

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

المرجع:.....

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون العام

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر

# جريمة الغش الضريبي في التشريع

## الجزائري

ميدان الحقوق والعلوم السياسية

التخصص: قانون الجنائي

الشعبة: القانون الجنائي والعلوم الجنائية

تحت إشراف الأستاذ(ة):

من إعداد الطالب(ة):

الدكتور عثمانى محمد

خليفة خضرة

### أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا

الأستاذ(ة) مشرفي عبد القادر

مشرفا مقرا

الأستاذ(ة) عثمانى محمد

مناقشا

الأستاذ(ة) بلخير محمد

السنة الجامعية: 2022/2021

نوقشت يوم 22/06/2022

## كلمة شكر وتقدير

اولا الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه على ما قدرنا لإتمام عملنا هذا.

عرفانا بالفضل والجميل اتقدم بخالص الشكر والتقدير الى الاستاذ المشرف الدكتور " عثمانى

محمد" على كل التوجيهات والنصائح التي ساعدتني في إتمام هذه الدراسة.

كما أتقدم بخالص الشكر إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة، ألف شكر لكم.

## اهداء

اهدي ثمرة جهدي المتواضع هذا الى:

روح ابي الطاهرة فوجودك في مثل هذا اليوم كان ليكون أكبر انجاز لي.

والى مهجة قلبي امي الغالية اطال الله في عمرها فنجاحي هو نجاحك انت.

والى قرّة عيني ابنتي الغالية ريتاج تتسليم متمنية ان اراكي في مقامي هذا او أحسن.

كما اهدي ثمرة عملي الى كل اخوتي واصدقائي وزملائي في الدراسة والعمل والى كل من

ساعدني من قريب او بعيد ولو بكلمة طيبة.



## مقدمة

إن البحث الحثيث للدولة عن وسيلة تمويلية تتميز بالاستقرار والدوام وتكون عنصرا هاما من عناصر ماليتها أدى إلى الاهتمام بالضريبة التي أصبحت من أهم الموارد المستقرة والدائمة المعتمدة في تغطية نفقات الدولة، ويظهر ذلك جليا من خلال ما تنتشؤه التشريعات الضريبية من التزامات على عاتق المكلفين بالضريبة وما ترتبه بالمقابل من جزاءات على الإخلال بهذه الالتزامات.

و منذ أن نشأ الالتزام بدفع الضريبة على عاتق المكلف عرف التملص منها و التحايل في آدائها شأنه في ذلك شأن الجريمة بمفهومها القانوني إذ عرفت منذ أن وجد القانون، حيث كان الحاكم في الماضي يلزم و يجبر محكوميه على دفع الضريبة في عدة أشكال تختلف باختلاف طبقات المجتمع ، و قد كان يحصلها لحسابه الخاص فيختلط ماله بالمال العام مما يؤدي إلى شعور الأفراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم بغية تحقيق المصلحة العامة و أنها ليست إلا مظهرا من مظاهر الظلم الذي يجب عليه مقاومته عن طريق التمرد أو تجاهل قواعد الضريبة ، و ظل هذا الاعتقاد متسلطا على المكلفين على الرغم من تغير النظم السياسية و تطور النظام الدستوري للدولة .

وقد أدى التوسع في فرض الضرائب بسبب التوسع في المشاريع الذي صاحب ظهور النظريات الاقتصادية الحديثة إلى عدم تمكين الأفراد من الادخار الخاص فشعروا إذ ذاك بالخطر يحف بأموالهم فتمردوا على قوانين الضرائب ولجؤوا إلى ممارسة الغش اعتقادا منهم بأن ذلك ليس إلا نوعا من الدفاع الشرعي ضد مغالاة الدولة في فرض الضريبة. وساهم في ذلك تفضيلهم للمنفعة القريبة في صورة المال الموجود بين أيديهم على انتظار المنفعة البعيدة التي ستعود عليهم نتيجة التوسع في المشاريع الممولة من الضريبة وشعورهم بالمصلحة والملكية الخاصتين الذي يفوق كثيرا الشعور بالخدمات و المرفق العامين<sup>1</sup>،

1- د / أحمد فتحي سرور - الجرائم الضريبية - دار النهضة العربية 1990, ص 21 , 22.

واعتقادهم أن الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل و بالتالي هي وسيلة تعسف على أملاك الأفراد .

ورغم ما تولده هذه الدوافع من قوى كامنة في نفس المكلف بهدف التملص من أداء الضريبة إلا أن ذلك لم يكن ليحصل بالحجم الحالي لولا اتحاد عوامل أخرى تنطوي أساسا على تعقيد التشريعات الجبائية وعدم استقرارها، فضلا عن ابتعادها على مبدأ العدالة الضريبية من جهة ومحدودية الإمكانيات المتاحة للإدارة الجبائية وما ينجر عن ذلك من ضعف في فعالية الرقابة التي تضطلع بها من جهة أخرى.

هذه العوامل وغيرها مما لا يتسع المجال لتناولها بالتفصيل ساهمت إلى حد بعيد في تمكين المكلفين بالضريبة من التخلص من عبء أدائها عن طريق الاحتيال، والإخلال بالالتزامات المتمثلة أساسا في الالتزامات الجبائية كوجوب التصريح بالوجود خلال 30 يوما من بداية النشاط والتصريح بنتائجه قبل 01 أفريل من كل سنة مالية مرفقا بالوثائق المبررة، بالإضافة إلى الالتزامات المحاسبية المتعلقة أساسا بمسك الدفاتر والاحتفاظ بها لمدة 10 سنوات، وينطوي ذلك على سلوك مجرم يتمثل في الغش الضريبي.

و قبل الخوض في دراسة الغش الضريبي يجب التمييز بينه و بين التهرب الضريبي إذ يتفق أغلب الفقه على أن التهرب الضريبي يعني التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة القانون<sup>1</sup>، و يتحقق بعدم قيام الفرد بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشأة للضريبة كأن يمتنع عن زيادة دخله إلى حد معين حتى لا يخضع للضريبة التصاعدية، أو باتخاذ موقف إيجابي و ذلك باستغلال الثغرات والنقائص التي تكتنف النصوص الجبائية دون خرق قواعدها، كأن تلجأ الشركة إلى توزيع أرباحها في صورة أسهم تصدرها بدلا من النقود متى كان القانون يقرر استحقاق الضريبة عند توزيع أرباح الشركة

<sup>1</sup>-جوهري غانم - التهرب الضريبي في الجزائر - مذكرة لنيل شهادة التكوين التخصصي، ص04.

على المساهمين نقدا، أو كأن يهب المورث أمواله إلى ورثته خلال حياته حتى ينالوا تركته خالصة من الضريبة.

أما الغش الضريبي فيرى بعض الفقه أنه يتمثل في كل الحركات المادية والعمليات القانونية و المحاسبية و كل الوسائل و الترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب و المساهمات<sup>1</sup>، ويعرفه البعض الآخر أنه خرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض مادة الضريبة و تخفيض أساس تقديرها<sup>2</sup>.

وتتفق كل النصوص الضريبية على تعريف الغش الضريبي كالآتي: هو استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من تصفية أو من دفع الضرائب والرسوم المفروضة.

وإذا كان التهرب الضريبي حسب مفهومه السابق لا يشكل جرما ولا يترتب عليه بالنتيجة أي جزاء فإن الغش الضريبي على خلاف ذلك ينطوي على سلوك مجرم يستوجب متابعته وقمعه، واعتبارا لذلك ونظرا لأهمية الضريبة ومركزها في ميزانية الدولة خاصة مع اتساع مجال الاستثمار في بلادنا وما يدره بالضرورة من مداخيل جبائية هي معرضة أكثر من أي وقت مضى للإفلات والتخلص من أدائها.

ونظرا لما تشكله جريمة الغش الضريبي من تهديد للأمن الاقتصادي وتمثل خطرا شديدا وتلحق ضررا جسيما على ميزانية الدولة و إيراداتها العامة، و ما تتميز به من أحكام قانونية خاصة من حيث متابعتها و قمعها ارتأينا تناول هذا الموضوع بالدراسة القانونية في شقها الجزائي دون إغفال بعض المسائل التقنية الجبائية التي تفرضها ضرورة توضيح

<sup>1</sup>-أوهيب بن سالمة ياقوت - الغش الضريبي - مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي، ص 08 نقلا عن :

CAMILLE ROSIER - L'impôt, cité par Margeras op. . Cit. P 18

<sup>2</sup>-أوهيب بن سالمة ياقوت - نفس المرجع - ص 08 نقلا عن:

المسائل الجزائية العامة وقد اعتمدنا في ذلك أساسا على تحليل النصوص القانونية من خلال التعرض للإشكالية التالية:

### مشكلة البحث:

- ما مضمون أركان جريمة الغش الضريبي؟ وكيف نظم المشرع احكامها؟

تتفرع عن هذه الاشكالية لتساؤلات فرعية تمثلت في:

1- ما هي طرق الكشف عن هذه الجريمة وما هي إجراءات متابعتها؟

2- ما هو الجزاء المقرر لقمعها في التشريع الجزائري؟

وانطلاقا من الاشكالية والتساؤلات سالفة الذكر لقد اعتمدنا في دراستنا هذه على المنهج الوصفي الذي من خلاله تم وصف هذه الجريمة وكذا المنهج التحليلي في تحليل اليات قمع هذه الجريمة ومتابعتها وكذا تقييمها.

### اهمية الدراسة:

وتتمثل اهمية دراستنا هذه كونها تسلط الضوء على جريمة الغش الضريبي بجانبين، الجانب الاول العلمي النظري، اما الجانب الثاني فهو عملي تطبيقي.

فالاهمية العلمية النظرية للموضوع تبرز في ان دراسة التشريع الجزائي الجبائي لم يحظ بالعناية اللازمة في مجال البحث العلمي و الاكاديمي ، وهذا بخلاف الدراسة الفنية للتشريع الجبائي في نطاق المالية العامة التي تهتم بالبحث في تقسيمات الضرائب و الرسوم و قواعد تأسيس الوعاء الضريبي وتحصيلها، ومجال تطبيقها من حيث الاشخاص و المادة الضريبية الخاضعة للاقتطاع، و ما يتجلى بكل وضوح من خلال ما تبديه الجزائر على غرار كل دول العالم من اهتمام بمعالجة هذه الجريمة عن طريق التركيز على الاطر القانونية لمكافحتها سعيا منها للقضاء عليها .

اما الاهمية العملية التطبيقية لهذه الدراسة فتتمثل في التعرف على حقيقة جريمة الغش الضريبي من حيث التعريف والاركان وطرق التملص منها وصولا الى طرق متابعتها والجزاء



المقرر لمكافحتها، وهذا ما لامسته من اهتمام المشرع الجزائري بجريمة الغش الضريبي من خلال اصدار قوانين ردعية لتجريم مفتعلها والمتسببين فيها.

وما دفعني الى اختيار موضوع دراستنا هذا اضافة الى علاقته بالتخصص هو رغبتي في اثراء الجامعة الجزائرية بمواضيع ذات قيمة علمية، اضافة الى رغبتي في التعرف عن كثب على جريمة الغش الضريبي التي اصبحت واسعة الانتشار وهو ما يوحي الى وجود خلل جوهري في المنظومة القانونية المعالجة لها، الامر الذي تطلب مني التوقف عندها حرصا مني على معالجتها ودراستها على النحو الذي يكفل وقف انتشار هذه الجريمة.

### الهدف من الدراسة:

فنتمئل في توضيح الأبعاد الحقيقية للظاهرة وتحليل مختلف جوانبها عن طريق تشخيص أسبابها التي من أبرزها ما تحويه النصوص التشريعية من ثغرات وتعقيدات والتي يلجأ إليها المكلف بالغش الضريبي الذي يرى بأنها عبء بسبب قلة وعيه الثقافي عامة والجبائي خاصة، و ما تعانيه الإدارة الجبائية من عجز مادي وبشري، بالإضافة الى ابراز الهيكلية الادارية التي رصدها المشرع لمكافحة هذه الظاهرة ، حتى يسهل على الفاعلين في الميدان الاستعانة بها من اجل تفعيل تلك الاليات وتكريسها على ارض الواقع، والعمل بها حتى لا تبقى مجرد نصوص و هياكل من دون تجسيد.

وتأسيس على ما سبق فان الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع في القانون الجزائري قليلة جدا، وان وجدت فإنها لم تعالج الموضوع بالعمق اللازم بحيث لم تبين الخصوصية التي تتميز بها جرائم الغش الضريبي، ومن بين الدراسات المهمة في هذا المجال الدراسة التي قام بها الاستاذ الدكتور محمد بودالي من خلال مقال علمي بعنوان "جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي " تناول فيها الاستاذ الموضوع بإسهاب وعمق كبيرين حيث عالج الموضوع من خلال ابراز جريمة

الغش الضريبي عند تطرقه لمفهوم الغش الضريبي و اركان هذه الجريمة و العقوبات المقررة، وكذا الدراسة التي قام بها الاستاذ بشير يلس شاوش بعنوان: «l'aggravation

Des sanctions pénales pour fraude fiscale en droit algérien. »

تناول فيها مسألة تغليظ وتشديد العقاب في جريمة التملص من خلال تعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب قانون المالية لسنة 2003 و اتباع المشرع منهج التدرج في العقوبات و بالتالي في الوصف الجزائي لجريمة التملص من مخالفة الى جنحة الى جنابة وفقا لمقدار المبلغ المتملص منه، وليس لمبدأ خطورة الجريمة و ظروف ارتكابها.

ويجدر بنا الاشارة الى انه خلال اجرائي لدراستي هذه استوقفتني بعض الصعوبات والمتمثلة في نقص المراجع الاجرائية خاصة على مستوى المكتبات وكذلك حاجز السرية المهنية الذي واجهته امام كل جهة قصدتها، اضافة الى استحالة الحصول على احصائيات خاصة بالأموال المنهوبة بالغش الضريبي او القضايا المتعلقة بالغش الضريبي.

للإجابة على الإشكالية المطروحة فقد وظفت بالإضافة الى المنهج الوصفي التحليلي الذي ينطلق من تحديد مفهوم الغش الضريبي بتمييزه عن المفاهيم الاخرى المشابهة له وكذا تعليل تجريم المشرع لها من خلال التركيز على تكييف واقعة جريمة الغش الضريبي وفق اركانها و التعرض لمجموعة الاجراءات و العقوبات التي قررها المشرع لقمعها من خلال تحليل جملة النصوص القانونية التي سنها المشرع في هذا المجال ، فاني كذلك اعتمدت على المنهج التاريخي في اثناء البحث بالاطلاع على تجارب التشريعات الدولية في كيفية محاربة الجريمة. فعلى هذا الاساس قسمت الموضوع إلى فصلين تناولت في الأول تفصيل أركان جريمة الغش الضريبي بعد ان قمت في المبحث منه في التعريف بجريمة الغش الضريبي ومقارنتها بالجرائم المشابهة لها، ثم تناولت التعريف بالركنين للجريمة المادي و المعنوي لجريمة الغش الضريبي و من البديهي بعد إثبات أركانها أن اخصص الفصل الثاني

إلى اجراءات قمع هذه الجريمة الذي تطرقت فيه الى معاينة الجريمة والحكم المقرر لها و ذلك وفق الخطة الآتي بيانها:

## الفصل الأول: أركان جريمة الغش الضريبي

### المبحث الأول: الركن المادي

المطلب الأول: استعمال طرق احتيالية

الفرع الأول: التحايل المادي

الفرع الثاني: التحايل المحاسبي

الفرع الثالث: التحايل القانوني

المطلب الثاني: التملص من الضريبة والمحاولة في جريمة الغش الضريبي.

الفرع الأول: التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة

الفرع الثاني: التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة

الفرع الثالث: المحاولة في جريمة الغش الضريبي

### المبحث الثاني: الركن المعنوي

المطلب الأول: القصد الجنائي العام

المطلب الثاني: القصد الجنائي الخاص

## الفصل الثاني: اجراءات قمع جريمة الغش الضريبي

### المبحث الأول: معاينة جريمة الغش الضريبي ومتابعتها

المطلب الأول: معاينة الجريمة

الفرع الأول: الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجريمة وصلاحياتهم

الفرع الثاني: سلطات إدارة الضرائب في الكشف عن أعمال الغش

المطلب الثاني: متابعة الجريمة

الفرع الأول: تحريك الدعوى العمومية والجهة القضائية المختصة محليا

الفرع الثاني: المركز القانوني لإدارة الضرائب في الخصومة الجزائية

الفرع الثالث: تقادم الدعوى العمومية

المبحث الثاني: الحكم المقرر لجريمة الغش الضريبي

المطلب الأول: الأشخاص الخاضعون للجزاء

الفرع الأول: الفاعل الأصلي

الفرع الثاني: الشريك

الفرع الثالث: المسؤول جزائياً عن فعل الغير

المطلب الثاني: الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي

الفرع الأول: العقوبات الجزائية

الفرع الثاني: الجزاءات الجبائية وطبيعتها القانونية

خاتمة

## الفصل الأول

### أركان جريمة الغش الضريبي

تأخذ المخالفات الضريبية عدة صور إلا أن جميع الضرائب تشترك في صورة واحدة هي الغش الضريبي التي تتضمن بدورها وصفين: الغش الضريبي بصفته جريمة جزائية والغش الضريبي بصفته مخالفة جبائية بحته تفرض عليها جزاءات تصدر عن الإدارة وليس عن القاضي.

فتعتبر جريمة الغش الضريبي ظاهرة خطيرة اثرت سلبا على مالية الدولة واقتصادها لذلك سعت الدولة جاهدة لمحايرتها بمختلف الوسائل و الطرق ويعتبر التشريع اهم وسيلة لردع هذه الظاهرة من خلال مجمل النصوص القانونية الواردة في قانون الضرائب المباشرة ،وقانون الضرائب غير المباشرة ،وقانون الطابع ،والتسجيل و الرسم على رقم الاعمال ، و القوانين الاخرى المرتبطة بالجباية فهي كل نشاط اجرامي يتضمن استعمال طرق تدليسية احتيالية سواء كانت مادية او قانونية او محاسبية تكون نتيجتها التملص الكلي او الجزئي من الضريبة ، مع توفر القصد الجنائي الذي يعكس ارادة الجاني لارتكاب الجريمة،وعلمه بالوقائع التي اقدم عليها لتشكل جريمة يعاقب عليها القانون.وهي كذلك جريمة عمدية تقوم بمجرد المحاولة فلا تنتظر تحقق النتيجة وهو ما نصت عليه المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

و سنحصر دراستنا كما أسلفنا في الغش الضريبي بصفته جريمة جزائية، و كما هو الحال بالنسبة لجرائم القانون العام تشترط جريمة الغش الضريبي توافر الركنين المادي و المعنوي للجريمة<sup>1</sup> ، وقبل التطرق إليهما نشير إلى أن كل القوانين الضريبية في التشريع الجزائري تضمنت تجريم الغش الضريبي و هي :

<sup>1</sup>د. أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص (الجرائم الاقتصادية وبعض الجرائم الخاصة)، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، 2006، ص385.

- المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نصت على ما يلي: "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص، أو حاول التملص باللجوء الى اعمال تبليغيه في اقرار وعاء الضرية او حق او رسم خاضع له".

- المادة 532 من الأمر 104/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة نصت كذلك على ما يلي: «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 ألف دينار جزائري الى 200 ألف دينار جزائري ، و بالحبس من سنة الى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط".

- المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال (القانون رقم 25/91 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992) نصت على "يعاقب طبقا لأحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال طرق تبليغية".

- المادة 119 من الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون التسجيل نصت على ما يلي: «فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب او الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج الى 20.000 دج ، وحبس من سنة الى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط ."

- المادة 34 من الأمر 103/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الطابع نصت على ما يلي: " كل من نقص أو حاول إنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المرتبة عليه باستعماله وسائل الغش تطبق عليه بغرامة تتراوح من 5.000 دج الى 20.000 دج، والسجن من عام الى خمس اعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط."

وعليه سنتطرق في المبحث الاول الى دراسة الركن المادي لجريمة الغش الضريبي، تم نتطرق في المبحث الثاني الى الركن المعنوي لهذه الجريمة

### المبحث الأول: الركن المادي

يقتضي قيام الركن المادي لجريمة الغش الضريبي وجود عناصر ثلاثة: سلوك إجرامي في صورة استعمال طرق تدليسية من طرف الجاني، نتيجة التملص كليا أو جزئيا من تصفية أو أداء الضريبة وعلاقة سببية تربط بينهما بما يفيد أن هذا التملص من الضريبة كان تحت تأثير استعمال طرق التدليس.

