



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق



## جريمة الغش الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل.م.د في الحقوق

تخصص: قانون الاعمال

تحت اشراف:

د. زرقيني راضية

إعداد الطالبة:

قريشة محمد

قديري إلهام

عبد الستار آمنة

### لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	المؤسسة	الصفة
د. بن خليفة إلهام	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	رئيسا
د. زرقيني راضية	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مشرفا ومقررا
د. عامرة مباركة	جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# شُكْرٌ وَتَقْدِيرٌ

الحمد لله الذي قدر كل شيء فأحسن قدره و ابتلى الإنسان بما يسره  
و ما يسوقه ليحسن في العاليتين شكره و صبره فسبحانه واهب النعم ،  
له الحمد في الأولى والآخرة و صلي و سلم على سيدنا محمد في  
الأولين والآخرين وفي الملائكة الأولى إلى يوم الدين .

الشكر موصول للأستاذة المشرفة : زرقيني راضية .

و الى كل من ساهم في اتمام هذا العمل و نخص بالذكر عائلتنا و  
اخوتنا.

# إهداء

إلى كل من علمنا حرفاً.

نهدي ثمرة جهدنا إلى:

الأبوين العزيزين والأمهات الغاليات والأخوة والأخوات.

مشرفتنا التي لم تبخل علينا بالعون الأستاذة زرقيني راضية.

كل الأصدقاء الأعزاء وفقهم الله في حياتهم.

كل هؤلاء نهديهم العمل المتواضع سائلين الله العلي القدير أن ينفعنا به و

يمدنا بتوفيقه.

محمد وإلهام

# إهداء

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى:

روح أبي الغالي "رحمه الله" سائلة الله أن يتقبله صدقة لروحه الطاهرة.

إلى من تنير حياتي أمي العزيزة "حفظها الله".

إلى أخوتي وأخواتي.

إلى كل طالب علم.

إلى كل من ساعدني ولو بكلمة طيبة أو دعاء.

أمنة



مقدمة

إن التطور الاقتصادي والاجتماعي من أهم المجالات التي لاقى اهتمام من طرف دول العالم ومن الأساسيات التي تضمن المساهمة في التنمية والازدهار، ومن الركائز التي يعتمد عليها هذا التطور نجد الضرائب حيث تعد الضريبة من أهم المداخل الثابتة التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، وبخلاف ذلك وبرغم هذا التطور الذي شهده النظام الضريبي في المجال المالي إلا أن هذا لم يمنع من وجود خروقات وأساليب تضر باقتصاد الدولة والمساس بالأموال العامة.

ومن بين هذه الأساليب الغش الضريبي الذي أصبح عبارة عن ردة فعل أو محاولة من الأشخاص للهروب من القيود والقوانين الضريبية المفروضة ولهذا يعتبر الغش الضريبي من أبرز المعضلات والعقبات التي تواجهها الدول، ومن بين هذه الدول التي تواجه هذه الإشكالية نجد الجزائر التي سعت لحل هذه المشكلة بوضع ميكانيزمات وآليات وقوانين لمواجهةها واعتبرتها جريمة تمس بالمال العام.

إن ظاهرة الغش الضريبي ظاهرة معقدة للغاية الصعوبة من قوانين محكمة لمكافحة فهي تقيد الدولة علي تلبية نفقاتها كما أنها تحدث خلل في التوزيع العادل ولطالما كانت الضرائب أهم مصدر الميزانية الدولة لكن دافعي الضرائب هم باستمرار للبحث عن طرق لتجنب دفع الضرائب أو التقليل من مبلغ المسؤولية الضريبية. إن الغش الضريبي هو مشكلة سلوكية تهدد بشكل خطير قدرة الحكومة على زيادة الإيرادات العامة، ومن منظور العدالة تحاول الدولة الجزائرية إقامة قوانين وتشريعات دقيقة وصارمة لمحاربة هذه الظاهرة وتحليل مداها وقبول الإجراءات اللازمة لاكتشاف وتقليل التهرب الضريبي.

فالجانب الأخلاقي والاجتماعي في ظاهرة الغش الضريبي، بحيث يوجد من لا يتمتع بحس الأمانة بحكم الخلق ويقوم بالمخاطرة بحثا عن دخل اخر غير قانوني من عملية الغش الضريبي فلم أسبابهم التي تدفع دافعي الضرائب الي عدم احترام القوانين الجبائية الخاصة بالضريبة،

والتصور الصحيح للغش الضريبي هو مظهر من مظاهر الانحراف المنظم في نظام يتم فيه إخفاء الشرعية على السرقة من الناس من خلال الاحتيال الضريبي من قبل القوى المالية، وإن هذه الآفة لا تؤثر فقط على المالية العامة، بل أنها على استدامة المشاريع التنموية الاقتصادية والاجتماعية.

وتكمن أهمية الدراسة لهذا الموضوع من ناحيتين أساسيتين أهمية عملية وأخرى علمية :

- الأولى كونه يتعلق بالحفاظ على المال العام بدرجة أولى وحسن تسيير المرافق وتوفير الحاجات العامة وحماية حقوق المتعاملين مع الإدارة.

- والأهمية الثانية هي ان يتناول هذا الموضوع دراسة مثلى لتحقيق المشاريع الاقتصادية وتحقيق النفع العام.

ونسعى من خلال دراستنا للموضوع تحقيق أهدافا جعلتنا نواصل عملية البحث حتى النهاية من بينها:

- الإحاطة بجميع أفاق الدراسة والربط بينها بما يخدم صلب بحثنا مباشرة.
  - تسليط الضوء على أهم الجوانب الحيوية التي تترجم لنا إجابة واضحة للإشكالية المطروحة.
- ضبط المصطلحات القانونية التي تساهم في تحديد الإطار الدقيق لسير بحثنا بسلاسة وانتظام. كان وراء اختيارنا لهذا الموضوع دوافع كثيرة مختلفة تنقسم إلى دوافع شخصية تتمثل في دراسة نوع مختلف من الجرائم وهي الجرائم الإدارية والرغبة لمعرفة القانون الجبائي الجزائري، والآليات التي وضعها لمحاربة الغش الضريبي، ومعرفة ما توصل إليه المتهربون من الضريبة من طرق ومناورات لتجنب الضريبة .

أما الدوافع الموضوعية كانت في معرفة خصائص الضريبة وأهميتها على مختلف المستويات والقطاعات المختلفة وإدراك مدى خطورة هذه الظاهرة علي الجانب الاقتصادي والمالي للدولة كما أن الدافع الموضوعي لهذا البحث هو مامدى خطورة جريمة الغش الضريبي على

اقتصاد الدولة وتأثيرها الكبير على عائداتها والحد منها يجعل المكلف بها يخضع لتسديد ما عليه من واجبات تجاه الإدارة الضريبية والعكس قد يؤدي الى تشجيع المكلفين بها يتماطلون ويتهاونون على دفعها مما يضعف من إقتصاد الدولة وهذا طبقا لنصوص قانونية ينظمها قانون التسجيل وقانون الضرائب.

بالنسبة للصعوبات لم تواجهنا صعوبات عديدة بصراحة فكانت المراجع متوفرة نوعا ما عدا انعدام المراجع المتخصصة في صلب موضوعنا بالتحديد فإن وجدت الشق الأول من موضوعنا فإنها تختفي في الشق الثاني والأساسي وحتى بالنسبة للمصادر فإننا لم نجد معظم المراسيم والقوانين الأساسية مما صعب علينا جمع المعلومات الكافية والكفيلة بالإلمام بالموضوع كي نضع بين يدي القارئ ولجنتنا الموقرة التي ستشرف على هذا العمل المتواضع كامل العناصر القيمة .

كما كلنت لنا دراسات سابقة كانت ركيزة لنا في الوصول الى حل الإشكال الذي طرحناه في موضوع دراستنا للغش الضريبي وأليات مكافحته وأعتمدنا على العديد منها سواءا كانت متخصصة أو عامة ومثال على ذلك : أوهيب بن سالمه ياقوت التي تحدثت عن صلب الموضوع في مذكرة الماجستير التي ناقشت بها هذا الموضوع.

ارتأينا تناول هذا الموضوع بالدراسة القانونية في شقها الجزائي دون إغفال بعض المسائل التقنية الجبائية التي تفرضها ضرورة توضيح المسائل الجزائية العامة وقد اعتمدنا في ذلك أساسا على تحليل النصوص القانونية من خلال التعرض للإشكالية الرئيسية التالية : هل التشريع الجبائي الجزائري في شكله الحالي كفيل بمكافحة ظاهرة الغش الضريبي وعليه فإن الإشكال الأساسي الذي يثيره هذا الموضوع يتمثل في التساؤل التالي:

**مالوسائل القانونية التي وضعها المشرع الجزائري من اجل مكافحة جريمة الغش**

**الضريبي؟**

ارتأينا طرح جملة من الأسئلة الفرعية، كما يلي:

- ما مفهوم الغش الضريبي في التشريع الجزائري ؟
- ما هي أسباب و آثار الغش الضريبي ؟
- مما تتكون جريمة الغش الضريبي ؟
- ما هي أساليب الكشف عن هذه الجريمة و ما هي الإجراءات المقررة لها ؟
- ما مقدار الجزاء المقرر للحد من جريمة الغش الضريبي ؟

وللإجابة عن الإشكال المطروح اتبعنا كلا من المنهج التحليلي والمنهج الوصفي فاعتمدنا على المنهج التحليلي لإجراء دراسة متعمقة في أغلب نقاط بحثنا، وتحليل النصوص القانونية المرتبطة به، وذلك من خلال جمع المادة العلمية ثم ترتيبها بطريقة ممنهجة، وقمنا بشرح النصوص القانونية وتحليلها كي نتعرف على الجريمة وآليات مكافحتها ومادى نجاعة النص المنظم لهما وماغاية وهدف المشرع من تنظيمه لهذا النص القانوني ، بينما المنهج الوصفي من أجل إيضاح معالم البحث وإبرازه بشكل واضح للقراء حتى يتسنى لنا ضبطه بالشكل المطلوب وللإلمام بجوانب الإشكالية الرئيسية المطروحة وكذا الأسئلة المتفرعة عنها بوصف الجريمة وآليات مكافحتها .

للإجابة على مجموعة الأسئلة الفرعية السابقة التي تضمنتها الإشكالية الرئيسية قمنا ببلورة الخطة التالية التي تضمنت فصلين أساسيين ففي الفصل الأول تناولنا فيه الأحكام الموضوعية للغش الضريبي في التشريع الجزائري بعنوان ماهية جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري وتطرقنا إلى الإطار المفاهيمي الجريمة الغش الضريبي( المبحث الأول) مفهوم الغش والمطلب الثاني الآثار المترتبة عنه أركان الجريمة والركن المادي لها و المعنوي ، أسباب وطرق الغش الضريبي وآثاره (المبحث الثاني) .

أما في الفصل الثاني قمنا بتبيان الأحكام الإجرائية لجريمة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري متابعة جريمة الغش الضريبي وتحريك الدعوي العمومية (المبحث الأول)،

وتجريم الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري (المبحث الثاني) وتقدير جريمة الغش الضريبي وطرق البحث عنها وفقا لتشريع الجزائري والعقوبات المقررة لها .

## الفصل الأول: الإحكام الموضوعية لجريمة الغش الضريبي

## تمهيد

ويعتبر الغش الضريبي رد فعل المكلف الذي يحاول التهرب من دفع الضريبة الواقعة على أمواله والإنقاص منها، وهذه الأفعال تولد نتائج سلبية، وقد تؤدي به الى إلحاق الضرر بالإدارة الضريبية وهذا ما سنتطرق إليه في ماهية جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري من تعريف و صور وأشكال وأسباب وآثار سواءا مالية أو إجتماعية أو إقتصادية (المبحث الأول).

وبالتالي المشرع الجزائري أدرج الغش الضريبي في الإطار العام للجريمة الاقتصادية، فهو الأمر الغالب على التكييف القانوني لجريمة الغش الضريبي، مع مراعاة خصائص الواقعة الضريبية في بعض الحالات التي تتحرف فيها أركان جريمة الغش الضريبي عن الإطار العام المألوف المميز للجريمة الاقتصادية وهنا ندرج تلك الأركان التي اذا اكتملت أصبحت الجريمة كاملة في حق الإدارة الضريبية الذي يشملها الفصل الأول والمتمثل في الأحكام الموضوعية لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري (المبحث الثاني).

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الضريبي

الغش الضريبي كلمة واسعة المعنى، وتشمل العديد من الممارسات التي يشكل البعض منها جريمة بالمعنى القانوني، بينما ينحصر البعض الآخر في دائرة السلوكيات التي لا تطالها عادة يد القانون، كالتجنب الضريبي القانوني، وسواء شكلت السلوكيات القانونية أو غير القانونية فإنه يجمعها جميعاً أنها تتم لهدف اقتصادي، أي بهدف تحقيق مارب مالية المرتكبيها أو لتفويت منافع مشروعة للغير، ويمكن القول أن هذه الظاهرة تؤدي إلى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد هامة، مما يحول عن تحمل أعبائها المختلفة اتجاه الوطن والمواطن بالدرجة الأولى، ويخلق صعوبات كثيرة في تسطير سياسة الإنفاق العام، وقد تضطر الدولة حينها اللجوء إلى مصادر تمويلية أخرى كالاقتراض من الخارج أو الإصدار النقدي الذي ينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني حيث يرتفع التضخم والتبعية إلى الخارج، ولتضييق الخناق على هذه الظاهرة، حيث سنتطرق إلى مفهوم الغش الضريبي (المطلب الأول)، ثم إلى الآثار المترتبة عن الغش الضريبي (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي

تعتبر جريمة الغش الضريبي من أبرز الجرائم الاقتصادية لما لها من تأثيرات سلبية على الاقتصاد الوطني والخزينة العمومية، وفي هذا الصدد نجد أن المشرع الجزائري تصدى لهذه الظاهرة في القوانين الجبائية المختلفة، وقرر لها عقوبات جبائية وأخرى جزائية تتوافق وحجم الحقوق المتملص منها من قبل المكلف بدفع الضريبة وذلك كأسلوب ردعي، كما حول الإدارة الضريبية صلاحيات المراقبة وحق تنزيل الجزاءات الجبائية وتقديم الشكاوى للقضاء، كأسلوب وقائي قبلي.

حيث سنتطرق إلى تعريف الغش الضريبي (الفرع الأول)، صور الغش الضريبي (الفرع الثاني)، ثم أخيراً إلى أسباب الغش الضريبي (الفرع الثالث).

## الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي

### أولاً: تعريف الغش والضريبة

#### 1. تعريف الغش

معنى الغش في معجم اللغة العربية المعاصرة هو الخداع المقرون بسوء النية بغاية الإضرار بالآخرين<sup>1</sup>.

الغش بالمفهوم القانوني أن الغش مرادف للتحايل عن القانون بغرض الإفلات من قاعدة قانونية أمره.

غالبا ما يحس المكلف بأن الضريبة عبئا ثقيلا تكبح أحلامه في التقدم وتطوير نشاطه، ومع صعوبات مواجهة المتغيرات الاقتصادية نجد أن الكثيرين من المكلفين بالضريبة يستغلون ثغرات في القانون الضريبي للتخلص من دفع جزء من الضريبة التي يخضعون لها دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي بينما آخرون يعمدون إلى استعمال طرق الحيلة والتدليس لإنقاص بعض الأعباء الضريبية الملقاة على عاتقهم مما يعرضهم غالبا لمتابعات قضائية بتهمة التهرب الضريبي حينما وتهمة الغش الضريبي حينما آخر<sup>2</sup>.

#### 2. تعريف الضريبة

"الضرائب هي المورد المالي العام الذي تقضاه الدولة من الأشخاص جبرا، بغرض استخدامه لتحقيق الأهداف العامة"<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> لخضر بوداش، مريم قبائلي، المسؤولية الجزائية عن الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون الاعمال، كلية الحقوق، جامعة برج بوعرييج، الجزائر، 2021/2022، ص 08

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 09.

<sup>3</sup> ليندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2014، ص 05.

## الفصل الأول: الاحكام الموضوعية لجريمة الغش الضريبي

ومنهم من عرفها على أنها فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل كأداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها وفقا لمقتضى احتياجها<sup>1</sup>.

وحسب الفقيه الفرنسي Gaston gaize فإن الضريبة هي أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة<sup>2</sup>.

كما تعرف أيضا على أنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بحسب قدرتهم التساهمية بشكل نهائي وبدون مقابل، تقوم السلطة بتحويل الأموال المحصلة نحو تحقيق أهداف معينة<sup>3</sup>. وهناك من عرفها بأنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، أو إلى إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة<sup>4</sup>.

وتعد الضريبة من الإيرادات المالية العامة للدولة والتي تشكل إحدى مداخلها الأساسية من أجل تغطية النفقات العامة وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي.

---

<sup>1</sup> عبد القادر عيساوي، سيدي محمد بلعروسي، الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص بالجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص اقتصاد نقدي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، ص22.

<sup>2</sup> أحمد حمدي العناني ، اقتصاديات المالية العامة ونظم السوق، دراسة في اتجاه الإصلاح المالي والاقتصادي، دار المصرية اللبنانية، القاهرة، 2003، ص261.

<sup>3</sup> Pierre Beltrame: la fiscalité en France, 6 édition, hachette livre, Paris, 1998, P : 12.

<sup>4</sup> سوزي عدلي ناشد : الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 11.

## ثانيا: تعريف الغش الضريبي

### تعريف الغش الضريبي في التشريع الجزائري

#### **حسب قانون الضرائب المباشرة:**

لقد نصت المادة 303 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة على الغش الضريبي كما يلي: كل من تملص أو حاول التملص بالجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا<sup>1</sup>.

#### **حسب قانون الضرائب غير المباشرة:**

وتنص المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة على طرق الغش الضريبي كالآتي : كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها<sup>2</sup>.

وتعد من قبيل الطرق الاحتيالية وفقا لنص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة نذكر منها ما يلي<sup>3</sup>:

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

---

<sup>1</sup> قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، 2021 ج ج د ش، وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، ص 69.

<sup>2</sup> المصدر نفسه، ص 75.

<sup>3</sup> المصدر نفسه، ص 76.

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

### حسب قانون التسجيل:<sup>1</sup>

أشارت المادة 1/119 من قانون التسجيل على أن الغش الجبائي هو كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقاً تدليسية وتعتبر على الخصوص كمناورات تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو القيام بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها.

ويعد عملاً تدليسياً بمفهوم المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال : البيع بدون فاتورة<sup>2</sup> .

