الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعلمي العالي والبحث العلمي
جامعة لونيسي علي . البليدة 2 .
كليـة الحقـوق و العلوم السياسية
قسم القانون العام

التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه ل.م.د
في الحقوق، تخصص المالية العامة والتشريع الضريبي

إعداد الطالبة:
مسقم مريم

إشراف الأستاذ الدكتور:
جبار صلاح الدين

السنة الجامعية: 2019- 2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعلمي العالي والبحث العلمي

جامعة لونيسي علي . البليدة 2 .

كليــة الحقــوق و العلوم السياسية

قسم القانون العام

التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه ل.م.د

في الحقوق، تخصص المالية العامة والتشريع الضريبي

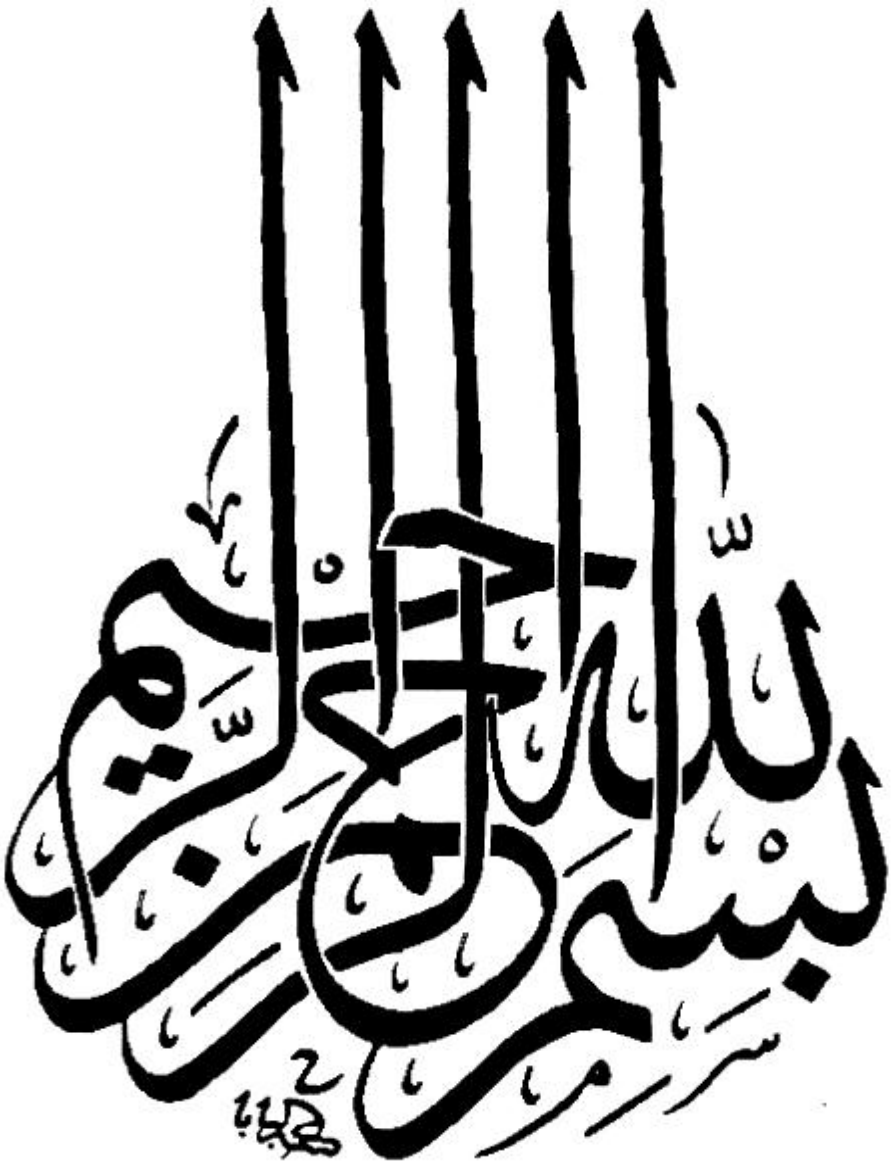
إعداد الطالبة:

مسقم مريم

لجنــة المناقشــة:

