

# مقدمة

نص قانون العقوبات في مادته الأولى " لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير امن بغير قانون " وذلك تطبيقا للقاعدة الشرعية الموجودة في كل تشريعات العالم : لا جريمة إلا بقانون و لا عقوبة إلا بقانون .

فالجريمة في معناها العام هي كل فعل يصدر من إنسان يقابله نص قانوني يعاقب على هذا الفعل بنص صريح.

ولملاحقة الجاني لابد من إتباع قواعد قانونية إجرائية وموضوعية منذ اكتشاف الجريمة إلى إثبات وقوعها وإصدار الحكم فيها.

ولا تختلف الجريمة الضريبية في إجراءاتها عن هذه القواعد .

جاء الاهتمام بالضريبة نتيجة اضمحلال إيرادات الأملاك الخاصة للدولة، فبات الاعتماد بصورة متزايدة على الضرائب التي تهدف إلى تحقيق الموارد اللازمة لتشجيع الصناعة المحلية وخلق قاعدة صناعية وإنتاجية.

وتعتبر الجباية أداة مهمة من أدوات السياسة المالية ، وتسعى الدولة إلى وصف الضريبة بالعدالة الاجتماعية والملائمة حتى تلاقي القبول و الرضا من الممولين فلا يعتبرونها عبئا عليهم أو عقوبة تصيبهم بل يدفعونها عن طيب خاطر مساهمة منهم في تحقيق أهداف الدولة . فحيثما و جدت أنظمة ديمقراطية تحترم الإنسان والقانون و جدت ضريبة لخدمة الحقوق والواجبات للفرد والمجتمع.

لذا احتلت الضريبة مركزا متميزا في الدراسات المالية إذ كانت الضريبة و لا زالت الوسيلة الرئيسية و المهمة في تحقيق أهداف الدولة الإستراتيجية،تمكنها من التدخل الايجابي في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية.

ولكون الضرائب والرسوم من الموارد الأساسية لتمويل ميزانية الدولة واحد أهم مكوناتها،فقد نص المشرع الجبائي على عدة قواعد إجرائية وموضوعية تجرم الغش الضريبي وتعاقب مرتكبيه،للحيلولة دون المساس بهذا المورد الهام الذي تركز عليه السياسة الاجتماعية والاقتصادية والثقافية .....لكل دولة.

و مع توسع نطاق و أنواع الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالغش الضريبي و التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدولة وتحول دون تحقيقها لأهدافها.

ولكي تبقى للضريبة مكانتها كمورد هام للدولة وينتقل الشعور بالواجب بها إلى المواطن دون الشك والريبة والدافع إلى التملص لابد من إضفاء الشفافية في التقدير الضريبي وتحسيس المواطن بواجب المساهمة في ميزانية الدولة وتجرى كل ممارسة تؤدي إلى الشعور بالغبن الضريبي أو التعسف في فرض الضريبة، فقد جرم المشرع الغش الضريبي الممارس من طرف المكلف وكذا الغدر الممارس من طرف الموظف في حق المكلف بالضريبة .

وتعد جريمة الغش الضريبي من ابرز الجرائم في المجال الاقتصادي ، وتظهر فكرة التملص من الوجبات الجبائية و تقادي تحمل أعباء وزيادة هامش الربح بانخفاض التكاليف ، ولتحقيق هذا الغرض قد يستعمل الفرد تقنيات و طرق مختلفة من بسيطة وعادية الى تلك التي تتسم بالتعقيد .

و المنتبع للحياة الاقتصادية لأي دولة كانت و مهما كانت درجة تقدمها إلا وتعاني من ظاهرة الغش الضريبي و الفساد الإداري لا كن بدرجات متفاوتة.

ويرجع سبب اختيار الموضوع إلى استفحال ظاهرة الغش الضريبي و تعدد طرق التدليس والاحتيال الممارس من طرف المكلفين بها ، وتفتشي ظاهرة الفساد الإداري بصورة جلية داخل هذى الجهاز الحساس لدولة فكان من اللازم التطرق إلى الموضوع من خلال التنبيه إلى القواعد القانونية التي جاء بها المشرع الجزائي من أجل جزر الإجرام ، ومحاولة إنصاف الطرفين الإدارة والمكلف.

وتهدف الدراسة إلى التعريف بالغش الجبائي وفق ما جاء به المشرع الجبائي الجزائي وتحديد أركان الجريمة وكذا التعريف بجريمة الغدر وتحديد أركانها.

وكذا غرس ثقافة جبائية لدى المكلفين من اجل التقليل من عمليات الغش التي تضر الاقتصاد الوطني.

ولتسليط الضوء على هاتين الجريمتين وإجراءات تحريك الدعوى الجزائية لملاحقة مرتكبيها.

ولمعالجة هذا الموضوع حاولنا طرح الإشكاليات التالية:

- ما هي الدعوى الضريبة الجزائية ؟

وما هو مفهومها؟ وما هو الإطار القانوني للضريبة ؟

وما طبيعة النظام الضريبي الجزائي ؟

- وكيف تقوم جريمة الغش الضريبي وجريمة الغدر؟ وما هي أركان كل جريمة؟

- وما هي إجراءات متابعة الجريمة ؟ وما هي العقوبات المقررة لهما؟
- وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بتقسيم موضوع على الشكل التالي
- **مبحث تمهيدي** : ماهية الدعوى الضريبية الجزائية.
- **الفصل الأول**: قيام جريمة الغش الضريبي وجريمة الغدر.
- **الفصل الثاني** : إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي و جريمة الغدر.

## مبحث التمهيدي: ماهية الدعوى الضريبية الجزائرية

عرفت الضرائب منذ نشوء أول التنظيمات البشرية وهي القبيلة. وكانت بتنظيمها البسيط المكون من رئيس القبيلة أو قائدها وأفراد القبيلة بحاجة إلى الدفاع والحماية من الاعتداءات الخارجية. ويعتبر ما يحصل عليه رئيس أو قائد القبيلة من خدمات سواء كانت نقدية أم عينية وسيلة يستخدمها الرئيس أو القائد لرد الاعتداء عنها و المحافظة على كرامتها(1).

بعد ذلك ظهرت الدولة و كان هدفها في البداية ينحصر في حفظ الأمن والنظام داخلياً و حمايتها من الاعتداءات الخارجية مع ترك الأفراد يمارسون ما يشاءون من نشاطات في ظل الحرية الاقتصادية(2). ولكي تتمكن الدولة من القيام بمهامها الجديدة. فإنها لجأت

للضرائب وإن كانت بشكل بدائي مثل الضرائب على الرؤوس بأن يدفع كل مواطن مبلغاً من المال بسبب تبعيته السياسية للدولة و بالتالي يتضح حياد الضريبة بحيث لم ينظر إلى تأثيراتها الجانبية.

ثم تطور الأمر ولم يعد الهدف من الضرائب هو الحصول على الأموال بل أصبحت تستخدم لتحقيق ما تصبو إليه من أهداف كما هو في وقتنا الحالي.

### المطلب الأول : مفهوم الضريبة .

تعرف الضريبة بأنها فريضة إلزامية وليست عقابية يلتزم المكلفين الطبيعيين أو المعنويين على أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبراً وبصفة نهائية وبدون مقابل لتحقيق ما تسعى إليه الدولة من أهداف طبقاً لقواعد ومعايير محددة(3).

هي اقتطاع مالي إجباري ( إلزامي ) غير عقابي تحدده الدولة ويلتزم الأشخاص الطبيعيين و المعنويين – بأدائه للدولة بصفة نهائية وبلا مقابل تمكيناً للدولة من القيام بوظائفها الاقتصادية و الاجتماعية والسياسية(4).

هي فريضة إجبارية ( إلزامية وليست عقابية ) يلتزم بها الأفراد بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة لمساعدتها في مواجهة النفقات العامة.

اقتطاع إجباري نقدي يلتزم الأفراد على أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبراً وبصفة نهائية وبلا مقابل.

من خلال تعريف الضريبة يمكن تحديد خصائصها على النحو التالي:

أ . الضريبة اقتطاع مالي: وذلك يعني أن الضريبة تؤدي للدولة في الغالب في صورة

1- أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية 1990، ص 4.

2- جوه غانم ، التهريب الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة التكوين التخصصي 2002، ص 04 .

3- أو هيب بن سالمه ياقوت ، الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي، جامعة الجزائر ، كلية الحقوق، 2003 ص 08.

4- أو هيب بن سالمه ياقوت ، نفس المرجع ، ص 08 .

نقدية حيث لا يجوز أدائها في صورة خدمات شخصية أو عينية.

**ب- الضريبة تفرض وتدفع جبراً:** يعتبر فرض الضريبة وجبايتها عملاً من أعمال السلطة العامة للدولة.

ويترتب على ذلك أن الدولة هي التي تقنن الضريبة وهي التي تقوم بجبايتها عن طريق موظفيها في هذا الحقل، ولا يجوز فرض ضريبة إلا بقانون أو مرسوم.

**ت- فريضة إلزامية وليست عقابية:** الضريبة لا تفرض كعقوبة مالية نتيجة قيام المكلف بعمل يتطلب مجازاته عليه مثل مخالفة الأفراد قواعد وأنظمة المرور وما تحدثه بعض الشركات من أضرار على البيئة المحيطة بها.

أي تفرض الضريبة وتدفع جبراً وبصفة نهائية إذ لا يجوز للمكلف أن يتصل عن دفعها للدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع إلا إذا كان معفي عنها بمقتضى النظام. وإذا ما سولت له نفسه التهرب أو الامتناع عن دفع الضريبة فإنه سيقع تحت طائلة العقاب الذي يصل أحياناً إلى الحجز التنفيذي على أمواله و البيع الجبري. وذلك لما لدين الضريبة من امتياز على كافة أموال المكلف<sup>(1)</sup>.

**ج- تحويل الموارد من القطاع الخاص (المكلفين) إلى القطاع العام (الدولة) جبراً:**

الضريبة تتصف بأنها إجبارية على المكلفين وليست اختيارية، وهذا يميزها عن الهبات والتبرعات التي يتقدم بها الأفراد والشركات للدولة طواعيةً.

**د- تؤدي الضريبة للدولة بصفة نهائية:** إن الضريبة يؤديها المكلف للدولة بدون أن يستعيدها مرة أخرى أي ليس لدفعها حق استرداد ما دفعه و لا أن يتقاضى عليه فوائد لأنه يدفعها مساهمة منه في النفقات العامة التي تقوم بها الدولة. وهذا يميزها عن القروض العامة التي تقترضها الدولة من الأفراد و الشركات ثم تعيدها لهم.

**هـ- بدون مقابل:** الضريبة يؤديها المكلف للدولة بدون أن يتوقع أن يحصل على مقابل مباشر، على ما تم دفعه وهذا يميزها عن الرسم ( الرسم )، حيث إن الرسم يعني دفع مبلغ معين للاستفادة من خدمة معينة وبصفة مباشرة. فكل فرد يعيش على أرض الدولة ويستظل بسماؤها مكلف بأداء الضريبة بوصفه عضواً في المجتمع.

**و- تفرض لتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية:** أصبح الاعتقاد السائد لدى الفكر المالي الحديث هو أن الهدف من فرض الضرائب ليس توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة فحسب، بل أصبح الهدف منها هو تحقيق الأهداف

1- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص و الجرائم الاقتصادية و بعض الجرائم الخاصة ، الطبعة الثانية ، دار هومه ، طبعة 2007، ص385.

الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والدينية للدولة. فالضريبة ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما هي أداة متاحة للدولة لتحقيق الأغراض العامة<sup>(1)</sup>.

**ي- الضرائب تفرض وفقاً لقواعد ومبادئ ومعايير أساسية محددة:** ومن أهمها، العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد في نفقات الجباية والمرونة والاستقرار، وسوف نتناول هذه القواعد بشيء من التفصيل فيما بعد.

## **- القواعد أو المبادئ الأساسية لفرض الضريبة:**

وضع علماء الاقتصاد في نهاية القرن الثامن عشر بعض القواعد التي يجب توافرها في الضريبة حتى توصف بأنها جيدة، ولكن يلاحظ أن التطبيق العملي لنظم الضرائب في معظم الدول يحد عن هذه القواعد، ويتولد عن ذلك ما يسمى بالظلم الاجتماعي.

ومن الواضح أن أي دولة في العالم تفرض الضرائب لتحقيق أهداف تسعى إليها. ولكي تتمكن الدولة من تحقيق هذه الأهداف يجب أن تراعي قواعد أساسية عند فرض الضرائب.

القواعد أو المبادئ التي وضعها آدم سميث في كتابه ثروة الأمم لفرض الضريبة:

### **1 - قاعدة العدالة ( قاعدة المساواة ) أو ( العمومية ):**

مفهومها: مساهمة كل فرد في تحمل أعباء الدولة وفقاً لمقدرته التكلفة، أي ما يعود عليه من دخل. أي أن يتم توزيع الأعباء الضريبة على المكلفين بصورة عادلة على جميع الأشخاص و الدخول بلا استثناء وبصورة تتناسب مع مقدرة المكلف المالية<sup>(2)</sup>.

أي بالقدر الذي تتساوى فيه تضحيتته مع تضحية غيره من الخاضعين للضريبة. ويتم ذلك بتطبيق:

**- العدالة الأفقية:** تعني معاملة المكلفين المتشابهين في الظروف معاملة متشابهة.

**- العدالة الرأسية:** تعني معاملة المكلفين المختلفين في الظروف معاملة مختلفة.

ويتم قياس الظروف بالنسبة للمكلفين وفقاً للمبادئ التالية:

**- مبدأ المنفعة الحدية:** وهي المنفعة المضافة للوحدات الإضافية في الدخل. فالضرائب

يمكن أن تربط بالمنفعة الحدية للمكلف وبالتالي يتم معاملة المتشابهين في المنفعة معاملة متشابهة ومعاملة المختلفين في المنفعة معاملة مختلفة.

1- غانم جوهر، المرجع السابق، ص 09.  
2- أو هيب بن سالمه ياقوت، المرجع السابق، ص 55.

- مبدأ المنفعة من الضرائب: وهي ما يدفعها المكلف من الضرائب يجب أن يتناسب طردياً مع المنفعة المستلمة. فالمكلفون الذين يستفيدون من الخدمات التي تقدمها الدولة يجب أن يدفعوا ضرائب عالية و العكس صحيح.

المقدرة على الدفع: وهي مقدرة المكلف على الدفع بغض النظر عن المنافع المتحصل عليها. فالمكلف الذي لديه قدرة عالية على الدفع يتوجب عليه أن يدفع ضريبة أعلى والعكس صحيح.

يلاحظ أن كل مبدأ من هذه المبادئ يواجهه صعوبة في التطبيق للوصول إلى عدالة تامة. ولكن يمكن عن طريق هذه المبادئ التوصل إلى عدالة نسبية تستطيع الإدارة التشريعية الاعتماد عليها عند فرض الضرائب.

## 2. قاعدة اليقين ( الوضوح والدقة ):

مفهومها: يعني أن يكون كل فرد على بينة بمقدار وميعاد الضريبة وطريقة جبايتها بدرجة من الدقة و لا يتم ذلك إلا من خلال وضوح النظم والمراسيم والتعليمات والإجراءات والنماذج والإقرارات.

أي أن تكون أحكام الضريبة من حيث تعليماتها وأسعارها ومواعيد تحصيلها واضحة للممول وكذلك يجب أن يكون النظام الضريبي واضحاً بحيث يفهمه الجميع دون عناء أو التباس، وحتى لا تكون نصوصه عرضة للتأويل والتفسير من قبل المصلحة الضريبية أو من قبل المكلف نفسه<sup>(1)</sup>.

## 3. قاعدة الملائمة:

مفهومها: وتعني تحصيل الضريبة في الوقت المناسب للمكلفين حتى تكون مناسبة لظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة.

أي أن يتم المطالبة بدفع الضريبة في أوقات تتلاءم مع ظروف المكلفين أي يتم اختيار الوقت المناسب للمكلفين لسداد المستحق عليهم من ضرائب. مثال عند حصول المكلف على المرتب أو عند انتهاء السنة المالية بالنسبة للشركات.

## 4. قاعدة الاقتصاد ( مبدأ الإنتاجية ):

مفهومها: ويقصد بها ضرورة أن يكون هناك اقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة حيث تفضل الضرائب القليلة في نفقات التحصيل عن الضرائب المرتفعة في نفقات التحصيل.

1 - ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ط 2011 ، ص 150.

أي أن تكون تكاليف تحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة بحصيلتها. حيث يجب أن تحصل الضريبة بأقل تكاليف ممكنة بحيث لا يضيع على الدولة جزء كبير من الإيرادات في سبيل الحصول عليها. ويصبح بالتالي فرضها أمراً غير منتج من الناحية المالية للدولة. ولكي لا تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب إضافية.

## المطلب الثاني: الإطار القانوني للجريمة الضريبية.

لقد عرفت القوانين الجبائية الجزائرية إصلاحات جذرية منذ سنة 1990 إلى 2002 بموجب قوانين المالية من خلال إدماج بعض الضرائب وإلغاء البعض وتعديل البعض الآخر .

وكذلك إحداث إصلاحات على الهياكل الإدارية الجبائية في الجانب التقني من خلال استحداث مصالح جديدة .

ومع ذلك فإن النظام الجبائي غير مستقر كونه معرض دائماً للتعديل بموجب قوانين المالية السنوية وكذلك قوانين المالية التكميلية . وكان قانون المالية لسنة 2002 الذي بموجبه تم استحداث قانون الإجراءات الجبائية بالمواد 41 إلى 200 بعد إجراء تعديلات جذرية لكافة القوانين الجبائية من خلال إلغاء العديد من النصوص وتحويل الكثير منها إلى قانون الإجراءات الجبائية .

### - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

لقد جرم المشرع في قانون الضرائب المباشرة عدة أفعال في حال ارتكابها أو الامتناع عن القيام ببعض منها ؛ وقرر لها عقوبات جزائية ومن ذلك ما ورد في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : " يعاقب كل من يتملص أو يحاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء لي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له ؛ وتصفيته كلياً أو جزئياً بما يلي :

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج (1).

- بالحبس من سنة (1) إلى خمس سنوات (5) وبغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ؛ ولا يتجاوز 300.000 دج.

- بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة مالية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ؛ ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

1- المادة 303 معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 .

- بالسجن المؤقت من خمسة (5) إلى عشرة (10) سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج ؛ ولا يتجاوز 3.000.000 دج.

- بالسجن المؤقت من عشرة (10) سنوات إلى عشرين (20) سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج." وتطبق نفس العقوبات على الشركاء في الجريمة .

وقصد المشرع بوضع هذه المادة إلى منع الغش الجبائي في صورته البسيطة كان يتأخر المكلف بالضريبة عن تقديم التصريحات والبيانات أو ينقص في المعلومات التي يدلي بها إلى الإدارة الجبائية<sup>(1)</sup> ؛ تطبق عليه مجرد غرامة و في حالة استعمال المكلف الطرق الاحتيالية فقد نصت المادة 01/303 على عقوبة اشد تتمثل في الحبس والغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط وقانون الضرائب المباشرة نص على جرائم الغش الضريبي من المادة 303 إلى 308 والمادة 407 إلى 408 .

