



## مذكرة بعنوان:

# مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي

مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في تخصص قانون الأعمال

إشراف الأستاذة:

د/ بوعقبة نعيمة

من إعداد الطالبتين:

-نوري فاطمة الزهرة

-فريج أسماء

## لجنة المناقشة

الصفة	الهيئة المستخدمة	الرتبة	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة الشاذلي بن جديد	أستاذ محاضر-ب	زاني محمود
مشرفا ومقررا	جامعة الشاذلي بن جديد	أستاذة محاضر-ب	بوعقبة نعيمة
ممتحن	جامعة الشاذلي بن جديد	أستاذة مساعد-أ	قريمس سارة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

Minister de L'enseignement Supérieur

Et de La Recherche Scientifique

Université el tarf

Faculté de Droit et des Sciences Politiques

Département de Droit



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

المرجع: القرار الوزاري رقم 933 المؤرخ في 28 جويلية 2016 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقات العلمية ومكافحته .

## تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية

أنا الممضي أدناه،

السيد (ة) : .....نوري فاطمة الزهرة.....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: .....817497.....

الصادرة بتاريخ: .....2010/09/29.....

عن دائرة: .....الطارف.....

المسجل بكلية : .....الحقوق والعلوم السياسية.....قسم:.....الحقوق.....

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج ماستر عنونها:

.....مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي.....

أصرح بشرفي أنني التزمت بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المنهجية  
والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: .....2020/10/19.....

إمضاء المعني

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

Minister de L'enseignement Supérieur

Et de La Recherche Scientifique

Université el tarf

Faculté de Droit et des Sciences Politiques

Département de Droit



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشاذلي بن جديد - الطارف

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

المرجع: القرار الوزاري رقم 933 المؤرخ في 28 جويلية 2016 المحدد للقواعد المتعلقة بالوقاية من السرقات العلمية ومكافحته.

## تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية

أنا الممضي أدناه،

السيد (ة) : .....فريخ أسماء.....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: .....110606824.....

الصادرة بتاريخ: .....13 سبتمبر 2018.....

عن دائرة: .....بوثلجة ولاية الطارف.....

المسجل بكلية : .....العلوم والحقوق السياسية.....قسم: .....الحقوق.....

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج ماستر عنونها:

.....مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي.....

أصرح بشرفي أنني التزمت بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المنهجية  
والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: .....2020/10/09.....

إمضاء المعني

جامعة الشاذلي بن جديد الطارف  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

## مذكرة بعنوان:

# مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي

مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في تخصص قانون الأعمال

إشراف الأستاذة:

د/بوعقبة نعيمة

من إعداد الطالبتين:

-نوري فاطمة الزهرة

-فريج أسماء

## لجنة المناقشة

الصفة	الهيئة المستخدمة	الرتبة	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة الشاذلي بن جديد	أستاذ محاضر-ب	زاني محمود
مشرفا ومقررا	جامعة الشاذلي بن جديد	أستاذة محاضرة-ب	بوعقبة نعيمة
ممتحنا	جامعة الشاذلي بن جديد	أستاذة مساعد-أ	قريمس سارة

السنة الجامعية: 2020-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ  
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتَى  
إِنَّ رَبَّهُ لَسَدِيدٌ  
إِلَىٰ عَرْشِهِ الرَّحِيمُ  
الَّذِي يُرْسِلُ الرِّيَّاحَ  
تُضَوِّبُ السَّحَابَ الْمَوْبِقَ  
فَيَأْتِي السَّمَاءَ بِقُحُبٍ  
مُجَدَّةٍ لِيَنْزِلَ بِهَا  
الْمَاءَ الْوَاقِعَ مِنَ السَّمَاءِ  
فَيَصْبِيَ عَلَيْهَا الْبَرَّ  
وَالنَّارَ الْمِشْوَعَةَ  
فَيَصْبِيَ عَلَيْهَا الْبَرَّ  
وَالنَّارَ الْمِشْوَعَةَ  
فَيَصْبِيَ عَلَيْهَا الْبَرَّ  
وَالنَّارَ الْمِشْوَعَةَ  
فَيَصْبِيَ عَلَيْهَا الْبَرَّ

# شكر وتقدير

بداية حمدا لله العزيز الوهاب الذي أمدنا الصبر لاتمام هذا العمل و يسر لنا الصعاب في ذلك نتقدم بفائق الشكر و الاحترام و التقدير إلى الأستاذة المشرفة الدكتورة "بوعقبة نعيمة" عرفانا بفضلها و تقديرا لجهداها، أستاذتنا و قدوتنا التي شرفتنا بصحبتها و عملت على توجيهنا و تحمل شكاوينا فكانت خير عون، متميزة بأخلاقها و علمها نرجو من الله أن يوفقها في خدمة ميادين البحث العلمي.

كما نتقدم بجزيل الشكر و العرفان إلى اللجنة الموقرة لقبولها الاشراف على مناقشة هذه المذكرة و تحملهم عبء تصويب محتوى هذه المذكرة وفق ما يرونه مناسبا لموضوع المناقشة، كما لا يفوتنا أن نتوجه بالشكر إلى أساتذة قسم الحقوق جامعة الشاذلي بن جديد دون استثناء اللذين تعبوا من أجل إيصال المعلومة و كل ذلك لانارة دربنا بالعلم و المعرفة ونصل إلى ما نحن عليه، اليوم نرفع لكم القبعة و نقول ألف ألف شكر كنتم حقا نعم المرشد و الموجه و مازلنا على نهجكم أوفياء.

كما نتقدم بخالص الشكر إلى من كان له اليد في المساعدة على انجاز هذا العمل و لو باليسير.

ألف شكر للجميع

# إهداء

الحمد لله رب العالمين على نعمة عطائه و على ما منحني في حياتي من هداية إلى خير الأعمال

أهدي ثمرة جهدي هذا:

إلى أبي الغالي طيب الله ثراه و أسكنه فسيح جنانه.

- إلى التي بوجودها و دعواتها و صلواتها أكتسب محبة و قوة لا حدود لها، أمي الحبيبة حفظها الله.

- إلى سندي ورفيق دربي، الذي أعطى من وقته و جهده الكثير، و الذي مدّ في نفسي الطموح

و المثابرة و شجعني على إكمال دراستي

زوجي أدامه الله تاجا فوق رأسي.

- إلى روحي و قرّة عيني و نبض فؤادي أولادي- ملاك- أحمد ياسين- محمد الأمين- أتمنى من الله

عز و جل أن يوفقهم في مسيرتهم الدراسية

و أن يتسلحوا بالإرادة و العزيمة و الاتكال على الله في كل أمورهم، كما كانت أمهم دانما.

- كما أهدي ثمرة جهدي هذا إلى أستاذتنا المشرفة الدكتورة بوعقبة نعيمة ، التي كلما ظلمت الطريق

أمامنا أنارتها لنا بكل صبر و جد

و كلما دب في نفوسنا اليأس نظرا للظروف التي كانت تمر بها البلاد زرعت بنا الأمل لنسير قدما

شكرا و معذرة على كل شيء.

- إلى زميلتي التي قاسمتني جهد هذا العمل و التي تحملت عصبيتي و قلقي طيلة مراحل انجاز هذا

البحث، فكانت حقا خير شريك.

- إلى أستاذة قسم الحقوق جامعة الشاذلي بن جديد أهدي هذا العمل، و كما لا أنسى

طلبة السنة ثانية ماستر .

نوري فاطمة الزهراء

# إهداء

أيام مضت من عمرنا بدأناها بخطوة وها نحن اليوم نقطف مسيرة أعوام كان هدفنا فيها واضحا و كنا نسعى في كل يوم للوصول إليه مهما كان صعبا، و ها نحن وصلنا و بيدينا شعلة علم و سنحرص عليها كل الحرص حتى لا تنطفئ، و ما أسعدني اليوم و أنا أهدي عملي هذا:

إلى من كان له الفضل في بلوغ التعليم العالي، إلى الذي لم يبخل علي طيلة مسيرتي الدراسية ماديا أو معنويا، إلى من أحمل اسمه بكل فخر، أبي العزيز " بوجمعة" حفظه الله.

إلى التي كل صباح أترقب خطاها و أتحسس من شغفي رضاها، إلى مصدر العطف و الحنان، إلى من جعلت حياتي أمان أمني الغالية "مبروكة" أطال الله في عمرها.

إلى أستاذتنا المشرفة الدكتورة " بوعقبة" نعيمة و التي بذلت من الجهد الكثير، و بفضل ملاحظاتها القيمة التي أضاعت أمامنا سبيل البحث و جزاها الله عن ذلك كل الخير، و الذي كان لنا الشرف أن تكون مشرفة لنا.

إلى جميع إخوتي و أبنائهم، إلى الأعمام و الأخوال و أبنائهم و إلى كل عائلة " فريج ."

إلى صديقاتي اللواتي رافقوني في المشوار الجامعي و أشهد لهم نعم الرفقاء و أخص بالذكر زميلتي التي قاسمتني جهد هذا العمل نوري فاطمة الزهراء و عائلتها الكريمة .

إلى جميع أساتذة قسم الحقوق نهدي هذا العمل، الذين اقتبسنا من فيض علمهم نورا نهدي به في طريقنا الطويل.

أخيرا أعرب عن امتناني لكل من كان له الفضل في انجاز هذا العمل و ساعدني و لو بالقليل.

فريج أسماء

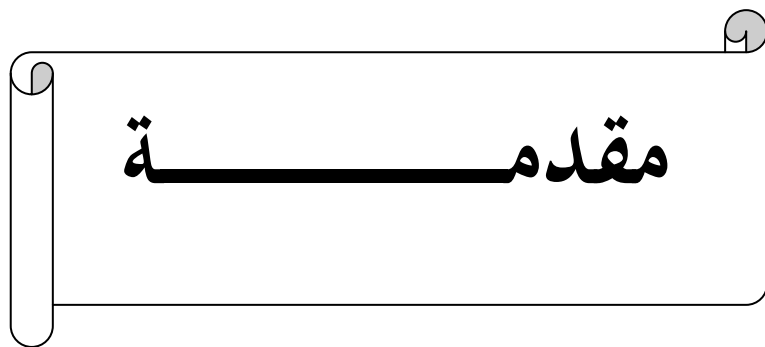
## قائمة المختصرات والرموز

### أولا باللغة العربية

ص	الصفحة
ص ص	من الصفحة إلى الصفحة
ط	الطبعة
الإج الج	الإجراءات الجزائية
ج.ر	جريدة رسمية
ج ج	الجمهورية الجزائرية
ع	العدد
د.ط	دون طبعة
ق.ض.م	قانون الضرائب المباشرة
ق.ض.غ.م	قانون الضرائب غير المباشرة
ق.ر.ر.أ	قانون الرسوم على رقم الأعمال
ق.ط	قانون الطابع
ق.ت	قانون التسجيل
ق.إ.ج	قانون الإجراءات الجبائية

### ثانيا باللغة الفرنسية

Symbole	Signification
n°	NUMERO
P	PAGE



مقدمة

إن مناط قيام المسؤولية الجنائية للشخص الطبيعي هو العلم و الإرادة، ولكن مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية والاجتماعية والسياسية في العصر الحديث، بدأ الأفراد يتكثرون في شكل أشخاص معنوية، حتى أصبحت هذه الأخيرة تمتلك من الأجهزة والوسائل ومن الإمكانيات المادية ما يفوق في أغلب الأحيان ميزانيات بعض الدول، مما جعلها تفرض نفسها في الجانب القانوني، حيث اعترف لها المشرع بالشخصية القانونية، التي بموجبها تصبح لها صلاحية اكتساب الحقوق، وتحمل الالتزامات وتحمل تبعات الأخطاء التي ترتكبها وتسبب أضراراً للغير في إطار المسؤولية المدنية. ومع غزو الأشخاص المعنوية العالم واتساع نطاق نشاطها، وتعقد الحياة الاقتصادية والاجتماعية بدأت تبرز جرائم خطيرة باسم هذه الأشخاص ولحسابها، وأصبح هذا الكيان غطاء لهذه الجرائم، وغطاء للأشخاص الذين يرتكبونها، فأصبحت السياسة الجنائية شبه عاجزة عن ردع هذا النوع من الجرائم، لأن مناط الردع والعقاب فيها هو الشخص الطبيعي، مما أدى إلى التفتن إلى المناداة بمساءلة هذا الكيان القانوني جنائياً، وقد ثار جدلاً فقهيًا واسعاً حول إقرار المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، كونه مجرد افتراض قانوني، وتنعدم لديه الإرادة والعلم اللذان هما أساس إقرار المسؤولية الجنائية للشخص الطبيعي.

إن جلّ التشريعات المقارنة اتّجهت نحو وجوب تقرير هذه المسؤولية، لما ينجر عن الشخص المعنوي من جرائم خطيرة، وتعتبر جريمة الغش الضريبي أهم نماذجها، حيث تعتبر جريمة اقتصادية ذات أبعاد دولية لارتباطها بعدد من الجرائم المنظمة العابرة للحدود، ناهيك عن تبعاتها الاقتصادية على الدول بالنظر لكونها تمس بإحدى أهم مصادر تمويل الخزينة العمومية وهي الضريبة، التي تعتبر مورداً هاماً للعديد من الدول بما فيها الجزائر، التي عملت جاهدة على توفير مصادر لتمويل الخزينة العمومية، بعيدة عن الجباية البترولية التي هي معرضة دائماً للتذبذب، خاصة في الآونة الأخيرة، التي وصل فيها سعر البرميل إلى أدنى مستوياته، حتى أصبح يقينا أنه لا يمكن للجباية البترولية أن تكون مصدراً أساسياً للاقتصاد، وكذلك بعيداً عن سياسة التمويل الخارجي من مساعدات مالية، وقروض مشروطة من الهيئات العالمية المالية، مما يعود بالسلب على سيادة الدولة.

لم يبق أمام الدولة إلا الاهتمام بالحماية العادية وهي الضرائب، التي عرفت تطورا كبيرا في الفكر المالي، حيث أصبحت أهم مورد لتغطية أعباء ونفقات الدولة، ووسيلة ناجعة من أجل النمو الاقتصادي. لكن المكلفين بالضريبة، خاصة الأشخاص المعنوية تراها عبئا ثقيلا، لكونها تقتطع جبرا من مداخيلها وبدون مقابل، مما أدى إلى التشكيك في عدالتها، فأصبحت تتحايل على القانون للتهرب من العبء الضريبي، عن طريق ارتكاب جريمة الغش الضريبي، حيث تعتبر هذه الظاهرة من أكبر المشاكل التي تعاني منها الدول، على غرار الجزائر، فانتشرت هذه الجريمة في أوساط الأشخاص المعنوية، مما استوجب وضع نظام قانوني محكم وخاص بهذه الجريمة المرتكبة من الأشخاص المعنوية للحد من آثارها المثقلة لكاهل الخزينة العمومية.

### أهمية الدراسة

من هنا يبرز لنا أن الخوض في موضوع مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي يكتسي أهمية بالغة سواء من الناحية العلمية أو من الناحية العملية.

**فمن الناحية العلمية:** نريد بهذه الدراسة أن تكون مرجعا لدراسات أخرى تبدأ من حيث انتهينا، أو تجدد ما سبق دراسته، أو تصويبه في حال معطيات جديدة، لأن جريمة الغش الضريبي جريمة تقنية محضة ومتجددة، فتكاد التعديلات القانونية تطالها في كل سنة مالية بموجب قانون المالية، وأحيانا مرتين في السنة بموجب قانون المالية التكميلي.

**أما من الناحية العملية:** فنأمل أن تكون هذه الدراسة سبب للفت الانتباه لذوي الاختصاص، أو المشرع الجبائي لمواطن الخلل ومحاوله استدراكه من خلال قوانين صارمة ودقيقة لا تحمل أكثر من تأويل، حتى لا تكون محط استغلال لثغراتها من قبل الشخص المعنوي لتتملص من العبء الضريبي وبالتالي تكون هذه الدراسة سببا غير مباشر للحد من هذه الظاهرة، وأيضا محاولة لفت انتباه المشرع الجبائي من خلال وضع نصوص قانونية خاصة تتكفل بهذه الجريمة الصادرة عن الشخص المعنوي والنص على عقوبات تناسب طبيعته ينتج عن تطبيقها الردع.

## أسباب اختيار الموضوع:

أما عن أسباب اختيار الموضوع فيمكن إيعازها لأسباب موضوعية وأخرى ذاتية، فالموضوعية منها نجملها فيما يلي:

- محاولة إعطاء صورة واضحة ومنقحة عن هذه الجريمة المرتكبة من طرف الشخص المعنوي ومسؤوليته الجزائية.

- كون الموضوع ذو قيمة علمية، فهو موضوع تقني يدرس ظاهرة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي، والتي تعتبر جريمة اقتصادية تمس بالخزينة العمومية، وبالسياسة الاقتصادية ككل.

- نقص في الدراسات التي تتطرق لهذه الجريمة خاصة المرتكبة من طرف الشخص المعنوي، وإن وجدت فهي سابقة للتعديلات الجديدة في التشريع الجزائري عموماً، والتشريع الجبائي خاصة.

أما الأسباب الذاتية فتتمثل في ميلنا للخوض في هذا الموضوع، والتعمق فيه والاستفادة من المعلومات التي سنحصلها في الأخير من خلال البحث الجدي فيه، بالإضافة إلى رغبتنا في إضافة الجديد من خلال هذه الدراسة المتواضعة الموجهة من أجل نيل شهادة الماجستير.

## أهداف الدراسة

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى ما يلي:

- بيان الأشخاص المعنوية الخاضعة للمسؤولية الجنائية عن جريمة الغش الضريبي، لاسيما وأن الشخص المعنوي ينقسم من الناحية القانونية إلى أشخاص معنوية عامة وأخرى خاصة.

- إبراز الأفعال التي تكيف حسب التشريع الجزائري على أنها من قبيل جرائم غش ضريبي تصدر عن الشخص المعنوي.

- محاولة التعرف على شروط تحقق مسؤولية الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي وإجراءات متابعة الشخص المعنوي عن هذه الجريمة، وكذا آليات الإثبات فيها، والعقوبات المقررة إزاء الشخص المعنوي المرتكب لجريمة الغش الضريبي.

- تبيان مدى نجاعة التشريعات الجزائرية المعالجة لمسؤولية الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي، في تحقيق الغاية المرجوة من وراء إقرار هذه المسؤولية.

## صعوبات الدراسة

من أجل إنجاز هذه الدراسة المتواضعة اعترضتنا العديد من الصعوبات، منها ما هو استثنائي ومنها ما هو متعلق بالموضوع، فالأول سببه مرور البلاد والعالم ككل بأزمة صحية وتفشي جائحة كورونا - COVID19- التي أثرت على جميع الميادين، وتسببت في تعطلها، بالإضافة إلى غلق الجامعات ومراكز البحث، مما استعسر علينا الحصول على مراجع متعلقة بالموضوع، لاسيما المتخصصة منها.

- أما ما هو متعلق بالموضوع كونه موضوع تقني خاصة في الجانب الذي يتعلق بجريمة الغش الضريبي مما يتطلب تركيز وفهم كبيرين للموضوع، إن لم نقل يتطلب اختصاص في هذا المجال، فالدراسات التي تطرقت للموضوع في مجملها غير مواكبة للتعديلات الدورية المدرجة على القوانين الجبائية، والتي تكون في كل سنة مالية، وأحيانا تكون مرتين في السنة بموجب قانون المالية التكميلي، كما أن معظم الدراسات التي تطرقت لهذه الجريمة كانت من الجانب الاقتصادي لا القانوني.

- ناهيك عن تشعب القوانين التي تحكم مسؤولية الشخص المعنوي لاسيما عن جريمة الغش الضريبي والذي فرض علينا الجمع بين القوانين الجنائية والجبائية وحتى قوانين القسم الخاص كالقانون التجاري.

إن إقرار المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي خاصة والحالة التي ترتبط بها هذه المسؤولية بجريمة الغش الضريبي خطوة كان لابد، وعليه الإشكال الذي نسعى لمعالجته من خلال هذه الدراسة يتمحور بالأساس حول ما إذا كان الشخص المعنوي في التشريع الجزائري يتحمل المسؤولية الجنائية عن جريمة الغش الضريبي؟ وإن كان الأمر كذلك فما هو نطاق هذه المسؤولية؟ وما هي النتائج التي قد تترتب عن هذه المسؤولية؟

للإجابة عن هذه الإشكالية، ارتأينا في عرض دراستنا هذه الاعتماد على المنهج الوصفي الذي يناسب هذه الدراسة خصوصا في الجزء الذي يتعرض إلى شروط قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي، وتحديد نطاقها، كذلك التعرض إلى ماهية جريمة الغش الضريبي وتحديد أركانها، وإجراءات متابعتها، كما اعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل النصوص القانونية

المتعلقة بالموضوع والتعليق عليها، كما تم الاستعانة في بعض المواضع بالمنهج المقارن في سياق مقارنتنا بين ما تبناه المشرع الجزائري مقارنة مع غيره من التشريعات المقارنة بخصوص المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمة الشخص المعنوي، وكذا في سياق مقارنتنا للعقوبات المقررة في القواعد العامة، والقوانين الجبائية.

ولتسليط الضوء على مختلف جوانب هذا الموضوع، تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين، تطرقنا في الفصل الأول إلى بحث مسألة الاعتداد بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جرائم الغش الضريبي وذلك من خلال مبحثين، خصصنا المبحث الأول إلى تكريس المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي أما في المبحث الثاني فتناولنا من خلاله نطاق المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جرائم الغش الضريبي.

أما الفصل الثاني الموسوم بنتائج المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي فتم تقسيمه إلى مبحثين، خصصنا المبحث الأول منه لدراسة المتابعة الجزائية للشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي، بينما تطرقنا في المبحث الثاني إلى العقوبات المقررة على الشخص المعنوي المرتكب جريمة الغش الضريبي.

## الفصل الأول:

الاعتداد بالمسؤولية الجنائية للشخص  
المعنوي عن جريمة الغش الضريبي

من المتفق عليه تشريعيا وفقهيا وقضائيا تكريس المسؤولية المدنية للشخص المعنوي على أساس المسؤولية العقدية أوالتقصيرية، أما بالنسبة لتقرير المسؤولية الجنائية بالنسبة للشخص المعنوي، فقد ثار بشأنها جدلا واختلافا فقهيا وتشريعيا واسعاً، ذلك لأن أساس تقرير هذه المسؤولية هي الإرادة الواعية والتمييز اللذان لا يتوفران إلا في الشخص الطبيعي، لكن مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية والاجتماعية في العصر الحديث والانتشار الواسع للأشخاص المعنوية التي أصبحت تلعب دورا هاما في مختلف المجالات، حيث أصبحت تمتلك العديد من الإمكانيات والوسائل الضخمة والأساليب الحديثة لاستخدامها، مما أدى لظهور جرائم خطيرة مرتكبة من قبل هذه الأشخاص، الشيء الذي أثر في السياسة التشريعية المقارنة بإقرار المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم المرتكبة منه.

وتعد جريمة الغش الضريبي المرتكبة من قبل الشخص المعنوي النموذج الاخطر والأكثر شيوعا تعاني منها الجزائر كغيرها من العديد من الدول، التي لها تأثيرات وخيمة على السياسة الاقتصادية والمالية للدولة، كون الحماية الضريبية تعتبر من أهم مواردها في تمويل الخزينة العمومية بعد الحماية البترولية، فهي تكفل التغطية المستمرة للنفقات العامة، لذلك عمل المشرع الجزائري على التصدي لهذه الجريمة بكل صورها، وتقرير جزاها المسؤولية الجزائية على الأشخاص المكلفة ضريبيا خاصة الأشخاص المعنوية، لكن من بين الإشكالات التي تثار هنا: هل جميع الأشخاص المعنوية تتحمل المسؤولية الجزائية عن جريمة الغش الضريبي، وما هي الأفعال التي تشكل جريمة الغش الضريبي؟

وهذا ما سنحاول التطرق إليه في الفصل الأول من هذه الدراسة، وذلك من خلال تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين نخصص المبحث الأول للبحث في مدى تكريس المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي، أما المبحث الثاني فسنتناول من خلاله نطاق المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي.

## المبحث الأول: تكريس المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي

بات الاعتراف بمسائلة الشخص المعنوي جنائيا عما تصدر عنه من أفعال مجرمة قانونا ضرورة حتمية أملتتها تطورات الحياة الإقتصادية، التي جعلت من الشخص المعنوي عصب هذه الحياة، مما ترتب عن القيام بنشاطاته العديد من الجرائم الخطيرة، حيث أصبحت محل مجادلة فقهية وقضائية الأمر الذي أثر على التشريعات فمنها من أقر بهذه المسؤولية، ومنها من أنكرها ولهذا من خلال هذا المبحث سنحاول إبراز التباين الفقهي والتشريعي إزاء تكريس المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي في المطلب الأول، ثم نحاول إبراز موقف المشرع الجزائري من المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي في المطلب الثاني من هذا المبحث.

### المطلب الأول: مدى الاعتراف بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي.

إن الاعتراف بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عرف تباين واختلاف سواء على مستوى الفقه أو على مستوى التشريع؛ وذلك عبر مراحل وفترات ولذلك سنسلط الضوء على مدى الاعتراف بهذه المسؤولية عن طريق تقسيم هذا المطلب إلى فرعين، نتطرق في الفرع الأول إلى الاختلاف الفقهي حول الاعتداد بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، أما في الفرع الثاني نخصه لبحث الخلاف التشريعي حول الاعتداد بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي.

### الفرع الأول : الاختلاف الفقهي حول الاعتداد بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي.

إن الفقه الجنائي لم يسلك طريقا واحدا بخصوص مسؤولية الشخص المعنوي الجزائية، وانقسم بين معارض تبنته المدرسة التقليدية، ومؤيد تبنته المدرسة الحديثة، وسنتناول أولا الاتجاه التقليدي المنكر لهذه المسؤولية، ثم نتقل إلى الاتجاه الحديث الذي قرر هذه المسؤولية وردة على هذه الحجج. أولا: الاتجاه المنكر للمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي: (الاتجاه التقليدي).

يستند هذا الاتجاه في إنكاره للمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، إلى مجموعة من الحجج تتحدد أولا في كون أن الشخص المعنوي في نظر هذا الاتجاه ليس إلا افتراض قانوني من صنع المشرع وفي كون مسؤولية الشخص المعنوي جزائيا تتعارض مع مبدأ شخصية العقوبة، كما أن هذه الأخيرة حسب وجهة نظر هذا الاتجاه وضعت للإنسان، ومن تمّ من غير المتصور توقيعها على الشخص المعنوي، ومن جهة أخرى فإن هذه العقوبة المطبقة على الشخص المعنوي لا تحقق الأهداف المرجوة منها، وسنحاول تسليط الضوء على مضمون كل حجة من هذه الحجج.

## 1- الشخص المعنوي ليس إلا افتراض قانوني من صنع المشرع

يقصد بذلك أنه ليس له وجود حقيقي، وأن هذا الافتراض اقتضته الضرورة من أجل أن يتاح للشخص المعنوي اكتساب الأموال وإبرام العقود، وتحمل المسؤولية المدنية عن الأضرار التي يتسبب بها، لكن لا يتصور إسناد له المسؤولية الجزائية لانعدام الإرادة والإدراك والتميز لديه، حيث أن هذه العوامل هي أساس قيام هذه المسؤولية، كما هو الشأن بالنسبة للشخص الطبيعي، فالشخص المعنوي غير ذي أهلية جنائية، حيث من المستحيل إسناد الجريمة إليه، لا بركنها المادي ولا المعنوي فالإرادة هي سبب السلوك الإجرامي، وهي التي توجهه على نحو معين، وعليه يتناهى الركن المعنوي لديه الذي يعتبر أحد المبادئ الراسخة لقانون العقوبات.<sup>1</sup>

## 2- مسؤولية الشخص المعنوي تتعارض مع مبدأ شخصية العقوبة : يقضي هذا المبدأ أن العقوبة

تنسب لمرتكبها ولا تسند إلى غيره، حيث أن مساءلة الشخص المعنوي جزائيا بتسليط العقوبة عليه هي تسليط العقوبة على كل أعضائه، الذي يمكن أن يكون منهم البريء، وليس له علاقة بالجريمة أصلا، حيث يرى الأستاذ جارو (GARRAUD) أن الجريمة عندما ترتكب من طرف الشخص المعنوي، هو إما ارتكابها من قبل كل أعضائه، ويتوجب بذلك توقيع العقوبة المناسبة على كل منهم وإما ارتكابها من قبل البعض منهم، ويجب تسليط العقوبة عليهم كل حسب مقدار خطئه، أما الأستاذ "رو" (ROUX) فيرى أنه لا يمكن مؤاخظة الغير بجرائم لم يقرّفوها فخصوع الأقلية للأغلبية إن صح في القانون الخاص فلا يمكن في المجال الجزائي، ولا يعد ذلك إلا رجوعا للوراء، ولهذا حسب هذا الاتجاه الأخذ بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، يعتبر انتهاكا صارخا لمبدأ شخصية العقوبة.<sup>2</sup>

## 3- أن العقوبات وضعت للإنسان ولا يمكن توقيعها على الشخص المعنوي: فالعقوبات الجزائية

قد تكون سالبة للحياة مثل عقوبة الإعدام، وقد تكون سالبة للحرية مثل عقوبة الحبس والسجن، ولو وجدت عقوبات ملائمة فستكون غير نافعة، لأنها توقع على شخص لا يتمتع بالحس والإدراك

<sup>1</sup> مبروك بوخزنة، "المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي"، ط01، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2010، ص82، أنظر أيضا: - أنور محمد صدقي المساعدة، "دراسة تحليلية تأصيلية مقارنة في التشريعات الأردنية والسورية واللبنانية والمصرية والفرنسية وغيرها"، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص385.

<sup>2</sup> علوي علي أحمد الشارفي، "المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي دراسة مقارنة"، ط1، المركز الديمقراطي العربي، برلين، 2019.

ص48، أنظر أيضا: - مبروك بوخزنة، المرجع السابق، ص84، - المساعدة أنور محمد صدقي، المرجع السابق، ص386.