برحماني محفوظ	أستاذ	جامعة البليدة 2	رئيسا
جبار صلاح الدين	أستاذ	جامعة البليدة 2	مشرفا و مقررا
بوحفص جلاب نعناعة	أستاذ محاضر " أ "	جامعة البليدة 2	عضوا مناقشا
عبد الصديق شيخ	أستاذ محاضر " أ "	جامعة المدية	عضوا مناقشا
ايراين نوال	أستاذ محاضر " أ "	المركز الجامعي تيبازة	عضوا مناقشا
بعلوج اسماء	أستاذ محاضر " أ "	جامعة خميس مليانة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2019- 2020


بسم الله الرحمن الرحيم

شكـر و تقدير

الحمد لله ذي المنَ والفضل والإحسان، حمدا يليق بجلاله وعظمته، وصلَ اللهم على خاتم الرسل، من لا نبي بعده، صلاة تقضي لنا بها الحاجات، وترفعنا بها أعلى الدرجات، وتبلغنا بها أقصى الغايات من جميع الخيرات، في الحياة وبعد الممات.

ولله الشكر أولا وأخيرا، على حسن توفيقه، وكريم عونه، وعلى ما منَ و فتح به علينا من إنجاز لهذه الأطروحة، بعد أن يسر العسير، وذلل الصعاب وفرج الهم.

وبعد الحمد لله، فإنني أتوجه إلى أستاذي المشرف الأستاذ الدكتور "**جبار صلاح الدين**" بالشكر والتقدير والعرفان على قبوله الإشراف ومتابعة البحث معي وعلى ما قدمه لي من نصائح وإرشادات، وإنني لا اعلم من نفسي العجز عن مكافأة فضله، لكن اسأل الله تعالى أن يجزل له المثوبة والعطاء ويجازيه عني خير الجزاء.

كما أتوجه بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذه الأطروحة.

كما أتوجه بالشكر إلى كل أساتذتي الذين ساعدوني على انجاز هذه الأطروحة وأخص بالذكر الأستاذ الدكتور **برحماني محفوظ**.

مسقم مريم

الإهـداء

بسم الله الرحمن الرحيم:

«قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون»

صدق الله العظيم.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ... ونصح الأمة ... إلى نبي الرحمة ونور العالمين.

سيدنا محمد صل الله عليه وسلم.

إلى الروح الطاهرة التي فقدتها لكن مازال طيفها دائما معي، إلى التي وقفت جانبي وشجعتني على الوصول إلى هذه المراتب، إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني، إلى التي كانت بسمة الحياة وسر الوجود.... **أمي الحبيبــة رحمك الله اسأل الله أن يجعلك في جنات الفردوس....**

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار.... **والدي العزيز اسأل الله أن يحفظك لي...**

إلى من معهم أكبر وعليهم أعتمد، إلى الشموع المتقدة تنير ظلمة حياتي، إلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها إلى من عرفت معهم معنى الحياة.... **أختاي فر**يال **وفتيحة و إخوتي...**

إلى الإخوة والأخوات التي لم تلدهم أمي، إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء.... **صديقاتي وبالخصوص حوت فيروز وكل دفعة دكتوراه مالية عامة وتشريع ضريبي 2016.....**

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

مسقم مريم

قائمة المختصرات:

قائمة المختصرات باللغة العربية:

ص: صفحة.

ج: جزء

ط: طبعة.

ب.س.ن: بدون سنة نشر.

ب د ن: بدون دار نشر.

ج ر: جريدة رسمية.

ع: عدد.

ق.إ.ج.ج: قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

ق.ض.م.ر.م: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ق.ر.ر.أ: قانون الرسم على رقم الأعمال.

ق.ض.غ.م: قانون الضرائب غير المباشرة.

ق.ت.ج: القانون التجاري الجزائري.

ق ا ج ج: قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

ق.م.ج: القانون المدني الجزائري.

ق.ع.ج: قانون العقوبات الجزائري.

