



## قسم الحقوق

# جريمة الغش الضريبي في الجزائر

مذكرة ضمن متطلبات  
نيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص القانون الجنائي و العلوم الجنائية

إشراف الأستاذ:  
-د. فيرم فطيمة الزهرة

إعداد الطالب :  
- شني ليلي  
- العطوي حمزة

## لجنة المناقشة

رئيسا  
مقررا  
ممتحنا

-د/أ. شاوش سيدعلي  
-د/أ. فيرم فطيمة الزهرة  
-د/أ. جمال عبد الكريم

الموسم الجامعي 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الإهداء

إلى التي حملتني وهنأ على وهن ووفرت لي شروط الراحة التامة،  
أمي العزيزة حفظها الله.  
إلى الذي حثني على العلم هذه السنين أبي الكريم حفظه الله.  
إلى الأخ والصديق الطيب العطوي رحمه الله.  
إلى كل من ساهموا في إنجاح هذا العمل.

لعطوي حمزة

# الإهداء

إلى التي حملتني وهنأ على وهن ووفرت لي شروط الراحة التامة،  
أمي العزيزة حفظها الله.  
إلى الذي حثني على العلم هذه السنين أبي الكريم حفظه الله  
إلى كل عائلتي الكريمة.  
إلى كل من ساهموا في إنجاح هذا العمل.

شبنبي ليليا

# كلمة شكر

يسعدنا أن نتقدم بشكرنا وتقديرنا وعرفاننا بالجميل

إلى الأستاذة المشرفة الدكتورة فيرم فاطمة الزهراء

لما أسندته لنا من نصائح وتوجيهات.

كما نشكر الأستاذ لعطوي جلول

الذي ساعدنا كثيرا لإنجاز هذا العمل.

مقدمة



عرفت جرائم الأعمال تطورا كبيرا مع نهاية الحرب الباردة، وأصبحت تمثل خطرا حقيقيا على الأستقرار الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدولة، حيث تفاقمت الأنشطة الإجرامية في إطار العولمة، وتجاوزت الحدود الوطنية، الأمر الذي أثر سلبا على نمط تنظيم النشاط الاقتصادي الذي أخذ شكل مؤسسات متعددة ترتكب جرائم تسبب أضرار للغير<sup>1</sup>، وشكل ذلك صعوبة كبيرة على علماء الإجرام للفصل بينها وتحديد تعريفها، وبالرجوع إلى النصوص القانونية المنظمة للجريمة الاقتصادية في التشريع الجزائري نجد أن المشرع لم يتوصل إلى تعريفها بشكل جامع مانع، فهي لم ترد في تقنين خاص باسم التقنين الجنائي الاقتصادي، أو قانون الجرائم الاقتصادية، وإنما تطرق إليها في عدة نصوص قانونية تتضمن قمع الجرائم الاقتصادية، منها قانون رقم 01-05 مؤرخ في 26-02-2005 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما المعدل والمتمم<sup>2</sup>، وقانون 01-06 مؤرخ في 20 فبراير 2006 المعدل والمتمم المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته<sup>3</sup>.

يمثل محاربة الفساد والإجرام الاقتصادي مسألة إستراتيجية في سلسلة الإصلاحات الشاملة التي انتهجتها الجزائر، حيث عملت على تكييف تشريعها الداخلي مع أحكام اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد<sup>4</sup>، من خلال القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، إضافة إلى تجريم ظاهرة الغش الضريبي الذي يعتبر من أخطر صور الجريمة الاقتصادية التي صعب على الباحثين تعريفها، وحصر مفهومها، والتي تستهدف المال العام، وتفوت مبالغ مالية طائلة على خزينة الدولة، وتحرم المواطن من الاستفادة من المداخل الضريبية التي قد تستغل في مشاريع عامة، الأمر الذي أخل بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، وساهم في نشر المنافسة غير المشروعة، وندرة الأموال، وارتفاع الأسعار، وهروب الاستثمارات خارج الحدود الوطنية،

<sup>1</sup> - شبيلي مختار، الإجرام الاقتصادي والمالي الدولي، رسالة ماجستير في القانون الجنائي الدولي، كلية الحقوق 17، جامعة البليلة، 2004، ص 16 ص 17.

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

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

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

## مقدمة

فانعكس بشكل سلمي على التنمية الاقتصادية المحلية، وساهم في تعميق الفوارق الاجتماعية، وأضعف مبدأ العدالة في توزيع الضريبة، والشعور بالواجب الضريبي، وروح المواطنة سواء لدى المكلف أو المحيط الذي يتفاعل معه، بشكل يهدد استقرار الدولة وأمنها السياسي<sup>5</sup>.

### أولاً: أهمية الدراسة:

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

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

### ثانياً: أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرض لموضوع النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، ويبدأ ذلك بإعطاء نظرة شاملة لظاهرة الغش الضريبي، ثم وضعها في إطارها القانوني الذي يندرج في الإطار العام للجريمة الاقتصادية، ولبلوغ الهدف من هذه الدراسة، والمتمثل في إبراز ماهية النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، لا بد من مراعاة خصوصية هذا الموضوع، وإتباع المنهج العلمي التحليلي الذي ينطلق من تحديد مفهوم الغش الضريبي بتمييزه عن المفاهيم المشابهة له، ثم استعراض أسبابه فالتعرض لأثاره لإبراز سلبية هذه الظاهرة، وتعليل تجريم المشرع لها، من خلال التركيز على تكييف واقعة الغش الضريبي وفق الأركان العامة للجريمة الاقتصادية والقانونية، والتعرض لمجموعة الإجراءات والعقوبات التي قررها المشرع لقمعها وإبراز من خلال ذلك خصوصية النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي سواء من حيث الأركان أو المتابعة الجزائية والعقوبات المقررة لها.

### ثالثاً: أسباب اختيار موضوع الدراسة:

دفعنا لاختيار هذا الموضوع سبب ذاتي، وهو الرغبة والميول في البحث في المواضيع ذات العلاقة بالجرائم التي تستهدف المال العام، ولاسيما تلك التي تتعلق بالمجال الضريبي، نظراً لافتقار المكتبة الوطنية لمثل هذه الدراسات العلمية بالرغم من أهمية البحث في مثل هذه المواضيع التي ترتبط بتمويل الخزينة العامة، خاصة

<sup>5</sup> - بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، رسالة ماجستير في القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق 17، جامعة تيزي وزو، 2016، ص 02 وما بعدها.



## مقدمة

في ظل الأوضاع الاقتصادية الراهنة التي تتميز بتراجع أسعار البترول في السوق الدولية، الأمر الذي أثر على المداخيل المالية للدولة، وانعكس سلبا على مختلف جوانبها الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، لذلك فإن الاهتمام بدور الجباية العادية في تمويل الخزينة العمومية أصبح من المسائل الإستراتيجية التي يجب أن تحظى بالاهتمام، والبحث العلمي، ويبدأ ذلك على المستوى القانوني بتحليل إشكالية بحثنا؟

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

### رابعا: الإشكالية:

تنفرد جريمة الغش الضريبي في القانون (التشريع) الجزائري بأحكام متميزة وردت في قوانين مختلفة بشكل لا يدع مجال للشك بأنه بالرغم من أن الغش الضريبي يعتبر جريمة تمس بالمال العام، إلا أن نظامها القانوني يتميز بمجموعة من الخصائص عن غيرها من الجرائم الاقتصادية الأخرى، وبالتالي فالإشكالية في هذه الدراسة هي:

"ماهي الخصوصية التي تتميز بها جريمة الغش الضريبي ؟ وإلى أي مدى وفق المشرع الجزائري في

إرساء آليات فعالة للحد منها ومكافحتها؟"

### خامسا: تقسيمات الدراسة:

تتم الإجابة على هذه الإشكالية من خلال فصلين، بحيث يخصص الفصل الأول لإبراز الاطار العام لجريمة الغش الضريبي من خلال عرض مفهوم الغش الضريبي والأركان التي يتطلبها القانون لتحقيق هذه الجريمة، ثم نتعرض في الفصل الثاني لقمعها من خلال إبراز إجراءات المتابعة الجزائية والعقوبات المقررة لها.

## الفصل الأول:

# الاطار العام لجريمة الغش الضريبي

- المبحث الأول: مفهوم الغش الضريبي أسبابه وآثاره
- المبحث الثاني: الأركان العامة لجريمة الغش الضريبي

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

تمهيد:

نظام الضريبة قديم قدم الإنسان، إذ مثلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس الدراسات المالية، ولا يرجع ذلك لكونها تعد مصدرا رئيسيا من مصادر الإيرادات العامة فقط، ولكن لأهمية الدور البارز الذي تلعبه في توجيه نشاطات الدولة وتغطية نفقاتها العمومية، وللتخلص من عبئ الضريبة يلجأ المكلف بها إلى استعمال عدة طرق من بينها الغش الضريبي.

ويعتبر الغش الضريبي رد فعل المكلف الذي يحاول التهرب من دفع الضريبة الواقعة على أمواله والإنقاص منها، وهذه الظاهرة تولد نتائج سلبية، ومن خلال هذا الفصل الذي هو بعنوان إطار عام حول جريمة للغش الضريبي سنتطرق إلى:

- المبحث الأول: التعريف بالغش الضريبي أسبابه وآثاره.
- المبحث الثاني: الأركان العامة لجريمة الغش الضريبي

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

### المبحث الأول:

#### مفهوم الغش الضريبي وأسبابه وآثاره

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

### المطلب الأول:

#### التعريف بجريمة الغش الضريبي وأسبابه وآثاره

انتشرت ظاهرة الغش الضريبي في مختلف الدول وعبر العصور، وبالرجوع إلى تاريخ الضريبة نجد أن الغش الضريبي معقد يصعب تحديد تعريفه، وفما يلي شرح مبسط لبعض هذه التعاريف.

### الفرع الأول:

#### تعريف جريمة الغش الضريبي

لقد تطرق العديد من الباحثين لفكرة الغش الضريبي، فحاول كل واحد منهم إعطاء تعريف له تعكس نظرتهم ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

- 1- "يتمثل في خرق القانون الجبائي بيدف التهرب من فرض مادة الضريبة وتخفيض أساس تقديرا"<sup>1</sup>.
- 2- "إن الغش الضريبي يتمثل في كل الحركات المادية و العمميات القانونية، المحاسبة وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يمجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات"<sup>2</sup>.
- 3- "طرق احتيالية أو محاولة التممص كميا أو جزئيا من وعاء الضريبة ، أو من تصفية من دفع الضرائب أو الرسوم المماثلة"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - أوهيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، رسالة ماجستير في القانون والعموم الجنائية، كلية الحقوق والعموم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003، ص07.

<sup>2</sup> - أوهيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص16.

<sup>3</sup> - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والأموال وبعض الجرائم الأخرى، طبعة 16، دار هومة، الجزائر، بدون سنة، ص469.

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

4- " اكتفى المشرع الجزائري بذكر بعض الأعمال التي اعتبرها بمثابة غش ضريبي و نذا ما جاء في نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الفقرة 02 على أنه: " يقصد بأعمال الغش خاصة إخفاء المبيعات دون فاتورة، تقديم وثائق مزورة أو عبر إعفاء أو استرجاع عمى القيمة المضافة"<sup>1</sup>. يستخلص مما سبق أن الغش الضريبي يتمثل في خرق المكلف لمقوانين الجبائية بيدف التخمص من دفع الضريبة كميا أو جزئيا، و يكون ذلك باستعمال كل الطرق الاحتمالية.

### الفرع الثاني:

#### تميز الغش الضريبي عن التهرب الضريبي

يتمثل التهرب الضريبي في قيام المكلف بالضريبة باستغلال بعض الثغرات القانونية بهدف الإفلات من أداء الضريبة المفروضة عليه دون أن يكون في موضع المخالف للقانون، ومن جهة أخرى يمكن أن يحدث هذا النوع من التهرب من خلال تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وفي كلتي الحالتين يتحقق التهرب الضريبي لشخص ما عن طريق الامتناع عن التصرف الموجب للضريبة أو بالامتناع عن الواقعة المنشئة لها كالتوقف الكلي أو الجزئي للمكلف عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع لضريبة الاستهلاك<sup>2</sup>، وعادة ما يتم التعبير عن التجنب المشروع بمصطلح التهرب الأمر الذي يؤدي إلى الخلط بين المفهومين<sup>3</sup>.

وبالرجوع لأراء الفقهاء يتضح الاختلاف بينهما، فمن الناحية القانونية يرى بعض الفقهاء أن هناك فرق بين التهرب والغش الضريبي، حيث أن كل مخالفة صريحة للقانون الجبائي، وعدم الامتثال له يعتبر غشا، وتدللسا ضريبيا، بينما التهرب الضريبي يتم باستغلال المكلف للثغرات القانونية بحيث لا يكون مسؤولا فالمسؤولية على وجود هذه الثغرة القانونية تقع على عاتق المشرع، أما بالنسبة للفقهاء الاقتصاديين فلا يفرقون بين الغش والتهرب الضريبي لأن كلاهما يؤثر سلبا على الحصيلة الجبائية وبالتالي على خزينة الدولة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> - خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 12، عدد 2، د ب ن، 2000، ص162.

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

<sup>4</sup> - رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (حالة ولاية الوادي)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007، ص24.

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

### الفرع الثالث:

#### أسباب الغش الضريبي

إن الغش الضريبي يتزايد يوما بعد يوم، بتزايد حجم النشاط الاقتصادي وعدد السكان، الشيء الذي يؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من أموال هائلة كل سنة، فالأسباب والدوافع المؤدية لهذه الظاهرة كثيرة نجملها فيما يلي:

#### أولاً: أسباب تعود للمكلف:

يقصد بها الجانب النفسي والاجتماعي، حيث يعتبر العامل النفسي ميمًا في ظاهرة الغش الضريبي، فالمكلف يشعر بالظلم إذا قامت الدولة باقتطاع جزء من ثروته هذه وذلك بفرضها ضريبة محددة على نشاطاتو التي يقوم بيا بكد و تعب، و يزيد شعوره بالظلم إذ أرى غيره قد قام القانون بإعفائو من دفع الضريبة دون أسباب مقبولة لديو، ننا يقوم المكلف أيضا برفض القيام بواجبو الضريبي فيمجا لمغش.

وهذا في غياب الثقافة الجبائية لدى أغلبية الأفراد الذين لا يحسون بالذنب عند قيامهم بمغالطة مصلحة الضرائب، وذلك من خلال عدم إيفائهم بالتزامتهم الجبائية، وهذا راجع إلى نقص الوعي الضريبي 1.

أما الجانب الاجتماعي ففي الغالب تكون له علاقة بالتاريخ، فالطريقة التي كان يتحصل عمييا الاستعمار على الضرائب كانت تتميز بالعنف والظلم، إذ بقيت راسخة في أذهان المواطنين مما أدى إلى كره المجتمع لمضريبة و التيرب من دفعيا دون الشعور بالذنب أو الجرم.

#### ثانياً: أسباب ذات طابع اقتصادي

تعتبر فترات الكساد التي يمر بها أي بمد مناخا محفزا ودافعا لمغش الضريبي بسبب قمة النقود، وانخفاض دخل المكلفين، و ضعف قدرتهم الشرائية التي تؤدي بالضرورة إلى عدم تحميم لأي زيادة في العبء الضريبي، و بو عكس ما يحدث في فترات الرخاء و الازدهار الاقتصادي، حيث تكثر النقود و يرتفع دخل الأفراد، وتنخفض الأسعار بسبب الزيادة في العرض، الأمر الذي ييسر عملية نقل العبء الضريبي إلى المستهلك .

يعتبر انتشار الاقتصاد الموازي بسبب آخر لارتفاع نسبة الغش الضريبي، فعدم التنظيم المحكم لسوق السمع و الخدمات و انتشار المنافسة غير المشروعة، وغياب الشفافية في المعاملات التجارية يساهم بشكل كبير في إفلات مبالغ مالية ضخمة من الرقابة الجبائية .

ثالثاً: أسباب متعلقة بالإدارة

نذكر منها:

- 1- عدم فعالية الرقابة: إذا كانت مصالح الإدارة الجبائية تحاول بقدر الإمكان ممارسة الرقابة والتحقيق من أجل تحصيل أفضل الضرائب، فإن الأمر لم يكن بالسهل أمام ما يقوم به المكلفون من تحايل للإفلات من الضرائب، حيث أنه يوجد الكثير من التجار يمارسون أعمالهم التجارية دون استعمال الفواتير أو في غياب محل تجاري أو استعمال سجلات تجارية وهمية.
- 2- تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بالتحصيل: إن تعقد هذه الإجراءات التي تواجه المكلف قد تدفعه إلى التهرب من دفع الضريبة لاعتماد الإدارة على كثرة الوثائق التي تطالبو بها مع كثرة إجازة إدارية وتعقيداً، فتولد لديو دافعا لمتيرب من الالتزامات الواجبة عميو، و هو ما يوجب على الإدارة العمل على تسهيل هذه الإجراءات<sup>1</sup>.
- 3- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي: مثال ذلك صعوبة تقدير الدخل الصافي، و تقدير الممكيات الشيء الذي يسيل لمكف إخفاء وعاء الضريبة، أو قد تؤدي إلى ربط الضريبة بأقل من القيمة الحقيقية بيا، وهذه بي أحدث صور التهرب، أو بأكثر من قيمتها الحقيقية وهذا ينطوي على الإخلال بالعدالة التي هي من المبادئ الأساسية للضريبة ولتي تقضي بأن يشارك كل الأفراد في تحميل أعباء الدولة تبعاً لمقدرتهم التكلفية<sup>2</sup>.
- 4- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية.
- 5- ضعف حوافز العاممين في الإدارة الضريبية مما يجعلهم عرضة للابتزاز و الرشوة هذا ما يجعلهم يتساهلون في متابعة ممارسات الغش الضريبي.
- 6- عدم شفافية الإجراءات الناتجة أحياناً.

### المطلب الثاني:

#### الاثار المختلفة للغش الضريبي

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

1 - أوهيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص 21.

2 - المرجع نفسه، ص 53.