### الفرع الثاني: صور الغش الضريبي

علاوة على جريمة الغش الضريبي نفسها ، نصت قوانين الضرائب على صور لهذه الجريمة و المضمنة التالي : محاولة الغش ( أولاً ) ، و الاشتراك مع الفاعل ( ثانياً ) ، و العود في تكرار الجريمة والمعاودة عليها عدة مرات ( ثالثاً ) ، و هذا ما سيتم تفصيله فيما يلي :

#### أولاً : المحاولة

<sup>1</sup> قانون التسجيل، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية الجزائرية ، المديرية العامة للضرائب ، 2022 ، ص 21.

<sup>2</sup> المصدر نفسه، ص 21.

لقد أشار المشرع الجنائي للمحاولة في ارتكاب الغش الضريبي في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة من خلال المادة 1/303 و يقصد بذلك أن يتجاوز مرحلة التفكير والتخطيط و يتجه نحو تنفيذها فعلا فيقال أنه شرع في تنفيذ ، و من نص المادة 30 من قانون العقوبات يستخلص معنى المحاولة على أنها البدء في التفكير مما يؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة ، إذا لم توقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل ، إذ يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة إحدى طرق التدليس و الإحتيال السالفة الذكر سواء تحققت أم لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها ، و مثال : كان يقدم المكلف تصريحاً صحيحاً بإرادته على الرغم من التزوير الذي شاب دفاتره لإخفاء بعض المبالغ التي تسري عليها أساس الضريبة ثم يؤديها في ميعادها وفقاً لهذا الإقرار ، فهو قد شرع في ارتكاب الجريمة التي لم تكتمل من جانب العنصر المادي أنه لم يتملص من أداءها وهو الهدف من الجريمة ، و المحاولة أو الشروع معاقب عليه في القوانين الجنائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلاً بالجريمة فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة الضريبية<sup>1</sup>.

### ثانياً : الإشتراك

لقد اجتمعت كل النصوص الجنائية على المسؤولية الكاملة للشريك و تطبق العقوبات و الجزاءات المقررة للفاعل الأصلي ، و لقد تم تعريف الشريك من خلال المادة 42 من قانون العقوبات على أنه " : يعتبر الشريك في الجريمة من لم يشترك إشتراكاً مباشراً لكنه ساعد بكل

---

<sup>1</sup> أوهيب بن سالمه ياقوت ، الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية ، جامعة الجزائر ، 2002/2003، ص ص 29-30.

## الفصل الأول: الاحكام الموضوعية لجريمة الغش الضريبي

الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أوالمسهلة أو المنفذة مع علمه بذلك".<sup>1</sup>

و بالتالي هو من ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك<sup>2</sup> ، و ما جاء في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة من خلال نص المادة ... " 2/303 تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم ، مع مراعاة أحكام المادة 306 أدناه أن تعريف مرتكبي الجرائم و الجنح المحدد بموجب المادة 2/42 من قانون العقوبات يطبق شركاء مرتكبي المخالفت المشار إليهم في الفقرة السابقة.

و يعتبر على الخصوص كشركاء ، الأشخاص : الذين يتدخلون بصفة غير قانونية في الاتجار في القيم المنقولة أوتحصيل قسائم في الخارج . الذين قبضوا بإسمهم قسائم يملكها الغير.. "

فمن خلال إستقراء هذه المواد يبرز مدى المسؤولية الجنائية للمحاسبين المستشارين الجبائيين ودورهم في قيام جريمة الغش الضريبي و ذلك بالنظر لما جاء في نص المادة 42 من قانون العقوبات فالمساعدة في هذا المجال تعني المساعدة في الإحتيال بإخفاء مبالغ تؤسس عليها الضريبة أو إقرار بيانات غير صحيحة و حتى تقوم جريمة الإشتراك يجب أن يكون للفاعل دراية علم بما يفعله و أن إرادته تتجه نحو تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ، فالشريك إذن هو كل من ليست له صفة المكلف على فواتير من

<sup>1</sup> انظر المادة من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في مؤرخ في 08/06/1966 ، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم عدلت بالقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13 فبراير 1982 ، ج ج ج د ش ، ع 7 ، ص 318.

<sup>2</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال ، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، د ط ، مطبعة سخري ،الجزائر 2011، ص 19.

شأنها تخفيض الضريبة الواجبة قانونا عليه ويساعده على ذلك بأن يحررها ويقدمها إليه ، و لقد أوردت المادة 1/02 من قانون الطابع منها نفس التعريف الشركاء الذي جاءت به المادة 1/306 السالفة الذكر 2 ، كما أبقّت المادة 1/120 من قانون التسجيل على نفس التعريف كما أوردته المواد السالفة.<sup>1</sup>

### ثالثا : العود

لقد إعتنى المشرع الضريبي بتنظيم العود تنظيما خاصا في مختلف القوانين الضريبية نظرا للطبيعة الخاصة لجريمة الضريبية ، فهو يتحقق بإرتكاب الشخص جريمة بعد الحكم عليه نهائيا في جريمة أخرى ، فهو يتميز بالخصوصية كونه خاص بمعنى أنه يشترط الإعتبار الشخص عائدا تماثل الجريمة التي ارتكبها مع تلك التي سبق الحكم عليه من أجلها ، و كونه مؤقت بمعنى أنه يلزم لاعتبار الجاني عائدا أن تكون الجريمة جديدة قد وقعت في فترة معينة ، و لهذا فإنه يخضع لقاعدة عامة فيما لم يرد به نص في حكم قانون العقوبات.<sup>2</sup>

ويشترط أن يعتبر الجاني في الجريمة الضريبية عائدا أن تتوفر ثلاثة شروط:

- صدور حكم بات سابق بالإدانة في جنحة ضريبية ، أي لا يكفي الحكم في جريمة عادية و يشترط صدوره من قضاء جزائري مع إشتراط الحكم بعقوبة معينة.
- ارتكاب جريمة ضريبية لاحقة تماثل الجريمة الضريبية السابق الحكم بها عليه.
- أن يرتكب الجاني الضريبة الأخيرة في خلال مدة معينة.

<sup>1</sup> مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سابق، ص 29.

<sup>2</sup> فتحي لعور، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص جريمة وامن عمومي، كلية الحقوق، جامعة تبسة، الجزائر، 2021/2022، ص 20.

و لقد حدد المشرع مهلة العود ب 5 سنوات بحكم القانون بمضاعفة العقوبات الجبائية و الجنائية دون الإخلال بالعقوبات الأخرى و هو يعتبر ظرفا مشددا كما توجد عقوبات تكميلية أخرى كالمنع من ممارسة المهنة و العزل من الوظيفة و غلق المؤسسة<sup>1</sup>.

أما بالنسبة لصور الغش الضريبي الأخرى فتتمثل فيمايلي :

### أولاً: الغش المشروع

يعتبر الغش مشروعاً تعبيراً انشائي ملتبس فيه ، له مفهومين ، فهو من جهة يعني نقص التقدير للمادة الخاضعة للضريبة و المسموح به من طرف بعض الأنظمة الجبائية ، و من جهة أخرى يعني الغش الضريبي :

الشروع في استعمال كل الأفعال القانونية المسموح بها من اجل التهرب من الضريبة من

قبل المكلف بها ، و هو يشبه في مفهومه التهرب الضريبي و يكون الغش الضريبي مشروعاً عندما يلجا المكلف إلى ترتيبات واسعة و عمليات خاصة للتخلص من الضريبة شرط عدم التعرض لعقوبة القانون المعمول به.

### ثانياً: الغش غير المشروع

و يقصد به المخالفة أو الخرق المباشر للقانون الجبائي ، فهو يركز على التحايل بمهارة لخرق القاعدة الجبائية بسهولة و هذا ما لا يسمح به القانون.

إلا أن البعض يرى أن هذا التقسيم ، غير صحيح لأنه لا وجود لغش مسموح به و غش غير مسموح به و غش محظور بل توجد الطرق الإحتيالية الجائزة والطرق الإحتيالية المخالفة للقانون.

---

<sup>1</sup> فتحي لعور، المرجع نفسه، ص 20.

كما يمكن تقسيمه إلى غش مقصود و غش غير مقصود :

### اولا : الغش المقصود

الغش الذي يقصد به كل مخالفة عمدية للقانون الضريبي باستخدام طرق تدليسية و يقصد به ايضا الاقتطاع الضريبي بالطرق غير المشروعة مع توفر النية السيئة لذلك السلوك ، فيؤثر سلبا على فعالية النظام الضريبي دون أي مقابل .

و قد تحدث الواقعة الغش في مرحلة تحديد وعاء الضريبة أو ربطها أو تحصيلها و في هذه الأخيرة يقوم الشخص بإخفاء أمواله بعدة طرق ، بحيث يتعذر على مصلحة الضرائب استيفاء مبلغ الضريبة منها ، و كمثال على ذلك المكلف بمحتوى دفاتر حسابية صورية في مواجهة مصلحة.<sup>1</sup>

و تختلف إمكانية الغش الضريبي باختلاف أنواع الضرائب فمثلا الغش في الصناعة اقل منه في التجارة لكثرة الرقابة والإشراف ، في المجال الصناعي ، كما ان الغش أيسر في الأعمال التجارية منه في الأعمال والمهن الحرة.

### ثانيا : الغش غير المقصود

قد يحقق المكلف أحيانا نتيجة الغش و هي التخفيف من أعباء الضريبة أو التخلص منها كليا بدون أن تتجه إرادته إلى ذلك عن طريق الغلط.<sup>2</sup>

و يقصد بالغلط وفقا للقانون المدني حالة تقوم النفس بتوهم غير الواقع و غير الواقع إما أن يكون واقعة غير صحيحة يتوهم الإنسان صحتها أو واقعة صحيحة يتوهم عدم صحتها .

---

عمارة مسعودة، التهرب الضريبي في دفع الضريبة العقارية صورة من صور الفساد في الجزائر، مجلة القانون العقاري، مخبر

القانون والعقار، جامعة البليدة، الجزائر، ص 115. <sup>1</sup>

مرجع نفسه ، ص 116

<sup>2</sup>

## الفرع الثالث: أسباب الغش الضريبي

هناك عدة أسباب تؤدي إلى الغش الضريبي وتنقسم هذه الأسباب إلى نوعين الأسباب المباشرة والأسباب غير المباشرة وتتمثل فيما يلي:

### أولاً: الأسباب المباشرة

1 - الأسباب التشريعية: لقد زادت في تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو التخفيضات من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساساً الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني من ناحية الكفاءة تعقد وعدم استقرار التشريعات الجبائية.<sup>1</sup>

الإمكانيات المادية نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثية من قبل الاستعمار.

الإجراءات الإدارية تعتبر كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وما يمثلها من أجهزة وأعوان إداريين ويبقى على الإدارة الجبائية استعمال كل الإجراءات اللازمة لتفادي ذلك وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:<sup>2</sup>

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي
- عدم المساواة في تقدير الإجراءات

<sup>1</sup> مصطفى عوادي، نصر رجال، مرجع سابق، ص 58.

<sup>2</sup> جميلة خلف الله، جريمة الغش الضريبي على ضوء القانون الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة سعيدة، الجزائر، 2016/2017، ص 29.

ويعتقد باهر محمد علم أن الوعي الضريبي يعتبر أقل تقدماً من الوعي القانوني بمعنى أن الممول عندما يخالف القوانين الضريبية لا يشعر أنه يرتكب إنفاً في حق المجتمع كشعوره عندما يقتل أو يسرق.

## 2- الأسباب الاجتماعية: يلعب المحيط الاجتماعي دوراً هاماً في ترسيخ ظاهرة التهرب

الضريبي وشيوعها بين الأفراد وهذا أن ضعف الوعي الضريبي الذي يتناسب مع الشعور الوطني.<sup>1</sup>

## 3- الأسباب السياسية: وهي أسباب تساعد على انتشار التهرب الضريبي فقد لا يساعد

النظام السياسي في البلاد على مكافحة التهرب الضريبي ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما:

● الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمدته الدولة بعد الاستقلال مما كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.

● وجود موارد بتروولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة التهرب الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي .

## 4- الأسباب الاقتصادية: يعتبر اقتصاد كل دولة محدد برصيد المعفي من القطاع الضريبي

فالحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة لها دور كبير في التأثير على التهرب الضريبي.<sup>2</sup>

## 5- العوامل المتعلقة بالمكلف بالضريبة: غالباً ما تعود أسباب الغش الضريبي إلى المكلف

نفسه، والتي تندرج في إطار اعتبارات ذاتية ونفسية وأخلاقية إذ يرى بعض الباحثين أن السبب الرئيسي للتهرب الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي ومستوى الوعي الضريبي لدى المكلف،

<sup>1</sup> جميلة خلف الله، المرجع نفسه، ص 30.

<sup>2</sup> جميلة خلف الله، مرجع سابق، ص 30.

وهو الشيء الملاحظ في شعوب جنوب البحر الأبيض المتوسط والتي تعتبر بلدانا متخلفة عاشت تحت وضع الضغط الاستعماري عكس الشعوب الأنجلوسكسونية والشمالية حيث تنخفض حدة التهرب والغش الضريبي.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن الغش الضريبي

يؤدي الغش الضريبي إلى عدة آثار سلبية و ذلك نظرا للدور الذي تلعبه الضريبة لتحقيق أهداف مالية و اقتصادية واجتماعية لذلك فالإخلال بالواجب الجبائي يؤثر على الدور المنوط بها و منه سنتطرق في هذا المطلب إلى : الآثار المالية (الفرع الأول)، الآثار الاقتصادية (الفرع الثاني)، الآثار الاجتماعية (الفرع الثالث).

#### الفرع الأول: الآثار المالية

تعتبر الضرائب من أهم موارد الخزينة العامة، ويؤدي فقدان نسب كبيرة من هذه الموارد بسبب الغش الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة وموازنة الجماعات المحلية سواء البلدية أو الولائية يؤدي الغش الضريبي بشكل عام إلى تعطيل السياسة المالية للدولة، مما يؤدي إلى عدم قدرتها على أداء وظائفها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية مما يساهم في انتهاك مبدأ العدالة الاجتماعية،<sup>2</sup> وتراجع الدخل الفردي والقومي و حدوث عجز في الموازنة العامة بشكل يضطر الدولة إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى لسداد هذا العجز كالدخلي أو القروض الخارجية والتي تترتب عليها عدة تداعيات سلبية في حال عدم سدادها، حيث يشكل ذلك عبئاً، وهو ثقل على الدولة وتأخير سداده يؤدي إلى ارتفاع سعر الفائدة الناتج عن الدين العام،<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سابق، ص 66.

<sup>2</sup> ليندة قرموش، مرجع سابق، ص 46.

<sup>3</sup> نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2007، ص 20.

واستمرار ذلك لفترة طويلة يؤدي إلى فقدان الثقة في الدولة بسبب تراكم الفوائد الناتجة عن الدين العام بما يهدد سواء المستقبل الاقتصادي أو السياسي للدولة، بحيث تلجأ الدولة تحت تأثير هذه الظروف إلى رفع مستوى الضغوط المالية، وفرض ضرائب جديدة أو رفع معدلات الضرائب لتمويل نفقاتها<sup>1</sup> والتي تتمثل في دفع أجور ورواتب العاملين، وسداد قيمة الواردات، وتقديم الدعم والمساعدات لهيئاتها العامة لدعم التنمية المحلية، وسداد الدين العام،<sup>2</sup> بالإضافة إلى تمويل متطلبات العملية الديمقراطية في الأنظمة السياسية الحديثة التي تقوم على تداول السلطة وحرية الصحافة والإعلام.

### الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية

تسعى الدولة إلى ترشيد النفقات والحفاظ على وتيرة نمو متكاملة في ظل تزايد أعداد السكان وذلك سعياً لبلوغ الأهداف المرجوة من خلق للثروة ومناصب للشغل، ضمن مخطط مدروس ومحدد في بعده الزماني والمكاني، غير أن الغش الضريبي يؤدي إلى تذبذب الإيرادات المالية وعدم كفايتها لإنجاز بعض المشاريع مما ينتج عنه تباين سلبي بين المنجزات والمخططات، فتحتاج بعض المشاريع إلى ميزانية إضافية لتكملة الإنجاز وبعضها قد يطوى ويلغى من الحسابان، ولمجابهة نقص المال تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب جديدة، أو زيادة سعر الضرائب الموجودة، وهذه الضرائب قد تؤدي إلى غلق بعض المؤسسات النزيهة بسبب عجزها في التوفيق بين مداخيلها وأعبائها المتنوعة ويؤدي ذلك إلى تسريح العمال وانتشار البطالة بينما تزداد ثروة المؤسسات التي تستثمر في الغش الضريبي ويقوى عودها في اتجاه إضعاف مكانة الدولة في المجتمع، مما يجعلها غير قادرة على تشجيع المستثمرين بمنحهم بعض الإعفاءات إضافة إلى ظهور السوق الموازية غلاء الأسعار وضعف القدرة الشرائية

<sup>1</sup> طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012، ص 87.

<sup>2</sup> أعاد محمود القيسي، المالية العامة، د ط، دار الثقافة، الأردن، 2008، ص 40.

للمواطنين جراء الركود الاقتصادي، وعزوف التجار عن إيداع أموالهم في البنوك تبعاً لتدهور ثقتهم بها.<sup>1</sup>

إن للضريبة دور اقتصادي هام كونها أداة تنظيم وتدخل اقتصادي للدولة، لذلك فإن التملص من هذه الضريبة له انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب ومنها:

### 1. التأثير على المنافسة :

عند الأخذ بعين الاعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات والتجار، فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائماً في وضعية اقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي لا تتهرب من الضريبة، وبالتالي تفرض أسعارها التنافسية، وأحسن مثال على ذلك حال المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص، والتي لا تتردد في إجراء صفقات تجارية بدون فواتير، وبالتالي فإن أسعارها تكون منخفضة لعدم احتوائها على الرسم على القيمة المضافة، كذلك فإن الغش الضريبي يساهم في دحض قواعد المنافسة الشريفة ويعرقل النمو الاقتصادي.<sup>2</sup>

### 2. عرقلة النمو الاقتصادي:

يساهم الغش الضريبي في تباطؤ وتأخير النمو الاقتصادي، حيث يثبط الغش الضريبي الجهود التي تسعى إلى تعزيز الإنتاجية. إن المستثمر الذي يطمح إلى زيادة دخله من خلال وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية الإدارة بهدف خفض التكاليف لا يتردد في ممارسة التهرب الضريبي من أجل الوصول إلى ما يريد.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد بهلولي، عبد الرؤوف طرش، سبل مواجهة جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص قانون اعمال، كلية الحقوق، جامعة برج بوعرييج، الجزائر، 2023/2022، ص 37.

<sup>2</sup> محمد بهلولي، عبد الرؤوف طرش، مرجع سابق، ص 38.

<sup>3</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سابق، ص 97.