قائمة المختصرات باللغة الفرنسية:

N° : numéro.
Art : article.
P : page.
Op. cit : Référence précitée**.**

ملخص الدراسة:

تعد الضرائب من أهم الموارد التي تهتم بها جل الدول بما فيها الجزائر، وكنتيجة لذلك اهتم المشرع الجزائري بتنظيمها ضمن نظام جبائي متميز ومتنوع شمل الضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، وقد منح المشرع الضريبي تحصيل هذه الضرائب للإدارة الضريبية التي تعمل جاهدة على المحافظة على أموال الخزينة العمومية، الأمر الذي جعل المكلف بالضريبة يشعر بأن الضرائب المفروضة عليه غير قانونية، كنتيجة لذلك عمد هذا الأخير إلى استعمال جميع الطرق التدليسية للتهرب من دفع الضرائب إما كليا أو جزئيا، ومن بين الطرق التي اعتمدها هو التزوير في الدفاتر والمستندات والكشوف المالية المحاسبية التي تؤدي بدورها إلى تزوير التصريحات الجبائية، وتخلف أثارا وخيمة تقع كلها على الخزينة العامة للدولة.

وعلى اثر ذلك عمل المشرع الجزائري على وضع مجموعة من الوسائل القانونية للعمل على مكافحة هذه الجريمة فتبنى بذلك وسائل رقابية أو ما تسمى بالرقابة المحاسبية على هذه الوثائق كآلية للكشف عن هذه الجريمة، وخصها بإجراءات متابعة خاصة في حالة اكتشافها وإثباتها كما عمل على وضع مجموعة من الجزاءات التي تتنوع مابين العقوبات الجزائية وأخرى جبائية لتتناسب مع هذا النوع من الجرائم، غير أن الملاحظ أن كل هذه الوسائل مازالت غير كافية لذلك وجب إعادة النظر في كل جوانب الخلل الذي تعتريها.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، التهرب الضريبي، التزوير الضريبي، المحررات المحاسبية، التصريحات الجبائية، الرقابة المحاسبية.

قائمة المحتويات

شكر وتقدير.....

الإهداء.....

قائمة المختصرات.....

الملخص.....

قائمة المحتويات.....

مقدمة 15

الباب الأول: الأحكام الموضوعية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.....21

الفصل الأول: ماهية جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 23

المبحث الأول: جريمة التزوير في المحررات بشكل عام. 24

المطلب الأول: الضرائب والنظام الضريبي الجزائري. 24

الفرع الأول: مدلول الضريبة..... 25

أولا: تعريف الضريبة وخصائصها 25

ثانيا: أهداف الضريبة ومبادئها 27

الفرع الثاني: مضمون النظام الضريبي الجزائري..... 30

أولا: الضرائب المباشرة..... 31

ثانيا: الرسوم على رقم الأعمال 42

ثالثا: الضرائب غير المباشرة 44

المطلب الثاني: جريمة التزوير في المحررات...... 45

الفرع الأول: مفهوم جريمة التزوير..... 45

أولا: تعريف جريمة التزوير 46

ثانيا: تجريم التزوير في الشريعة الإسلامية والقوانين الوضعية(التشريع الجزائري)..... 50

الفرع الثاني: مضمون المحرر..... 54

أولا: المبادئ العامة للمحرر في جريمة التزوير 55

ثانيا: أنواع المحررات 58

المبحث الثاني: مفهوم جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية 70

المطلب الأول: المحررات المحاسبية. 71

الفرع الأول: مدخل للمحررات المحاسبية..... 71

أولا: المحاسبة الضريبية..... 72
ثانيا: معنى المحررات المحاسبية 82
الفرع الثاني: أنواع المحررات المحاسبية..... 89
أولا: المحررات المحاسبية وفقا للقانون التجاري..... 90
ثانيا: المحررات المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي 94
ثالثا: المحررات المحاسبية في القانون الضريبي والقوانين الأخرى 103
المطلب الثاني: مضمون جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ... 114
الفرع الأول: مدلول جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية..... 115
أولا: تعريف جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية..... 115
ثانيا: طبيعة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية 117
ثالثا: أسباب وأثار جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية..... 121
الفرع الثاني: الفرق بين جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية والتهرب الضريبي. 124
أولا: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي..... 125
ثانيا: التمييز بين جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية والتهرب الضريبي 128
الفصل الثاني: النظام القانوني لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية 133
المبحث الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية...... 134
المطلب الأول: الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 134
الفرع الأول: عناصر الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 135
أولا: تغيير الحقيقة 135
ثانيا: المحرر الذي تغير فيه الحقيقة..... 137
ثالثا: بوسيلة مما نص عليها القانون..... 139
رابعا: الضرر في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية 144
الفرع الثاني: صور النشاط المادي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية 146
أولا: التحايل المحاسبي..... 146

