

339 من القانون نفسه، وجريمة هجر الأسرة طبقا للمادة 330 وتحرك الدعوى العمومية بناء على شكوى من الزوج المضرور، وخطف القاصرة حسب نص المادة 326 من قانون العقوبات ويتم تحريك الدعوى العمومية بناء على شكوى من له مصلحة في إبطال الزواج.

<sup>1</sup> - نصت الفقرة الأولى من المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة على أن الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية التي نص عليها المشرع في قانون الضرائب المباشرة تباشر بناء على شكوى من إدارة الضرائب.

<sup>2</sup> - المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - أولعربي جمال، مرجع سابق، ص 40.

<sup>4</sup> - LARGUIER Jen, droit pénal des affaires, huitième édition, Armande colin, Paris,1992, p387.

<sup>5</sup> - المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

<sup>6</sup> - المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة .

<sup>7</sup> - المادة 119 من قانون التسجيل

بافتراض غش ضريبي سواء كانت الدعوى ذات طابع مدني أو جزائي، و إن انتهت بلا وجه للمتابعة. ويتضح ذلك من القرار رقم 57 528 الصادر بتاريخ 02 أفريل 1989 عن المجلس الأعلى في قضية (ب.ز) ضد (ب.ي.م) والذي نقض بموجبه القرار الصادر عن مجلس قضاء عنابة بتاريخ 22 نوفمبر 1986 ذلك أن الطاعن رغم مطالبته أمام المحكمة الابتدائية أو الاستئناف إدخال إدارة المالية في النزاع الذي تعلق موضوعه بسحب النقود والعناد من طرف الخصم (ب.ي.م) و المشكل لواقعة الغش الضريبي طبقا للمادة 370 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تلزم السلطة القضائية اطلاع إدارة المالية بكل واقعة اجرامية تعرض عليها تتضمن غشا جباييا إلا أن المجلس القضائي أغفل هذا الإجراء، و يعتبر ذلك خرق لأحكام المادة 370 من قانون الضرائب المباشرة، و يترتب عنه بطلان القرار الذي قدم بشأنه الطعن بالنقض<sup>1</sup>.

يترتب على تحريك الدعوى العمومية على أساس متابعة جريمة الغش الضريبي دون شكوى مسبقة من ادارة الضرائب بطلان إجراءات سير الدعوى إذا كانت أمام جهة التحقيق وبطلان الحكم القضائي إذا صدر<sup>2</sup>، و لا يمكن تصحيح الإجراءات أمام جهة الاستئناف.

تتميز الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي باستقلالها عن الدعوى المرفوعة أمام القاضي الإداري، بالرغم من أن المنازعة الجبائية بمفهومها الواسع تشمل كل نزاع بين المصالح الضريبية، والمكلف بالضريبة<sup>3</sup>، وهو ما أكدته المحكمة العليا في القرار رقم 378030 الصادر بتاريخ 2009/1/28 عن محكمة الجنح و المخالفات في قضية (أ.س) ضد مديرية الضرائب و النيابة العامة، و الذي قضي فيه بتأسيس الطعن الذي قدمه

<sup>1</sup> - القرار رقم 57 528 الصادر بتاريخ 02 أفريل 1989 عن المجلس الأعلى، المجلة القضائية، عدد 3، 1991، ص 99-101.

<sup>2</sup> - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 146.

<sup>3</sup> - أمزيان عزيز، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 7.

الطاعن، و أبطلت القرار المطعون فيه الصادر بتاريخ 2004 /7/6 عن مجلس قضاء قسنطينة، ويرجع ذلك إلى أن التسبيب الذي جاء به قضاة المجلس خاطئ، فالنزاع الإداري الضريبي مستقل عن الدعوى الجزائية المعروضة أمام القاضي الجزائي، و التي يتعلق موضوعها بجريمة غش ضريبي، و أضافت المحكمة العليا بأن القاضي الجزائي مستقل في حكمه عن القاضي الإداري، و لا حجية للحكم الإداري الفاصل في المنازعة الضريبية أمام القاضي الجزائي، ويتعلق موضوع القضية الإدارية بتحديد الوعاء الضريبي وقيمة الأرباح والتصريحات المختلفة، ويتعلق موضوع التهرب الضريبي باستعمال المكلف لوسائل تدليسية للإفلات من دفع الضرائب المستحقة<sup>1</sup> .

تختلف إجراءات تحريك الدعوى العمومية في التشريع الجزائري عن التشريع التونسي، حيث يتم تحريك الدعوى العمومية بمناسبة ارتكاب المكلف<sup>2</sup> لمخالفة جبائية جزائية من طرف وزير المالية أو رئيس إدارة مركزية أو جهوية وذلك بإرسال محضر المعاينة إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا بالنسبة للمخالفات التي تستوجب عقوبة مالية، أما المخالفات التي يعاقب عليها بعقوبة سالبة للحرية فإنه لا يتم تحريك الدعوى العمومية بشأنها إلا بعد استشارة لجنة تتولى دراسة الملفات التي تعرض عليها والتي تقترح إما تحريك الدعوى العمومية أو اللجوء للتحقيق التكميلي أو حفظ الملف.

<sup>1</sup> - القرار رقم 378030 الصادر بتاريخ 2009/01/28 عن غرفة الجنح و المخالفات بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد 2، 2010، ص ص333، 335.

<sup>2</sup> - الجمهورية التونسية، وزارة المالية الادارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي، مرجع سابق، ص 6 .

## الفرع الثالث

### انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي

تنقضي الدعوى العمومية في القواعد العامة طبقا للشروط المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، والتي حددها المشرع بشكل صريح في نص المادة السادسة منه، والتي نصت على: « تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاء المتهم، وبالانقضاء، والعمو شامل، وبإلغاء قانون العقوبات، وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه.

غير أنه إذا طرأت إجراءات أدت إلى الإدانة وكشفت عن أن الحكم الذي قضى بانقضاء الدعوى العمومية مبني على تزوير، أو استعمال مزور، فإنه يجوز إعادة السير فيها، وحينئذ يتعين اعتبار التقادم موقوفا منذ اليوم الذي صدر فيه الحكم أو القرار نهائيا إلى يوم إدانة مقترف التزوير، أو استعمال المزور.

تنقضي الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت لازمة للمتابعة.

كما يجوز أن تنقضي الدعوى بالمصالحة إذا كان القانون يجيزها صراحة.<sup>1</sup>

يستفاد من خلال هذه المادة أن الدعوى الجزائية في القواعد العامة تنقضي بتوفر مجموعة الأسباب العامة، و الخاصة و بالرجوع للنصوص الجبائية المختلفة فإن المشرع لم يحددها بشكل صريح ، حيث وردت نصوص مبعثرة تتعلق ببعض أسباب انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية و التي تندرج في مجموعة الأسباب العامة(أولا) والخاصة (ثانيا) لانقضاء الدعوى العمومية التي حددها المشرع في نص المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية السالفة الذكر وذلك حرصا منه على حماية وضمان الحقوق العامة و الخاصة.

<sup>1</sup> - المادة السادسة من قانون الاجراءات الجزائية

## أولاً- الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية

تتقضي الدعوى العمومية طبقاً لنص المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية بوفاة المتهم (أ)، التقادم (ب)، العفو الشامل(ج)، إلغاء قانون العقوبات(د) و صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه(هـ).

### أ- وفاة المتهم

يسقط الحق في تحريك الدعوى العمومية بوفاة الجاني<sup>1</sup> ، سواء كان من جهة تطبيق العقوبة الأصلية، و التبعية أو التكميلية ، فإذا حصلت واقعة الوفاة بعد ارتكاب الجريمة، ولم يتخذ أي إجراء لتحريك الدعوى العمومية، فإن مباشرتها بعد ذلك يعتبر إجراء باطل، أما إذا كانت الوفاة و الدعوى على مستوى النيابة العامة يتقرر سقوطها و إذا حصلت الوفاة بعد صدور حكم ابتدائي اعتبر هذا الحكم آخر إجراءات الدعوى و لا مجال للطعن فيه لأن الدعوى قد سقطت بتحقيق واقعة الوفاة، وفي حالة وفاة الجاني بعد صدور حكم قطعي، فلا تنفيذ للعقوبة إذا لم يبدأ بعد في تنفيذها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> نصت الفقرة الثانية من المادة 147 من قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79 «2- كل إغفال أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه، إما بدعوى أمام المحاكم الجزائية أو على اثر افتتاح تركة المكلف بالضريبة أو تركة زوجه دون الإخلال بالأجل المحدد في المادة المذكورة أعلاه، يمكن تداركه إلى غاية انقضاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار الذي أنهى الدعوى أو التي تم فيها التصريح بالتركة.

تشكل الضرائب التي يتم تأسيسها بعد وفاة المكلف بالضريبة بمقتضى هذه المادة وكذا جميع الضرائب الأخرى المستحقة على الورثة من تبعة المورث دينا يخصم من أصول التركة بالنسبة لتحصيل حقوق نقل الملكية عن طريق الوفاة.»

<sup>2</sup> فهد مبخوت حمد هادي، سقوط الدعوى العمومية في القانونين الأردني والكويتي، دراسة مقارنة، رسالة لنيل درجة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، 2014 ، ص ص 70 ، 71.

## ب- التقادم

يقصد بالتقادم مرور فترة زمنية من يوم وقوع الجريمة، أو من يوم انقطاع هذه المدة وتختلف مدة التقادم في القواعد العامة حسب جسامة الجريمة والتي حددها المشرع الجزائري في الجنايات بعشر سنوات<sup>1</sup> و في الجنح بثلاث سنوات<sup>2</sup> و سنتين بالنسبة للمخالفات<sup>3</sup>. يرجع السبب في تقرير المشرع لأحكام التقادم إلى صعوبة إثبات الجريمة بسبب زوال معالم الأدلة التي تساهم في الكشف عن الحقيقة كلها أو بعضها بفعل مرور الزمن، إضافة لذلك فإن معاناة الجاني بالتهديد و الملاحقة من قبل الجناة و إمكانية إثارة الدعوى العمومية ضده في أية لحظة و سلوكه السوي طيلة مدة التقادم لا يدع مجال للشك بأن الهدف من العقوبة المتمثل في إصلاح الجاني قد تحقق و بالتالي فإن تقرير التقادم أمر مشروع<sup>4</sup>. يحول التقادم دون تنفيذ العقوبة، و التدابير الاحترازية<sup>5</sup>، و التي تتمثل حسب المادة 19 من قانون العقوبات<sup>6</sup> في الحجز القضائي في مؤسسة استشفائية للأمراض العقلية، و الوضع القضائي في مؤسسة علاجية و تستهدف هذه التدابير المجرمين البالغين، بحيث يتم وضع الشخص بسبب اختلال في قواه العقلية بعد إثبات ذلك بفحص طبي بناء على أمر أو قرار

<sup>1</sup>- نصت المادة 7 من قانون الإجراءات الجنائية على أنه: «... تتقادم الدعوى العمومية في مواد الجنايات بانقضاء عشر سنوات كاملة...»

<sup>2</sup>- نصت المادة 8 من قانون الإجراءات الجزائية على: « تسري أجال التقادم في الجنح بمرور ثلاث سنوات كاملة...»

<sup>3</sup>- نصت المادة 9 من قانون الإجراءات الجزائية « يكون التقادم في مواد المخالفات بمضي سنتين كاملتين....»

<sup>4</sup> - علي عبد الرحمان العيدان، انقضاء الدعوى الجنائية الخاصة في الشريعة الإسلامية وقوانين وأنظمة دول مجلس التعاون الخليجي، أطروحة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في الفلسفة في العلوم الامنية، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2009، ص 181.

<sup>5</sup>- مصطفى محمود فراج، الدعوى وإجراءاتها العملية وفقا لأحدث التعديلات، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 177.

<sup>6</sup>- المادة 19 من قانون العقوبات.

قضائي طبقا للمادة 21 من قانون العقوبات<sup>1</sup> أو الوضع القضائي في مؤسسة علاجية، حيث يتم وضع المجرم تحت المراقبة في مؤسسة علاجية لكل مدمن على الكحول أو المخدرات بناء على أمر قضائي طبقا للمادة 22 من قانون العقوبات<sup>2</sup> وتختلف هذه التدابير عن تلك المقررة للمجرم الحدث الذي لم يبلغ الثامنة عشرة بمناسبة ارتكابه لجناية أو جنحة، و التي حددتها المادة 444 من قانون الإجراءات الجزائية<sup>3</sup> بتسليم الحدث المجرم لوالديه أو لوصيه أو لشخص جدير بالثقة أو الإفراج عنه مع وضعه تحت المراقبة أو في منظمة أو مؤسسة عامة أو خاصة معدة للتهديب أو التكوين المهني أو للرعاية الطبية والتربوية.

يتميز تطبيق أحكام التقادم في التشريع الجزائري بمرونته ، حيث استثنى المشرع الجنايات و الجنح الموصوفة بأفعال إرهابية أو تخريبية، و تلك المتعلقة بالجريمة المنظمة العابرة للحدود الوطنية، و الرشوة، و اختلاس الأموال العمومية من التقادم<sup>4</sup>، وذلك حماية للأمن القومي والاقتصاد الوطني من الجرائم المالية التي تهدده، و يثير هذا الأمر عدة إشكالات ذلك أن جريمة الغش الضريبي من أخطر الجرائم التي تهدد المال العام، إلا أن المشرع أخضع الدعوى العمومية، و الجبائية التي ترفع بشأنها لأحكام التقادم.

حددت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مدة تقادم دعوى الإدارة بأربع سنوات من يوم ارتكاب المخالفة<sup>5</sup>، و نفس الأجل تضمنه قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة في المادة 564 منه والتي نصت: « إن الأجل الذي بموجبه تتقادم دعوى الإدارة يحدد بأربعة أعوام:

<sup>1</sup> - المادة 21 من قانون العقوبات .

<sup>2</sup> - المادة 22 من قانون العقوبات .

<sup>3</sup> - المادة 444 من قانون الإجراءات الجزائية .

<sup>4</sup> - المادة 8 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية .

<sup>5</sup> - المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

1- من أجل تأسيس وتحصيل الضرائب والرسوم.

2- من أجل قمع المخالفات للقوانين و الأنظمة التي تضبط هذه الضرائب و الرسوم...»

قام المشرع الجزائري بتوحيد أجل التقادم المتعلق بالمخالفات التي ترتكب ضد قانون الضرائب المباشرة، و قانون الرسم على رقم الأعمال في المادة 106 ، و 110 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث نصت المادة 106 منه على: «...يحدد الأجل الممنوح للإدارة، بأربع (4) سنوات، للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.

وفيما يخص وعاء الحقوق البسيطة و العقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ أجل التقادم اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخل.

وفيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي، يبدأ أجل التقادم اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية.

يمدد أجل التقادم المنصوص أعلاه، بسنتين (02)، إذا ما قامت الإدارة، بعد تأكدها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، برفع دعوى قضائية ضده<sup>1</sup>.

نصت المادة 110 منه على أنه: « يحدد أجل تقادم دعوى الإدارة، بأربع سنوات، من أجل ما يأتي:

1- تأسيس الرسم على القيمة المضافة و تحصيله،

2- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات المسيرة لهذا الرسم.

<sup>1</sup>- المادة 106 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

غير أنه إذا كان مرتكب المخالفة في حالة إيقاف، فإن التكليف بالحضور أمام المحكمة المختصة لإصدار حكم ضده، يجب أن يتم في أجل شهر واحد، اعتباراً من تاريخ غلق المحضر.

ويمدد أجل التقادم، المذكور أعلاه، بسنتين (02) بمجرد أن يتبين للإدارة أن المكلف بالضريبة قام باستعمال طرق تدليسية و رفعت ضده دعوى قضائية<sup>1</sup>.

طبق القضاء الجزائري أحكام هذه المواد، و يعتبر القرار رقم 599126 الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا بتاريخ 22/10/2009 في قضية (م.ك) ضد النيابة العامة مثال عن ذلك ، حيث رفضت المحكمة العليا الطعن الذي أسسه العارض على مخالفة قضاة المجلس لأحكام التقادم المنصوص عليها في المادة 110 من قانون الإجراءات الجنائية، ويررت ذلك بأنه مخالفة لما جاء به الطاعن فإن الأحكام التي تتعلق بالتقادم المنصوص عليه في المادتين 100، 110 من ق. إ. جب تنص على تمديد أجل التقادم في جنحة التهرب الضريبي بعامين عند ثبوت استعمال المكلف الطرق التدليسية ويبدأ سريانها من يوم معاينة استحقاق الحقوق أو المخالفات، و بالرجوع للملف المشكل للقضية فإنه يتضح أن الإدارة الضريبية اكتشفت المخالفة سنة 2004 بمناسبة الرقابة الجنائية<sup>2</sup>.

يستفاد مما سبق أن المشرع الجزائري في تحديده لأجل تقادم الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي انحرف عن القواعد العامة، فإذا كانت الآجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية قد حددت حسب جسامة الجريمة، فإن الآجال المنصوص عليها في النصوص الضريبية المختلفة حددت بأربع سنوات قابلة للتمديد لمدة سنتين بمناسبة استعمال المكلف لطرق تدليسية للتملص من الضريبة، وهذا الأمر من شأنه أن يثير غموض حول

<sup>1</sup> - المادة 110 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

<sup>2</sup> - القرار رقم 599126 الصادر بتاريخ 22/10/2009 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد 1، 2010، ص ص 268 - 270.

