



جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان -
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون الخاص



جريمة الغش الجبائي

رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص

تحت إشراف:

د. بمرزوق عبد القادر

بممن إعداد الطالب:

سيد اعمر محمد

لجنة المناقشة:

رئيساً	جامعة تلمسان	أستاذ محاضر - أ -	د. غلاي محمد
مشرفاً ومقرراً	جامعة تلمسان	أستاذ محاضر - أ -	د. بمرزوق عبد القادر
مناقشاً	المركز الجامعي مغنية	أستاذ محاضر - أ -	د. هاملي محمد
مناقشاً	المركز الجامعي مغنية	أستاذ محاضر - أ -	د. جازول صالح

السنة الجامعية 2017-2018

الملخص باللغة العربية:

تعتبر جريمة الغش الجبائي من الجرائم الاقتصادية التي تتمثل أساساً في التملص كلياً أو جزئياً أو محاولة التملص من دفع الضريبة بطرق تدليسية. والتي ترجع أسبابها إلى أسباب متعلقة بالملكف بالضريبة من جهة أو الإدارة الجبائية من جهة أخرى، بل وحتى ترجع أسبابها إلى النظام الجبائي في بعض الأحيان الأخرى. ومن أجل الحد من هذه الجريمة حول المشرع للإدارة الجبائية مختلف أساليب الرقابة الجبائية والتحري من أجل التحقق من هذه الجريمة (الجنحة) ومعاينتها. وهذا بهدف إثباتها ومن ثم فرض إحدى هاتين العقوبتين الجبائية أو الجزائية أو هما معاً ضد مرتكبيها.

الكلمات المفتاحية: الملصك بالضريبة، الإدارة الجبائية، الرقابة الجبائية، الغش الجبائي، الطرق التدليسية، الشكوى، العقوبة.

Résumé :

L'infraction de fraude fiscale est un des crimes économiques qui constitue à éluder totalement ou partiellement un taxe, ou à une tentative d'éluder un taxe d'une manière frauduleuse. Les causes d'une infraction fiscale peuvent être attribuées au contribuable ou à l'administration fiscale, ou même au système fiscal.

Pour lutter contre ce crime, le législateur met à la disposition de l'administration fiscale des différentes méthodes de control fiscal et d'investigation susceptible de le détecter et qui donne à l'administration le droit de visite. Et effectivement imposer les deux ou l'une des deux sanctions suivantes.

Mots clé : le contribuable, la administration fiscal, le contrôle fiscal, fraude fiscal, Les moyens dolosives, la réclamation, pénalité .

Abstract :

The offence of fiscal fraud is an economical crime that consists basically in the total or partial evasion of taxes or in an attempt to evade taxes fraudulently. The cases of this act may be attributes to the taxpayer, the fiscal administration or even to the fiscal system itself.

To fight this crime, the legislator entitles the fiscal administration to take different procedures and methods of fiscal control and investigation that allow this latter to detect it, to inspect and eventually inflict one or both of the following sanctions.

Key words: the taxpayer, fiscal administration, fiscal control, fiscal fraud, fraudulent ways, complaint, penalty.

﴿بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ﴾

﴿وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا﴾

صدق الله العظيم

﴿سورة طه، الآية 114﴾

إهداء

إلى روح

أبي وأمي الغاليين

إلى زوجتي قرة عيني

إلى ابنتي صفا

إلى إخواني وأخواتي

إلى كل أفراد العائلة والأقارب

إلى أستاذي المحترم

" بمرزوق عبد القادر "

إلى كل أصدقاء الدرب

كلمة شكر

نحمد الله سبحانه وتعالى على توفيقه لنا في إنجاز هذا العمل المتواضع

والذي نأمل أن يكون خالصاً لوجهه الكريم.

كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل أساتذتي، وبالأخص أستاذ

المحترم " بمرزوق عبد القادر "

نبراس العلم والأخلاق

على توجيهاته القيمة

وإلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إثراء هذا الموضوع.

قائمة أهم المختصرات

– باللغة العربية:

- ج.ر.....جريدة رسمية
- د.ج.....دينار جزائري
- ف.....فقرة
- د.س.....دون سنة النشر
- د.ب.ن.....دون بلد النشر
- د.ت.ن.....دون تاريخ النشر
- د.د.ن.....دون دار النشر
- ق.ض.م.....قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- ق.ض.غ.م.....قانون الضرائب غير المباشرة
- ق.ر.ر.أ.....قانون الرسم على رقم الأعمال
- ق.ت.....قانون التسجيل
- ق.ط.....قانون الطابع
- ق.إ.جبا.....قانون الإجراءات الجبائية
- ق.إ.ج.ف.....قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي
- ق.م.....القانون المدني
- ق.تج.....القانون التجاري
- ص.....صفحة
- د.م.ج.....ديوان المطبوعات الجامعية

- En langue française :

Al.....	Alinéa
Art.....	Article
CE	Conseil d'Etat
CGI	Code général des impôts
CID	Code des impôts directs et taxes assimilée
CI I	Code des impôts indirects
D.R.V.....	Direction des Recherche et Vérification
Coll.	Collection
éd.	édition
G.A.J.F.....	Les grands arrêts de la Jurisprudence fiscale
G.A.D.A.....	Actualité juridique de droit administratif
Litec.	Librairie technique
L.G.D.J.....	Librairie générale de droit et de jurisprudence
L.P.F.....	Livre des procédures fiscales
n ⁰	numéro
Op.cit.....	Option citée
O.P.U.....	Office des presses Universitaires
p.....	page
pp.....	pages
P.U.F.....	Presse universitaire de France
R.J.F.....	Revue de jurisprudence française
R.F.F.P.....	Revue française de finances publiques
R.F.....	Revue Fiduciaire
T.....	Tome
T.G.I.....	Tribunal de grande instance
T.V.A.....	Taxe sur la valeur ajoutée
V.....	voir

مقدمة

تعتبر ظاهرة الغش الجبائي ظاهرة عالمية قديمة، وهذا نظراً لإقتران وجودها بوجود الضريبة، ففي الجزائر فمنذ نهاية السبعينات إزدادت أهمية ظاهرة الغش الجبائي بسبب النمو السريع للنشاط الإقتصادي الموازي. ونظراً للدور الهام الذي تؤديه الضريبة في المجال المالي والإقتصادي والإجتماعي والسياسي مما يترتب عليه عدة انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني، لذلك فإن مختلف الأنظمة الضريبية تعمل على مكافحة هذه الظاهرة للتقليل من حدتها.

وجدير بالذكر أن لا أحد ينكر الدور الأساسي الذي لعبته الضريبة في إنشاء وتدعيم المؤسسات والأجهزة التي تسهر على خدمة المواطن، وكذا تمويل النفقات العامة لمواجهة المصاريف العديدة والمتنوعة المفروضة عليها بحكم تعدد المهام والأعباء المنوطة بها. وهذا مايفسر إهتمام التشريعات العربية أو الغربية سواء القديمة أو الحديثة منها بموضوع الضرائب، ووضع أجهزة وآليات كفيلة بحمايتها من خلال ما يعرف بفكرة الزجر الجبائي والتي تهدف بالأساس إلى حماية النظام الجبائي من محاولة التملص أو مايعرف بظاهرة الغش الجبائي.

وللتعريف بهذه الجريمة¹، فالغش الجبائي يتخذ معانٍ مختلفة حسب المعايير المطبقة للبحث فيه. فبالإعتماد على المعيار القانوني يُعرف الغش على أنه: "مجموعة من الأعمال غير القانونية التي بموجبها يتم التملص من العبئ الضريبي". وهذا ما ذهب إليه "جون سميدت" Jean SHmidt " الذي عرف الغش الضريبي بأنه: "ذلك الإخفاء المقصود إتجاه الموارد والمداخيل الجبائية والذي يستهدف من ورائه التملص من أداء الضريبة". في حين يرى الأستاذ عبد الله الأحمد " بأن الغش الضريبي هو كل جريمة تعرضت لها إحدى فصول مجلة الضريبة وأقرت لها عقوبات خاصة"².

ومن هذا المنظور فإن ما يميز الغش الجبائي حسب هؤلاء الفقهاء هو الإخلال بقواعد قانونية جبائية وخرقها بكيفية صريحة.

¹ - جريمة الغش الجبائي.

² - عبد الإله الأحمد، الغش الجبائي، المجلة القانونية التونسية، العدد 1 و2، د.د.ن، د.ب.ن، 1992، ص64.

وما يلاحظ أن هناك من إعتقاد في تعريفه للغش الجبائي على مفهومي أحدهما ضيق والآخر واسع حيث يراد بالغش الجبائي بحصر المعنى (الضيق): "كل تملص من الضريبة مستحقة للخرينة أو مساهمة في تحقيقه بوسائل محظورة قانوناً".

ولإشارة أنه يستوي في ذلك أن يصدر التملص عن إرادة الفاعل الأصلي أو بمساهمة الغير، حيث يشترط لقيامه توافر ركنين أساسيين:

ركن مادي يتمثل أساساً في التملص من الضريبة مخالفة ، وركن معنوي يتمثل في القصد الجنائي القائم على عنصري علم و إرادة الجاني.

فلا يُعتبر الغش متوافر حسب هذا الإتجاه إلا بثبوت ما يؤكد إستعمال وسائل محظورة من أجل تحقيق كسب جبائي على حساب الخزينة.

إلا أنه ومن جانب آخر، وفي ظل تزايد تدخل الدولة وحاجتها لزيادة الموارد، إتجهت بعض الكتابات إلى الدفاع عن منظور أوسع لمفهوم الغش الجبائي. حيث إعتبرت هذا الأخير متوافراً كلما تم اللجوء لطرق تتيح التملص من الضريبة سواء اقترن ذلك أو لم يقترن بمخالفة نص جبائي.

إنطلاقاً من هذا الأساس فإن الغش الجبائي من خلال هذا المنظور يتمثل في إعطاء أي تصور خاطئ للحقيقة أو تفسير مغلوط يؤدي إلى التملص من الضريبة، ولو لم يقترن ذلك بخرق نص جبائي. وبالتالي يعتبر غشا جبائياً أي إستغلال لثغرات القانوني الجبائي.

ومن خلال المقارنة بين هذين الإتجاهين، يظهر لنا أن الإختلاف بينهما قائماً على أساس مخالفة نص جبائي من عدمه. فنكون أمام غش جبائي فقط إذا إقترن التملص من الضريبة بمخالفة نص قانوني بالنسبة للإتجاه الأول (المفهوم الضيق). في حين يذهب الإتجاه الآخر الى القول بتوافر الغش الجبائي في جميع حالات التملص، سواء إقتران ذلك أو لم يقترن بمخالفة نص جبائي (المفهوم الواسع)¹.

ومن تم فإن السبب الرئيسي للغش الجبائي هو ضعف المستوى الأخلاقي ومستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، واعتقادهم أن الضريبة تمس أموالهم الخاصة دون مقابل. هذا ما يدفعهم إلى

¹ عبد الصمد الفلكي، السلوك الضريبي لدى المزمين وأثره على تنمية المالية العامة، أطروحة دكتوراه في القانون، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، الرباط، المغرب، السنة الجامعية 2005-2006، ص57.

إستعمال كافة الطرق والوسائل الممكنة لإجتناى الضريبة. ويقصد بالوعي الضريبي مدى احساس الممول بأهمية وقداسة الضريبة. إلا أنه عند عدم توفر هذا الإحساس لدى المكلف يؤدي به إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب والعكس صحيح. وما يفسر عدم توفر هذا الاحساس لدى المكلف يرجع إلى عدة أسباب نذكر منها:

إعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل؛

اعتقاد أن المتهرب من الضرائب سارق شريف لأنه يسرق أموال الدولة وهذه الأخيرة شخص معنوي وملك لجميع الأفراد؛

الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لاتستند إلى منطلقات ومبادئ عقائدية؛
سوء تخصيص النفقات العامة والذي يؤدي بالأفراد إلى الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لاتعود بالمنفعة العامة.

فبالتالي كلما إرتفع مستوى الوعي الضريبي كلما قلت ظاهرة الغش الجبائي, فنلاحظ أنه غالبا ما نجد التخلف في مستوى الوعي الضريبي في الدول المتخلفة، خاصة التي لم تكتمل أجهزتها وأنظمتها الضريبية.

وما تجدر الإشارة إليه أن الإصلاح الجبائي لسنة 1990 هدفه هو اعادة الاعتبار للجباية العادية. وذلك بوضع قوانين جبائية جديدة والتي من أهمها: قانون الضرائب المباشرة والقانون¹ المتضمن الرسم على القيمة المضافة. بالاضافة إلى صدور قانون الاجراءات الجبائية المتضمن في قانون المالية لسنة 2002. فبالتالي هذه القوانين هدفها الرئيسي هو تحسين مردودية الضريبة والمحافظة على حقوق الخزينة. مع العلم أنه تم إعادة النظر في طريقة معالجة الغش الجبائي بموجب قانوني المالية لسنة 2002 و2003 اللذان وضعا نظاما جديدا لجريمة الغش الجبائي.

¹ قانون الرسم على رقم الأعمال متضمن لقانون الرسم على القيمة المضافة.

وبالنظر إل قانون المالية لسنة 2002 في مادته السادسة(06) المعدلة للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي نصت على الأشكال التي يمكن أن تتخذها جريمة الغش الضريبي والمتمثلة فيما يلي:

__ إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدينين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة؛

__ تقسيم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة. وإما الاستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين؛

__ القيام عمداً بنسيان قيد أو إجراء قيد في الحسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو الوثائق التي تحل محلها. غير أنه لا يطبق هذا الحكم على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم قفل حساباتها؛

__ قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به؛

__ كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة.

وإذا كانت جريمة الغش الجبائي قد حددت معالمها واجراءاتها بموجب قانون المالية لسنة 2002 بيد أن الجزاءات المترتبة عنها ورد النص عليها في المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 المعدلة للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، فهذا فإن المشرع لم يتناول تجريم الفعل والعقاب عليه في قانون العقوبات الذي يُعتبر الشريعة العامة في المواد الجزائية، وإنما تناوله في قوانين المالية المعدلة للقوانين الجبائية. فجريمة الغش الجبائي بصفة خاصة والجرائم الضريبية بصفة عامة هي جرائم تتميز بطابع خاص عن باقي الجرام من حيث إجراءات المتابعة والتجريم وكذا العقوبات المقررة لها.

وما يبرر سبب اختيارنا لموضوع جريمة الغش في المادة الجبائية يرجع إلى عدة مبررات ذاتية وأخرى موضوعية نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

يعتبر موضوع جريمة الغش الجبائي من الجرائم الجديرة بالبحث في مجال التشريع الجبائي نظراً لما تتميز به هذه الجريمة من المساس بالاقتصاد الوطني والدولي بالإضافة إلى عنصر الجدة الذي يتمثل في تغيير وصف هذه الجريمة وفق القوانين المالية المستحدثة والمتغيرة باستمرار وهذا ما يجعل هذه الجريمة تتخذ أحيانا وصف جنحة من جهة، وجناية من جهة أخرى إلى أن استقر عليها الوضع وفق التشريع الجبائي الحالي وتكييفها على أنها جنحة دون الأخذ بتشديدها إلى جناية. وهذا ما يجعل هذا الانتقال حسب السياسة العقابية للمشرع الجبائي الجزائري محل اهتمام الباحثين وسبب ذاتي للبحث في هذا المجال العقابي لهذه الجريمة الخاصة التي لفتت نظر اهتمام الباحثين الجبائيين المختصين في هذا المجال وهذا مادفعنا كباحثين لمعالجة هذه الظاهرة.

وعلاوة على ذلك فبالإضافة إلى الأسباب الذاتية لإختيارنا لهذا الموضوع توجد كذلك أسباب موضوعية تتمثل في:

قلة الدراسات إن لم نقل منعدمة في مجال جريمة الغش الجبائي من الناحية القانونية لأن أغلب الدراسات تعالجها من وجهة نظر اقتصادية؛

طبيعة موضوع البحث والخاصية المميزة له والتي تثير في الحقيقة إشكاليات قانونية وإقتصادية ينبغي معالجتها؛

أهمية هذا الموضوع نظراً لكونه يعتبر من المواضيع المهمة التي تؤثر على الإقتصاد والتي تارة المشرع يشدد في العقوبة على هذه الجريمة، وتارة يلجأ إلى إلتماس ظروف التخفيف ويكيفها على أنها جنحة عادية لكونها تبقى جريمة مالية إقتصادية.

ونظراً لخطورة جريمة الغش الجبائي جعل الجبائيين والدراسين للتشريع الجبائي هذا الموضوع محل نظر اهتمام الفقهاء والباحثين لدراسة هذه الجريمة بغض النظر عن الأهمية المالية لهذه الظاهرة. ويظهر هذا جلياً من خلال محاولاتهم دراستهم لآثارها المباشرة على التوازنات المالية للخزينة العامة للدولة،

كظهور عجز في الميزانية العامة للدولة وما يترتب عنه من نقص في تمويل المرافق العامة، بل يتجاوزه ليشمل الإخلال بالتوازنات الاقتصادية والاجتماعية كحدوث انخفاض في مستوى الادخار والاستثمار، وما يترتب على ذلك من تأثير سلبي على التوزيع الجلي للأنشطة الانتاجية بين مختلف القطاعات الاقتصادية والمنافسة الحرة على مستوى الإنتاج وتوزيع العبئ الضريبي بين الملمزمين بالضريبة.

فالغش الجبائي على هذا الأساس بالنظر إلى هذه الأهمية التي يكتسبها سواء من الناحية المالية أو الإقتصادية أو القانونية، فهذا أصبح ظاهرة عالمية لا يخلوا منها أي نظام جبائي مهما كانت درجة تنظيمه ومهما تعددت هياكله ومؤسساته، إلا أنه من ناحية أخرى نجد أهمية وجود الغش الجبائي في الأنظمة الضريبية المختلفة يختلف من دولة لأخرى. فالدراسات المالية تتفق جميعها حول انتشار ظاهرة الغش الجبائي في دول العالم الثالث نظرا للهشاشة التي تتميز بها أنظمتها الضريبية والتي يعتبر من ضمنها النظام الجبائي الجزائري الذي يعتبر خير نموذج لتجريم هذه الظاهرة وفرض عقوبات زجرية للحد منها. و بالنظر إلى الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع قليلة إن لم نقل منعدمة والتي كانت أغلبها دراسات إقتصادية أكثر منها قانونية ولعل من أبرز الأبحاث والدراسات السابقة لهذا الموضوع تتجلى من خلال دراسة نقدية تحليلية مقارنة الصادرة عن مجلة المحكمة العليا_ عدد خاص_ الغش والتهرب الجمركي يومي 13 و 14 نوفمبر 2007.

ولعل من أبرز الصعوبات والإشكاليات التي واجهتنا من خلال إعدادنا لهذه الدراسة هي قلة المراجع المتخصصة والتعديلات والتغيرات المتتالية لقوانين المالية سواء فيما يتعلق بقوانين المالية الأصلية منها أو التكميلية. وهذا ما جعل التكييف القانوني لهذه الجريمة ينتقل من جنحة إلى جناية إلى أن أستقر المشرع على تكييفها على أنها جنحة. وهذا ما يترتب عنه تشديد أو تخفيف العقوبة حسب تكييفها. الأمر الذي جعل هذا الموضوع محل إهتمامنا من خلال الإشكاليات والصعوبات التي يطرحها.

فمن خلال هذا المنطلق تبرز الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة والمتمثلة في: إلى أي مدى وفق

المشرع الجبائي في وضع جزاء مناسب للحد من جريمة الغش الجبائي؟

هذه الإشكالية الرئيسية التي بدورها تتفرع عنها مجموعة من التساؤلات الفرعية والتي تتبلور في

ما يلي: هل التكييف القانوني لجريمة الغش الجبائي الحالي والذي يصنفها على أنها جنحة، يعتبر تكييف صائب وكافي لتصنيف هذه الجريمة، أم ينبغي تشديده واعادة تكييفها على أنها جنائية؟. وهل العقوبات المفروضة على مرتكبي هذه الجريمة سواء جبائية كانت أو جزائية كافية للحد منها وردع المكلفين بالضريبة الغير ملتزمين والمخالفين لقواعد النظام والتشريع الجبائي؟.

ولالإجابة على هذه الإشكالية والتساؤلات الفرعية المتولدة عنها فقد انتهجنا بذلك منهجا وصفيا تحليليا، بحيث يتجلى الوصف في التعريف بجريمة الغش الجبائي وتمييزها عن بعض المفاهيم المشابهة، علاوة على التعرف على أسباب هذه الجريمة والآثار المترتبة عنها هذا من جهة، ومن جهة أخرى إنتهجنا بالنقد والتحليل والدراسة لمختلف النصوص الجبائية سواء ماتعلق منها بالقوانين الموضوعية لمختلف القوانين الجبائية أو بالنظر إلى قانون الإجراءات الجبائية، وهذا لمعرفة أركان هذه الجريمة والإجراءات المتبعة لتطبيق العقوبة سواء كانت جبائية او جزائية أو هما معا. بيد أنه لاننسى الاستعانة بالمنهج المقارن وهذا من أجل القيام بالمقارنة بين التشريعات العربية خصوصا (المصري، المغربي، التونسي) أو العربية ونذكر منها على وجه الخصوص التشريع الفرنسي. وهذا من أجل الإستفادة منه من حيث نجاعة الإجراءات ومدى تحديد العقوبات المناسبة للحد من هذه الظاهرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى الإستناد إلى الأحكام الفقهية والإجتهاادات القضائية لمحكمة النقض الفرنسية وكذا مجلس الدولة الفرنسي بهدف سد الثغرات القانونية وتعويض النقص التشريعي والفقهي الجزائري. وهذا لإيجاد حلول قضائية لحل هذا النزاع أو لوضع حد لمنع تنامي وانتشار هذه الجريمة.

ومن أجل الإلمام والإحاطة بجوانب هذا الموضوع فقد إرتأينا تقسيم دراستنا وفق خطة ثنائية تتضمن باين: حيث تناولنا في الباب الأول: النظام القانوني لجريمة الغش الجبائي والذي من خلاله تعرضنا لماهية الغش الجبائي في الفصل الأول من جهة، واليات البحث والتحري لإثبات الغش الجبائي في فصل ثان من جهة أخرى. أما في الباب الثاني فتطرق لدراسة الجزاء المترتب على جريمة الغش الجبائي. وقد قسمت هذه الدراسة إلى قسمين: تناولت في الفصل الأول إجراءات المتابعة القضائية هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى في فصل ثان تناولت العقوبات المطبقة على جريمة الغش الجبائي.

الباب الأول :

النظام القانوني لجريمة الغش الجبائي

تعتبر جريمة الغش الجبائي من الجرائم الاقتصادية التي لها تأثير على الإقتصاد الوطني سواء على المستوى الوطني أو حتى على المستوى الدولي مما يجعل هذه الجريمة من الجرائم الجديرة بالدراسة والتي لم تستوف بعد حقها من الدراسة. هذه الظاهرة الأخيرة التي أضحت من أبرز وأهم التحديات التي تواجهها السياسات الضريبية.

ففي الجزائر منذ 1992 بدأت وزارة المالية وضمن برنامج الإصلاح الإقتصادي الشامل، بتنفيذ خطة الإصلاح المالي والجبائي وهذا بإستحداث نظام جبائي يتماشى وفق إجراءات وطرق يسهل من خلالها محاربة ومقاومة هذه الظاهرة. الأمر الذي جعل المشرع يفرض جزاء على كل مكلف بالضريبة يقوم بممارسات تتم بهدف التحايل من أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون وبطرق غير مشروعة. فالغش الجبائي يعد تصرف غير مشروع ويمثل عدم إحترام إرادي لأنه إنتهاك لروح القانون، وإرادة المشرع معاً من طرف المكلف بالضريبة بإستخدام طرق إحتيالية وتدليسية قصد التخلص من عبء الضريبة. الأمر الذي جعلنا نتناول هذه الدراسة من خلال التعرف على ماهية الغش الجبائي في الفصل الأول علاوة على اليات البحث والتحري لإثبات الغش الجبائي في فصل ثان.

الفصل الأول: ماهية الغش الجبائي

إن تحديد ماهية الغش الجبائي يتعين التفرقة بين التجنب الجبائي *lévaison fiscale* والغش الجبائي *la fraude fiscale*¹، فالتجنب الجبائي يقصد به التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة التشريعات الجبائية وذلك بإستفادته من الثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي، وهذا نتيجة حافز أو أمتياز أو إعفاء جبائي من جهة، أو نتيجة الفراغات والنقائص الموجودة في التشريع الجبائي والناجحة عن عدم إحكام صياغة النصوص. وهذا ما يجعل المكلف في وضعية مشرعة نظراً لكونه

¹ ناصر مراد، شروط فعالية النظام الضريبي مع إشارة إلى حالة الجزائر، منشور في:

محترماً للقانون¹. فهذا حسب الفقيه J.C Martinez الذي رأى بأنه: فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي.

أما الغش الجبائي فهو عبارة عن تخلص من دفع الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة التشريع الجبائي. وبهذا فالغش الجبائي يعتبر تخلص من الضريبة، وإعطاء عرض خاطئ للواقع، أو تفسير مضلل. ويكون ذلك بإستخدام طرق تدليسية وإحتيالية من أجل التملص من دفع الضريبة مرتكباً بذلك جريمة الغش الجبائي، والتي سنحاول تناولها في مبحثين: المبحث الأول: نتعرض فيه إلى تحديد مفهومها أولاً، والمبحث الثاني نخصه للتعرض لدراسة أركانها.

المبحث الأول: مفهوم الغش الجبائي

لتحديد مفهوم الغش الجبائي يتوقف على تحديد تعريفه من جهة، ومن جهة أخرى التعرف على أسباب هذه الظاهرة أو الجريمة فالغش الجبائي ينطوي على تصرف صادر عن المكلف بالضريبة ناتج عن إرادته بإستعمال طرق تدليسية وإحتيالية من أجل التخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية. وبالنظر إلى التشريع الجبائي الجزائري فنجد أنه ربط مفهوم الغش الجبائي بالطرق الإحتيالية والتدليسية والتي عددها المشرع على سبيل المثال لا الحصر والتي تعد أسباب قانونية لهذه الظاهرة. إلا أنه وبالنظر إلى الفقه فقد تعددت أوجه أسباب هذه الجريمة وتباينت من فقيه لآخر على حسب وجهة نظر كل فقيه على حدى.

المطلب الأول: تعريف الغش الجبائي

بالنظر إلى التشريع الجبائي الجزائري سواء فيما يخص القانون العام للضرائب أو فيما يتعلق بقانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجزائري وعلى غرار التشريعات المقارنة² لم يعط أي تعريف لجريمة الغش الجبائي.

¹ موريس صادق، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، مصر، 1999، ص 3.

² وأخص بالذكر التشريع الفرنسي وبعض التشريعات العربية، كالتشريع الجبائي المصري والتونسي والمغربي، فنلاحظ على سبيل المثال المشرع الفرنسي الذي حصر جريمة الغش الجبائي في الطرق الإحتيالية التي يستعملها المكلف بالضريبة بغرض التملص من دفع الضريبة وهذا ما نستشفه من خلال نص المادة 1741 من القانون العام للضرائب الفرنسي، أما بالنسبة للتشريعات العربية فنجد أن التشريع المصري من خلال قانون الضرائب على الدخل (القانون رقم 91 لسنة 2005) قد خلى من وضع تعريف لجريمة الغش الجبائي فبالرغم من أن المشرع خصص المادة الأولى منها لتحديد بعض المصطلحات الجبائية

و بالرغم من أن المشرع الجزائري لم يعط تعريف دقيق وشامل لجريمة الغش الجبائي، إلا أننا نجد أنه حصرها وحددها في الممارسات التدليسية بهدف التملص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً. و عليه فإن المشرع لم يعرف جريمة الغش الجبائي وإنما اقتصرها أو أوجزها في كل فعل صادر عن المكلف بالضريبة بطرق تدليسية (إحتيالية) بهدف التملص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية وهذا ما نستشفه من خلال القوانين الموضوعية للضريبة بالإضافة إلى قانون الإجراءات الجبائية .

فالبوقوف على قانون الضرائب المباشرة من خلال المادة 303¹ منه نجد أن المشرع عبر عن الغش الجبائي من خلال إستعمال الطرق التدليسية من أجل التملص أو محاولة التملص من دفع الضريبة وهذا ما نستشفه من خلال الفقرة الأولى من نص المادة السالفة الذكر التي تنص على أنه "...، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفية، كلياً أو جزئياً...".

بالرجوع إلى قانون الضرائب غير المباشرة نلاحظ أن المشرع عاقب كل مكلف بالضريبة يستخدم طرق إحتيالية من أجل التملص أو محاولة التملص من دفع الضريبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى عدد الأفعال التي يعتبرها طرق إحتيالية. وهذا ما نستشفه من خلال نص المادتين 532 و 533 من ق.ض.غ.م.

فمن خلال الفرع السابع من قانون الضرائب غير المباشرة الموسوم بعنوان: قمع الغش تحت البند الأول: طرق الإحتيال ووسائل الغش من خلال نص المادتين السالفتي الذكر والتي تنصان على ما يلي:

مثل: الضريبة، الممول، الأتاوات... الخ، فإن المشرع أغفل إعطاء تعريف لجريمة الغش بل فقط إكتفى في المادة 133-02 من القانون السالف الذكر ببيان الطرق التي إذا أستعملها الممول عد متهرباً من أداء الضريبة، علاوة على ذلك أن المشرع التونسي من خلال مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات الجديدة الصادرة بمقتضى القانون عدد 114 لسنة 1989 المؤرخ في 30 ديسمبر 1989 لم يستعمل إطلاقاً عبارة الغش الجبائي وإنما إستعمل عبارة "أعمال تحايل موصفة" رغم أن هذه العبارة كان المشرع التونسي قد إستعملها في الفصل 08 وما بعده التي جاءت تحت عنوان "إجراءات ضد الغش". مع الإشارة أن المشرع الفرنسي هو الآخر تفادى إستعمال كلمة "الغش" في القانون العام للضرائب مع أن جل الفقهاء إعتادوا على إستعمال هذا المصطلح.

¹ المادة 303 : معدلة بموجب المادتين 28 من ق.م لسنة 2003 و المادة 13 من ق.م لسنة 2012.

فالمادة 532 من ق.ض.غ.م نجد أنها تنص على أنه " يعاقب كل من يستخدم طرقاً إحتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها...".

علاوة على ذلك فإن المادة 533 من ق.ض.غ.م قد عدت الأعمال والنشاطات التي تعتبر أو تمثل طرقاً إحتيالية، فنلاحظ من خلال نص المادة السالفة الذكر، أن المشرع حصر الأعمال التي تشكل أساليب تدليسية وهذا من خلال نصه على أنه " تعتبر طرقاً إحتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه¹ ما يلي :

1_الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه؛

2_تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيض الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها وإما على الإستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة؛

3_إستعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم إستعمالها بعد، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع؛

4_الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تقوم مقامه، ولا تطبق هذا التدابير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي أختتمت كتاباتها؛

5_القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم؛

6_القيام من قبل مكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحمل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به.

¹ يقصد بالمادة المذكورة أعلاه، نص المادة 532 من ق.ض.غ.م.

فمن خلال نص المادة 533 من ق.ض.غ.م نلاحظ أن المشرع قد ذكر قيام المكلف بالضريبة بأفعال تجعل الأعوان المؤهلين غير قادرين على تأدية مهامهم وهي وسيلة تعرض¹ وليست وسيلة إحتيال. بالإضافة إلى أن القسم الخامس من قانون التسجيل الموسوم بعنوان الغش الجبائي من خلال نص المادة 119 و 120 من ق.ت. هاتين المادتين التي حصرتا جريمة الغش الجبائي في التملص كلياً أو جزئياً أو محاولة التملص من دفع الضريبة بطرق تدليسية.

فتنص المادة 1/119 من ق.ت على أنه " ... يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصنيفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بإستعماله طرقاً تدليسية..."².

علاوة على أن المادة 2/120 من ق.ت نصت على أنه " ... في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون دائماً مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج"³. وبالنظر إلى قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن المشرع من خلال نص المادتين 117 و 118 منه نلاحظ أن المشرع أعتبر كل عمل يهدف إلى التملص أو محاولة التملص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية بإستعمال طرق تدليسية يعاقب عليها القانون وهذا ما نستدل عليه من خلال نص المادة 117 من ق.ر.ر.أ التي تنص على أنه " يعاقب طبقاً للمادة 303 من ق.ض.م 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 تصنيفيتها أو دفعها".

كما يلاحظ من خلال المادة 118 من القانون السالف الذكر أن المشرع عدد الأعمال التي تعتبر على وجه الخصوص أعمالاً تدليسية وهذا ما نستشفه من خلال نص المادة 118 التي نصت على أنه " لتطبيق أحكام المادة 117 من هذا القانون تعتبر أعمالاً تدليسية على وجه الخصوص:

¹ الإعتراض نوعين: فردي وجماعي.

² المادة 119: معدلة بموجب المادة 17 من ق.م لسنة 2012.

³ المادة 120: معدلة بموجب المادة 21 من ق.م لسنة 2000.

1_ إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل اي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولا سيما منها عمليات البيع بدون فاتورة؛

2_ تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثبات لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو تحقيق أو مخالصة أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة و إما إلى الإستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة؛

3_ الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحل محلها ولا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أقفلت حساباتها؛

4_ الإغفال عن التصريح بمدخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بيهما عن قصد؛

5- سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به وذلك بواسطة طرق أخرى؛

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

وبالنظر إلى قانون الطابع نجد أن المشرع تارة يستعمل عبارة غش أو مناورة، وتارة أخرى يستعمل مصطلح تملص أو أعمال تدليسية. وهذا ما نستشفه من خلال نصوص المواد التالية 33، 34، 106 من القانون السالف الذكر.

فالمادة¹ 33 نصت على جريمة الغش من وجهة غايتها والعقوبات المترتبة عنها فنجد أنها تنصب على " إن كل غش أو محاولة للغش، وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نيتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق إستعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 يعاقب عليه بالعقوبات

¹ - المادة 33 من ق.ط.

المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها. غير أنه في حالة إستعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج. ومن دون الإخلال بهذه العقوبات فإن كل تقليد وتزييف وتزوير البصمات وكل استعمال لبصمات مزورة تطبق عليه العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات¹.
والمادة 34 من ق.ط نصت على أنه:

1- كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه بإستعماله وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 إلى 20.000 دج وسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.
غير أن هذا التدابير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبالغ الخاضعة للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.

وفيما يخص تطبيق المقطعي السابقتين، يعتبر من الأعمال التدليسية، قيام المكلف بتدبير إعساره أو جعل عوائق بواسطة طرق إحتيالية أخرى من أجل تحصيل كل ضريبة ورسم هو مدين به.
2- تلاحق المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، أمام الجهات القضائية المختصة وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية².

كما نصت المادة 106 من قانون الطابع على العقوبات المطبقة على المكلف بالضريبة المتملص من الضريبة على: " أن كل مخالفة لأحكام المواد 109، 100 و 101 من هذا القانون يعاقب عليها بغرامة:

10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها تقل عن 50.000 دج أو يساويه؛
15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها عن كل سنة مالية يزيد عن 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه؛
25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يزيد عن 200.000.00 دج في حالة إستعمال

¹ المادة 33 معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2000.

² المادة 34 معدلة بموجب المادتين 31 من قانون المالية لسنة 2000 و المادة 21 من قانون المالية لسنة 2012.

طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100% على كل الحقوق. وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع. إن الحد الأدنى لتطبيق الغرامة هو 500 دج¹.

وأخيراً فإن المشرع لم يعرف الغش الجبائي من خلال قانون الإجراءات الجبائية، وإنما ذكر على وجه الخصوص بعض الممارسات التدليسية. وهذا ما نستشفه من خلال نص المادة 36² التي تنص على أنه "تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية مايلي:

- ممارسة نشاط غير مصرح به؛

- إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع بدون فاتورة، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو إستياداعها؛

- تسلم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا يتعلق بعمليات حقيقية؛

- نقل تقييدات حسابية خاطئية أو وهمية، عمداً في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجبارياً بمقتضى القانون التجاري؛

- كل مناورة من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه، تهدف إلى تنظيم إعساره".

وبالنظر إلى الفقه (Doctrine) فقد تعددت آراء الفقهاء والباحثين في هذا المجال بإختلاف الزاوية المنظور منها: سواء من المنظور المالي أو الإقتصادي أو الجبائي بصفة خاصة. فهناك شبه إجماع على عمومية الغش الجبائي وأنه لا وجود لضريبة بدون غش، وحسب نظرهم أن كل ملزم غشاش، سواء كان غنياً أو فقيراً³.

فمن أشهر الفقهاء والباحثين المختصين في مجال الجباية، نجد الفقيه "اندري ماركيراز"

« André Margairaz »

¹ المادة 106 معدلة بموجب المادتين 76 من قانون المالية لسنة 1988 والمادة 66 من قانون المالية لسنة 1996.

² المادة 36 من ق.إ.جبا.

³ حسن مرشان، الغش الضريبي في القانون المغربي، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، قسم الوثائق، الجزائر، 2009، ص66.

الذي عرف الغش على أنه "يتمثل في التخلص¹ من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل"².

أما الفقيه "لوسيان مهل" « Lucien Mehl » فعرف الغش إنطلاقاً أو على إعتبار أنه يمثل "المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض أسسها"³. فهذه الأعمال كلها تعتبر من قبيل أعمال الغش والإحتيال وكافة الطرق الناتج عنها في الأخير يترتب عنها جريمة مالية يعاقب عليها القانون. ووقف هذا النهج والإتجاه إعتبر "جون شميدات" « Jean SHmidt » الغش الجبائي على أنه "الإخفاء المقصود إتجاه الإدارة الجبائية للموارد والمداخيل التي يستهدف من ورائها التملص من أداء الضريبة"⁴. فبالتالي يمثل غش جبائي كل تملص من أداء ضريبة مستحقة الأداء لحزينة الدولة، أو المساهمة في تحقيقه بوسائل غير مشروعة أو محظورة قانوناً⁵.

أما "لاهاي توماس" فقد أوجزه بصريح العبارة وبصفة عامة على أن "الغش الضريبي هو مخالفة القانون الجبائي"⁶.

بالإضافة إلى ذلك نجد الفقيه "كامي روزير" "Camille Rosier" أشار إلى الغش محددًا تعريفه من خلال جميع الأعمال المكونة له بإعتبار أن "الغش الجبائي يحتوي على كل الحركات المادية وكل التدابير والمناورات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات"⁷. كما أن الفقيه "فليب كولان" "Philip Colin" ربط الغش الجبائي بكل المحاولات والمناورات المقصودة من أجل التخلص من تطبيق الضريبة على مداخيله وذلك إنطلاقاً من قوله يعتبر

¹ "يجب أن نشير إلى أن التخلص من أداء الضريبة يتحقق إما بربط الضريبة ربطاً خاطئاً، أو بأداء الضريبة كلها أو بعضها من واقع الإقرار المزور الذي قدمه". نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة (الجريمة الضريبية والتهريب)، دار الهدى، الجزائر، 2013، ص 45.

² Margairaz André, La fraude et sert succédanés comment échappe à l'impôt, édition Ionay, Suisse, 1988, p27.

³ البر الحسين، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، التهرب الضريبي بالمغرب، العدد الثاني، الرباط، 2013، ص 27.

⁴ Jaen Chmidt, L'entreprise devant l'impôt, Bordas connaissance, 1972, p119.

⁵ محمد المقريني، جريمة التهرب الضريبي، الملف، مجلة قانونية تصدر كل ستة أشهر، العدد 21 أكتوبر 2013، المغرب، 2013، ص 131.

⁶ Detahay thomes, le choisc de la vie la moins imposée, Brylant, Bruxelles, 1977, p164.

⁷ Rosier(c), la fraude fiscale, France, juin 1989, p 94.

الغش بأنه «المحاولة المقصودة للتخلص من الضريبة، وهو أيضا كل العمليات المادية والمناورات التي يلجأ إليها المكلف للتهرب من تطبيق الضريبة على مجموع مداخيله» .

وبالتالي فإن عملية الغش تنطوي تحت سلوك يهدف من خلاله المكلف بالضريبة تخفيض إيراداته وتضخيم نفقاته وهذا ما ذهب إليه الفقيه أندري باري ليار " André Barilari " الذي عرف الغش على أنه "التخفيض أو الإمتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ونماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات"¹.

أما بالنسبة للفقه العربي فنجد أن كل فقيه حصره بالنظر إلى مخالفة قوانينه الجبائية عامة ونصوصه الضريبية خاصة فنجد على سبيل المثال الأستاذ التونسي "عبد الإله الأحمدى" حصر الغش في مخالفة "فصول المجلة الضريبية التونسية" وذلك على حد تعبيره بأن "الغش الضريبي هو جريمة تعرضت لها إحدى فصول مجلة الضريبة وأقرت لها عقوبات خاصة"². كما أن الفقيه "حبيب عيادي" عرفه على أنه "مخالفة مباشرة وصريحة سواء كانت على وعي أم لا للقانون الجبائي. وهو يتمثل في مجموعة من الطرق القانونية والمحاسبية والمادية لتجنب دفع الضريبة"³.

علاوة على ذلك نجد الفقيه المصري فوزي عبد المنعم قد عرّفه إنطلاقاً من أن الغش "يتضمن مخالفة قانون الضرائب فتندرج بذلك تحت كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة". بالإضافة إلى ذلك نجد الفقيه - جامع أحمد - على حد تعبيره بأن الغش الجبائي "هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره"⁴.

وأخيراً نلاحظ أن هناك من ربط ظاهرة الغش الجبائي بالتهرب غير المشروع⁵ ومن ذلك نجد:

¹ André Barilari, lexique fiscal, 2ème Edition, Dalloz, paris, 1992, p92.

² عبد الإله الأحمدى، المرجع السابق، ص 64.

³ Habib ayadi, Droit fiscal, C .E.R.P, cartage, tunis, 1989, p 90.

⁴ جامع أحمد، عالم المالية (فن المالية العامة)، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النشر العربية، القاهرة، مصر، 1975، ص ص 244_245.

⁵ حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، د.ب.ن، 2002_2003، ص 197.

التهرب غير المشروع هو الذي يتضمن مخالفة القانون، ويندرج تحت هذه الصورة كل طرق الغش المالي سواء في تحديد الوعاء أو عند التحصيل¹؛

التهرب غير المشروع حين يعتمد بعض المكلفين بالضريبة إلى اتباع بعض أساليب الغش والخداع مخالفين بذلك أحكام التشريع الضريبي؛

يقصد بالتهرب من الضريبة إمتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع لها وآجال الوفاء بها، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش وهي مختلفة ومتعددة²؛

التهرب الضريبي² يلجأ إليه الممول بعد حدوث الواقعة المنشأة للضريبة، وبالتالي إستحقاق دين

الضريبة ويكون عن طريق الإمتناع عن دفعها بإحدى الحيل الغير مشروعة والتي تقع تحت طائلة القانون. إلا يجب أن ننوه بأن بعض الفقه يخاط بين التهرب والغش فالتهرب يكون دون مخالفة القانون عكس الغش إلا أنهما يتشابهان في كونهما يؤديان إلى تخفيض المردود الجبائي ومن ثم الإضرار بالخزينة العامة³.

علاوة على ذلك عرفه غازي حسين عناية على أنه: " محاولة الممول التخلص من الضريبة وعدم الإلتزام القانوني بأدائها"⁴.

كما عرفه آخرون على أنه: " عبارة عن عمل مضاد للقانون بل يمثل مخالفة منصوص عليها قانونا. فالغش الضريبي يكمن أساسا في الحصول على تصريح ناقص والإخفاء المادي والقانوني لعمليات خاطئة قصد إنقاص الضريبة المستحقة أو الإستفادة من امتيازات جبائية غير مستحقة"⁵.

وخلاصة القول يمكن القول وفق ما ذهب إليه الفقيه "Pascal Mine" الذي لخص مفهوم الغش الجبائي من خلال قوله:

¹ العرياوي(حسين) وكبير(جلال)، المالية العامة، د.د.ن ، مصر، 1994، ص40.

² يقصد بالتهرب الضريبي هنا- التهرب غير المشروع- والذي يترتب عنه جريمة الغش الجبائي.

³ ليبي جوامع، مساهمة تطبيق المراجعة الجبائية لتفعيل حوكمة الشركات (الغش والتهرب الضريبي)، دراسة مقارنة بين الجزائر والمغرب _مجلة القانون التجاري، العدد 1 لسنة 2014، مطبعة الامنية، الرباط، 2014، ص 14.

⁴ غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص340.

⁵ نسيم قليلة، مداخلة بعنوان: السياسة الجبائية والاصلاحات في الجزائر"، الملتقى الدولي الموسم بعنوان، "السياسات الاقتصادية في الجزائر، واقع وآفاق"،

كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، يومي 29 و30 ديسمبر 2004، ص11.

"pourcet auteur la fraude fiscale implique nécessairement une violation de la loi fiscale en vue d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt, voire en vue d'obtenir des remboursements d'impôts auxquels on n'a pas droit".

هذا يعني ويفهم من خلال هذا التعريف الوجيز أنه بكل اختصار ودقة أن الغش الجبائي يقتضي بالضرورة خرق القانون الجبائي وهذا بغية التملص كلياً أو جزئياً من الضريبة¹.

وعليه فيلاحظ من خلال أهم التعاريف التي أعطيت للغش الجبائي تميل إلى حصر الغش الجبائي في جريمة التملص. لذلك يقال دائماً بأن الغش الجبائي هو التملص أو محاولة التملص عن طريق إستعمال طرق إحتيالية من إقرار وعاء الضريبة أو الوفاء الجزئي والكلي لها².

وبالرجوع للفقهاء فقد عرف الفقيه "برينو" التحايل القانوني على أنه الإخفاء القانوني الذي يسميه المدنيون بالتظاهر وهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية. ويجب أن نشير إلى أن التحايل القانوني يأخذ مظهران هما: إما التلاعب في تكييف الحالات القانونية أو الإعتماد على العمليات الوهمية³. كما قد تشكل جريمة غش في الضريبة العقارية والمتمثلة أساساً في التخفيض أو محاولة التخفيض كل أو جزء من وعاء الضريبة العقارية، وكذا التملص أو محاولة التملص من دفع الضريبة العقارية. ويأخذ حكم الغش أيضاً تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة العقارية⁴.

¹ فنيش كمال (رئيس الغرفة الثانية لمجلس الدولة)، الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، المرجع السابق، ص 49.

² بودالي محمد، أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، المرجع السابق، ص 81.

³ إدريس النوازي، الإثبات الجنائي لجرائم الأعمال بالوسائل الحديثة، ج 1، سلسلة النوازي الإلكترونية (2)، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، المغرب، 2014، ص 271.

⁴ برحمان محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة، د.ب.ن، 2009، ص 286. أنظر: عبد الرفيق بوداز، تجريم الغش الضريبي وحدود الإدارة السياسية بالمغرب، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 20 لسنة 2012، طبع بمساهمة مؤسسة هانس سايدل الألمانية، المغرب، 2012، ص 105.

وللتمكن من المعرفة الحقيقية والدقيقة للغش الجبائي وجب علينا إلزاماً أن نبين أهم تصنيفاته (أنواعه)¹.
وعليه يصنف الغش الجبائي إلى عدة أصناف، فمن حيث طبيعته، يصنف إلى غش (بسيط، مركب) وهذا بالنظر إلى جسامة المخالفة هذا من جهة، ومن جهة أخرى مقدارها (الكم)، يصنف إلى غش جبائي كلي، وغش جبائي جزئي².

علاوة على ذلك يصنف الغش الجبائي من زاوية أخرى، وهذا بالنظر إلى مكان وقوعه إلى غش جبائي محلي (وطني) من ناحية، ومن ناحية أخرى إلى غش جبائي خارجي (دولي).
أولاً: الغش الجبائي من حيث طبيعته أو جسامة المخالفة: ينقسم الغش الجبائي من ناحية طبيعة الغش وجسامة المخالفة إلى غش بسيط (عادي)، وغش مركب (معقد)³:

I- الغش البسيط (العادي): Fraude Simple

يتجسد هذا النوع من الغش أساساً في كل فعل أو محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل. وهذا ما يظهر جلياً من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو تقديم بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائياً⁴. فهو إذاً كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من دفع الضريبة⁵.

وما تجدر الإشارة إليه أن كل مكلف بالضريبة لم يصرح أو قدم تصريحات ناقصة أو تأخر في ايداعه، فإنه يتعرض إلى إجراء التقييم التلقائي وهذا نظراً لكونه لم يحترم التزاماته الجبائية التصريحية أو المحاسبية منها. وعليه فإن هذا الإجراء يعتبر عقوبة تفرض من طرف الإدارة الجبائية اتجاه المكلف بالضريبة، خصوصاً في حالة امتناع المكلف بالضريبة عن التصريح أو التأخير في إيداعه لبعض

¹ البعض يسمي (الأنواع) بالصور والبعض الآخر بالأشكال وهذا باختلاف التشريعات وأراء الفقهاء المتباينة.

² التهامي القايدي، أسباب و علل التهرب الضريبي على ضوء العمل القضائي، المنازعات الانتخابية و الجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية السادسة، المركب الرياضي و الاجتماعي لبنك المغرب 10-11/05/2007، جمعية التكافل الاجتماعي لقضاة و موظفي المجلس الأعلى، الرباط، 2007، ص 317.

³ أو كما يدعى بالغش الموصوف.

⁴ رجال نصر، الضغط الضريبي كحافز للتهرب والغش الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد الثامن عشر، 2013، مطبعة الآفاق، غرداية، الجزائر، 2013، ص 186.

⁵ Martinez Jean Claude, La fraude fiscale, puf, paris, 1984, P91.

المداخليل¹، أو بالأحرى هو " إجراء يخص (متعلق) أساساً بالامتناع أو التأخر في إبداع التصريح أو رفض الإجابة على طلب التصريحات أو المعلومات للإدارة الجبائية"².

وهذا ما يجعل كثيراً من الفقه يعرفه انطلاقاً من مجال تطبيقه على أساس أن إجراء التقييم التلقائي يطبق على المكلفين بالضريبة الذين لم يكتبوا بتصريحاتهم خلال آجالها:

- عندما ترفض محاسبتهم، وهذا على غرار المشرع الفرنسي الذي لخص الحالات التي يطبق فيها إجراء التقييم التلقائي من خلال حالتين هما: وهذا حسبما أشارت إليه المادة 66 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسية ألا وهما:

- حالة الامتناع أو التأخر في إبداع التصريحات؛

- حالة عدم الرد على طلب التصريحات والتبريرات³.

وأخيراً فإن المشرع الفرنسي قد طبق الفرض التلقائي كجزء عن المكلف بالضريبة لم يقدم التصريح أو تأخر في إبداعه أو قدمه ناقصاً دون استخدام عنصر التدليس يتعرض للجزاء المنصوص عليه فنجد المادتين 192 و193 من ق.ض.م.⁴

وخلاصة القول أن الغش البسيط يتلخص أساساً في تقديم معلومات خاطئة أو ناقصة للإدارة الجبائية بهدف تضليلها، ونذكر من أهم هذه المخالفات والتصرفات على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- تعمد عدم التصريح بإحدى العناصر التي تدخل في حساب الضريبة؛

- عدم دقة التصريحات المقدمة من المكلف وكيفياتها، وهذا ما يجعل المكلف يخضع للعقوبات والغرامات والزياداتالمشار إليها سابقاً¹. وهذا ما جعل الفقيه "جون كلود" ومارتينيـز J.C.Martinez يصفه يصفه بأنه: « كل تصرف أو حذف بسوء نية يهدف التخلص من الضريبة»².

¹Dictionnaire Fiduciaire Fiscale, 11 éditions, les publications Fiduciaires, SA, 1996, P580.

² « La taxation d'office est une proecture conc ernant principalement les défauts ou retards de dépôt de déclaration ou refus de ré pondre ausc demandes d'éclaircissement ou d'information de l'adminstration fisale », B.N.A, Fiscalité de 1 entreprise, tome2, collction juris group, 1992, P385.

³J. Lamarque, livre des procédures Fiscales, Dalloz, 1999, P310.

⁴ للمزيد من التفاصيل راجع: ندوة الجمعة للأستاذ: سيداعمر محمد، بعنوان: الفرض التلقائي للضريبة، بالجامعة الإسلامية الماليزية، تحت إشراف الأستاذ الدكتور علي عارف، بتاريخ: 2017/02/28، بمناسبة التبرص الجامعي للسنة الجامعية 2016-2017. (غير منشورة).

II – الغش المعقد(مركب، موصوف):(Fraud Complex)

إن الغش المعقد ما هو إلا غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية وتتضح هذه التصرفات من خلال ممارسة المكلف لأساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة كذا مسح كل الآثار التي تؤدي إلى كشف مغالطاته³.

وحسب الفقيه موريس كوزان « Maurice Cozian » تعتبر جريمة الغش موصوفة أو مركبة بالنظر إلى الغش العادي ليس فقط عندما يستعمل المكلف الطرق الاحتيالية من الضريبة وإنما كذلك عندما يقوم بمسح كل الآثار والأدلة ترقباً لأي رقابة جبائية محتملة⁴.

وهذا ما نصت عليه المادتين (303 و 407) من ق.ض. م، والتي نصت على الأعمال التي تعتبر ممارسات تدليسية وهذا بحجة أن المكلف بالضريبة يقوم ببعض الممارسات توهم بإعساره أو وضع بعض العراقيل الأخرى بهدف التخلص من تحصيل أي ضريبة، أو رسم واقع على ذمته.

وما تجدر الإشارة إليه أن الغش الجبائي المركب يمارس عموماً عند محاولة التخلص من العمليات الخاضعة للرسم على رقم الأعمال (الرسم على قيمة المضافة). ومن أهم العمليات والممارسات تهدف إلى الغش المركب في هذا المجال نذكر منها على سبيل المثال:

-تقديم وثائق مزورة؛

-فواتير مزورة، وهذا من أجل الاستعانة بها عند الطلب. فمثلاً على سبيل المثال: الاستناد إلى هذه الفواتير عند تخفيض الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي (من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن)، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 96.

² Martinez Jean Claude, la fraude fiscale, P.U.F, paris, 1984, P89.

³ Martinez Jean Claude, la fraude fiscale, ibid, P91.

⁴ Maurice Coziane, Précis de la fiscalité de l'entreprise, édition litec, 1990, P19.

خصم الرسم بمناسبة الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع، وكذا من أجل الإعفاء الكلي من الضريبة أو الاستفادة من الامتيازات الجبائية¹؛

-إجراء تقييد وهمي في الدفاتر المنصوص عليها قانوناً؛

-اتحاد مجموعة من التدابير يكون الغرض منها أو تهدف إلى عدم إمكانية دفع الضريبة أو وضع عوائق أمام تحصيل المستحقات الضريبة؛

-ممارسة نشاط غير مسجل أولاً يتوفر على محاسبة قانونية، وهذا النوع من الغش سلط عليه المشرع عقوبات جبائية وجزائية تصل إلى حد الحبس أو السجن².

وعليه ما يمكن قوله أخيراً أن هذا النوع من الغش الموصوف يشتمل على كل عناصر جريمة الغش

الجبائي والتي نوجزها فيما يلي:

-عنصر النية:وقصد به أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع؛

-العنصر المادي: والمتمثل في تخفيض أساس الضريبة؛

-عنصر التدليس: ونعني به لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقباً لأي مراقبة محتملة³.

ثانياً: الغش الجبائي من حيث المقدار (الكم)

يعتبر الغش الجبائي من حيث المقدار من أخطر أنواع التلاعب المادي، والذي يتمثل أساساً في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة في الواقع للضريبة، وجعلها بعيداً عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية. لذا يعتد هذا الغش الجبائي من أخطر أنواع وصور الغش نظراً لكونه يدعم إرساء اقتصاد موازي⁴.

¹ بالإضافة إلى أن بعض المكلفين يلجؤون إلى إستغلال نقص أو غموض أو ثغرة في صياغة نص ضريبي، أو يستفيد من تفسير نص لصالحه وفقاً لمبدأ التفسير الضيق للنص الجبائي. ففي جميع هذه الحالات فإن التهرب الضريبي يحمل في طياته طابع الإحتيال والغش والتخلص من العبء الضريبي. أنظر: أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، عمان، الاردن، 2008، ص 147.

² يوسف عاشور، الغش الضريبي، مجلة البحوث والدراسات العلمية، العدد 07 لسنة 2013، د.ب.ن، ص 109.

³ Martinez Jean-Claude, la fraude fiscale, Op.Cit, P94.

⁴ عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري في النظام الضريبي، مطبعة سخري، الجزائر، 2010-2011، ص 50.

وقد يكون هذا الاخفاء كلي، وهذا ما يجعل المكلف بالضريبة يتملص من أداء الضريبة كلياً، وقد يكون جزئياً وهذا بهدف التقليل من العبء الضريبي.

I - الإخفاء الكلي:

يتجسد هذا النوع من الغش عندما يتمكن المكلف بالضريبة من التخلص من المستحقات الضريبة بصفة كلية، وهذا ماينجم عنه عدم تسديد أي مبلغ للخرزينة العمومية، وهذا ما يظهر جلياً إما عن طريق عدم التصريح بوعاء الضريبة كلياً من جهة، أو من جهة أخرى بالقيام بفعل أو سلوك يكون الغرض منه القيام ببعض التدابير تعرقلدفع مبلغ الدين. وهذا ما يجعل الضريبة المستحقة تقع تحت عائق عدم التحصيل الجبائي.

ومن أمثلة ذلك نجد المكلفين بالضريبة على سبيل المثال: الذين يمارسون نشاط المخبزة، الذين يقومون ببيع الخبز بالإضافة إلى الحلويات فيخفون جزء من رقم أعمالهم المتعلق بمبيعات الحلويات، نظراً لكون هذه الأخيرة خاضعة للرسم على القيمة المضافة، مع الإشارة إلى أن نشاط المخبزة أو مبيعاتها المتعلقة بهذه المادة معفية وبصفة دائمة من الخضوع للرسم على القيمة المضافة¹.

وبالتالي فإن المكلف بالضريبة يلجأ إلى هذا النوع من الإخفاء باللجوء إلى الامتناع عن التصريح بالأنشطة التي يمارسها، فهو بذلك يستغل نقص الرقابة الفعالة لمصالح الإدارة الجبائية، ويكون ذلك بواسطة انشاء وحدات ومصانع صغيرة في أماكن أهلة بالسكان بحيث يصعب الوصول إليها. مع العلم أن الانتاج المحصل عليه من هذه العملية يتم بيعه خفية وبدون فوترة².

II - الإخفاء الجزئي:

ما يلاحظ أنه في حالة الإخفاء «بأن المكلف يحرص على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة، تهرباً من دفعها جزئياً، كما هو الحال في الضرائب الجمركية وضرائب الانتاج»³.

و كما هو متعارف عليه في الأوساط الاجتماعية أن المكلف يستطيع التهرب من دفع الضريبة عن طريق

¹ يوسف عاشور، المرجع السابق، ص108.

² عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص106.

³ جامع أحمد، علم المالية (فن المالية العامة)، الجزء الأول، ط2، دار النشر العربية، القاهرة، مصر، 1975، ص246.

التصرف في جزء من أمواله إلى ورشة قبل وفاته، وإخفاء بعض أموال الشركة خاصة المنقولة منها ووضعها كوديعة في البنك. وهذا من أجل التخلص من دفع الضريبة المستحقة على الشركة. على أنه في الأخير يستولي الورثة عند وفاة مورثهم على الوديعة دون إشعار وتصريح مسبق للإدارة الجبائية بهذه الثروة أو الشركة ومن أبرز حالات هذا الإخفاء الجزئي نجد:

- حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاطات الرئيسي؛
- حالة تقديم المكلف التصريح الضريبة يتضمن دخل أقل من الواقع؛
- حالة احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون¹؛
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

وخلاصة القول فإن الغش الجبائي يتحقق عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه، وذلك إما عن طريق إسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانوناً، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن حقيقة نشاطه الفعلي، وهذا ما سيؤدي بالضرورة إلى فرض ضريبة أقل مما كان ينبغي أن تفرض عليه هذا من جهة، ومن جهة أخرى تمكن المكلف بالضريبة من التخلص جزئياً من صنف أنواع من الضرائب بغية إسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة².

ثالثاً: الغش الجبائي من حيث الإختصاص الإقليمي (النطاق الجغرافي)

يصنف الغش الجبائي أو التهرب الضريبي عموماً إلى غش وطني (محلي) من جهة، وغش دولي خارجي من جهة أخرى³. وهذا ما جعل الأستاذ حسن الغرابوي والدكتور جلال بكير يعبران عنهما بالقول بأن: «التهرب الجبائي الداخلي يتم داخل الدولة، أما التهرب الجبائي الخارجي أو الدولي يتم إمتداد النشاط الضريبي لأكثر من دولة».

¹ لكن في الجزائر نلاحظ أن أغلب إن لم نعمم أن المؤسسات والشركات سواء كانت عمومية إقتصادية أو خاصة لا تحترم المقاييس والمعايير العالمية كما هو الشأن بالنسبة للمعيار العالمي "أيزو".

² محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2010، ص26.

³ محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية (دراسة تحليلية)، ط1، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، د.ب.ن، 2000، ص124.

من خلال التعريف السابق نستشف بأن هناك نوعين من الغش الجبائي، غش جبائي وطني (محلي) إذا تم الغش داخل نطاق أو اقليم الدولة من جهة، وغش جبائي دولي إذا تجاوز الغش الجبائي نطاق الدولة وحدودها إلى أكثر من دولة.

وما تجدر الإشارة إليه أن نشأة ظاهرة الغش الجبائي أولاً على المستوى الوطني، لذا فإن التشريعات الداخلية سبقة إلى معرفة وإدراك مدى خطورتها على الاقتصاد الوطني، وهذا انطلاقاً من أن الضريبة تعد من أهم الموارد أو الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها في الحالة العادية من جهة، ولمواجهة المشاكل الاقتصادية والأزمات الطارئة من حين إلى آخر من جهة أخرى.

هذا ما دفع أغلب التشريعات الوطنية إلى استساغة قوانينها وفق ما تقتضيه الحاجة لسد الثغرات التي يحاول من خلالها المكلف بالضريبة من الإفلات من أداء الضريبة أو التخفيف من عبئها. علاوة على معاقبة المدين بها بعقوبات جزائية وإدارية وهذا بهدف التخفيف من حدة هذه الظاهرة. ولم تقف هذه الظاهرة على المستوى الوطني أو المحلي وإنما انتقلت إلى المستوى الدولي بداية مع مطلع العشرين وبصورة أوضح وأكثر تحديداً بعد انتشار عمليات تدويل الإنتاج والتسويق وتقسيم العمل الدولي. بحيث أضحى العالم وكأنه وحدة إنتاجية واحدة متكاملة ومتجانسة.

I- الغش الجبائي المحلي (الوطني): يعتبر الغش الجبائي المحلي أو الوطني من أنواع الغش الذي يتم داخل نطاق وحدود السيادة الجبائية، وهذا ما يعرف بالغش المحلي، ففي هذا الحالة فإن الأفعال التي يقوم بها المكلف تكون داخل حدود جغرافية واحدة، وهذا ما يجعل المدين بها مسؤولاً أمام الجهاز الضريبي الموجود بمكان إقامته أو مكان تواجد مركزه المالي¹.

وعليه فمن خلال هذا المنطلق، فإن الغش الوطني يمكن تعريفه بأنه كل استعمال لطرق وممارسات الغش من قبل المكلف محاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية².

¹ عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، المرجع السابق، ص 97.

² عوادى مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، المرجع السابق، ص 08.

علاوة على ذلك وعلى غرار التعريف السالف الذكر، فإن الغش المحلي يعتبر كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد¹.

وبالتالي فإن الغش الجبائي الداخلي (الوطني) فهو في حقيقته تصرف أو عمل غير قانوني، بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده، وبالتالي فهذه التصرفات والممارسات كلها تعتبر ممارسات غير مشروعة وعليه فإن الغش الجبائي المحلي يعتبر ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والسلطة.

إذن فالقاعدة التي نستند إليها في الغش الجبائي الداخلي هي التي تكشف بصريح العبارة: « أن للمكلفين الحق في تنظيم أعمالهم وثرواتهم ومستوى معيشتهم بحيث يدفعون أقل ضريبة أولاً يدفعون ضريبة بصفة مطلقة، بشرط أن لا يخالفون في ذلك الأحكام القانونية المقررة». وهذا باستعمال العمليات تدليسية من أجل التملص من دفع الضريبة بصفة كلية مطلقاً أو جزئية بهدف الإنقاص من قيمتها. معبرين عن ذلك أنهم في حالة أو وضعية قانونية للتسيير عن الحقيقة والتظاهر أو الصورية بإدعاء حالة الإعسار وتخفيض مستوى معيشتهم.

ومن ثم فإن الغش الداخلي هو ذلك الغش الذي يحدث داخل إقليم الدولة نظراً لمخالفة المكلف بالضريبة لقواعد وأحكام القانون الجبائي الداخلي، وذلك بصرف النظر عن جنسية الممول فيما إذا كان من رعايا الدولة أو شخصاً أجنبياً عنها، فالعبرة هنا ليس بالجنسية ولكن بما يترتب على الغش من خسارة ومن ضياع إيرادات هامة من الموارد الأساسية للدولة².

II- الغش الجبائي الدولي (الخارجي):

إذا كانت ظاهرة الغش عموماً ترجع إلى ظهور الضريبة، وبالتالي فهي ظاهرة قديمة وجدت بوجود التشريع الجبائي، بيد أن الغش الخارجي أو على مستوى الدولي يرجع أساساً إلى الانفتاح الاقتصادي واتساع التجارة الدولية والشراكة في إطار العلاقات أو الاتفاقيات الدولية، وظهور المنظمة

¹ رجال نصر، الضغط الضريبي كحافز للتهرب والغش الضريبي، المرجع السابق، ص 125.

² سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008، ص 09.

العالمية للتجارة، مما أدى إلى اندماج الاقتصاديات المختلفة في إطار اقتصاد عالمي يعكس تداعيات العولمة، وهذا ما أدى على وجه الخصوص إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السيادية للدول، مما دفع بالممولين إلى محاولة التخفيف من العبء الضريبي الذي يتحملونه على المستوى الداخلي وعلى الصعيد الخارجي¹.

وبالتالي فإن الغش الجبائي الدولي يحدث خارج حدود إقليم الدولة، يستوي في ذلك أن يحدث بين دولتين أجنبيتين أو أكثر.

وما تجدر الإشارة إليه أن الغش الجبائي على المستوى الدولي، يستوي أن يكون المكلف بالضريبة أو الممول شخصاً طبيعياً أو معنوياً وهذا لكون المكلف يمارس نشاطه في عدة دول في آن واحد². وانطلاقاً من هذا فقد شهد الفقه الاقتصادي والقانوني على المستوى الدولي جدلاً حاداً حول تحديد مفهوم الغش الجبائي الدولي مما جعل البعض يعرفه على أنه: « كل انتهاك إرادي وعن قصد للقانون الضريبي بهدف حجب المداخل ذات الطابع الدولي من الخضوع للضريبة التي يفرضها عليها التشريع الضريبي لأي دول».

وما يمكن قوله عن الغش الجبائي الدولي³، ان هذا النوع من الغش يتمثل في امتناع المكلف أو عدم دفع ضرائبه في بلده الأصلي، وذلك عن طريق عملية تحويل مبالغه إلى بلد آخر يتميز بحماية منخفضة مستغلا في ذلك كل الطرق والعمليات القانونية المشروعة وغير المشروعة من أجل الحد من تلك الاقتطاعات الضريبية. ولعل من أبرز العمليات غير المشروعة التي يلجأ إليها نأخذ على سبيل المثال مايلي:

¹ أحمد حلبية، التهرب الضريبي وانعكاساتها على التنمية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، أكادال، الرباط، الموسم الجامعي، 2007-2008، ص 50_51.

² خالد سعد زغلول حلمي، بحث التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الوافدة، ورشة عمل التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، القاهرة، مصر، 09-11 نوفمبر 1993، ص 42.

³ Célestin FOUNDJEM, Blanchiment de Capitaux et Fraude Fiscale, L'HARMATTAN, Paris, 2011, P 167.

- تغيير مكان الخضوع للضريبة إلى دولة أخرى تطبق رسوم منخفضة؛

__ عند الإستيراد تضخم أسعار المشتريات و عند التصدير تخفض أسعار المبيعات؛

- إنشاء شركات وهمية؛

-الشركات القابضة والتي تقوم بتسيير الأوراق المالية للشركات الموجودة في بلدان ذات الضغط الجبائي المرتفع، هذا بالنسبة للأشخاص المعنوية من جهة، ومن جهة أخرى توجد عدة أشكال بالنسبة للأشخاص الطبيعية مثل: الرياضيين والفنانين الذين يقومون بإثبات إقامتهم في البلدان القليلة التعقيدات الجبائية من أجل تحويل أموالهم إليها.

ومن هنا يظهر أن الغش الجبائي الدولي ذو شقين أحدهما داخلي يتمثل في تملص الشركة الأم على سبيل المثال (أ) من جهة لشركاتها التابعة لها(ب) و(ج) في دول أخرى يعد تهرباً دولياً من جهة أخرى.

وما ينبغي الإشارة إليه أن الغش الجبائي على المستوى الدولي يختلف الوضع عنه على المستوى الداخلي، وهذا لكون الغش الجبائي الدولي لا يمكن تصوره إلا من جهة نظرة واحدة تتمثل في وجهة منظور اقتصادي بحث، على عكس الغش الجبائي الداخلي الذي يتميز بتعدد المفاهيم بحيث يمكن أن ينظر إليه من منظور قانوني أو سياسي، وذلك باستعمال الطرق التدلّيسية والممارسات غير المشروعة من أجل التخلص من عبء الضريبة¹. وعليه فبغرض مكافحة الغش الجبائي الناتج عن نشاط مجموعات الشركات ذات الطابع الدولي، يكفل المشرع الجزائري للإدارة الجبائية من أجل إعداد الضريبة على أرباح الشركات الحق في مراقبة وإعادة تقويم جبائي لمختلف العمليات التي تنجزها الشركات الجزائرية مع فروعها المتواجدة بالخارج أو تلك المنجزة بين شركات جزائرية تابعة لمجمعات أجنبية وبين فروع هذه الأخيرة إذا تبين أن هذه العمليات تنطوي على تحويل غير مباشر للأرباح نحو الخارج².

¹ طارق السلومي، تجريم الغش في المادة الضريبية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد السادس، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2014،

ص41.

² رابع بن زارع، التحويل غير المباشر لأرباح الشركات نحو الخارج، (التواصل) مجلة العلم الإنسانية والإجتماعية، مجلة محكمة، العدد28، تصدر عن جامعة باجي مختار _عناية_ الجزائر، 2011، ص130.

المطلب الثاني: أسباب وآثار الغش الجبائي

إن أسباب ظاهرة الغش الجبائي كثيرة ومتعددة لا يمكن حصرها في مجال معين، وهذا نظراً لعدة أسباب مع العلم أنها تختلف من دولة لأخرى ومن تشريع لآخر بل وحتى بين المكلفين بالضريبة أنفسهم. وما تجدر الإشارة إليه وإذا كان الغش الجبائي يعتبر ظاهرة عالمية اقترن وجوده بوجود الضريبة في دولة ما، فبالنظر إلى التشريع الجبائي الجزائري فنلاحظ أن أغلب التشريعات الجبائية الموضوعية ظهرت خلال سنة 1976، هذه التشريعات الأخيرة التي ظهرت نتيجة النمو الاقتصادي السريع للمكلفين بالضريبة الذين شجعهم على ظهور اقتصاد موازي مبني على أسس هشة ومنافسة غير مشروعة، شجعت على ظهور هذه الظاهرة الخطيرة نظراً لما ينجم عنها من آثار سلبية على المستوى المالي ويظهر هذا بشكل واضح وجلي على مستوى الخزينة العمومية من جهة، بالإضافة إلى أنه ينعكس سلباً على المستوى الاقتصادي الوطني والإجتماعي للمكلفين عموماً من جهة أخرى.

وعليه فإن كان المكلف بالضريبة يشعر بالوعي الضريبي إتجاه دولته فإنه يدفعه إلى دفع الضريبة، أما إذا كان المكلف بالضريبة نظراً لانعدام وعيه الضريبي يسعى جاهداً إلى إنقاص مداخيله أو إنعدام التصريح بها كلية. سواء كانت تصريحية أو محاسبية وهذا ما يدفعه أخيراً إلى ارتكاب جريمة الغش الجبائي. وللإشارة فإن أسباب الغش الجبائي لا يمكن حصرها في مجال معين، وإنما سبب وجودها يعود إلى تضافر عوامل عديدة متعددة تختلف باختلاف وعي المكلف وبيئته من جهة، ومن جهة أخرى تختلف من دولة إلى أخرى أو حتى في الدولة نفسها.

وبالتالي فإن نقص الوعي يؤدي حتماً إلى ظهور الغش عموماً وذلك بالنظر إلى أسباب تاريخية أو إقتصادية أو نفسية أو تشريعية... الخ¹.

مع العلم ان جانب من الفقه صنف الأسباب المؤدية للغش إلى ثلاثة أصناف:

أسباب ترجع إلى عيوب التشريع الجبائي؛

أسباب تعود إلى عيوب الإدارة؛

¹ حسن الموصفاوي، التجريم في التشريع الضريبي، دار المعارف، مصر، 1963، ص155.

أسباب ترجع أساساً إلى عوامل نفسية متعددة¹.

مع العلم أن هناك جانب أخرى من الفقه يرجع اسباب ظهور هذه الظاهرة، وسبب وجودها يقتصره في سببين: سبب خفي، وسبب ظاهر². هذه الأسباب الأخيرة التي ينجم عنها عدة آثار مالية و إقتصادية وإجتماعية، تجعلها تؤثر على فعالية النظام الضريبي. ومن خلال هذه الدراسة سنحاول ان نبين اسباب الغش الجبائي في فرع أول وأثار هذه الاخيرة في فرع ثان.

الفرع الأول أسباب الغش الجبائي

إختلف الفقهاء والمفكرين في تحديد أسباب الغش الجبائي. فكل فقيه أو مفكر نظريتها من زاوية معينة، تعكس وجهة نظره وهذا ما أشرت إليه سلفاً.

إلا أنه بالنظر إلى وجهة نظر أغلب الجبائيين الجزائريين والدارسين للقانون الجبائي الجزائري، ولعل من أبرزهم في هذا المجال الأستاذ ناصر مراد³ الذي أشار إلى أسباب التهرب الضريبي (التجنب الضريبي، الغش الضريبي) عموماً وصنفها إلى أقسام:

أسباب متعلقة بالملكف بالضريبة؛

أسباب متعلقة بالنظام الضريبي؛

أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية؛

أسباب متعلقة بالظروف الاقتصادية.

وللإشارة فان أسباب الغش الجبائي كثيرة ومتعددة ولا يمكن حصرها بحجة إنها تختلف من بلد إلى آخر من جهة، ومن ضريبة إلى غيرها من جهة أخرى. فمثلاً قد يدفع إرتفاع سعر الضريبة على نشاط معين إلى التملص من دفعها وأدائها، في حين إن إنخفاض السعر في بلد أخرى يدفع المواطنين إلى أدائها.

¹ عبد المنعم فوزي، يونس البطريق، المالية العامة، دار المعارف، الاسكندرية، مصر، 1968، ص 170.

² ممدوح وديع يدوي، دراسات في المالية العامة، دار المعارف، مصر، 1966، ص 170.

³ ناصر مراد أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الإقتصاد الوطني، دراسات إقتصادية، دورية إقتصادية فصلية محكمة تصدر عن مركز البصيرة للبحوث والإستشارات والخدمات التعليمية، العدد 14، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص ص 9_12.

وعليه فإن بعض المكلفين بالضريبة من يشعرون بواجبهم نحو دولتهم نتيجة لوعيهم الضريبي، فيؤدون ما عليهم من إلتزامات بأمانة وبشكل تلقائي وعفوي. في حين أن البعض الآخر ونتيجة لنقص الوعي الضريبي دفعت بعض المكلفين إلى التهرب والتملص من دفعها سواء بصفة كلية أو جزئية، مع العلم أن أسباب عدم الدفع الضريبي تختلف من بلد إلى آخر ومن مكلف إلى آخر. وهذا نظراً لعدم وجود معايير ثابتة لحصرها، فهي إما (تاريخية، إقتصادية، نفسية، تشريعية، فنية)¹.

يبد أنه بالنظر للتشريعات الجبائية عامة والفقهاء الجبائيين خاصة، نجد أن أسباب الغش الجبائي ترجع إلى عدة عوامل وأسباب يمكن إيجازها فيما يلي:

أولاً: أسباب تاريخية

يعتبر العامل التاريخي من أبرز أسباب ظهور الغش الجبائي، فبالنظر إلى مبادئ الضريبة بمفهومها الحديث والتي نادى بها الفقيه الرأسمالي الشهير - آدم سميث - مدعم وزعيم هذه المدرسة، والتي ارتكزت على مبدأين بارزين هما: المساواة والعدالة الاجتماعية للضريبة والتي يفترض أن يتساوى الجميع في أدائها، باعتبارها التزام وواجب جبائي ودستوري تفرضه الدولة على مواطنيها بصفتهم مكلفين بالضريبة يفرض عليهم القانون ضريبة معينة يجب أدائها في آجالها المحددة.

إلا أنه بالرجوع إلى العصور الوسطى، نجد أن الملوك والأمراء يتقاضون الضرائب لأنفسهم ويحصلونها بمختلف الطرق التي تتسم بالقسوة والعنف وسندهم في هذا هو توليهم أمر الدفاع عن البلاد². وهذا ما جعل عبء الضريبة يقع على الطبقة الوسطى والفقراء، إذ كان يعنى من أدائها النبلاء ورجال الدين، فهذه الإعفاءات الجبائية أو التحصيلات والإيرادات الضريبية ترجع فيها بعد بالفوائد الشخصية للأمير أو الملك دون غيرهما. وهذا ما جعل دافع الضرائب والممولين والمكلفين بالضريبة يشعرون بأنها تقتطع منهم ظلماً وبغير مقابل. وهذا ما يفسر أن الضرائب آنذاك لم تكن تفرض عليهم بغية تحقيق مصالح عامة، وأنها ليست إلا مظهراً من مظاهر الظلم والذي يجب عليهم مقاومتها. فبالرغم من تغير نظام الحكم

¹ حسن المرصفاوي، التعریم في التشريع الضريبي، دار المعارف، مصر، 1963، ص155.

² سالم محمد الشوبكة، التهرب الضريبة على الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلد الحقوق، العدد الرابع، 2002 مجلس النشر العلمي، الكويت، 2002، ص281.

للدولة من النظام الملكي إلى النظام الدستوري، إلا أن المكلفين بالضريبة والموليين بصفة عامة ظل ينتابهم شعور التسلط اتجاه ذمتهم. وهذا ما يجعلهم يشعرون بتقييدهم لحقوقهم وحررياتهم¹.

علاوة على ذلك أن الحاكم أو الملك في الماضي كان يحصل الضريبة لحسابه الخاص. فيختلط ماله بالمال العام، مما يؤدي بالأفراد الآخرين والمكلفين بالضريبة إلى القول بأن الحصيلة الجبائية تهدف إلى تحقيق مصلحة شخصية للحاكم أو الملك، دون الأخذ بعين الاعتبار بان الهدف من الضريبة هو تحقيق المصلحة العامة للدولة².

وبالنظر إلى الجزائر، فنلاحظ أن الجزائر كباقي الدول التي خضعت للإحتلال أبان العهد التركي (الدولة العثمانية)، وما شهدته من أشكال وصور متعددة لرفض دفع الضريبة والميل إلى الغش كشكل أو كمظهر من مظاهر المقاومة والإحتجاج.

بالإضافة إلى ذلك، وبدخول الاستعمار الفرنسي للجزائر. فإن المستعمر الفرنسي فرض العديد من الضرائب خاصة بالنسبة لمناطق الجنوب. نظراً لما تشهده هذه المنطقة من نشاط إقتصادي وصناعي والمتمثل أساساً في مصادر الطاقة (المحروقات بصفة عامة)، والمتجسدة خصوصاً في البترول والغاز. وهذا ما جعل المكلفين بالضريبة نتيجة لإرتفاع الضغط الجبائي خاصة على هذه المناطق، أدى بالمكلفين بالضريبة إلى التملص والتخلص من دفعها سواء بصفة كلية أو جزئية من جهة، ومن جهة أخرى إلى التهرب من دفعها بصفة فردية أو جماعية، وهذا كرد فعل على نبد السياسة الإستعمارية والنظام الجبائي الفرنسي المفروض على الجزائريين آنذاك.

ولكن وللأسف هذه النظرية التشاؤمية بعدم دفع الضريبة من طرف المكلفين، إنتقلت إلى المكلفين بالضريبة الجزائريين كوعي سيء بعدم تقبل النظام الجبائي المفروض وسياسة الحكومة المطبقة في الوقت الراهن³.

¹ عبد الحكيم الرفاعي، حسني خلاف، مبادئ النظرية العامة للضريبة، د.د.ن، د.ب.ن، طبعة 1952، ص 170.

² أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، مطابع الأهرام التجارية، قليوب، مصر، 1990، ص ص 21_22.

³ عوادى مصطفى، رحال نصر، المرجع السابق، ص 67.

وأخيراً وما يمكن قوله، أن الغش الجبائي الجزائري ظهر بصفة رسمية وقانونية بظهور التشريع الجبائي في أواخر السبعينات والمتجسد في القوانين الموضوعية إنطلاقاً من الأمر 76-01 إلى غاية الأمر 76-05، فمنذ ظهور هذه القوانين ظهرت معها ظاهرة الغش الجبائي، إنطلاقاً من القاعدة القانونية الشهيرة لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص.

ثانياً: أسباب الغش الجبائي المتعلقة بالمكلف بالضريبة

إن السبب الحقيقي والعامل الرئيسي للكثير من المكلفين بالضريبة يرجع إلى ضعف الواجب الجبائي والمتمثل أساساً في عدم إحترام الإلتزامات التصريحية من جهة، والمحاسبية من جهة أخرى. وهذا ما دفع الفقيه _paul goudmet_ يقول "إن الضمير الجبائي لعدد من المكلفين يقل أهمية عندهم من الضمير الأخلاقي. وهذا ما يدفع معظمهم إلى القول والتصور أن السرقة في الميدان الجبائي ليست سرقة". وبهذا فإن المكلف بالضريبة عند دفعه للضريبة يشعر بأن جزء من ماله يضيع دون أن يستفيد منه. الأمر الذي يدفعنا إلى معرفة الأسباب الحقيقية التي دفعت المكلف بالضريبة إلى اللجوء إلى هذه الظاهرة و إرتكاب هذه الجريمة.

وبالتالي فإن أسباب الغش الجبائي غالباً ما تعود إلى أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة والتي تنطوي أساساً تحت إعتبرات نفسية وأخلاقية ومالية، بل وتتجاوزها إلى إعتبرات دينية وعقائدية.

1_ الأسباب النفسية والأخلاقية للغش الجبائي:

غالباً ما ترجع أسباب التهرب و الغش الجبائي إلى المكلف بالضريبة نفسه. إذ يرى بعض الفقه أن السبب الرئيسي للغش الجبائي يتمثل في ضعف المستوى الأخلاقي ومستوى الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة عموماً. وهو التصور الملاحظ في مستوى شعوب جنوب البحر الأبيض المتوسط، بإعتبرها دول متخلفة عاشت تحت وطأة الضعف الإستعماري. وهذا عكس الشعوب الانجلوسكسونية والشمالية التي تنخفض فيها حدة التهرب بحجة إن موقف المكلف إتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة

النفسية والأخلاقية. وهذا ما يتماشى طردياً مع نفسية المكلف بالضريبة. فكلما كانت نفسية المكلف بالضريبة ضعيفة كلما كان ميله إلى التخلص من دفع الضريبة واسعاً¹.

وبالتالي فإن عجز المكلفين بالضريبة عن إدراك مهمة الدولة الحديثة، والتي هي في أمس الحاجة إلى زيادة الإنفاق العام. وبالتالي فبالمقابل تحتاج إلى المزيد من الأموال التي ينبغي جبايتها لتغطية النفقات. وهذا ما يدفع الأفراد إلى التهرب من دفع الضريبة. بالخصوص عندما ينتابه شعور بتقصير الدولة في واجباتها، وفقدان المكلف لحقوقه وحرياته. لكون أنه يشعر إن ما يدفعه من ضريبة لا تقابله منفعة خاصة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. وعليه فإن العامل النفسي يلعب دوراً فعالاً وبارزاً في توسيع دائرة ومجال الغش الجبائي. فالمكلف الذي لا تطمئن نفسه أن ما سيدفعه من ضرائب ستنتفعه الدولة لفائدة الصالح العام سيتردد كثيراً في الوفاء بالدفع في الآجال المحددة لمبلغ الضريبة.

وبهذا فإن المكلف يتخذ من بعض النفقات العامة ذريعة للغش الجبائي، علاوة على ذلك فالمكلف بالضريبة يشعر بالظلم والسيطرة إذا طالبت الدولة ممثلة في إدارتها الجبائية بإقتطاع جزء من ثروته، بفرضها ضريبة محددة على نشاطه الذي يقوم به بجهد وتعب. ويزيد شعوره بتبرير الغش ومشروعيته، خاصة إذا رأى أن غيره قد أعفاه القانون بصفة مؤقتة أو دائمة من تسديدها.

وعليه فإن المكلف بالضريبة لا يرغب في المساهمة ولو بقليل من ماله إتجاه المجتمع الذي ينتمي إليه. في حين يطالب الدولة بأن توفر له المرافق العامة التي يحتاجها. وغالباً ماتكون مجانية مثلاً: كالمستشفيات، المدارس ومراكز الترفيه... الخ. فكل هذه الخدمات تقدمها الدولة لمواطنيها بدون مقابل. مما يقودنا ويدفعنا الى المقولة الشهيرة التي تعبر عن هذا المعنى

« Demander moins au contribuable, plus à l'impôt ».

وهذا ماذهب اليه الفقيه أكرم زايدان في مؤلفه _سيكولوجية المال_ " الضرائب تأخذ جزء من مالك وشيئاً من كل شيء تملكه، إلا ما تملكه من هموم المال وآلامه"¹. وعليه فإن نفسية المرتكب للغش

¹ André Margairaz, La Fraude Fiscale ET ses succédanés, Collection de la nouvelle école de lausanne, suisse, 2^{ème} édition corrigée, 1977, p147.

قائمة على المراوغة والإحتيال. ولذا يرى الأستاذ _أكرم زيدان_ أن هذا السلوك يلقي قبولاً كبيراً لدى فئات كثيرة من الناس، نظراً لكون سيكولوجية تلك الفئات قائمة على فكرة أساسية مؤداها أن الكل غشاشون ومحتالون بما فيهم الدولة نفسها، وأن الفرد إذا أدى كل ما عليه من الضرائب وقع ضحية لحكومة فاسدة ومرتشية، وأصبح عرضة لإنتهاز أناس هم في الحقيقة أصحاب مصالح ليسوا أصحاب مبادئ. فالضرائب في إعتقاد المتهريين هي من أجل مصالح القادة وأصحاب النفوذ. فليس ثمة خدمات او تسهيلات، بل ثمة رشاي وإتاوات وجبايات تدفع بصورة مغلقة هي الضرائب. وهذا مايفقد المكلف ويشعره بعدم الثقة والأمان إتجاه دولته. وأن الخدمات التي تقدمها لاتعادل بأي نوع من الأحوال المبلغ المسدد كضرائب. ومن هنا يتولد لدى المكلف أزمة ثقة بين الفرد والدولة، يتولد منها إحساس بعدم الشعور بالعدالة والكرامية. وهذا مايقود المكلف بالضريبة إلى المبالغة فيالإلتجاه السلبي نحو دولته والقائمين عليها، حتى يعطي لذاته رخصة التهرب من الضريبة. وهي محاولة إسقاطية يقوم بها الفرد ضد النظام والقانون والدولة، ويصفهم بالمراوغة والتضليل وعدم الأمانة، حتى ينتزع الإذن بأن يكون مثل الدولة والنظام والقانون غشاشاً، محتالاً، مراوغاً. وهذا مايجعل بعض المراوغين أو المتهريين من دفع الضريبة يقدم دليل وحجة على غش دولتهم ومراوغتها. فضلاً في أنها لاتقدم الخدمات والتسهيلات التي وعدت بها في مختلف المجالات. علاوة على أنها تتهرب من دفع فوائد القروض الدولية، بل حتى أحياناً أخرى من دفع القروض ذاتها².

فالملاحظ واقعياً، ليس هناك من هم يشغل الانسان في حياته الدنيا أكثر من جمع المال و تكديسه والطمع في جمع المزيد منه. فالنفس البشرية تحب المال حبها لنفسها، لأن الله قد زين حبه للناس. وهذا مصداقاً لقوله تعالى "المال والبنون زينة الحياة الدنيا"³.

¹ البر الحسين، التهرب الضريبي بالمغربي، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثاني،يناير 2013، طوب بريس، الرباط، المغرب، 2013، ص63.

² أكرم زيدان، سيكولوجية المال، هوس الثراء وأمراض الثروة، بسلسلة عالم المعرفة، العدد 351،مايو،2008، اصدارات المجلس الوطني للثقافة والفنون والاداب، د.ب.ن،2008، ص105.

³ سورة الكهف الاية 46.

فبالتالي فمن هذا المنطلق، لن يكون اقتطاع ذلك الجزء من المال كالتزام ضريبي بسهولة وعن طيب خاطر دون هزات وصرعات، فالغش يعتبر كردة فعل بغية التحلل من هذا الإلتزام الملقي على عاتقه. فالتحايل على القانون لعبة قديمة بدأت بالتحايل على قوانين حمو رابي. وما يجعل الإلتزام الضريبي مستويًا بهذا السلوك، ذلك الإعتقاد الذي يشبهه أحد الفقهاء بالمثل القائل: برغبة الطائر في الحفاظ على ريشه. فالمكلف يرغب في تأمين وضعه المادي ويرغب في الحفاظ على ثروته ولو على حساب الدولة.

وعليه يمكن أن نوجز الأسباب النفسية التي أدت إلى التفشي ظاهرة الغش الضريبي عموماً، في ثلاثة عوامل أساسية: ضعف الوعي الجبائي لدى المكلف بالضريبة من جهة، وضعف المستوى الأخلاقي من جهة أخرى، بالإضافة إلى ضعف المواطنة الجبائية لدى المكلف بالضريبة.

فضعف الوعي لدى المكلف بالضريبة: يقصد به " شعور المواطن بواجبه نحو وطنه. وما يقتضيه ذلك من توضيحات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء"¹.

وللإشارة فإنه يقصد بالوعي الضريبي²: مدى إقتناع كل فرد أن الضريبة من واجباته وإلتزامته القانونية. ويعبر في آخر المطاف على مدى ادراكه ومعرفته لقيمتها التي يتعين عليه سدادها إسهاماً منه في تمويل الإنفاق العام للدولة. فإذا تحقق ذلك يندم التهرب أو ينقص وينخفض إلى أبعد حدود. فللعامل النفسي دور فعال في ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي ضعف الباعث النفسي على التهرب من الضرائب. كلما أنه من الجلي إذاً أنخفض وعي الافراد الضريبي، سادت الكرهية للضريبة وإختفت العقوبة المعنوية التي يوقعها الشعور العام على المتتهربين³.

فبالتالي فإن السبب الرئيسي للغش الجبائي ينصب أساساً في نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبي، واللامبالاة بالدور الذي تقوم به الدولة من خلال الإقتطاعات لتحقيق المصلحة العامة. وهذا

¹ محمد مرسي فهمي، وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على الدخل الاشخاص الطبيعيين و تطبيقاتها العملية، د.د.ن، القاهرة، مصر، 1999، ص301.

² خالد الخطيب، المرجع السابق، ص 54.

³ عبد الصادق الناصري، أزمة التواصل بين الملتزم والإدارة الجبائية، (محاولة نقدية لفهم وتطوير علاقة الملتزم بالإدارة الجبائية في المغرب)، اطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، عين شق، الدار البيضاء، المغرب، الموسم الجامعي 2003-2004، ص142.

مادفع بالفقه _A. Margairaz_ إلى القول بأن ردة فعل المكلف إتجاه الضريبة مشروط بحالته المعنوية والتأديب الجبائي، فكلما ضعفت معنوياته كلما كان عليه إلى التخلص من الضريبة قوياً ويكون ذلك بطريقة شرعية أو غير شرعية¹.

وما تجدر الإشارة إليه أن الوعي الجبائي يعبر عن موقف جزء أوكل الملمزم بالضريبة حيال مشكلة أداء أو إهمال الوجبات الجبائية. هذا الموقف الذي يشكل فكرة راسخة لدى المكلفين بوعيهم الوطني، الذي يعبر في نهاية المطاف عن مدى تقبل الإلتزام الضريبي والإعتراف بالسلطة الجبائية للدولة².

ومن هنا يتبين أن من أهم أسباب الغش الجبائي تعود بالدرجة الأولى إلى ضعف الواجب الجبائي³ وهذا ما أشار إليه الفقه _paul goudmet_ بقوله "أن الضمير لعدد من المكلفين يقل أهمية عندهم عن الضمير الأخلاقي وعند معظمهم السرقة في ميدان الجباية ليست بسرقة". ولإشارة فإن ضعف الوعي الضريبي في المجتمع يعتبر من أبرز أسباب الغش والتهرب الضريبي عموماً. وهذا ناتج عن نقص شعور الأفراد بواجبهم إتجاه دولتهم، يدفعهم إلى تصور إعتقاد خاطئ لمفهوم الضريبة. يقودهم في الأخير للتملص والتخلص منها، هذه الإعتقادات يمكن أن نوجزها فيما يلي⁴:

-إعتبار الضريبة إقتطاع مالي دون مقابل: وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد. فالملمزم بالضريبة أو المكلف بها يرى أن الغش بمثابة حق محول له قانوناً، يمكنه من التملص من دفع الضريبة. وفي هذا الإطار نجد العميد ريبير _Ripert_ سنة 1944 صرح بأن هناك مقاومة حادة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية. تتمثل في لعبة بينهما لا يعترف فيها المكلف بالضريبة بهذا الإقتطاع المشروع وإنما ينظر إليها كدائنة قوية له تفرض قوانينها. وبالتالي يظن أن له الحق في التهرب من تطبيقها، وهذا ما يترجم إلى إحداث غش جبائي⁵.

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1972، ص 226.

² عبد الصادق الناصري، ازمة التواصل بين الملمزم والإدارة الجبائية، (محاولة نقدية لفهم وتطوير علاقة الملمزم بالادارة الجبائية في المغرب)، اطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، عين شق، الدار البيضاء، الموسم الجامعي 2003-2004، ص 142.

³ رفيق محمد الجزيري، التهرب الضريبي، مجلة الإقتصاد والمحاسبة، القاهرة، مصر، العدد 365، آيار 1978، ص 2.

⁴ ناصر مراد، التهريب والغش الضريبية في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 10.

⁵ Mohammed abouallassan, La fraude Fiscale, éditions Alhelal alarabia, rabat, Morco, 1996, p10.

وعليه فان الوعي الجبائي يعتبر من أهم الوسائل المساعدة للجهاز الجبائي على تحقيق أهدافه، المتمثلة في زيادة مردودية الضرائب، وبالتالي الوصول إلى الأهداف الاقتصادية والاجتماعية. لكن ما يلاحظ في هذا المجال أن مستوى الوعي لدى المكلفين في الدول النامية بحيث أن الأغلبية الساحقة تحاول التخلص من أداء الضريبة والتهرب منها¹.

ويعتقد باهر محمد عتلم (أن الوعي الضريبي يعتبر أقل تقدما من الوعي القانوني، بمعنى أن الممول عندما يخالف القوانين الضريبة. فبالتالي لا يشعر أنه يرتكب إثما في حق المجتمع كشعوره عندما يقتل أو يسرق غيره).² وهذا العصيان كما يسميه G.Rpiert لدى الأفراد إتجاه الضريبة يتجسد أساساً في ثلاثة أسباب هي:

- التخوف من الإدارة العامة وعجزها أمام الآفات المنتشرة والإعتقاد إن شغل الدولة الوحيد يتمثل في إقتطاع الضريبة منهم؛
- الاستعمال العشوائي لأموال الدولة في إنجازات ضخمة لا ضرورة لوجودها، لأنها ليست من الأولويات؛

- ضعف الشعور بالواجب الجبائي " Affaiblissement du sens du devoir Fiscal ".
هذا السلوك السلبي الأخير الذي يقوم به المكلف بالضريبة والذي يتجسد في عدم توفر عنصر الإحساس لدى الممول يؤدي به إلى محاولة التهرب من دفع الضريبة هذا الشعور الأخير الذي يرجع إلى عدة أسباب أهمها:

أ_ اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد³؛
ب_ إعتقاد المتهرب من الضرائب إنما هو سارق شريف، لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي. وبالتالي فهو لا يضر بالآخرين كما هو الحال في السارق أو الخائن أو المخالف لنظام المرور. وحسب إستطلاع الرأي العام في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضرائب اتضح أن 4% من الأفراد بمثابة

¹ صباح نعوش، المالية العامة ومالية الدول النامية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، المغرب، 1983، ص 196.

² باهر محمدعتلم، المالية العامة، جامعة القاهرة، مصر، 1991، ص 316.

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومه، الجزائر، 2003، ص 157.

سارق، و1% بمثابة خائن لوطنه، و18% منهم بمثابة شخص لا يحترم نظام مرور السيارات، في حين أن 53% من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمال يستغل الفرص للحفاظ على أمواله. كما أن 88% من الفرنسيين يبررون موقف المتهرب ولا يجدون ضرورة لمعاقبته¹؛

جـ_ سيادة الاعتقاد الديني بعدم شرعية الضريبة. مادامت لا تعتمد على منطلقات عقائدية، لتبقى هذه الحالة منفذاً للغش للكثير من المكلفين ومبرراً لهم للإخلال بالتزاماتهم الجبائية؛
د_ سوء تخصيص النفقات العامة، و هذا ما يؤدي إلى شعور الأفراد بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة.

وعليه نخلص للقول أنه كلما إرتفع مستوى الوعي الضريبي كلما قلت ظاهرة الغش الجبائي، وهذا ما يظهر جلياً ونموذجاً في الدول المتخلفة التي لم تكتمل أجهزتها وأنظمتها الضريبية². وبالتالي فإن الوعي الضريبي أقل تقدماً من الوعي القانوني للمكلف بالضريبي الذي يخالف القوانين الضريبية ولا يشعر بإرتكابه إثماً في حق مجتمعه، شأنه شأن الذي يسرق أو يقتل. وهذا ما أكده الفقيه " taddel bruno" الذي أكد بأن المتهرب من دفع الضريبة لا يعد مخالفاً أو ضاراً، لأن سرقة الدولة لا تعد سرقة، بحجة أن المتهرب إنما هو سارق نزيه لأنه لا يسرق سوى الدولة التي على حد إعتباره ماهي إلا وهم، لذلك نجد الكثير من المكلفين لا يترددون في التباهي بالطريقة التي تخلصوا بها من دفع الضريبة³.

وما يمكن الإشارة إليه أن اللامدنية الجبائية من أهم الأسباب التي تدفع إلى إرتكاب جريمة الغش الجبائي. وهذا نظراً للامبالاة بالدور الذي تقوم به الدولة من خلال الاقتطاعات لتحقيق المصلحة العامة، عكس المدنية التي يقصدها بها الإخلاص والوفاء للنفع العام.

إن اللامدنية الجبائية تدفع بالمكلفين إلى تبرير غشهم بأن لهم قدرة على التحكم العقلاني في توجيه أموالهم، وإنهم أولى بتسييرها. أي أن الفوائد التي سيحققونها من خلال إستثمارهم لهذه الأموال تكون كبيرة ويقتصر الربح والنفع فيها على المكلف وحده.

¹ صباح نفوس، الضرائب في الدول العربية، المراكز الثقافي العربي، بيروت، لبنان، 1989، ص 121.

² عناية غاري حسني، النظام الضريبي في الفكر المالي الاسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 344.

³ Taddel bruno, la fraude fiscale, libraires technique, paris, 1974, p15.

وخلاصة القول أن اللامدنية الجبائية الذي يكرس الإعتقاد السائد بغياب العدالة الجبائية بين المكلفين " لإعتقاد المتهرب أن الضريبة غير عادلة " ¹، فلذلك فإنه يعتقد بأنه أقدر من الدولة على التصرف بحكمة في أمواله المفروض دفعها لها في شكل ضرائب . ولذلك فإن قلة من المكلفين بالضريبة هم من يوفون بالتزاماتهم الضريبية إحتراماً منهم للإلتزام الأخلاقي بهذا المفهوم. بينما يسعى آخرون إلى الاستفادة من أكبر قدر ممكن من المنافع العامة دون الرغبة في المشاركة في تحمل أعبائها. "وهو ما يعبر عنه بمفهوم المسافر المجاني" ².

وعليه فإن درجة الوعي الضريبي، تقتزن بما مدى إقتناع المكلف بالضريبة بالزامية دفع الضريبة والفهم الصحيح بوجودها وما مدى مساهمتهم في تحقيق المنفعة العامة. وهذا ما يظهر جلياً ويقع تحت طائلة البطالان إلا بعد تحقق مايلي :

- فهم القصد من الضريبة عند فرضها؛
- الاقتناع بالزامية الضريبة؛
- المبادرة إلى تسديد الضريبة؛
- عدم السعي إلى التهرب من أدائها.

وأخيراً فإن ظاهرة الغش الجبائي ماهي إلا دليل على إنعدام الوعي الضريبي. فنجد أن الوعي الضريبي يتناسب تناسباً عكسياً مع ظاهرة الغش الجبائي، فكلما ضعف الوعي الجبائي كان الباعث النفسي على الغش جلياً وواضحاً.

علاوة على ذلك، فمن أهم الأسباب التي تؤدي الى تفشي ظاهرة الغش الجبائي هو شعور المكلف بالضريبة بعدم تطبيق المساواة والعدالة الضريبية. فمن الناحية النظرية تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كلما نظر لها المشرع. ولكن في الواقع نجد أنها تعترضها صعوبات في التطبيق تحد من هذه العدالة

¹ أحمد جامع، المرجع السابق، ص22.

² موسى جمال الدين، نحو نظرية إقتصادية عامة في التهرب الضريبي، كلية الحقوق، جامعة منصور، مجلة البحوث القانونية الاقتصادية، العدد18، د.ب.ن، أكتوبر1995، ص103.

المرجوة. فبالتالي فإن عدم المساواة في التطبيق تحد من هذه العدالة المرجوة. فعدم المساواة في التطبيق تضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة. وتكون من أحد أسباب تفشي ظاهرة الغش الجبائي.

وخلاصة القول أن دفع الضريبة من عدمها مرتبط بعنصر المواطنة، فالمواطن الجزائري تربطه علاقة عدوانية بالدولة، حيث لا تزال فكرة البايك تسيطر على ذهنه ولا يرى مقابل لدفعه للضريبة. فالمواطنة الجبائية تتمثل فيما مدى إحساس الملزم بتحملة لأداء الضريبة ومشاركته في أداء واجبه الوطني والمتمثل أساساً في المساهمة في الأعباء العامة للدولة. ويختلف هذا بحسب تفاوت درجات الإستيعاب والرضا الضريبي من مكلف لآخر، ومن شعب لآخر بحسب الوعي والحس الجبائيين.

وما يلاحظ من خلال ماذهب إليه بعض المفكرين ونؤيدهم الرأي. بأن غياب الحس الوطني لدول العالم الثالث نابع ومدعم من تواطأ الدولة، التي تعطي إنطباعاتاً بعدم إهتمامها بموضوع الجباية. الأمر الذي ينزع المصدقية عن القوانين والمؤسسات ويشجع الملزمين على التحلل من الواجب الوطني بدفع الضريبة إلى الغش الجبائي بالتملص والتحايل في عدم دفعها¹.

2_ الأسباب الإجتماعية للغش الجبائي :

إن الوضعية الاجتماعية للمكلف بالضريبة لها اثر بالغ في رسوخ واتساع ظاهرة الغش الجبائي. مع العلم أن الوسط والبيئة الاجتماعية لها اثر الى حد بعيد في تحديد طبيعة العلاقة القائمة بين المكلف والإدارة الجبائية. وفي هذا الصدد يرى الفقيه "فوغل" إن هناك ثلاثة عوامل موضوعية تحدد الى درجة كبيرة اتجاهات الأفراد نحو الغش والتهرب من دفع الضريبة تتمثل في :

أ_علاقات التبادل الفردي مع الحكومة والدولة؛

ب_التوجه الاجتماعي؛

ج_فرض التهرب من الضرائب.

قد وجه علماء الاجتماع والأخلاق إهتمامهم منذ زمن طويل للبحث في ظاهرة التهرب الضريبي. وقد رأوا أن تفشي هذا الظاهرة بين مختلف طبقات الشعب، حتى قيل بأن الغش الجبائي هو

¹ عبد الصادق الناصري، المرجع السابق، ص 147.

جرمة الشرفاء "detit des honnetes" بدعوى أن الأشخاص ذوي الضمائر الحية الذي لا يقبلون الاستيلاء على شي مهما كان تافها، يعتبر حق لا يتوارعون عن مخالفة قانون الضرائب دون تردد، إعتقاداً منهم بأن القانون يفرض عليهم القيام بتضحية غير عادلة، وإنهم في واقع الأمر ضحية لنصوص تحكمية¹.

وعليه فعندما تكون العلاقة بين المكلف والدولة ممثلة في الإدارة الجبائية علاقة غير تبادلية أو من إتجاه واحد قائم على الأخذ من جانب الحكومة من دون رد أو عطاء للأفراد، عندما تتولد أزمة ثقة بين المكلفين ودولتهم، فيصبح السلوك القائم على الغش الجبائي مطلباً أو مسعى أساسياً وإيجابياً لكل مكلف على حد وجهة نظرهم.

وما تجدر الإشارة إليه، فإن للعامل الإجتماعي أثر كبير في توجيه سلوك المكلفين بالضريبة نحو التهرب، فلكل مجتمع قيم إقتصادية تحدد توجهاته وسلوكياته نحو التهرب من الضرائب، وهي قيم ومعايير مكتسبة وثابتة نسبياً وتنتقل من جيل لآخر، وما يحدد إيجابية هذه القيم وتلك المعايير هو حجم الإنفاق الذي لا بد أن يكون ملموساً لكل فرد من أفراد المجتمع. فإذا كان حجم الإنفاق ضعيفاً ولا يشعر به الأفراد تصبح قيم الأفراد ومعاييرهم سلبية إتجاه الدولة، فيصبح سلوك التهرب من الضريبة أمراً طبيعياً بالنسبة لهم².

ويرى بعض الفقه أن تفشي ظاهرة الغش الجبائي يعود إلى غياب بعض القيم الإجتماعية السامية، ومنها ضعف المستوى الخلقي وعدم إنتشار الوعي الضريبي، إذ أن التهرب يكون مدعاة للتفاخر من قبل بعض

¹ وقد ذهب علماء الاجتماع إلى تفسير اختلاف طرق الغش الجبائي بإختلاف طبقات المجتمع. فقالوا بأن الطبقة البرجوازية "dourgisie" لا تجأ إلى الغش لأنها لا تعتمد إلى المخالفة الصريحة للقانون، وإنما تلجأ فقط إلى محاولة الإنحراف عن الوجبات الضريبة بإستعمال الطرق القانونية والضغط السياسي، أما الطبقة الوسطى « la classe moyenne » فهي عمال عكس توجه صراحة إلى الغش، إما بتقديم اقرارات مزيفة أو بإخفاء أموالهم أو التغيير في حساباتهم وغير ذلك من الطرق. بينما تلجأ الطبقة البروليتاريا _proletariat_ (الطبقة العاملة) فتعتمد على عمل جماعي تقوم به النقابات أو الجماعات السياسية او تقتصر على المقاومة السلبية فتجاهل قواعد الضريبة ولا تباشر واجباتها الضريبية.

² البر الحسين، المرجع السابق، ص 67.

المكلفين، وبالعكس لو كان المجتمع يتمتع بمستوى خلقي ووعي وطني سليم¹. فالمساهمة في دفع الضريبة تصبح مطلباً اجتماعياً ووطنياً.

وما يجدر الإشارة إليه، أن عدم تهرب الموظفين وأصحاب الأجور من الضريبة على الدخل، لا يعني أنهم يتمتعون بمستوى أخلاقي أعلى من مستوى الملمزين الآخرين، بل يرجع ذلك الى أن إمكانية التهرب مستحيلة لديهم. علاوة على الضرر اللاحق بالخزينة والذي يتمثل في أن عدم المساواة الحاصل في إمكانية التهرب يخل أخلاقياً كبيراً بفكرة العدالة في توزيع الضريبة. إذ يتحمل العبء الأكبر منها دائماً الملمزون الذين لا يستطيعون أو لا يجدون الفرصة للتهرب من دفعها.

فالمكلف بالضريبة غالباً ما يتأثر بمجتمعه فيتبع سلوك الأفراد المحيطين به، لذا فإن المكلف بالضريبة الذي يرى غيره يتهرب من دفع الضريبة يسعى هو الآخر لعدم دفعها. ويلاحظ أن المكلفين بالضريبة في معظم الأحيان يقومون بهذا العمل للتقليد فقط، وليس لكره الضريبة في حد ذاتها أو لشعوره بثقلها وعدم عدالتها. وإنما مجرد أنه رأي غيره من المكلفين _ الملمزين بأدائها _ والذين يتهربون من دفعها فيسعى لتقليدهم من أجل الاستفادة منهم، حتى لا يشقى وحده بتحمل عبئها في حين يسعده غيره بالتخلص منها.

فلمحيط الإجتماعي أثر بالغ في رسوخ وشيوع الغش الجبائي بين أفراد المجتمع، حيث أن هناك من ينظر إلى التاجر المتهرب والغشاش على أنه يتميز بالذكاء والمهارة. وللإشارة فإن ثقافة التهرب عندما تزرع في مجتمع معين تجعل كل أفراد المجتمع الذي يعيشون فيه يتأثرون بهذه الثقافة، وهذه سمة الدول النامية عكس الدول المتقدمة التي تمتاز بالروح الوطنية والوعي الضريبي السائد بها.

وعليه فإن العامل السيكولوجي يؤثر في حياة الملمزم ويجعله يستمد تصرفاته من الجماعة التي ينتمي إليها. وهذا ما يفسر أن وضعه في جماعة من الأفراد ينشأ علاقات تبادلية بينهم، حيث يعتمد الفرد على

¹ عبد الفتاح بلخال، المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي، أطروحة دكتوراه، تخصص القانون العام، الجزء الاول، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، المغرب، السنة الجامعية 2000-2001، ص 42.

الجماعة في إشباع حاجة من حاجياته، كما قد تعتمد الجماعة على أحد أفرادها لتحقيق أهدافها، ومن خلال هذه العلاقة التبادلية تترسخ القيم والقناعات التي تؤثر في السلوك وتوجه التصرف¹.

وهذا ما يدفعنا للقول بأن الوضعية المادية والإجتماعية للخاضع للضريبة، تؤثر إلى حد بعيد في تحديد طبيعة العلاقة القائمة بينه وبين الإدارة الجبائية.

وفي هذا الصدد يرى "فوغل" أن هناك ثلاثة عوامل موضوعية تحدد إلى درجة كبيرة إتجاهات الناس نحو التهرب من الضرائب وهي:

أ_ علاقات التبادل الفردي مع الحكومة والدولة؛

ب_ التوجه الاجتماعي؛

ج_ فرص التهرب من الضرائب².

ففيما يتعلق بعلاقات التبادل الفردي مع الحكومة والدولة، فإن التبادل يعد مصدراً من مصادر التضامن الاجتماعي أو وسيلة من وسائله التي تهدف إلى جلب المنفعة للأفراد والمجتمع. وهي وسيلة تركز على الإجراءات العقلانية التي يتبعها الأفراد في تقرير أفعالهم. فهي علاقة أخذ وعطاء يتحقق للفرد من خلالها قدر من الثقة في النظام الحكومي والدولة. وبإلغاء هذه العلاقة تتولد أزمة الثقة بين المكلفين ودولتهم فيصبح سلوك التهرب من الضريبة مطلباً أساسياً لكل فرد.

وللإشارة في فإن عامل التوجه الاجتماعي، له أثر كبير في توجيه سلوك المكلفين نحو التهرب، ومن المتعارف عليه أن لكل مجتمع بعض القيم الإقتصادية التي تحدد توجهاته وسلوكياته نحو التهرب من دفع الضريبة، وهي قيم ومعايير مكتسبة وثابتة نسبياً وتنتقل من جيل إلى آخر، وما يحدد إيجابيات هذه القيم وتلك المعايير وحجم الإنفاق الذي لا بد أن يكون ملموساً لكل فرد من أفراد المجتمع، فإذا كان حجم الإنفاق ضعيفاً ولا يشعر به الأفراد تصبح قيم الأفراد ومعاييرهم سلبية إتجاه الدولة، فيصبح سلوك التهرب من الضرائب أمراً طبيعياً بالنسبة لهم³.

¹ علي السلمي، السلوك التنظيمي، دار غريب للطباعة، القاهرة، مصر، 1995، ص ص 60_61.

² أكرم زيدان، المرجع السابق، ص 108.

³ البر الحسين، المرجع السابق، ص 67.

وعليه فإن الأسباب السوسولوجية للغش الجبائي، تنبثق على الخصوص من عدم تكافؤ الإقتطاع الجبائي مع ما تقدمه الدولة من خدمات للإفراد والجماعات وعدم مساواة مجموع الطبقات الإجتماعية من جميع الخدمات التي تقدمها الدولة، وهذا ما يخلق نوع من عزوف بعض المكلفين من دفعها. وأخيراً فإن مراعاة نفسية الملزم وتحفيزه وتربيته، بإمكانها أن تساهم في إزالة الضغط الجبائي الذاتي. وبهذا الصدد فإن إنعاش روح المواطنة الجبائية أو ما يسميه "أردن" (بالضمير الجماعي) يظهر كعامل محدد في تعبئة الموارد بواسطة الضريبة¹.

وعليه يرى بعض الفقهاء أن المستوى الإجتماعي للجماعة يعد أهم العوامل المحددة لنطاق ظاهرة الغش الجبائي، فكلما إنخفض المستوى الأخلاقي السائد في الدولة كان الرأي العام فيها أكثر تسامحاً مع المتهربين من الضريبة وكان الدافع للتهرب قوياً، وعلى العكس من ذلك كلما زاد الوعي الاجتماعي لدى الأفراد زاد شعورهم بواجبهم الوطني إتجاه الدولة، مما يجعل الري العام أكثر تشدداً في مواجهة التهرب الضريبي².

وأخيراً فعلى سبيل المقارنة بين سلوك المكلفين بالضريبة في الدول المتقدمة والمتحضرة وسلوكهم في الدولة المتخلفة والسائرة في طريق النمو، خير دليل على مدى ارتباط ظاهرة الغش الجبائي بالوعي الاجتماعي، فالمكلف بالضريبة في الدول المتقدمة يفتخر بدفعه للضريبة، بينما يفتخر بالغش الجبائي المكلفين في الدول المتخلفة نتيجة إنعدام الوعي الضريبي للمكلفين في فهم دور الدولة في تحقيق المصلحة العامة.

¹ عبد السلام اديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1956 - 2000، ط1، إفريقيا الشرق، المغرب، 1998، ص77.

² سالم محمد الشوالكة، المرجع السابق، ص248.