وبذلك لن يكون لها أي أثر، وتكون كذلك ضارة لأنها سيتحملها المذنب وغير المذنب، الخائن والأمين، وهذا ما يتعذر تطبيقه على الشخص المعنوي بصفة شخصية وفردية.<sup>1</sup>

#### 4- العقوبة المطبقة على الشخص المعنوي لا تحقق الأهداف المستهدفة منها

يرى المعارضون لمبدأ تقرير المسؤولية الجنائية على الشخص المعنوي، أن تطبيق العقوبة عليه لا يحقق الأهداف المرجوة منها، وهي الإصلاح والردع والتأهيل للمحكوم عليه، لما ينجر عن العقوبة من إحساس بالألم وتأثيرها النفسي عليه، وهذا ما لا يتوصل إليه بالنسبة للشخص المعنوي الفاقد للإحساس والإدراك والتمييز، والقول بتطبيق عقوبة حله أو وقف نشاطه، فهي بالنسبة لهم مشابهة للتدابير الاحترازية التي ترافق العقوبة المقررة في كثير من التشريعات، وعلى هذا الأساس لا يمكن تحقيق الغايات من العقوبة كالردع والتقويم التي لا تتحقق إلا بالنسبة للإنسان الطبيعي الذي يستطيع أن يوازن بين ماسيحيه من ارتكابه للجريمة وما سيقع عليه من آثار العقوبة.<sup>2</sup>

#### ثانيا: الاتجاه المؤيد للمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي (الاتجاه الحديث)

ظهر هذا الاتجاه في العصر الحديث، وهو يدعو إلى تقرير المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي حيث استند هذا الاتجاه في إقراره للمسؤولية الجزائية، إلى التطورات الحاصلة في الحياة الاقتصادية ومدى التدخل الكبير للشخصيات المعنوية فيها، واتساع نطاقها، وقد عمل على تنفيذ الحجج والأدلة التي قدمها الاتجاه المعارض (الاتجاه التقليدي) وتقديم البديل، حيث تمحورت حججهم فيما يلي:

#### 1- طبيعة الشخص المعنوي لا يتناقض مع تقرير مسؤوليته الجنائية

إن نظرية الافتراض (الشخص المعنوي محض افتراض) أصبحت مهجورة وقديمة، لا تتماشى والتطورات الاجتماعية والاقتصادية، وأن القانون لا يعترف بالافتراض والمجاز، بل يعترف بما هو واقع وحقيقة خاصة عندما يتعلق ذلك بالقانون الجنائي، كما أن القول بأن الشخص المعنوي لا يملك الإرادة، هو قول يعتره النقص والقصور، فالشخص المعنوي أصبح حقيقة فنية وحقيقة تتعلق بالصياغة وله وجود قانوني يتمتع بالشخصية القانونية، فهو قادر على القيام بالتصرفات القانونية وتترتب عليه المسؤولية القائمة على الإرادة المستقلة عن إرادة الأشخاص المكونين له والمقررة في

<sup>1</sup> جمال إبراهيم الحيدري، "أحكام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي"، ط01، مكتبة السنهوري، بغداد، 2010، ص133، أنظر أيضا: - أنور محمد صدقي المساعدة، المرجع السابق، ص388.

<sup>2</sup> عبد النور واسطي، "المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجاً"، رسالة دكتوراه في القانون الجنائي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2016-2017، ص ص 16-17.

المسؤولية المدنية، فلا يتصور إنكارها في القانون الجزائري، وبالمقابل يتقرر قيام المسؤولية الجزائية وتوفر الركن المعنوي.<sup>1</sup>

## 2- تقرير مسؤولية الشخص المعنوي لاتعارض مع مبدأ شخصية العقوبة

ردا على قول المعارضون بأن تطبيق العقوبة على الشخص المعنوي ينجر عنه نتائج سلبية على أشخاص لا علاقة لهم بالجريمة كالعمال، حيث يرى المؤيدون أن أي عقوبة مطبقة على الشخص الطبيعي لها أيضا نتائج غير مباشرة على أشخاص لم يرتكبوا الجرم، كالتناج التي تقع على عائلة حكم على عائلهم بعقوبة سالبة للحرية، وذهبوا إلى أبعد من ذلك لدعم موقفهم بأن عدم توقيع المسؤولية الجزائية على الشخص المعنوي يعتبر خرق لمبدأ شخصية العقوبة، الذي يقضي بمتابعة مقترف الجريمة، وكيف لا وأن الجريمة الواقعة هي لحساب الشخص المعنوي وباسمه، فكيف له أن يفلت من العقاب.<sup>2</sup>

## 3- القول بعدم إمكانية تطبيق العقوبات التقليدية على الشخص المعنوي (كالإعدام والحبس) أصبح غير مجدي

حيث أن هذه العقوبات أصبحت غير فعّالة حتى بالنسبة للشخص الطبيعي وأن التشريعات الحديثة أوجدت عقوبات مناسبة وملائمة يمكن تطبيقها على الشخص المعنوي كالمصادرة والمنع من مزاوله النشاط وتطبيق الغرامة... إلخ، كما يعترف هذا الاتجاه بالإرادة والإدراك لدى الشخص المعنوي، لأن القانون نفسه قد اعترف له بالكيان الذاتي المستقل، وحوله بممارسة أنشطته باسمه وحسابه، وأن أي مخالفة تقع يتعين إسنادها إلى من صدر عنه وباسمه وحسابه وبإرادته لأن تنفيذ الشخص المعنوي لهذه المخالفة هو منجر عن انعقاد إرادات الأعضاء والتي تعد مستقلة تماما عن إرادة الشخص المعنوي.<sup>3</sup>

## الفرع الثاني: الخلاف التشريعي حول الاعتداد بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي

إن الاختلاف الفقهي و انقسامه ما بين معارض للمسؤولية الجنائية، وبين مؤيد لها كان له تأثير

<sup>1</sup> مبروك بوخزنة، المرجع السابق، ص 72-73، وأنظر أيضا:- أنور محمد صدقي المساعدة، المرجع السابق، ص 390.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 75-76.

<sup>3</sup> جمال إبراهيم الحيدري، المرجع السابق، ص 135.

واضح على التشريعات المقارنة، الذي بدورها تباينت بين تشريعات أقرت المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي واعتبرت الجرائم الواقعة من ممثليه كأنها وقعت منه شخصيا، دون الإخلال بمسؤولية الشخص الطبيعي مرتكب الجريمة، وتشريعات مقارنة أخرى ترفض الإقرار بهذه المسؤولية، وعليه سنحاول من خلال هذا الفرع تناول التشريعات التي تقر بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي (أولا) ثم التشريعات التي ترفض المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي (ثانيا).

### أولا : التشريعات المقارنة المكرسة للمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي

تقر هذه التشريعات بالأخذ بالمسؤولية الجنائية لكن قد تختلف في تطبيقاتها، خاصة باستبعاد الجرائم التي لا تتفق و طبيعة الشخص المعنوي، كما نجد منها من يقر بالمسؤولية الجنائية بالنسبة للأشخاص المعنوية الخاصة فقط دون العامة، وأخرى تقر بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عامة وتتناول فيما يلي موقف بعض هذه التشريعات المقارنة.

#### 1-التشريع الفرنسي

رغم أن القانون الفرنسي القديم كان يقر بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي حسب الأمر الملكي الصادر سنة 1670، الذي نص على الإجراءات التي تتبع في المحاكمة، والعقوبات الملائمة له مثل الغرامة والحرمان من الامتيازات وهدم الأسوار والمباني، وبالرغم من التطورات الاقتصادية، وازدهار الشركات التجارية و صدور قوانين إنشائها، إلا أن قانون العقوبات الفرنسي الصادر سنة 1810 لم يرد فيه أي نص يقرر المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، إلا أن هذا لم يمنع من وجود بعض النصوص الخاصة التي تقر هذه المسؤولية على سبيل الاستثناء كقانون 12 نوفمبر لسنة 1938 الخاص بالجرائم الضريبية الذي يقرر غرامات جنائية ضد المديرين، والممثلين والشخص المعنوي على حد سواء في حالة إغفال التصريح بالدخل، وأيضا مرسوم 30 جوان 1945 المتعلق بالجرائم الاقتصادية، الذي أجاز تطبيق عقوبة المنع المؤقت أو النهائي لممارسة النشاط على الشخص المعنوي والمسؤولية التضامنية للشخص المعنوي بالنسبة للمصادرة والغرامة والمصاريف<sup>1</sup>.

بعد صدور قانون العقوبات الفرنسي الجديد سنة 1992 ، والمعومل به سنة 1994، حسم

الخلاف الفقهي والتشريعي والقضائي حول تقرير مسؤولية الشخص المعنوي جنائيا بنص صريح يقضي بمسأئله وذلك من خلال المواد 4/121 إلى 7/121 والتي تقضي بمسألة الأشخاص

<sup>1</sup> علوي علي أحمد الشاربي، المرجع السابق، ص ص 48-50، أنظر أيضا:

- مبروك بوخزنة، المرجع السابق، ص ص 102-105 .

المعنوية باستثناء الدولة في العديد من الجرائم، وعدم استبعاد مسؤولية الأشخاص الطبيعيين الذين ارتكبوا الجرائم بإسمه ولحسابه ضف إلى ذلك وضع الاجراءات الخاصة بمحاكمة الشخص المعنوي بموجب قانون 160 كانون الأول 1992.<sup>1</sup>

## 2-التشريع المغربي

رفض التشريع المغربي الإقرار بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي تماشيا مع الآراء الفقهية التي تعارض تقريرها، لكن مع التدخل الكبير للأشخاص المعنوية في الاقتصاد ، وظهور جرائم خطيرة ناجمة منها اضطر المشرع المغربي إلى الإقرار بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في العديد من النصوص القانونية منها ما ورد في الفصل 126 من القانون الجنائي المغربي: "تطبق العقوبات والتدابير الوقائية المقررة في هذه المجموعة على الأشخاص الذاتيين "، وأحال في الفصل 127 منه على العقوبات المادية والعقوبات الإضافية الواردة في الفصل 36 وأشار على الأرقام 5 و6 و7 بحيث تطبق على الأشخاص المعنوية وأجاز أيضا أن يحكم عليها بالتدابير الوقائية المقررة في الفصل 62 حيث بالرجوع إلى الفصل 36 من القانون الجنائي المغربي نجد ينص في فقرته الخامسة والسادسة والسابعة على مايلي: "العقوبات الإضافية هي (...)

5-المصادرة الجزئية للأشياء المملوكة للمحكوم عليه(...)

6-حل الشخص المعنوي.

7-نشر الحكم الصادر بالإدانة.<sup>2</sup>

باستقراءنا لمواد هذا الفصل يتضح لنا بأن المشرع المغربي يعترف بدوره بالمسؤولية الجنائية

للشخص المعنوي.

## 3-التشريع الإنجليزي

رفض التشريع الإنجليزي المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لمدة طويلة، إلى أن تدخل البرلمان الإنجليزي فأصدر قانون التفسير Interpretation act في سنة 1889، حيث عرف كلمة شخص الواردة في المادة الثانية منه على أنها الشخص الطبيعي والشخص المعنوي، إلا أن هذا القانون قد نسخ بقانون التفسير لعام 1978، والقانون الجديد لم يشمل نص مماثل للمادة الثانية الواردة في

<sup>1</sup> مبروك بوخزنة، المرجع السابق، ص69، أنظر أيضا:

- أنور محمد صدقي المساعدة، المرجع السابق، ص ص 411-412 .

<sup>2</sup> لطيفة الدواوي، "الوجيز في القانون الجنائي المغربي"، ط1، المطبعة والوراقة الوطنية أبو عبيدة، مراكش، 2007، ص ص 133.

القانون القديم بل يستند في إقراره للمسؤولية الجزائية إلى المادة 33 من قانون العدالة الجنائية لعام 1925، التي أرست كقاعدة عامة مسؤولية الشخص المعنوي عن كافة الجرائم، كما فرض القانون الإنجليزي على الشخص المعنوي عقوبات في مجملها عقوبات مالية، هذا بالإضافة إلى عقوبة الحل، كما يجدر الإشارة إلى أن القانون الإنجليزي لم يوسع في نطاق المسؤولية واقتصرها على الشخصيات القيادية للشركة.<sup>1</sup>

## ثانياً التشريعات المقارنة المنكرة للمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي

لازالت بعض التشريعات تنكر المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، آخذة بالأسباب التي تحجج بها الفقه الرافض لهذه المسؤولية والتي سبق ذكرها آنفاً، إلا أن هذا الرافض ليس مطلقاً، وقد ورد عليه استثناءات تختلف من تشريع إلى آخر، على النحو الذي سيتم بيانه من خلال بعض التشريعات المقارنة التالية: التشريع المصري، التشريع السويسري، التشريع الليبي.

### 1- التشريع المصري

التشريع المصري يرفض تقرير المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي ماعدا في حالات استثنائية والتي تتعلق بالتشريعات الاقتصادية، والتي قد ترتب مسؤولية غير مباشرة كما جاء في المادة 2/58 من القانون الخاص بالتمويل: "تكون الشركات والجمعيات والهيئات مسؤولة بالتضامن مع المحكوم عليه بقيمة الغرامة والمصاريف، بالإضافة إلى المادة 11 من قانون تنظيم التعامل بالنقد الأجنبي، أما بالنسبة للمسؤولية المباشرة فنأخذ المادة 104 من القانون الخاص بالشركات كمثال حيث تنص: "مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تجاوز خمسمائة جنيه كل شركة تخالف الأحكام المقررة في شأن المصريين في مجالس إدارتها أو نسبتهم من المستخدمين أو العمال وكل عضو منتدب للإدارة أو مدير فيها " بالإضافة إلى المادة السادسة من القانون رقم 281 لسنة 1994 بشأن قمع التديليس والغش.<sup>2</sup>

### 2- التشريع السويسري

لايقر التشريع السويسري بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي آخذاً بذلك بنظرية المجاز والافتراض، وأن الشخص المعنوي لا يملك الإدراك والوعي حتى يكون أهلاً لتطبيق العقوبة عليه وتحميل المسؤولية لمرتكبها من الأشخاص الطبيعية، لكن رغم ذلك وردت في بعض القوانين الخاصة

<sup>1</sup> أنور محمد صدقي المساعدة، المرجع السابق، ص 402.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 415.

تحميل الشخص المعنوي المسؤولية بالتضامن مع المحكوم عليه في دفع الغرامات حيث نصت المادة 49 من قانون البنوك وصناديق التوفير والاحتياط على ما يلي " تطبق الأحكام الجزائية على الأشخاص الذين قاموا أو كان يجب أن يقوموا بالعمل باسم الشخص المعنوي، ويكون الشخص المعنوي مسؤولاً بالتضامن مع الشخص المخطئ عن دفع الغرامة والمصاريف "، لكن أجاز القانون السويسري مساءلة الشخص المعنوي إذا لم يعثر على الفاعل الحقيقي من بين العاملين.<sup>1</sup>

### 3- التشريع الليبي

لم يقر المشرع الليبي بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، وقصرها على من له قوة الشعور والإرادة، التي رأى شراح القانون أن المقصود بذلك هو الشخص الطبيعي الذي يملك الشعور والإرادة كقاعدة عامة، إلا أنه يتم مساءلة الشخص المعنوي عن جرائم البيئة كما ورد في القانون رقم 07 لعام 1982، والقانون رقم 22 لسنة 1989 بشأن التنظيم الصناعي.<sup>2</sup>

#### المطلب الثاني: موقف المشرع الجزائري من المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي

بالنظر للتطورات الاجتماعية والاقتصادية التي عرفها العالم ككل والجزائر خاصة، والذي جعل المشرع الجزائري يقر بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، و لكن كان ذلك عبر مراحل، بدأت بعدم الاعتراف وانتهت إلى الإقرار الفعلي لها عبر آخر التعديلات الواقعة في نصوص قانون العقوبات والإجراءات الجزائية وحتى القوانين الجزائية الخاصة، كما تبني المشرع الجزائري للمسؤولية الجنائية غير المباشرة للشخص المعنوي، وهذا ما سنتطرق له في الفرع الأول، ومساءلة الشخص المعنوي عن جرائم الغش الضريبي يعد مظهر لاعتراف المشرع الجزائري بالمسؤولية الجنائية له، وهذا ما سيتم إدراجه في الفرع الثاني.

#### الفرع الأول: تبني المشرع الجزائري للمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي

إن المتتبع لقانون العقوبات الجزائري يجد أن المشرع الجزائري انتقل بالتدرج في موقفه من المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي بين عدم الإقرار إلى غاية الاعتراف الصريح بها، وتعميمها في كل المنظومة القانونية، ويتجلى ذلك من خلال التعديلات الواردة على قانون العقوبات وقانون الإجراءات

<sup>1</sup> مبروك بوخزنة، المرجع السابق، ص ص 110-111.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 131، أنظر أيضا:

- عبد الحليم بن بادة، "المسؤولية الجزائية للمؤسسات الاقتصادية عن جريمة الغش الجبائي"، رسالة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، 2017-2018، ص ص 53-54.

الجزائية لسنة 2004، حيث تعتبر معيار للتمييز بين المواقف المتباينة التي مرّت بها الجزائر حيال المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، هذا بالإضافة إلى تبني المشرع الجزائري للمسؤولية الجنائية غير المباشرة للشخص المعنوي وهذا ما سنوضحه فيما يلي.

## أولاً: مراحل اعتراف المشرع الجزائري للمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي

كما سبق ذكره لم يقر المشرع الجزائري بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي منذ الوهلة الأولى بل كان ذلك عبر ثلاثة مراحل.

### 1- مرحلة الاعتراف الضمني بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي

لم يقر المشرع الجزائري بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي بصورة واضحة، وكان رافضاً لتقرير هذه المسؤولية ويتجلى ذلك بصدور قانون العقوبات سنة 1966<sup>1</sup> إلى غاية تعديله بموجب القانون رقم 04-15<sup>2</sup>، وقد سائر في ذلك المشرع الفرنسي قبل تعديل 1962 لقانون العقوبات الفرنسي والآراء الفقهية المعارضة لهذه المسؤولية (الاتجاه التقليدي)، إلا أن إدراج عقوبة حل الشخص المعنوي ضمن العقوبة التكميلية التي يجوز الحكم بها في الجنايات والجنح في المادة 09 الفقرة الخامسة من قانون العقوبات، وأيضاً فرض إنشاء صحيفة السوابق القضائية لقيد العقوبات التي تصدر على الشركات المدنية والتجارية بموجب المادة 647 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص على: "كل عقوبة جنائية في الأحوال الاستثنائية التي يصدر فيها حكماً مثلها على الشركة"<sup>3</sup>، يوحي باعتراف المشرع الجزائري ضمناً بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي بإمكان إنزال عقوبة جزائية على تلك الشركة.<sup>4</sup>

### 2- الاعتراف بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي بمقتضى القوانين الخاصة

عرفت هذه المرحلة إقرار صريح من المشرع الجزائري بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، ويظهر من خلال جملة من النصوص التشريعية التي اشتملت على أحكام تنظم المسؤولية الجنائية نذكر منها:

<sup>1</sup> أنظر الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08 جوان 1966، المتضمن ق العقوبات، ج.ر.ج.ج، ع49، الصادرة في 11-06-1966.

<sup>2</sup> أنظر القانون رقم 04-15، المؤرخ في 10-11-2004، المتضمن قانون العقوبات، يعدل ويتمم الأمر رقم 66-156، ج.ر.

ج.ج، ع71، الصادرة في 10/11/2004.

<sup>3</sup> أنظر الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 08 جوان 1966، المتضمن ق الإجراءات الجزائية، ج.ر.ج.ج، ع48، الصادرة في 10-06-

1966.

<sup>4</sup> سعيد بوعلي، "شرح قانون العقوبات الجزائري"، ط1، دار بلقيس، الجزائر، 2017، ص311.

### أ- الأمر رقم 107-69، المتضمن قانون المالية سنة 1970.

يعد هذا الأمر من التشريعات الأولى التي تقر استثناءا بمسؤولية الشخص المعنوي، و ذلك فيما يتعلق بأحكامه الخاصة بقمع مخالفات تنظيم الصرف، إذ نصّت المادة 55 منه على أنه : "عندما تكون المخالفات المتعلقة بنظام الصرف مرتكبة من قبل متصرفي وحدة معنوية أو مسيرها أو مديرها أو أحد هؤلاء العاملين باسم ولحساب هذه الوحدة، تلاحق هذه الأخيرة و يحكم عليها بالعقوبات المالية المنصوص عليها في هذا الأمر، فضلا عن الملاحظات الجارية بحق هؤلاء"<sup>1</sup>، يبدو من خلال هذا النص أن المشرع قد اعترف على الأقل بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي فيما يتعلق بجرائم الصرف، حيث تضمنت المادة السالفة الذكر بدقة شروط مساءلة الشخص المعنوي بالإضافة إلى الأشخاص الذين يعملون لحسابه، وقد تم إلغاء وإدماج جرائم الصرف في الباب الثالث من قانون العقوبات تحت عنوان الاعتداءات الأخرى على حسن سير الاقتصاد الوطني.<sup>2</sup>

### ب- الأمر رقم 37-75 المؤرخ في 29-04-1975

أشارت المادة 23 من الأمر رقم 37-75 المتعلق بالأسعار وقمع المخالفات الخاصة بتنظيم الأسعار بشكل واضح لمسؤولية الشخص المعنوي، حيث نصت على أنه " يخضع المجرمين الاقتصاديين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اعتباريين إلى الإجراءات الخاصة والمقررة في الكتاب الثاني من نفس الأمر" وأضافت المادة 60 من ذات الأمر أنه: " عندما تكون المخالفات المتعلقة بأحكام هذا الأمر مرتكبة من طرف القائمين بالإدارة أو المسيرين أو مديرين الشخص المعنوي، بالإضافة لإسم ولحساب الشخص المعنوي ، يلاحق هذا الأخير بذاته وتصدر بحقه عقوبات مالية المنصوص عليها في هذا الأمر فضلا عن الملاحظات التي تجري بحق هؤلاء في حالة ارتكاب خطأ عمدياً".<sup>3</sup>

### ج- الأمر 06-95، المؤرخ في 25-01-1995

يعد الأمر 06-95 المتعلق بالمنافسة تأكيدا لتوجه المشرع الجزائري في تبني المسؤولية الجنائية

<sup>1</sup> الأمر 107-69، المؤرخ في 31-12-1969، المتضمن قانون المالية 1970، ج.ج.ج.ج، ع 110، الصادر في 31-12-1969.

<sup>2</sup> ويزة بلعسلي، " المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الاقتصادية "، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مولود معمري-تيزي وزو، 14 ماي 2014، ص 79.

<sup>3</sup> الأمر رقم 37-75، المؤرخ في 29-04-1975، ج.ج.ج.ج، ع 38، الصادرة بتاريخ 13/05/1975، الملغى بموجب القانون رقم 89-12 المؤرخ في 05-07-1989 المتعلق بالأسعار، ج.ج.ج.ج، ع 20، الصادرة بتاريخ 19-07-1989.

للشخص المعنوي وهذا ما يظهر على وجه الخصوص من نص المادتين 02 و 03 منه، إذ لم تستثنا الشخص المعنوي من هذه المسؤولية عند تحديدهما لنطاق تطبيق هذا القانون الذي يشمل الإنتاج التوزيع والخدمات، في حين نصت المادتين 13 و 14 منه على عقوبات مالية التي تسلط على الشخص المعنوي<sup>1</sup>.

### د-الأمر رقم 22-96 المتعلق بقمع مخالفات التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج

يرى غالبية الشراح أن الأمر رقم 22-96 القانون الأكثر فصاحة وشمولية فيما يتعلق بمسؤولية الأشخاص المعنوية حيث نصت المادة 5 منه على: "تطبق على الشخص المعنوي الذي ارتكب المخالفات المنصوص عليها في هذا الأمر العقوبات الآتية دون المساس بالمسؤولية الجزائية لممثليه الشرعيين: غرامة مالية تساوي على الأكثر خمس مرات قيمة المخالفة، مصادرة محل الجنحة مصادرة وسائل النقل المستعملة في الغش، وفضلا عن ذلك يمكن للجهة القضائية، أن تصدر ولمدة لا تتجاوز خمس سنوات إحدى العقوبات الآتية أو جميعها : المنع من مزاوله عمليات التجارة الخارجية، المنع من عقد صفقات عمومية، المنع من الدعوة العلنية إلى الإذخار (...)"<sup>2</sup>.

### 3-مرحلة الاعتراف بمقتضى القواعد العامة

بعد جدل طويل اتخذ المشرع الجزائري موقفا حاسما أنهى به الجدل القائم حول الاعتراف بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، وذلك بإدخال قواعد عامة ضمن قانون العقوبات الجزائري تحدد بكل وضوح المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، وتقرر العقوبة المناسبة له، وذلك بمقتضى القانون رقم 04-15 المعدل والمتمم لقانون العقوبات في المادة 51 مكرر منه، والتي نصت على: " باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام، يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما بنص القانون على ذلك"، فبالرجوع إلى القانون 04-15 المتعلق بقانون العقوبات نلاحظ المواد 15 مكرر إلى 18 مكرر 03 التي تحدد العقوبات المطبقة على الأشخاص المعنويين وذلك في الباب الأول مكرر بعنوان

<sup>1</sup> أحسن بوسقيعة، "الوجيز في القانون الجزائري العام"، دار هومة، ط11، الجزائر 2012، ص234، أنظر أيضا:

- الأمر 95-06، المؤرخ في 25-01-1995، المتعلق بالمنافسة، ج.ر.ج.ج.ع، ع09، الصادرة بتاريخ 22-02-1995.

<sup>2</sup> الأمر 96-22، المؤرخ في 09-07-1996، المتعلق بقمع مخالفات التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، ج.ر.ج.ج.ع، ع43، الصادرة بتاريخ 13/07/1996.

"العقوبات وتدابير الأمن" والمادة 51 مكرّر التي تناولت شروط قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي.<sup>1</sup>

### ثانياً: إقرار مبدأ ازدواجية المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي

يرتكز مناط هذا المبدأ على فكرة أن المسؤولية الجزائية هنا تسند للشخص المعنوي عن الأفعال والجرائم التي ترتكب بإسمه ولحسابه، وفي نفس الوقت تقوم المسؤولية الجنائية للأشخاص الطبيعيين الذين يشكلون هذا الشخص المعنوي، بحيث يكون الأشخاص الطبيعيون متضامنين مع الشخص المعنوي في المسؤولية والجزاء<sup>2</sup> وقد تبني المشرّع الجزائري هذه المسؤولية، حيث نصت المادة 51 مكرّر فقرة 2 من قانون العقوبات الجزائري، على أنّه: "إنّ المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا تمنع مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل أصلي أو كشريك في نفس الأفعال".<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: مساءلة الشخص المعنوي عن جرائم الغش الضريبي كمظهر لاعتراف المشرّع الجزائري بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي

زيادة على إقرار المشرّع الجزائري المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في قانون العقوبات والقوانين الخاصة الأخرى، فإنّه قد كرّس هذه المسؤولية في نصوص التشريع الضريبي، حيث كان التشريع الجبائي سبّاقاً إلى تكريس المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي؛ وذلك من خلال قانون الضرائب الغير مباشرة الصادر في 1976/12/9 قبل تكريسها في قانون العقوبات بموجب قانون 2004/11/10.<sup>4</sup> فنجد المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة تنص على ما يلي: "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضدّ المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة"<sup>5</sup>، وتضيف ذات المادة في فقرتها الثانية: "ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين، وضد الشخص المعنوي، دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير

<sup>1</sup> عبد العزيز فرحاوي، "المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في التشريع الجزائري"، مجلة الآداب والعلوم الاجتماعية، جامعة سطيف 02 المجلد 16، ع 02، 2019، ص 90.

<sup>2</sup> سامية قيسي، يوسف رزوق، "المسؤولية الجنائية في جرائم الشركات التجارية"، مجلة دراسات وأبحاث، المجلة العربية والعلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة زيان عاشور الجلفة، مجلد 10، ع 4، ديسمبر 2018، ص 821.

<sup>3</sup> القانون رقم 04-15، المعدل والمتمم بالأمر 66-156، المتضمن قانون العقوبات، المرجع السابق، ج.ر.ج.ج، ص 09.

<sup>4</sup> أحسن بوسقيعة، "الوجيز في القانون الجزائري الخاص"، دار هومة، ط 15، ج 1، الجزائر، 2013، ص ص 484-485.

<sup>5</sup> الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن ق ض غ م، المعدل المتمم، ج.ر.ج.ج، ع 70، المؤرخة في

1977/10/02، ص 1049

بالغرامات الجبائية المنصوص عليها"، وهو نفس الحكم الذي تكرر في نص المادة 303 فقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة<sup>1</sup> و المادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.<sup>2</sup> ونجد التأكيد نفسه يرد في نص المادة 121 فقرة 04 من قانون التسجيل<sup>3</sup>، أما المادة 119 من هذا الأخير والمادة 36 فقرة 3 من قانون الطابع، فقد كانتا مختلفتان بعض الشيء، لكنهما أقرتا المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية التابعة للقانون الخاص حيث تنص المادة 36 فقرة 3 من قانون الطابع على مايلي: "عندما ترتكب الجرائم من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، ينطق بعقوبات السجن وكذلك العقوبات التبعية ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين للشركة".<sup>4</sup>

وما يلاحظ بخصوص هذه النصوص أن المشرع الجبائي الجزائري ذهب يعيدا، وخرج عن القواعد العامة في التجريم والعقاب، كحلول الإدارة الجبائية محل السلطة التشريعية في التشريع، ومحل السلطة القضائية في العقاب، كما يلاحظ أن المشرع الجزائري بإقراره للمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي كان سباقا في هذا المجال بالمقارنة بالمشرع الفرنسي، الذي أقر المسؤولية الجزائية عن جريمة الغش الضريبي فقط على الشخص الطبيعي.<sup>5</sup> ويظهر جليا في المادة 1741 القانون العام للضرائب، التي لم تكرر المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، رغم إقراره لها في قانون العقوبات الفرنسي لسنة 1992 بموجب المادة 121 فقرة 1 السالفة الذكر، لكن تحمل المسؤولية الجنائية عن جريمة الغش الضريبي للمسير إذا ما ثبت استعماله للطرق الاحتيالية، وبعد تعديل قانون العقوبات الفرنسي سنة 2004، وحذف مبدأ التخصيص منه أصبح الشخص المعنوي مسؤولا جنائيا عن الجرائم التي تقترب باسمه ولحسابه.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> القانون رقم 90-36، المؤرخ في 31/12/1990، لمعدل والمتمم، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر.ج.ع، ج، ع57 سنة 1990.

