وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

الموضوع:

المسؤولية الجزائية عن الغش الضريبي في التشريع الجزائري

مذكرة مكملة لمقتضيات نيل شهادة ماستر أكاديمي في الحقوق

تخصص: قانون الأعمال

إعداد الطالبان:

- لخضر بوداش
- مريم قبايلي

تحت إشراف:

- الدكتور عبد الحق خنتاش

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
د/حمزة عياش	أستاذ محاضر "أ"	رئيسا
د/عبد الحق خنتاش	أستاذ محاضر "ب"	مشرفا
د/ بشير بن يحي	أستاذ محاضر "أ"	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021- 2022

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى: "وَمَا أُوتِيتُم مِّنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا"

((سورة الإسراء: الآية 85))

شكر وعرفان

نشكر الله عز وجل أن أنعم علينا بإتمام هذا البحث

ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله

ومن ثم يقتضي منا واجب الشكر والاعتراف بالفضل

أن نتقدم بخالص الشكر والامتنان للدكتور "عبد الحق خنتاش"

الذي يدخر جهدا للنصح والتوجيه والتشجيع

ونسأل الله أن يجزيه عنا خير الجزاء

كما نشكر كل من ساهم في إثراء هذا البحث من قريب أو من بعيد

ويفرض علينا هذا الجميل الشكر والتقدير لجميع أساتذتنا الأفاضل.

الطالب: لخضر بوداش الطالبة: مريم قبايلي

إهداء

إلى أحلى اسم في الدنيا:

الياقوت، أمي سر وجودي ونجاحي في الدراسة، رحمك الله وأسكنك فسيح جنانه،

إلى الجوهرة زوجتي الفاضلة: لويزة، رفيقتي عمري وذراعي الأيمن،

إلى أبنائي الذين ذاع صيتهم في العلوم: رامزة، حسان، عبد الرؤوف، أميرة،

أنتم منبع سعادتي ومصدر اعتزازي المتنامي

إليكم جميعا أهدي هذا العمل المتواضع راجيا أن يكون فخرا لكم وعنوانا للعطاء ومصدرا يقبل عليه أبناؤنا من طلاب كليات الحقوق.

لخضر بوداش

إهداء

إلى أبي العطوف.... قدوتي، ومثلي الأعلى في الحياة؛ فهو من علّمني كيف أعيش بكرامة وشموخ، "بوبكر قبايلي"

إلى أمي الحنونة..... لا أجد كلمات يمكن أن تمنحها حقها، فهي ملحمة الحب وفرحة العمر، ومثال التفاني والعطاء،

إلى إخوتي.... سندي وعضدي ومشاطري أفراحي وأحزاني:

"رمزي، محمد، زياد"،

إلى جميع صديقاتي دون استثناء.... أسمى رموز الإخلاص والوفاء ورفيقات الدرب

إلى جميع الأحبة؛ أهدي إليكم بحثي العلمي المتواضع.

مريم قبايلي

أولا: باللغة العربية

- د.س.ن: دون سنة النشر
- د.س.ط: دون سنة الطبع
- د ب ن: دون دار النشر
- ص: الصفحة
- ع: العدد
- ط: الطبعة
- ج: الجزء
- ج.ر: الجريدة الرسمية
- ص ص: من صفحة إلى صفحة أخرى
- ع: عدد

ثانيا: باللغة الأجنبية

- **P : page**
- **éd : édition**

مقدمة

مقدمة

تعد الضريبة مصدرا لتمويل المشاريع الحكومية ومنبعا لتسيير المرافق العامة التي يستفيد من خدماتها جموع المواطنين،فالضريبة هي ببساطة مبلغ مالي تفرضه الدولة على الأفراد والمؤسسات والشركات المختلفة من أجل أن تقوم بالخدمات الاجتماعية ودفع رواتب الموظفين الحكوميين وتأهيل البنيات التحتية إضافة إلى دعم السلع الأساسية للمواطنين في ظروف حسنة، وبشكل يؤهلها للوصول إلى الأهداف المسطرة والتي غايتها تحقيق النمو الاقتصادي وإشباع رغبات أفراد المجتمع في التطور والتمتع بمختلف الخدمات.

تظهر أهمية دراسة "**المسؤولية الجزائية عن الغش الضريبي في التشريع الجزائري**" في ناحيتين أساسيتين؛ الأولى علمية نظرية، والثانية عملية تطبيقية.

فمن الناحية العلمية النظري تكمن أهمية الدراسة في معالجة موضوع الغش الضريبي بطريقة أكاديمية قانونية من خلال تسليط الضوء على ما ورد ضمن التشريع الجزائري من نصوص قانونية متعلقة بموضوع الدراسة.

أما من الناحية العملية التطبيقية تعتبر جريمة الغش الضريبي ذات الطابع الخاص بالنظر إلى ارتباطها الوثيق بالحياة الدولية –المالية والاقتصادية– إذ تعتبر من أخطر الجرائم لما لها من تأثيرات سلبية، الأمر الذي يدفع مختلف دول العالم بما فيها الجزائر لوضع نظام قانوني يكفل محاربتها والحد منها، لك بغية حماية الاقتصاد الوطني والمحافظة على التعاملات التجارية وتعزيز الاستثمار في المجال الاقتصادي، وكذا إيجاد المصلحة اللعامة والمصلحة الخاصة للأفراد والشركات.

ويعود سبب اختيارنا لموضوع الدراسة إلى أسباب ذاتية وأخرى أهمها:

1-الأسباب الذاتية:

- ميولنا الشخصي لمثل هذه المواضيع المتعلقة بالمجال الضريبي؛
- ارتباط هذا الموضوع بمجال القانون الجنائي للأعمال والذي يدخل ضمن دراستنا أو بالأحرى تخصصنا "ماستر تخصص قانون الأعمال"، الأمر الذي يدفعنا للبحث في هذا الموضوع.

2-الأسباب الموضوعية:

- يتميز موضوع جريمة الغش الضريبي بطابع خاص على غرار الجرائم الأخرى في القانون العام؛
- نقص الدراسات والمؤلفات في مجال دراسة مثل هذه المواضيع؛

ومن خلال إطلاعنا على رصيد البحث العلمي في هذا المجال وجدنا عدة دراسات سابقة بموضوع الدراسة نذكر منها:

- النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: القانون الدولي للأعمال، إعداد الطالبة نادية بولجة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولودو معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2016.
- أثر التهرب الضريبي على مدا خيل الخزينة العمومية، دراسة حالة مديرية الضرائب ببسكرة، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، إعداد الطالب غوفي خالد، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014.

وسنركز في هذا الموضوع على إشكالية:

- **مدى نجاعة الحماية الجزائية للمشرع الجزائري في مكافحة جريمة الغش الضريبي؟**

وهذه الإشكالية طرحت بدورها العديد من التساؤلات الفرعية والتي نذكر منها:

- ماذا يقصد بجريمة الغش الضريبي؟
- ما هي الآثار المترتبة عن الغش الضريبي؟
- فيما تتمثل الأركان التي تقوم عليها جريمة الغش الضريبي؟
- على أي أساس تصنف جريمة الغش الضريبي؟ وفيما تتمثل وسائل إثباتها؟
- ما هي الآليات القانونية التي وضعها المشرع الجزائري للحد من جرائم الغض الضريبي؟

من خلال بحثنا في الموضوع واجهتنا بعض الصعوبات نذكر منها:

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع لاسيما على مستوى المكتبة الجامعية؛
- قلة المراجع باللغة الأجنبية؛
- صعوبة جمع بعض الأنظمة المتعلقة بموضوع الغش الضريبي.

وغيرها من الصعوبات المختلفة التي تم تجاوزها بعون الله عز وجل.

اعتمدنا في دراستنا للموضوع على المنهج الوصفي الذي يظهر من خلال التطرق إلى مفهوم الغش الضريبي والذي يشمل التعريف بالجريمة وكذا تعدادنا لأركانها وآثارها، بالإضافة إلى استعانتنا بالمنهج التحليلي والذي يظهر واضحا من خلال استقراء النصوص القانونية المتعلقة به.

ولمعالجة هذا الموضوع اعتمدنا على الخطة الثنائية، حيث قسمنا في هذا البحث إلى فصلين؛ وكل فصل يقسم مبحثين؛ الفصل الأول جاء بعنوان: الإطار المفاهيمي للغش الضريبي، والذي ارتأينا تقسيمه إلى: مفهوم الغش الضريبي في المبحث الأول، والأركان التي تقوم عليها في المبحث الثاني.

أما الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى دراسة الآليات القانونية لمواجهة جريمة الغض الضريبي، والذي بدوره قسم إلى: إثبات ومتابعة جريمة الغض الضريبي في المبحث الأول، ومن ارتأينا دراسة الجزاء المترتب عن جريمة الغش الضريبي في المبحث الثاني.

الفصل الأول
الإطار المفاهيمي للغش الضريبي

تمهيد:

ويعتبر الغش الضريبي رد فعل المكلف الذي يحاول التهرب من دفع الضريبة الواقعة عمى أمواله والإنقاص منها، وهذه الأفعال تولد نتائج سلبية، وهذا ما سنتطرق إلى ماهية جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري (المبحث الأول).

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

المبحث الأول

ماهية جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

يسعى المكلف بتجنب الضريبة باستعمال طرق شرعية كالتدليس والاحتيال أو ما يعرف بالغش الضريبي الذي يرتبط بعدة مفاهيم أخرى مشابهة له، وهذا ما يشكل صعوبة في تحديد وضبط مفهومه، فتعددت وتنوعت المفاهيم الخاصة به من طرف الباحثين في هذه الظاهرة، وهذا باختلاف وجهات نظرهم القانونية.

المطلب الأول

مفهوم الغش الضريبي

الغش الضريبي ظاهرة قديمة انتشرت بظهور الضريبة، رغم ذلك لم يتوصل الاقتصاديون والخبراء إلى وضع تعريف شامل وموحد ونهائي لها، والتي انتشرت بسرعة مذهلة من خلال انتهاك ومخالفة النصوص التشريعية الجبائية من طرف المكلف للتخلص من دفع ما عليه من ضريبة كلية أو جزئية. ولذلك سنتطرق إلى تعريف وصور الغش الضريبي.

الفرع الأول

تعريف الغش الضريبي

أولا: تعريف الغش والضريبة

1-تعريف الغش

معنى الغش في معجم اللغة العربية المعاصرة: هو الخداع المقرون بسوء النية بغاية الإضرار بالآخرين.

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

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

2-تعريف الضريبة

"الضرائب هي المورد المالي العام الذي تقضاه الدولة من الأشخاص جبرا، بغرض استخدامه لتحقيق الأهداف العامة".[1]

ومنهم من عرفها على أنها: "فريضة نقدية يتحملها المكلفون بصفة نهائية وبدون مقابل كأداة مالية تلجأ إليها الدولة من أجل تحقيق أهدافها وفقا لمقتضى احتياجها".[2]

وحسب الفقيه الفرنسي Gaston gaize فإن الضريبة هي أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة.[3]

---

[1] قرموش ليندة: **جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013، ص 5.

[2] عيساوي عبد القادر، بلعروسي سيدي محمد: **الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص بالجزائر**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العموم الاقتصادية، تخصص اقتصاد نقدي، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، ص 22.

[3] أحمد حمدي العناني: **اقتصاديات المالية العامة ونظم السوق**، دراسة في اتجاه الإصلاح المالي والاقتصادي، دار المصرية اللبنانية، القاهرة، 2003، ص 261.

كما تعرف أيضا على أنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بحسب قدرتهم التساهمية بشكل نهائي وبدون مقابل، تقوم السلطة بتحويل الأموال المحصلة نحو تحقيق أهداف معينة[1]. وهناك من عرفها بأنها: فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، أو إلى إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دف الضريبة.[2]

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

ثانيا: تعريف الغش الضريبي

1-تعريف الغش الضريبي في التشريع الجبائي الجزائري

- **حسب قانون الضرائب المباشرة**

لقد نصت المادة 303 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة على الغش الضريبي كما يلي: كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته ،كليا أو جزئيا.[3]

- **حسب قانون الضرائب غير المباشرة**

وتنص المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة على طرق الغش الضريبي كالأتي: كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها.[4]

---

[1] Pierre Beltrame: **la fiscalité en France**, 6 édition, hachette livre, Paris, 1998, P : 12.

[2] سوزي عدلي ناشد: **الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية**، الإسكندرية، 2000، ص 11.

[3] **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، ص 69.

[4] المرجع نفسه، الصفحة 75.

وتعد من قبيل الطرق الاحتيالية وفقا لنص المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة نذكر منها ما يلي:[1]

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه؛
- تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها،وإما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.
- **حسب قانون التسجيل[2]**

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

ويعد عملا تدليسيا بمفهوم المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال :البيع بدون فاتورة.[3]

[1] **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021**، المرجع السابق، ص 75.

[2] **قانون التسجيل**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، 2022، ص 21.

[3] المرجع نفسه.

2-تمييز الغش الضريبي عن التهرب الضريبي

التهرب الضريبي والغش الضريبي بالمفهوم الاقتصادي شكلان متداخلان إذ يهدف كل منهما إلى الإفلات من بعض المبالغ المالية المستحقة لفائدة الخزينة العمومية كضرائب، أو رسوم، أو حقوق تسجيل، وغيرها، ولكنهما يختلفان عن بعضهما في كون:

التهرب الضريبي[1]: لا يشكل جريمة ضريبية لأن المكلف يتبع طرقا مشروعة لتجنب الضريبة ورغم كونه سيئ النية بما يحقق توافر الركن المعنوي للجريمة الضريبية إلى أن ركنها المادي المتمثل في استعمل طرق الحيلة والتدليس للوصول إلى المبتغى منتفي. ويطلق البعض عن التهرب الضريبي: فن تجنب الضريبة، فالمكلف بالضريبة لا ينشط إلا في النشاطات المدعمة من طرف الدولة بطريقة تخفيف العبء الضريبي، أو يستثمر أمواله في المناطق المحرومة التي تستقطب أصحاب المال بواسطة الامتيازات الضريبية التي تخصص لهم لغرض تنمية تلك الأماكن.

الغش الضريبي: يختلف عن التهرب الضريبي في كون المكلف بالضريبة إضافة إلى كونه سيء النية بما يحقق العنصر المعنوي للجريمة الضريبية فهو يلجأ إلى الطرق الغير مشروعة ويتعمد خرق القوانين باستعمال الحيلة والتدليس لتجنب تسديد مبالغ مالية مستحقة للخزينة العامة من أجل الوفاء بالتزاماتها تجاه المواطنين بصفة عامة.

[1] وكالة الأنباء الجزائرية ويب TV، المديرية العامة للضرائب، شعبة الاقتصاد، موضوع مدرج بتاريخ :2022/02/22 تحت عنوان: قانون المالية 2022: أهم التدابير الجبائية الخاصة بالاستثمار: أبرزت المديرية العامة للضرائب أن قانون المالية لسنة 2022 يتضمن تخفيضات وإعفاءات ضريبية لعدة نشاطات.

الفرع الثاني

صور الغش الضريبي

يعد غشا ضريبيا في نظر القانون كل نقصان أو إغفال أو عدم دقة الإقرار الضريبي للمكلف بالضريبة، فالتهرب الضريبي يجد أساسه في استعمال أساليب غير قانونية من أجل دفع ضرائب أقل أو عدم دفعها تماما.

تختلف صور الغش الضريبي باختلاف المعيار المعتمد في عملية التصنيف، حيث نميز بين الغش الضريبي البسيط، والغش الضريبي المركب، وذلك حسب معيار طبيعة الغش، أو حسب الحيز الجغرافي الذي يقع فيه.