### 3. إعادة توجيه النشاط الاقتصادي:

إن الغش الضريبي يسهم في إعادة توجيه الأنشطة الاقتصادية حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الاقتصادية أكثر حسب الاعتبارات الجبائية وليس للاعتبارات الاقتصادية، وفي الجزائر نلاحظ هذا، فالأنشطة الاقتصادية تتوجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للغش الضريبي دون أن توجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات، وتساهم في تكوين القيمة<sup>1</sup>.

يلاحظ في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من أجل ضمان مدخول جيد يفكر مدير المؤسسة في كيفية الغش أكثر من تنمية أعماله ومؤسسته، وبالتالي يمكن القول: "إن الغش هو إذن مسبب للركود الاقتصادي"<sup>2</sup>.

#### الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية

يخل الغش الضريبي بفكرة العدالة في توزيع الضريبة، وتنتشر الطبقة 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 اقتصادية الأمر الذي يدفع المكلف النزيه للشعور بالغبن، وتهتز 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 احتراف الغش والاحتيال والتدليس لتحقيق الكسب السريع، بحيث تنعدم الثقة والتوازن بين مختلف فئات المجتمع، إضافة إرتفاع مؤشرات الفقر والأمية الهجرة سواء الداخلية أو الخارجية للبحث عن الثروة بكل الطرق الممكنة، ومنها الطرق غير المشروعة كالرشوة والاختلاس، وفرض ضرائب مرتفعة على

<sup>1</sup> نصر رحال، مرجع سابق، ص 98.

<sup>2</sup> محمد بهلولي، عبد الرؤوف طرش، مرجع سابق، ص 38.

الاستهلاك، والتي لا تؤثر على أصحاب الدخل المحدود، فالمساواة في دفع الضريبة بهذا الأسلوب لا يحقق العدالة الاجتماعية بل يساهم في تعميق الفوارق الاجتماعية، فمن غير المعقول أن يتساوى الأغنياء، والفقراء في الاستفادة من نفس الخدمة العمومية بنفس الثمن فيجب أن يدفع أصحاب الدخل المرتفع رسوما أعلى من تمك التي يدفعها أصحاب الدخل المحدود.<sup>1</sup>

إن الغش الضريبي يؤدي إلى تضائل إيرادات الخزينة العامة، وينتج عنه قصور الدولة تجاه مواطنيها من عدم تلبية حاجياتهم، الملحة كالمدراس والمستشفيات والمساكن والطرق، ويؤدي إلى نقصان وسائل دعم الاستثمار، فتزداد نسبة البطالة، وتبرز مظاهر الفقر والحرمان، كما أنه يتسبب في تدهور التماسك الاجتماعي واضطراب روح التضامن بين أفراد المجتمع، وانحراف الأخلاق، كما تزدهر السوق السوداء، ويبرز التزوير في المستندات الرسمية، وتكدس الأموال في الخزائن الحديدية في المستودعات بدلا من إيداعها في البنوك ويصبح الغش الضريبي هو الأصل، بينما يصبح الصدق والأمانة والحس الاجتماعي النبيل هي الاستثناء.<sup>2</sup>

تتمثل آثار الغش الضريبي على المستوى الاجتماعي في الجوانب التالية:

### 1. الغش يولد غش آخر:

يقلل الغش الضريبي من الحصيلة الجبائية للدولة، مما يتسبب في رفع الدولة المعدلات الضرائب من أجل الحصول على المزيد من الإيرادات، وتؤدي هذه الزيادة في معدل الضريبة

<sup>1</sup> ليندة قرموش، مرجع سابق، ص 47.

<sup>2</sup> محمد بهلولي، عبد الرؤوف طرش، مرجع سابق، ص 35.

إلى آثار سلبية أخرى .على سبيل المثال، وجدنا أن دافعي الضرائب لا يغشون، لذا فكلما زاد اللجوء إلى الغش زاد معدل الضريبة، ويؤدي الغش الضريبي إلى نوع آخر من الغش<sup>1</sup>.

## 2. إن الغش الضريبي يفسد تصرفات المكلفين الذين يمارسونه:

حيث تنعدم الثقة بين المتعاملين، لأن كل واحد منهم يعلم بأن الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزورة لاعتبارات جبائية مما يؤدي إلى عدم الاطمئنان في منح القروض للعملاء لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت، وتلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب الغش الضريبي مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين والذين قد يتابعون كذلك جبائيا<sup>2</sup>.

## 3. تثبيت وتعميق الفوارق الاجتماعية:

إن اعتماد الكثير من البلدان وخاصة الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة العمومية، يؤدي إلى فرض ضرائب ورسوم مبالغ فيها على الأفراد، مما ينمي لديهم الإحساس بالفقر والاستغلال من طرف النظام الجبائي، ويزداد هذا الشعور لدى هذه الفئات بسكوت الدولة عن مختلف التجاوزات التي يقترفها أصحاب النفوذ بتهريهم الدائم وهو ما يجعل الجو مضطربا في العلاقات بين أفراد المجتمع ويؤدي إلى ظهور الفوارق الاجتماعية إضافة إلى انتشار الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة الجبائية، اعتقادا بأنها مهما ارتفعت قيمتها فهي أقل وأخف من الضريبة، وهذا يرسخ فكرة الغش الضريبي لديهم خاصة في محيط لا تدفع فيه الضريبة إلا من طرف الفقراء وأصحاب المداخل المحدودة<sup>3</sup>.

## 4. تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع:

<sup>1</sup> محمد بهلولي، عبد الرؤوف طرش، مرجع سابق، ص 35.

<sup>2</sup> عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2007، ص 35.

<sup>3</sup> مصطفى عوادي، نصر رحال، مرجع سابق، ص 96.

إن وجود الغش الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية يساهم في تدهور المدنية الجبائية (civisme fiscale) والتي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من مساهمته المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع وبذلك فإن الغش الضريبي هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني : أركان جريمة الغش الضريبي

تعتبر الضريبة فريضة نقدية يتحملها المكفون بصفة نهائية جبرا و من دون مقابل تستخدمها الدولة لتغذية نفقاتها والوفاء بمقتضياتها وأهداف السياسة المالية العامة لها غير أن المكلف بالضريبة يلجأ في بعض الأحيان إلى التملص من دفع الضريبة لعدم قناعته بالتشريعات الجبائية.

تتضح ملامح جريمة الغش الضريبي من خلال مجمل النصوص القانونية الواردة في قانون الضرائب المباشرة ، وقانون الضرائب غير المباشرة ، و قانون الطابع ، و قانون التسجيل و الرسم على رقم الأعمال ، والقوانين الأخرى المرتبطة بالجبائية ، أو الإتفاقيات الدولية التي تهدف للوقاية من الازدواج، والتهرب الضريبي التي صادقت عليها الجزائر ، و التي يتبين من خلالها إضفاء الطابع الجزائي لكل نشاط إجرامي يتضمن إستعمال طرق تدليسية إحتيالية سواء كانت مادية أو قانونية أو محاسبية تكون نتيجتها التملص الكلي أو الجزئي من وعاء الضريبة المطلب الأول، تقضي القاعدة العامة بأن القانون الجنائي لا يهتم بما يرد في ضمير الفرد من أفكاره لكنه يهتم بالمظهر الخارجي لهذه الأفكار لذا يستلزم الأمر ضرورة توافر ركن مادي لكل جريمة أيا كان نوعها إلا أن هذا الركن لم يعد كافيا لتشكيلها

<sup>1</sup> محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1996/1997، ص 71.

المطلب الثاني، و بالتالي أصبحت الجريمة تتطلب ركنا معنويا بإعتبار أنه لا تكون هناك عقوبة بغير إرادة المطلب الثالث .

### المطلب الأول : الركن الشرعي

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 الإقتصادية ، حيث إنحرف مبدأ الشرعية الجزائية عن القواعد العامة في الجريمة الإقتصادية ، و في إطار جريمة الغش الضريبي بقي محافظا على ملامحه التقليدية.

### الفرع الأول : مضمون مبدأ المشروعية

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

يقصد بمبدأ الشرعية في قانون العقوبات لا جريمة و لا عقوبة إلا بنص في القانون،<sup>2</sup> و تتجلى أهمية إحترام مبدأ الشرعية الجزائية كذلك في حماية حقوق الأفراد من تعسف السلطة حيث نصت المادة 43 من دستور 2020 على أنه " : لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم " ، فلا يمكن أن يتابع أحد أو يحتجز إلا في الحالات المحددة بالقانون وطبقا للأشكال التي نص عليها تجتمع العقوبات الجزائية لمبدأ الشرعية والشخصية ، و يترتب

<sup>1</sup> محمد سعيد نمور ، أصول الإجراءات الجزائية ، شرح لقانون أصول المحاكمات الجزائية ، د ط ، دار الثقافة للنشر و التوزيع عمان ، 2005 ، ص 42 .

<sup>2</sup> انظر المادة 01 من الأمر رقم 156/66، المصدر السابق.

## الفصل الأول: الاحكام الموضوعية لجريمة الغش الضريبي

عن مبدأ الشرعية عدة نتائج ، و منها أن القوانين هي التي توضح العقوبات اللازمة لكل جريمة.<sup>1</sup>

تتولى السلطة التشريعية التي يمثلها البرلمان مهمة التشريع وفقا لإجراءات المنصوص عليها في المادة 139 من دستور 2020 ، حيث يناقش مجلس الأمة النص الذي صوت عليه المجلس الشعبي الوطني ، ثم يصادق عليه بأغلبية ثلاثة أرباع أعضائه ، و في حالة الخلاف بين الغرفتين تجتمع لجنة متساوية الأعضاء من الغرفتين بطلب من رئيس الحكومة لإقتراح نص يتعلق بالأحكام محل الخلاف ، ثم يعرض هذا النص على كلتا الغرفتين للمصادقة عليه و لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يطرأ أي تعديل عليه إلا بموافقة الحكومة ، و في حالة استمرار الخلاف يسحب النص - أما إذا كان الأمر يتعلق بقانون المالية فإنه يصادق عليه البرلمان في مدة أقصاها 75 يوما ، و في حالة مرور هذا الأجل دون المصادقة عليه يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر

يتميز المجال الاقتصادي بسرعة التطور ، الأمر الذي دفع المشرع لإخضاع التشريعات الجزائية للتعديل ، والتغيير المستمر ، وترتب عنه لزوم تدخل المشرع التقرير حماية جزائية تراكب هذه التغيرات ، وبناءا على ذلك لا يمكن ضبط المجال الاقتصادي عن طريق القانون بصفة مستمرة نظرا لكون المجلس الشعبي الوطني لا ينعقد إلا مرتين في السنة ، وفرض بذلك الواقع تقنية تقليد التشريع في المجال الاقتصادي عن طريق التنظيم ، و التي غايتها الحماية

<sup>1</sup> انظر المادة 43 من دستور المؤرخ 30 ديسمبر 2020 م ، ج ر د ش ، العدد 82.

الجزائية من الجرائم الاقتصادية ، و شكل ذلك في نفس الوقت تراجعاً هاماً للتشريع كمصدر رسمي قطعي للقانون الجزائري<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة الغش الضريبي

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

أكدت المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على معاقبة كل مكلف يتملص بأي طريقة كانت من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة في ذمته، و يعتبر طرق تدليسية قيام المكلف بتنظيم إعساره ، أو وضعه العراقيل من خلال اللجوء لطرق تعرقل تحصيل الضريبة أو الرسم المفروض على المكلف ، وحددت المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال الطرق التدليسية ، والتي تتمثل خاصة في:

- إخفاء المكلف أو محاولة إخفائه للمبالغ الخاضعة للرسم على القيمة المضافة لاسيما عمليات البيع بدون فاتورة.
- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة بهدف إثبات الحصول على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة ، و إما الإستفادة من المزايا الجبائية.
- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات وهمية في دفتر اليومية أو الجرد.
- الإغفال أو التصريح الناقص لمداخيل أو رقم الأعمال عن سوء نية.

<sup>1</sup> مندر صائغي ، مبدأ الشرعية الجزائية في قانون العقوبات الاقتصادية الجزائري ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم الجنائية ، معهد الحقوق و العلوم الإدارية ، جامعة الجزائر ، 1984 ، ص 60.

- سعي المكلف لتنظيم إعساره والحيولة دون تحصيل الضرائب المستحقة عليه<sup>1</sup>.

كما نصت المادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كذلك ، على المسؤولية الجزائية للقائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات ، عندما تكون المخالفة قد ارتكبتها شركة أو شخص معنوي يخضع للقانون الخاص ، حيث يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في أن واحد ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين ، و ضد الشخص الاعتباري ، وكذلك الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية 2 ، ونص قانون الضرائب غير المباشرة كذلك على معاقبة كل من يستخدم طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها في حالة الإخفاء الذي يتجاوز عشر 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000.00 دج 3 ، و تعتبر طرق إحتيالية خاصة: إخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص المبالغ منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة عليه.<sup>2</sup>

تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إما الحصول على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضات أو الإعفاء منها أو إرجاعها ، و إما الإستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

المناورات التبادلية التي يترتب عنها تنظيم المكلف الإعساره ، و كل مناورة أخرى تهدف لعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها.

أكد المشرع الجزائري كذلك في المادة 33 من قانون الطابع على أن كل غش أو محاولة للغش و كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش يتم عن طريق إستعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 من هذا القانون ، و يتعلق الأمر بآلات الطبع التي سبق أن وافقت عليها الإدارة

<sup>1</sup> انظر المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، المصدر السابق.

<sup>2</sup> فتحي لعور، مرجع سابق، ص 27.

الجبائية يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها ، و في الحالة التي يتم فيها إستعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000.00 دج 5 و كذلك نص المادة 34 من نفس القانون التي نصت على ما يلي " : كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو رفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين خمسمائة ألف دينار (5.000.00) دج ومليونين دينار 20.000.00 دج، و سجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط في حالة الإخفاء الذي يتجاوز عشر المبالغ الخاضعة للضريبة أو مبلغ مائة ألف دينار 1.000.00 دج<sup>1</sup>.

ترتبط القوانين الجبائية بقوانين أخرى كقانون الصرف وحركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج ، حيث نصت المادة 1 من الأمر 22-96 المؤرخ في 9 يوليو 1996 المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف و حركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج المعدل والمتمم بالأمر 103-10 المؤرخ في 26 غشت 2010 على معاينة: "كل من يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها في المادة الأولى بالحبس من سنتين إلى سبع سنوات وبغرامة لا تقل عن ضعف قيمة محل الجريمة ومصادرة محل الجنحة و الوسائل المستعملة في الغش<sup>2</sup> " أكدت المادة 149 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كذلك على أن المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة عند الإستيراد والتصدير يتم إثباتها بكل طرق الإثبات الواردة في القانون العام ، أو يتم معاينتها بواسطة محاضر يحررها ضباط الشركة القضائية

<sup>1</sup> انظر المادة 34 من الأمر رقم 76 - 103 المؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976 والمتضمن قانون الطابع ، المعدل و المتمم .

<sup>2</sup> انظر المادة 1 من الأمر 22-96 المؤرخ في 9 يوليو 1996 المتعلق بقمع التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف و حركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج المعدل و المتمم بالأمر رقم 03-10 المؤرخ في 26 غشت 2010 ، ج ر ج د ش ، عدد

## الفصل الأول: الاحكام الموضوعية لجريمة الغش الضريبي

أو أعوان إدارة الجمارك ، أو الضرائب المباشرة ، وغير المباشرة ، و التسجيل ، وقمع الغش و المخالفات الإقتصادية<sup>1</sup>.

يستفاد مما سبق أن التشريع في المجال الضريبي محصور في القانون ، و يفهم من ذلك أن المشرع الجزائري التزم بالقواعد العامة فيما يتعلق بتجريم ظاهرة الغش الضريبي و يرجع ذلك لعدة إعتبارات إقتصادية تتجلى في حرص المشرع على كسب ثقة الإقتصاديين ، فالأصل في القانون الجزائي العام أن تحدد القاعدة الجزائية المتعاملة تحديدا دقيقا للعناصر التي تشكل ماديات الجريمة ، والعقوبات الأصلية أو التكميلية<sup>2</sup>.

تأثر المجال الإقتصادي بالتغيرات التي عرفتها البشرية في مختلف الميادين بسبب العولمة ، حيث أصبح قانون الجماعة هو الذي يطغى على العلاقات الإقتصادية ، و تجسد هذا القانون في الإتفاقيات المختلفة ، حيث يعتبر الإتفاقيات الدولية الموقعة المصادق عليها من طرف الدولة ذات أثر مباشر في النظام القانوني الداخلي، و لا يمكن للقاضي الوطني بأي حال من الأحوال إستبعادها إلا لأسباب قانونية ، و أكد المشرع الجزائري في المادة 91 من دستور 2020 على سمو المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية على القوانين الداخلية<sup>3</sup>.

يرد الغش الضريبي الدولي في الإتفاقيات الجبائية الدولية التي تنظم حالات التهرب و الإزدواج الضريبي الدولي ، و الذي يشكل جريمة مركبة إذا إقترن بمخالفة القوانين التي تنظم تحويل رؤوس الأموال من و إلى الخارج، وتحويل أرباح الشركات الأجنبية بطرق غير شرعية

<sup>1</sup> انظر المادة 149 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، ج ج د ش ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، 2020.

<sup>2</sup> أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الاول ، طبعة 17 ، دار هومة ، الجزائر ، 2014 ، ص 470-469 .

<sup>3</sup> فتحي لعور، مرجع سابق، ص 29.

2، وتختلف هذه الجريمة عن جريمة الغش الضريبي في صورتها البسيطة ، لذلك أبرمت الجزائر عدة إتفاقيات ثنائية لتقادي التهرب الضريبي و يمكن ذكر البعض منها:

●الإتفاقية مع الجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تقادي الإزدواج الضريبي وتجنب التهرب و الغش الضريبيين الذي يستهدف الضرائب على الدخل والثروة و التي تم توقيعها في الجزائر بتاريخ 2011/12/11.<sup>1</sup>

●الإتفاقية مع المملكة العربية السعودية لتجنب الإزدواج الضريبي لمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل و ،رؤوس الأموال ، و التي تم توقيعها في الرياض بتاريخ 19 ديسمبر 2013.

### المطلب الثاني : الركن المادي

يعتبر الركن المادي ركنا أساسياً في جريمة الغش الضريبي، حيث لا جريمة دون التحقق من الفعل غير المشروع، ولفهم معناه واستخلاص طبيعته الخاصة، فإنه يقتضي التعرض لعناصره، سواء كان سلوكاً إجرامياً، العلاقة السببية أو النتيجة الجنائية.