نية، و اتجاه المشرع في تحديده لهذه المدة دون مراعاة جسامه واقعة الغش الضريبي، وبموقفه هذا فإن المشرع يتناقض مع المجهودات<sup>1</sup> التي بذلتها الدولة للوقاية من الفساد ومكافحته، حيث كيفت تشريعها الداخلي مع أحكام اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد<sup>2</sup>، وأدخلت تعديلات على قانون العقوبات، بموجب القانون<sup>3</sup> رقم 04- 14 مؤرخ في 10 نوفمبر 2004 الذي تزامن مع مصادقة الجزائر لأحكام اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة

<sup>1</sup>- «تعتبر فضيحة سونطراك البترولية أكبر ملف فساد عالجتة محكمة الجنايات، حيث تم استدعاء المتهمين للمحاكمة يوم 6 حيزران، ومن بين المتهمين رئيس مجلس الإدارة السابق واثان من أبنائه وثمانية مديرين تنفيذيين، اضافة إلى ثمانية متهمين آخرين، ووجهت اليهم تهم تكوين جمعية أشرار، وتحويل أموال عمومية، والرشوة في صفقات مخالفة للقانون تم ابرامها بالتراضي مع شركات أجنبية، وتم اتهام رئيس مجلس الإدارة بتقديم صفقات بقيمة 110 مليار يورو لشركة فانكفورت الجزائر مقابل التنازل عن أسهم في الشركة البترولية لولديه، كما تم اتهامه باعطاء الأفضلية للشركة الإيطالية سايبام فرع العملاق ايني في صفقة بقيمة 586 مليار دولار من أجل انجاز أنبوب غاز بين الجزائر واطاليا، وستنظر المحكمة أيضا في ملف صفقة تجديد بناء سونطراك بقيمة 64 مليون يورو، والتي يعتقد أنها تمت بطريقة غير قانونية مع شركة أجنبية، وكان في التحقيق فضيحة فساد ثانية عرفت بسونطراك (2) أحد المتهمين فيها وزير الطاقة الأسبق (ب، ل) الذي صدر بحقه أمر دولي بالقبض عليه، ولكنه ألغي بسبب خطأ في الإجراءات.»

- نقلا عن الموقع التالي:

<http://www.alarabiya.net/ar/north-africa/algeria/2015/O4/171> الجزائر-3- فضائح- فساد- كبيرة ،

ص 2.

<sup>2</sup> - NATION Unies, Conférence des états parties a la convention des nations unies contre la corruption, 17 jui 2013, p 3 .

<sup>3</sup> - قانون رقم 04- 14 مؤرخ في 10 نوفمبر 2004 المتضمن تعديل قانون الإجراءات الجزائية، ج ر عدد 71.

الفساد<sup>1</sup>، و إصدار القانون رقم 06-01 المؤرخ في 2 فيفري 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته<sup>2</sup>.

شدد المشرع الجزائري بموجب هذه المنظومة القانونية الأحكام القانونية المتعلقة بالفساد و لاسيما الجريمة المنظمة العابرة للحدود، و الرشوة، و اختلاس الأموال العمومية، و التي أورد بمصطلح صريح عدم تقادمها في نص المادة 8 مكرر التي استحدثها بموجب تعديل قانون الاجراءات الجزائية<sup>3</sup>، إلا أنه لم يتعرض لجريمة الغش الضريبي، بالرغم من أنها تمس بالمال العام .

يمكن أن يفهم من موقف المشرع الجزائري أنه حاول التوفيق بين حماية حقوق الخزينة العمومية و ما تقتضيه ضرورة تشجيع الاستثمار، فلو أخضعت أحكام تقادم الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي لأحكام المادة 8 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية فإن هذا من شأنه أن ينعكس سلبا على ثقة الأعوان الاقتصاديين بالدولة، و يؤثر على تدفق الاستثمارات الأجنبية، و يساهم في هروب رؤوس الأموال للخارج، فرجال الأعمال الوطنيين أو الأجانب غالبا ما يختارون المحيط الاقتصادي الذي يتميز باستقرار تشريعي لتجسيد استثماراتهم<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - صادقت الجزائر على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد بموجب مرسوم رئاسي 04-128 مؤرخ في 19 أفريل 2004 .

<sup>2</sup> - قانون رقم 06-01 مؤرخ في 20 فبراير 2006، متعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته، المتمم بالأمر رقم 10-05 مؤرخ في 26 غشت 2010 المعدل والمتمم بقانون رقم 11-15 مؤرخ في 2 غشت 2011.

<sup>3</sup> - المادة 8 مكرر من قانون رقم 04-14 مؤرخ في 10 نوفمبر 2004 المتضمن تعديل قانون الإجراءات الجزائية.

<sup>4</sup> - « يحرض المستثمر الأجنبي على ضمان مستقبل استثماراته بالاتفاق على مجموعة الشروط التعاقدية التي تكفل له أكبر قدر من المزايا والحصانات طوال فترة قيام المشروع، كما يعمل على تجريد العقد من طابع القانون العام اللصيق به أصلا بمقتضى أهدافه وموضوعه ليحوّله إلى القانون الخاص بشكل يجعل المتعاقدين على قدم المساواة تربطهم شروطا

### ج- العفو الشامل:

يعتبر العفو الشامل سبب عام لانقضاء الدعوى العمومية يصدر من السلطة العامة ويهدف لنسيان بعض الجرائم التي رفعت فيها الدعاوى أو التي يحتمل أن ترفع فيها الدعوى، والأحكام الصادرة<sup>1</sup> و يعتبر هذا الإجراء وسيلة قانونية لإصلاح الأخطاء القضائية التي يتعذر إصلاحها بالوسائل القضائية لاستتفاذها لمواعيد الطعن فيها ويترتب عنه محو كل آثار الجريمة بشكل رجعي، و لا يشمل أشخاص معينين بأسمائهم وإنما طائفة من الجرائم ارتكبت في فترة زمنية، و في ظروف معينة<sup>2</sup>، غير أنه في التشريع الجزائري يصدر العفو الشامل بموجب قانون من البرلمان طبقا للمادة 122 من الدستور، و التي نصت على صلاحية البرلمان للتشريع في الميادين التي يخصصها له الدستور، و كذلك فيما يتعلق بقواعد قانون العقوبات، و الإجراءات الجزائية، لاسيما القواعد التي تتعلق بالعفو الشامل<sup>3</sup>.

يختلف العفو الشامل عن العفو عن العقوبة الذي يعتبر بأنه « تكرم من رئيس الجمهورية بإنهاء تنفيذ العقوبة المقررة على الجاني بموجب حكم بات بإنهاء كلي أو جزئي للعقوبة أو استبدالها بعقوبة أخف<sup>4</sup> » ، و الذي نصت عليه الفقرة السابعة من المادة

---

عقدية غير قابلة للمساس باسم السيادة أو المصلحة العامة، ومن أبرز هذه الشروط التعاقدية شرط الاستقرار التشريعي الذي يخول الأطراف تجميد قانون العقد من حيث الزمان، و لا تسري عليه إلا الأحكام النافذة وقت إبرامه.»

- اقلولي محمد، شروط الاستقرار التشريعي المدرجة في عقود الدولة في مجال الاستثمار، مجلة المحاماة، منظمة المحامين لناحية تيزي وزو، العدد 3، 2005، ص 82 .

<sup>1</sup>- لوني فريدة، دور المحكوم عليه في القانون الجنائي الجزائري والقانون المقارن، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2004، ص 17.

<sup>2</sup>- فريدة بن يونس، تنفيذ الأحكام الجنائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2013، ص 48.

<sup>3</sup>- المادة 122 من دستور 1966.

<sup>4</sup>- لوني فريدة، مرجع نفسه، ص 16.

77 من دستور 1996 « يضطلع رئيس الجمهورية بالإضافة إلى السلطات التي تخولها إياه صراحة أحكام الدستور... له حق إصدار العفو وحق تخفيض العقوبات، و استبدالها<sup>1</sup> » وبالرجوع للتشريع الضريبي فإن المشرع لم يتعرض لهذه الحالة ، حيث يمكن للمتهم الدفع بها أمام القضاء كسبب لانقضاء الدعوى العمومية في حالة متابعة المكلف بجريمة غش ضريبي.

#### د- إلغاء قانون العقوبات:

يقصد بإلغاء قانون العقوبات وقف تنفيذ النص القانوني بسبب زوال الوقائع التي كان ينظمها و إحلال نص قانوني جديد أو الإلغاء دون إحلال أي قاعدة جديدة، و يرد الإلغاء على جميع القواعد القانونية، و يصدر من السلطة التي أنشأته أو سلطة أعلى منها<sup>2</sup>.

يترتب عن إلغاء قانون العقوبات انقضاء الدعوى العمومية إذا صدر قانون جديد قبل صدور الحكم النهائي، و يوقف تنفيذ العقوبة إذا صدر حكم نهائي، و يطبق القانون الجديد إذا كان أصلح للمتهم<sup>3</sup>. و بالرجوع للتشريع الضريبي، فإنه لم يرد أي نص يمنع تطبيق هذه القاعدة، فيمكن للمتهم إثارتها كسبب لانقضاء الدعوى العمومية الرامية لمتابعة الجاني عن جريمة الغش الضريبي، ويتبين ذلك من خلال حيثيات القرار الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا رقم 734 116 بتاريخ

19- 07- 2012، حيث ورد فيها أن « القرار المطعون فيه يستوجب الإبطال عملاً بقاعدة وجوب تطبيق القانون الجزائي الأصلح للمتهم، و ذلك بعد التعديل الذي طرأ على المادة 303- 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، بموجب المادة 13 من

<sup>1</sup> - الفقرة السابعة من المادة 77 من دستور 1996.

<sup>2</sup> - جعفر محمد السعيد، المدخل للعلوم القانونية، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 237.

<sup>3</sup> - نصت المادة 2 من قانون العقوبات: « لا يسري قانون العقوبات على الماضي إلا ما كان منه أقل شدة.»

القانون رقم 11- 16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، و التي جعلت واقعة الغش الضريبي جنحة في جميع الحالات<sup>1</sup>.»

هـ- صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه

يحوز كل حكم قضائي نهائي قطعي بحجية الشيء المقضي فيه، فيمنع القاضي من إعادة الفصل في الدعوى التي سبق له الفصل فيها، و يلزم القاضي باحترام الحكم السابق عند الفصل في دعوى أخرى يتم التعرض فيها لهذا الحكم سواء من حيث الموضوع أو الأطراف أو الوقائع<sup>2</sup>.

ثانيا: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية

نصت المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية على أن سحب الشكوى (أ)، والمصالحة التي ينص عليها القانون بشكل صريح (ب) سبب لانقضاء الدعوى العمومية .

أ- سحب الشكوى:

تتقضي الدعوى العمومية بسحب الشكوى طبقا للمادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية حيث يترتب عن السحب أو التنازل عن الشكوى وقف إجراءات المتابعة ، ففي جريمة الغش الضريبي لا يمكن لمدير الضرائب تقديم شكوى أخرى بعد التنازل عنها، و هذا ضمانا لاستقرار المراكز القانونية، كما اشترط المشرع سحب الشكوى بتسديد المكلف لكامل الديون الضريبية المستحقة للخرينة العمومية، و كل الحقوق التابعة في حالة تسديد كامل للحقوق البسيطة، و الجزاءات محل المتابعة .

اتجه المشرع الجزائري في سنة 2012 لتوحيد الأحكام التي تتعلق بالشكوى، حيث عدلت المادة 14 من قانون المالية لسنة 2012 المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم

<sup>1</sup> - القرار رقم 734 116 بتاريخ 19- 07- 2012 الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة

العليا، عدد 02 ، 2012، ص ص 302، 303.

<sup>2</sup> - علي عبد الرحمان العيدان، مرجع سابق، ص 100.

المماثلة<sup>1</sup>، و عدلت المادة 26 منه المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث أحال هذا التعديل إلى تطبيق الأحكام المنصوص عليها في المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup> التي استحدثها المشرع بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012، والتي نصت على أنه: « يمكن لمدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى<sup>3</sup> في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة و اكتاب جدول الاستحقاق للتسديد. »

يستفاد من خلال هذه المادة أنه يشترط لسحب الشكوى تسديد مسبق لنسبة 50 % من المبالغ التي تملص منها المكلف، و التي يترتب عليها طبقا لأحكام المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية انقضاء الدعوى العمومية، إضافة لانقضاء الدعوى الجبائية.

#### ب- المصالحة

تعتبر المصالحة من الأساليب المتطورة في الدول المتقدمة لمعالجة الجرائم الضريبية، حيث تم تطبيق المصالحة<sup>4</sup> في العديد من الدول، و منها فرنسا التي بدأت العمل به منذ القرن الثامن عشرة 18 في التشريعات الضريبية، و الجمركية، و اعتبرته أحد أهم الأسباب

<sup>1</sup> - المادة 14 من قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

<sup>2</sup> - المادة 26 من قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 .

<sup>3</sup> - المادة 44 من قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 .

<sup>4</sup> - عرف الفقيه ACISSE الصلح الجزائي الجبائي بأنه: « اجراء غير قضائي يخول للادارة المؤهلة قانونا عرض الصلح أو قبوله من الشخص المرتكب لجريمة نص المشرع صراحة على أنها تقبل الصلح والتخلي عن الدعوى العمومية، أو عن تنفيذ العقوبات المحكوم بها، ويكون ذلك التخلي كلياً إذا تم الصلح قبل صدور حكم بات، أو جزئي بعد صدور ذلك الحكم مقابل تخلي المخالف عن حماية و ضمانات القانون الجبائي و دفعه مبلغ مالي من الادارة أو من المشرع.»

- الشبشوب توفيق، الصلح في المخالفات الجبائية الجزائرية، ملتقى القاضى الجبائي، الجمعية التونسية للقانون الجبائي، تونس، يومي 2، 3 جانفي 2002 .

التي تنقضي بها الدعوى العمومية<sup>1</sup>، و يعتبر الصلح بشكل عام « تسوية للنزاع بطريقة ودية»<sup>2</sup>، والمصالحة في القانون الجزائري نظمتها أحكام الفصل الخامس من الباب السابع من القانون المدني، حيث عرفت المادة 459 من القانون المدني الصلح بأنه «عقد ينهي به الطرفان نزاعا قائما أو يتوقيان به نزاعا محتملا، و ذلك بأن يتنازل كل منهما على وجه التبادل عن حقه»<sup>3</sup>.

يترتب على الصلح انقضاء الدعوى العمومية، غير أن الصلح لا يترتب عليه أثر بالنسبة لحقوق المضرور من الجريمة<sup>4</sup>، و يختلف الصلح القضائي عن التنازل عن الحكم، و يتضمن التنازل عن الحكم نزولا عن الحق، و يتم إرجاع الخصوم إلى ما كانوا عليه قبل صدور الحكم، فنزول المستأنف ضده عن الحكم يترتب عنه أن يصبح الحكم المطعون فيه باثا، و تنقضي الخصومة بقوة القانون، و يمنع بذلك السير في الخصومة، و يعتبر هذا الإجراء من النظام العام تثيره المحكمة في أي مرحلة كانت عليها الدعوى<sup>5</sup>، حيث قضت محكمة النقض المصرية بأن النزول عن الحكم يستتبع بقوة القانون النزول عن الحق الثابت. يشترط لصحة الصلح أن يتم بناء على تراضي بين الطرفين، بحيث يتنازل كل طرف عن جزء من ادعاءاته، و يشترط في محل الصلح كافة الشروط التي يجب أن تتوفر في محل

<sup>1</sup> - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 146.

<sup>2</sup> - نقلا عن بوسقيعة أحسن، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام و في المادة الجزائية بوجه خاص، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 3.

<sup>3</sup> - المادة 459 من القانون المدني.

<sup>4</sup> - محمد عبد الحميد الألفي، الصلح في جرائم قانون العقوبات والاحكام الجنائية، المكتبة القانونية، د ب ن، 2002، ص 6.

<sup>5</sup> - الأنصاري حسن النيداني، الصلح القضائي، دور المحكمة في الصلح والتوفيق بين الخصوم دراسة تأصيلية وتحليلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، 2009، ص ص 148، 149.

الالتزام، و التي تتمثل أساسا في أن يكون محل الصلح موجودا، و ممكنا، و أن يكون معيناً أو قابل للتعيين، و مشروعاً، و غير مخالف للنظام العام<sup>1</sup>.