<sup>2</sup> القانون رقم 91-25، المؤرخ في 18/12/1991، المعدل والمتمم، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج.ر.ج.ع، ج، ع65 سنة 1991.

<sup>3</sup> الأمر رقم 76-105، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم، ج.ر.ج.ع، ج، ع81، سنة 1977 ص1226.

<sup>4</sup> الأمر رقم 76-103، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم، ج.ر.ج.ع، ج، ع39، المؤرخة في 15/05/1977، ص 683.

<sup>5</sup> عبد النور واسطي، ص ص 233-234.

<sup>6</sup> المرجع السابق نفسه.

## المبحث الثاني: نطاق المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جرائم الغش الضريبي

تمثل المسؤولية الجنائية الدعامة الأساسية التي يقوم عليها حق تقرير الجزائر الجنائي، ولا يتحملها الشخص المعنوي إلا إذا ثبت تورطه في الجريمة وبذلك يكون أهلا لتحمل تبعات فعله، إذ تتطلب دراسة موضوع المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جرائم الغش الضريبي معرفة نطاق تطبيق تلك المسؤولية من حيث الأشخاص المعنوية الخاضعة لها، وهذا ما سنتطرق له في المطلب الأول وكذا معرفة نطاق هذه المسؤولية من حيث التجريم من خلال الإحاطة بجرائم الغش الضريبي التي يسأل عنها الشخص المعنوي، وذلك ببيان مفهوم جريمة الغش الضريبي وأركانها وهذا ما سنورده في المطلب الثاني.

### المطلب الأول: الأشخاص المعنوية الخاضعة للمسؤولية الجنائية عن جرائم الغش الضريبي

تنقسم الأشخاص المعنوية إلى نوعين، أشخاص معنوية عامة تخضع للقانون العام وأشخاص معنوية خاصة تخضع للقانون الخاص وأحكامه، وعليه وجب تبيان ما إذا كانت تقع على عاتق كلا الفئتين مسؤولية عن الأفعال التي تشكل جريمة للغش الضريبي، وعلى الرغم من وجود إجماع تام لاستبعاد الأشخاص المعنوية العامة من نطاق هذه المسؤولية، وهذا ما سنحاول تأكيده في الفرع الأول، فإن تقرير المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية الخاصة أصبح أكيدا وضروريا وهذا ما سنعمل على تبيانه في الفرع الثاني.

### الفرع الأول: عدم خضوع الأشخاص المعنوية العامة للمساءلة الجنائية عن جريمة الغش الضريبي

نصت المادة 51 مكرر فقرة 1 من قانون العقوبات : "باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك". من خلال هذه المادة نجد أن المشرع الجزائري وبالرغم أنه أقر مبدأ المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي إلا أنه استثنى صراحة الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام من هذه المساءلة، وهو بذلك انتهج نفس التوجه السائد في غالبية التشريعات المقارنة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد بن وارث، "تجريم الشخص المعنوي"، نشرة المحامي، ع2، دورية تصدر عن منظمة المحامين لناحية سطيف، مارس 2006، ص14.

## أولاً: الدولة

ينصرف مفهوم بالدولة طبقاً لمضمون التشريعات الجزائرية لا سيما الادارية منها إلى الإدارة المركزية وهي رئاسة الجمهورية، رئاسة الحكومة، الوزارات ومصالحها الخارجية والذي يقصد بها المديرية الولائية ومصالحها.<sup>1</sup>

لقد استبعد المشرع الجزائري الدولة من نطاق الخضوع للمساءلة الجنائية، وهذا ما ذكر صراحة في المادة 51 مكرر فقرة 01 من قانون العقوبات، وهذا ما انتهجه المشرع الفرنسي في قانون العقوبات الجديد كما سبق ذكره، حيث نصت المادة 121 فقرة 02 على ما يلي: "الأشخاص المعنوية فيما عدا الدولة مسؤولة جنائياً (...)."<sup>2</sup>

ولقد فسر أغلب الفقهاء من بينهم الفقهاء الفرنسيين، فكرة استبعاد الدولة من المسؤولية الجزائية استناداً إلى الأسس التالية:

### 1- فكرة السيادة كأساس لانتفاء مسؤولية الدولة

إن الشخصية القانونية للدولة توجب بوجودها بصفة تلقائية ولا يشترط في ذلك وجود نص كما أن شخصيتها القانونية كاملة تمكنها من القيام بالأنشطة على المستوى الداخلي والخارجي فالدولة لها ميزة تنفرد بها وليس لأحد أن يحد من قدرتها على التدخل في كل ميادين النشاط فهي تجسد إرادة الأمة و الشعب، ومن ثم لا يمكن مساءلتها عن أفعالها أو توقيع العقاب عليها.<sup>3</sup>

### 2 الدولة صاحبة السلطة في العقاب

إن الدولة هي التي تسهر على تحقيق النظام العام ، بتطبيق القوانين بكل الصرامة، وردع المخالفين ومعاقبتهم، وذلك من أجل القضاء على الجريمة وأسبابها، فهي تحتكر سلطة العقاب وهي الوحيدة التي تملك الحق في توقيعه، ولهذا من غير المنطقي أن تسأل جنائياً وتوقع العقاب على نفسها

<sup>1</sup> آمنة سليمان، دليلة سليمان، " المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي"، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون الخاص والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، 2012-2013، ص 06.

<sup>2</sup> كريمة مزبود، " أحكام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي"، مذكرة ماستر في القانون الجنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، السنة الجامعية 2013 - 2014، ص 24.

<sup>3</sup> سليم صمودي، "المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري والفرنسي"، د.ط، دار الهدى، الجزائر، 2006 ص 32.

أو تكون متهما وقاضيا في نفس الوقت، وكونها تتحمل المسؤولية المدنية، هذا راجع لأن هذه الأخيرة تتسم بقواعد مغايرة عن قواعد المسؤولية الجنائية.<sup>1</sup>

### 3- اختلاف الوظائف والاختصاصات أساس عدم المساءلة الجزائية للدولة

كون الدولة ترعى المصالح العامة للأفراد والمجتمع، وتنفرد باختصاصات ووظائف متميزة عن وظائف واختصاصات الأشخاص العامة الأخرى، التي لا يمكن أن تكون على قدم المساواة معها لهذا استبعد المشرع الجزائري الدولة من المساءلة الجزائية، ولكن أقر المسؤولية المدنية عن الأضرار التي تسبب بها، وذلك من أجل حماية مصالح أشخاص آخرين.<sup>2</sup>

#### ثانيا: الجماعات المحلية

يقصد بالجماعات المحلية الولاية والبلدية، تعرف الولاية في المادة الأولى من قانون الولاية 12-07 بأنها: "الجماعة الإقليمية و تتمتع بالشخصية المعنوية و الذمة المالية"<sup>3</sup>.  
بينما تعرف البلدية بموجب قانون البلدية رقم 11-10: "الجماعة الإقليمية للدولة وتتمتع بالشخصية القانونية والذمة المالية المستقلة".<sup>4</sup>

وقد استثناءها المشرع الجزائري من المسؤولية الجنائية، على غرار بعض التشريعات الأخرى، بينما أخرى أقرت لها المسؤولية الجزائية، وأخرى اتخذت موقفا وسطا كما هو الحال في القانون الفرنسي الذي لم يستثنها وإنما حصر مسؤوليتها في الجرائم المرتكبة أثناء ممارسة أنشطة من المحتمل أن تكون محل اتفاقات تفويض مرفق سواء كان الغير شخصا من القانون الخاص أو العام<sup>5</sup> أو الجماعات الإقليمية كما اصطلح عليها الدستور الجزائري حيث حددها في نص المادة 16 منه بأنها: "الجماعات الإقليمية للدولة هي البلدية و الولاية".<sup>6</sup>

<sup>1</sup> المرجع السابق نفسه.

<sup>2</sup> محمد جبلي، "المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية وتطبيقها في التشريع الجنائي الجزائري"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في قانون العقوبات والعلوم الجنائية"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، السنة الجامعية 2006-2007، ص156.

<sup>3</sup> القانون 07-12، المؤرخ في 21 فيفري 2012، يتعلق بالولاية، و ج.ج.ج.ج، ع12، المؤرخة في 29 فيفري 2012، ص08.

<sup>4</sup> قانون رقم 11-10 المؤرخ في 22 جوان 2011، يتعلق بالبلدية، ج.ج.ج.ج، ع37، المؤرخة في 3 جويلية 2011.

<sup>5</sup> أحسن بوسقيعة، "الوجيز في القانون الجزائري"، ط3، دار هومة، الجزائر، 2006، ص ص 223-224.

<sup>6</sup> أنظر دستور الجمهورية الجزائرية الصادر بتاريخ 28 نوفمبر 1996، المعدل والمتمم بموجب القانون 16-01 المؤرخ في 6 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري، ج.ج.ج.ج، ع14، المؤرخة في 7 مارس 2016، ص8.

### ثالثا: المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري

هي منظمة ادارية عامة تتمتع بالشخصية القانونية وبالاستقلال المالي والاداري ترتبط بالسلطات الادارية المركزية المختصة بعلاقة التبعية والخضوع للرقابة الادارية والوصائية، وهي تدار بالأسلوب الاداري اللامركزي لتحقيق أهداف محددة في نظامها القانوني،<sup>1</sup> تمارس نشاط ذات طبيعة إدارية تتخذها الدولة و المجموعات الإقليمية المحلية كوسيلة لإدارة مرافقها الإدارية، وتخضع في أنشطتها إلى القانون العام، نذكر منها المدرسة العليا للقضاء، الديوان الوطني للخدمات الجامعية، الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار، المستشفيات، مركز البحث النووي، مركز البحث في الاقتصاد المطبق من أجل التنمية.<sup>2</sup>

لقد نظم القانون الجزائري المؤسسات العمومية في عدة قوانين تضمنت تعدادها، نذكر من بينها القانون رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، ونجد كذلك كل من قانون البلدية والولاية اللذان يعطيان للمجالس المحلية الاقتصادية إحداث و تنظيم المؤسسات العمومية.<sup>3</sup>

### رابعا: المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري :

فهي أشخاص تابعة للقانون الخاص، يكون موضوع نشاطها تجاريا أو صناعيا، تتخذها الدولة والجماعات المحلية كوسيلة لإدارة مرافقها ذات الطابع الصناعي والتجاري، وهي تخضع لأحكام القانون الخاص والعام معا كل في نطاق معين ، إلا أنها تبقى تثير بعض الغموض من حيث إخضاعها للمساءلة الجنائية بعد تعاقب التعديلات على القوانين الداخلية لهذه المؤسسات نجد منها دواوين الترقية والتسيير العقاري الوكالة الوطنية لتحسين السكن وتطويره، بريد الجزائر، ويبقى على المشرع إزالة هذا الغموض وتجنّب القاضي التخمينات وإصدار أحكام متناقضة.<sup>4</sup>

### الفرع الثاني : المساءلة الجنائية للأشخاص المعنوية الخاصة عن جرائم الغش الضريبي

يقصد بالأشخاص المعنوية الخاصة، الهيئات والمؤسسات والجمعيات والشركات المدنية والتجارية

<sup>1</sup> عبد القادر شايب الراس، " المؤسسة العمومية و مبدأ المنافسة، مذكرة للحصول على شهادة الماجستير في القانون العام الاقتصادي " مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة وهران 2، 2017، ص 17.

<sup>2</sup> آمنة سليمان، دليلة سليمان، المرجع السابق، ص 08 .

<sup>3</sup> حسان تواتي، سمير والي، "الإطار القانوني لميزانية مؤسسة العمومية ذات الطابع الاداري الخاضعة للأحكام الأساسية المشتركة"، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة آكلي محند والحاج، البويرة، ص 24

<sup>4</sup> آمنة سليمان، دليلة سليمان، المرجع السابق، ص 09.

التي تعترف لها الدولة بالشخصية الاعتبارية لتحقيق أهداف خاصة لمجموعة الأشخاص والأموال المكونة لها<sup>1</sup>، فالمشرع الجزائري حصر مجال تطبيق مبدأ المسؤولية الجنائية في نطاق الأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون الخاص من خلال نص المادة 51 مكرر فقرة 1 من قانون العقوبات السافة الذكر. فقد نصت مختلف القوانين ومن بينها القوانين الضريبية على مسؤولية الشخص المعنوي الخاص عن جريمة الغش الضريبي صراحة ضمن مجموعة من المواد نذكر منها المادة 121 من قانون التسجيل والمادة 36 من قانون الطابع، والمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي سبق ذكرها<sup>2</sup> والأشخاص المعنوية الخاصة التي تسأل وفق التشريع الجزائري هي الواردة أدناه.

### أولاً: الجمعيات

بالرجوع إلى القانون العضوي رقم 16-06 المتعلق بالجمعيات وطبقاً للمادة 02 منه التي تنص: "تعتبر الجمعية في مفهوم هذا القانون، تجمع أشخاص طبيعيين أو معنويين على أساس تعاقدية لمدة محددة وغير محددة"<sup>3</sup>.

ومفهوم الجمعية حسب مضمون نص المادة اعلاه لا يتحدد بغرض معين، فقد تكون الجمعية خيرية أو علمية أو ثقافية أو رياضية كالنوادي المختلفة، أو تكون مهنية هدفها الدفاع عن مصالح أبناء المهنة الواحدة مثل نقابات العمال، نقابة المحامين، ونقابة المهن الوطنية.<sup>4</sup>

تعتبر الجمعيات في نظر القانون الجزائري من الأشخاص الاعتبارية الخاصة، وبالتالي فهي من هذا المنطلق تتحمل المسؤولية الجنائية عن الأفعال التي ترتكبها بما فيها جريمة الغش الضريبي، بما أنها تخضع لنظام جبائي خاص يخول لها عدة امتيازات في مجال الضريبة طبقاً للمادة 13 من ق.ض.م.ر.م التي تنص على "يستفيد من الإعفاء الكلي والدائم من الضريبة على الدخل الإجمالي المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها"<sup>5</sup>، رغم أن

<sup>1</sup> ينيس حسام الدين خليل، "المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية عن الجرائم الاقتصادية"، مذكرة تكميلية لنيل شهادة ماستر، تخصص قانون جنائي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، السنة الجامعية 2015-2016، ص 35.

<sup>2</sup> عبد الحليم بن بادة، المرجع السابق، ص 72.

<sup>3</sup> القانون رقم 12-06، المؤرخ في 12-01-2012، المتعلق بالجمعيات، ج.ر.ج.ج، ع 02، المؤرخة في 15-01-2012، ص 34.

<sup>4</sup> نبيل إبراهيم سعد، "المدخل إلى القانون - نظرية الحق"، منشورات حلي الحقوقية، ط1، لبنان، 2010، ص 211.

<sup>5</sup> المادة 2 من قانون رقم 08-21، المؤرخ في 30/12/2008، المتضمن قانون المالية 2009، الذي يعدل المادة 13 من ق.ض.م.ر.م ج.ر.ج.ج، ع 74، المؤرخة في 31/12/2008، ص 06.

المسؤولية الجنائية للجمعيات عن جريمة الغش الضريبي لم تطرح عمليا على أرض الواقع، كما أن معظم القوانين الجبائية لم تشر إليها بشكل صريح.

### ثانيا المؤسسات الخاصة

وفقا للتشريع الجزائري تعتبر المؤسسات الخاصة من بين الأشخاص المعنوية التي تسأل جنائيا حيث تعرف على أنها شخص اعتباري ينشأ بناء على تخصيص مبلغ من المال لعمل تجاري قصد تحقيق الربح المادي جراء هذا التخصيص<sup>1</sup>.

### ثالثا الشركات

تمثل الشركات النموذج الأبرز للمسؤولية الجنائية عن جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري وعلى هذا سنحاول بيان تعريفها، ومراحل تقرير المسؤولية الجنائية لها.

### 1-تعريف الشركة

عرفت المادة 416 من القانون المدني الجزائري الشركة على أنها: " عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة كما يتحملون الخسائر التي قد تنجر عن ذلك<sup>2</sup>."

وتنقسم الشركة في التشريع الجزائري على نوعان مدنية وتجارية، فهذه الأخيرة تخضع لأحكام القانون لتجاري، وتخضع للقانون المدني في حالة عدم وجود نص في القانون التجاري، ولا تتمتع بالشخصية المعنوية إلا من يوم قيدها في السجل التجاري طبقا لما نصت عليه المادة 549 من القانون التجاري<sup>3</sup>، كما أن الشركات التجارية تنقسم بدورها إلى شركات أشخاص ذات اعتبار شخصي ( شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة، شركات المحاصة ) وشركات أموال ذات اعتبار مالي ( شركات المساهمة، شركات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم )<sup>4</sup>، بينما

<sup>1</sup> نبيل إبراهيم سعد، المرجع السابق، ص 228.

<sup>2</sup> الأمر 58-75، المؤرخ في 26-09-1975، المتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم، ج. ر.ج. ج، ع 78، المؤرخ في 30-09-1975.

<sup>3</sup> محمد حزيظ، " المسؤولية الجزائية للشركات التجارية في القانون الجزائري والقانون المقارن"، دار هومة، د. ط، الجزائر، 2013 ص ص 28-29.

<sup>4</sup> مختار دحو، "صلاحيات الجمعية العامة العادية في شركة المساهمة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران، 2006-2007، ص 08.

الشركات المدنية تخضع لأحكام القانون المدني وتمتع بالشخصية المعنوية بمجرد تكوينها طبقا لما نصت عليه المادة 417 من القانون المدني، وبالتالي لا تخضع الشركة للمسؤولية الجزائية إلا ابتداء من قيدها في السجل التجاري، أو بمجرد تكوينها.<sup>1</sup>

## 2- مراحل المسؤولية الجنائية للشركات التجارية

تمر الشركات التجارية بثلاثة مراحل منذ اكتسابها الشخصية المعنوية إلى غاية زوالها وهي مرحلة التأسيس، مرحلة التسيير ومرحلة التصفية، وتختلف فيه المسؤولية الجنائية عن جريمة الغش الضريبي تبعا لكل مرحلة من هذه المراحل.

### أ- مرحلة التأسيس والتسيير

تكتسب الشركات التجارية الشخصية المعنوية حسب القانون الجزائري منذ تاريخ قيدها في السجل التجاري، وهو ما يعني أن مسؤوليتها الجزائية لا تقوم إلا بإتمام إجراءات قيدها في السجل التجاري من قبل مؤسسها، ففي مرحلة التأسيس التي تمتد إلى غاية قيدها في السجل التجاري، لا تكون الشركة مسؤولة جزائيا لأنها ليس لها وجود قانوني.<sup>2</sup>

### ب- مرحلة التسيير

تمثل هذه المرحلة مرحلة حياة الشركة، إذ تمارس فيها النشاطات التي أنشئت من أجلها، فإذا خرقت في هذه المرحلة أحكام القانون، تقوم مسؤوليتها الجنائية في القوانين التي أقرت هذه المسؤولية عليها باعتبارها أحد الأشخاص المعنوية المعنية بالمساءلة الجنائية، وهذا ما كرّسه المشرع الجزائري من خلال نصوص التشريع الضريبي حول المسؤولية الجزائية للشركات التجارية عن جريمة الغش الضريبي<sup>3</sup> حيث جاء في نص المادة 303 فقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ما يلي : " عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس (...). وضد الشخص المعنوي دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها".

<sup>1</sup> محمد حزيظ، "المسؤولية الجزائية للشركات التجارية في القانون الجزائري والقانون المقارن"، المرجع السابق، ص 28.

<sup>2</sup> عبود قابوش، "المسؤولية الجزائية للشركات التجارية في القانون الجزائري"، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي للأعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، 2016-2017، ص 34.

<sup>3</sup> المرجع السابق نفسه.

## ج-مرحلة التصفية

إن الشركة التجارية عند اكتسابها للشخصية المعنوية تبقى محافظة عليها، فلا تنقضي إلا بانقضاء الشركة ذاتها وذلك إذا تحقق سبب من أسباب انقضائها، وهذا ما أكدته المشرع الجزائري الذي يرى بأن مهام المتصرفين تنتهي عند انحلال الشركة، أما الشخصية المعنوية لها فتبقى إلى غاية انتهاء التصفية، وحتى إن تم حلها، فإن وجودها يظل قائما إلى غاية استكمال اجراءات التصفية حتى فيما يخص جرائم الغش الضريبي،<sup>1</sup> هذا طبقا للمادة 766 فقرة 02 من القانون التجاري الجزائري التي تنص على: " تبقى الشخصية المعنوية للشركة قائمة لاحتياجات التصفية إلى أن يتم إقفالها " <sup>2</sup> .

### المطلب الثاني : جرائم الغش الضريبي التي يسأل عنها الشخص المعنوي

الغش الضريبي قد تم قدم الضرائب نفسها، حيث أن الأشخاص الخاضعين للضرائب بطبعهم لا يجذبون أن يجرموا من مواردهم أو مداخيلهم ولو جزء منها، وذلك سواء لصالح أشخاص طبيعية (الملك)، أو لصالح أشخاص معنوية (الكنيسة) حسب ما كان سائدا من قبل، ولكن مع انتشار النموذج الديموقراطي، والمبدأ المرتبط به وهو القبول والرضا بهذه الضرائب (consentement a l'impôt) الذي غير بالفعل كل المعطيات<sup>3</sup>، وعليه سيتم التطرق إلى مفهوم الغش الضريبي (الفرع الأول)، وإلى أركان الغش الضريبي ( الفرع الثاني ).

### الفرع الأول : مفهوم الغش الضريبي

لم يقدم المشرع الجزائري تعريفا للغش الضريبي، بل اكتفى بتوضيح وتبيان صورته وأشكاله، وترك عبء وضع تعريفه للشرّاح والفقهاء، وفعلا نجد بعض التعاريف لهذه الظاهرة لكن لا ترقى إلى أهمية وخطورة هذه الظاهرة، وعليه سنحاول من خلال هذا الفرع سنتطرق أولا إلى تعريف الغش الضريبي، وثانيا إلى صور الغش الضريبي.

### أولا : تعريف الغش الضريبي

يضع الفقه القانوني مفهومين للغش الضريبي أحدهما موسع والثاني ضيق، لذلك سنحاول بيان

<sup>1</sup> عبود قابوش، المرجع السابق، ص37.

<sup>2</sup> الأمر 75- 59، المؤرخ في 06-09-1975، المتضمن القانون التجاري، ج.ر. ج.ج، ع 78، المؤرخ في 30-09-1975 .

<sup>3</sup>Baconnier.Robert ,et Taly.Michel, " FRAUDE FISCALE : CHARACTERISATION ET ENJEUX " ,rapport moral sur l'argent dans le monde ,2005, p 01.

هاذين المفهومين.

## 1- المفهوم الموسع للغش الضريبي

اعتمد الفقه عدة معايير لتعريف الغش الضريبي نذكر منها مايلي : معيار الجريمة الضريبية، معيار الاحتيال والتدليس الضريبي، معيار التفرقة بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي.

### أ- معيار الجريمة الضريبية

اعتمد الفقه مصطلح الجرائم الضريبية بدلا من مصطلح الغش الضريبي ، واعتمدها كمعيار لتعريفهم؛ نذكر من بينها مايلي: " الجريمة الضريبية هي كل اعتداء على حق الخزينة العامة فيما فرضه القانون من الضرائب إذا قرر القانون لهذا الاعتداء عقوبة الجنائية، وكل عمل أو امتناع يترتب عنه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابه عقابا".

كما وسع البعض الآخر في مدلول الجريمة الضريبية بقولهم: " أنها كل تصرف أو فعل يؤدي إلى مخالفة أحكام قانون الضريبة، سواء كان مرتكب هذه التصرفات المكلف بدفع الضريبة أو الموظف بتقديرها وتحصيلها أو الشخص الذي ينظم سجلات المكلف بدفعها"<sup>1</sup>.

من خلال التعريفين أعلاه نلاحظ بأن الفقه قد أخفق حين استعمل مصطلح الجرائم الضريبية في تعريف الغش الضريبي، حيث أن هذا الأخير تعتبر جريمة مستقلة بذاتها يجب تشخيصها بشكل منفرد.

### ب- معيار الاحتيال والتدليس الضريبي

عرّف هذا المعيار الغش الضريبي بحسب عمليتي الاحتيال والتدليس، حيث أن الغش الضريبي مستمد من جريمة النصب والاحتيال المعاقب عليه في قانون العقوبات، كما جاء في تعريف الفقيه MEHL LUCIEN: " أن الغش الضريبي ما هو إلا تحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الخاضع له".

عظفا على ما تقدم نجد بأن هذا المعيار لا يصلح لتعريف الغش الضريبي، بقدر ما يصلح لتحديد طبيعة هذه الطرق الاحتيالية، وأن التدليس كعيب من عيوب الإرادة والذي لا يكون إلا في العلاقة التعاقدية التي لا تكون بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد النور واسطي، المرجع السابق، ص ص 44-45.

<sup>2</sup> منى عيد، " الجرائم الضريبية وأثرها على الاقتصاد "، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، تخصص جباية المؤسسة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باجي مختار عنابة، 2015، ص 41.

## ج- معيار التفرقة بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي

حسب هذا المعيار فالغش الضريبي هو مخالفة قانون الضرائب باستعمال الطرق الاحتيالية من أجل التملص من العبء الجبائي، بينما التهرب الضريبي هو التخلص من عبء الضريبة دون إخلال بالقانون، أي باستغلال الثغرات القانونية، وهنا يكون المكلف بالضريبة غير مسؤول، لأن المسئول عن هذه الثغرات هو المشرع الجبائي الذي تغاضى عنها، إلا أنه أعطى للإدارة الجبائية حق الرقابة وإعادة التقويم، وأقر عقوبات جزائية عن اقتراح جريمة الغش الضريبي.<sup>1</sup>

وحسب هذا المعيار أيضا هناك نوعان من التهرب أحدهما ناتج عن الأنشطة القانونية ويكون متعلق بسياسة الضرائب، والثاني ناتج عن ممارسة أنشطة غير قانونية، وهذا ليس له علاقة مع سياسة الضرائب والتنظيم الإداري لها.<sup>2</sup>

## 2- المفهوم الضيق للغش الضريبي

ينصرف المفهوم الضيق للغش الضريبي إلى المعنى الفني له، والذي يتحدد على وجه الخصوص بالأفعال التي تكيف على أنها جريمة غش ضريبي من منظور الفقه والتشريع القانوني، وبالرجوع إلى المفهوم الضيق لجريمة الغش الضريبي من جانب الفقه القانوني، نجد أنه يضع تعاريف مختلفة. فقد عرفها الأستاذ فتحي سرور بأنها: "كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممول عملا أو امتناعا لتحديد وعاء الضريبة".

- كما يعرفها الفقه كذلك بأنها: "كل فعل أو امتناع يترتب عليه مخالفة القانون الضريبي وقرر له عقوبة".

- ويعرفها البعض الآخر على أنها: "كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقابا".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> نجيب زروقي، "جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري" ماجستير في العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة الحاج لخضر-باتنة، 2012-2013، ص 115، للمزيد أنظر أيضا:

-عبد النور واسطي، المرجع السابق، ص 50.

- "evasion et frauds fiscales, contrôles fiscal", Rapport du syndicat national solidaires finances publiques, paris janvier 2013, p06, Disponible sur le lien : <https://big.assets.huffingtonpost.com/Rapportfraude.pdf>.

<sup>2</sup> عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، "التهرب الضريبي والإقتصاد الأسود"، ط 01، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2006 ص 09.

<sup>3</sup> عبد الحليم بن بادة، المرجع السابق، ص 135.

أما على مستوى التشريع فنجد المشرع الفرنسي على سبيل المثال يعرفها في نص 1741 من القانون العام للضرائب الفرنسي على أنه: "أي كان تملص، أو حاول التملص عن طريق الغش من التأسيس أو التسديد الكلي أو الجزئي للضريبة، والمشار إليها في هذا القانون، أو أغفل إرادبا التصريح بقسم من المبالغ الخاضعة للضرائب في الآجال القانونية، أو أخفى جزء من المبالغ الخاضعة للضريبة أو نظم عدم قدرته على التسديد، أو قام بوضع حواجز ومناورات أخرى أمام تحصيل الضريبة"<sup>1</sup>. من جهته يعرف المشرع الجزائري جريمة الغش الضريبي بمقتضى المادة 303 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنّها: "كل تملص أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم يخضع له المكلف أو يسعى لتصفيته كليا أو جزئيا سواء كان ذلك عن طريق:

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

- التخلص أو محاولة التخلص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي هو خاضع لها."

وما يلاحظ من خلال تعريف المشرع الجزائري لجريمة الغش الضريبي بأنه على غرار ما ذهب إليه المشرع الفرنسي، قد عمد لتبني لتعريف سلمي لجريمة الغش الضريبي، وذلك من خلال تعداد الأفعال التي تعتبر كذلك، وهي في حقيقة الامر تمثل صورا لجريمة الغش الضريبي، التي نوجزها فيما يلي على أن تكون محل دراسة مفصلة عند التطرق للركن المادي لجريمة الغش الضريبي.

### ثانيا: صور الغش الضريبي

يضع التشريع الجبائي الجزائري على ثلاثة أنواع أو صور للغش الضريبي

#### 1-المخالفة العامة للغش الجبائي

تنص عليها مختلف القوانين الجبائية ، وتكمن في استعمال طرق تدليسية، وذلك من أجل:  
- إما التملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من تصفية أو تحصيل أي ضريبة أو حق أو رسم

<sup>1</sup> ( Caussade) Thomas, « la stratégie fiscale de l'entreprise :entre optimisation et fraude » , en vu de l'obtention du doctorat, spécialité :droit privé et sciences criminelles, école doctorale sciences juridiques et politique Université Toulouse Capitale, le 27-01-2017, p 36.

(المواد: 303 ق.ض.م ، 117 ق.ر.ر.أ ، 532 ق.ض.غ.م، 119 ق.ت، 34ق.ط)

-وإما التملص أو محاولة التملص من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة على ذمتهم أو تنظيم الإعسار ( المواد: 407 ق.ض.م ، 118 ق.ر.ر.أ، 533 ق.ض.غ.م، 119 ق.ت و34 ق.ط)<sup>1</sup>

## 2-المخالفات الخاصة بالغش

ينص عليها كل قانون ضريبي على حدا ( المواد : 110، 125، 134، 2/134، 194، 176 مكرر من ق.ض.م، 116 فقرة الأخيرة من ق.ر.ر.أ، 2/33 من ق.ط، 134، 256-3/5 من ق.ت).