### المطلب الأول: استعمال طرق احتيالية

ما يمكن ملاحظته بالنسبة للمشرع الجزائري انه اشار الى الطرق الاحتيالية في جميع القوانين الضريبية سواء في مرحلة تأسيس الضريبة أو تحصيلها<sup>1</sup>، ولم يعرفها بصفة دقيقة حيث اكتفى بسرد بعض الاعمال المادية التي اعتبرها طرقا تدليسية او احتيالية وترك المجال مفتوحا امام الادارة الجبائية ويتضح ذلك في المادة 1/301 من قانون الضرائب المباشرة انه يمكن وصف الطرق الاحتيالية بأنها "اخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة"، وهذا الاخفاء - باعتباره طريقة احتيالية يقصد به التخلص و الافلات من دفع الضريبة الواجبة قانونا- يمكن ان يتخذ اشكالا او صورا مختلفة. ولم يكتفي بتعدادها في القوانين الموضوعية حيث اشار اليها ايضا في قانون الاجراءات الجبائية بموجب المادة 36 قبل ان يتدارك ذلك

<sup>1</sup> - محمد بودالي، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مجلة العلوم القانونية والادارية كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجبلالي اليايس سيدي بلعباس، ع 05 ص 26.



و يقوم بإلغاء احكام المادة بموجب قانون المالية لسنة 2016<sup>1</sup> ،حيث جاء فيها "تلغى احكام المادة 36 من قانون الاجراءات الجبائية".

ولقد شدد قضاء المحكمة العليا في الجزائر على ضرورة ان تتضمن الاحكام و القرارات القضائية تحديد الطريقة و الطرق التدليسية التي استعملها المتهم للتملص من الضريبة ، وعدم الاكتفاء بالقول بأن الوقائع المنسوبة اليه تشكل بعناصرها المتوفرة جنائية الغش الضريبي ، وهذا من دون توضيح او تبيان هذه العناصر<sup>2</sup>.

على خلاف التشريع يرى الفقه أن المقصود باستعمال طرق احتيالية هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم بالضريبة في الإقرارات و الأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية<sup>3</sup> و باعتباره أحد الالتزامات المترتبة في ذمة المكلف بالضريبة و في العلاقة الضريبية التي تنشأ بمقتضى القانون الضريبي .

و اكتفى المشرع بسرد بعض الأعمال المعتبرة تدليسا و ذلك لصعوبة حصرها و تعذر الإحاطة بكل أساليب الاحتيال و التدليس ، حيث اوردت المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة ستة أعمال اعتبرها طرقا احتيالية و هو نفس العدد الذي أورده المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كما أوردت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة خمسة أعمال اعتبرتها من أعمال الغش في حين اكتفت المادة 407 من نفس القانون و المادة 33 و 34 من قانون الطابع و المادة 119 من قانون التسجيل بذكر عاملين و أدرجهما ضمن المناورات التدليسية .

<sup>1</sup> - نصت على ذلك احكام المادة 25 من قانون رقم 15 - 18 المؤرخ في 2015/12/30 المتضمن ق.م لسنة 2016، ج.ر، ع72.

<sup>2</sup> - ملف رقم 690357 المؤرخ في 2010/07/22 ، قضية (ب،ع) ضد مديرية الضرائب والنيابة العامة، م.م.ع 2011، العدد الثاني، ص366 الى 368.

<sup>3</sup> - د احمد بوسقيعة - المرجع السابق - ص 388.

وبوجه عام يمكن إدراج هذه الطرق التدليسية المنصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية المواد 303، 117، 532، 119، 34 و لو على سبيل المثال مع تكرارها في كل مرة يتعرض فيها لجريمة الغش الضريبي<sup>1</sup>. مع اعتبارها طرقا احتيالية في مرحلة تأسيس الضريبة وفي مرحلة تحصيلها، مما يمكن أن يشكل تدليسا ضمن أصناف ثلاثة إذ أنها تنطوي على تحايل مادي، أو محاسبي، وإما تكون في شكل تحايل قانوني ونبين ذلك فيما يأتي:

### الفرع الأول: التحايل المادي

تتم هذه الصورة من التحايل عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع و المنتوجات و المواد الخاضعة في الواقع للضريبة ، و جعلها بعيدا عن مراقبة إدارة الضرائب (اعوان الادارة الجبائية )، و قد نص المشرع على هذه الصورة ضمن أغلب القوانين الضريبية إذ ذكرت المواد : 01/193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، والمادة 01/533 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 01/118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال أن الإخفاء من قبل أي شخص لمنتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم يعد من قبيل طرق الاحتيال<sup>2</sup>.

وهذا النوع يعد من اخطر اشكال الغش الضريبي لمساهمته في ارساء دعائم الاقتصاد الموازي، كما ان الاخفاء قد يكون إخفاء جزئيا أو كليا<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - نص المشرع على الطرق الاحتيالية في المواد 193 من ق.ض.م.ر.م، 118 من ق.ر.ر.ا، 533 من ق.ض.غ.م، 119، من ق.ت.، 34 من ق.ط.

<sup>2</sup> - د- احسن بوسقيعة - المرجع السابق - ص 390

<sup>3</sup> - اوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص 53.

### أولاً: الإخفاء الجزئي

ينطوي الإخفاء الجزئي على اتجاه نية المكلف إلى التخفيض من عبء الضريبة دون التخلص منها كلياً ، و يتحقق ذلك بحرصه على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهرباً من دفعها جزئياً<sup>1</sup> كما لو كان يمارس نشاطات ثانوية خفية غير مصرح بوجودها أصلاً إلى جانب النشاط الرئيسي للمؤسسة المصرح به وبتأجه أو الإنتاج بمقاييس مخالفة أو تفوق المقاييس المحددة مسبقاً .

### ثانياً: الإخفاء الكلي

هو قيام المكلف بممارسة أنشطة دون ان تكون الادارة الجبائية على علم بها وهذا لعدم تصريحه بها كالتخلص كلياً من دفع الضريبة مستغلاً في ذلك نقص الرقابة من طرف الإدارة الجبائية حيث يقوم بإنشاء وحدات وإقامة مصانع صغيرة في مناطق آهلة بالسكان وكذا محلات لإيداع البضائع وهناك يتم الإنتاج والبيع دون فوتره من غير ترك أي أثر لذلك وهو ما يعبر عنه قانوناً بعدم التصريح بالنشاط أو الوجود.

ويساهم هذا النوع من التحايل بطريقة مباشرة في إرساء اقتصاد خفي غير شرعي في ظروف سرية من خلال السوق السوداء، ويرجع ذلك لغياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظراً لما يعترض الإدارة من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء للضريبة.

كما يعد من قبيل الاحتيال قيام المكلف بعرقلة الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية و جعلهم غير قادرين على تأدية مهامهم ، و على الرغم من نص المادة 05/ 533 من قانون الضرائب غير المباشرة على هذه الصورة بمناسبة تعدادها لبعض طرق الاحتيال و حصرها في مجال الضرائب غير المباشرة إلا أن الجدير بالذكر أن

<sup>1</sup> - مزهودي عبد الرحيم، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 31

قانون الرسوم على رقم الأعمال أفرد لهذه الصورة حكما خاصا حين أشارت المادة 122 منه على أنه يعاقب بغرامة جبائية من 1.000 إلى 10.000 د ج كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم دون الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص الأخرى متى أمكن تقدير أهمية التدليس .

فالواضح أن كلا النصين تناول هذه الحالة لكن بأحكام متباينة و غير منسجمة حيث تعتبر صراحة من طرق الاحتيال في مفهوم قانون الضرائب غير المباشرة بينما لا تعد كذلك في قانون الرسوم على رقم الأعمال ولا تسري عليها أحكام الغش إلا إذا أمكن تقدير أهمية التدليس.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: التحايل المحاسبي

ينطوي التحايل المحاسبي على إخلال المكلف بالضريبة بالالتزامات الجبائية والمحاسبية المترتبة في ذمته بمقتضى العلاقة الضريبية، إذ يجبر القانون الجبائي المكلف بالضريبة على التصريح بوجود نشاط ممارس وعليه أن يقدم لإدارة الضرائب - وفقا للقانون- التصريحات التي توضح نتائج نشاطه خلال كل سنة مالية مدعما ذلك بوثائق ثبوتية كالفواتير والسجلات المحاسبية(دفتر اليومية، دفتر الجرد ... الخ) التي يلتزم بمسكها ضمن محاسبة كاملة وشاملة.

والتحايل المحاسبي هو الأكثر استعمالا حيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يزيّف في محتوى التصريحات فيسعى إلى إدخال تغييرات في المحاسبة باعتبارها الأساس الذي تنطلق منه الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي والقيام بالمراقبة، وبيحث عن مطابقة القيود

<sup>1</sup>- د أحسن بوسقيعة - المرجع السابق - ص392

المحاسبية فيما بينها من جهة وبينها وبين المستندات الثبوتية من جهة أخرى، إذ يعمل على تبرير الأعباء وإثبات المداخل المقيدة محاسبيا خلافا للواقع.

ويرى **G.MARTINAZ** أن ممارسة الغش تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات مروراً بتضخيم التكاليف القابلة للخصم. و عليه يتجسد التحايل المحاسبي في الواقع بقيام المكلف بالضريبة بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات و عدم التصريح ببعضها عن طريق إنشاء محاسبة صورية.<sup>1</sup>

### أولاً: تضخيم التكاليف

إن مبالغ الأعباء أو التكاليف تخصم من المداخل الإجمالية من أجل تحديد قيمة الأرباح الخاضعة للضريبة شرط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة و مدعومة بوثائق تبريرية ، و أن تكون في إطار الحدود التي وضعها القانون حتى لا يبالغ فيها ، غير أن بعض المكلفين يستغلون هذا الحق لإدخال بعض التكاليف التي ليست لها علاقة بنشاطاتهم أو المبالغة في تقدير تلك التي تدخل في نشاطاتهم قصد التخفيض من قيمة الأرباح الخاضعة للضرائب و التي تتناسب طردياً مع قيمة الضريبة ، حيث كلما زادت مبالغ الأرباح الصافية ارتفعت بالنتيجة قيمة الضريبة المحصلة لصالح الخزينة العامة ، فضلاً عن سعيهم إلى الاستفادة من التخفيضات و الامتيازات الجبائية استناداً إلى وثائق غير صحيحة. وفضلاً عن ذلك أضافت المادتين 02/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و 02/ 533 من قانون الضرائب غير المباشرة صورة أخرى تتعلق بتقديم الأوراق غير الصحيحة التي تدعم الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الضرائب والرسوم.

و من بين ما يمكن إدراجه ضمن الوثائق غير الصحيحة أو الخاطئة التي يستند عليها في تضخيم التكاليف الصورية و بالتالي تخفيض قيمة الضريبة أو الإعفاء منها هي تلك

<sup>1</sup> - محمد بودالي، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مجلة العلوم القانونية والادارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجبالي اليايس سيدي بلعباس، ع05.

الوثائق المثبتة لرواتب ممنوحة لصالح مستخدمين وهميين لا يقومون بأي عمل في مؤسسة المكلف بالضريبة أو أن هذه الرواتب حقيقية لكن مبالغ فيها، كما يمكن أن تتضمن هذه الوثائق أعباء و مصاريف غير مبررة كقيام المؤسسة ببعض الترميمات على المباني الصناعية فيقوم مسيرو المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الخاصة مسجلين إياها ضمن الترميمات الحاصلة في المؤسسة<sup>1</sup> أو اقتناء قطع للتصليح أو الصيانة و إدراج تكاليفها ضمن أعباء المؤسسة في حين يتم إعادة بيع هذه القطع دون استعمالها و إغفال ذلك في المحاسبة أو قيامهم برحلات سياحية و إدراج مصاريفها ضمن أعباء المؤسسة المتعلقة بالدعاية ، و كذا تضخيم مبالغ الإشهار و تسجيل كل ذلك في محاسبة المؤسسة على أساس أنها أعباء و مصاريف مرتبطة بالاستغلال و ذلك قصد التخفيض قدر المستطاع من الربح الخاضع للضريبة .

كما تجدر الإشارة إلى اعتماد المكلف ضمن محاسبته على تقنية الإهلاك كأسلوب في تضخيم التكاليف ، و يعرف الإهلاك بأنه الإثبات الكتابي للنقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة بفعل الزمن أو الاستغلال<sup>2</sup> و يحسب على أساس ثمن شراء الموجودات أو الاستثمارات من مباني و معدات و ذلك بخصم الرسم على القيمة المضافة ( T.V.A ) المرتبطة بعملية الشراء إذا كان قابلاً للاسترجاع أي ثمن الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة ، إلا أن هذه التقنية تستعمل غالباً خارج القواعد القانونية من طرف بعض المكلفين من أجل تضخيم الأعباء القابلة للخصم و هذا إما عن طريق تطبيق معدلات مرتفعة غير تلك المحددة قانوناً قصد تضخيم مخصصات الإهلاك التي تخصم من قاعدة التأسيس كأن تستهلك آلة معينة بنسبة 10% لمدة عشر سنوات فتهلك محاسبياً لمدة أربعة سنوات بنسبة

<sup>1</sup>- غانم جوهر - المرجع السابق - ص 09.

<sup>2</sup>- أوهيب بن سالمه ياقوت - المرجع السابق - ص 55 نقلاً عن:

25 % و إما عن طريق تطبيق تقنية الإهلاك على أساس ثمن الشراء مضاف إليه الرسم على القيمة المضافة في حين يجب خصم هذا الرسم فيعتمد المكلف على العلاقة التالية<sup>1</sup>:

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{T.V.A}) \times \text{المعدل}$$

في حين العلاقة الصحيحة هي:

$$\text{قسط الإهلاك} = (\text{ثمن الشراء دون T.V.A}) \times \text{المعدل}$$

مثال عددي:

ثمن الشراء 2.000.000، معدل الإهلاك 15 %، T.V.A = 21 %

$$\text{قيمة الإهلاك} = 15 \% \times 2.000.000 = 300000$$

لكن العلاقة الصحيحة تكون خارج الرسم أي:

$$\text{قيمة الإهلاك} = ( [ 21 \% \times 2.000.000 ] - 2.000.000 ) \times 15 \% =$$

$$237000$$

#### ثانياً: تخفيض الإيرادات

يعتبر عدم التصريح بالمداخيل أو التقليل منها الصورة المثلى لهذه الحالة و قد اعتبرت المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال في فقرتها الرابعة الإغفال عن التصريح بمداخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد أعمال تدليسية و يكون ذلك بعدة أساليب كأن يلجأ المكلف إلى بيع منتجات مؤسسته دون فورة و هو ما أشارت إليه الفقرة الأولى من المادة 118 السالفة الذكر و ذلك من أجل أن يتفادى المكلف تقييد بعض المبيعات محاسبياً على الإطلاق أو تقييدها بثمن أقل من ثمنها الحقيقي مبرراً ذلك بالإفراط في التخفيضات التجارية لزبائنه أو تسجيل العودة الوهمية للبضائع .

<sup>1</sup>- غانم جوهر - المرجع السابق - ص ص 10، 11.

<sup>2</sup>- غانم جوهر - المرجع السابق - ص 11

كما يلجأ المكلف إلى عدم إجراء التسجيل المحاسبي لبعض الإيرادات الاستثنائية الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول وتلك الناتجة عن بيع النفايات المستخرجة من مواد الصناعة التحويلية ونشاطات البناء.

بالإضافة إلى ذلك فقد ذكرت نفس المادة في فقرتها الثانية أنه تعتبر من أعمال التدليس تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتاً لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة، كالاستفادة غير المشروعة من التخفيضات المطبقة على الأرباح المعاد استثمارها والتي تصل إلى 30 % أو التخفيضات المطبقة على الربح المحقق خلال السنتين الأوليتين للنشاط الممارس من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني إذ تخفض بنسبة 25 % طبقاً للمادة 21 من قانون الضرائب المباشرة.

وفضلاً عن الإفلات من الضريبة الذي يحققه المكلف بهذه الأساليب فإن تخفيض إيراداته على هذا النحو يمكنه من الاستفادة من النظام الجزافي الذي يتحدد أساساً حسب رقم الأعمال.

والملاحظ أن هذه الصورة من الاحتيال لا تقتصر على أصحاب المؤسسات و التجار إنما تتصرف إلى بعض أصحاب المهن الحرة ، إذ يحجم بعضهم عن التصريح بمداخيلهم الحقيقية و يكتفون بالتصريح بجزء منها فقط <sup>1</sup> .

وأياً كان الأمر فإن سعي المكلف إلى تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات يهدف إلى تخفيض قيمة الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة أي التخفيض من الوعاء الضريبي وبالنتيجة حتما التملص من الضريبة.

<sup>1</sup>- أوهيب بن سالمه ياقوت -المرجع السابق - ص 56



### الفرع الثالث: التحايل القانوني

يعتبر هذا الأسلوب من التحايل الأكثر تنظيماً ، و قد عرفه **T.BRUNO** على أنه الإخفاء القانوني الذي يسميه المدنيون بالتظاهر و هو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية<sup>1</sup> .

ويأخذ التحايل القانوني مظهران، إما التلاعب في تكييف الحالات القانونية أو الاعتماد على العمليات الوهمية.

### أولاً: التلاعب في تكييف الحالات القانونية

يقوم المكلف في هذه الحالة بتزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون معفاة منها أو خاضعة لضريبة أقل، كأن يصرح المكلف بأن التصرف الصادر عنه هو هبة غير أنه في الحقيقة عقد بيع وذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل مستترا بصورية العقد رغم صحته من الناحية القانونية.

كما يعد مرتكباً لجريمة الغش الضريبي من يقوم بتنظيم إعساره خلافاً للواقع للحيلولة دون تحصيل الضرائب والرسوم المدين بها كأن يسجل جميع ممتلكاته باسم أولاده أو زوجته وقد أشارت أغلب النصوص الضريبية إلى اعتبار تنظيم الإعسار من طرق الاحتيال وذلك بنص المواد: 02/407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 05/118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 119 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون الطابع.

و فضلاً عن ذلك فقد أضاف بعض الفقه صوراً أخرى و اعتبرها من قبيل طرق الاحتيال التي تظهر الواقع على غير حقيقته كاصطناع مستند يفيد أن البضائع سلمت للمكلف على سبيل الوديعة فقط في حين أنها سلمت له بمقتضى عقد بيع<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - غانم جوهر - المرجع السابق - ص 13 نقلاً عن:

T. BRUNO « La fraude fiscale » p 32

<sup>2</sup> - د - الشروبي - جرائم الضرائب والرسوم - ج 11 - ص 241.

### ثانيا: العمليات الوهمية

تتمثل هذه الصورة خاصة في استعمال وثائق و فواتير مزيفة أو صورية ، كأن يمارس الجاني نشاطا تجاري أو صناعيا مستعملا سجلا تجاريا لشخص متوفى أو عديم الأهلية القانونية أو غير موجود أصلا ، أو أن يقدم المكلف بالضريبة وثائق تجارية تحتوى على عمليات وهمية تبرم مع مؤسسات حقيقية و التي تسترجع مبالغ الرسوم على القيمة المضافة على الأرباح الخاضعة للضريبة الموجودة في الفواتير الوهمية و هو ما يسمح للمكلف الحصول على تعويضات رسوم لم يسبق له دفعها للخزينة العامة ، كما تخفف من حجم الربح الخاضع للضريبة نظرا لما تحمله الفواتير من مبالغ باهظة<sup>1</sup> و قد أدرجت المادة 193/ج ضمن أعمال الغش القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد غير صحيح أو وهمي في الحسابات التي يتضمنها دفتر اليومية أو الجرد أو الوثائق التي تحل محلها ، كما أشارت إلى ذلك المادة 04/533 من قانون غير المباشر و المادة 03/118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

والملاحظ أن كل الطرق المذكورة أعلاه والمعتبرة أعمالا تدليسية تدور حول فكرة إعطاء بيانات غير صحيحة تتطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة. كما تجدر الإشارة إلى أن إخفاء هذه المبالغ لا يشترط أن يكون نتيجة وقائع ايجابية وإنما قد يتحقق نتيجة وقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو إغفال قيد المبيعات.

ويعتبر توفر الطرق التدليسية ضروري لقيام جريمة الغش الضريبي ، ويتضح ذلك من خلال قرارات المحكمة العليا، حيث ورد في حيثيات<sup>2</sup> القرار رقم 690357 الصادر بتاريخ 2010/07/22 عن المحكمة العليا في قضية (ب ع) ضد مديرية الضرائب، والنيابة العامة

<sup>1</sup> - أوهيب بن سالمه ياقوت - المرجع السابق - ص 58.

<sup>2</sup> - قرار رقم 690357 الصادر بتاريخ 2010/07/22 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 2،

2011 ، ص ص 366-368 .

