جـامعة أبي بكر بلقـايد – تلمسـان –

كليـة الحقـوق والعلـوم السيـاسية

قسـم الحقــوق

المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية: الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجا

رسـالة مقدمـة لنيل شهـادة دكتـوراه

تخصص: القـانون الجنـائي للأعمـال

إعداد الطـالب:

واسطي عبد النور

تحت إشراف:

أ. د. قلفاط شكري

لجنة المناقشـة:

أ.د.بدران مراد	أستاذ	جامعة تلمسان	رئيسا
أ.د.قلفاط شكري	أستاذ	جامعة تلمسان	مشرفا ومقررا
د.بن مرزوق عبد القادر	أستاذ محاضر–أ–	جامعة تلمسان	مناقشا
د.نعوم مراد	أستاذ محاضر–أ–	المركز الجامعي –مغنية–	مناقشا
د.محي الدين عبد	أستاذ محاضر–أ–	جامعة سيدي بلعباس	مناقشا

السنة الجامعية 2016–2017

إلى الوالدين أطال الله عمرهما . . . .

إلى كل أفراد الأسرة . . . . . .

إلى جميع الأصدقاء والأحبة . . . . .

إلى كل ما ساهم في إخراج هذا البحث .

شكر وعرفان

في نهاية هذا الجهد المتواضع ، أستهل بالشكر والثناء البارئ المولى عز وجل على نعمة العقل ، وعلى فطرة الإسلام، كما أشكر الله عز وجل على توفيقي لإنهاء هذه الرسالة.

واعترافا بالفضل والجميل أتوجه بخالص الشكر وعميق التقدير للأستاذ الدكتور: **قلفاط شكري**

الذي قبل الإشراف على هذا العمل ، وتعهد بتصويبه في جميع مراحله ،وزودني بالنصائح والإرشادات التي أضاءت أمامي سبيل البحث.

كما لا يفوتني أن أشكر كل من : الدكتور بدران مراد ،و الدكتور بن مرزوق عبد القادر،و الدكتور نعوم مراد،والدكتور محي الدين عبد المجيد، على تكبدهم قراءة ومناقشة هذا العمل المتواضع.

قائمة بأهم المختصرات:

ج.ر.ج.ج	:	جريدة رسمية جمهورية جزائرية
ص	:	صفحة
ع	:	عدد
ق.إ.ج.ج.ب	:	قانون الإجراءات الجبائية جزائري
ق.إ.ج.ج	:	قانون الإجراءات الجزائية جزائري
ق.إ.ج.ف:	:	قانون الإجراءات الجزائية فرنسي
ف	:	فقرة
ق.ت	:	قانون التسجيل
ق.ر.ر.أ	:	قانون الرسم على رقم الأعمال
ق.ض.م	:	قانون الضرائب المباشرة
ق.ض.غ.م	:	قانون الضرائب غير المباشرة
ق.ط	:	قانون الطابع
ق.ع.ج	:	قانون العقوبات الجزائري
ق.ع.ف	:	قانون العقوبات الفرنسي
مج	:	مجلد
م.ق	:	مجلة قضائية

liste des principales abréviations en langue française

Art	:	Article
AJDA	:	Actualité juridique de droit administrative
AJ. Pénal	:	Actualité juridique de droit pénal
Al	:	Alinéa
Arr	:	Arrêté
B.O.I	:	Bulletin officiel des impots
Bull	:	Bulletin
Bull.J.Soc	:	Bulletin Joly édition droit des sociétés
C.A	:	Cour d'appel

CGIF	:	Code général des impots français
Cass.Crim	:	Cassation criminelle
C.E	:	Conseil d'état
C.C	:	Cours de cassation
DC	:	Décision
éd	:	Edition
ibid.	:	Même référence
Gaz. Pal	:	Gazette du palais
JCP	:	La semaine juridique ou jurisclasseur
___ éd G	:	Éditons général
_éd Pén.aff	:	Édition droit pénal des affaires
JORF	:	Journal officiel de la république française
LGDJ	:	Librairie générale de droit et de jurisprudence
N°	:	Numéro
op, cit	:	Ouvrage précité
P	:	Page
P.A	:	Petite affiches
PUF	:	Presse universitaire de France
R.B	:	Revue banque
Rép.pén	:	Répertoire de droit pénal Dalloz.
Rev.soc	:	Revue des sociétés
RIDC	:	Revue internationale de droit comparé

RIDP	:	Revue internationale de doit pénal
RSC	:	Revue de science criminelle
RTD.COM		Revue trimestrielle de droit commercial
_____EUR	:	Revue trimestrielle de droit européen
T	:	Tome
Vol	:	volume

مقدمة

إن تحول الإنسان من النشاط الفردي إلى التكتل والتشارك مع غيره فيما يعرف بالأشخاص المعنوية وارتكاب العديد من المخالفات في إطارها، أثبت عجز المنظومة القانونية في مواكبة هذا التحول، فقد توسعت أنشطة الأشخاص المعنوية وتطورت حتى صارت حقيقة اجتماعية واقتصادية لا يجادل فيها أحد، ما أفضى للإعتراف بشخصيتها القانونية ومكن من إقامة مشروعات ضخمة وتحقيق منافع جمة لم يقوى الفرد على تحقيقها وحده، بل أصبح واضحا للجميع أن بعض الأشخاص المعنوية ممثلة في الشركات التجارية والبنوك تمتلك من رؤوس الأموال ما يوازي أو يفوق ميزانيات الكثير من الدول، الأمر الذي جعلها تشكل عصب الحياة الاقتصادية باحتكارها للصناعات واستئثارها بأسواق الأموال وسيطرتها على جميع المجالات التي تذر الأرباح.

غير أن تدخل هذه الأشخاص في الحياة الاقتصادية نتج عنه العديد من التجاوزات الخطيرة التي تمس بالبنية الاجتماعية والاقتصادية للدولة، حيث أصحبت هذه الأخيرة غطاءا للأشخاص الطبيعية كوسيلة من أجل التنصل من الالتزامات كالالتزامات الضريبية التي تعتبر ركيزة التوازن داخل المجتمع،بل ثبت على وجه قاطع أن كثيرا من الأشخاص المعنوية التي تهدف في الظاهر إلى غايات وأهداف مشروعة قد تكون ستارا ترتكب من ورائه جرائم خطيرة كتزوير الفواتير والمساعدة في إخفاء وتحويل الأموال القذرة، الأمر الذي دعا إلى ضرورة تطويق نشاطها، خاصة وأن للأمر تبعات على السياسة الاقتصادية للدولة، إلا أن هذه الضرورة لم تكن محل إجماع ،فقد أسالت "فكرة المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية" الكثير من الحبر،لقصور وجمود القواعد التي كان يقوم عليها قانون العقوبات،نظرا للطبيعة المعنوية للشخص المعنوي والتي يستحيل معها أن يكون أهلاً ومدركا لإتيان سلوك إجرامي ،ثم إن

العقاب كان لابد أن يصيب من له جسد وروح لتحقيق مقاصده من الردع والإيلام لإصلاح المجرم والإعتبار به.

وأمام وطأة الآثار السلبية الكبيرة التي باتت تخلفها هذه الأشخاص، كان لابد من دعم النظام القانوني الجنائي والاعتراف بالمسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، وقد كان المشرع الفرنسي سباقاً في هذا الأمر، حيث أقر بمسؤولية الأشخاص المعنوية كأصل عام بموجب المادة 121-2 من قانون العقوبات لسنة 1992، وسار على خطاه المشرع الجزائري بقليل من التأخير نظرا للأوضاع الأمنية التي صاحبت هذه الفترة، ولم يأخذ بمسؤولية الشخص المعنوي جنائيا صراحة إلا بعد تعديل قانون العقوبات سنة 2004 واستحداث المادة 51 مكرر منه[1]،ليصير كل من الشخصين الطبيعي والمعنوي مخاطبين بقانون العقوبات، على الأقل عندما ينص القانون على ذلك وعندما يكون الشخص المعنوي تابعا للقانون الخاص، وإن كانت بعض القوانين الاقتصادية الظرفية كقانون المالية لسنة 1969[2] أو الأمر المتعلق بالأسعار وقمع المخالفات الخاصة بتنظيم الأسعار[3]، أو الأمر المتعلق بالمنافسة لسنة 1995، أو الأمر المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال لسنة 1996 من وإلى الخارج[4]، قد سبق لها وأن أثارت مسألة "المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي" إلا أن جل هذه القوانين لم يعمر كثيرا لتعتبر أساسا لمسؤولية هذه الأخير، ولم يرد أي حكم قضائي في هذا الصدد، بل حاول القضاء الالتفاف حول مسؤولية الشخص المعنوي وإعمال العديد من الحلول كالجريمة المادية والمسؤولية عن فعل الغير.

[1] أمر رقم 66-156 المؤرخ في المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات، ج.ر.ج.ج، ع 49، صادر بتاريخ 11 جوان 1966،المعدل والمتمم بموجب رقم 04-15، المؤرخ في 2004،ج.ر.ج.ج، ع71،صادر في 10نوفمبر 2004.

[2] ج.ر.ج.ج،ع 110، الصادر في 31 ديسمبر 1969.

[3] ج.ر.ج.ج ع 38 الصادر بتاريخ 13-05-1975(ملغى).

[4] ج.ر.ج.ج. ع43 صادر في 10 جويلية 1996.

فالمُلاَحظُ للظروف التي صاحبت إقرار المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، لا ينكر أن المشرع الجزائري بات على يقين أنها محور الوقاية من الجرائم الإقتصادية الخطيرة خصوصا تبييض الأموال والغش الضريبي. فلما كانت الضريبة فريضة مالية تقتطع جبرا وبدون مقابل بغرض تحقيق الأهداف العامة، فإن الدولة عملت على إلزام جميع الأفراد بدفع نصيبهم فيها كل حسب مقدرته المالية، وذلك في إطار تحقيق العدالة المالية والاجتماعية، فالضريبة تفرض على أساس فكرة التضامن الاجتماعي الموجودة بين كافة الأفراد داخل الدولة من أجل تقاسم أعباء التكاليف العامة، باعتبارها ضرورة اجتماعية حتى تتمكن من بسط الحماية على المجتمع وتوفير أكبر قدر من الخدمات لينتفع بها كافة المواطنين، زيادة على هذا فقد سعت الدولة إلى أن تكون الأعباء الضريبية موزعة بين المكلفين بشكل مقسط ويسير.

غير أن هذه الجهود قد يحيطها تخاذل بعض المكلفين عند الاطلاع بنصيبهم المقسوم من التضامن، وقد قام البعض الآخر بالإخلال كليا بما فرض عليهم من خلال إخفاء أنشطتهم كليا أو إخفاء جزء كبير من إيراداتهم الحقيقية للتملص من أداء الضريبة المستحقة عليهم. هذا التملص وإن كان يقي صاحبه من اقتسام جزء من أرباحه مع المجتمع، فإنه في المقابل يسبب افتقارا لخزينة الدولة ويعبر عن اندثار القيم الأخلاقية نظرا لغياب العدل والمساواة بين الأفراد،إذ أن المكلف الغشاش غالبا ما يكون أوفر ربحا وأحسن مركزا من المكلف الملتزم بواجباته، هذا من جهة.

من جهة أخرى، فإن تعدد المعاملات الاقتصادية والتجارية والمالية وتأثرها بالعولمة والانفتاح على الأسواق الخارجية والسعي نحو رفع التطور التكنولوجي سهل بشكل كبير تداول الأموال وساعد على انتشار البنوك الوطنية والأجنبية وظهور أسواق مالية عالمية لتداول الأسهم، فضلا عن انتشار بعض المؤسسات المالية التي سهرت على توظيف ما يتوفر تحت يدها من إيداعات وتحويلات مالية لإعادة استثمارها دونما البحث عن مصدر الأموال وتقصي

مدى مشروعيتها من عدمها، وهو الأمر الذي سهل بشكل كبير طمس معالم الجريمة والأموال العائدة منها، فقد سادت إلى حد بعيد فكرة أن الأموال القذرة هي تلك العائدة من تجارة المخدرات فقط، والتي كانت ترعاها بعض الجماعات الإجرامية، نظرا للانتشار الواسع لتجارة بالمخدرات. مستغلة غياب الرقابة واستعمال الأموال الناتجة عن هذه التجارة كوسيلة ضغط وإغراء للدول الفقيرة، للسماح بإعادة تدوير هذه الأموال وإخفاء مصدرها غير المشروع وقطع الصلة بين الجريمة والأموال العائدة منها، مما نتج عنه تصدع في البنية الاجتماعية والاقتصادية للدول نظرا للتوزيع غير العادل للثروات وانتشار الآفات، إلا أن ذلك لم يدم طويلا حيث تم توسيع نطاق الأموال غير المشروعة لتشمل جميع العائدات المتحصلة من الجرائم ليتم في الأخير الإجماع على تجريم جميع أوجه الإخفاء أو تمويه أو مجرد حيازة الأموال العائدة من جرائم تحت تسمية تبييض الأموال أو غسيل الأموال.

وتأسيسا على ما سبق يمكن القول بأن موضوع المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال يعتبر من الموضوعات الحساسة التي تكتسي بالغ الأهمية من الناحية النظرية والتطبيقية، خصوصا لما كانت مسؤولية الأشخاص المعنوية من المسائل المستحدثة نوعا ما في التشريع الجزائري، والتي تجعل الخوض فيها أمر بالغ التعقيد إذا علمنا أن الشخص المعنوي كائن معنوي يعمل تحت غطائه مجموعة من الأشخاص الطبيعية، ولا يمكن إقامة مسؤوليته الجنائية إلا إذا ارتكبت الجريمة بإسمه و لحسابه الخاص وإذا كان القانون ينص على إمكانية مسائلته. فتحديد الأشخاص الذي يمكنهم التصرف باسمه و لحسابه ليس بالأمر اليسير سيما وأن بعض الأشخاص قد يضاهي عمالها ومستخدميها المئات من الأفراد، بل هناك بعض الأشخاص المعنوية من يسيرها أشخاص معنوية أخرى كما الحال بالنسبة لمجمع الشركات ،فيصبح بالتالي تحديد الأشخاص الذين يمكنهم التصرف باسم هذا الأخير شبه مستحيل.

على الرغم من ذلك وإن تم تحديد الأشخاص الطبيعية الذين لهم سلطة إقامة مسؤولية الشخص المعنوي، إلا أن الوقوف على الأفعال المادية لجريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال من الأمور التي تجعل القضاء عاجزا خصوصا أمام صعوبة إثباتها، فالغش الضريبي الذي تناولته قوانين الضرائب بصيغ مختلفة ومتباينة سهلت بشكل كبير إستفحاله، ذلك أن قوانين الضرائب ذاتها غير مستقرة إذ يتم تعديلها أحيانا كل سنة وأحيانا مرتين في السنة بموجب قوانين المالية العادية والتكميلية، ولما كان الغش الضريبي يقوم على استعمال الطرق الإحتيالية فإن المشرع لم يأتي على حصرها أو تبيان ماهيتها وإنما ترك المكلف بين رحمة الإدارة الضريبية والقضاء لتقرير ذلك، لذا يكمن التحدي في إيجاد ووضع معايير إذا انطبقت على تصرف مالي معين وجب تنفيذ العقوبة دون اجتهاد في الرأي أو لبس في الفهم أو إختلاف في التفسير. وإن كان الغش لا يطرح إشكالا كبيرا لإقامة مسؤولية الأشخاص الطبيعية لأن ربط الضريبة يحكمه مبدأ الإقليمية، فإن الأمر يصبح أكثرا تعقيدا عندما يتعلق بأشخاص معنوية لها كم من المقرات الاجتماعية داخل العديد من الدول المختلفة، هذا من ناحية.

من ناحية أخرى فإنه وإذا كان السلوك المادي لجريمة تبييض الأموال واضحا وموحدا بين جميع الدول من الناحية القانونية لما لعبته الإتفاقات الدولية [1] في ذلك، نظرا لتجاوز نطاق هذه الجريمة حدود الدولة الواحدة، إلا أن الانتشار الواسع للجناة الضريبية و البنوك ذات السرية المصرفية جعل تحقيق المسؤولية عنها أمرا غير وارد أبداً، بل ساهم ويساهم في إنجاح عمليات تبييض الأموال على الصعيد الخارجي ،أما على الصعيد الوطني فإن المشرع حاول مجارات التقنيات المستعملة في إنجاح هذه الجريمة بتوسيع اختصاصات أعوان الضبطية القضائية و وكيل

[1] إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الإتجار غير مشروع بالمخدرات و المؤثرات العقلية ،الموافق عليها في فيينا 19 ديسمبر 1988 ،المصادق عليها بتحفظ بموجب المرسوم الرئاسي رقم 95-41 المؤرخ في 28 جانفي1995،ج.ر.ج.ج،ع07 الصادرة في 15 فيفري 1995. و إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنضمة عبر الوطنية، المصادق عليها بتحفظ بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-55، المؤرخ في 05 فيفري 2002،ج.ر.ج.ج.ع،9 صادر في 10 فيفري 2002.

الجمهورية، بل ذهب إلى أبعد من ذلك عندما قرر إنشاء أقطاب قضائية خاصة لمتابعة هذه الجريمة ،مما يثير العديد من الإشكالات حول مدى دستوريتها.

كل ذلك يزيد في أهمية موضوع البحث وفي النزعة نحو اختياره،حيث يتجلى ذلك أكثر لما يثيره من جدل وإشكال، ولعل أهم إشكالية تطرح هنا هي: **متى وكيف يكون الشخص المعنوي مسئولا عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال؟ وما مدى تطابق القانون مع الواقع؟**

بحثا منا عن إجابة لهذا الإشكال وتسليما بالدور الذي لعبه الفقه والقضاء في رسم معالم مسؤولية الشخص المعنوي جنائيا كان لابد من الاعتماد على المنهج التاريخي، فلا ينكر أحد أن الفقه عارض فيما مضى الإعتراف بالشخصية القانونية للأشخاص المعنوية ،ثم بعده المسؤولية الجنائية لهذه الأخيرة.ولما كان الإقرار بمسؤولية الأشخاص المعنوية في التشريع الجزائري حديثا نسبيا مقارنة بالتشريعات الأخرى ومستمدا من التشريع الفرنسي، ولما كان تجريم تبييض الأموال مستمدا من الإتفاقات الدولية وجدنا الاعتماد على المنهج المقارن أمرا ضروريا ومنطقيا نظرا للأسبقية التي أمتاز بها التشريع الفرنسي وتمرس القضاء والفقه في ابتكار الحلول للإشكالات التي طرحتها مسؤولية الأشخاص المعنوية.

وفي الأخير فرض علينا التشريع الجزائري وصف وتحليل مضامينه ،خصوصا في الجزء المتعلق بتحديد أركان جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال، أو الشطر المتعلق بشروط قيام مسؤولية الشخص و إجراءات متابعته والعقوبات المطبقة عليه.

وبناءا على الإعتبارات السابقة، ومن أجل الإحاطة التامة بأهم الأجوبة المتعلقة بمسؤولية الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال،فقد تناولنا هذا البحث في بابين:

الباب الأول: تطور المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال

وقد تعرضنا فيه لمحاول بحث وتأصيل جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال ومسؤولية الشخص المعنوي عنهما،حيث قسمناه إلى فصلين: خصصنا الأول منهما لدراسة موقف الفقه من مسؤولية الشخص المعنوي وموقف المشرع الجزائري من ذلك، وكذا مفهوم جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال وأثرهما. فحين خصصنا الفصل لتحديد الطبيعة القانونية المتميزة للغش الضريبي وتبييض الأموال من حيث تكييفهما و بنيانهما القانوني.

الباب الثاني: إسناد جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال للشخص المعنوي

حيث تعرضنا في هذا الباب لبيان كيفية إسناد جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال للشخص المعنوي من خلال فصلين: الأول درسنا فيه شروط قيام المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال وأثرها على الشخص الطبيعي، فيما بحثا في الفصل الثاني النظام القانوني لمتابعة الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال والعقوبات المطبقة عليه.

الباب الأول :

تطور المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال

الباب الأول:تطور المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال

من بديهيات القانون الجنائي،أن المسؤولية الجنائية لا تثار إلا في حق من له الإدراك والتمييز اللذين يدفعان الشخص نحو إختيار الإجرام، ولما كان الشخص الطبيعي وحده يملك هاتين الميزتين فإنه بالضرورة سوف يكون وحده مخاطبا بأحكام قانون العقوبات، لقدرته على فهم وإدراك هذه الأحكام،وتصويب سلوكاته وفقا لها.

إلا أن طمع الإنسان وبحثه الدائم عن الربح، دفعه إلى تكتل والتشارك مع غيره لتطوير نشاطه وتوسيعه، إلى أن تمخض عن هذا التكتل نظام قانوني جديد يسمى بالأشخاص المعنوية التي باتت عصب الحياة الإقتصادية لما تؤديه من خدمات وما تملكه من إمكانيات.

فما كان على المشرع سوى الإعتراف بشخصيتها القانونية وتسويتها مع الأشخاص الطبيعية،فأصبحت بذلك جزءا لا يتجزأ من الحياة العملية، بل أصبحت أداة يلجأ إليها الأشخاص الطبيعيين للقيام بالمشاريع التي لا يمكن للشخص القيام بها بمفرده.

غير أن تدخل هذه الأشخاص في الحياة الإقتصادية أبرز العديد من التجاوزات الخطيرة التي تمس بالبنية الإجتماعية والإقتصادية للدولة، فأصبحت هذه الأخيرة غطاءا للأشخاص الطبيعية للتنصل من الإلتزامات، كالإلتزامات الضريبية التي تعد ركيزة التوازن الإقتصادي والإجتماعي داخل الدولة ، ثم البحث فيما بعد عن السبل المتوفرة لتغطية هذه التجاوزات.

الأمر الذي دعا إلى ضرورة تطويق نشاطاتها، إلا أن هذه الضرورة لم تكن محل إجماع الفقه والقضاء، إلى أن إتخذ المشرع موقفا حاسما في ذلك، بأن أخضع الأشخاص المعنوية للمسؤولية الجنائية عن جميع الجرائم بما فيها الغش الضريبي وتبييض الأموال.

وبهدف إبراز فكرة المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية (الغش الضريبي وتبييض الأموال)،كان علينا لزاما الوقوف على الدور الحثيث الذي لعبه الفقه في رسم معالم مسؤولية هذه الأشخاص بالموازاة مع ما قدمه لتحديد معنى الغش الضريبي و تبييض الأموال(**الفصل الأول)**

وصولا إلى الحلول التي إقترحها لتكييف جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال وموقف المشرع منها (**الفصل الثاني**)

الفصل الأول:تأصيل جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال ومسؤولية الشخص المعنوي عنهما

لم يكن الإعتراف بالشخصية القانونية للشخص المعنوي يسيرا، وإنما كان نتيجة جدل فقهي وقضائي بل وقانوني حاد، فقد كانت مسألة الإعتراف بالشخصية القانونية للشخص المعنوي أمرا غير منطقي في نظر البعض. هو نفس الجدل الذي قام بين فقهاء القانون الجنائي حول مدى إمكانية مساءلة الشخص المعنوي جنائيا، وقد إنقسموا في ذلك إلى مذهبين متخاصمين حول القبول بفكرة المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، فيرى البعض أنه محض إفتراض لا وجود له في الواقع وبالتالي لا يمكنه تحمل العقاب ،فحين يرى الجانب الأخر أنه حقيقة قانونية له إرادة مستقلة عن الأعضاء المكونين له ما يجعله أهلا لتحمل المسؤولية.

ومع تطور الأنشطة الخاصة بهذه الأشخاص أضحى الإعتراف بمسؤوليتها الجنائية أمر لابد منه،خاصة إذا علمنا أن جل النشاطات التجارية باتت حكرا عليها، وأصبحت المحرك الرئيسي للإقتصاد. وما يزيد من أهمية الإعتراف بمسؤوليتها الجنائية هي الجرائم الخاصة التي ترتكبها كالغش الضريبي وتبييض الأموال.

فالغش الضريبي وتبييض الأموال كجريمتين إقتصاديتن تعتبران جريمة العصر، نظرا للآثار التي تخلفانها وللوسائل المستعملة فيها والتي يستحيل معها كشفها إذا صدرت عن شخص طبيعي، فإنه من الصعب بمكان الكشف عنها إذا كان فاعلها شخص معنوي.

لذلك يبدو ضروريا أن نشير إلى الجدل الفقهي الذي ثار حول الإعتراف بمسؤولية الشخص المعنوي وموقف المشرع الجزائري والقضاء من ذلك في (**المبحث لأول**)،ثم تحديد المعنى الدقيق للغش الضريبي و تبييض الأموال والعلاقة بينها (**المبحث الثاني**).

المبحث الأول: التحول الفكري و القانوني للمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي من الإنكار إلى الإعتراف

إن التطرق إلى مشكلة المسؤولية الشخص المعنوي من وجهة نظر الفقه يسوقنا بالضرورة إلى عطف النظر على إتجاهين مختلفين في الرؤى إلى هذه المسؤولية. فالإتجاه الأول يميل إلى رفض هذه المسؤولية على أساس أن الشخص المعنوي مجرد إفتراض أو مجاز قانوني لا وجود له في الواقع وليست له إرادة أو تمييز ما يجعله غير أهل للمساءلة. خلافا لذلك يرى الإتجاه الثاني أنه حقيقة قانونية له إرادة مستقلة عن إرادة مكونيه الذين يعملون بإسمه ولحسابه الخاص كما أن قانون العقوبات رصد له مجموعة من الجزاءات لا تختلف عن تلك المرصودة للأشخاص الطبيعية (**المطلب الأول**).

بالرغم من أن كلا الإتجاهين قدما حججا دامغة لا يمكن ضحدها ،إلا أن المسؤولية الجنائية تقتضي نصا صريحا يفيد ذلك، ومع إنتشار هذه الأشخاص وإكتساحها ميدان الإعمال،حول القضاء الإتلاف حول الإقرار بمسؤوليتها بإبتكار العديد من الحلول كلما أتيحت الفرصة لذلك ، إلا أن ذلك لم يحقق الحماية القانونية المرجوة. إلى تدخل المشرع بموجب المادة 51 مكرر من قانون العقوبات المعدل سنة 2004 (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول:الجدل الفقهي حول المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية:

إحتدم جدال فقهي واسع النطاق حول مدى إمكانية مساءلة الشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية، وإن كان هذا الإختلاف لم يفصل فيه بشكل قاطع، وذلك لما تحمله مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية من خصوصيات، ولقد إنقسم الفقه بهذا الصدد إلى قسمين:فريق معارض لمسؤولية الشخص المعنوي (**الفرع الأول**)، وإتجاه مؤيد ينادي بالتسوية بين الشخص الطبيعي والمعنوي من حيث المسؤولية الجنائية (**الفرع الثاني**).

الفرع الأول : الإتجاه المعارض للمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي

كان السائد في الفقه الجنائي في القرن19، المذهب التقليدي المعارض لمسؤولية الشخص المعنوي جنائيا عن الجرائم الإقتصادية، الذي كان يتغنى بمجوعة من الحجج

التقليدية التي ترتبط بالوجود المادي للشخص الطبيعي وأنه وحده يمكن أن يسأل جنائيا بالنظر إلى ما يملكه من إرادة والتي من شأنها أن تجعله يتمتع بالأهلية اللازمة لإكتساب الحقوق وتحمل الواجبات[1]، عكس الشخص المعنوي الذي هو مجرد إفتراض[2].بالإضافة إلى ذلك يستند أصحاب هذا الإتجاه إلى العديد من الحجج وهي :

البند الأول.الطبيعة الإفتراضية للشخص المعنوي تحول دون إمكانية متابعته جنائيا

ينطلق الإتجاه الرافض لإمكانية متابعة الشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية، من إنكار ورفض تمتع الشخص المعنوي بالشخصية القانونية[3]، وأنه مجاز لا وجود في الواقع ولا إرادة لديه يعبر بها عن نفسه، بل هو من إفتراض المشرع وليس له وجود مادي، وأن هذا الإفتراض إقتضته الضرورات العملية، لكي يتاح للشخص المعنوي ممارسة النشاطات التجارية والمدنية وتحمل تبعاتها كالديون أو التعويضات.على الرغم من ذلك فإن هذا الإفتراض لا يمتد إلى نطاق المسؤولية الجنائية لأن القانون الجنائي لا يبني أحكامه على الإفتراض أو المجاز[4]،وأن الإنسان هو وحده المخاطب به، لأنه الوحيد القادر على إدراك أحكامه.[5]

---

[1] جمال إبراهيم الحيدري،أحكام المسؤولية الجزائية،الطبعة الأولى،منشورات زين الحقوقية،لبنان،ص 132.

[2]عبد الوهاب عمر البطراوي،أساس المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي الخاص،مجلة الأمن والقانون،العدد01،سنة2005،تصدر عن أكادمية شرطة دبي،الإمارات.ص286.

[3] إختلف الفقهاء فيم مضى حول الإعتراف بالشخصية القانوية للشخص المعنوي، بين من أنكر بشكل قاطع فكرة الإفتراض وقدم بدائل فكرية أخرى وبين من ساند فكرة إفتراض الشخصية القانوية وإختلفوا في بيان طبيعتها. حيث يقول L.DUGIT« لم يسبق لي أن تناولت الطعام مع شخص إعتباري » .وهناك بعض الفقه من يعتقد أن الشخص المعنوي هو وهم شرعي أو إفتراض قانوبني، أما الرأي الرجح فيرى أن للشخص المعنوي وجود حقيقي فرضته الحياة العملية.لمزيد من التفصيل راجع:أحمد محيو،محاضرات في المؤسسات الإدارية ،الطبعة الرابعة،ديوان المطبوعات الجامعية،2006،ص92 وبعدها.و ناصر لباد الوجيز في القانون الإداري،الطبعة الثانية،دار لباد ،الجزائر،2007،ص87.

[4] محمد عبد القادر العبودي،المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية في التشريع المصري-دراسة مقارنة- ،الطبعة الثانية،دار النهضة العربية،مصر،2011،ص23.وأنظر كذلك:

-G.STEFANI-G.VASSEUR-B.BOULOC, droit pénal général,17eme éd DALLOZ,2000,p265.

[5] ALIF GEBARA, la responsabilité pénale des personnes morales en droit positif français, thèse de doctorat en droit, faculté de droit, université de Paris, 1945,p20-21.

فالمسؤولية الجنائية منوطة بالإدراك وقائمة عليه، لذلك يبدو منطقيا القول أن طبيعة الشخص المعنوي تتنافى وأحكام المسؤولية الجنائية، فلا يمكن تصور إتيان السلوك المادي للجريمة لأن الإرادة هي سبب السلوك فهي تؤطره نحو نسق معين يمثل السلوك الإجرامي.[1]

بالإضافة إلى ما سبق يرى المعارضون لمسؤولية الشخص المعنوي جنائيا أن هذا الأخير لا يملك "الإرادة"[2] التي تعتبر ركناً لقيام المسؤولية، فالجريمة تتكون من ثلاثة أركان شرعي، مادي، ومعنوي،فالركن الشرعي هو نص التجريم، أما الركن المادي فهو السلوك المجَرَم، فأما الركن المعنوي يشمل الإرادة الإجرامية والقصد. ولما كان الشخص المعنوي عديم الإرادة فإنه يستحيل معه إرتكاب الجرائم من قبله[3].غير أن جميع الجرائم المرتكبة أثناء ممارسة نشاطاته فهي وليدة أفعال الأشخاص الطبيعيين الذين يتخفون تحت غطائه و ينوبون عنه[4]،إلا أن أعمال النائب لا تلزم الشخص المعنوي إلا إذا كانت في حدود النيابة ،وأن النائب لا تكون له هذه الصفة إلا في حدود الأعمال المشروعة. وبالنتيجة متى إرتكب النائب أفعالا غير مشروعة فإن بالضرورة يكون قد تجاوز حدود وكالته وبالتالي يكون مسئولا شخصيا.[5]

البند الثاني: مبدأ التخصص الذي يحكم الشخص المعنوي يحول دون إمكانية متابعته جنائيا:

يرى أنصار الإتجاه المنكر لمسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية ،بأن الشخص المعنوي وإن إعترف المشرع بأهليته القانونية، فإن هذه الأهلية لا يكون لها وجود إلا فيما حدده المشرع وخصصه للشخص المعنوي من أجل تحقيق أغراضه و الأهداف التي أنشأ من أجلها ،وهو ما يعبر عنه بمبدأ التخصص.[6]

---

[1] عبد القادر عدو،مبادئ قانون العقوبات الجزائري-القسم العام –نظرية الجريمة –نظرية الجزاء الجنائي- ،دار هومه،الجزائر،2010،ص216.

[2] عز الدين الدناصوري-عبد الحميد الشواربي،المسؤولية الجنائية في قانون العقوبات والإجراءات الجنائية،الجزء الأول،الطبعة الخامسة،رمضان وأولاده للنشر،مصر،2003،ص90.

[3] جمال إبراهيم الحيدري،المرجع السابق،ص118.

[4] P.CANIN,droit pénal général,5eme éd,hachatte,paris,2010,p91.

[5] عبد الله مبروك النجار،إفتراض الشخصية و أثره في الشريعة الإسلامية مقارنا بالقانون ،الطبعة الأولى،دار النهضة العربية،مصر،1997،ص297.

[6] حاسم عبد المجيد يوسف جادو،المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوي،دار الفكر الجامعي،الأسكندرية،2012،ص106.

فالشخص المعنوي تتحدد أهليته القانونية بالأنشطة التي يمارسها، والتي تستهدف تحقيق أغراض مشروعة، وليس إرتكاب الجرائم، فإذا إرتكب أحد أجهزته أو ممثليه الشرعيين جريمة لحسابه، فإن يستحيل معه إثارة مسؤولية هذا الأخير،كون أن إرتكاب الجرائم ليس من إختصاصه ويتنافى والغرض الذي أنشأ من أجله، لأن الأهلية المعترف بها للشخص المعنوي هي أهلية ناقصة وهذا ماقال به الفقيه **MESTER** «يذهب القائلون بهذه الحجة أن إلى أن الشخصية الجماعة ليست كاملة على عكس الشخصية المقررة للأفراد،إذ هي محدودة بالغرض الذي من اجله فرض القانون وجودها وقيامها ،وأنه يستحيل أن يكون لغرض إرتكاب الجرائم،ومن أجل هذا تكون الجماعة غير أهل لإرتكاب الجرائم».[1] ويوافقه الرأي الأستاذ **إبراهيم صالح** بالقول« أن الشخص المعنوي قد أنشأ لتحقيق غرض وغاية مشروعة و لحقيق هذه الغاية ،فإن الأمر لا يتطلب إرتكاب جريمة،فإعتراف المشرع بأهلية هذه الأشخاص من الناحية القانونية مرتبط بالغرض من وجودها، ولا يعقل أن يسع هذا الغرض إرتكاب الجرائم. وهذا يعني أن هذه الأشخاص هي ذات أهلية ناقصة لأنها قررت بغية القيام بأنشطة معينة».[2]

البند الثالث.إستحالة تطبيق العقوبة على الشخص المعنوي يحول دون إمكانية متابعته جنائيا:

لقانون العقوبات العديد من المقاصد، أولها حماية المصالح المشتركة للمجتمع، سواء كانت هذه المصالح مادية أم معنوية. وتظهر هذه الحماية من خلال تجريم الأفعال الضارة والمعاقبة عليها. فمثلا يجرم المشرع فعل السرقة وخيانة الأمانة لما لها من ضرر يصيب الفرد في ماله فيقرر له عقابا متناسبا لردع هذه الأفعال وإصلاح الضرر والمجُرم معا،كل ذلك للحفاظ على النظام والأمن داخل المجتمع.[3]

[1] R.GARRAUD, précis de droit criminel, 2eme éd, librairie J-B,SERY, France,1909 ,p62

[2] إبراهيم على صالح ،المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية،درا المعارف،مصر،1980،ص105 وبعدها.و بشوش عائشة،المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية،مذكرة لنيل شهادة الماجستير،كلية الحقوق،جامعة الجزائر،2002،ص30.و عبد الله أوهايبية ،شرح قانون العقويات الجزائري-القسم العام،موفم للنشر،الجزائر،209،ص3016

[3] عبد الرحمن توفيق أحمد،محاضرات في الأحكام العامة لقانون العقوبات،الجزء الأول،الطبعة الأولى،دار وائل للنشر،الأردن،2006،ص08 ومحمد علي سالم عياد-أكرم طراد ،شرح قانون العقوبات –القسم العام- ،دار الثقافة ،الأردن،ص22

من تم فإن العقاب يختلف من جريمة لأخرى فمنه ما هو سالب للحياة ومنه ما هو سالب للحرية وذلك بتفاوت حسب درجة وخطورة الفعل، فالجنائية عقوبتها السجن من 10 إلى 20 سنة أو مدى الحياة، والجنحة و المخالفة بدرجة أقل بالحبس 05 سنوات على الأكثر،ومنه ما هو مالي يصيب الجاني في ذمته المالية .من هذا المنطلق يمكن القول أنه يستحيل تطبيق أي من العقوبات السالفة الذكر على الشخص المعنوي، لأن المشرع عندما وضع العقاب إفترض أن يصيب الإنسان الذي هو مخلوق من لحم وله ونفس وجنس محدد[1].

ومع ذلك يمكن تطبيق العقوبات المالية على الشخص المعنوي، غير أنها ليست مضمونة التنفيذ قياسا بالوضعية المالية للشخص المعنوي الذي يمكن أن يكون عرضة للإفلاس أو يمر بمرحلة إعسار. وعليه لا مجال للنقاش حول مدى إمكانية مساءلة الشخص المعنوي كون أنه محض إفتراض لا يتناسب وقانون العقوبات الذي يخاطب بدرجة أولى الشخص الطبيعي.[2]

البند الرابع. طبيعة الشخص المعنوي تتعارض مع مبدأ شخصية العقوبة

إن مبدأ شخصية العقوبة يقضي بأن يكون كل مسئول عما إقترفت يداه، ولا يسأل شخص جزائيا عن فعل غيره، لذلك فإن في تقرير المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية يشكل خروجا على هذا المبدأ، وإن توقيع العقوبة عليه سوف يجعلها تصيب جميع الأشخاص الطبيعيين المكونين له والعاملين لديه، رغم أنه يوجد من بينهم الكثير الذين لم يساهموا بأية صورة في إرتكاب الجريمة، بل ومنهم من لم يعلم لها أصلا. أي أن العقوبة ستمتد إلى جميع هؤلاء الأشخاص بدون تفرقة بين من إتجهت إرادته لإرتكاب الجريمة وبين من لم يعلم بها أصلا.[3]

---

[1] R.MERLE-A.VETU, traité de droit criminel-problèmes généraux de la science criminelle ,T 1,3eme éd,CUJAS,paris,1957,p742.«...est que les textes de base du droit pénal français visent incontestablement des personnes humains faite de chair et d'esprit doté d'un sex..».

[2] مبروك بوخزنة ،المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي،الطبعة الأولى،مكتبة الوفاء القانونية،الإسكندرية،2010،ص86.وأنظر كذلك:

-M-D.MARTY, droit pénal des affaires-parie générale, politique pénales, PUF,1973,p109.

-G.STEFANI-G LEVASSEUR-B.BOULOC, op.cit, p26.

[3] مبروك بوخزنة،المرجع نفسه،ص84

بالنتيجة يمكن القول إن توقيع العقاب على الشخص المعنوي غير مقبول لأنه إخلال بمبدأ شخصية العقوبة القاضي بأن العقوبة يجب أن تسلط على الشخص الذي ثبتت مسؤوليته عن الجريمة دون سواه، وذلك مهما كانت الصلة التي تربطه بالمحكوم عليه كون أن العقوبة لا يمكن أن تحقق أغراضها الأخلاقية والنفعية.[1]الأمر الذي قال به الفقه **ROUX**«إن إقرار هذه المسؤولية يتنافى مع العدالة لما يؤدي إليه من إستطالة العقاب دون تمييز بين من كان مقدرتهم منها ،وغيرهم ممن تعوزهم السلطة،وإلى الين تداولوا في شأنها و أقدموا عليها و الذين صلتهم مثبتة بكل ما يحق بظروفها ،إن التحدي بأن الأقلية يجب أن تخضع لرأي الأغلبية إن صح في مجال القانون الخاص،فإنه لا يصح في مجال القانون الجنائي لأن مؤاخذة أشخاص عن أفعال غيرهم يشكل رجعة إلى الوراء ولا يعد تقدما في مجال المسؤولية».[2]

نشير في الأخير أن الرافضين لإمكانية متابعة الشخص المعنوي جنائيا ،يتفقون على نقطة هامة،وهي إمكانية تطبيق تدابير الوقائية، حيث يرى الفقيه **ROUX** بأن إخضاع الأشخاص المعنوية لهذه التدابير لا يثير أي إشكال من الناحية القانونية، لأن الحكم بالتدابير الوقائية غير مرتبط بشروط المسؤولية ،فالمجنون والقاصر وجميع الأشخاص غير المسئولين جنائيا يمكن أن تطبق عليهم هذه العقوبات.[3]

البند الخامس. معاقبة الشخص المعنوي لا تحقق أهداف السياسة العقابية:

يعرف الفقيه الألماني **FEUERBACK** السياسة الجنائية بأنها «الخطوط العامة التي تحدد إتجاه المشرع الجنائي والسلطات القائمة على تطبيق القوانين و تنفيذها ،من أجل تحقيق الدفاع الإجتماعي».ويشمل ذلك تحديد القيم و المصالح الأولَى بالرعاية، وتحديد الأفعال المجرمة وعقوباتها،كل ذلك من أجل محاربة الجريمة بشتى أشكالها وأنواعها، وسواء كان داخل إقليم الدولة أو خارجها، حيث توصف السياسة الجنائية بأنها علم التشريع الجنائي بفحصه

[1] سامي عبد الكريم محمود ،الجزاء الجنائي،الطبعة الأولى،منشورات الحلبي،لبنان،2010،ص27.و عبد القادر القهوجي ،قانون العقوبات –القسم العام- (نظرية الجريمة،المسؤولية الجنائية ،الجزاء الجنائي)،الدار الجامعية،بيروت،2000،ص753

[2] محمد العلمي،المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن الجرائم الإقتصادية في القانون الجنائي المغربي،رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا في القانون الخاص ،كلية الحقوق،جامعة محمد الخامس ،الرباط،سنة 1992،ص55.

[3] محمد العلمي، المرجع نفسه، ص58.

وتحليله بقصد معرفة مدى مطابقته لأغراض الجماعة على نحو شمولي[1]،لتحقيق العادلة كغرض أخلاقي والردع العام و الخاص كأغراض نفعية للعقوبة وإن كان العديد الفقهاء أكدوا على أهمية تحقيق العدالة كأهم غرض من أغراض العقوبة.

إلا أن البعض يقلل من جدوى العقوبة لكونها تتطلب أن تطبق على إنسان له إدراك ذهني للإلتزامات التي تفرضها قواعد الأخلاق و أن تكون تصرفاته موافقة لتلك القواعد الأمر الذي يستحل تحقيقه بالنسبة لكافة أفراد المجتمع على السواء[2].ومن جهة أخرى إن المشرع يهدف من العقاب إلى تحقيق نوع من الردع من خلال إختيار العقوبة وطريقة تنفيذها. بحيث تجعل من لديه نزعة إلى الإجرام التردد فبل الإقدام عليها.خصوصا إذا تيقن أن ماسيجنه من فائدة لا يقارن بما سيناله من جزاء.[3]

وعلى هذا الأساس يرى أصحاب الإتجاه الرافض لمسؤولية الشخص المعنوي جنائيا عن الجرائم الإقتصادية، أنه لا فائدة ترجى من معاقبة الشخص المعنوي كون أن العقوبة يجب أن تسلط على الأشخاص الطبيعيين ولا أثر لها عليه من تقويم وإصلاح، بل وحتى بالنسبة للعقوبات الأخرى كالغرامات والمصادرة التي يمكن أن تتناسب مع طبيعته، فهي لا تعدو أن تكون مجرد مبالغ مالية تافهة مقارنة بما ألحقه الشخص المعنوي من ضرر بالمجتمع والدولة ككل، والمثال على ذلك جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال.[4]

---

[1] سيدي محمد الحمليلي، السياسة الجنائية بين الإعتبارات التقليدية للتجريم والبحث العلمي في مادة الجريمة،رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة أبوبكر بلقايد،تلمسان،2012،ص24

[2] سامي عبد الكريم محمود ،المرجع السابق،ص79.

[3] سامي عبد الكريم محمود،المرجع نفسه،ص80.

[4] عبد القادر القهوجي،المرجع السابق،ص604.و عبد الرحمان،المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي-دراسة تحليلية مقارنة-،نشرة المحامي،ع04،سنة 2006،صادرة عن منظمة المحاميين لناحية سطيف،ص17.وأنظر كذلك:

-PH.CONTE-P MAISTER DU CHAMBON,droit pénal général, 6 eme éd, ARMOND COLIN,France,2002,197-198.

-نشير هنا أن الرافضين لإمكانية متابعة الشخص المعنوي جنائيا ،يتفقون على نقطة هامة ،وهي إمكانية تطبيق تدابير الوقائية،وعلى الفقيه ROUXالذي يرى بأن إخضاع الأشخاص المعنوية لهذه التدابير لا يثير أي إشكال من الناحية القانونية، لأن الحكم بالتدابير الوقائية غير مرتبط بشروط المسؤولية ،المجنون و القاصر و الأشخاص وجميع الأشخاص غير المسئولين جنائيا يمكن أن تطبق عليهم هذه العقوبات.لمزيد من التفصيل راجع،محمد العلمي،المرجع السابق،ص 58.

الفرع الثاني: مبررات المذهب الفقهي المؤيد لمسؤولية الشخص المعنوي جنائيا عن الجرائم الإقتصادية

يذهب الرأي الغالب في الفقه الحديث إلى القول بإمكانية متابعة الشخص المعنوي جنائيا ،دون إعفاء الشخص الطبيعي القائم عليه والمنسوبة إليه الأفعال الإجرامية، و مرد ذلك التطور السريع للتجارة وشعب المعاملات الإقتصادبة التي أدت إلى ظهور أعداد كبيرة من الأشخاص المعنوية التي فاقت رؤوس أموالها ميزانيات الدول وأصبحت جزء لا يتجزأ من الحياة الإقتصادية.كما نتج عن تدخلها في الحياة الإقتصادية ظهور تجاوزات خطيرة جعلت تجريمها أمرا حتميا.

حيث إنطلق هذا الإتجاه من تفنيد الحجج التي ساقها الإتجاه الكلاسيكي الرافض لمسؤولية الشخص المعنوي، وهو ما سوف نأتي على عرضه.

البند الأول: طبيعة الشخص المعنوي لا تتعارض مع تقرير مسؤوليته جنائيا

يرى أصحاب هذا الإتجاه أن القول بأن الشخص المعنوي هو محض إفتراض ليست له إرادة ،لا يستقيم الآن مع الحقائق الإجتماعية والقانونية. ذلك أن نظرية الإفتراض أصبحت مهجورة فقهاً وقضاء وحلت محلها نظرية الحقيقة[1]، مفادها أن الشخص المعنوي حقيقة قانونية وإجتماعية لا يمكن إنكارها أو التغاضي عنها، لأن الشخص المعنوي أصبح جزءا من النسيج الإجتماعي ويؤدي دورا رائدا في الحياة الإجتماعية والإقتصادية، كما أنها حقيقة قانونية يعترف بها القانون ويحدد مجالات نشاطها وأسلوب ممارسته ،وحقوقها وواجباتها.[2]

---

[1] M-D.MARTY, droit pénal des affaires,op,cit,p109

-تجدر الإشارة أن كل من الفقيه جراك (GIERKE) والفقيه جالينك (JALLIENK)وكري دومالبرغ CARRE DE (MALGERG) نادوا بنظرية الحقيقة حيث تبلورت أفكارهم في أن الشخص المعنوي ليس أوهاما و ليس مجرد افتراضات لا وجود لها ،إلا حيث ما يريد المشرع ،ولكنها حقائق مادية تفرض نفسها على المشرع لأنها لا توجد نفسها من تلقاء نفسها بمجرد تكوينها ،دون انتظار إعتراف المشرع بها،إنها أشخاص و لو اختلفت عن الأشخاص الطبيعية من حيث تكوينها في أنها ليست أجساما وليس لها كيان مادي ملموس إلا أنها تتفق معها كون أنها حقائق.

[2] علي عبد القادر القهوجي،المرجع السابق،ص606 ونائل عبد الرحمان صالح،المسؤولية الجزائية للشركات التجارية-دراسة تحليلية مقارنة- ،الطبعة الأولي،دار وائل،الأردن،2004،ص71-72.

فإذا كان للشخص الطبيعي عقل و رأس وأصابع يستخدمها في حياته اليومية فهو شبيه ببنية الشخص المعنوي، فمجلس الإدارة مثلا هو مركز الأعصاب الذي يتحكم في كل ما تريده الشركة،والمدير هو الرأس، أما الموظفون والعمال فهم الأصابع التي تتحرك بأوامر مركز الأعصاب[1].بالإضافة إلى ذلك فإنه لما كان للشخص المعنوي وجود حقيقي فإنه بالضرورة يتمتع بشخصية قانونية متميزة عن إرادة الأشخاص المكونين له، وله مصلحة خاصة، وله ذمة مالية مستقلة، وإنكار الإرادة المستقلة للشخص المعنوي يترتب عنه نتائج قانونية يستحيل التسلم بها،لأنها تصطدم بالتنظيم القانوني للشخص المعنوي ذاته، فالقانون يعترف له بأهلية التعاقد لأمر الذي يستلزم توفر الإرادة، إلا أنها ليست فردية بل هي إرادة المجموعة يتم التعبير عنها منذ نشأته إلى غاية إنقضائها وذلك من خلال الإجتماعات والمداولات والتصويت داخل الجمعيات العامة للأغراض الذي أنشأ من أجلها، أو تلك التصرفات التي يأتيها ممثلوه القانونين والشرعيين لحسابه الخاص.

وبالنتيجة يجب أن يتحمل النتائج من أرباح وخسائر من جهة والمسؤولية الناتجة عن هذه الأفعال التي يمكن أن تلحق ضررا بالغير والتي يرتكبها أحد ممثليه لحسابه، على أساس أن إرادة الأشخاص الممثلين القانونيين للشخص المعنوي تنصهر في كيان واحد ألا وهو الشخص المعنوي.فمع إعتراف المشرع بالشخصية القانونية للشخص المعنوي فإنه بات أهلا لتحمل الحقوق والواجبات كما أصبح عرضة للمساءلة مدنيا متى أخل بأحد واجباته أو متى سبب ضرر للغير.

من خلال ماسبق يمكن القول أنه لا يوجد ما يمنع من متابعة الشخص المعنوي جزائيا ،بل إن مما لا يتفق و المنطق السليم مساءلة الشخص المعنوي مذنيا عن الأضرار التي يحدثها ممثلوه وعدم مسائلتهم جزائيا.فلا مانع من متابعة هذا الأخير جزائيا كون أن كلا من الدعويين المدنية والجزائية تتلاقى في ضرورة توفر الخطأ من جانب المسئول ،ويجد الخطأ أساسه في الإرادة، فالقول بعدم تمتع الشخص المعنوي بالإرادة يفيد بالضرورة عدم إمكانية متابعته مدنيا ،نظرا لعدم إمكانية إسناد الخطأ إليه، حيث يبدو واضحا خطورة الجرائم التي يرتكبها الشخص المعنوي كالغش الضريبي و تبييض الأموال.[2]

[1] حسام عبد المجيد يوسف جادو،المرجع السابق،ص115.

[2] مبروك بوخزنة،المرجع السابق،ص 73وبعدها .وأحمد قائد مقبل،المرجع السابق،ص 42 وبعدها.

البند الثاني: مساءلة الشخص المعنوي لا تتعارض مع مبدأ التخصص

عارض المساندون للمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية، فكرة أن الشخص المعنوي يحكمه مبدأ الإختصاص كون أن هذا الأخير هو الذي يحدد وجوده القانوني ويحصره في الغرض الذي أنشأ من أجله والذي يحول دون مسائلته جنائيا. إلا أن الإحتجاج بمبدأ الإختصاص لإنكار مسؤولية الشخص المعنوي جنائيا لا يقوم على أساس. لأن مجال تطبيق هذا المبدأ ليس وجود الشخص المعنوي في حد ذاته وإنما يرتبط ببيان إختصاصه وما هو مصرح قانونا له القيام به، وبالتالي فإن الخروج عن هذا الإختصاص لا يفيد زواله ولكن يعتبر نشاطه غير مشروع. وهو المعمول به عند تقرير مسؤوليته المدنية ،فلماذا لا يكون ذلك في مجال المسؤولية الجنائية؟.[1]

فالإنسان نفسه لم يخلق لإرتكاب الجرائم، ومع ذلك فإنه يتحمل تبعة أفعاله الإجرامية، فإذا كان الشخص المعنوي قد أنشأ لتحقيق أغراض معينة ليس من بينها إرتكاب الجرائم، فلا يعني ذلك أنه غير قادر على إرتكابها، أو أن الجرائم مستحيلة الحدوث سواء في النطاق الذي أنشأ من أجله أو خارج هذا النطاق[2]،فلو فرضنا مثلا أن هناك شركة هدفها تجاري أي تحقيق الربح وقامت بالتلاعب بحساباتها من أجل التخلص من الضرائب، على أساس أن الضريبة إنقاص من ربحها فإنه إستنادا لمبدأ التخصص لا يمكن مساءلة هذه الأخير، الأمر الذي سوف يشجع على إرتكاب المزيد من الجرائم،أو اللجوء إلى إنشاء الشركات للتستر ورائها لإرتكاب الجرائم .[3]

حيث يرى الأستاذ ***LEVESSEUR*** «إن الدليل على ضعف هذه الحجة أن العديد من الجرائم الإقتصادية التي تحظى بأهمية بالغة، لا يمكن إسنادها للشخص المعنوي لمجافاة هذا الإسناد لمبدأ التخصص المتعلق بهذا الشخص، فالعقوبة ذاتها لا تحقق الغرض منها ،ولا تؤدي ثمارها إلا إذا

---

[1] P.BOUZAT-J PiNATEL,traité de droit pénal et de criminologie,2eme éd, DALLOZ,paris,1970,p311. voir aussi:

– عبد القادر القهوجي،المرجع السابق،ص 707.و محمد عبد القادر العبودي،المرجع السابق،ص35.وعبد القادر عدو،المرجع السابق،ص217.

[2] رنا العطور،المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية،مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، ع02،مج22،سنة 2006،سوريا،ص334.وحسام عبد المجيد يوسف جادو،المرجع السابق،ص108 .

[3] إدوارد غالي الذهبي ،دراسات في قانون العقوبات المقارن،مكتبة غريب للنشر،مصر،2000،ص 19.و جمال إبراهيم الحيدري،المرجع السابق،ص136.

تحملها الشخص المعنوي والذي أثر من الفعل الغير المشروع.والملاحظ أن الإجماع شبه منعقد في التشريعات كافة على تقرير مسؤولية الشخص المعنوي جنائيا».[1]

البند الثالث:تطبيق العقاب على الشخص المعنوي لا يتنافى مع مبدأ شخصية العقوبة

إستند المنادون بمسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية على مقال به علماء الإجرام كون أن المقصود بشخصية العقاب حسبهم هو قصد آثاره المباشرة على الشخص الجاني دون سواه،فحين لا تعد آثارها غير المباشرة التي يمكن أن تصيب ذوي المجرم أو من يرتبطون به إخلالا بمبدأ شخصية العقوبة على إعتبار أن تلك الآثار غير مقصودة، هذا إلى جانب أنه يتعذر من الناحية الواقعية قصر آثار العقوبة على مجرم وحجبها عن غيره[2]. حيث يرى بعض الفقه أن تطبيق حكم الإعدام على مجرم ما له أسرة يعيلها، وإن كان هذا الحكم يسلب المجرم حياته، إلا أن أفراد أسرته يتضررون بشكل غير مقصود من هذا الحكم لحرمانهم من عائلهم الذي قد يكون مصدر كسبهم الوحيد. وبالتالي لا يعد إخلال بمبدأ شخصية العقوبة ما يحكم به من عقوبات في مواجهة الشخص المعنوي التي تنعكس آثارها على الشركاء والمساهمين الذين لم يشاركوا في إرتكاب الجريمة ،والتي غالبا ما تصيب ذمته المالية.[3]

فلا يمكن التذرع بحجة أن العقاب الذي يمس الشخص المعنوي هو إخلال بمبدأ شخصية العقوبة لأنه خلط بين العقاب في حد ذاته وآثار العقاب. فالشخص المعنوي هو كيان مستقل يجتمع تحت غطائه مجموعة من الأشخاص يجمعهم قاسم مشترك كتحقيق الربح مثلا فبدافع الطمع في بعض الأحيان يسعون إلى التملص من دفع الضريبة أو إستثمار متحصلات إجرامية لتحقيق المزيد من

---

[1] مبروك بوخزنة،المرجع السابق،ص78.

-P.CANIN, droit pénal général, 5eme éd, Hachette, France, 2010, p91.

[2] نشير هنا أنه لم يدر بخلد المفكرين الذين نادوا بمبدأ شخصية العقاب مطلقا أن إعمال هذا المبدأ يؤدي إلى إمكانية معاقبة الشخص المعنوي ،إو غلى إفلاته من المسؤولية .فهم من الناحية التاريخية نادوا إلى لوضع حد للمظالم و الم..انات التي أدت إليها المبادئ المبادئ الجنائية الظالمة قديما ،من إمتداد العقاب إلى الأطفال القصر عن الجرائم التي يرتكبه أوليائهم.لمزيد من التفصيل راجع: أحمد مقبل،المرجع السابق،ص52. ونائل عبد الرحمان صالح،المرجع السابق،ص 72 وبعدها .

[3] سامي عبد الكريم محمود،الجزاء الجنائي،الطبعة الأولي،منشورات الحلبي الحقوقوية،لبنان،2010،ص29.وأنظر كذلك:

-P.BOUZAT-J PINATEL,op.cit,p167.

الربح.فيتدخل قانون العقوبات لتحقيق التوازن عن طريق العقاب الذي يسلطه على الشخص الطبيعي الذي يتصرف بإسم ولحساب الشخص المعنوي.[1]

البند الرابع: تطبيق العقاب على الشخص المعنوي يحقق أهداف السياسة العقابية

إذا كان الإيلام هو جوهر العقاب وصفته الأساسية، فإنه إذ إنتفى إنتفت معه أغراض العقاب،وإذا سلمنا أن كل عقوبة يجب أن تكون مؤلمة، فإن درجة الإيلام تتفاوت من عقوبة لأخرى،وذلك حسب جسامة الفعل وأهمية الحق المعتدى عليه [2]،فحسب الفقه الداعي لمساءلة الشخص المعنوي جنائيا إن الإحتجاج بعدم إمكانية تطبيق العقوبة على الشخص المعنوي هي حجة ضعيفة وإن كان صحيحا أن بعض العقوبات لا يمكن توقيعها على الشخص المعنوي كالعقوبات السالبة للحرية، إلا أن هناك العديد منها تتلاءم وطبيعته، فيمكن أن تستبدل عقوبة "الحل" محل عقوبة الإعدام مثلاً، وتحل عقوبة "المنع من مزاولة النشاط المهني" أو "الغلق" لمدة محددة بدلا من العقوبات السالبة للحرية كالسجن أو الحبس. إلى جانب ذلك يمكن الحكم عليه بالعقوبات المالية كالغرامة،المصادرة، والحرمان من بعض الحقوق إلى غير ذلك من العقوبات أو التدابير الأمنية التي تتلاءم وطبيعة الشخص المعنوي.[3]

فالعقوبة تهدف دائما إلى الإصلاح كما تهدف إلى الردع بنوعيه العام والخاص ،ويرد على ذلك أن الأشخاص المعنوية أصبحت أحد أعمدة الإقتصاد من خلال الخدمات التي تقدمها والمنافع التي تدار من ورائها نتيجة المنافسة وتوسع دوائر نشاطاتها، واللجوء إلى الدعاية والإشهار لإكتساب المزيد من الزبائن والعملاء.فبات ضروريا تنظيم تدخل هؤلاء الأشخاص في الحياة الإقتصادية، فعدم إحترام قواعد المنافسة داخل السوق سوف يؤدي إلى إنتشار الفوضى والإضرار بإقتصاد الدولة، أوعدم دفع الضرائب سوف يهدم الإحساس بالعدل داخل المجتمع، ناهيك عن إنتشار بعض الأشخاص المعنوية التي ترصد لإرتكاب الجرائم والمساعدة على إرتكابها كالجنات الضريبية.

---

[1] أحسن بوسقيعة،الوجيز في القانون الجزائي العام، الطبعة الرابعة،دار هومه،الجزائر،2007،ص204. ومنصور رحماني،الوجيز في القانون الجنائي العام،دار العلوم،الجزائر،2006،ص198. وعبد الله أوهايبية،المرجع السابق،،ص316..

[2] سامي عبد الكريم محمود،المرجع السابق،ص 24

[3] عبد القادر القهوجي،المرجع السابق،ص709.ومبروك بوخزنة،المرجع السابق،ص29.وأنظر كذلك:

-J.LEROY ,droit pénal général,5eme éd, L.G.D.J,France ,2014,p281.et P.BOUZAR-J.PINATEL,op,cit,p312.et M-D.MARTY,droit pénal des affaires,op,cit,p109.

بالنتيجة كان لابد من توفير العقاب الملائم لضمان إحترام القوانين والمحافظة على حسن إستقرار الإقتصاد والمجتمع ككل ليتحقق بذلك الردع الخاص. أما الردع العام فيكون بإعتبار باقي الأشخاص المعنوية بالعقاب عن عدم إحترام القوانين والأنظمة المتعلقة بحماية الإقتصاد الوطني .

ما تجدر الإشارة إليه أنه إستثناءا في الجرائم الإقتصادية لا يكون العبرة من العقاب التهويل والتخويف أو الردع لأنها لا تؤدي دورها في الميدان الإقتصادي، الأمر الذي دفع جانبا من الفقه[1]للقول بضرورة رفع العقوبات السالبة للحرية وإستبدالها بتشديد الغرامات حسب جسامة الفعل المجرم ودون البحث عن الخطورة الإجرامية للمجرم والخوض في الأسباب النفسية والإجتماعية، ففرض هذا النوع من العقاب سوف يؤدي بالقائمين على الشخص المعنوي إلى الإحتياط والحذر في إحترام القوانين لأن العقوبات المالية سوف تؤدي إلى إفلاس الشخص المعنوي وتوقف نشاطه[2]، كما قد تلعب دور التعويض عن الأضرار التي تصيب الخزينة العامة نتيجة عدم تحقيق الأهداف الإقتصادية التي سطرتها الدولة.

المطلب الثاني:موقف المشرع الجزائري من المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي

مر التشريع الجزائري بالعديد من المراحل ،قبل الإعتراف صراحة بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي،وقد سبق ذلك التنصيص على بعض العقوبات التي تتناسب وطبيعته. مما دفع البعض إلى الإعتقاد أن المشرع قد إعترف ضمنيا بذلك في قانون العقوبات (**الفرع الأول**)،فحين كان أكثر فصاحة في العديد من القوانين الخاصة ذات الصلة بالميدان الإقتصادي بتقرير مسؤولية الشخص المعنوي عن مخالفتها (**الفرع الثاني**).ومع ذلك لم يأخد القضاء بهذا التوجه إلى غاية تعديل قانون العقوبات سنة 2004 بأن أدرج المشرع المادة 51 مكرر في قانون العقوبات،ليصبح الشخص المعنوي مسئولا عن أفعال ممثليه وأعضائه الذين يتصرفون بإسمه ولحسابه(**الفرع الثالث**).

[1] عبد الله مبروك النجار،المرجع السابق،ص304 وبعدها

[2] حاسم عبد المجيد يوسف جادو،المرجع السابق،ص135 وبعدها.ومبروك بوخزنة،المرجع نفسه،ص80.وأنظر كذلك:
- G.STEFANI-G.VASSEUR-B BOULOC, op.cit, p265.

الفرع الأول:مرحلة الرفض الكلي لمسؤولية الشخص المعنوي جنائيا

انقسم شراح القانون الجنائي حول موقف المشرع الجزائري من المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية إلى قسمين. بين من يرى أن المشرع قد اعتمد هذا المبدأ إستثناءا وذلك في المادتين 09و17 من قانون العقوبات والمادة 647 من قانون الإجراءات الجزائية، وبين من يفند هذا الطرح بالعديد من الحجج، ولعل ذلك راجع إلى عدم إفصاح المشرع عن نيته في إعتماد هذا المبدأ من عدمه، سوف نحاول الإشارة إلى أهم ما جاء به كلا الإتجاهين فيما سوف يلي.

البند الأول:الإتجاه الأول

من السهل معاينة موقف المشرع الجزائري من مسؤولية الشخص المعنوي جنائيا عن الجرائم الإقتصادية،نظرا لإتباعه نفس نسق المشرع الفرنسي،وخاصة في السنوات التي أعقبت الإستقلال،حيث كان التشريع الفرنسي نافذا إلا ما تعارض منه مع السيادة.وبصدور قانون العقوبات سنة 1966[1] لم يرغب المشرع في تغيير المواقف الأساسية التي قررها قانون العقوبات الفرنسي لسنة 1810، الذي كان وفيا للنظريات التقليدية التي تناهض مبدأ مسؤولية الشخص المعنوي جنائيا، على أساس أنها تتنافى ومبدأ شخصية العقوبة، وأن الشخص الطبيعي وحد المخاطب بقانون العقوبات.[2]

غير أن المشرع الجزائري إنفرد ببعض المواد التي دفعت البعض إلى الاعتقاد أنها إعتراف ضمني بهذا المبدأ، كالمادة 09 من ق.ع.ج. حيث جاء نصاها كما يلي«

1. تحديد الإقامة.

---

[1] الأمر66-156 المؤرخ في 08جوان 1966، المتضمن قانون العقوبات،ج.ر.ج.ج،ع 49،الصادرة 10جوان 1966،المعدل والمتمم.

[2] محمد أبو العلا عقيد،الإتجاهات الحديثة في قانون العقوبات الفرنسي الجديد،دار الفكر العربي،مصر،1998،ص47 وبعدها.وانظر كذلك:

- Youssef ALREFAAI, la responsabilité pénale des personnes morales-étude comparée en droits arabes et français-, thèse de doctorat en droit, faculté de droit et de sciences politique, université d'Aix-Marseille, 2009,p81.

-نشير هنا أن القضاء الفرنسي هو الأخر لم يتفانى في تأكيد موقف المشرع فقد صدر عنه قرار عن محكمة ليون سنة 1908يقضي «الأشخاص المعنوية لا تتحمل أي مسؤولية جنائية،وحتى ولو كانت مالية لأن الغرامة بإعتبارها عقوبة لا يمكن توقيعها على شركة تجارية بإعتبارها شخصا معنويا،ولا يمكن أن ينسب إليه إلا المسؤولية المدنية» . راجع في ذلك:

- LOUIS VILVER CELESTIN, la responsabilité pénale des personnes morales, theses de doctorat en droit, faculté de droit,université de paris,1954,p15.

2. المنع من الإقامة.
3. الحرمان من بعض الحقوق.
4. المصادرة الجزئية لبعض الأموال.
5. حل الشخص الاعتباري
6. نشر الحكم.»

يمكن الإستنتاج من الفقرتين الرابعة والخامسة من المادة المذكورة أعلاه أن المشرع قد إعترف بمبدأ المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية ضمنيا، من خلال التنصيص على بعض العقوبات القابلة للتطبيق عليه،م ما سوف يفسح المجال للقضاء لإعمال هذا المبدأ وسد النقص الذي كان يعتلي قانون العقوبات، للوصول في الأخير للإعتراف بهذا المبدأ بصفة صريحة في قانون العقوبات.

فعقوبة الحل وعقوبة المصادرة ونشر الحكم تتناسب مع طبيعته وتجعله مسئولا، وإلا لما تكبد المشرع عناء التنصيص على هذا النوع من العقاب الذي لا يمكن تطبيقه إلا على الشخص المعنوي.ولعل ما يدعم بشدة موقف المشرع ويقطع الشك هي نص المادة 17من نفس القانون، والذي جاء فيه «منع الشخص الاعتباري من الاستمرار في ممارسة نشاطه، يقتضي أن لا يستمر هذا النشاط حتى ولو كان تحت اسم أخر أو مع مديرين أو أعضاء مجلس الإدارة أو مسيرين آخرين،ويترتب على ذلك تصفية أمواله مع المحافظة على حقوق الغير حسن النية ».ثم نجد كذلك المادة 647 من قانون الإجراءات الجزائية[1] التي نصت على أنه «يجب تحرير بطاقة عامة:

- كل عقوبة ضريبية صادرة ضد الشركة.
- كل عقوبة جنائية في الأحوال الاستثنائية التي يصدر فيه ممثلها على الشركة.
- كل إجراء امن أو إغلاق،ولو جزئيا أو مؤقتا وكل مصادرة محكوم بها على الشركة ولو نتيجة لجزاء موقع على شخص طبيعي».

وأخيرا المادة 648 من نفس القانون «إذا حكم بعقوبة على شركة أو على شخص طبيعي بصفته فيجب تحرير :

[1] الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية،ج.ر.ج.ج،ع10،48جوان 1966، المعدل و المتمم.

- بطاقة خاصة بالشركة.
- بطاقة خاصة بكل واحة من مديريها العاملين في تاريخ ارتكاب الجريمة».

حيث يرى كل من الأستاذ **أحمد محجودة** في كتابه "أزمة الإثم الجنائي في قانون الجزائري والقانون المقارن «أن المشرع لا ينص على المسؤولية الجنائية للهيئات المعنوية نصا صريحا طبقا للاتجاه التقليدي الذي يتمسك بمبدأ شخصية العقوبة.إلا أنه مع ذلك ينص على بعض الأحكام التي لا يمكن فهمها إلا في إطار ضمني لهذه المسؤولية».[1]و في نفس السياق الأستاذ **عبد المجيد زعلاني** في كتابه «المسؤولية الجنائية» الذي قال « إنه لا يزال عدم مساءلة الشخص المعنوي هو المبدأ كأصل عام إلا أنه ليس مطلق»[2]. والاستاذ **جابلي وعمر** في كتابه المسؤولية الجنائية للأعوان الاقتصاديين يبدي رأيه قائلا «...فهدا هو موقف المشرع الجزائري الذي أقرر مبدأ مسؤولية الشخص المعنوي وذلك سواء في قانون الجنائي العادي أو في قانون الجنائي الإقتصادي، ففي القانون الجنائي العادي نجد المادة 09 من القانون الجنائي التي تذكر من بين العقوبات التكميلية حل الشخص المعنوي،حيث أن حل الشخص المعنوي أي غلق المؤسسة هو الوسيلة التي يصل بها مرتكب الجريمة إلى هدفه. وجاءت المادة 17و20 لتوضيح وتحديد المقصود من حل الشخص المعنوي.يتضح من خلال المواد بأن المشرع الجزائري أقر مسؤولية الشخص المعنوي إذ نص على العقوبات تلاءم طبيعته».[3]

نتيجة لما سبق يمكن القول أن أغلب الفقهاء إرتكزوا على المواد 09 و17 من قانون العقوبات والمواد 647 و648 من قانون الإجراءات الجزائية لإبثات موقف المشرع الجزائري من المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية وخرجوا بنتيجة مفادها أن المشرع مدام ينص على عقوبات قابلة للتطبيق على الشخص المعنوي ويؤكد عليها في العديد من المواد، فإنه يعترف ضمنيا بمسؤولية هذا الأخير.

---

[1] انظر:أحمد محجودة، ،أزمة الوضوح في الإثم الجنائي في القانون الجزائري والقانون القارن،الجزء الأول،دار هومه،الجزائر،2000،ص552.

[2] A.ZAALANI-E.MATHIAS,la responsabilité pénale,éd BERTI,Alger,2009,p243

[3] جابلي وعمر، المسؤولية الجنائية للأعوان الإقتصادين،الطبعة الثالثة،ديوان المطبوعات الجامعية،دون سنة النشر،80-81. ويسانده أيضا:
- ZOUBIR BEHLOUL, la responsabilité pénale en droit français et algérien comparé, thèse de doctorat en droit, faculté de droit, université Panthéon-Assas, 1994,p143-144.

فحين نلاحظ أن أغلب المواد المسوغة من قبل الفقه، هي مواد تتضمن عقوبات خاصة سماها المشرع بالعقوبات التكميلية، وعلى إثره نتساءل عن الطبيعة القانونية للعقوبات التكميلية،هل هي عقوبات بمفهوم الجزاء الجنائي للتأسيس عليها والقول أن المشرع أقر حقيقة مسؤولية الشخص المعنوي جنائيا؟

تجيبنا المادة04 من ق.ع.ج التي جاء فيها «

- يكون جزاء الجرائم بتطبيق العقوبات وتكون الوقاية منها باتخاذ تدابير الأمن.
- وتكون العقوبات أصلية إذا صدر الحكم بها دون أن تلحق بها أية عقوبة أخرى.
- وتكون عقوبة تبعية إذا كانت مترتبة على عقوبة أصلية ولا يصدر الحكم بها و إنما تطبق بقوة القانون.
- و العقوبات التكميلية لا يحكم بها مستقلة عن عقوبة أصلية».

وعليه، يمكن القول أن عقوبة حل الشخص المعنوي لا يمكن للقاضي الحكم بها إلا عندما ينص القانون صراحة عليها وبعد الحكم بعقوبات أصلية كالسجن أو الحبس أو الغرامة.ومن تم يكون الشخص المعنوي وفقا للمادتين 09و17 معرضا للعقاب بمناسبة متابعة أحد أعضاءه أو مديريه و لا يمكن مصادرة أموال أو حله أو تعليق نشاطه، إلا بعد إدانة أحد أعضائه لأن عقوبة الحل هي عقوبة تبعية وليست أصلية.

أما بالنسبة المادتين 647 و648 من ق.إ.ج.ج التي تعاقب الشخص المعنوي بحله أو مصادرة أمواله كنوع من التشديد على الشخص الطبيعي الذي يمارس نشاطه في إطار شخص معنوي وهو واضح في عبارات المواد السالفة الذكر «**على شخص طبيعي بصفته**».فبمفهوم المخالفة وحسب المواد المبينة أعلاه لا يشار في صحيفة السوابق العدلية على الشخص المعنوي أنه مسبوق قضائيا.كالقول مثلا أن الشركة (أ) حكم عليها بعقوبة الحبس موقوف النفاد لمدة ستة أشهر ،بل يشار في صحيفة السوابق العدلية إلى أن المدير أو أحد الأعضاء مسبوقون قضائيا.كالقول مثلا أن شركة ب مسيرة من طرف (أ) مسبوق قضائيا. أي أن العقوبة تمتد لتصل الشخص المعنوي،كنوع من التشديد في العقاب الذي سوف يمس بدوره الشخص

المعنوي ككيان قانوني مستقل عن مكونيه،وبالغير حسن النية[1] وهو خروج عن مبدأ شخصية العقوبة وليس إعتراف ضمني بمبدأ مسؤولية الشخص المعنوي الذي يقضي أن ترتكب الجريمة من لحسابه ومن طرف أحد أعضائه أو ممثليه الشرعيين.

البند الثاني:الاتجاه الثاني

يرى الفقه الراجح أن المشرع الجزائري لم يأخد بمبدأ المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي كمبدأ عام إلى غاية تعديل قانون العقوبات سنة2004. ويكمن الإستدلال على ذلك من منظورين ،وهما الجانب النظري البحث المتعلق بمواد ق.ع وما يستخلص من فحصها. والجانب التطبيقي المرتبط بعمل القضاء و موقفه إتجاه مسؤولية الشخص المعنوي جنائيا

الفقرة الأولى.الأسباب النظرية:

يقضي مبدأ شرعية التجريم والعقاب بأن لا جريمة و لا عقوبة إلا بنص، ففي ظل إنعدام نص قانوني صريح يمكن الاستناد عليه لاستنباط موقف المشرع الجزائري، ومدام أن المشرع في ق.ع لم يتعرض لهذا المبدأ فمن باب أولى يجب التقييد بالنصوص والقول أنه لم يأخد بهذا المبدأ .و إن كانت المادة 09 و17 من ق.ع جاءت بعقوبة حل الشخص المعنوي كعقوبة تكميلية مرتبطة بعقوبة أًصلية مقررة لجنحة أو جناية. وكون المادة 17جاءت لتوضح مفهوم العقوبة و كيفية تطبيقها حيث عرفت حل الشخص المعنوي على أنه المنع من الاستمرار في النشاط ولو كان تحت اسم أخر أو مسيرين آخرين، ومن تم يفهم من نص المادة أنه ليس الغرض هو تقرير مسؤولية الشخص المعنوي لحماية المجتمع من الأضرار التي تصيبه نتيجة نشاطاته،بل هو الردع المخصص لأشخاص الطبيعين القائمين على إدارة وتسيير الشخص المعنوي.

حيث يرى الأستاذ **إبراهيم علي صالح** « إنه بالنسبة لقانون العقوبات الجزائري فهو على غرار القانون الفرنسي لا يقر المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي ولم يرد نص به يقرر صراحة هذه المسؤولية، والمستفاد من نص المادة 647 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري

[1] يرى بعض الفقه أن المسؤولية عن فعل الغير هي أحد الحلول التي لجأ إليها القضاء والتشريع لسد الحاجة الملحة لإقرار مسؤولية الشخص المعنوي وتنظيمها بقوانين تضمن للمسيرين والشخص المعنوي على حد سواء الحماية القانونية من الأخطاء التي يقع فيها المسيرون يتحمل تبعاتها الشخص المعنوي .و كذلك الأفعال التي ترتكب باسم ولحساب الشخص المعنوي ويعاقب عليها المسير. لمزيد من التفصيل راجع:
-J.BRADEL, VARINARD, les grands arrêts du droit pénal général, éd DALLOZ, Paris, p506.

التي تتضمن أحكام خاصة بتحرير بطاقات السوابق العدلية للشركات المدنية و التجارية ،أن المشرع الجزائري يفصح صراحة عن رغبته في إستبعاد الإعتراف بالمسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية كقاعدة عامة».[1]

أما الأستاذ **أحسن بوسقيعة** فهو الأخر يؤيد الرأي القائل بأن المشرع إستبعد صراحة مسؤولية الشخص المعنوي وذلك لسببين وهما :

- **السبب الأول**:غياب أدنى أثر في قانون العقوبات لما يمكن إعتباره دليلا أو حتى قرينة لإقامة المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، والإستناد إليه للقول أن عقوبة حل الشخص المعنوي هي عقوبة مقررة للشخص المعنوي الذي إرتكب الجريمة بذاته وهذا كفيل للقول أن عقوبة الحل الواردة في قانون العقوبات الجزائري ،هي عقوبة تكميلية مقررة للشخص الطبيعي الذي يرتكب جريمة وليس الشخص المعنوي .
- **السبب الثاني**:كون المشرع الجزائري أفرغ هذه العقوبة من محتواها في نص المادة 17التي جاءت لتوضيح مفهوم العقوبة وشروط تطبيقها، وذلك بكيفيتين:

- تتمثل الأولى في كون المشرع لم يعد يتكلم عن حل الشخص المعنوي و إنما تحدث عن منع الشخص المعنوي من الإستمرار في ممارسة نشاطه.
- تتمثل الثانية في كون المشرع لم يحدد شروط تطبيق هذه العقوبة التي ،ولأنها عقوبة تكميلية ،لا يجوز الحكم بها إلا إذا نص القانون صراحة عليها كجزاء لجريمة معينة،وبالرجوع لقانون العقوبات لا نجد عقوبة حل الشخص المعنوي كعقوبة لجنائية أو جنحة[2].

بالإضافة إلى ماسبق يرى الأستاذ **محمد حزيط** أن المشرع في قانون التجاري قد فصل بصفة صريحة لا تقبل التأويل عندما خص الشخص الطبيعي وحده بالعقاب عن الجرائم الواردة في المواد 800إلى840 منه ،ولم يوجه أيا منها للشخص المعنوي ،مع أن بعضها قابل للإنتساب له ،ويضاف إلى ذلك أن المشرع أقر صراحة مسؤولية الشخص الطبيعي القائم على تسيير

[1] إبراهيم علي صالح،المرجع السابق،ص92.

[2] أحسن بوسقيعة،الوجيز في القانون الجزائي العام، السابق،ص204.

وإدارة الشخص المعنوي عن جريمة الإفلاس أو التفليس حاليا في المادة 383 من ق.ع[1]،ورتب مسؤولية القائمين بالإدارة والمديرين والمصفين.[2]

الفقرة الثانية.الأسباب التطبيقية:

رسالةالجنائية للأشخاص المعنوية، فإذا سلمنا بما قدمه بعض الأساتذة من حجج وبراهين على أن المشرع الجزائري إعترف ضمنيا بهذا المبدأ، لابد أن يكون للقضاء رأي في ذلك عن طريق ما يصدر عنه من أحكام وقرارات.

كالقرار رقم413-25 المؤرخ في 24-12-1981 الصادر عن مجلس قضاء عنابة الذي يتجاهل الديوان الوطني للحليب عند النظر في جريمة سوء تسيير التي نسبت إلى المسئول التجاري لهذا الديوان ،عندما تم العثور على كميات كبيرة من الحليب الفاسد في صهاريج تفوح بروائح كريهة و معبأة بالديدان في مقرات هذا الديوان،وإقتصر بإدانة الشخص الطبيعي(المدير أو المسير) القائم على إدارة الديون ،حيث إعتبره بمثابة خطأ شخصي موجب للمسؤولية الجنائية ،دون التعرض للشخص المعنوي الذي هو الديوان المذكور،لا بصفته متهم ولا بصفته مسئولا مدنيا ولا بصفته طرفا مدنيا وكأن المدير يتصرف بإسمه ولحسابه الخاص ،وتقاعس أو تهاون عن القيام بواجباته.[3]

أو القرار رقم049-23 المؤرخ في 11 أوت1981 الصادر مجلس قضاء بسكرة القاضي بإدانة (ب.م) عن مجموعة من الجرائم التي تتعلق أساسا بعدم تسعير البضائع وعدم الفوترة ،بيع بضائع لم يتم التصريح بها في السجل التجاري ،ومع أن (ب.م) يمارس نشاطه في إطار

---

[1] محمد حزيط، المسؤولية الجزائية للشركات التجارية في القانون الجزائري و القانون المقارن،دار هومه،الجزائر،2013.،ص78 ويسانده أيضا مسعود بوصنوبرة، أساس و شروط المسؤولية الجزائية للخص المعنوي-دراسة مقارنة- ،مجلة الحقوق للبحوث القانونية و إقتصادية،العدد 02،سنة 2009،تصدر عن كلية الحقوق،جامعة الإسكندرية،مصر،ص244.

[2] جاء في المادة 378 من الأمر 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري،ج.رج.ج،ع101، الصادرة في 30 سبتمبر1975،المعدل والمتمم «في حالة توقف الشركة عن الدفع،تطبق العقوبات الخاصة بالتفليس بالتقصير على القائمين بالإدارة و المديرين أو المصفين في الشركة ذات المسؤولية المحدودة،وبوجه عام كل لمفوضين من قبل الشركة».

[3] أشار إلي هذا القرار صمودي سليم، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي-دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والفرنسي-،دار الهدى،الجزائر،2006.،ص27.

شركة تجارية إلا مجلس القضاء لم يأل عناء البحث عن ذلك بل إكتفى بمعاقبة (ب.م) بصفته شخص طبيعي يمارس نشاطا تجاريا مخالفا للقواعد والأنظمة[1].

ثم القرار رقم 785-19 المؤرخ في 26نوفمبر1981 الصادر عن مجلس قضاء قسنطينة،حيث تعود وقائع القضية إلى اتهام المدعو(و) بترويج شيك بدون رصيد لصالح شركة تجارية (م)للإبقاء عليه كضمان ،و بالفعل فإن الشركة المستفيدة قد أبقت عليه ،ولم تقدمه إلى الدفع إلا بعد (18)حوالي ثمانية عشرة شهرا،وعند ئد تبين أنه بدون رصيد،وكان من الطبيعي أن تدين المحكمة الجنح الساحب بجنحة الترويج شيك بدون رصيد،وقبول الشركة كطرف مدني.عند استئناف الحكم من المتهم قضى المجلس القضائي بقسنطينة ببراءة المتهم إستنادا إلى تطبيق مبدأ العدل ،الذي كان القاضي الأول قد أهمله ، لأن هدا المبدأ كان يقضي متابعة الشركة(م)المستفيدة من الشك كذلك، لأنها قبلت الشيك مع علمها أنه بدون رصيد، بدليل إحتفاظها به لمدة طويلة، طبقا لأحكام الفقرة2 من المادة 374 من قانون العقوبات.[2]وفي آخر المطاف تدخلت المحكمة العليا قد تدخلت بنقض القرار المذكور، بحجة أن قضاة الاستئناف قد أخطئوا في تطبيقهم لمبدأ العدل .

ومن جهته حاول القضاء الفرنسي إبتداع إستثناءات ترمي إلى الأخذ بمسؤولية الشخص المعنوي،كفكرة الجريمة المادية التي لا تتطلب توفر نية إرتكاب الجريمة بل يكفي إتيان السلوك المجرم لإقامة المسؤولية عنه ،وتبعا لذلك يمكن مساءلة الشخص المعنوي بمجرد إرتكاب الجريمة ودون البحث عن نية أو شروط إقامة مسؤولية هذا الأخير، لأن الجرائم المادية هي جرائم تقوم على العنصر المادي للجريمة[3] وفعلا تم متابعة أحد شركات السكك الحديدية على أساس أنها شخص معنوي لا يمكنها أن ترتكب جريمة تستلزم القصد كعنصر، ولكن إذا تعلق الأمر بمخالفة مادية فإنه يمكن الحكم عليها بالعقوبات المالية .[4]

لم يدم هذا التوجه كثيرا للإنتقادات الموجهة للقضاء، لينتهي بإبتكار المسؤولية عن فعل الغير للإتلاف حول مبدأ عدم مساءلة الشخص المعنوي جنائيا، شريطة أن يتعلق الأمر بجريمة

---

[1] أشار إلي هذا القرار أحمد محجودة،المرجع السابق ،ص567.

[2] أشار إلى هذا القرار كل من أحمد محجودة،نفس المرجع،ص.568وصمودي سليم،الرجع السابق27

[3] Crim.17 mars 1918, note de J.PRADEL-A.VINARD,op,cit,p506.

[4] محمد العلمي ،المرجع السابق،ص61.

مادية، وأن تكون هذه الجرائم متعلقة بمواد تتضمن نصوصا خاصة تقضي بهذه المسؤولية كما هو الحال في ميدان الضرائب، حيث يمكن الحكم بغلق شركة بمناسبة معاقبة أحد القائمين بها نتيجة أفعاله الإجرامية،ومع ذلك إنتقد القضاء الفرنسي على أساس أن المسؤولية عن فعل الغير تفترض خطأ من المسئول عنه،يلتزم به المسئول عن فعل الغير شريطة أن يكون أهلا للجزاء وهو ملا يمكن تصوره في الأشخاص المعنوية.[1]

يبدو يسيرا الإفصاح أن القضاة كانوا في حيرة من أمرهم لإنعدام قاعدة قانونية واضحة يمكن الإستناد عليها لتقرير مسؤولية الشخص المعنوي التي باتت حقيقة قانونية لا تختلف عن الأشخاص الطبيعية في إرتكاب الجرائم،بل أصبحت تشكل خطرا كبيرا نظرا للإمكانيات التي تحوزها ،الأمر الذي دفعا كل من المشرع الفرنسي إلى إدراج المادة 121-2 في قانون العقوبات لسنة1992 وبعده المشرع الجزائري في المادة 51 مكرر في قانون العقوبات الجزائري لسنة 2004.

الفرع الثاني:مرحلة الإعتراف المُلابس بمسؤولية الشخص المعنوي جنائيا

يعتبر ميدان الأعمال مجلا خصبا لنشاطات الأشخاص المعنوية، خاصة في الأنظمة الرأسمالية التي تتميز بإنفتاح أنظمتها الإقتصادية وحركية نشاطاتها التجارية، والصناعية والفلاحية...إلخ ولا يكون تدخل الدول إلا عن طريق سن قوانين لتنظيم هذه النشاطات، أما في الشق الجزائي فأغلب هذه القوانين لها طابع مالي. غير تلك التي تعتمدها الأنظمة الإشتراكية، التي تقوم على مبدأ الملكية الجماعية لوسائل الإنتاج، وإستحواذ الدولة على جميع القطاعات الإقتصادية، ولعل أهم ما يميز هذه الأنظمة هو قسوة القوانين التي تؤطر الميدان الإقتصادي، فقد تصل العقوبات إلى غاية السجن المؤبد.

إلا أن المضطلع على بعض القوانين الإقتصادية الخاصة، يعتقد للوهلة الأولى أن المشرع قد عوض النقص الذي إختل قانون العقوبات وأخذ بمبدأ المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن الجرائم الإقتصادية.**كالأمر 69-107 المؤرخ في31 ديسمبر1961 المتضمن قانون**

[1] ZOUBIR BEHLOUL,op.cit,p 145.

نجيب بروال،الأساس القانوني للمسؤولية الجزائية عن فعل الغير،مذكرة الماجستير في علم الأجرام والعقاب،كلية الحقوق،جامعة الحاج لخضر،باتنة،2012-2013،ص56.

-Crim.25avril 1968 ,ibid.

المالية لسنة 1970[1] الذي نظم جريمة الصرف ونص في المادة 55 منه على « عندما تكون المخالفات المتعلقة بنظام الصرف مرتكبة من قبل متصرفي وحدة معنوية أو مسيريها أو مديرها، أو أحد هؤلاء العاملين بإسم ولحساب هذه الوحدة، تلاحق هذه الأخيرة نفسها ويحكم عليها بالعقوبات المالية المنصوص عليها في هذا الأمر فضلا عن الملاحقات بحق هؤلاء».

يبدو من خلال هذا النص أن المشرع قد إعترف بمسؤولية الشخص المعنوي على الأقل فيما يتعلق بجرائم الصرف، حيث تضمنت المادة السالفة بدقة شروط مساءلة الشخص المعنوي بالإضافة إلى الأشخاص الطبيعية الذي يعملون تحت غطائه، إلا أنه في حقيقة الأمر ظل هذا النص مجرد حبرا على ورق[2]،إلى غاية إلغائه وإدماج جرائم الصرف في الباب الثالث من قانون العقوبات تحت عنوان الإعتداءات الأخرى على حسن سير الإقتصاد الوطني[3] ،ثم بعدها إستحداث قانون خاص كما سوف نرى لاحقا.

والأمر رقم 75-37 المؤرخ في29-04-1975المتعلق بالأسعار وقمع المخالفات الخاصة بتنظيم الأسعار.حيث نصت المادة 23 منه على أنه« يخضع المجرمين الإقتصاديين سواء كانونا أشخاص طبيعيين أو إعتباريين إلى الإجراءات الخاصة و المقررة في الكتاب الثاني من نفس الأمر».ثم أضافت المادة 60 على« عندما تكون المخالفات المتعلقة بأحكام هذا الأمر مرتكبة من طرف القائمين بالإدارة أو المسيرين أو مديرين لشخص معنوي، بالإضافة لإسم ولحساب الشخص المعنوي،يلاحق هذا الأخير بذاته و تصدر بحقه العقوبات مالية المنصوص عليها في هذا الأمر فضلا عن الملاحقات التي تجري بحق هؤلاء في حالة إرتكاب خطأ عمديا».[4]

---

[1] ج.ر.ج.ج،ع 110، الصادرة في 31 ديسمبر 1969.

[2] شيخ نجية ، الإقرار لامسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في جرائم الصرف، مجلة الأكاديمية للبحث القانوني،العدد 01 سنة 2011،مجلة صادرة عن كلية الحقوق و العلوم السياسية ،جامعة عبد الرحمن ميرة ،بجاية،ص24

-S.LARBAOUI-M.MERAOULI, la responsabilité pénale des personnes morales en droit algerien,cahiers politique et droit, n° 8 janvier 2013, éditée par …..,p3-4

[3] الأمر 75-47 المؤرخ في 17 جوان 1975 المعدل والمتمم للأمر 66-156 المؤرخ في 08جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات،ج.رج.ج،ع05 الصادرة في 1975.

[4] ج.ر.ج.ج عدد 38 الصادرة بتاريخ 13-05-1975 الملغى بموجب القانون رقم 89-12 المؤرخ في 05-07-1989 المعلق بالأسعار ج.ر.ج.ج عدد 20 الصادرة بتاريخ 19-07-1989.

إن النصين قاطعين الدلالة على إعتراف المشرع بمسؤولية الشخص المعنوي عن مخالفة الأمر المتعلق بالأسعار، خصوصا عندما أقر المشرع العقوبات المالية التي تتلائم مع طبيعة الشخص المعنوي عندما ترتكب المخالفات بإسم و لحساب ومن طرف القائمين على إدارته أو مسيريه، كما تطرق الأمر إلى مسألة التمييز بين الأشخاص المعنوي العامة والخاصة وجعل هذا الأخير في المادة 23 من القانون وحدها محلا للمسؤولية.

ما تجدر الإشارة إليه أن الأمر75-03 ألغي بموجب القانون الصادر سنة 1989 وجاء خاليا من أي إشارة تدل على رغبت المشرع في الأخذ بمبدأ مسؤولية الأشخاص المعنوية،.[1]

كما لا يفوتنا في هذا السياق أن نشير إلى الأمر **رقم 95-06المؤرخ في 25-01-1995 المتعلق بالمنافسة**[2] حيث نصت المادتين 02 و03 منه على نطاق تطبيق هذا القانون والذي يشمل الإنتاج، التوزيع والخدمات التي يقوم بها الشخص الطبيعي على غرار الشخص المعنوي. فحين نصت المادتين 13 و14 منه على العقوبات مالية التي تسلط على الأشخاص المعنوي التي ترتكب الممارسات المنافية للمنافسة مثل الإتفاقيات غير المشروعة وكذلك التعسف الناتج عن وضعية الهيمنة .

إلا أن الإشكال المطروح يكمن في الطبيعة القانونية للغرامة المالية الواردة في هذا الأمر حيث يرجع إختصاص تطبيقها إلى مجلس المنافسة حسب المادة 15 من هذا الأمر.فهل يرقى مجلس المنافسة إلى درجة هيئة قضائية لإعتبار العقوبات المالية الموقعة من قبله هي عقوبات جزائية؟. حيث يرى بعض الشراح أن الغرامات الصادرة عن مجلس المنافسة لها طابع مختلط جزائي وإداري[3]، وبالتالي يمكن إعتبار هذه العقوبات المالية عقوبات جزائية. غير أن الباحث

---

[1] في نفس السياق نشير إلى الأمر رقم78-02 المؤرخ في 11-02-1978 ،ج.ر عدد 07 لسنة 1978 المتعلق بإحتكار الدولة للتجارة الخارجية حيث نصت المادة 12 ففرة04منه على«يقصد الأطراف بعبارة وسيط بمفهوم هذه الصفة أو عقد كل شخص طبيعي أو إعتباري يحصل أو يحاول الحصول بصورة مباشرة أو غير مباشرة على مكافأة»

[2] الأمر رقم 95-06 المؤرخ في 25-01-1995 المتضمن قانون المنافسة ،ج.ر عدد 9 لسنة 1995 المعدل و المتمم بالأمر 03-03 المؤرخ في 12003 ،ج.ر عدد 43 لسنة 2003 و الأمر رقم 10-05 المؤرخ في 15-08-2010،ج.ر عدد 46 لسنة 2010.

[3] بين مجبر محي الدين، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية في قانون العقوبات الإقتصادي، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري،تيزي وزو،بدون سنة المناقشة، ص58. وأنظر كذلك:

- N.SELVAGGI, imputation personnelle et matriere quasi pénale breves remarques sur la faute de l'entreprise en droit europeen de la concurrence, collection de L'UMR de droit compré de paris1,ed socité de légéslation comparée,paris,2013,p208.

يميل إلى الإعتقاد أن الهيئات القضائية معروفة لدى الجميع ولا يمكن إعتبار مجلس المنافسة هيئة قضائية لمجرد أنه مشكل من قضاة، وبتالي العقوبات المالية الصادرة عنه هي عقوبات إدارية لا ترقى إلى درجة العقوبات الجزائية.

نشير هنا أن الأمر 95-06 قد ألغي بموجب الأمر 03-03 المتعلق بالمنافسة، وأبقى على جميع الأحكام التي كانت سارية بموجب القانون القديم،حيث نصت المادة 02 منه على «يطبق هذا الأمر على نشاطات الإنتاج و التوزيع و الخدمات بما في ذلك التي يقوم بها الأشخاص العموميون، إذا كانت لا تندرج ضمن إطار ممارسة صلاحيات السلطة العامة أو أداء مهام المرفق العام».كما تناول القانون بالبيان الأشخاص الخاضعين لهذا القانون بموجب المادة 03 منه والتي جاء فيها «يقصد بالعون الإقتصادي في مفهوم هذا الأمر كل شخص طبيعي أو معنوي مهما كانت صفته، يمارس نشاطات أو يقوم بأعمال منصوص عليها في المادة 02 أعلاه». وبالتالي تكون جميع الأشخاص المعنوية عدا العامة منها التي تقدم خدمات عامة غير قابلة للمنافسة مسئولة جنائيا وفقا لهذا القانون.

ما يعاب على قانون 03-03 المتعلق بالمنافسة أنه لم يوضح شروط قيام المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عند مخالفته، الأمر الذي يدفعنا إلى القول أنه من الناحية العملية يستحيل تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها فيه.

بالإضافة إلى ماسبق لابد من الإشارة إلى **الأمر 96-22 المتعلق بقمع مخالفات التشريع والتنظيم الخاص بالصرف وحركة رؤوس الأموال** الذي إعتبره غالبية الشراح أنه القانون الأكثر فصاحة وشمولية فيما يتعلق بمسؤولية الأشخاص المعنوية[1] حيث نصت المادة 05منه على « تطبق على الشخص المعنوي الذي إرتكب المخالفات المنصوص عليها في المادتين 1و2 من هذا الأمر العقوبات الآتية دون المساس بالمسؤولية الجزائية لممثليه الشرعيين:

- غرامة مالية تساوي على الأكثر خمس مرات قيمة المخالفة.
- مصادرة محل الجنحة.
- مصادرة وسائل النقل المستعملة في الغش.

[1] A.ZAALANI, la responsabilité pénale des personnes morales, R.A.D.J.E.P ,n°1 1999, éditée par la facaluté de droit ben aknoun,alger,P15..

وفضلا عن ذلك، يمكن للجهة القضائية، أن تصدر ولمدة لا تتجاوز خمس سنوات إحدى العقوبات الآتية أو جمعها:

- المنع من مزاولة عمليات التجارة الخارجية.
- المنع من عقد صفقات عمومية.
- المنع من الدعوة العلنية إلى الإدخار.

لا تطبق على الشخص المعنوي الخاضع للقانون العام، العقوبات المنصوص عليها في النقطة الثالثة من الفقرة الأولى والفقرة الثانية من هذه المادة».

على الرغم من إعتراف المشرع بمسؤولية الأشخاص المعنوية عن جرائم الصرف قبل تعديل قانون العقوبات، وتحديد الشروط الواجبة لإقامة مسؤوليتها فضلا عن العقوبات التي تتلاءم وطبيعتها، إلى أن المادة 05 المشار إليها أعلاه أثارت إشكالا كبير عندما إعتبر المشرع الأشخاص المعنوية العامة محورا للمسؤولية الجنائية، فقد ساد الغموض إلى غاية تعديل القانون المتعلق بقمع مخالفات التشريع والتنظيم الخاص بالصرف وحركة رؤوس الأموال سنة2003 واستبدلت عبارة «يعتبر الشخص المعنوي دون المساس...بعبارة يعتبر الشخص المعنوي الخاضع للقطاع الخاص...».[1]

لا يماري أحد أن المشرع قد أخد بمبدأ المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جرائم الصرف ولو نظريا، ورغم اللبس الذي ساد المادة 05 من الأمر السالف الذكر إلا أننا نرجع ذلك إلى تأثر التشريع الجزائر بالفرنسي، كون هذا الأخير أخد بمبدأ المسؤولية الجنائية كمبدأ عام في قانون العقوبات لسنة 1992 .وتبعه بعد ذلك مجموعة من التعديلات من بينها تعديل قانون المنافسة وقانون الصرف والعديد من القوانين الخاصة .

ما نخلص إليه في الأخير أن موقف المشرع الجزائري من مسؤولية الشخص المعنوي في القوانين الخاصة كان سلبيا، فجل القوانين المشار إليها مستمدة من بعض القوانين الفرنسية كالأمر رقم 45-1484 الصادر سنة 1945 المتعلق بإثبات ومتابعة وزجر الجرائم المتعلقة بالتشريع الإقتصادي التي جاء في المادة 49 منه «إذا إرتكبت الجريمة لحساب شخص معنوي

[1] الأمر رقم 96-22المؤرخ في 09-07-1996المتعلق بقمع مخالفات التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج،ج.رعدد43 لسنة 1996 المعدل و المتمم بالأمر رقم 03-01المؤرخ في 19-02-2003ج.رعدد12 لسنة2003 و الأمر رقم 10-03المؤرخ في 26-08-2010،ج.رعدد50 لسنة 2010.

من أشخاص القانون الخاص، فإن المنع من ممارسة المهنة يمكن أن يحكم به ضد هذا الشخص المعنوي فيما يتعلق بمباشرة المهنة التي إركتبت الجريمة بمناسبتها».وفي المادة 56 منه «إن المنشأة، المؤسسة، الجمعية، أو الجماعات، مسؤولية بالتضامن عن المصادرات، والغرامات، المصاريف التي يحكم بها على مديريها أو الأشخاص العاملين بها».أو القانون الرقابة على النقد الصادر سنة 1939التي نصت المادة 12 منه على«إذا كانت الممتلكات المخفات في الخارج مملوكة لشخص معنوي ، فإنه وممثليه القانونيين أو الإتفاقيين ومن بينهم في هذه الحالة كل أعضاء مجلس الإدارة، مسؤولون شخصيا وبالتضامن عن العقوبات المالية الممقضي بها».أو القانون المتعلق بقمع مخالفات الصرف لسنة 1945 والتي جاء في مادته 12 «إذا إرتكبت هذه الجرائم من طرف مسيرين أو متصرفين أو مديرين لشخص معنوي، أو أحدهم الذي له سلطة التصرف بإسم ولحساب الشخص المعنوي، فإن بالإستقلال عن المتابعات المقررة ضد هؤلاء، يمكن متابعته و معاقبته بالعقوبات المالية المنصوص عليها في هذا القانون».

الفرع الثالث: مرحلة الإقرار الصريح بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي

بعد تعديل قانون العقوبات سنة 2004، وإستحداث المادة 51 مكرر منه، إعترف المشرع الجزائري صراحة بمسؤولية الشخص المعنوي كأصل عام ، ولعل من بين الأسباب التي دفعت المشرع إلى التنصيص على هذا المبدأ هي إرتفاع عدد هذه الأشخاص وسيطرتها على جيمع المجالات الإقتصادية، حيث أصبحت تشكل خطرا على البنية الإقتصادية والإجتماعية لما باتت تحوزه من إمكانيات ووسائل.

ولعل أهم ما يميز المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي في التشريع الجزائري ما يلي:

- أن المسؤولية الحنائية للشخص المعنوي محصورة في الشخص المعنوي الخاضع للقانون الخاص فقط أيا كان هدفه سواء كان يهدف إلى كسب الربح كالشركات التجارية أو كان يهدف إلى تحقيق عمل خيري كالجمعيات...إلخ. فقد إستثنى المشرع صراحة مسؤولية الدولة والجماعات المحلية وجميع الأشخاص المعنوي العامة من المسؤولية.[1]

[1] قرفي دريس، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي-دراسة مقارنة-، رسالة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2010-2011،ص154.

- أن المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي هي محصورة في الحالات التي ينص القانون على ذلك،خلافا للشخص الطبيعي المخاطب بجميع القوانين العقابية.وبالتالي لا يمكن إقامة مسؤلية الشخص المعنوي إلا بالبحث عن النص المجرم له.
- حدد المشرع جملة من الشروط إذا تحققت أمكن تطبيق العقاب على الشخص المعنوي، وهي إرتكاب الجريمة من طرف أحد أجهزته أو ممثليه الشرعيين وأن يتصرفو بإسمه ولحسابه الخاص.
- أن المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي لا تعفي الأشخاص الطبيعين القائمين عليه.

المبحث الثاني: مفهوم جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال وآثارهما

إن الهدف من بحث مفهوم الغش الضريبي وتبييض الأموال هو ما ورد في قوانين الضرائب وقانون العقوبات من جزاءات صارمة ،ولما تحمله هذه الجرائم من آثار خطيرة ،فالسياسة المالية للدولة تتوقف على مدى سلامة تنفيذ السياسة الضريبية التي هي بمثابة ضابط لتحقيق التوازن الإجتماعي والإقتصادي وحتى السياسي.

لهذا فمحاولة الإفلات من الضرائب والسعي فيما بعد إلى إعادة إدماج العائدات المتحصلة من ذلك أومن جرائم أخرى سوف يخرج السياسة المالية عن المنحى المسطر لها ،مما ينعكس سلبا على إيرادات الخزينة العامة من الناحية المادية ،وغياب العدل بين الأفراد و إنتشار الجريمة من الناحية الإجتماعية لأن الفرد الملتزم بالضريبة يكون في مركز مالي أسؤ من الذي تملص منها .

كل هذه الآثار تتطلب منا الوقف على المعنى الدقيق لجريمة الغش الضريبي وتبييض الأموال،لكي نتمكن من تحديد أركان الغش و وضع معاييره ومقاييسه حتى إذا إنطبق على تصرف مالي معين وجب تنفيذ العقوبة دون إلتباس في الفهم أو إجتهاد في الرأي ،و حتى يكون المكلف على علم بَيِن بمعنى الغش الضريبي و تبييض الأموال وما يترتب عنهما من آثار مباشرة وغير مباشرة(المطلب الأول).

المطلب الأول:تعريف جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال

يعد موضوع الضرائب من الموضوعات الشائكة والمعقدة بسبب إختلاف المصالح بين المكلفين والإدارة الجبائية ،بالرغم من أن القوانين الضريبية من الناحية النظرية توحد هذه المصالح لما للضريبة من أهداف إقتصادبة وإجتماعية، إلا أن الواقع العملي لطالما أثبت أن الضريبة غالبا ما تعتبر ثقل في كاهل المكلف الذي يسعى دائما لإبتداع الحيل التي تسمح له بالتنصل من هذا الإلتزام ،ويسعى المشرع من جانبه دائما إلى التشديد في العقاب لضمان تحصيل الضريبة.

ولما كانت الضرائب موضوعا معقدا فإنه في الكثير من الأحيان لا تفهم القوانين المنظمة لها بشكل صحيح مما يجعل المكلف عرضة للعقاب عن جهل وقلة حيلة. ومن هنا تظهر أهمية الوقوف على تعريف جريمة الغش الضريبي لأن المشرع لم يأل عناء ذلك (**الفرع الأول**). بالموازاة مع ذلك لابد من الوقوف على تعريف جريمة تبييض الأموال التي تعتبر أحد المفاهيم القانونية الدخيلة التي لم تظهر إلا حديثا (**الفرع الثاني**)

الفرع الأول:تعريف جريمة الغش الضريبي

لم تقدم التشريعات المعاصرة وعلى رأسها التشريع الجزائري تعريفا للغش الضريبي،وإنما إقتصرت على تعداد صوره وأشكاله تاركة أمر التعريف للفقهاء و الشراح،وذلك لأن أي تعريف لا يمكن أن يشمل أساليب وطرائق الغش كافة .فرغم أهميته وخطورته فقد أهملت أغلب المؤلفات الفقهية هذا الموضوع ، وإن كنا نجد بعض التعريفات المقدمة له ،إلا أنها لا تتماشى وخطورة الجريمة .

حيث ينقسم الفقهاء إلى قسمين في تعريف جريمة الغش الضريبي ،فيرى الجانب الأول من الفقه أن الغش الضريبي **ظاهرة** إقتصادية تتجسد في خرق قواعد القانون أو إستغلال أحد ثغراته بواسطة التحايل المادي والمحاسبي.وعلى النقيض من ذلك يرى الجانب الثاني أن الغش الضريبي **جريمة** تقوم على إستعمال الطرق الإحتيالية للتملص من دفع الضريبة.

البند الأول: تعريف الغش الضريبي من وجة نظر رجال الإقتصاد

يرى رجال الإقتصاد في الغش الضريبي ظاهرة تنصب في مجموعة من العمليات المحاسبية والمادية التي تهدف إلى التخلص من الضريبة ،و لها آثار ضارة على الإقتصاد الوطني ،كما أن رجال الإقتصاد

يفضلون إستعمال عبارة التهرب الضريبي بدلا من الغش الضريبي [1]؛حيث يعرفه الفقيه **"CAMILLE ROSIER"** على أنه «يشمل كل الحركات المادية وكل العمليات المحاسبية والأعمال القانونية وكل المناورات والسلوكيات الخفية التي يستخدما المكلفون أو شخص آخر قصد التهرب من تطبيق الضرائب أو المساهمات ».

وفي نفس السياق يرى الفقيه "**فليح العلي**" أن «التهرب من الضريبة هي ظاهرة يحاول المكلف عدم دفعها كليا أو جزئيا بعد تحقق واقعتها المنشئة ،بواسطة التصرفات المادية و كل العمليات

التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة للتخلص أو غيره للتخلص من الضريبة»[2]. والفقيه بنتالكوني **PANTALCONI**«بأنه محاولة إخفاء أو إبعاد بعض العناصر عن وعاء الضريبية لتقليله،مما يسبب تناقض مبلغ الضريبة أو زوالها كليا»[3].

فيحين حاول البعض توسع مفهوم التهرب الضريبي بالقول «أن التهرب الضريبي هو تخلص المكلف القانوني بالضريبة من عبئها كليا أو جزئيا،دون نقل عبئها إلى شخص أخر،ومن ثم لا يتم تحصيل الضريبة بواسطة الإدارة المختصة ،أو إفلات المكلف بدفع الضريبة من دفعها أو تحمل عبئها كليا أو جزئيا مما يقلل من الحصيلة الضريبية التي توجه إلى الخزينة العامة».[4]

---

[1] أحمد فراس العوران-راجح أحمد الخضور،التهرب من ضريبة الدخل في الأردن،مجلة العلوم الإجتماعية،العدد 01،المجلد32،سنة 2004،الكويت،ص33.

[2] طورش بتاتة،مكافحة الترهب الضريبي في الجزائر،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون في القانون الخاص،كلية الحقوق،جامعة قسنطينة1،2011-2012،ص11.

[3] محمود محمد نور،مفهوم التهرب الضريبي،المجلية العلمية للإقتصاد و التجارة (بدون عدد)،1982،مصر،ص545.

[4] عزت عبد الحميد البرعي،ظاهرة التهرب الضريبي بين الإطار النظري و الواقع التطبيقي –دراسة نظرية تحليلية-،مجلة البحوث القانونية والإقتصادية،ع 2-مج2-1992،مجلة صادرة عن كلية الحقوق ،جامعة المنوفية-مصر،ص14و خالد الخطيب،التهرب الضريبي،مجلة جامعة دمشق،ع02-مج16-2000،سوريا،ص120.و ختار ولد الشيباني،التهرب الضريبي،مجلة المنارة للدراسات القانونية و الإدارية ،العدد 06،سنة 2014،المغرب،ص 196.

-نشير هنا أنه يمكن للمكلف نقل عبئ الضريبة إلى شخص لآخر ،فليس ضروريا أن يكون المكلف بالضريبة هو الذي يتحملها نهائيا ،فقد يعمل هذا الأخير على التخلص من عبئ هذه الضريبة بنقلها كليا أو جزئيا إلى شخص آخر ،وهكذا إلى أن تستقر الضريبة بصفة نهائية في الشخص الذي لا يكنه نقلها،يسمى "بالمستهلك الأخير" ومثال ذلك الضرائب الجمركية المفروضة على البضائع المستوردة ،فيقوم المستورد بنقل عبئها إلى التاجر الذي يقوم بدور بنقلها إلى الزبون لتستقر عنده نهائيا.

ما يلاحظ على التعريفات المقدمة أعلاه للتهرب الضريبي، أنها تبدو للوهلة الأولى منسجمة فيما بينها وتفيد نفس المعنى فتعريف"**CAMILLE**"مثلا يحصر التهرب الضريبي في الوسائل المؤدية إلى عدم تطبيق الضريبة،فحين أن التهرب الضريبي لا ينفي تطبيق الضريبة كليا، وإنما قد ينصب على التحايل عليها من خلال إنقاصها أو نقل عبئها لشخص آخر .

أما تعريف **فليح العلي** فقد حاول ربط التهرب الضريبي بالواقعة المنشئة للضريبة بحيث لا يمكننا الحديث عن التهرب الضريبي مادام أن الواقعة المنشئة للضريبة لم تتحقق ،كما أن الوسائل التي ذكرها **CAMILLE**في تعريفه تجعل الواقعة المنشئة للضريبة منعدمة عن طريق الإحتيال المادي أوالمحاسبي ومن تم لا يمكن ربط التهرب بالواقعة المنشئة له.

وعليه حسب رجال الإقتصاد فإن التهرب الضريبي هي ظاهرة يحاول الممول بواسطتها عدم دفع كل أو بعض الضريبة التي هي مفروضة عليه.مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش المختلفة والمتعددة.[1]التي تتجسد أساسا في مجوعة من العمليات المادية أو المحاسبية،من أجل التخلص من عبئ الضريبة .فحسب رجال الإقتصاد يمكن إستنباط مفهوم التهرب الضريبي من الوسائل التي يلجأ إليها المكلف للتملص من الضريبة [2]. الأمر الذي دفع المشرع إلى العزوف عن تعريفها وذلك لصعوبة حصر جميع الوسائل المتاحة ،غير أن البحث في سلوك المكلف يجعنا نقف أمام وسيلتين يلجأ إليهما عادة للهروب من دفع ما عليه من ضرائب وهما :إما التحايل المادي والقانوني أو التحايل المحاسبي.

الفقرة الأولى: التحايل المادي

[1] مصطفى حسن بسيوني السعدني،التهرب الضريبي-مفهومه –أبعاده-صوره والعقوبات المقررة عليه،مجلة المال و التجارة،ع500،سنة 2010،مصر،ص05

[2] «…La fraude fiscale est le fait de donner délibérément une fausse représentation de la vérité afin d'échapper à l'impôt ,le fraudeur procède la plupart du temps par la dissimulation matérielle par les écritures comptable trompeuse ou encore par la dissimulation juridique…» .P.TREMBLAY-G.LACHAPELLE, le contribuable héros ou malfaiteur?, éd P. U .Q, canada, 1996, p5.

-وفي نفس السياق عرفته المدير العامة للضرائب الجزائرية «كل خرق متعمد للقانون الجبائي ويعتبر الغش الجبائي جملة الترتيبات القانونية والحسابية و الأساليب المادية للتخلص من الضرائب » ورقة عمل رقم 256-2005 نقلا عن: بودلال علي،تقييم كلي للإقتصاد غير الرسمي في الجزائر –مقاربة نقدية للإقتصاد الخفي-،رسالة دكتوراه في الإقتصاد،كلية العلوم الإقتصادية،جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان،2006-2007،ص223.

يقصد بالعمليات المادية تلك العمليات التي تتعلق بإخفاء الممول وعدم تصريحه القانوني بجزء من المواد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل في إحتساب الإقتطاع الضريبي. وهذا لإعادة تدويرها في السوق الموازية أو السوق السوداء بعيدا عن أية مراقبة، فينشئ بذلك وضعية صورية لا تعكس صورة نشاطه الحقيقي أو وضعيته المالية. وسواء كان هذا الإخفاء كليا أم جزئيا فهو يؤدي إلى التخلص من الضريبة.[1]

-فأما **الإخفاء الجزئي**:فهو يتمثل في إخفاء المكلف لجزء من بضائعه التي تفرض عليها الضرائب والرسوم ،كإخفاء بضائع مستوردة بدون فواتير أو إخفاء جزء من الأرباح التي حققها المكلف خلال السنة المالية.

-على غرار **الإخفاء الكلي**:الذي يكون بإمتناع المكلف كليا عن التصريح بما يحوزه من أموال خاضعة للضرائب مستغلا غياب الرقابة .كأن يقوم بإستيراد سلع خُفيَةً أو إنشاء شركات في المدن المكتظة بالسكان أو في المناطق الريفية المعزولة «les zones de non droit» التي يصعب الوصول إليها ،أو تغيير أوقات العمل إلى العمل ليلا في أوقات متأخرة ،أو تغيير مقر الشركة كل مرة بحيث يصب تتبع مقرها القانوني.

الفقرة الثانية: التحايل القانوني

وهي العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية،فيرتكز على تغيير الواقع من أجل تخفيض الضرائب أو الإستفادة من إمتيازات أقرها القانون لبعض الفئات.مثال ذلك إعادة إستثمار الأرباح أو توزيعها على أنها رواتب،أو كقيام مجمع الشركات بإقتراض دين على الفرع الذي حقق أربح لكي لا يتم إحتسابها على أنها أرباح،أو شراء مجموعة من الأدوات كعتاد لمشروع ما ليتم خصمها من الأعباء العامة القابلة للخصم من دخله السنوي.[2]

[1] كشاوي إلياس،ظاهرة التهرب الضريبي وإنعكاسها على الإقتصاد الوطني-حالة الجزائر-،مذكرة ماجستير في الإقتصاد،كلية العلوم الإقتصادية،جامعة الجزائر،2008-2009،ص53-54.

[2] فتحي همام محمود،التهرب الضريبي،مجلة المال و التجارة،العدد 102،المجلد 09،سنة 1977،مصر،36.و طورش بتاتة المرجع السابق،ص84.

كما أن التحايل القانوني يتم بواسطة تركيب عمليات وهمية خاصة إذا تعلق الأمر بالرسوم على رقم الأعمال والرسوم على القيمة المضافة، أين يتم تقديم فواتير وهمية لتبرير عمليات صورية، بما أن إدارة الضرائب تلجأ إلى مطابقة التصريحات والوثائق المحاسبية المقدمة. ليتم بعدها إسترجاع القيمة المضافة على بضائع لم يملكها أصلا.أو كتقديم وثائق ثبوتية لوضعية قانونية تفيد الإعفاء من الضرائب أو الإستفادة من إمتيازات أخرى.[1]

الفقرة الثالثة:التحايل المحاسبي

عادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى التحقق من المحاسبة التي يملكها المكلفون وذلك عن طريق مضاهاتها مع التصريحات الشهرية والسنوية التي تَرِدُ إلى إدارة الضرائب. إلا أن المكلف قد يلجأ إلى تضخيم الأعباء عن طريق تسجيل رواتب وأجور عمال لا وجود لهم في الأصل أو المبالغة فيها ، بحيث تسمح هذه الرواتب بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليص من الربح الذي يمثل وعاء الضريبة.كما يستغل المكلف حق خصم المصاريف والأعباء التي لها علاقة بالمؤسسة، ليضم إليها مصاريفه الشخصية.أو القيام بإستغلال تقنية الإهتلاك التي تعتبر حق مشروعا منظم حسب قانون الضرائب فيستغل المكلف ذلك للتلاعب فيها بشتى الوسائل وذلك إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتلك أو برفع قيمتها.كما يتم التحايل المحاسبي عن طريق تخفيض الإيرادات بتفادي التصريح بالمداخيل الحقيقة .[2]

يتضح من خلال ما سبق أن رجال الإقتصاد حاولوا حصر التهرب الضريبي في ثلاثة صور إما تحايل مادي أو تحايل قانوني أو تحايل محاسبي .إلا أنه بالرجوع إلى قانون الضرائب نجد العديد من الصور التي لا تدخل ضمن نطاق هته الصور كتنظيم الإعسار،أو التأخر عن دفع الضريبة أو عرقلة أعوان إدارة الضرائب عن أداء مهامهم أو الرفض الجماعي للدفع الضرائب هذا من جهة،ثم إن إعتبار التهرب الضريبي ظاهرة لا يفيدنا في شيء،فنحن أمام مصطلح قانوني موصوف بأنه جريمة معاقب

[1] كشاوي إلياس،المرجع السابق،ص55

[2] حميد بوزيدة،جباية المؤسسات-دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة و الرسم على القيمة المضافة-دراسة نظرية وتطبيقية-،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية،2005،ص47-48.

عليها قانونا،أما مصطلح الظاهرة فهو يصلح للمفهوم الإقتصادي والإجتماعي،[1] الذي يهتم بدراسة حجم الظاهرة من حيث الأرقام وسبل إحصائها وفي بعض الأحيان البحث عن الوسائل الإجتماعية و الإقتصادية لمعالجتها .

ولعل أهم ما شد إنتباهنا أن التعاريف المقدمة أعلاه أجمعت على إعتماد مصطلح التهرب الضريبي بدلا من الغش الضريبي مما يبعث للإعتقاد أن الباحث قد أخطأ التعبير عن التهرب الضريبي ووصفه بالغش الضريبي. فيحين كان مردنا في إستعمال عبارة الغش الضريبي، أن فقهاء الإقتصاد لا يميزون بين التهرب الضريبي الذي يفهم منه إصطلاحا الهروب من الضريبية والهروب ليس إثما[2]، أما الغش كمصطلح يدل على التدليس و الخداع والمكر فيصلح لأن يكون محلا للعقاب إقتداءً بما جاء في قانون الضرائب الجزائري الذي إستعمل عبارة التملص أو المخالفات أو الغش أو الغش الجبائي أسوة بالمشرع الفرنسي الذي إستعمله هو الأخر عبارة "التملص "**la soustraction**".وعلاوة على ذلك لو راجعنا أغلب القوانين الضريبية العربية و الأجنبية لا نجدها تشمل عبارة التهرب فالمشرع البناني يستعمل عبارة "التملص"،أما المشرع المصري و العراقي فيستعملان عبارة "التخلص" .

لا ننكر على رجال الإقتصاد مجهوداتهم في تعريف الغش الضريبي ،إلا أن التعريفات المقدمة تصلح لتعريف الغش الضريبي التقليدي الذي يمتاز نوعا ما ببساطته مقارنة بالغش الضريبي الحديث،سيما أن جل التشريعات تحاول التوسيع من نطاق الغش لأنه أصبح جريمة لا يستفيد منها الفاعل الأصلي وحده، بل باتت جريمة يرتكبها مجموعة من الأشخاص فمنهم من يقدم النصح ومنهم من يقدم الوسيلة كالفواتير المزورة و منهم من يساعد على إخفاء الأموال. الأمر الذي دفعنا إلى البحث عن تعريفات أخرى علنا نجد مرادنا فيها .

البند الثاني: تعريف فقهاء القانون للغش الضريبي

تعتبر جريمة الغش الضريبي أحد الجرائم الفريدة التي يصعب تعريفها نظرا لتعدد صورها.ففي بعض الأحيان تتجسد في التملص من دفع الضريبة بواسطة مجموعة من الحيل، أو تأخذ ببساطة

---

[1] تجدر الإشارة أنه بالرجوع إلى معجم اللغة للوقوف على معنى الظاهرة لا نجد ماسيعفنا في ذلك ،فقد جاء في قاموس اللسان نجد كلمة ظاهرة في العلوم الإجتماعية تدل على أمر ينجم بين الناس ويعمُ كظاهرة لإدمان.

[2] إيمان يحي محمد،التهرب الضريبي –أسبابه ة أليات مكافحته– ، مجلة الإدارة و الإقتصاد، العدد 64،سنة 2013،تصدر عن كلية الإقتصاد و الإدارة ،جامعة المستنصرية ،العراق،ص164.

رفض دفع الضرائب لدوافع إيديولوجية مثلا.فتختلف الصورة الأولى عن الثانية كونها لا تتطلب إستعمال الحيل.أما من الناحية القانونية فهي تخضع لقانون الإجراءات الجبائية من حيث الإجراءات،وتخضع لقوانين الضرائب من حيث العقوبات والغرامات التي تنقسم بدورها إلى غرامات جبائية وغرامات جزائية التي لا يشترط أن تطبق معا ،كما يجوز الجمع بينهما .

فمن مميزات الغش الضريبي مهما كانت صوره أو العقوبات المطبقة عليه، صعوبة ضبطه من حيث المفهوم وقد سبق و أن أشار إلى ذلك الفقيه جون كلود مرتيناز **JEAN CLAUDE MARTINEZ**«إنه رغم المعايير المقترحة للغش الضريبي لا زال تعريفه مشوبا بعدم التحديد،ومجال تطبيقه غير دقيق على المستوى القانوني».[1]

كما يلاحظ أن الغش الضريبي له العديد من التسميات كالجريمة الضريبية؛ أو الإحتيال الضريبي؛أو التزوير الضريبي ؛أو الغش الضريبي الغير المشروع تميزا عن الغش الضريبي المشروع(التهرب الضريبي أو التجنب الضريبي)،ولعل هذه المصطلحات قدمها الفقه كل حسب رأيه،من أجل تعريف الغش الضريبي.

الفقرة الأولى: التعريف الموسع للغش الضريبي

حاول الفقه التوسيع من مفهوم الغش وهذا من أجل إعطاء تعريف شامل له،وذلك من خلال وضع مجموعة من المعايير أبرزها :معيار الجريمة الضريبية ،ومعيار جريمة الإحتيال ،ومعيار التفرقة بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي.

أولا.معيار الجريمة الضريبة :

يرى بعض الفقه أن مصطلح التهرب الضريبي هو من صنع الفقه الإقتصادي الذي إعتمد على معايير خلقية للقول أن التهرب الضريبي ينقسم إلى قسمين تهرب مشروع ويكون بإستغلال ثغرات قانونية لا يستوجب الإنكار و تهرب غير مشروع ،دون الوقوف على المعنى الحقيقي لكليهما . وعليه لا بد من إستعمال مصطلح دقيق كالجريمة الضريبية التي يمكن تعريفها على أنها« تشمل كل مخالفة

[1] J.MARTINEZ, la fraude fiscale, PUF,1984 ,P13 نقلا عن

محمد أبو الحسن –أحمد البوعزاوي-يحي الصافي-رجال رمال –عبد الله البكري،الغش الضريبي،الهلال العربية للنشر،المغرب،1996 1996،ص17.

للقوانين الضريبية التي تفرض على الممولين عملا أو إمتناعا لتحديد وعاء الضريبة ».[1]أو هي «كل إعتداء على حق الخزينة العامة فيما فرضه القانون من الضرائب إذا قرر القانون لهذا الإعتداء عقوبة جنائية،وكل عمل أو إمتناع يترتب عنه الإخلال بمصلحة ضريبة يقرر القانون على إرتكابه عقابا».[2]

كما عرفها البعض الآخر بالقول أنها «تشمل كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تنظم الأعباء الضريبية على إختلاف أنواعها سواء كانت ضريبة أم رسم أم تحسينا ناتجا بسبب وضع معين».[3]

فحين حاول البعض الآخر توسيع مدلولها بالقول «أنها كل تصرف أو فعل يؤدي إلى مخالفة أحكام قانون الضريبة سواء كان مرتكب هذه التصرفات المكلف بدفع الضريبة أو الموظف بتقديرها وتحصيلها أو الشخص الذي ينظم سجلات المكلف لدفعها».[4]

حيث تكون الجريمة الضريبية سلبية عند إحجام المكلف القيام بإلتزام معين يفرضه القانون في موعد محدد مثل الإمتناع عن تقديم تصريح أو تقديم الدفتر و المحاسبة للإطلاع عليها من قبل الإدارة ،وتكون إيجابية عندما يقوم المكلف بفعل مخالف لما نهى عنه المشرع.

إنطلق أصحاب التعريفات المقدمة أعلاه من التعريف التقليدي للجريمة وحاولوا إسقاطها على الغش الضريبي، لذلك فضلوا إستعمال مصطلح الجريمة الضريبة بدلا من الغش و التهرب ،لأن الجريمة لها معنى واسع تشمل جميع الأفعال المجرمة في قانون العقوبات و القوانين الخاصة. فمن هذا المنطلق تم تعريف الجريمة الضريبة على أنها كل فعل أو إمتناع يضر بمصلحة ضريبية أو بالخزينة أو يخالف قوانين الضرائب وله عقاب جزائي .إلا أن أهم ما يؤاخذ على هذه التعريفات أن قانون الضرائب جاء على ذكر بعض الجرائم التي ليس لها عقاب جزائي بل مجرد عقوبات إدارية فيحين تضر بالمصلحة الضريبية والخزينة العمومية،كالتأخر عن التصريح أو تقديم تصريحات تعتليها بعض الأخطاء المادية ،أو التخلف عن دفع الضريبة في آجالها.

---

[1] طالب نور الشرع،الجريمة الضريبية،الطبعة الأولى،دار وائل ،العراق،2008،ص29.

[2] إبراهيم سالم العقيلي،الرقابة القضائية على قرارت مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية-دراسة مقارنة-،دار قنديل ،2008.ص193.و في نفس السياق عمر أحمد صبري،التجريم الضريبي-دراسة مقارنة ،المؤتمر الضريبي العشر -15-16سبتمبر 2005،مركز الدراسة المالية و الضريبية،مصر ،ص05.

[3] سمير عالية –هيثم سمير علية،القانون الجزائي للأعمال-ماهيته-نظرية جريمة الأعمال-الجرائم المالية و التجارية-دراسة مقارنة-،الطبعة الأولى،مجد المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع،بيروت،ص196.

[4] طالب نور الشرع ،نفس المرجع،ص31

بالإضافة إلى ما سبق مدام أن الجريمة الضريبية تشمل جميع الجرائم الواردة في قانون الضرائب فلا نرى من أصحاب التعريفات المذكورة أعلاه أنهم أشاروا إلى الإعتراض الجماعي والفردي أو تعطيل أعوان الإدارة المؤهلون للقيام بالمهام الموكلة إليهم .

كما لا يفوتنا الإشارة أن محاولة توسيع نطاق الجريمة الضريبية لتشمل المكلف و الموظف والوكيل المكلف بتنظيم المحاسبة والدفاتر ،مردود لأن قانون الضرائب جاء واضحا في هذا المجال عندما نص في المادة 306 ف01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة «يعاقب على المشاركة في إعداد أو إستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها ،من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من فبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها :1.000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه،2.000 دج عن المخالفة الثانية ،3.000 دج عن المخالفة الثالثة وهكذا دواليك...

–ف02 عندما يثبت أن المخالفين أعدوا أو ساعدوا على إعداد حسابات ختامية،وجرود،وحسابات ووثائق غير صحيحة ،أيا كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم،يمكن فضلا عن ذلك أن يعاقبوا بالعقوبات النصوص عليها في المادة 304 التي تقضي بعقوبة الغرامة الجبائية من 10.000 دج إلى 30.000 دج».

نخلص في الأخير للقول أن الفقه الداعي إلى إعتماد مصطلح الجريمة الضريبية بدلا من الغش والتهرب قد أخفق في وضع معيار دقيقة يصلح لتعريف الغش الضريبي. فكما هو معلوم أن الغش الضريبي جريمة ضمن العديد من الجرائم الضريبية يجب تشخيصها بصفة منفردة لأن لها ما يميزها عن باقي الجرائم الضريبية. فالغش الضريبي يتطلب لقيامه وجوب إستعمال الطرق الإحتيالية المنصوص عليها في قانون الضرائب.

ثانيا.معيار الإحتيال أو التدليس الضريبي :(l'escroquerie)

يرى لوسيان مهل **LUCIEN MEHL** «أن الغش الضريبي ما هو إلا تحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الخاضع له»

.

.[1]يعد الإحتيال الضريبي أحد الحلول التي قدمها الفقه[2] و التي إستمدها من جريمة النصب والإحتيال. لحرص معنى الغش الضريبي،من منطلق إن كلا الإحتيال و الغش ينطويان على الخداع معاقبٌ عليهما قانونا، لذلك لا يوجد فرق بينهما فكلاهما يشترط لقيامهما **إستعمال الطرق الإحتيالية والحصول على مزية**[3].وهو ما نلمسه من إستقراء المادة372 قانون عقوبات المتعلقة بالنصب والإحتيال التي نصت على«كل من توصل إلى إستلام أو تلاقى أمولا أو منقولات أو سندات أو تصرفات أو أوراق مالية أو وعود أو مخالصات أو إبراء من إلتزام...وكان ذلك بالإحتيال...أو أية واقعة وهمية أخرى...».نفس الحكم في المادة 313 ف01 من قانون العقوبات الفرنسي حيث إعتبر من قبيل النصب والإحتيال إستعمال الطرق الإحتيالية، لإيهام كل شخص طبيعي أو معنوي من أجل الحصول على مزية أو التخلص من أحد الأعباء.[4]

[1] يحياوي نصيرة،دراسة حول التهرب و الغش الضريبي-حالة الجزائر-،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية،معد العلوم الإقتصادية،جامعة الجزائر،1997-1998،ص40

[2] S.DETRAZ, fraude fiscale et infraction assimilées, JC.pénal des affaires,1er juin 2010 mise à jour 15 décembre 2014,éd LexisNexis,Paris,p09.

[3] JONHATHAN BURGER, les délits pénaux fiscaux: une mise en perspective des droits français luxembourgoise et internationaux,these de doctorat en droit privé,ecole doctorale des sciences juridiques ,politiques, économiques et de gestion ,Université de nancy2, France,2011,p43

-«l'escroquerie en matière fiscale constituerait une fraude fiscale d'une envergure particulièrement importante, impliquant la mise en place desstratagèmes, de manoeuvres élaborées pour échapper à l'impôt».ibid.

«L'article 1741 du code général des impôts incrime un certain nombre de moyens permettant d'obtenir le résultat illicite, cette structure dualiste a conduit la doctrine à brosser un parallèle avec l'escroquerie dans laquelle la mise de la chose doit précéder de moyens frauduleux».ibid.

[4] Art 313-1 du code pénal français modifié et complété « L'escroquerie est le fait, soit par l'usage d'un faux nom ou d'une fausse qualité, soit parl'abus d'une qualité vraie, soit par l'emploi de manoeuvres frauduleuses, de tromper unepersonnephysique ou morale et de la déterminer ainsi, à son préjudice ou au préjudice d'un tiers, à remettre desfonds, des valeurs ou un bien quelconque, à fournir un service ou à consentir un acte opérant obligationou décharge.L'escroquerie est punie de cinq ans d'emprisonnement et de 375000 euros d'amende.»

من تم يعد إستعمال الطرق الإحتيالية هو المعيار في تحديد الإحتيال فإذا لجأ المكلف إلى إبتكار نشاط تجاري صوري من أجل خلق دين الرسم على القيمة المضافة التي يمكن للمكلف إسترجاعه من إدارة الضرائب ،أو تزوير الفواتير من أجل التخلص من دفع الرسوم شريطة أن يتحصل المكلف على الفواتير و الوثائق المزورة من شخص أجنبي سواء كان شخص طبيعي أو معنوي.[1]فيعد بذلك قد إرتكب جريمة الإحتيال أما باقي الصور الأخرى فهي مجرد غش بسيط يعاقب عليها قانون الضرائب .

أما التدليس الضريبي فقد أشار إليه بعض الفقه بالقول أن عبارة التدليس مستمدة من القانون المدني كون أن المشرع قد أشار إليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بقوله «كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية ...».فلم يعرف المشرع الضريبي التدليس،فيحين نجد المادة 86 ف02 من القانون المدني تعرفه على أنه السكوت عمدا عن واقعة أو ملابسة إذ ثبت أن المدلس عليه ما كان ليبرم العقد لو علم بتلك الواقعة و هذه الملابسة».[2]

يتضح لنا من خلال ما سبق أن هذا المعيار لا يصلح لتعريف جريمة الغش الضريبي وإنما يصلح لتحديد طبيعة الطرق الإحتيالية المستعملة في الغش ،كما أن المشرع الجزائري لم يأت على ذكر جريمة الإحتيال أو أحال إليها كما فعل في المادة 33 من قانون الطابع التي تحيل إلى المادة 209و 210 من ق.ع .ج المتعلقة بالتقليد أختام الدولة والطوابع والعلامات و الدمغات.أما عن التدليس كعيب من عيوب الإرادة في التعاقد ،فإن العلاقة بين إدارة الضرائب و المكلف ليست علاقة عقدية .وبالتالي لا يمكن إعتماد هذا المعيار .

[1] H.MARSOPOULOU, escroquerie à la TVA par le recours à une mise en scène, RSC, éd DALLOZ,2008,p613.