اتسع نطاق تطبيق الصلح في التشريع الجزائري، و شمل إضافة للنزاع المدني، النزاع الاجتماعي، و الأسرة، و حوادث المرور، و اقتصر تطبيقها في المسائل الجزائية على الحقوق المدنية للمجني عليه دون العقاب على الجريمة، و في الجريمة الضريبية لم يتطرق المشرع للمصالحة كسبب لانقضاء الدعوى العمومية في الجريمة الضريبية<sup>2</sup> على خلاف المشرع التونسي الذي أعطى أهمية لهذا الاجراء و اعتبره سبب لانقضاء الدعوى العمومية في الجرائم ذات الصبغة الاقتصادية لاسيما منها الجريمة الجبائية<sup>3</sup>، و اشترط المشرع التونسي لإبرام الصلح الجبائي إرجاع المخالف للأوضاع إلى ما كانت عليه قبل ارتكاب المخالفة، باستثناء المخالفة التي تتعلق بافشاء السر المهني المنصوص عليها في المادة 102 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية، والمادة 180، 181 المتعلقة بتدليس علامات الدولة والطابع والمنصوص عليها في المادة 180، 181 من المجلة الجنائية والتي لا يجوز الصلح بشأنها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>- الأنصاري حسن النيداني، الصلح القضائي دراسة تأصيلية و تحليلية لدور المحكمة في الصلح والتوفيق بين الخصوم، دار الجامعة الجديدة للنشر، د ب ن، 2001، ص ص 76، 81.

<sup>2</sup>- بوسقيعة أحسن، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام و في المادة الجمركية بوجه خاص، مرجع سابق ص ص 4، 8 .

<sup>3</sup>- الشيشوب توفيق، مرجع سابق، ص 07.

<sup>4</sup>- نص الفصل 78 من مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية التونسي على أنه: « يمكن لمصالح الجبائية ابرام الصلح بخصوص المخالفات الجبائية الجزائية التي يرجع لها بالنظر معاينتها أو تتبعها قبل أن يصدر في شأنها حكم نهائي وذلك باستثناء المخالفات المشار إليها بالفصل 102 من هذه المجلة وبالفصلين 180، و 181 من المجلة الجنائية.»

## المبحث الثاني

### الجزاء المترتب عن جريمة الغش الضريبي

تعتبر جريمة الغش الضريبي جريمة اقتصادية يسأل كل من ساهم في ارتكاب وقائعها سواء كان فاعل أصلي أو شريك، إضافة إلى إمكانية تأسيس المسؤولية الجزائية عن فعل الغير بالنسبة للشخص الطبيعي أو المعنوي (المطلب الأول) ويترتب عنها مجموعة من العقوبات الجزائية، و الجبائية التي حددها المشرع على سبيل الحصر في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و قانون الضرائب غير المباشرة، و قانون الطابع، و التسجيل و التي تتميز عن جرائم القانون العام الأخرى التي يحدد فيها المشرع عادة العقوبة حسب جسامة الجريمة ، أما بالنسبة لجريمة الغش الضريبي درج التطبيق العملي على استعمال القضاة لسلطتهم التقديرية في استنتاج تكييف الجريمة حسب قيمة المبالغ المتملص منها، وعقوبتها في القوانين الضريبية المختلفة، وفقا للتكييف القانوني الذي حدده المشرع الجزائري على سبيل الحصر في قانون العقوبات العام (المطلب الثاني) .

### المطلب الأول

#### تحديد المسؤولية عن جريمة الغش الضريبي

يترتب عن جريمة الغش الضريبي مسؤولية شخصية، و يعتبر الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي أول شخص يخضع للجزاءات المقررة في القوانين الضريبية المختلفة (الفرع الأول)، وغالبا ما يتم مساعدته في ارتكاب وقائعها شخص آخر يصطلح عليه بالشريك في الجريمة (الفرع الثاني)، و في حالات أخرى يتم مسائلة المكلف بالضريبة على أساس المسؤولية عن فعل الغير (الفرع الثالث) .

## الفرع الأول

### مسؤولية الفاعل الأصلي

يعتبر فاعل أصلي كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الواقعة الإجرامية أو حرض على ارتكابها، و يكون الفاعل الأصلي في الجريمة الجنائية فاعلا ماديا أو معنويا<sup>1</sup>، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، ذلك أن الضريبة تفرض على الشخص الطبيعي، و المعنوي<sup>2</sup>، كالشركات، و المؤسسات التابعة للقطاع الخاص.

نص المشرع الجزائري على المسائلة الجزائية للشخص المعنوي في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات على أنه: « باستثناء الدولة، و الجماعات المحلية، و الأشخاص المعنوية التابعة للقانون العام، يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك.

إن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا يمنع مسائلة الشخص الطبيعي كفاعل أصلي أو شريك في نفس الأفعال<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - عرف المشرع الجزائري في قانون العقوبات الشخص المعنوي في مادته 41 من قانون العقوبات حيث نصت على: «يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل، أو التدليس الإجرامي.»

<sup>2</sup> - فريجة حسين، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، د س ن، ص ص 20 ، 21 .

<sup>3</sup> - المادة 51 مكرر من قانون العقوبات

أكد المشرع الجزائري على مسؤولية الشخص المعنوي في الفقرة التاسعة من المادة 303 من قانون الضرائب<sup>1</sup> المباشرة على:

«- عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة، و بالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو ممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة». وأضافت المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه «عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة، ..... وعلى الشخص المعنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات المالية المطبقة<sup>2</sup>».

وذهب المشرع الجزائري في نفس الاتجاه في المادة 121 من قانون الرسم على رقم الأعمال<sup>3</sup> حيث نص على أنه: «عندما ترتكب الجرائم من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المطبقة، و كذلك العقوبات التبعية يحكم بها ... وعلى الشخص المعنوي، و الأمر كذلك بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة.»

كما أضافت الفقرة الثالثة من المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه: «.... يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في أن واحد، ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين، و ضد الشخص الاعتباري، وكذلك الأمر بالنسبة

<sup>1</sup> - المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 28 من قانون رقم 02-12 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003 المعدلة بموجب قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

<sup>2</sup> - المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة.

<sup>3</sup> - المادة 121 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

للغرامات الجبائية القابلة للتطبيق<sup>1</sup>.» و نصت الفقرة الأولى من المادة 36 من قانون الطابع على أنه: «يكون الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم.»

## الفرع الثاني

### نطاق مسؤولية الشريك في جريمة الغش الضريبي

عرف المشرع الجزائري الشريك في الجريمة بأنه كل شخص لم يشترك بصفة مباشرة في تنفيذ الجريمة، و انحصر دوره فقط على مساعدة الفاعل أو الفاعلين الأصليين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة للجريمة مع علمه بأن ما ارتكبه يشكل فعلا إجراميا معاقب عليه قانونا<sup>2</sup>.

يستخلص من تعريف المشرع الجزائري للشريك أن الفاعل الأصلي في الجريمة تتحقق فيه جميع أركان الجريمة (الركن المادي، و المعنوي، والشرعي)، وبالمقابل تنعدم هذه الأركان بالنسبة للشريك ويقتصر دوره في المعاونة بعمل مادي عن قصد يختلف عن الركن المادي للجريمة .

يستوجب العقاب على الاشتراك في الجريمة وقوع فعل رئيسي يعاقب عليه القانون ويستلزم ذلك عدم مسائلة الشريك إذا كان الفعل الأصلي غير مجرم<sup>3</sup>، ويستثنى من ذلك الاشتراك

<sup>1</sup> - المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

<sup>2</sup> - المادة 42 من قانون العقوبات.

<sup>3</sup> - بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة التاسعة، دار هومة، الجزائر. د س ن،

في الانتحار، حيث يعاقب طبقا للمادة 273 من قانون العقوبات<sup>1</sup> الشخص الذي يسلم سلاحا لغيره بهدف الانتحار، و لا تثبت مسؤولية الشريك في الجريمة إلا إذا تم تنفيذ الجريمة أو شرع في تنفيذها، و يترتب على ذلك عدم مساءلة الشريك عن الأعمال التحضيرية. و عدم مسألتته في حالة انقضاء الدعوى العمومية بشأن الجريمة الأصلية بالتقادم أو العفو الشامل.

تثير المسؤولية الجزائية للشريك في الجرائم التي يتقيد تحريك الدعوى العمومية بشأنها بشكوى مسبقة على غرار جريمة الغش الضريبي التساؤل حول ما إذا كانت هذه الشكوى ضرورية أيضا لملاحقة الشريك وفي هذا الصدد يرى الأستاذ "بوسقيعة أحسن" بأنه لا يمكن متابعة الشريك بمفرده دون متابعة الفاعل الأصلي، فالشكوى لازمة لكليهما، وسحب الشكوى يضح حدا للمتابعة التي تشمل الفاعل والشريك على حد سواء<sup>2</sup>.

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

<sup>1</sup> - المادة 372 من قانون العقوبات.

<sup>2</sup> - نقلا عن بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي العام، الطبعة التاسعة، مرجع سابق، ص 186.

<sup>3</sup> - الفقرة الثانية من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة و المتممة بموجب قانون رقم 02 - 12 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، المعدلة بموجب قانون رقم 11 - 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

من قبل كل شخص أو شركة محاسبة تساهم في مسك السجلات المحاسبية أو المساعدة على مسكها<sup>1</sup>.

حددت الفقرة الأولى من المادة 120 من قانون التسجيل<sup>2</sup> صفة الشريك في جريمة الغش الضريبي، حيث يعتبر كل شخص توسط بصفة غير قانونية في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيمات في الخارج، أو الشخص الذي يتحصل في الخارج على قسيمات تعود إلى الغير، وتطبق عليه نفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي دون الإخلال بمجموعة العقوبات التأديبية التي تسلط على الموظفين المؤهلين لتلقي العقود.

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

<sup>1</sup>- نصت الفقرة الأولى من المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على : « يعاقب على المشاركة في اعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية... »  
<sup>2</sup>- المادة 20 من قانون التسجيل: « تطبق على الشركاء في الجرائم نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه الجرائم أنفسهم من دون المساس عند الاقتضاء، بالعقوبات التأديبية ضد الموظفين المؤهلين لتلقي العقود.  
و التعريف الخاص بالشركاء في الجنايات والجرح المذكورة في المادة 42 وما يليها من قانون العقوبات يطبق على الشركاء في الجرائم المشار إليها في الموضوع السابق.  
ويعتبر كشركاء على الخصوص:

- الذين توسطوا بصفة غير قانونية في تحويله قيم منقولة أو تحصيل قسيمات في الخارج.

- الذين حصلوا باسمهم قسيمات تعود إلى الغير.»

## الفرع الثالث

### المسؤولية عن فعل الغير

يعرف العقاب في الجرائم الإقتصادية توسعا في مفهوم الفاعل و المساهمة الجنائية، الأمر الذي جعل المؤتمر العربي العاشر للدفاع الإجتماعي الذي انعقد في الرباط و خصص لدراسة الجرائم المترتبة عن النمو الإقتصادي يقر في توصياته بالمسؤولية الجنائية عن فعل على أساس الخطأ المفترض<sup>1</sup> فارتكاب العامل مثلا للجريمة يترتب عنه المسائلة الجنائية لرئيس المؤسسة،<sup>2</sup> على أساس الإهمال في الإشراف والرقابة أو تنظيم العمل داخل المؤسسة، ذلك أن القانون يلزم رئيس بالاشرف على احترام الأشخاص العاملين تحت مسؤوليته للقوانين، و الأنظمة التي تتعلق بالمؤسسة<sup>3</sup>.

يعتبر ممثل الشخص المعنوي الذي ارتكب الجريمة من الناحية المادية ما هو إلا أداة في يد الشخص المعنوي الذي يعد الفاعل المعنوي أو المحرض له على ارتكاب الجريمة، لذلك فإنه من الواجب تقرير المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي<sup>4</sup> عن التصرفات الصادرة

<sup>1</sup>- مراد زياد أمين تميم، جزاء الجريمة الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011، ص ص 9، 10

<sup>2</sup> - مباركي علي، المسؤولية الجزائية لرئيس المؤسسة عن أفعال تابعيه وتطور مفهوم الخطأ لجرائي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 2، 2006، ص ص 157، 158.

<sup>3</sup> - مباركي علي ، مرجع نفسه، ص ص 158، 161.

<sup>4</sup>- بلعسلي ويزة، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم تخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2014،

باسمه بغض النظر عن مسؤولية الشخص الطبيعي الذي يتولى ادارته، و تمثيله<sup>1</sup>. فطبقاً لأحكام هذه المسؤولية يتحمل الشخص المعنوي لوحده المسؤولية الجزائية عن كل التصرفات الصادرة باسمه، بغض النظر عن مسؤولية الشخص الطبيعي الذي يمثله، فيكفي لمساءلة الشخص المعنوي مجرد وقوع الجريمة من الشخص الطبيعي، و لحسابه أو باسمه بواسطة أحد أجهزته أو ممثليه أو أحد العاملين لديه دون اشتراط صدور حكم بإدانة الشخص الطبيعي عن هذه الجريمة، فهناك استقلالية تامة بين المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة<sup>2</sup>، و من التطبيقات القضائية لهذا الاتجاه ما ورد في حيثيات القرار الصادر في قضية النيابة العامة ضد (ب ر) و(ب ع) ملف<sup>3</sup> رقم 78 63 72 بتاريخ 21-03-2013 عن المحكمة العليا، حيث تتلخص وقائع القضية أن النائب العام طعن في الحكم الصادر عن محكمة الجنايات بتاريخ 24-03-2011 الذي قضى ببراءة (ب.ع)، و(ب.ر) من جنابة استيراد المخدرات وجنة تبييض الأموال في اطار جماعة إجرامية.

استند النائب العام في طعنه على أساس مخالفة قواعد جوهرية في الاجراءات، ذلك أن محكمة الجنايات أغفلت أن تطرح سؤال عن الظرف المشدد الذي يتمثل في ارتكاب جريمة تبييض الأموال في اطار جماعة إجرامية الفعل المعاقب عليه بموجب المادة 389 مكرر 02 من قانون العقوبات ، ذلك أن عدم توجيه الأسئلة التي يحتمل أن تكون بدون جدوى في حالة الجواب بالنفي على الأسئلة التي تتعلق بالواقعة الأصلية يعدم حكم مسبق ببراءة المتهم، الأمر الذي يخالف القانون. و استند النائب العام في الجزء الثاني للوجه الأول على أن

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

<sup>2</sup> - بلعسلي ويزة، مرجع سابق، ص 252.

<sup>3</sup> - قضية رقم 78 63 72، النيابة العامة ضد(ب.ر)، (ب.ع) ، مجلة المحكمة العليا، العدد02، 2013،

المحكمة لم تطرح أي سؤال يتعلق بالشركة ذات الشخص الوحيد التي مثلها قانونيا (ب ع)، بالرغم من احوالها بنفس التهم الموجهة لبقية المتهمين. وتتلخص وقائع الوجه الثاني الذي استوجب النقص في أن محكمة الجنايات استمعت الى (ب ع) الممثل القانوني للشركة ذات الشخص الوحيد (EDIEB) بصفته شاهد، بالرغم من أن قرار الاحالة الصادر عن غرفة الاتهام جعلها في مركز المتهم، الأمر الذي يخالف أحكام المادة 51 مكرر من قانون العقوبات التي أسست بمقتضى أحكام القانون رقم 04 - 15 المؤرخ في 10 - 11 - 2004 مبدأ المسؤولية الجزائية<sup>1</sup> للشخص المعنوي ، والمادة 65 مكرر من قانون الاجراءات الجزائية وما يليها المستحدثة بموجب القانون رقم 14 - 04 الصادر بتاريخ 10 - 11 - 2004 المحددة لقواعد متابعته ومحاكمته، وكيفية تمثيله، الأمر الذي يترتب عنه نقض القرار المطعون فيه دون حاجة لمناقشة الأوجه الأخرى.

تجاوز إسناد المسؤولية الجزائية في جريمة الغش الضريبي الفاعل المباشر، حيث شمل الغير ويتضح ذلك من خلال المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>2</sup> التي نصت على مسؤولية الغير بالنسبة للمخالفات المنصوص عليها في المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة، و التي تتعلق أساسا بكل زراعة للتبغ مخالفة للقانون<sup>3</sup>، وتلك المنصوص عليها في المادة 523 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و التي تتعلق بالمخالفات التي تمس حق ضمان المعادن الثمينة<sup>4</sup>، حيث تثبت مسؤولية مالكي البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من طرف أعوانهم أو مندوبيهم، الأب أو الوصي أو الأم فيما

<sup>1</sup> - قضية رقم 72 63 78، النيابة العامة ضد (ب.ر.)، (ب.ع.)، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2013، ص ص 353 - 354.

<sup>2</sup> - المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة

<sup>3</sup> - المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة

<sup>4</sup> - المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة

يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين، و الساكنين عندهم، و المالك أو المستأجر الرئيسي في حالة الغش المرتكب في المنازل و البساتين المسورة وجنائهم وكل مكان يشغلونه شخصيا . نصت المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة: «عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة، وكذلك العقوبات اللاحقة التي تقرر على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة وتقدر الغرامات الجزائية المستوجبة في أن واحد على أعضاء مجالس الادارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وعلى الشخص المعنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات المالية المطبقة<sup>1</sup>».