أن القرار المطعون فيه لم يبين ماهية الطرق التدليسية التي استعملها المتملص من الضريبة ، و انما اكتفى بالاعتراف بأن الوقائع المنسوبة للمتهم تشكل جنائية الغش الضريبي دون أي توضيح او بيان لهذه العناصر، مما لا يدع مجال للشك بأن القرار ينعدم تسببيه، و بذلك يخالف القانون و يستوجب النقض.

ورد أيضا في حيثيات<sup>1</sup>القرار رقم 177988 الصادر بتاريخ 1997/07/22 في قضية (م ب) ضد النيابة العامة، ومن معها أنه لا يوجد في شكوى إدارة الضرائب أو أوراق الملف ما يستوجب المتابعة الجزائية عن عدم الفوترة أو احتباس المحزون أو مناورات المضاربة، و يترتب عنه نقض القرار المطعون فيه.

ويستفاد من ذلك أن المشرع الجزائري حرص على سرد الأفعال الإيجابية التي تشكل عناصر السلوك الاجرامي في جريمة الغش الضريبي، واقتصر المشرع كذلك في ذكر صورة واحدة من التدليس للتملص من الضريبة في الفقرة الأولى من المادة 119 من قانون التسجيل، وهي تعبر عن امتناع المكلف عن التصريح بالضريبة في الآجال القانونية، والتي يفترض فيها نية المكلف لحرمان الحزينة العمومية من تحصيل الضريبة، و يدل ذلك على أن الغش الضريبي يرتكب في أغلب الأحيان بإتيان سلوكات إيجابية 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 الاجرامي فيها في حالة عدم تنفيذ المخالف للالتزامات و الإجراءات التي حددها المشرع بصفة ملزمة.

### المطلب الثاني: التملص من الضريبة

يمثل التملص من الضريبة نتيجة لما يحدثه النشاط الإجرامي من تغيير في العالم الخارجي وذلك من خلال الاعتداء على الحق الذي تحميه القاعدة الجزائية و هو حق الدولة

<sup>1</sup> - قرار رقم 177988 صادر بتاريخ 1997/07/22 عن الغرفة الجنائية،المجلة القضائية، العدد 1، 1998،ص ص

في الحصول على الضريبة، فلا تعد جريمة الغش الضريبي قائمة ما لم يترتب على الاحتيال التخلص من الضريبة الواجبة قانونا، و قد استعملت التقنيات الجبائية للتعبير عن النتيجة في جريمة الغش الضريبي صيغا مختلفة<sup>1</sup>، ففي نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نجد عبارة " التملص من أساس الضرائب أو الرسوم أو تصفيتها أو دفعها " و نفس العبارة جاءت بها المادتين 532 من قانون الضرائب غير المباشرة و كذا نص المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، بينما أورد نص المادة 119 من قانون التسجيل عبارة " التخفيض في وعاء الضريبة " و مهما اختلفت هذه الصيغ إلا أنها تتفق في كون الامتناع الكلي أو الجزئي عن دفع الضريبة يمكن أن يحصل في صورتين إما تملص من تصفية الضريبة بما فيها الوعاء الضريبي ، أو من دفعها .

### الفرع الأول: التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة

ويقصد به التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي ، عن طريق التهرب من تحديد أساس الضريبة و ربطها ، إذ الأصل أن ربط الضريبة هو الذي يحدد المبلغ الذي يلزم المسؤول بأدائه و يتحقق ذلك مثلا حينما يقوم الملزم بالضريبة بإخفاء كل المنتجات الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرارا غير صحيح<sup>2</sup> باعتبار أن إدارة الضرائب تتخذ تلك التصريحات أساسا في تحديد الوعاء الضريبي فيتحقق التملص من الضريبة إذا ما أفلحت الطرق الاحتياطية في إدخال الغش على الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو تقرير إعفاء المكلف منها على أساس الكذب الذي يتضمنه .

كما يمكن أن يكون التملص كليا أو جزئيا من تصفية الضريبة ويقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة.

1 - احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة الاولى، 2002، الديوان الوطني للأشغال التربوية. ص 71 .

2- د أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، المرجع السابق - ص 394.

### الفرع الثاني: التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة

بعد تصفية الضريبة تسعى إدارة الضرائب إلى تحصيلها إلا أنه كثيرا ما تواجه بمقاومة المكلف بالضريبة في شكل امتناع عن أداء أو دفع ما هو مدين به من ضرائب و رسوم كليا أو اللجوء إلى التخفيف من عبء هذا الالتزام بدفع جزء منها فقط عن طريق الاستفادة من تسهيلات في الدفع دون الوفاء بها.<sup>1</sup>

ويثور التساؤل في هذه الجريمة عما إذا كان يشترط لتمامها أن يؤدي استعمال الطرق الاحتيالية إلى تخلص المكلف من أدائها ما يجب عليه قانونا من ضرائب ورسوم أم يكفي مباشرة إحدى طرق الاحتيال لقيام الجريمة.

الواضح أن كل القوانين الضريبية لا تشترط أن تؤدي مباشرة طرق التدليس أو الاحتيال حتما إلى نتيجة معينة، وسواء أفلح المكلف في التخلص من مبالغ الضرائب أم لا فإنه لا يفلت من العقاب حتى ولو أبدى استعدادا لدفع هذه المبالغ بل حتى لو دفعها ما لم تتنازل إدارة الضرائب عن شكاواها.

### المطلب الثالث: العلاقة السببية بين استعمال طرق الاحتيال والتملص من الضريبة

لتفادي اللبس تجب الإشارة أولا إلى أنه إذا كانت المتابعة على أساس محاولة الغش الضريبي فإن القانون لا يشترط لقيامها نتيجة معينة وبالضرورة صرف النظر عن وجود علاقة السببية من عدمه.

غير أنه و على خلاف ذلك إذا تمت المتابعة من أجل جريمة الغش الضريبي بوصفها جريمة تامة فإنه يتعين لقيامها أن يتم التملص من الضريبة تحت تأثير طرق الاحتيال التي يباشرها المكلف بالضريبة ، و تعد علاقة السببية متوافرة متى ربطت إدارة الضرائب الضريبة

<sup>1</sup> - محمد بودالي، اركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، عدد خاص بالغش الضريبي والتهرب الجمركي سنة 2009 ص 89.

ربطاً خاطئاً دون الاطلاع على الدفاتر و الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة<sup>1</sup>، أو كان إعفاؤه من بعض المبالغ نتيجة لإعساره السوري المنظم خلافاً للواقع إلا أن الجريمة تتعدى إذا تخلص الملتزم من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبته الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو في تقرير إعفاء دون تدخل منه .

فإذا انتفت الرابطة السببية بين طرق الاحتيال والتخلص من الضريبة وقفت مسؤولية المكلف عند حد الشرع في جريمة الغش الضريبي متى باشرها عن قصد، ويثار التساؤل حال تداخل الأسباب التي ساهمت في التخلص من الضريبة ورغم اختلاف الفقه في ذلك إلا أنه يتضح أن القضاء الجزائري درج على الأخذ بالسبب المباشر والفوري لحدوث النتيجة. كما يشدد القضاء على ضرورة قيام علاقة سببية و وجوب بيانها في قرار الإدانة حتى يمكن مراقبة صحة تطبيق القانون و ذلك تحت طائلة النقص<sup>2</sup> .

### المطلب الرابع: المحاولة في جريمة الغش الضريبي

إن المحاولة في جريمة الغش الضريبي معاقب عليها بنفس العقوبة المقررة للجريمة التامة وذلك بنص صريح في جميع التقنيات الضريبية، حيث تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية ... " ولم تفرد للمحاولة عقوبة مستقلة عن الجريمة التامة، كما تنص المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه " يعاقب كل من يستخدم طرقاً احتيالية للتملص أو محاولة التملص .... " وبنفس الصيغة جاءت المواد: 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال , 34 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل.

<sup>1</sup>- لبنى منصور، خلود كردوسي، خصوصية الدعوى الجبائية الجزائرية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون، قسم العلوم القانونية والإدارية، جامعة 1945/05/08 سطيف، 2016/2015، ص85.

<sup>2</sup>- قرار صادر في 19.10.1971 ملف رقم 6641 - جيلالي بغدادي - الاجتهاد القضائي في المواد الجزائية - ج 2 - الديوان الوطني للإشغال التربوية 2001 - ص 92

جريمة الغش الضريبي جريمة عمدية تقوم بمجرد المحاولة فلا تنتظر تحقق النتيجة وهو ما نصت عليه المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بقولها في نصها " يعاقب كل من تملص او حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسية في اقرار وعاء اي ضريبة او حق او رسم خاضع له، او تصفيته كلياً او جزئياً ..."، و المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الاعمال "يعاقب طبقاً لأحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة كل من تملص او حاول التملص بصفة كلية او جزئية وباستعمال طرق تبليغية"، و المادة 119 من قانون التسجيل المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 29/12/2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 فقد نصت على ما يلي: "فضلاً عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص او حاول التملص كلياً او جزئياً من وعاء الضريبة او تصفيته او دفع الضرائب او الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقاً تدليسية ...."

و المحاولة كما عرفتها المادة 30 من قانون العقوبات بقوله: «كل محاولات لارتكاب جناية تبتدئ بالشروع في التنفيذ او بالأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة الى ارتكابها تعتبر كالجناية نفسها اذا لم توافق او لم يخب اثرها الا نتيجة لظروف مستقلة عن ارادة مرتكبها حتى ولو يمكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها»<sup>1</sup>.

وعليه يكفي لقيام الجرم ان يقوم المكلف بإحدى الطرق التي يمكن اعتبارها من قبيل الاحتيال و ذلك بصرف النظر عن تحقق النتيجة المتمثلة في التملص من الضريبة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها .

اما بالنسبة لموقف الفقه من مسألة المحاولة فانه طبقاً للقاعدة العامة في القانون الجزائي فان الشروع لا يتصور ولا يقوم الا بفعل ايجابي، فلا يجوز له الا في الجرائم

<sup>1</sup> - نصت على ذلك احكام المادة 30 من الامر رقم 66-156 المؤرخ في 08 يونيو 1968، المعدل و المتمم المتضمن ق.ع.

الإيجابية، و بما ان المكلف بالضريبة في الجريمة التملص لا يقوم بفعل ايجابي فلا شروع فيها ، فإما ان تقع كاملة او لا تقع.<sup>1</sup>

فقد استعمل المشرع عبارة تسليم فواتير و سندات في المادة 36 من ق.ا.ج.ج ، واستعمل عبارة تقديم الاوراق في المادة 533 من قانون ض.غ.م<sup>2</sup>، حيث يظهر الاختلاف بينهما ان "التقديم" يكون بطلب من ادارة الضرائب عند انتقالها الى مكان مزاوله النشاط لفحص الدفاتر و السندات في حين يكون "التسليم" عند تقديم التصريحات السنوية حيث يجب على الشخص المعنوي أن يسلم لإدارة الضرائب جميع الوثائق للاطلاع عليها.

وقد استنتجت المادتين: 532 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون التسجيل من تطبيق نفس الأحكام السابقة على محاولة إخفاء المبالغ والمنتجات الخاضعة للضرائب والرسوم ما لم تتجاوز قيمة الإخفاء عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج في مجال الضرائب غير المباشرة أو مبلغ 1000 دج فيما يتعلق بحقوق التسجيل.

فاذا تعرض المكلف لغرامة نتيجة إخفاءه بعض الاموال الخاضعة للضريبة ولم تتجاوز عشر مبلغ الضريبة فان القاضي الاداري ملزم بإلغاء الغرامة، اما بالنسبة للقاضي الجزائي فهو يبحث عن النسق الذي اتبعه المكلف في الاخفاء المتملص من دفع الضريبة اذا تبين أن الاخفاء كان مصحوبا باستعمال الطرق التدليسية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية للنشر و التوزيع، مصر ، ط 1، 2015، ص 36 .

<sup>2</sup> - ماتجدر الاشارة اليه ان المشرع الفرنسي يعاقب على تقديم اوراق او محررات صورية من خلال المادة 1473 من قانون الضرائب العام الذي نص على:

« quiconque a sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou a passer ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre-journal prévu par les articles Art 123-12 Art 123-14 du code de commerce, ou dans les documents qui en tiennent lieu ».

<sup>3</sup> -l'application du droit pénal en matière fiscale, 3eme colleque de la société de droit fiscal, P.U.d'Aix Marseille, 4-5 décembre 1980. p26-29



حيث يرى البعض ان القضاة لا ينظرون الى قيمة الاخفاء سواء تجاوزت ام لم تتجاوز الحد المسموح به اذا سبق هذا الاخفاء عدم اکتتاب التصريح، اي ان القاضي الجزائي يبحث عن النية من الاخفاء ولا يهتم بقيمة الاخفاء اذا توصل الى قيام اركان الجريمة فالعبرة بالفعل الذي سبقته نية التملص من الضريبة.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: الركن المعنوي للجريمة

لا يكفي لقيام الجريمة ارتكاب عمل مادي ينص ويعاقب عليه القانون بل لا بد أن يصدر هذا العمل المادي عن الإرادة الآثمة لدى الجاني أي الإرادة المخالفة للقانون، فالغش الضريبي جريمة عمدية يتطلب قيامها توافر القصد الجنائي، فما لم يثبت توافر هذا القصد فلا جريمة. وفضلا عن القصد الجنائي العام يقتضي قيام هذه الجريمة قصدا جنائيا خاصا نعرضهما فيما يلي:

#### المطلب الأول: القصد الجنائي العام

إن القصد الجنائي العام هو نية الغش العام ويلزم لتوافره قيام كافة الجرائم العمدية، ويتمثل في انصراف إرادة الجاني إلى القيام بفعل وهو يعلم أن القانون ينهى عنه (الطابع الغير الشرعي) أو يمتنع عن إتيان فعل يلزمه القانون القيام به ويفترض ذلك في جريمة الغش الضريبي بعلم المكلف بالضريبة بالطابع غير الشرعي لسلكه الإيجابي أو السلبي ومع ذلك اتجهت إرادته الحرة غير المعيبة إلى مباشرة أحد الأعمال المعتبرة طرقا احتيالية التي من شأنها أن تؤدي إلى التملص من تصفية الضريبة أو أدائها.

او بمعنى اخر علم الجاني بان الافعال التي قام بها افعال نهى القانون عليها وتمتاز بالطابع الغير الشرعي وتؤدي الى التملص او محاولة التملص من كل او جزء الوعاء الضريبي.

<sup>1</sup> - الاجتهاد القضائي الفرنسي للمادة 1741 قانون الضرائب العام 189-188، C.F.P.DI MALTA, op cité.

فإذا أخفى المكلف بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لخطأ مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه.

وعلى وجه العموم يتعين أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال و إيقاع الإدارة الضريبية في الغلط<sup>1</sup> الذي يتحقق عن طريق الإخفاء أو التدليس و الاحتيال , إذ أن الإغفال أو عدم الإدلاء بالتصريح أو إخفاء جزء من المبالغ المتخذ كقاعدة للضريبة ينبثق حتما عن الإرادة و النية السيئة للمكلف و لا محل للبحث عن تأثير الجهل أو الغلط في القانون استنادا إلى أن عدم السعي نحو العلم به ينطوي على شيء من الإهمال .

### المطلب الثاني: القصد الجنائي الخاص

إن القصد الجنائي الخاص في أي جريمة يتمثل في الغاية التي يقصدها الجاني من ارتكاب الجريمة فضلا عن إرادته الواعية المخالفة للقانون الجزائي , و بالرجوع إلى النصوص الجبائية المجرمة لأفعال الغش الضريبي فإننا نستخلص أنها تتفق في وجوب اتجاه قصد الجاني و غايته من مباشرة أعمال الاحتيال إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها و بالنتيجة حرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها في الضريبة , و هو ما يعبر كذلك عن رغبة المكلف في الإثراء غير المشروع باستعمال و مباشرة طرق احتيالية تؤدي بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى التملص من الضريبة .

و الجدير بالذكر أن الغاية من ارتكاب جريمة الغش الضريبي لا يكون دائما هو الرغبة في الإثراء غير المشروع على النحو السابق بيانه و هو ما يستخلص مما ذهبت إليه الغرفة الجنائية الفرنسية حيث أدانت أستاذ مطبق بكلية الحقوق بسبب امتناعه عن تسديد الضريبة الواجبة عليه لأسباب إيديولوجية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>-د. أحمد فتحي سرور - المرجع السابق - ص 317.

<sup>2</sup>- بويده يوسف - جريمة الغش الضريبي - مذكرة نهاية الترخيص - المعهد الوطني للقضاء الدفعة العاشرة 2000/1999 - ص 05 - نقلا عن:

ويقع عبء إثبات الركن المعنوي على عاتق إدارة الضرائب والنيابة العامة كما يتعين على قاضي الحكم في حالة الإدانة بجريمة الغش الضريبي إبراز الركن المعنوي وإلا كان حكمه مشوبا بالقصور في التسبيب.

وتقام البيئة على توافر سوء النية لدى الجاني في غياب الإقرار انطلاقا من الظروف والوقائع التي تحيط بالجرم، إذ يمكن على سبيل المثال استخلاص سوء نية المكلف في حالة معارضة مخالفات مستندة على محاسبة غير صحيحة أو مزورة من كون المكلف بالضريبة المخالف متمرسا وذو دراية وخبرة في هذا المجال.

كما يمكن اعتبار عدم استجابة المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب قرينة بسيطة على سوء نية الجاني، حيث أشارت الفقرة الثالثة من المادة 141 من قانون الرسوم على رقم الأعمال إلى أنه تكمن العناصر المثبتة لحسن نية المدين بالضريبة في حرصه على مواعيد أداء التزاماته الجبائية وكذا في الجهود التي يبذلها لتسديد دينه الجبائي.

و الملاحظ أن قوة هذه القرائن تختلف حسب الظروف المحيطة و الطرق الاحتمالية المستعملة , فمن لا يستجيب للإنذارات الموجهة له في المثال السابق لا تقوم ضده قرينة على ارتكابه الجرم بنفس قوة القرينة القائمة ضد من يعمل على إنشاء فروع خفية تابعة للشركة و تسويق منتوجها دون إدراجه في محاسبته , كما تساهم قيمة المبالغ المتملص منها في إثبات سوء نية المكلف إذ أنه كلما كانت المبالغ المتملص منها ضخمة يفترض علم الجاني بالجرم وسوء نيته.<sup>1</sup>

ويستفاد مما سبق ان التشريع في المال الضريبي محصور في القانون ،ويفهم من ذلك ان المشرع الجزائري التزم بالقواعد العامة فيما يتعلق بتجريم ظاهرة الغش الضريبي ويرجع ذلك

لعدة اعتبارات اقتصادية تتجلى في حرص المشرع على كسب ثقة المتعاملين الاقتصاديين، فالأصل في القانون الجزائي العام ان تحدد القاعدة الجزائية تحديدا دقيقا للعناصر التي تشكل ماديات الجريمة، والعقوبات الاصلية او التكميلية.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> - د أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص ص 469-470

## الفصل الثاني

### قمع جريمة الغش الضريبي

لقد منح قانون الاجراءات الجبائية للإدارة سلطات واسعة في مسألة الرقابة الجبائية، بهدف التحقق من صحة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمعلومات والمعطيات التي تحوز عليها الادارة من خلال وسائل البحث والتحري، او من خلال ما يمكن اثباته من عملية التحقيق الجبائي، فينطوي قمع الجريمة على إجراءات متابعتها والجزاءات المقررة لردعها، وتتفرد جريمة الغش الضريبي عن جرائم القانون العام ببعض إجراءات المتابعة الخاصة والتميزة كما يتسع مضمون الجزاء ليشمل جزاءات متعددة ومتباينة الطبيعة.

وقد نظم المشرع الجزائري مجموعة من الاجراءات القانونية الجزائية لمتابعة جريمة الغش الضريبي، والتي تعكس الطبيعة القانونية الخاصة لهذه الجريمة، سواء من حيث الاشخاص المخولة لهم صلاحية اثبات واقعة الغش الضريبي او طرق والوسائل التي نص عليها التشريع الضريبي والتي تتمثل اساسا في المعاينة والحجز والتحقيق الجبائي، وطرق الاثبات العادية، التي نظمها المشرع في القواعد العامة، وهذا ما اكدته المادة 504 من ق.ض.غ.م حيث نصت: " ان جميع اعوان ادارة الضرائب المفوضين، و الملحقين قانونا، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين، و الانظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة ...." وخلافا لما تضمنه قانون الضرائب غير المباشرة و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فان قانون الرسم على رقم الاعمال خول مهمة اثبات واقعة الغش الضريبي لضباط الشرطة القضائية، واعوان ادارة الضرائب المختلفة، و الضرائب المباشرة و التسجيل و مصالح الجمارك، و قمع الغش والمخالفات الاقتصادية<sup>1</sup>، ويتبين ذلك من مضمون المادة 112 من قانون الرسم على رقم الاعمال، و التي نصت على: "يمكن ان تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الاثبات التابعة للقانون العام او محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية او اعوان ادارة الضرائب المختلفة و الضرائب المباشرة و

<sup>1</sup> - معاشو عمار، المرجع السابق، ص ص 14، 15.