-M.WOLF, lutte contre la fraude tva-sonnez trompettes résonner tambours ,F.R.F.S,05-2015,éd Francis lefebvre,p04.

-L. DEKLERCK, Manuel pratique D'impôt des sociétés, 8eme éd larcier, France,2009,p2009.

-G.VOGEL, Lexique De Procédure pénale de droit luxembourgeoise ,éd larcier,France,2001,p240.

[2] العيد صالحي ،الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية –الأنظمة الجبائية-الرقابة الجبائية-المنازعات الجبائية،دار هومه،2011،ص 28.

ثالثا:التفرقة بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي

يرى بريلري أندري **BARILRARI ANDRE** «أن التهرب الضريبي هو إجراء يهدف إلى تجنب دفع الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة القانون».[1]فالغموض في مفهوم الغش الضريبي يكمن في الخلط بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي،لذلك يجب التميز بينهما فالغش لا يتحقق إلا بالإلتجاء المكلف إلى وسيلة غير مشروعة من شأنها أن تؤدي إلى ضياع حق الدولة في الضريبة. كأن يقدم الممول تصريحا كاذبا عن دخله أو يمتنع عن دفع الضريبة كليا.أما التهرب أو تجنب الضريبة فيتحقق بعدم قيام الممول بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة كأن تفرض ضريبة على إنتاج أو إستهلاك سلعة معينة فيمتنع الممول عن إستهلاك أو إنتاج هذه السلع.[2]

فيحين يرى البعض الآخر من الفقه أن الغش الضريبي يمثل حالة من حالات التهرب الضريبي عن طريق إنتهاك القانون،حيث يعمد المكلف إلى إستعمال وسائل و أساليب إحتيالية غير مشروعة تنطوي على الغش من أجل التخلص غير المشروع من الضريبة ،أما التهرب الضريبي فهو **تجنب**

---

[1] BARILARI définie l'évasion fiscale comme «toute Action visant à soustraire à l'impôt tout ou partie de la matière imposable sans contrevenir formellement à la loi. En ce sens, l'évasion fiscale se distingue de lafraude fiscale, qui implique un comportement, actif ou passif,en infraction avec lesrègles fiscales » نقلا عن

ناصر شرفي ،التهرب الضريبي آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر،رسالة دكتوراه في الإقتصاد،كلية العلوم الإقتصادية،جامعة الجزائر2011،3-2012،ص54.

[2] أحمد فتحي سرور،الجرائم الضريبية ،دار النهضة العربية ،مصر،1990،ص19.

-C.BAZART,la fraude fiscal :modelisation du a face etat-contributable, these de doctorat en sciences economiques ,faculte des sciences economiques, université de monpellier1, (sans aucune autre précision),p12.

-P.JERNEVIC disait :«Toute tentative de qualification des comportements de refus de l'impôt est, en effet,délicate en raison des obstacles auxquels elle se heurte. Toutefois la portée de ces derniers ne doit pas être surestimée : la distinction des comportements en est rendue plus difficile, mais elle demeure nécessaire».ibid.

-مانجدر الإشارة إليها أن المؤلفات المهتمة بمجال القانون الضريبي سواء كانت قانونية أو إقتصادية أشارت إلى العديد من المصطلحات التي يقصد بها التهرب الضريبي فنجد مثلا:الضريبة المثلى، التسيير الضريبي ،التهرب الضريبي المشروع ،الغش الضريبي القانوني،التجنب الضريبي .

الضريبة بطرق شرعية وتتمثل عادة في إستغلال ثغرات القانون أو **تجنب التصرفات الخاضعة للضريبة** أو أن **يعتمده المشرع كإمتياز** لجذب رؤوس الأموال.[1]

أ.تجنب النشاطات الخاضعة للضريبة :

كما هو معلوم أن الضريبة تفرض جبرا على المكلف فيسعى جاهدا لتجنبها بشتى الوسائل دون مخالفة قوانين الضرائب .وذلك بالإمتناع عن القيام بنشاطات أو أعمال تشكل وقائع لنشوء الحق بالضريبة ،مثال ذلك ممارسة النشاطات المعفاة من الضرائب أو التي تمتاز بنظام جبائي بسيط مقارنة بالنشاطات الأخرى ،أو ممارسة الأنشطة الفلاحية بدلا من الأنشطة التجارية الأخرى أو إقامة المشاريع عن طريق وكال الوطنية لدعم الشباب بدلا من اللجوء إلى القروض البنكية المباشرة.[2]

ب.تهرب ضريبي ينظمه القانون:

لما كانت الضريبة أداة حيوية تستخدمها الدولة لتحقيق العديد من الأهداف الإقتصادية والإجتماعية على حد سواء،فالمشرع قد يلجأ لتخفيض قيمة الضرائب أو الإعفاء منها كليا على بعض النشاطات،وذلك من أجل إستقطاب وتشجيع الإستثمارات المحلية و الخارجية . مثال ذلك ف03 من المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة «تستفيد من إعفاء لمدة عشرة سنوات المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب...».أو عن طريق فرض ضرائب إضافية على المنتجات الأجنبية و رفع الضرائب عن المنتجات الوطنية.

ج.تهرب ضريبي ناتج عن إستغلال ثغرات القانون:

يعد التهرب الضريبي عن طريق إستغلال ثغرات القانون ،أخطر السبل التي يلجأ إليها المكلف لتجنب

---

[1] C.BAZART, les comportements de fraude fiscale-la face à face contribuables administration fiscale, revue française d'économie, Vol 16,n°4,2002,p179.

[2] ولهي بوعلام-عجلان العياشي،التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الإقتصادي،مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،ع08،سنة2008،صادرة عن جامعة محمد بضياف ،المسيلة،ص149.في نفس السياق:زيدان أكرم،سيكولوجية المال، مجلة العلوم الإجتماعية،ع02،مج37،سنة2009،الكويت،ص187،.وعبد الواسع أحمد مقبل ،التهرب الضريبي، مجلة الإقتصاد، ع05،ديسمبر2012 ،مصر، ص240 .و محمد محمد علي طيطه ،التهرب الضريبي ،مجلة المحكمة العليا،ع خاص-الغش الضريبي و التهريب الجمركي-13و14 نوفمبر-2007،ص160.

الضريبة،وبما أن القانون الضريبي له طابع تقني فإنه يستلزم أهل الخبرة للإفتاء بهذه الثغرات ،والمثال الأبرز على ذلك ممارسة الأشغال المتعلقة بالبناء في إطار التعاونيات الحرفية بدلا من إنشاء شركة مقاولة لتجنب الضريبة على أرباح الشركات .أو قيام شركات مساهمة بتوزيع أرباحها في شكل رواتب وأجور لتخفيض قيمة الوعاء الضريبي، أو كقيام الشركة الأم في مجمع الشركات بطلب دين من الفرع الذي حقق أرباح مرتفعة خلال السنة المالية.[1]

يستخلص القارئ مما سبق أن الغش الضريبي يتجسد في مخالفة القانون الضريبي عن طريق إستعمال وسائل غير مشروعة للتخلص من العبئ الضريبي ، أما التهرب الضريبي فهو عمل مشروع ناتج إما عن إهمال المشرع بالقصد أو بغيره.

فبالرغم من أن الضريبة كغيرها من الواجبات يحكمها مبدأ الشرعية الذي ينظم الأعباء الضريبية،مما يمنح المكلف حق تنظيم حياته المهنية بأن يختار النشاطات الأكثر مردودية و الأقل تكلفة فإن ذلك يعد أمرا مشروعا.أما القول بمشروعية التهرب الضريبي مردود لأنه يعتبر تحايلا على القانون وهو ما ذهب إليه القضاء الفرنسي [2]من خلال إستعمال نظرية التعسف في إستعمال الحق ذات الأصل المدني لسد للنقص الذي يعتلي قانون الضرائب.مفاد هذه النظرية أنه يمكن إثارة المسؤولية عن الأضرار التي تنجم عن التعسف في إستعمال حق التهرب من دفع الضريبة بإستعمال عقود وهمية أو عقود مستترة.[3] أما المشرع الجزائري من جهته منح إدارة الضرائب حق إعادة تقويم الضريبة وذلك أثناء التحقق من المحاسبة ومقارنتها بتصريحات المكلف، أو فرضها تلقائيا.[1]

---

[1] عبد الله الزغبي–حازم خطاطبة –روان بني سلامة ،أساليب التجنب و التهرب الضريبي وقصور قانون ضريبة الدخل الأردني في مواجهتها ،من وجهة نظر مقدري الضريبة،مجلة المنارة، ع04،مج،19سنة2013،الأردن،ص17.ومهداوي عبد القادر،الآليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي،مجلة دفاتر السياسة والقانون، ع12،جانفي2015،صادرة عن كلية الحقوق ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة،ص03.

[2] نشير أن المشرع الفرنسي كرس الإجتهاد القضائي المتعلق بإعمال نظرية التعسف في الحق في المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية

«Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif,soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles».

[3]La jurisprudence fiscale réprimait en réalité les trois formes traditionnelles de la dissimulation:

وعلى هذا الأساس لم يخالف الصواب الدعاة إلى التفرقة بين الغش و التهرب أو التجنب ،لأن الغش الضريبي هو عمل غير مشروع و لا جدال فيه أما التهرب الضريبي فيمكن أن يكون مشروعا إذا إختار المكلف الخضوع لضريبة أقل أما إذا تعسف أو تحايل على القانون الضريبي فإنه يعد تهربا غير مشروع .

ما يعاب على الإتجاه الداعي إلى التفرقة بين التهرب والغش أنه إرتكز على جانب المشروعية ،دون مراعاة المقاصد الحقيقية للمشرع من تجريم الغش الضريبي ،الذي يعتبر أحد الأمراض الخبيثة التي تصيب المجتمع في أهم المبادئ التي يقوم عليها،خاصة إذا تعلق الأمر بالعدالة والمساواة أمام الأعباء العامة.فالمتَهَرِبُ من الضريبة عادة ما يبدو في وضعية مالية أحسن من الملتزم بدفعها ،ما يشجع جميع المكلفين إلى البحث عن جميع السبل للتخلص منها.

الفقرة الثانية التعريف الضيق للغش الضريبي:

يمكن تعريف الغش الضريبي حسب المادة 303 من ق.ض.غ.م على أنه كل تملص أو محاولة التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم يخضع له المكلف أو يسعى لتصفيته تصفيته كليا أو جزئيا، سواء كان ذلك عن طريق :

- التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضل .
- إمتناع المكلف الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة من الوفاء بها .
- محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا بإتباع طرق وأساليب مخالفو للقانون.

- La simulation par acte fictif.
- La simulation par acte déguisé.
- La simulation par interposition de personnes qui se rencontrent plus particulièrement en fiscalité Internationale. AR C.E.10 JUIN 198n ° 19079 Cité par VAN HASSEL FRANCK, l'utilisation des sociétés étrangères a des fins d'evasion ou de fraude fiscale, thèse de doctorat en droit ,faculté de droit-economie-sciences sociales, université pantheon-assas-paris2,1992,p35.

[1] المادة 42 و44 من القانون الإجراءات الجباية المعدل و المتمم .

- التخلص أو محاولة التخلص التملص من بإستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب و الرسوم التي هو خاضع لها .[1]

غير أن الأستاذ بودالي حاول التضييق أكثر من نطاق الغش الضريبي بالقول أن أهم ما يلاحظ على جميع التعاريف التي أعطيت للغش الضريبي أنها تميل إلى حصر الغش الضريبي في جريمة التملص إلا أنه في رأينا تشمل العديد من الأفعال الأخرى التي لا تقل أهمية كالإعتراض على الضريبة أو رفض الضريبة فضلا عن الحيلولة دون قيام أعوان إدارة الضرائب المؤهلين للقيام بمهامهم.[2] كما يمكن للغش الضريبي أن يختلف من ضريبة إلى أخرى مثلما جاء في المادة 530 من قانون الضرائب الغير مباشرة حيث إعتبر المشرع الغش في صناعة الكحول والمشروبات الروحية والتبغ ،وكذلك حيازة وبيع الأشياء المصنوعة من البلاتين أو الذهب أو الفضة ،وإستيراد البارود من الخارج وصناعته بصفة غير مشروعة[3].

ننتهي في الأخير للقول أن الغش الضريبي يصعب حصره وتعريفه نظرا لإختلاف الفقهاء وإختلاف التشريعات ،فيفضل فقهاء القانون المشارقة إستعمال عبارة التهرب الضريبي بدلا من الغش ويستعملون عبارة التجنب الضريبي بدلا من التهرب الضريبي،أما باقي الفقه وعلى رأسهم فقهاء القانون الجزائري فيستعملون عبارة الغش الضريبي لدلالة على خرق القانون الضريبي،والتهرب الضريبي لدلالة على التهرب من دفع الضريبة دون مخالفة القانون ،وقد كرس المشرع ذلك عندما عنون المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة بقمع الغش و ليس التهرب أو المادة 119 من قانون التسجيل بالغش الجبائي والمادة 33 من قانون الطابع كذلك.ولعل هذا التوجه مستمد من التشريع والإجتهادات القضائية الفرنسية .

---

[1] بوناظور بوزيان ،الغش الضريبي على ضوء القانون و الإجتهاد القضائي في الجزائر،مجلة المحكمة العليا،ع-خاص-الغش الضريبي والتهريب الجمركي-13و14نوفمبر-2007،ص17.

-HOUARI ZENASNI, la responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés commerciales, Mémoire de magistère en droit comparé des affaires, faculté de droit ,université d'Oran,2012,p69.

[2] بودالي محمد، جرائم الغش الضريبي في التشريع الجزائري-دارسة مقارنة مع القانون الفرنسي،مجلة العلوم القانونية والإدارية،ع05،أبريل2009،مجلة تصر عن كلية الحقوق،جامعة الجلالي ليابس ،بلعباس،الجزائر،ص14.

[3] من الفقرة 01 إلى 13 من المادة 530 الضرائب الغير المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم.

-نتساءل في هذا الصدد عن سبب إدراج صانعة الكحول بإعتبارها منتجات غذائية في قانون الضرائب بدلا من قانون العقوبات كما فعل المشرع في المادة 429 بالنسبة للغش في بيع السلع و التدليس في المواد الغذائية و الطبية ،أو في قانون حماية المستهلك وقمع الغش ؟

وعليه نفضل إستعمال عبارة الغش الجبائي الذي يجب أن يعرف على «**أنه كل مخالفة للقانون الضريبي و القوانيين المكملة له بإستعمال وسائل الإحتيال و التدليس**» ،لأن الغش الضريبي يجب أن ينطوي دائما على الغش بالوسائل الإحتيالية التي أشار إليها المشرع الجزائري أو التشريعات المقارنة،لذلك نقصي من جريمة الغش الضريبي الإعتراض الفردي والجماعي. فالغش الضريبي جريمة ضريبة يعاقب عليها قانون الضرائب بإضافة إلى العديد من الجرائم الأخرى كالغش في صناعة الكحول حيازة المعادن الثمينة كما جاء في المادة 530 المذكورة أعلاه. أما بالنسبة للجريمة الإحتيال التي تشبه الغش الضريبي لحد بعيد فإنها تختلف عنها في المصلحة المرجو حمايتها ،ففي الإحتيال عادة ما يكون الفرد هو الضحية أما في جريمة الغش الضريبي فإن الإحتيال يقع ضحيته المجتمع ككل.

الفرع الثاني:تعريف جريمة تبييض الأموال

تبين من خلال الحديث على جريمة الغش الضريبي أن جل التشريعات تحاشت تعريفه تاركة أمر التعريف للفقهاء، و إرتكزت على تحديد الوسائل الإحتيالية التي يمكن إستعمالها في الغش ، فعلى النقيض من ذلك نجد العديد من التشريعات الدولية و الوطنية التي قُدمت لتعريف جريمة تبييض الأموال نظرا لإتسامها بالتعقيد وإتساع نطاقها الجغرافي، مما جعل من المستحيل أن تكون الجهود الفردية كافية لمحاربتها .وإدراكا لهذه الحقيقة تم التنسيق لعقد العديد من المؤتمرات والندوات والمعاهدات وإنشاء الهيئات والمنظمات المهتمة بهذه القضية.

على الرغم من ذلك فقد إرتبط تعريف جريمة تبييض الأموال بالجريمة الأولية و تحديدا جريمة الإتجار بالمخدرات فقد ساد الإعتقاد أن تبييض الأموال هو أخفاء المصدر الحقيقي للأموال العائدة من تجارة المخدرات التي كانت ترعاها بعض الجماعات الإجرامية ،إلا أنه لم يدم طويلا أن تم توسيع نطاق الجريمة لتشمل جميع العائدات المتحصلة من الجرائم .

البند الأول: ربط تعريف جريمة تبييض الأموال بالجريمة الأولية

إن مصطلح تبييض الأموال أو تنظيف الأموال أو غسل و غسيل الأموال مصطلح حديثا نسبيا

إذا قارناه بالمصطلحات القانونية المستحدثة [1]، فجل التشريعات المقدمة لتعريف جريمة تبييض الأموال إرتبطت لحد بعيد بالجريمة الأولية وبالتحديد جريمة الإتجار بالمخدرات ،إستنادا لما جاء في إتفاقية الأمم المتحدة لسنة 1988 بفيينا،التي إنبثق عنها العديد من الإتفاقيات الإقليمية،و التشريعات الوطنية.

سوف نحاول الإشارة إلى أبرز الإتفاقيات و الجهود المنبثقة عن أبرز الهيئات الدولية و الإقليمية حسب الترتيب الزماني لورودها مع الإشارة إلى بعض التعريفات الفقهية التي سايرت هذه الإتفاقيات.

الفقرة الأولى:إتفاقية الأمم المتحدة لسنة1988(فيينا)

تم إعتماد هذه الإتفاقية في المؤتمر السادس في الجلسة العامة المنعقدة في 19ديسمبر 1988 بفيينا[2] ،وقد صادقت الجزائر عليها بتحفظ سنة 1995[3].إلا أن أهم ما ميز هذه الإتفاقية أنها رصدت فعليا لمكافحة الإتجار بالمخدرات التي إستفحلت أنداك ،نظرا لمردوديتها من الناحية المالية وسهولة تسويقها لإنعدام أية نظام حامية ضد ذلك.وأمام الآفات التي باتت تخلفها المخدرات على الصعيدين الإقتصادي والإجتماعي ظهرت فكرة القضاء على مصادر التمويل الموجهة لهذه التجارة بسلب العصابات الإجرامية الأموال المتحصة منها.[4]

---

[1] يشير أغلب الدارسين لهذه الجريمة أن أول ظهور لهذا المصطلح كان في الولايات المتحدة الأمريكية ،حيث نسب إلى العصابات الإجرامية التي كانت تقوم بتبييض الأموال التي تجنيها من أعمالها الإجرامية راجع في ذلك:

-R.BENHNAM,moyens de lutte contre la criminalité organisée, les système pénaux à l'épreuve du crime organisé, colloque prépatroire GUADALAKHARA, éd RIDP 14-17 octobre1997,p827.

-أما عن الإختلاف في العبارات فيرجع أساس إلى ترجمة المصطلح فالترجمة باللغة الإنجليزية تعني غسل الأموال money launderingأما باللغة الفرنسية فتعني تبييض الأموال أو رؤوس الأموال blanchiment d'argent ou des capitaux ،فحين لو رجعنا للقاموس العربي فإن تبييض يعني الغسل وهو تنظيف الشيء و تطهيره و من هنا كان إستعمال المصطلح مجازيا للدلالة على غسل القماش ،فكما يغسل القماش الفذر لجعله نظيف،فكذلك الأموال المستمدة من مصدر غير مشروع توظف في سلسلة من العمليات المالية لتدخل بعد ذلك الدائرة القانونية في أشكال مختلفة.نقلا عن :جاسم خريبط خلف،المفهوم القانوني لجريمة غسيل الأموال،مجلة العلوم الإقتصادية،ع19،سنة2007،صادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد،جامعة البصرة،العراق،ص49.وسامرة نعمة،غسيل الأموال –مفهومه آثاره وسبل مكافحته–،مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية،العدد 04، سنة2006،صادرة كلية الإدارة و الإقتصاد ،جامعة الكوفى،العراق،ص94.

[2] يشار إليها إختصارا بإتفاقية فيينا فيما سوف يلي.

[3] إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الإتجار غير مشروع بالمخدرات و المؤثرات العقلية ،الموافق عليها في فيينا 19 ديسمبر 1988 ،المصادق عليها بتحفظ بموجب المرسوم الرئاسي رقم 95-41 المؤرخ في 28 جانفي1995،ج.ر.ج.ج،ع07 الصادرة في 15 فيفري 1995.

[4] تم الإشارة إلى ذلك في ديباجة الإتفاقية.

توجت إتفاقية فيينا لسنة 1988 بوضع أول نظام قانوي يحدد طرائق تبييض الأموال المتحصلة من تجارة المخدرات،فكانت الإنطلاقة نحو البحث عن سد النقص الذي كان يعتلي جل التشريعات الدولية و الوطنية .

كما أشرنا سابقا أن الإتفاقية المشار إليها أعلاه ألزمت الدول المنضمة إليها بتجريم جميع أوجه التعامل غير المشروع بالمخدرات و المؤثرات العقلية ،وبضرورة تعديل التشريعات الوطنية بما يتماشى وسد جميع المنافذ التي يلجأ إليها عصابات الإتجار غير المشروع بالمخدرات بما في ذلك حماية الأنظمة الداخلية من جميع الأشكال التي تسهل قطع الصلة بين الإتجار بالمخدرات وعائداتها حيث نصت ف (**ب**)المادة 03 من هذه الإتفاقية على:

1. تحويل الأموال أو نقلها مع العلم بأنها مستمدة من أية جريمة أو جرائم منصوص عليها في الفقرة (أ)[1]من هذه الفقرة،أو فعل من أفعال الإشتراك في مثل هذه الجريمة أو الجرام،بهدف إخفاء أو تمويه المصدر غير مشروع للأموال أو قصد مساعدة أي شخص متورط في إرتكاب مثل هذه الجريمة أو الجرائم على الإفلات من العواقب القانونية لأفعاله.
2. إخفاء أو تمويه حقيقة الأموال ،أو مصدرها ،أو مكانها او طريقة التصرف فيها أو حركتها أو الحقوق المتعلقة بها ،أو ملكيتها ،مع العلم بأنها مستمدة من جريمة منصوص عليها في الفقرة الفرعية(أ) من هذه الفقرة أو مستمدة من فعل من أفعال الإشتراك في مثل هذه الجريمة أو الجرائم.

-M.SEGONDS, le blanchiment, Rép.pén, , janvier 2013,éd DALLOZ, ,p4-5.

[1] أشارة الفقرة الفرعية(أ) من الإتفاقية المذكورة أعلاه إلى مجموعة من ألأفعال الإجرامية المرتبطة بالإتجار غير المشروع بالمخدرات و التي يكون نتيجتها تحقيق الربح غير المشروع ثم إخفاؤه و تبيضه نذكر من بين هذه الأفعال :

1-إنتاج أية مخدرات أو مؤثرات عقلية ،أو صنعها أو إستخراجها أو تحضيرها ،أو عرضها ،أو عرضها للبيع ،أو توزيعها ،أو بيعها ،أو تسليمها بأي وجه كان ، أو السمسرة فيها ، أو إرسالها ،أو إرسالها بطريق العبور،أو تنقلها ،أو إستيرادها ،وتصديرها خلافا لإحكام الإتفاقية سنة 1961 أو إتفاقية سنة 1961 بصيغتها المعدلة أو إتفاقية سنة 1971

2-زارعة الخشخاش الأفيون أو شجيرة الكوكا أو نبتات القنب لغرض إنتاج المخدرات خلافا لإحكام إتفاقية سنة 1961 أو إتفاقية سنة 1961 بصيغتها المعدلة

3-حيازة و شراء أية مخدرات أو مؤثرات عقلية لغرض ممارسة أي نشاط من الأنشطة المذكورة في البند "1" أعلاه.

4-نقل أو توزيع معدات أو مواد،أو مواد مدرجة في الجدول الأول و الجدول الثاني ،مع العلم بأنها تستخدم في أو زراع و أو إنتاج أو صنع المخدرات أو المؤثرات العقلية بشكل غير مشروع.

-ف (ج) مع مراعاة المبادئ الدستورية والمفاهيم الأساسية لنظامها القانوني:

1- إكتساب أو حيازة او إستخدام الأموال مع العلم ،وقت تسلمها بأنها مستمدة من جريمة أو جرائم منصوص عليها في الفقرة الفرعية(أ) من هذه الفقرة أو مستمدة من فعل من أفعال الإشتراك في مثل هذه الجريمة أو الجرائم...».

نلاحظ من خلال ما سبق أن إتفاقية الأمم المتحدة لسنة 1988 أوردت ستة صور لتبييض الأموال تتمثل في تحويل الأموال أو نقلها أو إخفاء أو تمويه حقيقة الأموال العائدة من تجارة المخدرات و المؤثرات العقلية و إكتساب أو الحيازة والإشتراك في ذلك مع إمكانية الإستدلال من الظروف الواقعية و الموضوعية على العلم أو النية أو القصد المطلوب ليكون ركانا لجريمة من الجرائم المنصوص عليها في الفقرة 1 من هذه المادة .[1]

لقد إرتكز إهتمام الإتفاقية بمكافحة المخدرات بنفس وتيرة مكافحة تبييض الأموال العائدة منها ،أي أن تبييض الأموال كان ينظر إليه من نافذة الإتجار بالمخدرات فقط ،وهو ما يعاب على هذه الإتفاقية لمبالغتها في تضييق نطاق تبييض الأموال.

ومن جهته ساير الفقه منهجية إتفاقية فيينا في تضيق مفهوم جريمة تبييض الأموال، حيث نذكر من بين التعريفات المقدمة لجريمة تبييض الأموال التعريف الذي يرى في تبييض الأموال العملية التي يلجأ إليها القائمون على الإتجار غير المشروع بالمخدرات،لإخفاء وجود دخل أو إخفاء مصدره غير المشروع،أو إستخدام هذا الدخل في وجه غير مشروع،فضلا عن تمويه ذلك الدخل لجعله يبدو وكأنه مشروع أو المساعدة أي شخص في إرتكاب الجريمة، أو له صلة بأحد الجرائم التي ينتج عنها الإفلات من العقاب .[2]

[1] الفقرة 03 من المادة 03 من إتفاقية الأمم المتحدة لسنة 1988.

[2] «le convention ou le transfert de biens dont celui qui s'y livre sait qu'ils proviennent d'une infraction de stupéfiants ou d'une participation a une comission dans le but de dissimulé ou déguiser l'origine illicite des dits biens ou d'aider toute personnes qui est impliqué dans la commission de l'une de ces infractions à échapper aux conséquences juridiques de ces actes». Cf.O.JEREZ,le blanchiment de l'argent, éd R.B paris,2003,p27.

–أو أنه تحويل و نقل الأموال التي تم الحصول عليها بطرق غير مشروعة أو المتهربة من الإلتزامات القانونية إلى أشكال أخرى من أشكال الإحتفاظ بالثروة للتغطية على مصادرها و التجهيل بها.[1]

الفقرة الثانية:الإتفاقية العربية لمكافحة الإتجار غير المشروع بالمخدرات1994

عقدة الإتفاقية العربية لمكافحة الإتجار غير مشروع بالمخدرات بتونس بتاريخ 1994 ،بهدف القضاء على تجارة المخدرات التي استفحلت آفاتها الوطن العربي [2]وليس تبييض الأموال، إنساجما مع ماجاء في إتفاقية فيينا لسنة 1988 ،حيث تم التطرق في معرض الإتفاقية إلى تعريف أنواع المخدرات وصور الإتجار بها بالإضافة إلى تعريف جريمة تبييض عائدات المخدرات بنفس العبارات التي جاءت بها إتفاقية فيينا .[3]

وعليه يمكن القول أن الإتفاقية العربية لم تأت لمحاربة المخدرات أو تبييض الأموال وإنما لمواكبة التطورات التشريعية المتعلقة بالإتجار غير المشروع بالمخدرات ومواكبة إتفاقية فيينا ، التي سبقها قرار مجلس وزراء الداخلية العرب رقم 17 الصادر في تاريخ 02 ديسمبر 1986 والقانون العربي الموحد للمخدرات الذي إعتمد المجلس بالقرار رقم 56 الصادر بتاريخ 02 ديسمبر 1986.[4]

---

[1] عبد الوهاب أبو الصفا الغنيمى،غسيل الأموال و المخدرات، بحث مقدم خلال مؤتمر المخدرات مشكل إقتصادية ،المنعقد بتاريخ 6-7 ماي 2003،بمركز صالح عبد الله كامل للإقتصاد الإسلامي ،جامعة الإزهر،مصر،ص05..ومفيد نايف تركي الراشد الدليمي،،غسيل الأموال في القانون الجنائي–دراسة مقارنة،الطبعة الأولى،دار الثقافة،2006،ص30.

[2] جاء ذلك في ديباجة الإتفاقية ،يمكن الإضطلاع على نص الإتفاقية في الموقع التالي:
http://www.moqatel.com/openshare/Behoth/Mnfsia15/Mowajhat-A/mol06.doc_cvt.htm

[3] نشير هنا أن الإتفاقية العربية لمكافحة الإتجار غير المشروع بالمخدرات،جاءت إنسجاما للإستراتيجية التي سطرتها جامعة الدول العربية،وذلك من خلال إنشاء مجلس وزراء الداخلية العرب سنة 1982، من أجل إيجاد أفضل الوسائل للتصدي للجريمة بجميع أشكالها،فكانت البداية بإعتماد الإستراتيجية الأمنية العربية بالقرار المؤرخ سنة 1982 ببغداد،ثم الإستراتيجية العربية لمكافحة الإستعمال غير المشروع للمخدرات والمؤثرات العقلية بموجب القرار المؤرخ سنة 1986 بتونس.لمزيد من التفصيل راجع، نبيه صالح،جريمة غسيل الأموال في ضوء الإجرام المنظم والمخاطر المترتبة عليها،مجلة العلوم القانونية و الإقتصادية، ع01،مج47،سنة 2003مجلة صادرة عن كلية الحقوق ،جامعة عين الشمس،مصر،ص110

[4] تدريست كريمة ،دور البنوك في مكافحة تبييض الأموال،رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق و العلوم السياسية،جامعة مولود معمري–تيزي وزو،2014،ص18.

–نشير أن الجزائر لم تصادق على الإتفاقية العربية لمكافحة الإتجار غير المشروع بالمخدرات.

الفقرة الثالثة: إعلان لجنة بازل (la comité de bale) 1988

فإذا كانت إتفاقية الأمم المتحدة لمحاربة الإتجار غير المشروع أشارت إلى تجريم الإتجار و إخفاء و الأموال العائدة منها فإن إعلان بازل قدم العديد من التوصيات التي تهدف إلى تقوية الأنظمة البنكية من إستغلالها في تغطية عدم مشروعية الأموال ،نذكر منها:

- التحقق من شخصية العميل ومعرفة هويته.
- الإحترام والطاعة للتشريعات واللوائح الخاصة بالمعاملات المالية.
- رفض التعاون في المعاملات ،التي يتضح إرتباطها بتمويه أو إخفاء مصدر الأموال.
- التعاون مع رجال القضاء و الشرطة ،في حدود ما يسمح به القانون دون الإخلال بأسرار العملاء.[1]

يلاحظ القارئ من خلال ما سبق أن إعلان بازل سطر العديد الآليات لمنع إستعمال البنوك في إخفاء الأموال وتمويه المصدر غير المشروع لها،كما عرفت اللجنة تبييض الأموال في معرض سرد التوصيات بأنه «جميع العمليات المصرفية التي تهدف إلى إخفاء المصدر غير المشروع للأموال ».[2]أن إعلان بازل إرتكز على تقوية الأنظمة البنكية من إستغلالها في تبييض الأموال غير المشروعة،فحين لم يحدد هذا الإعلان أية معايير يقاس عليها مشروعية الأموال من عدمها،ما يوحي أن تبييض الأموال يكون خصيصا عن طريق البنوك دون سواها .

---

[1] نبيه صالح،نفس المرجع،ص103.

[2] تجدر الإشارة أنه تم تأسيس لجنة بازل للرقابة المصرفية من قبل محافظي البنوك المركزية للدول الصناعية، "بمجموعة العشرة" المنعقد في بازل في ديسمبر 1975 تحت رعاية بنك القواعد الدولية(la banque des règlements internationaux). وتشمل اللجنة حاليا من البنوك المركزية والهيئات التنظيمية والرقابية من بلجيكا، كندا، فرنسا، ألمانيا، إيطاليا، اليابان، لوكسمبورغ، هولندا، اسبانيا، السويد، سويسرا، المملكة المتحدة والولايات المتحدة. تجدر الإشارة أن اللجنة لا تملك أي سلطة تنظيمية لكنها تحدد المعايير والمبادئ التوجيهية والتوصيات الواجب إحترامها من قبل السلطات الوطنية. فقد تم اعتماد البيان المؤرخ 12 ديسمبر 1988 بسبب وجود خطر يتمثل في عدم وعي البنوك والمؤسسات المالية الأخرى في إستخدامها لأغراض تبييض أموال عائدة من أفعال إجرامية وأنها تستغل كوسطاء لنقل أو إيداع الأموال المتأتية من الجريمة. كما يلجا المجرمون وشركائهم لإستخدام النظام المالي لجعل المدفوعات والتحويلات من حساب إلى حساب، لإخفاء مصدر الأموال وهوية المستفيد ولإخفاء الأوراق النقدية في الصناديق .كما تضمن الإعلان ضرورة إعتماد المبادئ الأخلاقية لتشجيع البنوك على وضع إجراءات فعالة لضمان معرفة هوية جميع الأشخاص الذين لهم علاقات تجارية مع مؤسساتهم لضمان إتمام جمع المعاملات بشكل مشروع ولا شبهة فيه،راجع في ذلك

-CH.CUTJAR, blanchiment-prévention du blanchiment, JCL. Pén. aff, 24Juillet2010,éd lexis nexis,p07.et M.MASSE, bilan d'une décennie-la multiplication des convention internationales, RSC, éd Dalloz,1991,p815. et Y. BISIOU, d'un produit l'autre-à-propos de deux siècles de contrôle des drogues en Europe, RSC, éd Dalloz, 1991,p279.

ما تجرد الإشارة إليه أن العديد من الدول إعتمدت نفس منهجية إتفاقية فيينا ،وخاصة المشرع الفرنسي بموجب القانون المتعلق بمكافحة الإتجار غير المشروع بالمخدرات والمعدل لبعض أحكام قانون العقوبات.[1]والمشرع المصري بموجب القانون المتعلق بمكافحة غسل الأموال لسنة 2002.[2]

نتيجة لما سبق يمكن القول أن أغلب الجهود الدولية المبذولة لتسليط الضوء على جريمة تبييض الأموال ما هي إلا إنعكاس لإستراتيجية موجهة لمداهمة القوة الإقتصادية لجماعات الإجرام المنظم لإضعافها ومنع تلك الجماعات من الإستفادة من أرباح أنشطتها الإجرامية ولتحاشي الآثار السلبية .وعليه لما كانت تجارة المخدرات والمؤثرات العقيلة وحدها تدر أرباحا وثروات طائلة تمكن المنظمات الإجرامية من إختراق وتلويث وإفساد هياكل الحكومات و المؤسسات التجارية والمالية والمجتمع على جميع مستوياته، فكيف الحال إذا علمنا أن العديد من المنظمات تمتهن بعض النشاطات الإجرامية

---

[1] Art 2 Lois n°87-1157 du 31 décembre 1987 relative à la lutte contre le trafic de stupéfiants et modifiant certaines dispositions du code pénal, JORF n° 0003 du 05 janvier 1988. Modifier par Loi n°96-62 du 29 Janvier 1996 - art. 6 JORF 30 janvier 1996 Abrogé par Ordonnance 2000-548 2000-06-15 art. 4 JORF 22 juin 2000 « il est inséré auprès de la deuxième alinéa de l'art 627 du code de la santé publique un alinéa ainsi rédigé.

-seront punis d'un emprisonnement de deux à dix ans et d'une amende de 5000 F à 50.000 F ou d'une de ces deux peines seulement ceux qui ,par moyen frauduleux, auront facilité ou tenté de faciliter la justification mensongère de l'origine des ressources ou des biens de l'auteur de l'une des infractions mentionnées au premier alinéa du présent article ou ceux qui auront sciemment apporté leur concours à toute opération de placement de dissimulation ou convention du produit d'une telle infraction.» cité par FERJAULT ELODIE, secret professionnel et blanchiment de capitaux, mémoire en vue de l'obtention du diplôme de magistère, (sans autres définitions) université Panthéon Assas, 2002, p17.

[2] القانون رقم 80 لسنة ،المتعلق بمكافحة غسل الأموال،ج.ر.ج.م ،ع 20مكرر، صادرة بتاريخ 22 ماي 2002. يمكن الإطلاع عليه عبر موقع المطبعة الأميرية http://www.alamiria.com/a/index.html.

-عرفت الفقرة (ب) غسل الأموال على أنه «كل سلوك ينطوي على إكتساب أموال أو حيازتها أو التصرف فيها أو إدارتها أو حفظها أو إستبدالها أو إيداعها أو ضمانها أو إستثمارها أو نقلها أو تحويلها أو التلاعب في قيمتها إذا كانت متحصلة من جريمة من الجرائم المنصوص عليها في المادة 2 من هذا القانون...».

فحين أورت المادة 02 قائمة من الجرائم التي يحظر غسل الأموال المتحصلة منها وهي جرائم زراعة وتصنيع النباتات و الجواهر والمواد المخدرة وجلبها وتصديرها والإتجار فيها ،جرائم إختطاف وسائل النقل وإحتجاز الأشخاص ،وجرائم الإرهاب ،وجرائم إستيراد الأسلحة والذخائر،جرائم السرقة ،الجرائم الواقعة على الآثار ،الجرائم البئية ،الجرائم المنظمة ..إلخ.

أكثر خطورة التي لها وقع أثقل على الإقتصاد كالتهريب و تجارة الأسلحة والتزوير...إلخ.كما أن تحديد قائمة من الجرائم أو ربط جريمة تبييض الأموال بالمخدرات جعل المتابعة عنها يكاد يكون شبه مستحيل لعدم إمكانية إثبات أن المصدر الحقيقي للأموال هي المخدرات خاصة إذا أفلت الجاني من الجريمة الأصلية.

فقد رفع تقرير إلى البرلمان الفرنسي يكشف عن المشاكل والصعوبات التي واجهة الشرطة والقضاة في الكشف عن جريمة تبييض أموال تجارة المخدرات وصعوبات إثبات المصدر الحقيقي للأموال.[1]

البند الثاني:ربط جريمة تبييض الأموال بالجريمة بوجه عام

يعد نشاط تبييض الأموال نشاطا تتلاقى فيه الجهود الإجرامية لخبراء المال والمصارف وخبراء التقنيات الإلكترونية وكذلك جهود إقتصادي الإستثمار المالي إلى جانب جهود المنظمات الإجرامية ،ولهذا تطلبت هذه الجريمة دراية ومعرفة فنية وتقنية لمرتكبيها وتعاونا يتجاوز الحدود الجغرافية ،مما جعلها جريمة معقدة تتطلب تعريفا

أكثر سلاسة من التعريف الذي قدمته إتفاقية فيينا ، فكان البادرة بإنشاء مجموعة العمل المالي الدولية(**GAFI**) [2]لسنة 1989،من أجل بحث و تطوير سياسة مكافحة تبييض الأموال والتعامل مع العائدات الإجرامية والحيلولة دون عودة هذه الأموال إلى أصحابها و إستغلالها في أنشطة إجرامية أخرى، ثم تلا ذلك إتفاقية المجلس الأوربي لسنة 1990 بأن وسع هو الأخر من مفهوم و نطاق جريمة

---

[1] وقد ورد فيه:

«Policiers et magistrats s'accordent à dire qu'il est impossible lorsqu'on remonte une filière d'argent sale de faire la distinction entre ce qui vient de la drogue et de ce qu'est issu d'autre trafics».F.AUBERT, rapport de la commission d'enquête sur les moyens de lutter contre les tentatives de pénétration de la mafia en France ,rapport N° 3251 remis le 27 janvier 1993 au président de l'assemblée nationale, P103. نقلا عن

-تدريس كريمة،المرجع السابق،ص20.

[2] GAFI هو الإسم المختصر لـ Groupe D'action Financière وهي مجموعة العمل المالية الدولية،وتعرف أيضا بـ FATF إختصارا باللغة الإنجليزية Financial Action Task Force On Money Laundering وباللغة عربية فريق المالي المختص بتبييض الأموال .أنشأت هذه المجموعة من قبل الدولة الصناعية الكبرى G7 وهي الولايات المتحدة الأمريكية و إيطاليا وفرنسا و اليابان و المملكة المتحدة و كندا و ألمانيا ،ثم إنضم إلى هذا الفريق دول أخرى ليصبح عددها حوالي 62 دولة .

تبييض الأموال فجعلها غير مقصورة على تجارة المخدرات فقط ،بل يمكن أن تشمل أيضا أية متحصلات مستمدة من أية جريمة تدر أرباحا يستوجب على أصحابها إخفاء مصدرها الحقيقي.

وأمام ذلك كان لابد من عقد مؤتمر دولي لإزالة النقص الذي إعتلا إتفاقية فيينا ،بالإتفاق على أن جريمة تبييض الأموال لا تقتصر فقط على تجارة المخدرات فقط وإنما يمكن أن تشمل جميع الجرائم .

الفقرة الأولى.تعريف مجموعة العمل المالي الدولية (GAFI):

تمخضت هذه المجموعة عن التوصيات التي قدمتها الدول السبعة الصناعية الكبرى بمناسبة مؤتمر القمة الإقتصادي السنوي الخامس المنعقد بباريس سنة 1989 ،الذي عبرت من خلاله أغلب الدول المشاركة عن الأضرار التي لحقت بأنظمتها المالية وإستفحال ظاهرة تبييض الأموال.[1]

فتم تعيين مجموعة من الخبراء للبحث و النظر في حقيقة الأموال المتأتية من تجارة المخدرات و مآلها ،سمي بـ (**FATF**) فريق العمل المالي الخاص بمهمة تبييض الأموال.حيث أقرت هذه اللجنة أربعين توصية في هذا الخصوص،وتعرض بعض هذه التوصيات لمسؤولية البنوك عن عمليات تبييض الأموال وما يتعين على البنك إتخاده من تدابير للحد من تلك الظاهرة .

إلا أن أهم ما ميز توصيات مجموعة العمل المالي هو توسيع نطاق جريمة تبييض الأموال لشمل أنواع أخرى من الجرائم وخوصا عائدات التجارة غير الشرعية للأسلحة ومتحصلات الإبتزاز والخطف والإتجار بالأطفال، التهرب الضريبي والتهريب الجمركي[2]. كما كان فريق العمل المالي

[1] أحمد محي الدين عوض،جرائم غسيل الأموال،الطبعة الأولى،مركز الدراسات و البحوث ،جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية،الرياض،2004،ص130

[2] التوصية الأولى من التوصيات الأربعون لفريق العمل المالي الدولي.نقلا عن باخوية دريس جريمة غسيل الأموال ومكافحتها في القانون الجزائري-دراسة مقارنة،رسالة لنيل درجة دكتوراه في الحقوق،كلية الحقوق،جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان-،2011-2012،ص21.

-نشير هنا أن مجموعة FATF هي ليست منظمة لمكافحة المخدرات و إنما منظمة تسعى للوقاية من ظاهرة تبييض الأموال المستمدة من الجرائم التي تدر أموالا. كما ترجع أهمية التوصيات الصادرة عن مجموعة FATF إلى إعتبارها وثيقة عمل دولية لإحداث تغييرات في مجال العمل المصرفي لتأكيد و تفعيل دور البنوك في مواجهة ومكافحة غسيل الأموال،حيث رسمت التوصيات الأربعون إطارا للجهود التي يجب بدلها لمكافحة غسيل الموال وصممت ليكون لها تطبيق عالمي ،كما أنها شملت نظام العادالة الجنائية وبصفة عامة تطرقت إلى كاف الجوانب مكافحة غسيل الأموال كما يمكننا القول أن هذه المجموعة أصبحت تمثل المجتمع الدولي، فالإضافة إلى اللجنة الأوررببة و مجلس التعاون الخليجي فإن الدول المنضمة فاق عددها 29 دولة كما

GAFI أول من أثار إشكالية إستعمال البنوك كوسيط لتبييض الأموال وحدد ثلاثة مراحل تمر عبرها العائدات الإجرامية ليصبح أمولا مشروعة.

1- مرحلة الأيداع (Le Placement):

تقتصر هذه المرحلة على التصرف في الأموال الناجمة عن الأعمال غير المشروعة وهي أضعف حلقة من حلاقات العملية لسهولة كشفها، وفي العادة تجري عمليات تبييض الأموال عن طرق إيداع الأموال المتحصلة من نشاط غير مشروع في حسابات مصرفية متعددة أو شراء العقارات أو المعادن الثمينة، أو التحف الأثرية، أو شراء الأسهم والسندات.[1]

الأمر الذي أجبر جل الدول على تحصين أنظمتها المصرفية والمالية، فليس بالأمر الهين الكشف عن عائدات إجرامية ناتجة عن بعد أن قام صاحبها بإيداعها لدى بنك بإسمه أو بإسم شركته أو على أساس أنها أرباح تجارية.[2]

2- مرحلة التجميع (l'empilage):

تسمى مرحلة التجميع أو التغطية عن مصدر وحقيقة الأموال التي يحوزها الجاني بعمليات معقدة من الصفقات المالية المشروعة وكذا التحويلات المالية الداخلية و الخارجية ،وبصفة عامة جعل الأموال في حركة دائمة ليستحيل بعده تتبع مصدر الأول و الحقيقي للأموال [3].

3- مرحلة الدمج (l'intégration)

لاقت توصيتها إستحسان Banque mondiale fond monétaires inter.لمزيد من التفصيل راجع: أحمد محي الدين عوض،المرجع السابق،ص131.

-déclaration publique du 18 févr. 2010, consulté sur http://www.fatf-gafi.org/dataoecd/3/24/44788118.pdf le

[1]. عبد المنعم التهامي ،ماهية تبييض الأموال ومراحلها و الأطر التشريعية في تبييض الأموال ،بحث مقدم خلال ملتقى تبييض الأموال و سرية الأعمال المصرفية ،المنعقد سنة2007،المنظمة العربية للتنمية الإدارية،مصر،05.و شرين حتاته،ماهو المقصود بغسيل الأموال ؟،مجلة المال و التجارة،العدد 473،سنة 2008،مصر،ص06.

[2] محمد فرح عبد الحليم،غسيل الأموال وكيفية محاربتها،مجلة المال و التجارة،العدد 439،سنة 2005،مصر،31.

[3] نعيم مغبغب،تهريب و تبييض الأموال-دراسة في القانون المقارن- ،الطبعة الثانية،منشورات الحلبي الحقوقية،لبنان،سنة 2008،ص 24.

وهي المرحلة الأخيرة التي تم من خلالها إعادة الأموال غير المشروعة إلى الأسواق الدولية عبر قنوات إقتصادية شرعية، بواسطة تحويلات على شكال إستثمارات و مشاريع مالية مختلفة تكسبها مظهرا مقبولا ونظيفا تتنأى به عن أي شك بأنها عائدات إجرامية.[1]

الفقرة الثانية: تعريف إتفاقية المجلس الأوروبي بستراسبورغ (Strasbourg)1990

سعى المجلس الأوروبي بموجب إتفاقية ستراسبورغ لسنة 1990 الخاصة بغسيل الأموال و التفتيش عنها ومصادرتها إلى تحقيق تعاون دولي واسع في مجال تبييض الأموال و إلزام الدول الأعضاء بتجريم بعض النشاطات الخاصة بتبييض الأموال[2]. كما أصدر المجلس توجيها بتاريخ 10 جوان 1991 للوقاية من إستعمال الأنظمة المالية بغرض تبييض الأموال[3] تدعيما لما جاءت به الإتفاقية.

---

[1] مصطفى حسن بسيوني السعدنى،التهرب الضريبي مفهومه –أبعاده–صوره والعقوبات المقررة عليه ،مجلة المال و التجارة،العدد 500،سنة2010،مصر،ص

[2] المادة 06 من نص الإتفاقية،أشار إليها: عبد الوهاب عرفة، الشامل في جريمة غسل الأموال،المكتب الفني للموسوعات القانونية،الإسكندرية،2003،ص73.

[3] 91-908, Directive relative la prévention de l'utilisation su système financier aux fins du blanchiment de, CEE, JOCE, 28juin1991.

Selon l'ART 06 de la directive précipitée les établissements de crédits coopèrent avec les autorités responsables de la lutte contre le blanchiment de capitaux :

- en informent de leur propre initiative ces autorités de tout fait qui pourrait être l'indice d'un blanchiment;
- en fournissant à ces autorités , à leur demande ,toute les informations nécessaires conformément aux procédures prévues par la législation applicable ; Cf.T.AFSCHRFT, peut-on définir les paradis fiscaux?, actes des journées d'études des 21-21 janvier 2000, les paradis fiscaux et l'évasion fiscale-droit belge et droit international-,centre de droit international-faculté de droit-université libre de Bruxelles, éd BRUYLANT,2001P246.

-نشير أن هناك العديد من الهيئات التي حاولت وضع بعض القيود و الإرشادات لمكافحة تبييض الأموال ،نذكر منا ما يعرف بمبادئ ولفزبرج wolfsberg وهي مجموعة من الإرشادات ليس لها طابع إلزامي قدمتها مجموعة من البنوك الخاصة نتيجة إنتشار العديد من الفضائح المالية لبعض البنوك .لمزيد من التفصيل راجع:جلال وفاء محمدين،مكافحة غسل الأموال –طبقا للقانون الكويتي رقم 35 لسنة 2002 مقارنا بكل من المصري و اللبناني و الإمراتي ،مجلة الدراسات القانونية ،تصدر عن كلية الحقوق –جامعة بيروت، ع02-2004،منشورات الحلبي،ص19. وأنظر كذلك:

-N.CAPUS,le droit pénal et la souveraineté partagée,RSC,N°02 DU15-06-2005,éd DALLOZ,p 251.

-كما لا يفوتنا في هذا المقام الإشارة إلى التعريف الذي قدمه الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) لتبييض الأموال على أنه إدخل النقدية أو الأموال الأخرى الناتجة عن أنشطة غير مشروعة في مؤسسات مالية مشروعات تجارية مشروعة لأاخفاء مصدر الأموال.والتعريف الذي قدمه صندوق النقد الدولي (FMI)الذي يرى في تبييض الأموال العملية التي يتم عن طريقها أبعاد الصلة بين الجريمة و المال الذي تم الحصول عليه من الأنشطة

فقد جاء في المادة الأولى من نص الإتفاقية :

أ. تحويل أو نقل الممتلكات مع العلم أنها عائدات إجرامية أو المشاركة في ذلك بهدف إخفاء المصدر الغير الشرعي لهذا الممتلكات أو المساعدة مرتكبي الجريمة الأولية على الإفلات من العواقب القانونية لأفعاله؛

ب. إخفاء أو تمويه الطبيعة ، المصدر ،المكان ،حركات،أو الملكية الحقيقة للممتلكات أو الحقوق المرتبطة بها،عندما يعلم الفاعل أنها عائدات إجرامية ؛

ت. الإكتساب أو الحيازة او إستخدام الممتلكات مع العلم وقت تسلمها أنها عائدات إجرامية؛

ث. المساهمة في أحد الأفعال المذكورة أعلاه ،المشاركة في إرتكاب أحد الأفعال المبينة أو المحاولة ،المساعدة و تسهيل إرتكاب أحد الأفعال المنصوص عليها؛[1]

وعليه يرى بعض الفقه أن إتفاقية سترابورغ و التوجيه الذي تلاها يعرفان تبييض الأموال على أنه«تغيير شكل المال من حالة إلى أخرى وتوظيفه أو تحويله أو نقله مع العلم بأنه مستمد من نشاط إجرامي أو من فعل يعد مساهمة في مثل هذا النشاط و ذلك بغرض إخفائه أو تمويه حقيقة أصله غير المشروع أو مساعدة أي شخص متورط في إرتكاب النشاط الإجرامي لتجنب النتائج القانونية لفعله».[2]

ماتجدر الإشارة إليه أن إتفاقية ستراسبورغ لا تختلف كثيرا عن إتفاقية فيينا ،عدا أنها لا تحصر تبييض الأموال في تجارة المخدرات بل تشمل جميع الجرائم التي تحددها الدول الأعضاء .أي أن الإتفاقية وإن وسعت من مفهوم جريمة تبييض الأموال إلا أنها سمحت بتحديد الجرائم التي يمكن أن تكون محلا للتبييض .[3]

الإجرامية،أو التعريف الذي قدمته المؤسسة العربية لضمان الإستثمار بالقول أن تبييض الأموال هو عملية تحويل الأموال المتأتية من ممارسة أنشطة إجرامية إلى أموال تتمتع بصفة قانونية بهدف إخفاء المصدر الحقيقي لهذه الأموال.لمزيد من التفصيل راجع:محمود البدري شاكر خليفة،تحليل الآثار المختلفة لعمليات غسل الأموال ودور المراجعة في الحد منها،المجلة العلمية،صادر عن كلية التجارة –جامعة أسيوط،ع53-ديسمبر 2012،ص193.

[1] Cité par T.AFSCHRFT,op cit ,p245.

[2] أحمد محي الدين عوض، المرجع السابق،ص126.

[3] Art 6 de la convention de Strasbourg «chaque partie peut , au moment de la signature ou au moment du dépôt de son instrument de ratification ,d'acceptation d'approbation ou d'adhésion ,par déclaration adressée au secrétaire général du conseil de l'Europe ,déclarer que le paragraphe

الفقرة الثالثة: إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية لسنة 2000

جاء هذه الإتفاقية عقب جهود العديد من الهيئات و الدول التي عانت ويلات عصابات الإجرام المنظمة والتي أصبحت بنفوذها تضاهي وتهدد سيادة بعض الدول ،وعليه أبمرت إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة بمدينة باليرمو الإيطالية سنة 2000[1]،التي كانت في ما مضى رمزا للعصابات الإجرامية.

فقد صادقت الجزائر على إتفاقية باليرمو سنة 2002 بتحفظ[2] ، التي كان موضوعها الرئيسي هو محاربة الجريمة المنظمة[3] .إلا أن ذلك لم يمنع من إنتهاز الفرصة لتسليط الضوء بشكل غير مسبوق على جريمة تبييض الأموال حيث جاء في الفقرة (ب) من المادة السادسة «يتعين على كل دولة طرف أن تدرج في عداد الجرائم الأصلية كل جريمة خطيرة ،حسب التعريف الوارد في المادة 02 من هذه الإتفاقية والجرائم المقررة وفقا للمواد 05و08و23 من هذه الإتفاقية».

-فحين عرفت المادة 02 من الإتفاقية **الجريمة الخطيرة** على أنها «كل سلوك يمثل جرما يعاقب عليه بالحرمان من الحرية لمدة قصوى لا تقل عن أربع سنوات أو بعقوبة أشد».

وبذلك يمكن القول أن إتفاقية باليرمو قد وسعت من مفهوم جريمة تبييض الأموال لتشمل جميع الجرائم الخطيرة التي يمكن إثبات ضلوع أحد المجرمين فيها عن طريق :

أ- (ف1)تحويل الممتلكات أو نقلها ،مع العلم بأنها عائدات إجرائمية،بغرض إخفاء أو تمويه المصدر غير المشروع لتلك الأموال أو مساعدة أي شخص ضالع في إرتكاب الجرم الأصلي التي تتأت منه على الإفلات من العواقب القانونية .

---

1 du présent article s'applique seulement au infractions principales ou catégories d'infractions principales précisées dans cette déclaration».

[1] نشير إليها اختصارا بإتفاقية باليرمو فيما يلي.

[2] مرسوم رئاسي رقم 02-55 مؤرخ في 5 فيراير 2002،المتضمن التصديق على إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية،المعتمدة من طرف الجمعية العامة لمظنة الأمم المتحدة يوم 15 نوفمبر 2000،ج.رج.ج،ع09 الصادرة في 10 فبراير 2002.

[3] أشارت إلى ذلك ديباجة الإتفاقية حيت جاء فيها :

« L'objet de la présente convention est de promouvoir la coopération afin de prévenir et de combattre plus efficacement la criminalité transnationale organisée ». Cf convention des nations unies contre la criminalité transnationale organisée, office contre la drogue et le crime ,centre international de vienne,2004,p05 .

ف2- إخفاء أو تمويه المصدر الطبيعة الحقيقة للممتلكات أو مصدرها أو مكانها أو كيفية التصرف فيها أو حركتها أو ملكيتها أو الحقوق المتعلقة بها، مع العلم بأنها عائدات إجرامية.

ب- (ف1)إكتساب الممتلكات أو حيازتها أو إستخدامها مع العلم أنها عائدات إجرامية .

ف2- المشاركة في إرتكاب أي من الجرائم المقررة وفقا لهذه المادة ،أو التواطؤ أو التآمر على إرتكابها،ومحاولة إرتكابها و المساعدة و التحريض على ذلك وتسهيله و إسداد المشورة بشأنه .

بالنتيجة نلاحظ أن إتفاقية باليرمو لم تختلف كثيرا عن إتفاقية فيينا، التي علقة جريمة تبييض الأموال بجريمة سابقة لها وعدت نفس الأفعال المكونة لها .عدا أنها وسعت من نطاق **الجريمة الأصلية** ،فلم تعد تقتصر على مجرد الإتجار غير المشروع بالمخدرات بل أصبحت تشمل جميع الجرائم الخطيرة التي يمكن أن تدر أموال لمرتكبيها،فالجريمة الأصلية حسب الإتفاقية المشار إليها سابقا،أصبحت تشكل أي جريمة تأتت منها عائدات يمكن أن تصبح موضوع جرم حسب التعريف الوارد في المادة 06 من الإتفاقية المذكورة أعلاه.أما **العائدات الإجرامية** فهي أي ممتلكات تتأتى من أو يتحصل عليها،بشكل مباشر أو غير مباشر ،من أرتكاب جريمة .[1]

غير أنه ما يعاب على الإتفاقية وإن وسعت من مفهوم الجريمة الأصلية إلا أنها وضعت معيار لتحديد الجرائم التي يمكن أن تكون محلا لتبييض بالقول أن الجريمة الخطير هي الجرائم التي يفوق عقوبتها أربعة سنوات كحد أقصى، وهو ما سوف يفتح المجال للإفلات من العقاب إذا علمنا أن أغلب الدول تسعى للبحث عن بدائل للعقوبات السالبة للحرية و رفع التجريم عن جرائم الأعمال.و إن كان بعض يعتقد أن الجرائم المرتكبة من طرف التنظيمات الإجرامية هي جرائم لا صلة لها بالأعمال إلا أن هناك نوعا جديدا من الإجرام تم الإشارة إليه مؤخرا وهو ما يسمى بجرائم أصحاب الياقات البيضاء (**la criminalité en col blanc**).[2]

البند الثالث:تعريف المشرع الجزائري لجريمة تبييض الأموال

يرى بعض الدارسين لقانون العقوبات الجزائري أنه هجين متأثر بالعديد من المدارس القانونية

[1] المادة 02 من إتفاقية الأمم المتحدة للجريمة المنظمة عير الوطنية لسنة 2000.

[2]N.QUELOZ,les actions internationales de lutte contre la criminalité organisée :le cas de l'Europe, RSC, éd Dalloz,1997,p765.

أبرزها المدرسة اللاتينية ،ففي العديد من المناسبات أخد المشرع بالحلول المقدمة من طرف الإجتهادات القضائية الفرنسية ،إلا أنه لا يمكن إعتبار القانون الفرنسي هو المرجع الوحيد للقانون الجزائري بل نجد كذلك المعاهدات الدولية والإقليمية التي لها نفس الأثر على التشريعات الداخلية ،كما الحال بالنسبة للتعديل الذي مس قانون العقوبات سنة 2004 الذي أستحدث الفصل السادس المتعلق بتبييض الأموال إستجابة لإتفاقية فيينا لسنة 1988وباليرمو سنة 2000.[1]

إن أهم ما جاء به التعديل الذي مس قانون العقوبات لسنة 2004 هو نص المادة 389 مكرر الذي عرف جريمة تبييض الأموال على أنها «يعتبر تبييضا للأموال:

أ-تحويل **الممتلكات** أو نقلها مع علم الفاعل بأنها عائدات إجرامية ،بغض إخفاء أو تمويه المصدر غير المشروع لتلك **الممتلكات** أو مساعدة أي شخص متورط في إرتكاب الجريمة الأصلية التي تأتت منها هذه الممتلكات،على الإفلات من الآثار القانونية لفعلته.

ب- إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقة **للممتلكات** أو مصدرها أو مكانها أو كيفية التصرف فيها أو حركتها أو الحقوق المتعلقة بها ،مع علم الفاعل أنها عائدات إجرامية.

ج- إكتساب **الممتلكات** أو حيازتها أو إستخدامها مع علم الشخص القائم بذلك وقت تلقيها ،أنها تشكل عائدات إجرامية .

د- المشاركة في إرتكاب أي من الجرائم المقررة وفقا لهذه المادة ،أو التواطؤ في إرتكابها ومحاولة إرتكابها و المساعدة و التحريض على ذلك وتسهيله **وإسداد المشورة بشأنه**».[2]

[1] D.CYRILLE,les particularités du droit pénal général algérien,R.A.J.E.P, n°02-JUIN-1970,p293.

[2] قانون العقوبات المعدل و المتمم بالقانون رقم 04-15 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004،ج.ر.ج.ج،ع71 الصادرة في 10 نوفمبر 2004.

لم يقف المشرع عند هذا الحد بل سعى إلى تكثيف النصوص القانونية المتعلق بقمع جريمة تبييض الأموال، مسايرا بذلك التوجه الحديث بقيادة الدول الكبرى كالولايات المتحدة الأمريكية و فرنسا.[1]

ولعل أبرز هته النصوص هو القانون المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب[2] ،فلم يكتف المشرع بتجريم تبييض الأموال ،بل راح إلى أبعد من ذلك عندما إنتهج طريق الإستباق و هو الظاهر من عنوان القانون ،فبعدما عرف تبييض الأموال بنفس التعريف الوارد في المادة 389 مكرر المذكورة أعلاه،تَمَ إعادة تعريف تبييض الأموال بشكل مغاير حينما تقرر صياغة المادة 02 من قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب بشكل أكثر إتساعا وهو ما نلاحظه من خلال إستبدال عبارة «الممتلكات» بعبارة «الأموال»[3] ليصيح مفهوم تبييض الأموال في التشريع الجزائري على الشكل التالي:

أ- تحويل **الأموال** أو تقلها ،مع علم الفاعل بأنها عائدات مباشرة أو غير مباشرة من **جريمة** ،بغرض إخفاء أو تمويه المصدر غير المشروع لتلك الأموال أو مساعدة شخص متورط في إرتكاب الجريمة الأصلية التي تحصلت منها الأموال ،على الإفلات من الآثار القانونية لإفعاله؛.

[1]S. Manacorda ,la réglementation du blanchiment de capitaux en droit international-les coordonnées du système -,RSC,1999,251.

[2] القانون 05-01 المؤرخ في 06 فبراير سنة2005 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتها ،ج.ر.ج.ج،ع11 الصادرة في 09 فبراير 2005.

-نشير هنا أن القانون المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب ومكافحتها جاء نتيجة للعديد من الإتفاقيات التي أبرمتها الدولة والتي تنصب أساسا في مكافحة الإرهاب ،نذكر منها الإتفاقية العربية لمكافحة الإرهاب الموقعة في القاهرة بتاريخ 22 ابريل 1998 و المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 98-413 المؤرخ في ديسمبر سنة 1998،وإتفاقية المنظمة الإفريقة للوقاية من الإرهاب المعتمدة خلال الدورة العادية الخامسة والثلاثين المنعقدة في الجزائر من 12 إلى 14جولية 1999 والمصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-79 المؤرخ في 19 أبريل 2000،وكذلك الإتفاقية الدولية لقمع الإرهاب المعتمدة من طرف الجمعية العامة لمنظمة الأمم المتحدة بتاريخ 9ديسمبر 2000.

[3] قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب ومكافحتهما ،المعدل و المتمم بالأمر 12-02 المؤرخ في 13فبراير2012،ج.ر.ج.ج،ع08 الصادرة في 12فبراير 2012.

ب- إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقية **للأموال** أو مصدرها أو مكانها أو كيفية التصرف فيها أو حركتها أو الحقوق المتعلقة بها ،مع علم الفاعل أنها عائدات إجرامية؛

ت- إكتساب **الأموال** أو حيازتها أو إستخدامها مع علم الشخص القائم بذلك وقت تلقيها أنها تشكل عائدات إجرامية؛

ث- المشاركة في إرتكاب أي من الجرائم المقررة وفقا لهذه المادة أو التواطؤ أو التآمر على إرتكابها أو محاولة إرتكابها والمساعدة أو التحريض على ذلك وتسهيله وإسداد المشورة بشأنه

البين مما تقدم، أن قانون العقوبات قد عرف تبييض الأموال بموجب المادة 389 مكرر وهو المأخوذ به في الجرائم العامة الواردة في قانون العقوبات كالسرقة والنصب والإحتيال وخيانة الأمانة...إلخ ،أما التعريف الوارد في المادة 02 من قانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما فهو يتعلق بتعريف تبييض الأموال المتأتية من أعمال إرهابية وإلا لما تركت المادة 389 مكرر من ق.ع على حالها عند تعديل المادة 02 من قانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب سنة 2012. أي أن التعريف الوارد في المادة 02 من القانون المذكور أعلاه هو تعريف ضيق ينطبق على الأعمال الإرهابية فقط.

وبالنتيجة يمكن القول أن المشرع الجزائري قد وسع من مفهوم تبييض الأموال الناتجة عن الجرائم العامة الواردة في قانون العقوبات و القوانين المكملة له، وبذلك يكون قد ساير المشرع الفرنسي الذي وسع هو الأخر من مفهوم الجريمة لتشمل جميع الجرائم التي يمكن أن تدر أموالا لصاحبها.[1]

[1] Art 324-1 du code pénal modifié et complété «Le blanchiment est le fait de faciliter, par tout moyen, la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit ayant procuré à celui-ci un profitdirect ou indirect. Constitue également un blanchiment le fait d'apporter un concours à une opération deplacement, de dissimulation ou de conversion duproduit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit. Leblanchiment est puni de cinq ans d'emprisonnement et de 375000 euros d'amende».ibid.

المطلب الثاني: أثار جريمي الغش الضريبي و تبييض الأموال

يبدو للوهلة الأولى أن كلا من جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال ،تعودان بالنفع على صحبهما ،فالغش الضريبي يستفاد منه التملص من الضريبة وإثراء لصالح الشخص المعنوي وزيادة في إرباحه، أما تبييض الأموال فهو الأخر له نفع كبير عند إيداع الأموال لدى البنك أو إعادة إستثمارها في الشركة لأنها عائدات إجرامية أي مال مملوك للغير يتحصل عليه بطرق سهلة.

لكن الواقع غير ذلك، فالأموال المحصلة من الغش أو تبييض الأموال لا تعود بالنفع إلا على أصحابها والمؤسسات المساهمة في إنجاحها، بل و الأكثر من ذلك إن الأموال غير المشروعة لتصل إلى دورة التعامل العادي كما سوف نشير الجزء المتعلق بالركن المادي لجريمة تبييض الأموال وكذلك الغش الضريبي، يجب أن توظف في بعض القطاعات كالإتجار بالعقارات والمعادن الثمينة والعملات الأجنبية. فلا يتم ذلك إلا بعد زعزعة إستقرار الأسعار والمساس بمبدأ المنافسة المشروعة. فالمجرم الذي يحوز مبلغا كبير من المال شغله الشاغل هو توظيفها لطمس مصدرها الجرمي فقط. مما سيؤدي إلى زعزعة إستقرار الأسعار(**الفرع الأول**)،وإنفجار الهوة بين أصحاب رؤوس الأموال وباقي الأفراد داخل المجتمع. وذلك إما نتيجةً لإنجاح الجاني من تبييض أمواله أو لتنصله من أحد أهم واجباته الدستورية وهي المساواة أمام الأعباء العامة (**الفرع الثاني**).

الفرع الأول: المخاطر الإقتصادية لجريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال:

تتعدد أثار جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال وتختلف مخاطرها على مستوى الفرد أو المجتمه ككل، حيث لا تقتصر أثارها عند حد معين بل تشمل جميع النواحي. إنطلاق من إختلال الدخل القومي وتوزيعه،إنخفاض معدل الإدخار وإرتفاع معدل التضخم،بالإضافة إلى تدهور قيمة العملة الوطنية وإختلاف مبدأ المنافسة النزيهة وإفساد مناخ الإستثمار.

- J. Riffault, Le blanchiment de capitaux illicites-Droit comparé, RSC,1999, éd DALLOZ,p231.

البند الأول: إختلال الدخل القومي و توزيعه

يعرف الدخل القومي للدولة بأنه مجموع العوائد التي يحصل عليها أصحاب عناصر الإنتاج من المواطنين مقابل إستخدام هذه العناصر في إنتاج السلع والخدمات سواء داخل الدولة أو خارجها خلال فترة معينة من زمن،تقدر عادة بسنة[1].أما الناتج القومي فيعرف بأنه مجموع السلع و الخدمات النهائية التي أنتجت بإستخدام عناصر الإنتاج الوطنية خلال فترة معينة من الزمن[2]

إن الأموال المتحصلة من الغش الضريبي وتبييض الأموال التي هي إفتقار للخزينة العمومية وحرمان لها من أحد مصادر الدخل الحيوية. تهرب عادة إلى البنوك الأجنبية لتوظيفها ودمجها لتصبح بعدها أموال مشروعة ليتم بعدها إرجاعها إلى مكان تحصيلها[3]. ولذلك فهي إنقاص وإستنزاف للدخل القومي على المستوى الداخلي و إثراء للمؤسسات الأجنبية التي تقدم يد العون والمساعدة على إنجاح الجريمة، والتي من المفروض أن بتم تحصيل الأموال بطرق شرعية تحت رقابة الدولة بدأً من دفع الضرائب عن النشاط و إنتهاء بإقتطاع الضريبة على الدخل والأرباح.[4]

فالجريمتين السالفتي الذكر، بعد تمامهما ونجاحهما يؤديان إلى بلبلة التوزيع السليم للدخل داخل المجتمع. فالتاجر الغشاش أوفر مالا من التاجر النزيه، والبنك الذي لا يحترم القانون أكثر مالا وربحا من البنك المستقيم .مما يؤدي إلى تحويل الفئة المنتجة إلى فئة راكدة والعكس صحيح، ما ينجم عنه إختلال في مراكز الدخل. نظراً لوجود المال في غير محله مقارنة بالجهد المبذول.[5]

---

[1] سمير فايز إسماعيل، تبييض الأموال –دراسة مقارنة،الطبعة الأولى،منشورات زين الحقوقية،2010، ،ص52.

[2] بن قلة ليلى،وحدات المخابرات المالية ودورها في مكافحة تبييض الأموال،رسالة الدكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة أبي بكر بلقايد،تلمسان،2015-2016،ص59.

[3] رضوان العمار-أمل يازجي-طه أحمد حاج طه،الأثار الإقتصادية و الإجتماعية لغسيل الأموال،مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية-سلسلة العلوم الأقتصادية و القانونية،العدد 02 ،المجلد 31،سنة 2009،سوريا،ص51.

[4] عباس حسيب، التهرب الضريبي-أسبابه ومظاهره و آثاره،بحث مقدم خلال المؤتمر الضريبي السادس،التأثيرات الإقتصادية و الإجتماعية المعاصرة على النظام الضريبي،من تنظيم الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب،2001،ص554.و أحمد بديع بليح،غسيل الأموال من منظور الأثار الإجتاعية والإقتصادية،مجلة البحوث القانونية و الإقتصادية،ع24،سنة 1998،تصدر عن كلية الحقوق،جامعة المنصورة ،مصر،ص226.

[5] إبراهيم طلعت،الكسب غير المشروع،مجلة المال و التجارة،ع26،مج03،سنة 1971،مصر،ص22.

البند الثاني: إنخفاض معدل الإدخار

سبق الإشار أن الغش الضريبي وتبييض الأموال هما وجهان لعملة الفساد الإقتصادي، لذلك فإن تأثيرهما على إنخفاض معدل الإدخار لا يحتاج لذوي الإختصاص للكشف عنه. خاصة في الدول النامية التي تشيع فيها جرائم الرشوة والفساد[1]. فإنخفاض معدلات الإدخار راجع لتهريب الأموال إلى الخارج بالطرق التقليدية أو عن طريق التحويلات المصرفية، أو عن التوجه لإستهلك المعدن الثمينة .أو نتيجة القيام بنشاطات غير مصرح بها لتفادي دفع الضرائب مما يؤدي إلى إتساع الفجوة المالية التمويلية المخصصة للإستثمار. وهو الواقع المعاش حليا في الجزائر بعد الأزمة البترولية التي تعصف بالإقتصاد الوطني فقد إظطرت الدولة للتنازل عن بعض القوانين التي وضعتها لمحاربة الأقتصاد الخفي وتبييض الأموال من أجل الحصول على الأموال لتمويل المشاريع الإستثمارية غير أنها سوف تؤدي إلى إخلال بتوزيع الدخل القومي.فالقرض الإستهلاكي أو السندي أو الإقتراض من البنك بصفة أحد الوسائل التي يلجأ إليها الجناة لتبييض أموالهم .[2]

وعموما يمكن تلخيص الأثر السلبي للغش الضريبي و تبييض الأموال على الإدخار المحلي في عدة إحتمالات:

- إما تهريب الأموال إلى الدول الأجنبية وإكتنازها في بنوك مما يحول دون إعادة إستثمارها ورجوعها و إفتقار للخزينة العمومية يؤدي إلى عجز في توفير الأموال الموجهة للإستثمار.

[1] تانية حشماوي،المرجع السابق،ص68.

[2] عوف محمد الكفراوي،الهرب الضريبي وأثاره–دراسة مقارنة بالنظام المالي الإسلامي– ،بحث مقدم خلال المؤتمر الضريبي السادس،التأثيرات الإقتصادية و الإجتماعية المعاصرة على النظام الضريبي،من تنظيم الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب،2001،ص522.و السيد أحمد عبد الخالق، الأثار الإقتصادية و الإجتماعية لغسيل الأموال ، مجلة البحوث القانونية و الإقتصادية ،العدد 22 ،سنة 1997، مجلة صادرة عن كلية الحقوق ،جامعة المنصورة ،مصر،ص22.

- وإما توظيف الأموال الغير مشروعة ، في القنوات المالية عبر مراحل ما يتطلب وقتا طويلا ،أو إعادة تدوير الأموال تدريجيا مما يؤثر سلبا على الإقتصاد بالفرق بين المبالغ المطروحة للتداول و المبالغ التي هي في طور التبييض.

البند الثالث: إرتفاع معدل التضخم

يعد إرتفاع معدل التضخم نتيجة حتمية لإنخفاض معدلات الإدخار و إختلال توزيع الدخل القومي،وذلك بزياد دخل بعض الفئات على حساب البعض الأخر الذي يزاولن الأنشطة المشروعة ،فحين أن الفئة التي تجني المال بفعل الجريمة يتصفون بالنزعة الإستهلاكية وعدم الرشد في الإنفاق فهم لا يقيمون وزناً للمنفعة الحدية للنقود.[1]

فالمال المتحصل من الجريمتين يستهلك في المعدن الثمينة و العقارات و دور القمار...إلخ من القطاعات الجامدة و الغير منتجة ودون المبالات في أسعارها مما يؤدي إلى إرتفاع أسعارها مقارنة بالقدرة الشرائية للفئة العادية من المجتمع بل قد يتعدى ذلك إلى إرتفاع المواد الإستهلاكية الأساسية نتيجة إحتكار تجارتها.[2]أو بمجرد تحول المجتمع إلى الإستهلاك دون الإنتاج وإستيراد السلع والخدمات من الدول الأجنبية.

بما أن التضخم ينتج عن إرتفاع الأسعار، فإن سداد الضرائب والمساهمة في تمويل خزينة الدولة يؤدي إلى القضاء عليه والعزف عنها يؤدي إلى فرض المزيد من الضرائب المباشرة و غير المباشرة مما ترتب عنه زيادة الأسعار وإرتفاع معدلات التضخم.[3]

البند الرابع: تدهور قيمة العملة الوطنية

ترتبط جرمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال بتهريب العملة إرتباطا وثيقا ،حيث أن تحويل

---

[1] مفيد نايف تركي راشد الدليمي،المرجع السابق،ص72.

[2] عبد الرحمن التومي،السوق الجزائري و إشكالية أسعار المواد الأساسية،مجلة دراسات إقتصادية،ع14،سنة 2010،مجلة تصدر عن مركز البصيرة للبحوث و الإستشارات و الخدمات التعليمية،الجزائر،ص135.و قاسم أحمد حنظل ،عمليات غسيل الأموال الأثار الإقتصادية و المكافحة،مجلة الإدارة و الإقتصاد،العدد 61،سنة 2006،صادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد،جامعة المستنصرية،العراق،26.

[3] هاشم محمد العكروب،التهرب الضريبي–داسة في محدداته و أثاره الإقتصادية و الإجتماعية في بلدان نامية مختارة للمدة 1990إلى 2008،مجلة دراسات إقليمية،ع26،مج08،سنة2012 ،تصدر عن مركز الدراسات الإقليمية،جامعة الموصل ،العراق،ص72.

الأموال غير المشروعة إلى عملة أجنبية في الأسواق السوداء هي أحد المراحل الأساسية لقيادة الأموال إلى بر الأمان .

فيزداد بذلك الطلب على العملة الأجنبية لتهريبها إلى الخارج مما يؤدي إلى إنخفاض إحتياطي الصرف و إنخفاض قيمة العملة الوطنية.[1]

بالإضافة إلى ذلك أن كثرة الطلب على العملة الأجنبية يؤدي إلى إنخفاض الطلب عليها من طرف الفئات العادية في المجتمع مما يؤثر سلبا على حركة التجارة خاصة عندما يتعلق الأمر بنشاطات الإستيراد و التصدير،ولذلك تلجأ بعض الدول إلى تخفيض قيمة الفائدة على التحويلات البنكية للعملة من أجل السيطرة عليها و تفادي الإتجار غير المشروع بها.[2]

زد على ذلك إن تبييض الأموال عن طريق تهريب العملات الأجنبية وإستهلاكها في المعادن الثمينة وإكتنازها في البنوك الأجنبية هو إنقاص لواردات الدولة و إثراء للدول مكان تواجد البنوك،فأغلب الدول حاليا أصبحت تستغني عن عملاتها الوطنية في المعالات التجارية المحلية مما يؤدي إلى تدهور القوة الشرائية للفئات العادية بعد أن تستنزف العملات الأجنبية من السوق من طرق أصحاب الأموال غير المشروعة.[3]

البند الخامس: المساس بمبدأ المنافسة المشروعة والنزيهة

من شأن جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال المساس بمبدأ المنافسة النزيهة،كون المتملص من دفع الضرائب أو تلقي أموال غير مشروعة بدون مقابل ،هو في وضعية مالية أحسن من الملتزم بواجباته القانونية،لأن الضريبة عبئ مالي ينقص من قيمة الأرباح.كما أن البنوك التي تفرض الرقابة على الأموال والزبائن لن يكون لها حظ مع البنوك التي تضرب بعرض الحائط الإجراءات القانونية

---

[1] ولهي بوعلام-عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الإقتصادي،مجلة العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ،العدد 08،سنة 2008، (دون مكان النشر)،ص154 وبعدها.و محمود البدري شاكر خليفة،تحليل الأثار المختلفة لعمليات غسل الأموال و دور المراجعة في الحد منها ،المجلة العلمية ،العدد 53،ديسمبر 2012،مجلة صادرة عن كلية التجارة ،جامعة أسيوط،مصر،193.

[2] محمد حسن عمر برواري، غسيل الأموال وعلاقته بالمصارف والبنوك، الطبعة الأولى،دار قنديل ،الأردن،ص168.

[3] جلايلة دليلة، جريمة تبييض الأموال-دراسة مقارنة-،رسالة لنيل درجة دكتوراه في الحقوق،كلية الحقوق،جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان-،2013-2014،ص86.

الواجب إتخادها والتي تجني من وراء ذلك أرباحا وفيرة، يسمح لها برفع قيمة الفوائد وتخفيض قيمة الإقتطاعات لإجتداب الزبائن.

بما أن الدولة تهدف من وراء فرض الضرائب إلى تمويل الخزينة و السيطرة على جميع النشاطات الواقعة على إقليمها ،فإن الإفلات منها سوف يؤدي إلى عجز الدولة عن إنجاح سياساتها المالية الرمية إلى تدعيم القطاعات الحساسة و إنعاش القطاعات الهشة بتقديم بعض الحوافر كالإعفاء من الضرائب.بالإضافة إلى ذلك فإن البنوك التي تقع تحت إغراءات رجال الجريمة سوف يؤدي إلى سيطرت هؤلاء على البنوك و إستغلالها كوسيط لتبييض أموالهم،مما ترتب عنه تشويه لصورة المنافسة وتشويه للوجه الخارجي للدولة.[1]

فإنعدام المنافسة داخل الأسواق يؤدي إلى الإحتكار وبروز أصحاب رؤوس الأموال الضخمة و إضمحلال الفئات العادية من المجتمع داخل السوق ،وبالنتيجة السيطرة على الأسعار و المواد الأولية التي تستعمل فيما بعد كوسيلة ضغط لتمرير القوانين التي تخدم رجال الأعمال وحدهم.

البند السادس: إفساد مناخ الإستثمار

أشرنا سابقا أن تواجد الأموال في أيدي المبيضين ،سوف توجه لا محال إلى الإستهلاك في سوق المعاذن الثمينة أو العقارات ،فهي قطاعات غير منتجة ويترتب عنها إرتفاع في قيمتها، ما ينجر عنه الإقبال على الإستثمار في مجال المعاذن الثمينة والعقارات والعزوف عن القطاعات الحيوية الأخرى.[2]

بالإضافة إلى ذلك إن الدولة تستعمل الضرائب كوسيلة إجتداب الإستثمار في قطاعات ترى بأنها حيوية أو تحتاج إلى الرعاية ،فالغش الضريبي يجعل من سياسة الدولة غير مجدية و نافعة.ما يؤي إلى كساد بعض القطاعات وإزدهار البعض الأخر، وبالنتيجة إختلال التوازن في قيمة الدخل وإرتفاع معدلات التضخم.[3]

---

[1] عبد الفتاح دحمان-بوعزة عبد القادر،التنافسية الجبائية و آثارها على نماذج من إقتصادات الدول المغاربية،مجلة دفاتر السياسة و القانون، ع50،حوان 2011،ورقلة،ص285.

[2] محمد يحيا، قانون مكافحة غسل الأموال رقم 05-43 و أثاره الإقتصادية الأبعاد و المضامين،المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية،العدد 74،سنة 2007،المغرب،ص76

[3] عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي،التهرب الضريبي و الإقتصاد الأسود،دار الجامعة الجديدة،مصر،2006.وناصر مراد،أسباب التهرب الضريبي و أثره على الإقتصاد الوطني،مجلة دراسات إقتصادية ،العدد 14،جانفي 2010،تصدر عن مركز البصيرة للبحوث و لإستفسارات و الخدما ت التعليمية،الجزائر،ص13.

فقد تتعدى الأثار السلبية لجرمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال أثرهما على الإستثمار حدود الدولة لتمس بصمعة الدولة على المستوى الخارجي،فأغلب المستثمرين يلجؤن إلى مكاتب مخصصة للإستشارة و التي تجري بدورها تحقيقا عن وضعية الدولة أمنيا وإقتصاديا وكذلك عن مدى تطبيق القوانين ،الأمر الذي سوف ينتج معه عزوف عن إقبال المستثمرين وتوجيه أموالهم إلى دول أخرى أكثر أماناً من الناحية الإقتصادية.[1]

البند السابع: عجز ميزانية الدولة (الإستدانة الخارجية)

إن فشل الدولة عن تمويل مشاريعها الإستثمارية نتيجة عجز مزينتها ،يعتبر الأثر المباشر لجريمة الغش الضريبي و تبييض الأموال طالما أن هذه الأموال سوف تهرب إلى الخارج،مما يظطر الدولة لتمويل عجز مزيانيتها للإقتراض الإلزامي عن طريق الإقتطاع من أجور الموظفين ،وطرح سندات الخزينة للتداول ،فبالرغم من فائدتها المحفزة ،فإنه نتيجةً لتدهور الإدخار و توظيبف الأموال في غير محلها و إنعدام الثقة بين الحكومة و المدخرين ،فإن الدولة تكون مظطرة إلى الإستدانة من الخارج ،لتجد الدولة نفسها بعد ذلك تعاني من أزمة المديونية و تراكم الديون.

البند الثامن: التأثير على حرية التجارة الدولية

نظراً للنفوذ التي تتمتع به بعض الشركات المختصة في توظيف الأموال غير المشروعة،فإنها أضحت تتحكم بإقتصاديات بعض الدول وحتى بعض الأسواق العالمية،فكما جئنا على ذكره أن الأموال القذرة تمر عبر مراحل لتوظيفها في السوق و أنها توجه لأسواق المعادن الثمينة أو حتى إنشاء البنوك .لما لهذه الشركة من وفرت في المال والفكر الإجرامي فإنها بذلك تؤثر على صيرورة التجارة الدولية كونها تتحكم في الأسواق المالية و تتحكم في الأسعار بما يشكل أذات ضغط على الدول المستضعفة إقتصاديا ،وقوة إقتصادية لا يمكن منافستها .

الفرع الثاني:المخاطر الإجتماعية والسياسية لجرمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال:

[1] أحمد هادي سلمان–لهيب توما ميخا،الإنعكاسات المترتبة على ظاهرة غسيل الأموال،مجلة الإدارة والإقتصاد،العدد 67،سنة 2007،مجلة صادر عن كلية الإدارة و الإقتصاد ،جامعة المستنصرية،العراق،223.

يقول إبن خلدون في كتابه المقدمة «إعلم أن العدوان على الناس في أموالهم ذاهب بأموالهم في تحصيلها و إكتسابها لما يرونه حينئذ من أن غايتها ومصيرها إنتهابها من أيديهم وإذا ذهبت أمالهم في إكتسابها و تحصيلها إنقبضت أيديهم عن السعي في ذلك و على قدر الإعتداء يكون إنقباض الرعايا عن السعي في الإكتساب».[1]

لايخفى على أي باحث في مجال الجرائم الإقتصادية أنها السبب الرئيسي في إنتشار الفساد داخل المجتمعات، فلولا الرشوة والإنحلال الخلقي لما نجح الكثير من الجُناة في تهريب أموالهم لبر الأمان.فالإرتباط واضح بين الجريمة والإقتصادية وإنتشار الفساد.

البند الأول: المخاطر الإجتماعية لجريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال

يؤدي الغش الضريبي وتبييض الأموال إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع نظرا للتوزيع غير العادل للأعباء والثروات، كما يؤدي إلى إنتشار الفساد،وتفشي البطالة، وإنخفاض المستوى المعيشي،وحتى إنتشار الأوبئة والأمراض .

الفقرة الأولى: إنتشار الفساد داخل المجتمع

تسهر البنوك على تطبيق القوانين و الأنظمة المخصصة للوقاية من تبييض الأموال،كما تسهر إدارة الضرائب على مكافحة جريمة الغش الضريبي والتطبيق الحسن للقوانين الضريبية لتحسين المرودية المالية لها وضمان العدل و المساواة في أدائها من الناحية النظرية .

غير أن الأموال الضخمة التي يصرفها المجرمون من أجل تحقيق مصالحهم، جعلت من الإدارات العمومية فريسة سهلة يمكن التلاعب بها وحتى إستعمالها كدرع لتبيض الأموال أو التملص من الضريبة .وذلك بتقديم رشوة للموظفين من أجل تمرير الأموال أو السكوت عن المخالافات ،الأمر الذي ينجر عنه وقوع الإدارات تحت تصرف هؤلاء المجرمين ،فالموظف الذي يقبض رشوة أو يتخلف عن القيام بواجباته القانونية فهو شريك في الجريمة فيصبح بذلك تحت رحمة هؤلاء .

فقد خلق الله الإنسان طمعا محبا للمال، فأغلب عمليات الغش الضريبي وتبييض الأموال تتم بفضل نصح و إرشاد بعض الأشخاص الذين بفضل المناصب التي يشغلونها لهم

[1] أشار إليه محمد نايف التركي الراشد الدليمي،المرجع السابق،ص76.

وفرة من العلم والحيلة، فيمكن شرائهم أو الإشتراك معهم في جني محصود الجريمة.بل و الأكثر من ذلك فإن هناك بعض المكاتب المخصصة للإفتاء بكيفية التملص من الضريبة دون مخالفة القانون أو إنجاح عمليات تبييض الأموال بطرق شرعية.

الفقرة الثانية: إنتشار وتفشي ظاهرة البطالة

أشرنا سابقا أن الدولة تسعى من وراء فضر الضرائب إلى إنجاح سياستها المالية،و إن التنصل من دفعها يؤدي إلى فشلها في ذلك ،فيترتب عنه عجز في ميزانيتها المخصصة للتنمية والإستثمار.وأشرنا أن العجز الذي يعتلي الدول ناتج عن تهريب الأموال إلى الخارج لتبييضها و إعادة إستهلاكها في منتجات جامدة لاتعود بالنفع على الإقتصاد أو يتم سحبها من السوق و إكتنزها خوفا من وقوعها في يد السلطة الأمر الذي يقودنا إلى إحتمالين:

- ينتج عن تفشي جرمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال عدم الإستقرار الإقتصادي الأمر الذي يدفع بالمستمثر إلى العزوف عن الإستثمار و ترحيل إمواله للدول أخرى توفر المناخ الملائم لذلك ،بالنتيجة إنعاد العمل .
- كما ينتج عن الجريمتين السالفتي الذكر إنتشار للأموال غير المشروعة و ظهور بعض المشاريع الوقتية التي رصدت لتبييض الأموال فقط ،وبإلإنتهاء من ذلك يتم غلقها وإعادة إستهلاك الأموال في مشاريع أخرى وبالتالي تسريح العمال .

حيث يرى البعض أن عودة الأموال بعد تبييضها إلى موطنها الأصلي يمكن أن يساهم في علاج مشكلة البطالة،إلا أن الواقع أثبت أن إنفاق الأموال غير المشروعة يتم بشكل عشوائي يتجه إلى المضاربة في العقارات والإنفاق الإستهلاكي والإبتعاد كليا عن الإستثمار الذي يسمح بتوفي رمناصب عمل ،بإعتبار أن أصحاب هذه الأموال يسعون وراء الربح السريع وليس وراء البعد الإجتماعي والحاجة.[1]

الفقرة الثالثة: إنتشار لا عدل داخل المجتمع

[1] سمير فايزإسماعيل، المرجع السابق،ص60.وانظر كذلك:

- C.FLUET, fraude fiscale et offre de travail noir, l'actualité économique, Vol 63,n°2-3, 1987,p226.

لما كانت الضريبة أحد مظاهر التضامن الإجتماعي في تمويل الخزينة العمومية،ولذا فإن الغش الضريبي يعد إخلالا خطيرا بمبدأ التضامن الإجتماعي،وإهدار للعدالة الإجتماعية التي أساس فرض الضرائب. كما أن تسرب نسبة كبيرة من الأموال وعدم خضوعها للضرائب،يدفع الدول إلى فرض مزيد من الضرائب، رغبة منها في زيادة معدلاتها أو سد النقص الذي يعتلي الخزينة، العبء الذي سوف يتحمله بعض الفئات على حساب البعض الأخر[1]، ومن ناحية أخرى يعكس الغش الضريبي روح العصيان والإستهتار بسلطة الدولة ويخل بالعدالة الضريبية والمساواة أمام الإعباء العامة.[2]

من ناحية أخرى فإن تجميع الأموال في أيدي عصابات الإجرام يؤدي إلى السيطرة على المراكز الإقتصادية والإدارية العليا،والحيلولة دون ذلك للفئات الأخرى خاصة دوي الكفاءات وذلك خوفا من كشفهم أو فقدان مناصبهم. [3]

الفقرة الرابعة: إنخفاض المستوى المعيشي

إن تدني المستوى المعيشي هي النتيجة الحتمية لإختلال توزيع الدخل والتضخم وإفساد مناخ الإستثمار و إنتشار البطالة،كما أن إنتشار الغش الضريبي وتبييض الأموال يؤدي إلى تركيز الثروة في أي بعض الفئات مما ينتج عنه إنتشار الفقر وإتساع الفجوة بينهم وبين الأغنياء .[4]

إن أكبر عمليات الغش و تبييض الأموال تتم بواسطة الشركات الكبرى،حيث تقوم هذه الأخير بإختيار بعض الدول الفقيرة للتمركز فيها و إستغلال اليد العاملة المتدنية الأجر التي هي تحت رحمتها دون أي حماية قانونية وذلك للتصنيع المعدات و البضائع ليتم تسويقها بأسعار منافسة للشركات الأخرى.[5]

الفقرة الخامسة: إنتشار الأوبئة

---

[1] أسعد شوقي فتح الله-حسن عبد الرحمن ناصر،بحث في التهرب الضريبي و البعد الإجتماعي،مجلة المال و التجارة،العدد391،سنة 2001،مصر،

[2] ألفونس ميخائيل،أثر التشريعات والمحاسبة الضريبية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي،مجلة الإدارة،العدد01،المجلد30،سنة 1997،مصر،ص74.

[3] بدر الدين خلاف، جريمة تبييض الأموال في التشريع الجزائري –دراسة مقارنة-،رسالة دكتوراه في الحقوق،كلية الحقوق،جامعة الحاج لخضر-باتنة،2010-2011،ص191.

[4] أحمد حسين الهيتي ،-عدنان نجد ،ظاهرة افقتصاد الخفي و غسيل الأموال ،مجلة الإدارة والإقتصاد،العدد 81،سنة 2010،مجلة صادرة عن كلية الإدارة و الإقتصاد،جامعة المستنصرية،العراق،ص90.

[5] سمير فايز إسماعيل،المرجع السابق،ص62.محمد حسن عمر برواري،ص،176.

يؤدي غياب الدور التوجيهي للدولة نتيجة العجز الذي يطال ميزانيتها،إلى عدم التنفيذ الحسن لسياستها المالية والأقتصادية الرامية إلى تقوية البنى التحتية وإنعاش القطاعات الهشة وتوقيتها ،إلى التخلي عن بعض المشاريع و القطاعات مقابل قطاعات أخرى أكثر أهمية .فإهمال الدولة للمشاريع الصرف الصحي نتيجة إهتمامها بمشاريع أخرى ينتجم لا محالة عنه إنتشار للأوبئة و الأمراض الفتاكة وكذلك إهمال الدولة لقطاع الصحة نتيجة إهتمامها بقطاع أخرى يتنج عنه تدني الصحة العمومية وإنتشار للأمراض.كل ذلك يؤثر على النظام العام للدولة.

البند الثاني: الأثار السياسية لجريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال

جاء في ديباجة إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الإتجار غير مشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية لسنة 1988«إن الأطراف في هذه الإتفاقية إذ يساورها بالغ القلق إزاء جسامة وإنتاج المخدرات والمؤثرات العقلية والطلب عليها والإتجار فيها بصورة غير المشروعة،مما يشكل تهديدا خطيرا لصحة البشر و رفهاهم ويلحق الضرر بالأسس الإقتصادية و الثقافية والسياسية للمجتمع...وإذ تدرك الروابط بن الإتجار غير المشروع وما يتصل به من أنشطة إجرامية الأخرى المنظمة التي توقض الإقتصاد المشروع و تهدد إستقرار الدول و أمنها وسيدتها...».

مما لاشك فيه أن عمليات تبييض الأموال و الغش الضريبي لهما العديد من المخاطر ذات الأثر على الأنظمة السياسية التي تؤثر بشكل مباشر على كيان و إستقرار الدولة ،ولعل أبرزها ما يلي:

الفقرة الأولى: السيطرة على النظام السياسي

كنا قد نوهنا في المخطار الإجتماعية الناتجة عن جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال إلى إنتشار الفساد داخل المجتمع ،فالنجاح في توظيف الأموال غير المشروعة وقطع الصلة بنها وبين مصدرها الجرمي ،تؤدي إلى جعل أصحابها ذوي نفود وقوة إقتصادية تسيطر على النظام السياسي وحتى القضائي.[1]

[1] وفقا لإحصائيات صندوق النقد الدولي فإن حجم عمليات غسيل الأموال يتراوح ما بين 590 مليارا إلى 1.5 ترليون دولار سنويا حيث أنع يعادل مابين 2%إلى 5 %من إجمالي تلناتج المحلي الإجمالي العالمي ،كما يقدر البعض أن إجمالي الدخل المحقق من عمليات الإتجار بالمخدرات يعادل 688

فمجرد السيطرة على النظام السياسي بالرشوة أو الإستحواذ على المركز العليا في الدول يسهل تمرير القوانين التي تخدم مصالحهم وتضعف مكانة الدولة مما يؤدي إلى إنعدام الثقة بين المواطنين وبينها.

فقد تلقى الرئيس الكولمبي عام 1994 ما قيمته ستة مليارات دولار كمساعدة في حملته الرئاسية ،مقابل تقديم تسهيل عمليات تحويل الأموال من البنوك المحلية إلى البنوك العالمية،والسماح بتبييض الأموال عن طريق إعادة إستثمارها. [1]

فالإخلال بالنظام السياسي يجعل من الدولة ككل عاصبة إجرامية، لا يمكن الإطاحة بها لأنها تتحكم بالأنظمة و القوانين ،وسواء كان ذلك عن طريق رشوة السياسيين أو تسريب عصابات الإجرام إلى سدة الحكم والمناصب الحساسة التي تعبد الطريق لإنجاح الجريمة.

ضف إلى ذلك إن الثراء الذي يتمتع به الجُناة ،يجعلهم قوة ضغط على السلطة،من خلال تقديم الهبات والمساعدات للطبقات المتوسطة والفقيرة التي تشكل أغلبية الشعب من أجل الإطاحة بالمسئولين أو إختيار رؤسائهم بالترويج لهم وشراء أصوات الشعب .كل ذلك يؤدي إلى زعزعة الإستقرار السياسي للدولة.

الفقرة الثانية: تمويل النزاعات العرقية و الدينية والتنظيمات الإرهابية

يعتبر تمويل النزعات العرقية والديني أو الحروب الأهلية من إختصاص بعض الشركات الكبرى التي تجني أموالا طائلة من بيع الأسلحة والأدوية والمواد الغدائية، فقد أشارت الأمم المتحدة في دورتها المنعقدة 08 سبتمبر سنة 1998 إلى أن الأرباح الناتحة عن غسيل الأموال توجع لتمويل أعنف النزاعات العرقية.فالحروب تتطلب دعما ماليا كبيرا مما يضطر بالجماعات الإرهابية إلى الإتجار بالمخدرات أو المعادن الثمينة المسلوبة. أو مجرد إفتعال الأزمات لأستهلاك الأموال السلاح لمقاومة السلطة ،لإستبدلها بسلطة أكثر تعاوننا وتساهلا.

بالرغم من أن جرمية تبييض الأموال هي جريمة إقتصادية تتمثل في توظيف الأموال غير المشروعة، وجريمة الإرهاب هي جريمة ضد أمن الدولة لدوافع فكرية إلا أن الإرتباط بينهما وثيق

مليار دولار سنويا منها 5 مليارات في بريطانيا و 33 مليارا في أوروبا و 150 مليار في الولايات المتحدة الأمريكية ،و500 مليار دولار في لاقي دول العالم.راجع 590 مليار دولار حجم غسيل الأموال على متسوى العالم،مجلة الإدار المالية المصرية، ع 2-1،مج32،مصر،ص18.

[1] بدر الدين خلاق،المرجع السابق،ص201.

يؤدي إلى زعزعة الأمن و إستقرار الدولة،ففي غالب الأحيان يكون التمويل الموجه لهذه الجماعات بغرض ضرب إستقرار مؤسسات الدولة لاسيما منها النامية.[1]

فالجماعات الإرهابية خلق عدم الإستقرار لفتح المجال أمام أصحاب الأموال القذرة للإستثمار وإعادة إعمار البلاد.كما تلجأ بعض العصابات لتبرير نشاطاتها لإختلاق بعض الجمعات الإرهابية التي الإتجار بالمخدرات و بالمعادن الثمينة المسلوبة لتمويل الهجمات وتوفير العتاد للمقاومة،إلا أنه في حقيقة الأمر هي مجرد غطاء للتبييض الأموال.

الفقرة الثالثة: زيادة الإنفاق على الأمن

إن النجاح في تبييض الأموال و تمويل الإرهاب، تدفع الدولة تكلفته بالآليات التي تسطرها للوقاية منه ومحاربته،من خلال إقتناء.[2]

نلخص في الأخير للقول أن لجريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال الأثر المباشر على النظام الإقتصادي والأجتماعي و السياسي للدولة ،نظرا لإرتباطهما بالسياسة المالية والأمنية للدولة التي تقوم وتزول الدولة على أساسهما ،فالدولة عند رسم سياستها المالية و الأمنية تسعى لتوزيع الإستثمار حسب الحاجة،في حين يلجأ الجُناة إلى ضخ أموالهم في بعض القطاعات التي تذر الربح السريع أو من أجل تبييض عائداتهم المزيد من الأسلحة وتسطير الآليات لمحاربته والوقاية منه، كل ذلك على حساب القطاعات الأخرى.فمالاحظ على جميع مزانيات الدول النامية أنها النصيب الأكبر يوجه للدفاع بدلا من التنمية و الإستثمار الإجرامية أو العزوف عن بعض النشاطات الإقتصادية لهروب من دفع الضرائب ،إلى الأخلال بها ما ينتج عنه إختلال في مزانية الدولة المر الذي يدفعها إلى الأقتراض الأجنبي .

[1]Introduction Les quarante recommandations du GAFI«Les quarante recommandation réservées s'appliquent désormais non seulement au blanchiment de capitaux mais aussi au financement du terrorisme,et combinées avec les huit recommandations spéciales suer le financement du terrorisme ».consulté dur le site www.fatf-gafi.org/recommandations le 20-11-2015.

[2] نشير أن مزانية الجزائر لسنة 2015 خصصت مايقارب 13 مليار دولار لصالح الدفاع ،لتحديث الجيش وتزويده بالتكنولوجيا الحديثة لمواجهة التحديات الأمنية المرتبطة بمكافحة الإرهاب و الجريمة المنظمة،ليفوق بذلك المزانية المخصصة لثمانية جيوش عربية مجتمعة.مقال منشور بجريد الرائد بتاريخ 04سبتمبر 2014.

الفصل الثاني: الطبيعة القانونية الخاصة لجريمتي الغش الضريبي و تبيض الأموال

غني عن البيان أن كلا من جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال هما جريمتين معاقب عليهما بدراجات متفاوتة، فهما لا يختلفان كثير عن الجرائم الأخرى الواردة في قانون العقوبات، إلا أن إتصالهما بالميدان الإقتصادي جعل المشرع يخصهما بقواعد إستثنائية، الأمر الذي آثار الكثير من الجدل حول الطبيعة القانونية لكليهما (**المبحث الأول**).

وكون هاتين الجريمتين من قبيل الجرائم الماسة بالمجالات الحساسة للدولة فإن المشرع عمد إلى إستحداث العديد من النصوص للوقاية منهما ولمكافحتهما، مما جعل البحث عن الأركان القانونية لهما صعبا. فقوانين الضرائب كلُ يجرم الغش الضريبي ويحدد الركن المادي له بأسلوب مختلف، أما جريمة تبييض الأموال فهي معاقب عليها في معاهدة فيينا لسنة 1988 وباليرمو لسنة 2000،وقانون العقوبات وقانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما.ومن هنا تظهر أهمية تحديد أركان جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال (**المبحث الثاني**).

المبحث الأول: خصوصيات جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من حيث التكييف

إن التكييف القانوني هو عملية تهدف إلى إعطاء الفعل المرتكب الوصف الذي ينطبق عليه من بين كافة الأوصاف المحددة في قانون العقوبات، فالقاضي عند إعماله للنصوص الجزائية لابد عليه من بيان الوصف القانوني للأفعال محل النظر ،وذلك بالوقوف على العناصر المادية المكونة للجريمة والنصوص المجرمة لها.

فالبحث عن تكييف صحيح لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري يجد منحاه في تطور النظام الإقتصادي من الإشتراكي إلى الرأسمالي. حيث كان المشرع لا يعير أهمية للضريبة، وصولا إلى الإصلاح وإعادة هيكلة القطاع الضريبي، وإنتهاء بإنتهاج سياسية رفع التجريم عن جرائم الأعمال(**المطلب الأول**).

وعلى النقيض من ذلك إذا كان تكييف جريمة الغش الضريبي تأرجح بين النصوص المنظمة للإقتصاد، فإن جريمة تبييض الأموال تأرجح تكييفها بين العديد من الآراء الفقهية التي نادت بتجريم تبييض الأموال قبل إستفاقة المشرع بمدة (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول: الصعوبات المرتبطة بتكييف جريمة الغش الضريبي

بالرغم من أن المشرع جرم الغش الضريبي منذ إستحداث قوانين الضرائب سنة 1976،إلا أن الطبيعة التقنية للضرائب أوقعته في العديد من الهفوات مما جعل البعض يعتقد أن الغش الضريبي مجرد مخالفة (**الفرع الأول**) هذا من جهة ، وخروج المشرع عن القواعد العامة في التجريم والعقاب دفع البعض إلى القول أن الغش الضريبي هي جريمة إقتصادية (**الفرع الثاني**)،فحين يرى الراجع من الفقه أن الغش الضريبي جريمة خاصة (**الفرع الثالث**).

الفرع الأول:إعتبار جريمة الغش الضريبي مخالفة إدارية

يجمع الفقهاء على أن العقوبة هي الجزاء الذي يقرره القانون الجنائي لمصلحة المجتمع تنفيذا لحكم قضائي على من تثبت مسؤوليته في الجريمة لمنع إرتكابها مرة أخرى سواء من قبل المجرم نفسه أو من بقية الأفراد[1]. فالعقاب يستمد فلسفته من الحاجة إلى الردع عن طريق إيلام المجرم، ليس لغاية الإيلام بل بهدف الإصلاح. فهو بصفة عامة يرصد لتطويع سلوك الفرد داخل المجتمع بما يتماشى ومصلحة الجماعة من حماية للنفس و المال و العرض.

غير أن المضطلع على القوانين الضريبية لا يكاد يستشف هذا التوجه كون هذه الأخيرة تهدف بدرجة أولى لتنظيم تحصيل الضرائب التي تنشئ علاقة إدارية بين إدارة الضرائب والممول،ما دفع البعض [2]إلى القول أن الغش الضريبي هو مجرد عصيان أو عدم طاعة أمر إداري.كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يحتج بعدم دفعها على أساس أنها مرهقة أو خاطئة أو غير مؤسسة قانونا بالنظر إلى حجم نشاطه ونسبة أرباحه، بشكوى إلى مدير الضرائب للتعبير عن رفضه دفع الضريبة[3]. أو إلى القضاء[4]. من ثم فالغش الضريبي مجرد مخالفة تنظيمية[1]، طبقا لما ورد على لسان المشرع الجزائري في

---

[1] محمد أحمد المشهداني،الوسيط في شرح قانون العقوبات، الوراق للنشر و التوزيع،الأردن،2003،ص172.

[2] CH.LOPEZ, droit pénal fiscal,1e éd ,L.G.D.J, France,2012,p11.

[3] طاهري حسين،المنازعات الضريبة شرح لقانون الإجراءات الجبائية ،دار الخلدونية،الجزائر،2007،ص09.

[4] المادة 804 من القانون 08-09المؤرخ في 25فبراير2008المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ،ج.ر.ج.ج،ع21 الصادرة في 23أبريل 2008.

قانون الرسم على رقم الأعمال[2] في فصله الثاني من الباب الخامس الذي جاء عنوانه «المنازعات الناجمة عن **المخالفات**». أو ملثما جاء في نصي المادتين 55 و56 من قانون المالية لسنة 1969[3]،والمادة319 من قانون الجمارك لسنة 1979[4] الذين يعتبران ذو طبيعة ضريبية مكملين لقانون الضرائب، فهما يصبان في منحى واحد يتمثل في تمويل خزينة الدولة من حقوق ورسوم وغرامات.[5]

حيث نصت المادة 55 من قانون المالية السالف الذكر على «عندما تكون المخالفات المتعلقة بنظام الصرف مرتكبة من قبل متصرفي وحدة معنوية ...»، أما المادة 56 فجاء فيها:«عندما تشكل مخالفات نظام الصرف، مخالفات للتشريع الجمركي، بنفس الوقت...»، فحين نصت المادة 319 من قانون الجمارك على «...تشكل مخالفات الدرجة الأولى،المخالفات لإحكام القوانين والأنظمة التي تتولى إدارة الجمارك تطبيقها...».

بالإضافة إلى ما سبق، لما كان المشرع يصبو في قانون العقوبات لتحقيق ردع المجرم وإصلاحه،أوجب على النيابة العامة تحريك الدعوى بإسم المجتمع وعدم التنازل عنها حتى ولو تنازل الضحية.أما في قانون الضرائب والجمارك والصرف فقد سمح المشرع بتنازل عن الدعوى والتصالح بين المخالف والإدارة كما جاء في المادة 77 من قانون المالية لسنة 1983[6]، والمادة 265 من قانون الجمارك لسنة 1979[7]،والمادة 53 من قانون المالية لسنة 1970[1].

---

[1] فالجريمة تكون ذات طبيعة جنائية حسب الأستاذ طالب نور الشرع عندما تشكل إنتهاكا للقانون الطبيعي و الوضعي ،والحال ليس كذلك في الجرائم الضريبية التي تعد إنتهاكا للقانون الوضعي دون الطبيعية.لمزيد من التفصيل راجع:طالب نور الشرع،المرجع السابق،ص35.

[2] أمر رقم 76-102المؤرخ في 09ديسمبر1976المضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال،ج.ر.ج.ج،ع103،الصادرة في 26 ديسمبر1976.

[3] أمر رقم 96-107المؤرخ في 21ديسمبر1969المتضمن قانون المالية لسنة 1970،ج.ر.ج.ج،ع110،الصادرة في 21ديسمبر 1969.

[4] أمر رقم 79-07المؤرخ في جويلية 1979المتضن قانون الجمارك ،ج.ر.ح.ج،ع30،الصادرة في 24جويلية 1979.

[5] تبني الأستاذ محمد علي نظيف هذا الرأي بقوله «إن الإستيلاء على العملة الأجنبية هو من تدابير التي تفرضها بعض الدول على الأشخاص،تماما كما يلزمون بدفع الضريبة».نقلا عن:شيخ ناجية،خصوصيات جريمة الصرف في القانون الجزائري،رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،2012،ص13.

[6] نصت المادة 77 من قانون رقم 82-14 المؤرخ في 30ديسمبر 1982المتضمن قانون المالية لسنة 1983 ،ج.ر.ج.ج،ع57 الصادرة في 30ديسمبر1982على«يجوز تخفيض الغرامات الجبائية المنصوص عليها بموجب هذا القانون وفقا للشروط و القواعد المنصوص عليها في المادة 540 أعلاه.

-غير أن المصالحات أو الإعفاءات التي تقبل بها الإدارة،لا ينبغي أن يكون من أثارها تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف...»

[7] جاء في المادة 265 من قانون الجمارك لسنة 1979:«إن الأشخاص الملاحقين بسبب مخالفات جمركية يحالون أمام الهيئات القضائية المختصة قصد معاقبتهم طبقا لإحكام القانون.

على ضوء ما سبق لا يسعنا إلا التساؤل عن مدى التسليم بأن جريمة الغش الضريبي هي مجرد مخالفة إدارية ؟

– رفض بعض الفقه[2]ذلك بالقول أن نظرية قانون العقوبات الإداري تعتمد على أساس تاريخي محض، فقد تم دمج جميع المخالفات الإدارية في قانون العقوبات بعد الثورة الفرنسية. ثم إن المصالح المحمية في قانون العقوبات الإداري هي مصالح المرفق العام الذي رصد لتحقيق وحماية مصالح الجماعة والذي بدوره قانون العقوبات يسعى للحفاظ عليها.

– أما فيما يتعلق بعبارة «**المخالفات**» الواردة في قانون المالية لسنة 1969بمناسبة قمع جرائم الصرف وفي قانون الرسوم على رقم الأعمال لسنة 1976، وقانون الجمارك لسنة 1979.لا تعدو أن تكون مجرد عبارة تدل على الخروج عن القانون والدليل على ذلك أن عقوبة المخالفة في قانون العقوبات لا يمكن أن تتجاوز (02)شهرين في حين نرى أن المشرع يعاقب على مخالفات قانون الرسوم على رقم الأعمال والصرف والجمارك بعقوبات تتجاوز (10)العشر سنوات.[3]

الفرع الثاني:إعتبار الغش الضريبي جريمة إقتصادية

تعددت التعاريف والآراء حول ماهية الجريمة الإقتصادية ،فقد ذهبت **MEREILLE**« **DELMAS MARTY**« إلى القول أن الجريمة الإقتصادية هي تلك الجرائم«التي تتصل بالسوق والمبادلات التجارية سواء كانت تجمع بين منتج وموزع أو بين موزع ومستهلك وسواء كانت هذه

–غير أنه يرخص لوزير المالية بأن يمنح تسويات إدارية للمتهمين الذين يطالبون ذلك ويدفعون تماما العقوبات المالية،والتكاليف والإلتزامات الجمركية أو غيرها المرتبطة بالمخالفة»

[1] نصت المادة 53 من قانون المالية لسنة 1970 على «يجوز لوزير المالية أو ممثله أن يأمر بالتصالح مع مرتكب المخالفة وأن يحدد بنفسه شروط هذا الصلح ويمكن أن يتم الصلح قبل الحكم النهائي أو بعده».

[2] تبنى هذا الرأي الأستاذ "أحمد فتحي سرور" في كتابه "الجريمة الضريبية"،نقلا عن :طالب نور الشرع ،المرجع السابق،ص37-40.

[3] راجع على سبيل المثال المادة 87 من قانون المالية لسنة 1970.والمادة 62من قانون الرسوم على رقم الأعمال ،المعدل و المتمم.

– ففيما يتعلق بنية المشرع وراء إستعمال عبارة "المخالفات " لا يجب أن تفهم على أنها مخالفات بمفهوم قانون العقوبات فبالرجوع إلى الصياغة الفرنسية للقانون نرى أنه مجرد إصطلاح للدلالة على مخالفة القانون.

-Ordonnance N96-22 Relative à La Répression de l'infraction Relative à La Législation Et à La Réglementation Des Changes Et Des Mouvements De Capitaux De Et Vers l'étranger, modifié et complété.

المبادلات تتعلق بمنتوج أو خدمة» [1].فقد حصر هذا التعريف الجريمة الإقتصادية بعملية المبادلات داخل السوق، وهو الموقف الذي تبناه المشرع الفرنسي بموجب "قانون ضبط الجرائم الماسة بالتشريع الإقتصادي" لسنة 1945[2]. وبالتالي فالجريمة الإقتصادية هي كل فعل أو إمتناع يخالف قواعد المنافسة و تحديد الأسعار. إلا إن المشرع الفرنسي ألغى هذا القانون سنة 1986 وعوضه بقانون المنافسة والأسعار.

وعلى إثر ذلك حاول **محمود محمود مصطفى** إعطاء مفهوم موسع للجريمة الإقتصادية بالقول أن للجريمة الإقتصادية معنيان، معنى إجتماعي يتسع ليشمل كل جريمة تضر أو يحتمل أن تضر بمصلحة إقتصادية، أو بالدخل القومي، سواء وقعة من أفراد أو من موظفين أثناء تأدية وظائفهم، وسواء وقعت على مال عام أو خاص. أما المعنى القانوني فلا يشتمل سوى ما يمس سياسة الدولة الإقتصادية[3]. فأما السياسة الإقتصادية فيقصد بها كل ما ترسمه الدولة من قوانين ومراسيم وقرارات كتشريع الضرائب،الصرف،الجمارك،التجارة...إلخ لتحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية[4].

بما أن الجريمة الإقتصادية ترتبط بالسياسة الإقتصادية، لا يكمننا إعطاء تعريف موحد لهذه الجريمة نظرا لإختلاف هذه السياسة بإختلاف النظام العام الإقتصادي المتبع، وهو إما أن يكون نظام عام إقتصادي لبرالي ،أو نظام عام إقتصادي توجيهي أو إشتراكي .

البند:فكرة الجريمة الإقتصادية في النظام العام الإقتصادي اللبرالي

يقوم النظام الرأسمالي على مبدأ«**دعه يعمل دعه يمر**» الذي رسخه آدم سميث في كتابه ثروة الأمم. فيعتبر الفرد سيد النشاط الإقتصادي في هذا النظام، حيث يتمتع بقدر كبير من الحرية في

---

[1] M.DELMAS MARTY-G.GIUDICELLI DELAGE, droit pénal des affaires ,éd Themse,1990.
-J. MARQIS, le crime économique, revue criminologie, vol. 10, n° 1, 1977, p. 79.

[2] أنور صدقي المساعدة ،المسؤولية الجزائية عن الجرائم الإقتصادية،الطبعة الأولى،دار الثقافة للنشر و التوزيع،الأردن،2009،ص94.

-تجدر الإشارة أن المشرع التونسي هو الأخر حدى حدو المشرع الفرنسي بموجب قانون 1970 "لزجر المخالفات المتعلقة بالميدان الإقتصادي"،ثم ألغي سنة 1991وعوض بقانون المنافسة و الأسعار.لمزيد من التفصيل راجع:محمد داود يعقوب ،المسؤولية في قانون العقوبات الإقتصادي،الطبعة الأولى،منشورات الحلبي الحقوقية،2008،ص19.

[3] محمد محمود مصطفى،الجرائم الإقتصادية في القانون المقارن ،الجزءالأول-الأحكام العامة والإجراءات الجنائية،الطبعة الثانية-،مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي،1979،ص44.

[4] مقني بن عمار ،مفهوم الجريمة الإقتصادية في القانون المقارن،مجلة دراسات قانونية –مركزالبصيرة، ع11،دار الخلدونية للنشر والتوزيع،الجزائر،ص49.

ممارسة نشاطاته، أما الدولة فتلعب دور الحارس لهذا الحق. فلا يتدخل المشرع بالتجريم في الميدان الإقتصادي إلا في أضيق الحدود .

بالرغم من أن الفرد هو محور النشاط في هذا النظام وأن التنافس الحر هو الأساس، إلا أن هذا لا يعني عدم وجود القيود القانونية التي تنظم ممارسة النشاط الإقتصادي .غير أن أهم ما يميز تدخل الدولة اللبرالية في الميدان الإقتصادي، هو إصدار مجموعة من التشريعات التي لها طابع وقائي أكثر منه ردعي [1]،كتجريم المنافسة غير المشروعة التي تضر بنزاهة المعاملات التجارية،أو تجريم تزييف العملة الوطنية الذي يؤثر سلبا على السياسة النقدية للدولة.كما يتميز تدخل قانون العقوبات في الأنظمة الرأسمالية بالبحث عن المنفعة وراء التجريم، بواسطة العقوبات المالية أو الإدارية أو تأديبية،كالغرامة،والحجز،وسحب الرخصة.

البند الثاني:فكرة الجريمة الإقتصادية في النظام العام الإقتصادي التوجيهي

تعتبر الدولة في هذا النظام المالك والراعي للنشاط الإقتصادي دون سواها ،حيث يقوم هذا النظام على أساس الملكية الجماعية والرقابة الجماعية لعناصر الإنتاج والتوزيع، فتنظيم الحياة الإقتصادية يكون وفق خطة مركزية مرسومة تهدف أساسا لتحقيق المصلحة العامة لا مصلحة الفرد، فتحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله.[2]

أما عن أهم ما يميز تدخل قانون العقوبات في هذا النظام ،فهو يختلف إختلافا شاسعا عنه في النظام اللبرالي، فالسياسة الإقتصادية في هذا النظام جزء لا يتجزأ من السياسة العامة للدولة كالتشريع الضريبي مثلا الذي يهدف إلى القضاء على الفوارق بالدرجة الأولى وليس تمويل خزينة الدولة[3].فيترتب على المساس بها مساس بإستقرار النظام السياسي ككل .

---

[1] جبالي وعمر،المرجع السابق،ص15.

[2] أنور صدقي المساعدة،المرجع السابق،ص75-76.ومحمود داود يعقوب،المرجع السابق،ص،23.

-لقد كانت الدولة تقوم بوظيفة التاجر ،فقد كانت جميع النشطة الإقتصادية تتكفل بها الشركات الوطنية،حيث نجد (onaco)تختص بكل منتجات البقالة ومؤسسة(snsempac) بمشتقات الحبوب ، (OAIC)للحبوب والبقول الجافة،ENAFLAتهتم بالخضر و الفواكه،(ENCG) بالمواد الدسمة،(ONALAIT)خاصة بالحليب، (SNMC) بالإسمنت، (ENAB)بالخشب، (SNS) مختصة بالمواد الحديدية.

[3] ماتجرد الإشارة إليه في هذا المقام أن الضرائب كمورد لخزينة الدولة لا تهتم به غالبية الدول الإشتراكية،من منطلق أن الضرائب تفرض على الأرباح المحققة من إستغلال المشروع ،في حين إن الأرباح المحققة في النظام الإشتراكي ملك للدولة فلا يتصور أن تفرض ضريبة على أرباحها.بالإضافة إلى ذلك

ما يلاحظ في هذا النظام أن جل الجرائم الإقتصادية تتصل بالمنشآت الإنتاجية،والمال العام،والملكية الجماعية التي تعتبر ركيزة الأساس في هذا النظام ،أما عن العقاب فأقل مايقال عليه أنه أشد من العقوبات الواردة في قانون العقوبات فقد تصل في بعض الأحيان إلى الإعدام.

-كما هو معلوم فإن الجزائر إنتهجت كلا النهجين "النظام إقتصادي الموجه ونظام الحرية الإقتصادية". وتبعا لذلك نتساءل عن المقصود بالجريمة الإقتصادية في ظل هذين النظامين ؟وهل إعتبر المشرع الغش الضريبي جريمة إقتصادية ؟

ظهرت عبارة الجريمة الإقتصادية لأول مرة في التشريع الجزائري سنة 1966 بموجب الأمر66-180المؤرخ في21 جويلية 1966 المتضمن إحداث مجالس قضائية خاصة لقمع الجرائم الإقتصادية.[1]حيث جاء في الفصل الثاني المتعلق بالجرائم الموصوفة والغش التجاري ضد الثروة العمومية في الفقرة العاشرة من المادة الرابعة «**كل** عمل يقوم له كل شخص لفائدته أو بعنوان شركة أو مكتب أو مؤسسة أو مقاولة عمومية أومسير ذاتبا:

أ- بإستخدام وسائل التزوير لتخلصه أو محاولة تخلصه بصفة كلية أو جزئية من تأسيس الضريبة أو تصفيتها أو تأديتها أو الرسوم المفروضة عليه .

ب- بحث الناس أو محاولة دفعهم بالإجماع على الإمتناع من أداء الضريبة المفروضة قصد التخريب التعمدي».

أن أغلب الدول التي إنتهجت النهج الإشتراكي كالجزائر هي دول تعتمد على قطاع المحروقات والصناعات الثقيلة التي توفر أرباح طائلة ،عكس الدول الصناعية كالولايات المتحدة المريكية وفرنسا ،التي تعتمد على الضرائب كمصدر حيوي للتمويل الخزينة العمومية.وأنظر كذلك:

-ELAYADI HABIB,Les impôts directe en Tunisie ,revue tunisienne sciences social, n°07,T 21,tunisie,1970,p57-90.

-L.CARTOU ,Le Droit Fiscal International Et European, Revue marocaine D'économie et de droit comparé, , éditée Par La Faculté Des Sciences Juridiques Et Economiques Et Social, Marrakech-Maroc,1989,p101-102.

[1] الأمر66-180المؤرخ في 21جويلية 1966المتضمن إحداث مجالس قضائية خاصة لقمع الجرائم الإقتصادية،ج.ر.ج.ج،ع54،الصادرة في 24جويلية 1966.(ملغى)

في حين عرفت المادة الأولى منه الجريمة الإقتصادية [1]عرضيا بأنها«...الجرائم التي تمس بالثروة الوطنية والخزينة العامة والإقتصاد الوطني والتي يرتكبها موظفون أو أعوان من جميع الدرجات التابعون للدولة والمؤسسات العمومية والجماعات المحلية والجماعات العمومية ولشركة وطنية أو شركة ذات إقتصاد مختلط أو لمؤسسة ذات الحق الخاص تقوم بتسيير مصلحة عمومية أو أموال عامة».

من خلال هذا التعريف نلاحظ أن المشرع إعتمد معيارين لتحديد الجريمة الإقتصادية وهما: المعيار الشخصي؛ والموضوعي ؛

-فيرتكز المعيار الشخصي على صفة الشخص المرتكب للجريمة فتوصف الجريمة بأنها إقتصادية إذا إرتكبت من طرف **موظف**[2].فيحين عرَف قانون العقوبات الجزائري الموظف على أنه «كل شخص يتولى تحت أية تسمية وبأي وضع كان وظيفة أو مهمة ولو مؤقتة ،ذات أجر أو بغير أجر، ويؤدي هذا الموظف خدمة للدولة أو الإدارات العمومية أو أية خدمة ذات مصلحة عمومية ،وتتعين صفة الموظف في يوم وقوع الجريمة وتستمر مع ذلك بعد إنتهاء أعمال الوظيفة إذا كانت قد سهلت أوسمحت بإرتكاب الجريمة».[3]

-أما المعيار الموضعي فيهتم بالمال موضوع الجريمة الذي يجب أن يكون مالا **عاما** ،أي ملكا للدولة عكس الجرائم التي تقع على الأموال الخاصة كالسرقة أو النصب والإحتيال. فحسب المادة

---

[1] ليس من عادة المشرع وضع التعاريف بقدر ما يهتم بتعداد الجرائم وتحديد صورها إلا أن حساسية الجرائم الإقتصادية دفعت غالبية التشريعات الإقتصادية لتعريفها ،حيث نجد مثلا المادة 03 من قانون العقوبات الإقتصادية السوري تنص على «يشتمل قانون العقوبات الإقتصادية مجموعة النصوص التي تطال جميع الأعمال التي من شأنها إلحاق الضرر بالأموال العامة بعملية الإنتاج وتوزيع وتداول وإستهلاك السلع والخدمات،وتهدف لحماية الأموال العامة و الإقتصاد القومي و السياسة الإقتصادية كالتشريعات المتعلقة بالتموين و التخطيط و التدريب و التصنيع ودعم الصناعة والأئتمان والتأمين و التقل و التجارة و الشركات و الجمعيات التعاونية و الضرائب وحماية الثروة الحيوانية و النباتية و المائية والمعذنية».والمادة 03 من قانون الجرائم الإقتصادية الأردني نصت على«تشمل الجريمة الإقتصادية أي جريمة يسري عليها أحكام هذا القانون أو أي جريمة نص القانون خاص على إعتبارها جريمة أو أي جريمة تلحق ضرار بالمركز الإقتصادي للملك و أو بالثقة العامة بالإقتصاد الوطني أو العملة الوطنية أو الأسهم أو السندات المتداولة وإذا كان محلها المال العام».

[2] KASDI RABAH, Le Régime Pénal Spécial Des Infractions Economiques, R.A,D,j,E,P, n°04,1991,alger,p844.

-مانجدر الإشارة إليه أن المادة الأولى من الأمر 66-136المؤرخ في 02جوان 1966،ج.ر.ج.ج،ع46،الصادرة 1966 ،عرفت الموظف على أنه «...يعتبر موظفين، الأشخاص المعينون في وظيفة دائمة الذين مارسوا في درجة التسلسل في الإدارات المركزية التابعون للدولة والمصالح الخارجية التابعة لهذه الإدارات، الجماعات المحلية وكذلك المؤسسات و الهيئات العمومية...».

[3] بن قلة ليلى،الجريمة الإقتصادية في التشريع و القضاء الجزائري،مذكرة الماجستير في قانون الأعمال،كلية الحقوق ،جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان،1997، ص30.

الأولى من قانون الأملاك الوطنية لسنة 1984 تتكون الأملاك الوطنية من مجموعة الممتلكات والوسائل التي تملكها المجموعة الوطنية والتي تحوزها الدولة ومجموعاتها المحلية في شكل ملكية للدولة

طبقا للميثاق الوطني والدستور و التشريع الجاري به العمل الذي يحكم سير الدولة وتنظيم إقتصادها وتسيير ذمتها.[1]

على إثره يتضح للقارئ أن مفهوم الجريمة الإقتصادية في التشريع الجزائري هي قيام موظف أو أي شخص يشغل منصبا لصالح هيئة عمومية بإرتكاب أفعال تضر بالملكية الوطنية .فلإعتبار الغش الضريبي جريمة إقتصادية لابد من إسقاط المعايير السالفة الذكر على قوانين الضرائب والتحقق من مدى توافقها .

-فالنسبة للمعيار الموضوعي فقد أخضعت المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الأشخاص الذين ينشطون في الميدان الصناعي و التجاري وشركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة وكذلك شركات المحاصة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية مهما كان هدفها بالإضافة إلى المؤسسات الإشتراكية والدواوين والمؤسسات العمومية والإستغلالات الحكومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبية على أرباح الشركات. فالمشرع الضريبي لم يأتي على ذكر عبارة «**موظف**» بل إستعمل عبارة «**شخص**»، لأنه لا يهتم بصفة الأشخاص بل بموضوع النشاط كما جاء في عنوان الباب الأول من القانون السالف الذكر«**الأرباح الصناعية والتجارية**».

-أما من حيث العقوبة فالمادة 7 من الأمر 66-180 السالف الذكر تعاقب على التملص من الضريبة بالسجن من ثلاثة (03) إلى عشرين (20)عاما وبغرامة من 1.000دج إلى 1.000.000 دج بالإضافة إلى العقوبات الجبائية. فحين نصت المادة 362 من نفس القانون على «كل شخص بإستعماله طرقا تدليسية يكون خفض أو حاول تخفيض بصفة كلية أو جزئية وعاء الضريبة وتصفية

[1] قانون رقم 84-16المؤرخ في 30 جوان 1984 المتعلق بالأملاك الوطنية،ج.ر.ج.ج،ع27،الصادرة بتاريخ 01جويلية 1984وقد عدل هذا الأمر بموجب القانون 90-30المؤرخ في 01ديسمبر 1990،ج.ر.ج.ج،ع52لسنة 1989.

-نشير أن مفهموم الأملاك الوطنية قد تغير جذريا بعدما تحولت الجزائر من نظام الإقتصاد الموجه إلى نظام إقتصاد السوق وحرية التجارة بموجب المادة 17 من دستور سنة 1989،ولعل أهم تبعات هذا التغيير هو الأمر 95-22المؤرخ في 26اوت1995 المتعلق بخصخصة المؤسسات العمومية ،ج.ر.ج.ج،ع48الصادرة في 03سبتمبر1995.

الضرائب أو الرسوم الخاضع لها نيعاقب بغرامة جزائية من5.000 دج إلى 20.000دج، وبحبس مدته خمس سنوات أو بحدى هاتين العقوبتين فقط».

وبالتالي يكون الغش الضريبي جريمة إقتصادية إذا إرتكبها موظف لدى مؤسسة إشتراكية أو ديوان عام أو مؤسسة عمومية .وفيما عدا ذلك يكون الغش الضريبي جريمة عادية إذا إرتكبها أي شخص آخر تابع للقطاع الخاص.

ما تجدر الإشارة إليه أن الأمر 66-180 ما لبث أن ألغي بموجب الأمر 75-46 المتعلق بإنشاء أقسام إقتصادية لدى محكمة الجنايات [1].ثم ألغيت تماما هذه الأقسام بموجب القانون رقم 90-24. [2]

الفرع الثالث: الغش الضريبي جريمة خاصة

إن التأثيرات التي فرضتها التحولات الإقتصادية العالمية والوطنية أدت إلى تغييرات جذرية في الأنظمة الجبائية نتيجة فشل النظام الإشتراكي وسيطرة النظام الرأسمالي، وإنهيار أسعار البترول سنة 1986،وتزايد حجم المديونية، كل ذلك ساهم في وضع إصلاحات جدرية بدأً بتنصيب لجنة وطنية لإصلاح النظام الجبائي سنة 1987، ليتم تكريس هذه الإصلاحات مطلع سنة 1991[3]،من خلال إستحداث الضريبة على الدخل الإجمالي (**IRG**)والضريبة على أرباح الشركات (**IBS**) بالإضافة إلى ذلك فقد تم تأسيس ضريبة جديدة على الإنفاق تتمثل في الرسم على القيمة المضافة(**TVA**).[4]

فمن خلال هته الإصلاحات تحولت الدولة من مسير، إلى مجرد مالكة لرأس مال المؤسسات عن طريق صناديق المساهمة، فأصبحت علاقة الدولة بالمؤسسة خاضعة لقواعد الفعالية والمردودية

[1] أمر رقم 75-46المؤرخ في 17 جوان 1975 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية،ج.ر.ج.ج،ع53،الصادرة في 04جولية 1975.

[2] قانون رقم 90-24المؤرخ في 08جوان 1990المتضمن قانون العقوبات ،ج.ر.ج.ج،ع29 الصادرة في 18جويلية1990.

[3] تتميز الفترة الممتدة مابين 1988إلى2009 بغزارة التشريعات المتعلقة بالميدان الإقتصادي ،كقانون إنشاء البورصة سنة 1988 الذي بدء العمل به إلى غاية 1990بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-10المؤرخ في 23 ماي 1993.والقانون المتعلق بالأسعار لسنة 1989 فقد تم إلغاؤه بموجب الأمر رقم 95-06 المؤرخ في 25 يناير 1995 المتعلق بالمنافسة الذي عدل بدور سنة2003و 2008و2012،وقانون النقض و القرض لسنة 1990الذي عدل سنة 2003,وقانون التأمينات لسنة 1995،وقانون المتعلق بالقواعد المطبقة على عمليات إستيراد البضائع وتصديرها سنة 2003،وقانون القواعد المطبقة على الأنشطة الممارسات التجارية سنة 2004،وقانون حماية المستهلك وقمع الغش سنة 2009.

[4] ناصر مراد،الإصلاحات الضريبة في الجزائر ،مجلة الباحث،ع02-2003،الجزائر،ص25.

الإقتصادية، فأضحت بذلك مجرد حارس للإقتصاد، يقتصر دورها في التخطيط والتوجيه عن طريق الضبط الإقتصادي والذي يرتكز أساسا على أدورات السياسة النقدية وأدوات السياسة الضريبية .[1]

فقد رأينا أن المشرع عندما جرم الغش الضريبي بموجب الأمر 66-180(الملغى)، إرتكز على معيارين شخصي وموضوعي. إلا أن التوجه الحديث حث بالمشرع إلى التركيز على معيار واحد يتمثل في "**المصلحة المحمية**" فأصبح تحديد الجرائم الإقتصادية يتوقف على طبيعة المصلحة المرجو حمايتها من تجريم الفعل. [2]

مما لا شك فيه أن الضريبة لم تعد مجرد تلك الإقتطاعات التي تفرض على بعض القطاعات كمصدر دخل ثانوي، بل أصبحت أداة لتحقيق السياسة الإجتماعية والإقتصادية للدولة للقضاء على الفوارق الإجتماعية. وموردا هام لتمويل الخزينة العامة، بالموازاة مع ذلك حاول المشرع إقامة موازنة بين متطلبات الردع و المحافظة على مصلحة الإقتصاد من خلال تشديد العقاب على مخالفة قوانين الضرائب.

حيث إعتمد المشرع الضريبي نفس معايير التجريم في قانون العقوبات، وهو ما جعل بعض الشراح يقولون بنشوء فرع جديد من القانون يسمى «بالقانون الجنائي الضريبي»[3].وإن كنا لا نلاحظ

---

[1] ناصر مراد،نفس المرجع،ص24.