ثانيا: التحايل القانوني..... 151
المطلب الثاني: الركن المعنوي والركن الشرعي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية..... 152
الفرع الأول: الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 153
أولا: التعريف بالركن المعنوي في الجريمة..... 153
ثانيا: الركن المعنوي وأنواعه في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية 160
الفرع الثاني: الركن الشرعي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 165
المبحث الثاني: المحاولة والمساهمة الجنائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية..... 169
المطلب الأول: المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 169
الفرع الأول: المحاولة في الجريمة. 170
أولا: نطاق المحاولة..... 170
ثانيا: شروط المحاولة 172
الفرع الثاني: فكرة المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية في القوانين المقارنة والقانون الجزائري 175
أولا: فكرة المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية في التشريعات العربية والتشريعات الغربية(المشرع الفرنسي نموذجا) 176
ثانيا: فكرة المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية في القانون الجزائري..... 180
المطلب الثاني: المساهمة الجنائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية..... 182
الفرع الأول: الفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية 183
أولا: الجدل الفقهي حول المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية وموقف المشرع الجزائري 184
ثانيا: أساس إسناد المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عند ارتكاب جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية..... 199

الفرع الثاني: الاشتراك في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية.....203
أولا: تنظيم المشرع الجزائري لجريمة الاشتراك في القوانين الضريبية 203
ثانيا: شروط قيام جريمة الاشتراك في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية 206
الباب الثاني: الأحكام الإجرائية والعقابية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.....212
الفصل الثالث: معاينة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية وإثباتها 214
المبحث الأول:الإجراءات الرقابية الكاشفة عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية..... 215
المطلب الأول: الإطار العام للرقابة الضريبية..... 215
الفرع الأول: مفهوم الرقابة الضريبية..... 216
أولا: تعريف الرقابة الضريبية وأهدافها..... 216
ثانيا: مبادئ الرقابة الضريبية..... 219
الفرع الثاني: هياكل ووسائل الرقابة الضريبية..... 220
أولا: هياكل التحقيق الجبائي..... 221
ثانيا: وسائل الرقابة الضريبية..... 225
الفرع الثالث: طرق الرقابة الضريبية. 226
أولا: أشكال الرقابة الضريبية 227
ثانيا: الوسائل الأخرى الممنوحة للإدارة الضريبية في إطار الرقابة الضريبية 230
المطلب الثاني: التحقيق في المحاسبة كآلية للكشف عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية..... 237
الفرع الأول: مضمون التحقيق المحاسبي..... 237
أولا: تعريف التحقيق في المحاسبة 238
ثانيا: أشكال التحقيق في المحاسبة..... 238
الفرع الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي. 240
أولا: شروط التحقيق في المحاسبة 241
ثانيا: سير التحقيق في المحاسبة 241
ثالثا: الشروع في التحقيق..... 244
رابعا: عمليات التحقيق في الوثائق المحاسبية 247

المبحث الثاني: وسائل إثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 256
المطلب الأول: المحاضر الضريبية كوسيلة لإثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية..... 257
الفرع الأول: عبء الإثبات في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.. 257
الفرع الثاني: المحاضر المحررة من أعوان الإدارة الجبائية. 260
أولا: أنواع المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الجبائية 260
ثانيا: القوة الثبوتية لمحاضر أعوان إدارة الضرائب 264
المطلب الثاني: طرق الإثبات العامة في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية..... 270
الفرع الأول: الكتابة كوسيلة لإثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 270
الفرع الثاني: أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة والمعفية..... 272
أولا: أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة 272
ثانيا: الطرق المعفية من الإثبات..... 278
الفرع الثالث: الخبرة القضائية كوسيلة لإثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 283
الفصل الرابع: قواعد المتابعة والجزاء في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية..... 289
المبحث الأول: الخصومة الجنائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية..... 290
المطلب الأول: متابعة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 290
الفرع الأول: الضبط القضائي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 291
أولا: الأشخاص المؤهلون لمتابعة الجرائم الضريبية في القوانين الضريبية بصفة عامة..... 291
ثانيا: الأشخاص المؤهلون لمتابعة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 293
الفرع الثاني: تحريك الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 295
أولا: الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. .. 296