أولا: تصنيف الغش الضريبي من حيث طبيعته

يترتب عن واقعة الغش الضريبي غشا بسيطا أو مركبا[1]، ويعتبر غشا بسيطا كل فعل يرتكبه المكلف بسوء نية بهدف التملص من الضريبة، وهذا ما يميز الغش البسيط عن الخطأ، حيث أن المكلف يقع في الخطأ الجبائي بصفة غير إرادية.[2]

نصت المادتين 192 و193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ضمنيا على الغش البسيط، بحيث أن الأفعال التي تعد غشا بسيطا تتمثل في عدم تقديم المكلف التصريح عن أرباحه أو التأخر في تقديمها أو تقديم تصريح ناقص، وتم تعديل هذه المادة التعديلات كان بموجب قانون المالية لسنة 2013 حيث جاء في هذا التعديل[3] أنه: "يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة وفقا لأحكام المادة 169

---

[1] أوهيب بن سالمة ياقوت: **الغش الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003، ص 13.

[2] بولجة نادية: **النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2016، ص 21.

[3] المادة 2 من قانون رقم 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر، عدد 72.

مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثين يوما، ابتداءا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام إلى إعادة إدماج الأرباح المحولة زائد غرامة قدرها 25% من تلك الأرباح المحولة حسب أحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة".

ثانيا: تصنيف الغش الضريبي حسب الحيز الجغرافي

1-الغش الضريبي الوطني

تسعى الدولة لتمويل نفقاتها العامة عن طريق الاقتطاعات الضريبية، حيث أنه عادة ما يحدد المشرع في القوانين الضريبية المختلفة أنواع الضرائب، ونسبها، وإجراءات تحصيلها، غير أن الضريبة في أغلب الحالات تعتبر عبئ ثقيل على المكلف يسعى لتجنبها بمختلف الطرق الممكنة، ومنها الطرق التدليسية الاحتيالية التي يهدف من خلالها المكلف إلى الإفلات من أداء الضرائب التي تفرضها عليه مختلف القوانين الضريبية الوطنية، ويصطلح على ذلك بالغش الضريبي الوطني الذي يتميز بعدة خصائص ومنها أنه يتم داخل حدود الدولة الواحدة، و يهدف للإفلات من الضريبة بواسطة طرق تدليسية احتيالية، الأمر الذي ترتب عنه الإخلال بالنظام الضريبي الوطني.[1]

2-الغش الضريبي الدولي

عرف الغش الضريبي الدولي منذ القدم، وازداد انتشاره[2] في الوقت الحاضر بسبب تداعيات العولمة الاقتصادية التي أدت إلى تطور التجارة الدولية، وسرعة تدفق رؤوس الأموال الأجنبية، الأمر الذي سمح للمتعاملين الوطنيين السعي للإفلات من الأنظمة الضريبية التي تفرض ض ارئب مرتفعة والاتجاه للاستثمار في الدول التي تفرض ض ارئب منخفضة 1بتحويل أرباحها بطرق تدليسية احتيالية، وهو ما أكدته منظمة التعاون

[1] رحال نصر: **محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص 44.

[2] سوزي عدلي ناشد: **الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية**، المرجع السابق، ص 15.

والتنمية الاقتصادية، حيث اعتبرت كل مخالفة للقانون يقوم بها المكلف بالضريبة بسوء نية، ويهدف من خلالها إلى الإفلات من دفع الضريبة غش ضريبي.

يأخذ التهرب الضريبي الدولي عدة صور، ومنها تصريح الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بأرباح ضئيلة في الدول التي يتميز نظامها الضريبي بجباية عالية، أو متوسطة، وفي حالات أخرى يلجأ المكلف للتهرب الضريبي عن طريق تحويل نشاطه أو ميراثه إلى بلد أخر دون تحويل مقره الجبائي.[1]

الفرع الثالث

أسباب الغش الضريبي

تتنوع أسباب الغش الضريبي وترتبط بكثير من العوامل السياسية، الاقتصادية والاجتماعية والتشريعات المتعلقة بالمالية وزيادة موارد الخزينة العامة.

أولا: الأسباب التشريعية

يتم تحديد الأوعية والمعدلات الضريبية وتحصيلها من المكلفين بها عن طريق التشريع، غير أن هذه التشريعات لا تخلو من العيوب والثغرات التي ساهمت في نشأة وانتشار ظاهرة الغش الضريبي[2]، وتظهر هذه العيوب خاصة في تعدد القواعد الضريبية أحيانا، وارتفاع النسب الضريبية في حالات أخرى[3]، إضافة لعدم وضوح قوانين الضرائب، وغموضها، حيث تتحمل عدة تأويلات، وساهم ذلك في صعوبة فهم التشريعات الضريبية،

[1] بولجة نادية: **النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي**، المرجع السابق، ص 20.

[2] عتير سليمان: **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي. مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، ص77.

[3] ناصر مراد، مرجع سابق، ص 292.

وشكل حافز قوي لتهرب المكلف من أدائها، خاصة وأن النظام الجبائي الوطني يتضمن مجموعة واسعة من الضرائب التي تمول الميزانية العامة والجماعات المحلية.[1]

ثانيا: الأسباب السياسية

تعتبر الضريبة أداة للتحكم في سياسة الدولة[2]، حيث انتهجت الجزائر بعد الاستقلال النظام الاشتراكي الذي ساهم في تكوين، وبلورة نمط النظام الجبائي الذي ساد في الجزائر في تلك المرحلة، غير أن هذا النظام تميز بكثرة سلبياته، حيث استفحلت ظاهرة الرشوة والغش الضريبي في المجتمع الجزائري، بشكل لا يدع مجال للشك في فشل السياسة الجبائية التي انتهجتها الجزائر في تلك المرحلة.

وقد قلل وجود الموارد الناتجة عن المحروقات من اهتمام الدولة بالجباية العادية التي اعتبرت موارد ثانوية[3] غير أن تراجع أسعار البترول في السوق الدولية لاحقا، وتدهور السياسية الاقتصادية للج ازئر ابتداء من عام 1986 ساهم في ازدياد انتشار ظاهرة الغش الضريبي بسبب إحساس المواطنين بعدم قدرة الدولة على تلبية حاجياتهم[4]، وترتب عن هذا الوضع ضعف الحصيلة الضريبية، وامتدت أثاره لسنوات لاحقة، مما دفع بالدولة الجزائرية لمحاولة التركيز على الجباية العادية.

ثالثا: الأسباب الاقتصادية

تعتبر فتارت الكساد التي يمر بها اقتصاد أي بلد مناخا محفزا، ودافعا للغش الضريبي بسبب قلة النقود، وانخفاض دخل المكلفين، وضعف قدرتهم الش ارئية التي

---

[1] فرج شعبان: **الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام**، والحد من الفقر دراسة حالة الجزائر أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2012، ص 54.

[2] خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، 2014، الجزائر، ص 422.

[3] رزيق كمال، عمور سمير: **تقييم عملية احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، عدد 5، د د ن، د س ن، ص ص 319- 320.

[4] غوفي خالد: **أثر التهرب الضريبي على مداخيل الخزينة العمومية**، دراسة حالة مديرية الضرائب، بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014، ص 26.

تؤدي بالضرورة إلى عدم تحملهم لأي زيادة في العبء الضريبي، وهو عكس ما يحدث في فت ارت الرخاء، والازدهار الاقتصادي، حيث تكثر النقود، ويرتفع دخل الأفراد، وتنخفض الأسعار بسبب الزيادة في العرض، الأمر الذي ييسر عملية نقل العبء الضريبي إلى المستهلك[1].

المطلب الثاني

الآثار المترتبة عن الغش الضريبي

الضريبة تعد مصدرا لتمويل المشاريع الحكومية ومنبعا لتسيير المرافق العامة التي يستفيد من خدماتها جموع المواطنين، ولضمان التنمية المستدامة في البلاد أن تكون المصادر المالية للخزينة العامة متنوعة ومتزايدة لمجابهة الطلبات المتنامية للسكان على الاستفادة من المرافق العامة ووسائل رفاهية الحياة للمواطنين، ولذلك بات لزاما الأخذ في الحسبان أن أي سلوك يتجه إلى إضعاف الموارد المالية للخزينة العامة سيخلف أثار قاسية على مختلف مناحي الحياة العامة وفي كل الجوانب نذكر منها الآثار المالية في الفرع الأول والآثار الاقتصادية في الفرع الثاني وفي الفرع الثالث نذكر الآثار الاجتماعية.

الفرع الأول

الآثار المالية للغش الضريبي

تعتبر الضرائب من أهم الموارد الخزينة العمومية وضياع نسب هامة من هذه الموارد بسبب الغش الضريبي يؤدي بالإضرار بالخزينة العمومية[2]، وميزانية الجماعات

---

[1] ناصر مراد: **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب**، دارسة حالة الجزائر، أطروحة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 294.

[2] بوعكاز سميرة: **مساهمة فعالية التطبيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة لمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة)**، رسالة مقدمة لنيل الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 36.

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

---

[1] قرموش ليندة: **جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، المرجع السابق، ص 46.

[2] رحال نصر: **محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)**، مذكرة لنيل شهادة الماجستر في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص 24.

[3] طورش بتاتة: مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستر في القانون، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قنسطينة، 2012، ص 87.

[4] أعاد محمود القيسي: **المالية العامة**، دار الثقافة، الأردن، 2008، ص 40.

الفرع الثاني

الآثار الاقتصادية للغش الضريبي

تسعى الدولة إلى ترشيد النفقات، والحفاظ على وتيرة نمو متكاملة في ظل تزايد أعداد السكان وذلك سعيا لبلوغ الأهداف المرجوة من خلق للثروة ومناصب للشغل، ضمن مخطط مدروس ومحدد في بعديه الزماني والمكاني، غير أن الغش الضريبي يؤدي إلى تذبذب الإيرادات المالية وعدم كفايتها لإنجاز بعض المشاريع مما ينتج عنه تباين سلبي بين المنجزات والمخططات، فتحتاج بعض المشاريع إلى ميزانية إضافية لتكملة الإنجاز، وبعضها قد يطوى ويلغى من الحسبان، ولمجابهة نقص المال تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب جديدة، أو زيادة سعر الضرائب الموجودة، وهذه الضرائب قد تؤدي إلى غلق بعض المؤسسات النزيهة بسبب عجزها في التوفيق بين مداخيلها وأعبائها المتنوعة، ويؤدي ذلك إلى تسريح العمال وانتشار البطالة ،بينما تزداد ثروة المؤسسات التي تستثمر في الغش الضريبي ويقوى عودها في اتجاه إضعاف مكانة الدولة في المجتمع،مما يجعلها غير قادرة على تشجيع المستثمرين بمنحهم بعض الإعفاءات، إضافة إلى ظهور السوق الموازية، غلاء الأسعار وضعف القدرة الشرائية للمواطنين جراء الركود الاقتصادي. وعزوف التجار عن إيداع أموالهم في البنوك تبعا لتدهور ثقتهم بها.[1]

[1] الشروق أون لاين، مقال إيمان كيموش بتاريخ 2021/12/05بعنوان: 13 ألف مليار دج ضرائب غير محصلة ((يكشف التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2019 عن تهرب ضريبي ضخم .....من خلال تسجيل بواقي ضرائب غير محصلة فاقت 13 ألف مليار دج ... وتشمل الضريبة على الأملاك والرسم على القيمة المضافة وأرباح الشركات والدخل الإجمالي العام ،والغرامات القضائية ومختلف أشكال التكليف المفروضة في الجزائر)).

الفرع الثالث

الآثار الاجتماعية للغش الضريبي

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

المبحث الثاني

أركان جريمة الغش الضريبي

الأصل أن قيام الجريمة يستلم توافر الأركان الثلاث لها وهي: الركن الشرعي، المادي، المعنوي، فلابد من أن تتبلور الجريمة ماديا وتتخذ شكلا معينا وهو الركن المادي الذي يمكن تعريفه على أنه عبارة المظهر الخارجي لنشاط الجاني، أما الركن المعنوي يتمثل في القصد الجنائي. بالإضافة إلى الركنين المادي والمعنوي لابد من توفر نص قانوني يجرم الفعل، وهو ما يسمى بالركن الشرعي.[1]

وبالتالي فالغش الضريبي هو ظاهرة خطيرة تؤثر سلبا على مالية الدولة واقتصادها، لذلك سعت الدول جاهدة لمحاربتها بمختلف الوسائل والطرق وتعتبر آلية التشريع أهم وسيلة لردع هذه الظاهرة.

المطلب الأول

الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي

تحقق الجريمة بالفعل الصادر عن الإنسان فيتخذ صورة مادية معينة. تختلف الأفعال المادي باختلاف نشاطات الإنسان وهذا ما يجعل المشرع يتدخل لتحديد فئة من الأفعال الضارة أو الخطيرة على سلامة أفراد المجتمع، فينهي عنها بموجب نص قانوني جزائي يجرم هذه الأفعال ويحدد عقوبة من يأتي على ارتكابها.

وتبعا لذلك فلا جريمة ولا عقوبة بدون نص شرعي، وهدا ما يعرف بمبدأ الشرعية، الذي بدوره سنتطرق إلى مضمون مبدأ الشرعية **(الفرع الأول)**، ومن ثم خصوصية مبدأ الشرعية في جريمة الغش الضريبي **(الفرع الثاني)**.

[1] أحسن بوسقيعة: **الوجيز في القانون الجزائي العام**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط17، ص 63.

الفرع الأول

مضمون مبدأ الشرعية

يعتبر كل سلوك إجرامي تصرف غير مشروع، ويجد مبدأ الشرعية أساسه القانوني، ويعتبر من أهم الأسس التي يستمد عليها القاضي في بناء حكمه، ويهدف لضمان مساواة الأفراد أمام القضاء، بحيث يتمتع كل فرد بحق اللجوء للقضاء لوقف الاعتداء أو المطالبة باسترجاع حقه الضائع.[1]

مبدأ الشرعية في مجال القانون الجزائي أن لهذا القانون[2] مصدرا واحدا وهو القانون المكتوب وهو بذلك يختلف عن فروع القانون الأخرى التي تضيف إلى نص القانون مصادر أخرى كالعرف والشريعة الإسلامية[3]، تطبيقا لنص المادة الأولى من القانون المدني.[4]

نصت الشريعة الإسلامية على قاعدة لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص من مدة تزيد على 3 عشر قرن، وهذا ما يميز الشريعة على القوانين الوضعية التي لم تعرف هذه القاعدة إلا في القرن الثامن عشر ميلادي، ومنه اعتبرت الشريعة الإسلامية الفعل جريمة

---

[1] محمد سعيد نمور: **أصول الإجراءات الجزائية**، شرح لقانون الأصول الجزائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص ص 42-43.

[2] القانون كلمة يونانية "Kanun" وكذلك كلمة اللاتينية، تعني العصا المستقيمة أي الاستقامة في القواعد القانونية. نقلا عن: محمد سعيد جعفور: **مدخل إلى العلوم القانوينة**، الوجيز في نظرية الحق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 13.

[3] أحسن بوسقيعة : **الوجيز في القانوني الجزائي العام**، المرجع السابق، ص 65.

[4] المادة الأولى من الأمر 75-58 مؤرخ في 26-09-1975، والمتضمن القانون المدني المعدل والمتمم بالقانون 10/05 المؤرخ في 20-06-2005، والتي نصت على أن: "يسري القانون على جميع المسائل التي تتناولها نصوصه في لفظها أو في فحواها. وإذا لم يوجد نص تشريعي، حكم القاضي بمقتضى مبادئ الشريعة الإسلامية، فإذا لم يوجد بمقتضى العرف. فإذا لم يوجد فبمقتضى مبادئ القانون الطبيعي وقواعد العدالة".