#### - قانون الضرائب غير المباشرة :

وردت جريمة الغش الضريبي في المواد من 523 الى 528 في قانون الضرائب غير المباشرة.

كما أنها نص على العقوبات الجبائية وهي تنقسم إلى عقوبات ثابتة وأخرى نسبية إضافة إلى المصادرة ؛ كما شملت هذه المواد الخاصة بزراعة التبغ غير المطابقة للقانون واستعمال الوقود غير المرخص في نص المادة 530 و 531 من قانون الضرائب غير المباشرة على عقوبات جزائية بالنسبة للمخالفات محددة في نفس المواد نذكر من بينها :

- الصناعة المغشوشة للكحول ؛ صناعة وحياسة انبيق أو جزء منه دون تصريح ؛ استيراد البارود من الخارج دون ترخيص<sup>(2)</sup>.

كما تحتوي المواد 523 إلى 541 من قانون الضرائب غير المباشرة على عقوبة الغش الضريبي باستعمال طرق الاحتيال مع تحديدها في المادة 533 من نفس القانون وهي كالآتي:

1 - العيد صالحى ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، الجزائر ، ط 2005 ، ص 30.

2 - طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، دار وائل لنشر ، الاردن ، ط 2008 ، ص 23.

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء لمبالغ أو منتجات تخضع للضرائب أو الرسوم.
- تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة من أجل التخفيض أو الإعفاء أو إرجاع الضريبة.
- استعمال الطوابع المزورة.
- الإغفال عن قصد في نقل الكتابات غير الصحيحة في دفاتر اليومية و الجرد .
- تنظيم المكلف ما يوهم بإعساره أو عرقلة تحصيل الضريبة الواقعة على ذمته ؛ كما نص هذا القانون على القواعد المشتركة لمختلف العقوبات من المادة 542 إلى 555 ق ض غ م وتخص كذلك مواضيع يعالجها القانون العام وهي كما يلي:
- المواطئ ؛ العود ؛ الظروف المخففة ؛ جمع العقوبات ؛ نشر الأحكام ؛ التضامن ؛ الإكراه البدني ؛ الشخص المعنوي ؛ الإعفاءات والمصالحة<sup>(1)</sup> .
- **قانون الرسم على رقم الأعمال :**
- لم يحدد هذا القانون كل طرق الاحتيال والتدليس المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة وإنما أورد بعض الأمثلة على سبيل المثال بعبارة لاسيما وليس حصريا ومن ذلك ما أورده المادتين 117 و 118 ق ر ع ر ا ومنها :
- إخفاء أو محاولة إخفاء المكلف المبالغ أو الحوا صل التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة .
- تقديم وثائق غير صحيحة كطلبات ترمي إلى استرجاع الرسم على القيمة المضافة
- الإغفال على التصريح بمداخل المنقولات أو رقم العمال قصدا .
- كل سلوك يقضي ضمنا إرادة المكلف للتملص من دفع كل مبلغ الرسم على رقم الأعمال المستحق أو تأجيل دفعه<sup>(2)</sup> .
- أما فيما يخص باقي البنود تتحدث عن إجراءات والجزاءات ومخالفة أحكام القانون المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة .

1 - نبيل صقر ، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة ( الجريمة الضريبية و التهرب ) ، دار الهدى ، الجزائر ، ط 2013 ، ص 09.

2 - وفاة شيعاوي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، جريمة التهرب الضريبي ، سنة 2002 ، ص 24.

## - قانون التسجيل:

في حالة قيام المكلف بمحاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفعها ..... باستعمال مناورات الغش ؛ تطبق عليه غرامات جزائية تتراوح من 0005 دج إلى 20.000 دج ؛ والحبس من سنة إلى خمس سنوات ؛ أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط .

غير انه ؛ لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1000 دج. نص المادة 119 من قانون التسجيل .

## - قانون الطابع :

نص قانون الطابع صراحة على جريمة الغش الضريبي في القسم الرابع منه ووردت تحت عنوان "الغش الضريبي" ونجد أن المادة 33 من قانون الطابع تشير إلى معاقبة افعال التزيف وتزوير البصمات وكل استعمال لها . أما المادة 34 من نفس القانون فنصت على عقوبة الجرائم التالية :

- الإنقاص الكلي أو الجزئي من وعاء الضريبة باستعمال وسائل الغش؛ و تنص على الغرامة الجزائية والحبس؛ كما أشارت المادة 35 من قانون الطابع إلى القواعد المشتركة لمختلف العقوبات. إذا تعمقنا في قوانين الضرائب المختلفة التي اشرنا إليها سابقاً ؛ نسجل عليها العديد من الملاحظات منها العمومية والشمولية والتشابه التام في تحرير المواد المنظمة لجريمة الغش الضريبي ولا تختلف أركان التجريم عن الأركان الكلاسيكية المعروفة للجرائم العادية ؛ والمشرع الجزائري جاء بالنص على الحالة العامة للغش في الفقرة الأولى من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ؛ ونجد أن المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال صيغت بالأسلوب نفسه والعبارات الواردة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة . كل النصوص تحتوي على التملص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية فالمشرع استعمل عبارة "الطرق التدليسية" أو "بوسائل تدليسية" وهي تعبر عن نفس المعنى ؛ فجريمة الغش الضريبي المنصوص عليها في مختلف التقنيات الجبائية تتمثل في كون المكلف بالضريبة يتملص باستعمال الطرق التدليسية من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً .

## المطلب الثالث: طبيعة النظام الضريبي الجزائري .

جاءت المادة 64 من الدستور "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية. لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون. ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أوجباية ؛أو رسم ؛ أو أي حق كيفما كان نوعه" (1).

1 - دستور 1996 جريدة الرسمية رقم 76 ، المؤرخة في 08 ديسمبر.

إن تدخل الدولة في مختلف جوانب الحياة العامة. أدى بها إلى التفكير في إيجاد موارد مادية من أجل تحقيق التنمية الشاملة ؛ وذلك بالتدخل بوسائل الضبط القانونية ؛ ويعتبر النظام الضريبي احد هذه الوسائل ؛ وذلك لان الضريبة تمثل مورد هام للخزينة العامة وتخلق التوازن في التكاليف بين المواطنين.

و لقد اقر المشرع الجبائي الجزائري مبدأ التصريح التلقائي ومخالصة الضريبة المستوجبة مع تدعيمه بنظام الخصم من المورد أو المصدر .

يعتبر النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي ؛بمعنى أن الضريبة تأسس بعد إدراج العناصر الضرورية ضمن تصريح للمكلف المسلم للإدارة الجبائية .

وانطلاقا من هذا المنطق؛ تحتفظ الإدارة بحق الرقابة من أجل التأكد من صحة المعلومات الواردة في التصريحات المكتتبه وصدق الأسس المنشأة مع تأويل الصدق في هذه التصريحات.

كل إثبات للعكس يتطلب من الإدارة الجبائية تبريرات كافية ومؤسسة. لهذا ينبغي على الإدارة إثبات وتبرير عدم صحة أو نقص تصريحات المقدمة والتي يفترض أن يبدي فيها المكلف مبدأ حسن النية.

وعليه إذا قام المكلف بتسليم الإدارة الجبائية محاسبة قانونية من حيث الشكل ومبررة للنتائج المصرح بها لا يمكن للإدارة إدخال أي تعديل عليها إلا تبعا للإجراءات المناقضة .

بحيث لا يمكن للإدارة القيام بالرقابة الجبائية إلا عن طريق إجراءات قانونية صارمة يملك فيها المكلف ضمانات عديدة يحمي بها حقوقه .

كما أعطى القانون للمكلف الحق بالحفاظ على معلوماته الخاصة ضمن تجريم إفشاء السر المهني من طرف الموظف تحت طائلة العقوبات التأديبية .

ومن هذا المنطلق فقد اقر المشرع أعمالا لهذا المبدأ قرينة بسيطة على صحة التصريحات التي يتولى الخاضع للضريبة القيام بها بما ينتج عنه واجب ضبط الجهة المتحتملة لعبء إثبات خلاف ما تضمنته تلك التصريحات أو وجود مدا خيل غير مصرح بها من ناحية و وجوب بيان وسائل الإثبات المعتمدة .

ومن هذا المنطلق يبقى على الإدارة الجبائية واجب إثبات عدم صحة أو عدم كفاية مضمون التصاريح المقدمة من الخاضع للضريبة . وقد خول المشرع القيام بالمراجعة الجبائية.

# الفصل الأول

قيام جريمة الغش الضريبي وجريمة الغدر.

لقيام أي جريمة لابد من قيام أركانها ولتحديد تعريف كل جريمة وتبيان أركانها قمنا بالتطرق في هذا الفصل الى :

- المبحث الأول: قيام جريمة الغش الضريبي.

- المبحث الثاني : قيام جريمة الغدر.

## المبحث الأول: قيام جريمة الغش الضريبي

إذا كانت الضريبة هي فريضة مالية يدفعها الملزم جبرا إلى الدولة وفق ما تقتضي بها القوانين مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع منها، فإنه عادة ما يلجأ إلى التملص منها، وذلك بطرق متعددة، أبرزها الغش الضريبي، فهذا الأخير وبالرغم من وجود إجماع على أن أبسط تعريف له هو محاولة أو وجود خرق مباشر للقانون الجبائي الغرض منه عدم أداء الضريبة أو تقليصها فإنه مع ذلك لازال مفهومه يعرف إشكالات في تحديده. فقد حاولن من خلال هذا المبحث تحديد تعريف الغش الضريبي ثم بيان أركان جريمة الغش الضريبي.

- المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي.

- المطلب الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي.

المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي.

الغش الضريبي ظاهرة معقدة وتبدو من حيث أصولها وواقعها المعاصر كرد فعل طبيعي على عنف الضريبة عبر تاريخها، فالتمرد على القوانين ظهر منذ الحضارات القديمة وصولا إلى العصر الحديث وبالتالي هي ظاهرة ليست بالغريبة وليست وليدة العصر الحديث، وعليه وقبل إعطاء تعريف محدد أو على الأقل محاولة الوصول إلى هذا التعريف بانتهاج أهم ركائزه لاعتبار هذا الفعل أو التصرف هو غش في أصله ، لا بأس أن نشير إلى التعريف اللغوي ثم الاصطلاحي.

الفرع الأول: التعريف اللغوي.

الغش: نقيض النصح، وهو مأخوذ من الغشش: المشرب الكدر، وغشّه يغشّه غشًّا من باب قتل: لم يحضه النصح، وأظهر له خلاف ما أضمّره، وزين له غير المصلحة. والغش: الغلُّ والحدق، ولين مغشوش مخلوط بالماء، وعشّشه تغشيشًا، مبالغة في الغشّ .

قال صاحب التنبهات الغش : كتم كل ما لو علمه المبتاع كرهه (1).

1 - معجم الكنز ، شرح الكلام وفهم البيان ، دار الفكر العربي ، بيروت 1966 ، ص257.

قال المناوي: (الغش ما يخلط من الرديء بالجيد)

## الفرع الثاني : التعريف الاصطلاحي .

عرفه "لوسيان ميشال" بأنه المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض أساسها أما "ماركيزاز" فقد رأى الغش بأنه: "يتمثل في التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل" ومن أجل ذلك يستعمل المكلف الغش والاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون(2).

وفي نفس الاتجاه اعتبر "SHMIDT" الغش الضريبي: "هو الإخفاء المقصود اتجاه الإدارة الجبائية للموارد والمداخل والذي يستهدف من وراءه التملص من أداء الضريبة . أما "فوزي عبد المنعم" فقد عرفه بكونه: "يتضمن مخالفة قانون الضرائب فتندرج بذلك تحته

كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة "

انطلاقا مما سبق فإن إعطاء تعريف محدد للغش الضريبي ليس بالأمر الهين، فمن الصعب وجود اتفاق حول هذا التعريف من وجهة نظر كل من القانونيين والماليين والاقتصاديين، وتأتي هذه الصعوبة في الاختلاف حول ما إذا كان الغش ينطوي على مخالفة القانون أو عدم مخالفته للنص القانوني وهو ما يجعله ينقسم إلى مفهومين: فالأول هو مفهوم ضيق ويفتضي المس بالموارد المالية للدولة في حالات محددة يخالف فيها المكلف القانون الضريبي للحيلولة دون الجباية الضريبية وذلك باللجوء إلى ما يفيد هذا الغش كالاختيال، والإغفال والتزوير، والتغيير، ... ومن أهم رواد هذا الاتجاه نجد الباحث "MEHL" الذي عرف الغش في كتابه العلوم والتقنيات المالية بأنه: مخالفة للقانون الضريبي بهدف التملص من الضريبة أو التخلص منها نجد أيضا "Rosier" الذي عرفه بكونه كل ما ينصب على كل التعريفات المادية والعمليات المحاسبية والأعمال القانونية وكذا الاحتمالات التي يلجأ إليها الملمزم من أجل التخلص من تطبيق الضريبة (2).

إلا أنه وفي ظل تنامي دور الدولة المتدخلة وحاجتها المتزايدة للموارد اتجهت بعض الكتابات إلى الدفاع عن منظور واسع لمفهوم الغش الضريبي الذي بمقتضاه يصبح متوافرا كلما تم اللجوء لطرق تتيح التملص من الضريبة سواء اقترن ذلك أو لم يقترن بمخالفة نص جبائي، وعلى هذا الأساس فإن الغش الضريبي من هذا المنظور يتمثل في إعطاء أي تصور خاطئ للحقيقة أو تفسير مغلوط يؤدي إلى تملص من الضريبة، ولو لم يقترن ذلك بخرق جبائي وبالتالي يعتبر غشا ضريبيا، أي استغلالا لثغرات القانون الضريبي (3).

1- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، طبعة 2، الجزائر 2011، ص 38 .

2- او هيب بن سلامة باقوت، المرجع السابق، ص 58 .

3- محمد صغير بعلي، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، ط 2003، ص 89.

## المطلب الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي.

تتشترك الجرائم الضريبية في صورة واحدة هي الغش الضريبي الذي يتضمن بدوره وصفين هما الغش الضريبي بصفته جريمة جزائية و الغش الضريبي بصفته مخالفة جبائية بحتة تفرض عليها جزاءات تصدر عن الإدارة و ليس عن القاضي و ستقتصر دراستنا كما أسلفنا في الغش الضريبي بصفته جريمة جزائية, و كما هو معروف بالنسبة لجميع جرائم القانون العام تشترط جريمة الغش الضريبي توافر أركانها (المادي ، المعنوي ، الشرعي) , وقبل التطرق إليهما يجب الإشارة إلى أن كل القوانين الضريبية الجزائي نصت على تجريم الغش الضريبي .

ولقد قسمنا هذا المطلب إلى ثلاثة فروع هي .

**الفرع الأول: الركن الشرعي.**

**الفرع الثاني: الركن المادي.**

**الفرع الثالث: الركن المعنوي.**

## الفرع الأول: الركن الشرعي.

يتشكل الركن الشرعي من القواعد القانونية التي توضح الفعل الذي يعتبر جريمة ؛ والنصوص المطبقة على هذا الجرم و العقوبات المحددة له؛ و منه لا يتم تجريم فعل دون نص قانوني و المبدأ العام في الركن الشرعي المنصوص عليه في قانون العقوبات المادة الأولى " لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير امن بغير قانون " فقانون العقوبات هو الذي يحدد الجرائم والعقوبات المناسبة لها . وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص التجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو القوانين المكملة له ؛ و بالتالي حصر مصادر التجريم والعقاب في النصوص التشريعية وبهذا الحصر ينشأ مبدأ أساسي يطلق عليه "مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات " ولا بد من وجود نطاق لسريان النص القانوني المجرم للفعل حتى يكون الفعل خاضع له ويضفي عليه صفة غير المشروعية ؛ و تدخل المشرع لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء إلى حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة وبالتالي منع الغش الضريبي باعتبار الضريبة السلاح الذي يخدم السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة(1).

وما يمكن ملاحظته في التشريعات الجبائية الجزائرية هو أن المشرع استعان كثيراً بقانون العقوبات لتجريم بعض الأفعال التي تضر بالنظام الاقتصادي ؛ وقد نصت المادة 408 قانون الضرائب المباشرة على معاقبة " (2) من يقوم بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة " بالعقوبة المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات الجزائري التي تحدد العقوبة المقررة للجرائم الماسة بالاقتصاد الوطني . ونستنتج أن الركن الشرعي في الميدان الجبائي يتمثل في القواعد المجرمة للأفعال المادية والمنصوص عليها في القوانين الجبائية والتي ويمكن حصرها فيما يلي :

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة : المواد 192؛ 193؛ 303؛ 309؛ 407؛ 408 .

- قانون الضرائب غير المباشرة : المواد 530؛ 532؛ 533؛ 538؛ 542؛ 544 .

- قانون التسجيل : المواد 119؛ 120؛ 122 .

- قانون الطابع المواد 33؛ 34 .

- قانون الرسم على رقم الأعمال : المواد 117؛ 118 .

1 - علي زغود : المالية العامة ؛ ديوان المطبوعات الجامعية ؛ الجزائر ؛ الطبع الثانية ؛ ص 190.

2 - نبيل صقر ، المرجع السابق ، ص 17.

## الفرع الثاني: الركن المادي.

قيام الركن المادي لجريمة الغش الضريبي يفترض وجود ثلاثة عناصر هي:

- السلوك إجرامي في صورة استعمال طرق تدليسية من طرف الجاني .

- نتيجة وهي التملص كلياً أو جزئياً من تصفية أو أداء الضريبة .

- وعلاقة سببية تربط بينهما بما يفيد أن هذا التملص من الضريبة كان تحت تأثير استعمال طرق التدليس. و سنتطرق إلى ذلك تباعاً (1).

### - استعمال طرق احتيالية :

لم يعرف المشرع طرق الاحتيال أو التدليس , على عكس بعض الفقه الذي يرى أن المقصود به هو " الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم بالضريبة في الإقرارات و الأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية " (2). وعلى اعتباره أحد الالتزامات المترتبة في ذمة المكلف بالضريبة في علاقته الإدارة الضريبية المنشأ بمقتضى القانون الضريبي .

واكتفى المشرع بذكر بعض الأعمال على أنها تدليسا لصعوبة حصرها و وعدم القدرة على الإحاطة بكل أساليب التدليس و الاحتيال , حيث نصت المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة على ستة أعمال اعتبرها المشرع طرقاً احتيالية ، و هو نفس العدد الذي أورده المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، كما جاءت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بخمسة أعمال اعتبرها المشرع الجبائي من أعمال الغش في حين اكتفت المادة 407 من نفس القانون و المادة 34 من قانون الطابع و المادة 119 من قانون التسجيل بذكر عمليتين و أدرجتها ضمن المناورات التدليسية .