يستفاد من خلال هذه المادة أن الشخص المعنوي التابع للقطاع الخاص يسأل عن المخالفات التي يرتكبها ، و يسأل كذلك أعضاء مجالس الادارة، والممثلين القانونيين للشخص المعنوي، حيث توقع العقوبات المالية على الشخص المعنوي، وممثليه القانونيين، اضافة إلى توقيع عقوبة الحبس على الممثلين القانونيين للشركة، ويتبين من ذلك أن المشرع الجزائري اخذ بمبدأ المسؤولية المزدوجة في حالة ارتكاب الممثل القانوني للشخص المعنوي جريمة غش ضريبي لحساب الشخص المعنوي، حيث يسأل الشخص المعنوي، وتوقع عليه العقوبات المالية، ويسأل في نفس الوقت الممثل القانوني للشخص المعنوي، حيث توقع عليه العقوبات المالية، والعقوبات السالبة للحرية.

أكد المشرع الجزائري كذلك في المادة 36 من قانون الطابع<sup>2</sup> على أنه : « يكون الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم.»

<sup>1</sup>-المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة.

<sup>2</sup>-المادة 136 من قانون الطابع.

يستفاد من خلال هذه المادة أن المشرع الجزائري أخذ بالمسؤولية التضامنية للأشخاص ، والشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة، و يتضح من ذلك أن المشرع أورد مصطلح الأشخاص، ويمكن أن يفهم منه الشخص الطبيعي، والشخص المعنوي، حيث يسأل الشخص الطبيعي عن المخالفات التي يرتكبها لحساب الشخص المعنوي، إضافة لإمكانية مسائلة الشخص المعنوي.

وأضافت الفقرة الثالثة من نفس المادة على أنه : «عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، ينطق بعقوبات السجن، وكذلك العقوبات التبعية ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين، وينطق بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين و ضد الشخص المعنوي ويتم نفس الاجراء بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة» يتبين من مضمون هذا البند أنه تطبق العقوبات السالبة للحرية على أعضاء مجلس الإدارة، او الممثلين القانونيين للشخص المعنوي، اضافة للغرامات الجزائية، والعقوبات الجبائية، أما الشخص المعنوي تطبق عليه الغرامات الجزائية، و الجبائية.

يتبين من مضمون المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه : «عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر خاضع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة و العقوبات الثانوية التابعة لها ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات<sup>1</sup>»

<sup>1</sup>- المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

يستفاد من خلال هذه النصوص القانونية تراجع المشرع عن قاعدة شخصية المسؤولية و العقوبة، وهذا الأمر فرضه الواقع وترتب عنه صعوبة إسناد المسؤولية الجزائية للمسير القانوني لأنه غالبا لا يكون فاعلا و لا شريكا في ارتكاب واقعة الغش الضريبي<sup>1</sup>

## المطلب الثاني

### العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

رتب المشرع الجزائري على جريمة الغش الضريبي مجموعة من العقوبات الجزائية، و التي يختلف مقدارها، و نوعها، باختلاف الضريبة المتملص منها سواء كانت عقوبات أصلية أو تبعية، و يتبين ذلك من خلال النصوص الضريبية المختلفة التي حدد فيها المشرع الحد الأدنى، و الأعلى للعقوبة ( الفرع الأول) و العقوبة الجبائية التي تتمثل في الغرامة، و المصادرة التي تهدف لاسترجاع الخزينة العمومية للمبالغ التي تملص منها المكلف ( الفرع الثاني).

## الفرع الأول

### العقوبات الجزائية

يترتب على ارتكاب الجريمة جزاء جنائي يتمثل في العقوبة، و التي كانت باختلاف أشكالها تعتبر الجزاء الوحيد للجريمة حتى نهاية القرن التاسع عشر، و قد تكون عقوبة سالبة للحياة (الإعدام) أو سالبة للحرية (السجن) أو عقوبة مالية (الغرامات)، غير أن التيار

<sup>1</sup> - زروقي نجيب ، مرجع سابق، ص ص 154، 155.

الجنائي الحديث اتجه لإصلاح المجرم، وتأهيله للوقاية من العود في الجريمة، وأصبح للتدابير الاحترازية دور في عملية التأهيل<sup>1</sup>.

تتحدد العقوبة على أساس خطورة المجرم شخصيا بغض النظر عن جسامة الجرم المرتكب<sup>2</sup>، حيث يقوم الجزاء الجنائي في التشريعات الحديثة على مبدئين أساسيين، هما مبدأ شخصية العقوبة، و المساواة في العقاب، و اللذان يهدفان لتحقيق أهداف العقوبة التي تقوم على أساس إصلاح المحكوم عليه، و أقرهما المشرع الجزائري في دستور 1996، و يتبين ذلك من خلال مضمون المادة 142 منه ، والتي نصت على: "تخضع العقوبات الجزائية لمبدئي الشرعية و الشخصية"<sup>3</sup>

يقوم الجزاء الجنائي كذلك على مبدأ ثالث، و هو مبدأ تفريد العقاب، الذي يقتضي بأن يكون نوع، و مقدار الجزاء الجنائي يتلاءم مع ظروف المتهم، حيث يتنوع العقاب طبقا لحالة كل شخص يراد عقابه من أجل تحقيق الهدف من العقوبة الذي يتمثل في جبر الضرر الذي يلحق بالمجني عليه بسبب الجريمة<sup>4</sup>، و عليه يمكن تصنيف العقوبة كجزاء جنائي إلى عقوبات أصلية (أولا)، و عقوبات أخرى تكميلية (ثانيا) .

<sup>1</sup>- بن الشيخ فريد زين الدين، علم العقاب، منشورات دحلب، الجزائر، 1998 ، ص 28.

<sup>2</sup>- أوهابية عبد الله ، مرجع سابق، ص 384.

<sup>3</sup> - المادة 142 من دستور 1996.

<sup>4</sup> - Yves- Marie laithier, droit comparé, Dalloz, 2009, p 118.

## أولاً- العقوبات الأصلية

حدد المشرع الجزائري العقوبات الأصلية حسب جسامه الجريمة<sup>1</sup>، و يتبين ذلك من خلال مضمون المادة الخامسة(5) من قانون العقوبات والتي نصت على:

العقوبات الأصلية في الجنايات هي:

1- الاعدام

2 - السجن المؤبد

3- السجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمس(5) سنوات وعشرين(20) سنة.

العقوبات الأصلية في مادة الجنح هي:

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

20 دج. الغرامة التي تتجاوز 2 -

العقوبات الأصلية في مادة المخالفات هي:

- الحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر،

الغرامة من 2000 دج إلى 20.000 دج «.

<sup>1</sup>- رحمانى منصور، الوجيز في القانون الجنائي العام، فقه قضايا، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص

تتميز العقوبة الأصلية في التشريع الجزائري بالنص على عقوبة واحدة أصلية لكل جريمة، وفي حالات أخرى ينص على عقوبتين أصليتين، و يؤخذ بأشدهما عند تصنيف الجريمة<sup>1</sup>، و لا تتحرف العقوبات التي قررها المشرع لجرائم الأعمال<sup>2</sup> عن هذا الاطار.

تعتبر عقوبة الحبس أو الغرامة الجزائية أو إحدى هاتين العقوبتين<sup>3</sup> وسيلة قانونية لردع كل واقعة إجرامية تكيف على أنها جريمة غش ضريبي و الوقاية منها ، وهو ما أكده وزير الخزانة الفرنسي عند تقديمه نتائج الرقابة الجبائية لسنة 2011، حيث صرح بأن مكافحة الغش الضريبي لم يكن فعالا في فرنسا إلا منذ سنة 2007، نظرا لأهمية الوسائل القانونية المنتهجة<sup>4</sup>.

عرفت نسب الغش الضريبي تراجعا ملحوظا في سنة 2000 ، حيث قدرت نسبته ب 6. 13 مليار أورو، و هذا يمثل 5,4 % من مجموع المداخيل الجبائية العامة، أما في سنة 2010 بلغت النسبة 4,6 % .

تختلف العقوبات التي قررها المشرع الجزائري لجريمة الغش الضريبي بتفاوت مقدار المبالغ<sup>5</sup> المالية التي تملص منها المكلف، و نميز بين العقوبات الأصلية المنصوص عليها

<sup>1</sup>- بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة الحادية عشرة، دار هومة، الجزائر، 2012، ص 273.

<sup>2</sup> - CORINNE Mascala, droit pénal des affaires, université numérique juridique francophone, p10.

<sup>3</sup>- بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة السابعة عشر، مرجع سابق، ص 485.

<sup>4</sup>- **La garde des sceaux, ministre de la justice, à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière**, circulaire relative à la présentation de la loi n°= 2013-1117 en date du 6 décembre 2013, Paris, 23 Janvier 2014, p 1 .

<sup>5</sup>- رحمانى منصور، القانون الجنائي للمال والأعمال، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2012، ص 122.

في قانون الضرائب المباشرة (أ)، وقانون الضرائب غير المباشرة (ب)، و الطابع (ج)، التسجيل (د)، و قانون الرسم على رقم الأعمال (هـ) .

#### أ- العقوبات المقررة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

يعتبر كل غش ضريبي يمس الضريبة على الدخل الاجمالي ، و الضريبة على أرباح الشركات محل للعقوبات المنصوص عليها في المادة 28 من قانون المالية<sup>1</sup> لسنة 2003، و التي عدلت بموجبها أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، والتي تختلف باختلاف قيمة المبالغ المالية التي تملص منها المكلف، حيث تكيف على أساس جنحة أو جنائية ،

<sup>1</sup>- نصت المادة 28 من قانون رقم 02- 11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003 على:

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

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

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

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

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

يمكن استنتاج التكييف القانوني لجريمة الغش الضريبي من الوصف الأشد للعقوبة حسب مضمون المادة الخامسة من قانون العقوبات، حيث يكيف على أساس جنحة إذا كان المبلغ الذي تملص منه المكلف لا يفوق 100.000 دج، و إذا كان المبلغ الذي تملص منه المكلف يفوق 100.000 دج، و لا يتجاوز 300.000 دج.

تكيف جريمة الغش الضريبي على أساس جنائية في الحالة التي يفوق المبلغ الذي تملص منه المكلف 1.000.000 دج، و لا يفوق 3.000.000 دج. وعندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج .

اتجه المشرع الجزائري لتطبيق أحكام القانون السالف ذكره، و يتبين ذلك من خلال القرار رقم 599126 الصادر بتاريخ 2009/10/22 عن المحكمة العليا في قضية

(م ك) ضد (ن ع) و الذي ورد في مضمونه « أن قضاة غرفة الاتهام صنفوا المبالغ المتملص منها من طرف الطاعن بحسب كل سنة مالية على حدى (1998، 1999، 2000، 2003)، وذلك عن طريق خبرات قضائية، وخبرة مضادة بناء على طلب الطاعن، والتي قام بها الخبير عاشور رشيد الذي صنف المبالغ المتملص منها عن كل سنة، وبناء عليه طبق قضاة الاتهام على سنوات 1998، 1999، 2000 أحكام القانون القديم في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، وطبقوا على سنة 2003 أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدل بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 وأحالوا المتهم على أساس الجنحة والجنائية مرتبطين مما يستوجب القضاء بصواب قرارها»<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - القرار رقم 599126 الصادر بتاريخ 2009/10/22 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد1، 2010، ص 268، 269.

طبق القضاء الجزائري أحكام هذه المادة إلى غاية سنة 2012 ، حيث تم تعديل أحكامها، بموجب المادة 13 من قانون المالية<sup>1</sup> لسنة 2012 ، حيث يتبين من خلال هذه المادة أن المشرع الجزائري اتجه لتجنيح جريمة الغش الضريبي و هو ما يتبين بشكل صريح في حيثيات القرار الصادر في الملف رقم 73 416 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا في قضية النائب العام ضد (ق. س) بتاريخ 19 - 07 - 2012، على أن: «... بعد التعديل الذي طرأ على المادة 303 - 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب المادة 13 من قانون رقم 11 - 16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 والتي جعلت

<sup>1</sup> نصت المادة 13 من قانون رقم 11 - 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 على: «تعديل أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتحرر كما يأتي

" المادة 303: 1- فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في اقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي:  
- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

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

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

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

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

واقعة التملص من الضريبة جنحة في جميع الحالات، وتدرج العقوبات المقررة لها بحسب قيمة الحقوق المتملص منها<sup>1</sup>»

يتبين من خلال المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 13 من قانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 أن المشرع الجزائري لم يتجاوز الحد الأقصى الذي حدده في قانون العقوبات العام بالنسبة لعقوبة الحبس و على خلاف ذلك فإنه بالنسبة للغرامة الجزائية تجاوز مقدار الغرامة الذي نص عليها في القواعد العامة،

تراجع المشرع عن قاعدة الجمع بين عقوبة الحبس والغرامة الجزائية ليترك المجال للسلطة التقديرية للقاضي للحكم بإحدى هاتين العقوبتين، مهما كانت المبالغ التي تملص منها المكلف، و هو بذلك يقترب من الاتجاه الفقهي الحديث الذي يسعى لرفع التكييف الجنائي عن الجرائم المالية و الاقتصادية، حيث انتقد بعض من الفقه الإفراط في التجريم وتشديد العقوبات الجزائية<sup>2</sup>، و لاسيما عقوبة الحبس التي تحرم المحكوم عليه من فرصة أخرى لإرجاع الأموال التي تملص منها. و من التطبيقات القضائية لذلك ما ورد في القرار الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا بتاريخ 20-01-2011 بمناسبة معالجتها الملف رقم 716337 في قضية(ن.أ) ضد النيابة العامة<sup>3</sup>، حيث تتلخص وقائع القضية أن المتهم (ن.أ) رفع طعن بالنقض في 09-03-2010 ضد القرار الصادر عن غرفة

<sup>1</sup> - ملف رقم 73 416، قرار صادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا في قضية النائب العام ضد (ق.س) بتاريخ 19-07-2012، ص ص 302، 303.

<sup>2</sup> - **Groupe de travail présidé par Marie Coulon, la dépenalisation de la vie des affaires, rapport aux garde de sceaux, ministre de justice, Paris, 2008, p 12 .**

<sup>3</sup> - ملف رقم 716337، قرار صادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا بتاريخ 20-01-2011 في قضية (ن.أ) ضد النيابة العامة، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2012، ص ص 308-309.

الاتهام بمجلس قضاء سطيف بتاريخ 02 - 03 - 2010، و الذي قضى باحالة المتهم أمام محكمة الجنايات لارتكابه خلال السنوات التي تمتد من 2001 إلى 2005 جناية التهرب و الغش الضريبي طبقا لأحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث نقضت المحكمة العليا القرار المطعون فيه.

خلصت المحكمة العليا<sup>1</sup> إلى أنه « بعد تعديل أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 فإن جريمة التهرب الضريبي أصبحت محددة المدة بسنة مالية. وبالتالي إذا كان التهرب الضريبي يتعلق بأكثر من سنة مالية فإننا نكون أمام تعدد الجرائم، بحيث يتعين على غرفة الاتهام أن تشير في منطوق قرار الاحالة إلى الجريمة المرتكبة خلال كل سنة مالية، وذلك بالقول على سبيل المثال: " لارتكاب المتهم خلال سنتين 2001، و 2002 جنحة التهرب الضريبي، ولارتكابه خلال سنة 2003 جناية التهرب الضريبي لمبلغ يفوق مليون دينار ويقل عن ثلاثة ملايين دينار، و لارتكابه خلال سنة 2004 جنحة التهرب الضريبي لمبلغ يفوق عن مليون دينار، ولارتكابه خلال سنة 2005 جناية التهرب الضريبي لمبلغ يفوق ثلاثة ملايين دينار باستعمال الطريقة أو الطرق التديسية ( ذكر هذه الطرق)". وهكذا حسب عدد السنوات المتهرب فيها من الضريبة. أي أنه يتعين ذكر المبلغ المتملص منه خلال كل سنة مالية من دون احتساب غرامات التأخير، وبناءا عليه يتعين تحديد الوصف القانوني للجريمة إن كانت جنحة أو جناية، ثم الإشارة إلى الطريقة أو الطرق التديسية.»

<sup>1</sup> - ملف رقم 716337، قضية (ن.أ) ضد النيابة العامة، مجلة المحكمة العليا، العدد 2 ، 2012، ص 310.

## ب-العقوبات المقررة في قانون الضرائب غير المباشرة

كيفت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>1</sup> جريمة التملص الضريبي على أساس جنحة يعاقب عليها بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ ( 10.000 دج )، حيث نصت على: « يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج و بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين.

غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة، أو مبلغ 10.000 دج.»

## ج- العقوبات المقررة في قانون الطابع

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

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

غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 دج إلى 20.000 دج وسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين.

غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج<sup>1</sup>.

#### د- العقوبات المقررة في قانون التسجيل

اتجه المشرع في قانون التسجيل لتجنيح جريمة الغش الضريبي، على غرار القوانين الضريبية الأخرى، ويتبين ذلك من مضمون المادة 119 من قانون التسجيل<sup>2</sup> على :

« ... غرامة مالية جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج وحبس من سنة إلى خمسة (5) سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبات فقط.