رابعاً: الأسباب السياسية للغش الجبائي

لعل من الأسباب الجوهرية لإنتشار ظاهرة الغش الجبائي تعود أساساً إلى العامل السياسي. فقد لا يساعد المناخ السياسي السائد في البلاد على قمع الغش ويظهر ذلك من خلال العوامل التالية¹:

1- الإختيار الإيديولوجي والسياسي الذي إعتمدته السلطات العمومية غداة الإستقلال المتمثل في النظام الإشتراكي، هذا الأخير الذي كان له الأثر البالغ في تكوين وبلورة النظام الجبائي خاصة فيما يتعلق بإعادة توزيع المداخل؛

2- وجود موارد هامة من المحروقات جعلت السلطات العمومية تعتبر الموارد الجبائية مداخل ثانوية، وهذا ما أدى إلى ظهور نوع من التراخي في صياغة الإقتطاعات الجبائية حسب المعطيات الداخلية. بالإضافة إلى أن محاربة الغش الجبائي لم تكن من الأولويات الوطنية، وما يلاحظ عن هذه الظاهرة أنها لا زالت قائمة إلى يومنا هذا. وهذا بسبب أن الوسائل الضرورية لمواجهة هذه الظاهرة لم تكن في متناول المصالح الجبائية².

وعليه فإذا كانت الضريبة تستعمل كأداة في يد الدولة لتحقيق سياستها المرغوب فيها، وأن المتضرر الأول هم المكلفون بالضريبة. فبدون شك يلجؤون إلى مقاومتها والتهرب من دفعها. إذن فالسياسة المالية المنتهجة من طرف الدولة تلعب دوراً هاماً في ظاهرة الغش الجبائي. فإذا قامت الدولة بإنفاق حصيلة الضرائب على منافع عامة وللمصلحة العامة فإن ذلك يزيد من وعي المكلفين وثقتهم بها، وبالتالي يقل الغش. وعلى العكس من ذلك ولعل من أبرز الأسباب السياسية التي أدت إلى إنتشار هذه الظاهرة حسب بعض الإتجاهات الفقهية نجد:

1_ يؤدي عدم الإستقرار السياسي إلى تنامي ظاهرة الغش الجبائي، ومضاعفة شجاعة المكلفين وجرأتهم على التهرب نظراً لإحساسهم بغياب القانون و المتابعة؛

2_ عدم قيام الأحزاب السياسية بوظيفتها في المراقبة والمساءلة والمتابعة؛

¹ فلاح محمد، السياسة الجبائية_الأهداف والأدوات_بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005_2006، ص78.

² سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص 19.

3_ عدم قيام مؤسسات المجتمع المدني بدورها الفعال في التصريح والتشهير بالمتهربين والغشاشين كالجمعيات والمنظمات... الخ؛

4_ عدم إنفتاح الدول والمتمثلة أساساً في الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة لتوعيتهم وبالتالي أخيراً كسب ثقتهم؛

5_ غياب الديمقراطية والشفافية وهذا ما أدى إلى إنعدام العدالة الضريبية. وبالتالي عدم تطبيق القانون. وهذا ما جعل البعض يرى أنه في ظل غياب الديمقراطية ستظل مداخيل و أرباح الطبقة البروريتالية (الضعفاء) أهم مصدر إقتصادي للضريبة. بينما تظل مداخيل الأغنياء معفاة منها؛

6_ سوء إستخدام النفقات العامة من طرف الدولة؛

7_ سوء تسيير الموارد العامة. وهذا ما إنبثق عنه تفشي سياسة التبذير والبذخ أمام أنظار المكلفين بالضريبة؛

8_ ظهور طبقة موالية للسلطة تمارس مختلف أشكال النهب والغش أمام أنظار المكلفين وهذا ما يشجعهم على التهرب والغش؛

9_ الحالة الأمنية المتدهورة للدول شجعت المكلفين على التهرب والغش الجبائي، وهذا راجع إلى شعورهم بغياب الدولة وإنشغالها لمعالجة الحالة الأمنية للمكلفين والمواطنين بصفة عامة.

وعليه يشكل الرضا السياسي لدى المكلفين دوراً هاماً وفعالاً للتقلص من الغش والتهرب الضريبي بصفة عامة. إذ توجد علاقة سلبية بين الالتزام الضريبي والمشاعر المعادية للحكومة، فبقدر رضا المكلف بواقعه السياسي سواء كان ممثلاً في أشخاصاً (طبيعية، معنوية) وسياسات بقدر ما يكون متقبلاً لما يفرض عليه من ضرائب من السلطة السياسية في الدولة. أما إذا شعر المكلف بالإحباط من سلوك أفراد هذه السلطة لإعتقاد بأنهم يبذلون أقصى جهودهم في الإحتفاظ بإمتيازاتهم وزيادة مكاسبهم الشخصية. فذلك سوف يدفعه الى عدم الالتزام بسداد الضرائب المكلف بها وبالتالي اللجوء إلى التهرب من دفعها. وللإشارة فان مرجعية هذا الفكر وإنتشاره يعود أساساً إلى شيوع مكانة (قيمة) فئات ذات النفوذ السياسي والإجتماعي على توجيه القوانين الضريبية لمصالحها، والإستفادة من نفوذها من التهرب من

الضريبة وذلك بشكل خاص. علاوة على إرتكاب جرائم إقتصادية أخرى بشكل عام. وهذا بحجة أن هذه الفئة تشكل القدوة المثالية لمختلف أفراد المجتمع، ومن ثم لجؤ هؤلاء إلى سلوك التهرب الضريبي، فهي بذلك تعتبر ضوءاً أخضراً يسمح لباقي المكلفين بالغش والتهرب، كسلوك مقبول في المجتمع¹.

5_ الأسباب الاقتصادية للغش الجبائي: تلعب الأسباب الاقتصادية دوراً بارزاً في خلق ظاهرة التهرب الضريبي بصفة عامة والغش الجبائي بصفة خاصة. وهذا ما يؤدي إلى إنتشارها لأن النظام الضريبي هو جزء من النظام المالي الذي هو بدوره جزء لا يتجزء من النظام الإقتصادي للدولة. وهذا يعني تأثر النظام الضريبي بكل العوامل الاقتصادية الموجودة في هذه الدولة، سواء تعلق بالوضع الإقتصادي للمكلف، أو بالظروف الاقتصادية للدولة بشكل عام². بل ولها أثر على مستوى عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وإنتشار الإقتصاد غير الرسمي.

وعليه فإن للأسباب الاقتصادية للدولة والوضعية الشخصية للمكلف دوراً هاماً في عملية الغش، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة ويتقاضى دخلاً منخفضاً إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة، كلما كان الغش الجبائي بشكل أكبر، والعكس صحيح.

لهذا نجد بعض الدول تستخدم أسلوب الاقتطاع من المصدر، وهذا لإعفاء ذوي الدخل المنخفضة من دفع الضريبة. فنلاحظ أن المشرع الجزائري من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أبقى بعض الدخل من الخضوع للضريبة فمثلاً على سبيل المثال: تعفى الدخل من الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) ابتداءً من 120,000,00 دج. كحد أدنى مع مراعاة نوع الشرائح الإجتماعية التي ينتمي إليها هذا الشخص.

وعليه تتحكم عموماً في الأسباب الاقتصادية للغش الجبائي مجموعة من الظروف تتمثل أساساً في الظروف الاقتصادية للدولة من جهة أو الظروف المتعلقة بالمكلف من جهة أخرى.

¹ محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2010، ص

.175

² محمد خالد المهاني، المرجع السابق، ص176.

أ_ الظروف الاقتصادية للدولة¹:

غني عن البيان أن الحالة الاقتصادية للدولة سواء كانت حالة رخاء أم حالة كساد تؤثر في وجود وحجم ظاهرة الغش الجبائي. ففي حالة الرخاء والانتعاش الاقتصادي للدولة تزداد حركة البيع والشراء والاستيراد والتصدير وغيرها من مظاهر الحياة الاقتصادية في الدولة. مما يترتب عليه زيادة في دخول وأموال الأفراد من جهة، وزيادة فرض نقل عبء الضريبة من جهة أخرى. وفي الحالتين لا يشعر المكلفون بثقل عبء الضريبة المفروضة عليهم، وبالتالي فإنهم لا يلجأوا إلى التهرب من سدادها خشية المساءلة القانونية².

أما في حالة الكساد والركود الاقتصادي فيحدث العكس، إذ يترتب على هذه الحالة أمرين غاية في الخطورة وهما:

إن الدولة تلجأ في سبيل مواجهة احتياجاتها النقدية الناجمة عن الظروف السائدة إلى فرض ضرائب جديدة، مما يزيد العبء الضريبي على المكلفين؛

إن مقدرة المكلفين على دفع الضرائب المستحقة تكون ضعيفة نتيجة لصعوبة الأوضاع الاقتصادية العامة، مما يزيد عبئها عليهم وفي كلتا الحالتين سيحاول المكلف التخلص من الضريبة عن طريق التهرب من أدائها³.

وعليه فإن فترات الكساد والأزمات التي يشهدها بلد ما يعمل على إنتشار ظاهرة الغش الجبائي وزيادته بسبب قلة النقود وإنخفاض دخول المكلفين وتدهور القدرة الشرائية للأفراد، وبالتالي زيادة حساسيتهم لإرتفاع الأسعار، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة. لذا يدفعهم الغش الجبائي، بإستعمال مختلف الطرق الممكنة⁴. وعلى العكس من ذلك في فترات الرخاء والانتعاش الاقتصادي، يقل ميل المكلفين للغش الجبائي بسبب كثرة النقود وإرتفاع الدخل وتحسن القدرة الشرائية للأفراد مما يسمح

¹ موسى، احمد جمال الدين، نحو نظرية اقتصادية عامة في التهرب الضريبي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد 18 اكتوبر 1995، د.ب.ن، 1995، ص ص 84_101.

² سهام كردودي، المرجع السابق، ص 17.

³ شمس، جمال فوزي، المرجع السابق، ص 204.

⁴ ناصر مراد، التهرب الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، 2004، ص 15.

للمنتجين نقل عبء الضريبة الى المستهلكين عن طريق رفع أسعار منتجاتهم. لذا يكون الدافع النفسي للغش لدى المكلفين منخفضاً نوعاً ما¹.

وللاشارة فمن منظور آخر، فإن طبيعة الهيكل الإقتصادي السائد يؤثر بشكل أو بآخر في وجود وحجم الغش الجبائي. فعندما يغلب النشاط الزراعي على الإقتصاد وبالتالي تسود ظاهرة الاستهلاك الذاتي، ويلاحظ إن جزء كبير من الدخول يأخذوا الشكل العيني مما يتولد عنه نوعاً من الجمود الإقتصادي وعدم وجود حقيقي لأسواق رؤوس الأموال. ففي ظل هذا الهيكل الاقتصادي يزداد حجم الغش الجبائي. بينما في الإقتصاد الذي يغلب عليه النشاط الصناعي والتجاري، والذي يمتاز بالمرونة فيشكل بذلك اقتصاداً نقدياً تميزه سرعة حركة رؤوس الأموال وسيولة الدخول وتتوافر فيه الأجهزة والمؤسسات المالية والنقدية اللازمة. وبالتالي ينخفض حجم التهرب الضريبي في مثل هذا الإقتصاد².

وعليه فإن بعض الفقهاء يرى إن من الأسباب الأساسية والدافعة لجرمة الغش الجبائي تتوقف على تقدير المنفعة الحدية للمكلف. فوفقاً للنظريات الإقتصادية يتم التصرف إذا كانت منفعته الحدية أعلى من المنفعة التي يحصل عليها نتيجة للموقف المخالف لذلك التصرف. وتطبق هذه القاعدة بالنسبة للغش الجبائي، فكلما كانت الفائدة التي يحصل عليها في حالة الغش أعلى من المقابل الذي يخسره في حالة عدم الغش فإنه لا يدفع الضريبة. أما في الحالة العكسية بمعنى انه متى كان الجزء أو غيره هو المقابل لعدم دفع الضريبة مما يجعل تصرفه أقل نفعية له فإنه يقوم بتأدية الضريبة. فالعكس فبالرغم من أنه تصرفه غير إتحلافي إلا أنه عمل طبيعي على حد رأي هذا الاتجاه الفقهي³.

وبالنظر الى اتجاه فقهي آخر يرى أن الأزمات الإقتصادية تعد سبباً واضحاً تدفع بعض الأشخاص الى الغش. وهذا بسبب ما يترتب عليها من قلة المداخيل وخسارة المشروعات التجارية، فتصبح أعباء الضريبة مرتفعة لذلك يحاول المكلفون ما أمكنهم التهرب من دفعها⁴.

¹ Paul Marie gaudemet, précis de finances publiques, édition montchrestien, paris, 1970, p310.

² البرعي، عزت عبد الحميد، ظاهرة التهرب الضريبي بين الاطار النظري والواقع التطبيقي، دراسة نظرية تحليلية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، د.ب.ن، العدد 03 لسنة 1992، ص ص 32_33.

³ حسن المرصفاوي، المرجع السابق، ص 65.

⁴ ممدوح وديع بدوي، دراسات في المالية العامة، دار المعارف، مصر، 1966، ص 180.

ب_ الظروف الاقتصادية للمكلف: إن الوضعية الاقتصادية للمكلف قد تدفعه للغش الجبائي، ويرجع سبب ذلك أن إقتطاع الضريبة من هذا الدخل يعني إنقاص مقدرتها المالية عن الحد الأدنى اللازم لإشباع حاجاته الأساسية، مما يدفعه للحفاظ على دخله كاملاً قدر المستطاع. أما إذا كان المردود الاقتصادي للمكلف جيداً فإن إقتطاع الدولة للضريبة لن ينقص من قدرته المالية على إشباع حاجاته الأساسية. مع التأكيد طبعاً على المفهوم النسبي للحاجات الأساسية لكل مكلف، وعندها لن يكون المكلف مدفوعاً للتهرب من الضريبة وسيقوم بأدائها¹.

وأخيراً فمن وجهة نظر هذا التوجه فإذا شعر المكلف بالمردود الإيجابي العائد إليه من دفع الضريبة، فإنه يسارع الى تسديد ضرائبه، أما إذا افتقده فسيستوجه عندئذ إلى التهرب من دفع الضريبة بالطريقة التي يراها مناسبة².

ج_ عدم تنظيم الإقتصاد الوطني وإنتشار الإقتصاد غير الرسمي: أن من أهم الأسباب الحالية التي أدت إلى إستفحال ظاهرة الغش الجبائي هو ما يسمى بالاققتصاد الخفي حيث يلاحظ بعض الكتاب إن من أهم الآثار السلبية الناجمة عن الإقتصاد الخفي أن جانباً من الدخل الناتج عن ذلك الإقتصاد لا تسدد عنه الضرائب مما يترتب عنه فقداً واضحاً في الإيرادات العامة للدولة .

وما يلاحظ أنه يصعب قياس الحجم المتزايد للإقتصاد الخفي بشكل دقيق بالرغم من كل الجهود والدراسات الساعية لذلك ، والتي تكشف فعلاً عن نسبة مدهشة خاصة بالنسبة للدولة النامية³.

وللإشارة وحسب ما أسفرت عنه دراسة قام بها باحثون بدراسة عينة مكونه من 84 دولة لتقدير حجم الإقتصاد الخفي توصلوا الى أن القيمة المضافة للإقتصاد الخفي بلغت مستوى مرتفعاً في جميع الدول المعنية. فمثلاً على سبيل المثال قدر حجم الاقتصاد الخفي كنسبة مئوية من إجمالي الناتج المحلي الرسمي للدول النامية يتراوح بين 35 الى 44%. علاوة على أن إدارة الضرائب الإمبريكية قدرت

¹ سهام كردودي، المرجع السابق، ص17.

² عبد الواحد السيد عطية، مبادئ اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، د.ب.ن، 2000، ص515.

³ فريدريك شيايد، دومينيك انستي، الإختيار وراء الظلال، نمو الإقتصاد الخفي، سلسلة قضايا إقتصادية، تقارير صادرة عن صندوق النقد الدولي، مارس

2002، د.ب.ن، ص ص3_4 .

حجم خسارتها سبب التهرب الضريبي الناجم عن الاقتصاد الخفي حوالي 40-42 مليار دولار عام 1976 و إرتفع حجم التهرب إلى حوالي 86-90 مليار عام 1980. وقد إزداد تضخم حجم التهرب في سنة 2004 بنسبة 20% عن النسبة الأخيرة المحددة سلفاً¹.

ثانياً: أسباب الغش الجبائي المتعلقة بالنظام الجبائي

إن أسباب ظاهرة الغش الجبائي لا يعود فقط إلى ضعف الإمكانيات البشرية والمادية المتاحة لمديرية الضرائب فقط، بل ترجع أيضاً لغياب الدور المفترض الذي يلعبه القانون في مجال الوقاية وزجر الغش الجبائي.

وبالنظر الى الدول المستعمرة وما عاشته من أوضاع عقب الإستعمار وما شاهدهته هذه الدول من فراغات قانونية في مجالات كثيرة ومتعددة وهذا ماجعل هذه الدول المستعمرة والسائرة في طريق النمو تضطر لاعتماد سياسة المستعمر كأداة لتمويل سياستها التنموية، معتمدة على تلك النظم والقوانين الجبائية التي خلفها المستعمر، إلا أنه وبالرغم من ذلك لم تصل إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من ذلك. وذلك بالنظر إلى تعقد وعدم استقرار تشريعاتها الجبائية².

وبالنظر إلى التشريع الجزائري نلاحظ أن المشرع الجزائري تبني النظام الفرنسي بكل ما يحتويه من مزايا وعيوب والذي أصبح مع مرور الزمن لا يتماشى مع الواقع الجزائري ، وهذا ما أدى بالمشروع الجزائري إلى إدخال العديد من التعديلات و الإصلاحات على مختلف القوانين الجبائية ورغم كل هذا لازال النظام الجبائي الجزائري متأثراً بالنظام الجبائي الفرنسي.

وللإشارة فإن التشريعات الضريبية غالباً ماتأخذ توجهات سياسية مما يسفر عنها ضريبة يمينية أو يسارية، وهذا ماينجم عنه نصوص سيئة الصياغة وصعبة التفسير مما يجعلها غامضة ومبهمه. وهذا ما يطرح إشكالات بالنسبة للفقهاء والمكلفين بالضريبة بل وحتى لموظفي الإدارة الجبائية أنفسهم والقضاء في كثير من الأحيان. وبالتالي فإن هذه اللجان البرلمانية عند إستخدامها أو تغييرها أو تعديلها أو

¹ محمد خالد المهائبي، المرجع السابق، ص178.

² طارق السلومي، المرجع السابق، ص57.

إلغاءها لنص أو تشريع معين لا تراعي مصالح الخزينة العمومية عموماً بقدر ماتميل لإرضاء المكلفين بالضريبة¹.

وعليه فإن التشريع الضريبي بوصفه أحد الأركان الأساسية للنظام الجبائي باعتباره يضم " مجموعة القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة بغرض فرض الضرائب وتنظيم طرق تحصيلها وجبايتها ، كما يتضمن أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية ، والتي تعتبر سوابق قضائية يتم الاعتماد عليها كمصدر داخلي من مصادر التشريع الضريبي².

وللإشارة فإنها توجد عدة عوامل تؤثر على ظاهرة الغش الجبائي ونظافة والتي ترتبط أساساً بطبيعة التنظيم الفتي للضريبة ومدى استقرار التشريع الضريبي ، فكلما تعقدت التشريعات الضريبية مع الممولين وازدادت احتمالات الغش الجبائي³. ويمكن حصرهم الأسباب التشريعية لجرمة الغش الجبائي في العناصر التالية :

1-تعقد النظام الجبائي:

من المتعارف عليه أن التشريع الجبائي تشريع يمتاز بكثرة التعقيد والتشعب بالإضافة إلى أنه يخضع للتعديل والتغيير باستمرار ، وهو الأمر الذي لم يكن مطروحاً تحت ظل الدولة التقليدية حيث كانت الضريبة بسيطة في تقنياتها وسهلة في أساليب عملها⁴.

إلا أنه ومع تطور الدولة وتدخلها في شتى المجالات وكذا تعقد أشكال الحياة الاقتصادية ، اتجهت الدولة بالضرورة إلى الزيادة في عدد الضرائب وأشباه الضرائب والرسوم في إطار بالغ التعقيد ، وهذا نتيجة ما تفرضه من التزامات جنائية سواء تصريحيه أو محاسبية يصعب على الملزم فهمها واستيعابها في كثير من الأحيان. وهذا ما أشار إليه الفقيه "ماركنيز" بالقول " أن المدونة العامة للضرائب وسجل الاجراءات الضريبية في فرنسا، تتكون أكثر من أربعة آلاف مادة في معدل ثلاثين دقيقة لكل مادة، ولكي تقرأ كل

¹ سالم محمد الشوالكة، المرجع السابق، ص285.

² حنا، نعيم فهميم، النظام الضريبي في مصر، ملامح التطوير وأفاق المستقبل، المؤتمر الضريبي الثامن، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر، يومي 11- 12 مايو 1997، ص4.

³ المرسي السيد الحجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الضرائب والموازنة العامة، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2000، ص96.

⁴ البر الحسين، المرجع السابق، ص82.

هذه المواد تحتاج إلى عشرة أشهر أو إلى عدة سنوات لكي تفهمها فهما جيداً وباقي الحياة حتى تستطيع أن تسترجعها، ويضيف بقوله أن هذا ليس هو كل شيء وإنما يضاف إلى تلك المواد حوالي خمسة عشر الف صفحة من الحجم الكبير لأربعة عشر مجلداً من التقارير والنشرات الرسمية التي تصدرها الإدارة العامة للضرائب حيث تحمل كل التعليمات والتوجيهات والايجابات الإدارية على بعض المسائل المهمة، بالإضافة إلى أن كل عام تضاف أكثر من خمسة آلاف صفيحة من النشرات والبيانات الجديدة تصدر لتوضح بدقة النصوص التشريعية واللائحية¹.

وعليه فإن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء تأسيسها أو تحصيلها ، تدفع المكلفين إلى التهرب من دفعها (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة)²؛

2- عدم استقرار التشريع الجبائي وتعاقب تعديلاته:

يعد مبدأ استقرار التشريع من المبادئ المهمة في دراسة القانون باعتباره إحدى دعائم العدالة المكفولة للمواطنين، وفيما يتعلق بالتشريعات الضريبية فإن استقرار المعاملات الاقتصادية والمالية وثبات المراكز القانونية المتعلقة بها كلها مسائل تقتضي خضوع الأفراد لقواعد قانونية تتسم بالثبات والاستقرار³ حتى لتشير تلاحق تعديل أو تغيير القوانين اضطراباً في مجال الحقوق والالتزامات وهذا ماينجم عنه تغيير في المراكز القانونية للمكلفين⁴.

ولالإشارة فإن التغيرات والتعديلات المستمرة للتشريع الجبائي تؤدي وتسبب في غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين⁵.

وقد أثبتت التجارب أن لمسألة إستقرار القوانين دور كبير في تقبلها، وهذا ماجعل الضرائب تلقى قبولاً من لدن الملمزين نظراً لتعودهم عليها أكثر من تحملهم الضريبة الجديدة ويسمي البعض هذه

¹ J.C.Matinez.lettre ouverte aux contribuables, collection "lettre ouverte", p83.

² Hubert Brochier et pierre Tabatoni, économie financiere, presses universitaires de France, 1963, p243.

³ فتحي همام محمود، التهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد351، آذار 1977، القاهرة، مصر، د.س، ص77.

⁴ عبد الرزاق إبراهيم علي، التهرب الضريبي والبعد الأخلاقي للضريبة، مؤتمر الضرائب على الدخل، جامعة الإسكندرية، مصر، 2001، ص72_74.

⁵ Andrée Margairaz, la fraude fiscale et ses succédanés, Op. Cit, p175.

الظاهرة ب "ظاهرة التخدير الضريبي" . وهذا ما يعكس جانباً من الصحة فغالباً ما يثير إحداث ضرائب جديدة صعوبات لا حصر لها والتي غالباً ما يواجهها المكلفين عادة بالاحتجاجات على عكس الدول الأنجلو ساكسونية المعروفة ببساطة واستقرار أنظمتها الضريبية، وهو ما يساعد الملزم العادي في هذه البلدان على تحديد الضريبة التي عليه سدادها وإعداد تصريحات بمفرده بفضل تعوده على ذلك¹.

وأخيراً فإن المشرع الضريبي قد يكون له الدور الفعال في دفع المكلفين للتهرب من دفع الأعباء الضريبية، إذا ما أعتزت تشريعاته عدم الدقة والوضوح، وهذا ما يجعل من الضروري المساهمة الفعالة لعناصر ونخبة متخصصة قانونياً واقتصادياً ومالياً لوضع نصوص قانونية ضريبية، وأيضاً ضرورة توحي المشرع للحذر والحرص أثناء فرض هذه القوانين².

3- النقص في التشريعات الضريبية وتضمينها عبارات فضفاضة ومبهمة: إن النقص في التشريعات الضريبية ناجم على إغفال المشرع لبند أو عبارة أو كلمة في صياغة النص القانوني الضريبي، مما يتيح فرصة للمكلف بأن يتهرب من تسديد الضريبة أو عدم الخضوع لها أصلاً.

علاوة على ذلك فإن وجود العبارات والكلمات المبهمة يسمح باختلاف التأويل والتفسير بين الأطراف المعنية سواء المكلف أو الإدارة الجبائية، مما يسبب نزاعات وخلافات بين الطرفين ، تترتب عليها إحدى نتيجتين³:

الأولى: أن يتغلب تفسير الإدارة الضريبية للنص القانوني، عندئذ غالباً ما تتعسف الإدارة وتتوسع في تفسير النص تطالب بتقاضي حق الدولة (الضريبة) من المكلف وهذا لا يتم إلا بعد نزاعات تطول لسنوات بين الطرفين بشكل قد يفقد الضريبة المحصلة_ إذ تم تحصيلها أساساً_ جزءاً مهماً من فائدتها.

الثانية: إن ينجح المكلف بإعداد معونة محاسبية وقانونية، في فرض تفسير للنص القانوني على نحو يمكنه التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، وهذا ما يسبب بالطبع خسارة مالية فادحة لخزينة الدولة؛

¹ فتيحة لمعاشي، المرجع السابق، ص 290.

² محمد خالد المهاني، المرجع السابق، ص 185.

³ جادو، محمد نجيب، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والإقتصادية، دراسة تطبيقية في مصر، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2004،

ص 288.

4_الإزدواج الضريبي: يعرف الإزدواج الضريبي على أن تفرض الضريبة على المال الواحد أو على الوعاء الواحد أكثر من مرة¹.

ومن هذا المنطلق لا بد من إن يعمل المشرع على خلق توافق بين القوانين المختلفة التي يصدرها والتي تنظم الحياة الاقتصادية في الدولة لمنع حدوث أي نوع من التضارب أو التعارض بين نصوص التشريعات الضريبية ذاتها، أو بينها وبين نصوص القوانين الأخرى غير الضريبية. وما تجدر الإشارة إليه أن التعارض في القوانين يتخذ إحدى صورتين²:

— إما تعارض داخلي Internal Consistency؛

— أو خارجي External Consistency.

حيث يقصد بالتعارض الداخلي: ذلك الذي ينشأ بين نص ضريبي ونص ضريبياً آخر ضمن القانون الضريبي ذاته، وتعاني بعض التشريعات الضريبية في معظم الدول النامية من وجود هذه النوع من التعارض داخل نصوصها.

أما التعارض الخارجي: فهو ذلك الذي ينشأ بين أحد نصوص التشريع الضريبي ونص آخر من نصوص القوانين غير الضريبية، شئناً إقتصادية ومالية، وتتضمن إشارة للضرائب (كقانون سوق المال). وقد تنتج هذه الظاهرة إما عن عدم التوافق والتنسيق بين التشريعات الضريبية داخل حدود الدولة ذاتها. مما ينجم تحميل المكلف بعبء ضريبي معين لأكثر من مرة، وهذا ما يعرف بالإزدواج الضريبي الداخلي. أو أن تنشأ عن عدم التنسيق بين القوانين الضريبية لأكثر من دولة. والذي ينجم عن تمسك كل دولة بمبدأ السيادة الضريبية. مما يحمل المكلف بعبء ضريبي واحد أكثر من مرة ومن قبل أكثر من دولة، وهو ما يعرف بالإزدواج الضريبي الدولي.

ولعل خير مثال على حدوث الإزدواج الضريبي خضوع المكلف لدفع ضريبة إيرادات القيم المنقولة عن أرباحه التي وزعتها عليه الشركة المساهم فيها، علماً أنه قد دفعها سابقاً من خلال تسديد الشركة

¹ ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، المرجع السابق، ص 10.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظري والتطبيقي، المرجع السابق، ص 159.

ذاتها لضريبة أرباحها التجارية الموزعة على المساهمين. وهذا ما أدى بالمشروع المصري من خلال قانون الضرائب على الدخل رقم (91) لسنة 2005، التأكد على إلغاء الضريبة التي كانت مفروضة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة (كأرباح الأسهم والسندات)، أي إعفاء أرباح شركات الأموال من الضريبة، ومساواتها بشركات الأشخاص من حيث المعاملة الضريبية، وبالتالي فقد أضحى المساهمون في شركة الأموال _وفقاً للقانون الأخير_ لا يتحملون الضريبة عن أرباحهم الموزعة عليهم من قبل الشركة إلا بعد توزيعها فقط¹.

وأخيراً كان من الأجدر على المشروع الجبائي وفقاً لقانون الضرائب المباشرة إلغاء الضريبة على رؤس الأموال المنقولة (الأسهم، السندات) بالنسبة للشركاء المساهمين في شركة المساهمة وشركة التوصية بالأسهم والتوصية البسيطة بالنسبة للشركاء الموصين، والإبقاء فقط على الضريبة على أرباح الشركة دون الضريبة على روس الأموال المنقولة وهذا اقتداءً بالتشريع الضريبي المصري على الدخل رقم 91 لسنة 2005 السالف الذكر؛

5- **ثقل عبء الضريبة:** يشكل العبء الضريبي مبرراً أساسياً لتهرب الأفراد من الضريبة²، بحيث في حالة زيادة العبء الضريبي عن توقعات المكلفين، وإستعدادهم النفسي لتحمله مما يدفعهم إلى التهرب الضريبي³.

6- **ضعف الرقابة الضريبية:** عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة أو عدم وجودها فإنه يزيد من ميله للتهرب من دفعها⁴؛

7- **ضعف العقاب المسلط على مرتكب جريمة الغش الجبائي:** تكتسي الجزاءات في المجال الضريبي أهمية قصوى وخصوصية معينة كونها تسعى إلى حماية مصالح الدولة ومصالح الخزينة العامة بالإضافة الى

¹ محمد خالد المهاني، المرجع السابق، ص185.

² محمد الحلاق، آثار التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد، دمشق، العدد 310، تشرين الثاني 1989، ص 26، وأنظر كذلك: محمد فيصل كريش، الإدارة الضريبية والتهرب الضريبي، مجلة الاقتصاد، دمشق، سورية، العدد 213، تشرين أول 1998، ص14.

³ ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، المرجع السابق، ص10.

⁴ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، المرجع السابق، ص159.

دورها في ردع ومعاقبة كل ملزم يخل بواجباته الضريبية أو يرتكب أعمالاً غير مشروعة للتهرب من هذه الواجبات¹.

وللإشارة فإن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة ممثلة في إدارتها الجبائية المفروض على المرتكب لجريمة الغش الجبائي يؤثر عموماً على الغش الجبائي. بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر فإن كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة ففي هذا الحالة يتعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماماً، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي².

ثالثاً: أسباب الغش الجبائي المتعلقة بالإدارة الجبائية

تعتبر إدارة الضرائب الجهاز الوسيط الذي من خلاله تنفذ السياسة الجبائية بين السلطة التشريعية الجبائية من جهة والمكلف بالضريبة من جهة أخرى، والذي من خلاله تعمل على تطبيق القانون الجبائي، فإذا كانت الإدارة الجبائية قوية فإن عمليات الغش تنقص والعكس صحيح، يرجع الفقهاء سبب عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى قلة الإمكانيات البشرية والمادية³ من جهة وتعدد الإجراءات الإدارية والتنظيمية من جهة أخرى. وهذا ما يلاحظ من خلال ماتعاني منه الإدارة الجبائية من قلة الإطارات والموظفين، بالإضافة إلى نقص الخبرة والتأطير الجيد وهذا ما يخلق خلل في عملية الرقابة على التصريحات الجبائية، وهذا ما يترك عملية الغش الجبائي دون أدنى عقوبة أو جزاء يسلب على هذه الجريمة⁴. ويتجسد هذا من خلال العناصر الرئيسية التالية:

1_تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية: غالباً ما تولد الإجراءات الروتينية المعقدة روح الكراهية إتجاه الضريبة، مما يدفع بالمكلفين إلى اللجوء إلى الغش والتهرب الضريبي وهو ما يجب على الإدارة الضريبية تفاديه بالعمل على تبسيط وتسهيل تلك الإجراءات والمعاملات المطبقة أمامها. فإذا كانت

¹ البر الحسين، المرجع السابق، ص 84.

² Fiscalité directe, actes du séminaire organisé par D.G.I et FMI, 1993, P 126.

³ رضوان عني، التهرب الضريبي (دراسة قانونية سوسولوجية)، المنارة، مجلة علمية فصلية تعنى بالدراسات القانونية والإدارية، العدد 12 لسنة 2012، د.ب.ن، 2012، ص 49.

⁴ عوادى مصطفى، رحال نصر، المرجع السابق، ص 62.

الأنظمة الإدارية عموماً في الدول المتقدمة تتجه الى المرونة وتخفيف العراقيل والمساطر، فإن نظام عدم التركيز (المديریات تعتبر من أهم عوامل التعقيد والروتين والبطء الإداري¹ .

وللإشارة فإن تعقد النظام الضريبي يعتبر من أهم العوامل التقنية التي تدفع الملزم الى التهرب خاصة مع وجود إدارة ضريبية ضعيفة كماً أو كيفاً أو خلقاً². وعليه فإن تعقد الإجراءات وكثرتها يفسر بضعف التواصل بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة. علاوة على غياب التنسيق بين هياكل الإدارة الجبائية وعدم تحديد الإختصاصات والمسؤوليات وغياب التفويض وتناقض المعلومات التي يحصل عليها المكلفين. الشيء الذي ينتج عنه إعاقة عملية التواصل الفعالة بين الإدارة الجبائية والمكلفين. الشيء الذي يجعلنا أمام إدارة شكلية إجرائية وليس أمام إدارة فعالة مسؤولة قابلة للتشاور والتواصل والمساءلة³. وعليه فإن الإجراءات الإدارية تتعقد حسب تعدد عمليات فرض الضريبة وتحصيلها والمتمثلة في ما يلي:

أ_ صعوبة تحديد الوعاء الضريبي: فالملاحظ أن المصالح الضريبية تواجهها بعض الصعوبات في تقدير بعض أوعية الضرائب وهو ما يشجع الملزم على التهرب. إذ أن مصلحة الوعاء تقوم في آن واحد بتأسيس الضريبة ومراقبتها، مما يؤدي في حالة المنازعة إلى أن تكون المصلحة التي قامت بتأسيس الضريبة هي التي تحقق فعلاً في هذه المنازعة⁴.

ومما لاشك فيه أن الصعوبات التي تتلقاها الإدارة الجبائية في تقدير بعض أوعية الضرائب هو ما يشجع المكلف على الغش الضريبي، وقد تعتمد الإدارة الى ربط الضريبة جزافياً بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية. مما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على الغش الضريبي⁵.

¹ طارق السلومي، المرجع السابق، ص48.

² عبد الفتاح بلخال، المرجع السابق، ص43.

³ نسرين سعد الديس، الادارة الادارة العمومية والتهريب المغربية واشكالية التواصل، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، جامعة محمد

الخامس - اكدال - الرباط، المغرب، 2006 - 2007، ص ص 148_149.

⁴ طارق السلومي، المرجع السابق، ص71.

⁵ عوادى مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص62.

وما ينبغي الإشارة إليه أن التقدير الجزافي المطبق في بعض الإقتطاعات يسهل من عملية التهرب والغش الضريبي، بحجة أن هذه الطريقة نفسها تطبق بعشوائية في أغلب الأحيان. بحيث تتضرر منها مصالح الملمزم بالضريبة كما تتضرر منها مصالح الإدارة الجبائية عند ما يلجأ الملمزم إلى التهرب والغش دفاعاً عن نفسه. وما تجدر الإشارة إليه أن الإدارة الجبائية في بعض الأحيان تعتمد إلى ربط الضريبة ربطاً جزافياً أقل من القيمة الحقيقية أو أكثر من قيمة الوعاء الضريبي، وهذا ما يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب¹.

أما إذا اعتمدت في تقدير وعاء الضريبة على تصريحات الملمزمين، فإنها تفترض صحتها وواقعيتها مادامت مصداقيتها لم تتأثر بأية معلومة إضافية، وفي هذه الحالة فإن الملمزم غالباً ما يبحث في إمكانية الغش بالرغم من علمه بوجود عقوبات. غير أن هذه العقوبات المحتملة لا تكتفي ليرجع الملمزم المحفز بإمكانية تخفيض وعائه الضريبي، وإذا كان من السهل على أعوان الإدارة الجبائية ضبط دخول صغار الملمزمين، بحيث تكون الضريبة المفروضة عليهم أقرب إلى الواقع، فإن هؤلاء ينفردون من إنزال الضريبة على كبار الملمزمين². وهذا نظراً لتشبعها المتمثل في تعداد أسعار الضريبة. بالإضافة إلى تعقد إجراءات الإرجاعات والإعفاءات. وهذا ما يعكس على أنه كلما كان النظام الضريبي متشعباً ومعقداً كلما تيسر وسهل على الملمزمين بالضريبة إمكانية التهرب والغش بسهولة.

أ_ تعقد إجراءات التحصيل:

ما يلاحظ أن الإجراءات المعتمدة لتحصيل الضريبة والأساليب المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية يساعد بشكل كبير على تخفيض المكلف على دفع الضريبة من جهة أو التهرب منها من جهة أخرى. وهذا ما يستدعي ويستوجب على الإدارة تحسين إجراءات التحصيل الضريبي. وبالتالي فإن أسلوب التحصيل الضريبي لا يكون عاملاً لتهرب المكلفين من الضريبة الاعتماد تكون إجراءات التحصيل معقدة ومتعسفة، بحيث تفرض معدلات ضريبية عالية على مداخيلهم ولا تتيح لهم الفرصة للإدخار. كما يميل

¹ عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 255.

² عبد السلام أديب، المرجع السابق، ص 84.

الملزوم الى التهرب من الضرائب إذا ما فرضت عليهم الضرائب بصورة عشوائية دون مرعاه الحالة المالية لهم. حيث أنه غالباً ماترتكب في حقهم أخطاء حسابية ترفع من المبالغ المستحقة عليهم، وإن كان المشروع قد أعطى للمزم إمكانية إسترجاع حقوقه، إلا أن هذه الأخطاء تفقد ثقة الملمزمين في كفاءة الإدارة الضريبية وتدفعهم إلى التهرب من إلتزاماتهم الجبائية.

ومجمل القول فاذا كانت جل العمليات الضريبية لها دور أساسي وفعال في عملية التحصيل فان عملي الفرض الضريبي والتحصيل الضريبي يشكلات مقياسين أساسين لجباية المال. إذا إن ضبطهما يساعد الإدارة من الإحكام الجيد لإجراءات العمليات الجبائية. وبالتالي ضمان كل من الإدارة والمكلف، بحيث إن التقدير الحقيقي لمبلغ الضريبة يراعي كل الشروط والضوابط الخاصة بالمكلف وهذا ماينتج عنه فرض ضريبة معقولة ومنطقية، ومراقبة ناجعة كفيلة بحماية المال العام. وهذا ما يؤدي في الأخير إلى توطيد علاقة الملمزم بالإدارة وهذا ماينتج عنه الإبتعاد والتقليل من ظاهرة التهرب والغش الضريبي عموماً¹.

2_ ضعف الإمكانيات المادية والبشرية:

من المعلوم ولكي يتم الوصول الى تحقيق التطبيق الفعال للنظام الجبائي لا يكون صائباً إلا بتوافر عدد من العاملين المتخصصين في مجال التكوين الجبائي والمالي والمتحلين بالنزاهة والكفاءة². وعليه فإن الإدارة الضريبية تعرف علناًها (تلك الأجهزة التي يعتمد عليها لتطبيق القوانين الضريبية إبتداءً من حصر المكلفين مروراً بربط الضريبة ثم إنتهاءً بتحصيلها)³.

وللإشارة فإن الإدارة الضريبية تعتبر من الإدارات الجدمهمة والملقاة على عاتقها مهام غاية في الصعوبة والتي يراد من خلالها تطبيق القانون الجبائي نظراً لما ينشأ عنه من علاقات صعبة ومتشابكة بين الإدارة وبين المكلفين. وتبدو أهمية هذا الإدارة في الإختصاص الذي يخول لها من خلاله تحصيل إيرادات الدولة من أجل تغطية النفقات العامة⁴.

¹ طارق السلومي، المرجع السابق، ص73.

² عبد السلام اديب، المرجع السابق، ص73.

³ البرعي عزت عبد الحميد، المرجع السابق، ص31.

⁴ محمد خالد المهاني، المرجع السابق، ص187.

و أخيراً نخلص من خلال هذا أن قوة الإدارة الجبائية أضعفها تترتب عليه مجموعة من الآثار المهمة والمتمثلة إما في إحكام الرقابة على المكلفين وتحصيل إيرادات الدولة عامة، أو الإخلال بهذا المبدأ، وبالتالي ضياع كثير من حقوق الدولة وإفلات المكلفين من أداء إلتزاماتهم الضريبية.

والملاحظ من خلال الواقع الملموس على مستوى الصعيد الوطني والدولي أن الإدارة في الدولة النامية تعاني من ضعف ونقص فادح وملموس على شتى الأصعدة والمستويات من مختلف الإمكانيات سواءً كانت مادية أو بشرية¹.

أ_ ضعف الإمكانيات المادية:

إن الإدارة الضريبية شأنها شأن الإدارات العامة في الدول النامية نتيجة ضعف مستوى الإمكانيات المتاحة أو عدم إستغلالها بالشكل الأنسب والصحيح. فالعمل في هذه الإدارات لازال يعتمد على الطرق التقليدية في المحاسبة والإستعلام بطرقآلية بسيطة².

وما يمكن قوله إن الإدارة الجبائية في الدول النامية تعاني مشكلاً كبيراً من ناحية الإمكانيات والوسائل المادية. إذ تعد هذا الأخيرة حاجزاً في طريق نجاح الإصلاحات الجبائية. فبالرغم من كل الجهود التي تبذلها الدولة من أجل الرفع من الإمكانيات المادية والتقنية كمديرية الضرائب إلا إن هذه الأخيرة لازالت تعاني من عدة نقائص نجملها في مايلي:

- نقص التجهيزات الأساسية للإدارة الجبائية حيث تعاني مديرية الضرائب باستثناء المصالح المركزية من نقص هائل في المعدلات والأدوات والمكاتب. بل أن أبسط شروط العمل لا تتوفر أحياناً بفعل إزدحام المكاتب الإدارية وقدم البيانات وعدم توفرها على أدني شروط ممارسة الموظف لعمله بمعنويات عالية؛
- نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات الأخرى قد إستفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع. إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثة أغلبها من قبل المستعمر الفرنسي؛

¹ ترتيب رابع، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1990، ص ص7_15.

² شمس، جمال فوزي، ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر،

- نقص في وسائل النقل إذ يضطر أغلبية الموظفين إلى إستعمال إمكانياتهم الخاصة لأداء مهامهم دون مساعدة من الجهات المسؤولة؛

- انعدم أو ضعف استعمال الوسائل الحديثة في التسيير (الإعلاميات)؛

- نقص الموظفين المتخصصين في الإعلاميات الأمر الذي يستدعي الرفع من عددهم وإخضاعهم لتكوين مستمر قصد ضمان حسن استغلال الاجهزة التقنية المتوفرة¹.

ومما لا شك فيه إن إرساء إدارة جبائية قوية وفعالة لا يمكن إن يتم خارج ملامسة حقيقية وموضوعية لحجم ظاهرة الفساد وتحليلاته المتشعبة المتوارثة عبر الأجيال. فظاهرة الفساد ظاهرة متجذرة في التاريخ الإنساني. ولعل من أهم مظاهر الفساد الإداري الذي أدى الى انتشار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي نجد:

__ هيمنة البيروقراطية : تعبر البيروقراطية عن ضخامة التنظيم الإداري الذي يؤدي إلى عرقلة الإدارة ويحد من سيرها العادي والوظيفي². كأسلوب للحكم والإدارة وكوسيلة لتقديم خدمات عامة للجمهور. كما أشارها عالم السياسة الألماني " فير " حيث إعتبرها الطريقة المثلى لتصميم الهياكل التنظيمية للمنظمات الكبيرة، مما جعل المفهوم الإجتماعي للبيروقراطية متمثلاً في التعاون والتنسيق بين جهود الأفراد.

وتختلف البيروقراطية باختلاف المجتمعات والتنظيمات إذ تشكل البيروقراطية الإدارية معاناة يومية للمواطن الذي يصعب عليه إختراق النظام. وهذا ما يسبب في التأخر في إتخاذ القرار وتعقد الإجراءات³. وهذا ماجعل الإدارة تتشعب بنموذج التفرد بالسلطة والإستبداد والتدبير التقليدي المعتمد على المقاربة السلطوية والذي سرعان ماجعلها تتحول إلى عصا في يد أجهزة إدارة الضرائب بل الأبعد من ذلك أنها أصبحت سلطة خارجة عن ما حددها القانون، فلم تعد سلطة فحسب وإنما أصبحت

¹ طارق السلومي، المرجع السابق، ص 57.

² أحمد حضراقي، النظام الجبائي المحلى على ضوء التشريع المغربي والمقارن، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، دار النشر المغربية، المغرب، 2001، ص411.

³ علي مدجاري، الدولة والادارة بين التقليد والتحديث، دار المنهل، الرباط، المغرب، 1994، ص42.

تسلطاً وهذا ما رتب لدى الملمزمين بالضربية ظهور سلوكات عدوانية تجاه الضربية تتمثل في الرفض الضربية.

فالتضخم الإداري يعد من أهم المظاهر السلبية التي من شأنها أن تأجج أزمة نظام التواصل داخل الإدارة الجبائية. وهذا ناجم من تعدد هياكلها الذي يؤدي إلى صعوبة التنسيق والإتصال بين مختلف مكوناتها. وفي هذا الصدد يرى «نواف كنعان» أن «من بين معوقات التواصل نجد كبر حجم التنظيم وانتشار أقسامه في أماكن متعددة، مما يؤدي إلى طول خطوط الاتصال، أي طول المسافة التي تقطعها البيانات سواء على المستوى الأفقي أو العمودي»¹.

- الرشوة: الرشوة تعني الحصول على منفعة أو أموال بهدف تنفيذ عمل مخالف لأصول المهنة. وهي من جرائم الإخلال بالثقة العامة لأنها تنحرف بسلوك الموظف المكلف بخدمة المصلحة العامة. كما أنها أهم ظاهرة تطبع سلوك الإدارة في علاقتها بالمرتفقين وتشمل جميع المرافق الحيوية في المجتمع². فكما يقول الأستاذ أكرم زيدان (كل المرتشين في طفولتهم أدركوا إدراكاً خاطئاً أن المال هو كل شيء وعندما نضجت شخصيتهم آمنوا بذلك)³.

فمن الملاحظ فعلاوة على أن الرشوة تعتبر سلوكاً لا أخلاقياً وجريمة يعاقب عليها المشرع، وعائقاً أمام فعالية الجهاز الإداري فإنها تؤدي إلى أضرار إقتصادية وخيمة، بحيث تحفز النشاطات الاقتصادية الموازية وترفع من مستواها، وتعرقل توسيع الوعاء الجبائي الذي يؤدي إلى تحسين المردودية الجبائية⁴. فالإدارة الجبائية تحتكر المعلومات وتعزف عن كل عملية إعلام ممكنة للملمزم. فبالتالي فإن عدم احترام حق الإعلام يعد من أهم عوائق محاربة الرشوة بهذه الإدارة.

¹ نواف كنعان، القيادة الادارية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1992، ص408.

² احمد الخليشي، الرشوة من الجرائم الاخلال بالثقة العامة والعبث بأجهزة الادارة العمومية بالمغرب، آفاق الاصلاح، مجلة الأمن الوطني، العدد 198، لسنة 1999، المغرب، 1999، ص17.

³ أكرم زيدان، المرجع السابق، ص65.

⁴ Taha oudghiri, *Corruption et finances publiques*, le cas du Maroc, revue Francaise des finances publiques, (R.F.F.P) N 69, Mars 2000, pp135_144.

فالرشوة تدفع إلى خلق أولويات غير معلنة لخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية تستجيب لأطماع الأفراد وليس المجتمع. فبالتالي تؤثر سلباً في قيمة العمل بسبب تمركز الثروة وسوء توزيع الدخل. وخلاصة القول إن من أهم الآثار الناتجة عن الرشوة أنها تضيع على خزينة الدولة مبالغ ضخمة، فمهما دفع الملمزم من رشاي لأعوان الإدارة الجبائية لتجنب ضريبة أو رسم أو التخفيض من قيمتها، فإنه بمقابل المبالغ التي تضيع على الدولة تكون أكثر بكثير من حجم الرشاي المقدمة. وعليه فعلاوة على الأضرار المالية للرشوة، فإن هذه الظاهرة تؤدي إلى فساد مفهوم الجبائية عموماً وتفرغها من محتواها الإنساني وفلسفتها الاجتماعية. وهذا ما يجعلها سبباً للفساد الإداري، إذ بمجرد إعتقاد الملمزم بفساد الإدارة الجبائية بمنحه سند مبرر كاف ومشجع على الغش والتهرب الضريبي. وهذا ما يفقد الإدارة الجبائية الأهداف والغايات التي نشأت أصلاً من أجلها وتتحول من وسيلة فعالة للمساهمة في تقوية إمكانيات الدولة في الميادين التنموية الى وسيلة إضعاف الدولة عموماً والإدارة الجبائية خصوصاً والإنقاص من هيبتها¹.

الإختلاس: يعرف الإختلاس على انه الحصول على أموال الدولة الجماعات المؤسسات العمومية والتصرف فيها غير وجهة حق وبشكل سري هو من أسوأ الإنحرافات الإدارية، كما أنه جريمة مخلة بالشرف. تتجسد في الإستيلاء على الأموال التي تكون بعهدة الموظف العام وعندما تقوم الموظف بتحصيل أموال غير مستحقة على جباية أو رسوم أو غرامات أو فوائد². **التزوير:** هو تغيير حقيقة في محرر رسمي بقصد الغش بإحدى الطرق التي منعها القانون، وهذا ما يمنع نزاهة الإدارات العمومية بما فيها الإدارة الضريبية. وهذا ما يدفعنا إلى القول بأنها جزء من الحدود التي تقف سداً منيعاً في وجه إمكانية الحديث عن تدبير أمثل داخل المجال الضريبي بسبب غير مباشر لدفع الملمزمين إلى التفكير في اللجؤ إلى ظاهرة الغش الضريبي.

وفي ما يتعلق بالإدارة الضريبية الجزائرية فأنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيمايلي³:

¹ البر الحسين، المرجع السابق، ص 81.

² احمد محمد عبد الهادي، الإنحراف الإداري في الدول النامية، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر، 1997، ص 50.

³ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائرية في فترة 1988_1995، اطروحة دكتوراة دولة مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995، ص 250.

- إن الإطارات الضريبية في الجزائر لا تخضع لتكوين واحد، بحيث يوجد هيكلين مكلفين بتكوين الإطارات المعهد الوطني للمالية، ومعهد الإقتصاد الجمركيوالجبائي والبرامج بينهما متباينة، كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام والواجب المفترض أن يكون طابع متخصص ودقيق حسب تنوع الضرائب حسب الأوعية الضريبية؛

_ سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري إذ لازالت الملفات تعالج بطريقة يدوية بطيئة؛

_ غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل: روح التسويق، العلاقات العامة، الإدارة بالمساهمة، لذلك يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق المفاهيم العملية الحديثة المستندة على العلاقات الإنسانية؛

_ غياب الجهود التعريفية بالنظام الضريبي والقيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة والمرئية، في حين نجد أنه في الكثير من الدول مثل: كندا، هناك تنسيق مع الوزارات الأخرى الترتيب الوطنية - التكوين المهني - التعليم العالي من أجل نشر الثقافة والوعي الضريبي لدى الأفراد؛

_ ضعف التكوين في مجال الضريبي، بحيث تفتقر برامج التكوين الموجودة حالياً إلى مضامين جديدة مثل: أخلاقيات المهنة الضريبية، التسويق الإجتماعي والعلاقات العامة.

وأخيراً ونظراً للنقائص السابقة والمشاكل التي تعاني منها الإدارة الضريبية فإن النظام الضريبي الجزائري لازال بعيداً عن المعايير الدولية في أداء الضريبة¹.

ب_ ضعف الامكانيات البشرية: تبرز العناصر البشرية اليوم في مقدمة برامج ومشاريع الإدارة الحديثة بعدما ظلت معالجتها لمدة طويلة تدخل في ضمن مهامها التنفيذية العادية وهذا يترجم بكل بساطة الوعي لكون الموظف صار اليوم يشكل مورداً هاماً ومكلفاً². إلا أنه ومن جانب آخر قد يشكل هذا العنصر مصدر ضعف إذا كان يفتقر إلى الكفاءة التكوين اللازم. ومن الواضح والمعلوم أنه تزداد أهمية هذا

¹ ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الإقتصاد الوطني، المرجع السابق، ص12.

² محمد شكيري، القانون الضريبي، سلسلة مؤلفات أعمال جامعية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 49، مطبعة معارف الجديدة، الرباط، المغرب، 2005، ص288.

الدور بالنسبة للإدارة العمومية ومديرية الضرائب على وجه الخصوص بالنظر لضخامة مهامها، ومن هذا بذلت هذه الأخيرة جهوداً في مجال تزويدها بالموارد البشرية، الشيء الذي جعلها تصنف ضمن أفضل الإدارات التي تتوفر على أطر مهمة¹. إلا أن هذا لا يعني أنها في إطار عملياتها تحقق النتائج المطلوبة منها كاملة.

وما تجدر الإشارة إليه أن ضعف الإمكانيات البشرية في الإدارة الضريبية بصفة عامة وفي إدارات البلدان النامية بصفة خاصة يتجسد في مظهرين أساسيين: أحدهما يتعلق بالجانب الكمي والعددي، والآخر يتعلق بالجانب النوعي أو الكيفي.

- على المستوى الكمي: ما يلاحظ على الإدارة الجبائية فبالرغم من الجهود التي بذلتها الدولة من أجل تزويد إدارتها بالإطارات البشرية، ويتجلى هذا من خلال الزيادة في عدد الموظفين، لأن هذا التزايد للأسف لا يتناسب مع الاحتياجات الحقيقية مقارنة بالنظر إلى التزايد الملحوظ لعدد الملتزمين بالضرائب وما يترتب على ذلك من تزايد أشغال تحديد الوعاء أو التحصيل والتصنيف. علاوة على أجهزة وأعوان الرقابة، لذلك أصبح من الضروري أن يكون عدد الموظفين مناسباً وملائماً لعدد المكلفين بالضريبة أو أن يكون على الأقل متناسباً مع عدد الملفات المطروحة للمعالجة. وإلا فإن إختلال التوازن بين هذين العاملين سيؤدي حتماً إلى نتائج سلبية ينجم عنها في الأخير وقوع غش ضريبي نتيجة نقص هذا العامل البشري.

وما يشجع هذا هو ضعف أجور العاملين ومراتبهم في قطاع الضرائب، وذلك بسبب إنخفاض مستويات ومعدلات الأجور بصفة عامة في الدول النامية الأمر الذي يحد من تدعيم الإدارات الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات الكفاءة الفنية العالية².

¹Abde Elhamid ElGadi, une fiscalité moderne pour une entreprise performant face au defi de la mondialisation, omnia, Rabat, 1999, p60.

² سالم محمد الشوالمكة، المرجع السابق، ص 287.

وبالتطلع للنقائص على مستوى موظفي الإدارة الجبائية فإن هذا النقص يظهر جلياً على المستوى المفتشين المراقبين، حيث يبقى عددهم جد محدود إذا ما قرن بعدد الملزمين، مما يجعل عدد الملفات المراقبة محدودة ومتواضعة بشكل كبير.

وما نستشفه على العموم يمكن تلخيص عوامل النقص الكمي الذي تعاني منه الإدارة الجبائية عموماً في النقاط التالية:

— النقص الفادح في الأعوان الإداريين خاصة من جانب تغطية العمليات الجبائية من تحقيق ورقابة وتحصيل... الخ؛

— نقص حملات المراقبة والمتابعة الشيء الذي يشجع المتهربين ويجعلهم في مأمن من حملات المراقبة لفترات طويلة وذلك نتيجة لنقص المراقبين الجبائين؛

— سوء توزيع العدد المتوفر من الموظفين حيث تستقطب المصالح المركزية بالولايات الكبرى (الجزائر، وهران، عناية، سطيف، قسنطينة) أغلب الموظفين مقارنة بالولايات الأخرى. وهذا ما ينعكس كله سلباً على الأداء الوظيفي بشكل فعال وحقوقي وينجم عنه في الأخير تفشي وتزايد ظاهرة الغش الجبائي.

على المستوى الكيفي: من التعارف عليه أن للضريبة طابع فني وتقني، وهذا نظراً للطابع المعقد للضريبة. وبالتالي هذا ما يستوجب ويفرض على أعوان الإدارة الجبائية أن يتلقوا تكويناً نظرياً وعملياً، إذ يعتبر التكوين من أهم الوسائل الإدارية التي يجب إن يتحلى بها الموظف كما أن التدريب (يهدف أيضاً إلى تحسين إمكانيات كفاءات الموظف بغية تحضيره لتولي الوظائف القيادية)¹.

وعليه فإن النظام الجبائي الفعال، لن يتحقق إلا بتوافر عدد من الموظفين المتخصصين في المجال الجبائي والمالي والمتحلين بالنزاهة والكفاءة. إذ أن الإدارة الجبائية الكفأة والناجعة والقادرة على مكافحة ظاهرة الغش الجبائي بشي أشكاله وصوره، يجب أن تتوفر على عدد كاف من الموظفين، وتوفر لهم رواتب ومنح ملائمة تجعلهم في مأمن من الإغراء، وهذا ما ينعكس إيجابياً على تأمين الظروف الموضوعية

¹ عبد الصادق النصاري أزمة التوصل التواصل بين الملزم والادارة الجبائية ومحاولة نقدية وتطوير علاقة الملزمة بالادارة الجبائية في المغرب، أطروحة لنيل دكتوراه في العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني عين الشق الدار البيضاء، المغرب، السنة الجامعية 2003_2004، ص 201.

لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته. وهذا ما أكده الفقيه (كابرييل اردن) بقوله (بأننا غالباً مانسى أن النظام الجبائي الفعال لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه)¹.

وماينبغي الإشارة إليه أن المعيار المعتمد في توظيف إطارات الدارة الجبائية عموماً غالباً مايكون على المستوى الجامعي. ولوكان التخصص بعيداً عن الآليات الضريبية أو على الأقل القانونية، وهذا لأن خريجي الجامعات من شعبي الإقتصاد والحقوق وإن تلقوا بعض الدروس النظرية بخصوص القانون الضريبي ضمن محاضرات المالية العامة مثلاً بالنسبة لطلبة الحقوق، وكماة مستقلة بالنسبة للاقتصاديين ضمن القانون الجبائي فهي غير كافية ما لم تدعم بحصص تطبيقية و تدريبية ميدانية تنظمها إدارة الضرائب، أو على الأقل الإستعانة بإطارات الضرائب ذو المستوى الجامعي و المتخصص لتأطير الطلبة في مجال التطبيقات الجبائية. الأمر الذي ينعكس سلباً على عمل هؤلاء الموظفين لأسباب أهمها:

— أن التشريع الجبائي جد معقد ولغته صعبة الفهم والإدراك؛

— صعوبة فهم آليات المحاسبة خصوصاً أنها تتطلب مسايرة دائمة لمتغيراتها؛

— إن أغلب المقاولات والمؤسسات تحتفظ بالمعلومات داخل أجهزتها المعلوماتية مما يستوجب إلماماً بمعلوماتها وكيفية التعامل معها².

وبالنظر للتشريعات المقارنة وعلى وجه الخصوص التشريع الجبائي الفرنسي نجد أن من شروط إختيار موظفي الإدارة الجبائية مثلاً: تختلف بحسب ما إذا كان المقصود هو إختيار كبار الموظفين للإدارة المركزية أو إختيار مجموع الموظفين الآخرين، فبالنسبة لكبار الموظفين فالشرط الجوهري لتوظيفهم أن يكون من ذو الخبرات المهنية الكبرى، ثم بعد ذلك يتم عمل دورات تكوينية لهم³.

¹ عبد السلام أديب، المرجع السابق، ص85.

² طارق السلومي، المرجع السابق، ص55.

³ Jean claude martinez, Op.Cit, p267.

إذا فالإدارة الضريبية من الادارة تحتاج إلى عناصر مؤهلة بلا إضافة إلى عناصر مؤهلة بلا إضافة إلى كفاءة فنية قادرة على إحكام الرقابة وإدارة هذا الجهاز بما يتلاءم و الدور المهم الذي تقوم به وهذا لايتأتى إلا بتوفير الضمانات الكافية و اللازمة لهم¹.

وأخيراً بصفة عامة يمكن أن تلخص الأسباب المؤدية إلى النقص النوعي و التكويني لموظفي الإدارة الجبائية فيما يلي:

— غياب سياسة تكوينية منظمة و ممنهجة، إضافة إلى إنعدام التربصات والدورات التكوينية المنظمة من طرف الإدارة الجبائية؛

— إنخفاض مستوى التكوين الخلقى لدى الموظفين، بالقدر الذي ينطوي على مخاطر تفوق آثارها مخاطر إنخفاض مستوى تأهيلهم وتدريبهم.

وبالنظر الى التشريع المغربي المقارن وبالرغم من كل الجهود التي بذلت من اجل مقامته لا زالت الإمكانيات المغربية تعاني من الضعف والمحدودية، ولعل هذ القصور ناتج من سببين أساسيين: الأول هو أن ظاهرة الغش الضريبي هي ظاهرة تمتاز بالتعدد وتعدد الطرق والأساليب المستعملة في ممارستها، فحتى الدول الأكثر تقدماً عانت ولازالت تعاني من تفاقم ظاهرة الغش الجبائي ولو بنسبة أقل، أما السبب الثاني: فيتعلق بضعف الإرادة السياسية الحقيقية لمكافحة الغش².

الفرع الثاني : آثار الغش الجبائي

تبرز أهمية الغش الجبائي جد واضحة من خلال دراسة مستفيضة لآثاره المباشرة على الخزينة العامة للدولة كالأخلال بالتوازنات المالية للدولة وإعادة توزيع الدخول والثروات بين أفراد المجتمع، ولآثاره المتوسطة والبعيدة المدى على مستوى الصعيد الإقتصادي و الإجتماعي والسياسي نتيجة لما يترتب عليه

¹ رابع رتيب، المرجع السابق، ص90.

² عصام القرني، المراكز الكبرى للإصلاح الضريبي بالمغرب، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، ج1 سلسلة دراسات وأبحاث جبائية، مجلة القضاء المدني، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، 2015، ص17.

من تعديل في توجيه وترشيد الإستثمار و تعبئة الادخار ومحاربة التضخم، علاوة على التأثير على التوزيع المجالي للأنشطة الإنتاجية بين مختلف القطاعات الاقتصادية الوطنية¹.

فالتهرب الضريبي عموماً سواء كان (تجنباً، غشاً)، كما يقول الفقيه _Marchal_ "مارشال" " يشوه جميع الوسائل في الدولة ويقضي على جميع القيم الأخلاقية في المجتمع ، كما يتحطم تحت وطأته مبدأ العدالة الضريبية، ويؤدي بالتالي إلى هبوط الإنتاج داخل الدولة بصفة عامة"².

وإذا كانت الضريبة تعتبر أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف: مالية، إقتصادية وإجتماعية، فلذلك فإن الإخلال بالواجب الضريبي يؤثر على الدور المنوط بها، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة. وعليه يؤدي التهرب الضريبي عموماً والغش الجبائي خصوصاً إلى عدة آثار سلبية يمكن تصنيفها إلى آثار مالية وإقتصادية و إجتماعية.

أولاً: الآثار المالية للغش الجبائي

تعتبر الأموال العمومية من الأدوات الرئيسية لإنجاز برامج الدولة في مختلف الميادين، حيث لا يمكن تصور دولة بدون أموال عمومية، وتبعاً لذلك فقوة الدولة غالباً ما تقاس بحجم إمكانياتها المالية، فالدولة أحياناً تجد نفسها أمام صعوبة التوفيق بين الإستجابة للحاجيات المتزايدة وندرة الموارد المالية، ولا يمكن التغلب على هذه الصعوبة إلا عن طريق التحكم في مصدر هذه الأموال.

وما دام أن الضريبة تعتبر من أهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها، فمن الواجب إخضاعها لنظام معقلن يقيها من كل محاولات الغش والتهرب الذي يكلف خزينة الدولة الكثير والكثير، إذن فمن خلال هذا المنطلق فالغش الضريبي تنجم عنه آثار مالية، يمكن إجمالها في تقليص المداخيل العمومية وإرتفاع حجم المديونية الخارجية³.

¹ الصديق جوعان، إشكالية التهرب الضريبي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، تخصص قانون خاص، كلية العلوم القانونية والإقتصادية، جامعة محمد الخامس، أكادال_ الرباط، السنة الجامعية، 2001_2002، ص 154.

² محمد السعيد وهيبة، صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، د.د، القاهرة، مصر، 1963، ص 42.

³ طارق السلومي، المرجع السابق، ص 75.

وبالتالي فإن الغش الجبائي يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة¹ بحيث يفوت على الدولة جزءاً من الموارد المالية ويترتب على ذلك عدم قيام الإنفاق العام على الوجه الأكمل، وأخيراً تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية². يجعل الدولة تدخل في أزمة مالية خانقة، ويرجع ذلك أساساً إلى ضعف مردودية الضرائب، وهذا ما يجعل الدولة تضطر إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض. إلا أن هذا الاتجاه الأخير قد يسبب مخاطر تمس بالاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني³.

وعليه فإن نقص الإيرادات الضريبية الناتجة عن تفشي ظاهرة الغش الجبائي والتكلفة القانونية للضرائب التي تنظمها الدولة لإكتشاف الظاهرة والمخالفات الأخرى، وتكلفة معاقبة مخالفين القوانين الجبائية، وتكلفة تنفيذ وتطبيق القانون الضريبي تؤدي إلى زيادة النفقات العمومية، إذن فهي تكلف خزينة الدولة من الناحية المالية خسائر وبالتالي تؤدي إلى إضعاف قدرة الدولة على القيام بعملية التمويل نتيجة نقص الإيرادات وإرتفاع النفقات⁴.

ويرى بعض الباحثين⁵ أن التهرب الضريبي لا يؤدي حتماً إلى إنخفاض في موارد الخزينة العامة للدولة، وذلك بسبب لجوء السلطات المالية إلى الرفع من مستوى الأسعار، آخذة بعين الاعتبار منذ البداية حجم المبالغ المترتبة عن ممارسة التهرب الضريبي، وهذا ما يدفع بالفئة التي لا تتهرب قد تلجأ إلى التهرب عندما تعلم بالمبالغ التي يتم التهرب منها مما أدى ببعض الفقهاء إلى القول: «أن التهرب الضريبي يجذب التهرب»⁶.

¹ ظاهرة التهرب من الضريبة العامة تعد ظاهرة خطيرة وعظيمة تضرر بالخزينة العامة. ذلك لأنه يترتب عليها ضياع حصيلة هذه الضريبة كلها أو بعضها كلها أو بعضها. بل ويتعداه إلى الضرائب النوعية الأخرى التي يتشكل من مجموعها وعاء هذه الضريبة. للمزيد من التفصيل راجع: فايز السيد للمساوي، أشرف فايز للمساوي، موسوعة التهرب الضريبي، ج1 مجموعة للمساوي القانونية، د.د، 2010، ص 6.

² عبر ميزانية الدولة: نعي بذلك أن هناك " اختلال في التوازن بين نسقي الإيرادات والنفقات، حيث يتزايد الإنفاق العام دون مواكبته بزيادة مساوية أو قريبة في الإيراد العام ".

³ ناصر، مراد، أسباب التهرب الضريبي وآثاره على الاقتصاد الوطني، المرجع السابق، ص13.

⁴ يوسف عاشر، الغش الضريبي، مجلة البحوث والدراسات العلمية، العدد 07، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدينة، سنة 2013، ص112.

⁵ الصديق جعوان، المرجع السابق، ص155.

⁶ Bruno Taddel, la fraude fiscale, librairie technique, droit, Paris, 1974, p36.

وأخيراً تؤكد أرقام وزارة المالية أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر يقدر بنحو 6400 مليار سنتيم سنوياً وهو رقم مرشح للارتفاع من سنة لأخرى بسبب زيادة حجم الواردات وكذا حجم السوق الموازية. إضافة إلى عدم إلزام الأعوان الاقتصاديين من إجراء معاملاتهم التجارية بالفواتير في الجزائر¹.

ثانياً: الآثار الاقتصادية للغش الجبائي

إن العاملين الإقتصادي والمالي مرتبطين بعضهما البعض ولكل عالم تأثيراته على الآخر إيجاباً وسلباً، ولهذا فإن للغش الجبائي إذاً أثر على النظام المالي فإنه سوف يؤثر حتماً على النظام الاقتصادي، ونظراً للدور الكبير الذي تلعبه الجباية في تفعيل التغيرات الإقتصادية (الإدخار، التضخم، الإستهلاك...)، وعليه فإن إزدها الإقتصاد مرهن بتكافؤ الفرص وتعادل الإلتزامات والحقوق بالنسبة للفاعلين الإقتصاديين، فالتهرب من الضريبة من الفاعلين الإقتصاديين تكون تكلفة إنتاجه أقل من تكلفة إنتاج الفاعلين الإقتصاديين أو المنشآت الإقتصادية الأخرى². وبالتالي يمكن إعطاء صورة مبسطة للآثار الإقتصادية المترتبة عن الغش الجبائي³. فيما يلي:

1- إرتفاع معدلات الضرائب وأسعارها: تؤدي ظاهرة الغش الجبائي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبالزيادة في عدد الضرائب وارتفاع معدلاتها. وبالتالي فإن الغش الجبائي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية وبذلك تغيب العدالة الإجتماعية؛

2- إعاقة المنافسة الإقتصادية: إن الغش الضريبي عموماً يشوبه بكل تأكيد مبادئ وشروط منافسة نزيهة وسليمة بين الأنشطة، فهو يمكن من تحقيق أرباح غير مستحقة وبيع السلع والخدمات بسعر تنافسي بفضل التملص من أداء الضرائب لفائدة الدولة، مما قد يؤدي إلى ظهور وتطور شركات ومقاولات عوض أن تعمل على تدبير فعال لمواردها المالية، وتحسين كمي ونوعي لإنتاجها وخدماتها،

¹ إحصائيات وزارة المالية بتاريخ: 15_09_2008.

² الطاهر القضاوي، التهرب الضريبي وسبل الحد منه، الجرائم المالية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، جمعية التكافل الاجتماعي لقضاة وموظفي المجلس الأعلى، مطبعة الامنية، الرباط، المغرب، 2007، ص375.

³ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص50.

تحاول من خلالها أن تزدهر وتحافظ على وجودها بواسطة ممارسة الغش الضريبي. مما قد يستتبع على الصعيد الاجمالي، وخصوصاً في ظرفية إقتصادية صعبة، البقاء ليس للمقاولة الأكثر قدرة وتنظيماً ومنفعة وفعالية والتي لا تمارس الغش. ولكن بالأحرى بقاء مقاولات وشركات تمارس الغش بشكل كبير، هذه الوضعية ستخل بتوازن السوق التنافسية لصالح هذه الأخيرة بسبب إرتفاع قدرتها التمويلية الذاتية بفضل التهرب من أداء الضرائب¹؛

3- **إعاقة التقدم الإقتصادي:** إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب عليه التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الإقتصادي وإعاقة التقدم الإقتصادي؛

4- **التوجيه الوهمي للنشاط الإقتصادي:** ما تجدر الإشارة إليه أنه قد يلجأ الأعوان الإقتصاديون إلى أنشطة إقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للغش الضريبي ولا يأخذون بعين الإعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الإقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني. اي أنهم يتوجهون إلى الأنشطة الإقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فإن الغش الضريبي يعتبر عامل فعال وسببا في الركود الإقتصادي والتخلف²؛

5- **ظهور أزمة رؤوس أموال³:** إن عملية الغش الضريبي تتمثل في اغلب الأحيان في إخفاء المكلف لرقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الإكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب، بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن لتهرب رؤوس الأموال عن طريقها. الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة، وإضعاف الموجودات الإقتصادية. بالإضافة إلى ذلك فإن الغش ينقص من مبالغ الإدخارات العمومية وبالتالي إضعاف الإستثمار والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل: التعمير، بناء مساكن، مدارس... الخ⁴.

¹ بثينة المرثجي، آثار الغش الضريبي ووسائل الحد منه، المجلة المغربية للدراسات والاستشارات القانونية، العدد المزدوج 2_3، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2012، ص125.

² حميدة بوزيدة، المرجع السابق، ص51.

³ خالد شحادة الخطيب، أحمد زاهر شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص223.

⁴ سهام كردودي، المرجع السابق، ص ص 21_22.

وقد لاحظ بعض علماء الاقتصاد وفقهاء المالية العامة أن الغش الجبائي يؤثر بشكل واضح على دقة الإحصائيات الاقتصادية الكلية والدراسات التي تتناول الإقتصاد القومي لأية دولة، ذلك لأن تلك الدراسات والاحصائيات لا تستطيع أن تحد بدقة التأثير الحقيقي للنظام الضريبي في هذا الإقتصاد بمعدل عن معرفة وجود وحجم ذلك الغش الضريبي.

6- زعزعة الإستقرار الإقتصادي¹: يلعب الغش الضريبي دوراً ملحوظاً في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو الإنكماش وهذا حسب الحالتين التاليتين:

- في أوقات التضخم²: بسبب الرواج المصاحب للتضخم تضخما في الدخل مما يسبب إتساع نطاق الغش الضريبي والذي يقود بدوره إلى تخفيض درجة فاعلية السياسة الضريبية بصدد كبح جماح التضخم، نتيجة عجز الضريبة عن إمتصاص جزء كبير من القوة الشرائية الزائدة الداعمة للضغوط التضخمية.

- في أوقات الانكماش: يسود في ظل الإنكماش نوع من التشاؤم الذي يعزز بدوره إمكانية الإكتناز وتأجيل الإنفاق بإنتظار المزيد من إنخفاض الأسعار، ومن ثم فإن أية تخفيضات أو حوافز أو إعفاءات ضريبية سوف لن تؤثر في إنتعاش الظروف الاقتصادية في ظل هذا الجو من التشاؤم .

وعليه فإن الضريبة متغيراً اقتصادياً هاماً. لذلك فإن الغش الجبائي له انعكاسات سلبية على الإقتصاد الوطني، بل وحتى على الصعيد الدولي وذلك من عدة جوانب. فبالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب الغش الجبائي لا يسمح بتكوين إيداع عام. لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الإستثمارية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الإيداع يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الإستثمار، ويترتب على ذلك ركود إقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة. وبذلك فإن الغش الضريبي يؤدي إلى إفشال السياسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الإستقرار الإقتصادي³.

¹ محمد خالد المهاني، المرجع السابق، ص 313.

² جاود، محمد نجيب، المرجع السابق، ص ص 518_520.

³ ناصر مراد، دراسات اقتصادية، المرجع السابق، ص 13.

7- رفع معدلات الضريبة وسعرها: تؤدي ظاهرة الغش الضريبي إلى إنقاص الإيرادات، فتلجأ الدولة إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبالزيادة في عدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، فإن الغش الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية¹.

ثالثاً: الآثار الاجتماعية للغش الجبائي

يؤدي الغش الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة²، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها إلى عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي³.

وعليه تعتبر العدالة الضريبية من الأهداف السياسية التي تسعى التشريعات المالية الحديثة إلى تحقيقها بغية خلق نظام ضريبي ينسجم مع متطلبات الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية⁴، وقد اختلف الفقهاء في تحديدهم لمفهوم العدالة الضريبية، فهناك من اعتبر أنها تعني توزيع العبء الضريبي إستناداً إلى نصيب كل فرد من خدمات الإنفاق العام⁵.

¹ حميد بوزيدة، المرجع السابق، ص 50.

² هذا ما تادى به الفقيه موريس، أنظر: الطاهر توفيق، إتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، أطروحة لنيل دكتوراه في الحقوق _ شعبة القانون العام_ كلية الحقوق العلوم القانونية والإقتصادية والاجتماعية_ أكادال الرباط_، المغرب، السنة الجامعية 2008_2009، ص 425.

³ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص 18.

⁴ تمازي مولاي الحسن، الإصلاح الجبائي المغربي واستراتيجية تحقيق التنمية البشرية المجلة الغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 69، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعة الرباط، المغرب، سنة 2006، ص 50.

⁵ غيثة الحاتمي، الضريبة العامة على الدخل في إطار العدالة الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 04، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، الرباط، المغرب، سنة 1996، ص 151.

وهناك من ميز بين العدالة الإقتصادية والعدالة العمودية التي تعني فرض الضرائب بنسب مختلفة حسب إختلاف الظروف الإقتصادية للأفراد¹. وعموماً وبعيداً عن كل هذه التعاريف، يمكن القول أن مبدأ العدالة الضريبية يقضي بضرورة توزيع الأعباء الضريبة على كافة الممولين بصورة عادلة مع التأكيد على أن هذه العدالة تسري على جميع أنواع الضرائب المفروضة داخل إقليم الدولة دون أي إستثناء².

فمبدأ العدالة الجبائية يقتضي أن تساهم الفئات الاجتماعية والمهنية في تحمل التكاليف العامة كل حسب قدرته التكليفية، إلا أن هذه المعادلة صعبة التحقيق في ظل تفاحش ظاهرة التملص من أداء الضريبة وأخرى تنهرب منه، مما يجعل هذا العبء ثقيل على البعض وأحق بشكل كبير على البعض الآخر، وبالتالي توسيع الهوة بين أفراد والمجتمع بحيث يزداد الغني غناً والفقير فقراً.

وما يلاحظ أنه بإختلاف الأنظمة الجبائية وإختلاف طبقات المجتمع في الإستفادة من الإمتيازات والإعفاءات التي لا يستفيد منها إلا فئات معينة، فمثل هذه الإعفاءات لا تسمح بالتوزيع العادل للأعباء الضريبة، فإذا قمنا مثلاً بمقارنة بسيطة بالفرد الذي يربح مبلغاً ضعيفاً لا يكفيه حتى لسد مصاريفه اليومية، ولاسيما صغار الموظفين الذين يتحملون الضريبة على الدخل الاجمالي ولا طريق ولا حيلة للهروب منها. ونظراً لخضوعهم لنظام الإقتصادي من المنبع (المصدر)، أما مثلاً كبار الفلاحين المستثمرين في المجال الزراعي، أو المجال الصناعي أو التجاري فإنهم يعفون من الخضوع لدفع الضرائب، فهذا يشكل ظلم أمام تحمل الأعباء الضريبية ولا ييث بأية صلة لمبدأ العدالة الضريبية.

المبحث الثاني : أركان جريمة الغش الجبائي

بالنظر إلى التشريع الجبائي الجزائري وعلى غرار التشريع الفرنسي المقارن وعلاوة على الدراسات الفقهيّة المتباينة نلاحظ أن المشرع حصر جريمة الغش الجبائي في جريمة التملص. لذلك يعرف الغش الجبائي عموماً بأنه: التملص أو محاولة التملص بإستعمال الطرق الإحتيالية من إقرار وعاء الضريبة بصفة كلية أو جزئية.

¹ حميد الضباحي، نظرية المالية العامة والسياسات المالية، دار النشر المغربية، الرباط، المغرب، 1982، ص66.

² إن مفهوم العدالة الضريبية يتغير حسب تغير الظروف التاريخية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي توأكبها، فكل عصر نظامه المالي وضرائبه ومعاييرها في العدالة، ولذلك فالقاعدة هي أن يتم تحديد مفهوم العدالة الضريبية وفقاً لإيديولوجيات المجتمع وتقاليدها.

وتبسيط الضوء على جريمة الغش الجبائي نلاحظ أنها تشتمل على ثلاثة أركان أساسية¹: ركن شرعي يتمثل في مختلف النصوص القانونية المنصوص عليها في القوانين الموضوعية المتمثلة في : قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، قانون الطابع، بالإضافة إلى قانون إجرائي ينظمها والمتمثل أساساً في قانون الإجراءات الجبائية²، علاوة على ذلك وبالإضافة إلى الركن الشرعي يوجد ركن مادي يتمثل أساساً في التملص أو محاولة التملص من إقرار الضريبة فضلاً عن عدم الوفاء بها سواء كان جزئياً أو كلياً وهذا على غرار النهج الذي سلكه المشرع الفرنسي من خلال نص المادة 1741 من القانون العام للضرائب الفرنسي.

وأخيراً فإن جريمة الغش الجبائي يجب لقيامها أن تتوافر على ركن معنوي بإعتبار أن جريمة الغش الجبائي جريمة عمدية يستوجب المشرع لقيامها توافر قصد جنائي عام يتطلب المشرع توافره فيها كغيرها من الجرائم الإقتصادية الأخرى والمتمثل في إنصراف إرادة الجاني إلى تحقيق الجريمة مع العلم بأركانها هذا من جهة، ومن جهة أخرى قصد جنائي خاص يتمثل في نية الجاني أو المجرم في إرادة التملص من أداء الضريبة بصفة كلية أو جزئية³.

المطلب الأول: الركن الشرعي و الركن المادي⁴

سنقتصر من خلال هذا المطلب دراسة ركني جريمة الغش الجبائي _ ما عدا الركن المعنوي _ المتمثلين أساساً في الركن الشرعي في فرع أول، والركن المادي في فرع ثان.

¹ وهذا على غرار التشريع المغربي الذي يشترط لقيام جريمة الغش الجبائي توافر ثلاثة أركان أساسية تتمثل في: الركن القانوني والمادي أخيراً القصد الجنائي. أنظر: عبد الرحمان أبليل، الغش الضريبي بين التحريم وعدمه، مجلة المعيار، العدد 35 يونيو 2006، ص 39.

² في حالة عدم وجود نص خاص في قانون الإجراءات الجبائية، فإننا نرجع بصورة عامة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية علاوة على قانون الإجراءات الجزائية وقانون العقوبات بصفة خاصة.

³ عادل الشاوي، جريمة الغش الضريبي (دراسة في القانون المغربي)، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، سلسلة دراسات وابحاث، منشورات مجلة القضاء المدني، ص 112.

⁴ بعض التشريعات تطلق عليه تسمية الركن القانوني.

الفرع الأول: الركن الشرعي

إن الركن الشرعي أو القانوني يتكون من مجموعة النصوص القانونية التي تبين أن فعلاً معيناً يعتبر جريمة وأن هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة. وبالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني والمبدأ العام في الركن الشرعي يستمد شرعيته من المادة الأولى من قانون العقوبات التي تنص على أنه « لا جريمة ولا عقوبة أو تدبير أمن بغير قانون ».¹

فقانون العقوبات هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال الغير مشروعة كما يحدد لها عقوبات مناسبة. وبالتالي لا بد من خضوع الفعل لنص تجريمي سواءً وجد هذا النص في قانون العقوبات أو في القوانين الخاصة المكمل له، ولكن الفعل يخضع لنص تجريمي يعني حصر مصادر التجريم والعقاب في النصوص التشريعية وبهذا نشأ مبدأ أساسي يطلق عليه مبدأ شرعية الجرائم والعقاب.

(Principe de la légalité des infractions et des peines)

والنص القانوني الذي يجرم الفعل، يجب أن يكون له مجال يسري فيه حتى يكون هذا الفعل خاضعاً له، ويضفي عليه الصفة غير المشروعة والمشرع عندما يتدخل لتجريم فعل معين إنما يهدف من وراء ذلك حماية حق أو مصلحة جديدة بالحماية، وفي مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش الجبائي، إلى حماية مصلحة الخزينة العامة، أي حماية مصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة فيمنع بذلك التهرب من الضريبة بإعتبار أن الضريبة هي السلاح الذي يخدم السياسة الإجتماعية والإقتصادية للدولة.

وما ينبغي الإشارة إليه ما كنا لنعالج الركن الشرعي بوصفه ركناً عاماً، ولكن نظراً لما يثيره هذا الركن من إشكالات، فإننا نؤجل تناوله بمناسبة فرض العقوبات على هذه الجريمة ونكتفي بعرض

¹ المادة 01 من قانون العقوبات الصادر بالأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08 جويلية 1966 المعدل والمتمم.

النصوص المعاقبة على جريمة التملص في القوانين المختلفة للضرائب¹. ذلك أن أهم ما يلاحظ على هذه النصوص أنها جاءت بصيغ مختلفة، ويظهر ذلك من خلال إستعراض النصوص على النحو التالي²:

نصت المادة 1/303 من ق.ض.م.ر.م على أنه: فضلاً عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أوحق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً بما يأتي³:

كما نصت المادة 532 من ق.ض.م.ر.م على أنه: « يعاقب كل من يستخدم طرقاً احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها »⁴.

علاوة على ذلك تنص المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه: « يعاقب طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصنيفها أو دفعها ».

بالإضافة إلى المادة 118¹ من نفس القانون السالف الذكر عددت (06) ستة حالات وجه الخصوص تعتبر ممارسات تدليسية، وهذا ما نستدل عليه من خلال نص المادة 118 من القانون

¹ رضا فرج، شرح قانون العقوبات (الأحكام العامة للجريمة)، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1976، ص 203.

² بودالي محمد، أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، المرجع السابق، ص 90.

³ ميز المشرع بين حالات :

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 100.000؛
- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة من 100.00 إلى 500.000، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 100.00 دج، ولا يتجاوز 1000.000 دج؛

- الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين؛ عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 1000.00 دج، ولا يتجاوز 500.000 دج؛

- الحبس سنتين (02) إلى خمس سنوات (05) سنوات وغرامة مالية 2000.000 دج إلى 5000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين؛ عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 5000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج؛

- الحبس من خمس سنوات (05) إلى عشرة (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10 000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق التملص منها 10.000.000 دج.

⁴ يعاقب الجاني بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج وبالحبس إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

السالف الذكر التي نصت على أنه: « لتطبيق أحكام المادة 117 من هذا القانون، تعتبر أعمالاً تدليسية على وجه الخصوص²»:

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

2- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتاً لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة، أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة، وإما على الإستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة؛

3- الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحل محلها، لا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أقفلت حساباتها؛

4- الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد؛

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

6- كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمناً إرادة واضحة للمتخلص من دفع كل مبلغ على الأقل المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة.

كما أن المادة 407³ من نفس القانون نصت على أنه: « تطبيق العقوبات المنصوص عليها من المادتين 303 و 304 على المكلفين بالضريبة الذين تملصوا أو حاولوا التملص بطرق تدليسية من الدفع التام أو الجزئي للضريبة أو الرسوم الواقعة على ذمتهم .

¹ من ق.ر.ر.أ.

² نلاحظ أن المشرع من خلال خص المادة 118 عدد (06) ستة حالات واعتبرها طرقاً تدليسية والتي عددها لا على سبيل الحصر (أي على وجه الخصوص، هي الحالات الشائعة والمتعارف عليها والأكثر استعمالاً).

³ من ق.ض.م.

لتطبيق الأحكام السابقة، تعتبر على وجه الخصوص، طرقاً تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى، تحول دون تحصيل أية ضريبة أو رسم مدين به.

بالإضافة إلى المادة 119 من قانون التسجيل نصت على أنه :

1_ فضلاً عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بإستعماله طرقاً تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5000 دج إلى 20.000 دج والحبس من سنة (01) إلى خمس (05) سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أنه لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء، إلا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1000 دج.

ومن أجل تطبيق الفقرتين السابقتين، تعتبر على الخصوص كمناورات تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو القيام بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها.

2- تتابع المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية امام الجهات القضائية المختصة، وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 104¹ من قانون الإجراءات الجبائية « . وأخيراً نصت المادتين 33 و 34 من قانون الطابع على تجريم فعل الغش وفرض عقوبة على كل من قام أو حاول القيام بعملية غش وذلك من خلال نص المادتين:

المادة 33: إن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق إستعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 يعاقب عليه

¹ تنص المادة 104 من ق.إ.جبا على أنه : "1- تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية.

2 ولا تتم هذه الشكوى باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان وحق الطابع إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مدير الضرائب بالولاية. يحدد إحداث اللجنة الجهوية وتشكيلها وسيرها بموجب مقرر من المدير العلم للضرائب.

بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها. غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تقل من 10.000 دج. ومن دون الإخلال بهذه العقوبات فإن كل تقليد وتزييف وتزوير البصمات وكل استعمال لبصمات مزورة، تطبق عليه العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات. بالإضافة إلى المادة 34 من نفس القانون السالف الذكر نصت على أن :

1- كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه بإستعمال وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح ما بين 5.000 دج إلى 20.000 دج وبالسجن من عام واحد (01) إلى خمس (05) سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر (01 على 10) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.

وفيما يخص تطبيق المقطعين السابقين يعتبر من الأعمال التدليسية، قيام المكلف بتدبير إعساره أو جعل عوائق بواسطة طرق احتيالية أخرى من أجل تحصيل كل ضريبة أو رسم هو مدين به .

2- تلاحق المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، أمام الجهة القضائية المختصة وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

ولعل أهم ما يلاحظ على النصوص التشريعية الجبائية السابقة أن المشرع نص فيها على جريمة مشتركة سماها :

التملص أو محاولة التملص، بصيغ متقاربة باللغة الفرنسية وصيغ مختلفة باللغة العربية، وقد تضمنت مختلف التشريعات الجبائية العالمية نصوصاً خاصة تتعلق بتجريم هذا السلوك²، وإن كانت تختلف فيما بينها من حيث تخفيف أو تشديد العقوبة المقررة لهذه الجريمة¹.

¹ المادة 34 معدلة بموجب المادتين 31 من ق. م لسنة 2000 و 21 من ق. م لسنة 2012.

² المشرع المغربي نص عليها في المادتين 192 و 231 من المدونة العامة للضرائب و المشرع المصري نص عليها في المادتين 133 من القانون رقم 91 لسنة 2005 من قانون الضريبة ، المشرع الفرنسي نص عليها في الفصول 1726 إلى 1741 من المدونة العامة للضرائب.

والجدير بالذكر أن هذا الاختلاف أنصب على تكييف هذه الجريمة من حيث تشديد العقاب بموجب المادة 1/303² التي تم تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2003 والتي اتخذ فيها المشرع مبلغ الوعاء الضريبي موضوع التملص معياراً للتدرج بهذه الجريمة من مجرد مخالفة إلى جنحة ثم إلى جناية. وهذا التكييف الذي يميلنا إلى المادة 117 من قانون الرسم على الأعمال، بينما بقيت ذات الجريمة جنحة بموجب المواد 532 من قانون الضرائب المباشرة و1/119 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون الطابع .

وبناءً على ذلك لا يمكن إعتبار هذه الجريمة جريمة مشتركة نظراً لأوجه الاختلاف السابقة. ولعل التشديد السابق، والاختلاف في التعامل جزائياً مع نفس الوقائع مرده إلى الأهمية الإقتصادية والمالية للضرائب المباشرة والرسم على الأعمال³.

كما يلاحظ الخلط الواضح في الصياغة وعدم الدقة بالرغم من تعلق ذلك بنص جزائي يفترض أن يكون على جانب كبير من الدقة والتحديد . كما أن المشرع لم يتحكم ويوحد المصطلح ويتضح ذلك من خلال ذكره للرسم في معرض حديثه عن الضرائب وذكره للضرائب في معرض حديثه للرسم، فإذا كان التملص أو محاولة التملص من الضرائب ينطبق على الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة فإن محل التملص في قانون الرسم على الأعمال، وقانون الطابع وقانون التسجيل ينصب على الرسم⁴ .

يضاف إلى ذلك إستعماله مرة لعبارة: « تملص أو حاول التملص » مرة ولعبارة : « خفض أو حاول تخفيض » مرة أخرى ولعبارة : « نقص أو حاول الإنقاص »، مرة ثالثة، في مقابل عبارة « S'est soustraiton a tenté de se soustraire »، والأصح هو تملص أو حاول التملص.

¹ طارق السلومي، تجريم الغش في المادة الضريبية، ص 108.

² من قانون الضرائب المباشرة.

³ بودالي محمد، أركان الجرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، المرجع السابق ، ص93.

⁴ بودالي محمد، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، مجلة العلوم القانونية والإدارية، العدد الخامس (05) ،

مكتبة الرشد للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص22.

مع الإشارة أن المشرع فضلاً عن إستعماله لعبارة: « في إقرار وعاء¹ أي ضريبة ... » مرة، وعبارة « من وعاء الضريبة » مرة أخرى، وعبارة «من أساس الضرائب... » مرة ثالثة، والصحيح هو وعاء الضريبة.

وللإشارة فإن الإقرار كما عرفه الأستاذ عبد الرزاق السنهوري على أنه « إقرار شخص بإدعاء يوجهه إليه شخص آخر »، أما محكمة النقض الفرنسية فقد عرفت على أنه: « تصريح يقر به شخص بثبوت واقعة في حقه، من شأنها أن تحدث ضده آثار قانونية² ». أما بالنسبة للإقرار في المواد الضريبية فإن مجلس الدولة الفرنسي قد إستبعد الإقرار القضائي الشفوي ولم يقبل به لأنه يتناقض مع الطابع الكتابي للإجراءات. وبالنسبة للإقرار المكتوب الذي يقر فيه المكلف بالضريبة بالوقائع الحقيقية فقد قبل به القاضي الفرنسي دائماً من دون تردد³.

وفي الجزائر لا يوجد نص جبائي يتكلم عن الإقرار بالرغم من أهميته وإمكانية حدوثه، أما موقف القاضي الجزائري فيما يتعلق بالإقرار في المواد الجبائية وللأسف لا نجد له أي أثر. أما بالنسبة لمصطلح « وعاء الضريبة » فيقصد بوعاء الضريبة الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة أي المادة التي تفرض عليها الضريبة (الأساس الخاضع للضريبة).

ويرى بعض الجبائيين أن هناك تعريفاً دقيقاً « Définition Stricte » للوعاء الضريبي يجعل منه مجموع العمليات الإدارية التي تهدف من جهة إلى البحث عن المادة التي تفرض عليها الضريبة ومن جهة أخرى إلى تحديد أساس الضريبة⁴. يضاف إلى ذلك إصرار الشرع على استعمال عبارة « أو تصفيتها » و« تصفية في مقابل مصطلح « Liquidation »، وذلك في محاولة لبيان أن محل التملص هو إما إقرار وعاء الضريبة أو الوفاء بها أو تصفيتها، والصحيح أن التملص قد ينصب إما على إقرار وعاء الضريبة من قبل المكلف وإما على الوفاء بها، أما مصطلح « تصفية الضريبة » فيقصد

¹ القرار أو التصريح : هو مبادرة إجبارية وضرورية من قبل الملزم في العملية الضريبة ، تستهدف إخبار الإدارة بواقعة معينة لها آثار جبائية وبجميع الظروف والملايسات التي لها علاقة بالواقعة المنشئة والتي من شأنها التأثير في المادة الضريبة.

² بكوش يحي، أدلة الإثبات في القانون المدني الجزائري والفقهاء الإسلامي، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر 1982، ص 263.

³ Monique Hinard Anne Christine, comptabilité et Fiscalité, PUF, 1989, P 211.

⁴ القرقروري محمد، وعاء ومنازعات الضرائب ، مكتبة الأمنية، الرباط ، المغرب ، 2002 ، ص 09.

بتصفية الضريبة، تحديد دين الضريبة، أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف بالضريبة دفعه ولكي تحدد إدارة الضرائب دين الضريبة يجب عليها أولاً أن تتحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على شخص هذا المكلف بالضريبة وتحديد مقدارها وقيمتها، وبالنظر فيما إذا كانت هذه المادة تخضع لإعفاءات أو خصومات، بناءً على ما يقرره المشرع في هذا الإطار ثم بعد إتمام كافة المراحل السابقة، فقط يتم تحديد معدل الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة وهنا فقط يتم تصفية الضريبة وتصبح واجبة التحصيل¹.

فبالتالي فإن تصفية الضريبة تتمثل في عمل تقوم به إدارة الضرائب على مرحلتين :

المرحلة الأولى: تتمثل في تقدير وعاء الضريبة عن طريق تقنيات مختلفة إبتداءً من أسلوب النوافذ والأبواب أو أسلوب المظاهر ومروراً بأسلوب النظام الجزائي *La méthode Forfaitaire*، وإنتهاءً بأسلوب الإقرار *La méthode déclarative*.

أما المرحلة الثانية : فتتمثل في حساب مبلغ دين الضريبة إنطلاقاً من الوعاء².

وأخيراً وبناءً على ما تقدم فإن مصطلح « التملص » يبقى فيه نوعاً من التوسع « التزايد » في مجال جريمة التملص لذلك ينبغي مراعاة عند تعديل المواد السابقة فيما إذا كان التملص من الضريبة أو الرسم من جهة، ومراعاة فيما إذا كان التملص يقع إما على إقرار وعاء الضريبة أو الوفاء بها والاستغناء عما زاد عن ذلك³.

¹ محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 256.

² « La liquidation de l'impôt comprend deux étapes: la première consiste à évaluer l'assiette, tandis que la seconde consiste à calculer le montant de dette fiscale à partir de l'assiette ». Grosclaude et ph. Marchessou, droit fiscal général, Dalloz, 5^{ème} édition 2005, pp10_11.

³ بودالي محمد، جرائم الغش الضريبي في قانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، المرجع السابق، ص23.

الفرع الثاني : الركن المادي L'élément matériel

إنطلاقاً من مبدأ أن الجريمة بوجه عام تتكون من ركنين : ركن مادي ، وركن معنوي ، وخلافاً لذلك ذهب كثير من الفقهاء إلى القول بأن للجريمة ركن ثالث هو الركن الشرعي¹ مقتضاه وجوب النص على الجريمة وتقرير عقاب لها في القانون، وقد أخذ بهذا التقسيم بعض التشريعات مثل: مشروع قانون العقوبات الموحد². وأطلق على عدم مشروعية الفعل عبارة (الركن القانوني).

وما تجدر الإشارة أن بعض الفقه نظر بنظرة معيبة للتقسيم الثلاثي لأركان الجريمة بحجة أن دعم المشروعية هو مفترض للجريمة، ووصف لها وليس عنصراً من عناصرها، بمعنى أن عدم المشروعية أمر سابق على البحث في تكوين الجريمة، فالحديث عن أركان الجريمة يفترض سلفاً أن الفعل المكون لها قد جرمه القانون.

ويترتب على هذا التقسيم المزدوج لأركان الجريمة (ركن مادي، ركن معنوي) نتيجة هامة هي عدم الإعتذار بالجهل بقانون العقوبات ،فما دام النص على التجريم (عدم المشروعية) ليس ركناً في الجريمة فإن عدم توافر هذا الركن لا ينبغي القصد الجنائي وهذا تطبيقاً للقاعدة التي تقول: « ليس لأحد أن يحتج بجهله بالقانون الجزائي أو بتأويله تأويلاً خاطئاً »³.

وما يلاحظ على هذا النص أنه لا يتلائم مع نهج القانون الموحد الذي يحرص على أن يقرر بأن للجريمة ركن قانوني هو الذي حرص على أن يقرر بأن للجريمة ركن قانوني هو عدم المشروعية⁴. بالإضافة إلى الركنين العامين ألا وهما: الركن المادي والركن المعنوي.

وسيقصر دورنا في هذا الفرع الثاني من المطلب الأول على تبيين الركن المادي لجريمة الغش الجبائي .

¹ المتعارف عليه فقهاً أن الفقه إعتبر أن كل جريمة تقوم على ركنين أساسيين إذا أستثنينا الركن الشرعي الذي يرى البعض أنه ليس ركناً بإعتباره هو أساس الركنين المادي والمعنوي عن طريق النص عليهما في القانون. أنظر: الأستاذ زعميش رياض، إجراءات تأسيس الحكم الجنائي في القانون، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2010، ص 40.

² قانون مصري مختص بجرائم قانون العقوبات الضريبة.

³ أنظر المادة 53 من مشروع قانون العقوبات الضريبي المصري الموحد تقابلها المادتين 222 من قانون العقوبات السوري والمادة 3/47 من قانون العقوبات الإيطالي.

⁴ أحمد فتحي، المرجع السابق، ص 58_ 59 .

وللاشارة فإن الركن المادي لجريمة الغش الجبائي والمتمثل في مخالفة الالتزام الضريبي¹. وقياساً على ذلك فلا يمكن تصور حدوث جريمة الغش الضريبي، ما لم يقيم الملتزم الخاضع للضريبة بإرتكاب إحدى الأفعال التي تؤدي إلى مخالفة الالتزام الضريبي إتجاه المصلحة المالية للدولة².

وما تجدر الإشارة إليه أن الركن المادي لجريمة الغش الجبائي يشترط وجود ثلاثة عناصر: سلوك إجرامي في صورة إستعمال طرق تدليسية من طرف الجاني، ونتيجة هي التملص كلياً أو جزئياً من تصفية أو أداء الضريبة وعلاقة سببية تربط بينهما. بما يفيد أن هذا التملص من الضريبة كان تحت تأثير إستعمال طرق تدليسية.

فالعمل الإجرامي ينطوي على قيمة قانونية ذاتية، حيث بوصف في ذاته بأنه غير مشروع، ومن أجل ارتكابه يرتب القانون العقاب.

أما النتيجة الإجرامية فلها مدلولات : مدلول مادي يتمثل في التغيير الذي يحدث في العالم الخارجي كأثر للسلوك الإجرامي، ومدلول قانوني يتمثل في العدوان الذي يقع على حق أو مصلحة كفلها المشرع بحماية جزائية ، وبين المدلولين (المعنيين) للنتيجة صلة وثيقة، فالقول بوجود إعتداء على حق يحميه القانون هو تكييف قانوني للآثار المادية التي أنتجها السلوك الإجرامي. وأخيراً العلاقة السببية التي تمثل الصلة التي تربط بين الفعل والنتيجة ووجودها كشرط أساسي لقيام مسؤولية مرتكب الفعل.

وتنصب دراستنا للركن المادي لجريمة الغش الجبائي على السلوك الذي يقوم المكلف بهدف التهرب عمداً من أداء الضريبة المستحقة عليه قانوناً سواءً بصفة كلية أو جزئية³.

وبالنظر إلى نصوص المواد 532 و533 من ق.ض.غ.م والمادتين 117 و118 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 1/119 من قانون التسجيل والمادة 1/37 من قانون الطابع نلاحظ أن جميع هذه المواد بإستثناء المادة 303 من ق.ض.م أنها تتضمن الإشارة إلى عدد من الطرق الاحتيالية التي يتم بها التملص.

¹ عبد الواحد العلمي، المبادئ العامة للقانون الجنائي المغربي، الجزء الثاني، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، المغرب، 1995، ص 176.

² طارق سلومي، المرجع السابق، ص 109.

³ سالم محمد الشوالكة، المرجع السابق، ص ص 269-270.

وما نستشفه من خلال هذا الركن المادي أنه يتخذ طابعاً مزدوجاً على غرار المادة 1741 من التشريع المقارن¹.

ويتجلى ذلك من خلال الإهتمام من جهة بتبيان نتيجة الفعل الإجرامي وهي التملص أو محاولة التملص من إقرار الضريبة فضلاً عن عدم الوفاء بها سواء كان جزئياً أو كلياً، ومن جهة أخرى إستعمال الطرق الإحتيالية². والتي جاءت بها المادة 1/303 من ق. ض.م في صياغتها الجديدة بتعدادها، بينما لازالت المادة 1741 من ق.ع. ض.ف تنص على تجريم عدد معين من هذه الطرق على سبيل المثال لا الحصر والتي يسمح إستعمالها من أجل الحصول على نتيجة غير مشروعة.

ونتيجة لما سبق فإن هذه الإزدواجية قادت بعض الفقهاء إلى مماثلة النص السابق بالنصب الذي يقوم على تسليم شيء عن طريق إستعمال وسائل إحتيالية³.

فبالرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لنص المادة 1/303 نجد أنها تنص على أنه: «... يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في اقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً...».

فمن خلال ما جاء في نص المادة 1/303 السابقة الذكر نستخلص أن جريمة الغش الجبائي تتكون من (03) ثلاثة عناصر وهي:

- استعمال طرق ووسائل تدليسية؛

- التملص من الضريبة؛

- علاقة السببية بين استعمال الطرق التدليسية والتملص من الضريبة.

¹ القانون العام للضرائب الفرنسي.

² ألاحظ أن المشرع استعمل عدة مصطلحات فترة استعمل عبارة طرق تدليسية مرة طرق احتيالية مرة أخرى وعبارة مناورات الغش، ومرة ثالثة وعبارة وسائل الغش مرة رابعة ممارسات تدليسية والصحيح هو الطرق الاحتيالية وهو المصطلح الصحيح والمقابل لمصطلح

« Manoeuvres fraudleuses au moyens frauduleux ».

الذي تصادفه في جريمة النصب بصيغتها الفرنسية وفقاً للمادة 372 من ق.ع. ج. أما مصطلح الطرق التدليسية

« Les moyens dolosives »، فهو يشكل إحدى مظاهر العنصر المادي في عيب التدليس « DOL » بوصفه عيباً من عيوب الإرادة حسب

نص المادة 86 من القانون المدني الجزائري.

³ Wilfrid jean Didier, droit pénal des affaires, 2^{ème} édition, dalloz, paris, 1996, p 215.

أولاً: إستعمال الطرق الإحتيالية¹: لم يعرف المشرع الطرق الاحتيالية والعلة في ذلك أن كل تعريف يقتصر عن الإحاطة بكل أساليب الاحتيال غير انه واضح ما المقصود بها عندما أشار إلى الأعمال التي يعتبرها المشرع طرق احتيالية. فماهي هذه الأعمال؟².

عددت المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة ستة (06) أعمال إعتبرتها إحتيالية، وهونفس العدد الذي أوردته المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، فيما أوردت المادة 2/407 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة عاملين إعتبرتهما من هذا القبيل، وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 1/119 من قانون التسجيل وكذا المادة 1/34 من قانون الطابع.

وما يلاحظ من خلال هذه النصوص أنها أجمعت كلها على إستعمال صيغة "لا سيما أو خصوصاً" _notamment_ قبل بيان الأعمال التي تعتبرها طرقاً إحتيالية وذلك حرصاً منها على توضيح أن الطرق التي وردت لم تذكر على سبيل الحصر وإنما على سبيل المثال فحسب³. وللإشارة يتمثل الركن المادي في إستعمال الطرق التدليسية والمشرع الجزائري لم يعرفها ولكنه عددها ضمن المادة 36 من قانون الاجراءات الجبائية والتي نصت على أنه « تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية، ما يأتي:

- ممارسة نشاط غير مصرح به؛

¹ تقع جريمة الاحتيال الضريبي: مخالفة للالتزام بأداء الضريبة، وفي هذا الصدد تشترك جريمة الاحتيال الضريبي على جريمة الامتناع عن أداء الضريبة أو التأخير في أدائها، إلا أنهما يختلفان فيما يتطلبه الاحتيال الضريبي من اللجوء إلى بعض الطرق الاحتيالية التي يحقق بها الجاني غرضه في التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، وهو ما يؤدي بنا إلى تصنيفها ضمن الجرائم الايجابية خلافا لجريمة الامتناع. ويثار التساؤل عن ما المقصود بالطرق الاحتيالية في جريمة الاحتيال الضريبي، فهل يتعين الرجوع في هذا الصدد إلى معنى الاحتيال في جريمة النصب أم يتعين تفسير هذا الاحتيال تفسيراً خاصاً. بالرجوع إلى رأي بعض الاتجاه الفقهي الذي فسر على أن المشرع يتطلب لتوافر جريمة الاحتيال الضريبي استعمال طرق احتيالية بالمعنى المقصود في جريمة النصب، فقيل في صدد تحديد المراد بإخفاء المبالغ التي تسري عليها الضريبة أنه لا يكفي مجرد الإخفاء وإنما يتعين زيادة على ذلك القيام بعمل خارجي ايجابي يتم بواسطته تحديد معنى الطرق الاحتيالية.

² أحسن بوسفيعة، المخالفة الضريبة (الغش الضريبي) ، المجلة القضائية ، العدد الأول 1998 ، قسم الوثائق للمحكمة العليا، الأبيار، الجزائري، 1998، ص 19.

³ أحسن بوسفيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، ج1، 1998، الطبعة الثامنة عشر، دار هومو، الجزائر، 2015، ص 470.

-إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو إستيداعها؛

- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية؛

- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمداً في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجبارياً بمقتضى القانون التجاري؛

- كل مناورة تهدف غلى تنظيم إعساره من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

فلاحظ أن ممارسة المكلف بالضريبة لنشاط غير مصرح به وتمثل هذه الحالة في صور مختلفة، فمثلاً فقد لا يصرح المزمم بما يجب أن يخضع للضريبة من أرباح أو غيرها، أو يقدم تصريحات ناقصة، أو تصريحات بخسائر إخفاء لأرباحه، ففي جميع هذه الحالات، إذا لم تكن هناك مراجعة لتلك التصريحات للتأكد من مخالفتها للواقع، فإن المكلف يتحلل بطريقة احتيالية، وهي إخفاء الحقيقة من الأدعاءات الضريبة التي كان يجب أن يؤديها لو كانت تلك التصريحات شاملة وموافقة للقانون¹. وبالنظر للتشريع الفرنسي المقارن فإننا نجد إن ممارسة أنشطة غير مصرح بها²، قد وردت في القانون الفرنسي بشكل مغاير، وإن كانت تؤدي نفس المعنى بقوله: الإمتناع عن التصريح في الآجال المحددة³.

وعليه فإن التصريح الجبائي يشكل مرحلة أولية لتحديد الوعاء الضريبي وخلال هذه المرحلة قد يقوم المكلف بالضريبة بالإمتناع عن التصريح بهدف التهرب من تأسيس الضريبة. وعليه فإن هذه الصورة من الغش الضريبي تتعلق بوعاء الضريبة. وبالتالي فإن الإمتناع عن التصريح يمثل الصورة البسيطة لجرمة الغش الضريبي العام وفي نفس الأوان صورتها السلبية ويكفي لقيام الركن المادي مجرد الإمتناع إذ يشكل هذا الإمتناع جريمة في حد ذاته وإن لم تستعمل طرق إحتيالية بمفهومها الدقيق⁴. وهذا ما يجعل هذه الحالة

¹ الطاهر القضوي، التهرب الضريبي وسبل الحد منه، الجرائم المالية من خلال إجتهاادات المجلس الأعلى، جمعية التكفل الإجتماعي لقضاة وموظفي المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2007، ص373.

² L'escerice d'une activité non declare.

³ L'omission déclaration dans les les délais prescrites.

⁴ Pierre Dimalta, droit fiscal pénal, Coll .Fiscaté. P.U.F, paris, 1992, p182.

(الإمتناع عن التصريح) الأخيرة بأنها الأكثر إنتشاراً ويقوم هذا النوع من الغش بمجرد الامتناع ولا يشترط لقيامها أي طريقة إحتيالية أخرى.

وبالتالي فإن كفاية الإمتناع لقيام جريمة الغش الضريبي العام يبرز بوضوح الفرق الشاسع بينها وبين جريمة النصب التي لا تقوم إلا بالطرق الإحتيالية المحددة على سبيل الحصر في المادة 372 من قانون العقوبات والتي تقوم على وسائل إيجابية.

وعليه فإن حجة التملص القائمة نتيجة الإمتناع عن التصريح تقوم مهما كان المبلغ المتملص منه، ومن أمثلة ذلك: المتهم الذي ظل يزعم بدون جدوى بأنه بعث بعشرات التصريحات إلى مديرية الضرائب التي تتلقاها¹ أو مدير الشركة الذي إمتنع طيلة إثنان وعشرون شهراً عن التصريح برقم الأعمال²، أو الكاتب الذي لم يتم أي تصريح يذكر طيلة عدة سنوات بدعوى أنه لم يكن مقيماً بفرنسا³.

وفي هذا الصدد لا تتردد الجهات الجزائرية الفرنسية في إستبعاد أي إرتباط لها بصفة المقيم المعترف بها من قبل دولة أخرى وتبقى على إختصاصها لتقدير صفة المقيم بالتراب الفرنسي على ضوء عناصر الدعوى⁴.

وما ينبغي الإشارة إليه أن جريمة الغش الضريبي بواسطة الإمتناع عن التصريح نجد أنها تؤسس بالأخص في مجال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الاجمالي وكذا الرسم على رقم الأعمال. ولاعبرة بعد ذلك بإعتقاد المكلف بالضريبة أنه يسمح له بعدم تقديم تصريح بسبب وضعيته المالية العاجزة، بل وبالنظر إلى القضاء الفرنسي نجد أنه ذهب إلى إدانة الشخص الذي إمتنع عن التصريح بمداخيله حتى ولو كانت هذه المداخيل قابلة للإستفادة من الإعفاء الضريبي طبقاً لإتفاقية تتعلق بالضرائب المزدوجة⁵.

¹ Crim 8 juin 19974, Bull N209.

² Crim 22 mai 19975, Bull N129.

³ Paris, 2 déc 1986, D.1988, 148, note Tiscier et lamulle.

⁴ معاشو عمار، مجلة المحكمة العليا، قسم الوثائق، الأبيار، الجزائر، 2009، ص100.

⁵ Pierre Dimalta, Op, Cit, p182.

وبالنظر إلى مجال الامتناع عن التصريح بشكل غير مباشر وهذا ما ذهب اليه القضاء الفرنسي إذ إعتبر الامتناع عن تسجيل الشركة في السجل التجاري في مقام الإمتناع عن التصريح المكون لجرمة الغش الضريبي ذلك أن عدم تسجيل الشركة سيبقى من هذه الأخيرة تجمعاً خفياً (groupement oucculté) والذي لن يتم إكتتاب أي تصريح عنه فيما يخص الضريبة على الأرباح التي تحققها هذه الشركة أو فيما يخص الرسم على رقم الأعمال¹.

وللتذكير فإن الغش الضريبي المرتكب في إطار عملية التصريح لا يقتصر فقط على حالة الإمتناع عن التصريح، بل يشمل كذلك الحالة التي يقدم فيها المكلف بالضريبة التصريح الملزم به قانوناً ولكنه في نفس الوقت يعمد إلى التقليل عمداً في هذا التصريح. أو بعبارة أخرى يقوم بتقديم تصريح ناقص حيث يشير في هذه الحالة إلى جزء من مداخله ويغفل الإشارة إلى جزء آخر من هذه المداخل الشيء الذي يدفعنا للقول أن هناك إمتناع نسبي عن التصريح. مع البيان أنه قد يتعلق هذا النقص في التصريح بعنصر أساسي في تقدير الضريبة فعلى سبيل المثال :

—عدم تعيين المستفيدين من مبالغ يفترض أنه قد تم توزيعها.