التسجيل و مصالح الجمارك او قمع الغش ، والمخالفات الاقتصادية،تلاحق المخالفات ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الادارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم."

وتتفق مجمل النصوص الضريبية من حيث إجراءات المتابعة والجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي، وسنحاول عرض ذلك تباعا على أن تستثنى من تطبيق هذه الأحكام المخالفات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة التي تقبض كما هو الشأن في مادة الجمارك طبقا لنصي المخالفات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المرتكبة بمناسبة الاستيراد والتصدير طبقا لمقتضيات المادة 150 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، حيث تتخذ الملاحقات بشأنها وتصدر الأحكام فيها كما هو الحال في مجال المخالفات الجمركية.

وتتميز اجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي بتعدد الاشخاص التي خولها القانون مهمة اثبات وقوعها وقيده تحريك الدعوى العمومية بتقديم شكوى مسبقة من ادارة الضرائب المختصة، وانقضائها بتوفر الشروط المنصوص عليها في القواعد العامة، والنصوص الضريبية المختلفة. وعليه سنتطرق في المبحث الاول الى مسألة معاينة الجرائم الضريبية ومتابعتها، ثم نتطرق في المبحث الثاني الى الحكم المقرر لجريمة الغش الضريبي.

### المبحث الأول: معاينة جريمة الغش الضريبي ومتابعتها

سنتطرق إلى معاينة الجريمة ثم متابعتها، وفي خضم ذلك نعرض خصوصيات جريمة الغش الضريبي من حيث الإثبات والمتابعة.

#### المطلب الأول: معاينة الجريمة

إن معاينة جريمة الغش الضريبي تختلف نظرا لطبيعتها وأساليب ارتكابها عن معاينة غيرها من جرائم القانون العام من حيث الأشخاص المؤهلين لذلك والصلاحيات المخولة لهم طبقا لنص المادة 504 من ق.ض.غ.م والمادة 112 من ق.ر.ر. الاعمال المبين اعلاه وبعد التطرق لذلك فيما يلي سنتناول بالدراسة الدور الهام والرئيسي الذي تضطلع به إدارة الضرائب في الكشف عن الأعمال المشبوهة بالغش.

الفرع الأول: الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجريمة وصلاحياتهم

لقد أشارت مجمل النصوص الضريبية إلى الأشخاص المؤهلين لمعاينة المخالفات الضريبية بصفة عامة وبيّنت الصلاحيات المخولة لهم من أجل ذلك.

أولاً : الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجريمة<sup>1</sup>

ما يلفت الانتباه بالنسبة لهذه المسألة هو عدم انسجام النصوص الضريبية، فقائمة الأشخاص المؤهلين تختلف من نص لآخر، وفي هذا الصدد يمكن تصنيف النصوص الضريبية إلى ثلاثة:

1- قانوني الضرائب غير المباشرة و الطابع : حصر هذان النصان صلاحية إثبات

الغش الضريبي في أعوان الضرائب المفوضين و المحلفين قانوناً دون سواهم و ذلك بنص المادتين 504 من قانون الضرائب غير المباشرة و 24 من قانون الطابع على ان مخالفات احكام هذا القانون المتعلقة بالتحصيلات في المراحل المعهود بها الى دائرة الضرائب تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب، وتؤكد امام القاضي خلال ثلاثة ايام من تاريخها وذلك تحت طائلة البطلان،ويمكن ان تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد وفي هذه المرحلة تكون حجة امام القضاء الى ان يثبت العكس،وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة الى ان يطعن في تزويرها<sup>2</sup>،وهذا ما كرسته المحكمة العليا في العديد من القرارات اهمها القرار الصادر بتاريخ 1996/06/17 من الغرفة الجنائية للمحكمة العليا الذي قضى انه : (بموجب المادة 505 الفقرة 2 من الامر التشريعي رقم 104/76 المؤرخ في 1976/12/09 و المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة تكون المحاضر المحررة من قبل عونين حجة الى ان يطعن فيها بالتزوير ،لذلك يتعين نقض القرار الذي يقضي بغير ذلك.)<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- د/ أحسن بوسقيعة - المرجع السابق - ص397

<sup>2</sup> - المادة 505 من ق.ض.غ.م .

<sup>3</sup>- قرار صادر بتاريخ 1996/ 06/17 من الغرفة الجنائية في الدعوى المقامة من ادارة الضرائب ضد م.ب،نشرة وزارة العدل لسنة 1996 صفحة 234 نقلا عن: جيلالي بغدادي، الاجتهاد القضائي في المواد الجزائية، الجزء الاول.



2- قانون الرسم على رقم الأعمال: وسع هذا النص من قائمة الأشخاص المؤهلين

لإثبات المخالفات كما جاء في نص المادة 112 منه: "يمكن ان تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، او تعالين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو اعوان ادارات الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك او قمع الغش والمخالفات الاقتصادية، تلاحق المخالفات ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الادارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم".

3- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل: لم تعين هذه النصوص

الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذه القوانين.

ويثور التساؤل بالنسبة لهذه القوانين حول ما إذا كان من حق ضباط 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 قانون الضرائب غير المباشرة والطابع ومن ثمة لا يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من المخالفات.<sup>2</sup> يكون الجواب بجواز الإثبات إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم بحيث تكون من صلاحياتها البحث وجمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم يستبعد بنص صريح، ويكون الجواب بعدم الجواز إذا نظرنا إلى خصوصيات هذا النوع من الجرائم التي تهم بالدرجة الأولى وعاء الضريبة التي تختص بها إدارة الضرائب دون سواها،

<sup>1</sup> - "ضباط الشرطة القضائية هم الولاية، وروؤساء المجالس الشعبية البلدية، ضباط الدرك الوطني، محافظو الشرطة، ضباط الشرطة، ذوي الرتب في الدرك الوطني، ورجال الدرك الذين امضوا في سلك الخدمة 3 سنوات على الاقل وعينوا بموجب قرار وزاري مشترك بين وزير العدل ووزير الدفاع الوطني بعد موافقة لجنة خاصة، مفتشوا الامن الوطني الذين قضوا في خدمتهم بهذه الصفة 3 سنوات وعينوا بموجب قرار وزاري مشترك بين وزير العدل و وزير الداخلية بعد موافقة اللجنة الخاصة، ضباط و ضباط الصف للامن العسكري الذين عينوا بموجب قرار مشترك صادر عن وزير الدفاع الوطني ووزير العدل".

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

فيكون ذلك من طبيعة الأمور أن تختص دون غيرها بإثبات الجرائم المتعلقة بها طالما أنها الجهة المؤهلة لاكتشافها.

و مع ذلك فالرأي الراجح هو أنه طالما لا يوجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية.<sup>1</sup>

### ثانياً: صلاحيات الأشخاص المؤهلين لإثبات الجريمة

لقد خول المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي السالف ذكرهم بصفة عامة صلاحيات عدة وذلك من أجل قيامهم بالبحث والكشف عن هذه الجريمة ومرتكبيها وجمع الاستدلالات التي تلزم التحقيق فيها، ولعل أهم هذه الصلاحيات هو تحرير محاضر لإثبات المخالفات طبقاً لما هو منصوص عليه بالمواد 507، 506، 505، 508 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

وما يمكن ملاحظته ان جميع اعوان ادارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانوناً لهم الصفة لإثبات المخالفات في مجال الضرائب غير المباشرة، كما أن النصوص الضريبية لم تتعرض إلى الإجراءات والبيانات الشكلية الواجب توافرها في محاضر المعاينة باستثناء نص المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة حيث جاء فيه أنه يذكر في المحضر:

- تاريخ تحرير المحضر ونوع المخالفة.

- اسم وصفة العون أو الأعوان الذين حرروا المحضر.

- اسم الشخص المكلف بالمتابعة.

ويختتم المحضر بمكان تحريره وساعة اختتامه.

إن قانون الضرائب غير المباشرة و إن كان قد نص على خلاف غيره على هذه البيانات و الإجراءات الشكلية إلا أنه لم يرتب على تخلفها آثار معينة ، و المؤكد في نظرنا أن تخلف أحد بياناتها الأساسية يرتب بطلان المحضر لكنه لا يؤدي إلى بطلان المتابعة الجزائية ، كما

<sup>1</sup>- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل، الاردن، ط الاولى، 2008، ص145.

تجدر الإشارة إلى أن باقي النصوص الجبائية و إن لم تخضع لتحرير محاضر إثبات الغش الضريبي أو باقي المخالفات الضريبية لأي شكليات إلا أنه يفهم من نص المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال أن لكل جهة مؤهلة لإثبات المخالفة تحرير محضرها وفقا للأوضاع و الإجراءات التي تحكم تحرير محضرها .

وخلافا لما هو جاري العمل به بالنسبة لمحاضر إثبات الجرائم الجمركية والمخالفات المتعلقة بالمنافسة والممارسات التجارية فإن القانون لم يخص المحاضر المثبتة لجريمة الغش الضريبي بأي قوة ثبوتية متميزة عن تلك المقررة في قانون الإجراءات الجزائية.

فضلا عما سبق بيانه فإن المادة 511 من قانون الضرائب غير المباشرة خولت للأعوان القائمين على تحرير المحاضر المثبتة للمخالفات الضريبية سلطة حجز الأشياء محل الغش و الوسائل المستعملة فيه ، وقد جاء نص هذه المادة بصيغتي العموم و الإلزام إذ ذكرت الأعوان المحررين للمحاضر على وجه الخصوص و لم تخص بالذكر أعوان إدارة الضرائب فقط مما يستشف منه في نظرنا أن صلاحية حجز أشياء و وسائل الغش تنصرف إلى جميع الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي ، هذا من جهة و من جهة أخرى فإن نص هذه المادة لم يترك للأعوان القائمين بذلك سلطة الخيار فيما يتعلق بمباشرة عملية الحجز إنما ذكرت أن الحجز يتم من طرفهم لزوما .

وفي هذه الحالة يحزر الأعوان محضرا للحجز يذكر فيه بالإضافة إلى البيانات السابق ذكرها في المحاضر بصفة عامة التصريح بالحجز الذي قدم في هذا الشأن إلى المخالف كما يجب ذكر نوع و وزن أو قياس الأشياء المحجوزة أو تقديراتها تقريبية و حضور المخالف أثناء إعداد البيان الوصفي أو الإخطار الرسمي الموجه إليه للحضور واسم و صفة و قبول الحارس المعين. و عندما لا يكون للمحجوز عليه محل إقامة معروف في التراب الوطني فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام و يرسل إلى

آخر محل إقامة معروف للمخالف و يجب أن تحمل الرسالة بيان مكان و تاريخ تحرير المحضر.<sup>1</sup>

أما في حالة ما إذا كان سبب الحجز مستندا على التزوير أو إتلاف الدفاتر والنسخ وغيرها من الوثائق فإن المحضر يبين فيه التزوير أو الإتلاف أو التحويل الحاصل وتبقى الوثائق المذكورة والمؤشر عليها مرفقة بالمحضر.

كما تقتضي أحكام المادة 508 من قانون الضرائب غير المباشرة أن يقرأ المحضر على المخالف متى كان حاضرا أثناء تحريره وتعطى له نسخة منه ويشار إلى ذلك بالمحضر أما إذا كان غائبا وله مكان إقامة معروف فإن المحضر يبلغ له خلال 48 ساعة من الاختتام وفي الحالة العكسية فإن المحضر يعلق خلال نفس المدة على باب دار البلدية التابع لها مكان الحجز أو مكان تحرير المحضر.

باستثناء ما نصت عليه المادة 507 من قانون الضرائب غير المباشرة فإن الأشياء المحجوزة تودع في مكتب الضرائب القريب جدا ويمكن وضعها إن اقتضى الحال في حاضرة المحجوزات لتباع بعد ذلك من قبل قابض الضرائب إذا لم يقدم الطرف الذي وقع عليه الحجز اعتراضا على ذلك خلال المهلة القانونية ما لم يؤذن بالبيع من طرف القضاء قبل حلول الآجال المقررة قانونا وذلك في حالة ما إذا كانت الأشياء المحجوزة محل تلف.

#### الفرع الثاني: سلطات إدارة الضرائب في الكشف عن أعمال الغش

يعتمد النظام الضريبي الجزائري على ما يقدمه المكلف من تصريحات بشأن مداخله وأرباحه لفرض الضريبة، وفي المقابل ومن أجل التأكد من صحة التصريحات من جهة والكشف عن المخالفات الضريبية من جهة أخرى فإن القانون قد منح إدارة الضرائب عدة سلطات تظهر من خلال قيامها بالبحث والتحري أو الرقابة الجبائية التي تقوم بها حتى تكون لهذه الأخيرة الفعالية المطلوبة.

<sup>1</sup>- طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 147.

## أولاً: سلطة إدارة الضرائب في البحث والتحري

لقد خول المشرع أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية سلطة مباشرة بعض إجراءات الاستدلال التي من شأنها إحكام الرقابة والكشف عن هذه الجرائم كسلطة الاطلاع على السجلات والمستندات<sup>1</sup> و طلب التبريرات والتوضيحات طبقاً لنص المادة 19 من ق.ا.ج.بائية: "يراقب المفتش التصريحات و يطلب التوضيحات و التبريرات كتابيان كما يمكن للمفتش ان يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات و المعطيات موضوع الرقابة.... " و جمع الادلة لأجل التحقق من صحة التصريحات المقدمة من المكلفين و بالتالي مراقبة ما اذا تمت عملية تأسيس الضريبة وتحصيلها وفقاً لما نص عليه التشريع الضريبي<sup>2</sup>، وكذا حقها في زيارة الأماكن كما سيأتي بيانه. وكما نصت المادة 18 ف 1 من ق.ا.ج. على "حق الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات او المستندات المستعملة وذلك من اجل كل الضريبة او الرسم.

و ما يمكن ملاحظته هو ان اليات البحث والتحري المنصوص عليها في قانون

الاجراءات الجبائية تتمثل في حق الاطلاع ، طلب التوضيحات والتبريرات حق المعاينة او الزيارة ، والتلبس الجبائي فنتلاءم وفقاً للحالات المختلفة التي يمكن معاينتها أو تسجيلها عند القيام بعملية الرقابة وتتناسب معها بداية من طلب المعلومات الى طلب التوضيحات و التبريرات وصولاً الى الحق في المعاينة و الحجز في حالة وجود مناورات أو أعمال احتيالية.<sup>3</sup>

## 1 - طلب التوضيحات والتبريرات:

يمكن لمفتشي إدارة الضرائب اعتباراً لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية طلب التوضيحات و التبريرات كتابياً ، كما يمكن سماع المكلف بالضريبة المعني متى تبين أن استدعاؤه ضروري من أجل تقديم توضيحات شفهية (عما تضمنته تصريحاته الشهرية التي تضمنها تصريحات G50)، و تلجأ إدارة الضرائب إلى ذلك عند وجود تناقضات أو غموض

<sup>1</sup>- د/ أحسن بوسقيعة - المرجع السابق - ص 393.

M Collet, procédure fiscal, presse de France, 1<sup>er</sup> Ed 2014, p1<sup>2</sup>

C Lopez, évolution des pouvoirs du fisc, contrôle et investigation, deux conspt à géométrie variable, les enquêtes fiscales, actes du colloque, Ed extensor, paris, 2009, p07.<sup>3</sup>

في التصريح أو حين يتضح أن المصريح قد أخفى بعض العناصر كوجود أعباء غير مبررة بفواتير أو إغفال بعض المداخل في التصريحات المقدمة و الواقع أن هذه الإجراءات تعد أولية و بسيطة ورغم ذلك فإن عدم امتثال المكلف لذلك أو تقديمه مبررات غير مقنعة يمكن أن ينم عن وجود غش ممارس من طرفه.<sup>1</sup>

## 2 - حق الاطلاع:

نص قانون الاجراءات الجبائية من خلال المادة 45 وما يليها على حق الادارة الجبائية ممارسة حق الاطلاع على جميع الاشخاص الطبيعية و المعنوية التي يمكن ان تساعد في جمع المعلومات، بهدف تأسيس الوعاء الضريبي و مراقبته، والمقصود بحق الاطلاع هو السلطة التي خولها المشرع لأعوان الإدارة الجبائية في تصفح مختلف الوثائق الممسوكة من طرف المكلف بالضريبة أو تلك الموجودة بحوزة إدارات الدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات الخاضعة لمراقبتها و كذا المؤسسات الخاصة و الهيئات أيا كان نوعها ، ولا يمكن بأي حال من الأحوال الاحتجاج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة حسب ما تقتضيه المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية و الالتزام بإعلام الادارة الجبائية بأي معلومات أو وثائق تطلبها إلا فيما يتعلق بالمعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجري بموجب الأمر رقم 297/65 المتضمن تحديد مدة و كفيات إجراء الإحصاء العام للسكان ، إذ أن الإدارة الحائزة لهذا النوع من المعلومات ليست ملزمة تجاه أعوان إدارة الضرائب بما يستجوبه حق الاطلاع .

و ينصب حق الاطلاع على الوثائق حسب القطاعات وفقا لما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية ، و تتمثل هذه الوثائق خاصة في الكشوفات السنوية الفردية للأطباء و القابلات التي تحوزها و تقدمها وجوبا هيئات الضمان الاجتماعي<sup>2</sup>، و قوائم الإشعارات لفتح أو قفل الحسابات التي تلزم بإرسالها المؤسسات المصرفية و البنوك و شركة البورصة و مراكز

<sup>1</sup>- المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - المادة 46 من ق.ج.ا.ج.متممة ومعدلة بموجب المادة 29 من ق.م.ل لسنة 2003.

الصكوك البريدية و صناديق التوفير و غيرها طبقا لنص المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية , كما ينصب حق الاطلاع على العقود المودعة لدى الموثقين و المحضرين القضائيين و كتاب الإدارات المركزية و المحلية باستثناء الوصايا و الهبات المعدة من قبل الموصين و هم على قيد الحياة .

غير أنه لا يمكن لأعوان إدارة الضرائب الاطلاع في الولايات والبلديات إلا على العقود المحددة في المادتين 58، 61 من قانون التسجيل ومنها العقود التي تتناول نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال العقارية والمحلات التجارية وتكوين الشركة أو مد أجلها ودمجها أو حلها وزيادة أو تخفيض رأس مالها.... الخ.

وطبقا للمادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على انه: «يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية و الادارية و الجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الاطلاع على عناصر من الملفات الى الادارة الجبائية"، أي أنه يمكن لإدارة الضرائب أن تطلع بترخيص من النيابة العامة عناصر من الملفات القضائية إلا أن السلطة القضائية ملزمة بنص نفس المادة و المادة 46 من قانون الطابع بأن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها و التي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي ، أو أية مناورة كانت من نتائجها الغش أو التملص من الضريبة سواءا كانت الدعوى مدنية أو جزائية و إن أفضت إلى إقرار عدم وجود وجه لإقامتها .

ونشير إلى أن كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها قانونا يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 5000 إلى 50.000 دج ينطق بها القضاء الإداري الاستعجالي المختص إقليميا بناء على عريضة يقدمها مدير الضرائب الولائي وفقا لما نصت عليه المادتين 62 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

إن ممارسة إدارة الضرائب لحقها في الاطلاع على الوثائق كما سبق بيانه يمكنها من الوقوف على حقيقة وجدية تصريحات المكلف من عدمه والأهم من ذلك الحصول عرضا على

معلومات جبائية تخص عملائه المكلفين بالضريبة، ومن خلال مطابقة الوثائق - المقدمة في إطار ممارسة حق الاطلاع - مع تصريحات المكلف يمكن استخلاص الأعمال المعتبرة غشا.

### 3 - حق الزيارة:

يجوز لإدارة الضرائب أن ترخص لأعوانها الذين لهم رتبة مفتش بزيارة أو معاينة المنازل والمحلات و ذلك في حالة الشك بالغش أو وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية و لا يتم ذلك إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من طرفه بعد اطلاعه على طلب الترخيص الذي يبين فيه وجوبا كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة و على وجه الخصوص العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية و ذلك تحت طائلة البطلان حسب ما تقتضيه المواد : 499 ، 500 من قانون الضرائب غير المباشرة و 34 ، 35 من قانون الإجراءات الجبائية .