### الفرع الأول:

#### الآثار المالية للغش الضريبي

تعتبر الضرائب من أهم موارد الخزينة العمومية، وضياح نسب هامة من هذه الموارد بسبب الغش الضريبي يؤدي للإضرار بالخزينة العمومية، وميزانية الجماعات المحلية سواء كانت بلدية أو ولاية، فالغش الضريبي بشكل عام يخل بالسياسة المالية للدولة، ويترتب عن ذلك عدم قدرة الدولة على أداء وظيفتها الاقتصادية والسياسية، والاجتماعية الأمر الذي يساهم في الإخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية<sup>1</sup>، وانخفاض الدخل القومي والفردى، وعجز في الميزانية العامة بشكل يدفع الدولة للبحث عن مصادر تمويلية أخرى لسداد هذا العجز كالقروض الداخلية أو الخارجية التي يترتب عنها عدة انعكاسات سلبية في حالة عدم سدادها، حيث يشكل ذلك عبء ثقيل على الدولة، ويترتب عن التأخر في دفعها ارتفاع نسبة الفائدة التي تترتب عن الدين العام<sup>2</sup>، واستمرار ذلك لمدة طويلة يؤدي لفقدان الثقة في الدولة بسبب تراكم الفوائد المترتبة عن الدين العام بشكل يهدد سواء المستقبل الاقتصادي أو السياسي للدولة، بحيث تلجأ الدولة تحت تأثير هذه الأوضاع لرفع مستوى الضغط الجبائي، وتفرض ضرائب جديدة أو ترفع النسب الضريبية لتمويل نفقاتها<sup>3</sup>، والتي تتمثل في دفع أجور العاملين، ورواتب الموظفين، ودفع مقابل الواردات، وتقديم إعانات ومساعدات لهيئاتها العامة لدعم التنمية المحلية، وتسديد الدين العام<sup>4</sup>. إضافة لتمويل متطلبات العملية الديمقراطية في الأنظمة السياسية الحديثة التي تقوم على التداول على السلطة، وحرية الصحافة والإعلام.

1 - قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، ص46.

2 - رجال نصر، مرجع سابق، ص86.

3 - طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في القانون كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2012، ص87.

4 - أعاد محمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، 2008، ص40.



## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

### الفرع الثاني:

#### الآثار الاقتصادية للغش الضريبي

تعتبر الضريبة وسيلة لتمويل مختلف الأنشطة الاقتصادية<sup>1</sup>، ويترتب عن انتشار ظاهرة الغش الضريبي آثار سلبية وخيمة على الاقتصاد الوطني من عدة جوانب<sup>2</sup>، كالتأثير السلبي على المنافسة النزيهة، وذلك بلجوء الشركات التجارية للتصريح بأرباح غير حقيقية إضافة إلى ممارسات تدليسية أخرى تهدف للتملص من الضريبة<sup>3</sup> الأمر الذي ينعكس سلبا على الشركات التي تحرص على أداء التزاماتها الضريبية، فالشركة التي تتملص من الضريبة تقل تكلفة إنتاجها، وتعتبر عائدات الغش الضريبي ربح لها، وهذا ما يمنحها ميزة تنافسية غير مشروعة على حساب غيرها.

يؤدي الغش الضريبي كذلك لندرة السيولة النقدية<sup>4</sup>، حيث يسعى المكلف في أغلب الأحيان لاختفاء المبالغ التي تملص منها خارج السوق النقدي، ويحرص على اكتنازها خارج البنوك الأمر الذي يلحق أضرار بالغة بالاقتصاد الوطن.

يساهم الغش الضريبي في تراجع مؤشرات التنمية الاقتصادية المحلية، وخاصة في الدول النامية، حيث تفلت أموال ضخمة من الرقابة الجبائية، وتحرم الدولة من استثمارها في تمويل الأنشطة الاقتصادية المحلية<sup>5</sup>، ويترتب على ذلك خسائر تلحق بالخزينة العمومية للدولة، فالغش الضريبي يساهم في ضعف الادخار العام فانخفاض مستوياته يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار تشجيع الاستثمار، إضافة للبطالة بسبب عجز الدولة عن توفير مناصب مالية جديدة بسبب قلة السيولة النقدية.

<sup>1</sup> – DEUBEL Philippe, *analyse économique et historique des sociétés contemporaines*, pearson éducation, Paris, 2008, P 2017.

<sup>2</sup> – ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة الدكتوراه في العموم الاقتصادية، كلية اللوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2، 2002، ص 295.

<sup>3</sup> – محرز محمد عباس، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الإقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 142.

<sup>4</sup> – رجال نصر، مرجع سابق، ص 90.

<sup>5</sup> – بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص 37.

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

### الفرع الثالث:

#### الآثار الاجتماعية للغش الضريبي

يخل الغش الضريبي بفكرة العدالة في توزيع الضريبة، وتنتشر الطبقية في أوساط المجتمع، حيث تظهر عناصر الملكية في الطبقة التي تحترف الغش الضريبي، وعادة ما يتم تبييض عائدات الغش الضريبي بشراء عقارات، ومنقولات أو تمويل مشاريع اقتصادي الأمر الذي يدفع المكلف النزبه للشعور بالغب، وتمتاز ثقته في الدولة بسبب عجزها عن إيجاد آليات فعالة تسمح بامتصاص الأموال الضخمة التي يتم تداولها في السوق الموازية، والتي تساهم في تحقيق النفع الخاص، وتضر بالمجتمع بسبب اعتياد الفرد على احترام الغش<sup>1</sup>، والاحتيال، والتدليس لتحقيق الكسب السريع<sup>2</sup>، بحيث تنعدم الثقة و التوازن بين مختلف فئات المجتمع، وينخفض مستوى الإنفاق على الخدمات الأساسية، إضافة لارتفاع مؤشرات الفقر والأمية، الهجرة سواء الداخلية أو الخارجية للبحث عن الثروة بكل الطرق الممكنة، ومنها الطرق غير المشروعة، كالرشوة والاختلاس، وفرض ضرائب مرتفعة على الاستهلاك، والتي لا تؤثر على أصحاب الدخل المرتفع، والأثرياء في المجتمع بقدر ما تؤثر سلبا على أصحاب الدخل المحدود، فالمساواة في دفع الضريبة بهذا الأسلوب لا يحقق العدالة الاجتماعية بل يساهم في تعميق الفوارق الاجتماعية، فمن غي المعقول أن يتساوى الأغنياء، والفقراء في الاستفادة<sup>3</sup> من نفس الخدمة العمومية بنفس الثمن فيجب أن يدفع أصحاب الدخل المرتفع رسوما أعلى من تلك التي يدفعها أصحاب الدخل المحدود.

### الفرع الرابع:

#### الآثار السياسية للغش الضريبي

تعتبر السياسة الجبائية العادلة من أهم المقومات الأساسية للديمقراطية الحديثة، ويتجسد ذلك من خلال المساواة أمام الضريبة، وهو ما أكده المشرع الجزائري<sup>4</sup> في المادة 64 من دستور 1996، والتي نصت على

1 - قرموش ليندة، مرجع سابق، ص 47.

2 - محمد سليم وهبة، واقع التهرب الضريبي، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، اليمن 27-26 يوليو 2010، ص 19.

3 - COLACINSKI David, *l'économie des droits de l'homme*, thèse pour le doctorat en sciences économiques, faculté des sciences économiques, université Montpellier 2, Paris, 2002, p 59 .

4 - المادة 64 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية منشور بموجب مرسوم رئاسي 96-438 المؤرخ في 07 ديسمبر 1996 يتعلق بإصدار تعديل الدستور المصادق عليه بموجب استفتاء 28 نوفمبر 1996.

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

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

أنه لا يجوز استحداث أية ضريبة أو رسم إلا بمقتضى نص قانوني، ويعتبر كل تطبيق لأية ضريبة أو رسم مستحدث بأثر رجعي إجراء باطل، ومخالف للدستور.

ترجع المحاولات الأولى لتفسير حق الدولة في فرض الضرائب، وإلزام المواطنين بأدائها إلى نظرية العقد الاجتماعي في القرن الثامن عشرة للفيلسوف الفرنسي "روسو" الذي أرجع ذلك إلى التزام المواطن بعقد معنوي مع دولته يسمى العقد الاجتماعي، بحيث يتنازل المواطن عن جزء من ذمته المالية للدولة، ذلك أنه ملزم بمقتضى عقد مالي بدفع الضريبة، ومقابل ذلك يستفيد من الخدمات التي تقدمها له الدولة كالصحة والتعليم المجاني<sup>1</sup>. ظهرت في وقت لاحق نظرية أخرى أساسها التضامن الاجتماعي، والتي ارتكزت على فكرة أن المواطنين يسلمون بوجود الدولة لأسباب سياسية، واجتماعية، حيث تسعى الدولة لتحقيق مصالحهم، وإشباع احتياجاتهم، وتمثل فكرة التضامن الاجتماعي الأساس القانوني الذي يبرر مشروعية فرض الدولة للضرائب بأنواعها المختلفة<sup>2</sup> سواء كان ذلك على مواطنيها أو المقيمين على إقليمها، ذلك أن نظرية التضامن الاجتماعي ترتبط بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، والتي يتولد عنها عنصر الإلزام بالمشاركة في تمويل الأعباء العامة. تعتبر قاعدة العدالة والمساواة في فرض الضريبة الأساس الذي تقوم عليه التشريعات الضريبة حيث يرى "أدم سميث" في كتابه ثروة الأمم: «يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي نسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدول<sup>3</sup>».

يترتب عن الغش الضريبي عدم احترام مبدأ المساواة أمام الضريبة، ويشكل هذا اعتداء على حقوق المجتمع، فكل نظام انساني مهما كان نوعه ينحرف عن النظم القانونية السائدة يفسح المجال لمنطق القوة، والعنف ليسود في المجتمع، ولا يخرج الغش الضريبي عن هذه القاعدة<sup>4</sup>، فأثار الضغط الاجتماعي والاقتصادي الناتجة عن الغش الضريبي تنعكس سلبا على استقرار الدولة، وأمنها السياسي خاصة مع تراجع روح المواطنة، وارتفاع نسب الهجرة غير الشرعية.

- التعديل الدستوري لسنة 2020 المرسوم الرئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020 الجريدة الرسمية العدد 82 الصادرة بتاريخ 30-12-2020.

<sup>1</sup> - أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013، ص13.

<sup>2</sup> - فرحي محمد، سياسة الاعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وأثارها الاجتماعية والاقتصادية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2003، ص63.

<sup>3</sup> - السبتى فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي، دار هومة، الجزائر، 2008، ص20 وما بعدها.

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

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

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

### المبحث الثاني:

#### الأركان العامة لجريمة الغش الضريبي

وفقا للقواعد العامة لا تقوم أي جريمة مالم تتوفر أركانها الثلاث، وهي الركن الشرعي والركن المادي والركن المعنوي، فالركن الشرعي هو نص التجريم الذي يجرم الفعل ويحدد العقوبات المطبقة عليه وسواء كان واردا في قانون العقوبات أو كان في نصوص خاصة مكملة له، أما الركن المادي فقوامه السلوك المادي المكون للجريمة أو مظهرها الخارجي الذي يجب أنه ينصب على إنتهاك لقاعدة قانونية أو بسلب حق أو مجرد الإعتاء عليه، وأخير الركن المعنوي وهو الإرادة والعلم الذين يقتزمان بالسلوك الإجرامي.

### المطلب الأول:

#### خصوصية الركن الشرعي في جريمة الغش الضريبي

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

### الفرع الأول:

#### مضمون التفويض التشريعي

يقصد بتفويض التشريع أن تمنح السلطة التشريعية التنفيذية تفويضا للتشريع في المجالات التي حددها المؤسس الدستوري وخصها بها، كون أن التشريع من الاختصاصات الاصلية للسلطة التشريعية، ويبقى

1 - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص 93.

2 - ايهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية و مدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004، ص 85.

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

للسلطة التنفيذية إصدار المراسيم التنفيذية لهته التشريعات لتبيان كيفت تطبيقها، غير أنه استثناءا يف الميدان الاقتصادي تمنح السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية تفويضا يسميه بعض «<sup>1</sup> الفقهاء التشريع» على البياض. فتقوم السلطة التشريعية بسن قوانين على بياض تتضمن العقوبات فقط و يبقى للإدارة ملئ البياض عن طريق تحديد الأفعال المجرمة<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني:

#### تفسير النص لجريمة الغش الضريبي

تنص المادة الأولى من قانون العقوبات أن لا جريمة ولا عقوبة ولا تدبير أمن الابنص قانون، ومن ثم فإن فرض الضرائب وتحصيلها والعقاب على عدم دفعها البد أن ينص عليه القانون، غير أن المصطلح على القوانين الضريبية سوف يلاحظ لا محالة أنها قوانين غير ثابتة يتم تعديلها كل سنة وأحيانا مرتين في السنة، بموجب قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية هذا من جهة، ومن جهة أخرى يلاحظ أيضا أن الإدارة اغتنمت فرصة تحصيل الضرائب لحماية الاقتصاد الوطني وقمع الجرائم الاقتصادية للاستحواد على سلطة التشريع بدال من السلطة التشريعية صاحبة الاختصاص الأصيل، ومنحة لنفسها سلطة توقيع العقاب بدال من السلطة القضائية.

وأجمالا تتفق كل من المادة 101 من ق.ض.م والمادة 112 من ق.ض.غ.م، والمادة 111 من ق.ر.ر.أ والمادة 119 من ق.ت، والمادة 11 من ق.ط على معاقبة كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> MEKKI DERDOUS, **Les Infractions Economiques En Droit Positive Algérien Et En Législation comparé**, Thèses De Doctorat En Droit-part1-, Université D'Alger, 1975, p183.

2 - واسطي عبد النور، **المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً**، أطروحة دكتوراه، تخصص القانون الجنائي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2017، ص118.

<sup>3</sup> - المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدل والمتمم بالقانون رقم 02-11 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 الصادر في ج. ر. ج. ع 86. المؤرخة في 25-12-2002.

- المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة.

- المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل و المتمم بالقانون رقم 04-21 المؤرخ في 29-12-2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 الصادر في ج. ر. ج. ع 85. المؤرخة في 30-12-2004.

- ومن جانبه قانون التسجيل نص في المادة 119 01.

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

### المطلب الثاني:

#### الركن المادي لجريمة الغش الضريبي

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

### الفرع الأول:

#### السلوك الإجرامي

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

أورد المشرع الجزائري هذا اللفظ في المادة 261 من قانون العقوبات ، حيث يعاقب كل من استعمل المحرر الذي يعلم أنه مزور أو شرع في ذلك بالعقوبات المقررة للتزوير، سواء تعلق الأمر بالمحركات التجارية أو المصرفية<sup>2</sup> وفقا للمادة 219 من قانون العقوبات أو المحركات العرفية وفقا للمادة 220 منه<sup>2</sup> و ذلك بإحدى الطرق المنصوص<sup>3</sup> عليها في المادة 216 و التي تتمثل في:

- تقليد أو تزيف الكتابة أو التوقيع.
- اصطناع اتفاقات أو نصوص أو التزامات أو مخالصات و إدارجها في هذه المحركات.
- تزيف القرارات أو الوقائع التي أعدت في المحركات لإثباتها و انتحال شخصية الغير أو الحلول محله.

قضت محكمة النقض المصرية أن ابراز المستند الذي ورد بشأنه التزوير لا يعد استعمالا له، وليتحقق الاستعمال لأبد أن يقترن ذلك بالتمسك به، و الاحتجاج به على أنه صحيح، و لا يتحقق الاستعمال في جريمة الغش الضريبي بداهة إلا بنشاط ارادي من المكلف بحيث يبرز المستند المصطنع، و الذي من خلاله يتبين الأمر

- ومن جانبه قانون التسجيل نص في المادة 119 ف 01.

1 - حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص104.

2 - المادة 220 من قانون العقوبات.

3 - المادة 216 من قانون العقوبات.

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

على غير صورته الحقيقية التي كان عليها فهو تحريف لحقيقة موجودة أو ابتداع حقيقة جديدة مخالفة للواقع سواء كانت المحرر المزور محرار رسمياً<sup>1</sup> أو عمومياً صادراً عن هيئات الإدارة العمومية المركزية أو المحلية<sup>2</sup>.

يجب التفرقة كذلك بين مصطلح التدليس الذي نص عليه المشرع في القانون المدني، والمنصوص عليه في قانون العقوبات، و مصطلح التدليس المنصوص عليه في القوانين الضريبية المختلفة<sup>3</sup>، وذلك من أجل فهم معنى الاستعمال الذي قصده في جريمة الغش الضريبي، فالتدليس المنصوص عليه في المادة 86، 87 من القانون المدني يعيب الرضا<sup>4</sup> أما التدليس الوارد في القوانين الضريبية يتمثل في استعمال المكل طرق احتيالية بهدف التملص من الضريبة يقترب معنى الاستعمال الذي اعتبره المشرع من عناصر الركن المادي لجريمة الغش الضريبي من معنى الاحتيال المنصوص عليه في المادة 372 من قانون العقوبات، والذي يقصد منه سلب كل ثروة الغير أو بعضها أو الشروع فيه عن طريق صفات أو أسماء كاذبة أو سلطة خيالية، أو اعتماد مالي أو بإحداث الأمل في الفوز بأي شيء أو في وقوع أية واقعة وهمية<sup>5</sup>، غير أنه يختلف عنها، حيث يهدف المكل من خلال استعماله للطرق التدليسية للتملص من الضريبة باعتماد تقنيات غش<sup>6</sup> لا يمكن حصرها، غير أنه يمكن الاكتفاء بذكر أهمه

أولاً: التلاعب المادي:

يعتبر التلاعب المادي من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها المكل للتملص من الضريبة<sup>7</sup> وذلك بإخفاء الشيء الخاضع للضريبة كمصدر أو أكثر من مصادر الدخل أو إخفاء نشاط يخضع للضريبة<sup>8</sup>. و تتخذ المناورة التدليسية عدة أشكال، و منها أسلوب الفوترة المزورة أو الغش في الرسم على القيمة المضافة، و الذي عادة

1 - حسن الجندي، مرجع سابق ص 105 ص 106.

2 - سعد عبد العزيز، جرائم التزوير وخيانة الأمانة واستعمال المزور، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 67.

3 - حسن الجندي، مرجع نفسه، ص 108.

4 - نصت المادة 86 من أمر 75-58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني.

5 - ج ر عدد 44.

6 - المادة 372 من قانون العقوبات.

6- Marielle Moris, **Les paradis Fiscaux et L'évasion Fiscale**, centre de Droit international, Bruxelles, P 280.

7 - طورش بتاتة، مرجع سابق، 2012، ص 97.

8 - ايهاب خضر منصور، مرجع سابق، ص 73.

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

ما يكتشفه أعوان الرقابة الجبائية بسهولة، و يتم الغش الضريبي كذلك بخلق مؤسسات وهمية يسيرها أشخاص وهميون أو أسماء مستعار<sup>1</sup>.

ثانيا: التحايل المحاسبي:

خضعت المؤسسات الاقتصادية في الجزائر منذ بداية جانفي 1976 للمخطط المحاسبي الوطني بصفة إجبارية، و تميز هذا المخطط بمسارته لمتطلبات الاقتصاد الاشتراكي، غير أن تبني الجزائر لنظام اقتصاد السوق فرض عليها توفير معلومات محاسبية، و مالية تستجيب للمعايير المحاسبية الدولية تسمح باتخاذ قرارات اقتصادية فعالة . تحتل التصريحات، و الوثائق المحاسبية أهمية كبيرة في عملية الرقابة الجبائية، فغالبا ما يعتمد المحقق على التصريحات، و البيانات المحاسبية للتأكد من أن الكتابة الواردة على السجلات التجارية مطابقة للوثائق التبريرية، باعتبار أن كل مكلف بالضريبة ملزم بالتنسيق بين الكتابة المحاسبية، و بين ما يحتج به من وثائق كالفواتير السجلات المحاسبية، ووصلات التسليم<sup>2</sup> ، فالتصريح الضريبي هو الأساس الذي تعتمد عليه المصالح الضريبية في تأسيس الضريبة .