غير أنه لا يطبق هذا التدبير إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج»

#### هـ- العقوبات المقررة في قانون الرسم على رقم الأعمال

أحالت المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال<sup>3</sup> إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حيث يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، باستعمال طرق تدليسية للتملص من أساس

<sup>1</sup> - المادة 34 من قانون الطابع عدلت بموجب المادة 21 من قانون رقم 11- 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

<sup>2</sup> - المادة 119 من قانون التسجيل.

<sup>3</sup> - المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

الضرائب أو الحقوق التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها، وبالتالي فإن جريمة الغش الضريبي لا تنحرف عن القوانين الضريبية الأخرى في تكييف واقعة الغش الضريبي.

### ثانيا: العقوبات التكميلية

يقصد بالعقوبات التكميلية مجموعة العقوبات التابعة لعقوبة أصلية، بحيث لا يمكن الحكم بها منفردة، و حددها المشرع الجزائري على سبيل الحصر في المادة التاسعة من قانون العقوبات<sup>1</sup> و تتمثل أساسا في:

#### أ - تحديد الإقامة

يقصد بتحديد الإقامة إلزام المحكوم عليه بأن يقيم في منطقة جغرافية يعينها الحكم القضائي<sup>2</sup> بحيث لا يجوز أن تتجاوز مدتها خمس سنوات، و يبدأ سريانها من يوم انقضاء العقوبة الأصلية، أو الإفراج على المحكوم عليه، و إذا خالف المحكوم عليه أحد تدابير إقامته يعاقب المحكوم عليه من ثلاث أشهر إلى ثلاث سنوات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> نصت المادة 9 من قانون العقوبات على أن : « العقوبات التكميلية هي:

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

<sup>2</sup> - أوهابية عبد الله، مرجع سابق، ص 379.

<sup>3</sup> - المادة 11 من قانون العقوبات.

## ب - المنع من الإقامة

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

## ج - الحرمان من مباشرة بعض الحقوق

يمنع المحكوم عليه بموجب حكم قضائي صادر من جهة قضائية مختصة من مباشرة بعض حقوقه، وأكد المشرع على ذلك في المادة 16 مكرر من قانون العقوبات<sup>1</sup> و التي نصت على:

« يجوز الحكم على الشخص المدان لارتكابه جناية أو جنحة بالمنع من ممارسة مهنة أو نشاط إذا ثبت للجهة القضائية أن للجريمة التي ارتكبها صلة مباشرة بمزاومتها، وأن ثمة حضر في استمرار ممارسته لأي منها ويصدر الحكم بالمنع لمدة لا تتجاوز عشر (10) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جناية وخمس (5) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جنحة. و يجوز أن يؤمر بالنفاد المعجل بالنسبة لهذا الإجراء.»

## د - المصادرة الجزئية للأموال

يجوز مصادرة بعض أموال المحكوم عليه للدولة بموجب حكم قضائي صادر يقر بها كعقوبة تكميلية للمحكوم عليه، واستثنت الفقرة الأولى من المادة 15 من قانون العقوبات<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - المادة 16 مكرر من قانون العقوبات.

<sup>2</sup> - المادة 15 من قانون العقوبات.

الأموال التي لا يجوز مصادرتها، والتي تتمثل أساسا في محل السكن إذا اكتسب أو تم شغله بطريق قانوني، إضافة للأموال التي ذكرت في قانون الإجراءات المدنية، والتي تتمثل أساسا في المداخل الضرورية لمعيشة زوج المحكوم عليه و أولاده، و الأصول الذين يعيشون تحت كفالته، وفي حالة الإدانة بارتكاب الجناية يجوز للمحكمة الحكم بمصادرة الأشياء التي استعملت في تنفيذ الجريمة، أو التي تم تحصيلها من الجريمة، و لا يجوز الحكم بذلك في الجنحة أو المخالفة إلا بنص قانوني صريح.

#### هـ - حل الشخص الاعتباري

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

#### و - نشر الحكم

أجازت المادة 18 من قانون العقوبات<sup>1</sup> للمحكمة عند الحكم بالإدانة أن تأمر في الحالات التي يحددها القانون بنشر الحكم كله أو مستخرج منه في جريدة يومية وطنية أو أكثر أو بتعليقه في الأماكن التي يبينها، و ذلك تحت نفقة المحكوم عليه، بحيث لا تتجاوز مدة التعليق شهرا واحدا.

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

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

تطبق العقوبات التكميلية في جريمة الغش الضريبي ويتبين ذلك من خلال الفقرة السادسة من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة التي نصت على « يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه<sup>1</sup>. »

نصت المادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة على: « تستطيع المحكمة فيما يخص المخالفات المتبوعة بعقوبة جزائية أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو بتلخيص في الجرائد التي يعينها و يعلق في الأماكن التي تعينها والكل على نفقة المحكوم عليه<sup>2</sup>. »  
ونص المشرع في قانون التسجيل على لصق ونشر القرار كعقوبة تكميلية، حيث نصت الفقرة الثانية من المادة 120 من قانون التسجيل على أن: «...لصق ونشر القرار يؤمر بهما في حالة العود<sup>3</sup>...»

نصت المادة 134 من قانون الرسم على رقم الأعمال<sup>4</sup> على: « يمكن للمحكمة أن تأمر بالنسبة للمخالفات المصحوبة بعقوبات جزائية بنشر الحكم كاملا أو باختصار في الجرائد التي تعينها، وبتعليقه في الأماكن التي تحددها على نفقة المحكوم عليه. »

ورد في الفقرة السادسة من المادة 35 من قانون الطابع<sup>5</sup> على: « فيما يخص المخالفات المتضمنة عقوبات جزائية، تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار

<sup>1</sup> - الفقرة السادسة من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة و المتممة بموجب قانون رقم 02 - 12 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، معدلة بموجب قانون رقم 11 - 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

<sup>2</sup> - المادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة.

<sup>3</sup> - المادة 120 من قانون التسجيل.

<sup>4</sup> - المادة 134 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

<sup>5</sup> - المادة 35 من قانون الطابع.

القضائي كليا أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تشير إليها و يتم كل ذلك على نفقة المحكوم عليه.»

## الفرع الثاني

### العقوبات الجبائية

تختلف جريمة الغش الضريبي عن جرائم القانون العام من حيث الجزاء، حيث رتب المشرع الجزائري عنها عقوبات جبائية مختلفة، و التي تتمثل في الغرامة المالية التي يختلف نوعها و مقدارها باختلاف نوع الضريبة التي تملص منها المكلف (أولا)، و عقوبة المصادرة التي تستهدف أساسا الأشياء التي تم استعمالها الجاني لارتكاب الجريمة (ثانيا) .

#### أولا: الغرامة الجمركية

تعرف الغرامة الجمركية بأنها ذلك المبلغ النقدي الذي يدفعه المحكوم عليه للخزينة العمومية، تنفيذا لما ورد في حكم قضائي<sup>1</sup>، و أطلق عليها المشرع الجزائري في قانون الجمارك لفظ التعويض، في حين اعتبرها بعض الفقهاء بأنها عقوبة من طبيعة جزائية تقرر بموجب حكم قضائي إلى جانب العقوبة الأصلية، و يجد هذا الموقف تبريره في أن الغرامة التي رتبها المشرع على مخالفة الأحكام الضريبية تعتبر جزاء لمخالفة القانون، حيث ترد العقوبات الجزائية في النصوص القانونية سواء كانت حبس أو غرامة بنص صريح لا يدع المجال للقاضي لإعمال سلطته التقديرية، إلا على سبيل الاختيار بين العقوبتين<sup>2</sup>، و هذا ما

<sup>1</sup> - صقر نبيل، قماروي عز الدين، الجريمة المنظمة، التهريب و المخدرات وتبييض الأموال في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، ص ص 60، 61.

<sup>2</sup> - حسن الجندي، القانون الجنائي الضريبي، شرح الجرائم و العقوبات، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 77.

يجعل الغرامة الجبائية تختلف عن التعويض المدني الذي يتم تقديره حسب جسامه الضرر الذي يلحق بالمضرور.

ذهب فقهاء آخرون لاعتبار الغرامة الجبائية تعويضا مدنيا<sup>1</sup>، ذلك أن الزيادة التي يحكم بها إضافة إلى الغرامة الجزائية تمثل تعويضا عن التهرب من دفع الرسوم المستحقة للخرينة العمومية، و يترتب عن ذلك أنه يجوز للإدارة الضريبية الإدعاء مدنيا أمام القضاء للمطالبة بها، و لا يحكم بها إلا بناء على طلب من الإدارة، و في حالة تعدد المتهمين فإنه يحكم بالتضامن بينهم في أدائها، و انتقد هذا الرأي على أساس أن التعويضات لا يجوز الحكم بها إلا بناء على طلب من المضرور، أما بالنسبة للغرامة فإنه يجوز اللجوء للاكراه البدني من أجل تحصيلها<sup>2</sup>.

ابتكر القضاء الفرنسي نظرية تفيد أن الغرامة الضريبية من طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة و التعويض، فتقع كعقوبة بالنسبة لمرتكب الجريمة، و تعويض للإدارة الضريبية عما لحقها من ضرر<sup>3</sup>، و هو الرأي الذي أخذت به المحكمة العليا في المخالفات الجمركية و المخالفات الضريبية، و يتضح ذلك من القرار الذي صدر عنها بتاريخ 07-10-1966 عن غرفة الجناح و المخالفات القسم الثالث في قضية: ب.1. ع/ضرائب ملف ع/ ضرائب ملف (91 1362)، حيث نقضت قرارا صدر عن

<sup>1</sup> - أخذ المشرع الجزائري بهذا الرأي، و يتضح ذلك من مضمون المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، و التي نصت على: « في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية على أساس شكوى من إدارة الضرائب يجوز لهذه الإدارة أن تؤسس نفسها طرفا مدنيا. »

<sup>2</sup> - صقر نبيل، مرجع سابق، ص 63 .

<sup>3</sup> - طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 224.

مجلس قضاء تلمسان، و اعتبر في حيثياته أن دعوى إدارة الضرائب دعوى مدنية، أما الغرامات الجبائية تعويض مدني لإدارة الضرائب، و اعتبرت المحكمة العليا الغرامة من طبيعة مختلطة و لا يجوز الحكم بها إلا بناء على طلب من الإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

أكدت المحكمة العليا على هذا الرأي كذلك في القرار رقم 600302 في قضية (أ.ع) ضد النيابة العامة<sup>2</sup>، حيث طعن بالنقض (أ.ع) بتاريخ 19-11-2008 في الحكم الصادر بتاريخ 11-11-2008 عن محكمة الجنايات لمجلس قضاء البليدة، حيث أثار الطاعن وجها للنقض يقضي بمخالفة المادة 10/350 من قانون الاجراءات المدنية، ذلك أن الحكم المطعون فيه جاء خاليا من كل تعليل فلم يتعرض لموضوع الدعوى، وطلبات الطرف المدني، والضرر الذي لحقه، والقواعد القانونية التي يستوجب الأمر تطبيقها، أما الوجه الثاني الذي يثير النقض هو عدم تسبب قضاة الموضوع لحكمهم تسبب كاف، وعدم توضيح البيانات التي اعتمدها في تقدير التعويض.

ارتأت المحكمة العليا أيضا أن الوجهين الذين أثارهما الطاعن كسبب للنقض غير سديدين ذلك أنه، و بغض النظر عن الخطأ في استناده فيهما عن مخالفة المادتين 358/10 من قانون الإجراءات المدنية، و 356 من قانون الإجراءات الجزائية التي لا تطبق على الأحكام الصادرة عن المحاكم الجنائية التي تبقى تنقيد دائما بنص المادة 316 من قانون الإجراءات الجزائية عندما تتعلق أحكامها بالدعوى المدنية.

<sup>1</sup> - بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، مرجع سابق، ص 3 3.

<sup>2</sup> - القرار رقم 600302 الصادر بتاريخ 21-10-2010 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد 2، 2010، ص ص 305-306.

« استقر اجتهاد المحكمة العليا على اعتبار التعويضات<sup>1</sup> المحكوم بها إلى إدارة الضرائب ذات طابع مختلط بين دعوى ضريبية، ودعوى مدنية التي لا تخضع لمبادئ القانون العام بل لأحكام قوانين الضرائب إثر مطالبة الإدارة المذكورة بالحقوق المتملص منها و ليس عن ضرر يكون قد أصابها، وبالتالي يتبين بالرجوع إلى الحكم المطعون فيه أن قضاة الموضوع قد أحسنوا تطبيقهم للقانون بإشارتهم فيه إلى المواد 303-304-407-408 من قانون الضرائب بعد اطلاعهم على الحكم الجنائي وطلبات الطرف المدني المتمثلة في مبلغ 283.031.967.50 دج و هو المبلغ المحكوم به على الطاعن. حيث أنه ومتى كان ذلك يتعين التصريح برفض الطعن بالنقض لعدم تأسيسه.»

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

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

نصت الفقرة الأولى من المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة<sup>2</sup> على أنه يجب على المكلف بالضريبة الخاضع للضريبة على أرباح الشركات و للضريبة على الدخل الإجمالي أن يصرح خلال الثلاثين الأيام الأولى من بداية نشاطه أمام مفتشية الضرائب المباشرة التابع لها، و في حالة امتناعه عن ذلك يعاقب بغرامة جبائية تقدر بقيمة 30.000 دج، و يعاقب بالعقوبات<sup>3</sup> المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب

<sup>1</sup> - القرار رقم 600302 الصادر بتاريخ 21-10-2010 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد 2، 2010، ص ص 306-307.

<sup>2</sup> - المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>3</sup> - نصت الفقرة الثانية من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدلة بموجب المادة 8 من قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 على: «عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق

المباشرة و الرسوم المماثلة في حالة ثبوت قيام المكلف بأعمال تدليسية والتي تتمثل في مبلغ مالي يزداد على نسبة المبلغ الذي تملص منه المكلف في نفس السنة.

## 2 - الغرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة

نصت المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>1</sup> على أن كل مخالفة للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة يعاقب عليها بعقوبات ثابتة<sup>2</sup> يقدر حدها الأدنى بمبلغ 5.000 دج و حدها الأعلى 25.000 دج ، في حين قدرت المادة 524 منه العقوبات النسبية بضعف الحقوق المتملص منها دون أن تقل عن 50.000 دج.

## 3- الغرامات الجبائية في قانون الطابع والرسم على رقم الأعمال

وردت الغرامات الجبائية المترتبة عن جريمة الغش الضريبي دون تحديد مقدارها في الفقرة الثالثة من المادة 121 من قانون التسجيل<sup>3</sup> و الفقرة الثالثة من المادة 36 من قانون الطابع<sup>4</sup>، ونصت المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال<sup>5</sup> على تطبيق غرامة بنسبة

زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة. توافق هذه الزيادة حصة الحقوق التي اخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.

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

<sup>1</sup> - المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة.

<sup>2</sup> - المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة .

<sup>3</sup> - نصت الفقرة الثالثة من المادة 121 من قانون التسجيل على أنه: «... يحدد الحكم أو قرار الادانة مدة الاكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات والديون الجبائية.»

<sup>4</sup> - نصت الفقرة الثالثة من المادة 36 من قانون الطابع على أنه: «... يحدد الحكم أو قرار الادانة مدة الاكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات والديون الجبائية.»

<sup>5</sup> - المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

100 % على مجمل الحقوق في حالة استعمال المكلف لطرق تدليسية للتملص من الضريبة.

## ثانيا: المصادرة

يقصد بالمصادرة « نزع ملكية المال جبرا عن صاحبه بدون مقابل، و إضافته إلى ملك الدولة، وعرفتها محكمة النقض المصرية بأنها إجراء الغرض منه تملك الدولة أشياء مضبوطة ذات صلة بجريمة قهرا عن صاحبها وبغير مقابل. وهي حسب التعريف السائد بين فقهاء القانون الجنائي نقل ملكية مال إلى العدالة<sup>1</sup> »

عرف المشرع الجزائري المصادرة في الفقرة الأولى من المادة 15 من قانون العقوبات بأنها « الأيلولة النهائية لمال أو مجموعة أموال معينة أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء<sup>2</sup> ». حددت المادة 16 من قانون العقوبات الأشياء محل المصادرة، و التي تتمثل أساسا في كل الأشياء التي يعتبر القانون بأن صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها يشكل جريمة<sup>3</sup>.

نص المشرع الجزائري في المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>4</sup> على عقوبة المصادرة في حالة مخالفة أحكام هذه المادة، حيث يتم مصادرة الأشياء التي استعملت في عملية التزوير، و الأوعية، و الأواني، والآليات غير المصرح بها أو حيازة أجهزة بشكل غير قانوني بخلاف القوانين الضريبية الأخرى (الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال و الطابع و التسجيل) التي لم تنطرق لعقوبة المصادرة بشكل صريح أو ضمني.

<sup>1</sup> - نقلا عن نبيل صقر، قمرابي عز الدين، مرجع سابق، ص 64.

<sup>2</sup> - الفقرة الأولى من المادة 15 من قانون العقوبات.

<sup>3</sup> - المادة 16 من قانون العقوبات.

<sup>4</sup> - المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة.