إلا إذا كان هناك نص يحرم هذا الفعل، ويعاقب على إتيانه، وهذا هو ما نسميه اليوم الركن الشرعي للجريمة.[1]

يقصد بمبدأ الشرعية في قانون العقوبات لا جريمة وعقوبة إلا بنص قانوني[2]، كما جاء في نص المادة 46 من دستور 1996 على أنه: "لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم"[3]،

يرتكز على المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة الذي ينص على:

يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي.[2]

الفرع الثاني

خصوصية مبدأ الشرعية في الغش الضريبي

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

أكدت المادة 407 من هذا القانون على معاقبة كل مكلف يتملص بأي طريقة كانت من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة في ذمته، و يعتبر طرق تدليسية قيام المكلف بتنظيم إعساره، أو وضعه لع ارقيل من خلال اللجوء لطرق تعرقل

---

[1] عبد القادر عودة: **التشريع الجنائي الإسلامي مقارنا بالقانون الوضعي**، ج1، ط14، مؤسسة الرسالة للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1418هـ-1997م، ص ص 112-118.

[2] المادة الأولى من أمر رقم 156/66 المؤرخ في 8 جوان 1966، والمتضمن قانون العقوبات، ج.ر، عدد 49 المعدل والمتمم.

[3] المادة 46 من دستور 1996، دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية منشور بموجب مرسوم رئاسي 96 – 438مؤرخ في 7 ديسمبر 1996 يتعلق بإصدار تعديل الدستور المصادق عليه بموجب استفتاء 28 نوفمبر 1996 ،ج ر عدد 76 ،مؤرخ في 23 ديسمبر 1996 معدل بقانون رقم 02-03 مؤرخ في10 أفريل 2002 ،ج ر عدد 63 مؤرخ في 16 نوفمبر 2008 معدل بقانون رقم 01-16 مؤرخ في 06 مارس 2016،ج ر، ع:14.

تحصيل الضريبة و الرسم المفروض على المكلف و حددت المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال الطرق التدليسية، و التي تتمثل خاصة في:

- إخفاء المكلف أو محاولة إخفائه للمبالغ الخاضعة للرسم على القيمة المضافة لاسيما عمليات البيع بدون فاتورة؛
- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة بهدف إثبات طلبات الحصول على تخفيض أو ف أو مخالصة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة، و إما الاستفادة من المزايا الجبائية؛
- الإغفاء عن قصد لنقل أو العمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات وهمية في دفتر اليومية أو الجرد؛
- عي المكلف لتنظيم إعساره و الحيلولة دون تحصيل الضرائب المستحقة عليه.[1]

نصت المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال كذلك، على المسؤولية الجزائية للقائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات، عندما تكون المخالفة قد ارتكبها شركة أو شخص معنوي يخضع للقانون الخاص، حيث يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين، وضد الشخص الاعتباري، وكذلك الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية.[2]

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

---

[1] المادة 118 من **قانون الرسم على رقم الأعمال**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

[2] 138 من **قانون الرسم على رقم الأعمال**، المرجع السابق.

[3] بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الطبعة السابعة عشرة، الجزء الأول، دار هومة الجزائر، 2014، ص ص 469-470.

المطلب الثاني

الركن المادي لجريمة الغش الضريبي

الركن المادي هو مجمل الوقائع والعناصر المادي التي يتطلبها القانون لكي يعتبر أن هناك جريمة قد وقعت وما يستلزم قيام الواقعة الإجرامية في شكل مادي ظاهر، والمتمثل دائما في القيام بعمل أو الامتناع عنه.

يعتبر الركن المادي عنصر أساسي في جريمة الغش الضريبي، فلا جريمة بدون تحقق الفعل غير المشروع، وللإحاطة بمدلوله، واستخلاص طبيعته الخاصة يتطلب الأمر العرض لعناصره سواء كان سلوك إجرامي (الفرع الأول)، وعلاقة السببية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

السلوك الإجرامي

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

ورد المشرع الجزائري هذا اللفظ في المادة 261 من قانون العقوبات، حيث يعاقب كل من استعمل المحرر الذي يعلم أنه مزور أو شرع في ذلك بالعقوبات المقررة للتزوير، سواء تعلق الأمر بالمحررات التجارية أو المصرفية وفقا للمادة 219 من قانون العقوبات أو المحررات العرفية وفقا للمادة 220 منه.[2]

[1] حسني الجندي: **القانون الجنائي الضريبي**، دار النهضة العربية، القاهرة، ج01، 2006، ص 104.

[2] المادة 220 من قانون العقوبات.

الفرع الثاني

العلاقة السببية

ويرى الدكتور محمد مصطفى أن الشروع في الجريمة الضريبية باعتبارها من جرائم الخطر وليست من جرائم الضرر غير معاقب عليها إلا بنص قانوني وفقا لمقتضيات المادة 31 من قانون العقوبات.[1]

المطلب الثالث

الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي

لا يكفي لقيام الجريمة ارتكاب عمل مادي ينص ويعاقب عليه قانون جزائي بل لابد أن يصدر هذا العمل المادي عن إرادة الجاني.[2]

وبالتالي لا يكفي أن يتوافر لقيام جريمة الغش الضريبي الركن المادي فقط، بل يستوجب أن يتوافر معه الركن المعنوي، فبالرجوع إلى النصوص الضريبية نجد أنها تستوجب عنصر العمدية، فلا جريمة إذا لم يثبت القصد الجنائي سواء العام منه أو الخاص.[3]

الفرع الأول

الركن المعنوي في الجريمة الاقتصادية

يجسد الركن المعنوي للجريمة الحالة النفسية التي تؤثر في سلوك الجاني، وتدفعه لارتكاب وقائعها، وعرفه الفقه بأنه اتجاه إرادة الجاني لتحقيق الوقائع الإجرامية مع العلم بكل عناصرها الأساسية المتطلبة قانونا، ويبذل جهده لغاية تحققها.

---

[1] محمود محمود مصطفى: **الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن**، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، مطبعة جامعة القاهرة، ط2، ج1، 1979، ص 84.

[2] أحسن بوسقيعة: **الوجيز في القانون الجزائي العام**، المرجع السابق، ص 86.

[3] بن الشيخ نور الدين، دراجي شهرزاد: **جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري**، مقال، المركز الجامعي سي الحواس بريكة، باتنة، الجزائر، 2021، ص 23.

ينقسم القصد الجنائي إلى قصد عام، وقصد خاص، ويتحقق القصد العام كلما انصرفت إرادة الجاني لتحقيق الوقائع الإجرامية، وعلمه بأن الوقائع التي يرتكبها تشكل جريمة، ويعتبر قصدا خاصا إذا ارتبطت إرادة الجاني بغاية معينة يهدف لتحقيقها من خلال ارتكاب الجريمة، ومن الجرائم التي يتطلب فيها المشرع قصدا خاصا إلى جانب القصد العام[1]، هي جريمة التزوير المنصوص عليها في المادة 222 من قانون العقوبات[2]، فلا يكفي أن يكون الجاني قد حرف الحقائق الواردة في محرر ما وإنما يجب أن تتجه إرادته إلى واقعة أخرى تمثل الهدف البعيد، وهي استعماله بغرض إثبات حق أو شخصية أو الحصول على إذن ويعبر عن هذا الأمر بالقصد الخاص.

ورد في النصوص القانونية عبارات يقصد" أو عبارة "بفرض" والتي يتضح من مدلولها اتجاه المشرع إلى الاعتداد بالقصد الجنائي الخاص، فالأصل في الجريمة أن تكون قصدية والاستثناء أن تقوم على الخطأ الذي يترتب عن عدم مراعاة واجب الحيطة، والحذر، والانتباه الذي أوجبه القانون، ويترتب عنه نتائج غير مشروعة.[3]

الفرع الثاني

الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي

يعتبر الغش الضريبي جريمة عمدية، ويتبين ذلك من خلال النصوص الضريبية المختلفة التي استعمل المشرع فيها عبارة عن قصد" أو "عمدا"، والتي تدل صراحة على أن القصد الجنائي عنصر أساسي في جريمة الغش الضريبي، ولاسيما ما تضمنته المادة

[1] عدو عبد القادر، **مبادئ قانون العقوبات الجزائري، نظرية الجريمة، "نظرية الجزاء الجنائي"**، دار هومة، الجزائر، ط2، 2013، ص 255.

[2] المادة 222 من الأمر رقم 156-66 مؤرخ في 8 جوان 1966 يتضمن **قانون العقوبات**، المعدل و المتمم، ج ر، ع49.

[3] أنور صدقي المساعدة: **المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2007، ص 248.

118 من قانون الرسم على رقم الأعمال والتي نصت على: «لتطبيق أحكام المادة 117 من هذا القانون[1] تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص:

1-إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولاسيما منها عمليات البيع.

2-تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة و إما الاستفادة من المزايا المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.

3-الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو الوثائق التي تحل محلها.

ولا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أقلت حساباتها.

4-الإغفال عن التصريح بمداخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد.

5-سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به، وذلك بواسطة طرق أخرى .»

6-كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة.»[2]

[1] نصت المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال على :« يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية من أساس لضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو بفعلها».

[2] المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

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

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

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

3-استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم استعمالها بعد، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.

4-الاغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو دفتر الجرود المنصوص عليها في المادتين 9 و10 من القانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه. ولا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات التي اختتمت كتاباتها.

5-**القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم.**

6-القيام من قبل مكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف بها».[1]

يستفاد من هذه النصوص أنه في جريمة الغش الضريبي لا يكفي القصد العام لقيام الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي وإنما يتطلب الأمر ثبوت القصد الخاص،

[1] المادة 533 من **قانون الضرائب غير المباشرة**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

حيث يتجسد القصد العام في اتجاه إرادة الجاني للتملص الكلي أو الجزئي من الضريبة، باستعمال طرق تدليسية احتيالية أو غش يؤدي للتخلص أو محاولة التخلص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة بهدف حرمان الخزينة العمومية من المداخيل الضريبية وبالتالي الإضرار بمصلحة الخزينة العامة.[1]

[1] أوهيب بن سالمة ياقوت: **الغش الضريبي**، المرجع السابق، ص 35.

الفصل الثاني
الآليات القانونية للحد من جريمة الغش الضريبي

تمهيد:

يهدف المشرع من تنويع وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي لضمان متابعتها وردعها ومنع إفلات أي مجرم من العقاب، وعلى خلاف المشرع الفرنسي الذي أولى أهمية خاصة للمال العام، ومن خلال ما سبق قمنا بدراسة إثبات ومتابعة جريمة الغش الضريبي في المبحث الأول، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى الجزاءات القانونية المترتبة عن جريمة الغش الضريبي.

المبحث الأول

إثبات ومتابعة جريمة الغش الضريبي

وبالتالي تمتد الطبيعة الخاصة لجريمة الغش الضريبي إلى إثباتها، ومتابعتها الجزائية، حيث تتميز إجراءات متابعتها بتعدد الأشخاص التي خولها القانون مهمة إثبات وقوعها، وتنوع وسائل الإثبات، والتي تجمع بين تلك المنصوص عليها في القانون الجبائي، والقانون العام.

المطلب الأول

إثبات جريمة الغش الضريبية

تتميز إجراءات إثبات جريمة الغش الضريبي بتعقيدها، وصعوبة الإلمام بها سواء بالنسبة للقاضي أو المتقاضي، حيث يتم إثباتها وفقا للإجراءات المنصوص عليها في القواعد العامة، وتلك المحددة في التشريع الضريبي.

الفرع الأول

الأشخاص المختصة بإثبات جريمة الغش الضريبي

يختص بإثبات جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري الأشخاص المحددة في القوانين الضريبية المختلفة، ففي قانون الضرائب غير المباشرة تتحدد صلاحية الإثبات لأعوان الضرائب المحلفون، والمفوضين بذلك، وهو ما أكدته المادة 504 منه، حيث نصت: «**إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين، والملحقين قانونا، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين، والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة**[1]». وخلافا لما تضمنه قانون الضرائب غير المباشرة، وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن قانون الرسم على رقم الأعمال خول مهمة إثبات واقعة الغش الضريبي لضباط الشرطة القضائية، وأعوان إدارة الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة، والتسجيل ومصالح الجمارك، وقمع الغش، والمخالفات الاقتصادية، ويتبين ذلك من مضمون المادة

[1] المادة 504 من **قانون الضرائب غير المباشرة**، المرجع السابق.

112 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والتي نصت على: «**يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام أو محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة، والتسجيل ومصالح الجمارك أو قمع الغش، والمخالفات الاقتصادية، تلاحق المخالفات، ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم**".[1]

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

فنجد الأستاذ "بوسقيعة أحسن" يتساءل أمام هذا الوضع: «**هل يحق لضباط الشرطة القضائية إثبات الغش الضريبي على غرار ما هو معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال، أم أن الإثبات يبقى محصو ار في أعوان الضرائب كما هو ساري في قانوني الضرائب غير المباشرة، والطابع، ومن ثم لا يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من المخالفات**".[2]

يرى الأستاذ "بوسقيعة" أن الجرائم التي تستهدف الضرائب المباشرة تمس الوعاء الضريبي، لذلك فإن إدارة الضرائب هي الأكثر كفاءة لإثباتها، ذلك أنها هي التي تتولى تحصيل الضريبة، وتحديد الوعاء الضريبي، وتحوز على جميع الوثائق والمعلومات التي تتعلق بالمكلف بالضريبة، غير أنه في حالة عدم وجود نص قانوني صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثباتها، فإنه يمكن إثبات حالات الغش الضريبي من طرف

[1] المادة 112 من **قانون الرسم على رقم الأعمال**، المرجع السابق.

[2] حسن بوسقيعة: **المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)**، المجلة القضائية، الجزائر، ع1، 1998، ص 23.

ضباط الشرطة القضائية ثم تحال محاضر الإثبات لإدارة الضرائب المختصة لتحريك الدعوى العمومية.[1]

سار المشرع التونسي في نفس اتجاه المشرع الجزائري، حيث وسع من قائمة الأشخاص المؤهلة لمعاينة المخالفة الجبائية الجزائية لتشمل أعوان المصالح الجبائية، والأعوان الذين نصت عليهم القوانين الخاصة كأعوان الأمن الداخلي، والمراقبة الاقتصادية، وأعوان وزارة النقل.[2]

الفرع الثاني

وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي

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

الفرع الثالث

إثبات جريمة الغش الضريبي وفقا لقواعد القانون العام

أولا: إثبات جريمة الغش الضريبي في القانون الجبائي

حدد المشرع الجزائري في النصوص الضريبية المختلفة الوسائل القانونية التي تهدف لإثبات واقعة الغش الضريبي، والتي تتمثل أساسا في المعاينة، والحجز، إضافة للتحقيق الجبائي.

---

[1] بوسقيعة أحسن: **الوجيز في القانون الجزائي الخاص**، دار هومة، الجزائر، ج1، ط10، 2013، ص 476.

[2] الجمهورية التونسية وزارة المالية: **الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي، إجراءات معاينة المخالفة الجبائية الجزائية وتتبعها اجراءات والصلح في شأنها**، مذكرة عدد 39، تونس، 2002، ص 3.

أ)- المعاينة و الحجز

تعتبر المعاينة إجراء قانوني تلجأ إليه الإدارة الضريبية في حالة وجود قرائن تدل على استعمال المكلف لطرق تدليسية بهدف التملص من الضريبة، ويترتب على هذا الإجراء تحرير محضر المعاينة.[1]

أسند قانون الإجراءات الجبائية للأشخاص الذين لهم رتبة مفتش مهمة المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول على كل الوثائق والمستندات التي تبرر التصرفات التي تهدف إلى التملص من الضريبة[2]، غير أن صلاحية هؤلاء الأشخاص في إجراء المعاينة ليس مطلق، وإنما قيده القانون بالشروط التي نص عليها في المادة 35 من هذا القانون، فيجب أن يكون طلب الترخيص بإجراء المعاينة صادر من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل قانونا، ويتضمن مبررات اللجوء للمعاينة، والتعريف بالشخص الطبيعي أو المعنوي محل المعاينة والوقائع المادية والقانونية التي من شأنها إثبات استعمال المكلف الطرق احتيالية تدليسية، وأسماء الأعوان المكلفين بالمعاينة، وصفتهم، ويوجه هذا الطلب لرئيس المحكمة المختصة إقليميا أو أي قاض مفوض قانونا لاستصدار أمر بإجراء المعاينة.[3]

يمكن لضابط الشرطة القضائية إجراء المعاينة بمناسبة ارتكاب المكلف لواقعة الغش الضريبي باستعمال طرق تدليسية احتيالية، وذلك بتعيين من وكيل الجمهورية يخول له حجز كل الوثائق، والأملاك التي تتصل بالواقعة التي يتم التحقيق بشأنها والتي قد تكون دليلا مفيدا في الدعوى[4]. و يتم تدوين النتائج المتوصل إليها في محاضر، وهو ما أكدته المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة[5]، والمادة 112 من قانون الرسم على

---

[1] رضوان العمودي: **جريمة الغش الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015، ص 30.