### الفرع الأول: السلوك الإجرامي

لم يحدد المشرع هذه الأساليب على وجه التحديد في قوانين الضرائب، بل عدد فقط بعض الإجراءات، على سبيل المثال لا الحصر، التي اعتبرها أساليب احتيالية، ومن بين تلك الطرق نذكر ما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مرسوم رئاسي رقم 336-15 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين ج د ش و الجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تقادي الازدواج الضريبي ، و تجنب التهرب و الغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة ، ج ر ج د ش ، عدد 70.

<sup>2</sup> محمد بهلولي، عبد الرؤوف طرش، مرجع سابق، ص 50.

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يتم تطبيق ضريبة القيمة المضافة عليها من قبل كل مدين، وخاصة المبيعات بدون فواتير.
- كل من قام بتقديم معلومات غير صحيحة ذكرها في الجدول التفصيلي للعملاء بمناورات التهرب من الوعاء الضريبي أو تخليص الضريبة.
- تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة كدعم للطلبات التي تهدف إلى تحقيق أو تخفيض أو إعفاء أو إرجاع ضرائب أو رسوم، أو الاستفادة من المزايا الضريبية المقررة لصالح فئات معينة من المكلفين بالضريبة .

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

ورد المشرع الجزائري على هذا التعبير في المادة 261 من قانون العقوبات، حيث يعاقب كل من يستعمل أو يحاول استعمال مستند يعلم أنه مزور بالعقوبات المقررة للتزوير سواء تعلق الأمر بوثائق تجارية أو مصرفية وفقا للمادة 219 من قانون العقوبات أو المستندات العرفية طبقا للمادة 220 منه.

### الفرع الثاني: النتيجة الإجرامية

يتطلب الغش الضريبي لقيامه إن يؤدي استعمال الطرق الاحتمالية إلى إحدى النتائج التالية:

2

- إما التهرب من الوعاء الضريبي كله أو بعضه، ويقصد به التهرب من تحديد أساس الضريبة.

<sup>1</sup> حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، د ط، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 104.

<sup>2</sup> محمد بهلولي، عبد الرؤوف طرش، مرجع سابق، ص 52.

- إما التهرب كلياً أو جزئياً من تصفية الضريبة.
- إما التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، ويقصد به إعفاء المكلف من الالتزام بدفعها أو تخفيف عبء هذا الالتزام.

لا يشترط القانون إثبات جريمة ضريبية أن الأساليب الاحتيالية تؤدي في الواقع إلى نتيجة محددة وهي التهرب من دفع الضريبة. بل إن المحاولة كافية لحدوثها ، والمحاولة ، كما حددتها المادة 30 من قانون العقوبات الجزائري، هي البدء في تنفيذ أفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة.<sup>1</sup>

تعتبر المخالفة الجنائية حقيقة قانونية في حال وجود إطار قانوني لها سبق تحديده من قبل المشرع، بحيث يهدف إلى حماية حق أو مصلحة عامة أو خاصة، ويمكن تكييفها على أساسها وينتج عنه الموت، ويترتب على جريمة الجرح والضرب أو الإصابة.<sup>2</sup>

تتحقق النتيجة الجنائية لجريمة الاحتيال الضريبي عن طريق تهرب الممول من الضريبة جزئياً أو كلياً باستخدام أساليب احتيالية، وهذا واضح في النصوص الضريبية المختلفة.

تنفق الفقرة الأولى (2) من المادة 303 و 193 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 119 من قانون التسجيل (3)، و 532 من قانون الضرائب غير المباشرة (4) على استعمال كلمة التملص.

### الفرع الثالث: العلاقة السببية

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

<sup>2</sup> محمد بهلولي، عبد الرؤوف طرش، مرجع سابق، ص 53.

والمقصود بالسببية في الجريمة تلك الروابط بين سلوك الجاني والنتيجة الناتجة عن الجريمة أو الأثر الناتج عن سلوك الجاني<sup>1</sup>، وظهرت عدة نظريات فقهية حاولت تفسير طبيعة العلاقة بين سلوك الجاني والنتيجة الجنائية من أهمها نظرية السبب المباشر والفوري والتي ظهرت لأول مرة في إنجلترا والتي يتلخص محتواها في ذلك في حال تعدد العوامل التي أدت إلى حدوث النتيجة الإجرامية، فلا بد من تجاهل الأسباب البعيدة ويتم استجواب الجاني على أساس أفعاله الحالية والمباشرة التي ساهمت في إحداث النتيجة الجنائية، ويترتب على ذلك استبعاد العوامل التي أضيفت إلى هذا الفعل وساعدت على حدوثه، ويمكن اعتبارها ظروفًا وليس أسباب، وقد اعتمد المشرع الجزائري على هذه النظرية كأساس لتبرير العلاقة السببية.<sup>2</sup>

تقوم السببية في جريمة الاحتيال الضريبي إذا أدت إلى الأساليب المهنية الاحتيالية التي يستخدمها الجاني للتهرب من الضريبة، وبالتالي تظهر العلاقة السببية في جريمة الاحتيال الضريبي، ولكن في بعض الأحيان يتدخل عامل بين السلوك والنتيجة الجنائية، فتكون الجريمة موجودة إذا تخلص المكلف من الضريبة نتيجة خطأ ارتكبه الإدارة الضريبية أثناء تقدير الوعاء الضريبي وتحديد نسبته، في معظم الحالات تكون هذه الأخطاء ذات طابع إداري وينتج عنها نزاع إداري، وفي حالة ثبوت استخدام دافع الضرائب الأساليب الاحتيالية يؤدي نزاع ذو طبيعة جزائية إلى جريمة الاحتيال الضريبي.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث : الركن المعنوي

<sup>1</sup> عبد القادر عدو، مبادئ قانون العقوبات الجزائري، نظرية الجريمة، "نظرية الجزاء الجنائي"، ط، 8 دار هومة، الجزائر 2013، ص 143.

<sup>2</sup> أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، ج، 1 ط 1، المجلة القضائية، العدد، 22، 1998، ص 22.

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

إن الجريمة بشكل عام ليست ظاهرة مادية خالصة بل أن بعض عناصرها معنوي بحث و من ثم استقر في القانون الجنائي الحديث ذلك المبدأ الذي يقضي بأن ماديات الجريمة لا تنشئ مسؤولية و تستوجب عقابا ما لم تتوفر إلى جانبها كل العناصر المعنوية التي يتطلبها كيان الجريمة ذاته و تجتمع معنويات الجريمة في ركن يختص بها ويحمل اسم "الركن المعنوي"<sup>1</sup>، و هذا الأخير له صورتان، فقد يتخذ صورة القصد و قد يتخذ صورة الخطأ - بمفهومه الضيق - و الأصل في الجرائم أنها عمدية و لا عقاب على الخطأ إلا استثناء حينما يقرر المشرع ذلك بنص صريح في حين لا حاجة لمثل هذا النص في الجرائم العمدية و لهذا فإنه نادرا ما يصرح المشرع بالقصد في نصوصه.<sup>2</sup>

و سنتناول فيما يلي بمزيد من التفصيل القصد العام من خلال الفرع الأول و القصد الخاص كإمتداد منطقي للقصد العام في الفرع الثاني على أن تفرّد لعبء إثبات القصد الجنائي فرعا ثالثا.

### الفرع الأول : القصد العام.

لا تخرج جريمة الغش الضريبي عن هذا الأصل العام فهي من الجرائم العمدية التي يشترط التحققها توفر القصد و لا يكف وجود الخطأ لعدم وجود نص يصرح بذلك و من جهة أخرى فإن النصوص الضريبية التي تناولت هذه الجريمة قد استعملت عبارات تدل على وجوب توفر القصد و من ذلك عبارة " الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد ..... الواردة في البند 3 من م 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال و استعمل المشرع في النص الفرنسي المقابل لهذه المادة عبارة sciemment بالإضافة إلى عبارة الإغفال عن التصريح ... عن قصد الواردة في البند الرابع من نفس المادة و في النص الفرنسي استعمل أيضا عبارة sciemment وبغض

<sup>1</sup> محمود نجيب حسني، القصد الجنائي، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، العدد الاول والثاني، 1958، ص 89.

<sup>2</sup> عوض محمد، شرح قانون العقوبات، القسم العام، منشأة المعارف، الاسكندرية، 2000، ص 211.

النظر عن المواضع التي أشار فيها المشرع صراحة إلى القصد فإن المبدأ العام يقضي بوجود توفر القصد في جريمة الغش الضريبي أيا كانت الطرق الاحتمالية المستعملة و لم يعرف المشرع الجزائي القصد الجنائي تاركا ذلك للقضاء في حين أوردت بعض التشريعات مثل هذا التعريف و يزخر الفقه الجنائي بتعريفات كثيرة في هذا المجال وكلها تقوم على تحديد عناصر القصد المتمثلة في العلم والإرادة من جهة وتمييز القصد العام عن القصد الخاص من جهة أخرى فالقصد العام هو " إرادة ارتكاب الجريمة مع العلم بالعناصر المكونة لها " و لا يقتصر نطاق الإرادة في القصد على السلوك فقط بل يمتد هذا النطاق ليشمل أيضا النتيجة و ذلك طبعا إذا كانت الجريمة مادية أي ذات نتيجة و عليه فإنه يشترط لقيام جريمة الغش الضريبي أن يرتكب المكلف بالضريبة الطرق الاحتمالية عن إرادة و أن يكون على علم بأن التصرفات التي استعملها من شأنها أن تؤدي إلى حرمان الدولة كليا أو جزئيا من مبلغ الضرائب الواجب عليه أداؤها و أن يريد تحقق ذلك فإذا كانت الطريقة المستعملة مثلا تتمثل في تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للحصول على استرداد الضريبة فيجب أن يرتكب فعل تقديم هذه الوثائق عن إرادة كما يجب أن تكون إرادة المكلف متجهة إلى الحصول على استرداد الضريبة و أن يكون هذا المكلف على علم بأن الوثائق المقدمة مزورة أو غير صحيحة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : القصد الخاص

أما القصد الخاص فيتمثل في " الغاية التي يقصدها الجاني من ارتكاب الجريمة فظلا عن إرادته الواعية لمخالفة القانون الجزائي "، و عليه فالقصد الخاص لا يعدو أن يكون امتدادا منطقيا و ضروريا للقصد العام فهو أيضا علم و إرادة و لكنه أوسع نطاقا من هذا الأخير إذ يمتد إلى

<sup>1</sup> ادريس خوجة لخضر، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجنائي الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة سعيدة، 2013/2014، ص 77.

الغاية و هذه الأخيرة ليست ركنا في الجريمة كأصل عام إلا في الأحوال التي يعتد فيها المشرع بهذه الغاية.<sup>1</sup>

و القصد الخاص على هذا النحو غير متطلب في جريمة الغش الضريبي إذ لم يتطلب المشرع اتجاه القصد إلى تحقيق غاية معينة في حين ذهب البعض الآخر إلى القول بأن جريمة الغش الضريبي تتطلب لقيامها توفر القصد الخاص المتمثل في قصد التهرب من الضريبة و هذا القول لا يخلو من النقد فالتهرب من الضريبة يمثل عنصر النتيجة و هي ركن في الجريمة و عليه فإن القصد المتجه إليها قصد عام أما القصد الخاص فهو القصد المتجه إلى غاية أخرى لا تشكل عنصرا في الجريمة مثل نية التملك في جريمة السرقة و نية استعمال المزور في جريمة التزوير .... و بما أن المشرع لم يشترط غاية معينة في جريمة الغش الضريبي فإنه يمكن القول بكفاية القصد العام لقيام الجريمة دون وجوب توفر قصد خاص.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث : عبء إثبات القصد

بالإثبات عبنا لأنه حمل تقيل ينوه به من يلقي عليه ولما كانت جهة الإدعاء في القضايا الجزائية هي النيابة العامة فيجب على هذه الأخيرة أن تثبت توفر جميع العناصر المكونة للجريمة بما في ذلك الركن المعنوي وعليه فإن القاعدة العامة تقضي بوجوب إثبات القصد من طرف النيابة العامة أو بصفة عامة جهة الإدعاء و ذلك طبقا للمادة 45 من الدستور الجزائري لعام 1996 التي تنص على أن " كل شخص يعتبر بريئا حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته مع كل الضمانات التي يطلبها القانون " و من جهة أخرى فإن هذه القاعدة عرفت استثناءات تقوم على افتراض القصد سواء كان هذا الافتراض تشريعا أو قضائيا و هو ما لاقى انتقادات شديدة أهمها مخالفة قرينة البراءة باعتبارها مبدأ دستوريا و القول بعدم دستورية النصوص التشريعية التي

<sup>1</sup> محمود داوود يعقوب، المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي، ط01، دار الاوائل للنشر و التوزيع، 2001، ص 53.

<sup>2</sup> ادريس خوجة لخضر، مرجع سابق، ص78.

أقرت هذا الافتراض و فيما يتعلق بجريمة الغش الضريبي فهي تخضع للقاعدة العامة في الإثبات إذ يجب على جهة الإدعاء تقديم الدليل على توفر القصد و لما كانت الشكوى المقدمة من طرف إدارة الضرائب أمرا لازما لتحريك الدعوى العمومية فعلى هذه الأخيرة وكذا النيابة العامة إقامة الدليل على توافر قصد الغش.<sup>1</sup>

أما عن كيفية إثبات القصد فهي تخضع للمبادئ العامة للإثبات في المواد الجزائية وعليه فإن إثبات القصد في مادة الغش الضريبي غير مقيد بأدلة معينة و ذلك طبقا للقاعدة العامة المنصوص عليها في م 212 ق.إ.ج التي تنص على أنه يجوز إثبات الجرائم بأي طريق من طرق الإثبات ما عدا الأحوال التي ينص فيها القانون على غير ذلك وللقاضي أن يصدر حكمه تبعا لاقتناعه الخاص .... فهذه المادة تجسد مبدأين أساسيين للإثبات وهما مبدأ حرية الإثبات و مبدأ حرية القاضي في تكوين اقتناعه وطبقا لمبدأ حرية الإثبات فإن للقاضي أن يأخذ من أي بيئة أو قرينة يرتاح إليها دليلا لحكمه إلا إذا قيده القانون بدليل معين ينص عليه<sup>2</sup> و بالعودة إلى النصوص المتعلقة بجريمة الغش الضريبي نجد أن المشرع لم يشترط في إثبات القصد وجوب التقييد بدليل معين وعليه فإن المبدأ في إثبات هذا القصد هو حرية الإثبات.

و نظرا للتطابق بين التشريع الفرنسي و الجزائري في هذا المجال فإنه لا مناص من الإشارة إلى بعض القرارات الصادرة عن القضاء الفرنسي في مجال إثبات قصد الغش أو التهرب من الضريبة نظرا لعدم عثورنا على مثل هذه القرارات في القضاء الجزائري مع الإشارة إلى أن معظم القرارات الواردة في هذا المجال تقوم على افتراض القصد ومن الحالات التي افترض فيها القضاء الفرنسي قيام القصد: واقعة وجود محاسبة خفية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ادريس خوجة لخضر، مرجع سابق، ص 81.

<sup>2</sup> احمد شوقي الشلقاني، مبادئ الإجراءات الجزائية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص 437.

<sup>3</sup> ادريس خوجة لخضر، مرجع سابق، ص 82.



## ملخص الفصل

إن جل التشريعات الضريبية تساهم إلى توطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بها، وذلك عن طريق حماية حقوق المكلف بالضريبة، وبالمقابل فرضت نفس النصوص القانونية التزاما على عاتق المكلف بالضريبة والتي ترتب عقوبات جبائية وأخرى جزائية جراء سعى المكلفون بها إلى التملص من أدائها لعدة اعتبارات أهمها غياب ثقافة المواطنة من سلوكيات المكلفين التي تقتضي تحمل الأعباء العامة والتضامن من أجل المصلحة العامة للأفراد داخل المجتمع، مما استدعى التصدي لهذه الظاهرة باستعمال شتى الوسائل للحد منها وكيفية التعرض للمفهوم الغش الضريبي وتبيان أسبابه المباشرة والغير المباشرة التي تجعل من المكلف بها يتهرب وحتى يستغل إغفال الإدارة وكذا استعمال الطرق الاحتمالية وخاصة ازدواج الضريبة والآثار المترتبة عن هاته الجريمة سواء مالية أو اقتصادية أو اجتماعية.

الفصل الثاني: الأحكام الإجرائية لجريمة الغش

الضريبي

## تمهيد

يهدف المشرع الجزائري من تنويع وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي لضمان متابعتها وردعها ومنع إفلات أي مجرم من العقاب فمثلا المشرع الفرنسي الذي أولى أهمية خاصة للمال العام، لأن المشرع الجزائري لم يعطي أهمية كبيرة وخاصة للمال العام من الإفلات من جريمة الغش الضريبي فالكثير من المكلفين بالضريبة يتهربون وحتى لا يدفعون الضريبة المفروضة عليهم ويتبعون أساليب الإحتيال والأزدواجية في الدفع خاصة لذلك حتى ولو المشرع خصص أساليب وأليات مكافحتها إلا أنه يجب توقيع العقاب على كل من يرتكب هكذا فعل مجرم قد يلحق المساس بإقتصاد الدولة .

ومن خلال ما سبق قمنا بدراسة إثبات ومتابعة جريمة الغش الضريبي في (المبحث الأول)، أما (المبحث الثاني) تطرقنا إلى الجزاءات القانونية المترتبة عن جريمة الغش الضريبي.

## المبحث الأول: متابعة إثبات و جريمة الغش الضريبي

تمتد الطبيعة الخاصة لجريمة الغش والتهرب الضريبي إلى طرق إثباتها ومتابعتها الجزائية حيث تتميز إجراءات متابعتها بتعدد الأشخاص التي خول لها القانون مهمة إثبات وقوعها، وتنوع وسائل الإثبات التي تجمع بين تلك المنصوص عليها في القانون الجنائي والقانون العام (المطلب الأول)، وعلى خلاف القواعد العامة في الإختصاص المحلي التي تترتب عن الإخلال بها المساس بالنظام العام الحرف المشرع عن هذا المبدأ، وذلك بهدف التوفيق بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة للمكلف، فحدد الاختصاص المحلي وفقا للقواعد المنصوص عليها في القوانين الضريبية المختلفة، وقيد تحريك الدعوى العمومية بشأنها بتقديم شكوى مسبقة من طرف إدارة الضرائب المختصة وانقضائها بتوفر الشروط المنصوص عليها في القواعد العامة، والنصوص الضريبية المختلفة (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: إثبات جريمة الغش الضريبي

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

### الفرع الأول: الأشخاص المختصة بإثبات جريمة الغش الضريبي

يؤول الاختصاص بإثبات جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري إلى الأشخاص المحددة في القوانين الضريبية المختلفة، ففي قانون غير المباشرة تتحد صلاحية الإثبات الأعوان الضرائب المحلفين والمفوضين.