وتتم الزيارة بمعية ضابط شرطة قضائية معين من طرف وكيل الجمهورية بعد تبليغ الأمر بالترخيص للمعني أو أي شاغل للمكان وبحضوره، وفي حالة غيابه يستعان بشاهدين خارج تعداد مستخدمي الإدارة الجبائية أو محضر قضائي، وفور الانتهاء من ذلك يحرر محضر تسرد فيه مجريات العملية وتدون فيه المعاينات المسجلة والوثائق المحجوزة وتسلم في هذه الحالة نسخة للمعني أو ممثله أو شاغل الأماكن، وترسل النسخة الأصلية إلى القاضي المرخص بالمعاينة.

الواقع أن زيارة الأماكن منها المحلات والوحدات الصناعية خاصة تمكن إدارة الضرائب من الاطلاع على حقيقة النشاط الممارس من طرف المكلف ومعاينة نتائجه، كما تسمح بتحديد المقاييس الحقيقية للإنتاج ومن ثمة اكتشاف عمليات الإخفاء الحاصلة والنشاطات الثانوية الموجودة غير المصرح بها.

### ثانيا: سلطة ممارسة الرقابة الجبائية

فضلا عن الرقابة الشكلية التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين للتصريحات، تمارس إدارة الضرائب صلاحية الرقابة على الوثائق من خلال التحقيق



الجبائي بنوعيه التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وعن طريقهما يمكن الكشف عن الأعمال المشوبة بالغش.

### 1- التحقيق في المحاسبة

يعني التحقيق في المحاسبة وفقا لنص المادة 20 الفقرة الاولى من قانون الاجراءات الجبائية بأنه: «مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة»<sup>1</sup> ، وفحص محاسبتهم مهما كانت طريقة حفظها والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية أي مدى مصداقيتها ، و هو يعتبر أهم وسيلة لمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة وما يمكن أن ينجم من خلل وإخفاء يضر بالخزينة<sup>2</sup> .

الأصل أن يتم التحقيق في المحاسبة بعين المكان من طرف الأعوان الذين لهم رتبة مراقب على الأقل بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إشعاره بالتحقيق حتى يتمكن من التحضير والاستعانة بمستشار يختاره.

وينصب التحقيق على الفحص الإجمالي للمحاسبة على الشكل والمضمون حتى تظهر حقيقة النشاط الممارس وتسجيل جميع العمليات المخالفة للقانون وذلك من خلال التحقيق في المشتريات من حيث سعرها الرسمي وكمياتها والفواتير المقيدة لذلك فيما إذا كانت مكررة أم لا ومدى ارتباط هذه المشتريات بنشاط المكلف، والقيام بمقارنة الكشوفات المقابلة المستوفاة من طرف الموردين مع الكشوفات البنكية وسندات طلبات التسليم.

كما يتم التحقيق في المخزونات من حيث كمياتها المقيدة بمستندات وفيما إذا كانت هذه المخزونات قد استخدمت في الإنتاج أم أعيد بيعها بطريقة غير مشروعة، بالإضافة إلى التحقيق في المبيعات وذلك بمطابقة مستندات المبيعات الحقيقية التي تمت فعلا وذلك بجمع

<sup>1</sup> المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

<sup>2</sup> كريببي زبيدة - المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية - مجلة مجلس الدولة - ال عدد 07-2005

المعلومات المحاسبية لدى زبائن المكلف ومتابعة حركة البضائع والبحث عن مدى توافق الكميات المسجلة محاسبيا مع ما هو موجود فعلا.

## 2- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يمكن لأعوان إدارة الضرائب أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل ، و في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة و الذمة المالية و الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى<sup>1</sup>.

وعلى غرار التحقيق المحاسبي فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يتم من طرف عون برتبة مراقب على الأقل بعد إعلام المكلف بالضريبة ، و للمحقق سلطة فحص الوثائق التي لها علاقة بثروة المكلف كتلك التي تخص العقارات المبنية وغير المبنية وجميع الاكتتابات في الأسهم والحصص في الشركات ، ويمكن أن تتعدى هذه الفحوصات إلى الأشخاص الذين يعيشون مع المكلف أو تحت كفالته و الاطلاع على كل الحسابات البنكية المفتوحة بأسمائهم ، بل و للمحقق أن يلجأ لمصالح الجمارك من أجل الحصول على معلومات متعلقة بالملاحة البحرية لمعرفة ملاك الزوارق و السفن ، و الاتصال بالمراكز الهاتفية لمعرفة مبلغ الإتاوات و الاتصالات المحسوبة على المكلفين.

و من خلال المعلومات المتحصل عليها في شكل موازنة إجمالية يقوم المحقق بالمقارنة بين التيسيرات المطلقة<sup>2</sup> والتيسيرات المستخدمة<sup>3</sup> لإقامة الدليل على وجود مداخل غير مصرح بها

<sup>1</sup>- المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري

<sup>2</sup>- التيسيرات المطلقة (Disponibilités dégagées) هي مجموعة الموارد التي يمكن للمكلف التصرف فيها وتخص فقط تلك التي بحوزته فعلا والناعبة من مداخله المهنية كالرواتب والاجور والارباح وغير المهنية كعائدات رؤوس الاموال المنقولة والمداخل العقارية ومن المداخل الاستثنائية التي تخص الهبات والتركات ..... الخ.

<sup>3</sup> - التيسيرات المستخدمة ((Disponibilité employées هي مجموعة النفقات المحتملة فعلا من طرف المكلف ومن بينها النفقات المرتبطة بالمداخل المهنية كمصاريف صيانة المباني، الديون والقروض الممنوحة وكذا نفقات النمط المعيشي كالإيجار او الإقامة والغذاء و الملابس.

من طرف المكلف من أجل التملص من الضريبة . وتجدر الإشارة إلى أن القانون الجبائي قد منح المكلف بالضريبة عدة ضمانات في مواجهة سلطات إدارة الضرائب كالإشعار بإجراء التحقيق وحق الاستعانة بمستشار، إلا أنه أسقط حقه في عدم إجراء تحقيق جديد على نفس الضرائب وتحديد مدة التحقيق متى ثبت استعمال المكلف مناورات تدليسية أو قدم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة وذلك ما تقتضيه الفقرتان 05 و08 من المادة 20 والفقرتان 04 و06 من المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما ان المشرع الجزائري قد انشأ مصلحة التحريات الجبائية على المستوى الوطني بنص المادة 45 من قانون المالية لسنة 2009، حيث تتولى هذه المصلحة القيام بالتحقيقات قصد ضبط مصادر التهرب و الغش من خلال البحث ومعاينة عن كل مخالفة للتشريع الضريبي.

#### المطلب الثاني: متابعة الجريمة

إن إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي تتميز إلى حد ما عن تلك المتعلقة بجرائم القانون العام. وهو ما يدفعنا إلى التطرق لذلك من حيث آلية تحريك الدعوى العمومية مع الإشارة إلى الجهة المختصة محليا بنظرها وأجال تقادمها مع بيان مركز إدارة الضرائب في الخصومة الجزائية.

#### الفرع الأول: تحريك الدعوى العمومية

تقتضي القاعدة العامة أن تختص النيابة العامة بوصفها سلطة اتهام بتحريك الدعوى العمومية دون قيد، إلا أن القانون قد يخرج عن هذا الأصل في بعض الأحوال فيقيد هذه السلطة بالحصول على إذن أو تقديم طلب أو شكوى مثلما هو الحال في جريمة الغش الضريبي وسنتناول ذلك أولا ثم نعرض آثار تخلف الشكوى أو التنازل عنها.

**أولا: وجوب تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب.** ان ايداع الشكوى من قبل ادارة

الضرائب هو اجراء الزامي، والا تكون اجراءات المتابعة باطلة بطلانا مطلقا فهي من النظام العام، فلا يمكن متابعة المكلف بالضريبة الا بعد ايداع الشكوى من قبل ادارة الضرائب والقضاء بخلاف ذلك يؤدي الى بطلان اجراء المتابعة.

وتنص المادة 104 من ق.ا.ج "تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير المؤسسات او المدير الولائي للضرائب".

على غرار الجرائم الجمركية تتولد عن الجريمة الضريبية دعويان:

- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية من حبس وغرامة.

- دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجبائية من غرامة ومصادرة.

غير أن وجه الشبه بين الجريمتين يتوقف من حيث المتابعة عند هذا الحد , فإذا كانت النيابة العامة تستقل بالدعوى العمومية في الجرائم الجمركية تحركها و تباشرها طبقاً لأحكام قانون الإجراءات الجزائية في الوقت الذي تستقل فيه إدارة الجمارك بالدعوى الجبائية التي تمارسها بالدرجة الأولى طبقاً لقانون الجمارك , فالأمر يختلف بالنسبة للجريمة الضريبية التي تتميز بوحدة الدعويين العمومية و الجبائية من حيث التحريك <sup>1</sup> .

و تتفق كل النصوص الضريبية على تعليق تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش على شكوى من إدارة الضرائب , حيث نصت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 34 من قانون الطابع و المادة 119 من قانون التسجيل على أن الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية تباشر بناء على شكوى من إدارة الضرائب , و أضافت المادة 305 السابقة أن ذلك لا يستوجب القيام مسبقاً بإنذار المعني من أجل أن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي.

وعلة اشتراط تقديم الشكوى في الجرائم الضريبية هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين الممولين و الإدارة الضريبية من التفاهم , لا على القسر و أن يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف و الملابسات في كل جريمة على حده<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>د. أحسن بوسقيعة - المرجع السابق ص 394.

<sup>2</sup>د أحمد فتحي سرور - المرجع السابق ص 246.

و رغم ذلك يرى البعض يرى أن ضرورة هذه الشكوى يشكل دون شك قيوداً على مبدأ ملائمة المتابعة، لكن يجب التنبيه إلى أن شكوى إدارة الضرائب لا تحرك الدعوى العمومية إنما تخطر النيابة بمجموع الوقائع المعاينة و التي تختص بتقدير ذلك<sup>1</sup>، ويشترط لصحة الشكوى أن يتوفر فيها شرطان أساسيان و هما :

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

- أن تكون الشكوى مكتوبة و موقعة من صاحب السلطة في إصدارها والحكمة من ذلك حتى تكتسب الصفة الرسمية<sup>2</sup>.

### ثانياً: أثر تخلف الشكوى أو سحبها

يختلف أثر تخلف الشكوى بحسب المرحلة التي تكون عليها الدعوى ، فإذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق فإنه يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمراً برفض إجراء التحقيق لبطان إجراءات المتابعة ، و إذا كانت الدعوى على مستوى جهات الحكم يتعين عليها القضاء بعدم قبول الدعوى شكلاً لبطان إجراءات المتابعة ، كما يمكن إبداء الدفع المتعلق بتخلفها في أي مرحلة تكون عليها الدعوى وعلى مستوى كل درجات التقاضي ذلك لأن مباشرة الدعوى المتعلقة بجريمة الغش الضريبي دون شكوى إجراء باطل بطلان مطلق متعلق بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لتحريك الدعوى العمومية و صحة اتصال جهتي التحقيق و الحكم بالواقعة المجرمة.

لقد نصت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الأخيرة، والمادة 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال في فقرتها الثانية على أنه يمكن لمدير الضرائب بالولاية سحب

<sup>1</sup> - AMMAR BOUDOUKHAN – le contentieux répressif en matière fiscale – master pro-de droit 2004-2005 p 53

d'après: JEAN DIDIER (W) – droit pénal des affaires p 198n° 182.

<sup>2</sup> - د أحسن بوسقيعه- المرجع السابق - ص 395.

الشكوى في حالة الدفع الكلي للحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحظات وذلك بعد موافقة المدير العام للضرائب، ويؤدي ذلك إلى انقضاء الدعوى العمومية طبقا للمادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية، وهو ما يوافق القاعدة العامة التي تسمح بسحب الشكوى متى كانت شرطا لازما للمتابعة. والواضح من النصين المذكورين أعلاه أن سحب الشكوى هو مكنة منحها المشرع لإدارة الضرائب ولها إعمالها على سبيل الخيار، حيث لا يمكن للمكلف بالضريبة المتابع مطالبة إدارة الضرائب بسحب الشكوى بعد أن دفع الحقوق المدين بها ولا أثر لذلك على سير الدعوى ما لم تسحب الشكوى من طرف الإدارة.

#### الفرع الثاني: الجهة القضائية المختصة محليا بنظر الدعوى

كقاعدة عامة بالنسبة لمسألة الاختصاص المحلي أن مكان وقوع الجريمة هو مكان الاختصاص أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم و لو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر وهذا ما نصت عليه المادة 329 من قانون ا.ج ، غير أن المشرع في القوانين الضريبية أخضع الاختصاص المحلي بالنظر في جريمة الغش الضريبي لاختيار إدارة الضرائب حسب ما تقتضيه أحكام المواد 305 / 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 02/534 من قانون الضرائب غير المباشرة ، 02/119 من قانون التسجيل و المادة 34 من قانون الطابع ، حيث اتفقت كل هذه النصوص على أن الاختصاص يؤول - حسب الحالة واختيار الإدارة - للمحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مقر المؤسسة و أضافت هذه النصوص فيما عدا المادة 02/305 من قانون الضرائب المباشرة المكان الذي تم فيه الحجز، وهذا يعتبر امتيازاً لإدارة الضرائب لان الغير ليس له مثل هذا الحق بل يخضع الى تطبيق الاحكام العامة الموجودة في قانون الاجراءات الجزائية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>- معاشو عمار، خصوصية اجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، مقال منشور في م.م.ع، عدد خاص بالغش الضريبي والتهرب الجمركي، الجزائر، 2009، ص ص 153-154

## الفرع الثالث: المركز القانوني لإدارة الضرائب في الخصومة الجزائية

يتضح للوهلة الأولى أن القانون الجبائي ساير قانون الجمارك قبل تعديله سنة 1998 وذلك فيما يتعلق بالتأسيس طرفا مدنيا أمام المحاكم التي تبت في الدعوى العمومية، حيث ذكرت المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة دون غيرها من النصوص الضريبية الأخرى على أنه في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة يجوز لهذه الإدارة أن تكون نفسها طرفا مدنيا.

وهنا يثور التساؤل حول جدوى تأسيس إدارة الضرائب طرفا مدنيا طالما أن النصوص الضريبية تجمع على إلزام المحاكم في حالة الإدانة بالحكم على المتهم بأن يدفع الرسوم التي من المحتمل أن يكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر طبقا لنص المواد على التوالي: 136 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 121 من قانون التسجيل، 36 من قانون الطابع على أن الحكم أو القرار الذي يحكم على مرتكب المخالفة بدفع الغرامات المنصوص عليها قانونا يجب أن يتضمن حكما بدفع الحقوق التي كانت محل غش أو تدليس.

والملاحظ أن قانون الضرائب المباشرة لم يشر إلى هذا الإلزام ومنح بالمقابل - كما سبق الذكر - الحق لإدارة الضرائب في التأسيس طرفا مدنيا وهو ما يبرز عدم الانسجام بين النصوص الجبائية في هذه المسألة.

و يرى البعض أن تأسيس إدارة الضرائب طرفا مدنيا ذو طبيعة خاصة ذلك لأنها لا تطالب بتعويضات، إنما تطالب بالزيادات و الغرامات الجبائية هذا من جهة و من جهة أخرى باعتبار إدارة الضرائب طرف منضم و مساعد حقيقي للنيابة العامة لا يمكن الحكم عليها بالمصاريف في حالة ما إذا خسرت دعواها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> AMMAR BOUDOKHAN – ouvrage précédent – p 62 citer par  
Droit pénale fiscal J. BURON LBGEDJ 1993 P édition de la fiscalité p 181

## الفرع الرابع: تقادم الدعوى العمومية

تتقادم الدعوى الجبائية الرامية إلى تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها بمضي أربع سنوات يسري حسابها ابتداءً من تاريخ استحقاقها وذلك طبقاً للمواد 106، 118، 127، 138، 39 من قانون الإجراءات الجبائية، إلا أن أجل التقادم يمدد إلى ست سنوات فيما يتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال إذا ما أثبتت الإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة عمد إلى مباشرة طرق تدليسية قصد إخفاء استحقاق الحقوق الواجب دفعها وهو ما أشارت إليه المادتان 106 و 110 من قانون الإجراءات الجبائية. (الأصل ان اجال التقادم في المواد الجبائية في مسائل الغش الضريبي هي 4 سنوات تطبيقاً للمادتين 110 و 111 من قانون الاجراءات الجبائية غير ان تلك الآجال مدت في حال استعمال المكلف بالضريبة وسائل تدليسية قصد إخفاء استحقاق الحقوق او مخالفة اخرى، فان التقادم لا يسري الا ابتداءً من اليوم الذي تمكن فيه اعوان الادارة من معانة استحقاق الحقوق او المخالفات)، وهو نفس المبدأ الذي اكد عليه قضاء المحكمة العليا في الجزائر الذي اعتبر بأن أجل التقادم في جنحة الغش الضريبي يمدد بعامين في حالة ثبوت استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية، حيث عند فصل الغرفة الجنائية لدى المحكمة العليا في الطعن بالنقض المرفوع من طرف احد المتهمين ضد القرار الصادر من غرفة الاتهام لدى المجلس لأجل ارتكابه خلال سنوات 1998-1999-2000 جنحة الغش الضريبي و خلال سنة 2003 جناية الغش الضريبي وعدم التصريح برقم الاعمال، حيث ان الطاعن بالنقض قدم طعنه على اساس خرق احكام المادة 110 من قانون الاجراءات الجبائية المتعلقة بالتقادم جنحة الغش الضريبي ب 4 سنوات، حيث ان المحكمة العليا اعتبرت انه عكس ما جاء به الطاعن، فان احكام التقادم المنصوص عليها في المادة 110 تشير الى تمديد اجل التقادم في جنحة الغش الضريبي بعامين في حالة ثبوت استعمال



المكلف بالضريبة طرق تدليسية ورفع ضده دعوى قضائية.فقضت المحكمة بقبول الطعن شكلا ورفضه موضوعا.<sup>1</sup>

و عليه و مادامت جريمة الغش الضريبي لا تقوم أصلا إلا على استعمال طرق التدليس فإن آجال التقادم المشار إليها في المادتين 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 135 من قانون التسجيل والمحددة بأربع سنوات تتعلق حتما بالدعوى العمومية ، خاصة و أنها جاءت بمناسبة و في خضم بيان كيفية مباشرة الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادتين 303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 119 من قانون التسجيل ، و من ثمة فإن الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي تتقادم بعد مضي أربع سنوات اعتبارا من يوم ارتكاب المخالفة .

كما اكدت المحكمة العليا في ملف اخر ان اتخاذ الادارة الجبائية 4 سنوات كمدة للتقادم لا يعتبر خرقا للمادة 8 من قانون الاجراءات الجزائية لتقادم الدعوى العمومية.<sup>2</sup>

اما بالنسبة لمبدأ سريان مدة التقادم في الجرائم الضريبية فقد نصت عليه احكام المادة 111 من قانون الاجراءات الجبائية بوضوح بأن:"حساب مدة التقادم في حال استعمال الطرق التدليسية من طرف المكلف بالضريبة لا يسري الا ابتداءا من اليوم الذي يتمكن فيه اعوان الادارة من معاينة استحقاق الحقوق او المخالفات ."

والواقع أن ربط بداية سريان آجال تقادم الدعوى العمومية طبقا للنصين السالف ذكرهما بيوم ارتكاب المخالفة لا ينسجم مع طبيعة جريمة الغش الضريبي حينما تكون الجريمة مستمرة كما في حالة إخفاء المكلف للمبالغ التي تطبق عليها الضرائب والرسوم وكذا استمراره في الامتناع عن التصريح بالنشاط، ففي هذه الصورة تظل الجريمة قائمة ما بقيت حالة الاستمرار

<sup>1</sup> - قرار رقم 599126 ، المؤرخ في 2009/10/22 ن قضية (م،ك) ضد النيابة العامة،م.م.ج ،العدد الاول، 2010، ص 268 الى 272.

<sup>2</sup> - القرار رقم 352692 الصادر في 2005/12/28 ،قضية مديرية الضرائب البلدية ضد (م،ج) تاجر في الخشب،المصدر المديرية العامة للضرائب،مديرية المنازعات،ماي 2008 .

التي أنشأتها إرادة المكلف وتدخلت في تجديدها ولا تبدأ آجال تقادمها إلا من التاريخ الذي تنتهي فيه حالة الاستمرار.