ثانيا: الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 303
المطلب الثاني:المحاكمة وانقضاء المتابعة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية..... 305
الفرع الأول: إجراءات المحاكمة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 306
أولا: إجراءات المرافعة أمام المحكمة 306
ثانيا: طرق الطعن 310
الفرع الثاني: انقضاء الدعوى العمومية والجبائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 316
أولا: الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية الجبائية 317
ثانيا: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية الجبائية 323
المبحث الثاني: التصدي الزجري لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية 329
المطلب الأول: العقوبات الجزائية والجبائية كآلية لتصدي لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية..... 330
الفرع الأول: العقوبات الجزائية كآلية للتصدي لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 331
أولا: العقوبات الأصلية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ... 331
ثانيا: العقوبات التكميلية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية .. 343
الفرع الثاني: العقوبات الجبائية كآلية لتصدي لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. 351
أولا: مضمون الغرامة الجبائية 351
ثانيا: الغرامات الجبائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ... 356
المطلب الثاني: ضوابط تحديد العقوبات الجزائية والجبائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية..... 360
الفرع الأول: تشديد العقوبة. 360
أولا: تشديد العقوبة بسبب العود..... 361
ثانيا: تشديد العقوبة بسبب تعدد الجرائم 364
الفرع الثاني: تخفيف العقوبة ووقف تنفيذها..... 370

أولا: تخفيف العقوبة..... 370
ثانيا: وقف تنفيذ العقوبة..... 373
الفرع الثالث: الإكراه البدني..... 376
الخاتمة 381
قائمة المراجع والمصادر 391
Summary.....412

مقدمة:

تعتبر الضريبة ركيزة أساسية للنظام المالي، فهي من أقدم المصادر المالية لأي دولة نظرا لكثرة الأموال التي توفرها للخزينة العامة للدولة، فلو عدنا إلى نشأة الضريبة لوجدناها أنها تمتد عبر العصور، ففي ظل العصور القديمة كانت الضريبة تفرض في صورة جزية يفرضها المنتصر على المهزوم، وفي ظل الإمبراطورية الرومانية كانت تفرض على المحاصيل الزراعية وعلى السلع التجارية وكان شكل الضرائب حين ذاك يغلب عليه الطابع العيني نتيجة الاقتصاد العيني السائد حينها والذي يقوم على المبادلة، لكن هذا لا ينفي وجود الشكل النقدي الذي كان في حدود ضيقة.

لكن مع بداية القرن الرابع ميلادي توسع الشكل النقدي للضرائب نتيجة حاجة الخزينة إلى المال، ومن بين الضرائب التي كانت سائدة آنذاك هي ضريبة على الأرض، وضريبة على الرؤوس تفرض على الأشخاص البالغين من الرابعة عشرة إلى الستين سنة، أما في المجتمع الفارسي فإن طبيعة الضريبة لم تشهد تغير إلا أن الدولة الفارسية توسعت في فرضها لمواجهة نفقات الحرب.

أما في عهد الدولة الإسلامية فإنه أصبحت الواجبات المالية التي تقع على عاتق الأفراد تتحدد أساسا بما فرضه الله عز وجل عليهم وهي تتمثل في الزكاة والموارد الأخرى من عشور وخراج وجزية، وعليه فالضريبة في هذا العهد تميزت بالتنوع، أما في العصر الحديث فقد زاد الاهتمام بالضريبة كمورد من موارد الدولة وذلك مع تزايد حجم النفقات العمومية، وبذلك شهدت الضريبة في هذا العصر تنوعا في الضرائب وأوعيتها.

لذلك أصبحت الضريبة لا تقتصر على كونها مصدرا إيراديا للدولة بل تعدت ذلك بحيث أصبحت لها وظيفة اجتماعية و اقتصادية، إضافة إلى وظيفتها المالية التقليدية، وذلك بأن أصبحت الضريبة من بين أهم الأدوات التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية الاقتصادية، ومعالجة التضخم والركود، وإعادة توزيع الدخول، ورفع مستوى المعيشة للمواطنين من أجل النهوض بالاقتصاد القومي عامة.