[2] يمثل هذا الرأي أغلب فقهاء القانون الجنائي ،فلم تعد الجرائم الإقتصادية تختلف بإختلاف النهج الإقتصادي،ففشل الإشتراكية جعل جل الدول تسعى إلى تحرير إقتصاداتها والإنضمام إلى التكتلات الإقتصادية كمنظمة التجارة ،وبات تدخلها في القطاع من المسيطر و المحتكر إلى الراعي والحارس فيحين حاولت بعض الدول تأميم بعض القطاعات كالصناعات الثقيلة و النقل ،وسوق المواد الإستهلاكية الحيوية.فأصبحت الجريمة الإقتصادية كأداة لحماية المصالح الإقتصادية. فكل ما له علاقة بالإقتصاد الوطني ويشمله التجريم يعتبر جريمة إقتصادية.لمزيد من التفصيل راجع:
-غسان رباح،قانون العقوبات الإقتصادي-دراسة مقارنة حول جرائم رجال الأعمال و المؤسسات التجارية .-المخالفات المصرفية والضريبية و الجمركية و جميع جرائم التجار،الطبعة الثانية،منشورات الحلبي الحقوقية،لبنان،2004،ص 23-29.و سمير عالية –هيثم سمير عالية،المرجع السابق،ص80.رامي عمر أبو ذيب أبو ركبه،السياسة العقابية في مواجهة الجريمة الإقتصادية في القانون الأردني مقارنا بالقوانين الوضعية،مجلة البحوث الأمنية، ع53،فبراير 2012،الأردن،ص163-164.

[3] نشير أن هذا المصطلح هو من صنع الفقه ،نظرا للشبه الكبير بين ما ورد من عقوبات فيه وما جاء في قانون العقوبات ،فالقانون الجنائي للضرائب هو جزء من القانون الجنائي الإقتصادي الذي يضم كذلك القانون الجنائي للشركات،القانون الجنائي للبورصة،القانون الجنائي للعمل،القانون الجنائي للتأمينات،القانون الجنائي للمنافسة،القانون الجنائي للجمارك،القانون الجنائي للإستهلاك..إلخ نذكر من بين الشراح الذين إعتدوا هذا المصطلح كل من:
-P.DI MALTA,droit pénal fiscal,PUF,1992.etG.TIXIER-J.MARIE ROBERT, DALLOZ ,1980.et C.LOPEZ, droit pénal fiscal,L.G.D.j,France,2012. J.BRUNON,droit pénal fiscal,L.G.D.J ,1993.

هذا التصنيف بدقة في القوانين الضريبية الجزائرية ،غير أنه يمكننا إستنباط ذلك من العقوبات المقررة على الجرائم الضريبية .

البند الأول: الغش الضريبي مخالفة بسيطة

تقسم الجرائم حسب خطورتها إلى مخالفات ،جنح و جنايات ،فحسب المادة 05 من قانون العقوبات تكون عقوبة المخالفات ،الحبس من يوم واحد إلى شهرين على الأكثر و الغرامة من 200 دج إلى 20.000دج. إلا أن المشرع الضريبي لم يحترم هته القواعد سواء تعلق الأمر بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مثلما جاء في المادة 303 منه[1] أو المادة 114 و115[2] من قانون الرسوم على رقم الإعمال على مخالفة الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية من 500دج إلى 2.500دج. وتعاقب كل من المادة 18،19،103و146 من قانون الطابع، على مخالفة إساءة إستعمال الطابع أو الدمغة والإمتناع عن أداء الضريبة أو التأخر في أدائها بغرامة بين 500 دج و 5000 دج. ثم نجد المادة 99 من قانون التسجيل تعاقب على التزوير في الإقرارات الضريبية بغرامة مالية تساوي ضعف المبلغ الإضافي للرسوم دون أن تقل الغرامة عن 100 دج.وأخيراً تعاقب كل من المادة 122 من ق.ر.أ،والمادة 304 من

في حين ترى MIELLE DELMAS MARTYأن الغش الضريبي كجريمة تنتمي إلى القانون الجنائي المالي LE DROIT PENAL FINANCIEREالذي هو فرع من فروع القانون الجنائي للأعمال LE DROIT PENAL DES AFFAIRES، الذي يهدف إلى حماية مصلحة الدولة وتنظيم السوق.

"La recherche d'une définition du domaine occupé par le droit pénal financière amène à proposer une distinction essentielle entre la protection des intérêts de l'état, soit celle des ressources qu'il collecte qu'elles soient fiscales , douanières, ou cambiaires ,et la régulation des activités financières , autrement dit l'organisation du marché ou prédominent l'exigence de la transparence et de l'intégrité des marché comme la nécessité d'assurer la protection des investisseurs " voir MIREILLE DELMAS MARTY,op,cit,p429.

[1] حيث نصت الفقرة الأولى من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و المعدلة بالمادة 28 من القانون رقم 02-24المؤرخ في 26ديسبر 2002،المضمن قانون المالية لسنة 2003،ج.ر.ج.ج،ع86،الصادرة في 25ديسمبر2002 على «يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له،أو تصفيته كليا أو جزئيا مايأتي: غارمة مالية من 50.000 دج إلى 100.000دج،عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج».

[2] القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 ،المتضمن قانون المالية لينة 2000،ج.ر.ج.ج،ع92،الصادرة في 25 ديسمبر 1990.

ق.ض.م،و المادة 537 من ق.ض.غ.م على مخالفة الإخلال بالرقابة الضريبية بغرامة تتراوح بين 1000 دج و 10.000 دج.

البند الثاني:الغش الضريبي جنحة

تكاد تجمع أغلب التشريعات الوضعية على وصف الغش الضريبي بالجنحة ،حيث تقوم على إستعمال الطرق الإحتيالية أو الممارسات تدليسية أو وسائل الغش[1] .حيث قسم الأستاذ "**بودالي محمد**" الغش الضريبي إلى:

- جنحة التملص أو محاولة التملص من الضريبة ونصت على أحكامها المادة 303 من ق.ض.م و المادة 532من ق.ض.غ.م ،والمادة 117من ق.ر.ر.أ و119من ق.ت،والمادة 34ق.ط.
- جنحة الإعتراض على الضريبة و الذي بدوره يأخذ شكلين، فردي و جماعي.ونصت على أحكامها المادة 304 من ق.ض.م،والمادة 536 من ق.ض.غ.م،والمادة 121من ق.ر.رأ التي تحيل إلى المادة 117 منه.
- جنحة التعرض بالعنف لإعوان الإدارة المؤهلين أثناء أدائهم لمهامهم .ونصت على أحكامها المادة 308 من ق.ض.م.والمادة 535من ق.ض.غ.م،والمادة 120 من ق.ر.ر.أ.[2]

وعلى النقيض من ذلك يرى الأستاذ **فارس السبتي**[3] أن الغش الضريبي يتجسد في:

- جنحة الإحتيال الضريبي.
- جنحة التزوير في الإقرارات الضريبية .
- جنحة الإخلال بتقديم واجب الإقرار.
- جنحة الإمتناع عن تقديم الأوراق الضريبة لأعوان الضرائب.
- جنحة تحصيل ضرائب غير مستحقة أو الإعفاء منها.
- جنحة تقليد أختام الدولة والطوابع و العلامات.

---

[1] نشير أننا تعمدنا ذكر هذه العبارات كما ورد على لسان المشرع الضريبي ، لأن هذه المصطلحات أثارت جدلا فقهيا واسعا ،راجع في ذلك بودالي محمد،المرجع السابق،ص23

[2] بودالي محمد،نفس المرجع ،ص17.

[3] فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري،دار هومه، الجزئر،2008،ص59-99.

- جنحة لإخلال بالسر المهني.

إختلف الفقهاء في تحديد ماهية جنحة الغش الضريبي،لأن المشرع لم يحدد ذلك بدقة،فالتقسيمات المشار إليها أعلاه مستوحاة من العقوبات الواردة عليه في المادة 303 من ق.ض.م،و المادة 532 من ض.غ.م،والمادة 117 من ق.ر.أ،و المادة 119 من ق.ت،والمادة 34 من ق.ط[1] .

البند الثالث: الغش الضريبي جناية

يعتبر الغش الضريبي جناية ،عندما يتعلق الأمر بالتملص أو محاولة التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم.متى تجاوزات المبالغ المتملص منها 3.000.0000 دج،فالعقوبة تكون بالحبس المؤقت من عشرة سنوات إلى عشرين سنة وبالغرامة المالية من 1.000.000 دج إلى3.000.000دج. طبقا لما جاء في ف05 من المادة 303 من ق.ض.م والمادة 117 من ق.ر.ر.أ.

كما يكون الغش الضريبي جناية طبق لنص المادة 304 من ق.ض.م،537 من ق.ض.غ ف04 و 122 ف04 من ق.ض.غ.م[2] عندما يتم الإعتراض بصفة جماعية على إقرار الضريبة ،ويحال العقاب عليها لنص المادة 418 من قانون العقوبات.

---

[1] تعاقب المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم الماثلة على جنحة الغش والمادة 117 من قانون الرسوم على رأس المال بـ:

-بالحبس من سنة إلى خمسة سنوات وبغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبالغ المتملص منه 100.000 دج،ولا يتجاوز300.000 دج.

-بالحبس من سنتين إلى عشرة سنوات وبغرامة مالية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما لا يفوق المبالغ المتملص منه 300.000 دج،ولا يتجاوز 300.000 دج.

- بالحبس المؤقت من عشرة سنوات إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000دج.

أما المادة 523 من الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة والمادة 119 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون الطابع فتعاقب على جنحة الغش الضريبي بـ:

الغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمسة سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين.

[2] نصت الفقرة 06 من المادة 304 من ق.ض.م على«وإذا حصل إعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة،تطبق العقوبات القامعة الإخلال بحسن سير الإقتصاد الوطني المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات». وجاء في الفقرة 04 من المادة 537 م قانون ض.غ.م « وإذا كان هناك إعتراض جماعي على تأسيس وعاء الضريبة،فتطبق العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات و التي تقمع المس بالسير الحسن للإقتصاد

غير أن ما شد إنتباهنا هو التعديل الذي مس قانون العقوبات سنة 2001[1]،حيث ألغيت المادة 418 السالفة الذكر ولم تعدل المواد الضريبية التي تحيل إليها. وعليه نتساءل عن مدى جواز الإعتداد بالمواد 304 و 122 والسالفة الذكر ؟

نجد ما يكفي تساؤلنا في المادة الأولى من قانون العقوبات التي تقضي بأن القانون هو شرط واقف على توفر الجريمة والعقاب أو أي تدبير أمن.ومادامت المادة 418 قد ألغيت وزال أثرها أي أن جميع الأفعال التي جرمت بنص هذه المادة أصبحت مباحة.

وبالنتيجة يمكن القول أن المواد 304 ،537 و 122 المشار إليها أعلاه أصبحت ملغاة بعدما ألغيت المادة 408 سنة 2001، وذلك لإستحالة العقاب عليها لإنعدام النص. فالبرغم من التعديلات المتكررة لقوانين الضرائب لم يتفطن المشرع بعد إلى هته النصوص.[2]

لقد أصبح التشديد في جريمة الغش الضريبي يتناقض بشدة مع السياسة العقابية الحديثة الرامية إلى رفع التجريم عن الجرائم الإقتصادية وذلك نتيجة إستحداث قانون مكافحة الفساد و قانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتها. فالتناقض يظهر جليا ،بمجرد القيام بمقارنة خطورة جريمة الغش الضريبي مع الإختلاس وتبييض الأموال التي لا تتجاوز عقوبتهما عشرة سنوات.

وأمام الإنتقادات المتزايدة لشدة العقوبات الواردة في قانون الضرائب ،عدلت المادة 303 وتم إلغاء الفقرة الأخيرة بموجب قانون المالية لسنة 2012.[3]

الوطني».وأخيرا الفقرة 03 من المادة 122 من ق.ر.أ نصت على «...و في حالة الرفض الجماعي على إقرار أساس الضريبة ،تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من الأمر 66-156 المؤرخ في 08 جويلية 1966».

[1] الأمر 66-106 المؤرخ في 08جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات،ج.ر.ج.ج،ع49،الصادرة 11جوان 1966.المعدل و المتمم بالقانون رقم 01-09 المؤرخ في 26جوان2001 المتضمن قانون العقوبات ،ج.ر.ج.ج،ع34 ،الصادرة في 26 جوان 2001

[2] لا يفوتنا في هذا المقام الإشارة أن المادة 418 الذكورة أعلاه كانت تعاقب على المساس بالسير الحسن للإقتصاد الوطني ،حيث يعتبر مخالفة القوانين المتعلقة بالتشريع الجبائي التي رصدت لضمان التحصيل الجيد للضرائب ،مساس بالإقتصاد الوطني.وكما سبق الإشارة إلى أن فلسفة العقاب فيما يتعلق بالجرام الإقتصادية تغيرت بالإستغناء عن النهج الإشتراكي،وأصبح المشرع يصبو لحماية المصالح الإقتصادية،غير أن ذلك لا يعني إلغاء جميع القوانين التي سادت أثناء الحقبة الإشتراكية ،بل نجد إلى حد الآن بعض القوانين التي لها صبغة خاصة توحي بإستمرارية الفكر الإشتراكي.فلعل المشرع عندما إحتفظ بهذه المادة كان يهدف إلى الحفاظ على أموال الدولة من الإختلاس و ضمان السير الحسن للمنشآت الإقتصادية العامة من خلال تمويلها من القطاع الجبائي .لمزيد من التفصيل راجع:فارس السبتي،المرجع السابق،ص100.و طورش بتاتة،المرجع السابق،ص53-52.

[3] قانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012،ج.ر.ج.ج،ع72،الصادرة في 29 ديسمبر 2011.

المطلب الثاني:الإختلاف الفقهي حول تحديد طبيعة جريمة تبييض الأموال:

لا يختلف إثنان على عدم مشروعية تبييض الأموال،إلا أن إنفراد هذه الجريمة عن الجرائم الكلاسيكية، وعزوف التشريعات وإختلافها في تجريمها. دفع بالفقه والقضاء للبحث عن حلول بديلة للحيلولة دون إفلات المجرمين من العقاب. فبين من دعا إلى إخضاعها لأحكام الإشتراك والمساهمة (**الفرع الأول**)، وبين من يرى أنها جريمة إخفاء (**الفرع الثاني**) ،ما اضطر بالمشرع للفصل في هذا الخلاف بتجريم تبييض الأموال بنص خاص (**الفرع الثالث**).

الفرع الأول: إعتبار جريمة غسيل الأموال فعل من أفعال المساهمة التبعية

سميت بالمساهمة التبعية لأنها تابعة للمساهمة الأصلية وجودا وعدما، بمعنى أن دور المساهم التبعي الذي يسميه بعض الفقه المتدخل[1] مرتبط بوجود فاعل أصلي للجريمة أو شركاء في الأفعال المكونة للجريمةلها، فيستمد المتدخل نشاطه الإجرامي من المساهمة الأصلية ،أي يجب أن تكون هناك رابطة سببية بين نشاط المتدخل و نشاط فاعل الجريمة و شركائه إن وجدو.

إذن المساهمة الجنائية التبعية هي تعدد الجناة ووحدة الجريمة المرتكبة ،حيث تصبح هذه الأخيرة ثمرة لمجهود أكثر من شخص وإلتقاء إرادتهم [2].وعليه أطلق الفقه على أحوال الإشتراك بالمساهمة التبعية على إعتبار أنه لا يتصور قانونا وجود شريك دون فاعل ،ومن تم يسمى بالمساهم التبعي في الجريمة [3].

وتكريسا لذلك نص المشرع الجزائري في المادة42 من قانون العقوبات[4] «يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك إشتراكا مباشرا،ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على إرتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفدة لها مع علمه بذلك».ونظرا للدور الذي يلعبه الشريك في

---

[1] لم تعرف أغلب التشريعات الجنائية المتدخل ،ولكن الفقه عرفه بمناسبة إنعقاد المؤتمر الدولي السابع بأثينا عام 1957 على أنه « من يقدم للفاعل مساعدة تبعية بقصد إرتكاب الجريمة،وهذه المساعدة قد تكون سابقة على التنفيذ أو معاصرة له ،وقد تكون لاحقة متى كان الإتفاق عليها قبل إرتكاب الجريمة ،أو المساعدة اللاحقة التي يتفق عليها قبل إرتكاب الجريمة»نقلا عن :محمد صبحي نجم،قانون العقوبات–القسم العام– النظرية العامة للجريمة،الطبعة الأولى،دار الثقافة ،الأردن،2000،ص.335 ومحمد أحمد المشهداني،الرجع السابق،ص136.

[2] مفيد نايف تركي الراشد الدليمي،المرجع السابق،،ص86.

[3] باخوية دريس ،المرجع السابق،ص77.

[4] نشير أن المادة 41 من قانون العقوبات المعدل و المتمم، عرفت الفاعل الأصلي على أنه«يعتبر فاعل كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على إرتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة إستعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي»

الجريمة يأخذ وصف الفاعل كما نصت المادة 44 من نفس القانون «يعاقب الشريك في جناية أوجنحة بالعقوبات المقررة للجناية أو الجنحة...».[1]

وعليه نستنتج أن فعل المساهمة[2] يتحقق بتوفر ثلاثة عناصر:

– أولها الفعل الأصلي كما سبق الإشارة أعلاه أن المساهمة لا وجود لها إلا إذا إرتبطت بالمساهمة الأصلية.

–أما العنصر الثاني فيرتبط بالأفعال التي تكيف على أنها مساهمة وقد عد المشرع الجزائري بعضا منها وتتمثل في :

-الإعتياد على تقديم مسكن أو ملجأ أو أي مكان للإجتماع لواحد أو أكثر من الأشرار الذين يمارسون اللصوصية أو العنف ضد الدولة أو أمن الأمن العام أو ضد الأشخاص أو الأموال مع علمه بسلوكهم الإجرامي.

-كل من يقوم بذات الفعل المكون للركن المادي للجريمة أو بجزء منه أو بدور تنفيذي فيها أو بدور رئيسي على مسرح الجريمة.[3]

---

[1] ماتجدر الإشارة إليه أن المادتين 42 و41 عدلت بموجب القانون رقم 82-04 المؤرخ في 13 فيفري 1982 المضمن قانون العقوبات، ج.ر.ج.ج، ع07،الصدرة في 16فيفري1982،وقبل هذا التعديل كانت المادة 42 تعتبر فعل التحريض من قبيل أفعال الإشتراك بما يتماشى مع باقي التشريعات المقارنة. لمزيد من التفصيل راجع: أحسن بوسقيعة،الوجيز في القانون الجزائي العام،المرجع السابق،ص144ومايليها.

-نجد نفس الحكم في المادة 121ف07 من قانون العقوبات الفر نسي.

«Est complice d'un crime ou d'un délit la personne qui sciemment, par aide ou assistance,en a facilité la préparation ou la consommation. Est également complice la personne qui par don,promesse, menace, ordre, abus d'autorité ou de pouvoir aura provoqué à une infraction ou donné desinstructions pour la commettre».

[2] نشير هنا أنه يمكن تلخيص فعل المساهمة في ثلاثة صور :وهي التحريض ،والإتفاق و المساعدة،التي يجب أن تتجسد في أفعال إيجابية فلا تقوم المساهم عن مجرد الإمتناع راجع:

- Cass. Crim, 27 juin 1967, Bull. Crim. No. 190, Cass. Crim, 15 juillet 1948, D. 1948, 1, 100, 27 Décembre 1960, Bull. Crim. No.نقلا عن

- باخوية دريس ،المرجع السابق62

[3] تجدر الإشارة أن المشرع لم يحدد جميع الأفعال التي تعتبر من قبيل الإشتراك ،وأنما حدد بعض منها فقط. مفسحا المجال للقضاء لتحديدها حسب خصوصيات كل جريمة، وقد وفق في ذلك.

-فيحن يتمثل العنصر الأخير في علاقة السببية بين نشاط الشريك و الجريمة،إذ أن إنتفاء هذه الرابطة يعني أن نشاط الشريك لم يكن له شأن في وقوع الجريمة الأصلية ،ومن ثم لم يكن من العدل تقرير مسؤوليته عن الجريمة التي إرتكبها غيره.

بجانب ذلك لابد من إلتقاء إرادة الفاعل الأصلي مع غيره من المساهمين،ولعل هذا هو جوهر العنصر المعنوي لجريمة المساهمة، فإن لم تتوفر لدى المساهم نية الإشتراك فلا يعتبر مساهما ،على الرغم من إتيانه للسلوك المادي المكون للجريمة.[1]

وعلى ضوء ذلك سعى الفقه والقضاء إلى إعتبار فعل تبييض الأموال جريمة مساهمة تبعية،إنطلاقا من المبادئ القانونية والإجرائية التي رسخت صور المساهمة في التحريض،الإتفاق،والمساعدة، وقد أعطى القضاء الفرنسي العديد من الأمثلة على ذلك.

-فأقر مسؤولية البنك عن قبوله إيداع أموال غير مشروعة مع علمه بذلك،فلاحظ القضاء أن المصرف هو من يمد زبونه بالوسيلة التي تمكن وتيسر له حصد ثمار مشروعه الإجرامي و التي لولاها لم تمت الجريمة[2]. غير أنه يستلزم لقيام مسؤولية المصرف أن تقدم الوسيلة تزامننا مع إرتكاب الجريمة،إذ وفقا للقواعد العامة لا يجوز متابعة الشريك بوصفه كذلك مالم يكن سلوكه سابقا أو معاصرا للجريمة.حيث يرى **سليمان عبد المنعم** «لا عقاب إستناذا لوصف المساهمة على كل سلوك لا حق لإرتكاب الجريمة ،وإذا كان الغالب في الفقه يرى أن التحريض والإتفاق سابقين على وقوع الجريمة،فيحين إن الإشتراك بطريق المساعدة يتصور أن يكون سابق على وقوع الجريمة أم معاصرا لها».[3]

---

[1] سليمان عبد المنعم ،مسؤولية المصرف الجنائية عن الأموال غير النظيفة-ظاهرة غسيل الأموال-،دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع،الإسكندرية،1999،ص40

-جلايلة دليلة،المرجع السابق،ص101.

[2] نشير أن القضاء الفرنسي أقر إذانة مدير أحد المصارف بوصفه مساهما في جريمة أصلية،قام بها أحد العملاء وذلك بأن قام بإستبدال فئة خمسمئة مما مكن الزبون من تهريب أوراق نقدية فيما إلى دولة أجنبية،وقد إعتبر هذا المصرف مرتكبا لجريمة المساهمة في تهريب النقد إلى الخارج لكونه رفض الإفصاح عن شخصية الزبون متذرعا بواجب السر المهني .نقلا عن : سليمان عبد المنعم،المرجع نفسه،ص40

-C.A de paris ,30 juin 1970.

[3] ويسانده في ذلك كل من باخوية دريس،المرجع السابق،ص82.و بدر الدين خلاف،المرجع السابق ،ص93.

ولعل ما جعل الفقه يعتبر فعل تبييض الأموال جريمة مساهمة تبعية هي عمومية هذه النظرية حيث يمكن إسقاطها على جميع الجرائم،بما يسهل معه إثبات تورط المصرف في أي جريمة .ما متى قبل إيداع الأموال المتحصلة من هته الجريمة مع علمه بها .[1]

و لما كان الإشتراك يجب أن يكون بأفعال إيجابية فإن تقاعس البنك عن القيام بواجب تتبع مصدر الأموال الواردة إليه،أو إخطار السلطات المختصة عند وصل العلم إليه بعدم مشروعية هته الأموال وقبولها .يعد بالنتيجة شريكا لأنه قبل تبييض هته الأموال العائدة من جريمة .فلا يمكن للبنك الدفع بعدم العلم ،لأنه محترف ويكمن له التحقق من مصدر المال بوسائل شتى أبسطها العمليات المصرفية المريبة ،أو حجم الأموال ،أو وظيفة الزبون..إلخ.

لم يسلم مؤطرو تبييض الأموال لجرم المساهمة من الإنتقادات ،وذلك راجع لقصور هذا الوصف من الناحية الموضوعية والإجرائية.

-فمن الناحية الموضوعية ؛إن نشاط تبييض الأموال يفتقر إلى مقومات صور المساهمة السالف ذكرها،فالمجرم الذي يسعى إلى تبييض أمواله،بعدما نال مراده من جريمته وحصد ثمارها وبالتالي عند إستعانته بالبنك لمحو آثار أمواله و تبييضها ،لا يعتبر البتة سببا منشأ للجريمة ،إنما مجرد وسيلة لإخفاء أمواله .كما يمكنه إخفاؤها بمفرده وبالتالي لا تقوم جريمة تبييض الأموال؟.

فالإشتراك كما أشرنا سابقا ،يأخد إما صور التحريض والإتفاق وإما بواسطة تقديم المساعد التي يجب أن تكون إما سابقة للجريمة أو معاصرة لها .إلا أن المصرف الذي قبل إيداع المال المتحصل من الجريمة قد قدم يد العون إلى الجاني بعدما تمت الجريمة وليس قبلها.أما عند تقاعس البنك عن القيام بالبحث و التحري عن الأموال المودعة لديه وإمتنع عن ذلك،لا يمكن إعتباره شريكا في الجريمة التي جنيت منها هته الأموال،ليس لأن محض الإمتناع في ظل عدم وجود نص خاص يعاقب عليه لا يرقى

[1] أكدت محكمة النقض المصرية هذا التوجه ،حيث أقرت أن قواعد الإشتراك المنصوص عليها في قانون العقوبات تسري أيضا على الجرائم الواردة في القوانين الخاصة، نقض جنائي مصري ،01فيفري1970 أشار إليه :سليمان عبد المنعم،المرجع السابق ،ص44ومحمدنايف تركي الراشد الدليمي،المرجع السابق،ص88.

إلى حد النشاط الإيجابي في حالة الإشتراك،وإنما لكون هذا الإمتناع لم يكن مؤثرا في إرتكاب الجريمة إنما هو توقف عند آثارها.[1]

أما **من الناحية الإجرائية**: أن القول و التسليم بأن تبييض الأموال هو فعل من أفعال المساهة أي يرتبط دائما بجريمة سابقة ماذا لو أصبح الفعل المجرم مباحا أو تقرر سقوطه بالتقادم أو إنتفاء وجه المتابعة،فهل تنتفي جريمة تبييض الأموال ؟

فكما هو معلوم أنه متى تقرر إنتفاء الصفة الإجرامية للفاعل الأصلي للجريمة فإنه يتقرر آليا انتفاؤها بالنسبة للشركاء والمساهمين،وبالنتيجة إفلات المساهم (الهيئة التي تقوم بتبييض الأموال)من العقاب بإعتباره شريكا في الجريمة الأصلية.كما يمكن الإفلات و النيل بالأموال المتحصلة من الجريمة بتقرير سقوط الدعوى الناشئة عن الجريمة الأصلية بالتقادم مما يمتد إلى جميع الشركاء و المساهمين.

زد عليه، أنه ليس بالضرورة أن ترتكب الجريمة داخل حدود دولة واحدة و يلجأ المجرم إلى تبيض متحصلاته دخلها ،فغالبا ما يتم اللجوء إلى بعض الدول التي تمتاز بنظام قانوني هش أي لا يسمح لها بمتابعة الأفعال الإجرامية الأصلية وبالتالي الإفلات من العقاب .

نخلص للقول أن إعتبار جريمة تبييض الأموال هي جريمة مساهمة تبعية ، مردود لقصوره و عدم إمكانية إحتوائه لهذه الجريمة التي لها من الخصوصيات ما جعل الفقه يبحث عن وصف بديل يلم بنشاط تبييض الأموال.فالمساهمة التبعية وإن أمكن الإستعانة بها لتجريم تبييض الأموال ،إلا أن تطور الجريمة وإتساع نطاقاتها خاصة عندما يتعلق الأمر بالجرائم التي ترتكب في أكثر من دولة،إضافة إلى مخاطرها على الصعيدن الإجتماعي والإقتصادي كان لابد من البحث عن حل بديل من خلال البحث عن وصف أشمل،وهو ماكان عليه الحال عندما قدم الفقه جريمة الإخفاء كسبيل لمتابعة جريمة تبييض الأموال ،فإلى أي مدى يمكن القبول بهذا الوصف ؟

الفرع الثاني :إعتبار تبييض الأموال جريمة إخفاء الأشياء ذات المصدر غير المشروع

لم تكن جريمة الإخفاء فيما مضى إلا فعلا من أفعال المساهمة التبعية في الجريمة الأصلية، حيث ساد هذا الوضع في فرنسا إلى غاية سنة 1915، لتصبح بعدها جريمة مستقلة ومتميزة عن الجريمة

[1] مفيد نايف تركي الراشد الدلي،المرجع السابق ،ص92.

الأصلية [1].وهو ما كرسه المشرع الجزائري في نص المادة 387 من قانون العقوبات حيث جاء فيها «كل من أخفى عمدا أشياء مختلسة أومبددة أو متحصلة من جناية أو جنحة في مجموعها أو في جزء منها يعاقب بالحبس من سنة على الأقل إلى خمسة سنوات على الأكثر و بغرامة من 500 إلى 20.000 دج .

-ويجوز أن تتجاوز الغرامة 20.000 دج حتى تصل إلى ضعف قيمة الأشياء المخفاة».

وعليه ، يمكننا تعريف الإخفاء بأنه« قيام الجاني بإبعاد الشيء عن أنظار الناس وبعيدا عن متناولهم ،أو أي سلوك يأتيه الجاني يتحقق فيه الإتصال بالشيء المتحصل من إرتكاب الجريمة،بالإضافة إلى حيازة الشيء المتحصل من الجريمة بأي شكل من أشكال الحيازة سواء كانت مادية أم قانونية».[2]

حيث يرى الأستاذ "**أحسن بوسقيعة**" أن جريمة الإخفاء تقوم سواء شمل فعل الإخفاء حجب الأشياء أم لم يحجبها ،وسواء أخفيت هذه الأشياء عن الأنظار أم لم تخف ،بل و يشمل فعل الإخفاء حتى الإستعمال والإنتفاع و الوساطة حتى ولو لم يتصل هذا الوسيط ماديا بالشيء ،بل حتى ولو كان حسن النية.[3]

[1] -Art321-1code penal français modifiée et complété « Le recel est le fait de dissimuler, de détenir ou de transmettre une chose, ou de faire officed'intermédiaire afin de la transmettre, en sachant que cette chose provient d'un crime ou d'un délit.Constitue également un recel le fait, en connaissance de cause, de bénéficier, par tout moyen, duproduit d'un crime ou d'un délit. Le recel est puni de cinq ans d'emprisonnement et de 375000 euros d'amende ».

-نجد كذلك المادة 44 مكرر من قانون العقوبات المصري التي عرفت الإخفاء على أنه «كل من أخفى أشياء مسروقة أو متحصلة من جناية أو جنحة مع علمه بذلك يعاقب بالحبس مع الشغل لمدة لا تزيد على سنتين ،وإذا كان الجاني يعلم أن الأشياء التي يخفيها متحصلة من جريمة عقوبتها أشد حكم عليها بالعقوبة المقررة لهذه الجريمة».

- بدر الدين خلاف،المرجع السابق،ص94.

[2] دموش حكيمة،التكييف القانوني لجريمة تبييض الأموال،المجلة الأكادمية للبحث القانوني،ع02-2011،مجلة صادر عن كلية الحقوق والعلوم السياسية،جامعة عبد الرحمان ميرة-بجاية،ص91.

[3] أحسن بوسقيعة ،الوجيز في القانون الجزائي الخاص-الجرائم ضد الأموال و الأشخاص-،دار هومه ،الجزائر ،2003،ص387.

فمن هذا المنطلق يرى البعض[1] أنه ليس هناك ما يمنع من إعتبار تبييض الأموال صورة من صور الأخفاء وذلك للأسباب الآتي بينها :

البند الأول: الأسباب المرتبطة بالجريمة الأولية

لعل أهم ما يميز جريمة الإخفاء عن غيرها من الجرائم ،أنها ذات تطبيقات متعددة في قانون العقوبات ،فالمشرع لم يحدد على سبيل الحصر الجرائم التي يمكن إقامة المسؤولية الجنائية عن إخفاء أو حيازة متحصلاتها ،بل يمكن تطبيق المادة 387 من قانون العقوبات على جميع الجرائم نظرا لصيغتها الفضفاضة ،فالعبرة بالعائدات المحصلة من الجريمة .فالإخفاء يتجسد في حيازة الأشياء بأي شكل كان ،بحيث يستوي أن تكون الحيازة مستترة أو ظاهرة ،بل أكثر من ذلك يمكن أن يعاقب الفاعل و لو حاز الشيء بفعل مشروع كشرائه مثلا.[2]

البند الثاني: الأسباب المرتبطة بالسلوك المادي المكون للجريمة

[1] سليمان عبد المنعم ،المرجع السابق،ص53-71.و مباركي دليلة ،غسيل الأموال ،رسالة دكتوراه في الحقوق ،تخصص القانون الجنائي،كلية الحقوق و العوم السياسية،جامعة الحاج لخضر-باتنة،2008،ص150.

[2] نشير هنا على سبيل الإستئناس أن محكمة النقض المصرية رأت بأنه «لا يشترط في جريمة إخفاء أشياء مسروقة أن يكون الفعل المكون لها قد وقع سرا أم في غير علانية أو أن يكون مرتكبه قد وصلت يده إلى المسروق جهارا أمام الناس مادام هو حين إشتراها كان عالما بسرقتها ».نقض جنائي 18 يناير 1945 .أشار إليه :مفيد نايف تركي الراشد الدليمي،المرجع السابق ،ص97،وسليمان منعم،نفس المرجع،ص60.

-كما أذان القضاء الفرنسي محاسب في شركة بالمشاركة في جريمة التعسف في إستعمال أموال الشركة وجريمة الإخفاء للإستفادته من المبالغ المحصلة من هذا التعسف.

-.Ar. de 16 JAN 200, n° 98-87.514, Bull. Crim, n° 73.cité par D.caron,chronique de la jurisprudence de la cour de cassation(chamber criminelle) ,RC D.2008,éd DALLOZ,p1719.

Cass.crim. 11 février 1964, Bull.crim. n° 46 p100«Cette détention peut porter non seulement sur les choses qui ont été le produit de l'infraction, mais sur tous les biens qui se sont subrogés aux choses en question, sur les objets achetés par le voleur, ou l'auteur du: détournement, avec l'argent qu'il s'était procuré par la vente de biens volés ou détournés»note de G.LEVASSEUR, Extrait du "cours de droit pénal special" –le recel des choses- , Paris ,1967-1968.consulté sur le site : http://ledroitcriminel.free.fr, le20 Janvier 2015.

يستوجب الركن المادي لجريمة الإخفاء القيام بنشاط إيجابي يتمثل في إخفاء أو مجرد حيازة الأموال العائدة من جنحة أو جناية ،ومن تم لا يمكن إطلاق وصف الإخفاء لمجرد علم الشخص بمصدر المال الغير المشروع بل يجب أن يسلك سلوكا إيجابيا ،فلا يمكن متابعة البنك الذي رفض إيداع أو تحويل أموال علم بعدم مشروعيتها.غير أن عبارة الإخفاء بمفهومه الواسع يمكن أن يشمل صور عديدة ومتنوعة كالإستعمال و الإنتفاع،والوساطة في تداول الأموال ،ولو لم يتصل الوسيط ماديا بالمال. [1]

وبالنتيجة يمكن متابعة المصرف الذي قبل إيداع أو تحويل أو إعادة إستثمار الأموال القذرة بجريمة الإخفاء. شريطة أن يكون عالما بالمصدر غير المشروع للمال المودع لديه .فالسلوك المادي الذي

ينسب إلى البنك يتمثل في صورتين :الإنتفاع بالأموال المتحصلة من الجريمة، أو الوساطة في تداولها .[2]

فقد قدم **سليمان عبد المنعم** مثالا عن المصرف الذي يعمل وسيطا في البورصة ويُقدم على بيع أسهم إحدى الشركات بعدما وصل إلى علمه من مصدر خارجي إفلاس الشركة أو مرورها بمرحلة إعسار، فيحقق بذلك أرباح غير مشروعة.[3]

البند الثالث: الأسباب المرتبطة بمحل الإخفاء

تغير مفهوم محل جريمة الإخفاء جذريا ،من الممتلكات المادية للأفراد ،إلى الأهتمام بالأشياء المعنوية وإن كانت تتخذ في بعض الأحيان شكلا ماديا كالمستندات و الأوراق،ولعل مرد هذا التطور راجع لإتساع نطاق قانون العقوبات الذي لطالما حاول حماية المصالح المادية المتمثلة في ممتلكات الأفراد ،إلى حماية القيم غير المادية أو المعنوية. فباستقراء نص المادة387 ق.ع.ج نجد المشرع يستعمل

---

[1] سمير فايز إسماعيل ،المرجع السابق، ص106.

[2] Paris, 30 Juin 1977, D. 1978, 325, note de VASSEUR cite par: BOUHADJAR SALAH EDINE, l'entrée en banque algérienne-dépôts de fonds et comptes en banque, mémoire de magistère de droit bancaire, faculté de droit, université d'Oran, 2011, p191.

[3] سليمان عبد المنعم ،المرجع السابق،ص65.

-Cass.Crim , 19 juin 1995 N° 94-85.773.Cass.Crim 7 mars 2000 N° 98-88.196 publié sur :dallor.fr-jurisprudence.

عبارة "شيء" بدلا من" المال"، فمعنى الشيء أوسع و أشمل من المال ،فيستوي بذلك أن يكون هذا الشيء ماديا أو معنويا ،وعلى إثره إستقر القضاء الفرنسي على إعتبار محل جريمة الإخفاء يمكن أن يتمثل في سر من أسرار التصنيع ،أو المراسلات،أو مجرد معلومة يتضمنها أحد المستندات أو أحد برامج الكمبيوتر[1] .متى كانت الإفصاح عن المعلومة يتنافى و سر المهنة[2].كما أضاف القضاء الفرنسي ما يسمى "**بفكرة الحلول العيني**"مؤداها تتبع محل الإخفاء في أية صورة حتى ولو كانت غير تلك التي وجد عليها في البداية،وتطبيقا لذلك يعد محلا لإخفاء الشيء الذي تم شراؤه بواسطة المال المتحصل من بيع الشيء العائد من جنحة أو جناية .بل ويمكن وفقا لفكرة الحلول العيني تتبع محل الإخفاء في أية صورة أخرى تحول إليها ،فم يعد مجرد ضروريا مطابقة العائدات محل الحيازة مع الصورة التي كانت عليها أثناء إرتكاب الجريمة.[3]

وبتالي فإن الإعمال بفكرة الحلول العيني يسمح بتتبع الأموال غير النظيفة المودعة لدى البنك لتبييضها ،فلا يتصور أن تبقى الأموال على حالها ،فهي تمتزج بأموال أخرى مشروعة ناتجة عن أنشطة قانونية. وبالنتيجة يصعب الفصل بينهما خاصة عندما تتحول إلى أصول نقدية ، من خلال توظيفها و إدماجها في الدورة الإقتصادية.[4]

إنطلاقا مما سبق يبدو أن إعتبار تبييض الأموال كصورة من صور جريمة الإخفاء ،قد شمل في مجمله هذه الجريمة الدخيلة التي باتة هاجس القضاء و الفقه ،غير أن الإخفاء بمفهومه المستمد من قانون العقوبات الذي يحكمه أسمى المبادئ القانونية أعلاها مبدأ الشرعية الذي يقضي بأن لا جريمة

---

[1] Cass. Crim, 07 nov. 1974, Bull. Crim. No. 223, D. S. 1974, P. 77.

-Cass. Crim, 10 fév. 1927, S. 1929, P. 77. نقلا عن:

- باخوية دريس،المرجع السابق،ص97

[2] J.LARGUIER-P.CONTRE, droit pénal des affaires, 11eme éd, Armand colin, paris, 2004,p.. «…qu'il n'y pas de recel dans le fait de recevoir une simple information, sans remise matérielle ;il y a au contraire recel si l'on reçoit par exemple des photos constituant une violation de secret professionnel».

[3] مفيد نايف تركي الراشد الدليمي،المرجع السابق،ص105.

- Cf. F.PARDO,le groupe en droit pénal-des foules criminelles au organisé :contribution à l'étude des groupes criminels ,1ere éd ,paris 2007,p308.

[4] تانية حشماوي،جريمة تبييض الأموال ودور السلطات العمومية الجزائرية في مكافحتها و الوقاية منها،رسالة دكتوراه في الحقوق،كلية الحقوق،جامعة بن يوسف بن خدة –الجزائر،2009-2010،ص83.

ولا عقوبة أو تدبير أمن إلا بنص.إي أن الجريمة يجب أن تكون واضحة السلوك وضوحا دقيقا مفرغة في نص قانوني خاص لترقى لمرتبة الجريمة، فهل هو الحال بالنسبة لفعل تبييض الأموال ؟ خاصة إذا سلمنا أن المادة 387 من ق.ع.ج تصلح لأن تكون محلا لجميع الجرائم إلا يعد ذلك مساسا بمبدأ الشرعية ؟،ثم إن كانت المادة المذكورة أعلاه تصلح لجميع الجرائم لماذا تكبد المشرع عناء تجريم فعل الإخفاء بنصوص خاصة؟كالمادة 17 من القانون الوقاية من المخدرات والمؤثرات العقلية وقمع الإستعمال و والإتجار غير المشروعين بها.[1]

علاوة على ذلك لا يمكن إعتبار البنك الذي قبل إيداع أموال ذات مصدر غير مشروع مع علمه بذلك،فإذا كانت الحيازة هي جوهر الإخفاء ،فمن غير المقبول إعتبار البنك حائزا على هته الأموال مادام أن البنك يقبلها على سبل عقد الوديعة ومتى تصرف فيها أو إستعملها إستعمالا يؤدي إلى تبديدها فإنه يتابع على أساس خيانة الأمانة كما جاء في المادة 376 من ق.ع.ج«كل من إختلس أو بدد بسوء نية أوراقا تجارية أو نقودا أو بضائع أو أوراقا مالية أو مخالصات أو أية محررات أخرى تتضمن أو تثبت إلتزاما أو إبراء لم تكن قد سلمت إليه إلا على سبيل الإجازة أو الوديعة أو الوكالة أو الرهن أو عارية الإستعمال ...» .فعقد الوديعة المبرم بين البنك و العميل لا يعتبر ناقلا للملكية ،بدليل أن العميل يمكنه إسترداد أمواله متى شاء ،فالبنك يستفيد من الإقتطاعات على السحب و الإيداع.وإن كان البعض يفرق بين الأموال المودعة نقدا و يعتبر البنك حائزا ومالكا لها[2] وبين الأموال الأخرى كالأوراق النقدية و المستندات و السبائك الذهبية فإن البنك هنا يعتبر أمينا لا حائزا.[3]ومع ذلك حتى لو حاز البنك أموالا غير المشروعة ،فإنه لا يعد مرتكبا لجريمة الإخفاء بل مهملا لواجب التحري عن مصدر الأموال .وكما أشرنا سابقا أن الإخفاء لا يقوم إلا بواسطة

[1] قانون رقم 04-18 المؤرخ في 25ديسمبر سنة 2004،المتعلق بالوقاية من المخدرات و المؤثرات العقلية وقمع الإستعمال و الإتجار غير المشروعين بها،ج.ر.ج.ج،ع83 الصادرة في 26ديسمبر 2004.

- نصت المادة 17 منه«يعاقب بالحبس من عشرة إلى عشرين سنة وبغرامة من 5.000.000 دج إلى 50.000.000 دج كل من قام بطريقة غير مشروعة بإنتاج أو صنع أو حيازة أو عرض أو بيع أو وضع للبيع أو حصول وشراء قصد البيع أو التخزين أو إستخراج أو تحضير أو توزيع أو تسليم بأي صفة كانت...»

[2] علواش فريد،جريمة غسيل الأموال-دارسة مقارنة- ، رسالة لنيل رجة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة محمد خيضر ،بسكرة،2008-2009،ص64.

[3] باخوية دريس،المرجع السابق،ص102

نشاطات إيجابية ،فحين أن التقاعس البنك وإهماله التحري وتتبع مصدر الأموال يعتبر نشاطا سلبيا و بتالي لا يعتبر إخفاءًا.

الفرع الثالث: تبييض الأموال جريمة خاصة

أمام قصور المحاولات الفقهية المقدمة لتجريم تبييض الأموال، بات تدخل المشرع ضروريا لحسم

هذا الخلاف، فقد صادقت الجزائر بتحفظ سنة 1995على إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الإتجار بالمخدرات والمؤثرات العقلية بفيينا لسنة 1988، التي ألزمت الدول الأطراف بالتدخل لتجريم الإتجار بالمخدرات وتبييض الأموال الناتجة عنها،غير أن الجزائر لم تتخذ أية مبادرة تحسب إلى غاية سنة 2004 بإصدار القانون 04-05 المتضمن تعديل قانون العقوبات،[1]وعل ذلك راجع للأوضاع الأمنية التي عاشتها البلاد خلال فترة التسعينيات.

إن أهم ما جاء به التعديل الذي مس قانون العقوبات لسنة 2004 هو نص المادة 389 مكرر الذي عرف جريمة تبييض الأموال على أنها «يعتبر تبييضا للأموال:

أ-تحويل الممتلكات أو نقلها مع علم الفاعل بأنها عائدات إجرامية ،بغض إخفاء أو تمويه المصدر غير المشروع لتلك الممتلكات أو مساعدة أي شخص متورط في إرتكاب الجريمة الأصلية التي تأتت منها هذه الممتلكات ،على الإفلات من الآثار القانونية لفعلته.

ب- إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقة للممتلكات أو مصدرها أو مكانها أو كيفية التصرف فيها أو حركتها أو الحقوق المتعلقة بها ،مع علم الفاعل أنها عائدات إجرامية.

ج- إكتساب الممتلكات أو حيازتها أو إستخدامها مع علم الشخص القائم بذلك وقت تلقيها ،أنها تشكل عائدات إجرامية .

د- المشاركة في إرتكاب أي من الجرائم المقررة وفقا لهذه المادة ،أو التواطؤ في إرتكابها ومحاولة إرتكابها و المساعدة و التحريض على ذلك وتسهيله وإسداد المشورة بشأنه».

[1] القانون 04-05 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004،يعدل ويتمم الأمر 66-155 المؤرخ في 08 جويلية سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات،ج.ر.ج.ج ،ع71،الصادرة بتاريخ 10 نوفمبر 2004.

يبدو أن المشرع قد ألم بنظريتي المساهمة والإخفاء وجعل منها مادة قانونية، يمكن على أساسها متابعة الجريمة بصفة مستقلة عن الجريمة الأصلية .كما وسع من نطاق الأفعال التي تعتبر تبييضا للأموال مثلما جاء في الفقرة (ج)،فمجرد إكتساب أو الحيازة أو تقديم يد العون يعتبر جريمة ،شريطة أن يكون الفاعل علما بها .

إلا أن ماشد إنتباه الباحث هي العبارة الأخير من الفقرة الأخير التي آثارة نقطة مهمة جدا، تتعلق بإسداد المشورة بشأن الطرائق الممكن إتباعها لقطع الصلة بين العائدات الإجرامية و الجريمة الأم،لأن جريمة تبييض الأموال كما سوف نشير لاحقا تعد من أصعب الجرائم تحليلاً، نظرا للدور الحثيث الذي تلعبه بعض الشركات المتخصصة في تقديم الإرشادات، وإنتشار الجَناة الضريبية.

لم يقف المشرع عند هذا الحد بل سعى إلى تكثيف النصوص القانونية المتعلق بقمع جريمة تبييض الأموال، مسايرا بذلك التوجه الحديث بقيادة الدول الكبرى كالولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا[1]. ولعل أبرز هته النصوص هو القانون المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب[2]،فلم يكتف المشرع بتجريم تبييض الأموال ،بل راح إلى أبعد من ذلك عندما إنتهج طريق الإستباق و هو الظاهر من عنوان القانون، فبعدما عرف تبييض الأموال سطر العديد من الحواجز الوقائية كضرورة التحقق من هوية الزبائن والإحتفاظ بوثائقهم الثبوتية،أو الإخطار بالشبهة عن مصدر الأموال.

---

[1] إفترنت جريمة تبييض الأموال في فرنسا بجنحة الإتجار بالمخدرات المنصوص عليها في قانون الصحة وقانون الجمارك،إلا أن المشرع الفرنسي وسع من نطاق هذه الجريمة سنة 1966 لتشمل جميع الجرائم راجع:

-Loi n° 96-392 du 13 mai 1966 relative à la lutte contre le blanchiment et le trafic des stupéfiants et la coopération internationale en matière de saisie et de confiscation du produit du crime.JORF n°112 du 14 mai 1996.

-Art 324-1 «Le blanchiment est le fait de faciliter, par tout moyen, la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit ayant procuré à celui-ci un profitdirect ou indirect. Constitue également un blanchiment le fait d'apporter un concours à une opération deplacement, de dissimulation ou de conversion duproduit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit. Leblanchiment est puni de cinq ans d'emprisonnement et de 375000 euros d'amende».ibid.

[2] القانون 05-01 المؤرخ في 06 فبراير سنة2005 المتعلق بالوقاية من *تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتها ،ج.ر.ج.ج،ع11 الصادرة في 09 فبراير 2005.

أما عن العقوبات فأقل ما يقل عندها أنها فريدة من نوعها كون أن المشرع لم يحترم الإطار الذي وضعه في المادة 05 من ق.ع، التي حددت أنواع الجرائم و العقوبات المسلطة عليها فالجنحة تتراوح عقوبتها بين شهرين و سنوات حبس،في حين نجد المادة 389 مكرر1 تنص على «يعاقب كل من قام بتبييض الأموال بالحبس من خمسة إلى عشرة سنوات،وبالغرامة 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج».والمادة 389 مكرر2 جاء فيها «يعاقب كل من يرتكب جريمة تبييض الأموال عل سبيل الإعتياد أو بإستعمال التسهيلات التي يمنحها نشاط مهني أو في إطار جماعة إجرامية،بالحبس من عشرة إلى عشرين سنة وبغرامة من 4.000.000 دج إلى 8.000.000 دج». يبدو من عرض هذه المواد أن المشرع سلك نهجا خاصا في تجريم تبييض الأموال ،فالدارس لهذه المواد يتساءل عن سبب شدة عقوبة هذه الجريمة ؟وما المصلحة المراد حمايتها ؟التي يبدو أنها ذات أهمية بالغة .

يجد هذا التساؤل جوابه في الطبيعة الخاصة لجريمة تبييض الأموال ،التي تمتز بالعديد من صفات أبرزها ؛إرتباطها بالنظام العام الإقتصادي ، وإتساع نطاقها الجغرافي .

البند الأول: تحديد الطبيعة الإقتصادية لجريمة تبييض الأموال

سبق الإشارة أن الجريمة الإقتصادية هي كل فعل أو إمتناع، ضار وله مظهر خارجي، يخل بالنظام الإقتصادي للدولة وبأهدافها وسياستها الإقتصادية [1]. فمادامت الجريمة الإقتصادية بمفهومها الواسع تشمل كل الجرائم التي تؤثر سلبا على النظام الإقتصادي. فإن جريمة تبييض الأموال هي الأخرى لها نفس النسق بل والأكثر من ذلك أنها تتم عن طريق آليات إقتصادية[2]،وتؤدي إلى الإخلال بالتوزيع العادل للثروة بين الأفراد،كما تلحق أضرارا مباشرة وغير مباشرة بالمجتمع وتهدد الإقتصاد الوطني ككل.[3]

[1] عبد القادر عبد الحافظ الشيخلي ،الجهود و الإتفاقيات العربية و الدولية لمكافحة الجريمة الإقتصادية،الدورة التدريبية حول مكافحة الجرائم الإقتصادية ،منشورات جامعة نايف العربية للعولم الإمنية ،الرياض ،2007،ص05.

[2] تجدر الإشارة أن هناك من يخالف هذا الرأي بالقول أن جريمة تبييض الأموال رغم أنها تتم بواسطة آليات إقتصادية لا سيما البنوك ،إلا أنها يمكن للأفراد تبييض أموالهم دون اللجوء إلى البنك. رغم صحة هذا الطرح إلا أن جريمة تبييض الأموال تبقى جريمة إقتصادية وحتى ولو تمت خارج بنك تبقى آثارها قائمة على الصعيدين الإقتصادي و الإجتماعي. راجع في ذلك: تدريست كريمة ،المرجع السابق ،2014 ص32.

[3]عبد الله غالم،جريمة غسيل الأموال من منظور إقتصادي وقانوني،مجلة المنتدى القانوني،العدد06،بدون سنة، صادرة عن كلية الحقوق –قسم الكفاءة المهنية ،جامعة محمد خيضر،بسكرة،ص295.

الفقرة الأولى: الآليات البنكية والمالية

يعد القطاع البنكي أكثر القطاعات إستغلالا ، وأكثرها ترددا من قبل أصحاب رؤوس الأموال غير المشروعة ،حيث يتم اللجوء إلى إيداع أموالهم المشبوهة في حساب جاري في إحدى البنوك ليتم تحويلها أو نقلها إلى حساب آخر من خلال القيام بعمليات مالية عديدة ومعقدة لتوفير غطاء ظاهري شرعي للأموال الملوثة ،وفي مقابل ذلك يحصل البنك على عمولة كبيرة نظير الخدمة.فيعتبر البنك الوسيلة الأنجع لما يقدمه من تسهيلات ونظرا للحماية القانونية التي يتمتع بها (السر البنكي).فيرى البعض أن غاسلي الأموال لا يتجهون مباشرة إلى المؤسسات المالية ،ولكن تتم عمليات غسيل الأموال خارج النظام المصرفي، عن طريق القيام ببعض العمليات التجارية السريعة كتجارة العقارات والمعادن الثمينة أو المضاربة في سوق البورصة...إلخ ،وبذلك تكتسب الأموال صفة الشرعية،عقب ذلك يتم ضخها للبنوك المحلية من خلال فتح حساب جاري ،ثم يتم إستخدام هذا الحساب في عمليات مصرفية متنوعة لأبعاد الشبهة عن هذه الأموال .ليتم تحوليها فيما بعد إلى البنوك العالمية.[1]

ونظرا لتزايد الإهتمام بهذا القطاع الذي أصبح راعيا للتبييض الأموال. فرضت عليه رقابة شديدة لكشف الأنشطة المريبة لعمليات تبييض الأموال تم اللجوء إلى سوق الأوراق المالية ،وذلك عن طريق القيام بشراء أسهم بعض الشركات لتم تداولها في سوق البورصة[2] ،ولعل ذلك راجع للتسهيلات التي تقدمها بعض الدول للتشجيع الإستثمار الأجنبي ثم تقع في فخ المنظمات الإجرامية التي تستغل ظرف الحاجة للأموال.

الفقرة الثانية:الآليات التجارية:

وهي أبسط وأخطر العمليات نظرا لصعوبة الكشف عنها ،والتي تسمح بحجب مصدر الأموال بسهولة وذلك عن طريق القيام بعمليات تجارية بسيطة ويتم التصريح لدى إدارة الضرائب بدخل

[1] محمد حافظ الرهوان،عمليات غسيل الأموال –مفهومها،خطواتها،إستراتيجية مكافحتها-،مجلة الأمن و القانون،ع02،مج10،سنة 2002مجلة صادرة عن أكادمية شرطة دبي،الإمارات،ص

[2] S.MAPPA, la coopération internationale face au libéralisme, éd Karthala, Paris, 2003, p93.

سنوي عال جدا استنادا إلى فواتير مزورة، وبالنهاية تكتسب الأموال غير المشروعة صفة الشرعية على أنها أرباح تجارية .

كما يتم اللجوء إلى إنشاء شركات بصورة قانونية ،لكنها لا تمارس في الواقع أية نشاطات فعلية تسمى بالشركات الوهمية أو الصورية، حيث لا تنهض بالأغراض المنصوص عليها في عقدها التأسيسي إن وجد، بل تقوم بالوساطة في عمليات تبييض الأموال، بفتح حساب بإسم شركة داخلية وخارجية، فتصبح وسيلة قانونية لتبييض الأموال من خلال القيام بالتحويلات لدى البنوك على شكل أرباح قانونية أو إستثمارات أوشراء حصص أو ديون شركات أخرى، وتكون هذه الشركات منتشرة بصورة فعلية في الدول التي تفتقر إلى الرقابة أو تعتمد السر المصرفي في بنوكها. [1]

الفقرة الثالثة:إستخدام الآليات التكنولوجية

يتزايد الإهتمام بالوسائل التكنولوجية نتيجة إنتشار الانترنيت وظهور التجارة الإلكترونية، فقد كان ظهور هذه الوسائل نتيجة ثورة الإتصالات وتطور شبكاتها، وبدأ الإستغناء تدريجيا عن الأموال النقدية مقابل البطاقات الذكية، التي تمتاز بأنظمة حماية جد شديدة تقدمها البنوك التي تسمح بالقيام بعمليات التحويل من بنك لآخر بواسطة حساب إلكتروني فقط[2].

لقد أدى التقدم السريع في النظم المالية والنقدية إلى خلق عملة جديدة تسمى بالنقود الإلكترونية التي يمكن التعامل بها بواسطة بالطاقات الذكية التي تسمح بالقيام بالتحويلات والسحب دون قيد لأنها تتم عن طريق الانترنيت وبواسطة الحواسيب الشخصية، حيث تعتبر هذه الوسيلة الأسرع في تبييض الأموال، الأمر الذي يجعل إمكانية تتبع مصدر الأموال مستحيلا.

البند الثاني:البعد الدولي لجريمة تبييض الأموال

توصف جريمة تبييض الأموال بأنها جريمة بلا حدود ،لأنها تنطوي على إجراء عدة عمليات مالية بقصد إخفاء الأصل غير المشروع للأموال المتحصلة من الجرائم ،وإدخال هذه الأموال في دورة التعامل المالي المشروع،ومن المتفق عليه أن أية عملية مالية تمارس على نطاق واسع لا بد أن تمر عبر

[1] جاسم خريبط خلف ،المرجع السابق،ص56.

[2] فريد علواش،جريمة غسيل الأموال –المراحل و الأساليب،مجلة العلوم الإنسانية، ع12-نوفمبر2007،جامعة محمد خيضر-بسكرة،ص262.

القنوات المالية الدولية،فضلا عن أن مرور الأموال عبر عدة أقاليم إقتصادية دولية يسهل إخفاء الأصل الإجرامي لها .و من تم فإن جريمة تبييض الأموال تأخذ طابعا دوليا لإتساع نطاقها. ومادام أن جريمة تبييض الأموال هي جريمة تبعية للجريمة الأصلية، فلا يتصور أن تتم عمليات تبييض الأموال من طرف الفاعلين الأصليين للجريمة الأم فقد يمتد إلى أبعد من ذلك.[1]

المبحث الثاني: خصوصيات جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من حيث البنيان القانوني

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

فالبناء القانوني للجريمة هي ما يتطلبه نص التجريم من أفعال مادية سواء كانت إيجابية أو سلبية تفضي إلى تحقيق نتيجة محددة أو قصد إحداث النتيجة دون تحققها،بالإضافة إلى الشروط التي قد تحددها بعض النصوص كضرورة وقوع جريمة أولية أو إستعمال بعض الأساليب الخاصة .

فكما ذكرنا سابق أن جريمة الغش الضريبي هي جريمة تقنية تتطلب بعض المهارات الحاسبية،الأمر الذي جعل المشرع يعتمد شكالا خاصا في تجريمها، ومرونة في تحديد الأفعال المادية المكونة لها.فإنه لمن الأهمية بمكان تحديد البنيان القانوني لهذه الجريمة،ليسهل فيما بعد تحديد دور الشخص المعنوي في إرتكابها(**المطلب الأول**).

خلافا لجريمة تبييض الأموال التي كانت إتفاقية فيينا لسنة 1988 السباقة في التنظير لمكافحتها وصلا إلى قانعة دولية بموجب إتفاقية باليرمو لسنة 2000 بضرورة قمعها. فما كان على المشرع سوى

[1] صالح السعد، صالح السعد،خصائص جريمة غسل الأموال و أنماطها،مجلة الدراسات الملية و المصرفية،العدد 03،سنة 2013،ملجة صادر عن المعهد العربي للدراسات المالية و المصرفية،الأردن،ص70.

إعتماد نصوص الإتفاقين وجعلهما شريعة عامة في مكافحة هذه الجريمة، غير أن التقنيات الحديثة المستعملة في تبييض الأموال جعلت تحديد السلوك المادي لهذه الجريمة أمرا صعبا، بل أن البنيان القانوني المتميز لهذه الجريمة جعل إثباتها أمرا مستحيلا في العديد من المرات، فجريمة تبييض الأموال تفترض وجود جريمة أولية وأموال غير مشروعة عائدة منها يتم توظيفها ودمجها لقطع الصلة بين المصدر الجرمي للأموال والجريمة الأم (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول: أركان جريمة الغش الضريبي

خلصنا فيما سبق أن جريمة الغش الضريبي جريمة إقتصادية خاصة تتميز عن باقي الجرائم لأنها تمثل إعتداء على حق الخزينة العمومية وتؤدي إلى زعزعة الإستقرار الإجتماعي والإقتصادي للدولة،الأمر الذي حث بالمشرع إلى تجريمها في قوانين الضرائب بشكل غير مستقر ومتكرر ما جعل البحث عن الركن الشرعي لها أمرا صعبا، بل قد نتج عن ذلك تداخل في الإختصاصات،فنجد الإدارة هي السلطة المكلفة بتحديد الأفعال الإجرامية والعقوبات المقررة لها (**الفرع الأول**).

ولما كانت الضريبة هي محور الحماية فإن المكلف يسعى بشتى الوسائل إلى التخلص منها، بإستعمال الطرق الإحتيالية للتملص أو محاولة في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا(**الفرع الثاني**).

الفرع الأول:الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي

تنص المادة الأولى من قانون العقوبات أن لا جريمة ولا عقوبة ولا تدبير أمن إلا بنص قانون،ومن تم فإن فرض الضرائب وتحصيلها والعقاب على عدم دفعها لابد أن ينص عليه القانون،غير أن المضطلع على القوانين الضريبية سوف يلاحظ لا محالة أنها قوانين غير ثابتة يتم تعديلها كل سنة وأحيانا مرتين في السنة، بموجب قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية هذا من جهة،ومن جهة أخرى يلاحظ أيضا أن الإدارة اغتنمت فرصة تحصيل الضرائب لحماية الإقتصاد الوطني وقمع الجرائم الإقتصادية للإستحواذ على سلطة التشريع بدلا من السلطة

التشريعية صاحبة الإختصاص الأصيل، ومنحة لنفسها سلطة توقيع العقاب بدلا من السلطة القضائية.

نشير هنا أنه فضلنا الخوض في الإشكالات التي يثيرها الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي، بدلا من النصوص القانونية المجرمة للغش الضريبي التي أشارنا إليها سابقا أو سوف نتطرق إليها لاحقا،وأجمالا تتفق كل من المادة 303 من ق.ض.م والمادة 532 من ق.ض.غ.م ،والمادة 117 من ق.ر.ر.أ و المادة 119 من ق.ت، والمادة 33 من ق.ط على معاقبة كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له،أو تصفيته كليا أو جزئيا.[1]

[1] نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدل و المتمم بالقانون رقم 02-11 المؤرخ في 24 -12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 الصادر في ج. ر.ج.ج ع 86 المؤرخة في 25-12-2002 « يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم هو خاضع له بما يأتي ...».

-أما المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم بنفس القانون فجاء فيها «يعاقب كل من يستخدم طرقا إحتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها ... ».

-في حين نصت المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل و المتمم بالقانون رقم 04-21 المؤرخ في 29-12-2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005،الصادر في ج .ر.ج. ج،ع 85 المؤرخة في 30-12-2004 ،على «يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ،كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية ،و بإستعمال طرق تدليسية ،من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها ... ».

- ومن جانبه قانون التسجيل نص في المادة 119 ف 01 على « كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بإستعماله مناورات الغش ... ».

-وأخيرا نصت المادة 33 من قانون الطابع المعدل و المتمم «إن كل غش او محاولة غش للغش و بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة ،يتم عن طريق إستعمال الآلات المشار إليها في المادة 04... »

-ما تجدر الإشارة أن جل التشريعات العربية جرمة الغش الضريبي بنفس النسق الذي إعتمده المشرع الجزائري. تحيث تنص المادة 133 من قانون الضرائب على الدخل المصري على«يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن(6) ستة أشهر ولا تجاوز(5)خمسة سنوات وبغرامة تعادل الضريبة التي لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين ،ويعتبر الممول متهرب من أداء الضريبة بإستعمال إحدى الطرق الإحتيالية الأتية...» .هذا وقد عرفت المادة الأولى من هذا القانون "الممول" بأنه كل شخص طبيعي ومعنوي خاضع للضريبة بمفهوم هذا القانون .لمزيد من التفصيل أنظر المادة 01و 133 من قانون رقم 91 لسنة 2005 المتعلق بالضريبة على الدخل ،جريدة رسمية عدد 23 الصادرة بتاريخ 09 يوليو 2005. إلا أن قانون الدخل جاء خاليا من أي نص يوحي بإمكانية متابعة الأشخاص المعنوية عن جريمة الغش الضريبي.وكما أشرنا سابقا أن المصري يعد من بين التشريعات التي لم تأخذ بمبدأ المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية في قانون العقوبات.إعتمد المسرع المغربي هو الآخر مبدأ المشرع المغربي مبدأ شخصية المسؤولية وشخصية العقاب ،بحيث يعاقب كل شخص طبيعي إرتكب المخالفة و كل مسؤول عن الشخص المعنوي وفقا لما جاء في المادة 192 من المدونة العامة للضرائب المغربية«بصرف النظر عن الجزاءات الضريبة النصوص عليها في المدونة يعاقب بغرامة قدرها(...)كل شخص ثبت في حقه إستعمال إحدى الوسائل التالية قصد الإفلات من إخضاعه على الضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو إسترداد مبالغ بغير حق : تسليم أو تقديم فواتير صورية،تقديم تقييدات محاسبية مزيفة او صورية،بيع بدون فاتوات بصفة مكررة،إخفاء أو إتلاف وثائق الحسابات

البند الأول: حلول الإدارة محل السلطة التشريعية في التشريع

أمام دقة ميادين الجرائم الإقتصادية بصفة عامة والغش الضريبي بصفة خاصة ،وجد المشرع نفسه ملزما على ضرورة تفويض إختصاصاته التشريعية للإدارة وذلك لإطلاعها الواسع بسير الأعمال، وعدم قدرته على مواكبة التطورات التي يعرفها الإجرام، ما نتج عن ذلك تراجع لدور المشرع في نطاق التجريم في المادة الإقتصادية الذي ليس من الممكن أن تسايره جمود القاعدة الجزائية التقليدية، ولقد إستتبع ذلك تغير وظيفة مبدأ الشرعية الجزائية الذي حاد عن وظيفته الأصلية التي شرع من أجلها.وحتى يتمكن المشرع من ضمان الحماية الفعالة للإقتصاد لجأ إلى تقنية "التفويض".[1]

الفقرة الأولى: مضمون التفويض التشريعي

يقصد بتفويض التشريع أن تمنح السلطة التشريعية التنفيذية تفويضا للتشريع في المجالات التي حددها المؤسس الدستوري وخصها بها، كون أن التشريع من الإختصاصات الأصيلة للسلطة التشريعية، ويبقى للسلطة التنفيذية إصدار المراسيم التنفيذية لهته التشريعات لتبيان كيفت تطبيقها،غير أنه إستثناءا في الميدان الإقتصادي تمنح السلطة التشريعة للسلطة التنفيدية تفويضا يسميه بعض الفقهاء «**التشريع على البياض**»[2].فتقوم السلطة التشريعية بسن قوانين على بياض تتضمن العقوبات فقط و يبقى للإدارة ملئ البياض عن طريق تحديد الأفعال المجرمة.

المطلوبة قانونيا،إختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد إفتعال إعسارها».لمزيد من التفصيل راجع:عبد الرحمن أبيلا،الغش الضريبي بين تجريمه وعدمه،مجلة المعيار، ع2006،33،المغرب،ص46.

-في حين نجد الفصل 83 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعين و الشركات تنص على «دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها بهذه المجلة ،يعاقب كل شخص خاضع للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي أو للضريبة على أرباح الشركات قام عمدا بأعمال تحيل موصوفة للتملص من القيام بظبط الضريبة أو دفعها كليا أو جزئيا...» لمزيد من التفصيل راجع القانون عدد 114 لسنة 1989 مؤرخ في 30-12-1989،الرائد الرسمي ع 88 الصادر في 31-12-1989.

عكس المشرع اللبناني الذي أكد من جهته في المادة 01 من القانون رقم 276 المؤرخ في 04-11-1993 على مسؤولية الشخص المعنوي حيث نصت على «من تملص عمدا،أو حاول التملص ،ومن ساعد غير على التملص من دفع أية ضريبة أو رسم ،أو جزء منها ،بأن يغفل ذكر أي دخل من المداخيل الخاضعة لأي من الضرائب والرسوم،أو نظم أو وقع أو تقدم ببيانات ناقصة ،أو كاذبة على أسئلة وجهتها إلية الإدارة،أو أعد أسمح بإعداد أو أخفى سجلات أو قيودا مزيفة أو تذرع بأية وسيلة من وسائل الغش الإحتيال عوقب على كل مخالفة ب...».

[1] إيهاب الوسان، خصائص الجريمة الإقتصادية، مجلة دفاتر السياسة والقانون، ع 07 جوان 2012،مجلة صادرة عن كلية الحقوق،..،ص81.

[2] MEKKI DERDOUS, Les Infractions Economiques En Droit Positive Algérien Et En Législation comparé, Thèses De Doctorat En Droit-part1-, Université D'Alger, 1975, p183.

فغالبا ما يستعصي على المشرع الإلمام بجميع الميادين الإقتصادية ،خاصة إذا تعلق الأمر بتحديد الضريبة وكيفية تحصيلها والعوائق التي تحول دونها. فالضريبة لها طابع تقني لا يمكن لغير الإدارة الإلمام بها، ضف إلى ذلك أن الإدارة على إطلاع دائم بصيرورة وحركية المعاملات الخاضعة للضريبة فيمكن لها إعادة تكييف الضريبة حسب الحاجة والضرورة عكس السلطة التشريعية التي قد تستغرق لإصدار قانون ما مدة طويلة ما قد يعرض النظام العام الإقتصادي للخطر. و لذلك فالإدارة هي الأَوْلَى بالتشريع من غيرها وفقا لمجموعة من الضوابط و الحدود .

الفقرة الثانية: ضوابط التفويض التشريعي

قدم الفقه مجموعة من الضوابط التي تحكم التفويض بهدف منع الإدارة من تجاوز صلاحيتها،والإستيلاء على سلطة التشريع .

أولا. أن يكون التفويض ضمن نطاق المخالفات :

يشترط في التفويض أن يكون ضمن نطاق ضيق يتعلق بتحديد المخالفات فقط من خلال تبيان ركنها المادي فيحين تبقى سلطة فرض العقوبات للسلطة التشريعية، فقد تسعى هذه الأخيرة إلى استصدار قانون يتعلق بفرض الضرائب على نشاط معين، فتقوم بمنح تفويض للإدارة لتحديد كيفية تحصيلها والأفعال الشاذة التي تحول دون ذلك. فالتفويض يجب أن يكون محدد المجال فلا يجوز للإدارة التي لها تفويض للتشريع في مجال تحصيل الضريبة أن تقوم بتجريم بعض الأفعال المتعلقة بالتهريب مثلا[1] .فحين يرى بعض الفقه أنه لا حرج في توسيع نطاق التفويض إذا تعلق الأمر بالجرائم الإقتصادية لأن السلطة التشريعية تحتفظ بسلطة الرقابة على هذه القوانين، كما تستوجب الضرورات العملية مرونة التشريع لكبح جميع الظواهر الإقتصادية.[2]

ثانيا.أن لا يؤدي التفويض للمساس بالحريات الفردية:

[1] أنظر:نايل عبد الرحمن صالح،الجرائم الإقتصادية في القانون الأردني،الطبعة الأولى ،دار الفكر للنشر و التوزيع،الأردن،1990،ص44.

[2] أنظر:محمود محمود مصطفى،المرجع السابق ،ص83.

إستنادا لمبدأ الشرعية فإن جميع الأفعال مباحة إلا ما أقرر المشرع خلاف ذلك ،فلا يجوز للإدارة التذرع بحماية الإقتصاد لتجريم بعض الأفعال التي تمس بالحريات الفردية، يأتي على رأسها العقوبات السالبة للحرية.

فالإدارة بموجب التفويض الممنوح لها لا يجب أن تمنح لنفسها سلطة فرض الضرائب أو الرسوم أو تحديد نسبها،فالضرائب بإعتبارها عبأً على الأفراد يجب أن تبقى حكرا على السلطة التشريعية[1] إلا أن قانون الضرائب له ميزة خاصة في الجزائر. نظرا لإستيلاء السلطة التنفيذية على صلاحية تشريع القوانين المالية، وبالتالي التحكم بالنسب الضريبة وكذا العقوبات والجرائم الواقعة عليها، ويبقى للسلطة التشريعية المراقبة التصويت فقط والتي لطالما كانت عقيمة .

فبالرجوع إلى أحكام الدستور يتضح لنا جليا أن سلطة التشريع الممنوحة لرئيس الجمهورية مخولة له بموجب 142 من الدستور وليس مفوضا من قبل البرلمان[2] وبالنتيجة يمكننا القول أنه رغم فصاحة المادة 140 منه، إلا أن السلطة التنفيذية إستثناءاً تشرع في ميدان الضرائب والعقوبات المتعلقة بها وبالتالي هي خصم وحكم في نفس الوقت، إلا أنه ليس بالأمر الغريب إذا تعلق الأمر بالجرائم الإقتصادية التي إعتدنا على جنوحها عن القواعد الكلاسيكية، فأغلب الفقهاء أشاروا إلى التشريع بواسطة التفويض على بياض إلى أن لكل نظام إقتصادي ما يميزه عن غيره. فالمشرع الجزائري لم

[1] تنص المادة 140 فقرة 13 من دستور 1996 «يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور ،وكذلك في المجالات الأتية: حقوق الأشخاص وواجباتهم الأساسية.لاسيما نظام الحريات العمومية،وحماية الحريات الفردية،وواجبات المواطنين،القواعد العامة المتعلقة بقانون الأحوال الشخصية،وحق الأسرة ،لاسيما الزواج الطلاق ،والبنوة،والأهلية و التركات ،شروط إستقرار الأشخاص،التشريع الأساسي المتعلق بالجنسية،القواعد المتعلقة بوضعية الأجانب،القواعد المتعلقة بالتنظيم القضائي وإنشاء الهيئات القضائية،قواعد قانون العقوبات والإجراءات الجزائية،لاسيما تحديد الجنايات و الجنح والعقوبات المختلفة المطابقة لها ،والعفو الشامل ،وتسليم المجرمين و نظام السجون،القواعد العامة للإجراءات المدنية و طرق التنفيد،نظام الإلتزامات المدنية و التجارية ونظام الملكية،التقسيم الإقليمي للبلاد،المصادقة على المخطط الوطني للبلاد،التصويت على مزانية الدولة ،إحداث الضرائب و الجبايات و الرسوم و الحقوق المختلفة وتحديد أساسها و نسبها ...إلخ.

[2] ما تجرد الإشارة إليه في هذا السياق أن المؤسس الدستوري منح السلطة التنفيذية العديد من الصلاحيات التشريعية على حساب السلطة التشريعية وهو ما نستشفه من نص المادة 139 من الدستور بقولها «لا يقبل أي إقتراح قانون ،مضمونه أو نتيجته تخفيض موارد عمومية ،أو زيادة في نفقات عمومية،إلا إذا كان مرفقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة أو توفير مبالغ مالية في فصل أخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها» وبالتالي يجب على البرلمان إحترام الشروط الواردة في المادة المذكورة ،غير أنه من الصعب بمكان على أعضاء البرلمان الإلمام بالجوانب الفنية للضريبة أو التشريع المالي ما نتج عنه التنازل عن سلطة التشريع و الاكتفاء بالمراقبة فقط التي ليس لها أي تأثير إن كانت المادة 120 منه تلزمه المصادقة على قانون المالية في أجل لا يتعدى 75 يوما تحت طائلة إصداره بموجب أمر من طرف رئيس الجمهورية. لمزيد من التفصيل راجع : هاملي محمد ،آليات إرساء دولة القانون في الجزائر ،رسالة دكتوراه في القانون العام ،كلية الحقوق ،جامعة تلمسان،2012،غير منشورة ،ص155.

يفوض السلطة التنفيدية بل تستمد هذه الأخيرة صلاحية التشريع من الدستور. ومرد ذلك في إستمرارية الفكر الإشتراكي الذي لا تزال بعض سماته تطال تشريعاتنا.

البند الثاني: حلول الإدارة محل السلطة القضائية في تسليط العقاب

يلاحظ الدارس لقوانين الضرائب أن مجرد عدم إحترام الآجال الخاصة بالتصريح بالدخل أو دفع الضرائب يعرض صاحبه للغرامات جبائية ،دون الحديث عن المتابعات القضائية.[1] وقد ثار الجدال فيما مضى حول الطبيعة القانونية للغرامات الجبائية هل هي ذات طبيعة مدنية أم جزائية؟حيث يرى الراجح في الفقه و القضاء أنها تأخذ صفة العقوبة و التعويض ولا يُقضَى بها إلا بناءا على طلب إدارة الضرائب[2].كما منح قانون الضرائب الإدارة صلاحية التحقيق ومعاينة المخالفات الجبائية[3].لتصبح بذلك مجرد هيئة إدارية لها مجموعة من الإختصاصات القضائية ما يعتبر مساسا بمبدأ الفصل بين السلطات الثلاثة ،إلا أن السلطة التنفيذية أبت إلا أن تتذرع بحماية الإقتصاد الوطني للتدخل في عمل القضاء.

---

[1] نصت المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم على « دون المساس بأحكام المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة،يترتب على التأخر في دفع الضريبة،ويعد توفر الإلتزامات القانونية أو التنظيمية ،تحصيل غرامة جبائية تحدد ب10%من مبلغ الحقوق المتأخر عن دفعها ،وتستحق من اليوم الأول الني يلي تاريخ الإستحقاق...».

[2] قرار م.ع رقم 136291 الصادر بتاريخ 07 أكتوبر1996 عن غرفة الجنح والمخالفات«تعتبر الغرامة الجبائية ذات طابع مختلط تغلب عليها العقوبة وإن خالطها التعويض فلا يجوز الحكم بها إلا إذا طلبت بها إدارة الضرائب » . بونطور بوزيان، المرجع السابق،ص35.وأنظر كذلك:

-Crim,6 juillet 1976« l'amende fiscale est à la fois une peine et une réparation et à ce dernier titre ,elle n'est pas soumise au principe bienviellant de non cumul des peines» note de **J.BRADEL-V.VARINARD**, les grands arrêtes de droit pénal général-le procés, la sanction, 2e éd, DALLOZ, France,p 341.

[3] نصت المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم على « من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ،يمكن للأدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا ،القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول وحجز كل المستندات و الوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة».

-نشير في هذا المقام أن ليس فقط إدارة الضرائب من تحوز بعض الإختصاصات القضائية بل توجد العديد من الهيئات الأخرى كمجلس المنافسة ومجلس المحاسبة ...إلخ ،فقد منحت لها العديد من الإختصاصات الإستثنائية بدأً بالإعتراف لهذه الهيئات بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي والإداري وصلا إلى منحها صلاحيات التحقيق الممنوحة لأعوان الضبطية القضائية ،و تسليط الغرامات المالية وتقرير بعض العقوبات الأخرى كسحب الترخيص،حجز السلع وتوقيع الغرامات المالية...إلخ.

فالصلاحيات الممنوحة لإدارة الضرائب تحت وصاية وزارة المالية جعلت منها سلطة في مواجهة المكلف لإذعانه على الخضوع لأوامرها بدون ضمانات، أو بضمانات هشة تتحكم الإدارة فيها، ،ماداما أنها إستحوذت على سلطة التشريع فسوف تمنح لنفسها دائما الإمتياز في التقاضي أو في تسليط العقاب.وذلك في ظل غياب تام للمجلس الدستوري الذي يعنى بتقرير دستورية القوانين.[1]

الفرع الثاني: الركن المادي لجريمة الغش الضريبي

لاشك أن الأفعال المادية المكونة لجريمة الغش الضريبي تنصب على مجموعة من الحيل تختلف من ضريبة لأخرى، وتتحد حول التملص من العبء الضريبي. وعلى هذا الأساس يقوم الركن المادي لجريمة تبييض الأموال على عنصرين وهما :

- إستعمال الطرق الإحتيالية؛
- للتملص أومحالة التملص من الضرائب؛

البند الأول:إستعمال الطرق الإحتيالية

يشترط لقيام جريمة الغش الضريبي إستعمال الطرق الإحتيالية للتملص أو محاولة التملص من الضرائب وذلك في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق هو خاضع له ،أو تصفيته كليا أو جزئيا ،غير أن المشرع لم يأل عناء تعريف هذه الطرق بل عد بعضا منها فقط على سبيل المثال، ليترك المجال واسعا

[1] لا يعقل أن جميع النصوص الواردة في قانون الضرائب هي نصوص مطابقة لروح الدستور خاصة إذا علمنا أن المجلس الدستوري الفرنسي قد أغلى العديد من المواد كما جاء في قراره رقم 2013-679و2013-680.

-.DC n°2013-679,DC n°213-680 du décembre 2013"le conseille constitutionnel s'est prononcé sur la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière et sur la loi organique relative au procureur de la république financièr

-le conseille a reformulé une réserve d'interprétation sur les articles 37et 39, ces articles son relatifs a la possibilité pour l'administration fiscale d'exploité les informations quelle reçoit dans le cadre de la procédure fiscale. Actu ,Dp,RCD, n°43-12désembre2013.

-أو مثلما قضت المحكمة الدستورية العليا في مصر بعدم دستورية العديد من قوانيين الضرائب كقانون الضريبة على مرتبات العاملين بالخارج أو الفقرة الأولى من المادة 6 من قانون تحقيق العدالة الضريبية.لمزيد من التفصيل راجع رمضان صديق محمد،منهج المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريعات الضريبية ،المؤتمر العلمي الأول لكلية الحقوق-جامعة حلوان-مصر،1998،ص119-121.

للإدارة والقضاء للكشف عنها، ما حث بعض الفقه للبحث عن مفهوم هذه الأعمال للحد من تعسف القضاء والإدارة معاً.

الفقرة الأولى: مفهوم الطرق الإحتيالية

ترتكز جريمة الغش الضريبي على إستعمال الطرق الإحتيالية عمداً، إلا أن قانون الضرائب لم يتطرق إلى تعريفها ،فلم يكتفى بإعطاء بعض الأمثلة عنها فقط بل إستعمل عدة صياغات مختلة لها. فنجده يستعمل عبارة «التملص أو محاولة التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة» في المادة 303 من ق.ض.م.و المادة 117 من ق.ر.أ. تارة، ويعاقب على «إستخدام الطرق الإحتيالية للتملص أو محاولة التملص من وعاء الضريبة» في المادة 532 ق.ض.غ.م تارة أخرى،ويستعمل عبارة «إستعمال مناورات الغش للتملص أو محاولة التملص من الضريبة» في المادة 119 ق.ت والمادة 33 من ق.ط.

أولا.التعريف الفقهي للطرق الإحتيالية:

في ظل التباين الفاضح في العبارات التي إستعملها المشرع للتعبير عن الوسائل التي يلجأ إليها المكلف للتملص من الضريبة. حاول الفقه الحيلولة دون تعسف الإدارة والقضاء عن طريق تقديم العديد من التعريفات،التي نذكر منها تعريف الأستاذ **العيد صالحي** في كتابه **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية** الذي حاول الوقوف على معنى التدليس بالرجوع إلى المادة 86 ف02 من القانون المدني التي تعرف التدليس على أنه «**السكوت عمدا عن واقعة أو ملابسه إذ تبث أن المُدَلَس عليه ما كان ليبرم العقد لو علم بتلك الواقعة**»[1]،ما يعاب على هذا التعريف أن واقعة التدليس المقصودة في المادة 86 ف02 من القانون المدني لا تشبه التدليس في قانون الضرائب كون أن التدليس في القانون المدني كعيب من عيوب الإدارة الذي يجعل العقد قابلا للإبطال يكون في مرحلة إبرام العقد أما التدليس في قانون الضرائب يمكن أن يتم قبل إبرام عقد الخضوع للضريبة المبرم بين الإدارة و المكلف كتقديم تصريح كاذب من أجل الإستفادة من بعض الإمتيازات الضريبة أو التخلص

[1] العيد صالحي ،المرجع السابق،ص،28.

من بعض الأعباء، كما يمكن أن يتم بعد إبرام العقد كالبيع و الشراء بدون فواتير أو عدم مسك محاسبة منتظمة .أو قد لا ينصب على عقد كممارسة نشاط بدون تصريح

ومن جهته عرفها الأستاذ **منتصر سعيد حموده** في كتابه **الجرائم الإقتصادية** على أنها «كل ما يأخذ شكل الغش والتدليس و الخداع، يستخدمها الممول في مجال الضرائب لكي يتخلص من أداء الضريبة المستحقة عليه ،سواء كان هذا التخلص مطلق أو نسبي »[1]. لقد وفق هذا التعريف إلى حد بعيد في إعطاء صورة واضحة لمفهوم الإعمال التدليسية، إلا أن ما يعاب عليه أنه ساير قانون الضرائب في فتحه المجال أمام جميع الأفعال التي يمكن أن تؤدي إلى التخلص من الضريبة،سواء تجسد هذا التخلص في التهرب من الضريبة وهو فعل غير معاقب عليه أو في الغش والإحتيال المعاقب عليهما.

ثانيا.التعريف القضائي :

من جهته عرفها مجلس الدولة الجزائري في قراره المؤرخ في 2006 رقم 33858 المستمد من الإجتهاد القضائي لمجلس الدولة الفرنسي على أنها « **كل تصرف يرمي إلى التضليل من سلطة مراقبة الإدارة أو تقييدها**[2]

-«**Tout agissement destiné à égarer ou restreindre le pouvoir de vérification de l'administratio**».[3]

[1] منتصر سعيد حموده ،الجرائم الإقتصادية،دار الجامعة الجديدة ،الإسكندرية ،2010، ص148.

[2] فنيش كمال ،الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة ، مجلة المحكمة العليا،ع -خاص-الغش الضريبي والتهريب الجمركي-13و14 نوفمبر-2007ص52.

[3] «La pratique consistant à souscrire des déclarations dans lesquelles les bases d'imposition sont volontairement minorées est exclusive de toute bonne foi de la part du contribuable mais, en l'absence de tout autre acte, opération, artifice ou manœuvre destiné à égarer ou restreindre le pouvoir de vérification de l'administration, le seul fait de souscrire des déclarations insuffisantes ne suffit pas à rendre le contribuable coupable de manœuvres frauduleuses».Cf. ARR.C.D.f n°13072 du19/12/1979.recueil Lebon, éd Dalloz, 1979, p202.

فيما تعرف إدارة الضرائب الفرنسية الطرق الإحتيالية على أنها «تكمن في إستخدامات تؤدي إما للتخلص من المادة الخاضعة للضريبة أو تخفيضها وإما الحصول من الدولة على إعفاءات غير مبررة فحين لا يمكن إعتبارها مجرد أخطاء يمكن التغاضي عنها أو مجرد إغفال إرادي لكنها على العكس هي نتيجة أفعال واعية و إرادية ومدروسة ترمي إلى إعطاء صورة صادقة للتصريحات المقدمة إلا أنها في الواقع تصريحات كاذبة و غير صحيحة تتضمن نية واضحة للتهرب من جزء أو كل الضريبة ».[1]

الفقرة الثانية: صور الطرق الإحتيالية ومدى إمكانية حصرها

تعد الطرق الإحتيالية الوسيلة الأمثل للتملص من الضريبة ،ما دفع المشرع في قانون الضرائب إلى السعي وراء تطويقها من خلال إتباع نسق خاص يتمحور أساسا في تكرار تعدادها كلما تعرض إلى جريمة الغش الضريبي،و عدم حصرها تاركا المجال للقضاء للبحث عنها وكشفها .

أولا.في قانون الإجراءات الجبائية:

يعد قانون الإجراءات الجبائية أحد أهم مظاهر الإصلاحات التي عرفتها المنظومة الضريبية الجزائرية ،الذي أستحدث بموجب قانون المالية لسنة 2002. حيث تم إجراء تعديلات جذرية لكافة القوانين الجبائية من خلال إلغاء العديد من النصوص وتحويل الكثير منها إلى قانون الإجراءات الجبائية[2]،أبرزها إلغاء جميع الأعمال التدليسية الواردة في المادة 303 من ق.ض.م وتحويلها للمادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية التي عدت خمسة أعمال تدليسية وهي :

1. ممارسة نشاط غير مصرح به؛

[1]« Du point de vue fiscal, les manoeuvres frauduleuses peuvent être analysées comme consistant dans la mise en oeuvre de procédés ayant pour effet soit de faire disparaître ou de réduire la matière imposable, soit d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés, lorsque ces procédés ne peuvent être considérés comme des erreurs excusables ou des omissions involontaires, mais sont,au contraire, le résultat d'actes conscients et volontaires destinés à donner l'apparence de la sincérité à des déclarations en réalité inexactes de leurs auteurs et impliquant l'intention d'éluder tout ou partie de l'impôt». Cf.B.O.I CF-INF-10-20-20,D.P 12/09/2012,P05.

[2] قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22ديسمبر 2001،المتضمن قانون المالية لسنة 2002،ج.رج.ج،ع79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001.

2. إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع بدون فاتورة خاصة ،وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو إستيداعها؛

3. تسليم فواتير وسندات أو تسليم أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية؛

4. نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية ،عمدا ،في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا؛

5. كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف المكلف متبع لتنظيم لدفع ضرائبه؛

ثانيا. في قانون الضرائب غير المباشرة:

نصت المادة 533 ق.ض.غ.م على ستة طرق إحتيالية وهي:

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

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

3. إستعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم إستعمالها ،من أجل دفع جميع الضرائب ،وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل الطابع؛

4. الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو الجرود المنصوص عليهما في المادتين 09و10 من قانون التجارة أو في أي الوثائق التي تقوم مقامها ،ولا ينطبق هذا التدبير إلا على بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية 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 المكلف بتنظيم إعساره أو وضع العراقيل بطرق أخرى لتحصيل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به؛

ثالثا. في قانون الرسم على رقم الأعمال :

نصت المادة 118 من هذا القانون على ستة طرق تدليسية هي نفسها المذكورة أعلاه،عدا الفقرة الأولى والفقرة الرابعة والسادسة وهي :

1. إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص ،للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولاسيما عمليات البيع بدون فاتورة؛
2. الإغفال عن التصريح بمداخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد؛
3. كل عمل أو طريقة أو سلوك يقضي ضمنا إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها ،أو تأجيل دفعها كما يتجلى من التصريحات المودعة؛

رابعا.قانون التسجيل و قانون الطابع:

لم يتطرق قانوني التسجيل والطابع لتعداد الطرق الإحتيالية وإنما تم الإشارة إليه بصفة عرضية فقط،خاصة أن طبيعة الغش في قانون الطابع تختلف عنه في القوانين الأخرى لأنها تأخذ وصف التزوير مثلما أشارت إلى ذلك الفقرة 02 من المادة 33 من ق.ط.

من خلال ماسبق يلاحظ أن المشرع عمد إلى تعداد الطرق الإحتيالية أو الأعمال التدليسية في جميع قوانين الضرائب بنفس النسق، إلا أن أهم ميزها أنها جاءت على سبيل المثال وليس الحصر[1]وهو ما يفهم من «**عبارة تعتبر على وجه الخصوص**» الواردة في المادة 36 من ق.إ.ج.ب المذكرة أعلاه والمادة 117 من ق.ر.أ بالإضافة إلى الفقرة السادسة منه بقولها «**كل عمل أو طريقة أو سلوك**» .و المادة 33 من قانون الطابع بقولها «**إن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش...**».

مايجدر الإشارة إليه أن المادة 533 من ق.ض.غ.م جاءت مختلفة عن غيرها من المواد التي عدت الطرق الإحتيالية، فأغلب النصوص حملت معها ما يدل على رغبة المشرع في عدم حصر هذه الطرق، إلا أن المادة 533 السالفة الذكر بينت ستة طرق إحتيالية وإكتفى المشرع بالقول «**تعتبر طرقا إحتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه مايلي**... »،ما يدل على أنها وردت على

[1] بودالي محمد ،المرجع السابق،ص25.

سبيل الحصر عكس ماهو مبين في المواد الأخرى،إلا أن الإشكال الذي يثار هنا هل يتم إعمال هذه المادة في مواجهة الغش الضريبي في قانون الضرائب الغير مباشرة أم يتم إعمال المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية التي وسعت من نطاق الأعمال الإحتيالية؟

إستمد المشرع الجزائري فكرة عدم تعداد الطرق الإحتيالية على سبيل الحصر من القانون العام للضرائب الفرنسي[1] الذي جرم الغش الضريبي في المادة 1741 من القانون العام للضرائب وعد بعضا من الطرق الإحتيالية وهي كالأتي:

1. عدم تقديم التصريح أو الإقرار الضريبي في الآجال القانونية المحددة.
2. إخفاء المبالغ الخاضعة للضريبة.
3. تنظيم الإعسار.
4. وضع العراقيل للحيولة دون تحصيل الضريبة أو ربطها ،بواسطة أعمال أخرى ،والقيام بأي عمل ذو طبيعية إحتيالية.[2]

كما أضافت الفقرة الثانية خمسة طرق إحتيالية تؤدي إلى تغليظ عقوبة الغش الضريبي إذا إرتكبت من طرف جمعية منظمة أو تمت الجريمة أو سهل إرتكابها مايلي :

1. عن طريق حسابات بنكية أو عقود مبرمة في الخارج.
2. بتدخل شخص طبيعي أو معنوي، أو أية هيئة في الخارج، أو بتحويل أو بواسطة مؤسسة موازية بالخارج.
3. إستعمال هويات أو وثائق مزورة بمفهوم المادة 414-1 من قانون العقوبات المتعلقة بالتزوير وإستعمال المزور،أو بجميع أنواع التزوير.
4. تقديم ما يفيد الخضوع لضريبة وهمية أو مصطنعة في الخارج.

[1] B.THEVENT, fraude fiscale –délit général, Rép.pén, janvier 2014, éd Dalloz, p94 .

[2] - Omission de déclaration dans les délais prescrits.

- Dissimulation de sommes sujettes à l'impôt.

- Organisation d'insolvabilité.

- mettre obstacle par d'autres manoeuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse.cf Art 1741 CGI.

5. تقديم عقود صورية أو مصطنعة ،أو التدخل بواسطة هوية مزورة أو تدخل هيئة صورية أو مصطنعة.[1]

[1] 1- Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2- Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

3- Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;

4- Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5- Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

-لا يفوتنا في هذا المقام التنويه أم المشرع المغربي عد الطرق الإحتيالية على سبيل الحصر في المادة 192 من المدونة العام للضرائب حيث جاء فيها ما يلي«بصرف النظر عن الجزائات الضريبية المنصوص عليها في هذه المدونة ،يتعرض لغرامة من خمسة آلاف إلى خمسين آلف درهم كل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة أو لتملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو إسترجاع مبالغ بغير حق ،إستعمل إحدى الوسائل التالية:

- تسليم أو تقديم فواتير صورية.
- تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية.
- بيع بدون فاتورات بصفة متكررة.
- إخفاء أو إتلاف وثائق المحاسبة المطلوبة قانونا .

-إختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة تدليسية في خصومها قصد إفتعال إعسارها». لمزيد من التفصيل راجع :عبد الرفيع بوداز ،تجريم الغش الضريبي وحدود الإرادة السياسية المغربية،المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية،ع102يناير-فبراير-2012،ص105.وعبد الرحمن أبيلا،الغش المرجع السابق،ص58.

ومن جهته عد المشرع المصري الطرق الإحتيالية هو الآخر على سبي الحصر في الفقرة الثانية في من المادة 133 من قانون الضريبة على الدخل المعدل و المتمم« ...ويعتبر الممول متهربا من أداء الضريبة بإستعمال إحدى الطرق الإحتيالية الآتية:

-تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالإستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذبك أو تضمينه بيانات ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.

-تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها .

-الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل إنقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

-إصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

-إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.نقلا عن: عبد الفتاح الملاح،التهرب الضريبي،مجلة المال و التجارة،العدد 217،المجلد19،سنة 1987،مصر، 47.و مسعود حسن أحمد غنيم،دراسة تحليلية للتهرب الضريبي،مجلة البحوث المالية و الضريبية،العدد70،سنة 2011،تصدر عن الجمعية المصرية للمالية و الضرائب،مصر،ص72.

ننتهي في الأخير للقول أن المشرع وفق في عدم حصر الطرق الإحتيالية، التي يصعب الإلمام بها كلها، إلا أن ذلك سوف يفسح المجال أمام الإدارة والقضاء لتكييف جميع أفعال المكلف الرامية إلى التخلص من الضريبة على أنها طرق إحتيالية. فقد سبق الإشارة أن كلا الغش والتهرب الضريبيان ينجم عنهما التملص من الضريبة، إلا أن الغش يكون مخالفا للقانون أما التهرب فيكون بالإستفادة من أحد الثغرات القانونية، غير أن عدم تعداد الطرق الإحتيالية من قبل المشرع سوف يفتح المجال للإدارة على غرار القضاء لإدخال العديد من الأفعال غير المذكورة في مواد قانون الضرائب تحت عنوان الطرق الإحتيالية ما سوف يدي إلى المساس بمبدأ شرعية الجريمة والعقاب .

ما يلاحظ أيضا على المواد التي تناولت الطرق الإحتيالية في جميع قوانين الضرائب أنها متشابه،فكان على المشرع الإستغناء عن هذا التكرار الذي لا يفيد في شيء،و يبقي فقط على الطرق الإحتيالية الواردة في قانون الإجراءات الجبائية .

في النهاية إن الطرق الإحتيالية مهما تعددت،لا يمكن الإحتجاج بها إلا عن طريق إثباتها،وتبيان النسق غير المشروع الذي تم بواسطته التخلص من الضريبة.

البند الثاني: إستعمال الطرق الإحتيالية للتملص أو محاولة التملص من الضرائب

يقوم الركن المادي لجريمة الغش الضريبي كما بينت المواد 303 من ق.ض.م، 532 من ق.ض.غ.م، 117 من ق.ر.أ، 119 من ق.ت والمادة 32 من ق.ط على التملص أو محاولة التملص في إقرار وعاء أي ضريبة أو التملص من مجموع أو جزء الضريبة أو تصفية الضريبة أو التملص من أساس الضريبة.

فبالرغم من أن النص الجزائي يجب أن ينطوي على جانب كبير من الدقة و التحديد. فالمشرع يعاقب على التملص من الضريبة بصيغ مختلفة في مواد قانون الضرائب وذلك إذا تعلق

الأمر بإقرار وعاء الضريبة و تحديد أساسها أو تصفيتها وعدم دفعها كليا بإستعمال الطرق الإحتيالية.[1]

الفقرة الأولى: ممارسة نشاط غير مصرح به

يعد النظام الضريبي الجزائري أحد الأنظمة التصريحية[2] ،التي تفرض على الشخص المعنوي تقديم مجموعة من التصريحات أهمها التصريح بالوجود أو بداية النشاط وهو ما نص عليه المشرع في المادة 183 من ق.ض.م، والتصريح بالنتائج المحققة خلال كل سنة ليسمح لإدارة الضرائب بتحديد الوعاء الضريبي تحديدا دقيقا ومراقبة التصريحات المتعلق بالدورات الجبائية.

فيعسى المكلف إلى عدم التصريح بالنشاط لتحاشي دفع الضريبة ،و العمل في الخفاء[3] حيث تعد هذه الطريقة الأكثر إنتشارا لدى المكلفين. ما دفع المشرع في المادة 151 ق.ض.م إلى التأكيد على ضرورة تقديم تصريح بملغ الربح الخاضع للضريبة قبل نهاية 30 أفريل من كل سنة تحت طائلة العقاب.حيث يأخد عدم التصريح ثلاثة أشكال وهي :إما عدم حيازة السجل التجاري أو عدم التصريح عمدا وإما التصريح خارج لآجال القانونية.

---

[1] ما يلاحظ على المواد المجرمة للغش الضريبي أنها المشرع تمتاز ببعض الشدة مقارنة ببعض النصوص الجزائية الأخرى، فالمشرع لم يشترط تحقق نتيجة إستعمال الطرق الإحتيالية بل يعاقب على مجرد المحاولة فقط من جهة ،ويضاعف العقوبات في حالة العود من جهة أخرى.

[2] نشير هنا أن التصريح أو ما يطلق عليه البعض "بالإقرار الضريبي" هو أول عمل أساسي يقر بواسطته المكلف أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق الضريبة ،ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبة حوارا من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه و بذلك يعتبر الوسيلة الأمثل لربط الضريبة إذا ما توفرت شروطها حيث لا يم الإعتماد على الإستنتاجات أو القرائن أو إلى إقرارات الغير لتقدير الضريبة جزافيا. لمزيد من التفصيل أنظر :برحماني محفوظ،المرجع السابق ،ص198.وحامد عبد المجيد دراز،المرسي السيد حجازي،مبادئ المالية العامة،بدون دار نشر،سنة 2004،ص92.

-ماتجدر الإشارة إليه المشرع أخضع الأشخاص المعنوية لنظام الربح الحقيقي بموجب المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة ،غير أنه تم تعديل هذه المادة بموجب المادة 282مكرر من قانون رقم 14-10 المؤرخ في 30ديسمبر 2014 المضمن قانون المالية لسنة 2015،ج.ر.ج.ج ،ع78 الصادرة في 31ديسمبر2014، حيث جاء فيها «تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات ،وتغطي ،زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات ،الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني ».شريطة أن لا يتجاوز رقم الأعمال ثلاثة مليون دينار(30.000.000 دج).

[3] TH.LAMBERT, les sanctions pénales fiscale, éd L'harmattan,paris,2008,192.

أولا.ممارسة نشاط دون القيد في سجل تجاري:

لا شك أن القيد في السجل التجاري يعتبر الخطورة الأولى لممارسة الأنشطة التجارية، فقد ألزمت المادة 19 من القانون التجاري جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يكتسون صفة التجار بالقيد في السجل التجاري حماية للتجار وللغير المتعامين معهم، وضمناً لجميع الهيئات الإدارية المختصة بمراقبة الأنشطة التجارية بما فيها إدارة الضرائب،حيث جاء في المادة 19 الذكورة أعلاه «يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي مسجل في السجل التجاري أن يذكر في عنوان فواتيره أو طلباته أو تعريفاته أو نشرات الدعية أو على كل المراسلات الخاصة بمؤسسته و الموقعة منه أو بإسمه،مقر المحكمة التي وقع فيها التسجيل بصفة أصلية ورقم التسجيل الذي حصل عليه ...». فيما حدد القانون 04-08 المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية[1]جميع البيانات الواجب إدراجها في السجل التجاري حتى يتسنى لإدارة الضرائب القيام بواجب الرقابة على أتم وجه.

إلا أن البعض قد يلجأ إلى ممارسة نشاط تجاري دون القيد في السجل التجاري، الأمر الذي يستحيل معه على إدارة الضرائب ربط الضريبة، لعدم وجود ما يثبت قيام المكلف بنشاط تجاري،حيث تعتبر هذه الحيلة الأثر المباشر لإستفحال ظاهرة السوق السوداء أو الإقتصاد الموازي.[2]

ثانيا.عدم التصريح عمدا:

---

[1] القانون رقم 04-08 المؤرخ في 14 أوت 2004،المتضمن شروط ممارسة الأنشطة التجارية،ج.ر.ج.ج،ع52،الصادرة في 18 أوت 2004.

[2] للسوق السوداء العديد من التسميات منها الإقتصاد التحتي ،الإقتصاد الخفي ،الإقتصاد الأسود،الإقتصاد غير المرئي ،الإقتصاد المغمور ،الإقتصاد غير الرسمي،إقتصاد الظل،والإقتصاد الموازي، حيث قدر الإقتصاد غير الرسمي ب19.5 %في سنة 1988 إلى 24ذ %سنة 1990 ،ثم إلى 32.95%سنة 1998 ،ليبلغ ذروته 42 %سنة 2003،ثم يتراجع قليلا بنسبة تقدر ب% 34.2،راجع في ذلك: قارة ملاك،إشكالية الإقتصاد غير الرسمي في الجزائر مع عرض مقارنة تجارب :المكسيك ،تونس والسنغال،رسالة دكتوراه في الإقتصاد،كلية العلوم الإقتصادية،جامعة منتوري-قسنطينة،2010،ص124.

-كما يرى بعض المختصون أن الأسواق السوداء تنتشر بشدة في الدول النامية كما أرجعوا أسباب الأزمة المالية العالمية لإنتشار السوق السوداء ،لمزيد من التفصيل راجع إحسان مرسي،الإقتصاد والأزمة المالية العالمية،مجلة الإقتصاد و التجار،ع632 أبريل-2010،مصر،ص18 و شيماء سيد،الإقتصاد الخفي،مجلة الإدارة،ع02 يناير-2012،مصر،ص78.ومدحت حسنين-محسن الخيضري-صلاح الحندي،الإقتصاد السري ملاذ المتهربين من الضرائب والرسوم،مجلة المال والتجارة،ع371 مارس-2000،مصر،ص5. عبد الله الصعيدي،دراسة في جرائم الإقتصاد الخفي- التهرب الضريبي و الجمركي ،وغسيل الأموال كأمثلة- ،مجلة الفكر الشرطي،العدد 01،الملجد 09،سنة 2000، تصدر عن مركز بحوث الشرطة،القيادة العامة لشرطة الشارقة،الإمارات،ص187.

إذا كان القيد في السجل التجاري هو الإلتزام الأول الملقى على عاتق المكلف، فإنه ملزم بعده بالتصريح بالوجود[1]، والعديد من التصريحات الأخرى كالتصريح بالربح المحقق، لتمكين إدارة الضرائب من تحديد الوعاء الضريبي. فالتصريح بالوجود هو أساس فرض الضريبة،كأن يتم إخضاع المكلف لنظام الربح الحقيقي إذا تجاوز رقم أعماله ثلاثة مليون دينار (3.000.000 دج) أو إلى النظام الجزافي إذا كان رقم الأعمال المحقق لا يتجاوز ذلك[2].فعادة ما يسعى المكلف إلى عدم تقديم تصريح ببداية النشاط الذي ينجر عنه إستحالة تقدير الضريبة أو ربطها.[3]

إلا أننا نتساءل في هذا الصدد هل يعفى الشخص المعنوي من التصريح بالربح المحقق خلال السنة متى لم يحقق أية أرباح أو كان في وضعية إعسار؟ فقد يحتج الشخص المعنوي بأنه لم يحقق أي ربح أو يمر بمرحلة إعسار وبالتالي يستحيل دفع الضريبة.

– يمكن القول أنه ليس ضروريا أن يتضمن التصريح أرباحا فقط بل يلزم على المكلف تقديم تصريح سنوي يشرح من خلاله وضعية الشركة ويبقى لإدارة الضرائب حق مراقبة التصريحات والتأكد من مدى مصداقيتها. وبالتالي لا يعفى الشخص المعنوي من التصريح مهما كانت وضعيته. وهو ما إستقر عليه الإجتهاد القضائي الفرنسي[4]، أما بالنسبة للأخطاء المادية أو التي يمكن أن تعتلي التصريح كإغفال الإسم واللقب أو عدم الإمضاء،لا تعتبر أخطاء جسيمة يترتب عنها إعتبار التصريح كأن لم يكن بل تبقى مجرد أخطاء مادية يمكن تصحيحها.بل الذهب القضاء الجزائري إلى أعبد من ذلك في قراره رقم 33858 –2006 بالقول إن مجرد تناقض بين التصريحات الشهرية والتصريحات السنوية للمكلف بالضريبة لا يعتبر مناورة تدليسية طالما أن المادة من قانون 193 من قانون الضرائب المباشرة

---

[1] المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ،المعدل و المتمم.

[2] المادة .. من قانون المالية 2015.

[3] J.BRANDEAU,délit de fraude fiscale ou délit d'omission déclarative, P. A, n° 17,23-01-2009,éd lextenso,p09.voir aussi:

– علي سالم،حالات التهرب من الضريبة ،مجلة إدارة الأعمال،العدد73،سنة 1996،مصر،ص51.

[4] Cass.Crim, 26mars 1976, Bull, n 119p335.Cass.Crim,29 mars 1989 Bull n153,p397.Cité par P. DI MALTA,op,cit,p183.

-A.RAMOS,déclaration préalable d'activité ,Rép.pén, mai 2004,éd DALLOZ,p…et A.PEZARD,la modernisation des activités financiers en europe,P.A,n°122,09-10-1996,ed lextenso,p11.

(المادة 36 من ق.إ.ج.ج.ب)في هذه الحالة تسلط على المكلف بالضريبة جزاءات على النقص في التصريح.[1]

ثالثا. تقديم تصريح خارج الآجال القانونية:

ليس على الشخص المعنوي التصريح فقط بل يجب عليه إحترام أجال التصريح،فالتصريح خارج الآجال القانونية يعتبر عملا تدليسا موجبا للمسؤولية الجنائية.[2]

الفقرة الثانية: إنجاز عمليات شراء و بيع بدون فاتورة خاصة بالبضائع

تعتبر هذه الطريقة الأكثر إستعمالا لدى المكلفين بالضريبة، حيث تعتبر الفواتير المرجع الرئيسي لإدارة الضرائب للتحقق من مدى شفافية التصريحات المقدمة لها. فيعمد المكلف في هذا الحالة للقيام بعمليات الشراء والبيع بدون فاتورة من أجل إخفاء وضعه المالي لإيهام إدارة الضرائب بأن الشركة لا تحقق أية أرباح،أو أنها تمر بمرحلة إعسار.

لذلك دأب القانون التجاري على فرض العديد من الإلتزامات على الشخص المعنوي، منها مسك العديد من الدفاتر، أبرزها دفتر اليومية الذي تقيد فيه جميع الأنشطة اليومية [3]،مع الإحتفاض بجميع الوثائق الثبوتية التي تبرر المعلومات المدونة فيه، فقد نصت المادة 02 من المرسوم التنفيذي المتعلق بتحديد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل الإستيلام والفاتورة الإجمالية على «يجب أن يكون كل بيع سلع أو تأدية خدمات بين الأعوان الإقتصادين موضوع فاتورة ويتعين على البائع تسليمها ويتعين على المشتري طلبها منه ويجب أن تسلم بمجرد إجراء البيع أو تأدية الخدمات».[4]

فعلى أساس الفاتورة يتم قيد المعاملات في دفتر اليومية والجرد اللذين على أساسهما يتم إعداد الميزانية والحسابات السنوية، فعدم التعامل بالفواتير يسهل على المكلف تقديم تصريحات كاذبة أو

---

[1] فنيش كمال ،المرجع السابق،ص51.

[2] E.CRUVELIER, défaut ou retard de déclaration, Rép.pén, janvier 2016,éd DALLOZ,p

[3] المادة 09 من القانون رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري،ج.رج.ج،ع101 الصادرة في 19 ديسمبر 1975 المعدل و المتمم .

[4] مرسوم تنفيدي رقم 05-486 مؤرخ في 10-12-2005،المتعلق بتحديد شروط تحرير فاتورة و سند التحويل و وصل التسليم والفاتورة الإجمالية و كيفيات ذلك،ج.ر،ج.ج،ع 20 الصادرة في 11-12-2005.

ناقصة ما يؤدي إلى الربط الخاطئ للضريبة.فعلى سبيل المثال تلجأ شركة(أ) إلى إقتناء مجموعة من المواد الأولية لصناعة منتج معين فتقوم بطلب الفواتير من المورد فتقوم ببيع منتجاتها بدون فواتير. وبعد ذلك تقدم تصريحها السنوي على أساس أنها لم تحقق أية أرباح بل تعرضت لخسائر هامة نتيجة إرتفاع المصاريف والنفقات على المواد الأولية وإنخفاض المداخيل والأرباح[1]. لذلك إشترط المشرع أن تتم جميع المعاملات التجارية بواسطة فاتورة وأن تحتوي على بعض البيانات التي تتعلق بالبائع والمشتري منها تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري وشكله القانوني، رأس المال، رقم السجل التجاري،رقم التعريف الإحصائي، تاريخ الفاتورة وطرقة الدفع،تسمية السلع المبيعة وكميتها ،سعر الوحدة والسعر الإجمالي دون إحتساب الرسوم ،والسعر الإجمالي مع إحتساب الرسوم.

كما يمكن للمشتري دون البائع أن يقديم الفواتير التي تحتوي بيانات كلا منهما للإطلاع عليها أو لتدعيم تصريحاته السنوية، فيسهل على إدارة الضرائب كشف الغش من خلال التدقيق في تصريحات المقدمة من البائع الذي ادعى أنه لم يحقق أية أرباح.

الفقرة الثالثة: تسليم أو تقديم فواتير وسندات أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية

إستعمل المشرع عبارة تسليم فواتير وسندات في المادة 36 من ق.إج.ج ب،وإستعمل عبار تقديم الأوراق في المادة 533 من ق.ض.غ.م[2]،حيث يظهر الإختلاف بينهما أن "التقديم" يكون بطلب من إدارة الضرائب عند إنتقالها إلى مكان مزاولة النشاط لفحص الدفاتر والسندات فحين يكون "التسليم" عند تقديم التصريحات السنوية حيث يجب على الشخص المعنوي أن يسلم لإدارة الضرائب جميع الوثائق للإطلاع عليها.

[1] P.DONSIMONI, règles de facturation, P.A ,N°17,09-02-1988,éd lextenso,p07.

[2] مانجدر الإشارة إليه أن المشرع الفرنسي يعاقب على تقديم أوراق أو محررات صورية من خلال نص المادة 1473 من قانون الضرائب العام الذي نص على :

«Quiconque a sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou a passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre-journal prévu par les articles Art. 123-12 à Art123-14 du code de commerce, ou dans les documents qui en tiennent lieu».

منح المشرع إدارة الضرائب في المادة 18 من ق.إ.ج.ج ب، مهمة مراقبة التصريحات والمستندات المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم،عن طريق فحص التصريحات.كما يمكن لها الإنتقال إلى مكان ممارسة النشاط وهنا يتعين على المكلف تمكين مفتش الضرائب من الإضطلاع على جميع الوثائق الحسابية والجرود وجميع الأوراق المتعلقة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة النتائج المبينة في التصريح.

وعليه يلتزم الشخص المعنوي وفقا للمادة 152من ق.ض.م ف02 والمادة 65 من ق.ر.أ، بمسك محاسبة منتظمة تسمح بتحديد رقم أعماله، من خلال مراعاة إتباع تسجيل محاسبي وفق تسلسل زمني للحركات المؤثرة على رأس مال الشركة، وإنشاء حسابات سنوية عند إقفال الدورة مثل حسابات مقفلة معتمدة في ذلك على قاعدة التسجيلات المحاسبية والجرد. لذلك تشتمل المحاسبة على الدفاتر التجارية المنصوص عليها في المادة 09 و11 من القانون التجاري وهي دفتر اليومية الذي يقيد فيه يوميا بيوم عمليات المقاولة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا ودفتر الجرد الذي يتم من خلاله إجراء جرد سنوي لعناصر أصول وخصوم.

إلا أن هذه المحاسبة تختلف من نشاط لآخر فحسب المادة 10 من ق.ض.غ.م يجب على المستودعين مسك محاسبة نوعية تسجل فيها دون شطب أو ترك بياض كل العمليات المتعلقة بالدخول والخروج، هذا وقد أشارت المادة 294 من نفس القانون إلى ضرورة مسك حساب خاص بالخروج والدخول بالنسبة للتبغ تلتزم بمسكها الشركات المصنعة له، أما المادة 359 من نفس القانون تناولت الأحكام المتعلقة بصناعة الذهب والفضة والبلاتين والجميع المعادن الثمينة وحثت على ضرورة مسك دفتر موقع ومؤشر عليه من طرف إدارة الضرائب يتم فيه قيد جميع المواد المصنعة من ذهب وفضة...إلخ،بالإضافة إلى عددها ووزنها وعيارها وكمياتها مع ذكر أسماء وعنوانين الأشخاص الذين يتعاملون معهم .

عموما يمكنا القول إنه على أساس المحاسبة يتم حساب الربح الخاضع للضريبة وذلك عن طريق حساب نتائج مجموع العمليات مهما كانت طبيعتها، والمحققة من طرف الشخص المعنوي فالربح الصافي هو الفرق بين النتائج التي حققها هذا الأخير والأعباء التي تحملها.[1]

ومن تم تكون المحاسبة والفواتير صورية أو مزيفة عندما تتضمن إغفالات خطيرة ومتكررة تعكس نية الغش لدى المكلف، أما إذا كانت ناقصة أو متضمنة لأخطاء مادية فعادة ما يتم تصحيحها عند تقديمها للفحص من قبل إدارة الضرائب.

ومن هنا تأخذ عملية تقديم وثائق و سندات لعمليات غير حقيقة عدت أشكال أهمها:

أولا.عدم مسك و إتلاف الدفاتر المفروضة على المكلفين مسكها:

يفترض في المكلف العلم بجميع الإلتزامات الضريبية بمجرد إختياره لممارسة أحد الأنشطة الخاضعة للضريبة، فلا يجوزه له الدفع بجهله للقواعد الجبائية،كما لا يجوز له الدفع بعدم تمكنه من الحسابات فقد منحه القانون حق الإستعانة بمحاسب أو خبير .

ليس مسك الدفاتر التجارية وحده فقط يعفي من المسؤولية، بل يجب على المكلف أن تكون دفاتره مؤرخة ومنتظمة دون ترك أي بياض أو تغيير من أي نوع.كما يجب أن تكون مرقمة الصفحات موقعة من طرف القاضي لما لها من قوة ثبوتية، ويجب الإحتفاظ بها لمدة 10 سنوات[2].لذلك تقوم مسؤولية الشخص المعنوي بمجرد عدم مسك أحد الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري وقانون الضرائب .

ثانيا.تضخيم الأعباء عن طريق القيام بتحرير أو إستيلام فواتير تتضمن عمليات وهمية:

تعتبر جميع التصريحات والوثائق المقدمة من طرف المكلفين صحيحة وحقيقية حيث يفترض في المكلف حسن النية. ويقع على عاتق إدارة الضرائب التأكد من صحة الوثائق. دون إعاقة أو عرقلة

[1] رضا خلاصي،المرجع السابق،ص38.

[2] المادة 14 فقرة 04 من قانون الضرائب الغير مباشرة المعدل و المتمم. و المادة 12 من القانون التجاري المعدل و المتمم.

– نشير إلى قرار صادر عن المحكمة العليا في القضية رقم 46728 المؤرخة في 08-05-1988 جاء في منطوق القرار «تحفظ الدفاتر اليومية والمستندات التجارية لمدة عشرة سنوات من تاريخ إقفالها » ،المجلة القضائية،عدد02،ص85.

نشاط المكلف فيستغل ذلك من أجل تمويه إدارة الضرائب بواسطة القيام بتضخيم الفواتير أو السندات التي تتضمن شراء العتاد أو الصيانة أو مصاريف الخدمات أو إقتناء مركبات أو تنظيم حفلات عمل أو كقيام المكلف بقديم مجموعة من الفواتير تتعلق بعمليات تجارية مع شركات متواطئة[1].أو بمساعدة الشركات المختصة بتسليم فواتير وهمية تسمى «**les taxies**»وهي مستمدة من (**taxe**)أي الرسم ،حيث يرصد هذا النوع من الشركات لتقديم سندات تجارية قانونية لعمليات وهمية بإسم مؤسسة وهمية وذلك من أجل تدعيم طلبات إسترجاع الرسم على القيمة المضافة، أو بهدف تقليص نسبة الأرباح الخاضعة للضريبة نتيجة ما تحمله الفواتير من أعباء ومصاريف وهمية.[2]

فقد منح قانون الضرائب المكلف الخاضع للرسم على القيمة المضافة (**T.V.A**) حق استرجاع الرسم أو حسمه. وذلك عن طريق إرسال إلى قابض الضرائب التي يقع في دائرة إختصاصه مكان مزاولة نشاطه.كشفا لرقم الأعمال يبين فيه مبلغ العمليات المحققة لمجمل مؤسساته من جهة،وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة وتسديد الضريبة المستحقة من جهة أخرى، حيث يكون الرسم المذكور في الفواتير أو البيانات أو وثائق الإستيراد قابلا للحسم.[3]

ويكون الرسم قابلا للإسترجاع أيضا إذا تعلق الأمر بعمليات معفاة من الرسم أو عمليات التصدر أوعمليات تسليم بضائع وأشغال وسلع وخدمات إلى قطاع معفى أو مستفيد من نظام الإعفاء من الرسم أو عند التوقف عن النشاط. غير أنه يشترط لإسترجاع الرسم أن يتم مسك الدفاتر بالشكل القانوني من طرف المؤسسة المستفيدة، وأن يتم إستظهار مستخرج من جدول الضرائب مصفى أو جدول زمني للدفع كما يشترط أن يقدم المكلف بيانا يتضمن ملاحظات الدفع السابق في التصريحات السنوية التي تكتتبها المؤسسة على أن يتجاوز مبلغ العملية التي إستحق الرسم بشأنها 100.000دج وتم تسديده بوسيلة دفع أخرى غير النقود.[4]

---

[1] B.BOULOC, facturation de prestations faites par une société amie, Rev.soc,9 mars 2016,éd DALLOZ,p187.

-J-P.DOUCET,chronique de droit criminel,Gaz.Pal,n°218,05 juillet 2000,éd lextenso,p10.

[2] Célestin foumdjem, le blanchiment de capitaux et la fraude fiscale: de la mobilisation internationale aux spécificités nationales, thèse de doctorat en droit privé, T1, école doctorale et sciences humaines, université de Cergy-Pantoise, 2010,p96.

[3] المادة 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

[4] المادة من نفس القانون.

وعليه يسعى المكلف الذي لم تتوفر فيه شروط إسترجاع الرسم أو حسمه من مجمل العمليات،إلى البحث عن فواتير تتضمن عمليات وهمية من أجل تدعيم طلباته الرامية إلى الإحتيال على إدارة الضرائب من أجل الحصول على تعويضات الرسم على القيمة المضافة لعمليات وهمية،أو من أجل تقديم التصريح السنوي المتعلق بالأرباح المحققة[1]. مثلا كأن تقوم الشركة (أ) المختصة بإعداد الحسابات بتمكين الشركة (ب) من محاسبة أو فواتير أو سندات مزورة فتعتبر الشركة(أ) قد إرتكبت جريمة التزوير وتعتبر الشركة(ب) مسؤولة إستعماله.[2]

ما حث بالمشرع في المادة 03 من المرسوم التنفيدي رقم 05-468 إلى تأكيد على ضرورة تحرير الفواتير ووصل الإستيلام وسندات التحويل والفواتير الإجمالية وفق أشكال محددة مسبقا ليسهل على إدارة الضرائب مراقبتها.[3]

---

[1] S.DETRAZ,escroquerie à la TVA,RSC,17 novembre 2015,éd DALLOZ,p661.B.BOLOUC, escroquerie .fraude à la TVA,RTD COM,15 septembre 2007,éd DALLOZ,p637.cass.crim.6 avril 2011,les manœuvre frauduleuse a l'escroquerie à la TVA ,AJ pénal,11juilette 2011,éd DALLOZ,p367.J-R.PELLAS, le délit d'escroquerie en matière de TVA, Rev.F.F.P,n°128,01novembre 2014,p3.F.PERROTIN,quel bilan pour lutte contre la fraude à la TVA, P.A ,n°35,18 févier 2016,éd lextenso,p4.

[2] Cass.Crim 25 février 2004,Bull.crim n°53,note de E.PIRE, infractions pénales, Gaz. Pal, n°209,27 juillet2004, éd lextenso.

[3] المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10-12-2005 المتعلق بتحديد شروط تحرير فاتورة وسند التحويل ووصل الإستلام والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك ،ج عدد 80 الصادرة في 11-02-2005 جاء فيها ما يلي:

«بالنسبة للفاتورة:

1) البيانات المتعلقة بالبائع :

-تسمية الشخص امعنوي أو عنوانه التجاري ،العنوان ورقما الهاتف و الفاكس وكذا العنوان الإلكتروني عند الإقتضاء ،الشكل القانوني للعون الإقتصادي وطبيعة النشاط ،رأس مال الشركة عند الإقتضاء ،رقم السجل التجاري ،رقم التعريف الإحصائي ،طريقة الدفع وتاريخ تسديد الفاتورة تاريخ تحرير الفاتورة و رقم تسلسلها ،تسمية السلعة المبيعة وكميتها ،سعر الوحدة دون الرسوم للسلعة المبيعة ،سعر الإجمالي دون إحتساب الرسوم للسلع المبيعة ،العسر الإجمالي مع إحتساب الرسوم .

2)بيانات تتعلق بالمشتري :

إسم الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري ،الشكل القانوني وطبيعة النشاط،رقم السجل التجاري ،رقم التعريف الإحصائي» .

بالنسبة لسند التحويل المادة12-13 :

ويجب تحريره عند نقل سلعة للتخزين ،والتحويل و التعبئة أو التسويق، فسند التحويل يحرر من أجل تبرير حركة السلع و المنتجات أمام أعوان الضبط القضائي أو الأعوان المخولين للمراقبة على أن يحتوي على مجموعة من البيانات وهي: الإسم واللقب و التسمية أو العنوان التجاري ،العنوان ورقم الهاتف ،رقم السجل التجاري ،طبيعة السلع المحولة ،عنوان المكان الذي حولت منه السلع والمكان الذي حولت إليه ،توقيع العون وختمه الندي،إسم و لقي الناقل .

بالنسبة لوصل التسليم و الفاتورة الإجمالية :

ثالثا.مسك محاسبتين:

تقوم جميع الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بمسك محاسبة منتظمة تراعي فيها إحترام القوانين والأنظمة السارية، وخصوصا المخطط المحاسبي الوطني. فتكون المحاسبة صحيحة ومكتملة متى تم إتباع تسجيل محاسبي وفق تسلسل زمني للحركات المؤثرة على ذمة الشخص المعنوي،و إنشاء حسابات سنوية خاصة عند

إقفال الدورة .[1]

وعليه فقد يعمل المكلف الملزم في وقت واحد إلى تقديم محاسبة ظاهرية للإدارة الجبائية،والإحتفاظ بأخرى خفية تعكس الوضع الحقيقي للنشاط الذي يمارسه،ولا يكفي عادة مسك محاسبة مزدوجة، بل لا بد أيضا من إستعمال وثائق مزورة تدعمها، وهذا أمر حتمي إذ لا يمكن تصور مسك محاسبة صورية بدون تأييدها بوثائق مزورة كالفواتير مثلا.[2]

رابعا.تزوير المحررات التجارية :

نصت المادة 219 من ق.ع .ج على «كل من إرتكب تزويرا بإحدى الطرق المنصوص عليها في المادة 216 في المحررات التجارية أو المصرفية أو شرع في ذلك يعاقب بالحبس من سنة

يستعمل وصل التسليم بدل الفاتورة في العمليات التجارية المتكررة و المنتظمة عند بيع سلع لنفس الزبون ،وتحرر فاتورة إجمالية لجميع العمليات لكل زبون على حدا مع ضرورة إحترامها الأشكال المنصوص عليها في الماديتين أعلاه

[1] ألفونس ميخائيل ،أثر التشريعات و المحاسبة الضريبية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي،مجلة الإدارة،العدد01،المجلد30،سنة 1997،مصر.ورضا خلاصي ،المرجع السابق،ص58

[2] نجيب الفقي،زجر المخالفات الجبائية الجزائية،ملتقى القاضي الجبائي،03-04 جانفي-2002،من تنظيم الجمعية التونسية للقانون الجبائي،ص07 -عزز الدين سيمو،التهرب الضريبي كجريمة إقتصادية-ابعادها و آثارها،بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة،كلية العلوم القانونية و الإجتماعية و الإقتصادية ،جلمعة وجدة-المغرب،2001،ص31.

-J-C.DRIE,l'omission d'écriture ou la passation d'écriture inexactes ou fictives,P.A,n°74,12 avril 2007,éd lextenso,p1-3.L-Y.MULLER-CH.LOPEZ,chronique de droitcomptable et fiscal,P.A,n°253,21Décembre2009,éd lextenso,p..H.MATSOPOULOU, le faux bilan et les actions judicaires en droit français, P.A, n°187,19 sptembre2001,éd lextenso,P..A.ROBERT,information comptable et financières:quelles responsabilité, bull.J.Soc,n°11,01 novembre 2009,éd lextenso,p4.

(1) إلى خمسة (5) سنوات وبغرامة من 500 دج إلى 20.000دج...ويجوز أن يضاعف الحد الأقصى للعقوبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى إذا كان مرتكب الجريمة...مدير شركة...»

أما المادة 216 من نفس القانون نصت على بعض الأعمال التي تعتبر تزويرا نذكر منها :

- تقليد أو تزييف الكتابة أو التوقيع.
- إصطناع إتفاقات أو نصوص أو إلتزامات أو مخالصات أو بإدراجها في محررات فيما بعد.
- إضافة أو إسقاط أو تزييف الشروط أو الإقرارات أو الوقائع التي أعدت هذه المحررات لتلقيها أو لإثباتها.
- إنتحال شخصية الغير أو الحلول محلها.

فقد يرصد التزوير للأستفادة من بعض المزايا كحق إسترجاع الرسم الأمر الذي دفعنا إلى التساؤل **عن أساس قيام المسؤولية المكلف في هذه الحالة. هل تقوم على أساس جريمة الغش الضريبي أم على أساس التزوير و إستعمال المزور أم يتم الجمع بينهما ؟**

لم يأخد المشرع الجزائري بمبدأ الجمع بين العقوبات السالبة للحرية وهو ما نستشفه من نص المادة32 من ق.ع.ج حيث جاء فيها «يجب أن يوصف الفعل الواحد الذي يتحمل عدة أوصاف بالوصف الأشد بينهما ».

غير أنه إستثناءا في قانون الضرائب فإن القاضي ملزم بالنطق بالعقوبات القضائية والغرامات الجبائية معا وفي نقس الحكم تحت طائلة نقض الحكم وإبطاله. فقد أشار في قانون الضرائب إلى المسألة الجمع بين العقوبات حوالي خمسة مرات، في الفقرة 05 من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة ، والمادة 549 من قانون الضرائب غير المباشرة، والفقرة 05 من قانون التسجيل،والفقرة 05 من المادة 35 من قانون الطابع.

-فأما إذا إفترضنا أن المتابعة تمت على مرحلين، مرحلة أولى تتعلق بجريمة التزوير ومرحلة ثانية بعد ثبوت التزوير يتم رفع دعوى جديدة تتعلق بالغش الضريبي، فالمادة 35 ف 01 من ق.ع.ج،جاءت صريحة بقولها «إذا صدرت عدة أحكام سالبة للحرية بسبب تعدد المحاكمات فإن العقوبة الأشد وحدها هي التي تنفد ».

فيما أضافت الفقرة الثانية أنه إذا كانت العقوبات المحكوم بها من طبيعة واحدة ، هو الحال بالنسبة لجرمتي الغش والتزوير فعقوبتهما من طبيعة واحدة (خمسة سنوات حبس كحد أدنى) ،يجوز للقاضي أن يأمر بضمها كلها أو بعضها في نطاق الحد الأقصى المقرر قانونا للجريمة الأشد.

إلا أن الإشكال يكمن في المواد الضريبة التي أحالت إلى قانون العقوبات كالمادة 33 من قانون الطابع التي تحيل إلى المادة 209 و210 من قانون العقوبات، أو عندما يتم تقديم وثائق مزورة كفواتير والمحاسبات وكل المحررات التجارية لإدارة الضرائب من أجل التملص من الضريبة أو الإستفادة من الإمتيازات المقررة لبعض الفئات. فهل يتم جمع كل من العقوبات الواردة في قانون الضرائب وقانون العقوبات متى تقرر خرقهما معا؟

- ففيما يتعلق بضم و جمع العقوبات المالية فلا إشكالا في ذلك حيث جاء في المادة 36 من قانون العقوبات «تضم **العقوبات المالية ما لم يقرر القاضي خلاف ذلك** ».
- أما بالنسبة لجمع العقوبات السالبة للحرية فإن الإجتهادات القضائية للمحكمة العليا في المادة الجمركية إستقرت على أن الفعل الواحد الذي يقبل وصفين أحدهما من القانون العام[1] والأخر من قانون الجمارك،يخضع من حيث العقوبة ذات الطابع الجزائي للعقوبة الأشد الذي يتضمنها أحد القانونين[2] .وهو ما أخد به المشرع الفرنسي أيضا في نص المادة 1743 من ق.ع.ض ف02 بقوله« إن الأحكام الواردة في هذا قانون، لا تعفي من تطبيق العقوبات الواردة في قانون العقوبات».[3]

[1] نقصد هنا بالقانون العام قانون العقوبات (le droit commun).

[2] مفتاح لعيد، الجرائم الجمركية في القانون الجزائري، رسالة دكتوراه في القانون الخاص،كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان،2011،ص340

[3]Art 1743 al 02 du C.G.I« la présente disposition ne met pas obstacle à l'application des peines de droit commun».

-G.TIXIER T. LAMULLE, La règle non bis in idem est-elle applicable au cumul des sanctions pénales et des sanctions fiscales ?,RSC, éd DALLOZ,1997. 249.

-L.AYRAULT,Non bis idem: les enjeux en matière fiscale, AJ pénal , éd DALLOZ,2015,p85.

من خلال مل سبق يمكننا القول أنه يجوز الجمع بين العقوبات الواردة في قانون الضرائب و بين جميع العقوبات التي يستفاد منها قمع المخالفات المتعلقة بالضريبة بما فيها الواردة في قانون العقوبات،عدا العقوبات السالبة للحرية.

الفقرة الرابعة: الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه:

يقصد بالإخفاء تقديم تصريحات ناقصة عن القيمة الحقيقية للمنتجات والمبالغ التي يتم على أساسها تقدير الضريبة. حيث تعد هذه المناورة أكثر الطرق الإحتيالية إنتشارا ،لصعوبة إحصاء جميع المنتجات ومراقبة جميع نشاطات المكلف،ما حث المشرع الضريبي إلى إلزام الشخص المعنوي،بإكتتاب تصريح بمبلغ الربح المحقق خلال السنة إلى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقره.[1]

بينما عرفت المادة 140 من ق.ض.م الأرباح الواجب التصريح بأنها«... الربح الخاضع للضريبة، هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، المحققة من طرف كل مؤسسة بما في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الإستغلال أو في نهايته»[2].وعليه تلجأ إدارة الضرائب إلى حساب أرباح الشخص المعنوي عن طريق حساب الفرق بين نتائج الإستغلال والأعباء القابلة للخصم .

حيث تتكون نتائج الإستغلال من مجموع المبيعات المتعلقة بالسلع أو الخدمات المقدمة وكذا مداخيل كراء العقارات المسجلة في الميزانية والمخصصة للكراء، عائدات العمليات المالية من فوائد وحقوق وكفالات، دون أن ننسى مداخيل القيم المنقولة الناتجة عن إكتساب الأسهم والحصص الإجتماعية والتنازلات عن الديون من طرف الدائنين، ضف إلى ذلك تعويضات التأمين والإعانات وفوائض القيم الخاصة بالتنازل .

[1] أنظر المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة المعدل والرسوم المماثلة و المعدل و المتمم.

[2] عرفت المادة 720 من القانون التجاري المعدل و المتمم، الأرباح الصافية بنفس التعريف المذكور أعلاه.

أما الأعباء القابلة للخصم[1] يمكن إجمالها في أعباء دورة الإستغلال من مشتريات، مصاريف مستخدمين كالأجور والمكافاءات، إيجار المحلات المهنية، مصاريف الصيانة والتصليح ،مصاريف التأمين، مصاريف النقل بالنسبة للبضائع، مصاريف الدعاية و الإشهار[2]، مصاريف التسيير، وأخيرا الإهتلاكات.[3]

فالإخفاء كحيلة ينجر عنه سوء تقدير الضريبة أو الإعفاء منها ،كأن تقوم الشركة (أ)المختصة بالنشاطات السياحية بتصريح بربح قيمته 1000دج بعد خصم التجهيزات والقيام بترميم المكاتب ودفع أجور العمال، فيتم إقتطاع ضريبة نسبتها 19% أي 190دج، إلى أنه في الحقيقة تحقق الشركة أرباحا قدرها 10.000 دج، فقد يتم إخفاء المبالغ المحققة عن طريق بيع الأثاث القديم ومبلغ تعويضات التأمين. ما ينجر عنه ضياع حولي 80 %من مبلغ الضريبة الواجب تحصيله للخزينة الدولة.[4]

-إلا أن الحديث عن الإخفاء يجرنا إلى **التساؤل عن الجهة المختصة في تقدير الإخفاء ؟**

فإذا كان المشرع يعتبر أفعال الإخفاء طرقا إحتيالية موجبة للمسؤولية الجنائية، فإن الإختصاص الأصيل في تقدير الضريبة يعود للإدارة أو للقاضي الإداري. **فلمن يؤول إختصاص تقدير التصريحات الناقصة ؟هل للقاضي الإداري أم الجزائي ؟**

للإجابة عن هذا الإشكال لابد من التفرقة بين المبالغ خاضعة للضريبة والضريبة المفروضة (الوعاء الضريبي)بحد ذاتها.