و بالعودة إلى النصوص السابقة الذكر نلاحظ أن المشرع استعمل عدة صيغ لبيان

الأعمال المعتبرة طرق احتيالية أو تدليسية ومن أمثلة ذلك عبارة "....و تعتبر على وجه الخصوص "...." ، "....و يقصد بأعمال الغش خاصة "...." ، ".... طرق أخرى "...." "كل عمل أو طريقة أو سلوك ... " وذلك ما يؤكد على أن ما ذكر في هذه النصوص من طرق احتيالية ورد على سبيل المثال لا على سبيل الحصر .

و على العموم يمكن إدراج هذه الطرق التدليسية التي نص عليها المشرع الجبائي والأخرى غير المشار و التي يمكن أن يشكل تدليسا ضمن أصناف ثلاثة باعتبارها تنطوي

على تحايل محاسبي مادي، و في شكل تحايل قانوني وذلك ما سوف نحاول بيانه فيما يأتي:

1- أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 388 .

2- أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 389 .

## - التحايل المادي :

تتمثل صورة التحايل بقيام المكلف بالضريبة بإخفاء للسلع و المنتجات و المواد الخاضعة وجوبا للضريبة، وذلك جعلها بعيدة عن رقابة الإدارة الضريبية. و قد أورد المشرع هذه الصورة ضمن أغلب القوانين الجبائية إذ ذكرت المواد : 01/193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، 01/533 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 01/118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أن الإخفاء الممارس من طرف أي شخص طبيعي كان أو معنوي لمنتج خاضع للضرائب أو الرسوم يعتبر من قبيل طرق الاحتيال .

و قد يكون الإخفاء كلياً أو جزئياً وذلك ما سوف نحاول بيانه فيما يلي .

### 1- الإخفاء الجزئي

الإخفاء الجزئي هو اتجاه نية الخاضع للضريبة إلى التقليل من عبء الضريبة أو الرسم دون التخلص منها كلياً ، و يتحقق من خلال حرصه على تقديم حصيلة أقل من الحصيلة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة بغية التهرب من دفعها جزئياً، ومثال ذلك كأن يمارس نشاطات ثانوية دون التصريح بوجودها رفقة النشاط الرئيسي للمؤسسة المصرح به و بنتائجه أو بطريقة مخالفة أو تفوق المقاييس المحددة مسبقاً .

### 2 - الإخفاء الكلي

يقع هذا الإخفاء عندما تتجه إرادة المكلف إلى التملص كلياً من دفع الضرائب و الرسوم مستغلاً نقص الرقابة من طرف الإدارة الجبائية ، حيث يقوم بإنشاء فروع أو وحدات إنتاجية بعيدة عن أعين رقابة أعوان الإدارة في مناطق بها كثافة سكانية وهناك يتم الإنتاج و البيع دون فوتره من غير ترك أي أثر و هو ما يعبر عنه قانوناً بعدم التصريح بالنشاط أو الوجود.

و أوجد هذا النوع من التحايل اقتصاد خفي غير مشروع من خلال السوق الموازية ، و يرجع ذلك لغياب الرقابة الجبائية الموجهة لردع هذه الممارسات، نظراً لما يعترض الإدارة من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق الموازية للضريبة .

وعلى الرغم من نص المادة 05/ 533 من قانون الضرائب غير المباشرة على هذه الصورة بمناسبة تعديدها لبعض طرق الاحتيال و حصرها في مجال الضرائب غير المباشرة إلا أن الجدير بالذكر أن قانون الرسوم على رقم الأعمال أفرد لهذه الصورة حكماً خاصاً حين أشارت المادة 122 منه على أنه " يعاقب بغرامة جبائية من 1.000 إلى 10.000 د ج كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم دون الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص الأخرى متى أمكن تقدير أهمية التدليس " .

ويتضح من خلال تناول المشرع هذه الحالة بأحكام متباينة و غير منسجمة كونه اعتبرها صراحة من طرق الاحتيال في قانون الضرائب غير المباشرة بينما لا تعد كذلك في قانون الرسوم على رقم الأعمال ولا تسري عليها أحكام الغش .

## - التحايل المحاسبي

ويتمثل التحايل المحاسبي في إخلال المكلف بالضريبة بالالتزامات الجبائية و المحاسبية المطالب بها بمقتضى واجباته الضريبية , إذ يجبره القانون الجبائي على التصريح بنشاطه الممارس و عليه أن يقدم لإدارة الضرائب التصريحات التي توضح نتائج نشاطه خلال كل سنة مالية مدعما ذلك بوثائق ثبوتية كالفواتير و السجلات المحاسبية كدفتر اليومية و دفتر الجرد ... والتي يلتزم بمسكها بطريقة قانونية كاملة و شاملة<sup>(1)</sup>.

ويعتبر التحايل المحاسبي الأكثر استعمالا من طرف المكلف بالضريبة من خلال تزيف محتوى التصريحات بإدخال تغييرات في المحاسبة على اعتبارها الأساس الذي تنطلق منه الإدارة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي ومراقبته، من خلال القيام بمطابقة القيود المحاسبية فيما بينها والمستندات الثبوتية من جهة أخرى و تبرير المداخل والأعباء المقيدة بطريقة مخالفة للواقع .

ويرى بعض الفقه "أن ممارسة الغش تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات مرورا بتضخيم التكاليف القابلة للخصم". و عليه يتمثل التحايل المحاسبي في الواقع من خلال قيام المكلف بتضخيم التكاليف أو خض الإيرادات أو عدم التصريح بجزء منها عن طريق وضع محاسبة شكلية.

## أولا - تضخيم التكاليف

من المتعارف عليه أن مبالغ الأعباء تخصم من الدخل الإجمالي لتحديد قيمة الأرباح الخاضعة للضريبة شرط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالنشاط الممارسة من طرف المؤسسة و مدعمة بوثائق ثبوتية ، وفق الأطر التي وضعها القانون، غير أن بعض الخاضعين لضريبة يستغلون هذا الحق بإدماج بعض التكاليف التي ليست لها علاقة بنشاطاتهم أو المبالغة في تقدير التكاليف التي تدخل في نشاطاتهم قصد التقليل من قيمة الأرباح الخاضعة للضرائب و التي تتناسب طرديا مع قيمة الضريبة ، حيث كلما زادت مبالغ الأرباح الصافية ارتفعت بالنتيجة قيمة الضريبة المحصلة لصالح الخزينة العامة ، فضلا عن سعيهم إلى الاستفادة من التخفيضات و الامتيازات الجبائية بأساليب غير قانونية<sup>(2)</sup>.

1- أحمد قحى سرور ، المرجع السابق ، ص 317 .

2- وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 35.

كما أضافت المادتين 02/193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و 533 /02 من قانون الضرائب غير المباشرة بعض الصورة تتعلق بتقديم أوراق غير صحيح تدعم الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الضرائب و الرسوم .

و من بين ما يمكن إضافته ضمن الوثائق غير الصحيحة أو الخاطئة التي يركز عليها المكلف في تضخيم التكاليف و بالتالي تخفيض قيمة الضريبة أو الإعفاء منها هي تلك الوثائق المثبتة لرواتب ممنوحة لصالح مستخدمين وهميين لا يقومون بأي عمل في مؤسسة المكلف بالضريبة أو أن هذه الرواتب حقيقية لكن مبالغ فيها, كما يمكن أن تتضمن أعباء و مصاريف غير مبررة ،كقيام المؤسسة ببعض الترميمات على المباني الصناعية فيقوم مسيرو المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الخاصة مسجلين إياها ضمن الترميمات الحاصلة في المؤسسة أو اقتناء قطع للتصليح أو الصيانة و إدراج تكاليفها ضمن أعباء المؤسسة (1)،في حين يتم إعادة بيع هذه القطع دون استعمالها و إغفال ذلك في المحاسبة ، و كذا تضخيم مبالغ الإشهار و تسجيل كل ذلك في محاسبة المؤسسة على أساس أنها أعباء و مصاريف مرتبطة بالاستغلال و ذلك قصد التخفيض قدر المستطاع من الربح الخاضع للضريبة (2).

كما قد يعتمد المكلف ضمن محاسبته على تقنية الإهلاك كأسلوب من أساليب تضخيم التكاليف ، و هذا الإهلاك يعرف على انه " الإثبات الكتابي للنقص التدريجي الذي يصيب الموجودات الثابتة بفعل الزمن أو الاستغلال " و يحسب على أساس ثمن شراء العتاد أو الاستثمارات من مباني و معدات الإنتاج و ذلك بخضم الرسم على القيمة المضافة ( T.V.A ) المرتبطة بعملية الشراء إذا كان قابلا للاسترجاع أي ثمن الشراء خارج الرسم (3) ، إلا أن هذه التقنية تستعمل غالبا خارج القواعد القانونية من طرف بعض المكلفين من أجل تضخيم الأعباء القابلة للخضم و هذا إما عن طريق تطبيق معدلات مرتفعة غير تلك المحددة قانونا قصد تضخيم مخصصات الإهلاك التي تخضم من قاعدة التأسيس كأن تستهلك آلة معينة بنسبة 10 % لمدة عشر سنوات فتتهلك محاسبيا لمدة أربعة سنوات بنسبة 25 % و إما عن طريق تطبيق تقنية الإهلاك على أساس ثمن الشراء مضاف إليه الرسم على القيمة المضافة في حين يجب خصم هذا الرسم (4) .

1 - بويده يوسف ، جريمة الغش الضريبي ،مذكرة نهاية الترخيص ،المعهد الوطني للقضاء الدفعة العاشرة 2000/1999 ،ص 05 .

2- ناصر مراد ، المرجع السابق ، ص 152 .

3 - العيد صالح ، المرجع السابق ، ص 36 .

4 - احسن بوسقيعة ، المرجع السابق ، ص 112 .

**2- تخفيض الإيرادات :** إن عدم التصريح بالمدخل أو التقليل منها يعتبر الصورة المثلى لهذه الحالة و قد اعتبرت المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال في فقرتها الرابعة الإغفال عن التصريح بمدخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد أعمال تدليسية و يتخذ ذلك عدة أساليب بأن يلجأ المكلف إلى بيع منتجات مؤسسته دون فوترتها و هو ما أشارت إليه الفقرة الأولى من المادة 118 السالفة الذكر و ذلك بغية تفتادى المكلف تقييد بعض المبيعات محاسبيا على الإطلاق أو تقييدها بثمن أقل من ثمنها الحقيقي مبررا ذلك بالإفراط في التخفيضات التجارية لزبائنه أو بتسجيل الرجوع الوهمية لسلع والبضائع .

كما قد يقوم المكلف بعدم إجراء التسجيل المحاسبي لبعض الإيرادات الاستثنائية الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول و تلك الناتجة عن بيع النفايات المستخرجة من مواد الصناعة التحويلية .

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

زيادة عن عدم أداء الضريبة الذي يحققه المكلف بهذه الأساليب فإن تخفيض إيراداته على هذا النحو قد يمنحه الحق في الاستفادة من النظام الجزافي الذي يتحدد حسب رقم الأعمال المحقق في السنة المالية.

و ما يمكن ملاحظته أن هذه الصورة من الاحتيال لا تقتصر على أصحاب المؤسسات و التجار وحدهم فحسب بل تنصرف إلى أصحاب المهن الحرة ، إذ يحجم بعضهم عن التصريح بمدخلهم الحقيقية و يكتفون بالتصريح بجزء منها فقط (1).

ومهما كان الأمر فإن سعي المكلف بالضريبة إلى تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات غرضه تخفيض قيمة الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة وبالتالي التخفيض من الوعاء الضريبي و نتيجة ذلك التملص من الضريبة.

### **التحايل القانوني :**

هذا الأسلوب من التحايل يعتبر الأكثر تنظيما ، و قد عرفه T.BRUNO على أنه "الإخفاء القانوني الذي يسميه المدنيون بالتظاهر و هو العملية التي من خلالها يتم خلق

1 - أحسن بوسقيعة، المرجع السابق -ص، ص 391 ، 392.

وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية" (1).

و يتخذ التحايل القانوني مظهران : الاعتماد على العمليات الوهمية أو التلاعب في تكييف الحالات القانونية.

## 2 - العمليات الوهمية :

تتحقق من خلال استعمال وثائق و فواتير مزورة أو وهمية. كأن يمارس الجاني نشاطه باستعمال سجلا تجاريا لشخص متوفى أو عديم الأهلية القانونية أو غير موجود أصلا , أو من خلال تقديم وثائق محاسبية تحتوى عمليات وهمية مبرمة مع مؤسسات حقيقية و التي يسترجع من خلالها مبالغ الرسم على القيمة المضافة وكذا الأرباح الخاضعة للضريبة، وهو ما يسمح للمكلف من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة الحصول على تعويضات لرسم التي لم يسبق له دفعها للخزينة العامة، كما تقلل من قيمة الربح الخاضع للضريبة نظرا لما تحويه الفواتير من مبالغ كبيرة، و قد نصت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسم المماثلة ضمن أعمال الغش القيام عمدا نسيان تسجيل أو إجراء قيد غير صحيح أو وهمي في الحسابات التي يتضمنها دفتر اليومية أو الجرد أو الوثائق التي تحل محلها ، كما أشارت إلى ذلك المادة 04/533 من قانون الضرائب غير المباشر و المادة 03/118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

ويمكن ملاحظته أن الطرق المذكورة أعلاه و المشار إليها كأعمال أعمالا تدليسية تدور حول فكرة تقديم بيانات وهمية أو غير صحيحة الغرض منها إخفاء مبالغ خاضعة للضريبة. كما يجب الإشارة إلى أن إخفاء هذه المبالغ لا يشترط بالضرورة أن يكون نتيجة وقائع ايجابية و إنما قد يتحقق نتيجة وقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو إغفال قيد المبيعات (1).

## 1 - التلاعب في تكييف الحالات القانونية

يقوم المكلف في هذه الحالة بتزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون معفاة منها أو خاضعة لضريبة أقل ، كأن يصرح المكلف بأن التصرف الصادر عنه هو هبة غير أنه في الحقيقة عقد بيع و ذلك من أجل التخلص من دفع حقوق التسجيل متسترا بصورية العقد رغم صحته من الناحية القانونية. كما يعد مرتكبا لجريمة الغش الضريبي من يقوم بتنظيم إعساره خلافا للواقع للحيلولة دون تحصيل الضرائب و الرسوم المدين بها كأن يسجل جميع ممتلكاته باسم أولاده أو زوجته، و قد أشارت أغلب النصوص الضريبية إلى اعتبار تنظيم الإعسار من طرق الاحتيال و ذلك بنص المادة 02/407 من قانون الضرائب المباشرة و الرسم المماثلة وكذا /05 من قانون الرسم على رقم الأعمال 119 من قانون التسجيل و المادة 34 من قانون الطابع .

1 - فارس السبتي ، المرجع السابق ، ص 11 .

2 - طالب نور الشرع ، المرجع السابق ، ص 27.

زيادة على ذلك أضاف الفقه صورا أخرى و اعتبرها من قبيل طرق الاحتيال التي تظهر الواقع على غير حقيقته كاصطناع مستند يفيد أن البضائع سلمت للمكلف على سبيل الوديعة فقط في حين أنها سلمت له بمقتضى عقد بيع(1).

## 1 - التملص من الضريبة

يتحقق التملص من الضريبة كنتيجة لما يحدثه النشاط الإجرامي من تغيير وتبديل في الوسط الخارجي من خلال الاعتداء على الحق الذي تحميه قواعد القانون الجزائية و هو حق الدولة في الحصول على الضريبة , و قد استعملت القوانين الجبائية صيغا مختلفة للتعبير عن النتيجة في جريمة الغش الضريبي ، فنجد نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة عبارة " التملص من أساس الضرائب أو الرسوم أو تصفيتها أو دفعها " و نفس العبارة جاءت بها المادتين 532 من قانون الضرائب غير المباشرة و كذا نص المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، في حين ورد في نص المادة 119 من قانون التسجيل عبارة " التخفيض في وعاء الضريبة " و رغم اختلاف هذه الصيغ إلا أنها تتفق في كون الامتناع الكلي أو الجزئي عن دفع الضريبة يمكن أن يحدث في مظهرين إما تملص في تحديد وعاء الضريبي ، أو تملص من دفعها .

### **1 - التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة**

ونعني به التملص من الوعاء الضريبي كليا أو جزئيا ، من الغش في تحديد أساس الضريبة، إذ الأصل في فرض الضريبة هو تحدد المبلغ الذي يلزم المكلف بأدائه و يتحقق ذلك عند قيام المكلف بالضريبة بإخفاء المادة الخاضعة للضريبة كليا أو جزئيا أو بتقديم إقرارا غير صحيح، على اعتبار أن إدارة الضرائب تتخذ تلك التصريحات أساسا في تحديد الوعاء الضريبي، ويتحقق التملص من الضريبة إذا ما نجحت الطرق الاحتيالية في إدخال الغش على الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو تقرير إعفاء المكلف منها على أساس التزوير الذي يتضمنه. كما يمكن أن يحدث التملص كليا أو جزئيا من تحصيل الضريبة ويقصد تحصيل الضريبة إعداد الجداول و الإنذارات و إرسالها إلى قابض الضرائب لتصفيتها.

### **2 - التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة**

بعد إدراج الضريبة تسعى الإدارة الجبائية إلى تحصيلها إلا أنه كثيرا ما تواجه بمقاومة من طرف المكلف تتمثل في امتناعه عن أداء أو دفع ما هو مدين به من ضرائب و رسوم أو اللجوء إلى التخفيف من عبء هذا الالتزام بدفع جزء منها فقط و التماطل في الدفع الباقي من خلال الاستفادة من التسهيلات الممنوحة له.

ويتبادر إلينا التساؤل التالي هل تتحقق الجريمة بشرط لتمام استعمال الطرق الاحتيالية

1 - فليح حسن خلف ، المالية العامة ، دار الكتاب العالمي ، الأردن ، طبعة 2008 ، ص 171.

و تخلص المكلف من أدائها ما يجب عليه قانونا من ضرائب و رسوم أم يكفي مباشرة إحدى طرق الاحتيال لقيام الجريمة .

والواضح أن القوانين الضريبية لم تشترط أن تؤدي مباشرة طرق التدليس أو الاحتيال حتما إلى نتيجة معينة ، سواء نجح المكلف في التخلص من قيمة الضرائب أم لا فإنه لا ينجو من العقاب حتى و لو قام بدفع هذه المبالغ ما لم تتنازل إدارة الضرائب عن شكاوها المودعة أمام الجهات القضائية.

### - العلاقة السببية بين استعمال طرق الاحتيال و التملص من الضريبة

لتفادي أي لبس تجدر الإشارة أولا إلى أنه إذا كانت المتابعة على أساس محاولة الغش الضريبي فإن القانون لا يشترط لقيامها نتيجة معينة و بالضرورة صرف النظر عن وجود علاقة السببية من عدمه (1).