[2] المادة 34 من قانون رقم 01 -21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 يتضمن **قانون الإجراءات الجبائية**، ج ر، ع79.

[3] المادة 35 من قانون الاجراءات الجبائية، المرجع السابق.

[4] عبد الفتاح مراد: **التحقيق الجنائي التطبيقي**، القاهرة، 1995، ص 3.

[5] المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

رقم الأعمال[1]، وحددت المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة البيانات التي يجب توفرها في المحضرة[2]، حيث نصت على: «يذكر في المحاضر تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه ونوع المخالفة، و في حالة حجز التصريح الذي قدم في هذا الشأن إلى المتهم، واسم وصفة، ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر، والشخص المكلف بالمتابعات، ونوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة، وتقديراتها التقريبية، وحضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور واسم وصفة وقبول الحارس ومكان تحرير المحضر، وساعة اختتامه، وعندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروفة في التراب الوطني، فإن التصريح الخاص بالمحضر يكون عن طريق ظرف موصي عليه مع طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد، والمواصلات يرسل إلى أخر محل إقامة معروفة للمخالف، ويجب أن تحمل الرسالة بيان مكان وتاريخ تحرير المحضر».

أضافت المادة 507 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه في حالة مباشرة إجراءات الحجز بسبب التزوير أو الإتلاف الذي أحدث في الدفاتر والرخص، والنسخ يجب أن يتضمن المحضر نوع التزوير أو الإتلاف، و تسلم نسخة من هذا المحضر للمتهم[3]، وفي حالة غيابه، وكانت له إقامة معروفة في مكان الحجز أو تحرير العقد يبلغ بالمحضر خلال ثمانية وأربعين ساعة من اختتام عملية الحجز، أما إذا لم يكن للمتهم أية إقامة معروفة فإنه يعلق في نفس هذا الأجل في البلدية التابعة لمكان الحجز أو التي حرر فيها العقد.[4]

[1] المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

[2] المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

[3] المادة 507 من قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع نفسه.

[4] المادة 508، المرجع نفسه.

يجوز لكل دائن خلال عشرة أيام الموالية لتبليغ الحجز التنفيذي[1] أن يطلب من القاضي الذي يباشر المتابعة بيع المحل التجاري في المزاد العلني، حيث ينفذ البيع على من تقدم بأكبر عطاء مالي، ورسا عليه المزاد، و يصدر القاضي حكما يسمى حكم إيقاع البيع، أو مرسى المزاد، و الذي يختلف عن اعتماد العطاء الذي يعطي الخيار لصاحبه ايداع خمس الثمن أو الثمن كله، وفي حالة إيداعه مع المصاريف المقدرة، ورسوم التسجيل حكم القاضي في الجلسة بإيقاع البيع عليه، وفي الحالة التي يودع فيها خمس الثمن، فإن البيع يؤجل لجلسة موالية يتم فيها ايقاع البيع على صاحب العطاء، إذا لم يكن له منافس، وأودع الثمن الباقي[2]، وفي حالات أخرى قد يلجأ لأسلوب البيع بالتراضي[3]. ويبدأ الحجز بالمنقول، وبيعه، وفي حالة عدم كفاية ثمن المحصولات، والمنقولات السداد الأموال أو الرسوم المستحقة فإنه يشرع في الحجز على العقار، وبيعه.[4]

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

---

[1] يعرف الحجز التنفيذي بأنه «نظام قانوني يترتب عنه نزع ملكية لمدين بموجب سند تنفيذي يثبت استحقاق صاحبه الحق معين المقدار، وحال الأداء عند الحجز، ويشترط قبل لتنفيذ أن يسبق ذلك تبليغ المحين به قبل الشروع في التنفيذ».

– نقلا عن عبد الله مدعث غلاب لعازمي: **الحجز التنفيذي على العقار**، دراسة في التشريع الكويتي، رسالة ماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق جامعة الشرق الأوسط، 2013، ص9.

[2] عبد الباسط جميعي، أمال الفزايري: **التنفيذ في المواد المدنية والتجارية**، منشأة المعارف، القاهرة، 1990، ص 215.

[3] رضوان العمودي: **جريمة الغش الضريبي**، المرجع السابق، ص 33.

[4] عبد الفتاح مراد: **الحجز الإداري علما وعملا**، د.د.ن، القاهرة، د س ن، ص 120.

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

سار المشرع التونسي في نفس اتجاه المشرع الجزائري، حيث تتم معاينة المخالفات الجبائية في محاضر يجب أن تتضمن وجوبا تاريخ المحضر، وساعته، ومكانه، ونوع المخالفة المرتكبة كعدم إيداع التصريح أو عدم مسك المحاسبة، أو مسك محاسبة مزدوجة أو عدم الفوترة، ويجب أن تتضمن أيضا اسم المخالف، ولقبه، وحرفته إذا تعلق بشخص طبيعي، أو الاسم الاجتماعي، والمقر الاجتماعي إذا كان المخالف شخصا معنويا، وهوية الممثل القانوني للشخص المعنوي، و إجراءات الحجز التي تم إتباعها، والأشياء التي شملها الحجز كالوثائق المزورة، و إمضاء المخالف أو من ينوب عنه، وفي حالة تخلفه عن الحضور ينوه عن ذلك في المحضر، وتتمتع هذه المحاضر بحجية في الإثبات، ولا يطعن فيها إلا أثبت المكلف عكس ما ورد بالمحضر إثباته لإيداع تصريحه الضريبي بوصل الإيداع بمناسبة متابعته بارتكاب واقعة الغش الضريبي على أساس عدم تقديمه التصريح الجبائي.[1]

ب- التحقيق الجبائي

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

[1] الجمهورية التونسية، وزارة المالية، **الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي**، المرجع السابق، ص ص 4-5.

1-التحقيق في المحاسبة

يتمثل التحقيق في المحاسبة في مجموع العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة، ومصداقية المعلومات المحاسبية التي تمثل أساس التصريحات الضريبية[1]، ونص عليها المشرع في الفقرة الأولى من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

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

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

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

خول القانون المكلف بالضريبة أجل أربعين (40) يوما للرد على الإشعار بإعادة التقويم سواء بقبوله أو رفضه لإعادة التقويم، وفي حالة سكوته عن ذلك فإن هذا يعتبر

---

[1] صالحي العيد: **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة الجزائر، 2011، ص 40.

[2] لرويلي صالح، بويق جوزيان: **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، د.د.ن، ط4، 1992، ص 25.

قبولا ضمنيا. وفي حالة القبول الصريح الذي يدل عليه اعتراف المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائيا من طرف المحقق، تأخذ الإدارة الضريبية به، غير أنه في حالة إثبات الإدارة الجبائية استعمال المكلف المناورات تدليسية، وإعطائه معلومات ناقصة أو غير مطابقة للواقع أثناء التحقيق، فإنه يمكن للإدارة الرجوع فيه، ولا يمكن للمكلف الاعتراض عليه عن طريق الطعن، وفي الحالة التي يمتنع فيها المكلف عن تقديم محاسبته خول القانون المحقق تحرير محضر بعدم تقديم المحاسبة بعد التأشير عليه من طرف المكلف بالضريبة وأعذاره لتقديم محاسبته خلال أجل لا يزيد عن ثمانية أيام، وإذا انقضى هذا الأجل ولم يتم تقديم المحاسبة فإنه يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة[1]، حيث أن المشرع الجزائري أكد على ذلك في المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

ذهب المشرع المغربي في نفس اتجاه المشرع الجزائري، حيث ألزمت المادة 19 من مدونة التجارة المغربية التاجر بأن يمسك محاسبة منتظمة، وتكون مقبولة كوسيلة إثبات أمام القضاء.[2]

2-التحقيق المصوب في المحاسبة

استحدث المشرع الجزائري بموجب قانون المالية لسنة 2010 المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تضمنت استحداث إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة[3]

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

---

[1] المادة 20 **من قانون الإجراءات الجبائية**، المعدلة والمتممة بموجب المادة 31 من قانون رقم 11- 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن **قانون المالية لسنة 2012** المعدلة بموجب المادة 10 من قانون رقم 12- 12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن **قانون المالية لسنة 2013**.

[2] المادة 19 من مدونة التجارة المغربية، وزارة العدل والحريات، مديرية التشريع، المغرب، 2014

[3] المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة، المرجع السابق.

المعمق في المحاسبة، بل يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند إجراء التحقيق المعمق النتائج التي ترتبت عن التحقيق المصوب، والتي تتعلق أساسا بالحقوق المطالب بها عند إعادة التقييم بموجب التحقيق المصوب.[1]

3-التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الضريبية

يتمثل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الضريبية في مجموعة العمليات التي يتم من خلالها التأكد من وجود الارتباط بين التصريحات عن الدخل من جهة، ووضعية الممتلكات ونمط معيشة المكلف، ونص المشرع الجزائري في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية على كيفية إجراء هذا التحقيق، حيث يتولى إجراءاته أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، ويشمل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الأشخاص الطبيعيين فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي بغض النظر عن موطنهم الجبائي، ويهدف هذا التحقيق للكشف عن حقيقة المداخيل المصرح بها. ويتم اللجوء لهذا التحقيق كذلك في حالة ظهور عناصر الملكية، ومستوى معيشي يبين احتراف صاحبه لنشاط ما دون أن يصرح بوجده لدى الإدارة الجبائية أو أية مداخيل أخرى غير خاضعة للضريبة.[2]

يجب قبل إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية لمكلف ما فيما يتعلق بضريبة الدخل التي يلتزم بها الشخص الطبيعي إعلام المكلف مسبقا بذلك عن طريق إشعار بالتحقيق يتضمن الفترة الزمنية محل التحقيق، وإمكانية استعانة المكلف بمستشار من اختياره، ويرفق هذا الإشعار بميثاق حقوق، وواجبات المكلف.[3]

---

[1] الفقرة السادسة من المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة، المرجع السابق.

[2] قتال عبد العزيز: **محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة(حالة ولاية الوادي)**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس بالمدية، 2008، ص 16.

[3] المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة، المرجع السابق.

يترتب عن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في حالة وجود فرق بين تصريحات المكلف بالضريبة، والقيمة الحقيقية لدخله إلزام المكلف بدفع الفرق بين الدخل الحقيقي، والدخل المصرح به.[1]

تجدر الإشارة أنه رغم تعدد التحقيقات إلا أن ضمانات المكلف بالضريبة موحدة، ويمكن حصرها في الحق في الإشعار بالتحقيق فلا يمكن للإدارة الجبائية مباشرة التحقيق الجبائي إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة مسبقا بإشعار بالتحقيق يرفق بميثاق المكلف بالضريبة الذي ينص على حقوق وواجبات المكلف، ويستفيد المكلف في حالة التحقيق في المحاسبة والتحقيق المصوب بمدة للتحضير تقدر بعشرة أيام وخمسة عشرة يوم بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ويتم إرسال الإشعار للمكلف شخصيا في حالة التحقيق في المحاسبة، وإلى ممثله القانوني بالنسبة للشخص المعنوي طبقا للمادة 638 من القانون التجاري[2]، وفي حالة التحقيق المعمق يرسل للمكلف شخصيا، أو أحد أقاربه في حالة غيابه، وأكد مجلس الدولة الفرنسي في أحد قراراته على أنه يعتبر تبليغا صحيحا استلام زوجة الشخص المعني للإشعار بالتحقيق.[3]

يتضمن الإشعار بالتحقيق مجموعة من البيانات التي توضح الهدف من إرساله، والتي تتمثل أساسا في ألقاب، ورتب المحققين، وتاريخ أول تدخل، والفترة التي تم فيها التحقيق، والضرائب، والرسوم المعنية بالتحقيق ومجموعة الوثائق التي ينصب عليها التحقيق، غير أن عدم قبول المكلف الإشعار بالتحقيق لا يترتب عليه أي أثر قانوني حيث يباشر المحقق رقابته بالرغم من رفض المكلف لها، وخول القانون للمحقق القيام بالزيارة المفاجئة، وتنفيذ تحقيقه في حالة الشك في استعمال المكلف لطرق تدليسية بهدف التملص من الضريبة.[4]

---

[1] رضوان العمودي: **جريمة الغش الضريبي**، المرجع السابق، ص 17.

[2] المادة 638 من القانون التجاري.

[3] غرمة مصطفي: **حماية المكلف بالضريبة**، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014، ص 8.

[4] المرجع نفسه، ص 9.

يتمتع المكلف طبقا للمادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية بحق الاستعانة بمستشار، حيث أكدت الفقرة الرابعة منها على تنبيه المكلف بالضريبة بإمكانية استعانته بمستشار من اختياره لحضور عملية الرقابة، وإغفال هذا البيان يترتب عنه بطلان الإجراء، أما بالنسبة الممارسة المكلف لهذا الحق فإنه يعتبر اختياري.[1]

يعتبر تحديد مدة التحقيق الجبائي ضمانة أخرى خولها القانون المكلف بالضريبة، وذلك المنع تعسف الإدارة في استعمال حقها في التحقيق، ففي التحقيق المحاسبي يتم تحديده وفقا الرقم الأعمال المحقق سنويا، وطبيعة نشاط المؤسسة، فلا تتجاوز مدة التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية في عين المكان أكثر من ثلاثة أشهر فيما يتعلق بمؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000دج بالنسبة لكل سنة مالية، والمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج في كل سنة مالية، غير أنه يمكن أن يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة لهذه المؤسسات المذكورة إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق مبلغ 5.000.000 دج، و10 .000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، غير أنه في حالة ثبوت استعمال المكلف المناورات تدليسية أو معلومة غير صحيحة أو كاملة أثناء التحقيق، ولم يرد على طلبات التوضيح في الآجال القانونية التي حددها قانون الإجراءات الجبائية بثلاثين (30) يوما، فإن الإدارة غير مقيدة بالمدة القانونية لمباشرة التحقيق، وحددت مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة الذي يرد على ضريبة الدخل بسنة، وذلك طبقا للفقرة الرابعة من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، ولا يمكن أن تتجاوز مدة التحقيق في الوثائق، و الدفاتر أكثر من شهرين فيما يتعلق بالتحقيق المصوب.[2]

يعتبر منع إجراء رقابة ثانية سواء في التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أحد أهم الضمانات التي نص عليها القانون الجبائي[3]، وهو ما أكدته الفقرة السابعة من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ونصت الفقرة السادسة من المادة 21 من هذا القانون على: «عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في

[1] المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة، المرجع السابق.

[2] الفقرة الرابعة من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة، المرجع السابق.

[3] غرمة مصطفي: **حماية المكلف بالضريبة**، المرجع السابق، ص 11.

الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص بنفس الفترة، ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية».[1]

ثانيا: إثبات جريمة الغش الضريبي وفقا لقواعد القانون العام

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

أكد المشرع الجزائري على أهمية الإثبات طبقا للقواعد العامة في نص المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية، والتي نصت على: « يجوز إثبات الجرائم بأي طريق من طرق الإثبات[4] ماعدا الحالات التي ينص فيها القانون على غير ذلك، وللقاضي أن يصدر حكمه تبعا لاقتناعه الخاص، ولا يسوغ للقاضي أن يبني قراره إلا على الأدلة المقدمة له في معرض المرافعات، والتي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه»[5]. وأكدت

---

[1] الفقرة السادسة من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة والمتممة، المرجع السابق.