وخلاف لما تضمنه قانون الضرائب غير المباشرة ، حول المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال مهمة إثبات جريمة الغش والتهرب الضريبي لضباط الشرطة القضائية وأعوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك وقمع الغش والمخالفات الاقتصادية<sup>1</sup> حيث نصت يمكن أن تثبت المخالفات الأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام أو محاضر بعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة ومصالح الجمارك أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية تلاحق المخالفات ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم<sup>2</sup> .. "

يستفاد من خلال هذه المادة تنوع الأشخاص المؤهلة لإثبات جريمة الغش الضريبي في قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث شملت إلى جانب أعوان الإدارة الضريبية ومصالح الجمارك وقمع الغش والمخالفات الاقتصادية ضباط الشرطة القضائية على خلاف قانون الضرائب المباشرة الذي لم يرد فيه أي نص قانوني يشير لصلاحيه ضباط الشرطة القضائية لإثباتها<sup>3</sup>.

وفي هذا الإطار تساؤل الأستاذ بوسقيعة أحسن أمام هذا الوضع هل يحق لضباط الشرطة القضائية إثبات الغش الضريبي على غرار ما هو معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال، أم الإثبات يبقى محصورا في أعوان الضرائب كما هو ساري في قانون الضرائب غير

<sup>1</sup> عمار معاشو ، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، العدد 02،الجزائر،2009،ص 14.

<sup>2</sup> الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ،المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، ج. ر. ج عدد 102،الصادرة بتاريخ 22 ديسمبر 1976.

<sup>3</sup> نور الهدى عبد الرحمان،سامة بوحديد،آليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي على ضوء قانون المالية لسنة 2022،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص قانون الأعمال،كلية الحقوق،جامعة مولود معمري تيزي وزو،الجزائر،2022،ص 53.

## الفصل الثاني: الأحكام الاجرائية لجريمة الغش الضريبي

المباشرة والطابع، ومن ثم لا يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من المخالفات<sup>1</sup>. يرى الأستاذ "بوسقيعة أحسن" أن الجرائم التي تستهدف الضرائب المباشرة تمس الوعاء الضريبي لذلك فإن إدارة الضرائب هي الأكثر كفاءة لإثباتها، فهي التي تتولى تحصيل الضريبة وتحديد الوعاء الضريبي، كما تحوز على جميع الوثائق والمعلومات التي تتعلق بالمكلف بالضريبة غير أنه في حالة عدم وجود نص قانوني صريح يستثنى ضباط الشرطة القضائية من إثباتها، فيمكن إثبات حالات الغش والتهرب الضريبي من طرف ضباط الشرطة القضائية ثم تحال محاضر الإثبات الإدارة الضرائب المختصة لتحريك الدعوى العمومية<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي

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

### أولاً: إثبات جريمة الغش الضريبي في القانون الجنائي

حدد المشرع الجزائري في القوانين الضريبية المختلفة الوسائل القانونية التي تهدف إلى إثبات جريمة الغش والتهرب الضريبي والتي تتمثل أساساً في المعاينة والحجز، إضافة للتحقيق الجنائي.

<sup>1</sup> أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، مرجع سابق، ص 23.

<sup>2</sup> أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، مرجع سابق، ص 476.

## 1. المعاينة والحجز:

تعتبر المعاينة إجراء قانوني تلجأ إليه الإدارة الضريبية في حال وجود قرائن تدل على استعمال المكلف بالضريبة لطرق تدليسية بهدف التخلص من الضريبة، ويترتب على هذا الإجراء تحرير محضر المعاينة<sup>1</sup>.

أسند قانون الإجراءات الجبائية إلى الأشخاص الذين لهم رتبة مفتش مهمة المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل الوثائق والمستندات التي تبرر التصرفات التي تهدف إلى التهرب من الضريبة، غير أن صلاحيتهم في إجراء المعاينة ليس مطلقة بل قيدها القانون بشروط تضمنتها المادة 35 منه.

يجب أن يكون طلب الترخيص بإجراء المعاينة صادر من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل قانونا، ويتضمن مبررات اللجوء للمعاينة والتعريف بالشخص الطبيعي أو المعنوي محل المعاينة، والوقائع المادية والقانونية التي من شأنها إثبات استعمال المكلف لطرق احتيالية تدليسية وأسماء الأعوان المكلفين بالمعاينة، وصفتهم، ويوجه هذا الطلب لرئيس المحكمة المختصة إقليميا أو أي قاض مفوض قانونا لاستصدار أمر بإجراء المعاينة<sup>2</sup>.

يمكن لضباط الشرطة القضائية إجراء المعاينة إذ استعمل المكلف بجريمة الغش الضريبي طرق تدليسية احتيالية، وذلك بتعيين من وكيل الجمهورية يخول له حجز كل الوثائق والأموال التي تتصل بالجريمة التي يتم التحقيق بشأنها والتي قد تكون دليلا مفيدا في الدعوى ويتم تدوين النتائج المتوصل إليها في محاضر، وهو ما أكدته المادة 505 من قانون الضرائب غير

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

<sup>2</sup> نور الهدى عبد الرحمان، سامة بوحديد، مرجع سابق، ص 55.

## الفصل الثاني: الأحكام الاجرائية لجريمة الغش الضريبي

المباشرة، والمادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وحددت المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة، البيانات التي يجب توفرها في المحضر.

كما نصت المادة 507 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه في حالة مباشرة إجراءات الحجز بسبب التزوير أو الإلتلاف الذي أحدث في الدفاتر والرخص، والنسخ يجب أن يتضمن المحضر نوع التزوير أو الإلتلاف، وتسلم نسخة من هذا المحضر للمتهم، وفي حالة غيابه وكانت له إقامة معروفة في مكان الحجز أو تحرير العقد يبلغ بالمحضر خلال 48 ساعة من اختتام عملية الحجز، أما إذا لم يكن للمتهم أية إقامة معروفة فيعلق في نفس هذا الأجل في البلدية التابعة لمكان الحجز أو التي حرر فيها العقد.

يجوز لكل دائن خلال عشرة أيام الموالية لتبليغ الحجز التنفيذي، أن يطلب من القاضي الذي يباشر المتابعة بيع المحل التجاري في المزاد العلني، حيث ينفذ البيع على من تقدم بأكبر عطاء مالي، ورسا عليه القراء ويصدر القاضي حكماً يسمى حكم إيقاع البيع، أو مرسى المزاد والذي يختلف عن اعتماد العطاء إليه يعطي الخيار لصاحبه إيداع خمس الثمن أو الثمن كله، وفي حالة إبداعه مع المصاريف المقدرة، ورسوم التسجيل حكم القاضي في الجلسة بإيقاع البيع عليه، وفي الحالة التي يودع فيها خمس الثمن، فإن البيع يؤجل لجلسة موائية يتم فيها إيقاع البيع على صاحب العطاء، إذا لم يكن له منافس وأودع الثمن الباقي، وفي حالات أخرى قد يلجأ الأسلوب البيع بالتراضي<sup>1</sup>، ويبدأ الحجز بالمنقول وبيعه، وفي حالة عدم كفاية ثمن المحصولات والمنقولات السداد الأموال أو الرسوم المستحقة فإنه يشرع في الحجز على العقار وبيعه<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> رضوان العمودي، مرجع سابق، ص 33.

<sup>2</sup> نور الهدى عبد الرحمانى، سامة بوحديد، مرجع سابق، ص 56.

تتمتع محاضر المعاينة والحجز التي تحرر وفقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية والضرائب غير المباشرة والتي تتعلق بحجز المنقولات بحجية كاملة، وتتمتع المحاضر التي تتضمن المعاينات المادية، والحجز التي تحرر من طرف عون غير مؤهل قانونا بحجية نسبية ويتمتع القاضي الجزائي بدور إيجابي في الاعتماد عليها كوسيلة إثبات، وهو ما أكد عليه المشرع الجزائري في المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة<sup>1</sup>.

## 2. التحقيق الجبائي:

يتم الكشف عن حالات الغش والتهرب الضريبي بواسطة مجموعة من العمليات التي تهدف المراقبة التصريحات الجبائية وذلك بإظهار الفرق بين المداخل الحقيقية والمداخل المصرح بها ويكون التحقيق الجبائي إما تحقيق في المحاسبة أو تحقيق مصوب في المحاسبة أو تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية.

### أ - التحقيق في المحاسبة:

يتمثل التحقيق في المحاسبة في مجموع العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ومصادقية المعلومات المحاسبية التي تمثل أساس التصريحات الضريبية، والتي نص عليها المشرع في الفقرة الأولى من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، ويعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات التي ترمي المراقبة التصريحات الجبائية المكتسبة من طرف المكلفين بالضريبة، يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجه كتابيا وتقبله المصلحة في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة."

---

<sup>1</sup> انظر المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية المصدر السابق .

## الفصل الثاني: الأحكام الاجرائية لجريمة الغش الضريبي

يستفاد مما سبق أن التحقيق في المحاسبة يخضع لمجموعة من الشروط إذ يتم في محل المكلف بالضريبة، غير أنه في حالة القوة القاهرة أو تقديم طلب مكتوب من المكلف للإدارة الضريبية يجوز للمحقق أخذ الوثائق المحاسبية ليفحصها في مكتبه مقابل وصل استلام للمكلف يثبت فيها نوعية وطبيعة الوثائق التي استلمها<sup>1</sup>.

ينصب التحقيق المحاسبي على مختلف الوثائق والمستندات المحاسبية حيث يشرع المحقق في مراقبة كل الحسابات والأصول، والخصوم في الميزانية وجدول حساب النفقات والإيرادات كما يتم مراقبة كل الدفاتر الحسابية الإلزامية والوثائق المحاسبية التي نص عليها القانون التجاري (دفتر الجرد، دفتر اليومية والدفاتر الثانوية كدفتر المشتريات، ومبيعات البنك الصندوق)<sup>2</sup> ويعتبر مسك الدفاتر المحاسبية هو أساس إثبات الإيرادات والمصاريف.

يترتب عن التحقيق في المحاسبة إما إعادة تأسيس وعاء الضريبة في حالة قبول المكلف بشكل صريح لنتائج التحقيق المحاسبي أما في الحالة التي يتم فيها رفض نتائج المحاسبة تتم عملية إعادة التقويم التلقائي بعد إعلام المكلف عن طريق إرسال إشعار يتضمن الإشارة إلى إمكانية استعانتة بمستشار من اختياره حول القانون المكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوماً للرد على الإشعار بإعادة التقويم سواء بقبوله أو رفضه لإعادة التقويم، وفي حالة سكوته يعتبر قبولاً ضمنياً وفي حالة القبول الصريح الذي يدل عليه اعتراف المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائياً من طرف المحقق تأخذ الإدارة الضريبية به، غير أنه في حالة إثبات الإدارة الجبائية استعمال المكلف المناورات تدليسية، وإعطائه معلومات ناقصة أو غير مطابقة للواقع أثناء التحقيق فإنه يمكن للإدارة الرجوع فيه، ولا يمكن للمكلف الاعتراض عليه عن

<sup>1</sup> نور الهدى عبد الرحمانى، سامة بوحديد، مرجع سابق، ص 57.

<sup>2</sup> الامر رقم 75-59، مؤرخ في 26 سبتمبر، 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بقانون 15-20، مؤرخ في 30ديسمبر، 2015 المعدل و المتمم بقانون 22-09، المؤرخ في 05 ماي، 2022 ج ر عدد 32، الصادرة في 14 ماي 2022.

طريق الطعن، وفي الحالة التي يمتنع فيها المكلف عن تقديم محاسبته حول القانون المحقق تحرير محضر بعدم تقديم المحاسبة بعد التأشير عليه من طرف المكلف بالضريبة، و إخطاره لتقديم محاسبته خلال أجل لا يزيد عن 8 أيام، وإذا انقضى هذا الأجل ولم يتم تقديم المحاسبة فإنه يتم التقييم التلقائي الأسس فرض الضريبة<sup>1</sup>.

#### ب- التحقيق المصوب في المحاسبة:

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

يستفاد مما سبق أن التحقيق المصوب في المحاسبة إجراء ضروري تلجأ إليه الإدارة الجبائية عند وجود شك يفترض منه عدم صدق المستندات أو الاتفاقيات التي أبرمها المكلف بالضريبة، والتي تخفي المضمون الحقيقي الذي يهدف إلى التخفيض أو تجنب الضريبة، غير

<sup>1</sup> نور الهدى عبد الرحمان، سامة بوحديد، مرجع سابق، ص 59.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 59.

أن ممارسة التحقيق المصوب لا يفهم منه عدم إمكانية التحقيق المعمق في الحاسبة بل يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند إجراء التحقيق المعمق النتائج التي ترتبت عن التحقيق المصوب والتي تتعلق أساسا بالحقوق المطالب بها عند إعادة التقييم بموجب التحقيق المصوب.

### ج - التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الضريبية:

يتمثل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الضريبية في مجموعة العمليات التي يتم من خلالها التأكد من وجود الارتباط بين التصريحات عن الدخل من جهة، ووضعية الممتلكات ونمط معيشة المكلف ونص المشرع الجزائري في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية على كيفية إجراء هذا التحقيق، حيث يتولى إجراءاته أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، ويشمل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الأشخاص الطبيعيين فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي بغض النظر عن موطنهم الجبائي، ويهدف هذا التحقيق للكشف عن حقيقة المداخل المصرح بها، ويتم اللجوء لهذا التحقيق كذلك في حالة ظهور عناصر للملكية، ومستوى معيشي يبين احتراف صاحبه لنشاط ما دون أن يصرح بوجوده لدى الإدارة الجبائية أو أية مداخل أخرى غير خاضعة للضريبة.<sup>1</sup>

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

تعرض المحاضر التي تحررها الإدارة الضريبية أمام الجهات القضائية المختصة التي تتضمن دلائل تفيد في ارتكاب المكلف بجريمة الغش والتهرب الضريبي غير أن هذه الأخيرة لا تكتفي بها، وإنما حولها القانون اللجوء لوسائل الإثبات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية،<sup>2</sup> فالقوانين الضريبية لم تحضر إثبات جريمة الغش والتهرب الضريبي في الوسائل

<sup>1</sup> عبد العزيز قتال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009، ص 16.

<sup>2</sup> ليندة قرموش، مرجع سابق، ص 88.

المنصوص عليها في القانون الجبائي وإنما أجازت إجراء المعاينات والحجوز الضريبي بكل الطرف، ويترتب عن ذلك إمكانية معاينة ضابط الشرطة القضائية للجرائم الضريبية طبقا لقواعد قانون الإجراءات الجزائية وذلك لعدم وجود أي نص يحضّر إثبات جريمة الغش والتهرب الضريبي بالوسائل المنصوص عليها في القانون العام<sup>1</sup>.

أكد المشرع الجزائري على أهمية الإثبات طبقا للقواعد العامة في نص المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية والتي نصت على: "يجوز إثبات الجرائم بأي طريق من طرق الإثبات ما عدا الحالات التي ينص فيها القانون على غير ذلك وللقاضي أن يصدر حكمه تبعا لاقتناعه الخاص، ولا يسوغ للقاضي أن يبني قراره إلا على الأدلة المقدمة له في عرض المرافعات والتي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه."

كما أكدت المادة 214 من قانون الإجراءات الجزائية على أن المحاضر، والتقارير لا تكون منتجة في الإثبات إلا إذا كانت صحيحة من حيث الشكل، حيث يحررها واضعها أثناء مباشرة أعمال وظيفته، وأضافت المادة 215 من قانون الإجراءات الجزائية على أن المحاضر والتقارير التي تثبت الجنايات أو الجرح تعتبر مجرد أدلة استدلال تخضع للسلطة التقديرية للقاضي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

### المطلب الثاني: تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي

تبدأ المتابعة الجزائية في جريمة الغش والتهرب الضريبي بتحريك الدعوى العمومية التي تباشر من طرف النيابة العامة باعتبارها ممثل الحق العام أمام الجهة القضائية المختصة (الفرع الأول)، وذلك بعد تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب المختصة والتي تختلف طبيعتها عن الإذن، والطلب الذي يشترطه المشرع لتحريك الدعوى العمومية في جرائم أخرى (الفرع الثاني) ويخضع انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرب الضريبي لتوفر

<sup>1</sup> نور الهدى عبد الرحمانى، سامة بوحديد، مرجع سابق، ص 60.

مجموعة من الشروط العامة والخاصة التي حددها المشرع على سبيل الحصر في القواعد العامة (الفرع الثالث).

### الفرع الأول:الجهة القضائية المختصة للفصل في جريمة الغش الضريبي

يعتبر الاختصاص المحلي في القانون الجزائري من النظام العام، حيث يجوز للقاضي إثارته من تلقاء نفسه في أية مرحلة من مراحل الدعوى، وحدد المشرع هذا الاختصاص في قانون الإجراءات الجزائية وذلك في المادة 329 منه والتي نصت على تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركاتهم أو محل القبض عليهم ولو كان هذا القبض لسبب آخر، بخلاف المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 119 من قانون التسجيل، والمادة 34 من قانون الطابع، حيث انحرف المشرع الجزائري عن القواعد العامة للاختصاص المحلي.<sup>1</sup>

يتحدد الاختصاص المحلي للمحكمة وفقا لقانون الضرائب المباشرة حسب اختيار الإدارة للمكان الذي فرضت فيه الضريبة على المكلف وذلك لتحكين الإدارة الضريبية من تحصيل المعلومات اللازمة لتبرير حالة الغش والتدليس الضريبي، حيث وردت عبارة "الجهة القضائية المختصة" في قانون التسجيل والطابع.<sup>2</sup>

ولم يحدد المشرع الجهة القضائية المختصة بشكل واضح ودقيق، يعاب على هذا التحديد أنه ورد بصيغة واسعة، ولم يحدد بدقة الجهة المختصة، خاصة وأن مكان فرض الضريبة قد يكون في مفتشية الضرائب على مستوى البلدية أو الدائرة أو الولاية بالنسبة للمديريات الولائية

<sup>1</sup> نور الهدى عبد الرحمانى، سامة بوحديد، مرجع سابق، ص 61.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 62.

وتختص المحكمة التي وقع في دائرة اختصاصها تنفيذ الحجز،<sup>1</sup> باعتبار أن الحجز يعتبر وسيلة لمعاينة وضبط جريمة الغش والتهرب الضريبي، وتعتبر المحكمة التي يقع فيها مقر المؤسسة هي المختصة بالنسبة للمتابعة الجزائية للمؤسسات، ففي حالة تعددها تعتبر المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للمؤسسة<sup>2</sup>.