## 3-مخالفات ذات طابع خاص

هذا النوع من جريمة الغش الضريبي منصوص عليها كذلك على مستوى كل قانون على حدى ( المواد 303، 304، 408 308 من ق.ض.م، 120، 121، 122 من ق.ر.ر.أ، 535 536، 537، من ق.ض.غ.م م 119 من ق.ت، 37 من ق.ت).<sup>2</sup>

## ثالثا: الطبيعة القانونية لجريمة الغش الضريبي

انقسم الفقه في تحديد التكييف القانوني للجريمة الضريبية بصفة عامة وجريمة الغش الضريبي بصفة خاصة؛ فجانبا منه يرى بأنها جريمة جنائية وتخضع لأحكام قانون العقوبات، وجانبا آخر يرى بأنها جريمة إدارية يطبق عليها القانون الإداري، ولكن كلا الاتجاهين تعرضا للنقد الشديد، كون جريمة الغش الضريبي لايمكن أن تكون ذات طبيعة جزائية محضة كجرائم السرقة والقتل وخيانة الأمانة كما لا يمكنها أن تكون ذات طبيعة إدارية، لكن هذا لا ينفي اشتراكها معهما في بعض الخصائص.<sup>3</sup>

كما تجدر الإشارة إلى أن معظم الفقه اعتبر جريمة الغش الضريبي جريمة اقتصادية، ولكن هناك من شكك في ذلك، وتمّ التفريق بين الجريمتين حسب معيار المصلحة التي يحميها القانون، حيث هذه الأخيرة في الجريمة الاقتصادية هي حماية النظام الاقتصادي، بينما المصلحة التي يحميها القانون بتجريم الغش الضريبي هي مصلحة الخزينة التي تعتبر الضريبة أهم مورد لها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Instruction n°03 , MF/DGI/D CTX , du 07/05/2012, comprenant les procédures de gestion du contentieux pénal, p06.

<sup>2</sup> Ibid, p 09.

<sup>3</sup> سليمة عزوز، "الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري"، دكتوراه في القانون الجنائي للأعمال"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الجامعية 2018-2019، ص 64.

<sup>4</sup> سليمة عزوز، المرجع السابق، ص 65.

غير أن الاتجاه السائد اليوم يجمع على اعتبار جريمة الغش الضريبية جريمة ذات طبيعة خاصة وذلك لعدة أسباب أهمها:

- القوانين الضريبية هي المصدر الرئيسي لهذه الجريمة، ويبقى قانون العقوبات هو مصدر احتياطي في حالة عدم وجود نص في القوانين الضريبية.
- طبيعة الجزاءات والأحكام الخاصة جعلتها جريمة ذات طبيعة خاصة مثل العقوبات الإضافية وعقوبات الحرمان من الإعفاء .
- تميّز الإجراءات المتبعة لسير الدعوى الجزائية الضريبية عن الإجراءات الجزائية العادية.
- الحكم بالجزاءات الضريبية لا يكون بطلب أي جهة وإنما يحكم بها القاضي من تلقاء نفسه.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي

من خلال تعريف جريمة الغش الضريبي يتبين أن أركانها تتمثل في ثلاثة أركان هي الركن الشرعي الركن المادي، الركن المعنوي.

**أولا الركن الشرعي :**

من المتعارف عليه أن الأصل العام للركن القانوني أو الشرعي مكرس بموجب المادة الأولى من قانون العقوبات، التي تنص على أنه: " لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير أمن بغير قانون "، وبالتالي فالركن الشرعي لأي مخالفة هو النصوص القانونية التي تبين أن فعلا معيّنا يعد جريمة تطبق عليها عقوبة محددة، وهو ما نجد في المجال الجبائي، إذ تطبق قوانين الضرائب إضافة إلى أحكام القانون الجزائي بالنسبة للمخالفات المختلطة، غير أنه يجذر التذكير في هذا النطاق إلى أنه باستثناء قانون الاجراءات الجبائية، فإن قوانين الضرائب الخمس (ق.ض.م، ق.ر.ر.أ، ق.ت، ق.ط، ق.ض.غ.م) هي قوانين مستقلة عن بعضها، وبالتالي فإن كل مخالفة تجرد وصفها القانوني (مخالفة أو جنحة) و عقوبتها في قانون الضرائب الخاص بها، إلا في حالة وجود إحالة صريحة لقانون آخر.<sup>2</sup>

### ثانيا الركن المادي

يقتضي قيام الركن المادي لجريمة الغش الضريبي توفر ثلاثة عناصر تتمثل في سلوك إجرامي في صورة استعمال طرق تديليسية من طرف الجاني، نتيجة هي تملص كليا أو جزئيا من تصفية أو أداء الضريبة

<sup>1</sup> سليمة عزوز، المرجع السابق، ص65، أنظر أيضا:

-عبد النور واسطي، المرجع السابق، ص 116.

<sup>2</sup> Instruction n°03 , MF/DGI/D CTX , du 07/05/2012, op.cit, p 5.

والعلاقة السببية التي تربط بينهما.<sup>1</sup>

## 1- استعمال طرق احتيالية

لقد أوردت القوانين الجبائية عدة أفعال تعد طرقا احتيالية، فبالرجوع للتشريع الجبائي نجد المادة 530 من ق.ض.غ.م تناولت إثنا عشر حالة، والمادة 533 من نفس القانون تناولت ستة حالات والمادة 118 من ق.ر.ر.أ تناولت أيضا ستة حالات، والمادة 303 من ق.ض.م ذكرت أربعة حالات والمادة 193 ذكرت ستة حالات، بينما تناولت المادة 34 من ق.ط والمادة 119 من ق.ت حالة واحدة، في حين ذكرت المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية خمسة حالات،<sup>2</sup> وهذه الأفعال التي تتفق عليها كل القوانين الجبائية هي:

-إغفال عن قصد تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في دفتر اليومية أو في دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09-11 من القانون التجاري، أو في الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسنوات المالية التي أقفلت حساباتها.

-إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب والرسوم المفروضة.

-تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم، أو تخفيضها، أو الإعفاء منها، أو استرجاعها، وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية لصالح بعض الفئات المكلفين بالضريبة .

-الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال، أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصايا.

-استعمال الطوابع المنفصلة، أو طوابع مزورة، أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب، وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.

-القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح والإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها والغير.

-ممارسة النشاط غير مصرح به.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ياسر حسين بجنس، "الجرائم الضريبية"، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ط01، مصر، 2015، ص96.

<sup>2</sup> فارس السبتي، "المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري"، ط02، دار هومه، الجزائر، 2011، ص ص 103-104.

<sup>3</sup> حاج علي مداح، "ركن الطرق الاحتيالية في جريمة التملص من الضريبة، مجلة جيل للأبحاث القانونية العميقة"، جامعة ابن خلدون تيارت ع36، ديسمبر 2019، 83.

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

-تسليم فواتير وسندات التسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

-نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في وثائق المحاسبة التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.

-القيام بأية وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم كغلق المحل لمنع المصالح الجبائية من إجراء المعاينة.<sup>1</sup>

-كل مناورة تهدف إلى تنظيم الإعفاء من طرف المكلف بالضريبة متابع بدفع ضرائبه.<sup>2</sup>

-استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية، أي معاملات و أهمية التي تقترب إلى فكرة التصرفات الصورية.<sup>3</sup>

## 2- التملص من الضريبة

يكون إما بالتملص من كل أو بعض من الضريبة، وذلك بالتهرب من تحديد أساس الضريبة أو ضبطها ويتحقق ذلك حين يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها، أو حين يقدم إقرار غير صريح، وإما التملص كليا أو جزئيا من أداء الضريبة أو تصفية الضريبة.<sup>4</sup>

## 3- العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتمالية

يجب لقيام أي جريمة توفر علاقة سببية بين السلوك الإجرامي (الأفعال المادية) وبين النتيجة

وفي جريمة الغش الضريبي يستوجب لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق

الاحتمالية التي استعملها الجاني، وبالتالي فالعلاقة السببية لا تتوفر إلا حال بين السلوك الإجرامي

(الاحتمال) والنتيجة الإجرامية (التملص من عبء الضريبة) عامل آخر، كتخلص الجاني من عبء

<sup>1</sup> عبد الحق مرسللي، حمزة الهمال، "التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية المجلد 08، ع02، 2019، ص 162.

<sup>2</sup> قانون رقم 01-21، المؤرخ في 22-12-2001، المتضمن قانون المالية سنة 2002، ج.ر.ج.ج، ع 79، الصادرة في 23-12-2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، المعدل والمتمم.

<sup>3</sup> رمضان صديق، "التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري"، د.ط، القاهرة، 2011، ص 44.

<sup>4</sup> نبيل صقر، "الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية و التهريب"، دار الهدى، د.ط، الجزائر، 2013، ص ص 44-45.

الضريبة جرّاء خطأ في تقدير الوعاء الضريبي من طرف الإدارة الجبائية، دون تفتنّها للطرق الاحتيالية التي قام بها الجاني.<sup>1</sup>

### ثالثا: الركن المعنوي

يعني الركن المعنوي اتجاه إرادة الجاني لمخالفة القانون طبقا للمبدأ السائد "لا جريمة ولا عقوبة بغير خطأ".

فجريمة الغش الضريبي جريمة عمدية، حيث أن المكلف بالضريبة حين سعيه للتملص من عبء الضريبة يجب أن يكون مدركا بأنه مخالف للقانون لا سيما عند استعماله الطرق الاحتيالية، وبالتالي لقيام الركن المعنوي فيها لا بدّ من توافر القصد الجزائي العام و القصد الجزائي الخاص.<sup>2</sup>

### 1- القصد الجنائي العام

يعني القصد الجنائي العام توجه إرادة المكلف بالضريبة نحو ارتكاب الغش الجبائي : حيث يفترض فيه أنّه يعلم بقيامه بأعمال تدليسية أو غش، يؤدي الى التملص أو محاولة التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة.<sup>3</sup>

كما أن المشرع الجزائري اشترط صراحة القصد الجنائي وذلك في مختلف النصوص الجبائية ومنها ما نصّت عليه المادّة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة في فقرتها الرابعة التي جاء فيها "....إغفال عن قصد...."، كما نصت المادة 118 الفقرة السادسة من قانون الرسوم على رقم الأعمال على: "كل عمل أو طريقة أو سلوك يقضي ضمنا، إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة " وغيرها من النصوص الجبائية الأخرى.<sup>4</sup>

### 2- القصد الجنائي الخاص :

يقصد به الإرادة الاجرامية لدى الجاني، أي الباعث الذي يدفعه لارتكاب الجريمة، ففي جريمة الغش الضريبي يتمثل القصد الجنائي الخاص في كون الهدف الحقيقي من وراء استعمال المكلف بالضريبة لكل تلك الطرق الاحتيالية والتدليسية هو التخلص من كل وعاء الضريبة أو التخلص من

<sup>1</sup> عبد الله سليمان، " شرح قانون العقوبات الجزائري "، القسم العام، الجزء الأول (الجريمة)، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 2010، ص152.

<sup>2</sup> ياسر حسين بھنس، المرجع السابق، ص119.

<sup>3</sup> فارس السبتي، المرجع السابق، ص 106.

<sup>4</sup> بن بادة عبد الحليم، المرجع السابق، ص 153 .

بعض الوعاء الضريبي، وغايته هو حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها في الوعاء الضريبي.<sup>1</sup>

## خلاصة الفصل

— نستخلص من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل، أنه لم يكن يعترف بالمسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية سابقا من طرف معظم التشريعات، وكانت مقررة بالنسبة للأشخاص الطبيعية فقط، وذلك على أساس الوعي والإرادة، وأثير حول تقريرها جدل فقهي وتشريعي بين مؤيد ومنكر لها، ولكن بعد التطورات الاقتصادية والعولمة و غزو الأشخاص المعنوية المجال الاقتصادي، صار لزوما لوضع تشريعات تواكب هذه التطورات وتحميل هذه الأشخاص المسؤولية الجزائية عن الجرائم التي تقع باسمها و لحسابها، والتي تكون غالبا جرائم خطيرة تمس بالنظام العام ككل، وفعلا اتجهت أغلب التشريعات إلى تقرير المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي منها التشريع الفرنسي، المغربي، الانجليزي الخ.... وحذا حدوها المشرع الجزائري لكن كان ذلك عبر مراحل انتهت بالاعتراف الفعلي بهذه المسؤولية، واستني منها الأشخاص الخاضعة للقانون العام.

ومن أهم الجرائم التي تطرقنا إليها هي جريمة الغش الضريبي، التي تعتبر من أخطر الجرائم لما لها من آثار سلبية خاصة على الخزينة العمومية كون الضرائب تعتبر أهم مورد لها، وقد جرّم المشرع الجزائري جريمة الغش الضريبي القائمة على الاحتيال والتدليس والتي تعتبر جريمة ذات طبيعة خاصة في مختلف النصوص الضريبية، وحمل المسؤولية الجنائية عن هذه الجريمة للأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية على حد سواء.

<sup>1</sup> ياسر حسين بھنس، المرجع السابق، ص 212.

## الفصل الثاني

نتائج المسؤولية الجنائية للشخص

المعنوي عن جريمة الغش الضريبي

إن إقرار المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي من قبل المشرع الجزائري، استتبعه تقرير مجموعة من الإجراءات لمتابعته جزائياً، تختلف عن تلك المتبعة لمتابعة الشخص الطبيعي بدءاً من تقرير شروط تحقق مسؤوليته الجزائية، بالإضافة إلى تحديد من يمثله كونه مجرد افتراض قانوني، وفضلاً عن كل ذلك متابعته عن جريمة الغش الضريبي التي تعتبر هي الأخرى مقررة قانوناً بإجراءات خاصة لمعاينتها ومتابعة مرتكبيها لاسيما الشخص المعنوي والتي تختلف عن الجرائم الأخرى المقررة إجراءات متابعته في قانون الإجراءات الجزائية.

ويتحدد هذا الاختلاف من خلال تحديد الجهات المختصة بمتابعة جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي، والآليات المتبعة في إثبات هذه الجريمة، وتحديد المحكمة المختصة محلياً، وشروط تحريك الدعوى العمومية وإمكانية التراجع عنها، والتي تمّ النص عليها ضمن القوانين الضريبية وقانون الإجراءات الجزائية، كما أن ردع هذه الجريمة المرتكبة من الشخص المعنوي في صورة عقوبات تختلف عن غيرها من الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات، وما تمّ النص عليه في القوانين الضريبية ومن هذا المنطلق ارتأينا تناول هذا الفصل من خلال مبحثين خصصنا المبحث الأول لدراسة المتابعة الجزائية للشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي، أما المبحث الثاني فنعالج من خلاله العقوبات المقررة على الشخص المعنوي المرتكب جريمة الغش الضريبي.

### المبحث الأول: المتابعة الجزائية للشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي

يتميّز الشخص المعنوي بطبيعة خاصة كونه مجرد افتراض قانوني، حيث لا يمكن أن يرتكب الجريمة بنفسه، ممّا جعل متابعته جزائياً تختلف عن متابعة الشخص الطبيعي، بدءاً بوجود توفر شروط لقيام المسؤولية الجزائية والتي يدور محورها حول الشخص الطبيعي الذي يلعب الدور الأساسي في قيامها لذلك كانت هذه الشروط تتعلق بالفاعل والفعل المرتكب، بالإضافة إلى القواعد الإجرائية الخاصة التي تتلاءم مع طبيعته وطبيعة جريمة الغش الضريبي، سواء المتعلقة بالمتابعة أو المحاكمة، لا سيّما تحديد الجهة المختصة محلياً في متابعة الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي، كذلك تحديد الأشخاص الطبيعية التي تمثله أمام القضاء الجزائي.

وعليه تمّ تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب: خصصنا المطلب الأول للبحث في تحقق شروط المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي الخاص عن جريمة الغش الضريبي، أما المطلب الثاني فسنستطرق من خلاله لإجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي، بينما نتطرق في المطلب الثالث إلى مباشرة الدعوى العمومية ضد الشخص المعنوي المرتكب لجريمة الغش الضريبي.

### المطلب الأول: تحقق شروط المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي الخاص عن جريمة الغش الضريبي

إن توفر شروط قيام المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي الخاضع للقانون الخاص، بارتكابه جريمة الغش الضريبي أساس إسناد المسؤولية الجنائية له، وتحدد هذه الشروط في عناصر موضوعية وجب التأكد من توفرها لقيام هذه المسؤولية، وقد بينت المادة 51 مكرر من قانون العقوبات الجزائري حيث نصت على أنه: "باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام ويكون الشخص المعنوي مسئولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين....."<sup>1</sup>.

ومن خلال نص هذه المادة فإن المشرع الجزائري كان واضحا وصریحا في تبيان الشروط الواجب توفرها، حتى يمكن قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي الخاص، ولعله اتّبع المشرع الفرنسي في ذلك حين ذهب في إقرار تلك الشروط في المادة 121 فقرة 02 من قانون العقوبات الفرنسي حيث تتمثل تلك الشروط وفقا للمادة 51 مكرر من قانون العقوبات الجزائري في شرطين وهما :

<sup>1</sup> محمد حزيط، "المسؤولية الجزائية للشركات التجارية في القانون الجزائري و القانون المقارن"، المرجع السابق، ص 195.

وجوب ارتكاب الجريمة من طرف أحد أجهزة الشخص المعنوي أو من طرف ممثليها (الفرع الأول) كما يقتضي أن ترتكب الجريمة لحساب الشخص المعنوي (الفرع الثاني) .

### الفرع الأول : ارتكاب الجريمة عن طريق الجهاز أو الممثل القانوني للشخص المعنوي

إن مساءلة الشخص المعنوي جزائيا تقتضي ارتكابه لأفعال مجرّمة، وبما أن الشخص المعنوي هو مجرد افتراض قانوني فقط، فإن من يقوم بارتكاب تلك الجرائم وتوافر أركانها المادية والمعنوية هم الأشخاص الطبيعيون المحددين حصرا في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات الجزائري وهم الأجهزة والممثلين الشرعيين.<sup>1</sup>

### أولا : ارتكاب الجريمة عن طريق الجهاز

يقصد بأجهزة الشخص المعنوي الأشخاص الطبيعيين المؤهلون قانونا، والمخولة لهم سلطة الإدارة والتصرف باسم الشخص المعنوي، ويدخل في هذا المفهوم كل من مجلس الإدارة المدير العام، مجلس المديرين، مجلس المراقبة، الجمعية العامة للشركاء، هذا بالنسبة للشركات، ونجد كل من الرئيس، أعضاء المكتب، الجمعية العامة، عندما يتعلق الأمر بالجمعيات<sup>2</sup>، ومن تمّ يكون الشخص المعنوي مسئولا جنائيا عن جريمة الغش الضريبي، إذا استعمل أحد أعضائه طرقا احتيالية لتملص كليا أو جزئيا من دفع الضريبة، و بالتالي فشرط ارتكاب الجريمة عن طريق الجهاز يبعد مساءلة الشخص المعنوي عن جريمة ارتكبتها موظف عادي يعمل لديه، إلا في الحالات التي يكون فيها هذا الموظف مفوضا من قبل الشخص المعنوي للتصرف باسمه.<sup>3</sup>

فقاعدة شخصية المسؤولية الجنائية التي سبق ذكرها في الفصل الأول لم تنف مساءلة الشخص المعنوي عن جرم لم يرتكبه، فلا يمكنه أن يرتكب الجريمة ماديا و لكن يمكن للشخص الطبيعي أن يقوم بالفعل المادي المكوّن للجريمة، أي أن الذي قام بالفعل واحد أو مجموعة من الأشخاص المخولة لهم سلطة الإدارة و التصرف باسم الشخص المعنوي كالممثل القانوني للشركة أو من يتصرف باسمها ولحسابها، فهنا تقوم مسؤولية المدير أو الميسّر و كذلك مسؤولية الشخص المعنوي معا،<sup>4</sup> أما فإذا

<sup>1</sup> محمد حزيط، "المسؤولية الجزائية للشركات التجارية في القانون الجزائري و القانون المقارن"، المرجع السابق، ص 198

<sup>2</sup> معمر سامي شامة، "المسؤولية الجزائية لبعض الأشخاص المعنوية عن جريمة تبييض الأموال"، حوليات جامعة الجزائر 1، ع 31، الجزء الرابع كلية الحقوق، جامعة الجزائر، ص 324 .

<sup>3</sup> جبلي محمد، المرجع السابق، ص 181

<sup>4</sup> مصطفى بن تشيش، "شروط و حالات قيام المسؤولية الجزائية للشركة التجارية في التشريع الجزائري"، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية جامعة البليدية، المجلد 11، ص 724.

وقعت الجريمة بواسطة الجهاز الذي حوّلت له ممارسة نشاط الشخص المعنوي فإن المسؤولية تقوم على كل من الشخص المعنوي و العضو تأسيسا على أن إرادة العضو هي نفس الإرادة الجنائية للشخص المعنوي، وهذا ما يحرف في الفقه الجنائي بالمسؤولية الجنائية عن فعل الغير، الذي يظهر جليًا في الجرائم الاقتصادية بما فيها جريمة الغش الضريبي<sup>1</sup>.

### ثانيا : ارتكاب الجريمة عن طريق الممثل القانوني للشخص المعنوي

يقصد بالممثل الشرعي للشخص المعنوي الأشخاص الطبيعيون الذين لهم السلطة القانونية أو الاتفاقية في التصرف باسم الشخص المعنوي و تمثيله، و هذا ما جاء في نص المادة 65 مكرر ف 02 من قانون الإجراءات الجزائية بأن: "الممثل القانوني هو الشخص الطبيعي الذي يخوّله القانون أو القانون الأساسي للشخص المعنوي تفويضًا لتمثيله"<sup>2</sup>.

ويختلف الممثل الشرعي للشخص المعنوي باختلاف طبيعته و شكله فإذا كان الشخص المعنوي شركة تجارية ذات أسهم فإن ممثلها الشرعي محدد في القانون التجاري في رئيس مجلس الإدارة حسب ما جاءت به المادة 638 من القانون التجاري الجزائري حيث تنص بأن: "يتولى رئيس مجلس الإدارة تحت مسؤوليته، الإدارة العامة للشركة و يمثل الشركة في علاقاتها مع الغير"<sup>3</sup>

أما في حال ما إذا كانت الشركة ذات مسؤولية محدودة فإن ممثلها الشرعي هو المسير، فإذا تعدد المسيرين فيها حسب قانونها الأساسي، فيكون لكل واحد منهم صفة الممثل القانوني، بينما إذا كان الشخص المعنوي شركة مدنية أو جمعية فإن ممثلها الشرعي هو رئيسها.<sup>4</sup>

ونشير في هذا السياق إلى أن عبارة الممثلين الشرعيين التي استعملها المشرع الجزائري تنحصر فقط في فئة الأشخاص الطبيعيين الذين حوّل لهم القانون أو القانون الأساسي للشخص المعنوي سلطة تمثيله، وهذا بخلاف ما أخذت به العديد من التشريعات المقارنة على غرار المشرع الفرنسي الذي اكتفى بعبارة الممثل وذلك المادة 121 فقرة 02 من قانون العقوبات الفرنسي: " فيما عدا الدولة تسأل الأشخاص المعنوية جزئيا (...). عن الجرائم التي ترتكب لحسابها بواسطة أجهزتها أو

<sup>1</sup> - مصطفى بن تشيش، المرجع السابق، ص 236 .

<sup>2</sup> - محمد حزيط، " تمثيل الشخص المعنوي المتابع جزائيا في القانون الجزائري"، مجلة العلوم القانونية و الاجتماعية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد الرابع، ع03، 01-09-2019، ص 206.

<sup>3</sup> القانون رقم 15-20، المؤرخ في 2015/12/30، يعدل ويتمم الأمر 75-59، ج.ج.ع.ج، ع71، المؤرخة في 2015/12/30 ص05.

<sup>4</sup> - محمد حزيط، "تمثيل الشخص المعنوي المتابع جزائيا في القانون الجزائري"، المرجع السابق، ص 206.

ممثلها"، ويبدو أن أن المشرع الجزائري قد انفرد بـ استعمال عبارة الممثلين الشرعيين ليستبعد بذلك مسؤولية بعض الأشخاص الطبيعيين وهم المسير الفعلي، الموكل بتوكيل خاص للتصرف باسم الشخص المعنوي، حالة تفويض السلطات.

### 1-المسير الفعلي

يقصد به الشخص الذي يكون تعيينه شابه عيب من عيوب البطلان، ونظرا لما يقوم به من أعمال تسيير يظهر للغير حسن النية بأنه مسير الشركة، لكن في هذه الحالة لا يسأل الشخص المعنوي على الجرائم التي يرتكبها هذا الشخص باسمه أو لحسابه، حيث أن المشرع الجزائري شدد في هذه المسألة وكان موقفه حاسما، وذلك من خلال ما جاء في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات على ضرورة أن ترتكب الجريمة من طرف الجهاز أو الممثل القانوني للشخص المعنوي كي تقوم المسؤولية الجنائية لهذا الأخير، ونتيجة لذلك لا يسأل الشخص المعنوي عن الجريمة التي يرتكبها المسير الفعلي<sup>1</sup>.

### 2- الموكل بتوكيل خاص للتصرف باسم الشخص المعنوي

يقصد به أحد التابعين للشخص المعنوي المسؤولين عن مؤسسات الشخص المعنوي الفرعية خاصة أمام الإدارات العمومية أو أمام الغير لإبرام الصفقات وغيرها، و بالرغم أن هذا التوكيل الخاص الذي يمنح له التصرف باسم وحساب الشخص المعنوي إلا أنه يبقى مجرد أجيرو ولا يسأل الشخص المعنوي عن الجرائم التي ارتكبها هذا الموكل<sup>2</sup>.

فالمشرع الجزائري كان واضحا ودقيقا في نص المادة 51 مكرر من قانون العقوبات الجزائري والتزم حرفيا بما جاء فيها، حيث حسب القضية رقم 613327 المؤرخة في 28 أبريل 2011 التي تمّ النظر فيها من غرفة الجنح والمخالفات القسم الثالث بالمحكمة العليا، حين قررت هذه الأخيرة نقض قرار مجلس قضاء العاصمة القاضي بإدانة بنك سوسيتي جينيرال الجزائر على أساس أن مديري الوكالات البنكية ليسوا ممثلين شرعيين للشخص المعنوي بمفهوم المادة 65 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجزائية، لأنه لم يثبت من القانون الأساسي للبنك أن مدير الوكالة مفوض لتمثيل البنك

<sup>1</sup>عبد النور واسطي، المرجع السابق، ص248.

<sup>2</sup>أحسن بوسقيعة، "الوجيز في القانون الجزائري العام"، دار هومة، الطبعة الحادية عشر، الجزائر، 2012، ص 236.

كما لا يوجد كذلك ما يفيد بأن مجلس المراقبة قد فوض مدير الوكالة البنكية لتمثيل الشخص المعنوي أو أن القانون الأساسي للبنك فوضه لهذا الغرض.<sup>1</sup>

### 3- حالة تفويض السلطات

يقصد بالتفويض أن يقوم أحد الأعضاء سواء كان أحد أجهزة الشخص المعنوي أو أحد الممثلين الشرعيين له بالتنازل عن بعض السلطات الممنوحة له لشخص آخر، والذي يكون عادة أحد المديرين التقنيين أو رؤساء الأقسام أو أحد العمال، إذ أصبحت فكرة تفويض السلطات لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لكبر المؤسسات وتعدد أمكنة نشاطاتها ومقرات الأشغال أو الورشات، وهذا الشخص المفوض يصبح مسئولا عمّا قد يرتكب من مخالفات للأحكام التنظيمية داخل المؤسسة ولكن لا يتعدى إلى إمكانية مساءلة الشخص المعنوي عن جرائم الغش الضريبي التي يرتكبها نظرا لأن المفوض لا يرتقي أن يكون ممثل شرعي للشخص المعنوي، وبالتالي لا يسأل الشخص المعنوي عن الأعمال الإجرامية التي يقوم بها المفوض بالسلطات.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: ارتكاب الجريمة لحساب الشخص المعنوي

لقيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي يجب توافر شرط آخر وهو أن تكون الجريمة المرتكبة من قبل أحد أجهزة الشخص المعنوي أو ممثليه الشرعيين قد ارتكبت لحسابه، حيث نصت المادة 51 مكرر من قانون العقوبات الجزائري على أنه: "... يكون الشخص المعنوي مسئولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه، من طرف أحد أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك" بالإضافة إلى نص المادة 05 من الأمر رقم 10-03 المؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل ويتمم الأمر رقم 96-22 المؤرخ في 09 جويلية 1996 والمتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصة بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج الشخص المعنوي الخاضع للقانون الخاص مسؤول على المخالفات المرتكبة لحسابه من قبل أجهزته أو ممثليه الشرعيين (...).<sup>3</sup>

بالإضافة إلى ما جاء في المادة 121-2 من قانون العقوبات الفرنسي "فيما عدا الدولة، تسأل

<sup>1</sup> قرار صادر عن المحكمة العليا، غرفة الجناح والمخالفات، القسم الثالث، ملف رقم 613327، بتاريخ 2011/04/28، المجلة القضائية العدد الأول، ص298.

<sup>2</sup> عبد الحليم بن بادة، المرجع السابق، ص163.

<sup>3</sup> الأمر رقم 96-22، المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصة بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، المرجع السابق، ج.ر. ج.ص12.

الأشخاص المعنوية عن الجرائم التي ترتكب لحسابها بواسطة أجهزتها<sup>1</sup>.

وبالرجوع إلى قوانين الضرائب لا نجد المشرع الجزائري ينص على هذا الشرط وإنما اكتفى فقط بمعاينة القائمين على الإدارة والممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة، عندما ترتكب الشركة أحد جرائم الغش الضريبي<sup>2</sup>.

إن عبارة لحساب الشخص المعنوي يقصد بها أن تكون الجريمة قد ارتكبت بهدف تحقيق مصلحة للشخص المعنوي أي أن التصرف الذي قام به أحد أجهزتها أو ممثلها قد حقق مصلحة اقتصادية أو مالية، كتحقيق ربح أو تجنب إلحاق الضرر به أو الحصول على صفقة، ولا يهم أن تكون المصلحة مادية أو معنوية، مباشرة أو غير مباشرة، محققة أو احتمالية<sup>3</sup>، أي يكفي أن تكون الأفعال الإجرامية قد ارتكبت بهدف ضمان تنظيم أو حسن سير أعمال الشخص المعنوي أو تحقيق مصلحة من مصالحه حتى ولو لم يحصل في النهاية هذا الشخص على أية فائدة<sup>4</sup>.