وأخيراً فإننا نرى أن القضاء الفرنسي قد وسع من تفسيره لعبارة « الإمتناع » ، فعبارة الإمتناع المقصود بها في هذا المجال لا يقصد بها عدم تقديم التصريح بشكل نهائي بل تتسع هذه العبارة لتشمل الإبداء المتأخر للتصريح، أو بعبارة أخرى إيداع التصريح بعد إنقضاء المواعيد القانونية المحددة له، ولا ينفي ذلك وجود الإمتناع، إذ أن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم التصريح خلال مدة معينة وحيث تنقضي هذه العبارة من الأمر حيث يكون المكلف بالضريبة قد احتفظ بالمبالغ التي كان من الواجب عليه أدائها لمدة أطول². وبالمقابل فإنه من اللحظة التي يقدم فيها التصريح في المواعيد القانونية فإن عدم إحتوائه على التاريخ والتوقيع ليس متشابهاً ومماثلاً لحالة الإمتناع عن التصريح فحيث يكون التصريح كاملاً

¹ Jean larvuiet et PH LILPPE Conte, droit penal des affaires, Armand colion, refondue, 1998, p404.

² Jean pradel et Michel et Michel danti –Juan, droit pénal spécial, cujas, 2004, p 672.

ومتضمناً للبيانات الضرورية لتقدير الضريبة دون إنقاص، فإنه لا مجال بعد ذلك للإدعاء بوجود إمتناع أو غش ضريبي¹.

علاوة على ذلك تعتبر عمليات تدليسية وتشكل غش جبائي، عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة وعليه تعتبر الفاتورة من الوثائق المهمة التي يلزم المكلف بالضريبة بمسكها، وهذا نظراً لما تمثله من قيود محاسبية للمبادلات التجارية سواء عن طريق البيع أو الشراء وإن كان في الأصل أن الفاتورة تعبر عن صدق المحاسبة من الناحية الشكلية، إلا أنه في أغلب الأحيان يلجأ المكلف بالضريبة إلى التعامل بدونها أو تغيير تاريخها أو غيرها من العمليات التدليسية التي توحى بعدم مصداقية ودقة الحسابات المدرجة في الفاتورة، وهذا ما يؤدي إلى رفضها من طرف الإدارة.

ونظراً لأهمية الفاتورة خاصة في بعض المشاريع التي تمثل فيها الفاتورة القاعدة الأساسية لتشكيل رقم الأعمال كمؤسسات (مقاولات) الأشغال العمومية التي تعتمد عليها أساساً لقيود مواد البناء، العتاد، ولذا فإن الإدارة الجبائية نتيجة عدم التصريح بالفاتورة أو التصريح المعيب بها، يعرض المكلف بالضريبة إلى التقييم التلقائي وهذا من أجل القيام بإعادة تشكيل رقم أعماله².

وعليه فإن مسألة تكريس نظام الفاتورة يشكل في وقت الراهن في إطار تأهيل المقاولات وبالأساس تحفيزها على إدخال الشفافية والدقة في تسييرها ودعم الأخلاقيات التجارية دوراً مهماً في إطار تحصيل الضرائب ومحاربة الغش الضريبي، فدورها جد فعال في نطاق تحصيل الضريبة على القيمة المضافة، كما تمكن من ضبط شامل مراقبة الأسعار مما جعل منها أداة للسياسة الاقتصادية الراجحة بالبلاد لحماية للمستهلك من خلال مراقبة وضمان العيوب الخفية في المنتج، فحالة العثور على مادة فاسدة بمتجر معين لا يمكن للتاجر إثبات حسن نيته إلا إذا أدلى لمصلحة المراقبة بفاتورة تثبت مصدر هذه الفاسدة.

¹ Pierre di Malta .Op.Cit, p 183.

² H.benaissa, chef de brigade de vérification, les methods utilisées pour la reconstitution des chiffres d'affaires, colloque international d'université d'oran, la verification de comptabilité (étude comparée, du 04 au 05 février, 2007,p36.

وبالتالي يمكن القول أن الفاتورة تعتبر بمثابة أساس قانوني لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي لكونها تمكن الدولة من مراقبة مسالك توزيع البضائع والمنتجات داخل الدولة وخارجها بإضفاء الشرعية على البضاعة منذ خروجها من مصدرها الأول الموزع إلى حين وصولها إلى المستهلك كطرف متلقي لها.

وأخيراً لا يسعنا إلا أن نؤكد على القول بوجوب التعميم المنتهج لإستعمال الفاتورة كبيان مفصل أو يرسلها له، فهي على هذه الصيغة لم تعد جارية فحسب، بل علاوة على ذلك صيغة للإثبات عند حصول أي نزاع لضمان شفافية المعاملات التجارية كحجة يدي بها التاجر أمام المراقبين أو مصلحة الضرائب بل وحتى أمام المحاكم والمجالس بمختلف درجاتها¹.

وللإشارة فإن البيع بدون فاتورة بصفة متكررة والتي يكون الغاية منه التقليل من حجم العائدات عن طريق عدم فوتر المبيعات، وعدم تضمين مبالغها بالمحاسبة بصفة متكررة بغية التملص من أداء الضريبة المستحقة أو جزء منها². كما أن تسليم أو تقديم فواتير صورية التي يقوم فيها المكلف بالضريبة باصطناع فواتير صورية لتسليمها لخاضع آخر للضريبة قصد تمكينة من تضخم تكاليفه، والتقلص من أرباحه، أو الحصول على خصم أو إسترجاع مبالغ بغير حق³.

علاوة على ذلك تعتبر من ضمن الممارسات التدليسية نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمداً، في الوثائق المحاسبية⁴ التي يكون مسكها إجبارياً بمقتضى القانون التجاري.

وبالرجوع للمادة 43 من ق.إ.ج.ج. نجد على أنها تنص على أنه: «لا يمكن رفض المحاسبة

نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة، إلا في الحالات الآتية :

-عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري ولشروط وكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبية؛

¹ الرافة وتاب، الفاتورة ودورها في محاربة التهرب الضريبي، الملف، مجلة قانونية تصدر كل أربعة أشهر، العدد الخامس، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، المغرب، يناير 2005، ص ص 194_195.

² محمد أنتك، تأملات حول المقترضات الجنائية في المادة الضريبية، التواصل القضائي، مجلة فصلية قانونية وقضائية متخصصة، العدد 1 لسنة 2012، المغرب، 2012، ص 49.

³ طارق سلومي، المرجع السابق، ص 110.

⁴ مسك الدفاتر التجارية هذه التسمية كانت سائدة في ظل التقنين الفرنسي، بيد أن المشرع استبدل عبارة مسك الدفاتر التجارية بعبارة الوثائق المحاسبية وذلك بمقتضى المرسوم الصادر في 29 نوفمبر 1983.

-عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة، وبالتالي لا تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إلا إذا احتوت على مجمل الشروط التالية والدفاتر المبينة في القانون التجاري، لاسيما المواد 09 و10، إضافة إلى مسكها (المحاسبة) وفق المرسوم رقم 35-75 المؤرخ في 29 أبريل 1975 (المعدل والمتمم بالمخطط الوطني للمحاسبة الجديد لسنة 2008).

والمتمم للمخطط الوطني للمحاسبة والقرار المؤرخ في 23 جوان 1975 المتضمن كيفية تطبيقه .
وعليه فإن نقل أو تقديم تقييدات محاسبية صورية أو مزيفة من شأنها الزيادة في تكاليف يفوق حجمها الحقيقي، من أجل تقليص صافي الربح أو زيادة حجم الخسارة التي يترتب عنها جريمة غش ضريبي يقرر لها القانون عقوبة معينة. لما أن إخفاء أو إتلاف الوثائق المحاسبية التي يستوجب القانون الاحتفاظ بها (الدفاتر التجارية) مثلا لمدة 10 سنوات كوسيلة للإثبات، فإن إتلافها أو إخفائها لأي سبب من الأسباب بقصد عدم تمكين الإدارة من القيام بحققها في عملية الرقابة يشكل وسيلة من الوسائل المعتمدة في ارتكاب جريمة غش جبائي، مالم يسبق للخاضع للضريبة بالقيام بإشعار الإدارة بإتلافها أو ضياعها خلال الأجل المحددة للتبليغ من يوم ضياعها¹.

فبالتالي فإن الامتناع عمداً عن نقل (تسجيل) أو عن العمل على نقل حسابات أو العمل على نقل حسابات غير صحيحة أو وهمية في دفتر أو اليومية والمنصوص عليهما في المادتين 09 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق المالية التي تحمل محلها وذلك بالنسبة لمخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أفضلت حساباتها.

فبالرجوع للقانون التجاري نجد أنه الزم كل تاجر بمسك دفترين إلزاميين هما :

1- دفتر اليومية الذي نصت عليه المادة 09 من ق. تج بقولها: « كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر، ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يومياً بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج

¹ طارق سلومي، المرجع السابق، ص110.

هذه العمليات شهرياً بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يومياً»؛

2- دفتر الجرد الذي نصت عليه المادة 10 من ق. تج بقولها: « يجب عليه أن يجري سنوياً جرد لعناصر أو صوله وحضور مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحسابات النتائج في دفتر الجرد». فالنسبة للسلوك المكون لجرمة الغش الجبائي في هذه الحالة يتخذ صورتان:

1- صورة سلبية: تتمثل إما في الامتناع عن نقل أو تسجيل حسابات في الدفترين المذكورين سابقاً، وإما في الامتناع عن الأمر بتسجيل تلك الحسابات ويتحقق الامتناع من باب أولى في حالة عدم مسك هذه الدفاتر؛

2- صورة ايجابية: وتتمثل إما في تسجيل حسابات غير صحيحة (خاطئة) أو صورية في الدفترين المشار إليهما سابقاً وإما في الأمر بتسجيل تلك الحسابات. ففي حالة ما إذا شكل ذلك في نفس الوقت جريمة من جرائم القانون العام كجرائم التزوير في المحررات العرفية والتجارية والمصرفية المنصوص عليها في المواد من 219 إلى 221 من ق. ع فيجب تطبيق أحكام التعدد الصوري للجرائم وذلك طبقاً لأحكام المادة 32 من ق. ع على أنه: يجب أن يوصف الفعل الواحد الذي يحتمل عدة أوصاف بالوصف الأشد من بينها وذلك بالنسبة للعقوبات الجزائية فقط¹.

وما ينبغي الإشارة إليه أنه يشترطان في الحسابات محل الامتناع عن التسجيل أو محل الأمر بالتسجيل، أن تتعلق بالسنوات المالية التي تم إقفالها لأنه من الممكن أن يتم تصحيح الحسابات الخاطئة قبل إجراء القفل أو إستدراك النقص الناتج عن عدم قيد حسابات معينة، خاصة إذا وقع ذلك خطأ دون قصد، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن عدم استدراك هذه الأخطاء قبل قفل السنة المالية أو بمعنى آخر فالبرغم من وجود حسابات خاطئة أو صورية فيها، أو رغم احتوائها على حسابات معينة قد يكفي بذاته لإستخلاص قصد الغش من دفع الضريبة.

¹ سليمان عبد المنعم، النظرية العامة لقانون العقوبات، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، د.ب.ن، 2003، ص806.

وبالرجوع للتشريع الفرنسي المقارن فإننا نجد أنه نص على هذه الصورة بصورة مستقلة في المادة 1743 من القانون العام للضرائب الفرنسي وهو ما يترتب عليه جواز المعاقبة على هذه الجريمة دون اشتراط توفر قصد الغش من الضريبة وذلك في حالة متابعة هذه الجريمة بشكل أصلي، أي باعتبارها جريمة متميزة عن جريمة الغش الجبائي العام المنصوص عليها في المادة 1741 من القانون العام للضرائب الفرنسي. في حين يجب إثبات قصد الغش من الضريبة لدى مرتكبي هذه الجريمة عندما تتابع هذه الأخيرة بإعتبارها عنصراً مؤسساً لجريمة الغش الضريبي العام¹. وبالمقابل عند الرجوع للتشريع الجزائري فيختلف الأمر عن نظيره الفرنسي فإذا تم ذكر هذه الصورة مع غيرها من الصور الأخرى المكونة لجريمة الغش الضريبي العام والتي يشترط لقيامها توفر قصد التهرب من دفع الضريبة. الأمر الذي يترتب عليه عدم جواز متابعة الجاني عن جريمة الغش الضريبي العام إذا امتنع مثلاً عن تسجيل حسابات في دفتر اليومية وتحقق فعلاً أنه لم يكن بقصد الغش الضريبي. أما إذا تحقق لديه هذا القصد فإن الجريمة تقوم في صورتها التامة إذا تحققت النتيجة من الغش والمتمثلة في عملية التملص من وعاء الضريبة أو دفع الضريبة. في حين تتحقق الجريمة في صورتها الناقصة أي باعتبارها شروعاً في الغش الضريبي العام، إذا لم تتحقق هذه النتيجة وهنا يظهر الفرق بين التشريع الجزائري ونظيره الفرنسي. فحيث يشكل الامتناع عن تسجيل حسابات في دفتر الجرد شروعاً يتطلب توافر القصد المتمثل في التهرب من الضريبة وذلك في التشريع الجزائري فإن هذا الامتناع يعاقب عليه في التشريع الفرنسي بشكل مستقل وليس بإعتباره شروعاً وبالتالي فلا يشترط توفر قصد الغش من الضريبة في هذه الحالة². والحقيقة فبالرغم من الاختلاف بين التشريعين (الفرنسي والجزائري) والذي يظل محصوراً فقط في مجال الركن المعنوي فإنه يمكن القول بأن هناك تطابق بين التشريعين في مجال الركن المادي فالامتناع عن تسجيل حسابات أو عن الأمر بتسجيلها في دفتر الجرد أو اليومية مثلاً لا يعدو ان يكون مجرد عمل تحضيري لجريمة الغش الضريبي العام³. فهو أقل من أن يشكل مجرد شروعاً في هذه الجريمة، وبالتالي فإن تجريم هذا السلوك سواء بشكل مستقل كما فعل المشرع الفرنسي

¹ Pierre di Malta, Op.Cit, p204.

² Jean larguier et philippe conte, Op.Cit, p412.

³ Jean pradel et Michel Danti –juan, Op.Cit, p673.

أو باعتباره شروعاً كما فعل المشرع الجزائري، يشكل عملاً وقائياً من ارتكاب غش جبائي في المستقبل. وهذا ما حدا الفقهاء « براديل ودانتي جوان » إلى وصف هذه الجنحة (جنحة الغش الضريبي) بأنها: « الجريمة الحاجز » (l'infraction- obstacle)، كما يمكن أن تساعد هذه الجنحة في إثبات الغش الضريبي إذ من الجائز إستخلاص قيام القصد الجنائي من وجود محاسبة خفية¹.

وأخيراً تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية كل مناورة تهدف إلى إعسار المكلف بالضريبة المتابع لدفع ضرائبه. فقيام المكلف بالضريبة بتدابير إعساره أو العمل بأي طريقة أخرى على عرقلة تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به. فيصنف من قبيل جرائم الغش الجبائي المتعلقة لا بمرحلة تأسيس وعاء الضريبة وإنما بمرحلة تحصيلها. ويأتي هذا التحريم ليكمل منطقياً التحريم السابق لأنه لا يعقل أن يعاقب بنفس الشدة المكلف الذي لم يتملص من رقابة مصالح الوعاء ولكنه شرع في التملص من تحصيل الحقوق التي هو مدين بها². وقد وردت الصيغة المجرمة لهذا السلوك بشكل واسع إذ يمتد التحريم إلى أي عمل أو سلوك من شأنه عرقلة التحصيل. كما أنه تم النص على تدبير المكلف لإعساره على سبيل المثال. فتدبير الإعسار ليس إلا حالة من الحالات الأخرى التي من شأنها عرقلة تحصيل الضريبة³.

ولعل أهم ما يلاحظ أن المشرع لم يشترط في الطرق المستعملة أن تكون طرقاً احتيالية بدليل أنه استعمل عبارة (manoeuvres)⁴. الأمر الذي يستفاد منه أن الطرق المستعملة من طرف المكلف بالضريبة لعرقلة تحصيل الضريبة تختلف عن الطرق الاحتيالية التي يستعملها مرتكبو جرائم النصب للحصول على مال الغير والتي وردت على سبيل الحصر من جهة، فضلاً عن اشتراط وجود مظاهر خارجية تؤكدتها أو أعمالاً مادية تدل عليها من جهة أخرى⁵. وعليه يمكن تعريف الطرق التي تعرقل تحصيل الضريبة بأنها: « كل عمل من شأنه إخراج الأموال من المتابعات الرامية إلى تحصيل الضرائب ».

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، دار هومه، الجزائر، 2015، صص 471_472.

² Pierre DI Malta, Op.Cit, p 190.

³ Wirid jeandidier, Op.Cit, p212.

⁴ التي يقصد بها مناورات.

⁵ محمد الشاوي، جرائم النصب المستحدثة، دار الكتب القانونية، د.ب.ن، 2008، ص20.

وإستناداً إلى ما أقره القضاء الفرنسي في هذا المجال ونظراً لكون التشريع الجزائري مقتبس من أحكامه، فنلاحظ أن القضاء الفرنسي قد حكم بإدانة المكلف بالضريبة الذي عرقل إجراءات الحجز على المنقول (saisie exécution) عن طريق تصريحات كاذبة تتعلق بحريق كان ضحية له ، كما قضى أيضاً بإدانة المكلف بالضريبة الذي قام بهبة أو قسمة وذلك قبل التحقيق الجبائي¹.

وأيضاً ينطبق الأمر بالنسبة للمكلف المتابع من طرف مصلحة التحصيل عن طريق الحجز على سيارته حيث طالب هذا الأخير بإستردادها عن طريق الغير الذي قام المكلف بشرائها له فيما مضى ورغم أن هذا الغير الذي سجلت السيارة بإسمه كان دائماً مالكاً وأن المكلف لم يستفد إلا من مجرد استعارة هذه السيارة. إلا أنه حسب القضاء الفرنسي رفض وسيلة الدفاع هذه².

علاوة على أن القضاء الفرنسي قد قضى بقيام الجريمة في حق المكلف بالضريبة الذي استطاع تأخير الدفع بسبب الشكوى النزاعية وذلك في قضية تتلخص وقائعها فيما يلي:

أن هناك مكلف بالضريبة بالرغم أنه أجنبي، تصرف في فرنسا في سكن دائم ففرض عليه عن هذا التصرف ضريبة تلقائية على الدخل وقد تمت متابعته من طرف مصلحة التحصيل وفي نفس الوقت قام المعني بالموازاة برفع دعوى لإعفائه من الضريبة موضوع النزاع من أجل بطلان الإجراءات (Fausc de moyen) وقام بتدبير إعساره بواسطة إنشاء حصص لشركات وهمية لعقاراته، وكذا بيع بواخره الترفيهية المخصصة للنزهة وسياراته في هذه الجريمة.

فبالنظر إلى الدعوى المنظورة في أول درجة فإن القاضي الجزائري قد حكم بإعفائه من التهمة مؤسساً حكمه على واقعة أن الضريبة محل الشكوى مقيدة بطلب تأجيل الدفع وهذا الضريبة لم تعد واجبة الأداء. وبالتالي فإنه يستحيل مؤاخذة المكلف بالضريبة عن التملص من الدفع.

¹ Wilfrid jeandidier, Op.Cit, p 212.

² Pierre di Malta, Op.Cit, p190.

إلا أن هذا الحكم الأخير السابق يتنافى مع حكم محكمة استئناف باريس بتاريخ 23 ماي 1955 التي رفضت هذا الحل مؤكدة على أن جنحة التملص من دفع الضريبة يمكن أن ترتكب على الرغم من أن المكلف بالضريبة قد تمكن من تأخير الدفع بسبب الشكوى¹.

علاوة على الطرق التدليسية (الإحتيالية) التي أشار إليها المشرع في المادة 36 من ق.إ.جبا. فإن المشرع قد تطرق وعدد (06) حالات إعتبرها أعمال احتيالية حسب ما أشار إليها في المادة 533 من ق.ض.غ.م، والمادة 118 من ق.ر.ر.أ.

وبالنظر للمادة 533 من ق.ض.غ.م نجد على أنها تنص على أنه: تعتبر طرقاً إحتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه مايلي:

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

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

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

4-الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد والمنصوص عليها في المادتين 09 و10 من ق.تج أو في الوثائق التي تقوم مقامه، ولا يطبق هذا التدابير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتاباتها؛

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

¹ Pierre di Malta, Idem.

6- القيام من قبل المكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحصيل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به.

وما ينبغي الإشارة إليه يعتبر من ضمن الطرق الاحتمالية الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب والرسوم التي هي مفروضة عليه. وهذا حسب ما نص عليها المشرع في المادة 532 من القانون المشار إليه أعلاه. وعليه فإن الإخفاء يختلف معناه فقهاً وقضاء من معنى الإخفاء في قانون العقوبات¹، وإن كان حكم محكمة النقض المصرية في حكمها الصادر 1998/03/10، لا تشترط أن يكون من أخفى الشيء محرزاً له إحرزاً مادياً، بل يكفي لإعتباره كذلك أن تتصل يده به ويكون سلطانه مبسوطاً عليه ولو لم يكن في حوزته.

غير أن التعريف الذي أورده الفقه والقضاء للإخفاء في قانون العقوبات لا يصلح لبيان معنى الإخفاء في القانون الجنائي، لذلك كان علينا بيان المقصود بالإخفاء في القانون الجنائي.

فيختلف معنى الإخفاء حسب الزاوية التي ينظر إليه منها، فإذا نظر إليه من حيث محله فإنه يعني ستر معلومات أو وقائع أو حجمها، ولذلك يتطابق مفهوم الإخفاء في القانون الجنائي مع المعنى اللغوي لهذه الكلمة، وإذا نظرنا إليه من حيث علة العقاب، وهي المحافظة على حقوق الخزانة العامة، فيمكن تعريفه بأنه ستر عبث الجاني وتجهيله على دأئه وهي الخزينة العامة². ويمكن القول أيضاً بأن الإخفاء هو تغيير الحقيقة بطريق الترك، فهو من قبيل التزوير المعنوي، ذلك أن الترك يترتب عليه تغيير في المعنى الاجمالي الذي ينبغي أن يعبر عنه الإقرار الضريبي وإبداله بمعنى آخر³.

بالإضافة إلى أن هناك حالة أخرى من الطرق الاحتمالية التي تشكل غش جنائي يجرمه القانون والمتمثلة أساساً في: تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الاعفاء منها أو ارجاعها، وإما على الاستفادة من المنافع الجنائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

¹ يقصد بالإخفاء فقهاً حسب قانون العقوبات: « تسلم الشيء أو حجزه أو احتيازه بالإخفاء، فالإخفاء لا يقع إلا بدخول الشيء في حيازة المتهم بالإخفاء، أنظر في هذا الشأن، أحمد أميني، شرح قانون العقوبات الأهلي (القسم الخاص)، مطبعة دار الكتب المصرية، مصر، 1924، ص 681.

² حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، ج1، دار النهضة العربية، مصر، 2005_2006، ص 99_100.

³ براهيم حامد الطنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، د.ب.ن، 2006، ص 164_165.

للإشارة يتطلب العقاب على التزوير في الإقرارات الضريبية ركناً مادياً هو الإدلاء ببيانات غير صحيحة، ومحلاً للجريمة هو الإقرارات والأوراق الضريبية الأخرى، وقصدًا جنائياً يتعنى فيه توافر نية التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها. وعليه يتحقق عملية التزوير بالإدلاء ببيانات كاذبة في الإقرارات وغيرها من الأوراق الضريبية الأخرى التي تقدم تنفيذاً للقانون الضريبي سواء تعلقت هذه البيانات بوعاء الضريبة أو بتاريخ نشوئها أو إستحقاقها أو بحالة الممول الإجتماعية وغير ذلك من البيانات التي تؤثر في تحديد الضريبة أو إستحقاقها. ويجب أن يرد تغيير الحقيقة على الإقرارات الضريبية أو غيرها من الأوراق التي تقدم تنفيذاً للقانون الضريبي.

ونبه إلى أنه يشترط أو نوع هذه الجريمة أن تقدم الإقرارات والأوراق الضريبية الأخرى إلى الإدارة الضريبة، وهذا خلافاً لما هو مقرر في جرائم التزوير من وقوع الجريمة بمجرد حصول التزوير ولولم يستعمل المحرر المزور، وبعبارة أخرى فإن التزوير الضريبي محل البحث لا تمتد إليه يد العقاب ما لم يقترن بالاستعمال عن طريق تقديم المحرر المزور إلى الإدارة الضريبة.

وينبغي الإشارة أن تقادم هذه الجريمة لا يحتسب من تاريخ التزوير وإنما من تاريخ تقديم الإقرار إلى الإدارة الضريبة. فجريمة التزوير الضريبية من الجرائم التي يتطلب فيها القانون فضلاً عن القصد الجنائي العام يجب أن يثبت أن نية الجاني قد اتجهت إلى عدم أداء الضريبة كلها أو بعضها وهو يمثل القصد الخاص في الجريمة.

وإذا كان الضرر يتطلبه المشرع عموماً لقيام الجريمة، فإنه لا مجال لتطلب الضرر وإنما يبقى شرطاً مستقبلاً في هذه الجريمة، ذلك أن الضرر المحتمل يتوافر دائماً في هذه الجريمة، ويتمثل في تعريض المصلحة الضريبة للخطر، ولا يشترط لتتمام الجريمة أن يؤدي تقديم الإقرار إلى التخلص من أداء الضريبة¹.

وعليه يشكل كل تصرف يهدف من خلاله المكلف بالضريبة الاستفادة بغير حق من الامتيازات التي تنص عليها القوانين الجبائية من إعفاءات وتخفيضات واستردادات، سواء بالنظر إلى صفة المكلف بالضريبة أو بالنظر إلى نوع النشاط الذي يقوم به هذا المكلف والاستفادة بغير حق من هذه الامتيازات

¹ أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، المرجع السابق، ص 356_359.

التي قام بالحصول عليها من خلال تقديم وثائق أو أوراق مزورة أو غير صحيحة، وذلك لإثبات صفة المكلف التي تستوجب التخفيض أو الإعفاء أو لإثبات نوع النشاط الذي يستوجب الاستفادة من إمتيازات معينة.

وما تجدر الإشارة إليه في هذا المجال إلى وجوب تطبيق أحكام التعدد الذهني أو الصوري للجرائم والمنصوص عليها في المادة 32 من ق.ع التي تنص على أنه « يجب أن يوصف الفعل الواحد الذي يمتثل عدة أوصاف بالوصف الأشد من بينها».

وما يستخلص أن تقديم وثائق مزورة للاستفادة من إمتياز ضريبي كما هو مبين سابقاً، يشكل في نفس الوقت جريمة استعمال محرر مزور والتي تحدد جسامتها تبعاً لنوع المحرر المزور، وعليه فإن استعمال المحررات العرفية والتجارية المزورة المنصوص عليها في المادة 221 من ق.ع أقل جسامة من إستعمال المحررات الرسمية المزورة عليها في المادة 218 ق.ع وهذه الجريمة الأخيرة أشد جسامة من جريمة تقديم وثائق رسمية مزورة للاستفادة امتياز ضريبي معين إذ تعاقب المادة 218 ق.ع على جريمة استعمال محرر رسمي مزور بالسجن المؤقت من خمس 05 إلى عشر سنوات (10) في حين أن أغلب النصوص الضريبية عاقبت على الغش الضريبي العام بمختلف صورته بالحبس من سنة (01) إلى (05) خمسة سنوات باستثناء ق.ض.م. ر.م الذي حدد العقوبة تبعاً لقيمة الحقوق المتملص منها، ذلك أن العقوبة تصبح السجن من عشرة (10) إلى عشرين (20) سنة إذا تجاوزت قيمة الحقوق المتملص منها 3.000.000 (المادة 303 من ق.ض.م. ر.م) ، وفي هذه الحالة فإن وصف الجريمة الأشد هو ذلك الوارد في المادة 303 ق.ض.م. ر.م. باعتبارها غشاً ضريبياً.

ويلاحظ أيضاً إن من الحالات التي منح فيها للمكلف بالضريبة حق الاستفادة من تخفيض في الضريبة ما جاء في المادة 21 من ق.ض.م. ر.م. في مجال الضريبة على الدخل الاجمالي وبالتحديد فيما يتعلق بالأرباح التجارية والصناعية حيث تنص الفقرة الثانية بإستفادة الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجهة التحرير الوطني وكذا أرامل الشهداء، من

تخفيض بنسبة 25% في حالة خضوعهم لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وذلك خلال سنتي النشاط الأوليتين وعليه فقد يعمد المكلف إلى تقديم وثائق مزورة لإثبات الصفة التي تستوجب هذا التخفيض. وهناك حالات أخرى نص عليها المشرع في المادة 252 من ق.ض.م. التي تمنح للمكلف الضريبة إعفاءات فيما يخص الرسم العقاري على الملكيات المبنية والتي تنص الفقرة الأولى منها على الاعفاء بالنسبة للعقارات أو أجزاء العقارات المصرح بها بأنها غير صحيحة أو التي هي على وشك الانهيار والتي أبطل تخصيصها ففي مثل هذه الحالة قد يقوم المكلف مثلاً بتقديم وثائق مزورة لإثبات حالة العقار والإستفادة من الإعفاء.

علاوة على ذلك فحسب ما جاء في المادة 3/532 من القانون السالف الذكر يشكل طرق احتيالية والتي نصت على حالة « استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة أو التي قد تم استعمالها بعد من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع ». وعليه فإن قانون الطابع يعاقب كل من استعمل أوباع أو شرع في بيع طوابع جبائية سبق إستعمالها مع علمه بذلك.

ولما كان الوفاء بضريبة الدمغة قد يتم عن طريق لصق طوابع معينة فإن المشرع الضريبي رغبة منه في التحقق من صحة هذا الوفاء فالمشرع يعاقب على كل مكلف يوهم الإدارة الضريبية بهذا الوفاء عن طريق إستعمال طوابع دمغة سبق إستعمالها. وبالتالي فإن إستعمال طابع جبائي (دمغة) سبق إستعماله يمثل صورة متميزة لجرمة الإحتيال الضريبي الذي يشكل جريمة غش ضريبي قائمة على التخلص من أداء الضريبة عن طريق الوفاء الصوري لها، فهذا التصرف الغير قانوني الذي يجرمه ويعاقب عليه القانون وفقاً للمادتين 9 و10 من ق.ط.¹.

¹ تنص المادة 09 على أنه " تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 34 من هذا القانون على استعمال الطوابع المنفصلة أو الطابع المميزة غير الصحيحة والتي سبق استعمالها بالنسبة لتسديد جميع أنواع الرسوم وكذلك بيع هذه الطوابع أو محاولة بيعها". كما تنص المادة 10 على أنه " تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 34 من هذا القانون على الذين قاموا، بقصد الغش، بتزييف أو استعمال أو بيع أو محاولة بيع لأوراق مدموغة قد سبق استعمالها ".

وبالتالي يعاقب المشرع على كل من قام باعادة استعمال على طابع دمغة (جبائي) سبق استعماله أن يرد هذا اللصق على محرر خاضع للضريبة لصق الدمغة مما يتعين معه تحديد المقصود بهذا المحرر¹. وأخيراً فمادام المشرع لم يعاقب على الشرع في هذه الجريمة أو محاولة ارتكابها، ومن ثم فلا عقاب على من يلصق طابع دمغة سبق إستعماله على محرر لا يخضع لضريبة الدمغة أو لا يجوز سداد هذه الضريبة فيه عن طريق اللصق².

رابعاً: يشكل إحتيلاً يعاقب عليه بجريمة الغش الجبائي كل « إغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد والمنصوص عليها في المادتين 09 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق المحاسبية المنصوص عليها قانوناً ».

وما ينبغي الإشارة إليه أن الإغفال أو الإهمال « Omission »، يتمثل في تسجيل عنصر من الأصول أو الخصوم بقيمة خاطئة وقد يكون الإغفال عفويا أو عمديا، ويتم خطر الإغفال عن طريق المباحثات الشفوية بين المحقق والمكلف بالضريبة، فيرجع قرار رفض المحاسبة إلى أهمية ودرجة تأثير وتكرار الأخطاء وعدم الدقة المحاسبية للأصول الصافية للمؤسسة وخصومها، وهذا حسبما نصت عليه المادة 140 من ق.ض.م، ولذا يجب على الإدارة في هذا المجال السهر على تحديد خطورة الأخطاء للكشف على نية المكلف الحقيقية. وبالإطلاع على المنشور الوزاري لوزارة المالية الذي أشار إلى أن محاسبة المكلف بالضريبة، يجب أن لا تستبعد لمجرد خطأ بسيط متقطع فيما يخص بتسجيل العمليات المحاسبية، ولأجل ذلك صدرت تعليمة جبائية حددت بموجبها الأخطاء الخطيرة والمتمثلة في³:

-التسجيل غير المتتابع للعمليات؛

-الفواتير المزورة أو الخيالية؛⁴

¹ تنص المادة 12 من ق.ط. على أن " الورق المدموع الذي سبق استعماله من أجل تحرير أي عقد، لا يجوز استعماله لعقد آخر ولو لم ينته العقد الأول".
² أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص331.

³ Circulaire n°6.ME/DE/DEILLE 90 du 17 février, 1990, p02.

⁴ تشكل الفاتورة الأساس القانوني لمكافحة الغش الجبائي لكونها تمكن الدولة ممثلة في إدارتها الجبائية من مراقبة مسالك توزيع البضائع والمنتجات داخل الدولة وخارجها بإضفاء الشرعية على البضاعة منذ خروجها من مصدرها الأول الموزع إلى حين وصولها إلى المستهلك كطرف متلقي لها. أنظر: الرافة وتاب، الفاتورة ودرها في محاربة التهرب الضريبي، الملف، مجلة قانونية تصدر كل أربعة أشهر، العدد الخامس يناير 2005، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، 2005، ص 195. وأيضاً:

-التسجيل المتكرر في حسابات الصندوق؛

- غياب حسابات الصندوق والحسابات البنكية.

والجدير بالذكر فإن المحقق الجبائي نتيجة لرفض المحاسبة عليه أن يحزر محضراً يبين فيه سبب رفض المحاسبة. إما لعدم مسك المكلف بالضريبة لدفاتره التجارية طبقاً لأحكام القانون التجاري ووفقاً للمخطط الوطني للمحاسبة وهذا لعدم انتظامها من جهة، أو لمسك المكلف محاسبة غير دقيقة من جهة أخرى. كما أن الحالة الخامسة التي تنص على أبرز الطرق الإحتيالية والتي تشكل غشاً جبائياً يجرمه القانون الجبائي ويعاقب عليه وهي حالة قيام المكلف بالضريبة بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم¹.

وأخيراً وكما سبق الإشارة إليه في المادة 36 من ق.إ.ج.ج. سلفاً فإنه يمثل عملاً تدليسياً ويعاقب عليه المشرع كل مكلف بالضريبة قام بتنظيم إعساره أو وضع عراقيل بطرق أخرى لتحصيل كل ضريبة أو رسم مكلف به².

وخلاصة القول أن المادة 533 من ق. ض. غ. م. السالفة الذكر والتي نجد أنها عدت (06) ستة حالات أو أعمال إعتبرتها طرقاً إحتيالية وهي نفسها عدد الحالات التي أوردتها المادة 118 من ق. ر. ر. أ. بالإضافة إلى أن المادة 02/407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حددت حالتين إعتبرتها من قبيل الطرق الإحتيالية هي نفسها عدد الحالات التي عدتها المادة 1/119 من ق. ت. وكذا المادة 1/34 من قانون الطابع³، وهذا ما يقودنا إلى القول أنه كان من الأجدر على المشرع أن يبقي

v. christian lopez et jacques DELGA, la facturation de Complaisance dans les entreprises, l'Harmattan, paris, France, p17.

¹ وهذا ما سيتم الإشارة إليه بالتفصيل في الفصل الثاني من هذا الباب الأول .

² راجع شرحنا لهذه الحالة الأخيرة المنصوص عليها في المادة 36 من ق. إ.ج.ج.ج. من خلال مطلع هذا المطلب.

³ أنظر المادة 118 من ق. ر. ر. أ. السالفة الذكر في مطلع هذا المطلب وتنص المادة 02/407 من ق. ض م على أنه « ... لتطبيق الأحكام السابقة، تعتبر على وجه الخصوص طرقاً تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى، تحول دون تحصيل أية ضريبة

على ذكر حالة واحدة في قانون معين دون تكرارها في القوانين الأخرى وهذا تفادياً للتكرار لنفس الحالات.

وما تجدر الإشارة إليه أن الأساليب السالفة الذكر تدور حول فكرة واحدة مفادها هو اعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، ومنه نستخلص أن المقصود بالطرق الإحتيالية هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملزم بالضريبة في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الجبائية. والواقع أن إستعمال الطرق الإحتيالية ليست شرطاً ضرورياً لقيام الغش الضريبي الذي من الجائز أن يقوم حتى في غياب استعمال مثل هذه الطرق الإحتيالية.

وفي كل الأحوال على قضاة الموضوع بيان الطرق التدليسية المستعملة (الغرفة الجنائية للمحكمة العليا: قرار 2010/07/22، ملف رقم 690357، غ منشور). كما قضت المحكمة العليا في نفس الوقت بأن عدم دفع الضريبة، لاسيما إذا كانت محل المنازعة، لا تعتبر من الطرق التدليسية، ذلك أن المشرع منح إدارة الضرائب وسائل جبرية لتحصيل الضريبة (قرار 2010/12/23 ملف رقم 709128. غ منشور)¹.

ثانياً : التملص من الضريبة

إن التملص أو الإفلات من دفع الضريبة نتيجة للإخفاء بإستعمال الطرق الاحتيالية يعتبر العنصر الثاني للركن المادي الذي لا يكتمل إلا إذا ترتب عنه تحايل الممول وهذا ما يؤدي به إلى التخلص أو التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة أو الرسوم الواجبة الدفع، فالتملص من الضريبة يمثل نتيجة لا بد من وقوعها لقيام الجريمة ومن الضروري أن ترجع هذه النتيجة إلى الإخفاء المتمثل في إستعمال المكلف للطرق الإحتيالية، ووصول المكلف إلى التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة.

أو رسم مدين به». كما نصت المادة 1/119 من ق. ت على أنه " ... من أجل تطبيق الفقرتين السابقتين، تعتبر على الخصوص السابقتين، تعتبر على الخصوص، كمناورات قيام للمكلف بالشرية بتنظيم إعساره أو القيام بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسم التي هو مدين بها ". علاوة على نص المادة 1/34 المقطع من ق. ط والتي نصت على أنه " ... وفيما يخص تطبيق المقطعين السابقين، تعتبر من الأعمال التدليسية، قيام المكلف بتدبير إعساره أو جعل عوائق بواسطة طرق إحتيالية أخرى من أجل تحصيل كل ضريبة ورسم هو مدين به".

¹ أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 472.

ولالإشارة تتطلب جريمة الغش الجبائي لقيامها أن تؤدي إستعمال الطرق الإحتيالية السالف ذكرها إلى إحدى النتائج التالية:

— التملص الكلي أو الجزئي من تحديد الوعاء الضريبي وذلك بالتهرب من تحديد أساس الضريبة ويتحقق ذلك حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح¹، ولعل أحسن مثال يمكن تقديمه هو المتعلق بالرسم على القيمة المضافة (TVA)، وهذا طبقاً لأحكام المواد من 42 إلى 49 من قانون الرسم على رقم الأعمال التي تمنح للمكلف فيما يخص بعض العمليات الإستفادة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة. وهنا عند تعامله مع شركات بترولية (شركة سوناطراك) مثلاً: فيقوم المكلف بتقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب على أنه: سيتعامل مع مؤسسة سوناطراك من أجل الإستفادة من الإمتيازات الجبائية الخاصة بالشراء بالإعفاء من الرسم (L'achat en Franchise)؛

— التملص كلياً أو جزئياً من تصفية الضريبة، ويقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة؛

— التملص كلياً أو الجزئي من أداء الضريبة، ويراد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها أو التخفيف من عبء هذا الالتزام كأن يقوم المكلف بتنظيم إعساره، أو العمل بإسم مستعار، أو غلق شركة أو تغيير عنوانها، حيث يصعب على أعوان الضرائب تحصيل الضريبة.

وما تجدر الإشارة إليه أن المشرع لم يشترط لقيام جريمة الغش الجبائي وجود جريمة تامة أي حصول النتيجة، بل أن المحاولة وحدها تكفي لوصف الفعل غش ضريبي، فقد سوى المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة ومحاولة ارتكابها، وهذا ما جاء به المشرع في مجمل القوانين الضريبية فنصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه « يعاقب كل من تملص أو حاول التملص...»، وكذا نصت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة « يعاقب كل من يستخدم طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص... »، بالإضافة إلى المادة 533 من نفس القانون في الفقرة الأولى « الإخفاء

¹ فارس السبتي، المنازعات الضريبة في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هوم، الجزائر، 2008، ص76.

أو محاولة الإخفاء» والفقرة الثالثة «البيع أو محاولة بيع الطوايع...». نفس الشئ بالنسبة لكل من المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 119 من قانون التسجيل وكذلك المادة 33 من قانون الطابع «إن كل غش أو محاولة للغش...» والمادة 1/34 من نفس القانون التي نصت على أنه «كل من نقص أو حاول الإنقاص...». وكذلك في القانون الضريبي الفرنسي الذي لم يعاقب على الجريمة التامة وإنما فقط المحاولة كافية للعقاب على جريمة الغش الجبائي فلا يستلزم المشرع إتمام الأعمال التدليسية¹. نستخلص مما سبق أنه يكفي ليقام جريمة الغش الجبائي إستعمال إحدى الطرق التدليسية سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق، فالقانون الجبائي يعاقب على كل من ارتكاب جريمة الغش أو حاول إرتكابها بنفس العقوبة الأصلية المقررة للجريمة نفسها، وهذا ما أكدته المادة 30 من قانون العقوبات بصدد تعريف المشرع للمحاولة على أنها:

البدأ بالشروع في التنفيذ لأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا توقف أوحاب أثرها لأسباب مستقلة عن إدارة الفاعل فيها، ومن ثم يكفي لوقوع الجريمة مباشرة إحدى طرق الإحتيال السالفة الذكر سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرداة الفاعل فيها². وأخيراً بالنظر إلى التشريع المغربي المقارن فلم يعمل على تجريم التملص الضريبي إلا بمقتضى قانون المالية لسنة 1997³.

ثالثاً: العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتمالية والتملص من الضريبة:

لتفادي اللبس تجب الإشارة أولاً إلى أنه: إذا كانت المتابعة على أساس محاولة الغش الضريبي، فإن القانون لا يشترط لقيامها نتيجة معينة وبالضرورة بصرف النظر عن وجود علاقة سببية من عدمها. غير أنه وعلى خلاف ذلك إذا تمت المتابعة من أجل جريمة الغش الضريبي بوصفها جريمة تامة فإنه يتعين لقيامها أن يتم التملص من الضريبة تحت تأثير طرق الإحتيال التي يباشرها المكلف بالضريبة، وتعد

¹ Larguier Jean et philippe conte, Op.Cit, p 411.

² أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 473.

³ أحمد الصايغ، تعامل القاضي الإداري مع ظاهرة التهرب الضريبي، العمل القضائي والمنازعات الضريبية، أشغال اليومين الدراسيين 28 و29 مارس 2005 دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2005/8، مطبعة إليت، المغرب، 2005، ص114.

علاقة السببية متوافرة متى ربطت إدارة الضرائب الضريبة ربطاً خطأً بعد إطلاعها على الدفاتر المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة. أو كان إعفاؤه من بعض المبالغ نتيجة لإعساره الصوري المنظم خلافاً للواقع، إلا أن الجريمة تنعدم إذا تخلص الملتزم من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو في تقرير إعفاء دون تدخل منه.

فلاحظ أخيراً أنه إذا أنتقت الرابطة السببية بين طرق الاحتيال والتملص من الضريبة توقفت مسؤولية المكلف عند حد الشروع في جريمة الغش الضريبي متى باشرها عن قصد، ويثار التساؤل في حالة تداخل الأسباب التي ساهمت في التملص من الضريبة، ورغم اختلاف الفقه في ذلك إلا أنه بالنظر للقضاء الجزائري فلاحظ أنه أخذ بالسبب المباشر والفوري لحدوث النتيجة. كما يشدد القضاء على ضرورة قيام علاقة السببية ووجوب بيانها في قرار الإدانة حتى يمكن مراقبة صحة تطبيق القانون وذلك تحت طائلة النقض (القرار الصادر في 19/10/1971 ملف رقم 6641)¹.

المطلب الثاني: الركن المعنوي

تطرح مسألة القصد الجرمي ومدى تطلبه كركن معنوي في الجريمة الاقتصادية أمام الآراء الكثيرة التي نوقشت عن الجريمة الاقتصادية² وخصوصيتها، وحول ضالة الركن المعنوي فيها إلى حد الانعدام في بعض الأحيان، وعدم تطلب أية نية جرمية³، ومبرر ذلك يعود إلى أن كون السياسة الاقتصادية والحفاظ على الاقتصاد الوطني ومقوماته يفرضان أحياناً كثيرة تجريم الأفعال المادية الخطرة والضارة ضرراً كبيراً بالاقتصاد مجرد حصولها ودون نظر إلى نية الفاعل وتوفر القصد الجنائي أو إنتفائه لديه، إذ ينظر في ذلك إلى جسامة الخطر وفداحة الضرر الذي ينتج عن هذه الجريمة، وإخلال ذلك بالمصلحة الاقتصادية العليا التي يقتضي حمايتها والتي تعتبر بالنسبة للجرائم الاقتصادية سبباً لها، وغاية في ذاتها⁴.

¹ جيلالي بغدادي، الإجتهد القضائي في المواد الجزائية، ج02، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2001، ص92.

² Olivier Fouquet, Fraude à la loi : l'explicitation du critère « subjectif », revue de droit Fiscal, n39 septembre 2009, p 1.

³ Jean pradel, droit penal économique, Mémentos, dalloz, paris, 1982, p12.

⁴ جرجس يوسف طعمه، مكانة الركن المعنوي في الجرائم الاقتصادية (دراسة مقارنة)، للمؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، 2005، ص23.

وتبرز مكانة الركن المعنوي خصوصا وأن العديد من القوانين الإقتصادية، ومنها القانون اليوغسلافي الصادر 1958 والذي سمي « القانون الأساسي للمخالفات ». قد نص على مخالفات إقتصادية¹.
وعليه فإلى جانب الركن الشرعي والمادي لا بد من توافر الركن المعنوي² والذي يتمثل أساساً في القصد الجنائي لدى المكلف ونية خاصة في نفسه هي قصد التهرب من دفع الضريبة³ ولا يختلف الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي عن باقي الجرائم العادية والمتمثل في القصد العام وهو أن المكلف على علم بالطابع غير الشرعي للإغفال أو التقليل في التصريحات وأنه قام بذلك عن قصد، ويمكن أن يلحق بهذه الجريمة قصداً خاصاً. وعليه فحسب جانب من الفقه يرى أن الركن المعنوي يتمثل أساساً في نية التضليل لتحقيق هدف غير مشروع⁴.

وللإشارة فإن القصد الجنائي تعددت التعريفات الخاصة به ونذكر من بينها ما جاء به نورمان، (Normand) قائلاً: « هو علم الجاني أنه يقوم مختاراً بارتكاب الفعل الموصوف جريمة في القانون وعلمه أنه بذلك يخالف أوامره ونواهيه » وأيضاً عرفه "جارو" (Garraud) على أن القصد الجنائي هو «الإدارة الخروج على القانون يعمل أو بامتناع أو هو إدارة الاضرار بمصلحة يحميها القانون الذي يفترض العلم به عند الفاعل»⁵.

فالقصد الجزائي غالباً ما يتخذ صورة القصد العام، إلا أن المشرع أحياناً يضيف إلى القصد العام شرط تحقيق نتيجة معينة وهي المس بمصلحة رأى المشرع أنها جديرة بالحماية وهو ما يعرف بالقصد الجزائي الخاص، فهاتان الصورتان تمثلان صورتين للقصد الجزائي في القانون الإقتصادي⁶، بيد أن خصوصية القانون الجبائي جعلت القصد الجزائي في جريمة الغش الجبائي يتميز بنوعيتها عن القصد

¹ عبود السراج، علم الاجرام وعلم العقاب، الطبعة الثانية، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، د.ب، 1990، ص ص96_97.

² Renaude Salomon, Droit pénal fiscal (juin_ aout 2009), revue de droit Fiscal, Op.Cit, p29.

³ عبد الله الأحدي، الغش الجبائي، المجلة القانونية التونسية، العدد 1 و2، مركز الدراسات والبحوث والنشر، 1992، ص 72.

⁴ حسن بيوض، تجريم التهرب الضريبي، الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16، مطبعة المعارف الجديدة_الرباط_المغرب، 2011، ص 145.

⁵ نورمان (Normand) "جارو" (Garraud)، (Traité élémentaire de droit Criminel)، 1976 مأخوذاً من رضا فوج، شرح قانون العقوبات الجزائري (الأحكام العامة للجريمة)، ط2، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1976، ص 404.

⁶ محمود داوود يعقوب، المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي (دراسة مقارنة بين القوانين العربية والقانون الفرنسي)، منشورات الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008، ص 45.

الجزائي المتعارف عليه في قانون العقوبات عموماً. فالجريمة عموماً لا تقع قانوناً ما لم تتوافر الإرادة السيئة لدى الجاني، أي الإرادة المخالفة للقانون، وهو ما يعبر عنه بقاعدة لاجريمة بدون خطأ¹.

والركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي، يعتبر من أهم ما تتميز به هذه الجريمة عن غيرها من الجرائم العادية بإعتبارها من الجرائم العمدية فلا يمكن الحديث عن توافر هذه الجريمة، ما لم يثبت توافر القصد، مع العلم أن القصد الجنائي نوعين قصد عام بالإضافة إلى قصداً خاصاً وهو أن تتجه إرادة الجاني إلى التخلص من الضريبة كلياً أو جزئياً وحرمان إدارة الضرائب من الضريبة كلياً أو جزئياً من الحصول على حقها وهذا ما يسبب ضرراً بالخزينة العمومية².

وللإشارة فإنه لا تخرج جريمة الغش الجبائي عن المبدأ العام فهي من الجرائم العمدية التي يشترط المشرع لتحقيقها توافر القصد. ولا يكفي وجود الخطأ لعدم وجود نص يشير لذلك من جهة ومن جهة أخرى فإن النصوص الضريبية التي تناولت هذه الجريمة قد استعملت عبارات تدل على وجوب توافر القصد فنجد من جملة ذلك عبارة «الاغفال عن قصد» الواردة في البند 3 من المادة 118 من ق.ر.ر.أ. والتي ترجمها المشرع في النص الفرنسي المقابل لهذه المادة بعبارة "SCIEMMENT" بالإضافة إلى عبارة الاغفال عن التصريح عن قصد الواردة في البند الرابع من نفس المادة والتي قابلها أيضاً في النص الفرنسي بنفس المصطلح "SCIEMMENT".

وبالنظر إلى التشريع الجزائري نجد أنه لم يعرف القصد الجنائي تاركاً ذلك للقضاء والفقهاء. فالقصد العام يمثل الصورة البسيطة للقصد الجنائي إذ هو القصد الجنائي في أبسط صورته، وللإشارة فإن تعريف القصد العام لم يكن محل إجماع فقهي³. حيث ظهرت نظرتين في ذلك نظرية العلم ونظرية الإرادة إلى أن ظهر إتجاه توفيقى ثالث يوفق ويجمع بينهما.

¹ عبد السلام بنحدو، الوجيز في القانون الجنائي المغربي، المطبعة والوراقة بوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر، المرجع السابق، ص30.

² بوناظور بوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر، المرجع السابق، ص30.

³ محمود نجيب حسني، النظرية العامة للقصد الجنائي (دراسة تأصيلية مقارنة للركن المعنوي في الجرائم العمدية)، ط3، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص ص 25_26.

فالقصد الجزائي وفق نظرية الإرادة عبارة عن انصراف إرادة الجاني إلى ارتكاب الجريمة بالشروط التي ينص عليها القانون أو بعبارة أخرى هو إرادة الإعتداء على الحق الذي يحميه القانون ويعاقب على إنتهاكه¹. وهذا ما تبنته². بعض التشريعات الجزائية، كما لمشروع الإماراتي وفق المادة 38 من قانون العقوبات التي نصت على أنه «يتكون الركن المعنوي للجريمة من العمد أو الخطأ ويتوفر العمد باتجاه إرادة الجاني إلى ارتكاب فعل أو الإمتناع عن فعل متى كان هذا الإرتكاب أو الإمتناع مجرماً قانوناً وذلك بقصد إحداث نتيجة مباشرة أو أية نتيجة أخرى مجرمة قانوناً يكون الجاني قد توقعها...».

كما أن المشرع الكويتي هو الآخر أخذ بهذه النظرية حسبما أشارت إليه المادة 41 من القانون الجزائي الكويتي « يعد القصد الجنائي متوافر إذا ثبت اتجاه إرادة الفاعل إلى ارتكاب الفعل المكون للجريمة، وإلى إحداث النتيجة التي يعاقب القانون عليها في هذه الجريمة...» . علاوة على أن المشرع القطري حدى نفس اتجاه المشرع الإماراتي والكويتي وأخذ هو الآخر بنظرية الإرادة. وهذا ما نستدل عليه وفق ما جاء في نص المادة 32 قانون العقوبات القطري التي نصت على أنه «...يتوفر العمد باتجاه إرادة الجاني إلى إرتكاب فعل أو إمتناع عن فعل، بقصد إحداث النتيجة التي يعاقب عليها القانون»³.

وللإشارة فإن عدم ذكر المشرع والقضاء لعنصر الإرادة أحيانا لا يعني قيام الجريمة بالعلم وحده، فالركن المعنوي هو الإرادة الجزائية، أي توجيه الإرادة فعلا إلى تحقيق النشاط الإجرامي أو على الأقل تعطيل هذه الإرادة، فما لم يتعمد الفاعل تنفيذ الواقعة المكونة للجريمة، لا يتحقق الركن المعنوي⁴. وهذا ما يقودنا إلى القول أنه لا يمكن الحديث عن جريمة اقتصادية قصدية إلا بتوافر عنصر الارادة أولاً والعلم ثانياً.

أما القصد الجزائي وفق نظرية العلم فهو لايقوم على الإرادة التي تقف فقط عند حد السلوك وإنما يقوم العلم بما سيترتب عن هذا السلوك الاجرامي، فالقصد الجزائي يتمثل حسب هذه النظرية في

¹ محمد مصطفى القللي، المسؤولية الجنائية، مطبعة جامعة، فؤاد الأول، القاهرة، مصر، 1948، ص 82.

² القصد الجنائي العام.

³ وهذا ما ذهب إليه المشرع العراقي وفق المادة 1/33 من قانون العقوبات العراقي التي نصت على أن " القصد الجرمي هو توجيه الفاعل إرادته إلى ارتكاب الفعل المكون للجريمة هادفاً إلى النتيجة الجرمية التي وقعت أو أي نتيجة جرمية أخرى".

⁴ أحمد الخماشي، شرح القانون الجنائي، القسم العام، دار المعرفة، الرباط، المغرب، 1989، ص ص 219_221.

علم الفاعل بمخالفة الفعل الذي يأتيه للأخلاق والقانون. وهو على حد تعتبر «دي فاير» على أنه «معرفة الفاعل أنه يرتكب فعلاً ممنوعاً». وهذا ما تبناه مشروع قانون العقوبات المصري لسنة 1967. هذا التوجه حيث عرف القصد في المادة 26 منه على أن «الجريمة تكون عمدية إذا إقترفها فاعلها عالماً بحقيقتها الواقعية وبعناصرها القانونية». وهو نفسه التعريف الذي تبنته المادة 24 من قانون العقوبات البحريني «...تكون الجريمة عمدية إذا اقترفها الفاعل عالماً بحقيقتها الواقعية وبعناصرها القانونية...» . ويرى الأستاذ محمود نجيب حسني أننا إذا قارنا بين النظريتين تفصيلاً تبين أنهما تتفقان في تطلب العلم بكل الوقائع المكونة للركن المادي للجريمة ويبدأ الخلاف بينهما حيث تكتفي إحداها بإتجاه الإرادة إلى الفعل بينما تتطلب الأخرى إتجاهاً إلى النتيجة وإلى كل الوقائع التي تحدد الدلالة الإجرامية للفعل. وللإشارة فإن الكثير من التشريعات تبنت النظرية التوفيقية التي جمعت بين النظريتين : فالقصد الجزائي حسبها هو العلم والإدارة الإجرامية معاً. وعليه فإن الإرادة لا تتوافر عقلاً ولا يتاح لها أداء دورها في بيان القصد ما لم تكن مستندة إلى العلم. ومن هنا يجوز القول أن القصد علم وإرادة¹. حيث ينصرف العلم إلى أركان الجريمة بينما الإرادة تتجه إلى الفعل الذي تقوم عليه أو النتيجة التي تترتب عنه. ولقد تبني المشرع السوري هذه النظرية التوفيقية حسب المادة 187 من ق.ع واللبناني في المادة 186 من ق.ع والتي نصت على أن: النية إرادة ارتكاب الجريمة على ما عرفها القانون². وأيضاً المادة 63 من قانون العقوبات الأردني على أن النية هي «إرادة ارتكاب الجريمة على ما عرفها القانون» والمادة 80 من قانون الجزاء العماني على أن «النية الجرمية هي إرادة ارتكاب الجريمة على ما عرفها به النص القانون»³.

أما بالنظر إلى التشريع المصري، فلم يعرف القصد الجزائي، ومع ذلك يميل أغلب الفقهاء إلى اعتباره علماً وإرادة⁴. وهو ما اعتمده محكمة النقض المصرية في عدة قراراتها. خاصة حيث أكدت أن الجريمة

¹ أديب الأستانبولي، موسوعة قانون العقوبات السوري والقوانين المتممة له، ج1، ط1، د.د، دمشق، سوريا، 1999، ص484.

² سليمان عبد المنعم، النظرية العامة لقانون العقوبات، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2006، ص245.

³ وللإشارة فإن مشروع ق.ع المصري الموحد لسنة 1961، كان قد عرفه وفقاً للمادة 48 منه على أن " القصد الاجرامي عند الفاعل هو توجيه إدارته إلى ارتكاب الأمر المكون للجريمة عالماً بعناصره القانونية، ولا تكون الجريمة عمدية إلا إذا توافر فيها ذلك".

⁴ رمسيس بھنام، الجريمة والمجرم والجزاء، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر، 1972، ص513.

العمدية يتطلب القصد الجزائي فيها اتجاه إرادة الجاني إلى ارتكاب الواقعة الاجرامية مع علمه بعناصرها. وعليه يتحقق القصد الجزائي القصد (الجنائي) متى تعمد الجاني ارتكاب الفعل المجرم بالصورة التي حددها القانون واتجاه إرادته إلى إحداث الإلتلاف أو التخريب مع علمه بأنه يحدثه بغير وجه حق. وهو ما يقتضى تجريمه وتوقيع عقوبة على فاعله ومرتكبه. بينما نجد المشرع التونسي يشترط القصد الجزائي في عدد من الجرائم كركن للمسؤولية إلا أنه لم يضع له تعريفاً في المحلة الجزائية ولا في النصوص الخاصة المتعلقة بالقانون الجزائي الاقتصادي. إلا أن محكمة التعقيب التونسية تتجه وتميل حول الأخذ بالنظرية التوفيقية وهذا حسبما جاء في أحد قراراتها. أن المراد بالقصد الجزائي هو انصراف إرادة الجاني إلى ارتكاب الفعل مع علمه بأنه يرتكب فعلاً غير جائز.

وعليه فإن الاتجاه الغالب إذاً يميل إلى اعتبار القصد الجزائي (العام) علماً وإرادة. إلا أنه وبالنظر إلى وجهة نظر فقهية ترى بأن نظرية الإرادة هي الأقرب لمنطق القانون، وذلك لأنها إرادة النتيجة وليس مجرد العلم بها _ عنصر ضروري لتوافر القصد الجنائي، إذا كان علماء الطبيعة وعلماء النفس لا يتصورون إرادة النتيجة لأنها لا تصلح بطبيعتها أن تكون محلاً للإرادة فهي تتجاوز قدراتها وسلطانها. فإن للإرادة مفهوماً قانونياً مختلفاً عن ما هو معروف لديهم، بأنه مجرد نشاط نفسي يهدف إلى إحداث نتيجة لو سلمنا جدلاً مع نظرية التصور أن الإرادة هي مجرد سبب للفعل، وسلمنا في الوقت نفسه بأن هذا الفعل هو سبب النتيجة.

وبالتالي نخلص أخيراً أن الإرادة هي سبب النتيجة. ولهذا فإن الرأي السائد فقهاً يرى أن نظرية الإرادة هي التي تكفل التحديد الصحيح لفكرة القصد الجنائي، لاسيما وإن إرادة النتيجة تمثل عنصراً أساسياً في التمييز بين القصد والخطأ غير العمدي. مع العلم أن العلم وحده ليس كافياً في ذلك، لأنه قد تتوافر في الخطأ غير العمدي، ومعنى ذلك أن الفارق بينهما يكمن في اتجاه الإرادة بجانب هذا العلم نحو إحداث النتيجة، يضاف إلى ذلك أن العلم في حد ذاته ليس محلاً للخطيئة ومن ثم كانت الوسيلة

الوحيدة لتصور القصد الجنائي في مدلوله الدقيق أن تقول بقيامه على إرادة النتيجة، أو كما عبرت عنه محكمة النقض المصرية في حكم لها بأنه «تعتمد الفعل المادي والنتيجة المترتبة عليه»¹.

وعليه فإن يشرط لقيام جريمة الغش الضريبي أن يرتكب المكلف بالضريبة الطرق الاحتيالية عن إرادة وأن يكون على علم بأن التصرفات التي إستعملها من شأنها أن تؤدي إلى حرمان الدولة كلياً أو جزئياً من مبلغ الضرائب الواجب أدائها وأن يهدف إلى تحقيق ذلك، فإذا كانت الطريقة المستعملة مثلاً تتمثل في تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للحصول على استرداد الضريبة. فيجب أن يرتكب فعل تقديم هذه الوثائق عن إرادة كما يجب أن تكون إرادة المكلف متجهة إلى الحصول على إسترداد الضريبة وأن يكون هذا المكلف على علم بأن الوثائق المقدمة مزورة أو غير صحيحة. وبالتالي فإن المتملص يكون على علم بارتكابه فعلاً مشكلاً جريمة والذي من شأنه أن يؤدي إلى الإفلات من الخضوع للضريبة أو التملص من دفعها، أو الحصول على خصم منها أو استرداد مبالغ بغير حق.

أما القصد الجزائي الخاص فإنه يقوم على نفس العناصر التي يقوم عليها القصد العام، غير أنه يتميز عنه بإضافة عنصراً آخر له، لذا لا يمكن تصور وجود قصد خاص دون توفر قصد عام، فالقصد الخاص يلتقي مع القصد العام في كونه امتداداً منطقياً وضرورياً له. غير أنه لا يحل محله، ولا يقوم مقامه، ولا يصلح بديلاً له، ولا يحول دون تحققه أولاً وأساساً.

فالفرق بين القصد الخاص والقصد العام ليس في الطبيعة (فهما علم وإرادة)، وإنما في الموضوع الذي يتعلق به العلم والإرادة فهو أوسع نطاقاً في القصد الخاص منه في القصد العام²، بحيث يكون إدراك الجاني الحقيقة نشاطه مقروناً باتخاذ تحقيق نتيجة غاية وهدفاً له حين تصوره لنشاطه.

وبالتالي يمكن تعريف القصد الخاص بأنه: «الاعتداد بغاية معينة يلزم أن يستهدفها القصد في سبيل أن يعتبر قصداً جزئياً. أو هو قصد الفاعل تحقيق هدف معين من وراء جرمه»³. فالقصد

¹ محمود سليمان موسى، السياسة الجنائية والاسناد المعنوي، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2010، ص 272_273.

² عباس الحسني، شرح العقوبات الجديد، المجلدان 1 و2_القسم العام والقسم الخاص، مطبعة الارشاد، بغداد، العراق، 1972، ص 94.

³ محمود داود يعقوب، المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي، المرجع السابق، ص 58.

الخاص في جريمة الغش الجبائي هو أن تتجه إرادة الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها، أي حرمان الإدارة الضريبة من الحصول على حقها في هذه الضريبة.

إلا أن السؤال الذي يطرح نفسه في هذا المجال، هو هل يتحتم لقيام جريمة الغش الجبائي توفر عنصر القصد الجنائي لدى الفاعل، أي أن تتجه إرادته فعلاً إلى التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة المستحقة؟ أم يمكن الاكتفاء بتوفر الخطأ غير العمدي لتكوين الركن المعنوي لهذه الجريمة؟

وللإجابة عن هذا السؤال فقد تضاربت الآراء بشأنه، حيث نجد أن المشرع الفرنسي في الفصل 1729 من القانون العام للضرائب نص على أن الغرامات المنصوص عليها في هذا القانون لا تطبق على الممول إلا إذا ثبت وجود سوء نية لديه، ولقد ورد في هذا الفصل استثناء وحيد يتعلق برسوم التسجيل حيث يفترض وجود سوء نية لدى المكلف عندما يصرح ببيع عقار تقل قيمته عن 50% من قيمته الحقيقية، وذلك رغبة في التملص من دفع رسوم التسجيل، نفس التصور الذي ذهب إليه بعض الفقه المصري إلى القول بأن جرائم الغش الجبائي هي أيضاً جرائم اقتصادية عمدية لا تقوم إلا بتوافر القصد الجرمي العام كركن معنوي لها. وبالتالي يؤدي عدم توفره إلى إنتفاء قيامها. إذ أن مجرد الخطأ بمفهومه الضيق، لا يشكل ركناً معنوياً كافياً لها¹.

وللإشارة فإن جريمة الغش الجبائي تعتبر من أبرز الجرائم الاقتصادية². لكونها تمس بشكل أساسي مورداً مالياً مهماً للاقتصاد الوطني، مما ينعكس سلباً على هذا الاقتصاد ويسبب إليه بشكل جذري.

¹ طارق السلومي، المرجع السابق، ص 115.

² يعرف الفقه الجرمية الاقتصادية على أنها: « فعل أو امتناع ضار له مظهر خارجي يخل بالنظام الاقتصادي والائتماني للدولة وبأهداف سياستها الاقتصادية، يخرجه القانون ويفرض عليه عقاباً ويأتيه إنسان أهل لتحمل المسؤولية الجنائية». بينما يرى البعض الآخر بأن الإجماع الاقتصادي هو: « كل المخالفات التي تتم في المجال الاقتصادي والمالي والأعمال من طرف أشخاص ذوو مستوى اجتماعي عال أو مجموعات بإستغلال مجالات التقدم التكنولوجي وعوامة الاقتصاد وحرية التبادلات دون مراعاة للحدود أو القوانين، باستعمال أساليب غير شرعية، قصد جني مصالح وأرباح، تلحق أضراراً بالنظام الاقتصادي والسياسية العالمية». وهناك من يرى أنها: «كل فعل أو إمتناع من شأنه المساس بسلامة البنيان الاقتصادي، كما تعبر عنه القواعد الآمرة للنظام الاقتصادي المشمولة بالجزاء الجنائي». وأخيراً فإن بعض الفقه يستعمل مصطلح القانون الجزائي للأعمال إذ يعتبرون هذا الأخير جامعاً للجرائم التي تدخل في إطار القانون الضريبي، والقانون الاقتصادي وقانون العمل، والتعمير والبيئة. أنظر: مقني بن عمار، مفهوم الجريمة الاقتصادية في القانون المقارن، دراسات قانونية، دورية فصلية تصدر عن مركز البصيرة للبحوث والإستشارات والخدمات التعليمية، العدد 11 ماي 2011، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص ص 52_53.

أما في القانون الضريبي الفرنسي، فنرى أنه من المفيد ذكر ما جاء في الفقرة الأولى من المادة الثانية من القانون رقم 77/1453 المؤرخ في 1977/12/29، من اشتراط إثبات النيابة العامة أو الإدارة توفر القصد الجرمي لدى الفاعل المتمثل في نية التهرب من دفع الضرائب المنصوص عليها في القانون أعلاه، وذلك إذا ما استندت ملاحقة المكلف وفق المادتين 1471 و1473 من القانون الضريبي الفرنسي. ويعد ذلك أحسن دليل على تركيز المشرع الفرنسي الأهمية على القصد الجرمي كركن معنوي في الجرائم المخالفة للقوانين الضريبية. وبذلك يكون قد قضى على كل تأويل شاع في مجال القضاء حول النية الجرمية ومدى وجوب توافرها في هذا النوع من الجرائم قبل صدور القانون المذكور أعلاه.

من خلال هذا يتضح أن محكمة النقض الفرنسية تعتبر أن عدم اهتمام مدير إحدى المؤسسات بإدارة شؤون مؤسسة لا يشكل بأي حال من الأحوال الركن المعنوي للجريمة الضريبية إذ أن مجرد الإهمال لا يكفي لقيامها بل يجب إثبات توفر النية الجرمية لديه، المتمثلة بقصد التهرب من الضريبة¹.

ولكن وخلافاً لما ذكر، نجد إتجاهاً حديثاً في فرنسا قد اعتبر بأن الجرائم الضريبية لا تتطلب النية كركناً معنوياً لها، ولكن بموجب قانون 1987/07/08 فقد أصبح مقبولاً من المدعى عليه إثبات حسن نيته.

ويرى البعض في هذا الاتجاه بأن قانون 1987/07/08 المذكور، قد وضع نهاية لنظام جزائي إستثنائي لاقى العديد من الانتقادات في أوساط رجال القانون، حتى أن البعض قد إعتبره معارضاً لحقوق الإنسان².

ويتابع هذا الرأي بأن هذه الوضعية هي التي أعطت التشريعات الضريبية طابعاً قاسياً لا يتلائم مع نزاعات وإتجاهات قانون العقوبات الحديث، مما أدى إلى حلول كانت عرضة للإنتقاد كما هو الحال بالنسبة لناقل البضائع المغشوشة عن حسن نية. ثم يضيف بأن هذا القانون الجديد لم ينشئ عنصراً

¹ نقض فرنسي في: 05 جوان 1979.

² يلاحظ أن هذا القانون الجديد المؤرخ في 1987/07/08 قد ألغى بمادته 23 نص الفقرة 02 من المادة 369 من قانون الضرائب التي جاء فيها بأن المحاكم لا يمكنها أن تعذر المخالف لعدم توفر النية لديه.

قصدياً في الجريمة الضريبية. وبالتالي فليس للقضاة أن يثبتوا من توفر نية الغش لدى الفاعل بل يكون لهذا الأخير أن يثبت حسن نيته، الذي يتمثل بجهله.

ومما جاء أن وكيل إحدى الشركات إستورد من أفغانستان عنباً طبيعياً غير مصنع. في حين أن القانون رقم 82/2742 للمجموعة الأوربية ينص على: " أن العنب الوحيد المعفى من الضريبة هو العنب القورنثي، أما باقي الأنواع فتخضع للضريبة. أما العنب المستورد من الشركة فكان من نوع "سلطانة"¹.

ويلاحظ أنه بعد أخذ عينة من البضاعة، وتم فحصها حددت إدارة الضرائب العنب على أنه غير معفى من الضريبة، ونظمت بحق الوكيل محضر مخالفة للمادة 412 من قانون الضرائب إلى أن وصلت القضية أمام محكمة النقض الفرنسية تقضي بأن القانون الجديد لم يدخل عنصر القصد في الجرائم الضريبية، وإنما كل ما فعله هو عدم منع الفاعل من إثبات حسن نيته².

وخلاصة القول وإن كان هناك إتجاه فقهي وقضائي يرى عدم تطلب القصد الجنائي كركن معنوي في جرائم الغش الضريبي، فإن ذلك لا يعني بأن هذه الجرائم تقوم دون توفر ركن معنوي لها، بل قد يتمثل هذا الركن في الخطأ بمفهومه الضيق، من إهمال وقلة إحتراز وعدم مراعاة الشرائع والأنظمة مع أننا نميل إلى تطلب قصد الغش والتهرب من دفع الضرائب كركن معنوي لهذا النوع من الجرائم لقيامها.

وإذا كان بعض الفقه يرى بأن القصد الخاص على هذا النحو غير متطلب في جريمة الغش الجبائي إذ لم يتطلب المشرع إتجاه القصد إلى تحقيق غاية معينة، في حين ذهب البعض الآخر إلى القول بأن جريمة الغش الضريبي تتطلب لقيامها توفر القصد الخاص المتمثل في قصد التهرب من الضريبة³. وهذا القول لا يخلو من النقد فالتهرب من الضريبة يمثل عنصر النتيجة وهي ركن في الجريمة. وعليه فإن القصد المتجه إليها قصد عام، أما القصد الخاص فهو القصد المتجه إلى غاية أخرى لا تشكل عنصراً في الجريمة مثل نية التملك في جريمة السرقة ونية إستعمال المزور في جريمة التزوير، وبما أن المشرع لم يشترط غاية

¹ جرجس يوسف طعمه، المرجع السابق، ص 80.

² نقض فرنسي صادر في 13 نوفمبر 1989.

³ عبد الحميد الشواربي، الجرائم التجارية والمالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 1989، ص 403.

معينة في جريمة الغش الضريبي فإنه يمكن القول بكفاية القصد العام لقيام الجريمة دون وجوب توفر القصد الخاص. وللإشارة فإن الفقه يميز بين إرادة النتيجة التي تندرج ضمن القصد العام ويطلق عليها مصطلح الغرض وبين إرادة هدف آخر غير هذه النتيجة ويطلق عليها مصطلح الغاية وتندرج ضمن القصد الخاص. وتختلف الغاية عن الغرض في عدة أوجه فالغرض واحد لا يتغير في الجريمة الواحدة، أما الغاية فهي تختلف في الجريمة الواحدة. كما أن الغرض ضروري لقيام القصد في جميع الأحوال في حين لا عبرة بالغاية إلا في الأحوال التي ينص فيها القانون صراحة على ذلك¹.

وإذا كان المشرع لا يتطلب قصداً خاصاً لقيام الجريمة فإنه أيضاً لا يعتد بالباعث على ارتكابها ويعرف الباعث (الدافع) بأنه " الدافع النفسي لتحقيق سلوك معين بالنظر إلى غاية محددة". فالباعث هو الدافع أي الحافز المحرك لهذه الإرادة. ويختلف هذا الدافع باختلاف الأشخاص وما يسعون إليه، بينما القصد هو نفسه في كل جرم إذ يتمثل في إرادة ارتكابه². فالدافع هو الذي يقرر إرادة المجرم ويجعله يعزم على إقتراف الجرم³.

من خلال هذا التعريف يتضح أن الدافع ذو طبيعة شخصية فلا يمكن أن يؤخذ في الحسبان كعنصر من عناصر الجريمة إلا في الحالات التي حددها القانون⁴. وبما أن المشرع لم يقرر وجوب تحقق دافع معين فإن الجريمة تتحقق بغض النظر عما قد يثيره المتهم في هذا المجال. فالدوافع التي إنصاع لها هذا الأخير لا تزيل القصد ولا تشكل عملاً مبرراً. وقد لاقى هذا المبدأ عدة تطبيقات في مجال الغش الجبائي ومن أهم تطبيقات القضاء الفرنسي في هذا المجال والتي أقر فيها بعدم الإعتداد بالباعث نجد على سبيل المثال ما يلي:

1_ تخصيص المبالغ التي قام المكلف بالضريبة بإخفائها لتغطية بعض نفقات الاستغلال الضرورية لتسيير المؤسسة؛

¹ عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، الجزء الأول (للجريمة)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 262.

² فرج القصير، القانون الجنائي العام، مركز النشر الجامعي، تونس، 2006، ص ص 126_127.

³ ر. غارو، موجز الحقوق الجزائية العامة، ترجمة فائز الخوري، المطبعة الحديثة، دمشق، سوريا، 1927، ص 264.

⁴ محمود داوود يعقوب، المرجع السابق، ص 59.

2_ طلبات المستخدمين من المؤسسة والهادفة إلى عدم التصريح بجزء من مكافآتهم حتى يتمكنوا من الإفلات من الضريبة على هذه المداخيل¹؛

3_ وجود دافع إيديولوجي على عدم دفع الضريبة. وهو ما أكدته الغرفة الجنائية لمحكمة النقض الفرنسية في قضية تعود وقائعها إلى أن أحد الأساتذة المساعدين لدى إحدى كليات الحقوق perpignan قد تم الحكم عليه بثمانية أشهر حبساً مع وقف التنفيذ كونه إمتنع عن أداء الضرائب المفروضة عليه لأسباب إيديولوجية وعند قيامه بالطعن بالنقض إستند إلى خرق إعلان حقوق الإنسان والمواطن وكذا الإتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الإنسان، زاعماً أن هذه الإدانة قد قيدت من حقوقه وحرته في المعتقد والرأي لكن الغرفة الجنائية قد بررت قضائها بحجة أن القضاة لا يمكنهم الإستناد على إعتبرات أجنبية عن مبدأ قانونية الجرائم والعقوبات ومستمدة من باعث شخصي يدعيه المتهم².

ويلاحظ إن عدم الإعتماد بالباعث على إرتكاب جريمة الغش الجبائي لا يمنع من أن يأخذها القاضي بعين الإعتبار عند تحديد العقوبة وفقاً للسلطة التقديرية للقاضي.

الفصل الثاني: آليات البحث و التحري لإثبات الغش الجبائي

تعتبر مرحلة البحث والتحري مرحلة ضرورية للتتقيب عن الأدلة وتجميعها لتتم بعد ذلك متابعة مرتكبيها بدء من مرحلة التحقيق القضائي إلى غاية صدور حكم نهائي. وعليه فإن مرحلة البحث والتحري أو كما يسميها البعض مرحلة الإستدلال. وهي المقدمة الطبيعية للطريق إلى التحقيق أو المتابعة بشكل عام³.

وما تجدر الإشارة إليه أن التحريات الأولية أو جمع الإستدلالات مصطلح يُطلق على الإجراءات الجزائية التي ينفذها أعضاء الضبطية القضائية عند ارتكاب جريمة ما تمهيدا لتحريك الدعوى

¹ Pierre DI malta, Op.Cit, p194.

² Wilfrid jean Didier,Op.Cit, p213.

³ رمسيس بھنام، الإجراءات الجنائية-تحليلاً وتأصيلاً- الجزء الثاني، منشأة المعارف الإسكندرية، مصر، 1978، ص22.

العمومية لإقتضاء الدولة لحقها في العقاب من مرتكب تلك الجريمة. ويُعرّفها الدكتور محمد علي السالم عياد الحلبي كما يلي: مرحلة التحري والإستدلال هي إجراءات تمهيدية لإجراء الخصومة الجنائية ومستمرة بعدها وضرورة لازمة لتجميع الآثار والأدلة والمعلومات بهدف إزالة الغموض والملابسات المحيطة بالجريمة وملاحقة فاعليها¹. أما الدكتور مامون سلامة فيرى بأن: الإستدلال هو تلك الإجراءات التي تباشر خارج الدعوى العمومية. وقبل البدء فيها بقصد التثبت من وقوع الجريمة والبحث عن مرتكبيها وجمع الأدلة والعناصر اللازمة للتحقيق². أما الدكتور أحمد فتحي سرور فيرى بأن: الإستدلال هو المرحلة السابقة عن نشوء الخصومة الجنائية بتحريك الدعوى الجنائية، ويباشر الإستدلال مأمور الضبطية القضائية (ضباط الشرطة القضائية)³.

وبالنظر إلى التعريفات السابقة نلاحظ أنّها لم تفرد تعريفاً خاصاً لمرحلة التحريات الأولية. إلا أنّها أشارت إلى مضمونها في المواد التي تحدد مهام الضبط القضائي وإختصاصه.

وبالرجوع إلى نص المادة 3/12 من قانون الإجراءات الجزائية نجد أنّها تنص على ما يلي: "ويناط بالضبط القضائي مهمة البحث عن الجرائم المقررة في قانون العقوبات وجمع الأدلة عنها والبحث عن مرتكبيها مادام لم يبدأ فيها بتحقيق القضائي".

وعليه يتمتع ضباط وأعاون الشرطة القضائية بإختصاص عام يشمل كافة الجرائم دون استثناء بما فيها الجرائم التي خول فيها القانون بنص خاص لبعض الموظفين سلطة ممارسة بعض صلاحيات الضبط القضائي.

وعليه يتم البحث والتحري عن طريق ممارسة الصلاحيات المحددة في قانون الإجراءات الجزائية وذلك في المواد من 41 إلى 1/65 والمواد من 65 مكرر 5 إلى 65 مكرر 18. وبالنظر إلى جرائم الغش الجبائي فإنه وطالما لا يوجد نص خاص يقضي بعدم جواز التحري عنها عن طريق ضباط وأعاون

¹ محمدعلي السالم عيادالحلبي، ضمانات الحرية الشخصية أثناء التحري والإستدلال في القانون المقارن، مطبعة جامع، الكويت، 1981، ص175.

² مامون سلامة، الإجراءاتالجنائية في التشريع المصري، دارالفكرالعربي، مصر، 1988، ص467.

³ أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون الإجراءات الجزائية، دارالنهضة العربية، مصر، 1985، ص467.

الشرطة القضائية. فإنه يجوز لهؤلاء معاينتها والبحث والتحري عنها على الرغم من الطابع التقني الذي تتميز به هذه الجرائم¹.

وعليه لا نتعرض في دراستي فقط لإجراءات البحث والتحري المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية، لكون أن جريمة الغش الجبائي لا تخضع فقط للإجراءات العامة للبحث والتحري التي تم النص عليها في قانون الإجراءات الجزائية. بل تخضع فضلاً عن ذلك لإجراءات خاصة في مجال البحث والتحري عنها والتي أسندها القانون إلى بعض الموظفين. وهو ما يتوافق مع ما هو منصوص عليه في المادة 27 من ق.إ.ج.ج والتي تنص على أنه " يباشر الموظفون وأعاون الإدارات والمصالح العمومية بعض سلطات الضبط القضائي التي تناط بهم بموجب قوانين خاصة وفق الأوضاع وفي الحدود المبينة بتلك القوانين".

المبحث الأول: اليات البحث والتحري

من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري أنه نظام يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه، وذلك من أجل التأكد من صحة و مصداقية التصريحات. ولذلك فإن المصالح الجبائية تباشر عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح وطبقاً لمواد و نصوص قانونية. وعليه فإن الرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الادارة الجبائية. وبالتالي المراقبة الجبائية ماهي إلا مجموعة الإجراءات المعترف بها من طرف المشرع والتي تهدف الى التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة². بالإضافة الى ذلك فإنه من الناحية العملية تشكل الرقابة للإدارة الجبائية فحص إنسجام التصريحات ومقارنتها مع المحاسبة والوثائق المثبتة للحقيقة الاقتصادية والمالية والوضعية المعيشية للمكلف بالضريبة.

¹ - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 113.

² المراقبة إجراء يرمي إلى التأكد من صحة الإقرارات التي أدلى بها الملمزم خلال فترة معينة، ومدى مطابقتها مع المعطيات المحاسبية التي بنيت عليها، محمد مرزاق، عبد الرحمن أبليل، النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب، ط1، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 1996، ص 34.

المطلب الأول: آليات البحث والتحري بواسطة إجراءات التحقيق والمعاينة

يجول المشرع لأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة، إذاً يجب على المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية تسهيل عمليات الرقابة والعمل على توفير الجو الملائم للمفتشين، من أجل أداء مهامهم وواجباتهم على أحسن وجه، ويتجلى ذلك بتقديم كل الوثائق والمستندات المحاسبية الضرورية سواء بمناسبة أي تحقيق (محاسبي، معمق، مصوب) أو حق إجراء معاينة. مع العلم أنه يجب على المكلف بالضريبة أن يستقبل المفتش شخصياً أو من ينوب عنه عند أول تدخل، مع الالتزام بفتح أبواب المؤسسة أثناء مدة التحقيق أو المعاينة، إلى غير ذلك من الإجراءات التي من شأنها أن تضفي المرونة والسهولة للقيام بهذه المهمة. وإلا فإن المكلف بالضريبة يخضع تلقائياً للضريبة نتيجة استحالة الرقابة الناجمة عن التحقيق أو حق المعاينة بسبب فعله أو فعل الغير.

الفرع الأول: أساليب التحقيق

يعتبر التحقيق وسيلة من وسائل الرقابة على التصريحات التي يدلي بها المكلفون بالضريبة إلى الإدارة الجبائية، وذلك من أجل التأكد من تطابق مداخيلهم المصرح بها مع وضعيتهم المالية. ويختلف التحقيق الجبائي عند تطبيقه حسب الهدف المرجو منه¹، وحسب طبيعة المكلف بالضريبة الخاضع لهذا التحقيق²، وكذلك حسب نوع الضريبة³ إلى ثلاثة أنواع هي: التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، إلى جانب التحقيق المصوب المستحدث أخيراً. والذي لا

¹ إذا كانت الإدارة تهدف من التحقيق المراقبة الشكلية لمحاسبة المكلف بالضريبة، فإنها تسلك طريق التحقيق في المحاسبة، وعلى غرار ذلك فالتحقيق المصوب يقتصر فقط على تقديم بعض الوثائق التوضيحية كالفواتير والعقود. أما إذا كان هدفها مراقبة داخلية لوضعية المكلف بالضريبة فإنها تسلك طريق التحقيق المعمق في مجمل الوضعية.

² إذا كانت الإدارة تقصد التأكد من الوضعية الجبائية لشخص معنوي كالشركات التجارية، فإن التحقيق الأصح لها هو التحقيق في المحاسبة أو المصوب. أما إذا كان التحقيق يمس بالوضعية الجبائية لمسيرها كشخص طبيعي، تعمل الإدارة على القيام بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

³ إذا كان التحقيق ينصب على الضريبة على الدخل الإجمالي، فإن من الأنسب للإدارة القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية، أما إذا كانت تتم بالتحقيق في كل الضرائب فإن التحقيق في المحاسبة هو الأنسب.

يكاد ينفصل عن الوجه العام للتحقيق في المحاسبة والذي ينصب فقط على نوع أو عدة أنواع من الضرائب و لا يمنع من إجراء التحقيق المعمق¹.

البند الاول: التحقيق المحاسبي

فالتحقيق في المحاسبة يهدف إلى مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، على أنه يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة، إذ يوجهه كتابياً و تقبله الإدارة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانوناً من طرف المصلحة².

إذا رجعنا إلى نص المادة 20 / 1 من قانون الإجراءات الجبائية، التي عرف من خلالها المشرع التحقيق في المحاسبة بأنه « مجموعة من العمليات تهدف إلى رقابة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة ». فيكون المشرع بذلك أعطى فقط مفهوماً عاماً كتعريف للتحقيق المحاسبي مبيناً الهدف المرجو منه، والمتمثل أساساً في مراقبة التصريجات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة. بيد أن الفقه أعطى تعريفاً وافياً مفصلاً للتحقيق المحاسبي، أمثال الفقيه T.LAMBERT الذي يعرفه على أنه: " مجموعة عمليات تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة عن طريق تقريب البيانات الصادرة منها في بعض المعطيات الواقعية والمادية المحصل عليها بعد البحث، سواء داخل المؤسسة أو خارجها بهدف مراقبة صحة وصدق التصريجات المكتتبه، وضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، وأن غاية الرقابة هي ضمان إصدار أو إعادة إصدار الضرائب والرسوم المتهرب منها"³. وعلى

¹ المادة 20 مكرر من ق.إ.جبا.

² المادة 1/20 من ق.إ.جبا.

³ « L'ensemble des opérations ayant pour objet d'examiner sur place, la comptabilité d'une entreprise et d'en rapprocher les indications à certaines données de fait ou matérielles, recueillies par des recherches tant internes qu'externes a' l'entreprise, afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements nécessaires. La finalité de contrôle est d'assurer l'établissement des impôts et taxes éludés ». T. LAMBERT, *Contrôle Fiscal, droit et pratique*, P.U.F.1991, p.231.

غرار نفس العناصر والأسس المتضمنة في التعريف السابق، ذهب المشرع الفرنسي¹، بل وحدا مجلس الدولة الفرنسي إلى نفس المفهوم العام للتحقيق المحاسبي مبيناً بأنه : عملية تقع على المؤسسات أو الأشخاص الملزمين بمسك المحاسبة، والتي تلجأ الإدارة إليها، بغرض التحقيق من صحة تصريحاتهم وقمعها للغش الضريبي، حيث تراقب صحة التصريح المكتتب وذلك بمقارنته مع الكتابات المحاسبية أو الوثائق والأدلة الثبوتية التي هي بحوزة المكلف بالضريبة².

علاوة على التعريفات الفقهية والتشريعية، هناك تعريفات فقهية أخرى، وإن كانت تصب في نفس محتوى وفحوى التعاريف السابقة عامة، بالرغم من أنها تختلف وتتميز عنها من ناحية الصياغة، فهناك من عرفه على أساس أنه: مجموعة العمليات التي تهدف إلى التحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسسة، ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها من أجل مراقبة صحة ومصداقية التصريحات المسجلة³.

وللإشارة فإنه إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل الرقابة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة، في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية⁴. فالتحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي تهدف إلى الفحص بعين المكان محاسبة المؤسسة، والنظر في ما مدى مطابقة هذه المحاسبة مع المعطيات المتحصل عليها من طرف الإدارة الجبائية بشتى الطرق ومن مختلف الجهات.

وما تجدر الإشارة إليه، أن التحقيق في المحاسبة قد يصعب تمييزه عن بعض المفاهيم المشابهة، كالرقابة المفاجئة. بيد أن هناك معايير تفرقة بينهما، وهذا ما نستدل عليه من خلال تحديد المشرع لمفهوم الرقابة المفاجئة حسب نص المادة 20 الفقرة 04 المقطع 04 من قانون الإجراءات الجبائية. حيث

¹ المادة 31 من ق.إ.ج.ف.

² C.E.06/10/2000.www.Fiscale online.com/ juris Contentieux, *La revue internet de la fiscalité*, P01.

³ Ministère de l'économie. D.G.I. *Précis de Fiscalité*, 2004, livre 07, p32.

⁴ J. BRUROM, *Le contrôle Fiscal*, édition L.G.D.J, paris, 1991, p.16.

عرفها: بالنظر إلى الغاية منها، على أنها «... ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها...»¹. وعليه فإن جوهر الخلاف يبرز من خلال تباين هدفهما: فإذا كان التحقيق في المحاسبة يهدف إلى الوقوف على ما مدى صحة تصريحات المكلف بالضريبة، فإن الهدف المنوط بالرقابة المفاجئة هو الفحص المادي للكتابات والوثائق المحاسبية للمكلف بالضريبة عند بداية أول تدخل²، في حالة ثبوت ممارسات تدليسية أو عملية غش أو أي طريقة احتيالية من أجل تخنيب المدين بها من أداء الضريبة أو الرسوم الجبائية. إذ يقوم المحقق بالرقابة المفاجئة مباشرة عند تسليم الإشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة، وهذا من أجل الوقوف على ما مدى صحة الوثائق الثبوتية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة.

البند الثاني: التحقيق المعمق (VASFE)

علاوة على التحقيق المحاسبي، وبالإضافة إلى التحقيق المصوب، يوجد كذلك التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة (VASFE)، هذا الأخير الذي أستحدث في التشريع الجزائري مؤخراً مع مطلع قانون المالية لسنة 1992، والذي أدرج كقسم سادس مكرر في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، في الباب الأول تحت عنوان: الضريبة على الدخل الإجمالي³. هذا الأخير عرفه المشرع حسب نص المادة 1/21 من قانون الإجراءات الجبائية من خلال الهدف منه، على أنه: «... في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخييل المصرح بها من جهة، والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب مفهوم المادة 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة». وبهذا فإن الإدارة الجبائية

¹ هذه المادة كان منصوب عليها حرفياً بموجب المادة 60 من (ق.إ.ج). فقط بعد تعديل 2001 تم نقلها إلى نص المادة 20 دون إضفاء أي تعديل عليها من قبل المشرع.

² المادة 4/20 من ق.إ.ج.

³ غير أن هذا القسم السادس مكرر الموسوم ب: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، الذي يحتوي على مادة وحيدة فقط، بيد أن هذه المادة 131 مكرر أُلغيت بموجب المادة 200 من قدم لسنة 2002 ونقلت هذه الأحكام إلى ق.إ.جبا إلى المادة 21.

بمناسبة التحقيق المعمق لا تكتفي بتصريح هذا الأخير لتحديد الأساس الخاضع للضريبة، وإنما تلجأ إلى مراقبة ما مدى صحة تلك الأدلة والحجج وكذا المعلومات المدونة في تصريحه، وهذا من خلال الوقوف على وضعيته المعيشية هو وأفراد عائلته بالمفهوم الجبائي، والقيام بعملية المقارنة مع المداخيل المصرح بها سنوياً، فيما إذا كانت تتناسب حقيقة مع نمط معيشته أولاً. ويعرف أيضاً هذا التحقيق على أساس أنه أسلوب من أساليب الرقابة بأنه « مجمل العمليات وخاصة عمليات التحري التي تهدف إلى اكتشاف الفروق المحتملة بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف "شخص طبيعي" والتي حققها فعلاً»¹.

وحسب محافظ الحكومة الفرنسي M. Bissaria. أن عملية التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية يكون الهدف من ورائه التحقيق المفصل والدقيق لكل عناصر نمط الحياة، وكذا الإطلاع على الرصيد البنكي للمعني بالأمر من أجل مراقبة مجموع دخله والتأكد من صحة تصريحاته لمداخيله. أما المحافظ Fouquet فيرى بأن الهدف من التحقيق هو تقدير مداخيل المكلف بالضريبة بوسائل تختلف عن تلك المتعلقة بمراقبة المصادر المعلومة لمداخيل المعني بالأمر.

وما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الفرنسي تدارك بعض النقائص فيما يخص هذه العملية من خلال قانون 08 جويلية 1987، إذ اعتمد نظاماً آخر، فلم يعد تحقيقاً بل أصبح يدعى دراسة أو " فحصاً لمجمل الوضعية الجبائية للشخص "

Examen d'ensemble de la situation Fiscal personnelle.

وبهذا تفادى المشرع الفرنسي مصطلح تحقيق "Vérification" من أجل تفرقة عن التحقيق المحاسبي. وما يستخلص من مختلف التعاريف السالفة الذكر أن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية المالية للمكلف بالضريبة يهدف إلى² :

- التحقق من المداخيل المصرح بها فيما يخص الضريبة على الدخل.
- التحقق من ما مدى تجانس المداخيل المصرح بها ووضعيته المالية، وفي هذا الصدد يمكن للإدارة الجبائية استعمال كل طرق الإثبات المخولة لها قانوناً، و يمكن للمحقق استعمال: طلب التبرير والتوضيح، وكذا

¹ MF/DGI, *Guide du vérificateur*, de comptabilité, DGI / DRV /, édition Alger print, 2001, p14.

² MF/DGI, *Guide du vérificateur*, Loc.Cit.

حق الإطلاع¹ على وثائق المكلف بالضريبة سواء الموجودة عنده شخصياً أو الإطلاع عليها لدى الغير، الذي قد تكون له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة، لأنه يجوز للمحقق خلال مرحلة التحقيق الكشف عن الأرصدة البنكية للمكلف. إلا أن المحقق لا يحق له الإطلاع عليها إلا بعد إشعار البنك بمناسبة القيام بذلك، وذلك من أجل تحضير الإدارة ممثلة بأعوانها المكلفين بالرقابة إجراء بحث أو فحص فعلي للأرصدة البنكية أو البريدية للمعني بالتحقيق، وكل رصيد أو حساب باسمه.

و يجب التنبيه أخيراً إلى أن عملية التحقيق المعمق لا تقتصر فقط على الذمة المالية للمكلف بالضريبة وحالته المالية، وإنما تتعداه أيضاً إلى أعضاء مسكنه الضريبي الذي يعيشون معه وتحت كفالته، وهذا حسب ما هو منصوص عليه في المادة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وعليه فإن المشرع أخضع المكلف بالضريبة المعترض على الرقابة أو على التحقيق للتقييم التلقائي للضريبة، وهذا حسبما نصت عليه المادة 1/44 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه « يتم التقييم التلقائي للضريبة عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق، بسبب فعل المكلف بالضريبة أو فعل الغير ».

وما تجدر الإشارة إليه، أنه على المكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة أن يعمل جاهداً لتسهيل عملية الرقابة للمفتش، وذلك بتوفير الجو الملائم له، من أجل أداء واجباته على أحسن وجه، وفي أحسن الظروف. وذلك بتقديم الوثائق و المستندات واستقباله الشخصي أو تعويض من ينوب عنه عند أول تدخل، بفتح أبواب المؤسسة أثناء مدة التحقيق. إلى غير ذلك من الإجراءات التي من شأنها أن تضفي المرونة والسهولة لتنظيم القيام بهذه المهمة، مع الملاحظة أن أي إهمال أو مخالفة أو أي عمل يعيق أو يعرقل المراقبين ذو سلطة التحقيق عن القيام بمهامهم أو وظيفتهم على ما يرام يعتبر من قبيل المعارضة. وما يمكن ملاحظته أن كلا القانونين الجزائري أو الفرنسي أخضع المكلف بالضريبة المعترض فردياً أو جمعياً على الرقابة، إلى إجراء التقدير التلقائي. لكونه يشكل عرقلة للتحقيق أو مخالفة لحق الإدارة الجبائية في القيام بعملية الرقابة. وما ينبغي الإشارة إليه، وكما ذكرنا سابقاً فإن استحالة إجراء الرقابة أو الاعتراض على هذا الحق قد يكون فردياً وقد يكون جمعياً.

¹ هذه الطلبات إذا وجهت من طرف المحقق الجبائي للمكلف بالضريبة، وامتنع هذا الأخير عن الرد عنها، أو الرد السلبي (غير المقنع)، فإنه قد يقع تحت إجراء ردعي بمثابة عقوبة من طرف الإدارة الجبائية يتمثل في إجراء التقييم التلقائي للضريبة.

وكحالة عامة فإن الاعتراض الفردي عن الرقابة من طرف المكلف بالضريبة، يكون في حالة عدم مسك محاسبة، أو مسكها لكن تبقى بدون جدوى، لكونها غير منتظمة أو غير دقيقة، أو بالأحرى قيام المكلف بالضريبة بغلق المخزن أو الخروج الغير مبرر بهدف إعاقة أسلوب المواجهة بين المكلف بالضريبة والمحقق. قصد إرهاب المكلف بالضريبة لهذا الأخير في القيام بعملية التحقيق المخول للإدارة الجبائية للقيام بعملية الرقابة. و يتجسد من خلال هذا أن المعارضة الفردية: *opposition individuelle* تتمثل أساساً في¹:

- عدم تقديم محاسبة،

- غلق المخزن أو المؤسسة في اليوم المشار إليه بالإشعار بالتحقيق بغية التدخل بعين المكان. وللإشارة فإن المخالفات الجبائية أو العقوبات التصحيحية تستقل عن المخالفات الجنائية².

«Indépendamment des sanctions fiscales ou des peines correctionnelles».

التي تفرض على المكلف بالضريبة الذي وقع منه فعل الاعتراض شخصياً، أو من طرف خلفه من الغير. أما المعارضة الجماعية فهي ذات طابع خصوصي، وهذا تبعاً للغير الأجنبي المعارض على التحقيق والخارج عن نطاق عمل تسيير المؤسسة أو إدارتها وتنظيمها.

فالمعارضة الجماعية: *opposition collective* تتجسد أساساً: في حالة اعتراض المحقق مجموعة من الأشخاص الأجانب أو الغرباء الذين ليست لهم علاقة أو رابطة بالتسيير التجاري للمحل أو المؤسسة. وهذا كله إنما يدل على أن المكلف بالضريبة يهدف إلى إضفاء أن عدم شرعية التحقيق لم يكن بفعله شخصياً. وإنما كان بفعل الغير الخارج عن نطاق التحقيق، وليس بغرض عرقلة عملية

¹ سيداعمر محمد، الجزء المترتب على المكلف بالضريبة المعارض على الرقابة الجبائية، مجلة القانون والمجتمع، دورية محكمة في الدراسات القانونية، العدد 09، تصدر عن مجل القانون والمجتمع بجامعة أدرار، جوان 2017، الجزائر، 2017، ص 247.

² هناك اختلاف بين المخالفة الجبائية والمخالفة الجنائية «*délit fiscal et délit pénal*» ولمزيد من التفاصيل أنظر:

V. D'études MICHAEL PREISSER « *les Délit fiscaux et infractions fiscales en Allemagne* ». in T. LAMBERT, *Les sanctions pénales fiscales*, L'harmattan, Paris, 2007, p.71.

التحقيق. إلا أنه ما يمكن قوله بهذا الصدد أن مدى قيام عملية عرقلة التحقيق والنظر في ما مدى شرعيتها أو عدم شرعيتها ترجع أساساً إلى السلطة التقديرية للقاضي للفصل فيها¹. وكرد عن فعل المكلف بالضريبة بمناسبة « حالة الاعتراض (الشخصي أو الجماعي) على الرقابة الجبائية، فإن الأساس الخاضع للضريبة يقدر تلقائياً»².

البند الثالث: التحقيق المصوب

يعتبر التحقيق المصوب في المحاسبة أسلوب من أساليب الرقابة الجبائية التي إستحدثها المشرع مؤخراً ضمن قانون المالية لسنة 2008 حيث نصت المادة 20 مكرر من ق.إ.جبا. على أنه " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموع عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية". كما يخضع هذا النوع من التحقيق لحملة من الشروط يجب مراعاتها:

يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأناوى المتعلقة بالتحقيق؛

كما لا يمكن بأي حال من الأحوال أن ينتج عن هذا التحقيق فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

ولالإشارة فإن التحقيق المصوب يقوم أساساً على الإشعار بالتحقيق المصوب في المحاسبة. إذ أنه لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، ويتم ذلك عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في المحاسبة.

¹ T. LAMBERT, *Redressement fiscal*, 2^{ème} éditions, economica, 1988, p. 109.

² « En cas d'opposition (individuelle ou collective) au contrôle fiscal. Les bases d'imposition sont évaluées d'office ». F. LEFEBVRE, *Contrôle fiscal*, édition Lefebvre, 01 /01 /1992, CFVII. 4600.

وينبغي أن نشير إلى أنه يجب أن يتضمن هذا الإشعار تقريباً نفس المعلومات التي يتضمنها إشعار التحقيق في المحاسبة من أسماء المحققين، تاريخ التحقيق مع أنه يستفيد المكلف بالضريبة بأجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار. وعليه لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن يستغرق مدة التحقيق المصوب أكثر من شهرين(02).

وأخيراً فعند إنهاء التحقيق المصوب يتعين على المحقق أن يستدعي المكلف بالضريبة بموجب إستدعاء مكتوب وذلك من أجل حضور إجتماع نهاية التحقيق، فيحرر المحقق محضر معاينة نهاية التحقيق ويوقع عليه بنفسه. بالإضافة إلى توقيع المكلف بالضريبة، وفي حالة رفض المكلف التوقيع على المحضر يشار إلى ذلك في المحضر.

وعليه تعتبر الرقابة الجبائية أداة تستخدمها الإدارة الجبائية لمتابعة وفحص تصريحات الخاضعين للرسم (TVA) وتتفرع هذه الرقابة إلى خارجية وداخلية، هذه الأخيرة تتم على مستوى المصالح القاعدية للإدارة الجبائية، ويعتبر التحقيق المصوب بالإضافة إلى التحقيق في المحاسبة والتحقق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة من أنواع الرقابة الخارجية.

وعليه ينبغي تتبع مجموعة من الإجراءات القانونية التي يجب احترامها من الأعوان المؤهلين قانوناً سواء قبل أو بعد عملية التحقيق وهذه الإجراءات هي¹:

— لا يمكن الشروع في إجراءات التحقيق المصوب دون إعلام الخاضع للرسم (TVA)، حيث يتم إرسال إشعار بالتحقيق مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة على أن يستفيد الخاضع للرسم محل التحقيق من أجل قدره عشرة (10) أيام ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار، والهدف هو التحضير لعملية التحقيق؛

— تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير، وصولات الطلبات أو التسليم، ولا يمكن أن ينتج هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبته.

¹ المادة 20 مكرر من ق.إ.جبا.

— لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين (02).

— يتعين على الخاضع للرسم (TVA) بأجل ثلاثين 30 يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداءً من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم.

وعليه هناك علاقة وطيدة بين إجراء التحقيق المصوب والرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع. فالرسم (TVA) القابل للإسترجاع هو تراكمات لرسم تتضمنه فواتير الشراء في حين لم تتوفر للخاضع للرسم إمكانية خصم ذلك الرسم، وفي هذه الحالة مختلف فواتير الشراء مع موردي الخاضع للرسم تخضع لآلية التحقيق المصوب حيث يتم قبولها أو يرفض البعض منها وبالتالي يتأثر الرصيد (TVA) المطلوب استرجاعه.

علاوة على ذلك هناك علاقة أخرى جد وطيدة بين التحقيق المصوب في الرسم على القيمة المضافة الذي تتضمنه فواتير- الشراء. فالهدف من إجراء التحقيق المصوب في الرسم على القيمة المضافة خاصة بالنسبة للخاضعين للرسم (TVA) الذين قدموا طلبات لإسترجاع أرصدهم من الرسم (TVA)، هو التحقيق في مشترياتهم بمعنى التحقيق في فواتير الشراء. ويتجلى هذا من خلال تأكيد صحة فواتير الشراء، دراسة شكلها، موضوعها (مضمونها)، مطابقة المشتريات مع إحتياجات النشاط، معاملات الإنتاج المطبقة، عدم المبالغة في الاستهلاكات وغيرها.

بالنسبة للفواتير المرفوضة شكلاً و/أو مضموناً، إذا تعلق الأمر بالرسم (TVA) على المشتريات في هذه الحالة يتم إعادة دمج هذا الرسم (Réintégration de la Taxe) وهو ما يؤثر على رصيد الرسم (TVA) المطلوب استرجاعه أما الإستهلاكات الزائدة يتم دمجها لقاعدة الربح.

فبالنظر إلى صحة فاتورة الشراء تعني أنه تم التعامل فعلاً مع مورد الخاضع للرسم (TVA) أي تم التعامل معه بمبلغ الفاتورة وبالتاريخ المذكور في الفاتورة وغيرها. كما تعني صحة الفواتير المتعلقة بالمشتريات وجود المورد الذي تم معه التعامل وأن له تواجد على مستوى الإدارة الجبائية التابع لها إقليمياً بمعنى تفادي إمكانية أن المورد هو شخص وهمي وليس له وجود على مستوى هذه الإدارة.

وعليه فإن الإدارة الجبائية من خلال هذه الأداة الرقابية (التحقيق المصوب في الرسم) (TVA) تقوم بالتحري عن هذا المورد سواء من خلال مراسلته أو الإتصال به مباشرة أو من خلال مراسلة الإدارة الجبائية التابع لها هذا المورد إقليمياً¹.

الفرع الثاني: حق المعاينة "droit de visite"²

إن ضبط مفهوم المعاينة الدقيق سواء حسب المنظور التشريعي أو الفقهي يتحدد إنطلاقاً من الهدف المرجو منها.

فبالنظر إلى التعريفات الفقهية، نجد من أشهر التعريفات لحق المعاينة هو تعريف الأستاذ " J.P.CASIMIR " الذي يؤكد على أن الهدف من " الحق في المعاينة والحجز، يتعلقان بالبحث عن إثبات تصرفات تدليسية في مواد الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال"³، مع الإشارة على أن هذا التعريف ينطبق تماماً مع نص المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على أنه " من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، لأعاونها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً، للقيام بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفعة الضريبة"، هذه المادة الأخيرة التي هي أيضاً بدورها مأخوذة من المادة L16B من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، وما يمكننا استنباطه من خلال الوقوف على النص القانوني الفرنسي أن المشرع الفرنسي أستثنى

¹ لعلاوي محمد جمال. زنات السعيد، التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة القابلة للإسترجاع في القانون الجزائري_ دراسة تطبيقية على الفارق في معدل الرسم لنشاط الأشغال العمومية والبناء_ مديرية الضرائب لولاية المسيلة_ مجلة البحوث الاقتصادية والمالية ، العدد السادس ديسمبر 2016، جامعة أم البواقي، 2016. ص ص 185، 187.

² لقد تم إنشاء هذا الحق (المعاينة) بموجب المواد من 74 إلى 78 من قانون الإجراءات الجبائية، سابقاً قبل التعديل الأخير وللمزيد من التفاصيل حول هذا الحق أنظر:

MF/DGI/DRV. Note n° 2013, du 04/10/2004 (Modalités de mise en œuvre du droit de visite).

³ " Le droit de visite et de saisie, concerne la recherche de la preuve d'agissement frauduleux en matières d'impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaire". J. P. CASIMIR, *Contrôle fiscal "droit, garanties et procédures"*, 7^{ème} édition, groupe revue fiduciaire, p. 67.

من مجال المعاينة، ما يتعلق بالضرائب المباشرة المحلية، حقوق التسجيل والرسوم الأخرى الغير مشار إليها¹.

وللاشارة فإن إجراء المعاينة يلعب دوراً فعالاً في إجراء الرقابة على المحاسبة أو الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة، باعتبار أن لها أثر وجيه في تحديد الأساس الخاضع للضريبة. بالإضافة إلى إمكانية الاعتماد عليها كأداة أو معيار إثبات لتحديد هذا الأساس. وعليه يجب التنبيه أو التركيز بأن كل عيب يمس إجراء المعاينة أو يخل بعملية التفتيش من شأنه إلغاء أو بطلان الضريبة أو الرسم المؤسس على ذلك.

وعليه فإن إجراء المعاينة لا يطبق إلا في مجالات معينة، ووفقاً لشروط محددة مع ضرورة احترام إجراءات ممارستها باعتبارها ضمانات تمنح للمكلف بالضريبة.

البند الأول: مجال تطبيق إجراء المعاينة

بالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية، فإن المشرع حصر إجراء حق المعاينة في مجال محدد من الضرائب والرسوم والتي تخص فقط الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، كما أشرنا إليه سلفاً. وتبعاً لذلك فإن إجراء المعاينة يخص فقط الضرائب والرسوم التي تهدف الإدارة الجبائية من مراقبتها الكشف على ممارسات تدليسية، وهذا ما نصت عليه المادة 34 السالفة الذكر على أنه " من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية."

مع العلم أن المشرع نص على أن بعض النشاطات تشكل ممارسات تدليسية، وهذا ما أشارت إليه المادة 36 من نفس القانون على أنه " تعتبر على وجه الخصوص ممارسات تدليسية ما يأتي: ممارسة نشاط غير مصرح به؛

إنجاز عملية شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو تخزينها أو استيادتها؛

تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية؛

¹ بمعنى عدا الرسم على رقم الأعمال، الذي يخضع لإجراء (عملية) التحقيق عن طريق إجراء المعاينة، وقد يتعداه (يتجاوزه) إلى تطبيق إجراء الحجز كإجراء ردعي ناتج عن عملية التحقيق.

نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية، عمداً، في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجبارياً بمقتضى القانون التجاري؛

كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه". ونتيجة لذلك فإن الإدارة الجبائية تهدف من خلال إجراء المعاينة إلى محاربة التملص من الضريبة، بهدف الكشف عن الغش والتهرب الضريبي، وهذا نظراً لاستعمال المكلف بالضريبة لممارسات تدليسية، إلا أن المشرع لم يحصر الممارسات التدليسية، وإنما ذكر فقط بعض الحالات التي تعتبر على الخصوص ممارسات تدليسية والتي وردت على سبيل المثال لا على سبيل الحصر، إلا أنه ما ينبغي الإشارة إليه إلى أن إجراء المعاينة لا يتم إلا بتوافر شروط معينة.

البند الثاني: شروط ممارسة إجراء المعاينة

أوجب المشرع على الإدارة الجبائية قبل البدء في إجراء حق المعاينة المخول لها قانوناً بموجب سلطتها في الرقابة، احترام بعض الشروط المقررة لها قانوناً والمتمثلة فيما يلي:

طلب ترخيص قضائي:

يعتبر إجراء المعاينة تحت طائلة البطلان إذا لم تقم الإدارة الجبائية بطلب ترخيص قضائي، مع العلم أنه " لا يمكن الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير. و يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل¹، مؤسساً وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، لتبرير إجراء المعاينة"². ولقد اشترط المشرع حسب نص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية السالفة الذكر أن يكون طلب الإدارة مؤسساً³، والذي ينبغي أن يستند إلى العناصر والأسباب القانونية والواقعية (الفعلية) التي يفترض

¹ يقصد بمسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مدير الضرائب، على أنقاض عملية الرقابة والتحقيق التي يشترط فقط على العون الإداري القائم بها رتبة مفتش على الأقل.

² المادة 35 من ق.إ.جبا.

³ بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون طلب الإدارة مؤسساً يجب أن يتضمن على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛
- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

منها وجود ممارسات تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها. وهذا يعني أن المشرع لم يلزم الإدارة الجبائية بتقديم أدلة وحجج قاطعة غير قابلة للرد، أو الاكتفاء بتقديم ملاحظات أو الاعتماد على أدلة غامضة ومبهمه، وإنما يجب على الإدارة أن تعتمد على عناصر والأسباب القانونية والواقعية لتبرير طلبها والتي تكون بموجبها خاضعة للرقابة القضائية. وهذا ما أقره مجلس الدولة الفرنسي على أنه لا يمكن قبول الأدلة والحجج المقدمة من طرف الإدارة الجبائية والتي لا تكون قابلة للرقابة القضائية¹.

2- تبليغ الأمر بإجراء المعاينة:

نصت المادة 1/37 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة، في عين المكان وحين إجراءاتها، إلى الشخص المعين أو ممثله أو على أي شاغل للأماكن، الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على المحضر". وبهذا يعتبر أن التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على الإشعار. وللإشارة فإنه في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن، يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام².

إلا أن المشرع الجزائري لم يبين للمعني بالأمر كيف يتم الطعن في أمر التبليغ، إذا تبين لهذا الأخير أن الأمر الصادر من طرف القاضي غير مسبب، وهذا عكس المشرع الفرنسي الذي نظم هذا الإجراء بموجب المادة L16B من قانون الإجراءات الجبائية والذي فرض على الإدارة الجبائية أن تشير إلى مواعيد وطرق الطعن فيها والذي يجب أن يتم بواسطة الطعن بالنقض أمام محكمة النقض الفرنسية وفي أجل 05 أيام من تاريخ التبليغ³.

¹ J. P. CASIMIR, *Contrôle fiscal*, droit, garanties et procédures, 7^{ème} Editions, groupe revue Fiduciaire, 2000, p65.

² المادة 3/37 من ق.إ.جبا.

³ J. LAMARQUE, *Livre des procédures fiscales*, Dalloz, 1999, p83.

وأخيراً وما تجدر الإشارة إليه أنه ينبغي على المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي أن يحدد مواعيد وطرق الطعن في محضر التبليغ، وهذا من أجل إحاطة المكلف بالضريبة بكل الضمانات والإجراءات القانونية لضمان سلامة حقوقه.

البند الثالث: إجراءات المعاينة والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

يتم إجراء المعاينة من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً، للبحث في كل المحلات عن الممارسات التديسية وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفن الضريبة¹. وهذا تحت سلطة رئيس المحكمة المختصة أو قاضي يفوضه هذا الأخير للقيام بهذه العملية ومراقبتها. ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية يعطي التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية². و ما يجب الالتزام به و الذي يعتبر كإجراء جوهري عند غياب المعني بالأمر أو أي شخص عن الأماكن الاستعانة بالشهود. وهذا ما نصت عليه المادة 37/4 من قانون الإجراءات الجبائية " وفي حالة غياب أي شخص عن الأماكن، يطلب ضابط الشرطة القضائية، لهذا الغرض، شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة استحالة طلب شاهدين، يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي". وهذا ما أقرته محكمة النقض الفرنسية من خلال حكمها الذي ينص على أن القائم بالمعاينة يجب أن يحترم إجراءات معينة:

تحت طائلة بطلان إجراء المعاينة في حالة غياب المعني بالأمر من دون الاستعانة بالشهود،

لا يجوز استجواب المكلف بالضريبة الخاضع للمعاينة،

لا يمكن لأعوان الإدارة مراقبة هوية الشخص الأجنبي الذي يوجد بالمحل عند المعاينة، ولا يمكن تفتيشه³.