يهدف المشرع الجزائري من تخليه لصرامة تطبيق القواعد العامة والتي اعتبرها من النظام العام في مجالات أخرى عند تحديده لقواعد الاختصاص المحلي لجريمة الغش والتهرب الضريبي لتغليب فكرة المصلحة الاقتصادية للدولة باعتبار أن الغش والتهرب الضريبي يمس بالمالية العمومية للدولة ويعرقل سير المرفق العام بانتظام واطراد<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: شروط تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي

يقصد بتحريك الدعوى العمومية رفعها أو البدء فيها، ويشمل مباشرة الدعوى العمومية تحريكها وتتبعها إلى حين صدور حكم نهائي فيها، بحيث تعتبر النيابة العامة الجهة الوحيدة المخولة لتمثيل المجتمع<sup>4</sup>.

أكد المشرع في قانون الإجراءات الجزائية على ذلك في نص المادة الأولى منه "الدعوى العمومية لتطبيق العقوبات يحركها ويباشرها رجال القضاء أو الموظفون المعهود إليهم بمقتضى القانون"، والمادة 29 من القانون ذاته حيث تنص تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم

<sup>1</sup> نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2013، ص 189.

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

<sup>3</sup> نور الهدى عبد الرحمان، سامة بوحديد، مرجع سابق، ص 62.

<sup>4</sup> حسين طاهري، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجزائية، الطبعة الثانية، دار المحمدية، الجزائر، ص 31.

## الفصل الثاني: الأحكام الاجرائية لجريمة الغش الضريبي

المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية، ويحضر ممثلها المرافعات أمام الجهات القضائية المختصة بالحكم.. "

يتبين من خلال النصوص السابقة أن اختصاص النيابة العامة في التشريع الجزائري عام ويشمل جميع الجرائم بما فيها الجرائم العادية والاقتصادية.

تتمتع النيابة العامة في التشريع الجزائري كمبدأ عام بسلطات واسعة في تحريك، وفي حالات استثنائية قيدها المشرع بضرورة الحصول على طلب أو إذن أو تقديم شكوى، فتحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرب الضريبي لا يكون إلا بناء على شكوى من إدارة الضرائب المختصة<sup>1</sup>.

يشترط في الشكوى أن تكون صحيحة، وأن تقدم من طرف من كلفه القانون بذلك شخصيا ويجوز تقديمها ممن سمح القانون بإنابته في ذلك، ويكفي ذلك الإنابة العامة وإذا صدرت الشكوى من شخص غير مختص يكون الإجراء باطلا ويشترط أيضا أن تكون مكتوبة،<sup>2</sup> ويتميز النظام القانوني للشكوى في الجرائم الجبائية بوحدته وذلك ما تؤكد النصوص الضريبية المختلفة،<sup>3</sup> والتي أحالت لتطبيق المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية التي استحدثها المشرع بموجب المادة 42 من قانون المالية لسنة 2012 والتي نصت على تنشأ ضمن قانون الإجراءات الجبائية مادة 104 تحرر كما يأتي:

"تم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية، ولا تتم هذه المتابعات باستثناء تلك المتعلقة

<sup>1</sup> نور الهدى عبد الرحمان، سامة بوحديد، مرجع سابق، ص 63.

<sup>2</sup> العربي جمال، دور القاضي في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2013، ص 39.

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

## الفصل الثاني: الأحكام الاجرائية لجريمة الغش الضريبي

بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان، وحق الطابع الا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجمهورية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية ."

يتضح من مضمون هذه المادة أن المشرع لم يقيد فقط تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرب الضريبي بضرورة تقديم الشكوى من طرف إدارة الضرائب وإنما قيد أيضا إجراء الشكوى في حد ذاته بالحصول على الموافقة من طرف اللجنة التي تنشأ لدى المديرية الجمهورية للضرائب التي تتبعها إداريا المديرية الولائية للضرائب<sup>1</sup>.

تختلف الشروط القانونية التي يجب توفرها في الشكوى التي تتعلق بالجرائم المالية، ففاده ما يحدد المشرع شروط عامة في أكبر التي يتقيد تحريك الدعوى العمومية بشأنها بتقديم شكوى مسبقة، وهو الأسلوب الذي انتهجه المشرع الجزائري، ففي جريمة الغش والتهرب الضريبي قيد حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بشأنها لضرورة تقديم شكوى من الإدارة الضريبية، وهو ما أكده المشرع الجزائري في الفقرة الأولى من المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة، والفقرة الأولى من المادة 104 من قانون الإجراءات الجنائية.<sup>2</sup>

يرى الأستاذ "أحسن بوسقيعة" أن السبب في اشتراط تقديم الشكوى في الجرائم الضريبية هو ما يجب أن تكون عليه العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية من التفاهم، حيث حول القانون لهذه الإدارة سلطة تقدير ملائمة تقديم شكوى بناء على ملامح الظروف السائدة والتي يتضح منها اتجاه نية المكلف من التهرب من الضريبة، ويترتب على ذلك بطلان مطلق<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> نور الهدى عبد الرحمانى، سامة بوحديد، مرجع سابق، ص 64.

<sup>2</sup> المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

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

## الفصل الثاني: الأحكام الاجرائية لجريمة الغش الضريبي

فاشترط تقديم شكوى مسبقة من الإدارة الضريبية يعتبر من النظام العام، وهو ما أكدته نص المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون التسجيل.

يترتب على تحريك الدعوى العمومية على أساس متابعة جريمة الغش الضريبي دون شكوى مسبقة من إدارة الضرائب بطلان إجراءات سير الدعوى إذا كانت أمام جهة التحقيق وبطلان الحكم القضائي في حالة صدوره<sup>1</sup>، ولا يمكن تصحيح الإجراءات أمام جهة الاستئناف.

تتميز الدعوى العمومية في جريمة الغش والتهرب الضريبي باستقلالها عن الدعوى المرفوعة أمام القاضي الإداري، بالرغم من أن المنازعة الجبائية بتفسيرها الواسع تشمل كل نزاع بين المصالح الضريبية والمكلف بالضريبة، وهو ما أكدته محكمة الجناح والمخالفات بالمحكمة العليا في قرارها تحت رقم 378030، الصادر بتاريخ 28 جانفي 2009 في قضية (أ.س) ضد مديرية الضرائب والنيابة العامة، والذي قضى فيه بتأسيس الطعن الذي قدمه الطاعن، وأبطلت القرار المطعون فيه الصادر بتاريخ 06 جويلية 2004 عن مجلس قضاء قسنطينة، على أساس أن التسبب الذي جاء به قضاة المجلس خاطئ فالنزاع الإداري الضريبي مستقل عن الدعوى الجزائية المعروضة أمام القاضي الجزائي، والتي يتعلق موضوعها بجريمة الغش والتهرب الضريبي وأضافت المحكمة العليا بأن القاضي الجزائي مستقل عن حكمه عن القاضي الإداري ولا حجية للحكم الإداري الفاصل في المنازعة الضريبية أمام القاضي الجزائي، ويتعلق موضوع القضية الإدارية بتحديد الوعاء الضريبي وقيمة الأرباح والتصريحات المختلفة

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

ويتعلق موضوع التهرب الضريبي باستعمال المكلف لوسائل تدليسية للإفلات من دفع الضرائب المستحقة.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: إنقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي

تتقضي الدعوى العمومية بتوفر إحدى الأسباب المنصوص عليها في المادة (6) من قانون الإجراءات الجزائية، وبالرجوع للنصوص الجبائية المختلفة فإن المشرع لم يحددها بشكل صريح حيث وردت نصوص مبعثرة تتعلق ببعض أسباب انقضاء الدعوى الجزائية الجبائية والتي تتدرج في مجموعة الأسباب العامة (أولاً) والخاصة (ثانياً).

#### أولاً: الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية

تتقضي الدعوى العمومية بوفاة المتهم و التقادم أو لصدور قرار العفو الشامل أو بسبب إلغاء قانون العقوبات أو صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه.

#### 1. وفاة المتهم :

يسقط الحق في تحريك الدعوى العمومية بوفاة الجاني، سواء كان من حيث تطبيق العقوبة الأصلية والتبعية 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

---

<sup>1</sup> قرار رقم 378090، صادر بتاريخ 28 جانفي 2009، غرفة الجناح والمخالفات، المحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد 2، 2010، ص333.

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 بتحقق واقعة الوفاة، وفي حالة وفاة الجاني بعد حكم قطعي، فلا تنفيذ للعقوبة إذا لم يبدأ بعد في تنفيذها.<sup>1</sup>

## 2. التقادم:

يقصد بالتقادم مرور فترة زمنية من يوم وقوع الجريمة، أو من يوم انقطاع هذه المدة وتختلف مدة التقادم في القواعد العامة حسب جسامة الجريمة والتي حددها المشرع الجزائري في الجنايات بعشر سنوات، وفي الجرح بثلاث سنوات، وستين بالنسبة للمخالفات.

حددت المادة 305 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة مدة تقادم دعوى الإدارة بأربع سنوات من يوم ارتكاب المخالفة، ونفس الأجل تضمنته قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة في المادة 564 منه والتي نصت: "إن الأجل الذي بموجبه تتقادم دعوى الإدارة يحدد بأربع أعوام:

### **1. من أجل تأسيس وتحصيل الضرائب والرسوم.**

### **2. من أجل قمع المخالفات للقوانين والأنظمة التي تضبط هذه الضرائب والرسوم....**

قام المشرع الجزائري بتوحيد أجل التقادم المتعلق بالمخالفات التي ترتكب ضد قانون الضرائب المباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال بمقتضى المادتين 106 و 110 من قانون

---

<sup>1</sup> نادية بولجة، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2016، ص 117.

الإجراءات الجبائية، حيث نصت المادة 106 منه على .... يحدد الأجل الممنوح الإدارة بأربع (04) سنوات، للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعينة.<sup>1</sup>

وفيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثنائها المخالفة المعينة يمدد أجلًا للتقادم المنصوص أعلاه بسنتين (02) ، إذا ما قامت الإدارة بعد تأكيدها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، برفع دعوى قضائية ضده.

في حين نصت المادة 110 منه على أنه "يحدد أجل تقادم دعوى الإدارة بأربع سنوات من أجل ما يأتي:

1. تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله.
  2. قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذا الرسم، غير أنه إذا كان مرتكب المخالفة في حالة إيقاف، فإن التكليف بالحضور أمام المحكمة المختصة لإصدار حكم ضده يجب أن يتم في أجل شهر واحد اعتباراً من تاريخ غلق المحضر.
- ويمدد أجل التقادم المذكور أعلاه بسنتين (02) بمجرد أن يتبين الإدارة أن المكلف بالضريبة قام باستعمال طرق تدليسية ورفعت ضده دعوى قضائية<sup>2</sup>.

### 3. العفو الشامل :

يعتبر العفو الشامل سبب عام لانقضاء الدعوى العمومية يصدر من السلطة العامة ويهدف لنسيان بعض الجرائم التي رفعت فيها الدعوى أو التي يحتمل أن ترفع فيها الدعوى

<sup>1</sup> انظر المادة 305 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> نور الهدى عبد الرحمانى، سامة بوحديد، مرجع سابق، ص 66.

والأحكام الصادرة<sup>1</sup>، ويعتبر هذا الإجراء وسيلة قانونية لإصلاح الأخطاء القضائية التي يتعذر إصلاحها بالوسائل القضائية لاستنفاذها المواعيد الطعن فيها ويترتب عنه محو كل آثار الجريمة بشكل رجعي، ولا يشمل أشخاص معينين بأسمائهم وإنما طائفة من الجرائم ارتكبت في فترة زمنية وفي ظروف معينة<sup>2</sup>، يصدر العفو الشامل من طرف البرلمان طبقا للمادة 137 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

وبالرجوع للتشريع الضريبي يتعرض لهذه الحالة، حيث يمكن للمتهم الدفع بها أما القضاء كسبب لانقضاء الدعوى العمومية في حالة متابعة المكلف بجريمة الغش والتهرب الضريبي<sup>3</sup>.

#### 4. إلغاء قانون العقوبات:

يقصد به وقف تنفيذ النص القانوني بسبب زوال الوقائع التي كان ينظمها مع إحلال نص قانوني جديد أو دونه ويرد الإلغاء على جميع القواعد القانونية ويصدر من السلطة التي أنشأته أو سلطة أعلى منها<sup>4</sup>.

يترتب عن إلغاء قانون العقوبات إنقضاء الدعوى العمومية إذا صدر قانون جديد قبل صدور الحكم النهائي، ويوقف تنفيذ العقوبة إذا صدر حكم نهائي ويطبق القانون الجديد إذا كان أصلح للمتهم، وبالرجوع للتشريع الضريبي فإنه لم يرد أي نص يمنع تطبيق هذه القاعدة، فيمكن للمتهم إثارتها كسبب لانقضاء الدعوى العمومية الزامية لمتابعة الجاني عن جريمة الغش

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

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

<sup>3</sup> نور الهدى عبد الرحمان، سامة بوحديد، مرجع سابق، ص 68.

<sup>4</sup> جعفر محمد السعيد، المدخل للعلوم القانونية، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 237.

والتهرب الضريبي وهو ما يتبين 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 عملا بقاعدة وجوب تطبيق القانون الجزائي الأصلح للمتهم، وذلك بعد التعديل الذي طرأ على المادة 1-303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بموجب المادة 13 من القانون رقم 16-11 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 والتي جعلت واقعة الغش الضريبي جنحة في جميع الحالات.. "

#### 5. صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه :

يحوز كل حكم قضائي نهائي قطعي بحجية الشيء المقضي فيه، وبالتالي يمنع القاضي إعادة الفصل في الدعوى التي سبق له الفصل فيها، ويلزمه باحترام الحكم السابق عند الفصل في دعوى أخرى سواء من حيث الموضوع أو الأطراف أو الوقائع<sup>1</sup>.

#### ثانيا : الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية

نصت المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية على أن سحب الشكوى والمصالحة التي نص عليها القانون بشكل صريح، سبب لانقضاء الدعوى العمومية.

#### 1. سحب الشكوى :

تنقضي الدعوى العمومية بسحب شكوى طبقا للمادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية حيث يترتب عن السحب أو التنازل عن الشكوى وقف إجراءات المتابعة ففي جريمة الغش والتهرب الضريبي لا يمكن لمدير الضرائب تقديم شكوى أخرى بعد التنازل عنها، وهذا ضمانا

---

<sup>1</sup> نور الهدى عبد الرحمان، سامة بوحديد، مرجع سابق، ص 69.

## الفصل الثاني: الأحكام الاجرائية لجريمة الغش الضريبي

لاستقرار المراكز القانونية كما اشترط المشرع سحب الشكوى بتسديد المكلف لكامل الديون الضريبية المستحقة للخزينة العمومية، وكل الحقوق التابعة في حالة تسديد كامل للحقوق البسيطة، الجزاءات محل المتابعة<sup>1</sup>.

اتجه المشرع الجزائري في سنة 2012 لتوحيد الأحكام التي تتعلق بالشكوى، حيث عدلت المادة 14 من قانون المالية لسنة 2012 المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعدلت المادة 26 منه المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال حيث أحال هذا التعديل إلى تطبيق الأحكام المنصوص عليها في المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التي استحدثها المشرع بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 والتي نصت على أنه يمكن لمدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى، وفي حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة واكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد."

يستفاد من خلال هذه المادة أنه يشترط لسحب الشكوى تسديد مسبق لنسبة 50% من المبالغ التي تملص منها المكلف والتي يترتب عليها طبقاً لأحكام المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية انقضاء الدعوى العمومية إضافة لانقضاء الدعوى الجبائية<sup>2</sup>.

### 2. المصالحة :

تعتبر المصالحة من الأساليب المتطورة في الدول المتقدمة لمعالجة الجرائم الضريبية حيث تم تطبيق المصالحة في العديد من الدول، ومنها فرنسا التي بدأت العمل به منذ القرن الثامن عشرة (18) في التشريعات الضريبية والجمركية واعتبرته أحد أهم الأسباب التي تنقضي بها

<sup>1</sup> نادية بولجة، مرجع سابق، ص 126.

<sup>2</sup> نور الهدى عبد الرحمان، سامة بوحديد، مرجع سابق، ص 70.

الدعوى العمومية<sup>1</sup>، ويعتبر الصلح بشكل عام تسوية النزاع بطريقة ودية والمصالحة في القانون الجزائري نظمتها أحكام الفصل الخامس من الباب السابع من القانون المدني حيث عرفت المادة 459 من القانون المدني الصلح بأنه "الصلح عقد ينهي به الطرفان نزاعاً قائماً أو يتوقيان به نزاعاً محتملاً، وذلك بأن يتنازل كل منهما على وجه التبادل عن حقه"<sup>2</sup>.

اتسع نطاق تطبيق الصلح في التشريع الجزائري وشمل إضافة للنزاع المدني النزاع الاجتماعي والأسرة وحوادث المرور، واقتصر تطبيقها في المسائل الجزائية على الحقوق المدنية للمجني عليه دون العقاب على الجريمة، وفي الجريمة الضريبية لم ينص صراحة على المصالحة كسبب لانقضاء الدعوى العمومية في الجريمة الضريبية<sup>3</sup>.

فقد أشارت المادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة إلى المصالحة من حيث إمكانية فنصت على أنه يمكن أن تكون الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون موضوع إعفاءات أو مصالحات حسب الشروط والقواعد المنصوص عليها في المادة 540 من القانون ذاته<sup>4</sup>.

ولكن المصالحة في الأساس هي وسيلة من وسائل انقضاء الدعوى العمومية ولكن هذه المادة لم تتعرض للمصالحة إذا كان لها تأثير على الدعوى العمومية والجبائية، وكان من الأولى أن تتضمن القوانين الجبائية مثل هذه الوسيلة لما لها أثر على العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف من جهة وذلك بعيداً عن المنازعات القضائية، ومن جهة أخرى تحقق بذلك غرضها باستيفاء الديون مع ربح للوقت والمصاريف. ومنه فالصلح في الجرائم الضريبية يكون

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

<sup>2</sup> أمر رقم 75-58، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني، ج ر عدد 78، صادرة بتاريخ 30/09/1975، المعدل والمتمم.

<sup>3</sup> نور الهدى عبد الرحمان، سامة بوحديد، مرجع سابق، ص 71.

<sup>4</sup> المرجع نفسه، ص 71.