ونظرا لأن النظام الضريبي يقوم على مجموعة من العناصر الأيديولوجية الفكرية، والذي تحدد أهداف هذا النظام أو ذاك وغايته، ومجموعة أخرى من العناصر الفنية التي تتمثل في وسيلة النظام في تحقيق هذه الأهداف، فإننا نلاحظ اختلاف الأنظمة الضريبية من دولة لأخرى، ومن عصر لآخر،

فالنظام الضريبي في الدول المتقدمة يختلف عنه في الدول النامية، كما يختلف في الدول الرأسمالية عنه في الدول الاشتراكية وغير ذلك.

والجزائر بدورها أعطت أهمية كبيرة للضرائب في قوانين المالية، نظرا لمكانتها وأهميتها في تمويل خزينة الدولة ومواجهة النفقات العامة المتزايدة، خاصة في ظل الظروف التي تعيشها في الآونة الأخيرة، وعلى هذا الأساس يحاول المشرع الضريبي الجزائري دائما أن يجد نظاما ضريبيا يأخذ على عاتقه تطوير دور ومساهمة الجباية العادية في تغذية الخزينة العامة للدولة.

على اثر ذلك شهد النظام الضريبي الجزائري عدة تعديلات وإصلاحات جذرية منذ الاستقلال، وذلك من أجل زيادة الفاعلية للأنشطة الاقتصادية ومحاولة التطور والزيادة في التقدم الاقتصادي، حيث طال هذا الإصلاح على الخصوص الضرائب المباشرة وغير المباشرة، والرسم على رقم الأعمال وغيرها...، إضافة إلى تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية التي لم تحقق الأهداف المنشودة لتميز النظام الضريبي بالتعقيد وتعدد الضرائب والأوعية.

كل هذا دفع بالدولة جاهدة إلى العمل على تحصيل الضرائب لتحقيق الأهداف السابقة الذكر المتمثل في تحقيق التنمية الاقتصادية، ومعالجة التضخم والركود، وإعادة توزيع الدخول، ورفع مستوى المعيشة للمواطنين، وتواجه في نفس الوقت مشكلة عويصة أثرت على تحصيل مثل هذه الموارد ألا وهي تهرب المواطنين من سداد الضريبة.

فالتهرب الضريبي بمختلف أشكاله أضحى من أهم الجرائم الضريبية التي أصبحت تشكل عقبة تحول دون أداء الدولة لمهامها من أجل تحقيق الرفاهية وتقديم الخدمات الأساسية للمواطنين، وهي مشكلة انتشرت في أغلب دول العالم عامة والجزائر خاصة، وقد اتخذت في هذه الأخيرة أشكالا متعددة والهدف منها واحد وهو تخلص المكلف من دفع الضريبة، وبالتالي حرمان الخزينة العامة للدولة من أموال يمكن أن تساهم في ترقية الدولة وتنمية اقتصادها.

وفي ظل تعدد أشكال التهرب الضريبي أصبح المكلف بالضريبة يتفنن في وضع طرق للتهرب من دفعها، وباعتبار أن النظام الجبائي الجزائري يقوم على النظام التصريحي ذلك أن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم التصريحات الكاملة والحقيقة الخاصة بنشاطاتهم المهنية أمام الإدارة الضريبية، حتى تتمكن هذه

الأخيرة من تحديد أسس الوعاء الضريبي الخاصة بكل مكلف، وباعتبار أن هذه التصريحات يتم اكتتابها بالاعتماد على مجموعة من المحررات المحاسبية.

فقد أصبح المكلف بالضريبة يلجأ إلى استعمال الطرق غير المشروعة لتغيير الحقيقة في هذه المحررات المحاسبية عن طريق تزويرها والتي تؤدي بدورها إلى تغيير الحقيقة في صحة التصريحات المقدمة للإدارة الضريبية، ولذلك تعتبر جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية من بين الجرائم التي تؤدي إلى تغيير الأسس التي يتم من خلالها فرض الضرائب، وتقوم هذه الجريمة أساسا على استخدام وسائل تدليسية وبالتالي تظليل الإدارة الضريبية، وتعد هذه الجريمة من أخطر الجرائم وأكثرها انتشارا في الوقت الحالي فهي جريمة تخل بالثقة العامة الواجب توافرها في مثل تلك المحررات، مما يستدعي البحث عن أسبابها والحلول الكفيلة للقضاء عليها.