¹ المادة 1/34 من ق.إ.جبا.

² المادة 35 الفقرة الأخيرة من ق.إ.جبا.

³ J. LAMARQUE, *Livre des procédures fiscales*, Op. Cit, p83.

إلى جانب استفادة المكلف بالضريبة بضمانة الاستعانة بشاهدين أو محضر قضائي في حالة غياب المعني بالأمر، فإنه يمكن كذلك منحه ضمانة أخرى منصوص عليها في المادة 37 الفقرة الأخيرة والتي تتعلق بفترة إجراء المعاينة على أنه "لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحاً ولا بعد الساعة الثامنة مساءً، ويجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن". ويجب إثر إنتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات بالإضافة إلى تدوين المعاينات المسجلة، ويجب أن يتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص:

- تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة؛
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون...)
- تاريخ وساعة التدخل؛
- جرد المستندات والأشياء المحجوزة¹.

وأخيراً وإذا ما ارتأى للإدارة الجبائية إثباتات وأدلة تؤكد على ممارسة تدليسية أو استحالة ممارسة حقها لإجراء المعاينة، بسبب فعل المكلف بالضريبة أو فعل الغير، فإنه يخضع المدين بها للتقييم التلقائي للضريبة². وبالتالي يعاد تقويم الأساس الخاضع للضريبة تلقائياً بغض النظر عن العقوبات الجزائية المترتبة عن ذلك.

وما يمكن استخلاصه من هذا البحث ان الجزء المترتب على المكلف بالضريبة المعترض على حق الرقابة الجبائية يخضع لإجراء الفرض التلقائي للضريبة إجراء إستثنائي عن الإجراء العام لتصحيح الأ وهو التصحيح الوجيه الذي تحترم فيه الإدارة الجبائية أهم الضمانات القانونية الممنوحة للمكلف بالضريبة في الحصول على حوار وجاهي بين المكلف بالضريبة أو ممثله القانوني والإدارة الجبائية. وعلى أنقاض ذلك فإن الفرض التلقائي للضريبة إجراء خاص يعمل على منع المكلف بالضريبة من الحصول على حوار وجاهي مع المؤهل المختص قانوناً.

¹ المادة 38 من ق.إ.جبا.

² المادة 1/44 من ق.إ.جبا.

وغني عن البيان فإن المشرع حول للإدارة الجبائية الحق في الرقابة الجبائية قصد الوقوف على صحة ومصداقية تصريحات المكلف بالضريبة.

وبالتالي فإن اعتراض المكلف بالضريبة على الرقابة الجبائية يعرضه لإجراء الفرض التلقائي للضريبة نتيجة عدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات الإدارة الجبائية أو رفضها بسبب عدم إقناعها إلا أنه يعود إقناعها للسلطة التقديرية لقاضي الموضوع للحكم فيه.

وعليه يخضع للفرض التلقائي للضريبة كل مكلف بالضريبة اعترض على مهام المحقق الجبائي بمناسبة أي نوع من أنواع التحقيق سواء محاسبي أو معمق أو حتى مصوب الذي أستحدث من طرف المشرع أخيراً هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن المشرع أخضع المكلف بالضريبة للفرض التلقائي للضريبة لاعتراض المكلف بالضريبة على حق الإدارة في إجراء المعاينة. فإذا ما تبين للإدارة الجبائية وجود ممارسات تدليسية واستحال ممارسة حقها لإجراء المعاينة بسبب فعل المكلف بالضريبة أو الغير الذي له صلة به فإن المدين بهذا الاعتراض يخضع للضريبة تلقائياً علاوة على العقوبات الجزائية المترتبة على ذلك.

المطلب الثاني: اليات البحث والتحري بواسطة اليات الرقابة الأخرى

تتجلى اليات البحث والتحري الضرورية والمهمة للرقابة الجبائية على وضعية المكلف بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية من خلال إجراءات بارزين يتمثلان في حق الاطلاع من جهة، و حق التبرير والتوضيح من جهة أخرى.

وعليه حول المشرع للإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة ومصداقية تأسيس الضريبة وتحديد وعائها، مجموعة من الصلاحيات والسلطات تتجسد أساساً في حق الإطلاع بالإضافة إلى حق توجيه طلبات للمكلف بالضريبة، وهذا من أجل طلب معلومات عن وضعيته الجبائية أو طلب تبريرها بهدف إزالة للغموض والتشابه الذي يشوبها من جهة، ومن جهة أخرى حول المشرع للإدارة الجبائية الحق في الرقابة قصد التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، وهذا من أجل ضمان تحقيق مبدأ المساواة بين الخاضعين للضريبة، والتوزيع العادل للعبء الضريبي. وتبعاً لذلك فإن المشرع منح للإدارة الجبائية

الحق في فرض الضريبة تلقائياً، على كل مكلف بالضريبة لم يستجيب لطلبات الإدارة أو رفض إجراء عملية الرقابة من طرف أعاونها المؤهلين برتبة مراقب على الأقل.

الفرع الأول: حق الاطلاع

يعتبر حق الإطلاع هو الأداة المستعملة قبل وخلال الرقابة الجبائية، لإتمام المعلومات المحصلة خلال التحقيق في الملف أو المحاسبة والتأكد من صحتها. فبالنالي فإن حق الإطلاع سلطة متميزة تتوفر عليها الإدارة وبواسطتها تتمكن من الحصول من أشخاص معينين على جميع المعلومات التي تفيدها في ربط مراقبة الضريبة بالنسبة لملزم ما¹. وتتضمن جميع القوانين الضريبية نصوصاً خاصة تنظم هذه السلطة الواسعة التي تتوفر عليها الإدارة، غير أن هذه النصوص تختلف من حيث المضمون من ضريبة إلى أخرى. وهذا الإختلاف يتعلق أساساً بنوعية الأشخاص الخاضعين لها، وكذا الشائق التي يمكن للإدارة الإطلاع عليها².

حيث جاء في نص المادة 45 من ق.إ.جبا ماييلي " يسمح حق الإطلاع لأعاون الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. يتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه"³.

وفي هذا الصدد يمكن القول بأن حق الإطلاع يعني حق الإعلام ، ويعد في نفس الوقت مسطرة للمراقبة محولة للإدارة الضريبية ، يسمح لها، بعد الإلتزام بمجموعة من الشروط والضوابط ، بأن تحاط علماً، وإن إقتضى الحال أخذ نسخ من الوثائق الموجودة في حوزة الغير.

وعلى هذا النحو يمارس حق الإطلاع إتجاه الأشخاص المحددين في القانون فقط وبصدد وثائق ومستندات نوعية معينة، ويمارس حق الإطلاع إتجاه الأشخاص أيضاً في حق الملزم الخاضع لفحص

¹ سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، دراسة تحليلية: قانونية، فقهية و قضائية مع أحدث الاجتهادات القضائية الصادرة عن المجلس الأعلى، ط1، دار القلم، الرباط، المغرب، 2003، ص 162.

² عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، عين السبع_الدار البيضاء_، المغرب، 2002، ص 116_117.

³ المادة 45 من. ق.إ.جبا.

جبائي وذلك عن طريق مطالبته بتقديم معلومات أو توضيحات حول ماورد في تصريحه¹. كما يعد حق الإطلاع أداة تدل في كل إجراء رقابي، إما لإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو المراجعة والتأكد من صحة المعلومات المستخلصة من دراسة أحد الملفات².

كما يخول حق الإطلاع لموظفي الإدارة الجبائية المختصة أن يطلعوا عند كل شخص خاضع للضريبة أو له علاقة بها على السجلات والفواتير وسائر المستندات التي تسمح لهم بالتحقق من صحة إستيفاء الضريبة المتوجبة عليه، وفي حال كانت السجلات والمستندات ممسوكة أو محفوظة بطريقة إلكترونية، يحق لموظفي الإدارة الضريبية المختصة طلب الإطلاع على المعلومات المسجلة على مستندات إلكترونية والحصول عليها بشكل مستندات رقمية أو ورقية يمكن قراءتها³.

كما يمكن حق الإطلاع الإدارة الجبائية من الحصول على معلومات من مصادر خارجية كيف ما كانت وسيلة حفظها بغية تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، وكذلك بعد الإمكانية الشرعية المفتوحة للإدارة قصد التعرف على مجمل المحاسبة الممسوكة من قبل المكلف بالضريبة أو الشركاء لتأكد من صحة الضرائب وتصريحات المكلفين الأخرين⁴.

تمارس الإدارة الجبائية حق الإطلاع على صحة ودقة المعلومات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أو الغير، فبواسطته تبحث عن أدلة الإثبات التي يتركز عليها في تحديد أسس الضريبة⁵. كما رفض المشرع الجزائري منح الإدارة الجبائية سلطات واسعة في ممارسة حق الإطلاع بل وضع له قيوداً، ضماناً لحقوق المكلف بالضريبة وإحتراماً لإرادته التي تتجسد أساساً في تنبيه التصريح كمبدأ عام لإثبات أسس الضريبة.

¹ مولاي عبد الرحمان أبيلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة(على ضوء الممارسة والإجتهد القضائي)، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2013، ص ص 259_260.

² بونس مليح، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، العدد التاسع، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2016، ص 40.

³ فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003، ص 108.

⁴ عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 30.

⁵ أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 144.

ثانياً: مبدأ حق الإطلاع

لا توجد مراقبة بدون عن الإستفسارات والفحوصات، وهذا الحق معترف به للإدارة الجبائية لجلب المعلومات المدونة في كل المستندات والوثائق المحاسبية ، وغير المصرح بها من طرف مختلف الشركات والمؤسسات والتنظيمات ، ويطبق هذا الحق تجاه الأشخاص المحددين قانوناً، وعلى وثائقهم الخاصة.

ثالثاً: الأشخاص الخاضعون لحق الإطلاع

يخضع لهذا الحق مجموعة من الأشخاص المتمثلة أساساً في:

1/ حق الإطلاع أمام الإدارات العمومية:

جاء في نص المادة 46 من ق.إ.جبا ما يلي "لا يمكن بأي حال من الأحوال ، لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك المؤسسات أو الهيئات، أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أما أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.

غير أن المعلومات الفردية ذات الطابع الإقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإقتصادية التي تجري بموجب الأمر رقم 65-297 ، المؤرخ في 02 ديسمبر 1965، والمتضمن تحديد مدة وكيفيات إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني، لا يمكن بأي حال من الأحوال، إستعمالها لأغراض المراقبة الجبائية ، إن الإدارات الحائزة على هذا النوع من المعلومات ، ليست ملزمة بما تستوجبه الفقرة السابقة"¹.

وبالتالي فإنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية ، طلب الإطلاع على الوثائق والأدلة التي بحوزة هذه الإدارات قصد تأسيس وعاء الضريبة.

فهي مثلاً يمكنها اللجوء إلى مصالح المنافسة والأسعار وأيضاً مصالح الشرطة القضائية والجمارك من أجل الإطلاع على كل المعلومات والوثائق التي تقع في يد هذه الهيئات.

¹ المادة 46 من ق.إ.جبا.

2/ حق الإطلاع أمام هيئات الضمان الإجتماعي:

يتعين على هيئات الضمان الإجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي ، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، والمبلغ الإجمالي لهذه هذه الأخيرة كما هي واردة في أوراق العلاج وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له، ويجب أن تصل الكشوف التي تعد قبل 31 ديسمبر من كل سنة، وعلى نفقة هيئات الضمان الإجتماعي، إلى مدير الضرائب الولائية قبل أول أبريل من السنة الموالية.

وفي نفس المضمار، تلزم الهيئة المكلفة بتسيير التأمين عن البطالة بتقديم قائمة الأشخاص المعنيين بالتأمين عن البطالة أو الذين تم شطبهم خلال السنة الماضية ، إلى إدارة الضرائب قبل 15 فبراير من كل سنة، كما تلزم الهيئات المدنية بتعويض الشركات ذات المنفعة العامة والإعانة التضامنية ، بتقديم قائمة الأشخاص المعنيين بالتأمين عن البطالة أو الذين تم شطبهم خلال السنة الماضية ، إلى إدارة الضرائب قبل 15 فبراير من كل سنة ، وتقوم هيئات أو صناديق الضمان الإجتماعي وكذا صناديق التعاضدية بتبليغ الإدارة الجبائية بكل المخالفات التي تم ضبطها فيما يخص تطبيق القوانين والتنظيمات المتعلقة بالضرائب والرسوم السارية المفعول².

3/ حق الإطلاع أمام الهيئات القضائية:

وفي هذا الصدد يمكن للإدارة الجبائية أن تطلب معلومات تتعلق بالوضعية الجبائية للمتقاضي بغض النظر عن طبيعة النزاع سواء كان مدنيا أو جزائيا ، حيث نصت المادة 47 من ق.إ.جبا على مايلي "يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية.

ويجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بإفترض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت

² محمد سعيد بوسعدية، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري (المبادئ الدستورية-الأسس القانونية والتنظيمية-أنواع الرقابة ومؤسساتها وآلياتها وقطاعاتها)، دار القصبة للنشر، الجزائر، 2014، ص280.

نتائجها الغش أو التملص من الضريبة ، سواء كانت الدعوى المدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى إنتفاء وجه الدعوى"¹.

وفي نفس السياق أوجب المشرع على ضرورة أن تبقى الوثائق المراد الإطلاع عليها مودعة لدى كتابة الضبط وتحت تصرف إدارة الضرائب خلال خمسة عشر (15) يوما للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية، وتخفيض هذه المدة إلى 10 أيام فيما يخص الجنايات².

4/ حق الإطلاع لدى الأشخاص المودع لديهم السندات العمومية:

نصت المادة 48 من ق.إ.جبا على الأحكام الخاصة بحق الإطلاع على الملفات المحفوظة في الأرشيف والسندات العمومية وسحبت ذلك على أصناف أخرى من المهن الحرة والإدارات العمومية والأرشيف وقد ورد ذلك كمايلي:

يتعين على كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب وكل الموظفين المكلفين بالأرشيف وإيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل طلب إطلاع من دون نقلها إلى أعوان التسجيل ، ويطبق كذلك هذا الحكم على الموثقين والمحضرين القضائيين وكتاب الضبط وكتاب الإدارات المركزية والمحلية؛

السماح للأعوان بأخذ المعلومات والمستخرجات والنسخ اللازمة لهم من أجل حماية مصالح الخزينة دون دفع مصاريف؛

وفي حالة الرفض، يثبت ذلك بمحضر يقوم عون التسجيل رفقة عون برتبة مفتش بتحرير لدى الحائزين المودع لديهم المعنيين بالأمر؛

كما حدد المشرع في هذه المادة مجالا زمنيا لإجراء هذا الإطلاع ، حيث لا يمكن طلب ممارسة حق الإطلاع المذكور أعلاه في أيام العطل؛

أما بالنسبة للأيام الأخرى فإن حصص الإطلاع من طرف أعوان داخل المستودعات ، حيث يقومون بالتحريات ، كما لا يمكن أن تتجاوز أربع (04) ساعات/يوميا¹.

¹ المادة 47 من ق.إ.جبا.

² المادة 5/4/47 من نفس القانون.

5/ حق الإطلاع لدى المصرفين والوسطاء البنوك:

في هذا الإطار تمارس الإدارة الجبائية حق الإطلاع لدى البنك على جميع المستندات والعمليات المسجلة في الحسابات المالية لزيائنه²، والبنك ملزم إجباريا بتقديم كل الكشوفات التي يطلبها المحقق الجبائي. وفي هذا الإطار ورد في نص المادة 51 مكرر 4 من ق.إ.جبا على أنه " يجب على المؤسسات البنكية أن ترسل كشفا شهريا عن سندات الدفع هذه إلى مدير الضرائب بالولاية التي تتبع دائرة إختصاصه الإقليمي".

ويجب أن تتضمن هذه القائمة، وعلى وجه الخصوص تعيين مكتب الإصدار ورقم الصك والمبلغ الذي يوافق البنك على دفعه وتعيين المستفيد من الصك وعنوانه وتعيين الشخص المستفيد من الخدمة المقدمة وعنوانه وتاريخ الإصدار وتاريخ قبض الصك³.

رابعاً: الجزاءات المترتبة عن رفض طلب حق الإطلاع

كل شخص أو شركة ترفض التعاون أو التعامل مع الإدارة الجبائية عند طلبها الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 من ق.إ.ج وبالتالي يتعرضوا لعقوبات مالية قدرها يتراوح من 5000 إلى 50.000 دج هذا عند رفض طلب الإدارة الجبائية.

كما يترتب عن هذه المخالفة ، زيادة على ذلك ، تطبيق تلجئة مالية قدرها 100 دج ، كحد أدنى، عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني ، تثبت بأن الإدارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق⁵. ولأجل تطبيق هذه العقوبة يجب إحترام الإجراءات التالية:

لا يتم النطق بالحكم بالغرامة والتلجئة إلا من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، التي تبث في القضايا الإستعجالية؛

¹ العيد صالحى؛ الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية-الرقابة الجبائية-المنازعات الجبائية)، ط3، دار هومه، الجزائر، 2008، ص ص 66_67.

² مولاي عبد الرحمان أبيلا، المرجع السابق، ص 267.

³ المادة 51 مكرر 4 من ق.إ.جبا.

⁵ المادة 62 من نفس القانون.

يتم تحريك هذه الدعوى على أساس عريضة يقدمها مدير الضرائب دون مصاريف؛

تبلغ نسخة من العريضة للأطراف، من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية؛

— بعد النطق بالحكم ، يقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة والتلجئة وهناك عقوبات خاصة، جاء ذكرها على بعض أصناف الوظائف وأهمها ما ورد في نص الفقرة الرابعة (04) من المادة 48 حيث " يعاقب على كل مخالفة يرتكبها موثق أو محضر قضائي يعمل لحسابه الخاص بغرامة مالية قدها 300دج"¹.

خامساً: القيود الواردة على حق الإطلاع:

ومن بين القيود الواردة على حق الإطلاع نجد:

1/ الأشخاص غير الخاضعين لحق الإطلاع:

إن الإدارة الجبائية وسعيها منها لإثبات أسس الضريبة عن طريق ممارسة حق الإطلاع قد تنسى أو تتغافل عن تطبيق النصوص القانونية على النحو الذي أراده المشرع الضريبي ، كأن تمارس ذلك الحق إتجاه الأشخاص غير الخاضعين له، وتجبرهم بالرد على طلبها تحت طائلة العقوبات المالية السابقة الذكر ، لأنه في حالة ما إذا قامت بذلك فإن أسس الضريبة المعتمدة تعتبر باطلة.

2/ الطابع الكتابي لحق الإطلاع:

عندما تمارس الإدارة الجبائية حق الإطلاع فإنه يجب أن يتخذ الطابع الكتابي ، ليس فقط ضمانا لحقوق المكلف بالضريبة ، بل يمكن أن يصبح ذلط الرد أو الإجابة دليل قوي في يد الإدارة الجبائية ، أما إذا أرادت إتخاذ حق الإطلاع إتجاه المكلف بالضريبة نفسه فيمكن أن يكون طلبها شفهي.

3/ السر المهني:

ومن بين أهم القيود الواردة على حق الإطلاع نجد السر المهني الذي نصت عليه المادة 48 الفقرة الثالثة (03) من ق.إ.جبا حيث ألزمت الموثقين والمحضرين القضائيين وكتاب الضبط وكتاب الإدارات المركزية والمحلية بضرورة إطلاع الإدارة الجبائية بكل العقود المودعة إليهم ، وفي الفقرة الرابعة (04) من نفس

¹ العيد صالحى، المرجع السابق، ص79.

القانون إستثنى من ذلك الوصايا والهبات المعدة من قبل الموصين الذين هم على قيد الحياة¹ ، وكذلك العقود المنصوص عليها في المادة 58 و 61 من قانون التسجيل².

وفي هذا الصدد الإدارة الضريبية لا يمكنها الإطلاع لدى الطبيب إلا على المعلومات غير مشمولة بالسر المهني، علما أن الطبيب لايمسك عادة محاسبة بالشكل المعروف في القانونين المحاسبي والجبائي باعتبار أن القانون لم يلزم الطبيب بمسك محررات شخصية من شأنها أن تكشف عن أسرار المرضى، ويشتمل السر المهني كل ما يراه الطبيب أو جراح الأسنان ويسمعه ويفهمه، أو كل ما يؤتمن عليه خلال أدائه لمهامه ، كما أن السر المهني يتقيد به الطبيب حتى في حالة وفاة المريض ، حيث أن الطبيب يسجل حصيلة اليومية في آخر يوم عمل، لذلك فإن الدفتر اليومي بالنسبة لهذه المهنة يتضمن فقط بيانات تتعلق بالتاريخ ومبلغ الأتعاب المحصل عليها والتي تشكل دخلاً خاضعاً للضريبة³.

وما تجدر الإشارة إليه هو أن المشرع أورد عقوبات جزائية في نص المادة 301 من ق.ع والتي تنص على مايلي "يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من 500 إلى 5.000 دج الأطباء والجراحون والصيدالة والقابلات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك"⁴.

وفي ظل غياب نص قانوني يوجب أفراد هذه الفئة بأن يقدموا للإدارة مثل تلك المعلومات التي تتعلق أساساً بطبيعة الخدمة الطبية وتكاليف الأداء، فقد يحتاج الإدارة هذه المعلومات لمواجهة ملزم آخر بها غير الطبيب⁵.

الملاحظ أن المشرع الجزائري سمح للإدارة الجبائية بالحصول على تلك المعلومات من طرف هيئات الضمان الإجتماعي، وذلك طبقا لما ورد في نص المادة 46 الفقرة 3 من ق.إ.جبا، فبعد الإطلاع على

¹ المادة 48 من ق.إ.جبا.

² المادة 49 من نفس القانون.

³ مولاي عبد الرحمان أبيلا، المرجع السابق، ص 267.

⁴ المادة 301 من ق.ع.

⁵ مولاي عبد الرحمان أبيلا، المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

الكشف السنوي الفردي للأطباء وطبيب الأسنان والقابلات والمساعدين الطبيين الذي توافيه مصالح الضمان الإجتماعي، فإنه يمكنها أن تقوم بتصحيح أسس الضريبة بعد مقارنتها مع الأرقام المصرح بها من الشخص الخاضع للضريبة¹.

وبالنسبة للمحامين جاء في نص المادة 13 من قانون التنظيم مهنة المحاماة " يمنع المحامي من إبلاغ الغير بمعلومات أو وثائق تتعلق بقضية أسندت إليه أو الدخول في جدال يخص تلك القضية مع مراعاة الأحكام التشريعية التي تقضي بخلاف ذلك، ويجب عليه في كل الحالات أن يحافظ على أسرار موكله وأن يكتفم السر المهني"². هذا النص القانوني يعد بمثابة حاجز في وجه الإدارة الجبائية التي تريد أن تمارس حق الإطلاع لدى المحامين.

أما فيما يخص المحاسبين فإنه لايمكنهم الدفع بالسر المهني إتجاه الإدارة الجبائية وإلا ستعتبر محاسبتهم أو الدفتر الذي يمسكونه غير قانوني³.

الفرع الثاني : حق طلب التوضيحات والتبريرات

من أجل أن تكون للإدارة الجبائية المعلومات الكافية عن الملف محل التحقيق، تطلب من المكلف بالضريبة أن يزودها بالمعلومات التي تراها ضرورية. وذلك بإرسال وثيقة إلى المكلف المعني على شكل مجموعة من الأسئلة التي تخص أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبه أو الملفات المقدمة. ونتيجة لذلك فإن طلب التبرير والتوضيح طريقة غير مباشرة تعتمد عليها الإدارة الجبائية، من أجل إثبات أسس الضريبة هذا بالنسبة للمكلف بالضريبة المقيم بالجزائر. أما بالنسبة للشركات الأجنبية التي تمارس نشاطها بالجزائر والتي لا تتوفر على منشأة أو محل إقامة، يجب عليها أن تعين ممثلاً عنها بالجزائر، وإلا تكون محل تقييم تلقائي نتيجة أي امتناع عن الرد على طلبات الإدارة بالنسبة للاستفسار على طلب

¹ المادة 3/46 من ق.إ.جبا.

² القانون رقم 13-07 مؤرخ في 24 ذي الحجة عام 1434 الموافق ل 19 أكتوبر 2013 المنظم تنظيم مهنة المحاماة، الجريدة الرسمية العدد 55 الصادرة في 2013/10/30.

³ مولاي عبد الرحمان أبيلا، المرجع السابق، ص 268.

معلومات أو توضيحها من طرف المكلف بالضريبة أو الشركات الأجنبية التي ليس لها محل إقامة بالجزائر والتي يطلب منها تعيين ممثل عنها بالجزائر.

نص المشرع في العديد من النصوص القانونية سواء فيما يتعلق بقانون الضرائب المباشرة أو قانون الإجراءات الجبائية على حق الإدارة في طلب التوضيحات والتبريرات .

حول المشرع للإدارة الجبائية ممثلة في مفتشيها الحق في مراقبة التصريحات وطلب التوضيحات والتبريرات كتابياً. كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة¹. وعليه فقد اشترط المشرع قبل اللجوء إلى إجراء الفرض التلقائي للضريبة نتيجة عدم الرد على طلب التبريرات والتوضيحات، إلزامية احترام الإدارة الجبائية ممثلة في مفتشيها إجراءات معينة لطلب التبرير والتوضيح تتمثل أساساً فيما يلي:

1- تدوين طلب التبرير والتوضيح كتابياً مع إلزامية تأسيسه، وهذا نتيجة لرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو عندما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب بخصوص المسائل التي يرى المفتش أنه من الضروري الحصول على توضيح أو تبرير بشأنها، عبارة عن رفض للإجابة على كل أو بعض النقاط المطلوب توضيحها؛

2- علاوة على وجوب ضرورة تدوين الطلب كتابة، يجب على المكلف بالضريبة أن يبين في طلبه بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات والتبريرات، على أن لا يتجاوز أجل الرد ثلاثين 30 يوماً². إلا أنه وما يؤخذ على المشرع الجزائري أنه أغفل نقطة جوهرية، وهي إلزامية تأسيس الطلب وتبيين صحة وجوده وإثبات إيداعه من طرف الإدارة الجبائية، التي يتعين عليها إثبات وجود اختلاف كبير يبرر الفارق بين المداخل المصروح بها والمبالغ المودعة في البنك باسمه مثلاً. هذا وقد

¹ المادة 1/19 من ق.إ.جبا.

² المادة 3/19 و4 من ق.إ.جبا.

اعترف القضاء الفرنسي بعدم إمكانية قيام المحقق بتقديم طلب التبرير، إذا لم يكن هناك فارق بين المداخيل المصرح بها والمبالغ المودعة في البنك لحساب رصيد المكلف بالضريبة¹.

وبالتالي « فإن عدم الرد على طلب التصريحات أو التبريرات يؤدي إلى التقييم التلقائي للضريبة »².

وبالوقوف على نصوص قانون الضرائب المباشرة نجد عدة نصوص قانونية تبين ذلك. فإذا لم يقدم المكلفون بالضريبة حسب المادة 03/132 من قانون الضرائب المباشرة المعلومات والتصريحات المنصوص عليها في المقطعين الأول و الثالث³ من هذه المادة، فإن الدخل يخضع تلقائياً للضريبة بالإضافة إلى تطبيق الزيادة في الحقوق المنصوص عليها في المادة 192». علاوة على أن المشرع و استناداً إلى المادة 03/196 من قانون الضرائب المباشرة « إذا لم يقدم المكلفون بالضريبة المعلومات والتصريحات المشار إليهما تبعاً للفقرة الأولى من هذه المادة، أو إذا طلب منهم تقديم التبريرات الضرورية تدعيماً للتصريح بأرباحهم ولم يقدموها خلال عشرة (10) أيام الموالية لاستلام الإشعار الموجه إليهم لهذا الغرض، فإن قواعد فرض الضريبة تحدد تلقائياً و تطبق الزيادة في الحقوق المقررة في المادة 192 المشار إليها سلفاً. بالإضافة إلى أنه في حالة النقص في التصريح أو عدم صحة المعلومات المقدمة تدعيماً للتصريح بالربح، تضاعف الضريبة كما هو محدد في المادة 193 المنصوص عليها آنفاً.

¹ C.E, 1^{er} juillet 1987, req n°52, 984.DF 1987. C2096 conclusions Fouquet, in J.LAMARQUE, *Livre des procédures fiscales*, Dalloz, 1999, p.44.

² «Le défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications entraîne la taxation d'office». J. GROSCLAUDE, P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, 2004, p.162.

³ وعليه تفرض الضريبة تلقائياً حسب المقطع الأول والثالث من المادة 3/132 :

المقطع الأول: في حالة التنازل عن مؤسسة مستغلة من قبل أشخاص طبيعيين أو ما يقابلهم خاضعين لنظام فرض الضريبة حسب التقدير الجزائي، أو وقف النشاط فيها، سواء كلياً أو جزئياً، وفي حالة التوقف عن ممارسة مهنة حرة أو استغلال مزرعة يقرر على الفور أساس ضريبة الدخل المستحقة على الأرباح الصناعية والتجارية، وغير التجارية التي لم تفرض عليه الضريبة بعد. وينسخ عقد إيجار الممتلكات المبنية من قبل أشخاص طبيعيين وما يقابلهم توفيقاً للنشاط. على أنه على المكلفين بالضريبة أن يشعروا المفتش في غضون أجل مدته 10 أيام يحدد كما هو مبين أدناه، بالتنازل أو وقف النشاط، وإخباره بالتاريخ الذي أصبح أو يصبح فيه فعلياً....

المقطع الثالث: يتعين على المكلفين بالضريبة التابعين لأرباح المهن الغير تجارية، أن يرسلوا إلى المفتش في أجل العشرة الأيام المنصوص عليه في المقطع الأول، فضلاً على المعلومات المشار إليها في المقطع المذكور، التصريح الخاص المنصوص عليه في المادة 28 أو المادة 30 حسب الحالة.

وعليه حسب المقطع الأول من نفس المادة 196 آنفاً، أنه يتعين على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للضريبة حسب ربحهم الحقيقي، أن يقدموا فضلاً على المعلومات المشار إليها في المادة السابقة¹، تصريحاًهم بالتنازل أو بالتوقف عن النشاط إلى مفتش الضرائب المباشرة التابع لمكان وجود مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية، حسب الحالة، وذلك حسب الأشكال المحددة في المادة 152 وفي أجل عشرة(10) أيام المقررة في المادة 195 أعلاه.

وما تجدر الإشارة إليه من خلال نفس المادتين(المادة 03/132 والمادة 03/196) أن المشرع قد أعاد نفس حالات عدم تقديم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين للمعلومات أو التبريرات المتعلقة بتصريحاتهم ، وإنما فقط يبقى التغيير قائم من حيث النظام الضريبي الخاضعين له سواء(حقيقي، جزائي). فكان من الأجدر الإبقاء على نص قانوني واحد، ويجب التمييز فقط من حيث النظام الضريبي الخاضع له المكلف بالضريبة (حقيقي، جزائي) . وتبعاً لذلك وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية وحسب نص المادة 05/43 فإنه « يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على كل مكلف بالضريبة يتمتع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها ».

وإذا كان المشرع الجزائري قد أشار فقط إلى الحالة الخاصة التي تلجأ فيها الإدارة الجبائية إلى التقييم التلقائي بسبب طلب التبريرات والتوضيحات، والتي تتمثل في حالة توقف أو تنازل المكلف بالضريبة عن ممارسة النشاط سواء كان خاضعاً للنظام الحقيقي أو الجزائي. فالمشرع الفرنسي تعرض إليها بالتفصيل في مجال الضرائب بصفة عامة بغض النظر عن النظام الضريبي الخاضع له المكلف بالضريبة سواء (إداري، جزائي، حقيقي). علاوة على ذلك ميز القضاء الفرنسي بين طلب التوضيح (demande de d'éclaircissement) وطلب التبرير (demande de justification). فيشمل

¹ تنص المادة 195 من ق.ض.م على أنه «... يجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو بالتوقف عن النشاط ضمن أجل عشرة أيام، كما هو محدد أدناه، وأن يحيطونا علماً بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعلياً، وكذا عند الإقتضاء، اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه...».

طلب التوضيح كل العناصر التي يتضمنها تصريح المكلف بالضريبة، وهذا بغرض الحصول على تفسيرات وشروح حول العناصر والمعلومات التي يشوبها غموض أو تناقض. أما طلب التبرير فهو أوسع، إذ عادة ما يكون نتيجة لطلب التوضيح والهدف من ورائه الحصول على أدلة إثبات تتعلق بمصدر غير مصرح به أو حول نفقات ظاهرة تتجاوز المداخل المصروح بها. وعليه فالإدارة الجبائية من أجل التأكد من صحة التصريحات، يمكنها أن تطلب من المكلف بالضريبة كافة المعلومات والتوضيحات والتبريرات المتعلقة بالتصريحات المودعة من طرفه.

ففي ما يخص طلب المعلومات والتوضيحات ومن أجل أن تكون للإدارة الجبائية المعلومات الكافية على الملف محل التحقيق، تطلب من المكلف أن يزودها بالمعلومات التي تراها ضرورية، وذلك بإرسال وثيقة إلى المكلف المعني على شكل مجموعة من الأسئلة التي تخص أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبه أو الملفات المقدمة.

أما فيما يتعلق بطلب التبرير: أي طلب الإثبات والتفسيرات، فيحول المشرع للإدارة الجبائية الحق أو الحرص على الحصول على معلومات دقيقة، هذا الطلب الذي عادة ما يتعلق بالضرائب على الدخل، والذي غالباً ما يوجه إلى مسيري الشركات الذين يتعين عليهم إثبات وتبرير الطلبات التالية :

الوضعية العامة للمكلف (التكاليف المبالغ فيها)؛

إثبات التكاليف التي تسمح بتخفيض المداخل العامة التي بدورها تؤدي إلى تخفيض الضرائب؛

طلب الأدلة التي سمحت للمكلف بالرفع من ثروته العقارية أو المنقولة.

هذا وبغض النظر عن الحالات السابقة، يمكن للإدارة الجبائية ممثلة بأعوانها¹ أن تطلب من المكلف كل التفسيرات الضرورية عن وضعية أي نوع من الضرائب. وما تجدر الإشارة إليه أنه لا يمكن اللجوء إلى طلب التبرير إلا بعد وضع ميزانية مالية لوضعية المكلف بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية، وذلك للتأكد وإثبات ما إذا كان هناك توازن بين مصادر دخله المعروفة والإمكانات والوسائل التي

¹ يشترط المشرع أن يكون للعون رتبة مراقب على الأقل.

يمارس بها نشاطه ونمط معيشتته¹. وعليه فعلى القاضي الإداري التحقق من صحة العناصر المثارة من طرف الإدارة الجبائية، التي تثبت وجود إخفاء في المداخيل المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة، إذا ما بررت الإدارة الجبائية وجود فارق بين المداخيل المصرح بها وحسابه البنكي مثلاً. فإن التاريخ الواجب التقيد به هو تاريخ إرسال الطلب وليس بعده هذا من جهة، ومن جهة أخرى إذا ما ارتكزت على نمط معيشة المكلف بالضريبة في طلب تبريرها، فإنه يجب أن تثبت أمام القاضي بأن المكلف بالضريبة قد أقدم على نفقات كبيرة على عدة مستويات مثل: العقارات، القيم المنقولة²، المنقولات، هذا علاوة على النفقات العادية الضرورية الخاصة، ولكن بشرط أن لا تفوق هذه النفقات المداخيل المصرح بها. وبالرجوع إلى قرارات مجلس الدولة الفرنسي بخصوص طلب التبريرات فإن أي دخل يظهر وجود فارق بين مداخل حساباته البنكية ومبلغ موارده المعروفة، وهذا نظراً لغياب الرد (الإجابة) على طلب التبرير فإن صاحبها يخضع للتسوية عن طريق التقييم التلقائي³. « Régulièrement taxé d'office » لكشوف حساباته « relevés de comptes » إضافة إلى ذلك فقد أوجب مجلس الدولة الفرنسي وحماية لحقوق المكلف بالضريبة، ضرورة الإشارة في الطلب المقدم إلى المكلف بالضريبة أنه يمكن أن يتعرض لإجراء التقييم التلقائي في حالة عدم إجابته أو إجابته في ميعاد متأخر⁴. لكن إذا اكتتب التصريح واستحال وصوله بسبب حجز الوثائق. يجب على الإدارة الجبائية أن توافق للمكلف بالضريبة على "أجل معقول"، ابتداء من تاريخ إرجاع الوثائق، لتسوية هذه الوضعية⁵. و« بالعكس، فإن التقييم التلقائي يتعرض له المكلف بالضريبة لغياب قوة تبرر الاكتتاب المتأخر»¹.

¹ D.BERNGERE, *La preuve en matière fiscale*, Thèse de doctorat, Université de droit, d'économie et des sciences d'Aix Marseille, 1992.p.223, p. 60.

² يقصد بالقيم المنقولة: " les valeurs mobilière " الأسهم والسندات.

³ C.E avril 1978 n°2381 et 8416, 7°et 8°s.-s.; RJF 6/78, n°228, in Lefèbre, *Contrôle fiscal*, Op. Cit, CFV. N .3581.

⁴ J.LAMARQUE, *Livre des procédures fiscales*, Op. Cit, p.54.

⁵ « Si la souscription de la déclaration est rendue impossible pour cause de saisie des documents, l'administration doit accorder « un délai raisonnable » au contribuable, à compté de la date de

إلا أن مجلس الدولة الفرنسي وسعياً منه لحماية حقوق المكلف بالضريبة، أصبح يقبل فقط بالإجابة الكافية (Suffisante) دون الأخذ الحصري بالإجابات الدقيقة، أي المقنعة. وبهذا يكون القضاء الفرنسي قد تعامل مع المكلف بالضريبة بنوع من المرونة، إذ يمكن للمكلف بالضريبة أن يثبت ما جاء في تصريحه أو محاسبته بوسائل غير تلك التي حددها المشرع الفرنسي، مثل التصريحات الشرفية للغير والتعاملات المصرفية². بل ذهب مجلس الدولة الفرنسي إلى أبعد من ذلك بحيث أصبح يأخذ حتى بالإجابات غير الكافية، لكن بشرط أن تكون قابلة للرقابة فيما بعد من طرف الإدارة الجبائية. أما الإجابة الغير قابلة للرقابة فإنها مستثناة من الأخذ بها، وهذا نظراً لصعوبة إثبات صحتها أو لطابعها العام³.

وما تجدر الإشارة إليه، أن القضاء الفرنسي حصن المكلف بالضريبة من إجراء التصحيح التلقائي، وذلك بقبوله الأخذ حتى بالإجابة الغير كافية والقابلة للتبرير أو الرقابة اللاحقة إلى جانب الإجابة الكافية، باستثناء عدم رد المكلف بالضريبة غير الكافي، الذي يعتبر بمثابة امتناع عن الرد يترتب عنه حق الإدارة في الفرض التلقائي للضريبة. وهذا ما نستدل عليه من خلال نص المادة 5/44 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه « يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى: على كل مكلف بالضريبة يمتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها»، علاوة على ذلك يعتبر بمثابة إمتناع عن الرد، الإجابة خارج الآجال والمواعيد المحددة من طرف

restitution des documents, pour régulariser sa situation ». CE. 28 sept. 1985 n°44514, R.J.F, 1988, 11, comm. 1185, in T.LAMBERT, *Contrôle fiscal*, Op. Cit, p.138.

¹ « Par contre, la taxation d'office est encourue en l'absence de force majeure justifiant une souscription tardive ». CE. 22 juin 1984, n°33858, R.J.F, 1984, 8-9, comm. 927, in T.LAMBERT, *Contrôle fiscal*, Idem.

² CE 10 juin 1983, n°2650. 7° et 9, s.s;R.J.F.8-9 /83 N. 933, in Lefèbre, *Contrôle fiscal*, Op. Cit, CFV. 3932.

³ C.E. 1^{er} juillet 1983, n°22552, 7° et 8° s.s;R.J.F 10/83 N°1098, in Lefèbre, *Contrôle fiscal*, Ibid. CFVII. 3933.

الإدارة الجبائية، والذي يجب أن لا تقل في كل الحالات سواء بصدد التصريحات أو التوضيحات عن 30 يوماً¹، « تحسب من استلام الرسالة، والتي يجب أن ترسل على شكل رسالة موصى عليها مع إشعار بريدي بالاستلام»². وعليه فكل خرق لهذا الالتزام يجعل المدين به محل تقييم تلقائي، غير أنه ومع ذلك فإنه يمكن للمكلف بالضريبة طلب تمديد الأجل في حالة ما إذا كان طلب الإدارة الجبائية يتضمن عدة أسئلة يصعب الإجابة عليها خلال المدة المعدة سلفاً، غير أن تقدير مدة التمديد تبقى من اختصاص السلطة التقديرية للقاضي، الذي يقضي فيما إذا كانت المدة كافية أولاً. بيد أن المكلف بالضريبة إذا ما أثبت قيام قوة قاهرة حالت بينه وبين القيام بعملية الرد على طلب التوضيح، فإنه يستند إليها كحجة يتذرع بها أمام الإدارة الجبائية من أجل التحفظ من القيام بإجراء الفرض التلقائي للضريبة.

وللتنبية فإن طلب تبليغ التصريح يخضع إلى نفس الأحكام العامة المتعلقة بالتصريح الضريبي، إذ يجب توجيه الطلب إلى مقر المكلف بالضريبة المشار إليه في تصريحه، فإذا غير مقره الجبائي فيقع على عاتقه إخطار الإدارة بمقره الجديد، وفي حالة عدم قيامه بذلك تكيفه الإدارة الجبائية على أنه رفض للإجابة، وبالتالي فلا يمكنه الاحتجاج أمام القضاء بتغيير العنوان. وهذا ما نبرره من خلال قرار المحكمة العليا الذي ينص على ما يلي: « من المقرر قانوناً أنه إذا كان للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد فإن الضريبة تؤسس في مكان محل الإقامة. ولما كان من الثابت - في قضية الحال - أن الطاعن تعرض لضريبة تكميلية على الدخل لسنة 1979 مرتين، رغم كونه قد صرح للإدارة الضريبة بالجزائر بتغيير محل إقامته من غرداية إلى الجزائر العاصمة، فإن قضاة الاستئناف برفضهم لطلبه الهادف إلى الحكم بأن الضريبة الصادرة من مفتشية الضرائب لغرداية غير قانوني يكونوا بقضائهم ذلك قد خالفوا القانون»³.

إن قرار المحكمة العليا السالف الذكر، وبصرف النظر عن كون وقائع القضية قد تضمنت فرض ضريبة مزدوجة على المكلف بالضريبة لانعدام التصريح، وهذا ما يثير مشكل عبء الإثبات على من

¹ المادة 19 من ق.إ.جبا.

² « À compter de la réception de la lettre qui doit, de ce fait, être expédiée sous forme de pli recommandé avec avis de réception postal. ». T.LAMBERT, *Redressement fiscal*, Op. Cit, p.97.

³ قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية المؤرخ في 1997/01/27، ملف رقم 62575، قضية (ز.م) ضد نائب مدير الضرائب لولاية الأغواط، نائب مدير الضرائب لولاية غرداية، المجلة القضائية لسنة 1992، العدد 04.

يقع؟ من الثابت قانوناً أن المكلف بالضريبة هو الذي يقع عليه عبء الإثبات. وهذا ما يستخلص من حيثيات القضية أن المكلف بالضريبة لم يحترم الالتزامات المفروضة عليه قانوناً، والمتمثلة أساساً من خلال وقائع القضية في التصريح بالمقر الجديد، أو عدم الرد على طلبات الإدارة الجبائية المرسلة إلى عنوانه القديم المدون في تصريحه، يعد بمثابة امتناع على التصريح بالمقر الجديد أو عدم الرد على طلبات الإدارة الجبائية بالمقر القديم. وهذا ما يعطي للإدارة الجبائية الحق في اتخاذ الإجراءات القانونية الردعية في مواجهة المدين (le redevable) بها، دون النظر فيما إذا كانت نيته حسنة أو سيئة. و بهذا يكون قضاة القانون قد أسسوا حكمهم، بالحكم بصحة فرض الإدارة لعقوبة الفرض التلقائي للضريبة على المكلف بالضريبة الذي لا يحترم التزاماته الجبائية، و يكونوا بذلك قد أصابوا في حكمهم بناء على الوقائع السابقة، وبالتالي فبقضائهم هذا يعتبروا قد طبقوا القانون دون القول بالتعسف في تطبيقه¹.

وطبقاً للمبدأ المتعارف عليه قانوناً، يجب أن يرسل طلب الإدارة في رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، ليكون دليل إثبات في حساب المواعيد وإن كان المشرع الجزائري لم ينص على ذلك صراحة. وما يبرر هذا الرأي هو الرجوع إلى القاعدة العامة المطبقة في مجال: التصريح الضريبي، والتحقيق، وإجراء إعادة التقييم، مع العلم أنه في حالة إرسال الإدارة الجبائية لرسالتين: الأولى تعرض الأسئلة، والثانية تطلب الوثائق المتحصل عليها من طرف البنك مثلاً، فإن ميعاد الرد يبدأ من تاريخ وصول تلك الوثائق وليس من وصول طلب التبرير. وما يبرر هذا الموقف أنه قد تم تأسيسه والحكم به من طرف مجلس الدولة الفرنسي². غير أن « الإدارة الجبائية إذا لم تعذر المكلف بالضريبة لا يمكنها أن تقوم بالتقييم التلقائي للضريبة، ويجب عليها إذاً أن تنظر في الطعن بالإجراءات الوجيهة. ومع ذلك فإن الإدارة لا تقوم بوضع الأعذار في الحالات التالية:

- إذا كان المكلف بالضريبة يغير دوماً مكان الإقامة أو يقيم في محلات متنقلة؛
- إذا نقل المكلف بالضريبة مقره الجبائي للخارج من دون أن يودع هذا التصريح بالمداخيل؛

¹ سيداعمر محمد، الجزء المترتب عن عدم إستجابة المكلف بالضريبة لطلبات الإدارة الجبائية (دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي)، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 09 العدد 01 جوان 2016، الجزء B، تصدر عن جامعة غرداية_الجزائر، ص 181_182.

² CE 14 juin 1989 req, n°66 – 089; RJF 1989, p. 481. In J.LAMARQUE, *Livre des procédures fiscales*, Op. Cit, p.57.

- إذا لم يتم المكلف بالضريبة بتعريف المركز الشكلي للمؤسسة أو ختم المحكمة التجارية؛
- إذا لم ينظر المراقب الجبائي المكان الذي ينشط فيه المكلفين بالضريبة أو الغير¹».

وما تجدر الإشارة إليه: « أن المكلف بالضريبة عندما يمتنع عن طلبات التصريحات والتبريرات أو في حالة عدم التصريح أو التصريح المتأخر، فإن الإدارة الجبائية تبلغ المكلف بالضريبة بالأساس الخاضع للضريبة تلقائياً، و بالاقتطاعات (فقط بالنسبة لمجمل المداخيل الغير المصرح بها والغير مبررة)، وهذا للقيام بفرض الضريبة على الدخل الإجمالي²». ولعل من أبرز الإشكاليات التي يثيرها طلب التبرير الذي تعتمد عليه الإدارة في تحديد أسس الضريبة وإثباتها، هي إجابة المكلف بالضريبة التي لا يمكن أن تقتنع بها الإدارة الجبائية. ومن ثم تعتمد إجراءات التصحيح الوجيهي، بل قد تؤدي إلى نتيجة خطيرة وهي حرمان المكلف بالضريبة من الوجيهية، وتتبع بشأنه الإجراءات التلقائية التي تنعدم فيها الضمانات الممنوحة له قانوناً لسبب وحيد هو عدم اقتناع المفتش بإجابة المكلف بالضريبة المقدمة لإثبات ذلك أو خلو الوثائق والمعلومات من الطابع المقنع لتبرير ذلك. كما أن المشرع لم يتعرض لهذه المسألة بالتفصيل،

¹ « Si l'administration n'adresse pas de mise en demeure, le contribuable ne peut faire l'objet d'une taxation d'office et l'administration doit alors avoir recours à la procédure contradictoire. Toute fois, l'administration n'est pas tenue de procéder à une mise en demeure dans les cas suivants:

- Si le contribuable change fréquemment son lieu de séjour ou séjourne dans les locaux meublés;
- Si le contribuable transfère a l'étranger son domicile fiscal sans déposer sa déclaration de revenus;
- Si le contribuable ne s'est pas fait connaître du centre de formalités des entreprises ou du greffé du tribunal de commerce;
- Si un control fiscal n'a pu avoir lieu du fait de contribuables ou de tiers». J.GROSCLAUDE, PH.MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Op. Cit, p.162.

² « Lorsque le contribuable n'apas répondu aux demandes d'éclaircissement ou de justification ou en cas d'absence de déclaration (ou déclaration tardive) et après mise en demeure restée sans réponse après trente jours, les services fiscaux sont fondés à notifier au contribuable les bases d'imposition d'office qu'ils ont retenues (uniquement pour les sommes non déclarées ou non justifiées) et qui serviront à établir l'imposition à L'IRG ». E.DISLE, J. SARAF, DECF1, *Manuel et application droit fiscal*, (c) dunod, paris, 2005,p.468.

بل أشار فقط إلى المكلفين بالضريبة الواجب عليهم مسك المحاسبة من خلال تقديم محاسبة دقيقة¹. وهنا تظهر أهمية الرقابة القضائية من أجل منع تعسف الإدارة الجبائية ومراقبة شروط تطبيق إجراء التصحيح التلقائي، بسبب غياب الرد أو بسبب الإجابة غير المقنعة وهذا من أجل ضمان حقوق المكلف بالضريبة.

وخلال هذه القبول إن صحة رفض إجابة المكلف بالضريبة الغير مقنعة من عدمها، والمثبتة من طرف الإدارة الجبائية عن طريق إجراء الرقابة لطلب التصريحات والتبريرات يرجع أساساً للسلطة التقديرية للقاضي للفصل فيها. وأخيراً وبالنظر إلى التشريع المقارن التونسي نجد أنه لم يعتمد القانون التونسي بعض وسائل التحري الجبائي المعتمدة في بعض القوانين الأجنبية على غرار القانون الأمريكي الذي يكرس مؤسسة "الجوائز الجبائية". حيث يقرر أن كل من يمكن الإدارة من معلومات تفيدها في إثبات الغش غش شخص آخر من الأداءات والضرائب له الحق في الحصول على "جائزة" تتمثل في نسبة من المبلغ الذي تسترجعه الإدارة الجبائية مقابل تلك المعلومات².

المبحث الثاني: إثبات الغش الجبائي

في كثير من الاحيان ما يجد أطراف الضريبة وبالأخص المكلف بالضريبة في وضع حرج لإثبات صحة طلباته أو درء دفع الإدارة مثل ضياع محاسبته أو وثائقه المحاسبية فيلجأ المكلف بالضريبة لوسائل الإثبات المنصوص عليها في القانون الخاص. وهذا بسبب غياب وسائل الإثبات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وطبعاً هذا بشرط ان تتصف تلك الوسائل بالطابع الكتابي إحتراماً للقواعد المطبقة في

¹ المادة 5/19 و 6/ من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص على أنه:

5- كما يمكن أن تكون تصريحات الخاضعين للضريبة غير المدعمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم

المماثلة محل تصحيح تلقائي؛

6- غير أنه إذا قدم المكلف بالضريبة بناء على طلب من المفتش، محاسبة دقيقة، من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها، فإنه لا يمكن تصحيحها إلا تبعاً للإجراء الحضوري.

² أحمد الورفلي، تؤول قواعد القانون الجبائي، مداخلة أقيمت في دورة دراسية نظمها المعهد الأعلى للقضاء يومي 19 و 20 فيفري 1998، دراسات في القانون الجبائي، تونس، 2003، ص 221.

مجال المنازعات الادارية هذا من جهة، ومن جهة أخرى نتولى دراسة وسائل الإثبات القضائية المتمثلة أساساً في: التحقيق القضائي الإضافي علاوة على الخبرة القضائية¹.

المطلب الأول: وسائل الإثبات العامة

سنحاول من خلال هذا المطلب الأول توضيح أدلة الاثبات العادية. فسنستهل دراستي بالكتابة أولاً، ثم المحررات الرسمية والعرفية ثانياً، أما ثالثاً وأخيراً فسنخصصه لادلة الاثبات ذات القوة المحدودة والمعفية.

أولاً : الكتابة

تعرف الكتابة على أنها ورقة محررة لإثبات عمل قانوني أو واقعة مادية تنشأ عنها حقوق والتزامات². وبالنظر الى أغلب التشريعات ومعظم القوانين قاعدة ان " الأصل في الإثبات الكتابة" وفي المادة الضريبة تعتبر الحجة الكتابية وسيلة الإثبات الأكثر اقناعاً لانها واضحة ومتكاملة، بالإضافة إلى أنها عمل الإدارة الضريبية والتعامل معها تحكمه الأوراق والوثائق مادام أن إجراء التعامل إجراء كتابي³.

كما تعتبر من اهم طرق الاثبات، وتصلح لاثبات جميع الوقائع المادية او التصرفات القانونية، وأيا كانت قيمة الحق المراد إثباته، وقد أخذت كل التشريعات الحديثة بالكتابة كدليل من أدلة الاثبات، بقصد توفير الحماية و الضمانات للتصرفات القانونية التي تنظمها العقود. وللإشارة إلى أنها تكمن أهميتها في كونها دليلاً يمكن تهيئته مقدماً عند صدور التصرف⁴. بالإضافة إلى ذلك تعد الكتابة في المنازعات الضريبية إحدى أدلة الإثبات لضمان حماية أموال وحقوق المكلف بالضريبة والخزينة العمومية وفقاً لأحكام المادتين 01 و 11 من ق.إ.جبا.ج، ذلك عندما ينشأ الخلاف ويطرح النزاع امام القاضي الاداري، فكل من المكلف بالضريبة وادارة الضرائب يدعيان، وللإشارة أن الأمر لا يقتصر على الإدعاء، بل للقاضي الإداري السلطة في جمع وفحص المستندات المقدمة من طرف كل من المكلف بالضريبة

¹ سليم كمون، الإختبار في المادة الجبائية، مجلة القضاء والتشريع، العدد 03، مركز الدراسات القانونية والقضائية، وزارة العدل، مارس 2011، ص 11.

² كريم مفتاح، خصوصية الاثبات في المادة الجبائية، ط 1، دار السلام للنشر، الرباط، المغرب، 2016، ص 91.

³ عبد الرحمان ابليللا، المرجع السابق، ص 406.

⁴ عارف منور عبد الرحمان السعيدة، دور الاثبات في حل المنازعات الضريبية وفقاً لقانون ضريبة الدخل الاردني، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات

الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، عمان، الاردن، 1985، ص 228.

وإدارة الضرائب، مما يقتضي التحقق من جميع جزئياتها وتفحصها بتمعن¹. وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 23_11_2004 " حيث أن المستأنف عليها لا تنفي إفادة المستأنف بتخفيض جزئي يعد طعنه أمام لجنة الطعن للولاية زاعمة أنها نفذته في حق المستأنف.

حيث أنه بالرجوع إلى أوراق الملف يتضح أن مبلغ التخفيض لم يخصم من المبلغ الإجمالي للضريبة المقدّر ب 575.483 دج حسب ما هو ثابت من التنبيه المبلغ للمستأنف.

حيث أن مديرية الضرائب بعجزها عن إثبات مطابقة مبلغ الضريبة المفروض لقرار التخفيض رغم تبليغها له قد خالفت المادة 300 الفقرة الرابعة من قانون الضرائب المباشرة، يتعين بالتالي القول أن الإستئناف مبرر والقضاء بإلغاء القرار. وما يلاحظ أنه تستند الكتابة كدليل من أدلة الإثبات في المنازعة الجبائية إلى نص المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية. علاوة على ذلك أن للأوراق المكتوبة دور كبير وهام في الإثبات في المنازعة الجبائية وفقاً لأحكام المادة 44/3 من القانون السالف الذكر. وهذا ما أخذ به المشرع المصري في الإثبات بالكتابة في المنازعة الإدارية². وللإشارة فمن بين أهم وسائل الإثبات الكتابي³، نجد وسيلة الإثبات بالمحضر، إذ يتعلق هنا بمحركات التي تعدها الإدارة الضريبة لإثبات واقعة مادية منتجة ولها أثرها في القرار الضريبي، وهكذا تلجأ إليها الإدارة كلما تعذر عليها الإثبات بوسائل أخرى ويقصد بهذه المحاضر تحديد محاضر الكتابية التي يمسكها المأمورون المحلفون بالإدارة لمعاينة وقائع مادية محددة.

كما يتضمن القانون الضريبي مقتضيات قانونية تخول معاينة بعض الوقائع المادية من خلال محاضر كتابية، وبالتالي تسمح للإدارة الجبائية بإثبات هذه الوقائع بالإعتماد على هذه الوسيلة. وهكذا تستعمل المحاضر الخاصة في معاينة المخالفات الجبائية.

وعلاوة على ذلك هناك شروط أساسية يجب أن تتوفر في المحاضر أهمها هي:

¹ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وأثارها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص ص 209-210.

² ماجد الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 275. وأنظر كذلك في هذا الشأن: أحمد كمال الدين موسى، نظرية الإثبات في القانون الإداري، مؤسسة دار الشعب، القاهرة، مصر، 1977، ص 123.

³ سالم الشوابكة، عبد الرؤف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القاضي الضريبي، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، المرجع السابق، ص 66.

أن يكون المحضر مكتوباً، وأن يكون محرراً من قبل مفتش محلف وأحياناً من قبل مفتشين¹.

ثانياً: المحررات الرسمية والعرفية

سنتناول في بداية الأمر التعريف بالاوراق الرسمية، ثم نتطرق الى دراسة المحررات العرفية على

النحو التالي:

1_الأوراق الرسمية: هي السندات التي يثبت فيها موظف عام او شخص مكلف بخدمة عامة طبقاً

للاوضاع القانونية، وفي حدود اختصاصه ما تم على يديه او ما ادلى به ذوي الشأن في حضوره².

وتكون الورقة الرسمية حجة بكل ما جاء فيها من تصريحات في المستندات يقر بها المكلف

بالضريبة إيجاباً ادارة الضرائب، ويلحق بها وصف الرسمية دون حاجة للإقرار بها، على نقيض الورقة العرفية

التي لا تكون حجة بما فيها قبل الاقرار بها، ويثبت الحجية للورقة الرسمية بالنسبة لأطرافها وفي مواجهة

الغير، ما لم يطعن فيها بالتزوير وفقاً لأحكام المادة 342 من ق.م³.

2_المحررات العرفية: هي أوراق مكتوبة بشأن تصرف قانوني، ولا يتدخل موظف عام او شخص

مكلف بخدمة عامة في تحريرها، لذلك فالمصدر القانوني الوحيد لإنشاء السند العرفي وإكتسابه الحجية في

الإثبات هو التوقيع الذي يعتد به قانوناً، أي أن التوقيع بالامضاء او ببصمة الختم او ببصمة الاصبع هو

المصدر القانوني لإضفاء الحجية على الورقة العرفية⁴.

ثالثاً: أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة والمعفية

تنوع أدلة الإثبات من أدلة ذات قوة محدودة فيما يخص حجيتها (البينة والقرائن بنوعيتها)،

وأدلة أخرى يعفى صاحبها من تقديم دليل آخر (الإقرار واليمين الحاسة).

I: أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة:

سنطرق في البداية الى البينة ثم القرائن بنوعيتها على النحو التالي:

¹ كريم مفتاح، المرجع السابق، ص ص 91-93.

² عايدة الشامي، خصوصية الاثبات في الخصومة الادارية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2008، ص ص 27-28.

³ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وأثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 215.

⁴ عايدة الشامي، المرجع السابق، ص ص 29-30.

1_البينة: يقصد بالبينة أقوال الشهود العدول المعروفين بالصدق والأمانة يقرون ما سمعوه وما عاينوه من وقائع، وان الاثبات بالشهادة في المسائل الضريبية أضعف من الكتابة، نظراً للتصرفات القانونية التي تصدرها ادارة الضرائب المتمثلة في القرارات وسندات الدفع والتحصيل وتقدير الوعاء الضريبي. والتي تكون غالباً مكتوبة بموجب محررات رسمية، أما إثبات الوقائع المادية المتنازع فيها والمتعلقة بالخصوم الإدارية فإنه يجوز إثباتها بكافة طرق الإثبات، أي أنها تخضع للقواعد العامة في الاثبات، بإعتبار أن الوقائع المادية غالباً ما تقع دون الإعداد لها بالدليل الكتابي المسبق.

2_القرائن بنوعيتها: سنتناول القرائن القانونية في بداية ثم نطرق الى القرائن القضائية على النحو التالي:

أ_القرائن القانونية: تعد من اهم الوسائل التي يقوم عليها الاثبات غير المباشر، و لها أهمية بالغة في الاثبات ونظمتها التشريعات وجعلتها دليل من أدلة الاثبات في المنازعات الضريبية القائمة بذاتها. بالإضافة الى المصلحة القضائية التي تقوم عليها القرينة القانونية من حيث أنها تساعد على اقامة الدليل أمام القاضي الاداري¹.

ب_القرائن القضائية: وهي القرينة التي يستمددها القاضي من واقع الحال أو من واقعة معلومة ليصل الى واقعة مجهولة. وفي المادة الضريبية أفرز الاجتهاد القضائي بعض القرائن التي كان لها دور في توزيع عبء الإثبات².

وللقرائن القضائية عنصران، اولهما يتكون من وقائع يتحقق القاضي الإداري من ثوبتها في المنازعات الضريبية المطروحة أمامه، سواء أكان ذلك بنفسه عن طريق المعاينة أو غيره ممن يثق فيهم، كأهل الخبرة الذين يعينهم لذلك أو قد يكون بأي طريق آخر من طرق الاثبات، كالكتابة والبينة، وفقاً للقواعد الخاصة لكل منها أو بجملة هذه الطرق مجتمعة، وهذه الوقائع هي التي يقدرها القاضي الاداري ويستنبط منها دلالتها على الوقائع المراد اثباتها في المنازعات الضريبية، فلا بد ان يثبت هذا الاساس بشكل قاطع، حتى يكون الاستنباط الذي بني عليه سليماً، اما اذا كانت الواقعة المستنبط منها واقعة محتملة او غير

¹ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وأثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص223.

² كريم مفتاح، المرجع السابق، ص87.

ثابتة بيقين، فانها لا تصلح مصدرا للاستنباط، اما العنصر الثاني فمعنوي، وهو استنباط الواقعة المجهولة من الواقعة الثابتة¹.

II_ الطرق المعفية من الاثبات: تنحصر الطرق المعفية من الاثبات في الاقرار واليمين الحاسمة.

1- الإقرار:

جاء في نص المادة 341 من ق.م ما يلي " الاقرار هو اعتراف الخصم امام القضاء بواقعة قانونية مدعى بها عليه، وذلك أثناء سير الدعوى المتعلقة بها الواقعة"².

ويقصد بالإقرار أيضاً "إعتراف شخص لآخر بواقعة تكسبه حقاً، مع قصد المقر ان يلزم نفسه بهذا الاقرار، وحسب القواعد العامة، يأتي الاقرار بناء على وجود منازعة موضوعية بين طرفين"³.

ويعد الإقرار سيد الأدلة قديماً وحديثاً، وهو الاجراء الحاسم في انهاء النزاع القائم بين المكلف بالضريبة وادارة الضرائب والمطروح اما القاضي الاداري، واذا كان الاقرار اخبار يتضمن تصرفاً قانونياً، فهو يتجه الى ترتيب أثر قانوني معين، وهو ثبوت الحق في ذمته واعفاء خصمه من اقامة الدليل عليه بالطرق المحددة قانوناً لهذا تسري عليه القواعد التالية:

الإقرار تعبير عن ارادة المقر، أي أنه يرتب أثر قانونياً معيناً، وهو ثبوت الحق المقر به في ذمته

و إعفاء خصمه من اقامة الدليل لذلك يجب ان يصدر عن شخص له أهلية التصرف؛

الاقرار حجة قاصر على المقر، ويجب ان يكون عن قصد، أي إتجاه ارادة المقر الى ترتيب أثر

قانوني، وهو الإعتراف بثبوت الحق محل الإقرار في ذمته بشكل حقيقي وجاد، وهذا ما قضى به مجلس

الدولة في حيثيات قراره الصادر بتاريخ 2004/02/17 " حيث ان عدم احترام ادارة الضرائب

للاجراءات الشكلية المذكورة وعدم اتباعها في الموضوع ممارسة المستأنف لنشاط فعلي معين بالطرق

القانونية يجعل الضريبة المفروضة على المستأنف باطلة، حيث أن القرار المستأنف أخطأ في تطبيق القانون

¹ كوسة فضيل، المرجع نفسه، ص234.

² المادة 341 من ق.م.

³ كريم مفتاح، نفس المرجع ، ص97.

باعتبار الضريبة القائمة بمجرد التصريح بوجود إقرار بممارسة النشاط خلافاً للواقع لذا يتعين إلغاء القرار والفصل من جديد بإبطال الضريبة¹.

وما تجدر الإشارة إليه أن القوة الثبوتية للإقرار تكمن فيما يلي:

— يجب ان يكون مكتوباً، وهذا في غير الحالات التي ينص فيها المشرع على القبول الضمني؛

— يجب ان يكون محددًا وواضحاً، بمعنى أن يكون منصباً ومتضمناً للواقعة موضوع الإثبات، وأن يفيد بشكل لا لبس فيه بأن هناك إقراراً من قبل المقر بهذه الواقعة.

— يجب أن يكون قاطعاً، أي يضع حداً لكل نقاش حول إثبات الواقعة المعينة وذلك بكيفية لا تقبل الشك، ولا التراجع عنه.

— يجب أن يكون هناك طرف مقابل مستفيد وإدعاءات محددة، بمعنى أن الإقرار يأتي بناء على وجود منازعة موضوعية بين الطرفين، ولذلك لا يمكن إقرار التصريح الذي يتعين أن يتقدم به الملزم عن الواقعة المنشئة للضريبة إقراراً بالمفهوم الذي تعرضنا له، ما دام أن هذا التصريح لم يكن مقابل إدعاءات محددة، ولم يأت في إطار منازعة قائمة بين الإدارة و الملزم².

2_ اليمن الحاسمة والمتممة: اليمن في الأنظمة الوضعية هي الحلف بالله العظيم، والتي يؤديها

خصم أمام القضاء بناء على طلب الخصم الآخر، أو طلب المحكمة على وجود او عدم وجود واقعة تخص النزاع، وذلك عند انعدام الدليل في الدعوى او عدم كفايته.

وما ينبغي الإشارة إليه هو عدم وجود أي قرار للغرفة الإدارية بالمحكمة العليا او مجلس الدولة

يقضي بقبول اليمين كدليل للاثبات في المنازعة الضريبة كما ان الفقه الجزائري لم يتطرق لهذه المسألة³.

¹ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص238.

² عبد الرحمان ابيلا، المرجع السابق، ص424.

³ كوسة فضيل، المرجع نفسه، ص ص244-248.

المطلب الثاني: وسائل الاثبات القضائية

سعى المشرع الجزائري لتسهيل مهمة القاضي الاداري ومنحه صلاحيات متميزة عن تلك المنوطة للقاضي العادي التي من خلالها يضع نوعاً من التوازن بين الادارة الجبائية والمكلف بالضريبة، إذ يلزم هذا الأخير بتقديم الأرقام الحقيقية عن نشاطه وبالمقابل يفرض على الإدارة تسيب قرارها المتضمن أسس الضريبة الجديدة من أجل السماح للمكلف بالضريبة مناقشتها ومن أجل أن يتأكد بأن الإدارة إحتزمت كل النصوص القانونية. ولإشارة فإن القاضي له صلاحيات أخرى غير سلطة التحقيق فقط (دعوى الإلغاء) بل له صلاحيات أخرى مستمدة من طبيعة المنازعات الجبائية والمتمثلة في: التحقيق الاضافي ومراجعة التحقيق و الخبرة القضائية وعليه سوف نتناول كل عنصر على حدى.

الفرع الاول: التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق (التحقيق المضاد)

جاء في نص المادة 1/85 من ق.إ.ج " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، وهي التحقيق الاضافي ومراجعة التحقيق ". من خلال هذا النص يتضح لنا ان هناك نوعين من التحقيق ألا وهما : التحقيق الاضافي ومراجعة التحقيق او ما يسمى بالتحقيق المضاد، باعتبارهما من اهم الحقوق أثناء سير الدعوى الضريبية.

أولاً: التحقيق الإضافي

بالنظر إلى نص المادة 85 السالفة الذكر من نفس القانون الفقرة الثانية على أنه " يكون التحقيق الإضافي إلزامياً، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم، وعندما يحصل، بعد إجراء تحقيق إضافي، أن يتدرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة العلم بها، بل يجب ان يخضع الملف لإيداع جديد..."¹.

وما تجدر الإشارة إليه أن هناك شروطاً أساسية بينها المشرع من خلال المادة المشار إليها أعلاه:

¹ المادة 2/1/85 من ق.إ.جبا.

أن التحقيق الإضافي الإلزامي لا يقدم الا في شكل طلب من المكلف بالضريبة. بمعنى ذلك ان هذا الأخير في حالة حصوله على وسائل إثبات جديدة، يجب عليه تقديم طلب كتابي للقاضي وليس مجرد ملاحظات أو مرافعات شفوية.

علاوة على ذلك الحصول على وسائل جديدة قبل الحكم: أي أن المكلف بالضريبة في حالة ما اذا وقع بين يديه بيانات أو عناصر تؤكد صحة مزاعمه ومطالبه التي أسس عليها دعواه وكانت تلك الوسائل جدية، وحاسمة في حل النزاع، فإن تقديم طلب التحقيق الإضافي أمام القاضي قبل اصدار الحكم، لأنه بعد ذلك لا يمكنه أن يتقدم بطلب إلتماس إعادة النظر، وفي حالة أمر القاضي بإجراء التحقيق الإضافي، فإنه تتبع الإجراءات العادية والتي تخص فقط تلك الوسائل الجديدة التي إعتد عليها المكلف بالضريبة في طلبه. وعليه فإن التحقيق الإضافي يكون إلزامياً، كلما قدم المكلف بدفع الضريبة وسائل جديدة قبل الحكم في الدعوى وهذا وفقاً لما نصت عليه المادة 2/85 من ق.إ.جبا السالفة الذكر¹.

ثانياً: مراجعة التحقيق (التحقيق المضاد)

لا يتعلق الأمر هنا بالتحقيق الذي يقوم به القاضي، أو التحقيق الإضافي السالف الذكر وإنما التحقيق الذي تقوم به الإدارة الجبائية عند مراقبة الوضعية المالية للمكلف بالضريبة أو التحقيق في محاسبته.

ففي ما يخص مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد فقد نصت عليه نفس المادة التي سبق ذكرها في عنصر مراجعة التحقيق، وهذه الحالة من التحقيق تكون اذا ما رأت المحكمة ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإن العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير تلك التي قاموا بها في التحقيق الأول وذلك في حضور المشتكي أو وكيله أو في حالة ما إذا كانت الدعوى تتعلق بضريبة محلية، يمكن لرئيس المجلس البلدي حضور هذه العملية، وكذا يمكن إستدعاء عضوين من لجنة الطعن الإدارية المنشئة

¹ أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، _ الدعوى الضريبية نموذجاً _، الامل للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 194.

على مستوى الدائرة، وبعد الانتهاء من هذه العملية يقوم العون المكلف بمراجعة التحقيق بتحرير المحضر الذي يتضمن ملاحظات المشتكي.

وللاشارة فإن المادة 85 من ق.إ.جبا نصت على أن عملية مراجعة التحقيق يقوم بها أحد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول الإضافي السابق لهذه العملية.

وكما نعلم أن النزاع لا يجمع المكلف بالضريبة بالعون المحقق، وإنما بينه وبين المصلحة التابع لها ذلك العون لذلك، وحسب رأينا من الأجدر أن تتم مراجعة التحقيق من طرف لجنة تنشأ لهذا الغرض أو على الأقل إستبدال العون المحقق الأول بمحقق أكثر منه درجة، وهذا لإضفاء نوع من الأهمية والقيمة على نتائج عملية مراجعة التحقيق.

وما تجدر الإشارة اليه فمثلاً أغفل المشرع تحديد مدة التحقيق الإضافي، فقد أغفل أيضاً تحديد المدة التي يتم من خلالها مراجعة التحقيق (المضاد) ولا يمكننا تبرير هذا الإغفال إلا بأنه ترك تحديد مدة التحقيق في الحالتين للسلطة التقديرية للقاضي بحسب نوع وأهمية النزاع المطروح أمامه.

الفرع الثاني: الخبرة كوسيلة إثبات للغش الجبائي

تمثل الخبرة إحدى الإجراءات الرئيسية للتحقيق الذي يأمر به قسم الجرح ، سواءً أكان ذلك تلقائياً أو بناءً على طلب أحد أطراف الخصومة الإدارية أو المكلف بالضريبة، أو كليهما معاً، وفي الحالة التي تقرر فيها المحكمة إجراء الخبرة فإنها تقوم بتحديد مهمة الخبير حسب الحالة، وتبين لهم المهام المراد القيام بها والمدة اللازمة لإيداع تقاريرهم لدى كتابة الضبط¹.

فالقاضي الضريبي أمام تعقد المادة الضريبية وتشعبها يجد نفسه مجبراً على الإعتماد على الخبرة كوسيلة من سائل التحقيق. خاصة وانه ملزم بالبث فيما أحيل عليه من قضايا بالرغم من الإكراهات التي قد يتعرض إليها. إلا اعتبر وفقاً للقانون الجنائي ناكراً للعدالة².

¹ عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص 80.

² عبد الحق عميمي، أحكام إجتهد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس_أكادال_الرباط، المغرب، السنة الجامعية: 2013/2012، ص 271.

وعليه تعتبر الخبرة من طرق الإثبات في المنازعات الضريبية، وهي إجراء جوازي للقاضي الإداري يأمر به من تلقاء نفسه أو بناء على طلب المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب وفقاً لأحكام المادة 86 من ق.إ.جبا، كما أن المادة 89 منه أحالت على أحكام المواد ذات الصلة، الواردة في قانون الاجراءات المدنية والإدارية، وهو ما يتعلق الأمر بالمادة 125 إلى غاية المادة 145 منه.

أولاً: تعريف الخبرة

إن الخبرة القضائية هي وسيلة من وسائل الإثبات يتم اللجوء إليها إذا إقتضى الأمر كشف دليل وتعزيز أدلة قائمة، كما أنها إستشارة فنية يستعين بها القاضي أو المحقق في مجال الإثبات لمساعدته في تقدير المسائل الفنية التي يحتاج تقديرها إلى دراية علمية لا تتوافر لدى عضو السلطة القضائية المختص بحكم عمله وثقافته¹. كما يمكن تعريفها على أنها المهمة الموكولة من قبل المحكمة أو الهيئة القضائية إلى شخص أو إلى عدة أشخاص أصحاب إختصاص أو مهارة أو تجربة في مهنة ما أو فن أو صناعة أو علم لتحصل منهم على معلومات أو آراء أو دلائل إثبات... الخ. ولا يمكن لها أن تؤمنها بنفسها وتعتبرها ضرورية لتكوين قناعتها للفصل في نزاع معين².

كما تعرف بأنها إستيضاح رأي أهل الخبرة في شأن إستظهار بعض جوانب الوقائع المادية التي يستعصى على قاضي الموضوع إدراكها بنفسه من مجرد مطالعة الأوراق والتي لا يجوز للقاضي أن يقضي في شأنها إستناداً لمعلوماته الشخصية وليس في أوراق الدعوى وأدلتها ما يعين القاضي على فهمها، والتي يكون إستيضاحها جوهرياً في تكوين قناعته في شأن موضوع النزاع³. وفي هذا الشأن فهناك من نظر إلى الخبرة على أنها تكليف شخص من قبل المحكمة برؤية موضوع النزاع، والإدلاء برأيه الفني فيه إلى المحكمة في المسائل التي لا يمكن للقاضي الوصول إليها بمفرده⁴.

¹ عبد الحميد الشواربي، التزوير والتزييف مدنيا وجزائيا في ضوء الفقه والقضاء، منشأة المعارف، مصر، 1996، ص 552.

² أميل أنطوان ديراني، الخبرة القضائية، المنشورات الحقوقية، ط1، بيروت، لبنان، 1977، ص 17.

³ همام محمد، محمود زهران، الوجيز في إثبات المواد المدنية والتجارية، ب. ط، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2003، ص 357.

⁴ سالم الشوابكة، المرجع السابق، 89.

ومن خلال ذكر بعض التعريفات والتي لا يمكن حصرها يتبين لنا أن الخبرة تهدف إلى التعرف على وقائع مجهولة من خلال الواقع المعلوم، فهي وسيلة تضيف إلى الدعوى دليلاً. حيث يتطلب هذا الإثبات معرفة أو دراية لاتتوافر لدى رجال القضاء نظراً إلى طبيعة ثقافتهم وخبراتهم العلمية، كما قد يتطلب الأمر إجراء أبحاث خاصة أو تجارب علمية تستلزم وقتاً لايتسع له عمل القاضي. فالخبرة تقتصر على المسائل الفنية دون المسائل القانونية، لأن المحكمة مفروض فيها العلم بالقانون علماً كافياً. فبالتالي فإن الخبرة تتمثل في استعانة القاضي أو الخصوم بأشخاص مختصين في مسائل يفترض عدم المام القاضي بها، للتغلب على الصعوبات الفنية أو العلمية المتعلقة بوقائع النزاع، وذلك للقيام بأبحاث فنية وعملية، واستخلاص النتائج منها في شكل رأي يخضع لتقدير المحكمة¹. وهذا وفقاً لما نصت عليه المادة 1/86 من ق.إ.جبا على أنه " يمكن ان تأمر المحكمة الادارية بالخبرة، وذلك إما تلقائياً وإما بناءً على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبير². إذن فمن الناحية القانونية تستطيع كل جهة قضائية أن تأمر بإجراء خبرة بناءً على طلب النيابة العامة أو أحد الأطراف. كما يمكن أن تأمر بذلك من تلقاء نفسها³. وعليه فإن الأمر بالخبرة كما ذكرنا سابقاً يخضع للسلطة التقديرية للقاضي. وعلى هذا الأخير قبل كل شيء تحديد النقاط والعناصر الأساسية التي يستند عليها للأمر بالخبرة، وكذلك عليه بيان مهمة الخبير، وبالتالي أمر القاضي يمكن أن يكون بالرفض أو القبول.

I_رد الخبير:

ورد في نص المادة 86 من ق.إ.جبا على أنه " يجوز لكل طرف ان يطلب رد الخبير الذي عينته المحكمة الادارية وخبير الطرف الأخر ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد بإسم الإدارة.

¹ كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وأثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص ص 249-252.

² المادة 1/86 من قانون الاجراءات الجبائية.

³ محمد مروان، نظام الإثبات في المواد الجنائية في القانون الوضعي الجزائري، معد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة وهران_السانيا_، الجزائر، السنة الجامعية 1994_1995، ص 2018.

وفي هذه الحالة، يوجه طلب الى المحكمة الادارية في أجل ثمانية (08) أيام كاملة، اعتبار من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ إسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة. كما يجب أن يكون الطلب مبرراً، ويثبت في هذا الطلب بتأعاجلاً بعد رفع الدعوى على الطرف الخضم"¹.

II_ أسباب رد الخبير

بالنظر إلى التشريع الجزائري نلاحظ أن المشرع الجزائري لم يبين أسباب الرد حصراً كما فعلت بعض التشريعات كالمشرع المصري أو المشرع الفرنسي وإنما أتى بمثال خاص هو القرابة ومثال عام هو السبب الجدي. ويذهب أغلب الفقه الى أن أسباب رد الخبير تشبه أسباب رد القاضي، وإعتبار أسباب رد القضاة هي نفسها أسباب رد الخبراء، هو أسلوب أقرب الى الواقع العملي ومنهج سليم. وذلك نظراً لتقارب مهام كل من القاضي والخبير اذ كل منهما يشارك في تحقيق العدالة عن طريق الفصل في قضايا المواطنين. فالقاضي يفصل في المسائل والنقاط القانونية. والخبير يعطي رأيه في النقاط العلمية أو التقنية والتي كثيراً ما تكون هي أساس الحكم الذي يصدره القاضي في النزاع المطروح عليه للفصل فيه. إذ أنه وان كان القاضي مصدر القرار فإن الخبير هو صانعه². وبالتالي يتمتع القاضي بسلطة تقديرية واسعة في تعيين مهمة الخبير، التي تنحصر في الأمور الفنية والتقنية فقط. أما الأمور القانونية فهي صلاحية القضاء حصراً. وبالتالي فإن القاضي هو الذي يحدد مجال الخبرة. كما يمكن أن يطلب التوسع في مهمة الخبير، كما يمكن للخصوم طلب تعديل مهمة الخبرة لمواجهة بعض الظروف أو الحالات الطارئة³.

وعليه فإن الخبير عند عجزه عن القيام بمهامه التي أسندت له أو تعذر عن القيام بها فإن المكلف بالضريبة يجوز له طلب إستبداله أو رده إن وجدت أسباب لذلك. كما أن هذا الرد لا يكون مقبولاً إلا في الحالات الآتية:

¹ العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية_ الرقابة الجبائية_ المنازعات الجبائية)، ط3، دار هومه، الجزائر، 2008، ص ص 111-112.

² محمد زهدور، الموجز في الطرق المدنية للإثبات في التشريع الجزائري، ط1، الجزائر، 1991، ص 60.

³ السعدية جاني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، العدد 05، لسنة 2014، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، مطبعة الأمنية_الرباط_المغرب، 2014، ص 25.

القوة القاهرة؛

القرابة الغير مباشرة لغاية الدرجة الرابعة؛

تبرير وجود مصلحة شخصية أو سبب جدي.

وبالإضافة إلى ذلك يجب تقديم طلب رد الخبير أمام الجهات القضائية التي عينته. ويكون قبل انجاز الخبرة وبعد تعيين الخبرة، وإلا فإنه لا يجوز إثارة مسألة الرد. وهذا حسب ما قرره مجلس الدولة في قراره الصادر يوم 2001/02/19. هذ القرار الأخير الذي إستأنفته مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس إذ أن القرار الصادر على تقرير الخبرة حرره خبير عقاري مثيراً لأول مرة على مستوى مجلس الدولة مسألة عدم اختصاص الخبير. في حين أنه وبالنسبة لكون الخبير العقاري ليس مؤهل للقيام بالخبرة المحاسبية فان هذا الدفع جاء متأخر وكان يجب على المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع والإجراءات المنصوص عليها في المادة 52 من ق.إ.م.إ. مما يجعل هذا الدفع بدوره غير سديد.

ثانياً: أعمال الخبرة القضائية

سنتطرق في البداية الى مهمة الخبير أولاً ثم إجراء الخبرة ثانياً على النحو التالي:

1_ مهمة الخبير: بعدما يقع إختيار الخبير، الذي يراه القاضي مناسباً لإجراء التحقيق في القضية المعروضة، يتم تحديد المهمة أو المهام التي سيقوم بها، حيث يسطر ذلك في الأمر التمهيدي الذي يصدره، وتختلف هذه المهمة حسب إختلاف الواقعة المنشئة أو التي على أساسها تم فرض الضريبة أو الرسم فهناك:

خبرة عقارية لتحديد القيمة الإيجارية أو التجارية للعقار؛

خبرة تقديرية لتقييم المحاسبة؛

خبرة تقديرية لتقدير دخل الملزم؛

خبرة دقيقة لتحديد أحد العناصر التي تدخل في أساس الضريبة¹.

¹كريم مفتاح، المرجع السابق، ص34.

كما اشترط المشرع على القاضي تحديد مهمة الخبير بصفة واضحة ودقيقة، على ان المسائل التي يتعين تحديدها يجب ان لا تتعدى المسائل الفنية والتقنية. اذ لا يمكن للقاضي أن يأمر الخبير بتحديد الطرف الذي وقع منه الخطأ بغرض تحديد الطرف الذي تقع عليه المسؤولية، لأن هذا يعد تنازل من القاضي عن إحدى اختصاصاته وأن هذا يعد خرقاً للقانون، كما أن عدم تحديد مهمة الخبير من شأنه أن يؤدي الى طول سيرها، وعدم دقتها.

2_ إجراء الخبرة:

أن أهم قاعدة تقوم عليها الخبرة والتي قد تعطىها مصداقية أكثر فعالية، هي قاعدة التواجهية بمعنى أن الخبرة يجب أن تجرى أمام الطرفين، وذلك بالشكل الذي يسمح لكل طرف من إبداء رأيه أمام الخبير في ما يقدمه الطرف الآخر. كما يعد من اهم شرط يراقبه القضاء في الخبرة هو شرط التواجهية. والمقصود منه حسب المحكمة أن يقوم الخبير بإستدعاء جميع الأطراف لجلسة الخبرة.

إن شرط التواجهية بهذا المفهوم ليس غاية في ذاته، ولكنه وسيلة للمحافظة على حقوق الطرفين في الدفاع عن حقوقهم ومصالحهم، بحيث أن المقصود منه هو تحويل الفرصة والحق لكل طرف ليطلع ويناقش الوسائل والوثائق المدلى بها من الطرف الآخر، وما يلاحظ أنه لسبب أو لآخر لا يتم إحترام التواجهية، فغالباً ما يكتفي الخبير بالجلسة الاولى التي قد يجتمع فيها الطرفان، وقد يعتذر طرف، ويكتفي الخبير بالاجتماع بالطرف الحاضر في انتظار ان يجتمع بالطرف المتخلف وذلك كل على حدى.

وما يحدث فعلياً هو أن بعض الخبراء، إما أنهم ينون مستتجائهم على مستندات ووثائق لم يطلع عليها الطرف الآخر الذي غالباً ما يكون المفتش المحقق، وإما أنهم يرفضون بالمرّة اطلاع المفتش على هذه الوثائق، وإما أن هذه الوثائق غير موجودة أصلاً وإما على الأقل لا ترفق بتقرير الخبرة المقدمة للمحكمة¹.

¹كريم مفتاح، المرجع السابق، ص ص 35-36.

وفي هذا الصدد تجدر الإشارة الى ان عملية الخبرة يقوم بها خبير تعيينه المحكمة ، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي، واذا اقتضى الأمر، الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة أيام (10) على الأقل من بدء العمليات.

بعد ذلك يتوجه الخبراء الى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الادارة الجبائية، وكذلك المشتكي و/ أو ممثله، وإذا اقتضى الامر ذلك، يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية.

ثم يقوم عون الادارة بتحرير محضر مع اضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء بتحرير اما تقرير مشترك او تقارير منفردة. ويتوجه بعد اتمام الخبرة الى كتابة ضبط المحكمة لوضع المحضر وتقارير الخبرة، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوماً كاملة¹. كما يقدم الخبراء كشفاً عن أمر تفرغهم ومصاريفهم وأتعابهم وتتم تصفية ذلك وتحديد الرسم بقرار من المحكمة الإدارية طبقاً للتعريف المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية. وفي هذا الصدد لا تؤخذ بعين الاعتبار، عند تحديد الأتعاب، التقارير التي تقدم بعد أكثر من ثلاثة (03) أشهر من غلق المحضر.

كما يجوز للخبراء أو الأطراف في ظرف (03) أيام كاملة إعتبار من تاريخ تبليغهم قرار رئيس المحكمة الإدارية أن يعترضوا على التصفية أمام هذه الجهة القضائية التي تبث في المسألة بصفتها غرفة استشارية، واذا رأت المحكمة ان الخبرة غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر باجراء خبرة جديدة تكميلية، تتم ضمن الشروط السابقة الذكر².

¹ العيد صالح، المرجع السابق، ص ص 112-113.

² المادة 10/9/86 من ق.إ.جبا.

ثالثاً: أهمية الخبرة وحقوق الخبير

سنتطرق في البداية إلى أهمية الخبرة ثم إلى حقوق الخبير على النحو التالي:

1_ أهمية الخبرة:

يتمتع تقرير الخبير بأهمية كبيرة، خاصة إذا تعددت التقارير من عدة خبراء وكانت تتضمن نفس النتائج، فهنا يمكن لكل طرف ذو مصلحة أن يتمسك به لتدعيم طلباته. فبالنسبة للمكلف بالضريبة فان عملية الإثبات تسهل عليه. وذلك بالإعتماد على تقرير الخبير كوسيلة لبيان وجود الزيادة في تقدير أسس الضريبة، بشرط أن تكون العمليات التي إستند عليها الخبير صحيحة. ولكن هذا لا يعني بأن المكلف بالضريبة يتخلص من عبء الإثبات بكل الوسائل وجود الزيادة في الضريبة المفروضة عليه.

2_ حقوق الخبير: يتمتع الخبير بمجموعة من الحقوق والتي يمكن إجازها فيما يلي:

الحماية والمساعدة اللازمتين اللتين يقدمهما النائب العام للخبير القضائي لأداء المهمة التي أسندتها إليه الجهة القضائية؛

وأن يتقاضى الخبير القضائي مكافأة عن خدماته وفقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما ويحدد مقدار هذه المكافأة القاضي الذي عينه وتحت رقابة النائب العام، ويمنع منعاً باتاً، تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في هذا المجال على الخبير أن يتقاضى مكافأة من الأطراف مباشرة؛ كما يعاقب كل شخص يهين الخبير القضائي أو يتعدى عليه بعنف أثناء تأدية مهامه وفقاً لأحكام المادتين 144 و 148 من ق.ع حسب الحالة¹.

¹ جمال نجمي، اثبات الجريمة على ضوء الاجتهاد القضائي (دراسة مقارنة)، ط2، دارهوم، الجزائر، 2013، ص ص 251-252.

خاتمة الباب الأول:

يستخلص مما سبق أن جريمة الغش الجبائي تعتبر من الجرائم الإقتصادية التي تمس بالإقتصاد الوطني والتي يلجأ إليها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من الضريبة بصفة كلية أو جزئية. ويكون ذلك بمختلف الطرق التدليسية.

وترجع أسباب الغش الجبائي إلى أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة من جهة و أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية علاوة على أسباب أخرى متعلقة بالنظام الجبائي. وللتعريف بهذه الجريمة فقد حددنا أركانها والمتمثلة في الركنين العاميين لكل جريمة: ألا وهما: الركن المادي علاوة على الركن المعنوي بالإضافة إلى الركن الشرعي.

ومن أجل الكشف عن هذه الجريمة تتخذ الإدارة الجبائية مختلف وسائل الرقابة المتمثلة في التحقيق بشتى أنواعه (محاسبي، معمق، مصوب) من جهة، بالإضافة إلى إجراء المعاينة وهذا من أجل الكشف على مختلف الطرق والوسائل التدليسية. علاوة على ذلك ومن أجل الوقوف على الأساس الحقيقي الخاضع للضريبة يمكن للإدارة الجبائية أن تطلب من المكلف بالضريبة طلب التبرير والتوضيح لمختلف العمليات الجبائية التي يقوم بها سواء التصريحية منها أو المحاسبية.

وأخير ينبغي على الإدارة الجبائية من أجل إثبات هذه الجريمة (جنحة الغش الجبائي) وجب الإعتماد على مختلف وسائل الإثبات سواء وسائل الإثبات العامة والمتمثلة في الكتابة أولاً، ثم المحررات الرسمية والعرفية ثانياً، أما ثالثاً وأخيراً فخصصه لأدلة الإثبات ذات القوة المحدودة والمعفية هذا من جهة. ومن جهة أخرى تناولت وسائل الإثبات القضائية و المتمثلة في: التحقيق الاضافي ومراجعة التحقيق و الخبرة القضائية. وهذا بهدف الكشف والتحري على ملبسات الجريمة وتحديد الأساس الخاضع للضريبة المتملص منه سواء بصفة كلية أو جزئية.

الباب الثاني :

الجزاء المترتب على جريمة الغش الجبائي

يترتب على المخل بالتزاماته الجبائية سواء التصريحية منها أو المحاسبية جزاء ناتج عن التملص أو محاولة التملص بالطرق التدليسة لكل أو جزء من الضريبة الملزم بدفعها. وعليه فإن المشرع الجبائي الجزائري سواء فيما يتعلق بالقوانين الموضوعية للحماية أو فيما يتعلق بقانون الإجراءات الجبائية فرض مجموعة من الجزاءات على المكلف بالضريبة المرتكب لهذه الجريمة الجنحية.

فإنطلاقاً من تكييف المشرع لهذه الجريمة (الغش الجبائي) على أنها جنحة يعاقب عليها بعقوبتين:عقوبة جبائية من جهة، وعقوبة جزائية من جهة أخرى، بالإضافة إلى العقوبات التكميلية. فبالتالي من أجل متابعة مرتكب هذه الجريمة يجب على الإدارة الجبائية إتباع مجموعة من الإجراءات لرفع الدعوى تتمثل أساساً: في الشروط الموضوعية لرفع الدعوى عموماً بالإضافة للشروط الشكلية الأخرى المتمثلة في الشكوى، وأخيراً يبقى للقاضي السلطة التقديرية لتطبيق العقوبة وذلك إما بالأخذ بإحد هاتين العقوبتين الجبائية أو الجزائية أو هما معاً.

الفصل الاول: إجراءات المتابعة القضائية

ينبغي على الإدارة الجبائية لرفع دعوى أمام قاضي قسم الجنح متابعة المكلف بالضريبة المرتكب لجريمة الغش الجبائي إتباع جملة من الإجراءات إنطلاقاً من ضرورة توافر الشروط الموضوعية العامة للدعوى والتي يجب على المدعي والممثل في الإدارة الجبائية التحلي بها، بالإضافة إلى الشروط الموضوعية الخاصة والمتمثلة أساساً في الشكوى المقدمة من طرف الإدارة الجبائية.

وماينبغي الإشارة إليه أن الشكوى في مجال جريمة الغش الجبائي تعتبر من النظام والتي لا يجوز مخالفتها. وبالتالي يمكن للقاضي إثارتها من تلقاء نفسه. وعليه فإن نفس إجراءات تقديم الشكوى من طرف الإدارة الجبائية هي نفسها الإجراءات التي يتبغى على الإدارة الجبائية إتباعها في حالة الإقدام على سحبها إذا لم يمكن في صالحها رفع الدعوى.

المبحث الأول: إجراءات سير الدعوى أمام القضاء

لا تحرك الدعوى العمومية عن جريمة الغش الضريبي إلا بناءً على شكوى من إدارة الضرائب دون إنذار المخالف بتسوية وضعيته إزاء التنظيم الجبائي. وهذا ما أشارت إليه المواد 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 4119 من قانون التسجيل، والمادة 2/34 من قانون الطابع والمادة 199 من قانون الرسم على رقم الأعمال¹. وللإشارة فإن تحريك الدعوى العمومية في المجال الجبائي وعلى غرار المخالفات الجمركية تتولد عن المخالفات الضريبية دعويان:

- 1- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامة الجزائية؛
- 2- دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق الجزاءات وهي الغرامة الجبائية والمصادرة. غير أن وجه الشبه بينهما ينتهي عند هذا الحد. فإذا كانت النيابة العامة تستقل بالدعوى العمومية في المخالفات الجمركية تحركها وتباشرها طبقاً لأحكام قانون الإجراءات الجزائية في الوقت ذاته الذي تستقل فيه إدارة الجمارك بالدعوى الجبائية التي تمارسها بالدرجة الأولى طبقاً لقانون الجمارك. فالأمر يختلف بالنسبة للمخالفات الضريبية التي تتميز بوحدة الدعويين العمومية والجبائية من حيث التحريك أن أوكلت النصوص الضريبية كلها صلاحية تحريكهما لإدارة الضرائب ليس إلا.

¹ تنص المادة 305 من ق.ض.م على انه : " تباشر المتابعات من اجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الاجراءات الجبائية، علاوة على ذلك تنص المادة 534 من ق.ض.م.غ على أنه " تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 532 أعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية، وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الاجراءات الجبائية، إضافة إلى المادة 2/119 من قانون التسجيل والتي نصت على أنه " تتابع المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية أمام الجهة القضائية المختصة، وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الاجراءات الجبائية، كما نلاحظ أيضاً نص المادة 2/34 " تلاحق المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه من قانون الطابع والتي نصت على أنه " أمام الجهة القضائية المختصة وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الاجراءات الجبائية، وأخيراً أكدت المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال على أنه " تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 117 وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الاجراءات الجبائية (نلاحظ ان المادة 119 المشار إليها اعلاه معدلة بموجب المواد 40 من ق.م لسنة 1998 والمادة 21 من ق.م لسنة 2008 والمادة 26 من ق.م لسنة 2012.

المطلب الأول: تقديم الشكوى

يقصد بالشكوى الضريبية: " مجموعة القواعد الواجب إتباعها للمطالبة بحماية الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية " ¹. وكأصل عام ترفع الشكوى من طرف المكلف بالضريبة أمام المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب ² لأسباب عديدة، منها إذا شعر بتعسف في تقدير المادة الخاضعة للضريبة من أجل تصحيح حساب وعاء الضريبة المفروضة عليه، أو للإستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي ³. وهذا وفقاً لأحكام المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية ⁴.

فبالتالي تعد الشكوى الضريبية المقدمة إلى الإدارة الضريبية من طرف المكلف إجراءً إدارياً بحثاً، أو بالأحرى تعتبر تظلم إداري، وليس دعوى قضائية. وعليه تعتبر الشكوى من النظام العام اذ يتعين على القاضي ان يثير عدم استيفائها في جميع مراحل الدعوى وبالخصوص عند تفحصه للعريضة الأصلية المفتوحة للدعوى ⁵. وعليه ترفع الشكوى في حالة ارتكاب مخالفة الغش الجبائي طبقاً للمادة 303 من

¹ Gilles moel, la réclamation préalable devant le service des impots, L .G.D.J. 1985, P 203.

² شكوى إدارة الضرائب لم تشترط فيها قوانين الضرائب المختلفة أية شكلية معينة سوى أنها من إدارة الضرائب أي ممضية من مديرها أو من نيوبه ومؤرخة مسببة من حيث الوقائع والقانون، موجهة ضد شخص طبيعي أو شخص معنوي ويقع عبء إثبات المخالفة على عاتق إدارة الضرائب. أنظر: بوناظور بوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والإجتهد القضائي في الجزائر، الغش الضريبي والتهريب الجمركي، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، المرجع السابق، ص32.

³ أنظر قرار مجلس الدولة رقم 153783 الصادر بتاريخ 1999/02/22 " حيث أنه يستخلص من الوثائق والمستندات المقدمة في الملف بأن المؤسسة المستأنفة عوقبت من أجل عدم إيداع القائمة المفصلة للزيائن لسنة 1989 عندما اودعت ميزانيتها وتصريحها يوم 1990/03/31. ان المؤسسة المستأنفة حددت بأنها اودعت ميزانيتها لسنة 1989 مع عدد الزيائن كما اوجبهت المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة القدم، وان ادارة الضرائب المستأنف عليها لا تستطيع رفض الوثائق معاقبة المستأنفة بالتأسيس على مقتضيات المادة 42 المعدلة لمقتضيات المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة القدم، علاوة على ذلك يلاحظ ان وجوب ايداع قائمة الزيائن مع التصريح السنوي هو اجراء جديد منشأ بقانون المالية لسنة 1990. وانه لا يمكن تطبيقه على سنة 1989 طبقاً للمادة 02 من القانون المدني، وانه يتعين بالتالي الغاء القرار المستأنف وبعد التصدي وفصلاً من جديد ابطال كل ضريبة او غرامة كلفت بها المؤسسة المستأنفة بدعوى عدم احترام مقتضيات قانون المالية لسنة 1990 بخصوص السنة الضريبية السابقة على هذا القانون".

⁴ تنص المادة 70 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول اما على استدراك الاخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة اوحسابها، واما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي ".

⁵ عبد العزيز أمقران، الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بللمنازعات الضريبية، مجلس الدولة ومنشورات الساحل، الجزائر، 2003، ص15.

ق.ض.م، بالإضافة إلى حالي الإمتناع عن دفع الضريبة وتنظيم الإعسار المنصوص عليهما في المادة 407 من ق.ض.م¹.

ولالإشارة فإن تقديم الشكوى تختص بها النيابة العامة في الأصل بتقديمها وهي من تتولى تحريك الدعوى العمومية من جهة وتنفرد إدارة الضرائب بتحريك الدعوى العمومية من جهة أخرى.

أولاً: الأصل النيابة هي من تتولى تحريك الدعوى العمومية

تختص النيابة العامة كأصل عام بتحريك الدعوى العمومية في المخالفات للجرائم العامة، وحتى الجمركية منها، طبقاً لأحكام الإجراءات الجزائية، مع حق إدارة الجمارك بحق تحريك الدعوى الجبائية التي تمارسها طبقاً لقانون الجمارك². وعلى خلاف ذلك فإن الأمر يختلف فيما يتعلق بالجرائم الضريبية فإن القوانين الجبائية أو كلت كامل الصلاحية لإدارة الضرائب فقط في تحريك الدعويين معا.

وبالرجوع للمادة 305 ق.ض.م التي تنص على أنه: "تباشر المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية هذه المادة الأخيرة في فقرتها الأولى تنص على أنه "1- تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقاً بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي.

وترفع هذه الملاحظات إلى محكمة الجناح المختصة فيما يتعلق بالجناح. مع الإشارة أن المادة 307 من ق.ض.م نصت على انه " في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية، على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة، يجوز لهذه الإدارة أن تؤسس نفسها طرفاً مدنياً".

¹ حواص محمد الطاهر، الدعوى الجزائية في مادة الضرائب، مجلة تصدر عن منظمة المحامين ناحية تيزي وزو، العدد 8 ديسمبر 2009، الجزائر، 2009، ص 84.

² معاشو عمار، خصوصية اجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، المرجع السابق، ص 151.

ثانياً: إنفراد إدارة الضرائب بتحريك الدعوى العمومية

يختلف الأمر بالنسبة للمخالفات الضريبية التي تتميز بوحدة الدعويين العمومية، والجبائية من حيث التحريك، إذ كل النصوص الضريبية أكدت على صلاحية تحريكها، لإدارة الضرائب ليس إلا¹. وما يلاحظ أن هذه الميزة خاصة بالقوانين الضريبية، إذ تسمح لإدارة الضرائب اختيار أنجع الأساليب للتحصيل الضريبي بطريقة أسرع كهدف أساسي، وهذا ما يسمح لها وبممكنها اللجوء إلى الإجراءات القصورية مثل الإنذار، أو أمر أداء أو الإجراءات القصورية مثل حجز ممتلكات المكلف، الحجز على الحساب، غلق المحلات، كما يمكنها أن تعرض النزاع على الجهات القضائية الجزائية². وللإشارة فإن الشكوى يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الشروط الشكلية والتي سنحاول أن ندرسها في فرع أول، وأخرى موضوعية سنتولى دراستها في فرع ثان.

الفرع الأول: الشروط الشكلية للشكوى

بالرجوع إلى التشريع الجبائي الجزائري، نجد أن المشرع أوجب أن تقدم الشكاية في شكل معين وأن تحتوي على مجموعة من البيانات والمعلومات لكي تتمكن الإدارة من الاطلاع عليها ودراستها والتي يمكن أن نوجزها فيما يلي:

أولاً: البيانات الشكلية للشكوى

تعتبر الشكوى الضريبية الإجراء الأولي للمكلف بالضريبة لطرح إحتجاجاته أمام مصالح إدارة الضرائب، وهذا بغية دراسة إنشغالاته وإعادة النظر في تقييم ومراجعة الضريبة المفروضة عليه ومدى صحة إجراءات المتابعة والتحصيل. فالهدف منها هو إصلاح الأخطاء المرتكبة في الإجراءات أو التقسيم أو الحساب، أو طلب الإستفادة من إمتيازات نص قانوني³، وفقاً لأحكام المادة 170¹ من قانون الاجراءات الجبائية.

¹ أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص 27.

² معاشو عمار، المرجع السابق، ص 151.

³ كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 122.

وبالوقوف على نص المادة 73² من القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 والتي نصت على ان الشكوى يجب ان تحترم مجموعة من البيانات الشكلية والتي نبينها فيما يلي:

1- يجب أن تكون الشكوى فردية: نلاحظ انه كاصل عام يجب ان تقدم الشكوى فردية، غير انه واستثناءا يجوز للمكلفين بالضريبة الذين تفرض عليهم الضرائب جماعياً ان يقدموا تظلمات جماعية. كما هو الحال في شركات الاشخاص والتي نجد منها على سبيل المثال شركة التضامن³. وللإشارة فانه يمكن تقديم الشكوى بواسطة شخص آخر ينوب عن المكلف بالضريبة أو أشخاص معينين بدفع الضريبة بحكم وضعيتهم وفقاً لأحكام المادة 75 الفقرة 1 و2 من قانون الاجراءات الجبائية⁴.

حيث أن هؤلاء يمكنهم التصرف قانونياً باسم المكلف بالضريبة كالوصي الذي يعمل لحساب المكلف القاصر، او الاب بالنسبة للابن القاصر، المسير لشركة ذات المسؤولية المحدودة والرئيس المدير العام بالنسبة لشركات الاسهم واعضاء الشركات تحت اسم جماعي، والورثة لحساب المفقود او المتوفي وبصفة عامة كل الأشخاص الذين يستمدون من مهامهم او صفتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة، وكذلك المصفي المعين بموجب أمر قضائي.

¹ تنص المادة 70 من ق.إ.جبا على أنه " تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب او الرسوم او الحقوق او الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول اما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او حسابها، او الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي او تنظيمي.

² المادة 73 من ق.إ.جبا، المعدل والمتمم بقانون المالية لسنة 2012.

³ امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ص14.

⁴ تنص المادة 75 الفقرة 1 و2 (القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008) على أنه :

يجب على كل شخص يقدم او يساند شكوى او طعن امام اللجنة المختصة لحساب الغير ان يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الادارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع ولإجراءات التسجيل.

مع الإشارة إلى أنه يتعين على كل شخص حائز وكالة والذي لا يتدخل لحساب نشاطه المهني التصديق على توقيعه لدى المصالح البلدية المؤهلة قانوناً.

وما يمكن ملاحظته ان هذه الفئة التي يحق لها التمثيل وتقديم الشكوى أمام ادارة الضرائب، هو ان المشرع لم يشترط على هؤلاء استظهار وكالة توثيقية ولا إدارية، لأن لهم الصفة من خلال مركزهم القانوني اتجاه الشركة، او الاب بالنسبة للابن القاصر، فما الهدف من هذا الاعفاء؟¹.

فحسب رأي جانب من الفقه أن المشرع الجبائي أعطى الاولوية للاشخاص المشار اليهم سلفاً فخصهم بهذا الاعفاء، نتيجة لتوفرهم على صفة التوكيل والتمثيل القانوني، لكن يبقى التساؤل المطروح على الكيفية التي يظهر بها الشاكي بإسم الغير، فهل تقديم الشكوى والتوقيع عليها كاف، أم لا بد من تقديم رسالة يتأسس فيها قبل تقديم الشكوى؟.

ويرى جانب من الفقه في هذه المسألة أنه لا بد للوكيل أو الممثل القانوني المقدم للشكوى أن يوضح صفته امام المدير الولائي للضرائب، حتى لا ترفض الشكوى وبالتالي لا داعي لرسالة تأسيس مسبقة، يبين فيها الموكل صفته امام مصالح الضرائب هذا من جهة²، ومن جهة اخرى الزم المشرع فئة اخرى اثناء تقديم شكوى لحساب الغير، ان يثبت ذلك بموجب وكالة محررة على ورق مدموغ عملاً بأحكام المادة 1/75 من قانون الاجراءات الجبائية³.

وأخيراً وحسب رأي جانب من الفقه فإن المشرع عندما ذكر وكالة محررة على ورق مدموغ حتى لا يثقل كاهل المكلف بالضريبة بالمصاريف وتكون اجراءات بسيطة وتمتاز بالسرعة، وهذا لا يعني أنه تجاهل الوكالة التوثيقية، بل يمكن للمثل أن يظهر توكيله بواسطة وكالة إدارية⁴.

كما يمكنه اظهار وكالة توثيقية، فكلاهما يعتد بهما امام ادارة الضرائب اما فيما يخص دمع الوكالة، فان هذا الشرط تخضع له الوكالة الادارية فقط، اما الوكالة التوثيقية فهي تخضع لشرط التسجيل، اما اذا تعلق الامر بالمكلف بالضريبة المقيم خارج الوطن، فانه اذا قدم اعتراضه او احتجاجه إلى المدير الولائي

¹ غير أنه لا يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانوناً في نقابة المحامين ولا على إجراء المؤسسة المعنية. والامر كذلك اذا كان الموقع قد أعذر شخصياً بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى.

² كوسة فضيل، المرجع السابق، ص125.

³ تنص المادة 1/75 من ق.إ.جبا على أنه " يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى أو طعن أمام اللجنة المختصة لحساب الغير ان يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة تسلمها الادارة الجبائية وغير خاضعة لحق الطابع وإجراء التسجيل".

⁴ حسين فريجة، الاجراءات الادارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلبل، الجزائر، 1994، ص34.

للضرائب، يتعين عليه الزاميا اختيار موطن له في الجزائر، حتى يتسنى له ارسال كل المراسلات والاندازات والجداول إلى الموطن المختار وفقاً لأحكام المادة 4/75¹.

2- أن لا تخضع الشكوى لحقوق الطابع: نصت المادة 3/73 من القانون (القانون رقم 11- 16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011) المتضمن قانون الإجراءات الجبائية على أنه: لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع. وعليه فلا يشترط تحرير الشكوى على ورق مدموغ²، بل تقدم الشكاية إلى المدير الولائي للضرائب او مدير المركز من طرف المكلف على شكل رسالة عادية مكتوبة، وقد اشترط القانون الفرنسي أيضاً هذا الشرط بأن تقدم الشكوى في ورق عادي³.

وما نلاحظه سابقاً أن الشكوى قبل 1932 كانت تحرر على ورق مدموغ وغايته من ذلك التقليل قدر الامكان من الطلبات الغير مؤسسه للمكلفين بالضريبة على أساس ان مصاريف هذا الورق غير قابلة للإسترجاع، غير أنه ألغي هذا الشرط سنة 1932 وهذا ما انتهجه المشرع الجبائي الجزائري تكريساً منه لمبدأ العدالة الجبائية وفتح طرق الشفافية بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.

3- تحت طائلة البطلان (عدم القبول) اذا لم تحتوي الشكوى على: بالرجوع إلى نص المادة 4/73 من قانون الاجراءات الجبائية نلاحظ أن المشرع اشترط عدة شروط لقبول الشكوى و إلا تقع تحت طائلة البطلان والتي نوجزها فيما يلي:

أ- ذكر الضريبة المعترض عليها⁴: يجب على المشتكي ذكر طبيعة الضريبة المتنازع فيها اذا كانت من الضرائب المباشرة متعلقة ب: تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة او في حسابها، الاستفادة من حق ناجم عن نص تشريعي او تنظيمي، لإسترجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق؛

ب- بيان رقم المادة من الجدول الضريبي التي سجلت تحتها هذه الضريبة ان تعذر استظهار الانذار، وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع او الدفع¹؛

¹ تنص المادة 4/75 من ق.إ.جبا على انه " يجب على كل مشتك أو صاحب طعن مقيم بالخارج أن يتخذ موطناً له في الجزائر".

² عبد العزيز أمقران، الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، مجلس الدولة ومنشورات الساحل الجزائري، ص14.

³ Charles aimé et marc rochady, droit fiscal, éditions dalloz, paris, 1993, 2 éme édition, p134.

⁴ المادة 4/73 المقطع الأول من ق.إ.جبا.

ج- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف الشاكي² والمنصبه أساساً إما على إعفاء او إرجاء دفع الضريبة.

وهذا ما يفسر أنه يجب أن يكون موضوع الشكوى تصحيح أخطاء بسيطة أو تقييم مقدار الوعاء الضريبي المتعلقة بأساس الوعاء أو العقوبات والغرامات. فيتقدم بملاحظاته وإحتمالاته حول الضريبة المنازع فيها، كما عليه أن يدعم أقواله بوسائل الإثبات الكتابية، بينما تملك الإدارة الجبائية كافة وسائل الإثبات المضادة كالمعاينة والقرائن.

4-آجال رفع الشكوى: تدعى الآجال كذلك بالميعاد الاداري، ويخص المدة الزمنية لرفع الشكوى أمام إدارة الضرائب³. ولكي تقبل الشكاية من المكلف يجب أن يتقدم بها المشتكي خلال مدة معينة وأن يستوفي إجراءات محددة. وعليه فإن المدة المحددة لرفع الشكوى أمام إدارة الضرائب محددة بأربعة (4) أشهر عملاً بأحكام المادتين 76 و 77 من قانون الاجراءات الجبائية لمخاصمة قرار المدير الولائي للضرائب أو سند التحصيل قبل اللجوء إلى القاضي الإداري، ويعتبر هذا الشرط إلزامياً ووجوباً ومن النظام العام وفقاً لاحكام المادة 69 من قانون الاجراءات المدنية والادارية⁴، ولا يمكن الاتفاق على مخالفته. ولكن ما يلاحظ سابقاً لكي تقبل الشكاية من المكلف بالضريبة يجب ان يتقدم بها خلال مدة معينة وأن تستوفي إجراءات محددة.

وبالنظر إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من خلال نص المادة 390 منه سابقاً التي نصت على كيفية قبول الشكاية المقدمة إلى الضرائب للولاية بصفة عامة حتى تاريخ 31 مارس من السنة الموالية لسنة تحصيل الجدول او حصول الاحداث التي تسببت في المنازعات، غير ان قانون المالية لسنة 1985 في مادته 79 قد عدل نص المادة 390 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من

¹ المادة 4/73 المقطع الثاني من نفس القانون.

² المادة 4/73 المقطع الثالث من نفس القانون.

³ الشكوى سابقاً كانت ترفع امام المدير الجهوي للضرائب المباشرة في الجزائر: الجزائر، قسنطينة، وهران، ورقلة، اما بعد اعادة هيكلة مصالح ادارة الضرائب وتجسيدها لتطبيق سياسة اللامركزية الادارية أصبح المشتكي يقوم برفع شكواه أمام مدير الضرائب المباشرة على مستوى الولاية او رئيس مركز الضرائب او رئيس المركز الجوارى للضرائب.

⁴ تنص المادة 69 من ق.إ.م.إ. "يجب على القاضي ان يثير تلقائياً الدفع بعدم القبول اذا كان من النظام العام لا سيما عند عدم احترام آجال طرق الطعن او عند غياب طرق الطعن".

خلال قوله " تقبل الشكاوي إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحصيل السجل أو حصول الأحداث التي تسبب هذه الشكاوي، ويظهر بأن المشرع الجزائري قد مدد المدة وأعطى مدة أطول من الأولى للمشتكي لكي يرفع شكايته، إذا رأى بان هناك ظلما احقق به ويظهر بان المشرع قد ادرك عدم وعي المكلف الجزائري بالقوانين الضريبية ولذلك اعطى مدة أطول من تلك التي كانت سارية ويطبق هذا التمديد وتكون هذه المدة سارية بالنسبة إلى:

- المنازعات التي صدرت فيها واقعة تعطي الحق في التخفيض (كتهديم عقار مبني، شغور منزل مؤجر، أو توقف مصنع عن الإنتاج، الإنخفاض الإستثنائي لقيمة العقارات).