بدفع المتهم المبالغ المالية المستحقة للإدارة الجبائية كحقوق ورسوم جبائية كاملة، ويشترط أن يتم الصلح بين المتهم والإدارة المختصة، وهو تعبير عن إرادة تنتج آثار قانونية ويهدف إلى إنقضاء الرابطة الإجرائية للخصومة الجزائية<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: الجزاء المترتب عن جريمة الغش الضريبي

تعتبر جريمة الغش الضريبي جريمة اقتصادية يسأل كل من ساهم في ارتكابها سواء كان فاعلا أصليا أو شريكا، إضافة إلى إمكانية تأسيس المسؤولية الجزائية عن فعل الغير بالنسبة للشخص الطبيعي أو المعنوي (المطلب الأول) وقد حدد المشرع على سبيل الحصر في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الضرائب غير المباشرة، وقانون الطابع، وقانون التسجيل عقوبة خاصة بها حسب جسامة الجريمة، وذلك تحت السلطة التقديرية للقاضي في استنتاج تكليف الجريمة حسب قيمة المبالغ المتملص فيها (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: تحديد المسؤولية عن جريمة الغش الضريبي

يترتب عن جريمة الغش الضريبي مسؤولية شخصية، ويعتبر الفاعل الأصلي في هذه الجريمة أول شخص يخضع للجزاءات المقررة في القوانين الضريبية المختلفة (الفرع الأول) وغالبا ما يتم مساعدته في ارتكاب وقائعها شخص آخر يصطلح عليه بالشريك في الجريمة

---

<sup>1</sup> فارس السبني، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، الطبعة 02، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 262.

(الفرع الثاني)، وفي حالات أخرى تتم مساءلة المكلف بالضريبة على أساس المسؤولية عن فعل الغير (الفرع الثالث).

### الفرع الأول: مسؤولية الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي

يعتبر فاعلا أصليا كل من ساهم مساهمة في تنفيذ الواقعة الإجرامية أو تم تحريضه على ارتكابها، ويكون الفاعل الأصلي في الجريمة الجنائية فاعلا ماديا أو معنويا، سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا ذلك أن الضريبة تفرض على تكليفها<sup>1</sup>، كالشركات والمؤسسات التابعة للقطاع الخاص.

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

غير أن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا يمنع مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل أو شريك في نفس الأفعال.. "

أكد المشرع الجزائري على مسؤولية الشخص المعنوي في الفقرة 09 من نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه "عندما يرتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتضررين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة."

<sup>1</sup> فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشور ارت دحلب، الجزائر، د. س ن، ص

## الفصل الثاني: الأحكام الاجرائية لجريمة الغش الضريبي

وأضافت المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه "عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة وعلى الشخص المعنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات المالية المطبقة."

كما نصت المادة 121 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه "عندما ترتكب الجرائم من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، فإن عقوبات الحبس المطبقة وكذلك العقوبات التبعية يحكم بها ... وعلى الشخص المعنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة."

كما أضافت الفقرة الثالثة من المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال "... يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين، وضد التخلص الاعتراري وكذلك الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية القابلة للتطبيق".

### الفرع الثاني: نطاق مسؤولية الشريك في جريمة الغش والتهرب الضريبي

عرف المشرع الجزائري الشريك في الجريمة بأنه كل شخص لم يشترك بصفة مباشرة في تنفيذ الجريمة، وإنما انحصر دوره على مساعدة الفاعل أو الفاعلين الأصليين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المستهلكة أو المنفذة للجريمة مع علمه بأن ما ارتكبه بشكل فعلا إجراميا معاقب عليه قانونا<sup>1</sup>.

لقد استوجب العقاب على الاشتراك في الجريمة وقوع فعل رئيسي يعاقب عليه القانون ويستلزم ذلك عدم مساءلة الشريك إذا كان الفعل الأصلي غير مجرم<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> انظر المادة 42 من الامر رقم 66-156، سالف الذكر.

<sup>2</sup> أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، مرجع سابق، ص 184.

تثار المسؤولية الجزائية للشريك في الجرائم التي يتقيد تحريك الدعوى العمومية بشأنها بشكوى مسبقة على غرار جريمة الغش الضريبي التساؤل حول ما إذا كانت هذه الشكوى ضرورية أيضا لملاحقة الشريك؟

وفي هذا الصدد، يرى الأستاذ أحسن بوسقيعة "بأنه : لا يمكن متابعة الشريك بمفرده دون متابعة الفاعل الأصلي، فالشكوى لازمة لكليهما، وسحب الشكوى يضع حدا للمتابعة التي تشمل الفاعل والشريك على حد سواء<sup>1</sup>.

حددت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الثانية صفة الشريك في جريمة الغش الضريبي حيث يعتبر شريكا كل شخص يتدخل بصفة غير قانونية للتجار في القلم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج، أو قبض قسائم يملكها الغير، وحصرت المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها الأولى المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير، وبصفة عامة من قبل كل شخص أو شركة محاسبة تساهم في مسك السجلات المحاسبية أو المساعدة على مسكها.

حددت الفقرة الأولى من المادة 120 من قانون التسجيل صفة الشريك في جريمة الغش الضريبي، حيث يعتبر كل شخص توسط بصفة غير قانونية في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيمات في الخارج، أو الشخص الذي يتحصل في الخارج على قسيمات تعود إلى الغير وتطبق عليه نفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي دون الإخلال بمجموعة العقوبات التأديبية التي تسلط على الموظفين المؤهلين لنفي العقود<sup>2</sup>.

تبنى المشرع الجزائري نفس المبدأ في قانون الطابع، ذلك ما تبين من خلال نص المادة 35 منه، والذي اعتبر الأشخاص الذين توسطوا بصفة غير قانونية لتحويل القلم المنقولة أو

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 186.

<sup>2</sup> نور الهدى عبد الرحمان، سامة بوحديد، مرجع سابق، ص 74.

قسيمات في الخارج، أو قبضوا باسمهم قسيمات يملكها الغير، وتطبق على الشريك نفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: المسؤولية عن فعل الغير

يعرف العقاب في الجرائم الاقتصادية توسعا في مفهوم الفاعل والمساهمة الجنائية، الأمر الذي جعل المؤتمر العربي العاشر للدفاع الاجتماعي الذي انعقد في الرباط وخصص الدراسة الجرائم المترتبة عن النمو الاقتصادي يقر في توصياته بالمسؤولية الجنائية عن فعل على أساس الخطأ المفترض<sup>2</sup>، فارتكاب العامل مثلا للجريمة يترتب عنه المساءلة الجنائية لرئيس المؤسسة<sup>3</sup>، على أساس الإهمال في الإشراف والرقابة أو تنظيم العمل داخل المؤسسة، ذلك أن القانون يلزم الرئيس بالإشراف على احترام الأشخاص العاملين تحت مسؤولية للقوانين والأنظمة التي تتعلق بالمؤسسة<sup>4</sup>.

يعتبر ممثل الشخص المعنوي الذي ارتكب الجريمة من الناحية المادية ما هو إلا أداة في يد الشخص المعنوي الذي يعد الفاعل المعنوي أو المحرض له على ارتكاب الجريمة، لذلك فإنه من الواجب تقرير المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي<sup>5</sup> عن التصرفات الصادرة باسمه بغض النظر عن مسؤولية الشخص الطبيعي الذي يتولى إرادته وتمثيله.

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 75.

<sup>2</sup> مراد زياد أمين تميم، جزاء الجريمة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011، ص 09.

<sup>3</sup> مباركي علي، المسؤولية الجزائية لرئيس المؤسسة عن أفعال تابعيه وتطور مفهوم الخطأ الجزائي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 2، 2006، ص 157.

<sup>4</sup> المرجع نفسه، ص 158.

<sup>5</sup> ويزة بلعسلي، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2014، ص 251.

طبقا لأحكام هذه المسؤولية يتحمل الشخص المعنوي لوحده المسؤولية الجزائية عن كل التصرفات الصادرة باسمه، بغض النظر عن مسؤولية الشخص الطبيعي الذي يمثله<sup>1</sup>، في المساءلة الشخص المعنوي مجرد وقوع الجريمة من الشخص الطبيعي، ولحسابه أو باسمه بواسطة أحد أجهزته أو ممثليه أو أحد العاملين لديه دون اشتراط صدور حكم بإدانة الشخص الطبيعي عن هذه الجريمة، فهناك استقلالية تامة بين المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة<sup>2</sup>.

ومن التطبيقات القضائية لهذا الاتجاه ما ورد في حيثيات القرار الصادر عن محكمة الجنايات بتاريخ 03 مارس 2013 ، حيث تلخص وقائع القضية أن النائب العام طعن في الحكم الصادر عن محكمة الجنايات بتاريخ 2011/03/24 ، الذي قضى ببراءة (ب.ع) و (ب.ر) من جناية استيراد المخدرات وجنحة تبييض الأموال في إطار جماعة إجرامية. استند النائب العام طعنه على أساس مخالفة قواعد جوهرية في الإجراءات، ذلك أن محكمة الجنايات أغفلت أن تطرح سؤالا عن الظرف المشدد الذي يتمثل في ارتكاب جريمة تبييض الأموال في إطار جماعة إجرامية الفعل معاقب عليه بموجب م 389 مكرر 2 من ق.ع.ج. إن عدم توجيه الأسئلة التي يحتمل أن تكون دون جدوى في حالة الجواب بالنفي على الأسئلة التي تتعلق بالواقعة الأصلية بعد حكما مسبقا ببراءة المتهم الأمر الذي يخالف القانون واستند النائب العام في الجزء الثاني للوجه الأقل على أن المحكمة لم تطرح أي سؤال يتعلق بالشركة ذات الشخص الوحيد التي مثلها قانونيا (ب.ع) بالرغم من إحالتها بنفس التهم الموجهة لبقية المتهمين، وتتلخص وقائع الوجه الثاني الذي استوجب النقض في أن محكمة الجنايات استمعت إلى (ب.ع) الممثل القانوني للشركة ذات الشخص الوحيد ، EAIEB بصفة شاهد،

---

<sup>1</sup> رامي يوسف محمد ناصر، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010، ص 25.

<sup>2</sup> ويزة بلعسلي، مرجع سابق، ص 252.

بالرغم من أن قرار الإحالة الصادر عن غرفة الإتهام جعلها في مركز المتهم، الأمر الذي يخالف أحكام المادة 51 مكرر من قانون العقوبات التي أسست بمقتضى أحكام القانون رقم 15-04 المؤرخ في 10/11/2004 مبدأ المسؤولية الجزائي الشخص المعنوي والمادة 65 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية محايلها المستحدثة بموجب القانون رقم 04-14 الصادر بتاريخ 10/11/2004 المحدد لقواعد متابعته ومحاكمته، وكيفية تمثيله، الأمر الذي يترتب عنه نقض القرار المطعون فيه دون حاجة لمناقشة الأوجه الأخرى<sup>1</sup>.

لقد تجاوز إسناد المسؤولية الجزائية في جريمة الغش الضريبي الفاعل المباشر، حيث شمل الغير وهو ما يتضح من خلال المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة التي نصت على مسؤولية الغير بالنسبة للمخالفات المنصوص عليها في المادة 527 من القانون ذاته والتي تتعلق أساسا بكل زراعة التبغ مخالفة للقانون والمادة 523 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي تتعلق بالمخالفات التي تمسحق ضمان المعادن الثمينة، حيث تثبت مسؤولية مالكي النصائح فيما يخص المخالفات المرتكبة من طرف أعوانهم أو مندوبيهم، الأب أو الوصي أو الأم يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين القاطنين عندهم، والمالك أو المستأجر الرئيسي في حالة الغش المرتكب في المنازل والبساتين ذات السور وجنائهم وكل مكان يشغلونه شخصا<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

لقد أقر المشرع الجزائري لهذه الجريمة عقوبات جزائية وعقوبات جنائية، وذلك للأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية.

### الفرع الأول:العقوبات المقررة للأشخاص الطبيعية

<sup>1</sup> نور الهدى عبد الرحمانى،سامة بوحديد،مرجع سابق،ص 76.

<sup>2</sup> نور الهدى عبد الرحمانى،سامة بوحديد،مرجع سابق،ص 77.

يكون المتهم بارتكاب جريمة الغش الضريبي مهدد بتوقيع عقوبات جزائية أصلية، منها وتكميلية كذا لعقوبات جنائية، تشمل الفاعل الأصلي والشريك وحتى الغير.

### أولاً: العقوبات الجزائية

تتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية.

#### 1. العقوبات الأصلية

تتصب هذه العقوبات في الحبس والغرامة المالية، ولقد نصت المادة 303 المعدلة بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 2011-12-29 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 على عقوبة الحبس التي ترتبط شدتها حسب قيمة الحقوق المتملص منها كما يلي:

- الغرامة من 50000 دج إلى 100000 دج عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 100000 دج
- الحبس من شهرين (2) إلى ستة أشهر (6) وغرامة ب 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج
- الحبس من ستة أشهر (6) إلى سنتين (2) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج
- الحبس من سنتين (2) إلى خمس سنوات (5) وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج

• الحبس من خمس سنوات (5) إلى عشر سنوات (10) وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 10.000.000 دج.

كما نصت المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ في 2002-12-24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 وكذا المادة 119 من قانون التسجيل على عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة من 5.000 دج إلى 20.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين. وتجدر الإشارة هنا أن المشرع الجزائري قد جنح جريمة الغش الضريبي مهما كانت قيمة مبلغ التملص مع تغليظه لعقوبة الحبس، بخلاف لما كان ساريا في ظل القانون السابق أي قانون المالية لسنة 2003 وتحديدا نص المادة 303 منه التي تنص على أنه إذا تجاوز المبلغ المتملص من الضريبة 1.000.000 دج تصبح الجريمة عندئذ جنائية وتخضع للإجراءات الخاصة بالجنايات، وبذلك يكون المشرع قد أصاب في هذا التعديل نظرا لما يتميز به قضاء الجنح من يسر وسرعة في الإجراءات والآجال، مما يعطي الفاعلية أكثر للتصدي لهذه الجريمة التي شاعت وأصبحت تهدد الموارد الجبائية للدولة، مما يقتضي ردع ومعاينة مرتكبيها وخاصة في حال العود أين تضاعف العقوبة سواء الجزائرية أو الجبائية، خلال أجل خمس سنوات تسري من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى<sup>1</sup>.

## 2. العقوبات التكميلية

لقد نص المشرع الجزائري على جواز أن تأمر المحكمة بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الصحف اليومية الوطنية، أو تأمر بتعليقه في الأماكن التي تحددها كمقر الإقامة للمحكوم عليه، أو للوح إعلانات البلدية أو المحكمة، وذلك وفقا لنص المواد 303 ق.ض.م. 550 ق.ض.ع.م، 6/120 ق.التسجيل، كما تم إقرار الزامية تطبيق هاتين العقوبتين في

<sup>1</sup> لخضر بوداش، مريم قبائلي، مرجع سابق، ص 68.

حال العود وفقا لنص المادة 3-303 ق.ض.م، والمادة 465 ق. ض . غ . م ، والمادة-120  
6ق .التسجيل، كما تضمنت بعض النصوص عقوبات تكميلية أخرى مثل المنع من مزاوله  
مهن رجال الأعمال، مستشار جبائي، خبير أو محاسب وذلك في حال العود أو تعدد الجرائم  
المنتهية بالإدانة بموجب حكم أو عدة أحكام، حسب نص المادة 544 ق.ض .ع.م ، كما قد  
تكون العقوبة بالمنع من ممارسة النشاط التجاري المدة لا تتجاوز 10 سنوات، وفقا لنص المادة  
29من القانون رقم 22 03 المؤرخ في 2002-12-28 المتضمن قانون المالية لسنة<sup>1</sup>2013.

### ثانيا : العقوبات الجبائية

يكون القاضي ملزمة قانونا عند الحكم بالإدانة أن يقضي بعقوبة جبائية، إذا طلبت إدارة  
الضرائب ذلك، أما إذا لم تطلب ذلك فإنه لا يحكم بها من تلقاء نفسه، وهذا ما أقرته المحكمة  
العليا في قرارها الصادر بتاريخ 07/10/1996 عن غرفة الجرح والمخالفات ملف رقم  
3.136291 وتتنوع هذه العقوبة من حيث المضمون والقيمة حسب النص القانوني الذي نص  
عليها، فالمادة 523 ق . ض . غ . م ، أوردت عقوبة جبائية ثابتة تتراوح قيمتها بين 5.000 دج  
و 25.000 دج، أما المادة 524/2 من فنصت على عقوبة جبائية نسبية تساوي ضعف  
الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 50.000 دج، ونصت المادة114-2 ق .الرسم  
على رقم الأعمال على أن تكون الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000دج.

---

<sup>1</sup> المرجع نفسه،ص 68.

والملاحظ أن القاضي لا يملك السلطة التقديرية في تحديد مبلغ الغرامة الجبائية لارتباطها بنص قانوني صريح ولا يمكن أن تخضع لتطبيقات المادة 53 من قانون العقوبات الجزائري المتعلقة بظروف التخفيف<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني:العقوبات المقررة للأشخاص المعنوية

إن المشرع الجزائري قد نص صراحة عن قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، بموجب نص المادة 51/2 مكرر ق ع التي تنص باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام، يكون الشخص المعنوي مسؤولاً جزائياً عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين ....كما أورد المشرع الجزائري مجموعة من العقوبات تضمنتها المادتين 18 مكرر والمادة 18 مكرر 1 من القانون رقم 04/15 :المؤرخ في 10 نوفمبر 2004 ، حيث نصت المادة 18 مكرر على ما يلي :

"العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنائيات والجنح هي:

1. الغرامة التي تساوي من مرة (1) إلى خمس (5) مرات الحد الأقصى للغرامة المقرر للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على جريمة.
2. واحدة أو أكثر من العقوبات الآتية:
  - حل الشخص المعنوي؛
  - غلق المؤسسة أو فرع من فروعها لمدة لا تتجاوز خمس سنوات
  - الإقصاء من الصفقات العمومية لمدة لا تتجاوز خمس سنوات
  - المنع من مزاولة نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بشكل مباشر أو غير مباشر نهائياً أو لمدة لا تتجاوز خمس سنوات؛
  - مصادرة الشيء الذي أستعمل في ارتكاب الجريمة أو نتج عنها؛

<sup>1</sup> لخضر بوداش، مريم قبائلي، مرجع سابق، ص 69.

- نشر وتعليق حكم الإدانة.

الوضع تحت الحراسة القضائية لمدة لا تتجاوز خمس سنوات وتنصب الحراسة على عدم ممارسة النشاط الذي أدى إلى الجريمة أو الذي ارتكبت الجريمة بمناسبة، كما أن النصوص الضريبية قد أقرت توقيع عقوبة الغرامة المالية على الشخص المعنوي ولكنها لم تحدد مقدارها مما يجعلنا نلجأ لتطبيق نص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات باعتبارها هي الأصل<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> لخضر بوداش، مريم قبائلي، مرجع سابق، ص 71.

## ملخص الفصل

من خلال ما تقدم نجد أن المشرع الجزائري قد جرم واقعة الغش الضريبي وأقر لها عقوبات جزائية وأخرى جنائية بالنسبة للشخص الطبيعي والمعنوي المكلف بها ، بموجب نصوص خاصة تتعلق بقانون الضرائب المباشرة ، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الطابع قانون التسجيل وقانون الرسم على الأعمال المعدلين في قانون المالية وكذا بموجب قانون العقوبات ، مع تقييده لسلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية ومباشرتها بشرط وجود شكوى مكتوبة وصادرة عن إدارة الضرائب مع عدم سحبها أثناء إجراءات المتابعة حتى لا تنقضي الدعوى العمومية.