أما إذا تمت المتابعة لأجل جريمة الغش الضريبي بوصفها جريمة تامة فإنه يتعين لقيامها أن يتم التملص من الضريبة تحت تأثير طرق الاحتيال التي يقوم بها المكلف بالضريبة ، و تعتبر العلاقة السببية متوافرة متى حددت إدارة الضرائب الضريبة تحديدا خاطئ من خلال الأطلاعها على الدفاتر المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة ، أو تم إعفاؤه من بعض الضرائب نتيجة لإعساره الصوري المنظم خلافا للواقع ، إلا أن الجريمة تنعدم إذا تخلص المكلف من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو في تقرير إعفاء دون تدخل منه .

أما عند انتفاء الرابطة السببية بين طرق الاحتيال و التملص من الضريبة فان مسؤولية المكلف تقف عند حد الشروع في جريمة الغش الضريبي متى باشرها عن قصد ، و يثار التساؤل حال تداخل الأسباب التي ساهمت في التملص من الضريبة و رغم اختلاف الفقه في ذلك إلا أنه يتضح أن القضاء الجزائي درج على الأخذ بالسبب المباشر والفوري لحدوث النتيجة.

كما يلزم القضاء على ضرورة قيام العلاقة السببية و وجوب بيانها في قرار الإدانة حتى يمكن مراقبة صحة تطبيق القانون و ذلك تحت طائلة النقض (2).

### - المحاولة في جريمة الغش الضريبي

المحاولة في جريمة الغش الضريبي معاقب عليها بنفس العقوبة المقررة للجريمة التامة وذلك بنص صريح في جميع القوانين الضريبية ، حيث أدرجت المادة 303 من قانون

1 - أو هيب بن سالمة ياقوت ، المرجع السابق ، ص 65.

2 - محمد صغير بعلی ، المرجع السابق ، ص 97.

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مايلي " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية ... " ولم تخص للمحاولة عقوبة مستقلة عن الجريمة التامة ، كما جاء في المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة مايلي " يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص .... " وعلى نفس الصيغة جاءت المواد : 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، 34 من قانون الطابع و المادة 119 من قانون التسجيل .

و المحاولة كما عرفتها المادة 30 من قانون العقوبات هي " البدء في تنفيذ أعمال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف أو يخب أثرها إلا نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يمكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها " ، ومنه يكفي لقيام الجريمة مباشرة الجاني إحدى الطرق التي يمكن اعتبارها من قبيل الاحتيال و ذلك بصرف النظر عن تحقق النتيجة و المتمثلة في التملص من الضريبة.

إلى أنه يجب التفرقة بين مباشرة أعمال الاحتيال التي تشكل بدءا في التنفيذ و ذلك بالقيام بتقديم الوثائق المزورة المثبتة لنتائج نشاط المكلف مثلا و بين مجرد إعداد هذه الوثائق المحاسبية دون استظهارها و التحجج بها لدى إدارة الضرائب إذ يعتبر ذلك من أعمالا تحضيرية غير معاقب عليها .

### الفرع الثالث : الركن المعنوي .

لا يكفي لقيام أي جريمة ارتكاب الجاني عمل مادي ينص و يعاقب عليه القانون بل لا بد أن يصدر هذا العمل المادي عن إرادة أئمة لديه أي إرادة مخالفة القانون ، فالغش الضريبي جريمة عمدية يتطلب لقيامها توافر القصد الجنائي ، فعند عدم إثبات توافره فلا وجود للجريمة . و فضلا عن القصد الجنائي العام يقتضي لقيام هذه الجريمة قصدا جنائيا خاصا نتعرض لهما فيما يلي.

#### 1- القصد الجنائي العام

القصد الجنائي العام و يلزم لتوافره في كل الجرائم العمدية ، و يتمثل في انصراف إرادة الجاني إلى القيام بالفعل و هو يعلم أن القانون يعاقب عنه أو يمتنع عن إتيان فعل يلزمه القانون القيام به ، و يفترض ذلك في جريمة الغش الضريبي بعلم المكلف بالضريبة بالطابع غير الشرعي لسلوكه الإيجابي أو السلبي و مع ذلك اتجهت إرادته الحرة غير

1- فارس السبتي ، المرجع السابق ، ص 15 .

2- ناصر مراد ، المرجع السابق ، ص 155 .

المشوبة بعيب إلى مباشرة أحد الأعمال المعتبرة طرقا احتيالية التي من شأنها أن تؤدي إلى التملص من الضريبة.

إذا قام المكلف بإخفاء بعض المبالغ الخاضعة للضريبة نتيجة لخطأ مادي أو لعدم إحاطته بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه(1) .

وبصفة عامة يجب أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتتيال أو التدليس بغرض إيقاع الإدارة الضريبية في الغلط ، الذي يتحقق عن طريق الإخفاء أو التدليس و الاحتتيال ، وبما أن الإغفال أو عدم الإدلاء بالتصريح أو إخفاء جزء من المبالغ المعتمدة كأساس للضريبة ينبثق حتما عن الإرادة الآثمة و النية السيئة للمكلف و لا مجال للبحث عن تأثير الجهل أو الغلط في القانون استنادا إلى أن عدم السعي نحو العلم به ينطوي على شيء من الإهمال(2) .

## 2- القصد الجنائي الخاص

يتمثل القصد الجنائي الخاص في أي جريمة في الغاية التي يجرها الجاني من وراء ارتكابه للجريمة زيادة عن إرادته المدركة لمخالفة القانون الجزائي ، و بالعودة إلى القوانين الجنائية المجرمة لفعل الغش الضريبي فإننا نستنتج أنها تتفق جميعها في شرط اتجاه إرادة الجاني إلى مباشرة أعمال الاحتتيال من أجل التخلص من الضريبة كلها أو جزء منها وبالنتيجة حرمان إدارة الجبائية من الحصول على حقها من الضريبة والرسوم ، و هو ما يعبر كذلك عن إرادة المكلف في الإثراء غير المشروع باستعمال طرق احتيالية تؤدي إلى التملص من الضريبة .

و يجب أن نشير هنا إلى أن الغاية من ارتكاب جريمة الغش الضريبي ليست دائما هي الرغبة في الإثراء غير المشروع بل قد تكون هنالك دوافع أخرى وهو ما يستخلص مما ذهب إليه الغرفة الجنائية الفرنسية حيث أدانت أستاذ بكلية الحقوق بسبب امتناعه عن تسديد الضريبة الواجبة عليه لأسباب إيديولوجية(3).

عبء إثبات الركن المعنوي يقع على عاتق الإدارة الجبائية و النيابة العامة كما يجب على قاضي الحكم في حالة الإدانة بجريمة الغش الضريبي تبيان الركن المعنوي و إلا كان الحكم مشوبا بالقصور في التسبيب .

ويستدل على توافر سوء النية لدى الجاني في غياب الإقرار بناء على الظروف والوقائع التي تحيط بالجريمة ، و يمكن استخلاص سوء نية على سبيل المثال في حالة معارضة مخالفات مستندة على محاسبة غير صحيحة أو مزورة من كون المكلف بالضريبة المخالف له دراية و خبرة في هذا المجال المحاسبة(4).

كما يمكن استخلاص سوء نية الجاني من عدم استجابة للإنذارات الموجهة له من قبل

1 - وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 31.

2 - ناصر مراد ، المرجع السابق ، ص 152 .

3 - نبيل صقر ، المرجع السابق ، ص 22.

الإدارة الجبائية وهي قرينة بسيطة يمكن إثبات عكسها، وذلك ما أشارت إليه الفقرة الثالثة من المادة 141 من قانون الرسوم على رقم الأعمال كما يمكن استخلاص حسن نية المكلف بالضريبة في حرصه على أداء التزاماته الجبائية في مواعيدها و كذا في الجهد المبذول من طرفه لتسديد ما عليه من ديون جبائية<sup>(1)</sup>.

وما يمكن استخلاصه أن قوة القرائن تختلف حسب الظروف المحيطة بكل عملية احتيال أو تدليس مرتكبة من طرف الجاني، فلا يمكن وضع من لا يستجيب للإنذارات الموجهة له من طرف الإدارة الجبائية في نفس درجة من يعمل على إنشاء فروع خفية تابعة للشركة أو من يقوم بتسويق منتجاته دون إدراجها في محاسبته تسويق منتوجها دون إدراجه في محاسبته، كما يمكن الاستدلال على سوء النية من قيمة المبالغ المتملص منها فإذا كانت المبالغ المتملص منها ضخمة يفترض علم الجاني بالجرم الذي ارتكبه<sup>(2)</sup>.

---

1- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية و الضرائب؛ دار هومة الجزائر الطبعة الثالثة 2003، ص، ص، 132، 133.

2- محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 133.

## المبحث الثاني: قيام جريمة الغدر

تعد ظاهره الفساد الإداري والمالي من الظواهر الخطيرة التي تواجه البلدان وعلى الأخص الدول النامية حيث أخذت تتخر في جسم مجتمعاتها بدأت بالأمن وما تبعه من شلل في عملية البناء والتنمية الاقتصادية والتي تتطوي على تدمير الاقتصاد والقدرة المالية والإدارية وبالتالي عجز الدولة على مواجهة تحديات أعمار أو إعادة أعمار وبناء البني التحتية اللازمة لنموها . لاقت هذه المشكلة اهتمام الكثير من الباحثين والمهتمين واتفقت الآراء على ضرورة وضع وتأسيس إطار عمل مؤسسي الغرض منه تطوير المشكلة وعلاجها من خلال خطوات جديده ومحدده ومكافحة الفساد، الشئ الذي أدى بالمشرع الجزائري إلى استصدار قانون مكافحة الفساد والوقاية منه لوضع حد للظاهرة .

وتعتبر جريمة الغدر من بين الجرائم التي جاء بها هذا القانون ولتعريفها وتحديد أركانها

قسمن المبحث إلى مطلبين :

- المطلب الأول: تعريف الغدر.

- المطلب الثاني: أركان جريمة الغدر.

## المطلب الأول: تعريف الغدر.

جريمة الغدر من الجرائم التي جاء بها القانون 01/06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، يهدد المشرع من وضعها في هذا القانون حماية الوظيفة العامة من الفساد الذي قد يصيب موظفيها ويؤدي إلى اهتزاز الثقة الموضوعة من طرف المواطنين في المرفق العام.

لتعريف الغدر لا بد من إدراك المعنى اللغوي ثم الاصطلاحي

### الفرع الأول: التعريف اللغوي.

معنى الغدر لغة : الغدر ضد الوفاء بالعهد .و يقال غدرا و غدرانا إذا نقض عهده و ترك الوفاء ؛ وهي غدر و غدار و غدارة ؛ وهو غادر و غدار و من ذلك الغدر هو ترك الوفاء بالعهد .

### الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي.

وتسمى هذه الجنحة بالغدر وجوهرها هو الطلب أو الأخذ ما ليس مستحقا للدولة من أعباء مالية عامة من قبل عمال الدولة الذين لهم شأن في تحصيلها من المواطنين و جنحة الغدر بهذا المعنى ليست من قبيل الجرائم المخصصة لحماية المال العام أو العدوان عليه كالالاختلاس والاستيلاء كما يوحي بذلك وضعها في الباب المخصص لتوفير الحماية لذلك المال . ولكنها على العكس مرصودة لحماية التطبيق الصحيح لمبدأ دستوري عام جاءت به المادة 64 "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية. لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون. و لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو جباية ؛ أو رسم ؛ أو أي حق كيفما كان نوعه". مؤداه أن لا الضريبة إلا بقانون ولهذا المبدأ شقان الأول ايجابي ومقتضاه خضوع الكافة للضريبة المربوطة بالقانون وهذا الشق تتولى حمايته بعض القواعد الجبائية التي اصطلح على تسميتها بجرائم الغش الضريبي . أما الشق الثاني وهو شق سلبي مقتضاه انه لا يجوز تكليف احد بأداء ضريبة لم يفرضها القانون أو بأداء أكثر منها هذا الشق ما تسعى جناية الغدر إلى صيانة تطبيقه . بتناولها بالعقاب كل طلب أو اخذ لضريبة أو ما يجري مجراها من الأعباء دون أن تكون بقدرها وفي ميعادها مستحقة على المواطن ؛ ولذلك يفضل البعض تسميتها بجريمة "فرض المغارم(1)" أو " جريمة التعسف في الجباية " .

لكن الواقع أن العلة في تجريم هذا السلوك لا تقف عند حد حماية المبدأ الدستوري السالف ذكره وإنما كذلك لما فيها من غدر بالمواطنين لأنه وان كان فرض الضرائب لا يكون إلا بالقانون فان الأسس التي تقدر على أساسها تلك الضرائب وما يجري مجراها تحتاج أحيانا

1 احمد امين ؛شرح قانون العقوبات المصري ؛ القسم الخاص ؛ طبعة 1949 ؛ ص5.

إلى عمليات حسابية معقدة ينذر أن يتقنها المواطن ؛ هذا إن افترضنا إحاطته بها أصلا .  
لذلك فإن الأغلب من المواطنين إنما يعتمد في معرفة التزاماته العامة على ثقته في سلامة الحسابات التي يجريها جهاز الدولة وفي نزاهة عمالها ومن هنا يأتي معنى الغدر في الجريمة لأنها تقع على المواطن من حيث يأمن ومن جانب من فيهم يثق .

على هذا الأساس فإن جنحة الغدر تدخل في نظرنا في طائفة الجرائم التي يستهدف المجتمع من ورائها حماية ثقة المواطنين بالوظيفة العامة وهي في هذا الجانب تتفق مع جريمة الرشوة وأغلب الجرائم الملحقة بها ؛ كما أنها تتحد معها كذلك في نشاط الموظف الذي هو في الغدر أما اخذ وإما طلب ؛ شأن الرشوة و إن وقعت كذلك بالقبول ؛ لما ليس واجب على المواطن إعطائه . ومع ذلك فالتفرقة بين الجريمتين ليست بمشكلة إذا اتخذنا لذلك معيار السند الذي يحتج به الموظف في طلب المال أو أخذه (1).

فإذا كان الموظف قد طلب المال أو أخذا على انه من قبيل الرسوم أو العوائد أو الضرائب أو نحوها وقعت جنحة الغدر أما إذا كان الموظف قد طلب المال باعتباره فائدة تقدم إليه طواعية كمقابل لعمله الوظيفي ودون التزام بتقديمها قانونا كانت الجريمة رشوة .

والعبرة في تقدير مضمون سند التحصيل ووجهته هو ما ظهر به الموظف أمام المواطن .  
وجدير بالذكر أن للتفرقة بين الجريمتين أهميتها بالنسبة للمتعامل مع الموظف فبينما يعتبر في الرشوة جانبا ويعاقب باعتباره راشيا بالعقوبة المقررة للمرتشي فهو في جريمة الغدر مجنيا عليه ومن ثم فلا عقاب عليه (2).

### المطلب الثاني: أركان جريمة الغدر.

وأيا ما كان الأمر فإن جناية الغدر تتطلب لقيامها توافر أركان أربعة: الأول وهو الركن المفترض أن يكون الجاني موظفا له شأن في تحصيل الضرائب وما يجري مجراها ؛ والثاني هو الركن المادي وهو اخذ أو طلب ما ليس مستحقا من الضرائب أو يجري مجراها والركن الثالث وهو القصد الجنائي . وسوف نتناول تلك الأركان تباعا في فروع مستقلة نرد كما يلي.

- الفرع الأول: الركن الشرعي.

- الفرع الثاني: الركن المفترض.

- الفرع الثالث: الركن المادي.

- الفرع الرابع: الركن المعنوي.

1 - رمسيس بهنام ، القسم الخاص في قانون العقوبات ؛ طبعة 1974 ؛ ص 1 .

2 - عبد المهيمن بكر ؛ القسم الخاص في قانون العقوبات ؛ الجرائم المضرة بالمصلحة العامة ؛ طبعة 1970 ؛ ص 6 .

## الفرع الأول: الركن الشرعي.

هو نص التجريم الذي جاءت به المادة 30 من القانون 01/06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته: "يعد مرتكب لجريمة الغدر و يعاقب بالحبس من سنتين (2) إلى عشر(10) سنوات و بغرامة مالية من 200.000 دج إلى 1000.000 دج كل موظف عمومي يطالب أو يتلقى أو يشترط أو يأمر بتحصيل مبالغ مالية يعلم أنها غير مستحقة الأداء أو يجاوز ما هو مستحق سواء لنفسه أو لصالح الإدارة أو لصالح الأطراف الذين يقوم بالتحصيل لحسابهم " من خلال المادة نستنتج ان المشرع الجنائي اعتبر الغدر من الجرائم الخطيرة واجب لها عقوبة ردعية جزاء اقترافها رضع المساس بالثقة الموضوعة في أجهزة الدولة و حمايتها من أي تلاعب قد يضر به .

## الفرع الثاني: صفة الموظف العام.(الركن المفترض)

جريمة الغدر هي الأخرى من جرائم ذوي الصفة؛ إذ يلزم لكي تقوم أن يكون فاعلها موظفا عاما له شأن في تحصيل الرسوم أو الغرامات أو العوائد أو الضرائب أو نحوها.

وليس هناك جديد في تحديد صفة الموظف العام إذ يرجع في صدها إلى سائر القواعد إذ يتفق الفقه الإداري في غالبته على تعريف الموظف العام بأنه " كل شخص يعهد إليه على وجه قانوني بأداء عمل دائم في خدمة احد الأشخاص المعنوية العامة عن طريق شغله منصبا يدخل في التنظيم الإداري لذلك الشخص فيعد موظفا عاما كل من يعمل بوزارات الحكومة ومصالحها والأجهزة التي لها موازنة خاصة بها . وكل من يعمل في وحدة من وحدات الإدارة العامة " (1).

فالعبارة في اعتبار العامل موظف عاما بالمعنى الإداري هو العمل في خدمة الدولة أو في خدمة شخص إداري عام ؛ أما مستخدمى " الأشخاص الخاصة " التي تدار بطريق الالتزام أو المقاوله ؛ بما فيهم الملتزم أو المقاول فلا يدخلون في عداد الموظفين العموميين وكذلك العاملون في شركات قطاع الأعمال العام .

كما يلزم من ناحية أخرى أن تكون علاقة العامل بالدولة أو بالشخص الإداري العام الذي يعمل في خدمته علاقة تنظيمية لائحية لا مجرد علاقة تعاقدية تحكمها تشريعات العمل الصادرة في شأن عمال المشروعات الخاصة.

كما يلزم أن يكون خاضعا لنظام قانون خاص يقر له حقوق خاصة ويفرض عليه التزامات خاصة تختلف عن الحقوق والالتزامات المقررة بالنسبة للمواطنين بوجه عام وبالنسبة للعاملين في المشروعات بصفة خاصة.