ولالإشارة وبالنظر إلى التشريع الجبائي سابقا ان يوم الاحد او يوم عطلة لا يمدد الاجل إلى يوم من انتهاء العطلة وينظر إلى الشكاية الموصى عليها على أساس انها وصلت متأخرة إلى مديرية الضرائب. وبتاريخ 12 جوان 1967 اصدر كذلك مجلس الدولة الفرنسي على أنه اذا كان يوم 31 ديسمبر اجل انتهاء الشكاية يصادف يوم الاحد، فهذا الظرف لا يمدد أجل الشكاية وهذا ما ذهب إليه مجلس الدولة الفرنسي في أحكامه إلى أن المكلف بدفع الضريبة له الحق في تكوين شكايته حتى منتصف الليل من يوم إنتهاء الأجل.

ولكن يلاحظ أن على المكلف أن يثبت أنه أودع شكايته على العاشرة ليلاً في صندوق مديرية الضرائب من اليوم المحدد لإنهاء الشكاية وهو 31 ديسمبر من السنة الموالية لتحصيل الضريبة. وعليه ان يقدم الاثبات الذي يجب ان يحترم في الآجال.

وعليه فان تقديم الشكوى إلى مدير الضرائب للولاية اجراء وجوبي من النظام العام، ويمكن للقاضي إثارة عدم دفع التظلم إلى مدير الضرائب تلقائياً. وبالخصوص عند بحثه في عريضة افتتاح الدعوى¹.

فالمواعيد تعتبر قاعدة آمرة وبالرجوع إلى نص المادة 72 من قانون الاجراءات الجبائية نلاحظ ان المشرع صنفها إلى قسمين وهي:

¹ فريجة حسين، اجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، المرجع السابق، ص22.

إذا تعلق الأمر بالضرائب المحصلة عن طريق الجدول، فتقبل الشكاوى إلى غاية 31 من شهر ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحصيلها من الجدول أو تحقيق الأفعال لتبرير هذه الشكاوى؛
أما إذا تعلق الأمر بالضرائب المقتطعة من المنبع¹، فإن الشكاوى تقبل حتى 31 ديسمبر من السنة التي تلي تلك التي يتم خلالها تطبيق ضريبة الاقتطاع المتنازع عليها. أي السنة التي تدفع فيها الإقتطاعات مثل الإقتطاع من المرتبات والأجور.

إذن فيلاحظ من خلال المادة 72 من ق.إ.جبا المشار إليها سابقاً، ومع مراعاة الحالات المنصوص عليها في المقاطع ادناه تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة ادراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموحية لهذه الشكاوى.
علاوة على ذلك حدد المشرع الجبائي من خلال نفس المادة سابقاً في فقرتها الثانية آجال إنقضاء الشكاوى والتي حددها كالتالي:

في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة انذارات جديدة في حالة أو اثر وقوع اخطاء في الارسال. حيث توجد له مثل هذه الانذارات المرسله من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها؛

في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء وقوع خطأ أو تكرار.

إضافة إلى ذلك حدد المشرع من خلال نفس المادة السالفة الذكر في فقرتها الثالثة: نجد ان المشرع من خلال هذه الفقرة وعندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقدم الشكاوى:

إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع فيها الاقتطاعات، إذا تعلق الأمر بإعتراضات تخص تطبيق الإقتطاع من المصدر؛

إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة بإسمها، ان تعلق الأمر

¹ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص48.

بالحالات الأخرى. وتخص هذه الحالات بالأخص حالة التخفيضات الخاصة المتعلقة بالرسم العقاري، وتتضمن هذه الحالة مجموعة من الحالات الأخرى والتي نوجزها فيما يلي:

حالة تغيير التخصيص على عقار بموجب أمر مرخص من الإدارة؛

حالة فقدان الإستعمال الكلي أو الجزئي للعقار بصفة متوالية وبموجب واقعة غير إعتيادية؛

حالة الهدم الطوعي للعقار؛

زوال الملكية غير المشيدة (غير المبنية).

نلاحظ انه في الحالات الاربعة فان الشكوى يجب ان تقدم قبل 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة تحقيق الواقعة التي تغير من فحوى الشكوى، كالسنة التي حصل فيها عدم الاستغلال. ولعل خير دليل على ضرورة احترام الآجال بالنسبة للشكوى ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1985/06/15 تحت رقم 42780 بخصوص قضية (خ-ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان، فوفقاً لما هو ثابت في قضية الحال فان المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 1981/12/26 في حين ان طلب التخفيض لم يقدم الا بتاريخ 1983/08/23، أي بعد انقضاء الأجل المنصوص عليه قانوناً، والمحدد أساساً لـ 1982/12/31. وعليه صادقت المحكمة العليا على قرار المجلس القضائي عند ما صرح بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الآجال المحددة. اما اذا كانت الضريبة لا تتطلب ادراجها في الجدول فالآجال تصح كالآتي:

__ اذا تعلق الأمر باقتطاعات من المصدر للضريبة محل النزاع، فان الشكوى تقبل إلى غاية 31

ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الاقتطاع؛

__ اما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة محل النزاع كما هو الحال للقضية السالفة الذكر لو لم

يسبق ذلك تبليغا للضريبة الواجبة التسديد، فإن الشكاية تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع. أي بمعنى إلى غاية 31 ديسمبر 1983¹.

¹ أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص13.

وعليه فان عدم احترام المكلف بالضريبة لآجال تقديم الشكوى يقع تحت طائلة بطلان إجراءات رفع الدعوى الجبائية. وهذا ما نستدل عليه من خلال النزاع الضريبي بين مديرية الضرائب ضد (أ-ع) حيث أنه:

من خلال المبدأ أن مديرية الضرائب تبرر طبيعتها في قرار لجنة الدائرة بعدم مراعاته للسبب المعتمد عليه في قرار الرفض للشكوى والمتمثل في أنها رفعت خارج أجلها القانوني من جهة، وبعدم تسيبته للتخفيض من جهة أخرى.

وحيث أنه وبمفهوم المادة 81 فقرة 03 من قانون الاجراءات الجبائية يجوز لمدير الضرائب الطعن في قرارات لجنة الطعن للدائرة في حالة مخالفتها للقانون.

وحيث ان دفع مديرية الضرائب برفع الشكوى خارج الآجال القانوني غير سديد لعدم ثبوت تاريخ تبليغ الضرائب والرسوم محل النزاع للمستأنف عليه.

حيث ولكن دفع مديرية الضرائب بان وجود الطاعن خارج الوطن ليس بدليل على عدم ممارسة النشاط يعتبر دفع جدي ومطابق للمادة 132 من قانون الضرائب المباشرة التي تلزم المكلف بالضريبة لإخطار مفتشية الضرائب بتوقفه المؤقت أو النهائي عن النشاط. لأن الغياب من المحل التجاري لا يعني عدم ممارسة النشاط بالمفهوم الجبائي. مما يتعين معه القول ان القرار المستأنف قد أخطأ في تطبيق القانون عند رفضه للدعوى على أساس عدم قيام المدعية باجراءات التكليف بالحضور رغم ارفاق هذا التكليف بملف الدرجة الأولى. وعلى أساس عدم سعي ادارة الضرائب في التحصيل. بينما الدعوى تخص الوعاء بينما عبء اثبات عدم شرعية الضريبة يقع على المكلف بالضريبة الذي إكتفى بالدفع بعدم ممارسة النشاط دون تقديم تصريحاته الجبائية وما يفيد اخطاره لمديرية الضرائب بالتوقف المزعوم.

وحيث أنه يتعين للأسباب المذكورة القضاء بإلغاء القرار المستأنف ومن جديد إلغاء قرار لجنة الدائرة المطعون فيه لمخالفته للقانون¹.

¹ قرار غير منشور، ملف رقم 068130 قرار بتاريخ 2012/05/17، (قصته مديرية الضرائب لولاية باتنة، ضد أ-ع)، مأخوذ عن يوسف دلاندة، قانون الاجراءات الجبائية، دار هوم، الجزائر، 2014، ص ص 90، 91.

الفرع الثاني: الشروط الموضوعية للشكوى

يختلف مضمون الشكاية باختلاف موضوعها سواء بالنسبة للضرائب المباشرة، أو فيما يخص الرسم على القيمة المضافة، أو حتى فيما يتعلق بحقوق التسجيل.

أولاً: بالنسبة للضرائب المباشرة

أوجب المشرع ان تحتوي شكاية المكلف بالضريبة الموجهة إلى ادارة الضرائب على عرض موجز لطلباته والأسانيد التي بنيت عليها، على ان يكون موضوعها متوافقا وطبيعة الضريبة المتنازع عليها. ومن هذا المنطلق نفرق بين الطلبات التي يكون الغرض منها: تصحيح أخطاء بسيطة وبين تلك التي يكون موضوعها اعادة النظر في كيفية حساب الضريبة، او التي ينبغي من خلالها المكلف من الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي¹.

وعليه يحدد المكلف بالضريبة في شكواه مختلف احتياجاته وطلباته مع تبيان حججه التي تكون مبررة، والتي ينبغي ان يقدمها إلى المدير الولائي للضرائب المختص اقليميا او مدير مركز الضرائب او رئيس المركز الجوارى للضرائب²، وتتلخص هذه الطلبات فيما يلي:

I_ الخطأ البسيط: ففي هذه الحالة يقوم المكلف بالضريبة بعرض موجز وجلي لظهور الخطأ، حيث يتقدم المكلف بالضريبة بطلبه ويوضح الخطأ المرتكب من طرف الادارة الضريبية ويطلب تصحيحه³. فعلى سبيل المثال كارتكاب خطأ في تطبيق نسبة مئوية غير مناسبة أثناء تقدير رقم الأعمال وفقاً لأحكام المادة 12 من قانون الاجراءات الجبائية⁴.

¹ عبد العزيز امقران، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة الدولة_عدد خاص- المنازعات الضريبية لسنة 2003، الجزائر، 2003، ص07.

² وهذا ما نستدل عليه من خلال ملف رقم 051895 قرار بتاريخ 2010/04/08 لموضوع قرار لجنة الضرائب - غير مؤسس - إلغاءه - اختصاص القاضي الاداري، ذلك انه وفق مبدأ انه لا يجوز لمدير المؤسسات الكبرى، للمدير الولائي للضرائب، لمدير مركز الضرائب او لمدير المركز الجوارى للضرائب الغاء القرار الصادر عن لجنة الطعن للضرائب اذا تبين لهم غير مؤسس طالما ان المادة 80 فقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية لا تحول لهم سوى صلاحية ايقاف تنفيذه والطعن في مدى مشروعيته امام المحكمة الادارية، مجلة مجلس الدولة العدد 10 لسنة 2012، ص89.

³ فريجة حسين، الاجراءات الادارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص35.

⁴ غير انه مؤخراً نلاحظ ان المادة 12 من .ق.إ.جيا (ملغاة بموجب الأمر رقم 15-01 المؤرخ في 23 يوليو 2015 الذي يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

مع العلم أنه يجب ان تكون الاسباب والدوافع المثارة من طرف المكلف بالضريبة في شكواه موجزة ومختصرة¹.

وبالرجوع إلى قرارات مجلس الدولة (الغرفة الثانية) من خلال الملف رقم: 006325 لجلسة 2003/02/25 بالنسبة لقضية : ش.ع.ب ضد المديرية العامة للضرائب لولاية بجاية والذي ينصب موضوعها حول: الطعن المسبق (الشكوى الضريبية) حيث:

كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم اداري مسبق طبقاً للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة؛ هذا الاجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائياً؛

عدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء.
وعليه:

في الشكل: حيث ان الاستئناف الحالي جاء مستوفياً للشكل القانوني كما هو الحال في الآجال المنصوص عليه في المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية لذا يتعين قبوله.

في الموضوع: حيث أنه يتبين من المستندات المدرجة بالملف أن المستأنف قد تقدم بالطعن أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء بجاية وذلك بتاريخ 24-06-1998 على إثر تبليغه بالقرار المتضمن غلق محله التجاري المؤرخ في 17/05/1998 والموجهة له في 14/06/1998 الطعن الذي يلتمس من خلاله اعادة تقييم مبلغ الضريبة.

وحيث أنه يتضح من جهة اخرى أن المستأنف لم يقدم أي دليل من شأنه أن يثبت أنه عارض وطعن في الانذارات بالتسديد الموجهة إليه قصد المطالبة بإعادة النظر في المبالغ المفروضة عليه رغم ضخامتها إذ تقدر بـ 3,968,794,75 دج. على معطيات واردة في تصريحه.

¹ Phillipe Bern, la nature juridique des contentieux de l'imposition, librairie générale de droit et de jurisprudence, paris, 1972, p42. Et voir: Kandil otmane, Théorie Fiscale et développement experieure Algériene, SNED, 1970, P 58.

وأنظر: أحمد ثابت عويضة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري، دراسة مقارنة، دار الكتاب العربي للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 1967، ص 462.

وللاشارة فان مصطلح التصريح أصله لاتيني de-claro ويعني جعل الأمر واضح وبين، وكشف اللبس او اضعاف الضوء عليه، اما المعنى العام للتصريح والذي تشترك فيه القوانين هو انه تصرف ارادي، الغاية منه الكشف عن امر وقع مسبقا سواء بالنفي او التأكيد، ويتغير هذا المعنى من قانون لآخر، ففي القانون المدني فان التصريح يكون الهدف من وراءه التأكيد على تطبيق قانون موجود مسبقاً، أما في القانون الاداري وحسب الأستاذ Rivero فإن التصريح في غالب الأحيان يعتبر وسيلة لتجسيد وتكريس الحريات العامة¹.

وعليه فان التصريح الضريبي هو التزام ملقى على عاتق المكلف بالضريبة، يكشف به هذا الأخير عن أرقام نشاطه ومداخيله ويبادر به قبل إتخاذ أي قرار من طرف الادارة الجبائية في مواجهته، وعليه فهو لا يرتبط بنزاع قائم بل هو إلتزام قانوني.

كما يعتبر التصريح الضريبي هو تصرف من المكلف بالضريبة يزود بواسطته الادارة الجبائية بالمعلومات. وفي هذا الصدد قضت المحكمة العليا في قرارها الصادر في 1985/02/23 على وجوب إعداد التصريح من طرف المكلف بالضريبة².

وفي القانون الضريبي يمكننا تعريف التصريح على أنه " تصرف من المكلف بالضريبة بموجبه يقدم للإدارة الجبائية معلومات تهدف إلى تحديد أسس الضريبة أو الوعاء الضريبي³. وإذا كان الوعاء ناتج عن تصحيح واقع على التصريحات المقدمة من طرف المكلف، شريطة أن تكون هذه التصحيحات قد بلغت للمكلف بالضريبة المعني وأن يكون هذا الأخير قد أبدى موافقته عليها، أو لم يرد على ذلك أي إعتراض في الآجال المحددة قانوناً.

وعليه فإن المحقق الجبائي يبادر في إجراءات التصحيح بعد إشعار المكلف بالضريبة إشعاراً صحيحاً بالنتائج المتوصل إليها من خلال التحقيق، فبالتالي يعد الإشعار (التبليغ) من أهم مظاهر الوجيهة في إجراءات التصحيح. حيث يتمكن المكلف بالضريبة على أساسه من اخذ فكرة عن موقف

¹ J.Rivero, les libertés publiques, 1,1,8 éme éd, colloque, themis, 1997, p181.

² Cristophe de la Mardiére, R,F.F.P, N071, Septemebre 2000, L.G.D.J, P125.

³ LEFEBVRE, *Contrôle fiscal*, Op. Cit, CF-VI-7860.

الإدارة من وضعيته الجبائية، لذلك خصه المشرع بتنظيم دقيق مضمناً أياه بمجموعة من البيانات الإلزامية، تعد بدورها ضمانات لصالح المكلف بالضريبة، كما أن المكلف بالضريبة يتمتع بحق الرد على اقتراحات الإدارة الجبائية بالزيادة عن طريق إبداء ملاحظاته أو إعلان قبوله لهذه الاقتراحات حيث يمكن الإدارة الجبائية على ضوء ذلك الرد من اتخاذ القرار المناسب.

على ضوء ما سبق يتمتع المكلف بالضريبة أثناء قيام الإدارة الجبائية بالتحقيق بضمانتين منحهما أياه المشرع علاوة على حق تقديم الملاحظات في حالة الفرض التلقائي للضريبة وتمثل هذه الضمانات فيما يلي:

I_ حق التبليغ¹: والذي يعتبر ضماناً جوهرياً للمكلف بالضريبة وعمل الزامي يجب على الإدارة الجبائية القيام به بعد انقائها للتحقيق، وذلك مهما كانت نتائج التحقيق المتوصل إليها من طرفها. وعليه يتجسد التبليغ في كل وثيقة تستعملها الإدارة من أجل إعلام الملزم بالمسطرة الضريبية التي تمارسها في حقه. والذي يهدف إلى قطع التقادم بالنسبة للإدارة فتح آجال جديدة للتقادم بالنسبة للملزم سواء للحجوب أو التظلم².

II_ حق الرد: موازاة مع إشعار الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة بالتصحيحات المقررة، يجب على الإدارة الجبائية أن تمنح لهذا الأخير إمكانية الرد أو تقديم ملاحظاته وذلك بتذكيره بذلك في الإشعار بالتصحيح وذلك طبقاً لنص المادة 190 المقطع 05 ق.ض.م والمادة 131 مكرر المقطع 05 الفقرة 03 ق.ض.م.

¹ التبليغ في اللغة يعني الإيصال ويرجع إلى منظور إلى الجذر بلغ: بمعنى وصل وإنتهى؛ وتبلغ بالشيء أي وصل إلى مراده؛ والإبلاغ هو الإيصال والتبليغ. في المعجم الضريبي يعتبر كل وثيقة تستعملها الإدارة من أجل إعلام الملزم بالإجراءات الضريبية التي تمارسها في حقه. والغاية من إيصال هذه الوثيقة هي قطع التقادم بالنسبة للإدارة. وفتح آجال جديدة للتقادم بالنسبة للملزم. سواء للحجوب أو التظلم. أنظر: عباس التاقي، المنازعات الضريبية (اجتهادات المحاكم الإدارية). دار أبي قراق، الرباط، 2013، ص 21.

² يونس مليح، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد 9، مطبعة الامنية _الرباط_ المغرب، د.س، ص 19.

وبالتالي يجب على الادارة الجبائية ان تنتظر نهاية الميعاد القانوني الممنوح للمكلف بالضريبة للرد قبل ان تعمل على تحصيل الضرائب الناجمة عن التصحيح وذلك تحت طائلة بطلان الإجراء¹. مع العلم انه يبدأ سريان الميعاد من اليوم الموالي لتاريخ استلام الاشعار وينتهي في اليوم الواحد والاربعين من استلامه كذلك. وإن صادف آخر يوم نهاية الأسبوع أو يوم عطلة يمدد الأجل كما يجري في إجراءات الطعن أمام القضاء الى أول يوم عمل يليه².

وما تجدر الإشارة اليه ان الاشخاص الذين يحق لهم تقديم الملاحظات أو الرد على الإشعار بالتصحيح هم: المكلف بالضريبة شخصياً أو ممثله القانوني إذا كان هذا الأخير هو الشخص الذي أرسل إليه الإشعار، وفي كل الحالات: المحامون المقيدون في الجدول والذين يتصرفون باسم موكلهم. وللإشارة فان المكلف بالضريبة لمواجهة الاشعار يتخذ أحد المواقف التالية وهي إما:

— قبول التصحيح بصورة صريحة حتى وان تم ذلك قبل نهاية الميعاد القانوني؛

— عدم الرد في الآجال، يعتبر قبولاً ضمناً للتصحيحات المقررة؛

— تقديم ملاحظات إلى الإدارة الجبائية والتي عليها تبليغ ردها المسبب الى المكلف بالضريبة؛

— أخيراً رفض المكلف بالضريبة للتصحيحات المقررة.

III_ حق تقديم الملاحظات: وللإشارة وموازة مع إلزامية إخطار المكلف بالضريبة بالتصحيحات

المقررة، يجب على الإدارة الجبائية أن تمنح لهذا الأخير أجلاً لتقديم ملاحظاته والذي ينبغي التذكير به في إرسالية التبليغ.

وبالنظر الى التشريع الجزائري من خلال قانون الإجراءات الجبائية وبالوقوف على أحكام المادة

7/43 المقطع 3 التي تنص على أنه " يقوم المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة بتبليغ أساس فرض

الضريبة الى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل عشرين (20) يوماً للادلاء بملاحظاته"، وبهذا فإن الحق

في تقديم الملاحظات يعتبر ضماناً للمكلف بالضريبة في الرد على ما ورد في الإشعار بالتصحيح المرسل

من قبل الإدارة.

¹LEFEBVRE, *Contrôle fiscal*, Op. Cit, CF- VI – 7960.

²T.LAMBERT, *Redressement fiscal*, Op. Cit, p56.

وما نستشفه من النصوص القانونية أن المشرع لم يصرح بأي نص يوضح الشكل الذي تقدم فيه ملاحظات المكلف بالضريبة وعليه يمكن لهذا الأخير تقديمها سواء كتابياً أو شفهيّاً. إلا أنه وبالنظر إلى القوة الثبوتية للملاحظات وإثبات تقديمها عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام لإثبات تاريخ إيداعها. ويعد لاغياً كل رد يقدم خارج الآجال القانونية المحددة له و حينها يعتبر أن المكلف بالضريبة قد قبل بالتصحيحات ضمناً قياساً على إجراء التصحيح الوجيه. على أنه يجب أن تكون الرسالة المتضمنة للملاحظات المكلف بالضريبة ممضية من طرفه أو ممن لهم الحق في التصرف بإسمه، وإلا اعتبرت من قبل الإدارة بأنها لا تتضمن رفض هذا الأخير¹. وفي ظل غياب أحكام قانونية أو فقهية خاصة تفسر الآثار القانونية المترتبة عن تقديم الملاحظات كضماناً لحقوق المكلف بالضريبة المقيم تلقائياً بإستثناء إلتزام الإدارة بالرد على هذه الملاحظات. فإننا نستهل بالأحكام العامة المطابقة على الإجراء العام الوجيه الذي يضمن للمكلف بالضريبة كل الضمانات المقررة له قانوناً لحفظ حقوقه. وما ينبغي الإشارة إليه أنه يترتب على تقديم ملاحظات المكلف بالضريبة إتخاذ الإدارة لأحد الموقفين التاليين:

- إذا إرتأت الإدارة الجبائية أن ملاحظات المكلف بالضريبة صحيحة ومنطقية فإنها تقوم بتعديلها وتصحيحها بناء على ما جاء في هذه التصحيحات؛

- أما في حالة رفض الإدارة الجبائية لملاحظات المكلف بالضريبة على إثر رفض المحاسبة، فإنها ملزمة قانوناً بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة². إلا أن المشرع في هذه الحالة لم يبين لنا وسيلة تبليغ رد الإدارة الجبائية على ملاحظات المكلف بالضريبة. إلا أنه قياساً على حالة التحقيق المعمق للوضعية الشاملة للمكلف بالضريبة فإنه إذا ما رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة، يجب أن يعلمه بذلك عن طريق رسالة مفصلة ومعللة³.

¹ LEFEBVRE, *Contrôle fiscal*, Op. Cit, CF- VI – 9140.

² المادة 43 / 5 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ المادة 21 / 5 المقطع 5 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعليه فإن الإدارة الجبائية يجب أن تبين بوضوح النقاط التي تختلف فيها مع ما تقدم به المكلف بالضريبة في رده وإصرارها على التمسك بتصحيحاتها السابقة، مع وجوب تبرير ذلك. ونتيجة لذلك فإن هذا الإلتزام الملقى على عاتق الإدارة يعتبر بمثابة ضمانات للمكلف بالضريبة، يترتب على عدم إحترامها بطلان هذا الإجراء. وهذا ما ذهب إليه الأستاذ طيفور عند الإعتراف على أن " هذا الإجراء يعتبر باطلاً لعدم إحترام الإدارة لهذه الضمانات إما لغياب الرد، وإما أن الرد غير مبرر"¹.

وعليه فبالنسبة لملاحظات المكلف بالضريبة فهي تتضمن إما رفضاً قاطعاً للتصحيحات المقررة من قبل الإدارة أو أن تتضمن مجموعة من الأدلة والحجج تناقض النتائج المتوصل إليها. وفي كلتا الحالتين على الإدارة الإلتزام بالرد المعلن بالحجج على ملاحظات المكلف بالضريبة. وأي تقصير في ذلك يؤدي إلى بطلان الإجراءات².

إذا تم حساب الوعاء على اساس التقدير الجزائي³ وبطريقة عادية.

الحالة التي يعاد فيها تقدير الارباح الخاضعة للضريبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية اثناء قيامهم بالتحقيق في الوضعية الجبائية للمكلف، ولا يكون ذلك الا في الحالة التي ترفض فيها محاسبة المكلف لعدم توافرها على الشروط القانونية الخاصة بذلك، او في الحالة التي يرفض فيها تقديم المعلومات المطلوبة منه، ففي هذه الحالة يكون للمكلف بالضريبة اجلا مدته اربعون يوما بدء من تاريخ تبليغه اعادة التقدير للرد على اقتراحات الادارة في مجال اعادة تقدير مداخله الخاضعة للضريبة.

وعليه يلتزم المكلف بالضريبة بجملة من الالزامات الجبائية تتمثل اساسا في التصريح بمختلف المداخل من جانب، ومن جانب آخر يخضع لالزامات حسابية تتمثل اساسا في مسك السجل الخاص

¹ F.TAIFOUR, « Si cette garantie n'est pas respectée, soit parce que l'administration n'a pas répondu, soit parce que la réponse n'est pas motivée, la procédure est nulle ». Cours « Procédure de redressement fiscal ». Ecole nationale des impôts, 1997, koléa, P.18.

² لونيس عبد الوهاب، حماية حقوق وحرية المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون والمجتمع والسلطة، العدد 5، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد، 2016، ص 115.

³ تم تغيير هذا النظام (التقدير الجزائي) واستبداله بنظام الضريبة الجزافية الوحيدة والمستحدث بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007.

والمستندات والوثائق المحاسبية الواجب مسكها، والا يخضع للقرض التلقائي للضريبة نتيجة عدم احترام هذه الالتزامات.

وتختلف معايير تحديد اسس الضريبة من طرف الادارة الجبائية بحسب وضعية المكلف بالضريبة، فاذا كان هذا الاخير محترما لالتزاماته الجبائية لا سيما ايداع التصريحات وعدم التاخر في ايداعها، الى جانب مسك المحاسبة اذا كان ملزما بمسكها، وبالتالي فان الإدارة الجبائية ومن اجل التأكد من صحة تصريحات المكلف بالضريبة ووثائقه المحاسبية او التحقيق في وضعيته فلا يمكنها ذلك الا باتباع الاجراءات الواجبة.

ففي هذه الحالة لا يمكن للادارة الجبائية اللجوء الى عملية اعادة التقييم بصفة احادية، دون السماح للمكلف بالضريبة بمناقشتها وابداء ملاحظاته بشأنها مع وجوب ضمان صحة اعادة التصحيح (التقويم) التصريحات على عاتق الادارة الجبائية والا يقع تحت طائلة بطلان هذا الاجراء نتيجة عدم احترام كل الضمانات القانونية، بالاخص حق الاشعار المسبق، وحق الاستعانة بمستشار قانوني الى جانب حق الرد وتقديم الملاحظات لمناقشة مبلغ القرض.

وبالعكس تلجأ الادارة الجبائية الى اجراءات القرض الاحادية (التلقائية) من اجل تحديد الأساس الخاضع للضريبة كأسلوب اجرائي لمعاقبة المكلف بالضريبة لعدم احترامه لالتزاماته الجبائية، وذلك باعادة فرض الضريبة عليه بناء على القرائن والمعلومات المتحصل عليها مع القاء عدم صحة اعادة التقييم على عاتقه، ولا يمكنه ذلك الا اذا اثبت ان الضريبة مبالغ فيها. واذا ما استطاعت الادارة الجبائية اثبات توافر احدى حالات الفرض التلقائي فانها لا تتبع اجراءات اعادة التقييم الوجيهي، وانما تحدد أسس فرض الضريبة تلقائيا مع العلم انه تختلف طرق اعادة تقويم الادارة الجبائية للاساس الخاضع للضريبة تلقائيا حسب ما اذا كان بيدها معلومات ووثائق محاسبية تستند اليها او لا¹.

¹ سيداعمر محمد، الجزء المترتب على عدم مسك المحاسبة او رفضها، مجلة مخبر السياحة، الاقليم والمؤسسات، للدراسات والبحوث الاكاديمية، مجلة أكاديمية علمية دورية محكمة تصدر عن مخبر السياحة، الاقليم والمؤسسات، جامعة غرداية، العدد 06 ديسمبر 2015، دار صبحي للطباعة والنشر، ص ص 123_124.

فبالنظر إلى التشريع الجزائري أو المقارن (الفرنسي)¹ أنه في حالة إختلاف الإدارة الجبائية ممثلة في مفتشيها مع المكلف حول الأساس الخاضع للضريبة تلقائياً، فإنه لا يمكن لهذا الأخير أن يحصل على تخفيض أو إعفاء من المساهمة إلا إذا أثبت للقاضي عند المنازعة أن الأساس الخاضع للضريبة مبالغ فيه²، وحسب مجلس الدولة الفرنسي فقد أجاز للمكلف بالضريبة حرية الإثبات، " فيمكن للمكلف بالضريبة أن يثبت الزيادة بتقديم كل الأدلة المحاسبية أو غير المحاسبية"³.

فبالتالي يمكن للمكلف بالضريبة أن يطعن في الأساس الخاضع للضريبة تلقائياً بالإعتماد على أدلة محاسبية بواسطة ما يلي :

1- إثبات وجود خطأ في تأسيس الوعاء:

يمكن للمكلف بالضريبة أن يقدم أدلة وحجج تثبت وجود خطأ في تأسيس الوعاء، وبالرجوع إلى قرار المحكمة العليا للغرفة الإدارية المؤرخ في : 1977/11/06 في قضية بلحاج الطاهر ضد إدارة الضرائب المباشرة للجزائر العاصمة، حيث تتخلص وقائع القضية فيما يلي :

أن السيد بلحاج الطاهر فرضت عليه الإدارة الجبائية الضريبة وفقاً لإجراء التقييم التلقائي وهذا لعدم إلتزامه بإيداع تصريحه السنوي. حيث أن السيد بلحاج الطاهر تقدم بدعوى أمام مجلس قضاء الجزائر العاصمة، يدفع من خلالها رفض الضريبة المحددة تلقائياً. إلا أن المجلس رفض طلبه من خلال قراره المؤرخ في 1973/04/11. إذ أنه وبموجب الطعن بالإستئناف في ذلك القرار المقدم أمام المحكمة العليا، والذي جاء فيه ما يلي " حيث أنه بموجب أحكام المادة 81 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم

¹ مع الإشارة أن هذه الضمانة أي حق المكلف بالضريبة في إثبات أن الضريبة مبالغ فيها لم تكن مطبقة في القانون الفرنسي إلا على إجراء التقييم التلقائي ولم تشمل إجراءات التقدير والتعديل التلقائي إلا منذ 29 / 12 / 1977.

² المادة 44 / 09 من قانون الإجراءات الجبائية.

³ « Pour prouver l'exagération, le contribuable peut apporter les éléments comptables ou extra comptables », D. BERANGER, *La preuve en matière fiscales*, Thèse de doctorat, Université de droit, d'économie des sciences d'Aix Marseille, 1992, P 226.

المماثلة، فإن كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس نشاطاً خاضعاً لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية ملزم بأن يقدم لمفتشية إدارة الضرائب المختصة إقليمياً قبل الفاتح أفريل من كل سنة تصريحاً يبين فيه رقم الأرباح الخاضعة للضريبة. وطبقاً للمادة 90 من نفس القانون فإن المكلف بالضريبة الذي لم يقدم بإيداع تصريحه في الآجال المحددة قانوناً والسالفة الذكر، فإنه يتعرض للإجراءات التلقائية في تحديد أسس الضريبة. حيث أن السيد بلحاج الطاهر لم يقدم بإيداع تصريحه في الآجال المحددة قانوناً، ولذلك فرضت عليه الضريبة تلقائياً. وعليه فإن المدعي لا يمكنه الحصول على تخفيض الضريبة إلا إذا أثبت وجود زيادة في تقدير أسس الضريبة. وعليه فإن طلبه مرفوض لعدم التأسيس. وهذا ما دفع القاضي لعدم قبول الطعن بالإستئناف أمام المحكمة العليا. ويجب التذكير أنه يجب أن:

- يخصم مبلغ نفقات التسيير والمراقبة على عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح العام أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المعارف، وذلك من أجل تجديد المعارف¹.

- تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة في حدود 1% من مبلغ هذا الدخل أو الربح، الهبات التي يقدمها الأشخاص الطبيعيون والمعنيون المقيمون في المؤسسات المعتمدة للبحث العلمي أو الجمعيات ذات الطابع الخيري المصرح بمنفعتها العمومية. ويجب التصريح بهذه الهيئات للإدارة الجبائية وفي حالة تقديمها لفائدة البحث العلمي يجب أيضاً التصريح بها إلى المؤسسة الوطنية المكلفة بمراقبة البحث العلمي².

2- بيان وجود خطأ في حساب الضريبة:

في هذه الفرضية فإن المكلف بالضريبة لا ينتقد الطريقة المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية، وإنما ينتقد خطأ الطريقة التي أجري بها الحساب. وعليه فإن المكلف بالضريبة يمكنه مناقشة عملية حساب الضريبة بانتقاد الجدول المتبع في تحديد قيمتها، وذلك بتبيين وجود خطأ في تحديد النسب الواجب تطبيقها.

¹ المادة 170 من ق.ض.م.

² المادة 171 من نفس القانون.

فمثلاً يستطيع المكلف بالضريبة أن ينتقد جدول تحصيل الضريبة عن طريق إثبات وجود خطأ في تحديد نسب الضريبة وفقاً للجدول المحدد للتقدير الجزائي للأساس الخاضع للضريبة حسب ما هو منصوص عليه في المادة 98 من قانون الضرائب المباشرة.

كما أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستفيد من تخفيض في مبلغ الفرض، إذا ما أثبت أن الدخل أو الربح المفروض عليه الضريبة لا يدخل ضمن صنف المداخل المقتطعة من قبل الإدارة الجبائية، مع وجوب خصم مبلغ النفقات والأعباء من الدخل الخام قصد إعداد الدخل الصافي الخاضع للضريبة. فمثلاً:

يجوز خصم الأجر الممنوح للزوج بقدر حصته أو مساهمته في الشركة في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقطاعات الأخرى المعمول بها¹

- يمكن خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب من أجل تحديد الربح الجبائي، شريطة إثباتها في حدود نسبة 10% من رقم أعمال السنة المالية بالنسبة للأشخاص المعنويين و/أو الطبيعيين وفي حد أقصاه ستة ملايين دينار (6000.000 دج)؛

وتستفيد كذلك من هذه الخصم، النشاطات الثقافية المختصة فيما يأتي:

- ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة، وتجديدها ورد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وإصلاحها؛

- ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها؛

- توعية الجمهور وتحسيسه بجميع المسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي؛

- إحياء المناسبات التقليدية المحلية.

¹ المادة 168 / 1 من ق.ض.م.

أما إذا لم يكن بيد المكلف بالضريبة وثائق أو أدلة تثبت صحة وإقناع المحاسبة. ونظراً لغياب اجتهادات قضائية محلية باستثناء بعض القضايا العامة والتي لا تعكس صحة تطبيق هذه الوسيلة أو الإمكانيات من طرف المكلف بالضريبة. وبالرجوع إلى الاجتهادات القضائية لمجلس الدولة الفرنسي، فإننا نجد أن المكلف بالضريبة يمكنه إنتقاد طريقة التقدير المعتمدة من طرف الإدارة وهذا قصد إثبات أن مبلغ الفرض مبالغ فيه. ويكون ذلك عن طريق إقامة الدليل على أن:

- أن الإدارة أخطأت في اختيار الطريقة المناسبة لوضعيته الجبائية؛

- أن الطريقة المطبقة من طرف الإدارة أصبحت لا تتماشى مع الواقع بسبب عدم صلاحية المبادئ التي تركز عليها.

وعليه وحسب مجلس الدولة الفرنسي فإنه بإمكان المكلف بالضريبة " أن يقترح طريقة أكثر دقة لتقدير المداخيل والأرباح"¹. ولعل من أبرز الوسائل غير المحاسبية التي يعتمد عليها المكلف بالضريبة لإثبات وجود زيادة في إعادة تأسيس الأساس الخاضع للضريبة نجد ما يلي²:

1- **الدراسة التحليلية:** بالرجوع إلى الدراسات التحليلية فإن المكلف بالضريبة من أجل الوقوف على حقيقة رقم أعماله ومداخيله. و هذا قصد الطعن في صحة الأساس الخاضع للضريبة المقدر تلقائياً. يمكن للمكلف بالضريبة الإستعانة بمحاسب مختص، بهدف تقديم دراسة مفصلة ودقيقة عن أرباحه بالإعتماد على وسائل الإستغلال التي يمارس بها نشاطه.

2- **الدراسات العلمية المهنية:** موازاة مع حق الإدارة في إعادة التأسيس بالإعتماد على الدراسات العلمية والمهنية، فإنه يجوز للمكلف بالضريبة أن يطعن في صحة تلك الدراسة. وذلك من خلال إثباته

¹ « En proposant une méthode plus précise pour l'évaluation des recettes des bénéfics ». CE 14 févr. 1983.req. n° 25.883 : R.J.F. 1983, p.245.9 mars 1983, req.n° 25.355 : Dr. Fix.1983, c 1828, conl schricke ; RJF 1983, p.296. J.LAMARQUE, Op. Cit, p 743.

² J.MOLINIER, *La preuve en droit fiscal français*, Revue juridique et politique, IDEF. 1985 n° 1-2. p736.

أن الدراسة التي إعتمدت عليها وطنية (عامة)، في حين كان يجب أن تستند إلى الدراسات المحلية للمنطقة. بل ويمكنه تجاوز ذلك بإثباته أن الدراسة قديمة لا يتماشى تطبيقها مع أرض الواقع.

3- **الموازنة المالية:** يمكن للمكلف بالضريبة أن يثبت صحة رقم أعماله أو معرفة مداخله بواسطة وضع مقارنة بين مداخله والنفقات الناجمة عنها. بالإضافة إلى حساباته البنكية مع الأخذ بعين الاعتبار الوسائل التي يستغل بها نشاطه، وهذا قصد إثبات عدم وجود مداخل خفية حسبما تدعيه الإدارة الجبائية. وتتم الموازنة المالية حسبما جاء في المخطط الوطني للمحاسبة، من خلال عملية المقارنة بين الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق، الأموال المدينة) مع الخصوم (الأموال الاجتماعية والشخصية، الاحتياطات، الحسابات الدائنة)¹.

4- **الدراسة الإحصائية:** يمكن للمكلف بالضريبة أن ينتقد إعادة تقدير الأساس الخاضع للضريبة إنطلاقاً من الدراسة الإحصائية. فمثلاً في فرنسا توجد مدارس إقتصادية متخصصة تقوم بدراسات نظرية حول أرباح الشركات وأرقام أعمالها، بالنظر إلى المنتوجات التي تنتجها هذه الشركات، وبذلك يمكن للمكلف بالضريبة أن يستند إلى هذه الدراسات لتعليل حقيقة أرباحه وصحة رقم أعماله، إلا أنه ما يؤخذ على هذه الدراسة أن مجلس الدولة الفرنسي كان غالباً ما يرفض هذه الدراسات نظراً لطابعها العام.

5- الشهادات: les attestations

بالنظر إلى قرارات مجلس الدولة الفرنسي نجد أنه قبل بالشهادات كوسيلة إثبات غير محاسبية، يستند إليها المكلف بالضريبة قصد إثبات كل التصرفات والأعمال التي يقوم بها، والتي لها علاقة مع نشاطه أو عمله الخاضع للضريبة. مثل: شهادة إثبات حالة صادرة عن محضر قضائي، أو شهادة إثبات حالة محررة من طرف البنك. وللتذكير فإن القاضي الفرنسي ميز بين الشهادات كوسيلة إثبات عن

¹ الملحق الثاني من القرار السابق المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، ص 331.

التصريحات أو الإثباتات الشرفية¹ التي لا تعتبر وسيلة لصحة إدعائه. ولإضفاء القوة الثبوتية على الشهادة يجب أن تحترم هذه الأخيرة شروط شكلية وموضوعية للتمتع بذلك. وتكمن الشروط الشكلية في:

- **تاريخ تحرير الشهادة:** لا تتمتع الشهادة بالقوة الثبوتية ولا يمكن للقاضي الأخذ بها، إذا كانت تحمل تاريخاً لاحقاً لعملية المراقبة أو لتاريخ النشاط المفروض عليه الضريبة أو حتى تلك التي لا تحمل تاريخ محدد؛

- **الشخص الذي أصدر الشهادة:** لقد ميز مجلس الدولة الفرنسي بين فئتين من الأشخاص الذين تصدر عنهم الشهادة:

- الشهادة المحررة من طرف الغير، الذين لا تربطهم صلة قرابة مع المكلف بالضريبة أو يكتسب هذا الشخص صفة الموظف أو من الذين يمارسون مهامهم تحت أداء اليمين مثل: الموثق، المحضر القضائي، الطبيب، البنوك، مصالح الجمارك، المستخدم... الخ. فالقاضي يقبل هذه الشهادة بسهولة بشرط أن يكون توقيع محررها واضح بالإضافة إلى أنه يجب أن تكون المعلومات الواردة في الشهادة مفصلة؛

- أما الشهادة المحررة من طرف أحد أفراد عائلة أو أقارب المكلف بالضريبة، فإن القاضي الفرنسي جد حذر في قبول مثل هذه الشهادات. لذلك إشتراط على المكلف بالضريبة أن يقدم دفعه مدعمة بالوثائق الأخرى، كوسيلة مكملية وليس أصلية. ويبقى للقاضي السلطة التقديرية فيما مدى إقناعها أولاً بالنظر إلى ظروف النزاع والمعلومات المطروحة في ملف القضية².

أما الشروط الموضوعية التي تتضمنها الشهادة فهي تلك الشروط التي تعكس مضمونها. فحسب الأستاذ J.Molinier يجب أن تكون الشهادة " كافية دقيقة ومفصلة أو مؤكدة بوثائق أو أعمال قابلة

¹ « A la différence des déclarations ou des affirmations sur l'honneur » C.E. 4 / 11/1983 n° 29288 R.J.F. 1/84 n° 77.C.E 6/06/1984 n° 38811 R.J.F. / 8- 9 / 84 n° 1014 ; D.F.84n° 42 comm. 1801. In. D.BERANGER, *La preuve en matière fiscale*, Op. Cit, p.397.

² J. p. CASIMIR, *Contentieux de l'impôt, groupe revue fiduciaire*, Op. Cit, p.254.

للتأكيد من قبل مالكها"¹. إلا أنه يبقى قبول هذه الشهادة من عدمه يخضع لسلطة القاضي وقناعته والظروف التي يمر بها النزاع.

وأخيراً وما تجد الإشارة إليه أنه ينبغي على المشرع والقاضي الجزائري أن يقتديا بمنهج المشرع والقضاء الفرنسي الذان أتاح للمكلف بالضريبة منذ زمن طويل إستخدام هذه الطرق والوسائل الغير محاسبية من أجل إثبات أن الضريبة مبالغ فيها وإنتقاد الطريقة التي إعتمدت عليها الإدارة في إعادة التقويم التلقائي.

وما يلاحظ أخيراً إلى أن هنالك العديد من بعض الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الادارة الجبائية والمتمثلة أساساً في:

__ اذا كانت الشكاية المقدمة من المكلف مؤسسة على ضريبة يرجع تقديرها الى الادارة دون الرجوع الى تصريحات المكلف؛

__ اذا كانت الضريبة قد حددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلف في الآجال المحددة للرد على اقتراحات الإدارة؛

__ في حالة رفض المحاسبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية أثناء قيامهم بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف، فإنه يستوجب على الادارة ان تبرر موقفها، وذلك بأن تقدم للمكلف بالضريبة كل الاسانيد التي بنت عليها تقديراتها الجديدة².

أما اذا كان الوعاء قد تم ضبطه وفقاً لنظام التقدير الجزائي، والاقتراح قد صودق عليه من طرف المكلف بالضريبة، فإنه يصبح بمثابة اتفاق لايجوز نقضه الا اذا توافرت الشروط القانونية الخاصة بذلك.

إلا انه بالنظر الى إحدى قرارات المحكمة العليا الصادر بتاريخ 16 فيفري 1997 تحت رقم 155554. طبقت بشأن إعادة تقدير الضريبة لمكلف كان خاضعا لنظام التقدير الحقيقي، المادة

¹ « Suffisamment précises et circonstanciées ou corroborées par des documents des faits susceptibles d'étayer les affirmations qu'elles contiennent ». J. p. CASIMIR, *Contentieux de l'impôt*, Loc.Cit.

² أمرزيان عزيز، المرجع السابق، ص 17.

09/25 من ق.ض.م الساري المفعول الى غاية 1990/12/31 المتعلق بالمصادقة على نتائج مراقبة حسابات المكلف، وليس على المصادقة على التقديرات المقترحة على المكلف اثناء تطبيق نظام التقدير الجزائي، حيث اعتبرت ان مصادقة ادارة الضرائب على دفاتر تسجيل الدقيق المستعمل لاعداد الخبز بمثابة المصادقة على نتائج المكلف. واعتبرت ان هذه التقديرات نهائية لا يجوز التراجع عنها من كلا الطرفين وبقرارها هذا تكون قد خالفت أحكام المادة 10/457 من ق.ض.م¹ والتي تقضي بجواز ابطال التقديرات التي تمت جزافياً اذا توافرت الشروط التالية:

__ عندما يكون المبلغ المحدد قد تم بناء على معلومات غير صحيحة، والمكلف في قضية الحال أخلط بين المعلومات الخاصة بإنجاز الخبز والخاصة بالمرطبات. حيث أهمل جانب المرتبات وهو النشاط الرئيسي بالنسبة للمعني. وبالتالي فهو يكون قد قدم معلومات خاطئة، وكل ما بني على باطل فهو باطل.

__ عند ما يثبت خطأ في الوثائق التي يلزم القانون تقديمها أو مسكها، وهو الحال بالنسبة للقضية المطروحة حيث رفضت إدارة الضرائب محاسبة المكلف لعدم مطابقتها للقانون²، والمكلف لم يقدم ما يفيد عكس ذلك.

اما اذا كان موضوع الشكوى يتعلق بالرسم على القيمة المضافة TVA فان الشكوى لا تقبل الا في حالة واحدة طبقاً لنص المادة 02/102 من ق.ر.ر.أ³ المتمثلة في كون تقدير الضريبة الأصلية قد تم بصفة تلقائية من طرف الادارة وليس بموجب تصريح من المكلف.

وبالنظر الى قانون الاجراءات الجبائية فإن المكلف بالضريبة يخضع للتقييم التلقائي في حالة عدم إكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليهما في المادتين 76 و 77 من قانون الرسم على رقم

¹ عدلت هذه المادة بموجب المادة 05 من قانون المالية لسنة 1999.

² يجب على المكلف ان يمسك محاسبة مطابقة لاحكام القانون التجاري ووفقا للمخطط الوطني للمحاسبة، انظر في هذا الشأن مقال الاستاذ: سيداعمر محمد، الجزء المترتب على عدم مسك المحاسبة او رفضها، المرجع السابق، ص 123 وما يليها.

³ المادة 102 من ق.ر.ر.أ معدلة بموجب المادة 108 منه والتي تنص وعلى انه: " يترتب عن رفض الضريبة التلقائي الناتج عن هذا التقدير الوارد في الفقرات 1 و 2 و 3 من المادة 107، اعداد جدول ضريبي قابل للاستحقاق فوراً تحتوي فضلاً عن الحقوق الأصلية، على غرامة بمقدار 25% المنصوص عليها في المادة 115 من هذا القانون.

الأعمال، بعد شهر واحد على الأقل من إعدار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها، مع إشعار بالإستلام بتسوية وضعيته. مع الإشارة فإن للإدارة الحق أن تستند لتقييم رقم الأعمال المحدد تلقائياً على أي مستند تصريح لم يوقع وأودع بدون دفع أو يرفق بدفع غير كافي. على أنه يترتب عن فرض الضريبة التلقائي الناتج عن هذا التقدير إعداد الإدارة الجبائية لجدول ضريبي خاص يبين الحقوق الأصلية المستحقة علاوة على غرامة قدرها 25% المنصوص عليها في المادة 115 من هذا القانون. وبالرجوع إلى القانون المقارن الفرنسي فإنه يترتب على الأشخاص المدينين بضريبة الرسم على رقم الأعمال، والذين لم يكتبوا خلال الأجل القانوني للتصريحات فرض الضريبة تلقائياً، وهذا حسب نص المادة L66/3¹، من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي. إلا أنه إستثناء و بالإستناد إلى قرار مجلس الدولة الفرنسي الصادر في 12 فيفري 1986 نجد أنه حكم بعدم إجراء التقييم التلقائي للمدين بإيداع تصريح غير موقع إذا ما أرفق بالدفع².

ففي هذه الحالة فان الشكاية تقبل في أجل ستة أشهر من تاريخ تبليغ التقييم التلقائي للمكلف، ونشير ان قانون الرسم على القيمة المضافة لم ينص على انه مشروط لقبول الشكوى، غير اننا نقول انها لا بد ان تتوفر فيها ادنى الشروط المطلوبة في القوانين الضريبية الأخرى كالخاصة بالشكاوى في ميدان الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وبالنظر الى قرار المحكمة العليا رقم 695221 الصادر بتاريخ 2010/10/21

والمتضمن ما يلي:

الموضوع: غش ضريبي _ رسم على القيمة المضافة _ جنحة.

المرجع: المواد 193_303 من ق.ض.م.

المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

المادة 33 من قانون المالية لسنة 2005.

¹ J.P.Casimir, *Contrôle fiscale, (droits, garanties et procédures)*, 7 édition groupe revue Fiduciaire, P179.

² Lefebvre, *Contrôle fiscal*, Op. Cit, CFV11. N965.

المبدأ: تعد جريمة التملص من الرسم على القيمة المضافة جنحة، قبل سنة 2005. مهما كان المبلغ المراد إسترجاعه وعدد السنوات ذات الصلة.

هذا القرار الأخير الذي قضت به المحكمة العليا _الغرفة الجنائية_:

— بعدم قبول طعن الطرف المدني شكلاً؛

— بقبول طعن النيابة العامة شكلاً ورفضه موضوعاً؛

— بقبول طعن المتهم (ح.ع) شكلاً وموضوعاً.

وينقض وإبطال القرار المطعون فيه فيما يخصه فقط، وبإحالة القضية على نفس غرفة الإتهام مشكلة تشكياً آخر للفصل فيها من جديد وفقاً للقانون.

والمصاريف القضائية تتحملها الخزينة العمومية¹.

بالنسبة لحقوق التسجيل فان قراءة نص المادة 359 من قانون التسجيل. سيتخلص منها انه لا يمكن للمكلف اللجوء الى المدير الولائي للضرائب لغرض الطعن في الرسوم والحقوق المفروضة عليه ما دام هناك نص يلزمه ويلزم الادارة كذلك، باللجوء في كل التقديرات الى لجنة المصالحة المحدثة بموجب المادة 102 المعدلة او الى الغرفة الإدارية بالمجلس (المحكمة الإدارية حالياً) دون شرط التظلم (الشكوى) الاداري المسبق. علاوة على الطعون الخاصة بالضرائب غير المباشرة. فالمادة 489 من ق.ض.غ.م. اوردت نفس الشروط والاجراءات المذكورة في قانون التسجيل بحيث لا يلزم المكلف بالتظلم المسبق في رفع الدعوى أمام القضاء. وبالتالي فعلى كل من ينازع اساس فرض الضريبة او حسابها ان يرفع دعواه مباشرة امام المحكمة الادارية².

علاوة على مخالفة وخرق الإجراءات في هذه الحالة يمكن للمكلف بالضريبة التطرق في شكواه إذا ثبت أن مصالح إدارة الضرائب أغفلت وخالفت إجراءات المتابعة أو إجراءات تشكيل قيمة ومقدار الضريبة، فللمشتكي الحق في طلب إلغاء الضريبة بسبب خرقها لإجراءات وفقاً لأحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضائي الجزائري، منشورات كليك، 2014، الجزائر، ص 141_145.

² أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 19.

المطلب الثاني: سحب الشكوى

بادئ ذي بدء وبالنظر إلى قانون التشريع الجنائي في جانبه الموضوعي، وبالنظر إلى قانون الاجراءات الجنائية لا نجد تعريف ولو موجزاً لسحب الشكوى. إلا أنه وبالرجوع إلى قانون الاجراءات الجزائية نجد ان المشرع تطرق الى ذلك. فنجد أن الإعتبارات التي قيد بها المشرع حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية على شكوى المجني عليه، هي نفسها التي مكن من خلالها هذا الأخير من سحب شكواه اذا رأى هذا ان مصلحته قد تتعارض والسير في اجراءات الدعوى¹.

وما تجدر الاشارة اليه ان سحب الشكوى او التنازل عنها تنوعت واختلفت التعاريف بشأنه ومن ابرز هذه التعاريف نجد:

الفقيه نجيب حسني يعرفه على أنه " تعبير المجني عليه عن ارادته في الا تتخذ الاجراءات الجنائية او لا تستمر"². ويعرفه حسنين عبيد بأنه " عبارة عن تصرف صادر من جانب واحد يعبر فيه صاحبه عن ارادته في الا تتخذ هذه الاجراءات او وقف الاثر القانوني لشكواه، اي وقف السير في اجراءات الدعوى"³.

كما يعرفه فتحي سرور بأنه: " عمل قانوني يصدر من صاحب الحق في الشكوى ويترب عليه انقضاء هذا الحق ولو كان ميعاد استعماله لازال ممتدا"⁴.

اذن فالتنازل هو اسقاط حق بارادة صاحبه، فهو تصرف من جانب واحد يتم صحيحا وينتج آثاره القانونية دون توقف على ارادة المتهم⁵. فالتنازل عمل قانوني يعبر به المجني عليه عن ارادته في انهاء الدعوى بغير صدور حكم بات في موضوعها.

¹ مامون سلامة، الاجراءات الجنائية في التشريع المصري، دار النهضة العربية، مصر، 2005، ص 139.

² مصطفى مصباح وبارة، وضع ضحايا الاجرام في النظام الجنائي، دراسة نقدية للنظام الجنائي في ضوء معطيات علم الضحية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق الاسكندرية، مصر، 1996، ص 536.

³ حسنين ابراهيم صالح عبيد، شكوى المجني عليه (تاريخها، طبيعتها، احكامها)، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ط1، بدون سنة، ص 111.

⁴ فتحي سرور، أصول قانون الاجراءات الجزائية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ط2، دس، ص 414.

⁵ عوض محمد، الأحكام العامة في قانون الإجراءات الجنائية الليبي، المكتب المصري الحديث، مصر، 1968، ص 117.

وما ينبغي الإشارة إليه ان سحب الشكوى او التنازل عنها ينبغي تمييزها عن بعض المصطلحات والمفاهيم المشابهة.

الفرع الاول: سحب التنازل عن الشكوى وتمييزه عن بعض المفاهيم المشابهة

يعتبر سحب التنازل عن الشكوى من أهم الإجراءات المتعلقة بالشكوى لذا ينبغي تمييز هذا المصطلح عن بعض المفاهيم المشابهة والتي ذات أهمية علمية وعملية، والتي يمكن أن نوجزها فيما يلي:

1- التنازل عن الشكوى والمصالحة:

تعرف المصالحة بانها اجراء يتم بمقتضاه انقضاء الدعوى العمومية من غير ان ترفع على المتهم اذا ما دفع مبلغ معين للمحني عليه في مدة محددة¹. وتشارك المصالحة مع التنازل عن الحق في الشكوى كونها تصرف قانوني يحدث اثره فور صدوره ولا يجوز الرجوع فيه لأي سبب من الأسباب. كما يترتب عليهما انقضاء الدعوى العمومية وهذا الانقضاء متعلق بالنظام العام يمكن للمحكمة ان تقضي به من تلقاء نفسها ولو لم يطالب به المتهم، كما يجوز التقدم بهذا الطلب ولو لأول مرة امام المحكمة العليا، الا ان المصالحة والتنازل عن الحق في الشكوى يختلفان في العديد من الجوانب نذكر من اهمها:

__ ان التنازل عن الشكوى تصرف يتخذه المحني عليه بمفرده دون حاجة لموافقة المتهم. خلافا للمصالحة التي يمكن للادارة ان تتخذها من تلقاء نفسها؛

__ كما ان التنازل عن الشكوى يكون دون مقابل عادة، اما المصالحة تكون بمقابل مادي دائماً؛ كما ان الصلح لا يكون الا مكتوباً عكس التنازل عن الشكوى الذي يمكن أن يصدر شفاهة².

2-التنازل عن الشكوى والعفو الشامل: يعرف العفو الشامل بأنه " زوال الصفة الجرمية عن الفعل الذي يعاقب عليه القانون، فيعدو وكأنه فعل مباح وهو بمثابة تنازل من المجتمع عن حقه في معاقبة من قبل الجاني ولا يكون إلا بالقانون³. ويشترك الحق في التنازل عن الشكوى مع العفو الشامل في كونهما

¹ عبد الحميد مكي، التنازل عن الشكوى كسبب خاص لانقضاء الدعوى الجنائية، دراسة تحليلية تأصيلية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000، ص37.

² أسامة حسنين عبيد، الصلح في قانون الاجراءات الجزائية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2005، صص 111-112.

³ عبد الرحمان الدراجي خلفي، الاجراءات الجزائية في التشريع الجزائري والمقارن، دار بلقيس، الجزائر، 2016، ص199.

يرتبان نفس الاثر بحيث تمحى بها الجريمة وتنقضي الدعوى العمومية. وهذا ما ادى ببعض الفقه الى القول بأن التنازل عن الشكوى عبارة عن عفو خاص عن الجريمة.

كما ان كلاهما متصل بالنظام العام ويجوز الدفع بأي منهما في أي مرحلة كانت عليها الدعوى العمومية ولو لاول مرة امام المحكمة العليا كما يجوز للقاضي اثارتهما من تلقاء نفسه¹.

ويختلف الحق في التنازل عن الشكوى عن العفو الشامل في ان التنازل عن الشكوى تصرف شخصي يصدر من شخص معين وهو المجني عليه. وهو جائز فقط قبل صدور الحكم النهائي في الدعوى بخلاف العفو الشامل الذي يصدر بقانون ويمكن أن يكون قبل صدور حكم في الدعوى أو بعده².

3- التنازل عن الشكوى ووقف تنفيذ الحكم: يسري التنازل عن الشكوى ابتداء من تاريخ تقديم الشكوى الى غاية صدور حكم نهائي وبات في الدعوى العمومية. فإذا صدر الحكم فلا يبقى لتنازل المجني عليه عن شكواه أثر في القانون، ولم يبق الا تنفيذ الحكم. حتى وان اعلن هذا الاخير صراحة عن تنازله عن الدعوى. ويكمن الاختلاف بين التنازل عن الشكوى الى غاية صدور حكم جنائي بات، في حين ان الثانية يبدأ من تاريخ صدور الحكم النهائي إلى غاية تمام العقوبة³.

الفرع الثاني: القواعد الاجرائية للتنازل عن الشكوى

للتنازل عن الشكوى ينبغي اتباع اجراءات معينة حددها المشرع والفقه والتي نلخصها فيما يلي:

أولاً: صاحب الحق في التنازل عن الشكوى

يثبت الحق في التنازل عن الشكوى لمن يملك الحق في الشكوى وهو المجني عليه ذاته الذي يملك الحق ان يتنازل عن الشكوى اذا رأى ان مصلحته قد تتعارض وسير اجراءات الدعوى.

¹ محمد شتا ابو أسعد، الدفوع الجنائية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، د.س، ص213.

² محمد بدوي يوسف، النظرية العامة للعفو الشامل في التشريع المصري، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، مصر، 1984، ص463.

³ عبد الحميد مكي، التنازل عن الشكوى كسبب خاص لانقضاء الدعوى الجنائية، دراسة تحليلية تأصيلية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2002،

ويتميز الحق بكونه حق شخصي مثله مثل الحق في الشكوى فهو لا ينقل إلى الورثة، ويلزم في مباشرته توكيل خاص وليس توكيل عام.

وإذا قلنا ان التنازل يثبت لصاحبه في تقديم الشكوى فليس بالضرورة المجني عليه نفسه، فقد يكون وكيله أو الوصي أو القيم عنه¹. وإذا قدمت الشكوى من القيم أو الوصي أو الوالي ثم زالت عنه أسباب الوصاية أو القوامة، فيكون بذلك للمجني عليه وحده حق التنازل وليس للقيم أو الوصي الذي باشر الشكوى². كما ان الوكالة في استعمال الحق في الشكوى لا تمتد الى استعمال الحق في التنازل، بل لا بد من وكالة جديدة خاصة بذلك.

وقد يكون المجني عليه في التنازل عن الشكوى شخصاً معنوياً مثلما قد يكون شخصاً طبيعياً، المهم اثبات ان الجريمة المقيدة بشكوى هي التي اهدرت احدى مصالحه المحمية بنصوص قانون العقوبات، ومنه لا يجوز للمتضرر من الجريمة اذا لم يكن مجنياً عليه في الوقت نفسه أن يتنازل، اذ ليس له في الاصل الحق في تقديمها.

وباعتبار التنازل عن الشكوى، تصرف قانوني فإنه يشترط فيه أن لا يكون غير معلق على شرط اذ أن التنازل يكون نهائياً وملزماً لصاحب الحق فيه، ولا يجوز الرجوع فيه³.

ثانياً: أهلية التنازل

الأهلية اللازمة للتنازل عن الشكوى هي نفسها الأهلية اللازمة لتقديم الشكوى، وإذا كان قانون الاجراءات الجزائية لم يتضمن نصاً بذلك إلا ان الرأي عندي يكون 19 سنة اعمالاً للقواعد العامة في القانون المدني، وإن كان اقل من ذلك يمثل له وليه.

كما تجدر الاشارة ان أغلب التشريعات العربية المقارنة، تحدد سن التنازل عن الشكوى في حدود 15 سنة، وغالبية الفقه ينادي برفع السن الى حد 18 سنة. ليكون لدى المجني عليه القدرة على تقدير

¹ عبد الرحمن الدراجي خلفي، المرجع السابق، ص 250.

² مامون سلامة، المرجع السابق، ص 114.

³ عبد الرحمن الدراجي خلفي، المرجع السابق، ص ص 250_251.

مصلحته في تحريك الدعوى العمومية أو إنهاؤها. مع العلم أنه يعتد في تحديد سن المجني عليه بوقت التنازل عن الشكوى لا بوقت تقديمها.

ثالثاً: شكل التنازل

لا يشترط في التنازل عن الشكوى شكل معين بل يأخذ حكم الشكوى في امكانية تقديمه كتابة او شفاهة. طالما كان معبر في دلالة عن ارادة صاحبه في وقت أثر الشكوى، كما يستوي أن يكون هذا التعبير صريحاً أو ضمناً. ويستفاد من تصرفات الشاكي كما لا يشترط أن يتم التنازل عن الشكوى بالشكل الذي يتم تقديمه فيها، فإن قدمت الشكوى كتابة يمكن للتنازل أن يكون شفاهة والعكس ممكن وصحيح¹.

وبالرغم من خلو قانون الإجراءات الجزائية من نص يحدد شكل التنازل عن الطلب يجب أن يثبت بالكتابة. بإعتبار أن التنازل هو الوجه المقابل للطلب. ومع ذلك ذهب جانب من الفقه نه يجوز أن يكون التنازل عن الطلب شفاهة، بإعتبار أن المشرع لم يقيد شكل التنازل بالكتابة كما فعل بالنسبة للطلب ولا يشترط أن يصاغ التنازل في عبارات معينة، وإنما يجب أن يعبر بوضوح عن إرادة مقدمة في إنهاء الدعوى الجنائية.

ولكي يكون التنازل منتجاً لآثره في إنهاء الدعوى الجنائية فينبغي أن يكون باتاً، فلا يجوز تعليقه على شرط، لأن مصلحة الضرائب بالخيار بين أمرين: إما الإستمرار في الإجراءات أو التنازل عنها، فإن رغبت في التنازل بشرط معين فعليها أن تتأكد من تحقق الشرط من عدمه، فإن تحقق تقدمت بتنازل بات، فإن هي علقتة على شرط بطل التنازل².

وعليه فهل يجوز سحب الشكوى وما مصير الدعوى في حالة سحبها؟

بالنظر الى قانون الاجراءات الجزائية فان التنازل عن الشكوى يوقف إجراءات المتابعة بنص المادة 06 والتنازل عمل قانوني يصدر من صاحب الحق في الشكوى. ويترتب عليه انقضاء هذا الحق ولا يصح التنازل الا من صاحب الحق في الشكوى ولا يشترط فيه شكلاً معيناً كتقديمه كتابة أو شفاهة في

¹ مامون سلامة، المرجع السابق، ص 277.

² إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، د.ب.ن، 2006، ص 273.

الجلسة. وبالتالي فإنه بعد التنازل لا يجوز الرجوع عنه ولو كان صادر قبل تحريك الدعوى العمومية. أي أنه لا يجوز تقديم شكوى مرة أخرى بعد التنازل عنها وهذا بهدف إستقرار المراكز القانونية¹.

وعليه يختص المدير الولائي للضرائب بصلاحيه سحب الشكوى إستناداً الى حكم المادة 104 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية²، المستحدثة بموجب المادة 45 من قانون المالية لسنة 2012، وذلك في حالة تسديد 50% من الحقوق الاصلية والغرامات موضوع المتابعة الجزائية واكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد المحدد كما يلي:

علما بأنه يوجه طلب سحب الشكوى، المقدم من طرف المكلف بالضريبة الى رئيس مركز الضرائب، علماً بأنه يدعم هذا الطلب بكل وثيقة تثبت تسديده 50% من الحقوق الاصلية والغرامات موضوع المتابعة الجزائية وبنسخة عن جدول استحقاق التسديد. مع العلم أنه بعد تسليم طلب سحب الشكوى، يرسله رئيس مركز الضرائب الى مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية (مركز الضرائب) من اجل التكفل به.

وللاشارة فان سحب الشكوى يخضع الى مجموعة من الاجراءات الادارية والقضائية:

1-تسجيل طلب سحب الشكوى: يقوم رئيس مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية (مركز الضرائب) بتسجيل الطلب في نفس السجل السابق وذلك من خلال تدوين تاريخ تسلم الطلب وكل المعلومات المتعلقة بالتسديد (المرجع، التاريخ، المبلغ)؛

¹ فارس السبتي، المرجع السابق، صص 196-197.

² تنص المادة 104 مكرر من ق.إ.جبا على انه " يمكن مدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50 من الحقوق الاصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية واكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد يحدد على النحو الآتي:

_ أجل التسديد يقدر بستة (06) أشهر عندما يقل مبلغ الدين الجبائي عن عشرين مليون دينار 20000000 دج؛

_ أجل تسديد مدته إثنا عشر (12) شهراً عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي عشرين مليون دينار 20000000 دج ويقل عن ثلاثين مليون دينار 30000000 دج؛

_ أجل تسديد مدته ثمانية عشر (18) شهراً عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي ثلاثين مليون دينار 30000000 دج؛

ينتهي سحب الشكوى الدعوى العمومية طبقاً للمادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية.

2-دراسة طلب سحب الشكوى: بعد تدوين المعلومات الضرورية في السجل، يقوم رئيس مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية (مركز الضرائب) بدراسة الطلب والتأكد من المعلومات التالية: المبلغ المسدد يمثل 50% من الحقوق الأصلية والغرامات؛ جدول استحقاق التسديد مكتتب وفق احكام المادة 104 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية؛ صحة الوثائق المثبتة للتسديد (يتم التأكد من هذا الاجراء على مستوى قباضة الضرائب المعنية، وبعد ذلك يقوم رئيس مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية (مركز الضرائب)، بعد التأكد من إستيفاء الشروط السابقة، بارسال الملف الى رئيس مركز الضرائب من اجل إبداء رأيه.

3-إقتراح سحب الشكوى:

بعد دراسة الملف بيدي رئيس مركز الضرائب رأيه حول موضوع سحب الشكوى ويرسله الى المدير الولائي من اجل اتخاذ القرار. مع العلم انه يجب ان يتضمن ملف اقتراح ايداع الشكوى الوثائق التالية:

تقرير حول موضوع الشكوى؛

طلب سحب الشكوى مقدم من طرف المكلف بالضريبة؛

الوثائق التي ثبت شديد 50% من الحقوق الاصلية والغرامات موضوع الشكوى؛

الرأي المعلل الصادر عن رئيس مركز الضرائب.

4-قرار سحب الشكوى: بالإستناد على المعلومات المتوفرة بملف سحب الشكوى، يتخذ المدير الولائي القرار الملائم بشأنه. وفي حالة قبول الطلب يقوم المدير الولائي بالتوقيع على قرار سحب الشكوى اما في حالة رفض الطلب، يتم اعداد قرار الرفض من طرف مكتب المنازعات القضائية يوقعه المدير ويرسله الى رئيس مركز الضرائب من اجل الاعلام وتبليغ المكلف بالضريبة.

5-ايداع طلب سحب الشكوى لدى الجهة القضائية المتواجد على مستواها ملف القضية: بعد التوقيع على قرار السحب، يياشر مكتب المنازعات القضائية الاجراءات الضرورية امام الجهة القضائية المعنية من اجل اتمام اجراءات سحب الشكوى، يوقعه المدير الولائي ويتم ايداعه امام:

وكيل الجمهورية اذا كانت القضية لا تزال قيد التحري؛

قاضي التحقيق اذا كانت القضية في مرحلة التحقيق؛

القاضي المختص اذا كانت القضية قيد الحكم؛

تدون هذه المعلومات في سجل ايداع الشكاوى لكل من مديرية الضرائب للولاية ومركز الضرائب¹.

وعليه فان الأصل لصاحب الحق ان يتنازل عنه وهذا ما نصت عليه المادة 06 من قانون

الاجراءات الجزائية فقرتها الثالثة التي نصت على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكاوى اذا

كانت هذه شرطاً لازماً للمتابعة كما هو الحال في الجرائم الضريبية. غير ان قانون الضرائب لم ينص على

جواز التنازل عن الشكاوى ولا على النتائج المترتبة عنها.

وإذا كان جائزاً من الناحية النظرية لادارة الضرائب سحب الشكاوى التي يترتب عليها طبقاً لأحكام

المادة 06 ق.إ.ج انقضاء الدعوى العمومية، فضلاً عن انقضاء الدعوى الجبائية. فإنه من الصعب أن

يتجسد ذلك في الميدان². ويرجع السبب في ذلك أن المشرع لم ينص في القوانين الضريبية على المصالحة

على غرار قانون الجمارك ما عدا قانون الضرائب غير المباشرة بنص المادتين 540 و 555 اللتين نصتا

على امكانية المصالحة والإعفاء من الغرامات.

ف نجد أن المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة نصت على أنه " دون المساس بأحكام

المادة 532³ من قانون الضرائب غير المباشرة، يترتب على التأخر في دفع الضريبة، وبعد توفر كل

الإلتزامات القانونية أو التنظيمية، تحصيل غرامة جبائية تحدد بـ 10% من مبلغ الحقوق المتأخر دفعها.

وتستحق من اليوم الأول الذي يلي تاريخ إستحقاق تلك الحقوق.

¹ المديرية العامة للضرائب (مدير المنازعات)، اجراءات تسير المنازعات الجزائرية، مركز الضرائب، الجزائر، 2012. ص ص32_33.

² احسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص27.

³ تنص المادة 532 من ق.ض.غ.م على انه " يعاقب كل من يستخدم طرقاً احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب او الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50000 دج الى 200,000 دج وبالحبس من ستة الى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

غير ان هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا اذا كان هذا الأخير يتجاوز (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة او مبلغ 10.000 دج".

ويجوز بصورة استثنائية ان تسقط كل هذه الغرامة او جزء منها ولائيا من قبل الادارة طبقا لاحكام المادة 93 من قانون الاجراءات الجبائية:
المدير الجهوي اكثر من 250000 دج؛
المدير الولائي اقل من 250000 دج.

مع العلم ان قرار المدير الولائي يمكن التظلم منه امام المدير الجهوي كما ان المادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة نصت على أنه " يجوز تخفيض الغرامات الجبائية المنصوص عليها بموجب هذا القانون وفقاً للشروط والقواعد المنصوص عليها في المادة 540 أعلاه، غير ان المصالحات او الاعفاءات التي تقبل بها الادارة لا ينبغي ان تكون من آثارها تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف الى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الاداء لو طبقت احكام المادة 540 من هذا القانون".

غير أن ما يلاحظ أن حالات المصالحة في قانون الضرائب غير المباشرة لم تتعرض إلى حالة تقديم شكوى وتحريك الدعوى العمومية والجبائية معاً الى المصالحة هل هي جائزة أم لا؟

فما نستشفه ومن خلال إستقراء القوانين الجبائية أنه لا توجد هناك نصوص صريحة على سحب الشكوى. خاصة بعد تحريك الدعوى العمومية والجبائية وبعد اجراء معاينات وتحرير المحاضر إعتماًداً على ترخيص من رئيس المحكمة. فانه لا يوجد هناك أي مبرر لسحب الشكوى وخاصة اذا كانت مدعمة بالوثائق والمستندات والخبرات المحاسبية بناءً على تحقيق محاسبي أو تحقيق معمق والتوصل إلى وجود مناورات تدليسية وإحتيال للتهرب والغش الضريبي.

وما نخلص إليه أخيراً أنه مادام لا يوجد هناك اي نص خاص يمنع سحب الشكوى أو التنازل عنها، فإنه لا يمنع الادارة الجبائية ان تقوم بسحب الشكوى في حالة ما اذا تبين لها انها ارتكبت خطأ في المتابعة أو المحاسبة. ولكن مع ذلك يمكنها ان تترك الأمر للجهات القضائية للتصدي للنزاع بعد

توضيح ذلك للجهات القضائية التي تقوم بالبث في القضية بأمر أو حكم أو قرار مناسب من الجهة المطروح امامها النزاع سواء كان قاضي التحقيق أو جهات الحكم درجة أولى أو إستئناف¹.

المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة أمام الجهات القضائية المختصة

تخضع إجراءات المحاكمة عموماً أمام جهات الحكم في القضايا الجبائية لنفس الإجراءات المقررة في قانون الإجراءات الجزائية، وهذا نظراً لوجود فراغ تشريعي في قانون الإجراءات الجبائية الذي لم يتضمن أية إشارة إلى القواعد الإجرائية الواجب إتباعها أمام مختلف الجهات القضائية الجزائية، الأمر الذي يجعلنا نرجع إلى القواعد العامة لقانون الإجراءات الجزائية التي تحكم الإجراءات أمام هذه المحاكم في غياب إجراءات خاصة بالمحاكمة بشأن الجرائم الجبائية والتي تعتبر جريمة الغش الجبائي أفضل نموذج لهذه الجرائم.

فالأصل ان النيابة العامة هي التي لها الحق في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية بشأن جريمة معينة، إلا أنه استثناء هناك جرائم رأى المشرع لإعتبارات معينة تقييد سلطة النيابة العامة بشأنها كما هو الحال عليه بالنسبة لجريمة الغش الجبائي.

وعليه من خلال هذه الدراسة سنحاول أن نتعرف على الإجراءات المتبعة أمام محكمة الجناح من جهة، وكذا إجراءات الطعن في الحكم من جهة أخرى.

المطلب الأول: الإجراءات المتبعة أمام محكمة الجناح.

سنحاول من خلال هذا المطلب دراسة الإجراءات المتبعة أمام محكمة الجناح لجريمة الغش الجبائي إنطلاقاً من تحديد قواعد الإختصاص المحلي. بالنظر إلى الدعوى في فرع أول علاوة على إخطار جهات الحكم في فرع ثان وأخيراً إجراءات سير المحاكمة أمام محكمة الجناح في فرع ثالث.

¹ فارس السبتي، المرجع السابق، ص ص 198-199.

الفرع الأول: الإختصاص المحلي المختص في الجريمة بالنظر

يقصد بالإختصاص عموماً أهلية سلطة أو محكمة في إتخاذ إجراء أو الفصل في قضايا معينة،

والإختصاص ينقسم إلى:

— إختصاص نوعي يتحدد بالواقعة أو الجريمة من حيث تكييفها؛

— إختصاص شخصي يتحدد بشخص المتهم؛

— إختصاص محلي يتعلق بمكان معين.

وخروجاً على القواعد العامة للإختصاص المحلي وهي من النظام العام المحددة بالنسبة للجنح المحددة بموجب المادة 1/329 من ق.إ.ج.ج¹، فبالتالي نلاحظ أن المشرع أخضع الإختصاص المحلي بالنظر إلى جنحة الغش الجبائي لإختيار إدارة الضرائب فيكون الإختصاص حسب الحالة. وهذا بالنظر إلى المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة. وهذا ما نص عليه المشرع في مختلف النصوص الجبائية (المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون التسجيل والمادة 2/34 من قانون الطابع).

وعليه فإن المشرع الجبائي الجزائري وعلى غرار المشرع الجبائي الفرنسي لم يخرج عن القواعد العامة للإختصاص النوعي والشخصي في حين إنصب إهتمامه في تحديد قواعد الإختصاص المحلي على النحو التالي:

1- بالنسبة لجريمة الغش الجبائي العام والجريمتين المنصوص عليهما في المادة 134 من قانون التسجيل فإن المحكمة المختصة محلياً هي المحكمة التي يقع بدائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة؛

2- بالنسبة لجرائم الغش الجبائي الخاصة بإستثناء تلك المنصوص عليها في المادة 134 من قانون التسجيل. وكذا الجرائم المماثلة للغش الجبائي فإن الإختصاص المحلي يخضع للقواعد العامة التي تقضي

¹ تنص المادة 1/329 من ق.إ.ج.ج على أنه " تختص محلياً بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة احد المتهمين او شركائهم أو محل القبض عليهم ولو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر".

بإختصاص المحكمة التي يقع بدائرتها مكان ارتكاب الجريمة أو محل إقامة الجاني أو المكان الذي تم فيه إلقاء القبض عليه.

إلا أنه وبالنظر إلى التشريع الفرنسي فإنه طبقاً للمادة 231 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي فإن المحكمة المختصة بالنظر في جريمة الغش الجبائي العام، هي المحكمة التي يقع بدائرة إختصاصها مكان فرض أو دفع الضريبة موضوع النزاع أيا كان نوعها. في حين أجاز المشرع متابعة مرتكبي الجرائم في مادة الضرائب المباشرة وبالتحديد الجرائم المذكورة في المواد 1771 إلى 1778 من القانون العام للضرائب الفرنسي (أي جرائم الغش الجبائي الخاصة في مادة الضرائب المباشرة) أمام المحكمة التي أرتكبت الجريمة في دائرة إختصاصها، وبالنسبة لجريمة التوكيد المغشوش المنصوص عليها في المادة 1837 من القانون العام للضرائب الفرنسي والمقابلة للمادة 134 من قانون التسجيل الجزائري. وعليه فإن المحكمة المختصة هي محكمة موطن المتوفي إذا كان التوكيد المغشوش أو الكاذب وارداً على التصريح بالميراث وفي جميع الحالات الأخرى فإن المحكمة المختصة هي التي يوجد بدائرتها محل إقامة مرتكب الجريمة أو مكان إرتكابها¹.

وما تجدر الإشارة إليه سنحاول من خلال هذه الفرع تقسيم الدراسة إلى قسمين: أولاً: القواعد العامة للإختصاص المحلي من جهة وثانياً: القواعد الإستثنائية للإختصاص المحلي.

أولاً: القواعد العامة للإختصاص المحلي:

بالنظر إلى قانون الإجراءات الجزائية فإن الإختصاص المحلي (الإقليمي، المكاني) للمحاكم الجزائية فيما يتعلق بالجنحة وفقاً لما يلي:

بالرجوع إلى نص المادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية " تختص محلياً بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم. ولو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر.

¹Pierre DI Malta, droit fiscal pénal, P.U.F, paris, 1992, p236.

ولا تكون محكمة محل حبس المحكوم عليه مختصة إلا وفق الأوضاع المنصوص عليها في المادتين 552 و 553 . كما تختص المحكمة كذلك بالنظر في الجرح والمخالفات غير القابلة للتجزئة أو المرتبطة¹.

وعليه فان الإختصاص المحلي يتحدد بـ:

ـ مكان وقوع الجريمة؛

ـ محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم؛

ـ محل القبض على أحد المتهمين أو شركائهم.

فبالتالي فان هذه المعايير هي ذاتها معايير الإختصاص المحلي بالنسبة لوكيل الجمهورية وقاضي التحقيق حسب نص المادتين 37 و 40 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

فالمادة 37 من ق.إ.ج. تنص على أنه " يتحدد الإختصاص المحلي لوكيل الجمهورية بمكان وقوع الجريمة وبمحل إقامة أحد الاشخاص المشتبه في مساهمتهم فيها أو بالمكان الذي تم في دائرته القبض على أحد هؤلاء الأشخاص حتى ولو حصل القبض لسبب آخر".

كما نصت المادة 40 من القانون السالف الذكر على أنه " يتحدد إختصاص قاضي التحقيق محلياً بمكان وقوع الجريمة أو محل إقامة أحد الأشخاص المشتبه في مساهمتهم في إقترافها، أو بمحل القبض على أحد هؤلاء الأشخاص حتى ولو كان هذا القبض قد حصل لسبب آخر".

وللاشارة فإنه اذا انعقد الإختصاص لأحدى المحاكم بالنسبة لاحد المتهمين فإن ذلك يشمل المساهمين معه والشركاء، كما أنه إذا انعقد الإختصاص بالنسبة لجريمة ما فإن ذلك يشمل الجرح والمخالفات ذات الإرتباط بها، ويتحدد المعنى القانوني لإرتباط الجرائم (Connexité des infractions) وفقا لما نص عليه قانون الإجراءات الجزائية الجزائري في المادة 188 (التي لم يطرأ عليها تعديل منذ صدور القانون 06-08 لسنة 1966 التي تنص على أنه " تعد الجرائم مرتبطة في الأحوال الآتية:

أ_ اذا ارتكبت في وقت واحد من عدة أشخاص مجتمعين؛

¹ غير القابلة للتجزئة Indivisible يقصد بها حالات مثل: قيام متهم واحد بإرتكاب عدة جرائم بناء على تخطيط وتدير واحد، أو إتفاق عدة متهمين على إرتكاب نفس المشروع الإجرامي، وأما حالات الإرتباط connexité فقد بينتها المادة 188 من قانون الإجراءات الجزائية.

ب- إذا ارتكبت من أشخاص مختلفين حتى ولو في أوقات متفرقة وفي أماكن مختلفة ولكن على إثر تدبير إجرامي سابق بينهم؛

ج- إذا كان الجناة قد ارتكبوا بعض هذه الجرائم للحصول على وسائل ارتكاب الجرائم الأخرى أو تسهيل ارتكابها أو إتمام تنفيذها أو جعلهم في مأمن من العقاب؛

د- أو عندما تكون الأشياء المنتزعة أو المختلسة أو المتحصلة عن جنانية أو جنحة أخفيت كلها أو بعضها".

وما تجدر الإشارة إليه وبالنظر إلى نص المادتين 552 و 553 من قانون الإجراءات الجزائية¹ والتي أكدتا إختصاص الجهات القضائية التي يقع بدائرتها مكان حبس المتهم والواردتان في باب الإحالة من محكمة الى أخرى.

وهذا ما ذهبت إليه المحكمة العليا المؤيدة لإسناد الإختصاص للجهة المحبوس فيها المتهم مراعاة لحسن سير العدالة وفقاً لقرارها الصادر عن الغرفة الجنائية بتاريخ 1998/03/24.

فبالتالي فإن تطبيق القواعد العامة المتعلقة بالإختصاص سواء قدمت الشكوى إلى وكيل الجمهورية أو إلى قاضي التحقيق أو أمام محكمة الجرح عن طريق الإدعاء المباشر.

ويثور التساؤل حول الحالة التي تنظر فيها القضية أمام قاضي تحقيق أو أكثر أو أكثر من جهة قضائية. وذلك في الوقت الذي يكون فيه كل من قضاة التحقيق أو جهات الحكم المخطرة مختصة بالنظر في القضية طبقاً لقواعد الإختصاص المبينة سابقاً خاصة وأن جرائم الغش الجبائي الخاضعة للقواعد العامة للإختصاص لا يشترط فيها تقديم شكوى².

¹ تنص المادة 552 على أنه " إذا كان المحكوم عليه بعقوبة مقيدة للحرية محبوساً بمقر الجهة القضائية التي أصدرت حكم إدانته سواء أكان نهائياً أم لم يكن. فإنه يكون لوكيل الجمهورية أو لقاضي التحقيق أو للمحاكم أو المجالس بدائرة محل الحبس الإختصاص بنظر جميع الجرائم المنسوبة إليه فيما خرج عن القواعد المنصوص عليها في المواد 37 و 40 و 329 فقرة أولى".

ونصت المادة 553 على أنه " إذا كان المحكوم عليه بعقوبة مقيدة للحرية محبوساً ولم يكن ثمة مجال لتطبيق المادة 552 تعين إتخاذ الإجراءات المتبعة في حالة تنازع الإختصاص بين القضاة ولكن بناءً على طلب من النيابة العامة وحدها بقصد إحالة الدعوى من الجهة القضائية المطروحة أمامها النزاع إلى الجهة التي بها مكان الحبس".

² الحالات التي يشترط فيها تقديم شكوى، فإن يستبعد أن ترفع إدارة الضرائب شكواها أكثر من مرة. وعليه فإن الإختصاص سينعقد فقط للجهة القضائية التي رفعت إليها الشكوى.

وبالنظر إلى قرارات المحكمة العليا فقد أجابت على هذا التساؤل وذلك في الحالة التي ينظر في القضية أكثر من قاضي تحقيق واحد مع إنعقاد الإختصاص لكل واحد منهم. حيث قضت بأنه " إذا كان المشرع قد حدد في الفقرة الأولى من المادة 40 من قانون الإجراءات الجزائية الإختصاص المحلي لقاضي التحقيق بمكان وقوع الجريمة أو بمحل إقامة المتهم أو بمكان القبض عليه. إلا أنه لم يعط أي أفضلية لأحد الأماكن الثلاث. لذلك قضى بأنه لا أفضلية لمحقق على آخر إلا بأسبقية رفع الدعوى إليه¹.

كما قضت أيضا بأنه " إذا كان مؤدى المادة 40 من القانون السالف الذكر أنها تجعل كلا القاضيين مختصين بالتحقيق، الأول بسبب مكان وقوع الجريمة والثاني بسبب مكان إقامة المتهم فالأولوية ترجع إلى قاض التحقيق الأول بسبب إحالة القضية عليه أصلاً وتمسكه بإختصاصه في بداية التحقيق ومن ثمة ولحسن سير العدالة يتعين على قاضي التحقيق الأول مواصلة التحقيق².

والسؤال الذي يطرح نفسه هو هل قواعد الإختصاص المحلي من النظام العام. وبالتالي يترتب على مخالفتها البطلان. أم أنها ليست من النظام العام. وفي هذا المجال قضت المحكمة العليا بأن " القواعد المتعلقة بالإختصاص في المواد الجزائية من النظام العام ويترتب على مخالفتها البطلان"³. كما قضت بأنه " لما كانت قواعد الإختصاص من النظام العام فإنه يتعين على الجهة القضائية المطروحة عليها الدعوى أن تتأكد من إختصاصها قبل الشروع في نظرها⁴.

وهذا ما ذهب إليه محكمة النقض المصرية حيث قضت بأن " كل ما يتعلق بتوجيه الإختصاص في مواد العقوبة هو بلا شك من النظام العام ولذلك فإن كل قبول ضمني أو صريح لا يخرج من أيدي القضاة المختصين الحكم في دعوى هي من إختصاصهم⁵.

¹ قرار المحكمة العليا الصادر عن الغرفة الجنائية بتاريخ 17/04/1979 الملف رقم 828. 18، أنظر: جيلالي بغدادي، الإجتهد القضائي في المواد الجزائية، ج1، الديوان الوطني للاشغال التربوية، الجزائر، 2002، ص262.

² قرار المحكمة العليا الصادر عن الغرفة الجنائية بتاريخ 18/06/1991 الملف رقم 92.261، المجلة القضائية العدد 03 لسنة 1993، ص276.

³ قرار المحكمة العليا الصادر عن الغرفة الجنائية بتاريخ 12/06/1984 الملف رقم 917. 35، جيلالي بغداد، المرجع السابق، ص34.

⁴ قرار المحكمة العليا الصادر عن الغرفة الجنائية بتاريخ 22/04/1975 الملف رقم 132. 10، جيلالي بغداد، المرجع نفسه والصفحة نفسها.

⁵ محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص367.

ثانياً: القواعد الإستثنائية للاختصاص المحلي.

يتحدد الإختصاص المحلي بالنظر للجنح وفقاً لما تنص عليه المادة 1/329 من ق.إ.ج. التي تقضي بأنه " تختص محلياً بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم، أو محل القبض عليهم...".

إلا أنه خروجاً على القاعدة العامة للاختصاص المحلي فقد ترك المشرع في المادة الجبائية للإدارة حق إختيار محكمة الجنح المختصة.

وعليه فقد خرج المشرع الجبائي عن القواعد العامة للاختصاص المحلي وذلك في جريمة الغش الجبائي العام والجريمتين المنصوص عليهما في المادة 134 ق.ت، حيث أجمعت النصوص وفقاً للمواد: المادة 2/305 ق.ض.م.ر.م و المادة 534 ق.ض.غ.م والمادة 1/119 ق.ر.ر.أ والمادة 119/ ق.ت والمادة 135 ق.ت والمادة 2/34 ق.ط على ان المحكمة المختصة محلياً هي المحكمة التي يوجد بدائرتها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة، فبالتالي فقد أجمعت النصوص الجبائية على ترك إختيار المحكمة المختصة محلياً بالنظر للدعوى والفصل فيها للإدارة الجبائية، فبالتالي فالإدارة لها الحق في إختيار إما المحكمة التي يوجد في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

وحسب رأي الشخصي ووفقاً لما ذهب إليه أغلب الفقه فإن المشرع الجبائي لم يخرج خروجاً مطلقاً عن الأصل العام بالنسبة لتحديد المحكمة المختصة بالنسبة للجرائم الجبائية وإنما راعى فقط خصوصية هذه الجرائم، فجعل إختصاص المحكمة بالنظر في هذه الجريمة يجب أن يكون له علاقة بالضريبة دون الخروج عن الإطار العام لتحديد الإختصاص المحلي. فتكون بذلك محكمة الجنح التي تنظر في الدعوى المقدمة بشأن هذه الجرائم هي المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها إما المكان الذي فرضت فيه الضريبة (بدل محل إرتكاب الجريمة)، أو المكان الذي فيه حجز الأشياء محل الغش والمخالفة (بدل محل القبض عليهم)، أو المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها مقر المؤسسة (بدل من مكان إقامة أحد المتهمين أو شركائهم).

فغاية المشرع الجبائي من تحديد الإختصاص المحلي لهذه الجريمة بهذا الشكل هو ترك حرية الإختيار للإدارة الجبائية وهو ما سنتناوله فيما يلي:

I-مكان فرض الضريبة: يتم إختيار المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الضريبة حتى يسهل على الإدارة الجبائية تدعيم طلبها المقدم للقضاء. ومن ثم يمكنها من تأكيد شكواها وتدعيمها بالبيانات والمعلومات المتوفرة بحوزتها من خلال وجود ملفات المكلفين بالضريبة على مستواها، وكذا التأكد من المعلومات والتصريحات التي أدلوا بها. وتحري تصريحاتهم وإقراراتهم السنوية وما مدى احترام الآجال المحددة لذلك. بالإضافة إلى مراقبة التقدير الحقيقي للأساس الخاضع للضريبة. علاوة على ذلك فإن تحديد مكان فراد الضريبة كجهة إختصاص قضائي للإدارة الجبائية لأنه يكون من السهل على الإدارة الجبائية الحصول على كل المعلومات المتضمنة المناورات والطرق التدليسية والغش المرتكب من طرف المكلف بالضريبة. إلا أن هذا التحديد يبقى واسعاً وغير مقتصر على جهة معينة يمكن اللجوء إليها. وخاصة أن مكان فرض الضريبة قد يكون مفتيشية على مستوى البلدية أو الدائرة أو الولاية بالنسبة للمديريات الولائية. وقد يكون لها إختصاص واسع من خلال المديريات الجهوية. وبالتالي يمكن الإعتماد في تحديد الإختصاص بنسبة لمكان فرض الضريبة أما محكمة المديرية الجهوية أو محكمة المديرية الولائية أو محكمة المفتشيات أو القباضات الضريبية¹.

II_ مكان الحجز

يعتبر الحجز الضريبي بمثابة إجراءات التلبس بالجريمة في القانون العام وبالتالي فالحجز يعتبر الطريق العادي لمعاينة وضبط الجريمة طبقاً لأحكام المادة 506 من ق.ض.غ.م².

¹ انظر المواد 506 و 511 و 513 و 525 من ق.ض.م.

² تنص المادة 506 من ق.ض.غ.م على أنه " يذكر في المحاضر تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه ونوع المخالفة، وفي حالة الحجز، التصريح الذي قدم في هذا الشأن إلى المتهم، واسم وصفة ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر والشخص المكلف بالمتابعات ونوع و وزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية وحضور الأطراف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور واسم وصفة وقبول الحارس ومكان تحرير المحاضر وساعة احتتامه.

وعندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروفة في التراب الوطني، فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد والمواصلات يرسل إلى آخر محل إقامة معروفة للمخالف ويجب أن تحمل الرسالة بيان مكان وتاريخ تحرير المحضر".

وعليه فإن الإختصاص المحلي للمتابعة وتقديم الشكوى هو مكان الحجز وخاصة أن عملية الحجز تتم غالباً ضد المتهم وهو متلبساً بحمل سلع أو بضائع مخالفة للقانون. من خلال انعدام الدمغة أو الطابع وفقاً لقانون الضرائب غير المباشرة. وقد يتعذر الوصول إلى معرفة إقامة وتواجد المتهم أو محله التجاري، وبالتالي يؤول الإختصاص بالنسبة لإختيار الإدارة الجبائية إلى مكان الحجز. وبالنظر إلى المادة 511 من ق.ض.غ.م والتي نصت على أن " الأشياء ووسائل الغش المبينة بالمادة 525¹ والمتعلقة بالمخالفات المرتكبة من قبل المخالفين تحجز لزوماً من قبل الأعوان المحررين للمحاضر".

علاوة على أن المادة 513 من ق.ض.غ.م نصت على أنه " تودع الأشياء المحجوزة في مكتب الضرائب القريب جداً ويمكن وضعها إن اقتضى الحال في حظيرة المحجوزات. وإذا كانت المحجوزات تتعلق بجريمة فإنها تودع لزوماً لدى كتابة المحكمة المختصة إقليمياً بناءً على مكان حجز الأشياء".

فبالتالي فإن اختيار مكان الحجز في هذه الحالة مرده إلى السرعة للبت في القضايا وكذا عدم إفلات الجاني وخاصة إذا لم يكن له مقرر محدد أو محل تجاري ثابت وقار. وأيضاً حفاظاً على موارد الدولة من هذه المحجوزات وخاصة إذا كانت قابلة للتلف فإنها تباع ويحتفظ بالمبلغ لحين الإدانة لما تتطلبه هذه الإجراءات من سرعة وقع الاختيار المحلي لمكان حجز الأشياء والبضائع².

وبالرجوع إلى المادة 185 من ق.إجبا. نجد أنها نصت على أنه " تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين. كما يمكن أن تسند عند الإقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف

¹ تنص المادة 525 من ق.ض.غ.م على أن " المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 أعلاه، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه، وتصادر أيضاً الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقاً لأحكام المادتين 64 و 66 من هذا القانون.

وتعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير، ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآليات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحياة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة".
² فارس السبتي، المرجع السابق، ص 201.

بالمالية وتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوباً إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة".
فوفقاً لهذه الحالة الأخيرة فإن الإختصاص في حالة وجود مناورات تدليسية يؤول إلى المحكمة التي تختارها الإدارة الجبائية سواء تعلق الأمر بالحجز أو مقر المؤسسة أو مكان فرض الضريبة. إلا أنه في بعض الأحيان قد يتم غلق المحل إلا أن البضائع المراد الحجز عليها تكون قادمة إلى المحل من أماكن أخرى عن طريق الاستيراد بالموانئ أو المطارات. وبالتالي فإن حجز هذه البضائع في هذه الأماكن يؤدي إلى حصول الإدارة الجبائية على موارد مالية مقابل الضرائب المتهرب منها. وعليه يؤول الإختصاص إلى مكان الحجز سواء بالمطارات أو الموانئ أو بالمراكز الجمركية البرية.

علاوة على أن الإختصاص أيضاً يكون للإدارة الجبائية في حالة وجود مناورات تدليسية أو غش ضريبي أو تملص من دفع الرسوم والحقوق كلياً أو جزئياً هو مكان حجز البضائع ويرتبط هذا الإختصاص المحلي بمحضر الحجز المحرر من طرف أعوان الإدارة الجبائية الحائز للحجية والمستوفي للشروط الشكلية والموضوعية وكذا مكان وتاريخ تحريره وختمه إعتماً على مكان تواجد السلع والبضائع محل الحجز.

III_مقر المؤسسة:

يعتبر مقر المؤسسة أو مركز إدارتها أو مركزها الرئيسي والذي يقابل محل إقامة الأشخاص الطبيعيين والموطن هو المكان الذي يقيم فيه الشخص.

وبالنظر إلى المادة 50 من ق.م نجد أنها نصت على أنه " يتمتع الشخص الإعتباري بجميع الحقوق إلا ما كان منها ملازماً لصفة الإنسان وذلك في الحدود التي يقرها القانون ويكون لها خصوصاً:
_ ذمة مالية؛

_ أهلية في الحدود التي يعينها عقد إنشائها أو التي يقرها القانون؛

_ موطن وهو المكان الذي يوجد به مركز إدارتها؛

_ الشركات التي يكون مركزها الرئيسي في الخارج ولها نشاط في الجزائر يعتبر مركزها في نظر القانون الداخلي في الجزائر؛

__نائب يعبر عن إرادتها؛

__حق التقاضي.

من خلال نص المادة 50 من ق.م السالفة الذكر نجد أنها حددت مقر المؤسسات والشركات وفقاً للمكان الذي تتخذ فيه مركزاً لمصالحها والموطن هو تصور واقعي يركز على الإقامة الفعلية على نحو من الإستقرار.

ويترتب على اعتبار الشركة أو المؤسسة شخصاً قانونياً أن تتخذ لها موطناً مستقلاً.

ويقصد بمركز الإدارة الرئيسي للشركة المكان الذي يوجد به المقر الرئيسي والحقيقي للمؤسسة. والذي بدوره تركز فيه الأجهزة التي يباط بها إدارة المؤسسة والذي تصدر عنه القرارات المتعلقة بتسيير المؤسسة وتصريف شؤونها والتي تختص بالفصل فيها محكمة الموضوع دون ما رقابة من محكمة النقض. وبالتالي فإن إسناد الإختصاص إلى المحكمة التي يقع بدائرتها مقر المؤسسة يفترض أن يكون مرتكب الجريمة شخصاً معنوياً، وعليه فإن الأحكام التي تنطبق على الشخص الطبيعي تطبق على الشخص المعنوي وبالتالي فينعتد الإختصاص المحلي للمحكمة التي يقع بدائرتها موطن إقامة الجاني طبقاً للقواعد العامة كما يتفق أيضاً مع ما ورد في المادة 65 مكرر 1 من ق.إ.ج التي حددت الإختصاص المحلي في حالة متابعة الشخص المعنوي بمكان وجود المقر الاجتماعي للشخص المعنوي بالإضافة الى مكان ارتكاب الجريمة.

وعليه فإن إسناد الإختصاص الى محكمة مقر المؤسسة سيساعد وبصفة خاصة في جرائم الغش الجبائي، على ضمان السرعة في الإجراءات وفي تقديم أدلة الإثبات التي قد يتحصل عليها أعوان الإدارة الجبائية خلال القيام بعملية الإطلاع بعين المكان أو لدى المؤسسة التي باشرت إجراءات التحقيق والمتابعة لديها، علاوة على ذلك فإن مقر المؤسسة يعتبر المكان الذي يمكن للإدارة الجبائية أن تجعله إختصاصاً محلياً لتقديم شكوى ضد المؤسسة المتهمية من دفع الرسوم والحقوق الضريبية التي تقع على ذمتها.

ويجب أن نذكر بأن المركز الرئيسي للإدارة يختلف عن المركز الرئيسي لممارسة النشاط. وهذا الأخير الذي يعتبر المكان الذي تتم فيه العمليات الفنية اللازمة لإستغلال موضوع الشركة وقد تعدد مراكز الاستغلال للشركة الواحدة، كما قد يتحول بصفة مستمرة المركز الرئيسي للإستغلال من مكان لآخر.

وما تجدر الإشارة إليه أن موطن الشركة يتعين غالباً في العقد التأسيسي المنشأ لها. ويكون للشركاء الحرية في اختيار هذا الموطن. ويستوي في ذلك اختيارهم للمكان الذي تباشر الشركة فيه نشاطها الرئيسي أو مكاناً بعيداً عنه. كما يجوز لها تغيير موطن الشركة من مدينة لأخرى أو من قطر لآخر، كلما دعت الحاجة إلى ذلك. غير أنه يجب في هذه الحالة تعديل العقد التأسيسي وفقاً للمقر المحدد، ولا يعتد بتغيير موطن الشركة إلا إذا كان تغييراً حقيقياً ولم يستهدف الشركاء من ورائه التحايل للإضرار بالغير، أو التهرب من أداء الإلتزامات الجبائية¹.

وعليه فإذا كان موطن الشركة يتحدد بالمكان الذي يوجد به مركز إدارتها الرئيسي. فإن المركز المحلي لإدارة الشركة لا يصلح كقاعدة عامة أساساً لتحديد هذا الموطن. وبالرغم من ذلك وبالرجوع إلى نص المادة 50 من ق.م السالفة الذكر فنلاحظ ان الشركات التي يكون مركزها الرئيسي في الخارج ولها نقاط في الجزائر يعتبر مركزها في نظر القانون الداخلي في الجزائر. وبالتالي فإنه بالرغم من أن موطن هذه الشركات يكون بالخارج حيث يوجد مركزها الرئيسي إلا أن مركز إدارتها المحلي بالجزائر يعتبر مقراً لها بالنسبة للنشاط الذي تباشره على التراب الوطني، وذلك تسهيلاً للتعامل معها وتفادياً للصعاب التي تواجه من يتعامل معها، وأيضاً المشاكل التي تترتب عن الغش الجبائي والجهات القضائية المختصة بذلك. وبالتالي فإن الاختصاص المحلي يؤول للقضاء الجزائري حسب مكان ومقر الفرع التابع لهذه الشركة المتواجدة بالجزائر، بغض النظر عن مكان تواجد مقرها الرئيسي في الخارج².

وأخيراً فإن تحديد مقر فرض الضريبة والمتابعة الجزائية للمؤسسات في حالة تعددها، والتي تكون خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فإنه لا يربط الضريبة على ربح الممول التابعة له

¹ فارس السبتي، المرجع السابق، ص204.

² أبو زيد رضوان، الشركات التجارية في القانون المصري المقارن، دار الفكر العربي، القاهرة، 1990، ص119.

الشركات كل واحدة على حدا، بل على مجموع أرباحه من هذه المؤسسات وتكون الجهة المختصة هي تلك التي يوجد بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسات وإذا لم يكن للمؤسسات مركز رئيسي فإن مكان ربط الضريبة وتقديم الشكوى هي الجهة التي يوجد بها المحل الرئيسي للمؤسسات¹.

الفرع الثاني: إخطار جهات الحكم.

بالنظر إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية فإن كل القضايا تحال أمام الجهات المختصة بالمحاكمة إما عن طريق الإحالة من قاض التحقيق أو بقرار من غرفة الإتهام² أو التكليف المباشر بالحضور³ أو التلبس⁴.

إلا انه وبالرجوع إلى التشريع الجبائي (القوانين الموضوعية) أو قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجبائي لم يحدد طرق خاصة لإخطار جهة الحكم، لذا تبقى الطرق العادية المتبعة بشأن القضايا العادية هي المتبعة بخصوص القضايا الجبائية بالرغم من خصوصيتها وعدم فعاليتها بعضها كما هو الشأن بالنسبة للإخطار عن طريق التلبس.

وعليه فعندما يقرر ممثل النيابة العامة متابعة شخص ما، في مواد الجرح، وإحالاته على المحكمة للفصل في الإتهام الموجه إليه دون أن يتبع إجراءات التلبس أو التحقيق القضائي فإن أوسع الطرق إستعمالاً من طرفه هي أن يرسل إليه إخطاراً أو تكليفاً مباشراً بالحضور، ومصطلح مباشر يعني دون المرور بمرحلة التحقيق.

والإستدعاء بمجرد الإخطار Avertissement نصت عليه المادة 334 من ق.إ.ج. بقولها أنه يعني عن التكليف بالحضور اذا تبعه حضور الشخص الموجه إليه بإرادته أي طواعية، و أوضحت الفقرة 02 من المادة بأن الإخطار يجب أن يذكر الواقعة محل المتابعة والنص الذي يعاقب عليها، وتقابلها حرفياً نص المادة 389 من قانون الإجراءات الجزائية الفرنسي التي تنص:

¹ انور طلبة، مجموعة المبادئ القانونية التي أقرتها محكمة النقض خلال خمسة وخمسين عاما (1931 إلى 1986)، ج8، دار النشر للثقافة، القاهرة، مصر، 1988، ص486.

² أنظر المادتين: 196 و 248 من ق.إ.ج.

³ أنظر المادتين 333 و 335 من نفس القانون.

⁴ أنظر المادتين 59 و 338 من نفس القانون.

Article 389 « L'avertissement, délivré par le ministère public, dispense de citation, S'il est suivi de la comparution volontaire de la personne à laquelle il est adressé il indique le délit poursuivi et vise le texte de loi qui le réprime. »

و يترتب على ذلك أن جهة الحكم عندما يحال إليها المتهم عن طريق الإخطار يجب عليها أن تتأكد من قبوله بأن يحاكم من غير تكليف سابق بالحضور¹.

وعليه سنتناول من خلال هذا الفرع الثاني طرق إخطار جهات الحكم: إما عن طريق الإستدعاء المباشر بالحضور أو عن طريق الإحالة من قاضي التحقيق أو غرفة الإتهام أو عن طريق الإحالة من قاضي التحقيق أو غرفة الإتهام أو أخيراً عن طريق التلبس.

أولاً: الإستدعاء المباشر بالحضور

يعتبر الإستدعاء المباشر بالحضور الطريقة الأكثر إستعمالاً في الجرائم الضريبية والتي من جملتها جريمة الغش الجبائي. ونظراً لوجود فراغ قانوني في التشريع الجبائي فإنه ينبغي الرجوع الى القواعد العامة المطبقة في قانون الإجراءات الجزائية.

وعليه فإذا كان قانون الاجراءات الجزائية يميز شكلياً بين الإستدعاء المباشر بالحضور أمام المحكمة التي تبث في مواد الجرح والمخالفات. إذ تناول الإستدعاء المباشر في الجرح بموجب نصوص المواد من 334 إلى 336 من ق.إ.ج. إلا أنه لم يميز بينهما من حيث المضمون إذ أن المادة 396 من ق.إ.ج. أشارت الى أن اجراءات المحاكمة أمام المحكمة التي تفصل في الجرح هي المطبقة في مواد المخالفات.

وبالرجوع الى نص المادة 440 من ق.إ.ج. نجدتها تنص على أنه " يسلم التكليف بالحضور بناء على طلب النيابة العامة ومن كل إدارة مرخص لها قانوناً بذلك، كما يجب على المكلف بالتبليغ أن يحيل

¹ نجمي جمال، دليل القضاة للحكم في الجرح والمخالفات في التشريع الجزائري، ج1، دار هومه، 2014، ص161.

الطلبات المقدمة إليه دون تأخير. ويذكر في التكليف بالحضور الواقعة التي قامت عليها الدعوى مع الإشارة إلى النص القانوني الذي يعاقب عليها.

كما يذكر في التكليف بالحضور المحكمة التي رفع أمامها النزاع ومكان وزمان وتاريخ الجلسة وتعين فيه صفة المتهم، والمسؤول مدنياً أو صفة الشاهد على الشخص المذكور.

كما يجب أن يتضمن التكليف بالحضور المسلم إلى الشاهد بأن عدم الحضور أو رفض الإدلاء بالشهادة أو الشهادة الموزرة يعاقب عليها قانوناً".

لذا فإن التكليف بالحضور وفقاً لأحكام المادتين 333، 335 من ق.إ.ج.ج. يتم بطريقتين:

— عن طريق النيابة العامة؛

— عن طريق الإدارة المرخص لها قانوناً.

وعليه فإن هذين الطريقتين نص عليهما قانون الإجراءات الجزائية الفرنسي في مواده التالية:

فالبنظر إلى المادة 335 من ق.إ.ج.ج. المطابقة حرفياً لنص المادة 390 من ق.إ.ج.ف. نجد أنها تنص على:

Article 390 : « La citation est délivrée dans des délais et formes prévus par les articles 550 et suivants ».

وكذا نجد نص المادة 551 من ق.إ.ج.ف. والتي تنص على أنه:

Article 551 « la citation est délivrée à la requête du ministère public, de la partie civile, et de toute administration qui yest légalement habilitée ; huissier doit déférer sans délai à leur réquisition; la citation énonce le fait poursuivi et vise le texte de la loi qui le réprime; Elle indique le tribunal saisi, le lieu, l'heure et la date de l'audience, et précise la qualité de prévenu, de civilement responsable, ou de témoin de la personne citée. Si elle

est délivrée à la requête de la partie civile, elle mentionne, s'il s'agit d'une personne physique, ses noms, prénom, profession et domicile réel ou élu et, s'il s'agit d'une personne morale, sa forme, sa dénomination, son siège social et l'organe qui la représente légalement. La citation délivrée à un témoin doit en outre mentionner que la non-comparution, le refus de témoigner et le faux témoignage sont punis par la loi ».

وعليه نلاحظ من خلال المادة 551 السالفة الذكر من القانون الفرنسي تقابلها (تقريباً حرفياً) المادة 440 من ق.إ.ج. مع نقصان كلمة واحدة في النص الجزائري وهي (ومن المدعي مدنياً) إلى جانب النيابة والإدارات المؤهلة.

وما تجدر الإشارة بالنسبة للتشريع الجزائري هو وجود فراغ قانوني¹ كان من المفروض أن تقابلا المادتين 552 و 553 من قانون الإجراءات الجزائية الفرنسي فالمادة 552 منه تحدد الآجال الواجب احترامه بين تسليم التكليف وتاريخ إنعقاد الجلسة وهو كقاعدة 10 أيام، ثم تعرض المشرع الفرنسي لحالة عدم إحترام التكليف بالحضور للأجل القانوني فنص في المادة 553 منه بأنه في حالة عدم إحترام الآجال المنصوص عليها فإنه إذا لم يحضر الطرف المستدعى فإن المحكمة تصرح ببطالان التكليف. وأما إذا حضر فإن التكليف لا يكون باطلاً ولكن يجب على المحكمة بناء على طلب المعني أن تؤجل الدعوى إلى جلسة قادمة بشرط أن يقدم الطلب قبل الخوض في الموضوع " in limine litis ".

وتبقى هذه النقطة دون حل قانوني في الجزائر لغياب النص، وعلى الفقه والإجتهد القضائي وضع الحلول المناسبة والتي نعتقد أنها لا تخرج عما نص عليه القانون الفرنسي.

وبالرجوع إلى نص المادتين 552 و 553 من ق.إ.ج. ف نجد أن:

¹ يؤول ويفسر هذا الفراغ القانوني أنه يكون مقصوداً (وقت وضع النص بعد الاستقلال) للتخفيف على محاكم الجرح والمخالفات فيما يتعلق بمسألة الآجال، وتسهيل إنعقاد الجلسات ولكن إذا تمسك به المتهم فالواجب احترام حقوق الدفاع بشأنه، وهذا ما ذهب إليه أغلبية الفقه.

المادة 552 تنص على أن " الأجل بين يوم تسليم التكليف واليوم المحدد للمثول أمام محكمة الجench أو المخالفات هو (10) عشرة أيام على الأقل.../..."¹.

بالإضافة إلى المادة 553 منه والتي تنص على أنه " إذا لم تحترم الآجال المذكورة في المادة السابقة فإنه يتعين تطبيق القواعد التالية:

1- إذا لم يحضر الطرف المستدعى فإنه يجب على المحكمة أن تصرح ببطلان التكليف؛

2- إذا حضر الطرف المستدعى فإن التكليف لا يكون باطلاً. ولكن يجب على المحكمة بناء على طلب المعني بالأمر أن تؤجل القضية إلى جلسة قادمة، ويجب أن يقدم الطلب قبل أي دفاع في الموضوع كما هو مبين في المادة 385"².

بينما بالنظر إلى قانون الإجراءات الجنائية المصري فنجد أنه نظم أحكام الإستدعاء المباشر بطريقة مماثلة على النحو التالي:

فنصت المادة 232 منه على أنه " تحال الدعوى إلى محكمة الجench والمخالفات بناء على أمر يصدر من قاضي التحقيق أو محكمة الجench المستأنفة منعقدة في غرفة المشورة، أو بناء على تكليف المتهم مباشرة بالحضور من قبل أحد أعضاء النيابة العامة أو من المدعي بالحقوق المدنية. ويجوز الإستغناء عن تكليف المتهم بالحضور إذا حضر الجلسة ووجهت إليه التهمة من النيابة العامة وقبل المحاكمة"³.

إلا أن التساؤل الذي يطرح نفسه هو هل يمكن للإدارة الجبائية أن تكلف المتهم مباشرة بالحضور أمام المحكمة للمحاكمة طبقاً لأحكام المادة 440 من ق.إج.ج.؟.

¹ Article 552 « le délai entre le Jour ou la citation est délivrée et le jour fixé pour la comparution devant le tribunal correctionnel ou de police est d'au moins dix jours,.../... ».

² Article 553 « si les délais prescrits à l'article précédent n'ont pas été observés, les règles suivantes sont applicables.

1-Dans le cas ou la partie citée se présente, la citation n'est pas nulle mais le tribunal doit, sur la demande de la partie citée, ordonner le renvoi a une audience ultérieure, cette demande doit être présentée avant toute défense au fond, ainsi qu'il est dit à l'article 385 ».

³ نجيمي جمال، المرجع السابق، ص ص 165_166.

ما نلاحظه من خلال الواقع العملي أننا لا نكاد نلمس قيام الإدارة الجبائية بذلك بل أن الإجراءات المقدمة من طرفها تقتصر على تقديم الشكوى مدعومة بالأدلة الثبوتية على قيام أركان جريمة الغش الجبائي، في حين تقوم النيابة العامة بإجراءات الاستدعاء بالرغم من أن نص المادة 522 من ق.ض.غ.م تنص على أن " التكليف بالحضور في نهاية الحكم يمكن أن يتم عن طريق أعوان الضرائب".

بيد أنه هنا يثار تساؤل هو هل يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى طريق التكليف المباشر بالحضور وفقاً لأحكام المادة 337 مكرر من ق.إ.ج.ج. وخاصة أن المادة حددت الجرائم التي يمكن اللجوء مباشرة إلى هذه الطريقة¹. إلا أنه في الحالات الأخرى لا بد من الحصول على ترخيص من النيابة العامة للقيام بالتكليف المباشر بالحضور.