---

[1] نشير هنا أن الأعباء القابلة للخصم يشترط فيها : أن تكون ناتجة عن الإستغلال والسير العادي للمؤسسة،كما يجب أن تكون مبررة،.و أن ينتج عنها نقص في أصول الشخص المعنوي. لمزيد من التفصيل أنظر:خلاصي رضا، المرجع السابق، ص46

[2] يجب إن لا تتجاوز مصاريف الدعاية و الإشهار نسبة 10% من رقم الأعمال المحقق خلال السنة المالية أو ثلاثون مليون دينار كحد أقصى طبقا لما نصت عليه المادة 169 ف 02 من قانون الضرائب المباشرة المعدل و المتمم .

[3] أخضع المشرع الضريبي بموجب المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة حساب الإهتلاكات إلى سلم خاص ،و أشار إلى نوعين من الإهتلاكات و هي إما تنازلية أو تصاعدية،حيث يتم حساب الإهتلاكات التنازلية بواسطة العملية التالية :معدل الإهتلاك=100/ن x المعامل المحدد مسبقا من قبل المشرع أما بالنسبة للإهتلاكات التصاعدية فتحسب كتالي:معدل الإهتلاك = ن x (عدد السنوات) / (ن x (ن + 1) / 2).لمزيد من التفصيل راجع :خلاصي رضا،المرجع نفسه،ص 51-55 و حميد بوزيدة ،المرجع السابق،47.

[4] محسن جمجوم،مكافحة التهرب الضريبي،مجلة الإقتصاد و المحاسبة،العدد346،السنة 1986،مصر،13-14.

حيث يعود إختصاص تقدير الضريبة المتنازع على قيمتها للقاضي الإداري الذي يدرس التصريحات وكيفية حساب الضريبة ويتفحص مدى سلامة الإدارة في إحتساب الضريبة وتطبيق

النسب الواردة في قانون الضرائب.[1]

أما الإخفاء كركن من أركان جريمة الغش الضريبي فيعود إختصاص النظر فيه للقاضي الجزائي.فالقاضي الإداري مرتبط بتحديد الوعاء الضريبي وقيمة الأرباح والتصريحات المختلفة أما موضوع الغش الضريبي فهي مسألة جزائية مرتبطة بإستعمال وسائل التدليس للتملص من دفع الضريبة،فالقاضي الجزائي لا يهتم بقيمة الضرائب إذا كانت منصفة وصحيحة الأساس، وحتى لو تفطن إلى أن الإدارة أخطأت في تحديد الضريبة فإن دور القاضي الجزائي ينحصر في البحث عن أركان جريمة الغش.[2]

وهو ما ذهبت إليه المحكمة العليا في **قرارها المؤرخ 28-01-2009 رقم 378030** حيث قضت ببطلان قرار مجلس قضاء قسنطينة الذي قام بإرجاء الفصل في جريمة الغش الضريبي لحين الفصل في تقدير قيمة الضرائب من طرف المحكمة الإدارية ،على ثلاثة أسس:

-الأساس الأول: أن القاضي الجزائي مستقل عن القاضي الإداري وأن الحكم الإداري لاحجية له أمام القاضي الجزائي.

-الأساس الثاني:أن موضوع القضية الإدارية هو تحديد قيمة الوعاء الضريبي، قيمة الأرباح والتصريحات المختلفة أما موضوع التهرب الضريبي فهو قضية جزائية تتعلق بإستعمال وسائل تدليسية ووسائل غش من أجل التهرب من دفع الضريبة .

---

[1] نشير هنا أن التعبير باللغة الفرنسية أكثرا وضوحا منه باللغة عربية فالمشرع الفرنسي تناول في المادة 1741 من قانون الضرائب les somme sujettes a l'impôtأما باقي قانون الضرائب فنجد المشرع يستعمل عبارة les sommes constituant l'assiette de l'impôtالتي هي من إختصاص القاضي الإداري .

[2] «le juge fiscal est le juge de l'imposition fiscale, tandis que le juge pénal est le juge de la fraude fiscale ».Cf. MERLE ET VITU, op, cit, p511.et, PECHEUS, l'application du droit pénal en matière fiscal, 3me colloque de la société de droit fiscal,4-5 décembre 1980,institut de droit des affaires, université de droit d'économie et des sciences d'Aix-Marseille ,P.U.d'Aix Marseille,p36.

الأساس الثالث:أنه ليس لقضاة المجلس إرجاء الفصل في القضية بل كان عليهم البث فيها لإستقلالها عن الدعوى الإدارية ولعدم حجية الأحكام و القرارات الإدارية أمام القاضي الجزائي.[1]

وفي نفس السياق نجد العديد من الإجتهادات القضائية الفرنسية التي دأبت على :

- أن الإجراءات الجزائية المرتبطة بالمادة 1741 من القانون العام للضرائب والإجراءات الإدارية المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة يختلفان من حيث الطبيعة والموضوع ومستقلان عن بعضهما البعض.
- أن مهمة القاضي الجزائي لا تتعلق بتحديد القيم التي على أساسها يتم تحديد الضريبة بل يرتكز دوره فقط على الوقوف على الإخفاء العمدي للمبالغ التي يجب التصريح بها.
- يجب التفرقة بين المبالغ الخاضعة للضريبة الواردة في المادة 1741 من قانون الضرائب والوعاء الضريبي،الذي يتكون من التحصيلات والمداخيل الصافية التي يتوجب على المكلف التصريح بها لتمكين إدارة الضرائب من التحقق منها وتحديد الضريبة على أساسها.
- إن قرار القاضي الإداري ليس له حجية على القاضي الجزائي الملزم بالبحث عن أركان الجريمة.
- لا يجب على القاضي الجزائي إرجاء الفصل في القضية المعروضة أمامه و المتعلقة بالغش الضريبي لحين الفصل في تقدير الضريبة أمام القاضي الإداري .[2]

---

[1] قرار المحكمة العليا رقم 378030 المؤرخ ب28-01-2009.ملحق رقم 01.

[2] Dans une série impressionnante d'arrêts la cour de cassation n'a pas cessé de répéter:

a) Que la procédure pénale instaurée sur le fondement de l'article 1741 de C.G.I et la procédure administrative tendant à la détermination de l'assiette de l'impôt son par leur nature et par leur objet, différentes et indépendantes l'une de l'autre.
b) Que la mission du juge répressif ne consiste pas rétablir les valeurs permettant de fixer l'assiette de l'impôt mais seulement à rechercher si prévenu a volontairement dissimulé des sommes qui devais déclarer
c) Que les sommes sujettes à l'impôt visées par l'article ne sauraient être confondues avec les somme constituant l'assiette de l'impôt.
d) Qu'en conséquence ,dés lors les éléments constitutifs tant matériel qu'intentionnel du délit son réunis,la décision du juge de l'impôt ne saurait avoir l'autorité de la chose jugée à l'égard du juge pénal.
e) Qu'il s'ensuit que ka juridiction correctionnelle ne doit sursoir a statuer jusqu'à décision de guge de l'impôt

Cass.Crim 12-01-1958, Bull 147.p246 cass .crim 27-11-1963 Bull 334,p705..Cass.Crim09-04-1970 Bull 114 .262.Cass.Crim04-06-1970 Bull 186,p 444.Cité par PUCHEUS

من خلال ما سبق يبدو للقارئ أن القاضي الجزائي غير مرتبط بالدعوى الضريبية. آلا يبدو ذلك متعرضا مع المنطق الذي يقضي بإثبات التكليف ثم العقاب عن الإخلال به؟ فلا يعقل أن يتم إدانة المكلف بجريمة الغش الضريبي على أساس إخفاء منتجات أو مبالغ التي هي خاضعة للضريبة. فحين هو غير دائن بها إستنادا إلى حكم المحكمة الإدارية.

ما يلاحظ أن العلة من وراء إعتماد المحكمة العليا الفصل بين رأي المحكمة الإدارية وقرار المحكمة الجزائية ،هي أن القاضي الجزائي يبحث عن أركان الجريمة سواء أدى إلى التملص أو شرع في ذلك فقط أما القاضي الإداري فهو يبحث عن ظروف وأساليب ربط الضريبة و مقدارها .

فقد جاء في المادة 532 من ق.ض.غ.م «...غير أنه لا يطبق في حالة الإخفاء ،إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو10.000دج».فإذا تعرض المكلف لغرامة نتيجة إخفاءه بعض الأموال الخاضعة للضريبة ولم تتجاوز عشر مبلغ الضريبة فإن القاضي الإداري ملزم بإلغاء الغرامة،أما بالنسبة للقاضي الجزائي فهو يبحث عن النسق الذي إتبعه المكلف في الإخفاء للمتملص من دفع الضريبة فإذا تبين أن الإخفاء كان مصحوبا بإستعمال الطرق التدليسية فإن القاضي الجزائي يمكنه. أما القول بعدم حجية قرارات المحكمة الإدارية أمام القاضي الجزائي يبدو في نظر الباحث منطقي لسببين وهما :

1. **من حيث الإختصاص** أن القاضي الإداري مختص بحساب الضريبة وتقديرها من خلال عمليات تقنية يتم على أساسها تحديد الوعاء الضريبي. أما القاضي الجزائي مرتبط بتحديد أركان جريمة الغش الضريبي المتمثلة في السلوك والنتيجة وعلاقة السببية بين الفعل والنتيجة المرجو تحقيقها .

حيث يمكننا الإستدلال على ذلك بالوقوف على الإعفاء من المسؤولية المشار إليه في الفقرة 02 من المادة 523 من ق.ض.غ.م، عندما لا يتجاوز الإخفاء المبلغ عشر الضريبة أو

,l'application Du Droit Pénal En Matière fiscale,3eme Colloque De la Société De Droit fiscal, P.U. d'Aix Marseille,4-5 Décembre 1980,p26-29.

مبلغ 10.000دج [1]. حيث يرى البعض أن القضاة لا ينظرون إلى قيمة الإخفاء سواء تجاوزت أم لم تتجاوز الحد المسموح به، إذا سبق هذا الإخفاء عدم إكتتاب تصريح، أي أن القاضي الجزائي يبحث عن النية من الإخفاء ولا يهتم بقيمة الإخفاء، إذا توصل إلى قيام أركان الجريمة. فالعبرة بالفعل الذي سبقته نية التملص من الضريبة.[2]

2. من حيث الإجراءات تختلف الإجراءات الإدارية كثيرا عن الإجراءات الجزائية ويبدو الإختلاف جليا عندما يتعلق الأمر بالإثبات.[3]

الفقرة الخامسة:القيام بمناورات تهدف إلى تنظيم إعسار المكلف المتابع لدفع ضريبة

[1] نشير أن الفقرة ثانية من المادة 532 نصت على «...غير أنه لا يطبق في حالة الإخفاء ،إلا إذاكان هذا الأخير يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو10.000دج. هذا ونجد نفس الحكم مشار إلية في الفقرة الثانية من المادة 1741 من القانون العام للضرائب الفرنسي

«Toute fois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €».

[2]وهو ماكرسه الإجتهاد القضائي الفرنسي حسب الفقيه P.DI MALTA بقوله

«il résulte de l'article 1741, alinéa 2 du CGI, que dans le cas ou un contribuable a omis volontairement de faire des déclaration dans les délais prescrits, le juge pénal n'est pas tenu de chercher su les tolérance légales prévues par ce texte ont été dépassées cette condition n'étant exigée qu'en cas de dissimulation commises dans les déclaration souscrites».Cf.P.DI MALTA,op cité,p,188-189.

[3]Crim. 16 mai 1968, Bull. crim., n° 391 ; Crim. 9 avr. 1970, deux arrêts, DS 1970.755, note G. Valter «une décision de la juridiction administrative, par laquelle sont définitivement annulés les titres de prescription établis, sur rehaussements, par l'Administration des Impôts, cette décision ne fait pas obstacle à une condamnation par le juge répressif sur la base de l'article 1741... » Et dans la deuxième espèce, la Chambre criminelle, soutient l'autonomie du juge répressif car « non seulement les constatations de fait de l'arrêt de la juridiction administrative ne pouvaient s'imposer aux juges répressifs, mais encore ceux-ci ont-ils justifié leur décision par le seul motif tiré de ce que la dissimulation frauduleuse dépassait, en l'espèce, la tolérance instituée par l'article 1741, alinéa 2, CGI...».l'auteur précisé aussi que La Cour suprême affirme ainsi que « les poursuites pénales instaurées sur les bases de l'article 1741 CGI et la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions sont, par leur nature et leur objet, différentes et indépendantes l'une de l'autre».cité par J.BERNARD-B.DENIS,la distinction du contentieux pénal fiscal et du contentieux administratif fiscal, RSC, éd DALLOZ,1995,p531.

يقصد بالإعسار أو التوقف عن الدفع هو عدم القدرة على الوفاء بالديون بسبب تجاوز الجانب السلبي للذمة المالية الجانب الإيجابي[1]. فقد سعى المشرع الضريبي إلى منح الشركات عدة إمتنيازات فيما يتعلق بدفع الضريبة كترحيل العجز أو دفع الضريبة على أقساط[2]، لكي لا تكون عبئا ثقيلا على نشاط المؤسسة .

إلا أن بعض المكلفين بالضريبة قد يسعون لإستغلال الإمتيازات الممنوحة في هذا الإطار للإستفادة من تخفيض في الضريبة أو عدم دفعها كليا. فقد تتوصل إدارة الضرائب إلى حقيقة الوضعية السيئة للمكلف المدين بالضريبة التي كانت نتيجة أعمال إحتيالية. ما دفع المشرع إلى محاولة تطويق هذا النوع من الإحتيال في المادة 36 ف05 من ق.إج.ج ب التي جاء فيها « أن كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه ». وفي المادة 532 ف06 من ق.ض.غ.م التي نصت على «القيام من قبل المكلف بتنظيم إعساره أو وضع العراقيل بطرق أخرى لتحصيل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به». وكذلك المادة 117 ف05 من ق.ر.رأ«سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به،و ذلك بواسطة طرق أخرى».

فقد يسعى المكلف إلى تنظيم إعساره كذريعة لعدم دفع الديون الضريبية التي هي عليه، عن طريق قيامه بمجموعة من المناورات هدفها إما عدم الوفاء أو عرقلة إدارة الضرائب من تحصيل الضرائب أو الرسوم ويتجلى ذلك في صورتين:

1-الصورة الأولى :

قد يلجأ المكلف إلى تضخيم أعبائه عن طريق التلاعب بأحد عناصر ميزانيته كتضخيم خصومه أو تخفيض أصوله وذلك بواسطة تقديم فواتير وهمية لترميم المباني والآلات أو تقديم عقود

[1] نشير هنا أن الإعسار يختلف عن التوقف عن الدفع كون هذا الأخير يكون بالنسبة للتاجر الذي يمكن أن يكون معسرا إلا أن تصفية أمواله تكفي للوفاء بديونه.أنظر في ذلك :راشد راشد الأوراق التجارية الإفلاس والقضائية في القانون التجاري الجزائري،الطبعة الخامسة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،2005،ص227.

[2] نصت المادة 147 من قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة على «في حالة تسجيل عجز في سنة مالية ما ،فإن العجز يعتبر عبئا يدرج في السنوات المالية الموالية ويخفض من الربح المحقق خلال نفس السنة المالية.وإذا كان هذا الربح غير كاف لتخفيض كل العجز ،فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى السنوات المالية الموالية إلى غاية السنة المالية الرابعة الموالية لسنة ترحيل العجز».

مزورة كالهبات وجميع العقود بدون عوض أو إنشاء شركات وهمية بدون نشاط[1]. ما يوحي بعجز في ميزانية المكلف، الأمر الذي سوف ينجم عنه إعفاء من الضريبة.

1-الصورة الثانية:

يتم في هذه الحالة تنظيم الإعسار عن طريق القيام بتصرفات أثناء مباشر إدارة الضرائب إجراء تحصيل الضريبة. كإبرام المسير عقد هبة لصالح أحد أفراد العائلة.أو تقديم قروض لشركة أخرى من دون فائدة.أو القيام بإخفاء أو تحويل جميع الممتلكات التي يمكن أن يقتص منها الدين الضريبي.فجميع هذا الأفعال ينجر عنها عرقلة إدارة الضرائب من تحصيل الضريبة والحيلولة دون ذلك. فالتلاعب بالأصول والخصوم في هذه الحالة يتم بعد التصريح وبعد تحديد الأساس الضريبي،أي في مرحلة دفع الضريبة.[2]

ما تجدر الإشارة إليه أن إعسار المكلف بالضريبة ينتهي غالبا بإعلان إفلاسه[3]، فقد نصت المادة 226 من القانون التجاري على بعض الحالات التي يستوجب على أساسها القضاء بالإفلاس، وذلك إذا نتج الإفلاس عن إختلاس للحسابات أو تبذير أو إخفاء في محررات خاصة أو عقود عامة أو إلتزامات عرفية أو في ميزانيته قد أقر بمديونية لم يكن دائنا بها. فيما يعاقب قانون العقوبات على

---

[1] نستأنس هنا ببعض الأمثلة التي قدمها الإجتهاد القضائي الفرنسي وهي :

-Qui vent fictivement un immeuble à un prix minoré.

-Qui crée des société sans activité réelle .Cass.Crim,25juin1979.Bull.Crim,1979,n223-Cass.Crim,5juin2002,Bull,Crim,2002,n128.

-Qui procède à une donation –partage avant le déclenchement d'une vérification .

-Qui par des déclarations mensongères relatives à un incendie dont il a été victime, fait obstacle à une procédure de saisie –exécution. Cass.Crim, 5 juliet1956,Bull.Crim,1956,n515 cité par M. DE CHAMBON-A. LEPAGE-R.SALOMON, Droit Pénal Des Affaires, éd Lexis Nexis, France,2013,p780.

[2] H.MATSOPOULOU, banqueroute et autres infractions, JCI. pénal des affaires,23 mars 2012 mise à jour 9 octobre 2014,p16.

[3] لا نجزم أن الإعسار قد يؤدي حتما إلى الإفلاس دائما ،إلا أن هذا الإحتمال وارد جدا وقد ينجر عنه عواقب وخيمة على حياة الشخص المعنوي.

الإتفليس بالتدليس بموجب المادة 383 منه بعقوبة الحبس التي قد تصل إلى خمسة سنوات و بغرامة مالية تصل إلى 500.000دج.

نخلص في الأخير للقول أن المشرع قد وفق عند تفطنه لمناورة تنظيم الإعسار رغم ندرة إستعمالها، إلا أن ما يلاحظ على النص الذي جرم فعل التذرع بالإعسار لتجنب الضريبة لا يزال يعتليه بعض الغموض من حيث الصياغة التي تبدو نوعا ما ركيكة، ونوع من النقص فيما يتعلق بصياغته. فلقد أهمل المشرع التطرق إلى الإفلاس بالتدليس الذي يعتبر النتيجة الحتمية للإعسار،فحبذا لو أشار المشرع إليه ليصبح النص كالآتي:

«كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعسار المكلف أو تفضي إلى إفلاسه، لتحاشي دفع الديون الضريبية التي هو متابع لأجلها».

الفقرة السادسة: حكم محاولة التملص من الضريبة

إن جريمة الغش الضريبي بوصفها جريمة تقنية تتطلب بعض المهارات الحسابية والقانونية، فإنها تمر عبر ثلاثة مراحل و هي التفكير والتحضير والتنفيذ. أما التفكير فينصب في البحث عن وسيلة إحتيالية ثم التصميم بعدها على إستعمالها بدأ بإعداد العدة والتحضير للإيقاع بإدارة الضرائب.وأخير التنفيذ بتقديم تصريحا كاذبة أو وثائق مزورة ...إلخ.

من المتفق عليه في قوانين العقوبات الحديثة أن لا يتدخل قانون العقوبات في كل من مرحلة التفكير و التحضير فلا عقاب على الأفعال المكونة لها. فحين تعاقب جل قوانين العقوبات على البدء في تنفيذ الجريمة والشروع فيها[1] ،ومن جهته فإن المشرع لا يعاقب على المحاولة في الجنح كأصل عام إلا بناء على نص خاص[2] غير أن جميع النصوص المجرمة للغش الضريبي أجمعت على عدم التمييز بين التملص ومحاولة التملص، فإذا كانت المحاولة هي البدء والشروع في التنفيذ بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى تحقق النتيجة، بحيث يستوي في ذلك تحقق النتيجة الإجرامية أم لا نتيجة ظروف

[1] يمكن تعريف الشروع على أنه التنفيذ غير الكامل للجريمة لذاك قيل أن الشروع يبدأ حيث تبدأ الجريمة التامة ،إذ يبدأ كل منها عند البدء بتنفيذ الجريمة غير أنهما يختلفان في النتيجة حيث يقف الشروع عند حد البدء في التنفيذ لمزيد من التفصيل راجع :علي حسين الخلف –سلطان عبد القادر الشاوي،المبادئ العامة في قانون العقوبات،المكتبة القانونية ،العراق ،بون سنة،ص 159.و وحمد صبحي نجم ،المرجع السابق،ص 218.ومحمد أحمد المشهداني،المرجع السابق،ص145.

[2] المادة 31 من قانون العقوبات المعدل و المتمم.

مستقلة عن إرادة مرتكبها[1]. فإن إستعمال الطرق الإحتيالية أو البدء في إستعمالها سواء أدى إلى التملص من الضريبة أما لا. فإن جريمة الغش الضريبي تعتبر قائمة ويتابع المكلف على أساس محاولة التملص من الضريبة.

إن المكلف عند إستعماله للطرق الإحتيالية للتملص من الضريبة يقامر على نجاحها فجميع الوسائل الإحتيالية المتاحة للمكلف ليست فعالة لمحو جميع أثار الجريمة، فعادة ما يبدو الغنى على المكلف نتيجة الأرباح الوفيرة التي يحققها من مشروعه، أو عندما يقدم الغير المتعامل معه الفواتير المحررة من قبل مكلف الذي ادعى وضعية غير الذي صرح بها .

حيث يمكن أن يتجلى الشروع ومحاولة التملص من الضرائب عند قيد معلومات غير صحيحة في دفتر اليومية والجرد أو المحاسبة أو بمجرد حيازة فواتير وهمية أو مزورة تتضمن عمليات غير حقيقة،وذلك عند إطلاع إدارة الضرائب عليها أثناء ممارسة الرقابة على المكلف. أما عند الوقوف على بعض التناقضات في التصريحات الشهرية والسنوية فإن ذلك لا يعتبر غشا حسب قرار مجلس الدولة المؤرخ في 2006 الذي قضى بأن مجرد التناقضات في التصريحات الشهرية، والتصريحات السنوية للمكلف بالضريبة لا يعتبر مناورة تدليسية طالما أن المادة 193 من ق.ض.م تسلط على المكلف جزاءات النقص في التصريح .[2]حيث عليه المادة 193 المذكورة أعلاه على «...إن محاولة القيام بأعمال الغش ،تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذاكان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري 5.000.000دج أو يعادلها...».

وعليه نتساءل إذا كانت الزيادات التي تفرضها إدارة الضرائب على المكلف في حالة نقص في التصريح تعفي من المتابعة.لماذا إعتبر المشرع في المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال فعل تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة أو الإغفال عن التصريح بالمداخيل عملا تدليسيا يعاقب عليه بالغرامات الجبائية بالإضافة إلى العقوبات الجزائية؟

[1] المادة 30 من العقوبات المعدل والمتمم.

[2] قرار مجلس الدولة رقم 33858المؤرخ في 2006 .أشار إليه فنيش كمال المرجع السابق،ص51.

تبدو الإجابة عن هذا الإشكال صعبة نوعا ما، خاصة إذا علمنا أن أغلب مواد قانون الضرائب هي ظرفية تتأثر بالوضعية الإقتصادية السائدة، فكلما كان دخل الجباية البترولية أحسن كلما أهمل هذا القطاع وتم التساهل في خرق قواعده.

لذلك يرى الباحث بتحفظ أن حجم نقص التصريح هو المعيار إقتداء بنص المادة 303 من ق.ض.م التي إعتمدت سلما تدريجيا في العقاب مقارنة بالمبالغ المتملص منها. وعليه إذا إشتمل نقص التصريح على مبلغ مرتفع فإن فعل تقديم تصريح ناقص يتحول إلى عمل إحتيالي يعاقب عليه بالعقوبات الجزائية والجبائية. مثلما جاء في نص الفقرة الثانية من ق.ر.أ «في حالة إستعمال طرق تدليسية تطبق غرامة 100% على مجمل الحقوق.وعلاوة على ذلك يمكن للإدارة الجبائية ، أن تطلب تطبيق أحكام المادة 117 أدناه(المتعلقة بالمعاقبة على جريمة الغش بواسطة العقوبات الجزائية) في حالة تجاوز مبلغ الرسوم المغشوش فيها نسبة 10% من مبلغ الرسوم المستحقة فعلا.

البند الثالث: مساءلة المساهمة والإشتراك في جريمة الغش الضريبي

لا يشكل فعل عدم التصريح أو التأخر في التصريح أو تقديم تصريحات ناقصة هاجسا كبيرا لإدارة الضرائب ،كون أنها أفعال بسيطة لا تتطلب مهارات خاصة ،غير أن اللجوء إلى ذوي الخبرة للإفتاء بسبل التملص من الضريبة بطرق إحترافية هو ما يؤرق المشرع الضريبي ما دفعه إلى إعتماد نفس القواعد العامة في تجريم الإشتراك مع إضفاء بعض الخصوصية نظراً لتميز جريمة الغش الضريبي عن الجرائم الكلاسيكية.[1]

حيث جاء في المادة 40 و 41 من قانون العقوبات يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة كما يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك إشتركا مباشرا ،ولكنه ساعد بكل الطرف أو عاون الفاعل أو الفاعلين على إرتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة لها مع

[1] نشير أن كلا من المادة 330 فقرة 02- من قانون الضرائب المباشرة2، و المادة 543 من قانون الضرائب غير المباشرة ،و127 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 120فقرة 02 من قانون التسجيل ،والمادة 35 من قانون الطابع عرفت الشريك باقول أنه يسري تعريف شركاء مرتكبي الجرائم و الجنح المحددة بموجب المادة 42 من قانون العقوبات،على شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليها في مواد قوانين الضرائب

علمه بذلك. فالمساهم يعتبر فعلا أصليا للجريمة مثله مثل الشريك الذي يعاقب بنفس العقوبات المقررة للجناية أو الجنحة التي شارك فيها وبالتالي فإن التفرقة بين الشريك و المساهم نظرية فقط.

يستوي بالنسبة لقوانين الضرائب كل من الفعال الأصلي والشريك إستدلالا بالفقرة 02 من المادة 303من ق.ض.م بقولها « تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم ».يمكن إجمال الشركاء في جريمة الغش الضريبي في صنفين وهم :إما خبراء و محترفون[1]،وإما موظفون

يأخذ وصف الخبير أو المحترف الأشخاص الذين يساهمون في إعداد وإستعمال وثائق أو معلومات معروفة بأنها غير صحيحة أو المساعدة على أعداد موازنات و جرود وحسابات مزورة،قُدمت من أجل تحديد الضرائب و الرسوم من قبل كل خبير أو كل رجل أعمال ،أو بصفة عامة كل شخص أو شركة مهنتها مسك الحسابات لعدة زبائن أو المساعدة على مسكها.[2] كما يعتبر على الخصوص كشركاء الأشخاص الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم بالخارج أو الذين قبضوا بإسمهم قسائم يملكها الغير ».[3]

أما فيم يتعلق بالموظفين فقد أشارت إليهم المادة 120 من ق.ت و المادة 35 من ق.ط على عندما يتعلق الأمر بتلقي العقود و إيداعها للتسجيل أو وضع الطوابع المحررة على العقود المحررة من قبلهم.[4]

نشير في الأخير أن الإشتراك أو المساهمة في الغش الضريبي يمكن أن يشمل جميع الأشخاص الذين ساعدوا على تقديم العون للمكلف سواء بالإستشارة أو بالوثائق الصورية و المزورة، لذلك أثرنا الحديث عن بعض الفئات التي لها دور فعال في إرتكاب الغش مثل مندوب الحسابات في شركات المساهمة، والمستشار الجبائي، أو العون المكلف لدى إدارة الضرائب في حد ذاته ،لحين الخوض في شروط قيام المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي .

---

[1] نقصد هنا بعبار الخبراء :ذوي الخبرة في مجال الضريبة والمكلفون بتقديم الإستشارات المحاسبية للتجار أما المحترفون فكما أشار المشرع الفرنسي في الفقرة

[2] المادة 542 ،543و 544 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم.

[3] المادة303 فقرة 02-2 من قانون الضرائب المباشرة المعدل و المتمم،و المادة 120فقرة 02 قانون التسجيل المعدل و المتمم.

[4] المادة 05 من قانون الطابع المعدل و المتمم.

الفرع الثالث: الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي

تظهر أهمية الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي من حيث أنه كان موضوع إنقسام بين الفقهاء بين من يعتقد بأنها جريمة مادية لا تتطلب توفر الركن معنوي ويكفي لقيامها إتيان السلوك المادي،أي أن جريمة الغش الضريبي تقوم على الخطأ أو مخالفة نصوص قوانين الضرائب، إذ أنه لا يمكن تصور قيام هذه الجريمة بمجرد إرتكاب الأفعال المكونة لها، فعند إرتكاب الخطأ لا يمكن القول بقيام الجريمة مدام أن المكلف يجب أن يكون مخيرا في تقديم تصريحاته الضريبية أو إستعمال حيل للتخلص من العبء الضريبي[1] وهو ما يغيب في حالة إرتكاب الخطأ الذي يمكن تعريفه في هذه الحالة بأنه الغلط في إحترام الإلتزامات،وقد كرس ذلك قرار مجلس الدولة رقم 33858 المؤرخ في 2006[2] والذي قضى بأن مجرد التناقض بين التصريحات الشهرية والتصريحات السنوية للمكلف بالضريبة لا يتعتبر مناورة تدليسية طالما أن المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة في هذه الحالة تسلط على المكلف بالضريبة جزاءات النقص في التصريح. وبين من يرى أنها جريمة عمدية، وهو ما تؤكده عبارة "بإستعمال الطرق الإحتيالية" في المادة 303 من ق.ض.م،و المادة 532 من ق.ض.م،والمادة 117 من ق.ر.ر.أ،والمادة 119من ق.ت،والمادة 32 من ق.ط.و1741من القانون العام للضرائب الفرنسي.

حيث تستلزم جريمة الغش الضريبي بالإضافة إلى الأفعال المادية أن يصدر هذا الفعل عن الإرادة الأثمة لدى الجاني. أي أن تكون هذه الإرادة مخالفة لما جاء به القانون، فهي جريمة عمدية،تتطلب قصدا عاما يقضي بعلم الجاني بالتحايل الذي يؤدي إلى التملص من أداء الضريبة.وقد شددت مجمل النصوص الضريبية على ذلك باستعمالها عبارة "عمد". فلا جريمة إذا لم يثبت القصد الجنائي.وبالإضافة إلى القصد الجنائي العام تقتضي هذه الجريمة توفر القصد خاص، أي إتجاه نية الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.[3]

البند الأول:القصد العام

---

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

[2] أشار إليه فنيش كمال،المرجع السابق،ص51.

[3] سويح دنيازاد،جريمة الغش و التهرب الضريبي في التشريع الجزائري،مجلة الفقه و القانون،العدد 17،مارس 2014،المغرب،279.

إن القصد الجنائي العام يشكل الركن المعنوي في جميع الجرائم العمدية، حيث يعرف على" أنه علم الجاني بعدم مشروعية الأفعال التي يرتكبها والموصوفة جريمة، وكدا علمه بأنه بذلك يخالف الأوامر والنواهي التي جاء ذكرها في القانون . ففي جريمة الغش الضريبي فإن المكلف بالضريبة عالم بعدم مشروعية سلوكه، سواء كان إيجابيا كتأخر عن التصريح بالأرباح السنوية رغم الإشعارات المرسلة إليه من طرف إدارة الضرائب، أو سلبيا كإمتناعها عن التصريح كليا فرغم عدم مشروعية الفعل فإن إرادة الجاني إتجهت من دون أي قيد أو إكراه على إتيان ومباشرة الأفعال الموصوفة طرق إحتيالية والتي مؤداها الوصول إلى التخلص من أداء الضريبة أو تصفيتها كلها أو بعضها. [1]

فإذا أغفل المكلف التصريح ببعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لخطأ مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوفرا لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الإحتيال وإيقاع إدارة الضرائب في الغلط، و هذا ما أكده قرار مجلس الدولة الفرنسي حيث ذهب إلى وجوب مراقبة القاضي وتأكده مما إذا كان المكلف بالضريبة قد أتجه فعلا إلى إبعاد إدارة الضرائب عن المراقبة من أجل تحصيل مالها لديه.[2]

البند الثاني :القصد الجنائي الخاص

يتمثل القصد الجنائي الخاص في الغاية التي يسعى من خلالها المكلف بالضريبة إلى إرتكاب الأفعال الموصوفة جريمة، فضلا عن إرادته الواعية لمخالفة القانون الجزائي. فجل النصوص الجبائية المجرمة لأفعال الغش الجبائي تتفق حول وجوب اتجاه قصد الجاني أي المكلف بالضريبة إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها وحرمان إدارة الضرائب من تحصيل الضريبة بواسطة إستعمال الطرق الإحتيالية. فالطرق الإحتيالية هي السبيل لتحديد مدى توفر القصد الجنائي من عدمه.[3]

المطلب الثاني:أركان جريمة تبييض الأموال

[1] أحسن بوسقيعة،الوجيز في القانون الجزائي الخاص،الجزء الأول،الطبعة الرابعة عشر،دارهومه،2012،ص 439.

[2] JOHANTHAN BURGER, op,cit, 2011, page 46.

[3] G. GUIDICELLI-DELAGE, droit pénal des affaires, 5e éd, DALLOZ, Paris, 2003,p157.

لعل أهم ما يميز جريمة تبييض الأموال بالإضافة إلى أنها جريمة إقتصادية أنها جريمة ذات طابع دولي، ما إستلزم إجماعا على تجريمها بموجب العديد من الإتفاقات الدولية. منها إتفاقية فيينا لسنة 1988 وباليرمو لسنة 2000، وعليه فإن الباحث في أركان هذه الجريمة يجد نفسه أمام نصوص دولية وليست تشريعات داخلية.عكس الجرائم الأخرى التي تختلف من تشريع لأخر كما الحال بالنسبة لجريمة الغش الضريبي كما بينا سابقا.

وإن كان فريق من الفقه يرى أن الجريمة تتكون من ركنين إثنين فقط، مادي ومعنوي. أما النص القانوني فلا يمكن إعتباره ركنا لأنه هو من أوجد الجريمة ولا يمكن أن يكون عنصرا فيما أوجد، كما أن الركن الشرعي جامد وغير قادر على إستيعاب ومواجهة جميع الجرائم خاصةً تلك المستحدثة كجريمة تبييض الأموال، مما يتطلب تجاوزه كركن والبحث عن بديل في حالة إنعدامه.[1] غير أن الفقه الراجح يرى أن الجريمة لها ثلاثة أركان أو عناصر[2] وهي:ركن شرعي و المتمثل في نص التجريم (**الفرع الأول**).وركن مادي يتمثل في تحويل أو نقل أو إخفاء أو تمويه أو إكتساب أموال غير مشروعة أو المشاركة في ذلك(**الفرع الثاني**)، وركن معنوي يتمثل في القصد من إرتكاب السلوك الإجرامي (**الفرع الثاني**).

الفرع الأول: الركن الشرعي لجريمة تبييض الأموال

جدير بالذكر أننا قد تطرقنا لأهم النصوص المجرمة لجريمة تبييض الأموال في الجزء المتعلق بتعريفها مما جعلنا نحاول تجنب إعادة تكرار هذه النصوص[3]. هذا وقد أشارنا سابقا أن المشرع الجزائري لم يتردد في الإنضمام إلى الإتفاقيتين المشار إليهما أعلاه، التي باتت الركيزة القانونية للمكافحة جريمة تبييض الأموال، غير أننا لا ننكر على المشرع الخوض في جريمة تبييض الأموال قبل التعديل الذي مس قانون العقوبات سنة 2004 بإستحداث المادة 389 مكرر والمادة 02 من قانون الوقاية من تمويل الإرهاب وتبييض الأموال سنة 2005 ، وذلك بموجب الأمر 96-22 المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال، والمرسوم التنفيذي رقم 02-

[1] رابح غسان ،تبييض الأموال-دراسة مقارنة-،منشورات الحلبي،لبنان 2001،ص39.

[2] تجدر الإشارة أن المشرع قد فصل في هذا الخلاف في المادة الأولى من قانون العقوبات بالقول أن لا جريمة و لاعقوبة و لاتدبير أمن بغير قانون.

[3] رابح غسان ،تبييض الأموال-دراسة مقارنة-،منشورات الحلبي،لبنان 2001،ص39.

127 المتعلق بإنشاء خلية معالجة الإستعلام المالي[1]، وقانون المالية لسنة 2003، والقانون رقم 03-11 المتعلق بالنقض والقرض وقانون مكافحة الفساد .

البند الأول: القانون رقم 96-22 المؤرخ في 09 جويلية 1966 المتعلق بقمع مخالفة التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف و حركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج:

حاول المشرع من خلال هذا القانون تسليط الضوء على أحد أهم الجرائم المالية، التي تعد ركيزة الأساس لجريمة تبييض الأموال بعد تحول عصابات الإجرام من تجارة المخدرات إلى نشاطات مشروعة في الظاهر وإجرامية في الباطن. ما حث بالمشرع في المادة الأولى من هذا القانون إلى تجريم:

- التصريح الكاذب رؤوس الأموال المودعة لدى المصارف.
- عدم مراعاة إلتزامات التصريح.
- عدم إسترداد الأموال إلى الوطن.
- عدم مراعاة الإجراءات المنصوص عليها أو الشكليات المطلوبة.
- عدم الحصول على التراخيص المشترطة.
- عدم الإستجابة للشروط المقترنة بهذه الترخيصات.

وعليه، يسهل القول أن القانون المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال هو تشريع إحتياطي لتجريم تبييض الأموال، فعندما جرم المشرع التصريح الكاذب أو عدم مراعاة إلتزامات التصريح يكون قد حث البنك على البحث والتحري عن التصريح المقدم إليه،كما أن الخطوة التي خطاها المشرع بتجريم هذه الأفعال جعله يصيب البينان الهرمي لتبييض الأموال في أولى مراحله وهي التوظيف[2]، ومع ذلك لم يكفي هذا القانون وحده لمكافحة تبييض الأموال.

البند الثاني: المرسوم التنفيدي رقم 02-127 المؤرخ في 07 أفريل 2002 المتضمن إنشاء خلية معالجة الإستعلام المالي :

[1] ج.ر.ج.ج، ع23،الصادرة في 07 أبريل2002.

[2] إما الإشارة إلى الجزء المتعلق بالركن المادي و إما إضافة مراجع جديدة تتعلق بالمراحل التي لم تستعمل

يعد إنشاء خلية معالجة الإستعلام المالي أحد الآثار المباشرة للمصادقة على الإتفاقية الدولية لقمع تمويل الإرهاب، المعتمدة من طرف الجمعية العامة للأمم المتحدة سنة 1999. وإتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية سنة 2000 (إتفاقية باليرمو) لاسيما المادة 7 -1 (ب).

حيث يتمحور دور هذه الخلية أساساً في مكافحة تمويل الإرهاب **وتبييض الأموال** وكشفهما،لذلك أوكلت إليها مجموعة من المهام أبرزها:

- تستلم تصريحات الإشتباه المتعلقة بكل عمليات تمويل الإرهاب أو **تبييض الأموال** التي ترسلها إليها الهيئات و الأشخاص الذين يعينهم القانون.
- تعالج تصريحات الإشتباه بكل الوسائل أو الطرق المناسبة.
- ترسل عند الإقتضاء ،الملف المتعلق بذلك إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا ،كلما كانت الوقائع المعاينة قابلة للمتابعة الجزائية.
- تقترح كل نص تشريعي أو تنظيمي يكون موضوعه مكافحة تمويل الإرهاب **وتبييض الأموال**،وكشفها.
- تضع الإجراءات الضرورية لإنجاز المهام المسندة إليها من الهيئات و الأشخاص الذين يعينهم القانون.[1]

من خلال ماسبق نستنتج أن خلية معالجة الإستعلام المالي أنشأة خصيصا لمكافحة تمويل الإرهاب وتبييض الأموال والكشف عنهما، وبذلك يكون المشرع قد إقتدى بالمشرع الفرنسي فيما يتعلق بهيئة **TRACFIN**[2]، التي تهدف هي الأخرى للتحقيق في الأموال ذات طابع مشبوهة بعدم شرعيتها.[3]

البند الثالث: القانون رقم 02-11 المؤرخ في 14 ديسمبر 2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003

[1] المادة 04 من المرسوم الرئاسي رقم 02-127 المؤرخ في 07 أبريل2002، المتضمن إنشاء خلية معالجة الإستعلام المالي،ج.ر.ج.ج،ع23 ،الصادرة في 07 أبريل 2002.

[2] Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins.

[3] J.FRANCOIS SEUVIC, droit pénal des affaires-ordonnances du 25 mars 2004-,RSC, Ed DALLOZ,2004,p932.

جاءت المواد من 104 إلى 110 من هذا القانون لدعم حسن سير خلية معالجة الإستعلام المالي التي سبق إنشاؤها صدور هذا القانون بأشهر فقط، حيث منحة الحق بالإطلاع على جميع الوثائق والمعلومات مع عدم إمكانية الإحتجاج أمامها بالسر المهني والبنكي.

كما ألزمت المادة107منه، جميع الهيئات المخولة للقيام بعمليات الوساطة المالية بتبليغ الخلية بهوية مسيريها وأعوانهم المؤهلين للتصريح بكل عملية مشتبه فيها والإلتزام بتطبيق الأنظمة المعمول بها في الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب.

بالرغم من أن قانون المالية قدم العديد من الآليات القانونية التي تسهل وتدعم عمل الخلية، إلا أنه تضمن بعض الهفوات التي جعلت من تطبيق هذه القانون أمر غير مجد إذا علمنا أنه لم يثر مسألة العقاب على مخالفة الإلتزامات المفروضة على الوسطاء الماليين هذا من جهة، ومن جهة أخرى حصر دور خلية معالجة الإستعلام المالي في البحث في مدى مشروعية الأموال المشبوهة فقط، وأغفل الإشارة إلى مآل التقارير التي ترفعها هذه اللجنة.

البند الرابع:الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتعلق بالنقض والقرض

على غرار القوانين السالفة الذكر، إن قانون النقض والقرض لم يتضمن أي مادة تجرم أفعال تبييض الأموال إنما نص على بعض شروط الواجب توفرها لتأسيس البنوك بالقول أنه لا يجوز لأي كان أن يكون مؤسسا لبنك أو مؤسسة مالية أو عضوا في مجلس إدارتها وأن يتولى مباشرة أو بواسطة شخص آخر، إدارة بنك أو مؤسسة مالية أو تسييرها أو تمثيلها، بأية صفة كانت، أو أن يخول حق التوقيع عنها، وذلك بدون الإخلال بالشروط التي يحددها المجلس عن طريق الأنظمة، لعمال تأطير المؤسسة.

إذا من بين هذه الشروط عدم مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف،وإخفاء الأموال تم إستيلامها إثر مخالفة قوانين الشركات والتزوير، أو الإدانة بالجناية أو جنحة المتاجرة بالمخدرات وتبييض الأموال.[1]

البند الخامس: القانون رقم 06-01 المعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته

[1] المادة 80 من قانون النقد والقرض، المعدل والمتمم.

كان صدور قانون الوقاية من الفساد له إرتباط وثيق بمصادقة الجزائر على إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد بموجب المرسوم التنفيذي رقم 04-128 المؤرخ في 19 أبريل 2004[1].حيث جاء في ديباجة الإتفاقية ما يفيد أن جرائم الفساد لها صلات وثيقة بجريمة تبييض الأموال. وعلى أثره نجد المشرع في قانون الوقاية من الفساد تناول بالبيان كل من جريمة الرشوة والإختلاس والإحتيال،كما عرف العائدات الإجرامية في المادة الثانية.كما حاول المشرع وضع بعض التدابير الإحتياطية للحيلولة دون تبييض العائدات الإجرامية والتي من بينها الخضوع لنظام الرقابة الداخلية وذلك بالنسبة للمصارف والمؤسسات المالية غير المصرفية.

الفرع الثاني: الركن المادي لجريمة تبييض الأموال

تتحقق جريمة تبييض الأموال على غرار جميع الجرائم بكل نشاط مادي يأتيه الجاني سواء

إتخذ هذا النشاط صورة إيجابية، أي عن طريق إتيان فعل ينهى عنه القانون، أو صورة سلبية عن طريق الإمتناع عن القيام بفعل أمر به القانون.

ولما كانت جريمة تبييض الأموال على درجة كبيرة من التعقيد يتمثل أحد صوره في إفتراض وقوع جريمة أولية، فقد إهتمت الإتفاقيات الدولية بتحديد الجريمة الأولية لجريمة تبييض الأموال مثل إتفاقية فيينا التي ضيقت من نطاق الجريمة الأولية عندما إعتبرت جريمة الإتجار بالمخدرات وحدها جريمة أولية لجريمة تبييض الأموال،أو إتفاقية باليرمو التي وسعت من نطاق الجريمة الأولية لتشمل جميع الجرائم التي يمكن أن تدر أموالا لمرتكبيها .

البند الأول: الركن المفترض

إن جريمة تبييض الأموال جريمة تبعية، تقتضي لإكتمال بنيانها القانوني، وقوع جريمة أخرى سابقة ومستقلة[2] عنها، وهي الجريمة الأولية أو جريمة مصدر العائدات الإجرامية، بحيث تأتي مرحلة

[1] ج.ر.ج.ج،ع 26 ،الصادرة في 25 أبريل 2004

[2] Cass. Crim 20 février 2008,l'indépendance relative du blanchiment par rapport à son infraction préalable, AJ pénal,2008,éd DALLOZ,234.

غسيل الأموال القذرة في مرحلة تالية لحدوث جريمة أولية سابقة ،ما يستلزم لقيام جريمة تبييض الأموال إفتراض وقوعها .

سبق الإشارة،أ ن العديد من الإتفاقيات الدولية تعرضت لتعريف جريمة تبييض الأموال وحددت الجرائم التي يمكن على أساسها إقامة المسؤولية الجنائية عن جريمة تبييض الأموال العائدة من هذه الجرائم ،وجاءت كالأتي:

- أعطت إتفاقية فيينا لسنة 1988 تعريفا ضيقا للجريمة الأولية التي يمكن أن تمثل مصدرا للأموال غير المشروعة التي يلجأ المجرمون إلى تبييضها، بجرائم الإتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية وبالتالي يخرج من نطاق الجريمة الأولية جميع الجرائم عدا تلك المتعلقة بالإتجار بالمخدرات والمؤثرات العقلية.
- أما إتفاقية ستراسبورغ لسنة 1990 فقد وسعت نوعا ما من نطاق الجريمة الأولية ،بحيث أصبحت الجريمة الأولية تشمل جميع أشكال الإجرام الذي ينتج عن إرتكابه أموال غير مشروعة يستدعي إخفاء مصدرها الحقيقي.
- كما وسعت إتفاقية باليرمو لسنة 2000 من نطاق الجريمة الأولية وقدمت العديد من المفاهيم التي كانت غامضة فيما مضى كمفهوم العائدات الإجرامية والجريمة المنظمة.

أما عن موقف المشرع الجزائري من الجريمة الأولية، فكما أشارنا سابقا أنه رغم تأخره في تجريم تبييض الأموال بنص خاص، فإنه قد أخد بالمفهوم الواسع للجريمة الأولية مثلما هو وارد في المادة 389 مكرر من ق.ع.ج.

فقد تجنب إستعمال عبارة الجنحة أو الجناية كما فعل المشرع الفرنسي في المادة 324-1 بأن إستخدم عبارات"العائدات الإجرامية "خلافا للمشرع المصري الذي حدد قائمة للجرائم الأولية التي يمكن أن تكون محلا للتبييض.[1]

[1] نشير هنا أن المشرع المصري قد أخد بالاتجاه الضيق في تحديد الجريمة الأولية التي تكون مصدرا للأموال غير المشروعة ،تحديدا في جرائم زراعة و تصنيع النباتات و الجواهر والمواد المخدرة و جلبها و تصديرها و الإتجار فيها ،جرائم اختطاف وسائل النقل و إحتجاز الأشخاص والجرائم التي يكون الإرهاب بالتعريف الوارد في المادة 86 في قانون العقوبات ،أو تمويله من بين أغراضها أو من وسائل تنفيذها ،جرائم إستيراد الأسلحة والذخائر و المفرقعات و الإتجار فيها و صنعها بدون ترخيص،جرائم الفجور والدعارة،الجرائم الواقعة على الآثار،الجرائم البئية،الجرائم المتعلقة بالمواد و النفايات الخطيرة،كما أضاف المشرع المصري بموجب التعديل الذي مس قانون مكافحة غسيل الأموال بالقانون رقم 87 لسنة 2003، جرائم النصب و خيانة الأمانة و الجرائم التدليس و الغش و جرائم سرقة الأموال و إغتصابها. بعض المراجع

وعليه، نتساءل هل وفق المشرع في توسيع دائرة الجرائم القابلة للتبييض وإستعمال عبارة العائدات الإجرامية بدلا من الجنايات والجنح كما فعل المشرع الفرنسي أو تحديد قائمة من الجرائم كما فعل المشرع المصري؟

-ثم إن إفتراض وقوع جريمة أولية ووجود عائدات إجرامية لإمكانية قيام جريمة تبييض الأموال أليس ذلك مساس بمبدأ عدم جواز متابعة الشخص مرتين عن نفس الفعل ؟

إن الإجابة عن هاذين الإشكالين يقتضي بحث الحكمة من توسيع دائرة الجرائم الأولية وعدم حصرها في جرائم معدودة ،أما بالنسبة لإفتراض وقوع جريمة أولية فإنه يقتضي منا توضيح كيفية إثباتها.

الفقرة الأولى: الجريمة الأولية بين النهجين الضيق و الواسع ،أيهما أنجع؟

تبنى المشرع الجزائري إتجاها تشريعا هو في الحقيقة ما تأخد به أغلب التشريعات المقارنة في تحديد الجريمة الأولية، عدا أن المشرع قد راح إلى أبعد من ذلك إذا قارناه بالمشرع الفرنسي الذي اتخذ من أموال الجنايات والجنح محلا للتبييض، وله ما يفسره كون أن المخالفات لا تشكل خطورة بالغة إذا قارنها بالجنايات والجنح، أما المشرع الجزائري يمكن القول للوهلة الأولى أنه جعل جميع أشكال الإجرام بما فيها المخالفات،الجنح، والجنايات قابلة لأن تكون محلا لجريمة تبييض الأموال. غير أن الإطلاع على المادة 389 مكرر 04 ف03 يدفعنا للقول أن المشرع يقصد الجنايات والجنح فقط. بدليل نص الفقرة 03 التي جاء فيها «إذا إندمجت عائدات جناية أو جنحة مع الأموال المتحصل عليها بطريقة غير شرعية ،فإن مصادرة الأموال لا يمكن أن تكون إلا بمقدار هذه العائدات».

ماتجدر الإشارة إليه أن المشرع عندما وسع من نطاق الجريمة الأولية لم يمنعه من التنصيص على بعض الجرائم على حدا كما ورد في المادة 16 من قانون الوقاية من الفساد الذي سبقه المصادقة على إتفاقية الأمم لمكافحة الفساد سنة 2004، أو في المادة 02 من قانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب[1]. الذي سبقه المصادقة على الإتفاقية الدولية لقمع الإرهاب المعتمدة من طرف الجمعية العامة لمنظمة الأمم المتحدة بتاريخ 09ديسمبر 2000.فقد وسع المشرع من نطاق الجريمة الأولية بشكل يسمح بتتبع جميع الجرائم حتى ولو إرتكبت في الخارج كما جاء في ف 02 من المادة 04 منه.

على غرار المشرع الفرنسي الذي عاقب هو الأخر على جريمة تبييض الأموال بنص خاص في قانون الصحة فيما يتعلق بالإتجار غير المشروع بالمخدرات في المادة 627 التي حولت فيما بعد إلى المادة 222-38 من قانون العقوبات[2]. أما عن خطة المشرع المصري فهي أصلا محل نقد لا تحتاج إلى بحث كثيف لإيضاح مدى عجز النصوص المجودة في مواجهة جريمة تبييض الأموال لما يثيره التساؤل عن وجود جرائم أخرى أغفل المشرع النص عليها.[3]

نشير في الأخير أن تعداد جرائم محددة على سبيل الحصر مفاده أنه لا يجوز أن تكون دون سواها مصدرا للمال محل جريمة تبييض الأموال وبذلك فإن جريمة الغش الضريبي والتهريب الجمركي وجرائم الصرف وجرائم الشركات والبورصة لا تصلح لأن يكون المال المتحصل منها موضوعا لجريمة

---

[1] ما يلاحظ هنا أن المشرع الجزائري قد عرف تبييض الأموال في المادة 389 مكرر من قانون العقوبات ،ثم أعاد صياغة نفس المادة في قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتهما عدا أنه إستبدل عبار الممتلكان بعبارة الأموال ،ولذلك يمكن القول أن المادة 389 مكرر جاءت عامة تصلح للتطبيق على جميع الجرائم ،فحين أن المادة الثانية من قانون الوقاية من تبييض الأموال جاءت خاصة بتمويل الإرهاب وعليه يمكن القول أن المادة 2 تصلح للتطبيق فقط على الجرائم الوارد في نفس القانون دون غيرها استئناسا بالمادة 6-1-424 من قانون العقوبات حيث إعتبر المشرع الفرنسي تبييض الأموال من قبيل الأعمال الإرهابية. وهو ما نلمسه من نص المادة 6-1-424 حيث جاء فيها :

-ART 224-1-6° du code pénal français modifié et complété «des actes de terrorisme»

«Constituent des actes de terrorisme, lorsqu'elles sont intentionnellement en relation avec une entreprise individuelle ou collective ayant pour but de troubler gravement l'ordre public par l'intimidation ou la terreur, les infractions suivantes : -06° Les infractions de blanchiment prévues au chapitre IV du titre II du livre III du présent code ;

[2] M.VERON, droit pénal des affaires, 3e éd, DALLOZ, Paris, 1999,p63.

[3] خالد حربي-منصور فرج السعيد ،النظام القانوني لمكافحة غسل الأموال –دراسة مقارنة في ظل القانوني الكويتي و القانون المصري-، مجلة البحوث القانونية و الإقتصادية ، ع34 ،مج 20-2011،مجلة صادرة عن كلية الحقوق جامعة المنوفية –مصر،ص412.

تبييض الأموال، فحين لا فرق بين المال المتحصل من تجارة المخدرات والمال المتحصل من التهريب أو المال المتحصل من تجارة الأسلحة والمال المتحصل من الغش الضريبي أو المال المتحصل من جرائم البورصة ،فكلها أموال غير مشروعة. وبالنتيجة قد وفق المشرع الجزائري في توسيع مفهوم الجريمة الأولية مصدر لأموال، غير أن الإشكال يطرح حول العبارات التي إستعملها المشرع للدلالة على المال غير المشروع كالممتلكات أو الأموال أو العائدات الإجرامية، فهل تعمد المشرع إستعمال هذه الألفاظ للتوسيع من مفهوم الأموال العائدة من الجريمة الأولية ؟

أولا. معنى العائدات الإجرامية :

كانت أول إشارة إلى المال غير المشروع في إتفاقية فيينا لسنة 1988،وتَم إستعمال عبارة **"المتحصلات"**حيث عرفتها هذه الإتفاقية على أنها« أية أموال مستمدة أو حصل عليها ،بطريق مباشر أو غير مباشر، من إرتكاب جريمة منصوص عليها في الفقرة01 من المادة 03 ».كما عرفت نفس الإتفاقية الأموال بأنها « الأصول أيا كان نوعها ،مادية أو غير مادية ،منقولة أو ثابتة ملموسة أم غير ملموسة، والمستندات القانونية أو الصكوك التي تثبت تملك الأموال أو أي حق متعلق بها». بالرغم أن التعريف المقترح من قبل الإتفاقية للمتحصلات والأموال غير المشروعة جاء واسعا إلى أن الإتفاقية حصرتها في الأموال المتحصلة من تجارة المخدرات والمؤثرات العقلية .

وعلى النقيض من ذلك وسعت إتفاقية باليرمو لسنة 2000 من مفهوم الجريمة الأولية، وتم إعمال عبارة العائدات الإجرامية بدلا من المتحصلات وعرفتها في ف (ج) من المادة 02 على أنها «أي ممتلكات تتأتى أو يتحصل عليها من إرتكاب جرم ». وتم إستبدال عبارة الأموال الواردة في إتفاقية فيينا بعبارة الممتلكات وعرفت على أنها « الموجودات أيا كان نوعها ،سواء كانت مادية أم غير مادية ،منقولة أم غير منقولة ،ملموسة أم غير ملموسة،و المستندات أو الصكوك القانونية التي تثبت ملكية تلك الموجودات أو وجود مصلحة فيها».مايلاحظ أن التعريف المقترح من قبل إتفاقية فيينا وإتفاقية باليرمو لا يختلفان بتاتا عدا العبارات المستعملة للدلالة على المال غير المشروع .

أما المشرع الجزائري فقد إستعمل العديد من العبارات للدلالة على المال غير المشروع كالعائدات الإجرامية التي تقابلها باللغة الفرنسية عبارة **Produits** والممتلكات في المادة 389 مكرر

من ق.ع [1]، والأموال أو **Les biens** باللغة الفرنسية في المادة 04 من قانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب المعدل والمتمم، حيث عرفت الأموال على أنها «أي نوع من الأموال المادية وغير المادية، لاسيما المنقولة أو غير المنقولة التي يحصل عليها بأية وسيلة كانت ،و الوثائق أو الصكوك القانونية أيا كان شكلها ،بما في ذلك الشكل الإلكتروني أو الرقمي، والتي تدل على ملكية تلك الأموال أو مصلحة فيها ،بما في ذلك الإنتمائات المصرفية،وشيكات السفر والشيكات المصرفية والحوالات والأسهم و الأوراق المالية والسندات والكمبيالات وخطابات الإعتماد».

وبالنتيجة يمكن القول أن التعريف المقترح من قبل القبل المشرع الجزائري يصلح لإستيعاب كافة صور المتحصلات أو الممتلكات والأموال غير المشروعة دون قصرها على الأموال النقدية فقط لأن الأموال عند تبييضها يتم تحويل طبيعتها من أموال منقولة إلى أموال غير منقولة ومن مادية إلى صكوك وسندات،غير أن الأشكال يثور حول إثبات الجريمة الأولية مصدر الأموال ؟هل يشترط حكم بالإدانة أم مجرد الشبهة فقط؟

ثانيا.إثبات الجريمة الأولية مصدر الأموال غير المشروعة :

الأصل أن يكون إثبات الجريمة الأولية بحكم قضائي، ما يسمح بمتابعة الشخص المتورط في جريمة تبييض الأموال غير مشروعة العائدة من الجريمة الأولية الثابت إرتكابها، غير أن تطور الوسائل المستعملة في قطع الصلة بين الجريمة الأولية والأموال المتحصلة منها جعل من الضرورة إقامة المسؤولية الجنائية عن جريمة تبييض الأموال لمجرد الشبهة والإحتمال فقط حيث بعض فقه[2] أنه قد يختل عارض من عوارض تحريك الدعوى العمومية، أو مانع من موانع المسؤولية كالتقادم أو الوفاة أو العفو

[1] نشير هنا أن عبارة الممتلكات المنصوص عليها في المادة 389 مكرر و المادة 04 من قانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما تثير العديد الإشكالات لإرتباطها بمفهوم الملكية الوارد في القواعد المدنية الذي تحكمه العديد من المبادئ الذي تشكل عائقا أمام المتابعة في جريمة تبييض الأموال. الذين يضيقان من دائرة الأموال فحين كان النص الفرنسي لنفس المادة أشمل و أوسع حيث نجد عبارة Les Biensبدلا من Propriété ولذلك إضطر المشرع إلى إستبدال عبارة الممتلكات بالأموال في النص العربي بالتعديل الذي مس قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتهما سنة 2012. التي هي أشمل وأوسع

[2] أشرف توفيق شمس الدين،دراسة نقدية لمكافحة غسيل الأموال الجديد،دار النهضة العربية ،مصر،2003،ص 24.

-خوجة جمال،جريمة تبييض الأموال –دارسة مقارنة-،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص،كلية الحقوق،جامعة أبوبكر بلقايد-تلمسان،2007-2008،ص78.

والمصالحة ،أو صغر السن والجنون و الإكراه. وبالتالي فإن إنتفاء وجه المتابعة لصغر السن أو الجنون عن الجريمة الأولية ليس له أي آثر إتجاه الشخص المتابع عن جريمة تبييض الأموال،كما أن العديد من الجرائم يظل مرتكبوها مجهولون مما يضطر النيابة العامة لحفظ الدعوى.

أما في حالة الحكم ببراءة الجاني سوف ينتج عنه لا محالة إنتفاء المتابعة عن جريمة تبييض الأموال لأنها يستلزم لقيامها وجود جريمة أولية(الركن المفترض) وأموال غير مشروعة ،وعليه دأب الإجتهاد القضائي الفرنسي على الإستئناس بالأدلة والقرائن التي تفيد بأن الأموال ناتجة عن جنحة أو جناية ،لأنه غالبا ما يتم الحكم بالبراءة نتيجة عدم كفاية الأدلة أو إنعدامها، فبالرغم من أن الجريمة يستلزم لقيامها إثبات أركانها الثلاث، إلا أن النيابة قد تخفق في ذلك وبالتالي لا يعني ذلك عدم إرتكاب جريمة نتج عنها أموال غير مشروعة.

لقد ساد فكر أن تبييض الأموال قد ينصب على جرائم السرقة أو خيانة الأمانة أو النصب،غير أن الإجرام تطور وتعولم هو الأخر فليس بالأمر الهين إثبات الغش الضريبي لدى الشركات متعددة الجنسيات، أو إثبات رشوة موظف عمومي للإستفادة من صفقة ما، فكلما وسع المشرع من نطاق جريمة تبييض الأموال ومنح القضاة والنيابة العامة مجالا للإجتهاد كان القانون أكثر فعالية.

ثم إن إثبات الجريمة الأولية يدفعنا لإثارة إشكالية إتحاد الجاني في الجريمة الأولية وجريمة تبييض الأموال، إذ لم يوضح المشرع الجزائري ذلك. عد أننا نجد بعض التشريعات المقارنة كإتفاقية ستراسبورغ لسنة 1990[1]، التي أجازت أن يكون الجاني في جريمة تبييض الأموال هو نفسه في الجريمة الأولية مصدر المال غير المشروع،وبعض الإجتهادات القضائية الفرنسية[2] ،خلافا لذلك عارض الفقه بشدة فكرة إتحاد الجاني في جريمة تبييض الأموال بالقول أنه لا يجوز إتحاد الجاني في الجريمتين و إستدلوا في ذلك بجريمة إخفاء الأشياء ،إذا لا يعدو أن تكون فعل تبييض الأموال سوى إستمرار للجريمة الأولية.

[1] خالد حربي-منصور فرج السعيد، المرجع السابق،ص426.

[2] Cass.crim 14 janvier.2004.note de C-A.CASTEROT, droit pénal spécial et des affaires, éd LEXTENSO, paris, 2008,p326.

وعليه، أحسن ما فعل المشرع عندما إستعمل عبارة العائدات الإجرامية والممتلكات والأموال بغض النظر عن نوع الجريمة المتأتية منها وسواء كانت مرتكبة داخل الدولة أو خرجها شريطة أن يكون الفعل معاقبا عليه في كلا القانونين الوطني والأجنبي، كما أن سكوت المشرع الجزائري عن تحديد مدى إمكانية إتيان الجريمتين من نفس الشخص كان محمودا، لأن جريمة تبييض الأموال جريمة قائمة بذاتها مستقلة عن جريمة الأولية، فلو قارننا مثلا بين فعل الغش الضريبي الذي أفضى إلى التخلص من دفع الضريبة وشراء عقار بهذه الأموال نجدهما يختلفان تماما، ففعل إقتناء عقار ليس إستمرار للجريمة الأولية.

البند الثاني:السلوك الإجرامي

لقد أشار المشرع الجزائري إلى الأفعال المكونة لجريمة تبييض الأموال في المادة 389 مكرر من ق.ع ،والمادة 02 من قانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما. وإنطلاقا من هذه المواد يمكن إجمال السلوك الإجرامي لجريمة تبييض الأموال في أربعة صور وهي :

- تحويل الأموال و الممتلكات أو نقلها مع علم الفاعل بأنها عائدات إجرامية ،بغرض إخفاء أو تمويه المصدر غير المشروع لتلك الأموال و الممتلكات ؛
- إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقية للممتلكات و الأموال أو مصدرها أو مكانها أو كيفية التصرف فيها أو حركتها أو الحقوق المتعلقة بها مع علم الفاعل أنها عائدات إجرامية؛
- إكتساب الممتلكات والأموال أو حيازتها أو إستخدامها مع علم الشخص القائم بذلك وقت تلقيها أنها تشكل عائدات إجرامية ؛
- الإشتراك والمساعدة والتواطؤ و التأمر على إرتكاب أو تسهيل إرتكاب أحد الأفعال المذكورة أعلاه؛

الفقرة الأولى: تحويل الأموال أو نقلها بغرض إخفاء مصدرها أو تمويه مصدرها غير المشروع

تعتبر هذه الصورة في مقدمة الصور الواردة في إتفاقية فيينا لسنة 1988، حيث يتحقق الركن المادي للجريمة في هذه الصورة بمجرد إتيان نشاط أو سلوك يتعلق بتحويل أو نقل الأموال المتحصلة من جريمة، بغرض طمس المصدر غير المشروع لها. ويقصد بتحويل الأموال تغيير شكلها القانوني من

عائدات إجرامية إلى شكل أخر نتيجة عمليات مصرفية أو غير مصرفية[1]؛ أما نقل الأموال فيقصد به "نقل الأموال غير المشروعة **ماديًا** من مكان لآخر".[2]

فليس بالأمر الهين الكشف عن هذه الأفعال إذا علمنا أن تحويل الأموال قد يتم خارج القطاع المصرفي عن طريق تهريب الأموال أو إستبدالها ببضائع أو حتى الإحتفاظ بها وإستعمالها بشكل لا يدع مجالا للشك أنها عائدات إجرامية. أو باللجوء إلى المصارف،فلا يتصور أن يتم فتح حساب مصرفي لدى بنك خاص أو عام ثم يقوم المبيض بضخ أمواله في حسابه الخاص، بل قد يلجأ إلى العديد من المناورات كتجزئة الأموال أو إستعمال أسماء مستعارة..إلخ. لذلك يجمع جل المختصين، أن القطاع المصرفي هو ملاذ الإجرام المنظم خاصة تلك المصارف المتواجدة بالدول التي تفتقر إلى أنظمة الحماية الخاصة.[3]

أولا. العمليات غير المصرفية:

لا يشترط في تحويل الأموال أن يتم عن طريق البنك لقطع الصلة بين الجريمة الأولية مصدر الأموال والمال محل التبييض. بل قد يسعى المجرمون والجناة قصد إنجاح عمليات تبييض أموالهم، إلى القيام بعدة عمليات بعيدة عن القطاع المصرفي نتيجة تحصينه وإلزامه بالبحث عن هوية المودع ومصدر أمواله[4]. إزاء يقظة المؤسسات المصرفية إضطرت الجماعات الإجرامية إلى صرف النظر عنها، ومحاولة إستغلال بعض القطاعات الأخرى غير البنكية[5]،حيث يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ–تحويل الأموال عن طريق إجراء صفقات المالية:

---

[1] عادل عبد الله خميس المعمري،ظاهرة غسيل الأموال ،مجلة البحوث القانونية والاقتصادية،مجلة صادرة عن كلية الحقوق،جامعة المنوفية –مصر، ع 37–2005،ص173.

[2] عادل عبد العزيز السن،الجوانب القانونية و الإقتصادية لجرائم غسل الأموال ،بحث مقدم الملتقى العربي الأول حول مكافحة غسيل الأموال، ورشة عمل آليات مكافحة و معالجة غسل الأموال، ،المنعقد بالشارقة، الإمارات العربية المتحدة،فبراير 2007،ص 238.

[3] J.COSSON, les industriels de la fraude fiscale, ed Seuil,France,1971,p158.

[4] نشير هنا أن منظمة GAFI قدمت أربعين توصية للوقاية من إستغلال البنوك في عمليات تبييض الأموال ،وخاصة تلك المتعلقة بالزبائن وجاء فيها ما يلي:

-les mesures de vigilance à l'égard de la clientèle sont les suivantes:

A) Identifier le client et vérifier son identité au moyen de documents, données et informations de source fiable..ect. Cf: Rec. GAFI, B-5-a, du 20 juin 2003.

[5] محمد محي الدين عوض،الرجع السابق،ص97.

ويتم ذلك عن طريق إستبدال العملات الضعيفة والغير مشروعة إلى أموال غير نقدية كالذهب و المجوهرات الأخرى أو القطع الأثرية والتي يمكن نقلها وبيعها في أي دولة أخرى. حيث يرى بعض الباحثين في المجال الإقتصادي[1] أن هناك علاقة بين الجريمة والطلب على العملة ،ففي وقت ما أدى الإزدياد الملحوظ في الجريمة إلى إزدياد الطلب على العملة أما في الوقت الحاضر فقد أدت الزيادة في الجريمة إلى إنخفاض الطلب على العملة ،وبعبارة أخرى فإن أساليب تبييض الأموال قد تغيرت وأصبحت تبتعد عن القطاع المصرفي والنقود السائلة تتجه نحو السوق السوداء.

كذلك قد يقوموا مرتكبو عمليات تبييض الأموال بشراء صكوك مالية أو سيارات فخمة أو عقارات والتصريح بقيم زهيدة ليتم إعادة بيعها بقيمها الحقيقة لتبدو الأموال على أنها أرباح مشروعة وهذا ما يسمى بالمضاربة الصورية [2]. كما يتم استبدال الأموال النقدية بالمعادن الثمينة في المعاملات لأنها تخضع للتقييم يوميا، ولأنها سهلة الإخفاء والنقل. بالإضافة إلى ذلك تسعى عصابات تبييض الأموال إلى شراء أوراق اليانصيب والقمار الرابحة من ملاكها ليتم تحصيلها على أنها أمول شرعية عائدة من المقامرة واليانصيب.[3]

ب–إستعمال الفواتير المزورة و الصفقات الوهمية:

يكون إستعمال الفواتير المزورة أو إبرام الصفقات الوهمية، عن طريق إتفاق مسبق بين شخص طبيعي أو معنوي على القيام بمجموعة من المناورات التي تتم عن طريق تقديم فواتير مزورة لخدمات وهمية وغير حقيقية، ونقل هذه العمليات بطريقة قانونية في الوثائق الحسابية لدرئ كل الشكوك.[4]

---

[1] محمد مرعي مرعي،غسيل الأموال في البلدان العربية –الدوافع ،التسهيلات ،الأدوات،المؤشرات والنتائج–،ندوة الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة،ورشة عمل غسيل الأموال –أساليب و طرق مكافحتها،المنعقدة بتاريخ 20–24 نوفمبر 2005،دمشق ،ص186–187

[2] ص،150

نشير هنا أنه طبقا لأحد دراسات الأتحادية الوطنية للوكالات العقارية فإن العقار في الجزائر يقيم حاليا ب 30% من قيمته الحقيقية ،نتيجة التصريحات الكاذبة أمام الموثق و ذلك إما للتهرب من دفع الضريبة أو لتبييض الأموال كما أشرنا أعلاه، فقد شهدت الفترة الممتدة ما بين 1990 بصدور قانون التوجيه العقاري الذي سمح بإنشاء سوق عقارية و تأهيل العقارات الصالح للبناء ،غيرأن عدم تحكم الإدارات المحلية في تسيير العقارات و عدم كفاءة إدارة مسح الأراضي جعل جزء كبير من العقارات تباع بأثمان بخسة مقارنة بقيمها الحقيقية ،الأمر الذي دفع أغلب مبيضي الأموال إلى اللجوء إلى المضاربة في هذه القطاع تحت تواطؤ الوكالة العقارية ،وذلك في غياب قانون خاص ينظم مهمنة الوكالية العقارية،إلى غاية صدور القانون 05–01 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الأرهاب بأن ألزم الأعوان العقاريين بالإخطار بالشبهة طبقا لما ورد في المادة 19 منه لمزيد من التفصيل راجع: نايلي حبيبة،تبييض الأموال ودور خلية معالجة الإستعلام المالي في مكافحته،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون،كلية الحقوق،جامعة بن يوسف بن خدة،الجزائر، 2007–2008 ،ص71 وبعدها.

[3] خالد بن عبد الرحمن المشعل،جرائم غسيل الأموال–المفهوم ،الأسباب،الأبعاد الإقتصادية–،مجلة جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية،السعودية،العدد 30، سنة 2000،ص539.

[4] M.DELHOMME-Y.MULLER, comptabilité en droit pénal, éd lexis nexis, Paris ,2009,p520.

ج- تهريب العملة :

وهي الطريقة التقليدية لتبييض الأموال بحيث يتم نقل الأموال نقدا من بلد لأخر عبر وسائل النقل المختلفة. حيث تعتبر هذه العملية الأكثر انتشارا لدى عصابات تبييض الأموال الأقل نفوذا،فيتم تجنيد أحد مضيفي الطيران لينقل حقائب الأموال إلى الدول المراد تهريب العملية إليها أو يتم تهريبها عن طريق تقديم هبات للمسافرين مقابل تمرير بعض مبالغ الأموال ليتم تجميعها فيما بعد.[1]

د- عمليات الإستيراد والتصدير

يتم إنشاء نشاط تجاري داخل الدولة التي تم فيها جني الأموال القذرة، بالمقابل يتم إنشاء نفس النشاط التجاري في الدولة التي يتم إيداع الأموال لديها، تتم عمليات تبييض الأموال في هذه الحالة عن طريق بيع وشراء السلع والخدمات صورية بين الشركتين الوهميتين.

أما الطريقة الشائعة في الجزائر وهي تهريب الأموال وتبييضها عن طريق تضخيم فواتير الإستيراد ليتم إسترداد فائض القيمة الحقيقة للسلع وإيداعها لدى البنوك على أنها أموال مشروعة عائدة من نشاط تجاري هذا على الصعيد الخارجي، أما على الصعيد الداخلي يتقدم الجناة إلى البنوك من أجل الحصول على العملة الأجنبية من أجل إستيراد بضائع معينة بفواتير مزورة أو مغشوشة بتواطؤ مع المورد الذي يتقاضى هو الأخر عمولة. [2]

ثانيا.العمليات المصرفية:

أما التحويلات المصرفية فهي التي تتم عن طريق البنوك، حيث يتم تحويل مبلغ نقدي معين من حساب أحد العملاء إلى حساب نقدي أخر لنفس العميل أو لعميل أخر و يمكن أن يتم التحويل المصرفي بين حسابين مختلفين.كما يمكن أن يتم عن طريق الإقتراض من البنوك أو شراء السندات البنكية...إلخ.وعموما تتلخص العمليات المصرفية فيما يلي:

أ-التحويلات عن طريق الحسابات البنكية :

[2] G.DUTEIL,modes opératoires et évolutions ,AJ pénal,2016,éd DALLOZ.171.

لعل أهم حافز للجوء الجناة للحسابات البنكية هو السر البنكي[1]، الذي تمنحه بعض البنوك العالمية ،فيسهل بذلك إيداع الأموال وعدم تبرير مصدرها كما يمنح البنك العميل رقم تعريف لا يحمل إسمه أو أي إشارة يمكن أن تدل على هوية مالك الحساب .

فرغم الجهود العالمية بقيادة فريق العمل المالي **GAFI** والحملة التي يقودها تحت شعار إعرف زبونك[2]، إلا أن هناك العديد من الدول لا تزال تسمح بفتح حسابات بنكية سرية يمكن من خلالها تحويل الأموال إلى حسابات بنكية أخرى، والتصرف في الأموال فيما بعد بواسطة البطاقات الذكية دونما هاجس .

ب-الإقتراض البنكي :

سواء كان الإقتراض على شكل قرض بنكي مصغر أو مكبر أو على شكل قرض إستهلاكي أو على شكل قرض سندي،فإن الجاني يسعى للإستفادة من المساعادات التي تقدمها البنوك. فيقوم المبيض بالإقتراض من البنك لغاية إستثمارها في نشاطات تجارية معينة بعدما أنشأ شركة وهمية في بلد معين، ثم يقوم بعد ذلك بتحرير فواتير وهمية أو حيازة محاسبة وهمية تفيد أن الشركة تحقق أرباحا

[1] في بداية سنة 2009 شد السر المصرفي حديث الصحافة ووسائل الإعلام ،وذلك بعد الضغوطات التي قام بها القضاء الأمريكي على البنك السويسري العالمي UBS ،لتم الإنتهاء بعقد إتفاق يتم من خلاله تزويد إدارة الضرائب الأمريكية بهوية 250 شخص لديهم حسابات بنكية تحت أسماء مستعارة وغير حقيقية .وبعدما تم تسليم المعلومات الخاصة بهوية 250 زبون أمريكي،طالبة الحكومة الأمريكية تسليم هويات و عملومات 52.000 زبون أمريكي أخر ليدهم حسابات في البنك السويسري .لمزيد من التفصيل راجع:suisse leak noubliz pas
-J.L.CAPDEVILLE,le secret bancaire en 2009: un principe en voie de disparition ?,AJPENA,2009,éd DALLOZ,p165.

[2] REC.GAFI,n°D-9 «il devrait être interdit aux institutions financières de tenir des comptes anonyme et des comptes sous des noms manifestement fictifs».

-إلى جانب ذلك تم إحالة أحد البنوك الفرنسية المسمى ETNA FINANCE SECURITIES للتأديب أمام اللجنة البنكية الفرنسية بسب عدم إحترام إجراءات الوقاية من تبييض الأموال وخصوص التحقق من هوية الزبون.راجع
-ARR ,conseil d'etat,N°256355,du 31-03-2004,lutte contre le blanchiment des capitaux: identité des clients et procédure du contrôle interne, publié sur RC LEBON,éd DALLOZ. 2004.

طائلة،وفي الأخير يقوم بإعادة القرض إلى البنك، الذي بالضرورة سوف يعرض عليه قرض أكبر من القرض الأول،فيضحي البنك ضحية مبيضي الأموال ووسيطا دون عله.[1]

كما قدم الدكتور **محمود محمد سعيفان** مثلا عن تبييض الأموال عن طريق إسغلال القرض البنكي مفاده إقتراض شخص مبلغ مليون دينار بضمان وديعة، وكان سعر الإقتراض 6%سنويا،وسعر الفائدة الدائنة للوديعة 5% فأنه يحصل على 5000-5 %ضريبة دخل ويدفع فائدة على القرض 60.000 دينار، فتكون الحصيلة الهائية 50000-2500 دينار ضريبة دخل يطرح منها مبلغ 60000 فائدة القرض فيكزن الصافي 12500دينار.[2]

ج-التحويل البرقي للأموال:

بعدما أصبحت الانترنيت شريان العصر وأهم قنوات التجارة العالمية، لما لها من سرعة وفعالية في إبرام الصفقات وكذا التحويلات المالية،كان إستعمالها في تبييض الأموال أمرا حتميا، لأن البنوك أصبحت تسمح بالقيام بالعمليات المالية دونما الحاجة إلى الإنتقال شخصيا إليها بل يكفي مجرد الضغط على زر القبول فتضحي الأموال في حساب أخر في بنك أخر وفي دولة أخرى لا تحترم القوانين الدولية في هذا المجال.

لعل أهم أنظمت التحويل الالكتروني إنتشارا في العالم ما سوف نشير إليه أدناه ،وهي كالأتي:

-نظام فاد وير(FED WIRE)[3] :يُعمَل بهذا النظام في الولايات المتحد الأمريكية،حيث تقوم المؤسسات المصرفية بالإتصال هاتفيا مع المبييض بإستخدام شفرة محددة، ثم يقوم نظام **FED** بمضاهاة العبارات المشفرة وإدخلها إلى الجهاز الإلكتروني لمعالجتها وإرسالها إلى الجهة المستلمة، ليتم بعدها التحويل الفعلي للأموال عن طريق نظام **FEDWIRE**.فقد إستغلت العصابات هذا النظام لغسيل أموالها إلكترونيها بتحويل مبالغ طائلة إلى بنوك في مناطق غير معروفة نظرا الثغرات التي تعتري

---

[1] سمير فايز إسماعيل،المرجع السابق،ص70وبعدها.و أرتباس نذير،العلاقة بين السر المصرفي و عمليات تبييض الأموال-دراسة مقارنة-، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،(بدون تاريخ المناقشة)،ص148.

-A.J.FULGERAS, la lutte contre le blanchiment dans les banques, R.C.D,éd DALLOZ,2002,p789.

[2] محمود محمد سعيفان،تحليل وتقييم دور النوك في مكافحة عمليات غسيل الأموال،الطبعة الأولي،دار الثقافة،الأردن،2008،ص44.

[3] تختصر عبارة FED WIRE لـ: FEDERAL RESERVE BOARD

هذا النظام لأنه لا يتطلب الإدلاء بهوية المودع، فبعد أن يتم ضخ المال لدى البنك يقوم هؤلاء بتحويلها برقيا إلى أحد البنوك المخصصة لإستقبال جميع الأموال دون البحث عن مصدرها وهوية مالكها، ليقوم هذا الأخير بإقتراض مبلغ من المال من أحد البنوك الأخرى بضمان سبق إيداعه في حسابها لتنتهي الأموال في حوزة المالك. [1]

-**نظام شيبس (CHIPS)**[2] :يسمى أيضا بنظام غرفة المقاصة الدولي تحت إشراف وتسيير دار نيويورك للمقاصة[3]،يشترك فيه 128 عضوا يمثلون البنوك الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية وفي العالم. فيتم تداول الأموال بين الأعضاء على شكل ديون بواسطة هذا النظام[4].فقد تم حديث إتهام البنك العربي فرع نيويورك بإجراء تحويلات لتمويل الإرهاب، وتم معاقبة البنك بأن منع نهائيا بالقيام بأي تحويلات إلكترونية للأموال.[5]

-نظام سويفت (SWIFT)[6]: تأسس هذا النظام 1973 ببلجيكا، وتشارك فيه أكثر من 7500 مؤسسة مالية منتشرة حول العالم،حيث رصد خصيصا لتغطية المعاملات المالية إلكترونيا للبنوك التي ليست عضوا في نظام "**chips**" للتصريح بمعاملاتها عن طريق إرسال رسالة " **swiftt**" إلى البنك المرسل إليه. بالرغم من تطور هذا النظام إلى إن كثرة الإقبال عليه لسرعته في تحويل الأموال جعله قبلة للعصابات الإجرامية لتحويل أموالهم عبره.[7]

---

[1] سمير فايز،المرجع السابق،ص89 وبعدها.

[2] أما عبارة CHIPSفهي إختصار لـ:CLEARNIG HOUSE ENTRE BANK PAYMENTS

[3] محمود محمد سعيفان،المرجع السابق،ص52.

[4] ندى صالح مهدي،جريمة غسيل الأموال الإلكترونية ي التشريع العراقي،مجلة القادسية للقانون و العلوم السياسية ،ع 01،مج 05،سنة 2012،مجلة صادر كلية القانون،جامعة القادسية ،العراق،ص194.

[5] محمود محمد سعيفان، المرجع نفسه،ص 53.

[6] Swift إختصار لعبارة SOCIETE FOR FINANCIAL TELECOMINICATION

[7] إشتهر هذا النظام بسب الفضيحة التي نشرتها جريدة New York Times في 23 جوان 2006 حول إستغلال الحكومة الأمريكة بيانات السويفت للتجسس على المبادلات المالية الدولية وهذا في إطار برنامجها حول مكافحة الإرهاب،أجتمع بعدها البرلمان الأوروبي في جويلية 2006 وتم التنبيه إلى ضرورة إحترام الحياة الخاصة للكل فرد ووجوب إحترام القوانين المنظمة لهذا المجال ،كما أن الإضطلاع على المعلومات الشخصية يجب أن يتم تحت إيطار القانون.في سبتمبر 2006 رفعت اللجنة البلجيكية لحماية الحاية الخاصة دعوى على swift على أساس أنها خرقت القانون البلجيكي وقامت بتقديم معلومات خاصة للسلطات الأمريكية بطرق غير مشروعة.ضل الأمر بين الأخد و الرد إلى أن تم إبرام إتفاقية بين الولايات المتحدة و الإتحاد الأوروبي دخلت حيز التنفيد 1 أوت 2010لمزيد من التفصيل راجع:

-إستعمال بطاقات الدفع الذكية: تعد بطاقات الدفع الإلكترونية أحد الوسائل التكنولوجية الحديثة، التي تقدمها البنوك لعملائها بغية إستخدامها لإستخراج الأموال دون الحاجة للوقوف في طوابير الإنظار والقيام بتحرير شيكات أو حمل الأموال التي قد تعرض صاحبها لخطر السرقة، بل يكفي إدخال الرقم السري في آلات الصرافة لتحصيل الأموال المودعة مسبقا في الحساب.فيستعملها مبيضو الأموال من خلال إيداع أموالهم في بنوك سرية،لها علاقة بنوك عالمية أخرى تسمح بسحب الأموال في أي مكان أخر في العالم ،أو القيام بتحويل الأموال إلكترونيا بمجرد الولوج إلى أحد البنوك الإلكترونية وحتى إبرام الصفقات المالية الكبرى دون أي قيد أو رقابة.[1]

نخلص للقول أن المشرع أحسن ما فعل عندما قرر تجريم فعل تحويل والنقل الأموال غير المشروعة ليكون بذلك قد ساير أغلب التشريعات المقارنة كالتشريع الفرنسي الذي جرم هو الأخر فعل تسهيل التبرير الكاذب لمصدر الأموال،و المساهمة في توظيف أو إخفاء أو **تحويل** الأموال غير مشروعة.[2]

ولعل أهم ما ميز تدخل المشرع في تحديد صور الركن المادي لتبييض الأموال أن المشرع لم يحدد الوسائل المستعملة التي يمكن أن يلجأ إليها الجناة في تحويل الأموال. مثلما فعل أيضا المشرع الفرنسي عندما لم يتشرط ضرورة إستعمال طرق إحتيالية لتسهيل التبرير الكاذب للأموال. وإنما يكفي أن يكون التبرير كاذب ومهما كان مقدار جسامة هذا التدليس.

الفقرة الثانية: إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقة للأموال والممتلكات أو مصدرها أو مكانها أو كيفية التصرف فيها أو حركتها أو الحقوق المتعلقة بها

يكمن جوهر عمليات غسيل الأموال في صور عديدة تهدف إلى إبعاد الشكوك عن مصدر الأموال العائدة من الجريمة،حيث يلجأ المجرمون إلى تحريك العائدات عبر قنوات شرعية يضمن طمس

-R.UEBERECKEN,un feuilleton à rebondissements :l'affaire swift ,REMCUE,n°567,2010,éd DALLOZ,p566. et P.BEAUVAIS,données personnelles:travaux en cours,RTD eur,n°03,2011,ed DALLOZ,p645.

[1] عبد الفتاح بيومي حجازي،جريمة غسيل الأموال بين الوسائط الإلكترونية ونصوص التشريع،دار الكتب القانونية،مصر،2008،ص56.

[2] Art 324-1 du code pénal modifié et complété.

أو إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقية لهذه الأموال أو مكانها أو ملكيتها أو مصدرها.[1]

فأما لفظ الإخفاء لمصدر الأموال غير المشروعة المكون للركن المادي لجريمة تبييض الأموال فيقصد به كل تصرف من شأنه منع الكشف عن المصدر الحقيقي لهذه الأموال [2]،أو الحيلولة دون كشف الحقيقة في أمر الجريمة الأصلية مصدر المال محل الإخفاء وحيازة المال بصورة لا يدرك الغير حقيقته أو مصدره أو صاحبه، أو الحيلولة دون إكتشاف ذلك وسواء كانت هذه الحيازة مستترة أم علانية.[3]

ليس هينا التفرقة بين الأموال المشروعة وغير المشروعة عند التقدم أمام البنك لإيداعها، فبمجرد فتح الحساب والسماح بإيداع الأموال، فإن البنك قد ساهم في إكتمال النسق المتبع في تبييض الأموال. ولتجنب ذلك لابد عليه بحث وتحري هوية الزبون ومصدر الأموال وإلا كان شريكا في فعل الإخفاء.وعموما يشاع إستعمال الشركات الوهمية؛والصناديق الحديدية؛ لتمويه الطبيعة الحقيقة للأموال والممتلكات أومصدرها أو مكانها أو التصرف فيها.

أولا.إستخدام الشركات الوهمية

يصطلح عليها أيضا بالشركات الوهمية أو الشركات الصورية أو شركات الواجهة، لأنها شركات تنشأ ليس لأغراض تجارية وإنما من أجل التستر على الجناة والمجرمين لإيداع أموالهم لدى البنوك بإسم الشركة لكي لا يتم البحث عن مصدرها.

غير أنه من الناحية القانونية فإن الشركات الوهمية والصورية يختلفان عن شركات الواجهة، لأن الشركة الصورية تعتبر غير موجودة إما لتخلف أحد شروطها الشكلية أو أحد أركانها، فحين شركات الواجهة أو الشركات الورقية كما يسميها البعض[4]هي شركات قانونية مكتملة الأركان مستوفية لجميع

---

[1] عادل عبد الله خميس المعمري،المرجع السابق،ص183

[2] هيام الجرد،المد والجزر بين لسرية المصرفية وتبييض الأموال،الطبعة الأولى،منشورات الحلبي الحقوقية،لبنان،2004،ص93

[3] عادل عبد العزيز السن،المرجع السابق،ص235.

4 Bureau d'études fiscales et juridiques Francis Lefebvre, Paradis fiscaux et opérations internationales, éd FRANCIS LEFEBREVE, France, 2002,p15.

الشروط الواجبة إتباعها وذلك حسب الدولة المراد إنشاء الشركة فيها التي غالبا ما تتطلب هوية المنشأ فقط، ودون الحاجة للقيد في السجل التجاري أو النشر أو تحديد مقر لها. أما فيما يتعلق بالمسير فيسهل إيجاد شخص ما ينتحل صفة المسير مقابل مبلغ زهيد من المال نظرا لأوضاعه المادية.

كما نجد كذلك بعض الشركات الكبرى التي تسعى لإنشاء فروع لها في بعض مناطق خاصة في العالم والتي همهما الوحيد ملئ الحساب البنكي للشركة. فتدعي الشركة الأم أن فرعها يحقق أرباحا معتبرة عند التصريح لدى إدارة الضرائب إلا أنها في حقيقة الأمر هي صندوق أسود لملاك الشركة الأم.

فإخفاء الأموال ليس بالأمر العسير عند إمتلاك شركة ورقية ،فيكفي نقل الأموال إلى البنوك المتواطئة في هذا المجال ،لتتكفل هي الأخرى بإجراءات إنشاء شركة بمعية مكاتب محاماة متخصصة في ذلك، ليتم بعدها ضخ الأموال في بنوك سرية أو معروفة بعدم إحترام القوانين الدولية المنظمة لهذا المجال ،أو في أحد فروعها. ليسهل بعدها سحب الأموال بواسطة البطاقات الذكية لإزالة الشبهة.

فلو رجعنا للقانون التجاري الجزائري لو جدنه محصنا من جميع الجوانب، حيث تخضع جميع الشركات لرقابة المركز الوطني للسجل التجاري الذي يفحص مدى مشروعية الغرض الحقيقي للشركة المراد إنشاؤها[1]من الناحية النظرية ،إلا أن الواقع لطالما أثبت العكس فالعديد من كبريات الشركات الجزائرية لها حسابات بنكية سرية أو لها فروع للواجهة فقط، مثل مجمع بيمو **BIMO** الذي قدر حسابه بعشرة ملايين دولار ،أو شركة أكوور"**ACCOR**"وفرعها الجزائري سيحة "**SEHA**" المتخصص في مجال الفندقة و السياحة.[2].بالرغم من أن البنك المركزي في المادة 08 من التعليمة رقم 07-01 المؤرخة في 03 فيفري سنة 2007 المتعلقة بالقواعد المطبقة على المعملات الجارية مع الخارج والحسابات البنكية بالعملة منع إمتلاك حسابات في الخارج.[3]

[1] المادة 548 من ق.ت.ج المعدل و المتمم «يجب أن تودع العقود التأسيسية والعقود المعدلة للشركات التجارية لدى المركز الوطني للسجل التجاري وتنشر حسب الأوضاع الخاصة بكل شكل من أشكال الشركات وإلا كانت باطلة».

[2] Le monde.fr/ swiss leaks: des surprises des clients algériens d'HSBC suisse. Consulte le 10-06-2015.

[3] Art 08 du règlement n° 07-01 du 03 février 2007 raltive aux régles applicables aux transaction courantes avec l'étranger et aux comptes devises«Hormis les cas expressément prévus par l'article

ثانيا.إكتناز الأموال في الخزانات الحديدية (coffret fort):

قد يلجأ بعض المجرمون إلى البنوك وإلى الوسائل التكنولوجية الحديثة لتبييض أموالهم غير المشروعة، فحين يفضل البعض الإحتفاظ بها وإكتنازها في المنزل داخل الخزانات الحديدية. حيث تعد هذه الطريق الأكثر إنتشارا في الجزائر، فلا يلجأ الجُناة إلى البنوك لإيداع أموالهم لأن البنك مؤسسة تابعة للدولة بالإضافة إلى الخوف من المسائلة عن مصدر الأموال كما كان سائدا في الحقبة الإشتراكية تحت شعار «**من أين لك هذا** ؟». فبعد تخزين الأموال في المنازل يتم بعدها البحث عن عقارات في مناطق إستراتيجية من أجل إقتنائها بمبالغ ضخمة جدا ويكون الدفع نقدا، ليتم بعدها هدم المنشئات الموجودة وإعادة بناء بنيات ضخمة تتضمن محلات على الواجهة ومكاتب وشقق للكراء. ليبدو بعدها أن المباني المعدة للكراء هي مصدر الأموال وليس الجريمة.[1]

الفقرة الثالثة: إكتساب الممتلكات والأموال أو حيازتها أو إستخدامها مع علم الشخص القائم بذلك وقت تلقيها أنها تشكل عائدات إجرامية :

إن مجرد تلقي المال من أحد حائزيه، يعتبر فعلا مكونا لجريمة تبييض الأموال،سواء كان من قبيل الرشوة أو مقابل عمل معين، بل إن مجرد حيازة الأموال غير المشروعة،سواء كانت ملكاً للحائز أو ملكاً للغير يعتبر صورة من صور الركن المادي لجريمة تبييض الأموال .شريطة أن يتوفر العلم وقت تسلم المال.

فيقصد بإكتساب الأموال تلقيها سواء على سبيل الكسب أو التربح، أي سواء كانت من قبيل الهبة أو الرشوة أو مقابل عمل أو خدمة، ولكن يشترط أن يكون العمل المقدم على علاقة بتبييض الأموال، فلا يتصور أن يتم متابعة أحد عمال مصنع أو شركة ما إذا كان مُلكها متابعين على أساس تبييض الأموال، بل لابد أن تكون الخدمة أو العمل لها علاقة تبييض الأموال. أما الحيازة فيقصد بها

126 de l'Ordonnance N°03-11 susvisée, la constitution d'avoirs monétaires, financiers et immobiliers à l'étranger par les résidents à partir de leurs activités en Algérie est interdite».

[1] M.FEFERMAN,risques de blanchimet de capiyaux et de financement du terrorisme par les professionnels du secteur immoblier,AJDI,2010,éd DALLOZ,p701.

الاستئثار بالأموال سواء كانت مملوكة للحائز أو مملوكة للغير على سبيل الأمانة، فحين إن إستخدام الأموال هو التصرف فيها سواء كان هذا التصرف مشروعا أم غير مشروع .

من خلال ماسبق يمكننا الجزم أن الأفعال الثلاث التي جاءنا على ذكرها، تشمل القطاع المصرفي دون سواه بدأ بموظفي البنك وإنتهاءً بمدارئه. فهو المشرف والوسيط في قطع الصلة بين الأموال غير المشروعة والجريمة الأولية، فالبنك يقوم بإيداع الأموال لديه في حساب المودع، أي أن البنك يحوز الأموال ويكتسبها،كما أن له حق إستخدامها بإستثمارها والإنتفاع بها.

الفقرة الرابعة: لإشتراك والمساعدة والتواطؤ والتأمر على إرتكاب أو تسهيل إرتكاب أحد الأفعال المذكورة أعلاه

جاء في الفقرة ج-04 من المادة 03 من إتفاقية فيينا لسنة 1988 «الإشتراك أو المشاركة في إرتكاب أية جرائم منصوص عليها في هذه المادة، أو التواطؤ على ذلك، أو الشروع فيها أو المساعدة أو التحريض عليها أو تسهيلها أو إبداء المشورة بصدد إرتكابها».فقد صادقت عليها الجزائر سنة 1995 كما أشرنا سابقا، وتم تكريس هذه الفقرة في قانون العقوبات في مادته 389 مكرر فقرة (د).

أولا.الإشتراك و المساعدة :

فالإشتراك في جريمة تبييض الأموال يختلف عنه في الجرائم الأخرى ،الذي إرتئ المشرع أن الشريك عادة ما يقدم مسكنا أو ملجأ أو مكانا للإجتماع لواحد أو أكثر ممن يمارسون اللصوصية أو العنف ضد الدولة أو الأمن العام أو ضد الأشخاص أو الأموال مع علمه بسلوكهم الإجرامي. أو يساعد بكل الطرق الفاعلين الأصليين للجريمة على إرتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفدة للجريمة.

على النقيض من ذلك فإن الإشتراك في تبييض الأموال يكون بتحويل الأموال أو نقلها أو إخفاء أو تمويه المصدر غير الشرعي للأموال أو عن طريق الحيازة أو إستخدامها ،وبذلك يمكن القول أن المشرع يقصد البنوك والمؤسسات المالية الأخرى .التي ألزمها ببعض الواجبات كالتأكد من هوية الزبون و التحري عن مصدر الأموال وضرورة تبرير مصدر الأموال عن إيداعها لدى البنك.

فالبنك يكون شريكا في إخفاء الأموال عند قبوله إيداعها رغم علمه أنها عائدات إجرامية،كما يكون شريكا في تحويل الأموال عند القيام ببعض المناورات الإحتيالية الرامية إلى قطع الصلة بين المال القذر ومصدره الجريمي بتحويله إلى أحد البنوك التي لا تحترم القوانين الدولية و تعمل بالسر المصرفي .

غير أن مفهوم الإشتراك في جريمة تبييض الأموال يمكن أن يتعدى التقصير في القيام بأحد الواجبات القانونية ،فتبييض الأموال لا يتم فقط عن طريق القنوات المصرفية بل يتعدى ذلك في بعض الأحيان عندما يلجأ الجاني إلى المضاربة في البورصة فيكون شريكا في توظيف الأموال غير المشروعة،كما قد يأخذ وصف الشريك في إخفاء الأموال كل من حازها حيازة مؤقتة على سبيل الأمانة فقط .

وعليه، فإن أغلب التشريعات أخذت بالمفهوم الموسع للإشتراك في جريمة تبييض الأموال ،لتتيح للنيابة العامة و القاضي إثبات الركن المادي دونما قيد ،فلو حدد المشرع أنواع الإشتراك كأن يقول مثلا :يعتبر شريكا كل من أقدم على إنشاء شركة وهمية للجاني ،لكان القاضي محصورا في الصور التي نص عليها المشرع .غير هذا التوسع يقودنا إلى التساؤل عن حدوده، **فهل يعد الشريك في الجريمة الأولية مصدر المال ،شريكا في جريمة تبييض الأموال ؟**

يطرح كثيرا هذا الإشكال في المحاكم ،فالشريك في الجريمة الأولية يكون مسؤولا عن الجريمة مصدر العائدات فقط،ويكون شريكا أو فاعلا أصليا في جريمة تبييض الأموال إذا ساعد أو قام هو الأخر بتبييض الأموال المتحصل عليها وهذا ما أخذت به محكمة النقض الفرنسية في أحد قراراتها[1]

فقد سبق الإشارة أن جريمة تبييض الأموال هي جريمة قائمة بذاتها مستقلة عن الجريمة الأولية،[2]فبالرغم أن الجريمة الأولية هي مصدر المال إلا أن المشرع كان صريحا في تعريف الإشتراك

[1] Cass.crim 31 mai 2012,Bull .crim,n° 12-80.715,note de H.MATSOPOULU,blanchiment: l'idépendance de la prescrition du blanchiment de celle de l'infraction originaire,RSC,2012,éd DALLOZ,p868.cass.crim,24 févr.Bull crim n° 09 note de CH.CUTAJAR,autonimie du blanchiment dans un contexte international, JCPG,n°23,7juin2010,éd lexis nexis,p629.Crim .2 juin 2012,bull.crim n°09,note de L.P.ALIBERT, de l'autonomie de l'infraction de blanchiment,dalloz.actu,26 juilet.

[2] J.L.CAPDEVILLE, précisions utiles sur l'autonomie du délit de blanchiment, AJPénal,2010, p441

بالقول «المشاركة في إرتكاب أي من الجرائم المقررة وفقا لهذه المادة (الإخفاء و التحويل و الإكتساب والحيازة)و المساعدة على إرتكابها ..إلخ ،فلا يمكن متابعة الشريك في الجريمة الأولية عن جريمة تبييض الأموال حسب الفقرة(د) من المادة 389 مكرر، غير أنه يمكننا الحديث عن متابعة الشريك في الجريمة الأولية عن جريمة تبييض الأموال لو أن نص المادة جاء كمايلي «المشاركة في إرتكاب أي من الجرائم المقررة وفقا لهذه المادة و الجريمة مصدر المال،أو التواطؤ...إلخ».

كما أن نص الفقرة الأخير من المادة 389 مكرر جاءا صريحا بأن عاقب على المشاركة في إرتكاب الصور الواردة في نفس المادة وحدها معاقبا عليه.

ثانيا. حدود المعاقبة على المساعدة و الإشتراك:

أشرنا أعلاه في تعريف تبييض الأموال أنها جريمة ذات بعد دولي ،كان أول ظهور لها في إتفاقية فيينا لسنة 1988 ،ثم تلاها بعد ذلك العديد من الإتفاقيات الدولية لأنها جريمة عابرة للقارات يمكن أن تتعدى إقليم الدولة الواحدة ،فكانت أغلب التشريعات المجرمة لها ذات طابع دولي.

فالأشتراك أو المساعدة على إرتكاب جريمة تبييض الأموال ليس بالضرورة أن يتم داخل إقليم الدولة المراد توظيف الأموال داخل إقليمها ،بل تمر عبر العديد من القنوات المالية العالمية التي تقع في بعض الدول التي لم تنظم إلى إتفاقية فيينا لسنة 1988،أو إتفاقية باليرمو لسنة 2000،أو أنها لا تحترم القوانين الدولية المنظمة لعمل المصارف و المؤسسات المالية،ولعل أهم عائق أمام متابعة الشريك أو المساعد في جريمة تبييض الأموال هي المادة 05 من قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتها، فقد جاء فيها « لايمكن إتخاد إجراءات المتابعة الجزائية من أجل تبييض الأموال و/أو تمويل الإرهاب إلا إذا كانت الأفعال الأصلية المرتكبة في الخارج تكتسي طابعا إجراميا **في قانون البلد الذي إرتكب فيه** و في القانون الجزائري».

وهو ما يجعل المتابعة صعبة في بعض الأحيان خصوصا أن هناك بعض الدول لا تعاقب جريمة تبييض الأموال بنفس الشكل المعقب عليه في القانون الجزائري، كالقانون المصري الذي حدد قائمة للجرائم التي يمكن أن تكون محلا للتبييض أو كبعض الدول التي لم تنظم لإتفاقية فيينا و باليرمو أو منظمة **GAFI** ولا تأخد بتوصياتها حول وقاية النظام البنكي من إستغلاله في تبييض الأموال.

ثالثا. تسهيل عمليات تبييض الأموال و إسداء المشورة بشأنها:

نظرا للطابع الخاص لجريمة تبييض الأموال التي تتطلب بعض المهارات خاصة في القطاع المصرفي والمحاسبي،وبصفة عامة في مجال المالي و القانوني،فإنه قد يستلزم في بعض الأحيان لتوظيف الأموال إستشارة من خبير مالي أو خبير قانوني ،لذلك نجد المشرع جرم فعل إسداء المشورة أو تسهيل عمليات تبييض الأموال .وإلا لإستحال الكشف عن الجريمة لما لهؤلاء الفئات من مهارات تساعد على إخفاء الأموال أو تحويلها .

كما أن المشرع لم يتقاعس في تحديد بعض الفئات و التي نظرا لمهنهم يمكن أن يساهموا بسداد النصح أو تقديم المساعدة و هم بالدرجة الأولى البنوك و المؤسسات المالية ،والمصالح المالية لبريد الجزائر والمؤسسات المالية المشابهة الأخرى وشركات التأمين ومكاتب الصرف و التعاضديات والرهانات و الألعاب و الكزينوهات.أو كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم في إطار مهنته بالإستشارة و/و أو بإجراء عمليات إيداع أو مبادلات أو توظيفات أو تحويلات أو أية حركة لرؤوس الأموال لا سيما على مستوى المهن الحرة المنظمة وخصوصا المحامون و الموثقين ومحافظي البيع بالمزايدة وخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات و السماسرة في عمليات البورصة و الأعوان العقاريين ومؤسسات الفوترة وكذا تجار الأحجار الكريمة و المعادن الثمينة والأشياء الأثرية والتحف الفنية.[1]هم نفسهم الأشخاص الملزمون بالإخطار بالشبهة.

غير أنه في واقع الأمر أن الفئات التي جئنا على ذكرها ليست الركيزة الأساسية في تبييض الأموال في الجزائر كما أن النص منسوخ من إتفاقية فيينا وباليرمو ، كون أن عمليات تبييض الأموال لها ميزتها الخاصة في الجزائر ،فهي في غالب الأحيان تتم عن طريق المضاربة بالعقارات التي هي عقارات غير ممسوحة أو أنها غير مصنفة تتم المعاملات فيها عن طريق العقود العرفية فلا يمكن متابعة الكتاب العموميين لأن العقود غير رسمية بالإضافة إلى هذا كله ليس بالأمر العسير إثبات تورط الموثق لأنه يدون ما يصرح به الأطراف أمامه ويبقى لإدارة الضرائب التحري عن حقيقة التصريح التي لم تأت على ذكرها المادة المشار إليها أعلاه.أما بالنسبة إثارة مسؤولية المحامي عن جريمة تقديم النصح لإتمام و إنجاح تبييض الأموال فالمحامي يملكنه التنصل بالإحتاج بالسر المهني الذي هو حق مقدس

[1] المادة 19 من قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب المعدل و المتمم.

للدفاع بالرغم أن المادة 22 من القانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب، لذلك نثني على المشرع الإشارة إلى الفئات التي لها علاقة مباشرة بإنجاح عمليات تبييض الأموال سواء بالمساعدة أو بتقديم النصح إلا أن المادة 19 منه لا تساير الواقع الجزائري فكان من باب أولى:

– تحديد هذه الفئات بصراحة بما يراعي خصوصية المجتمع و الوسائل المتاحة. فقد أشارت المادة إلى مكاتب الصرافة و الكزينوهات التي لاوجود لها في الواقع ،كما أشارت إلى مكاتب البريد فحين أن المعاملات عبر البريد لا يمكن أن تتجاوز 20.0000دج وإلا إستحال إستخراج الأموال، أو سماسرة البورصة القطاع الموجود على الأوراق فقط .

–بالرغم أن المشرع حاول مسايرة التشريعات الدولية المجرمة لتبييض الأموال ،وأن أغلب القوانين المتاحة حاليا تميل إلى الكمال إلا أن أهم ما أغفله المشرع عندما جرم فعل المساعدة سواء بالإشتراك المادي أو بتقديم النصح هو كيفية إثباته؟

الفرع الثالث: تحديد الركن المعنوي لجريمة تبييض الأموال

تعد جريمة تبييض الأموال من الجرائم العمدية التي يتطلب لقيامها توفر العلم لدى الجاني بالمصدر الغير المشروع للعائدات الإجرامية موضوع التبييض،وكذلك إنصراف الإرادة إلى إرتكاب الجريمة دون أن يشوب هذه الإرادة عيب من العيوب ،وكون هذه الجريمة عمدية فلا يكفي لقيامها توافر الخطأ غير المقصود أو الإهمال بل لابد أن يجتمع العلم بالمصدر غير المشروع للأموال بالإضافة إلى قصد إرتكاب الجريمة ،على أن جل التشريعات تتطلب بالإضافة إلى القصد العام توفر القصد الخاص و المتمثل في إحداث النتيجة أي تبييض الأموال و الظفر بها.[1]

البند الأول: القصد العام

إشترط المشرع الجزائري في المادة 389 مكرر من قانون العقوبات و المادة 02 من قانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب أن ترتكب الأفعال الإجرامية المكونة لجريمة تبييض الأموال

[1] منصور رحماني،القانون الجنائي للمال والأعمال،الجزء الأول،دار العلوم،الجزائر،53،2012.

والأفعال المسهلة لها ،عن علم ودارية الجاني بالمصدر الإجرامي للعائدات موضوع التبييض،وعليه لابد من الوقوف على العناصر الجوهرية التي يتعين على الجاني الإحاطة بها.

أولا.العلم بالمصدر غير المشروع للأموال موضوع التبييض:

إن قيام جريمة تبييض الأموال مرهون بتحقق العلم اليقيني والفعلي لدى الجاني بالمصدر غير المشروع للأموال موضوع التبييض،والإحاطة بجميع الوقائع المكونة للجريمة و الأحكام القانونية العاقبة عليها.

أ–العلم بالوقائع:

يعتبر العلم بالواقع المكونة للجريمة القصد الجنائي في حد ذاته، فيجب بذلك إنصراف العلم إلى سائر العناصر المكونة للجريمة كما نص عليها المشرع. أي العلم بأن تحويل الممتلكات أو الأموال أو نقليها بغرض إخفائها ،أو إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقية للممتلكات أو الأموال أو إكتساب أو حيازتها أو إستخدامها يشكل جريمة تبييض الأموال،بما أنها جريمة تبعية لجريمة أصلية فإن العلم بالواقع يجب أن ينصرف كذلك إلى الوقائع المكونة للجريمة مصدر الأموال أو بصورة أبسط العلم بالمصدر غير المشروع للأموال.[1]

وعلى هذا الأساس فإذا كان العلم بالوقائع يفيد الإلمام بالوقائع المادية للجريمة تبييض الأموال،والعلم بالمصدر غير المشروع للأموال موضوع التبييض ،فإنه حسب الفقه الراجح لا تقوم المسؤولية الجنائية عن الغلط أو الجهل المبرر الذي لا يمكن تجاوزه،فحين إذا أمكن إثبات الإهمال الناتج عن عدم الإحتياط و قلة التبصر فإنه يعتبر العلم قائما.[2]

ب–العلم بالقانون:

يقصد بالعلم بالقانون على الجاني بأن ما يأتيه من أفعال تشكل جريمة يعاقب عليها ،غير أنه

1 CH.ANDRE, droit pénal spécial, 2e éd, DALLOZ, France, 2013.

[2] مفيد نايف التركي الراشد الدليمي،المرجع السابق،ص152.

في حقيقة الأمر لا يشترط العلم بالقانون بل يفترض ،ولايعتد بالجهل الغلط في فهم القاعد القانونية وتفسيرها ،بينما يقصد بالعلم بالقانون في جريمة تبييض الأموال ،العلم الواجبات التي يفرضها المشرع على بعض الأشخاص تحسبا لمكافحة تبييض الأموال و الوقاية منها ،كإلزام بعض الفئات بإخطار بالشبهة عن العمليات الريبية أو التحقق من هوية العميل و مصدر أمواله قبل قبول إيداع الأموال[1].

ثانيا .الإرادة:

لا يكفي العلم بالقانون والوقائع لقيام جريمة تبييض الأموال،بل لابد أن يكون سلوك تبييض الأموال سلوكا إراديا معبراً عن إرادة واعية وحرة من جانب المبيض.وبالضرورة تنتفي الإرادة في حالة صغر السن ،أو الجنون ،أو الإكراه ،أو الغلط المبرر الذي لايمكن تجاوزه.

البند الثاني: القصد الخاص

يسهل في جريمة تبييض الأموال إستنباط القصد الخاص كون أن المشرع لم يشترط حدوث

نتيجة محددة، فمثلا يظهر القصد الخاص لفعل تحويل الأموال أو نقلها في البحث عن إخفائها أوتمويه المصدر الغير المشروع لهذه الأموال،كما يظهر القصد الخاص بصفة عامة في إتيان السلوكات المجرمة الواردة في الماديتين 389مكرر ق.ع،و02 من ق.الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب من أجل تبييض العائدات الإجرامية أي قطع الصلة بين المصدر الجرمي للعائدات والجريمة الأصلية.[2]

[1] بدر الدين خلاف،المرجع السابق،ص171.

[2] نبيل صقر–عز الدين قمراوي،الجريمة المنظمة–التهريب والمخدرات وتبييض الأموال في التشريع الجزائري،دار الهدى،الجزائر،2008،ص157.

.

الباب الثاني :

إسناد جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال للشخص المعنوي

الباب الثاني:إسناد جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال للشخص المعنوي

من المبادئ المقررة في التشريعات الجنائية الحديثة في شأن المسؤولية الجنائية للأشخاص الطبيعية، ضرورة توافر الإسناد المادي توافر صلة أو رابطة مادية بين نشاط الجاني و بين الوقائع المجرمة بمقتضى

النص العقابي حتى يمكن تطبيق العقوبة. ذلك أن إنتفاء هذه الصلة أو الرابطة المادية معناه عدم جواز توقيع العقوبة.

من هذا المنطلق فإن الشخص المعنوي لا يمكن مساءلته جنائيا عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال إلا إذا أمكن إثبات الصلة بين نشاطه الإجرامي والواقعة الإجرامية، وعلى ذلك إتفقت جل التشريعات بما فيها التشريع الجزائري على التنصيص على مجموعة من الشروط لإقامة مسؤولية هذا الأخير بدأً بضرورة إرتكاب الأفعال المادية المكونة للجريمتين من طرف شخص طبيعي يأخذ صفة الممثل أو الجهاز وأن يتصرف لحساب هذا الأخير.

ترتيبا على ذلك لابد لإقامة المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال تحديد الشخص الطبيعي الذي له سلطة تمثيل الشخص المعنوي تحديدا دقيقا وإثبات أن الجريمتين قد ارتكبتا لصالح الشخص المعنوي، أن القانون يعاقب الشخص المعنوي على ذلك تحقيقا لمبدأ التخصيص.

ومع ذلك وإن توفرت الشروط وأمكن إقامة مسؤولية الشخص المعنوي، فإن ذلك لا يمنع من معاقبة الأشخاص الطبيعية التي تسهر على تسييره وتحقيق أغراضه، حتى لا تستغل كغطاء لإرتكاب الجرائم والتنصل من المسؤولية.فالمشرع عندما أقر المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية كمبدأ عام في قانون العقوبات على غرار قوانين الضرائب لم يعفي الأشخاص الطبيعية من الجزاء.

ولما كانت جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من أخطر الجرائم الإقتصادية وأكثرها تعقيدا،فإننا حولنا قدر الإمكان الإحاطة بجميع الشروط المرتبطة بقيام المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عنها، وأثار قيام مسؤولية هذا الأخير على مسؤولية الشخص الطبيعي الذي يتصرف بإسمه ولحسابه (**الفصل الأول**).على الرغم من ذلك لا تتحقق المسؤولية دورها إلا إذا أمكن إيجاد عقوبات تتلاءم وطبيعة هذه الأشخاص (**الفصل الثاني**).

الفصل الأول:شروط قيام المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال وأثارها على مسؤولية الشخص الطبيعي

تقوم مسؤولية الأشخاص الطبيعية عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال بمجرد تحقق أركان الجريمتين فقط، خلفا لذلك فإنه لإقامة المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي لابد من تحقق أركان الجريمتين بالإضافة إلى الشروط والضوابط التي حددها المشرع في المادة 51 مكرر من ق.ع.

وعموما يمكن رد هذه الشروط إلى أربعة شروط أساسية، يتعلق الأول بطبيعة الشخص المعنوي الذي يسأل جنائيا،والثاني يتعلق بمبدأ التخصيص،والثالث يتعلق بوجوب إرتكاب جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال بواسطة شخص طبيعي له سلطة التعبير عن إرادة الشخص المعنوي،والرابع يتعلق بضرورة إرتكاب الجريمتين لحساب الشخص المعنوي (**المبحث الأول**).

فإذ تحققت الأركان والشروط فإن الشخص المعنوي يكون مسئولا عن الجريمتين،غير أن قيام مسؤولية هذا الأخير لا تعفي من مساءلة الشخص الطبيعي سواء كان شريكا أو مساهما. فجل التشريعات التي أقرت مسؤولية الأشخاص المعنوية أخذت بمبدأ إزدواجية المسؤوليتين عن نفس الجريمة (**المبحث الثاني**)

المبحث الأول :شروط قيام المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال

بالرغم من أن المشرع الجزائري أخد بمبدأ المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، إلا أنه حدد جملة من الشروط الواجب توفرها لإمكانية إثارة مسؤولية هذا الأخير.بدأً بضرورة خضوع الشخص المعنوي للقانون الخاص أي إستثناء جميع الأشخاص المعنوية العامة، ثم بإلزامية إرتكاب الجريمة من طرف أحد الأشخاص الطبيعيين الذين لهم حق التعبير عن إرادته، وقد حددهم القانون الجزائري في أحد أجهزته أو ممثليه الشرعيين. وأخيراً لا تقام مسؤولية الشخص المعنوي إلا إذا كانت الجريمة المرتكبة تصب في صالحه

من هذا المنطلق سوف نحاول الإحاطة بجميع الأفكار المرتبطة بشروط قيام مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال،بدأً بشرط إرتكاب جريمتي الغش الضريبي من طرف شخص معنوي (**المطلب الأول**). وإرتكاب جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من طرف شخص طبيعي له سلطة التعبير عن إرادة الشخص المعنوي (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول:إرتكاب جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من طرف شخص معنوي

جاء في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات المعدل سنة 2004 «بإستثناء الدولة والجماعات المحلية و الأشخاص المعنوية الخاضعة للعام،يكون الشخص المعنوي مسئولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك.

-إن المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية لا تمنع من مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل أصلي أو شريك».

خلافا للأشخاص الطبيعيين المخاطبين بجميع النصوص العقابية، فإنه بالرغم من إعتراف المشرع بمسؤوليتها إلا أنه خصص تلك الخاضعة للقانون الخاص فقط بالمسؤولية، حيث إستثنى الدولة والجماعات المخلية وجميع الأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام(**الفرع الأول**). ولما كان الشخص المعنوي كيانا غير ماديا لا يمكنه التصرف إلا بواسطة أجهزته أو ممثليه فإن المشرع إشترط لإقامة مسؤوليته أي يأتي الجريمة من لهم سلطة تمثليه والعمل لصالحه (**الفرع الثاني**).

الفرع الأول :تحديد صفة الشخص المعنوي المسئول جنائيا

عرفت المادة 49 من القانون المدني الجزائري الأشخاص المعنوية بأنها:

-الدولة ،الولاية،البلدية.

-الشركات المدنية والتجارية؛

-الجمعيات والمؤسسات.

-الوقف؛

-كل مجموعة من أشخاص أو أموال يمنحها القانون شخصية قانونية.

تبعا لذلك يمكن تقسيم الأشخاص المعنوية إلى طائفتين، أشخاص معنوية عامة وأشخاص معنوية خاصة.أما العامة فهي جميع الأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام من حيث تكوينها

وتنظيمها، وأما الخاصة فهي تلك الأشخاص التي تخضع للقوانين الخاصة من حيث تنظيمها ونشاطها.

–وعليه نتسأل عن مدى مسؤولية هذه الأشخاص جنائيا؟ ومدى إمكانية متابعتها عن جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال؟.

البند الأول: الأشخاص المعنوية العامة ومدى مسؤوليتها جنائيا

لم يحدد المشرع الفرق بين الأشخاص المعنوية العامة والخاصة، وأنما حاول الفقه وضع بعض المعايير للتفرقة بينها، ولعل أبرز هته المعايير هو معيار الهدف والغاية ،معيار مظاهر السلطة العامة،ومعيار حرية الفرد في الإنضمام إلى الشخص المعنوي. وعلى العموم يكمن الإختلاف بين بين الأشخاص المعنوية العامة والخاصة من حيث من إنشائها، فالشخص المعنوي العام يقوم على السلطة العامة التي تمارس أنشطتها إنطلاقا من فكرة النفع العام، أما الشخص المعنوي الخاص فله أهداف خاصة كتحقيق الربح أو القيام بنشاطات أخرى غير المنوطة بالمرفق العام الذي يهدف أساسا لتقديم خدمة عامة.

تعتبر مسؤولية الدولة جنائيا من أعقد المواضيع وأكثرها جدلا،نظرا لما لها من سلطة وحصانة،ما يجعل القضاء عاجزا عن توبيخها ،ثم إن الدولة تحتكر سلطة العقاب فلا يتصور أن التعاقب نفسها .

الفقرة الأولى: مسؤولية الدولة جنائيا

لا يختلف إثنان حول عدم إمكانية مساءلة الأشخاص المعنوية العامة وعلى رأسها الدولة التي تضطلع بالعديد من الوظائف الحيوية الأمر الذي يستحيل معه توقيع الجزاء عليها. لذلك نجد أغلب التشريعات وعلى رأسها التشريع الجزائري تستثنى الدولة وجميع الأشخاص المعنوية العامة من المسؤولية الجنائية نظرا لتباين الأهداف والوظائف المنوطة بها مقارنة بالأشخاص المعنوية الخاصة التي لا ضير في مساءلتها جنائيا.[1]

[1] **Y.MAYAUD**, droit pénal général, éd PUF, 2004,p390.voir aussi:

–محمود داود يعقوب،المرجع السابق،ص274.

فقد حاول بعض الفقه[1] تقديم تبرير إعفاء الدولة من المسؤولية الجنائية على أساس فكرة السيادة؛إحكتار سلطة توقيع العقاب ؛وطبيعة الوظائف الموكلة إليها.

أولا.فكرة السيادة كأساس لإنتفاء مساءلة الدولة جنائيا:

تعتبر الدولة شخصا معنويا عاما تختلف عن باقي الأشخاص المعنوية الأخرى من الناحية العضوية والوظيفية، وتتلاقى معها في إكتساب الشخصية القانونية التي تعتبر أساس قيامها وزوالها،فالمشرع عندما إعترف لهذه الأشخاص بالشخصية القانونية منحها حرية التصرف بما يتوافق وتحقيق مصالح الأمة.[2]

حيث أن نشأة الدولة وإمتيازها بالسلطة مرده تجسيدها لإرادة الشعب والأمة، فالقابضين على زمام السلطة إنما يحكمون بإرادة الشعب من أجل تحقيق مقومات الحياة كالأمن،الغداء والصحة ...إلخ. ومن ثم لا يمكن مؤاخذة الدولة عن أفعالها ولا يمكن القياس على قواعد المسؤولية المدنية للقول بإمكانية متابعتها جزائيا لأن قواعد المسؤولية المدنية تختلف جذريا عن المسؤولية الجزائية.[3]

من جهته حاول الأستاذ «**إبراهيم علي صالح**» الوقوف على أهم الفوارق بين المسؤولية المدنية والجنائية كدليل لعدم إمكانية مساءلة الدولة جنائيا ،فيرى أن جوهر المسؤولية يرتكز على وقوع خطأ تسبب في ضرر مما يستوجب المسؤولية المدنية لتعويض هذا الضرر مهما إختلفت أسسه،أما المسؤولية الجنائية متى إنعقدت شروطها فإنها تستهدف تأمين سلامة المجتمع والدفاع عن بقائه، ومن هنا يمكن القول أن إمكانية متابعة الدولة مدنيا على أساس إنسجام المسؤولية المدنية مع غايتها، فحين أن الدولة والقائمين عليها إذا إرتدُوا إلى أعمال إجرامية فإن الزوال وسحب الثقة منهم أولى وأصلح وفقا

[1] إبراهيم علي صالح، المرجع السابق، ص147.

[2] P-O.caille, responsabilité pénale des pesonnes morale de droit public,JCPA,24juillet 2009,ed LexisNexis,p14.

[3] B.FERIER, une grave lacune de notre démocratie l'irresposabilité pénale des personnes administrative, RSC, éd DALLOZ,1983,p397.voir aussi:

-عمر سالم ، **عمر سالم**،المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية وفقا لقانون العقوبات الفرنسي الجديد،الطبعة الأولى،،دار النهضة العربية،مصر،1995.،ص 27.

للدستور والشريعة المعمول بها، كما أنه ليس هناك ما يمنع من متابعة ممثلي السلطة جنائيا كأفراد حسب ما ينص القانون عليه.[1]

ما تجدر الإشارة إليه أن فكرة السيادة كمبرر لعدم إمكانية متابعة الدولة جنائيا ،قدمها وزير العدل الفرنسي كتبرير إبان مناقشة قانون العقوبات الفرنسي الجديد، حيث تعرض لنقد شديد كون أن فكرة السيادة تم التمسك بها فيما مضى لتبرير عدم إمكانية إثارة المسؤولية المدنية لهذه الأخيرة،فحين أصبحت لا تتعارض مع سيادة الدولة تحميلها تبعت أعمالها مدنيا، فالدولة ليست كل تصرفاتها سيادية بل أضحى تدخلها كشخص معنوي خاصة شائعا في العديد من المجالات خاصة تلك المرتبطة بالميدان الإقتصادي.[2]

ثانيا.إحتكار الدولة لسلطة العقاب يحول دون إمكانية متابعتها جزائيا:

حاول بعض الفقه تبرير عدم مسؤولية الدولة جنائيا من منطلق أن الدولة هي الراعي والحامي

للمجتمع بدرجة أولى، من خلال السهر على حسن تطبيق القانون الذي خصص لحماية الأفراد والدفاع عن حقوقهم وأموالهم بشتى الطرق والوسائل، أبرزها توقيع العقاب على المجرم للومه والإعتبار به، لذلك يبدو مستحيل أن الذي يملك سلطة العقاب أن يعاقب نفسه .[3]

فالحديث عن مدى إمكانية تسليط العقاب على الدولة يقودنا إلى الخوض في أكثر مواضيع القانون جدلاً، لأنها ترتبط بعلاقة القضاء بالقائمين على السلطة، فمن الناحية النظرية يمكن القول أن السلطة القضائية مستقلة تمارس مهامها بحرية، و من تم ليس هناك ما يمنع من توقيع الجزاء على الإدارة مهما ارتقت بسلطتها. إذ أن النيابة العامة كجهاز إداري تمارس مهامها بإسم المجتمع وما الدعوى العمومية إلا إجراء شكلي لإستعمال حق تقرير العقاب، الأمر الذي يستحيل معه توقيع العقاب على نفسها بنفسها[4].كما يضيف كل من الأستاذين "**عمر سالم و ETIENNE**

---

[1] إبراهيم علي صالح،المرجع السابق،ص152

[2] أحمد محمد قائد مقبل،االمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي-دراسة مقارنة- ،الطبعة الأولى،دار النهضة العربية،2005،مصر،ص331.

[3] E.PICAR,la responsabilité pénale des personnes de droit public, Rev.Soc, éd DALLOZ, 1993, p261. Et P-O.caille, op, cit, p 14.

[4] بلعسلي ويزة،المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الإقتصادية،رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،2014،.ص100.

PICARD"لفكرة إحتكار الدولة لسطة توقيع العقاب، أنه ليس هناك ما يمنع من معاقبتها ،فدولة القانون تفرض على نفسها نوعا من الرقابة،وبالتالي يمكن أن تقرر نوعا خاص من العقاب تسلطه على نفسها التلقائ "**Auto-sanctinner**".[1]

ثالثا.إختلاف الوظائف كأساس لعدم مسؤولية الدولة عن أفعالها جنائيا:

يبرر إتجاه من الفقه عدم إمكانية مساءلة الدولة جنائيا على أساس الإختلاف بين الوظائف المنوطة للأشخاص المعنوية العامة وباقي الأشخاص المعنوية الأخرى، فبالرغم أن القانون يحارب كل أشكال التمييز بين جميع الأشخاص سواء كانت طبيعية أم معنوية، إلا أن المساواة بين جميع الأشخاص ليست مطلقة، فالمساواة المقصودة هي التي تكون بين المتساوين في كل شيء فإذا وجد الإختلاف بين الأشخاص وتم التسوية فيما بينهم يترتب على ذلك إخلال بمبدأ المساواة.[2]

إنطلاقا مما سبق يمكن القول أن موقف المشرع من إستبعاده لمسؤولية الدولة جنائيا مبرر،وذلك للإختلاف الظاهر بينها وباقي الأشخاص المعنوية الأخرى في شخصيتها ومسؤوليتها وإختصاصاتها. فإذا كانت تتحمل بعض المسؤولية عن أفعالها الضارة مدنيا فإنها تسعى للحفاظ على مصالح الأفراد والمجتمع ككل.[3]

الفقرة الثانية.المسؤولية الجنائية لباقي الأشخاص المعنوية العامة:

يمكن تقسيم الأشخاص المعنوية العامة إلى قسمين، الدولة كشخص معنوي عام إستثاني،وباقي الأشخاص المعنوية الأخرى وهي الولاية والبلدية، بالإضافة إلى باقي الأشخاص المعنوية المرفقية كالمؤسسات والشركات العمومية التي تخصصها الدولة لإحتكار بعض النشاطات الإقتصادية أو الإجتماعية كالتعليم والصحة وما إلى ذلك. فمفهوم الأشخاص المعنوية العامة يختلف بحسب النهج الإقتصادي المتبع، ففي النظام الرأس مالي تقل لعدم تدخل الدولة في النشاط الإقتصادي، والعكس

[1] عمر سالم،المرجع السابق ،ص28.

-E.PICARD,op,cit,p261.

[2] قرفي إدريس،المرجع السابق،ص182

[3] حسام عبد الحميد يوسف جادو،المرجع السابق،301.

في النظام الإشتراكي القائم على تدخل الدولة في جميع النشاطات.وعليه إثره نتساءل عن موقف المشرع الجزائري من مسؤولية باقي الأشخاص المعنوية العامة؟

قبل الإجابة عن هذا الإشكال لابد من الإشارة أن الفقه عارض بشدة إخضاع الأشخاص المعنوية العامة للمسؤولية الجنائية وإختلفوا في تبرير رفضهم لذلك. فنجد بعض الفقه يرى **في مُسَاءَلة الشخص المعنوي العام منافاة لمبادئ القانون العام** كون هذه الأخيرة ترصد لتلبية حاجيات الأفراد التي أصبحت حقوقا أساسية لا يجوز المساس بها، إذا علمنا أن العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي هي الغلق أو وقف النشاط والمصادرة، فلا يتصور أن يتقرر غلق مرفق عام مخصص للعلاج أو التعليم أو النقل. لذلك لا يمكن مساءلة الأشخاص المعنوية العامة جزائيا لأنها جزء لا يتجزأ من الدولة التي سبق الخوض في عدم مسؤوليتها.[1]

-ثم حاول البعض الأخر **إثبات عدم تناسب مسؤولية الأشخاص المعنوية العامة مع العدالة** على أساس أن قانون العقوبات يشترط لتسليط العقاب على المتهم وجود ضحية، فحسب هؤلاء إذا كان الشخص المعنوي هو المتهم الذي أقدم على إرتكاب أفعال مجرمة فإن الضحية بالضرورة هم الأفراد الذين يترددون على المرفق، وعليه فإنه متى تقرر معاقبة المرفق فإن الأفراد نفسهم سوف يتضررون مرتين وذلك بسبب الأفعال المرتكبة من قبل الشخص المعنوي وبسبب العقوبة التي تطال المرفق الذي هو خدمتهم. بالنتيجة إن معاقبة المرفق العام هو معاقبة للأفراد الذين يستفدون من خدماته.[2]

-فيما برر البعض الأخر **عدم مساءلة الأشخاص المعنوية العامة لمساسها بمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة،** إذ أن التسليم بإمكانية تسليط العقاب على الأشخاص المعنوية العامة يفضي إلى إخلال خطير بمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة، حيث يبدو ذلك واضحا عند معاقبة إحدى البلديات بدفع غرامة مالية فتضطر هذه الأخيرة لرفع الضرائب لسد مبلغ الضريبة ،الأمر الذي يؤدي

[1] أحمد قائد مقبل،المرجع السابق،ص304 وبعدها.

[2] عمر سالم ،المرجع السابق،ص 24.بعسلي ويزة ،المرجع السابف،ص107.

-E.PICARD, op.cit, p261.

إلى إخلال بمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة، فالأفراد المقيمين بالبلدية المجاورة ليسوا مضطرين لدفع المزيد من الضرائب.إذ سيكون الضرر الناجم من الجزاء أكثر منه عن الجريمة.[1]

أما من الناحية التشريعية فإن موقف المشرع الجزائري، يمكن القول مبدئيا أنه كان صريحا بإعفائه لهؤلاء الأشخاص من المسؤولية ،خلافا للمشرع الفرنسي الذي أقر مسؤولية الجماعات المحلية وتجمعتها، عن الجرائم التي ترتكب بمناسبة مزاولتها لأنشطة مرفق عام يمكن أن تفوض للغير في إدارته عن طريق الإتفاق[2]. فبالرغم من أن الأشخاص المعنوية العامة لا تعمل لمصلحتها ولا لحسابها، وإنما تعمل لصالح الأفراد فهي لا تمارس حقوقا وإنما لها سلطات وإختصاصات من أجل تحقيق النفع العام.

ولما كان هذا البحث مخصصا لدراسة المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن الغش الضريبي وتبييض الأموال وليس موقف المشرع من مسؤولية الأشخاص المعنوية العامة ،فضلنا الإشارة إليها بصفة عرضية ، وإنما نصبو إلى البحث عن موقفه منها عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال.

البند الثاني:الأشخاص المعنوية الخاصة المسئولة جنائيا

أشرنا سابقا أن المشرع قد إستثنى الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية العامة من المسؤولية الجزائية. وفي ما عدا ذلك تسأل جنائيا جميع الأشخاص المعنوية الخاصة وذلك بغض النظر عن الشكل التي تتخذه أو النشاط الذي تمارسه والهدف من وراءه، كالشركات والجمعيات والوقف وجميع الأشخاص والأموال التي منحها المشرع شخصية قانونية[3] .فالمشرع لم يحدد أنواع الأشخاص المعنوية الخاصة على سبيل الحصر و إنما إكتفى بالإشارة إلى بعض منها فقط كما جاء في المادة 49 من القانون المدني الجزائري السالفة الذكر .

[1] قرفي إدريس،المرجع السابق،ص172.

[2] J-MOREAU, la responsabilité pénale des personnes morales de droit public, P.A, n°149,11-12-1996,éd lextenso,France,p41.J-JORDA, la responsabilité pénale des personnes morales de droit public à la lumière de la jurisprudence, Gaz.Pal,n° 044,13-02-2001,éd lextenso, France, P4.et S.MAJEROWICZ,responsabilité pénale des collectivités locales,JCP.CT,8juin 2010,ed LexisNexis,P3.

[3] Y.GUYON,quelles sont les personnes morales de droit privé susceptibles d'encourir une responsabilité pénale?,Rev.soc,1993,éd DALLOZ,p235.

برر جل الفقه إخضاع جميع الأشخاص المعنوية الخاصة للمسؤولية دونما إستثناء إلى البحث عن إلغاء جميع الفوارق وتحقيق المساواة بينها وبين الشخص الطبيعي[1]. وهو ماكرسه المشرع الجزائري في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات، بأن جعل جميع الأشخاص المعنوية الخاصة مسؤولية جنائيا عن الجرائم التي ترتكب بإسمها ولحسابها الخاص.