ويلزم أخيرا أن يتقاضى مرتب من الخزينة العامة أي من أموال الدولة أو من أموال

1 - انظر احمد أمين ،المرجع السابق ؛ ص 08 .

شخص إداري عام بالنسبة للأجهزة التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة عن الدولة.

والجديد في هذه الجريمة هو عدم كفاية صفة الموظف العام لتوافر الركن المفترض في هذه الجريمة إذ يلزم فوق ذلك أن يكون لهذا الموظف شأن في تحصيل تلك الرسوم وما يجري مجراها ؛ وليس من شك في أن المشرع قد دل باختيار لكلمة "شأن" في صدد بيان علاقة الموظف بالتحصيل على رغبته في امتداد النص ليشمل سائر الموظفين المرتبطين بالتحصيل بصلة ما ولو كانت هذه الصلة ضعيفة على نحو لا تتحقق بها فكرة الاختصاص بالتحصيل أو دخوله في نطاق أعمال الموظف .

و على هذا الأساس فإنه يكفي أن يكون الموظف مساعدا للمحصل أو مشرفا عليه أوقريبا على أعماله أو مسئولاً عنه مختصاً به وحده أو بالإضافة إلى أعماله الأخرى من باب أولى ويلتزم القاضي بالتحقق من توافر تلك الصلة بين الموظف والتحصيل . و يكفي للقول بتوافرها أن يكون التحصيل مسندا إلى الموظف أو مسموحا له به بمقتضى القانون أو اللائحة أو بمقتضى القرار الإداري أو من مجرد التكليف الشفهي وتنظيم العمل في المكتب أو المصلحة(1).

وعلى هذا الأساس فإن هذه الجريمة لا تقوم إذا لم يكن فاعلها موظفا عاما في معنى المادة 30 من القانون 01/06 ولو كان صاحب مهنة حرة وطالب بأتعاب تزيد على ما يستحق ؛ ولو خالف بذلك تعريفه قررها قانون أو لائحة ؛ كما لا تقع هذه الجريمة ولو كان فاعلها موظفا عاما إذا كانت صلاته بالتحصيل منتفية تماما ولو زعم ذلك أو اعتقد هو أو الممول بتوافر تلك الصلة .

### الفرع الثالث: الركن المادي

أن يطلب الموظف أو يأخذ ما ليس مستحقا من ضرائب أو رسوم أو ما يجري مجراها. ويتحلل الركن المادي لتلك الجريمة إلى عنصرين النشاط وهو الطلب أو الأخذ ومحل النشاط وهو ما يفهم من المادة 30 من القانون 01/06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته. إذا لم تكن مستحقة أو كانت تزيد على المستحق .

#### 1- النشاط : الطلب أو الأخذ .

ولا صعوبة في تحديد معنى الطلب أو الأخذ . فالطلب هو تعبير الموظف عن إرادته في حمل الممول على دفع مال غير مستحق ؛ يستوي أن يكون هذا الطلب صريحا أو ضمنيا ما دامت دلالاته واضحة في مضمونها . إما الأخذ فمعناه التناول الفوري للمال غير

1 - الدكتور حسنى الجندي ، المرجع السابق ، ص167.

المستحق سواء سبق هذا التناول طلب به من جانب الموظف أو وقع تلقائياً من الممول لخطا في حساباته بل تقع الجريمة ولو كان تقديم الممول للمال غير المستحق تم بكامل رضائه ومحض اختياره مع علمه بعدم استحقاقه عليه مادام الموظف قد اخذ غير المستحق باعتباره مستحق الأداء .

والعلة في ذلك أن جريمة الغدر هي جريمة الموظف العام وبالتالي فان تقدير وقوعها يكون بالنظر إلى سلوكه هو لا إلى سلوك الممول ؛ وعلى ذلك إذا قدم الممول وهو يعلم - أو ولو كان لا يعلم - مبلغاً غير مستحق أو يزيد عنه على الموظف فكاشفه الموظف بعدم استحقاقه أو زيادته عنه فطلب منه الممول أن يستبقيه لنفسه تقديراً منه لنزاهته ودمائه أخلاقه فلا تقع الجريمة .

وجدير بالذكر أن الأخذ والطلب صورتان متماثلتان ومتعادلتان بحيث يكفي لقيام الجريمة أن يطلب الموظف غير المستحق ولو لم يأخذه أو يأخذ غير المستحق ولو لم يطلبه . أما القبول فلا تقع به الجريمة على عكس الرشوة ؛ وصورتها أن يعرض الممول على الموظف الرقم الذي توصل إليه بحساباته الشخصية كضريبة مستحقة عليه فيقبل الموظف هذا الرقم رغم انه غير مستحق فلا تقع الجريمة طالما لم يتجاوز الأمر مجرد وعد الممول بالدفع وقبول الموظف ؛ أما إذا قام الموظف بأخذه وقعت الجريمة (1).

ويختلف الفقه حول تجريم الأمر الصادر من احد الرؤساء القائمين على أمر التحصيل لموظفيه المكلفين بأخذ غير المستحق . وهذه الصورة مجرمة في القانون الفرنسي بالنص عليها صراحة في المادة 174 من قانون العقوبات ؛ ويتجه بعض الفقه إلى تجريم هذا

الأمر باعتباره امراً بالطلب والمشرع المصري لا يستلزم سوى أن يكون للموظف شأن بالتحصيل وان يطلب ما ليس مستحقاً . بينما اتجه البعض الآخر بحق إلى أن الطلب المجرم هو الطلب الذي يتم في مواجهة الممول إما أمر الرئيس إلى مرؤوسيه فلا يتحقق به الطلب في المعنى الوارد في النص ومن ثم فلا عقاب عليه إلا إذا أطاعه المرؤوس فعلاً وطلب من الممول أو اخذ ما ليس مستحقاً ؛ إذ يعتبر الرئيس في هذه الحالة شريكاً بالتحريض في جريمة الغدر (1) .

## 2 - محل النشاط: الضرائب والرسوم أو العوائد والغرامات أو نحوها غير المستحقة.

ينبغي أن ينصب طلب الموظف أو أخذه على ضريبة أو رسم أو عوائد أو غرامة أو نحوها وبتلك الكلمة - أو نحوها - دل المشرع على أن محل النشاط وارد على سبيل المثال

1 - عبد المهيمن بكر ، القسم الخاص في قانون العقوبات ، الجرائم المضرة بالمصلحة العامة ، ص 419 .

الأمر الذي يجيز القياس على الرسوم أو الغرامات أو العوائد أو الضرائب فيما يجري مجراها ويأخذ حكمها .

ويلخص البعض محل النشاط في تعبير " الأعباء المالية العامة " ويراد بها سائر الالتزامات المالية التي تفرضها الدولة أو احد الأشخاص المعنوية العامة وفق قواعد القانون العام على الأفراد ؛ بشرط أن تكون لها صفة العمومية في فرضها على من تتوفر فيه شروط انطباقها وان تكون لها كذلك ميزة التحصيل الجبري من جانب السلطة العامة (1) .

وعلى هذا الأساس تكون العبرة في وقوع جريمة الغدر بكون المال محل الجريمة قد حصل باعتباره من قبيل الأعباء المالية العامة المستحقة للدولة أو إحدى سلطاتها والتي تتوفر لها ميزة التحصيل الجبري، وعلى هذا لا تقع الجريمة إذا كان المال محصلاً باعتباره إيجاراً لعقار يدخل في أملاك الدولة الخاصة ؛ أو كان المبلغ الزائد قد اخذ أو طلب بمناسبة تحصيل أجره تذكرة قطار أو مرتب أو المكافأة أو كان المبلغ الزائد عن المستحق قد اخذ أو طلب بمناسبة تحصيل أموال مستحقة لفرد من احد الناس كبيع عقار بالمزاد وفاء لديون الدائنين .

هذا ويلزم فوق توافر صفة المال أن يكون غير مستحقة ؛ ويكون المال مستحق ولا تقع بجبايته جنائية الغدر بالتالي إذا كان واجبا دفعه للدولة من الشخص الذي طلب منه أو اخذ وبالقدر الذي طالب به أو اخذ وفي الميعاد الذي وقع فيه الطلب أو الأخذ ؛ ولا تقع الجريمة في مثل هذه الصورة ولو لم يورد الموظف ما حصله لخزانة الدولة و إن جاز البحث عن عناصر جريمة الاختلاس أو الاستيلاء .

وعلى هذا الأساس يكون المال غير مستحق وتقع جريمة الغدر بجبايته بالتالي إذا طلب الموظف أو اخذ من الممول مالا وفاء للالتزام مالي عام كضريبة أو نحوها وكان هذا الالتزام غير قائم قانونا سواء لأنه لم يرقم من الأصل أو انقضى بالوفاء أو بالتقادم كما تقع الجريمة ولو كان الالتزام قائما قانونا واعفي منه هذا الممول بالذات ؛ أو كان مستحقا لكن ميعاد استحقاقه لم يحن بعد كما لو طلب الموظف ممولا بدفع ضريبة العام القادم على أساس التزامه بدفعها فورا ، وتأخذ المطالبة بما يزيد عن المستحق أو تحصيله فعلا فيما يختص تلك الزيادة حكم غير المستحق (2).

هذا ومضمون الركن المادي في جريمة الغدر أن يطلب الموظف أو يأخذ ضريبة أو رسما أو غرامة أو عوائد أو ما يجري مجرى ذلك كله من التزامات مالية عامة مستحقة للدولة أو لسلطة عامة إذا كان هذا الالتزام غير مستحق أو كان ما طلب أو اخذ أكثر مما يستحق .

1 - العيد صالحى ، المرجع السابق ، ص 42 .

2 - الدكتور رمسيس بهنام ، المرجع السابق ، ص 3 .

ولا يلزم بعد ذلك لقيام الركن المادي أن يكون الموظف قد استبقى المال الذي حصله دون حق أو أكثر مما يستحق في جيبه إذ يتحقق الركن المادي ولو رد المبلغ كله إلى الخزينة العامة و إن جاز أن يكون ذلك دليلا على انتفاء القصد الجنائي .

### الفرع الرابع : الركن المعنوي ( القصد الجنائي )

جريمة الغدر بإجماع الفقه من الجرائم العمدية التي يتخذ الركن المعنوي فيها صورة القصد وهي كذلك من جرائم القصد العام التي يتطلب القانون لقيامها انصراف إرادة الموظف إلى فعل الطلب أو الأخذ مع علمه بان ما يطلبه أو يأخذه من ضريبة أو نحوها غير مستحق أو يزيد عن المستحق وقد حرص المشرع على تطلب هذا القصد صراحة بقوله ...يعلم انه غير مستحق الاداء ، والحق أن هذه العبارة ليس لوجودها في النص ما يبرره باعتبارها تحصيل حاصل ، اللهم إلا إذا كان القصد من تقريرها استبعاد تطلب القصد الخاص لقيام الجريمة .

وعل هذا الأساس لا تقع الجريمة لانعدام الركن المعنوي إذا لم تنصرف إرادة الموظف إلى فعل الطلب أو الأخذ كما لو أرسل الممول كضريبة مبلغا غير مستحق عليه في رسالة إلى الموظف ذو شأن دون مطالبة من هذا الأخير ، كذلك إذا انتفى علم الموظف بأحد عناصر الركن المادي لغلط في الوقائع أو في القانون ما دم هذا الغلط بعيدا عن نص التجريم ذاته ، وعلى ذلك ينتفي الركن المعنوي لانتفاء العلم إذا كان الموظف معتقدا - وقت الأخذ أو الطلب - إن ما يطلبه أو يأخذه مستحقا للدولة أو لأحد السلطات العامة سواء أكان هذا الغلط راجعا إلى خطأ حسابي منه في حساب الضريبة أو على جهل منه بالقانون الذي ألغاه أو خفضها أو إلى جهل في فهم الأسس التي وضعها القانون لحسابها . وكذلك ينتفي العلم ، إذا اعتقد الموظف - بسبب اشتباه الأسماء والتباسها - أن الممول الذي أمامه هو المقصود حالة كون المقصود شخصا آخر يحمل نفس الاسم .

وهذا وتقع الجريمة ولو كان الموظف قد قام بتحصيل غير المستحق بناء على أمر رئيسه إذا كانت عدم شرعية هذا الأمر مفضوحة أو كان المحصل يعلمها بوجه خاص؛ باعتبار انه كان ينفذ أمر رئيس تجب طاعته.

هذا ولا تختلف جريمة الغدر عن غيرها في عدم الاعتداد بالبواعث؛ إذ يستوي أن يكون باعث الموظف إثراء الخزينة العامة أو الإثراء الشخصي؛ أو مجرد تغريم الممول نكاية فيه فذلك كله لا عبرة به في توافر القصد الجنائي.

إن جريمة الغدر كما هو واضح من هذه الدراسة جريمة خطيرة لما فيها من مساس بنزاهة الوظيفة العامة، وما يترتب على هذا المساس من تهديد للدولة وكياناتها ومؤسساتها.

1 - أما إذا لم يقم الموظف بالبحث الكافي عن مدى شرعية الأمر فإن ذلك لا يكفي لاعتبار القصد متوافر لديه ؛ إذ الغدر لا يعاقب عليه إلا في الصورة العمدية . الدكتور محمود نجيب حسني ؛ المرجع السابق ؛ ص 171 .

## خلاصة:

ما يمكن استخلاصه أن جريمتي الغش الضريبي و الغدر من جرائم القانون العام تقومان بقيام أركانهما ، ومدى خطورة كل جريمة وما تسببه من ضرر للاقتصاد الوطني وضرب لمبدأ الثقة الموضوع للجهاز الإداري لدولة فكان لازما على المشرع النص عليهما وإقرار عقوبات ردعية ، حفاظا على هبة الدولة وتعزيز ثقة المواطنين في اجهزتها.

# الفصل الثاني

إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي وجريمة الغدر

لتحديد اجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي و جريمة الغدر تطرقنى في هذا الفصل الي  
ايضاح كيفية معاينة الجريمة وماهي اجراءات الاستدلال عليها الي مباشرة الدعوى  
العمومية وتحديد العقوبات المقررة لكل جريمة من خلال المبحثين التاليين :

**- المبحث الاول : المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي و جريمة الغدر.**

**- المبحث الثاني : العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي و جريمة الغدر.**

**المبحث الأول: المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي وجريمة الغدر**

ينص القانون الجزائري على قواعد إجرائية عامة تتعلق بكل جرائم القانون العام ؛ ومن  
هذه القواعد الضبطية القضائية وكيفية قيامها بالبحث والتحري عن الجرائم ؛ وكيفية  
ممارسة النيابة العامة لإجراءات التحقيق ؛ ومباشرتها للدعوى العمومية ؛ وإجراءات  
المحاكمة .

وينص المشرع الجنائي على قواعد إجرائية خاصة بالجرائم الجنائية ؛ تقوم على تحديد من  
لهم صفة الضبطية القضائية وحق الإطلاع ؛ والقيود الواردة على حرية النيابة العامة في  
تحريك الدعوى العمومية بشأن تلك الجرائم . لذا قسمنا المبحث الثاني إلى مطلبين :

**- المطلب الأول: معاينة الجريمة.**

**- المطلب الثاني : مباشرة الدعوى العمومية.**

**المطلب الاول : معاينة الجريمة .**

تعد معاينة الجرائم الجنائية ومتابعتها ؛ أول مرحلة في المنازعة الجنائية الجزائرية ؛ مما  
يبرز أهمية هذه المرحلة ؛ لذا خص المشرع الجنائي نصوص تحدد إجراءات مميزة لمعاينة  
الجرائم الجنائية تختلف في الكثير من الأحيان عما هو معتاد في جرائم القانون العام. وتأتي  
مرحلة المتابعة بعد مرحلة المعاينة ؛ فيها تدخل المنازعة الجنائية مرحلتها الحاسمة بحيث  
يتقرر فيها مال الجريمة من حيث التكيف القانوني لها ؛ وتقرير العقوبة بشأنها ؛ وما تملكه  
الإدارة الجنائية من حق باعتبارها صاحبة الدعوى الجنائية الجزائرية في رفع الدعوى  
وإنهاؤها .

وتنطلق الإجراءات الجنائية الجزائرية بمعاينة الجريمة الجنائية والتي يعبر عنها أيضا  
بمرحلة الاستدلال ؛ وهي المرحلة السابقة على نشوء الخصومة الجنائية أي هي المرحلة  
التحضيرية للدعوى الجنائية ؛ وتتم فيها إجراءات البحث والتحري لجمع المعلومات عن  
الجريمة ومرتكبيها لتسهيل مهمة سلطات التحقيق والمحاكمة .

فلمرحلة الاستدلال في الجرائم الجنائية أهمية بالغة تضاهي أهميتها في الجرائم العادية .  
لأنها تلعب دور فعال في كشف تلك الجرائم وتحريك الدعوى الجنائية بشأنها لتقرير العقوبة

الأزمة لمرتكبيها ؛ ويقوم بمهمة التحري و الكشف عن الجرائم الأشخاص الذين لهم صفة الضبطية القضائية ؛ والذين كلفهم المشرع بهذه المهمة وفقا للحدود التي سطرها لهم القانون.

وفقا للشروط التي حولها لها قانون الإجراءات الجنائية .

نظرا لأهمية هذه المرحلة بالنسبة للدعوة الضريبية الجزائية ؛قسمنا الدراسة إلى فرعين :

- الفرع الأول : إجراءات الاستدلال .

- الفرع الثاني : إجراءات التحري والاطلاع .

- الفرع الأول : إجراءات الاستدلال .

تتم إجراءات الاستدلال عن طريق الضبط القضائي ؛ ويقصد بتلك الإجراءات التي يتخذها ضباط الشرطة القضائية وأعاونهم في البحث والتحري عن الجرائم لمعرفة مرتكبيها ؛ وكيفية وقوعها وإسنادها إليهم<sup>(1)</sup> ما لم يبدأ فيها التحقيق قضائي<sup>(2)</sup> وتضفي صفة الضبط القضائية على موظفين عموميين خصهم المشرع بالقيام بأعمال الاستدلال بموجب نصوص قانونية خاصة .

وعليه سنحدد الأعاون المختصين بمباشرة إجراءات الاستدلال من خلال ما جاء به المشرع الجزائري الذي منح صفة الضبط القضائي في المادة 14 من قانون الإجراءات الجزائية بقوله : " يشمل الضبط القضائي ضباط الشرطة القضائية ؛ أعاون الضبط القضائي ؛ الموظفين و الأعاون المنوط بهم قانونا بعض مهام الضبط القضائي " .

ومن خلال نص المادة نلاحظ أن المشرع قد قسم هؤلاء الأشخاص بحسب اختصاصهم إلى نوعين سنحددهما من خلال ما يلي :

1 - أعضاء الضبط القضائي ذوي الاختصاص العام وهم الأشخاص الذين منحهم المشرع صفة الضبط القضائي ؛ ويشمل اختصاصهم جميع الجرائم ؛ وقد تم تحديدهم على سبيل الحصر وفقا للمادتين 15 و 19 من قانون الإجراءات الجزائية ؛ وهم يتمتعون بصفة ضباط الشرطة القضائية .