[2] رضوان العمودي: **جريمة الغش الضريبي**، المرجع السابق، ص 34.

[3] قرموش ليندة: **جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، المرجع السابق، ص 88.

[4] يعتبر التحقيق الابتدائي وسيلة لإثبات وقوع الجريمة، ويختص قاضي التحقيق على مستوى الدرجة الأولى بالتحقيق، وغرفة الاتهام على مستوى الدرجة الثانية، ويعتبر التحقيق الابتدائي وجوبي في الجنايات، ويكون اختياري في الجنح، ما لم يلزم به نص خاص، ويجوز إجراؤه في المخالفات بناءا على طلب من وكيل الجمهورية وذلك طبقا للمادة 66 من قانون الإجراءات الجزائية. خلفي عبد الرحمان: **محاضرات في قانون الإجراءات الجزائية**، دار الهدى، 2010، ص 157.

[5] المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية، المرجع السابق.

المادة 214 من قانون الإجراءات الجزائية على أن المحاضر، والتقارير لا تكون منتجة في الإثبات إلا إذا كانت صحيحة من حيث الشكل، بحيث يحررها واضعها أثناء مباشرة أعمال وظيفته[1]، وأضافت المادة من 215 من قانون الإجراءات الجزائية على أن المحاضر، والتقارير التي تثبت الجنايات أو الجنح تعتبر مجرد أدلة استدلال تخضع للسلطة التقديرية للقاضي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.[2]

المطلب الثاني

تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي

تبدأ المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي بتحريك الدعوى العمومية التي تباشر من طرف النيابة العامة باعتبارها ممثل الحق العام أمام الجهة القضائية المختصة (الفرع الأول)؛ ويرتبط تحريكها بضرورة تقديم شكوى من إدارة الضرائب المختصة، والتي تختلف طبيعتها عن الإذن، والطلب الذي يشترطه المشرع التحريك الدعوى العمومية في جرائم أخرى (الفرع الثاني)، ويخضع انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي لتوفر مجموعة من الشروط العامة، والخاصة التي حددها المشرع على سبيل الحصر في القواعد العامة (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الجبهة القضائية المختصة للفصل في جريمة الغش الضريبي

يعتبر الاختصاص المحلي في القانون الجزائري من النظام العام، حيث يجوز للقاضي إثارته من تلقاء نفسه في أية مرحلة من مراحل الدعوى، وحدد المشرع هذا الاختصاص في قانون الإجراءات الجزائية"[3]، وذلك في المادة 329 منه والتي نصت

[1] المادة 214 من قانون الإجراءات الجزائية، المرجع السابق.

[2] المادة 215، المرجع نفسه.

[3] المادة 329 من قانون رقم 66 – 155 مؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن **قانون الاجراءات الجزائية** المعدل والمتمم بالأمر رقم 15 – 02 مؤرخ في 23 يوليو 2015، ج ر، عدد 40.

على: «تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم، ولو كان هذا القبض لسبب أخر»، بينما تضمنت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة[1]، والمادة 119 من قانون التسجيل[2]، و34 من قانون الطابع[3] خلاف ذلك، حيث ينحرف المشرع الجزائري عن القواعد العامة للاختصاص المحلي.

يهدف المشرع الجزائري من تخليه لصرامة تطبيق القواعد العامة و التي اعتبرها من النظام العام في مجالات أخرى عند تحديده لقواعد الاختصاص المحلي في جريمة الغش الضريبي التغليب فكرة المصلحة الاقتصادية للدولة باعتبار أن الغش الضريبي يمس بالمالية العمومية للدولة، ويعرقل سير المرفق العام بانتظام و اطراد.[4]

الفرع الثاني

شروط الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي

يقصد بتحريك الدعوى العمومية رفعها أو البدء فيها، ويشمل مباشرة الدعوى العمومية تحريكها وتتبعها إلى حين صدور حكم نهائي فيها، بحيث تعتبر النيابة العامة[5] الجهة الوحيدة المخولة لتمثيل المجتمع.[6]

---

[1] تنص الفقرة الثانية من المادة 305 من **قانون الضرائب المباشرة** وترفع هذه الملاحقات إلى محكمة الجناح المختصة وقد تكون هذه المحكمة حسب الحالة واختيار الإدارة، إما المحكمة التي يتبع فيها مكان فرض الضريبة، أو المحكمة التي يقع مقر المؤسسة في دائرة اختصاصها».

[2] نصت الفقرة الثانية من المادة 119 من **قانون التسجيل** على أن المتابعة الجزائية لمخالفة هذا القانون ترفع أمام "الجهة القضائية المختصة".

[3] نصت الفقرة الثانية من المادة 35 **قانون الطابع** على أن المتابعة الجزائية للمكلف بمناسبة ارتكابه للغش الضريبي يتم أمام الجهة "القضائية المختصة".

[4] GDFRIN Philipe, **droit administratif des biens**, 4 édition, Masson, Paris, 1994, p 173.

[5] محمد بن عليلو: **واقع عمل النيابة العامة في المغرب بين الممارسة القضائية وضمان الحقوق ولحريات**، المركز العربي لتطوير حكم القانون والنزاهة، د.د.ن، د س ن ، ص7.

[6] طاهري حسين: **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجزئية**، دار المحمدية، الجزائر، ط2، ص1.

أكد المشرع في قانون الإجراءات الجزائية على ذلك[1]، حيث نصت المادة الأولى منه: الدعوى العمومية لتطبيق العقوبات يحركها ويباشرها رجال القضاء، أو الموظفون المعهود إليهم بمقتضى القانون»، ونصت المادة 29 من هذا القانون كذلك على: «تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية، ويحضر ممثلها المرافعات أمام الجهات القضائية المختصة بالحكم».[2]

يتبين من خلال النصوص السابقة أن اختصاص النيابة العامة في التشريع الجزائري عام، ويشمل جميع الجرائم بما فيها الجرائم العادية، والاقتصادية، وبالرغم من أن المشرع الجزائري اقتبس نظام النيابة العامة من القانون الفرنسي[3]، إلا أنه لم يواكب التطور الذي شهده هذا النظام، حيث استحدث المشرع الفرنسي بموجب القانون رقم 1117 – 2013 المتعلق بمكافحة الغش الضريبي اختصاص وكيل جمهورية مالي يتمتع باختصاص وطني تحت سلطة وكيل الجمهورية العام لمحكمة الاستئناف بباريس.

تتمتع النيابة العامة في التشريع الجزائري كمبدأ عام بسلطات واسعة في تحريك الدعوى العمومية، وفي حالات استثنائية قيدها المشرع بضرورة الحصول على طلب أو إذن أو تقديم شكوى، فتحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي لا يكون إلا بناءا على شكوى من إدارة الضرائب المختصة، ويترتب عنه اضافة للدعوى العمومية التي تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية، والتي تتمثل في العقوبات السالبة للحرية، والغرامة الجزائية، دعوى جبائية يترتب عنها تطبيق العقوبات الجبائية (الغرامة الجبائية، ومصادرة للمحجوزات).[4]

كما جاء في نص المادة 110 من الدستور «لا يجوز الشروع في متابعة أي نائب أو عضو في مجلس الأمة بسبب جناية أو جنحة إلا بتنازل صريح منه، أو بإذن حسب

---

[1] المادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية، المرجع السابق.

[2] المادة 29، المرجع نفسه.

[3] بوحجة نصيرة زوجة عيداوي: **سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية في القانون الجزائري**، بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2001، ص15.

[4] بوسقيعة أحسن، **المخالفة لضريبة (الغش الضريبي)**، المرجع السابق، ص 26.

الحالة من المجلس الشعبي الوطني أو مجلس الأمة الذي يقرر رفع الحصانة على النائب بأغلبية أعضائه».

وجاء أيضا المشرع الجزائري بموجب المادة 44 من قانون المالية السنة 2012، والتي نصت على: «تنشأ ضمن قانون الإجراءات الجبائية مادة 104 تحرر كما يأتي: "المادة 104: تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناءا على شكوى من مدير الضرائب بالولاية. ولا تتم هذه المتابعات باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان وحق الطابع إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية».[1]

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

الفرع الثالث

انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي

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

غير أنه إذا طرأت إجراءات أدت إلى الإدانة وكشفت عن أن الحكم الذي قضى بانقضاء الدعوى العمومية مبني على تزوير، أو استعمال مزور، فإنه يجوز إعادة السير

[1] المادة 44 من قانون رقم 11- 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن **قانون المالية لسنة 2012**، المرجع السابق.

فيها، وحينئذ يتعين اعتبار التقادم موقوفا منذ اليوم الذي صدر فيه الحكم أو القرار نهائيا إلى يوم إدانة مقترف التزوير، أو استعمال المزور.

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

كما يجوز أن تنقضي الدعوى بالمصالحة إذا كان القانون يجيزها صراحة.»

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

أولا: الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية

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

أ- وفاة المتهم

يسقط الحق في تحريك الدعوى العمومية بوفاة الجاني[1]، سواء كان من جهة تطبيق العقوبة الأصلية، والتبعية أو التكميلية، فإذا حصلت واقعة الوفاة بعد ارتكاب الجريمة، ولم يتخذ أي إجراء التحريك الدعوى العمومية، فإن مباشرتها بعد ذلك يعتبر إجراء باطل، أما إذا كانت الوفاة والدعوى على مستوى النيابة العامة يتقرر سقوطها وإذا حصلت الوفاة بعد صدور حكم ابتدائي اعتبر هذا الحكم أخر إجراءات الدعوى ولا مجال

[1] المادة 147 من قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79.

للطعن فيه لأن الدعوى قد سقطت بتحقق واقعة الوفاة، وفي حالة وفاة الجاني بعد صدور حكم قطعي، فلا تنفيذ العقوبة إذا لم يبدأ بعد في تنفيذها.[1]

ب-**التقادم**

يقصد بالتقادم مرور فترة زمنية من يوم وقوع الجريمة، أو من يوم انقطاع هذه المدة وتختلف مدة التقادم في القواعد العامة حسب جسامة الجريمة والتي حددها المشرع الجزائري في الجنايات بعشر سنوات طبقا لنص المادة 7 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: «... تتقادم الدعوى العمومية في مود الجنايات بانقضاء عشر سنوات كاملة ... »؛ أو في الجنح بثلاث سنوات تطبيقا لنص المادة 8 من قانون الإجراءات الجزائية على: « تسري أجال لتقادم في الجنح بمرور ثلاث سنوات كاملة... »؛ وسنتين بالنسبة للمخالفات وهذا حسب ما في المادة 9 من قانون الإجراءات الجزائية « يكون التقادم في مواد المخالفات بمضي سنتين كاملتين....».[2]

يرجع السبب في تقرير المشرع لأحكام التقادم إلى صعوبة إثبات الجريمة بسبب زوال معالم الأدلة التي تساهم في الكشف عن الحقيقة كلها أو بعضها بفعل مرور الزمن، إضافة لذلك فإن معاناة الجاني بالتهديد والملاحقة من قبل الجناة وإمكانية إثارة الدعوى العمومية ضده في أية لحظة وسلوكه السوي طيلة مدة التقادم لا يدع مجال للشك بأن الهدف من العقوبة المتمثل في إصلاح الجاني قد تحقق وبالتالي فإن تقرير التقادم أمر مشروع.[3]

---

[1] فهد مبخوت حمد هادي: **سقوط لدعوى العمومية في القانونين الأردني والكويتي**، دراسة مقارنة، رسالة لنيل درجة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق جامعة الشرق الأوسط، 2014 ، ص ص 70 ، 71.

[2] المواد 7-8-9 من قانون الإجراءات الجزائية.

[3] علي عبد الرحمان العيدان: **لقضاء الدعوى الجنائية الخاصة في الشريعة الإسلامية وقوانين وأنظمة دول مجلس التعاون الخليجي**، أطروحة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في الفلسفة في العلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2009، ص 181.

يحول التقادم دون تنفيذ العقوبة، والتدابير الاحترازية[1]، والتي تتمثل حسب المادة 19 من قانون العقوبات في الحجز القضائي في مؤسسة استشفائية للأمراض العقلية، والوضع القضائي في مؤسسة علاجية وتستهدف هذه التدابير المجرمين البالغين، بحيث يتم وضع الشخص بسبب اختلال في قواه العقلية بعد إثبات ذلك بفحص طبي بناءا على أمر أو قرار قضائي طبقا للمادة 21 من قانون العقوبات أو الوضع القضائي في مؤسسة علاجية، حيث يتم وضع المجرم تحت المراقبة في مؤسسة علاجية لكل مدمن على الكحول أو المخدرات بناءا على أمر قضائي طبقا للمادة 22 من قانون العقوبات وتختلف هذه التدابير عن تلك المقررة للمجرم الحدث الذي لم يبلغ الثامنة عشرة بمناسبة ارتكابه لجناية أو جنحة، والتي حددتها المادة 444 من قانون الإجراءات الجزائية بتسليم الحدث المجرم لوالديه أو لوصيه أو لشخص جدير بالثقة أو الإفراج عنه مع وضعه تحت المراقبة أو في منظمة أو مؤسسة عامة أو خاصة معدة للتهذيب أو التكوين المهني أو للرعاية الطبية والتربوية.

يتميز تطبيق أحكام التقادم في التشريع الجزائري بمرونته، حيث استثنى المشرع الجنايات والجنح الموصوفة بأفعال إرهابية أو تخريبية، وتلك المتعلقة بالجريمة المنظمة العابرة الحدود الوطنية، والرشوة، واختلاس الأموال العمومية من التقادم، وذلك حماية للأمن القومي والاقتصاد الوطني من الجرائم المالية التي تهدده، ويثير هذا الأمر عدة إشكالات ذلك أن جريمة الغش الضريبي من أخطر الجرائم التي تهدد المال العام، إلا أن المشرع أخضع الدعوى العمومية، والجبائية التي ترفع بشأنها لأحكام التقادم.

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

[1] مصطفى محمود فراج: **الدعوى وإجراءاتها العملية وفقا لأحدث التعديلات**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009، ص 177.

1- من أجل تأسيس وتحصيل الضرائب والرسوم؛

2- من أجل قمع المخالفات للقوانين والأنظمة التي تضبط هذه الضرائب والرسوم...).

قام المشرع الجزائري بتوحيد أجل التقادم المتعلق بالمخالفات التي ترتكب ضد قانون الضرائب المباشرة، وقانون الرسم على رقم الأعمال في المادة 106، و110 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث نصت المادة 106 منه على: «... يحدد الأجل الممنوح للإدارة، بأربع (4) سنوات، للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية. وفيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ أجل التقادم اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل. وفيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي، يبدأ أجل التقادم اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية. يمدد أجل التقادم المنصوص أعلاه، بسنتين (02)، إذا ما قامت الإدارة، بعد تأكدها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، برفع دعوى قضائية ضده».

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

1-تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله،

2-قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذا الرسم.

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

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

يستفاد مما سبق أن المشرع الجزائري في تحديده لأجل تقادم الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي انحرف عن القواعد العامة، فإذا كانت الآجال المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية قد حددت حسب جسامة الجريمة، فإن الأجال المنصوص عليها في النصوص الضريبية المختلفة حددت بأربع سنوات قابلة للتمديد لمدة سنتين بمناسبة استعمال المكلف الطرق تدليسية للتملص من الضريبة، وهذا الأمر من شأنه أن يثير غموض حول نية، واتجاه المشرع في تحديده لهذه المدة دون مراعاة جسامة واقعة الغش الضريبي، وبموقفه هذا فإن المشرع يتناقض مع المجهودات التي بذلتها الدولة للوقاية من الفساد ومكافحته، حيث كيفت تشريعها الداخلي مع أحكام اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد[1]، وأدخلت تعديلات على قانون العقوبات، بموجب القانون رقم 04- 14 مؤرخ في 10 نوفمبر 2004[2]؛ الذي تزامن مع مصادقة الجزائر لأحكام اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، وإصدار القانون رقم 06-01 المؤرخ في 2 فيفري 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.[3]

شدد المشرع الجزائري بموجب هذه المنظومة القانونية الأحكام القانونية المتعلقة بالفساد ولاسيما الجريمة المنظمة العابرة للحدود، والرشوة، واختلاس الأموال العمومية، والتي أورد بمصطلح صريح عدم تقادمها في نص المادة 8 مكرر التي استحدثها بموجب تعديل قانون الإجراءات الجزائية[4]، إلا أنه لم يتعرض لجريمة الغش الضريبي، بالرغم من أنها تمس بالمال العام.