يشترط الحكم بالمصادرة أن تكون الأشياء محل المصادرة قد ضبطت فعلا وقت صدور الحكم، فلا يجوز الحكم بمصادرة أشياء يكون ضبطها لاحقا ، و تتم المصادرة في حالة الحكم في جنحة أو مخالفة بناء على نص قانوني صريح، و لا تكون الأشياء المملوكة للغير محل للمصادرة، إلا في الحالة التي يأمر بها كتدبير من تدابير الأمن بنص قانوني صريح<sup>1</sup>.

تعتبر المصادرة عقوبة عينية يتم من خلالها نقل ملكية الأشياء المصادرة إلى الدولة بخلاف الغرامة التي تدفع نقدا، و تكون الغرامة عقوبة أصلية أو تكميلية، وتأخذ المصادرة وصف العقوبة التكميلية دائما، وتعتبر الغرامة عقوبة في كل الحالات.

تعتبر المصادرة عقوبة في الحالة التي تكون فيها اختيارية، و تدبير أمن وقائي حين تكون وجوبية، و تعتبر تعويض في الحالة التي تؤول فيه للمجني عليه كتعويض عن الضرر الذي ترتب عن الجريمة، وتعتبر الغرامة غير قابلة للتقدير، حيث تنصب على شيء معين، على خلاف الغرامة التي يمكن تقديرها تبعا لجسامة وخطورة المحكوم عليه و وضعه المالي<sup>2</sup>.

تعتبر المصادرة في القانون العام عقوبة تكميلية<sup>3</sup>، و في جريمة الغش الضريبي عقوبة جرمية، و يتبين ذلك من نص المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة، حيث أنه يترتب في حالة مخالفة أحكامها مصادرة الأشياء الخاصة بالتزوير، الأوعية و الأواني، و الآليات غير المصرح بها التي استعملت في عمليات الصنع، أو الحيازة، والأجهزة التي

<sup>1</sup> - الفقرة الثالثة من المادة 25 من قانون العقوبات.

<sup>2</sup> - نبيل صقر، قماروي عز الدين، مرجع سابق، ص 65.

<sup>3</sup> - شيخ ناجية، خصوصيات جريمة الصرف في القانون الجزائري، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2012، ص 166.

تكون حيازتها غير شرعية<sup>1</sup>. و من التطبيقات القضائية لذلك ما ورد في القرار الصادر في الملف رقم 05 29 41 بتاريخ 24-09-2008، و كان أطراف القضية<sup>2</sup> ادارة الجمارك ضد (ب.ج)، و النيابة العامة، حيث رفعت ادارة الجمارك طعنا بالنقض بتاريخ 06 جوان 2005 ضد القرار الصادر عن الغرفة الجزائرية لمجلس قضاء بسكرة بتاريخ 01 جوان 2005 فهرس 2437 الذي قضى بتأييد الحكم المستأنف مبدئيا وتعديله بجعل عقوبة الحبس موقوف التنفيذ من أجل جنحة حيازة بضاعة أجنبية دون أي أساس قانوني، الفعل المعاقب عليه بموجب المادتين 323، 326 من قانون الجمارك.

أثارت الطاعة في الطعن بالنقض وجه وحيد للطعن على أساس خرق المادة 328 من قانون الجمارك، حيث أن المجلس أيد الحكم المستأنف الذي فصل في الدعوى العمومية بمعاينة المتهم بعام حبس نافذة مع مصادرة البضاعة والشاحنة، و إلزام المدان بدفع 1.950.000 دج، غير أن القضاء و الفقه يقضي بأن الدعوى الجمركية منفصلة عن الدعوى العمومية، و حسب اجتهاد المحكمة العليا تعتبر مصادرة البضاعة محل الغش ووسيلة النقل ليست عقوبة جزائية، بل تعتبر عقوبة جبائية يستوجب الأمر النطق بها في الدعوى الجبائية، وليس الدعوى العمومية، وجاء منطوق القرار محل النقض خال من الفصل في الدعوى الجمركية، حيث قضى بتأييد الحكم المستأنف وتعديله بجعل عقوبة الحبس موقوفة التنفيذ، بالرغم من أن الحكم الابتدائي قضى بعقاب المتهم بعام حبس نافذة ومصادرة البضاعة والشاحنة لصالح الخزينة العمومية، و إلزام المتهم بأداء مبلغ 1.950.000 دج لإدارة الجمارك، فالقانون يقضي بأن المصادرة عقوبة جمركية ضمن الدعوى الجبائية تقرر

<sup>1</sup> - المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة.

<sup>2</sup> - الملف رقم 05 29 41، قضية إدارة الجمارك ضد (ب.ج)، والنيابة العامة الصادر عن غرفة الجناح والمخالفات بالمحكمة العليا بتاريخ 24-09-2008، مجلة المحكمة العليا، العدد 01، 2010، ص ص 287-289.

---

لمصلحة إدارة الجمارك، و ليست عقوبة جزائية ضمن الدعوى العمومية. ويترتب عن ذلك نقض القرار المطعون فيه في الدعوى الجبائية<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup>- الملف رقم 05 29 41، قضية إدارة الجمارك ضد (ب.ج)، والنيابة العامة الصادر عن غرفة الجنج والمخالفات بالمحكمة العليا بتاريخ 24-09-2008، مجلة المحكمة العليا، العدد 01، 2010، ص 289.

خاتمة

تبين من خلال هذا البحث أن النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي يعكس رغبة المشرع الجزائري التوفيق بين المصلحة العامة و التي تتمثل في استرجاع الأموال التي تملص منها المكلف، والمصلحة الخاصة التي تتمثل في ضمان حقوق المكلف بالضريبة من خلال الضمانات المختلفة التي منحها المشرع للمكلف سواء أثناء إجراءات التحقيق التي تنتوع بين وسائل القانون الجنائي، والعام، أو إجراءات المحاكمة التي قيدها المشرع بشكوى من الإدارة الضريبية إلى جانب إمكانية سحب الشكوى في حالة تسديد نصف المبلغ المتملص منه، غير أن تطبيق هذا النظام بين أنه يعاني من عدة نقائص، فالمشرع الجزائري و على غرار التشريعات الأخرى لم يستطع تحديد تعريف جامع مانع للغش الضريبي، ولم يحدد حالات الغش الضريبي على سبيل الحصر، وإنما ذكرها بشكل واسع، وهذا ما صعب مهمة القاضي و المتقاضي في الإلمام بحالات الغش الضريبي، فعادة ما يتم القياس على المفاهيم الواسعة التي وردت في النصوص الضريبية المختلفة، إضافة لغموض القصد الجنائي في بعض حالات الغش الضريبي، ويشكل ذلك مساس خطير بحقوق المكلف بالضريبة، و يتناقض مع مبدأ لا جريمة و لا عقوبة إلا بنص الذي تبناه المشرع الجزائري سواء في الدستور، أو في قانون العقوبات، أو الإجراءات الجزائية، إضافة لذلك فإن المساواة بين الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي لا يواكب التطور الذي تعرفه الجريمة اليوم، حيث عادة ما يكون الشريك أكثر مساهمة في الطرق التدلّيسية الاحتيالية الرامية للتملص من الضريبة، وغالبا ما يكون موظف محترف في الإدارة الضريبية يلم بكل وسائل التدليس، و الاحتيال يساعد الفاعل الأصلي الذي يتمثل في المكلف بالضريبة للتملص منها كليا أو جزئيا بمقابل مادي و هو ما يصطلح عليه قانونا بالرشوة، و يقتصر دور المكلف في تنفيذ الأفعال النهائية للجريمة .

قيد المشرع الجزائري تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي بتقديم شكوى من الإدارة الضريبية ، و انقضائها بسحبها من طرف نفس الجهة التي قدمتها، و هذا يفتح

المجال واسعا لتعسف الإدارة الضريبية في استعمال هذا الحق، و خاصة في ظل انتشار ظاهرة الرشوة في القطاع العام، ذلك أنه عادة ما يكون المتملص من الضريبة أشخاص

معنوية تقوم بتحويل مبالغ مالية طائلة إلى الملاجئ الضريبية، و بالرغم من أهمية دور الإدارة الضريبية في متابعة جريمة الغش الضريبي، إلا أن واقع هذه الإدارة لا يتناسب مع المكانة التي منحها له المشرع في متابعة جريمة الغش الضريبي، حيث تعاني الإدارة الجبائية الجزائرية منذ الاستقلال من عدة نقائص مادية، و بشرية تعرقلها عن أداء مهامها المخولة لها قانونا، وينطبق على ذلك المثل الشائع في مجتمعنا "ما يعطيه المشرع باليد اليمنى يأخذه باليد اليسرى"، و يعاب على هذا النظام كذلك أنه أفرط في النص على العقوبات السالبة للحرية التي، و إن كانت تحقق الردع العام إلا أنها لا تساهم في استرجاع المبالغ التي تملص منها المكلف، حيث تكبد خزينة الدولة نفقات إضافية تنفق على المكلف المدان خلال المدة التي يقضيها في المؤسسة العقابية، أمام هذا الوضع يجب إجراء مجموعة من التعديلات أو الإصلاحات سواء على النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، و اضافة طابع المرونة عليه، بحيث يتم تكييفه مع متطلبات الواقع الاقتصادي أو على الإدارة الضريبية، فأما بالنسبة للنظام القانوني لجريمة الغش الضريبي فيجب تبسيطه سواء من حيث الموضوع أو الإجراءات وذلك كما يلي:

- مراجعة العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي بحيث يجب أن تتناسب مع خطورة الوسائل التدليسية الاحتيالية، و ليس المبالغ المتملص منها، إضافة إلى أهمية تحديد الممارسات التدليسية على سبيل الحصر لضمان حقوق المتقاضي، وتسهيل مهمة القاضي.
- تبسيط القوانين الضريبية و جمعها في تقنين واحد على غرار المشرع الفرنسي الذي جمعها في قانون الضرائب العام.

- تكوين قضاة متخصصين في الجرائم المالية بصفة عامة وفي المجال الجبائي بصفة خاصة، حيث أصبح استحداث وكيل جمهورية يختص بالجرائم المالية أمر ضروري تفرضه عولمة الجريمة، فجريمة الغش الضريبي أخذت منحرجا خطيرا في ظل العولمة، حيث أصبحت ترتبط بعدة جرائم أخرى كالجريمة المنظمة، الرشوة، و تبييض الأموال... الخ

- إطلاق حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية فيما يتعلق بالجرائم المالية ولاسيما منها جريمة الغش الضريبي، حيث أنه لا يوجد ما يبرر حصر تحريك الدعوى العمومية المتعلقة بجريمة الغش الضريبي في تقديم شكوى من الإدارة الضريبية، فيجب أن تتمتع النيابة العامة كذلك بحرية تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي متى وصل إلى علمها خبر وقوع غش ضريبي باعتبارها ممثلة للحق العام، على أن تتمتع ادارة الضرائب بدور الطرف المنضم أو المتدخل في الخصومة للمطالبة باسترجاع المبالغ المتملص منها، أو اعتبارها كشاهد أساسي في الدعوى بناء على استدعاء من النيابة العامة، فهذا الإجراء ضروري للوقاية، و مكافحة الغش الضريبي، و خاصة حالات الغش التي تتم بتستر من الإدارة الضريبية، حيث لا يتم تقديم شكوى بشأنها لعدة اعتبارات، و منها تورط موظفيها لاسيما السامين منهم في ارتكاب وقائعها في ظل انتشار ظاهرة الرشوة في المجتمع الجزائري.

- رفع العقوبات السالبة للحرية في جريمة الغش الضريبي وتعويضها بعقوبة العمل من أجل النفع العام، وهذا من شأنه أن يضمن استرجاع الدولة للمبالغ التي تملص المكلف منها.

- التشديد في عقوبة الشريك في جريمة الغش لضريبي، و خاصة إذا كان من أعوان الإدارة الجبائية واعتبار المساهمة في جريمة الغش الضريبية مع توفر عنصر الرشوة ظرف مشدد .

- استحداث قانون للوقاية من جريمة الغش الضريبي و مكافحتها، بحيث يحدد تكييفها القانوني تحديدا دقيقا، وإجراءات المتابعة و الإثبات ، و العقوبات المقررة لها.

- تعديل أحكام قانون الوقاية من الفساد و مكافحته ليشمل التدليس والاحتيال الذي يستعمله المكلف للتملص من الضريبة ذلك أن الغش الضريبي جريمة تمس المال العام.

- استحداث هيئة وطنية مستقلة للوقاية من جريمة الغش الضريبي ومكافحتها، بحيث تتمتع بصلاحيات واسعة لملاحقة المتهربين ضريبيا، و لاسيما حالات الغش الضريبي المعقد التي تتجاوز الحدود الوطنية، و تتداخل مع جرائم مالية أخرى .

- تفعيل دور الاستعلام المالي في المكافحة، والوقاية من الغش الضريبي بحيث تستحدث صفة "المخبر الشجاع" في قانون الإجراءات الجبائية سواء كان شخص طبيعي أو معنوي عام أو خاص حول الجرائم المالية لاسيما منها الغش الضريبي، بحيث يتمتع بحرية اللجوء للنيابة العامة مباشرة للإبلاغ عن وقوع حالة غش ضريبي خطير على أن يتم تحريك الدعوى العمومية بناء على ذلك، دون أن تتمتع النيابة العامة بالسلطة التقديرية في ملائمة ذلك، مع الالتزام بسرية التحقيق، و ضمان الحماية القانونية للمخبر مثل تلك المقررة لأعوان العدالة أو الشهود في الدعوى العمومية، إضافة لمنح المخبر نسبة معينة من المبالغ المالية المسترجعة يحددها التشريع.

أما بالنسبة للإدارة الضريبية فيجب تزويدها بالتكنولوجيا الحديثة، و لاسيما أجهزة الإعلام الآلي، على غرار مرفق العدالة، و البريد، و الضمان الاجتماعي، إضافة لرفع أجور الموظفين فيها، و ذلك للحيلولة دون لجوئهم لاحتراف الرشوة. و رفع مستواهم العلمي عن طريق التربصات الدورية خارج الوطن لاسيما منها في دول الجوار كتونس، و فرنسا أو الولايات المتحدة الأمريكية التي تعرف تطورا في مجال الإدارة و القانون الجبائي.

تجدر الإشارة إلى أن تطبيق هذه الإصلاحات لا يمكن تفعيلها في ظل غياب إرادة سياسية واضحة تعكس بشكل لا يدع مجال للشك إرادة الدولة الجزائرية للقضاء على الغش الضريبي، و الجرائم المالية التي ترتبط به كجرائم الفساد، و خاصة الرشوة، و تبييض الأموال، التي تعتبر من المشاكل العويصة التي تهدد الأمن القومي ، في ظل تراجع أسعار

---

البترول في السوق الدولية في الوقت الراهن، و إمكانية نضوبه في المستقبل، حسب رأي العلماء و المختصين في ميدان الجيولوجيا.

# قائمة المراجع

## أولاً: المراجع باللغة العربية

### أ - الكتب

#### 1- الكتب العامة

1. الأنصاري حسن النيداني، الصلح القضائي دراسة تأصيلية و تحليلية لدور المحكمة في الصلح والتوفيق بين الخصوم، دار الجامعة الجديدة للنشر، د ب ن، 2001
2. — الصلح القضائي، دور المحكمة في الصلح و التوفيق بين الخصوم دراسة تأصيلية و تحليلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، 2009.
3. أوهابيه عبد الله ، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، موفم للنشر، الجزائر، 2011 .
4. بلعلبات إبراهيم، الجريمة و طرق اثباتها في قانون العقوبات الجزائري، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
5. بن الشيخ فريد زين الدين، علم العقاب، منشورات دحلب، الجزائر، 1998 .
6. بوسقيعة أحسن، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام و في المادة الجمركية بوجه خاص، دار هومة، الجزائر، 2002.
7. — . الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة التاسعة، دار هومة، الجزائر. د س ن.
8. — الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة الحادية عشرة، دار هومة، الجزائر، 2012.

- 9 . ——— الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة السابعة عشرة، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2014 .
10. جعفر محمد السعيد، المدخل للعلوم القانونية، دار هومة، الجزائر، 2004.
11. خلفي عبد الرحمان ، محاضرات في قانون الاجراءات الجزائية، دار الهدى، الجزائر، 2010.
12. رحماني منصور، الوجيز في القانون الجنائي العام فقه قضايا، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.
13. سعد عبد العزيز ، جرائم التزوير وخيانة الأمانة واستعمال المزور ، دار هومة الجزائر ، 2005 .
14. طاهري حسين ، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجزائية، الطبعة الثانية، دار المحمدية، الجزائر، د س ن.
15. عبد الباسط جميعي، أمال الفزيري، التنفيذ في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف، القاهرة، 1990.
16. عبد الفتاح مراد، الحجز الإداري علما وعملا، د د ن، القاهرة، د س ن.
- 17 . ——— التحقيق الجنائي التطبيقي، د د ن، القاهرة، 1995 .
- 18 . عدو عبد القادر ، مبادئ قانون العقوبات الجزائري، نظرية الجريمة، " نظرية الجزاء الجنائي"، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2013 .