وما يلاحظ أن ارتكاب الجريمة لحساب الشخص المعنوي يختلف عن ارتكابها باسمه أو بإحدى وسائله إذ يرى الكثير من الكتاب أن المصطلحين لا يميلان نفس المعنى ولا نفس الفعل إذ تشترط بعض التشريعات ومن بينهم التشريع القطري، اللبناني، الأردني، السوري... على ارتكاب الجريمة باسم "الذات المعنوية"، بينما يشترط المشرع المصري أن ترتكب الجريمة باسم أو لحساب الذات المعنوية، أما المشرع الجزائري والفرنسي فيشترطان أن ترتكب الجريمة لحساب الشخص المعنوي فمصطلح "لحساب" يفتح للقاصي المجال في تقدير حيثيات القضية وتفسيرها وإثبات أن الجريمة المرتكبة من طرف أحد أجهزة الشخص المعنوي أو ممثليه الشرعيين قد ارتكبت لحسابه وعادت عليه بالفائدة<sup>5</sup>.

إذ لا يكفي قيام المسؤولية الجنائية ضد الشخص المعنوي أن تتحقق الجريمة ماديا وإنما يقصد به أن ينصرف السلوك الإجرامي وآثاره إلى الشخص المعنوي نفسه وبمفهوم آخر لا يمكن مساءلة

<sup>1</sup> ويزة بلعسلي، المرجع السابق، ص 210.

<sup>2</sup> واسطي عبد النور، المرجع السابق، ص 251.

<sup>3</sup> عبد العزيز فرحاوي، المرجع السابق، ص 176.

<sup>4</sup> علوي علي أحمد الشارقي، المرجع السابق، ص 131.

<sup>5</sup> عبد الحليم بن بادة، المرجع السابق، ص 176.

الشخص المعنوي جزائياً عن أفعال ارتكبها الشخص الطبيعي لحسابه الشخصي أو قصد الإضرار بالشخص المعنوي<sup>1</sup>.

هذا فيما يخص ارتكاب الجريمة لحساب الشخص المعنوي أما ارتكاب الجريمة باسم الشخص المعنوي أو بإحدى وسائله فقد نص على هذا الشرط كل من قانون العقوبات اللبناني والسوري والأردني "باسم الهيئات أو بإحدى وسائلها"<sup>2</sup>.

حيث نجد قانون العقوبات اللبناني في الفقرة الثانية من المادة 210 يؤكد على: "أن الهيئات المعنوية مسؤولة جزائياً عن أعمال مديريها وأعضاء إدارتها وممثليها وعمالها عندما يأتون هذه الأعمال باسم الهيئات المذكورة أو بإحدى وسائلها"، ومنه فقيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي يشترط المشرع اللبناني أن ترتكب الجريمة من طرف أحد أعضائه أو ممثليه أو عماله وذلك باسم الشخص المعنوي أو بإحدى الوسائل التي يضعها تحت تصرف المسؤول للقيام بأعماله لتحقيق منفعة للشخص المعنوي وبالتالي فإن ارتكاب الجريمة باسم الشخص المعنوي يعني أن الممثل إذا تصرف باسمه الخاص فإن الشخص المعنوي لا يقع على عاتقه المسؤولية عن الجريمة، حتى لو كانت الجريمة ارتكبت أثناء القيام بالمهمة أو بمناسبتها.<sup>3</sup>

أما المشرع الفرنسي والجزائري فلقد أعتمدا شرطاً واحداً وهو ارتكاب الجريمة لحساب الشخص المعنوي، ولكن يبدو سهلاً تطبيق هذا الشرط في حالة هناك شخص معنوي واحد، فإن الأمر يختلف إن كان هناك تجمع لشركات كبرى مثلاً، إذ نجد الشركة الأم والشركة التابعة لها في هذه الحالة إذ قام أحد الأعضاء أو الممثلين الشرعيين التابعين لإحدى الشركات التابعة بارتكاب جريمة كأن يستعمل أحد أعضائها طرقاً احتيالية للتملص كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة، فقيام المسؤولية الجنائية هنا يكون على حالتين:<sup>4</sup>

**الحالة الأولى:** إذا كانت الشركة الأم تتحكم في إدارة وتسيير الشركة التابعة فإن المسؤولية الجنائية تقع على عاتق الشركة التابعة .

<sup>1</sup> عبد الرحمان خلفي، "المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن جرائم تبييض الأموال"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، ع02، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، سنة 2011، ص 27.

<sup>2</sup> عبد الحليم بن بادة، المرجع السابق، ص 175.

<sup>3</sup> عبد الرحمان خلفي، المرجع السابق، ص 180.

<sup>4</sup> سليم صمودي، المرجع السابق، ص 41.

**الحالة الثانية:** إذا كانت الشركة الأم هي المسيطرة وتقوم بتوجيه الإستراتيجية العامة لكافة الشركات التي تتبعها بحيث تكون الشركات التابعة أدوات تنفيذية في يد الشركة الأم، فهنا تقوم مسؤولية الشركة الأم بصفتها المحرض على ارتكاب الجريمة وكما تقوم مسؤولية الشركة التابعة باعتبارها الفاعل الأصلي في الجريمة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي

تختص جريمة الغش الضريبي بإجراءات متابعة تختلف عن غيرها من الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات، وبإجراءات خاصة عندما تكون مرتكبة من أشخاص معنوية، وذلك من حيث الجهات المختصة بمتابعتها، وهذا ما سنتطرق له في (الفرع الأول) وكذلك من حيث آليات و وسائل إثبات ومعاينة الجريمة الخاصة التي زوّد بها القانون الإدارة الجبائية، وهذا سنعمل على بيانه في ( الفرع الثاني).

### الفرع الأول: الجهات المختصة بمتابعة جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص

#### المعنوي

يعود الاختصاص الأصيل في متابعة جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي إلى إدارة الضرائب ومصالحها، إلا أن المشرع الجبائي أعطى لجهات أخرى الحق في متابعة هذه الجريمة ولكن في أنواع معينة من الضرائب ، وعليه نتطرق من خلال هذا الفرع إلى الجهات المختصة بمتابعة جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي على مستوى إدارة الضرائب (أولا)، والجهات الأخرى المختصة بمتابعة جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي (ثانيا) .

### أولا الجهات المختصة بمتابعة جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي على

#### مستوى إدارة الضرائب

يختص المدير الولائي للضرائب بإيداع الشكاوي ضد الأشخاص المعنوية المكلفة بالضريبة التابعة لمجال اختصاصه، وذلك كونه المسؤول السلمي لمراكز الضرائب، والمراكز الجوارية للضرائب وباقي المصالح الخارجية التابعة لمديرية الضرائب، و تصدر الاقتراحات بالمتابعة الجزائية ضد مرتكبي

<sup>1</sup> مريم كحول، " أحكام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في التشريع الجزائري"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص علم الإجرام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الطاهر مولاي، السعيدة، السنة الجامعية 2016-2017، ص 58.

جريمة الغش الضريبي من الأشخاص المعنوية من المصالح التابعة للمديرية الولائية للضرائب والتي يتم على مستواها معاينة هذه الجريمة<sup>1</sup> وهي:

1- مصالح الوعاء

2- مصالح التحصيل

3- مصالح المراقبة الجبائية

4- مصالح ضمان الذهب والمعادن الثمينة

تقوم هذه المصالح التابعة لمديرية الضرائب للولاية باقتراح المتابعة الجزائية ضد مرتكبي جريمة الغش الضريبي خاصة الأشخاص المعنوية منها، حيث في مجال الوعاء المصلحة المعنية بإثبات الجريمة أثناء عمليات المراقبة التي هي أساس النظام الجبائي التي تؤدي إلى فرض غرامات مرتبطة باستعمال الطرق التدليسية، تقوم بإعداد تقرير يتضمن إثبات الجريمة يرسل إلى المدير الولائي للضرائب، الذي من خلاله يمكن إيداع الشكوى، ويتضمن المعلومات التالية :

-المعلومات الشخصية للمكلف بالضريبة (الشخص المعنوي)، وكذا عنوان مقر نشاطه .

-إثبات احترام إجراءات الإخضاع الضريبي.

-الوقائع التي شكلت مخالفة بمفهوم التشريع الجبائي والتي أدت إلى إيداع الشكوى.

-القرائن المجمعة بدون أي غموض وذلك تفاديا لأي عيب في الشكل والإجراءات، أما في مجال

التحصيل يقوم قابض الضرائب بإعداد تقرير مفصلا من أجل إرساله إلى المدير الولائي للضرائب.<sup>2</sup>

ثانيا الجهات الأخرى المختصة بمتابعة جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص

## المعنوي

انتهج المشرع الجبائي اتجاهها مغايرا في تحديد الجهة المختصة بمتابعة جريمة الغش الضريبي في مادة

الرسم على القيمة، ويتجلى ذلك من خلال من خلال نص المادة 112 من قانون الرسوم على رقم

الأعمال، والتي نصّت على مايلي:"يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة

المضافة بكل وسائل الإثباتات التابعة للقانون العام، أو تعانين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة

القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك، أو قمع

<sup>1</sup> التعليمية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، المتضمنة إجراءات تسيير المنازعات الجبائية، ع03، سنة 2012، ص24

<sup>2</sup> المرجع السابق نفسه.

الغش والمخالفات الاقتصادية، تلاحق المخالفات ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الادارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم<sup>1</sup>، ويكون مؤهلون أيضا بتحرير المحاضر، أي معاينة الجريمة أعوان الجمارك وبصفة عامة جميع مستخدمي إدارة المالية وكذا مستخدمو الدرك الوطني.<sup>2</sup>

## الفرع الثاني: الآليات المتبعة في إثبات جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص

### المعنوي

يتم تحريك الدعوى العمومية إلا عن طريق إيداع شكوى، التي يجب أن تكون مدعمة بإثباتات وأدلة تثبت قيام الركن المادي للجريمة، وقد زوّد القانون الجبائي الجهات المختصة بمعاينة وإثبات الجريمة بمجموعة من الآليات والوسائل لمعاينة وإثبات الجريمة، والمتمثلة أساسا فيما يلي: الرقابة الجبائية (أولا) (المعاينة (ثانيا)، حق الاطلاع (ثالث).

### أولا: الرقابة الجبائية

النظام الجبائي في الجزائر نظام ذو طابع تصريحي، أي يكفل للمكلف بالضريبة القيام بالتصريح تلقائيا لأسس وقواعد الضريبة وفي آجال معينة، مع احتفاظ الإدارة الجبائية بحق الرقابة البعدية لهذه الأسس والقواعد المصرح بها، وتتفرع الرقابة الجبائية إلى مايلي:

### 1- التحقيق في التصريحات

حوّل القانون لأعوان الإدارة الجبائية فحص التصريحات والمستندات الموجودة بالملف السري للمكلف بالضريبة والتأكد من صحتها، مع حق طلب التبريرات والتوضيحات اللازمة من المعني، وفي حالة وجود أخطاء يتعين على أعوان الإدارة الجبائية القيام بالتصحيحات والتسويات الواجبة، مع احترام الضمانات المكفولة قانونا للمكلف بالضريبة، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي وذلك طبقا للمادة 18 و19 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>3</sup>

ونشير في هذا السياق إلى أن المصلحة التي تم فيها اكتشاف تملص المكلف بالضريبة من دفع الحقوق الضريبية باستعمال طرق تدليسية من خلال مراقبة هذه التصريحات، نقوم بإعداد تقرير

<sup>1</sup> قانون الرسوم على رقم الأعمال، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2020، ص196.

<sup>2</sup> القانون رقم 07-03، المؤرخ في 2007/07/24، المتضمن قانون المالية التكميلي 2007، الذي يعدل المادة 504 بموجب المادة 06 منه، ج.ر.ج.ع، ع47، المؤرخة في 25 جويلية 2007، ص07.

<sup>3</sup> القانون رقم 17-11، المؤرخ في 2017/12/27، المتضمن قانون المالية 2018، الذي يعدل المادة 19 بموجب المادة 40 منه، ج.ر.ج.ع، ع76، المؤرخة في 2017/12/28، ص21، أنظر أيضا قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب سنة 2020، ص08.

تفصيلي بذلك إلى المدير الولائي للضرائب عن طريق السلم الإداري، وتستتبع بعد ذلك إجراءات تقديم الشكوى المشار إليها سابقا.<sup>1</sup>

## 2- التحقيق في المحاسبة

يقوم أعوان الإدارة الجبائية الذين يحملون رتبة مفتش رئيسي على الأقل والمخلفون بمجموعة من العمليات، ترمي إلى مراقبة محاسبة المكلف بالضريبة شكلا و موضوعا من أجل التأكد من مصداقية التصريحات وفق إجراءات دقيقة وصارمة، طبقا لما نص عليه القانون لاسيما المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ويعتبر التحقيق في المحاسبة تحقيق معمق بالمقارنة للتحقيق في التصريحات.<sup>2</sup>

## 3- التحقيق المصوب

يعتبر شكل من أشكال الرقابة الجبائية، يخوّل القانون لأعوان الإدارة الجبائية الذين يحملون رتبة مفتش رئيسي على الأقل والمخلفون بالقيام بالتحقيق المصوب في مادة ضريبية أو أكثر في فترة محددة والتي يمكن أن تكون أقل من سنة مالية سابقة، بخلاف التحقيق في المحاسبة الفترة الخاضعة للتحقيق تكون لأربع سنوات سابقة، وقد فصل المشرع في عملية القيام بالتحقيق المصوب في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>3</sup>

## 4- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة

يعد شكل من أشكال الرقابة الجبائية، يخضع له الأشخاص الطبيعيون يسمح بمقارنة المداخل المصرح بها والذمة المالية لهم، وهو يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي بالمقارنة لأنواع التحقيقات السابقة التي تتعلق بمختلف الضرائب والرسوم وقد فصلت في ذلك المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية والتي نصّت على ما يلي: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.<sup>4</sup>

وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا

<sup>1</sup>التعليمية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، المتضمنة إجراءات تسيير المنازعات الجبائية، المرجع السابق، ص 24.

<sup>2</sup> المديرية العامة للضرائب، متاح على الموقع التالي [www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)، أطلع عليه بتاريخ 2020/08/15.

<sup>3</sup> المرجع السابق نفسه.

<sup>4</sup> قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المرجع السابق، ص 13.

حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.<sup>1</sup>

ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة".<sup>2</sup>

### ثانيا المعايينة

يحوّل لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيقات والمعاينات التي تكون ضرورية لتقدير أسس الضريبة بالتنقل إلى مقر نشاط المكلف بالضريبة، كما يقومون بهذه المعاينة لإثبات حالة الغش الضريبي والحيل والوسائل التدليسية المستعملة من طرف المعني للتملص من الضريبة، وفي هذه الحالة تكون باتباع إجراءات تمّ النص عليها في قانون الإجراءات الجبائية لاسيما المواد 35-36-37-38 منه ومن أهم هذه الإجراءات الترخيص بحق المعاينة لا يكون إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة ويتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات و تدوّن فيه المعاينات المسجلة، كما يجذر الإشارة في حلة اعتراض صعوبات في عملية جرد المستندات والأشياء و الوثائق المحجوزة في محضر المعاينة، يتم تشميع وختم المستندات و الوثائق المحجوزة.<sup>3</sup>

### ثالثا حق الاطلاع

كرّس المشرع الجزائري هذا الحق للإدارة الجبائية في قانون الإجراءات الجبائية لاسيما المواد المذكورة في الفصل الأول والثاني والثالث من الباب الرابع المعنون ب"حق الاطلاع" لاسيما المواد من 45 إلى 59 منه، من أجل كشف كل التجاوزات والمخالفات التي يقوم بها المكلف بالضريبة بهدف التملص من عبء الضريبة، ويكون ذلك إما بالاطلاع على الوثائق والمعلومات سواء لدى الإدارات والهيئات العمومية، أو لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين أو لدى الغير تحت طائلة العقوبات في حالة الإحجام عن تقديم المعلومات المطلوبة من المصالح الجبائية، ولا يحتج بالسر المهني في ذلك.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> قانون رقم 08-21، المؤرخ في 2008/12/30 المتضمن قانون المالية 2009، الذي يعدل المادة 21 بموجب المادة 38 منه، ج.ر.ج.ع، ع74، المؤرخة في 2008/12/31، ص11.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص11.

<sup>3</sup> قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المرجع السابق، ص ص 15-16.

<sup>4</sup> حليلة بن شعاعة و محمد الأخضر كرام، "حق الاطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الإدارة الجبائية وحرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة"، مجلة العلوم القانونية والسياسية، ع16، جوان 2017، ص257، للمزيد أنظر أيضا:

- قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المرجع السابق، ص ص 21-24.

## المطلب الثالث: مباشرة الدعوى العمومية ضد الشخص المعنوي المرتكب لجريمة الغش الضريبي

لمباشرة الدعوى العمومية ضد الشخص المعنوي المرتكب لجريمة الغش الضريبي، يجب تحديد المحكمة المختصة محليا، التي آل تحديدها للقواعد العامة بعد تعديل القوانين الجبائية سنة 2012، وهذا ماسنحاول التفصيل فيه من خلال الفرع الأول، كذلك يجب تحديد شروط تحريك الدعوى الجزائية ضد الشخص المعنوي المرتكب جريمة الغش الضريبي، التي تتميز بشروط خاصة تختلف عن الجرائم الأخرى، وهذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال الفرع الثاني.

### الفرع الأول: المحكمة المختصة محليا في جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي:

يمكننا أن نميز بخصوص الاختصاص المحلي للنظر في جرائم الغش الضريبي الواقعة من الاشخاص المعنوية الخاصة بين فترتين زمنييتين قبل تعديل 2012 للقوانين الجبائية، وبعد تعديل 2012 للقوانين الجبائية.

#### أولا: قبل تعديل القوانين الجبائية 2012

ينعقد الاختصاص المحلي بالنسبة لجريمة الغش الضريبي بالاختيار الذي منحه المشرع لإدارة الضرائب بين مكان فرض الضريبة، ومكان الحجز، ومقر الشخص المعنوي وذلك وفقا لأحكام المواد 534 من ق.ض.غ.م، 119 من ق.ر.ر.أ، 34 من ق.ط.<sup>1</sup>

#### 1-مكان فرض الضريبة

تختار إدارة الضرائب مكان فرض الضريبة كاختصاص محلي للمحكمة لتنظر في شكواها المتعلقة بجريمة الغش الضريبي، حتى يكون الأمر يسيرا في تدعيم هذه الشكوى بالمعلومات والبيانات لإثبات ومعاينة الجريمة والطرق الاحتياطية التدليسية المرتبكة من طرف الشخص المعنوي، ويتم اعتماد إما المحكمة المتواجدة فيها المديرية الجهوية، أو المحكمة المتواجدة فيها المديرية الولائية للضرائب، أو المحكمة المتواجدة فيها إحدى المصالح الخارجية للضرائب ( المفتشية، القبضة، أو المركز الجوارى للضرائب مركز الضرائب).<sup>2</sup>

<sup>1</sup> فارس السبي، المرجع السابق، ص 199.

<sup>2</sup> المرجع السابق نفسه.

## 2- مقر الشخص المعنوي.

نصت المادة 50 من القانون المدني على أن موطن الشخص المعنوي هو المكان الذي يوجد به مركز إدارتها، أي المقر الرئيسي للشخص المعنوي، وتتم فيه عملية الإدارة ومكان انعقاد الجمعية العامة، والذي يتحدد غالبا في العقد التأسيسي للشخص المعنوي، أما بالنسبة التي يكون مركزها الرئيسي في الخارج وله نقاط استغلال في الجزائر فحسب نص المادة 50 من القانون المدني يعتبر مركزها الرئيسي في الجزائر،<sup>1</sup> غير أنه لتفادي ازدواج الضريبي والتهرب والغش الضريبي عمد المشرع الجزائري إلى إبرام العديد من الاتفاقيات.<sup>2</sup>

## 3- مكان الحجز

تختار إدارة الضرائب مكان الحجز كاختصاص إقليمي لمتابعة الشكوى المقدمة من طرفها بشأن معاينة جريمة الغش الضريبي المرتكبة من طرف الشخص المعنوي في حالة حجوزات من سلع وبضائع من أجل سهولة بيعها قبل تلفها واستيفاء الضرائب المتهرب منها، كما تلجأ الإدارة الجبائية لهذا الاختيار عندما لا يوجد للشخص المعنوي مقر أو محل معروف يمكن مخاطبته فيه، كما يمكن أن تكون هذه السلع آتية من عملية الاستيراد، وبالتالي محل حجز بالموانئ والمطارات، وتعتبر مصدر لموارد مالية لإدارة الضرائب، لهذا يؤول الاختصاص لمكان الحجز.<sup>3</sup>

## ثانيا: بعد تعديل للقوانين الجبائية 2012

لقد أدت التعديلات التي أدرجها المشرع الجزائري بموجب قانون المالية 2012 على المواد 534 من ق.ض.غ.م، 119 من ق.ر.ر.أ، 34 من ق.ط إلى استبعاد معيار الاختيار بالنسبة للاختصاص المحلي، وأحال ذلك إلى المادة 104 من قانون الإجراءات الجزائية، في حين تمّ السكوت

<sup>1</sup> فارس السبتي، المرجع السابق، ص 203.

<sup>2</sup> نذكر منها المرسوم الرئاسي رقم 02-121 المؤرخ في 07 أبريل 2002 المتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية قصد تجنب ازدواج الضريبي و تفادي التهرب والغش الضريبي و وضع القواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة في الجزائر في 17 أكتوبر 1990، ج.ر.ج.ج، ع 24، المؤرخة في 10 أبريل 2002 المرسوم الرئاسي رقم 03-142 المؤرخ في 25 مارس 2003 المتضمن التصديق على اتفاق بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وجمهورية مصر العربية لتجنب ازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل ورأس المال ج.ر.ج.ج، ع 23 المؤرخة في 02 أبريل 2003، ص 6، المرسوم الرئاسي رقم 03-64 المؤرخ في 08 فبراير 2003، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة سلطنة عمان لتجنب ازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي بالنسبة للضرائب على الدخل، الموقعة في الجزائر في 09 أبريل سنة 2000، ج.ر.ج.ج، ع 10 المؤرخة في 10 فيفري 2003، ص 3.

<sup>3</sup> فارس السبتي، المرجع السابق، ص 200.

في هذه المادة عن الاختصاص المحلي، حيث نصّت على ما يلي: "1- تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية. 2- ولا تتم الشكاوى باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان و حق الطابع إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية

يحدد إحداث اللجنة الجهوية و تشكيلها و سيرها بموجب مقرر من المدير العام للضرائب"<sup>1</sup>، ويتبين بوضوح من خلال نص هذه المادة أن المشرع الجزائري قد ي أرجع مسألة تنظيم الاختصاص المحلي بالنسبة لجريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي إلى قانون الإجراءات الجزائية.

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية نجد المادة 65 مكرر 1 منه تنص على مايلي: "يتحدد الاختصاص المحلي للجهة القضائية بمكان ارتكاب الجريمة، أو مكان وجود المقر الاجتماعي للشخص المعنوي، غير أنه إذا تمت متابعة أشخاص طبيعية في الوقت ذاته مع الشخص المعنوي، تختص الجهات القضائية المرفوعة أمامها دعوى الأشخاص الطبيعيين بمتابعة الشخص المعنوي".

بقراءة نص المادة 65 مكرر 1 يمكننا أن نستخلص بأن المشرع الإجمالي جزائري قد مّيز بين حالتين بخصوص الاختصاص المحلي المرتبط بجرائم الشخص المعنوي بما فيها جريمة الغش الضريبي وذلك على النحو الآتي:

### 1- حالة إذا كان الشخص المعنوي متهم بمفرده

في هذه الحالة تختص محكمة ارتكاب الجريمة، أو مكان تواجد المقر الاجتماعي للشخص المعنوي .

2- حالة ما إذا تمّ متابعة شخص طبيعي أو أكثر في الوقت نفسه إلى جانب الشخص المعنوي عن ذات الجريمة أو عن جريمة مرتبطة بها:

يعود الاختصاص المحلي لمتابعة الشخص المعنوي في هذه الحالة إلى الجهة القضائية المختصة بنظر دعوى الأشخاص الطبيعية، وهي إما تكون الجهة القضائية التابعة لمحل إقامة الشخص الطبيعي، أو مكان ارتكاب الجريمة، أو مكان القبض على الشخص الطبيعي.<sup>2</sup>

الفرع الثاني: تحريك الدعوى الجزائية ضد الشخص المعنوي المرتكب جريمة الغش الضريبي.

يؤول الاختصاص الأصيل في تحريك الدعوى العمومية طبقاً لأحكام قانون الإجراءات الجزائية

<sup>1</sup> قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المرجع السابق، ص 36.

<sup>2</sup> محمد حزيط، "المسؤولية الجزائية للشركات التجارية في القانون الجزائري والقانون المقارن"، ص 277.

الجزائري للنيابة العامة كقاعدة عامة، غير أن هذه القاعدة لا يمتد أثرها بالنسبة لجريمة الغش الضريبي لاسيما عندما ترتكب عن طريق الشخص المعنوي، من جهة أخرى تثار عند تحريك الدعوى الجزائية ضد الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي مسألة التمثيل القانوني والقضائي له كونه مجرد افتراض قانوني، حيث لا يستطيع القيام بمفرده بالتصرفات القانونية، لذلك عند متابعتة جزائيا لا بد من تمثيله. **أولا: شروط تحريك الدعوى الجزائية ضد الشخص المعنوي المرتكب جريمة الغش الضريبي** قيدت القوانين الجبائية حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية في الجرائم الضريبية، لاسيما جريمة الغش الضريبي، وجعلت أهم شرط في تحريك الدعوى الجزائية هو تقديم الشكوى من طرف الإدارة الجبائية.

### 1- تقديم الشكوى من طرف الإدارة الجبائية

نصت المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية: "تمت المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب...".<sup>1</sup>

يتضح من فحوى نص هذه المادة أن المشرع الجبائي الجزائري يستوجب توفر شرط تقديم الشكوى من طرف الإدارة الجبائية لتحريك الدعوى الجزائية وهذا حفاظا على العلاقة القائمة بينها وبين المكلف بالضريبة (الشخص المعنوي) لأن الإدارة الجبائية هي الأدرى بملف المكلف بالضريبة واتجاه نيته وملابسات قضيته، بالإضافة إلى الطابع التقني والمحاسبي لهذه الجريمة، كما أن تقديم الشكوى يعتبر من النظام العام، وتخلفها يؤدي إلى البطلان المطلق.

هذا وتجدر الإشارة في هذا السياق إلى أن كل من المواد: 305 من ق.ض.م، 119 من ق.ت 34 من قانون الطابع، 119 من ق.ر.ر.أ، و534 من ق.ض.غ..م تنص على أن المخالفات تباشر من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الضريبية، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> القانون رقم 17-11، المتضمن قانون قانون المالية 2018، المرجع السابق، ص21، أنظر أيضا قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، سنة 2020، ص ص 26-27.

<sup>2</sup> نادية بولجة، "النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، 27-10-2016، ص 113.

## 2- طلب الرأي المطابق من اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية

تنص الفقرة الثانية من المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية على منيلي: "ولا تتم الشكوى التي يجب على المدير الولائي للضرائب، باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بالضرائب غير المباشرة وحق الطابع، إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها المديرية الولائية للضرائب."<sup>1</sup>

يفهم من نص هذه المادة أنها تشترط عدم جواز إيداع الشكوى من طرف المدير الولائي، إلا بطلب الرأي المطابق حول المتابعات الجزائية من اللجنة الجهوية، باستثناء المتابعات المتعلقة بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان وحق الطابع، وقد تم إنشاء هذه اللجنة بموجب أحكام المادة 44 من قانون المالية 2012.<sup>2</sup>

## 3- سير ملف إيداع الشكوى

تقوم المصلحة التي عاينت وأثبتت الجريمة بإعداد ملف من أجل إيداع شكوى المتضمن بالإضافة إلى الوثائق المثبتة للإدانة كل العناصر المرتبطة بإجراءات الإخضاع الضريبي، لاسيما تلك المتعلقة بالإجراءات الحضورية، يحوّل الملف إلى مكتب المنازعات القضائية عن طريق المديرية الفرعية للمنازعات الجبائية، أين يتوجب القيام بما يلي:<sup>3</sup>

### أ- تسجيل ملف إيداع الشكوى.

يتولى مكتب المنازعات القضائية بتسجيل الملف في سجل خاص من أجل متابعة ومعرفة وضعية وتطورات القضايا المرفوعة في مجال الغش الضريبي للأشخاص المعنوية.

### ب- دراسة ملف إيداع الشكوى.

بعد تسجيل ملف إيداع الشكوى، يقوم مكتب المنازعات القضائية بدراسة الملف شكلا ومضمونا والتحقق من ما يلي:

- عدم وجود نزاع في نفس أنواع الضرائب والرسوم موضوع الشكوى

- توفر كل الوثائق اللازمة لتكوين ملف إيداع الشكوى.

- الضرائب أو الرسوم موضوع المتابعة لا تتعلق بسنوات متقدمة.

<sup>1</sup> قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المرجع السابق، ص 26-27.

<sup>2</sup> التعليمية الصادرة عن مديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، المتضمنة إجراءات تسيير المنازعات الجزائية، المرجع السابق، ص 31.

<sup>3</sup> المرجع السابق ص 30.

يقوم مكتب المنازعات القضائية بعد هذه الدراسة بإحدى الإجراءات التالية :

- طلب استكمال الوثائق أو المعلومات الناقصة.

- تأجيل المتابعة الجزائية إلى غاية الفصل في النزاع القائم.

- إعداد تقرير التحقيق.