يمكن أن يفهم من موقف المشرع الجزائري أنه حاول التوفيق بين حماية حقوق الخزينة العمومية وما تقتضيه ضرورة تشجيع الاستثمار، فلو أخضعت أحكام تقادم الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي لأحكام المادة 8 مكرر من قانون الإجراءات

---

[1] NATION Unies, Conférence des états parties a la convention des nations unies contre la corruption, 17 jui 2013, p 3.

[2] قانون رقم 04- 14 مؤرخ في 10 نوفمبر 2004 المتضمن تعديل قانون الإجراءات الجزائية، المرجع السابق.

[3] قانون رقم 06- 01 مؤرخ في 20 فبراير 2006، متعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، المتمم بالأمر رقم 10- 05 مؤرخ في 26 غشت 2010 المعدل والمتمم بقانون رقم 11- 15 مؤرخ في 2 غشت 2011.

[4] المادة 8 مكرر من قانون رقم 04 - 14 مؤرخ في 10 نوفمبر 2004 المتضمن تعديل قانون الإجراءات الجزائية.

الجزائية فإن هذا من شأنه أن ينعكس سلبا على ثقة الأعوان الاقتصاديين بالدولة، ويؤثر على تدفق الاستثمارات الأجنبية، ويساهم في هروب رؤوس الأموال للخارج، فرجال الأعمال الوطنيين أو الأجانب غالبا ما يختارون المحيط الاقتصادي الذي يتميز باستقرار تشريعي لتجسيد استثماراتهم.

- **العفو الشامل**

يعتبر العفو الشامل سبب عام لانقضاء الدعوى العمومية يصدر من السلطة العامة ويهدف النسيان بعض الجرائم التي رفعت فيها الدعاوى أو التي يحتمل أن ترفع فيها الدعوى، والأحكام الصادرة[1]، ويعتبر هذا الإجراء وسيلة قانونية لإصلاح الأخطاء القضائية التي يتعذر إصلاحها بالوسائل القضائية لاستنفاذها لمواعيد الطعن فيها ويترتب عنه محو كل أثار الجريمة بشكل رجعي، ولا يشمل أشخاص معينين بأسمائهم وإنما طائفة من الجرائم ارتكبت في فترة زمنية، وفي ظروف معينة[2]، غير أنه في التشريع الجزائري يصدر العفو الشامل بموجب قانون من البرلمان طبقا للمادة 122 من الدستور، والتي نصت على صلاحية البرلمان التشريع في الميادين التي يخصصها له الدستور، وكذلك فيما يتعلق بقواعد قانون العقوبات، والإجراءات الجزائية، لاسيما القواعد التي تتعلق بالعفو الشامل.[3]

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

---

[1] لوني فريدة: **دور المحكوم عليه في القانون الجنائي الجزائري والقانون المقارن**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق ولغوم الإدارية، جامعة الجزائر ،2004، ص 17.

[2] فريدة بن يونس: **تنفيذ الأحكام الجنائية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2013، ص 48.

[3] المادة 122 من دستور 1966، دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية منشور بموجب مرسوم رئاسي 96-438 مؤرخ في 7 ديسمبر 1996 يتعلق بإصدار تعديل الدستور المصادق عليه بموجب استفتاء 28 نوفمبر 1996 ،ج ر عدد 76 ،مؤرخ في 23 ديسمبر 1996 معدل بقانون رقم 02-03مؤرخ في10 أفريل 2002 ،ج ر، ع 63 مؤرخ في 16 نوفمبر 2008 معدل بقانون رقم 01-16 مؤرخ في 06 مارس 2016،ج ر ، ع 14.

[4] لوني فريدة، **دور المحكوم عليه في القانون الجنائي الجزائري والقانون المقارن**، المرجع السابق، ص 16.

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

د- **إلغاء قانون العقوبات**

يقصد بإلغاء قانون العقوبات وقف تنفيذ النص القانوني بسبب زوال الوقائع التي كان ينظمها وإحلال نص قانوني جديد أو الإلغاء دون إحلال أي قاعدة جديدة، ويرد الإلغاء على جميع القواعد القانونية، ويصدر من السلطة التي أنشأته أو سلطة أعلى منها.[1]

يترتب عن إلغاء قانون العقوبات انقضاء الدعوى العمومية إذا صدر قانون جديد قبل صدور الحكم النهائي، ويوقف تنفيذ العقوبة إذا صدر حكم نهائي، ويطبق القانون الجديد إذا كان أصلح للمتهم[2]. وبالرجوع للتشريع الضريبي، فإنه لم يرد أي نص يمنع تطبيق هذه القاعدة، فيمكن للمتهم إثارتها كسبب لانقضاء الدعوى العمومية الرامية لمتابعة الجاني عن جريمة الغش الضريبي.

هـ - **صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه**

يحوز كل حكم قضائي نهائي قطعي بحجية الشيء المقضي فيه، فيمنع القاضي من إعادة الفصل في الدعوى التي سبق له الفصل فيها، ويلزم القاضي باحترام الحكم

[1] جعفور محمد السعيد: **المدخل للعلوم القانونية**، دار هومة، الجزائر، 2004، ص 237.

[2] نصت المادة 2 من الأمر رقم 156-66 مؤرخ في 8 جوان 1966 يتضمن **قانون العقوبات**، المعدل والمتمم، ج ر، ع 49.

السابق عند الفصل في دعوى أخرى يتم التعرض فيها لهذا الحكم سواء من حيث الموضوع أو الأطراف أو الوقائع.[1]

ثانيا: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية

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

أ- سحب الشكوى

تنقضي الدعوى العمومية بسحب الشكوى طبقا للمادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية حيث يترتب عن السحب أو التنازل عن الشكوى وقف إجراءات المتابعة، ففي جريمة الغش الضريبي لا يمكن المدير الضرائب تقديم شكوى أخرى بعد التنازل عنها، وهذا ضمانا الاستقرار المراكز القانونية، كما اشترط المشرع سحب الشكوى بتسديد المكلف لكامل الديون الضريبية المستحقة للخزينة العمومية، وكل الحقوق التابعة في حالة تسديد كامل للحقوق البسيطة، والجزاءات محل المتابعة.

اتجه المشرع الجزائري في سنة 2012 لتوحيد الأحكام التي تتعلق بالشكوى، حيث عدلت المادة 14 من قانون المالية لسنة 2012 المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[2]، وعدلت المادة 26 منه المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال، حيث أحال هذا التعديل إلى تطبيق الأحكام المنصوص عليها في المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية[3] التي استحدثها المشرع بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012، والتي نصت على أنه: «يمكن لمدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى[4] في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة واكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد» يستفاد من خلال هذه المادة أنه يشترط

---

[1] علي عبد الرحمان العيدان: **انقضاء الدعوى الجنائية الخاصة في الشريعة الإسلامية قوانين وأنظمة دول مجلس التعاون الخليجي**، أطروحة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في الفلسفة في العلوم الأمنية كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، .2009، ص 100.

[2] المادة 14 من قانون المالية 2012، المرجع السابق.

[3] المادة 26، من قانون المالية 2012، المرجع نفسه.

[4] المادة 44، المرجع نفسه.

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

ب- المصالحة

تعتبر المصالحة من الأساليب المتطورة في الدول المتقدمة لمعالجة الجرائم الضريبية، حيث تم تطبيق المصالحة في العديد من الدول، ومنها فرنسا التي بدأت العمل به منذ القرن الثامن عشرة 18 في التشريعات الضريبية، والجمركية، واعتبرته أحد أهم الأسباب التي تنقضي بها الدعوى العمومية[1]، ويعتبر الصلح بشكل عام «تسوية النزاع بطريقة ودية»[2]، والمصالحة في القانون الجزائري نظمتها أحكام الفصل الخامس من الباب السابع من القانون المدني، حيث عرفت المادة 459 من القانون المدني الصلح بأنه «عقد ينهي به الطرفان نزاعا قائما أو يتوقيان به نزاعا محتملا، وذلك بأن يتنازل كل منهما على وجه التبادل عن حقه».[3]

يترتب على الصلح انقضاء الدعوى العمومية، غير أن الصلح لا يترتب عليه أثر بالنسبة لحقوق المضرور من الجريمة[4]، ويختلف الصلح القضائي عن التنازل عن الحكم، ويتضمن التنازل عن الحكم نزولا عن الحق، ويتم إرجاع الخصوم إلى ما كانوا عليه قبل صدور الحكم، فنزول المستأنف ضده عن الحكم يترتب عنه أن يصبح الحكم المطعون فيه باتا، وتنقضي الخصومة بقوة القانون، ويمنع بذلك السير في الخصومة، ويعتبر هذا

---

[1] طورش بتاتة: **مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، .2012، ص 146.

[2] بوسقيعة أحسن: **المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المادة الجمركية بوجه خاص**، دار هومة، الجزائر، 2008، ص 3.

[3] المادة 459 من أمر رقم 58-75 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن **القانون المدني** المعدل والمتمم، ج ر، ع 44.

[4] محمد عبد الحميد الألفي: **الصلح في جرائم قانون العقوبات والإجراءات الجنائية**، المكتبة القانونية، د.د.ن، 2002، ص 6.

الإجراء من النظام العام تثيره المحكمة في أي مرحلة كانت عليها الدعوى[1]، حيث قضت محكمة النقض المصرية بأن النزول عن الحكم يستتبع بقوة القانون النزول عن الحق الثابت. يشترط لصحة الصلح أن يتم بناءا على تراضي بين الطرفين، بحيث يتنازل كل طرف عن جزء من ادعاءاته، ويشترط في محل الصلح كافة الشروط التي يجب أن تتوفر في محل الالتزام، والتي تتمثل أساسا في أن يكون محل الصلح موجودا، وممكنا، وأن يكون معينا أو قابل للتعيين، ومشروعا، وغير مخالف للنظام العام.[2]

اتسع نطاق تطبيق الصلح في التشريع الجزائري، وشمل إضافة للنزاع المدني، النزاع الاجتماعي، والأسرة، وحوادث المرور، واقتصر تطبيقها في المسائل الجزائية على الحقوق المدنية للمجني عليه دون العقاب على الجريمة، وفي الجريمة الضريبية لم يتطرق المشرع للمصالحة كسبب لانقضاء الدعوى العمومية في الجريمة الضريبية[3] على خلاف المشرع التونسي الذي أعطى أهمية لهذا الإجراء واعتبره سبب لانقضاء الدعوى العمومية في الجرائم ذات الصبغة الاقتصادية لاسيما منها الجريمة الجبائية[4]، واشترط المشرع التونسي لإبرام الصلح الجبائي إرجاع المخالف للأوضاع إلى ما كانت عليه قبل ارتكاب المخالفة، باستثناء المخالفة التي تتعلق بإفشاء السر المهني المنصوص عليها في المادة 102 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، والمادة 180، 181 المتعلقة بتدليس علامات الدولة والطابع والمنصوص عليها في المادة 180، 181 من المجلة الجنائية والتي لا يجوز الصلح بشأنها.[5]

---

[1] الأنصاري حسن النيداني: **الصلح القضائي**، دور المحكمة في الصلح والتوفيق بين الخصوم دراسة تأصيلية وتحليلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، 2009، ص ص 148، 149.

[2] الأنصاري حسن النيداني، **الصلح القضائي دراسة تأصيلية وتحليلية لدور المحكمة في الصلح والتوفيق بين الخصوم**، دار الجامعة الجديدة للنشر، د.د.ن، 2001، ص ص 76، 81.

[3] بوسقيعة أحسن، **المصالحة في العمود الجزائية بوجه عام وفي المادة الجمركية بوجه خاص**، المرجع السابق، ص ص 4، 8.

[4] الشبشوب توفيق: **الصلح في المخالفات الجبائية الجزائية، ملتقى القاضي الجبائي**، الجمعية التونسية للقانون الجبائي، يومي 2 ،3 جانفي 2002،ص 07.

[5] نص الفصل 78 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية التونسي على أنه: «يمكن لمصالح الجباية إبرام الصلح بخصوص المخالفات الجبائية الجزائية التي يرجع لها بالنظر معاينتها أو تتبعها قبل أن يصدر في شأنها حكم نهائي وذلك باستثناء لمخالفات المشار إليها بالفصل 102 من هذه المجلة وبالفصلين 180، و181 من المجلة الجنائية».

المبحث الثاني

الجزاء القانوني المترتب عن جريمة الغش الضريبي

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

المطلب الأول

تحديد المسؤولية عن جريمة الغش الضريبي

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

الفرع الأول

مسؤولية الشريك في جريمة الغش الضريبي

يعتبر فاعل أصلي كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفذ الواقعة الإجرامية أو حرض على ارتكابها، ويكون الفاعل الأصلي في الجريمة الجنائية فاعلا ماديا أو

معنويا[1]، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا، ذلك أن الضريبة تفرض على الشخص الطبيعي، والمعنوي[2]، كالشركات، والمؤسسات التابعة للقطاع الخاص. نص المشرع الجزائري على المسائلة الجزائية للشخص المعنوي في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات.

أكد المشرع الجزائري على مسؤولية الشخص المعنوي في الفقرة التاسعة من المادة 303 من قانون الضرائب[3] المباشرة.

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

كما أضافت الفقرة الثالثة من المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال[4] على أنه: «.... يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في أن واحد، ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين، وضد الشخص الاعتباري، وكذلك الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية القابلة للتطبيق[5]»، ونصت الفقرة الأولى من المادة 36 من قانون الطابع على أنه: «يكون الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم».

---

[1] عرف المشرع الجزائري في قانون العقوبات الشخص المعنوي في مادته 41 من قانون العقوبات حيث نصت على: "يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو لتحايل، أو التدليس الإجرامي».

[2] فريجة حسين: **الإجراءات الإدارية والقضائية المنازعات الضرائب لمباشرة في الجزائر**، منشورات دحلب، الجزائر، د.س.ن، ص ص 20، 21.

[3] المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 28 من قانون رقم 02- 12 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003 المعدلة بموجب قانون رقم 11- 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

[4] المادة 121 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

[5] المادة 138، المرجع نفسه.

الفرع الثاني

نطاق مسؤولية الشريك في جريمة الغش الضريبي

عرف المشرع الجزائري الشريك في الجريمة بأنه كل شخص لم يشترك بصفة مباشرة في تنفيذ الجريمة، وانحصر دوره فقط على مساعدة الفاعل أو الفاعلين الأصليين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة للجريمة مع علمه بأن ما ارتكبه يشكل فعلا إجراميا معاقب عليه قانونا.[1]

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

يستوجب العقاب على الاشتراك في الجريمة وقوع فعل رئيسي يعاقب عليه القانون ويستلزم ذلك عدم مسائلة الشريك إذا كان الفعل الأصلي غير مجرم[2]، ويستثنى من ذلك الاشتراك في الانتحار، حيث يعاقب طبقا للمادة 273 من قانون العقوبات الشخص الذي يسلم سلاحا لغيره بهدف الانتحار، ولا تثبت مسؤولية الشريك في الجريمة إلا إذا تم تنفيذ الجريمة أو شرع في تنفيذها، ويترتب على ذلك عدم مسائلة الشريك عن الأعمال التحضيرية. وعدم مسائلته في حالة انقضاء الدعوى العمومية بشأن الجريمة الأصلية بالتقادم أو العفو الشامل.