ولما كان هذا البحث مخصص لمسؤولية الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال، فإن الشركات بإعتبارها الفاعل والمحرك للرئيسي لميدان الأعمال، فإننا سوف نحاول تخصيص أكبر قدر لها. فالشركات تنقسم إلى نوعين مدنية و تجارية؛التي بدورها تنقسم إلى شركات الأشخاص؛ وشركات الأموال.

الفقرة الأولى: الشركات المدنية

حسب المادة 416 من ق.م.ج فإن الشركة هي عقد يلتزم بمقتضاه شخصان طبيعيان أو إعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد بهدف إقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق إقتصاد أو بلوغ هدف إقتصادي ذي منفعة عامة مشتركة.فالشركة بمجرد تكوينها تكتسب الشخصية المعنوية، غير أنها تبقى ناقصة لحين إستكمال الإجراءات القانونية الخاصة بالشهر والإعلان.

فالشركة قد تقوم بأعمال مدنية كما قد تقوم بأعمال تجارية فموضوع عقدها التأسيسي هو الذي يفصل في شكلها ،فإذا كان موضوعها مدنيا فإنها شركة مدنية،أما إذا كان موضوعها تجاريا فإنها شركة تجارية، فالبحث في الفرق بين الشركات المدنية والتجارية هو نفسه التمييز بين التاجر وغير التاجر. لذلك فالمعيار المعتمد هو طبيعة الأعمال التي تجريها، فإذا كان الغرض من تأسيسها القيام بنشاط تجاري على سبيل الإعتياد كالبيع والشراء ،فإن الشركة تعتبر تجارية أما إذا كان الغرض من تأسيسها القيام ببعض النشاطات المدنية كالمحاماة أو التوثيق أو الأعمال الأدبية فإن الشركة تكون مدنية،أما إذا كانت الشركة مدنية وتجري بعض الأعمال التجارية الفرعية فإنها تعتبر شركة مدنية لأن عملها الرئيسي هو مدني.[2]

[1] محمد حزيط ، المرجع السابق،ص 113.

[2] نادية فوضيل،أحكام الشركة طبقا للقانون الجزائري-شركات الأشخاص-،الطبعة السابعة،دراهومه،الجزائر،2008،ص20.

بالإضافة إلى ما سبق فإن المشرع الجزائري لم يكتف بالمعيار الموضوعي للتمييز بين الشركات المدنية والتجارية بل إعتمد أيضا المعيار الشكلي، بتحديد قائمة من الشركات كشركة التضمان،شركة التوصية البسيطة،شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ،التي تعتبر شركات تجارية حسب شكلها ومهما كان النشاط التي تزاوله[1]. حيث يمكن تلخيص أهم نتائج التفرقة بين الشركات التجارية والشركات المدنية في ما يلي:

أ.من حيث إكتساب الشخصية القانونية:لا تتمتع الشركات التجارية بالشخصية القانونية إلا من يوم قيدها في السجل التجاري، وقبل القيد يكون الأشخاص الذين تعهدوا بإسم الشركة ولحسابها متضامنين من غير تحديد في أموالهم، إلا إذا قبلت الشركة بعد تأسيسها بصفة قانونية أن تأخذ على عاتقها التعهدات التي إلتزم بها الشركاء. أما الشركات المدنية فهي تكتسب الشخصية القانونية من يوم تأسيسها، غير أن شخصيتها تبقى ناقصة ولا يمكن الإحتجاج بها أمام الغير إلا بعد إستيفاء إجراءات الشهر.[2]

ب.من حيث إكتساب صفة التاجر:تكتسب الشركات التجارية دون الشركات المدنية صفة التاجر وتلتزم بإلتزامات التاجر المهنية من قيد في السجل التجار، ومسك للدفاتر ودفع للضرائب على الأرباح بالإضافة إلى العديد من الإلتزامات الأخرى الواردة في القانون التجاري الذي يحدد جميع الإلتزامات والحقوق والقواعد والإجراءات المطبقة عليها. فحين أن الشركات المدنية لها طابع مهني وليس تجاري وبالتالي لا تكتسب صفة التاجر ولا تخضع لأحكام القانون التجاري بل تخضع للقانون المدني.[3]

ج.من حيث مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة:تختلف المسؤولية بإختلاف شكل الشركة فإذا كانت شركة تضامن فإن الشركاء متضامنين بصفة شخصية ومطلقة،أما إذا كانت شركة ذات مسؤولية محدودة أو مساهمة فإن الشركاء مسئولون كل حسب حصته في رأس مال الشركة،أم في الشركات المدنية فالشركاء مسؤولون بمقدار أنصبتهم في الخسارة وقد يتجاوز هذا النصيب قيمة الحصة المقدمة في رأس مال الشركة.

---

[1] نادية فوضيل،نفس المرجع،ص21.

[2] محمود فريد العريني، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010،ص 54.

[3] أحمد عبد الرحيم عودة، الأصول الإجرائية للشركات التجارية،الطبعة الأولى، دار وائل للنشر،الأردن،2005،ص 18.

الفقرة الثانية: الشركات التجارية

تتربع الشركات التجارية على قمة هرم الأشخاص المعنوية الأكثر تداولا والأكثر عرضة لإرتكاب الجرائم الإقتصادية خاصة تلك المتعلقة بالضرائب أو تبييض الأموال. فحسب المادة 544 من ق.ت.ج فإن الطابع التجاري للشركة يتم تحديده إما بشكل الشركة أو موضوعها ،فتكون الشركة حسب شكلها تجاريا ومهما كان موضوعها كشركات المساهمة، الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركة التضامن. بالإضافة إلى شركات التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم و شركة المحاصة.[1]

عموما تنقسم الشركات التجارية إلى قسمين:شركات الأموال و شركات الأشخاص.

أولا.شركات الأشخاص :

سمي هذا النوع من الشركات "بشركة الأشخاص" لأنها تقوم على الإعتبار الشخصي وتنقضي بإنقضائه فهي مبنية على شخصية مكونيها، نظرا للثقة التي تربطهم ببعضهم البعض أو للقرابة والتعارف القائم بينهم،ويشمل هذا النوع بالدرجة الأولى شركات التضامن؛شركات التوصية البسيطة ؛شركة المحاصة.

أ.شركة التضامن:

تعتبر شركات التضامن من أكثر الشركات التجارية إنتشارا في الحياة الإقتصادية لقيامها على الإعتبار الشخصي،كما تعد المثال الأنجع للمشروعات العائلية أو المشروعات الصغيرة التي لا تتطلب رؤوس أموال ضخمة، بل يكفي لإنشائها الثقة المتبادلة أو القرابة والتعارف.

فقد نظم المشرع أحكامها بموجب المواد551 إلى 563 مكرر10 من ق.ت.ج ولم يقم بتعريفها، فحين عرفها البعض على أنها «الشركة التي تتكون من شريكين أو أكثر يسأل فيها الشريك عن ديون الشركة مسؤولية شخصية تضامنية ومطلقة ولهذا فهي تسمى بأسماء الشركاء الذين يكتسبون

[1] نشير هنا أن شركات التوصية البسيطة وشركات التوصية بالأسهم وشركات المحاصة،أضفاها المشرع إلى قائمة الشركات التجارية سنة 1993،وذلك بموجب المرسوم رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993،يعدل و يتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975،المتضمن القانون التجاري،ج.ر.ج.ج،ع27،المؤرخة في 27 أبريل1993.

صفة التاجر بمجرد الإنضمام إليها»[1].إنطلاقا من هذا التعريف يمكن تلخيص أهم خصائص شرطة التضامن في ما سوف يلي:

- أن جميع الشركاء فيها **مسؤولون عن ديون الشركة مسؤولية شخصية تضامنية ومطلقة،**[2] أي أن الشركاء في شركة التضامن يسألون عن ديون الشركة كما لو كانت ديونهم الشخصية بغض النظر عن النشاط الذي تقوم به الشركة.
- من بين أهم خصائصها أن الشركاء المكونين لها، **يكتسبون صفة التاجر** بمجرد الإنضمام إليها .
- عدم قابلية الحصص للتداول سواء بعوض أو بغير ذلك،إلا بالشروط الواردة في العقد التأسيسي وبموافقة جميع الشركاء.
- في حالة وفاة أحد الشركاء أو إفلاسه أو تقرير خروجه من الشركة فإن الشخصية يترتب عليه إنحلال الشركة تلقائيا ،لقيام الشركة على الإعتبار الشخصي بين الشركاء.فمثلا في حالة وفاة أحد الشركاء لا تنتقل حصة الهالك إلى ورثته إلا إذا تم الإتفاق على خلاف ذلك نظرا للإعتبار الشخصي لهذه الشركة.[3]

أما عن إدارة هذه الشركة فتعود لكافة الشركاء ما لم يشترط القانون التأسيسي عكس ذلك وهذا حسب المادة 553 من ق.ت.ج، كما قد يتفق الشركاء على تعيين مدير أو أكثر من بين الشركاء أو من الغير ويسمى بالمدير الإتفاقي "**LE GEREANT STATUTAIRE**" الذي له سلطة التصرف بإسمها ولحساها الخاص. أو يتم تعينه بعد إنعقاد الشركة بموجب عقد مستقل عن العقد التأسيسي و يسمى في هذه الحالة بالمدير غير الإتفاقي.

أما إذا إتفق الشركاء على تعين أكثر من مدير فإنه حسب المادة 554 من ق.ت.ج يتمتع كل واحد منهم بالسلطات الممنوحة لهم حسب العقد التأسيسي أو العقد اللاحق له ،ويحق لكل واحد منهم معارضة الأعمال والنشاطات التي يقوم بها المدير الأخر. أما إذا تم تحديد إختصاص كل واحد منهم فلا يجوز له تجاوز هذا الإختصاص.

---

[1] عمار عمرة، المرجع السابق،ص219.

[2] أحمد عبد الرحيم محمود عودة، المرجع السابق،ص18

[3] عمار عمورة،المرجع السابق،ص214.

ما تجدر الإشارة إليه أن الراجح في الفقه[1] يرى أن المدير الإتفاقي عندما يكون شريكا يعد بمثابة عضو في جسم الشركة "**un organe**" بإعتبارها شخصا معنويا ولا يعتبر وكيلا عنها أو عن الشركاء، فلا يجوز عزله إلا بموافقة جميع الشركاء، وفي حالة عزله أو إستقالته أو وفاته تنحل الشركة تلقائيا ما لم ينص العقد التأسيسي على خلاف ذلك مثلما جاء في المادة 559 من ق.ت.ج.

أما عن مسؤولية الشركة ،يمكن القول أنها مسئولة عن جميع الأعمال التي يقوم بها المدير سواء كان شريكا أم أجنبيا أو كان إتفاقيا أم غير ذلك، مدام أنه يتصرف بإسمها ولحسابها الخاص،بالإضافة إلى إمكانية متابعته شخصيا مدام أنه ممثلها الشرعي إستنادا إلى المادة 51 مكرر من ق.ع.ج السالفة الذكر.

ب.شركة التوصية البسيطة:

تعتبر شركة التوصية البسيطة من الشركات الدخيلة على المنظومة القانونية الجزائرية، فقد تم

إستحداثها بموجب المرسوم التشريع 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المشار إليه أعلاه،الذي لم يأتي على تعريفها على غرار المشرع الفرنسي، فقد عرفها البعض[2] على أنها« الشركة التي تنظم نوعين من الشركاء ،شركاء يكتسبون صفة التاجر ومهم متضامنون ومسئولون بصفة غير محدودة،وشركاء موصين خارجين عن إدارة الشركة».

من خلال هذا التعريف نستنتج أن شركة التوصية البسيطة تضم نوعين من الشركاء ،وهم إما شركاء متضامنون مسئولون مسؤولية غير محدودة عن ديون الشركة ،أو موصون مسئولون في حدود حصصهم. فهذا النوع الشركات لا يختلف كثيرا عن شركات التضامن عدا بعض الفوارق نذكر منها:

- يكمن الفرق الجوهري بين شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة في طبيعة الشركاء المكونين لكلتا الشركتين، فشركة التوصية البسيطة تتكون من نوعين من الشركاء و هم الشركاء المتضامنون وهم المسؤولن عن ديون الشركة بصفة تضامنية ومطلقة ويكتسبون صفة التاجر،أما الشركاء الموصون فهم شركاء في الشركة ومسئولون في حدود حصصهم.

[1] نادية فضيل،المرجع السابق،123ومابعدها.

[2] بلعسلي ويزة،المرجع السابق،ص 126

- لا يكتسب الشركاء الموصون في شركة التوصية البسيطة صفة التاجر ،ولا يترتي على إفلا س الشركة إفلاسهم خلافا للشريك المتضامن التي تكون أمواله الشخصية ضامنة للوفاء بديون الشركة و متى تقرر إفلاسها فإن بالضرورة يشهر إفلاسه معها .
- لا يجوز للشركاء الموصون التنازل عن حصصهم،سواء بينهم أو للشركاء المتضامنين ،أو لشخص أجنبي إلا بموافق باقي الشركاء ،كما لا تنتقل حصة الشركاء إلى الغير بسبب الوفاة إلا إذا تم الإتفاق على خلاف ذلك في عقد الشركة.

ماتجدر الإشارة إليه أن أجهزة وإدارة هذه الشركة،هي نفسها في شركة التضامن. فقد أخضعهما المشرع لنفس الأحكام القانونية بموجب المادة 563 من ق.ت.ج،لذلك فإن تعيين مدير واحد أو أكثر من بين الشركاء أو غيرهم، إما أن يكون بموجب العقد التأسيسي و إما أن يكون بموجب عقد لاحق له.

أما عن مسؤولية هذه الشركة فيمكن القول أنه مدام إشترط المشرع في قانون العقوبات أن يتم التصرف من طرف ممثل الشخص المعنوي أو أحد أجهزته، وأن يتصرف بإسم ولحساب هذا الأخير، فإن الشريك الموصي لا يمكنه القيام بالأعمال الخارجية للشركة كإبرام الصفقات والإتصال بالجمهور. وقد وضحت ذلك المادة 563 مكرر05 من ق.ت.ج.بأن منعت من تعيين المدير من بين الشركاء الموصين على الأقل للقيام بالأعمال الخارجية أم التسير الداخلي للشركة. ولعل الحكمة من ذلك أن الشركاء الموصون يكونون مسئولين مسؤولية محدودة في حدود حصصهم الأمر الذي ينتفي معه الإحساس بالخطر عند المجازفة بالقيام ببعض الأعمال التجارية التي قد ينجر عنها إفلاس الشركة،بالإضافة إلى ذلك فالشركاء المتضامنون يعتبر وضعهم المالي مرآة الشركة أمام الغير التي قد تدفعهم إلى التعاقد معها، عكس الشركاء الموصون الذي قد ينخدع الغير بالتعامل معهم على أساس وضعهم المالي فحين هم مسئولون في حدود حصصهم .لذلك منع المشرع عليهم جميع التصرفات التي قد تظهرهم بمظهر المدير. [1]

[1] نادية فضيل ،المرجع السابق،ص144 وبعدها .ومحمد حزيط،المرجع السابق،ص120 وبعدها.

بناءا على ما سبق بيانه،فإن شركة التوصية البسطة شخص معنوي خاص ،يجوز مساءلته جزائيا بنفس الأحكام المطبقة على شركات التضامن إذا إرتكبت الجريمة من أحد الأجهزة أو الممثلين الشرعيين الذين لهم سلطة التصرف بإسم و لحساب هذا الأخير.

ثانيا.شركات الأموال:

سميت بشركات الأموال لأنها تقوم على الإعتبار المالي عكس شركات الأشخاص الني تقوم على الإعتبار الشخصي.حيث نظم المشرع الجزائري هذا النوع من الشركات في القانون التجاري.والتي تنقسم إلى شركات المساهمة؛ شركات المسؤولية المحدودة؛ شركات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد؛ وشركات التوصية بالأسهم.سوف نحاول التعريج عليها بإختصار.

أ. شركة المساهمة:

نظم المشرع أحكام شركة المساهمة من المواد 592 إلى715 مكرر 132 من ق.ت.ج،حيث عرفت المادة 592 منه شركة المساهمة بأنها «هي الشركة التي ينقسم رأس مالها إلى أسهم، وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم لا يمكن أن يقل عدد الشركاء عن سبعة (7) أشخاص ...»

أ.1.خصائص شركة المساهمة:

- تمتاز شركة المساهمة بأنها شركة أموال أي لا تقوم على الإعتبار الشخصي، مثلما هو الحال في شركة التضامن. أي أن الشريك يمكنه التنازل عن حصته لشخص أخر دون إنقضاء الشركة وفي حالة الوفاة تنتقل الملكية إلى الورثة.
- يقسم رأس مال الشركة المساهمة إلى أسهم متساوية وقابلة للتداول.
- يكون الشركاء في شركة المساهمة مسئولون في حدود حصصهم ولا تكون أموالهم الشخصية ضامنة للوفاء بالديون.
- حدد المشرع الحد الأدنى لعدد الشركاء في شركة المساهمة بسبعة أشخاص، دون تحديد الحد الأقصى.

- يكون الشركاء في شركات الأشخاص أشخصا طبيعية، فحين يمكن أن يكون الشخص المعنوي شريكا في شركة المساهمة.[1]

أ.2. أجهزة شركة المساهمة:

لشركة المساهمة العديد الهيئات الإدارية التي تسهر على تسييرها. فهناك من يشبهها بالدول نظرا لإتسامها بالتعقيد، فتسيير شركة المساهمة يمكن أن يتم عبر نظامين وهما :إما نظام مجلس الإدارة أو نظام مجلس المديرين

1- نظام مجلس الإدارة:

أ.مجلس الإدارة:

يعتبر مجلس الإدارة أحد الأنظمة المأخوذة عن المشرع الفرنسي الذي بدوره إستوحاه من المشرع الألماني بموجب القانون التجاري لسنة 1996. فمجلس الإدارة هي تلك الهيئة الرئيسية التي تتولى إدارة الشركة، عن طريق إتخاد القرارات التي تصب في تحقيق أغراض الشركة، فهو من حيث الواقع شبيه بمدير شركة التضامن لأنه يضطلع بجميع مهام التسيير الداخلي و الخارجي.

نظم المشرع أحكام عمل مجلس الإدارة وتكوينه بالمادة 610 من ق.ت.ج، بأن إشترط أن يتكون من (3) ثلاثة أعضاء على الأقل و(12) أثنى عشر عضوا على الأكثر ،وفي حالة الدمج يجوز رفع العدد الكامل للقائمين بالإدارة إلى العدد الكامل للقائمين بالإدارة الممارسين مند أكثر من 6 أشهر دون تجاوز 24 عضوا.

ب.رئيس مجلس الإدارة:

لابد أن يكون لأي إدارة رئيس أو مدير يتخذ القرارات الحاسمة أو يقدم المبادرات ويسهر على حسن سير إدارته،فقد حددت المادة 635 من ق.ت.ج كيفية تعيين رئيس مجلس الإدارة بأن ينتخب

[1] ليلى بلحاسل منزلة،الشخص المعنوي في الشركات التجاريو وظائفه ومسؤوليته، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة وهران ،2012-2013،ص93.

من الأعضاء المكونين لمجلس الإدارة، على أن يكون شخصا طبيعيا أي لا يجوز إنتخاب شخص معنوي، وأن لا يتم تعيينه لمدة تتجاوز مدة نيابته.كما يمكن إعادة إنتخابه أو عزله في أي وقت.

يعتبر رئيس مجلس الإدارة المسئول الأول عن تصرفاته المتعلقة بتسيير الشركة، فهو يضطلع بالعديد من السلطات والمهام المتعلقة بتمثيل الشركة والتصرف بإسمها ولحسابها الخاص، عدا السلطات الممنوحة لجمعيات المساهمين التي يخولها لهم القانون صراحة[1]،لذلك تكون الشركة مسئولة عن جميع تصرفات مجلس الإدارة في مواجهة الغير وحتى تلك التي تخرج عن غرضها.[2]

بالرجوع إلى المادة 51 مكرر من ق.ع.ج نجد المشرع قد إشترط لقيام المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي إرتكاب جريمة لحسابه الخاص من طرف أحد أجهزته أو ممثليه الشرعيين. وعليه يعتبر مجلس الإدارة برئاسة المدير جهازا في الشركة و ممثلا لها. أي أن جميع الأعمال التي يقوم بها هذا الأخير خلال تأديته لدوره كرئيس لمجلس الإدارة تعتبر الشركة مسئولة عنها .

كما منح القانون لمجلس الإدارة بناءا على طلب رئيسها رخصة تعيين شخص طبيعي أو إثنين لمساعدة الرئيس كمديرين عامين[3]، أي أن المدير يتنازل عن بعض الإختصاصات لهما،وبالتالي يمكن القول أنهما يمثلان الشركة ويتصرفان بإسمهما ولحسابها، والشركة مسئولة عن جميع تصرفاتهما.

ج.الجمعية العامة للمساهمين:

تضم جمعية المساهمين جميع المساهمين في الشركة، فهي المسير الرئيسي للشركة عن طريق

الإجتماعات التي تعقدها للبث في شؤون سير الشركة. بما فيها تعيين أعضاء مجلس الإدارةوعزلهم،أو مراقبي الحسابات.وهي نوعان :الجمعية العامة العادية ؛والجمعية العامة غير العادية؛

[1] المادة 683 من القانون التجاري المعدل و المتمم.

[2] المادة 623 من القانون التجاري المعدل و المتمم.

[3] المادة 639 من القانون التجاري المعدل و المتمم.

ج.1. الجمعية العامة العادية :

للجمعية العامة العادية بعد إنعقادها، حق مناقشة تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين،بالإضافة إلى الإطلاع على جدول حسابات النتائج والميزانية[1]. كما أن للجمعية العامة العادية سلطة إتخاد جميع القرارات المتعلقة بتسيير الشركة بإستثناء صلاحية تعديل القانون الأساسي الذي هو من إختصاص الجمعية العامة غير العادية.[2]

ج.2.الجمعية العامة غير العدية:

خلافا للجمعية العامة العادية فإن الجمعية العامة غير عادية تضطلع ببعض الصلاحيات الإستثنائية. فقد منحها المشرع بموجب المادة 674 من ق.ت.ج سلطة تعديل القانون الأساسي للشركة دون سواها فيما عدا الرفع من إلتزامات المساهمين، أو تغيير غرض الشركة، بالإضافة صلاحية تعديل رأس المال الشركة إما بالزيادة أو التخفيض وذلك بناءا على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.[3]

2- أجهزة شركة المساهم في نظام مجلس المديرين:

يعتبر نظام مجلس المديرين من الأنظمة الحديثة للتسيير شركات المساهمة، حيث يقوم على مبدأ الفصل بين إدارة الشركة والمراقبة، لذلك نجد في هذا النظام جهازين رئيسين هما: مجلس المدرين؛ ومجلس المراقبة؛

أ.مجلس المديرين:

يمكن لشركة المساهمة عند إنشائها إختيار الخضوع لنظام مجلس المديرين، بإدراج ذلك في عقدها التأسيسي،كما يمكن للجمعية العامة غير العادية تعديل العقد التأسيسي والخضوع لهذا النظام. الذي يمتاز بالفصل بن التسيير والمراقبة،حيث يتم تعيين (3)ثلاثة أشخاص طبيعية إلى

[1] عمار عمورة المرجع السابق،ص300.

[2] المادة 675 من القانون التجاري المعدل و المتمم.

[3] المادة 691 من القانون التجاري المعدل و المتمم.

(5)خمسة على أن لا تقل مدة تعيينهم عن (2)سنتين وأن لا تتجاوز (6) سنوات.[1]

لا يختلف مجلس المديرين عن مجلس الإدارة فهو يتمتع بالسلطة الواسعة للتصرف بإسم الشركة في جميع الظروف وفي إطار القانون وغرض الشركة، مع إحترام إختصاصات مجلس المراقبة وجمعيات المساهمين[2]. وبالتالي فإن الشركة تكون مسئولة جزائيا بمفهوم المادة 51 مكرر من ق.ع.ج عن جميع الأعمال التي يقوم بها المجلس أثناء تأديته للمهام المنوطة به بموجب العقد التأسيسي للشركة.

ما تجدر الإشارة إليه أن المجلس المديرين يرأسه مدير يضطلع بنفس المهام الموكلة إلى رئيس مجلس الإدارة،كما يمكن لمجلس المراقبة منح نفس سلطة التمثيل لعضو أو عدة أعضاء آخرين في مجلس المديرين. وبالنتيجة تكون الشركة مسئولة جنائيا كشخص معنوي متى تم إرتكاب جريمة من طرف رئيس مجلس المديرين أو باقي الأعضاء الممنوحة لهم سلطة التمثيل.

ب.مجلس المراقبة

يتكون مجلس المراقبة من (7) سبعة أعضاء إلى (12) إثنا عشرة عضوا على الأكثر سواء كانوا أشخاصا طبيعية أو معنوية[3]، ينتخبون من طرف الجمعية التأسيسية أو الجمعية العامة العادية، لمدة يتم الإتفاق عليها في العقد التأسيسي على أن لا تتجاوز 6 سنوات[4]، حيث يعتبر مجلس المراقبة السلطة الثانية بعد مجلس المديرين لأن مهمته الرئيسية هي المراقبة الدائمة لتسيير الشركة من طرف مجلس المديرين عن طريق فحص الحسابات المتعلقة بالميزانية، وتقديم التقارير للجمعية العامة .

ب. شركة التوصية بالأسهم:

تعد شركة التوصية من أحدث أنواع الشركات المعتمدة في المنظومة القانونية الجزائرية، فقد تم إضافتها بموجب المرسوم التشريع رقم 93-08،التي أحال تنظيمها إلى نفس الأحكام المتعلق بتنظيم شركة المساهمة وشركة التوصية البسطة التي بدوره أحال أحكامها لقواعد المنظمة لشركة التضامن

[1] المادة646 من القانون التجاري المعدل و المتمم

[2] المادة 648. من القانون التجاري المعدل و المتمم.

[3] المادة 657 من القانون التجاري المعدل و المتمم.

[4] المادة 662 من القانون التجاري المعدل و المتمم.

[1]،لذلك يمكن تعريفها على أنها الشركة التي يكون رأس مالها مقسما إلى أسهم ،بين شريك متضامن أو كثر له صفة التاجر ومسئول بصفة غير محدودة عن ديون الشركة و شركاء موصون لهم صفة المساهمين و لايتحملون الخسائر إلا بما يعادل حصصهم[2].

ب.1. خصائص شركة التوصية بالأسهم:

- تمتاز شركة التوصية بالأسهم بطابعها المختلط حيث تجمع بين نوعين من الشركاء وهم المتضامنون والموصون،أما الشركاء المتضامنون فلهم نفس المركز القانون للشركاء في شركة التضامن والتوصية البسيطة، من إكتساب لصفة التاجر وعدم إمكانهم التنازل عن حصصهم في الشركة ومسؤوليتهم المطلقة عن ديونها [3].أما الشركاء الموصون فهم لا يكتسبون صفة التاجر، ولا يجوز لهم التدخل في إدارة الشركة،وهم مسئولون عن ديون الشركة في حدود حصصهم[4].
- بما أن الشركاء الموصون لا يمكنهم التدخل في إدارة الشركة ،فإن حَظَر ذكر أسمائهم في عنوان الشركة و إلا إعتبروا شركاء متضامنين[5].
- تختلف شركة التوصية البسيطة عن غيرها من الشركات بأن مالها يقسم إلى أسهم قابلة للتداول بنفس الأحكام المقررة لشركة المساهمة، وذلك بالنسبة لحصص الشركاء الموصون فقط.

ب.2. أجهزة شركة التوصية بالأسهم:

لا يختلف تسيير شركة التوصية البسيطة عن تسيير شركة المساهمة، عدا الإختلاف في الحجم لذلك نجد بدل مجلس الإدارة أو المديرين مديرا فقط يراقبه مجلس المراقبة وجمعية عامة للمساهمين .

---

[1] نصن المادة 715 ثالثا ف02 من القانون التجاري المعدل و المتمم«... تطبق القواعد المتعلقة بشركات التوصية البسيطة و شركات المساهمة بإستثناء المواد 610 إلى 673 المذكورة أعلاه على شركات التوصية بالأسهم مادام تتطابق مع الأحكام الخاصة المنصوص عليها في هذا الفصل .»

[2] المادة 715 ثالثا ف 01 من القانون التجاري المعدل و المتمم.

[3] فتيحة يوسف،أحكام الشركات التجارية وفقا للنصوص التشريعية و المراسيم التنفيدية الحديثة،الطبعة الثانية،دار الغرب،الجزائر،2007،ص214 وبعدها.

[4] عمار عمورة، المرجع السابق،ص318.

[5] محمد حزيط،المرجع السابق،ص 134.

ب.2.1 مدير الشركة:

يعين مدير واحد أو أكثر من الشركاء المتضامنين أو من الغير لتسير شركة التوصية بالأسهم وفقا للمادة 715 ثالثا 01 من القانون التجاري، بموجب القانون الأساسي أو يتم تعيينهم من طرف الجمعية العامة بموافقة كل الشركاء المتضامنين. حيث يتمتع المدير بسلطات واسعة للتصرف بإسم الشركة في كل الظروف،كما تلتزم الشركة بجميع تصرفاته حتى تلك التي تخرج عن غرض الشركة، أما إذا تعدد المديرون فلكل اختصاصه والشركة كشخص معنوي مسئولة عن جميع أعمالهم المنجزة بإسمها ولحسابها[1].

ب.2.2 مجلس المراقبة:

تطبيقا لنص المادة 715 ثالثا 02 من القانون التجاري، فإن مجلس المراقبة يتكون من ثلاثة مساهمين على الأقل يعينون من طرف الجمعية العامة وفقا للشروط المحددة في القانون الأساسي، ولا يجوز أن يكون الشريك المتضامن عضوا في مجلس المراقبة، أو أن يساهموا في إختيار أعضاء مجلس المراقبة لأن المشرع منحهم سلطة تسيير الشركة ومنح الشركاء الموصون الحق في المراقبة عن طريق المجلس الذي يسهر بدوره على الرقابة الدائمة لتسيير الشركة، بفحص الوثائق والحسابات وتقديم التقارير للجمعية العامة الذي يشير فيه إلى المخالفات والأخطاء الموجودة في الحسابات.[2]

ب.2.3 الجمعية العامة للمساهمين:

أشرنا سابقا نفس أحكام شركات المساهمة تطبق على شركة التوصية بالأسهم ،لذلك نجد من بين أجهزتها الجمعية العامة للمساهمين التي تراقب هي الأخرى حسن تسيير الشركة وتصادق على الميزانية السنوية كما تعيين المديرين وأعضاء مجلس المراقبة،لا يمكن للجمعية التدخل في أعمال الشركة المتصلة بالغير وذلك لحظر الأعمال الخارجية على الشركاء الموصون.[3]

ج.الشركة ذات المسؤولية المحدودة:

تعد شركة ذات المسؤولية المحدودة على غرار شركة التوصية البسيطة والأسهم ،من الشركات

[1] فتيحة يوسف،المرجع السابق،ص222 وبعدها.

[2] المادة 715 ثالثا 07 من القانون التجاري المعدل و المتمم.

[3] محمد حزيط،المرجع السابق،ص137.

المستحدثة والمنقولة عن التشريع الفرنسي، حيث تم إدماجها في القانون التجاري الجزائري سنة 1996[1]، على أنها شركة تؤسس من شخص واحد أو عدة أشخاص لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموه من حصص. وإذا كانت الشركة ذات مسؤولية محدودة لا تضم إلا شخصا واحدا فإنها تسمى شركة ذات مسؤولية محدودة ذات الشخص الوحيد.[2]

تمتاز شركة المسؤولية المحدودة بجملة من الخصائص،لأنها مزيج بين شركات الأشخاص والأموال.نذكر منها مايأتي.

ج.1 خصائص شركة المسؤولية المحدودة:

- شركة المسؤولية المحدودة هي شركة تجارية حسب شكلها ،لذلك يجب أن لا يزيد عدد الشركاء عن 20 شريكا[3]كحد أقصى،ويجوز أن يقل عدد شركائها عن اثنين وتسمى في هذا الحالة شركة ذات مسؤولية محدودة ذات الشخص الوحيد.[4]
- لا يسأل الشريك في هذه الشركة عن ديونها إلا في حدود حصته من رأس المال، الذي يشترط أن تكون الحصص فيه نقدية أو عينية،كما لا يكتسب الشركاء في هذه الشركة صفة التاجر وبالتالي لا يقرر إفلاسهم بإفلاس الشركة.[5]
- لا يجوز تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة أو الزيادة في رأس مالها أو الإقتراض لحسابها عن طريق الإكتتاب العام ،كما لا يجوز لها إصدار أسهم قابلة للتداول.[6]
- لا تقوم هذه الشركة على الإعتبار الشخصي بالرغم من حظر تداول أسهمها ،إلا أنها تبقى قائمة بالرغم من وفاة أحد الشركاء و تنتقل حصصهم إلى ورثتهم .

[1] بموجب القانون رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر ،المعدل و المتمم للقانون التجاري،ج.ر.ج.ج،ع77،الصاردة في 11 ديسمبر 1996.

[2] المادة 564 من القانون التجاري المعدل و المتمم.

[3] المادة 590 من القانون التجاري المعدل و المتمم.

[4] محمد حزيط،المرجع السابق،ص139.

[5] عمار عمورة،المرجع السابق،ص326.

[6] عمار عمورة،المرجع السابق،327. و فتيحة يوسف،المرجع السابق،ص239 وبعدها.

ج.2.أجهزة شركة ذات المسؤولية المحدودة:

لا تختلف هذه الشركة كثيرا عن باقي الشركات فهي تتكون من إدارة يسيرها مدير، وجمعية شركاء تراقب عمل المدير بتزكيته أو عزله[1].

ج.1.2.المدير:

طبقا لأحكام المادة 576 من القانون التجاري فإن الشركة ذات المسؤولية المحدودة تدار من قبل شخص أو عدة أشخاص طبيعيين من الشركاء أو من الغير، تحدد صلاحياتهم في القانون الأساسي. فقد نصت المادة 577 من نفس القانون على ذلك، وجاء فيها ما يلي «يحدد القانون الأساسي سلطات المديرين في العلاقات بين الشركاء،وعند سكوت القانون الأساسي تحددها المادة 554 أعلاه

-وفي العلاقات مع الغير، للمدير أوسع السلطات للتصرف في جميع الظروف بإسم الشركة من دون الإخلال بالسلطات التي يمنحها القانون صراحة للشركاء،فإن الشركة نفسها ملزمة بتصرفات المدير التي لم تدخل في نطاق موضوع الشركة ما لم يثبت أن الغير كان عالما أن التصرف يتجاوز ذلك أو أنه لم يخف عليه ذلك نظرا للظروف،وذلك بقطع النظر على أن نشر القانون الأساسي كاف وحده لتكون ذلك الإثبات...»

وعليه،يمكن القول أن المدير هو الممثل الشرعي للشركة الأمر الذي يترتب على جميع تصرفاته قيام مسؤوليتها الجنائية عن الجرائم التي ترتكب بإسم ولحسابها الخاص وفقا للمادة 51 مكرر ق.ع.ج.

ج.2.2.الجمعية العمومية للشركاء:

إلى جانب المدير، فإن الشركات ذات المسؤولية المحدودة تتكون من جمعية شركاء تختص بكل ما يخرج عن صلاحيات المدير،كما تختص بفحص نتائج أعمال المدير،وتضطلع على حسابات ونتائج الشركة وتصادق على الميزانية السنوية.كما تعد هذه الجمعية أحد أجهزة الشخص المعنوي المشار إليها في المادة 51 مكرر من ق.ع.ج

[1] المادة 580 من القانون التجاري المعدل و المتمم.

أما عن الشركة ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد فإن الجهاز الوحيد فيها هو المدير الذي يسير ويعد الحسابات الجرود ويصادق على الميزانية بعد الإطلاع عليها من طرف مندوب الحسابات، وبالتالي يكون الشخص المعنوي مسئولا عن جميع تصرفاته التي يأتيها بإسمه ولحسابه .

د. الشركات الإقتصادية المختلطة:

وهي الشركات التي تملكاها الدولة وحدها ملكية خالصة أو تملك جزءا من رأس مالها، فهي وسيلة للتدخل في الميدان الإقتصادي لخدمة خطط التنمية وتحقيق أهداف إقتصادية، فقد عرفها المشرع في القانون المتعلق بتسيير المؤسسات العمومية الإقتصادية بأنها « هي شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي أخر خاضع للقانون العام ،**أغلبية** رأس المال الإجتماعي مباشرة أو غير مباشرة وهي **تخضع للقانون العام** ».[1]من تم يمكن التميز بين نوعين من الشركات الإقتصادية المختلطة، الشركات التي تمتلك الدولة كل رأس مالها ؛والتي أن تملك جزء منه فقط؛

د.1 الشركات التي تملك الدولة جزء من رأس مالها:

يرى الراجح من الفقه[2]أن الدولة مادامت تمتلك جزءا من رأس مال إحدى الشركات،وإختارت التدخل في الميدان الإقتصادي كشخص معنوي، فإنه تطبيقا لما جاء في القانون رقم 88-04 المؤرخ في 12 جانفي 1988[3]المحدد للقواعد المطبقة على المؤسسات العمومية الإقتصادية الذي جاء في مادته ..« المؤسسات العمومية الإقتصادية تؤسس في شكل **شركة أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة تمتلك** الدولة و/أو الجماعات المحلية فيها مباشرة أو بصفة غير مباشرة،**جميع الأسهم و/أو الحصص**... ».

ولما كانت شركات المساهمة وشركات المسؤولية المحدودة شركات خاصة يمكن إقامة مسؤوليتها إذا إرتكبت الجريمة بإسمها ولحسابها الخاص من طرف أحد أجهزتها أو ممثليها الشرعيين.فإنه يمكن

[1] المادة02من الأمر رقم 01-04 المؤرخ في 20 أوت 2001،المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الإقتصادية و تسييرها وخصصتها،ج.ر.ج.ج،ع 47،الصادرة في 22 أوت 2001.

[2] نفس الملاحظة

[3] ج.ر.ج.ج،ع02،الصادرة في 13 جانفي 1988

القول أن الدولة إذا كانت تمتلك جزءا من الحصص والأسهم فأنه يمكن إثارة مسئولية الشركة كجميع الشركات الأخرى.

د.2 الشركات التي تمتلك الدولة كل رأس مالها (الشركات العمومية)

لقد إختلف الفقه في تحديد الطبيعة القانونية للمؤسسات الإقتصادية العامة. فاتجه فريق إلى إعتبارها أشخاص تخضع للقانون الخاص رغم خضوعها في جانب من حياتها للقواعد التنظيمية الإدارية[1]،وعلى النقيض من ذلك يرى جانب أخر أنها تخضع للقانون العام مدام أن الدولة تمتلك كل رأس مالها وأنشأتها لتقديم خدمة لا تختلف عن الخدمات التي تقدمها المرافق العمومية.

يكفي الإطلاع على القانون المتعلق بالقواعد المطبقة على المؤسسات العمومية الإقتصادية لسنة 1988 والقانون المتعلق بتسيير المؤسسات العمومية الإقتصادية لسنة 2001 للحسم في مدى مسؤولية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإقتصادي، فقد أخضعها المشرع بصفة صريحة للقانون العام،كما أعتبرها من قبيل الأملاك الوطنية الخاصة[2].حيث يبدو ذلك منطقيا لأن المؤسسات الإقتصادية العمومية غرضها ليس تحقيق الأرباح التجارية و إنما تحصيل الأموال لصالح الخزينة،كما أن المدير لا يتصرف بإسم الشركة ولحسابها الخاص، بل يتلقى أوامر التصرف من السلطة الرئاسية،كما لا يعقل أن يقرر القاضي غلق أحد المؤسسات العمومية لإرتكابها جريمة لأن أغلب المؤسسات العمومية الإقتصادية تحتكر بعض القطاعات الحساسة كالكهرباء و الماء و النقل...إلخ.

أما بالنسبة للبنوك والمصارف فإن موقف المشرع يبقى مبهما خاصة أن أغلب البنوك الموجودة حاليا هي بنوك وطنية أي أنها مؤسسات عمومية تتصرف بإسم ولحساب الدولة مسيرة من طرف مدير(موظف) يخضع للسلطة الرئاسية في جميع تصرفاته[3].أما بالنسبة للفروع البنكية الأجنبية التي

---

[1] حسام عبد المجيد يوسف جادو،المرجع السابق،ص 328.

-نشير هنا أن المحكمة الإدارية العليا المصرية تؤيد هذا الرأي فد قضت بأن الشركة العمومية هي إحدى شركات المساهمة المؤممة ولقد حرصت قوانين التأميم على بقاء تلك الشركة محتفظة بشكلها القانوني و إستمرار نشاطها في هذا الشكل وفاد ذلك أن تظل هذه الشركات مع تملك الدولة لها شركات تجارية من أشخاص القانون الخاص »أشار إلى ذلك:حسام عبد المجيد يوسف جادو،نفس الرجع،ص 329.

[2] المادة 03 ف02 من الأمر 01-04 التعلق بتحديد القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الإقتصادية و خوصصتها وتسييرها المعدل و المتمم.

[3] حركاتي جميلة ،المسؤولية الجنائية لمسيري المؤسسة العمومية الإقتصادية،مذكرة ماجستير في القانون،كلية الحقوق،جامعة قسنطينة 2012،01-2013،ص05.

تنشط بالجزائر فإنها تخضع لقانون النقض والقرض الجزائري الذي إشترط أن تؤسس في شكل شركة مساهمة تخضع لرقابة اللجنة المصرفية و البنك المركزي.[1]

وبالنتيجة نخلص إلى أن الأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام والمشار إليها في المادة 51 مكرر من ق.ع.ج هي تلك الأشخاص المعنوية التي تمتلك الدولة كل رأس مالها ،بهدف تسيير أحد المرافق الحساسة التي لا يمكنها أن تتنازل عنها للخواص .

الفقرة الثالثة: مدى مسؤولية باقي التجمعات التي لا تتمتع بالشخصية القانونية

إذا كان المبدأ خضوع جميع الأشخاص المعنوية الخاصة للمسؤولية الجنائية ،فإن الإشكال يطرح حول مدى مسؤولية التجمعات التي لا تتمتع بالشخصية القانونية ،كشركات المحاصة أو مجمع الشركات التي أنكر المشرع صراحة تمتعها بالشخصية القانونية .

وعليه سوف نحاول تسليط الضوء على هذه التجمعات ،لفهم موقف المشرع الجنائي من مسؤوليتها.

أولا.شركة المحاصة:

يعرف الفقه[2] شركة المحاصة على أنها شركة مستترة تنعقد بين شخص يتعامل بإسمه مع الغير،و شخص أخر أو أكثر ،ويقدم كل منهم حصة من مال أو عمل وإقتسام ما ينشأ عنه من ربح أوخسارة دون أن تشكل هذه الحصص رأس مال للشركة، لأنها لا تتمتع بالشخصية القانونية وهي لا تخضع لقواعد النشر المفروضة على الشركات الأخرى[3] .حيث تم النص على هذا النوع من الشركات في ق.ت.ج سنة 1993 في الفصل الرابع ،حيث أدرج هذا الفصل المتضمن (5) خمسة مواد من 715 مكرر1إلى795 مكرر55 في الكتاب الخامس بموجب المرسوم التشريع رقم 93-08 السالف الذكر.

[1] المادة 97 وبعدما من الأمر رقم 03 -01 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتعلق بالنقد و القرض ،ج.ر.ج.ج،ع 52،الصادرة في 27 أوت 2003.

[2] سلام حمزة،الشركات التجارية،الجزء الأول،دارهومه،الجزائر،2015،ص102

[3] فتيحة يوسف،المرجع السابق،ص104.

أ.خصائص شركة المحاصة:

- تعتبر شركة المحاصة شركة أشخاص تقوم على الإعتبار الشخصي .
- هي شركة مؤقتة تؤسس للتعاون فيما بين الشركات،أو لتمويل المشاريع التي يكون فيها إحتمال الخسارة كبير،أو الشراكة بين عدة بنوك أو شركات تأمين.
- كما تتميز شركة المحاصة بأنها شركة مستترة ليس لها وجود ظاهر أمام الغير، ويقتصر وجودها على الشركة فحسب، ويتمثل مظهرها في إقتسام الأرباح والخسائر .
- لا تخضع شركة المحاصة لإجراءات الشهر والنشر المفروضة على الشركات الأخرى،كما أن المعاملات المبرمة بينها وبين الغير لا تتطلب ذكر إسم الشركاء.
- لا تتمتع شركة المحاصة بالشخصية القانونية ولا تخضع للقيد في السجل التجاري ولا يمكن شهر إفلاسها.[1]

ب.إدارة شركة المحاصة:

لا تتمتع شركة المحاصة بالشخصية القانونية لذلك لا يمكن تعيين مدير ينوب عنها ويتصرف بإسمها، عدا ذلك يمكن للشركاء الإتفاق على تعيين أحد الشركاء أو الغير على إدارة الشركة غير أنه يتصرف بإسمه وتحت مسؤوليته الشخصية[2].ومن تم لا يمكن الحديث عن مسؤولية شركة المحاصة جزائيا وفقا للمادة 51 مكرر من ق.ع.ج.

ثانيا. الشركة الفعلية:

يتطلب تأسيس شركة مدنية أو تجارية مجموعة من الإجراءات الواجب إحترامها، وإلا إعتبرت الشركة باطلة. فحسب المادة 417 ق.م فإن الشركة تعتبر بمجرد تكوينها شخصا معنويا غير أن هذه الشخصية لا تكون حجة على الغير إلا بعد إستيفاء إجراءات الشهر التي ينص عليها القانون.ومع ذلك إذا لم تقم الشركة إجراءات الشهر، فإنه يجوز للغير بأن يتمسك بتلك الشخصية.فيمكن أن

[1] عمار عمورة،المرجع السابق،ص150.فتحة يوسف،المرجع السابق،ص104.نادية فضيل،المرجع السابق،ص257.

[2] حسام عبد المجيد يوسف جادو،المرجع السابق،ص333.

يتخلف أحد الشروط الشكلية لتكوين الشركة ومع ذلك تدخل في معاملات مع الغير، فبالرغم من أنها باطلة إلا أن البطلان لا يسري بأثر رجعي، فقد أجمع الفقه والقضاء على الإعتراف بشخصيتها القانونية للإلتزام بجميع واجباتها إتجاه الغير والشركاء. فيكون بذلك وجود الشركة فعليا وتكون شخصيتها القانونية قائمة فقط في الفترة التي تسبق حكم البطلان، إذ يترتب فيما بعد حل الشركة وتصفيتها وإنعدام شخصيتها بالنسبة للمستقبل فقط دون الماضي.[1]

وعليه، يمكن القول أن الشركة الفعلية لا تتمتع بالشخصية المعنوية إلا في حدود إلتزاماتها إتجاه الغير والشركاء وأنها شركة باطلة لتخلف أحد الشروط الشكلية فإنها لا تسأل جنائيا، بل تقع المسؤولية على الأشخاص الطبيعيين ولو كان تصرفهم لحسابها أو بإسمها لأنه لا وجود لها من الناحية القانوية.

ما تجدر الإشارة إليه أن حياة جميع الأشخاص المعنوية الخاصة تمر بثلاثة مراحل، وهي **التأسيس** الذي يتطلب إستيفاء بعض الشروط القانونية ثم **التسيير** ويكون الشخص المعنوي قائما مكتسبا لشخصيته القانونية وأخيرا **التصفية** عند إفلاسه أو تحقيق هدفه، لذلك يثار الإشكال دئما حول مدى إمكانية إقامة المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي في مرحلة التأسيس والتصفية ؟

وعليه للإجابة عن هذا الإشكال سوف نحاول الوقف على جميع المراحل التي يمر بها الشخص المعنوي بدأ من التأسيس؛ إلى التصفية؛

–فالنسبة لمرحلة التأسيس لا يمكن الحديث عن مسؤولية الشخص الطبيعي إلا من يوم بلوغه سن الرشد ،كما لا يمكن الحديث عن مسؤولية الشخص المعنوي إلا من يوم إكتسابه للشخصية القانونية التي إشترط المشرع لإكتسابها إستيفاء بعض الشروط والتي من بينها الكتابة وذلك حسب المادة 410 من ق.م.ج التي جاء فيها «يجب أن يكون عقد الشركة مكتوبا وإلا كان باطلا ،وكذلك يكون باطلا كل ما يدخل على العقد من تعديلات إذا لم يكن له نفس الشكل الي يكتسبه ذلك العقد..».والشهر والقيد في السجل التجاري حسب المادة 548 من ق.ت.ج التي تنص على

[1] فتيحة يوسف،المرجع السابق،ص79 وبعدها.وأنظر كذلك:

-S S.H.ABDEL SAMAD,la responsabilité pénale des sociétés dans le droit libanais et droit français, éd ALAPHA et L.G.D.J,France,2010,p59.

« يجب أن تودع العقود التأسيسية والعقود المعدلة للشركات التجارية لدى المركز الوطني للسجل التجاري وتنشر حسب الأوضاع الخاصة بكل شكل من أشكال الشركات و إلا كانت باطلة».

إستنادا لما سبق يمكن القول أن الشخص المعنوي الذي لم يستوفي أحد الشروط القانونية الواجبة إتخادها لإكتساب الشخصية المعنوية يعتبر منعدما وغير موجود وبالرجوع إلى المادة 51 مكرر من ق.ع.ج نجد المشرع قد خص الأشخاص المعنوية الخاصة الكاملة الشخصية ،أي التي تأسست بطريقة صحيحة وحدها أهلا للمساءلة .وتثمن ذلك المادة 549 من ق.ت.ج ب حيث جاء فيها « لا تتمتع الشركة بالشخصية المعنوية إلا من تاريخ قيدها في السجل التجاري .وقبل إتمام هذا الإجراء يكون الأشخاص الذين تعهدوا بإسم الشركة ولحسابها متضامنين من غير تحديد أموالهم إلا إذا قبلت الشركة،بعد تأسيسها بصفة قانونية أن تأخذ على عاتقها أحد التعهدات المتخذة» التي تقابلها المادة 1842 من ق.م.الفرنسي .

رغم ذلك يرى بعض الفقه الفرنسي[1] أن هناك بعض الحالات التي يمكن أن يسأل فيها الشخص المعنوي في مرحلة التأسيس عن الأفعال التي يرتكبها مؤسسوه وذلك في حالتين :

- **الحالة الأولى**:إستنادا للمادة 321-12 من ق.ع.الفرنسي الذي يعاقب على فعل إخفاء متحصلات جناية أو جنحة والإستفادة منها .
- **الحالة الثانية**:قيام الشركة قبل إكتسابها للشخصية القانونية بإرتكاب إحدى الجرائم والإستمرار في ذلك بعد إستكمال إجراءات القيد و الشهر.

بالنتيجة يمكن القول أن الشخص المعنوي لا يكون محلا للمساءلة متى لم يكتسب شخصيته القانونية،لأنه يعتبر منعدما قبل ذلك إستنادا للمادة 549 من ق.ت.ج، أما عن موقف الفقه الداعي إلى إقامة مسؤولية هذا الأخير أثناء مرحلة التأسيس على أساس جريمة الإخفاء فإن هذه الفكرة غير قابلة للتطبيق في القانون الجزائري لأن المشرع فصل بشكل دقيق ميلاد الشخص المعنوي، وذلك بالقيد في السجل التجاري.[2]

---

[1] محمود داود يعقوب،المرجع السابق،ص264،محمد حزيط،المرجع السابق،ص148.وانظر كذلك:
- I-U.PAREANI,les limites chronologiques à la mise en jeu de la responsabilité pénale des personnes morales,Rev.soc, 12 juillet 1993,éd DALLOZ,p241.

[2] محمد حزيط المرجع السابق،ص150.

–أما فيما يتعلق بمرحلة التصفية، فيمكن القول مبدئيا أنه مدام المشرع نص على إبقاء الشخصية المعنوية أثناء التصفية، ومادامت الشخصية المعنوية هي شرط واقف على إقامة المسؤولية الجنائية للشخاص المعنوي، فإن لا حرج في إقامة مسؤولية هذه الأخير عن الجرائم التي ترتكبها في هذه المرحلة. بدليل نص المادة 766 من القانون التجاري الجزائري والتي جاء فيها «تعتبر الشركة في حالة تصفية من وقت حلها مهما كان السبب، ويتبع عنوان أوإسم الشركة بالبيان التالي شركة في حالة تصفية».

لكن المشرع عندما قرر الإبقاء على الشخصية المعنوي للشخص المعنوي أثناء التصفية، فرض بالموازاة مع ذلك تعيين مصفي وحدد الأعمال التي يمكن له القيام بها بصفة دقيقة وحصرية والتي تتلخص في القيام بجميع الأعمال اللازمة للتصفية من خلال إستيفاء الحقوق والوفاء بالديون، وبيع أموال الشخص المعنوي، ولما كانت الجرائم غير لازمة للقيام بالتصفية، فإنه من المستبعد إقامة مسؤولية الشخص المعنوي في هذه المرحلة[1]. فحين لا ضير في إقامة مسؤولية الشخص المعنوي الذي هو في مرحلة التصفية عن الجرائم المرتكبة قبل ذلك. وهو ما جسده المشرع الفرنسي في المادة 133-1 من قانون العقوبات[2]، الذي سمح بتنفيذ العقوبات المالية على الشخص المعنوي في هذه المرحلة. الأمر الذي دفع البعض[3] إلى الإعتقاد أن الشخص المعنوي يكون مسئولا عن الجرائم التي ترتكب أثناء هذه المرحلة حتى في التشريع الجزائري متى إرتكبت الجرائم بإسمه ولحسابه.

تعقيبا على ذلك، إن المشرع عندما أبقى على الشخصية المعنوية للشخص المعنوي أثناء مرحلة التصفية ليس لسبب سوى تصفية أمواله. وفرض تعين مصفي يسهر على ذلك. فعند الحديث عن مسؤولية الشخص المعنوي في هذه المرحلة لابد من الإجابة عن التساؤل: هل إرتكبت الجريمة بإسم

[1] يجسد هذا الرأي عمر سالم، المرجع السابق،ص 42. ويساند في ذلك :محمد داود يعقوب، المرجع السابق،279.

[2]Art 133-1 du code pénal français modifiée et complétée «Le décès du condamné ou la dissolution de la personne morale, **sauf dans le cas où la dissolution est prononcée** par la juridiction pénale, la grâce et l'amnistie, empêchent ou arrêtent l'exécution de la peine. Toutefois, il peut être procédé au recouvrement de l'amende et des frais de justice ainsi qu'à l'exécution de la confiscation après le décès du condamné ou après la dissolution de la personne morale jusqu'à la clôture des opérations de liquidation. La prescription de la peine empêche l'exécution de celle-ci. La réhabilitation efface la condemnation».

[3] محمد حزيط ،نفس المرجع،ص 158.

الشخص المعنوي؟ وهل كانت لصالح؟، سوف يكون الجواب في الشق الأول أن المصفي وإن كان يتصرف بإسم الشخص المعنوي فإن أعماله محددة على سبيل الحصر والجرائم ليست واردة ضمنها ولو فرضنا ذلك لكانت مسؤوليته الشخصية هي الأقرب للمنطق، أما الشق الثاني فإن مصلحة الشخص المعنوي هي الإستمرار وجني الأرباح وبصفة عامة تحقيق أهدافه، فعند وضعه قيد التصفية فإن مصلحته تكون قد زالت بالضرورة ولم يبقى سوى مصالح الشركاء في إستفاء وجمع ما يمكنه إنقاذه أو مصلحة الدائنين والغير الذي تعامل معه.

ثالثا. مجمع الشركات:

عرفت الفقرة 04 من المادة 138 من ض.م مجمع الشركات بأنه كل كيان إقتصادي، مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا تدعى الواحدة منها الشركة الأم تحكم الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بإمتلاكها لـ 90% أو أكثر من رأس المال الإجتماعي .فيما يعتبر تجمعا بمفهوم القانون التجاري الشركة التي تحوز أكثر من 50 % من رأس مال شركة أخرى تعتبر تابعة لها ومراقبة لها.[1]

أ.خصائص مجمع الشركات:

مجمع الشركات هو عبارة عن وضع فعلي أو واقعي لمجموعة من الشركات، فالشركة الأم والشركة التابعة لها كل يتمتع بشخصيه القانونية بمنأى عن الأخر، ويبقى التجمع مجرد تكتل بهدف

الإستثمار ولا يتمتع بالشخصية المعنوية.[2] ولعل أهم ما يميز مجمع الشركات ما يلي:

- تمتع شركات المجمع بالشخصية القانونية وما يترتب عنها من إستقلالية الذمة المالية وتسمية ومقر أجهزة الإدارة ذلك حسب الشكل الذي تتخذه الشركة التابعة.

---

[1] المادة 729 من القانون التجاري المعدل و المتمم.

-ما تجدر الإشارة إليه أن مجمع الشركات له العديد من التسميات كشركة الهولدنغ أو الشركة القابضة ذات الأصل الإنجليزي المستمدة من كلمة "توهولد" الذي يعني "قبض".لمزيد من التفصيل راجع: ماجد مزيحيم،شركة الهولدنغ،بدون دار نشر،بيروت،1992.

- كما عرف قاموس لروس الهولدينغ بأنه "إسم شركة مجهولة التي تراقب بواسطة مساهماتها المالية مجموعة من الشركات التي هي من نفس النوع.
""holding un nom de société anonyme qui contrôle ,grâce à ses participations financières ,un groupe d'entreprises de même nature".

[2] بركات حسينة ،مجمع الشركات في القانون التجاري الجزائري والمقارن،مذكرة ماجستير في القانون الخاص،كلية الحقوق،جامعة منتوري،قسنطينة،الجزائر،2009-2010،ص17.

- تبعية شركات المجمع للشركة "الأم" عن طريق تدخلها في الإدارة بموجب التوجيهات والتعليمات، ولعل أبرز مظاهر التبعية هي العمل بميزانيات موحدة حيث نص المادة 732 مكرر ف 01 من ق.ت.ج على «يقصد بالحسابات المدعمة، تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة...».

ب.مسؤولية مجمع الشركات:

ثار التساؤل حول مدى إمكانية إثارة المسؤولية الجنائية لمجمع الشركات بإعتباره لا يتمتع بالشخصية المعنوية ومكون من مجموعة من الشركات لها شخصية قانونية كاملة، فقد أجاب كل من المشرع الجزائري في المادة 51 مكرر من ق.ع، والمشرع الفرنسي في المادة 121-2 بالنفي. حيث إشترطا لإمكانية إثارة مسؤولية الأشخاص المعنوية ضرورة تمتعها بالشخصية القانونية.فيرى فريق من الفقه[1] أن هناك إلتزام قائم بين المسؤولية الجنائية والشخصية القانونية وأن موقف المشرع في هذا الشأن هو صحيح لأن الإقرار بمسؤولية مجمع الشركات يعد توسعا في تفسير النص الجنائي و مد نطاق تطبيقه إلى ما يتجاوزه من حالات.

بالرغم من ذلك تعرض المشرع إلى العديد من الإنتقادات حول عدم مساءلة مجمع الشركات،من منطلق حقيقة الشخص المعنوي وحقيقة قدرة مجمع الشركات على إرتكاب العديد من الجرائم ،وأن الشركات التابعة مستقلة عن المجمع من الناحية القانونية أما من الناحية الإقتصادية فهي تخضع للشركة الأم التي تسيطر وتفرض إرادتها على باقي الفروع.التي يمكن أن تُستَغل لإرتكاب إحدى الجرائم[2]،ولذلك يبدو من العدل إقرار مسؤولية المجمع لأن الشركة التابعة مسيرة من طرف الشركة الأم كما يصعب إثبات نية الشركة في إرتكاب الجريمة مما يتحقق معه الإفلات من العقاب.[3]

[1]M.PARIENTE, les groupes de sociétés et la responsabilité pénale des personnes morales,Rev.Soc,12 juillet 1993,éd DALLOZ,p247.voir aussi:

- حسام عبد المجيد يوسف جادو،المرجع السابق،ص335.

[2] أحمد قائد مقبل ،المرجع السابق،ص297.

[3] عمر سالم،المرجع السابق،ص35 وبعدها.وأنظر كذلك:

-A.COEURET,responsabilité pénale des personnes morales et groupe de sociétés, JCP.S,n° 39,24 sept 2013,P17.

الفرع الثاني :مبدأ التخصيص

ساير المشرع الجزائري جل التشريعات المقارنة بالإقرار بمبدأ المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي،إلا أن المشرع عند إعتماده لهذا المبدأ وجد نفسه أمام توجهين وهما إما إعتماد مسؤولية الشخص المعنوي بصفة مطلقة كما فعل المشرع الإنجليزي والبلجيكي[1]، أو تقييده بضرورة النص عليه كما فعل المشرع الفرنسي بموجب المادة 121-2 من قانون العقوبات لسنة 1992 التي جاء فيها « الأشخاص المعنوية بإستثناء الدولة ،مسئولة جنائيا وفقا للقواعد المحددة في المواد 121-04 إلى 121-07 وفي الحالات المنصوص عليها في القانون أو التنظيم، عن الجرائم التي ترتكب بإسمه ولحسابه بواسطة أحد أجهزته أو ممثليه ...».[2]

لم يتخلف المشرع الجزائري كعادته بالإقتداء بنظيره الفرنسي بأن قيد مسؤولية الشخص المعنوي بمبدأ التخصيص، رغم الإنتقادات المتكررة التي تعرض لها المشرع الفرنسي.حيث يرى البعض أن مبدأ التخصيص ما هو إلا إنعكاس لعدم قانعة المشرع بالإعتراف بمسؤولية الشخص المعنوي وبوجوده الحقيقي[3]،بالإضافة إلى أن هذا المبدأ سوف يسمح بإفلات العديد من الأشخاص من العقاب، نظرا لعدم إمكانية مواكبة المشرع جميع التطورات، خاصة تلك المرتبطة بالميدان الإقتصادي. فالمشرع الفرنسي عندما خصص مسؤولية الشخص المعنوي حدد قائمة للجرائم التي يمكن أن يسأل الشخص المعنوي عنها، كجرائم ضد الإنسانية والإبادة أو التعذيب وجرائم القتل والقتل الخطأ المادة 213-02 و213-07، وتعريض حياة الأشخاص أو سلامتهم للخطر المادة 223-02 التجارب الطبية غير المشروعة المادة 223-9، التمييز العنصري المادة 225-04،السرقة311-12،النصب313-

[1] **PH.KENEL**, la responsabilité pénale des personnes morales en droit anglais, éd DROZ, 149 et **J.OVERATH-M.GEROM-CH.GHEUR-TH.MARTY**, la responsabilité pénale des personnes morales, éd LARCIER, Bruxelles,2007.p

[2] Art 121-2 code pénal français de 1992 "les personnes morales à l'exclusion de l'état sont responsable pénalement selon les distinctions des articles 121-04 à 121-07 et dans les cas prévus par la loi et le règlement ,des infraction commis pour leur compte ,par leur organes ou représentants ...».

[3]

9خيانة الأمانة 314-12،إخفاء الأشياء المسروقة 311-12بالإضافة إلى العديد من الجرائم الأخرى[1]. غير أن المشرع الجزائري لم يتبع نفس النمط بل إعتمد طريقا مغايرا بأن أدرج بعض النصوص التي تسمح بمعاقبة هذا الأخير .

ففيما يتعلق بالجنايات والجنح ضد أمن الدولة نص المشرع صراحة على مسؤولية الشخص المعنوي في المادة 96 مكرر حيث جاء فيها «**يمكن** قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم المحددة في ها الفصل ، وذلك حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 51 مكرر من هذا القانون...»وهي جرائم الخيانة والتجسس المواد 61-64، وجرائم التعدي على الدفاع الوطني والإقتصاد 65-76، وجرائم الإعتداء والمؤامرات الأخرى ضد سلطة الدولة وسلامة التراب الوطني المواد 77-83 وجنايات التخريب 84-87 والجرائم الموصوفة أفعال إرهابية 87 مكرر-مكرر10.

بالإضافة إلى ماسبق ،تعاقب المادة 175 مكرر من ق.ع.ج الشخص المعنوي عن جنايات والجنح ضد النظام العمومي، والتي جاء فيها «يكون الشخص المعنوي مسؤولا عن الجرائم المحدد في هذا الفصل ،وذلك طبقا للشروط المنصوص عليها في المادة51 مكرر من هذا القانون...».حيث يمكن تلخيص الجرائم الوارد في فصل المشار إليه أعلاه في: جريمة الإهانة والتعدي على الموظفين ومؤسسات الدولة المواد 144-148، وجريمة كسر الأختام وسرقة الأوراق من المستودعات المواد 155-159،وجريمة التدنيس والتخريب 16-163، وجرائم المتعلقة بالصناعة والتجارة و المزايدات العمومية 170-175.

كما أخد المشرع بمسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الواقعة ضد الأشخاص في المادة 303 مكرر03 من ق.ع. والتي جاء فيها «يكون الشخص المعنوي مسئولا جزائيا عن الجرائم المحددة في الأقسام 3و4و5 من هذا الفصل، وذلك طبق للشروط المنصوص عليها في المادة 51 مكرر...».وهي عموما جرائم القتل الخطأ والعمد المواد 288-290، والإعتداء على الحريات الفردية وحرمة المنازل وكذلك الإختطاف المواد 291-295، وجرائم الإعتداء على الشرف وإعتبار الأشخاص وعلى

[1] **F.DEBOVE-F.FALLETI-E.DUPIC**, précis de droit pénal et de procédure pénale, éd PUF, 2001.p181-183.

حياتهم الخاصة وإفشاء الأسرار المواد 296-303 مكرر1، بالإضافة إلى العديد من الجرائم الأخرى كتهريب المهاجرين والإتجار بالأشخاص .

أما عن مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم المالية التي هي مجال خصب لإرتكاب الجرائم،فالمادة 382 مكرر1 نصت صراحة على مسؤولية هذا الأخير حيث جاء فيها «**يمكن** أن يكون الشخص المعنوي مسئولا جزائيا عن الجرائم المحددة في الأقسام 1و2و3 من هذا الفصل وذلك طبقا للشروط المنصوص عليها في المادة 51 مكرر...». وهي على العموم جريمة السرقة وإبتزاز الأموال المواد 350-371، وجرائم إصدار شيك بدون رصيد والنصب والإحتيال المواد 372-375، وجريمة خيانة الأمانة 376-382مكرر.بالإضافة إلى جريمة التزوير وإستعمال المزور المواد 197 إلى 228 من ق.ع.

ما يلاحظ على المواد السالف الذكر المتضمنة مسؤولية الشخص المعنوي كالمادة 96 مكرر و382 مكرر1 من ق.ع، أنها تبتدئ بعبارة "**يمكن**"مما يثير الكثير من الغموض والإبهام عن سبب إستعمال المشرع هذه العبارة، فالقراءة السطحية للمادة توحي بأن المشرع يمنح القاضي حرية الإختيار بين إدانة الشخص المعنوي من عدمه، وحتى عند توفر جميع الشروط لإقامة مسؤولية هذا الأخير. فالقاضي له السلطة التقديرية في تطبيق العقاب على الشخص المعنوي أو الإكتفاء بمثليه فقط، حيث ترى محكمة النقض الفرنسية أن إستعمال المشرع لعبارة "**يمكن**" في النصوص القانونية هي إشارة للقاضي بأن يختار ما يراه مناسب و له الحرية في ذلك.[1]

وعليه مدام هذا البحث مخصص لمسؤولية الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال فأننا نتساءل عن موقف المشرع من ذلك ،وهل يوجد نص خاص يقر بمسؤولية هذا الأخير؟

البند الأول: مسؤولية الشخص المعنوي في قوانين الضرائب لا تتعارض مع مبدأ التخصيص

[1] أحمد الشافعي ،الإعتراف بمدأ المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي في القانون الجزائري،رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر،2011-2012،ص223. وأنظر كذلك:

-O.SAUTEL,la responsabilité pénale des personnes morales,P.A,n°112,18juin 2008,p10.

سبق الإشارة أن كل من المادة 303 ف01 من ق.ض.م والمادة 532 ف01 من ق.غ.م والمادة 117 من ق.ر.ر.أ و المادة 119 من ق.ت و المادة 33 من ق.ط على تعاقب **كل** من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له،أو تصفيته كليا أو جزئيا.غير أن المشرع عندما إستعمل عبارة "**كل**" من تملص أو حاول التملص من وعاء الضريبة بإستعمال الطرق الإحتيالية، لم يحدد صفة المخاطب بهذه المواد، لذلك يثور التساؤل عن المخاطب بهذا النص،فهل يسوي بذلك المشرع بين جميع الأشخاص سواء كانت طبيعية أو معنوية ؟ أم أن المشرع يخاطب أحدهما فقط؟

إن الإجابة عن هذا الإشكال يقتضي منا الرجوع إلى الأحكام العامة لقانون الضرائب بهدف إستعراض أبرز أحكامه المتعلقة بربط الضريبة وتحديد المخاطبين بها، وذلك من خلال تسليط الضوء على محتوى وعاء الضريبة وصفة المكلف بها، ثم البحث عن النص الخاص المجرم للشخص المعنوي الذي يحكم مسئوليته مبدأ التخصيص لإمكانية وضع أولى أسس قيام مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي.

الفقرة الأولى:مضمون قوانين الضرائب وصفة المخاطبين بها

يتألف قانون الضرائب الجزائري من مجموعة من القوانين المقننة وغير المقننة ولعل أبرزها، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، وأخيرا قانون الطابع.

أولا. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :

يقصد بالضرائب المباشرة هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص أخر. حيث تفرض على عناصر الثروة من دخل ورأس المال.كما تمتاز هذه الضريبة بتحقيقها للعدالة في التكليف لأنها تتناول مقدرة الأفراد المالية لا أعمالهم، كما تتميز بالثبات لأنها تطرح على رؤوس الأموال. إلا أن أهم ما يميز قانون الضرائب المباشرة أنه يضمن ستة أنواع من الضرائب وهي :الضرائب على الدخل الإجمالي **IRG**، الضريبة على أرباح الشركات **IBS**،الرسم على النشاط المهني **TAP** ،و الرسم العقاري **TF**.

أ. الضرائب على الدخل الإجمالي(Impôt Sur Revenue Globale I.R.G):

يقضي ق.ض.م بتأسيس ضريبة سنوية، وحيدة وتصاعدية[1]على دخل الأشخاص الطبيعيين الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر أو يحققون أرباح من مصدر جزائري تسمى «**الضريبة على الدخل الإجمالي**»، وذلك عن طريق إكتتاب تصريح سنوي لإدارة الضرائب يتضمن الربح الصافي العائد بواسطة:الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية،أرباح المهن غير التجارية،عائدات المستثمرات الفلاحية،الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبينة وغير المبنية،عائدات ورؤوس الأموال المنقولة،المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.[2]

من جهة أخرى يخضع كل شخص طبيعي للضريبة على الدخل الإجمالي على عائدات حصصه من الأرباح الإجتماعية المتعلقة بحقوقهم في شركة:

- شركاء شركات الأشخاص.
- شركاء الشركات المدينة المهنية المتكونة للنشاط المشترك لمهنة أعضائها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس نظام شركات التضامن والغير المتكونة في شكل شركة ذات أسهم أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية غير محددة.[3]

ب. الضرائب على أرباح الشركات (Impôt Sur Bénéfice des sociétés I.B.S):

وهي الضرائب التي تفرض على مجموع الأرباح و المداخيل المحققة من طرف المؤسسات والأشخاص المعنويين وفقا لما جاء في المادة 135 من ق.ض.م « تؤسس ضريبة سنوية على

---

[1] نقصد هنا بعبارة سنوية أنها تفرض على الربح الإجمالي المحقق خلال سنة ،ووحيدة أي أنها تشمل جميع أنواع الأرباح ،أما تصاعدية فنعني بها متغيرة حسب الدخل المحقق الذي يقاس وفق جدول يستعمل سلما تصاعديا مقسم إلى فئات مداخيل . لمزيد من التفصيل أنظر: خلاصي رضا،النظام الجبائي الجزائري الحديث-جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين -الجزء الأول،الطبعة الثالثة،دار هومه ،الجزائر،2012،ص69

[2] المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة المعدل و المتمم.

[3] المادة 07 من قانون الضرائب المباشرة المعدل و المتمم.

مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 ».[1]

وعليه وفقا لنص المادة 136 المذكورة أعلاه يملك المكلف حق الإختيار في الخضوع لهذا النظام،على أن يكون هذا الإختيار نهائيا ، فمن هذا المنطلق يمكننا القول أن الخضوع لهذه الضريبة يكون إما إختياريا أو إجباريا وذلك حسب طبيعة المكلف بها .

ب.1. الأشخاص المعنوية الخاضعة للضرائب على أرباح الشركات إجباريا:

- الشركات ذات الأسهم **SPA**.
- شركات ذات المسؤولية المحدودة **SARL**.
- شركات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة **EURL**.
- شركات التوصية بالأسهم.
- المؤسسات و الهيئات العمومية ذات طابع الصناعي و التجاري.
- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة أسهم .
- المؤسسات ،المنشآت ،الديوان والإدارة ذات الطابع الصناعي والتجاري والفلاحي والبنكي.
- التعاونيات وفروعها بإستثناء الشركات المعينة والمصرح بها في القانون الجبائي وكل منظمة ذات هدف مربح.

ب.2 .الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات إختياريا:

كما يمكن الخضوع لنظام الضريبة على أرباح الشركات إختياريا[2] كل من :

[1] لعل أهم مايميز الضريبة على أرباح الشركات أنها تفرض على الشخص المعنوي دون الطبيعي ،كما أنها ضريبة مباشرة تفرض على الأرباح ،وسنوية كما جاء في المادة المذكورة أعلاه لأنها تفرض مرة واحدة في السنة المقدرة ب12 شهرا .كما أنها نسبية مرتبطة بمعدل ثابت وليس وفق جدول تصاعدي كما الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي.لمزيد من التفصيل راجع:عمارة كريمة،الربح في جباية الشركات التجارية،مذكرة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق،كلية الحقوق،جامعة الجزائر،2007-2008،ص70.

[2] نشير في هذا المقام أن الخضوع إختياريا لنظام الأرباح على الشركات يكون بطلب مقدم إلى مفتشية الضرائب التابعة لمقر الشركة ،ويكون الإختيار بصفة نهائية أي مدى الحياة .غير أن المشرع منح بعض الأشخاص المعنوية الإعفاء من الضريبة على أرباحها وهي :

- النشاطات الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لتشغيل الشباب.
- التعاونيات الإستهلاكية التابعة لمؤسسات والهيئات التي تمارس نشاطا مسرحيا.

- شركة التضامن.
- شركة التوصية البسيطة.
- جمعية المساهمة التي لا تتدرج تحت شكل الشركات ذات أسهم.
- الشركات المدنية التي تتدرج تحت شكل شركة ذات أسهم.
- مجمع الشركات الذي يختار الخضوع لنظام الميزانية الموحدة.[1]

ب.3.نطاق الخضوع للضريبة على أرباح الشركات:

طبقا لنص المادة 149 ق.ض.م تؤسس ضريبة على أرباح الشركات بإسم الشخص المعنوي بدلا من مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية[2]، فالضريبة على أرباح الشركات يحكمها مبدأ الإقليمية الذي يقضي بالخضوع لهذه الضريبة متى تم تحقيق الأرباح داخل الجزائر وهو ما أكدته المادة 137 من نفس القانون بقولها «تستحق الضريبة على الأرباح المحققة في الجزائر» كأصل عام إلا أن المشرع نص على بعض الإستثناءات نذكر منها:

- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية .
- التعاونيات الفلاحية للتمويل و الشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد.
- الشركات التعاونية للإنتاج ،تحويل حفظ وبيع المنتجات الفلاحية .
- المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب.
- الوكالات السياحية و الأسفار وكذا المؤسسات الفندقية .
- العمليات المدرة للعملة الصعبة ولاسيما عمليات البيع الموجه للخارج أو تأدية الخدمات الموجهة للخارج. لمزيد من التفصيل راجع:رضا خلاصي ،المرجع السابق،ص31-33

[1] نشير هنا أن المشرع الجزائري إعتمد نظاما جبائيا خاص يطبق على مجمع الشركات بموجب قانون المالية لسنة 1997،عكس المشرع الفرنسي الذي كان سبقا في وضع نظام قانوني خاص بالشركة الأم و الفروع سنة 1920 ،ثم إحداث ضريبة على الشركة الأم دون الفرع سنة 1988.حيث أخضعها المشرع لنظام الميزانية الموحد فنعني به جمع مجموع الحسابات لكل فروع الشركة succursalesأوالشركات التابعة filiale لها ،ويتم الخضوع لهذا النظام بطلب من الشركة الأم و بقبول مجموع الشركات الأعضاء .طبقا لما جاء في المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة المعدل و المتمم.فيسمح هذا النظام بتجميع جميع النتائج الشركات التابعة على مستوى المجمع وخضوع الشركة الأم للضرائب على مختلف الأرباح التي حققها المجمع ،دون أن تكون الشركات التابعة خاضعة للضريبة وقد تم إعتماد هذا النظام بغرض تجنب مشكلة الإزدواج الضريبي إقتداء بجل دول العالم.لمزيد من التفصيل راجع:بن زارع رابح،النظام الجبائي لمجمع الشركات،رسالة لنيل درجة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة باجي مختار-عنابة،2009-2010،ص10-12.

[2] ما تجدر الإشارة إليه أن المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشأة مستقرة هي ملزمة بتعيين ممثل عنها لدى الإدارة الجبائية ،شريطة أن يكون الممثل مؤهلا قانونا للإلتزام بجميع الإجراءات الجبائية التي يخضع لها الشخص المعنوي ،وأن يدفع هذه الضريبة عوض الشخص المعنوي .إذا تعذر ذلك **يدفعها الشخص الذي يتصرف بإسم الشخص المعنوي الذي ليست له إقامة في الجزائر**.

- الأرباح المحققة في شكل شركات،و العائدات من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.

- أرباح المؤسسات التي تستعين الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.

- أرباح المؤسسات وإن كانت لا تملك إقامة ثابتة أو ممثلين معينين إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية .

- المؤسسات التي تمارسا نشاطا داخل الجرائر و خارجها فإن الربح الذي تحققه من عملية الإنتاج من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها.[1]

ج.الرسم على النشاط المهني (Taxe d'activité professionnel TAP):

يعد الرسم على النشاط المهني ضريبة[2] من الضرائب التي تخضع لها الشركات، حيث يقتطع من رقم أعمالها أو أي وحدة ومن وحداتها[3].فحسب المادة 217 من ق.ض.م فإن الرسم يستحق بصدد :

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي،في صنف الأرباح غير التجارية ،ماعدا مداخيل الأشخاص الطبيعين الناتجة عن إستغلا ل الأشخاص المعنوية أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة .

- رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي،في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

وعليه تخضع للرسم على النشاط المهني جميع الشركات مهما كان شكلها، طبقا لما جاء في المادة 223 ق.ض.م .حيث نصت على « يؤسس الرسم كما يأتي :

---

[1] AÏS SOUHILA, Les Conventions International En Droit Fiscal, Mémoire de magister en droit compare des affaires,faculté de droit et Des Sciences Administratives,Université D'ORAN,2011,p31.

[2] أستحدث الرسم على النشاط المهني بموجب القانون رقم 02-11المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 ،ج ر ،ع 86،المؤرخة في 25-12-2002.ليحل محل الرسم على النشاط الصناعي و التجاري ،وكذلك النشاط غير التجاري.

[3] أنظر:خلاصي رضا،المرجع السابق،ص167

- بإسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة،حسب مكان ممارسة المهنة أو بإسم المؤسسة الرئيسية عند الإقتضاء.
- بإسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة فرعية من مؤسستها الفرعية أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها .
- يؤسس الرسم في الشركات،مهما كان شكلها ،على غرار مجموعات الشركات بالمساهمة بإسم الشركة أو المجموعة.

د.الرسم العقاري :

يقصد بالرسم العقاري ،الضريبة المفروضة على الملكيات المبنية الموجودة فوق التراب الجزائري كما عرفته **المادة 248 من ق.ض.م**.حيث تخضع لهذه الضريبة كل من :

- المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتجات.
- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية و الموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات،بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات و ورشات للصيانة.
- أرضيات البنايات بجميع أنواعها و القطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الإستغناء عنها.
- الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لإستعمال تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن إيداع البضائع وغيرها من الأماكن من نفس النوع، سواء كان المالك أو يشغلها آخرون مجانا أو بمقابل.[1]

ثانيا.قانون الضرائب الغير مباشرة:

سميت بالضرائب غير المباشرة لأن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص أخر. فهي تفرض على الإنفاق أو التداول لعناصر الثروة،كالضرائب الجمركية التي تفرض على إستيراد البضائع، يتحملها المستهلك الأخير للبضاعة وليس التاجر الذي قام بإستيرادها.إلا أن لها ميزتين أساسيتين

[1] نشير هنا أن الرسم العقاري يفرض على القيمة الإيجارية للمتر المربع حسب كل منطقة حيث تقسم إلى أربعة فئات أ،ب،ج،د لمزيد من التفصيل راجع :القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 ماي 1944 يتضمن تصنيف البلديات حسب المناطق و المناطق الفرعية لتحديد القيمة الإيجارية الجبائية في مجال الرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية و غير المبنية وتقييم الأملاك العقارية في حالة وجود نقص في التصريح.

كونها تدفع بطريق غير مباشرة ودون علم المكلف بها[1]هذا من جهة ،وأنها تفرض على بعض البضائع والمنتجات عكس الضرائب المباشرة التي تفرض على الأرباح والمداخيل.

فقانون الضرائب غير المباشرة تطرق إلى بعض المنتجات الخاصة التي تخضع لهذه الضريبة، لعل أبرزها:

أ. الكحول و الخمور والتبغ والكبريت الكيماوي:

عرف الأمر 07-03 المؤرخ في 24-12-2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008 في المادة 47 منه المنتجات الكحولية وعدها كالأتي:

- المنتجات التي أساسها الكحول ذات الطابع الطبي البحث ولا يمكن شربها والواردة في قائمة معدة بطريقة نظامية.
- منتجات العطور و الزينة.
- كحول مستعملة لتحضير الخمور الفوارة و الخمور الحلوة بطبيعتها و التي تستفيد من النظام الجبائي للخمور.
- المشتهيات التي أساسها الخمور و الفيرموث و الخمور الكحلية وما يماثلها و الخمور الحلوة بطبيعتها الخاضعة للنظام الجبائي للكحول الأجنبية ذات التسمية الأصلية أو المراقبة أو المعيرة .

ب.السكر والغليكوز: نقصد به السكر الموجه لصناعة الخمر وجميع المنتجات التي تماثلها.[2]

ج.الذهب و الفضة و البلاتين: خص المشرع هذه المعادن برسوم خاصة تتعلق بالضمان و التعيير،حيث يخضع لها كل من الأشخاص الذين يقسمونها أو يصفونها من أجل التجارة وكذلك أعوان التنفيذ وهيئات التنسيق المعتمدة للبيع أو المزايدة فيها،وكذا الوسطاء و العمال في الغرف والمرصعين والصاقلين وبصفة عامة جميع الأشخاص الذين يحوزون موادا من هذا النوع لممارسة مهنتهم.[3]

[1] علي زغدود ،المالية العامة ،الطبعة الرابعة ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2011،ص199.و خلاصي رضا،المرجع السابق،ص18. وحميد بوزيدة،المرجع السابق ،ص22.

[2] المادة 256 وما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم.

[3] المادة 359 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم.

د.اللحوم: فرض المشرع بموجب المادة 466 من ق.ض.غ.م رسما صحيا على ذبح الحيوانات التي تصنف إلى خيليات،جمليات،بقريات، ضأنيات، وأخيرا عنزيات،حيث يفرض هذا الرسم على الوزن الصافي للحيوانات المذبوحة ويستحق أثناء الذبح.

ثالثا.قانون الرسم على رقم الأعمال و الرسم على القيمة المضافة :

يعتبر قانون الرسم على رقم الأعمال الحالي أحد أبرز مظاهر الإصلاحي الضريبي الذي عرفته المنظومة الضريبة سنة 1992بإلغاء الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم على تأدية الخدمات وتعويضهما بالرسم على القيمة المضافة[1].حيث يعتبر هذا الرسم ضريبة غير مباشرة تفرض على الإنفاق الإجمالي أو الإستهلاك الإجمالي ويطبق على العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا[2].أما عن طبيعة الأشخاص الخاضعين لهذا الرسم ،فمقتضى المادة الأولى من هذا القانون فإنه يطبق هذا الرسم مهما كانت الطبيعة القانونية للأشخاص الذين حققوا عمليات خاضعة للرسم.سيما المنتج وبالبائع بالجملة ومجمع الشركات،حيث يأخذ المنتج عدة أشكال أبرزها:

1. الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية بإستخراج أو صناعة المنتجات.و يتعهدون بالتصنيع أو التحويل بصفتهم صناعا أو مقاولين في التصنيع قصد إعطاء شكلها النهائي أو العرض التجاري الذي تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها،وذلك سواء إستلزمت عمليات التصنيع أو التحويل ، إستخدام مواد أخرى أم لا.

---

[1] نشير هنا أن المشرع عند إلغائه للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و تأدية الخدمات إستحدث الرسم على القيمة المضافة والرسم على العمليات البنكية والتأمينات التي لم تدم طويلا حتى يتم إلغاؤها بموجب قانون المالية لسنة 1995 لتصبح هذه العمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أنظر في ذلك: ناصر مراد،الإصلاحات الضريبة في الجزائر،مجلة الباحث، ع02-2003،الجزائر،ص27.

[2] نجد من بين التعاريف المقدمة للرسم أنه فريضة مالية تجبى من شخص معين مقابل خدمة خاصة ذات طابع إداري ،تؤديها له الدولة أو نفع خاص يعود عليه بالمنفعة .أو هو إقتطاع مالي يطبق جبرا على أشخاص طبيعية و معنوية بصفة جبرية و نهائية وبدون مقابل وذلك قصد تغطية المصاريف العامة و تحقيق الأهداف المسطرة من قبل السلطة العامة. أنظر في ذلك: حميد بوزيدة،المرجع السابق ،ص82-86.وخلاصي رضا،المرجع السابق ،124

– ماتجدر الإشار إليه في هذا المقام أن الرسم يختلف عن الضريبة من الناحية النظرية كون هذه الأخيرة تفرض جبرا ، بدون مقابل ومستقلة عن إرادة المكلف بها. أما الرسم فهو متوقف على إرادة المكلف ورغبته في الإستفادة من الخدمة.ولذلك ورغم الفوارق الموجودة بين الرسم و الضريبة إلا أن التمييز بينهما تبقى مسألة نظرية، كون أن المشرع يسمي بعض الإرادات رسوما إلا أنها ضرائب في حقيقة الأمر كرسم التسجيل التي تعد ضريبة على إنتقال الملكية . لمزيد من التفصيل راجع:برحماني محفظ،الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة،دار الجامعة الجديدة،مصر،2009،ص54

2. الأشخاص والشركات التي تحل فعلا محل المصانع للقيام ،في مصانعها أو حتي خارجها،بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتجات أو توضيبها التجاري النهائي مثل الترزيم أو التعليب و إرسال أو إيداع هذه المتجات و ذلك سواء بيعت تحت علامة او بإسم من يقومون بهذه المعمليات أم لا.

أما بالنسبة للبائع بالجملة فهو يخضع للرسم على القيمة المضافة كما عبرت عنه المادة 06 من هذا القانون عن:

- عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون عادة، نظرا لطبيعتها أو لإستخدامها.
- عمليات تسليم تتم بأسعار مماثلة، سواء أنجزت بالجملة أو بالتجزئة.
- عمليات تسليم منتجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكمية المسلمة.

لعل أهم ما يميز الرسم عن غيره من الضرائب الأخرى، أنه يفرض على النشاط عكس باقي الضرائب المباشرة التي تفرض على الدخل والأرباح، أو الضرائب غبر المباشرة التي تفرض على بعض السلع والمنتجات. ومن تم فإن المشرع في المادة 02 من ق.ر.ر.أ أورد قائمة للعمليات التي تخضع وجبا لهذا الرسم نذكر منها:

- المبيعات و التسليمات التي يقوم بها المنتجون.
- الأشغال العقارية.
- المبيعات و التسليمات على الحال الأصلي،من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة و المنجزة وفقا لشروط البيع بالجملية من قبل التجار المستوردين.
- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة .
- عمليات التسليم للذات بما فيها القيم المنقولة .والأملاك الأخرى الغير المنقولة وهذا عن عدم مساهمتها في إنجاز العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة أو المعفاة.
- عمليات الإيجار و أداء الخدمات و أشغال الخدمات و البحث و جميع عمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية التي تشتمل على بيع العقارات أو المحلات التجارية، أو العمليات التي يقوم بها الوسطاء ،أو عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها وبناء العمارات .
- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات و المكونة كليا أو جزئيا من الذهب و البلاتين والمعادن الثمينة الأخرى.

- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهن الحرة .
- الحفلات الفنية و ألعاب التسلية .
- الخدمات المتعلقة بالهاتف و التيلكس التي تؤديها إدارة البريد و المواصلات.
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى و نشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة.

كما يمكن الخضوع للرسم على القيمة المضافة إختياريا بالنسبة للأشخاص الذين يقع نشاطهم خارج مجال هذا الرسم بناءا على تصريح لإكتساب صفة المكلف بهذا الرسم شريطة ممارسة نشاطات خاصة تتمثل في :

- التصدير .
- الشركات البترولية.
- المكلفين بالرسم الآخرين.
- المؤسسات المستفيدة من نظام شراء بالإعفاء.[1]

أما عن نطاق الخضوع للرسم على القيمة المضافة، فحسب المادة07 من قانون ر.ر.أ فإنه يكون مستحقا داخل الإقليم الوطني بمدلولاته الثلاث (البر و البحر و الجو)،وذلك عند تسليم بضاعة في الجزائر فيما يخص البيع ،أو عندما يتعلق الأمر بتقديم خدمة أو إستعمالها في الجزائر.[2]

إستنادا لما سبق بيانه، يمكن القول أن الأشخاص المعنوية على غرار الأشخاص الطبيعية مخاطبة بجميع قوانين الضرائب. فالمشرع إعتمد كلا من المعيار الموضوعي والشكلي في تحديد صفة المخاطبين بالضريبة. حيث إعتمد المعيار الشكلي في قانون الضرائب المباشرة عندما فرق بين الأشخاص الطبيعية والمعنوية أخضع الشخص الطبيعي للضريبة على الدخل والشخص المعنوي للضريبة على أرباح الشركات. أما باقي الضرائب فإستعمل المشرع المعيار الموضعي أي موضوع النشاط بغض النظر عن شكل صاحبه سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا.وبالتالي فإن الشخص المعنوي يكون مسؤولا عن

[1] المادة 03 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل و المتمم.

[2] للمادة 07 من القانون الرسم على رقم الأعمال المعدل و المتمم.

التملص كليا أو جزئيا من الضرائب على أرباح الشركات والضرائب غير المباشرة و الرسم على رقم الأعمال والتسجيل والطابع.

غير أن مجرد الخضوع للضريبة لا يمكن التأسيس عليه ما لم يوجد نص خاص يقضي بمسؤولية الشخص المعنوي طبقا لما أشارت إليه الفقرة 01 من المادة 51 مكرر بقولها «...**عندما ينص القانون على ذلك**».

الفقرة الثانية .تحديد النص الخاص المجرم للشخص المعنوي في قوانين الضرائب:

لم يكتف المشرع الضريبي بالمعاقبة على التملص من الضرائب بإستعمال الوسائل الإحتيالية والمساعدة عليه، بل ذهب إلى أبعد من ذلك عندما أذان الشركات والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون الخاص في الفقرة 09 من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، والمادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال. التي جاء صياغتها متشابهة ونصت على «عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة أو شخص معنوي أخر تابع للقانون الخاص ،يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة.

-ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين، وضد الشخص المعنوي، دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير بالغرامات الجبائية المنصوص عليها».

أما المادة 119 من قانون التسجيل والمادة 36 فقرة03 من قانون الطابع فقد جاءت صيغتهما مغايرة بعض الشيء، إلا أنهما أقرتا مسؤولية الشركات والأشخاص المعنوية التابعة للقانون الخاص حيث جاء في هما «عندما ترتكب الجرائم من قبل شركة أو شخص معنوي أخر تابع للقانون الخاص،فإن عقوبات الحبس الطبقة وكذلك العقوبات التبعية ،يحكم بها على أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين للشركة.

ويحكم في أن واحد بالغرامات الجبائية على أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين و على الشخص المعنوي ،والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات الجزائية المطبقة».

فليس بالأمر الجديد أن يضلع الباحث في مجال الجرائم الإقتصادية على هذا النوع من النصوص التي تمتاز بمرونتها وصعوبة تأويلها، إلا أن ميدان الضرائب ساهم بشكل كبير في جعل هذه النصوص تبدو غامضة ومبهمة نظرا للطابع التقني والحيوي للضريبة من جهة، ولحماية المصلحة الإقتصادية لها من جهة أخرى. ما حث بالمشرع إلى محاولة التوسيع من النصوص العقابية في هذا المجال في بعض الأحيان أو الخروج كليا عن القواعد العامة للتجريم والعقاب،كحلول السلطة الإدارة محل السلطة التشريعية في التشريع الذي أصبح هو الأخر يمتاز بطابع نفعي أكثر منه ردعي وحلول الإدارة محل القضاء في تسليط العقوبة.[1]

ومع ذلك فلقد وفق المشرع الجزائري بإقراره لمبدأ المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي الخاص عن جريمة الغش الضريبي،عكس المشرع الفرنسي الذي أغفل تماما هذا المبدأ وإعتبر الشخص الطبيعي وحده مسئولا عن الغش الضريبي[2]،وذلك من خلال نص المادة1741من القانون العام للضرائب التي جاء خالية من أي إشارة لمسؤولية الشخص المعنوي. فالبرغم أنه كان سباقا في إقرار مبدأ المسؤولية الجنائية الأشخاص المعنوية بموجب المادة 121-1 من قانون العقوبات لسنة 1992 الذي قيده بمبدأ التخصيص، فإنه لم يرد أي نص يمكن الإستناد عليه لإقرار مسؤولية هذا الأخير،فكان لايمكن إقامة مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي[3]، وفيما عدا ذلك يلام المسير القانوني أو الفعلي ويكون ذلك بإثبات سوء النية التملص من الضريبة بواسطة إستعمال الطرق الإحتيالية.[4]

ثم عَدَلَ المشرع الفرنسي عن موقفه السلبي بموجب التعديل الذي مس قانون العقوبات سنة 2004 بموجب القانون رقم 200-204 الصادر في 09 مارس2004 بحذفه مبدأ التخصيص،الذي

---

[1] أنظر المبحث الثاني من الفصل الثاني من الباب الأول، ص

[2]C.GARCIN, Le Droit Pénal Fiscal Français : les principales infractions et les personnes punissable, ed L'Harmattan, France,2000,p61-63.

[3]M.D.MARTY,nouveau code pénal, avant-propos,RSC,1993,ed DALLOZ,p433.et L.AYRAULT, le renforcement des sanctions, revue de droit fiscal, n°51-52, 18 décembre 2014.éd LexisNexis, Paris,p17.

[4] C. BOUCHARD, La Responsabilité Fiscale Du Dirigeant, Gaz Pal, n270,26 spetembe200,p03.

- Cass .crim 5 juin 1979,Bull n191.Cass crim,17 octobre 1983 Bull, n246. Cité par P.DI MALTA, op,cit,p196

لطالما تنافى والواقع العملي الذي أثبت في عديد المناسبات أن الشخص المعنوي يمكنه إرتكاب جل الجرائم الواردة في قانون العقوبات والقوانين الخاصة المكملة له، خاصةً تلك الواقعة على الأموال والتي لها طابع إقتصادي[1].وعليه بات يكفي لإثارة مسؤولية الشخص المعنوي أن ترتكب بإسمه ولحسابه الخاص ومن طرف أحد أجهزته أو ممثليه الشرعيين.

يلاحظ الدارس للمواد السالفة الذكر أن المشرع يعاقب الشركات والأشخاص المعنوية التابعة للقطاع الخاص، فكما هو معلوم أن الشركات هي أشخاص معنوية تابعة للقطاع الخاص،إلا أن المشرع أبى إلا أن يؤكد على مسؤولية الشركات الخاصة لأنها المخاطب الأكثر بقوانين الضرائب،ثم إن المشرع أقر مسؤولية المتصرفين والممثلين الشرعيين والقانونيين للمجموعة تارة ومسؤولية أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين تارة أخرى. فكان من باب أولى صياغة المادة بالشكل التالي «تسري أحكام الفقرة 01 من المادة 303 من ق.ض.غ.م على جميع الأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون الخاص عندما ترتكب المخالفات لحسابهم من طرف المتصرفين أوالممثلين الشرعيين أو القانونيين.

يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة.وبالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين، وضد الشخص المعنوي،دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها».

البند الثاني:عدم تعارض مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمة تبييض الأموال مع مبدأ التخصيص

يعتبر إقرار مبدأ مسؤولية الشخص المعنوي جنائيا من الأمور المستحدثة نسبيا في التشريع الجزائري وذلك بموجب القانون 04-15المؤرخ في 10 نوفمبر 2004،الذي تزامن مع تجريم تبييض

[1] M-C.SORDINO,la disparition du principe de spécialité de la responsabilité pénale des personnes morales: une fin espérée…adopté la plus grande discretion,GazPal,11 déc2004,n°255,ed lextenso,P3.et B.TOURNE,la responsabilité pénale des personnes morales:un changement drastique du régime…,Gaz Pal,20 déc 2005,n°354,p2.

الأموال بموجب المادة 389 مكرر من نفس القانون .مواكبة للتيار الداعي إلى محاربة جريمة تبييض الأموال والقضاء عليها ،فكان أول نص يقضي بإقامة مسؤولية الشخص المعنوي هي المادة 10 من إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية التي صادقة عليها الجزائر سنة 2002،ثم تلاى ذلك العديد من النصوص الواردة في قانون العقوبات والقوانين الخاصة التي جرمت الشخص المعنوي .

الفقرة الأولى: إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة سنة 2000

إنصب إهتمام إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة، على توحيد النصوص القانونية المجرمة لتبييض الأموال بإعتبارها أحد فروع الجريمة المنظمة وأكثرها خطورة، وذلك من خلال تحديد السلوك المادي المكون للجريمة من جهة ،وأساليب الوقاية منها حيث نصت المادة 10 على «يتعين على كل دولة طرف أن تعتمد ما قد يلزم من تدابير ،بما يتفق مع مبادئها القانونية ،لإرساء مسؤولية الهيئات الإعتبارية عن المشاركة في الجرائم الخطيرة التي تضلع فيها جماعة إجرامية منظمة والجرائم المقررة وفقا للمواد 05و06و08و23 من هذه الإتفاقية.

-رهنا بالمبادئ القانونية للدولة الطرف يمكن أن تكون مسؤولية الهيئات الإعتبارية جنائية أو مدنية أو إدارية.

-تترتب هذه المسؤولية دون المساس بالمسؤولية الجنائية للأشخاص الطبيعيين الذين إرتكبوا الجرائم.

-يتعين على كل دولة طرف أن تكفل ،على وجه الخصوص،إخضاع الأشخاص الإعتبارين الذين تلقى عليهم المسؤولية وفقا لهذا المادة لجزاءات جنائية أو غير جنائية فعالة و متناسية ورادعة،بما في ذلك الجزاءات النقدية».

ولما كان مبدأ التخصيص يقضي بأن لا تسأل الأشخاص المعنوية جنائيا،إلا في الحالات التي ينص القانون أو التنظيم صراحة على مسائلتها فإن أن الجزائر صادقة على هذه الإتفاقية بموجب المرسوم 02-55 المؤرخ في 5 فبراير 2002،فإن الشخص المعنوي الخاص الذي يرتكب أحد الجرائم الواردة المادة 06 يكون مسئولا جنائيا عن جريمة تبييض الأموال.

الفقرة الثانية: قانون العقوبات

يمكن الجزم أن الكثير من الجرائم لا ترتكب أو تبلغ حدا من الجسامة إلا في إطار أنشطة الأشخاص المعنوية،ولا يكون للشخص الطبيعي إلا تنفيذ القرارات التي تتخذها أجهزة الشركة لتحقيق المزيد من الأرباح ،فجريمة تبييض الأموال كما أشرنا في الجزء الأول تعد من بين الجرائم التي تدر أموالا طائلة لصاحبها فقط، وتؤثر سلبا على البنية الإقتصادية والإجتماعية للدولة.

ونظرا للإمكانيات الهائلة التي يتمتع بها الشخص المعنوي، وتعقد أساليبه وتقنياته وأجهزته،وتشتت إختصاصاته ،وصعوبة السيطرة على أنشطته،كل ذلك دفع بالمشرع إلى إستحداث القسم السادس مكرر بموجب القانون 04-15 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004 الذي عدل وتمم بالأمر 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 حيث تضمن هذا القسم 08 مواد من 389 مكرر إلى مكرر07 ،فبعد تعريف جريمة تبييض الأموال بالمادة 389مكرر كما أشرنا سابقا،أخضع المشرع الشخص المعنوي للمسؤولية عن إرتكاب جريمة تبييض الأموال بموجب المادة 389 مكرر07 حيث جاء فيها « يعاقب الشخص المعنوي الذي يرتكب الجريمة المنصوص عليها في المادتين 389مكرر01 و389 مكرر 02 بالعقوبات الأتية:

- غرامة لا يمكن أن تقل عر أربع(4) مرات الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادتين 398مكرر01 و389مكرر02 من هذا القانون.
- مصادرة الممتلكات و العائدات التي تم تبييضها .
- مصادرة الوسائل والمعدات التي إستعملت في إرتكاب الجريمة.
- إذ تعذر تقديم أو حجز الممتلكات محل المصادرة تحكم الجهة القضائية المختصة بعقوبة مالية تساوي قيمة هذه الممتلكات.
- ويمكن للجهة القضائية أن تقضي بالإضافة إلى ذلك بإحدى العقوبتين الآتيتين:
- المنع من مزاولة نشاط مهني أو إجتماعي لمدة لا تتجاوز خمسة(05) سنوات.
- حل الشخص المعنوي».

بذلك يكون المشرع الجزائري قد أخضع الشخص المعنوي الخاص للمسؤولية الجنائية عن جريمة تبييض الأموال على غرار جل التشريعات المقارنة التي إقتدت بإتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة. فالمشرع الفرنسي هو الأخر قرر مسؤولية هذا الأخير عن جريمة تبييض الأموال بموجب المادة 324-9 من قانون العقوبات وحدد العقوبات المطبقة عليه، بالرغم من إلغائه لمبدأ التخصيص[1]،أما المشرع المصري فهو الأخر لم يتفانى في معاقبة الشخص المعنوي عن جريمة تبييض الأموال بالرغم من أنه من التشريعات النادرة التي لم تأخد بمبدأ مسؤولية الأشخاص المعنوية جنائيا،فقد نصت المادة 16 من قانون مكافحة تبييض الأموال «في الأحوال التي ترتكب الجريمة بواسطة شخص إعتباري يعاقب المسئول عن الإدارة الفعلية للشخص الإعتباري المخالف بذات العقوبة المقررة عن الأفعال التي ترتكب بالمخالفة لأحكام هذا القانون إذا ثبت علمه بها وكانت الجريمة قد وقعت بسبب إخلاله بواجبته الوظيفبة.

ويكون الشخص الإعتباري مسئولا بالتضامن عن الوفاء بما يحكم به من عقوبة مالية وتعويضات إذا كانت الجريمة التي وقعت بالمخالفة لأحكام هذا القانون قد إرتكبت من أحد العاملين بإسمه ولصالحه».[2]

الفقرة الثالثة:قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب ومكافحتهما

لا تختلف أحكام قانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب عن الأحكام الواردة في قانون العقوبات والمتعلقة بجريمة تبييض الأموال،عدا أن المشرع في هذا القانون كما هو ظاهر في عنوانه يصبو إلى الوقاية من جريمة تبييض الأموال ومكافحتها ،الأمر الذي دفعه إلى تسطير العديد من

---

[1] Art 324-9 du code pénal français modifié et complété «Les personnes morales déclarées responsables pénalement, dans les conditions prévues par l'article 121-2, des infractions définies aux articles 324-1 et 324-2 encourent, outre l'amende suivant les modalités prévues par l'article 131-38, les peines prévues par l'article 131-39 ainsi que la confiscation de tout ou partie de leurs biens ou, sous réserve des droits du propriétaire de bonne foi, de ceux dont elles ont la libre disposition, quelle qu'en soit la nature, meubles ou immeubles, divis ou indivis. L'interdiction mentionnée au 2° de l'article 131-39 porte sur l'activité dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de laquelle l'infraction a été commise»

[2] عادل محمد السيوي، القواعد الموضوعية والإجرائية لجريمة غسل الأموال،الطبعة الأولى،نهضة مصر، 2008،ص80.

القواعد تحسبا للوقاية من الجريمة كإجراء إستباقي وتقرير المسؤولية عن عدم إحترمها. فنجد مثلا الفقرة 03 من المادة 04 تعرف "الخاضع "بأنه كل شخص طبيعي أو **معنوي** يقع عليه واجب الإخطار بالشبهة.أو المادة 34 التي تعاقب المسيرين وأعوان البنوك والمؤسسات المالية والمؤسسات المالية المشابهة الأخرى الذين يخالفون عمدا وبصفة متكررة ،تدابير الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب .

ما نخلص إليه في الأخير أن المشرع إختار تقييد مسؤولية الشخص المعنوي بمبدأ التخصيص،بالرغم من الإنتقادات التي تعرض لها المشرع الفرنسي قبل تعديله لقانون العقوبات سنة 2004،وهو موقف لا بد من مراجعته فقد أثبت الواقع العملي أن الشخص المعنوي بما له من إمكانيات يمكنه الإفلات من العقاب وتغطية أثار جرمه، ليقع الشخص الطبيعي الذي هو مجرد أداة في فخ المسؤولية.

أما عن جرمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال فإن المشرع قد وفق في التنصيص على مسؤولية الشخص المعنوي عنها، وبات يكفي لإثارة مسؤولية هذا الأخير إرتكاب الأفعال المادية المكونة للجريمتين، لحساب الشخص المعنوي ومن طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين.

المطلب الثاني: إرتكاب جرمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من طرف شخص طبيعي له سلطة التعبير عن إرادة الشخص المعنوي الخاص

تجمع أغلب التشريعات التي أخدت بمبدأ مسؤولية الشخص المعنوي على ضرورة إتيان السلوك المادي المكون للجريمة من طرف أحد أعضائه أو ممثليه، وأن ترتكب لحسابه الخاص.ليسهل معه تحديد الركن المادي والمعنوي للجريمة. لأن الشخص المعنوي ككيان قانوني لا يمكنه التصرف إلا بواسطة أجهزته أو ممثليه الشرعيين كما جاء في المادة 51 مكرر من ق.ع.ج، أو المادة 121-2 ق.ع.ف. ويمكن تحديد ماهية الأجهزة وممثلين الشرعيين للشخص المعنوي بالرجوع للقانون المنظم له ولقانونه الأساسي بصفة عامة. غير أن المشرع الضريبي كان أكثر تحديدا للأشخاص أو الأجهزة التي يمكنها إثارة مسؤوليته كما جاء في المادة 554 من ق.ض.غ.م و المادة 138 من ق.ر.ر.أ.

بالإضافة إلى ذلك لابد من إرتكاب الجريمة لحساب الشخص المعنوي لإمكانية إثارة مسؤولية هذا الأخير ،فمصلحة الشخص المعنوي هي الفاصل بين مسؤولية الشخص الطبيعي والمعنوي،وعليه

لابد من تحديد مفهوم أجهزة الشخص المعنوي وممثليه الشرعيين (**الفرع الأول**)، والتصرفات التي تصب في مصلحته (**الفرع الثاني**).

الفرع الأول:إرتكاب جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال من طرف أحد أجهزة الشخص المعنوي أو ممثليه الشرعيين

أشرنا سابقا أن جريمة الغش الضريبي يشترط لقيامها التملص أو محاولة التملص في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كليا أو جزئيا عن طريق ممارسة نشاط غير مصرح به،أو إنجاز شراء وبيع بضائع بدون فاتورة خاصة بالبضائع،أو تسليم فواتير وسندات لا تتعلق بعمليات حقيقة،أو نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية، والقيام بمناورات تهدف إلى تنظيم الإعسار.كما تقوم جريمة تبييض الأموال على تحويل الأموال أو نقلها بغرض إخفاء أو تمويه المصدر غير المشروع لها أو إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقية لها أو مصدرها أو مكانها وإكتسابها أو حيازتها أو إستخدامها مع العلم وقت تلقيها بأنها عائدات إجرامية.

ولما كان الشخص المعنوي مجرد كيان قانوني لا يمكنه التصرف إلا بواسطة الأشخاص الطبيعيين المكونين له، فإنه لا يكون مسئولا حسب المادة 51 مكرر من ق.ع.ج و المواد 303 ف09 من ق.ض.م،554 من ض.غ.م،138 من ق.ر.ر.أ،121ف04 من ق.ت،و36 ف03 من ق.ط، إلا إذا إرتكب الجريمن من طرف "**الأجهزة والممثلين الشرعيين أو القانونيين**"

البند الأول:إرتكاب جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من طرف أحد أجهزة الشخص المعنوي الخاص

لم يعرف قانون العقوبات الجزائري على غرار قوانين الضرائب "الجهاز"**organe**"[1]،نظرا لإختلاف أنواع وأشكال الشخص المعنوي، فيكفي الرجوع إلى القوانين المنظمة له أو لقانونه الأساسي للقول أن الجهاز يتكون من شخص طبيعي أو أكثر يخول لهم القانون أو النظام الأساسي

[1] نشير هنا أن الفقه قدم العديد من المصطلحات تعبيرا عن العضو،فنجد الفقيه"ميشو"يطلق على العضو " LES REPRESENTANT DIRECT" والفقيه هوريو" LE REPESENTANT REEL"،أما عبارة ORGANE حسب قاموس لروس فهي جزء حي من الجسم يقوم بوظيفة UTILE DANS LA VIE" لذلك يمكن تشبيه البنيان القانوني للشركة بجسم الإنسان فمجلس الإدارة هو العقل و العمال .....

للشخص المعنوي إدارته أو تسيير والتصرف بإسمه في حدود الغرض الذي أنشأ من أجله[1]. ومن تم يفهم من خلال هذا التعريف أن الجهاز يمكن أن يكون شخصا طبيعيا كما يمكن أن يكون مجموعة من الأشخاص، لها دور محدد حسب القانون للتصرف وتجسيد إرادة ومصلحة الشخص المعنوي، ويترتب عن الأفعال التي ترتكبها قيام المسؤولية الجنائية لهذا الأخير.[2]

فبالرجوع إلى المادة51 مكرر من ق.ع و المواد 303 ف09 من ق.ض.م،554 من ض.غ.م،138 من ق.ر.ر.أ،121ف04 من ق.ت،و36 ف03 من ق.ط، فإن مفهوم الأجهزة لا يثير إشكالا فقد إشترط المشرع أن ترتكب الأفعال الإجرامية من طرف **الأجهزة الشرعية** للشخص المعنوي للإعتداد بإفعالها وإمكانية إثارة مسؤولية الشخص المعنوي.

---

[1] شريف سيد كامل ،المرجع السابق،ص112.

[2] نشير هنا إلى قرار صادر عن المحكمة العليا بتاريخ 28-204-2011 ،غرفة الجنح و المخالفات ،في الملف رقم 613327 ،ملحق رقم 0 بنقض قرار المجلس القضائي للعاصمة الذي أذان بنك سوسيتي جنرال بجنحة مخالفة التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج ،حيث تأسس قضاة المحكمة العليا لنقض قرار مجلس القضاء على نقطتين وهما :

-أولا مخالفة المادة الأولى من الأمر 96-22 المؤرخ في 09-07-1996 المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج المعدل و المتمم بالأمر 03-01 المؤرخ في 19-02-2003.و المتعلقة بعدم مراعاة إلتزامات التصريح

-ثانيا:مخالفة المادة 05 من نفس الأمر المتعلقة بتحديد شروط المسؤولية الجناية للشخص المعنوي الخاص، كما هو الحال بالنسبة لبنك سوسيتي جنرال ،فإنه يشترط لإثارة مسؤولية هذا الأخير شرطين وهما "أن ترتكب مخالفة التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج **لحساب الشخص المعنوي** ،وأن ترتكب الجريمة من قبل **أجهزة الشخص المعنوي أو ممثليه الشرعيين** .

حيث جاء في تسبيب قرار النقض« ...وإنه فيما يخص الشرط الثاني المتمثل في إرتكاب الجريمة من قبل أجهزة الشخص المعنوي أو ممثليه الشرعيين قد إرتكبوا جنحة مخالفة التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من و إلا الخارج،فإما أجهزة الشخص المعنوي بالنسبة للشركات التجارية ذات أسهم كما هو الحال بنك سوسيتي جنرال الجزائر،محددة في القانون التجاري و هي رئيس مجلس المديرين ،ومجلس المديرين ومجلس المراقبة (المواد 642 إلى 672 من القانون التجاري).أما الممثلون الشرعيون للشخص المعنوي فهم كما عرفتهم المادة65 مكرر02 من قانون الإجراءات الجزائية .وبالرجوع إلى القانون التجاري و تحديدا المادة 652 منه،نجد أن الممثل الشرعي للشركة التجارية ذات أسهم التي إختارت مجلس لإدارتها مجلس المديرين و مجلس المراقبة ،كما هو الحال بالنسبة لبنك سوسيتي جنرال هو رئيس مجلس المديرين .

-حيث أنه بالرجوع إلى القرار المطعون فيه لا نجد فيه ما يفيد بأن أحد أجهزة بنك سوسيتي جنرال المتمثلة في رئيس مجلس المديرين و أعضاء مجلس المديرين و أعضاء مجلس المراقبة و الجمعية العامة للمساهمين أرتكب جريمة من جرائم الصرف لحساب البنك ،كما لا يوجد أيضا ما يفيد بأن مجلس المراقبة فوض مدير وكالة الشراقة ،كما تقتضيه الما 65 مكرر02 من قانون الإجراءات الجزائية التي تشترط أن يكون الممثل الشرعي مفوضا بموجب القانون أو القانون الأساسي للشخص المعنوي.

-وحيث أنه علاوة على ماسبق ،فإن السبب الذي إستند إليه المجلس في قراره مخالف للقانون لاسيما المادة 51 مكرر من قانون العقوبات والمادة 05 من قانون الصرف اللتان تكرسان المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي و اللتان تشترطان أن ترتكب الجريمة من قبل أجهزة الشخص المعنوي أو ممثليه الشرعيين الذين يحوزون على تفويض من الشخص المعنوي ،سواء كان هذا التفويض بموجب القانون أو بموجب القانون الأساسي للشخص المعنوي ،**وهو شرط غير متوفر في قضية الحال** بإعتبار أن المخالفة المنسوبة لبنك سوسيتي جنرال ،بصفته شخصا معنويا ، لم ترتكب من قبل أجهزته و لا من قبل ممثليه الشرعيين .

غير أن الملاحظ على المادة 51 مكرر من ق.ع، أنها لم تحدد بصفة صريحة نوع الجهاز المقصود،خاصة إذا علمنا أن الشخص المعنوي بصفة عامة والشركات التجارية بصفة خاصة تتكون من أجهزة دائمة وأجهزة مؤقتة أجهزة للتسيير وأجهزة للمراقبة،فيرى الأستاذ **محمد حزيط** أنه من الناحية العملية أن مجلس المراقبة والجمعية العامة للمساهمين يصعب تصور إقامة مسؤوليتها لطبيعة الوظيفة الموكلة إليهما فمجلس المراقبة يرصد لمراقبة حسن عمل وتسير الشركة عن طريق المداولات،و الجمعية العامة كذلك فوظيفة كليهما هي ظرفية ومؤقتة فحين يلقى على عاتق باقي الأجهزة مهمة التسيير اليومي للشركة.[1]

يلاحظ من جهة أخرى أن عبارة "**جهاز**" لم يتأتي ذكرها في المواد المجرمة للشخص المعنوي في قوانين الضرائب.فمثلا نجد الفقرة09 من المادة 303 من ق.ض.م تعاقب المتصرفين أو الممثلين الشرعيين،والمادة554 من ق.ض.غ.م تعاقب أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين. كما أن المشرع لم يحدد بصفة صريحة الشروط الواجب توفرها لإقامة مسؤولية الشخص المعنوي كما فعل في المادة 51 مكرر، عندما إعتبر الأفعال الصادرة عن الأجهزة والممثلين مقيمة لمسؤولية هذا الأخير.بل إكتفى بإقامة مسؤولية الشخص المعنوي (الشركة) عند إرتكابه للمخالفات المنصوص عليها في قانون الضرائب. وعليه فإنه ينبغي للبحث عن شروط إقامة مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي الرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات، والتي إشترطت أن ترتكب الجريمة من طرف الجهاز والممثلين الشرعيين للشخص المعنوي.

عموما فإن الأجهزة الشرعية لشركة التضامن هي "**المدير** " الذي يمكن أن يكون شخصا واحد أو أكثر ويمكن أن يعين من بين الشركاء أومن الغير، فإذا كان تعيينه في العقد التأسيسي للشركة سميا مديرا نظاميا وإذا عين بموجب إتفاق لاحق سمي بالمدير غير نظامي، بالإضافة إلى المدير فإن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر هي الأخر جهازا للشركة.[2]

---

[1] محمد حزيط،المرجع السابق،ص202.

-أشار إلى نفس الرأي كل من الفقيهين الفرنسيين" F.DESPORTS ET F LE GUNEHEC"حيث يريان كلاهما أنه من الناحية العملية فغن أجهزة التسيير وحدها قابلة لأن تجعل الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا،أما أجهزة المراقبة فلا يترتب على أنشطتها قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي.أشار إلى ذلك :أحمد الشافعي،المرجع السابق،ص247.

[2] **B.PERIRA**, la responsabilité pénal des entreprises et de leur dirigeants, éd EMS, France,2011,p85.

أما الأجهزة الشرعية لشركة التوصية البسيطة فتتمثل في "**المدير**" الذي يعين من بين الشركاء المتضامنين دون الموصين وإلا إعتبر متضامنا ومسئولا عن ديون الشركة بصفة مطلق وغير محدودة،بالإضافة المدير فإن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر جهازا كذلك.[1]

فحين يتطلب لتحديد أجهزة شركة المساهمة أولا تحديد النظام الذي تتخذه الشركة، فإذا كانت تتخذ نمط التسيير عن طريق مجلس المديرين فإن أجهزتها تتمثل في مجلس المديرين ورئيس مجلس المديرين والممثلين المعنيين من طرف مجلس المراقبة وأخيرا مجلس المراقبة.أما إذا كانت الشركة مسيرة وفقا لنظام مجلس الإدارة فإن أجهزة الشركة تتلخص في مجلس الإدارة ورئيس مجلس الإدارة والرئيس المدير العام والمديرين العامين عندما توكل إليهم مهمة إدارة الشركة في نفس الوقت.بالإضافة ما سبق فإن الجمعية العامة هي أخرى تعتبر جهازا في شركة المساهمة في كلا النظامين.[2]

كما لا تختلف كثيرا أجهزة الشركة ذات المسؤولية المحدودة عن باقي الشركات، فالمدير يعد جهازا وإن تعددوا، وسواء عين بالعقد التأسيسي أو بموجب إتفاق لاحق من بين الشركاء أو من الغير، ويكون المدير جهازا شرعيا في الشركة ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد سواء كان شريكا أو أجنبيا.[3]

البند الثاني :إرتكاب جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من طرف الممثلين الشرعيين للشخص المعنوي الخاص

يذهب بعض الفقه[4]إلى التفرقة بين الممثل"**représentant**"وبين العضو "**organe**"،على إعتبار أن العضو هو الممثل القانوني أو الشرعي للشخص المعنوي.فتعبير الأعضاء يشمل الرئيس المدير العام، والمديرين ومجلس الأدارة ومجلس المراقبة والجمعية العامة للمساهمين، بينما الممثل هو

[1] نادية فضيل ،المرجع السابق،ص144 وبعدها.

[2] فتيحة يوسف،المرجع السابق،ص150 وبعدها.

[3] محمد حزيط،المرجع السابق،ص201.

[4] نشير هنا أن الفقيه "MESTER" يرى «أن العضو هو فرد أو مجموعة الأفراد المنوط بهم إتخاذ القرارباسم الشخص المعنوي ،أما االممثل فيناط به مجرد وظيفة بسيطة يشغلها ولا تعد القرارات التي يتخذها صادرة مباشرة عن الشخص المعنوي» أشار إليه : إبراهيم علي صالح المنصور،المرجع السابق،ص262.

الشخص الطبيعي صاحب السلطة القانونية أو الإتفاقية للتصرف بإسم الشخص المعنوي، فقد يكون المدير العام بمفرده أو المدير الإداري أو رئيس مجلس الإدارة.[1]

غير أنه في حقيقة الأمر يعتبر الجهاز والممثل وجهان لعملة واحدة، ففي بعض الشركات يختلط مفهوم الجهاز مع الممثل لأن الجهاز يكون مسئولا عن تمثيل الشركة، فحين يظهر جليا في بعض الشركات الأخرى الفرق بينهما كما هو الحال بالنسبة للمتصرف المؤقت الذي يعين لمدة ظرفية فقط أو كحال المسير الأجنبي الذي يعين بموجب إتفاق لاحق للعقد التأسيسي.[2]

فقد عرف المشرع الجزائري الممثل الشرعي في الفقرة 02 من المادة 52 مكرر02 من ق.إ.ج.ج بأنه«هو الشخص الطبيعي الذي يخوله القانون أو القانون الأساسي للشخص المعنوي تفويضا لتمثيله». وبالتالي فإن ممثل شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة هو "المدير" ،أما ممثل شركة المساهمة فهو رئيس المدير العام والمدير العام أو رئيس مجلس الإدارة أو رئيس مجلس المديرين،وأعضاء مجلس المديرين المفوضين من قبل مجلس المراقبة .وجميع الأشخاص الطبيعية المخولة لتمثيل الشركة بموجب القانون الأساسي أو إتفاق لاحق .

خلافا للمشرع الفرنسي الذي إكتفى بذكر "**الممثلين**" ولم يشترط شرعيتهم، وبالتالي فإن مفهوم الممثل في القانون الفرنسي (المادة 121-2 ق.ع) يختلف عنه في القانون الجزائري الذي إشترط شرعية التمثيل. فحين يتسع مفهوم الممثل في القانون الفرنسي إلى جميع الأشخاص الذين يمكنهم التصرف بإسم ولحساب الشخص المعنوي ويستمدون سلطة التصرف سواء بموجب القانون أو القانون الأساسي أو بموجب تفويض للسلطات أو توكيل[3]وحتى المسير الفعلي[1]. فحين وسعت

---

[1] عمر سالم ،المرجع السابق،49.

[2] TH.DALMASSO,la responsabilité pénale des personnes morales,éd EFE,France, 1996,p55.

[3] ففي غياب تعريف قانوني حاول بعض الفقه تعريف" الممثل " ،حيث نجد من التعريفات المقدمة تعريف الأستاذة PHILIPPE COLIN. JEAN PEAUL ANTONA,FRANCOIS LENGLART

«… la notion de la représentant désigne donc tous les représentant élus ou désignés auxquels la loi confère la fonction de représention de la personne morale».voir :PH.COLIN-J-P.ANTONA-F.LENGLART,la responsabilité pénale des cadres et dirigeants dans les mondes des affaires ,éd DALLOZ ET DELTA, Paris,1996,p26.

بعض التشريعات العربية نطاق التمثيل أو الأشخاص الذين يمكنهم التصرف بإسم الشخص المعنوي ،فنجد مثلا المشرع اللبناني في المادة 210 ف01 من قانون العقوبات المستمدة من المادة 209 من قانون العقوبات السوري يعاقب «الهيئات المعنوية مسؤولة جزائيا عن أعمال **مديريها و أعضاء إدارتها وممثليها وعمالها** عندما يأتون هذه الأعمال بإسم الهيئات المذكورة بإحدى وسائلها».فالعامل في القانون اللبناني هو ممثل للشخص المعنوي.[2]

ما نخلص في الأخير أن المشرع ضيق من مفهوم "**الممثل**" وقيده بشرط الشرعية، وبات يتطلب لإقامة مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال إرتكاب السلوك المادي المكون للجريمتين من طرف الممثل الشرعي أي الذي يكتسب سلطاته من القانون أو القانون الأساسي للشركة، ويقصي بذلك جميع الأشخاص الحائزين على تفويض أو توكيل من قبل أحد الأجهزة أو الممثلين الشرعيين.

البند الثالث: الإستثناءات الواردة على شرط إرتكاب الجريمة من طرف جهاز أو ممثل الشخص المعنوي الشرعي

يتكون الشخص المعنوي من مجموعة من الأجهزة مسيرة من طرف أشخاص طبيعيين أو معنويين، ترصد لتحقيق الغرض الذي أنشأ من أجله. وتستمد سلطتها من القانون أو القانون الأساسي له، غير أن التسيير اليومي لهذه الأجهزة قد يفرز عنه بعض التجاوزات، لذلك تعتمد الشركات التجارية الكبرى أجهزة للمراقبة لحماية الشخص المعنوي والشركاء فيه، ففي كثير من الأحيان ينجر عن الأعمال الشرعية[3] للأجهزة أو الممثلين خروجا عن القانون فإذا كانت هذه الأفعال إرتكبت بإسم الشخص المعنوي ولحسابه فإن المسؤولية تقع على هذا الأخير.

---

[1] Cass.crim, 26mai2014,note de R.MESA, confirmation de l'absence d'autonomie et de caractère direct de la responsabilité pénale des personnes morales, Gaz Pal,19 juin 2014,n°170,P8.

[2] نشير هنا أن الفقه حاول الوقوف على المعنى الحقيق لكلمة "عامل " المذكورة في المادة 210 من قانون العقوبات اللبناني ،بالرجوع إلى النسخة الفرنسية فمصطلح عامل تقابله عبارة "agent"،ويرى الراجح في الفقه أن الترجمة الحقيقة لعبارة عامل يقصد بها "الوكيل أو ممثل الشخص المعنوي"،وقد أيد ذلك القضاء اللبناني في العديد من المناسبة كالقرار محكمة الجنايات رقم 53-89 في 10-01-1989 أشار إليه :مصطفى العوجي،المرجع السابق،ص309 وبعدها ،و محمود داوود يعقوب،المرجع السابق،ص305.

[3] نقصد هنا بالأعمال الشرعية هي الأعمال الموكلة إلى العضو أو الممثل بموجب القانون أو القانون الأساسي.

غير أن الإشكال يطرح حول مآل المسؤولية عند خروج الجهاز أو الممثل عن حدود إختصاصه، كذلك في حالة منح تفويض أو توكيل لأحد الأشخاص لقيام ببعض المهام ،وأخيرا حالة عضو أو مسير الواقع ومدى الإعتداد بتصرفاته إتجاه الشخص المعنوي.

الفقرة الأولى:حالة تجاوز العضو أو الممثل حدود إختصاصه و تأثيره على مسؤولية الشخص المعنوي

يعرف الإختصاص بأنه «التأهيل القانوني الذي يتمكن بمقتضاه العضو أو الممثل ،أو جهة إدارية من إجراء بعض التصرفات القانونية ،بإسم الشخص المعنوي ولصالحه ونيابة عنه ،بحيث تنسب هذه التصرفات إليه»[1].ومن تم فإذا إرتكبت الجريمة في حدود الإختصاص الموكل لعضو أو ممثل الشخص المعنوي تقام مسؤوليته وهو ما نص عليه المشرع في المادة 51 مكرر من ق.ع.ج.

غير أن الإشكال الذي يضاع حول مآل الشخص المعنوي عن الأفعال التي يرتكبها أعضاؤه وممثليه خارج إختصاصهم ؟

بحثا عن إجابة لهذا الإشكال إختلاف الفقه وإنقسموا إلى إتجاهين على النحو التالي:

أولا.الإتجاه الأول:

يعتقد جانب من الفقه أن ما يصدر عن الشخص الطبيعي سواء كان عضوا أو ممثلا من أفعال خارج السلطات الممنوحة له بموجب القانون والقانون الأساسي للشخص المعنوي لا يعتد بها لإقامة مسؤولية هذا الأخير. وهو ما نادى به الفقيه ماستر "**MESTER**" بقوله«أن القانون حينما رسم للعضو بوصف ممثلا للشخص المعنوي نطاقا يعمل ضمنه وداخل دائرة محدد للعمل ورخص له أداء أعمال معينة لتحقيق غرض أو هدف للشخص المعنوي،فإن هذه الأفعال تسند إلى الشخص المعنوي ،ومتى قام العضو بأفعال خارج الحدود المرسومة له، فإنها لا تسند إلى الشخص المعنوي لأنه لا يوجد

[1] محمد أحمد المحاسنة،المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في حالة إنتفاء الصفة التمثيلية للعضو مرتكب الجريمة–دراسة مقارنة،مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون،العدد01،المجلد42،سنة2005،تصدر عن الجامعة الإردنية،الأردن،ص138.

أدنى سبب لإسناد مثل هذه التصرفات غير الصحيحة للشخص المعنوي وتعارضت مع نصوص من القانون الجنائي».[1]

لذلك لا يسأل الشخص المعنوي جنائيا عن الأعمال غير المحددة في القانون أو القانون الأساسي للشخص المعنوي، أي أن الشخص الطبيعي الذي يتصرف خارج إختصاصه يضحي من الأغيار أي تنتفي صفته العضوية، ويكون مسئولا مسؤولية شخصية عما يصدر عنه من تصرفات.

ثانيا.الإتجاه الثاني:

على النقيض من ذلك يرى جانب أخر من الفقه[2] أن الإعتداد بالأفعال التي يختص بها العضو فقط لإثارة مسؤولية الشخص المعنوي،هو إمتداد لمبدأ التخصيص وتقليص للقدرة الإجرامية للشخص المعنوي وحصرها في نطاق إختصاص الشخص الطبيعي الذي يعبر عن إرادته.حيث يضيف أصحاب هذا الإتجاه أن إعمال فكرة الإلتزام بالإختصاص سوف يؤدي إلى إفلات العديد من الأفعال الإجرامية التي يرتكبها الشخص المعنوي من العقاب، فلطالما إنتصر المبدأ القائل بقدرة الشخص المعنوي على إرتكاب الجريمة بصفة عامة بواسطة أعضائه و ممثليه.

بالإضافة إلى ماسبق فإن غالبية الفقه الفرنسي يساند فكرة مساءلة الشخص المعنوي عن جميع الأفعال الصادرة عن أعضائه وممثليه وحتى تلك الخارجة عن حدود إختصاصهم ويستدلون في ذلك على نقطتين أساسيتن وهما:

- أنه لا يوجد أي نص تشريعي يقرر صراحة إستبعاد مسؤولية الشخص المعنوي في حالة تصرف أحد أجهزته أو ممثليه خارج إختصاصهم.[3]
- أن المشرع في المادة 131-39 ق.ع.ف أجاز للقاضي النطق بعقوبة حل الشخص المعنوي الذي تجاوز حدود الغرض الطي أنشا من أجله.[4]

[1] إبراهيم علي صالح منصور،المرجع السابق،ص266.ومبروك بوخزنة،المرجع السابق،ص211 وبعدها.وبشوش عائشة،المرجع السابق،ص111.

[2] S-H.ABDELSAMAD,op.cit,p112-113.

[3] أحمد قائد مقبل ،المرجع السابق،ص121.

[4] محمد أبو العلا عقيدة،المرجع السابق،ص55.

وإذا جازت المفاضلة بين الإتجاهين فإن الباحث يميل إلى الإتجاه الأول الذي يرى أن الإختصاص الوظيفي للأعضاء والممثلين ليس شرطا واقفا على مسؤولية الشخص المعنوي من عدمه،ففي نفس الإتجاه صدرت التوصية الأوروبية رقم 18-88 لسنة 1988عن المجلس الوزاري للدول الأعضاء في المجلس الأوروبي حيث جاء فيها «يجب أن سأل الشخص المعنوي جنائيا ،ولو كانت الجريمة المرتكبة لا تدخل في نطاق إختصاصه».[1]

الفقرة الثانية:المسير الفعلي ومدى الإعتداد بتصرفاته لإقامة مسؤولية الشخص المعنوي

المسير الفعلي هو الشخص الذي يتولى إدارة أو تسير الشخص معنوي ويظهر للغير أنه عضو فيه أو ممثله قانوني، ويتخذ جميع قرارات التسيير التي يقوم بها عادة الأعضاء القانونين للشخص المعنوي، غير أن تعيينه شابه عيب البطلان لسبب أو لأخر،فمن الناحية القانونية ليس هو المسير القانوني للشخص المعنوي، إلا أن مقتضيات حماية الغير حسن النية الذي تعامل معه جعلت القضاء يعتبره من حيث الواقع مسير الشخص المعنوي .

إلا أن الإشكال يثور حول مدى الإعتداد بأفعاله الجرمية لإقامة مسؤولية الشخص المعنوي مدام أنه مسيره الفعلي وليس قانوني؟

يرى البعض[2] أن موقف المشرع الجزائري كان حاسما وصريحا في المادة 51 مكرر من ق.ع عندما شدد على ضرورة إرتكاب الجريمة من قبل الممثل أو العضو الشرعي للشخص المعنوي لمساءلة الشخص المعنوي،فبمفهوم المخالفة لا يسأل الشخص المعنوي جزائيا عن الجرائم التي ترتكب من طرف المسر الفعلي أو الواقعي.وهو ماذهب إليه بعض الفقه الفرنسي حيث يرون أن الشخص المعنوي في هذه الحالة هو ضحية أكثر منه متمهما[3]،ويرى البعض الأخر أن المشرع إشترط لإقامة مسؤولية الشخص المعنوي في المادة121-2 أن ترتكب الجريمة من طرف أعضاءه أو ممثليه،ومدام أن

[1] محمد أحمد المحاسنه،المرجع السابق،ص138.

[2] محمد حزيط،المرجع السابق،ص222.

[3] S S.H.ABDEL SAMAD,op cit,p101.

المشرع لم يأتي على ذكر هذا الشرط فإن لا يتصور التسوية بين الممثل الشرعي الذي تم تعيينه بموجب القانون أو القانون الأساسي بالمسير الذي كان تعيينه باطل.[1]

فحين يرى البعض الأخر[2] أنه لا ضير في مساءلة الشخص المعنوي عن أفعال المسير الفعلي مدام أنه يعبر أن إردته ويتصرف بإسم المجموعة ،حيث يرى الأستاذ "**بودالي محمد**" أن المسير الفعلي يجوز إدانته عن جريمة الغش الضريبي ولكن يجب إثبات الركنين المادي والمعنوي في حقه وبناءا على ذلك تم إدانة المدير التجاري لشركة عن جريمة الغش الضريبي تأسيسا على إن مكانته البارزة في الشركة وسلطات تمثيلها مع الغير ،والمكافآت الهامة التي يتلقاها ، ما كانت لتجعله غير عالم بإنعدام مسك بعض الدفاتر الحسابية،وإمتناعه عن تقديم الإقرارات في وقت كان فيه على علم تام بالإلتزامات الجبائية للشركة.[3]

بالرغم من الإنتشار الواسع للشركات الوهمية وشركات الواجهة التي لا وظيفة لها سوى المساعدة في التهرب من الضريبة أو تبييض الأموال، فإن الباحث يساند الرأي الذي يرفض مسائلة الشخص المعنوي عن أفعال مسيره الفعليين، لأن الأعمال التجارية بصفة عامة تقوم على الثقة والائتمان لذلك نجد المشرع في القانون التجاري يشدد على إجراءات تعيين أو إنتخاب الممثلين وذلك لحماية وتجسيد الإرادة الجماعية، فالمسير الفعلي معيين بطريقة غير مشروعة والتي تجعله غير قادر على التصرف بإسم الشخص المعنوي وبإسم المجموعة.