1- سليمان بارش ؛ شرح قانون الجرائم الجزائية الجزائري ؛ دار الشهاب للطباعة و النشر ؛ باتنة الجزائر ؛ طبعة 1986 ؛ ص133 .

2 - المادة 3/12 من قانون الاجراءات الجزائية.

2 - أعضاء الضبط القضائي ذو الاختصاص الخاص وهم الأشخاص الذين منحهم المشرع صفة الضبط القضائي غير أن اختصاصهم لا يتعدى جرائم محددة تتعلق بالوظيفة التي يباشرونها ؛ وقد تم تحديد هؤلاء الأشخاص أيضا على سبيل الحصر في المادتين 21 و 27 من قانون الإجراءات الجزائية .

ومن بينهم موظفو مصلحة الضرائب بالنسبة للجرائم الضريبية ؛ وموظفو مصلحة الجمارك بالنسبة للجرائم الجمركية .

يتمتع هؤلاء الأشخاص بصفة الضبط القضائي في حدود ما يتعلق بوظائفهم فقط أما بالنسبة للجرائم الأخرى التي لا تتعلق بوظائفهم فإنهم يصبحون أشخاص عاديين لا يتمتعون بصفة الضبط القضائي بالنسبة لها .

ويباشر أعضاء الضبط القضائي في حدود اختصاصهم وعلى اختلاف درجاتهم كافة الإجراءات التي يحددها قانون الإجراءات الجبائية ومختلف قوانين الضرائب .

ويحدد قانون الضرائب وقانون الإجراءات الجبائية نطاق اختصاصهم فيما يخص الجريمة الضريبية من حيث المكان والزمان وذلك على النحو التالي :

**1- الاختصاص النوعي:** يوصف في المجال الضريبي بأنه اختصاص نوعي أو عيني ويتحدد بمناسبة ارتكاب جرائم معينة وليس من حيث شخص مرتكب الجريمة<sup>(1)</sup>.

ويحدد قانون الإجراءات الجزائية الاختصاص الأصيل أو الاستثنائي الذي يباشره أعضاء الضبط القضائي الضريبي في حالات معينة .

ويتمثل هذا الاختصاص في القيام بجميع إجراءات البحث والتحري عن الجرائم الضريبية وضبط مرتكبيها وجمع الاستدلالات اللازمة للتحقيق والتي تعتبر كتمهيد لتحريك الدعوى العمومية بشأن الجرائم المتعلقة بأعمال وظيفتهم .

أما الاختصاص الاستثنائي فيتمثل في مباشرة أعضاء الضبط القضائي الضريبي بعض اختصاصات التحقيق في حالة التلبس بشأن الجرائم الضريبية ؛ ومما سلف فانه لا يجوز لضباط الشرطة القضائية و أعوانهم القيام بمهمة كشف الجرائم الضريبية لان القانون الضريبي خول هذه المهمة لأشخاص مؤهلين لذلك .

1- حسنى الجندي ؛ القانون الجنائي الضريبي ؛ الجزء الأول ؛ الطبعة الأولى ؛ دار النهضة العربية ؛ القاهرة ؛ 2005 ؛ ص 201.

**2- الاختصاص النوعي :** يمارس ضباط الشرطة القضائية اختصاصهم المحلي في الحدود التي يباشرون ضمنها وظائفهم الخاصة والمعتادة ؛ إلا انه يجوز لهم في حالة الاستعجال أن يباشروا مهمتهم في كافة دائرة اختصاص المجلس القضائي الملحقيين به ؛ أو أن يباشروا مهمتهم على كافة تراب الجمهورية إذا طلب منهم أداء ذلك من طرف احد رجال القضاء المختصين قانونا .

فهل ينطبق هذا الأمر على غيرهم ممن خولهم القانون مهمة الضبط القضائي و التابعين لمصلحة الضرائب أم لا ؟

بالنسبة للأشخاص المخولين صفة الضبط القضائي الضريبي فان القوانين الضريبية لم تحدد صراحة الاختصاص المحلي المنوط بهم ؛ غير انه يمكننا القول في هذا الصدد انه لا يمكن لموظفي الضرائب الذين لهم صفة الضبط القضائي أن يقوموا باتخاذ أي إجراء خارج .

المنطقة التي يمارسون فيها اختصاصهم ؛ وإلا تجاوزوا بذلك سلطاتهم المحددة بحدود دائرة اختصاصهم ؛ ومع ذلك فهم ملزمين بتبليغ موظفي الضرائب الذين لهم صفة الضبط القضائي الذين وقعت في دائرة اختصاصهم تلك الجريمة لأنهم ملزمين بالتبليغ عن أي جريمة كأشخاص عاديين .

وعليه لا يجوز لأعضاء الضبط القضائي الضريبي مزاوله عملهم خارج الاختصاص المحلي ؛ وإلا كان عملهم معيبا ومشوبا بالبطلان .

غير انه يجوز لأعوان الضرائب المخولين صفة الضبط القضائي ملاحقة مرتكب الجريمة الضريبية حتى خارج اختصاصهم المحلي إذا كان للمكلف بالضريبة مؤسسة يقع مقرها الرئيسي في دائرة اختصاصهم وتقع فروعها خارج اختصاصهم المحلي ؛ وذلك بالتعاون مع أعوان الضرائب المخولين صفة الضبط القضائي الذي وقعت الجريمة في دائرة اختصاصهم (1).

**3 - الاختصاص الزماني:** تظل صفة الضبط القضائي لصيقة بضباط الشرطة القضائية ذوي الاختصاص العام؛ فلا يتجردون منها حتى خارج أوقات العمل الرسمية ما لم يتم وقفهم عن العمل أو منحهم إجازة إجبارية(2).

فهل ينطبق هذا الأمر على المخولين صفة الضبط القضائي من موظفي مصلحة الضرائب ؟

1 - حسن الجندي ؛ مرجع سابق ؛ ص 204.

2 - انظر المادة 23 من قانون الإجراءات الجنائية .

3 - نقض 1973/11/05 ؛ مجموعة احكام النقض (س 24 ق 213) ؛ ص 1023 ؛ مشار إليها في حسن الجندي؛ القانون الجنائي الضريبي ؛ مرجع سابق ؛ ص 202.

يختلف الأمر بالنسبة لأعضاء الضبط القضائي الضريبي ذوي الاختصاص الخاص والذي يتحدد بضبط الجرائم المتعلقة بوظيفتهم فقط.

ولما كانت وظيفتهم تتم في وقت معين فان اختصاصهم يتقيد بأوقات مباشرة عملهم والساعات المحددة لذلك؛ فلا يجوز لهم تجاوز الوقت المحدد قانوناً<sup>(3)</sup>.

وبالرغم من ذلك فان بعض الفقهاء يرى أن صفة الضبط القضائي تبقى لصيقة بموظفي الضرائب الفنيين حتى خارج أوقات العمل الرسمية لأنه يفترض في تحديد ساعات العمل الرسمية انه الحد الأدنى فلا مانع من مواصلة العمل بعد انتهاء الوقت المحدد ومباشرة كل السلطات المخولة له خلال ساعات العمل الرسمية ؛ فلا يحق بذلك للمكلف بالضريبة منع

موظف الضرائب المخول صفة الضبط القضائي من مباشرة عمله بحجة أن وقت عمله قد انتهى.

غير انه وفي نفس الوقت يجب احترام مواعيد العطل والأعياد الرسمية التي تقرها الدولة؛ ولا يجوز أن يقوم موظف الضرائب المخول صفة الضبط القضائي بمباشرة مهامه خلالها إلا إذا كلف من جهة رسمية بالقيام بذلك وبموافقة المكلف بالضريبة وبشرط أن تقتضي السرعة أو الضرورة اتخاذ ذلك العمل ؛ وإلا كان تصرف الموظف محاط بالشك والريبة مما قد يضعف الدليل المستمد من مباشرة للعمل في تلك الأوقات ؛ ويترك تقدير هذه الأمور للقاضي

ونحن نؤيد ما ذهب إليه هذا الرأي نظرا لان اكتشاف جرائم التهرب الضريبي وغيرها من الجرائم لا يمكن تقييده بأوقات العمل الرسمية فقط لاسيما إذا كان من الضروري استمرار موظفي الضرائب بالبحث والتحري لكشف أي غش أو تزوير في أوراق ومستندات المكلف بالضريبة حتى بعد انتهاء ساعات العمل الرسمية .

### الفرع الثاني : إجراءات التحري والاطلاع .

يقوم أعضاء الضبط القضائي المحددين في المادة 14 من قانون الإجراءات الجزائية بالمهام المنوطة بهم قانوناً وفي حدود السلطات المقررة لهم .

وبما أن المشرع الجبائي لم يحدد هذه الاختصاصات و السلطات لأعضاء الضبط القضائي في الجرائم الجبائية فانه يتم الرجوع للقواعد العامة في قانون الإجراءات الجزائية .

وكما سبق القول فان الاستدلالات هي مرحلة سابقة على تحريك الدعوى الجنائية وتقوم على جمع المعلومات عن الجريمة ومرتكبها لتسهيل مهمة التحقيق الابتدائي و المحاكمة .

ومن خلال استقراء نصي المادتين 17 و 18 من قانون الإجراءات الجزائية يمكن أن نحصر هذه الإجراءات فيما يلي :

1- سليمان بارش؛ المرجع السابق ، ص143.

**1- تلقي البلاغات والشكاوي :** لقد ألقى المشرع في قانون الإجراءات الجزائية واجب قبول البلاغ أو الشكوى على رجال الضبط القضائي بما فيهم موظفي و أعوان إدارة الضرائب المنوط بهم مهام الضبطية القضائية . والمقصود بالشكوى هو التظلم عن سوء فعل و غالبا ما تصدر من نفس الشخص المتضرر أو احد أقاربه شفها قصد متابعة الجاني؛ كما يمكن تقديمها كتابة من الشخص المعنوي المتضرر من الجريمة أو محاميه ؛ وأما البلاغ فالمقصود به الإخبار عن الجريمة سواء حصل ذلك من شخص مجهول أو معلوم ؛ وسواء من المجني عليه أو من غيره ؛ كما يستوي أن يكون من جهة عمومية أو خاصة شفاهة أو كتابة ؛ وسواء عن طريق الهاتف أو الصحف أو أية وسيلة من وسائل الإعلام (1).

وقد فرض القانون على كل شخص يصل إلى علمه وقوع الجريمة أن يقدم عنها بلاغا للنيابة العامة أو لأحد مأموري الضبط القضائي ؛ كما فرض على أعضاء الضبط القضائي قبول البلاغات التي ترد إليهم في شأن مختلف الجرائم ؛ ولا يوجد فرق في كون الجريمة المشكو منها خطيرة أو بسيطة ؛ كاملة أو ناقصة ؛ شفوية أو كتابية .

فبالنسبة للجرائم الجبائية فإنها تصل إلى علم موظف الضرائب بعدة طرق فقد يبلغ هذا الموظف من احد الأفراد العاديين أو من احد ضباط الشرطة القضائية بمعلومات ضد بعض التجار تدل على وقوع جريمة ضريبية أو تساعد على الكشف عنها كما يتضمن البلاغ معلومات عن مزاوله احد الأشخاص لنشاط معين خاضع للضريبة دون دفعه لها أو إخفاءه جزء كبير من الأرباح عن مصلحة الضرائب .

وقد يكتشف موظف الضرائب بنفسه الجريمة الضريبية أثناء قيامه بوظيفته كان يكتشف الغش والتحايل في دفاتر المكلف بالضريبة أثناء قيامه بفحص للدفاتر والاطلاع عليها .

كما قد تقوم السلطة القضائية باطلاع الإدارة الضريبية على كل المعلومات التي تحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافترض وجود غش مرتكب في المجال الضريبي أو أية مناورة كانت نتيجتها الغش أو التملص من الضريبة ؛ سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية حتى و إن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى (2).

ورغم أن المادتين 32 و 42 من قانون الإجراءات الجزائية قد أو جبنا على أعضاء الضبط القضائي أن يرسلوا التبليغات والشكاوى التي تصلهم إلى النيابة العامة ؛ إلا أن هذا لا ينطبق على تلك التي يتلقها موظفو مصلحة الضرائب ؛ لان الدعوى الجنائية بالنسبة لجريمة الضريبية تتوقف على تقديم طلب من مصلحة الضرائب إلى النيابة العامة ؛ وعليه من غير المجدي إرسال البلاغات المتعلقة بهذه الجريمة إلى النيابة العامة ثم قيام هذه الأخيرة بإعادتها لمصلحة الضرائب لتقديم الطلب مرة أخرى إلى النيابة العامة لتحريك الدعوى العمومية .

1 - جيلالي بغادي ؛ التحقيق ؛ دراسة مقارنة نظرية و تطبيقية ؛ الطبعة الأولى ؛ الدوان الوطني للاشغال التربوية ؛ الجزائر 1999 ؛ ص 23 و 24 .

2- انظر المادة 67 من قانون الإجراءات الجبائية.

**2- التحري والاطلاع :** حسبما جاءت به المادة 17 من قانون الإجراءات الجزائية فإنه يقع على عاتق أعضاء الضبط القضائي واجب البحث والتحري بعد وقوعها والتحقق منها ؛ وبالنسبة لأعضاء القضاء الضريبي فهم ملزمين بعمل التحريات الأزيمة عن المكلف بالضريبة لمعرفة مصدر ثروته وحدود نشاطه ورقم أعماله وقيمة أرباحه ونفقاته للتحقق من قيامه بجريمة الغش الضريبي ؛ وبالتالي معرفة المبالغ المتهرب من دفعها .

ويقوم موظف مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبط القضائي بعد تلقي البلاغات والشكاوى وقيدتها بدفتر خاص بذلك بجمع الاستدلالات وإجراء التحريات والبحث عن مصدر الإيرادات للمكلف بالضريبة وعما يقوم به من نشاط لم يخطر به مصلحة الضرائب ؛ وذلك بالرجوع إلى ملفه الضريبي الموجود بمفتشية الضرائب التابع لها إقليميا ومن الإقرارات الضريبية التي قدمها إليها .

ويسمح حق الاطلاع المقرر لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتفحص وثائق المكلف والمعلومات<sup>(1)</sup> الموجودة بدفاتره ومستنداته والتي تعبر عن كل أسرار المهنية ومن شأن الاطلاع على الدفاتر التجارية للمكلف بالضريبة التحقق من عدم استطاعة المكلف إثبات ما يخالف الثابت بتلك الدفاتر عن الإقرار .

فإذا حدث تغيير في الحقيقة واستوجب مسألته قانونيا بتحريك الدعوى العمومية ضده ؛ أما إذا كان عن إهمال فإن ذلك لا يستوجب مسألته حتما<sup>(2)</sup>.

وسلطة أعوان الإدارة الجبائية في الاطلاع لا تقتصر على الدفاتر والمستندات الموجودة لدى المكلف فقط إنما تمتد إلى جهات أخرى ؛ دون أن يحق لها الاحتجاج بالسر المهني ؛ ورفض تقديم هذه الدفاتر والمستندات لإدارة الضريبة للاطلاع عليها<sup>(3)</sup> والهيئات التي يتوجب عليها تقديم الوثائق الموجودة في حوزتها لأعوان الإدارة الجبائية للاطلاع عليها وفقا لقانون الإجراءات الجبائية<sup>(4)</sup> هي :

- إدارات الدولة والبلديات والمؤسسات الخاصة.

- المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات.

- المؤسسات والهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية.

- الجهات القضائية.

1 - انظر المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية .

2 - حسن الجندي؛ مرجع سابق ؛ ص 251 ؛ 252 .

3 - انظر المادة 1/46 من قانون الإجراءات الجبائية ؛ و المادة 2/61 من ذات القانون .

4 - انظر المواد 46 إلى 53 من نفس القانون .

- الهيئات المودع لديها سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب أو السندات العمومية؛ او دفاتر المخازن العمومية .

الموثقين و المحضرين وكتاب الضبط وكتاب الإدارات المركزية والمحلية.

- المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين؛ وأصحاب العمولات؛ والقائمين بإدارة الأموال؛ ودفع إيرادات عن القيم المنقولة.

- الأشخاص أو الجمعيات أو الشركات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة.

- المؤسسات و الشركات والمؤمنين وشركات التأمين ومقاولي النقل.

- المؤسسات أو الهيئات التي تدفع أجور أو مرتبات أو أتعاب؛ أو تقبض أو تسير أو توزع أموال لحساب أعضائها.

- كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو الشراء باسمها بصفة اعتيادية نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لإعادة بيعها.

و عليه يمكن لأعوان الضرائب أن يطلبوا من كل هذه الهيئات جميع المعلومات التي يرونها ضرورية للقيام بمهمتهم من دون أن يحتج عليهم بالسر المهني؛ تحت طائلة تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 62 و63 من قانون الإجراءات الجبائية؛ والمتمثلة في غرامة جبائية تتراوح بين 5000 دج و50.000 دج عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات رفض تقديم المعلومات و السماح لأعوان الضرائب بالاطلاع وينتهي سريانها يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على احد دفاتر المعني تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق المعنية .

ولكي يتسنى لموظفي مصلحة الضرائب ذوي صفة الضبطية القضائية القيام بالاطلاع يلزم تحقق أمرين :

1- التزام المكلف باستقبال موظف الضرائب في محل مزاوله نشاطه سواء كان محلا تجاريا أو مصنع أو غيرها.

2 - تمكين موظف مصلحة الضرائب من الاطلاع على كل الدفاتر و المستندات و الوثائق التي يطلبها.

ولكن يثور التساؤل عما إذا كان الالتزام باطلاع الموظف المذكور على ما لدى المكلف من دفاتر ووثائق و مستندات تجارية؛ يقتصر على أماكن مباشرة نشاطه فقط؛ أم يجوز له الاطلاع على هذه المستندات و لو كانت في أماكن أخرى ؟

1 - جيلالي بغدادي، المرجع السابق ، ص 25.

2 - أحسن بوسقيعة ، المرجع السابق ، ص 396.

ورغم أن الاطلاع إجراء خاص لا يمنح أصلا إلا لسلطة قضائية تباشر التحقيق سواء كانت النيابة العامة أو قاضي التحقيق ولكنه استثناء أجزى لأعضاء الضبط القضائي مباشرته إذا اقتضى الأمر ذلك.

ومع ذلك ونظرا لسرية الأعمال التي يقوم بها المكلف ويدونها في دفاتره ومستنداته فقد جعل المشرع حق الاطلاع عليها مقصورا على أشخاص معينين؛ فقد قصره على الموظفين الفنيين فقط؛ لأنهم من جهة أدرى بإجراءات الاطلاع وكشف أي مخالفات أو الغش في دفاتر المكلف ومستنداته؛ ومن جهة أخرى لتجنب نقشي أسرار المكلف بين جميع موظفي مصلحة الضرائب مما يؤدي إلى احتمال تسريبها إلى منافسيه مما قد يشكل خطرا على نشاطه التجاري أو الصناعي.