تعتبر التصريحات الضريبية عنصرا جوهريا في كل تحقيق جبائي، لذلك يشترط أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية واضحة، ودقيقة لا محل للتناقض فيها<sup>3</sup>، فكل مكلف بالضريبة ملزم بمسك محاسبة منتظمة كاملة، متسلسلة وصحيحة، ومقنعة، وذلك حسب الطرق التي نص عليها المخطط المحاسبي الوطني، ويجب أن يتضمن دفتر اليومية الوثائق التبريرية التي تسمح بمراجعة عملية التسجيل في هذا الدفتر، وكشف التلاعب أو التحايل المحاسبي كتخفيض مبالغ المبيعات، إهمال تسجيل الإيرادات أو تضخيم الإيرادات القابلة للخصم فالغش المحاسبي يتم إذن بطريقتين إما عن طريق تضخيم التكاليف ، أو تخفيض الإيرادات.

### 1- تضخيم التكاليف:

يتمتع المكلف بالضريبة بحرية خصم بعض التكاليف عند تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، و التي تتمثل أساسا في الأعباء التي تتعلق بممارسة نشاط المؤسسة شرط أن يتم تدعيم ذلك بوثائق تبرر النسب التي

<sup>1</sup> - أولعربي جمال، مرجع سابق، ص72 ص74.

<sup>2</sup> Jean Paul Claude Martinez, **La fraude fiscal**, PUF, France, 1990 .

<sup>3</sup> - سامح محمد رياض، أثر التطورات الاقتصادية المعاصرة في ظهور الممارسات الاحتيالية للمحاسبة، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المجلد 19، عدد خاص، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2011 ، ص66



## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

تم خصمها كفواتير اقتناء التجهيزات المكتبية أو الآلات للمؤسسة الاقتصادية مثلاً<sup>1</sup>. وأكدت المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>2</sup> على أن الربح الصافي يحدد بعد خصم كل التكاليف التي تتمثل خاصة في:

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

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

- قيمة مواد التجهيز، وقطع الغيار، والمواد المستوردة بدون دفع، أو بإعفاء من إجراءات مراقبة التجارة الخارجية<sup>3</sup>.

### 2- تخفيض الإيرادات:

يلجأ المكلف بالضريبة إلى تخفيض إيراداته المالية، وذلك بلجوئه إلى استعمال عدة طرق تدليسية احتيالية تهدف للتملص من الضرائب بأشكالها المختلفة والتي تتمثل أساساً في ملفات المستخدمين، ووظائف وهمية تسجيل نفقات عامة غير مبررة وكذلك الحساب الخاطئ للاهتلاكات.

### - المستخدمين الوهميين:

تعتبر تقنية العمال الوهميين من أخطر وسائل الغش الضريبي انتشاراً، ذلك أنه يترتب عنها تسجيل مرتباتهم، وأجورهم في محاسبة المكلف بهدف تضخيم التكاليف و بالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة<sup>4</sup>.

### - النفقات والمصاريف العامة غير المبررة:

يقصد بالمصاريف العامة كل النفقات التي استثمرتها المؤسسة بهدف الحصول على الربح، ويشترط لخصمها من الدخل الخاضع للضريبة أن تنصب على التسيير العادي للمؤسسة أو تنفق لمصلحتها، ويتم احتسابها بصفة عادية، ومنتظمة، وعادة ما يتم تبريرها بالفواتير، ويترب عنها تخفيض الربح الصافي

1 - طورش بتاتة، مرجع سابق، ص76.

2 - المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3 - المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

4 - رجال نصر، مرجع سابق، ص62.

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

للمؤسسة، وتتم عملية التحايل، والتدليس في حالات أخرى بحساب المكلف مصاريفه الشخصية ضمن الأعباء العامة للمؤسسة، والتي تتمثل خاصة في المصاريف التي تتعلق بالسيارة التي يستعملها لأغراضه الشخصية أو الأعباء التي تتعلق بمنزله العائلي، و التي لا يتم اكتشافها من طرف الإدارة الجبائية إلا بمناسبة التحقيق المعمق<sup>1</sup>.

### - تطبيق تقنية الإهلاك:

يقصد "بالهلاك<sup>2</sup> المالي الإثبات الكتابي للنقص التدريجي في القيمة الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة بفعل الزمن أو الاستغلال، كالعقارات، و المباني و التجهيزات، المعدات، و الآلات و وسائل النقل.... إلخ".

تخصم قيمة الاهتلاكات من حساب الربح الذي يخضع للضريبة، و يصنف ضمن الأصول الثابتة التي تتقادم بفعل مرور الزمن الأصل المستثمر المهلك، و الذي تم تسجيله في المحاسبة، و تتميز الأصول المهلكة بتنوعها، و اختلاف مدة صلاحيتها. غير أنه عادة ما يتم التدليس في قيمة الاهتلاك بإضافة المكلف إلى قيمة الاهتلاكات بعض الأصول التي أصبحت خردة أو قد تم بيعها، و يتم حسابها ضمن الاهتلاكات<sup>3</sup>.

يلجأ المكلف للتخفيض من قيمة الضريبة كذلك عن طريق الإغفال الكلي أو الجزئي لتقييد الإيرادات في المحاسبة، حيث يلجأ المكلف عادة للتصريح بأرباح غير مطابقة للواقع<sup>4</sup> كالمداخيل التي تتعلق بالمنقولات أو رقم الأعمال<sup>5</sup>، أو بيع المؤسسة دون الفوترة أو تقييد المكلف لمبيعاته بثمن أقل من ثمنها الحقيقي، و تليل ذلك بالإف ارط في التخفيضات التجارية التي يمنحها لزبائنه أو كما ذكرت الفقرة الثانية من المادة 141 من قانون الض ارب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه تعتبر أعمال تدليسية تقديم وثائق غير صحيحة تثبت الطلبات التي تهدف الحصول على تخفيضات ضريبة أو استرجاع قيمة الرسم على القيمة المضافة<sup>6</sup>.

1 - أوهيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص 5 ص 55

2 - لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر دراسة حالة ولاية تيارت، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2012، ص 94 .

3 - لابد لزرق، المرجع سابق، ص 9.

4 - رجال نصر، مرجع سابق، ص 64.

5 - الفقرة الرابعة من المادة 418 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

6 - أوهيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص 56.

ثالثاً: التحايل القانوني:

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

### 1- التكييف الخاطئ لعمليات قانونية:

يقصد بالتكييف الخاطئ للعمليات القانونية إظهار عملية قانونية حقيقية<sup>1</sup> بمظهر عملية قانونية أخرى تخضع لنظام جبائي يسمح بالخضوع لضرائب أقل من تلك التي يسمح بها النظام الجبائي الذي تخضع له العملية الحقيقية، و من أمثلة ذلك الحالة التي يتم فيها إخفاء عملية توزيع الأرباح التي تخضع للضريبة، واستبدالها بحالة دفع أجور عالية للشركاء، و ذلك بهدف الإفلات من الضريبة على أرباح الشركات.

### 2- تركيب عمليات وهمية:

يلجأ المكلف بالضريبة لتركيب عمليات وهمية تهدف للإفلات من الضريبة، و التي تتمثل خاصة في لجوء المكلف لإعداد فواتير لعملية توريد السلع لحساب زبائن مؤسسات أخرى تظهر من الناحية الشكلية بأنها حقيقية، و بمناسبة نشوء أي نزاع يلجأ المحقق لمقارنتها بالواقع فيكتشف بذلك أن الوقائع، و الحسابات التي سجلت في الفاتورة غير موجودة أصلاً في الواقع، و في حالات أخرى يخصم أكثر من الرسم على القيمة المضافة الذي قد تم دفعه من طرف المؤسسة<sup>2</sup>. يعتبر توفر الطرق التدليسية ضروري لقيام جريمة الغش الضريبي، و يتضح ذلك من خلال قرارات المحكمة العليا، حيث ورد في حيثيات القرار<sup>3</sup> رقم 690357، الصادر بتاريخ 22-07-2010 عن المحكمة العليا في قضية (ب ع) ضد مديرية الضرائب، والنيابة العامة أن القرار المطعون فيه لم يبين ماهية الطرق التدليسية التي استعملها المتهم للتملص من الضريبة، و إنما اكتفى بالاعتراف بأن الوقائع المنسوبة للمتهم تشكل جنائية الغش الضريبي دون أي توضيح أو بيان لهذه العناصر، مما لا يدع مجال للشك بأن القرار المطعون فيه ينعدم تسببه، و بذلك فهو يخالف القانون و يستوجب النقض ورد أيضاً في حيثيات القرار رقم 177988، لصادر بتاريخ 22-07-1997 في قضية (م ب) ضد النيابة العامة، و من معها أنه لا يوجد

1 - سمية براهيم، ميادة بلعياش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مركز دراسات الوحدة العربية، د ب ن، 2014، ص234.

2 - سمية براهيم، ميادة بلعياش، مرجع سابق، ص234.

3 - قرار رقم 690357 الصادر بتاريخ 22-07-2010 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد 2، 2011، ص366 ص368 .

4 - قرار رقم 177988 صادر بتاريخ 22-07-1997 عن الغرفة الجنائية، المجلة القضائية، عدد 01 سنة 1998، ص207-2010.

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

في شكوى إدارة الضرائب أو في أرق الملف ما يستوجب المتابعة الجزائية عن عدم الفوترة أو احتباس المخزون أو مناورات المضاربة، و يترتب عنه نقض القرار المطعون فيه .

يستفاد من ذلك أن المشرع الجزائري حرص على سرد الأفعال الايجابية التي تشكل عناصر السلوك الإجرامي في جريمة الغش الضريبي، و تدل عبارات التملص من الضريبة أو الإخفاء الواردة فيها على حركة عضوية ايجابية من المكلف لاستعمال طريقة التدليس للتملص من الضريبة.

يكون التدليس بسلوك سلمي أيضا، و اقتصر المشرع على ذكر صورة واحدة منها في الفقرة الأولى من المادة 119 من قانون التسجيل<sup>1</sup>، و هي تعبر عن امتناع المكلف عن التصريح بالضريبة في الأجال القانونية، و التي يفترض فيها نية المكلف لحرمان الخزينة العمومية من تحصيل الضريبة، و يدل ذلك على أن الغش الضريبي يرتكب في أغلب الأحيان بإتيان سلوكيات ايجابية لا تدع مجال للشك في استعمال المكلف لطرق تدليسية بهدف التملص من الضريبة، بخلاف جرائم اقتصادية أخرى يسود فيها تجريم الأفعال السلبية، و التي يتجسد السلوك الإجرامي فيها في حالة عدم تنفيذ المخالف للالتزامات، والإجراءات التي حددها المشرع بصفة ملزمة. أورد المشرع الطرق التدليسية على سبيل المثال لا الحصر مستعملا عبارات واسعة غير دقيقة، و هذه الخاصية تشترك فيها كل الجرائم الاقتصادية، حيث عادة ما يرد النص التجريبي بعبارات واسعة تسمح للقضاة، و الإدارة الضريبية القياس عليها فيدخل في اطارها كل تصرف يقوم به المكلف بالضريبة يتضمن استعمال طريقة تدليسية أو عدة طرق للتملص من الضريبة.

يعكس تبني المشرع هذا النمط من التجريم رغبتة في الوقاية من الجرائم الاقتصادية واستباق وقوعها، و حرصه على حماية الاقتصاد الوطني من كل طريقة تدليسية قد تستحدث بعد صدور النص القانوني المجرم لحالات الغش الضريبي، و خاصة و أن طرق و وسائل الإجرام الاقتصادي و المالي تواكب التطور العلمي الحاصل<sup>2</sup>، و تتأثر بالمناخ الاقتصادي والسياسي العالمي السائد<sup>3</sup>. غير أن هذا الراي لقي انتقادات واسعة،

<sup>1</sup> - المادة 119 من قانون التسجيل، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ووزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2016.

<sup>2</sup> - ايهاب الروسان، خصائص الجريمة الاقتصادية، دراسة في المفهوم والأركان، دفاتر السياسة والقانون، عدد 07، د ب ن، 2012، ص85.

<sup>3</sup> - سيد شوريجي عبد المولى، مواجهة الجرائم الاقتصادية في الدول العربية، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، 2006، ص75.

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

حيث أن استعمال عبارات واسعة في تحديد عناصر جريمة الغش الضريبي من شأنه أن يسمح بتعسف الإدارة الضريبية في استعمال حقها في متابعة المكلفين بالضريبة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني:

#### العلاقة السببية

يقصد بالسببية في الجريمة تلك الأريطة بين سلوك الجاني، و النتيجة التي تترتب عن الجريمة أو ذلك الأثر الذي يترتب عن سلوك الجاني<sup>2</sup>، وظهرت في هذا الصدد عدة نظريات فقهية حاولت تفسير طبيعة العلاقة بين سلوك الجاني و النتيجة الإجرامية و من أهمها نظرية السبب المباشر، والفوري التي ظهرت لأول مرة في انجلترا والتي يتلخص مضمونها في أنه في حال تعدد العوامل التي أدت لإحداث النتيجة الإجرامية فإنه يجب تجاهل الأسباب البعيدة، و تتم مسائلة الفاعل على أساس أفعاله الحالية، و المباشرة التي أسهمت في إحداث النتيجة الإجرامية، و يترتب على ذلك استثناء العوامل التي أضيفت لهذا الفعل، و ساعدت على حدوثها، و يمكن اعتبارها بأنها ظروف، وليست أسباب، واعتمد المشرع الجزائري على هذه النظرية كأساس لتبرير علاقة السببية بين فعل النتيجة الإجرامية الجاني، و النتيجة الإجرامية<sup>3</sup> غير أن تداخل ظروف وعوامل أخرى مع سلوك الجاني في إحداث النتيجة الإجرامية في الجريمة الاقتصادية أمر شائع، ذلك أن اقتصار المسؤولية الجنائية على المسؤولية المباشرة كأساس وحيد للعقاب من شأنه أن يسمح بإفلات الكثير من المستفادين من وقوع الجريمة، لذلك لجأ القضاء للبحث عن أي خطأ و إن بعد في التسلسل السببي لربطه بالنتيجة والعقاب عليه وذلك بتوسيع نطاق السببية بربط النتيجة الحاصلة بالخطأ و إن بعد ما لم تقطع هذه العلاقة بسبب لاحق من شأنه أن يحدث ضرار و يكون العقاب بذلك على السلوك الخطر.

استندت محكمة النقض الفرنسية على هذا الرأي في عدة أحكام لتقرير العقاب على رئيس أو صاحب المؤسسة الصناعية عن خطأ تسبب فيه العامل مباشرة. ومن بين هذه الأحكام نذكر قرارها الصادر بتاريخ 18 أكتوبر 1977 في قضية تتلخص وقائعها في أن عامل أدخل للمصنع من قبل رئيس الورشة للعمل فيها ليلا دون أن يحذره من الأخطار التي يمكن أن تترتب عن طبيعة العمل مع عدم تعليق التعليمات الخاصة بالوقاية

<sup>1</sup> - معاشو عمار، خصوصية اجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، العدد2، ص12 ص 13 .

<sup>2</sup> - عدو عبد القادر، مبادئ قانون العقوبات الجزائري، نظرية الجريمة، نظرية الجزاء الجنائي، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2013، ص143.

<sup>3</sup> - بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد 33 الأول، 1998، ص22.

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

من الأخطار في المصنع، وكان وكيل الورشة أهمل ادارة أجهزة التهوية وتبريد الآلات فتسبب تصاعد بخار سام من الآلات التي اشتدت حارتها لفقدان عامل التبريد، بوفاة العامل.

ترتب عن هذه القضية أن قضت المحكمة بالمسؤولية الجنائية لرئيس المؤسسة الجنائية على أساس ارتكابه خطأ جنائي بإهماله اتخاذ التدابير التي تملها ظروف العمل التي تعتبر من واجباته طبقاً للأنظمة، كما قضت أيضاً بمسؤولية رئيس الورشة لإهماله إعطاء التعليمات اللازمة وعدم إدارته لأجهزة التهوية والتبريد.

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

تقوم السببية في جريمة الغش الضريبي إذا أدت الطرق الاحتمالية التدليسية التي استعملها الجاني للتملص من الضريبة، و بذلك تتجلى علاقة السببية في جريمة الغش الضريبي، غير أنه أحياناً يتدخل عامل بين السلوك، و النتيجة الإجرامية، فتتعدى الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة خطأ ارتكبه الإدارة الضريبية أثناء قيامها بتقدير الوعاء الضريبي وتحديد نسبته<sup>1</sup>، و في أغلب الأحيان تكون هذه الأخطاء من طبيعة إدارية يترتب عنها منازعة إدارية، و في الحالة التي يثبت فيها استعمال المكلف لطرق تدليسية احتمالية يترتب عنه منازعة ذات طابع جزائي يصطلح عليها جريمة الغش الضريبي<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث:

#### النتيجة الإجرامية

يترتب على النشاط الإجرامي نتيجة يصطلح عليها بالنتيجة الإجرامية، و للنتيجة الإجرامية مفهومان، مفهوم مادي، و آخر قانوني، و يقصد بالمفهوم المادي للنتيجة الإجرامية ذلك التغيير أو الأثر الذي تحدثه

<sup>1</sup> - فارس السبتي، مرجع سابق، ص 106.

<sup>2</sup> - بن أعراب محمد، خصوصية الإجراءات الإدارية لحل المنازعة الإدارية في الجزائر، الملتقى الوطني حول قانون، الإجراءات الإدارية، واقع وأفاق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 21 أكتوبر 2015 جامعة مولود معمري تيزي وزو، ص 1 ص 3.

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

الجريمة في المحيط الخارجي و عبر الأستاذ ALTAVILA عن ذلك " لسلوك الإنساني يعبر تعبيراً خارجياً عن شخصية مرتكبه وهذا السلوك يتفاعل بعوامل خارجية ليحدث تغييراً في العالم الخارجي، بحيث يكون هذا التغيير عضوي مثل القتل الذي يكون فيه الإنسان حياً قبل ارتكاب الجاني لفعله ثم يصبح بعد ذلك الفعل ميتاً، كما قد يكون مادياً مثلما هو في حالة السرقة، عندما يكون المال في حيازة المجني عليه ثم ينتقل بعد الجريمة لحيازة الجاني وقد يكون معنوي مثل سماع عبارات مهينة تمس الشرف"<sup>1</sup>

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

يرى الفقيه Delitela أن النتيجة الإجرامية هي ذلك الأثر الذي يترتب على الفعل الضار، و يمس بمصلحة محمية بموجب القواعد القانونية المختلفة، و يترتب عنها إما ضرر عليا أو احتمالاً يتجسد في تعريض المال أو المصلحة التي يحميها القانون للخطر<sup>2</sup>. وترد النتيجة الإجرامية في صورتين، النتيجة الإجرامية الضارة<sup>3</sup> والتي يترتب عنها مساس بحق أو مصلحة يحميها القانون الجنائي، و يترتب عنها ضرر إما أن يكون ضرراً فعلياً يقع في الحال سواء كان هذا الضرر مادي أو معنوي.