تثير المسؤولية الجزائية للشريك في الجرائم التي يتقيد تحريك الدعوى العمومية بشأنها بشكوى مسبقة على غرار جريمة الغش الضريبي التساؤل حول ما إذا كانت هذه الشكوى ضرورية أيضا لملاحقة الشريك وفي هذا الصدد يرى الأستاذ "بوسقيعة أحسن" بأنه لا يمكن متابعة الشريك بمفرده دون متابعة الفاعل الأصلي، فالشكوى لازمة لكليهما، وسحب الشكوى يضع حدا للمتابعة التي تشمل الفاعل والشريك على حد سواء».[3]

---

[1] المادة 42 من قانون العقوبات.

[2] بوسقيعة أحسن، **الوجيز في القانون الجزائي العام**، المرجع السابق، ص 184.

[3] المرجع نفسه، ص 186.

حددت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الثانية[1] صفة الشريك في جريمة الغش الضريبي حيث يعتبر شريك كل شخص يتدخل بصفة غير قانونية للاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج أو قبض قسائم يملكها الغير. وحصرت المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها الأولى المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم أو شركة محاسبة تساهم في مسك السجلات المحاسبية أو المساعدة من قبل كل شخص على مسكها.[2]

حددت الفقرة الأولى من المادة 120 من قانون التسجيل[3] صفة الشريك في جريمة الغش الضريبي، حيث يعتبر كل شخص توسط بصفة غير قانونية في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيمات في الخارج، أو الشخص الذي يتحصل في الخارج على قسيمات تعود إلى الغير، وتطبق عليه نفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي دون الإخلال بمجموعة العقوبات التأديبية التي تسلط على الموظفين المؤهلين لتلقي العقود.

تبني المشرع الجزائري نفس المبدأ في قانون الطابع، ذلك ما يتبين من خلال نص المادة 35 منه والذي اعتبر الأشخاص الذين توسطوا بصفة غير قانونية لتحويل القيم المنقولة أو قسيمات في الخارج، أو قبضوا باسمهم قسيمات يملكها الغير، وتطبق على الشريك نفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي.

الفرع الثالث

المسؤولية عن فعل الغير

يعرف العقاب في الجرائم الاقتصادية توسعا في مفهوم الفاعل والمساهمة الجنائية، الأمر الذي جعل المؤتمر العربي العاشر للدفاع الاجتماعي الذي انعقد في الرباط

[1] الفقرة الثانية من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة والمتممة بموجب قانون رقم 02 – 12 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003، المعدلة بموجب قانون رقم 11– 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

[2] المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

[3] المادة 20 من قانون التسجيل، المرجع السابق.

وخصص الدراسة الجرائم المترتبة عن النمو الاقتصادي يقر في توصياته بالمسؤولية الجنائية عن فعل على أساس الخطأ المفترض[1]، فارتكاب العامل مثلا للجريمة يترتب عنه المسائلة الجنائية الرئيس المؤسسة[2]، على أساس الإهمال في الإشراف والرقابة أو تنظيم العمل داخل المؤسسة، ذلك أن القانون يلزم رئيس بالإشراف على احترام الأشخاص العاملين تحت مسؤوليته للقوانين، والأنظمة التي تتعلق بالمؤسسة.[3]

يعتبر ممثل الشخص المعنوي الذي ارتكب الجريمة من الناحية المادية ما هو إلا أداة في يد الشخص المعنوي الذي يعد الفاعل المعنوي أو المحرض له على ارتكاب الجريمة، لذلك فإنه من الواجب تقرير المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي[4] عن التصرفات الصادرة باسمه بغض النظر عن مسؤولية الشخص الطبيعي الذي يتولى إدارته، وتمثيله[5]. فطبقا الأحكام هذه المسؤولية يتحمل الشخص المعنوي لوحده المسؤولية الجزائية عن كل التصرفات الصادرة باسمه، بغض النظر عن مسؤولية الشخص الطبيعي الذي يمثله، فيكفي لمساءلة الشخص المعنوي مجرد وقوع الجريمة من الشخص الطبيعي، ولحسابه أو باسمه بواسطة أحد أجهزته أو ممثليه أو أحد العاملين لديه دون اشتراط صدور حكم بإدانة الشخص الطبيعي عن هذه الجريمة، فهناك استقلالية تامة بين المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة.[6]

تجاوز إسناد المسؤولية الجزائية في جريمة الغش الضريبي الفاعل المباشر، حيث شمل الغير ويتضح ذلك من خلال المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة التي

---

[1] مراد زياد أمين تميم: **جزاء الجريمة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011، ص ص 9، 10.

[2] مباركي علي: **المسؤولية الجزائية لرئيس المؤسسة عن أفعال تابعيه وتطور مفهوم الخطأ الجزائي**، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، ع2، 2006، ص ص 157، 158.

[3] المرجع نفسه، ص ص 158، 161.

[4] بلعسلي ويزة: **المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم تخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2014، ص ص 35، 37.

[5] رامي يوسف، محمد ناصر: **المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010، ص 25.

[6] بلعسلي ويزة، **المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الاقتصادية**، المرجع السابق، ص 252.

نصت على مسؤولية الغير بالنسبة للمخالفات المنصوص عليها في المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة، والتي تتعلق أساسا بكل زراعة التبغ مخالفة للقانون[1]، وتلك المنصوص عليها في المادة 523 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي تتعلق بالمخالفات التي تمس حق ضمان المعادن الثمينة، حيث تثبت مسؤولية مالكي البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من طرف أعوانهم أو مندوبيهم، الأب أو الوصي أو الأم فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين، والساكنين عندهم، والمالك أو المستأجر الرئيسي في حالة الغش المرتكب في المنازل والبساتين المسورة وجنائنهم وكل مكان يشغلونه شخصيا. وهذا ما نصت المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة.

يستفاد من خلال هذه المادة أن الشخص المعنوي التابع للقطاع الخاص يسأل عن المخالفات التي يرتكبها، ويسأل كذلك أعضاء مجالس الإدارة، والممثلين القانونيين للشخص المعنوي، حيث توقع العقوبات المالية على الشخص المعنوي، وممثليه القانونيين، إضافة إلى توقيع عقوبة الحبس على الممثلين القانونيين للشركة، ويتبين من ذلك أن المشرع الجزائري اخذ بمبدأ المسؤولية المزدوجة في حالة ارتكاب الممثل القانوني للشخص المعنوي جريمة غش ضريبي لحساب الشخص المعنوي، حيث يسأل الشخص المعنوي، وتوقع عليه العقوبات المالية، ويسأل في نفس الوقت الممثل القانوني للشخص المعنوي، حيث توقع عليه العقوبات المالية، والعقوبات السالبة للحرية.

أكد المشرع الجزائري كذلك في المادة 36 من قانون الطابع على أنه: «يكون الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامنين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم».

يستفاد من خلال هذه المادة أن المشرع الجزائري أخذ بالمسؤولية التضامنية للأشخاص، والشركات المحكوم عليهم النفس المخالفة، ويتضح من ذلك أن المشرع أورد مصطلح الأشخاص، ويمكن أن يفهم منه الشخص الطبيعي، والشخص المعنوي، حيث يسأل الشخص الطبيعي عن المخالفات التي يرتكبها لحساب الشخص المعنوي، إضافة لإمكانية مسائلة الشخص المعنوي. وأضافت الفقرة الثالثة من نفس المادة على أنه:

[1] المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة.

«عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة أو شخص معنوي أخر تابع للقانون الخاص، ينطق بعقوبات السجن، وكذلك العقوبات التبعية ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين، وينطق بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين وضد الشخص المعنوي ويتم نفس الإجراء بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة» يتبين من مضمون هذا البند أنه تطبق العقوبات السالبة للحرية على أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين القانونيين للشخص المعنوي، إضافة للغرامات الجزائية، والعقوبات الجبائية، أما الشخص المعنوي تطبق عليه الغرامات الجزائية، والجبائية. يتبين من مضمون المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه: «عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي أخر خاضع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة والعقوبات الثانوية التابعة لها ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات».[1]

المطلب الثاني

العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

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

الفرع الأول

العقوبات المقررة للأشخاص الطبيعية

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

أولا: العقوبات الجزائية

تتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية.

[1] المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

1-العقوبات الأصلية

تتصب هذه العقوبات في الحبس والغرامة المالية، ولقد نصت المادة 303 المعدلة بموجب القانون رقم 16-11 المؤرخ في 29-12-2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012[1]على عقوبة الحبس التي ترتبط شدتها حسب قيمة الحقوق المتملص منها كما يلي:

- الغرامة من 50000 دج إلى 100000 دج عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 100000دج
- الحبس من شهرين (2) إلى ستة أشهر (6) وغرامة ب100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص 100.000 دج ولا يتجاوز1.000.000 دج
- الحبس من ستة أشهر (6) إلى سنتين (2) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج
- الحبس من سنتين (2) إلى خمس سنوات (5) وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج

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

كما نصت المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم02-11 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003[2] وكذا المادة 119 من قانون التسجيل على

[1] المادة 303 من قانون رقم 11-16، المؤرخ في 28-12-2011، المتضمن لقانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية رقم 72.

[2] المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 02 -11، المؤرخ في 24 -12 -2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.

عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة من 5.000 دج إلى 20.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين.

وتجدر الإشارة هنا أن المشرع الجزائري قد جنح جريمة الغش الضريبي مهما كانت قيمة مبلغ التملص مع تغليظه لعقوبة الحبس، بخلاف لما كان ساريا في ظل القانون السابق أي قانون المالية لسنة 2003 وتحديدا نص المادة 303 منه التي تنص على أنه إذا تجاوز المبلغ المتملص من الضريبة 1.000.000 دج تصبح الجريمة عندئذ جناية وتخضع للإجراءات الخاصة بالجنايات، وبذلك يكون المشرع قد أصاب في هذا التعديل نظرا لما يتميز به قضاء الجنح من يسر وسرعة في الإجراءات والآجال، مما يعطي الفاعلية أكثر للتصدي لهذه الجريمة التي شاعت وأصبحت تهدد الموارد الجبائية للدولة، مما يقتضي ردع ومعاقبة مرتكبيها وخاصة في حال العود أين تضاعف العقوبة سواء الجزائية أو الجبائية، خلال أجل خمس سنوات تسري من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى.

2-العقوبات التكميلية

لقد نص المشرع الجزائري على جواز أن تأمر المحكمة بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الصحف اليومية الوطنية، أو تأمر بتعليقه في الأماكن التي تحددها كمقر الإقامة للمحكوم عليه، أو للوح إعلانات البلدية أو المحكمة، وذلك وفقا لنص المواد303 ق.ض.م[1]، 550 ق.ض. غ.م[2]، 120/6ق. التسجيل[3]، كما تم إقرار إلزامية تطبيق هاتين العقوبتين في حال العود وفقا لنص المادة 303-3 ق.ض.م[4]، والمادة 465ق.ض. غ.م[5]، والمادة 120-6 ق. التسجيل[6]، كما تضمنت بعض النصوص عقوبات تكميلية أخرى مثل المنع من مزاولة مهن رجال الأعمال، مستشار جبائي، خبير أو محاسب وذلك في حال العود أو تعدد الجرائم المنتهية بالإدانة بموجب حكم أو عدة

[1] المادة 303 من قانون الضريبة المباشرة.

[2] المادة 550 من قانون الضريبة غير مباشرة.

[3] المادة 6/120 من قانون التسجيل.

[4] المادة 3/303 من قانون الضريبة مباشرة.

[5] المادة 546 من قانون الضريبة غير مباشرة.

[6] المادة 6/120 من قانون التسجيل

أحكام، حسب نص المادة 544 ق.ض. غ.م[1]، كما قد تكون العقوبة بالمنع من ممارسة النشاط التجاري المدة لا تتجاوز 10 سنوات، وفقا لنص المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2013.[2]

ثانيا: العقوبات الجبائية

يكون القاضي ملزمة قانونا عند الحكم بالإدانة أن يقضي بعقوبة جبائية، إذا طلبت إدارة الضرائب ذلك، أما إذا لم تطلب ذلك فإنه لا يحكم بها من تلقاء نفسه، وهذا ما أقرته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 07/10/1996 عن غرفة الجنح والمخالفات ملف رقم 136291.[3]

وتتنوع هذه العقوبة من حيث المضمون والقيمة حسب النص القانوني الذي نص عليها، فالمادة 523ق.ض. غ.م[4]، أوردت عقوبة جبائية ثابتة تتراوح قيمتها بين 5.000دج و25.000دج، أما المادة 524/2[5]، من فنصت على عقوبة جبائية نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 50.000 دج، ونصت المادة 114-2ق. الرسم على رقم الأعمال على أن تكون الغرامة من 1.000دج إلى 5.000دج.

والملاحظ أن القاضي لا يملك السلطة التقديرية في تحديد مبلغ الغرامة الجبائية لارتباطها بنص قانوني صريح. ولا يمكن أن تخضع لتطبيقات المادة 53 من قانون العقوبات الجزائري المتعلقة بظروف التخفيف.[6]

---

[1] المادة 544 من قانون الضريبة غير مباشرة.

[2] المادة 29 من قانون رقم 03 -22، المؤرخ في 28 -12 -2002 ،المتضمن قانون المالية لسنة 2013.

[3] الملف رقم 136291 الصادر عن غرفة المخالفات والجنح بالمحكمة العليا بتاريخ 7 -10 -1996 ، مجلة المحكمة العليا، العدد1، لسنة 1996.

[4] المادة 523 من قانون الضريبة غير مباشرة.

[5] المادة2/524 من قانون الضريبة غير مباشرة.

[6] المادة53 من قانون العقوبات.

الفرع الثاني

العقوبات المقررة للأشخاص المعنوية

إن المشرع الجزائري قد نص صراحة عن قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، بموجب نص المادة 51/2 مكرر ق. ع[1] التي تنص: باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام، يكون الشخص المعنوي مسئولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين...

كما أورد المشرع الجزائري مجموعة من العقوبات تضمنتها المادتين 18 مكرر والمادة 18 مكرر 1 من القانون رقم: 04/15 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004[2]، حيث نصت المادة 18 مكرر على ما يلي: "العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنايات والجنح هي:

1-الغرامة التي تساوي من مرة (1) إلى خمس (5) مرات الحد الأقصى للغرامة المقرر للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على جريمة.

2- واحدة أو أكثر من العقوبات الآتية:

- حل الشخص المعنوي؛
- غلق المؤسسة أو فرع من فروعها لمدة لا تتجاوز خمس سنوات؛
- الإقصاء من الصفقات العمومية لمدة لا تتجاوز خمس سنوات؛
- المنع من مزاولة نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بشكل مباشر أو غير مباشر نهائيا أو لمدة لا تتجاوز خمس سنوات؛
- مصادرة الشيء الذي أستعمل في ارتكاب الجريمة أو نتج عنها؛
- نشر وتعليق حكم الإدانة.

---

[1] المادة 51/ 2 من قانون العقوبات.

[2] 10- 11- 2004 في المؤرخ ، 15 -04 رقم قانون من ،1 مكرر 18، مكرر 18.

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

[1] المادة 18 مكرر من قانون العقوبات.

خاتمة

تعد الضريبة مورد مالي هام للدولة لتغطية النفقات العمومية، وأداة فعالة تمكنها من التدخل في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، تجسيدا لمختلف أهدافها السياسة والمالية. وقد تقررت مجموعة من النصوص العقابية الجزائية والجبائية لمعاقبة المتهرب من دفعها، وكذا تم تسخير كل الوسائل الإدارية للكشف عن مثل هذه المخالفات المرتكبة ضد حق الدولة في الحصول الضريبة. مع الإشارة إلى أن أغلب القوانين الضريبية في التشريع الجزائري تضمنت تجريم الغش الضريبي أو الغش الجبائي.