وعليه لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة أو القيام بتحقيق معمق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل .

والأصل انه يجوز أنجرى الرقابة على المستندات والدفاتر والمحركات في مقر نشاط المكلف أو في المكان الذي توجد فيه هذه المستندات ؛ وذلك حتى لا يحمل المكلف بالضرائب مشتقة حمل تلك الدفاتر والمستندات إلى مصلحة الضرائب لتفادي احتمال إتلافها أو ضياعها إذا ما تكدست مع غيرها ؛ فضلا على مراعاة المحافظة على استمرار عمل المكلف وعدم تضييع وقته في نقل دفاتره إلى مصلحة الضرائب (1) .

غير انه ومن خلال نص المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أن " التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية يجب أن يتم بعين المكان ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة ؛ يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة؛ وأما في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المحكمة "

يتبين لنا انه يجوز استثناءا لأعوان الضرائب الاطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته والتحقيق فيها في مصلحة الضرائب وذلك في حالتين :

1 - إذا وجه المكلف بالضريبة طلب كتابي إلى مصلحة الضرائب بيدي فيه رغبته في نقل دفاتره ومستنداته وجميع الوثائق المحاسبية التي يطلبها أعوان الإدارة الجبائية إلى مصلحة الضرائب للاطلاع عليها و التحقيق فيها(2).

2 - إذا أقره مصلحة الضرائب بوجود قوة قاهرة على إثرها قام المكلف بنقل دفاتره ووثائقه المحاسبية إلى مصلحة الضرائب للاطلاع عليها و التحقيق فيها ليتأكد لنا حق الموظف المراقب في الاطلاع دفاتر ومستندات المكلف في أي مكان تتواجد به ؛ وعليه إذا كانت هذه الأخيرة موجودة لدى محاسب فمن حقه الانتقال إلى مكتب هذا المحاسب للاطلاع والتحقيق.

1 - محمد الصغير بعلي ، المرجع السابق ، ص 73 .

2 -العبد صالح ، المرجع السابق ، ص 42 .

فيتسع بذلك نطاق تطبيق حق الاطلاع إلى كل أماكن وجود دفاتر و أوراق و مستندات التاجر ؛ و لا يقتصر على مكان ممارسة نشاطه فقط .

أما من حيث الزمان فقد جاءت المادة 2/18 من قانون الإجراءات الجبائية بإعطاء أعوان الإدارة الجبائية حق ممارسة الرقابة على المؤسسات خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها . وبالتالي لا يجوز للمراقبين مباشرة هذا الحق أيام العطل سواء كانت عطل دينية أو وطنية أو أسبوعية.

كما يشمل الاطلاع عملية المراقبة والتحقيق<sup>(1)</sup> أي أن عون الضرائب الذي يباشر إجراءات الاطلاع والتأكد من صحتها وكذا التحقق من دقة القيود المحاسبية الموجودة في الدفاتر والوثائق ومقارنتها مع المستندات الثبوتية لكشف أي نوع من أنواع الغش والتحايل .

ويتم إعلام المكلف بالضريبة عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول ؛ ويجب أن يكون هذا الإشعار مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف المورد التحقيق في محاسبته ا وضعيته الجبائية .

وتعطي الإدارة للمكلف مدة 10 أيام - كحد أدنى - ابتداء من تاريخ استلام الإشعار ليقوم بتحضير دفاتره ومستنداته المحاسبية محل التحقيق ؛ وبالنسبة لأجل التحضير فيما يخص التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة للشخص الطبيعي فتقدر ب 15 يوما ابتداء من تاريخ الاستلام<sup>(2)</sup> كأجل أدنى .

ويجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق المعلومات التالية<sup>(3)</sup>:

- ألقاب وأسماء المحققين.

- رتب المحققين .

- تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها .

- الحقوق والضرائب والرسوم و الأتاوى المعنية.

- الوثائق الواجب الاطلاع عليها .

كما يجب أن يشير الإشعار صراحة إلى أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة؛ وهذا تحت طائلة بطلان الإجراءات .

كما يجب أن يشير الإشعار صراحة إلى أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة؛ وهذا تحت طائلة بطلان الإجراءات .

1 - انظر المادة 1/18 من قانون الإجراءات الجبائية .

2 - انظر المادة 04/20 من قانون الإجراءات الجبائية .

3 - انظر المادة 04/20 والمادة 3/61 من نفس القانون .

وبالرغم من أن الأصل هو إعلام المكلف بإجراء الاطلاع مسبقا ؛ إلى انه قد تحدث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها؛ وفي هذه الحالة يجب أن يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عملية المراقبة شرط إلا تتم عملية التحقيق عملية التحقيق الموضوعية في الوثائق المحاسبية إلا بعد مرور 10 أيام .

وتهدف عملية المراقبة إلى تأسيس الوعاء الضريبي ؛ وإذا رأى العون المحقق ضرورة إعادة التقويم ؛ يجب أن يرسل أو يسلم إشعار بإعادة التقويم للمكلف في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ؛ كما يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلا ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيا أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو قبولها.

كما يجب تحت طائلة البطلان أن يشير الإشعار بإعادة التقويم إلا أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من اجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة و الإجابة عليها. وله من اجل ذلك اجل 40يوما للإجابة.

وفي حالة القبول الصريح فيصبح أساس فرض الضريبة محددنا نهائيا ؛ ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا إذا اكتشف المحقق أن المكلف قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق ؛ كما لا يمكن للمكلف الاعتراض عليه عن طريق الطعن .

بعد أن تنتهي الإدارة الجبائية من إجراءات التحقيق فإنه لا يمكنها الشروع في التحقيق على نفس الفترة من جديد إلا إذا استعمل المكلف مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير دقيقة أو خاطئة .

### المطلب الثاني: مباشرة الدعوى.

من المتفق عليه أن النص الجزائي لا ينتج أثره ولا يكون له مفعول إذا لم يستتبع بجملة من الإجراءات الجزائية التي تضمن فاعلية وحسن تطبيقه. ولا يخرج النص الجزائي الجبائي عن هذا المنطق؛ ذلك أن تجريم بعض الأفعال الجبائية يستوجب العديد من النصوص الجزائية التي تنظم إجراءات المتابعة وكيفية ممارسة الدعوى العمومية ؛ ولكن أمام خصوصية الجرائم الجبائية فهل تعتبر الإجراءات الجزائية كافية لتحقيق النتيجة المرجوة من المتابعة وهي جزر هذه الجرائم وتسليط العقوبات على مرتكبها أم أن خصوصية النزاعات الجبائية يجعل الأمر صعبا مما يتطلب سن إجراءات خاصة في مجال النزاعات الجبائية الجزائية ؟

1 - احسن بوسقيعة ، المرجع السابق ، ص235 .

2 - حسن الجندي ؛ مرجع سابق ؛ ص 194 .

3- نبيل صقر ، المرجع السابق ، ص ، ص، 24، 25.

انطلاقاً من هذه الاعتبارات و على أساس انه بعد مرحلة معاينة الجرائم الجبائية والتحقق من وقوعها تأتي مرحلة المتابعة بتحريك الدعوى العمومية ومباشرتها أمام القضاء للفصل فيها؛ ارتأينا أن نبين خصوصية إجراءات المتابعة في هذه الجرائم من خلال المطلب الثاني والذي قسمناه إلى فرعين نتناول فيهما :

- الفرع الأول: شروط تحريك الدعوى.

- الفرع الثاني: المحكمة المختصة.

الفرع الأول: شروط تحريك الدعوى.

الأصل العام أن للنيابة العامة كامل الحرية في تحريك و مباشرة الدعوى العمومية بشأن أية جريمة يصل إلى علمها نبا ووقوعها ؛ ولكن هناك جرائم رأى المشرع لاعتبارات معينة تقييد سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بشأنها ومن بينها جريمة التهرب الضريبي التي لا يتم تحريكها إلا بطلب من إدارة الضرائب<sup>(1)</sup> .

ولقد جاءت المادة 1/29 من قانون الإجراءات الجزائية بما يلي "تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية"

والهدف من وراء هذا تحقيق حكمة خاصة ترجع إلى رعاية مصالح معينة ؛ وبذلك أعطى المشرع شخص أخرى غير النيابة العامة حكم تقدير هذه المصلحة وإذا كان من الأوفق تحريك الدعوى الجنائية من عدمه<sup>(2)</sup>.

لذا سنتكلم عن وجوب تقديم طلب من الإدارة الضريبية والشروط الواجب توافرها فيه .

1 - وجوب تقديم طلب من طرف إدارة الضرائب :

تتفق كل النصوص الجبائية على تعليق تحريك الدعوى العمومية على تقديم شكوى من الإدارة الجبائية ؛ فقد نصت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة على "تباشر الملاحقات من اجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادة 303 بناء على شكوى من إدارة الضرائب دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقاً بإنذار المعني بان يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي "

كما نصت على ذلك المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة؛ وجاءت بها المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

1 - فارس السبتي ؛ المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري ؛ دار هومة ؛ طبعة 2008 ؛ ص 193 .

2 - حسن الجندي ؛ مرجع سابق ؛ ص 184 .

والسبب في اشتراط تقديم شكوى كما يرى البعض في المواد الجبائية هو نتيجة ما يجب أن تكون عليه العلاقة بين الممول بالضريبة والإدارة الجبائية من التفاهم لا القسر والإكراه؛ ونظرا للطابع التقني و الفني والمحاسبي بالنسبة لهذه الجرائم و لما لها دراية بذلك زيادة على منحها سلطة تقدير ظروف وملابسات كل مخالفة وكذلك صلاحيات إجراء المصالحة ومنح إعفاءات لبعض المكلفين بالضريبة(1).

## 2 - الشروط الواجبة في الطلب :

بالرجوع إلى النصوص الضريبية و بالأخص قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجبائي لم يحدد الشروط الواجبة في الطلب ولا كن يمكن استنتاجها من تلك النصوص وهي:

- يجب أن يقدم الطلب باسم المدير الولائي .
- يجب أن يكون مكتوبا وموقعا من صاحب السلطة في إصداره ومتضمن ملخص موضوع الطلب.
- يجب أن يتضمن الطلب البيانات المتعلقة إدارة الضرائب وعنوانها ؛ والبيانات المتعلقة بالمكلف (الاسم؛ اللقب؛ شخص طبيعي أو معنوي وبالنسبة لهذا الأخير ذكر ممثله القانوني؛ وكذا المعلومات المتعلقة بالجريمة محل المتابعة).
- يجب أن يتضمن الطلب قيمة مبلغ الضريبة الإجمالي المتملص من دفعه وما يترتب عنه من عقوبات جزائية و غرامات جبائية .
- الإشارة إلى النصوص القانونية المتعلقة بالجريمة محل الطلب .

## الفرع الثاني: المحكمة المختصة.

لم يخص المشرع الجبائي عموما الاختصاص النوعي بأية خصوصية إذ بقي خاضعا لنص قانون الإجراءات الجزائية بحسب جسامه الجريمة الجبائية ؛ في حين اخضع الاختصاص الإقليمي لأحكام خاصة؛ فخرج بذلك عن القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية؛ وترك للإدارة حق اختيار المحكمة المختصة إقليميا بالنظر في الجريمة الجبائية المرتكبة بحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة(2).

وعليه سوف نتناول الاختصاص النوعي ثم الإقليمي.

**1 - الاختصاص النوعي :** يؤول الاختصاص النوعي في الجرائم الجبائية إلى المحاكم الجزائية ؛ والمتمثلة في قسم المخالفات وقسم الجرح .

1 - العيد صالح، المرجع السابق ، ص 86.

2 - نبيل صقر ، المرجع السابق ، ص 73.

غير أن التقسيم المحدد في المادة 05 من قانون العقوبات لا ينطبق على الجريمة الضريبية لأنها لا تقضي بالحبس إلا في الجرح والجنايات وتقتصر في المخالفات على عقوبة الغرامات.

**أ- المخالفات الجبائية :** تنظر أمام قسم المخالفات الأفعال المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية و التي تتمثل في مخالفة الأحكام التنظيمية المنصوص عليها في المواد 60 و 61 من قانون الرسم على رقم الأعمال ؛كعدم وضع لوحات هوية الأشخاص الطبيعية أو المعنوية الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو ينجزون أشغال المقولة .

الفعل المتعلق بإساءة استعمال طابع أو دمغة سبق استعمالها المنصوص عليها في المادة 18 من قانون الطابع والمتمثلة عموما في مخالفة أحكام المادة 11 والتي يرتكبها الخواص من خلال وضع علامة الطابع مشوهة أو مغطاة بالكتابة. وأيضا كل مخالفة لأحكام المادة 15 و المتعلقة بوجوب تبيين الرسوم المدفوعة للخرينة فيما يتعلق بكشوف المصاريف التي يعدها كتاب الضبط والموثقون ؛ وكذا كل مخالفة لأحكام المرسوم المحدد لشكل وكيفيات استعمال الطابع المنفصلة.

و كذا الامتناع عن أداء الضريبة أو التأخر في أدائها وهو الفعل المنصوص عليه في المواد 90 و 91 من قانون الطابع.

ذكر بيانات غير صحيحة في إقرارات ضريبية الفعل المنصوص والمعاقب عليه في المادة 99 من قانون التسجيل والمتعلق بالتصريح ببيانات غير صحيحة في عقود الهبة أو

في رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة ؛ وكذلك مخالفة أحكام المواد من 175 إلى 179 و المادتين 232 و 237 من قانون التسجيل والمواد 172 و 177 من قانون الطابع وكل إغفال في التصريح بتركة للتغاضي عن دفع الرسوم .

الإخلال بالرقابة الضريبية بأي تصرف يعيق الأعوان المكلفين بمعاينة مخالفات التشريع الضريبي من أداء مهامهم؛ وهذا ما اتفقت بالنص عليه المواد 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة<sup>(1)</sup>.

رفض تقديم الوثائق أو المستندات أو الدفاتر التجارية الإلزامية والسجلات المتعلقة بالعمليات المحاسبية للإدارة الجبائية للاطلاع عليها أو القيام باتلافها قبل انتهاء الأجل المحدد للاحتفاظ بها وفقا لما نصت عليه المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ؛ وكذا المادة 60 من قانون الإجراءات الجبائية .

**ب - الجرح الجبائية :** تضمن التشريع الجبائي بمختلف قوانينه الأفعال التي تعتبر جنحة جبائية والتي تختص بالنظر فيها قسم الجرح بمحكمة الابتدائية .

1- وفاء شيعاوي ، المرجع السابق ، ص 33.

والأفعال التي تكيف على أنها جنح جبائية تتمثل في:

**الاحتيال الضريبي** ويعرفه الفقه على انه "كل فعل يعبر عن غير الحقيقة سواء تم باستعمال وسائل تقليدية أو حديثة بسوء نية لعدم الامتثال لتطبيق فعل أو حق قانوني" (1)

وبالرجوع إلى النصوص الضريبية في المواد 303 و 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛ والمواد 117 و 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال؛ والمواد 33؛ 34؛ 35 من قانون الطابع؛ والمادة 119 من قانون التسجيل وكذا المادتين 530 و 532 من قانون الضرائب غير المباشرة. ومن خلال نص المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية تم ذكر الأفعال التي تعتبر احتيال ضريبي ويمكن إجمالها فيما يلي:

- الإغفال عن قصد تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو سجل الجرد المنصوص عليهما في المواد 09 و 10 من القانون التجاري.
- إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب والرسوم المفروضة.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيها لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو الإعفاء منها أو استرجاعها أو الاستفادة من بعض المزايا.
- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصايا.
- استعمال فواتير مزورة أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.
- القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح والإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها والغير.
- ممارسة نشاط غير مصرح به.
- انجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو استيادها.
- تسليم فواتير وسندات تسليم تتعلق بعمليات غير حقيقية.
- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في وثائق المحاسبة التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.

1 - محمود مصطفى؛ الجرائم الاقتصادية في القانون المقرن؛ الطبعة الأولى؛ 1953؛ ص 186.

- كل مناورة تهدف إلى تنظيم الإعسار من طرف المكلف بالضريبة.

**التزوير في الإقرارات الضريبية** نصت عليه المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال؛ و303 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة.

**الامتناع عن تقديم الأوراق الضريبية لأعوان الضرائب** نصت عليها المواد 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية .

**الإخلال بالرقابة الجبائية** نصت عليها المواد 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة ؛ والمادتين 530 و 537 من قانون الضرائب غير المباشرة ؛ والمادتين 121 و 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال ؛ والمادة 37 من قانون الطابع ؛ والمادة 122 من قانون التسجيل .

ويندرج تحت و صف الإخلال بالرقابة الجبائية :

- عدم تقديم الإقرارات الضريبية .

- عرقلة الأعوان المؤهلين لإثبات مخالفات التشريع الجبائي.

- إتلاف الوثائق و الدفاتر و المستندات قبل مرور المدة اللازمة للاحتفاظ بها وهي 10 سنوات طبقا للمادة 11 من القانون التجاري .

2 - الاختصاص الإقليمي :تحدده المادة 1/329 من قانون الإجراءات الجزائية التي تقضي بأنه " تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة احد المتهمين أو شركائهم ؛ أو محل القبض عليهم ...."

إلا انه خروجاً على هذه القواعد العامة للاختصاص المحلي فقد ترك المشرع في المادة الجبائية للإدارة حق اختيار محكمة الجنح المختصة ؛ فقد أجمعت النصوص الضريبية على ترك اختيار المختصة محليا في نظر الدعوى و الفصل فيها للإدارة الضريبية حسبما نصت عليه المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "...وترفع هذه الملاحظات الى محكمة الجنح المختصة وقد تكون هذه المحكمة حسب الحالة واختيار الإدارة ...."

وعليه فالإدارة لها الحق في اختيار إما المحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة(1).

والمشرع الجبائي لم يخرج عن الأصل العام مطلقا بالنسبة لتحديد المحكمة المختصة بالنسبة للجرائم الجبائية إنما راعى فقط خصوصية هذه الجرائم .

فغاية المشرع من تحديد الاختصاص المحلي بهذا الشكل وترك الاختيار للإدارة الجبائية تتمثل في ما يلي :

1 - طالب نور الشرع ، المرجع السابق ، ص 46.

- لتسهيل على الإدارة الجبائية تدعيم طلباتها المقدمة للقضاء بكل المعلومات و الإثباتات المتعلقة بالمكلف الموجود على مستواها.

- يتم اختيار المحكمة التي يقع في دائرتها محل الحجز يعود لعدة أسباب أهمها (منع المكلف من الإفلات من العقاب لاسيما وانه كان في حالة تلبس؛ الحفاظ على الأشياء المحجوزة وبالتالي على موارد الخزينة العامة.