يأخذ كل سلوك إجرامي لا يترتب عنه اعتداء فعلي ولكن يمثل تهديداً للحق أو المصلحة التي يحميها القانون حكم الجريمة الخطر<sup>4</sup>، فأغلب الجرائم الاقتصادية لا يتحقق فيها سوى الخطر من وقوع الضرر، و يصطلح

1 - طباش عز الدين، النظام القانوني للخطأ غير العمدى في جرائم العنف، أطروحة الدكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2014، ص 19 ص 20.

2 - طباش عز الدين، مرجع سابق، ص 22 وما بعدها.

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

- زروال عبد الحميد، الضرر، مجلة المحاماة، منظمة المحامين، العدد الأول، تيزي وزو، 2004، ص 9 وما بعدها.

4 - خميخ محمد، الطبيعة الخاصة للجريمة الاقتصادية في التشريع الجزائري، رسالة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2011، ص 114.

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

عليها بالجرائم الشكلية التي تعبر عن عدم احترام القانون، و غالبا ما تستهدف عرقلة السياسة الاقتصادية للدولة و من أمثلة ذلك عدم تصريح المسافر بالنقد الذي يحمله أمام إدارة الجمارك<sup>1</sup>.

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

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

ورد في المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال<sup>6</sup> عبارة "التخفيض" ومصطلح "الإنقاص" في قانون الطابع، و ذلك في الفقرة الأولى من المادة 34 منه والتي نصت على " كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة و تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش<sup>7</sup>..." يتبين من المواد السابقة أن النتيجة الإجرامية في جريمة الغش الضريبي تتحقق بتحقيق فعل مادي وهو " التملص" من الضريبة سواء كان جزئي أو كلي ، غير أنه ليس ضروري أن يترتب عن فعل التملص نتيجة ضارة لكي يعاقب الفاعل، و إنما يعاقب على محاولة التملص أو تخفيض، و الإنقاص من الضريبة<sup>8</sup>، و يرد الغش

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

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

2 - المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة والمتممة بموجب المادة 28 من قانون رقم 12-02 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج ر عدد 86، المعدلة والمتممة بموجب المادة 13 من قانون 10-11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

3 - المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة والمتممة بموجب المادة 8 من قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

4 - 119 من قانون التسجيل.

5 - المادة 532 قانون الضرائب غير المباشرة.

6 - المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

7 - الفقرة الأولى من المادة 34 من قانون الطابع.

8 - بوسقيعة أحسن، مرجع سابق، ص 473.



## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

الضريبي في صورة التملص الكلي أو الجزئي من الوعاء الضريبي، حيث يلجأ المكلف بالضريبة لإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو يقدم تصريحات ضريبية غير مطابقة للواقع، و في حالات أخرى يتم التهرب بالتملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة، و يقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول، و الإنذارات و إرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة<sup>1</sup>.

سوى المشرع الجزائري في قانون العقوبات بين الجريمة، و الشروع فيها من حيث العقاب، حيث اعتبرت المادة 30 منه كل محاولة لارتكاب جناية تكون بدايتها بالشروع في تنفيذها بأفعال لا تدع مجال للشك بأنها ستؤدي مباشرة إلى ارتكاب جريمة، و تأخذ الحكم الذي تأخذه الجريمة إذا توقفت أثارها بسبب ظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها<sup>2</sup>.

تتمثل أركان الشروع في جريمة الغش الضريبي في استعمال المكلف لطرق تدليسية بهدف التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة، و العدول عن ذلك بسبب لا دخل لإرادة المكلف فيه ، حيث نص المشرع صارحه على العقاب عن الشروع في جريمة الغش الضريبي في المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشر<sup>3</sup> و 34 من قانون الطابع ، و المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

### المطلب الثالث:

#### الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي

تظهر أهمية الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي من حيث أنه كان موضوع انقسام بني الفقهاء بني من يعتقد بانها جريمة مادية لا تتطلب توفر الركن معنوي وكفي لقيامها إتيان السلوك المادي، أي أن جريمة الغش الضريبي تقوم على الخطأ أو مخالفة نصوص قوانين الضرائب، إذ أنه لا يمكن تصور قيام هذه الجريمة بمجرد ارتكاب الأفعال المكونة لها، فعند ارتكاب الخطأ لا يمكن القول بقيام الجريمة مدام أن المكلف يجيب أن يكون مخيرا تقديم تصريحات الضريبية أو استعمال حيل للتخلص من العبء الضريبي<sup>4</sup>، وهو ما يغيب في حالة ارتكاب الخطأ الذي يمكن تعريفه في هذه الحالة بأنه إحترام الالتزامات، وقد كرس ذلك قرار مجلس الدولة رقم 33858 المؤرخ 2006<sup>5</sup> والذي قضى بأن مجرد التناقض بين التصريحات الشهرية والتصريحات السنوية

1 - بوسقيعة أحسن، مرجع سابق، ص374.

2 - المادة 30 من قانون العقوبات.

3 - المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة.

4 - CH-C.ROUSSET, le délit de fraude fiscale et délits voisins, revue de droit fiscal, n°46, 13 novembre 2014, éd LexisNexis, Paris,03.

5 - فنيش كمال، مرجع السابق، ص51.

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

للمكلف بالضريبة لا يعتبر مناورة تدليسية طالما أن المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة في هذه الحالة تسلط على المكلف بالضريبة جزاءات النقص في التصريح. وبين من يرى انها جريمة عمدية، وهو ما تؤكدته عبارة "باستعمال الطرق الاحتيالية" في المادة 303 من ق.ض.م، و المادة 532 من ق.ض.م، والمادة 117 119 من ق.ر، وأ، والمادة 119 من ق.ت. والمادة 1741 من القانون العام للضرائب الفرنسي.

حيث تستلزم جريمة الغش الضريبي بالإضافة إلى الأفعال المادية أن يصدر هذا الفعل عن الإرادة الاثمة لدى الجاني. أي أن تكون هذه الإرادة مخالفة ملا جاء به القانون، فهي جريمة عمدية، تتطلب قصدا عاما يقضي بعلم الجاني بالتحايل الذي يؤدي إلى التملص من أداء الضريبة. وقد شددت مجمل النصوص الضريبية على ذلك باستعمالها عبارة "عمد". فال جريمة إذا مل يثبت القصد الجنائي. وبالإضافة إلى القصد الجنائي العام تقتضي هذه الجريمة توفر القصد خاص، أي اتجاه نية الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها<sup>1</sup>.

### الفرع الأول:

#### القصد العام

إن القصد الجنائي العام يشكل الركن المعنوي في جميع الجرائم المعمدية، حيث يعرف على "أنه علم الجاني بعدم مشروعية الأفعال التي يرتكها والموصوفة جريمة، وكذا علمه بأنه بذلك يخالف الأوامر والنواهي التي جاء ذكرها يف القانون. ففي جريمة الغش الضريبي فإن المكلف بالضريبة عامل بعدم مشروعية سلوكه، سواء كان إيجابيا كتأخر عن التصريح بالأرباح السنوية رغم الإشعارات المرسله إليه من طرف إدارة الضرائب، أو سلبيا كامتناعها عن التصريح كليا فرغم عدم مشروعية الفعل فإن إرادة الجاني اتجهت من دون أي قيد أو إكراه على إتيان ومباشرة الأفعال الموصوفة طرق احتيالية واليت مؤداها الوصول إلى التخلص من أداء الضريبة أو تصفيتها كلها أو بعضها<sup>2</sup>".

فإذا أغفل المكلف التصريح ببعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لخطأ مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوفرا لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع إدارة الضرائب يف الغلط، وهذا ما أكدته قرار مجلس الدولة الفرنسي حيث ذهب إلى وجوب مراقبة القاضي وتأكدته مما إذا كان المكلف بالضريبة قد اتجه فعال إلى إبعاد إدارة الضرائب عن المراقبة من أجل تحصيل مالها لديه<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - سويح دنيازاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، العدد 17، مارس 2014، المغرب، ص 279.

<sup>2</sup> - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، الطبعة الرابعة عشر، دارهومه، 2012، ص 439.

<sup>3</sup> - JOHANTHAN BURGER, *op,cit*, 2011, page 46.

## الفصل الأول: الإطار العام لجريمة الغش الضريبي

### الفرع الثاني:

#### القصد الجنائي الخاص

يتمثل القصد الجنائي إخلاص في الغاية التي يسعى من خلالها المكلف بالضريبة إلى ارتكاب الأفعال الموصوفة جريمة، فضال عن إرادته الواعية مخالفة القانون الجزائي. فجل النصوص الجنائية المجرمة لأفعال الغش الجنائي تتفق حول وجوب اتجاه قصد الجاني أي المكلف بالضريبة إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها و حرمان إدارة الضرائب من تحصيل الضريبة بواسطة استعمال الطرق الاحتيالية. فالطرق الاحتيالية هي السبيل لتحديد مدى توفر القصد الجنائي من عدمه<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> – G. GUIDICELLI-DELAGE, **droit pénal des affaires**, 5e éd, DALLOZ, Paris, 2003, p157.

## الفصل الثاني:

### المتابعة والعقاب في جريمة الغش

#### الضريبي

- المبحث الأول: المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي
- المبحث الثاني: المسؤولية الجزائية والعقوبات المقررة في جريمة الغش الضريبي

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

تمهيد:

عندما يتم اكتشاف وجود جرائم ضريبية سواء كانت جرائم عامة أو جرام خاصة، وعندما تقرر الإدارة القيام بالمتابعة الجزائية لهذه الجرائم وبالتالي اللجوء إلى ما يسمى بالنزاع القمعي، فإنها تملك وحدها سلطة تحريك الدعوى العمومية من خلال تقديم الشكوى التي تعد شرطاً جوهرياً لتحريك الدعوى العمومية، والتأسيس كطرف مدني وعليه لا يمكن للنيابة العامة، ولا لطرف مدني آخر، سواء تحريك الدعوى العمومية أو تقديم الشكوى، كما يترتب عن المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي مسائلة الفاعل الأصلي عن الجريمة مسؤولية جزائية مباشرة، إضافة لمسائلة الشريك الذي ساعده في ارتكابها، وما يترتب عليه ذلك من العقوبات المقررة في التشريع الجزائري.

وعليه سوف نتناول في هذا الفصل الذي هو بعنوان المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي الضريبي إلى:

- المبحث الأول: المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي.
- لمبحث الثاني: المسؤولية الجزائية والعقوبات المقررة في جريمة الغش الضريبي.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

### المبحث الأول:

#### المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي

تملك النيابة العامة كامل الحرية في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية كأصل عام بشأن أية جريمة يصل إلى علمها بناء وقوعيا، ولكن هنالك جرائم رأى المشرع لاعتبارات معينة تفيد سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوة العمومية بشأنها ومن بينها جريمة الغش الضريبي التي لا يتم تحريكها إلا بطلب من إدارة الضرائب، وتتم مباشرة الدعوة العمومية الجبائية بعد تحريكها من طرف إدارة الضرائب ورفعها للقضاء للنظر والفصل فيها.

### المطلب الأول:

#### تحريك الدعوى العمومية والجبائية

يقصد بتحريك الدعوى العمومية البدء في تسييرها ومباشرتها أما الجهات المختصة، والأصل في التشريعات الجزائية المقارنة أن الادعاء العام أو النيابة العامة هي الجهة المختصة لهذا التحريك، ويكون لها مطلق الحرية في رفعها ومباشرتها أو حفظها إذا كان هناك مقتضي لذلك، ولا يقيد بها في ذلك القرارات الإدارية الصادرة من السلطات الإدارية ضد المتهم، أو القرارات التأديبية الصادرة من اللجان التأديبية<sup>1</sup>.

إلا أن حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية ترد عليها قيود تتمثل في الشكوى والطلب والإذن، وفي هذه الحالة تمتنع النيابة العامة عن تحريك الدعوى وإن توافرت أركان الدعوى وشروط المسؤولية الجزائية.

لذلك نلاحظ أن المشرع إرتىء في أحوال خاصة أن يقيد حرية الادعاء العام في تحريك الدعوى العمومية هادفا من وراء ذلك تحقيق حكمة خاصة ترجع إلى رعاية مصلحة معينة<sup>2</sup>. على هذا الأساس فإنه يترتب تعليق المشرع تحريك الدعوى العمومية على شكوى المضرور، إن النيابة العامة لا تملك الحرية في اتخاذ الإجراءات، وإن فعلت ذلك اعتبرت الإجراءات باطلة بطلان مطلق لأنها تخالف قاعدة من قواعد التنظيم القضائي وهي قاعدة جوهرية تتعلق بالنظام العام<sup>3</sup>.

وبالنسبة للدعوى الجزائية الضريبية فقد درجت التشريعات المقارنة على تقييد سلطة النيابة العامة، وغل يدها عن تحريك تلك الدعوى إذ نصت على عدم جواز رفع الدعوى الجزائية في المادة الضريبية إلا بناء على طلب أو شكوى من الإدارة الجبائية كما جاء من خلال أحكام المادة 1835 من قانون العام للضرائب في فرنسا، وهو نفس الموقف الذي انتهجه المشرع المصري الذي نص على تقييد حرية

1 - طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص190.

2 - طالب نور الشرع، نفس المرجع، ص191.

3 - بارش سليمان، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، المتابعة الجزائية، الدعاوى الناشئة عنها وإجراءاتها الأولية، دار الهدى الجزائر، ج1، 2007، ص73.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

النيابة العامة في رفع الدعوى الجزائية في حالة الجرائم الضريبية، فاشتراط تقديم طلب ممن حدده لذلك، حيث أشارت المادة 191 من القانون رقم 157 لسنة 1981 المتعلق بقانون الضريبة على الدخل على أن تكون إحالة الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون إلى النيابة العامة بقرار من وزير المالية ولا ترفع الدعوى العمومية إلا بطلب منه.

أما المشرع الأردني فقد أشار من خلال قانون ضريبة الدخل الأردني أن المدير العام لدائرة ضريبة الدخل له صلاحية تقديم الشكوى وليس لغيره أن يتخذ هذا الإجراء، وأن هذه القواعد من النظام العام وكل مخالفة لها تؤدي إلى بطلان الإجراءات المتخذة<sup>1</sup>.

أما المشرع المغربي فمن خلال أحكام المادة 192 من المدونة العامة للضرائب فإنه يعتبر بأن المتابعة الجنائية في مادة الضرائب تخضع لإرادة الإدارة الجبائية التي قد تفضل لسبب أو لآخر استيفاء الضريبة والغرامات وتحصيلها جبراً عن طريق مساطر الحجز والبيع التي تخولها إياها مدونة تحصيل الديون العمومية، والتي تمنح في الوقت نفسه للملزم حق الطعن أمام القضاء الإداري، وإذا صح اعتبار أن ما تتمتع به الإدارة من حق تصحيح أوجه النقصان والأخطاء والإغفالات الكلية أو الجزئية التي تتسم بها إقرارات الملزمين وسيلة من وسائل مواجهة الغش الضريبي، فإن أي طعن يقدمه الملزم ضد مبادرات الإدارة يعتبر فصلاً في مادة الغش الضريبي بشكل غير مباشر<sup>2</sup>.

وهو نفس الموقف الذي تبناه المشرع الجزائري من خلال أحكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجنائية، والتي أكدت أن المتابعات الجزائية الرامية إلى تطبيق العقوبات على الجرائم الضريبية لا تتم إلا بناء على شكوى من الإدارة الجبائية ممثلة كريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب كما جاء في الفقرة الأولى من هذه المادة<sup>3</sup>.

لذلك يتعين دراسة طبيعة هذه الشكوى والشروط القانونية الخاصة بها، ويؤدي تقديم الإدارة الجبائية للشكوى تأسيسها كطرف مدني وما يترتب على ذلك من آثار قانونية لعل أهمها وجود دعوى جبائية بجانب الدعوى العمومية لذلك يتعين دراسة الطبيعة القانونية لتأسي الإدارة الجبائية طرف مدني في الدعوى الجزائية او القواعد التي تحكم الدعوى الجبائية المرتبطة بها كما أن تحريك الدعوى العمومية والجبائية يطرح مسألة الجهة القضائية المختصة الفصل في هذا النزاع خاصة من حيث قواعد الاختصاص المحلي وعليه سوف نعالج هذه المسائل من خلال هذا المطلب.

<sup>1</sup> - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 195.

<sup>2</sup> - حسن مرشان، الغش الضريبي في القانون المغربي، م، م، ع عدد خاص، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، 2009، ص 71 ص 72.

<sup>3</sup> - نصت الفقرة الأولى من المادة 104 من ق، أ، ج، ج على مايلي: تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات او مدير ولائي للضرائب.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

### الفرع الأول:

#### تقديم الشكوى شرط لمباشرة المتابعة الجزائية

إذا كان الأصل بالنسبة للنيابة العامة أنها تملك سلطة تحريك الدعوى العمومية متى تبين لها ارتكاب فعل يجرمه القانون، فإن قانون الإجراءات الجزائية الجزائري قد أورد مع ذلك بعض القيود على حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية في الحالات محددة، كحالة اشتراط تقديم شكوى في بعض الجرائم، حيث قيد المشرع السلطة الممنوحة للنيابة العامة بالمتابعة الجزائية في بعض الجرائم واشترط ضرورة تقديم الشكوى، نظرا لخصوصيتها وبالتالي ترك المشرع امر ملائمة تحريك الدعوى العمومية بالنسبة لهذا النوع من الجرائم إلى الطرف بالسير في الدعوى الجزائية للمطالبة بمعاقبة الفاعل<sup>1</sup>.

ومن بين هذه الجرائم، جرائم الغش الضريبي المنصوص والمعاقب عليها في التشريع الضريبي بموجب المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 34 من قانون الطابع، والمادة 119 من قانون التسجيل، وبالتالي تم تقييد سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بالنسبة لجرائم الغش الضريبي على شرط م شكوى من إدارة الضرائب<sup>2</sup>.

وإثر التعديل الذي مس هذه النصوص القانونية بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28-12-2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، أحالت نصوص تلك المواد المعدلة على المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتم بموجب قانون المالية لسنة 2012، تحديد إجراءات المتابعة في جرائم الغش الضريبي بأن تم المتابعات بشأنها بناء على شكوى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، مما يعني أن شكوى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، شرط تحريك الدعوى العمومية بالنسبة لجرائم الغش الضريبي، وأنه يترتب بطلان الإجراءات في حالة عدم وجودها<sup>3</sup>.