أما بالنسبة لمسألة وقف التقادم في مجال الجرائم الضريبية فيتم وفقاً لما جاء في نص المادة 112 من قانون الإجراءات الجبائية في حالة تبليغ الطلبات، دفع التسبيقات على الحساب، تحرير محاضر وفقاً للقواعد الخاصة بكل إدارة من الإدارات المؤهلة لذلك، أو في حالة ايداع طلب تخفيض العقوبات، كما يتم وقف التقادم عند تبليغ النتائج المتحصل عليها اثر اجراء تحقيق المحاسبة، كما ان تبليغ سند التحصيل يوقف التقادم الساري ضد الادارة ويحل محله التقادم الخاضع للقانون العام، بالإضافة الى ذلك فان قيام الادارة بتقديم رسالة موصى اليها او سند تنفيذي الى المكلف بالضريبة المدين بها يوقف التقادم.

### المبحث الثاني: الحكم المقرر لجريمة الغش الضريبي

لقد كانت التشريعات القديمة متأثرة بمبدأ النفعية و لا تبغي غير سد حاجة الضرورات العملية لتعويض ما يترتب على الغش الضريبي من نقص في إيرادات الخزينة، فكانت الوظيفة الأساسية للجزاء هي تعويض الخسائر التي لحقت الخزينة، و تبعاً لذلك فإن هذا الجزاء كان ينصب على الذمة المالية للممول غير أن الدولة اضطرت فيما بعد إلى إدخال العقوبة المقيدة للحرية في أحوال الغش الضريبي نظراً إلى خطورة النتائج المترتبة عليه<sup>1</sup> والبحث في مضمون هذا الجزاء ومقداره يقتضي حتماً تحديد الأشخاص الخاضعين له أولاً ومنتظراً لذلك فيما يلي:

#### المطلب الأول: الأشخاص الخاضعين للجزاء

قد يرتكب الجاني الجريمة بمفرده وقد يساهم عدد من الأشخاص في ارتكاب نفس الجريمة وتبعاً لتعدد المساهمين في الجريمة يتعدد الأشخاص الخاضعين للجزاء.

<sup>1</sup> - د. أحمد فتحي سرور - المرجع السابق - ص 28 ، 187.

## الفرع الأول: الفاعل الأصلي

تعرف المادة 41 من قانون العقوبات الفاعل الأصلي بأنه كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكابها بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي، وعليه يأخذ الفاعل الأصلي صورتين إما أن يكون فاعلا ماديا وإما فاعلا معنويا.

فالفاعل المادي في جريمة الغش الضريبي هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية الذي يخالف الالتزام الناشئ عن هذه العلاقة بمقتضى القانون ، و على ذلك فإن فكرة الطرف السلبي لا تقف عند حد المدين بالضريبة أو من يوجب القانون عليه أداء الضريبة و إنما تتسع لكل شخص يلزمه القانون الضريبي بالقيام أو الامتناع عن أداء غير ذلك من الأعمال<sup>1</sup>.

وعليه يكون فاعلا أصليا المكلف بالضريبة الذي يقوم بإخفاء المبالغ والمنتجات الخاضعة للضرائب والرسوم أو يمتنع - عن قصد - عن التصريح بالنشاط أو رقم الأعمال. كما قد يكون الفاعل معنويا في جريمة الغش الضريبي والصورة المثلى لذلك تتمثل في المخدم الذي يحمل خادمه على مباشرة إحدى أعمال التدليس التي من شأنها أن تساهم في تملصه من الضريبة.

و الجدير بالذكر أنه و على خلاف قانون العقوبات الذي تأخر إلى وقت غير بعيد في إقرار مساءلة الشخص المعنوي ، إذ لم يكرس ذلك بصورة واضحة إلا بمقتضى القانون رقم 15/04 المؤرخ في 2004/11/10 و المعدل و المتمم لقانون العقوبات و الذي احدث المادة 51 مكرر التي اقرت المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من اجهزته او ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك باستثناء الدولة ، الجماعات المحلية، والاشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام.

فالمؤكد أن كل القوانين الضريبية كرسست مسؤولية الشخص المعنوي جزائيا قبل ذلك ، و هكذا نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه عندما ترتكب المخالفة من قبل

1- د. أحمد فتحي سرور - نفس المرجع - ص 138.

شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة و بالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين (يقصد بالممثلين الشرعيين للشخص المعنوي الاشخاص الطبيعيين الذين يخولهم القانون او القانون الاساسي للشخص المعنوي تفويضا لممثليه وهذا ما نصت عليه المادة 65 مكرر 2 من قانون الاجراءات الجزائية) أو القانونيين للمجموعة و أضافت نفس المادة في شطرها الثاني أن الحكم يصدر بالغرامات الجزائية المستحقة ضد الممثلين الشرعيين و ضد الشخص المعنوي ، و هو نفس الحكم الذي تكرر في نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 121 / 04 من قانون التسجيل و المادة 36 / 04 من قانون الطابع.

من خلال كل ذلك نخلص إلى القول أن المشرع أقر صراحة و بكل وضوح خضوع الشخص المعنوي للجزاء المقرر لجريمة الغش الضريبي إلا أن ذلك ينحصر في الأشخاص المعنوية التابعة للقانون الخاص و هو ما يفهم صراحة من النصوص السالف ذكرها إذ استبعد المشرع من ذلك الدولة و المجموعات المحلية و كذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري وهو نفس النهج الذي سلكه المشرع في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات إثر تعديله بموجب القانون 15/04 واضعا حدا لعدم انسجام النصوص الضريبية مع أحكام القانون العام<sup>1</sup>.

فالشخص المعنوي لا يسأل الا عن الافعال التي يتم تحقيقها لمصلحته أو لفائدته، ولقد شدد المشرع الجزائري على أن يكون مرتكب الجريمة ممثلا شرعيا للشخص المعنوي<sup>2</sup>، و يقصد بالممثلين الشرعيين للشخص المعنوي الاشخاص الطبيعيين الذين يخولهم القانون أو القانون الاساسي للشخص المعنوي تفويضا لممثليه، كما نصت على ذلك المادة 65 مكرر 02 من قانون الاجراءات الجزائية.

<sup>1</sup>- د. أحسن بوسقيعة - المرجع السابق ص 400.

<sup>2</sup>- المرجع نفسه - ص 235.

على غرار الفاعل الأصلي فإن الشريك في جريمة الغش الضريبي تطبق عليه نفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي دون الإخلال بالعقوبات التأديبية المقررة للموظفين و الأعوان العموميين ، و هو ما أجمعت عليه كل النصوص الضريبية في المواد : 2/303 من قانون الضرائب المباشرة ، 542 من قانون الضرائب غير المباشرة ، 126 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، 120 من قانون التسجيل و المادة 35 / 1 من قانون الطابع و أحوالت تعريف الشريك في جريمة الغش الضريبي إلى تعريف شركاء مرتكبي الجرائم المحددة بموجب المادة 42 و ما يليها من قانون العقوبات ، و طبقها " يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا و لكنه ساعد بكل الطرق و عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك " <sup>1</sup>، و يستخلص من هذا التعريف أن الاشتراك يقتضي عمل و مساهمة في ارتكاب الجريمة، و قد حصر المشرع الجزائري هذا العمل في المساعدة أوالمعاونة على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها <sup>2</sup>.

وتتعدد صور الاشتراك في جريمة الغش الضريبي بتعدد أساليب المساعدة أو المعاونة إذ يعتبر شريكا مثلا من يمنح مستودعه أو مخزنه للمكلف بالضريبة من أجل إخفاء منتوجات مؤسسته قصد التملص من الضريبة مع علمه بذلك، كما يعد شريكا المحاسب الذي يقدم للمكلف استشارات قصد مساعدته في إنشاء محاسبة غير صحيحة ومخالفة للوضع الحقيقية لمحاسبة مؤسسته، أو يصطنع له فواتير من شأنها تحديد وعاء الضريبة وذلك بغض النظر عما إذا كان يستفيد هذا الشريك بنسبة معينة من المبالغ المتملص منها كمقابل أم لا.

وفضلا عن الإحالة إلى قانون العقوبات فقد جاءت بعض النصوص الضريبية بصورتين واعتبرتهما من قبيل الاشتراك وفي ذلك ذكرت المواد: 2/303 من قانون الضرائب المباشرة 120 من قانون التسجيل، 35 من قانون الطابع أنه يعتبر كشركاء الأشخاص الذين توسطوا

<sup>1</sup>- المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري

<sup>2</sup>- د. أحسن بوسقيعة - الوجيز في القانون الجزائري العام - الديوان الوطني للأشغال التربوية - الطبعة الأولى - ص 180.

بصفة غير قانونية من أجل تحويل القيم المنقولة أو لتحصيل القسيمات في الخارج، وكذلك الأشخاص الذين قبضوا بصفة غير قانونية بأسمائهم قسيمات يملكها الغير .

بالرغم توسع القانون الضريبي على هذا النحو في تجريم الأفعال المعتبرة غشا بل حتى الأفعال ذات الصلة بالغش إلا أنه استثنى بعض الأشخاص بسبب وظائفهم و خصهم بأحكام خاصة رغم أنهم شركاء في جريمة الغش الضريبي ، و هو ما أشارت إليه المواد : 306 من قانون الضرائب المباشرة ، 544 من قانون الضرائب غير المباشرة ، 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال حيث أجمعت على أنه يعاقب بغرامة جبائية فقط وكيل الأعمال أو الخبير و كل شخص أو شركة تمتهن مسك السجلات الحسابية على مشاركتهم في إعداد و استعمال وثائق يثبت عدم صحتها ، و يفهم كذلك من هذه النصوص أن الشريك ممن ذكروا لا يخضع لعقوبة الفاعل الأصلي بما فيها العقوبات الجزائية إلا حين تتوافر لديهم - إلى جانب القصد العام - قصدا خاصا ينطوي على أن إعداد الحسابات و الوثائق غير الصحيحة يكون بغرض إقرار أسس للضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم المكلفين و تمكينهم من التملص من الضريبة ، و قد حذا المشرع الجزائري في ذلك حذو المشرع الفرنسي الذي أقر نفس الأحكام بنص المادتين 1738 و 1836 من القانون العام للضرائب .

#### الفرع الثالث: المسؤولية الجزائية عن فعل الغير

تقتضي القاعدة العامة أن تكون المسؤولية الجزائية شخصية والأصل أن تطبق هذه القاعدة في مجال الجرائم الضريبية، وعليه فإن المسؤول جزائيا في جريمة الغش الضريبي هو المساهم في ارتكابها سواء كان فاعلا أصليا أو شريكا، غير أنه يمكن أن يعهد المكلف بالضريبة الوفاء بالتزاماته الضريبية إلى الغير وهنا يثور الإشكال حول مسألة إسناد المسؤولية الجزائية.

لقد أوضحت بعض النصوص الضريبية أن ثمة مجال لإقرار المسؤولية الجزائية على غير من بدر منه السلوك المجرم فعلا شرط أن يكون هذا الأخير على علم به ، و في ذلك نصت المادة 134 من قانون التسجيل - فيما يتعلق بنقل الملكية عن طريق الوفاة - أن

التصريح أو التوكيد المغشوش الصادر من أحد الورثة المتضامنين أو الوكيل عنهم لا يعفي هذا الوكيل أو باقي الورثة المتضامنين من العقوبات الجنحية المنصوص عليها في المادة 119 من نفس القانون متى ثبت علمهم بالغش و لم يتمموا التصريح في أجل ستة أشهر فهذه المادة تبين بوضوح أنه ورغم انفراد الوكيل أو أحد الورثة المتضامنين بتقديم التصريح المشوب بالغش - الهادف إلى التملص من الضريبة التي تسري قانونا على نقل الملكية - إلا أن الجرم ينسب إليهم كافة و هي تشكل بذلك النموذج الأمثل للمسؤولية الجزائية عن فعل الغير .

كما شذ المشرع عن قاعدة شخصية المسؤولية والعقوبة بنص المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة حيث ذكرت أن " يكون الأشخاص الآتي بيانهم مسؤولين عن المخالفات المشار إليها في المواد من 523 إلى 527 من نفس القانون ومكلفين بالرسوم والغرامات المالية والمصاريف:

- مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم.
- الأب أو الأم أو الوصي فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكنين عندهم.
- المالكون أو المستأجرون الرئيسيون فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم وفي بساطينهم المسورة وجنائنهم والأماكن الأخرى التي يشغلونها شخصيا.
- الناقلون فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية<sup>1</sup>

إن من بين المخالفات المشار إليها بنص المادة السابقة ما جاء في المادة 524 / 02 في حالة استعمال طرق احتيالية وذلك مهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش.

والملاحظ أنه وعلى خلاف نص المادة 134 من قانون التسجيل فإن المادة 529 المشار إليها أعلاه نصت على تحميل الأشخاص المذكورين غرامات مالية دون توقيع العقوبات السالبة للحرية في حين نصت المادة 134 السالفة الذكر على توقيع العقوبات الواردة في المادة 119

<sup>1</sup> - المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة.

من قانون التسجيل على المسؤول عن فعل الغير وهي تتضمن عقوبات جزائية سالبة للحرية وأخرى مالية، وأيا كان الأمر فإنها تعبر عن المسؤولية الجزائية عن فعل الغير.

### المطلب الثاني: الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي

توقع على مرتكب جريمة الغش الضريبي - سواءا كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا - عقوبات جزائية وجزاءات جبائية نتناولها تباعا فيما يلي:

#### الفرع الأول: العقوبات الجزائية

يختلف مضمون العقوبات الجزائية ومقدارها بالنظر إلى مرتكب جريمة الغش الضريبي فيما إذا كان شخصا طبيعيا أو معنويا ولهذا الاختلاف ما يبرره بالنظر إلى طبيعة الجاني من جهة ووظيفة الجاني من جهة أخرى، وعليه ارتأينا الفصل في بيان الجزاءات المقررة للشخص الطبيعي عن تلك المقررة للشخص المعنوي.

#### أولا: العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي

تتعدد هذه العقوبات لتشمل عقوبات أصلية وأخرى تبعية بالنظر إلى وصف الجريمة بالإضافة إلى عقوبات تكميلية.

#### 1- العقوبات الأصلية

الأصل أن توصف جريمة الغش الضريبي بالجنحة، وتتمثل عقوبتها في الحبس والغرامة إذ تتفق مجمل النصوص الضريبية على أن تكون مدة الحبس من سنة إلى خمس سنوات غير أنها تختلف من حيث تشديد العقوبة كما أنها تختلف بالنسبة لمقدار الغرامة الجزائية.

ففي قانون الضرائب المباشرة نصت المادة 303 المعدلة بموجب القانون رقم 11/ 02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 على عقوبة الحبس التي تتدرج حسب قيمة الحقوق المتملص منها على النحو الآتي:

تكون الجريمة جنحة عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج وفي هذه الحالة تختلف العقوبة حسب قيمة الحقوق المتملص منها كما يلي:



- تكون العقوبة غرامة مالية جزائية تتراوح بين 50.000 و 100.000 دج فحسب عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 100.000 دج

- تكون العقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة جزائية من 50.000 دج إلى 10.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج ولا تتجاوز مبلغ 300.000 دج.

- تكون العقوبة الحبس من سنتين إلى 10 سنوات وغرامة مالية جزائية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 300.000 دج ولا تتجاوز مبلغ 1.000.000 دج.

غير أن وصف جريمة الغش الضريبي يتغير من جنحة إلى جنابة وعقوبتها السجن والغرامة متى ثبت أن قيمة الحقوق المتملص منها تفوق 1.000.000 دج، والملاحظ أن المشرع جاء بصيغة " عندما يفوق " أي لا يساوي وإنما يتجاوز المبلغ 1.000.000 دج.

- وقد أحالت المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدلة بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2003 على المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة فيما يتعلق بالعقاب ونصت على أنه يعاقب طبقاً لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة مرتكبوا أعمال الغش.

وفي باقي النصوص الضريبية فقد أجمعت المواد: 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، 119 من قانون التسجيل، 34 من قانون الطابع على أن العقوبة المقررة لجريمة الغش الضريبي هي الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة مالية جزائية من 50.000 دج إلى 200.000 دج 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. ويلاحظ أن العقوبة وفق هذه النصوص هي الحبس والغرامة أو إحداها على خلاف نصي المادتين 303 من قانون الضرائب المباشرة و 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال إذ يعاقبان بالحبس و الغرامة متلازمان، ورغم ذلك يجوز الحكم بإحدى العقوبتين فقط حسب ما

نصت عليه المادة 53 مكرر 04 من قانون العقوبات المستحدثة بموجب المادة 14 من القانون رقم 23/06 المعدل والمتمم لقانون العقوبات، وقبل ذلك بالنظر لما درجت عليه المحكمة العليا في عدة قرارات نذكر منها القرار<sup>1</sup> الصادر في 1999/09/27 عن الغرفة الجزائية ملف رقم 207752 وهو نفس ما استقرت عليه محكمة النقض الفرنسية التي قضت في عدة مناسبات بجواز الحكم بعقوبة واحدة في حالة تطبيق الظروف المخففة<sup>2</sup>.

امام الانتقادات الموجهة لموقف المشرع الضريبي المتمثلة في التشديد في العقوبات الاصلية المقررة لجريمة التملص أو محاولة التملص الواردة في احكام المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003، ثم المادة 33 من قانون المالية لسنة 2005، خاصة في مجال الضرائب المباشرة والرسم على رقم الاعمال، حيث اعتبر هذا التشديد يتعارض ويتناقض بشدة مع السياسة العقابية الحديثة الرامية الى رفع الوصف الجنائي عن الجرائم الاقتصادية وذلك نتيجة استحداث قانون مكافحة الفساد وقانون الوقاية من تبييض الاموال وتمويل الارهاب ومكافحتهما. كل هذا دفع المشرع الضريبي من خلال احكام قانون المالية لسنة 2012 الذي من خلال المادة 13 منه عدلت احكام المادة 303.

من خلال هذه المادة نلاحظ ان المشرع قد تخلى عن العقوبات ذات الطابع الجنائي بالنسبة لجريمة التملص او محاولة التملص، بالرغم من احتفاظه بمبدأ التدرج في العقوبة وفقا للمبلغ المتملص منه، فيتم الانتقال من العقوبة المقررة للمخالفات ثم الجرح البسيطة ثم الجرح المغلطة، بحيث إذا كانت الحقوق المتملص منها يقل 100.000 دج فنكون امام مخالفة يعاقب عليها فقط بالغرامة الجزائية.

اما اذا زادت الحقوق المتملص منها عن هذا المبلغ فتصبح الجريمة جنحة ويبدأ التدرج في العقوبة التي تصل اقصاها الى 10 سنوات حبس وغرامة جزائية مالية من 5.000.000 دج الى 10.000.000 دج عندما تفوق الحقوق المتملص منها مبلغ 10.000.000 دج،

<sup>1</sup>- قرار المحكمة العليا الصادر في 1999/09/27، الغرفة الجزائية، ملف رقم 207752 .

<sup>2</sup>- د / أحسن بوسقيعة - الوجيز في القانون الجزائي العام - ص 255 - نقلا عن:

وهو ما يبين تأثر المشرع الضريبي بالنظام العقابي المقرر في الجرائم المتعلقة بالفساد كالرشوة واختلاس الاموال العمومية ومنع الامتيازات الغير المبررة في الصفقات العمومية الواردة في قانون مكافحة الفساد و الوقاية منه.

اتجه المشرع الجزائري لتطبيق احكام القانون السالف ذكره (احكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة) ، ويتبين 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، و خبرة مضادة بناء على طلب الطاعن، و التي قام بها الخبير(ع ر) الذي صنف المبالغ المتملص منها عن كل سنة، و بناء عليه طبق قضاة الاتهام على سنوات 1998- 1999-2000 احكام القانون القديم في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة ، و طبقوا على سنة 2003 احكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدل بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 و أحالوا المتهم على أساس الجنحة و الجناية مرتبطين مما يستوجب القضاء بصواب قرارها.<sup>1</sup>

طبق القضاء الجزائري أحكام هذه المادة الى غاية سنة 2012 ،حيث تم تعديل أحكامها بموجب المادة 13 من قانون المالية<sup>2</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 73416 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا في قضية النائب العام ضد (ق س) بتاريخ 2012/07/19 على أن: >...بعد التعديل الذي طرأ على المادة 1-303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب المادة 13 من قانون رقم

<sup>1</sup> - القرار رقم 599126 الصادر بتاريخ 2009/10/22 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد 1 ، 2010 ، ص ص 268-269 .

<sup>2</sup> - المادة 13 من قانون رقم 11-16 مؤرخ في 2011/12/28 متضمن قانون المالية لسنة 2012 .