الفقرة الثالثة: حال منح تفويض للتصرف بإسم الشخص المعنوي

قد يقدم أحد الأعضاء على التنازل عن بعض السلطات الممنوحة له للشخص، قصد تخفيف عبئ النشاطات الموكلة له وضمان حسن سير المؤسسة،مما جعل البعض يتساءل عن مصير الشخص المعنوي في هذه الحالة إذا صدر عن المفوض له أفعال إجرامية فهل تنسب لصاحبها أم تنسب إلى الشخص المعنوي؟

---

[1] عمر سالم،المرجع السابق،ص51.و بشوش عائشة ،المرجع السابق،ص113.واحمد الشافعي،المرجع السابق،ص258-259.وبيوض جلالي،المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوي-دراسة مقارنة-،رسالة دكتوراه في القانون العام،كلية الحقوق،جامعة أبو بكر بلقايد،تلمسان،2015-2016،ص187.

[2] مبروك بوخزنة،المرجع السابق،ص216-217

[3] بودالي محمد،جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري-دارسة مقارنة مع القانون الفرنسي-،المرجع السابق،ص33.

كما أشرنا سابقا أن المشرع الجزائري صرح في المادة 51 مكرر من ق.ع والمادة 65 مكرر 02 من ق.إ.ج.ج بصفة واضحة أن الشخص المعنوي يكون مسئولا فقط عن تصرفات أعضائه وممثليه الشرعيين.الذين يخولهم القانون أو القانون الأساسي تفويضا لتمثيله.خلافا للمشرع الفرنسي الذي تركا المجال مفتوحا ليدخل في مفهوم الممثل أو العضو جميع الأشخاص الحائزين على تفويض أو توكيل للعمل بإسم الشخص المعنوي، وقد أيد القضاء الفرنسي ذلك عندما أدرج في المجالات القابلات للتفويض، تفويض الإختصاص في المجال الإقتصادي حيث جاء في فحوى القرار مايلي«بخلاف مايقضي به القانون في حالات أخرى، رئيس المؤسسة الذي لم يشارك بنفسه في إرتكاب المخالفة، فإنه يمكن تقرير إعفائه من المسؤولية الجنائية، في الحالة التي يثبت فيها أنه فوض سلطاته إلى شخص له إختصاص وسلطة ووسائل مناسبة»[1].ما يستفاد من هذا القرار أن القضاء الفرنسي يأخد بمبدأ تفويض الإختصاص، ومدام أن المشرع الفرنسي لم يحدد بدقة مفهوم الممثل فإنه يمكن الإعتداد بتصرفات المفوض له لإقامة مسؤولية الشخص المعنوي إذا تصرف بإسم ولحساب الشخص المعنوي.[2]

فحين نكتفي بالمرجع الوحيد عن القضاء الجزائري عندما قررت المحكمة العليا نقض قرار مجلس قضاء الجزائر العاصمة القاضي بإدانة بنك سوسيتي جنرال على أساس أن أجهزة البنك المتمثلة في رئيس مجلس المديرين و أعضاء مجلس المديرين و أعضاء مجلس المراقبة و الجمعية العامة للمساهمين وأنه لا يوجد ما يفيد أن مجلس المراقبة فوض مدير وكالة الشراقة لتمثيل الشخص المعنوي أو أن القانون الأساسي فوضه لهذا الغرض.[3]

---

[1] Cass.Crim du 11 mars 1993, note de PH.COLIN-J-P ANTONA-F.LENGLART, op, cit, p27.et S S.H.ABDEL SAMAD, op cit, p106. «… la jurisprudence du 11 mars 1993 inclut dans le champ de la délégation ,les délégation en matière économique et précise: Sauf si la loi en dispose autrement , le chef de l'entreprise qui n'a pas personnellement pris part à la réalisation de l'infraction peut s'exonérer de sa responsabilité pénale s'il rapporte la preuve qu'il a délégué ses pouvoirs à une personne pourvue de la compétence ,de l'autorité , et des moyens nécessaires».

[2] صمودي سليم ،المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي-دراسة مقارنة بين التسريع الجزائري و المقارن-،دار الهدى،الجزائر،2006،ص44.

[3] عن المحكمة العليا بتاريخ 28-204-2011 ،غرفة الجنح و المخالفات ،في الملف رقم 613327 ،ملحق رقم 0

-يضيف الأستاذ أحسن بوسقيعة في هذا الصدد أن الراجح في القانون الجزائري الذي يشدد على أن ترتكب الجريمة من قبل العضو أو الممثل الشرعي،هو عدم مساءلة الشخص المعنوي عن الجرائم التي يرتكبها الموفض كمدير وحدة صناعية او وكالة بنكية.لمزيد من التفصيل راجع: أحسن بوسقيعة،الوجيز في القانون الجزائي العام ،الطبعة التاسعة،دارهومه،الجزائر،2009،ص236.

الفرع الثاني: إرتكاب جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال لحساب الشخص المعنوي

بالإضافة إلى ضرورة إرتكاب جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من طرف أحد أعضاء أو ممثلي الشخص المعنوي الشرعيين، يجب أن ترتكب لحسابه.وقد نصت على ذلك المادة 51 من ق.ع.ج «...يكون الشخص المعنوي مسئولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أحد أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك».بالإضافة إلى المادة 121-2 من ق.ع.ف «فيما عدا الدولة ،تسأل الأشخاص المعنوية عن الجرائم التي ترتكب لحسابها بواسطة أجهزتها ...».

ومن تم لا يمكن إسناد أي جريمة للشخص المعنوي إلا إذا ثبت إرتكبها لحسابه ومن طرف أحد أجهزته أو ممثليه الشرعيين، غير أنه بالرجوع لقوانين الضرائب لا نجد المشرع ينص على هذا الشرط بل إكتفى فقط بمعاقبة القائمين على الإدارة والممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة، عندما ترتكب الشركة أحد جرائم الغش الضريبي. خلافا لما جاء به قانون المالية لسنة 1970 الذي صدر قبل الإصلاح الضريبي لسنة 1992، فقد عاقب المشرع بموجب المادة 55 الأمر 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 الشخص المعنوي عن الجرائم الخاصة بنظام الصرف عندما يرتكب أحد متصرفي وحدة معنوية (شخص معنوي) أو مسيريها أو مديروها أو من جميع العاملين بإسم ولحساب هذه الوحدة (الشخص المعنوي).وبعد صدور القانون رقم 96 المؤرخ في 19 جويلية 1996 المتعلق بقمع مخالفات التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج إلغى المشرع هذا وإكتفى بمساءلة الشخص المعنوي عن الجرائم التي ترتكب بإسمه فقط. إلى أن تم تعديله بالأمر رقم 03-01 المؤرخ في 19 فبراير 2003 الذي أعاد إستعمال نفس الشروط الواردة حاليا في المادة 51 من قانون العقوبات.

لذلك نتساءل عن علة عدم تحديد شروط قيام مسؤولية الشخص المعنوي في قوانين الضرائب؟ وإكتفاء المشرع في جميع المواد المجرمة للشخص المعنوي بتحديد الأشخاص الذي يمكن الإعتداد بتصرفاتهم لإقامة مسؤولية هذا الأخير؟

يمكن الإجابة عن هذا التساؤل من منظورين:

-**أولهما**: أنه سهو من المشرع وتجاهل للقطاع الضريبي الذي يعتبر مصدرا ثانويا للخزينة، فالملاحظ على القوانين الإقتصادية أنها زمنية وظرفية تتأثر بمداخيل القطاع البترولي الذي هو ركيزة الإقتصاد الوطني، فقوانين الضرائب الحالية هي من أهم مظاهر الإصلاح الضريبي لسنة 1992 التي سبقتها أزمة البترول لسنة 1986، أي قبل تعديل قانون العقوبات والإعتراف بمبدأ مسؤولية الشخص المعنوي جنائيا، ولعل السبب الرئيسي في عدم تعديل المواد المجرمة للشخص المعنوي في قوانين الضرائب بعد ذلك هو تجاهل قطاع الضرائب بسب إرتفاع أسعار البترول وإستغناء الدولة عن المداخيل الثانونية الأخرى.

ثانيهما : أن جريمة الغش الضريبي تتطلب إستعمال بعض الطرق الإحتيالية للتملص أو محاولة التملص من الضرائب،وأن الشخص المعنوي على غرار الأشخاص الطبيعية يخضع للضريبة على أرباح الشركات، ومدام أنها مكلفة بالضريبية فإن التملص منها سوف يصب لا محالة في مصلحتها. لذلك لا ضير في عدم التنصيص على هذا الشرط بما أن الضريبة عبئ يقتطع من أرباحها فإنها عدم دفع الضرائب هو عمل غير مشروع يكون بالضرورة لصالحها.

بالرغم من ذلك لابد على المشرع الضريبي إعادة صياغة المواد 303 ف09 من ق.ض.م،554 من ض.غ.م،138 من ق.ر.ر.أ،121ف04 من ق.ت،و36 ف03 من ق.ط،بشكل يتناسب و موقف المشرع في المادة 51 مكرر ،أي أنه يجب أن ترتكب جريمة الغش الضريبي من طرف أحد أعضاء أو ممثلين الشخص المعنوي ولحسابه.

البند الأول:مفهوم عبارة لحساب الشخص المعنوي

بما أن المشرع إعتبارها شرطا أساسيا لقيام مسؤولية الشخص المعنوي، فإن القاضي الجزائي ملزم بإثبات إرتكاب الجريمة من طرف أحد أعضاء أو ممثلي الشخص المعنوي الشرعيين، وأنهم إرتكبوا الجريمة لحسابه، غير أن الملاحظ على المادة 51 من م ق.ع أو المادة 121-2 لم توضح بشكل دقيق معنى عبارة"لحساب" أو "**pour leur compte**" مما سوف يفسح المجال أمام القاضي لإعمال سلطته التقديرية في تحديد الأفعال التي يمكن تأويلها لحساب الشخص المعنوي.أي لا فائدة من التنصيص على هذا الشرط لأن جميع الجرائم التي ترتكب من قبل الشخص المعنوي خاصة منها الإقتصادية تصب في مصلحته .

حيث يرى بعض الفقه[1] أن "**عبارة لحساب الشخص المعنوي** " تقتضي أن تكون الجريمة قد إرتكبت بهدف تحقيق مصلحة له، كتحقيق الربح أو تجنب إلحاق ضرر به ويستوي أن تكون هذه المصلحة مادية أو معنوية، مباشرة أو غير مباشرة، محققة أو إحتمالية، أي يكفي أن تكون الأفعال الإجرامية قد إرتكبت بهدف ضمان تنظيم أوحسن سير أعمال الشخص المعنوي أو تحقيق أغراضه.

وعليه فإذا إرتكبت الجريمة من طرف أحد أجهزة الشخص المعنوي أو ممثليه لحسابهم الخاص فإن الشخص المعنوي لا يتحمل المسؤولية ولو ارتكبت أثناء تأدية الممثل أو الجهاز لمهامه[2]،كقيام المدير بإخفاء أو تحويل أموال غير مشروعة في حساب الشخص المعنوي بغيت تبييض هذه الأموال فإن المدير في هذه الحالة يتصرف لحسابه الخاص وليس لحساب الشخص المعنوي وهو ما أكد عليه مقرر اللجنة أمام الجمعية الوطنية الفرنسية خلال مناقشة المشروع التمهيدي لقانون العقوبات لسنة 1978 الذي لم يدخل حيز التنفيذ بقوله"إرتكاب الجرائم لحساب العون الشخصي لا تقوم بها إلا مسؤوليته الشخصية".[3]

البند الثاني:مدى تحقق شرط لحساب الشخص المعنوي

إختلف الفقه في تحديد معنى عبارة لحساب الشخص المعنوي ،في غياب نص قانوني يوضح مقاصد المشرع من التنصيص عليها كشرط أساسي لقيام مسؤولية الشخص المعنوي. فيرى بعض الفقه[4] أن هذا الشرط يكون متوفرا إذا كان الفعل صادر عن أجهزة أو ممثلي الشخص المعنوي الشرعيين وفقا للأهداف المحددة في القانون الأساسي، وانسلاخ العضو أو الممثل عن موضع الشخص المعنوي وأهدافه يعتبر تصرفا لا يصب في مصلحته، وبالتالي هو عمل شخصي يستلزم تحمل العضو أو الممثل تبعت أفعاله الشخصية.

[1] محمد نصر محمد القطري، المسؤولية للشخص المعنوي-دراسة مقارنة-، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية،ع20،05..،صادرة عن جامعة المجمعة،الأردن،ص45

[2] محمود داوود يعقوب،المرجع السابق،ص314.

[3] مبروك بوخزنة، المرجع السابق،ص201.

[4] محمود داوود يعقوب،المرجع تفسه،ص314.

على النقيض من ذلك إهتدى جانب أخر من الفقه [1]بالمشروع التمهيدي لقانون العقوبات الفرنسي لسنة 1978، الذي لم يشترط أن ترتكب الجريمة تحقيقا للمصلحة الجماعية للشخص المعنوي، وحيث أنه تم التصويت على النص بعد حذف هذا الشرط، فهذا يعني أن نية المشرع واضحة في إستبعاد أن يكون إرتكاب الجريمة تحقيقا لفائدة الشخص المعنوي، فيكفي إذن أن ترتكب الجريمة لحساب هذا الأخير دون الحاجة لإثبات ما إذا كان إرتكاب الجريمة لفائدة الشخص المعنوي أم لا.

نتيجة لما سبق لا يمكن المفاضلة بين الإتجاهين فيما إذا كان أحدهما قد أصاب أو أخطأ،فقد حاول بعض الفقه التوفيق بين الإتجاهين، حيث ترى الأستاذة **DELMAS MART** أن إشرط لحساب الشخص المعنوي يجب أن يكون متغيرا حسب نوع الجريمة[2]. فيما يرى البعض الأخرى[3] أنه من الناحية العملية غالبا ما تكون المصلحة الخاصة للأشخاص الطبيعيين مختلطة بالمصلحة العامة للشخص المعنوي. فكان حريا بالمشرع أن يعيد الصياغة التي وردت في المشروع الأول لسنة 1978 الذي كان أكثر وضوحا عندما إعتبر الجريمة التي يسأل عنها الشخص المعنوي هي تلك الجريمة التي إرتكبت عمدا بواسطة ممثليه وبإسمه، ولمصلحة مجموع أعضائه.

أما بالنسبة لجريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال عندما ترتكبها أحد الأشخاص المعنوية الخاصة ، فإنها غالبا ما تصب في مصلحتها لأنها زيادة في ذمتها المالية وإنقاص للأعباء المفروضة عليها. ومن تم يمكن التغاضي عن هذا الشرط للضرورة، إذا ثبت إرتكاب الجريمتين من طرف أحد أعضاء الشخص المعنوي أو ممثليه الشرعيين.[4]

[1] عمر سالم،المرجع السابق،ص45

[2] محمود داوود يعقوب،المرجع السابق،ص317.

[3] محمد أبو العلا عقيدة،المرجع السابق،ص55

[4] **أمين السيد لطفي**، قياس و تقدير التهرب الضريبي للأشخاص الإعتبارية،مجلة البحوث المالية و الضريبية،العدد 53،سنة 2008، تصدر الجمعية المصرية للمالية و الضرائب ،مصر،ص12 و ما بعدها. و**خلفي عبد الرحمن**،المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن جرائم تبييض الأموال،المجلة الأكاديمية للبحث القانوني،العدد02،سنة 2011،تصدر عن كلية الحقوق و العلوم السياسية،جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية ،الجزائر،ص33.

المبحث الثاني:أثار قيام مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال على مسؤولية الأشخاص الطبيعيين (مبدأ تعدد المسؤوليات)

بإرتكاب الجريمة ومتابعتها تنتج عنها مسؤولية فاعلهما،كما هو الحال بالنسبة للجرائم التي يرتكبها الأشخاص الطبيعيين، فإن هذا الأخير هو الذي يتصرف بإسم ولحساب الشخص المعنوي،فهل يترتب على الأخذ بمبدأ مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال إستبعاد لمسؤولية الأشخاص الطبيعيين القائمين على الشخص المعنوي؟ أم يمكن الجمع بين المسؤوليتين عن الجريمة نفسها .

إن تقرير مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال ،لا يؤدي إلى إستبعاد مسؤولية الشخص الطبيعي عن ذات الجريمة كفاعل أصلي أو شريك في الجريمة (**المطلب الأول**)وهو ما يتضح من المادة 51 مكرر من قانون العقوبات والمواد 303 ف09 من ق.ض.م،554 من ض.غ.م،138 من ق.ر.ر.أ،121ف04 من ق.ت،و36 ف03 من ق.ط، التي حرص المشرع من خلالها على الجمع بين مسؤولية الشخص المعنوي و الطبيعي على حد سواء (**المطلب الثاني**)

المطلب الأول :تحديد درجة مساهمة الشخص المعنوي في إرتكاب جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال

حددت المادة 41 من ق.ع.ج درجات المساهمة بالقول "يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على إرتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو تهديد أو إساءة إستعمال السلطة أو الولاية أو التدليس الإجرامي ".فحين عرفت المادة 42 من نفس القانون، الإشتراك في إرتكاب الجريمة على" أن الشريك في الجريمة هو من لم يشارك إسشتراكا مباشرا فيها ،ولكن ساعد بكل الطرق أو عاون الفعال أو الفاعلن الأصليين على إرتكاب الجريمة".

وعلى هذا الأساس فإن الشخص المعنوي يمكن أن يكون فاعل أصليا كما يمكن أن يكون شريكا في الجريمة (**الفرع الأول**)،وفي جميع الحالات مدام الشخص المعنوي مسئولا فإنه لابد من البحث عن نيته في إرتكاب الجريمة (**الفرع الثاني**).

الفرع الأول:أنواع مساهمة الشخص المعنوي في إرتكاب جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال

بالرغم من أن المشرع الجزائري في المادة 51 مكرر من ق.ع.ج كان أكثر صرامة في تحديد شروط قيام المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي مقارنة بالمشرع الفرنسي في المادة 121-2، إلا أنه لم يحدد بدقة الحالات التي يكون فيها الشخص المعنوي فاعلا أصليا أو شريكا، غير أنه يمكن الجزم مبدئيا أن المشرع في المادة 51 مكرر يعتبر الشخص المعنوي فاعلا أصليا إذا إرتكبت الجريمة من طرف أحد أعضائه أو ممثليه ولحسابه الخاص، وفي ما عدا ذلك إذا ساعد أو عاون الفاعلين الأصلين للجريمة فإنه يكون شريكا في الجريمة.

البند الأول:الحالات التي يكون فيها الشخص المعنوي فاعلا أصليا للجريمتين

يكون الشخص المعنوي فاعلا أصليا إذا ساهم مساهم مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على إرتكابها بالهبة أو الوعد أو إساءة إستعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي،فمدام أن الشخص المعنوي هو حقيقة يمارس أنشطته من خلال أعضائه وممثليه الشرعيين،وهم أشخاص طبيعيون يدخلون في تكوينه ولا ينفصلون عنه ويشرفون على إدارة شؤونه ومصالحه، فبالضرورة تكون الأفعال الصادرة عنهم صادرة عن الشخص المعنوي، حيث يسأل هذا الأخير بصورة مباشرة بإعتبار الجريمة قد وقعت منه على أن ترتكب وفقا للشروط المحدد في المواد 51مكرر و389مكرر من ق.ع.ج ،والمواد 303 ف09من ق.ض.م،554 من ض.غ.م،138 من ق.ر.ر.أ،121ف04 من ق.ت،36 ف03 من ق.ط.

غير أن الفقه[1] ركن إلى التمييز بين الجرائم العمدية والجرائم غير العمدية لتحديد دور الشخص المعنوي في إرتكاب الجريمة، فيكمن الفرق بينها في أن الجرائم العمدية تتطلب توافر إرادة أو نية تحقيق النتيجة خلافا للجرائم غير العمدية التي لا تتطلب ذلك، وأن العلم في الجريمة العمدية يأخذ درجة اليقين أو الإحتمال، أما الجريمة الغير عمدية فيتوقف عند العلم بإمكان إرتكاب الفعل وتحقق نتيجة الفعل. ومن تم يكون الشخص المعنوي فاعلا أصليا في الجرائم غير العمدية التي تتطلب إرادة إحداث

[1] حسام عبد المجيد يوسف جادو،المرجع السابق،ص460.

السلوك دون إرادة تحقيق النتيجة، فحين لايسأل الشخص المعنوي عن الجرائم العمدية لأنها تتجافى مع طبيعة الشخص المعنوي إذ يستعصى إسنادها إليه بوصفه فاعلا أو شريكا بإعتبارها تستلزم توافر القصد وهو ما لم يتوفر لدى الشخص الطبيعي.

يعاب على هذا الإتجاه أنه متأثر بالنظريات التقليدية الرافضة لمبدأ مسؤولية الأشخاص المعنوية جنائيا، التي تعتبر الشخص الطبيعي وحده مخاطبا بقانون العقوبات، بيمنا قد فصل المشرع في هذا الخلاف وأقر مسؤولية الشخص المعنوي بالموازاة مع الأشخاص الطبيعية، وعلى إثره يرى الفقه الراجح[1] أن الشخص المعنوي يكون مسئولا عن جميع الجرائم وحتى الجرائم العمدية. فممثلو إرادة الشخص المعنوي والقائمين على إدارته وتسييره إذا إمتنعوا عن القيام بفعل يلتزم به الشخص المعنوي قانونا فإنه يعد مسئولا في هذه الحالة كفاعل أصلي عن الجريمة.

وبما أن الشخص المعنوي هو مجرد كيان قانوني مكون من أعضاء وممثلين ترتبط نشاطاتهم بتحقيق غرض هذا الكيان، فإن الفقه[2] حدد بعض الحالات التي يمكن أن يكون فيها فاعلا أصليا في جريمة الغش الضريبي و تبييض الأموال، بما أنها تتطلب إما القيام ببعض الأعمال التدليسية للتملص أو محاولة التملص من كل أو جزء الضريبة، أو تحويل أو نقل أو إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقية للمتلكات أو إكتساب الممتلكات أو حيازتها أو المساعدة في ذلك.نذكر منها:

- الأفعال التي يعاقب عليها القانون والتي يتقرر إتخادها من جانب أغلبية أعضاء الشخص المعنوي وطبقا للنظام الداخلي،ثم يتولى تنفيذها الأعضاء المختصون.
- الأفعال المعاقب عليها والتي يقررها الأعضاء المختصون بالإدارة، ويكون إرتكابها بإسم الشخص المعنوي وفي إطار نشاطه وبإستعمال الوسائل الخاصة في التنفيذ وبغية تحقيق مصلحة مشتركة وحالة للشخص المعنوي.
- الأفعال المخالفة للقانون التي يأتيها أعضاء الشخص المعنوي المنوط بهم التنفيذ والتي تصدر عن غير مداولة أو إقرار من ممثلي إرادته،ومع ذلك فغن إتيانها يستهدف إفادة أو إنماء الشخص المعنوي أو تحقيق مصالح حالة أو محتملة.

[1] إبراهم علي صالح،المرجع السابق،ص294

[2] إبراهيم علي صالح،نفس المرجع،ص287.وحسام عبد المجبد يوسف جادو،المرجع السابق،449.وأحمد الشافعي،المرجع السابق،ص296

الفقرة الأولى: الأفعال الإجرامية الصادرة عن أحد أعضاء ممثلي الشخص المعنوي الشرعيين

إشترط المشرع في قانون العقوبات وقانون الضرائب أن ترتكب الأفعال الإجرامية من طرف أعضاء الشخص المعنوي الشرعيين. وهم كما أسلفنا الذكر المدير وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس الإدارة ومجلس المراقبة والجمعية العام للمساهمين، وجميع ممثليه الشرعيين الذين يستمدون سلطاتهم من القانون أو القانون الأساسي.

ومن تم يكون الشخص المعنوي فاعلا أصليا في جريمة الغش الضريبي إذا إستعمل أحد أعضاءه أو ممثليه الشرعيين طرقا إحتيالية للتملص كليا أو جزئيا من دفع الضرائب. ويكون كذلك مسئولا عن جريمة تبييض الأموال بصفته فاعلا أصليا إذا تم تحويل أونقل أو إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقة للمتلكات أو مصدرها أو مكانها أو إكتساب أوحيازة أموال غير مشروعة أو تقديم المساعدة في إرتكاب أي من هذه الأفعال، من طرف أحد أعضائه أو ممثليه الشرعيين لحسابه الخاص.

الفقرة الثانية:الأفعال الإجرامية المصادق عليها بالإجماع

رأينا أن جريمة الغش الضريبي تقوم على إستعمال الطرق الإحتيالية التي ترتكز على عدم التصريح أو تقديم تصريح ناقص أو مزور لا يعبر عن الواقع أو تنظيم الإعسار للتملص كليا أو جزئيا من دفع الضرائب، وأن التصريح بالنتائج الذي يقدمه العضو أو الممثل الشرعي للشركة لإدارة الضرائب يعكس الوضعية المالية للشركة. وذلك لأنه مصادق عليه من طرف الجمعية العامة[1]،فهنا يكون الشخص المعنوي مسئولا بصفته فاعلا أصليا عن جريمة الغش الضريبي لأن الأفعال الإجرامية كما لاحظنا تجسدها الإرادة الجماعية لأعضائه ومرتكبة بإسمه ولحسابه .

كما قد يسعى الشخص المعنوي بعد الإفلات من العقاب وتحصيل ثمار الغش الضريبي إلا إخفاء أو إعادة إستعمال الأموال المتحصلة منه أو من جريمة أخرى بغرض قطع الصلة بين الفعل الإجرامي والعائدات التي هي تحت تصرفه إلى إستثمارها في مشروعه أو في قطاعات أخرى، وهنا يكون مسئولا عن جريمة تبييض الأموال بصفته فاعلا أصليا.

[1] المادة 723 من القانون التجاري المعدل و المتمم.

الفقرة الثالثة:الأفعال الإجرامية التي لا يمكن تأوليها إلا لفائدة الشخص المعنوي

أشرنا في القسم الأول من هذا البحث أن كلا من جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من بين أكثر الجرائم مرودية من الناحية المالية، لأن الضريبة كعبء مالي تقتص من الأرباح، وأن العائدات الإجرامية أموال غير مشروعة لا تمثل قيمتها الحقيقة، فإن الشخص المعنوي يستفيد بطريقة مباشرة من التملص من الضريبية ومن توظيف أو تلقي أموال غير مشروعة. وعليه إذا ثبت أن التملص بإستعمال طرق إحتيالية أو توظيف الأموال وإخفائها أو مجرد حيازتها ،صدر من طرف أحد أعضاء أو ممثلي الشخص المعنوي فإنه يكون مسئولا بصفته فاعلا أصليا عن الجريمتين.

البند الثاني :الحالات التي يكون فيها الشخص المعنوي شريكا في الجريمتين

غالبا ما يرتكب الجريمة شخص واحد يسمى الفاعل الأصلي ،وينتج عن ذلك أثار الجريمة دون تدخل شخص أخر، وقد يرتكب الجريمة عدة أشخاص فنكون أمام جريمة متعددة الأشخاص مع إختلاف الأدوار، كل حسب درجة مساهمته في إرتكابها، وقد يرتكب الجريمة شخص بمساعدة شخص أخر ويسمى هنا بالشريك. فحسب المادة 42 من ق.ع.ج فإن الشريك هو ذلك الشخص الذي لم يشترك إشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على إرتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك.

غير أن الإشكال يطرح بالنسبة للشخص المعنوي هل يمكنه أن يكون شريكا في جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال؟ أي أن الجريمتين تم إرتكابهما من طرف شخص طبيعي بمساعدة شخص معنوي.فهل تقوم مسؤولية هذا الأخير عن فعل الإشتراك. علما أن المشرع في المادة 51 مكرر قيد مسؤولية هذا الأخير بمبدأ التخصيص أي لا يمكن أن يكون محلا للمتابعة إلا إذا نص القانون صراحة على ذلك.[1]

[1] **J.C.PLANQUE**, la détermination de la personne morale pénalement responsable, éd L'HARMATHAN, France,2003,p365.

الفقرة الأولى:الحالة التي يكون فيها الفاعل الأصلي شخص معنوي

مدام أن المشرع قيد مسؤولية الشخص المعنوي بمبدأ التخصيص، ومدام أن الشخص المعنوي مسئول عن جريمتي الغش الضريبي أو تبييض الأموال حسب المواد المادة 51 مكرر و389 مكرر07و المواد 303 ف09 من ق.ض.م،554 من ض.غ.م،138من ق.ر.ر.أ،121ف04 من ق.ت،و36 ف03 من ق.ط. فإنه لا حرج في إقامة مسؤولية هذا الأخير بصفته فاعلا أصليا أو بصفته شريكا في الجريمة إذا ساعد أو عاون الفاعل الأصلي .

فقد عرف المشرع الضريبي الشريك في جريمة الغش الضريبي بنفس التعريف الوارد في المادة 42 من ق.ع.ج وخصه بنفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي.أي جميع الأشخاص الذين ساعدوا أو عاونوا الفاعل الأصلي في التملص أو محاولة التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة. وبما أن المشرع الضريبي أحال إلى في ف02-02 من المادة 303 من ق.ض.م إلى المادة 42 من ق.ع ،فإنه دور الشريك يبرز في الأعمال التحضيرية لجريمة الغش الضريبي والتي تتمثل في المساعدة على توفير مخازن والمستودعات لإخفاء البضائع وتخزينها، إعداد فواتير أو سندات لا تتعلق بعمليات قانونية تمهيدا لتقديمها لإدارة الضرائب،المساعدة على نقل تقييدات حسابية خاطئة في الوثائق التي يكون مسكها إجباريا.

من خلال ماسبق يبدو يسيرا القول أنه مدام أن المشرع سوى بين الشريك في جريمة الغش الضريبي وفاعلها الأصلي، فإن الشخص المعنوي يكون شريكا في جريمة الغش الضريبي ومتابعا عنها إذا قد المساعدة لشخص معنوي أخر إرتكبت جريمة الغش الضريبي لحسابه ومن طرف أحد أعضائه أو ممثليه الشرعيين.

إلا أن هذا الطرح لا يمكن الأخذ به على مجمله فقد خصت ف02-01 من المادة 303 المشار إليها أعلاه بعض الفئات التي تأخذ وصف الشريك بعقوبات خاصة ،غير تلك العقوبات المطبقة على الشريك الذي ينال نفس الجزاء المقرر للفاعل الأصلي. فقد نصت ف02-01 من المادة 303 من ق.ض.م على «تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم مع مراعاة أحكام المادة 306 أدناه».ثم جاء في المادة 306 من نفس القانون مايلي :

ف01) – يعاقب على المشاركة في إعداد أو إستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها ،من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل **شركة** تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها :

- 1.000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه.
- 2.000 دج عن المخالفة الثانية.
- 3.000دج عن المخالفة الثالثة وهكذا دواليك ...إلخ.

ف02) – عندما يثبت أن المخالفين أعدوا أو ساعدوا على إعداد حسابات ختامية ،وجرود وحسابات ووثائق غير صحيحة ،أيا كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لحديد أساس الضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم ،يمكن فضلا عن ذلك أن يعقابوا بالعقوبات النصوص عليها في المادة 304.التي تعاقب على ذلك بغرامة جبائية فقط من 10.000 إلى 30.000دج.

يبدو للقارئ من خلال ماسبق عرضه أن الشركات المختصة في مسك الحسابات، والشريكة في جريمة الغش الضريبي لا تطبق عليها العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من ق.ض.م،بل تقوم مسؤوليتها على أساس إعداد أو المساعدة في إعداد الحسابات الختامية والجرود والحسابات وجميع الوثائق التي يمكن الإستدلال بها لتحديد الوعاء الضريبي.فإذا سلمنا بذلك فإن الشخص المعنوي على هذا الأساس لا يسأل أبدا بصفته شريكا لأن أغلب الطرق الإحتيالية المستعملة في الغش، ترتكز على إعداد وتقديم الوثائق المزورة بما فيها الحسابات والفواتير.

ولكن في حقيقة الأمر يكون الشخص المعنوي شريكا في جميع جرائم الغش الضريبي، ويعاقب بنفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، وسواء كان عن طريق المساعدة بإعداد الحسابات والوثائق المزورة أو بغير ذلك من الوسائل المتاحة بدليل أن المشرع في ف04 من المادة 544 من ق.ض.غ كان أكثر فصاحة منه في المادة 303 المذكورة أعلاه .حيث جاء فيها «وعندما يكون المخالفين واثقين بأنهم أعدوا أو ساعدوا على إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع،قدمت من أجل تحديد الضرائب والرسوم المترتبة على الزبائن ،**يمكن** أن يعاقبوا فضلا عن ذلك بالعقوبات المنصوص عليها في المادة **532** من هذا القانون».

وعليه فإن الصياغة الركيكة لمواد قانون الضرائب قد تبعث بالإعتقاد أن الشخص المعنوي لايعاقب بصفته شريكا في إرتكاب جرائم الغش الضريبي بنفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي،فحين لا يختلف الإشتراك عن المساهمة في هذه الجريمة عدا الأخطاء المادية التي تطغى على مواد هذا القانون ،فكان من باب أولى الإكتفاء بالشق الأول من الفقرة الثانية من المادة 303 من ق.ض.م بالقول « تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم ».أما المادة 306 فحري بالمشرع إعادة صيغتها بالشكل الذي يسمح بفهم مقصد المشرع منها وهو التشديد في العقاب على المحترفين بالقول مثلا«بالإضافة إلى العقوبات الجزائية الواردة في المادة 303 ،يعاقب على المشاركة...»كما فعل المشرع الفرنسي في المادة 1772 من القانون العام للضرائب.[1]

أما بالنسبة لمسؤولية الشخص المعنوي عن جريمة تبييض الأموال بصفته شريكا فإن المشرع كان صريحا في ف(د) من المادة 389 مكرر من ق.ع،حينما جرم فعل المشاركة في إرتكاب جريمة تبييض الأموال أو التواطؤ أو التأمر على إرتكابها ومحاولة إرتكابها و المساعدة والتحريض على ذلك وتسهيله وإسداد المشورة ،وبما أن المادة 389 مكرر تنطبق على جميع الأشخاص الطبيعية والمعنوية على حد سواء فإن هذا الأخير يعتبر شريكا في الجريمة متى قدم يد العون للفاعل الأصلي (شخص معنوي).

الفقرة الثانية: الحالة التي يكون فيها الفاعل الأصلي شخصا طبيعيا

إذا كانت الجريمتين في الحالة الأولى وكذلك أفعال الإشتراك إرتكبت من طرف أشخاص معنوية ،فإنه في هذه الوضعية تكون الجريمة الأصلية قد إرتكبت من طرف شخص طبيعي بتواطؤ ومساعدة

[1] Art 1772 du code général d'impôts français «1. Sont passibles, indépendamment des sanctions fiscales édictées par le présent code, d'une amende de 4 500 € et d'un emprisonnement de cinq ans :

1° Tout agent d'affaires, expert et toute autre personne qui fait profession, soit pour son compte, soitcomme dirigeant ou agent salarié de société, association, groupement ou entreprise quelconque, detenir les écritures comptables de plusieurs clients et qui est convaincu d'avoir établi ou aidé à établir de faux bilans, inventaires, comptes et documents, de quelque nature qu'ils soient, produits pour la détermination des bases des impôts dus par lesdits clients».

شخص معنوي.وهنا نتساءل هل يمكن أن يكون الشخص المعنوي شريكا في جريمة أصلية إرتكبها شخص طبيعي؟إذا علمنا أن المشرع إشترط لقيام مسؤولية الشخص المعنوي إرتكاب جريمة للحسابه ومن طرف أحد أعضائه أو ممثليه الشرعيين وعندما ينص القانون على ذلك.

فقد عرف الشريك في جريمة الغش الضريبي وتبييض الأموال بنفس التعريف الوارد في المادة 42 أي الذي ساعد أو عاون الفاعل أو الفاعلين على إرتكاب الأعمال التحضيرية ،فإذا حاولنا إسقاط الشروط المتعلقة بمسؤولية الشخص المعنوي فإنه لابد أن يكون فعل المساعدة أو المعاونة على إرتكاب الأعمال التحضيرية قد تم من طرف أحد أعضاء الشخص المعنوي أو ممثليه الشرعيين وهذا الشرط هو سهل الإثبات، غير أن الإشكال يكمن في إثبات مصلحة الشخص المعنوي من مساعدة الشخص الطبيعي في إرتكاب جريمة الغش الضريبي، عدا حالة الأشخاص المعنوية المختصة في مسك أو إعداد الحسابات والجرود وغير ذلك من الوثائق الواجبة مسكها ،والتي تقدم يد العون لتسهيل التملص من الضرائب، ومع ذلك فإنه من الصعب بمكان إثبات مصلحة الشخص المعنوي في هذه الحالة لأن الشخص الطبيعي هو المستفيد.

أما فيما يتعلق في بجريمة تبيض الأموال فإنه يسهل تحديد درجة تدخل الشخص المعنوي لمساعدة الشخص الطبيعي في إرتكاب الجريمة وذلك بالرجوع للمادة 19 من قانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب التي ألزمت البنوك والمؤسسات المالية والمصالح المالية لبريد الجزائر والمؤسسات المالية المشابهة الأخرى وشركات التأمين ومكاتب الصرف والتعاضديات والرهانات والألعاب الكازينو وكل شخص طبيعي أو معنوي يقوم في إطار مهنته بالإستشارة و/أو إجراء عمليات إيداع أو توظيف أو تحويلات أو أية حركة رؤوس الأموال بتقديم الأخطار بالشبهة. وبرجوع إلى الفقرة (د) من المادة 389 مكرر أو02 من قانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب التي تعتبر فعل المشاركة في أي من الجرائم المقررة وفقا لهذه المواد، أو التواطؤ أو التأمر على إرتكابها أو محاولة إرتكابها و المساعدة أو التحريض على ذلك وتسهيله وإسداد المشورة بشأنه من قبيل إرتكاب جريمة تبييض الأموال .ومدام أن المشرع قد خص بعض الأشخاص المعنوية والطبيعية بالإخطار عن العمليات الريبية. فإننا نستنتج أن هؤلاء الأشخاص هم المقصودين بالفقرة (د). وباتالي يكون الشخص المعنوي في هذه الحالة شريكا في جريمة تبييض الأموال متى ساعد أو تواطأ أو حرض أو سدى المشورة بشأن إرتكاب جريمة تبييض الأموال.

الفرع الثاني: القصد الجنائي للشخص المعنوي

بعدما أصبح الشخص المعنوي حقيقة قانونية يمكنه إرتكاب جميع الجرائم على غرار الأشخاص الطبيعية،شريطة أن ترتكب لحسابه ومن طرف أحد أجهزته أو ممثليه الشرعيين،فإنه بالإضافة إلى هذه الشروط،نجد بعض الجرائم التي تتطلب توفر القصد الجنائي،فإذا كان البحث عنه لدى الأشخاص الطبيعية يشكل أكبر العوائق أمام القضاء، فكيف الحال بالنسبة للأشخاص المعنوية؟

لا يكفي لقيام المسؤولية عن أي جريمة إرتكاب السلوك المادي لها، ما لم يتوفر قصد جنائي عام في بعض الأحيان وعام وخاص في بعضها الأخر، وبما أن المشرع قد أخذ بمدأ مسؤولية الشخص المعنوي جنائيا.فإنه لابد من إثبات قصده الجنائي أي إتجاه إرادة الشخص المعنوي نحو إتيان السلوك المكون للجريمة والعلم بعدم مشروعية هذه الأفعال.

سبق الإشارة أن كلا من جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال هما جريمتي عمدتين أي يتطلب لقيامهما توفر القصد العام على الأقل. فإذا كان الشخص المعنوي مجرد كيان قانوني له إرادة مستقلة عن مكونيه من الأشخاص الطبيعية، فإنه يصعب تحديد هذه الإرادة خاصة عند إتجاهها لإرتكاب الجريمة لأن الشخص المعنوي محدد الغرض .

ومع ذلك فإنه بالرجوع للمادة 51 مكرر من ق.ع يمكن القول أن الشخص المعنوي الخاص يكون مسئولا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه الخاص ومن طرف أحد أجهزته أو ممثليه الشرعيين،مدام أن الشخص المعنوي لا يمكنه التصرف إلا عن طريق أجهزته أو ممثليه فإنه يمكن تقصي الركن المعنوي للشخص المعنوي من خلال البحث في سلوك الأجهزة التي إرتكبت الجريمة أو الممثلين ،لأنه في حقيقة الأمر يكون الشخص المعنوي مسئولا عن أفعال يرتكبها أعضائه من الأشخاص الطبيعيين لحسابه.[1]

[1] **KAMAL MOHAMED EL SAYED**, le problème de la responsabilité pénale des personnes morales, thèse de doctorat en droit, vol 1,faculté d droit, université de paris 1,Panthéon-Sorbonne,1988,p507.

بالتالي يتوفر الركن المعنوي للشخص المعنوي الخاص في جريمة الغش الضريبي متى إختار ممثلوه ممارسة نشاط تجاري غير مصرح به أو قاموا بإنجاز عمليات شراء و بيع بدون فاتورة خاصة بالبضائع أو قاموا بتسليم فواتير وسندات لا تتعلق بعمليات حقيقية أو قاموا بنقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا ومن أجل التملص أو محاولة التملص من دفع الضرائب التي هي مفروضة عليه،أي يجب أن تكون هذه الأفعال تصب في مصلحة الشخص المعنوي ولو لم يحقق من ذلك فائدة محددة[1].

عند الحديث عن نية إرتكاب جريمة الغش الضريبي غالبا ما يتبادر للأذهان، هل تقوم الجريمة إذا كان المسير يعتقد بأن نشاط الشخص المعنوي الذي يمثله لايخضع للضريبة، أو أن أرباحه معفاة،

وذلك نتيجة جهله بالأحكام المنظمة لفرض الضرائب؟

يمكن القول أن العلم بعدم مشروعية الفعل لايدخل عنصرا في القصد الجنائي الذي يكفي لتوافره إنصراف إدراة الفاعل إلى تحقيق الفعل المكون للجريمة بجميع شروطه وعناصره التي يحددها القانون، سواء علم الفاعل أو لم يعلم أنه بهذا الفعل يخالف نصا من نصوص التجريم.[2]

كما يمكن تحديد الركن المعنوي للشخص المعنوي الخاص في جريمة تبييض الأموال عندما يقوم أحد أعضاء هذا الأخير بتحويل الأموال أو نقلها أو إخفائها أو تمويه الطبيعية الإجرامية للأموال،أو إكتسابها أو حيازتها أو إستخداهما أو المشاركة في ذلك بغرض إخفاء أو تمويه المصدر غير المشروع للأموال و إعادة تدويرها أو توزيعها على شكل أرباح أو إستثمارها ...إلخ كل ذلك يجب أن يكون لمصلحة الشخص المعنوي.

بالإضافة إلى ما سبق يمكن إستنباط الركن المعنوي الناتج عن الإهمال أو عدم الإحتراز في إتخاذ الإجراءات القانونية الواجبة كتأكد من هوية الزبائن وطبيعة نشاطهم قبل فتح الحسابات[3]،أو

[1] N-C.BASECQZ, , l'élément moral nécessaire à la condamnation pénale de la personne morales, la responsabilité pénale de la personnes morales-question choisies, ANTHEMIS, Belgique,2011 p 38.

[2] موسى السيد محمد موسى، المساهم الجنائية في جريمة التهرب الضريبي،بحث مقدم خلال المؤتمر الضريبي السادس،2001،مصر،ص505.

[3] المادة 07 من قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب ومكافحتهما المعدل و المتمم.

الإستعلام عن مصدر الأموال في العمليات المالية التي تتسم بالتعقيد[1]،أو التهاون في إرسال الإخطار بالشبهة.[2]

ختاما لما سبق يمكن القول أن المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي وفقا لقانون العقوبات وقوانين الضرائب ،هي مسؤولية تابعة لمسؤولية الأشخاص الطبيعيين الذي يمثلونه ،مما يدفع للقول أن مسؤولية الأشخاص الطبيعية تمتد لتشمل الشخص المعنوي ويمتد معها جميع أركانها ،ومنها الركن المعنوي ،سواء كان القصد أو مجرد الخطأ بمفهومه الضيق أي الإهمال وقلة الإحتراز وعدم مراعاة القوانين و الأنظمة ،وعليه يكون الركن المعنوي متوفرا لدى الشخص المعنوي بحكم توفره لدى الشخص الطبيعي الذي يمثله ،والذي إرتكب الجريمة بإسمه ولحسابه.[3]

المطلب الثاني:تكريس قاعدة تعدد المسؤوليات

يقصد بتعدد المسؤوليات الجمع بين مسؤولية الشخص المعنوي والشخص الطبيعي عن الجريمة ذاتها،فلا يترتب عن إقامة مسؤولية الشخص المعنوي جنائيا، إعفاء الشخص الطبيعي الذي إرتكب الجريمة بإسم ولحساب الشخص المعنوي من الجزاء عن الجريمة نفسها كأصل عام (**الفرع الأول**)،لكن هل أخد المشرع في قانون الضرائب وقانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب و مكافحتهما بهذا المبدأ ؟ (**الفرع الثاني**)

الفرع الأول:المقصود بقاعد تعدد المسؤوليات

كرس المشرع الجزائري مبدأ الجمع بين مسؤولية الشخص المعنوي والشخص الطبيعي عن الجريمة ذلتها كأصل عام في ف 02 من المادة 51 مكرر بصفته فاعلا أصليا أو شريكا،على غرار جل التشريعات التي أخدت بمبدأ مسؤولية الشخص المعنوي كالمشرع الفرنسي في المادة 121-2.

[1] المادة 10 من قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب ومكافحتهما المعدل و المتمم.

[2] المادة 32 من قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب ومكافحتهما المعدل و المتمم.

[3] جرجس يوسف طعمه،مكانة الركن المعنوي في الجرائم الإقتصادية،المؤسسة الحديثة للكتاب،لبنان،2005،ص351.

من منطلق أنه لا تصور قيام مسؤولية الشخص المعنوي دون تدخل أحد الأشخاص الطبيعية المكونة له، والذي يشترط فيه أن يكون ممثلا شرعيا له وأن يتصرف بإسمه وأن يرتكب الجريمة لحسابه وسواء حقق الشخص المعنوي من وراء بك فائدة أم لا. ومن تم يكون من الطبيعي الجمع بين مسؤولية الشخص المعنوي والشخص الطبيعي تحسبا لتجنب إستغلال الأشخاص المعنوية كستار لإرتكاب الجرائم.[1]

بالرغم من أن مبدأ الجمع بين مسؤولية الشخص المعنوي والشخص الطبيعي تبدو في غاية الأهمية لحماية الأشخاص المعنوية والوقاية من إستغلالها في إرتكاب الجرائم والتنصل من المسؤولية،إلا أن هذا المبدأ كان محل جدل واسع بين الفقاء،فقد إرتأ جانب منه أنه مدام أن الشخص المعنوي هو حقيقة قانونية لا يختلف عن الشخص الطبيعي ومدام أنه لا يتصرف إلا عن طريق ممثليه من الأشخاص الطبيعية،ومدام أنهم يتصرفون بإسمه و لحسابه ،فإنه لا يجب أن يتابعوا عن أفعال إرتكبوها تحقيقا لأهدافه بل يكفي أن تقام مسؤولية الشخص المعنوي وحده ،أو على الأقل منح القاضي السلطة في متابعة الشخص الطبيعي من عدمه[2].وعلى النقيض من ذلك يرى الراجح من الفقه أنه يجب أن لا يترتب على مسؤولية الشخص المعنوي إستبعاد مسؤولية الشخص الطبيعي الذي إرتكب الجريمة بإسم ولحساب الشخص المعنوي ،ذلك أن هذا الأخير لا يمكنه إرتكاب أي جريمة إلا عن طريق أحد أعضائه أو ممثليه ،كما يشترط هذا الفريق أن ترتكب الجريمة وفقا للشروط المحدد لإقامة مسؤولية الشخص المعنوي، فإذا كان تصرف الشخص الطبيعي خارجا عن إختصاصه أو كان تعيينه غير قانوني أو أنه تصرف دون إحترام الإجراءات القانونية المفروضة عليه كضرورة موافقة جميع الأعضاء، فإنه مسؤولية الشخص المعنوي تنتفي. لأن مسؤولية الشخص المعنوي ببساطة تتطلب مساهمة شخصين هما الشخص المعنوي والشخص الطبيعي.[3]

وقد عبر مؤتمر بوخارست لسنة 1929 عن هذا الرأي عندما أوصى بـأن «تطبيق تدابير الدفاع الإجتماعي على الشخص المعنوي لا يجب أن يستبعد إمكانية إقرار المسؤولية الجنائية الفردية عن

[1] T.GARE-C.GINESTET,op cit,p170.

[2] أحمد قائد مقبل ،المرجع السابق،ص362.وأنظر كذلك:

- F.DESPORTES-F.LE GUNEHEC, droit pénal général, seizième éd, ECONOMIC, France, 2009,p597.

[3] بلعسلي ويزة ،المرجع السابق،ص227.

نفس الجريمة،على الأشخاص الطبيعية الذي يسهرون على سير الشخص المعنوي ،أو الذين إرتكبوا الجريمة بطرق سهلها الشخص المعنوي »[1].ومؤتمر أثينا لسنة 1954 كذلك حيث أوصى «إن إقرار مسؤولية الشخص المعنوي و الحكم عليه بالعقوبات أو التدابير الإحترازية الملائمة أو بكليهما ،لا يمنعان من أن يظل الأعظاء المسئولون عن تسيير الشخص المعنوي خاضعين للعقوبات الحددة للجرائم التي ساهموا في إرتكابها».[2]

وتجسيدا للتوجه الحديث الداعي إلى الجمع بين المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي والشخص الطبيعي عمد المشرع الجزائري إلى التنصيص على هذا المبدأ في الفقرة 02 من المادة 51 مكرر من قانون العقوبات حيث جاء فيها «إن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا تمنع مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل أصلي أو كشريك في نفس الأفعال». بنفس صياغة المادة 121-2 من قانون العقوبات الفرنسي[3].على أن هذا التوجه لاقى إنتقاد كبيرا ،حيث إعتقد البعض أن إقرار المسؤولية

---

[1] «Que l'application des mesures de défense sociale à la personne morale ne doit pas exclure la possibilité d'une responsabilité pénale individuelle, pour la même infraction, des personnes physiques, qui ont l'administration ou la direction des intérêts de la personne morale, ou qui ont commis l'infraction par des moyens fournis par la personne morale. Cette responsabilité individuelle pourra être, selon les cas, aggravée ou réduite». cf ;RIDP, vol.7,1,1930,p10-14, cité dans: résolutions des congés de l'association internationale de droit pénal (1926-2004),éd ERES, France, 2009,p 19.

[2] «...Il va de soi que les membres responsables de la direction des personnes morales restent punissables pour les infractions qu'ils ont personnellement commises».cf :RIDP, vol.29,1958,p228.

[3] Art 121-2 AL02 du code pénal français modifié et complété «La responsabilité pénale des personnes morales n'exclut pas celle des personnes physiques auteurs ou complices des mêmes

faits, sous réserve des dispositions du quatrième alinéa de l'article 121-3».

-نشير هنا أن بعض التشريعات التي أخدت بمبدأ المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي لم تقرر صراحة الجمع بين مسؤولية الشخص المعنوي والشخص الطبيعي ،كالتشريع اللبناني في المادة 210 من قانون العقوبات.ومع ذلك دأب القضاء على الأخد بقاعدة الجمع بين المسؤوليات ففي إجتهاد لمحكمة التمييز تقرر أن معاقبة الشركة لا يفيد عدم معاقبة الفاعل ولو إرتكب الجريمة بإسم الشخص المعنوي.أو التشريع المصري الذي أخد بمبدأ المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي إستثناءا في بعض الجرائم وقرر مسؤولية هذا الأخير بطريقة غير مباشرة وذلك عن معاقبة أحد العاملين لديه.لمزيد من التفصيل راجع : رنا إبراهيم سليمان العطور،مرجع السابق،ص363.

الجنائية للشخص المعنوي سوف يترتب عليه حتما التضييق من مسؤولية الأشخاص الطبيعية التي تسهر على تسيير الشخص المعنوي، بل إعتقد غالبية أعضاء البرلمان عند مناقشة المادة 121-2 من قانون العقوبات الفرنسي أن إقرار المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي سوف يعفي مدير المشروع أو الأشخاص القائمين عليه.[1]

إلا أنه في حقيقة الأمر يجب أن تجمع كلا المسؤوليتين، وتبدو أهمية ذلك حسب الفقيه "لوجرو" **legros** في إعتبارين وهما :

– فلو تقرر مساءلة الشخص المعنوي دون الشخص الطبيعي، فإننا سوف نسمح للجناة الحقيقيين بالإفلات من العقاب، وسوف نشهد شكلا جديدا من الإجرام يصعب التصدي له حين يلجأ الأشخاص الطبيعيين إلى التخفي وراء الأشخاص المعنوية لإرتكاب الجرائم وإستعمالها كدرع واقي للحيلولة دون إمكانية مسائلتهم.

–بالإضافة إلى إستغلال الأشخاص المعنوية في إرتكاب الجريمة، فإنه يصعب في بعض الأحيان تحديد الشخص الطبيعي الذي إرتكب الجريمة، نظرا للبنية المعقد لهذا الأخير ولمكانة الأشخاص الطبيعية التي تسهر على سيره، فإنه من باب المساواة أمام القانون تقرير مسؤولية كلا الشخصين لأن المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي تفترض مساهمة شخصين، شخص معنوي يوفر الوسيلة وشخص طبيعي يستعمل هذه الوسيلة.[2]

الفرع الثاني :نطاق مبدأ إزدواج المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي والطبيعي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال

رغم الإعتراف الصريح للمشرع في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي والمسؤولية التبعية للشخص الطبيعي عن نفس الجريمة، لم يمنع ذلك من البحث مدى إمتداد نطاق هذا المبدأ،نظرا للإشكالات التي تثيرها الجمع بين المسؤوليتن، فقد تساءل بعض الفقه

[1] عمر سالم ،المرجع السابق،ص53.وأنظر كذلك:

-G.COUTURIER,la répartition des responsabilité entre personnes morales et personnes physiques,Rev.soc,1993,éd DALLOZ,309.

[2] أحمد قائد مقبل ،المرجع السابق،ص363.

عن حدود هذا المبدأ ومدى شموليته لجميع الأفعال التي يأتيها الشخص الطبيعي بما فيها الإيجابية والسلبية أو جميع الجرائم بما فيها العمدية وغير العمدية .

وعليه سوف نحاول تحديد نطاق إزدواجية المسؤولية بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي في جريمة الغش الضريبي وجريمة تبييض الأموال.

البند الأول:نطاق قاعدة إزدواجية المسؤولية بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي في جريمة الغش الضريبي

أشرنا سابقا أن جل قوانين الضرائب بغير إستثناء أخضعت الشخص المعنوي للمسؤولية الجنائية عن مخالفة أحكامها بأسلوب يختلف كثيرا عن قانون العقوبات، فلم يحدد المشرع الضريبي شروط قيام هذه المسؤولية كما جاءت صياغة المواد المجرمة للشخص المعنوي مختلفة بعض الشيء عن ما هو معهود في القوانين الإقتصادية التي أخدت بهذا المبدأ، وقد إمتد هذا الإختلاف ليصل إلى النسق الذي إختار به المشرع التعبير عن الجمع بين مسؤولية الشخص الطبيعي والمعنوي بدلا من مسؤولية الشخص المعنوي والطبيعي.

فقد جاء في المادة 303 ف09 من ق.ض.م و المادة 554 من ق.ض.غ.م والمادة138 من ق.ر.ر.أ،و ف04 من المادة121 من ق.ت وف03 من المادة 36 من ق.ط مايلي« عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي تابع للقطاع الخاص....**يصدر الحكم بعقوبات الحبس** هذه المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونين للمجموعة.

-ويصدر الحكم **بالغرامات الجزائية** المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين، وضد الشخص المعنوي،دون الأخلال فيما يخص هذا الأخير ،بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها».

وعليه بإستقرائ المواد السالفة الذكر يمكن القول أن الشخص الطبيعي يكون مسئولا عند إرتكاب الشخص المعنوي لأحد الجرائم الضريبية المحدد في هذه المواد، ويكون الشخص المعنوي مسئولا بالتبعية في حدود الغرامات الواجبة الحكم بها على كليهما، أي أن مسؤولية الشخص المعنوي هي مسؤولية غير مباشرة تقتضي مساءلة الأشخاص الطبيعية من متصرفين أو ممثلين، عن مخالفة

أحكام قوانين الضرائب لإمكانية تقرير مسؤولية الشخص المعنوي الخاص. ومن تم يمكن القول أن المشرع في قوانين الضرائب لم يأخد بمبدأ الجمع بين مسؤولية الطبيعي والشخص المعنوي بل جعل مسؤولية الشخص الطبيعي شرطا واقفا على تقرير مسؤولية الشخص المعنوي .إذ بمفهوم المخالفة حسب الص المادة المشار إليه أعلاه. إذا خالف شخص معنوي خاص أحكام قانون الضرائب فإن المتصرفين أو الممثلين هم مسئولون جنائيا بعقوبات الحبس والعقوبات الملحقة،بالإضافة إلى الغرامة الجزائية والجبائية التي تطبق في نفس الوقت ضد الشخص المعنوي وضدهم. أي أن الشخص المعنوي لا يسأل إلا عن المخالفات التي يكون جزاؤها الغرامة، فمثلا نجد المادة 532 من ق.ض.غ.م «...يعاقب كل من يستخدم طرقا إحتيالية...بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 و بالحبس من سنة إلى خمسة سنوات **أوبإحدى هاتين العقوبتين**».فهل إذا إختار القاضي النطق بالعقوبات السلبة للحرية ضد المتصرفين والممثلين فإن يكون بذلك قد أعفى الشخص المعنوي من المسؤولية؟

قبل الإجابة عن هذا الإشكال لابد من الإشارة أن قوانين الضرائب الحالية هي وليد أزمة البترول لسنة 1986 حيث تم تكريسها في أرض الواقع سنة 1992، أي حوالي إثني عشرة سنة قبل إقرار المشرع المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي كمبدأ عام في قانون العقوبات.

وبالتالي بالرغم من أن المشرع الضريبي إعتمد مبدأ الجميع بين مسؤولية الشخص المعنوي والشخص الطبيعي وإعتبر الشخص الطبيعي محور المسؤولية، إلا أنه لا يجب أن يفهم أن الشخص المعنوي يعفى من المسؤولية إذا تقرر إختيار عقوبة الحبس فقط، بل يجب الركون إلى القاعدة العامة المبينة في قانون العقوبات التي تقضي بالجمع بيم مسؤولية الشخصين.

فيكون الشخص المعنوي مسئولا عن جميع الأفعال التي يرتكبها ممثلوه للتملص كليا أو جزيا من الضرائب، سواء كانت أفعالا سلبية كالإمتناع عن التصريح أو إيجابية كتقديم تصريحات ووثائق مزورة ،أو العمل على نقل تقييدات حسابية خاطئة أو غير صحيحة لعمليات صورية.

البند الثاني:نطاق مبدأ إزدواجية المسؤولية بين الشخص الطبيعي و المعنوي في جريمة تبييض الأموال

خلافا لما عهدناه في قوانين الضرائب، فإن المشرع لم يأل عناء تحديد شروط قيام المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمة تبييض الأموال، وإنما إكتفى بالتنصيص على مسؤوليته في المادة 389مكرر من ق.ع07 من ق.ع.ج تحقيقا لمتطلبات مبدأ التخصيص المنصوص عليه في المادة 51 مكرر من نفس القانون ،وبالتالي فإن الشخص المعنوي يكون مسئولا عن جريمة تبييض الأموال إذا إرتكب أحد أعضائه أو ممثليه أحد الأفعال المكونة للجريمة المبينة في المادة 389مكرر من ق.ع بإسم ولحساب الشخص المعنوي.

وعلى الرغم من أن المشرع لم يُفَصل كثيرا في مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمة تبييض الأموال في نص المادة 389 مكرر07،إلا أن ذلك لا يشكل عائقا مدام أن كلا المادين (51 مكرر و389مكرر) ورادتا في قانون العقوبات، أي أن المشرع تحاشى تكرار شروط قيام مسؤولية الشخص المعنوي عند تجريم تبييض الأموال وإكتفى بتحقيق مبدأ التخصيص.

وعليه، فإن الشخص المعنوي يكون مسئولا عن جريمة تبييض الأموال وفقا الشروط المبينة في المادة 51 مكرر من ق.ع بما فيها الفقرة الثانية منها، والتي أقرت قاعد إزدواج المسؤولية بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي عن نفس الجريمة.إلا أن أهم ما يميز هذه القاعدة في جريمة تبييض الأموال هي وحدة المسؤولية عن نفس الجريمة وإستقلالية العقاب، فالشخص الطبيعي يعاقب وفقا للمواد 389 مكرر1إلى مكرر07 ويسأل الشخص المعنوي وفقا للمادة 389مكرر07 من ق.ع.ج.

نشير في الأخير ان تطبيق قاعدة إزدواجية المسؤولية بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي تطرح العديد من الإشكال في جريمة تبييض الأموال، لصعوبة تحديد ومتابعة الشخص الطبيعي (الممثل أو العضو) الذي له سلطة التصرف بإسم ولحساب الشخص المعنوي فإذا كانت البنوك الخاصة هي المثال الأكثر شيوعا فإن غالبيتها مسيرة من طرف بنوك عالمية تملك سلطة الإدارة والتوجيه ،فحسب المادة 05 من قانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب لا يمكن إتخاذ إجراءات المتابعة الجزائية من أجل تبييض الأموال و/أوتمويل الإرهاب إلا إذا كانت الأفعال الأصلية المرتكبة في الخارج تكتسي طابعا إجراميا في قانون البلد الذي إرتكبت فيه وفي القانون الجزائري.

ثم إن التسليم بترابط مسؤولية الشخص المعنوي والشخص الطبيعي عن نفس الجريمة يفضي إلى نتيجة حتمية مفادها إذا إنتفت مسؤولية أحدهما تنتفي مسؤولية الأخر بالضرورة ،الأمر الذي يجرنا إلى التساؤل عن مدى التسليم بهذا الطرح؟

جوابا عن هذا الإشكال لابد من التمييز بين الأسباب المؤدية إلى إنتفاء مسؤولية أحد الأشخاص (الطبيعية والمعنوية)

–فإذا تقرر إعفاء الشخص الطبيعي من المسؤولية لتخلف أحد شروط قيام الجريمة كإنعدام الركن المعنوي أو تخلف الشروط المبينة في المادة 51 مكرر من ق.ع المتعلقة بإثارة مسؤولية الشخص المعنوي ،أو تقرر رفع التجريم عن الجريمة فإن الإعفاء من المسؤولية يمتد إلى كليها.

–أما إذا تقرر إنتفاء المسؤولية لأحد الأسباب الشخصية كالجنون،فحسب البعض [1]لابد من التمييز بين فرضيتين، **تقضي الأولى** أنه إذا كان الشخص المعنوي عند إختياره لممثله يعلم بعاهته،فإن المسؤولية لا تنتفي في هذه الحالة على الأقل ضد الشخص المعنوي الذي تعمد هذا الإختيار.أما **الفرضية الثانية** فإنه متى كان الشخص المعنوي غير عالما بعاهة ممثله أو ظهرت فجأة فإنه يتقرر بذلك إنتفاء كلا المسؤوليتين.

بالإضافة إلى ماسبق إن تطبيق قاعدة إزدواجية المسؤولية بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي سوف يؤدي لا محالة إلا تضارب المصالح بين الشخص الطبيعي والمعنوي أثناء متابعتهما عن الجريمة نفسها، فلا يعقل أن يكرس الشخص الطبيعي (ممثل الشخص المعنوي)نفسه للدفاع عن الشخص المعنوي وتوريط نفسه،الأمر الذي دعا بالمشرع في ق.إ.ج.ج، إلى فض هذه الإشكالات،حيث نصت المادة 65 مكرر 03 منه على« إذا تمت متابعة شخص معنوي وممثليه القانوني جزائيا في الوقت نفسه أو إذا لم يوجد أي شخص مؤهل لتمثيله ،يعين رئيس المحكمة بناء على طلب النيابة العامة ،ممثلا عنه ضمن مستخدمي الشخص المعنوي».

ما نخلص إليه في الأخير أن المشرع قد أخذ بقاعد إزدواجية المسؤولية بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي حماية للأشخاص المعنوي من إستغلالها كستار لإرتكاب الجرائم، إلا التوسع في

[1] جرجس يوسف طعمه،المرجع السابق،ص353.

إعمال هذه القاعدة سوف يؤدي إلى إعمال فكرة المسؤولية عن فعل الغير، ففي كثير من الأحيان يكون تصرف ممثل الشخص المعنوي وفقا لما تمليه عليه واجباته المحددة في العقد التأسيسي للشركة أو وفقا للسياسة التجارية للشركة.

الفصل الثاني: النظام القانوني لمتابعة الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال

إن إقرار المشرع المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي في قانون العقوبات ألزم عليه وضع قواعد إجرائية خاصة تتلاءم مع طبيعته، لأن جل القواعد الإجرائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية تتعلق بالأشخاص الطبيعية فقط. إذ تم إستحداث الفصل الثالث من الباب الثاني من الكتاب الأول من قانون الإجراءات الجزائية تحت عنوان"في المتابعة الجزائية للشخص المعنوي".

بالموازاة مع ذلك كان لابد أيضا من تعديل العقوبات الجزائية الواردة في قانون العقوبات لعدم تناسبها وطبيعة الشخص المعنوي. فتم إستحداث الباب الأول مكرر من الكتاب الأول تحت عنوان "العقوبات المطبقة على الأشخاص المعنوية".

إلا أن متابعة الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال تختلف كثيرا عن الجرائم الأخرى، بدأ بالجهات القضائية المختصة في النظر، ثم وسائل البحث والتحري عن الجريمتين وأخيرا تحريك الدعوى العمومية وإنقاؤها.(**المبحث الأول**).ثم إن المشرع وضع إطار عاما في عندما نص على البعض العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي في قانون العقوبات، فحين تختلف كثيرا العقوبات التي تسلط على الشخص المعنوي المدان بجريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من حيث النوع والدرجة (**المبحث الثاني**).

المبحث الأول: الإجراءات القانونية الخاصة المتبعة إتجاه الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال

تناولت المواد من 65 مكرر إلى غاية 65 مكرر4 القواعد الإجرائية المتبعة ضد الشخص المعنوي بصفة عامة. إنطلاقا من تحديد المحكمة المختصة إقليما بمكان وقوع الجريمة أو المقر للشخص له.وصولا إلى تحديد الأشخاص الطبيعية التي تمثله أمام المحاكم.

ولما كانت جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال على درجة من التعقيد والتنظيم، فإن المشرع خرج عن القواعد العامة التي سطرها. بأن منح إدارة الضرائب سلطة البحث والتحري عن جريمة الغش الضريبي بمجموعة من الأساليب غير المألوفة كمراقبة التصريحات والتحقيق المحاسبي وإجراء التلبس الجبائي. ومنح أعوان الضبطية القضائية لمجارات المهارات المستعملة في تبيض الأموال آليات خاصة كالتفتيش وإلتقاط الصور وإعتراض المراسلات والتسرب.(**المطلب الأول**)، ثم إن إتساع نطاق الغش الضريبي وتبييض الأموال وإتصالهما بالبنية الإقتصادية للدولة. جعله يغير الإختصاص المحلي للمحاكم من جهة ،والجهات المختصة بتحريك الدعوى العمومية عنهما من جهة أخرى (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول: إثبات ومعاينة جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال

إن عملية إثبات ومعاينة الجرائم، في إطار قانون الإجراءات الجزائية يقوم بها أعوان الضبطية القضائية، من ضباط الشرطة القضائية وأعوان الضبط القضائي، كما منح المشرع كل من رؤساء المجالس الشعبية البلدية وضباط الدرك ومحافظو الشرطة وذوو الرتب في الدرك ومفتشو الأمن الوطني وضباط الصف التابعيين للمصالح العسكرية.[1]

أما عندما يتعلق الأمر بالغش الضريبي وتبييض الأموال، فإن الأمر يختلف تماما عما هو مألوف. فالإدارة الضريبية هي السلطة المختصة دون سواها للبحث والمعاينة (**الفرع الأول**)هذا من جهة، ومن جهة أخرى يختص أعوان الضبطية القضائية بإثبات ومعاينة تبييض الأموال، غير أن تمرس

[1] المادتين 14و15 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

بعض الأشخاص في هذه نوع من الإجرام جعل المشرع يمنح الأعوان المختصين صلاحيات إستثنائية ووسائل فريدة (**الفرع الثاني**).

الفرع الأول : إثبات ومعاينة جريمة الغش الضريبي

أشرنا سابقا أن الغش الضريبي جريمة إقتصادية تختلف عن باقي الجرائم الأخرى التي يؤول إختصاص البحث والتحري عنها لأعوان الضبطية القضائية المشار إليهم في ق.إ.ج.ج، بالوسائل المتاحة والمتعارف عليها. غير أن جريمة الغش الضريبي بوصفها جريمة إقتصادية خصها المشرع عن غيرها بإجراءات متميزة، فالتحقيق والمعاينة فيها ليس بالتفتيش أو المراقبة أو الإستجواب...إلخ. بل بالرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي[1]، كما أن الأشخاص الذين لهم سلطة تحريك الدعوى العمومية في القانون العام ليسوا هم من يملكون صفة الضبطية القضائية في هذا النوع من الإجرام.

وعليه،سوف نحاول الإشارة إلى أهم ما يميز جريمة الغش الضريبي من حيث الوسائل المتاحة للبحث والتحقيق والأشخاص المؤهلين بذلك.

البند الأول:الأشخاص المؤهلون لمعاينة جريمة الغش الضريبي

تنفرد جريمة الغش الضريبي عن غيرها من الجرائم الأخرى، وذلك لطبيعة الوسائل المستعملة فيها، فالغش لا يتم إلا عن طريق الوسائل الإحتيالية التي تتطلب بعض المهارات الحسابية والتقنية،الأمر الذي دفع بالمشرع الضريبي إلى تحديد بعض الفئات الخاصة للبحث عنها وإثباتها،بالرغم من إن إثبات الجرائم والتحقيق فيها يخضع بصفة عامة إلى أعوان الضبطية القضائية. إلا أن المشرع حاول مسايرة جل التشريعات المقارنة[2]بأن منح إختصاص البحث والتحقيق لفئة خاصة لا نجد لها

[1] **سمية براهمي–ميادة بلعايش**،مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات،مجلة بحوث إقتصادية عربية،العدد21،سنة2014،مصر،240-243.

[2] **KHAROUBI KAMEL**, le contrôle fiscal comme un outil de la lutte contre la fraude fiscale, mémoire de magistère en sciences commerciales, faculté des sciences économiques, université d'Oran, 2010-2011,p..et **KHALIL HALOUI**, les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscale en droit marocain, thèse de doctorat en droit privé, école doctorale des sciences juridiques, université de Grenoble, 2011,p08.

مثيلا في القوانين الأخرى، وهو ما أثنا عليه جمهور الفقهاء[1]،بالقول أن التحري في الجرائم الإقتصادية يتطلب تخصصا مستمدا من تكوين خاص، وهو ما نجده متوفرا لدى أعوان الضبط القضائي دوي الإختصاص الخاص لما لهم من تجربة منبثقة عن معرفة عميقة بالتنظيم الصناعي والتجاري و الأمني.

الفقرة الأولى: الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي في قانون الضرائب المباشرة وقانون التسجيل :

لم يتناول المشرع في هذه القانون بصفة دقيقة صفة الأشخاص المؤهلين للإثبات الغش الضريبي أو على الأقل لم يقم بوضع قائمة كما هو معهود في قانون الإجراءات الجزائية، بل إكتفى بالإشارة بصفة عرضية إلى الأشخاص الذين لهم سلطة معاينة المخالفات المتعلقة بنظام الأسعار وإنعدام إظهار وإنعدام تقديم فاتورات الشراء. حيث نصت المادة 518 من ق.ض.م على «يؤهل أعوان إدراة الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة مراقب للقيام،وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما،بمعاينة المخالفات في مجال الأسعار وإنعدام إظهار وإنعدام تقديم فاتورات الشراء، وذلك بواسطة محاضر».

وعليه، يمكن القول أن أعوان إدارة الضرائب المؤهلين قانونا **وحدهم** يمكنهم إثبات المخالفات في مجال الأسعار وإنعدام إظهار وإنعدام تقديم فاتورة الشراء، ولعل المقصد من عدم تحديد صفة الأعوان المؤهلين لإثبات هذه المخالفات يرجع لطبيعة المخالفة ذاتها، فعملية فحص ومراقبة الأسعار والفواتير تتم بصفة دورية ودائمة ولا تتطلب أعوان متخصصين كما سوف نرى في إجراءات التحقيق، بل يكفي أن يكون العون تابعا لإدارة الضرائب ومؤهل قانونا لذلك.

على النقيض من ذلك يرى بعض الفقه وعلى رأسهم الأستاذ "**عمار معاشو**" والأستاذ "**أحسن بوسقيعة**" أن المشرع عندما لم يوضح بصفة دقيقة الأعوان المؤهلين في قانون الضرائب المباشرة فإنه يبعث بالإعتقاد أن أعوان الضبطية القضائية يمكنهم معاينة وإثبات جريمة الغش الضريبي في هذه الحالة بما أنهم دوي الإختصاص العام في إثبات الجرائم ما لم تستبعد بنص صريح،فحين

[1] طالب نور الشرع،المرجع السابق،ص 147. وأنظر كذلك:

- **MARION TURNIN**, la légitime répression de la fraude fiscale, thèse de doctorat en droit, faculté de droit et de science politique, université d'Aix-Marseille, 2011,p125.

تفرض الطبيعة الخاصة لجريمة الغش الضريبي أن تعاين من طرف إدارة الضرائب سيما أنها الجهة المؤهلة بإكتشافها، وطالما أنها تهتم بدرجة أولى بالوعاء الضريبي، فالمادة 518 السالفة الذكر تستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم[1]،و مع ذلك يمكن لأعوان الشرطة القضائية إخطار إدارة الضرائب بالمخالفات التي تم التوصل إليها على أن يحرر محضر من قبل أعوان إدارة الضرائب يثبت ذلك.

الفقرة الثانية: الأشخاص المؤهلون جريمة الغش الضريبي في قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع

خلافا لقانون الضرائب المباشرة، تطرق قانون الضرائب غير المباشرة بصفة صريحة لا تحتمل التأويل للأعوان الذين لهم صلاحية إثبات ومعاينة جريمة الغش الضريبي.حيث نصت المادة 504 منه على «إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا، مكلفون على الخصوص بإثبات المخالفات والقوانين والأنظمة المتعلقة بقوانين الضرائب غير المباشرة».فقد أناط المشرع بهؤلاء الفئة سلطة تحرير محاضر الإثبات بعد ترخيص المحكمة وبناءا على طلب المدير الولائي للضرائب[2].

بالإضافة إلى الأعوان المفوضين والمحلفين قانونا، وسع المشرع الضريبي نوعا ما، من قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي بأن منح كل من:

- أعوان إدارة الجمارك وبصفة عامة جميع مستخدمي إدارة المالية وكذا مستخدمو الدرك الوطني وجميع أعان مصالح الجسور والطرقات المأذون لهم بموجب القانون تحرير المحاضر:فيما يخص صناعة الكحول والأنابيق و المشروبات.
- الإدارة البلدية وأنواعها: أي رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم ومحافظو الشرطة :فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتجولين للمصنوعات من الذهب والفضة.
- المندوبون الغابيون وأعوان الشرطة البلدية:فيما يخص المخالفات في مادة التبغ.

[1] عمارمعاشو، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي،مجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية،العدد 02،سنة 2009،تصدر عن كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،الجزائر ،ص141-142.

[2] المادة 505 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

- أعوان الشرطة والأعوان البلديون المؤهلون لهذا الغرض:فيما يخص المخالفات في مادة الرسم الصحي على اللحوم.[1]

عموما يمكن القول أن الإختصاص الأصيل بتحرير المحاضر التي تثبت الغش الضريبي يعود لأعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا، غير أن تنوع الضرائب غير المباشرة وصعوبة إحصائها من طرف الإدارة الضريبية دفع بالمشرع إلى تمديد إختصاص إثبات المخالفات المتعلقة بها إلى فئات إستثنائية لها علاقة مباشرة بتلك الضرائب لبسط السيطرة على جل المجلات الخاضعة للضرائب غير المباشرة ولضمان فعالية الإدارة الضريبية.

الفقرة الثالثة: الأشخاص المؤهلون لمعاينة جريمة الغش الضريبي في قانون الرسم على رقم الأعمال

أخد المشرع في قانون الرسم على رقم الأعمال منحى غير الذي عهدناه في القوانين الضريبية الأخرى بأن عد جملة من الأشخاص لهم صلاحية إثبات ومعاينة الغش الضريبي، فقد نصت المادة 112 منه على « يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام ،أو تعاين بواسطة محاضر يعدها أعوان الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة،و الضرائب المباشرة و التسجيل ومصالح الجمارك أو قمع الغش والمخالفات الإقتصادية ،تلاحق المخالفات ،ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحد من الإدارات المكلفة بتحصيل هذا الرسم».

بعدما كانت الإدارة الضريبية وحدها المختصة بإثبات الغش الضريبي أصبح بإمكان أعوان الشرطة القضائية ومصالح الجمارك وأعوان قمع الغش تحرير المحاضر التي تثبت التملص من الرسم على رقم الأعمال، ولعل ذلك راجع لكثرت النشاطات الخاضعة للرسم عل رقم الأعمال أو للعلاقة التي تفرضها وظيفة هؤلاء الفئات بالأشخاص الخاضعين للرسم. إلا أن الأشكال لا يكمن في تحرير المحاضر بل في التفرقة بين ما إذا كان المكلف قد تملص من دفع الرسم على رقم الأعمال أم الضرائب المباشرة وغير المباشرة ؟ الأمر الذي يعصب كثيرا على غير دوي الإختصاص الوقوف عليه.فهل يعتبر

[1] المادة505 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

تدخل الأعوان المشار إليهم لإثبات التملص من الضرائب خروجا عن الإختصاص وبالتالي يترتب عليه البطلان ؟

سوف نحاول الإجابة عن هذا الأشكال فيما سوف يلي، وذلك الجزء المتعلق بتحرير المحاضر ومدى حجيتها.

ثم إن المشرع قد خص المحاضر التي تحرر من قبل أعوان إدارة الضرائب بحجية مطلقة ،ولم يتطرق لمسألة القوة الثبوتية للمحاضر المحررة من قبل باقي الأعوان المشار إليهم أعلاه.

البند الثاني: وسائل البحث والتحري عن جريمة الغش الضريبي

يلاحظ الدارس لقوانين الضرائب أنها لم تتخذ موقفا موحدا في الكثير من المسائل،كإحصاء الطرق الإحتيالية التي يستعملها المكلف للتملص من الضرائب، الأمر الذي نتج عنه إختلاف كبير في تحديد الجريمة وطرق معاينتها وإثباتها. بالرغم من ذلك منح المشرع إدارة الضرائب سلطات واسعة في مجال إثبات ومعاينة جريمة الغش الضريبي وذلك عن طريق المراقبة الجبائية، التي لانكاد نجد أي إشارة إلى مدلولها في القوانين الضريبية عدا بعض الضوابط والجهات المختصة بها .

تبعا لذلك حاول البعض تعريفها على أنها هي الأداة القانونية الممنوحة للسلطة المختصة للوقوف على الأخطاء وتقويمها، وبما أن إدارة الضرائب هي إحدى هذه السلطات المختصة ،فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقيق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء[1]، لذلك تكمن الرقابة في مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين تحسبا لإكتشاف الغش أو محاولة ذلك،سواء كان ذلك داخل المؤسسة أو عن طريق نقل مختلف الوثائق و السجلات المتعلقة بالمحاسبة.[2]

[1] زعزوعة فاطمة ،الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل رجة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق ،جامعة أبو بكر بلقايد،تلمسان،2012-2013،ص129.و **محمد عصام الدين زايد**،الرقابة على جباية الضرائب المباشرة في مصر،المجلة المصرية للدراسات التجارية،العدد 02،المجلد04،سنة1980،مصر،09.

[2] **خضراوي الهادي–سعيداني محمد سعيداني**،الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش التهرب الجبائي،مجلة الدراسات القانونية و السياسية،العدد 02،جوان 2015،تصدر عن كلية الحقوق،جامعة عمار ثليجي،الأغواط،الجزائر،ص48.

ولما كانت المراقبة الجبائية هي أولى خطوات الكشف عن جريمة الغش الضريبي، سعى المشرع إلى تنظيم هذه السلطة في الباب الأول من الجزء الثاني من ق.إج.ج.ب ،لتحصين الأشخاص القائمين بها وضمان عدم تعسفهم. فقد جاء في المادة 18منه «تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو إتاوة.

-كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

-يتعين على المؤسسات و الهيئات المعينة أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها ،الدفاتر المحاسبية التي تتوفر عليها.

-تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات و المنشأة المعنية ،خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها».

تليها المادة 19 وصولا إلى المادة 75 من نفس القانون التي حددت إطار خاصا للمراقبة وعددت أشكالها وضوابطها. وبالنتيجة يكون التحقيق في جريمة الغش الضريبي أما عن طريق الرقابة على التصريحات؛التحقيق المحاسبي بترخيص من رئيس المحكمة؛وأخيرا التحقيق المعمق.

الفقرة الأولى: البحث عن الغش الضريبي عن طريق مراقبة التصريحات

سبق الإشارة أن النظام الضريبي الجزائري هو نظام تصريحي بالأساس يقوم على الإقرارات التي يقدمها المكلف لإدارة الضرائب دوريا، بالمقابل للإدارة الحق في البحث عن مدى تطابق التصريحات مع واقع المكلف. فقد خول المشرع بموجب المادة 19 ق.إج.ج.ب المفتش سلطة مراقبة التصريحات وطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا أو شفويا.

حيث مكنت الفقرة 02 من المادة 19 من ق.إج.ج.ب المفتش من توجيه طلب شفوي إلى المكلف، بعد إستدعائه إذا إقتضى الأمر، ويبقى للمكلف الحق في الإجابة أو الرفض. ومتى رفض طلب المفتش فإنه ملزم بإعداد طلب كتابي مضمننا إياه مختلف النقاط المراد الإستفسار عنها يوجهه إلى المكلف للرد عنه خلال أجل أقصاه(30) ثلاثين يوما.

بالإضافة إلى سلطة طلب التوضيحات، فإن المشرع خول أعوان الإدارة بمناسبة مراقبة الإقرارت، صلاحية إعادة تصحيح التصريحات، وذلك بإرسال مسودة التصحيح يبين من خلالها مختلف النقاط التي تم إعادة النظر فيها مدعمة بالنصوص والمواد القانونية التي تسمح بذلك. كما يسعى العون المشرف على التصحيح إلى منح المكلف مدة (30) ثلاثين يوما لإبداء رأيه حول ذلك، فإذا إنقضت المدة دون رد يعتبر ذلك إقرارا ضمنيا بالنتائج التي توصل إليها المفتش. وله أن يحدد أساس فرض الضريبة مع منح المكلف المهلة القانونية للإعتراض على ذلك.

فإذا كان العون المكلف يستمد سلطته المطلقة من القانون، فإن هذه السلطة محدودة فليس له النظر في جميع التصريحات خاصة تلك التي تتضمن محاسبة دقيقة من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتائج المتحصل عليها، إلا عن طريق طلب توضيحات شفوية أو كتابية. وفيما عدا ذلك إذا كانت تصريحات المكلف ناقصة أو غير مدعمة بالوثائق الواجب إرفاقها معها مثلما إشترط المشرع ذلك في المادة 152 من ق.ض.م فإنها تكون محل تصحيح تلقائي.

قد توحي المواد السالفة الذكر أنه مادام أن الإدارة الضريبية تسعى إلى تصحيح التصريحات الناقصة وطلب التوضيحات حولها،أو أن التصريحات المدعمة بمحاسبة دقيقة غير قابلة للتصحيح،أو تسعى إلى طلب تقديم الأوراق الناقصة، فإنه لا مجال لمتابعة المكلف بجريمة الغش الضريبي مدام أنها قابلة للتصويب. إلا أنه في واقع الأمر تسهر الإدارة الضريبية على إعادة تقويم أساس فرض الضريبة دون المساس بالعقوبات الأخرى، أي أن إعادة التقويم لا يعفي من المسؤولية، بل يمكن أن يكون التقويم بعد إكتشاف الغش لأنه إجراء يتعلق بالشق الجبائي دون الشق العقابي[1] فمثلا نجد المادة 66 من ق.ر.ر.أ تمنح الإدارة صلاحية تحديد أساس فرض الضريبة تلقائيا عند عدم مسك المكلف محاسبة أو سجل خاص بالعمليات التي يقوم بها، أو في حالة عدم إكتتابه لرقم الأعمال[2]،أو في حالة عدم تقديم تصريح بالنسبة لبعض الفئات التي تزيد مداخليهم الصافية عن تلك المحدد في ق.ض.م[3] والتي هي في حقيقة الأمر طرق إحتيالية توجب قيام المسؤولية الجنائية.

[1] فارس السبتي ،المرجع السابق،ص123.

[2] المادتين 76-77 من قانون الرسم على الرقم الأعمال المعدل و المتمم.

[3] المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم.

الفقرة الثانية: البحث عن الغش الضريبي بواسطة إجراء التحقيق المحاسبي

يعتبر إجراء التحقيق المحاسبي ثاني إجراء تمتلكه الإدارة الجبائية للبحث عن الغش، حيث يمكن تعريفه حسب الفقرة02 من المادة 20 من ق.إ.ج.ب بأنه «مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبية ». أو «مجموع العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة،عن طريق مقارنة المعلومات الواردة فيها بالمعطيات الواقعية المتحصل عليها بعد البحث، سواء كان ذلك داخل المؤسسة أو خارجها كل ذلك بهدف الوقوف على صحة ودقة التصريحات المكتتبة».[1]

وعليه، يختلف إجراء التحقيق المحاسبي عن إجراء المراقبة الدورية في العديد من النقاط **أولها** أنها تتم بعين المكان ويمارسها عون يحمل رتبة مفتش على الأقل، **وثنيها** أنها تتم على مرحلتين أساسيتين؛المرحلة التحضيرية ،ثم مرحلة فحص الحسابات بعين المكان.

فأما المرحلة التحضيرية فيقصد بها البرمجة والتحضير لعملية الفحص. فقد إشترط المشرع إتباع إجراءات محددة يترتب على عدم إحترامها بطلان التحقيق، ولعل أول هذه الإجراءات هي إعلام المكلف بإشعار موصى عليه مرفقا بميثاق حقوقه وواجباته يمنحه مدة (10) عشرة أيام للتحضير[2]،على أن يتضمن الإشعار تحت طائلة بطلان التحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين،وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها، والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعينة،بالإضافة إلى الوثائق الواجب الإطلاع عليها،كما يجب أن يتضمن الإشعار تحت طائلة البطلان إعلام المكلف بإمكانتيه الإستعانة بمستشار أثناء عملية الرقابة.[3]

بالإضافة إلى ما سبق يشترط أن يسلم الإشعار إلى المعني فإذا كان المكلف شخصا طبيعيا وجب تسليمه إياه شخصيا، أما إذا كان شخصا معنويا فإنه يجب أن يوقع على الإشعار إما الممثل القانوني أو المسير القانوني وكل ما يقوم مقامه ويملك سلطة تمثيل الشخص المعنوي. ففي حالة رفض

[1] العيد صالحي،المرجع السابق،ص40.

[2] المادة 20 فقرة 04-01 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

[3] المادة 20 فقرة 04-02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

إستلام الإشعار من طرف المكلف فإنه يعتبر قد سلم له، عدا الحالة التي يكون فيها التسليم في غير العنوان المبين في السجل التجاري أو إذا إستلمه شخص من غير الأشخاص المؤهلين لذلك.

ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع إشترط إعلام المكلف بالتحقيق كأصل عام، غير أنه يمكن للإدارة الجبائية إجراء تحقيق مفاجئ دون سابق إنذار بقصد تفحص الوضع المادي والإطلاع على حالة الوثائق المحاسبية، على أن يسلم الإشعار عند بدأ عملية التحقيق.[1]

بعد إعلام المكلف و الإطلاع على ملفه الجبائي، تأتي مرحلة التحقيق الفعلي بعد إنقضاء أجل (10) عشرة أيام من تاريخ إستلام الإشعار، والتي تتم إما في مكاتب إدارة الضرائب بعد إستلام الوثائق الحسابية من المكلف، وإما أن تتم بمقر المؤسسة وذلك وفقا للمعلومات المبينة في الإشعار على أن لا تتجاوز مدة التحقيق(4) أربعة أشهر بالنسبة للمؤسسات التي تقدم خدمات ولا يتجاوز رأس مالها 1.000.000دج بالنسبة لكل السنة المالية المحقق فيها، وجميع المؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رأسمالها 2.000.000دج. ففي حالة ما إذا تجاوز رأس مال المؤسسة هذا الحد وكان لا يفوق 5.000.000دج و10.000.000دج على التوالي يمكن تمديد أجل التحقيق إلى(6)ستة أشهر. وفي جميع الحالات يجب إن لا تتجاوز مدة التحقيق السنة.

غير أنه إستثناء تلغى المواعيد المشار إليها في حالة إستعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا،أو متى قدم المكلف معلومات ناقصة غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق. فالهدف من إجراء التحقيق المحاسبي هو الوقوف على صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، التي لا يمكن التحقق منها إلا عن طريق الزيارات الميدانية التي تسمح بكشف التدليس، بالرغم من ذلك يميل أغلب الباحثين إلى وصف دور مفتشي إدارة الضرائب بالمحدودية نتيجة كثافة النشاطات التجارية،وصعوبة إحصاء جميع العمليات التي يقوم بها المكلف.[2]

[1] المادة 20 فقرة 04-04 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

[2] العيد صالحي،المرجع السابق،ص38.

الفقرة الثالثة: البحث عن الغش الضريبي من خلال إجراء التحقيق المعمق (vasfe)[1]

يعتبر إجراء التحقيق المعمق من الإجراءات الحديثة نسبيا في التشريع الضريبي الجزائري،حيث إستحدث بموجب قانون المالية لسنة 1992 بهدف تحسين أداء الإدارة الضريبية، ومن أجل محاربة الغش الضريبي. فقد عرف المشرع هذا الإجراء بموجب المادة 21 ف01 من ق.إ.ج.ج.ب على أنه« التحقيق التي من خلاله يتأكد الأعوان المحققين من الإنسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة،والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى».

حيث يهدف هذا الإجراء بدرجة قصوى إلى البحث عن المصادر الحقيقة لدخل المكلف التي لا تعكس إقراراته الجبائية وضعيته المالية الحقيقة،كالشخص الذي يصرح بدخل بسيط فحين يظهر عليه الثراء،وهنا يبرز دور الإدارة الضريبة في الكشف عن المداخيل الحقيقية للمكلف.[2]

بالرغم من أن إجراء التحقيق المعمق في الوضعية المالية يبدو مثاليا كونه يشمل البحث في الوضع المالي للمكلف ومقارنته بتصريحاته، إلا أنه قاصر على الأشخاص الطبيعية دون المعنوية ولو كان موضوعه أحد الشركاء. حيث يتم مناقشة نصيب الشريك بمفرده،الأمر الذي يدفعنا إلى التساؤل عن سبب إعفاء الأشخاص المعنوية من ذلك ؟

الفقرة الرابعة.البحث عن الغش بواسطة إجراءات التلبس الجبائية

يعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار، حيث يسمح هذا الإجراء للإدارة بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجمع مؤشرات مقبولة، وذلك بالحصول على الإستعمال المباشر للوثائق المحاسبية

[1] Vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble du contribuable.

[2] B.YELLESE CHAOUECHE,la verification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en algerie,revue tunisien de fiscalité,n° 07,2007,éditée par centre d'études fiscales de la faculté de droit de sfax,tunisie,p192.voir aussi:

- **هيفاء سعيد فتوحي الحداد**،ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهن،مجلة تنمية الرافدين،العسنة العدد84،المجلد،28،سنة 2006،العراق،ص125.

والمالية والإجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الإلتزامات التصريحية المشار إليها في قوانين الضرائب.[1]

لا يسمح للإدارة بإستعمال هذا الإجراء إلا إذا وجد تهديد لعملية تحصيل الديون الضريبة المستقبلية، على أن يقوم عون برتبة مفتش على الأقل ومحلف قانونا بتحرير محضر وفق النموذج الذي تسلمه الإدارة يوقعه. بالإضافة إلى المكلف بالضريبة صاحب المخالفة وفي حالة رفضه التوقيع يشار إلى ذلك في المحضر.[2]

ماتجدر الإشارة إليه أن إجراء التلبس تترب على العديد من الأثار الخطيرة نذكر منها :

- إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة.
- إستثناء حق الإستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الإستثنائية.
- إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنهية.
- إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان.
- تمديد آجل التقادم بسنتين(2).
- إستثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر ب20%وجدول الدفع بالتقسيط.
- تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة.
- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.[3]

الفقرة الخامسة: تطبيق المعاينة وتحرير المحاضر

إن الطابع الخاص لجريمة الغش الضريبي جعل المشرع يمنح أعوان إدارة الضرائب سلطات خاصة، أبرزها حق التحقيق الدائم والدوري لوضعية المكلف بفحص وثائقه المحاسبية عن طريق المراقبة أو إجراء التحقيق المحاسبي، غير أنه إذا وصل إلى علم أعوان الإدارة الجبائية أو كانت لديهم قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسية، فإنه يمكن لهم طلب "**ترخيص**" للقيام بإجراءات المعاينة بهدف

[1] المادة 30 مكرر الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

[2] المادة 30 مكرر الفقرة

[3] المادة 20 مكرر 03 الفقرة03 من قانون ألإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

الإطلاع على جميع الوثائق والعناصر المادية التي من شأنها أن تثبت التصرفات الرامية إلى التملص من الضريبية.

حيث نصت المادة 34 من ق.إ.ج.ج.ب على «من أجل ممارسة حقها في الرقابة و عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ،يمكن الإدارة أن ترخص ،ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه ،لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش و المؤهلين قانونا،القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شانها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من وعاء الضريبة و مراقبة ودفع الضريبة».وعليه لا يمكن القيام بإجراء المعاينة إلا بوجود قرائن قوية تفيد إستعمال المكلف لبعض الوسائل الإحتيالية،والحصول على إذن من السلطة القضائية. وذلك لأن المعاينة تأخذ منحى غير الذي عهدناه في إجراء المراقبة والتحقيق المشار إليهما أعلاه.

أولا.الإجراءات الشكلية للمعاينة

لا يمكن لأعوان إدارة الضرائب البحث والحصول وحجز المستندات والوثائق والوقوف على الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها تبرير تصرفات المكلف الرامية إلى التملص من الضريبية إلا عن طريق الحصول على أمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا، بناءا على طلب مسئول الإدارة المؤهل لذلك، شريطة أن يتضمن الطلب البيانات التالية:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
- العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود مناورات تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها.
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ور تبهم وصفاتهم.

فيتخذ الترخيص شكل أمر بناء على طلب المدير الولائي للضرائب، الذي لا يرخص للمصلحة القيام بالمعاينة إلا بعد الإطلاع على جميع العناصر التي يمكن من خلالها التأكد من وجود تجاوزات[1]،

[1] معاشو عمار،المرجع السابق ،ص15-19.

ليرفع بعده طلبا إلى رئيس المحكمة الذي يصدر أمرا يمكن من خلال ممارسة هذا الحق تحت إشرافه. ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية وتحديد المنحى الذي يجب أن يتم عليه هذا الإجراء.

نظرا للحساسية التي يتمتع بها هذا الإجراء فإن المعانية لا تتم إلا خلال الأوقات والأماكن المسموحة قانونا، ويكون ذلك بين الساعة 06 صباحا إلى غاية 08 مساءا [1]، وبحضور المكلف شخصيا أو ممثله أو أي شاغل للأماكن[2]، الذي يبلغ شخصيا في عين المكان وحين إجراء المعاينة، حيث يعتبر التبليغ قد تم بتاريخ إستلام المبين في الإشعار[3]. أما في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو شاغل الأماكن يتم تبليغ الأمر بعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع إشعار بالإستيلام.ويطلب ضابط الشرطة القضائية،لهذا الغرض شاهدين اثنين من خارج تعداد الأشخاص التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة إستحالة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالإستعانة بمحضر قضائي.

أما عن الأماكن المسموح لفرقة البحث عن الغش معاينتها، فلها زيارة المحلات المهنية،أو المستودعات التي يمكن أن تستخدم لتخزين البضائع، أو فحص وسائل النقل المستعملة من طرف المكلف، بالإضافة مسكن المكلف وجميع العقارات التي يمتلكها والتي يحتمل أن تستعمل لتخزين البضائع الغير المصرح بها. أما بالنسبة للشركات فإنه يتم معاينة مقرها الإجتماعي، ومستودعاتها ومعاملها.[4]

بالرغم من أن قانون الإجراءات الجبائية قد منح الأعوان سلطات واسعة للبحث عن الغش ومعاينة القرائن التي تثبته ،إلا أنه غالبا ما يطرح التساؤل حول مدى فعالية الإدارة في ظل إستفحال هذه الجريمة ؟

-PH.COLIN.J-P.ANTONA.F.LEGARD,op.cit,101-102.

[1] المادة33 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

[2] المادة 37 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

[3] المادة 34 فقرة02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

[4] **عبد الله أحمد عناني**،الإعداد و الفحص الضريبي،مجلة المال و التجارة،العدد 177،المجلد16،سنة 1984،مصر،42.

–فضرورة الحصول على ترخيص السلطة القضائية ،سوف يقود الإدارة من العمل الميداني إلى أروقة العدالة التي تأخذ وقت طويلا ما يؤدي عادة إلى محو أثار الجريمة،كما أن التوقيت المشار إليه أعلاه والذي يجب إحترامه تحت طائلة بطلان إجراءات المعاينة، لطالما كان عقبة في وجه الإدارة. فمعاينة القرائن التي تثبت الغش لا يجب أن تحدد بمدة معينة ،فالمكلف الذي يسعى إلى طمس أعماله الحقيقة غالبا ما ينشط ليلا في غياب الرقابة.

–كما أن المشرع قد حد من صلاحيات فرق البحث عندما صرح بأن البحث يقتصر على **المحلات** من أجل حجز المستندات والوثائق والعناصر المادية التي تثبت الغش، فحين أغفل تماما ذكر الأماكن التي يقطن بها المسيرون عندما يتعلق الأمر بالأشخاص المعنوية التي يمكن أن تستعمل كمستودعات للتخزين البضائع أو الأغيار الذين يشتبه فيهم تقديم يد العون، بالإضافة إلى ذلك كان حريا بالمشرع تحديث المادة لتتضمن الإتصالات الهاتفية والرسائل الإلتكرونية التي تعتبر وسيلة الساعة والأكثر إستعمالا في الشركات التجارية لتسهيل الوقوف على الصفقات السرية.

ثانيا :تحرير محضر بالمعانية

بعد الحصول على الترخيص من السلطة القضائية بطلب من المدير الولائي للضرائب، وبعد إعلام المكلف بالمعاينة شخصيا، تهرع الفرق الخاصة بالبحث والمكونة من أعوان الإدارة الجبائية بالإضافة إلى ضابط الشرطة القضائية بمعاينات المحلات. للبحث عما قد يدعم القرائن التي وصلت إلى علم الإدارة بأن المكلف إستعمال مناورات تدليسية.[1]

فتختتم المعاينة بتحرير محضر يوضح بصفة دقيقة مجريات العملية والنتائج المتوصل إليها، كما يتضمن على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الأشخاص الذين أجرو المعاينة.
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة ،وصفاتهم.
- تاريخ وساعة التدخل.

[1] **وفاء شيعاوي**، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، رسالة لنيل رجة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر،بسكرة،2009-2010،ص182.

- جرد الأشياء و المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.[1]

بالإضافة إلى هذه البيانات فإنه يجب تدوين جميع الصعوبات والعقبات التي تتعرض عمل فرق البحث، فإذ تعذر عليهم جرد جميع مستندات المكلف فإنه يمكن لهم تشميع وحجز هذه الوثائق كإجراء تحفظي، على أن لا تتجاوز مدة الحجز(6) أشهر من تاريخ تسليم المحضر للمعني أو ممثله أو شاغل الأماكن.

نشير في الأخير أنه بعد إعلام المكلف بمحضر الجرد، فإنه يجب أيضا إعلام القاضي الذي يشرف على المراقبة بجميع مجريات التحري.

الفقرة السادسة: القوة التبوثية لمحاضر أعوان إدارة الضرائب

تتمتع المحاضر المحررة من قبل أعوان إدارة الضرائب بحجية كاملة لإثبات الغش، وهو ما نص عليه المشرع الضريبي في الفقرة 02 من المادة 506 من ق.ض.غ.م، والذي جاء فيها «...ويمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد ،وفي هذه الحالة تكون **حجة** أمام القضاء **إلى أن يثبت عكسها** ،وعندما تكون محررة من قبل **عونين**،تكون حجة إلى أن يطعن فيها بالتزوير».

وعليه، نلاحظ أن المادة المذكور أعلاه تميز بين حالتين، الحالة التي يحرر فيها عون إدراة الضرائب منفردا محضرا وتكون له حجية نسبية يمكن إثبات عكسه؛ والحالة التي يجتمع في تحرير المحضر عونين أو أكثر وهنا تكون للمحضر حجية كاملة لا يمكن الطعن فيه إلا بالتزوير؛

أولا.الحالة التي يكون لمحاضر أعوان إدارة الضرائب حجية نسبية:

خص المشرع الضريبي المحاضر التي تحرر من طرف عونين أو كثر بحجية كاملة، دون المحاضر التي يحررها أحد الأعوان غير المؤهلين أو التي تحرر من طرف عون واحد. فإنه يمكن إثبات عكسها،أي أنه متى تم إكتشاف مناورات تدليسية وتم تحرير محضر بذلك من طرف عون واحد، وتم بعدها رفع شكوى فإن القاضي يكون ملزما بتقصي مدى صحة المعلومات المدونة في المحضر، كما يمكن للمتهم أن يلجأ إلى جميع الوسائل لدرئ إدعاءات إدارة الضرائب.

[1] المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

ويبقى للقاضي في الأخير، الإستنتاج من خلال مجريات الجلسات والمرافعات مدى ثبوت الأفعال المنسوبة إلى المتهم والحكم بإدانته أو براءته، فهو غير مقيد بما ورد في محضر عون إدارة الضرائب. وكأن المشرع في هذه الحالة قد سوى في المراكز القانونية بين الإدارة والمكلف، وجعل إثبات الجريمة ونفيها للقاضي الحكم الذي يقدر إدعاءات إدارة الضرائب و دفاع المتهم.

فحين يلاحظ المطلع على قانون الإجراءات الجبائية أنه حدد بصفة حصرية الأعوان الذين لهم سلطة تحرير المحاضر والإجراءات الواجب إتخاذها، بما فيها طلب إذن من رئيس المحكمة والإستعانة بضابط الشرطة القضائية وإعلام المكلف بذلك وتحرير محضر بعد الإنتهاء من المعاينة، الأمر الذي يستحيل معه تحرير محضر من عون غير مختص أو من طرف عون واحد فقط، فلكان قد رفض الإذن من رئيس المحكمة أو لما قدمه المدير الولائي للضرائب.

غير أن الباحث يميل إلى الإعتقاد أنها مناورة من المشرع، تدفع إلى الإعتقاد أنها ضمانات للمكلف في مواجهة الإدارة، وأن القاضي له السلطة التقديرية في فحص المحاضر وردها أو الإستعانة بها و ليس الحكم على أساسها، كل ذلك مقابل الإمتيازات التي منحها المشرع للإدراة في مواجهة المكلف، الذي يمكن أن يكون عرضة للتفتيش والمعاينة دوريا وذلك بمجرد الشك في إستعماله لمناورات تدليسية. خلافا للمشرع الفرنسي الذي كان أكثر فصاحة عندما ألزم القاضي بتقصي مدى جدية القرائن التي تستند إليها الإدارة الضريبية لطلب الترخيص.[1]

ثانيا.الحالة التي تكون فيها لمحاضر أعوان إدارة الضرائب الحجية المطلقة

تكون محاضر أعوان إدارة الضرائب التي تثبت التجاوزات من جانب المكلف لها حجية مطلقة، خصوصا إذا كانت محرر وفقا للشروط المبينة في المواد 35و36 من ق.إ.ج.ج.ب.التي سطرت شروطا خاصة بالتحقيق والتفتيش وكذلك تحرير المحاضر كما جئنا على ذكرها أعلاه. وبالتالي ليس أمام المكلف سوى الطعن فيها بالتزوير.[2]

[1] Art 106-b-d 03,du code de procédure fiscale modifiée et complétée.

[2] وهو ما كرسته المحكمة العليا في العديد من قراراتها ،كالقرار المؤرخ في 17-06-1996 عن الغرفة الجنائية الذي قضى بأنه بموجب المادة 505 الفقرة الثانية من الأمر التشريعي رقم 104/76 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة تكون المحاضر المحررة من قبل عونين حجة إلى أن يطعن فيها بالتزوير ،لذلك يتعين نقض القرار الذي يقضي بخلاف ذلك.أشار إليه : نجيب زروقي،جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص،كلية الحقوق ،جامعة الحاج لخضر،باتنة،2012-2013،ص174.

وعليه، يبقى السبيل الوحيد أمام المكلف لنفي إدعاءات إدارة الضرائب هو الطعن بتزوير المحاضر، وإن كان المشرع الضريبي لم يفصح بدقة عن كيفية الطعن في المحاضر والأوجه التي على أساسها يمكن تأسيس هذا الطعن. فهل يقصد المشرع المحاضر الناقصة أو المحاضر التي لم تحترم الشروط المحددة في ق.إج.ج.ب هي تلك المحاضر التي تكون عرضة للطعن بالتزوير ؟

هنا وجب التفريق بين التزوير وبطلان المحاضر، فالتزوير هو تغيير الواقع وذلك بإضافة بيانات غير صحيحة وحذف أخرى والبطلان الذي يترتب على عدم إحترام الإجراءات القانونية.

بالرغم أن قوانين الضرائب لم تبين كيفية الطعن بالتزوير إلا أن قانون الإجراءات الجزائية تناول هذا الإشكال ونص في المادة 218 منه على «إن المواد التي تحرر عنها محاضر لها حجيتها إلى أن يطعن فيها بالتزوير تنظمها قوانين خاص.

-وعند عدم وجود نصوص صريحة تتخذ إجراءات الطعن بالتزوير وفق ما هو منصوص عليه في الباب الأول من الكتاب الخامس».

فبالرجوع إلى القواعد العامة المبينة في ق.إج.ج والمتعلقة بمسألة الطعن بالتزوير، نجد المشرع يميز بين الحالة التي يتم الإدعاء فيها بتزوير ورقة من أوراق الدعوى أو أحد المستندات المقدمة أثناء الجلسات في المحاكم أو المجالس القضائية فإنه يتقرر وقف الخصومة إلى الحين الفصل في دعوى التزوير على حدا بعد أخد ملاحظات النيابة العامة وأطراف الدعوى. والحالة التي يتم إكتشاف التزوير أو الإدعاء به بعض إنقضاء الدعوى العمومية أو إنعدام السبيل لمباشرتها عن تهمة التزوير،أو تم تقديم الأوراق المطعون فيها بالتزوير ليس عن قصد إستعمالها في الدعوى، فإن المحكمة أو المجلس المطروح أمامه الدعوى العمومية الأصلية يقضي بصفة فرعية في صفة الورقة المدعى بتزويرها.[1]

بالإضافة إلى الطعن بالتزوير فإن المشرع منح المكلف مجالا للدفاع عن نفسه خصوصا إذا كانت المحاضر محررة بشكل مخالف لما نص عليه ق.إج.ج.ب،فله أن يطعن ببطلان المحاضر في حالات محددة ،يمكن تلخيصها كالأتي:

[1] المادة536 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم.

–يمكن للمكلف الطعن ببطلان المحاضر إذا كانت محررة من قبل عون غير مختص.[1]

– كما يمكن للمكلف الطعن ببطلان المحاضر إذا لم يتم إعلامه مسبقا بإجراء التحقيق في المحاسبة ،وهو ما نصت عليه ف04 من المادة 20 من ق.إ.ج.ب والتي جاء فيها «لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا بذلك...».

–كذلك أجاز المشرع للمكلف الحق في الطعن ببطلان محاضر إذا لم يشر الأعوان في الإشعار بالتحقيق الموجه للكلف بحقه في الإستعانة بمستشار أثناء إجراء عملية التحقيق.[2]

– يعتبر أيضا تجاوز المدة المسموحة بالتحقيق (ثلاثة أشهر) عيبا لصالح المكلف يمكن على أساسه أن يطع بالبطلان.[3]

– بالإضافة إلى ما سبق لا يمكن الترخيص بإجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، وأي إخلال بذلك تعتبر المحاضر المحررة قابلة للإبطال.

غير أن الإشكال يثور حول الطبيعة القانونية للطعن بالبطلان، هل هو دفع شكلي يجب إثارته قبل أي دفع في الموضوع أم أنه من النظام العام يمكن إثارته في أي مرحلة كانت عليها الخصومة، كما يمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه؟

بما أن الطعن بالبطلان يمس بأحد المسائل الجوهرية المتعلقة بصحة الإجراءات فإنه يسهل القول أنه من النظام العام ويمكن إثارته في أي مرحلة كانت عليها الدعوى. كما يمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه،كون أن المشرع الضريبي في المادة 20 من ق.إ.ج.ب جعل عدم إحترام الشروط المبينة في المادة السالفة الذكر موجبة لبطلان الإجراءات، إلا أنه لم يوضح ذلك بدقة طبيعة هذا البطلان. غير أن المادة 520 من ق.ض.غ.م جاءت بحكم مغاير عندما نصت على «إن الدعاوى الناجمة عن المحاضر والمسائل التي يمكن أن تصدر عن دفاع المتهم، هي من إختصاص المحكمة فقط». وبالتالي

[1] المادة 20 و34 من قانون الإجراءات جيائية المعدل و المتمم.،وكذلك المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم.

[2] المادة 20 فقرة 04-102من قانون الإجراءات الجيائية المعدل و المتمم.

[3] المادة 20 فقرة 05من قانون الإجراءات الجيائية المعدل و المتمم

يمكن القول أن الطعن بالبطلان هو دفع شكلي يجب إثارته أمام محكمة أول درجة وقبل إثارة أي دفع في الموضوع، كما لا يمكن إثارته لأول مرة أمام المجلس القضائي أو المحكمة العليا على حد سواء.

الفرع الثاني : إثبات ومعاينة جريمة تبييض الأموال

إتضح مما سبق،خطورة جريمة تبييض الأموال وصعوبة أساليبها وطرق إرتكابها والتطور الذي طرأ على تلك الأساليب وهذه الطرق خصوصا عندما ترتكب من قبل شخص معنوي، وكل ذلك يزيد من صعوبة مهمة أعوان البحث والتحري، ويجعل الكشف عن هذه الجريمة بالوسائل الكلاسيكية المتبعة في الجرائم التقليدية أمرا شبه مستحيل. مما الذي دعا إلى إبتكار وسائل مستحدثة لكشف عن البنية المعقدة لهذه الجريمة.

تماشيا مع خطورة جريمة تبييض الأموال وصعوبة الكشف عنها حاول المشرع مجارات التشريعات المقارنة بأن عدل قانون الإجراءات الجزائية وفق ما تمليه ضرورة مواكبة الأساليب المبتكرة في للتبييض الأموال، فكانت البداية بالمادة07 من القانون 66-22 التي كملت المادة 16 من ق.إج.ج بالمادة 16 مكرر. والتي وسعت من الإختصاص الإقليمي للضباط الشرطة القضائية بمناسبة المراقبة ؛ثم تلاى ذلك بالمواد44 و65 مكرر05 إلى غاية 65 مكرر18 التي تضمت أساليب متنوعة تسمح بالكشف عن جريمة تبييض الأموال وهي :

- إجراء التفتيش الإستثنائي.
- مراقبة تنقل الأشخاص وتنقل الأشياء والأموال.
- إعتراض المراسلات وتسجيل الأصوات و إلتقاط الصور.
- التسرب.

فإذا كانت وسائل التحري ممنوحة لأعوان الضبطية القضائية فقط ،فإن المشرع في إطار البحث عن جريمة تبييض الأموال وكشفها ،خص بعض الهيئات بواجب الرقابة على جميع العمليات المالية التي يحتمل أن تكون موجهة لتبييضها والإخطار عنها ،ولعل أبرز هذه الهيئات :هي خلية معالجة الإستعلام المالي والبنوك والهيئة المصرفية.

سوف نحاول التطرق فيما سوف يلي إلى أساليب التحري المستحدثة في قانون الإجراءات الجزئية، ثم الهيئات المساعدة في التحري والبحث عن جريمة تبييض الأموال.

البند الأول:أساليب البحث والتحري عن جريمة تبييض الأموال

بادر المشرع بإدارج جملة من الأساليب المستحدثة للتحري في مواجهة جريمة تبييض الأموال،حيث تسمح لأعوان البحث أن تتكيف بدورها مع النمط الخاص بهذه الجريمة، ولعل أبرز هته الوسائل:

- إجراء التفتيش الإستثنائي؛
- مراقبة تنقل الأشخاص وتنقل الأشياء والأموال؛
- إعتراض المراسلات وتسجيل الأصوات و إلتقاط الصور؛
- التسرب؛

الفقرة الأولى.إجراء التفتيش الإستثنائي

منح المشرع الجزائري بموجب المادة 12 من ق.إج.ج مهمة البحث والتحري وجمع الأدلة لرجال القضاء والضباط وبعض الموظفين، تحت إشراف وكيل الجمهورية. ولهم في ذلك القيام بما يستلزم لكشف الجرائم، ولعل من بين أكثر التقنيات المستعملة في التحري هي التفتيش الذي لا يمكن لأعوان الضبطية القضائية اللجوء إليه إلا بإذن مكتوب من وكيل الجمهورية يحدد فيه نوع الجريمة والأماكن المراد تفتيشها بالإضافة إلى ضرورة حضور صاحب المحل أو شاهدين يسخرهما ضابط الشرطة القضائية المشرف على العملية، على أن يتم التفتيش في الحدود الزمنية التي رسمها المشرع وهي من الخامسة صباحا إلى الثامنة مساء.

مراعاة للخطورة الإجرامية لتبييض الأموال منح المشرع أعوان الضبطية القضائية سلطة القيام بعلميات تفتيش إستثنائية وخاصة، رافعا بذلك جميع القيود بما فيها حرية التفتيش في كل ساعة من ساعات النهار أو الليل وعلى إمتداد كامل التراب الوطني[1]،كل ذلك من أجل ضمان الإحتفاظ بالأدلة وتحقيق الفعالية في أداء أعوان الضبطية القضائية.

[1] المادة 47 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم.

الفقرة الثانية:مراقبة الأشخاص و الأموال والأشياء

يعتبر أسلوب مراقبة الأشخاص والأموال والأشياء أول مرحلة يبتدئ بها التحقيق، كون أن تبييض الأموال يتم عبر مراحل وعبر مجموعة من القنوات، فكان لابد على المشرع من إعتماد هذه التقنية لمواكبة جميع مراحل الجريمة. فالتخلف عن إحصاء أي خطوة يقوم بها الجاني سوف يسمح لا محالة بطمس معالم الجريمة.كما أن المراقبة سوف تسمح برصد تحركات الأشخاص ومعرفة شركائهم والأماكن التي يترددون عليها،بالإضافة إلى الإحاطة بجميع الأماكن التي يحتمل أن تكون مستودعا لإخفاء الأموال والأشياء التي تستعمل في الجرائم.

أولا:مراقبة الأشخاص

تعتبر عملية مراقبة الأشخاص من المهام التي يمارسها أعوان الضبطية القضائية بصفة دورية،ولكن مراقبة الأشخاص المشتبه بهم في جريمة تبييض الأموال يختلف كثيرا عن مراقبة المجرمين العاديين،لأن أعوان الضبطية القضائية ملزمون بمراقبة المشتبه بهم بصفة دقيقة ومتواصلة ماسيسمح بالتعرف على الأماكن التي تم التردد إليها كما يمكن أن يتعادى ذلك إلى القيام ببحث إجتماعي حول المشتبه به.

غير أنه لا يمكن لأعوان الضبطية القضائية القيام بمراقبة الأشخاص إلا إذا وصل إلى علمهم ما يفيد وجود نشاطات إجرامية تتعلق بعمليات تبييض الأموال أو الجرائم الأخرى المشار إليها في المادة 16 من ق.إج.ج [1]، أو الإشتباه في إستعمال أحد المحلات لهذا الغرض.كل ذلك بغية تجميع الأدلة التي تسمح بإثبات الجريمة وعدم السماح بإفلات مرتكبيها.

[1] ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع في المادة 16 من قانون الإجراءات الجزاية عد جملة من الجرائم على سبيل الحصر و خصها بإجراءات متميزة من بينها المراقبة و إعتراض المراسلات و التسرب نذكر منها :

- جرائم المخدرات.
- الجريمة المنظمة عبر الحدود الوطنية.
- الجرائم الماسة بأنظمة المعالجة الآلية للمعطيات.
- **جرائم تبييض الأموال.**
- جرائم الإرهاب.
- جرائم المتعلقة بالتشريع الخاص بالصرف

ثانيا.مراقبة حركة الأموال والأشياء

لا تكون عملية مراقبة الأشخاص المشتبه بهم في تبييض الأموال كاملة، ما لم تشتمل على مراقبة الأموال والأشياء التي يحتمل أن تكون عائدات إجرامية، فعملية تبييض الأموال تتم وفق نسق منظم تبتدأ بإخفاء الأموال ثم إعادة إستثمارها أوتدويرها في السوق ليسمح في الأخير بطمس العلاقة بين الجريمة والأموال، ما جعل المشرع يمنح أعوان الضبطية القضائية في إطار البحث والتحري عن هذه الجريمة بمراقبة حركة الأموال التي يشتبه فيها أنها عائدات إجرامية أو أنها موجهة لتبييضها. فلا يشترط أن تكون الأموال محل الرقابة هي أموال عائدة من جريمة، بل يمكن أن تشمل جميع الأموال مهما كان مصدرها، مدام أن الأشخاص الحائزين عليها مشتبه فيهم. فلا معنى للجريمة متى لم ترصد جميع الأموال القذرة. فالخطورة الإجرامية لتبييض الأموال لا تكمن فقط في تحديد هوية الأشخاص بل في إحصاء الأموال والأشياء العائدة من الجريمة أو التي تساعد على إرتكابها أو التي تم فعلا تبييضها.

ما تجدر الإشارة إليه أن التعديل الذي مس قانون الإجراءات الجزائية حول تمديد إختصاص أعوان الضبطية القضائية ومنحهم صلاحيات إستثنائية، سبقه إنشاء خلية الإستعلام المالي سنة 2002[1]،التي تضطلع بالعديد من المهام أبرزها مراقبة إنتقال الأموال عبر القنوات البنكية والمؤسسات المالية،كما تسهر على تقديم المساعدة في التحقيقات وذلك من خلال إجراء التحاليل المالية في إطارات التحريات التي يجريها أعوان الضبطية القضائية.[2]

ثالثا.شروط المراقبة :

نصت المادة 16 مكرر من ق.إ.ج.ج على «يمكن لضباط الشرطة القضائية ،وتحت سلطتهم أعوان الشرطة القضائية، **مالم يعترض على ذلك وكيل الجمهورية** المختص **بعد إخباره**، أن يمددوا عبر كامل التراب الإقليم الوطني عمليات مراقبة الأشخاص الذين يوجد ضدهم **مبرر مقبول أو أكثر**

[1] المرسوم التنفيدي رقم 02-127، المتضمن إنشاء خلية معالجة الإستعلام المالي وتنظيمها وعملها، العدل والمتمم.

[2] بن قلة ليلى،وحدات المخابرات المالية ودورها في مكافحة تبييض الأموال،رسالة لنيل شهادة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد،تلمسان،2015-2016.

يحمل على الإشتباه فيهم بإرتكاب الجرائم المبينة في المادة 16 أعلاه أو مراقبة وجهة أو نقل الأموال أو المتحصلات من إرتكاب هذه الجرائم أو قد تستعمل في إرتكابها»

بالرغم أن الأساليب الحديثة المنتهجة في البحث عن جريمة تبييض الأموال قد تمس ببعض الحقوق الأساسية للأشخاص، إلا أن المشرع حاول ضمان أكبر قدر الشفافية وعدم التعسف.فإشترط في المراقبة أن تكون مبينة على أسباب جدية، أي وجود قرائن تشير إلى إرتكاب أحد الجرائم المبينة في المادة 16 من ق.إ.ج.ج، أو عن طريق إخطار بعض المصالح كإدارة الضرائب أو الجمارك التي في إطار المهام الموكلة إليها يمكن أن تكتشف أموالا غير مبررة أو أشياء ذات قيمة تحتمل أن تكون عائدات إجرامية موجهة لتبييضها[1]، كما يمكن أن يتم إخطار أعوان الضبطية القضائية بواسطة خلية الإستعلام المالي التي تلقت إخطار بالشبهة عن بعض العمليات المريبة. فلا يجب أن تكون المراقبة عفوية أو مبينة على أسباب غير مؤسسة.

بالإضافة إلى ذلك لابد أن يتم إخطار وكيل الجمهورية المختص إقليميا وإبداء رأيه حول ذلك، فله أن يعترض على جميع عمليات المراقبة التي يرى أنها مبنية على أسباب أو قرائن غير جدية. كما يسهر على أن تتم المراقبة في الحدود البحث عن الأموال والأشياء الموجهة للتبييض دون تجاوز ذلك.كما إشترط المشرع أن لا تتم مراقبة الأشخاص إلا عن جرائم المخدرات والجريمة المنظمة العابرة للحدود والجرائم الماسة بأنظمة المعالجة الآلية للمعطيات،وجرائم تبييض الأموال وتمويل الإرهاب، والجرائم المتعلق بالتشريع الخاص بالصرف.

الفقرة الثالثة:إعتراض المراسلات وتسجيل الأصوات وإلتقاط الصور

أشرنا سابقا أن عمليات تبييض الأموال تتم عبر قنوات عدة وبوسائل شتى، ومن بينها الوسائل الإلكترونية التي أصبحت جزء لا يتجزأ من حياة الأفراد، بل بات يمكن إجراء الصفقات إفتراضيا دون تكبد عناء التنقل وذلك من أجل تسريع العمليات التجارية وتحقيق المزيد من الأرباح. فما كان على المشرع سوى مواكبة ذلك بمنح أعوان الضبطية القضائية سلطة الإطلاع على المراسلات وتسجيل المكالمات وحتى إلتقاط الصور.

[1] المادة 21 من قانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب و مكافحتهما المعدل و المتمم.

فقد نصت المادة 65 مكرر05 من ق.إج.ج على «إذا إقتضت ضرورات التحري في الجريمة المتلبس بها أو التحقيق الإبتدائي في جرائم المخدرات أو الجريمة المنظمة العابرة للحدود الوطنية أو الجرائم الماسة بأنظمة المعالجة الآلية للمعطيات أو جرائم تبييض الأموال أو الإرهاب أو الجرائم المتعلقة بالصرف وكذا جرائم الفساد،يجوز لوكيل الجمهورية المختص أن يأذن بما يأتي:

- إعتراض المراسلات التي تتم عن طريق وسائل الإتصال السلكية واللاسلكية.
- وضع تدابير تقنية، دون موافقة المعنيين، من أجل إلتقاط وتثبيت وبث تسجيلات الكلام المتفوه به بصفة خاصة أو سرية من طرف شخص أو عدة أشخاص في أماكن خاصة أو عمومية أو إلتقاط صور لشخص أو عدة أشخاص يتواجدون في مكان خاص».

سوف يسمح إجراء إعتراض المراسلات وتسجيل الأصوات وإلتقاط الصور، بالكشف عن جريمة تبييض الأموال قبل وقوعها، فهذا الإجراء يعتبر بمثابة خطوة إستباقية في مواجهة عمليات تبييض العائدات الإجرامية أو إبرام الصفقات التي تسمح بذلك والكشف عن القنوات المستعملة والأشخاص المتواطئين في الجريمة. حيث يسمح هذا التدبير بوضع الترتيبات التقنية التي من شأنها تسجيل أصوات الأشخاص المشتبه فيهم،كما يسمح بإلتقاط الصور في الأماكن الخاصة. غير أن هذا الأجراء يصطدم بمبدأ دستوري يتعلق بالحقوق بحماية حرمة الإنسان وشرفه. لذلك يثور التساؤل حول مدى مشروعية هذا الإجراء ومدى تطابقة مع الدستور؟

أولا.مدى مشروعية إجراء إعتراض المراسلات وتسجيل الأصوات و إلتقاط الصور

يبدو للوهلة الأولى أن إعتراض المراسلات وتسجيل الأصوات وإلتقاط الصور إجراء حيوي يسمح بالكشف عن جريمة تبييض الأموال مهما كانت منظمة ومخفية، إلا أن المادة 46 من دستور الجزائري لسنة 1996 جاء بحكم يجعلنا نتساءل عن مدى مشروعية هذا الإجراء و مدى مطابقته لروح الدستور؟.فقد نصت على«لايجوز إنتهاك حرمة حياة المواطن الخاصة،وحرمة شرفه ،ويحميها القانون.

-سرية المراسلات و الإتصالات الخاصة بكل أشكالها و مضمونها.

-لايجوز لأي شخص المساس بهذه الحقوق دون أمر معلل من السلطة القضائية،ويعاقب القانون على إنتهاكه».

إن تحقيق الحماية القانونية دفع المشرع إلى تغيير الأساليب التقليدية في التحري التي أصبحت غير مجدية فالتطور التي تعرفه الجريمة كان له الأثر الكبير في بلورة القواعد القانونية التي نحن بصدد دراستها، فلا مجال للمقارنة بين الخطورة الإجرامية لعمليات تبييض الأموال وجرائم الإرهاب والصرف والجريمة المنظمة بحقوق الفرد. بالإضافة إلى ذلك لم يسمح المشرع بإجراء إعتراض المراسلات وتسجيل الأصوات وإلتقاط الصور إلا وفق ظوابط سوف نأتي على بيانها.

ثانيا:شروط إعتراض المراسلات و تسجيل الأصوات و إلتقاط الصور

نظرا لحساسية هذا الإجراء لم يسمح المشرع لأعوان الضبطية القضائية بإقتحام الحياة الخاصة للأفراد دون رقابة على ذلك، فلا يجوز إعتراض المراسلات أو تسجيل الأصوات دون ترخيص من قاضي الحقيق وتحت إشراف وكيل الجمهورية المختص إقليميا[1]، على أن يتضمن الإذن بدقة كل العناصر التي تسمح بالتعرف على الإتصالات المطلوب إلتقاطها والأماكن المقصودة سواء كانت سكنية أم لا، بالإضافة إلى ذلك لابد أن يتضمن الإذن بيان نوع الجريمة التي تبرر اللجوء لهذا الإجراء[2]، وأن لاتتجاوز مدة التدبير(4)أربعة أشهر قابلة للتجديد حسب مقتضيات التحقيق.[3]

بعد الإنتهاء من إعتراض المراسلات وتسجيل الأصوات وإلتقاط الصور يحرر أعوان الضبطية القضائية المأذون لهم لهذا الغرض،محضرا عن كل عملية يجرونها، وعن الترتيبات التقنية التي سبقت هذا الإجراء، ثم تودع في ملف المشتبه بهم تمهيدا لإحالتهم للمحاكمة.

الفقرة الرابعة:التسرب أو الإختراق (L'infiltration)

ورد التسرب كآلية للكشف عن الجرائم الخطيرة في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري تماشيا مع إتفاقية باليرمو لسنة 2002. التي حثت الدول الأعضاء على إبتكار وسائل وأساليب تحري سرية

[1] المادة65 مكرر05 فقرة02 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم.

[2] المادة 65مكرر07 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم.

[3] المادة 65مكرر 07 فقرة02 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم.

ومستترة تسمح بإختراق الجماعات الإجرامية المنظمة وحلها[1]، حيث أورد المشرع هذا التدبير على غرار المراقبة وإعتراض المراسلات وتسجيل الأصوات وإلتقاط الصور، بموجب التعديل الذي مس ق.إ.ج.ج سنة 2006،كما أشار إلى ذلك أيضا بموجب المادة 56 من قانون مكافحة الفساد لسنة 2006، فقد رخص المشرع في إطار تسهيل جمع الأدلة في الجرائم الخطيرة باللجوء الترصد الإلكتروني والإختراق.

أولا.المقصود بالتسرب أو الإختراق

يقصد بالتسرب قيام ضابط الشرطة القضائية أو عون من الشرطة القضائية وتحت مسؤولية ضباط الشرطة القضائية المكلف بتنسيق العملية، بمراقبة الأشخاص المشتبه فيهم في إرتكاب جناية أو جنحة بإيهامهم أنه فاعل معهم أو شريك لهم أو خاف. وذلك بإستعمال هويات مستعارة أو إرتكاب بعض الأفعال التي تسمح بإكتساب ثقة الجاني[2]،وإختراق التنظيمات المحكمة وتحديد هوية المشتبه فيهم ومصادر دخلهم وإحصاء الطرق الوسائل المستعملة في الجرائم والإحتفاظ بالأدلة التي توثق ذلك.[3]

ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع في قانون الإجراءات الجزائية إستعمل عبارة "**التسرب**"وحدد مفهوم هذا التدبير لما له من خطورة، غير أنه في قانون مكافحة الفساد إستعمل تعبيرا مغاير عندما وظف عبارة "**الإختراق والترصد الإلكتروني** "، فحين نلاحظ أن النسخة الفرنسية لكلا النصين تشير لمصطلح "**l'infiltration**"، إلا أنه في حقيقة الأمر لا يختلف الإختراق عن التسرب فكلاهما يهدفان إلى التوغل داخل الجماعات الإجرامية لجمع الأدلة وتسهيل حلها.

ثانيا. شروط التسرب أو الإختراق

نظرا للطبيعة الخاصة لهذا الإجراء،فإن المشرع لم يسمح بإستعماله سوى عند فتح تحقيق في الجرائم المبينة في المادة 65 مكرر 05 التي سبق الإشارة إليها، وبعد أخذ إذن من وكيل الجمهورية

[1] طيبي الطيب ،البحث و التحقيق في جريمة تبييض الأموال في التشريع الجزائري،مذكرة الماجستير في القانون الجنائي،كلية الحقوق،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،2012،87-89.

[2] المادة 65 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم.

[3] العيد إبراهيم،تقنيات التحري عن جريمة تبييض الأموال، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي،كلية الحقوق ،جامعة وهران،2012-2013،ص173.

المختص إقليميا، شريطة أن يكون الإذن مكتوبا ومسببا، ويشتمل على جميع الجرائم التي تبرر اللجوء لهذا الإجراء بالإضافة إلى هوية ضباط الشرطة القضائية الذين يشرفون على العملية. كما يشترط أن لا تتجاوز مدة التسرب(4) أربعة أشهر وإلا وجب تمديد الإذن عندما تقتضي ضرورة التحقيق ذلك،وفقا لنفس شروط إستصدار الإذن، على أن لا يتجاوز التسرب مدة (4)أربعة أشهر على الأكثر [1]،كما يجوز للقاضي الذي رخص بالتسرب إيقافه قبل إنقضاء المدة.

يمكن للعون المتخفي في إطار التسرب إرتكاب بعض الأفعال الإجرامية بغية التقرب من الجماعات الإجرامية المستهدفة ودون تجاوز الحد المسموح به،حيث نصت المادة 65 مكرر من ق.إج.ج على« يمكن ضابط وأعوان الشرطة القضائية المرخص لهم بإجراء عملية التسرب والأشخاص الذين يسخرونهم لهذا الغرض،دون أن يكونوا مسؤولين جزائيا القيام بما يأتي :

- إقتناء أو حيازة أو نقل أو تسليم أو إعطاء مواد أو أموال أو منتوجات أو وثائق أو معلومات متحصل عليها من إرتكاب الجرائم أو المستعملة في إرتكابها.
- إستعمال أو وضع تحت تصرف مرتكبي هذه الجرائم الوسائل ذات الطابع القانوني أو المالي وكذا وسائل النقل أو التخزين أو الإيواء والحفظ أو الإتصال ».

يبدو من خلال ما سبق بيانه أن الأساليب المستحدثة للبحث والتحري عن الجرائم الخطيرة بما فيها تبييض الأموال تسمح بالسيطرة على الجماعات الإجرامية، بل قد تتعدى ذلك إلى الوقاية من الجريمة قبل وقوعها، فإجراء المراقبة الدورية للأشخاص المشتبه فيهم يمنح أعوان الضبطية القضائية الإمتياز والكشف عن الجريمة في مراحل متقدمة سيما أن جريمة تبييض الأموال تتسم بالتعقيد والسرعة ، غير أن إعمال هذا الإجراء يفرز العديد من التجاوزات خاصة فيما يتعلق بتحديد مفهوم الشبهة،كما يتعارض مع العديد من المبادئ الدستورية منها حرية تنقل الأشخاص داخل التراب الوطني ،وقرينة البراءة ...إلخ.

ثم منح المشرع أعوان الضبطية القضائية صلاحية إعتراض المراسلات وتسجيل الأصوات وإلتقاط الصور، التدبير الذي سوف يسمح بالتوغل بطريقة فعالة في حياة الأشخاص المشتبه فيهم لإرتكاب أحد الجرائم الخطيرة، بالموازاة مع ذلك إذا كان الإجراء يسمح بتقفي جميع إتصالات المشتبه

[1] المادة 65 مكرر17 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم.

فيهم فإن سوف يمتد إلى عائلاتهم بل يمكن أن يتجاوز ذلك وصلا إلى إنتهاك الشرف، إما إذا تعلق بالشركات التجارية فسوف يسمح ذلك بكشف جميع أسرار الشركة وأساليب تسييرها وصفقاتها، بالرغم من ذلك نتسأل هل إذا توصل أعوان الضبطية القضائية لعدم جدوى إعتارض المراسلات تسجيل الأصوات أو إلتقاط الصور، هل يتم تعويض الضحايا؟ وما هو مصير التسجيلات والصور هل يتم إتلافها؟

في الأخير بحثا عن الفعالية في إختراق الجماعات الإجرامية، منح المشرع لأعوان الضبطية قضائية رخصة لإرتكاب الجرائم والتوغل داخل هته التنظيمات بغية حلها وتدميرها ، في المقابل يمنح أعوان الضبطية القضائية وسام الإستحقاق والشرف عند تنفيد إحدى العمليات بنجاح ،**للبحث**

البند الثاني:الهيئات المساعدة على التحقيق والتحري في جريمة تبييض الأموال

إن البحث عن كشف عمليات تبييض الأموال، دفع بالمشرع إلى منح بعض الجهات سلطة الرقابة على المؤسسات المالية التي تعتبر ملاذ المجرمين، فالضبطية القضائية لا يمكنها بمفردها كشف جميع عمليات تبييض الأموال لكونها تتم عبر القنوات المالية وفي حسابات سرية لا يمكن الإطلاع عليها إلى من قبل البنوك، وعليه كلف المشرع جميع الهيئات المالية معنية بالتحري أو المساعدة على ذلك والإخطار عن العمليات المالية المريبة.

ولعل أبرز هته الهيئات هي خلية معالجة الإستعلام المالي واللجنة المصرفية و البنوك والمؤسسات المالية.سوف نحاول التطرق للأدوار المنوطة بها في مجال البحث والتحري عن جريمة تبييض الأموال.

الفقرة الأولى: خلية معالجة الإستعلام المالي

جاء إنشاء خلية معالجة الإستعلام المالي إستجابة لإتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الدولية لتمويل الإرهاب سنة1999 والجريمة المنظمة عبر الوطنية سنة 2000، التي صادقة عليهما الجزائر بتحفظ سنتي 2000 و2002 على التوالي، حيث تم بلورة بنود الإتفاقية من خلال إنشاء جهاز مستقل للبحث والتحري عن العمليات المالية المشبوهة التي توجه لتمويل الإرهاب،وليس تبييض الأموال.إلى غاية تعديل قانون العقوبات سنة 2004 وصدور المرسوم المتضمن تعيين أعضاء الخلية.[1]

[1] المؤرخ في 10 فيفري 2004،ج.ر.ج.ج،ع 10،الصادرة بتاريخ 15 فيفري 2004.