1 - عبدالله اوهابيه، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار هومة، 2005، ص101.

2 - محمد حزيط، مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار هومة، 2013، ط8، ص20.

3 - المادة 104 من ق، إ، ج، ج تتضمن على انه "تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب، ولا تتم الشكاوى التي يجب على المدير الولائي للضرائب الشروع فيها باستثناء تلك المتعلقة بالنخالفات المتصلة مع الضرائب الغير المباشرة وحق الطابع، الا بعد حصول على الراي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى مديرية الجهوية المختصة التي تتبعها المديرية الولائية للضرائب" المادة ملغاة بموجب المادة 36 من ق، م لسنة 2008 ومعاد أحدثها بموجب 44 من ق، م لسنة 2012 ومعدلة بموجب المادة 54 من ق، م لسنة 2008 إجراءات المتابعة الجزائية عند غياب تلك الشكوى لأنها من النظام العام بحيث يترتب على مخالفتها البطل المطلق الذي تجوز إثارته في أية مرحلة من مراحل التقاضي.



## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الخس الضريبي

### الفرع الثاني:

#### تأسس الإدارة الجبائية كطرف مدني

على غرار الجرائم الجمركية تتولد عن الجرائم الضريبية دعويين:

- دعوة عمومية تهدف الى تطبيق العقوبات الجزائية العقوبات الجزائية، أي الحبس والغرامة الجزائية.
- دعوة جبائية تهدف الى تطبيق الجزاءات الجبائية، أي الغرامة الجبائية أو المصادرة.

غير أن وجه الشبه بين الجريمتين الجمركية والضريبية ينتهي عند هذا الحد، فإذا كانت النيابة العامة تستقل بالدعوى العمومية في الجرائم الجمركية تحركها وتباشرها طبقاً لأحكام قانون الإجراءات الجزائية في الوقت الذي تستقل فيه إدارة الجمارك بالدعوى الجبائية التي تمارسها بالدرجة الأولى طبقاً لقانون الجمارك، فالأمر يختلف بالنسبة للجريمة الضريبية التي تتميز بوحدة الدعويين العمومية والجبائية من حيث تحريكهما، إذ أوكلت النصوص الضريبية كلها صلاحية تحريك الدعويين الإدارة الضرائب دون سواها<sup>1</sup>.

نظراً للدور الجوهرى الذي تلعبه الإدارة الجبائية خلال المتابعة الجزائية باعتبار أن الدعوى العمومية لا تتحرك إلا بناء على الشكوى المقدمة من الإدارة فإن هذه الأخيرة تطلع بدور أثناء المتابعة القضائية بحيث أجاز لها القانون التأسيس كطرف مدني وبالتالي الاطلاع على الملف القضائي الخاص بالمتابعات الجزائية منذ بداية الإجراءات إلى غاية صدور الحكم القضائي.

كما لا يمكن أثناء هذه المرحلة التحدث منع الإدارة من تقديم ملاحظاتها في الملف القضائي وعليه سنتناول في هذا الفرع مسألة تأسيس الإدارة كطرف مدني وأهمية ذلك في الإجراءات القضائية وهذا في الفرع الأول أما في الفرع الثاني فسوف نتطرق إلى حق الإدارة في الاطلاع أمام الجهات القضائية.

على هذا الأساس فإن يتعين إبراز الدور الذي تقوم به الإدارة الجبائية في الدعوى من خلال تأسيسها كطرف مدني التطرق إلى الحقوق الممنوحة لها أما الجهات القضائية أثناء السير في الدعوى .

أولاً: دور الإدارة الجبائية بعد تأسيسها كطرف مدني

أجازت مختلف القوانين الجبائية للإدارة الجبائية الحق في التأسيس كطرف تقديم الشكوى التي تتم أما قاضي التحقيق المختص إقليمياً كما نصت على احكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية

<sup>1</sup> - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة 17، دار هومة الجزائر، 2014، ص 478.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الخس الضريبي

ويشكل الادعاء الماني أمهاد قاض الى أحكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية ويشكل الادعاء المدني امام القاضي التحقق نقطة الانطلاق بعد قيامه بإخطار النيابة العامة بطلب فتح التحقيق.

ولقد أجازت أحكام المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الادارة الضرائب أن تؤسس نفسها طرفا مدنيا بعد تقديمها لشكوى وعند فتح تحقيق من قبل السلطات القضائية، وي طرح السؤال هنا حول جدوى وجود هذا النص الإجرائي في أحكام قانون موضوعي، وبالتالي ضرورة نقل أحكامه إلى قانون الإجراءات الجبائية. ويسمح هذا الإجراء الإدارة الضرائب بمتابعة كافة الإجراءات أما القضاء الجزائي<sup>1</sup>.

كما أن قضاء المحكمة العليا في الجزائر أكد على أنه بمجرد تحريك الدعوى العمومية تصبح تلك الجهة القضائية مختصة بالنظر في الدعوى الجبائية، وهذا عندما قضى بقبول طعن إدارة الضرائب ونقض و إبطال القرار المطعون فيه في شقه الجبائي فقط، وإحالة القضية والأطراف على نفس المجلس مشكلا تشكيلا آخر للفصل فيها من جديد طبقا للقانون، وكان القرار محل الطعن بالنقض قد قضى في الدعوى الجزائية بتأييد الحكم المستأنف مبدئيا وتعديله بجعل عقوبة الحبس المحكوم به في الدعوى الجبائية فتم رفض طلبات الطرف المدني لعدم الاختصاص<sup>2</sup>.

ويثور التساؤل حول مدى جدوى تأسيس إدارة الضرائب نفسها طالما أن النصوص الضريبية تجمع على إلزام المحاكم في حالة الإدانة بالحكم على المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن يكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر كما جاء من خلال المواد 552 من قانون الضرائب غير مباشرة، والمادة 136 من قانون الرسم على قانون الأعمال، والمادة 121 من قانون التسجيل و المادة 36 من قانون الطابع. كما يطرح التساؤل حول مدى اعتبار الإدارة الجبائية طرفا مدنيا عاديا وبالتالي الغرض من هذا الإجراء هو الحصول على التعويضات في حالة صدور حكم قضائي يقضي بالإدانة في الدعوى العمومية.

يذهب بعض الفقه في فرنسا إلى القول بأن تأسيس إدارة الضرائب كطرف مدني ليس الغرض منه الحصول على التعويض المدني لأن القانون الجبائي منح للإدارة الحق في فرض العقوبات الجبائية، ومكبتها من سلطات واسعة في قانون الإجراءات الجبائية من أجل قيام بعملية التحصيل القصري للضرائب سواء من خلال إجراءات الحجز، غلق المحل التجاري، وحتى البيع في المزاد العلني وهذا دون اللجوء إلى الجهات القضائية من أجل تحصيل الديون الجبائية، وبالتالي هي ليست بحاجة إلى التعويضات المدنية بمقدار

<sup>1</sup> - نصت المادة 307 من ق، ض، م، ر، م على ما يلي: في حالة فتح تحقيق من قبل السلطات القضائية، على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة، يجوز لهذه الإدارة أن تأسس نفسها طرفا مدنيا.

<sup>2</sup> - القرار رقم 348299 الصادر في 2005/10/26 عن م، م، غ، ج، م، م القضية ما بين مديرية الضرائب المسيلة و(ز،ع)، المصدر المدنية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، ماي 2008.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الخس الضريبي

المبلغ المتملص منه<sup>1</sup>، ولذلك أجاز المشرع إمكانية سحب الشكوى في حالة دفع نصف الحقوق والغرامات المتملص منها واستحقاق جدول زمني لا يتجاوز 6 أشهر بالنسبة للمبالغ المتبقية<sup>2</sup>.

عليه فإن الهدف الأساسي للتأسيس كطرف مدني هو تمكين الإدارة الجبائية أما القضاء الجزائي من متابعة كافة المراحل الإجرائية لأجل تحصيل الضريبة أو المطالبة بتطبيق إجراءات الإكراه البدني بالنسبة للأشخاص المحكوم ضدهم.

ومع ذلك تبقى إدارة الضرائب طرفاً أساسياً في الدعوى باعتبارها محرك الدعوى العمومية وصاحبة الدعوى الجبائية، وبهذه الصفة فلها أن تحضر جلسة المحاكمة للمطالبة بالغرامات الجبائية والمصادرة عندما يجيزها القانون<sup>3</sup>.

إلا أن القضاء في الجزائر اعتبر بأنه لا يوجد نص في القانون الجزائري يعتبر الإدارة طرفاً مدنياً خاصاً في الدعوى الجزائية لذلك يمكنها كباقي الأطراف المدنية متابعة الإجراءات الاطلاع على الملف تقديم الطلبات القضائية والمطالبة بالتعويض بمقدار الضريبة عن الضرر الذي لحقها جراء الجرائم الضريبية.

ولقد سار اجتهاد المحكمة العليا في الجزائر وفق هذا المنهج، حيث اعتبر أن التعويضات المحكوم بها الإدارة الضرائب لا تخضع للقواعد العامة وإنما لأحكام القوانين الجبائية باعتبارها ذات طابع مختلط (دعوى ضريبية، دعوى مدنية) وهذا عند فصل الغرفة الجنائية لدى المحكمة العليا في الطعن بالنقض المرفوع من طرف المحكوم عليه ضد الحكم الصادر عن محكمة الجنايات لمجلي قضاء البليدة والقاضي في الدعوى المدنية بإلزامه بأن يدفع لمديرية الضرائب بالشرقة المبلغ المستحق لها والمقدر ب 1.967.50 283.03 دج. حيث أن هذا القرار اعتبر بأن اجتهاد المحكمة العليا قد استقر على اعتبار التعويضات المحكوم بها إلى إدارة الضرائب ذات طابع مختلط بين دعوى ضريبية ودعوى مدنية التي لا تخضع لمبادئ القانون العام بل أحكام قوانين الضرائب، وهذا إثر مطالبة الإدارة المذكورة بالحقوق المتملص منها وليس عن ضرر يكون قد أصابها، وبالتالي يتبين بالرجوع في الحكم المطعون فيه أن قضاة الموضوع قد أحسنوا تطبيقهم للقانون بإشارتهم فيه إلى المواد 303-304-407 و 408 من قانون الضرائب بعد اطلاعهم على الحكم الجنائي وطلبات الطرف المدني المتمثلة في المبلغ 283.031.967.50 دج وهو المبلغ المكوم فيه على الطاعن، حيث أنه متى كان ذلك يتعين التصريح برفض الطعن بالنقض لعدم تأسيسه<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - C.Lopez , **droite penal.Op.cit** ,P171.

<sup>2</sup> - نصت على ذلك المادة 104 مكرر من ق.إ.ج.ج.

<sup>3</sup> - أحسن بوسقيعة، **الوجيز في القانون الجزائري الخاص**، ص 483.

<sup>4</sup> - قرار رقم 600302 المؤرخ في 2010/10/21، قضية (أ.ع) ضد النيابة العامة، م.م.ع 2010، العدد الثاني، ص 305 إلى 307.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب فى جريمة الخش الضريبي

بل أن قضاء المحكمة العليا ذهب إلى أبعد من ذلك عندما أكد في القرار الصادر غرفة الجرح والمخالفات بأن الحق في ممارسة الدعوى الجبائية يكون مكفولا للإدارة الجبائية بغض النظر عن مال الدعوى العمومية وهذا بموجب القرار رقم 388551 الصادر في 25-07-2007 والذي قضى بنقض وإبطال القرار المطعون فيه الصادر بتاريخ 05-10-2004 عن الغرفة الجزائية لمجلس قضاء قسنطينة والذي قضى في منطوقه برفض دعوى الإدارة لعدم التأسيس، و عليه قررت المحكمة العليا إحالة القضية والأطراف على نفس المجلس مشكلا تشكيلا آخر للفصل فيه من جديد طبقا للقانون ولقد شدد قرار المحكمة العليا على أنه يلام على قضاة المجلس الخلط بين الطلبات التي يقدمها الطرف المدني والدعوى الضريبية في حد ذاتها. كما يلام عليهم رفض الدعوى برمتها لعدم التأسيس مع العلم أنه تم مباشرتها أما المحكمة قبل المجلس ، كما أنهم يربطون مصير الدعوى الجبائية بمصير الدعوى العمومية بقولهم أن الطرف المدني قام باستئناف حكم يقضي ببراءة المتهم دون النيابة، ذلك يعتبر خطأ في تطبيق القانون على اعتبار ان قاعدة تبعية الدعوى المدنية للدعوى العمومية لا تصح في دعوى الحال والمتعلقة بالجرائم ذات الصبغة الجنائية بغض النظر عن مال الدعوى العمومية وعليه اعتبرت المحكمة العليا أنه كان على قضاء المجلس ان يتناولو طلبات ادارة الضرائب بالدراسة والتحليل والبحث في وجود مخالفة لقانون الضرائب المباشرة في دعوى الحال دون ربطها بمصير الدعوى العمومية خاصة وان المحكمة سكتت عن الدعوى الجنائية . الامر الذي دفع بالمحكمة العليا الى نقض وابطال القرار المستأنف في جانب الدعوى الجنائية فقط<sup>1</sup>.

### ثانيا: حق الإدارة في الاطلاع أما الجهات القضائية

لقد أجاز قانون الإجراءات الجزائية للإدارة بعد تأسيسها كطرف مدنى الاطلاع على الملف الجزائي محل المتابعة القضائية الخاص بالمكلف بالضريبة وهذا الحق يمنح لجميع الأطراف المدنية. إلا أن قانون الإجراءات الجبائية من خلال نص المادة 46 مع إدارة حق الاطلاع على الملفات القضائية الأخرى حتى ولو لم تتأسس كطرف مدني وحتى إذا تعلق الأمر بجرائم أخرى غير الجرائم الضريبية.

وعلى هذا الأساس لا يمكن بمقتضى القانون للسلطات القضائية خلال سير الدعوى الجزائية سواء تعلق الأمر بالنيابة العامة، أو التحقيق، أو جهة الحكم التحجج بسرية الملف القضائي تجاه الإدارة التي يجوز لها قانونا الاطلاع على الملف اطلاقا خاصا ويقصد بذلك الحصول على المعلومات والمعطيات الجبائية فقط في إطار ممارسة الحق في البحث والتحري.

<sup>1</sup> - قرار رقم 388551 الصادر في 25-07-2007 عن م.م.غ. ج.م.م. قضية مديرية الضرائب قسنطينة ضد (ع،ع) و(ب،ح) المصدر المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، ماي 2008.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

### المطلب الثاني:

#### انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي

يقصد بإنقضاء الدعوى العمومية بصفة عامة سواء كانت ناتجة عن جريمة الغش الضريبي إستحالة دخولها في حوزة القضاء المختص بالنظر فيها، أو إستحالة إستمرارها في جوارته سواء كان الإنقضاء لأسباب عامة كوفاة المتهم أو العفو الشامل أو مضي مدة التقادم أو صدور حكم بات..... إلخ ، أو كان لأسباب خاصة تتعلق بسحب الشكوى؛ أو المصالحة؛

### الفرع الأول:

#### الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية

تنقضي الدعوى العمومية طبقا لنص المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية بوفاة المتهم، التقادم، العفو الشامل، إلغاء قانون العقوبات، وصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه.

#### أولا: وفاة المتهم

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

#### ثانيا: التقادم

وفق لأحكام قانون الإجراءات الجزائية فإن الدعوى العمومية تنقضي بالتقادم ويسري هذا المبدأ على الجرائم الضريبية، لكن القوانين الجبائية تمتاز بالنسبة للمسألة التقادم بخاصيتين أساسيتين تتمثلان في:

<sup>1</sup> - نصت الفقرة الثانية من المادة 147 من قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية - لسنة 2002 ، ج ر عدد 79 "كل إغفال أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه، إما بدعوى أمام المحاكم الجزائية أو على اثر افتتاح تركة المكلف بالضريبة أو تركة زوجه دون الإخلال بالأجل المحدد في المادة المذكورة أعلاه، يمكن تداركه إلى غاية انقضاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار الذي أنهى الدعوى أو التي تم فيها التصريح بالتركة تشكل الضرائب التي يتم تأسيسها بعد وفاة المكلف بالضريبة بمقتضى هذه المادة وكذا جميع الضرائب الأخرى المستحقة على الورثة من تركة المورث دينا يخصم من أصول التركة بالنسبة لتحصيل حقوق نقل الملكية عن طريق الوفاة".

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

- عدم التميز بين الدعوى العمومية والجبائية عكس ما هو عليه الحال في المجال الجمركي.
- عدم التقيد بمدة التقادم الدعوى العمومية المقررة في قانون الإجراءات الجزائية المحددة بالنسبة للجنح بثلاث سنوات تسري من يوم ارتكاب الجريمة كما جاء في نص المادة 8 من قانون الإجراءات الجزائية<sup>1</sup>.

لذلك سوف نحاول التطرق إلى أجال التقادم، ثم تحديد تاريخ الذي بدأ من خلاله حساب التقادم وأخيرا دراسة الحالات التي يتم فيها وقف حساب التقادم وفق لقانون الإجراءات الجبائية.

بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية وبالتحديد أحكام المادة 39 نجدها قد حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربعة سنوات سواء بالنسبة لتأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها، أو القيام بعملية الرقابة، وما يهمننا هو عمليات قمع المخلفات المتعلقة بقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي، والاستثناء الذي أورده المشرع يكون في حالة وجود مناورات تدليسية.

وبالرجوع إلى المادة 106 من نفس القانون فإنها حددت أجال التقادم بالنسبة لقمع المخالفات والجرائم في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأربع سنوات مع تمديد هذا الأجل بستين إضافيتين إذا ما قامت الإدارة برفع دعوى قضائية ضد المكلف بالضريبة إذا تأكدت بأنه عمد إلى استعمال طرق تدليسية.

وهو نفس المبدأ الذي تبناه المشرع في مجال الرسوم على رقم الأعمال خلال المادة 110 من نفس القانون أما في مجال حقوق الطابع فقد نص المشرع على هذا الأجل من خلال المادة 127.