### ت- إعداد تقرير التحقيق

يقوم رئيس مكتب المنازعات القضائية بعد دراسة الملف على النحو السابق بإعداد تقرير التحقيق (حسب النموذج الملحق)، والذي يجب أن يتضمن رأي كل من رئيس المكتب والمدير الفرعي للمنازعات، ثم يرسل إلى المدير الولائي للضرائب من أجل اتخاذ القرار.<sup>1</sup>

### ث- قرار المدير الولائي للضرائب

بصفته ممثلاً للمديرية الولائية و صاحب الاختصاص المطلق في إيداع الشكوى في المجال الجنائي وبالاعتماد على الملفات الخاضعة له، يقوم المدير الولائي للضرائب باتخاذ قرار يتضمن إما المصادقة على اقتراح إيداع الشكوى وبالتالي إخضاع الملف إلى اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية، وإما عدم المصادقة على اقتراح إيداع الشكوى بحجة أن الشكوى غير مؤسسة.<sup>2</sup>

بعد ذلك يدون القرار المعلل، المتخذ من طرف المدير الولائي للضرائب، في نفس الوثيقة المتضمنة تقرير التحقيق المشار إليه أعلاه.

إذا تضمن هذا القرار عدم إيداع الشكوى، يدون ذلك في تقرير التحقيق ويحفظ الملف، أما إذا تقرر إيداع الشكوى، يرسل تقرير التحقيق المتضمن اقتراح إيداع الشكوى إلى المديرية الجهوية للضرائب من أجل استصدار رأي مطابق من طرف اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية كما سبق التطرق إليه سابقاً، ويتم هذا الإرسال وفق نموذج طلب الرأي المطابق الملحق.<sup>3</sup>

### ج- تحرير وتوقيع الشكوى

يقوم مكتب المنازعات القضائية بتحرير الشكوى، بعد صدور الرأي الموافق من اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية، وتكون الشكوى مكتوبة بلغة قانونية واضحة ومتداولة، وتكون متضمنة عرضاً

<sup>1</sup> التعليمات الصادرة عم المديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، المتضمنة إجراءات تسيير المنازعات الجزائية، المرجع السابق، ص31.

<sup>2</sup> المرجع السابق نفسه.

<sup>3</sup> المرجع السابق نفسه.

مفصلا لمختلف الوقائع والوسائل والاستنتاجات التي تثبت نية الغش الضريبي لدى المكلف بالضريبة المؤسسة قانونا.

توقع الشكوى من طرف المدير الولائي للضرائب قبل إيداعها أمام الجهة القضائية المختصة ويقوم من أجل ذلك بتفويض التمثيل القانوني من أجل إدارة الضرائب أمام الجهة القضائية المختصة إلى عون أو أكثر.<sup>1</sup>

#### د-مباشرة الإجراءات القضائية

يقوم رئيس مكتب المنازعات القضائية بعد تسلم ملف إيداع الشكوى مستوفيا كل الإجراءات السابقة، بتسجيل القضية أمام الجهة القضائية المختصة.<sup>2</sup>

#### 4-سحب الشكوى

يمكن للإدارة الجبائية سحب الشكوى، ووضع حد للمتابعة الجزائية، وذلك طبقا للمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية حيث نصت على مايلي: "يمكن لمدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية واكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد..."<sup>3</sup>

ثانيا: تمثيل الشخص المعنوي المسؤول عن جريمة الغش الضريبي.

إن فكرة تمثيل الشخص المعنوي جزائيا أمام المحاكم الجنائية، تطرح إشكالات عديدة خاصة بعد تقرير المسؤولية الجزائية له بموجب قانون العقوبات 2004، منها من هو الممثل القانوني كذلك كيف يتم تمثيل الشخص المعنوي في حالة متابعة الشخص المعنوي والممثل القانوني عن نفس الجريمة أوفي حالة استقالة هذا الأخير أو انسحابه أو حدوث له أي عارض قانوني؟

#### 1-الممثل القانوني للشخص المعنوي المسؤول عن جريمة الغش الضريبي.

يتم تمثيل الشخص المعنوي أثناء متابعته جزائيا عن جريمة الغش الضريبي عن طريق ممثله القانوني الذي خول له القانون ذلك، أو تم تحديده في العقد التأسيسي للشخص المعنوي، وذلك حسب ما نصت عليه المادة 65 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجزائية: "يتم تمثيل الشخص المعنوي في إجراءات

<sup>1</sup>التعليمة الصادرة عم لمديرية العامة للضرائب، مديرية المنازعات، المتضمنة إجراءات تسيير المنازعات الجزائية، المرجع السابق، ص 31.

<sup>2</sup>المرجع السابق، ص ص 32-33.

<sup>3</sup>قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المرجع السابق، ص ص 26-27.

الدعوى من طرف ممثله القانوني الذي كانت له هذه الصفة عند المتابعة...<sup>1</sup>، وتؤكد المادة 65 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجزائية وجوب تمثيل الشخص المعنوي عن طريق ممثله القانوني، كما يرد تأكيد ذلك أيضا بمقتضى نص المادة 51 من قانون العقوبات وإن كانت هذه المادة قد استعملت مصطلح "الممثل الشرعي".<sup>2</sup>

ويقصد بالممثل القانوني للشخص المعنوي طبقا للفقرة 02 من المادة 65 مكرر 03 هو الشخص الطبيعي الذي يخوّله القانون أو القانون الأساسي للشخص المعنوي تفويضا لتمثيله على مستوى جهة التحقيق أو جهة الحكم، ولا يكون التمثيل من غير الممثل القانوني وإلا اعتبر ذلك خرقا لقاعدة جوهرية في الإجراءات، وحتى خرقا لحقوق الدفاع مما قد ينجر عنه البطلان إذا ما تمسك به الشخص المعنوي.<sup>3</sup>

هذا ويجيز قانون الإجراءات الجزائية- في فقرته الثالثة من المادة 65 مكرر 3- في حالة طارئ يؤدي إلى تغيير الممثل القانوني أثناء سير الإجراءات - كعزله أو استقالته- باستخلافه مع ضرورة إبلاغ الجهة القضائية المرفوع أمامها الدعوى بالتغيير.<sup>4</sup>

## 2- الممثل القضائي للشخص المعنوي المسؤول عن جريمة الغش الضريبي.

وردت في المادة 65 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجزائية حالتين لا يمكن فيهما تمثيل الشخص المعنوي جزائيا عن طريق الممثل القانوني وتتجلى هاتين الحالتين في :

**الحالة الأولى :** متابعة الشخص المعنوي ومثله القانوني عن نفس الجريمة أو عن وقائع مرتبطة بها وهذا لضمان محاكمة عادلة، بعدم تلمص الممثل القانوني من التهمة، وإلقاء عبئها على الشخص المعنوي.

**الحالة الثانية:** عدم وجود شخص مؤهل لتمثيل الشخص المعنوي، وفي هاتين الحالتين يتم تعيين الممثل القانوني عن طريق القضاء بالضبط عن طريق رئيس المحكمة بطلب من وكيل الجمهورية من بين

<sup>1</sup> الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 08 جوان 1966، المتضمن ق الإجراءات الجزائية، المرجع السابق، ج.ر.ج ح، ص 06.

<sup>2</sup> محمد حزيط، "التمثيل القانوني للشخص المعنوي المتابع جزائيا"، ص ص 297-298..

<sup>3</sup> الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 08 جوان 1966، المتضمن ق الإجراءات الجزائية، المرجع السابق، ص 06.

<sup>4</sup> المرجع السابق نفسه.

مستخدمي الشخص المعنوي، ويسمى الوكيل القضائي ويكون هذا الإجراء إلزامياً<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: العقوبات المقررة على الشخص المعنوي المرتكب جريمة الغش الضريبي.

إن الجدل الذي قام حول فكرة المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي كان سببه العقاب، إذ أن الطبيعة الخاصة التي يتميز بها الشخص المعنوي أدت إلى صعوبة تطبيق العقوبات السالبة للحرية، غير أن طبيعة الجرائم الاقتصادية التي تتسم بها جريمة الغش الضريبي أدت إلى إقرار عقوبات تتلاءم وطبيعة الشخص المعنوي، والتي تتسم في مجملها بعقوبات ذات طبيعة مالية، على غرار ما أخذ به المشرع الجزائري الذي نجده قد خصص جزاءات خاصة بالشخص المعنوي في قانون العقوبات، إذ سلّط عليه عقوبات أصلية وأخرى تكميلية، ولما كانت جريمة الغش الضريبي من الجرائم الاقتصادية الخطيرة نظراً لمساسها بخزينة الدولة، فإنّه وبالإضافة إلى العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي في قانون العقوبات، فقد خصص المشرع الجزائري عقوبات خاصة في القوانين الضريبية يختلف بعضها عن تلك الموجودة في قانون العقوبات حيث يعاقب الشخص المعنوي بعقوبات مالية منها الجزائية ومنها الجبائية بالإضافة إلى عقوبات أخرى.

من هنا ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، نخصص المطلب الأول لدراسة العقوبات المقررة على الشخص المعنوي المرتكب جريمة الغش الضريبي في قانون العقوبات، أما المطلب الثاني فتنصب دراستنا من خلاله على العقوبات المقررة على الشخص المعنوي المرتكب جريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي.

### المطلب الأول: العقوبات المقررة على الشخص المعنوي المرتكب جريمة الغش الضريبي في قانون العقوبات.

تناول المشرع الجزائري أحكام العقوبات المطبقة على الأشخاص المعنوية في الباب الأول مكرر من قانون العقوبات في المواد 18 مكرر و 18 مكرر 1، تحت عنوان العقوبات المطبقة على الأشخاص المعنوية، وقد قسّم المشرع الجزائري بدوره هذه العقوبات بالنظر إلى طبيعة الجريمة وخطورتها إلى عقوبات جنائيات وجنح و عقوبات مخالقات، ونظراً للطبيعة الخاصة التي يتميز بها الشخص المعنوي عن الشخص الطبيعي، فقد كرس المشرع الجزائري عقوبات خاصة تتلاءم مع طبيعته، والغاية

<sup>1</sup> تنص المادة 65 مكرر3 من قانون الإجراءات الجزائية على مايلي: "إذا تمّت متابعة الشخص المعنوي ومثله القانوني جزائياً في نفس الوقت أو إذا لم يوجد أي شخص مؤهل لتمثيله، يعين رئيس المحكمة بناء على طلب النيابة العامة، ممثلاً عنه من ضمن مستخدمي الشخص المعنوي".

من تطبيق العقاب، إذا فقد جعل من عقوبة الغرامة العقوبة الأصلية المطبقة على الشخص المعنوي نظرا لتوافقها مع طبيعته، وهذا ما سنتطرق إليه في (الفرع الأول)، وبالإضافة إلى عقوبة الغرامة فقد وضع عقوبات أخرى تبعية تكون مكملة للعقوبة الأصلية، ويمكن الحكم بواحدة منها أو أكثر على الشخص المعنوي، وهذا ما سيكون محل دراستنا في (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: العقوبات الأصلية

تعد الغرامة من أهم العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي الخاص بارتكابه جريمة الغش الضريبي والتي يقصد بها إلزام المحكوم عليه بدفع مبلغ من المال لصالح خزانة الدولة<sup>1</sup>، حيث يرى القضاة أنّ عقوبة الغرامة هي العقوبة الأنسب للشخص المعنوي و أنّها سهلة التطبيق وتتلاءم مع طبيعته بالرجوع إلى نصوص التشريع الجنائي الجزائري، نجد أن المشرع الجزائري قد أدرج أحكام عامة لعقوبة الغرامة المقررة للأشخاص المعنوية، حيث ذكر حالتين تكون فيهما الغرامة وهما حالة نص عليها القانون بالنسبة للشخص المعنوي، وحالة عدم نص القانون عليها بالنسبة للشخص الطبيعي.

### أولاً: مقدار الغرامة في حاله نص القانون عليها بالنسبة للشخص الطبيعي

تنص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات الجزائري على ما يلي: "العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنايات و الجنح هي:

1- الغرامة التي تساوي من مرة الى خمس مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة....."<sup>2</sup>، ومن خلال نص المادة يتّضح بأن المشرع الجزائري قد اعتمد نظام الغرامة المحددة التي يعين فيها القانون حداً الأدنى و حداً الأقصى، بحيث لا يمكن تجاوزها فيما لا يقل أو يزيد مبلغ الغرامة عن ذلك الحد<sup>3</sup>.

أما بالنسبة لعقوبة المخالفات فقد نصّت عليها المادة 18 مكرر 1: "العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في المخالفات هي: الغرامة التي تساوي من مرة(1) إلى خمس (5) مرات الحد

<sup>1</sup> محمد نصر محمد، "الوسيط في القانون الجزائري القسم العام وفقاً للأنظمة المقارنة"، ط1، مكتبة القانون و الاقتصاد، الرياض، 2012 ص192.

<sup>2</sup> القانون رقم 06-23، المؤرخ في 20/12/2006، المعدل والمتمم للأمر رقم 66-156، المتضمن قانون العقوبات، المرجع السابق ج.ر.ج.ج، ص15.

<sup>3</sup> مريم كحولة، المرجع السابق، ص 61.

الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة...<sup>1</sup>، وكما هو ملاحظ أن مقدار الغرامة المحدد فيما يتعلق بالمخالفات مشابه لما هو مقرر بالنسبة للجنايات والجنح<sup>2</sup>.

**ثانيا: مقدار الغرامة في حالة عدم نص القانون عليها بالنسبة للشخص الطبيعي**

نصّ قانون العقوبات على هذه الحالة لأنه عندما لا ينص القانون على عقوبة الغرامة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين سواء في الجنايات أو الجنح، و قامت المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي طبقا لأحكام المادة 55 مكرر، فإن الحد الأقصى للغرامة المحتسب لتطبيق النسبة القانونية المقررة للعقوبة فيما يخص الشخص المعنوي يكون كالآتي<sup>3</sup>:

- 2.000.000 دج عندما تكون الجناية معاقبا عليها بالنسبة للشخص الطبيعي بالاعدام أو السجن المؤبد.

- 1.000.000 دج عندما تكون الجناية معاقبا عليها بالسجن المؤقت.

- 500.000 دج بالنسبة للجنحة<sup>4</sup>.

يتبين من هذا النص أنه إذا لم ينص القانون على عقوبة الغرامة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين في مواد الجنايات والجنح، و قامت المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، طبقا لما جاء في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات فإن الحد الأقصى للغرامة بالنسبة للشخص المعنوي حسب ما جاء في المادة 18 مكرر<sup>2</sup> يتضمن المبالغ الآتية:

-2.000.000 دج كحد أقصى عندما تكون الجناية معاقب عليها بالإعدام أو السجن المؤبد

و1.000.000 دج كحد أقصى بالنسبة للجناية المعاقب عليها بالسجن المؤقت و 500.000 دج بالنسبة للجنحة<sup>5</sup>

<sup>1</sup> القانون رقم 04-15، المعدل والمتمم بالأمر رقم 66-156، المتضمن قانون العقوبات، المرجع السابق، ج.ر.ج. ص 08.

1 عبد الرحمان خلفي، "محاضرات في القانون الجنائي العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية"، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، السنة الجامعية 2016-2017، ص 307، متاح على الرابط: <https://elernimg.univ-bejaia.dz>، اطلع عليه بتاريخ 30 جويلية 2020 .

<sup>3</sup> القانون رقم 06-23، المؤرخ في 20/12/2006، المعدل والمتمم بالأمر رقم 66-156، المتضمن قانون العقوبات، المرجع السابق ج.ر.ج. ص 15.

<sup>4</sup> سليمان حاج عزام، "المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي العام بين الرضا والقبول"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، ع 33، جانفي 2015، ص 273.

<sup>5</sup> أديس قربي، "الجزاء الجنائية الموقعة على الشخص المعنوي في التشريع الجزائري"، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 3، ع 3، ص 160، للمزيد أنظر أيضا =

## الفرع الثاني: العقوبات التكميلية

تعني العقوبات التكميلية عقوبات تبعية تضاف إلى عقوبات أصلية، نصّت عليها المادة 18 مكرر من قانون العقوبات، وهذه العقوبات التكميلية كما اصطلح عليها المشرع الجزائري و المقررة للشخص المعنوي، إما أن تمس ذمته المالية كالمصادرة أو تمس بوجوده كالحل، وإما أن تمس بنشاط الشخص المعنوي مثلا كغلقه أو وقف نشاطه، أو تمس بسمعته كنشر حكم الإدانة، وإما أن تمس بالحقوق الأخرى للشخص المعنوي كالإقصاء من الصفقات العمومية و وضعها تحت الحراسة القضائية.

أما إذا أصبحت هذه العقوبات عقوبات وجوبية يجب الحكم على الأقل بواحدة منها في حالة الإدانة وهذه العقوبات تتمثل في حل الشخص المعنوي، غلق المؤسسة أو فرع من فروعها المنع من ممارسة نشاط مهني أو اجتماعي، الإقصاء من الصفقات العمومية، المنع من ممارسة نشاط مهني أو اجتماعي والمصادرة، نشر وتعليق حكم الادانة، وسنحاول تفصيل كل عقوبة من هذه العقوبات.

### أولا: حل الشخص المعنوي

لقد عرفت المادة 17 من قانون العقوبات الجزائري الحل بأنه منع الشخص الاعتباري من الاستمرار في ممارسة نشاطه، يقتضي ألا يستمر هذا النشاط حتى لو كان تحت اسم آخر أو مع مديرين أو أعضاء مجلس إدارة أو مسيرين آخرين، ويترتب على ذلك تصفية أمواله مع المحافظة على حقوق الغير حسن النية، إذ تعتبر عقوبة حل الشخص المعنوي من أشد العقوبات التي يمكن الحكم بها عليه فهي بمثابة عقوبة الإعدام للشخص الطبيعي، لأن الحل يمحي وجود الشخص المعنوي من الناحية القانونية<sup>1</sup>.

وبالنظر لشدة وخطورة هذه العقوبة عمل المشرع الجزائري على بيان وحصر الحالات التي تنطبق عليها هذه العقوبات ، ولقد اكتفى المشرع الجزائري بوصف عقوبة الحل من بين العقوبات التكميلية المقررة للشخص المعنوي في جرائم الجنايات و الجرح، واستبعدها في مادة المخالفات<sup>2</sup>.

= محمد حزيط، المرجع السابق، ص 320.

<sup>1</sup> رنا إبراهيم سليمان العطور، "المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 22، ع02 جامعة الأردن، 2006، ص374.

<sup>2</sup> ويزة بلعسلي، المرجع السابق، ص289.

### ثانيا: غلق المؤسسة أو فرع من فروعها

تعني هذه العقوبة حظر الشخص المعنوي من ممارسة النشاط الذي كان يمارسه قبل الحكم عليه وذلك لفترة لا تتجاوز خمس سنوات، وكما هو مبين في المادة 18 مكرر فإن عقوبة غلق المؤسسة أو فرع من فروعها هي عقوبة مؤقتة، حيث حدد المشرع الجزائري مدتها بخمس سنوات على الأكثر كما حدد مجال تطبيقها في الجنايات والجنح، كما استبعدتها في مادة المخالفات<sup>1</sup>

### ثالثا: الإقصاء من الصفقات العمومية

يقصد به حرمان أو حظر مشاركة الشخص المعنوي من التعامل في أية عملية يكون طرفها أحد أشخاص القانون العام، ويستوي أن تكون الصفقة منصبة على أعمال عقارية أو منقولة، سواء تعلق بالقيام بعمل، أو تقديم خدمة أو مواد معينة.<sup>2</sup>

وقد ورد النص على هذه العقوبة تحديدا في نص المادة 16 مكرر<sup>2</sup> من قانون العقوبات الجزائري حيث جاء مضمونها كما يلي: "يترتب على عقوبة الإقصاء من الصفقات العمومية منع المحكوم عليه من المشاركة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في أية صفقة عمومية".<sup>3</sup>

لذا جاء النص على عقوبة الإقصاء من الصفقات العمومية للشخص المعنوي الخاص كعقوبة تكميلية توقع عليه في الجرائم ذات وصف الجنايات أو الجنح و استبعدتها في مادة المخالفات، وقد حددت هذه العقوبة بمدة خمس سنوات على الأكثر، مما يدعو إلى تقييد سلطة القاضي بالحكم بخلافها.<sup>4</sup>

### رابعا: المنع من ممارسة نشاط مهني أو اجتماعي

تعد عقوبة المنع من بين العقوبات الواردة في قانون العقوبات الجزائري وتنصرف هذه العقوبة في معناها إلى المنع من ممارسة نشاط مهني أو اجتماعي في الجنايات والجنح بأن المنع من مزاوله نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بشكل مباشر أو غير مباشر نهائيا و لمدة لا تتجاوز خمس سنوات.<sup>5</sup> وتعني هذه العقوبة بالنسبة للشخص المعنوي، هو تعطيل ممارسة نشاطاته سواء التجارية الصناعية... الخ، متى كان سلوكه الإجرامي يمثل خروجا عن أصول نشاطه وانتهاكا لواجباته المتعلقة

<sup>1</sup> كريمة مزبود، المرجع السابق، ص42.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص44.

<sup>3</sup> القانون رقم 06-23، المؤرخ في 20/12/2006، المتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم، ج.ر.ج..ج، ع87، ص14.

<sup>4</sup> محمد حزيط، "المسؤولية الجنائية للشركات التجارية في القانون الجزائري والقانون المقارن"، ص365.

<sup>5</sup> المادة 18 مكرر من قانون رقم 04-15، المتضمن قانون العقوبات، المرجع السابق، ج.ر.ج.ج، ص08.

بالضريبة من خلال الغش الضريبي، ويترتب على الحكم بهذه العقوبة حرمان الشخص المعنوي المحكوم عليه من حق مزاوله نشاطه، خشية أن يرتكب عن طريقه أو بمناسبة جرائم أخرى<sup>1</sup>.

#### خامسا: المصادرة

يقصد بعقوبة المصادرة نقل ملكية مال من صاحبه جبرا إلى الدولة دون مقابل بموجب حكم قضائي<sup>2</sup>، وتعتبر المصادرة من العقوبات ذات الطبيعة العينية، لأنها تقع على الأشياء التي كانت محلا للجريمة أو نتجت أو استعملت في ارتكابها، أو كانت معدة لاستعمالها في ارتكاب الجريمة<sup>3</sup>، وقد اعتبر المشرع الجزائري مصادرة الشيء الذي استعمل في ارتكاب الجريمة أو نتج عنها عقوبة تكميلية بالنسبة للجنايات و الجنح وفقا لنص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات، كما نص في المادة 18 مكرر 1 من قانون العقوبات أيضا على إمكانية توقيع عقوبة المصادرة في المخالفات<sup>4</sup>.

#### سادسا: نشر و تعليق حكم الإدانة

نشر الحكم يعني إعلانه و إذاعته بحيث يصل إلى علم عدد كافي من الناس و بأية وسيلة سمعية أو مرئية<sup>5</sup> أو يتم إما بتعليقه على الجدران في الأماكن التي يحددها الحكم ذاته، أو بنشره في جريدة يومية أو مجلة أو صحف مكتوبة، أو في محطات الإذاعة والتلفزيون<sup>6</sup>، ويمكن أن ينشر الحكم بأكمله أو مستخرج منه في الجريدة أو أكثر يعينها، أو بتعليقه في الأماكن التي بينها هذا الحكم وذلك كله على نفقة المحكوم عليه، على ألا تتجاوز مصاريف النشر المبلغ الذي يحدده الحكم بالإدانة لهذا الغرض، وأن لا تتجاوز مدة التعليق شهرا واحدا<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> إدريس قربي، المرجع السابق، ص 156.

<sup>2</sup> حاتم إبراهيم نويش الحري، "أساس المسؤولية الجنائية عن الجرائم الاقتصادية في أنظمة المملكة العربية السعودية دراسة مقارنة"، بحث لإكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الأنظمة و الدراسات القضائية، الجامعة الإسلامية في المدينة المنورة، السنة الجامعية 2018-2019.

<sup>3</sup> محمد ناصر رامي يوسف، "المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية"، بحث لإكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في القانون العام، بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2010، ص 86.

<sup>4</sup> علي عبد القادر القهوجي، "شرح قانون العقوبات القسم العام، المسؤولية الجنائية والجزاء الجنائي"، منشورات حلبي الحقوقية، ط 1، لبنان 2009، ص 224.

<sup>5</sup> محمد ناصر رامي يوسف، المرجع السابق، ص 88.

<sup>6</sup> نادية بولجة، المرجع السابق، ص 48.

<sup>7</sup> المادة 18 من قانون رقم 04-15، المتضمن قانون العقوبات، المرجع السابق، ج.ر.ج. ح، ص 08.

## المطلب الثاني: العقوبات المقررة على الشخص المعنوي مرتكب جريمة الغش الضريبي في التشريع الجبائي

بالإضافة إلى تطبيق القواعد العامة في العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي في قانون العقوبات فإن المشرع الجزائري رتب نصوص قانونية خاصة للشخص المعنوي المرتكب جريمة الغش الضريبي وذلك في مختلف القوانين الضريبية، إذ قرر له جزاءات تتمثل في عقوبات جزائية والتي تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات الجبائية وهذا ما سنتطرق له في الفرع الأول، وعقوبات جبائية تفرض من طرف إدارة الضرائب وهذا ما سنعالجه في الفرع الثاني.

### الفرع الأول: العقوبات الجزائية

لقد نصت مختلف القوانين الجبائية على عقوبات جزائية مقررة للشخص المعنوي، وهذه العقوبات تنقسم إلى قسمين عقوبات أصلية متمثلة في الغرامة ومنصوص عليها في التشريع الجبائي وعقوبات تكميلية منصوص عليها في القوانين الضريبية<sup>1</sup>.

### أولاً: العقوبات الأصلية

إن مختلف القوانين الجبائية اعتمدت عقوبة الغرامة كعقوبة أصلية تطبق ضد الشخص المعنوي إذ تعد عقوبة الغرامة الأكثر ملائمة للشخص المعنوي نظراً لطبيعته الخاصة على نحو ما سبق بيانه (الفرع الثاني، المطلب الأول المبحث الثاني، الفصل الثاني)، ضف إلى ذلك أنها ترمس الغاية التي ارتكبت من أجلها الجريمة وهو تحقيق الفائدة و الريح<sup>2</sup>، إذ نصت المادة 303 فقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على أنه: "...و يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين، وضد الشخص المعنوي دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير، بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها".

وتتحدد الغرامات الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي في جريمة الغش الضريبي في مجمل قوانين الضرائب على النحو الآتي:

نصّ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و قانون الرسم على رقم الأعمال على أن يعاقب كل من تملّص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية بإقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم

<sup>1</sup>نادية بولجة، المرجع السابق، ص130.

<sup>2</sup>عبد الحليم بن بادة، المرجع السابق، ص289

خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً بما يلي:<sup>1</sup>

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

غرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج.

غرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1000.000 دج ولا يتجاوز 5000.000 دج.

غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 10.000.000 دج.

أما قانون الضرائب غير المباشرة فيحدد العقوبة بغرامة قدرها 50.000 دج إلى 200.000 دج على كل من يستخدم طرقاً احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموعة أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها.<sup>2</sup> وإذا كانت الجريمة متعلقة بقانون الطابع فإن عقوبة الغرامة لا تقل عن 10.000 دج على المخالف.<sup>3</sup>

بينما حدد قانون التسجيل مقدار الغرامة من 5000 دج غالى 20.000 دج بالنسبة للشخص الطبيعي<sup>4</sup>، وهو ما يعني أن نفس هذا المقدار من الغرامة هو ما يوقع على الشخص المعنوي تطبيقاً

<sup>1</sup> القانون رقم 11-16، المؤرخ في 28/12/2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الذي يعدل المادة 303 من ق.ض.م.ر.م بموجب المادة 13 منه، ج.ر.ج.ج، ع72، المؤرخة في 29/12/2011، ص06، أنظر أيضاً:

- القانون رقم 04-21، المؤرخ في 23/12/2004، المتضمن قانون المالية لسنة 2005، الذي يعدل المادة 117 من ق.ر.ر.أ بموجب المادة 33 منه ج.ر.ج.ج، ع85 المؤرخة في 30/12/2004، ص11.

<sup>2</sup> القانون رقم 02-11، المؤرخ في 24/12/2002، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الذي يعدل المادة 532 من ق.ض.غ.م بموجب المادة 56 منه، ج.ر.ج.ج، ع86، المؤرخة في 25/12/2002، ص17.

<sup>3</sup> القانون رقم 04-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2005، المرجع السابق والذي يعدل المادة 117 من ق.ر.ر.أ بموجب المادة 33 منه ج.ر.ج.ج، ع85، المؤرخة في 30/12/2004، ص11.

<sup>4</sup> القانون رقم 99-11، المؤرخ في 23/12/1999، المتضمن قانون المالية لسنة 2000، الذي يعدل المادة 33 من ق.ط. بموجب المادة 31 منه، ج.ر.ج.ج، ع92، المؤرخة في 23/12/1999، ص51.

للمادة 121 فقرة 4 من قانون التسجيل.<sup>1</sup>

والملاحظ هنا أن عقوبة الغرامة الجزائية الواجب تطبيقها على الشخص المعنوي في قانون العقوبات ليست مثلها في قوانين الضرائب، ففي الأحكام العامة لتطبيق الغرامات في مواد الجنايات والجنح تكون خمسة أضعاف العقوبات المطبقة للشخص الطبيعي حين لم يرد في قوانين الضرائب ما يستثني الشخص المعنوي بغرامات خاصة، إذ لم تميز قوانين الضرائب بين الشخص الطبيعي والمعنوي من حيث المسؤولية والعقاب.<sup>2</sup>

### ثانيا: العقوبات التكميلية

لم تنص القوانين الضريبية على العقوبات التكميلية بصفة صريحة إذ يلاحظ خلو مجمل القوانين من تلك العقوبات، التي تم إقرارها فقط في حالة توفر عنصر الاعتقاد على ارتكاب جريمة الغش الجبائي<sup>3</sup>، وما يميز هذا النوع من العقوبات أن توقيعها لا يتوقف على نطق القاضي بها، بل أنها تطبق بصفة تلقائية بعد صدور الحكم الجزائي بخلاف العقوبات الأصلية، لذا سنحاول التطرق إلى مختلف العقوبات التكميلية المنصوص عليها في المادة 18 مكرر من قانون العقوبات ونسقطها على القوانين الضريبية، أما بالنسبة لعقوبة الإقصاء من الصفقات العمومية تم استبعادها في القوانين الجبائية

### 1-المصادرة

يقصد بالمصادرة استحواذ الدولة على أموال مملوكة للغير قهرا وبلا مقابل، إذا كانت تلك الأموال ذات صلة بجريمة ارتكبت أو أنها من أشياء مجرّمة قانونا<sup>4</sup>. (تم التطرق إلى التعريف في الفرع الثاني من المطلب الأول من المبحث الثاني). وبالنسبة للقوانين الجبائية فقد نص على عقوبة المصادرة في قانون الضرائب غير المباشرة<sup>5</sup>.