فبالتالي إذا قامت الإدارة الجبائية بتقديم شكوى مدعومة بالأدلة على قيام الجريمة ورفض وكيل الجمهورية شكوى الإدارة القيام بالإستدعاء المباشر للمتهم. فإنه من الممكن أن تحال القضية من طرف الإدارة الجبائية عن طريق اجراءات احكام المادة 337 مكرر من ق.إ.ج.ج، كما أنه يمكن ان تتم في مادة الجرح وفقاً لأحكام المادة 334 من ق.إ.ج.ج على أن تحال القضية على جهة المحاكمة بناء على إخطار من النيابة يسلم الى المتهم بمعرفة النيابة العامة والذي يتضمن التنويه عن الواقعة محل المتابعة. والإشارة الى النص الذي يعاقب عليها وأنه يغني عن التكليف المباشر بالحضور إذا تبعه حضور الشخص الموجه اليه بارادته. وهذا ما تلجأ اليه النيابة العامة في حالة ما اذا تم تقديم الأشخاص المرتكبين لجريمة الغش الجبائي أمامها وهذا بعد التأكد من هو يتهم وعلاقتهم بالجريمة وأنه بعد توجيه الإتهام إليهم يمكن أن تخطرهم بالجلسة عن طريق إخطارات تسلم لهم شخصياً².

¹ حدد المشرع هذه الجرائم وهي: جريمة القذف، ترك الأسرة، عدم تسليم الطفل، انتهاك حرمة المنزل، إصدار شيك بدون رصيد.

² نلاحظ أنه في الواقع العملي يجب أن لا تحال أية قضية للمحاكمة في المادة الجبائية إلا إذا كانت مرفقة بخبرة محاسبية تحدد المبلغ الإجمالي المنهوب من دفعه.

ثانياً: الإحالة من قاضي التحقيق أو غرفة الإتهام

تعتبر الإحالة من قاضي التحقيق أو غرفة الإتهام إحدى طرق إخطار جهات الحكم. وعليه فإن الإحالة على محكمة الجنايات يجب أن تتم عن طريق جهة التحقيق.

فالبنظر إلى المادة 66 من ق.إ.ج.ج والتي نصت على أن "التحقيق الابتدائي وجوبي في مواد الجنايات. أما في مواد الجنايات فيكون اختيارياً ما لم يكن ثمة نصوص خاصة، كما يجوز إجراؤه في مواد المخالفات إذا طلبه وكيل الجمهورية".

وما تجدر الإشارة إليه أن المادة 66 السالفة الذكر تقابلها حرفياً نص المادة 79 من ق.إ.ج.ف.

وما ينبغي الإشارة إليه أنه إذا تعدد قضاة التحقيق في المحكمة فإن وكيل الجمهورية هو الذي يختار القاضي المحقق، بينما هذه الصلاحية تعود إلى رئيس المحكمة في قانون الإجراءات الجزائية الفرنسي¹.

وعليه فإن قيام قاضي التحقيق بالتحقيق في القضية يكون إما بناء على طلب إفتتاحي صادر عن وكيل الجمهورية أو بناء على شكوى مصحوبة بادعاء مدني، وذلك عملاً بأحكام المادة 67 من ق.إ.ج.ج التي تنص على أنه "لا يجوز لقاضي التحقيق أن يجري تحقيقاً إلا بموجب طلب من وكيل الجمهورية لإجراء التحقيق حتى ولو كان ذلك بصدد جنائية أو جنحة متلبس بها، ويجوز أن يوجه الطلب ضد شخص مسمى أو غير مسمى ولقاضي التحقيق سلطة إتهام كل شخص ساهم بصفته فاعلاً أو شريكاً في الوقائع المحال تحقيقها إليه. فإذا وصلت لعلم قاضي التحقيق وقائع لم يشر إليها في طلب إجراء التحقيق تعين عليه أن يحيل فوراً إلى وكيل الجمهورية الشكاوى أو المحاضر المثبتة لتلك الوقائع، ويتبع في حالة الشكاوى المصحوبة بإدعاء مدني ما نص عليه في المادة 72 وما يليها".

وإذا إنتهى قاضي التحقيق إلى الوقائع تكون جنحة أمر بإحالة الدعوى إلى المحكمة عملاً بأحكام المادة 164 من ق.إ.ج.ج وإذا كان المتهم محبوساً مؤقتاً بقي محبوساً إذا كانت العقوبة التي يتعرض لها

¹ Article 38 « lorsqu'il existe dans un tribunal plusieurs juges d'instruction, le président du tribunal ou, en cas d'empêchement, le magistrat qui le remplace, désigne, pour chaque information, le juge qui en sera chargé. il peut établir, à cette fin, un tableau de roulement .

Les désignations prévues au présent article sont des mesures d'administration judiciaire non susceptibles de recours ».

المتهم هي الحبس، وعندئذ " إذا أحييت الدعوى إلى المحكمة يرسل قاضي التحقيق الملف مع أمر الإحالة الصادر عنه إلى وكيل الجمهورية ويتعين على الأخير أن يرسله بغير تمهل إلى قلم كتابة الجهة القضائية، ويقوم وكيل الجمهورية بتكليف المتهم بالحضور في أقرب جلسة قادمة أمام الجهة القضائية المختصة مع مراعاة مواعيد الحضور، وإذا كان المتهم في حبس مؤقت، يجب أن تنعقد الجلسة في أجل لا يتجاوز شهراً وهذا وفقاً لنص المادة 165 من ق.إ.ج.ج. وتقابلها (بالمعنى) المادتين 178 و 179 من ق.إ.ج.ف.¹

وأما إذا كان ملف الدعوى على مستوى غرفة الإتهام على إثر إستئناف أحد أوامر التصرف الصادرة عن قاضي التحقيق فإن الإحالة على محكمة الجناح، اذا رأى المجلس ذلك، تكون بقرار وفقاً لأحكام المادة 196 من ق.إ.ج.ج. التي تنص " إذا رأت غرفة الإتهام أن الوقائع تكون جنحة فإنها تقضي بإحالة القضية إلى المحكمة وفي حالة الإحالة أمام محكمة الجناح يظل المتهم المقبوض عليه محبوساً مؤقتاً إذا كان موضوع الدعوى معاقب عليه بالحبس. وذلك مع مراعاة أحكام المادة 124، فإذا كانت الوقائع القائمة في الدعوى لا تخضع لعقوبة الحبس أو لا تكون سوى مخالفة فإن المتهم يخلى سبيله في الحال".

وما تجدر الإشارة إليه أن قرارات الإحالة على محكمة الجناح او المخالفات لا يجوز فيها الطعن بالنقض إلا اذا فصلت في الإختصاص أو تضمنت مقتضيات نهائية ليس في إستطاعة القاضي المحال عليه أن يعدلها (مثل التصريح بانقضاء الدعوى العمومية بالنسبة لبعض التهم التي يتضمنها الملف)، وذلك عملاً بأحكام البند 2 من المادة 496 من ق.إ.ج.ج. وهذا تفادياً لإطالة سير الإجراءات وخوفاً

¹Article 178 « sile juge estime que les faites cinstitunet une contravention, il prononce, par ordonnance, le renvoi de l'affaire devant le tribunal de police ou devant le juridiction de proximité.

Lorsqu'elle est devenue définitive, cette ordonnance couvre, s'il en existe, les vices de la procédure ».

A rticle 179 « si le juge estime que les faites cinstitunet une contravention, il prononce, par ordonnance, le renvoi de l'affaire devant le tribunal correctionnel... ».

أن يعمد المتهمون غير المحبوسين الى اللجوء إلى هذا السبيل تهرباً من المحاكمة وهو الحكم نفسه في قانون الاجراءات الجزائية الفرنسي الذي نص عليه في المادة 574 منه¹.

غير أنه اذا كانت الوقائع تشكل جناية يرسل الملف إلى النائب العام وفقاً للمادة 166 من ق.إ.ج. الذي يحيل بدوره القضية على غرفة الإتهام التي تحيلها على محكمة الجنايات وفقاً لنص المادة 248 من ق.إ.ج.ج. أما إذا رفعت الأوراق إلى غرفة الإتهام ورأت هذه الأخيرة أن الوقائع تكون مخالفة أو جنحة أصدرت قرار بإحالة الدعوى الى المحكمة المختصة وفقاً لنص المادة 169 من ق.إ.ج.ج. وأخيراً فإنه لا بد على قضاة التحقيق وغرفة الإتهام قبل إحالة أي قضية أمام جهات المحاكمة أن تجري تحقيقاً بكافة الوسائل والطرق علاوة على اللجوء الى الخبرات المحاسبية للتأكد من المبالغ المالية المتهرب من دفعها. وذلك تفادياً لإطالة النزاع وخاصة في حالة غياب هذه الخبرات يجعل جهات المحاكمة عملياً اللجوء الى اجراء تحقيق تكميلي بإجراء خبرة محاسبية لتحديد المبالغ المالية المتملص منها. وخاصة أن هذه المبالغ في حالة الإدانة هي المبالغ التي يلزم المتهم بدفعها الى الادارة الجنائية في الدعوى الجبائية².

ثالثاً: التلبس

إن كلمة تلبس في اللغة العربية يقابلها *La flagrance* في اللغة الفرنسية، ومنها الصفة *flagrant* أي متلبس، وهذه الصفة مشتقة في الحقيقة من الكلمة اللاتينية *flagrare* والتي تعني اشعل، ومن هنا كان الفقهاء الفرنسيون القدامى يقولون ان حالة التلبس تتوافر عندما تكون الجريمة ما زالت ساخنة³. « *L'infraction est encore tout chaude* » وبالرجوع إلى نص المادة 41 من ق.إ.ج.ج نجد على أنها نصت على أنه " توصف الجناية او الجنحة بأنها في حالة تلبس اذا كانت مرتكبة في الحال أو عقب ارتكابها⁴.

¹ نجيمي جمال، المرجع السابق، ص ص 202_203.

² فارس السبتي، المرجع السابق، ص ص 210_211.

³ نجمة جيري، التلبس بالجريمة وأثره على الحرية الشخصية، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2010، ص ص 14-15.

⁴ وتقابلها في نفس التعريف والسياق نص المادة 53 من ق.إ.ج.ف، والمادة 30 من قانون الإجراءات الجنائية المصري.

وعليه فبالنسبة لطريق إخطار جهة الحكم بجرمة جبائية عن طريق التلبس، فنلاحظ أن المادة 42 من ق.إ.ج.ج. أو جبت على ضباط الشرطة القضائية الذي بلغ بجناية في حالة تلبس أن يخطر بها وكيل الجمهورية على الفور ثم ينتقل بدون تمهل إلى مكان الجناية ويتخذ التحريات اللازمة.

فبالتالي عقب فحص العون المراقب لدفاتر المكلف ومستنداته وإكتشافه وجود غش أو تحايل في تقييد بعض الحسابات أو إغفال بعض العمليات بقصد التهرب من الضريبة، فإنه بعد تسجيل ذلك بالمحضر يخطر المدير الولائي للضرائب والذي بدوره يرفع شكوى لوكيل الجمهورية لتحريك الدعوى العمومية.

الفرع الثالث: إجراءات سير المحاكمة أمام محكمة الجناح المختصة

لا يجوز لجهات الحكم أن تكتفي بالبحث الأولي و التحقيق الابتدائي للفصل في القضية و إنما يجب عليها أن تتحقق بنفسها في الوقائع المعروضة عليها و أن تبني قرارها و حكمها على الأدلة المقدمة لها أثناء المرافعات و التي حصلت المناقشة فيها حضورياً أمامها و هذا وفقاً لنص المادة 2/212 من ق.إ.ج.ج.¹

أولاً: إجراء التحقيق النهائي

يعتبر التحقيق الذي يتم في جلسة المحكمة هو آخر تحقيق قبل الفصل في الدعوى، و يتم بإتباع الإجراءات التالية:

I_ التأكيد من هوية المتهم و حضور الخصوم و الشهود²:

يبدأ التحقيق في الجلسة بالمنادة على الخصوم و الشهود و يتأكد القاضي من هوية المتهم وفقاً لنص المادة 343 من ق.إ.ج.ج. و هذا من أجل التأكيد من حضوره للجلسة أو غيابه منها إذا كان طليقاً، أما المتهم المحبوس إحتياطياً فإنه ينقاد إلى المحكمة بواسطة القوة العمومية في اليوم المحدد للجلسة وفقاً لأحكام المادة 344 من ق.إ.ج.ج. ويتأكد رئيس الجلسة من هوية المتهم بسؤاله عن اسمه و لقبه

¹ تنص المادة 2/212 من ق.إ.ج.ج. على أنه " لا يسوغ للقاضي أن يبني قراره إلا على الأدلة المقدمة له في معرض المرافعات و التي حصلت المناقشة فيها حضورياً أمامه".

² أنظر المواد من 343 إلى 347 من ق.إ.ج.

و إسم والديه و تاريخ و مكان ميلاده و موطنه و مهنته¹. على أن يثبت حضور الخصوم و الشهود و غيابهم بمحضر الجلسة. مع الإشارة أنه في الأصل يحضر المتهم بصفة شخصية، غير أنه يجوز أن يحضر مثله إلا إذا لم تتضمن المخالفة عقوبة الحبس. و هذا بهدف بيان وصف الحكم الصادر في القضية بأنه حضوري أو غيابي حسب الأحوال و الظروف².

II - إستعانة المتهم بمحامي:

لكل متهم بجنحة جبائية الحق في أن يستعين بمحامي ليثبت براءته و يساعد المحكمة للوصول للحقيقة من خلال مرافعته وإبداء طلباته كما هو الحال بالنسبة للجنايات. إلا أنه إذا طلب المتهم تمكينه من محام فإنه يعين له مدافع تلقائي أو كان مصاب بعاهة من شأنها أن تعيق دفاعه وفقاً لأحكام المادة 351 من ق.إ.ج.ج.

III - سماع الشهود:

تنفيذاً لمبدأ شفوية المرافعات يؤدي الشهود شهادتهم شفويّاً غير أنه يجوز لهم بصفة استثنائية الإستعانة بمستندات بإذن من رئيس الجلسة طبقاً لأحكام المادة 233 من ق.إ.ج.ج. كما يجوز للرئيس أن يأمر بتلاوة التصريحات التي سبق للشاهد الغائب أن أدلى بها أمام قاضي التحقيق إذا رأى أنها مفيدة لإظهار الحقيقة. وبالتالي يتم إستدعاء الشهود و تتم المنادة عليهم في الجلسة و بعد التحقق من شخصياتهم يودعون في غرفة مخصصة لهم لتستمع المحكمة إليهم الواحد تلو الآخر حتى لا تتأثر شهادة أحدهم بالآخر إلى أن يقفل باب المرافعة، ولا تترتب مخالفة ذلك أي بطلان.

وبالرجوع إلى نص المادة 225 من ق.إ.ج.ج نجد أنها حددت قواعد ترتيب الشهادة أمام المحكمة، إذ يتم البدء بسماع أقوال شهود الإثبات تم معلومات شهود النفي، و بعد إدلائهم لليمين يطلب الرئيس من كل شاهد الإدلاء بشاهدته عن كل ما يتعلق بالوقائع المسندة للمتهم. ثم تجرى مناقشة كل شاهد من

¹ يلاحظ أن البعض أورد مهنة المتهم إلا أنه حفاظاً على مبدأ المساواة أمام العدالة فإنه لا يطلب من المتهم مهنته إلا إذا كانت المهنة ركناً مفترضاً في الجريمة أو ظرفاً مشدداً فيها.

² أنظر المواد 345، 346، 347 من ق.إ.ج.

طرف الخصوم و المحكمة التي يحق لها أيضاً هي الأخرى القيام بتوجيه الأسئلة فضلاً عن تنظيم كل ما يوجه للشهود من أسئلة و إستفسارات عن جريمة الغش الجبائي المرتكبة و إثبات ذلك في محضر الجلسة.

IV- سماع الخبراء:

كأصل عام أن للمحكمة الجزائية متى كلفت خبير بوضع تقريره في مسألة فنية معينة و قدم الخبير تقريره أن تستدعيه لتسمعه و تناقشه فيما ورد في تقريره سواء بناء على طلبها أو بناء على طلب الخصوم، و طبقاً للمادة 146 من ق.إ.ج.ج فإن مهمة الخبير تنحصر في فحص المسائل ذات الطابع الفني.

وما تجدر الإشارة إليه أنه يجب أن يحدد للخبير أجل لإنجاز مهمته و تقديم تقرير خبرته إلى أمانة ضبط المحكمة مقابل وصل إستلام، و في حالة الضرورة يجوز للمحكمة تمديد الآجال بموجب أمر على ذيل عريضة مسبب و لأجل محدد يكفي لاتمام إجراءات الخبرة. كما يجوز للمحكمة من تلقاء نفسها أو بناء على طلب النيابة العامة أو من أحد أطراف الدعوى إستبدال الخبير بغيره إذا لم ينجز الخبرة كما طلب منه و في الوقت المحدد دون تقديم تبرير لذلك.

و عليه في حالة إنجاز الخبرة على أكمل وجه أي وفقاً للطلب و الأجل المحددين في الحكم، فإن تقرير الخبرة يصبح وثيقة رسمية تضاف لملف الدعوى و حجة إثبات لصالح المتهم أو ضده، بالرغم من عدم وجوب أخذ المحكمة بما جالء في تقرير الخبرة.

ولكن يبقى السؤال مطروح بشأن الدعوى الجبائية الجزائية هل للمحكمة الجزائية أن تكلف خبير لإثبات وجود تحايل أو غش جبائي و تحديد قيمة الضريبة المتملص منها؟

ثانياً: سماع مرافعات أطراف الدعوى

عندما ينتهي التحقيق مع المتهم و مناقشة الشهود يتم سماع أقوال المدعي المدني إن وجد، ثم يقدم ممثل النيابة العامة طلباته الشفهية. و أخيراً تعطى الكلمة للدفاع وفقاً لأحكام المادة 353 من ق.إ.ج.ج. و لرئيس الجلسة وحده إدارة سير المرافعة دون أن يلتزم في إعطائه الكلمة لأي ترتيب¹.

¹ - قرار المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 1989/02/28 رقم 55291.

مرافعة المدعي المدني:

يأشر المدعي المدني الدفاع عن حقوقه بنفسه أو بواسطة محامين و غالباً ما يشتمل هذا الدفاع على عرض ملخص لوقائع و أدلة الإثبات القائمة كخبرة المحاسبة أو محاضر المعاينة و الحجز و الرابطة السببية بين الأفعال المرتكبة من طرف المكلف بالضريبة و المناورات التدليسية أو الغش الجبائي و الأضرار الناجمة عنها مباشرة من خلال التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة. و بالرجوع إلى النصوص الجبائية نجد أن المادة 136 من ق.ر.ر.أ، و المادة 121 من ق.ت و المادة 36 من ق.ط. نجد أن المحاكم ملزمة في حالة الإدانة أن تحكم على المتهم بدفع الرسوم المحتمل أن يكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر. وبالرغم من ذلك فإن المادة 307 من ق.ض.م. أشارت إلى إمكانية تأسيسها طرفاً مدنياً في حالة فتح تحقيق قضائي بناء على شكوى إدارة الضرائب.

II- التماسات النيابة العامة:

بعد إنتهاء المدعي المدني من تقديم مرافعته تقدم النيابة العامة عرضاً مفصلاً لوقائع الدعوى و الظروف التي أحاطت بها و الأدلة التي تثبت إسنادها للمتهم. ليطلب في الأخير من جهة الحكم القضاء بالادانة و معاقبة مرتكب الجريمة بالعقوبة التي يراها مناسبة لخطورة الوقائع المقترفة ومسؤولية المتهم في إرتكابها. و ينبغي أن تكون الطلبات مناسبة و موافقة مع ما يتبين من المرافعات التي دارت بالجلسة. حيث يجوز لممثل النيابة العامة أن يستشهد بالظروف لصالح الدفاع طالما أن القانون يسمح له بتقديم الطلبات الكتابية و الشفوية التي يراها لصالح العدالة¹.

كما يجوز للنيابة العامة إذا كانت الأفعال المنسوبة للمتهم غير خطيرة ولا توجد دلائل كافية على إرتكابها أو إسنادها للمتهم، أو أن الضرر الذي ترتب على الجريمة قد تم تعويضه، كما يمكن للمحكمة

¹ - المادة 238 من ق.إج.ج.

أن تقضي ببراءة المتهم و عدم معاقبته و لا إلزامه بدفع المصاريف متى رأت أن الواقعة موضوع المتابعة لا تشكل جريمة في قانون العقوبات أو غير مسندة للمتهم².

III - مرافعة الدفاع:

بعد انتهاء المدعي للحق العام من تقديم إلتماساته تعطى الكلمة للمتهم الذي يجوز له أن يباشر الدفاع عن حقوقه بنفسه أو أن يختار و يستعين بمدافع عنه و إذا لم يقيم بإختياره قبل الجلسة فله الحق أيضا أن يطلب ذلك من الرئيس الذي يقوم بنذب مدافع عنه تلقائياً، و في حالة إصابة المتهم بعاهة طبيعية تعوق دفاعه فإن ندب مدافع عنه يصبح وجوبياً.

وعليه يلتزم المحامي أن يدافع و يرافع نيابة عن المكلف المتهم مستعملاً في ذلك كل الوسائل القانونية والأدلة و القرائن التي يراها لصالح موكله لإقناع هيئة المحكمة ببراءته. و يقدم مذكرة كتابية لدحض أدلة النيابة العامة أو الإدارة الجبائية من جهة، و للتمسك بالدفع التي ترمي إلى القضاء بعدم قبول الدعوى، و الإستناد في ذلك إلى بطلان الإجراءات أو إلى إنقضاء الدعوى لأي سبب من أسباب إنقضائها من جهة أخرى. كما يجوز للمحامي أن يطلب إجراء خبرة محاسبية أو إفادة موكله من الأعدار القانونية أو بالظروف المخففة فيما يتعلق بالعقوبات السالبة للحرية وفقاً لنص المادة 53 مكرر من ق.ع.

وما تجدر الإشارة إليه أنه يجوز للمدعي المدني أو دفاعه أو ممثله القانوني أو ممثل النيابة العامة الرد على دفاع المتهم أو المسؤول المدني عند الإقتضاء. وفي هذه الحالة تكون دائماً الكلمة الأخيرة للمتهم ومحاميه وفقاً لنص المادة 353 من ق.إ.ج.ج. وإن منع الدفاع من ممارسة هذا الحق الأساسي يترتب على ذلك البطلان والنقض¹.

وما ينبغي الإشارة إليه أنه يتعين على المحكمة الإجابة على المذكرات الختامية المودعة من طرف المتهم أو باقي الأطراف ومحاميه وأن تضم المسائل الفرعية والدفع المبداء أمامها للفصل فيها بحكم

² - المادة 364 من ق.إ.ج.ج.

¹ قرار المجلس الأعلى للقضاء الصادر بتاريخ 1984/04/03 رقم 27850، المجلة القضائية لسنة 1989.

واحد، إلا إذا إستحال ذلك أو تطلب نص متعلق بالنظام العام إصدار قرار مباشر في مسألة فرعية أو دفع¹. وقبل إنتهاء المحامي من مرافعته يحق للنيابة العامة أو الإدارة الجبائية أن ترد على الدفاع.

VI_ قفل باب المرافعات:

بعد سماع المحكمة للمرافعات من كل أطراف الدعوى وإعطاء الكلمة الأخيرة للمتهم ومحاميه وبعد الإطلاع على الأدلة يقرر الرئيس قفل باب المرافعة وحجز القضية للحكم بعد المداولات في نفس الجلسة أو في جلسة لاحقة. غير أنه يجوز للرئيس أن يعدل عن قراره بقفل باب المرافعات من تلقاء نفسه أو بناء على طلب أحد الأطراف إذا رأى أن ذلك يفيد لإظهار الحقيقة².

المطلب الثاني: إجراءات الطعن في الحكم

تنقسم طرق الطعن في جنحة الغش الجبائي إلى طرق طعن عادية، وطرق طعن غير عادية. تتمثل طرق الطعن العادية في: المعارضة والاستئناف، أما طرق الطعن الغير عادية فتتضمن في الطعن بالنقض والتماس إعادة النظر، إلا أن هذا الطريق الأخير يكاد يكون منعدم التطبيق في جريمة الغش الجبائي خاصة والجرائم الجبائية عامة.

الفرع الأول: طرق الطعن العادية

تنقسم طرق الطعن العادية إلى قسمين هما: المعارضة والإستئناف.

أولاً: المعارضة

تعتبر المعارضة طريق من طرق الطعن العادية وحق المعارضة مقرر فقط للطرف المدعى عليه أو المستأنف عليه المتخلف أو المتغيب عن الخصومة التي كان قد باشرها ضده الطرف المدعي أو المستأنف في الخصومة.

¹ هيثم عبد الرحمان البقلي، الأحكام الخاصة بالدعوى الجنائية الناشئة عن الجرائم الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، مصر، 2005، ص 254، 253.

² يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية وغير العادية في الأوامر والأحكام والقرارات الصادرة أمام القضاء العادي والإداري، دار هومه، الجزائر، 2012، ص35.

وبالتالي يكون الحكم غيابياً إتجاه أي طرف في الدعوى بتخلفه عن حضور الجلسة إذا لم يكن التكليف بالحضور قد سلم له شخصياً وفقاً لأحكام المادتين 345، 407 من ق.إ.ج.ج. وكأصل عام يحق للمحكمة أن تصدر حكماً غيابياً إتجاه أي طرف تخلف عن حضور جلسة المحاكمة سواء المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية. رغم أننا نستبعد تخلف هذه الأخيرة لأنها هي من قدم طلب تحريك الدعوى العمومية.

ويبلغ الحكم الصادر غيابياً إلى الطرف المتخلف عن الحضور وله أن يرفع معارضته في مهلة 10 أيام إعتباراً من تاريخ تبليغ الحكم إذا كان التبليغ لشخص المتهم وتمدد المهلة إلى (02) شهرين إذا كان الطرف المتخلف يقيم خارج التراب الوطن².

وعليه تنطبق على الطرف المدني نفس الإجراءات المقررة للمتهم. ولو أن قانون الإجراءات الجزائية لم يخص الطرف المدني بالذكر صراحة طبقاً لأحكام المادتين 411، 412 من ق.إ.ج.ج. كما تنطبق هذه الأحكام على الإدارة الجبائية والمالية في القضايا الضريبية. إذا إعتدنا على نص المادة 307 من ق.ض.م. التي تجيز لها أن تتأسس كطرف مدني إلا أن بقية القوانين الجبائية تلزم القاضي الذي يحكم بالإدانة أن يحكم على المتهم بدفع الغرامات والوعاء الضريبي (المبلغ) المتهرب منه. إلا أنه بالنظر إلى الجانب العملي فنادرًا بل لا نكاد نلمس معارضة في الأحكام الجزائية المتعلقة بالمادة الضريبية. خاصة أن تحريك الدعوى تكون بتقديم شكوى من الإدارة الجبائية. لذا فهي تتولى متابعة القضية منذ تقديم شكواها لحين البث فيها بحكم.

وأخيراً يترتب على المعارضة التي يرفعها المتهم في الحكم الغيابي كأن لم يكن بالنسبة لكل ما قضي به. وإذا تمت المعارضة من الإدارة الجبائية في الحكم الجزائي أعتبر الحكم كأن لم يكن بالنسبة لما قضي به في الدعوى الجبائية.

² - المادة 412 من ق.إ.ج.ج.

ثانياً: الإستئناف

بالرجوع إلى نص المادة 416 من ق.إ.ج فإنه يجوز إستئناف الأحكام الصادرة في مواد الجرح وذلك دون قيد أو شرط من طرف الخصوم في الدعوى. وهذا بإستثناء الأحكام التحضيرية التي فصلت في مسائل عرضية أو دفع إلا بعد الحكم الصادر في الموضوع¹.

وعليه وبالرجوع إلى المادة 416 من ق.إ.ج. فإنه بالنسبة للجنة الجبائية يجوز إستئناف الحكم الصادر فيها سواء كانت العقوبة حبس أو غرامة مالية أو تعويضات مدنية أو غرامات جبائية. وكقاعدة عامة بالرجوع إلى نص المادة 418 من ق.إ.ج. فإن الإستئناف يرفع في مهلة (10) أيام: إعتباراً من يوم النطق بالحكم الحضورى؛

إعتباراً من التبليغ للشخص أو للموطن أو لمقر المجلس الشعبي البلدي أو النيابة العامة إذا كان الحكم غيابي.

ويعتبر الحكم حضورياً إعتبارياً طبقاً للمادتين 345 و 347 من ق.إ.ج.ج:

إذا حضر المتهم الجلسة؛

إذا بلغ المتهم بالتكليف بالحضور شخصياً، وتخلف عن الحضور بدون عذر مقبول؛

إذا أجاب المتهم على نداء إسمه وغادر قبل سماع الحكم؛

إذا حضر الجلسة ورفض الإجابة أو برر تخلفه عن الحضور؛

إذا أمتنع عن حضور الجلسات التي أجلت إليها الدعوى.

هذا وقد وضع المشرع الجنائي مدد أخرى للإستئناف تتمثل في:

15 يوم لباقي الخصوم إذا أستأنف أحدهم في المواعيد القانونية المقررة للإستئناف؛

شهرين إعتباراً من يوم النطق بالحكم بالنسبة للنيابة العامة.

وبالرجوع إلى النصوص الجبائية نجد أنه من جهة ألزمت أحكام المواد 522 من ق.ض.م.

و136 من ق.ر.ر.أ و121 من ق.ت، و36 من ق.ط. المحاكم في حالة الإدانة أن يحكم على

¹ - أنظر المادة 427 من ق.إ.ج.ج.

المكلف المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن يكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر، ومن جهة أخرى نجد أن المادة 307 من ق.ض.م. قد أجازت لإدارة الضرائب أن تتأسس كطرف مدني في حالة فتح تحقيق قضائي بناءً على شكوى من إدارة الضرائب. وبالتالي هل يمكن للقاضي أن يحكم في حالة غياب الإدارة بالتعويضات الجبائية أم لا؟.

الفرع الثاني: طرق الطعن غير العادية.

طرق الطعن غير العادية فتتخصص في الطعن بالنقض والتماس إعادة النظر، إلا أن هذا الطريق الأخير يكاد يكون منعدم التطبيق في جريمة الغش الجبائي خاصة والجرائم الجبائية عامة وبالتالي نستبعده من الإسقاط على هذه الجريمة لأن تطبيقه بالنسبة لها منعدم وبالتالي يبقى تطبيقه مقتصرًا فقط على الجرائم العادية عموماً دون الأخذ به في جريمة الغش الجبائي.

بالرجوع إلى أحكام قانون الإجراءات الجزائية نجد أن للنيابة العامة وللمتهم وللطرف المدني الطعن بالنقض أمام المحكمة العليا في مهلة 8 أيام من يوم النطق بالقرار بالنسبة للأطراف الذين حضروا أو من ينوب عنهم ويكون ذلك في:

— قرارات غرفة الإتهام ما عدا ما يتعلق منها بالحبس الاحتياطي؛

— في أحكام المحاكم والمجالس القضائية الصادرة في آخر درجة أو المقضي بها بقرار مستقل في الإختصاص.

وللإشارة فإن نفس الحكم يطبق على المتهم الذي يقوم بالطعن بالنقض في قرار غيابي قبل إنقضاء المهلة، وعلى هذا الأساس نجد أن المحكمة العليا إستقرت في قراراتها على التصريح بعدم قبول طعون متهمين و أطراف مدنية لكونها سابقة على أوأنها كلما رفعوا طعوناً في قرارات غيابية لم تبلغ لهم بعد.

أولاً: إجراءات الطعن بالنقض يرفع الطعن بالنقض بتقرير لدى قلم كتابة الجهة التي أصدرت القرار المطعون فيه ويجب أن يكون التقرير موقعاً من الكاتب والطاعن أو محاميه أو وكيل مفوض عنه بالتوقيع، ترفق نسخة من المحضر وكذا التقرير بملف القضية¹.

¹ المادة 504 من ق.إ.ج.

أما بالنسبة للنيابة العامة فيحصل طعنها من قبل النائب العام لدى المجلس القضائي شخصياً أو من أحد مساعديه عن طريق التصريح برغبته في رفع الطعن بالنقض أمام كتابة الضبط التابع للجهة القضائية المصدرة للقرار المطعون فيه¹.

و بالنسبة للمتهم غير المحبوس والمدعي المدني (الإدارة الجبائية) فإن طعنهما يتم بالتقدم إلى كتابة الضبط التابعة للجهة القضائية التي أصدرت القرار المطعون فيه وإبداء الرغبة في رفع الطعن أمام الكاتب المختص الذي يقوم بتدوين (رغبته في محضر) وإذا تم من محاميه أو وكيله الخاص المفوض بحق الطعن وقع المحضر من طرف المصريح به².

وما تجدر الإشارة إليه أنه يتعين على كاتب الضبط أن يبلغ طعن المسؤول المدني أو الإدارة الجبائية إلى النيابة العامة وباقي الأطراف بكتابة موصى عليها مع الإشعار بالوصول، مع العلم أنه ينبغي تبليغ طعن المحكوم عليه إلى جميع الخصوم في أجل لا يتعدى 15 يوماً إعتباراً من تاريخ التصريح بالطعن³.

ثانياً: آثار الطعن بالنقض

يترتب على الطعن بالنقض وفقاً للمادة 499 من ق.إ.ج ما يلي:

- وقف تنفيذ الحكم خلال ميعاد الطعن؛
- وقف تنفيذ الحكم من يوم رفع الطعن إلى صدور الحكم من المحكمة العليا بشأن الطعن؛
- الإفراج عن المتهم أو المحبوس بعد إستنفاذ مدة الحبس المؤقت المقضي ببراءته أو إعفائه أو إدانته بالحبس مع إيقاف التنفيذ أو بالغر

¹ جيلالي بغدادي، المرجع السابق، ص 280.

² محمد حزيط، مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، ط 9 لسنة 2014، دار هومه، الجزائر، 2014، ص 224.

³ المادة 507 من ق.إ.ج.

الفصل الثاني: العقوبات المطبقة على جريمة الغش الجبائي

بالنظر إلى التشريع الجبائي الجزائري نجد أن المشرع طبق العديد من العقوبات على المكلف بالضريبة سواء كانت عقوبات إدارية أو عقوبات جزائية. فالمشرع منح الحق للإدارة الجبائية في تسليط العقوبة إنطلاقاً من سلطة تقدير الممارسات التدليسية. وهذا ما نستشفه من خلال إستعمال المشرع لعبارة " كلما تسنى تقدير حالة التدليس " أو " كلما تبين "، بمعنى أنه إذا لم تتمكن الإدارة الجبائية من إثبات وجود المكلف بالضريبة في وضعية مرتكب أعمال غش فلا تستطيع في هذه الحالة توقيع العقوبات. ويظهر الوجه التقديري للسلطة أيضاً في حالة تقدير المبلغ المتملص منه والذي على أساسه تفرض عقوبات النقص في التصريح. علاوة على أنه يرجع للإدارة في مجال الرسم على رقم الأعمال سلطة تقدير المبلغ المغشوش فتوقع العقوبة الجبائية المناسبة هذا من جهة تسليط العقوبة من طرف الإدارة الجبائية.

أما إذا كيفت هذه الأعمال التدليسية سواء كانت جزئية أم كلية على أنها تشكل جنحة بغرض التملص من الضريبة فهي بذلك تشكل جنحة غش جبائي التي فرض المشرع عليها عقوبات جزائية بالإضافة إلى العقوبات الإدارية والتكلمية التي رخص المشرع بفرضها علاوة إلى إمكانية الجمع بين العقوبتين الإدارية والجزائية وهذا وفقاً للسلطة التقديرية لقاضي تطبيق العقوبة طبقاً للسياسة الجنائية التي ينتهجها.

المبحث الأول: أنواع العقوبات المطبقة على جريمة الغش الجبائي

لم يعرف التشريع الجبائي العقوبة الجبائية إلا أن جانب من الفقه إعتبرها ذلك الجزء المالي المفروض من طرف الإدارة الجبائية على المكلف بالضريبة بمقتضى القانون وتحت رقابة القاضي. وبموجب هذا التعريف يتبين أن العقوبة الجبائية عبارة عن جزاء مالي صادر عن السلطة الإدارية بموجب القانون والموقعة على كل من خالف إلتزاماته الجبائية.

فمصطلح الجزاء المالي الإداري للعقوبة الجبائية ينبغي تسليط الضوء على هذا المفهوم لتمييزه عن العقوبة الجزائية والتعويض المدني .

تعرف العقوبة الجزائية على أنها ذلك الجزاء الذي يقرره المشرع ويوقعه القاضي على من تثبت مسؤوليته في إرتكاب الجريمة¹. وعرفها الأستاذ عبد الله سليمان على أنها " رد الفعل الإجتماعي على إنتهاك القاعدة الجنائية ينص عليه القانون ويأمر به القضاء وتطبقه السلطات العامة"². بينما يجد التعويض سنده في المادة 124 من القانون المدني³ التي تنص على أن " كل فعل أياً كان يرتكبه الشخص بخطئه ويسبب ضرراً للغير يلزم من كان سبباً في حدوثه بالتعويض". فيهدف التعويض المعادل إلى تحقيق الوظيفة الإصلاحية بجبره للأضرار اللاحقة بالمتضرر. وتسبب المخالفات في المجال الجبائي بدورها ضرراً للخزينة العمومية مما يتطلب فرض عقوبات جبائية لجبر هذا الأضرار. إلا أن طبيعة التعويض تخالف عن العقوبة الجبائية من حيث جهة الفرض ومقدار التعويض، فيفرض القاضي على كل من سبب ضرراً للغير تعويضاً يحدد قانوناً أو إتفاقاً أو يقدر القاضي نفسه. في حين أن العقوبة الجبائية محددة قانوناً ولا يمكن للقاضي ولا الإدارة الجبائية تقدير قيمتها خارج النصوص التشريعية والتنظيمية.

المطلب الأول: العقوبات الجبائية والجزائية

بالنظر إلى أحكام التشريع الجبائي يتبين أن العقوبات المنصوص عليها في مختلف قوانين الضرائب تصنف عموماً إلى فئتين: عقوبات جبائية وعقوبات جزائية⁴، ويصنفها جانب من الفقه إلى عقوبات إدارية وأخرى جزائية⁵.

وعليه ينبغي تحديد بعض المفاهيم قبل الغوص في تحليل العقوبات الجبائية. فلا تفيد العقوبة "Peine" بل تستعمل للدلالة على الجزاء. ويعتبرها المشرع جزاءات مالية إدارية ولاسيما عند إستعماله

لمصطلح "العقوبة" بمفهوم "الجزاء" " Pénalit

¹ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، دار هومه، 2003، ص229.

² عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، الجزء 2، د.م.ج، الجزائر، 1995، ص 409.

³ المادة 124 المعدلة بالقانون رقم 10_05 المؤرخ في 20/06/2005 المعدل للقانون المدني.

⁴ « Concernant les sanctions en matière fiscale, elles sont chassées, généralement en deux catégories les sanctions fiscales et les sanctions pénales », T. Lambert, les sanctions administratives fiscales, aspects de droit comparé, coll finances publiques, harmattan, paris, 2006, p5.

⁵ Les sanctions fiscales constituent une catégorie particulière de sanctions administratives) G. bachelier, les sanctions fiscales dans la jurisprudence du conseil d'état, R.F.P, n°65, L.G.D.J, 1999, p17.

الفرع الأول: العقوبات الجبائية

بالنظر للتشريع الجبائي الجزائري فالمرجع لم يعرف العقوبة الجبائية، إلا أنه وبالنظر إلى الفقه الفرنسي المقارن نجد أن جانباً من الفقه اعتبرها ذلك "الجزء المالي المفروض من طرف الإدارة الجبائية على المكلف بالضريبة بمقتضى القانون وتحت رقابة القاضي"¹. وبموجب هذا التعريف يتبين أن العقوبة الجبائية عبارة عن جزاء مالي صادر عن السلطة الإدارية بموجب القانون والموقعة على كل من خالف إلتزاماته الجبائية. إذن يقصد بالعقوبة الجبائية "جزاء ذو طبيعة مالية يوقع من طرف سلطة عامة"². إن العقوبات الجبائية نوعان: الغرامة الجبائية والمصادرة، وهي جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية، وتختلف هذه العقوبات من نص إلى آخر مضموناً ومقداراً وإن كانت جميعها تنفق على فرض الغرامات.

أولاً: الغرامة الجبائية

بالنظر للتشريع الجبائي الجزائري نلاحظ أن المشرع فرض الغرامة الجبائية على المكلف بالضريبة حتى وإن لم تتضرر الإدارة من جراء عدم التصريح، كما لو أغفل أو أخطأ المكلف بالضريبة في بيان من البيانات الملزم بها جبائياً. وعليه فلم يقترن المشرع تطبيق الغرامة بمحاولة المكلف القيام بأعمال غش قصد التملص ولا بنوع معين من الضرائب والرسوم، ولا يرتبط تطبيق هذه الغرامة بمبلغ معين للضريبة أو أجل محدد لإستحقاقها.

ويلاحظ أن تسمية المشرع للغرامة الجبائية الصادرة عن الإدارة الجبائية أطلق عليها مصطلح "Amende Fiscale" ونص على الغرامات التي ينطق بها القاضي الجزائري بالغرامة الجزائية "Amende Péale" ، وتعتبر الغرامة الثانية نوعاً من العقوبات الجزائية على خلاف الغرامة الجبائية التي كانت طبيعتها القانونية محل خلاف قضائي وفقهي.

¹ En ce sens voir: M BOUVIER, aI ntradiction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt, éd, L.G.D.J, 2000, P 112.

² Voir sur site :www. Mémoire online. Com.

وقبل التطرق لهذه العقوبات بالتفصيل، يجدر بنا التطرق أولاً للطبيعة القانونية للغرامة الجبائية، هل هي عقوبة جزائية أو تعويضاً مدنياً؟ وأيضاً إذا ما كان توقيعها يتم بطلب من إدارة الضرائب أو وقوعها القاضي من تلقاء نفسه؟.

هناك إتجاهات مختلفة حول طبيعة الغرامات الجبائية، فهناك رأي ذهب الى أنها جزاءات إدارية من أجل السير الحسن للمصالح الادارية الضريبية، ويحكم بها القاضي حتى لا تكون إدارة الضرائب خصماً وحكماً في نفس الوقت، لكن المعيب في هذا الرأي الخلط بين الجزاءات الإدارية والمالية، فالجزاء الإداري هو عقوبة توقع على من لهم صفة المرافق العمومية، أما الجزاءات المالية توقع على الأفراد¹.

وجاء رأي ثاني وأعتبر الغرامة الجبائية على انها ذات طبيعة جنائية خالصة، وهي عقوبة تكميلية تضاف الى العقوبة الأصلية، وقيل في تبرير الرأي انها لا جزاء تفرضه الدولة بما لها من سلطة السيادة ضمناً لتنفيذ القواعد القانونية المتعلقة بالمصلحة الضريبية وليس لها اي صفة من صفات تعويض عن الضرر². لكن لم يسلم هذا الرأي من النقد فالمشروع ينص على مبلغ التعويض بجانب الغرامة الجزائية ولا يقبل من حيث القاعدة الجنائية الجمع بين عقوبتين من نوع واحد. أي انه لا يمكن النص على عقوبة الغرامة الجبائية والجزائية في نص واحد وهما من نفس الطبيعة، ففي كل النصوص الجبائية نجد نصاً على الغرامتين معاً، هذا دليل على طبيعتهما المختلفة. وان إخضاع الغرامة الجبائية لبعض الأحكام المدنية كمبدأ التضامن بين الجناة ينفي عنها الطبيعة الجنائية البحتة³.

وذهب رأي ثالث إلى اعتبار الغرامة الجبائية تعويضاً مدنياً عن الضرر الذي يصيب الخزينة العمومية من مخالفة الالتزامات الجبائية، وهذا الرأي يعتمد على أساس ان كل من يلحقه ضرر له الحق في المطالبة بالتعويض.

إن الغرامة الضريبية هي تعويض مدني لأن ذاتية التشريع الضريبي حكمتها المحافظة على حقوق الخزينة العامة. بإعتبار هذه الحكمة ليس من مقتضاه إضفاء صفة جديدة على جزاء معين يمكن أن

¹ الشواربي بشرى، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، ط1، مصر، 1972، ص60.

² محمد عوض، جرائم المخدرات والتهرب الجمركي والنقد، د.د.ن، د.ب.ن، 1996، ص203.

³ احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، د.د.ن، القاهرة، مصر، 1990، ص201.

ينطوي تحت أي من الجزائين المدني أو الجنائي، أي اننا لسنا في حاجة إلى خلق نوع جديدة من الجزاء وكذلك الدعوى الجبائية هي دعوى مدنية تابعة للدعوى العمومية الأصلية لهذا يكون الحكم فيها من طرف المحكمة الجنائية¹، فالتعويض الذي يقضي به في هذه الجرائم الضريبة يذهب لحساب الخزينة العمومية خلافاً للغرامات الجزائية.

لكي ينتقد هذا الرأي أن التعويض لا يجوز بحسب طبيعته ووظيفته لا يصح أن يتجاوز مقدار الضرر²، لكن بالنسبة للغرامة الجبائية فهي في بعض الأحيان تفوق الضرر الذي يلحق الخزينة العمومية . بيد أنه ذهب رأي آخر إعتبر الغرامة الجبائية ذات طبيعة مزدوجة تجمع بين الجزاء والتعويض، وهذا هو الرأي الراجح بين أغلبية الفقهاء والقضاء إلى اعتبار المبالغ التي يقضي بها كتعويض في جرائم التهرب ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض في نفس الوقت، فهي عقوبة توقع على مرتكب الجريمة، وهي تعويض للخزينة العامة عما لحقها من أضرار هذه الجريمة.

حيث جاء في ذلك أيضا الدكتور بوسقيعة وفتحي سرور أيدا هذا الرأي على أن الغرامة الجبائية ذات طبيعة مختلطة بين صفتي العقوبة والتعويض ولا يقضي بها إلا بناء على طلب الإدارة المختصة (إدارة الضرائب). فالدعوى الجبائية تجمع بين بعض خصائص الدعوى الجزائية وبين بعض خصائص الدعوى المدنية ، دون ان تكون لا هذه ولا تلك وإنما يغلب عليها تارة الطابع الجزائي وتارة الطابع المدني³.

كما أخذت المحكمة العليا بالجزائر بهذا الرأي بشأن المخالفات الضريبية في قرار بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجناح والمخالفات القسم الثالث في القضية رقم 136291، نقضت فيه قرار من مجلس قضاة تلمسان الذي وصف فيه دعوى الضرائب، وانتهت المحكمة العليا في قرارها الى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة، وان خالطها التعويض ومن ثمة لا يجوز الحكم بها إلا بناء على طلب إدارة الضرائب⁴.

¹ احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، نفس المرجع، ص197.

² المرصفاوي حسن صادق، التجريم في تشريعات الضرائب، ط1، دار المعارف، مصر، 1963، ص169.

³ أحسن بوسقيعة، الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد 2 لسنة 1994، الجزائر، 1994، ص283.

⁴ فارس السبتي، المرجع السابق، ص337.

لم يسلم هذا الرأي أيضا من النقد، حيث ذهب معارضوه إلى القول بأنه يمثل حلاً ناقصاً ولا يقدم معياراً حسماً بين ما يخضع من الآثار لأحكام التعويض، وما تجرّي عليه أحكام العقوبة¹. فهذه المبالغ إما عقوبة وإما أنها تعويضاً. ولكل منهما صفة تستبعد صفة أخرى ولذلك يجب الإختيار بين هاتين الصفتين².

وحسب رأي غالبية الفقه في هذه المسألة وبالرغم من قرار المحكمة العليا السالف الذكر الذي قام بتغليب الصفة المختلطة على الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية. ورغم ان المنادى به فقهاً هو أن الغرامة الجبائية ذات طبيعة مختلفة تجمع بين العقوبة والتعويض، إلا أنه في رأينا نميل أكثر إلى الرأي القائل بأنها تعويض مدني بحت، لأنه في رأينا ماهي إلا تعويض عن ضرر الذي أصاب الخزينة العمومية نتيجة الغش الجبائي، وكون أن المحاكم الجزائية هي التي تحكم أو تقضي بهما، فلا يوجد في القانون ما يمنع المشرع من اعطاء المحاكم الجزائية هذا الاختصاص ، بحكم أن الدعوى الجبائية هي دعوى مدنية متصلة بالدعوى العمومية.

وعليه وحسب الرأي الراجح فإننا نذهب مع الرأي القائل بوجوب عدم خلط الأمور بين الطبيعتين، ويتعين إبراز ما إذا كانت الغرامة الجبائية عقوبة أم تعويض مدني في القوانين الجبائية لرفع اللبس والخلط القائم. وما ينبغي الإشارة إليه أن من أسباب صعوبة تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية هي صياغة النصوص القانونية الجبائية الناطقة بالغرامات، فأحيانا تستعمل عبارة "....الغرامة المعاقب بها...." ويفهم منها أنها عقوبة، وأحيانا أخرى عبارة "....تطبق غرامة مساوية ل....أو كحد أدنى... " ويفهم منها أنها تعويض لأنه ترك السلطة التقديرية للقاضي في تحديد قيمتها.

ففي رأينا كان من الأجدر أن تكون الصياغة القانونية كالتالي: "....بالنسبة للعقوبات الجبائية يقدر تعويض بغرامة تقدر ب...." لأن مسألة الطبيعة المزدوجة أو المختلطة هي إستحداث أمر لا أساس له من القانون.

¹ محمد عوض، المرجع السابق، ص204.

² محمد عامر(ابوبكر الصديق)، احكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة، القاهرة، مصر، 1993، ص218.

وعليه فوفقاً لهذه الدراسة سنتولى دراسة الغرامات الجبائية وفقاً لمختلف القوانين التشريعية الجبائية حسب ما يلي:

أ- عقوبات قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

يعتبر التصريح أهم إلتزام يقع على المكلف بالضريبة و بالتالي فإن الجزاء المترتب على هذا هو عقوبة غرامة جبائية قد يتعرض لها المكلف بالضريبة تلك المتعلقة بعدم تقديم التصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة مالية محددة ب 30.000 دج نتيجة مخالفة الإجراءات الجبائية حسب المادة 194 - ف 1 - ق.ض.م.

كما تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف بها الذي لم يقدم تصريح السنوي ، أما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي IRG او الضريبة على أرباح الشركات IBS ، بمضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 % (المادة 192 ق.ض.م)، كما تخفض هذه الزيادة عند تقديم التصريح السنوي بعد إنقضاء الآجال المحددة في غضون الشهرين المواليين لتاريخ إنقضاء هذه الآجال، وذلك بنسبة 10 % إذا لم تتعدى مدة التأخير شهر واحد ، وإلى 20 % اذا كانت مدة التأخير شهرين (المادة 322 ق.ض.م).

كما يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات السنوية التي تحمل عبارة " لاشيء " _NEANT_ الغرامات التالية:

- 2500 دج عندما تكون مدة التأخير شهر واحد؛

- 5000 دج عندما تتجاوز التأخير شهر واحد وأقل من شهرين؛

- 10000 دج عندما يفوق التأخير شهرين.

وما تجدر الإشارة إليه أنه عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الأسس أو العناصر التي تعتمد عليها الإدارة لتحديد وعاء الضريبة، تصريحاً ناقصاً أو غير صحيح، يزيد على مبلغ الحقوق المتملص منها (المادة 193 من ق.ض.م) كالتالي:

- نسبة 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها تقل عن 50 000 دج أو تساويه؛
- نسبة 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها تفوق 50.000 دج وتقل عن 200 000 دج أو تساويه؛

- نسبة 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

إلا أنه في حالة محاولة إستعمال مناورات وطرق تدليسية تطبق زيادات تقدر ب:

- نسبة 100 % إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنوياً أقل من 5.000.000 دج أو ما يساويها؛

- نسبة 200 % إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها سنوياً أكثر من 5.000.000 دج.

كما أن عدم التصريح بالعمولات والمكافآت عن الوساطة والإنقاصات والأتعاب ومختلف المكافآت الأخرى التي تدفع لهؤلاء الأشخاص الذين لا يكشفون عن هويتهم ضمن الشروط المقررة في المادة¹ 176 بدفع غرامة جبائية تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل الاجمالي على المبالغ المدفوعة أو الموزعة.

أما في حالة الرسوم المغفلة، فإن الغرامة الجبائية المعاقب بها تكون دائماً مساوية لثلاث مرات مبلغ هذه الرسوم دون أن تقل عن 5000 دج (المادة 303 - ف 3 - ق.ض.م).

أما المادة 304 ق.ض.م تعاقب بغرامة جبائية تتراوح من 10.000 دج الى 30.000 دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين معاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم.

وفي حالة التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف الى منع الأعوان من إجراء الرقابة تحدد الغرامة ب 50.000 دج وتضاعف 3 مرات في حالة إجراء معاينتين متتاليتين وكان المحل مغلقاً.

¹ المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة تنص على: "يجب على مسيري المؤسسات والمكلفين بالضريبة الذين يحققون أرباحاً من ممارسة مهنة غير تجارية والذين يدفعون اثناء ممارسة مهنتهم، أتعاباً وأتاوى عن براءات رخص وعلامات الصنع ومصاريف التقنية و المقر وغيرها من المكافآت، إلى أشخاص لا ينتمون الى مستخدميهم المؤجرين ، أن يصرحوا بهذه المبالغ في كشف يبين ألقاب المستفيدين وأسمائهم ورقم التعريف الجبائي الخاص بالمستفيدين وعنوان شركائهم وعناوينهم والمبالغ التي قبضها كل مستفيد، ويجب إرفاق هذا الكشف بالتصريح السنوي".

وبالنظر إلى المادة 306 ق.ض.م نجد أنها تعاقب عن المشاركة في اعداد او استعمال وثائق او معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل او خبير. أو بالأحرى وبصفة أشمل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك سجلات المحاسبة أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها:

- 1000 دج عن المخالفة الاولى المثبتة عليه؛

- 2000 دج عن المخالفة الثانية؛

- 3000 دج عن المخالفة الثالثة.

وهذا بإضافة 1000 دج إلى غرامة المبلغ عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة او لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب أو بالتزامن.

ب - عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة :

أما فيما يخص عقوبات قانون الضرائب غير المباشرة ، نجد أنه ميز بين نوعين من العقوبات الجبائية: عقوبات ثابتة وعقوبات نسبية.

_ عقوبات ثابتة:

بالنظر إلى المادة 523 من ق.ض.غ.م، نجد أنها تعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب المباشرة بغرامة جبائية من 5000 دج الى 25000 دج دون الاخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، لاسيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد من 524 الى 527 من نفس القانون .

_ عقوبات نسبية:

ففي حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي ، دون أن يقل مبلغ هذه الغرامة عن 25000 دج.

وفي حالة استعمال طرق احتيالية، ومهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش وكذا في الحالة المنصوص عليها في المادة 530 ف 2 من نفس القانون (المتعلقة بأنواع الكحول).

وعليه تحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش على ان لا تقل عن 50.000 دج المادة 524 ق.ض.غ.م، أما المادة 537 ق.ض.غ.م تعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت الأعدان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب غير قادرين على تأدية مهامهم ووظائفهم بغرامة جبائية من 10.000 دج الى 100.000 دج.

أما عند الرفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها، تعاقب المادة 537 من ق.ض.غ.م بغرامة جبائية من 1000 دج الى 10 000 دج .

في حين المادة 544 من ق.ض.غ.م عاقبت على المشاركة في إعداد أو إستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من طرف محاسب أو خبير جبائي أو كل من له هذه الصفة بنفس الغرامات الجبائية المقررة في المادة 306 من قانون الضرائب مباشرة السالفة الذكر.

أما المادة 545 ق.ض.غ.م. فقد نصت على أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى بصفة مسير أو مستخدم، المقرر في حق الأشخاص المتبت اتهامهم في اعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع، قدمت من أجل تحديد ضرائب أو رسوم مترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة جبائية من 1000 دج الى 10.000 دج .

وفي حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي دائما 3 اضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل من 5000 دج (المادة 546 من ق.ض.غ.م).

ج- عقوبات قانون الرسم على رقم الاعمال:

تنص المادة 114 ق.ر.ر.أ على أنه يعاقب كل من يقوم بمخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية تتراوح ما بين 500 الى 2500 دج، وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة الجبائية من 1000 دج الى 5000 دج.

وفي حالة عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60¹ من هذا القانون تطبق عليها غرامة جبائية تقدر ب 1000 دج.

وكل مخالفة للإلتزامات المنصوص عليها في المادة 61² من هذا القانون تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج الى 5000 دج.

إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به غير كاف أو إذا طبق خصم في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها حسب المادة 116 من ق.ر.ر. أ. النسب التالية:

- نسبة 10 % إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه اقل او يساوي 50.000 دج؛.

- نسبة 15 % إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منها اكثر من 50.000 دج واقل من يساوي 200.000 دج؛

- نسبة 25 % إذا كان مبلغ الرسوم المتهرب منه أكثر من 200.000 دج.

وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100 % على مجمل الرسوم المتملص منها.

أما المادة 122 ق.ر.ر.أ. قد عاقبت كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم بغرامة جبائية من 1.000 دج الى 10.000 دج.

د- عقوبات قانون الطابع:

يعتبر كل غش او محاولة غش أو بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نيتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق إستعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها.

¹ المادة 60 من ق.ر.ر.أ تنص على : " الأشخاص الطبيعيون أو المعنويين الذين يقومون بأعمال الخاضعة للرسم على القيمة المضافة ، أن يضعوا بصفة جلية عند مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو جزئيا ، لوحة تحمل اسمهم ولقبهم ، او عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطهم ما لم يتوفروا على وسائل تعريف أخرى مثل اللافتات "

² المادة 61 من ق.ر.ر.أ تنص على " الأشخاص او الشركات الذين ينجزون أشغال عقارية وضع لوحات اشهارية طول مدة النشاط تبرز اسمهم ولقبهم، عنوان الشركة أو المقاول، طبيعة الأشغال ... "

غير أنه في حالة إستعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون اقل من 10.000 دج. وهذا حسب المادة 33 من ق.ط ، أما المادة 35 ف 2 من ق.ط نجد أنها نصت على أن العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة تساوي دائماً خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج.

علاوة أن المادة 37 ق. ط كذلك نصت على أن " من يجعل بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب في حالة تمنعهم من القيام بمهامهم، ويعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 10.000 دج الى 100.000 دج.

اما المادة 90 ق.ط جعلت كل مخالفة لأحكام دفع طابع الاوراق القابلة للتداول أو غير القابلة للتداول بغرامة تتراوح بين 500 دج الى 5.000 دج .

كما أن المادة 91 ق.ط نصت على أن تطبق نفس الغرامة المنصوص عليها في المادة 90 أعلاه بالتضامن على المكتتب أو القابل أو المستفيد أو المظهر الاول للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع، وذلك في حالة مخالفة أحكام المواد 77 الى 86 من ق.ط.

غير أن المادة 106 من ق.ط نصت على أن كل مخالفة لأحكام المواد 19، 100، 101¹ من قانون الطابع يعاقب بغرامة تقدر ب:

- نسبة 10 % اذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه يقل عن 50.000 دج او يساويه؛
- نسبة 15 % اذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه أكثر من 50.000 دج و أقل أو يساوي 200.000 دج؛
- نسبة 25 % اذا كان مبلغ الرسوم المتملص منه أكثر من 200.000 دج.

¹ المادة 19 من ق.ط المتعلقة بالتأخير في دفع الرسوم المغفلة في الآجال المحددة قانوناً.

المادة 100 من نفس القانون المتعلقة بخضوع السندات بمختلف أنواعها لرسم الطابع.

المادة 101 من نفس القانون المتعلقة باستحقاق الرسم لكل عقد او إيصال او مخالفة او إبراء .

وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100 % على كل الحقوق المتملص منها. وتستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع، وإن الحد الأدنى لتطبيق هذه الغرامة 500 دج.

علاوة على أن المواد من 07 الى 18 من ق.ط نصت على أنه لا يجوز لأي شخص أن يبيع لو يوزع ورقاً مفروضاً عليه طابع إلا بمقتضى أمر من الإدارة الجبائية. وذلك تحت طائلة غرامة تتراوح من 1000 دج الى 10.000 دج .

وكذلك تفرض غرامة تتراوح بين 500 دج الى 5.000 دج على :

- كل مخالفة لأحكام المادة 11 (لايجوز ان تكون علامة الطابع مشوهة ا وان تغطي بكتابة)؛
- على كل عقد عرفي مخالف لأحكام المادتين 12 و 13 (الورق المدموغ الذي سبق إستعماله من أجل تحرير أي عقد لا يجوز إستعماله لعقد آخر ، ولا يمكن ان يعد عقداً الواحد تلو الآخر ولا ان تسلم صورة عنهما في نفس الورقة المدموغة)؛

- على مخالفة أحكام المادة 15 (إن كشف المصاريف التي يعدها كتاب الضبط والموثقون والمستكتبون يجب أن يبين فيها بصفة واضحة في عمود خاص مبلغ الرسوم المدفوعة إلى الخزينة).

يتعرض كذلك الموثقون الذين يعملون لحسابهم الخاص لغرامة قدرها 5.000 دج تطبق على كل مخالفة في حالة التصريح صراحة في العقد إذا كان السند يحمل الطابع المقرر، أو لم يصرح بمبلغ رسم الطابع المدفوع.

هـ - عقوبات قانون التسجيل:

بالنظر إلى المادة 49 من ق.ت على ان كل شخص على علم بالوفاة سواء كان المؤجراً او احد المؤجرين، قام بفتح الخزانة او عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 اعلاه¹. تترتب عليه شخصياً رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ او السندات او

¹ المادة 48 من ق.ت نصت على أنه " لايمكن فتح أي خزانة او مقصورة خزانة مؤجرة من قبل أي شخص بعد الوفاة سواء من قبل المؤجر او من قبل احد المؤجرين إلا بحضور الموثق الذي استدعي لهذا الغرض....ويخبر الموثق المدير الولائي للضرائب المختص اقليمياً بالمكان واليوم وساعة الفتح وذلك 08 أيام كاملة مسبقاً...".

الاشياء الموجودة في الخزانة. ماعدا رجوعه عن المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء. ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح بين 1.000 دج الى 10.000 دج.

أما المادة 120 ق.ت فنصت على انه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها. فان الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة اضعاف هذه الرسوم من دون ان تقل عن 5.000 دج.

و- عقوبات قانون الاجراءات الجبائية:

بالرجوع إلى نص المادة 62 من ق.إ.جبا نجد أنها تنص على أنه يعاقب بغرامة جبائية تتراوح بين 500 الى 50.000 دج كل شخص لو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 الى 61، التي يتعين عليها تقديمها وفقاً للتشريع، او تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الاجال المحددة لحفظها.

كما ان القانون رقم 21/04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 المادة 45 منه ، نص انه في حالة عدم تقديم المكلفين بالضريبة الذين ينجزون عمليات ضمن شروط البيع بالجملة بما في ذلك المستوردين، كشفا بقائمة زبائنهم ضمن الشروط المذكورة في المادة 1/224 من ق.ض.م. تطبق عليهم غرامة جبائية تقدر ب 30.000 دج الى 400.000 دج.

ثانياً: المصادرة (la confiscation)

بالنظر إلى التشريع الجبائي نجد أنه فقط قانون الضرائب غير المباشرة الذي نص على عقوبة المصادرة، فالمصادرة هي إجراء يهدف إلى تملك السلطات العامة أشياء ومبالغ ذات صلة بجريمة ما قهرا لملكها او صاحبها بغير مقابل¹. إذن فالمصادرة في الأصل جزاء جنائي يتمثل في نقل ملكية مال معين إلى الدولة دون مقابل².

¹ عبيد رؤوف، المرجع السابق، ص 868.

² أمين مصطفى محمد، النظرية العامة لقانون العقوبات (ظاهرة الحد من العقاب)، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2013، ص 241.

كما نصت المادة 15 من قانون العقوبات على تعريف المصادرة بأنها الأيلولة النهائية الى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة. غير انه لا يكون قابلاً للمصادرة حسب المادة 15 من قانون العقوبات مايلي :

- محل السكن اللازم لإيواء الزوج والاصول والفروع من الدرجة الاولى للمحكوم عليه إن كانوا يشغلونه؛
- الاموال المشار اليها في الفقرة من 01 الى 08 من المادة 378 لقانون الاجراءات المدنية؛
- المداحيل الضرورية لمعيشة الزوج وأولاد المحكوم عليه وكذلك الأصول الذين يعيشون تحت كفالته.
فالمصادرة تعني نقل الملكية مال أو أكثر إلى الدولة، فالأشياء المصادرة تؤول الى المجني عليه أو إلى خزانة الدولة كتعويض عما سببته الجريمة من أضرار¹.

وبالرجوع إلى قانون الضرائب غير المباشرة نجد أن المادة 525 ق.ض.غ.م. نصت على أن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و524 من نفس القانون، تؤدي في جميع الحالات الى مصادرة الاشياء ووسائل التزوير المحددة قانوناً، وتصادر ايضاً الاجهزة او أجزاء الاجهزة المخصصة للتقطير والمعادن الثمينة غير المدموغة او التي تكون حيازتها غير شرعية طبقاً لأحكام المادتين 64 و66 من ق.ض.غ.م.²

وتعتبر كأشياء أو وسائل للتزوير ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، ولكن كذلك أجهزة و الأوعية و الآلات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في عميات الصنع او الحيازة وكذلك العربات او الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الاشياء المحجوزة.

علاوة على أن المادة 531 من ق.ض.غ.م. نصت كذلك على أن استعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل وكذلك بيع التبغ. وعليه تلك الطوابع يمكن ان تؤدي الى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات، وبالرجوع الى احكام المادتين 209 و210 نجد

¹ محمد عامر (ابوبكر الصديق)، المرجع السابق، ص 237.

² المادة 64 و66 من ق.ض.غ.م. المتعلقة بواجبات حائزي الاجهزة اتجاه ادارة الضرائب .

أن المادة 213 من نفس القانون وهو الحكم بالمصادرة عليها بالمادة 25 من قانون العقوبات في الجرائم المحددة في هذا لقسم المتعلق بتقليد اختتام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات¹.

وعليه لكي يتم الحكم بالمصادرة يجب أن تكون الأشياء محل المصادرة قد ضبطت فعلاً وقت صدور الحكم مقدماً، فلا يجوز الحكم مقدماً بمصادرة أشياء يكون ضبطها لاحقاً، أنه حسب المادة 15/3 من قانون العقوبات. للمحكمة أن تأمر بمصادرة الأشياء التي أستعملت أو كانت ستستعمل في تنفيذ الجريمة (في حالة إصدار حكم جنائي) أو التي تحصل منها، ولا يجوز الأمر بمصادرة الأشياء في حالة الحكم في جنحة أو مخالفة إلا اذا نص القانون صراحة على ذلك. كما أن المصادرة لا تشمل الاشياء المملوكة للغير إلا اذا تعلق الامر بتدبير من تدابير الأمن قضي به وفقاً لأحكام المادة 25 من قانون العقوبات أو بنص صريح في القانون.

فالمصادرة كتدبير أمن تختلف عن المصادرة كعقوبة تكميلية من عدة نواحي أهمها:

- المصادرة كتدبير وقائي يحكم بها ولو لم تكن هناك اية عقوبة أصلية (في حالة قضي ببراءة المتهم) في حين لا يمكن الحكم بها كعقوبة تكميلية الا اذا قضت المحكمة بعقوبة أصلية؛
- المصادرة كتدبير أمن وقائي وجوبية، لا خيار للمحكمة فيها، في حين المصادرة كعقوبة تكميلية هي جوازية بحسب الأصل إلا اذا نص القانون صراحة على وجوبيتها؛
- المصادرة كتدبير وقائي يجب الحكم بها في جميع الأحوال ولو لو تكن الاشياء المضبوطة ملك للمتهم او محل نزاع في ملكيتها بين المتهم والغير. بينما المصادرة كعقوبة تكميلية ينبغي ان لا تخل بحقوق الغير حسن النية².

¹ المادة 25 من ق.ع تنص على أنه: "يجوز أن يؤمر بمصادرة الاشياء المضبوطة كتدبير من تدابير الامن إذا كانت صنعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها يعتبر جريمة".

² فارس السبتي، المرجع السابق، ص 340.

الفرع الثاني: العقوبات الجزائية

يترتب على ارتكاب جريمة الغش الجبائي جزاء جنائي يتمثل في العقوبة، و التي تختلف باختلاف أنواعها إما عقوبة (سالبة) للحرية تتمثل في السجن من جهة أو عقوبة مالية تتمثل في الغرامة غير أن التيار الجنائي الحديث اتجه لإصلاح المجرم، وتأهيله للوقاية من العود في الجريمة، وأصبح للتدابير الاحترازية دور في عملية التأهيل.¹

وما تجدر الإشارة إليه أن العقوبة تتحدد على أساس خطورة المجرم شخصيا بغض النظر عن جسامة الجرم المرتكب، حيث يقوم الجزاء الجنائي في التشريعات الحديثة على مبدأين أساسيين، هما: مبدأ شخصية العقوبة، والمساواة في العقاب، و اللذان يهدفان لتحقيق أهداف العقوبة التي تقوم على أساس إصلاح المحكوم عليه، و الذي أقرهما المشرع الجزائري في دستور 1996 ، ويتبين ذلك من خلال مضمون المادة 142 منه، والتي نصت على أنه: "تخضع العقوبات الجزائية لمبدأي الشرعية و الشخصية".²

ولعل أبرز ما يقوم عليه الجزاء الجنائي كذلك على مبدأ ثالث، وهو مبدأ تفريد العقاب، الذي يقتضي بأن يكون نوع، ومقدار الجزاء الجنائي يتلائم مع ظروف المتهم، حيث يتنوع العقاب طبقا لحالة كل شخص يراد عقابه من أجل تحقيق الهدف من العقوبة الذي يتمثل في جبر الضرر الذي يلحق بالمجني عليه بسبب الجريمة³ ، وعليه يمكن تصنيف العقوبة كجزاء جنائي إلى عقوبات أصلية أولا من جهة، و عقوبات أخرى تكميلية من جهة أخرى ثانيا.

أولا: العقوبات الأصلية

بالنظر إلى التشريع نجد المشرع الجزائري حدد العقوبات الأصلية حسب جسامة الجريمة، و يتبين ذلك من خلال مضمون المادة الخامسة من قانون العقوبات والتي نصت على:

I_العقوبات الأصلية في الجنايات هي:

¹ بن الشيخ فريد زين الدين، علم العقاب، منشورات دحلب، الجزائر، 1998، ص 28.

² المادة 142 من دستور 1996.

³Marie laith -Yves .,oit comparéDalloz, 2009, p 118 dr

1- الإعدام

2- السجن المؤبد

3- السجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمس (5) سنوات وعشرين (20) سنة.

II_ العقوبات الأصلية في مادة الجرح هي:

— الحبس مدة تتجاوز شهرين إلى خمس سنوات ما عدا الحالات التي يقرر القانون فيها حدودا أخرى.

I العقوبات الأصلية في مادة المخالفات وتمثل في مايلي:

— الحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر،

الغرامة من 2000 دج إلى 20.000 دج.

وما يميز العقوبة الأصلية في التشريع الجزائري بالنص على عقوبة واحدة أصلية لكل جريمة، وفي حالات أخرى ينص على عقوبتين أصليتين، و يؤخذ بأشدهما عند تصنيف الجريمة¹ ²، ولا تنحرف العقوبات التي قررها المشرع لجرائم الأعمال³ عن هذا الاطار.

وما ينبغي الإشارة إليه تعتبر عقوبة الحبس أو الغرامة الجزائية أو إحدى هاتين العقوبتين وسيلة قانونية لردع كل واقعة إجرامية كيفت على أنها جريمة غش جبائي وسبل الوقاية منها، وهو ما أكده وزير الخزينة الفرنسي عند تقديمه نتائج الرقابة الجبائية لسنة 2011، حيث صرح بأن مكافحة الغش الضريبي لم يكن فعالا في فرنسا إلا منذ سنة 2007، نظرا لأهمية الوسائل القانونية المنتهجة.

وعليه تختلف العقوبات التي قررها المشرع الجزائري لجريمة الغش الضريبي بتفاوت مقدار المبالغ³ المالية التي تملص منها المكلف، ونميز بين العقوبات الأصلية المنصوص عليها في مختلف قوانين التشريع الجبائي والمتمثلة فيما يلي:

1

بوسفيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة الحادية عشرة، دار هومة، الجزائر، 2012.

³ .CORINNE Mascala – ,droit pénal des affaires , université numérique juridique

francophone, p10

1- العقوبات المقررة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

يعتبر كل غش جبائي يخص بالضريبة على الدخل الاجمالي، والضريبة على أرباح، الشركات محل للعقوبات المنصوص عليها في المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003، والتي عدلت بموجبها أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، والتي تختلف باختلاف قيمة المبالغ المالية التي تملص منها المكلف، حيث تكيف على أساس جنحة أو جناية. إلا أن المشرع بعد قانون المالية لسنة 2012 تراجع عن هذا التكيف و أصبح يكيفها فقط على أنها جنحة.

وعليه يمكن استنتاج التكيف القانوني لجريمة الغش الضريبي من الوصف الأشد للعقوبة حسب مضمون المادة الخامسة من قانون العقوبات، حيث يكيف على أساس جنحة إذا كان المبلغ الذي تملص منه المكلف لا يفوق 100.000 دج، وإذا كان المبلغ الذي تملص منه المكلف يفوق 100.000 دج، ولا يتجاوز 300.000 دج.

تكيف جريمة الغش الضريبي على أساس جناية في الحالة التي يفوق المبلغ الذي تملص منه المكلف 1.000.000 دج، ولا يفوق 3.000.000 دج. وعندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج .

يلاحظ أن اتجه المشرع الجزائري لتطبيق أحكام القانون السالف ذكره، و يتبين ذلك من خلال القرار رقم 599126 الصادرة بتاريخ 2009/10/22 عن المحكمة العليا في قضية (م ك) صد (ن ع) والذي ورد في مضمونه "أن قضاة غرفة الإتهام صنفوا المبالغ المتملص منها من طرف الطاعن بحسب كل سنة مالية على حدى(1998، 1999، 2000، 2003)، وذلك عن طريق خبرات قضائية، وخبرة مضادة بناء على طلب الطاعن، والتي قام بها الخبير عاشور رشيد الذي صنف المبالغ المتملص منها عن كل سنة، وبناء عليه طبق قضاة الإتهام على سنوات ، 1998، 1999، 2000 أحكام القانون القديم في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، وطبقوا على سنة 2003 أحكام المادة

³رحماني منصور، القانون الجنائي للعمال والأعمال، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2012، ص122.

303، من قانون الضرائب المباشرة المعدل بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 وأحالوا المتهم على أساس الجنحة والجنائية مرتبطين مما يستوجب القضاء بصواب قرارها".

ووفقا لقضاء الجزائري أحكام هذه المادة إلى غاية سنة 2012، حيث تم تعديل أحكامها، بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012، حيث يتبين من خلال هذه المادة أن المشرع الجزائري اتجه لتجنيح جريمة الغش الضريبي و هو ما يتبين بشكل صريح في حيثيات القرار الصادر في الملف رقم 416 73 عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا في قضية النائب العام ضد (ق. س) بتاريخ 2012/07/19، على أن: "... بعد التعديل الذي طرأ على المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بموجب المادة 13 من قانون 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 والتي جعلت واقعة التملص من الضريبة جنحة في جميع الحالات، وتدرج العقوبات المقررة لها بحسب قيمة الحقوق المتملص منها".

يتبين من خلال المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 13 من قانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 أن المشرع الجزائري لم يتجاوز الحد الأقصى الذي حدده في قانون العقوبات العام بالنسبة لعقوبة الحبس و على خلاف ذلك فإنه بالنسبة للجرامة الجزائية تجاوز مقدار الغرامة الذي نص عليها في القواعد العامة، تراجع المشرع عن قاعدة الجمع بين عقوبة الحبس والجرامة الجزائية ليترك المجال للسلطة التقديرية لقاضي للحكم بإحدى هاتين العقوبتين، مهما كانت المبالغ التي تملص منها المكلف، و هو بذلك يقترب من الاتجاه الفقهي الحديث الذي يسعى لرفع التكييف الجنائي عن الجرائم المالية والاقتصادية، حيث انتقد بعض من الفقه الإفراط في التجريم وتشديد العقوبات الجزائية، ولاسيما عقوبة الحبس التي تحرم المحكوم عليه من فرصة أخرى لإرجاع الأموال التي تملص منها و من التطبيقات القضائية لذلك ما ورد في القرار الصادر عن الغرفة الجنائية بالمحكمة العليا بتاريخ 2011/01/20 بمناسبة معالجتها الملف رقم 716337 في قضية(ن.أ) ضد النيابة العامة حيث تتلخص وقائع القضية أن المتهم(ن.أ) رفع طعن بالنقض في 2010/03/09 ضد القرار الصادر عن الغرفة الاتهام بمجلس قضاء سطيف بتاريخ 2010/03/02، والذي قضى باحالة المتهم أمام

محكمة الجنايات لارتكابه خلال السنوات التي تمتد من 2001 إلى 2005 جناية التهرب والغش الضريبي طبقاً لأحكام المادة 303 من قانون الضرائب رتب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث نقضت المحكمة العليا القرار المطعون فيه.

خلصت المحكمة العليا إلى أنه "بعد تعديل أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 فإن جريمة جريمة الغش الجبائي أصبحت محددة المدة بسنة مالية. وبالتالي إذا كان التهرب الضريبي يتعلق بأكثر من سنة مالية فإننا نكون أمام تعدد الجرائم، بحيث يتعين على غرفة الاتهام أن تشير في منطوق قرار الاحالة إلى الجريمة المرتكبة خلال كل سنة مالية، وذلك بالقول على سبيل المثال: " لارتكاب المتهم خلال سنتين 2001 ، و 2002 جنحة التهرب الضريبي، ولارتكابه خلال سنة 2003 جناية التهرب الضريبي لمبلغ يفوق مليون دينار ويقل عن ثلاثة ملايين دينار، و لارتكابه خلال سنة 2004 جنحة التهرب الضريبي لمبلغ يفوق عن مليون دينار، ولارتكابه خلال سنة 2005 جناية التهرب الضريبي لمبلغ يفوق ثلاثة ملايين دينار باستعمال الطريقة أو الطرق التدليسية (ذكر هذه الطرق)". وهكذا حسب عدد السنوات المتهرب فيها من الضريبة. أي أنه يتعين ذكر المبلغ المتملص منه خلال كل سنة مالية من دون احتساب غرامات التأخير، وبناء عليه يتعين تحديد الوصف القانوني للجريمة إن كانت جنحة أو جناية، ثم الإشارة إلى الطريقة أو الطرق التدليسية".

2-العقوبات المقررة في قانون الضرائب غير المباشرة: كيفت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة جريمة التملص الضريبي على أساس جنحة يعاقب عليها بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ (10.000 دج)، حيث نصت على:

"يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000

دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين. غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة، أو مبلغ 10.000 " .

3- العقوبات المقررة في قانون الرسم على رقم الأعمال:

أحالت المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حيث يعاقب كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، باستعمال طرق تدليسية للتملص من أساس الضرائب أو الحقوق التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها، وبالتالي فإن جريمة الغش الضريبي لا تنحرف عن القوانين الضريبية الأخرى في تكييف واقعة الغش الضريبي.

4- العقوبات المقررة في قانون التسجيل:

اتجه المشرع في قانون التسجيل لتجنيح جريمة الغش الضريبي، على غرار القوانين الضريبية الأخرى، ويتبين ذلك من مضمون المادة 119 من قانون التسجيل على: "... غرامة مالية جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج وحبس خمسة (5) سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبات فقط. غير أنه لا يطبق هذا التدبير إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج".

5- العقوبات المقررة في قانون الطابع:

كيف المشرع الجزائري في قانون الطابع جريمة الغش الضريبي على أساس جنحة، الأمر الذي يتبين من خلال الفقرة الأولى من المادة 34 من قانون الطابع حيث نصت على: "... غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 دج إلى 20.000 دج، وسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج، حيث نصت كل من نقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة وتصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش

تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 دج إلى 20.000 دج وسجن من عام واحد إلى خمسة أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين.

غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج".

ثانيا: العقوبات التكميلية

يقصد بالعقوبات التكميلية مجموعة العقوبات التابعة لعقوبة أصلية، بحيث لا يمكن الحكم بها منفردة، وحددها المشرع الجزائري على سبيل الحصر في المادة التاسعة من قانون العقوبات وتمثل أساسا في:

1 - تحديد الإقامة

يقصد بتحديد الإقامة إلزام المحكوم عليه بأن يقيم في منطقة جغرافية يعينها الحكم القضائي بحيث لا يجوز أن تتجاوز مدتها خمس سنوات، ويبدأ سريانها من يوم انقضاء العقوبة الأصلية، أو الإفراج على المحكوم عليه، وإذا خالف المحكوم عليه أحد تدابير إقامته يعاقب المحكوم عليه من ثلاث أشهر إلى ثلاث سنوات.

2 - المنع من الإقامة

يمنع المحكوم عليه بموجب حكم قضائي التواجد في بعض الأماكن لمدة لا يجوز أن تتجاوز خمس سنوات في مواد الجرح وعشر سنوات في الجنايات، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، ويبدأ حساب المدة من يوم الإفراج على المحكوم عليه، وفي حالة مخالفته لهذه التدابير فإنه يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات، و المنع من الإقامة.

3 - الحرمان من مباشرة بعض الحقوق

يمنع المحكوم عليه بموجب حكم قضائي صادر من جهة قضائية مختصة من مباشرة بعض حقوقه، وأكد المشرع على ذلك في المادة 16 مكرر من قانون العقوبات والتي نصت على:

يجوز الحكم على الشخص المدان لارتكابه جناية أو جنحة بالمنع من ممارسة مهنة أو نشاط إذا ثبت للجهة القضائية أن للجريمة التي ارتكبها صلة مباشرة بمزاومتها، وأن ثمة حضر في استمرار ممارسته لأي منها ويصدر الحكم بالمنع لمدة لا تتجاوز عشر (10) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جناية وخمس (5) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جنحة. و يجوز أن يؤمر بالنفاذ المعجل بالنسبة لهذا الإجراء".

4- المصادرة الجزئية للأموال:

ما يلاحظ أنه يجوز مصادرة بعض أموال المحكوم عليه للدولة بموجب حكم قضائي صادر يقر بها كعقوبة تكميلية للمحكوم عليه، واستثنت الفقرة الأولى من المادة 15 من قانون العقوبات الأموال التي لا يجوز مصادرتها، والتي تتمثل أساسا في محل السكن إذا اكتسب أو تم شغله بطريق قانوني، إضافة للأموال التي ذكرت في قانون الإجراءات المدنية، والتي تتمثل أساسا في المداخل الضرورية لمعيشة زوج المحكوم عليه وأولاده، والأصول الذين يعيشون تحت كفالته، وفي حالة الإدانة بارتكاب الجناية يجوز للمحكمة الحكم بمصادرة الأشياء التي استعملت في تنفيذ الجريمة، أو التي تم تحصيلها من الجريمة، و لا يجوز الحكم بذلك في الجنحة أو المخالفة إلا بنص قانوني صريح.

5- حل الشخص الاعتباري

يترتب على صدور حكم قضائي بحل الشخص الاعتباري منعه من ممارسة نشاطه، سواء كان ذلك باسمه الأصلي، أو باسم آخر، ويترتب على ذلك تصفية أمواله.

6- نشر الحكم

بالنظر إلى المادة 18 من قانون العقوبات نلاحظ أنه يجوز للمحكمة عند الحكم بالإدانة أن تأمر في الحالات التي يحددها القانون بنشر الحكم كله أو مستخرج منه في جريدة يومية وطنية أو أكثر أو بتعليقه في الأماكن التي بينها، و ذلك تحت نفقة المحكوم عليه، بحيث لا تتجاوز مدة التعليق شهرا واحدا.

وعليه تطبق العقوبات التكميلية في جريمة الغش الضريبي ويتبين ذلك من خلال الفقرة السادسة من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة التي نصت على " يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه".

نصت المادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة على: " تستطيع المحكمة فيما يخص المخالفات المتبوعة بعقوبة جزائية أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو بتلخيص في الجرائد التي يعينها ويعلق في الأماكن التي تعينها والكل على نفقة المحكوم عليه".

ونلاحظ أخيراً ونص المشرع في قانون التسجيل على لصق ونشر القرار كعقوبة تكميلية، حيث نصت الفقرة الثانية من المادة 120 من قانون التسجيل على أن: "... لصق ونشر القرار يؤمر بهما في حالة العود...".

نصت المادة 134 من قانون الرسم على رقم الأعمال على: " يمكن للمحكمة أن تأمر بالنسبة للمخالفات المصحوبة بعقوبات جزائية بنشر الحكم كاملاً أو باختصار في الجرائد التي تعينها، وبتعليقه في الأماكن التي تحددها على نفقة المحكوم عليه".

وأخيراً ورد في الفقرة السادسة من المادة 35 من قانون الطابع على: " فيما يخص المخالفات السادسة من المادة من المتضمنة عقوبات جزائية، تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار القضائي كلياً أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تشير إليها ويتم كل ذلك على نفقة المحكوم عليه".

المطلب الثاني: عقوبات تهديدية ومهنية

علاوة على العقوبات الجبائية والجزائية ، فقد اقر المشرع كذلك من اجل ردع التهرب الضريبي عقوبات تهديدية وأخرى عقوبات مهنية ، فالعقوبات التهديدية هي عقوبات مالية تستخدمها الادارة للضغط على المكلفين بالضريبة من اجل حثهم على الالتزام بواجبهم الضريبي ، ونجدها تحت مسمى "التلجئة الضريبية" في القوانين الجبائية.

اما العقوبات المهنية فهي عقوبات تمس نشاط المكلف ، وذلك بمنعه من مزاوله المهنة ، الاقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية ، تسجيله في بطاقة الوطنية للمتهرين وسحب التوطين المصرفي . وعلى ضوء ذلك سنتناول العقوبات التهديدية في الفرع الاول ، والعقوبات المهنية في الفرع الثاني.

الفرع الأول: عقوبات تهديدية

تعرف الغرامة التهديدية على أنها " الجزء الذي يصدر عن الهيئة القضائية التي تبث في المسائل المدنية بناء على طلب الإدارة"¹. ففي مجال التأخر في دفع الضرائب والرسوم تطبق غرامة التأخر بالغرامة التهديدية التي أطلق عليها تسمية " الإلزام المالي " بمعنى "ASTREINTE" ، والتي تدفع بالإعتماد على كل شهر أو كل جزء منه، وأضاف أن الجمع بين غرامة التأخير والغرامة التهديدية لا يتجاوز 25% مهما زادت مدة التأخير.

وتستعمل الغرامة التهديدية لإلزام المكلف بدفع الدين المدين به للإدارة مالياً، إذ لا تعد من العقوبات الجبائية ومنحها المشرع صراحة الطابع التعويضي، وذلك لعدة أسباب:

— عدم النص عليها ضمن العقوبات الأصلية للعقوبات الجبائية، بمعنى أنه لا يوجد أي مخالفة جبائية تكون عقوبتها غرامة تهديدية لا بالنسبة للوعاء ولا للتحصيل ولا حتى لمخالفة من نوع خاص؛

— تفرض لتنفيذ الإلتزام المتأخر، فلا تتعدى أن تكون أكثر من وسيلة ضغط على المخالف لحمله على القيام بدفع الضريبة أو الرسم الذي على ذمته؛

— لا تفرض الغرامة التهديدية إلا من قبل القاضي ولفترة زمنية محددة تقدر نسبتها 3% وتجمع مع مبلغ العقوبة إلى غاية نسبة 25% على عكس الغرامة التهديدية التي يحكم بها القاضي ويرجع تقديرها إليه.

وفي مجال القانون الجبائي يجب التمييز بين نوعين من الغرامات التهديدية تتعلق الأولى بغرامة التأخير وأما الثانية تدعى "التلجئة"². فجاءت العقوبات التهديدية في النصوص الجبائية تحت اسم التلجئة المالية، وهي وسيلة تستخدمها الإدارة الجبائية بهدف الضغط على المكلف بالضريبة وحمله على السرعة

¹ أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه وإجتهد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، الجزائر، 1998، ص 337.

² سماها المشرع astreinte وبالتالي هي غرامة تهديدية.

في تنفيذ التزاماته، فهي عبارة عن مبلغ مالي يدفعه المكلف بالضريبة عن كل يوم تأخير عن أداء إلتزاماته الضريبية. المنصوص عليها في المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بمخالفة رفض منح حق الإطلاع " يترتب على هذه المخالفة زيادة على ذلك تطبيق تلجئة قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل تأخير... يتم النطق بالغرامة والتلجئة من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً... ويقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة والتلجئة".

ويظهر وجه الفرق بين الغرامتين في الجهة الموقعة للغرامة فتعد الإدار الجبهة المختصة في مجال دفع الضريبة والرسم، وإن كانت متعلقة بمخالفة رفض منح حق الإطلاع او إتلاف الدفاتر والمستندات والوثائق التي طلبتها الإدارة التي تعتبر من المخالفات الجبائية. والتي تؤول سلطة النطق بها إلى القاضي الإداري المختص إقليمياً.

وتختلف الغرامة التهديدية عن التلجئة المالية في مقدارها وفي معيار تطبيقها، إذ تفرض الغرامة التهديدية بنسبة 3% عن كل شهر تأخير واشترط أن لا تتجاوز الغرامة التهديدية والعقوبية الجبائية نسبة 25% والتلجئة المالية تقدر ب 100 دج عن كل يوم تأخير فلم يقيد حدها الأقصى، ولا يتوقف فرضها إلا إذا تمكنت الإدارة من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية¹.

وفي الأخير تعتبر غرامات التأخير من طبيعة تعويضية لأنها غرامات محددة النسبة وتفرض بمناسبة التأخر، فليس لها علاقة بظروف وأحوال المكلف بالضريبة المتأخر من جهة، ومن جهة أخرى تهدف لإصلاح الضرر المالي اللاحق بالخرينة²، ولا ينفي المشرع تسميتها "بالغرامة" نظراً للطابع التعويضي لها.

وعليه يتعين على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات التي يتعين عليها تقديمها وفقاً للتشريع، او تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها، فيترتب على هذه المخالفة حسب المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية أنه زيادة على تطبيق الغرامة الجبائية التي يتراوح مبلغها من 5.000 دج الى 50.000 دج ، تطبق عليها تلجئة مالية قدرها 100

¹ المادة 63 من ق.إ.جبا.

² Y.de GIVRE, la nature juridique des sanctions, in droits du contribuable, etat des lieux et perspectives, coll. Entreprise et perspectives, 2002, p94.

دج. كحد ادني عن كل يوم تأخير، ويبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعينة.

وما ينبغي الإشارة إليه أنه يتم النطق بالغرامة والتلجئة (الغرامة التهديدية) من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً، والتي تبث في القضايا الإستعجالية، على أساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب بدون مصاريف.

ونجد نفس الشيء الذي تناولته المادة 123 ق.ر.ر.أ، والمادة 40 من ق.ط.¹ والمادة 538 من ق.ض.غ.م. بنصهم عمن أن كل شخص أو شركة ترفض تقديم الوثائق يوجب عليها تنظيم أو اتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة قانوناً لحفظها، تعاقب بغرامة جبائية من 1.000 الى 10.000 دج، ويترتب على هذه المخالفة تطبيق إكراه مالي أو تلجئة مالية قدرها 50 دج على الأقل عن كل يوم تأخير يبتدئ من تاريخ تحرير المحضر المحرر من اجل إثبات الرفض، وينتهي في اليوم الذي يثبت فيه ببيان مكتوب من قبل عون مؤهل في أحد الدفاتر المعني بأن الإدارة قد مكنت من الحصول على الوثائق المعتمدة .

وعليه فإن المواد حددت التلجئة (الغرامة التهديدية) ب 50 دج ، ولكن في المادة 63 من قانون الاجراءات الجبائية التي آلت إليها أحكام المادة 123 قانون الرسم على رقم الاعمال والمادة 40 من قانون الطابع، التي تناولت تطبيق تلجئة قضائية وحددتها ب 100 دج كحد ادني، حسب رأي جانب من الفقه واتفق معه في الرأي أن المشرع قد أهمل أونسي إلغاء المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة ونقل احكامها الى قانون الاجراءات الجبائية. كما هو الحال بالنسبة للمادتين 123 و 40 السالفتي الذكر، وعليه فالنص الواجب التطبيق في حالة رفض تقديم الوثائق والمستندات أو إتلافها هي أحكام المادة 63 من قانون الاجراءات الجبائية.

¹ المادة 123 ق.ر.ر.أ والمادة 40 ق.ط. ملغيتان بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 ، ونقلت أحكام هذه المواد إلى ق.إ.جبا.

إلا أن الإشكال المطروح هو كيفية حساب الغرامة التهديدية بالنسبة للمكلف الذي قام بإتلاف الوثائق والمستندات التي أوجب القانون حفظها لمدة 10 سنوات، أي بداية إحتساب تاريخ تطبيق التلجئة وتاريخ الإنتهاء منها ، لأنه كما جاء في النصوص القانونية أنه يثبت بداية يوم إحتساب تطبيق الغرامة التهديدية (التلجئة) عن الإمتناع عن تقديم الوثائق والمستندات بمحضر أعوان الضرائب المكلفين بذلك. وينتهي بيوم وضع الأعوان على سجلات ومستندات المكلف بالضريبة عبارة تبين أن الإدارة قد تمكنت من الحصول او الاطلاع عليها، وبالتالي المشرع الجبائي قد ترك احتساب تاريخ تطبيق التلجئة وتاريخ انتهائها اشكالية قائمة لحد الآن .

كما يثار تساؤل آخر حول الطبيعة القانونية للغرامة التهديدية، إذا كانت ذات طبيعة مدنية أو جزائية؟.

لكن بالرجوع الى الجهة التي تتولى تطبيق الغرامة التهديدية حسب المادة 63 من قانون الاجراءات الجبائية هي المحكمة الادارية المختصة اقليميا، التي تبث في القضايا الاستعجالية على اساس عريضة يقدمها المدير الولائي للضرائب.

نستخلص مما سبق أن الغرامة التهديدية لا يمكن أن تبدأ سريانها إلا من يوم حيازة الحكم على القوة التنفيذية. وهذا إنطلاقاً من أنه لا يمكن التنفيذ المالي على المكلف لحمله على تنفيذ حكم في حين أن هذا الأخير لا يقبل التنفيذ.

وفي حالة اصرار المكلف الصادر الحكم في حقه على رفضه، ترجع ادارة الضرائب الى محكمة الموضوع. وهذا مهما كانت الجهة التي قضت بالغرامة التهديدية للمطالبة بتصفيته عن طريق تحويلها الى تعويض عن الضرر الذي يمكن ان يكون قد لحق الدائن (ادارة الضرائب) نتيجة عدم التنفيذ¹.

وعليه وفقا للمادة 175 من القانون المدني ، فالقاضي في حالة اصرار وتعنت المكلف بالضريبة على رفض التنفيذ، فإنه يحدد مقدار التعويض الذي يلزم به المدين مراعيًا في ذلك الضرر الذي اصاب الدائن والتعنت الذي بدى من المدين.

¹ محمد عامر (ابوبكر الصديق)، المرجع السابق، ص208.

وأخيراً فإن التعويض يكون على أساس نتيجة عنصر التعنت والإصرار على عدم التنفيذ من قبل المكلف، لأنه حتى وإن لم يلحق الضرر بإدارة الضرائب نتيجة عدم التنفيذ إلا أنه سوف يعرض عن التعنت وإصرار المكلف عن عدم التنفيذ.

فبالتالي فإنه يشترط لفرض الغرامة التهديدية شرطين:

1- أن يكون التنفيذ عينياً مازال ممكناً، أي ان لا يكون التنفيذ العيني مستحيلًا نتيجة لقوة القاهرة أو سبب أجنبي أو حدث مفاجيء، لأنه في هذه الحالة يكون التنفيذ غير ممكنا، أي لاجابة لطلب الحكم بالغرامة التهديدية. أما إذا كان سبب عدم إمكانية التنفيذ العيني هو اتلاف الوثائق قبل إنتضاء الآجال المحددة لحفظها من قبل المكلف أو بعلمه فهذا لا يوقف التنفيذ؛

2- أن يكون التنفيذ غير ممكن أو غير ملائم إلا إذا قام به المكلف شخصياً، أي يكون الإمتناع عن تسليم الوثائق والمستندات وعدم تمكين الإدارة من الاطلاع عليها منه شخصياً.

الفرع الثاني: عقوبات مهنية

علاوة على العقوبات الجزائية والجبائية التي وقعها المشرع على مرتكبي جريمة الغش الجبائي، من أجل حماية حقوق الخزينة، جاء كذلك بموجب قانون المالية لسنة 1997، ببعض الإجراءات والأساليب لتعزيز الجهاز الردعي، ودعم نظام محاربة الغش الجبائي، وهي عقوبات تمس مهنة المكلف بالضريبة.

1 - الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة: *fermeture temporaire*

إن الغلق المؤقت للمحل المهني عقوبة تلجئ إليها ادارة الضرائب بعد استيفاء كل المحاولات الودية لتحصيل الضريبة¹، والهدف من وراء عقوبة الغلق المؤقت للمحل المهني هو إجبار وحث المكلف بالضريبة على تسديد ما هو مدين به اتجاه الخزينة العمومية.

فالمكلف بالضريبة يجد نفسه امام خيارين، إما التسديد او تحمل عقوبة الغلق المؤقت لمقر نشاطه بكل ما تحمله من خسائر من توقف نشاطه الجاري طيلة مدة الغلق، او فساد البضائع والسلع القابلة للتلف وكذلك خسارة الزبائن والسمعة التجارية(الشهرة)...الخ.

¹ التحصيل الودي للضرائب جاءت به التعلية 167 بتاريخ 1995/06/02 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، وكذلك المادة 143 الى 145 من قانون الاجراءات الجبائية المتعلقة بتقرير الضرائب وتحصيلها.

ففي حالة عدم دفع المكلف ماعليه من دين ضريبي، او لم يكتب سجلات للاستحقاق (رزنامة الدفع) يوافق عليها قابض الضرائب صراحة، فيتخذ قرار الغلق ضده، في اجل 10 ايام ابتداءً من تاريخ التبليغ، ويقوم العون المتابع والمحضر القضائي بتنفيذ قرار التبليغ. وما تجدر الإشارة إليه أن الغلق المؤقت نص عليه المشرع في المادة 146 قانون الاجراءات الجبائية¹، بموجب نص المادة 34 من قانون المالية لسنة 1997، على ان يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير الولائي للضرائب، بناءً على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع (قابض الضرائب المختص)، كما يبلغ قرار الغلق الى المكلف بالضريبة من طرف عون المتابعة الموكل قانوناً أو المحضر القضائي، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 ستة أشهر. وبالمقابل اعطى المشرع للمكلف بالضريبة الصادر في حقه قرار الغلق المؤقت، الحق في الطعن في هذا القرار من أجل رفع اليد، بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة إقليمياً، الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجال، بعد سماع الادارة الجبائية أو إستدعائها قانوناً، إلا أن إقامة هذا الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت.

2- تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة(الغشاشين) في بطاقة معلوماتية²:

inscription au fichier fraudeurs

يعتبر نظام البطاقة الوطنية من أهم الأساليب التي تبنتها أغلب النظم الضريبية من أجل التوصل إلى حصر الممولين³.

¹ المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية عدلت بموجب القانون رقم 16/05 المؤرخ في 2005/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 2006.

² أنظر في هذا الصدد مداخلة (غير منشورة) للأستاذ: يلس شاولش بشير:

B.YELLES, le fichier nationale des fraudeurs, Réflexion sur la loi 09_03 relative à la protection du consommateur et à la répression des fraudes, Colloque national, Organisé par : Laboratoire du droit économique et environnement, La faculté de droit et sciences politiques, université d'Oran, 11 Mai 2001.

³ سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 84.

بالنظر إلى التعليمات بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 1997/07/27 الصادرة عن وزارة المالية ووزارة التجارة، يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهريين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري.

فهذه البطاقة عبارة عن بنك معلومات المتعلقة بالمتهريين ضريبياً، يحتوي على كل اسم لقب عنوان المتهريين، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخها، نوع العقوبة، الديون الضريبية... الخ، وتقوم بإنجاز هذه البطاقة والإشراف عليها من طرف المديرية العامة للضرائب.

فكل طلب لتسجيل متهريين جدد يكون بناء على استمارة، تقدم فيها كل المعلومات الخاصة بالمتهريين من طرف إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة، وترسل الى مديرية التنظيم والإعلام الآلي على مستوى المديرية العامة للضرائب. كما يجب تبليغ المكلفين الذين تم تسجيلهم في هذه البطاقة للمتتهريين من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية.

وما يلاحظ أنه في حالة تسوية المكلف لوضعيته الجبائية. يمكنه ان يطلب الغاء تسجيله من هذه البطاقة، ولكن الالغاء لا يتم إلا بعد مرور سنتين من تسوية الوضعية، ويتم الالغاء بطلب من إحدى الإدارات الثلاث السالفة الذكر، بناء على ملاء إستمارة .

هذه البطاقة تقوم بتمكين ادارة الضرائب والادارات الأخرى من متابعة المتهريين على احسن وجه. وعليهم بالمقابل القيام وبصفة مستمرة، كل إدارة على حدى او عن طريق الفرق المختلطة للرقابة بعملية الرقابة على الأشخاص المسجلين في هذه البطاقة.

3 - سحب التوطين المصرفي للمستوردين le retrait de la domiciliation bancaire

تعتبر شهادة التوطين المصرفي تخص المكلفين بالضريبة الذين يقومون بعمليات الاستيراد، وهي رخصة تقدم لهم من طرف البنوك الوطنية المتعاملين معها من اجل السماح لهم القيام بعمليات الاستيراد.

ولقد أسس المشرع من أجل محاربة الغش الجبائي، رسم خاص للتوطين المصرفي يطبق على عمليات الاستيراد، بموجب الأمر رقم 05/05 المؤرخ في 25/07/2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 المادة 02 منه:

" فكل طلب يخضع بفتح ملف توطين مصرفي خاص بعملية الإستيراد يخضع لتسديد رسم مقداره 10.000 دج ويسدد هذا الرسم لدى قابضي الضرائب ويترتب عنه منح شهادة وتسليم إيصال عن ذلك، تحدد هذه المادة عن طريق التنظيم".

وما يلاحظ أن التعليمات الوزارية رقم 04 بتاريخ 10 / 08 / 2005 المتعلقة برسم التوطين المصرفي، جاءت لتحديد كيفية تطبيق الرسم وسحب التوطين المصرفي:

وعليه فإن مجال تطبيق هذا الرسم يخص عمليات الإستيراد للسلع والبضائع المخصصة للبيع بدون تغيير أو تحويل، ويستثنى منه كل عمليات استيراد الخدمات، واستيراد السلع والبضائع المخصصة للإنتاج والتحويل هذا من جهة.

ومن جهة أخرى فإن كل المنتجين، الفلاحين والحرفيين ليسوا معنيين بهذا الرسم، وعليهم بتسجيل تعهد في حالة طلب فتح ملف توطين مصرفي، بأن المعدات، المواد والسلع والمواد الأولية المستوردة مخصصة لنشاطهم من أجل التحويل وليس التسويق.

وعليه فإن شهادة التوطين المصرفي موضوعة تحت تصرف المستوردين بثلاث نسخ من طرف قابض الضرائب، الذي يقع في دائرة اختصاصه الإقليمي المقر الإجتماعي للشركة أو مكان مزاولة النشاط للشخص الطبيعي.

ففي حين طلبها المستورد من قابض الضرائب، يقوم هذا الأخير قبل تسليمها والتأشير عليها، بالتأكد بالتنسيق مع مفتشية الضرائب من صحة المعلومات المقدمة من طرف المكلف، ومدى احترامه

لإلتزاماته الجبائية الخاصة بالتصريح أو أداء الضريبة، وكذلك من عدم تسجيل هذا الأخير في البطاقة الوطنية للمستوردين¹ غير المعروف مقر نشاطهم.

ويلاحظ أنه بعد أن ينتهي القابض من عملية التحقيق ينتج عن ذلك حالتين:

1- في حالة المكلف غير المدين اتجاه الخزينة العمومية واحترم كل واجباته الجبائية، يقدم له شهادة التوطين المصرفي وإيصال عن تسديد الرسم؛

2- في حالة ما إذا كان مدين اتجاه الخزينة العمومية ولم يلتزم بالتصريحات الجبائية أو كان مسجلا في احد البطاقتين الخاصة بالمتهرين أو المستوردين غير المعروفين مقر نشاطهم، يقدم قابض الضرائب رفض الطلب، مع توضيح سبب الرفض والطلب من هذا الأخير تسوية وضعيته.

ففي هذه الحالة على إدارة الضرائب أن تطلب من البنوك سحب وثيقة التي تمنح للمستوردين من أجل القيام بعمليات الاستيراد حتى يسوا وضعيتهم الجبائية.

4- إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:

بالنظر إلى المادة 75 من المرسوم الرئاسي 247/15 المؤرخ في 16 / 09 / 2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام، التي نصت على أنه يقضى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الإقتصاديون الذين:

- لا يستوفون واجباتهم الجبائية والشبه الجبائية؛

- المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش، أصحاب المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجباية والجمارك والتجارة .

5- المنع من مزاولة النشاط التجاري:

علاوة على العقوبة المنصوص عليها في المادة 3/544 من ق.ض.غ.م، والمادة 03/306 ق.ض.م. على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام ، فإن العقوبة المقررة

¹ التعليمات الوزارية رقم 1951 الصادرة في 04/09/2005 والتي جاءت تحمل في طياتها 3773 شخص طبيعى ومعنوي ، يعملون في ميدان الاستيراد، هذه المجموعة من المكلفين أحصتهم مختلف مديريات الولاية للضرائب على المستوى الوطني ولم يمكن التعرف إليهم من طرف أعوان الضرائب من اجل تحصيل الضريبة، وهذا بسبب تقدم عناوين خاطئة أو عدم إبلاغ الإدارة بالعناوين الجديدة في حالة تغيير مقر نشاطهم.

تؤدي بحكم القانون إلى منع من مزاوله المهنة لكل من رجال الأعمال، الخبير الجبائي أو المحاسب، ولكل من له صفة، وحتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم وعند الإقتضاء غلق المؤسسة.

فبالتالي فإن المادة 29 من القانون رقم 03/22 المؤرخ في 28/12/2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 قد نصت على منع الأشخاص الذين تم إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الضريبي، من ممارسة النشاط التجاري حسب مفهوم القانون 12/90 المؤرخ في 18/08/1990 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم.

علاوة أن المرسوم التنفيذي رقم 318/2000 المؤرخ في 10/10/2000 المتضمن تطبيق المادة 32 من قانون رقم 90/12 المؤرخ 18/08/1990 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم بالقانون 04/08 المؤرخ في 14/08/2004 المتعلق بالشروط المطلوبة لإمتهان الحرفة التجارية، حيث يوضح 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.

6_ نشر الحكم: يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو بإختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقها في الأماكن التي تحددها والكل على نفقة المحكوم عليها¹. بعد النشر جزاء أدبي الغرض منه الشهر بضعف الحس الوطني لدى المكلف بالضريبة².

وأخيراً فبالإضافة إلى العقوبات السالفة الذكر تضاف إليها عقوبات تبعية تتمثل أساساً في عقوبات جنائية كالحجر والحرمان من الحقوق الوطنية. وعليه يجب أن نشير إلى أن المشرع الجزائري نص صراحة في قانون الضرائب المباشر من خلال نص المادة 5/303 التي نصت على أن العقوبات المالية تضم مهما كانت طبيعتها. علاوة على أن التملص بالطرق الإحتيالية يؤدي إلى متابعة جزائية وأخرى إدارية. وفي هذا الصدد يقضي مجلس الدولة في حالة المتابعة الجزائية بوقف تنفيذ الدعوى الجبائية حتى يفصل القاضي الجزائري، وهذا الحل يعتبر مناسب لأنه يمثل حل وسط. أما الغرفة الجنائية فلها موقف معاكس وتعتبر أن قرار القاضي الإداري لا يشكل قوة الشيء المقضي فيه ويمكن الحكم على المكلف بالضريبة

¹ المادة 6/303 من ق.ض.م.

² يلس شاوش بشير، العقوبات الجزائية في المواد الضريبية، الغش الضريبي والتهريب الجمركي، المرجع السابق، ص184.

جزئياً من أجل الإختلاس بالطرق التدليسية للضريبة الذي كان معنى منها من طرف القضاء الإداري¹.
وعليه فإن تدخل القضاء في المجال الجبائي يهدف إلى تحقيق هدفين متلازمين:

أولاً: السهر على تفادي التعسف في استعمال السلطة من طرف الإدارة؛

ثانياً: تحصين موارد الدولة من كاساليب الغش والتهرب الضريبيين، بإعتبار أن هذه الأساليب تتطور بسرعة فائقة، وأن القضاء وحده الكفيل بتطوير القاعدة القانونية، وإستباق التشريع الذي يتميز بطبيعته بالبطء وتعقيد إجراءاته، وعدم إمكانية تغطيته لجميع الحالات. وبالتالي فإن دور القضاء أساسي جداً في ملاحقة كل الأساليب التي من شأنها إلحاق الضرر بالمصالح العليا للبلاد². وبالنظر الى التشريع التونسي فقد نص على علاوة على العقوبات الأصلية بعض العقوبات التكميلية المتمثلة أساساً في: سحب رخص العمل بالإضافة إلى التضامن في دفع الأديات³.

المبحث الثاني: ضوابط تحديد عقوبة الغش الجبائي

تحدد ضوابط العقوبة من خلال الظروف المتعلقة بالجريمة والتي إقتصرها المشرع في ظروف التشديد المتمثلة في العود على أسباب إنقضاء العقوبة والمتمثلة إما في الأسباب العامة لإنقضاء الدعوى العمومية من جهة أو الأسباب الخاصة لهذه الأخيرة.

المطلب الأول: الظروف المتعلقة بالجريمة

يعتبر العود من أبرز الظروف المشددة للجريمة عامة. فالبنظر للتشريع نلاحظ أن المشرع لم يهتم بتنظيمه وإعطائه معنى محدد وإكتفى بذكر الحالات القانونية التي يعتبر فيها الجاني عائداً، تاركاً بذلك مهمة تعريفه للفقهاء بناءً لما تصل له علم الإجرام والعقاب وفق مبادئ السياسة العقابية وتكييف الواقعة (جناية، جنحة، مخالفة) مع العلم أن جريمة الغش الجبائي تبقى ذات طبيعة جنحة. وفي الأخير ترجع للقاضي السلطة التقديرية للقاضي.

¹ فنيش كمال، الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، المرجع السابق، ص 61_62.

² محمد السباعي، دور القضاء في تحقيق التوازن بين حقوق الملتزم وواجباته في الميدان الجبائي، الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الاعلى، عدد 2011/16، مطبعة المعارف الجديدة _ الرباط _ 2011، ص 83.

³ أحمد الورفلي، القاضي والزجر الجبائي، مجلة القضاء والتشريع، العدد 3، وزارة العدل وحقوق الإنسان _ مركز الدراسات القانونية والقضائية _ 2007، تونس، 2007، ص 94_95.

الفرع الأول: مفهوم العود

للوقوف على تحديد مفهوم العود تحديداً دقيقاً وجب تسليط الضوء على تحديد تعريفه أولاً من جهة، وتمييزه عن المفاهيم الأخرى المشابهة من جهة أخرى.

أولاً: تعريف العود

بالنظر إلى التشريع الجزائري وعلى غرار التشريعات المقارنتة نظم المشرع أحكام العود في قانون العقوبات من دون أن يعط تعريف له، تاركاً بذلك مهمة تعريفه للفقهاء بناء لما توصل إليه علم الإجرام والعقاب.

فالعود "la Récidive" لغة بفتح العين ولسكون الواو من عاد يعود عودة وعودا بمعنى رجع يقال المعاودة أي المواظبة والرجوع إلى الأمر الأول، ويقال للشجاع: بطل معاود لأنه لا يمل المراس. والعود هو ثاني البدء وهو الرجوع إلى الشيء بعد البدء فيه، ويكفي الرجوع للشيء مرة واحدة ليسمي الفعل عودا ويسمى فاعله عائداً¹.

وبالرجوع إلى القرآن الكريم فقد وردت كلمة العود بهذا المعنى من خلال قوله تعالى: "كما بدأكم تعودون فريقاً هدى وفريقاً حق عليهم الضلالة"². وفي قوله أيضاً "وهو الذي يبدؤا الخلق ثم يعيده"³. أما في السنة فنستدل عليه من خلال حديث ابن عباس رضي الله عنه أن النبي صل الله عليه وسلم قال: "العائد في هبته كالكلب يقيء فيعود في قيئه"⁴.

فبالنظر إلى الفقيه الفرنسي "رولاند قراسبارقر" Roland Grassberger _ يتزعم إتجاهاً يرى من خلاله أنه من أجل إعطاء تعريف كامل وشامل للعود فإنه لا يكفي استظهار ركنيه الرئيسيين من حكم سابق نهائي وجريمة جديدة. ولكن يجب فضلاً عن ذلك أن نبرز مختلف العلاقات الموجودة

¹ ابن منظور، لسان العرب، دار الجليل، ج4، بيروت، لبنان، د.س، ص ص919_920.

² الآية 29_30 من سورة الأعراف.

³ الآية 27 من سورة الروم.

⁴ رواه أبي عبد الله بن اسماعيل البخاري، صحيح البخاري (كتاب الهبة وفضلها، ج2، دار الهدى، الجزائر، د.س، ص915).

بين الجريمة السابق الحكم فيها نهائياً والجريمة الجديدة من حيث طبيعة هذه الأخيرة والمدة الزمنية الفاصلة بينهما وبين الأولى.

وحسب هذا الرأي فإن العود يتكون من ثلاثة عناصر:

أولها الجريمة السابقة، ثانيها: العلاقات الداخلية ما بين الجريمة السابقة والجديدة وثالثها: الجريمة الجديدة. وما يلاحظ أن صعوبة تحديد هذه العلاقات الداخلية والمتنوعة بين الجريمة السابقة والجديدة دفعت هذا الفقيه إلى نفي وجود تعريفاً واحداً للعود، ومن هنا فمضمون أي تعريف يجب أن يكون دائماً وفقاً للهدف المقصود المراد بيانه، أي يرى أن هناك علاقة ما بين هدف التعريف وبين مضمونه. مما يؤدي إلى عدم وجود تعريفاً واحداً للعود، وإنما تعريفات دقيقة ومحددة يكون المضمون متصلاً بالهدف المراد إظهاره والتركيز عليه. وهذا حسب ما ذهب إليه الفقيه الفرنسي "قراسباقر"¹.

فيقصد بالعود إرتكاب الشخص لجريمة أو أكثر بعد سبق إدانته بحكم بات من أجل جريمة سابقة، وهو بهذا يعبر عن خطورة إجرامية يتم إكتشافها من خلال عودة الشخص إلى إرتكاب جريمة جديدة رغم سبق توجيه إنذار إليه بإدانته بحكم بات في جريمة سابقة، ولذلك وجب مجابته بمعاملة عقابية تتسم بالشدّة والحسم أملاً في إصلاحه ومنعه من الإستمرار في طريق الجريمة.

والعود بهذا المعنى يتميز بعدة خصائص. فهو يعتبر ظرفاً مشدداً شخصياً يسري في مواجهة من توافر في حقه دون غيره من المساهمين في الجريمة. وتبعاً لذلك يعد ظرفاً مشدداً عاماً إذ لا علاقة له بماديات الفعل الإجرامي، ولكن مناط التشديد فيه هو الخطورة الإجرامية للعائد والتي تكشف من خلال الجريمة المرتكبة أياً كانت طبيعتها. ومن ناحية أخرى يفترض العود التعدد في الجرائم التي يرتكبها الشخص وإستقلالها عن بعضها البعض مع وجوب صدور حكم بات من أجل إحداها بالفصل بين تلك الأحكام. ولعل هذا ما يميزه عن التعدد المادي للجرائم، وإن كان هذا الإختلاف لا يحول دون إجتماع العوم والتعدد في حالة واحدة إذا توافرت شروطها².