19. كمال عبد الواحد الجوهري، مذكرات الدفاع في القضايا الجنائية طبقا لأحدث التعديلات، دار محمد للنشر و التوزيع القاهرة، د س ن.
20. محمد السيد عمر التحيوي، إجراءات الحجز وأثاره العامة في قانون المرافعات المدنية والتجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، 1999.
21. محمد سعيد نمور، أصول الإجراءات الجزائية شرح لقانون أصول المحاكمات الجزائية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان ، 2005.
- 22 . محمد عبد الحميد الألفي، الصلح في جرائم قانون العقوبات والإجراءات الجنائية، المكتبة القانونية، د ب ن، 2002.
23. مصطفى محمود فراج، الدعوى وإجراءاتها العملية وفقا لأحدث التعديلات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

## 2- الكتب المتخصصة

1. الرويلي صالح بالتعاون مع بويق جوزيان، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 2 . السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
3. أعاد محمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، عمان، 2008.
4. أمزيان عزيز، المنازعة الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.

5. أنور صدقي المساعدة، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، د. ب. ن، 2007.
- 6 . بن اعمارة منصور ، أعمال موجهة في تقنيات الجباية ، الجزء الأول ، الطبعة الثانية، دار هومة ، الجزائر، 2008 .
7. حسني الجندي ، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة 2006.
8. ————— القانون الجنائي الضريبي، شرح الجرائم و العقوبات، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
9. خلاصي رضا ، شذرات النظرية الجبائية ، دار هومة ، الجزائر، 2014 .
10. رحمانى منصور ، القانون الجنائي للمال و الأعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2012 .
11. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي و أثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية الحقوقية، القاهرة، 1999.
- 12 . سيد شوربجي عبد المولى، مواجهة الجرائم الاقتصادية في الدول العربية، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، 2006.
13. صالحى العيد ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة الجزائر، 2011
- 14 . صقر نبيل ، قماروي عز الدين، الجريمة المنظمة التهريب والمخدرات وتبييض الأموال في التشريع الجزائري، دار الهدى للطباعة و النشر، الجزائر، 2008.

15. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
16. عادل علي المانع ، المسؤولية الجزائية للمدين عن جريمة التهرب من سداد مديونيته للدولة، د د ن، الكويت، 2000.
17. عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة، مقدمة في الاقتصاد، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، 1998، ص 227.
18. عبد الحكيم مصطفى الشراوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، 2006، ص 111.
19. فريجة حسين، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، د س ن.
20. قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، ضريبة القيمة المضافة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2008 .
21. محزني محمد عباس، المدخل للجباية و الضرائب، شركة الخدمات التجارية و الجمركية والاستثمارات، الجزائر، 2010.
- ب- الرسائل و المذكرات الجامعية

### 1- الرسائل الجامعية

1. بلحارث ليندة، نظام الرقابة على الصرف في ظل الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو .

2. بلعسلي ويزة، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم تخصص قانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2014.

3 . بن يونس فريدة، تنفيذ الأحكام الجنائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013 .

4 .بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي

دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، رسالة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2015 .

5. حابة عبد العالي، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013.

6. حمه مرامية ، الحجز التنفيذي، رسالة لنيل شهادة دكتوراه الدولة في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار عنابة 2009 .

7 .زيوش رحمة، الميزانية العامة للدولة، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو 2011.

8. شيخ ناجية، خصوصيات جريمة الصرف في القانون الجزائري، رسالة لنيل شهادة

دكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو،  
2012 .

### 9. طباش عز دين، النظام القانوني للخطأ غير العمدي في جرائم العنف، رسالة لنيل

دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري  
تيزي وزو، 2014.

10. علي عبد الرحمان العيدان، انقضاء الدعوى الجنائية الخاصة في الشريعة الإسلامية  
قوانين وأنظمة دول مجلس التعاون الخليجي، أطروحة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه  
في الفلسفة في العلوم الامنية، كلية الدراسات العليا ، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية،  
الرياض، 2009.

11. فرج شعبان، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الانفاق العام، و الحد من الفقر  
دراسة حالة الجزائر 2000-2010 ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،  
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012 .

12- مباركي علي، المسؤولية الجزائرية لرئيس المؤسسة الاقتصادية عن أفعال تابعيه،  
رسالة لنيل درجة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو،  
2007.

13. محرز محمد عباس ، نحو تنسيق ضريبي في اطار التكامل الإقتصادي المغربي،  
أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم  
التسيير، جامعة الجزائر 2005.

14. ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر،

أطروحة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،

جامعة الجزائر، 2002.

## 2- المذكرات الجامعية

1. أولعربي جمال ، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش

الجنائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013.

2. أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون

الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2003 .

3. أيت مولود سامية، خصوصية الجريمة الاقتصادية في ضوء قانوني المنافسة، و

الممارسات التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون الأعمال ، كلية الحقوق،

جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2006.

4. ايهاب خضر منصور ، العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من

ضريبة الدخل في فلسطين ، أطروحة لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية

الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004 .

5. بوحجة نصيرة زوجة عيداوي، سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية

في القانون الجزائري، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي، كلية الحقوق،

جامعة الجزائر، 2001.

6. بورعدة حورية، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر دراسة سوق الصرف، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة وهران، 2014.

7. بوقرودة ايمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في اطار الاتفاقيات

الجبائية الدولية، دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2010.

8. خميخ محمد، الطبيعة الخاصة للجريمة الاقتصادية في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية ، كلية الحقوق جامعة الجزائر، 2011.

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

10. رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007.

11. رلى عبد الرازق حسين ، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية و أثر ذلك في الحد و الكشف عن حالات التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة

الماجستير في المنازعات الضريبية ، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين 2011 .

12. صائغي منذر، مبدأ الشرعية الجزائية في قانون العقوبات الاقتصادي الجزائري، بحث للحصول على درجة الماجستير في العلوم الجنائية، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 1984.

13. سلطان بن ممدوح بن عبد العزيز آل سعود، دور المجني عليه في تحريك الدعوى الجزائية في النظام الاجرائي السعودي، رسالة لنيل شهادة الماجستير في الأنظمة، كلية الاقتصاد و الادارة، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض.

14. شاهر محمد علي المطيري، الشكوى كقيد على تحريك الدعوى الجزائية في القانون الجزائري الأردني و الكويتي والمصري، رسالة لنيل درجة الماجستير في الحقوق، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2010.

15- شبيلي مختار، الاجرام الاقتصادي والمالي الدولي، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي الدولي، كلية الحقوق، جامعة البليدة، 2004.

16. طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012 .

17. عبد الله مدعث غلاب العازمي، الحجز التنفيذي على العقار، دراسة في التشريع الكويتي، رسالة ماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، 2013.

18. عتير سليمان ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي. مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.

19. فهد مبخوت حمد هادي، سقوط الدعوى العمومية في القانونين الأردني والكويتي، دراسة مقارنة، رسالة لنيل درجة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة الشرق الأوسط، 2014.

20. قتال عبد العزيز، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة و لاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس بالمدينة، 2008 .

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

22. موساوي ظريفة، دور الهيئات القضائية العادية في تطبيق قانون المنافسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2011.

23. لابد لزرقي، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2012 .

24.لوني فريدة، دور المحكوم عليه في القانون الجنائي الجزائري والقانون المقارن، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2004.

25.العواني ليندة، القيود الواردة على النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية، مذكرة ماستر في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أكلي منحد أولحاج، البويرة، 2014.

26.رضوان العمودي، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مباح ورقلة، 2015 .

27.غرمة مصطفى، حماية المكلف بالضريبة، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مباح ورقلة، 2014 .

28 .غوفي خالد، أثر التهرب الضريبي على مداخل الخزينة العمومية، دراسة حالة مديرية الضرائب ببسكرة، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014.

### ج- المقالات والمدخلات

#### 1- المقالات

1.اقلولي محمد، شروط الاستقرار التشريعي المدرجة في عقود الدولة في مجال الاستثمار، مجلة المحاماة، منظمة المحامين لناحية تيزي وزو العدد 3، 2005. ص 81- 111 .

2. ايهاب الروسان، خصائص الجريمة الاقتصادية، دراسة في المفهوم والأركان، دفاتر السياسة والقانون، عدد 07، د ب ن، 2012، ص ص 73 - 118.
3. بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية ( الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد الأول، 1998، ص ص 17 - 33 .
4. جبار عبد الرزاق، الإلتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي حالة دول شمال افريقيا، مجلة اقتصاديات شمال فريقيا، العدد السابع، ص ص 75 - 98.
5. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 12، عدد2، ص ص 157 - 186.
6. سامح محمد رياض، أثر التطورات الاقتصادية المعاصرة في ظهور الممارسات الاحتياالية للمحاسبة مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المجلد 19، عدد خاص، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، 2011، ص ص 50 - 66 .
7. شكلاط رحمة، ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 2، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013، ص ص 64 - 97.
8. شيعاوي وفاء، مكانة الركن المعنوي في الجريمة الجمركية ( دراسة مقارنة لقانون الجمارك الجزائري)، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية الاقتصادية والسياسية، العدد 2، كلية الحقوق جامعة الجزائر، 2011، ص ص 201 - 225 .

- 9- عزوز علي، أليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد الثامن ، 2012، ص ص 58 - 67.
10. زروال عبد الحميد، الضرر، مجلة المحاماة، منظمة المحامين، العدد الأول، تيزي وزو، ص ص 9، 13.
- 11 - ماموني الطاهر، الضبطية القضائية، نشرة القضاة ، العدد 53، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 1998 ص ص 7، 43 .
12. مباركي علي، المسؤولية الجزائرية لرئيس المؤسسة عن أفعال تابعيه وتطور مفهوم الخطأ الجزائري، المجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية، العدد الثاني، 2006، ص ص 147- 162.
13. معاشو عمار، خصوصية اجراءات الدعوى الجزائرية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، العدد 02، ص ص 10- 23.
14. فرحي محمد ، سياسة الاعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وأثارها الاقتصادية والاجتماعية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2003، ص ص 63 - 83.
15. محمود صبري عبد العزيز، جذور الفقر في مصر، المجلة المصرية للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 03، 2015، ص ص 152، 195، مقال متوفر على الموقع التالي: [www.ejles.com](http://www.ejles.com)

16. ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 2، 2003. ص 24-32 .

17. يسرى مهدي حسن السمرائي ، زهرة خضير عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية، المجلد 04 العدد 09، 2012، ص ص 120 - 146.

## 2- المداخلات

1. الشبشوب توفيق ، الصلح في المخالفات الجبائية الجزائرية، ملتقى القاضي الجبائي، الجمعية التونسية للقانون الجبائي، يومي 2، 3 جانفي 2002،

ص ص 1 - 11 مقال متوفر على الموقع التالي:

<http://www.profiscal.com/>

2. بلحارث ليندة ، الإجراءات المتبعة من طرف السلطات العمومية لأجل ترقية صادرات الجزائر خارج المحروقات الملتقى الوطني حول ترقية صادرات الجزائر خارج المحروقات ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو 11 ، 12 مارس 2014، ص ص 1-15.

3. محمد بن أعراب، خصوصية الإجراءات الإدارية لحل المنازعة الإدارية في الجزائر، الملتقى الوطني حول قانون الإجراءات الإدارية، واقع وأفاق ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 21 أكتوبر 2015 ، ص ص 1 - 31.

4. محمد سليم وهبة، واقع التهرب الضريبي، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد حول التهرب الضريبي ، واقع وتوصيات، اليمن،

26 ، 27 يوليو، 2010، ص ص 1-27.

5. عثمانى أحسن، سعاد شعبانية، النظام المالي المحاسبي كأحد متطلبات حوكمة

الشركات وأثره على بورصة الجزائر، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والاداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر مالية و بنوك و ادارة، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6، 7، 2012، ص ص 1-23 .

6. ولهي بوعلام، نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة المالية حالة الجزائر، الملتقى العلمي حول الأزمة المالية والاقتصادية و الحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف بالتعاون مع مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورمغاري، 20، 21 أكتوبر 2009، ص ص 1 - 23.

#### د- البحوث العلمية

1. سمية براهيم، ميادة بلعياش ، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مركز دراسات الوحدة العربية، 2014، ص ص 227-244.

2. محمد بن عليو، واقع عمل النيابة العامة في المغرب بين الممارسة القضائية وضمان الحقوق والحريات، المركز العربي لتطوير حكم القانون والنزاهة، ص ص 1-276.

## ي- النصوص القانونية

### 1- الدستور

. دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية منشور بموجب مرسوم رئاسي 96 - 438 مؤرخ في 7 ديسمبر 1996 يتعلق بإصدار تعديل الدستور المصادق عليه بموجب استفتاء 28 نوفمبر 1996، ج ر عدد 76، مؤرخ في 23 ديسمبر 1996 معدل بقانون رقم 02 - 03 مؤرخ في 10 أبريل 2002، ج ر عدد 63 مؤرخ في 16 نوفمبر 2008 معدل بقانون رقم 16- 01 مؤرخ في 06 مارس 2016، ج ر عدد 14

### 2- الاتفاقيات الدولية

1.الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية و فرنسا لتجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي مصادق عليها بموجب مرسوم رئاسي رقم 02 - 121 مؤرخ في 07 - 2002، ج ر عدد 24، 2002 .

2.الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وقطر لتجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل مصادق عليها بموجب مرسوم رئاسي رقم 03 - 65 مؤرخ في 8 فبراير سنة 2000 ج ر عدد 70، 2003.

3. اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد مصادق عليها بتحفظ بموجب مرسوم رئاسي رقم 04- 128 مؤرخ في 19 أبريل 2004 ، ج ر عدد 26، 2004 .

4. الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وألمانيا الاتحادية من أجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل

والثروة مصادق عليها بموجب مرسوم رئاسي رقم 08 - 174 مؤرخ في 14 يونيو 2008 ، ج ر عدد 33، الصادرة بتاريخ 22 يونيو 2008.

5. الإتفاقية بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الإسلامية الإيرانية من أجل تجنب الإزدواج الضريبي وتبادل المعلومات فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة مصادق عليها بموجب مرسوم رئاسي رقم 09 - 187 مؤرخ في 12 ماي 2009، ج ر عدد 32، الصادرة بتاريخ 27 ماي 2009 .

6. الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تفادي الازدواج الضريبي، وتجنب التهرب والغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة مصادق عليها بموجب مرسوم رئاسي رقم 15- 336 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015 ، ج ر عدد 70، الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2015.

7. الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة العربية السعودية لتجنب الازدواج الضريبي و لمنع التهرب في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال مصادق عليها بموجب مرسوم رئاسي رقم 15- 337 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015 ، ج ر عدد 01، الصادرة في 06 يناير 2015.

8.الاتفاقية بين المملكة المغربية ودولة الامارات العربية المتحدة بهدف تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل و رأس المال الموقعة بدبي بتاريخ 9 فبراير 2009 .

### 3- النصوص التشريعية

1. قانون رقم 66 - 155 مؤرخ في 8 يونيو 1966 يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل و المتمم، ج ر عدد 53.

2. أمر رقم 66 - 156 مؤرخ في 8 جوان 1966 يتضمن قانون العقوبات، المعدل و المتمم ، ج ر عدد 49.

3. أمر رقم 75 - 58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني المعدل و المتمم، ج ر عدد 44.

4. قانون رقم 75 - 59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم ، ج ر عدد 02 .

5. قانون رقم 79- 07 مؤرخ في 21 جويلية 1979 يتضمن قانون الجمارك ج ر عدد 30 المعدل و المتمم بالقانون رقم 98- 10 مؤرخ في 22 أوت 1998، ج ر عدد 61.

6. قانون رقم 90- 36 مؤرخ في 31 ديسمبر 1990 يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج ر عدد 57.

7. أمر 96- 22 مؤرخ في 9 يوليو 1996 المتعلق بقمع التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج المعدل و المتمم بالأمر رقم 10- 03 مؤرخ في 26 غشت 2012 ، ج ر عدد 50.

8. قانون رقم 01- 21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 يتضمن قانون الإجراءات الجبائية، ج ر عدد 79.

9. قانون رقم 02- 12 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86.

10. قانون رقم 05- 10 المؤرخ في 6 فبراير 2005 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الارهاب، ومكافحتها، ج ر عدد 11 المعدل و المتمم بقانون رقم

12- 02 مؤرخ في 13 فبراير 2012 المعدل و المتمم بالقانون رقم 15- 06 مؤرخ في 15 فبراير 2015، ج ر عدد 08.

11. قانون رقم 06- 01 المؤرخ في 20 فبراير 2006 متعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ج ر عدد 14، المتمم بالأمر رقم 10- 05 مؤرخ في 26 غشت 2010 ج ر عدد 50 المعدل و المتمم بقانون رقم 11- 15 المؤرخ في 2 غشت 2011، ج ر عدد 44.

12. قانون 09 - 09 مؤرخ في 30 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد 78 .

13 . قانون رقم 10- 01 مؤرخ في 26 غشت 2010 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر عدد 49 .

14 . قانون 10- 13 مؤرخ في 29 ديسمبر 2010 يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد 80.