- يتم اختيار المحكمة التي يقع بدائرة اختصاصها مقر المؤسسة أو المركز الرئيسي لها بالجزائر إذا كان مركزها الرئيسي خارج الجزائر ؛ وذلك لتسهيل ربط الضريبة و مراقبة أعمال المؤسسة من الناحية الجبائية ؛ واكتشاف التحايل و التهرب و بالتالي تسهيل مهمة الإدارة في إثباته لأنه وقع على مستواها أيضا(1).

## **المبحث الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي و جريمة الغدر.**

تم ضبط العقوبات الجبائية الجزائية وربطها بالواجبات الجبائية وجدير بالذكر في هذا السياق بأنه تم تدعيم العقوبات الأصلية بعقوبات تكميلية كما يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها و بتعليقه في الأماكن التي تحددها و الكل على نفقة المحكوم عليه.

وستنطبق إلى ذلك بالتفصيل في المطلبين التاليين :

**- المطلب الأول: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي.**

**- المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغدر.**

**المطلب الأول: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي.**

جاءت في القسم السابع من الباب الأول للجزء الثالث من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من المواد 303 إلى 308.

أما في قانون الرسوم على رقم الأعمال فجاءت في القسم الثالث من الفصل السابع الخاص بقواعد المنازعات تحت عنوان العقوبات الجبائية والعقوبات الجنحية من المادة 114 إلى 139 .

وفي قانون الضرائب غير المباشرة فجاءت في الفصل الرابع تحت عنوان المنازعات القمعية ؛ ففي الفرع الثالث تم الإشارة إلى العقوبات الجبائية في المواد 523 إلى 525 ؛ و في الفرع السادس إلى العقوبات الجزائية في المواد 530 و 531 .

وجاءت في قانون التسجيل في القسم الخامس من الباب السادس تحت عنوان الغش الجبائي في المواد 119 إلى 121 .

1 - نبيل صقر ، المرجع السابق ، ص ، ص ، 87 ، 88.

وفي قانون الطابع فنجدها في القسم الرابع من الباب الأول تحت عنوان الغش الجبائي في المادتين 33 و34.

وللتفصيل أكثر في هذه العقوبات المقررة نتيجة إثبات الغش الجبائي تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين :

- الفرع الأول:العقوبات الجبائية.

- الفرع الثاني:العقوبات الجزائية.

الفرع الأول:العقوبات الجبائية.

يتعرض كل من ثبت في حقه الغش الجبائي إلى غرامة مالية محددة من خلال القانون الجبائي متلازمة مع المبلغ المتملص من أدائه، فإذا كان المبلغ لا يفوق 100.000 دج فان مبلغ الغرامة يتراوح بين 50.000 دج و100.000 دج ، وكلما زاد مقدار المبلغ المتملص منه زاد مقدرا الغرامة إلى حدود 3000.000 دج. هذا فيما يخص ق ض م و ر م.

كما نصت المادة 304 من نفس القانون على تطبيق غرامة جبائية تتراوح بين 10.000 دج و 30.000 دج على كل يعيق مهمة الأعران المؤهلين لمعاينة المخالفات . أما المادة 306 فقد نصت على الغرامة المطبقة ضد الأشخاص المشاركين في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها تبدأ ب 1.000 دج عن المخالفة الأولى وهكذا دواليك بإضافة 1.000 دج عن كل مخالفة جديدة .

أما فيما يخص قانون الرسوم على رقم الأعمال فقد فصل المشرع الجبائي بين الغرامات الجبائية والغرامات الجنحية ، فقد جاءت الأولى في المواد من 114 إلى 116 أما الثانية فجاءت في المواد من 117 إلى 139 .

فقد قرر غرامة جبائية عن مخالفة أحكام القانون والنصوص التنظيمية المطبقة على الرسم على القيمة المضافة تتراوح بين 500 و 2.500 دج ، أما في حالة استعمال طرق تدليسية فحدد مبلغ الغرامة من 1.000 إلى 5.000 دج . كما رتب عن عملية عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60 من نفس القانون غرام مالي محددة ب 1.000 دج . أما التأخير المسجل في إيداع بيانات رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال فيتم تطبيق غرامة نسبتها 10% ، وترفع هذه الغرامة إلى 25 % في حال قيام الإدارة بإعذار المدين بالضريبة ، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام ، بتسوية وضعيته في اجل شهر واحد .

أما في حال تبين للإدارة من خلال عملية التحقيق أن رقم الأعمال المصرح به من طرف

1 - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 189.

المكلف غير كاف أو انه طبق الخصم في غير محله، تقوم الإدارة بمطالبة المكلف باستدراك مبلغ الرسم المتملص منه مضاف إليه نسبة :

- 10% إذا كان مجموع الرسم المتملص منه خلال السنة مالية اقل أو يساوي 50.000 دج .  
- 15% إذا كان مجموع الرسم المتملص منه خلال السنة المالي يزيد عن 50.000 ويقل أو يساوي 200.000 دج.

- 25% إذا كلن المبلغ المتملص منه يزيد عن مبلغ 200.000 دج.

وشدد الغرامة في حالة استعمال طرق تدليسية بتطبيق نسبة 100% على مجمل الحقوق .

أما فيما يخص قانون الضرائب غير المباشرة فقسم العقوبات الجبائية المقررة للغش إلى عقوبة ثابتة و أخرى نسبية أو المصادرة وعقوبات خاصة .

- العقوبات الثابتة: دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام ، يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5.000 إلى 25.000 دج.

- العقوبة النسبية: يعاقب على المخالفات المذكورة في المادة 523 في حالة التملص من الحقوق ، بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة أو الرسم دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25.000 دج.

وفي حال استعمال طرق احتيالية تضاعف الغرامة إلى ضعف مبلغ الضريبة أو الرسم على أن لا تقل عن 50.000 دج.

- المصادرة: تخص الأشياء و وسائل التزوير المخصصة للتزوير وغير المدموغة وكذا الأوعية والآليات و الأواني غير المصرح بها المستعملة في صنع المواد.

وجاء قانون التسجيل ببعض الغرامات المالية المطبقة على التملص الكلي أو الجزئي من وعاء الضريبة أو تصفيته أو دفعها من خلال استعمال مناورات الغش تطبق عليه غرامة جبائية مساوية لأربع أضعاف الرسم دون أن تقل عن 5.000 دج .

أما في قانون الطابع فحددت الغرامة المالية المطبقة على الغش الكلي أو الجزئي إلا تقل عن 10.000 دج.

### الفرع الثاني: العقوبات الجزائية.

فيما يخص العقوبات الجزائية المقررة لجريمة الغش الجبائي فقد جاء في قوانين الضرائب متشابهة حيث تراوحت بين الحبس من (1) سنة إلى (5) سنوات وبغرامة المالية 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ،

ولا يتجاوز 300.000 دج وتصل إلى السجن (10) سنوات إلى (20) سنة، وغرامة مالية بين 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج.

وتطبق على الشركاء في الجريمة نفس العقوبة المطبقة على مرتكب الجريمة الأصلي .

كما يطبق على العود في اجل خمس سنوات بمضاعفة العقوبة سواء جنائية أو جزائية .

كما نص القانون على تطبيق عقوبة " المنع من ممارسة المهنة و العزل من الوظيفة و غلق المؤسسة ....."

كما نص القانون على لصق الحكم و نشره ضمن الشروط المحددة في الفقرة 6 من المادة 303.

أما قانون الرسوم على رقم الأعمال فقد فصل المشرع العقوبات الجنحية فق ما نصت عليه المادة 117 منه وهي نفسها المحددة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

أما قانون الضرائب غير المباشرة فجاءت العقوبات الجزائية في الفرع السادس من الفصل أربع في 530 وما يليها، " يعاقب بالحبس من ستة أيام إلى ستة أشهر المخالفات المبينة أدناه: الصناعة المغشوشة للكحول ، و الغش في المشروبات الروحية عن طريق التصعيد أو الدهليز وبواسطة السلاح أو بواسطة آلات مخصصة لإخفائها و التسليم والحيازة من اجل البيع ....."

كما نصت المادة 532 منه على "يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها ، بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج و بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

أما العود فنصت عليه المادة 546 من نفس القانون فتضاعف فيه الغرامة الجنائية والعقوبة الجزائية وذلك دون الخلال بالعقوبات الأخرى (الحبس ، العزل من الوظيفة ، المنع من مزاولة المهنة ، غلق المؤسسة ....) ويعتبر في حالة عود كل شخص او شركة يكون قد

عوقب بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون وارتكبت في خلال خمس سنوات عن الحكم الأول.

- جمع العقوبات نصت عليه المادة 549 من قانون الضرائب غير المباشرة " تجمع العقوبات فيما يخص قمع المخالفات في المادة الجنائية مهما كان نوعها".

- نشر الأحكام نصت عليه المادة 550 منه "تستطيع المحكمة، فيما يخص المخالفات المتبوعة بعقوبات جزائية، أن تأمر بان ينشر الحكم بتمامه أو بتلخيص في الجرائد التي تعينها ويعلق في الأماكن التي تعينها و الكل على نفقة المحكوم عليه"

## المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغدر.

وللتفصيل أكثر في هذه العقوبات المقررة نتيجة إثبات جريمة الغدر تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين :

- الفرع الأول : العقوبات التأديبية.

- الفرع الثاني: العقوبات الجزائية.

### الفرع الأول: العقوبات التأديبية.

يشكل كل إخلال بالواجبات المهنية أو المساس بالانضباط أو الخطاء و المخالفة من طرف الموظف أثناء أو بمناسبة تأدية مهامه خطأ مهنيا و يعرض مرتكبه لعقوبة تأديبية ، ويتوقف تحديد العقوبة التأديبية المطبقة على الموظف بحسب جسامة الخطأ و الظروف التي ارتكب فيها ، و مسؤولية الموظف المعني، و النتائج المترتبة على سير المصلحة و كذا الضرر الذي لحق بالمصلحة أو المستفيد من المرفق العام.

دون المساس عند الاقتضاء بالمتابعة الجزائية.

تتخذ الإجراءات التأديبية السلطة التي لها صلاحيات التعيين .

وتعرف الأخطاء المهنية وتصنف وفقا لأحكام القانون 03/06 دون المساس بتكييفها الجزائي كما يأتي : أخطاء من الدرجة الأولى ، الثانية ، الثالثة ، الرابعة.

أما الخطاء موضوع الدراسة فهو خطأ من الدرجة الرابعة "الاستفادة من الامتيازات من أية طبيعة كانت ، يقدمها له شخص طبيعي أو معنوي ، والتسبب العمدي بالإضرار بالمصلحة والإخلال بالسير الحسن للمصلحة".

و العقوبة المقررة لذلك هي التنزيل إلى الرتبة السفلى مباشرة، التسريح.

### الفرع الثاني: العقوبات الجزائية.

جاءت به المادة 30 من القانون 01/06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته:"يعد مرتكب لجريمة الغدر و يعاقب بالحبس من سنتين (2) إلى عشر(10) سنوات و بغرامة مالية من 200.000 دج إلى 1000.000 دج كل موظف عمومي يطالب أو يتلقى أو يشترط أو يأمر بتحصيل مبالغ مالية يعلم أنها غير مستحقة الأداء أو يجاوز ما هو مستحق سواء لنفسه أو لصالح الإدارة أو لصالح الأطراف الذين يقوم بالتحصيل لحسابهم".

## خلاصة :

واهم ما يمكن استخلاصه من هذا الفصل هو تحديد الإجراءات المتابعة للجريمة والصلاحيات الممنوحة الأعوان الإدارة الجبائية في الضبط والتحري عن الجرائم الضريبية و معاينتها والاستدلال عنها ، وإجراءات مباشرة الدعوى العمومية وما هي الصلاحيات الممنوحة للإدارة وما هي حدودها ، وكيف يحدد اختصاص المحكمة ، كما تم الإشارة لأهم العقوبات المقررة للجريمتين " الجبائية ، الجزائية ، والتأديبية". من خلال القوانين الجبائية و قانون مكافحة الفساد.

## خاتمة:

إن تجريم الغش الضريبي يهدف إلى صيانة الاقتصاد الوطني من العبث الممارس من طرف المكلفين بالضريبة بغرض التخفيف من الأعباء بطرق احتيالية وتدليسه وهم يحسبون أن بمقدورهم الإفلات من العقاب، كما إن تجريم الغدر هو حماية للوظيفة العامة من التلاعب الذي قد يمارس من طرف موظفي الدولة ضد مصالحها المصونة دستوريا وقانون من خلال الإجراءات الردعية المطبقة ضد كل من تسول له نفسه ذلك .

لا كن برغم من كل هذه الترسانة القانونية التي جاء بها المشرع الجزائري إلى أن الإجرام كظاهر لازالت مستمرة .

وتعزيز هذه الآليات لابد من نشر الوعي لدى الكل حفاظا عائدات الخزينة العامة، وان القدرة المحدود للإدارة في مستوى الوسائل المادية و البشرية لا تسمح لها بمراقبة كل المكلفين في فترة زمنية واحدة وكذا عدم القدرة على حصر كل المكلفين نتيجة نقص عدد الموظفين ، كما إن العمل داخل المكاتب يعيق الموظف في إجراء المراقبة الميدانية واكتشاف ظاهرة الغش الضريبي الممارسة من طرف المكلفين .

كما أن محاربة ظاهرة الغش تفترض وجود جهاز رقابة فعال سواء على مستوى الإجراءات و الجزاءات و كذا على مستوى وسائل التدخل .

أما فيما يخص الحد من ظاهرة الفساد الإداري لابد من نشر الوعي الكافي بين الموظفين بخطورة الظاهرة وهدمها لركيزة الثقة الممنوحة لأجهزة الدولة ، والحفاظ على هبتها من خلال تعزيز الحوار بين الإدارة والمواطن وزيادة وعيه بالتزاماته الضريبية ، وفتح خلية اتصال بينها وبين المكلفين والإجابة عن كل استفساراتهم من خلال أعوان مؤهلين لذلك.

## المصادر الرسمية

- دستور 1966 ، الجريدة الرسمية رقم 76 ، لسنة 1996.
- قانون العقوبات .
- قانون الإجراءات الجزائية.
- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
- قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- قانون الضرائب غير المباشرة.
- قانون التسجيل.
- قانون الطابع .
- قانون الإجراءات الجبائية.
- معجم الكنز ، شرح الكلام وفهم البيان ، دار الفكر العربي ، بيروت 1966.
- قائمة الكتب القانونية :
- أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية 1990.
- احمد امين ؛ شرح قانون العقوبات المصري ؛ القسم الخاص ؛ طبعة 1949.
- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص و الجرائم الاقتصادية و بعض الجرائم الخاصة ، الطبعة الثانية ، دار هومه ، طبعة 2007.
- عبد المهيم بكر ؛ القسم الخاص في قانون العقوبات ؛ الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، طبعة 1970.
- بويدة يوسف ، جريمة الغش الضريبي ، مذكرة نهاية التربص ، المعهد الوطني للقضاء الدفعة العاشرة 2000/1999 .
- رمسيس بهنام القسم الخاص في قانون العقوبات ؛ طبعة 1974 ؛ القاهرة.
- أوهيب بن سالمه ياقوت ، الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي، جامعة الجزائر ، كلية الحقوق، 2003.
- علي زغود : المالية العامة ؛ ديوان المطبوعات الجامعية ؛ الجزائر ؛ ط الثانية 1998.
- بغدادي ؛ التحقيق ؛ دراسة مقارنة نظرية و تطبيقية ؛ الطبعة الأولى ؛ الديوان الوطني للإشغال التربوية ؛ الجزائر 1999.
- محمود مصطفى ؛ الجرائم الاقتصادية في القانون المقرن ؛ ط الأولى ؛ 1953 ؛
- محمد عباس محرزى : اقتصاديات الجباية و الضرائب ؛ دار هومة الجزائر ، ط الثالثة 2003 .
- سليمان بارش ؛ شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري ؛ دار الشهاب للطباعة و النشر ؛ باتنة الجزائر ؛ ط 1986.
- جوهر غانم ، التهرب الضريبي في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة التكوين التخصصي ، 2002.
- حسنى الجندي؛ القانون الجنائي الضريبي؛ الجزء الأول ؛ الط 1 ؛ دار النهضة العربية ؛ القاهرة ؛ 2005.
- فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري ، دار هومة ، ط 2 ، الجزائر 2011.

- فليح حسن خلف ، المالية العامة دار الكتاب العالمي الأردن ط2008
- محمد صغير بعلي ، المالية العامة ، دار العلوم ، الجزائر ، ط 2003.
- ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، ط 2011.
- طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، دار وائل ، الأردن ، ط 2008 .
- نبيل صقر ، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاص (الجريمة الضريبية و التهرب) ، دار الهدى ، الجزائر ، ط 2013 .
- العيد صالحى ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، الجزائر ، ط 2005 .
- وفاء شيعاوي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، جريمة التهرب الضريبي ، سنة 2002.

## الفهرس

01.....	مقدمة
04.....	مبحث تمهيدي: ماهية الدعوى الضريبية الجزائية
04.....	المطلب الأول: مفهوم الضريبة
08.....	المطلب الثاني : الإيطار القانوني للضريبة
11.....	المطلب الثالث: طبيعة النظام الضريبي الجزائري
13.....	الفصل الأول: قيام جريمة الغش الضريبي وجريمة الغدر
14.....	مبحث الأول: قيام جريمة الغش الضريبي
14.....	المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي
14.....	الفرع الأول: التعريف اللغوي
15.....	الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي
16.....	المطلب الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي
17.....	الفرع الأول: الركن الشرعي
18.....	الفرع الثاني: الركن المادي
26.....	الفرع الثالث: الركن المعنوي
29.....	المبحث الأول: قيام جريمة الغدر
30.....	المطلب الأول: تعريف الغدر
30.....	الفرع الأول: التعريف اللغوي
30.....	الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي
31.....	المطلب الثاني: أركان جريمة الغدر
32.....	الفرع الأول: الركن الشرعي

32.....	الفرع الثاني : الركن المترض
33.....	الفرع الثالث: الركن المادي
36.....	الفرع الرابع : الركن المعنوي
38.....	الفصل الثاني: إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي و جريمة الغدر
39.....	المبحث الأول: المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي و جريمة الغدر
39.....	المطلب الأول: معاينة الجريمة
40.....	الفرع الأول : إجراءات الاستدلال
43.....	الفرع الثاني :إجراءات التحري والاطلاع
49.....	المطلب الثاني: مباشرة الدعوى
50.....	الفرع الأول: شروط تحريك الدعوى
51.....	الفرع الثاني: المحكمة المختصة
55.....	المبحث الثاني:العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي و جريمة الغدر
55.....	المطلب الأول: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي
56.....	الفرع الأول:العقوبات الجبائية
57.....	الفرع الثاني:العقوبات الجزائية
59.....	المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغدر
59.....	الفرع الأول:العقوبات التأديبية
59.....	الفرع الثاني:العقوبات الجزائية
61.....	خاتمة
62.....	قائمة المراجع