¹ Roland gressberger, 3éme congré international sur la criminologie, Londres, 12 au 18 septembre 1955, pp 66_72.

² سامي عبد الكريم محمود، الجزء الجنائي، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 210، ص331.

إذن يقصد بالعود الوصف القانوني الذي يلحق شخص عاد إلى الإجرام بعد الحكم عليه بعقوبة بموجب حكم سابق¹. فهو ظرف شخصي لتسديد العقوبة كونه يتعلق بشخص الجاني بصرف النظر عن ماديات الجريمة أو الجرائم التي وقعت منه². وهذا على عكس الظروف المشددة الخاصة والتي تلحق بالجريمة فتزيد من جسامتها كأن تكون الجريمة جنحة لإقترانها بظروف مشددة كالكسر، أو ظرف الليل، فإذا ما دخلت هذه الظروف على الجريمة وجب تشديد العقوبة على الجاني، في حتى أن العود، التشديد فيه أمر إختياري خاضع للسلطة التقديرية للقاضي، وذلك بالنظر إلى خطورة الجاني الإجرامية والتي تظهر في حالة عدم إستجابته للإنذار السابق، حيث أنه رغم الحكم على الجاني بإدانته على جريمة سابقة فلم يرتعد، وعاد لمواصلة إجرامه بإقترافه جريمة جديدة أو جرائم أخرى، وهو ما يستوجب تشديد عقوبته للقضاء على خطورته الإجرامية، هذه الأخيرة لا يتوقف دفعها على اشتراط كون الجاني معتمداً فيما يقع منه من جرائم، وإنما كونها تتم عن خطورة إجرامية للجاني تهدد أمن المجتمع وسكينة بل وتهدد حتى أمن وحماية الإقتصاد الوطني. مما يستوجب القضاء عليها ومكافحتها سواء كانت عمدية أو غير عمدية من جهة، ومن جهة أخرى سواء تعلق الأمر بجناية أو جنحة.

وما تجدر الإشارة إليه وبالنظر إلى القضاء الجزائري للقرار الصادر عن المجلس سابقا (المحكمة العليا حالياً) نجد أنها عرفت على أنه "العود هو حالة الشخص المحكوم عليه نهائياً في جريمة أولى ثم أقدم على إرتكاب أخرى في غضون فترة ثم تمض عليها خمس سنوات"³.

وخلاصة القول وبالرغم من أن المشرع الجزائري من خلال قانون العقوبات القسم العام أو القوانين الخاصة لم يعط تعريفاً دقيقاً ومحدداً للعود تاركاً مهمة تحديده للفقهاء والقضاء مكتفياً ببيان نظامه من حيث مكانته التشريعية فيمكن تعريفه بما يلي "العود هو إرتكاب الشخص لجريمة جديدة بعد صدور حكم نهائي لجريمة سابقة أو أكثر بالشروط المحددة قانوناً، يترتب عنه جزاء خاصاً يختلف من جريمة لأخرى".

¹ عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات، القسم العام، (الجريمة)، ج1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 377_378.

² سليمان عبد المنعم، النظرية العامة لقانون العقوبات، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003، ص22.

³ نشرة القضاة، عدد خاص، وزارة العدل، الجزائر، 1982، ص 195.

وأخيراً وبالرجوع إلى قرار المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 1981/03/05 والذي بدوره عرف العود إنطلاقاً من أن: العود هو حالة الشخص الذي يرتكب جريمة أو أكثر بعد الحكم عليه نهائياً من أجل جريمة وهذه الحالة تكون من تكرار وقوع جريمة مماثلة أو مختلفة يرتكبها نفس الشخص بعد أن يتم الفصل نهائياً في الأولى وبمعاقبته قبل ارتكاب الجريمة الجديدة¹.

ثانياً: تمييز العود عن بعض المفاهيم السابقة.

بالنظر إلى بعض المفاهيم المشابهة فما يلاحظ أن كثيراً ما يخلط القضاة بين أحكام العود وبعض المفاهيم القانونية التي تشابهه لاسيما مسألة الإعتياد والتعدد. وذلك يرجع في رأينا لعدم تحكمهم وإلهامهم بالشروط والأحكام المقررة لتطبيق كل منها، الأمر الذي يؤدي بهم إلى الوقوع في أخطاء عديدة أثناء تطبيق العقوبة على معتادي الإجرام، مما يجعل قراراتهم محل نقض من المحكمة العليا لخرقها القواعد المقررة قانوناً.

I_ تمييز العود عن جريمة الإعتياد (délit d'habitude):

بالرجوع إلى التشريع فإن جرائم الإعتياد هي تلك التي يتطلب فيها المشرع تكرار الفعل المادي المكون لها على وجه معين حتى تتم الجريمة، فلا يكفي فيها وقوع الفعل المادي مرة واحدة فقط. لأن المشرع في هذه الجرائم عند تقنينه لها يرى أن الفعل المادي من جانب الجاني هو الذي يمثل الخطورة الإجرامية على المجتمع، والتي ينبغي كذلك فحص شخصيته أن لديه ميلاً دائماً لإرتكاب هذه الجريمة². فيلاحظ من خلال هذا التعريف أن التكرار يمثل العنصر المادي للإعتياد على الإجرام. إذ تعتبر الجرائم السابقة والأحكام التي صدرت من أجلها بمثابة التعبير عن الميل الإجرامي، والذي بدونهما يظل هذا الميل حالة نفسية غير ظاهرة³.

وعليه فلا تقوم جريمة الإعتياد ما لم يتكرر الفعل الإجرامي والإعتياد (habitude) ركن خاص في هذه الجريمة من دونه لا تقوم، على أن ليس كل تكرار للأفعال يعبر عن توافر حالة الإعتياد، فالأخير

¹ فارس السبيتي، المرجع السابق، ص285.

² إبراهيم الشباسي، الوجيز في قانون العقوبات الجزائرية - القسم العام - دار الكتاب اللبناني، لبنان، د.س، ص45.

³ محمود نجيب حسني، شرح قانون العقوبات اللبناني - القسم العام - دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1984، ص825.

يمثل موقف نفسي أو حالة نفسية بتعبير أدق، وإذا كان الأمر كذلك فإن الإعتياد يتطلب تحديد العدد اللازم من الأفعال لتحقيقه، فالمشرع عادة يشترط الإعتياد من دون أن يفصح عن هذا العدد وللفقه آراء متضاربة بشأن هذه النقطة حيث ذهب رأي إلى أن الإعتياد لا يتحقق بتكرار الفعل مرتين، بإعتبار أن ذلك يسمى عوداً، وأنه لا بد من فعل ثالث، وما يؤخذ على هذا الرأي أن للعود (la récidive) شروطاً لا يتحقق إلا بتوافرها وعلى رأسها سبق صدور حكم نهائي بحق الجاني عن جرمته الأولى، ونحن هنا أمام قضية لم يصدر بشأنها حكم بعد، ثم أن كل فعل من أفعال الإعتياد لا يصلح أن تنتج عنه جريمة كي يمكن مقارنته بحالة العود، فيما ذهب رأي آخر يؤيده القضاء إلى أن فعلين يكفيان لتحقيق جريمة الإعتياد¹. وهذا الخلاف يعد إنعكاساً لخلاف لدى أهل الأصول في أقل الجمع بين أن يكون إثبات أم ثلاثة². بينما ذهب رأي ثالث بأن من الأنسب ترك الأمر لقاضي الموضوع ليرى كم من الأفعال يكفي لتحقيق الإعتياد بحسب الظروف، ونحن بدورنا مع الرأي الأخير، على أن تبدأ سلطة القاضي التقديرية حين يرتكب الجان فعلين على الأقل لأنه من المستبعد تحقق حالة الإعتياد بفعل واحد، والمسألة تتوقف على أساليب الإثبات الجزائي.

إلا أنه يبقى التسؤال مطروح كم من أفعال الإعتياد يكفي لتحقيق جريمة الإعتياد فيما لو عاد الجاني لإرتكاب الأفعال الإجرامية من ذات الوصف، بعد أن سبق الحكم عليه من أجل أفعال سابقة وأصبح الحكم باتاً بحقه؟.

للإجابة عن هذا التساؤل فإننا نجد أن هناك رأياً:

الأول: يرى ضرورة تكرار أفعال الإعتياد بعد الحكم لإمكانية مساءلة الجاني عن جريمة جديدة³، فيما يذهب رأي ثان إلى أن جريمة الإعتياد تتحقق ولو ارتكب الجاني فعلاً واحداً بعد الحكم الأول بإعتبار أن الإعتياد حالة نفسية ينهض بفعل واحد بعد الحكم الأول⁴.

¹ محمد نيازي حتاتة، جرائم البغاء، مطابع الشعب، القاهرة، مصر، 1961، ص 165.

² عوض محمد، قانون العقوبات (القسم العام)، دار امطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1972، ص 41.

³ مصطفى كامل، شرح قانون العقوبات العراقي، -القسم العام-، مطبعة المعارف، بغداد، العراق، 1949، ص 60.

⁴ محمد الفاضل، المبادئ العامة في القانون الجنائي، الطبعة الفنية الحديثة، القاهرة، مصر، د.س، ص 235.

وعليه يبدو الرأي الأخير الرأي الأرجح والأقرب من الصواب أكثر من سابقة، فإذا كنا في المرة الأولى قد تأكدنا من أن نفسية الجاني قد تأصلت فيها العادة السيئة، فهل من داع إلى إعادة الكرة ثانية؟ على أن هناك من يرى أنه متى تحقق ركن الإعتياد عدت الجريمة مستمرة، وعندئذ يمكن معاقبة الجاني في المرة الثانية ولو أتى فعلاً واحداً فقط¹.

وما تجدر الإشارة إليه أنه يشترط أن يمضي وقتاً بين الأفعال، وإلا استبعدت جريمة الإعتياد، ومن العسير تحديد هذا الوقت فيما لو سكت المشرع عنه، وقد يفسر هذا السكوت على أنه تنازل منه للقضاء، وقيل يجب ألا تمضي فترة طويلة بين الأفعال، وأيد البعض القضاء المصري في إشتراطه ألا تمضي بين الفعل الإجرامي والذي يليه ثلاث سنوات وهي مدة تقادم دعوى الجنحة في القانون المصري، وانتقد البعض هذا المسلك باعتبار أن الفعل الواحد لا يصلح أن يؤلف جريمة بمفرده، ولا أن تقام عنه دعوى، فكيف يقاس على حالة سقوط الدعوى عن الجريمة. بينما رد البعض الآخر على هذا بالقول أنه إذا كانت هذه المدة كافية لإسقاط دعوى عمومية فمن باب أولى أن تعد كافية لغض النظر عن جزء من الجريمة. ويرى جانب من الفقه وهو الرأي الذي نؤيده أن القضاء المصري باشتراطه ألا تمضي بين كل فعل والذي يليه مدة لا تزيد على (03) ثلاثة سنوات، لأن هذه المدة طويلة وتحدد وحدة الجريمة، ونرى أن من الأفضل أن يترك الأمر للقضاء على أن لا يغالي كما غالت محكمة النقض المصرية. وإذا كان القانون لا يعاقب على الإعتياد باعتباره حالة نفسية أو وصف خلقي يتصف به الجاني، فما هي طبيعة هذه الأفعال؟.

وعليه فإن الأفعال هنا عبارة عن قرائن "Présomptions" مجردة توحى بتوافر الإعتياد لدى الجاني. ويبدو أن لهذا الرأي عذره، لأنه مهما ارتكب الجاني من أفعال قبل الحكم عليه تعد بحقه جريمة واحدة، مهما كانت الأفعال التي آتاها زيادة على الحد الأدنى. ولو كان العقاب على الأفعال التي ارتكبها لتعددت جرائم الفاعل تبعاً لتعدد الأفعال، ففي هذه الجريمة لا تكون أمام عدة جرائم وحدت بينها إرادة المشرع، مادام الأخير لم يعترف بقدرة الفعل الواحد على تحقيق الركن المادي لجريمة مستقلة

¹. علي بدوي، الأحكام في القانون الجنائي، ج1، مطبعة نوري، د.ب.ن، 1938، ص62.

فيما لو توافرت مقوماتها الأخرى، وهذا الوصف هو ما يميز هذه الجريمة عن الجرائم الأخرى كالجريمة المتتابعة والمركبة، وعن حالة تعدد الجرائم برمتها، فأحكام هذا التعدد تؤثر في مقدار العقاب الذي ينبغي فرضه على الجاني لا في مدى إستحقاقه¹. إلا أن ما ينبغي ملاحظة أن المشرع لو أراد أن يعاقب على مجرد ارتكاب فعل واحد ولم يشترط الإعتياد لكان بإمكانه أن يفعل ذلك، بيد أنه نحن أمام حالة أخرى ربما تكون الجريمة المتتابعة أو جريمة مشددة فيما لو جعل -أي المشرع- من تكرار الأفعال ظرفا مشددا للعقاب.

وما تجدر الإشارة إليه أن ظرف العود وجريمة الإعتياد يشتركان (يتشابهان) في عنصر تكرار الحدث الإجرامي. غير أن حالة العود يشترط أن يمثل كل حدث من أحداثه جريمة في حد ذاتها وأن يصدر حكم نهائي في شأن الحدث السابق منهما قبل وقوع الحدث الجديد وهو ما يتوافر في الأحداث المكونة لجريمة الإعتياد، فالحدث الواحد كما رأينا لا يمثل جريمة وإنما الجريمة هي إعتياد هذا الحدث وتكراره. فالتكرار في جرائم الإعتياد هو الذي يكون الجريمة.

غير أنه لا يمنع إختلاف العود وجرائم الإعتياد على النحو السابق من إجتماعها، بل من الممكن إجتماعها في حالة واحدة متى توافرت عناصرهما في وقت واحد، كأن يرتكب شخص عدة أفعال مكونة لإحدى جرائم الإعتياد فيصدر عليه في شأنها حكم نهائي، ثم يرتكب بعد ذلك عدة أفعال أخرى مكونة لجريمة جديدة فنكون في هذه الحالة بصدر حالة عود إلى جريمة من جرائم الإعتياد.

ويجب التذكير أن جرائم الإعتياد تمثل خطورة إلى المجتمع أكثر من تلك التي ينتجها العود، ذلك أن هذا الأخير يكفي علاجاً له تسديد العقاب ومن ثم صاغ وصفه بأنه سبب للتسديد، أما الإعتياد على الإجرام فإعتباره ينطوي على خطورة إجرامية كبيرة، فإنه يتعين بالإضافة إلى توقيع العقوبة كجزاء يقابل مسؤولية عن جرمته الأخيرة -إتخاذ تدابير إحترازية- التي تكفل عزله عن المجتمع مدة غير محدودة،

¹ السعيد مصطفى السعيد، الأحكام في قانون العقوبات، المطبعة العالمية، القاهرة، مصر، 1952، ص204.

فيكون في ذلك الضمان في ألا يعود الجرم المعتاد إلى المجتمع إلا بعد أن تزول خطورته بإستئصال الميل الإجرامي لديه أو الإضعاف منه على النحو الذي يجرده من خطورته¹.

وأخيراً فإن جريمة الإعتياد في ظل الشريعة الإسلامية تعد من قبيل جرائم التعازير، والأصل في التعزيز أن يكون عن فعل محرم أو ترك واجب، وهذا متفق عليه، إلا أن فقهاؤها اختلفوا في فعل المكروه وترك المندوب، فمن قال بالعقاب على ذلك اشترط تكرار الفعل أو الترك. وهذه هي جريمة الإعتياد وإذا لم تتكرر فلا عقاب ولا جريمة. ولدى فقهاء الشريعة أن العادة تتكون من مرتين وكل مندوب أو مكروه عوقب عليه فهو من جرائم العادة. على أن الحكم على الجاني من أجل جرمته إعتياد يمنع من محاكمته عن الأفعال السابقة على تنفيذ هذا الحكم تطبيقاً لنظرية التداخل التي تأخذ به الشريعة الإسلامية.

II - تمييز العود عن تعدد الجرائم (conours d'infractions):

بالنظر إلى ظرف العود فكثيراً ما يحدث عدم التمييز والتشابه بين العود والتعدد² على أن ذلك لم ينحصر في مجال الفقه فحسب، بل تشمل بعض التشريعات قديماً وحديثاً. فما روي عن الرومان أنهم كانوا لا يقيمون تفرقة بين الحالتين، بل كانوا يعاملون المجرم فيهما على قدم المساواة. وبالرغم من كل شيء فإن العود اليوم قد اكتسب ذاتيته واستقلاله. بكونه تعبيراً عن حالة ارتكاب الجاني لجريمة جديدة بعد سبق الحكم عليه حكماً باتاً "نهائياً عن جريمة سابقة"³. إذن فالحد الفاصل بين العود والتعدد هو الحكم

¹ رؤوف عبيد، مبادئ القسم العام من التشريع العقابي المصري، دار الفكر، مصر، 1955، ص 615.

² لم يكن مصطلح العود Relapse هو الوحيد الذي أطلق على الظاهرة بل أن لفظ التكرار "شائع أيضاً وخصوصاً بين الفقهاء، ومن التشريعات ما أحتوى لفظ التكرار وأريد به العود والتعدد معاً كالتشريع الروسي في المواد 89، 149 من قانون العقوبات.

³ نلاحظ أنه من ضمن التشريعات التي تضمنت شرط الحكم البات التشريع العراقي في المادة 139 من قانون العقوبات، والتشريع اللبناني في المواد 258، 259 من قانون العقوبات، والسوري في المواد 248، 249 من قانون العقوبات. في حين لم تتضمن تشريعات أخرى هذا الشرط كالتشريع المصري في المادة 49 من قانون العقوبات والقانون الفرنسي في المادة 56 من قانون العقوبات "القلم"، وإغفال الإشارة إلى الحكم البات لا يعني خلط بين العود والتعدد. إذ يبقى هو الحد الفاصل بين الحالتين ولو أغفل النص عليه، وعلاوة على إشتراط أن يكون الحكم السابق باتاً ينبغي صدوره عن محكمة وطنية، ثم يعيد الجاني بعد إصراره على إرتكاب جريمة جديدة.

البات - النهائي - ذلك الحكم الذي إستنفذت بشأنه كل طرق الطعن العادية وغير العادية بحيث أضحى غير قابل للتصحيح أو الإلغاء أي هو الحكم الذي حاز على قوة الشيء المقضي به. وهو ذات المعنى الذي قصده المشرع العراقي في المادة 16 من قانون العقوبات¹.

وعليه فإننا نعرف تعدد الجرائم بأنه يعبر عن "حالة الجاني الذي يقترف جريمتين أو أكثر قبل صدور حكم نهائي عليه في أي واحدة منها". هذا التعريف الأخير الذي أجمع عليه جل الفقه وهو ما يتوافق مع نص المادة 33 من القانون العقوبات الجزائري التي تنص على أنه: "يعتبر تعدداً في الجرائم أن ترتكب في وقت واحد أو في أوقات متعددة عدة جرائم لا يفصل بينهما حكم نهائي".

وما يلاحظ من خلال هذا التعريف أن تعدد الجرائم تتفق مع العود ويشتركان في جزء من ركنه المادي، فكل من العود وتعدد الجرائم يلزم لتوافره تكرار الجريمة من الجاني إلا أنهما يختلفان فيما يلي:

فنظام العود لا يتحقق إلا بصدور حكم نهائي في جريمة سابقة قبل إرتكاب الجاني للجريمة. أما التعدد فلا يطلب توافره وجود مثل هذا الحكم. بل على العكس فهو يشترط ألا يفصل بين جرائمه حكم مبرم صادر في إحداها، أي قبل أن يتلق إنذاراً قضائياً بعد العودة إلى سلوكه الآثم. لهذا فهو يعد أقل خطورة من المجرم العائد وإن هذا الجاني الذي تعددت جرائمه يعد من ناحية أخرى أشد إثماً وخطورة من الجاني الذي لم يرتكب إلا جريمة واحدة فقط². الأمر الذي دفع أنصار المدرسة الوضعية في الفقه الإيطالي بالمناداة بعدم التفرقة في المعاملة العقابية بين المجرم العائد وبين المجرم الذي تعددت جرائمه. ولا يجب أن يتخذ صدور الحكم النهائي كمبرر لتسديد العقوبة على العائد دون غيره من الذين تتكرر جرائمهم، لأن التشديد في حالة العود ليس معناه عدم ارتداع الجاني بالحكم السابق وإنما أساسه ما كشفت عنه وقائع الحال من خطورة في المجرم. وفي ذلك تستوي خطورة من صدر عليه حكم سابق في إحدى هذه الجرائم المتعددة أم لم يصدر³.

¹ هناك من يرى بأن عدم النص على هذا الشرط لا يغير من حقيقة الأمر شيئاً، على إعتبار أن من دون هذا الشرط يصبح العود والتعدد حالة واحدة، وهذا ما لا يقصده المشرع بأي حال من الأحوال.

² رؤوف عبيد، أصول علمي الإجرام والعقاب، دار الفكر العربي، د.ب.ن، 1977، ص 351.

³ بھنام رمسيس، علم الإجرام والعقاب، ج1، الدار الجامعية، د.ب.ن، 1978، ص 231.

ويثير التعدد على هذا النحو مشكلة تحديد العقوبة أو العقوبات الواجبة التطبيق على الشخص الذي توافرت فيه هذه الحالة، فذهب رأي إلى أن العقوبات تجمع بتعدد الجرائم ولكن أخذ على الرأي مغالاته في العقاب. فضلاً عن النتائج الشاذة التي تنطوي عليها، لأن تعدد العقوبات وجمعها حقيقة عند التنفيذ تعني أن تتحول العقوبات المؤقتة السالبة للحرية أحياناً إلى عقوبة مؤبدة، وقد تتحول إلى غرامة في حالة جمعها إلى مصادرة عامة لأحوال المحكوم عليه. ويضاف إلى ذلك أنه قد يستحيل تطبيق العقوبات كلها في حالة تعددها.

نتيجة لذلك ظهر رأي آخر يتجه إلى القول بتطبيق عقوبة الجريمة الأشد، غير أنه أخذ على هذا الرأي تطرفه في التسامح لأنه يوحي بعدم توقيع العقاب من أجل الجرائم الأخرى، كما أنه يمنح ترخيصاً لمن ارتكب جريمة جسيمة أن يرتكب جرائم أخرى وهو مدرك أنه لن يترتب عليها جزاء.

وأخيراً ظهر الإتجاه التوافقي (الوسط بين الرأيين) السابقين وهو أفضل الحلول لمشكلة التعدد، وهو ما أخذت به أغلب القوانين الحديثة. وهذا ما ذهب إليه قانون العقوبات الجزائري لكن بأساليب مختلفة فمنها من يأخذ بجمع العقوبات ولكن يصنع لها حداً أقصى أو يقرر إعدام بعضها في البعض، ومنها من يأخذ بقاعدة توقيع عقوبة الجريمة الأشد ثم يقرر تغليظها بأن يجعل من التعدد ظرفاً مشدداً.

وقد إستقرت جل التشريعات إن لم نقل كلها إلا ما استثنى منها، على عدم المساواة بين العود والتعدد من حيث المسؤولية الجنائية، فهي قد جعلت من العود ظرفاً مشدداً على حين لم ترتب على التعدد هذا الأثر، إلا أن كلمة الفقه لم تكن موحدة إزاء ما تقدم، فمن أيد التسديد في حالة العود رأى في عودة الجاني للإجرام بعد سبق الحكم عليه بحكم نهائي دلالة تشير إلى خطورة في شخصه لا يصح الاستهانة بها من جانب المشرع، فهو على حد قولهم صاحب إرادة مصرة على الإجرام ومخالفة القانون. ولديهم أن عدم التسديد في حالة لتعدد يرجع إلى كون الجاني لم يذق للعقاب طعماً كي يتعظ.

وإذا كان الإتجاه السابق قد ركز على شخص الجاني وإن إتجاه آخر مال صوب الجريمة، فقبل بأن الجريمة التي يعود بها الجاني للإجرام تعد أكثر جسامة من تلك التي يرتكبها لأول مرة، إلا أن هذا الإتجاه انقسم على نفسه وهو يصدر بيان الأثر الذي يحدثه العود في الجريمة فذهب رأي إلى أن سبب التشديد

لا يعود إلى سبق الحكم على الجاني وذهب آخر إلى أن سببه خطورة الفعل الذي يأتيه الجاني، فيما رأى ثالث أن العود عنصر يضاف إلى الركن المعنوي للجريمة فيجعله أكثر جسامة¹.

ويلاحظ من خلال ما سبق من الآراء أنها قد تعرضت بجملتها للانتقاد، باعتبارها لم تستطع أن تقف على حقيقة العود، فهذا الأخير دون غيره من الظروف - كما يقال - ليس له من أثر على النموذج القانوني للجريمة، بل ولا يؤثر في جسامة الفعل أو الركن المعنوي للجريمة، وحتى من قال بخطورة الفعل لم ينبج من النقد. باعتبار أن الخطورة تتعلق بأفعال إرادية، ولذلك قيل أن أرجح الآراء تلك التي ترجع سبب تشديد العقاب على العائد إلى الموقف الخاص بهذا الشخص والذي يستحق بسببه معاملة خاصة وموقفاً تشريعياً متفرداً².

وبالنظر لفقهاء الشريعة الإسلامية فنلاحظ أنهم أيدوا تشديد العقاب على العائد فما روي عن الإمام مالك رضي الله عنه "أن المدمن المعتاد لشرب الخمر يطاف به ويسجن ويفضح، ووجه ذلك أنه بلغ هذا الحد من الفسق والفجور، وجب أن يفضح لأن في ذلك ردعاً له وإذلالاً لما هو فيه وإعلاماً للناس بحاله فلا يغتر به أحد من أهل الفضل في كاح وغيره"³.

وعليه فإن العود *la récidive* يبقى مستقلاً عن تعدد الجرائم *le concours d'infractions* وحسب رأي أغلبية الفقهاء ليس هناك ما يظهر أحقية أي منهما في أن يكون سبباً لتشديد العقاب على الجاني، فالجزم في هذه المسائل يكون محض تصور وإفراض وقد لا يأتي إلا بجزء من الحقيقة. والمشرع عادة ما ينتفي من الحلول ما يتلائم والمنطلقات الفكرية والعقائدية السائدة في مكان وزمان معينين.

ومهما يكن من أمر فلا بد من إعمال قواعد العود أولاً ثم أحكام التعدد، لسبب بسيط هو أن أحكام الأخير تؤثر في حساب العقوبات التي تنفذ على المتهم ولا يمكن الوقوف على حقيقة هذا التأثير ما لم تعرف العقوبة المقررة عن كل جريمة وما يؤثر في مقدارها. وهذه قاعدة مسلم بها في جميع

¹ فائز الخوري، الحقوق الجزائرية، مطبعة الترقى، دمشق، سوريا، 1931، ص 261.

² عادل عازر، النظرية العامة في ظروف الجريمة، المطبعة العالمية، د.ب.ن، 1967، ص 114.

³ علي علي منصور، نظام التجريم والعقاب في الإسلام، المدينة المنورة، د.ب.ن، 1976، ص 132.

التشريعات التي تقيم تفرقة عملية بين العود والتعدد، وإن تباينت في طريقة الوصول إليها، غير أن إستبعاد بعض العقوبات بسبب تطبيق الأنظمة المتعلقة بالتعدد كنظام حب العقوبة ونظام الحد الأعلى للعقوبة يؤثر في فاعلية نظام العود¹.

يستخلص من ما سبق أن كل من العود وتعدد الجرائم يستلزم تكرار الجريمة من قبل الجاني وأنها يجتمعان معاً. فيما لو ارتكب الجاني عدة جرائم بعد سبق الحكم عليه حكماً باتاً عن جريمة سابقة وأنها يختلفان عن بعضهما من جهة أن العود لا يتحقق ما لم يكن قد صدر على الجاني حكم بات أو نهائي عن جريمة سابقة لإرتكابه الجريمة الجديدة، في حين يشترط في التعدد أن لا يفصل بين الجريمة المؤلفة له مثل هذا الحكم.

كما أن العود صفة تلحق بشخص الجاني فتستوجب تشديد العقاب عليه في الجريمة التي عاد بها، في حين يعد التعدد سمة تلحق بنشاط لجاني ولا يترتب عليه تشديد العقاب كالذي يحصل في حالة العود.

وقد عبر الفقيه الفرنسي BOUZAT عن حالة العود بقوله: "إن حالة العود تقوم على صحة قانونية تتحقق بالشخص بعودته إلى إرتكاب الجريمة بعد سبق الحكم عليه بعقوبة تماثلها أو أكثر منها جسامة. إذن فلكل من العود والتعدد فلكه الذي يدور فيه، ونحن ممن يحرص على إظهار الحدود الواضحة بينهما، وأما ما يتعلق بالقول القائل بأن المجرم العائد يعد أكثر خطورة من مرتكب الجرائم المتعددة دون سبق الحكم عليه بحكم بات عن واحدة منها، ومن أن الأخير أكثر خطورة ممن يرتكب الجريمة لأول مرة، فتلك مسألة لا يصح الجزم بها وهي متروكة للقضاء بحسب ما يراه هو في شخص الجاني المائل أمامه. ولو كان الأمر كما يقال لما جعلت أغلب التشريعات تشديد العقاب جوازاً لا وجوباً عند العود².

وما ينبغي الإشارة إليه أن الخلط بين المفاهيم سيظل أكبر التحديات التي واجهت وتواجه الفكر والفقهاء القانوني فإذا كان كل هذا الذي تقدم قد وقع بين العود والتعدد، فإن التكرار ذاته يحسب على

¹ عبد الإله أحمد الهلالي، الجريمة ذات الظروف، دار النهضة العربية، د.ب.ن، 1968، ص 360.

² باسم شهاب، تعدد الجرائم وآثاره الإجرامية والعقابية، مطبعة بيرتي، الجزائر، 2011، ص 44.

التعدد حيناً وعلى العود حيناً آخر، وقد يستقل عنهما فيقال بأنه يمثل الحالة التي يرتكب الجاني أكثر من جريمة يفصل بينهما حكم نهائي -بات- مع عدم إمكانية إعمال العود لفقدان شرط من شروطه القانونية، كأن تكون المدة المحددة له قد إنتهت قبل أن يرتكب الجاني جريمته الثانية، أو ربما يستخدم للتعبير أكثر من جريمة قبل الحكم المذكور.

إذن فإن التنازع الظاهري للنصوص (التزاحم الظاهري) لنصوص تجريم متعددة إزاء فعل واحد على نحو يتبين بعد تفسير صحيح لهذه النصوص أن إحداها هو الواجب التطبيق وأن سائرهما متعين الإستبعاد¹. أو "عبارة عن حالة وجود نصين قانونيين جنائيين أو أكثر يمكن أن تكيف القضية وفقهما بمستوى واحد علماً أن جريمة قد أرتكبت ويجب أن تكيف وفق أحد هذه النصوص"².

وما تجدر الإشارة إليه من خلال التعاريف السابقة أن هناك تقارباً بين تنازع النصوص وتعدد الجرائم، وبالذات التعدد المعنوي وهذا على عكس التعدد المادي الذي يستبعد إمكانية إختلاطه بتنازع النصوص، لأن هذا التعدد ناتج عن عدة جرائم مستقلة عن بعضها البعض. مع العلم أنها منظمة بعدة نصوص قانونية وأن كل نص يستقل بجريمته. فإين هذا من تنازع النصوص حيث الجريمة الواحدة تتنازع حولها عدة نصوص إحداها فقط واجب التطبيق. والأمر بخلاف ذلك في حالة التعدد المعنوي للجرائم، إذ من الصعوبة بمكان فصله عن حالة تنازع النصوص سيما وأن هذا التعدد ينشأ عن فعل واحد لا عن أفعال متعددة والفرقة بين الحالتين تتوقف إلى حد بعيد على الإعتراف بحقيقة كون التعدد المعنوي تعدداً واقعياً للجرائم لا مجرد تعدد نصوص.

إذن فالفرقة بين التعدد المعنوي وتنازع النصوص يعتمد على وجه الخصوص على فهم طبيعة التعدد المعنوي لكونه تعدداً حقيقياً وليس كما غالى البعض في إنكار وجوده أو أنه وتنازع النصوص حالة

¹ محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 649

² ف.ب. مالكوف، أ.ع. تارخانوف، تعدد الجرائم والمسؤولية الجنائية في قانون العقوبات اليمني، ترجمة حسين عبد علي، دار الهمداني، عدن، اليمن،

1985، ص 45.

واحدة. وقد كان رائد هذا الإتجاه الفقيه الفرنسي ROUX وهو إتجاه لم يلق إستحسان بين أوساط الفقه، وأقل ما قيل عنه أنه جاء إنكاراً لحقيقة قائمة¹.

وبالرغم ما يبدو من تنازع النصوص -أحياناً- بكونه يعبر عن نقص تشريعي، أي أنه من إفرازات سوء التشريع، إلا أنه لا يبدو كذلك في أحيان أخرى وهو في كل الأحوال لا يخرج عن الحالات التالية:

__تنازع النصوص العامة والخاصة في نفس القانون أو في قوانين مختلفة؛

__تنازع النصوص الخاصة فيما بينها؛

__تنازع النصوص الصادرة في أزمنة مختلفة؛

__تنازع نصوص القانون الجنائي الوطني مع نصوص القانون الجنائي لدولة أخرى؛

__تنازع نصوص القانون الجنائي الوطني مع نصوص القانون الدولي الجنائي.

وبالنظر إلى بعض الفقه الذي رأى أن تعدد المعايير المطروحة لا أساس له مبرراً ذلك بقوله: "إننا إذا نظرنا إلى التقسيمات المتقدمة نجدها لا تخرج عن معيار واحد هو أن النص الخاص يقيد في التطبيق النص العام ويستبعده"². والملاحظ أن التشريعات التي عاجلت مسألة تنازع النصوص قد أخذت بوجهة النظر هذه حين أشارت إلى معيار التخصيص دون بقية المعايير.

وما تجدر الإشارة إليه ومهما يكن من أمر فإن قصور النصوص يلقي على كاهل القضاء إلزاماً بتفسير كل نص لأجل الوصول إلى النص الواجب التطبيق على الواقعة المطروحة أمامه. وأن تكييف تلك الواقعة وفقاً لعدة نصوص متنافسة تبدو مسألة غامضة إذ يعني ذلك جعل الجريمة الواحدة عدة جرائم من دون أساس من القانون. وكثيراً ما يؤدي التفسير السيء إلى تعطيل النص والعبث به، لا بل وتحميله أكثر مما يحتمل. وفي جميع الأحوال فإن تعارض نصوص مختلفان في المرتبة وجب أخذ النص الأقوى وترك

¹ الفوس ميخائيل، تعدد الجرائم وأثره في العقوبات والإجراءات، د.د.ن، د.س، 1963، ص57.

² يحتمل تفسير النصوص ثلاثة احتمالات المقيد Restrictive والإنشائي Constructive والتوجيهي Directive وقيل بأن العبرة بالقواعد القانونية أما النصوص فإنها مجرد أغلبية، وبالتالي فالتفسير يستهدف إستخلاص القاعدة القانونية من النص المعبر عنها، بمعنى أن ما يفسر هي النصوص وتكون القواعد القانونية هدف التفسير وغايته. لمزيد من التفاصيل أنظر: أحمد فتحي سرور، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق، بيروت، القاهرة، مصر، 2000، ص 265.

الآخر، أما إذا كان النصان في نفس المرتبة فعندئذ يطبق النص المتأخر منهما فيما لو كانت إرادة المشرع واضحة وإلا وجب تطبيق النص الأشد عقوبة. بإعتبار أن الجاني قصد إنتهاك النص الأشد دون سواه وفقاً للقاعدة العامة¹.

وبالرجوع للشريعة الإسلامية فنجد أنها وضعت حلولاً متعددة لحل تنازع النصوص أو ما يعرف لدى فقهاءها بتعارض النصوص والذي يراد به: "تقابل الحجتين المتساويتين على وجه لا يمكن الجمع بينهما بوجه"² وقيل بأن "التعارض يحصل من حيث الظاهر فقط ومن حيث خفاء وجه التوفيق، ومن ناحية توهم ما ليس بدليل دليلاً"³. ولا يتحقق التعارض إلا بتوافر شروطه وهي:

—تضاد الحكمتين الثابتين في الدليلين؛

—تساوي الدليلين المتعارضين في القوة؛

—إتحاد محل الدليلين المتعارضين، بأن يثبت أحدهما الحل ويثبت الآخر الحرمة لشيء واحد؛

—إتحاد زمن ورود الدليلين وإتجاه المحل فإذا وردا في وقتين فلا يتحقق التعارض لجواز إجتماعهما في محل واحد⁴.

وما ينبغي الإشارة إليه ولوضع حل للتعارض بين النصوص في الشريعة طرق متنوعة — كما أشرنا إليه سلفاً— وأظهرها طريقة الأحناف و لرفع التعارض عندهم خمس وسائل هي: (النسخ) و(الترجيح) و(الجمع) و(إسقاط العمل بالدليلين إلى ما دونهما) وأخيراً (إبقاء ما كان على ما كان كأنما لم يوجد دليل في المسألة يدل على الحكم). وهذه الوسائل مرتبة بحسب أولوية اللجوء إليها، فإن كان إحداها لا يمكن إعماله إنتقل المجتهد إلى التي تليها⁵.

وخلاصة القول أن تنازع النصوص يختلف عن تعدد الجرائم في جوانب معينة ويشتركان في جوانب أخرى، بينما نكون في حالة التنازع أمام جريمة واحدة محكومة ظاهرياً بعدة نصوص وأن نصاً

¹ عدنان الخطيب، محاضرات عن النظرية العامة للجريمة، في قانون العقوبات السوري، معهد الدراسات العربية، د.ب.ن، 1957، ص 88.

² محمد سلام مدكور، أصول الفقه الإسلامي، دار النهضة العربية، د.ب.ن، د.س، ص315.

³ محمد أبوزهرة، أصول الفقه، دار الثقافة العربية، د.ب.ن، د.س، ص308.

⁴ عباس متولي حماد، أصول الفقه، دار النهضة العربية، د.ب.ن، 1965، ص509.

⁵ بدران أبوالعنين، أدلة التشريع المتعارضة، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، مصر، 1977، ص 63.

واحداً فقط واجب التطبيق من بين تلك النصوص، فنكون في حالة تعدد الجرائم إزاء عدة جرائم وعدة نصوص كلها واجبة التطبيق، فضلاً عن أن تنازع النصوص يتعلق بمسألة تفسير النصوص وأنه ثمة من ثمرات هذا التفسير، إذ نجد أن تعدد الجرائم يتعلق بالنظرية العامة للجريمة، أي من حيث تحديد معنى الجريمة الواحدة وعلاقتها بالجرائم الأخرى وإختيار العقاب المناسب لها. فضلاً عن تنازع النصوص لا يطبق بصدد سوى عقوبة واحدة بعكس الحال عند تعدد الجرائم حيث نكون فعلاً أمام عدة عقوبات، أما إذا كانت هناك فقط عقوبة واحدة واجبة التطبيق أحياناً فهذه مسألة تتعلق أساساً بالسياسة العقابية.

الفرع الثاني: صور العود وشروطه

يصنف العود إلى عدة أقسام وأنواع حسبما صنّفه الفقه علاوة على أن المشرع والفقه معا إتفقا على تحقق هذا الظرف المشدد للجريمة عامة والجريمة الإقتصادية خاصة. وبالأخص ونحن بصدد دراسة جريمة الغش الجنائي والتي تعتبر من أهم الجرائم الإقتصادية التي لها تأثير بالغ على الإقتصاد الوطني والدولي.

ومن خلال هذا الفرع سنحاول دراسة صور(أنواع) العود أولاً من جهة ومن جهة أخرى شروط تحقق هذا الظرف ثانياً.

أولاً: صور (أنواع) العود

يصنف العود بحسب الزاوية التي ينظر إليه منها إلى عدة أقسام فمن جانب العود بإعتبار المماثلة بين الجريمة السابقة واللاحقة ينقسم إلى عود عام وخاص، علاوة على صور العود بإعتبار الفاصل الزمني بين الجريمةين ينقسم إلى عود مؤبد وعود مؤقت، بالإضافة إلى صورة العود بإعتبار عدد الجرائم السابقة على الجريمة الجديدة، ينقسم إلى عود بسيط ومتكرر. وأخيراً يصنف العود من ناحية القصد الجنائي يقسم إلى عود مقصود وغير مقصود.

I _ العود العام والعود الخاص:

ينقسم العود من حيث نوع الجريمة ومماثلتها للجريمة السابقة إلى عود عام *Récidive Générale* المعبر عنه أيضاً بالعود المطلق *Récidive Absolue* وعود خاص *Récidive spéciale* والمعبر عنه بالعود النسبي *Récidive Relatif*.

فالعود العام أو المطلق هو الذي لا يشترط القانون فيه أن تكون الجريمة اللاحقة من نفس نوع الجريمة السابقة أو من مثيلاتها، سواء من حيث الوصف (جناية أو جنحة) أو من حيث النوع (جنايا، جرمي، تجاري، مدني...) وإنما يتطلب فقط عودة الجاني إلى ارتكاب جريمة جديدة.

II - العود المؤبد والعود المؤقت:

ينقسم العود من حيث الزمن الذي تقع فيه الجريمة الجديدة وسابقتها إلى عود مؤبد وعود مؤقت، والمقصود بالزمن هنا هو الفترة أو المدة القانونية التي تجعل من مقترف السلوك الإجرامي الجديد عائداً فيخضع لقواعد العود العقابية.

فالعود المؤبد (*Récidive perpétuelle*) هو ما يوجب تسديد العقوبة فيه مبنياً على ارتكاب الجاني لجريمة جديدة دون التوقف على حدوثها في زمن معني، أي سواء وقعت في زمن قريب من زمن الحكم السابق ام وقعت بعد مدة طويلة، فالزمن من الجريمة الأولى والثانية ليس له أي اعتبار. أما العود المؤقت (*Récidive temporaire*): هو ما يكون تسديد العقوبة فيه مبنياً على ارتكاب الجاني لجريمة جديدة قبل مضي زمن معين على صدور الحكم السابق أو تاريخ الإنتهاء من تنفيذ العقوبة¹.

فأساس تقسيم العود إلى مؤبد ومؤقت هي المدة التي تفصل بين الجريمة التالية والجريمة التي صدر من أجلها حكم بات. ويكون العود مؤبد حتى لا يشترط المشرع أن تقع الجريمة الجديدة خلال فترة زمنية محددة من تاريخ حكم الإدانة أو تاريخ إنقضاء العقوبة المحكوم بها. وذلك مع ضرورة التقيد ببقاء حكم

¹ جندي عبد المالك، المؤسسة الجنائية، دار العلم للجميع، ج05، بيروت، لبنان، د.س، ص 272.

الإدانة قائماً منتجاً لآثاره. أما العود الخاص فهو الذي يتطلب فيه المشرع وقوع الجريمة التالية خلال فترة محددة من تاريخ حكم الإدانة أو من تاريخ انقضاء العقوبة المحكوم بها¹.

ولقد برر أنصار العود المؤبد بأن التشديد في العود أساسه إصرار المجرم على فعله، وأن الإصرار على الإجرام في حالة نفسية لا تخضع للتقادم بل تضل لاصقة بالجاني إلى لأبد. وأن الأخذ بنظام العود المؤقت قد يؤدي إلى إفلات الكثير من مجرمين الذين لهم القدرة على إخفاء جرائمهم لفترات معينة. فلا يمكن إذن اعتبار من تمر على عقوبته فترة طويلة دون أن تثبت عليه جريمة جديدة وأنه إبتعد عن الجريمة وبالتالي أصبح صالحاً².

إلا أنه وبالنظر إلى أنصار العود المؤقت فيرون أن أهمية هذا النظام في كشف خطورة من يعود إلى الجريمة بعد مدة قصيرة من انتهاء عقوبته السابقة، فحسب رأيهم لا يمكن وصف الجاني الذي يعود إلى ارتكاب الجريمة بعد مضي مدة طويلة على عقوبته السابقة بأنه مصر على مخالفة القانون لأن تأثير العقاب يضعف مع الزمن، فلا يمكن استظهار خطورته الاجرامية إلا إذا كانت الجريمة متقاربة زمنياً مع الحكم السابق، لأن المدة كلما طالت على العقوبة تضاعف أثرها إلى أن يزول هذا الأثر نهائياً بعد مرور فترة معينة، ويزول أثرها بزول مبرر تشديد العقوبة الجديد على الجاني ومن ثم لا يجوز تشديد العقوبة على العائد بعد مدة ويلة لعدم وجود مبرر لهذا التشديد.

وعليه فإنه لا يمكن إهمال عنصر الزمن الذي يفصل بين جرمي العائد وعنصر جساماة العقوبة السابقة في مدى وجود مبرر تشديد العقوبة عليه، فعندما تكون العقوبة السابقة تتميز بالشدة مثلاً فلا يكون هناك داع لتوقيت العود، فالعقوبة الجسيمة يستحسن معها أن يكون العود مؤبداً لبقاء أثرها في نفس الجاني مدة طويلة.

بيد أنه في حالة عقوبات الجرح فليس من العدل أن يسأل عنها الجاني بعد مدة طويلة لزوال أثرها عادة بعد فترة معينة. فلذا كان من الأفضل أن يطبق عليها نظام العود المؤقت³.

¹ سامي عبد الكريم محمود، المرجع السابق، ص332.

² محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص809.

³ محمود نجيب حسني، نفس المرجع، ص ص 809_810.

وبالنظر إلى موقف المشرع الجزائري من خلال أحكام العود المنصوص عليه قانوناً من المادة 54 مكرر إلى غاية المادة 59 من نفس القانون. نجد أنه تارة أخذ بالعود المؤبد وتارة أخرى أخذ بالعود المؤقت. ولعل ما نستدل به على أخذ المشرع الجزائري بالعود المؤبد من خلال نص المادة 59 من نفس القانون الذي تنص على أنه "كل من سبق الحكم عليه من محكمة عسكرية لا يعاقب بعقوبة العود إذا ارتكب بعد ذلك جنائية أو جنحة إلا حسبما يكون الحكم الأول قد صدر في جنائية أو جنحة معاقب عليها طبقاً للقوانين الجزائية العادية". من خلال هذا النص يتبين أنه لم تحدد المدة الزمنية التي يكون خلالها مرتكب الجريمة الجديدة عائداً، وانقضاء العقوبة المقررة للجنحة أو الجنائية السابقة أو سقوطها بالتقادم لا يؤثر على مقترف الجنحة أو الجنائية المعاقب عليها بعقوبة أصلية، إذ أنه بالرغم من ذلك فهو يعتبر عائداً. ومن هنا يتبين أن التشريع الجزائري رأي في عدم تحديد هذه الفترة الزمنية إلى مدى خطورة الجريمة وجسامتها العقوبة الجديدة.

وبالنظر إلى المواد من المادة 54 مكرر إلى المادة 54 مكرر 09 من القانون السالف الذكر نجد أن هذه المواد حددت الفترة التي يكون فيها المجرم مهدداً بوصف العائد وبالتالي نجد هنا أن المشرع أخذ بالعود المؤقت.

وخلاصة لما سبق نستخلص أن المشرع الجزائري قد وقف موقف توافقي بين العود المؤبد من جهة والعود المؤقت من جهة أخرى.

III- العود البسيط والعود المتكرر:

ينقسم العود من حيث عدد الجرائم السابقة على الجريمة إلى عود بسيط وعود متكرر. فالعود البسيط (Récidive simple) هو الذي لا يعمل الشارع فيه حساباً لتعدد الأحكام السابقة على نحو معين وبشروط خاصة، وإنما يكتفي في تحقيقه بأحد هذه الأحكام التي تم إصدارها ويحدد درجة التشديد على هذا الاعتبار.

أما العود المتكرر (Récidive Multiple) أو المركب فهو الذي تتكرر فيه عودة الجاني إلى ارتكاب الجريمة أكثر من مرة رغم ما يحكم عليه من عقوبات. وسبب تسمية العود في هذه الحالة بتلك

التسمية، أن تعدد الأحكام السابقة يفيد أن المجرم سبق أن تكرر وتعددت عودته إلى الإجرام، ويعتبر هذا التعدد في ذاته مظهر لخطورة المجرم تتجلى هذه الخطورة بالأخص إذا كان الجاني يتجه في نشاطه الإجرامي إلى جرائم معينة متشابهة أو متماثلة بحيث يصح القول بأنه قد اتخذ من هذا النشاط حرفة دائمة يعيش منها، الأمر الذي يفضي في النهاية إلى وجوب تشديد العقاب بالنسبة له¹.

وبالرجوع إلى الفقه نجد أنه تباينت آراء الفقه حول كيفية معاقبة المجرم العائد عوداً متكرراً، ففي الوقت الذي يرى فريق منهم إلى ضرورة تشديد العقوبة عليه تدريجياً بأن يزيد في شدتها كلما زادت مرات عوده، نجد فريقاً آخر يذهب إلى عدم الزيادة من قدرة تشديد العقوبة على الجاني الذي تكرر مرات عوده لما تؤدي إليه هذه الزيادة من مغالاة في تشديد العقوبة عليه².

وأخيراً ومن خلال نظرة فقهية حديثة أنه قد يتولد عن العود المتكرر توافر حالة "إعتياد على الإجرام" نتيجة توافر خطورة إجرامية يخشى معها احتمال عودة الجاني إلى ارتكاب جريمة في المستقبل. وفي هذه الحالة يستحسن إستبعاد العقوبة، ويستبدل بها تدبير إحترازي تحفظي وإصلاحى و وهو الإيداع في إحدى مؤسسات العمل³.

IV- العود المقصود والعود غير المقصود:

بالنظر إلى توفر القصد الجنائي أو عدم توفره في الجرائم التي يعتبر الجاني بموجبها عائداً، يمكن تقسيم العود إلى عود مقصود وعود غير مقصود.

فالعود المقصود (Récidive intentionnelle) هو ما تكون فيه الجريمة السابقة التي صدر به حكم بات والجريمة الجديدة مقصودتين كأن يرتكب الجاني جريمة عمدية ثم يعود فيرتكب جريمة عمدية أخرى.

أم العود غير المقصود (Récidive non intentionnelle) فهو ما تكون فيه الجريمة السابقة التي صدر بها حكم بات والجريمة الجديدة غير مقصودتين أو أن تكون إحداها غير مقصودة،

¹ عبد الإله أحمد الهاللي، المرجع السابق، ص 757.

² السعيد مصطفى السعيد، العقوبة، دار الفكر العربي، مصر، د.س، ص 137.

³ سامي عبد الكريم محمود، المرجع السابق، ص 333_334.

فإذا ارتكب الجاني جريمة خطأ ثم عاد فأرتكب جريمة عمدية أو العكس. نكون هنا يصدد عود غير مقصود.

وبالرجوع إلى رأي أغلب الفقه نجد أنهم يؤكدون على أن الجاني الذي يرتكب جريمته عن قصد ثم يعود إلى ارتكاب جريمة أخرى عن قصد كذلك. سواء أكانت هذه الجريمة مماثلة لسابقتها أم لا. يعتبر عائداً أو بالتالي تشدد ضده العقوبة أو يتخذ ضده العقوبة أو يتخذ ضده تديباً أمنياً وقائياً، فنجد أن أنهم من جهة أخرى غير متفقين حول مسألة إعتبار الجاني عائداً. وإذا كانت الجريمتان اللتان ارتكبتا من قبله غير مقصودتين أو كانت إحداها غير مقصودة. فيرى فقهاء المدرسة التقليدية أنه لا يعتبر عائداً لأنه لا يمكن وصف هذا الجاني بالإصرار على الإجرام أو بعدم مبالاته للإنذار السابق لإنتفاء قصده في ارتكاب هاتين الجريمتين أو إحداها على الأقل، رغم أنه من الناحية القانونية معاقب على فعل الخطأ. بينما يرى أيضا أنصار المدرسة الوضعية أن الجريمة غير المقصودة لها نفس مدلول الجريمة المقصودة من حيث إكتشاف الخطورة الإجرامية لمن وقعت منه ومن حيث خطورتها على المجتمع، فالجريمة سواء كانت مقصودة أم غير مقصودة لا يختلف أثرها بالنسبة للمجتمع بإعتبارها خطراً يهدد أمنه وكيانه فلا يجب أن يبنى مقدارها على مدى خطورته الإجرامية على المجتمع¹.

فالملاحظ أنه قد يرتكب الجاني جريمة غير مقصودة ناتجة عن إهماله وطيشه فيحكم عليه من أجلها بعقوبة مخففة فيعود إلى ارتكاب جريمة قصدية إعتقاداً على التهرب من مسؤوليته ببعض الحيل النابعة من خطورته الإجرامية، فمثل هذا الجاني جدير بأن يعتبر عائداً تشدد عليه العقوبة الثانية، فليس هناك إذن ما يدعو إلى التفرقة في العود بين جرائم من توافرت فيه الخطورة الإجرامية على إعتبار أن أحدها مقصودة والأخرى غير مقصودة.

وأخيراً نخلص أن الواقع يفرض علينا واجب الحيطة والوقاية الذي يدفعنا أن نؤخذ بعين الإعتبار بالجرائم غير العمدية وبالتالي فإنه عند عودة الجاني إليه تطبيق قواعد العود عليه وإعتباره عائداً مستحقاً لتشديد العقوبة متى كانت جريمته الأولى عمدية أو كانت الأولى عمدية وكانت الثانية غير عمدية،

¹ السعيد مصطفى السعيد، شرح قانون العقوبات، المرجع السابق، ص 334.

خاصة وأن الإحصائيات تدل بوضوح على إرتفاع عدد هذه الجرائم غير العمدية في الوقت الذي تتجه فيه الجريمة العمدية إلى النقصان، وهذا دليل على نفسي روح الإهمال واللامبالاة في المجتمعات.

ثانياً: شروط العود

يشتر القانون لتحقق قيام ظرف العود توافر شرطين أساسيان هما:

— صدور حكم سابق بالإدانة على الجاني؛

— ارتكاب نفس الجاني لجريمة لاحقة.

I— صدور حكم سابق بالإدانة على الجاني: يجب لإعتبار الجاني عائداً أن يكون قد صدر

عليه حكم جنائي سابق، ولا يكفي من الجهة القانونية أن يرتكب الجاني جريمة سابقة لم يصدر فيها حكم، حيث أن صدور هذا الحكم يعد من الوجهة القانونية إنذاراً سابقاً قد وجه إلى الجاني للكف عن ارتكاب الجريمة مرة ثانية، فإن هو عاد بعد هذا الإنذار فقد إستوجب الدافع إلى تشديد العقوبة عليه، وبالتالي يدل على عدم كفاية الحكم السابق لردعه.

وبالنظر إلى أغلبية التشريعات نلاحظ أنه لا يشترط أن تكون العقوبة التي نص عليها هذا الحكم قد نفذت على الجاني فعلاً قبل ارتكابه للجريمة الجديدة كأساس في توافر حالة العود. وبالرجوع إلى قانون العقوبات الجزائري يلاحظ أن المشرع الجزائري قد حدى نحو هذا الاتجاه. وهذا ما يستفاد من نص المادة 54 من قانون العقوبات التي تنص على أنه "كل من حكم عليه حكماً نهائياً".

وعليه فالمشرع الجزائري يكتفي بثبوت الطبيعة النهائية للحكم لتحقق الركن الأول في العود ومن هنا يعتبر الشخص في حالة عود إذا ارتكب الجريمة الجديدة قبل تنفيذ الحكم عليه.

وبالتالي فلتتحقق صدور حكم سابق بالإدانة على الجاني يشترط ما يلي:

1- إن ظرف العود لا يعد سبباً للتشديد إلا إذا صدر حكم بالإدانة بعد الجريمة الأولى وقبل

ارتكابه الجريمة الثانية، فلا إنذار بصدور حكم بالبراءة أيأ كان سببها سواء لعدم وقوع جريمة أصلاً أو لعدم مساءلة الجاني عنها مساءلة جنائية¹.

¹ سليمان عبد المنعم، النظرية العامة للعقوبات، دار الجامعة الجديدة للنشر، د.ب.ن، 2000، ص 764.

كما لا يعتد بالأحكام السابقة الصادرة بأحد التدابير الاحترازية كالأحكام الصادرة ضد الأحداث، لإعتبارها سابقة في العود، أو كأن تكون صادرة بإحدى العقوبات التكميلية مثل المصادرة الجزائية للأموال أو تحديد الإقامة وفق نص المادة 09 من قانون العقوبات¹. ولا يشترط أن تنفذ العقوبات المقررة فعلاً على الجاني، فالحكم بالإدانة يعد سابقة في العود سواء نفذ أو لم ينفذ كهروب المحكوم عليه مثلاً.

2- يجب أن يكون الحكم الذي يعد سابقة في العود حكم بات مستنفذاً كل طرق الطعن وأصبح نهائياً حائزاً لقوة الشيء المقضي فيه، كما يشترط في الحكم الصادر بالإدانة أن يكون قائماً قانونياً منتجاً لآثاره، فإذا سقط بالعفو الشامل أو برد الإعتبار أو بوقف التنفيذ إذا تم إلغائه فيصبح الحكم كأنه لم يكن ولا يمكن إعتباره سابقة في العود.

وفي هذا الصدد يتبادر إلى ذهننا سؤال على قدر من الأهمية: هل يستفيد العائد من عقوبة مع وقف التنفيذ؟ الجواب يكون ببساطة، لا يمكن ذلك، لأن المشرع الجزائري إشتراط لإفادة المتهم من عقوبة مع وقف التنفيذ أن لا يكون قد سبق الحكم عليه بالحبس لجنابة أو جنحة من جرائم القانون العام، إلا أنه من خلال الملاحظة للواقع العملي فنجد أنه على مستوى محكمة ومجلس قضاء وهران تطبيقاً مخالفاً لما أقره القانون، وذلك بمجرد إلقاء نظرة بسيطة على صحيفة السوابق القضائية لعينة من المتعودين على الإجرام، إذ كثيراً ما تتم إفادتهم بعقوبة مع وقف التنفيذ بالرغم من جود أحكام سابقة بالإدانة، وهذا يعد خرقاً لأحكام المادتين 592، 594 من قانون الإجراءات الجزائية². وهذا ما أكدته المحكمة العليا في العديد من قراراتها ولعل من أهمها القرار الصادر بتاريخ 2000/04/04 ملف رقم 210789 والذي إنتهى إلى:

¹ إبراهيم الشباسي، الوجيز في شرح قانون العقوبات الجزائري (القسم العام)، دار الكتاب اللبناني، بيروت، لبنان، د.س، ص 222.

² تنص المادة 592 من قانون الإجراءات الجزائية على أنه: "يجوز للمجالس القضائية وللمحاكم، في حالة الحكم بالحبس أو الغرامة إذا لم يكن المحكوم عليه قد سبق الحكم عليه بالحبس لجنابة أو جنحة من جرائم القانون العام، أن تأمر بحكم مسبب بالإيقاف الكلي أو الجزئي لتنفيذ العقوبة الأصلية". كما تنص المادة 594 من نفس القانون على أنه: "يتعين على رئيس المجلس أو المحكمة بعد النطق بحكم الإدانة طبقاً للمادة 295 أن ينذر المحكوم عليه بأنه في حالة صدور حكم جديد عليه بالإدانة فإن العقوبة الأولى ستنفذ عليه دون أن يكون من الممكن أن تلتبس بالعقوبة الثانية كما يستحق عقوبة العود بنصوص المواد 75 و 85 من قانون العقوبات".

" الواضح من القرار المطعون فيه أن المتهم متعود على إقتراف نفس الأفعال المنسوبة إليه وسبق الحكم عليه بالحبس، وبالتالي فإن القضاء بإفادته بأحكام وقف التنفيذ يعد خرقاً لمقتضيات المادة 592 من قانون الإجراءات الجزائية مما ينجر عنه النقض".

علاوة على القرار الصادر بتاريخ 2003/06/24 ملف 307264 والذي إنتهى " إن القضاء بعقوبة موقوفة التنفيذ على متهم مسبق قضائياً يعرض الحكم للنقض"، وقد أسس قضاة المحكمة العليا قرارهم بناءً على الحيشة التالية:

" حيث أجازت المادة 592 ق.إ.ج للمحاكم والمجالس القضائية منح وقف تنفيذ العقوبة الأصلية المحكوم بها، إذا لم يكن المحكوم عليه مسبق قضائياً ولم يحكم عليه بالحبس لجناية أو جنحة. بينما المتهم في هذه القضية مسبق قضائياً فضلاً عن ذلك فقد نصت المادتين 55 و56 على أحكام العود وتشديد العقوبة على المحكوم عليه وهو ما لم تلتزم به محكمة الجنايات مما يعرض حكمها للنقض بشأن المتهم (م.ع) وهذا نفس ما ذهب إليه قضاة المحكمة العليا في القرار الصادر بتاريخ 2004/01/05 ملف رقم 274189.

علاوة على ذلك أصدر المجلس الأعلى سابقا قرار ذهب فيه إلى عدم جواز الحكم بعقوبة مع وقف التنفيذ للمحكوم عليه العائد في القرار الصادر بتاريخ 1983/05/17 ملف رقم 30252، والذي جاء في حيشاته:

"الوجه الوحيد بشروطه المأخوذ من خرق القانون لعدم اعتبار مجلس قضاء لعقوبة سابقة لتطبيق عقوبات العود، فكان بذلك خرقاً للمادة 56 الفقرة الثانية من قانون العقوبات هذا من جهة ومن جهة أخرى أن المتهم إستفاد من إجراء إيقاف التنفيذ بينما كان محكوماً عليه بعقوبة سجن خلال فترة خمس سنوات فكان هذا الإجراء خرقاً لأحكام المادة.

وما تجدر الإشارة إليه فمن خلال تحليلنا إلى القرارات السالفة الذكر نلاحظ أن قضاة المحكمة العليا يؤكدون على وجوب تطبيق قواعد العود على معتادي الإجرام وليس إفادتهم بعقوبات مع وقف التنفيذ. ورغم ذلك يبقى الواقع العملي يعكس تطبيقاً مخالفاً تماماً لما أقره القانون، إذ أننا نجد أن

الأحكام التي تصدر بعقوبات مع وقف التنفيذ تحتل الصدارة الأولى من بين الأحكام والقرارات الصادرة، وذلك سواء بوجود صحيفة السوابق القضائية في الملف الجزائي أو بانعدامها. إذ يتم إفادة معظم المتهمين بعقوبات مع وقف التنفيذ بالرغم من كونهم عائدتين للإجرام. وهذا يرجع في رأينا لعدم منح أهمية لصحيفة السوابق القضائية من طرف بعض القضاة، وكذا قراءتهم السطحية لنصوص مواد قانون الإجراءات الجزائية لا سيما المادتين 592-594 وإن كانت واضحة وصریحة لا تستدعي أي تحليل أو تفسير.

إضافة إلى ذلك فإن القانون يستوجب أن يكون الحكم الصادر بالإدانة مصرح به من قبل المحاكم الجزائية لإحتسابه كسابقة في العود، إذ لا يعتد بالأحكام الأجنبية من ناحية عدم إحتسابها سوابق في العود حتى ولو كانت نهائية سواء بالنسبة للأجانب أو الجزائريين وهذا ما أستقر عليه العرف الدولي¹. وفي هذا الصدد يشترط القانون أن يصدر الحكم السابق بالإدانة من المحاكم العادية أو المحاكم العسكرية شرط أن تكون ضد جرائم المعاقب عليها طبقاً للقوانين الجزائية العادية وليس العسكرية. هذا ما أشارت إليه المادة 51 من قانون العقوبات، وما أكدته المادة 232 من الأمر رقم 73-04 المؤرخ في 05 يناير 1973 الذي يتضمن تكملة للمادة 224 من الأمر 71-28 المؤرخ في 22 أبريل 1971 المتعلق بقانون القضاء العسكري والتي نصت على ما يلي: "إن العقوبات الصادرة عن جنایة أو جنحة عسكرية لا يمكن أن تجعل المحكوم عليه في حالة العود".

وتطبق المحاكم العسكرية أحكام المادة 54 وما يليها من قانون العقوبات على الحكم في الجرائم التابعة للقانون العام².

II- ارتكاب نفس الجاني لجريمة لاحقة:

يقصد بارتكاب نفس الجاني لجريمة لاحقة، بمعنى ارتكابه لجريمة ثانية بعد الحكم الأول البات على أن تكون الجريمة الثانية مستقلة عن الجريمة الأولى المحكوم فيها، فلا يطبق ظرف العود إذا كانت

¹ إبراهيم الشباسي، المرجع السابق، ص 219.

² دمدوم كمال، القضاء العسكري والنصوص المكملة له، دار الهدى، الجزائر، د.س، ص 93.

الجريمة الجديدة مرتبطة بالجريمة الأولى، أو أن تكون الغاية منها التخلص من آثار الجريمة الأولى كالهروب من السجن، فلا يطبق ظرف العود لكونه كان مستحيلاً عليه ارتكاب الجريمة الثانية لولا الأولى¹.
وعليه يعد ارتكاب الجريمة الجديدة أو التالية عنصراً جوهرياً في بناء العود. إذ لا يمكن من دون تحققه أن يتصف من صدر ضده الحكم النهائي السابق بأنه عائد، مهما توافرت في هذا الحكم من شروط، وذلك لأن إرتكاب الجريمة الجديدة هو الذي يثبت بأن الحكم السابق لم يكن ذا أثر رادع للجاني. مما يستدل منه على توافر حالة خاصة في هذا الجاني يستلزم أن ينظر إليه بنظرة خاصة، فهذه الجريمة إذا هي التي يثار بشأنها ظرف العود².

وبالنظر إلى قرارات المحكمة العليا نجد أن هذه القواعد أقرتها وأكدتها المحكمة العليا في العديد من قراراتها أثناء بسط رقابتها على القرارات القضائية رغم أنها قليلة و التي طبق فيها القضاة أحكام العود، وهذا نستدل عليه من خلال القرار الصادر بتاريخ 12/04/1992³.

فمن المقرر قانوناً وطبق لأحكام المادة 56 التي تحيلنا على المادة 55 من قانون العقوبات، فإن حالة العود متوقفة على شرط وحيد، يتمثل في أن تكون الجريمة الثانية المتابع من أجلها مرتكبة بعد الجريمة الأولى التي حكم فيها بعقوبة نهائية حاز على قوة الشيء المقضي فيه.

ولما ثبت في قضية الحال أن الأفعال التي تسببت في العقوبة الثانية، ارتكبت قبل أفعال العقوبة الأولى فإن قضاة الموضوع لما طبقوا على المتهم قواعد العود يكونون قد أساءوا تطبيق القانون لأن المتهم لا يوجد قانوناً في حالة العود.

وكذا القرار الصادر بتاريخ 29/09/1980 عن مجلس قضاة جيحل أين طبق القضاة العود على المتهم دون التأكد من الطابع النهائي للعقوبة السابقة. واكتفوا بالإشارة الى نص المادة 47 من قانون العقوبات، دون مراعاة شروطها لا سيما المتعلقة بالمدة الزمنية. مما جعل قرارها محل الغاء من طرف المحكمة العليا و التي صدر قرارها بتاريخ 24/12/1981 ملف رقم 25870. أين انتهت فيه (أن

¹ بن شيخ لحسن، مبادئ القانون الجزائري العام، دار هومه، الجزائر، د.س، ص 179.

² محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 817.

³ المجلة القضائية 1997، ج2، ص 194.

إكتفاء قضاة المجلس في قرارهم بالإشارة الى السوابق القضائية للمتهم و الاشارة للمادة 57 من قانون العقوبات دون معاينة الطابع النهائي للعقوبة الأولى ولا الى شروط الزمن المنصوص عليه في المادتين 55 و 56 من قانون العقوبات لتطبيق أحكام العود لا يبرر تطبيق العود).

علاوة على أنه صدر بتاريخ 1980/07/17 قرار عن مجلس قضاة البليدة والذي حاول القضاة تطبيق العود فيه، الا أنهم أخطوا في ذلك مما جعل قرارهم محل طعن بالنقض أين أصدرت المحكمة العليا قرارها بتاريخ 05 مارس 1981 ملف رقم 25575، والذي يستفاد منه أن قضاة المجلس طبقوا العود مستندين في ذلك على عقوبات وقعت بتاريخ 1977/07/09 و 1978/05/13 في حين أن الوقائع المؤخذ عليها المدعي ارتكبت بتاريخ 1976/03/27 و 1976/03/09 اي أنها ارتكبت قبل العقوبات المدان بها المتهم في القرار الحالي وليست لاحقة لها. مما لا يجعله عائداً في قضية الحال، الأمر الذي جعل المحكمة العليا تؤسس قرارها على ما يلي : "بحيث أن الوقائع المؤخذ عليها المتهم و المستند عليها للاحتفاظ بالعود كانت سابقة على العقوبات المشار اليها في القرار المطعون فيه ، ونتيجة لذلك فالتصريح بتطبيق أحكام العود المواد 54 و ما يليها من قانون العقوبات دون معاينة وجود العناصر".

وأخيرا فإذا ما تمعنا في القرارات السابق ذكرها. نجد أن المحكمة العليا أو المجلس الأعلى سابقا لم يكنفي بمراقبة مدى مراعاة أحكام العود وشروطه من طرف القضاة فقط، بل توسع أكثر. بالإضافة إلى أنه إتضح للقضاة معنى العود وشروطه، وهذا ما يعكس عدم تحكم معظم القضاة بشروط العود وعدم المامهم بأحكامه الأمر الذي يجعلهم ينصرفون عن تطبيقه.

بيد أن ارتكاب الجريمة الجديدة لا يعطي لها صفة الركن الثاني للعود إلا إذا توفرات في الجريمة شروط حددها الفقه الجنائي و المتمثلة فيما يلي:

1- أن تتكون الجريمة الجديدة من فعل مجرم قانوناً:

بالنظر الى القانون نلاحظ أن القانون لا يعاقب الشخص على ما يرتكبه من أفعال لا تقوم بها جريمة معاقباً عليها. حتى وان كانت هذه الأفعال أعمالاً تحضيرية لجريمة، كمن يقتني أو يشتري أو يجهز

الآلات و المعدات ليستعملها في جريمته¹، وذلك إعمالاً لمبدأ الشرعية القانونية و إتباعاً لسياسة عدم تقييد الفرد ليفسح له القانون سبيل العدول عن ارتكاب الجريمة.

وإنطلاقاً من هذا يكون القانون قد خالف علم الإجرام الذي يرى أن العود يتحقق بمجرد قيام الشخص الذي سبق الحكم عليه بأعمال تؤدي به الى الوقوع في الجريمة، حتى وان كانت الأعمال غير مجرمة وغير معاقب عليها قانوناً، وذلك من أجل ضمان أكبر للمصلحة العامة².

وما تجدر الإشارة اليه أن القانون حينما يشترط في الجريمة الجديدة أن يكون منصوصاً عليها قانوناً لم يفرق بين الجريمة التامة ولا بين الشروع فيها، كون أن الشروع في الجريمة معاقب عليها قانوناً. وإذا كانت الجريمة التالية من جرائم الإعتياد لا بد أن يرتكب الجاني بعد صدور الحكم النهائي السابق عليه فعلين من الأفعال المكونة للجريمة الاعتياد على الاقل حتى يعتبر عائداً، أما اذا ارتكب الجاني فعلاً واحداً من أفعال جريمة الإعتياد فلا يشكل هذا الفعل جريمة تامة لعدم إكتمال وجودها القانوني حيث أن جريمة الإعتياد لا تتحقق من الناحية المادية إلا بارتكاب فعلين من الأفعال المكونة لها على الأقل.

وبالنظر إلى قانون العقوبات نجد أن المشرع ربط بين الحكم السابق والجريمة التالية من حيث طبيعة الجزاء، فأكد على ضرورة إحتواء الجريمة التالية مثلها مثل الحكم السابق على عقوبة أصلية، ويستفاد هذا من عبارة نص المادة 54 من قانون العقوبات لجزائري التي تنص على أنه "... كل من حكم عليه نهائياً بعقوبة جنائية أو ارتكب جنائية ثانية معاقب عليها بعقوبة أصلية...". ومن هنا كل جريمة لا يعاقب عليها بعقوبة أصلية لا تعتبر جريمة جديدة في العود ولا ركناً ثانياً فيه.

2- أن تكون الجريمة الجديدة مستقلة عن الجريمة التي صدر بشأنها الحكم السابق:

يعتبر هذا الشرط من أهم الشروط الواجب توافرها في الجريمة الجديدة. حيث نجد أن جميع الفقهاء المهتمين بدراسة العود أجمعوا باتفاق على ضرورة إستقلال الجريمة التالية عن الجريمة السابقة التي صدر في شأنها حكم نهائي³.

¹ عبد الله سليمان، المرجع السابق، ص 143.

² السعيد مصطفى السعيد، العقوبة، المرجع السابق، ص 191.

³ محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 817.

وما تجدر الإشارة إليه فبالرغم من إلزامية الحكم السابق لقيام العود، إلا أن هذه النهائية غير كافية لإعتبار الجريمة الجديدة مستقلة قانوناً عن سابقتها بما يحقق مفهوم العود. إلا أنه نجد أن هناك بعض الحالات يرتكب فيها الشخص جريمة جديدة بعد صدور حكم نهائي في الجريمة السابقة ولا يكون عائداً. فلا يعتبر أيضاً من ارتكب جريمة الهروب من السجن المنصوص عليها في المادة 188 من قانون العقوبات¹. والتي يترتب توقيع عقوبة مجردة عن كل صفة مشددة، لأن هذه الجريمة مرتبطة بالجريمة الأولى والغرض منها التخلص من عقوبة هذه الجريمة وليس الغرض منها هو ارتكاب جريمة جديدة. وقد قيل في تعليل ذلك بأن الهروب في هذه الحالة يعد فراراً من الحكم السابق أكثر من كونه جريمة جديدة تدل على فساد أخلاق الجاني، وإنما يدل على رغبة في التخلص من العقاب².

أما إذا عاد الهارب إلى الهروب مرة ثانية بعد الحكم عليه من أجل جريمة الهروب الأولى فإنه يعد مكرراً بالنسبة للهروب وليس بالنسبة للجريمة الأولى فيكون بذلك الركن الأول للعود يترتب عنه تطبيق قواعده³.

ويمكن تبرير إشتراط إستقلالية الجريمة الجديدة عن الجريمة لسابقة التي صدر في شأنها حكم نهائي في فكرة مفادها أن العود في الواقع هو تعبير عن الإصرار على الإجرام، ولتحقق هذا الوصف في المجرم يجب أن تكون الجريمة الجديدة ممثلة إيجاباً جرمياً متميزاً عن سابقتها عنها تعبيراً بذلك عن الإصرار على الإجرام، بالإضافة إلى ذلك فإن عناصر العود تقتضي تعدد الجرائم الذي يستوجب بذلك إستقلالها⁴.

وللإشارة فإنه لا أثر للفاصل الزمني الذي يوجبه القانون لتشديد عقوبة العود، سواء كانت مدته محدودة في شكل العود المؤقت، أو غير محدودة كالعود المؤبد لا أثر له على خاصيتها المستقلة. إلا أن أثره يظهر جلياً عندما يتوقف عليه تحقق الجريمة الجديدة باعتبارها ركناً ثانياً في العود. بحيث أنه إذا ارتكب هذه الجريمة بعد الفترة الزمنية المحددة قانوناً، لذلك يعتبر مرتكبها عائداً، ولا يكون للركن الثاني

¹ تنص المادة 1/188 من ق.ع على أنه: "يعاقب بالحبس من شهرين إلى ثلاث سنوات، كل من كان مقبوضاً عليه أو معتقلاً قانوناً بمقتضى أمر أو حكم قضائي ويهرب أو يحاول الهروب من الأماكن التي خصصتها السلطة المختصة لحبسه أو من مكان العمل أو أثناء نقله.

² جندي عبد الملك، المرجع السابق، ص 284.

³ عبد القادر القهوجي، قانون العقوبات (القسم العام)، الدار الجامعية، د.ب.ن، 1985، ص 371.

⁴ محمود نجيب حسني، المرجع السابق، ص 817.

محلاً حتى وإن كانت الجريمة الجديدة مستقلة عن جريمة الحكم النهائي السابق، هذا السبب جعل بعض الفقهاء أمثال عبد المالك الجندي يعترف بركن ثالث في العود متمثل في فكرة الفاصل الزمني بين الجريمتين¹. إضافة إلى هذا فإن طبيعة الجريمة الجديدة لا أثر لها على خاصيتها المستقلة، فهي قائمة سواء كانت مماثلة للجريمة السابقة كما هو الشأن في صور العود الخاص أم كانت مغايرة لها كما هو الحال في صورة العود العام.

3- أن يكون النظر في الجريمة التالية من اختصاص محكمة وطنية:

إذا كان يشترط في الحكم النهائي السابق أن يصدر من محكمة جزائية، فمن البديهي أن يسري هذا الشرط أيضاً على الجريمة التالية المكونة للركن الثاني في العود، بحيث يجب أن يكون النظر فيها من إختصاص المحكمة الجزائية سواء تعلق الأمر بخصوص الفصل في الجريمة أم في بيان العود.

فالإختصاص أو كما يدعى -ولاية القضاء- هو "سلطة الحكم بمقتضى القانون في خصومة معينة منشورة أمام المحاكم وفقدان هذه السلطة يؤدي إلى عدم الإختصاص، أو هو صلاحية التحقيق والحكم بمقتضى القانون في خصومة معينة"².

والمحكمة التي لها الإختصاص هي التي يجوز لها الفصل في قضية معينة وحسب نص معين.

وقواعد الإختصاص هي القواعد التي تحدد ولاية المحاكم على حسب اختلافها، والإختصاص

على شكلين:

- اختصاص نوعي (Compétence d'attribution): وهو يترتب خاصة على نوعية

الجهة القضائية التي يجوز لها الفصل في المنازعات حسب المادة التي هي أساس القضية.

- اختصاص محلي (Compétence territoriale): وهو الإختصاص الذي يحدد عن

طريق مراعاة موطن الخصوم وباعتبار مقر المحكمة.

¹ جندي عبد المالك، المرجع السابق، ص 284.

² بوبشير محمد أمقران، النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص 257.

فالمحكمة العادية هي المختصة أصلاً بالنظر في الجريمة التالية متى ارتكبت في حدود الإقليم الجزائري. حيث جاء في نص المادة 03 من قانون العقوبات على أنه " يطبق قانون العقوبات على كافة الجرائم التي ترتكب في أراضي الجمهورية.

كما يطبق على الجرائم التي ترتكب في الخارج إذا كانت تدخل في اختصاص المحاكم الجزائرية الجزائرية طبقاً لأحكام قانون الاجراءات الجزائية".

فالمحاكم العادية - تميزاً لها عن المحاكم الاستثنائية - هي صاحبة الاختصاص الأصلي في النظر في جميع الدعاوي الجزائية. كما أن لها تقسيمات أساسية تمثل هيكل لتنظيم القضائي، حيث أن هذا الهيكل يظهر على شكل هرمي، فالمحاكم تقع في قاعدة الهرم، وفي وسط الهرم توجد المجالس القضائية، وفي قمته تقع المحكمة العليا (المجلس الأعلى سابقاً).

فهذه الجهات تكون مختصة متى توافرت الشروط اللازمة للفصل في دعوى معينة. فإذا كانت الجريمة التالية توصف بأنها جنحة أو مخالفة تكون المحكمة هي المختصة بالفصل في الدعوى الخاصة بها، في حين هي غير مختصة في الحكم في دعوى جريمة لفقدانها الشروط اللازمة والمتوفرة لدى محكمة الجنائيات الموجودة على مستوى المجالس القضائية¹.

فالمحكمة الجنائية التي تفصل في الفعل الذي يترتب متابعات متعددة هي المختصة ببيان العود من قام الدليل على وجوده، وتكون من الوجهة القانونية ملزمة ببيانه في حكمها الذي يقضي بجزاء خاص بسبب العود ويتضمن هذا الحكم جميع المعطيات القانونية التي على أساسها شددت العقوبة².

وبالنظر إلى التشريع المصري المقارن فإن قانون العقوبات المصري إشتراط أن يكون الحكم صادراً من محكمة مصرية سواء كانت محكمة عادية، أو إستثنائية مادام الحكم لا يتعلق بجريمة عسكرية بحتة، وبما أن للحكم نفس الأثر إذا كان صادراً من محكمة مدنية ذات إختصاص جنائي، كما هو الشأن في جرائم الجلسات. ويعد هذا الشرط إعمالاً صريحاً لمبدأ إقليمية القضاء الجنائي وهذا ما يتفرع عنه مبدأ

¹ أنظر المادتين 329 و349 من ق.إ.ج.

² جندبي عبد المالك، المرجع السابق، ص320.

إقليمية القانون الجنائي والذي يترتب على إعماله عدم تقييد السلطات المصرية بالأحكام الصادرة عن المحاكم الأجنبية. وبالتالي فإن الأحكام الصادرة من محاكم أجنبية لا يعتد بها كسابقة في العود¹. وما تجدر الإشارة إليه أن العود في المادة الضريبية يمكن حصرها في ستة حالات. خمسة حالات تتضمن الجنايات والجرح، أما الحالة السادسة فتتعلق بالمخالفات². وستولى دراسة هذه الحالات فيما يلي:

الحالة الأولى: حالة العود من عقوبة جنحة أو جناية إلى جناية معاقب عليها بالسجن المؤبد أو حتى قد تصل في بعض الحالات إلى الإعدام فتتص المادة 54 مكرر من قانون العقوبات على أنه: "إذا سبق الحكم نهائياً على شخص طبيعي من أجل جناية أو جنحة معاقب عليها قانوناً بعقوبة حدها الأقصى يزيد عن خمس سنوات حبساً، وإرتكب جناية، فإن الحد الأقصى للعقوبة الجنائية المقررة يصبح السجن المؤبد، إذا كان الحد الأقصى للعقوبة المقررة قانوناً لهذه الجناية عشرين (20) سنة سجنًا. وتكون العقوبة المقررة هي الإعدام إذا أدت الجناية إلى إزهاق روح إنسان. ويرفع الحد الأقصى للعقوبة السالبة للحرية إلى الضعف إذا كان الحد الأقصى للعقوبة المقررة قانوناً لهذه الجناية يساوي أو يقل عن عشر (10) سنوات سجنًا. ويرفع الحد الأقصى للغرامة المقررة إلى الضعف". وعليه يستفاد من نص المادة السالفة الذكر مايلي:

إن الطرف الأول للعود في هذه الصورة هو حكم نهائي بعقوبة جنائية على المتهم المدان. فلا يكفي إذن صدور حكم في جناية بالحبس بسبب عذر قانوني أو ظروف مخففة أو بتدابير من تدابير الأمن؛

إن الطرف الثاني للعود يجب أن تكون جناية يعاقب عليها بالسجن المؤبد؛

¹. سامي عبد الكريم محمود، المرجع السابق، ص 336.

² للعلم فإن الحالة السادسة لا تدخل في نطاق ومجال دراستنا. لأن جريمة الغش الجبائي وإنما تبقى فقط جريمة ضريبية عادية يعاقب عليها القانون الجبائي.

__ أنه يجوز تشديد العقوبة ورفعها إلى الإعدام على شرط أن تكون الجناية الجديدة قد أدت إلى موت إنسان؛

__ وعليه فهذه الحالة لا يمكن تطبيقها في المادة الضريبية لأنها جريمة تتعلق بالتملص من أداء الرسوم والحقوق الضريبية لصالح الإدارة الجبائية.

الحالة الثانية: حالة العود من عقوبة جنائية إلى جناية يعاقب عليها بالسجن المؤقت قتنص المادة 54 مكرر/1 السالفة الذكر على أنه إذا كانت الجناية الثانية معاقب عليها بالسجن المؤقت جاز للقاضي رفع العقوبة إلى السجن المؤبد وعليه يستفاد من نص المادة أن طرقي العود هما كالتالي:

__ صدور حكم نهائي بعقوبة جنائية؛

__ جناية يعاقب عليها القانون بالسجن المؤقت ولا يشترط أي شرط آخر يتعلق بنتيجة الجناية ولا بالمدة التي حصلت فيها ولا بكونها مماثلة للأولى. وإنما جعل العود في هذه الصورة مؤبداً وعماماً وتشديد العقوبة إختياراً. بحيث يجوز للقاضي أن يحكم على الجاني بالعقوبة المقررة أصلاً للجريمة أي السجن المؤقت أو يطبق عليه السجن المؤبد. ويمكن أن نلمس هذه الحالة من خلال نص المادتين 303 والمادة 408 من ق.ض.م وكذا المادة 117 من ق.ر.ر.أ¹ بالإضافة إلى نصوص المواد 206، 207، 209 من ق.ع. فتتنص المادة 206 من ق.ع على أنه "يعاقب بالسجن المؤقت من خمس(05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج كل من قلد أو زور إما طابعاً

¹ تنص المادة 303 الفقرة 1 و3 من ق.ض.م على أنه: "1- فضلاً عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً.

3- إن العود في أجل 5 سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات سواء كانت جنائية أم جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة... إلخ).

وتنص المادة 408 من ق.ض.م على أنه: "يعاقب كل من يقوم على أي نحو كان بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقم أنواع المس بحسن سير الإقتصاد الوطني.

وتطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 على كل من حرض الجمهور على رفض أداء الضريبة أو على تأخيرها".

وتنص المادة 117 من ق.ر.ر.أ على أنه: "يعاقب طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي خضع لها أو تصفيتهما أو دفعها".

وطنياً أو أكثر، وإما مطرقة أو أكثر مستخدمة في علامات الغابات وإما دمغة أو أكثر مستخدمة في
دمغ المواد الذهبية أو الفضية، أو إستعمل طوابع، أو أوراق، أو مطارق أو دمغات مزورة أو مقلدة".

كما تنص المادة 207 من نفس القانون على أنه "يعاقب بالحبس المؤقت من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج كل من تحصل
بغير حق على طوابع أو مطارق أو دمغات صحيحة خاصة بالدولة والمدينة في المادة 206، ووضعتها أو
إستعمالها إستعمالاً ضاراً بحقوق ومصالح الدولة.

علاوة على ذلك تنص المادة 209 من القانون لسابق الذكر على أنه: "يعاقب بالحبس من
سنة (01) إلى خمس (05) سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 دج كل من :

1_ قلد العلامات المعدة لوضعها باسم الحكومة أو أي مرفق عام على مختلف أنواع السلع أو
البضائع أو استعمال هذه العلامات المزورة؛

2_ قلد خاتماً أو طابعاً أو علامة لأية سلطة أو أستعمل الخاتم أو الطابع أو العلامة المقلدة؛

3_ قلد الأوراق المعنوية أو المطبوعات الرسمية المستعملة في الأجهزة الرئيسية للدولة أو في

الإدارات العمومية أو في مختلف جهات القضاء أو باعها أو روجها أو زرعها أو استعمال هذه الأوراق
أو المطبوعات المقلدة؛

4_ قلد أو زور طوابع البريد أو بصمات التخليص أو قسائم الرد التي تصدرها إدارة البريد أو

الطوابع المالية المنفصلة أو الأوراق أو النماذج المدموغة أو باع أو روج أو زرع أو استعمال الطوابع أو
العلامات أو قسائم الرد أو الأوراق أو النماذج المدموغة المذكورة وهي مقلدة أو مزورة مع علمه بذلك.

ويجوز علاوة على ذلك أن يحكم على الجاني بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في

المادة 14 وبالمنع من الإقامة من سنة (01) إلى خمس (05) سنوات على الأكثر.

ويعاقب على الشروع في الجرائم المبينة أعلاه كالجريمة التامة.

الحالة الثالثة: حالة العود من جناية حكم فيها بالحبس لمدة سنة أو أكثر نتيجة عذر قانوني

مخفف أو ظروف قضائية مخففة إلى جناية يعاقب عليها بالحبس. وهذا ما نصت عليه المادة 55 من

ق.ع (قبل التعديل) على أنه: "كل من حكم عليه بجناية بحكم نهائي بالحبس مدة سنة أو أكثر أو ارتكب خلال الخمس سنوات التالية لإنقضاء هذه العقوبة أو سقوطها بالتقادم جنحة أو جناية يعاقب عليها بالحبس فإنه يحكم عليه بالحد الأقصى المقرر قانوناً. ويجوز رفع هذه العقوبة للضعف ويجوز الحكم أيضاً بالمنع من الإقامة من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات.

ولعل أهم ما نستدل به على ذلك هو أن إدانة الجاني بجناية الإعتراض الجماعي المترتب عليه المساس بالسير الحسن للإقتصاد الوطني هما المادتين 408 ق.ض.م¹ والمادة 418 ق.ع المعاقب عليها بعقوبة الحبس نتيجة الظروف المخففة قبل مضي خمس (05) سنوات ارتكب جنحة التملص الضريبي بنص المادة 303 ق.ض.م المعاقب عليها بالحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات. هنا على القاضي وجوباً أن يحكم بالحبس (05) خمس سنوات أي الحد الأقصى أو مضاعفة العقوبة أي الحد الأقصى إلى عشر (10) سنوات دون النزول على الحد الأقصى.

الحالة الرابعة: في هذه الحالة نتناول حالة العود من جنحة حكم فيها بالحبس لمدة تزيد على سنة إلى نفس الجنحة أو إلى جناية يعاقب عليها بالحبس.

فالمادة 56 من ق.ع² تنص على أن الأحكام السابقة تطبق على المحكوم عليهم بالحبس لمدة تزيد عن سنة (01) من أجل جنحة إذا ثبتت إدانته في نفس الأجل بذات الجنحة أو بجناية يعاقب عليها بالحبس وهذه الصورة تشترط ما يلي:

- صدور حكم بالحبس لمدة تفوق سنة من أجل جنحة؛
- إرتكاب نفس الجنحة أو جناية يعاقب عليها بالحبس؛
- كما يشترط إدانة الجاني من أجل جريمة جديدة قبل مضي (05) سنوات من تاريخ إنقضاء العقوبة الأولى أو سقوطها بالتقادم.

¹ تنص المادة 408 من ق.ض.م على أنه: "يعاقب كل من يقوم على أي نحو كان بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقمع أنواع المس بحسن سير الإقتصاد الوطني.

وتطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 على كل من حرص الجمهور على رفض أداء الضرائب أو على تأخيرها".

² نلاحظ أن المادة 56 من ق.ع ملغاة بموجب القانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006.

ومثال ذلك جاني معاقب بجنحة التملص الضريبي بموجب نص المادة 117 ق.ر.ر.أ ويرتكب قبل مضي (05) خمس سنوات على العقوبة الأولى جنحة مماثلة يعاقب عليها بنص المادة 117 ق.ر.ر.أ. ففي هذه الحالة يعاقب بعقوبة لا تقل عن الحد الأقصى للعقوبة المقررة وهي (05) خمس سنوات ويمكن مضاعفتها إلى ضعف الحد الأقصى أي (10) عشر سنوات. وهي حالة مماثلة للحالة الثالثة من حيث تطبيق العقوبة المشددة.

الحالة الخامسة: تطبق هذه الحالة إذا كان المتهم قد سبق الحكم عليه بجنحة بالحبس لمدة تقل عن سنة وأرتكب نفس الجنحة في نفس الظروف الزمنية فإنه يعاقب طبقاً للمادة 02/56 (الملغاة السالفة الذكر) بالحبس الذي لا يجوز أن تقل مدته عن ضعف المدة التي سبق فيها الحكم عليه شريطة ألا تتجاوز مع ذلك ضعف الحد الأقصى للعقوبة المقررة. ففي هذه الحالة يكون التشديد للعقوبة إجبارياً ومؤقتاً. وعليه فإذا تمت معاقبة الجاني بجنحة الغش الضريبي وفقاً لنص المادة 34 من قانون الطابع¹ بعقوبة (09) أشهر حبس نافذة وأرتكب نفس الجنحة في نفس الظروف الزمنية فإن القاضي مجبر على معاقبته بعقوبة لا تقل عن ضعف العقوبة الأولى المحكومة بها (18) شهر ولا تزيد عن ضعف العقوبة المقررة بالحد الأقصى (10) سنوات. وبالتالي سلطة القاضي تبقى بين هذين الحدين بدلاً من العقوبة المقررة للجنحة من سنة (01) إلى (05) خمس سنوات.

وبالنظر إلى القانون المقارن (الفرنسي، التونسي) نجد أن القانون الفرنسي القديم مطابقاً لما هو موجود في القانون الجزائري. ولقد استبقى قانون العقوبات الجديد على نفس الشرطين العامين للعود وهما:

1_ وجود إدانة لها بعض المميزات؛

2_ إرتكاب جريمة جديدة.

وبخصوص حالات العود نجدها بعدد ثلاث وهي:

¹ تنص المادة 1/34 من ق.ط. على أنه: "كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه بإستعماله وسائل الغش. تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 دج إلى 20.000 دج. وسجن من عام واحد إلى خمس أعوام أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

أ_ العود من جناية إلى جناية أو إلى جنحة معاقب عليها بالحبس مدته سنة على الأقل؛

ب_ العود من جنحة إلى جنحة؛

ج_ العود في المخالفات.

وبخصوص آثار التطبيق فإنها نفسها المعروفة في القانون الفرنسي القديم.

إضافة وبالرجوع إلى المجلة الجنائية التونسية نجد نص الفصل 47 من المجلة على حالة عامة للعود بقوله: "يعد عائداً كل من يرتكب جريمة بعد عقابه بموجب أخرى قبل أن تمضي خمسة أعوام على قضاء العقاب الأول، أو على إسقاطه أو على سقوطه بمرور الزمن القانوني. ويكون الأجل عشرة أعوام إذا كانت الجريمة مستوجبتين للعقاب بالسجن لمدة عشرة أعوام فما فوق¹.

المطلب الثاني: إنقضاء الدعوى العمومية

إن الدعوى العمومية وسيلة للمدعي للمطالبة بحقوقه أمام القضاء وأن الدعوى العمومية هي وسيلة الدولة ممثلة في النيابة العامة للمطالبة بحقها في إنزال العقوبة على مرتكب الأفعال الإجرامية قانوناً. وأن فكرة الدعوى هي غير الحق الذي يطالب المدعي بإقتضائه. لأن الحق فكرة موضوعية والدعوى نظام إجرامي والحق مستقل عن الدعوى من حيث النشأة والإنقضاء والرابطة الموجودة بينهما هي أن الحق هو موضوع الدعوى وأن الدعوى هي وسيلة إقتضاء الحق أمام القضاء والدعوى لا تنقضي إلا بتحقيق الغاية منها بصدر حكم نهائي فيها². وبالتالي فإن إنقضاء الدعوى الجنائية في جريمة الغش الجبائي يتمثل أساساً في ما يؤثر على حق الدولة في إقتضاء حقها في العقاب لوجود سبب من أسبابه، وقد تكون هذه الأسباب متعلقة بحق موضوعي في العقاب ومن ثم لا بد أن تؤثر على وسيلة إقتضاؤه، كما قد تتعلق بالشكل القانوني للرابطة الإجرائية والمتمثلة في ضرورة إحترام الإجراءات الشكلية لرفع الدعوى أمام القضاء³.

¹ حسين بن شيخ آث ملويا، المنتقى في القضاء العقابي، دار الخلدونية، الجزائر، 2008، ص ص 289_290.

² جلال ثروت، أصول المحاكمات الجزائية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1982، ص 223.

³ فايز السيد اللساوي. أشرف فايز اللساوي، موسوعة التهريب الضريبي (في جرائم التهريب الضريبي في كافة أنواع الضرائب المباشرة و غير المباشرة و الرسوم المختلفة و تطبيقاتها القضائية و الدستورية)، ج1، ط3، د.د.ن، د.ب.ن، 2010، ص 200.

وعليه فقد قسم الفقه الجنائي أسباب إنقضاء الدعوى العمومية إلى عامة وخاصة¹.

الفرع الأول: الأسباب العامة لإنقضاء الدعوى العمومية

بالنظر إلى قانون الإجراءات الجزائية نجد أن المشرع نص على الأسباب العامة لإنقضاء الدعويين العمومية الجنائية وفقاً لنص المادة 01/06 من ق.إ.ج.ج² وهي: وفاة المتهم، التقادم، العفو الشامل، إلغاء قانون العقوبات، صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به. وهي أسباب إنقضاء الدعوى العمومية في القضايا الجبائية أيضاً رغم سكوت القوانين الجبائية عن تناول هذه الأسباب ماعدا التقادم والذي يختلف في مدته عن ما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجزائية³.

وعليه تعد الدعوى العمومية وسيلة الدولة لإقتضاء حقها في العقاب. وبالتالي يفيد إنقضاء الدعوى الجزائية وجود سبب قانوني يحول دون عرضها على القضاء أو دون سيرها أمامه⁴. ولما كانت الخصومة الجنائية بصفة عامة هي في طبيعتها رابطة إجرائية ذات مضمون معني، وهو المنازعة بين الحق في العقاب وحق المتهم في الحرية الفردية، وذات شكل معين أي قيام العلاقة بين النيابة والمتهم والقاضي، وبالتالي فإن أسباب إنقضاء الدعوى العمومية منها ما يتعلق بالموضوع ومنها ما يتعلق بالشكل، فالتقادم على سبيل المثال كسبب من أسباب إنقضاء الدعوى يتصل بالجانب الموضوعي، أما وفاة المتهم فمن شأنها أن تعدم الرابطة الإجرامية بحيث يستحيل قيامها أمام القضاء وهو سبب من أسباب إنقضاء الدعوى يتصل بالجانب الشكلي.

فيقصد بإنقضاء الدعوى العمومية عند الفقه "إستحالة دخولها في حوزة القضاء المختص بنظرها أو إستحالة إستمرارها في حوزته. هذه الحالات تأتي نوجزها فيما يلي:

¹ تتمثل الأسباب العامة لإنقضاء الدعوى العمومية في: صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه التقادم والعفو الشامل ووفاة المتهم والغاء القانون الجزائي. بينما تنجسد الأسباب الخاصة بإنقضاء الدعوى و المتمثلة أساساً في: المصالحة وسحب الشكوى. للمزيد من التفصيل أنظر: محمد حزيط، المرجع السابق، ص 23.

² تنص المادة 01/06 من ق.إ.ج.ج على أنه: "تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاة المتهم وبالتقادم والعفو الشامل وبإلغاء قانون العقوبات وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي".

³ فارس السبتي، المرجع السابق، ص 250.

⁴ أغليس بوزيد، تلازم مبدأ الإثبات الحر بالاعتناع الذاتي للقاضي الجزائري (دراسة تحليلية مقارنة بين القانون الجزائري والقانون المصري وبعض القوانين العربية)، دار الهدى، الجزائر، 2010، ص 58.

أولاً: وفاة المتهم: Le décès du condamné

من المستقر عليه في قانون العقوبات أن الشخص الموجود على قيد الحياة هو الذي يصلح أن يكون محلاً للمساءلة الجنائية عن أفعاله، وأن يحكم عليه من أجلها بعقوبة جنائية. ومن ثم كان طبيعياً أن تنقضي الدعوى الجنائية بوفاة الشخص ولا يكون في الإمكان الإستمرار في إجراءاتها أو الحكم فيها¹.

وإستناداً لمبدأ شخصية العقوبة الذي يقتضي ألا توقع العقوبة إلا على الجاني ولا تمتد إلى غيره، فإنه من الطبيعي أن تنقضي الدعوى العمومية، بوفاة المتهم، لأن وفاة المتهم يترتب عنها سقوط حق الدولة في العقاب.

وما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الجزائري وفق نص المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية السالفة الذكر نصت على إنقضاء الدعوى العمومية مادام لم يصدر بشأنها حكم نهائي حائز لقوة الشيء المقضي فيه. أي أن الوفاة يترتب عليها هذا الأثر إذا حدث أثناء نظر الدعوى، ويستوي في ذلك أن تكون أمام المحكمة أو المجلس القضائي أو المحكمة العليا، أما إذا حدثت الوفاة بعد صدور الحكم البات فإن أثرها لا يتصرف إلى الدعوى التي إنقضت بالحكم البات. وإنما ينصرف إلى تنفيذ العقوبة². وعليه يجب أن نميز بين إنقضاء الدعوى العمومية بوفاة المتهم قبل صدور الحكم وبعده.

I- وفاة المتهم قبل صدور الحكم

إذا حصلت الوفاة بعد وقوع الجريمة وقبل تحريك الدعوى العمومية فإنه يتعين على النيابة العامة أن تصدر قراراً يحفظ الملف لوفاة المشتبه فيه³، ذلك أن وفاة المشتبه فيه يعني فقدان الدعوى العمومية لأحد طرفيها الأصليين الذي لا يعقل إتخاذ أي إجراء في مواجهته في الوقت الذي يستحال فيه مناقشته والدفاع عن نفسه. فشخصية العقوبة تفترض شخصية المسؤولية، والإثبات معاً تفترضان شخصية الدعوى العمومية ويتحمل كل ذلك المشتبه فيه ولا يحل محله بعد وفاته أحد.

¹ سامي عبد الكريم محمود، المرجع السابق، ص370.

² عبد الرحمن خلفي، محاضرات في قانون الإجراءات الجزائية، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص128.

³ كل مرتكب جريمة يكون مشتبه فيه ولا يصير متهماً إلا بعد تحريك الدعوى العمومية في مواجهته.

وإذا كانت الدعوى العمومية قد تحركت ثم توفي المتهم وكانت الدعوى مطروحة على جهة التحقيق الابتدائي وجب على هذه الأخيرة إصدار أمر بإنقضاء الدعوى العمومية بوفاة المتهم. أما إذا كانت الدعوى المطروحة على المحكمة للفصل فيها وجب على المحكمة أن تحكم بإنقضاء الدعوى العمومية لوفاة المتهم والإستمرار في نظر الدعوى المدنية إذا كانت قد رفعت إليها قبل وفاة المتهم. وإذا لم يكن المضرور من الجريمة قد رفع دعواه أمام المحكمة الجنائية فيجوز له رفع هذه الدعوى ضد الورثة بعد وفاة المتم ولكن أمام المحكمة المدنية مع مراعاة مدة تقادم الدعوى المدنية دون الدعوى العمومية¹.

II- وفاة المتهم بعد صدور الحكم

إذا كان الحكم غير نهائي أي لم تمض مواعيد الطعن فيه، وكان بالبراءة إمتنع على النيابة العامة الطعن فيه بأي طريق من طرق الطعن، ذلك أن الطعن يعتبر إجراء من إجراءات مباشرة الدعوى العمومية التي إنقضت بوفاة المتهم وإذا فصل في الطعن بأي شكل من الأشكال فإنه يعتبر وكأن لم يكن.

أما إذا مات المتهم بعد الحكم عليه بالإدانة وكان الحكم غير نهائي، فإنه مات رثياً. لأن القاعدة تقول أن المتهم بريء حتى تثبت إدانته بحكم قضائي نهائي. وطالما أن المتهم توفي قبل الطعن في الحكم أو قبل الفصل في الطعن فإن الحكم لم يصبح بعد نهائي.

بيد أنه إذا حدثت الوفاة بعد إدانة المتهم وكان الحكم نهائي فإن الدعوى العمومية تكون قد إنقضت بصدور حكم نهائي فيها. وبالتالي نكون في هذه الحالة أمام إنقضاء العقوبة بوفاة المحكوم عليه. لأن صفة المتهم قد زالت على المحكوم عليه بمجرد أن أصبح الحكم نهائياً.

وعليه فإذا كان الحكم قد صدر بتوقيع العقوبة فإنه يسقط من تلقاء نفسه بالوفاة. ولا يجوز تنفيذه إلا إذا كانت العقوبة هي المصادرة. أما إذا حدثت الوفاة بعد توقيع إستئناف أو طعن بالنقض من المتهم أو النيابة وجب على جهة الإستئناف أو الطعن بالنقض أن تحكم بإنقضاء الدعوى العمومية لوفاة المتهم.

¹ علي شمال، الدعوى الناشئة عن الجريمة، دار هومه، الجزائر، 2012، ص ص 191_192.

أما إذا حصلت الوفاة بعد صدور حكم نهائي فإن الدعوى العمومية تنقضي بهذا الحكم ويسقط الحكم من تلقاء نفسه فيما يتعلق بالعقوبة السالبة للحرية. وينفذ ما يجب رده من مصاريف ومبالغ مالية فيما يتعلق بالدعوى الجبائية من تركة المتوفي بإعتبارها ديوناً على التركة ولا تسقط بالوفاة وتنتقل إلى الورثة في مال المتوفي¹.

وبالتالي فإن سقوط الدعوى العمومية بالوفاة يؤثر على سير الدعوى الجبائية المرتبطة بها وللإدارة الجبائية قبل صدور حكم الإدانة أو تحريكها ضد المتملص من الضريبة أن تلجأ إلى الطريق المدني أمام القسم المدني للمطالبة بحقوقها.

وما تجدر الإشارة إليه أن الوفاة لا تؤثر على سير الدعوى العمومية بالنسبة لباقي المتهمين أو بالنسبة للشريك أو الفاعلين الآخرين. وبالتالي فإن الوفاة تؤدي إلى إنقضاء الدعوى العمومية والجبائية معاً أثناء سير الدعوى وقبل الفصل فيها.

وأخيراً فإن سقوط الدعوى العمومية بوفاة المتهم لا يمنع المحكمة إذا عرضت عليها الدعوى وكانت هناك أشياء محجوزة بأن تحكم بالمصادرة إذا كانت الأشياء المضبوطة عند المتهم تعد صناعتها أو إستعمالها أو حيازتها أو عرضها للبيع جريمة في حد ذاتها ولو لم تكن الأشياء المحجوزة ملكاً للمتهم المتوفي.

ولا تعتبر المصادر في هذه الحالة عقوبة موجهة ضد المتهم المتوفي. ذلك أن الدعوى العمومية قد إنقضت بالنسبة إليه، نظراً لأن المبدأ هو شخصية العقوبة. وبالتالي فإن المصادرة في هذه الحالة أمر أوجه القانون بالنسبة للشيء ذاته بإعتباره تدبير عيني أو إجراء من إجراءات الوقاية العينية أو المادية².

¹ فارس السبتي، المرجع السابق، ص151.

² سامي عبد الكريم محمود، المرجع السابق، ص373.

ثانياً: التقادم.

يعرف التقادم على أنه مرور الزمن أو المدة التي يحددها المشرع ابتداء من تاريخ وقوع الجريمة أو من تاريخ آخر إجراء من إجراءات التحري أو التحقيق دون إتمام باقي إجراءات الدعوى ودون أن يصدر فيها حكم، مما يؤدي إلى إنقضاء حق المجتمع في إقامة هذه الدعوى.

وبالتالي فإن العقوبة المحكوم بها تسقط وينقضي حق المجتمع في تنفيذها، ويعرف هذا النظام "بتقادم العقوبة" "prescription de la peine" ويمكن تعريفه بأنه "إنقضاء إلتزام المحكوم عليه بتنفيذ العقوبة في حالة مضي فترة من الزمن يحددها القانون وتبدأ من تاريخ صدور الحكم البات بالعقوبة دون أن يتخذ خلالها إجراء لتنفيذ العقوبة المقضي بها، ودون أن يحدث ما يقطع أو يوقف تلك المدة".

وللإشارة يجب عدم الخلط بين تقادم العقوبة وبين تقادم الدعوى الجنائية، فكل النظامين وإن إتفقا في تحقيق ذات الأثر والمتمثل في إنقضاء الإلتزام بتنفيذ العقوبة وملاحقة المجني عليه نتيجة لمضي فترة معينة من الزمن، فإنهما يختلفان من حيث موضوع كل منهما. ففي حين أن تقادم الدعوى الجنائية يعني إستحالة مباشرة الدعوى الجنائية في مواجهة الجاني لمضي مدة زمنية من تاريخ وقوع الجريمة دون إتخاذ أي إجراء فيها، بينما تقادم العقوبة يعني إنقضاء إلتزام المحكوم عليه بتنفيذ العقوبة التي قضي بها. وذلك إذا مضت مدة معينة من تاريخ صدور حكم بات بالإدانة.

وبالرجوع إلى التشريع الجزائري الجزائي نلاحظ أن المشرع نظم التقادم في المواد من 6 إلى 9 من ق.إ.ج.ج. فنصت المادة 06 على أن الدعوى العمومية تنقضي بالتقادم فنصت على أنه "تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاة المتهم وبالتقادم..."¹.

¹ نلاحظ أن المشرع الجزائري وفقاً للقانون 04-15 المعدل والمتمم لقانون العقوبات ادخل مادتين المادة 8 مكرر و8 مكرر 1 وضعتا إستثناءات على الأحكام العامة لتقادم الجنايات والجنح والمخالفات والتي عددها في الحالات التالية:

- عدم تقادم الجرائم الموصوفة بأفعال إرهابية وتخريبية والجريمة المنظمة العابر للحدود الوطنية والرشوة وإختلاس الاموال العمومية؛
- عدم تقادم الدعوى المدنية للمطالبة بالتعويض عن الأضرار التي سببتها الجنايات والجنح الموصوفة بالأفعال الإرهابية والتخريبية والجريمة المنظمة العابرة للحدود الوطنية والرشوة وإختلاس الأموال العمومية؛
- بدء سريان أجال التقادم وحسابها في الجنايات والجنح المرتكبة ضد الحدث ابتداء من بلوغه سن الرشد المدني وهو تسعة عشر سنة.

وعليه فقد فصلت المواد الأخرى أحكام التقادم كالمدة التي تتقادم بها الدعوى في الجنايات والجنح والمخالفات وكيفية حسابها، فنصت المادة 7 من ق.إ.ج.ج على أنه: "تتقادم الدعوى العمومية في مواد الجنايات بإنقضاء عشر سنوات كاملة تسري من يوم إقرار الجريمة إذا لم يتخذ في تلك الفترة أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة. فإذا كانت قد أخذت إجراءات في تلك الفترة فلا يسري التقادم إلا بعد عشر سنوات كاملة من تاريخ آخر إجراء. وكذلك الشأن بالنسبة للأشخاص الذين لم يتناولهم أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة". وتنص المادة 8 من القانون السالف الذكر على أنه "تتقادم الدعوى العمومية في مواد الجنح بمرور ثلاث (03) سنوات كاملة، ويتبع في شأن التقادم الأحكام الموضحة في المادة 7". كما تنص المادة 1/8 مكرر من نفس القانون على أنه "لا تنقضي الدعوى العمومية بالتقادم في الجنايات والجنح الموصوفة بأفعال إرهابية وتخريبية وتلك المتعلقة بالجريمة المنظمة العابرة للحدود الوطنية أو الرشوة أو إختلاس الأموال العمومية"¹.

ويستخلص من هذه النصوص مايلي:

1_ إن التقادم المقرر في المواد السابقة تقادم عام يشمل جميع أنواع الجرائم، جنائيات و جنح ومخالفات إلا ما استثني بنص صريح. فنجد ما أستثناه القانون ما تقرره المادة 1/8 مكرر بالنسبة للجنايات والجنح الموصوفة بالأفعال الإرهابية والتخريبية والجريمة المنظمة العابرة للحدود الوطنية والرشوة وإختلاس الأموال العمومية².

ويلاحظ أنه يطبق التقادم على الجريمة سواء حركت بشأنها دعوى عمومية أم لم تحرك. وأنه تقادم ينتج أثره في أي مرحلة كانت عليها الدعوى. فقد قضى بأنه إذا طرأ التقادم على الدعوى أثناء نظر الإستئناف في الدعوى، فعلى المجلس أن يقضي بإنقضاء الدعوى العمومية دون النظر أو التطرق للحكم المطعون فيه بالإستئناف³، بشرط توافر المدة المقررة قانوناً في المواد 7، 8، 9 من ق.إ.ج.ج؛

¹ عبد الله أوهابيه، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار هومه، الجزائر، 2014، ص ص 127 _ 128.

² تنص المادة 8 مكرر من ق.إ.ج.ج على أنه: "لا تنقضي الدعوى العمومية بالتقادم في الجنايات والجنح الموصوفة بأفعال إرهابية وتخريبية وتلك المتعلقة بالجريمة المنظمة العابرة للحدود الوطنية أو الرشوة أو إختلاس الأموال العمومية.

لا تتقادم الدعوى المدنية للمطالبة بالتعويض عن الضرر الناجم عن الجنايات والجنح المنصوص عليها في الفقرة أعلاه".

³ نقض جزائي 1986/03/18 الصادر في المجلة القضائية العدد 4 لسنة 1989، ص 318.

2_ إن المدة المقررة للتقادم تختلف بحسب جسامة الجريمة فتقادم الجنايات أطول من الجنح والمخالفات والجنح أطول من المخالفات، فالجنايات تتقادم بمضي عشر سنوات كاملة والجنح بثلاث سنوات والمخالفات بستين؛

3_ إن حساب المدة المقررة للتقادم يبدأ من يوم ارتكاب الجريمة كأصل عام، إلا أنه نلاحظ هنا الطبيعة الخاصة لبعض الجرائم. مما يستدعي التفرقة بين الجريمة الوقتية والجريمة المستمرة، حيث يبدأ حساب مدة التقادم في الجريمة الوقتية من اليوم الذي ترتكب فيه الجريمة، أما في الجريمة المستمرة فتسري مدة التقادم ابتداءً من تاريخ إنتهاء حالة الإستمرار¹. وفي جرائم التزوير فإن حساب التقادم يبدأ من يوم إكتشافه لا من يوم إرتكابه²، بالإضافة إلى أن قانون الإجراءات الجزائية يقرر في المادة 8 مكرر 1 بالنسبة للجرائم التي ترتكب على الأحداث لا يبدأ حساب تقادمها إلا من بلوغه سن الرشد المدني، وقد توضع قاعد خاصة لحساب التقادم في بعض الجرائم مثلاً، فيقرر قانون القضاء العسكري في مادته 70 على أن حساب مدة تقادم جريمة العصيان أو الفرار من الجيش. لا يبدأ إلا من بلوغ العاصي أو الفار من الجيش من العمر خمسين (50) سنة كاملة، وهذا ما نستدل عليه من خلال قرار المحكمة العليا³.

والذي يؤكد على أنه "متى كان تضمن نص المادة 70 من قانون القضاء العسكري أن سريان تقادم الدعوى الناجمة عن العصيان أو الفرار لا يبدأ إلا من اليوم الذي يبلغ فيه العاصي أو الفار سن الخمسين، ومن ثم فإن حكم المحكمة العسكرية القاضي بسقوط الدعوى العمومية الموجهة ضد المتهم الذي كان يبلغ يوم محاكمته خمسة وعشرين عاماً، يكون قد أخطأ في تطبيق القانون متى كان كذلك إستوجب نقض وإبطال القرار المطعون فيه تأسيساً على الوجه المثار من الطاعن بمخالفة أحكام هذا المبدأ؛"

4_ لا تكتمل مدة التقادم إلا بإنقضاء اليوم الأخير منهما في جميع حالاته وصوره، هذا ما لم يتخذ بشأن الجريمة موضوع البحث أي إجراء من إجراءات المتابعة أو التحقيق، لأن إتخاذ أي منهما يعني قطع

¹ نقض جزائي 1992/10/25 الصادر في المجلة القضائية العدد 2 لسنة 1993، ص 05.

² نقض جزائي 1990/06/05 الصادر في المجلة القضائية العدد 3 لسنة 1993، ص 305.

³ نقض جزائي 1985/11/26 الصادر في المجلة القضائية العدد 1 لسنة 1990، ص 246.

التقادم، أي البدء في حساب مدته من جديد، إبتداء من تاريخ آخر إجراء قطع التقادم دون إحتساب المدة السابقة عليه، لأن قطع التقادم يقصد به إلغاء الفترة السابقة عن آخر إجراء، وبداية حساب المدة كاملة إبتداء من تاريخ آخر إجراء. وبمعنى آخر سقوط المدة السابقة على الإجراء وسريان المدة كاملة من جديد.