ولقد أكد على هذا المبدأ 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 أحد المتهمين ضد قرار الصادر عن غرفة الاتهام لدى مجلس قضاء البليدة والقاضي بإحالته على محكمة الجنايات بنفس المجلس لأجل ارتكابه خلال سنوات 1998-1999-2000 جنحة التهرب الضريبي وخلال سنة 2003 جناية التهرب الضريبي وعدم التصريح برقم الأعمال؛ حيث أن الطاعن بالنقض قدم طعنه على أساس خرق أحكام المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بالتقادم جنحة الغش الضريبي بـ 4 سنوات؛ حيث أن المحكمة العليا اعتبرت أنه عكس ما جاء به الطاعن؛ فإن أحكام التقادم المنصوص عليها في المادة 10 تشير إلى تمديد أجل التقادم في جنحة التهرب الضريبي بعامين في حالة ثبوت استعمال المكلف بالضريبة طرق التدليسية ورفع ضده دعوى قضائية، بل ذهبت المحكمة العليا إلى أكثر من ذلك واعتبرت أن التقادم في

<sup>1</sup> - احسن بوسقيعة؛ الوجيز في القانون الجزائري الخاص؛ ص 481.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الخش الضريبي

حالة استعمال الطرق التدليسية لا يسري الى اعتبار من يوم معاينة استحقاق الحقوق أو المخالفات والثابت من ملف القضية أن إدارة الضرائب لم تتفطن للمخالفات إلا بمناسبة مراقبتها سنة 2004 عند تفحص كشوفات المعلومات وعليه فإن هذا الوجه من الطعن غير مؤسس وبالتالي قضت المحكمة بقبول الطعن شكلا ورفضه موضوعا.

كما اكدة المحكمة العليا في ملف اخر أن اتخاذ الإدارة الجبائية 4 سنوات كمدة للتقادم لايعتبر خرقا للمادة 8 من قانون الإجراءات الجزائية التي تحدد 3 سنوات لتقادم الدعوى العمومية.

بينما يقابل ذلك في القانون الفرنسي نص المادة 230 من دفتر الإجراءات الجبائية التي حددت اجال التقادم بالنسبة للجرائم الضريبية بـ 3 سنوات تحسب من تاريخ اقرار الجريمة.

ولقد رفض القضاء الفرنسي من خلال محكمة النقض الدفع بعدم الدستورية إلى المجلس الدستوري وفق الإجراءات الخاصة بالمسائل ذات الأولوية الدستورية الخاصة بعدم دستورية المادة 230 المذكورة أعلاه على أساس أنها تخل بمبدأ المساوات أمام القانون.

أما بالنسبة لمسألة مبدأ سريان مدة التقادم فالأصل العام بالنسبة للجرائم هو وقوع الجريمة سواء تم التبليغ عنها أو لم يتم ذلك ولكن إذا اتخذت الإجراءات في تلك الفترة لا يسري التقادم إلا من تاريخ آخر إجراء ونفس الشئ بالنسبة للأشخاص الذين لم يتناولهم أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة كما أشارت إلى ذلك أحكام المادة 107 من قانون الإجراءات الجزائية.

أما بالنسبة للجرائم الضريبية فيطرح التساؤل حول تاريخ الذي يبدأ من خلاله حساب مدة التقادم هل هو يوم التصريح برقم الأعمال؛ أو التصريح بالأرباح والمداخيل؛ أو هو تاريخ إقرار المتهم للجريمة؛ أم يوم اكتشافها. لقد نصت أحكام المادة 111 من قانون الإجراءات الجبائية بوضوح بأن حساب مدة التقادم في حال استعمال الطرق التدليسية من طرف المكلف بالضريبة لا يسري إلا ابتداء من اليوم الذي يتمكن فيه اعوان الإدارة من معاينة استحقاق الحقوق أو المخالفات؛ وهو ما أكد عليه قضاء المحكمة العليا في الحكم المذكور أعلاه.

أما بالنسبة لمسألة وقف التقادم في مجال الجرائم الضريبية فيتم وفقا لما جاء في نص المادة 112 من قانون الإجراءات الجبائية في حالة تبليغ الطلبات؛ دفع التسبيقات على حساب؛ تحرير محاضر وفقا للقواعد الخاصة بكل إدارة من الإدارات المؤهلة لذلك؛ أو في حالة إيداع طلب تخفيض العقوبات؛ كما يتم وقف التقادم عند تبليغ النتائج المتحصل عليها إثر إجراء تحقيق المحاسبة؛ كما أن تبليغ سند التحصيل يوقف التقادم الساري ضد الإدارة ويحل محله التقادم الخاضع للقانون العام؛ بالإضافة الى

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

ذلك فإن قيام الإدارة بتقديم رسالة موصى إليها أو سند تنفيذي إلى المكلف بالضريبة المدين بها يوقف التقادم.

### ثالثا: العفو الشامل

يعتبر العفو الشامل سبب عام لانقضاء الدعوى العمومية يصدر من السلطة العامة ويهدف لنسيان بعض الجرائم التي رفعت فيها الدعاوى أو التي يحتمل أن ترفع فيها الدعوى، والأحكام الصادرة<sup>1</sup> ويعتبر هذا الإجراء وسيلة قانونية لإصلاح الأخطاء القضائية التي يتعذر إصلاحها بالوسائل القضائية لاستنفاذها لمواعيد الطعن فيها ويترتب عنه محو كل آثار الجريمة بشكل رجعي، ولا يشمل أشخاص معينين بأسمائهم وإنما طائفة من الجرائم ارتكبت في فترة زمنية، و في ظروف معينة<sup>2</sup>، غير أنه في التشريع الجزائري يصدر العفو الشامل بموجب قانون من البرلمان طبقا للمادة 122 من الدستور، و التي نصت على صلاحية البرلمان للتشريع في الميادين التي يخصصها له الدستور، وكذلك فيما يتعلق بقواعد قانون العقوبات، والإجراءات الجزائية، لاسيما القواعد التي تتعلق بالعفو الشامل يختلف العفو الشامل<sup>3</sup> عن العفو عن العقوبة الذي يعتبر بأنه «تكريم من رئيس الجمهورية بإنهاء تنفيذ العقوبة المقررة على الجاني بموجب حكم بات بإنهاء كلي أو جزئي للعقوبة أو استبدالها بعقوبة أخف<sup>4</sup>» والذي نصت عليه الفقرة السابعة من المادة 77 من دستور 1996 «يضطلع رئيس الجمهورية بالإضافة إلى السلطات التي تخولها إياه صراحة أحكام الدستور... له حق إصدار العفو وحق تخفيض العقوبات، واستبدالها<sup>5</sup>» وبالرجوع للتشريع الضريبي فإن المشرع لم يتعرض لهذه الحالة، حيث يمكن للمتهم الدفع بها أمام القضاء كسبب لانقضاء الدعوى العمومية في حالة متابعة المكلف بجريمة غش ضريبي.

1 - لوني فريدة، دور المحكوم عليه في القانون الجنائي الجزائري والقانون المقارن، رسالة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2004، ص17.

2 - فريدة بن يونس، تنفيذ الأحكام الجنائية، أطروحة دكتوراه في القانون تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2013، ص4.

3 - المادة 122 من دستور 1966.

4 - لوني فريدة، مرجع نفسه، ص16.

5 - الفقرة السابعة من المادة 77 من دستور 1996.



## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

### رابعاً: إلغاء قانون العقوبات

يقصد بإلغاء قانون العقوبات وقف تنفيذ النص القانوني بسبب زوال الوقائع التي كان ينظمها و إحلال نص قانوني جديد أو الإلغاء دون إحلال أي قاعدة جديدة، و يرد الإلغاء على جميع القواعد القانونية، و يصدر من السلطة التي أنشأته أو سلطة أعلى منها<sup>1</sup>.

يترتب عن إلغاء قانون العقوبات انقضاء الدعوى العمومية إذا صدر قانون جديد قبل صدور الحكم النهائي، و يوقف تنفيذ العقوبة إذا صدر حكم نهائي، و يطبق القانون الجديد إذا كان أصح للمتهم<sup>2</sup>. وبالرجوع للتشريع الضريبي، فإنه لم يرد أي نص يمنع تطبيق هذه القاعدة، فيمكن للمتهم إثارتها كسبب لانقضاء الدعوى العمومية الرامية لمتابعة الجاني عن جريمة الغش الضريبي، و يتبين ذلك من خلال حيثيات القرار الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا رقم 116 734 بتاريخ 19-07-2012، حيث ورد فيها أن القرار المطعون فيه يستوجب الإبطال عملاً بقاعدة وجوب تطبيق القانون الجزائي الأصح للمتهم، و ذلك بعد التعديل الذي طرأ على 303- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب، المادة 13 من القانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، والتي جعلت واقعة الغش الضريبي جنحة في جميع الحالات<sup>3</sup>.

### خامساً: صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه

يحوز كل حكم قضائي نهائي قطعي بحجية الشيء المقضي فيه، فيمنع القاضي من إعادة الفصل في الدعوى التي سبق له الفصل فيها، و يلزم القاضي باحترام الحكم السابق عند الفصل في دعوى أخرى يتم التعرض فيها لهذا الحكم سواء من حيث الموضوع أو الأطراف أو الوقائع<sup>4</sup>.

1 - جعفر محمد السعيد، المدخل للعلوم القانونية، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 23.

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

3 - القرار رقم 116 734 بتاريخ 19-07-2012 الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد 02، 2012، ص 302 ص 303.

4 - علي عبد الرحمان العيدان، انقضاء الدعوى الجنائية الخاصة في الشريعة الإسلامية وقوانين وأنظمة دول مجلس التعاون الخليجي، أطروحة دكتوراه في الفلسفة في العلوم الامنية، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2009، ص 100.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الخش الضريبي

### الفرع الثاني:

#### الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية

حددت أحكام المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية الحالات التي تؤدي الى انقضاء الدعوى العمومية الرامية الى تطبيق العقوبات الجزائية، والتي تتمثل في وفاة المتهم، التقادم، العفو الشامل، الغاء قانون العقوبات، صدور حكم حائز قوة الشئ المقضي فيه وعليه فإن الجرائم الضريبية كباقي الجرائم تخضع لهذه الأسباب بالنسبة لانقضاء الدعوى العمومية.

إلى جانب هذه الحالات الخمس، فإن الدعوى العمومية تنقضي ايضا بتنفيذ اتفاق الوساطة، وبسحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة، كما تنقضي بالمصالحة اذا كان القانون يجيزها، وبتطبيق ذلك في مجال الجرائم الضريبية فإن فقط مسألة سحب الشكوى كسبب لإنقضاء الدعوى العمومية هي التي نص عليها قانون الإجراءات الجبائية بينما لا يوجد نص صريح يجيز المصالحة في هذا القانون.

#### أولا: سحب الشكوى

الأصل أن لصاحب الحق ان يتنازل عنه وقد نصت المادة 6 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الثالثة على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة، كما هو في حالة الضريبية<sup>1</sup>، وبالتالي فإن صاحب الحق في سحب الشكوى أو التنازل عنها من إختصاص من له حق في تقديمها، وهو سبب لإنقضاء الدعوى العمومية متى كانت الشكوى شرطا لازما لقيام المتابعة الجزائية، وقد نظم قانون الإجراءات الجزائية وقانون العقوبات أثر سحب الشكوى على استمرار المتابعة فتنقض الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة وطبقا للقواعد العامة فإن المجني عليه يجوز له أن يسحب شكوته في أي طور من أطوار الإجراءات الجزائية إلى حين صدور حكم نهائي وهذا يخص جميع الجرائم التي يفيد فيها المشرع الجزائي حق النيابة العامة في تحريك الدعوى بوجوب حصولها على الشكوى.

غير أن القوانين الضريبة التزم الصمت حيال هذه المسألة فلم تنص على جواز التنازل عن الشكوى ولا على النتائج المترتبة عنها، وذلك الى غاية صدور القانون رقم 97-02 المؤرخ في 31 ديسمبر 1997، المتضمن قانون المالية لسنة 1998، والتي اجازت من خلال تعديلها لأحكام المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال للمدير الولائي للضرائب سحب الشكوى<sup>2</sup>، ونصت على ان سحبها يؤدي الى إنقضاء

1 - احسن بوصقيرة؛ الوجيز في قانون الجزائي الخاص؛ المرجع السابق، ص 480.

2 - م.ع.غ. ج. م العدد 01؛ سنة 1990؛ قضية رقم 2711؛ ص 295.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الخس الضريبي

الدعوى العمومية طبقا لنص المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية<sup>1</sup>، كما ان المشرع نص على نفس الأحكام من خلال المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة، وجاء في احكام المادتين المدونتين أعلاه سحب الشكوى متوقف على تسديد كامل الحقوق والغرامات محل المتابعة الجزائية.

غير ان المشرع واثّر تعديله لقانون الإجراءات الجبائية لسنة 2012 بموجب قانون رقم 11-16 المؤرخ في 20 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية 2012 وموجب المادة 44 منه احدث المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التي أجازت لكل من مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب للولاية سحب الشكوى حالات تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات محل المتابعة الجزائية مع ضرورة اکتتاب جدول استحقاق لتسديد باقي المبلغ الضريبي يحدد على النحو الآتي:

- أجل تسديد يقدر بـ 06 أشهر عندما يساوي مبلغ الدين الجبائي أو يقل عن عشرين مليون دينار جزائري.
- أجل تسديد مدته 12 شهرا، عندما يتجاوز مبلغ الجبائي عشرين مليون دينار ويقل على ثلاثين مليون دينار جزائري.
- أجل تسديد مدته 18 شهرا، عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي ثلاثين مليون دينار جزائري .

وبالتالي فإن سحب الشكوى من طرف إدارة الضرائب أو مدير كبريات المؤسسات يوقف الدعوى العمومية<sup>2</sup>.

وعليه نستنتج أن المشرع يهدف بالدرجة الأولى بالنسبة للمتابعات الجزائية في مجال الجرائم الضريبية للحفاظ على مصالح الخزينة العمومية وليس توقيع العقوبات الجزائية سواء عقوبة الحبس أو الغرامة الجزائية. لذلك أجاز مبدأ سحب للشكوى إذا أظهر المكلف بالظريبة محل المتابعة الجزائية رغبته في التخلص من الدين الجبائي بأن يدفع نصف ذلك المبلغ، ويقوم باکتتاب جدول استحقاق زمني يحدد حسب طبيعة المبلغ الجبائي الذي بقى في ذمته.

### ثانيا: المصالحة

نصت قانون الإجراءات الجزائية من خلال الفقرة الأخيرة من المادة 6 أنه يمكن أن تنقضي الدعوى العمومية بالمصالحة إذا كان القانون يجيزها صراحة، لكن بالرجوع تلى أحكام قانون الإجراءات الجبائية

<sup>1</sup> -المادة 06 من المر 02-15 المتضمن ق.إ.ج. المعدل والمتمم.

<sup>2</sup> - عبد الله اوهابيه، مرجع السابق، ص103.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب فى جريمة الخس الضريبي

فإنه لا يوجد نص صريح يجيز المصالحة كسبب لانقضاء الدعوى العمومية بالنسبة للمتابعة الخاصة بالجرائم الضريبية، وهو نفس الموقف الذي تبناه المشرع الفرنسي.

ويمكن تعريف المصالحة بأنها اتفاق بين أحد السلطات العامة في الدولة بوصفها مجنيا عليها وبين المتهم بارتكاب الجريمة يترتب عليه وقف السير في الدعوى العمومية مقابل التزام المتهم بدفع تعويض لهذه الجهة<sup>1</sup>. وعليه فإن الصلح يعد سببا إجرائيا لأنها الدعوى الجزائية كما انه أصبح أحد الوسائل البديلة لإنهاء المنازعات بدون حكم قضائي في موضوعها؛ ويعد في ذات الوقت من الأسباب الخاصة لأنقضاء الدعوى الجزائية.

ويذهب جانب من الفقه إلى اعتبار المصالحة وسيلة قانونية توفر الوقت والجهد والتكاليف من ناحية؛ كم أنها تحقق دخلا سريعا للخزينة العمومية.

فنظام المصالحة لا تتعارض مع سياسة التجريم الضريبي حيث لا تخلو هذه السياسة من فكرة من النفعية؛ فالدولة في نطاق الجرائم الضريبية لا يعنىها مدى ما يتحملة الجاني من عقاب جراء اقترافه للجريمة الضريبية بقدر ما يهملها تحقيق مصلحتها العامة في صور التصالح.

الذي لا يتعارض أيضا مع أغراض العقوبة بإعتباره عقوبة في حد ذاته؛ ذلك أن ظهور النظم العقابية الضريبية كبديل عن النظم العقابية باعتباره لتقليدية ليس من شأنه أن ينال من الطبيعة العقابية للنظم الضريبية؛ فالمسألة لا تخرج عن كونها اختيار لنوع الجزاء الأكثر ملائمة لطبيعة الجريمة؛ وبالتالي لا ينال من صفتها العقابية أن الجهة الإدارية هي التي تتولى تحديده<sup>2</sup>.

وبالنسبة للتشريعات المقارنة التي أجازت الصلح في المادة الجزائية الضريبية نجد المشرع المصري من خلال المادة 138 من قانون الضرائب على الدخل التي أجازت لوزير المالية أو من ينوبه التصالح في جرائم المنصوص عليها في قانون الضريبة على الدخل في أية حالة تكون عليها الدعوى الجزائية قبل صدور حكم بات فيها وهذا مقابل أداء المبالغ المستحقة على المكلف بها في الجرائم التي نصت عليه المادة 135 والمتمثلة أساسا في جرائم المحاسبين المقيدون بجدول المحاسبين والمراجعين؛ جرائم تهرب الممول من أداء الضريبة؛ جرائم الشريك في جرائم التهرب الضريبي؛ جرائم الامتناع؛ جريمة عدم إمساك الممول للدفاتر والسجلات التجارية.

1 - حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، مصر، 2005، ص288.

2 - إبراهيم حامد الطنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، مصر، 2006، ص278.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الخس الضريبي

ولقد أجاز المشرع المصري بذلك الصلح في كافة الجرائم الواردة في قانون الضريبة على الدخل ولم يتقيد بالعقوبة المقررة للجريمة؛ حيث أجاز الصلح سواء كانت العقوبة المقررة للجريمة سالبة للحرية أو مالية؛ كما أنه لم يعتد بحالة المتهم فيستوى لأن يكون قد ارتكب الجريمة لأول مرة يكون في حالة العود؛ أما بالنسبة لميعاد الصلح فإنه يتم قبل صدور حكم بات في الدعوى؛ وبناء عليه فإن الصلح جائز قبل رفع الدعوى وجائز حين نظرها ولكن قبل الفصل فيها.

فإذا كانت الدعوى مطروحة أمام جهة التحقيق وتمت المصالحة؛ فإنه في هذه الحالة يتعين إصدار أمر بأن لا وجه للمتابعة؛ فإذا أحييت الدعوى إلى جهة الحكم على الرغم من الصلح فإنها تحكم بإنقضاء الجنائية للصلح؛ أما إذا لم يتم إجراء المصالحة في مرحلة التحقيق فإن ذلك لا يحول دون التصالح أمام المحكمة الابتدائية أو محكمة الاستئناف عند نظرها في الطعن المقدم من المتهم في الحكم الصادر ضده بالإدانة لمحكمة أول الدرجة؛ بل يجوز التصالح أيضا أثناء النظر في الطعن الحكم أما محكمة النقض<sup>1</sup>.