### 2-حل الشخص المعنوي أو غلق المؤسسة أو أحد فروعها

يقصد بحل الشخص المعنوي هو إنهاء وجوده، وتخضع هذه العقوبة بالنسبة للتشريعات المقارنة التي

<sup>1</sup> قانون التسجيل المعدل والمتمم، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المرجع السابق، ص348.

<sup>2</sup> عبد النور واسطي، المرجع السابق، ص 339.

<sup>3</sup> عبد الحليم بن بادة، المرجع السابق، ص293.

<sup>4</sup> عبد الله سليمان، طرح قانون العقوبات الجزائري القسم العام، الجزء الثاني، الجزء الجنائي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1995 ص581.

<sup>5</sup> قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المرجع السابق، ص109.

أخذت بها السلطة التقديرية للقاضي للحكم بها<sup>1</sup>، و بالنسبة للمشرع الجبائي الجزائري لم ينص صراحة على هذه العقوبة، لكن بالنسبة لعقوبة غلق المؤسسة نصّت عليها المادة 303 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة، لكنها خاصة بأحكام الاعتياد على ارتكاب جريمة الغش الضريبي أي أنه لا يحكم بهذه العقوبة إلا في حالة اعتياد المؤسسة أو الشركة على مخالفة القوانين.

### 3- المنع من ممارسة نشاط مهني أو اجتماعي:

المشرع الضريبي قد اعتمد عقوبة المنع من مزاولة النشاط بنفس الشروط المتعلقة بعقوبة الغلق المشار إليها أعلاه، وترد هذه العقوبة في أحكام كما المادة 29 من قانون المالية لسنة 2004 حيث جاء فيها أنه: "دون المساس بالأحكام الواردة في نصوص أخرى، يمنع الأشخاص الذين تمت إدانتهم بصفة نهائية بتهمة الغش الجبائي، من ممارسة النشاط التجاري، حسب مفهوم القانون رقم 90-12 المؤرخ في 18/08/1990، المتعلق بالسجل التجاري، المعدل والمتمم".<sup>2</sup>

### 4- نشر الحكم الخاص بالإدانة

يلاحظ أن القوانين الجبائية كلها نصت على عقوبة نشر الحكم القضائي وإشهاره، لاسيما المادة 303 من ق.ض.م.ر.م و المادة 550 من ق.ض.غ.م، حيث حثنا على إمكانية أن تأمر المحكمة بنشر الحكم بتمامه أو بتلخيص في الجرائد التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه<sup>3</sup>، ضف إلى ذلك المادة 134 من ق.ر.أ، والمادة 120 ف06 من قانون التسجيل، والمادة 35 ف06 من قانون الطابع.<sup>4</sup>

ومن الملاحظ أن المشرع الجبائي الجزائري حرص على نشر حكم الإدانة في كافة القوانين الجبائية، وذلك حماية للغير من التعامل مع الشخص المعنوي المرتكب جريمة الغش الجبائي، وكذلك ردع الشخص المعنوي.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> عبد العزيز فرحاوي، المرجع السابق، ص93.

<sup>2</sup> قانون رقم 03-22 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج.ر.ج.ع، ص83، المؤرخة في 2003/12/29.

<sup>3</sup> القانون رقم 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، المرجع السابق و الذي يعدل المادة 303 من ق.ض.م.ر.م، المرجع السابق ص06، أنظر أيضا:

- قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المرجع السابق، ص109.

<sup>4</sup> عبد النور واسطي، المرجع السابق، ص354.

<sup>5</sup> عبد الحليم بن بادة، المرجع السابق، ص298.

## الفرع الثاني: العقوبات الجبائية

تنقسم العقوبات الجبائية إلى نوعين من العقوبات، النوع الأول يتمثل في الزيادات التي تضاف على الضريبة المفروضة، والنوع الثاني يتمثل في الغرامات الجبائية، وهي غرامات مالية ذات طابع إداري منصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية.

### أولا الزيادات

هناك نوعان من الزيادات، زيادات بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديم التصريح، وزيادات بسبب نقص في التصريح.

#### 1- الزيادات بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديم التصريح

يقصد بالزيادات التعويضات التي تدفع لجبر الضرر الذي أصاب الخزينة العمومية، بسبب تأخر المكلف بالضريبة عن أداء ما عليه من التزامات ضريبية، إذ تختلف هذه الزيادات باختلاف درجة المخالفة، ويتم فرضها تلقائياً إلى جانب الحقوق الضريبية والرسوم المؤسسة من قبل الإدارة الجبائية<sup>1</sup> فقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نصّ على الزيادة تقدر بنسبة 25% على المكلفين بالضريبة الذين لم يقدموا التصريح السنوي المفروض عليهم، وتضاعف النسبة إلى 35% في حالة لم يصل التصريح السنوي بعد تبليغ المكلف مع الإشعار بالاستلام في ظرف 30 يوم من تاريخ هذا التبليغ.<sup>2</sup>

#### 2- الزيادات بسبب نقص في التصريح

تتعلق هذه الزيادات بسبب نقص في التصريح في الحقوق والرسوم، أي التملص الجزئي من أداء الضريبة، حيث يتم تطبيقها كمايلي:

10% في حالة ما إذا كان المبلغ المتملص منه يقل أو يساوي 50.000 دج.

15% في حالة ما إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 50.000 دج ويقل عن 20.000 دج أو يساويه.

25% في حالة ما إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 200.000 دج.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عبد الحليم بن بادة، المرجع السابق، ص 283.

<sup>2</sup> القانون رقم 16-14، المؤرخ في 1016/12/28، المتضمن قانون المالية لسنة 2017 الذي يعدل المادة 192 من ق.ض.م.ر.م بموجب المادة 10 منه، ج.ر.ج.ج، ع 77، المؤرخة في 2016/12/20، ص 06.

<sup>3</sup> المادة 8 من القانون رقم 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، المعدل للمادة 193 من ق.ض.م.ر.م، المرجع السابق ص 05.

وعند القيام بأعمال تدليسية تطبق نسبة توافق حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة في تلك السنة، ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50%، وعند عدم الدفع تحدد النسبة إلى 100%، وتطبق هذه النسبة أيضا في الحقوق المتملص منها المقتطعة من المصدر.<sup>1</sup>

### ثانيا: الغرامة الجبائية

هي نوع خاص من الغرامات المنصوص عليها في القوانين الجبائية، تحدد عادة بنسب معينة، فالغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية وفي ما يلي سوف نتطرق إلى مختلف الغرامات الجبائية المطبقة على المكلفين بسبب إخلالهم بالتزاماتهم الجبائية وذلك في القوانين الضريبية .  
وكما ذكرنا سابقا بأن الغرامات الجبائية تهدف إلى تحصيل الضريبة وتعويض ضرر عدم تحصيلها فإنها تختلف من قانون لآخر.<sup>2</sup>

ف نجد قانون الضرائب المباشرة يعاقب بغرامة جبائية قدرها 1000 دج في حال لم يقدم في الآجال المحددة، أو عند إثبات تصريحه، الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152، 153 180 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتدفع تلك الغرامة في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها<sup>3</sup> ومن نفس القانون يعاقب بغرامة تتراوح بين 1000 و 3000 دج عن فعل المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدد صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير، وبصفة كل شخص أو شركة تتمثل مهمتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها.<sup>4</sup>

أما قانون الضرائب غير مباشرة هذا هو الآخر نص على جملة من العقوبات الجبائية إذ يعاقب على فعل التملص من الرسوم بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسدد أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة ودون أن تقل الغرامة عن 25000 دج، بمعنى إذا كانت الضرائب المتملص منها تقل عن 25000 دج فإن الغرامة تكون مساوية لهذا المبلغ، في حين إذا ثبت استعمال طرق احتيالية

<sup>1</sup> المادة 8 من القانون رقم 11-16، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، المعدل للمادة 193 من ق.ض.م.ر.م، المرجع السابق ص05.

<sup>2</sup> ياسر حسين مهنس، المرجع السابق، ص149.

<sup>3</sup> القانون رقم 14-16، المتضمن، قانون المالية لسنة 2017، المرجع السابق و الذي يعدل المادة 192 من ق.ض.م.ر.م بموجب المادة 10 منه، المرجع السابق، ص06.

<sup>4</sup> قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المرجع السابق، ص95.

فإن الغرامة تحدد بنفس ضعف المبالغ المتملص منها على أن لا تقل عن 50000 دج<sup>1</sup> وتضاعف الغرامة الجبائية إلى ثلاثة أضعاف في حالة العود<sup>2</sup>.

كما نص قانون الرسم على رقم الأعمال على مجموعة من الغرامات الجبائية، فقد حدد قيمة الغرامة من 5000 دج إلى 2500 دج عن فعل مخالفة الأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بهذا القانون، وفي حال استعمال الطرق الاحتيالية ترفع الغرامة من 1000 إلى 5000 دج.<sup>3</sup>

أما التأخر عن إيداع رقم الأعمال المنصوص عليه في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، تطبق غرامة نسبتها 10%<sup>4</sup> وترفع الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإصدار المدين بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام، وفي حالة ما إذا تبين بعد عملية التحقيق، أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين غير كاف أو إذا طبق الخصم في غير محله فإنه يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الآتية:<sup>5</sup>

- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو تساوي مبلغ 50000 دج.

- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50000 دج ويقل أو يساوي مبلغ 200000 دج.

- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200000 دج، في حالة ما إذا تم استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة مائة بالمائة 100% على مجمل الحقوق<sup>6</sup>.

وبالرجوع إلى قانون التسجيل نجده ينص على أنه في حالة تملص من رسوم التسجيل تطبق

<sup>1</sup> القانون رقم 14-10، المؤرخ في 2014/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، الذي يعدل المادة 524 من ق.ض.غ.م بموجب المادة 41، ج.ر.ج.ع، ع78، المؤرخة في 2014/12/31، ص16.

<sup>2</sup> المادة 546 من ق.ض.غ.م.

<sup>3</sup> قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، المرجع السابق، 196.

<sup>4</sup> القانون رقم 20-06، المؤرخ في 2000/12/23، المتضمن قانون المالية لسنة 2001، الذي يعدل المادة 115 من ق.ر.ر.أ بموجب المادة 38 ج.ر.ج.ع، ع80، المؤرخة في 2000/12/24، ص23.

<sup>5</sup> القانون رقم 08-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2009، المرجع السابق و المتضمن تعديل المادة 116 من ق.ر.ر.أ بموجب المادة 31 ج.ر.ج.ع، ع74، المؤرخة في 2008/12/31، ص09.

<sup>6</sup> المرجع السابق نفسه.

غرامة جبائية مساوية إلى أربعة أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5000 دج.<sup>1</sup>  
أما عن قانون الطابع ففي حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات  
هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج.<sup>2</sup>

### خلاصة الفصل

— رأينا من خلال الفصل الثاني أن المشرع الجزائري نص على شروط قيام المسؤولية الجزائية  
للشخص المعنوي المرتكب لجريمة الغش الضريبي، وهي أن تكون مرتكبة من إحدى أجهزته، أو ممثله  
الشرعية، وأن تكون الجريمة مرتكبة لحسابه.

كما خص جريمة الغش الضريبي بإجراءات متابعة خاصة تختلف عن الجرائم الأخرى المنصوص  
عليها في قانون العقوبات، أو قانون مكافحة الفساد، كوجوب تقديم شكوى من الإدارة الجبائية  
لتحريك الدعوى العمومية، أو إمكانية سحبها ووضع حد للمتابعة، إذا وجدت حلول مع الشخص  
المعنوي المرتكب لجريمة الغش الضريبي، بتسديد المبالغ والحقوق المتملص منها للخزينة العمومية، كما  
أفرد لها وسائل وآليات تمكنها من إثبات الجريمة.

كما نص على عقوبات لردع مرتكبيها، لكن هذه العقوبات لم يميز فيها بين الشخص  
الطبيعي والشخص المعنوي، رغم اختلاف الطبيعة، ولم ينص على العقوبات التكميلية إلا في حالة  
العود، وهذا حفاضا على الشخص المعنوي من الزوال، وإعطائه فرصة ليصبح مكلف ضريبة ذو سمعة  
جبائية حسنة.

<sup>1</sup> المادة 120 من القانون رقم 99-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2000، المتضمن تعديل المادة 120 من ق.ت.ج.ر.ج.ج، المرجع  
السابق، ص11.

<sup>2</sup> المادة 31 من القانون رقم 99-11، المتضمن قانون المالية لسنة 2000، المتضمن تعديل المادة 35 من ق.ط.ج.ر.ج.ج، المرجع  
السابق، ص16.

# الختامة

في ختام هذه الدراسة توصلنا إلى أن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي قد أقرتها جل التشريعات المقارنة، بعد أن ثار جدلا فقهيًا في صلاحية الإقرار و الاعتراف بهذه المسؤولية لهذا الكائن الافتراضي، خاصة أن هذا الأخير لا يملك الإرادة والإدراك، اللذان هما أساس تقرير المسؤولية الجزائية وتسليط العقوبة عليه، وإن هذا الاعتراف بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، جاء لوضع حد للعواقب الوخيمة المترتبة عن الجرائم الواقعة من الأشخاص المعنوية، التي بوسائلها وإمكاناتها الضخمة ترتكب جرائم خطيرة تهدد أمن و اقتصاد الدولة، كجريمة الغش الضريبي، لذلك من الطبيعي أن يتحول موقف الفقه و القانون وحتى القضاء إلى إقرار هذه المسؤولية، وتكييف القوانين إلى إرسائها ووضع نظام قانوني محكم و دقيق و شامل يحيط بكل الجرائم التي يمكن أن ترتكبها هذه الأشخاص المعنوية.

وقد حذا المشرع الجزائري حذوا تلك التشريعات المقارنة بإقرار هذه المسؤولية في قانون العقوبات بشكل عام سنة 2004، وقد أخذ بمبدأ التخصيص حيث أقر المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية الخاصة، و استبعد بذلك الأشخاص المعنوية العامة و ذلك طبقا لما نصت عليه المادة 51 مكرر من قانون العقوبات، وقد خصت هذه الدراسة جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي ومسؤوليته الجزائية عن اقترافها، حيث أن هذه الجريمة تعتبر من جرائم الخطر، التي تهدد اقتصاد الدولة كيف لا وهي تمس أحد المصادر الأساسية لتمويل خزينة الدولة، وتلعب دورا مهما في تدعيم السياسة التنموية لها، حيث تقوم هذه الجريمة على استعمال الطرق التدليسية والحيل القانونية من طرف الشخص المعنوي للتملص من أداء الضريبة أو تخفيف عبئها.

لذلك المشرع الجبائي قد خصّ هذه الجريمة بمجموعة من القوانين موزعة على مختلف القوانين الضريبية باختلاف أنواع الحقوق الضريبية (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون التسجيل، قانون الطابع، قانون الاجراءات الجبائية) وعليه من خلال هذه الدراسة خلصنا إلى مجموعة من النتائج الآتية:

**أولا:** المشرع وفق بأخذ بمبدأ التخصيص و استبعد الأشخاص المعنوية العامة من المسؤولية الجزائية خاصة بالنسبة لجريمة الغش الضريبي، فمن غير المنطقي أن تستعمل هذه الأشخاص الحيل و الطرق

التدليسية للتهرب والتملص الضريبي، إذ أن معظمها معنى من هذه الضرائب، ماعدا بالنسبة للأشخاص العمومية الاقتصادية التي تكون تابعة للدولة و تعي مدى أهمية الضرائب بالنسبة لها، كما أنها مضبوطة بقوانين صارمة، لا يتصور تجاوزها من طرف الأشخاص المديرين سواء باسم الشخص المعنوي أو لحسابه.

ثانيا: بالنسبة لتمثيل الشخص المعنوي، المشرع الجزائري وفق في تحديد صفة ممثل الشخص المعنوي سواء في حالة يكون هذا الأخير متابع بمفرده عن الجريمة، أو في حالة متابعته و ممثله في نفس الوقت بنفس الجريمة لاسيما ما جاء في المادة 65 مكرر2.

ثالثا: جريمة الغش الضريبي جريمة تقنية خصّصها المشرع بإجراءات خاصة، تختلف في شروط متابعتها وتحريكها عن القواعد العامة، حيث في هذه الأخيرة صاحب الاختصاص الأصيل في تحريك الدعوى العمومية هي النيابة العامة، لكن بالنسبة لهذه الجريمة يؤول هذا الاختصاص إلى الإدارة الجبائية بشروط محددة قانونا، أهمها وجوب تقديم الشكوى من طرفها، وقد أحسن المشرع في ذلك لأن إدارة الضرائب هي الأقدر على معرفة الوضعية المالية و الجبائية للشخص المعنوي، ولها السلطة التقديرية في متابعتها جزائيا، أو الاكتفاء بالقيام بالتسوية على مستوى مصالحها، لأن الهدف الحقيقي هو تمويل الخزينة العمومية.

- كما أحسن المشرع عند وضع حد للمتابعة الجزائية عن طريق سحب الشكوى لنفس السبب والتصالح مع الشخص المعنوي بقبوله تسديد المستحقات الضريبية بالشروط المتفق عليها مع الإدارة الجبائية، وفي ذلك إيجابيات عدة منها: جبر الضرر الذي كان سيقع بالخزينة العمومية جرّاء التملص الضريبي، كذلك المحافظة على الشخص المعنوي كمستثمر وإبقائه ممول للخزينة، أفضل من أن يكون عبئا عليها بمتابعته جزائيا التي قد تفضي إلى غلقه أو إفلاسه بفرض غرامات جزائية وجبائية مختلفة بالإضافة إلى العقوبات التكميلية التي منها نشر الحكم الذي يمس بسمعته.

رابعا: و قد أحسن المشرع أيضا بالنسبة لإجراءات المتابعة التي أحالها إلى قانون الإجراءات الجبائية بعد أن كانت مبعثرة في مختلف القوانين الضريبية، لاسيما المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية

بعد ما أفضت إليه التجربة العملية، وكذلك استجابة لتوصيات سبقت بحثنا هذا بمحاولة جمع هذه الإجراءات في قانون واحد، حتى يتسنى للإمام بها وحسن تطبيقها.

**خامسا:**المشرع الجبائي لم يوفق في جانب العقوبة عندما ساوى بين الشخص الطبيعي و الشخص المعنوي، رغم اختلاف الطبيعة و ربّما الإمكانيات.

**سادسا:** بالنسبة للمحكمة المختصة إقليميا، قد وفق المشرع الجبائي حينما أرجع الاختصاص في متابعة الشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي إلى القواعد العامة في قانون العقوبات، لاسيما المادة 65 مكرر 1 منه، وذلك بعد تعديل 2012.

**سابعا:** المشرع الجبائي لم يأخذ بالعقوبات التكميلية المنصوص عليها بالمادة 18 مكرر من قانون العقوبات، و جاء ذكر تطبيقها إلا في حالة العود، حيث يتبين لنا حرص المشرع الجبائي على المحافظة على الشخص المعنوي، و اكتفى بجبر الضرر الواقع على الخزينة و إعطاء فرصة للشخص المعنوي بمزاولة نشاطه وتحويله إلى مكلف ذو سمعة ضريبية حسنة ( *bonne moralité fiscal* ) كذلك بعدم النص على حله كعقوبة تكميلية لنفس الأسباب.

وفي سبيل الحد الحد من ظاهرة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي نقترح جملة من

**التوصيات والاقتراحات نوجزها فيما يلي:**

**أولا:** موضوع جريمة الغش الضريبي موضوع تقني محض، بحيث لا يمكن بأي شكل من الأشكال أن يكون موضوع مستهلك، نظرا لتعدد القوانين الضريبية بشكل دائم ومستمر، ونظرا للمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية وكذلك القانونية، لذا دراسته يتطلب تدخل ذوي أهل الاختصاص حيث أننا من خلال دراستنا للموضوع تبين لنا أن الدراسات التي تمت من طرف غير أهل الاختصاص تشوبها الأخطاء و التقصير و غير مسايرة للمستجدات و التعديلات الجبائية.

**ثانيا:** نقترح إعادة صياغة القوانين الضريبية في مجال المتابعة الجزائية لجريمة الغش الضريبي التي في مجملها مساوية للشخص الطبيعي و الشخص المعنوي على حد السواء، وهذا ما يتنافى مع طبيعة كل منهم.

**ثالثا:** نقترح تفعيل دور الرقابة الجبائية التي هي أساس النظام الجبائي، الذي يقوم على حرية التصريح وفي مقابل ذلك يخول للإدارة الجبائية حق الرقابة، و ذلك عن طريق إحداث الرقمنة ليتسنى لأعوان

الضرائب الاطلاع على كل المعلومات الضرورية لكشف عملية الغش الجبائي خاصة الواقعة من طرف الأشخاص المعنوية، كذلك عن طريق التكوين المستمر والدوري للأعوان الجبائيين في الجانب التقني، نظرا لما يتطلبه هذا الأخير من دراية في مادة المحاسبة والمجال الجبائي والقانوني، كذلك بسبب التعديلات المستمرة التي تكاد تلمس مختلف القوانين الضريبية في كل سنة مالية.

رابعا: نقترح إعطاء الصفة الضبطية لأعوان الإدارة الجبائية، حتى يتسنى لهم القيام بالدور المنوط بهم واكتساب الحماية اللازمة التي يتمتع بها نضرائهم في الدول الأخرى.

خامسا: العمل على غرس الوعي في أوساط المكلفين بالضريبة، لاسيما الأشخاص المعنوية و تقديم تحفيزات جبائية وتسهيلات في الدفع، كذلك تفعيل عملية المصالحة بينها وبين الإدارة الجبائية حتى يتم الحد من ظاهرة الغش الجبائي.

## قائمة المراجع

## أولاً: النصوص القانونية

- 1- دستور الجمهورية الجزائرية، الصادر بتاريخ 1996/11/28، المعدل والمتمم بموجب قانون رقم 01-16، المؤرخ في 2016/03/06، المتضمن التعديل الدستوري، ج.ر.ج.ج، ع14، المؤرخة في 2016/03/07.
- 2- القانون رقم 90-36، المؤرخ في 1990/12/31، لمعدل والمتمم، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج.ر.ج.ج، ع57 سنة 1990.
- 3- القانون رقم 91-25، المؤرخ في 1991/12/18، المعدل والمتمم، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج.ر.ج.ج، ع65 سنة 1991.
- 4- القانون رقم 99-11، المؤرخ في 1999/12/23، المتضمن قانون المالية لسنة 2000، الذي يعدل المادة 33 من ق.ط بموجب المادة 31 منه، ج.ر.ج.ج، ع92، المؤرخة في 1999/12/23.
- 5- القانون رقم 20-06، المؤرخ في 2000/12/23، المتضمن قانون المالية لسنة 2001، الذي يعدل المادة 115 من ق.ر.ر. بموجب المادة 38 ج.ر.ج.ج، ع80، المؤرخة في 2000/12/24.
- 6- قانون رقم 01-21، المؤرخ في 2001-12-22، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج.ر.ج.ج، ع79، الصادرة في 2001-12-23، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم.
- 7- القانون رقم 02-11، المؤرخ في 2002/12/24، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، الذي يعدل المادة 532 من ق.ض.غ.م بموجب المادة 56 منه، ج.ر.ج.ج، ع86، المؤرخة في 2002/12/25.
- 8- قانون رقم 03-22 المؤرخ في 2003/12/28، المتضمن قانون المالية لسنة 2004.
- 9- القانون رقم 04-14، المؤرخ في 2004-11-10، المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، يعدل ويتمم الأمر رقم 66-156، ج.ر.ج.ج، ع71، الصادرة في 2004/11/10.
- 10- القانون رقم 04-15، المؤرخ في 2004-11-10، المتضمن قانون العقوبات، يعدل ويتمم الأمر رقم 66-156، ج.ر.ج.ج، ع71، الصادرة في 2004/11/10.
- 11- القانون رقم 04-21، المؤرخ في 2004/12/23، المتضمن قانون المالية لسنة 2005، الذي يعدل المادة 117 من ق.ر.ر. بموجب المادة 33 منه ج.ر.ج.ج، ع85، المؤرخة في 2004/12/30، ص11.
- 12- القانون رقم 06-23، المؤرخ في 2006/12/20، المتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم للقانون رقم 04-15، ج.ر.ج.ج، ع84، الصادرة في 2006/12/24.
- 13- القانون رقم 07-05، المؤرخ في 2007/05/13، المتضمن قانون المدني، يعدل ويتمم الأمر رقم 75-58، ج.ر.ج.ج، ع31 المؤرخة في 2007/05/13.
- 14- القانون رقم 07-03، المؤرخ في 2007/07/24، المتضمن قانون المالية التكميلي 2007، الذي يعدل المادة 504 بموجب المادة 06 منه، ج.ر.ج.ج، ع47، المؤرخة في 25 جويلية 2007.
- 15- القانون رقم 08-21، المؤرخ في 2008/12/30، المتضمن قانون المالية 2009، الذي يعدل المادة 21 بموجب المادة 38 منه، ج.ر.ج.ج، ع74، المؤرخة في 2008/12/31.
- 16- القانون رقم 11-10، المؤرخ في 2011/06/22، المتضمن قانون البلدية، ج.ر.ج.ج، ع37، المؤرخة في 2011/07/03.

- 17-** القانون رقم 11-16، المؤرخ في 28/12/2011، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، الذي يعدل المادة 303 من ق.ض.م.ر.م. بموجب المادة 13 منه، ج.ر.ج.ج.ع، ع72، المؤرخة في 29/12/2011.
- 18-** القانون رقم 12-06، المؤرخ في 12/01/2012، المتضمن قانون الجمعيات، ج.ر.ج.ج.ع، ع02، المؤرخة في 15/01/2012.
- 19-** القانون رقم 12-07، المؤرخ في 21/02/2012، المتضمن قانون الولاية، ج.ر.ج.ج.ع، ع12، المؤرخة في 29/02/2012.
- 20-** القانون رقم 14-10، المؤرخ في 30/12/2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015، الذي يعدل المادة 524 من ق.ض.غ.م. بموجب المادة 41، ج.ر.ج.ج.ع، ع78، المؤرخة في 31/12/2014.
- 21-** القانون رقم 15-20، المؤرخ في 30/12/2015، المتضمن القانون التجاري، يعدل ويتمم الأمر رقم 59-75 ج.ر.ج.ج.ع، ع71، المؤرخة في 30/12/2015.
- 22-** القانون رقم 16-02، المؤرخ في 19/06/2016، المتضمن قانون العقوبات، يعدل ويتمم الأمر رقم 66 156، ج.ر.ج.ج.ع، ع37، المؤرخة في 22/06/2016.
- 23-** القانون رقم 16-14، المؤرخ في 28/12/2016، المتضمن قانون المالية لسنة 2017 الذي يعدل المادة 192 من ق.ض.م.ر.م. بموجب المادة 10 منه، ج.ر.ج.ج.ع، ع77، المؤرخة في 20/12/2016.
- 24-** القانون رقم 17-11، المؤرخ في 27/12/2017، المتضمن قانون المالية 2018، الذي يعدل المادة 19 بموجب المادة 40 منه، ج.ر.ج.ج.ع، ع76، المؤرخة في 28/12/2017، ص21، أنظر أيضا قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2020.
- 25-** قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2020.
- 26-** قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2020.
- 27-** قانون التسجيل المعدل والمتمم، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2020.
- 28-** قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، سنة 2020.
- 29-** قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2020.
- 30-** الأمر رقم 66-155 المؤرخ في 08 جوان 1966، المتضمن ق الإجراءات الجزائية، ج.ر.ج.ج.ع، ع48، الصادرة في 10 06-1966.
- 31-** الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08 جوان 1966، المتضمن ق العقوبات، ج.ر.ج.ج.ع، ع49، الصادرة في 11-06-1966.
- 32-** الأمر 69-107، المؤرخ في 31-12-1969، المتضمن قانون المالية، ج.ر.ج.ج.ع، ع110، الصادر في 31-12-1969.
- 33-** الأمر رقم 75-37، المؤرخ في 29-04-1975، ج.ر.ج.ج.ع، ع38، الصادرة بتاريخ 13/05/1975، الملغى بموجب القانون رقم 89-12 المؤرخ في 05-07-1989 المتعلق بالأسعار، ج.ر.ج.ج.ع، ع20، الصادرة بتاريخ 19-07-1989.
- 34-** الأمر 75-59، المؤرخ في 06-09-1975، المتضمن القانون التجاري، ج.ر.ج.ج.ع، ع78، المؤرخ في 30-09-1975.
- 35-** الأمر 75-58، المؤرخ في 26-09-1975، المتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم، ج.ر.ج.ج.ع، ع78، المؤرخ في 30-09-1975.

- 36- الأمر رقم 76-103، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون الطابع، المعدل المتمم، ج.ر.ج.ج، ع39، سنة 1977.
- 37- الأمر رقم 76-104، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن ق ض غ م، المعدل المتمم، ج.ر.ج.ج، ع70، سنة 1977
- 38- الأمر رقم 76-105، المؤرخ في 09/12/1976، المتضمن قانون التسجيل، المعدل المتمم، ج.ر.ج.ج، ع81، سنة 1977.
- 39- الأمر 95-06، المؤرخ في 25-01-1995، المتعلق بالمنافسة، ج.ر.ج.ج، ع09، الصادرة بتاريخ 22-02-1995
- 40- الأمر 96-22، المؤرخ في 09-07-1996، المتعلق بجمع مخالفات التشريع و التنظيم الخاصين بالصرف و حركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، ج.ر.ج.ج، ع43، الصادرة بتاريخ 13/07/1996.
- 41- المرسوم الرئاسي رقم 02-121، المؤرخ في 07/04/2002، المتضمن الاتفاقية المبرمة بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، الموقعة في الجزائر 17/10/1990، ج ر ج ج . ع24، المؤرخة في 10/04/2002.
- 42- المرسوم الرئاسي 03-142، المؤرخ في 25/03/2003، المتضمن التصديق على اتفاق بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و جمهورية مصر العربية لتجنب الازدواج الضريبي، ج ر ج ج ، ع 23 المؤرخة في 2/04/2003.
- 43- المرسوم الرئاسي رقم 03-64، المؤرخ في 08/04/2003، يتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية و حكومة سلطنة عمان لتجنب الازدواج الضريبي، الموقعة في الجزائر في 09/04/2000، ج ر ج ج، ع 10، المؤرخة في 10/02/2003 .