11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 و التي جعلت واقعة التملص من الضريبة جنحة في جميع الحالات، وتندرج العقوبات المقررة لها بحسب قيمة الحقوق المتملص منها.<sup>1</sup> ويتبين من خلال هذه المادة ان المشرع الجزائري لم يتجاوز الحد الأقصى الذي حدده في قانون العقوبات العام بالنسبة لعقوبة الحبس و على خلاف ذلك فانه بالنسبة للغرامة الجزائية تجاوز مقدار الغرامة الذي نص عليها في القواعد العامة.

الا ان المشرع انفرد في مجال العقوبات المقررة لجريمة التملص هو منح السلطة التقديرية الواسعة للقاضي الجزائري من اجل امكانية عدم الجمع بين العقوبة السالبة للحرية وعقوبة الغرامة الجزائية والاكتفاء بعقوبة واحدة فقط. من خلال اعتماده على عبارة "أو بإحدى هاتين العقوبتين" في سياق حديثه عن عقوبة الحبس والغرامة الجزائية.

## 2-العقوبات التكميلية:

تتفرع العقوبات التكميلية تبعا لطبيعة العقوبة المحكوم بها في جريمة الغش الضريبي وتطبقا للقواعد العامة إلى عقوبات تكميلية إجبارية وأخرى اختيارية نبينها فيما يلي:

أ- **العقوبات التكميلية الإجبارية:** يقتضي نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال أن توصف جريمة الغش الضريبي جنائية متى كانت قيمة المبالغ المتملص منها تفوق 1.000.000 دج، وقررا لها عقوبات جنائية ويتبع ذلك بالضرورة تطبيق عقوبات تكميلية إجبارية وهو ما يستخلص صراحة من نص المادتين 09 مكرر و 09 مكرر 01 من قانون العقوبات، حيث تلزمان المحكمة أن تأمر بحرمان المدان من حق أو أكثر من الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية المشار إليها بالمادة 09 مكرر 01 وذلك لمدة أقصاها 10 سنوات تسري من يوم انقضاء العقوبة الأصلية أو الإفراج، كما يجب على المحكمة أن تأمر بالحجر القانوني ويتضمن حرمان المحكوم عليه من ممارسة حقوقه المالية أثناء تنفيذ العقوبة الأصلية.

<sup>1</sup> - ملف رقم 73416 ، قرار صادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا في قضية النائب العام ضد (ق س) بتاريخ 2012/07/19 ، ص ص 302-303 .

ويشترط لتطبيق هذه العقوبات أن تكون العقوبة المقضي بها من أجل جناية الغش الضريبي جنائية، ومن ثمة إذا استفاد المحكوم عليه من الظروف المخففة وتم الحكم عليه تبعا لذلك بعقوبة جنحية، فإنه يتعذر تطبيق العقوبات التكميلية الإجبارية عليه بصرف النظر عما إذا كانت جريمة الغش التي أدين من أجلها جنائية.

#### ب- العقوبات التكميلية الاختيارية:

يجوز للقاضي - مع مراعاة الأحكام الخاصة بالعقوبات التكميلية الإجبارية - الحكم على الجاني في جريمة الغش الضريبي بإحدى العقوبات المبينة بالمادة 09 من قانون العقوبات، كتحديد الإقامة أو سحب جواز السفر لمدة لا تتجاوز 05 سنوات، أو المنع من الإقامة في حدود نفس المدة متى تعلق الأمر بجنحة الغش الضريبي أو لمدة لا تتجاوز 10 سنوات متى كانت جنائية، أو الإقصاء من الصفقات العمومية، أو الحظر من إصدار الشيكات، أو استعمال بطاقات الدفع لنفس المدة المبينة فيما يتعلق بالمنع من الإقامة مع جواز الأمر بالنفاذ المعجل.

كما يمكن للمحكمة - نظرا لمقتضيات المادة 53 مكرر 03 من قانون العقوبات - أن تحظر على المدان من أجل جناية الغش الضريبي - متى أفادته بالظروف المخففة وحكم عليه بعقوبة الحبس - ممارسة حق أو أكثر من الحقوق المذكورة بالمادة 09 مكرر 01 من قانون العقوبات لمدة لا تزيد عن 05 سنوات تسري من يوم انقضاء العقوبة السالبة للحرية أو الإفراج عنه، ولا ينصرف الحكم السالف على جنحة الغش الضريبي لعدم النص عليه في النصوص الجنائية.

ورغم أن النصوص الجنائية لم تنص على المصادرة إلا كعقوبة جنائية، فإن ذلك لا يمنع من الحكم بها كعقوبة تكميلية اختيارية في جناية الغش الضريبي دون الجنحة لعدم النص عليها طبقا للمادة 15 مكرر 1 من قانون العقوبات، ورغم تراجع المشرع عن إدراج المصادرة ضمن تدابير الأمن صراحة إلا أنها تصبح بنص المادة 16 من قانون العقوبات تدبير أمن وجوبي متى تعلق الأمر بالأشياء التي تشكل صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو

بيعها جريمة، أو تلك المعتبرة خطيرة أو مضرّة في نظر القانون، ومثال ذلك حيازة الأجهزة غير المدموغة، أو استعمال المحررات التجارية المزورة المعاقب عليها بالمادتين 219 و 221 من قانون العقوبات، ويطبق ذلك بغض النظر عن الحكم الصادر في الدعوى العمومية.

وفضلا عن جواز منع المدان من أجل جريمة الغش الضريبي من مزاولة نشاط أو مهنة تطبيقا للقواعد العامة وفقا للمادة 16 مكرر من قانون العقوبات، فإن قانون الضرائب غير المباشرة نص في المادة 544 بخصوص وكلاء الأعمال والخبراء والمحاسبين بصفتهم شركاء في جريمة الغش الضريبي على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو عدة أحكام، فإن ذلك يؤدي إلى المنع من مزاولة مهنة وكيل الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، ونفس الحكم جاء في نص المادتين 02/306 من قانون الضرائب المباشرة، 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، كما نصت المادة 29 من القانون رقم 22/03 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تمت إدانتهم لارتكابهم جريمة الغش الضريبي من ممارسة نشاط تجاري وحددت فترة المنع بمدة لا تتجاوز 10 سنوات وأجازت الأمر بالإنفاذ المعجل لذلك.

وقد أشارت مختلف النصوص الجبائية إلى غلق المؤسسة بمناسبة نصها على المنع من مزاولة النشاط، ويعد ذلك من قبيل العقوبات التكميلية الاختيارية في نظر المادتين 09 و 16 مكرر 01 من قانون العقوبات، ويترتب على توقيعها منع المدان من ممارسة النشاط الذي ارتكبت جريمة الغش بمناسبته لمدة لا تزيد عن 05 سنوات متى وصفت جنحة ولا تزيد عن 10 سنوات متى وصفت جناية مع جواز الأمر بالإنفاذ المعجل لذلك، ويجب التفرقة بين غلق المؤسسة كعقوبة تكميلية في هذه الحالة وغلق المؤسسة لمدة لا تزيد عن 06 أشهر كعقوبة إدارية يوقعها المدير الولائي للضرائب تطبيقا لما جاء بالمادة 34 من قانون المالية لسنة 1997.

وإذا كانت المادة 18 من قانون العقوبات قد أجازت للمحكمة نشر الحكم لمدة لا تزيد عن شهر شرط أن يكون ضمن الحالات المحددة قانونا، فإن نصوص المواد: 06/303 من

قانون الضرائب المباشرة، 550 من قانون الضرائب غير المباشرة، 06/120 من قانون التسجيل، 134 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 06/35 من قانون الطابع أجمعت على أنه يجوز للمحكمة فيما يتعلق بالمخالفات المتبوعة بعقوبات جزائية أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو ملخصا عنه في الجرائد التي تعينها، أو بتعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه، غير أنّ هذا النشر أو التعليق يصبح عقوبة تكميلية إجبارية ويطبق وجوبا في حالة العود وهو ما أشارت إليه كل النصوص الجبائية.

### ثانيا: العقوبات الجزائية المقررة للشخص المعنوي

لقد كان القانون الضريبي سابق عن قانون العقوبات في توقيع المسؤولية الجزائية على الشخص المعنوي، إذ أشارت كل النصوص الضريبية إلى أنه عندما ترتكب جريمة الغش الضريبي من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة و كذلك العقوبات اللاحقة توقع على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين للشركة، غير أن الغرامات المالية الجزائية المحكوم بها فتقرر في آن واحد على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين و على الشخص المعنوي، ويتضح من ذلك أن الشخص المعنوي يخضع لعقوبات جزائية تنحصر في الغرامة المالية و هو ما يتوافق مع طبيعته. غير أن الإشكال الذي يثار يتعلق بمقدار هذه الغرامة، إذ يتضح أن النصوص الضريبية لم تأت بأحكام خاصة بشأن مقدار الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي مما يفهم منه أن يخضع الشخص المعنوي لنفس الغرامة المقررة للشخص الطبيعي ضمن نفس الحد الأقصى، إلا أن قانون العقوبات من خلال المادة 18 مكرر منه نص على أن عقوبة الغرامة التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنايات والجنح تساوي من مرة إلى خمس مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة، فأيهما نطبق؟ القوانين الجبائية الخاصة والسابقة والأخف أم نص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات الذي يعتبر نص عام ولاحق ويحمل الوصف الأشد.

إن الرأي السديد كما نراه هو تطبيق المادة 18 مكرر من قانون العقوبات لاعتبارين أولهما أن نص المادة 18 مكرر هو الأحدث ويحمل الوصف الأشد فيطبق لما تقتضيه المادة 32 من قانون العقوبات ولا يغني عن ذلك كونه قانون عام، أما الاعتبار الثاني فيتعلق باتجاه سياسة التجريم إلى التشديد من أجل قمع جريمة الغش الضريبي، ففي الوقت الذي لم يكن قانون العقوبات يخضع الشخص المعنوي للعقاب، كان القانون الضريبي يوقع عليه الجزاء فمن باب أولى أنه عندما تتغير سياسة التجريم العام نحو عقاب الشخص المعنوي فإن التجريم الخاص باعتباره سابق يتجه حتماً و بالموازاة مع التجريم العام نحو التشديد في العقاب. وتأسيساً على ذلك يمكن للقاضي أن يحكم على الشخص المعنوي بعد إدانته بجريمة الغش الضريبي بغرامة جزائية في حدود خمس مرات الحد الأقصى المقرر قانوناً للشخص الطبيعي.

وفضلاً عن ذلك يمكن تطبيق واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية المشار إليها بالمادة 18 مكرر من قانون العقوبات كحل الشخص المعنوي أو غلق المؤسسة أو أحد فروعها أو وضعها تحت الحراسة القضائية أو الإقصاء من الصفقات العمومية أو المنع من مزاوله نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نهائياً أو لمدة لا تزيد عن 05 سنوات، بالإضافة إلى جواز مصادرة الأشياء المستعملة في ارتكاب الجريمة أو الناتجة عنها.

#### الفرع الثاني: الجزاءات الجبائية وطبيعتها القانونية

فضلاً عن العقوبات الجزائية أجمعت النصوص الضريبية على توقيع جزاءات جبائية على مرتكب جريمة الغش الضريبي سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، سنحاول الإحاطة بمضمونها ومقدارها ثم طبيعتها القانونية نظراً لما يترتب على هذه الأخيرة من آثار بالغة الأهمية.

#### أولاً: الجزاءات الجبائية

تختلف هذه الجزاءات من نص لآخر بالنظر لمقدارها ومضمونها، إذ تكون مالية في شكل غرامة أو غير مالية وتتنحصر في المصادرة.



ففي قانون الضرائب المباشرة حددت المادة 03/303 الغرامة الجبائية بثلاثة أضعاف الحقوق المتملص منها دون أن تقل عن 5.000 دج، وعلى خلاف ذلك ميز قانون الضرائب غير المباشرة بين نوعين من الغرامات الجبائية، الأولى ثابتة تتراوح قيمتها بين 5.000 دج و25.000 دج طبقاً لنص المادة 523 منه، والثانية أشارت إليها 02/524 وتتعلق بغرامات نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على ألا تقل عن 50.000 دج وتطبق كلاهما في حالة ارتكاب أعمال الغش.

أما قانون الرسوم على رقم الأعمال فقد حددت المادة 02/114 منه مقدار الجزاءات الجبائية من 1.000 دج إلى 5.000 دج، غير أنه إذا تبين أن رقم الأعمال السنوي المصرح به ناقص وصاحب ذلك استعمال طرق تدليسية فتطبق غرامة 200 % على مجمل الرسوم. في قانون التسجيل تطبق بنص المادة 02/120 منه غرامة جبائية تساوي أربعة أضعاف الرسوم المتملص منها دون أن تقل عن 5.000 دج، كما حددت المادة 02/35 من قانون الطابع مقدار الغرامة الجبائية بخمس أضعاف الرسوم المتملص منها دون أن تقل عن 2.000 دج.

كما سبق الذكر فإن المشرع أقر في كل النصوص الضريبية تطبيق نفس عقوبة الفاعل الأصلي على الشريك في جريمة الغش الضريبي، إلا أنه استثنى من ذلك الشريك بسبب وظيفته متى كان يمارس مهام وكيل أعمال أو خبير يمتن مسك السجلات الحسابية وخصه بالخضوع لغرامة جبائية تتراوح بين 1.000 دج عن المخالفة الأولى و2.000 دج عن المخالفة الثانية و3.000 دج عن المخالفة الثالثة وهكذا دواليك بإضافة 1.000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب وإما بالتزامن.

وبالإضافة إلى هذه الجزاءات المالية، فقد انفرد قانون الضرائب غير المباشرة بإقرار عقوبة المصادرة وإدراجها ضمن العقوبات الجبائية بنص المادة 525 منه ويتعلق الأمر بمصادرة الأشياء والوسائل الخاصة بالتزويد والأوعية والأواني والآليات غير المصرح بها المستعملة في

عمليات الصنع أو الحيازة والأجهزة التي تكون حيازتها غير شرعية، وفي هذه الأحوال فإن المصادرة أقرب في تصنيفها إلى العقوبة التكميلية من كونها عقوبة جنائية ذلك لأنها تنصب على أشياء مستعملة في تنفيذ الجريمة، كما تقترب من تدابير الأمن وتندق التفرقة بينهما في حالة ما إذا كان محل المصادرة الأجهزة التي تكون حيازتها غير شرعية وتشكل جريمة مستقلة بذاتها.

### ثانيا: الطبيعة القانونية للجزاءات الجنائية

على غرار الغرامات الجنائية المطبقة على الجرائم الجمركية، قد حظي موضوع تحديد الطبيعة القانونية للجزاءات الجنائية أهمية بالغة لما يترتب على ذلك من آثار قانونية، وعليه ذهب البعض إلى اعتبار الغرامة الجنائية في جريمة الغش الضريبي تعويضا مدنيا للخزينة عما أصابها من ضرر لتشابهه وظيفتها مع تلك الناشئة عن الشرط الجزائي في الالتزامات المدنية، إلا أنه يعاب عليه أن التعويض لا يمكن أن يتجاوز قدر الضرر، كما أن العلاقة الضريبية ليست علاقة تعاقدية<sup>1</sup> وما يدعم فكرة التعويض المدني في القانون الجزائري هو تأسيس الإدارة طرفا مدنيا طبقا للمادة 307 من قانون الضرائب المباشرة والإشارة في غيرها من النصوص الضريبية إلى فكرة التضامن التي تنطوي على عنصر التعويض .

ويرى البعض أن الغرامة الجنائية لها طبيعة جنائية بحتة، ويجد مجاله في القانون الجزائري من خلال تسمية المشرع للغرامات والمصادرة بالعقوبة، ويعاب عليه أن المشرع كثيرا ما ينص على هذه الغرامة بجانب الغرامة الجزائية مما يؤكد اختلاف طبيعتهما، فضلا على أن تحديدها وفقا لمبلغ الضرائب الذي لم يؤده الملتزم يؤكد أن جوهر هذه الغرامة ليس عقابا بحتا<sup>2</sup>، والرأي الراجح فقها و قضاء أن الجزاءات الجنائية ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض ولا يقضى بها إلا بناء على طلب الإدارة، وعلى هذا الرأي استقر قضاء

<sup>1</sup>- د/ أحمد فتحي سرور - المرجع السابق - ص 197.

<sup>2</sup>- نفس المرجع - ص 200.

المحكمة العليا بشأن المخالفات الضريبية في قرار صدر بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجنح والمخالفات القسم الثالث في قضية ب.أ.ع مع إدارة الضرائب ملف رقم 136291 حيث نقضت فيه قرار صادر عن مجلس قضاء تلمسان وصف فيه دعوى إدارة الضرائب دعوى مدنية واعتبر الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدي إلى إدارة الضرائب وانتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية<sup>1</sup>.

ويترتب على هذه الطبيعة المختلطة للجزاء الجبائية آثار قانونية عدة، نذكر منها أنه لا يجوز الحكم بها إلا من محكمة جزائية وبناء على نص يقرها ويحددها، كما لا يجوز الحكم بوقف تنفيذها لما يخل بما فيها من عنصر التعويض، بالإضافة إلى وجوب توقيعها في حالة تعدد الجرائم سوريا كان أم حقيقيا ولو مع جريمة أخرى عقوبتها أشد.

وبالإضافة إلى ذلك فإنه يطبق على الشخص المعنوي نفس الغرامات الجبائية المقررة للشخص الطبيعي ولا يسري عليه تطبيق نص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات نظرا للطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية وخروجها من دائرة العقوبات البحتة. وقد استقر قضاء محكمة النقض الفرنسية على استبعاد تطبيق القانون الأصلح للمتهم بشأن الغرامات الجبائية لما ينطوي عليه من إهدار لحق الدولة في التعويض<sup>2</sup>.

#### الفرع الثالث: سلطة القاضي في تقدير الجزاء

تتحدد حرية القاضي وسلطته في تقدير الجزاء المقرر لجريمة الغش الضريبي بالنظر إلى طبيعة هذا الجزاء ومضمونه، إذ أن الأمر يختلف فيما يتعلق بالعقوبات الجزائية عن الجزاءات الجبائية.

1- د / أحسن بوسقيعة - الوجيز في القانون الجزائي الخاص - الجزء الثاني - الطبعة الثانية - ص 404، 405.

2 - د / أحمد فتحي سرور - المرجع السابق - ص 215.

## أولاً: سلطة القاضي في تقدير العقوبات الجزائية

إذا كان مقدار العقوبة وطبيعتها يتحددان مبدئياً بالنظر إلى الجاني فيما إذا كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً، فإن سلطة القاضي في تقدير ذلك يتبع هذا التباين بالضرورة، وعليه سنحاول التطرق إلى مدى سلطته في تقدير العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي فالمعنوي.

## سلطة القاضي في تقدير العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي:

الأصل أن للقاضي سلطة مطلقة في اختيار نوع العقوبة ومقدارها بين الحد الأدنى والحد الأقصى المقرر لها، فضلاً عن سلطته في الإفادة بظروف التخفيف من عدمها، إلا أن بعض الظروف المحيطة بالجاني تحول أحياناً دون ذلك بمقتضى القانون، كما لو كان الجاني مسبقاً قضائياً أو عائداً وعليه يجد القاضي نفسه في جريمة الغش الضريبي أمام حالات ثلاث إما أن يكون الجاني غير مسبق وغير عائد وإما أن يكون مسبقاً قضائياً وإما أن يكون عائداً. وللقاضي في الحالة الأولى أن يفيد الجاني بظروف التخفيف طبقاً للمادة 53 من قانون العقوبات المعدلة والمتممة بموجب المادة 14 من القانون رقم 23/06 ومنه النزول بعقوبة جنائية الغش الضريبي إلى 03 سنوات حبس متى كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 3.000.000 دج وإلى سنة واحدة متى كان المبلغ يقل أو يساوي ذلك، كما يجوز النزول بعقوبة الحبس متى وصفت جريمة الغش جنحة إلى شهرين حبس و20.000 دج غرامة أو الحكم بإحدهما فقط على أن لا تقل عن الحد الأدنى المقرر قانوناً، أي عن سنة حبس أو 50.000 دج متى كانت قيمة الحقوق المتملص منها تتحصر بين 100.000 دج و300.000 دج، أو لا تقل عن سنتين حبس أو 100.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها 300.000 دج ولا تفوق 1.000.000 دج.

أما في الحالة الثانية فيجوز للقاضي أن يفيد الجاني المسبق قضائياً بظروف التخفيف على أن لا ينزل عن الحد الأدنى المقرر قانوناً أي 50.000 دج متى كانت قيمة الحقوق المتملص منها لا تزيد عن 100.000 دج، ولا ينزل عن سنة حبس و50.000 دج متلازميتين

متى كانت قيمة الحقوق المتملص منها تزيد عن 100.000 دج ولا تزيد عن 300.000 دج، كما لا يجوز له النزول عن سنتين حبس و 100.000 دج غرامة متلازمتين متى كانت قيمة الحقوق المتملص منها تزيد عن 300.000 دج ولا تتجاوز 1.000.000 دج وكان الجاني مسبقا قضائيا في كل الحالات السابقة، ويعد كذلك في مفهوم المادة 53 مكرر 05 من قانون العقوبات كل شخص طبيعي محكوم عليه نهائيا بعقوبة سالبة للحرية نافذة أو موقوفة النفاذ من أجل جنائية أو جنحة من القانون العام.