فمن أجل ضمان فعالية هذا الجهاز منحه المشرع نوعا من الإستقلالية الإدارية المالية حيث نصت المادة الثانية من المرسوم 02-127على « الخلية مؤسسة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوي والإستقلال المالي». حيث أوكلت إلهيا مهمة مكافحة تمويل الإرهاب بدرجة أولى عن طريق تسلم تصريحات الإشتباه المتعلقة بكل عمليات تمويل الإرهاب أو تبييض الأموال التي ترسلها إليها الهيئات والأشخاص الذين يعينهم القانون[1]، غير أن عمل اللجنة ظل معلقا إلى غاية صدور قانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب سنة 2005 الذي حدد صفة الأشخاص والهيئات الملزمون بإرسال تصريحات الإشتباه، وهم :

- البنوك و المؤسسات المالية والمصالح المالية لبريد الجزائر والمؤسسات المالية المشابهة الأخرى وشركات التأمين ومكاتب الصرف والتعاضديات والرهانات و الألعاب والكازينوهات.
- كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم في إطار مهنته بالإستشارة و/أو بإجراءء عمليات إيداع أو مبادلات أو توظيفات أو تحويلات أو أية حركة لرؤوس الأموال وخصوصا المحامين والموثقين وحافظي البيع بالمزايدة و خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والسماسرة و الوكلاء الجمركيين وأعوان الصرف والوسطاء في عمليات البورصة والأعوان العقاريين ومؤسسات الفوترة و تجار الأحجار الكريمة و المعادن الثمينة والأشياء الأثرية والتحف الفنية. [2]

كما منح المشرع الخلية صلاحية الإعتراض على العمليات البنكية المشبوهة التي تجريها لأشخاص المعنوية و الطبيعية لمدة أقصاها 72 ساعة، قابلة للتمديد بترخيص من رئيس محكمة الجزائر الذي يكمنه أن يقرر بالإضافة إلى تمديد مدة الإعتراض على العمليات المشبوهة، حراسة الأموال والحسابات والسندات موضوع الإخطار.[3]

ففي سياق تحسين أداء هذه الخلية أهلها المشرع لإجراء التحريات اللازمة وتحليل وجمع المعلومات والبيانات التي تسمح بإكتشاف مصدر الأموال أو الطبيعة الحقيقية للعمليات محل الشبهة،

[1] المادة 04 من المرسوم التنفيدي 02-127 المتعلق بإنشاء خلية الإستعلام المالي المعدل و المتمم.

[2] المادة 19 من قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتهما ،المعدل و المتمم.

[3] المادة 18 من قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتهما ،المعدل و المتمم.

وذلك عند تلقيها البلاغات من الهيئات والأشخاص المشار إليهم أعلاه. لتنتهي في الأخير بإرسال الملف إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا كلما أفضت التحريات إلى وجود إرتباط بين العمليات المالية محل البحث وجريمتي تبييض الأموال أو تمويل الإرهاب .

نشير في الأخير أن خلية معالجة الإستعلام المالي تبدو من الناحية النظرية آلية جد فعالة في الكشف عن جريمة تبييض الأموال في مراحلها الأولى، غير أن إرتباط هذه الهيئة بالسلطة التنفيذية وإعتبارها مؤسسة عمومية تخضع للسلطة المباشرة لوزير المالية جعلها محل إنتقادات كثيرة، مما دعا بالمشرع في سنة 2013 إلى إعادة إصلاح البنية القانونية لها ،من خلال تعديل المرسوم 02-127 بالمرسوم 13-175[1] لتصبح هيئة إدارية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي.

الفقرة الثانية.البنوك والمؤسسات المالية

تعتبر البنوك والمؤسسات المالية أحد الوسائط الشائعة في تبييض الأموال، فالبنك يسعى إلى إستقطاب أكبر قدر من الزبائن وأكبر قدر من الأموال لتحقيق الغرض من إنشائه ،غير أن إستفحال تبييض الأموال عن طريق البنوك والمؤسسات المالية المشابهة له، أرغم المشرع على إشراك جميع المؤسسات المالية في مكافحة تبييض الأموال، بمنحها بعض السلطات التي من شأنها أن تسمح بكشف هذه الجريمة قبل وقوعها وتقديم المساعد لأعوان الضبطية القضائية.[2]

سيما أن قانون مكافحة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ألزم البنوك والمؤسسات المالية بضرورة إخضاع كل مبلغ دفع يساوي أو يزيد عن .....إلى الدفع بواسطة وسائل الدفع البنكية كالصكوك والتحويلات و السفاتج والسند لأمر والإقتطاعات وجميع وسائل الدفع الكتابية.

[1] المؤرخ في 15 أبريل 2013 ،ج.ر.ج.ج، ع23 الصادرة في 28 أبريل 2013.

[2] **صباح صاحب العريض**،دور المصارف في مكافحة جريمة غسيل الأموال،مجلة صادرة عن مركز الدراسات الكوفة،العدد 13،سنة 2011،العراق،147وما بعدها.و **عزيزة الشريف**،الظواهر الإقتصادية و السياسية للعولمة-ظاهرة غسيل الأموال مخاطرها ومكافحتها-،بحث مقدم إلى مؤتمر التأثيرات القانونية و الإقتصادية و السياسية للعولمة على مصر والعالم العربي ،سنة 2002،كلية الحقوق،جامعة المنصورة ،مصر،1092ص.

بالإضافة إلى ذلك تم تأهيل البنوك للتحقق من هوية الزبائن[1] قبل فتح أي حساب أو دفتر أو حفظ سندات أو قيم أو إيصالات أو تأجير صندوق، وذلك بطلب تقديم وثيقة رسمية أصلية تتضمن صورة بالإضافة إلى جميع الوثائق التي يمكن من خلالها التأكد من النسب، فحين يجب على البنوك قبل فتح حساب لأحد الأشخاص المعنوي طلب تقديم القانون الأساسي أو جميع الوثائق التي تثبت أنها مسجلة أو معتمدة قانونا أو أن لها وجودا و عنوانا فعليا[2]، والإحتفاظ بها وتمكين السلطات المختصة من الإطلاع عليها[3]. فإذا إستحال على البنك التحقق من هوية الزبون وجب عليه إقفال الحساب وإخطار صاحبه بذلك تزامنا مع إبلاغ خلية معالجلة الإستعلام المالي لإجراء التحريات اللازمة حول ذلك،خصوصا إذا كانت العمليات المالية تبدو في ظاهر لصالح غير المتصرف فحين يجريها لحسابه الخاص، وتعذر على البنك الإستعلام عن الشخص الحقيقي الذي يتم التصرف لصالحه.[4]

كما يتعين على البنوك والمؤسسات المالية أن تتوفر على أنظمة مراقبة العمليات التي تسمح بالوقوف على جميع النشاطات المشبوهة وغير الإعتيادية، وخصوصا تلك العمليات التي لن تبدو أنها لا تستند إلى مبرر إقتصادي أو تجاري يسهل إدراكه، وكل حركة لرؤوس الأموال تتم بشكل مفرط بالمقارنة مع رصيد الحساب، أو العمليات النقدية غير العادية مقارنة مع رصيد الحساب الجاري العمل به، وجميع التحويلات المعقدة والتي لا هدف شرعي لها أو التي تفوق السقف المحدد.[5]

---

[1] نشير هنا أن النظام رقم 12-03 المؤرخ في 28 نوفمبر 2012 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب عرف الزبون حسب المادة04 فقرة 02 على أنه : كل شخص أو هيئة تمتلك حسابا لدى مصرف أو المصالح المالية لبريد الجزائر ،أو يتم فتح حساب بإسمه،كل مستفيد فعلي من حساب،المستفيدين من المعاملات التي ينجزها وسيط أو وسطاء محترفون ،الزبائن غير الإعتياديين ،الوكلاء والوسطاء الذين يعملون لحساب الغير،كل شخص أو هيئة شريكة في معاملة مالية تنفد بواسطة مصرف أو مؤسسة مالية أو المصالح المالية لبريد الجزائر

[2] المادة 07 من قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتهما ،المعدل و المتمم.

[3] حيث نصت المادة 14 من قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتهما ،المعدل و المتمم. و الما08 من نظام رقم 12-03 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب على « يجب على المصارف و المؤسسات المالية والمصالح المالية لبريد الجزائر أن تحتفظ وتضع تحت تصرف السلطات المختصة ما يأتي:

- الوثائق المتعلقة بهوية الزبون وعناوينهم ،خلال فترة خمسة (5) سنوات على الأقل،بعد غلق الحسابات و/ أو وقف علاقة التعامل.
- الوثائق المتعلقة بالعمليات التي تم إجراؤها ،بما فيها التقارير السرية ،خلال فترة خمسة (5)سنوات على الأقل بعد تنفيذ العملية.
- يتعين على المصارف والمؤسسات المالية والمصالح المالية لبريد الجزائر إعداد إجراءات لفائدة هيئاتها العملياتية،تحدد بموجبها المعطيات التي ينبغي الإحتفاظ بها خصوصا إثبات هوية الزبائن و المعاملات الفردية والمدة القانونية و النظامية لعملية الإحتفاظ.

[4] المادة09 من قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و مكافحتهما ،المعدل و المتمم.

[5] المادة 10 من النظام رقم 12-03 المؤرخ في 28 نوفمبر 2012 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب

في ظل الإجراءات المشار إليها يستحال إستغلال البنك في عمليات تبييض الأموال، إلا متطلبات التنمية وتحقيق خطط الإستثمار تتعارض بشدة مع الإجراءات المعقدة لفتح الحسابات أو إجراء العمليات المالية عن طريق البنوك. بالمقابل تعتمد بعض البنوك العالمية إجراءات جد بسيطة لتسهيل حركة الأموال كآلية إغراء واجتذاب رؤوس الأموال[1]، فكان حريا بالمشرع الجزائري إعادة النظر في هذا بما يسمع بتحقيق متطلبات التنمية والردع.

الفقرة الثالثة: اللجنة المصرفية

تلعب اللجان المصرفية دور الشرطي في حراسة البنوك وضمان إحترامها للقواعد القانونية المتعلقة بتسييرها. بدأً من مراقبة إحترام الشروط المحددة للقيام بالعمليات المالية وتفادي إستغلال البنك في عمليات تبييض الأموال أو تمويل الإرهاب، فالمشرع منح هذه الهيئة سلطة التحري عن الجرائم البنكية بدرجة أولى التي تتولد عنها بالضرورة تبييض الأموال، فالبنك الذي أغفل واجب الإخطار بالشبهة عن العمليات المالية المشبوهة يعتبر متواطأ في تبييض الأموال.[2]

فقد نظم المشرع عمل هذه الهيئة بموجب القانون 03-11 المتعلق بالنقد والقرض وأوكل إليها بموجب المادة105 منه[3]، مهمة السهر على إحترام النصوص القانونية والتنظيمية المفروضة على المؤسسات المالية ،كما تضطلع بمهمة التحري والتحقيق في العمليات المالية المعقدة أو غير المبررة أو التي تتم في ظروف غير عادية، وذلك بتفحص الوثائق والمعلومات والتصرف بصفة مستعجلة بإخطار الهيئة المختصة في حالة إكتشاف لعمليات إجرامية .كما لها أن تباشر إجراءات التأديب ضد

[1] ANTOINE MOLE, les paradis fiscaux dans la concurrence fiscale internationale, thèse de doctorat en droit fiscale, école doctorale de Dauphine, institut de droit, université de Paris Dauphine, 2015,p331.

[2] **العيد سعدية**،المسؤولية الجزائية للبنك عن جريمة تبييض الأموال، رسالة لنيل درجة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،2016،ص284.

[3] نصت المادة 105 من قانون النقد والقرض المعدل والمتمم على :«تؤسس لجنة مصرفية تدعى في صلب النص اللجنة ةتكلف بما يأتي:

-مراقبة مدى إحترام البنوك والمؤسسات المالية للأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها.

- المعاقبة على الإخلالات التي تتم معاينتها.

-...كما تعاين عند الإقتضاء، المخالفات التي يتركبها أشخاص يمارسون نشاطات البنك او المؤسسة المالية دون ان يتم إعتمادهم، وتطبق عليهم العقوبات التأديبية المنصوص عليها في هذا الأمر دون المساس بالملاحقات الأخرى الجزائية والمدنية».

البنوك والمؤسسات المالية التي تثبت عجزا في ممارسة الرقابة أو إخطار الهيئات المختصة بالعمليات المشبوهة.

عموما حاول المشرع بسط السيطرة على جميع المنافذ المتاحة في تبييض الأموال وألزم جميع الأشخاص والهئيات بالإخطار عنها، إما بإخطار خلية معالجة الإستعلام المالي،وإما بإخطار السلطة القضائية مباشرة. ولها بعد ذلك إجراء التحريات اللازمة وفق ما يقتضيه جمع الأدلة وإثبات الجريمة،فقد نصت المادة 20 من قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب ومكافحتهما على «دون الإخلال بأحكام المادة 30 من قانون الإجراءات الجزائية، يتعين على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المذكورين في المادة 19 أعلاه،إبلاغ الهيئة المتخصصة بكل عملية تتعلق بأموال يشتبه أنها متحصلة من جنائية أو جنحة لا سيما الجريمة المنظمة أو المتاجرة بالمخدرات و المؤثرات العقلية أو يبدو أنها موجهة لتمويل الإرهاب.

-ويتعين القيام بهذا الإخطار بمجرد وجود الشبهة حتى و لو تعذر تأجيل تنفيذ تلك العمليات أو بعد إنجازها.

-يجب إبلاغ كل معلومات ترمي إلى تأكيد الشبهة أو نفيها دون تأخير إلى الهيئة المتخصصة».

المطلب الثاني: الشكوى وممارسة الدعوى العمومية ضد الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال

عاصر إقرار المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية الخاصة بموجب المادة 51 مكرر من قانون العقوبات الجزائري جملة من التعديلات التي تتماشى وطبيعة هذه الأشخاص. بدأً بتحديد القواعد العامة التي تحكم الإختصاص المحلي للجهات القضائية المختصة للفصل في الجرائم المرتكبة من طرف هذا الأخير، ولما كان الشخص المعنوي مجرد إفتراض لا يمكنه التصرف إلا بواسطة أعضائه أو ممثليه خص المشرع بعض الأشخاص على سبيل الحصر لتمثيله و الدفاع عنه.

إلا أن الطبيعة الخاصة لجريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال خصوصا عندما يرتكبها شخص معنوي،دفع بالمشرع إلى تمديد الإختصاص الإقليمي للمحاكم بل وإنشاء محاكم خاصة بغية منع هذه الأشخاص من الإفلات من العقاب.مما يطرح العديد من الإشكالات حول تحديد الجهة القضائية

المختصة للفصل،ثم إن المعمول به في الجرائم العادية أن النيابة العامة لها سلطة تحريك الدعوى العمومية دون سواها،فحين قيد المشرع من هذه السلطة حينما يكون الشخص المعنوي متابعا عن جريمة الغش الضريبي ومنح إدارة الضرائب السلطة في تقدير المصلحة من تحريك الدعوى بطلب منها أو الإكتفاء بتحصيل الدين الضريبي بوسائل غير اللجوء إلى القضاء.

الفرع الأول: تحديد المحكمة المختصة إقليما للفصل في مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال

لم يتوانى المشرع في تعديل قانون الإجراءات الجزائية بما يتماشى وإقرار المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، خاصة أنه يصعب تحديد الجهة المختصة للفصل في الجرائم التي ترتكبها هذه الأشخاص، وما ينتج عن ذلك من تحريك الدعوى والنطق بالأحكام وتنفيذها.حيث نصت المادة 65 مكرر من ق.إج.ج[1] على «يتحدد الإختصاص المحلي للجهة القضائية **بمكان إرتكاب** الجريمة،أو مكان وجود المقر الإجتماعي للشخص المعنوي .

-غير أنه إذ تمت متابعة أشخاص طبيعية في الوقت ذاته مع الشخص المعنوي، تختص الجهات القضائية المرفوعة أمامها دعوى الأشخاص الطبيعيين بمتابعة الشخص المعنوي ».

وعليه، يمكن القول مبدئيا أن الإختصاص المحلي يؤول للمحكمة التي يقع بين دائرة إختصاصها مكان إرتكاب الجريمة أو المقر الإجتماعي للشخص المعنوي أو الجهة القضائية المختصة بالنظر في جرائم إرتكبها أشخاص طبيعيين يكون الشخص المعنوي مسئولا إلى جانبهم. فالمشرع في المادة المذكورة أعلاه حاول التميز بين حاليتين أثنين. **أولها** أن يكون الشخص المعنوي مسئولا بمفرده وهنا ينعقد الإختصاص للمحكمة التي يقع في دائرتها مكان إرتكاب الجريمة أو المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها المقر الإجتماعي للشخص المعنوي. أما الحالة **الثانية** فيقصد بها المشرع أن يكون الشخص المعنوي شريكا في جريمة يرتكبها شخص طبيعي يؤول الإختصاص إلى المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان إرتكاب الجريمة أو محل إقامة أحد الأشخاص المتابعين أو في المكان الذي تم فيه القبض على أحد الأشخاص الطبيعية.[2]

[1] تقابلها المادة 706-42 من قانون الإجراءات الجزائية الفرنسي المعدل و المتمم.

[2] المادة 37 و 40 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم.

حيث وضع المشرع بذلك إطار عاما لتحديد الإختصاص الإقليمي للمحاكم المختصة للفصل في الجرائم المرتكبة من طرف الشخص المعنوي، وهو إما مكان وقوع الجريمة أو المقر الإجتماعي للشخص المعنوي. غير أن المطلع على القواعد المتعلقة بمكافحة جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال سوف يلاحظ أنها جاء بأحكام مغايرة تماما لما سبق الإشارة إليه، فبالنسبة للغش الضريبي وإن كان المشرع منح إختصاص الفصل للمحكمة التي يقع بدائرة إختصاصها مكان إرتكاب الجريمة إلا أنه بالموازاة مع ذلك نجد بعض الإتفاقات الثنائية التي وسعت من إختصاص المحاكم وجعلته في بعض الحالات دوليا. أما جريمة تبييض الأموال فقد خرج المشرع تماما عن المألوف ووسع من إختصاص المحاكم، بل ألغى تماما الإختصاص المحلي وجعل جميع المحاكم مختصة للفصل.

البند الأول: تحديد المحكمة المختصة إقليما لمتابعة الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي

أجمعت مختلف القوانين الضريبية بما فيها قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسم على رقم الأعمال والتسجيل والطابع على منح الإختصاص الإقليمي للمحكمة التي تختارها إدارة الضرائب

-نشير هنا أن موقف المشرع الجزائري مستمد من المادة 706-42 من قانون الإجراءات الجزائية الفرنسي حيث ميز هو الأخر بين فرضتين ،تقضي الأولى بأن تمنح المحكمة التي تقع في دائرة إختصاصها مكان إرتكاب الجريمة أو المقر الإجتماعي للشخص المعنوي ،والحلة التلي يكون فيها الشخص المعنوي شريكا في جريمة مرتكبة من طرف أشخاص طبيعية و يؤل الإختصاص للمحكمة المختصة في بالفصل في الجريمة المرتكبة من طرف الأشخاص الطبيعية.

-Art 706-42 du code de procédure pénale «Sans préjudice des règles de competence applicables lorsqu'une personne physique est également soupçonnée ou poursuivie, sont compétents :

1° Le procureur de la République et les juridictions du lieu de l'infraction ;

2° Le procureur de la République et les juridictions du lieu où la personne morale a son siège.

Ces dispositions ne sont pas exclusives de l'application éventuelle des règles particulières de compétence

prévues par les articles 704-1, 705 et 706-17 relatifs aux infractions économiques et financiers et aux actesde terrorisme».

حسب الحالة، ولها في ذلك أن تختار مكان فرض الضريبة أو مقر الشخص المعنوي أو مكان الحجز، حيث نصت ف 02 من المادة 305 من ق.ض.م « وترفع هذه الملاحقات إلى محكمة الجنح المختصة وقد تكون هذه المحكمة حسب الحالة وإختيار إدارة الضرائب، إما المحكمة التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، أو المحكمة التي يقع في مقر المؤسسة في دائرة إختصاصها ». والمادة 534 من ق.ض.غ.م « إن المخالفات المشار إليها في 532 سابقة الذكر، تتابع أمام المحكمة بناء على شكوى الإدارة المعنية، والمحكمة المختصة هي حسب الحالة وإختيار الإدارة، المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة ».

يبدو للوهلة الأولى أن تحديد الإختصاص الإقليمي للمحكمة المختصة للفصل في جريمة الغش الضريبي المرتكبة من طرف الأشخاص المعنوية لا يطرح أي إشكال مدام أن المشرع نسق بشكل كبير بين ما ورد في المادة 65 مكرر والمواد المشار إليها. بجعله مكان فرض الضريبة أو مقر الشخص المعنوي هو المعيار، إلا أنه في حقيقة الأمر يعتبر من التحديات الصعبة التي تواجه إدارة الضرائب في تحديد مكان فرض الضريبة، فلو إفترضنا أن الشخص المعنوي يمارس العديد من النشاطات داخل التراب الوطني وخارجه فهل تعتبر فقط الأرباح المحققة في الجزائر هي وحدها القابلة للخصم؟ ثم إن إعتبار المقر الإجتماعي للشخص المعنوي هو المعيار ،فما الحال لو كان المقر الإجتماعي للشخص المعنوي في الخارج ويمارس نشاطا فرعيا في الجزائر أو كان مقره في الجزائر وينشط في الخارج؟

الفقرة الأولى: مكان فرض الضريبة (معيار الإقامة الجبائية)

تسعى بعض الأشخاص المعنوية للإنتقال دوريا من مكان لأخر أو من دولة لأخرى بحثا عن ملجأ ضريبي أقل تكلفة أو من أجل تشتيت إنتباه إدارة الضرائب. ولعل المشرع حاول تدارك ذلك بأن جعل النشاط هو المعيار في تحديد الإقامة حيث نصت ف02 من المادة 137 من ق.ض.م على «إذا كانت مؤسسة ما تمارس في أن واحد نشاطها في الجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج عند الإقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر، يعد محققا فيها،ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين». والمادة 07 من ق.ر.رأ على « تعتبر العملية قد تمت في الجزائر :

- عندما تنجز وفقا لشروط تسليم البضاعة في الجزائر،فيما يخص البيع.

- عندما تكون الخدمة المؤداة أو الحق المتنازل عنه أو الشيء المؤجر أو الدراسات المنجزة قد إستعملت أو إستغلت بالجزائر ،إذا تعلق الأمر بعمليات أخرى».

معنى ذلك أنه إذا كانت أحد الأشخاص المعنوية تنجز أعمالا في الجزائر فهي تخضع للواجبات الملقاة على المكلفين بالضريبة وفقا لقوانين الضرائب من تصريح بالوجود والربح ومسك الدفاتر الإلزامية وأي إخلال بذلك يعتبر طرقا إحتيالية موجبة للمسؤولية الجنائية ولإدارة الضرائب الإختيار بين مقر الشخص المعنوي الموجود في الجزائر ومكان فرض الضريبة.

غير أن المشرع في إطار مكافحة الإزدواج الضريبي عمد إلى إبرام العديد من الإتفاقيات[1]،التي تهدف في الأساس إلى الوقاية من التهرب الضريبي وتمديد إختصاص الإدارة الضريبية في البحث والتحري عن الغش كما تسمح ببسط النفوذ على جميع الأنشطة في الخارج.[2] ولعل أهم ما ميز جميع الإتفاقات المبرمة من طرف الدولة أنها حاولت تحديد مفهوم الإقامة الجبائية كخطوة أولى لتحديد الإدارة الضريبية المختصة لفرض الضريبة وكذا القضاء المختص في حالة الغش،حيث تعرف المادة 04 من الإتفاقية الجزائرية الفرنسية الإقامة الجبائية أو المقيم عموماً على أنه كل شخص خاضع للضريبة في هذه الدولة، بموجب تشريعها، بسبب موطنه أو مكان إقامته أو مقر إدارته أو أي معيار آخر ذي طابع مشابه.أما المقر الجبائي للشخص المعنوي فيشترط أن يكون هذا الأخير مستقراً وأن تكون له منشأة ثابتة للأعمال يمارس بواسطتها كامل نشاطه أو بعضه،أو أن يكون فقط مقر الإدارة أو الفرع أو مجرد مكتب أو مصنع محلا للبيع أو منجما أو بئر بترول أو غاز أو مقلع أو أي مكان آخر

---

[1] نذكر منها المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 07 أبريل سنة 2002،المتضمن الإتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية و حكومة الجمهورية الفرنسية ،قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب و الغش الجبائي ووضع القواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة و التركات،ج.ر.ج.ج،ع 24 ،الصاردة في سنة 2002. المرسوم الرئاسي رقم 03-142 المؤرخ في 25 مارس 2003،المتضمن التصديق على إتفاق بين حكومة الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية وجمهورية مصر العربية،ج.ر.ج.ج،ع .. لسنة 2003.والمرسوم الرئاسي رقم 04-131 المؤرخ في 09 أبريل 2004،التضمن التصديق على إتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية وديوان وزراء أوكرانيا قصد قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب و الغش الجبائي ووضع القواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة،ج.ر.ج.ج،ع 24،لسنة 2004 .و المرسوم الرئاسي رقم 08-174 المؤرخ في 14 يوليو 2008،المتضمن التصديق على إتفاق بين حكومة الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا الإتحادية،من أجل تفادي الإزدواج الضريبي وتجنب التهرب و الغش الجبائي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل و على الثروة ،ج.ر.ج.ج،ع 33 لسنة 2008.

[2] **أولعربي جمال** ،دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي للأعمال،كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،2013،ص122.

لإستخراج الموارد الطبيعة متواجدا في إحدى داخل إحدى الدوليتين.فحين لا يعتبر الشخص المعنوي مقيما إذا كانت:

- المنشأت تستعمل لمجرد أغراض التخزين ،أو العرض أو تسليم البضائع التي تملكها المؤسسة.
- البضائع التي تملكها المؤسسة مودعة قصد تحويلها فقط من طرف مؤسسة أخرى.
- منشأة ثابتة للأعمال مستعملة فقط لشراء البضائع أو معلومات للمؤسسة.
- منشأة ثابتة للأعمال مستعملة فقط لممارية أي نشاط آخر ذي طابع إعدادي أو مساعد للمؤسسة.
- كما لا تعتبر مؤسسة تابعة لدولة متعاقدة ،لها مؤسسة مستقرة في الدولة المتاعقد الأخرى بمجرد ممارسة نشاطها فيها ،بواسطة سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وسيط أخر يتمتع بوضع مستقل .،في حدود النطاق العادي للأعمال.
- كما أن الشركات المقيمة بدولة متعاقدة تراقب أو هي مراقبة من قبل شركة مقيمة بالدولة المتعاقدة الأخرى،أو تمارس نشاطا فيها (سواء بواسطة مؤسسة مستقرة أو بطريقة آخرى)،لايكفي في حد ذاته ،لأن يجعل من أحدها مؤسسة مستقرة تابعة للأخرى.

بالنتيجة، يمكن القول أن مكان فرض الضريبة أو المقر الإجتماعي للشخص المعنوي تحدده الإقامة الجبائية، أي أن الإختصاص الإقليمي للمحكمة ينعقد بمكان الإقامة الجبائية، فلا يمكن متابعة الشخص المعنوي إلا إذا أمكن إثبات أنه مقيم جبائيا وأنه أخل بقوانين الضرائب الوطنية[1]،فيما عدا ذلك فإنه في جرائم الغش الضريبي المرتكبة من طرف أشخاص معنوية عادية

[1] **ونادي رشيد**، الإتفاقيات الجبائية الدولية و دورها في حل مشكل الإزدواج الضريبي من خلال التشريع الجبائي الجزائري،مجلة الإقتصاد و التنمية البشرية،العدد 09، سنة 2014،تصدر عن مخبر التنمية الإقتصادية و البشرية،جامعة سعد دحلب ،البليدة ،الجزائر،ص69.و **مهداوي عبد القادر**،الأليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي ،دفاتر السياسة والقانون،العدد 12،جانفي 2015،ورقلة،05.

فإن الإختصاص الإقليمي يؤول للمحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان إرتكاب الجريمة أو المقر الإجتماعي للشخص المعنوي(المقر الجبائي) أو مكان فرض الضريبة.

الفقرة الثانية: مكان الحجز

أشرنا أن المشرع منح إدارة الضرائب إختيار المحكمة المناسبة للمتابعة فإما أن تكون المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة أو المقر الإجتماعي للشخص المعنوي،بالإضافة إلى ذلك يؤول الإختصاص المحلي للمحكمة التي يقع في دائرتها مكان الحجز وذلك حسب المواد 534 من ق.ض.غ.م،و المادة 119 من ق.ر.ر.أ، ولعل الحكمة من وراء ذلك هي الطبيعة الخاصة للضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، التي يصعب إحصائها جميعا. فهناك بعض الأشخاص المعنوي التي لا تملك مقر إجتماعيا معروفا أو محلا تجاريا قارا،بالإضافة إلى ذلك إن منح إدراة الضرائب حق اللجؤ إلى المحكمة التي يقع في دائرتها مكان الحجز سوف يسمح بتسريع الفصل وإستيفاء الضرائب التي يضمن سدادها البضائع المحجوزة، فلو أبقى المشرع على منح الإختصاص لمكان فرض الضريبة أو المقر الإجتماعي سوف يؤدي بالضرورة إلى تلف البضائع وإستحالة إقتطاع الضريبة.[1]

البند الثاني: تحديد المحكمة المختصة لمتابعة الشخص المعنوي عن جريمة تبييض الأموال

إذا كانت الولاية القضائية تضفي على القاضي صلاحية مباشرة جميع إجراءات الخصومة،فإن الإختصاص يقصر هذه الصلاحية على أنواع معينة من هذه الإجراءات في حدود معينة، وعلى ذلك فإن الإختصاص هو صلاحية القاضي لمباشرة ولايته القضائية في نطاق معين [2]، وبما أن جنحة تبييض الأموال من الجرائم الدولية والإقتصادية الخطيرة التي قد تقع في بكاملها في دولة واحد أو قد تقع في عدة دول، ما يطرح العديد من الإشكالات حول تحديد الجهة لقضائية المختصة نوعيا وإقليميا على

[1] فارس السبتي،المرجع السابق،ص 201.

[2] أبو الوفا محمد أبو الوفا،إختصاص المحاكم الإقتصادية الجنائية بين القواعد العامة والقواعد الخاصة،مجلة الأمن و القانون،مج19، ع02،سنة 2011،مجلة صادرة عن أكادمية شرطة دبي،الإمارات،ص19.

الصعيد الداخلي، ثم إن إمتداد جنحة تبييض الأموال عبر العديد من الأقاليم سوف يثير إشكالات حول تحديد القضاء المختص.

سوف نحاول فيما يلي تحديد الجهة القضائية المختصة للفصل في جنحة تبييض الأموال المرتكبة من طرف شخص معنوي ،ثم القضاء المختص عند إتساع هذه الجريمة عبر العديد من الدول

الفقرة الأولى: تحديد المحكمة للفصل في جريمة تبييض الأموال المرتكبة من طرف شخص معنوي على الصعيد الداخلي

قد توحي القراءة السطحية للنصوص المجرمة لتبييض الأموال الواردة في قانون العقوبات ومكافحة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب أن جريمة تبييض الأموال جنحة. وكما هو معلوم أن الجنحة يؤول إختصاص الفصل فيها إلى المحكمة الإبتدائية التي يقع في دائرة إختصاصها مكان إرتكاب الجريمة أو المقر الإجتماعي للشخص المعنوي كما أسلفنا الذكر.

إلا أن المشرع في إطار مكافحة تبييض الأموال وبعض الجرائم الخطيرة الأخرى، حاول توسع الإختصاص القضائي للمحاكم من خلال توسيع الإختصاص الإقليمي لوكلاء الجمهورية وقاضاة التحقيق بموجب المواد 37،40و329 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل في سنة 2004،حيث نصت الفقرة 03 من المادة 329 السالفة الذكر على « يجوز تمديد الإختصاص المحلي للمحكمة إلى دائرة إختصاص محاكم أخرى عن طريق التنظيم، في جرائم المخدرات والجريمة المنظمة عبر الحدود الوطنية والجرائم الماسة بأنظمة المعالجة الآلية للمعطيات و **جريمة تبييض الأموال** والإرهاب والجرائم المتعلقة بالتشريع الخاص بالصرف».

تمشيا مع ذلك عمد المشرع الجزائري في سنة 2005 إلى تعديل القانون العضوي المتعلق بالتنظيم القضائي وذلك من أجل مواكبة التعديلات التي مست قانون الإجراءات الجزائية، حيث تم إقتراح إنشاء "**أقطاب جزائية متخصصة**" بموجب المادة 24 التي جاء فيها «يمكن إنشاء أقطاب قضائية متخصصة ذات إختصاص إقليمي موسع لدى المحاكم

-يتحدد الإختصاص النوعي لهذه الأقطاب حسب الحالة،في قانون الإجراءات المدنية أو الإجراءات الجزائية »والمادة 25 من نفس مشروع القانون حيث جاء فيها «تتشكل الأقطاب القضائية

المتخصصة من قضاة متخصصين،يمكن الإستعانة ،عند الإقتضاء بمساعدين.تحدد شروط وكيفيات تعيينهم عن طريق التنظيم».

غير أنه بعد إخطار المجلس الدستوري لأخذ رأيه حول هذا القانون، قرر عدم دستورية المادتين 24 و25 على أساس أن المشرع حين أقر إمكانية إنشاء أقطاب جزائية متخصصة،إلى جانب المحكمة العليا والمجالس القضائية والمحاكم والجهات المشار إليها في المادة 24 من القانون العضوي،موضوع الإخطار، يكون قد أخل بالمبدأ الدستوري القاضي بتوزيع مجالات لإختصاص المستمد من المادة 122 و 123 من الدستور(قبل التعديل) من جهة،أما من جهة أخرى إعتبر المجلس الدستوري أن المشرع لما وضع حكما تشريعيا في المادة 24 من القانون العضوي موضوع الإخطار، يترتب على تطبيقه تحويل صلاحيات إنشاء الهيئات القضائية إلى المجال التنظيمي الذي يعود لرئيس الحكومة طبقا للمادة 125 (قبل التعديل)،يعد ذلك مساسا بالمادة 122-06 من الدستور، وإعتبارا بالنتيجة، فإن المشرع عند إقراره إمكانية إنشاء أقطاب قضائية متخصصة وتنازله عن صلاحيات إنشائها للتنظيم، يكون قد تجاوز مجال إختصاصه من جهة ومس بالمادة 122-06 من الدستور (المادة 140و141 حاليا) من جهة أخرى.[1]

بعد إلغاء المادتين 24 و25 من القانون العضوي رقم 05-11 قرر المشرع تمشيا مع التعديل الذي مس قانون الإجراءات الجزائية سنة 2004 . تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 06-348 المؤرخ في سنة 2006 الذي ألغى الحدود بشكل قاطع بين المحاكم الوطنية وقسمها إلى أربعة أقسام وهي :

- تم دمج إختصاص كل من المجلس القضائي للجزائر العاصمة والشلف والأغواط والبليدة و البويرة وتيزي وزو و الجلفة والمدية والمسيلة وبومرداس و تيبازة وعين الدفة في محكمة سيدي أمحمد.
- ثم المجلس القضائي لقسنطينة لأم بواقي وباتنة وبجاية وبسكرة وتبسة وجيجل وسطيف وسكيكدة وعنابة وقالة وبرج بوعريريج والطارف والوادي وخنشلة وسوق أهراس وميلة ثم دمج إختصاصهم في محكمة قسنطينة.

[1] محمد بكرارشوش،الإختصاص الإقليمي الموسع في المادة الجزائية في التشريع الجزئري،مجلة دفاتر السياسة و القانون، ع 14 جانفي،2016.

- فحين يمتد الإختصاص الإقليمي لمحكمة وهران إلى المجلس القضائي لوهران وبشار وتلمسان وتيارت وسعيد و سيدي بلعباس ومستغانم ومعسكر والبيض وتيسمسلت والنعامة وعين تموشنت.
- في الأخير يمتد أيضا الإختصاص الإقليمي لمحكمة ورقلة إلى المجلس القضائي لأدرار وتمنغاست وتندوف وغرداية .

وظل الحال على هذا النحو، إلى غاية صدور قانون الإجراءات المدنية والإدارية سنة 2008 الذي أشار إلى إمكانية إنشاء أقطاب متخصصة بموجب المادة 32 الفقرة 02 التي جاء فيها «..يمكن أيضا أن تتشكل من أقطاب متخصصة».وفعلا تم تنصيب الأقطاب الجزائية المتخصصة رسميا سنة 2008.

مانجدر الإشارة إليه أن الأقطاب الجزائية المتخصصة ليست جهات قضائية خاصة وقائمة بذاتها وأنما هي شبيهة بالأقسام الموجودة لدى المحاكم ، حيث تمنح المحكمة المختارة وفقا لما أشرنا إليه في المرسوم التنفيذي 06-348 خاصية الإختصاص الإقليمي الموسع للفصل في بعض الجرائم الخاصة ومنها تبييض الأموال، فعلى سبيل المثال لو تم إكتشاف عمليات تبييض الأموال مرتكبة من طرف شخص معنوي بمدينة تلمسان وتم تحديد المقر الإجتماعي له بمدينة سيدي بلعباس فإن المحكمة المختصة هنا هي القطب الجزائي المتخصص المنعقد بمحكمة وهران.

إن إنشاء الأقطاب الجزائية المتخصصة جاء تنفيذا لتوصيات مؤتمر روما لسنة1953[1]،وإستجابات لخبرات بعض الدول الرائدة في مجال مكافحة الجريمة والمنظمة والإرهاب وتبييض الأموال. حيث أصبح تخصيص القضاء من متطلبات العدالة الجنائية الحديثة فتكوين القضاة وتسخير جميع الوسائل المتاحة سوف يسمح لمحال بتحقيق أكبر قدر من الفعالية والنجاعة في التطبيق النصوص القانونية التي ظل معظمها مجرد حبر على ورق. لذلك يميل الباحث إلى الإعتقاد أن

[1] جاء في البند الخامس(أ) من توصيات مؤتمر روما لسنة 1953 ما يلي « تختص المحاكم الجنائية العادية بالنظر في الجرائم الإقتصادية وتوقيع الجزاءات المقررة،على أن يراعى في كل محكمة تخصيص عدد من قضاتها لذلك».أشار إلى ذلك كل محمود محمود مصطفى ،الجرائم الإقتصادية،الطبعة الثانية، مطبعة جامعة القاهر،سنة 1989 ،مصر،ص 247.و محمد عبد الغريب،القضاء الجنائي المتخصص وفكرة إنشاء المحاكم الإقتصادية،مجلة البحوث القانونية والإقتصادية، ع40،سنة 2006،جلة صادرة عن كلية الحقوق جامعة المنصورة ،مصر.و رامي عمر أبو ذيب أبو ركبه،السياسة العقابية في مواجهة الجريمة الإقتصادية في القانون الإردني مقارنا بالقوانين الوضعية،مجلة البحوث الأمنية، ع53،فبراير 2012،الأردن.

فكرة الأقطاب الجزائية المتخصصة وإختصاصها بالنظر في الدعوى الناشئة عن جريمة تبييض الأموال وبعض الجرائم الخطيرة الأخرى المنصوص عليها في القانون سوف يسمح بتوحيد التطبيق القضائي على هذه الجرائم وتيسير العمل وضمان السرعة في الفصل، فمدام أن هذه الأقطاب ليست هيئات قضائية قائمة بذاتها وتعد جزء من المحاكم العادية فإن ذلك سوف يسمح لا محال بتحقيق الردع والأمن القانوني.

الفقرة الثانية: تحديد المحكمة المختصة للفصل في جريمة تبييض الأموال المرتكبة من طرف شخص معنوي على الصعيد الدولي

يكون الإختصاص دوليا في الحالة التي يرتكب جريمة تبييض الأموال شخص معنوي ذو جنسية أجنبية، أو عند إرتكاب الجريمة خارج الوطن، وهنا يطرح الإشكال حول تحديد المحكمة المختصة؟ هل التي وقع في دائرة إختصاصها مكان إرتكاب الجريمة أم يؤول الإختصاص للدولة التي ينتمي إليها الجاني؟

نصت المادة 03 من قانون العقوبات الجزائر على « يطبق قانون العقوبات على كافة الجرائم التي ترتكب في أرضي الجمهورية.

-كما يطبق على الجرائم التي ترتكب في الخارج إذا كانت تدخل في إختصاص المحاكم الجزائية الجزائرية طبقا لأحكام قانون الإجراءات الجزائية». ومعنى ذلك أن القانون الجزائري هو الواجب التطبيق على جميع الجرائم التي ترتكب داخل إقليم الدولة، وسواء كانت الجريمة كاملة أم إرتكب جزء منها في الخارج وتم تمامها في الداخل[1]. وتضيف المادة 583 من ق.إج.ج أنه كل واقعة موصوفة بأنها جنحة سواء كان في نظر القانون الجزائري أم في البلد الذي إرتكبة فيه فإنه يجوز المتابعة من أجلها والحكم فيها إذا كان مرتكب الجريمة جزائريا.

بالنتيجة، يمكن القول أن القضاء الجزائري يكون مختصا لمتابعة الشخص معنوي عن إرتكاب جريمة تبييض الأموال إذا كان هذا الأخير حاملا للجنسية الجزائرية وقت إرتكاب الجريمة أو بعد

[1] عكروم عادل، جريمة تبييض الأموال-دراسة مقارنة-،دارالجامعة الجديدة،الأسكندرية،2013،ص115-118.

إرتكابها [1] وهذا أمر منطقي، فحين إشترطت كلا من المادتين 05 من قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب و المادة 585 من ق.إج.ج[2] أن يكتسي الفعل محل المتابعة طابعا إجراميا في قانون البلد الذي إرتكبت فيه الأفعال الأصلية، الأمر الذي يعتبر عائقا كبيرا في مواجهة تبييض الأموال،خصوصا أن بعض الدول تستغل تدفق الأموال غير المشروعة لبنوكها للتغطية عن الأفعال الإجرامية التي حصدت منها الأموال، أو كما في بعض الدول التي تجيز وتشجع على الإتجار بالمخدرات والأسلحة،ما سوف يسمح لا محال بإفلات العديد من المجرمين.

الفرع الثاني: القواعد الخاصة بتحريك الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي وتبييض الأموال وتمثيل الشخص المعنوي

يقصد بتحريك الدعوى الجزائية، البدء في تسييرها أو مباشرتها أمام الجهات المختصة، والأصل أن النيابة العامة هي الجهة المختصة بذلك التحريك، لأن التبليغ عادة ما يتم عن طريق أعوان الضبط القضائي، لذلك يكون للنيابة العامة السلطة المطلقة في رفعها أو مباشرتها إذا كان هناك مقتضى لذلك.

فإذا كان حق النيابة العامة في مباشرة الدعوى الجنائية حق مطلق، فإن حقها في تحريك الدعوى الجنائية الضريبة مقيد بعدة قيود أهمها تقديم شكوى،وهو قيد يختلف حسب طبيعة المصلحة التي يتقرر حماية لها.كما أن تحريك الدعوى الجنائية الناشئة عن جريمة تبييض الأموال يتم داخل الأقطاب الجزائية المتخصصة الأمر الذي جعل تحريكها يمتاز بالعديد من القيود والخصوصيات.

البند الأول: الشكوى إجراء جوهري لتحريك الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي

[1] المادة 584 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم.

[2] نصت المادة 585 من قانون الإجراءات الجزئية المعدل و المتمم على ما يلي «كل من كان في إقليم الجمهورية شريكا في جناية أو جنحة مرتكبة في الخارج يجوز أن يتابع من أجلها ويحكم عليه بمعرفة جهات قضائية جزائرية إذا كانت الواقعة معاقبا عليها في كلا القانونين الأجنبي و الجزائري بشرط أن تكون الواقعة الموصوفة بأنها جنائية أو جنحة قد ثبت إرتكابها بقرار نهائي من الجهة القضائية الأجنبية».

-نشير هنا أن المشرع الفرنسي هو الأخر يشترط لإقامة المسؤولية أن تكون الأفعال معاقبا عليها في كلا القانونين وذلك في المادة 113-6.لمزيد من التفصيل راجع:

-B.BOULOC, la responsabilité pénale des entreprises en droit français,RIDC,Vol46,n°2avril-juin 1994,p673.

تختص النيابة العامة بحسب الأصل بوصفها سلطة إتهام برفع الدعاوى الجنائية، إلا أن المشرع الضريبي قرر التقييد من سلطاتها بتوقفها على شكوى الإدارة الجبائية على الرغم من توفر جميع شروط المسؤولية عنها. حيث نصت المادة 305 من ق.ض.م على «تباشر الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادة 303 بناء على شكوى من إدارة الضرائب...».وكذلك المادة 534 من ق.ض.غ.م « إن المخالفات المشار إليها في المادة 532 سابقة الذكر،تتابع أمام المحكمة بناءا على شكوى الإدارة المعنية ...» بالإضافة إلى المادة119 من ق.ر.ر.أ التي ورد فيها ما يلي « ترفع المخالفات المنصوص عليها في المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال أمام المحكمة المختصة في المجال الجنائي،بناءا على شكوى من الإدارة المعنية...».

يبدو من خلال ما سبق عرضه أن المشرع قد قيد تحريك الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي بتقديم شكوى إذ ارتأى أن هناك جهات تعد الأقدر من النيابة العامة على تقرير ملائمة تحريك الدعوى[1]. فعلى غرار الدعوى الجمركية فإنه ينجم عن الغش الضريبي دعويان عمومية وجبائية،تهدف الأولى لتطبيق العقوبات الجزائية وتهدف الثانية إلى تطبيق العقوبات الجبائية من تحصيل للضريبة وتطبيق الغرامات.

الفقرة الأولى: السلطة التقديرية لإدارة الضرائب في رفع الشكوى

لا يجوز للنيابة العامة رفع الدعاوى الجنائية الناتجة عن جريمة الغش الضريبي أو إتخاد أي إجراء فيها إلا بناء على شكوى من إدارة الضرائب، فالشكوى من طرف إدارة الضرائب هو قيد إجرائي على سلطة النيابة العامة وهو لازم لتحريك الدعوى. ومن تم فهو يتعلق بالنظام العام.حيث نصت المادة 47 من ق.إ.ج.ج.ب «يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على العناصر من الملفات للإدارة الجبائية.

-يجب على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بإفتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها

[1] **أسعد شوقي فتح الله–حسن عبد الرحمن ناصر**،بحث في التهرب الضريبي و البعد الإجتماعي،مجلة المال والتجارة،العدد391،سنة 2001،مصر،ص52.

الغش أو التملص من الضريبة،سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية،وحتى وإن أفضى الحكم إنتفاء وجه الدعوى». وعلة من ذلك أن الإدارة الضريبية هي الأجدر دون غيرها في تقدير مدى لزوم تحريك الدعوى الجنائية الضريبية أو عدم تحريكها، نظرا للطابع الخاص لهذه الجرائم التي لها إتصال وثيق بمصالح الدولة الجوهرية الأمر الذي يجب معه القيام بموازنة بين إعتبارات تحريك الدعوى من عدمه، كما أنها الأقدر من النيابة العامة في التحقيق والبحث عن الغش من خلال الإمتيازات التي منحها إياه التشريع الضريبي قبل الالتجاء إلى الدعوى الجنائية،حيث ترى محكمة النقض المصرية في هذا الصدد أن الطلب[1] هو عمل إداري لا يعتمد على إرادة فرد ولكن على مبادئ موضوعة في الدولة.[2]

الفقرة الثانية: شروط تقديم الشكوى ومركز إدارة الضرائب

لم يحدد المشرع الضريبي الشروط الواجبة توفرها في الشكوى والتي على أساسها يمكن تحريك الدعوى العمومية، وإنما إكتفى بالتأكيد على ضرورة تقديم الشكوى من طرف إدارة الضرائب،وعموما يمكن القول أنه يشترط في الشكوى أن تكون مكتوبة وموقعة ممن أناط بهم المشرع مهمة تقديمها،كما لا يشترط عند تقديم الشكوى إنذار المتهم وإبلاغه بالإجراءات المتخذة ضده،حيث قضت المحكمة العليا في هذا الصدد أن إدارة الضرائب غير ملزمة ،في حالة الغش الضريبي ،بإنذار المتهم فيحق لها تغريمه وتحريك الدعوى العمومية تلقائيا بمجرد تقديم الشكوى[3].كما يجب أن تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بالمتهم متى كانت متوفرة فلا يشترط تحديد جميع الأشخاص المتهمين و إنما يكفي تقديم شكوى ضد وقائع معينة ويقبى للقضاء تحديد الفاعلين.حيث قضت المحكمة العليا[4] بأنه يكفي لإدارة الضرائب أن ترفع طلبها بالمتابعة الجزائية القضائية في وقائع معينة، وفي حق متهم واحد مسمى أو غير مسمى، ولقاضي التحقيق إتهام كل شخص ساهم في إرتكاب تلك الوقائع كفاعل أصلي أو

---

[1] نشير هنا المشرع المصري إستعمل عبارة الطلب بدلا من الشكوى

[2] محمد نعيم فرحات،تأصيل التهرب الضريبي و إجراءات الخصومة الجنائية الضريبة في القانون المصري،بحث مقدم خلال المؤتمر الضريبي الحادي عشر، النظام الضريبي المصري-القانون رقم 91لسنة 2005 ،سنة 2008،مصر،ص57.

[3] قرار المحكمة العليا،غرفة الجنح والمخالفات،الصادر بتاريخ 31-08-2008،ملف رقم 430229،قرار منشور،وزراة العدل ،الملحق رقم 02

[4] قرار المحكمة العليا،غرفة الجنح و المخالفات،الصادر بتاريخ 26-10-2005،ملف رقم 297983(قرار منشور)،نقلا عن نجيب زروقي،المرجع السابق،ص 186.

كشريك، فهو قانونا مكلف بالتحقيق في وقائع لا ضد أشخاص معيين بذات، عملا بنص المادة 67 من ق.إج.ج.

بالإضافة إلى الشروط السابقة يجب أن تتضمن الشكوى قيمة المبالغ المتملص منها وما يترتب عليها من غرامات جبائية، الأمر الذي يدفعنا إلى التساؤل عن مركز إدارة الضرائب في الدعوى المرفوعة أمام المحاكم الجزائية؟

خلافا للجرائم الجمركية التي يمكن على أساسها أن تتأسس إدارة الجمارك كطرف مدني، فإنه في قانون الضرائب لم ترد أية إشارة على ذلك. عدا المادة 307 من ق.ض.م التي جاء فيها «في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية، على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة يجوز لهذه الإدارة أن تؤسس نفسها طرفا مدنيا».

سبق الإشارة أعلاه أن الغش الضريبي ينجم عنه دعويان دعوى جزائية ودعوى جبائية من أجل تحصيل الضرائب والغرامات التي هي تعويضات عن التملص من الضريبة، فمدام أن المشرع منح الإمتياز لإدارة الضرائب لتحصيل الضرائب والرسوم بمناسبة المتابعات الجزائية، لماذا نص على إمكانية تأسس إدارة الضرائب كطرف مدني ؟هل للحصول على التعويضات المدنية الناتجة عن التملص أم أنه مجرد سهو من المشرع ؟

حقيقة يبدو الأمر غير منطقي ، فالإدارة الضريبية هي طرف أصيل في الدعاوى الجزائية المقامة ضد الأشخاص المتابعين بجريمة الغش الضريبي، بل هي المحرك للدعوى العمومية عن طريق الشكوى. وهو خطأ شائع لدى جل الشراح والفقهاء فالإدارة الضريبية ليست هي المحرك للدعوى بل هي السلطة المخولة بالشكوى والتي على أساسها ترى النيابة العامة مدى جدية هذه الشكوى لتحريك الدعوى العمومية. وعلى هذا الأساس يعتقد الباحث أن إدارة الضرائب قد تقابل برفض الشكوى أو بعبارة أخرى قد ترفض النيابة العامة تحريك الدعوى العمومية، وهنا يمكن لها سلوك الطريق الثاني وتقديم شكوى مصحوبة بإدعاء مدني أمام قاضي التحقيق.

البند الثاني: تحريك الدعوى العمومية لجريمة تبييض الأموال عن طريق المطالبة بالإجراءات

خلافا لجريمة الغش الضريبي التي تتوقف على شكوى إدارة الضرائب لمباشرة الدعوى العمومية، فإن المشرع خول النيابة العامة السلطة الكاملة في إتخاذ جميع الإجراءات اللازمة لمتابعة جريمة تبييض الأموال، فالمعمول به في الجرائم العادية أنه يتم إخطار وكيل الجمهورية وقاضي التحقيق عن طريق الشكاوى أو عن طريق محاضر الضبطية القضائية، أو عن طريق الطلب الإفتتاحي لإجراء التحقيق أو الإدعاء المدني المصحوب بشكوى من الضحية...إلخ. غير أن جريمة تبييض الأموال جعلت المشرع يغل من يد وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق الذين يخولان بصفة أصلية بتحريك الدعوى العمومية، وهذا راجع لخصوصية المحكمة التي تقام أماهما الدعوى .

حيث نصت المادة 40 مكرر02 من ق.إ.ج.ج «يطالب النائب العام بالإجراءات فورا **إذا إعتبر** أن الجريمة تدخل ضمن إختصاص المحكمة المذكورة في المادة 40 مكرر من هذا القانون. وفي هذه الحالة يتلقى ضابط الشرطة القضائية العاملون بدائرة إختصاص هذه المحكمة التعليمات مباشرة من وكيل الجمهورية لدى هذه الجهة القضائية». فيما نصت المادة 40 مكرر03 من ق.إ.ج.ج على«يجوز للنائب العام العامل للمجلس القضائي التابعة له الجهة القضائية المتخصصة،أن يطالب بالإجراءات في جميع مراحل الدعوى.

-وفي حالة فتح تحقيق قضائي،يصدر قاضي التحقيق أمر بالتخلي عن الإجراءات لفائدة قاضي التحقيق لدى المحكمة المختصة المذكورة في المادة 40 مكرر من هذا القانون، وفي هذه الحالة يتلقى ضابط الشرطة القضائية العاملون بدائرة إختصاص هذه المحكمة التعليمات مباشرة من قاضي التحقيق بهذه الجهة».

بإستقراء النصين السابقين يمكن القول أن المشرع إستحدث آلية جديدة لتحريك الدعوى العمومية عن جريمة تبييض الأموال،وهي "**المطالبة بالإجراءات**" أو بتعبير مغاير هي "**إخطار**" القطب الجزائي المتخصص بإختصاصه لمتابعة أحد الجرائم الواردة في المادة 40 مكرر من ق.إ.ج.ج. فإذا توصل وكيل الجمهورية إلى نتائج تفضي إلى إرتكاب جريمة تبييض الأموال يجب عليه إخطار

النائب العام لدى المجلس القضائي الذي يقع ضمنه القطب المتخصص، ليحيل بعد ذلك الملف إلى وكيل الجمهورية على مستوى القطب لإتمام إجراءات المتابعة.

إلا أنه في واقع الأمر لم تشر المادة 40 مكرر02 و03 من ق.إ.ج.ج إلى وجوب إخطار النائب العام لدى المجلس القضائي التابع له القطب، وإنما إكتفى المشرع بمنح النائب العام صلاحية المطالبة بالإجراءات، فوكيل الجمهورية من الناحية الوظيفية يخضع لإشراف ورقابة النائب العام على مستوى المجلس القضائي الذي ينشط في دائرة إختصاصه وذلك في الظروف العادية، ويخضع لرقابة وإشراف النائب على مستوى المجلس القضائي التابع له القطب في الجرائم التي تتطلب تمديد الإختصاص الإقليمي،وبالتالي فإن وجوب الإخطار تفرضه العلاقة الوظيفية.

ما تجرد الإشارة إليه أن المادة 40 مكرر02 منحت النائب السلطة التقديرية في تكييف الأفعال المخطَر بها من طرف وكيل الجمهورية وتقدير ما إذا كانت تدخل ضمن الإختصاص النوعي للقطب أم لا. بذلك يمكن القول أنه يمكن للنائب العام على مستوى المجلس القضائي الذي يقع ضمنه القطب أن يرفض المطالبة بالإجراءات متى رأى أنها لا تدخل ضمن إختصاص القطب. بالرغم أن الجرائم الواردة في المادة 40مكرر من ق.إ.ج واردة على سبيل الحصر،فهل يمكن للنائب العام المطالبة بالإجراءات إذا رأى أنه يجب أن تحال على نطاق القطب نظرا لخطورتها؟

يصعب الجواب عن هذا التساؤل خاصة في غياب الإجتهادات القضائية، فجل القضايا المتعلقة بتبييض الأموال يتم الفصل فيها بسرية تامة ولا يسمح بالإطلاع على القرارات، أما من الناحية المنطقية فيعتقد الباحث بتحفظ أن النائب يمكنه تقدير مدى إختصاص القطب في القضايا المحالة إليه ليس لتحديد نوع الجريمة وإنما لتحديد مدى جدية وخطورة الوقائع التي تتطلب إحالتها على القطب، فوكيل الجمهورية الذي أشرف على التحقيقات هو الذي كييف الأفعال وقرر أنها تدخل ضمن الجرائم الواردة في المادة 40 مكرر من ق.إ.ج.ج ،أما النائب العام فله تقدير مدى خطورة الأفعال لإحالتها إلى القطب، لإن إنشاء الأقطاب الجزائية المتخصصة جاء من أجل مكافحة الجرائم الخطيرة، فلا يتصور أن يحيل النائب العام جميع القضايا المخطر بها، وإلا تحول القطب من محكمة متخصصة إلى محكمة عادية.

البند الثالث: القواعد الخاصة بتمثيل الشخص المعنوي

معلوم أن الشخص المعنوي هو إفتراض قانوني لا وجود له في الواقع ولا يمكنه التصرف إلا عن طريق الأشخاص الطبيعيين المكونين له، كما أنه لا يتصور أن يرتكب الشخص المعنوي الأفعال المادية المكونة للجريمة بل يرتكبها الشخص الطبيعي الذي يتصرف بإسم ولحساب هذا الأخير،لذلك كان لابد من أخذ ذلك بعين الإعتبار عند المتابعة الجزائية، بوضع التدابير اللازمة التي تسمح بتمثيله أمام الجهات القضائية.

حيث تم إستحداث الفصل الثالث بموجب التعديل الذي مس قانون الإجراءات الجزائية سنة 2004 تماشيا مع الإعتراف بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي في قانون العقوبات، الذي حدد بشكل واضح الشخص الطبيعي الذي يمكنه تمثيل الشخص المعنوي وميز بين حالتين حالات وهي: حالة **الممثل القانوني؛ والممثل القضائي؛**

الفقرة الأولى: الممثل القانوني للشخص المعنوي

يؤول حق التصرف بإسم ولحساب الشخص المعنوي لأجهزته وممثليه القانونيين، ما جعل المشرع في قانون الإجراءات الجزائية يتبع نفس صياغة المادة 51مكرر من قانون العقوبات بمنح حق تمثيل الشخص المعنوي لممثله الشرعي فقط، حيث نصت المادة 65 مكرر02 على «يتم تمثيل الشخص المعنوي في إجراءات الدعوى من طرف ممثله القانوني الذي كانت له هذه الصفة عند المتابعة». وهو ما أخذ به المشرع الفرنسي كذلك في المادة 706-43 من ق.إ.ج.ج.ف .

بالرغم من أن المشرع أوكل مهمة تمثيل الشخص المعنوي لممثله القانوني الذي يبدو للوهلة الأولى أمرا يسيرا تحديده. إلا أن القراءة المتأنية للمادة السالفة الذكر توحي أن المشرع وضع مبدأ عاما وإشترط صفة الشرعية في ممثل الشخص المعنوي، بالإضافة إلى إشتراط قانونية الممثل أثناء المتابعة،لذلك يمكن القول أن العبرة ليست بالشرعية فقط، بل بوقت الحصول عليها. فلا مجال للحديث عن الممثل عند الشروع في إرتكاب الجريمة أو إتمامها بل لابد أن يحوز الممثل الصفة القانونية

لذلك عند مباشرة المتابعة [1].كما يمكن إستبدال الممثل القانوني للشخص المعنوي في أي مرحلة من مراحل الدعوى شريطة أن يتم إبلاغ الجهة القضائية المرفوع إليها الدعوى.[2]

الفقرة الثانية: الممثل الإتفاقي

عرف المشرع الجزائري الممثل القانوني للشخص المعنوي في المادة 65 مكرر ف02 بأنه الشخص الطبيعي الذي يخوله القانون أو القانون الأساسي للشخص المعنوي تفويضا لتمثيله،وبالتالي لا يمكن الإتفاق على تعيين ممثل غير الممثل القانوني الذي يستمد شرعيته من القانون أو القانون الأساسي،خلافا للمشرع الفرنسي الذي سمح بتمثل الشخص المعنوي من طرف ممثل إتفاقي حيث نصت المادة 706-43 على «يجوز كذلك أن يمثل الشخص المعنوي أي شخص لديه تفويض لهذا الأمر وفقا للقانون أو القانون الأساسي للشخص المعنوي»[3]. حيث يفهم من هذا النص أن المشرع الفرنسي سمح بإمكانية تمثيل الشخص المعنوي أمام الجهات القضائية من طرف أي شخص يملك

[1] عمر سالم،المرجع السابق،ص104-105. و محمد حزيط،المرجع السابق،ص300 و مايليها.وصمودي سليم ،المرجع السابق،ص57.

[2] المادة 65 مكرر 02 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم.

[3] Art 706-43 du code procéduré pénale modifiée et complété«L'action publique est exercée à l'encontre de la personne morale prise en la personne de son représentant legal à l'époque des poursuites. Ce dernier représente la personne morale à tous les actes de la procédure. Toutefois, lorsque des poursuites pour des mêmes faits ou des faits connexes sont engagées à l'encontre du représentant légal, celui-ci peut saisir par requête le président du tribunal de grande instance aux fins de désignation d'un mandataire de justice pour représenter la personne morale.

La personne morale peut également être représentée par toute personne bénéficiant, conformément à la loi ou à ses statuts, d'une délégation de pouvoir à cet effet.

La personne chargée de représenter la personne morale en application du deuxième alinéa doit faire connaître son identité à la juridiction saisie, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception.
Il en est de même en cas de changement du représentant légal en cours de procedure

En l'absence de toute personne habilitée à représenter la personne morale dans les conditions prévues au present article, le président du tribunal de grande instance désigne, à la requête du ministère public, du juge d'instruction ou de la partie civile, un mandataire de justice pour la représenter».

تفويضا لذلك، فلا يشترط أن يكون عضوا أو شريكا بل يمكن أن يكون من الغير،فيرى البعض يمكن إعتبار المحامي ممثلا إتفاقيا ،غير أنه يفقد صفة المحامي ويتحول إلى ممثل إتفاقي للشخص المعنوي.[1]

الفقرة الثالثة : الممثل القضائي

غالبا ما يتم توكيل مهمة تمثيل الشخص المعنوي أمام الجهات القضائية لأحد الأشخاص الطبيعيين بموجب قانونه الأساسي عند إنشائه، غير أن المتابعة الجزائية لهذا الأخير يمكن أن تمتد للأشخاص الطبيعيين المكونين له بصفتهم شركاء أو فاعلين أصلين للجريمة، فالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي لا تعفي مسؤولية الأشخاص الطبيعيين القائمين عليه كما أشرنا سابق.

فقد يتابع الشخص المعنوي وممثله القانوني عن نفس الجريمة، ما يطرح إشكالا حول تمثيله، فلا يمكن للممثل تمثيل نفسه والشخص المعنوي لأن ذلك سوف يؤدي إلى تعارض المصلحتين،كما يتنافى ذلك وحسن سير العدالة[2]. الأمر الذي دفع بالمشرع إلى البحث عن حل وسط آلا وهو منح رئيس المحكمة سلطة تعيين شخص أخر من بين مستخدميه بناءا على طلب النيابة العامة وهو ما نصت عليه المادة 65 مكرر03 من ق.إ.ج.ج « إذا تمت متابعة الشخص المعنوي وممثله القانوني جزائيا في نفس الوقت أو إذا لم يوجد أي شخص مؤهل لتمثيله، يعين رئيس المحكمة بناء على طلب النيابة العامة، ممثلا عنه من ضمن مستخدمي الشخص المعنوي». تقابلها المادة 706-73 ف02 من ق.إ.ج.ج.ف بفارق واحد يثمل في تمديد صلاحية الطلب لتعيين ممثل للشخص المعنوي لكل من قاضي التحقيق،كيل الجمهورية، والمدعى المدني في حالة إنعدامه أو عند متابعة ممثله القانوني.

ما يعاب على المشرع الجزائري أنه قصر تقديم الطلب في وكيل الجمهورية فقط، فقد يحدث وأن يتأخر الطلب أثناء التحقيق أو أثناء المحاكمة، ما يؤدي إلى تعطيل سير الدعوى ،لذلك يحبذ لو يتم تمديد صلاحية منح الطلب لقاضي التحقيق الذي يشرف على التحقيق ودون إنتظار وكيل الجمهورية ورئيس المحكمة، كما يجب على المشرع كذلك منح قاضي الحكم سلطة تعيين ممثل الشخص المعنوي في حالة إنعدامه أثناء المحاكمة لتسريع الفصل في الدعوى.[3]

[1] شريف سيد كامل ،المرجع السابق،ص 106 ومايليها

[2] مبروك بوخزنة،المرجع السابق،ص233-235.

[3] محمد حزيط،المرجع السابق،ص308.

البند الرابع: إنقضاء الدعوى العمومية عن جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال

يقصد بإنقضاء الدعوى العمومية بصفة عامة سواء كانت ناتجة عن جريمة الغش الضريبي أو تبييض الأموال إستحالة دخولها في حوزة القضاء المختص بالنظر فيها، أو إستحالة إستمرارها في جوزته سواء كان الإنقضاء لأسباب عامة كوفاة المتهم أو العفو أو مضي مدة التقادم أو صدور حكم بات...إلخ ،أو كان لأسباب خاصة تتعلق بالشكوى الواجبة التقديم للنيابة العامة؛ والتنازل عنها؛والتصالح. وهو ما نصت على المادة 06 من ق.إ.ج.ج، حيث جاء فيها«تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاة المتهم ،وبالتقادم و العفو الشامل وبإلغاء العقوبة وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي...كما تنقضي الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة ،كما تنقضي أيضا بالمصالحة إذا كان القانون يجيز ذلك»،وعليه يطرح الإشكال هل تنقضي الدعوى العمومية الناتجة عن جريمتي الغش الضريبي وتبيض الأموال بنفس الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجزائية ؟أم أن لكل جريمة خصوصيات إنقضاء الدعوى العمومية الناشئة عنها ؟

الفقرة الأولى: إنقضاء الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي

لاخلاف حول إنقضاء الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي بوفاة المتهم،العفو،أو صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه. وإن كنا فضلنا عدم الخوض في ذلك لأنها طرق تقليدية لإنقضاء الدعوى العمومية. فجريمة الغش الضريبي بما تحمله من خصوصيات كلزوم تقديم الشكوى أو إزدواجية الدعويين عنها، دفع بالمشرع إلى المفاضلة بين العقوبة ودفع الضرائب والغرامات.ولعل أبرز أسباب إنقضاء الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي هي: إنعدام الشكوى؛ التصالح؛ وأخيرا بالتقادم؛

أولا.إنقضاء الدعوى العمومية بعدم تقديم الشكوى:

يثور التساؤل حول مصير الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي عند تخلف شكوى إدارة الضرائب،فهل يمكن للنيابة العامة تولي الدعوى دونما تدخل الإدارة ؟

لما قيد المشرع تحريك الدعوى العمومية ضد المكلف بالضريبة المتهم بجريمة الغش الضريبي بشكوى ممن خُولَ لهم ذلك، فإنه يمنع على النيابة العامة إتخاذ أي إجراء فيها بما في ذلك تحريك الدعوى العمومية. بل يرى البعض أنه لا يجوز للنيابة العامة مباشرة أي تحقيق ولو كان ذلك سوف يفضي حتما لكشف الغش،فإذا تم إحالة الملف إلى المحكمة المختصة فإن قاضي الحكم ملزم بالقضاء برفض الدعوى و ببطلان جميع الإجراءات[1].فلو سعت النيابة العامة بعد تحريك الدعوى إلى تصحيح الإجراءات بإخطار الإدارة الضريبية وتقديم شكوى، مع ذلك فإن البطلان يكون قد قام من الأساس ولا مجال لتصحيحه. فما بني على الباطل فهو باطل.[2]

عموما يمكن القول أنه من الناحية العملية يستحيل تحريك الدعوى العمومية دون شكوى إدارة الضرائب، لأنها هي الوحيدة القادرة على كشف الغش والقادرة على تكييف الأفعال إذا كانت طرق إحتيالية أم لا. فإذا كانت الإدارة هي السلطة الوحيدة المخولة بتقدم الشكوى وهي صاحبة المصلحة فيها،هل يمكن لها سحبها ؟

من الناحية المنطقية يسهل الجزم أنه مدام قد منح المشرع الإدارة الضريبية هذه السلطة فإنه يمكن لها التنازل عنها، بل إن ق.إ.ج.ج جعل سحب الشكوى أحد السبل المتاحة قانونا لإنقضاء الدعوى العمومية إذا كانت شرطا لقيامها. فحين يرى بعض الفقه أن التنازل سواء كان بمقابل أو بدون هو أمر غير مرغوب فيه، فإن صح أن يكون للإدارة رأي في تحريك الدعوى العمومية فلا يجوز لها بعد أن قدرت الظروف ورأت رفع الدعوى،أن تعود عنها حيث كان في إستطاعتها في أول الأمر ألا تطلب تحريكها، خلافا لذلك يرى البعض الأخر أنه يجوز التنازل في أي مرحلة كانت عليها الدعوى إلى أن يصدر حكم نهائي.[3]

فأما المشرع الضريبي فقد مال إلى الرأي الثاني الذي يقضي بجواز سحب الشكوى، خصوصا في الضرائب المباشرة وذلك بموجب الفقرة 05 من المادة 305 التي ورد فيها «يمكن لمدير الضرائب

---

[1] **مجدي محمد على الخولي**،بطلان تحريك الدعوى الجنائية في جرائم التهرب الضريبي لمخالفتها لنصوص قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005،مجلة المال و التجارة،العدد 494،سنة 2010،مصر،ص48.

[2] **سامي أحمد غنيم**،تفعيل أحكام مواد التجريم الضريبي و التصالح فيها وفقا للتشريع الضريبي المصري،مجلة البحوث المالية والضريبية،العدد50،سنة 2008،تصدر عن الجمعية المصرية للمالية و الضرائب،مصر،ص131

[3] سامي أحمد غنيم ،نظرية الدعوى الجنائية الضريبية وفقا لأحكام القانون 91 لينة 2005،بحث مقدم خلال المؤتمر الضريبي السادس عشر،الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة،سنة 2010،ص49.

للولاية سحب الشكوى في حالة دفع الحقوق العادية و الغرامات موضوع الملاحقات». وقانون الرسم على رقم الأعمال الذي أجاز هو الآخر صراحة لإدارة الضرائب سحب الشكوى،فقد جاء في الفقرتين 02و03 من المادة 119 ما يلي« يمكن لمدير الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة الدفع كامل الحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات.

-يترتب على سحب الشكوى إنقضاء الدعوى العمومية طبقا للمادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية».

تعقيبا على ذلك يجدر بنا أولا التفرقة بين التصالح وبين التنازل. حيث أن الظاهر من نصي المادتين 305 من ق.ض.م و119 من ق.ر.ر.أ أن المشرع قد أخلط بين المفهومين، فالتصالح يمكن أن يوقف المتابعة في أي مرحلة كانت عليها الخصومة، أما التنازل فهو إجراء لاحق لرفع الشكوى من طرف إدارة الضرائب بعدما كانت يد النيابة العامة مغلولة، وبعد إزالة القيد عن النيابة العامة تسترجع كامل صلاحيتها طبقا للقواعد العامة وتصبح هي السلطة الوحيدة في تقدير مدى جدية المتابعة، وهو ما قضت به المحكمة العليا في القرار،الصادر بتاريخ 26-10-2005 المشار إليه أعلاه. لكن القيمة المالية للضرائب دفعت بالمشرع إلى التنازل عن الحق في إقتصاص العقاب مقابل دفع الضرائب والغرامات الواجبة. وهو إتجاه تمثله غالبية القوانين المقارنة وذلك من خلال رفع التجريم عن جرائم الأعمال والإبقاء فقط على العقوبات المالية التي تكون أكثر نفعا من العقوبات الأخرى[1]،فالقاضي عند تطبيق عقوبة حل الشخص المعنوي وعقوبة الحبس ضد القائمين عليه سوف يؤدي إلى تسريح العمال ما ينتج عنه إنتشار البطالة والفقر والآفات الأخرى، فالعقوبات الكلاسيكية إذا تم إعمالها في مجال الجرائم الإقتصادية فإن القاضي سوف يجد نفسه بين أمرين أحلاهما مر، إما معاقبة الشخص المسئول وبالتالي تحمل إقتصاد الدولة تبعات العقاب وإما عدم تطبيق العقاب والسماح بإفلات المجرمين.

ثانيا.إنقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي بالتصالح

[1] C.MAURO, dépénalisation de la vie des affaires et responsabilité pénale des personnes morales-element de droit comparé,RSDC,ed PUF,p61. G-NOTTE, la dépénalisation de la vie des affaires (rapport couloun), JCPE, n°12,20 mars, 2008, éd LexisNexis, Paris,p1-3.

كثيرا ما يطرح الإشكال حول جواز التصالح في جريمة الغش الضريبي، إذا علمنا أن المشرع في قانون الجمارك[1] والصرف وحركة رؤوس الأموال أجاز ذلك صراحة. فإنه في قانون الضرائب لا نجد سوى المادة 540 من ق.ض.غ.م التي منحة الإدارة الضريبية سلطة إسقاط الغرامات،والفقرة 02 من المادة 555 من نفس القانون التي تجيز ذلك، حيث ورد فيها « غير أن المصالحات أو الإعفاءات التي تقبل بها الإدارة، لا ينبغي أن يكون من أثارها تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم لا يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء لو طبقت المادة 540 من هذا القانون».

بالنتيجة تنقضي الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي الناتج عن التملص من الضرائب غير المباشرة بالصلح، على أن لا يكون من شأن الصلح تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى مبلغ يقل عن مبلغ تعوض التأخير، كما لا يمكن إجراءات الصلح إلا في حالة واحدة تتمثل في التأخير عن دفع الضريبية.أنظر المادة 104 مكرر من ق إجبائية.

ما تجدر الإشارة إليه في الأخير أن التصالح في المواد الضريبية تجزيه أغلب التشريعات المقارنة[2]،لأنه أصبح ضرورة لازمة تقتضيها خصوصية العلاقة القائمة بين المكلف وإدارة الضرائب،فضلا عن ذلك أصبح الصلح أحد البدائل الفعالة للعقوبة خاصة في مجال الجرائم الإقتصادية.[3]

ثالثا.إنقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي بالتقادم

تتقادم الدعوى العمومية الناشئة عن جناية بإنقضاء عشر سنوات كاملة من يوم إرتكاب الجريمة،كما تتقادم بمضي ثلاثة سنوات في الجنح شريطة أن لا يتم إتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة وإلا فلا يسري أجل التقادم إلا بعد مضي عشر سنوات من تاريخ أخر إجراء.فلما كانت الإدارة الضريبة طرفا أصيلا في الدعوى ،فإنه تقام في حق المكلف المتملص من الضريبية دعويان،دعوى عمومية تحت إشراف النيابة العامة تهدف إلى تطبيق العقوبات،ودعوى جبائية تهدف إلى تحصيل الضرائب والرسوم والغرامات. فإنه من الصعب بمكان تحديد المدة القانونية للتقادم وتاريخ

---

[1] المادةا 389 من قانون الجمارك المعدل و المتمم.

[2] نشير هنا أن المشرع المصري يجز الصلح صراحة في المادة 138 من قانون الضريبة على الدخل نقلا عن: فكري حلمي البنا،الصلح و التصالح في جرائم التهرب الضريبي و التهريب الجمركي و أثاره الإقتصادية،مجلة الإقتصاد و المحاسبة،العدد 639،سنة 2011،مصر،ص15. **محمد تلاوي صيام**،بحث في التهرب من الضرائب على الدخل،نشرة جمعية الضرائب المصرية،العدد 48،المجلد12، سنة 2002،مصر،ص93.و **سامي أحمد غنيم** ،التغاير التشريعي و المخالفات اللائحية في إنقضاء الخصومة وفقا لأحكام قانوني الدخل و الدمغة في التشريع الضريبي المصري،مجلة البحوث المالية و الضريبية،العدد 20،سنة 2008،تصدر عن الجمعية المصرية للمالية و الضرائب،مصر،ص111.

[3] نظام جبار طالب،نظرات في مزايا التسوية الصلحية الضريبية –دراسة قانونية- ،مجلة مركز دراسات الكوفة،العدد04،سنة 2011،العراق،ص416.

بدأ إحتسابها. إذا علمنا أن المشرع عندما أشار إلى مسألة التقادم في قوانين الضرائب ميز بين تقادم الضريبة ودعاوى إستردادها وبين تلك المتعلقة بجريمة الغش الضريبي.

حيث حددت المادة 305 من ق.ض.م والمادة 119 من ق.ت مدة التقادم بأربع سنوات كاملة إعتبارا من يوم **إرتكاب الجريمة** ويمدد هذا الأجل بسنتين في حالة ثبوت إستعمال طرق إحتيالية[1].كما حدد ق.ض.غ.م هو الآخر مدة التقادم بأربع سنوات تسري إبتداءا من تاريخ **إستحقاق الحقوق** من أجل تأسيسها وتحصيلها،أو من تاريخ **إرتكاب الجريمة** عندما تكون الجريمة قد إرتكبت بعد تاريخ إستحقاق الضريبة،إما إذا كان المكلف موقوفا فإنه يتم تكليفه بالحضور أمام المحكمة المختصة من أجل إدانته خلال شهر واحد إبتداء من غلق المحضر [2]. أما قي ق.ر.ر.أ فتتقادم الدعاوى بأربعة سنوات وتمدد إلى (6)ستة سنوات في حالة إستعمال طرق إحتيالية،وإكتفى المشرع هنا بتحديد المدة دون تاريخ بدأ سريانها.[3]

ما يلاحظ أن المشرع لم يتطرق إلى إجراءات قطع التقادم بصورة كاملة في قوانين الضرائب، عدا في ق.ض.م في ف 04 من المادة 305[4]،وإنما إشار إلى بعض الإجراءات التي من شأنها قطع تقادم الدين الضريبي دون التعريج على الدعوى الجزائية أو العقوبات الناشئة عنها.

إن إنقضاء الدعوى العمومية الجزائية في جريمة الغش الضريبي تنقضي بمضي أربعة سنوات وتمدد إلى ستة سنوات تحتسب من تاريخ إستحقاق الحقوق أو من تاريخ إرتكاب الجريمة، الأمر الذي يتطلب معه يقظة دائمة لإدارة الضرائب وإلا سوف يسمح بضياع حقوق الخزينة العمومية من ضرائب وتعويضات.

الفقرة الثانية: إنقضاء الدعوى العمومية الناشئة عن جريمة تبييض الأموال

تنقضي جريمة تبييض الأموال كغيرها من الجرائم بوفاة المتهم، العفو الشامل،بإلغاء قانون العقوبات،صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه،وبالتقادم. غير أن المشرع في سبيل الوقاية من هذه الجريمة والتقليص من خطورتها، سعى إلى تعديل جميع القواعد الإجرائية المتعلقة بها بدأً بالتحقيق

[1] قرار المحكمة العليا ملف رقم 599126 بتاريخ 22-10-2009،قرار منشور،مجلة المحكمة العليا، ع01،2010،ملحق رقم 01.

[2] المادة 564 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم،و المادة 193 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

[3] المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

[4] جاء في الفقرة 04 من المادة 305 المشار إليها أعلاه ما يلي «ويقطع التقادم،على الخصوص ،بمحضر إثبات هذه المخالفة وبصفة عامة بكل فعل قاطع للتقادم من أفعال القانون العام».

وصولا إلى إستحداث محاكم ذات إختصاص موسع التي يتم إخطارها من الطرف النائب العام عن طريق المطالبة بالإجراءات؛وإنتهاء بالإلغاء التقادم؛

أولا.إنقضاء الدعوى العمومية في جريمة تبييض الأموال بعدم المطالبة بالإجراءات

أشرنا سابقا أن الإختصاص المحلي والنوعي للفصل في جرائم تبييض الأموال يؤول إلى الأقطاب الجزائية المتخصصة وليس المحاكم أو المجالس القضائية، وأن وكيل الجمهورية يقوم بإرسال الملف إلى النائب العام لدى المجلس القضائي الذي يقام فيه القطب الجزائي المتخصص،الذي يقدر مدى إختصاص القطب للفصل وفقا لعدة معايير، وبالتالي فإن الدعوى العمومية تنقضي إذا رأى النائب العام أن الملف المحال إليه لا يدخل ضمن إختصاص القطب.

يطرح الإشكال حول مدة إمكانية سحب أو التنازل المطالبة بالإجراءات من طرف للنائب العام ؟كما حال في شكوى إدارة الضرائب في جريمة الغش الضريبي.

إن النيابة العامة تمارس مهامها بإسم ولحساب المجتمع خلافا لإدارة الضرائب الذي تطالب بالضرائب والرسوم لحساب الخزينة. فالمشرع عندما منح النائب العام سلطة تقدير مدى إختصاص القطب في الملفات المحالة إليه، حدد ذلك وفقا لضوابط شروط خاصة كوجوب أن تكون الأفعال محل المتابعة تمثل أحد الجرائم الواردة على سبيل الحصر في المادة 40 ف02 من ق.إ.ج.ج. لذلك لا يمكن للنائب العام أن يسحب أو يتنازل عن طلبه لأنه بمجرد المطالبة بالإجراءات تحال الملفات إلى وكيل الجهورية على مستوى القطب ليشرف بعدها على المتابعة، فدور النائب عام يقتصر على المطالبة بالإجراءات فقط.

ثانيا.إنقضاء الدعوى العمومية في جريمة تبييض الأموال بالتقادم

نصت المادة 08 مكرر من ق.إ.ج.ج « لا تنقضي الدعوى العمومية بالتقادم في الجنايات والجنح الموصوفة **بأفعال إرهابية وتلك المتعلقة بالجريمة المنظمة العابرة للحدود الوطنية أو الرشوة أو إختلاس الأموال العمومية.**

– لاتقادم الدعوى المدنية للمطالبة بالتعويض عن الضرر الناجم عن الجنايات والجنح المنصوص عليه في الفقرة أعلاه».

يتضح من خلال هذه المادة أن المشرع قد ألغى تماما تقادم الدعوى العمومية عن جرائم الإرهاب،الجرائم المنظمة،الرشوة، وإختلاس الأموال العمومية. واغفل الإشارة إلى جريمة تبييض الأموال، فهل يمكن تفسير عبارة الجريمة المنظمة على أنها تشمل تبييض الأموال؟

-حقيقة يمكن القول أن الجريمة المنظمة تشمل تبييض الأموال بالإضافة إلى العديد من الجرائم الخطيرة الأخرى، غير أن المشرع عندما نظم تمديد إختصاص المحاكم في المادة37 ف02و40 ف02 من ق.إ.ج.ج عدَ كلً من تبييض الأموال والجريمة المنظمة على حدا ما، ما يوحي أن الجريمة المنظمة لا تشمل تبييض الأموال.

-ولما كانت جريمة تبييض الأموال جنحة[1] معاقب عليها بالحبس فإنه حسب المادة 08 من ق.إ.ج.ج فإن الدعوى العمومية تتقادم في مواد الجنح بمرور ثلاثة سنوات كاملة،غير أن توصية إتفاقية باليرمو لسنة 2000 بتمديد مدة التقادم في الجرائم المنظمة خصوصا عندما يكون الجاني فارا من العدالة كان له عظيم الأثر على قانون الوقاية من الفساد. عندما نص المشرع في المادة 54 منه على « دون الإخلال بالأحكام المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية ،لا تتقادم الدعوى العمومية ولا العقوبة بالنسبة للجرائم المنصوص عليها في هذا القانون،في حالة إذا تم تحويل عائدات الجريمة إلى خارج الوطن».وبما أن جريمة تبييض الأموال معاقبا عليها في قانون الوقاية من الفساد بموجب المادة 42 فإنه يمكن القول أن الدعوى العمومية عن جريمة تبييض الأموال لا تتقادم إذا تم تحويل العائدات إلى الخارج.وفيما عدا ذلك تتقادم بمضي 3 سنوات كاملة.

المبحث الثاني: العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي

لقد كان العقاب من الأسباب الجدية التي أثارتها فكرة المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي،كون قانون العقوبات لم يتضمن ما يمكن تسليطه على الشخص المعنوي، خصوصا في الجرائم الخطيرة التي كان علاجها السجن أو الحبس الذين يتعارضان مع الطبيعة المعنوية لهذه الأشخاص[2]. غير أن طبيعة الجرائم الإقتصادية ساهمت في تغيير مفهوم العقاب من تشديد العقوبات السالبة للحرية إلى رفع العقوبات المالية. ليتحول العقاب من الردع إلى تحقيق المنفعة.

[1] المواد من 389 مكرر02 إلى 389 مكرر من قانون العقوبات الجزائري المعدل و المتمم.

[2] **مخلد إبراهيم الزغبي**،الأحكام العامة لعقوبات الشخص المعنوي في قانون العقوبات الأردني-دراسة مقارنة-، مجلة الدراسات الأمنية، العدد 02، 2013،الأردن، 43.

فقد تأكد للمشرع أن الأشخاص المعنوية بوسائلها وإمكاناتها يجب أن تكون موضوعا لقانون العقوبات الذي بدوره يجب أن يجاري طبيعتها الخاصة، وأن يوازي بين طبيعتها وتحقيق الغاية من تطبيق العقاب، كالغرامة المالية المضاعفة أو عقوبة "الحل" كبديل للإعدام أو "وقف النشاط" كبديل للعقوبات السالبة للحرية.

ولما كانت جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من الخطورة بمكان، حاول المشرع الموازنة بين مصلحة المجتمع في تطبيق العقاب ومصلحة الدولة في حماية الإقتصاد. فتطبيق العقاب على الشخص المعنوي سيف دو حدين، فالقاضي إما أن يقرر وقف نشاط الشخص المعنوي أو حله نهائيا فيترب عليه تسريح العمال الأمر الذي ليس في صالح الإقتصاد الوطني، وإما التغاضي عن تجاوزته والسماح بإنتشار الجريمة وهو الأمر الذي ليس في صالح المجتمع.

إنطلاقا من هذه الحقيقة، كرست جل التشريعات المقارنة[1] عقوبات خاصة تتلاءم والطبيعة الفريدة للشخص المعنوي والجرائم التي يتركبها. ففي الغش الضريبي وتبييض الأموال يعاقب الشخص المعنوي بعقوبات مالية متنوعة منها الجزائية ومنها الجبائية بالإضافة إلى العقوبات الأخرى، حيث تطغى الطبيعة المالية على هاتين الجريمتين.

لم يتوانى المشرع الجزائري هو الآخر بتعديل قانون العقوبات عندما أقر سنة 2004 مسؤولية الأشخاص المعنوية كأصل عام في قانون العقوبات، حيث جعل الأشخاص المعنوية عرضة لبعض العقوبات الماسة بذمتها المالية وبكيانها (**المطلب الأول**)، بالإضافة إلى إمكانية تسليط بعض العقوبات الأخرى (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول: العقوبات الماسة بحياة الشخص المعنوي وبذمته المالية

لما كان جني المزيد الأموال أحد أهم أهداف الشخص المعنوي وأخطر وسائله لإرتكاب أنشطته الإجرامية. فتحقيق أكبر فائدة ممكنة في أسرع وقت ممكن هي الغاية التي غالبا ما تدفعه إلى التملص من الضرائب بإستمعال الوسائل الإحتيالية، أو تحويل الأموال القذرة وتوظيفها من أجل تبييضها والاستثار بها.[2]

[1] **S.VINCINGUERRA**,la responsabilité pénale des personnes morales pour les infractions pénale commises dans leur intérêt ou a leur avantage l'expérience italienne, mélange sur l'honneur du professeur JACQUES-HENRI ROBER, éd lexis Nexis, paris,2012.p915.

[2] **مراد زياد أمين تيم**،جزاء الجريمة الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام،كلية الدراسات العليا،جامعة النجاح الوطنية،فلسطين، 2011،ص38.

ولذا حق المال أن يكون محلا للعقاب لإعتباره مكسبا غير مشروع، فكانت الجزاءات المالية أنجع العقوبات وأنسبها مع طبيعة الشخص المعنوي (**الفرع الأول**)، ثم إن توسع نشاطات هذه الأخيرة دفع المشرع إلى رفع وتيرة العقاب من العقوبات المالية إلى العقوبات الإستئصالية التي تصيبه في وجوده(**الفرع الثاني**)

الفرع الأول :العقوبات المالية

العقوبات المالية بشكل عام هي إلزام المحكوم عليه بدفع مبلغ من المال لخزينة الدولة،فإذا كانت القواعد العامة في قانون العقوبات قد أخذت بهذه العقوبات كعقوبة أصلية أو تبعية فإن جل التشريعات الإقتصادية إعتبرت هذه العقوبات من أهم الجزاءات المفروضة على مرتكبي الجرائم الإقتصادية[1]. ولعل الحكمة من وراء ذلك أن معظم الجرائم الإقتصادية وخاصة تلك التي يرتكبها الشخص المعنوي ترمي إلى تحقيق الأرباح غير المشروعة، فكان لابد أن يصيب العقاب الذمة المالية للفاعل وذلك من منظورين وهما الغرامات المالية الكبيرة؛ والمصادرة؛[2]

البند الأول: الغرامات المالية

تعرف الغرامة على أنها إلزام المحكوم عليه بدفع مبلغ من المال كتعويض عن الأضرار التي أصابت المجتمع إلى الخزينة العامة [3]،حيث تعد من أهم العقوبات التي تطبق على الأشخاص المعنوية لتناسبها مع طبيعتها وسهولة تطبيقها، كما تعتبر أنجع العقوبات في مواجهة الجرائم الإقتصادية التي غالبا ما يكون الدافع إليها جني المزيد من الأموال. فلا يجد القاضي حرجا في الحكم

بها على الرغم من أنها قد تصيب المساهمين أو المشاركين في الشخص المعنوي بطريق غير مباشر.[4]

وإذا عدنا إلى نصوص التشريع الجنائي الجزائري نجد أن المشرع أدرج الأحكام العامة لعقوبة الغرامة المقررة على الأشخاص المعنوية في الباب الأول مكرر، وفق الخطورة الإجرامية للأفعال، فنجد

---

[1] **R.LEGAEIS**, à la recherche d'un nouveau droit fondamental à travers le droit civil le droit pénal et le de droit comparé-la responsabilité pénale des personnes morales-,éd Cujas, paris,2003,p171.

[2] نائل عبد الرحمن صالح، المرجع السابق،ص 170.

[3] عمر سالم،المرجع السابق،ص64.

[4] B.DE LAMY, responsabilité pénale des personnes morales, JCP pén.aff, 1er septembre 2010 mise à jour 15 décembre 2014, éd LexisNexis, Paris,p31.

المادة 18 مكرر تنص على العقوبات التي تطبق على الجنايات والجنح والتي من بينها الغرامة التي تساوي مرة إلى خمس مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة، أما في مواد المخالفات فتكون الغرامة حسب المادة 18مكرر1 تساوي مرة واحد إلى خمس مرات الحد الأقصى المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة، أما إذا لم يوجد نص أو كانت العقوبات المقررة على الجريمة لم تشر إلى الغرامات فإنه حسب المادة 18 مكرر2 إذا كانت العقوبة هي السجن المؤبد يكون مقدار الغرامة 2.000.000دج، و1.000.000دج إذا كانت العقوبة هي السجن المؤقت و500.000دج بالنسبة للجنح.

ماتجدر الإشارة إليه أن الغرامة في جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال تختلف عن تلك المطبقة على الجرائم الأخرى، فجريمة الغش الضريبي يقتضي الحكم فيها على الجاني بغض النظر عن صفته بغرامة جزائية وغرامات جبائية[1]، أما جريمة تبييض الأموال فقد حدد المشرع نصوصا خاصة بالغرامة الواجب تطبيقها في مواجهة الشخص المعنوي المسئول. لذلك سوف نحاول الإشارة في ما سوف يلي إلى كيفية تحديد الغرامة الواجبة تطبيقها على الشخص المعنوي عند إرتكابه لجريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال.

الفقرة الأولى:تحديد مبلغ الغرامة المطبقة على الشخص المعنوي عند إرتكابه لجريمة الغش الضريبي

حدد المشرع في قانون العقوبات الغرامة الواجب تطبيقها على الشخص المعنوي على أساس تلك المطبقة على الشخص الطبيعي وذلك في الحالات التي يمكن أن ترتكب فيها الجريمة بواسطة الشخص المعنوي أو الشخص الطبيعي ولم يساوي بينهما، فقد جعل الحد الأقصى لها خمسة أضعاف الحد الأقصى للغرامات المطبقة على الشخص الطبيعي في مواد الجنائيات و الجنح.

ولما كانت قوانين الضرائب سباقة في إقرارا مسؤولية الشخص المعنوي فقد أشار معظمها أنه عندما ترتكب جريمة الغش الضريبي من طرف شركة أو شخص معنوي أخر تابع للقانون

[1] **سمير سعد مرقص**،مدى ملائمة نصوص التجريم الحالية في مواجهة التهرب الضريبي،مجلة إدارة الأعمال،العدد91،سنة 2000،مصر،ص20 وأنظر كذلك:

- M.DUPRE, le droit pénal fiscal à l'épreuve des principes du droit pénal, revue de droit pénal, n° 9, septembre 2013, éd LexisNexis, Paris,p26.

الخاص،يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين،وضد الشخص المعنوي،دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها.

أولا.الغرامات الجزائية

يبدو منطقيا أن الغرامات يجب أن يحكم بها على الشخص المعنوي والشخص الطبيعي القائم على إدارته خصوصا في جريمة الغش الضريبي التي ينتج عنها إفتقار لخزينة الدولة نتيجة تملص المكلف من أداء الضريبية المفروضة عليه[1]. فالعلاقة بين المكلف الإدارة الضريبية تتمثل في إلتزام المكلف بأحكام قوانين الضرائب وبأداء الدين الضريبي الذي هو عليه. لذا نجد المشرع يفرض العديد من الغرامات التي تضمن أداء هذا الدين.فنجد المادة 303 من ق.ض.م والمادة 117 من ق.ر.ر.أ حددت الغرامة الواجبة تطبيقها على المتملص من أداء الضريبة بـ:

- غرامة مالية من 50.000دج إلى 100.000دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000دج.
- غرامة مالية من 100.000دج إلى 500.000دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000دج ولا يتجاوز 1.000.000دج.
- غرامة مالية من 500.000دج إلى2.000.000 عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000دج ولا يتجاوز5.000.000دج.
- غرامة مالية من 2.000.000دج إلى 5.000.000دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 5.000.000ولا يتجاوز 10.000.000دج.
- غرامة مالية من 5.000.000دج إلى 10.000.000دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 10.000.000دج

وتعاقب المادة 532 من ق.ض.م على التملص من الضريبة بغرامة من 50.000دج إلى 2000.000دج.وبغرامة من 5.000دج إلى 20.000دج في ق.ت وق.ط.

[1] **أحمد السمادوني**،حول عقوبة عدم تقديم الإقرار،مجلة المال والتجارة،العدد358،المجلد31،سنة1999،مصر،20-21.

غير أن الإشكال يثار حول تعارض مقدار الغرامات الجزائية الواجب تطبيقها على الشخص المعنوي في قانون العقوبات وقوانين الضرائب، فقد حدد المشرع سلفا الأحكام العامة لنظام تطبيق الغرامات ففي مواد الجنايات والجنح تضاعف إلى خمسة أضعاف العقوبات المطبقة على الشخص الطبيعي، فحين لم يرد في قوانين الضرائب ما يستثني الشخص المعنوي بغرامات خاصة أو يحيل على الأقل إلى قانون العقوبات، بل لم تميز قوانين الضرائب بين الشخص الطبيعي والمعنوي من حيث المسؤولية والعقاب، وإن كانت المادة 18 مكرر من ق.ع.ج أشارت إلى مسالة إنعدام النص الذي يقضي بالغرامة في بعض الجرائم إلا أنها قصدت الأشخاص الطبيعيين وليس المعنويين حيث ورد فيها «عندما لاينص القانون صراحة على عقوبة الغرامة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين سواء في الجنايات أو الجنح،وقامت المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي طبقا لأحكام المادة 51 مكرر،فإن الحد الأقصى للغرامة المحتسب لتطبيق النسبة القانونية المقررة للعقوبة فيما يخص الشخص المعنوي يكون كالأتي:

- 2.000.000دج عندما تكون جناية معاقبا عليها بالإعدام أو السجن المؤبد.
- 1.000.000دج عندما تكون جنائية معاقبا عليها بالسجن المؤقت.
- 500.000دج بالنسبة للجنح».

نشير في الأخير أن المشرع الضريبي جعل الأشخاص الطبيعية والمعنوية سواسية ومتضامنين أمام العقوبات المالية المقررة على الغش الضريبي[1]، خلافا لذلك إذا إرتكب شخص معنوي جريمة أخرى منصوص عليها في قانون العقوبات فإن الغرامة يمكن أن تصل إلى خمسة أضعاف ما هو مشار إليه في المادة التي تجرم الفعل، مما يستعدي معه القول أن قوانين الضرائب أصبحت تتعارض مع الأحكام العامة لقانون العقوبات، فبالرغم أن الغرامة المالية المشار إليها أعلاه تجسد نوع من التشديد والمبلاغة إلا أنها تتعارض مع الإطار العام الذي وضع المشرع الجزائي في الباب الأول المتعلق بالعقوبات المطبقة على الشخص المعنوي.

[1] D.DELOT, la responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise, L.G.D.J, France, 2003,p125.et J-M.PRIOL, la responsabilité pénale en matière fiscale des personnes morales et des dirigeants: la nouvelle donne à compte du 31 décembre 2005,lexbase hebdo éd fiscale, n°202,16 février 2006,p02.

ثانيا.الغرامات الجبائية

أشارنا سابقا إلى الجدل الذي قام حول الطبيعة القانونية للغرامات الجبائية وخلصنا إلى أنها تأخذ صفة العقوبة والتعويض ولا يُقضَى بها إلا بناءا على طلب إدارة الضرائب [1]، فالإضافة إلى العقوبات الجزائية التي يكون الهدف منها تطبيق العقاب بمفهوم قانون العقوبات فإنه يمكن لإدارة الضرائب أن تطالب بتطبيق العقوبات الجبائية التي تهدف إلى إقتصاص الضرائب والتعويض عن الأضرار التي لحقت الخزينة نتيجة عدما دفعها.

ولما كانت الغرامات الجبائية تهدف إلى تحصيل الضريبية وتعويض ضرر عدم تحصيلها، فإنها تختلف من قانون لأخر فنجد الفقرة 03 من المادة 303 من ق.ض.م تعاقب بغرامة جبائية قدرها ثلاثة أضعاف مبلغ الرسوم المغفلة، أو المادة 304 من نفس القانون التي تعاقب بغرامة جبائية من 10.000دج إلى 30.000دج عن فعل إعاقة عمل أعوان إدراة الضرائب. بالإضافة إلى ذلك تعاقب المادة 306 من نفس القانون بغرامة تتراوح من 1000دج إلى 3000دج عن فعل المشاركة في إعداد أو إستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أوخبير وبصفة أعم كل شخص أو شركة تتمثل مهمتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها.كما تعاقب المادة 314 من ذات القانون على فعل رفض منح إدارة الضرائب حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق الحسابية بغرامة تتراوح من 1000دج إلى 10.000دج.

أما قانون الضرائب غير المباشرة فهو الأخر نص على جملة من العقوبات الجبائية، أبرزها ما جاءت به المادة 524منه التي تعاقب على فعل التملص من الرسوم بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسدد أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة ودون أن تقل الغرامة عن 25.000دج،بمعنى إذا كانت الضرائب المتملص منها تقل عن 25.000دج فإن الغرامة تكون مساوية لهذا المبلغ. فحين إذا تبث إستعمال طرق إحتيالية فإن الغرامة تحدد بضعف المبالغ المتملص منها على أن لا تقل عن 50.000دج، وتضاعف الغرامة الجبائية إلى ثلاثة أضعاف في حالة العود[2].بالإضافة إلى ذلك تفرض غرامة جبائية تتراوح من 1000دج إلى 10.000دج عن فعل رفض تقديم الوثائق للإطلاع عليها ،و كل مخلفة للمنع من ممارسة مهن رجال أعمال أو مستثار جبائي أو

[1] راجع المبحث الثاني من الفصل الثاني.

[2] المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم.

خبير أو محاسب المسبوق قضائيا بفعل تزوير موازنات وجرود وحسابات قدمت من أجل التصريح الضريبي. [1]

كما نص قانون الرسم على رقم الأعمال على مجموعة من الغرامات الجبائية، فقد حددت المادة 114 منه قيمة الغرامة من 5000دج إلى 2.500دج عن فعل مخالفة الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بهذا القانون، وفي حال إستعمال الطرق الإحتيالية ترفع الغرامة من 1000دج إلى 5.000دج، إما إذا تم إيداع بيان رقم الأعمال خارج المواعيد المحددة له فتطبق غرامة قدرها 10% من رقم الأعمال وترفع إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة. فإذا تبين لإدارة الضرائب بعد إجراء تحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف أو طبق الخصم في غير محله فإنه يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الأتية[2]:

- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو يساوي مبلغ 50.000دج أو يساويه.
- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000دج أو يساويه.
- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية يزيد عن 200.000دج.وترفع الغرامة بنسبة 100 % إذا ثبت إستمعال طرق إحتيالية.[3]

ومن جهته عاقب قانون التسجيل في المادة 120ف02-1 بغرامة جبائية تساوي أربعة أضعاف مبلغ الرسوم المتملص. أما في قانون الطابع فتطبق غرامة جبائية قدرها 10.000دج عن فعل التملص من الرسم بإستعمال الآلات الغير المرخص بها ، وبغرامة تتراوح من 5.000دج إلى 20.000دج عن فعل إستعمال الطرق الإحتيالية. وفي حالة التأخر عن دفع الرسوم أو التملص من رسم الطابع على السندات فإن الغرامة حسب النسب الأتية:

- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقل عن 50.000دج أو يساويه.

[1] المواد 538 و545 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم.

[2] المادة116 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل و المتمم.

[3] المادة 116 –ثانيا من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل و المتمم.

- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها عن كل سنة مالية يزيد عن 50.000دج ويقل عن 200.000دج أو يساويه.
- 25%إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يزيد عن 200.000دج.وفي حالة إستعمال طرق إحتيالية تطبيق غرامة نسبتها 100%على كل الحقوق.[1]

عموما يمكن القول أن الغرامة الجبائية تختلف من قانون لآخر فتكون ثلاثة أضعاف الضرائب المتملص منها في قانون الضرائب المباشرة وضعف الرسوم في قانون الضرائب غير المباشرة وتضاعف إلى أربعة مرات في قانون في قانون التسجيل وخمسة مرات في قانون الطابع،إلا أن ما يلاحظ هو غموض النصوص القانونية حول مسألة الجهة التي تقضي بها، ومدى إمكانية إدارة الضرائب تطبيقها على المكلف دون اللجوء إلى القضاء ودون الحاجة إلى إثبات جريمة الغش الضريبي.[2]

فقد تأرجح موقف المشرع من قانون لأخر فنجده في قانون الضرائب المباشرة يمنح سلطة توقيع الغرامات الجبائية للقاضي الجزائي الذي ينظر في جريمة الغش الضريبي بعد تأسس إدارة الضرائب طرفا مدنيا[3]، أما قانون الضرائب غير المباشرة فإنه ألزم القاضي بالإلتزام بما تطلبه إدراة الضرائب من غرامات[4]على غرار قانون الرسم على رقم الأعمال[5] والتسجيل [6]الذي أوجب أن ترفق الأحكام والقرارات التي تتضمن الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون بإضافة الحقوق المهربة أو المفقودة، فحين منح قانون الإجراءات الجبائية القاضي الإداري في القضايا الإستعجالية هذه السلطة[7] كل ذلك في حالة اللجوء إلى القضاء لمتابعة المكلف بجريمة الغش الضريبي، غير أن المشرع منح إدارة الضرائب سلطة توقيع الغرامات دون اللجوء إلى القضاء وذلك بموجب المادة 192 من ق.ض.م ،وهو ما أيدته المحكمة العليا في إحدى قراراتها الشهيرة

[1] 106 من قانون الطابع المعدل و المتمم.
[2] فارس السبتي ، المرجع السابق،ص 332.
[3] المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة المعدل والتمم.
[4] المادة 548 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم.
[5] المادة 136 من قانون الريم على رقم الأعمال المعدل و المتمم
[6] المادة 121 من قنون التسجيل المعدل و المتمم.
[7] المادة103 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.

حيث جاء فيه « إن إدارة الضرائب غير ملزمة، في حالة الغش، بإنذار المتهم.يحق لها تغريمه وتحريك الدعوى العمومية تلقائيا بمجرد تقديم الشكوى».[1]

الفقرة الثانية: تحديد مبلغ الغرامة المطبق على الشخص المعنوي عند إرتكابه لجريمة تبييض الأموال

تعتبر الغرامات المالية في جريمة تبييض الأموال من العقوبات الأصلية التي أوصت بها كل من إتفاقية فيينا لسنة 1988 وباليرمو لسنة 2000 وذلك نظرا لأهميتها في تحقيق وظيفة العقاب الأخلاقية وحرمان الجناة من الأموال التي كانت الغاية والدافع وراء تحركهم لإرتكاب الجرائم، فلم تحدد هذه الإتفاقيات قيمة الغرامة وإنما تركت المجال للدول الأطراف لتحديدها.[2]

ومن جهته لما صادق المشرع على الإتفاقيتن فإنه قرر عقوبة الغرامة التي لا تقل عن أربعة مرات الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادتين 389 مكرر1 وهي من 1.000.000دج إلى3.000.000دج و4.000.000دج إلى8.000.000دج إذا إقترن بجريمة تبييض الأموال ظرف الإعتياد أو إستعمال تسهيلات توفها طبيعة النشاط أو إرتكابة الجريمة في إطار جامعة إجرامية . فالملاحظ هنا أن المشرع إكتفى بتحديد الحد الأدنى للغرامة التي يمكن الحكم بها ولم يحدد الحد الأقصى،الأمر الذي أثار الكثير من الإستفسارات ،فهل بذلك منح المشرع القاضي السلطة التقديرية لتحديد مبلغ الغرامة ، أم يتعين الرجوع إلى القواعد العامة في قانون العقوبات؟

ماتجدر الإشارة إليه أن المشرع الفرنسي سلك منحا مغايرا تماما عندما وضع الحد الأقصى للغرامات الواجب تطبيقها على الشخص المعنوي عن إرتكابه لجرائم القانون العام حيث نصت المادة 131-38 «يكون الحد الأقصى للغرامات المطبقة على الأشخاص المعنوية مساويا لخمسة خمسة مرات المقررة للأشخاص الطبيعية..»[3]. إذ ترك حرية تقدير مبلغ الغرامة للقاضي وهو ما يعني إمكانية تسليط الغرامة التي يراها مناسبة ولو إلى مبلغ بسيط بالنظر إلى ظروف الجريمة[4]، ولعل أن المشرع

---

[1] قرار المحكمة العليا،غرفة الجنح والمخالفات،الصادر بتاريخ 31-08-2008،ملف رقم 430229،قرار منشور،مجلة المحكمة العليا، ع02،2008 ،الملحق رقم 02

[2].**عبد الوهاب عرفة**، الشامل في جريمة غسل الأموال،المكتب الفني للموسوعات القانونية،الإسكندرية،2003،ص121.

[3] Art 131-38 du code pénale français modifié et complété «Le taux maximum de l'amende applicable aux personnes morales est égal au quintuple de celui prévu pour les personnes physiques».

[4] حسام عبد المجيد يوسف جادو،المرجع السابق.،ص542.

الفرنسي أخد بعين الإعتبار مبدأ المساواة بين الأشخاص الطبيعية والمعنوية الذي يقتضي أن يكون العقاب متساويا ومنصفا.

بالرجوع إلى موقف المشرع الجزائري في المادة 389 مكرر7 الذي حدد الأدنى دون تحديد الحد الأقصى، فيرجح البعض[1] أنه يجب الرجوع إلى القاعد العامة الواردة في المادة 18 مكرر من قانون العقوبات الجزائري لتحديد الحد الأقصى لعقوبة الغرامة بالنسبة للشخص المعنوي عن إرتكابه جريمة تبييض الأموال، فإذا كانت العقوبة يجب أن لا تقل عن أربعة مرات الحد الأقصى للعقوبة المطبقة على الشخص الطبيعي فإنه لا يمكن أن تتجاوز 5 مرات.

البند الثاني: عقوبة المصادرة

المصادرة هي نزع ملكية المال جبرا عن صاحبه وإضافته إلى ملك الدولة بغير مقابل بموجب حكم قضائي[2]،حيث تعد من العقوبات الفعالة إذ يترتب عليها خسارة الشخص المعنوي للمال محل المصادرة فضلا عن أن نزع ملكية ذلك المال يكون بدون مقابل ولا يترتب عليه أي خصم للضرائب المستحقة.[3]وتعرف أيضا أنها نقل ملكية الشيء المصادر إلى الدولة طبقا للحكم
الصادر في الدعوى الجزائية المرفوعة ضد الشخص المعنوي[4].

وتعتبر المصادر من العقوبات ذات الطبيعة العينية، لأنها تقع على الأشياء التي كانت محلا للجريمة أو نتجت عنها ،أو إستعملت في إرتكابها، وجميع الأشياء التي يعد صنعها أو إقتنائها أو بيعها أوإستعمالها جريمة[5].فقد تناولها المشرع في ق.ع في إطار العقوبات التكميلية بنص المادة 09 وعرفها بموجب المادة 15 من ق.ع على أنها «الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أو أموال معينة ، أو

---

[1] محمد حزيط، المرجع السابق، ص325.

[2]لقمان بامون،المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمة تلويث البيئة، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي،كلية الحقوق،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،2012،ص146

[3]عمر سالم، المرجع السابق،ص 68.

[4] بلعسلي ويزة، المرجع السابق،ص 279.

-وفي نفس السياق قضت محكمة النقض المصرية أن« المصادرة إجراء الغرض منه تمليك الدولة أشياء مضبوطة ذات صلة بالجريمة قهرا عن صاحبها وبغير مقابل، وهي عقوبة تكميلية إختيارية في الجنايات و الجنح إلا إذا نص القانون على غير ذلك.و لا يجوز الحكم بها إلا على شخص ثبت إدانته وقضى عليه بعقوبة أصلية، وقد تكون المصادرة وجوبية يقتضيها النظام العالم لتعلقها بشيء خارج بطبيعته عن دائرة التعامل وهي على هذا الإعتبار تدبير وقائي لا مفر من إتخاده في مواجهة الكافة كما قد تكون المصادرة في بعض القوانين من قبيل التعويضات المدنية إذا نصت على أن تؤول الأشياء المصادرة إلى المجني عليه أو خزانة الدولة كتعويض عما تسببته الجريمة من أضرار». أشار إليه حسام عبد المجيد يوسف جادو، المرجع السابق،ص548.

[5] أحمد قائد مقبل ، المرجع السابق،ص 415.

ما يعادل قيمتها عند الإقتضاء...». ولما كانت المصادرة عقوبة تكميلية فإن قاضي الحكم في مادة الجنايات يجوز له الأمر بالمصادرة خلافا للجنح و المخالفات التي تتطلب نصا خاصا يجيز ذلك.

غير أن المشرع في المادة 18 مكرر من ق.ع خرج عن القاعدة العامة التي تقضي بأن العقوبات التكميلية في مواد الجنايات جوازية وفي الجنح والمخالفات تخضع لنص القانوني، عندما قرر عقوبة الغرامة عقوبة أصلية في مواجهة الشخص المعنوي ومنح القاضي الإختيار في النطق بواحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية في مواد الجنائيات و الجنح.[1]

ومن جهتها قوانين الضرائب هي الأخرى لم تغفل هذه العقوبة بالرغم من أن المصادرة كعقوبة لجريمة الغش الضريبي تبدو غير منطقية لأن الأصل هو تحصيل الضرائب والغرامات الجبائية وأن الوسائل المستعملة في الغش تكون عادة طرق إحتيالية تنصب في التصريحات أو إخفاء البضائع أو عدم الفوترة، فإذا كانت المصادرة تعني إنتقال ملكية المال إلى الدولة،فليس هدفها هو إثراء لها،ولكن هدفها سحب شيء خطير من التداول لكي لا يكون في حيازة شخص أخر مما يشكل خطورة على المجتمع[2].غير أن بعض النشاطات الخاصة الخاضعة للضرائب غير المباشرة كصناعة الكحول، التبغ،والمعادن الثمينة...إلخ والتي قد ينجم عن عدم إحترام قوانين الضرائب في صناعتها وتوزيعها وإستهلاها خطر كبير على المجتمع،جعل المشرع يقرر عقوبة المصادرة كعقوبة وقائية حيث نصت المادة 525 من ق.ض.غ.م على«إن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524 أعلاه، تؤدي في جميع الحالات إلى صادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه، وتصادر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64و66 من هذا القانون.

-وتعتبر كأشياء أو وسائل التزوير، لي فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآليات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة».بالإضافة ذلك منح المشرع القاضي سلطة تقرير عقوبة المصادرة عن تزوير طوابع التبغ أو إستعمال طوابع مستعملة بموجب المادة 531 من ق.ض.غ.م التي

[1] ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الفرنسي هو الأخر إعتبر المصادرة من العقوبات التكميلية التي يمكن للقاضي النطق بها في مواجهة الشخص المعنوي عند إذانته بجناية أو جنحة وهو ما نصت عليه المادة 131-39 من قانون العقوبات الفرنسي المعدل و المتمم.

[2] رامي يوسف محمد ناصر، المرجع السابق،ص86.

تحيل إلى المادتين 209 و210 من ق.ع والتي تحيل هي الأخرى إلى المادة 213 منه والمتعلقة بتقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع و العلامات.

أما فيما يتعلق بجريمة تبييض الأموال فقد أولت إتفاقية فيينا لسنة 1988 بالغ الأهمية لعقوبة المصادرة وعرفتها على أنها «**التجريد** عند الإقتضاء أو **الحرمان الدائم**[1] من الأموال بأمر من المحكمة أو سلطة أخرى».فيما شددت إتفاقية باليرمو لسنة 2000 هي الأخرى على عقوبة المصادرة في المادتين 12و13[2]،حيث نصت المادة 12 على ما يلي:

1. تعتمد الدول الأطراف إلى أقصى حد ممكن في حدود نظمها القانونية الداخلية، ما قد يلزم من تدابير للمكين من المصادرة.

أ. عائدات الجرائم المتأتية من الجرائم المشمولة بهذه الإتفاقية، أو الممتلكات التي تعادل قيمتها قيمة تلك العائدات.

ب.الممتلكات أو المعدات أو الأدوات الأخرى التي استخدمت أو يراد إستخدامها في إرتكاب جرائم مشمولية بهذه الإتفاقية.

2. تعتمد الدول الأطراف ما قد يلزم من تدابير للتمكين من التعرف على أي من الأصناف المشار إليها في الفقرة (1) من هذه المادة أو إقتفاء أثرها أو تجميدها أو ظبطها بغرض مصادرتها في نهاية المطاف.

3. إذا حولت عائدات الجرائم أوبدلت، جزئيا أو كليا، إلى ممتلكات أخرى أخضعت تلك الممتلكات، بدلا من العائدات للتدبير المشار إليها في هذه المادة.

4. إذا إختلطت عائدات الجرائم بممتلكات، إكتسبت من مصادر مشروعة، وجب إخضاع تلك الممتلكات للمصادرة في حدود القيمة المقدرة للعادات المختلطة، دون المساس بأي صلاحيات تتعلق بتجميدها أو ضبطها.

---

[1] نشير هنا عبارة التجريد تم توظيفها إثر المناقشات التي دارت خلال الأعمال التحضيرية لمشروع الإتفاقية، أما الحرمان فيشير إلى عنصر الجبر في نزع ملكية الأموال غير المشروعة وذلك بصفة دائمة تمييزا عن بعض الإجراءات والتدابير المؤقتة ،كما عرفت الإتفاقية الحرمان على أنه الحظر المؤقت على تقل الأموال أو تحويلها أو التصرف فيها أو تحريكها أووضع اليد أو الحجز عليها بصورة مؤقتة على أساس أمر صادر من المحكمة. لمزيد من التفصيل راجع: موفق علي عبيد، المسؤولية الجزائية للأشخاص الاعتباريين عن جرائم غسل الأموال،مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، ع 1، سنة 2009، العراق، ص144.

[2] **DJAZIRA MEHDI**, les instruments de lutte contre le blanchiment d'argent en Algérie, thèse de doctorat en droit, faculté de droit, université de Nice Sophia Antipolis, 2015,p57.

5. تخضع أيضا التدابير المشار إليها في هذه المادة، على ذلك النحو و بنفس القدر المطبقين على عائدات الجرائم، الإيرادات أو المنافع الأخرى المتأتية من عائدات الجرائم، أو من الممتلكات التي حولت عائدات الجرائم إليها أو بدلت بها ، أو من الممتلكات التي إختلطت بها عائدات الجرائم الأخرى.[1]

كما لم يتردد المشرع في التنصيص على عقوبة المصادرة في جريمة تبييض الأموال خصوصا عندما ترتكبها أشخاص معنوية،فقد نصت المادة 389مكرر07 من ق.ع على« يعاقب الشخص المعنوي الذي يرتكب الجريمة المنصوص عليها في المادتين 389 مكرر1 و389مكرر2بالعقوبات الآتية:

- غرامة لا يمكن أن تقل عن أربعة مرات الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادتين 389 مكرر1 و389مكرر2من هذا القانون.
- مصادرة الممتلكات والعائدات التي تم تبييضها.
- مصادرة الوسائل والمعدات التي إستعملت في إرتكاب الجريمة.فإذا تعذر تقديم أو حجز الممتلكات محل المصادرة، تحكم الجهة القضائية بعقوبة مالية تساوي قيمة هذه الممتلكات...».

مايلاحظ بالنسبة لعقوبة المصادرة في جريمة تبييض الأموال أنها عقوبة تكميلية إجبارية وليست جوازية أي أن القاضي ملزم بمصادرة جميع الأملاك موضوع الجريمة بما فيها العائدات والفوائد الناتجة وفي أي يد كانت إلا إذا أثبت مالكها أنه يحوز سند شرعي وأنه لم يكن يعلم بمصدرها غير المشروع،أما إذا لم يكن في وسع القضاء إثبات صفة مرتكبي الجريمة فإنه يمكن مصادرة جميع الأموال محل الجريمة، وفي حالة إندماج عائدات جناية أو جنحة مع الأموال المتحصل عليها بطريقة شرعية فإن المصادرة تكون على العائدات فقط، وإذا تعذر تقديم أو حجز الممتلكات محل المصادرة ،فإنه يمكن للقاضي أن يحكم بعقوبة مالية مساوية لقيمة الأموال المراد مصادرتها.

نشير في الأخير أن سلطة القاضي في مصادرة الأموال ليست مطلقة، فقد حدت إتفاقية باليرمو لسنة 2000 من هذه السلطة في المادة 13 وألزمت الدولة المنضمة إليها بضرورة مراعاة المبادئ الواردة في القانون الدولي التي تقضي بعدم جواز مصادرة أية ممتلكات تعود لدولة أجنبية وتستخدم في

[1] محي الدين عوض، مرجع سابق،ص 333 وما بعدها.

أغراض غير تجارية إلا بموافقة تلك الدولة، وكذلك مراعاة القواعد المتعلقة بالحصانة الدبلوماسية، والحكومية.[1]

فحين إستثنى المشرع الجزائري في المادة 15 من ق.ع من المصادرة كل من:

- محل السكن اللازم لإيواء الزوج و الأصول والفروع من الدرجة الأولى للمحكوم عليه، إذا كانوا يشغلونه فعلا عند معينة الجريمة وعلى شرط أن لايكون هذا لمحل مكتسبا عن طريق غير مشروع.
- الأموال المذكورة في الفقرات 2و3و4و5و6و7و8من المادة 378 من قانون الإجراءات المدنية.[2]
- المداخيل الضرورية لمعيشة الزوج وأولاد المحكوم عليه، وكذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالته.

الفرع الثاني:العقوبات الماسة بوجود الشخص المعنوي وبنشاطه

أظهرت العقوبات المالية المطبقة على الشخص المعنوي فعالية كبيرة في مواجهة الجرائم التي يرتكبها خصوصا وأنها تصيب ذمته المالية، إلا أن خطورة الجرائم الإقتصادية دفعت المشرع إلى الإنتقال إلى العقوبات الإستأصالية التي تمس بوجود الشخص المعنوي، وتتمثل أساسا في حل الشخص المعنوي وغلقه للحيلولة دون الأخطار الذي يشكلها على المجتمع.

البند الأولى: حل الشخص المعنوي

إذا كانت عقوبة الغرامة و المصادرة تصيب الشخص المعنوي في ذمته المالية فإن عقوبة الحل تصيبه في حياته، فقد عرف البعض[3] عقوبة الحل بأنها إنهاء وجود الشخص المعنوي من الناحية القانونية بإلغاء عقده التأسيسي ومن الناحية الإقتصادية أو الإجتماعية أو السياسية بإزالته من بين الأشخاص المعنوية ومنعه من الإستمرار في ممارسة نشاطه ولو كان ذلك تحت إسم أخر أو مع مديرين آخرين أو مع أعضاء مجلس إدارة أو مسيرين آخرين ،لذلك تقاس دائما عقوبة الحل المطبقة على هذا الأخير بعقوبة الإعدام المطبقة على الأشخاص الطبيعية.

---

[1] جلايلة دليلة، المرجع السابق،ص227

[2] نشير هنا أنه على الرغم من أن قانون الإجراءات المدنية قد ألغي وإستبدل بقانون الإجراءات المدنية و الإدارية وعلى الرغم من التعديلات المستمرة لقانون العقوبات إلا أن المشرع لا يزال يبقي على هذه الفقرة.

[3] **دريس سهام** ،المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوي عن جريمة تبييض الأموال، مذكرة ماجستير في القانون،كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،2011،ص71.

فقد أخذ المشرع الجزائري بهذه العقوبة في المادة 18 مكرر من ق.ع كعقوبة تكميلية بين أنواع أخرى من العقوبات التي يمكن للقاضي الحكم بها إلى جانب عقوبة الغرامة في مواد الجنائيات والجنح، فحين لم ترد أي إشارة في قوانين الضرائب على إمكانية تقرير عقوبة الحل على الشخص المعنوي المدان بجريمة الغش الضريبي ،أما فيما يخص تبييض الأموال فتكون عقوبة الحل جوازية وذلك حسب المادة 389مكرر7 و التي جاء فيها «ويمكن للجهة القضائية أن تقضي بالإضافة إلى ذلك بإحدى العقوبتين الأتيتين:

- المنع من مزاولة نشاط مهني أو إجتماعي لمدة لا تتجاوز(5) سنوات.
- حل الشخص المعنوي.

ما تجدر الإشارة إليه أن عقوبة الحل كانت محل إنتقاد واسع بين أوساط الفقهاء، فقد قال البعض[1] أن عقوبة الحل جزاء خطير ذو أبعاد متعددة لا تقتصر على الشخص المعنوي بل تمتد لتؤثر على الغير، كالعاملين في المؤسسة الذين لم يساهموا في الجريمة أو غير هؤلاء وهو ما ينطوي على إخلال بمبدأ شخصية العقوبة، فيما فند البعض ذلك على أساس أن كل العقوبات الجزائية المطبقة على الأشخاص الطبيعية لها أثار غير مباشرة كالحبس و الغرامة التي ينتقل أثرها إلى أسرة المحكوم عليهم.[2]

لذلك يمكن القول أن موقف المشرع الجزائري كان محمودا عندما لم يلزم القاضي بالنطق بها في جريمة تبييض الأموال أو إغفالها تماما في جريمة الغش الضريبي على غرار المشرع الفرنسي الذي جعلها هو الأخر إختيارية وضيق من نطاق تطبيقها في حالات معدودة، كحالة إنشاء شخص معنوي لأرتكاب الجرائم وعلى القاضي تقصي ما إذا كان الهدف الذي أنشأ من أجله الشخص المعنوي مشروعا أم لا، ولا يكون تطبيق عقوبة الحال إلا إذا تم التوصل إلى أن الشخص المعنوي قد رصد حقيقة لإرتكاب الجرائم بالرغم من إمتهان بعض الأعمال المشروعة.أما الحالة الثانية فهي إنحراف الشخص المعنوي عن هدفه المشروع بدلا من أن يتجه لتحقيق الغرض المشروع الذي أنشأ من أجله

[1] محمود محمود مصطفى، المرجع السابق، ص127.

[2] حسام عبد المجيد يوسف جادو، المرجع السابق،ص 555.

يتحول إلى إرتكاب الجرائم.ومع ذلك لا يمكن للقاضي تقرير عقوبة حل الشخص المعنوي بالرغم من توفر إحدى الحالين إلا إذا كانت الجريمة المتابع بها جناية أو جنحة تفوق عقوبتها خمسة سنوات.[1]

البند الثاني: غلق الشخص المعنوي

يقصد بهذه العقوبة إيقاف نشاط الشخص المعنوي أو أحد فروعه أو منعه من ممارسته ،وهو يعادل عند تطبيقه العقوبات السالبة للحرية المطبقة على الشخص الطبيعي[2]،ففي غالب الأحيان لاتتجاوز مدة الغلق خمسة سنوات. فيما يختلف عن "الحل" الذي يترتب عليه إنهاء وجود الشخص في المدة التي يجب أن تكون مؤقتة ، لذلك لا يمكن أن يكون إغلاق الشخص المعنوي إلى الأبد بل يجب أن يرتبط بمدة يحددها القانون دائما وإلا تحول "الغلق" إلى "حل".[3]

فقد نص المشرع الجزائري على عقوبة غلق الشخص المعنوي أو أحد فروعه في المادة 18 مكرر من ق.ع كإحدى العقوبات التكميلية التي يجوز للقاضي النطق بها بالإضافة إلى عقوبة الغرامة في مواد الجنائيات والجنح على أن لا تتجاوز الخمس سنوات.[4]

فيما جاء موقف قوانين الضرائب متميزا لما اعتبرت عقوبة "الغلق"كإجراء تشديد في العقاب عندما يكون الشخص المعنوي في حالة "العود" فقد نصت المادة 303-03 من ق.ض.م على«إن العود من أجل خمسة سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات،سواء كانت جبائية أم جزائية، المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة النشاط والعزل من الوظيفة وغلق

---

[1] D-B.GIBOD, la responsabilité pénale des personnes morales, éd ALXENDRE LACASSAGNE ET ASKA,Paris,1994,p33.et **P.GATTEGNO**, droit pénal spécial, 3e éd, DALLOZ, paris, 1999,p294.

[2] هندة غزوي، المسؤولية الجزائية للشركة التجارية عن جرائم الغش التجاري، مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة و القانون،ع39،سبتمبر 2014،ص124-125.

[3] نشير هنا أن عقوبة" الإغلاق" على غرار" الحل" تعرضتا لإنتقاذ واسع من طرف الفقه ويرى الراجح من الفقه أنها عقوبة فعالة في مواجهة الشخص المعنوي. لمزيد من التفصيل راجع: محمود محمود مصطفى، المرجع السابق ،ص 168.

[4] نشير أيضا أن المشرع الفرنسي إعتبر عقوبة الغلق منن قبيل العقوبات الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي وذلك في المادة 131-39-04 خلافا لما إعتبره بعض التشريعات من العقوبات التمكيلية كالتشريع المصري ، حيث قضت محكمة النقض المصرية في إحدى قرارتها " أن القانون إذا نص على إغلاق المحل الذي وقعت في المخالفة، لم يشترط أن يكون مملوكا لمن تجب معاقبته على الفعل الذي إرتكب فيه، ولا يعترض على ذلك بأن العقاب شخصي لأن الإغلاق ليس عقوبة مما يجب توقيعها على من إرتكب الجريمة دون غيره، وإنما هو في حقيقته من التدابير الوقائية التي لا تحول دون توقيعها على أن تكون أثارها متعدية إلى الغير،ولايجب إختصام المالك في الدعوى عند الحكم بالإغلاق متى كان الحكم قد صدر على أساس أن مرتكب الجريمة في المحل المحكوم بإغلاقه وإنما كان يباشر أعماله فيه بتكليف من صاحبه".أشار إلى هذا القرار: محمود محمود مصطفى، المرجع السابق،ص 168.

المؤسسة...إلخ).والمادة 546 من ق.ض.غ.م على« إن العود المحدد في المادة 547 أدناه، تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة **الغرامات الجبائية والجزافية** المقررة بالنسبة للمخالفات الأولى، وذلك دون الإخلال **بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في أماكن أخرى** (مثل الحبس، العزل من الوظيفة، المنع من مزاولة المهنة، غلق المؤسسة...إلخ).[1]

يتبين من نصي المادتين المشار إليها أعلاه أن المشرع قد إشترط لتطبيق عقوبة الغلق أن يكون الشخص المعنوي في حالة العود في أجل خمس سنوات، وأن تكون عقوبة "الغلق" قد نصت عليها النصوص الأخرى أو منصوص عليها في أماكن أخرى !؟

فحين لا نكاد نجد أي نص في قوانين الضرائب يشير إلى عقوبة "الغلق" عدا نص المادة 146 من ق.إج التي منحت سلطة إتخاذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي، كل حسب مجال إختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، غير أن الغلق المقصود هنا هو الغلق الإداري الذي يكون نتيجة عدم تسديد الضرائب المفروضة وبعد إستنفاد جميع الطرق الودية لذلك، وليس الغلق كعقوبة جزائية تكميلية تضاف إلى العقوبات الأصلية.

ثم أضافت ف 04 من المادة 544 من ق.ض.غ.م، وف03 من المادة 128 من ق.ر.ر.أ شرطا أخر بالإضافة إلى "العود" و"تعدد الجرائم"، وهو أن يكون الشخص المعنوي "شريكا" في جريمة الغش الضريبي، حيث نصت كلا المادتين على« وفي حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام، فإن العقوبة المقررة بمقتضى المقطع السابق الذكر، تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاولة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم وعند الإقتضاء **غلق المؤسسة**».[2]

ما يلاحظ أن النصوص السالفة الذكر أشارت إلى عقوبة "الغلق" كعقاب على العود في إرتكاب جريمة الغش الضريبي في أجل خمسة سنوات أو تعدد إرتكاب الجرائم أو الإشتراك فيها، ولم تحدد النصوص التي يلجأ إليها القاضي لتطبيق هذه العقوبة، فهل يجب الرجوع إلى المادة 18 مكرر من ق.ع التي وضعت إطارا عاماً للعقوبات المطبقة على الشخص المعنوي ؟

[1] نصت المادة 547 من قانون الضرائب غير المباشرة على«يعتبر في حالة العود، كل شخص أو شركة يكون قد عوقب بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون وإرتكب في أجل خمس سنوات بعد حكم الإدانة مخالفة تطبق عليها نفس العقوبة».

[2] ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الفرنسي هو الأخر أعتبر العود في إرتكاب جريمة الغش الضريبي شرطا للتقرير الغلق في المواد 1816،1775 من القانون العام للضرائب الفرنسي.

أما فيما يتعلق بجريمة تبييض الأموال فإن المشرع إستبعد تماما عقوبة "الغلق" في المادة 389مكرر07، فحين أشارت 134 من قانون النقد والقرض إلى عقوبة الغلق كجزاء يترتب على مخالفة أحكام المواد 76و81 من نفس القانون، والملاحظ على المادتين أنها لم تشر إلى جريمة تبييض الأموال صراحة ، وإنما يستفاد ذلك ضمنيا من نص هذه المادة التي تعاقب على إستعمال أسماء أو تسميات تجارية أو إشهار أو أية عبارات من شأنها أن تحمل على الإعتقاد أنها بنوك معتمد أو مؤسسة مالية لغرض تبييض الأموال.[1]

البند الثالث: عقوبة المنع من ممارسة النشاط المهني

يقصد بالمنع من ممارسة النشاط حرمان الشخص المعنوي من مزاولة مهنته أو حرفته أو نشاطه التجاري أو الصناعي متى كانت أعماله تشكل إخلالا بالواجبات والإلتزامات الملقاة عليه[2]، فحرمان الشخص المعنوي من ممارسة نشاطته يكون لغاية الحيلولة دون إرتكاب جرائم أخرى عن طريقه.حيث تكتسب هذه العقوبة أهمية بالغة في نطاق مكافحة الجرائم الإقتصادية خاصة وأن هذه العقوبة لا تمد أثارها إلى الغير كالحل و الإغلاق، وتحقق أهداف العقوبة في الردع العام والخاص وقد تكون أشد إيلاما من العقوبات الأخرى كالغرامة والمصادرة.[3]

فقد نص المشرع الجزائري على هذه العقوبة في المادة 18 مكرر من ق.ع كعقوبة تكميلية يحكم بها القاضي على الشخص المعنوي بالإضافة إلى العقوبات الأصلية، فيما عرفتها المادة 17 من نفس القانون بأنها« منع الشخص الإعتباري من الإستمرار في ممارسة نشاطه يقتضي أن لا يستمر هذا النشاط حتى ولو كان تحت إسم أخر أو مع مديرين أو أعضاء مجلس إدارة أو مسيرين أخرين وترتب على ذلك تصفية أمواله مع المحافظة على حقوق الغير».

ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع جعل عقوبة المنع من ممارسة النشاط، إما أن تنصب على نشاط واحد ضمن نشاطات الشخص المعنوي وإما أن تمس عدة أنشطة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة شريطة أن لا تتجاوز (5)خمسة سنوات، وللقاضي سلطة تحديد ماهية النشاط الذي يجب حضره، فقد يكون الشخص المعنوي عضوا أو شريكا في شخص معنوي أخر، أو يكون مجمعا إقتصاديا

---

[1] العيد سعدية، المسؤولية الجزائية للبنك عن جريمة تبييض الأموال، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق، جامعة مولود معمري،تيزي وزرو،319،2016-320.

[2] **راشد الشاشاني**،المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي وفقا لخطة المشرع الأردني،مجلة المنارة،العدد02،الملجد20،سنة2014،تصدر عن جامعة آل البيت،الأردن،ص 206.

[3] أحمد قائد مقبل، المرجع السابق،ص 401.

يمارس العديد من النشاطات[1]،خلافا للمشرع الفرنسي الذي حدد بصفة دقيقة كيفية تطبيق هذه العقوبات على غرار النشاطات المهنية والإجتماعية الواجب على القاضي حضرها عند إرتكاب جريمة.[2]

نشير في الأخير أن المشرع الضريبي إعتمد عقوبة المنع من مزاولة النشاط بنفس الأسلوب وبنفس الشروط المتعلقة بعقوبة "الغلق" المشار إليها أعلاه، وعلاوة على ذلك يمنع الأشخاص الذين تمت إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الضريبي، من ممارسة النشاطات التجارية،حسب مفهوم القانون 90-12 المتعلق بالسجل التجاري.فيما حددت المادة 32 منه طرق وكيفيات إخطار مصالح السجل التجاري من طرف مصالح العدالة والسلطات الإدارية المعنية بكل القرارات والمعلومات التي من شأنها أن تعدل أو تلغي صفة التاجر.

أما فيما يتعلق بجريمة تبييض الأموال فقد نص عليها المشرع في المادة 389 مكرر07 من ق.ع كعقوبة تكميلية يمكن للجهة القضائية أن تقضي بها بالإضافة إلى العقوبات الأصلية، شريطة أن لا تتجاوز مدة الحظر 5 سنوات.

المطلب الثاني العقوبات الماسة ببعض الحقوق الأخرى

لم يكتفي المشرع بالعقوبات السابقة، وإنما سطر جملة من العقوبات الأخرى التي يمكن أن تصيب الشخص المعنوي في سمعته (**الفرع الأول**) ونشاطه، كما لم يتوانى في منح الإدارة الضريبية على غرار اللجنة المصرفية سلطة تطبيق بعض العقوبات على الشخص المعنوي عند إرتكابه لجريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال(**الفرع الثاني**).