#### ثانيا: الكتب

- 1- براهيم سعد نبيل، "المدخل إلى القانون - نظرية الحق"، منشورات حلي الحقوقية، ط1، لبنان، 2010.
- 2- بهنس ياسر حسين، "الجرائم الضريبية"، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2015.
- 3- بوخزينة مبروك، "المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي"، ط01، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2010.
- 4- بوسقيعة أحسن، "الوجيز في القانون الجزائري العام"، دار هومة، ط11، الجزائر، 2012.
- 5- \_\_\_\_\_، "الوجيز في القانون الجزائري"، طبعة 3، دار هومة، الجزائر، 2006.
- 6- \_\_\_\_\_، "الوجيز في القانون الجزائري الخاص"، دار هومة، ط15، ج1، الجزائر، 2013.
- 7- حزيط محمد، "المسؤولية الجزائية للشركات التجارية في القانون الجزائري والقانون المقارن"، دار هومة، الجزائر، د.ط 2013.
- 8- الحيدري جمال ابراهيم، "أحكام المسؤولية الجزائية"، ط1، مكتبة الصنهوري، بغداد، 2010.
- 9- الدوادي لطيفة، "الوجيز في القانون الجنائي المغربي"، ط1، المطبعة والوراقة الوطنية أبو عبيدة، مراكش، 2007.
- 10- السبتي فارس، "المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري"، ط02، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 11- سعيد بوعلي، "شرح قانون العقوبات الجزائري"، ط1، دار بلقيس، الجزائر، 2017.
- 12- سليمان عبد الله، "شرح العقوبات الجزائري، القسم العام، الجزء الجنائي"، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- 13- الشاربي علوي علي أحمد، "المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي دراسة مقارنة"، ط 1، المركز الديمقراطي العربي، برلين، 2019.

14- الشرفاوي عبد الحكيم مصطفى، "التهرب الضريبي و الاقتصاد الأسود"، ط1، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية 2006.

15- صديق رمضان، "التجنب الضريبي بين الاباحة و الحذر في التشريع المقارن و المصري"، بدون دار نشر، القاهرة، 2011.

16- صقر نبيل، "الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة" - الجريمة الضريبية و التهريب، د. ط، ج 01، دار الهدى للنشر و التوزيع، عين مليلة، 2013.

17- صمودي سليم، "المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري و الفرنسي"، د.ط، دار الهدى الجزائر 2006.

18- القاهوجي أعلي عبد القادر، "شرح قانون العقوبات القسم العام-المسؤولية الجنائية و الجزاء الجنائي"، منشورات حلب الحقوقية، ط1 لبنان، 2009.

19- محمد ناصر محمد، "الوسيط في القانون الجزائري، القسم العام، وفق الأنظمة المقارنة"، ط1، مكتبة القانون و الاقتصاد الرياض 2012.

20- المساعدة أنور محمد صدقي، "دراسة تحليلية تأصيلية مقارنة في التشريعات الأردنية و السورية و اللبنانية و المصرية و الفرنسية و غيرها"، ط1، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2006.

### ثالثا: المقالات

1- ابراهيم سليمان العاطور رنا، "المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي"، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، مجلد 22 ع2، جامعة الأردن 2006.

2- بن تشيش مصطفى، "شروط و حالات قيام المسؤولية الجنائية للشركة التجارية في التشريع الجزائري"، مجلة الحقوق و العلوم الانسانية، جامعة البليدة، المجلد 11.

3- بن شعاعة حليلة، محمد الأخضر كرام، "حق الاطلاع في المادة الجبائية بين توسيع سلطات الادارة الجبائية و حرمة الحياة الخاصة للمكلف بالضريبة"، مجلة العلوم القانونية و السياسية، ع16، جوان 2017.

4- بن وارث محمد، "تجريم الشخص المعنوي"، نشرة المحامي، ع02، دورية تصدر عن منظمة المحامين لناحية سطيف، مارس 2006.

5- حاج علي عدنان سليمان، "المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي العام بين الرفض و القبول"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، ع33، جانفي 2017.

6- خلفي عبد الرحمان، "المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن جرائم تبييض الأموال"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، ع2 كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2011.

7- سامي شامة معمر، "المسؤولية الجنائية لبعض الأشخاص المعنوية عن جريمة تبييض الأموال"، حوليات جامعة الجزائر 1، ع 31 الجزء الرابع كلية الحقوق، جامعة الجزائر.

8- علي مداح حاج، "ركن الطرق الاحتمالية في جريمة التملص من الضريبة"، مجلة جيل للأبحاث القانونية المعمقة، جامعة ابن خلدون تيارت، ع36، ديسمبر 2019.

9- فرحواوي عبد العزيز، "المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في التشريع الجزائري"، مجلة الآداب و العلوم الاجتماعية، جامعة سطيف 02، المجلد 16، العدد 02، 2019.

- 10- قيسي يوسف رزوق سامية، "المسؤولية الجنائية في جرائم الشركات التجارية"، مجلة دراسات وأبحاث، المجلة العربية والعلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة زيان عاشور الجلفة، مجلد 10، ع 4، ديسمبر 2018.
- 11- قرني دريس، "الجزاءات الجنائية الموقعة على الشخص المعنوي في التشريع الجزائري"، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 3، العدد 3.
- 12- حزيط محمد، "تمثيل الشخص المعنوي المتابع جزائيا في القانون الجزائري"، مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد الرابع، ع3، 2019.
- 13- مرسللي عبد الحق، حمزة الهمال، "التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري"، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، ع02، 2019.

#### رابعا: الرسائل والمذكرات والدراسات

- 1- شايب الراس عبد القادر، "المؤسسة العمومية ومبدأ المنافسة، ماجستير في القانون العام الاقتصادي"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران 02، السنة الجامعية 2017.
- 2- عزوز سليمة، "الآليات القانونية لمواجهة الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري"، دكتوراه في القانون الجنائي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الجامعية 2018-2019.
- 3- عيد منى، "الجرائم الضريبية وأثرها على الاقتصاد"، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، تخصص جباية المؤسسة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باجي مختار عنابة، 2015.
- 4- قابوش عبود، "المسؤولية الجزائية للشركات التجارية في القانون الجزائري"، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي للأعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، السنة الجامعية 2016-2017.
- 5- كحود مريم، "أحكام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في التشريع الجزائري"، مذكرة لنيل الماستر، تخصص علم الاجرام كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، السنة الجامعية 2016-2017.
- 6- مزبود كريمة، "أحكام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي"، مذكرة ماستر في القانون الجنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة آكلي محند أولحاج البويرة، السنة الجامعية 2013 - 2014.
- 7- ناصر رامي يوسف محمد، "المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية"، بحث لاكمال الحصول على متطلبات درجة الماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2010.
- 8- واسطي عبد النور، "المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية الغش الضريبي وتبييض الأموال نموذجا"، رسالة دكتوراه في القانون الجنائي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2016-2017.
- 9- خلفي عبد الرحمان، "محاضرات في القانون الجنائي العام، كلية الحقوق و العلوم السياسية"، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية السنة الجامعية 2016 - 2017، متاح على الرابط: <https://elernimg.univ-bejaia.dz>.
- 10- إبراهيم نويش الحربي حاتم، "أساس المسؤولية الجنائية عن الجرائم الاقتصادية في أنظمة المملكة العربية السعودية، دراسة مقارنة" بحث لاكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الأنظمة و الدراسات القضائية، الجامعة الإسلامية في المدينة المنورة السنة الجامعية 2018-2019.
- 11- بلعسلي ويزة، "المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مولود معمري-تيزي وزو، السنة الجامعية 2014.

- 12- بن بادة عبد الحليم، "المسؤولية الجزائية للمؤسسات الاقتصادية عن جريمة الغش الجبائي"، رسالة دكتوراه في القانون العام كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، السنة الجامعية 2017-2018.
- 13- بولجة نادية، "النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الدولي للأعمال"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، السنة الجامعية 2016.
- 14- جبلي محمد، "المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية وتطبيقاتها في التشريع الجنائي الجزائري"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في قانون العقوبات والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، السنة الجامعية 2006-2007.
- 15- حسام الدين خليل ينيس، "المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية عن الجرائم الاقتصادية"، مذكرة تكميلية لنيل شهادة ماستر تخصص قانون جنائي للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، السنة الجامعية 2015-2016.
- 16- دحو مختار، "صلاحيات الجمعية العامة العادية في شركة المساهمة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران، السنة الجامعية 2006-2007.
- 17- زروقي نجيب، "جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري"، ماجستير في العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر-باتنة، السنة الجامعية 2012-2013.
- 18- سليمان آمنة، دليمة سليمان، "المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي"، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون الخاص والعلوم الجنائية كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، السنة الجامعية 2012-2013.

#### خامسا الوثائق والقرارات القضائية

- التعليمية الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، المتضمنة إجراءات تسيير المنازعات الجبائية، ع03، سنة 2012.
- قرار صادر عن المحكمة العليا، غرفة الجنح والمخالفات، القسم الثالث، ملف رقم 613327، بتاريخ 2011/04/28، المجلة القضائية العدد الأول.

#### خامسا: المراجع باللغة الأجنبية

##### Les theses

-Thomas Caussade, « la stratégie fiscale de l'entreprise :entre optimisation et fraude, en vu de l'obtention du doctorat, spécialité :droit privé et sciences criminelles, école doctorale sciences juridiques et politique, université toulouse capitale, le 27-01-2017.

##### Les documents

- Instruction n°03, MF/DGI/D CTX , du 07/05/2012, comprenant les procédures de gestion du contentieux pénal.
- “evasion et frauds fiscales,contrôles fiscal”,Rapport du syndicat national solidaires finances publiques, paris janvier 2013, p06,Disponible sur lien :<https://big.assets.le.huffingtonpost.com/Rapportfraude.pdf>.
- Baconnier.Robert ,et Taly.Michel , « FRAUDE FISCALE : CARACTERISATION ET ENJEUX » ,rapport moral sur l'argent dans le monde ,2005.

#### سادسا: المواقع الإلكترونية

-[www.mfdgi.gov.dz](http://www.mfdgi.gov.dz)



الصفحة	فهرس المحتويات
	شكر وتقدير
	الإهداء
	قائمة المختصرات
13-09	مقدمة
14	الفصل الأول : الاعتراف بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي
16	المبحث الأول : تكريس المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي.
16	المطلب الأول: مدى الاعتراف بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي.
16	الفرع الأول : الاختلاف الفقهي حول الاعتراف بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي
16	أولاً: مفترضات إنكار المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي:(الاتجاه التقليدي).
17	1- الشخص المعنوي ليس إلا افتراض قانوني من صنع المشرع
17	2- مسؤولية الشخص المعنوي تتعارض مع مبدأ شخصية العقوبة
17	3-إن العقوبات وضعت للإنسان ولا يمكن توقيعها على الشخص المعنوي
18	4- العقوبة المطبقة على الشخص المعنوي لا تحقق الأهداف المستهدفة منها
18	ثانياً: مفترضات إقرار المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي (الاتجاه الحديث)
18	1- طبيعة الشخص المعنوي لا يتناقض مع تقرير مسؤوليته الجنائية
19	2-تقرير مسؤولية الشخص المعنوي لا تتعارض مع مبدأ شخصية العقوبة
19	3- القول بعدم إمكانية تطبيق العقوبات التقليدية على الشخص المعنوي
19	الفرع الثاني : الخلاف التشريعي حول الاعتراف بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي
20	أولاً : التشريعات المقارنة المكرسة للمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي
20	1-التشريع الفرنسي
21	2-التشريع المغربي
21	3-التشريع الإنجليزي

22	ثانيا التشريعات المقارنة المنكرة للمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي
22	1-التشريع المصري
22	2-التشريع السويسري
23	3-التشريع الليبي
23	المطلب الثاني :موقف المشرع الجزائري من المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي
23	الفرع الأول : تبني المشرع الجزائري للمسؤولية الجنائية غير المباشرة للشخص المعنوي
24	أولا:مراحل اعتراف المشرع الجزائري للمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي:
24	1-مرحلة الاعتراف الضمني بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي :
24	2-مرحلة الإعترافات بمقتضى القوانين الخاصة :
26	3-مرحلة الاعتراف بمقتضى القواعد العامة :
27	ثانيا:إقرار مبدأ ازدواجية المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي
27	الفرع الثاني : مساءلة الشخص المعنوي عن جرائم الغش الضريبي كمظهر لاعتراف المشرع الجزائري بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي
29	المبحث الثاني : نطاق المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جرائم الغش الضريبي
29	المطلب الأول:الأشخاص المعنوية الخاضعة للمسؤولية الجنائية عن جرائم الغش الضريبي
29	الفرع الأول :استبعاد الأشخاص المعنوية العامة من نطاق المساءلة الجنائية عن جرائم الغش الضريبي
29	أولا الدولة
30	1 فكرة السيادة لانتفاء مسؤولية الدولة :
30	2 الدولة صاحبة السلطة في العقاب
31	3 اختلاف الوظائف و الاختصاصات أساس عدم المساءلة الجزائية للدولة
32	ثانيا الجماعات المحلية ::
32	ثالثا: المؤسسات ذات الطابع الاداري
	رابعا: المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري
32	الفرع الثاني : المساءلة الجنائية للأشخاص المعنوية الخاصة عن جرائم الغش الضريبي

33	أولا الجمعيات
33	ثانيا المؤسسات الخاصة
34	ثالثا الشركات
34	1-تعريف الشركة
34	2-مراحل المسؤولية الجنائية للشركات التجارية
35	أ-مرحلة التأسيس والتسيير
35	ب-مرحلة التسيير
35	ج-مرحلة التصفية
36	المطلب الثاني : جرائم الغش الضريبي التي يسأل عنها الشخص المعنوي
36	الفرع الأول : مفهوم الغش الضريبي
36	أولا : تعريف الغش الضريبي:
36	1-المفهوم الموسع للغش الضريبي
37	أ-معيار الجريمة الضريبية
37	ب-معيار الاحتيال والتدليس
37	ج-معيار التفرقة بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي
38	2-المفهوم الضيق للغش الضريبي
39	ثانيا صور الغش الضريبي
39	1-المخالفة العامة للغش الجبائي
40	2-المخالفات الخاصة بالغش
40	3- مخالفات ذات طابع خاص
40	ثالثا الطبيعة القانونية لجريمة الغش الضريبي
41	الفرع الثاني : أركان جريمة الغش الضريبي
41	أولا الركن الشرعي
41	ثانيا الركن المادي
42	1-استعمال طرق احتيالية

43	2- التملص من الضريبة
44	3- العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتمالية
44	ثالثا: الركن المعنوي
44	1- القصد الجنائي العام
45	2- القصد الجنائي الخاص
48	الفصل الثاني: نتائج المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي
49	المبحث الأول: المتابعة الجزائية للشخص المعنوي عن جريمة الغش الضريبي
49	المطلب الأول: تحقق شروط المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي الخاص عن جريمة الغش الضريبي
50	الفرع الأول : ارتكاب الجريمة عن طريق الجهاز أو الممثل القانوني للشخص المعنوي
50	أولا : ارتكاب الجريمة عن طريق الجهاز
51	ثانيا : ارتكاب الجريمة عن طريق الممثل القانوني للشخص المعنوي
52	1-المسيرّ الفعلي
52	2-الموكل بتوكيل خاص للتصرف باسم الشخص المعنوي
53	3- حالة تفويض السلطات
53	الفرع الثاني : إرتكاب الجريمة لحساب الشخص المعنوي
56	المطلب الثاني: إجراءات متابعة جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي
56	الفرع الأول : الجهات المختصة بمتابعة جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي
56	أولا الجهات المختصة بمتابعة جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي على مستوى إدارة الضرائب.
57	ثانيا الجهات الأخرى المختصة بمتابعة جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي.
58	الفرع الثاني : الآليات المتبعة في إثبات جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي

58	أولاً: الرقابة الجبائية
58	1-التحقيق في التصريحات
59	2- التحقيق في المحاسبة
59	3-التحقيق المصوب
59	4- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة
60	ثانيا المعاينة
60	ثالثا حق الاطلاع
61	المطلب الثالث :مباشرة الدعوى العمومية ضد الشخص المعنوي المرتكب لجريمة الغش الضريبي:
61	الفرع الأول: المحكمة المختصة محليا في جريمة الغش الضريبي الواقعة من الشخص المعنوي:
61	أولا :قبل تعديل 2012
61	1-مكان فرض الضريبة
62	2-مقر الشخص المعنوي
62	3-مكان الحجز
63	ثانيا: بعد تعديل 2012
63	1-حالة إذا كان الشخص المعنوي متهم بمفرده
64	2-حالة ما إذا تمّ متابعة شخص طبيعي أو أكثر في الوقت نفسه إلى جانب الشخص المعنوي عن ذات الجريمة أو عن جريمة مرتبطة بها
64	الفرع الثاني : تحريك الدعوى الجزائية ضد الشخص المعنوي المرتكب جريمة الغش الضريبي
64	أولاً: شروط تحريك الدعوى الجزائية ضد الشخص المعنوي المرتكب جريمة الغش الضريبي
64	1-تقديم الشكوى من طرف الإدارة الجبائية
65	2-طلب الرأي المطابق من اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية

65	3- سير ملف إيداع الشكوى
	4- سحب الشكوى
68	ثانيا: تمثيل الشخص المعنوي المسؤول عن جريمة الغش الضريبي
68	1- الممثل القانوني للشخص المعنوي المسؤول عن جريمة الغش الضريبي.
69	2- الممثل القضائي للشخص المعنوي المسؤول عن جريمة الغش الضريبي.
69	المبحث الثاني: العقوبات المقررة على الشخص المعنوي المرتكب جريمة الغش الضريبي
70	المطلب الأول: العقوبات المقررة على الشخص المعنوي المرتكب جريمة الغش الضريبي في قانون العقوبات
70	الفرع الأول: العقوبات الأصلية
70	أولا: مقدار الغرامة في حالة نص القانون عليها بالنسبة للشخص الطبيعي
71	ثانيا: مقدار الغرامة في حالة عدم نص القانون عليها بالنسبة للشخص الطبيعي
72	الفرع الثاني: العقوبات التكميلية
72	أولا: حل الشخص المعنوي
73	ثانيا: غلق المؤسسة أو فرع من فروعها
73	ثالثا: الإقصاء من الصفقات العمومية
74	رابع: المنع من ممارسة نشاط مهني أو اجتماعي
74	خامسا: المصادرة
75	سادسا: نشر و تعليق حكم الإدانة
75	المطلب الثاني: العقوبات المقررة على الشخص المعنوي مرتكب جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائي
75	الفرع الأول: العقوبات الجزائية
75	أولا: العقوبات الأصلية
77	ثانيا: العقوبات التكميلية
78	1 - المصادرة
78	2 - حل الشخص المعنوي أو غلق المؤسسة أو أحد فروعها

78	3 - المنع من ممارسة نشاط مهني أو اجتماعي
79	4 - نشر الحكم الخاص بالإدانة
79	الفرع الثاني : العقوبات الجبائية
79	أولا الزيادات
79	1-الزيادات بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديم التصريح
80	2- الزيادات بسبب نقص في التصريح
80	ثانيا: الغرامة الجبائية
85	الخاتمة
90	قائمة المراجع
	الملاحق
	لملخص

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
مديرية الضرائب لولاية.....

**تقرير التحقيق**

**( في مجال الوعاء)**

**1 - تعيين المكلف بالضريبة:**

- النشاط والمقر الاجتماعي:
- رقم التعريف الجبائي:
- العنوان الشخصي والمهني:

**2 - إثبات المخالفة:**

- المصلحة التي عاينت المخالفة:
- طبيعة الطرق التدليسية:

**3 - تأسيس الضريبة**

- طبيعة ومبلغ الضريبة الخاصة بكل سنة:
- نسبة ومبلغ الغرامة المفروضة:
- رقم الجدول وتاريخ إدراجه في التحصيل:

**4 - رأي رئيس مكتب المنازعات القضائية:**

**5 - رأي نائب المدير للمنازعات:**

**6 - قرار مدير الضرائب بالولاية:**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب  
مديرية الضرائب لولاية.....

**تقرير التحقيق**

**( في مجال التحصيل )**

**1 - تعيين المكلف بالضريبة:**

- النشاط والمقر الاجتماعي:
- رقم التعريف الجبائي:
- العنوان الشخصي والمهني:

**2 - إثبات المخالفة:**

- المصلحة التي عاينت المخالفة:
- طبيعة المخالفة

**3 - تحديد الدين الجبائي:**

**4 - تحديد الإجراءات المتبعة من أجل التحصيل:**

**5 - رأي رئيس مكتب المنازعات القضائية:**

**6 - رأي نائب المدير للمنازعات:**

**7 - قرار مدير الضرائب بالولاية:**

**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب:  
المديرية الجهوية للضرائب:  
مديرية الضرائب لولاية.....

رقم.....

**إلى السيد: رئيس اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية**

**الموضوع: طلب رأي مطابق من أجل إيداع شكوى جزائية**

**قضية: السيد.....**

**المراجع:**

- المواد: 14، 17، 21، 26 و 29 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة، على التوالي، للمواد: 305 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، 119 من قانون التسجيل، 34 من قانون الطابع، 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و 534 من قانون الضرائب غير المباشرة،
- المادة 44 من قانون من قانون المالية لسنة 2012
- المقرر رقم 216 المؤرخ في 26-02-2012، المتضمن إنشاء تشكيلة و سير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية.

**المرفقات: - ملف كامل.(كشف عن الوثائق مرفق بهذه الارسالية)**

تطبيقا لأحكام المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012، المعدلة و المتممة للمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، يشرفني أن أرسل إليكم الملف الكامل المتعلق باقتراح المتابعة الجزائية ضد المكلف بالضريبة المذكور في الموضوع أعلاه ، من أجل إستصدار الرأي المطابق من اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية بخصوص المتابعة الجزائية المقترحة.

## الملحق رقم 04: نموذج لشكوى مودعة أمام وكيل الجمهورية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب:  
مديرية الضرائب لولاية .....

في: .....

إلى السيد: وكيل الجمهورية

لدى محكمة .....

**الموضوع:** شكوى جزائية من أجل تهمة الغش الضريبي.

المرجع : - (حالة جريمة متعلقة بالوعاء): المادتان 303 و 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادتان 117 و 119 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

- (حالة جريمة متعلقة بالتحصيل): المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة.

لغافدة : مديرية الضرائب ..... ممثلة عن طريق مديرها.

طرفا شاكيا.

الكانن مقرها .....

ضد: - (حالة شخص طبيعي): السيد ..... ، المولود بتاريخ ..... ب ..... ، ابن ..... و .....

المتمثل نشاطه في .....

- (حالة شركة): السيد ..... الساكن ب ..... مسيرا لشركة ..... المتمثل نشاطها في ..... الواقع مقرها ب ..... المسجلة تحت التعريف الجبائي رقم ..... لحنز على السجل التجاري رقم .....

الصادر بتاريخ .....

و ضد ..... بصفته شريكا في عملية الغش الضريبي ( في حالة جريمة متعلقة بالوعاء).

و ضد كل شخص يكشف عنه التحقيق.

طراف مشتكى منها

أ

- يجب التطرق بكامل التفاصيل إلى:
  - طبيعة الجريمة (جريمة متعلقة بالوعاء بالوعاء أو التحصيل).
  - كيفية معاقبة الجريمة.
  - الإجراءات الإدارية المتخذة (التبليغ، الإعداء، التسوية، الجدول، .....
  - المبلغ المتملص منه الخاص بكل سنة على حدا مضافا إليه مبلغ الغرامة بالتفصيل.
  - سمعة المكلف بالضريبة و تعنته تجاه الإنترامات الجبائية المفروضة على عاتقه.
- يجب إرفاق الشكوى ب:
  - الوثيقة التي تتضمن رأي اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية
  - محضر معاقبة بثبت الجريمة. (حالة جريمة في مجال الوعاء)
  - كل الوثائق المثبتة للإمتناع عن الدفع و / أو تنظيم الإعسار. (حالة جريمة في مجال التحصيل)
  - الوثائق الادارية المشار إليها أعلاه.
  - نسخة عن السجل التجاري.
  - نسخة من النصوص القانونية التي تم الاستناد عليها لتجريم الفعل .
- يجب المطالبة بمباشرة الدعوى العمومية من أجل الغش الضريبي.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب:

مديرية الضرائب لولاية.....

في: .....

إلى السيد: عميد قضاة التحقيق

لدى محكمة.....

**الموضوع:** شكوى جزائية من أجل تهمة الغش الضريبي.

المرجع : - (حالة جريمة متعلقة بالوعاء): المادتان 303 و 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادتان 117 و 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

- (حالة جريمة متعلقة بالتحصيل): المادة 407 من قانون الضرائب المباشرة.

لفائدة : مديرية الضرائب..... ممثلة عن طريق مديرها.

الكائن مقرها.....

طرفا شاكيا.

**ضد:** - (حالة شخص طبيعي): السيد ..... ، المولود بتاريخ ..... ب ..... ، ابن ..... و .....

التمثل نشاطه في .....

- (حالة شركة): السيد..... الساكن ب ..... مسيرا لشركة ..... المتمثل نشاطها في ..... الواقع

مقرها ب ..... المسجلة تحت التعريف الجبائي رقم ..... الحائز على السجل

التجاري رقم..... الصادر بتاريخ .....

و ضد ..... بصفته شريكا في عملية الغش الضريبي ( في حالة جريمة متعلقة بالوعاء).

و ضد كل شخص يكشف عنه التحقيق.

أطرافا مشتكى منها

• يجب التطرق بكامل التفاصيل إلى:

- طبيعة الجريمة(جريمة متعلقة بالوعاء أو التحصيل).

- كيفية معاينة الجريمة.
- الإجراءات الإدارية المتخذة (التبليغ، الإعذار ، التسوية، الجدول، .....).
- المبلغ المتملص منه الخاص بكل سنة على حدا مضافا إليه مبلغ الغرامة بالتفصيل.
- سمعة المكلف بالضريبة و تعنته تجاه الإلتزامات الجبائية المفروضة على عاتقه.
- يجب إرفاق الشكوى ب :
  - الوثيقة التي تتضمن رأي اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية
  - محضر معاينة يثبت الجريمة.(حالة جريمة في مجال الوعاء)
  - كل الوثائق المثبتة للإمتناع عن الدفع و/ أو تنظيم الإعسار. (حالة جريمة في مجال التحصيل)
  - الوثائق الادارية المشار إليها أعلاه.
  - نسخة عن السجل التجاري.
  - نسخة من النصوص القانونية التي تم الاستناد عليها لتجريم الفعل .
- يجب المطالبة بمباشرة الدعوى العمومية من أجل الغش الضريبي و التأسس كطرف مدني.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية  
المديرية العامة للضرائب:  
مديرية الضرائب لولاية.....

قرار

رقم ..... م ض ..... بتاريخ .....

إن مدير الضرائب لولاية .....

- يقتضى قانون الاجراءات الجبائية المعدل و المتمم لاسيما المادتين 104 و 104 مكرر منه،
- نظرا للشكوى الجزائية المرفوعة أمام السيد ( وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق ، حسب الحالة) لدى محكمة ..... بتاريخ ..... من طرف السيد مدير الضرائب لولاية ..... ضد السيد .....
- نظرا لطلب سحب الشكوى المقدم من طرف السيد ..... بتاريخ .....
- نظرا لوصولات التسديد الحاملة رقم ..... المؤرخة في ..... المتعلقة بدفع 50 % من المبلغ الكلي للحقوق و الغرامات موضوع الشكوى الجزائية.
- نظرا لרزنامة الدفع المكتتبه من طرف قابض الضرائب .....

يقرر

**مادة وحيدة:** تسحب الشكوى الجزائية المرفوعة أمام السيد ..... ( وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق ، حسب الحالة) لدى محكمة ..... ، من طرف مديرية الضرائب لولاية ..... بتاريخ ..... ضد السيد ..... ، و ذلك بعد دفع مبلغ 50 % من مجموع الحقوق و الغرامات موضوع المتابعة الجزائية و اكتتاب رزنامة دفع طبقا لأحكام المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

مدير الضرائب لولاية .....

## ملخص

أقر المشرع الجزائري المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي كمعظم التشريعات المقارنة بالموازاة مع المسؤولية الجزائية لأجهزته والممثلين الشرعيين المرتكبين للجريمة، ورکزنا في دراستنا هذه على مدى توفيق المشرع الجزائري في تقرير هذه المسؤولية عند ارتكاب الشخص المعنوي لجريمة الغش الضريبي حيث أقرها فقط بالنسبة للأشخاص المعنوية الخاصة أي استبعد الأشخاص المعنوية العامة من هذه المسؤولية، كما خص المشرع الجزائري جريمة الغش الضريبي المرتكبة من طرف الشخص المعنوي بإجراءات متابعة خاصة، تختلف عن تلك المنصوص عليها في قانون العقوبات، كحق تحريك الدعوى العمومية أو سحبها من طرف الإدارة الجبائية، وزوّددها بوسائل وصلاحيات واسعة في مجال إثبات ومعاينة هذه الجريمة، لكن لم يميّز المشرع الجبائي في العقوبة بين الشخص المعنوي والشخص الطبيعي رغم اختلاف الطبيعة، ولم يأخذ بالعقوبات التكميلية المنصوص عليها في قانون العقوبات إلا في حالة العود.

**الكلمات المفتاحية:** المسؤولية الجزائية، الشخص المعنوي، الغش الضريبي، القوانين الجبائية، الإدارة الجبائية.

### **Abstract :**

*The Algérien legislator recognized the criminal liability of the legal person like most of the compared legislation, in parallel with the criminal liability of its organs and its legal representatives who committed the crime, and we focused in our study on the extent to which the Algerian legislator succeeded in determining this responsibility when the legal persons commits the crime of tax fraud, because he only approved it for private legal persons, that is to say by excluding public legal persons from those provided for in the penal code, such as the right to initiate or withdraw public action by the tax administration, and prerogatives in terms of establishing evidence and examining this crime, but the tax legislator did not make a distinction in the sanction between a legal person and a natural person despite the difference in nature, and did not take into account the additional penalties provided for by the penal code except in the case of recidivism.*

### **Keywords :**

Criminal liability, legal person, tax fraud, tax codes, tax authority.