ويترتب على الصلح انقضاء الدعوى الجنائية؛ فإذا وقع الصلح قبل تحريك الدعوى الجنائية لا متناع الوزير على إخطار النيابة العامة؛ أما إذا تم إبلاغها فيتعين عليها أن تصدر قرارا بحفظ الأوراق، وإذا قامت النيابة بتحريك الدعوى الجنائية وتم التصالح بعد ذلك فيتعين عليها وفقا لقانون الإجراءات الجنائية المصري أن تصدر قرارا بالألا وجه لإقامة الدعوى الجنائية؛ وإذا رفعت الدعوى أمام المحكمة فيتعين عليها أن تصدر حكم بانقضاء الدعوى الجنائية بالتصالح؛ أما إذا وقع التصالح أما محكمة النقض أثناء نظرها في الطعن فإنه يتعين عليها أن ترفض الطعن بسبب التصالح وتوقف تنفيذ العقوبات.

أما بالنسبة لأثار التصالح بالنسبة للعقوبة فإنه يتمثل في التزام النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة السالبة للحرية ويتمدد الوقف أيضا إلى العقوبات التبعية أو التكميلية؛ وعليه فإن النيابة ملزمة برد الأشياء التي تمت مصادرتها ما لم تكون الأشياء المحجوزة تعد من حيث استعمالها أو حيازتها أو بيعها أو عرضها للبيع جريمة في حد ذاتها.

ويطرح التساؤل حول سبب عدم نص المشرع الضريبي في قانون الإجراءات الضريبية على الصلح كسبب من أسباب انقضاء الدعوى العمومية في المادة الجبائية خاصة إذا علمنا أن المشرع قد نص عليه في الجرائم الجمركية وجرائم الصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج؛ بينما في القوانين الجبائية لا نجد سوى المادة 540 من قانون الضرائب غير مباشرة التي منحت الإدارة سلطة إسقاط الغرامات حيث جاء في نص المادة 555 من نفس القانون ما يلي: "غير أن المصالحات أو الإعفاءات التي تقبل بها الإدارة؛ لا ينبغي أن يكون من أثارها تخفيف الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم إلى يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء لو طبقت المادة 540 من هذا القانون"، وعليه تنقضي الدعوى العمومية

<sup>1</sup> - إبراهيم حامد طنطاوي، المرجع السابق، ص 280.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

في جريمة التملص في مجال الضرائب غير مباشرة بالصلح على ألا يكون شأن الصلح تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى مبلغ يقل عن مبلغ تعويض التأخير<sup>1</sup>.

لذلك فإن على المشرع الالتفات إلى أهمية الصلح في المادة الجزائية الضريبية كوسيلة لإنقضاء الدعوى العمومية؛ نظرا لطبيعة العلاقة القانونية القائمة بين الإدارة الجبائية و المكلفة بالضريبة من جهة؛ ومن جهة أخرى فإن الهدف الذي تسعى إليه الإدارة هو تحقيق الإيرادات العمومية لخزينة الدولة وبالتالي فهو هدف مرتبط بالتحصيل وتمويل التكاليف العمومية.

### المبحث الثاني:

#### المسؤولية الجزائية والعقوبات المقررة في جريمة الغش الضريبي

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

### المطلب الأول:

#### تحديد المسؤولية في جريمة الغش الضريبي

يترتب عن جريمة الغش الضريبي مسؤولية شخصية، ويعتبر الفاعل الأصلي في الغش الضريبي أول شخص يخضع للجزاءات المقررة في القوانين الضريبية المختلفة، وغالبا ما يتم مساعدته في ارتكاب وقائها شخص آخر يصطلح عليه بالشريك في الجريمة، وفي حالات أخرى يتم مسائلة المكلف بالضريبة على أساس المسؤولية عن فعل الغير.

<sup>1</sup> - واسطي عبد النور، مرجع سابق، ص 331.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

### الفرع الأول:

#### الفاعل الأصلي

تُعرف 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، و عليه يأخذ الفاعل الأصلي صورتين إما أن يكون فاعلا ماديا و إما 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>، و عليه يكون فاعلا أصليا المكلف بالضريبة الذي يقوم بإخفاء المبالغ و المنتوجات الخاضعة للضرائب و الرسوم أو يمتنع عن قصد عن التصريح بالنشاط أو رقم الأعمال .

كما قد يكون الفاعل معنويا في جريمة الغش الضريبي و الصورة 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، فالموكد أن كل القوانين الضريبية كرست مسؤولية الشخص المعنوي جزائيا قبل ذلك، و هكذا نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة و بالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين 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 544 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 121 فقرة 04 من قانون التسجيل و المادة 36 فقرة 04 من قانون الطابع.

من خلال كل ذلك نخلص إلى القول أن المشرع أقر صراحة و بكل وضوح خضوع الشخص المعنوي للجزاء المقررة 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 و هو نفس النهج الذي سلكه المشرع في المادة 51

<sup>1</sup> - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، مصر، 1990، ص 138.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

مكرر من قانون العقوبات إثر تعديله بموجب القانون 15/04 المؤرخ في 10/11/2004 واضعا حدا لعدم انسجام النصوص الضريبية مع أحكام القانون العام.

### الفرع الثاني:

#### الشريك

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: 303 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة، 542 من قانون الضرائب غير المباشرة، 126 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، 120 من قانون التسجيل و المادة 35 فقرة 1 من قانون الطابع و أحالت تعريف الشريك في جريمة الغش الضريبي إلى تعريف شركاء مرتكبي الجرائم المحددة بموجب المادة 42 وما يليها من قانون العقوبات، والتي تنص على أنه "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا أو لكنه ساعد بكل الطرق وعاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك"<sup>1</sup>، ويستخلص من هذا التعريف أن الاشتراك يقتضي عمل و مساهمة في ارتكاب الجريمة، وقد حصر المشرع الجزائري هذا العمل في المساعدة أو المعاونة على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها<sup>2</sup>.

تتعدد 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.

و فضلا عن الإحالة إلى قانون العقوبات فقد جاءت بعض النصوص الضريبية بصورتين واعتبرتتهما من قبيل الاشتراك وفي ذلك ذكرت المواد: 303 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة، 120 من قانون التسجيل، 35 من قانون الطابع أنه يعتبر كشركاء الأشخاص الذين توسطوا بصفة غير قانونية من أجل تحويل القيم المنقولة أو لتحصيل القسيمات في الخارج، وكذلك الأشخاص الذين قبضوا بصفة غير قانونية بأسمائهم قسيمات يملكها الغير.

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

<sup>2</sup> - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2012، ص148.



## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

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 وخصهم بأحكام خاصة رغم أنهم شركاء في جريمة الغش الضريبي، وهو 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 وكل شخص أو شركة تمتهن مسك السجلات الحسابية على مشاركتهم في إعداد واستعمال وثائق يثبت عدم صحتها، ويفهم 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 والوثائق غير الصحيحة يكون بغرض إقرار أسس للضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم المكلفين وتمكينهم من التملص من الضريبة، وقد حذا المشرع الجزائري في ذلك حذو المشرع الفرنسي الذي أقر نفس الأحكام بنص المادتين 1738 و 1836 من القانون العام للضرائب.

### الفرع الثالث:

#### المسؤول جزائيا 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، وفي 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 ولم 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 قاعدة شخصية المسؤولية والعقوبة بنص المادة 529 من قانون الضرائب عن غير المباشرة حيث ذكرت أنه: "يكون الأشخاص الآتي بيانهم مسؤولين عن المخالفات المشار إليها في المواد من 523 إلى 527 من نفس القانون ومكلفين بالرسوم والغرامات المالية و المصاريف":

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

- مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم.
- الأب أو الأم أو الوصي فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكين عندهم.
- المالكون أو المستأجرون الرئيسيون فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم وفي بساطتهم المسورة وجنائهم 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 فقرة 02 في حالة استعمال طرق احتيالية وذلك مهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش.

والملاحظ أنه و على 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 من قانون التسجيل على المسؤول عن فعل الغير و هي تتضمن عقوبات جزائية سالبة للحرية و أخرى مالية، وأيا كان الأمر فإنها تعبر عن المسؤولية الجزائية عن فعل الغير.

### المطلب الثاني:

#### العقوبات المقررة في جريمة الغش الضريبي

رتب المشرع الجزائري على جريمة الغش الضريبي مجموعة من العقوبات الجزائية، والتي يختلف مقدارها، ونوعها، باختلاف الضريبة المتملص منها سواء كانت عقوبات أصلية أو تبعية، ويتبين ذلك من خلال النصوص الضريبية المختلفة التي حدد فيها المشرع الحد الأدنى، والأعلى للعقوبة والعقوبة الجبائية التي تتمثل في الغرامة، والمصادرة التي تهدف لاسترجاع الخزينة العمومية للمبالغ التي تملص منها المكلف.

### الفرع الأول:

#### العقوبات الجزائية

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، وكثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب الضريبي مثل المادة 418 ق.إج، التي تجعل من تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضرائب والرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن سير الإقتصاد الوطني والمادة 42-2 الخاصة بتعريف الشريك والمادة 53 والمتعلقة بالظروف

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

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الخش الخريبي

المخففة 1، والمادة 599 من ق.إ. الجزائرية تتفرع إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية تبعية وسندرج هذا فيما يلي:

### أولاً: العقوبات الأصلية

تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة وهي تتمثل في الحبس والغرامة، والملاحظ في القوانين الجبائية أنها اتفقت جميعها على مايلي:

- عقوبة الحبس في الجرح من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية قدرها 5000 إلى 20000 دج فيما يتعلق المواد 303 ق.ض.م و 532 ق.ض.غ.م و 119 ق.ت و 117 ق.ر.ر.أ و 34 ق.ط وهذا في حالة التملص أو محاولة التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم المفروضة وقد أجمعت كل المواد باستثناء المادة 117 ق.ر.ر.أ أنه لتطبيق الحكم لا بد أن تكون حالة الإخفاء تتجاوز 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج<sup>1</sup>.

إلا أن القانون رقم 02- المؤرخ ف 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 وبموجب المادة 28 منه عدل المادة 303 ق.ض.م وأصبحت العقوبة على التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعائي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً:

- 1- غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج.
- 2- بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 50.000 إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج.
- 3- بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات أو بغرامة من 100.000 إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000.00 دج.
- 4- بالسجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000.00 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000.00 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج.
- 5- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج.

<sup>1</sup> فارس السبتي، مرجع سابق، ص 277.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الخس الضريبي

في حين أن هذا التعديل لم يطرأ على المواد 53 ق.ض.ع.م و 118 ق.ر.رأ و 34 ق.ط و 119 ق.ت.<sup>1</sup>

### ثانيا: العقوبات التكميلية

نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات، وتتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي:

- تحديد الإقامة.
- المنع من الإقامة.
- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.
- المصادرة الجزئية للأموال.
- حل الشخص الاعتباري.
- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا<sup>2</sup>.
- نشر الحكم وتعليقه وذلك على نفقة المحكوم عليه، ويكون هذا لإجراء إلزاميا في حالة العود<sup>3</sup>.
- المنع من دخول في الصفقات العمومية<sup>4</sup>.

### الفرع الثاني:

#### العقوبات الجبائية

تختلف هذه العقوبات من نص لآخر بالنظر لمقدارها ومضمونها، إذ تكون مالية في شكل غرامة أو غير مالية و تنحصر في المصادرة.

1- في قانون الضريبة المباشرة و الرسوم المماثلة: نصت عليها المادة 194 وهي كالآتي:

- في حالة عدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 فإن الجاني يعاقب بغرامة جبائية قدرها 30.000 دج طبقا للفقرة الأولى من المادة 194.
- في حالة توزيع أرباح على الاشخاص دون الكشف عن هويتهم كما هو مبين في المادة 176 وذلك من طرف شركات خاضعة للضريبة على أرباح الشركات سواء تم ذلك مباشرة أو من طرف الغير فإن

<sup>1</sup> - القانون رقم 2-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

<sup>2</sup> - المادة 146 من ق.إ. جبائية.

<sup>3</sup> - المادة 9 من ق.ع.

<sup>4</sup> - المادة 62 من قانون المالية لسنة 1997، جريدة رسمية عدد 85 سنة 1996.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

الغرامة الجبائية تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل، على المبالغ المدفوعة أو الموزعة طبقاً للفقرة 2 من المادة 194.

- في حالة عدم مسك الدفاتر المنصوص عليها في المواد 15 و 12 و 30 من طرف المكلفين الخاضعين للنظام الجزائي أو نظام التقدير الإداري، فإنه تطبق غرامة قيمتها 5.000 دج طبقاً لـ م 13/194.

2- في قانون الضرائب غير المباشرة : طبقاً للمادة 523<sup>2</sup> فإن جميع المخالفات الماسة بالأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، يعاقب عليها بغرامة جبائية من 5.000 إلى 25.000 دج دون إخلال بالعقوبات التابعة للقانون العام وفي حالة ما إذا ترتب على هذه المخالفات التملص من الضريبة أو الرسم و ذلك باستعمال طرق احتيالية فإن المخالف يتعرض لغرامة نسبية تحدد بضعف مبلغ الحقوق المتملص منها دون أن تقل قيمة هذه الغرامة عن مبلغ 50.000 دج طبقاً للمادة 524 فقرة أ البند 2 وطبقاً للمادة 525 فإنه يجوز مصادرة الأشياء والوسائل المستعملة في الغش.

3- قانون الرسوم على رقم الأعمال : طبقاً للمادة 2/114 فإن مخالفة الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، يعاقب عليها في حالة استعمال طرق تدليسية بغرامة جبائية من 1.000 إلى 5.000 دج.

- بالنسبة للتأخر في إيداع بيان رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76 فإنه يعاقب عليه طبقاً للمادة 115 بعقوبة جبائية قدرها 10 % وترفع هذه العقوبة إلى 25 % إذا لم يتم إيداع هذا البيان خلال شهر من تاريخ إخطار الإدارة للمكلف بتسوية وضعيته.
- بالنسبة للنقص في التصريح الخاص برقم الأعمال، وذلك باستعمال طرق احتيالية، فإنه يعاقب عليه طبقاً للمادة 116 ثانياً بغرامة نسبتها 100 % على مجمل الحقوق<sup>3</sup>

4- قانون التسجيل : تطبق بنص المادة<sup>4</sup> 120 البند 2 فقرة 02 منه غرامة جبائية تساوي أربعة أضعاف الرسوم المتملص منها دون أن تقل عن 5.000 دج.

5- قانون الطابع : كما حددت المادة 35 البند 2 فقرة 02 من قانون الطابع مقدار الغرامة الجبائية بخمس أضعاف الرسوم المتملص منها دون أن تقل عن 2.000 دج.

<sup>1</sup> - يلاحظ أن المادة 194 فقرة 3 لازلت تحيل إلى المادتين 15 و 30 حتى بعد إلغائهما.

<sup>2</sup> - المادة 523 معدلة بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2003.

<sup>3</sup> - عدلت المادة 116 فقرة 2 من قانون الرسم على رقم الأعمال بوجوب المادة 31 من ق 21/08 المؤرخ في 2008/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 وكانت قبل هذا التعديل تحدد قيمة الغرامة بنسبة 200 %.

<sup>4</sup> - المادة 243 معدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2000.

## الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

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 يمتحن مسك السجلات الحسابية وخصه بالخضوع لغرامة جبائية تراوح بين 1.000 دج عن المخالفة الأولى و 2.000 دج عن المخالفة الثانية و 3.000 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 وادارجها 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 جبائية ذلك لأنها تنصب على أشياء مستعملة في تنفيذ الجريمة، كما تقترب من تدابير الأمن وتظهر التفرقة بينهما في حالة ما إذا كان محل المصادرة الأجهزة التي تكون حيازتها غير شرعية وتشكل جريمة مستقلة بذاتها.

الغائبة



تبين من خلال هذه الدراسة أن النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي يعكس رغبة المشرع الجزائري التوفيق بين المصلحة العامة والتي تتمثل في استرجاع الأموال التي تملص منها المكلف، والمصلحة الخاصة التي تتمثل في ضمان حقوق المكلف بالضريبة من خلال الضمانات المختلفة التي منحها المشرع للمكلف سواء أثناء إجراءات التحقيق التي تتنوع بين وسائل القانون الجبائي، والعام، أو إجراءات المحاكمة التي قيدها المشرع بشكوى من الإدارة الضريبية إلى جانب إمكانية سحب الشكوى في حالة تسديد نصف المبلغ المتملص منه، غير أن تطبيق هذا النظام بين أنه يعاني من عدة نقائص، فالمشرع الجزائري و على غرار التشريعات الأخرى لم يستطع تحديد تعريف جامع مانع للغش الضريبي، ولم يحدد حالات الغش الضريبي على سبيل الحصر، وإنما ذكرها بشكل واسع، وهذا ما صعب مهمة القاضي و المتقاضي في الإلمام بحالات الغش الضريبي، فعادة ما يتم القياس على المفاهيم الواسعة التي وردت في النصوص الضريبية المختلفة، إضافة لغموض القصد الجنائي في بعض حالات الغش الضريبي، ويشكل ذلك مساس خطير بحقوق المكلف بالضريبة، و يتناقض مع مبدأ لا جريمة و لا عقوبة إلا بنص الذي تبناه المشرع الجزائري سواء في الدستور، أو في قانون العقوبات، أو الإجراءات الجزائية، إضافة لذلك فإن المساواة بين الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي لا يواكب التطور الذي تعرفه الجريمة اليوم، حيث عادة ما يكون الشريك أكثر مساهمة في الطرق التدليسية الاحتمالية الرامية لتملص من الضريبة، وغالبا ما يكون موظف محترف في الإدارة الضريبية يلم بكل وسائل التدليس، والاحتيال يساعد الفاعل الأصلي الذي يتمثل في المكلف بالضريبة للتملص منها كليا أو جزئيا بمقابل مادي وهو ما يصطلح عليه قانونا بالرشوة، و يقتصر دور المكلف في تنفيذ الأفعال النهائية للجريمة.