كما أنه ألغى تكييف الجريمة على أنها جنائية وجنحها بشكل تام وقد أصاب في ذلك ، لكن رغم ذلك تبقى هذه الجريمة موجودة وتهدد الكيان المالي للدولة مما يجعلنا ننادي إلى وجوب تثقيف المكلف بالضريبة بأهمية هذا المورد المالي لخزينة الدولة مع خطورة الفعل الذي يقوم به، مع تفعيل أدوات الرقابة المستمرة من قبل إدارة الضرائب ومعاينة كل تقصير أو تستر منها في تقديم الشكوى ضد مرتكبي هذه الجريمة بل يقتضي إلغاء شرط الشكوى لأجل تحريك الدعوى العمومية، مما يتيح للنياحة العامة تحريكها ومباشرتها بشكل مفيد ومجدي من حيث التصدي لهذه الجريمة.



الخاتمة

وفي نهاية هذه الدراسة المتواضعة يمكن الاستنتاج أنه لا يمكن لإدارة الضرائب أن تؤمن دخلها إلا بعدد من الإدارات الضريبية الفعالة الجديدة استبدال نظام الوحدات الضريبية بنظام مكرر، وإنشاء ضرائب جديدة تتمثل في ضريبة القيمة المضافة، خفض معدلات الضرائب وغيرها.

ولتحقيق هذا المعيار، من الضروري تحقيق توافر الوسائل البشرية للباحثين والمراقبين. بالإضافة إلى ذلك، من الضروري تحسين الوضع الاجتماعي للموظفين ذوي الحوافز والأجور المماثلة في القطاعات الأخرى، نحتاج أيضا إلى أدوات وسائط إلية للتحكم في الوظائف الحيوية والتحكم فيها، وخاصة المعلومات، والتعرف عليها بسرعة. ومن النقاط المهمة لدعم الإدارة الضريبية بالتأكيد والتنسيق والتعاون بين مختلف الإدارات والجهات وخاصة بين إدارة الضرائب والمصالح التجارية، وكذلك بينها وبين المصالح الجمركية للقضاء على التهرب الضريبي وأيضا في ظل الرقمنة والإدارات الإلكترونية والتكنولوجيا يجب تخصيص أليات مستحدثة تؤدي إلى تضافر الجهود لتوحيد العمل المشترك وتحقيق الأهداف المرسومة، لذا لا بد من إنشاء نظام ضريبي بسيط ومرن يتماشى مع المتغيرات الاقتصادية وزيادة الوعي بذلك في السياق، فقد أظهر قانون الإجراءات الضريبية الدافع الضريبة أنه ميز قصه بوضوح وأصبحت أداة قانونية فعالة توضح الإطار الذي رسمت فيه كل حركة من حركات المساعدة الضريبية حدود عمله وأحاطته بضمانات بأنه سيظل يتمتع بالتزاماته ويلتزم بالمسافة من عدم إدارة الأعمال الضريبية.

وفي الختام يمكننا القول أنه من أجل تجنب الاحتيايل الضريبي، يجب على الإدارة الضريبية الاستمرار في اتخاذ الإجراءات المناسبة مثل:

1. نظام حوافز يتضمن حوافز فعالة للمستفيدين منهم.
2. توظيف موظفين ممتازين وذوي خبرة يوفر نظام مراقبة يتميز بدقة وسرعة استكشاف المخالفات وفرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام سير العمل.

3. تزويد إدارة الضرائب بأحدث المعدات والقدرات البشرية اللازمة لرفع مستوى الخدمة، وإدراج دافعي الضرائب المختلفين وتحديد الضرائب المستحقة.
4. مزيد من تبسيط أحكام قانون الضرائب واجراءات تنفيذه.
5. تفعيل نظام أفضل للعاملين في الإدارة الضريبية يتناسب مع طبيعة مسؤولياتهم.

ومنه بعد النتائج التي توصلنا إليها فإننا قمنا بإقتراح مايلي :

1. توعية المكلف بالضريبة وتحسيسه بأهمية واجبه نحو وطنه في دفع الضريبة .
2. تحسين فعالية النظام الضريبي وسد الفراغات القانونية في التشريعات الضريبية التي قد يستغلها المكلفين بالضريبة للتهرب المشروع من أدائها .
3. ضرورة أن تكون الضريبة المفروضة على المكلفين واضحة المعالم، بحيث يعرف الخاضع لها مقدار الوعاء الضريبي معدل الضريبة وتاريخ تسديدها وكذا الجزاءات والعقوبات المترتبة عن التهرب من دفعها.

ومن باب أولى تكون واضحة من خلال تحديد القانون الذي أوجدها ضرورة أن تكون أحكام تحصيل الضريبة من حيث مواعيدها وأساليب تحصيلها ملائمة للمكلف بها، وذلك لتخفيف وقع دفعها عليه، وعليه يجب أن يكون ميعاد دفع الضريبة مباشرة بعد حصول المكلف على الدخل أو الثروة الخاضعة لها، ومثال عن ذلك في حالة الضريبة على الدخل فإنها تحصل من المنبع مباشرة وبذلك يتحصل الموظف على راتبه الصافي أليا.

# قائمة المصادر والمراجع

**المصادر:**

**أولاً: القوانين**

1. مرسوم رئاسي رقم 336-15 مؤرخ في 27 ديسمبر 2015 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و الجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تقادي الازدواج الضريبي ، و تجنب التهرب و الغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة ، ج ر ج د ش ، عدد 70.
2. قانون الرسوم على رقم الأعمال ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، 2020.
3. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، 2021.
4. قانون التسجيل، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية الجزائرية ، المديرية العامة للضرائب ، 2022 .

**ثانياً: الأوامر**

1. الامر رقم 66-156 المؤرخ في مؤرخ في 08/06/1966 ، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم ، عدلت بالقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13 فبراير 1982 ، ج ر ج د ش ، ع 7 .
2. الأمر رقم 76 - 103 المؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976 والمتضمن قانون الطابع ، المعدل و المتمم .
3. أمر رقم 75-58 ، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانوني المدني، ج ر عدد 78، صادرة بتاريخ 1975/09/30، المعدل والمتمم.

4. الامر رقم 75-59 ، مؤرخ في 26 سبتمبر ، 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بقانون 15-20 ، مؤرخ في 30 ديسمبر ، 2015 المعدل و المتمم بقانون 22-09 ، المؤرخ في 05 ماي ، 2022 ، ج ر عدد 32 ، الصادرة في 14 ماي 2022.
5. الامر 96-22 المؤرخ في 9 يوليو 1996 المتعلق بقمع التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف و حركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج المعدل و المتمم بأمر رقم 03-10 المؤرخ في 26 غشت 2010 ، ج ر ج ج د ش ، عدد 50.

### ثالثا: القرارات القضائية

1. قرار رقم 378090، صادر بتاريخ 28 جانفي 2009 ،غرفة الجرح والمخالفات، المحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد 2010، 2.

### المراجع باللغة العربية:

#### أولا: الكتب

2. أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، ج، 1 ط 1، المجلة القضائية، العدد 22، 1998.
3. أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الأول ، طبعة 17 ، دار هومة ، الجزائر ، 2014.
4. أحمد حمدي العناني : اقتصاديات المالية العامة ونظم السوق، دراسة في اتجاه الإصلاح المالي والاقتصادي، دار المصرية اللبنانية، القاهرة، 2003.
5. أعاد محمود القيسي، المالية العامة، د ط، دار الثقافة، الأردن، 2008.
6. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، د ط، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
7. حسين طاهري، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجزائية، الطبعة الثانية، دار المحمدية، الجزائر.
8. جعفر محمد السعيد، المدخل للعلوم القانونية، دار هومة، الجزائر، 2004.

9. عبد القادر عدو، مبادئ قانون العقوبات الجزائري، نظرية الجريمة، "نظرية الجزاء الجنائي"، ط، 8 دار هومة، الجزائر، 2013.
10. عوض محمد، شرح قانون العقوبات، القسم العام، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000.
11. سوزي عدلي ناشد : الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000 .
12. فارس السبني، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري ، الطبعة 02، دار هومة، الجزائر، 2011.
13. فريجة حسين، الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشو ارت دحلب، الجزائر، د. س. ن.
14. مصطفى عوادي، نصر رحال ، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، د ط ، مطبعة سخري ،الجزائر ،2011.
15. محمد سعيد نمور ، أصول الإجراءات الجزائية ، شرح لقانون أصول المحاكمات الجزائية ، د ط ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2005.
16. محمود داوود يعقوب، المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي، ط 01، دار الأوتل للنشر و التوزيع، 2001.

#### ثانيا: أطروحات الدكتوراه

1. ويزة بلعسلي، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو،الجزائر ،2014.
2. فريدة بن يونس، تنفيذ الأحكام الجنائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2013.

ثالثا: رسائل الماجستير

- 1) منذر صائغي ، مبدأ الشرعية الجزائية في قانون العقوبات الاقتصادية الجزائري ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم الجنائية ، معهد الحقوق و العلوم الادارية ، جامعة الجزائر ، 1984.
- 2) محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1996/1997.
- 3) أوهيب بن سالمه ياقوت ، الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية ، جامعة الجزائر ، 2002/2003.
- 4) فريدة لوني، دور المحكوم عليه في القانون الجنائي الجزائري والقانون المقارن، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2004.
- 5) نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2007.
- 6) عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2007.
- 7) عبد العزيز قتال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالىو ومحاسبة، جامعة المدية، 2009.
- 8) رامي يوسف محمد ناصر، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010.
- 9) مراد زياد أمين تميم، جزاء الجريمة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011.

- 10) طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012.
- 11) نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2013.
- 12) العربي جمال، دور القاضي في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2013.
- 13) نادية بولجة، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2016.

#### رابعاً: مذكرات الماستر

1. ليندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013.
2. ادريس خوجة لخضر، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة سعيدة، 2014/2013.
3. رضوان العمودي، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، 2015.
4. جميلة خلف الله، جريمة الغش الضريبي على ضوء القانون الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة سعيدة، الجزائر، 2017/2016.
5. محمد بهلولي، عبد الرؤوف طرش، سبل مواجهة جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص قانون اعمال، كلية الحقوق، جامعة برج بوعرييج، الجزائر، 2023/2022.

6. لخضر بوداش، مريم قبايلي، المسؤولية الجزائية عن الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في الحقوق، تخصص قانون الاعمال، كلية الحقوق، جامعة برج بوعرييج، الجزائر، 2021/2022.
7. فتحي لعور، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص جريمة وامن عمومي، كلية الحقوق، جامعة تبسة، الجزائر، 2021/2022.
8. عبد القادر عيساوي، سيدي محمد بلعروسي، الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص بالجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص اقتصاد نقدي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان.

#### خامسا: المقالات

1. محمود نجيب حسني، القصد الجنائي، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، العدد الاول والثاني، 1958.
2. مباركي علي، المسؤولية الجزائية لرئيس المؤسسة عن أفعال تابعيه وتطور مفهوم الخطأ الجزائي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 2، 2006.
3. عمارة مسعودة، التهرب الضريبي في دفع الضريبة العقارية صورة من صور الفساد في الجزائر، مجلة القانون العقاري، مخبر القانون والعقار، جامعة البليدة، الجزائر.

#### سادسا: المداخلات

1. محمد بن اعراب ، 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.

#### المراجع باللغة الفرنسية:

1. Pierre Beltrame: la fiscalité en France, 6 édition, hachette livre, Paris, 1998.

# فهرس المحتويات

<u>الصفحة</u>	<u>العنوان</u>
	إهداء
	شكر وتقدير
01	مقدمة
06	الفصل الأول: الاحكام الموضوعية لجريمة الغش الضريبي
08	المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للغش الضريبي
08	المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي
09	الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي
12	الفرع الثاني: صور الغش الضريبي
16	الفرع الثالث: أسباب الغش الضريبي
18	المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن الغش الضريبي
18	الفرع الأول: الآثار المالية
19	الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية
21	الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية
25	المبحث الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي
25	المطلب الأول: الركن الشرعي
26	الفرع الأول: مضمون مبدأ الشرعية
27	الفرع الثاني: خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة الغش الضريبي
32	المطلب الثاني: الركن المادي
32	الفرع الأول: السلوك الاجرامي
33	الفرع الثاني: النتيجة الاجرامية
34	الفرع الثالث: العلاقة السببية
35	المطلب الثالث: الركن المعنوي

36	الفرع الاول: القصد العام
37	الفرع الثاني: القصد الخاص
38	الفرع الثالث: عبء اثبات القصد
41	الفصل الثاني: الاحكام الاجرائية لجريمة الغش الضريبي
43	المبحث الأول: إثبات ومتابعة جريمة الغش الضريبي
43	المطلب الأول: إثبات جريمة الغش الضريبي
43	الفرع الأول: الاشخاص المختصة بإثبات جريمة الغش الضريبي
45	الفرع الثاني: وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي
52	المطلب الثاني: تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي
52	الفرع الأول: الجهة القضائية المختصة للفصل في جريمة الغش الضريبي
54	الفرع الثاني: شروط تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي
57	الفرع الثالث: انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي
65	المبحث الثاني: الجزاء القانوني المترتب عن جريمة الغش الضريبي
65	المطلب الأول: تحديد المسؤولية عن جريمة الغش الضريبي
65	الفرع الأول: مسؤولية الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي
67	الفرع الثاني: نطاق مسؤولية الشريك في جريمة الغش الضريبي
68	الفرع الثالث: المسؤولية عن فعل الغير
71	المطلب الثاني: العقوبات المقررة عن جريمة الغش الضريبي
71	الفرع الأول: العقوبات المقررة للأشخاص الطبيعية
74	الفرع الثاني: العقوبات المقررة للأشخاص المعنوية
77	الخاتمة
80	قائمة المصادر والمراجع
87	فهرس المحتويات

## ملخص:

يعتبر الغش الضريبي من أخطر الجرائم وأكثرها إضراراً بأموال الدولة وسياساتها الاقتصادية و ذلك في الوقت الذي لاقت فيه الجرائم الضريبية إحصاءاً من طرف الفقه عن إعطاء دراسات مستفيضة عنها بالإضافة إلى ندرة الممارسة القضائية والمتابعات عن هذا النوع من الجرائم على المستوى المحلي، الأمر الذي يدعو إلى وجوب توجيه الإهتمام نحو هذا النوع من الجرائم وإعطائها نصيباً من الدراسة و هو الهدف المنشود من خلال هذا العمل.

لقد حاولنا معالجة الموضوع بالتعرض إلى ماهية الغش الضريبي بما أنه يشكل محل الجريمة وتكييفه القانوني والتعرف كذلك على أبرز الأسباب التي أدت إليه ومختلف الأساليب المستعملة من أجل التخلص من أداء الضريبة والآثار المنجزة عنه هذا من جهة.

ومن جهة أخرى تناولنا آليات مكافحة التهرب الضريبي من خلال معالجة أسبابه عن طريق وسائل وقائية ورقابية. كما تطرقنا إلى الوسائل القمعية بالرجوع إلى السياسة العقابية التي اتبعتها المشرع الجزائري في كل من المواد الجزائية والجبائية من أجل إخضاع المكلفين بالضريبة لتطبيق وتنفيذ الالتزامات الجبائية واحترامها.

بعدما قمنا بإعداد موضوعنا الذي يندرج ضمن الغش الضريبي وأليات مكافحته في التشريع الجزائري بحيث تعرفنا على ماهية الغش وما الأسباب التي تؤدي إليه والآثار التي تخلفها جريمة الغش الجبائي بحيث قامت الإدارة الضريبية بمكافحتها عن طريق وسائل وسياسة تمكن اعوانها من الحد من هاته الجريمة التي قد تؤثر على إقتصاد الدولة ومن المعلوم أن الضرائب تشكل الممول الأساسي للخزينة العمومية، ولكن من جهة أخرى نجد المكلفين بها يسعون دائماً إلى تفاديها بشتى الطرق وهذا ما يعرف بالغش الضريبي والجزائر كغيرها من دول المغرب العربي وحتى باقي بلدان العالم تعاني من هذه الظاهرة، وقد حاولنا من خلال هذه المذكرة أن نجري عرض الغش الضريبي واليات مكافحته في التشريع الجزائري بخصوص سياسات مكافحة الغش الضريبي لمعرفة هاذا الأخير ومدى نجاعة طرق المكافحة ، والتأكد من وجود تعاون بين المكلف بالضريبة والإدارة في هذا الإطار، بالإضافة لإحتياج الدولة لهذا المصدر .

الكلمات المفتاحية : الغش الضريبي ، أركان الجريمة ، السياسة الضريبية ، أليات المكافحة ،

الرقابة الجبائية .

## **Abstract:**

Tax fraud is considered one of the most dangerous crimes and the most harmful to the state's funds and economic policy. At a time when tax crimes have met with reluctance on the part of jurisprudence to provide extensive studies on them, in addition to the scarcity of judicial practice and follow-up on this type of crime at the local level, which calls for the necessity of... Directing attention towards this type of crime and giving it a share of study, which is the goal sought through this work.

We have tried to address the issue by examining the nature of tax fraud, since it constitutes the subject of the crime and its legal context, and also identifying the most prominent reasons that led to it and the various methods used in order to get rid of the tax payment and the effects resulting from it, on the one hand.

On the other hand, we discussed mechanisms for combating tax evasion by addressing its causes through preventive and supervisory means. As we touched on repressive means by referring to the punitive policy followed by the Algerian legislator in both penal and criminal matters.

Taxation in order to subject taxpayers to the application, implementation and respect of tax obligations.

After we prepared our topic, which falls within tax fraud and the mechanisms for combating it in Algerian legislation, so that we learned what fraud is, the reasons that lead to it, and the effects left by the crime of tax fraud, so that the tax administration combated it through means and policies that enable its agents to reduce this crime that may affect the economy. the country and It is known that taxes constitute the primary fund for the public treasury, but on the other hand, we find those charged with them always seeking to avoid them in various ways, and this is what is known as tax fraud. Algeria, like other countries of the Maghreb and even the rest of the world, suffers from this phenomenon, and we have tried through this memorandum to We are presenting tax fraud and the mechanisms for combating it in Algerian legislation regarding policies for combating tax fraud in order to know the latter and the effectiveness of the methods of combating, and to ensure that there is cooperation between the taxpayer and the administration in this context, in addition to the state's need for this source.

**Keywords: tax fraud, elements of crime, tax policy, combat mechanisms, tax control.**