الفرع الأول: العقوبات الماسة بسمعة الشخص المعنوي

نص المشرع الجزائري في المادة 18مكرر من ق.ع على جملة من العقوبات التي يمكن تطبيقها

[1] عمر سالم، المرجع السابق،ص 74.

[2] Art 131-28du code pénal français modifiée et complétée «L'interdiction d'exercer une activité professionnelle ou sociale peut porter soit sur l'activité professionnelle ou sociale dans l'exercice de laquelle ou à l'occasion de laquelle l'infraction a été commise, soit sur toute autre activité professionnelle ou sociale définie par la loi qui réprime l'infraction.

على الشخص المعنوي، إلا أن المشرع الضريبي لم يأخذ بها كلها وإنما إكتفى فقط بعقوبة نشر الحكم الخاص بالإذانة؛ فيما نجد بعض العقوبات المتناثرة هنا وهناك كتلك الواردة في المرسوم الرئاسي المتعلق بتنظيم الصفقات العمومية؛

البند الأول: عقوبة نشر الحكم الخاص بإدانة

يحقق الشخص المعنوي مكاسبه وأهدافه من خلال معاملاته من الزبائن الذين تؤثر في توجهاتهم ما تصنعه الدعاية والإعلان وما ترسخه من ثقة، ولذا فإن سمعته و إعتباره لها بالغ الأثر على مستقبله ونشاطه. فرأى المشرع أن تكون محلا للجزاء لتصويب علم الناس المترددين على خدماته من خلال نشر أحكام الإدانة ليقي الجمهور نفسه وماله من المخاطرة، فلا يضاهي أي عقاب الكشف عن التجاوزات التي يقوم بها الشخص المعنوي وأنه ليس محلا للثقة، كما من لم تسمح له الفرصة لمعرفة ذلك فإنه سوف يجد الحكم معلقا على واجهة المنشأة.

حيث يمكن تعريف عقوبة نشر حكم الإدانة أنه إعلان ونشر وإذاعة الحكم والتشهير به بحيث يصل إلى علم عدد كبير من الناس، بأية وسيلة إتصال سمعية أم مرئية ،ومهما كانت وسلة النشر، فيشكل هذا الجزاء تهديدا فعليا للشخص المعنوي ويمس بمكانته والثقة فيه أمام الجمهور.

فقد أخذ المشرع الجزائري بهذه العقوبة في المادة 18 مكرر من ق.ع كعقوبة تكميلية تطبق على الشخص المعنوي بالإضافة إلى العقوبات الأصلية. وحددت المادة 18 من نفس القانون مدة النشر وشروطه حيث جاء فيها« للمحكمة عند الحكم بالإدانة أن تأمر في الحالات التي يحددها القانون بنشر الحكم بأكمله أو مستخرج منه في جريدة أو أكثر يعينها، أو بتعليقه في الأماكن التي يبينها، وذلك كله على نفقة المحكوم عليه. على أن لا تتجاوز مصاريف النشر المبلغ الذي يحدده الحكم بالإدانة لهذا الغرض، وألا تتجاوز مدة التعليق شهرا واحد».

أما عن موقف قوانين الضرائب فيكن الجزم أن جلها أشارت إلى عقوبة نشر وتعليق الحكم بالإدانة ولكن بصيغ مختلفة.حيث جعلها المشرع عقوبة جوازية يمكن للقاضي أن يأمر بها وهو ما نستشفه من نص ف 06 من المادة 303 من ق.ض.م والمادة 134 من ق.ر.ر.أ والتي جاء فيهما «**يمكن** للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو بإختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها وكل على نفقة المحكوم عليه».أو المادة 550 من ق.ض.غ.م التي نصت على« **تستطيع** المحكمة، فيما يخص المخالفات المتبوعة بعقوبات جزائية، أن تأمر بنشر الحكم...».فيما

جعلها إلزامية كإجراء للتشديد في العقاب عند" العود" في إرتكاب جريمة الغش الضريبي، وهو ما يلاحظ من ف03-03من المادة 303 من ق.ض.م، وف04 من المادة 546 من ق.ض.غ.م،وكذلك ف 04 من المادة 134 من ق.ر.ر.أ، التي جاءت نصوصها متشابه ونصت على « إن لصق و إعلان الحكم ونشره يؤمر بهما في جميع الحالات المنصوص عليها في هذه المادة، ضمن الشروط المحددة...».

مانجدر الإشارة إليه أن المشرع الضريبي إعتمد عقوبة نشر الحكم والتشهير به و لم يحدد المدة اللازمة لذلك، كما يلاحظ أيضا أنه خصص الجرائد والأماكن التي يخترها القاضي كوسيلة للإعلان،الأمر الذي يثير الكثير من التساؤل حول مدى فعالية هذا العقاب في ظل تطور وسائل الإعلام والإتصال وعزوف معظم الأفراد عن التردد على الجرائد، فكان حريا به توسيع نطاق نشر الحكم بإستعماله عبارة الوسائل السمعية والبصرية بدلا من الجرائد التي أصبح الإطلاع عليها يتم عبر الانترنيت.

بالرغم أن المادة 18 مكرر من ق.ع.ج حددت العقوبات التكميلية التي يمكن للقاضي تسليطها على الشخص المعنوي عند إرتكابه أحد الجرائم الواردة في قانون العقوبات إلا أن المشرع أغفل تماما عقوبة نشر الحكم وإعلانه في جريمة تبييض الأموال وإكتفى بعقوبتي المنع من مزالة النشاط المهني والإجتماعي لمدة لا تتجاوز (5) خمسة سنوات أو "الحل".فيما أشارت ف03 من المادة 134 من قانون النقد والقرض إليها كعقوبة إختيارية وجاء فيها ما يلي« كما يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم كله أو مستخرجا منه في الصحف التي يختارها وتعليقها في الأماكن التي تحددها ويتحمل المحكوم عليه مصاريف ذلك دون أن تتعدى تلك المصاريف المبلغ الأقصى للغرامة المحكوم بها»

البند الثاني: الإقصاء من الصفقات العمومية

يقصد بعقوبة الإقصاء من الصفقات العمومية حرمان الشخص المعنوي من التعامل في أي عملية يكون طرفها أحد أشخاص القانون العام[1]،فقد أشار المشرع في المادة 18 مكرر من ق.ع.ج إلى هذه العقوبة ،فيما عرفتها المادة 16مكرر من نفس القانون بالقول« يترتب على عقوبة الإقصاء من الصفقات العمومية منع المحكوم عليه من المشاركة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في أية صفقة

[1] عمر سالم، المرجع السابق،ص 78.

عمومية، وإما نهائيا أو لمدة لا تزيد عن(10) عشرة سنوات في حالة الإدانة لإرتكاب جناية و(5) خمسة سنوات لإرتكاب جنحة».

أما فيما يتعلق بقوانين الضرائب فإنها إستبعدت هذه العقوبة ،فحين نجد المادة 52 من المرسوم الرئاسي رقم 236-2010 المتعلق بتنظيم الصفقات العمومية ،تشير إلى المنع النهائي أو الإقصاء المؤقت من المشاركة في الصفقات العمومية للمتعاملين الإقتصادين الذين:

- لم يستوفوا واجباتهم الجبائية والشبه جبائية.
- المسجلون في البطاقة الوطنية لمدانين بجريمة الغش الضريبي (**les fiches des fraudeurs**).
- وجميع المدانين بالمخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجبائية والجمارك والتجارة.

تجدر الإشارة في الأخير أن المشرع أستبعد تطبيق عقوبة الإقصاء من الصفقات العمومية،على الشخص المعنوي المدان بجريمة تبييض الأموال بالرغم من التنصيص علها في المادة 18 مكرر من ق.ع.

الفرع الثاني: العقوبات الشبه قضائية

على غرار العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي المدان بجريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال، فإن المشرع منح إدارة الضرائب فيما يتعلق بالغش واللجنة المصرفية فيما يتعلق بتبييض الأموال صلاحية توقيع العقوبات التي تمس بوجود الشخص المعنوي ونشاطه.نذكر من بين أبرز العقوبات ما يأتي:

- تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقية معلوماتية؛
- سحب الإعتماد والوضع قيد التصفية؛
- سحب التوطين المصرفي بالنسبة للمستوردين؛

البند الأول: تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقية معلوماتية

جاءت هذه العقوبة كتدبير للوقاية من الغش الضريبي بموجب التعليمة الوزارية رقم 127 الصادرت عن وزارة المالية ووزارة التجارة بتاريخ 1997/07/27، حيث تضمنت وضع بطاقة معلوماتية وطنية تحت إشراف المديرية العامة للضرائب، خاصة بالمكلفين المخالفين للقوانين الضريبية،الجمركية، والتجارية.

فالبطاقية هي عبارة عن بنك معلومات للأشخاص المدانين بجريمة الغش الضريبي، تحتوي على جميع بياناتهم الشخصية من إسم ولقب وعنوان بالإضافة إلى البيانات الخاصة بالنشاط، والمخالفات والعقوبات والديون.حيث يتم تسجيل المكلفين من طرف إدارة الضرائب عن طريق ملئ إستمارة تشتمل على جميع المعلومات الخاصة بالمكلف وترسل إلى المديرية العامة للضرائب.وفي حالة تسوية المكلف لوضعيته الجبائية يمكنه طلب رفع تسجيله في البطاقية على أن لا يتم إلغاء تسجيله إلا بعد مرور(2) سنتين من تسوية وضعيته.

البند الثاني: سحب الإعتماد والوضع قيد التصفية:

قرر المشرع الجزائري منح اللجنة المصرفية سلطة سحب الإعتماد الممنوح البنوك عند عم إستجابتها للعقوبات التأديبية المسلطة عليها كالإنذار والتوبيخ أو المنع من ممارسة بعض العمليات المصرفية.حيث نصت المادة 114 من قانون النقد والقرض على « إذا أخل بنك أو مؤسسة مالية بأحد الأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بنشاطه أو لم يذعن لأمر أو لم يأخذ في الحسبان التحذير، يمكن اللجنة المصرفية أن تقضي بأحد العقوبات لأتية:

- الإنذار،
- التوبيخ،
- المنع من ممارسة بعض العمليات وغيرها من أنواع الحد من ممارسة النشاط،
- التوقيف المؤقت لمسير أو أكثر مع تعيين قائم بالإدارة مؤقتا أوعدم تعيينه،
- إنهاء مهام شخص أو أكثر من هؤلاء الأشخاص أنفسهم مع تعيين قائم بالإدارة مؤقتا أوعدم تعيينه،
- سحب الإعتماد.
- وزيادة على ذلك، يمكن اللجنة المصرفية أن تقضي إما بدلا عن هذه العقوبات المذكورة أعلاه، وإما الإضافة إليها، بعقوبات مالية تكون مساوية على الأكثر للرأسمال الأدنى الذي يلزم النك او المؤسسة المالية بتوفيره وتقوم الخزينة بتحصيل المبالغ الموافقة».

نشير في الأخير أن سحب الإعتماد من البنوك أو المؤسسات المالية التي تخالف القوانين المتعلقة بتسييرها تجعلها قيد التصفية. وكانت المادة 81 من نفس القانون أشارت إلى بعض الأعمال والتي من بينها إستعمال الأسماء والتسميات التجارية أو الإشهار التي تحمل على الإعتقاد أنها بنوك معتمدة ولم

تثر مساءلة تبييض الأموال وإن كان المقصود من إستعمال الأسماء الوهمية أو الدعاية الكاذبة هي البنوك الوهمية والتي نجدها الفاعل الرئيسي في عمليات تبييض الأموال.

البند الثالث.سحب التوطين المصرفي بالنسبة للمستوردين

في إطار مكافحة الغش الضريبي ألزم المشرع جميع المستوردين بالحصول على شهادة التوطين المصرفي مقابل رسم معين. حيث تسلم شهادة التوطين المصرفي من طرف إدارة الضرائب التي تسعى قبل تسليمها إلى التأكد من عدم مديونية المكلف إتجاه الخزينة العمومية ومن إحترامه لكامل واجباته الجبائية، كما تتأكد من أن المكلف غير مسجل في البطاقية الوطنية للمتهربين. ففي حال ما إذا قام المكلف بالتملص من أحد واجباته الجبائية فإن لإدارة الضرائب أن تطلب سحب جميع الوثائق التي تسمح للمكلف القيام بعمليات الإستيراد.

خاتمة

الخاتمة

تبين من خلال ما سبق عرضه، أن المشرع الجزائري إعتراف بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية بصفة عامة وسطر العديد من آليات للوقاية منها ومكافحتها. غير أن الواقع والقضايا المعروضة على العدالة كقضية بنك الخليفة وسنطراك...إلخ، تثبت مما لا يدع مجالا للشك أنه لا توجد إرادة حقيقة لإرساء هذه الآليات على أرض الواقع هذا من ناحية.

ومن ناحية أخرى يدل على خطورة الأشخاص المعنوية وضلوعها في ارتكاب الجرائم الاقتصادية الخطيرة كالغش الضريبي وتبييض الأموال، فليس بالوقت البعيد كان الفقه متمسكا بإنكار فكرة مسؤوليتها جنائيا، ليتحول بين عشية وضحاها إلى أكثر المنادين بضرورة إقامة مسؤوليتها وتسويتها مع الأشخاص الطبيعية، ولعل ذلك راجع لوطأة الجرائم الإقتصادية التي ترتكبها على الصعيدين الاقتصادي والإجتماعي ولتعاظم الوسائل والإمكانيات التي باتت تحوزها. وبالمقابل توجهت معظم التشريعات من بينها التشريع الجزائري إلى الاعتراف صراحة بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي سواء في قانون أو في القوانين الخاصة المكملة له.

غير أن تدخل المشرع لم يكن موفقا حسب البعض، فجل التشريعات المقارنة التي اعترفت بمسؤولية الشخص المعنوي جنائيا وسعت من نطاق هذه المسؤولية خاصة عندما يتعلق الأمر بالجرائم الإقتصادية، في حين تم إعفاء الأشخاص المعنوية العامة بما فيها الدولة والجماعات المحلية وجميع الأشخاص الخاضعة للقانون العام من المسؤولية من جهة، وتم إخضاعها لمبدأ التخصيص الذي لطالما أثبت عدم قناعة المشرع بحقيقة هذه الأشخاص من جهة أخرى.

ولما كان هذا البحث مخصصا لمسؤولية الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال، فإننا ركزنا خاصة على التطور الفكري والقانوني لمسؤولية الشخص المعنوي

جنائيا عن الجرائم الاقتصادية بصفة عامة، حيث أظهر الخلاف الفقهي حول هذا الموضوع تغليب الاتجاه الحديث الذي رأى ضرورة إقرار هذه المسؤولية لتحقيق متطلبات العدالة وتفعيل دور السياسة الإجرامية في مكافحة الإجرام. كما كشف دراسة الجانب القانوني لهذه المسؤولية أنها تجاوزت مرحلة الجدل الفقهي حول مدى ملائمة الأخذ بها من عدمه وأصبحت حقيقة قانونية تجسدها جل التشريعات المقارنة.

ثم إن الخوض في جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال جعلنا نقف عند المعنى الدقيق لكليهما، خاصة وأنهما جريمتين تقنتين متعددتي الأوصاف، فالغش الضريبي تأرجحت تعريفاته بين رجال الاقتصاد والقانون، فيما تباينت معاني تبييض الأموال بين المواثيق الدولية والقوانين الداخلية "لنخلص إلى تحديد بعض المعيار إذا تحققت أمكن القول بجريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال دون لبس في الفهم أو إختلاف في التفسير.

على أن دراسة جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال لم تكون لتكون مكتملة، دون تحديد التكييفات والأركان المتعلقة بهما، فقد ساد في ما مضى أن الغش الضريبي هي مخالفة إدارية وأن تبييض الأموال هو فعل من أفعال المساهمة أو جريمة إخفاء، فيما أثبت هذه الدراسة قصور هذه الأوصاف وفطنة المشرع عندما جرم كليهما بنص خاص. بيد أن تدخل المشرع سجل خروجا تاما عن القواعد العامة في التجريم، وذلك من منظورين:

أولا: فيما يتعلق بالنصوص المجرمة للجريمتين، ففي الغش الضريبي اغتمت الإدارة فرصة حماية الاقتصاد وجمود القواعد الجزائية التقليدية، لتجبر السلطة التشريعية على تفويض اختصاص التشريع لها. وفي المقابل إذا كان الباحث في الجرائم العامة يجد نفسه أمام نصوص عقابية فإنه في جريمة تبييض الأموال سوف يلاحظ لا محالة أنها نصوص دولية.

ثانيا: فيما يخص الأفعال المادية المكونة للجريمتين، قصر المشرع عندما اشترط استعمال الطرق الاحتيالية للتملص أو محاولة التملص من الضرائب، ولم يؤل عناء تحديد معنى هذه الطرق بل ذكر بعض منها في قوانين متفرقة على سبيل الحصر تارة وعلى سبيل المثال تارة أخرى، وإن كنا حاولنا في هذه الدارسة الإلمام بها كلها، إلا أن المشرع عندما تعرض لتحديد بعض الطرق الاحتيالية في قانون الإجراءات الجبائية وبالبعض الأخر منها في قوانين الضرائب

الأخرى، جعل تحديد القانون الواجب التطبيق أمرا بالغ الصعوبة. ولما كان الإجماع شبه منعقد على تجريم تبييض الأموال على المستوى الدولي فإن المشرع أحسن ما فعل عندما مزج كل من اتفاقية فيينا لسنة 1988 وباليرمو لسنة 2000 وجعل منهما نصا في قانون العقوبات.

بعد تحديد مفهوم الغش الضريبي وتبييض الأموال وبيناهما القانوني في الشق الأول من هذه الدارسة،كان علينا أن نوضح كيفية إسناد هاتين الجريمتين إلى الشخص المعنوي بدأً بالوقوف على شروط قيام مسؤولية هذا الأخير والنظام القانوني لمتابعته وكذا العقوبات المطبقة عليه، وهو ما أفضى بنا إلى رصد جملة من النتائج والملاحظات نذكر بعض منها كما يلي:

-فيما يتعلق بشروط قيام مسؤولية الشخص المعنوي جنائيا كأصل عام، لاحظنا على موقف المشرع أنه قَصَر المسؤولية في الأشخاص المعنوية الخاصة دون العامة، واشترط أن ترتكب الجريمة من طرف أحد ممثليه الشرعيين أو أجهزته ولحسابه، وأن ينص القانون على ذلك (مبدأ التخصيص).

لم يكن في وسعنا إسناد جريمتي الغش الضريبي إلى الشخص المعنوي إلا بعد تحديد النص المجرم للشخص المعنوي في قوانين الضرائب وتبييض الأموال، ولعل ما استوقفنا هي الصياغة الركيكة للمواد التي تضمنت تحقيق مبدأ التخصيص. أما فيما يخص جريمة تبييض الأموال فإن المشرع اكتفى بالتنصيص على العقوبات المطبقة الشخص المعنوي عند ارتكابها في المادة 389 مكرر7، حيث يفهم من ذلك أنه يحيل إلى الشروط المحددة في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات

أما عن تحديد الشخص الطبيعي الذي له سلطة التصرف باسم الشخص المعنوي، فإن المشرع وفق إلى حد بعيد عندما أحدث انسجاما بين نصوص قوانين الضرائب وبين القاعدة العامة المنصوص عليها في الماد51مكرر من قانون العقوبات، باشتراطه للشرعية في التمثيل مستثنيا بذلك الأشخاص المفوض لهم السلطة أو العمال.

وبالنسبة لإجراءات متابعة الشخص المعنوي عند ارتكابه جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال فإننا توصلنا إلى :

أولا:منح المشرع إدارة الضرائب صلاحية البحث والتحري عن الغش الضريبي دون سواها، عن طريق مراقبة التصريحات وإجراء التحقيق المحاسبي برخصة من القاضي، الأمر الذي يعطل بشكل كبير فعالية الإدارة الجبائية، ثم منحت الإدارة صلاحية البحث عن الغش بواسطة إجراء التلبس الجبائي لمجرد الشبهة فقط، ودون الحاجة إلى إعلام المكلف وهو إجراء بالغ الخطورة فكان على المشرع منح المكلف بعض الضمانات للحيلولة دون تعسف الإدارة. أما بالنسبة لتبييض الأموال لم يخالف المشرع القواعد العامة المتعلقة بإثبات الجرائم عدا أنه وسع من اختصاص الأعوان من جهة، ومنحهم صلاحيات جد خطيرة تثير الكثير من الإشكالات بل وتتعارض في بعض الأحيان مع مبادئ الدستور كإجراء اعتراض المراسلات وإلتقاط الصور، وإجراء التسرب.

ثانيا: عند الحديث عن إثبات الجريمة ومتابعتها لابد من تحديد الجهة المختصة بالفصل عند إثبات الجريمتين، إذا علمنا أن المشرع عندما حدد الشروط الواجبة لقيام مسؤولية الشخص المعنوي جنائيا في قانون العقوبات، فإنه حدد قاعة عامة في المادة 65مكرر من قانون الإجراءات الجزائية تقضي باختصاص المحكمة التي ترتكب في نطاقها الجريمة أو مقر الشخص المعنوي.

-بالنسبة لجريمة الغش الضريبي، تجاهلت قوانين الضرائب القاعة العامة المصاغة في قانون الإجراءات الجزائية بوضعها معيار عاماً يتعلق بالإقامة الجبائية أو مكان الحجز وليس مكان ارتكاب الجريمة أو المقر الاجتماعي للشخص المعنوي، و إن كان هذا المعيار في صالح الإدارة لاقتصاص الضرائب إلا أنه يتعارض بشدة مع المبادئ القانونية المتعارف عليها بالنسبة لاختصاص المحاكم.

-أما فيما يخص جريمة تبييض الأموال، فإن المشرع انتقل بالقضاء إلى التخصص وهو أمر في غاية الأهمية ويحقق عظيم الفائدة، نظرا لما تحتويه هذه الجريمة الكثير من النواحي الفنية التي يجب على القاضي الإلمام بها فقد كان لزاما أن يوجد في القاضي المتخصص في الجرائم الخطيرة، سواء في محاكم أول درجة أو الثانية، على الرغم من أن المشرع استحدث أربعة محاكم متخصصة وليست خاصة تسمى الأقطاب الجزائية المتخصصة، تقضي في جرائم محددة على

سبيل الحصر فإننا نسجل تغييبا للعديد من الجرائم التي لا تقل خطورة عن تبييض الأموال كجريمة الغش الضريبي المشار إليها في هذه الدراسة.

ثالثا: عند إثبات الجريمتين وتحديد القضاء المختص للفصل فيهما، كشفت هذه الدراسة أن النيابة العامة عندما كانت هي السلطة الوحيدة في تقدير مدى ملائمة تحريك الدعوى العمومية من عدمها فإنها في جريمة الغش الضريبي قد غلت يداها وغلبت المصلحة الاقتصادية للضريبة على مصلحة المجتمع في إقتصاص العقاب هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى لما إنتقل المشرع بالقضاء إلى التخصص فإنه منح النائب العام الذي يقع بدائرة اختصاصه المحكمة المتخصصة سلطة تقرير إحالة الملف إليه عن طريق المطالبة بالإجراءات.

-وأخيرا بالنسبة للعقوبات المطبقة على الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال، لاحظنا أن العقوبات المنصوص عليها في قوانين الضرائب وتبييض الأموال على حد سواء أصبحت تتعارض بشكل كبير مع الإطار العام الذي جاءت به في المادة 18 مكرر من قانون العقوبات، وعلى الرغم من تنوع العقوبات المستحدثة بموجب هذه المادة، إلا أن المشرع اكتفى في قوانين الضرائب بعقوبة الغرامة فقط وبالغلق والمنع من ممارسة النشاط المهني ونشر الحكم عند العود،أما في تبييض الأموال فإنه اكتفى بالغرامة كعقوبة أصلية وبالمنع والحل كعقوبتين تكميليتين.

نتيجة لما سبق، فإنه من أجل التكريس الفعلي لمسؤولية الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال نرى اقتراح بعض الحلول تتم تلخيصها في محورين:

أولا: بالنسبة لموقف المشرع الجزائري من مسؤولية الشخص المعنوي وشروط إسناد جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال عليه:

- ضرورة سحب مبدأ التخصيص الذي تجاوزه الزمن، فقد أثبتت الأشخاص المعنوية بما لها من إمكانيات قدرة تفوق الأشخاص الطبيعية، وهو الاتجاه الذي تجسده غالبية التشريعات المقارنة.

ثانيا: بالنسبة لإجراءات المتابعة والعقوبات المطبقة:

- توسيع نطاق الأشخاص المخولين بإثبات الغش الضريبي وتبييض الأموال.

-إعادة النظر في وسائل إثبات جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال، وخصوصا اعتراض المراسلات والتقاط الصور.

-توحيد النصوص القانونية المتعلقة بالإختصاص القضائي.

-توحيد العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي في جميع الجرائم دون استثناء.

في الأخير لا يسع الباحث وهو يضع هذه الرسالة بين يدي القارئ إلا الإعتذار، ذلك لأن إستيفاء البحث يقتضي التعرض للعديد من العناصر والموضوعات المعقدة والشائكة، التي نكون قد أغفلنها عن غير قصد، كما نتمنى أن يكون هذا البحث إضافة ومساهمة منا في إثراء الحقل القانوني والمعرفي وما توفيقي إلا بالله عليه توكلت وهو رب العرش العظيم.

الملاحق

.

قائمة المراجع

قائمة المراجع والمصادر:

-القرآن لكريم

أولا.المراجع باللغة عربية:

أ. الكتب العامة:

1. **إبراهيم الشباسي**،الوجيز في شرح قانون العقوبات الجزائري-القسم العام-،دار الكتاب اللبناني،لبنان،بدون سنة.
2. **أحسن بوسقيعة** ،الوجيز في القانون الجزائي الخاص-الجرائم ضد الأموال و الأشخاص-،دار هومه ،الجزائر ،2003.
3. **أحسن بوسقيعة**،الوجيز في القانون الجزائي الخاص،الجزء الأول،الطبعة الرابعة عشر،دارهومه،2012.
4. **أحسن بوسقيعة**،الوجيز في القانون الجزائي العام،الطبعة الأولى،الديوان الوطني للأشغال التربوية،2002.
5. **أحسن بوسقيعة**،الوجيز في القانون الجزائي العام،الطبعة الرابعة،دارهومه،الجزائر،2007.
6. **أحمد محجودة**،أزمة الوضوح في الإثم الجنائي في القانون الجزائري والقانون القارن،الجزء الأول،دارهومه،الجزائر،2000.
7. **أحمد محيو**،محاضرات في المؤسسات الإدارية ،الطبعة الرابعة،ديوان المطبوعات الجامعية،2006،
8. **إدوارد غالي الذهبي** ،دراسات في قانون العقوبات المقارن،مكتبة غريب للنشر،مصر،2000.
9. **برحماني محفظ**،الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة،دار الجامعة الجديدة،مصر،2009،ص54
10. **جمال إبراهيم الحيدري**،أحكام المسؤولية الجزائية،الطبعة الأولى،منشورات الحلبي،لبنان،2010.
11. **حميد بوزيدة** ،جباية المؤسسات ،الطبعة الثالثة،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2010.
12. **حميد بوزيدة**،جباية المؤسسات ،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2007.
13. **خلاصي رضا**،النظام الجبائي الجزائري الحديث-جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين-،الجزء الأول،الطبعة الثالثة،دار هومه،الجزائر،2012.
14. **سلام حمزة**،الشركات التجارية،الجزء الأول،دار هومه،الجزائر،2015.
15. **طاهري حسين**،المنازعات الضريبية-شرح قانون الإجراءات الجبائية-،دار الخلدونية،الجزائر،2007.

16. **عبد القادر عدو**،مبادئ قانون العقوبات الجزائري-القيم العام-،دار هومه،الجزائر،2010.
17. **عبد الله أوهايبية**،شرح قانون العقوبات الجزائري-القسم العام-،موفم للنشر،الجزائر،2009.
18. **عز الدين الدناصوري-عبد الحميد الشواربي**،المسؤولية الجنائية في قانون العقوبات والإجراءات الجنائية،الجزء الأول،الطبعة الخامسة،رمضان وأولاده للنشر،مصر،2003.
19. **علي حسين الخلف-سلطان عبد القادر الشاوي**،المبادئ العامة في قانون العقوبات،الكتبة القانونية،بغداد،بدون سنة.
20. **علي زغدود**،المالية العامة،الطبعة الرابعة،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2011.
21. **عمار عمورة**،الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري،دار المعارف،الجزائر،2000.
22. **العيد صالحي**،الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه،الجزائر،2011.
23. **فريجة حسين**،إجراءات المنازعات الضريبية،دار العلوم للنشر و التوزيع،الجزائر،2008.
24. **كمال السعيد**،شرح قانون العقوبات الأردني المعدل رقم 86 لسنة 2001،بدون دار نشر،الأردن،2002.
25. **ماهر عبد شويش الدرة**،شرح قانون العقوبات،المكتبة القانونية،بغداد،1988.
26. **محمد أبو العلا عقيدة**،الإتجاهات الحديثة في قانون العقوبات الفرنسي الجديد،دار الفكر العربي،مصر،1997.
27. **محمد أحمد المشهداني**،الوسيط في شرح قانون العقوبات،الطبعة الأولى،مؤسسة الوراق،الأردن،2003.
28. **محمد صبحي نجم**،قانون العقوبات –القسم العام-،دار الثقافة ،الأردن،2000.
29. **محمد علي سويلم**،المسؤولية الجنائية في ضوء السياسة الجنائية المعاصرة،الطبعة الأولى،دار المطبوعات الجامعية،مصر،2007
30. **محمد نجيب حسني**،شرح قانون العقوبات-القسم الثاني،المجلد الثاني،الطيعة الثالثة،منشورات الحلبي الحقوقية،لبنان،1998.
31. **محمود فريد العريني**، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2010،
32. **منصور رحماني**،القانون الجنائي للمال و الأعمال،الجزء الأول،دار العلوم ،الجزائر،2012.
33. **منصور رحماني**،الوجيز في القانون الجنائي العام،دار العلوم ،الجزائر،2006.
34. **نادية فضيل**،أحكام الشركة طبقا للقانون التجاري الجزائري،الطبعة السابعة،دار هومه،الجزائر،2008.
35. **ناصر لباد**، الوجيز في القانون الإداري،الطبعة الثانية،دار لباد ،الجزائر،2007،.

ب.الكتب المتخصصة :

1. **إبراهيم سالم العقيلي**،الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية–دراسة قانونية مقارنة–،دار قنديل ،الأردن،2012.
2. **إبراهيم علي صالح**،المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية،دار المعارف،مصر،1980.
3. **أحمد فتحي سرور**،الجرائم الضريبية ،دار النهضة العربية ،مصر،1990.
4. **أحمد قائد مقبل**،المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي–دارسة مقارنة–،الطبعة الأولى،دار النهضة العربية،مصر،2005.
5. **أمجد سعود قطيفان الخريشة**،جرمية غسيل الأموال–دراسة مقارنة–،دار الثقافة،الأردن،2006.
6. **أنور صدقي المساعدة**،المسؤولية الجزائية عن الجرائم الإقتصادية،الطبعة الثانية،دار الثقافة،الإردن،2009.
7. **جمال محمود الحمودي–أحمد عبد الرحيم محمود عودة**،المسؤولية الجزائية للشركات التجارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر،الأردن،2004.
8. **حسام عبد المجيد يوسف جادو**،المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية،دار الفكر الجامعي،الأسكندرية،2012.
9. **سليمان منعم**،مسؤولية المصرف الجنائية عن الأموال غير النظيفة،دار الجامعة الجديدة،مصر،1999.
10. **سمر فايز إسماعيل**،تبييض الأموال–دراسة مقارنة–،الطبعة الأولى،منشورات زين الحقوقية،لبنان،2010.
11. **سمير عالية–هيثم سمير عالية**،القانون الجزائي للأعمال،الطبعة الأولى،مجد المؤسسة الجامعية للدراسات،لبنان،2012.
12. **سوزي عدلي ناشد**،ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على إقتصاديات الدول النامية،الطبعة الأولى،منشورات الحلبي الحقوقية،لبنان،2008.
13. **السيد عبد الوهاب عرفه**،مكافحة جريمة غسل الأموال،دار المطبوعات الجامعية،مصر،2005.
14. **شريف سيد كامل** ،المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية–دراسة مقارنة–،الطبعة الأولى،دار النهضة العربية،مصر،1998.
15. **صمودي سليم**،المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي–دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والفرنسي–،دار الهدى،الجزائر،2006.
16. **طالب نور الشرع**،الجريمة الضريبية،الطبعة الأولى،دار وائل ،الأردن،2008.

17. عادل محمد السيوي، القواعد الموضوعية والإجرائية لجريمة غسل الأموال،الطبعة الأولى،نهضة مصر، 2008،ص80
18. **عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي**،التهرب الضريبي و الإقتصاد الأسود،دار الجامعة الجديدة،مصر،2006.
19. **عبد الفتاح بيومي حجازي**،جريمة غسيل الأموال بين الوسائط الإلكترونية ونصوص التشريع،دار الكتب القانونية،مصر،2008
20. **عبد الله مبروك النجار**،إفتراض الشخصية و أثاره في الفقه الإسلامي مقارنا بالقانون،الطبعة الأولى،درا النهضة العربية،مصر،1996.
21. **عبد الوهاب عرفة**، الشامل في جريمة غسل الأموال،المكتب الفني للموسوعات القانونية،الإسكندرية،2003.
22. **علي محمد جعفر**،المبادئ الأساسية في قانون العقوبات الإقتصادي وحماية المستهلك،الطبعة الأولى،المؤسسة الجامعية للدراسات،لبنان،2009.
23. **عمر سالم**،المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية وفقا لقانون العقوبات الفرنسي الجديد،الطبعة الأولى،،دار النهضة العربية،مصر،1995.
24. **غسان رابح**،قانون العقوبات الإقتصادي،الطبعة الثانية،منشورات الحلبي الحقوقية،لبنان،2004
25. **غسان رباح**،قانون العقوبات الإقتصادي-دراسة مقارنة حول جرائم رجال الأعمال والمؤسسات التجارية-المخالفات المصرفية والضريبية و الجمركية و جميع جرائم التجار،الطبعة الثانية،منشورات الحلبي الحقوقية،لبنان،2004.
26. **فارس السبتي**،المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري،دار هومه،الجزائر،2008.
27. **مبروك بوخزنة**،المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي،الطبعة الأولى،مكتبة الوفاء القانونية،الإسكندرية،2010.
28. **محمد أبو الحسن-أحمد البوعزاوي-يحي الصافي-رجاء الرمال-عبد الله البكري**،الغش الضريبي،الهلال العربية،المغرب،1996.
29. **محمد حزيط**،المسؤولية الجزائية للشركات التجارية في القانون الجزائري و القانون المقارن،دار هومه،الجزائر،2013.
30. **محمد حسن عمر برواري**،غسيل الأموال وعلاقته بالمصارف و البنوك،الطبعة الأولى،دار قنديل،الأردن،2010.

31. **محمد عبد القادر العبودي**،المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية في التشريع المصري-دراسة مقارنة،الطبعة الثانية،مصر،2011.
32. **محمد محيي الدين عوض**،جرائم غسل الأموال،الطبعة الأولى،مركز الدراسات و البحوث جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية،السعودية،2004.
33. **محمد هشام عوض**،خصائص و أبعاد الجرائم الإقتصادية في الوطن العربي،المركز العربي للدراسات الأمنية و التدريب،الرياض،1993.
34. **محمود داودي يعقوب**،المسؤولية في القانون الجنائي الإقتصادي-دارسة مقارنة بين القوانين العربية والقانون الفرنسي-،الطبعة الأولى منشورات الحلبي الحقوقية،لبنان،2008.
35. **محمود محمد سعيفان**،تحليل وتقييم دور البنوك في مكافحة عمليات غسيل الأموال،الطبعة الأولى،دار الثقافة ،الأردن،2008.
36. **محمود محمود مصطفى**،الجرائم الإقتصادية في القانون المقارن،الجزء الأول،الطبعة الثانية،مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي،مصر،1989.
37. **مصطفى العوجي**،المسؤولية الجنائية في المؤسسة الإقتصادية،الطبعة الأولى،مؤسسة نوفل،لبنان،1982.
38. **مفيد نايف تركي الراشد الدليمي**،غسيل الأموال في القانون الجنائي-دارسة مقارنة-،الطبعة الأولى،دار الثقافة،الأردن،2006.
39. **ملحم مارون كرم**،الجريمة الإقتصادية في القانون اللبناني،منشورات الحلبي الحقوقية،لبنان،1999.
40. **منتصر سعيد حموده** ،الجرائم الإقتصادية،دار الجامعة الجديدة،الإسكندرية،2010.
41. **نادر عبد العزيز شافي**، تبييض الأموال-دراسة مقارنة-، منشورات الحلبي،لبنان،2001.
42. **نادية قاسم بيضون**،الجريمة المنظمة –الرشوة و تبييض الأموال-،الطبعة الثانية،منشورات الحلبي الحقوقية،لبنان،2012.
43. **نبيل صقر-عز الدين قمراوي**،الجريمة المنظمة-التهريب والمخدرات وتبييض الأموال في التشريع الجزائري،دار الهدى،الجزائر،2008.
44. **نعيم مغبغب**،تهريب وتبييض الأموال،الطبعة الثانية،منشورات الحلبي الحقوقية،لبنان،2008.

ج .المقالات:

1. 590 مليار دولار حجم غسيل الأموال على متسوى العالم،مجلة الإدار المالية المصرية،ع 2-1،مج32،مصر.
2. **إبراهيم طلعت**،الكسب غير المشروع،ملجة الإقتصاد و المحاسبة،العدد 350،سنة 1985،مصر.

3. **أبو الوفا محمد أبو الوفا**،إختصاص المحاكم الإقتصادية الجنائية بين القواعد العامة والقواعد الخاصة،مجلة الأمن و القانون،مجلد19،العدد2،سنة 2011،مجلة صادرة عن أكادمية شرطة دبي،الإمارات.
4. **إحسان مرسي**،الإقتصاد الخفي والأزمة المالية العالمية،مجلة الإقتصاد والمحاسبة،العدد 632،سنة 2010،مصر.
5. **أحمد السمادوني**،حول عقوبة عدم تقديم الإقرار،مجلة المال والتجارة،العدد358،المجلد31،سنة1999،مصر.
6. **أحمد بديع بليح**،غسيل الأموال من منظمر الأثار الإجتماعية و الإقتصادية ،مجلة البحوث القانونية والإقتصادية ،العدد 24،سنة 1998،مجلة صادرة عن كلية الحقوق ،جامعة المنصورة ،مصر.
7. **أحمد حسين الهيتي ،–عدنان نجد** ،ظاهرة افقتصاد الخفي و غسيل الأموال ،مجلة الإدارة والإقتصاد،العدد 81،سنة 2010،مجلة صادرة عن كلية الإدارة و الإقتصاد،جامعة المستنصرية،العراق.
8. **أحمد فراس العوران–راجح أحمد الخضور**،التهرب من ضريبة الدخل في الأردن،مجلة العلوم الإجتماعية،العدد 01،المجلد32،سنة 2004،الكويت.
9. **أحمد هادي سلمان–لهيب توما ميخا**،الإنعكاسات المترتبة على ظاهرة غسيل الأموال،مجلة الإدارة والإقتصاد،العدد 67،سنة 2007،مجلة صادر عن كلية الإدارة و الإقتصاد ،جامعة المستنصرية،العراق.
10. **أسعد شوقي فتح الله–حسن عبد الرحمن ناصر**،بحث في التهرب الضريبي و البعد الإجتماعي،مجلة المال و التجارة،العدد391،سنة 2001،مصر.
11. **ألفونس ميخائيل** ،أثر التشريعات و المحاسبة الضريبية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي،مجلة الإدارة،العدد01،المجلد30،سنة 1997،مصر.
12. **أمال يعيش تمام**،صور التجريم الجديدة المستحدثة بموجب قانون الوقاية من الفساد ومكافحته،مجلة الإجتهاد القضائي ،العدد الخامس، بدون سنة،تصدر عن مخبر أثر الإجتهاد القضائي على حركة التشريع،كلية الحقوق،جامعة محمد خيضر ،بسكرة،الجزائر.
13. **أمين السيد لطفي**، قياس و تقدير التهرب الضريبي للأشخاص الإعتبارية،مجلة البحوث المالية و الضريبية،العدد 53،سنة 2008، تصدر الجمعية المصرية للمالية و الضرائب ،مصر.
14. **إيمان يحي محمد**،التهرب الضريبي –أسبابه ة أليات مكافحته– ، مجلة الإدارة و الإقتصاد، العدد 64،سنة 2013،تصدر عن كلية الإقتصاد و الإدارة ،جامعة المستنصرية ،العراق.
15. **بن عبد الفتاح دحمان–بوعزة عبد القادر**،التنافسية الجبائية وأثارها على نماذج من إقتصادات الدول المغاربية،دفاتر السياسة و القانون،العدد 05،جوان 2011،ورقة.

16. **بودالي محمد**،جرائم الغش الضريبي في التشريع الجزائري-دارسة مقارنة مع القانون الفرنسي،مجلة العلوم القانونية و الإدارية، ع05،أبريل2009،مجلة تصر عن كلية الحقوق،جامعة الجلالي ليابس ،بلعباس،الجزائر.
17. بوناظور بوزيان ،**الغش الضريبي على ضوء القانون و الإجتهاد القضائي في** الجزائر،مجلة المحكمة العليا، ع-خاص-الغش الضريبي والتهريب الجمركي-13و14نوفمبر-2007
18. **جاد خليفة**، الملاذات الضريبية بين الرفض و التبني،مجلة بحوث إقتصادية عربية،العدد 52،سنة 2010،مصر.
19. **جاسم خربيط**،المفهوم القانوني لجريمة غسيل الأموال،مجلة العلوم الإقتصادية،العدد 12، سنة 2007،مجلة صادرة كلية الإدارة و الإقتصاد ،جامعة البصرة،العراق
20. **جديع فهد الفيلة الرشيدى**،عمليات غسيل الأموال المصرفية وسبل مكافحتها في القانون الكويتي،مجلة العلوم القانونية و الإقتصادية، العدد 02،المجلد 48،سنة 2006،ملجة صادرة عن كلية الحقوق ،جامعة عين الشمس ،مصر.
21. **جلال وفاء محمدين**،مكافحة غسيل الأموال طبقا للقانون الكويتي رقم 35 لسنة 2002 مقارنا بكل من القانون المصري واللبناني والإماراتي،مجلة الدراسات القانونية، ع02،لسنة2004،مجلة صادر عن كلية الحقوق،جامعة بيروت العربية،لبنان.
22. **حسن المرصفاوي**،الجرائم الإقتصادية في التشريع اليوغزلافي،مجلة الكاتب،المجلد 02،العدد19،سنة 1962،مصر.
23. **حسن محمد العزباوي**،التهرب الضريبي والدخول الطفيلية،مجلة الطليعة ،العدد 08،سنة 1973،تصدر عن مؤسسة الأهرام المصرية،مصر.
24. **حسينة شرون** ،العلاقة بين الفساد و الجريمة المنظمة،مجلة الإجتهاد القضائي،العدد الخامس،تصدر عن مخبر أثر الإجتهاد القضائي على حركة التشريع،كلية الحقوق جامعة محمد خيضر،بسكرة،الجزائر.
25. **خالد الخطيب**،التهرب الضريبي،مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية،العدد 02،المجلد 16،سنة 2000،سوريا.
26. **خالد بن عبد الرحمن المشعل**،جرائم غسيل الأموال-المفهوم ،الأسباب،الأبعاد الإقتصادية-،مجلة جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية،السعودية،العدد 30، سنة 2000.
27. **خالد حربي السعدى-منصور فرج السعيد**،النظام القانوني لمكافحة غسل الأموال –دراسة مقارنة في ظل القانون الكويتي و القانون المصري-،مجلة البحوث القانونية و الإقتصادية ،العدد 34 ،مجلد20، سنة 2011،مجلة صادرة عن كلية الحقوق ،جامعة المنوفية،مصر.

28. **ختار ولد الشيباني**،التهرب الضريبي،مجلة المنارة للدراسات القانونية و الإدارية ،العدد 06،سنة 2014،المغرب.
29. **خضراوي الهادي–سعيداني محمد سعيداني**،الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش التهرب الجبائي،مجلة الدراسات القانونية و السياسية ،العدد 02،جوان 2015،تصدر عن كلية الحقوق،جامعة عمار ثليجي،الأغواط،الجزائر.
30. **خلفي عبد الرحمن**،المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن جرائم تبييض الأموال،المجلة الأكاديمية للبحث القانوني،العدد02،سنة 2011،تصدر عن كلية الحقوق و العلوم السياسية،جامعة عبد الرحمن ميرة،بجاية،الجزائر.
31. **دموش حكيمة**،التكييف القانوني لجريمة تبييض الأموال،مجلة الأكاديمية للبحث القانوني،العدد 02 سنة 2011،مجلة صادرة عن كلية الحقوق و العلوم السياسية ،جامعة عبد الرحمن ميرة ،بجاية.
32. **راشد الشاشاني**،المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي وفقا لخطة المشرع الأردني،مجلة المنارة،العدد02،الملجد20،سنة2014،تصدر عن جامعة آل البيت،الأردن.
33. **رامي عمر أبو ذيب أبو ركبه**،السياسة العقابية في مواجهة الجريمة الإقتصادية في القانون الإردني مقارنا بالقوانين الوضعية،مجلة البحوث الأمنية، ع53،فبراير 2012،الأردن.
34. **رضوان العمار–أمل يازجي–طه أحمد حاج طه**،الأثار الإقتصادية و الإجتماعية لغسيل الأموال،مجلة جامعة تشرين للبحوث و الدراسات العلمية–سلسلة العلوم الأقتصادية و القانونية،العدد 02 ،المجلد 31،سنة 2009،سوريا.
35. **رمضان صديق محمد**،منهج المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريعات الضريبية،بحث مقدم خلال المؤتمرالعلمي الأول بتاريخ 1988،بكلية الحقوق ،جامعة حلوان،مصر.
36. **زهو حبو–إلياس نجمة**، التهرب الضريبي الدولي،مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية،العدد 01،المجلد27،سنة 2011،سوريا.
37. **زياد على عربية**،غسيل الأموال –آثاره الإقتصادية و الإجتماعية و مكافحته دوليا و عربيا،مجلة الأمن والقانون،العدد 01،ملجد12،سنة 2004ملجة صادرة عن أكادمية شرطة دبي ،الإمارات.
38. **زيد بن محمد الرماني**،الإرهاب الإقتصادي أشكاله و أثاره،مجلة المال والتجارة،العدد498،سنة 2010،مصر.
39. **سامرة نعمة**،غسيل الأموال –مفهومه آثاره وسبل مكافحته–،مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية،العدد 04، سنة2006،صادرة كلية الإدارة و الإقتصاد ،جامعة الكوفى،العراق.

40. **سامي أحمد غنيم** ،التغاير التشريعي و المخالفات اللائحية في إنقضاء الخصومة وفقا لأحكام قانوني الدخل و الدمغة في التشريع الضريبي المصري،مجلة البحوث المالية و الضريبية،العدد 20،سنة 2008،تصدر عن الجمعية المصرية للمالية و الضرائب،مصر.

41. **سامي أحمد غنيم** ،نظرية الدعوى الجنائية الضريبية وفقا لأحكام القانون 91 لينة 2005،بحث مقدم خلال المؤتمر الضريبي السادس عشر،الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة،سنة 2010.

42. **سامي أحمد غنيم**،تفعيل أحكام مواد التجريم الضريبي و التصالح فيها وفقا للتشريع الضريبي المصري،مجلة البحوث المالية والضريبية،العدد50،سنة 2008،تصدر عن الجمعية المصرية للمالية و الضرائب،مصر.

43. **سليمان حاج عزام**، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي العام بين القبول والرفض،مجلة العلوم الإنسانية،العدد33،سنة 2014، مجلة صاردة عن جامعة محمد خيضر ،بسكرة.

44. **سمية براهمي–ميادة بلعايش**،مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات،مجلة بحوث إقتصادية عربية،العدد21،سنة2014،مصر.

45. **سمير سعد مرقص**،مدى ملائمة نصوص التجريم الحالية في مواجهة التهرب الضريبي،مجلة إدارة الأعمال،العدد91،سنة 2000،مصر.

46. **سهيلة فهد المالك الصباح**،مكافحة غسيل الأموال ،بحث مقدم خلال مؤتمر ساهم معنا في مكافحة غسيل الأموال،6-10 ديسمبر 2009،مجلة دراسات الخليج و الجزيرو العربية،العدد 137،سنة 2010،الكويت.

47. **سويح دنيازاد**،جريمة الغش و التهرب الضريبي في التشريع الجزائري،مجلة الفقه و القانون،العدد 17،مارس 2014،المغرب.

48. **السيد أحمد عبد الخالق**، الأثار الإقتصادية و الإجتماعية لغسيل الأموال ، مجلة البحوث القانوية و الإقتصادية ،العدد 22 ،سنة 1997، مجلة صادرة عن كلية الحقوق ،جامعة المنصورة،مصر.

49. **شرين حتاته**،ماهو المقصود بغسيل الأموال ؟،مجلة المال و التجارة ،العدد 473،سنة 2008،مصر.

50. **شيخ نجية** ، الإقرار لامسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في جرائم الصرف، مجلة الأكاديمية للبحث القانوني،العدد 01 سنة 2011،مجلة صادرة عن كلية الحقوق و العلوم السياسية ،جامعة عبد الرحمن ميرة ،بجاية.

51. **شيماء سيد**،الإقتصاد الخفي،مجلد الإدارة،العدد03،المجلد 49،سنة 2012،مصر.

52. **صالح السعد**،خصائص جريمة غسل الأموال و أنماطها،مجلة الدراسات الملية و المصرفية،العدد 03،سنة 2013،ملجة صادر عن المعهد العربي للدراسات المالية و المصرفية،الأردن.

53. **صالحة العمري**،جريمة غسيل الأموال و طرق مكافحتها،مجلة الإجتهاد القضائي ،العدد الخامس،بدون سنة، مجلة صاردة عن كلية الحقوق ،جامهة محمد خيضر ،بسكرة.
54. **صباح صاحب العريض**،دور المصارف في مكافحة جريمة غسيل الأموال،مجلة صادرة عن مركز الدراسات الكوفة،العدد 13،سنة 2011،العراق.
55. **صباح مصباح محمود–أحمد خلف حسين الدخيل** ،الإشتراك في الجرائم الماسة بضريبة الدخل في القانون العراقي النافذ،مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية و السياسية ،العدد 9،سنة 2003،العراق.
56. **صفاء عبد الباقي عبد الرحمن**،مكافحة غسل الأموال و تمويل الإرهاب،مجلة المصرفي ،العدد 54،سنة 2009،السودان.
57. **الطيب بلواضح**،الجريمة المنظمة بين الآثار وسبل المكافحة،مجلة الإجتهاد للدراسات القانونية والإقتصادية،العدد 04 ،جوان 2013،مجلة صادرة عن معهد الحقوق ،المركز الجامعي تمنراست،الجزائر.
58. **عادل عبد العزيز السن**،الجوانب القانونية و الإقتصادية لجرائم غسل الأموال ،بحث مقدم الملتقى العربي الأول حول مكافحة غسيل الأموال، ورشة عمل آليات مكافحة و معالجة غسل الأموال، ،المنعقد بالشارقة، الإمارات العربية المتحدة،فبراير 2007.
59. **عادل عبد العزيز السن**،الجوانب القانونية و الإقتصادية لجرائم غسل الأموال ،بحث مقد خلال الملتقى غسل الأموال و أليات مكافحة ومعالجة غسل الأموال ، المنعقد بتاريخ 2008، المظمة العربية****
60. **عادل عبد الله خميس المعمري**،ظاهرة غسيل الأموال،مجلة البحوث القانونية و الإقتصادية،العدد 37،سنة 2005،مجلة صادرة عن كلية الحقوق ،جامعة المنصورة،مصر.
61. **عباس حسيب**، التهرب الضريبي–أسبابه ومظاهره و آثاره،بحث مقدم خلال المؤتمر الضريبي السادس،التأثيرات الإقتصادية و الإجتماعية المعاصرة على النظام الضريبي،من تنظيم الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب،2001
62. **عبد الرحمن أبيلا**،الغش الضريبي بين التجريم و عدمه،مجلة المعيار،العدد 2006،33،المغرب.
63. **عبد الرحمن التومي**،السوق الجزائري و إشكالية أسعار المواد الأساسية،مجلة دراسات إقتصادية، ع14،سنة 2010،مجلة تصدر عن مركز البصيرة للبحوث و الإستشارات و الخدمات التعليمية،الجزائر،ص135.
64. **عبد الرفيع بوداز**،تجريم الغش الضريبي و حدود الإرادة السياسية بالمغرب،المجلة المغربية للإدارة المحلية و التمنية،عدد102،فبراير 2012،المغرب.

65. **عبد السلام بن محمد الشويعر**،المسؤولية الجنائية للشخصية المعنوية في الفقه الإسلامي،المجلة العربية للدراسات الأمنية والتدريب،العدد40،المجلد20،سنة 2005،تصدر عن جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية،السعودية.
66. **عبد الفتاح الملاح**،التهرب الضريبي،مجلة المال و التجارة،العدد 217،المجلد19،سنة 1987،مصر.
67. **عبد الله أحمد عناني**،الإعداد و الفحص الضريبي،مجلة المال و التجارة،العدد 177،المجلد16،سنة 1984،مصر.
68. **عبد الله الزعبي–حازم عادل خطاطبة**، أساليب التجنب و التهرب الضريبي و قصور قانون ضريبة الدخل الأردني في مواجهتها ،مجلة المنرة ،العدد 04 ،المجلد19، سنة 2013،الأردن
69. **عبد الله الصعيدي**،دارسة حول أثار الجريمة الإقتصادية،مجلة الفكر الشرطي،مجلد 06العدد02،سنة1997،مجلة صادرة عن مركز بحوث الشرطة، تصدر عن مركز بحوث الشرطة،القيادة العامة لشرطة الشارقة،الإمارات.
70. **عبد الله الصعيدي**،دراسة في جرائم الإقتصاد الخفي- التهرب الضريبي و الجمركي ،وغسيل الأموال كأمثلة- ،مجلة الفكر الشرطي،العدد 01،الملجد 09،سنة 2000، تصدر عن مركز بحوث الشرطة،القيادة العامة لشرطة الشارقة،الإمارات.
71. **عبد الله غالم**،جريمة غسيل الأموال من منظور إقتصادي وقانوني،مجلة المنتدى القانوني،العدد06،بدون سنة، صادرة عن كلية الحقوق –قسم الكفاءة المهنية ،جامعة محمد خيضر،بسكرة.
72. **عبد المنعم التهامي** ،ماهية تبييض الأموال ومراحلها و الأطر التشريعية في تبييض الأموال ،بحث مقدم خلال ملتقى تبييض الأموال و سرية الأعمال المصرفية ،المنعقد سنة2007،المنظمة العربية للتنمية الإدارية،مصر.
73. **عبد المنعم الصيرفي** ،قانون التهرب من الضرائب و تقييمه، مجلة المال و التجارة، العدد 38، المجلد 04،سنة1972،مصر.
74. **عبد الواسع أحمد مقبل** ،التهرب الضريبي،مجلة الإقتصادي،العدد الخامس،ديسمبر 2012،تصدر عن كلية الإقتصاد،جامعة عدن ،اليمن.
75. **عبد الوهاب أبو الصفا الغنيمى**،غسيل الأموال و المخدرات، بحث مقدم خلال مؤتمر المخدرات مشكل إقتصادية ،المنعقد بتاريخ 6-7 ماي 2003،بمركز صالح عبد الله كامل للإقتصاد الإسلامي ،جامعة الإزهر،مصر.
76. **عبد الوهاب عمر البطراوي**،أساس المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي الخاص،مجلة الأمن والقانون،العدد01،سنة2005،تصدر عن أكادمية شرطة دبي،الإمارات.

77. **عزت عبد العميد البرعي**،ظاهرة التهرب الضريبي بين الإطار النظري و الواقع التطبيقي،مجلة البحوث القانونية والإقتصادية،العدد03،المجلد02،سنة 1992تصدر عن كلية الحقوق ،جامعة المنوفية،مصر.
78. **عزيزة الشريف**،الظواهر الإقتصادية و السياسية للعولمة–ظاهرة غسيل الأموال مخاطرها ومكافحتها–،بحث مقدم إلى مؤتمر التأثيرات القانونية و الإقتصادية و السياسية للعولمة على مصر و العالم العربي ،سنة 2002 ،كلية الحقوق ،جامعة المنصورة ،مصر.
79. **عكروم عادل**،الجريمة المنظمة،حوليات جامعة الجزائر،العدد 23،جوان 2003،الجزائر.
80. **علي سالم**،حالات التهرب من الضريبة ،مجلة إدارة الأعمال،العدد73،سنة 1996،مصر.
81. **عمر أحمد صبري**، التجريم الضريبي–دراسة مقارنة ،المؤتمر الضريبي العشر –15–16سبتمبر 2005،مركز الدراسة المالية و الضريبية،مصر.
82. عوف محمد الكفراوي،الهرب الضريبي وأثاره–دراسة مقارنة بالنظام المالي الإسلامي– ،بحث مقدم خلال المؤتمر الضريبي السادس،التأثيرات الإقتصادية و الإجتماعية المعاصرة على النظام الضريبي،من تنظيم الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب،2001
83. **فايزة ميموني**،السياسة الجنائية للمشرع الجزائري في مواجهة ظاهرة الفساد،مجلة الإجتهاد القضائي،العدد 05،بدون سنة،تصدر عن مخبر أثر الإجتهاد القضائي على حرمة التشريع،كلية الحقوق ،جامعة محمد خيضر،بسكرة،الجزائر.
84. **فتحي همام محمود**،التهرب الضريبي،مجلة المال و التجارة،العدد 102،المجلد 09،سنة 1977،مصر.
85. **فريد علواش**،جريمة غسيل الأموال –المراحل و الأساليب–،مجلة العلوم الإنسانية،عدد 12،نوفمبر 2007،صادرة عن كلية الحقوق،جامعة محمد خضير،بسكرة.
86. **فكري حلمي البنا**،الصلح و التصالح في جرائم التهرب الضريبي و التهريب الجمركي و أثاره الإقتصادية،مجلة الإقتصاد و المحاسبة،العدد 639،سنة 2011،مصر.
87. فنيش كمال ،الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة ، مجلة المحكمة العليا، ع –خاص–الغش الضريبي والتهريب الجمركي–13و14 نوفمبر–2007ص52.
88. **قاسم أحمد حنظل** ،عمليات غسيل الأموال الأثار الإقتصادية و المكافحة،مجلة الإدارة والإقتصاد،العدد 61،سنة 2006،صادرة عن كلية الإدارة والإقتصاد،جامعة المستنصرية،العراق.
89. للتنمية الإدارية ،مصر.
90. **مجدي محمد على الخولي**،بطلان تحريك الدعوى الجنائية في جرائم التهرب الضريبي لمخالفتها لنصوص قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005،مجلة المال و التجارة،العدد 494،سنة 2010،مصر.

91. **محسن جمجوم**،مكافحة التهرب الضريبي،مجلة الإقتصاد و المحاسبة،العدد346،السنة 1986،مصر.
92. **محمد أحمد المحاسنة**،المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في حالة إنتفاء الصفة التمثيلية للعضو مرتكب الجريمة-دراسة مقارنة،مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون،العدد01،المجلد42،سنة2005،تصدر عن الجامعة الإردنية،الأردن
93. **محمد بكرارشوش**،الإختصاص الإقليمي الموسع في المادة الجزائية في التشريع الجزئري،مجلة دفاتر السياسة والقانون، ع 14 جانفي،2016،مجلة صادرة عن كلية الحقوق،جامعة ورقلة.
94. **محمد تلاوي صيام**،بحث في التهرب من الضرائب على الدخل،نشرة جمعية الضرائب المصرية،العدد 48،المجلد12، سنة 2002،مصر.
95. **محمد حافظ الرهوان**،عمليات غسيل الأموال –مفهومها خطورتها و إستراتيجية مكافحتها-،مجلة الأمن والقانون،العدد 02 ،المجلد 10،سنة 2002،مجلة صادرة من أكادمية شرطة دبي،الإمارات.
96. **محمد حسن خمو–خلف رمضان محمد الجبوري**، دور الأمم المتحدة في مكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية،مجلة الرافدين للحقوق،العدد51،المجلد 14،سنة 2012،العراق.
97. **محمد عبد الغريب**،القضاء الجنائي المتخصص وفكرة إنشاء المحاكم الإقتصادية،مجلة البحوث القانونية و الإقتصادية، ع40،سنة 2006،جلة صادرة عن كلية الحقوق جامعة المنصورة ،مصر.
98. **محمد عصام الدين زايد**،الرقابة على جباية الضرائب المباشرة في مصر،المجلة المصرية للدراسات التجارية،العدد 02،المجلد04،سنة1980،مصر.
99. **محمد فرح عبد الحليم**،غسيل الأموال وكيفية محاربتها،مجلة المال و التجارة،العدد 439،سنة 2005،مصر.
100. **محمد مرعي مرعي**،غسيل الأموال في البلدان العربية –الدوافع ،التسهيلات ،الأدوات،المؤشرات والنتائج-،ندوة الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة،ورشة عمل غسيل الأموال –أساليب و طرق مكافحتها،المنعقدة بتاريخ 20-24 نوفمبر 2005،دمشق .
101. **محمد نصر محمد القطري**، المسؤولية للشخص المعنوي-دراسة مقارنة-، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، ع20،05..،صادرة عن جامعة المجمعة، الأردن.
102. **محمد نعيم فرحات**،تأصيل التهرب الضريبي و إجراءات الخصومة الجنائية الضريبة في القانون المصري،بحث مقدم خلال المؤتمر الضريبي الحادي عشر،النظام الضريبي المصري-القانون رقم 91لسنة 2005،سنة 2008مصر.
103. **محمد يحيا**، قانون مكافحة غسل الأموال رقم 05-43 و أثاره الإقتصادية الأبعاد والمضامين،المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية،العدد 74،سنة 2007،المغرب.

104. **محمود البدري شاكر خليفة**،تحليل الأثار المختلفة لعمليات غسل الأموال و دور المراجعة في الحد منها،المجلة العلمية ،العدد 53،ديسمبر 2012،مجلة صادرة عن كلية التجارة ،جامعة أسيوط،مصر.

105. **محمود محمد نور**،مفهوم التهرب الضريبي،المجلة العلمية للإقتصاد و التجارة،ابدون عدد،سنة1982،مصر.

106. **مخلد إبراهيم الزغبي**،الأحكام العامة لعقوبات الشخص المعنوي في قانون العقوبات الأردني-دراسة مقارنة-، مجلة الدراسات الأمنية، العدد 02، 2013،الأردن.

107. **مدحت حسنين-محسن الخضيرى-صلاح الجندى**، الإقتصاد السري ملاذ المتهربين من الضرائب والرسوم،مجلة المال و التجارة،العدد 371،مارس 2000،مصر.

108. **مسعود بن صنوبرة**، أساس و شروط المسؤولية الجزائية للخص المعنوي-دراسة مقارنة- ،مجلة الحقوق للبحوث القانونية و إقتصادية،العدد 02،سنة 2009،تصدر عن كلية الحقوق،جامعة الإسكندرية،مصر.

109. **مسعود حسن أحمد غنيم**،دراسة تحليلية للتهرب الضريبي،مجلة البحوث المالية و الضريبية،العدد70،سنة 2011،تصدر عن الجمعية المصرية للمالية و الضرائب،مصر.

110. **مصطفى حسن بسيوني السعدنى**،التهرب الضريبي مفهومه –أبعاده-صوره والعقوبات المقررة عليه ،مجلة المال و التجارة،العدد 500،سنة2010،مصر.

111. **مصطفى حسن بسيوني السعدنى**،ورقة عمل عن التهرب الضريبي،مجل المال و التجارة،العدد494،سنة2010،مصر.

112. **مصطفى عبد الله الكفري**،غسيل الأموال غير المشروعة، مجلة بحوث إقتصادية عربية، العدد 53،المجلد 17، سنة 2010،مصر.

113. **معاشو عمار**،خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي،مجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية،العدد 02،سنة 2009،تصدر عن كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،الجزائر.

114. **مقني بن عمار**،مفهوم الجريمة الإقتصادية في القانون المقارن،مجلة الدراسات القانوينة، ع11،مجلة صادرة عن مركز البصيرة ،الجزائر.

115. **مهداوي عبد القادر**،الأليات القانونية الإتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي ،دفاتر السياسة والقانون،العدد 12،جانفي 2015،ورقلة.

116. موسى السيد محمد موسى، المساهم الجنائية في جريمة التهرب الضريبي،بحث مقدم خلال المؤتمر الضريبي السادس،2001،مصر.

117. **موفق علي عبيد**، المسؤولية الجنائية للأشخاص الإعتباريين عن جرائم غسل الأموال، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، ع01، سنة 2009، العراق.
118. **ناصر مراد**،أسباب التهرب الضريبي و أثره على الإقتصاد الوطني،مجلة دراسات إقتصادية ،العدد 14،جانفي 2010،تصدر عن مركز البصيرة للبحوث و لإستفسارات و الخدما ت التعليمية،الجزائر.
119. **ناصر مراد**،الإصلاحات الضريبية في الجزائر،مجلة الباحث،العدد 02،سنة 2003،الجزائر.
120. **ناصر مراد**،تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر،مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانون ،العدد 02،المجلد 25،سنة 2009،سوريا.
121. **نائل عبد الرحمن صالح**،المسؤولية الجزائية عن فعل الغير في القانون الأردني،مجلة دراسات،العدد 04،المجلد17،سنة 1990،الأردن.
122. **نبيه صالح**،جريمة غسل الأموال في ضوء الإجرام المنظم والمخاطر المترتبة عنها،مجلة العلوم القانونية و الإقتصادية،العدد 01،المجلد47،سنة 2003،مجلة صادرة عن كلية الحقوق ،جامعة عين الشمس،مصر.
123. **نظام جبار طالب**،نظرات في مزايا التسوية الصلحية الضريبية –دراسة قانونية- ،مجلة مركز دراسات الكوفة،العدد04،سنة 2011،العراق.
124. **هاشم محمد العكروب**،التهرب الضريبي-داسة في محدداته و أثاره الإقتصادية و الإجتماعية في بلدان نامية مختارة للمدة 1990إلى 2008،مجلة دراسات إقليمية،ع26 ،مج08،سنة2012 ،تصدر عن مركز الدراسات الإقليمية،جامعة الموصل ،العراق،ص72
125. **هاشم محمد عبد الله العكروب**،التهرب الضريبي،مجلة دراسات إقليمية،العدد 26،المجلد 08،سنة 2012،تصد عن مركز الدراسات الإقليمية،جامعة الموصل،العراق.
126. **هندة غزوي**، المسؤولية الجزائية للشركة التجارية عن جرائم الغش التجاري، مجلة التواصل في الإقتصاد والإدارة و القانون، ع39،سبتمبر 2014
127. **هيفاء سعيد فتوحي الحداد**،ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهن،مجلة تنمية الرافدين،العسنة العدد84،المجلد،28،سنة 2006،العراق.
128. **ولهي بوعلام–عجلان العياشي**، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الإقتصادي،مجلة العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ،العدد 08،سنة 2008،(بدون مكان النشر)
129. **ونادي رشيد**، الإتفاقيات الجبائية الدولية و دورها في حل مشكل الإزدواج الضريبي من خلال التشريع الجبائي الجزائري،مجلة الإقتصاد و التنمية البشرية،العدد 09، سنة 2014،تصدر عن مخبر التنمية الإقتصادية والبشرية،جامعة سعد دحلب ،البليدة ،الجزائر.

د. الرسائل والمذكرات:

1. **أترباس نذير**،العلاقة بين السر المصرفي وعمليات تبييض الأموال –دراسة مقارنة–،رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،بدون تاريخ المناقشة.
2. **أحمد الشافعي**،الإعتراف بمبدأ المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في القانون الجزائري، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة بن يوسف بن خدة،الجزائر،2011-2012.
3. **أولعربي جمال** ،دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكنونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة ماجستير في القانون الدولي للأعمال،كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،2013.
4. **باخوية دريس**،جريمة غسل الأموال ومكافحتها في القانون الجزائري –دراسة مقارنة– ، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق ،جامعة أبو بكر بلقايد،تلمسان،2011-2012.
5. **بدر الدين خلاف**،جريمة تبييض الأموال في التشريع الجزائري–دراسة مقارنة– ،رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة الحاج لخضر،باتنة،2010-2011.
6. **بشوش عائشة**،المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية،كلية الحقوق ،جامعة الجزائر،2001-2002.
7. **بلعسلي ويزة**،المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الإقتصادية،رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،2014.
8. **بن زارع رابح**،النظام الجبائي لمجمع الشركات،رسالة دكتوراه في القانون،كلية حلقوق،جامعة باجي مختار–عنابة،2009-2010.
9. **بن قلة ليلى**،الجريمة الإقتصادية في التشريع و القضاء الجزائري، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال،معهد الحقوق،جامعة أبو بكر بلقايد،تلمسان،1997.
10. **بن قلة ليلى**،وحدات المخابرات المالية ودورها في مكافحة تبييض الأموال،رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد،تلمسان،2015-2016.
11. **بن مجبر محي الدين**،المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية في قانون العقوبات الإقتصادي ،مذكرة ماجستير في قانون الإعمال،كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تزي وزو،بدون تاريخ المناقشة.
12. **بيوض جيلالي**،المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوي–دراسة مقارنة–،رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق ،جامعة أبو بكر بلقايد،تلمسان،2015-2016.
13. **تانية حمشاوي** ،جريمة تبييض الأموال ودور السلطات العمومية الجزائرية في مكافحتها والوقاية منها، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة بن يوسف بن خدة،الجزائر،2009-2010

14. **تدريست كريمة**،دور البنوك في مكافحة تبييض الأموال، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،2014.
15. **جلايلة دليلة**،جريمة تبييض الأموال –دراسة مقارنة–، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد،تلمسان،2013-2014.
16. **حركاتي جميلة**،المسؤولية الجنائية لمسيري المؤسسة العمومية الإقتصادية، مذكرة ماجستير في القانون العام،كلية الحقوق،جامعة قسنطينة 2012،01-2013.
17. **خوجة جمال**،جريمة تبييض الأموال –دراسة مقارنة–، مذكرة ماجستير في القانون الخاص،كلية الحقوق ،جامعة أبوبكر بلقايد،تلمسان،2007-2008.
18. **دريس سهام** ،المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوي عن جريمة تبييض الأموال، مذكرة ماجستير في القانون،كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،2011.
19. **رامي يوسف محمد ناصر**،المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية، مذكرة ماجستير في القانون العام،كلية الدراسات العليا،جامعة النجاح الوطنية،فلسطين،2010.
20. **زعزوعة فاطمة** ،الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق ،جامعة أبو بكر بلقايد،تلمسان،2012-2013.
21. **سيدي محمد الحمليلي**،السياسة الجنائية بين الإعتبارات التقليدية للتجريم و البحث العلمي في مادة الجريمة، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق ،جامعة أبو بكر بلقايد،تلمسان،2011-2012.
22. **شيخ ناجية**،خصوصيات جريمة الصرف في القانون الجزائري، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،2012.
23. **طورش بتاتة** ،مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في القانون الخاص،كلية الحقوق،جامعة قسنطينة 2011،1-2012.
24. **طيبي الطيب** ،البحث و التحقيق في جريمة تبييض الأموال في التشريع الجزائري،مذكرة ماجستير في القانون الجنائي،كلية الحقوق،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،2012.
25. **عبد الرؤوف مليط**،سياسة مكافحة تبييض الأموال في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الساسية، كلية االعلوم السياسية ،جامعة الجزائر2012،03-2013.
26. **عز الدين سيمو**،التهرب الضريبي كجريمة إقتصادية أبعادها و أثارها،بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة،كلية العلوم القانونية و الإقتصادبة و الإجتماعية، جامعة محمد الأول،وجدة،المغرب،2000-2001.

27. **علواش فريد**،جريمة غسيل الأموال–دارسة مقارنة–، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة محمد خيضر ،بسكرة،2008-2009.
28. **عمار مزياني**،المسؤولية الجزائية لمسيري الشركات، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق، جامعة الحاج لخضر،باتنة،2012-2013.
29. **عمارة كريمة**،الربح في جباية الشركات التجارية،مذكرة ماجستير في الحقوق،كلية الحقوق،جامعة الجزائر،2007-2008،ص70
30. **العيد إبراهيم**،تقنيات التحري عن جريمة تبييض الأموال، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي،كلية الحقوق ،جامعة وهران،2012-2013.
31. **العيد سعدية**،المسؤولية الجزائية للبنك عن جريمة تبييض الأموال، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،2016.
32. **قارة ملاك**،إشكالية الإقتصاد غير الرسمي في الجزائر ، رسالة دكتوراه في العلوم الإقتصادية،كلية العلوم الإقتصادية و التسيير،جامعة منتوري،قسنطينة،2009-2010.
33. **قدور علي**،المسؤولية الجزائية للبنك عن جنحة تبييض الأموال، مذكرة ماجستير في القانون ،كلية الحقوق، جامعة مولود معمري،تيزي وزو،2013.
34. **قرفي إدريس**،المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي–دارسة مقارنة–، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة محمد خيضر،بسكرة،2010-2011
35. **قسيمة محمد**،الجهود الدولية لمكافحة تبييض الأموال، مذكرة الماجستير في القانون، مذكرة ماجستير في القانون الخاص،كلية الحقوق ،جامعة بن يوسف بن خدة،الجزائر،2006-2007.
36. **كمون عبد الرحمان**،ظاهرة الغش و التهرب الضريبي–حالة الجزائر–، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية،معهد العلوم الإقتصادية،جامعة أبو بكر بلقايد،تلمسان،1999-2000.
37. **لقمان بامون**،المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمة تلويث البيئة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون الجنائي،كلية الحقوق،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،2012.
38. **ليلى بلحاسل منزلة**،الشخص المعنوي في الشركات التجاريو وظائفه ومسؤوليته، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق،جامعة ،2012-2013.
39. **مباركي دليلة** ،غسيل الأموال، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق، جامعة الحاج لخضر،باتنة،2007-2008.

40. **محمد حسين قاسم حسين**،الجريمة الضريبية والقضاء المختص وفقا لأحكام قانون ضريبة الدخل الأردني، مذكرة ماجستير في القانون العام،كلية الدراسات العليا،جامعة النجاح الوطنية،فلسطين،2004.
41. **مراد زياد أمين تيم**،جزاء الجريمة الإقتصادية، مذكرة ماجستير في القانون العام،كلية الدراسات العليا،جامعة النجاح الوطنية،فلسطين،2011
42. **مصطفاوي عمار**،مسؤولية البنك عن جريمة تبييض الأموال في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الأعمال،كلية الحقوق ،جامعة محمد خيضر،بسكرة،2008-2009.
43. مفتاح لعيد، الجرائم الجمركية في القانون الجزائري، رسالة دكتوراه في القانون الخاص،كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان،2011
44. **ناصر شرفي**،التهرب الضريبي و آثاره وسبل مكافحته بالإشارة إلى حالة الجزائر، رسالة دكتوراه في العلوم الإقتصادية،كلية العلوم الإقتصادية والتسير،جامعة الجزائر2011،03-2012.
45. **نايلي حبيبة**،تبييض الأموال ودور خلية معالجة الإستعلام المالي في مكافحته،مذكرة ماجستير في القانون،كلية الحقوق،جامعة بن يوسف بن خدة ،الجزائر،2007-2008.
46. **نجيب بروال**،الأساس القانوني للمسؤولية الجزائية عن فعل الغير،مذكرة ماجستير في علم الأجرام والعقاب،كلية الحقوق،جامعة الحاج لخضر ،باتنة،2012-2013.
47. **نجيب زروقي**،جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الخاص،كلية الحقوق ،جامعة الحاج لخضر،باتنة،2012-2013.
48. **وفاء شيعاوي**، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، رسالة دكتوراه في القانون،كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر ،بسكرة،2009-2010.
49. **يحياوي نضيرة** ،دراسة حول ظاهرة التهرب و الغش الضريبي-حالة الجزائر-، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية،معهد العلوم الإقتصادية،جامعة الجزائر،1997-1998.

.

ثانيا.المراجع باللغة الفرنسية:

a. Ouvrages généraux:

1. **A. DEKLERCK**, manuel pratique d'impôt des sociétés, 8e éd LARCIER, France,2009.
2. **A.ZAALANI–E.MATIAS**, la responsabilité pénale, éd BERTI, Alger, 2009.

3. **C–A.CASTEROT**, droit pénal spécial et des affaires, éd LEXTENSO, paris, 2008.
4. **CH.ANDRE**, droit pénal spécial, 2e éd, DALLOZ, France, 2013.
5. **F.DEBOVE–F.FALLETI–E.DUPIC**, précis de droit pénal et de procédure pénale, éd PUF, 2001.
6. **F.DESPORTES–F.LE GUNEHEC**, droit pénal général, seizième éd, ECONOMIC, France, 2009.
7. **G. GUIDICELLI–DELAGE**, droit pénal des affaires, 5e éd, DALLOZ, Paris, 2003.
8. **G.LEROY**, droit pénal général, éd L.G.D.J, France, 2003.
9. **G.STEFANI–G.LEVASSEUR–B.BOULOC**, droit pénal général, 17e éd, DALLOZ, Paris, 2000.
10. **G.VOGEL**, Lexique De Procédure pénale de droit luxembourgeoise ,éd LARCIER, France,2001.
11. **J.BRADEL–V.VARINARD**, les grands arrêtes de droit pénal général, 8e éd, DALLOZ, France, 2012.
12. **J.BRADEL–V.VARINARD**, les grands arrêtes de droit pénal général–le procés, la sanction, 2e éd, DALLOZ, France,
13. **J.LARGUIER–PH.CONTE**, droit pénal des affaires, 11e éd, ARMAND COLIN, France, 2004.
14. **J.PRADEL–AVARINARD**, les grands arrêts du droit criminelles procès et les sanction–, T2, 2e éd, DALLOZ, paris, (sans aucune autre définition).
15. **J–H.ROBERT**, droit pénal général, éd PUF, 1988.
16. **M.DELMAS–.MARTY**, droit pénal des affaires, PUF, 1973.
17. **M.L.RASSAT**, le droit pénal général ,2e éd, ELLIPSES, Paris, 2006.
18. **M.VERON**, droit pénal des affaires, 3e éd, DALLOZ, Paris, 1999.
19. **M–L.RASSAT**, le droit pénal, éd DALLOZ, France, 2005.
20. **P.BOUZAT–J.PINATEL**, traité de droit pénal et de criminologie, T1,2e éd, DALLOZ, Paris, 1970.
21. **P.CANIN**, droit pénal général, 5e éd, HACHETTE, France, 2010.

22. **P.CONTE-P.M DU CHAMBON**, droit pénal général, 6e éd, - MASSON-A.COLIN, France, 2002.
23. **P.GATTEGNO**, droit pénal spécial, 3e éd, DALLOZ, paris, 1999.
24. **P.M.DECHAMBON-A.LEPAGE-R.SALMON**, le droit pénal des affaires, éd LEXIS NEXIS, France, 2013.
25. **R.GARRAUD**, droit pénal, 3e éd, SIREY, France, 1913.
26. **R.MERLE-A.VETU**, traité de droit criminel, T1, 3e éd, CUJAS, Paris, 1957.
27. **T.GARE-C.GINESTET**, droit pénal procédure pénale, 4e éd, DALLOZ, Paris, 2006.
28. **X.OBERSON**, le droit fiscal suisse, 4e éd, HELBIN LICHTENHAHN, Suisse, 2012.
29. **Y.MAYAUD**, droit pénal général, éd PUF, 2004.

b. Ouvrages spéciaux:

1. **B.PERIRA**, la responsabilité pénal des entreprises et de leur dirigeants, éd EMS, France,2011.
2. **Bureau d'études fiscales et juridiques Francis Lefebvre**, Paradis fiscaux et opérations internationales, éd FRANCIS LEFEBREVE, France, 2002.
3. **C.GARCIN**, le droit pénal fiscal français: les principales infractions et les personnes responsables, L'HARMATHAN, France, 2000.
4. **CH.CHAVAGHEUX-R.PALAN**, les paradis fiscaux, 3e éd, LA DECOUVERTE, France, 2012.
5. **CH.LOPEZ**, droit pénal fiscal,1e éd ,L.G.D.J, France,2012.
6. **D.DELOT**, la responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise, L.G.D.J, France,2003.
7. **D-B.GIBOD**, la responsabilité pénale des personnes morales, éd ALXENDRE LACASSAGNE ET ASKA,Paris,1994.
8. **F.PARDO**, le groupe en droit pénal-des foules criminelles au organisé :contribution à l'étude des groupes criminels ,1e éd ,Paris 2007.
9. **G.GIUDICELLI-DELAG-S.MANACORDA**, la responsabilité pénale des personnes morales: perspectives européennes et internationales ,éd société de législation comparée, Paris,2013.

10. **G.TIXIER–J.M.ROBERT**, droit pénal fiscal ,éd DALLOZ, France,1980.
11. **J.C.PLANQUE**, la détermination de la personne morale pénalement responsable, éd L'HARMATHAN, France,2003.
12. **J.CASSON**, les industriels de la fraude fiscale, éd SEUIL, France,1971.
13. **J.L.DAVIN–D.E.PHILLIPE–A.RISOPOULOS**, actualités en droit fiscale et droit pénal fiscale, éd BRUYLANT, Bruxelles, 2014.
14. **J.OVERATH–M.GEROM–CH.GHEUR–TH.MARTY**, la responsabilité pénale des personnes morales, éd LARCIER, Bruxelles,2007.
15. **M.BENEJAT**, la responsabilité professionnelle, vol111, éd DALLOZ, France, 2012.
16. **M.CLAISE**, la répression pénale en matière fiscale, éd LARCIER, Bruxelles,2013.
17. **M.DELHOMME–Y.MULLER**, comptabilité en droit pénal, éd lexis nexis, Paris ,2009.
18. **O.JERZ**, le blanchiment d'argent, éd R.B, France,2003.
19. **P.CAROLUS–N.C.BASECQZ–E.DeFORMANOIR–N.HAUTENNE–F.LAGASSE–M.NIHOUL–**M.PREUMONT,la responsabilité pénale des personnes morales, ANTHEMIS, Belgique,2011.
20. **P.DI MALTA**,droit pénal fiscal,PUF.1992.
21. P.**KOOP**, la lutte contre le blanchiment, M.ANNE-ROCHE, les banques entre droit et économie, L.G.D.J,20066.
22. **P.TREMBLAY–G.LACHAPELLE**,le contribuable héros ou malfaiteur?, éd, presses de l'université de Québec, canada,1996..
23. **PH.COLIN–J.P.ANTONA–F.LEGLART**, responsabilité pénale des cadres et des dirigeants dans le monde des affaires,DALLOZ, France,1996.
24. **PH.KENEL**, la responsabilité pénale des personnes morales en droit anglais, éd DROZ, suisse ,1991.
25. **R.LEGAEIS**, à la recherche d'un nouveau droit fondamental à travers le droit civil le droit pénal et le de droit comparé–la responsabilité pénale des personnes morales–,éd Cujas, paris,2003.
26. **S.H.ABDEL SAMAD**,la responsabilité pénale des sociétés dans le droit libanais et droit français, éd ALAPHA et L.G.D.J,France,2010.

27. **S**.**MAPPA**, la coopération internationale face au libéralisme, éd Karthala, Paris,2003.
28. **S**.**VINCINGUERRA**,la responsabilité pénale des personnes morales pour les infractions pénale commises dans leur intérêt ou a leur avantage l'expérience italienne, mélange sur l'honneur du professeur JACQUES-HENRI ROBER, éd lexis Nexis, paris,2012.
29. **TH**.**DALMASSO**,la responsabilité pénale des personnes morales,éd EFE,France, 1996.

c. Articles :

1. **A**.**J**.**FULGERAS**, la lutte contre le blanchiment dans les banques, R.C.D,éd DALLOZ,2002.
2. **A**.**PEZARD**,la modernisation des activités financiers en europe,P.A,n°122,09-10-1996,ed lextenso
3. **A**.**RAMOS**,déclaration préalable d'activité ,Rép.pén,mai 2004,éd DALLOZ.
4. **A**.**ROBERT**,information comptable et financières:quelles responsabilité,bull.J.Soc,n°11,01 novembre 2009,éd lextenso.
5. **A**.**ZAALANI**, la responsabilité pénale des personnes morales, R.A.D.J.E.P, vol XXXVII, n°1,1999, éditée par la faculté de droit et des sciences administratives, université d'Alger.
6. **A-COEURET**, responsabilité pénale des personnes morales et groupe de sociétés, JCP.S,n°39, 23 septembre 2013,éd LexisNexis,Paris.
7. **B**.**BOLOUC**, escroquerie .fraude à la TVA,RTD COM,15 septembre 2007,éd DALLOZ.
8. **B**.**BOULOC**, facturation de prestations faites par une société amie, Rev.soc,9 mars 2016,éd DALLOZ.
9. **B**.**BOULOC**, la responsabilité pénale des entreprises en droit français,RIDC,Vol46,n°2avril-juin 1994
10. **B**.**DE LAMY**, responsabilité pénale des personnes morales, JCP pén.aff, 1er septembre 2010 mise à jour 15 décembre 2014, éd LexisNexis, Paris.
11. **B**.**THEVENT**, fraude fiscale –délit général, Rép.pén, janvier 2014, éd Dalloz.

12. **B**.**TOURNE**,la responsabilité pénale des personnes morales: un changement drastique de régime…, Gaz Pal, n°354, 20 décembre 2005,éd Lextenso, Paris.
13. **B**.**YELLESE CHAOUECHE**,la verification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en algerie,revue tunisien de fiscalité,n° 07,2007,éditée par centre d'études fiscales de la faculté de droit de sfax,tunisie
14. **C**.**BAZART**, les comportements de fraude fiscale-la face à face contribuables administration fiscale, revue française d'économie, Vol 16,n°4,2002.
15. **C**.**FLUET**, fraude fiscale et offre de travail noir, l'actualité économique, Vol 63,n°2-3, 1987
16. **C**.**MAURO**, dépénalisation de la vie des affaires et responsabilité pénale des personnes morales-element de droit comparé,RSDC,ed PUF.
17. **CH**.**CUTAJAR**, autonomie du blanchiment dans un contexte international, JCPG,n°23,7juin2010,éd lexis nexis.
18. **CH**.**CUTAJAR**, blanchiment de la fraude fiscale-publication de la liste blanche de l'administration fiscale-, JCP.G,06 septembre 2010,éd LexisNexis,Paris.
19. **CH**.**CUTAJAR**, blanchiment.-prévention du blanchiment, JCI. Pénal des affaires, 24juillet 2010 mise à jour 5septembre 2013, éd LexisNexis, Paris.
20. **CH-C**.**ROUSSET**, le délit de fraude fiscale et délits voisins, revue de droit fiscal, n°46, 13 novembre 2014, éd LexisNexis, Paris.
21. **D**.**caron**,chronique de la jurisprudence de la cour de cassation(chamber criminelle) ,RC D.2008,éd DALLOZ.
22. **D**.**CYRILLE**, les particularités du droit pénal général algérien,R.A.J.E.P, n°02-JUIN-1970.
23. **E**.**CRUVELIER**, défaut ou retard de déclaration, Rép.pén, janvier 2016,éd DALLOZ.
24. **E**.**PIRE**, infractions pénales, Gaz. Pal, n°209,27 juillet2004, éd lextenso
25. **ELAYADI HABIB**,Les impôts directe en Tunisie ,revue tunisienne sciences social, n°07,T 21,tunisie,1970.

26. **F**.**PERROTIN**,quel bilan pour lutte contre la fraude à la TVA, P.A ,n°35,18 févier 2016,éd lextenso.
27. **G**.**DUTEIL**, modes opératoires et évolutions ,AJpénal,2016,éd DALLOZ.
28. **G**.**NOTTE**, la dépénalisation de la vie des affaires (rapport couloun), JCPE, n°12,20 mars, 2008, éd LexisNexis, Paris.
29. **G**.**TIXIER-T**.**LAMULLE**, La règle non bis in idem est-elle applicable au cumul des sanctions pénales et des sanctions fiscales ?,RSC, éd DALLOZ,1997.
30. **H**.**MARSOPOULOU**, escroquerie à la TVA par le recours à une mise en scène, RSC, éd DALLOZ.
31. **H**.**MATSOPOULOU**, banqueroute et autres infractions, JCI. pénal des affaires,23 mars 2012 mise à jour 9 octobre 2014.
32. **H**.**MATSOPOULOU**, le faux bilan et les actions judicaires en droit français, P.A, n°187,19 sptembre2001,éd lextenso.
33. **H**.**MATSOPOULU**, blanchiment: l'idépendance de la prescription du blanchiment de celle de l'infraction originaire, RSC, 2012,éd DALLOZ.
34. **J**. **Riffault**, Le blanchiment de capitaux illicites-Droit comparé, RSC,1999, éd DALLOZ
35. **J**.**BERNARD-B**.**DENIS**,la distinction du contentieux pénal fiscal et du contentieux administratif fiscal, RSC, éd DALLOZ,1995.
36. **J**.**BRANDEAU**,délit de fraude fiscale ou délit d'omission déclarative, P. A, n° 17,23-01-2009,éd lextenso.
37. **J**.**COSSON**, les industriels de la fraude fiscale, ed Seuil,France,1971.
38. **J**.**L**.**CAPDEVILLE**, le secret bancaire en 2009: un principe en voie de disparition ?,AJpenal, ,2009,éd DALLOZ.
39. **J**.**L**.**CAPDEVILLE**, précisions utiles sur l'autonomie du délit de blanchiment ,AJPénal,2010.
40. **J-C**.**DRIE**,l'omission d'écriture ou la passation d'écriture inexactes ou fictives,P.A,n°74,12 avril 2007,éd lextenso.
41. **J-F**.**SEUVIC**, droit pénal des affaires-ordonnances du 25 mars 2004- ,RSC, Ed DALLOZ.

42. **J-L.CAPDEVILLE**, blanchiment, JCP.entreprise et affaires, n°26,26 juin 2006, éd LexisNexis, Paris.
43. **J-M.PRIOL**, la responsabilité pénale en matière fiscale des personnes morales et des dirigeants: la nouvelle donne à compte du 31 décembre 2005,lexbase hebdo éd fiscale, n°202,16 février 2006.
44. **J-MARQUIS**, le crime économique, revue criminologie, vol.10, n°1,1977.
45. **J-P.DOUCET**,chronique de droit criminel,Gaz.Pal,n°218,05 juillet 2000,éd lextenso.
46. **J-P.VIAL**, responsabilité pénale des personnes morales: l'imputation revient sur le devant de la scène, Gaz Pal, n°262, 19 septembre 2013,éd Lextenso, Paris.
47. **J-R.PELLAS**, le délit d'escroquerie en matière de TVA,Rev.F.F.P,n°128,01novembre 2014.
48. **K-RABAH**, Le Régime Pénal Spécial Des Infractions Economiques, R.A,D,j,E,P, n°04,1991,alger
49. **L.AYRAULT**, le renforcement des sanctions, revue de droit fiscal, n°51-52, 18 décembre 2014.éd LexisNexis, Paris.
50. **L.AYRAULT**,Non bis idem: les enjeux en matière fiscale, AJ pénal , éd DALLOZ,2015.
51. **L.CARTOU** ,Le Droit Fiscal International Et European, Revue marocaine D'économie et de droit comparé, , éditée Par La Faculté Des Sciences Juridiques Et Economiques Et Social, Marrakech-Maroc,1989.
52. **LAMBOLEY**, sociétés civiles professionnelles –relations internes et relations externes-,JCP C, 2avril 2012,éd LEXIS Nexis, France.
53. Le princnipe de responsabilité pénale des personnes morales généralisé: application dés le 31 décembre 2005, éd Lexbase revue, le Quotidien du 15 mars 2005.
54. **L-Y.MULLER-CH.LOPEZ**,chronique de droit comptable et fiscal,P.A,n°253,21Décembre2009,éd lextenso.
55. **M.DUPRE**, le droit pénal fiscal à l'épreuve des principes du droit pénal, revue de droit pénal, n° 9, septembre 2013, éd LexisNexis, Paris.

56. **M**.**FEFERMAN**, risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme par les professionnels du secteur immoblier,AJDI,2010,éd DALLOZ.
57. **M**.**MASSE**, bilan d'une décennie-la multiplication des convention internationales, RSC, éd Dalloz,1991.
58. **M**.**SEGONDS**, le blanchiment, Rép.pén, , janvier 2013,éd DALLOZ.
59. **M**.**WOLF**, lutte contre la fraude tva-sonnez trompettes résonner tambours ,F.R.F.S,05-2015,éd Francis lefebvre.
60. **M-ABOULHOUCINE**, la responsabilité des dirigeants d'une entrepris en difficultés, EL MASSLIK-مجلة المسالك في الفكر والسياسة و الإقتصاد,n°10, 2009, Maroc.
61. **M-AMZAZI**, la responsabilité pénale des sociétés commerciales en droit marocain, colloques organisé par l'association tunisienne de droit pénal,1985-1986,publiée sur R.I.D.P, 58^{e} année 1^{e} et 2^{e} trimestre1987,éd ERES, France.
62. **M-C**.**SORDINO**,la disparition du principe de spécialité de la responsabilité pénale des personnes morales: une fin espérée…adopté la plus grande discretion,GazPal,11 déc2004,n°255,ed lextenso.
63. **N**.**CAPUS**, le droit pénal et la souveraineté partagée,RSC,N°02 DU15-06-2005,éd DALLOZ.
64. **N**.**QUELOZ**,les actions internationales de lutte contre la criminalité organisée :le cas de l'Europe, RSC, éd Dalloz,1997
65. **N**.**SELVAGGI**,imputation personnelle et matriere quasi pénale breves remarques sur la faute de l'entreprise en droit europeen de la concurrence, collection de L'UMR de droit compré de paris1,ed socité de légéslation comparée,paris,2013
66. **P**.**BEAUVAIS**, données personnelles:travaux en cours,RTD eur,n°03,2011,ed DALLOZ.
67. **P**.**DONSIMONI**, règles de facturation, P.A ,N°17,09-02-1988,éd lextenso.
68. **P-O**.**CAILLE**, responsabilité pénale des personnes morales de droit public, JCP.A, 24 juillet 2009, mise à jour 31 aout 2012, éd LexisNexis, Paris.

69. **PUCHEUS** ,**l'application Du Droit Pénal En Matière fiscale**,3eme Colloque De la Société De Droit fiscal, P.U. d'Aix Marseille,4-5 Décembre 1980.
70. **R**.**BENHNAM**,moyens de lutte contre la criminalité organisée, les système pénaux à l'épreuve du crime organisé, colloque prépatroire GUADALAKHARA, éd RIDP 14-17 octobre1997.
71. **R**.**UEBERECKEN**, un feuilleton à rebondissements :l'affaire swift, REMCUE,n°567,2010,éd DALLOZ.
72. **S**. **Manacorda** ,la réglementation du blanchiment de capitaux en droit international-les coordonnées du système -,RSC,1999.
73. **S**.**DETRAZ**, escroquerie à la TVA,RSC,17 novembre 2015,éd DALLOZ.
74. **S**.**DETRAZ**, fraude fiscale et infraction assimilées, JC.pénal des affaires,1er juin 2010 mise à jour 15 décembre 2014,éd LexisNexis,Paris.
75. **S**.**DETRAZ**, un an de droit pénal et douanier, revue de droit pénal, n°10 ,octobre 2014, éd LexisNexis, Paris.
76. **S**.**MACKOWALK-F**.**NATALI**, la responsabilité pénale des personnes morales dans le droit pénal algérien, actes du colloque d'alger9-10 décembre 2012, JCPG, n°27, 1 juillet 2013, éd LexisNexis, Paris.
77. **S-MAJEROWICZ**, responsabilité pénale des collectivités locales, JCP.C, 8juin 2010,éd LexisNexis, Paris.
78. **T**.**AFSCHRFT**, peut-on définir les paradis fiscaux?, actes des journées d'études des 21-21 janvier 2000, les paradis fiscaux et l'évasion fiscale-droit belge et droit international-,centre de droit international-faculté de droit-université libre de Bruxelles, éd BRUYLANT,2001.
79. **W**.**ROUMIER**, renforcement des moyens de lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, revue droit pénal, n°6, juin 2013,éd LexisNexis, Paris.
80. **Y**. **BISIOU**, d'un produit l'autre-à-propos de deux siècles de contrôle des drogues en Europe, RSC, éd Dalloz, 1991.
81. **Y**.**GUYON**,quelles sont les personnes morales de droit privé susceptibles d'encourir une responsabilité pénale?,Rev.soc,1993,éd DALLOZ.

82. **Z-BELMOKHTAR**,la responsabilité pénale des personnes morales, bulletin d'information statistique, n°82,mai 2005,Ministère de la justice française.

d.Thèses et mémoires :

1. **CECILE BAZART**, la fraude fiscale mondialisation du face a face état-contribuables, thèse de doctorat en économie ,faculté des sciences économiques, université de Montpellier I, sans aucune autre.
2. **MARION TURNIN**, la légitime répression de la fraude fiscale, thèse de doctorat en droit, faculté de droit et de science politique, université d'Aix-Marseille, 2011.
3. **JOHNATHAN BURGER**, les délits pénaux fiscaux: une mise en perspectives des droits français, luxembourgeois et internationaux, thèse de doctorat en droit privé, école doctorale des sciences juridiques politiques économiques et de la gestion, université Nancy2,2011.
4. **HOUARI ZENASNI**, la responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés commerciales, mémoire en vue de l'obtention du diplôme de magistère en droit comparé des affaires, faculté de droit, université d'Oran, 2012.
5. **KHAROUBI KAMEL**, le contrôle fiscal comme un outil de la lutte contre la fraude fiscale, mémoire en vue de l'obtention du diplôme de magistère en sciences commerciales, faculté des sciences économiques, université d'Oran, 2010-2011.
6. **KHALIL HALOUI**, les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscale en droit marocain, thèse de doctorat en droit privé, école doctorale des sciences juridiques, université de Grenoble, 2011.
7. **ANTOINE MOLE**, les paradis fiscaux dans la concurrence fiscale internationale, thèse de doctorat en droit fiscale, école doctorale de Dauphine, institut de droit, université de Paris Dauphine, 2015.

8. **DJAZIRA MEHDI**, les instruments de lutte contre le blanchiment d'argent en Algérie, thèse de doctorat en droit, faculté de droit, université de Nice Sophia Antipolis, 2015.
9. **FERJAULT ELODIE**, secret professionnel et blanchiment de capitaux, mémoire en vue de l'obtention du diplôme de magistère en droit, université Panthéon Assas, 2002.
10. **BERRABAH HOUDA**, la problématique du secret bancaire –la règle et les dérogations-, mémoire en vue de l'obtention du diplôme de magistère en droit bancaire et financier international, faculté de droit, université d'Oran,2012-2013.
11. **VAN HASSEL FRANCK**, l'utilisation des sociétés étrangères a des fins d'évasion ou de fraude fiscale, thèse de doctorat en droit, faculté de droit, universite Panthéon Assas, 1992.
12. **Youssef ALREFAAI**, la responsabilité pénale des personnes morales-étude comparée en droits arabes et français-, thèse de doctorat en droit, faculté de droit et de sciences politique, université d'Aix-Marseille, 2009.
13. **ZOUBIR BEHLOUL**, la responsabilité pénale en droit français et algérien comparé, thèse de doctorat en droit, faculté de droit, université Panthéon-Assas, 1994.
14. **FABRICE CASANOVA**, la chambre criminelle et la responsabilité pénale des personnes morales, mémoire de D.E.A, en droit pénal et des sciences pénales, faculté de droit, université Panthéon-Assas,2000.
15. **KAMAL MOHAMED EL SAYED**, le problème de la responsabilité pénale des personnes morales, thèse de doctorat en droit, vol 1, université de paris 1,Panthéon-Sorbonne,1988.
16. **ALIF GEBARA**, la responsabilité pénale des personnes morales en droit positif français, thèse de doctorat en droit, faculté de droit, université de Paris, 1945.

17. **Célestin foumdjem**, le blanchiment de capitaux et la fraude fiscale: de la mobilisation internationale aux spécificités nationales, thèse de doctorat en droit privé, T1, école doctorale et sciences humaines, université de Cergy-Pantoise, 2010.

18. **MEKKI DERDOUS**, Les Infractions économiques en droit positive Algérien et en législation comparé, Thèse de doctorat en Droit, part 1, université D'Alger, 1975.

ثالثا. النصوص القانونية

– الإتفاقيات الدولية:

❖ مرسوم الرئاسي رقم 95-41 المؤرخ في 28 جانفي 1955، المتضمن التصديق بتحفظ على إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الإتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية،الجريدة الرسمية عدد 7،الصادر في 15 فيفري 1995.

❖ المرسوم الرئاسي رقم 02-55، المؤرخ في 05 فيفري 2002، المتضمن التصديق بتحفظ على إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنضمة عبر الوطنية، الجريدة الرسمية عدد 9، صادر في 10 فيفري 2002.

❖ المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 07 أبريل سنة 2002،المتضمن الإتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية و حكومة الجمهورية الفرنسية ،قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب و الغش الجبائي ووضع القواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة و التركات،ج.ر.ج.ج،ع 24 ،الصاردة في سنة 2002.

❖ المرسوم الرئاسي رقم 03-142 المؤرخ في 25 مارس 2003،المتضمن التصديق على إتفاق بين حكومة الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية وجمهورية مصر العربية،ج.ر.ج.ج،ع .. لسنة 2003.

❖ .المرسوم الرئاسي رقم 04-131 المؤرخ في 09 أبريل 2004،التضمن التصديق على إتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية وديوان وزراء أوكرانيا قصد قصد تجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب و الغش الجبائي ووضع القواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة،ج.ر.ج.ج،ع 24،لسنة 2004 .

❖ المرسوم الرئاسي رقم 08-174 المؤرخ في 14 يوليو 2008،المتضمن التصديق على إتفاق بين حكومة الجمهورية الجزائرية الدمقراطية الشعبية وجمهورية ألمانيا الإتحادية،من أجل تفادي الإزدواج الضريبي وتجنب التهرب و الغش الجبائي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل و على الثروة،ج.ر.ج.ج، ع 33 لسنة 2008.

-الدساتير:

دستور 28 نوفمبر 1996 المعدل والمتمم.

-القوانين

❖ قانون رقم 88-01 مؤرخ في 12 جانفي 1988، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، الجريدة الرسمية عدد02، صادر في 13 جانفي 1988.

❖ قانون رقم 89-12 مؤرخ في 5 جويلية 1989، المتعلق بالأسعار، الجريدة الرسمية عدد 29، صادر في 19 جويلية 1989، (ملغى).

❖ قانون رقم 90-10 مؤرخ في 14 أفريل 1990، المتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية عدد 16، صادر في 18 أفريل 1990، (ملغى).

❖ قانون رقم 90-22 مؤرخ في 18 أوت 1990، المتعلق بالسجل التجاري، الجريدة الرسمية عدد 36، صادر في 22 أوت 1990، المعدل والمتمم.

❖ قانون رقم 05-01 مؤرخ في 6 فيفري 2005، المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، الجريدة الرسمية عدد11، صادر في 9 فيفري2005، المعدل والمتمم.

❖ قانون رقم 06-01 المؤرخ في 15 جويلية 2006، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الجريدة الرسمية عدد14، صاجر في 08 مارس 2006، المعدل والمتمم.

ب.الأوامر:

❖ أمر رقم 66-155 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، الجريدة الرسمية العدد 48،صادر في 10 جوان 1966، المعدل والمتمم.

❖ أمر رقم 66-156 المؤرخ في المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية العدد 49، صادر بتاريخ 11 جوان 1966، المعدل والمتمم.

❖ أمر رقم 66-180 المؤرخ في 21 جوان 1966، المتضمن إحداث مجالس قضائية خاصة لقمع الجرائم الإقتصادية، الجريدة الرسمية عدد 54،صادر في 24 جوان 1966،(ملغى).

❖ أمر رقم 69-107 المؤرخ في 21 ديسمبر 1969، المتضمن قانون المالية لسنة 1970، الجريدة الرسمية عدد 10، صادر في 21 ديسمبر 1969.

❖ أمر رقم 75-47 المؤرخ في 17 جوان 1975، المتعلق بالأسعار وقمع المخالفات الخاصة بتنظيم الأسعار، الجريدة الرسمية عدد 38،صادر في 13 ماي 1975، (ملغى).

❖ أمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني، الجريدة الرسمية عدد 78، صادر في 19 ديسمبر 1975، المعدل والمتمم.

❖ أمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية عدد 101، الصادر في 19 ديسمبر 1975، المعدل والمتمم.

❖ أمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية عدد 102،صادر في19 ديسمبر 1975، المعدل والمتمم.

❖ أمر رقم 76-103 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع، الجريدة الرسمية عدد 39،صادر في 22 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

❖ أمر رقم 76-104 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية عدد 70، صادر في 22 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

❖ أمر رقم 76-105 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية عدد 70، صادر في 1976، المعدل والمتمم.

❖ أمر رقم 79-07 المؤرخ في 21 جويلية 1979، المتضمن قانون الجمارك، الجريدة الرسمية عدد 30، صادر في 24 جويلية 1979، المعدل والمتمم.

❖ أمر رقم 95-06 المؤرخ في 25 جانفي 1995، المتعلق بالنافسة، الجريدة الرسمية عدد 09، صادر في 22 فيفري 1995،(ملغى).

❖ أمر رقم 96-22 مؤرخ في 09 جويلية 1966، المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، الجريدة الرسمية عدد43، صادر في 10 جويلية 1996، المعدل والمتمم.

❖ قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية عدد 79، صادر في 23 ديسمبر 2001، والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم.

❖ أمر رقم 03-03 المؤرخ في 19 جويلية 2003، المتعلق بالمنافسة، الجريدة الرسمية عدد 43، الصدر في 20 جويلية 2003، المعدل والمتمم.

❖ أمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003، المتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية عدد 52، صادر في 27 أوت 2003، المعدل والمتمم.

❖ أمر رقم 04-08 مؤرخ في 14 أوت 2004، المتعلق بشروط ممارسة النشاطات التجارية، الجريدة الرسمية عدد 52، صادر في 18 أوت 2004، المعدل والمتمم.

❖ أمر رقم 04-18 المؤرخ في 25 ديسمبر 2004، المتعلق بالوقاية من المخدرات والمؤثرات العقلية وقمع الإستعمال والإتجار غير المشروعين بها، الجريدة الرسمية عدد 71، الصادر في 26 ديسمبر 2004.

-النصوص التنظيمية:

❖ مرسوم تنفيذي رقم 02-127 المؤرخ في 7 أفريل 2002، المتضمن إنشاء خلية معالجة الإستعلام المالي وتنظيمها وعملها، الجريدة الرسمية عدد 23 صادر في 7 أفريل 2002.

❖ تنفيذي رقم 06-348 مؤرخ في 5 أكتوبر 2006، المتضمن تمديد الإختصاص المحلي لبعض المحاكم ووكلاء الجمهورية وقضاة التحقيق، الجريدة الرسمية عدد 63، صادر في 8 أكتوبر 2006.

❖ مرسوم تنفيذي رقم 06-05 مؤرخ في 09 جانفي 2006،يتضمن الإخطار بالشبهة ونموذجه ومحتواه ووصل إستلامه، الجريدة الرسمية عدد2 صادر في 15 جانفي 2006.

❖ مرسوم رئاسي مؤرخ في 10 فبراير سنة 2004، يتضمن تعيين أعضاء خلية معالجة الإستعلام المالي، ج.ر.ج.ج،ع10،صادر في 15 فبراير 2004.

❖ التعليمة الوزارية رقم 127 الصادرة عن وزارة المالية ووزارة التجارة بتاريخ 1997./07/27.

-النصوص القانونية الأجنبية:

❖ قانون رقم 91 لسنة 2005 المتعلق بالضريبة على الدخل ،جريدة رسمية عدد 23 الصادرة بتاريخ 09 يوليو 2005، مصر.

❖ قانون الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعين و الشركات،مؤرخ في 30-12-1989 ،الرائد الرسمي ع 88 الصادر في 31-12-1989،المغرب.

❖ القانون الضرائب اللبناني رقم 276 المؤرخ في 04-11-1993، المعدل والمتمم.

❖ القانون رقم 80 لسنة ،المتعلق بمكافحة غسل الأموال،ج.ر.ج.م ،ع 20مكرر، صادرة بتاريخ 22 ماي 2002.مصر.

❖ Lois n°87-1157 du 31 décembre 1987 relative à la lutte contre le trafic de stupéfiants et modifiant certaines dispositions du code pénal, JORF n° 0003 du 05 janvier 1988. Modifier par Loi n°96-62 du 29 Janvier 1996 - art. 6 JORF 30 janvier 1996 Abrogé par Ordonnance 2000-548 2000-06-15 art. 4 JORF 22 juin 2000.

المواقع الإلكترونية:

-www.legifrance.gouv.fr.

-www.lamyline.fr.

-www.dalloz.fr.

-www.lextenso.fr.

-www.joradp.dz.

-http://www.moqatel.com/openshare/Behoth/Mnfsia15/Mowajhat-A/mol06.doc_cvt.htm.

-http://www.alamiria.com/a/index.html.

- **http://www.fatf-gafi.org**.

الفهـرس

الفهرس	الموضوع	الصفحة
مقدمة		01
الباب الأول :	**تطور المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال**	08
الفصل الأول	**تأصيل جريمتي الغش الضريبي ومسؤولية الشخص المعنوي عنهما**	09
المبحث الأول	التحول الفكري والقانوني للمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي من الإنكار إلى الإعتراف	10
المطلب الأول	الخلاف الفقهي حول المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي	10
الفرع الأول	الإتجاه المعارض للمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي	10
البند الأول	الطبيعة الإفتراضية للشخص المعنوي تحول إمكانية متابعته جزائيا	11
البند الثاني	مبدأ التخصص الذي يحكم الشخص المعنوي يحول دون إمكانية متابعته جنائيا	12
البند الثالث	إستحالة تطبيق العقوبة على الشخص المعنوي يحول دون إمكانية متبعته جنائيا	13
البند الرابع	طبيعة الشخص المعنوي تتعارض مع مبدأ شخصية العقوبة	14
البند الخامس	معاقبة الشخص المعنوي لا يحقق أهداف السياسة العقابية	15
الفرع الثاني	مبررات المذهب الفقهي المؤيد لمسؤولية الشخص المعنوي جنائيا عن الجرائم	17

	الإقتصادية	
البند الأول	طبيعة الشخص المعنوي لا تتعارض مع تقرير مسؤوليته جنائيا	17
البند الثاني	مساءلة الشخص المعنوي لا تتعارض مع مبدأ تخصص	19
البند الثالث	تطبيق العقاب على الشخص المعنوي لا يتنافى مع مبدأ شخصية العقوبة	20
البند الرابع	تطبيق العقاب على الشخص المعنوي يحقق أهداف السياسة العقابية	21
المطلب الثاني	موقف المشرع الجزائري من المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي	22
الفرع الأول	مرحلة الرفض الكلي لمسؤولية الشخص المعنوي جنائيا	23
البند الأول	الإتجاه الأول	23
البند الثاني	الإتجاه الثاني	27
الفقرة الأولى	الأسباب النظرية	27
الفقرة الثانية	الأسباب التطبيقية	28
الفرع الثاني	مرحلة الإعتراف الملابس بمسؤولية الشخص المعنوي جنائيا	31
الفرع الثالث	مرحلة الإقرار الصريح بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي	37
المبحث الثاني	مفهوم جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال آثارهما	38
المطلب الأول	تعريف جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال	38
الفرع الأول	تعريف جريمة الغش الضريبي	39
البند الأول	تعريف الغش الضريبي من وجة نظر رجال الإقتصاد	39
الفقرة الأولى	التحايل المادي	41
الفقرة الثانية	التحايل القانوني	42

الفقرة الثالثة	التحايل المحاسبي	43
البند الثاني	تعريف فقهاء القانون للغش الضريبي	44
الفقرة الأولى	التعريف الموسع للغش الضريبي	45
أولا	معيار الجريمة الضريبية	45
ثانيا	معيار الإحتيال أو التدليس الضريبي	47
ثالثا	التفرقة بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي	49
الفقرة الثانية	التعريف الضيق للغش الضريبي	53
الفرع الثاني	تعريف جريمة تبييض الأموال	55
البند الأول	ربط تعريف جريمة تبييض الأموال بالجريمة الأصلية	55
أولا	إتفاقية الأمم المتحدة لسنة1988(فيينا)	56
ثانيا	الإتفاقية العربية لمكافحة الإتجار غير المشروع بالمخدرات1994	59
ثالثا	إعلان لجنة بازل la comité de bale) 1988	60
الفقرة الثانية	ربط تعريف جريمة تبييض الأموال بالجريمة بوجع عام	62
أولا	تعريف مجموعة العمل المالي الدولية (GAFI)	63
ثانيا	تعريف إتفاقية المجلس الأوروبي بستراسبورغ (Strasbourg)1990	65
ثالثا	إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية لسنة 2000	67
الفقرة الثالثة	تعريف المشرع الجزائري لجريمة تبييض الأموال	68
المطلب الثاني	أثار جريمتي الغش الضريبي و تبيض الأموال	72
الفرع الأول	المخاطر الإقتصادية لجريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال	72

البند الأول	إختلال الدخل القومي	73
البند الثاني	إنخفاض معدل الإدخار	74
البند الثالث	إرتفاع معدل التضخم	75
البند الرابع	تدهور قيمة العملة الوطنية	75
البند الخامس	المساس بمبدأ المنافسة المشروعة والنزيهة	76
البند السادس	إفساد مناخ الإستثمار	77
البند السايع	عجز ميزانية الدولة (الإستدانة الخارجية)	78
البند الثامن	التأثير على حرية التجارة الدولية	78
الفرع الثاني	المخاطر الإجتماعية والسياسية لجريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال	79
البند الأول	المخاطر الإجتماعية لجريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال	79
الفقرة الأولى	إنتشار الفساد داخل المجتمع	79
الفقرة الثانية	إنتشار وتفشي ظاهرة البطالة	80
الفقرة الثالثة	إنتشار لاعدل داخل المجتمع	81
الفقرة الرابعة	إنخفاض المستوى المعيشي	81
الفقرة الخامسة	إنتشار الأوبئة	82
البند الثاني	الآثار السياسية لجريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال	82
الفقرة الأولى	السيطرة على النظام السياسي	82
الفقرة الثانية	تمويل النزاعات العرقية والدينية والتنظيمات الإرهابية	83
الفقرة الثالثة	زيادة الإنفاق على الأمن	84

الفصل الثاني	**الطبيعة القانونية الخاصة لجريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال**	85
المبحث الأول	تحديد فكرة خصوصية جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من حيث التكييف	85
المطلب الأول	الصعوبات المرتبطة بتكييف جريمة الغش الضريبي	86
الفرع الأول	إعتبار جريمة الغش الضريبي مخالفة إدارية	86
الفرع الثاني	إعتبار الغش الضريبي جريمة إقتصادية	89
البند الأول	فكرة الجريمة الإقتصادية في النظام العام الإقتصادي الليبرالي	90
البند الثاني	فكرة الجريمة الإقتصادية في النظام العام الإقتصادي التوجيهي	90
الفرع الثالث	الغش الضريبي جريمة خاصة	94
البند الأول	الغش الضريبي مخالفة بسيطة	96
البند الثاني	الغش الضريبي جنحة	97
البند الثالث	الغش الضريبي جناية	99
المطلب الثاني	الإختلاف الفقهي حل تحديد طبيعة جريمة تبييض الأموال	100
الفرع الأول	إعتبار جريمة تبييض الأموال فعل من أفعال المساهمة التبعية	100
الفرع الثاني	إعتبار تبييض الأموال جريمة إخفاء الأشياء ذات المصدر غير المشروع	105
البند الأول	الأسباب المرتبطة بالجريمة الأولية	106
البند الثاني	الأسباب المرتبطة بالسلوك المادي المكون للجريمة	107
البند الثالث	الأسباب المرتبطة بمحل الإخفاء	108
الفرع الثالث	تبييض الأموال جريمة خاصة ذات طبيعة إقتصادية وذات بعد دولي	110

البند الأول	تحديد الطبيعة الإقتصادية لجريمة تبييض الأموال	113
الفقرة الأولى	الآليات البنكية والمالية	113
الفقرة الثانية	الآليات التجارية	115
الفقرة الثالثة	إستخدام الآليات التكنولوجية	115
البند الثاني	البعد الدولي لجريمة تبييض الأموال	115
المبحث الثاني	خصوصيات جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال من حيث البنيان القانوني	116
المطلب الأول	أركان جريمة الغش الضريبي	117
الفرع الأول	الركن الشرعي لجريمة الغش الضريبي	117
البند الأول	حلول الإدارة محل السلطة التشريعية في التشريع	119
الفقرة الأولى	مضمون التفويض التشريعي	119
الفقرة الثانية	ضوابط تفويض التشريع	120
أولا	أن يكون التفويض ضمن نطاق المخالفات	120
ثانيا	أن لا يؤدي التفويض للمساس بالحريات الفر دية	120
البند الثاني	حلول الإدارة محل السلطة القضائية في تسليط العقاب	122
الفرع الثاني	الركن المادي لجريمة الغش الضريبي	123
البند الأول	إستعمال الطرق الإحتيالية	123
الفقرة الأولى	مفهوم الطرق الإحتيالية	124
أولا	التعريف الفقهي للطرق الإحتيالية	124
ثانيا	التعريف القضائي	125

الفقرة الثانية	صور الطرق الإحتيالية و مدى إمكانية حصرها	126
أولا	في قانون الإجراءات الجبائية	126
ثانيا	في قانون الضرائب غير المباشرة	127
ثالثا	في قانون الرسم على رقم الأعمال	127
رابعا	في قانون التسجيل وقانون الطابع	128
البند الثاني	إستعمال الطرق الإحتيالية للتملص أو محاولة التملص من الضرائب	131
الفقرة الأولى	ممارسة نشاط غير مصرح به	132
أولا	ممارسة نشاط دون القيد في السجل التجاري	132
ثانيا	عدم التصريح عمدا	133
ثالثا	تقديم التصريح خالج الآجال القانونية	135
الفقرة الثانية	إنجاز عمليات شراء و بيع بدو فاتورة خاصة بالبضائع	135
الفقرة الثالثة	تسليم أو تقديم فواتير وسندات أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية	136
أولا	عدم مسك و إتلاف الدفاتر المفروضة على المكلفين مسكها	138
ثانيا	تضخيم الأعباء عن طريق القيام بتحرير أو إستيلام فواتير تتضمن عمليات وهمية عدم مسك و إتلاف الدفاتر المفروضة على المكلفين مسكها	138
ثالثا	مسك محاسبتين	141
رابعا	تزوير المحررات التجارية	141
الفقرة الرابعة	الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه	144

الفقرة الخامسة	القيام بمناورات تهدف إلى تنظيم إعسار المكلف المتابع لدفع ضريبة	150
الفقرة السادسة	حكم محاولة التملص من الضريبية	152
البند الثالث	مساءلة المساهمة و الإشتراك في جريمة الغش الضريبي	154
الفرع الثالث	الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي	156
البند الأول	القصد العام	157
المطلب الثاني	أركان جريمة تبييض الأموال	158
الفرع الأول	الركن الشرعي لجريمة تبييض الأموال	158
البند الأول	.القانون رقم 96-22 المؤرخ في 09 جويلية 1966 المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم النقدي الخاص بالصرف و حركة رؤوس الأموال من و إلى الخارج	159
البند الثاني	المرسوم التنفيدي رقم 02-127 المؤرخ في 07 أفريل 2002 المتضمن إنشاء خلية معالجة الإستعلام المالي	160
البند الثالث	القانون رقم 02-11المؤرخ في14ديسمبر2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003	161
البند الرابع	الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتعلق بالنقض و القرض	161
البند الخامس	القانون رقم 06-01 المعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته	162
الفرع الثاني	الركن المادي لجريمة تبييض الأموال	162
البند الأول	الركن المفترض	163
الفقرة الأولى	الجريمة الأولية بين النهجين الضيق و الواسع ،أيهما أنجع؟	164
أولا	معنى العائدات الإجرامية	166

ثانيا	إثبات الجريمة الأولية مصدر الأموال غير المشروعة	167
البند الثاني	السلوك الإجرامي	169
الفقرة الأولى	تحويل الأموال أو نقلها بغرض (إخفاء مصدرها أو تمويه مصدرها غير المشروع)	169
أولا	العمليات المصرفية	170
ثانيا	العمليات المصرفية	172
الفقرة الثانية	إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقة للأموال و الممتلكات أو مصدرها أو مكانها أو كيفية التصرف فيها أو حركتها أو الحقوق المتعلقة بها	176
أولا	إستخدام الشركات الوهمية	177
ثانيا	إكتناز الأموال في الخزانات الحديدية (**coffret fort**)	179
الفقرة الثالثة	إكتساب الممتلكات والأموال أو حيازتها أو إستخدامها مع علم الشخص القائم بذلك وقت تلقيها أنها تشكل عائدات إجرامية :	179
الفقرة الرابعة	الإشتراك والمساعدة والتواطؤ والتأمر على إرتكاب أو تسهيل إرتكاب الأفعال	180
أولا	الإشتراك والمساعدة	180
ثانيا	حدود المعاقبة على المساعدة و الإشتراك	182
ثالثا	تسهيل عمليات تبييض الأموال وإسداد المشورة بشأنها	183
الفرع الثاني	تحديد الركن المعنوي لجريمة تبييض الأموال	184
البند الأول	القصد العام	184
البند الثاني	القصد الخاص	186
الباب الثاني :إسناد جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال للشخص المعنوي		187

الفصل الأول	**شروط وأثار قيام المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال:**	188
المبحث الأول	شروط قيام المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال	188
المطلب الأول	إرتكاب جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من طرف شخص معنوي	189
الفرع الأول	تحديد صفة الشخص المعنوي المسئول جنائيا	189
البند الأول	الأشخاص المعنوية العامة ومدى مسؤوليتها جنائيا	190
الفقرة الأولى	مسؤولية الدولة جنائيا	190
أولا	فكرة السيادة كأساس لإنتفاء مساءلة الدولة جنائيا	191
ثانيا	إحتكار الدولة لسلطة العقاب يحول دون إمكانية متابعتها جزائيا	192
ثالثا	إختلاف الوظائف كأساس لعدم مسؤولية الدولة عن أفعالها جنائيا	193
الفقرة الثانية	المسؤولية الجنائية لباقي الأشخاص المعنوية العامة	193
البند الثاني	الأشخاص المعنوية الخاصة المسئولة جنائيا	195
الفقرة الأولى	الشركات المدنية	196
الفقرة الثانية	الشركات التجارية	198
أولا	شركات الأشخاص	198
ثانيا	شركات الأموال	202
الفقرة الثالثة	مدى مسؤولية باقي التجمعات التي لا تتمتع بالشخصية القانونية	213
أولا	شركة المحاصة	213

ثانيا	الشركة الفعلية	214
ثالثا	مجمع الشركات	218
الفرع الثاني	مبدأ التخصيص	220
البند الأول	عدم تعارض مسؤولية الشخص المعنوي الخاص عن جريمة الغش الضريبي مع مبدأ التخصيص	223
الفقرة الأولى	مضمون قوانين الضرائب وصفة المخاطبين بها	223
أولا	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	223
ثانيا	قانون الضرائب غير المباشرة	229
ثالثا	قانون الرسم على رقم الأعمال	230
الفقرة الثانية	تحديد النص الخاص المجرم للشخص المعنوي في قوانين الضرائب	233
البند الثاني	عدم تعارض مسؤولية الشخص المعنوي الخاص عن جريمة تبييض الأموال مع مبدأ التخصيص	236
الفقرة الأولى	إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة سنة 2000	236
الفقرة الثانية	قانون العقوبات الجزائري	237
الفقرة الثالثة	قانون الوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب ومكافحتهما	239
المطلب الثاني	إرتكاب جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال من طرف شخص طبيعي له سلطة التعبير عن إرادة الشخص المعنوي الخاص	240
الفرع الأول	إرتكاب جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من طرف أحد أجهزة الشخص المعنوي أو ممثليه الشرعيين	240

البند الأول	إرتكاب جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال من طرف أحد أجهزة الشخص المعنوي	241
البند الثاني	إرتكاب جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال من طرف الممثلين الشرعيين للشخص المعنوي الخاص	244
البند الثالث	الإستثناءات الواردة على شرط إرتكاب الجريمة من طرف جهاز أو ممثل الشخص المعنوي الشرعي	244
الفقرة الأولى	حالة تجاوز العضو أو الممثل حدود إختصاصه و تأثيره على مسؤولية الشخص المعنوي الخاص	246
أولا	الإتجاه الأول	247
ثانيا	الإتجاه الثاني	247
الفقرة الثانية	المسير الفعلي ومدى الإعتداد بتصرفاته لإقامة مسؤولية الشخص المعنوي	248
الفقرة الثالثة	حال منح تفويض للتصرف بإسم الشخص المعنوي	250
الفرع الثاني	إرتكاب جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال لحساب الشخص المعنوي	251
البند الأول	مفهوم عبارة لحساب الشخص المعنوي	253
البند الثاني	مدى تحقق شرط لحساب الشخص المعنوي	254
المبحث الثاني	أثار قيام مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال على مسؤولية الأشخاص الطبيعيين(مبدأ تعدد المسؤوليات)	255
المطلب الأول	تحديد درجة مساهمة الشخص المعنوي في إرتكاب جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال	256
الفرع الأول	أنواع مساهمة الشخص المعنوي في إرتكاب جريمتي الغش الضريبي وتبييض	

	الأموال	256
البند الأول	الحالات التي يكون فيها الشخص المعنوي فاعلا أصليا للجريمتين	256
الفقرة الأولى	الأفعال الإجرامية الصادرة عن أحد أعضاء ممثلي الشخص المعنوي الشرعيين	258
الفقرة الثانية	الأفعال الإجرامية المصادق عليها بالإجماع	259
الفقرة الثالثة	الأفعال الإجرامية التي لا يمكن تأوليها إلا لفائدة الشخص المعنوي	259
البند الثاني	الحالات التي يكون فيها الشخص المعنوي شريكا في الجريمتين	259
الفقرة الأولى	الحالة التي يكون فيها الفاعل الأصلي شخص معنوي	260
الفقرة الثانية	الحالة التي يكون فيها الفاعل الأصلي شخصا طبيعيا	263
الفرع الأول	القصد الجنائي للشخص المعنوي	264
المطلب الثاني	تكريس قاعدة تعدد المسؤوليات	267
الفرع الأول	المقصود بقاعدة تعدد المسؤوليات	267
الفرع الثاني	نطاق مبدأ إزدواج المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي و الطبيعي عن جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال	270
البند الأول	نطاق قاعدة إزدواجية المسؤولية بين الشخص الطبيعي و الشخص المعنوي في جريمة الغش الضريبي	270
البند الثاني	نطاق قاعدة إزدواجية المسؤولية بين الشخص الطبيعي و الشخص المعنوي في جريمة الغش الضريبي	272
الفصل الثاني	**النظام القانوني لمتابعة الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال**	275

المبحث الأول	الإجراءات القانونية الخاصة المتبعة إتجاه الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال	276
المطلب الأول	إثبات ومعاينة جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال	276
الفرع الأول	إثبات ومعاينة جريمة الغش الضريبي	277
البند الأول	الأشخاص المؤهلون لمعاينة جريمة الغش الضريبي	**277**
الفقرة الأولى	الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي في قانون الضرائب المباشرة وقانون التسجيل	278
الفقرة الثانية	الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي في قانون الضرائب غير المباشرة و قانون الطابع	279
الفقرة الثالثة	الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي في قانون الرسم على رقم الأعمال	280
البند الثاني	وسائل البحث والتحري عن جريمة الغش الضريبي	281
الفقرة الأولى	البحث عن جريمة الغش الضريبي عن طريق مراقبة التصريحات	282
الفقرة الثانية	البحث عن جريمة الغش الضريبي بواسطة إجراء التحقيق المحاسبي	284
الفقرة الثالثة	البحث عن جريمة الغش الضريبي من خلال إجراء التحقيق المعمق	286
الفقرة الرابعة	البحث عن الغش الضريبي بواسطة إجراء التلبس الجبائي	286
الفقرة الخامسة	تطبيق المعاينة وتحرير المحاضر	287
أولا	الإجراءات الشكلية للمعاينة	288
ثانيا	تحرير محاضر المعانية	290

الفقرة السادسة	القوة الثبوتية لمحاضر أعوان إدراة الضرائب	291
أولا	الحالة التي يكون لمحاضر أعوان إدارة الضرائب حجية نسبية	291
ثانيا	التي يكون لمحاضر أعوان إدارة الضرائب حجية المطلقة	292
الفرع الثاني	إثبات و معاينة جريمة تبييض الأموال	295
البند الأول	أساليب البحث والتحري عن جريمة تبييض الأموال	296
الفقرة الأولى	إجراء التفتيش الإستثنائي	296
الفقرة الثانية	مراقبة الأشخاص و الأموال والأشياء	297
أولا	مراقبة الأشخاص	297
ثانيا	مراقبة حركة الأموال والأشياء	298
ثالثا	شروط المراقبة	298
الفقرة الثالثة	إعتراض المراسلات وتسجيل الأصوات وإلتقاط الصور	299
أولا	مدى مشروعية إجراء إعتراض المراسلات وتسجيل الأصوات وإلتقاط الصور	300
ثانيا	شروط إعتراض المراسلات وتسجيل الأصوات وإلتقاط الصور	301
الفقرة الرابعة	التسرب أو الإختراق (**L'infiltration**)	301
أولا	المقصود بالتسرب والإختراق	302
ثانيا	شروط التسرب والإختراق	302
البند الثاني	الهيئات المساعدة على التحقيق والتحري في جريمة تبييض الأموال	304
الفقرة الأولى	خلية معالجة الإستعلام المالي	304
الفقرة الثانية	البنوك والمؤسسات المالية	306

الفقرة الثالثة	اللجنة المصرفية	308
المطلب الثاني	الشكوى و ممارسة الدعوى العمومية ضد الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال	309
الفرع الأول	تحديد المحكمة المختصة إقليما لمتابعة الشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال	310
البند الأول	تحديد المحكمة المختصة إقليما لمتابعة الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي	311
الفقرة الأولى	مكان فرض الضريبة (معيار الإقامة الجبائية)	312
الفقرة الثانية	مكان الحجز	315
البند الثاني	تحديد المحكمة المختصة إقليما لمتابعة الشخص المعنوي عن جريمة تبييض الأموال	315
الفقرة الأولى	تحديد المحكمة المختصة للفصل في جريمة تبييض الأموال المرتكبة من طرف شخص معنوي على الصعيد الداخلي	316
الفرع الثاني	القواعد الخاصة بتحريك الدعوى العمومية عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال وتمثيل الشخص المعنوي	319
البند الأول	الشكوى إجراء جوهري لتحريك الدعوى العمومية عن الغش الضريبي	320
الفقرة الأولى	السلطة التقديرية لإدارة الضرائب في رفع الشكوى	321
الفقرة الثانية	شروط تقديم الشكوى ومركزة إدارة الضرائب	322
البند الثاني	تحريك الدعوى العمومية لجريمة تبييض الأموال عن طريق المطالبة بالإجراءات	323
البند الثالث	القواعد الخاصة بتمثيل الشخص المعنوي	325
الفقرة الأولى	الممثل القانوني للشخص المعنوي	326

الفقرة الثانية	الممثل الإتفاقي	236
الفقرة الثالثة	الممثل القضائي	327
البند الرابع	إنقضاء الدعوى العمومية عن جريمتي الغش الضريبي و تبييض الأموال	328
الفقرة الأولى	إنقضاء الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي	329
أولا	إنقضاء الدعوى العمومية بعدم تقديم الشكوى	329
ثانيا	إنقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي بالتصالح	331
ثالثا	إنقضاء الدعوى العمومية في جريمة الغش الضريبي بالتقادم	332
الفقرة الثانية	إنقضاء الدعوى العمومية الناشئة عن جريمة تبييض الأموال	333
أولا	إنقضاء الدعوى العمومية في جريمة تبييض الأموال بعدم المطالبة بالإجراءات	333
ثانيا	إنقضاء الدعوى العمومية في جريمة تبييض الأموال بالتقادم	334
المبحث الثاني	العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي	335
المطلب الأول	العقوبات الماسة بحياة الشخص المعنوي وبذمته المالية	336
الفرع الأول	العقوبات المالية	336
البند الأول	الغرامات المالية	337
الفقرة الأولى	تحديد مبلغ الغرامة المطبقة على الشخص المعنوي عند إرتكابه لجريمة الغش الضريبي	338
أولا	الغرامات الجزائية	339
ثانيا	الغرام الجبائية	340

الفقرة الثانية	تحديد مبلغ الغرامة المطبقة على الشخص المعنوي عند إرتكابه لجريمة تبييض الأموال	343
البند الثاني	عقوبة المصادرة	345
الفرع الثاني	العقوبات الماسة بوجود الشخص المعنوي وبنشاطه	349
البند الأول	حل الشخص المعنوي	349
البند الثاني	غلق الشخص المعنوي	351
البند الثالث	عقوبة المنع من ممارسة النشاط المهني	353
المطلب الثاني	العقوبات الماسة ببعض الحقوق الأخرى	354
الفرع الأول	العقوبات الماسة بسمعة الشخص المعنوي	354
البند الأول	عقوبة نشر الحكم الخاص بالإدانة	355
البند الثاني	الإقصاء من الصفقات العمومية	356
الفرع الثاني	العقوبات شبه قضائية	357
البند الأول	تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقية معلوماتية	357
البند الثاني	سحب الإعتماد والوضع قيد التصفية	358
البند الثالث	سحب التوطين المصرفي بالنسبة للمستوردين	359
الخاتمة		360
الملاحق		
قائمة المراجع		372

الفهرس		407

ملخص :

تماشيا مع السياسة الجنائية الحديثة أخد المشرع الجزائري على غرار جل التشريعات المقارنة بمبدأ المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي في قانون العقوبات كأصل عام سنة 2004، تحت وطأة الآثار الخطيرة التي تخلفها الجرائم الإقتصادية بصفة عامة والغش الضريبي وتبييض الأموال بصفة خاصة. ترتب على ذلك خروج عن القواعد الموضوعية والإجرائية المتبعة في الجرائم التقليدية. وبات يكفي لإقامة المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمتي الغش الضريبي وتبييض الأموال إرتكاب الجريمتين بإسمه ولحسابه الخاص.

الكلمات المفتاحية:

المسؤولية الجنائية، الشخص المعنوي، الجرائم الإقتصادية،الغش الضريبي،تبييض الأموال، قانون العقوبات.القانون الجنائي الضريبي.

Résumé *:*

Conformément à la politique pénale moderne, le législateur algérien, comme la plupart des autres législations, a introduit le principe de la responsabilité pénale de la personne morale dans le Code pénal en tant que principe général en 2004, sous le poids des graves conséquences d'infractions économiques en général et la fraude fiscale et le blanchiment d'argent en particulier. Cela a entraîné un écart par rapport aux règles de fond et de procédure utilisées dans

les infractions classiques. il suffit pour établir la responsabilité pénale de la personne morale en cas de fraude fiscale et de blanchiment d'argent en les commettant en son nom et pour son propre compte.

Mots clés:

Responsabilité pénale, personnes morales, infractions économiques, fraude fiscale, blanchiment d'argent, droit pénal, droit pénal fiscale.

Abstract:

In line with modern criminal policy, Algerian legislator, like most other legislations, introduced the principle of criminal liability of the moral person in the Penal Code as a general principle in 2004, under the weight of the serious consequences of economic crimes in general and tax fraud and money laundering in particular. This resulted in a departure from the substantive and procedural rules used in general crimes. And it is sufficient to establish the criminal responsibility of the legal person for the crimes of tax fraud and money laundering committing the crimes in his name and for his own account.

Keywords:

Criminal liability, legal persons, economic offenses, tax fraud, money laundering, criminal law, Criminal tax law.