قيد المشرع الجزائري تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي بتقديم شكوى من الإدارة الضريبية، وانقضائها بسحبها من طرف نفس الجهة التي قدمتها، وهذا يفتح المجال واسعا لتعسف الإدارة الضريبية في استعمال هذا الحق، وخاصة في ظل انتشار ظاهرة الرشوة في القطاع العام، ذلك أنه عادة ما يكون المتملص من الضريبة أشخاص معنوية تقوم بتحويل مبالغ مالية طائلة إلى الملاجئ الضريبية، وبالرغم من أهمية دور الإدارة الضريبية في متابعة جريمة الغش الضريبي، إلا أن واقع هذه الإدارة لا يتناسب مع المكانة التي منحها له المشرع في متابعة جريمة الغش الضريبي، حيث تعاني الإدارة الجبائية الجزائرية منذ الاستقلال من عدة نقائص مادية، وبشرية تعرقلها عن أداء مهامها المخولة لها قانونا، وينطبق على ذلك المثل الشائع في مجتمعنا "ما يعطيه المشرع باليد اليمنى يأخذه باليد اليسرى"، ويعاب على هذا النظام كذلك أنه أفرط في النص على العقوبات السالبة للحرية التي، وإن كانت تحقق الردع العام إلا أنها لا تساهم في استرجاع المبالغ التي تملص منها المكلف، حيث تكبد خزينة الدولة نفقات إضافية تنفق على المكلف المدان خلال المدة التي يقضها في المؤسسة العقابية، أمام هذا الوضع يجب إجراء مجموعة من التعديلات أو الإصلاحات سواء



## الخاتمة

على النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، واضفاء طابع المرونة عليه، بحيث يتم تكييفه مع متطلبات الواقع الاقتصادي أو على الإدارة الضريبية، فأما بالنسبة للنظام القانوني لجريمة الغش الضريبي فيجب تبسيطه سواء من حيث الموضوع أو الإجراءات وذلك كما يلي:

- مراجعة العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي بحيث يجب أن تتناسب مع خطورة الوسائل التدليسية الاحتياالية، وليس المبالغ المتملص منها، إضافة إلى أهمية تحديد الممارسات التدليسية على سبيل الحصر لضمان حقوق المتقاضي، وتسهيل مهمة القاضي.

- 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، حيث أصبح استحداث وكيل جمهورية يختص بالجرائم المالية أمر ضروري تفرضه عوامة الجريمة، فجريمة الغش الضريبي أخذت منحرجا خطيرا في ظل العوامة، حيث أصبحت ترتبط بعدة جرائم أخرى كالجريمة المنظمة، الرشوة، وتبييض الأموال... الخ.

- إطلاق حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية فيما يتعلق بالجرائم المالية ولاسيما منها جريمة الغش الضريبي، حيث أنه لا يوجد ما يبرر حصر تحريك الدعوى العمومية المتعلقة بجريمة الغش الضريبي في تقديم شكوى من الإدارة الضريبية، فيجب أن تتمتع النيابة العامة كذلك بحرية تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي متى وصل إلى علمها خبر وقوع غش ضريبي باعتبارها ممثلة للحق العام، على أن تتمتع ادارة الضرائب بدور الطرف المنضم أو المتدخل في الخصومة للمطالبة باسترجاع المبالغ المتملص منها، أو اعتبارها كشاهد أساسي في الدعوى بناء على استدعاء من النيابة العامة، فهذا الإجراء ضروري للوقاية، ومكافحة الغش الضريبي، وخاصة حالات الغش التي تتم بتستر من الإدارة الضريبية، حيث لا يتم تقديم شكوى بشأنها لعدة اعتبارات، ومنها تورط موظفيها لاسيما السامين منهم في ارتكاب وقائعها في ظل انتشار ظاهرة الرشوة في المجتمع الجزائري.

- رفع العقوبات السالبة للحرية في جريمة الغش الضريبي وتعويضها بعقوبة العمل من أجل النفع العام، وهذا من شأنه أن يضمن استرجاع الدولة للمبالغ التي تملص المكلف منها.

- التشديد في عقوبة الشريك في جريمة الغش لضريبي، وخاصة إذا كان من أعوان الإدارة الجبائية واعتبار المساهمة في جريمة الغش الضريبية مع توفر عنصر الرشوة ظرف مشدد.

## الخاتمة

- استحداث قانون للوقاية من جريمة الغش الضريبي ومكافحتها، بحيث يحدد تكييفها القانوني تحديدا دقيقا، وإجراءات المتابعة والإثبات، والعقوبات المقررة لها.

- تعديل أحكام قانون الوقاية من الفساد ومكافحته ليشمل التدليس والاحتيال الذي يستعمله المكلف للتملص من الضريبة ذلك أن الغش الضريبي جريمة تمس المال العام.

- استحداث هيئة وطنية مستقلة للوقاية من جريمة الغش الضريبي ومكافحتها، بحيث تتمتع بصلاحيات واسعة لملاحقة المتهمين ضريبيا، ولاسيما حالات الغش الضريبي المعقد التي تتجاوز الحدود الوطنية، وتتداخل مع جرائم مالية أخرى.

- تفعيل دور الاستعلام المالي في المكافحة، والوقاية من الغش الضريبي بحيث تستحدث صفة "المخبر الشجاع" في قانون الإجراءات الجبائية سواء كان شخص طبيعي أو معنوي عام أو خاص حول الجرائم المالية لاسيما منها الغش الضريبي، بحيث يتمتع بحرية اللجوء للنيابة العامة مباشرة للإبلاغ عن وقوع حالة غش ضريبي خطير على أن يتم تحريك الدعوى العمومية بناء على ذلك، دون أن تتمتع النيابة العامة بالسلطة التقديرية في ملائمة ذلك، مع الالتزام بسرية التحقيق، و ضمان الحماية القانونية للمخبر مثل تلك المقررة لأعوان العدالة أو الشهود في الدعوى العمومية، إضافة لمنح المخبر نسبة معينة من المبالغ المالية المسترجعة يحددها التشريع.

أما بالنسبة للإدارة الضريبية فيجب تزويدها بالتكنولوجيا الحديثة، ولاسيما أجهزة الإعلام الآلي، على غرار مرفق العدالة، والبريد، والضمان الاجتماعي، إضافة لرفع أجور الموظفين فيها، وذلك للحيلولة دون لجوئهم لاحتراق الرشوة، ورفع مستواهم العلمي عن طريق التريصات الدورية خارج الوطن لاسيما منها في دول الجوار كتونس، وفرنسا أو الولايات المتحدة الأمريكية التي تعرف تطورا في مجال الإدارة والقانون الجبائي تجدر الإشارة إلى أن تطبيق هذه الإصلاحات لا يمكن تفعيلها في ظل غياب إرادة سياسية واضحة تعكس بشكل لا يدع مجال للشك إرادة الدولة الجزائرية للقضاء على الغش الضريبي، والجرائم المالية التي ترتبط به كجرائم الفساد، وخاصة الرشوة، وتبييض الأموال، التي تعتبر من المشاكل العويصة التي تهدد الأمن القومي، في ظل تراجع أسعار البترول في السوق الدولية في الوقت الراهن، وإمكانية نضوبه في المستقبل، حسب رأي العلماء والمختصين.

# المراجع

- الكتب:
- أطروحات الدكتوراه
- رسائل الماجستير
- الملتقيات
- المقالات العلمية
- مذكرات الماستر
- الدساتير
- النصوص القانونية
- القرارات
- المراجع الأجنبية

أولاً: الكتب

- 1- إبراهيم حامد الطنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، مصر 2006.
- 2- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، الطبعة الرابعة عشر، دارهومه، 2012.
- 3- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الطبعة 17، دار هومة الجزائر، 2014.
- 4- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي العام، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2012.
- 5- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الخاص، الجرائم ضد الأشخاص والأموال وبعض الجرائم الأخرى، دار هومة، طبعة 16، الجزائر، بدون سنة.
- 6- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، مصر، 1990.
- 7- أعاد محمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، 2008.
- 8- السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي، دار هومة، الجزائر، 2008.
- 9- بارش سليمان، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، المتابعة الجزائية، الدعاوى الناشئة عنها وإجراءاتها الأولية، دار الهدى الجزائر، ج 1، 2007.
- 10- جعفر محمد السعيد، المدخل للعلوم القانونية، دار هومة، الجزائر، 2004.
- 11- حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
- 12- حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، مصر، 2005.
- 13- سعد عبد العزيز، جرائم التزوير وخيانة الأمانة واستعمال المزور، دار هومة، الجزائر، 2005.
- 14- طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 15- عبدالله اوهابيه، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار هومة، 2005.
- 16- عدو عبد القادر، مبادئ قانون العقوبات الجزائري، نظرية الجريمة، نظرية الجزاء الجنائي، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2013.
- 17- محمد حزيط، مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار هومة، ط 8، 2013.

ثانياً: أطروحات الدكتوراه

- 1 - بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.

## المصادر والمراجع

- 2 - طباش عز الدين، النظام القانوني للخطأ غير العمدي في جرائم العنف، أطروحة الدكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2014.
- 3 - علي عبد الرحمان العيدان، انقضاء الدعوى الجنائية الخاصة في الشريعة الإسلامية وقوانين وأنظمة دول مجلس التعاون الخليجي، أطروحة دكتوراه في الفلسفة في العلوم الامنية، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2009.
- 4 - فريدة بن يونس، تنفيذ الأحكام الجنائية، أطروحة دكتوراه في القانون تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2013.
- 5 - محرز محمد عباس، نحو تنسيق ضريبي في اطار التكامل الإقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
- 6 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر، أطروحة الدكتوراه في العموم الاقتصادية، كلية اللوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر2، 2002.
- 7 - واسطي عبد النور، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً، أطروحة دكتوراه، تخصص القانون الجنائي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2017.

### ثالثاً: رسائل الماجستير

- 1 - أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2013.
- 2 - بولجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، رسالة ماجستير في القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق 17، جامعة تيزي وزو، 2016.
- 3 - أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، رسالة ماجستير في القانون والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2003.
- 4 - ايهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004.
- 5 - خميخم محمد، الطبيعة الخاصة للجريمة الاقتصادية في التشريع الجزائري ، رسالة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2011.

## المصادر والمراجع

- 6 - رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (حالة ولاية الوادي)، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007.
- 7 - طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2012.
- 8 - لابد لزرقي، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر دراسة حالة ولاية تيارت، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2012.
- 9 - لوني فريدة، دور المحكوم عليه في القانون الجنائي الجزائري والقانون المقارن، رسالة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2004.

### رابعاً: الملتقيات

- 1 - بن أعراب محمد، خصوصية الإجراءات الإدارية لحل المنازعة الإدارية في الجزائر، الملتقى الوطني حول قانون، الإجراءات الإدارية، واقع وأفاق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 21 أكتوبر 2015 جامعة مولود معمري تيزي وزو.
- 2 - محمد سليم وهبة، واقع التهرب الضريبي، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، اليمن 26-27 يوليو 2010.
- 3 - سمية براهيم، ميادة بلعياش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مركز دراسات الوحدة العربية، د ب ن، 2014.

### خامساً: المقالات العلمية

- 1 - ايهاب الروسان، خصائص الجريمة الاقتصادية، دراسة في المفهوم والأركان، دفاتر السياسة والقانون، عدد 07، د ب ن، 2012.
- 2 - سويح دنيزاد، جريمة الغش والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الفقه والقانون، العدد 17، مارس 2014.
- 3 - بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد 33 الأول، 1998.

## المصادر والمراجع

- 4 - حسن مرشان، الغش الضريبي في القانون المغربي، م، م، ع عدد خاص، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، 2009.
- 5 - خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 12، عدد 2، د ب ن، 2000.
- 6 - سامح محمد رياض، أثر التطورات الاقتصادية المعاصرة في ظهور الممارسات الاحتيالية للمحاسبة، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المجلد 19، عدد خاص، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2011.
- 7 - سيد شوريجي عبد المولى، مواجهة الجرائم الاقتصادية في الدول العربية، جامعة نايف للعلوم الأمنية، الرياض، 2006.
- 8 - فرحي محمد، سياسة الاعفاءات الضريبية في الاقتصاد الجزائري وأثارها الاجتماعية والاقتصادية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، الديوان الوطني للأشغال التربوية، 2003.
- 9 - معاشو عمار، خصوصية اجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، العدد 2.
- 10 - زروال عبد الحميد، الضرر، مجلة المحاماة، منظمة المحامين، العدد الأول، تيزي وزو، 2004.

### سادسا: مذكرات الماستر

- 1 - قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في القانون الجنائي، كلية الحقوق، جامعة خيضر محمد، بسكرة، 2014.

### سابعا: النصوص القانونية

- 1 - المرسوم الرئاسي 96-438 المؤرخ في 07 ديسمبر 1996 يتعلق بإصدار تعديل الدستور المصادق عليه بموجب استفتاء 28 نوفمبر 1996 ج ر عدد 76 مؤرخ في مؤرخ في 23 ديسمبر المعدل بقانون رقم 02- مؤرخ في 03 10 أبريل 2002، ج ر عدد 63، مؤرخ في 16 نوفمبر المعدل بقانون 2008 رقم 16-10 مؤرخ في 06 مارس 2016 ج ر، 14.
- 2 - المرسوم الرئاسي 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر 2020 المتعلق بإصدار التعديل الدستوري الجديدة الرسمية العدد 82 الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2020.
- 3 الامر رقم 66-156 المؤرخ في 8 يوليو 1966 المتضمن قانون العقوبات، ج ر ج ع 49 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 1966.

## المصادر والمراجع

- 4 أمر 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني ج ج ع 78 الصادرة بتاريخ 30 سبتمبر 1975.
- 5- الأمر 101-76، المؤرخ في 09-12-1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية رقم 102 الصادرة بتاريخ 22 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم بالقانون رقم 11-02 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 الصادر في ج.ج.ع 86 المؤرخة في 25-12-2002.
- 6 - الأمر 102-76، المؤرخ في 09-12-1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية رقم 103 الصادرة بتاريخ 26 ديسمبر 1976 المعدل و المتمم بالقانون رقم 21-04 المؤرخ في 29-12-2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 الصادر في ج.ج.ع 85 المؤرخة في 30-12-2004.
- 7 - الأمر 103-76، المؤرخ في 09-12-1976، المتضمن قانون الطابع، المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية رقم 39 الصادرة بتاريخ 15 ماي 1977.
- 8 - الأمر 104-76، المؤرخ في 09-12-1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية رقم 103 الصادرة بتاريخ 26 ديسمبر 1976
- 9- الأمر 105-76، المؤرخ في 09-12-1976، المتضمن قانون التسجيل، المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية رقم 81 الصادرة بتاريخ 18 ديسمبر 1977.

### ثامنا : القرارات

- 1 - القرار رقم 348299 الصادر في 26/10/2005 عن م، م، غ، ج، م، م القضية ما بين مديرية الضرائب المسيلة و(ز،ع)، المصدر المدية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، ماي 2008.
- 2 - قرار رقم 600302 المؤرخ في 21/10/2010، قضية (أ.ع) ضد النيابة العامة ، م.م.ع 2010، العدد الثاني، ص 305 إلى 307.
- 3 - قرار رقم 388551 الصادر في 25-07-2007 عن م.م.غ. ج. م. م قضية مديرية الضرائب قسنطينة ضد (ع،ع) و (ب،ح) المصدر المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، ماي 2008.
- 4 - القرار رقم 116 734 بتاريخ 19-07-2012 الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد 02، 2012، ص 302-303.
- 5 - قرار رقم 690357 الصادر بتاريخ 22-07-2010 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد 2، 2011، ص 366 ص 368.
- 6 - قرار رقم 177988 صادر بتاريخ 22-07-1997 عن الغرفة الجنائية، المجلة القضائية، عدد 01 سنة 1998، ص 207-2010.



- 1- DEUBEL Philippe, analyse économique et historique des sociétés contemporaines, pearson éducation, Paris, 2008.
- 2- PIERRE Jean, droit pénal fiscal, p 5, disponible sure le site: [www. Juristax.be](http://www.Juristax.be).
- 3- CH-C.ROUSSET, le délit de fraude fiscale et délits voisins, revue de droit fiscal, n°46, 13 novembre 2014, éd LexisNexis, Paris.
- 4- COLACINSKI David, l'économie des drois de l'homme, thèse pour le doctorat en sciences économiques, faculté des sciences économiques, université Montpellier 2, Paris, 2002.
- 5- G. GUIDICELLI-DELAGE, droit pénal des affaires, 5e éd, DALLOZ, Paris, 2003.
- 6- Jean Paul Claude Martinez, La fraude fiscale, PUF, France, 1990 .
- 7- Marielle Moris, Les paradis Fiscaux et L'évasion Fiscale, centre de Droit international,
- 8- MEKKI DERDOUS, Les Infractions Economiques En Droit Positive Algérien Et En Législation comparé, Thèses De Doctorat En Droit-part1-, Université D'Alger, 1975.

الفهرس



## الفهرس

المحتوى	
-	البسمة
-	الإهداء
-	كلمة شكر
أ	مقدمة
ب	أهمية الدراسة
ب	أهداف الدراسة
ب	أسباب اختيار موضوع الدراسة
ج	الإشكالية
ج	تقسيمات الدراسة
26-02	<b>الفصل الأول: الاطار العام لجريمة الغش الضريبي</b>
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مفهوم الغش الضريبي أسبابه وآثاره
03	المطلب الأول: التعريف بجريمة الغش الضريبي وأسبابه وآثاره
03	الفرع الأول: تعريف جريمة الغش الضريبي
04	الفرع الثاني: تمييز الغش الضريبي عن التهرب الضريبي
05	الفرع الثالث: أسباب الغش الضريبي
06	المطلب الثاني: الاثار المختلفة للغش الضريبي
07	الفرع الاول: الاثار المالية للغش الضريبي
08	الفرع الثاني: الاثار الاقتصادية للغش الضريبي
09	الفرع الثالث: الاثار الاجتماعية للغش الضريبي
09	الفرع الرابع: الاثار السياسية للغش الضريبي
11	المبحث الثاني: الأركان العامة لجريمة الغش الضريبي
11	المطلب الأول: خصوصية الركن الشرعي في جريمة الغش الضريبي
11	الفرع الأول: مضمون التفويض التشريعي
12	الفرع الثاني: تفسير النص لجريمة الغش الضريبي
13	المطلب الثاني: الركن المادي لجريمة الغش الضريبي
13	الفرع الأول: السلوك الإجرامي

## الفهرس

20	الفرع الثاني: العلاقة السببية
21	الفرع الثالث: النتيجة الإجرامية
24	المطلب الثالث: الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي
25	الفرع الأول: القصد العام
26	الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص
53-28	الفصل الثاني: المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي
28	تمهيد
29	المبحث الأول: المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي
29	المطلب الأول: تحريك الدعوى العمومية والجبائية
31	الفرع الأول: تقديم الشكوى شرط لمباشرة المتابعة الجزائية
32	الفرع الثاني: تأسيس الإدارة الجبائية كطرف مدني
36	المطلب الثاني: انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي
36	الفرع الأول: الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية
41	الفرع الثاني: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية
45	المبحث الثاني: المسؤولية الجزائية والعقوبات المقررة في جريمة الغش الضريبي
45	المطلب الأول: تحديد المسؤولية في جريمة الغش الضريبي
46	الفرع الأول: الفاعل الأصلي
47	الفرع الثاني: الشريك
48	الفرع الثالث: المسؤول جزائياً عن فعل الغير
49	المطلب الثاني: العقوبات المقررة في جريمة الغش الضريبي
49	الفرع الأول: العقوبات الجزائية
51	الفرع الثاني: العقوبات الجبائية
57-55	خاتمة
64-59	المصادر والمراجع
67-66	الفهرس