إلا أنه وبالرجوع إلى القوانين الجبائية (الموضوعية) منها وكذا قانون الإجراءات الجبائية، فنجد أن المادة 564¹ نصت على أن الأجل الذي بموجبه تتقادم دعوى الإدارة يحدد بأربعة أعوام:

1- من أجل تأسيس وتحصيل الضرائب والرسوم؛

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

غير أنه عندما يكون المخالف موقوفاً فإن التبليغ من أجل الحكم أمام المحكمة المختصة، يجب أن يتم في أجل شهر إبتداءً من يوم إحتتام المحضر".

علاوة على ذلك تنص المادة 106² على أنه:

1- مع مراعاة الأحكام الخاصة المنصوص عليها في المادة 107 أدناه يحدد الأجل المتاح للإدارة بأربعة (04) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها إستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضرائب المعينة.

وفيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق يبدأ أجل التقادم السالف الذكر إعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي أختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل.

وفيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي، يبدأ أجل التقادم إعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعينة.

¹. المادة 564 من ق.ض.غ.م.

². المادة 106 من ق.إ.جبا.

غير أنه لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يقل هذا الأجل عن الأجل المتاح للإدارة للقيام بتأسيس الحقوق المتضررة من المخالفة المعنية.

يتمدد أجل التقادم المنصوص عليه أعلاه بستين (02) إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية، وعليه تلجأ إلى رفع دعوى قضائية ضده.

2- يتاح نفس الأجل للإدارة لكي تدرج في التحصيل الجداول الإضافية الموضوعة في مجال الرسوم المحصلة لفائدة الجماعات الإقليمية وبعض المؤسسات، على أن يبدأ سريان هذا الأجل في هذه الحالة إعتباراً من أول يناير من السنة التي تفرض بعنوانها".

كما أن المشرع أخضع دعوى الخزينة قصد تحصيل الإقتطاع من المصدر المطبق على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة للتقادم بمرور أربعة (04) سنوات، كما تنص عليه المادة 159 أدناه، وسيرى هذا الأجل إعتباراً من تاريخ إستحقاق الحقوق والغرامات¹.

كما أنه تتقادم دعوى إسترجاع المبالغ المقبوضة من غير حق أو بصفة غير قانونية، نتيجة خطأ إرتكبه الأطراف أو الإدارة بمرور أجل مدته (03) ثلاث سنوات إعتباراً من تاريخ الدفع.

وعندما تصبح هذه الحقوق قابلة للإسترجاع بسبب حدث لاحق لدفعها. يؤجل تاريخ سريان مفعول الأجل المنصوص عليه في الفقرة السابقة إلى اليوم الذي وقع فيه هذا الحدث.

ويوقف التقادم بالطلبات المبلغة بعد منح الحق في التسديد، كما يوقف معطل يوجهه المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية برسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام². هذا بالنسبة للضرائب المباشرة. أما بالنسبة للرسم على رقم الأعمال فإنه يحدد أجل تقادم دعوى الإدارة بأربع (04) سنوات من أجل ما يأتي:

1- تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله؛

2- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذا الرسم.

¹ أنظر المادة 108 من نفس القانون.

² أنظر المادة 109 من نفس القانون.

غير أنه إذا كان مرتكب المخالفات في حالة إيقاف فإن التكليف بالحضور أمام المحكمة المختصة لإصدار حكم ضده، يجب أن يتم في أجل شهر واحد إعتباراً من تاريخ غلق المحضر. ويمدد أجل التقادم المذكور أعلاه بسنتين (02) بمجرد أن يتبين للإدارة أن المكلف بالضريبة قام بإستعمال طرق تدليسية ورفعت ضده هذه دعوى قضائية"¹.

وعليه فإن أجل التقادم يسري من أجل التقادم المعد بالسنة المدنية إعتباراً من أول يناير من السنة التي تنجز فيها العمليات الخاضعة للرسم. غير أنه في حالة استعمال طرق تدليسية من طرف المدين بالضريبة قصد إخفاء إستحقاق الحقوق أو أية مخالفة أخرى، فإن التقادم لا يسري إلا إبتداء من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة إستحقاق الحقوق والمخالفات"².

ولالإشارة فإنه يوقف التقادم في مجال الرسوم على رقم الأعمال بما يأتي:

- 1_ الطلبات المبلغة؛
 - 2_ دفع تسبيقات على الحساب؛
 - 3_ المحاضر المعدة وفقاً للقواعد الخاصة بكل إدارة من الإدارات المؤهلة لذلك؛
 - 4_ إيداع طلب تخفيض العقوبات؛
 - 5_ تبليغ النتائج المتحصل عليها إثر إجراء تحقيق في المحاسبة المنصوص عليها في المادة 2/113 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- مع العلم أن تبليغ سند التحصيل يوقف التقادم الساري ضد الإدارة، ويجل محله التقادم الخاضع للقانون العام"³.

وما ينبغي الإشارة إليه أنه تخضع للتقادم العقوبات الواردة في القرارات والأحكام الصادرة بمرور أربع (04) سنوات كاملة، إعتباراً من تاريخ صدور القرار أو الحكم الصادر نهائياً"¹.

¹ أنظر المادة 110 من نفس القانون.

² أنظر المادة 111 من نفس القانون.

³ أنظر المادة 112 من نفس القانون.

أما بالنسبة لدعوى إسترداد المبالغ المقبوضة، فإنه تتقدم دعوى إسترداد المبالغ المقبوضة في مجال الرسم على رقم العمال بدون حق أو بصفة غير قانونية، نتيجة خطأ إرتكبه الأطراف أو الإدارة، بمرور أجل (04) أربع سنوات إعتباراً من يوم الدفع².

أما بالنسبة لحقوق التسجيل فإنه يكون التقدم بالنسبة لطلب حقوق التسجيل:

1- بعد أجل أربع (04) سنوات إبتداء من يوم تسجيل عقد أو وثيقة أخرى أو تصريح يظهر بصفة كافية إستحقاقية هذه الحقوق، من دون أن يكون من الضروري اللجوء فيما بعد إلى تحريات لاحقة؛

2- بعد عشر (10) سنوات إبتداء من يوم تسجيل التصريح بالتركة إذا كان الأمر يتعلق بإغفال أموال في تصريح بتركة؛

3- بعد عشر (10) سنوات إبتداء من يوم فتح التركة بالنسبة للتركات غير المصرح بها³.

كما أنه تتقدم دعوى تحصيل الحقوق والغرامات المستحقة على إثر عدم صحة شهادة أو تصريح بديون بمرور عشر (10) سنوات إبتداء من يوم تسجيل التصريح بالتركة⁴.

وبالرجوع إلى المادة 124 من القانون السالف الذكر فإن دعوى تحصيل حقوق (التسجيل) البسيطة والزائدة المستحقة على إثر بيان غير صحيح في عقد هبة بين الأحياء أو في تصريح بنقل الملكية عن طريق الوفاة لرابطة أو درجة القرابة بين الواهب أو المورث والموهوب لهم أو الوارث أو الموصى لهم. وكذلك لكل بيان غير صحيح لعدد أولاد المورث أو الوارث أو الموهوب له أو الموصى له، تتقدم بمرور عشر (10) سنوات إبتداء من يوم تسجيل العقد أو التصريح.

بالإضافة أنه تتقدم دعوى إسترداد المبالغ المقبوضة بدون حق أو بصفة غير قانونية، نتيجة خطأ إرتكبه الأطراف أو الإدارة بمرور أربع (04) سنوات إعتباراً من يوم الدفع¹.

¹ المادة 113 من نفس القانون.

² المادة 114 من نفس القانون.

³ المادة 118 من ق.إ.جبا.

⁴ المادة 122 من نفس القانون.

علاوة وبالرجوع إلى المادة 127 من القانون السالف الذكر نجد أنها نصت على أنه "يحدد الأجل الذي تتقدم فيه دعوى الإدارة في مجال حقوق الطابع بأربع (04) سنوات من أجل ما يلي :

1- تأسيس حقوق الطبع وتحصيلها؛

2- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات المسيرة لهذه الحقوق.

غير أنه يوقف التقادم بالنسبة لحقوق الطابع بما يأتي :

أ) الطلبات المبلغة؛

ب) دفع تسيقات على الحساب؛

ج) المحاضر المعدة حسب القواعد الخاصة بكل ادارة من الادارات المؤهلة لذلك؛

د) الاعترافات بالمخالفات الموقع عليها من طرف مرتكبيها؛

هـ) ايداع عريضة قصد الحصول على تخفيض العقوبات؛

و) كل عمل آخر موقوف للتقادم وخاضع للقانون العام².

أما فيما يخص الضرائب غير المباشرة فإنه تتقدم دعوى استرداد المبالغ المقبوضة بدون حق أو لصيغة غير قانونية نتيجة خطأ ارتكبه الأطراف أو الإدارة بمرور أربع (04) سنوات إعتباراً من يوم الدفع³.

وأخيراً وإنطلاقاً من إجتهدات المحكمة العليا (الغرفة الجنائية) ملف رقم 599126 قرار بتاريخ 2009 الصادر عن الغرفة الجنائية للمحكمة العليا والذي جاء وفقاً للمادتين 100 و 110 من ق.إ.جبا. والمتعلق بالغش الضريبي بسبب الممارسات التدليسية فإن الغرفة الجنائية من أجل تقادم الحكم قررت على أنه: يمدد أجل التقادم في جنحة الغش الضريبي بعامين، في حالة ثبوت إستعمال المكلف بالضريبة طرماً تدليسية⁴.

¹ المادة 126 من نفس القانون.

² المادة 129 م ق.إ.جبا.

³ المادة 130 من نفس القانون.

⁴ نبيل صقر، التهريب والمخدرات والغش الضريبي، دار الهدى، 2015، ص231. وأنظر: جمال سايس، الجرائم الإقتصادية في الإجتهد القضائي الجزائري، منشورات كليك، الجزائر، 2017، ص 372.

ثالثاً: العفو الشامل

يعرف العفو الشامل أو ما يعرف بالعفو العام l'amnistie على أنه اجراء قانوني تنقضي بموجبه الدعوى العمومية الناشئة عن الجريمة في أي مرحلة كانت عليها. فتنص المادة 6 من ق.ا.ج.ج على أنه "تنقضي الدعوى العمومية الرامية الى تطبيق العقوبة بوفاة المتهم، و بالتقادم و العفو الشامل"¹. فقانون العفو العام أو الشامل يوجب إسقاط الدعوى العمومية ما دام أنه لم يقضي فيها بحكم نهائي بات. فإذا أصبح الحكم نهائي فكون بصدد إعفاء المحكوم عليه من العقوبة وليس سقوط الدعوى العمومية عن المتهم بالعفو العام أو الشامل، ذلك أن الدعوى العمومية تبدأ من لحظة تحريكها وتنتهي بصدور حكم نهائي فيها.

فالعفو الشامل أو العام غالباً ما يأتي نتيجة أزمات سياسية أو أعمال شغب أو اضطرابات من أجل إستيعاب الأمن الإجتماعي والإستقرار السياسي، وقد سبق للمشرع الجزائري أن أصدر القانون رقم 09/90 قرر فيه العفو العام عندما نص في المادة 02 منه على أن تطبيق إجراءات العفو الشامل على الجنايات والجنح التي كانت موضوع متابعة أو محاكمة من قبل مجلس أمن الدولة في المدة ما بين أول جانفي 1980 و 1989/02/23. وبموجب القانون المذكور تم إلغاء مجلس أمن الدولة واستفاد من إجراءات العفو الشامل كل الأشخاص محل محاكمة أو متابعة بسبب إرتكابهم أو مشاركتهم في عمليات أو حركة تخريبية أو معارضة نظام الدولة قبل تاريخ 1989/02/23 وقد نصت المادة 05 من القانون 09/90 السالف الذكر على أنه " يترتب على العفو التام العفو عن كل العقوبات الأصلية والتبعية والتكميلية..."².

¹ وهنا يجب تمييز العفو العام عن العفو الخاص la grace الذي هو من إختصاص رئيس الجمهورية طبقاً لأحكام الدستور الجزائري الصادر و فقاً للقانون 01_16 المؤرخ في 06 مارس 2016 طبقاً لمادته 91 البند السابع: "له حق إصدار العفو وحق تخفيض العقوبات أو إستبدالها".
ويصدر العفو الرئاسي بموجب مرسوم رئاسي يعفو فيه رئيس الجمهورية عن العقوبة أو يخفضها أو يستبدلها بالنسبة للمحكوم عليهم نهائياً، في حين أن العفو الشامل يصدر بقانون عن السلطة التشريعية أو البرلمان يستفيد من إجراءاته الأشخاص المحكوم عليهم والمتابعين أو المحتمل متابعتهم لسبب مشاركتهم في أعمال تكون محلاً لإصدار عفو عنها.

² علي شمال، المرجع السابق، ص ص 199_200.

ويلاحظ أنه يمكن أن يكون العفو الشامل في أي مرحلة كانت عليها الدعوى. فإذا صدر قبل تحريك الدعوى العمومية فتصدر النيابة العامة أمر بالحفظ، وإذا كانت مرفوعة أمام قضي التحقيق أو غرفة الإتهام يصدر أمر أو قراراً بانتقاء وجه الدعوى، وإذا كانت الدعوى أمام المحكمة أو المجلس القضائي أو المحكمة العليا يصدر حكماً أو قراراً بإنقضاء الدعوى العمومية، وإذا صدر حكماً نهائياً وباتاً ثم أصدرت السلطة التشريعية عفواً عاماً، فيترتب أثره القانوني ولا تطبق العقوبة¹.

والعفو الشامل يتسم بالشمولية وينصرف أثره إلى جميع المشاركين فيها. غير أنه لا ينصرف أثره إلى الدعوى الجنائية بالتبعية أمام القاضي الجزائي إلا إذا نص القانون على العفو بذلك صراحة. وكما هو الحال بالنسبة للوفاة فإن القوانين الجنائية لم تنص على أثر العفو الشامل على الدعوى الجنائية. غير أن الرأي الراجح هو أن أثر العفو الشامل لا يمتد إلى الدعوى الجنائية إلا إذا نص القانون على ذلك صراحة. وفي الجزائر لم يصدر أي عفو شامل بموجب قانون من السلطة التشريعية (البرلمان) بموجب تشريع رسمي في المجال الجنائي².

رابعاً: إلغاء قانون العقوبات

من بين الأسباب التي تقضي بها الدعوى العمومية وفقاً للقانون الجزائري هي إلغاء قانون العقوبات، أي صدور قانون جديد يزيل الصفة الإجرامية على الفعل وذلك بإلغاء القانون القديم. وبذلك يعتبر إلغاء قانون العقوبات من الأسباب التي تؤدي إلى إنقضاء الدعوى العمومية، لأنه بالرجوع إلى نص المادة 02 من قانون العقوبات التي تنص على أنه " لا يسري قانون العقوبات على الماضي إلا ما كان منه أقل شدة". أي تطبيق قاعدة رجعية النص الجنائي الموضوعي الأصح للمتهم، فإنه كلما كان القانون الجديد يرتب وضعاً للمتهم أحسن من الوضع الموجود في القانون القديم، ولم يصدر بعد حكم نهائي وبات في الدعوى العمومية، فإن القاضي يطبق القانون الأصح للمتهم.

¹ عبد الرحمن خلفي، المرجع السابق، ص 133.

² فارس السيتي، المرجع السابق، ص 252.

وبالتالي كان على المشرع ألا يعيد ذكر هذه الحالة ضمن أسباب إنقضاء الدعوى العمومية طالما هي موجودة في القانون الموضوعي وتنتج آثار مختلفة في الدعوى العمومية. وهذا ما نجد مجسداً في كثير من التشريعات، بحيث لم تدرج هذه الحالة إطلاقاً ضمن أسباب سقوط الدعوى¹.

وعليه يلاحظ أن بعض التشريعات المقارنة. فمثلاً التشريع الفرنسي والمصري لم يجعل إلغاء قانون العقوبات سبباً من أسباب إنقضاء الدعوى العمومية ما دام أن القاضي يطبق النص الجنائي من حيث الزمان والمكان. وبالتالي يصبح لغو النص على هذا المبدأ بإنقضاء الدعوى العمومية لإلغاء النص القانوني. وعليه فحسب علمنا يعتبر المشرع الجزائري الوحيد الذي نص على هذا المبدأ في المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية. وقد يكون من باب التزيد لا يحتاج التطرق إليه ضمن أسباب إنقضاء الدعوى العمومية. وقد نصت عليه المادة 47 من الدستور وردته المادة الأولى من قانون العقوبات "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"².

وإذا كانت الدعوى لم ترفع إلى القضاء ولم تحرك من النيابة أو تقدم بشأنها أي شكوى من الإدارة الجبائية فإنه لا يجوز للنيابة تحريكها وأن كانت طرحت أمام القضاء ولم يحكم فيها فإنه يجب على المحاكم أن تحكم بإنقضاء الدعوى العمومية لإلغاء النص التجرمي. أما إذا كانت الدعوى صدر فيها أحكام بالإدانة النهائية فإنه يوقف تنفيذه.

إلا أنه وحسب وجهة نظر رأي فقهي يرى بأن الأحكام النهائية التي ألغيت النصوص المجرمة للأفعال التي صدرت بشأنها أنه لا يجوز الرجوع في تنفيذها إلا بما ينص عليه القانون صراحة حتى لا تكون هذه الأحكام محل مراجعة مما يؤدي إلى عدم استقرار الأحكام النهائية. وإذا كانت عملياً لم تطبق هذه القاعدة في المجال الجبائي وإن طبقت بموجب التعديل الصادر بالقانون 09/01 المؤرخ في 2001/07/27. والذي ألغى نص المادة 418 من قانون العقوبات التي تحيل إليها القوانين الجبائية فيما يتعلق بالجنايات الجبائية. إلا أنه لم تثار ولم تطبق هذه المادة³.

¹ عبد الرحمن خلفي، المرجع السابق، ص 134.

² علي شلال، المرجع السابق، ص ص 201_202.

³ فارس السبتي، المرجع السابق، ص 253.

خامساً: صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به

تنص المادة 06 من ق.إ.ج.ج على أنه "تنقضي الدعوى العمومية إرادية إلى تطبيق العقوبة ... وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي ...". فالحكم الجنائي الحائز لقوة الشيء المقضي فيه هو حكم بات لا يمكن المجادلة فيه أو في صحته، فهو حكم لا يجوز الطعن فيه بأي طريق من طرق الطعن العادية أو غير العادية، أي أنه يعتبر عنواناً للحقيقة فلا يجوز مع وجوده العودة لنفس الموضوع ونفس الأشخاص، والحكم الجنائي بهذا المفهوم هو حكم تنقضي به الدعوى العمومية بالنسبة للمتهم الذي رفعت ضده الدعوى والواقعة موضوع هذه الأخيرة. ونلاحظ أن صدور حكم بالبراءة مبني على أسباب موضوعية تتعلق بالجريمة كعدم ثبوت الواقعة المجرمة أو توافر سبب من أسباب الإباحة أو عدم خضوع الواقعة لنص تجريمي في قانون العقوبات أو القوانين المكمل له، فإن حجته تكون عامة لجميع من ساهم في الواقعة نفسها موضوع الحكم بالبراءة، أما إذا كان الحكم بالبراءة مبنياً على أسباب شخصية كتوافر عذر معف من العقاب أو مانع للمسؤولية، فإن حجته لا تشمل كل من ساهم في الواقعة. لأن الأسباب الشخصية ينحصر نطاق تأثيرها في الأشخاص الذين توافرت فيهم¹.

وما يلاحظ أن المشرع الجزائري وفقاً لقانون الإجراءات الجزائية حينما إعتبر الحكم الجنائي الحائز لقوة الشيء المقضي به سبباً من أسباب إنقضاء الدعوى العمومية، لم يمنعه من إجازة إعادة النظر في القضايا في حالات خاصة وبشروط محددة قانوناً، فنجد أن المادة 531 من ق.إ.ج.ج وما يليها، رغم أن الحكم الجنائي البات أو النهائي يعتبر عنواناً للحقيقة، علاوة على أن نص المادة 2/6 من القانون السالف الذكر. النص على بعض الإستثناءات بقوله "غير أنه إذا طرأت إجراءات أدت إلى الإدانة. وكشفت أن الحكم الذي قضى بإنقضاء الدعوى العمومية مبني على تزوير أو إستعمال مزور، فإنه يجوز إعادة السير فيها وحينئذ يتعين إعتبر التقدم موقوفاً منذ اليوم الذي صار فيه الحكم أو القرار نهائياً إلى يوم إدانة مقترف التزوير أو الإستعمال المزور".

¹. عبد الله أوهابيه، المرجع السابق، ص ص 125_126.

وما تجدر الإشارة إليه إن حساب مدة التقادم في الوقف، يوقف حسابه من اليوم الذي صار فيه الحكم نهائياً إلى يوم إدانة مقترف التزوير أو إستعمال المزور. وهذا يعني أن الدعوى العمومية تستأنف من جديد إذا ما تبين أن الحكم كان مبنياً على تزوير أو إستعمال مزور وهي صورة لوقف التقادم.

الفرع الثاني: الأسباب الخاصة لإنقضاء الدعوى العمومية.

تعرف الأسباب الخاصة لإنقضاء الدعوى العمومية بأنها أسباب إنقضاء خاصة بجرائم معينة حصراً. أي أنها أسباب تتعلق بجرائم معينة عكس الأسباب العامة. وهي أسباب يحددها القانون سلفاً، لا يتعدى أثرها ما يقرره لها القانون من نطاق، فلا يتعدى نطاق نوع محدد من الجرائم. فهي أسباب إذن ينص عليها القانون. فتنص المادة 3/6 من ق.إ.ج.ج على أنه "تنقضي الدعوى العمومية بتنفيذ إتفاق الوساطة وبموجب الشكوى إذا كانت شرطاً لازماً للمتابعة". علاوة على أن المادة 4/6 من نفس القانون السالف الذكر نصت على أنه "يجوز أن تنقضي الدعوى العمومية بالمصالحة إذا كان القانون يجيزها صراحة".

وعليه فإن الأسباب الخاصة لإنقضاء الدعوى العمومية تتمثل في:

أولاً: في تنفيذ إتفاق الوساطة

تعتبر الوساطة الجنائية إجراء جديد في المنظومة الإجرائية الجزائرية تهدف إلى إقامة صلح بين الضحية والجاني عن طريق تدخل طرف ثالث يسعى لتقريب وجهة النظر بينهما، على أن يتحمل الجاني مسؤولية جرمه.

هذا الإجراء الأخير (الوساطة) الذي تبناه المشرع الجزائري من خلال التعديل الأخير لقانون الإجراءات الجزائرية¹. والذي من خلاله أقر بنظام الوساطة وتكريسه لمبدأ العدالة التصالحية القائمة حسب تعريف المجلس الإقتصادي والإجتماعي التابع للأمم المتحدة على مسار يشارك فيه كل من

¹ الأمر رقم 15-02 المؤرخ في 23 جوان 2015، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 40 الصادر بتاريخ 23 جوان 2015. المتعلق بقانون الإجراءات الجزائرية.

الضحية، الجاني أو أي شخص أو مجموعة تضرر من الجريمة، للإسهام بفاعلية بهدف إيجاد الحلول لكل المسائل ذات العلاقة بالإجرام وعادة بمساعدة مسير¹.

وبالتالي فإن الوساطة الجنائية تعتبر آلية جديدة يمكن للقضاء الإستغاثة بها كبديل عن الدعوى الجزائية.

وعليه تعرف الوساطة الجنائية على أنها إجراء يتوصل بمقتضاه شخص محايد (الوسيط) إلى التقريب بين طرفي الخصومة الجنائية بغية السماح لهم بالتفاوض على الآثار الناشئة عن الجريمة أصلاً في إنهاء النزاع الواقع بينهم².

وبالنظر إلى التشريع الجزائري نلاحظ أنه لم يضع تعريفاً للوساطة الجنائية. وأقتصر على تقريرها وبيان أحكامها في نص الأمر 02-15 المتعلق بتعديل قانون الإجراءات الجزائية، إلا أنه أورد تعريفاً خاصاً بالوساطة التي يكون أحد أطرافها جانحاً في نص القانون المتعلق بحماية الطفل، حيث إعتبرها آلية قانونية تهدف إلى إبرام إتفاق بين الطفل الجانح وممثله الشرعي من جهة، وبين الضحية أو ذوي حقوقها من جهة أخرى، والتي تهدف إلى إنهاء المتابعات وجبر الضرر الذي تعرضت له الضحية ووضع حد لآثار الجريمة والمساهمة في إدماج الطفل³.

غير أنه نستشف من خلال إطلاعنا على النصوص القانونية لقانون الإجراءات الجزائية. نلاحظ أن المشرع الجزائري حصر نطاق إجراء الوساطة الجنائية في المخالفات أو عدد الجرائم ذات الطبيعة الجنحية. والتي حددها المشرع على سبيل الحصر فلا يجوز تطبيقها على غيرها من الجنح والجنایة والتي تعتبر من ضمنها جريمة الغش الجبائي⁴.

¹ بن النصيب عبد الرحمن، العدالة التصالحية البديل للعدالة الجنائية، مجلة المفكر، تصدر عن كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، العدد 11، سبتمبر 2014، الجزائر، 2014، ص 364.

² رامي متولي القاضي، الوساطة في القانون الجنائي الإجرائي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2012، ص 12.

³ المادة الأولى من القانون رقم 02-15 المؤرخ في 15 جون 2015، المتعلق بحماية الطفل، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 39، الصادرة بتاريخ 19 جوان 2015.

⁴ المادة 37 مكرر 2 من الأمر 02-15 المتضمن تعديل قانون الإجراءات الجزائية.

ومن هنا نلاحظ أن دراستنا للأسباب الخاصة لإنقضاء الدعوى العمومية الجبائية تقتصر على إجراءاتهما: سحب الشكوى وأخيراً إجراء المصالحة.

أولاً: سحب الشكوى .

بالرجوع إلى نص المادة 3/6 من ق.إ.ج نلاحظ أن من الأسباب الخاصة لإنقضاء الدعوى العمومية سحب الشكوى والتي تنص على أنه "... يسحب الشكوى إذا كانت شرطاً لازماً للمتابعة". وبالتالي فإن المقصود بسحب الشكوى المشار إليه في نص المادة 3/6 من ق.إ.ج هو أن الدعوى تكون قد رفعت وأُتخذت فيها إجراءات المتابعة بعد أن يتم البحث أو التحقيق مع صاحب الحق والمشكو منه. وعليه فإن المشرع منع النيابة من تحريك الدعوى العمومية في المادة الضريبية. إلا بناءً على شكوى من الإدارة الجبائية.

وبالتالي هل يحق للإدارة الجبائية سحب الشكوى بعد تقديمها وتحريكها للدعوى العمومية والجبائية معاً؟.

مادام المشرع قد قيد حرية وإختصاص النيابة في رفع الدعوى وربطها بإرادة المتضرر من الجريمة. فإذا عبرت الإدارة الجبائية صراحة على سحب شكواها، إلا أن المشرع لم ينص على قواعد سحب الشكوى أو التنازل عنها حتى في الجرائم التي أجاز فيها ذلك صراحة. غير أنه في المجال الضريبي وبما أن المشرع يشترط تقديم شكوى بصفة دقيقة ومنتظمة وواضحة ومدعمة بالأدلة وموقعة وبها ختم المدير الولائي للضرائب. فإن سحب الشكوى يكون من الأولى والأحرى بنفس الطريقة بواسطة طلب مكتوب مع توضيح أسباب سحب الشكوى. فمثلاً: كأن تكتشف الإدارة الجبائية أن المتابعة وتقديم الشكوى بناءً على معلومات خاطئة ويجب أن يكون سحب الشكوى من نفس الجهة التي تقدمت بها ونفس المسؤول.

وما يلاحظ وإن كان من الناحية النظرية للإدارة الجبائية الحق في سحب الشكوى بناءً على نص المادة 06 من ق.إ.ج.ج ويترتب على ذلك إنقضاء الدعوى العمومية والجبائية.

وعليه فلو كانت المصالحة جائزة بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة وحقوق التسجيل والطابع لأصبح سحب الشكوى أمراً جائزاً كذلك. وبالتالي اذا كانت هناك متابعة بناء على شكوى من ادارة الضرائب خطأ فإنه بإمكان الجهات القضائية المختصة التي تكون الدعوى أمامها أن تعالج الأمر بإصدار القرار المناسب¹.

وبالرغم من ذلك فما دام الدعوى الجبائية لا يتم تحريكها من النيابة العامة الا بناء على شكوى من الادارة الجبائية. بالاضافة الى ان نص المادة 06 من ق.إ.ج.ج يميز صراحة على ان سحب الشكوى يترتب عليه وضع حد للدعوى. وبالتالي تنقضي الدعوى العمومية بالاضافة الى عدم وجود اية نصوص في التشريع الجبائي (الموضوعي) وكذا قانون الاجراءات الجبائية تمنع اجراء مصالحة بصراحة النص. فانه لا مانع لسحب الادارة الجبائية للشكوى شريطة أن تكون مكتوبة ومبررة وخاصة إذا أكتشفت الإدارة الجبائية أن المتابعات تمت بناء على معلومات خاطئة للمكلف بالضريبة او بعدم دفع المكلف بالضريبة للحقوق والرسم المتملص منها بناء على رزنامة وفقاً لاحكام المادتين 20 و 40 من قانون المالية² وكذا المذكرتين الصادرتين من وزارة المالية ووزارة العدل في ماي 1999³.

وأخيراً فبمجرد حصول التنازل عن الشكوى أو سحبها إذا كان القانون ينص على ذلك فلا يمكن إقامتها أو تقديمها من جديد بعد سحبها وهذا ما أكدته نص المادة 6 من ق.إ.ج.ج على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى اذا كانت شرطاً لازماً للمتابعة والسحب كما ذكرنا يضع حدا لكل متابعة⁴.

¹ أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص28.

² قانون المالية لسنة 1998.

³ المذكرة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب رقم 175 بتاريخ 1999/05/09، وكذا المذكرة الصادرة من مديرية الشؤون الجزائرية واجراءات العفو لوزارة العدل رقم 1438 الصادرة بتاريخ 1999/05/31.

⁴ مولاي ملياني بغدادي، الاجراءات الجزائرية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992، ص52.

ثانياً: المصالحة

بالرغم من تنامي النزعة التجريبية في القانون الجبائي وهو ما يترجم عن تزايد الأحكام العقابية الحقوق في المجال الجبائي مقارنة بالأحكام السابقة لها، إلا أن المشرع منح للمكلف بالضريبة وتفادياً للعقاب تطبيق الصلح الجبائي¹.

بالرجوع الى التشريع الجبائي الجزائري نجد أن المشرع لم يعرف الصلح أو المصالحة وهذا على غرار التشريعات الأخرى ما عدا نص المادة 459 من القانون المدني الجزائري الذي نص على أن الصلح هو " عقد ينهي به الطرفان نزاعاً قائماً أو يتوقيان به نزاعاً محتملاً، وذلك بأن يتنازل كل منهما على وجه التبادل عن حقه".

ويعيب هذا التعريف للصلح أنه قد جعل التنازل المتبادل من الطرفين عن كل الحق، في حين ان المنطق والعقل والتطبيق العملي للصلح، يقول بأن كل طرف يتنازل فقط عن جزء من حقه الذي كان محلاً للنزاع.

وبالرجوع الى التشريع المقارن الفرنسي والمصري نجد ان المشرع الفرنسي من خلال المادة 2044 عرف الصلح بأنه " عقد يحسم به المتعاقدان نزاعاً قائماً أو يتوقيان به نزاعاً محتملاً". وما يؤخذ على هذا النص ان الفقه الفرنسي انتقد هذا النص لأنه قد أغفل عنصراً جوهرياً في تعريفه لعقد الصلح وهو ضرورة وجود تنازل متبادل من طرفي العقد. وهذا العنصر يكاد يجمع فقهاء القانون المدني الفرنسي على ضرورته منعاً من تشابه الصلح بغيره من التصرفات القانونية كالتسليم بحق الخصوم وترك الدعوى².

وبالتطرق الى التقنين المدني المصري نجد أن المادة 549 منه عرفت الصلح بأنه " عقد يحسم به الطرفان نزاعاً قائماً أو يتوقيان به نزاعاً محتملاً. وذلك بأن ينزل كل منهما على وجه التقابل عن جزء من إدعائه". ونستشف من خلال هذا التعريف أن عقد الصلح بالإضافة الى أركانه العامة من رضا ومحل وسبب هناك عنصران بارزان يميزانه عن سائر العقود هما: وجود نزاع قائم أو محتمل ونزول كل من الطرفين عن جزء من إدعائه، ويضيف بعض الفقهاء الى هذين العنصرين عنصراً ثالثاً هو قصد إنهاء

¹ كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية، مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2009، ص 377.

² Colin et capitant, cours élémentaire de droit civil, tome2, paris, 1948, p 882.

النزاع، أي يجب أن يقصد الطرفان بالصلح حسم النزاع بينهما. إما بإنهائه إذا كان قائماً أو بتوقيه إذا كان محتملاً. كما سيتخلص من نص المادة السالفة الذكر أنه لا يجوز الصلح في المسائل المتعلقة بالحالة الشخصية أو بالنظام العام¹.

وما ينبغي الإشارة إليه أنه قد يكون النزاع في القانون وقد يكون في الواقع لا في القانون. فمثلاً في حالة نزاع الطرفين على قيمة السند القانوني الذي يتمسك به أحد الاطراف ويتصلحان لحسم هذا النزاع القانوني حتى ولو وقع الصلح على غلط في القانون، لا يبطل الصلح ما دام الغلط في القانون ليس من النظام العام. والعبرة بما يقوم في ذهن الطرفين مهما كان واقع الشيء واضحاً. ومهما يكن فإن عقد الصلح هو الايجاب والقبول ويخضع للقواعد العامة في نظرية العقد وطرق التعبير عن الارادة².

وبالنظر الى بعض القوانين نلاحظ انها تجيز الصلح في بعض الجرائم خاصة تحريك الدعوى العمومية بناءً على طلب أو شكوى من بعض الإدارات والهيئات. وبالتالي للإدارة صاحبة الحق أن تجري مصالحة مع المخالف كما هو الحال بالنسبة للقانون الجمركي، كما هو مبين في نص المادة 265 منه. وبالتالي فإن إجراء المصالحة يضع حداً للمتابعة وللدعوى بصفة عامة ويترتب عليه إنقضاء الدعوى العمومية والمدنية معاً أو العمومية أو الجبائية معاً، بالمخالفات المنصوص عليها في قانون الاجراءات الجزائية³.

وبناء على ذلك تنقضي الدعوى العمومية بالمصالحة. ومع ذلك فالنيابة لا تملك هذا الصلح بصفة مطلقة إلا إذا كان القانون ينص على ذلك صراحة. الا انه وبالرجوع الى التشريع الجبائي الجزائري نلاحظ أنه لم يتضمن أية نصوص تجيز المصالحة صراحة. وهذا خلافاً للقوانين الضريبية المصرية التي أجازت الصلح صراحة بموافقة وزير الخزانة أو من ينوب عنه أو من المدير العام لمصلحة الضرائب أو نائبه. ومن ثم يترتب على الصلح انقضاء الدعوى العمومية والجبائية.

¹ فتحي رياض ابو زيد، الصلح كسبب لانقضاء الدعوى الادارية، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر، 2014، ص ص 43-44.

² فضيل العيش، الصلح في المنازعات الادارية وفي القوانين الأخرى، منشورات بغدادى، الجزائر، د.س، ص 34.

³ المادتين 384 و 389 من ق.إ.ج.ج.

وما تجدر الإشارة إليه أن القوانين الجبائية لم تنص على المصالحة كإجراء لإنقضاء الدعوى العمومية، إلا أنه عملياً وعلى غرار القانون الجمركي الذي أعطى صلاحية للنيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية، وأيضاً لإدارة الجمارك. ومع ذلك فإن الدعوى في حالة تحريكها من قبل النيابة العامة وقد قامت إدارة الجمارك بالمصالحة فإن الدعوى العمومية والجبائية تنقضان معاً وبالتالي فكان من الأجدر أن تتضمن القوانين الجبائية وخاصة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الرسم على رقم الاعمال المصالحة كوسيلة لإنقضاء الدعوى العمومية. لأن الغرض من تجريم الأفعال المتعلقة بالغش الجبائي هو حماية المال العام وموارد الخزينة العمومية. و بالتالي فإن المصالحة قد يترتب عليها تحصيل المبالغ المتملص منها بسهولة وبصفة مباشرة في منأى عن المنازعات القضائية وطول الإجراءات خاصة إذا كان هناك إستئناف أو طعن بالنقض¹.

إلا أنه وبالنظر إلى قانون الضرائب غير المباشرة فنلاحظ أن المشرع قد نص على إمكانية إجراء المصالحة بموجب المادة 2/555 منه والتي تنص على أنه " غير أن المصالحات أو الإعفاءات التي تقبل بها الإدارة لا ينبغي أن يكون من آثارها تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء لو طبقت أحكام المادة 540 من هذا القانون".

غير أنه وبالرجوع الى أحكام المادتين 20 و 40 لقانون المالية لسنة 1998 وكذا المذكرة الصادرة من المديرية العامة للضرائب نلاحظ أنهما تضمنا أن تحريك الدعوى العمومية في قضايا الغش الجبائي يكون بناءً على رفع شكوى من طرف الممثل القانوني للإدارة الجبائية. وأن سحب هذه الشكوى مشروط بالدفع الكلي للحقوق والغرامات المستحقة طبقاً للمادتين 20 و 40 من قانون المالية لسنة 1998، غير أنه بالنظر الى الصعوبات التي تعترض المكلفين بالضريبة عند دفعهم للحقوق والغرامات المطالبين بها، خاصة عند ما يكون أساس الضريبة موضوع منازعة. وعليه فإن مصالح وزارة المالية المختصة قررت منح آجال في شكل رزنامة دفع لصالح المكلفين بالضريبة الراغبين في تصفية ديونهم المستحقة من طرف الخزينة العمومية.

¹ فارس السبتي، المرجع السابق، ص259.

وما تجدر الإشارة إليه وبهدف تطبيق هذا الإجراء يشترط عند كل منح رزنامة إستحقاقات دفع مسبق لـ 20% من المبلغ الكلي للدين الجبائي أما باقي الدين فيجب تطبيقه وفقاً للشروط التالية:

1- في مدة 06 أشهر بالنسبة للديون التي لا تفوق 10 ملايين دينار؛

2- في مدة 12 شهراً بالنسبة للديون التي لا تفوق 20 مليون دينار؛

3- في مدة 18 شهراً بالنسبة للديون التي تفوق 20 مليون دينار.

وعليه يجب أن نذكر أنه بمجرد منح رزنامة الدفع من طرف القابض المختص محلياً يتم تقديم طلب التأجيل للدعوى العمومية مرفقاً بنسخة من هذه الرزنامة إلى وكيل الجمهورية أو إلى قاضي التحقيق أو أمام جهات الحكم المختصة لإدراجها بملف الدعوى. ويتعين في هذه الحالة على القضاة إما:

1- توقيف تحريك الدعوى العمومية إذا كانت على مستوى وكيل الجمهورية؛

2- إلتماس تأجيل الفصل في القضية في حالة وجودها أمام قاضي التحقيق أو أمام جهات الحكم.

وعليه يترتب عن عدم دفع المكلف بالضريبة للإستحقاقين من الرزنامة المتعهد بها مواصلة الدعوى العمومية ضده وهذا بطلب من مدير الضرائب للولاية.

وأخيراً وفي حالة تصفية الدين الجبائي المستحق وفي الآجال المحددة وبعد سحب الشكوى بصفة نهائية من المدير الولائي للضرائب يتعين إتخاذ الإجراءات القضائية التي تفرض نفسها قانوناً بإنقضاء الدعوى العمومية. وبالتالي وبناء على المادتين 20 و 40 من قانون المالية والمذكرتين السالف ذكرهما. يعد الصلح أيضاً من أسباب إنقضاء الدعوى العمومية.

وما تجدر الإشارة إليه أن الصلح في الجرائم الضريبية يكون بعوض أو بدفع المتهم المبالغ المالية المستحقة للإدارة الجبائية كحقوق ورسوم جبائية كاملة. ويشترط أن يتم الصلح بين المتهم والإدارة الجبائية المختصة أن يراعى في ذلك المذكرتين السالفتي الذكر بشأن المبالغ المحددة التي يجب أن يتم الإتفاق والتصالح في نطاقها والمدة المحددة لإتمام الدفع الكلي للحقوق والرسوم الجبائية. وبالتالي ما يمكننا قوله هنا أن الصلح هو تعبير عن إرادة تنتج آثار قانونية ويهدف إلى انقضاء الرابطة الإجرائية للخصومة الجزائية.

إذن فالصلح تعبير عن إرادة فردية بمعنى تخلي الفرد عن الضمانات القضائية التي قررها المشرع بصدد الجريمة التي إرتكبها محققاً تخلي الدولة عن حقها في العقاب وتنقضي بذلك الجريمة. مع العلم أن الصلح يمنح المجال أمام الإدارة الجبائية في أن تحقق غرضها الحقيقي في الردع. إذ يلتزم المخالف بتنفيذ شروط الصلح بمحض إرادته ويستند نظام الصلح من الوجهة القانونية إلى الإعتبارات الملائمة والمتمثلة أساساً في عدم جدوى إضاعة الوقت والجهد والمصاريف وطول الإجراءات الادارية والقضائية ، وهنا يثار التساؤل حول حالتين أساسيتين هما:

الحالة الاولى: هل الصلح أمر وجوبي أو جوازي لمصلحة الضرائب ؟

ذهب أغلب الفقه الى أن النظام الذي تنقضي به الدعوى الجنائية الجبائية إذا دفع المتهم بإختياره مبلغاً معيناً من النقود يندرج تحت ما نسميه بنظام الخضوع الإختياري (L'obligation volontaire). أي الخضوع في أداء هذا المبلغ، وهو النظام الذي عرفته كثير من التشريعات كالقانون الروسي والسويسري والهولندي والفرنسي. بينما قال البعض أن هذا النظام يقف وسطا بين التحكيم والتنفيذ الإختياري المعجل للعقوبة وأن هذا الإنقضاء الإختياري هو إتفاق بمقتضاه تتحول الجريمة التي يعاقب عليها قانون العقوبات إلى مجرد خطأ اداري مما يؤدي إلى إنقضاء الدعوى الجنائية. وان الغرض منه هو توقيع جزاء سريع وفعال ومعتدل. ونشير إلى أنه قيل بأن هذا الخضوع الإختياري ليس صلحاً في حقيقته، لأن الادارة لا تملك قسطاً معيناً من الإختيار إتجاهه وإنما المتهم وحده هو الذي يملك هذا الإختيار بقبول أداء المبلغ الذي تعرضه عليه الإدارة كما هو مجرد في القانون. وبالتالي فهو في حقيقته عمل قانوني من جانب واحد¹.

وبالنظر الى التشريع الجبائي الجزائري نجد أنه حدى حدو الرأي الراجح الذي يرى أن الصلح أمر جوازي للإدارة الجبائية. وبالتالي هي وسيلة يمكن اللجوء إليها في حالة تعهد وإلتزام المخالف على تسديد الحقوق والرسوم الجبائية كاملة وفقاً للرزامة المحددة بالمذكرتين السالفتي الذكر. وكذا نص المادتين 20

¹ احمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 263.

و 40 من قانون المالية السالف الذكر. وبالتالي فإن طلب الصلح الجبائي من طرف المخالف لا يلزم الإدارة الجبائية بالاستجابة له وعدم الرد يعد رفضاً ضمناً.

الحالة الثانية: التساؤل الذي يطرح نفسه هنا هو هل الصلح ينشأ بعد رفع الدعوى أو طلب التنازل عنها أم أن حق المصالحة فيه يتقرر بمجرد وقوع المخالفة قبل رفع الدعوى العمومية؟
إستقر الرأي على أنه طالما للمصالحة الجبائية حق طلب رفع الدعوى العمومية ثم التنازل عنها مقابل التصالح في التعويضات، فيكون من باب أولى أن تتصلح إبتداءً بمجرد وقوع المخالفة دون حاجة إلى رفع الدعوى. وقد أجاز المشرع التصالح في حالة التنازل والإلتزام بالرزنامة المحددة من طرف الإدارة الجبائية والمتهم.

وما تجدر الإشارة إليه أنه يجب أن يصدر الصلح في حدود السلطة التقديرية للإدارة الضريبية هذا من جهة، ومن جهة أخرى لكي ينعقد صحيحاً يجب أن يصدر من هيئة مختصة طبقاً للأساس المقرر بالقانون وأن يتفق الطرفان عليه.

1_ أن يصدر من هيئة مختصة:

نظراً لأهمية الصلح وما يترتب عليه من إنقضاء الدعوى العمومية والجبائية معاً. فإن المشرع أسند إختصاص ذلك إلى المدير الولائي للضرائب¹ وفقاً لأحكام المادتين 20، 40 من قانون المالية لسنة 1998 وكذا المذكرتين الصادرتين في ماي 1999 من وزارة المالية ووزارة العدل السالفتي الذكر. مع مراعاة أنه يجب أن يكون وفقاً للآجال المحددة فيها وبناءً على القيمة المالية الواجب تسديدها كحقوق ورسوم جبائية متملص منها والإلتزام التام بها من طرف الممول أو المتهم محل المتابعة؛

2_ إتفاق الطرفين على الصلح:

ينبغي أن نشير إلى أن الإدارة الجبائية لا تفرض مبلغ المصالحة على المتهم بقرار منها لأنه من الواجب على المكلف بالضريبة سداد ما في ذمته. وبالتالي فهي أمر جوازي للإدارة الجبائية إلا أنها إذا ما

¹ المشرع الجبائي المصري أسند الاختصاص للقيام بهذا الإجراء في أغلب الأحيان الى وزير المالية او من ينوبه او الى المدير العام للإدارة الجبائية المختصة.

تم الاتفاق على وضع رزنامة وتقديم نسخة منها من طرف المدير الولائي للضرائب الى الجهات لرزنامة المتعهد بها مواصلة الدعوى العمومية ضده وهذا بطلب من المدير الولائي للضرائب¹.

وما تجدر الاشارة إليه أنه في حالة تصفية الدين الجبائي المستحق في الآجال المحددة وبعد سحب الشكوى بصفة نهائية من طرف المدير الولائي للضرائب يتعين إتخاذ الإجراءات القضائية التي تفرض نفسها قانوناً بإنقضاء الدعوى العمومية².

وأخيراً تعتبر المصالحة ليست حقاً للمتهم فلا تلزم الادارة الجبائية الاستجابة إليه إذا طلبه المتهم فلها الحق في أن ترفض ذلك ويستمر سريان الدعوى العمومية الجبائية.

¹ فارس السبتي، المرجع السابق، ص ص 264-265.

² المذكرة رقم 99-1438 الصادرة عن وزارة العدل بتاريخ 1999/05/31.

خاتمة الباب الثاني:

نستخلص من خلال هذا الباب الثاني على أنه المكلف بالضريبة المرتكب لجرمة الغش الجبائي وذلك عن طريق التملص أو محاولة التملص بالطرق التدليسة لكل أو جزء من الضريبة الملزم بدفعها. وبالتالي فإن المشرع الجبائي الجزائري سواء فيما يتعلق بالقوانين الموضوعية للجباية أو فيما يتعلق بقانون الإجراءات الجبائية فرض مجموعة من الجزاءات على المكلف بالضريبة المرتكب لهذه الجريمة الجنحية.

فإنطلاقاً من تكييف المشرع لهذه الجريمة (الغش الجبائي) على أنها جنحة يعاقب عليها بعقوبتين: عقوبة جبائية من جهة، وعقوبة جزائية من جهة أخرى، بالإضافة إلى العقوبات التكميلية.

فبالتالي من أجل متابعة مرتكب هذه الجريمة يجب على الإدارة الجبائية إتباع مجموعة من الإجراءات لرفع الدعوى تتمثل أساساً: في الشروط الموضوعية لرفع الدعوى عموماً بالإضافة للشروط الشكلية الأخرى المتمثلة في الشكوى، وأخيراً يبقى للقاضي السلطة التقديرية لتطبيق العقوبة وذلك إما بالأخذ بإحد هاتين العقوبتين الجبائية أو الجزائية أو هما معاً. وما تجدر الإشارة إليه أن المشرع شدد العقوبة على مرتكب هذه الجريمة في حالة العود.

علاوة على ذلك فإن المشرع إنطلاقاً من الأسباب العامة والخاصة لإنقضاء العقوبة وفقاً لما نص عليه المشرع في المادة 06 من ق.إ.ج والتي ينبغي الإستفادة منها من طرف المكلف بالضريبة في حالة إرتكاب جريمة الغش الجبائي.

وأخيراً تعتبر المصالحة كسبب أو حل أخير لإنقضاء الدعوى ليست حقاً للمتهم فلا تلزم الإدارة الجبائية الاستجابة إليه إذا طلبه المتهم فلها الحق في أن ترفض ذلك ويستمر سريان الدعوى العمومية الجبائية.

خاتمة

أخيراً تعتبر جريمة الغش الجبائي من أخطر الجرائم الاقتصادية التي تمس بالاقتصاد الوطني والخزينة العامة للدولة وهذا بدافع العديد من الأسباب المتمثلة في الأسباب السياسية، الاقتصادية، الإجتماعية، المالية علاوة على نقص الوعي الضريبي لكل من المكلفين بالضريبة سواء فيما يتعلق بالأشخاص الطبيعية أو المعنوية بالإضافة إلى هشاشة العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية.

وعليه يرجع سبب انتشار هذه الظاهرة عموماً إلى إخلال المكلف بالضريبة بالوفاء بالتزاماته الجبائية التصريحية أو المحاسبية منها هذا من جهة المكلف بالضريبة. أما من ناحية الإدارة الجبائية فتعد هذه الأخيرة هي الأخيرة مقصرة في مسؤولياتها أو متعسفة فيها خصوصاً فيما يتعلق بالجزاء. أما إخلالها فيتمثل أساساً في إخلالها لسيط رقابتها سواء الشكلية أو الموضوعية على الوثائق بالإضافة إلى أساليب التحقيق (المحاسبي، المعقم، المصوب) أو بواسطة إجراء المعاينة أو عن طريق حق الإطلاع تكتشف أو الطرق الأخرى بواسطة طلب تبرير والتوضيح وهذا من أجل الكشف عن الطرق التدليسية والاحتمالية التي يهدف من خلالها المكلف بالضريبة التملص من دفع الضريبة والتي أوردتها المشرع الجبائي من خلال المادة 34 من ق.إ.ج.ج والتي عدّها على سبيل المثال لا الحصر كما يلي:

- ممارسة نشاط غير مصرح به، إنجاز عمليات شراء أو بيع بدون فواتور؛
- تسليم فواتور وسندات تسليم أو وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية؛
- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمداً؛
- كل مناورة تهدف إلى استعمال طرق تدليسية للتهرب من دفع الضرائب.

وعليه يلاحظ أنه كان من الأجدر بالمشرع من خلال المادة 34 السالفة الذكر تحديد الحالات الغش الجبائي والتي تعتبر ممارسات تدليسية على سبيل الحصر لا المتال وهذا حماية لحقوق المكلف بالضريبة وإحاطتها بحماية قانونية وأكثر ضمان على ماهي عليه الآن من جهة، ومن جهة أخرى حماية المال العام أو الخزينة العمومية للدولة.

وبالتالي فإن الإدارة الجبائية الممثلة في أعوانها المؤهلين الذين لهم على الأقل رتبة مراقب القيام بعملية الرقابة المخولة لهم قانونا بشتى أنواع الوسائل والذي كان من الأجدر توسيع نطاق الأشخاص المؤهلين كما هو الشأن بالنسبة لقانون الرسم على رقم الأعمال هذا فيما يتعلق بالتشريع الجبائي بل ينبغي توسيع مجال الكشف عن الغش الجبائي كما هو منصوص عليه في قانون الإجراءات الجزائية بالنسبة للأشخاص المخول لهم قانونا صلاحية واختصاصات الضبطية القضائية.

ودون خروج عن مجال الرقابة ونخص بالذكر إجراءات المعاينة والذي يعتبر من أهم الإجراءات التي يقوم بها الادارة الجبائية للرقابة بعين المكان لمحات المكلف بالضريبة وذلك من أجل مطابقة وثائقه المحاسبية مع ماهو موجود بمحل ومخازن المكلف بالضريبة وهذا من أجل التحقق من مصداقية وصحة التصريحات المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة للادارة الجبائية. غير أنه يلاحظ بالرغم من الاجراءات المعقدة للمعاينة لإثبات الغش الضريبي إلا أنه يلاحظ أن محاضر أعوان إدارة الضرائب لا تتمتع بأي قوة ثبوتية.

ولعل من أبرز النتائج المتوصل إليها هو أنه نلاحظ ما يلي:

— عدم إستقرار النظام الجبائي وخضوعه إلى العديد من التعديل إذ أنه نجد في كل سنة مالية هناك قانون مالية أصلي بالإضافة إلى قانون مالية تكميلي مما يجعل المكلف بالضريبة يجهل أهم التعديلات والتغيرات الطائفة والتي تجعله في الأخير يسعى إلى التهرب من دفعها؛

— ضعف مستوى موظفي وإطارات الإدارة الجبائية ونقص الكفاءة الناتجة عن ضعف التكوين وقلة التربصات وهذا من أجل مواكبة التغيرات التشريعية الراهنة؛

— عدم توفر الحماية الكافية لأعوان الإدارة الجبائية وهذا من أجل ضمان قيامهم بعملية الرقابة على أحسن وجه؛

— ظهور بعض الآفات بالجرائم المالية الأخرى كالرشوة الناتجة عن غياب الرقابة وعدم تطبيق سياسة الردع ضد أعوان الضرائب؛

وعليه يجب أن نشير إلى أهم الإقتراحات التي نطرحها في هذا المجال والمتمثلة في:

- ضرورة توحيد النصوص التجرىمية والعقابية لظاهرة الغش الجبائي و تنظيمها و وضعها تحت باب خاص في قانون الإجراءات الجبائية، دون وضعها تحت نصوص متفرقة في مختلف النصوص الجبائية؛
- مكافحة مختلف النشاطات التي تزيد من حدة الغش الجبائي والمتمثلة أساساً في: الإقتصاد الموازي والمنافسة غير المشروعة؛
- تكثيف الرقابة على المناطق الحدودية والموانئ من أجل التقليل من إستفحال ظاهرة التهرب الضريبي بصفة عامة الغش بصفة خاصة؛
- تكثيف التعامل بالمحاسبة الإلكترونية وهذا من أجل الحد من التعامل بالفاتورات المزورة والشركات الوهمية التي تتبناها؛
- اللجوء إلى تطبيق نظام الإقتطاع من المصدر (المنبع) من أجل تحسين دور التحصيل الجبائي لصالح الخزينة العمومية؛
- إعطاء بعض الحوافز والإمتيازات الجبائية للملتزمين بواجباتهم التصريحية والمحاسبية وهذا من أجل التقليل من اللجوء إلى ظاهرة الغش الجبائي؛
- فتح مراكز لتكوين إطارات متخصصين في مجال الرقابة الجبائية في كل ولاية وضمان حمايتهم بضمانات كافية للقيام بمهامهم على أحسن وجه؛
- تقريب الإدارة الجبائية من المكلف بالضريبة وهذا لتوسيع نشر الوعي الضريبي لأكثر فئة من المكلفين بالضريبة وتزويدهم بميثاق المكلف بالضريبة الذي يجب أن يتماشى وفقاً للتغيرات والتعديلات الراهنة؛
- ضرورة تكوين قضاة متخصصين في المجال الجبائي وهذا من أجل تسهيل إجراءات المنازعة الجبائية وسهولة الفصل فيها مع تمكين المكلف بالضريبة من محاكمة عادلة؛
- ضرورة وضع تقنين يتضمن قانون العقوبات الجبائي بشقيه الإجرائي والموضوعي وهذا من أجل وضوح الإجراءات المتبعة في المنازعة بالإضافة إلى سهولة معرفة النصوص المطبقة على مختلف الجرائم الجبائية وبالأخص الخطيرة منها والمتمثلة أساساً في جنحة الغش الجبائي.

ونشير أخيراً إلى أن البحث في المجال الجبائي من أهم المجالات الخصبه والتي لم تستوفي حقها من الدراسة والتحليل والتطبيق علاوة على نقص الوعي من طرف المكلفين بالضريبة من جهة، وإنعدام التحسيس والإعلام من طرف الإدارة الجبائية . وبهذا للحد من هذه الظاهرة يجب تقوية علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية مع توسيع دور الحوار من أجل التواصل والحفاظ على الخزينة العامة ومن ثمة النهوض بإقتصاد قوي يقوم بتشجيع المستثمر بدل من فرض عقوبات عليه وردعه لإرتكابه جريمة الغش الجبائي.

قائمة المراجع

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية

I _ المصادر:

_ القراءان الكريم برواية ورش

_ السنة

II _ النصوص القانونية

1_ الدستور الجزائري الصادر بالقانون رقم 16_01 المؤرخ في 06 مارس 2016 المتضمن التعديل الدستوري.

2_ القوانين:

_ القانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم بالقانون رقم 17_11 المؤرخ في 8 ربيع الثاني 1439هـ الموافق 27 ديسمبر 2017، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 76 المؤرخة في 28 ديسمبر 2017م المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

_ القانون رقم 13-07 المؤرخ في 24 ذي الحجة عام 1434 الموافق 29 أكتوبر 2013، المتضمن تنظيم مهنة المحاماة، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 55 المؤرخة في 30 أكتوبر 2013.

_ القانون رقم 08-09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق لـ 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 21 المؤرخة في 23 أبريل 2008.

_ القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008. الصادر في الجريدة الرسمية العدد 82 الصادرة في 31 ديسمبر 2017.

_ القانون رقم 11_16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011، المتضمن لقانون المالية لسنة 2012، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 72 الصادرة في 29 ديسمبر 2011.

_ القانون رقم 15-02 المؤرخ في 15 جون 2015، المتعلق بحماية الطفل، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 39، الصادر بتاريخ 19 جوان 2015.

3_الأوامر والمراسيم :

_الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم بالقانون رقم 17_11 المؤرخ في 8 ربيع الثاني 1439هـ الموافق 27 ديسمبر 2017، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 76 المؤرخة في 28 ديسمبر 2017م المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

_الأمر 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم بالقانون رقم 17_11 المؤرخ في 8 ربيع الثاني 1439هـ الموافق 27 ديسمبر 2017، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 76 المؤرخة في 28 ديسمبر 2017م المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

_الأمر 76-104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة، المعدل والمتمم بالقانون رقم 17_11 المؤرخ في 8 ربيع الثاني 1439هـ الموافق 27 ديسمبر 2017، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 76 المؤرخة في 28 ديسمبر 2017م المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

_الأمر 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم بالقانون رقم 17_11 المؤرخ في 8 ربيع الثاني 1439هـ الموافق 27 ديسمبر 2017، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 76 المؤرخة في 28 ديسمبر 2017م المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

_الأمر 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم بالقانون رقم 17_11 المؤرخ في 8 ربيع الثاني 1439هـ الموافق 27 ديسمبر 2017، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 76 المؤرخة في 28 ديسمبر 2017م المتضمن قانون المالية لسنة 2018.

_الأمر 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 78 الصادرة في 30 سبتمبر 1975.

_الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، الصادر في الجريدة الرسمية 101 المؤرخ في 19 ديسمبر 1975.

_الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975 المتضمن لمخطط الوطني للمحاسبة، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 37 المؤرخة في 27 ربيع الثاني 1395 الموافق لـ 9 مايو 1975م، ومرسومه التطبيقي المؤرخ في 13 جمادى الثانية 1395 الموافق لـ 23 جوان 1975، المعدل والمتمم بالمخطط الوطني للمحاسبة الجديد لسنة 2008.

_ الأمر رقم 15-02 الصادر في 23 يوليو 2015 المعدل والمتمم للأمر رقم 66_155 المؤرخ في 08 يونيو 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية. الصادر في الجريدة الرسمية العدد 40 الصادرة في 23 يوليو 2015.

_الأمر 156/66 المؤرخ في 08 جويلية 1966 المعدل والمتمم، والمتضمن لقانون العقوبات، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 49 المؤرخة في 11 جوان 1966.

_ المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام.

4_ النصوص التنظيمية:

_التعليمية الوزارية رقم 1951 الصادرة في 2005/09/04.

_التعليمية 167 بتاريخ 02/06/1995 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

_المذكرة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب رقم 175 بتاريخ 1999/05/09.

_ المذكرة الصادرة عن مديرية الشؤون الجزائرية وإجراءات العفو لوزارة العدل رقم 1438 الصادرة بتاريخ 1999/05/31.

III_ الكتب:

1_ الكتب العامة:

_ أحسن بوسفيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول 1998، الطبعة الثامنة عشر، دار هومه، الجزائر، 2015.

- أحمد أمّني، شرح قانون العقوبات الأهلي (القسم الخاص)، مطبعة دار الكتب المصرية، د.ب.ن، 1924.
- أحمد ثابت عويضة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري، دراسة مقارنة، دار الكتاب العربي للطباعة والنشر، القاهرة، سنة 1967.
- إدريس النوازي، الإثبات الجنائي لجرائم الأعمال بالوسائل الحديثة، ج1، سلسلة النوازي الإلكترونية(2)، المطبعة والوراقة الوطنية، مراكش، المغرب، 2014.
- المرسي السيد الحجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الضرائب والموازنة العامة، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 2000.
- امزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، د.س.
- أمّين مصطفى محمد، النظرية العامة لقانون العقوبات (ظاهرة الحد من العقاب)، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2013.
- انور طلبة، مجموعة المبادئ القانونية التي أقرتها محكمة النقض خلال خمسة وخمسين عاما (1931 إلى 1986)، ج8، دار النشر للثقافة، القاهرة، مصر، 1988.
- برهماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري (دراسة مقارنة)، دار الجامعة الجديدة، د.ب.ن، 2009.
- جامع أحمد، عالم المالية (فن المالية العامة)، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النشر العربية، القاهرة، مصر، 1975.
- جامع أحمد، علم المالية (فن المالية العامة)، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النشر العربية، القاهرة، 1975.
- جمال سايس، الجرائم الاقتصادية في الإجتهد القضائي الجزائري، منشورات كليك، الجزائر، 2017.
- جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضائي الجزائري، منشورات كليك، 2014، الجزائر،

- حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، د.ب.ن، 2002_2003.
- حسنين ابراهيم صالح عبيد، شكوى المجني عليه (تاريخها، طبيعتها، احكامها)، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، د.س.
- حميد الضباحي، نظرية المالية العامة والسياسات المالية، دار النشر المغربية، الرباط، المغرب، 1982.
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- ر. غارو، موجز الحقوق الجزائية العامة، ترجمة فائز الخوري، المطبعة الحديثة، دمشق، سوريا، 1927.
- رتيب رابح، الممول والادارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1990.
- رضا فرج، شرح قانون العقوبات (الأحكام العامة للجريمة)، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1976.
- رمسيس بهنام، الإجراءات الجنائية-تحليلاً وتأصيلاً- الجزء الثاني، منشأة المعارف الإسكندرية، مصر، 1978.
- سليمان عبد المنعم، النظرية العامة لقانون العقوبات، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، د.ب.ن، 2003.
- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي (من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن)، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2012.
- عبد الحكيم الرفاعي، حسني خلاف، مبادئ النظرية العامة للضريبة، د.د.ن، د.ب.ن، طبعة 1952.
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1972.
- عبد المنعم فوزي، يونس البطريق، المالية العامة، دار المعارف، الاسكندرية، مصر، 1968.
- علي السلمي، السلوك التنظيمي، دار غريب للطباعة، القاهرة، مصر، 1995.
- كريم مفتاح، خصوصية الاثبات في المادة الجبائية، ط1، دار السلام للنشر، الرباط، المغرب، 2016.

- __ ماجد الحلو، القضاء الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
- __ محمد مروان، نظام الإثبات في المواد الجنائية في القانون الوضعي الجزائري، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة وهران_السانيا_ السنة الجامعية 1994_1995.
- __ محمود داوود يعقوب، المسؤولية في القانون الجنائي الاقتصادي (دراسة مقارنة بين القوانين العربية والقانون الفرنسي)، منشورات الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008.
- __ محمود نجيب حسني، النظرية العامة للقصد الجنائي (دراسة تأصيلية مقارنة للركن المعنوي في الجرائم العمدية)، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، د.س.
- __ ممدوح وديع بدوي، دراسات في المالية العامة، دار المعارف، مصر، 1966.
- __ نبيل صقر، التهريب والمخدرات والغش الضريبي، دار الهدى، 2015.
- __ هيثم عبد الرحمان البقلي، الأحكام الخاصة بالدعوى الجنائية الناشئة عن الجرائم الاقتصادية، جامعة القاهرة، مصر، 2005.
- __ إبراهيم الشباسي، الوجيز في قانون العقوبات الجزائرية -القسم العام- دار الكتاب اللبناني، لبنان، د.س.
- __ إبراهيم الشباسي، الوجيز في شرح قانون العقوبات الجزائري(القسم العام)، دار الكتاب اللبناني، بيروت، لبنان، د.س.
- __ إبراهيم حامد طنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، 2006.
- __ أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه وإجتهد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، الجزائر، 1998.
- __ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، دار هومه، الجزائر، 2015.
- __ أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، دار هومه، 2003.

- _أحمد الخليشي، الرشوة من الجرائم الاخلال بالثقة العامة والعبث بأجهزة الادارة العمومية بالمغرب، آفاق الاصلاح، مجلة الأمن الوطني، العدد 198 لسنة 1999، المغرب، 1999.
- _أحمد الخماشي، شرح القانون الجنائي، القسم العام، دار المعرفة، الرباط، المغرب، 1989.
- _أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، د.د.ن، القاهرة، مصر، 1990.
- _أحمد فتحي سرور، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، دار الشروق، بيروت، القاهرة، مصر، 2000.
- _أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون الإجراءات الجزائية، دار النهضة العربية، مصر، 1985.
- _أحمد كمال الدين موسى، نظرية الإثبات في القانون الإداري، مؤسسة دار الشعب، القاهرة، مصر، 1977.
- _أحمد محمد عبد الهادي، الإنحراف الإداري في الدول النامية، مركز الاسكندرية للكتاب، مصر، 1997.
- _أديب الأستانبولي، موسوعة قانون العقوبات السوري والقوانين المتممة له، ج1، ط1، د.د.ن، دمشق، سوريا، 1999.
- _أسامة حسنين عبيد، الصلح في قانون الاجراءات الجزائية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2005.
- _أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- _أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، عمان، الاردن، 2008.
- _السعيد مصطفى السعيد، الأحكام في قانون العقوبات، المطبعة العالمية، القاهرة، مصر، 1952.
- _السعيد مصطفى السعيد، العقوبة، دار الفكر العربي، مصر، د.س.
- _الشوارنجي البشري، جرائم الضرائب والرسوم، دار الجامعات المصرية، مصر، 1972.
- _العرباوي(حسين) وكبير(جلال)، المالية العامة، د.د.ن، مصر، 1994.

- __ العبد صالح؛ الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية-الرقابة الجبائية-المنازعات الجبائية)، ط3، دار هومه، الجزائر، 2008، ص ص 66_67.
- __ الفوس ميخائيل، تعدد الجرائم وأثره في العقوبات والإجراءات، بدون دار النشر، د.ب.ن، 1963.
- __ القرقوري محمد، وعاء ومنازعات الضرائب، مكتبة الأمنية، الرباط، المغرب، 2002.
- __ المرصفاوي حسن صادق، التجريم في تشريعات الضرائب، دار المعارف، مصر، 1963.
- __ أميل أنطوان ديراني، الخبرة القضائية، المنشورات الحقوقية، بيروت، لبنان، 1977.
- __ باسم شهاب، تعدد الجرائم وآثاره الإجرامية والعقابية، مطبعة بيرتي، الجزائر، 2011.
- __ باهر محمدعتلم، المالية العامة، جامعة القاهرة، مصر، 1991.
- __ بدران أبوالعنين، أدلة التشريع المتعارضة، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، مصر، 1977.
- __ براهيم حامد الطنطاوي، الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، د.ب.ن، 2006.
- __ بكوش يحي، أدلة الإثبات في القانون المدني الجزائري والفقهاء الاسلامي، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1982.
- __ بن زارع رابع، المسؤولية الجبائية لمسيرى الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- __ بن شيخ لحسن، مبادئ القانون الجزائي العام، دار هومه، الجزائر، بدون سنة. عبد القادر القهوجي، قانون العقوبات(القسم العام)، الدار الجامعية، د.ب.ن، 1985.
- __ بهنام رمسيس، علم الإجرام والعقاب، ج1، الدار الجامعية، د.ب.ن، 1978.
- __ بوبشير محمد أمقران، النظام القضائي الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.
- __ جرجس يوسف طعمه، مكانة الركن المعنوي في الجرائم الاقتصادية (دراسة مقارنة)، للمؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، 2005.
- __ جلال ثروت، أصول المحاكمات الجزائية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1982.

- جمال نجمي، اثبات الجريمة على ضوء الاجتهاد القضائي (دراسة مقارنة)، دار هومه، الجزائر، 2013.
- جندي عبد المالك، المؤسسة الجنائية، دار العلم للجميع، ج05، بيروت، لبنان، د.س.
- جيلالي بغدادي، الإجتهد القضائي في المواد الجزائية، الجزء الأول، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2002.
- جيلالي بغدادي، الإجتهد القضائي في المواد الجزائية، ج02، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2001.
- حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، مصر، 2005_2006.
- حسين عوض الله (زينب)، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1998.
- حسين فريجة، الاجراءات الادارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر، 1994.
- حبي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية (دراسة تحليلية)، ط1، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، 2000.
- خالد شحادة الخطيب، أحمد زاهر شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
- دمدموم كمال، القضاء العسكري والنصوص المكملة له، دار الهدى، الجزائر، د.س.
- رامى متولي القاضي، الوساطة في القانون الجنائي الإجرائي، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2012.
- رضا فرج، شرح قانون العقوبات الجزائري (الأحكام العامة للجريمة)، الطبعة الثانية، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1976.
- رمسيس بهنام، الجريمة والجرم والجزاء، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر، 1972،
- رؤوف عبيد، أصول علمي الإجرام والعقاب، دار الفكر العربي، د.ب.ن، 1977.

- رؤوف عبيد، مبادئ القسم العام من التشريع العقابي المصري، دار الفكر ، مصر، 1955.
- سامي عبد الكريم محمود، الجزء الجنائي، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 210،
- سليمان عبد المنعم، النظرية العامة لقانون العقوبات، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، د.ب.ن، 2003.
- سليمان عبد المنعم، النظرية العامة لقانون العقوبات، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2006.
- سليمان عبد المنعم، النظرية العامة للعقوبات، دار الجامعة الجديدة للنشر، د.ب.ن، 2000.
- سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004.
- صباح نعوش، المالية العامة ومالية الدول النامية، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، المغرب، 1983.
- صباح نفوس، الضرائب في الدول العربية، المركز الثقافي العربي، بيروت، لبنان، 1989.
- عادل عازر، النظرية العامة في ظروف الجريمة، المطبعة العالمية، د.ب.ن، 1967.
- عايدة الشامي، خصوصية الاثبات في الخصومة الادارية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2008.
- عباس الحسيني، شرح العقوبات الجديد، المجلدان 1 و2_القسم العام والقسم الخاص_، مطبعة الارشاد، بغداد، العراق، د.س.
- عباس متولي حماد، أصول الفقه، دار النهضة العربية، د.ب.ن، 1965.
- عبد الإله أحمد الهلالي، الجريمة ذات الظروف، دار النهضة العربية، د.ب.ن، 1968.
- عبد الحميد الشواربي، التزوير والتزييف مدنيا وجزائيا في ضوء الفقه والقضاء، منشأة المعارف، مصر، 1996.
- عبد الحميد الشواربي، الجرائم التجارية والمالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 1989.

- __ عبد الحميد مكّي، التنازل عن الشكوى كسبب خاص لانقضاء الدعوى الجنائية، دراسة تحليلية تأصيلية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2000.
- __ عبد الحميد مكّي، التنازل عن الشكوى كسبب خاص لانقضاء الدعوى الجنائية، دراسة تحليلية تأصيلية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002.
- __ عبد الرحمان الدراجي خلفي، الاجراءات الجزائية في التشريع الجزائري والمقارن، دار بلقيس، الجزائر، 2016.
- __ عبد الرحمن خلفي، محاضرات في قانون الإجراءات الجزائية، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- __ عبد السلام اديب، السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية، دراسة تحليلية للنظام الجبائي المغربي 1956-2000، الطبعة الاولى، إفريقيا الشرق، المغرب، 1998.
- __ عبد الله أوهايبي، شرح قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار هومو، الجزائر، 2014.
- __ عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، الجزء الأول (الجرم)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- __ عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، الجزء 2، د.م.ج، الجزائر، 1995.
- __ عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات، القسم العام، (الجرم)، ج1، د.م.ج، الجزائر، 1998.
- __ عبد الواحد السيد عطية، مبادئ اقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، بدون بلد، 2000.
- __ عبد الواحد العلمي، المبادئ العامة للقانون الجنائي المغربي، الجزء الثاني، مطبعة النجاح الجديدة، دار البيضاء، المغرب، 1995.
- __ عبود السراج، علم الاجرام وعلم العقاب، الطبعة الثانية، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، د.ب.ن، 1990.
- __ عدنان الخطيب، محاضرات عن النظرية العامة للجريمة، في قانون العقوبات السوري، معهد الدراسات العربية، د.ب.ن، 1957.
- __ عزيز أمزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.

- علي بدوي، الأحكام في القانون الجنائي، ج1، مطبعة نوري، د.ب.ن، 1938.
- علي شمالال، الدعاوى الناشئة عن الجريمة، دار الهدى، الجزائر، 2012.
- علي علي منصور، نظام التجريم والعقاب في الإسلام، المدينة المنورة، د.ب.ن، 1976.
- علي مدجاري، الدولة والادارة بين التقليد والتحديث، دار المنهل، الرباط، المغرب، 1994.
- عناية غاري حسني، النظام الضريبي في الفكر المالي الاسلامي، الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 2006.
- عوض محمد، الأحكام العامة في قانون الإجراءات الجنائية الليبي، المكتب المصري الحديث، 1968.
- عوض محمد، قانون العقوبات (القسم العام)، دار امطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1972.
- غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2006.
- ف.ب. مالکوف، أ.ع تارخانوف، تعدد الجرائم والمسؤولية الجنائية في قانون العقوبات اليمني، ترجمة حسين عبد علي، دار الهمداني، عدن، اليمن، 1985.
- فارس السبتي، المنازعات الضريبية محمد حزة في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومه، الجزائر، 2008.
- فائز الخوري، الحقوق الجزائية، مطبعة الترقى، دمشق، سوريا، 1931.
- فتحي رياض ابو زيد، الصلح كسبب لانقضاء الدعوى الادارية، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر، 2014.
- فتحي سرور، أصول قانون الاجراءات الجزائية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، د.س.
- فرج القصير، القانون الجنائي العام، مركز النشر الجامعي، تونس، 2006.
- فضيل العيش، الصلح في المنازعات الادارية وفي القوانين الأخرى، منشورات بغداددي، الجزائر، د.س.
- فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003.

- لحسين بن شيخ آث ملويا، المنتقى في القضاء العقابي، دار الخلدونية، الجزائر، 2008 .
- مامون سلامة، الاجراءات الجنائية في التشريع المصري، دار النهضة العربية، مصر، 2005.
- مامون سلامة، الإجراءات الجنائية في التشريع المصري، دارالفكرالعربي، مصر، 1988.
- محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- محمد أبوزهرة، أصول الفقه، دار الثقافة العربية، د.ب.ن، د.س.
- محمد الشاوي، جرائم النصب المستحدثة، دار الكتب القانونية، بدون بلد، 2008.
- محمد الفاضل، المبادئ العامة في القانون الجنائي، الطبعة الفنية الحديثة، القاهرة، مصر، د.س.
- محمد زهدور، الموجز في الطرق المدنية للإثبات في التشريع الجزائري، الجزائر، 1991.
- محمد سعيد بوسعدية، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري (المبادئ الدستورية-الأسس القانونية والتنظيمية-أنواع الرقابة ومؤسساتها وآلياتها وقطاعاتها)، دار القصبه للنشر، الجزائر، 2014.
- محمد سلام مذكور، أصول الفقه الإسلامي، دار النهضة العربية، د.ب.ن، د.س.
- محمد شتا ابو أسعد، الدفوع الجنائية، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، د.س.
- محمد عامر(ابوبكر الصديق)، احكام التجريم في قانون الضريبة العامة على المبيعات، دار غريب للطباعة، القاهرة، 1993.
- محمد عوض، جرائم المخدرات والتهرب الجمركي والنقد، د.د.ن، د.ب.ن، 1996.
- محمد مرسي فهمي، وسيد لطفي عبد الله، الضريبة الموحدة على الدخل الاشخاص الطبيعيين و تطبيقاتها العملية، د.د.ن، القاهرة، مصر، 1999.
- محمد مصطفى القللي، المسؤولية الجنائية، مطبعة جامعة، فؤاد الأول، القاهرة، مصر، 1948.
- محمد نيازي حتاتة، جرائم البغاء، مطابع الشعب، القاهرة، مصر، 1961.
- محمدعلي السالم عيادالحلي، ضمانات الحرية الشخصية أثناء التحري والإستدلال في القانون المقارن، مطبعة جامع، الكويت، 1981.

- محمد سليمان موسى، السياسة الجنائية والاسناد المعنوي، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2010.
- محمد نجيب حسني، شرح قانون العقوبات اللبناني-القسم العام- دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1984.
- مصطفى حسن مصطفى، مبادئ علم المالية العامة، الطبعة الاولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، د.س.
- مصطفى كامل، شرح قانون العقوبات العراقي،-القسم العام- ، مطبعة المعارف، بغداد، العراق، 1949.
- ممدوح وديع يدوي، دراسات في المالية العامة، دار المعارف، مصر، 1966.
- مولاي عبد الرحمان أبيلا، الإثبات في المادة الجبائية بين القواعد العامة وخصوصيات المادة(على ضوء الممارسة والإجتهد القضائي)، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2013.
- مولاي ملياني بغداددي، الاجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر، 1992.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومه، الجزائر، 2003.
- نجمة جبري، التلبس بالجريمة وأثره على الحرية الشخصية، دار الجامعة الجديدة، الجزائر، 2010.
- نجمي جمال، دليل القضاة للحكم في الجرح والمخالفات في التشريع الجزائري، ج1، دار هومه، 2014.
- نواف كنعان، القيادة الادارية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1992.
- همام محمد، محمود زهران، الوجيز في إثبات المواد المدنية والتجارية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2003.
- يوسف دلاندة، طرق الطعن العادية وغير العادية في الأوامر والأحكام والقرارات الصادرة أمام القضاء العادي والإداري، دار هومه، الجزائر، 2012.

— يونس مليح، الضمانات المسطرية للملزم في مواجهة الإدارة الضريبية، العدد التاسع، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2016.

2_ الكتب المتخصصة:

— فايز السيد اللماوي. أشرف فايز اللماوي، موسوعة التهرب الضريبي (في جرائم التهرب الضريبي في كافة أنواع الضرائب المباشرة و غير المباشرة و الرسوم المختلفة و تطبيقاتها القضائية و الدستورية)، ج1، ط3، د.د.ن، د.ب.ن، 2010.

— مورييس صادق، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، مصر، 1999.

— نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة (الجريمة الضريبية والتهريب)، دار الهدى، الجزائر، 2013.

— أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، مطابع الأهرام التجارية، قلوب، مصر، 1990.

— الطاهر القضاوي، التهرب الضريبي وسبل الحد منه، الجرائم المالية من خلال إجتهدات المجلس الأعلى، جمعية التكفل الإجتماعي لقضاة وموظفي المجلس الأعلى، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2007.

— جادو، محمد نجيب، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والإقتصادية، دراسة تطبيقية في مصر، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2004.

— حسن الموصفاوي، التجريم في التشريع الضريبي، دار المعارف، مصر، 1963.

— سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008.

_عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري في النظام الضريبي، مطبعة سخري، الجزائر، 2010-2011.

_فايز السيد اللمساوي، أشرف فايز اللمساوي، موسوعة التهرب الضريبي، ج1 مجموعة اللمساوي القانونية، د.د.ن، 2010، ص 6.

_محمد السعيد وهيبة، صور التهرب الضريبي في نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، د.د.ن، القاهرة، مصر، 1963.

_محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2010.

_محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2010.

_ناصر مراد، التهرب الغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، الجزائر، 2004.

3_الرسائل:

_ الطاهر توفيق، إتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، أطروحة لنيل دكتوراه في الحقوق _ شعبة القانون العام_ كلية الحقوق العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية_ أكдал الرباط_، السنة الجامعية 2008_2009.

_ الطاهر توفيق، إتخاذ القرار الجبائي والعدالة الجبائية، أطروحة لنيل دكتوراه في الحقوق _ شعبة القانون العام_ كلية الحقوق العلوم القانونية والإقتصادية والإجتماعية_ أكдал الرباط_، السنة الجامعية 2008_2009.

_ عبد الحق عميمي، أحكام إجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والإجتماعية، جامعة محمد الخامس_ أكдал_ الرباط، السنة الجامعية، 2012/2013.

__ عبد الحق عميمي، أحكام إجتهاد القضاء الإداري المغربي في مادة المنازعات الضريبية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس _أكدال_ الرباط، السنة الجامعية: 2013/2012.

__ عبد الصادق الناصري، ازمة التواصل بين الملزم والإدارة الجبائية، (محاولة نقدية لفهم وتطوير علاقة الملزم بالإدارة الجبائية في المغرب)، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، عين شق، الدار البيضاء، المغرب، الموسم الجامعي 2003-2004.

__ عبد الصمد الفلكي، السلوك الضريبي لدى الملزمين وأثره على تنمية المالية العامة، أطروحة دكتوراه في القانون، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، الرباط، المغرب، السنة الجامعية 2005-2006.

__ أحمد حلبية، التهرب الضريبي وانعكاساتها على التنمية بالمغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، أكادال، الرباط، المغرب، الموسم الجامعي، 2007-2008.

__ الصديق جعوان، إشكالية التهرب الضريبي في المغرب، أطروحة لنيل الدكتوراه في الحقوق، تخصص قانون خاص، كلية العلوم القانونية والاقتصادية، جامعة محمد الخامس، أكادال_ الرباط، المغرب، السنة الجامعية 2001_2002.

__ شمس، جمال فوزي، ظاهرة التهرب الضريبي، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 1982.

__ عبد الفتاح بلخال، المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي، أطروحة دكتوراه، تخصص القانون العام، الجزء الاول، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدارالبيضاء، المغرب، السنة الجامعية 2000-2001.

__ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في فترة 1988_1995، أطروحة دكتوراة دولة مقدمة لمعهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995.

__ فلاح محمد، السياسة الجبائية_الأهداف والأدوات_بالرجوع إلى حالة الجزائر، أطروحة دكتوراة دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005_2006.

__ محمد بدوي يوسف، النظرية العامة للنفو شامل في التشريع المصري، رسالة دكتوراة، جامعة عين شمس، مصر، 1984.

__ مصطفى مصباح وبارة، وضع ضحايا الاجرام في النظام الجنائي، دراسة نقدية للنظام الجنائي في ضوء معطيات علم الضحية، رسالة دكتوراة، كلية الحقوق، الاسكندرية، مصر، 1996.

__ نسرین سعد الديرس، الادارة العمومية والتهريب المغربية واشكالية التواصل، أطروحة دكتوراة، تخصص قانون عام، جامعة محمد الخامس، كلية الحقوق - اكدال - الرباط - المغرب، 2006 - 2007.

4_المجلات والدراسات والمؤتمرات والندوات:

__ فنيش كمال (رئيس الغرفة الثانية لمجلس الدولة)، الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة، مجلة المحكمة العليا_ عدد خاص_ الغش والتهرب الجمركي يومي 13 و 14 نوفمبر 2007، قسم الوثائق، الجزائر، 2009.

__ معاشو عمار، خصوصية اجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي،-

،_____.

__ بوناظور بوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والإجتهد القضائي في الجزائر،-،_____.

__ فنيش كمال، الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة،-،_____.

__ حسن مرشان، الغش الضريبي في القانون المغربي،-،_____.

- معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي،—،
- محمد محمد علي طيطة، التهرب الضريبي،—،
- يلس شاوش بشير، العقوبات الجزائية في المواد الضريبية،—،
- بودالي محمد، أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)،
- ،
- جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، مجلة العلوم القانونية والإدارية، العدد الخامس (05) لسنة 2009، مكتبة الرشد للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
- ناصر مراد، شروط فعالية النظام الضريبي مع إشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الأنظمة الاقتصادية والمحكمة في الإقتصاد العالمي، العدد 06 لسنة 2009، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009.
- أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الإقتصاد الوطني، دراسات إقتصادية، دورية إقتصادية فصلية محكمة تصدر عن مركز البصيرة للبحوث والإستشارات والخدمات التعليمية، العدد 14، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014 .
- أحسن بوسقيعة، الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد 2 لسنة 1994، الجزائر، 1994.
- ، المخالفة الضريبة (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد الأول 1998، قسم الوثائق للمحكمة العليا، الأبيار، الجزائري، 1998.
- سيدا عمر محمد، الجزء المترتب على عدم مسك المحاسبة او رفضها، مجلة مخبر السياحة- السياحة، الاقليم والمؤسسات، للدراسات والبحوث الاكاديمية، مجلة أكاديمية علمية دورية محكمة تصدر عن مخبر السياحة، الاقليم والمؤسسات، جامعة غرداية، العدد 06 ديسمبر 2015، دار صبحي للطباعة والنشر، 2015.

_____، الجزء المترتب عن عدم إستجابة المكلف بالضريبة لطلبات الإدارة الجبائية (دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والتشريع الفرنسي)، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 09 العدد 01 جوان 2016، الجزء B، تصدر عن جامعة غرداية_الجزائر، 2016.

_____، الجزء المترتب على المكلف بالضريبة المعترض على الرقابة الجبائية، مجلة القانون والمجتمع، دورية محكمة في الدراسات القانونية، العدد 09، تصدر عن مخبر القانون والمجتمع بجامعة أدرار، جوان 2017.

_____، ندوة الجمعة: بعنوان: الفرض التلقائي للضريبة، بالجامعة الإسلامية الماليزية، تحت إشراف الأستاذ الدكتور علي عارف، بتاريخ: 2017/02/28، بمناسبة التبرص الجامعي للسنة الجامعية 2016-2017.

_____ لعلاوي محمد جمال. زينات السعيد، التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافة القابلة للإسترجاع في القانون الجزائري_ دراسة تطبيقية على الفارق في معدل الرسم لنشاط الأشغال العمومية والبناء_ مديرية الضرائب لولاية المسيلة_ مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، العدد السادس ديسمبر 2016، جامعة أم البواقي، 2016.

_____ عبد الله الأحمد، الغش الجبائي، المجلة القانونية التونسية، العدد 1 و2، مركز الدراسات والبحوث والنشر، 1992.

_____ عبد الرحمان أبليل، الغش الضريبي بين التجريم وعدمه، مجلة المعيار، العدد 35 يونيو 2006، ص 39.

_____ محمد المقريني، جريمة التهرب الضريبي، الملف، مجلة قانونية تصدر كل ستة أشهر، العدد 21 أكتوبر 2013، المغرب، 2013.

_____ عادل الشاوي، جريمة الغش الضريبي(دراسة في القانون المغربي)، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، سلسلة دراسات وأبحاث، منشورات مجلة القضاء المدني، د.س.

__ عبد الغني خالد، المسطرة في القانون الضريبي المغربي، مطبعة دار النشر المغربية، عين السبع _الدار البيضاء_، المغرب، 2002.

__ محمد أنتك، تأملات حول المقتضيات الجنائية في المادة الضريبية، التواصل القضائي، مجلة فصلية قانونية وقضائية متخصصة، العدد 1 لسنة 2012.

__ لبيبة جوامع، مساهمة تطبيق المراجعة الجبائية لتفعيل حوكمة الشركات (الغش والتهرب الضريبي)، _دراسة مقارنة بين الجزائر والمغرب_ مجلة القانون التجاري، العدد 1 لسنة 2014، مطبعة الامنية، الرباط، 2014.

__ السعدية جماني، الخبرة القضائية في المادة الضريبية، العدد 05، لسنة 2014، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، مطبعة الأمنية_الرباط_، المغرب، 2014.

__ احمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والادارة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية والادارية، العدد 35، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، سبتمبر 2013.

__لونيس عبد الوهاب، حماية حقوق وحرريات المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مجلة القانون والمجتمع والسلطة، العدد 5، جامعة وهران 2 محمد بن أحمد، 2016.

__ بن النصيب عبد الرحمن، العدالة التصالحية البديل للعدالة القضائية، مجلة المفكر، تصدر عن كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، العدد 11، سبتمبر 2014.

__ البر الحسين، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، التهرب الضريبي بالمغرب، العدد الثاني، الرباط، المغرب، 2013.

— عبد الرفيع بوداز، تجريم الغش الضريبي وحدود الإدارة السياسية بالمغرب، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 20 لسنة 2012، طبع بمساهمة مؤسسة هانس سايدل الألمانية، المغرب، 2012.

— رضوان عني، التهرب الضريبي (دراسة قانونية سوسيلوجية)، المنارة، مجلة علمية فصلية تعنى بالدراسات القانونية والإدارية، العدد 12 لسنة 2012، د.ب.ن، 2012.

— عبد الإله الأحمدى، الغش الجبائي، المجلة القانونية التونسية، العدد 1 و2 لسنة 1992، د.د.ن، د.ب.ن، 1992.

— رحال نصر، الضغط الضريبي كحافز للتهرب والغش الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد الثامن عشر، 2013، مطبعة الآفاق، غرداية، الجزائر، 2013.

— يوسف عاشور، الغش الضريبي، مجلة البحوث والدراسات العلمية، العدد 07 لسنة 2013، د.د.ن، د.ب.ن، 2013.

— رابح بن زارع، التحويل غير المباشر لأرباح الشركات نحو الخارج، (التواصل) مجلة العلم الإنسانية والإجتماعية، مجلة محكمة، العدد 28، تصدر عن جامعة باجي مختار _عنابة_ الجزائر، 2011.

— سليم كمون، الإختبار في المادة الجبائية، مجلة القضاء والتشريع، العدد 03، مركز الدراسات القانونية والقضائية، وزارة العدل، مارس 2011.

— أحمد الصايغ، تعامل القاضي الإداري مع ظاهرة التهرب الضريبي، العمل القضائي والمنازعات الضريبية، أشغال اليومين الدراسييين 28 و29 مارس 2005، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2005/8، مطبعة إليت، المغرب، 2005.

— أغليس بوزيد، تلازم مبدأ الإثبات الحر بالافتناع الذاتي للقاضي الجزائري (دراسة تحليلية مقارنة بين القانون الجزائري والقانون المصري وبعض القوانين العربية)، دار الهدى، الجزائر، 2010.

- أحمد الورفلي، القاضي والزجر الجبائي، مجلة القضاء والتشريع، العدد3، وزارة العدل وحقوق الإنسان— مركز الدراسات القانونية والقضائية— تونس، 2007.
- طارق السلومي، تجريم الغش في المادة الضريبية، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد السادس، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2014.
- البر الحسين، التهرب الضريبي بالمغربي، السلسلة المغربية للعلوم والتقنيات الضريبية، العدد الثاني، يناير 2013، طوب بريس، الرباط، المغرب، 2013.
- رفيق محمد الجزيري، التهرب الضريبي، مجلة الإقتصاد والمحاسبة، العدد 365، آيار 1978، القاهرة، مصر، 1978.
- موسى جمال الدين، نحو نظرية إقتصادية عامة في التهرب الضريبي، مجلة البحوث القانونية الاقتصادية، العدد18 أكتوبر1995، كلية الحقوق، جامعة منصور، د.ب.ن، 1995.
- أكرم زايدان، سيكولوجية المال، هوس الثراء وأمراض الثروة، بسلسلة عالم المعرفة، العدد 351 مايو، 2008، اصدارات المجلس الوطني للثقافة والفنون والاداب، د.ب.ن، 2008.
- البرعي، عزت عبد الحميد، ظاهرة التهرب الضريبي بين الاطار النظري والواقع التطبيقي، دراسة نظرية تحليلية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 03 لسنة 1992، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، د.ب.ن، 1992.
- فتحي همام محمود، التهرب الضريبي، مجلة الإقتصاد والمحاسبة، العدد351، آذار 1977، القاهرة، مصر، 1977.
- محمد الحلاق، آثار التهرب الضريبي من الناحية الإقتصادية، مجلة الإقتصاد، دمشق، العدد 310، تشرين الثاني 1989، د.د.ن، سوريا، 1989.
- محمد فيصل كريش، الإدارة الضريبية والتهرب الضريبي، مجلة الإقتصاد، العدد213، تشرين أول 1998، دمشق، سوريا، 1998.
- أحمد حضراتي، النظام الجبائي المحلي على ضوء التشريع المغربي والمقارن، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، دار النشر المغربية، المغرب، 2001.

— محمد شكيري، القانون الضريبي، سلسلة مؤلفات أعمال جامعية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 49 لسنة 2005، مطبعة معارف الجديدة، الرباط، المغرب، 2005.

— عصام القرني، المرتكزات الكبرى للإصلاح الضريبي بالمغرب، المنازعات الضريبية وتحصيل الديون العمومية، ج1، سلسلة دراسات وأبحاث جبائية، مجلة القضاء المدني، مطبعة المعارف الجديدة، الرباط، المغرب، 2015.

— يوسف عاشور، الغش الضريبي، مجلة البحوث والدراسات العلمية، العدد 07 لسنة 2013، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدينة، 2013.

— بثينة المرتجي، آثار الغش الضريبي ووسائل الحد منه، المجلة المغربية للدراسات والاستشارات القانونية، العدد المزدوج 2_3، مطبعة الأمنية، الرباط، المغرب، 2012.

— خواص محمد الطاهر، الدعوى الجزائية في مادة الضرائب، مجلة تصدر عن منظمة المحامين ناحية تيزي وزو، العدد 8 ديسمبر 2009، الجزائر، 2009.

— تمازي مولاي الحسن، الإصلاح الجبائي المغربي واستراتيجية تحقيق التنمية البشرية المجلة الغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 69، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعة الرباط، المغرب، 2006.

— غيثة الحاتمي، الضريبة العامة على الدخل في إطار العدالة الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، العدد 04، سلسلة مؤلفات وأعمال جامعية، الرباط، المغرب، 1996.

— مقني بن عمار، مفهوم الجريمة الاقتصادية في القانون المقارن، دراسات قانونية، دورية فصلية تصدر عن مركز البصيرة للبحوث والإستشارات والخدمات التعليمية، العدد 11 ماي 2011، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

— عبد العزيز أمقران، الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، مجلس الدولة ومنشورات الساحل، الجزائر، 2003.

— سعاد بنور، العمل القضائي في المادة الجبائية، دراسة تحليلية: قانونية، فقهية و قضائية مع أحدث الاجتهادات القضائية الصادرة عن المجلس الأعلى، ط1، دار القلم، الرباط، المغرب، 2003.

- معاشو عمار، مجلة المحكمة العليا، قسم الوثائق، الأبيار، الجزائر، 2009.
- عارف منور عبد الرحمان السعيدة، دور الاثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الاردني، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد العشرون، العدد الثاني، عمان، الاردن، 1985.
- سالم محمد الشوالكة، التهرب الضريبية على الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، العدد الرابع لسنة 2002، مجلس النشر العلمي، الكويت، 2002.
- الرفافة وتاب، الفاتورة ودورها في محاربة التهرب الضريبي، الملف، مجلة قانونية تصدر كل أربعة أشهر، العدد الخامس لسنة 2005، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، المغرب، يناير 2005.
- نشرة القضاة، عدد خاص، وزارة العدل، 1982.
- خالد سعد زغلول حلمي، بحث التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الوافدة، ورشة عمل التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، القاهرة، مصر، 09-11 نوفمبر 1993.
- فريد رلك شيايد، دوميتك انستي، الإختيار وراء الظلال، نمو الإقتصاد الخفي، سلسلة قضايا إقتصادية، تقارير صادرة عن صندوق النقد الدولي، مارس 2002.
- حنا، نعيم فهميم، النظام الضريبي في مصر، ملامح التطوير وأفاق المستقبل، المؤتمر الضريبي الثامن، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر، يومي 11-12 مايو 1997.
- عبد الرزاق إبراهيم علي، التهرب الضريبي والبعد الأخلاقي للضريبة، مؤتمر الضرائب على الدخل، جامعة الإسكندرية، مصر، 2001.
- حسن بيوض، تجريم التهرب الضريبي، الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، العدد 16، مطبعة المعارف الجديدة_الرباط_المغرب، 2011.
- أحمد الورفلي، تويل قواعد القانون الجبائي، مداخلة أقيت في دورة دراسية نظمها المعهد الأعلى للقضاء يومي 19 و 20 فيفيري 1998، دراسات في القانون الجبائي، تونس، 2003.

__ محمد السباعي، دور القضاء في تحقيق التوازن بين حقوق الملزم وواجباته في الميدان الجبائي، الندوة الوطنية حول موضوع: الإشكالات القانونية والعملية في المجال الضريبي، دفاتر المجلس الأعلى، عدد 2011/16، مطبعة المعارف الجديدة _الرباط_ 2011.

__ التهامي القايدي، أسباب و علل التهرب الضريبي على ضوء العمل القضائي، المنازعات الانتخابية و الجبائية من خلال اجتهادات المجلس الأعلى، الندوة الجهوية السادسة، المركب الرياضي و الاجتماعي لبنك المغرب 10-11/05/2007، جمعية التكافل الاجتماعي لقضاة و موظفي المجلس الأعلى، الرباط، 2007.

5_ الأحكام القضائية:

__ نقض فرنسي صادر في 13 نوفمبر 1989.

__ قرار المحكمة العليا، الغرفة الإدارية المؤرخ في 27/01/1997، ملف رقم 62575، قضية (ز.م) ضد نائب مدير الضرائب لولاية الأغواط، نائب مدير الضرائب لولاية غرداية، المجلة القضائية العدد 04 لسنة 1992.

__ قرار مجلس الدولة رقم 153783 الصادر بتاريخ 22/02/1999.

__ قرار المحكمة الإدارية، الملف رقم 051895، بتاريخ 08/04/2010.

__ قرار المحكمة العليا الملف رقم 828 / 18، الصادر عن الغرفة الجنائية بتاريخ 17/04/1979.

__ قرار المحكمة العليا الصادر عن الغرفة الجنائية بتاريخ 18/06/1991 الملف رقم 92.261، المجلة القضائية العدد 03 لسنة 1993.

__ قرار المحكمة العليا الصادر عن الغرفة الجنائية بتاريخ 12/06/1984 الملف رقم 917 .35.

__قرار المحكمة العليا الصادر عن الغرفة الجنائية بتاريخ 1975/04/22 الملف رقم 132 .10.
__قرار المجلس الأعلى للقضاء رقم 55291 بتاريخ 1989/02/28.
__قرار المجلس الأعلى للقضاء الصادر بتاريخ 1984/04/03، الملف رقم 27850، المجلة القضائية
لسنة 1989.

6_ الوثائق:

__ الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، منشورات الساحل، الجزائر، 2002.
__ المديرية العامة للضرائب (مدير المنازعات)، اجراءات تسير المنازعات الجزائرية، مركز الضرائب،
الجزائر، 2012.
__ قرارات المحكمة العليا الفاصلة في القضايا المتعلقة بالغش الجبائي، وزارة المالية، المديرية العامة
للضرائب، مديرية المنازعات، المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية، ماي 2008.

_ Bibliographie en langue Française

1- Ouvrages généraux :

_T. LAMBERT, *Les sanctions pénales fiscales*, L'harmattan, Paris, 2007.

_____, *Redressement fiscal*, 2^{ème} éditions, economica, Paris, 1988 .

_Abderraouf YAICH, Manuel de fiscalité, la doctrine administrative en matière de contrôle fiscal et de contentieux de l'impôt, Edition Raouf YAICH, Sfax (TUNISIE), Mars 2009.

_Christian LOPEZ, Droit pénal fiscal, Edition L.G.D.J, paris, 2012.

_ Christian Lopez et jacques DELGA, la facturation de Complaisance dans les entreprises, l'Harmattan, paris, France.

_Bernard Plagnet, Droit public, Droit financier, Droit fiscal, Sirey,1992.

_ Georges DEPUYDT, Fiscalité Algérienne, S.N.E.D, Alger, 1972.

_ Maurice COZIAN, Contrôle fiscal, Comment s'y Préparer, Dunond, Paris, 1995.

_ Maurice COZIAN, Précis de fiscalité des entreprises, Litec, Paris, 1991.

_ Pierre BELTRAME, La fiscalité en France, EHACHETTE, Paris, 1993.

_ Jean-Yves MERCIER. Bernard PANGET, L'impôt en France, Traité de fiscalité, Occasion, 1997.

_ Jacques GROSCLAUDE. Philippe MARHESSOU, Procédures fiscales, DALLOZ, 2004.

_ Charles AIME. Marc ROCHEDY, Droit fiscal, DALLOZ, Paris, 2000.

- _Colin et Capitant, cours élémentaire de droit civil, tome2, paris, 1948.
- _ Jean Pradel, droit pénal économique, Mémentos, Dalloz, paris, 1982.
- _ Ministère de l'économie *Précis de Fiscalité*, livre 07, D.G.I, 2004.
- _ J. BRUROM, *Le contrôle Fiscal*, édition L.G.D.J, paris, 1991.
- _ F. LEFEBVRE, *Contrôle fiscal*, édition Lefebvre, paris, Aujourd'hui au 1^{er} janvier 1992.
- _ J. P. CASIMIR, *Contrôle fiscal*, droit, garanties et procédures, 7^{ème} Editions, groupe revue Fiduciaire, 2000.
- _ J. LAMARQUE, *Livre des procédures fiscales*, Dalloz, 1999.
- _ Jean LAMARQUE, Code de procédure fiscale, Edition DALLOZ, 2009.
- _Gérard ZAQUUIN, Code général des impôts, DALLOZ, Edition 2009.
- _ Jean Chmidt, L'entreprise devant l'impôt, Bordas connaissance, 1972
- _ Habib aya di, Droit fiscal, C .E.R.P, Tunis, cartage, 1989
- _ Andrée Baril Ari, lexique fiscal, 2ème Edition, Dalloz, paris, 1992.
- _ Detahay thomes, le choisc de la vie la moins imposée,

- Brylant, Bruxelles, 1977.
- _ B.N.A, Fiscalité de l'entreprise, tome2, collction juris group, 1992.
 - _ J. Lamarque, livre des procédures Fiscales, Dalloz, 1999.
 - _ Maurice Coziane, Précis de la fiscalité de l'entreprise, édition litec, 1990.
 - _ Paul Marie gaudemet, précis de finances publiques, Montchrestien, paris, 1970.
 - _ J.C.Matinez, lettre ouverte aux contribuables, collection "lettre ouverte".
 - _ Hubert Brochier et pierre Tabatoni, économie financiere, presses universitaires de France, 1963.
 - _ Abde Elhamid ElGadi, une fiscalité moderne pour une entreprise performant face au defi de la mondialisation, omnia, Rabat, 1999.
 - _ Pierre Dimalta, droit fiscal pénal, presses universitaires de France, paris, 1992.
 - _ M BOUVIER, a Intradiction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt, 3.éd, L.G.D.J, 2000.
 - _ J.P.Casimir, *Contrôle fiscale, (droits,granties et procédures)* , 7 édition, groupe revue Fiduciaire.
 - _ J.LAMARQUE, *Livre des procédures fiscales*, Dalloz, 1999.

_ Philippe Bern, la nature juridique des contentieuses de l'imposition, librairie générale de droit et de jurisprudence, paris, 1972,

_ Kandil otmane, Théorie Fiscale et développement économique, Algérienne, SNED, Alger, 1970.

_ Jean pradel et Michel et Michel danti _ Juan, droit pénal, spécial, cujas, 2004.

__ Jean larvuiet et PH LILPPE Conte, droit pénal des affaires, Armand colin, refondue, 1998.

_ Wilfrid jean Didier, droit pénal des affaires, 2^{ème} édition, Dalloz, paris, 1996.

_ Gros Claude et ph .Marches sou, droit fiscal général, Dalloz, 5^{ème} édition, 2005.

_ Monique Hi nard Anne Christine, comptabilité et Fiscalité, PUF, 1989.

_ Charles aimé et marc rochady, droit fiscal, éditions Dalloz, paris, 1993.

_ Gilles Moel, la réclamation préalable devant le service des impôts, L .G.D.J. 1985.

_ E.DISLE, J. SARAF, DECF1, *Manuel et application droit fiscal*, (c) dunod, paris, 2005.

2- Ouvrages spéciaux :

_ Questions de fiscalité internationale, L'évasion et la fraude fiscales internationales, OCDE, paris, 1987.

_ ANDRE MARGAIRAZ, La fraude fiscale et ses succédanés, Comment on échappe à l'impôt, Edité par: André Margairaz (Suisse).

_ Célestin FOUMDJEM, Blanchiment de Capitaux et Fraude Fiscale, L'HARMATTAN, Paris, 2011.

_ Jean-Luc SIRGUET, Emmanuelle FERNANDEZ, Lydia KOESSLER, Le contrôle interne bancaire et la fraude, Dunod, Paris, 2006.

_ Margairaz André, La fraude et sert succédanés comment échappe à l'impôt, édition blonay, Suisse, 1988.

_ Rosier(c), la fraude fiscale, France, juin, 1989.

_ Martinez Jean Claude, la fraude fiscale, P.U.F, paris, 1984.

_ André Margairaz, La Faraude Fiscale ET ses succédanés, Collection de la nouvelle ecole de lausanne, suisse, 2^{ème} édition corrigée, 1977.

_ Mohammed abouallassan, La fraude Fiscale, Alhelal alarabia, rabat, Morco, 1996.

_ Taddel Bruno, la fraude fiscale, libraires technique, paris, 1974.

_ Bruno Taddel, la fraude fiscale, librairie technique, droit, Paris, 1974.

_ Mohamed BOUCHARÉB, L'état de la fraude fiscale au Maroc, 14/6/2004.

3-Thèses:

- D. BERANGER, *La preuve en matière fiscale*, Thèse de doctorat, Université de droit, d'économie des sciences d'Aix Marseille, 1992.

_ Mohamed BOUCHARÉB, L'état de la fraude fiscale au Maroc, Thèse pour obtenir le grade de docteur en droit, Université paris panthéon_ Sorbonne, 2004.

4- Articles et colloques :

4_1_ Articles de revues spécialisées :

- DR. TAIFOUR, cour « *Procédure de redressement fiscal* ».
I.N.F, 1997.

_ J.MOLINIER, *La preuve en droit fiscal français*, *Revue juridique et politique*, IDEF, n° 1-2 1985.

_ Taha oudghiri, *Corruption et finances publiques*, le cas du Maroc, revue Française des finances publiques, (R.F.F.P) N 69, Mars 2000.

_ Cristophe de la Mardière, R,F.F.P, N071, Septemebre 2000, L.G.D.J, 2000.

_ G. bachelier, Les sanctions fiscales constituent une catégorie particulière de sanctions administratives), les sanctions fiscales dans la jurisprudence du conseil d'état R.F.P, n°65, L.G.D.J, 1999.

_ Renaude Salomon, Droit pénal fiscal (juin_ aout 2009), revue de droit Fiscal, n39 septembre 2009.

_ Olivier Fouquet, Fraude à la loi : l'explicitation du critère « subjectif », revue de droit Fiscal, n39 septembre 2009.

4_2 _ Colloque :

_ Maurice Cozian, L'application du droit pénal en Matière Fiscale, Colloque de la société de droit fiscal (4_5 Décembre 1980, Aix_en_provence, presses universitaires d'Aix Marseille, Université de droit, d'économie et des sciences d'Aix Marseille, 1982.

_ H.benaissa, chef de brigade de véification, les methods utilisées pour la reconstitution des chiffres d'affaires, colloque international d'université d'Oran, la vérification de comptabilité (étude comparée), du 04 au 05 février, 2007.

_ B.YELLES, le fichier nationale des fraudeurs, Réflexions sur la loi 09_03 relative à la protection du consommateur et à la répression n des fraudes, Colloque national, Organisent par : Laboratoire du droit économique et environnement, La faculté de droit et sciences politiques, université d'Oran, 11 Mai 2001.

_ Roland gressberger, 3ème congré international sur la criminologie, londres, 12 au 18 septembre 1955.

_ Y.de GIVRE, la nature juridique des sanctions, in droits du contribuable, état des lieux et perspectives, coll. Entreprise et perspectives, 2002.

_ J. Rivero, les libertés publiques, 1,1,8 éme éd, colloque, themis, 1997.

_ T .Lambert, les sanctions administratives fiscales, aspects de droit comparé, coll. finances publiques, harmattan, paris, 2006.

_ P di MALTA, Droit fiscal pénal, Coll. Fiscalité, P.U.F, 1992.

5- Jurisprudence :

_ Crim 8 juin 19974, Bull N 209.

_ Crim 22 mai19975, Bull N129.

_ C.E avril 1978 n°2381 et 8416, 7°et 8°s.-s.; R.J.F 6/78, n°228.

_ CE 10 juin 1983, n°2650. 7° et 9, s,s;R.J.F.8-9 /83 N. 933.

_ C.E. 1^{er} juillet 1983, n°22552, 7° et 8° s.s;R.J.F 10/83 N°1098.

_ CE 14 févr. 1983.req. n° 25.883 : R.J.F. 1983, p.245.9 mars 1983, req.n° 25.355 : Dr. Fix.1983, c 1828, conl schricke ; R.J.F 1983.

_ C.E. 4 / 11/1983 n° 29288 R.J.F. 1/84 n° 77.

C.E 6/06/1984 n° 38811 R.J.F. / 8- 9 / 84 n° 1014 ; D.F.84 n° 42.

_ CE. 22 juin 1984, n°33858, R.J.F, 1984, 8-9, comm. 927.

_ CE. 28 sept .1985 n°44514, R.J.F, 1988, 11, comm. 1185.

_ C.E, 1^{er} juillet 1987, req n°52, 984.DF 1987. C2096.

_ CE 14 juin 1989 req, n°66 – 089; R.J.F 1989.

_ C.E.06/10/2000.www.Fiscale online.com/ juris.

6- Textes législatives et réglementaires :

_ MF/DGI/DRV. Note n° 2013, du 04/10/2004 (Modalités de mise en œuvre du droit de visite).

_ Circulaire n°6.ME/DE/DEILLE 90 du 17 février, 1990.

7- Documentation fiscale :

_GUIDE PRATIQUE DU CONTRIBUABLE, Collection fiscalité, 2001.

_ MF/DGI, *Guide du vérificateur*, de comptabilité, DGI / DRV /, édition Alger priant, 2001.

_ Dictionnaire Fiduciaire Fiscale, 11 éditions, les publications Fiduciaires, SA, 1996.

8- Sites Web :

_Www. Impôt. D.Z.

_Www. Mémoire online. Com.

الفهرس

الآية

إهداء

كلمة شكر

قائمة أهم المختصرات

أ.....	مقدمة.....
08.....	الباب الأول: النظام القانوني لجريمة الغش الجبائي.....
09.....	الفصل الأول: ماهية الغش الجبائي.....
10	المبحث الأول: مفهوم الغش الجبائي.....
10	المطلب الأول: تعريف الغش الجبائي.....
21.....	أولاً: الغش الجبائي من حيث طبيعته أو جسامة المخالفة.....
24.....	ثانياً: الغش الجبائي من حيث المقدار (الكم).....
26.....	ثالثاً: الغش الجبائي من حيث الإختصاص الإقليمي (النطاق الجغرافي).....
31.....	المطلب الثاني: أسباب وآثار الغش الجبائي.....
32.....	الفرع الأول أسباب الغش الجبائي.....
72.....	الفرع الثاني : آثار الغش الجبائي.....
73.....	أولاً: الآثار المالية للغش الجبائي.....
75.....	ثانياً: الآثار الاقتصادية للغش الجبائي.....
78.....	ثالثاً: الآثار الاجتماعية للغش الجبائي.....
79.....	المبحث الثاني : أركان جريمة الغش الجبائي.....
80.....	المطلب الأول: الركن الشرعي والمادي.....
81.....	الفرع الأول: الركن الشرعي.....

89.....	الفرع الثاني : الركن المادي.....
113.....	المطلب الثاني: الركن المعنوي.....
124.....	الفصل الثاني: آليات البحث والتحري لإثبات الغش الجبائي.....
126.....	المبحث الأول: آليات البحث والتحري.....
127.....	المطلب الأول: آليات البحث والتحري بواسطة إجراءات التحقيق والمعاينة.....
127.....	الفرع الأول: أساليب التحقيق.....
137.....	الفرع الثاني: حق المعاينة.....
143.....	المطلب الثاني: آليات البحث والتحري بواسطة آليات الرقابة الأخرى.....
144.....	الفرع الأول: حق الاطلاع.....
152.....	الفرع الثاني : حق طلب التوضيحات والتبريرات.....
162.....	المبحث الثاني: إثبات الغش الجبائي.....
163	المطلب الأول: وسائل الإثبات العامة.....
169.....	المطلب الثاني: وسائل الإثبات القضائية.....
169.....	الفرع الأول: التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق (التحقيق المضاد).....
171.....	الفرع الثاني: الخبرة كوسيلة إثبات للغش الجبائي.....
181.....	الباب الثاني: الجزاء المترتب على جريمة الغش الجبائي.....
182.....	الفصل الأول: إجراءات المتابعة القضائية.....
183.....	المبحث الأول: إجراءات سير الدعوى أمام القضاء.....
184.....	المطلب الأول: تقديم الشكوى.....
186.....	الفرع الأول: الشروط الشكلية للشكوى.....
195.....	الفرع الثاني: الشروط الموضوعية للشكوى.....
213.....	المطلب الثاني: سحب الشكوى.....

214.....	الفرع الاول: سحب التنازل عن الشكوى وتمييزه عن بعض المفاهيم المشابهة.
215.....	الفرع الثاني: القواعد الاجرائية للتنازل عن الشكوى
222.....	المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة أمام الجهة القضائية المختصة.
222.....	المطلب الأول: الإجراءات المتبعة أمام محكمة الجناح.
223.....	الفرع الأول: الإختصاص المحلي المختص في الجريمة بالنظر.
234.....	الفرع الثاني: إخطار جهات الحكم.
243.....	الفرع الثالث: إجراءات سير المحاكمة أمام محكمة الجناح المختصة.
248.....	المطلب الثاني: إجراءات الطعن في الحكم.
248.....	الفرع الأول: طرق الطعن العادية.
251.....	الفرع الثاني: طرق الطعن غير العادية.
253.....	الفصل الثاني: العقوبات المطبقة على جريمة الغش الجبائي.
253.....	المبحث الأول: أنواع العقوبات المطبقة على جريمة الغش الجبائي.
254.....	المطلب الأول: العقوبات الجبائية والجزائية.
255.....	الفرع الاول: العقوبات الجبائية.
269.....	الفرع الثاني: العقوبات الجزائية.
277.....	المطلب الثاني: تهديدية ومهنية.
278.....	الفرع الأول: عقوبات تهديدية.
282.....	الفرع الثاني: عقوبات مهنية.
288.....	المبحث الثاني: ضوابط تحديد عقوبة الغش الجبائي.
288.....	المطلب الأول: الظروف المتعلقة بالجريمة.
325.....	المطلب الثاني: إنقضاء الدعوى العمومية.
326.....	الفرع الأول: الأسباب العامة لإنقضاء الدعوى العمومية.

342.....	الفرع الثاني: الأسباب الخاصة بإنقضاء الدعوى العمومية.....
353.....	خاتمة الباب الثاني.....
354.....	خاتمة.....
360.....	قائمة المراجع.....
398.....	الفهرس.....