15. قانون رقم 11- 11 مؤرخ في 18 يوليو 2011 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011، ج ر عدد 40 .
- 16 . قانون 11- 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر عدد 72.
- 17.قانون رقم 12- 12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر عدد 72 .
- 18.قانون رقم 13 - 08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014 ج ر عدد 68.
- 19.قانون 14 - 10 مؤرخ في 30 ديسمبر 2014 يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر 78.
- 20.قانون رقم 15- 18 مؤرخ في 30 ديسمبر 2015 يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر عدد 72.
- 21.قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016 .
- 22.قانون الضرائب غير المباشرة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016 .
- 23 .قانون الطابع ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016 .

24. قانون التسجيل، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016 .

25. قانون الرسم على رقم الأعمال، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016 .

26. مدونة التجارة المغربية، وزارة العدل والحريات، مديرية التشريع، المغرب، 2014.

#### هـ - الاجتهاد القضائي

1. القرار رقم 57 528 الصادر بتاريخ 02 أبريل 1989 عن المجلس الأعلى، المجلة القضائية، عدد 3، 1991، ص ص 99 - 101.

2. قرار رقم 177988 صادر بتاريخ 22 - 07 - 1997 عن الغرفة الجنائية، المجلة القضائية، عدد 1، 1998، ص ص 207 - 210.

3. الملف رقم 41 29 05، قضية إدارة الجمارك ضد (ب.ج)، والنيابة العامة الصادر عن غرفة الجناح والمخالفات بالمحكمة العليا بتاريخ 24 - 09 - 2008، مجلة المحكمة العليا، العدد 01، 2010، ص ص 287 - 289.

04. القرار رقم 378030 الصادر بتاريخ 28/01/2009 عن غرفة الجناح و المخالفات بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد 2، 2010، ص ص 333 - 335.

05. القرار رقم 599126 الصادر بتاريخ 22/10/2009 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 1، 2010، ص ص 268 - 270.

06. قرار رقم 690357 الصادر بتاريخ 22-07-2010 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2011، ص ص 366-368 .
07. القرار رقم 600302 الصادر بتاريخ 21-10-2010 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2010، ص ص 305-307.
08. ملف رقم 716337، قرار صادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا بتاريخ 20-01-2011، قضية (ن.أ) ضد النيابة العامة، مجلة المحكمة العليا، العدد 2، 2012، ص ص 308 - 310 .
09. ملف رقم 73 416، قرار صادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، قضية النيابة العامة ضد (ق.س) بتاريخ 19-07-2012، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2012، ص ص 302-304.
10. ملف رقم 78 63 72، النيابة العامة ضد (ب.ر)، (ب.ع)، قرار صادر بتاريخ 21-03-2013، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2013، ص ص 353-354.

#### و- وثائق أجنبية

1. الجمهورية التونسية، وزارة المالية، الادارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي، اجراءات معاينة المخالفة الجبائية الجزائية وتتبعها واجراءات الصلح في شأنها، مذكرة عدد 39، تونس، 2002.
2. الجمهورية التونسية، وزارة المالية، الادارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي، مجلة الحقوق والاجراءات الجبائية ونصوصها التطبيقية ونصوص مختلفة ذات صلة، تونس 2009.

:  
ي - موقع أنترنت:

[/http// www.alarabiya.net/ar/north-africa/algeria/2015/04/171](http://www.alarabiya.net/ar/north-africa/algeria/2015/04/171) - الجزائر -

3- فضائح - فساد - كبيرة.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

### a-Ouvrages

1.ASENSIO Angel , économie de marche ,copyright eurl page bleues internationales , Bruxelles , 2009.

2.CORINNE Mascala, droit pénal des affaires, université numérique juridique francophone.

3. DEUBEL Philippe, analyse économique et historique des sociétés contemporaines, Pearson éducation , Paris, 2008 .

4. FARIOL Bernard, conséquences économiques , financières et sociales de l'économie non déclarée, les éditions des journaux officiels Paris .

5. Gdfrin Philipe, droit administratif des biens, 4 édition, Masson, Paris, 1994 .

6. Wilfrid Jeandidier, droit pénal des affaires, 4 édition, Dalloz  
Paris, 2000 .

7.Jean Paul Claude Martinez, La fraude fiscale, PUF, Paris, 1990

8 . Larguier Jen, droit pénal des affaires, huitièmement édition Armande Colin, Paris, 1999 .

9. Lucien Mehl, sciences et technique fiscales, tome2, puf,Paris, 1984 .

10.Margairaz André ,la fraude fiscale et ses succédanées, collection de la nouvelle école de Lausanne , Paris, 1997.

11. Marielle Moris, les paradix, fiscaux et l'évasion fiscale , centre de droit international, Bruxelles .

12. **MICHELS Olivier, JACQUES Elodie, principe de droit pénal** ,  
3 édition , Bruxelles ,2015 .
13. **NAYLOR. r . t, crime économique et crime organisé les défis qui attendent la justice pénal , division de la recherche et la statistique, Canada, 2000 .**
14. **PIERRE Jean, droit pénal fiscal, , www. Juristax.be.**
15. **TIXIER Gilbert, droit fiscal international, presse universitaire de France, Paris, 1986.**
16. **TUC SIRUGUET Jean, FERNANDEZ Emmanuelle, KOSSTER Lydia, Le contrôle interne bancaire, Dunod, Paris, 2006.**
- 17 . **Yves Marie laithier, droit comparé, Dalloz, Paris, 2009**

## **b-Thèses et mémoire**

### **1. Thèses**

- 1 **BAZAR Cécile, La fraude fiscale : Modélisation du face a face état – contribuables, thèse pour le doctorat en science économiques, faculté des sciences économiques, université Montpellier 1, Paris.**
2. **BOLZE Pierre, le droit à la preuve contraire en procédure pénale, thèse en vue de l'obtention du grade de docteur en droit , faculté de droit, science économiques et gestion université Nancy2, Paris, 2010**
- 3 **.COLACINSKI David, l'économie des droits de l'homme, thèse pour le doctorat en sciences économiques, faculté des sciences économiques, université Montpellier 2 , Paris. 200 2 .**
4. **TALAPINA Elvira, l' analyse comparative du droit Français et du droit Russe, thèse pour le doctorat en droit, faculté de droit ,économie, science sociales, université de la réunion, Paris, 2011.**

### **2.Mémoire**

- **KAROBI Kamel, Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magister en sciences commerciales, faculté des sciences économiques, sciences de gestion, et sciences commerciales, université d'Oran ES –Senia, 2011.**

### **c-Articles**

1. BELHADJ ALI Amel, Tunisie finance, revue de presse national, Tunisie, 2015 .

2. BEN CHAABANE Marwane, les conséquences de la chute du secret bancaire, revue de fiscalité de l'entreprise, n°4, Paris, 2014.

3. CABONE Sarah Marie, Le particularisme du déclenchement des poursuites pénales :Le maintien du verrou Bercy ,revue droit fiscal, Paris, 2014.

4 . MESSEHMITT Bruno, TRUCCHI Jean- luc, l'actualité des prix de transfert en Afrique Francophone, Delloite revue juridique et fiscale, Paris, 2014 .

5 .PICHARD Isabelle, ALBA Gautier, la prise en conte du droit étranger en droit fiscal, revue de fiscalité de l'entreprise n°4, Paris,2014.

6 . RAYA Abderrahmane, disposition d'assainissement fiscal :Que risquent les récalcitrants?, revue de presse, Alger, 2015.

7.RIDEL Marie, Guez Karime, la pratique des prix de transfert dans les BRICS , revue de fiscalité de l'entreprise =°4, Paris, 2014 .

8. BOUDELLAL Ali, économie souterraine et crise financière en Algérie essai d'évaluation colloque international portant sur le thème: Crise financière international ; Ralentissement économique mondial et effets sur les économies Euromaghrébines, **faculté des science économique et de gestion**, université Abderrahmane Mira de Bejaia .

### **d-Rapports**

1. Commission d'enquête, l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscale, rapport n°673, édition des lois et décrets, Paris, 2012.

.2 La commission permanente chargée des affaires économiques et des projets stratégiques, le système fiscal Marocain: Développement économique et cohésion sociale, rapport n°9 , 2012, disponible sur le site: [www.ces.ma](http://www.ces.ma).

---

**3.Syndicat national solidaires finances publiques, , évasion et fraudes fiscales, contrôles fiscal, rapport , imprimerie Cana Print, Paris, 2013, disponible sure le site: [www.ces.ma](http://www.ces.ma) .**

### **e-Documents officiels**

**1.La garde des sceaux , ministre de la justice**, circulaire relative à la présentation de la loi n°= 2013-1117 en date du 6 décembre 2013. à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière Paris, Janvier, 2014 .

**2. La lettre de la CTRF , 2013**

**3-Ministère des finances et des contes publics, secrétariat d'état au budget, direction générale des finances publiques, ministère de la justice, d'érection des affaires criminelles et des grâces**, circulaire relative a la lutte contre la fraude fiscale.

**4-Nation unies**, conférence des états parties a la convention des nations unies contre la corruption, 17 juin 2013 .

### **f -Convention**

•**La convention fiscal OCDE** concernant le revenu et la fortune **disponible sure le site: [Www.OCDE.ORG](http://Www.OCDE.ORG)**.

### **g-Loi**

**1-La loi n=°201 3-1117 en date du 6 décembre2013** relative à la lutte contre la fraude fiscale, **bulletin officiel du ministère de la justice**, Paris

**2-Code général des impôts de France .**

<b>الفهرس:</b>	
1.....	مقدمة.....1
:	
8.....	
1 0.....	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للغش الضريبي.....1 0
11 .....	المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي.....11
11.....	الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي.....11
12.....	أولاً: تمييز الغش الضريبي عن التهرب المشروع.....12
13.....	ثانياً: تمييز الغش الضريبي عن الاقتصاد الموازي.....13
15.....	ثالثاً: تمييز الغش الضريبي عن الجنات الضريبية.....15
20.....	الفرع الثاني: صور الغش الضريبي.....20
20.....	أولاً: تصنيف الغش الضريبي من حيث طبيعته.....20
22.....	ثانياً: تصنيف الغش الضريبي حسب الحيز الجغرافي.....22
22.....	أ- الغش الضريبي الوطني.....22
23 .....	ب- الغش الضريبي الدولي.....23
36.....	الفرع الثالث: أسباب الغش الضريبي.....36
36.....	أولاً: الأسباب الاقتصادية.....36
37.....	أ- الأسباب الاقتصادية العامة.....37
38 .....	ب- الأسباب المتعلقة بالوضع الاقتصادية للمكلف.....38
3 8.....	ثانياً: الأسباب السياسية:.....3 8
40 .. ..	ثالثاً: الأسباب التشريعية.....40
46.....	رابعاً: الأسباب المرتبطة بالادارة الجبائية.....46
47.....	خامساً: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة.....47
48.....	المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن الغش الضريبي.....48

48	الفرع الأول: الآثار المالية للغش الضريبي.....
50	الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية للغش الضريبي.....
52	الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية للغش الضريبي.....
53	الفرع الرابع: الآثار السياسية للغش الضريبي.....
56	المبحث الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي.....
57	المطلب الأول: الركن الشرعي.....
57	الفرع الثاني: مضمون مبدأ الشرعية.....
65	الفرع الثالث: خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة الغش الضريبي.....
72	المطلب الثاني: الركن المادي.....
72	الفرع الأول: السلوك الاجرامي.....
75	أولاً: التلاعب المادي.....
76	ثانياً: التحايل المحاسبي.....
77	تضخيم التكاليف.....
78	المستخدمين الوهميين.....
80	ثالثاً: التحايل القانوني.....
80	أ - التكييف الخاطيء لعمليات قانونية.....
81	ب- تركيب عمليات وهمية.....
84	الفرع الثاني: العلاقة السببية.....
86	الفرع الثالث: النتيجة الاجرامية.....
85	المطلب الثالث: الركن المعنوي.....
90	الفرع الأول: الركن المعنوي في الجريمة الاقتصادية.....
95	الفرع الثاني: الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي.....

101 .....	:
103 .....	المبحث الأول: اثبات و متابعة جريمة الغش الضريبي.....
103.....	المطلب الأول: اثبات جريمة الغش الضريبي.....
104 .....	الفرع الأول: الأشخاص المختصة باثبات جريمة الغش الضريبي.....
106 .....	الفرع الثاني: وسائل اثبات جريمة الغش الضريبي.....
106.....	أولا: جريمة الغش الضريبي في القانون الجبائي.....
107 .....	أ- المعاينة و الحجز.....
111.....	ب- التحقيق الجبائي.....
111 .....	1- التحقيق في المحاسبة.....
114 .....	2- التحقيق المصوب في المحاسبة.....
116 .....	3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الضريبية.....
120 .....	الفرع الثاني: اثبات جريمة الغش الضريبي وفقا لقواعد القانون العام.....
121.....	المطلب الثاني: تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي.....
122 .....	الفرع الأول: الجهة القضائية المختصة للفصل في جريمة الغش الضريبي.....
123.....	الفرع الثاني: شروط تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي.....
132.....	الفرع الثالث: انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي.....
133.....	أولا: الأسباب العامة.....
133.. ..	أ- وفاة المتهم.....
133.....	ب- التقادم.....
140 .....	ج- العفو الشامل.....
141.....	د- إلغاء قانون العقوبات.....
141.....	هـ- صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه.....
142.....	ثانيا: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية.....

أ- سحب الشكوى.....	142
ب- المصالحة.....	143
<b>المبحث الثاني: الجزاء المترتب عن جريمة الغش الضريبي.....</b>	146
المطلب الأول: تحديد المسؤولية عن جريمة الغش الضريبي.....	147
الفرع الأول: مسؤولية الفاعل الأصلي.....	147
الفرع الثاني نطاق مسؤولية الشريك في جريمة الغش الضريبي.....	149
الفرع الثالث: المسؤولية عن فعل الغير.....	152
المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي.....	159
الفرع الأول: العقوبات الجزائية.....	159
أولاً: العقوبات الأصلية.....	160
أ- العقوبات المقررة في قانون الضرائب المباشرة.....	163
ب- العقوبات المقررة في قانون الضرائب غير المباشرة.....	168
ج- العقوبات المقررة في قانون الطابع.....	168
د- العقوبات المقررة في قانون التسجيل.....	169
هـ- العقوبات المقررة في قانون الرسم على رقم الأعمال.....	170
ثانياً: العقوبات التكميلية.....	170
أ- تحديد الإقامة.....	171
ب- المنع من الإقامة.....	171
ج- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.....	171
د- المصادرة الجزئية للأموال.....	172
هـ- حل الشخص الاعتباري.....	173
و- نشر الحكم القضائي.....	173
الفرع الثاني: العقوبات الجبائية.....	175
أولاً: الغرامة الجمركية.....	175
1- الغرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.....	178

179	2- الغرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة.....
179	3- الغرامات المنصوص عليها في قانون الطابع والرسم على رقم الأعمال.....
180	ثانيا: المصادرة.....
184	خاتمة.....
197	قائمة المراجع.....
226	الفهرس.....

## ملخص:

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة معقدة، يصعب تحديد تعريفها بشكل جامع مانع، و ذلك لاقتراب معناها من عدة مفاهيم أخرى مشابهة لها كالتهرب المشروع، و الاقتصاد الموازي، أو الجنات الضريبية، إضافة لتعدد الأسباب الاقتصادية و السياسية و الإدارية التي ساهمت في انتشاره، فشكل ذلك خطورة بالغة على مالية الدولة، و أمنها الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي، الأمر الذي جعل المشرع الجزائري يضيف عليها طابعا جزائيا .

تدرج جريمة الغش الضريبي في الإطار العام للجريمة الاقتصادية، ذلك أنها تمس بالمالية العمومية، وعلى غرار الجرائم الاقتصادية الأخرى يتميز نظامها القانوني بطابعه المعقد، بحيث يستمد قواعده سواء من حيث أركان الجريمة و إجراءات المتابعة، و الإثبات أو العقوبات المقررة لها من القانون الجنائي أو القانون العام، و الاتفاقيات الجبائية الدولية عندما يتدخل عنصر أجنبي في واقعة الغش الضريبي.

## Le résumé:

La fraude fiscale est un phénomène complexe, difficile d'en fixer la définition d'une manière globale et intangible pour convergence de ses, de plusieurs autres concepts similaires, tels que l'évasion légitime, l'économie statique ou les paradis fiscaux, outre la multitude des raisons économiques, politiques et administratives qui ont contribué à sa propagation, ce qui a constitué un grave danger sur la finance de l'état, notamment sa sécurité économique, sociale et politique, ce qui a poussé le législateur Algérien à la revêtir d'un caractère forfaitaire.

Le délit de fraude fiscale s'inscrit dans le cadre général du délit économique car il touche à la finance publique . A l'instar des autres délits économiques, son système légal se distingue de par son caractère complexe, car puissant ses règles soit des rubriques délictuelles, des procédures de poursuite et de l'établissement ou des peines prévues par le code fiscal ou par le droit commun ainsi que les conventions fiscales internationales, quand un élément étranger intervient dans la fraude fiscale.