وبالتالي هذه الدراسة أظهرت لنا أننا أمام قسم خاص من أقسام وفروع القانون الجزائي، يتمثل في قانون الجزائي الجبائي، يمتاز بخصوصيات سواء في مجال التجريم أو العقاب والأحكام المتعلقة بالمسؤولية الجزائية بالإضافة إلى الوسائل والإجراءات الخاصة بالبحث والتحري ومعاينة وإثبات هذه الجرائم، والإجراءات الخاصة بالمتابعة الجزائية.

وللقضاء على جريمة الغش والتهرب الضريبي لابد من معالجة أسباب هذه الجريمة باعتبار أن الردع العقابي لا يكفي لوحده ولذلك عبر:

- توعية المكلف بالضريبة وتحسيسه بأهمية واجبه نحو وطنه في دفع الضريبة؛
- تحسين فعالية النظام الضريبي وسد الفراغات القانونية في التشريعات الضريبية التي قد يستغلها المكلفين بالضريبة للتهرب المشروع من أدائها؛
- ضرورة أن تكون الضريبة المفروضة على المكلفين واضحة المعالم، بحيث يعرف الخاضع لها مقدار الوعاء الضريبي، معدل الضريبة وتاريخ تسديدها وكذا الجزاءات والعقوبات المترتبة عن التهرب من دفعها. ومن باب أولى تكون واضحة من خلال تحديد القانون الذي أوجدها؛
- ضرورة أن تكون أحكام تحصيل الضريبة من حيث مواعيدها وأساليب تحصيلها ملائمة للمكلف بها، وذلك لتخفيف وقع دفعها عليه، وعليه يجب أن يكون ميعاد دفع الضريبة مباشرة بعد حصول المكلف على الدخل أو الثروة الخاضعة لها، ومثال عن ذلك في حالة الضريبة على الدخل فإنها تحصل من المنبع مباشرة و بذلك يتحصل الموظف على راتبه الصافي أليا.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ- النصوص القانونية:

- **الدساتير:**

1-دستور 1996، دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية منشور بموجب مرسوم رئاسي 96 438 -مؤرخ في 7 ديسمبر 1996 يتعلق بإصدار تعديل الدستور المصادق عليه بموجب استفتاء 28 نوفمبر 1996،ج ر، ع 76، مؤرخ في 23 ديسمبر 1996 معدل بقانون رقم 02-03 مؤرخ في10 أفريل 2002، ج ر، ع 63 مؤرخ في 16 نوفمبر 2008 معدل بقانون رقم 01-16 مؤرخ في 06 مارس 2016،ج ر، ع:14.

2-دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية منشور بموجب مرسوم رئاسي 96 438 -مؤرخ في 7 ديسمبر 1996 يتعلق بإصدار تعديل الدستور المصادق عليه بموجب استفتاء 28 نوفمبر 1996 ،ج ر عدد 76 ،مؤرخ في 23 ديسمبر 1996 معدل بقانون رقم 02-03مؤرخ في10 أفريل 2002 ،ج ر، ع 63 مؤرخ في 16 نوفمبر 2008 معدل بقانون رقم 01-16 مؤرخ في 06 مارس 2016،ج ر ، ع 14.

- **القوانين:**

3-الأمر رقم 156-66 مؤرخ في 8 جوان 1966 يتضمن **قانون العقوبات**، المعدل و المتمم، ج ر، ع49.

4-أمر رقم 58-75 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، ج ر، ع 44.

5-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 28 من قانون رقم 02- 12 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003 المعدلة بموجب قانون رقم 11- 16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012.

6-وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021.

7-وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، قانون التسجيل، 2022.

8-الأمر 75-58 مؤرخ في 26-09-1975، والمتضمن القانون المدني المعدل والمتمم بالقانون 10/05 المؤرخ في 20-06-2005، ج.ر، ع: 44.

9-قانون رقم 66 - 155 مؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن **قانون الاجراءات الجزائية** المعدل والمتمم بالأمر رقم 15 - 02 مؤرخ في 23 يوليو 2015، ج ر، عدد 40

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

11- قانون رقم 01 -21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 يتضمن قانون الإجراءات الجبائية، ج ر، ع79.

12- **قانون الرسم على رقم الأعمال**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

13- **قانون الضرائب غير المباشرة**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

14- **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2021**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب.

15- **قانون التسجيل**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، 2022

- **الأوامر:**

16- قانون رقم 01-21 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79.

17- قانون رقم 09- 09 مؤرخ في 30 ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية لسنة 2010

18- قانون رقم 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج ر، عدد 72.

19- قانون رقم 13 - 08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014.

20- قانون رقم 08-13 مؤرخ في 30 ديسمبر 2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014ج ر، ع 68.

21- قانون 16-11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن **قانون المالية** لسنة 2012، ج ر، ع 72.

ب- الكتب:

22- أحسن بوسقيعة: **الوجيز في القانون الجزائي العام**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ط17.

23- أحمد حمدي العناني، **اقتصاديات المالية العامة ونظم السوق**، دراسة في اتجاه الإصلاح المالي والاقتصادي، دار المصرية اللبنانية، القاهرة، 2003.

24- أعاد محمود القيسي: **المالية العامة**، دار الثقافة، الأردن، 2008.

25- الأنصاري حسن النيداني: **الصلح القضائي**، دور المحكمة في الصلح والتوفيق بين الخصوم دراسة تأصيلية وتحليلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، 2009

26- الأنصاري حسن النيداني، الصلح القضائي دراسة تأصيلية وتحليلية لدور المحكمة في الصلح والتوفيق بين الخصوم، دار الجامعة الجديدة للنشر، د.د.ن، 2001

27- أنور صدقي المساعدة: **المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2007.

28- بوسقيعة أحسن: المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المادة الجمركية بوجه خاص، دار هومة، الجزائر، 2008.

29- بوسقيعة أحسن: الوجيز في القانون الجزائي الخاص، دار هومة، الجزائر، ج1، ط10، 2013.

30- جعفور محمد السعيد: **المدخل للعلوم القانونية**، دار هومة، الجزائر، 2004.

31- حسن بوسقيعة: **المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)**، المجلة القضائية، الجزائر، ع1، 1998.

32- حسني الجندي: **القانون الجنائي الضريبي**، جدار النهضة العربية، القاهرة، 01، 2006.

33- حسين: **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجزئية**، دار المحمدية، الجزائر، ط2.

34- خلفي عبد الرحمان: **محاضرات في قانون الإجراءات الجزائية**، دار الهدى، 2010.

35- رزيق كمال، عمور سمير: **تقييم عملية احلال الجباية العادية محل الجباية البترولية في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، عدد 5، د د ن، د س ن.

36- سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية**، الإسكندرية، 2000.

37- صالحي العيد: **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة الجزائر، 2011.

38- عبد الباسط جميعي، أمال الفزايري: **التنفيذ في المواد المدنية والتجارية**، منشأة المعارف، القاهرة، 1990.

39- عبد الفتاح مراد: **التحقيق الجنائي التطبيقي**، القاهرة، 1995

40- عبد الفتاح مراد: **الحجز الإداري علما وعملا**، د.د.ن، القاهرة، د س ن.

41- عبد القادر عودة: **التشريع الجنائي الإسلامي مقارنا بالقانون الوضعي**، ج1، ط14، مؤسسة الرسالة للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1418هـ-1997م.

42- عدو عبد القادر، **مبادئ قانون العقوبات الجزائري، نظرية الجريمة، "نظرية الجزاء الجنائي"**، دار هومة، الجزائر، ط2، 2013.

43- فريجة حسين: **الإجراءات الإدارية والقضائية المنازعات الضرائب لمباشرة في الجزائر**، منشورات دحلب، الجزائر، د.س.ن.

44- لرويلي صالح، بويق جوزيان: **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، د.د.ن، ط4، 1992.

45- محمد بن عليلو: **واقع عمل النيابة العامة في المغرب بين الممارسة القضائية وضمان الحقوق ولحريات**، المركز العربي لتطوير حكم القانون والنزاهة، د.د.ن، د.س.ن.

46- محمد سعيد جعفور: **مدخل إلى العلوم القانوينة**، الوجيز في نظرية الحق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.

47- محمد سعيد نمور: **أصول الإجراءات الجزائية**، شرح لقانون الأصول الجزائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005.

48- محمد عبد الحميد الألفي: **الصلح في جرائم قانون العقوبات والإجراءات الجنائية**، المكتبة القانونية، د.د.ن، 2002

49- محمود محمود مصطفى: **الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن**، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، مطبعة جامعة القاهرة، ط2، ج1، 1979.

50- مصطفى محمود فراج: **الدعوى وإجراءاتها العملية وفقا لأحدث التعديلات**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.

ت- مجلة:

51- مباركي علي: المسؤولية الجزائية لرئيس المؤسسة عن أفعال تابعيه وتطور مفهوم الخطأ الجزائي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، ع2، 2006.

ث- مقال:

- الشروق أون لاين، مقال إيمان كيموش بتاريخ 2021/12/05بعنوان: 13 ألف مليار دج ضرائب غير محصلة ((يكشف التقرير التقييمي لمجلس المحاسبة

للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية لسنة 2019 عن تهرب ضريبي ضخم... من خلال تسجيل بواقي ضرائب غير محصلة فاقت 13 ألف مليار دج ... وتشمل الضريبة على الأملاك والرسم على القيمة المضافة وأرباح الشركات والدخل الإجمالي العام ،والغرامات القضائية ومختلف أشكال التكليف المفروضة في الجزائر)).

- بن الشيخ نور الدين، دراجي شهرزاد: **جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري**، مقال، المركز الجامعي سي الحواس بريكة، باتنة، الجزائر، 2021.

ج- ملتقيات:

52- الشبشوب توفيق: الصلح في المخالفات الجبائية الجزائية، ملتقى القاضي الجبائي، الجمعية التونسية للقانون الجبائي، يومي 2 ،3 جانفي 2002.

ح-الرسائل والمذكرات:

53- بوعكاز سميرة: **مساهمة فعالية التطبيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي (دراسة حالة لمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة)**، رسالة مقدمة لنيل الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

54- ناصر مراد: **فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب**، دارسة حالة الجزائر، أطروحة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

55- لقضاء الدعوى الجنائية الخاصة في الشريعة الإسلامية وقوانين وأنظمة دول مجلس التعاون الخليجي، أطروحة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في الفلسفة في العلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2009.

56- علي عبد الرحمان العيدان: **انقضاء الدعوى الجنائية الخاصة في الشريعة الإسلامية قوانين وأنظمة دول مجلس التعاون الخليجي**، أطروحة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في الفلسفة في العلوم الأمنية كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، .2009.

57- بلعسلي ويزة: **المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الاقتصادية،** مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم تخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2014.

58- فريدة بن يونس: **تنفيذ الأحكام الجنائية،** أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2013.

59- فرج شعبان: **الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام،** والحد من الفقر دراسة حالة الجزائر أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2012، ص 54.

60- أوهيب بن سالمة ياقوت: **الغش الضريبي،** مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003.

61- بوحجة نصيرة زوجة عيداوي: **سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية في القانون الجزائري،** بحث لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2001.

62- بولجة نادية: **النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي،** مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع: القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، 2016، ص 21.

63- عبد الله مدعث غلاب لعازمي: الحجز التنفيذي على العقار، دراسة في التشريع الكويتي، رسالة ماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق جامعة الشرق الأوسط، 2013.

64- رحال نصر: **محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)،** مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007.

65- عتير سليمان: **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية،** دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي. مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.

66- فهد مبخوت حمد هادي: **سقوط لدعوى العمومية في القانونين الأردني والكويتي،** دراسة مقارنة، رسالة لنيل درجة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق جامعة الشرق الأوسط، 2014.

67- قتال عبد العزيز: **محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة(حالة ولاية الوادي)،** مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي يحي فارس بالمدية، 2008.

68- رامي يوسف، محمد ناصر: **المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية،** مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2010.

69- مراد زياد أمين تميم: **جزاء الجريمة الاقتصادية،** مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2011.

70- طورش بتاتة: مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، .2012.

71- لوني فريدة: **دور المحكوم عليه في القانون الجنائي الجزائري والقانون المقارن،** مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق ولغوم الإدارية، جامعة الجزائر ،2004.

72- رضوان العمودي: **جريمة الغش الضريبي،** مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.

73- عيساوي عبد القادر، بلعروسي سيدي محمد، الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص بالجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العموم الاقتصادية، تخصص اقتصاد نقدي، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، ص 22.

74- غوفي خالد: **أثر التهرب الضريبي على مداخيل الخزينة العمومية**، دراسة حالة مديرية الضرائب، بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014.

75- قرموش ليندة: **جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري**، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013.

76- غرمة مصطفي: **حماية المكلف بالضريبة**، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014.

خ-وثائق أجنبية:

77- الجمهورية التونسية وزارة المالية: **الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي، إجراءات معاينة المخالفة الجبائية الجزائية وتتبعها اجراءات والصلح في شأنها**، مذكرة عدد 39، تونس، 2002

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

78- GDFRIN Philipe, droit administratif des biens, 4 édition, Masson, Paris, 1994, p 173.

79- NATION Unies, Conférence des états parties a la convention des nations unies contre la corruption, 17 jui 2013

80- Pierre Beltrame, la fiscalité en France, 6 édition, hachette livre, Paris, 1998, P : 12.

الفهرس

شكر وعرفان

الإهداءات

قائمة المختصرات

العناوين	الصفحة
مقدمة	أ–د
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للغش الضريبي	6
تمهيد	7
المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي في التشريع الجزائري	8
المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي	8
الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي	8
الفرع الثاني: صور الغش الضريبي	13
الفرع الثالث: أسباب الغش الضريبي	15
المطلب الثاني: الآثار المترتبة عن الغش الضريبي	17
الفرع الأول: الآثار المالية للغش الضريبي	17
الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية للغش الضريبي	19
الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية للغش الضريبي	20
المبحث الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي	21
المطلب الأول: الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي	21
الفرع الأول: مضمون مبدأ الشرعية	22
الفرع الثاني: خصوصية مبدأ الشرعية في الغش الضريبي	23
المطلب الثاني: الركن المادي لجريمة الغش الضريبي	25
الفرع الأول: السلوك الإجرامي	25
الفرع الثاني: العلاقة السببية	26
المطلب الثالث: الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي	26

الفرع الأول: الركن المعنوي في الجريمة الاقتصادية	26
الفرع الثاني: الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي	27
الفصل الثاني: الآليات القانونية لمواجهة جريمة الغش الضريبي	31
تمهيد	32
المبحث الأول: إثبات ومتابعة جريمة الغش الضريبي	33
المطلب الأول إثبات جريمة الغش الضريبي	33
الفرع الأول: الأشخاص المختصة بإثبات جريمة الغش الضريبي	33
الفرع الثاني: وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي	35
الفرع الثالث: إثبات جريمة الغش الضريبي وفقا لقواعد القانون العام	35
المطلب الثاني: تحريك الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي	46
الفرع الأول: الجبهة القضائية المختصة للفصل في جريمة الغش الضريبي	46
الفرع الثاني: شروط الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي	47
الفرع الثالث: انقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي	49
المبحث الثاني: الجزاء القانوني المترتب عن جريمة الغش الضريبي	60
المطلب الأول: تحديد المسؤولية عن جريمة الغش الضريبي	60
الفرع الأول: مسؤولية الشريك في جريمة الغش الضريبي	60
الفرع الثاني: نطاق مسؤولية الشريك في جريمة الغش الضريبي	62
الفرع الثالث: المسؤولية عن فعل الغير	63
المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي	66
الفرع الأول: العقوبات المقررة للأشخاص الطبيعية	66
الفرع الثاني: العقوبات المقررة للأشخاص المعنوية	70
خاتمة	72
قائمة المصادر والمراجع	74
فهرس الموضوعات	84
ملخص	

تم بحمد الله