أما الحالة الثالثة حيث يكون الجاني عائدا، فقد أجمعت كل النصوص الجبائية على استبعاد تطبيق الظروف المخففة المنصوص عليها بالمادة 53 من قانون العقوبات في حالة العود وهو ما أشارت إليه المواد: 04/303 من قانون الضرائب المباشرة، 548 من قانون الضرائب غير المباشرة، 132 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 04/35 من قانون الطابع. ولم يكتف المشرع باستبعاد تطبيق نص المادة 53 كما أسلفنا بل نص بمقتضى النصوص الجبائية على مضاعفة العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الأولى بقوة القانون في حالة العود، ويعتبر في حالة العود - في مفهومها - كل شخص أو شركة يكون قد عوقب بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القوانين الجبائية وارتكب في أجل خمس سنوات بعد حكم الإدانة مخالفة تطبق عليها نفس العقوبة وتكون بذلك قد خالفت مفهوم العود في قانون العقوبات من حيث طبيعة الجريمة الأولى العائد منها حين حصرها في الجرائم الضريبية، ومن حيث الفارق الزمني بين الجريمتين إذ تتفق كل النصوص الجبائية على أن الفارق الزمني بين الجريمتين لا يتجاوز 05 سنوات بصفة عامة ودون تفرقة فيما إذا كانت إحدى الجريمتين أو كلاهما تستوجب تطبيق عقوبة جنائية كما هو الحال في قانون العقوبات، كما تنفرد أحكام العود في جريمة الغش الضريبي من حيث مقدار العقوبة، إذ أجمعت كل النصوص الجبائية على مضاعفة العقوبات المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الأولى، غير أن القول بذلك يكتنفه بعض الغموض وعدم الانسجام في حالة ما إذا كانت المخالفة الأولى تشكل جنحة بسيطة،

بينما كانت المخالفة الثانية تشكل جنائية، ويتضح من ذلك أن المشرع لم يساير في تعديله لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة تعديل الأحكام ذات الصلة بها.

وفضلا عما سبق بيانه، فإنه يجوز للقاضي - متى كانت العقوبة السالبة للحرية التي نطق بها تساوي أو تزيد عن 05 سنوات - أن يحدد فترة أمنية لا تزيد عن ثلثي (2/3) العقوبة المحكوم بها، لا يمكن للمحكوم عليه أن يستفيد خلالها من تدابير التوقيف المؤقت لتطبيق العقوبة، والوضع في الورشات الخارجية أو البيئة المفتوحة وإجازات الخروج، والحرية النصفية والإفراج المشروط وذلك وفقا لما تقتضيه أحكام المادة 60 مكرر من قانون العقوبات.

## 2- سلطة القاضي في تقدير العقوبات الجزائية المقررة للشخص المعنوي:

لقد أجازت المادة 53 مكرر 07 من قانون العقوبات إفادة الشخص المعنوي بالظروف المخففة ولو كان مسؤولا جزائيا وحده، وبمقتضاها يجوز للقاضي النزول بعقوبة الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي حال إدانته بجريمة الغش الضريبي إلى الحد الأدنى للغرامة الجزائية المقررة قانونا للشخص الطبيعي أي إلى 50.000 دج أو 100.000 دج أو 300.000 دج أو 1.000.000 دج وذلك حسب قيمة الحقوق المتملص منها، غير أنه لا يجوز للقاضي النزول بهذه العقوبة عن الحد الأقصى المقرر قانونا للشخص الطبيعي متى كان الشخص المعنوي المدان مسبقا قضائيا، ويعدّ كذلك في مفهوم المادة 53 مكرر 08 من قانون العقوبات كل شخص معنوي محكوم عليه نهائيا بغرامة نافذة أو موقوفة النفاذ من أجل جريمة من القانون العام دون المساس بالقواعد المقررة لحالة العود، وعليه لا يجوز للقاضي تخفيض الغرامة الجزائية متى كان الشخص المعنوي مسبقا عن 100.000 دج أو 300.000 دج أو 1.000.000 دج أو 3.000.000 دج تبعا لقيمة الحقوق المتملص منها.

أما في حالة العود فلم تفرد النصوص الجبائية أحكاما خاصة بالشخص المعنوي أو متميزة عن تلك المقررة للشخص الطبيعي وعليه تطبق نفس الأحكام السابق بيانها، إذ يتعذر تطبيق نص المادة 53 من قانون العقوبات وتضاعف الغرامات الجزائية المقررة قانونا.

## ثانيا: سلطة القاضي في تقدير الجزاءات الجبائية

على غرار قانون الجمارك فقد استبعدت جميع النصوص الضريبية تطبيق المادة 53 من قانون العقوبات بأي حال من الأحوال على الجزاءات المقررة قانونا في المادة الجبائية ومن ثمة لا يسوغ للقاضي استبعادها أو تخفيض قيمتها ولا مجال لسلطته التقديرية في مجال الغرامات الجبائية أمام صراحة ووضوح النص.

كما أضافت مجمل النصوص أن الغرامات الجبائية تجمع مع الغرامات الجزائية وتضاعف بقوة القانون في حالة العود ولم تترك مجالا لسلطة القاضي في تقديرها، وأوضحت أن العقوبات المالية المنصوص عليها ينتج عنها تطبيق الأحكام المتعلقة بالإكراه البدني على مجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات والديون الجبائية.

خاتمة



إن جريمة الغش الضريبي ذات طبيعة خاصة تتميز عن جرائم القانون العام من حيث التجريم ومن حيث القمع، فنظامها القانوني يعكس رغبة المشرع الجزائري التوفيق بين المصلحة العامة و التي تتمثل في استرجاع الاموال التي تملص منها المكلف، والمصلحة الخاصة التي تتمثل في ضمان حقوق المكلف بالضريبة من خلال الضمانات المختلفة التي منحها المشرع للمكلف سواء اثناء اجراءات التحقيق التي تتنوع بين وسائل القانون الجنائي ، و العام ، او اجراءات المحاكمة التي قيدها المشرع بشكوى من الادارة الضريبية الى جانب امكانية سحب الشكوى في حالة تسديد نصف المبلغ المتملص منه، غير ان تطبيق هذا النظام بين انه يعاني من عدة نقائص، فالمشرع الجزائري لم يستطع تحديد تعريف جامع مانع للغش الضريبي، و لم يحدد حالات الغش الضريبي على سبيل الحصر، و انما ذكرها بكل واسع، وهذا ما صعب مهمة القاضي و المتقاضي في الالمام بحالات الغش الضريبي، اضافة لغموض القصد الجنائي في بعض حالات الغش الضريبي.

فقد قيد المشرع الجزائري تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي بتقديم شكوى من الادارة الضريبية، وانقضاءها بسحبها من طرف الجهة التي قدمتها.

حيث تعاني الادارة الجبائية الجزائرية منذ الاستقلال من عدة نقائص مادية، و بشرية تعرقلها عن اداء مهامها المخولة لها قانونا، إلا ان مجهودات الادارة الجبائية سواء من الناحية المادية او البشرية لا يمكن بأي حال من الاحوال ان تؤتي ثمارها ما لم يكن هناك تنسيق و تعاون بين مختلف الادارات خاصة بين الادارة الجبائية و المصالح التجارية، وكذا بينها وبين مصالح الجمارك مما يؤدي الى تظافر الجهود من أجل توحيد العمل المشترك و تحقيق الاهداف المسطرة.

لذلك لابد من خلق نظام جبائي بسيط ومرن يتماشى والتغيرات الاقتصادية والاصلاحات الجبائية.

و بعد دراسة هذه الظاهرة تم التوصل الى مجموعة من النقاط تم ايجازها في النتائج التالية:

\* الغش الضريبي يتم بطرق مختلفة و الهدف واحد هو التملص من دفع الضريبة الواجبة الدفع أو التقليل من وعائها.

\* تجريم الغش الضريبي بتوافر اركان الجريمة ووضع عقوبات جزائية تختلف باختلاف الضريبة المتهرب من دفعها من المكلف باستعمال الطرق التدليسية.

\* هناك العديد من طرق البحث عن جريمة الغش الضريبي، الا ان الادارة الجبائية لا تزال في حاجة الى تفعيل أكثر لهذه الاليات والقيام بالعديد من الصلاحيات فيما يخص التنظيم الاداري الخاص بمحاربة الغش الضريبي.

\* يتم متابعة الغش الضريبي في الجرائم الجبائية بتحريك الدعوى العمومية من طرف ادارة الضرائب.

ويمكن في الاخير اقتراح بعض الحلول تبقي المجهودات التي تبذلها الادارة الجبائية وكذا تطور القانون الجبائي امام التزايد المستمر لهذه الجريمة جد محدودة وغير كافية لذا:  
- اذ لابد من وضع استراتيجية وطنية لمكافحة الغش الضريبي من خلال دراسات لظاهرة الغش الضريبي.

- تبسيط القوانين الضريبية وجمعها 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.

- استحداث قانون الوقاية من جريمة الغش الضريبي ومكافحتها بحيث يحدد تكييفها القانوني تحديدا دقيقا واجراءات المتابعة والاثبات والعقوبات المقررة لها.

- اعطاء الحرية للنيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية فيما يتعلق بالجرائم المالية ولاسيما جريمة الغش الضريبي بدل من حصر تحريك الدعوى العمومية بتقديم شكوى من الادارة الضريبية.

اما بالنسبة للإدارة الضريبية فيجب تزويدها بالتكنولوجيا الحديثة ولا سيما اجهزة الاعلام الالي، اضافة الى رفع اجور الموظفين فيها وذلك للحيلولة دون لجوءهم لاحتراف الرشوة، ورفع مستواهم العلمي عن طريق التربصات الدورية خارج الوطن لمختلف الدول التي تشهد تطورا في مجال الادارة و القانون الجبائي .

المراجع

## 1/المراجع باللغة العربية:

### - المؤلفات القانونية:

- \* - د - أحسن بوسقيعة / الوجيز في القانون الجزائري العام / الطبعة الأولى 2002 / الديوان الوطني للأشغال التربوية .
- \* - د - أحسن بوسقيعة / الوجيز في القانون الجزائري الخاص ( الجرائم الاقتصادية و بعض الجرائم الخاصة ) / الجزء الثاني - الطبعة الثانية 2006 - دار هومه
- \* - د - أحمد فتحي سرور / الجرائم الضريبية / دار النهضة العربية / 1990 .
- \* - د - الشروبي / جرائم الضرائب والرسوم / الجزء 11 / دار النهضة العربية.
- \* - طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، دار وائل ، الاردن ، الطبعة الاولى ، 2008
- \* - ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية للنشر و التوزيع، مصر، ط1، 2015 .

### - الدراسات الخاصة :

- \* - أوهيب بن سالمه ياقوت / الغش الضريبي / مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية 2002-2003 .
- \* - بويده يوسف / جريمة الغش الضريبي / مذكرة نهاية التريص / المعهد الوطني للقضاء / الدفعة العاشرة 1999 - 2000.
- \* - غانم جوهر / التهرب الضريبي في الجزائر / مذكرة لنيل شهادة التكوين التخصصي فرع قانون الأعمال / دفعة 2006 .
- \* - كريبي زبيدة / المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية / مجلة مجلس الدولة العدد 07 - 2005 .

- \*- لبنى منصوري ،خلود كردوسي ، خصوصية الدعوى الجبائية الجزائرية،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في القانون، قسم العلوم القانونية و الادارية ، جامعة سطيف.
- \*- مزهودي عبد الرحيم ، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون جنائي ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة خيضر ، بسكرة.

#### - المقالات :

- \*- محمد بودالي ،جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي ،مجلة العلوم القانونية و الادارية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة الجيلالي الياابس سيدي بلعباس ، العدد 05 .
- \*- محمد بودالي ، اركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري ، دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي ، عدد خاص بالغش الضريبي والتهرب الجمركي سنة 2009 .
- \*- معاشو عمار، خصوصية اجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي ،مقال عدد خاص بالغش الضريبي و التهرب الجمركي، الجزائر، 2009 .

#### - النصوص القانونية :

##### ا/القوانين:

- \*- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،2016 .
- \*- قانون الضرائب غير المباشرة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،2016 .

- \*- قانون الطابع ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،. وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،2016.
- \*- قانون التسجيل ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،. وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،2016 .
- \*- قانون الرسم على رقم الاعمال ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،. وزارة المالية،المديرية العامة للضرائب،2016 .

### ب/الوامر:

- \* - الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم بالقانون رقم 14/16 المؤرخ في 28/12/2016 المتضمن لقانون المالية لسنة 2017 الجريدة الرسمية عدد 77.
- \* - الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم بالقانون رقم 18/15 المؤرخ في 30/12/2015 المتضمن لقانون المالية لسنة 2016 الجريدة الرسمية عدد 72 .
- \* - الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم بالأمر رقم 01/15 المؤرخ في 23/07/2015 المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2015 الجريدة الرسمية عدد 40 .
- \*- الامر رقم 25/91 المؤرخ في 18/12/1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 .
- \*- الامر رقم 11/02 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 .
- \*- الامر رقم 15/04 المؤرخ في 10/11/2004 المعدل و المتمم لقانون العقوبات.

- \*- الامر رقم 22/03 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 .
- \*- الامر رقم 23/06 المعدل و المتمم لقانون العقوبات .
- \*- الامر رقم 16/11 المؤرخ في 29/12/2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012
- \*- الامر رقم 18/15 المؤرخ في 30/12/2015 المتضمن لقانون المالية لسنة 2016 .

### ج/الاجتهاد القضائي:

- \*- الاجتهاد القضائي الفرنسي للمادة 1741، قانون الضرائب العام.
- \*- قرار صادر في 19/10/1971، ملف رقم 6641، جيلالي بغدادي ، الاجتهاد القضائي في المواد الجزائية، ج2، الديوان الوطني للأشغال التربوية ، 2001 .
- \*- قرار صادر في 17/06/1996 ، جيلالي بغدادي ، الاجتهاد القضائي في المواد الجزائية، ج1 ، 1996 .
- \*- قرار صادر بتاريخ 22/07/1997 ، ملف رقم 177988 ، عن الغرفة الجنائية المجلة القضائية، العدد 1 ، 1998 .
- \*- قرار صادر بتاريخ 27/09/1999 ملف رقم 207752 ، عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا ، مجلة المحكمة العليا.
- \*- قرار صادر بتاريخ 28/12/2005 ، ملف رقم 352692 ، ماي ، 2008 .
- \*- قرار صادر بتاريخ 22/10/2009 ، ملف رقم 599126 ، الغرفة الجنائية ، مجلة المحكمة العليا ، العدد1، 2010 .
- \*- قرار صادر بتاريخ 22/07/2010 ، ملف رقم 690357 ، الغرفة الجنائية للمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا ، العدد2 ، 2011 .
- \*- قرار صادر بتاريخ 19/07/2012 ، ملف رقم 73416 ، عن الغرفة الجنائية للمحكمة العليا.



2/المراجع باللغة الاجنبية:

\*-AMMAR BOUDOUKHANE / Le contentieux répressif en matière fiscale droit comparé ( Algérien- français ) Master pro. De droit filière juriste d'entreprise université du droit et de la santé Lille 2 - 2004/2005.

\*- C lopez ,envolution des pouvoirs du fisc, contrôle et investigation deux conspt à géométrie variable ,les enquêtes fiscales ,actes du colloque, Ed extenso ,paris ,2009,p07.

\*- M Collet ,procédure fiscal, presse de France ,1ere Ed 2014,p1.

\*- l'application du droit pénal en matière fiscale, 3eme colleque de la société de droit fiscal, P.U. d'AIX. Marseille,4-5 décembre 1980.

فهرس

المحتويات

I	كلمة شكر وتقدير	1
II	اهداء	2
2	مقدمة	9
9	الفصل الأولركان جريمة الغش الضريبي	10
10	الديون العمومية	12
12	المبحث الأول: الركن المادي	12
12	المطلب الأول: استعمال طرق احتيالية	14
14	الفرع الأول: التحايل المادي	16
16	الفرع الثاني: التحايل المحاسبي	21
21	الفرع الثالث: التحايل القانوني	23
23	المطلب الثاني: التملص من الضريبة	24
24	الفرع الأول: التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة	25
25	الفرع الثاني: التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة	25
25	المطلب الثالث: العلاقة السببية بين استعمال طرق الاحتيال والتملص من الضريبة	26
26	المطلب الرابع: المحاولة في جريمة الغش الضريبي	29
29	المبحث الثاني: الركن المعنوي للجريمة	29
29	المطلب الأول: القصد الجنائي العام	30
30	المطلب الثاني: القصد الجنائي الخاص	33
33	الفصل الثانيجمع جريمة الغشالضريبي	35
35	المبحث الأول: معاينة جريمة الغش الضريبي ومتابعتها	35
35	المطلب الأول: معاينة الجريمة	36
36	الفرع الأول: الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجريمة وصلاحياتهم	

40	الفرع الثاني: سلطات إدارة الضرائب في الكشف عن أعمال الغش .....
47	المطلب الثاني: متابعة الجريمة .....
47	الفرع الأول: تحريك الدعوى العمومية .....
50	الفرع الثاني: الجهة القضائية المختصة محليا بنظر الدعوى .....
51	الفرع الثالث: المركز القانوني لإدارة الضرائب في الخصومة الجزائية .....
52	الفرع الرابع: تقادم الدعوى العمومية .....
54	المبحث الثاني: الحكم المقرر لجريمة الغش الضريبي .....
54	المطلب الأول: الأشخاص الخاضعين للجزاء .....
55	الفرع الأول: الفاعل الأصلي .....
57	الفرع الثاني: الشريك .....
58	الفرع الثالث: المسؤولية الجزائية عن فعل الغير .....
60	المطلب الثاني: الجزاءات المقررة لجريمة الغش الضريبي .....
60	الفرع الأول: العقوبات الجزائية .....
68	الفرع الثاني: الجزاءات الجبائية وطبيعتها القانونية .....
71	الفرع الثالث: سلطة القاضي في تقدير الجزاء .....
76	خاتمة .....
80	المراجع .....
86	فهرس .....
89	ملخص مذكرة الماستر .....

## ملخص مذكرة الماستر

تعتبر جرائم الغش الضريبي جزءا أساسيا من التشريع الجبائي الجزائري الذي يحظى بالكثير من الدراسة والاهتمام وإقرار السبل الكفيلة لحمايتها من خلال ما يعرف بفكرة الردع الجبائي، والتي تهدف إلى حماية القطاع الجبائي من محاولات الغش الضريبي نتيجة لأثاره السلبية على الخزينة العمومية وانعكاسات ذلك على النمو الاقتصادي.

وتندرج جريمة الغش الضريبي في الاطار العام للجريمة الاقتصادية، ذلك انها تمس بالمالية العمومية ، وعلى غرار الجرائم الاقتصادية الاخرى يتميز نظامها القانوني بطابعه المعقد ، بحيث يستمد قواعده سواء من حيث اركان الجريمة و اجراءات المتابعة و الاثبات او العقوبات المقررة لها من القانون الجبائي او القانون العام.

الكلمات المفتاحية:

- |                     |                      |                        |
|---------------------|----------------------|------------------------|
| 1/ الغش الضريبي.    | 2/ الجرائم الضريبية. | 3/ التملص من الجريمة.  |
| 4/ الدعوى الجبائية. | 5/ تأسيس الضريبة.    | 6/ محاولة الغش الضريبي |

## Abstract of Master's Thesis

Tax fraud crimes are essential part of the legislation, wish receives a lot of study and attention, and the adoption of ways to protect it through what is know as the idea of fiscal deterrence which aims to protect the tax sector from tax fraud attempts as a result of its negative effects on the public treasury and its repercussions on economic growth.

The crime of tax fraud falls within the general Framework of economic crime, as it affects public finances, and similar to other economic crimes its legal system is characterized by its complex nature, as it derives its rules in terms of the elements of crime and the procedures for follow-up and proof or penalties prescribed for it from the tax or public law.

Keywords:

- |                 |                         |                       |    |
|-----------------|-------------------------|-----------------------|----|
| 1/ Tax fraud.   | 2/ Tax offenses.        | 3/ Tax evasion.       | 4/ |
| Fiscal lawsuit. | 5/ Attempted tax fraud. | 6/ Tax establishment. |    |