أهمية الموضوع:

ترجع أهمية الموضوع إلى اعتبار أن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية هي إحدى وسائل الغش الضريبي، فهي من أخطر الجرائم في المجتمع كونها من الجرائم التي تخل بالثقة العامة فهي جريمة خطيرة وجسيمة الضرر، كونها تقع على الخزينة العامة للدولة وعليه فإن دراسة مثل هذا الموضوع له أهمية بالغة، تأتي أهمية الموضوع كذلك لما تمثله الضريبة من أهمية في تكوين موارد الدولة المالية، لذا فإن أي خلل في تحصيلها لابد و أن يخل بتوازن ميزانية الدولة ولو في جانب من جوانبها، لذا فإذ انتشرت جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية واتخذت كأساس للتعامل مع الإدارة الضريبية فإن هذا يشكل خرقا للنظام الضريبي وانتهاكا له.

من هنا تظهر أهمية دراسة هذا الموضوع الذي يمكن من خلاله التعرف على مختلف الطرق التي يتم من خلالها التهرب من دفع الضريبة عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية وبالتالي العمل على وضع حد لهذه الظاهرة.

أسباب اختيار الموضوع:

إن الأسباب التي دفعت إلى اختيار هذا الموضوع والمتمثل في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية هي أسباب كثيرة يمكن تلخيصها في:

_الرغبة في التعمق في موضوع جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية وبالتالي التعرف على درجة شيوعها وممارستها.

_الرغبة في التعرف على أهم ما يميز جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية عن غيرها من الجرائم الضريبية.

_معرفة أهم الثغرات الموجودة في قانون الضرائب الجزائري.

_الرغبة في معرفة إجراءات المتابعة والجزاء المقرر لمثل هذه الجرائم وتقييم مدى نجاعتها.

_حداثة الموضوع والحاجة الماسة إلى تسليط الضوء على الآليات المرصودة في هذا الشأن.

صعوبات البحث:

كثيرة هي الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذه الدراسة وذلك كنتيجة لعدم دراسة هذا الموضوع بشكل دقيق من قبل، كما واجهتنا ندرة المراجع فيما يتعلق بتعريف المحررات المحاسبية وأنواعها وغيرها من الأمور المرتبطة بها، إضافة إلى كون أن المراجع كانت عامة في هذا المجال وغير متخصصة في مجال المحررات المحاسبية الأمر الذي فرض علينا اللجوء إلى بعض الدراسات لدى الدول المقارنة العربية والأجنبية.

المنهج المتبع في الدراسة:

من أجل القيام بالإجابة عن أسئلة البحث والإلمام بكل جوانبه ودراسة الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال وصف مختلف الجوانب المتعلقة بجريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية، ومن ثم العمل على تحليل النصوص القانونية التي وضعها المشرع الجزائري لقمع الجريمة ومكافحتها، ونشير إلى استخدام المنهج المقارن في بعض الحالات وذلك من أجل أن نقارن بين هذه الجريمة في التشريع الجزائري وكيف تناولتها باقي التشريعات المقارنة الأخرى.

الإشكالية الرئيسية:

ما مدى كفاية الوسائل القانونية المتخذة من قبل المشرع الضريبي الجزائري لمكافحة جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية؟

حتى نتمكن من الإجابة عن إشكالية البحث قسمنا الدراسة إلى بابين:

سنتطرق في الباب الأول إلى الأحكام الموضوعية لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، وقد تم تقسيم هذا الباب إلى فصلين، سنتناول في الفصل الأول ماهية جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، وفي الفصل الثاني النظام القانوني لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

أما الباب الثاني فسوف نتطرق إلى الأحكام الإجرائية والعقابية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، وقد قسمناه بدوره إلى فصلين نتناول في الفصل الأول معاينة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية وإثباتها، وفي الفصل الثاني نتحدث عن قواعد المتابعة والجزاء في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الباب الأول

الأحكام الموضوعية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية

الباب الأول:

الأحكام الموضوعية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الجريمة الضريبية هي كل فعل أو امتناع يترتب عليه مخالفة القانون الضريبي، ويقرر له القانون عقوبة إلا أنها تتميز هذه الجريمة عن سائر أنواع الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزينة العامة للدولة، فإذا كان المتهم في الجرائم العادية يعتدي على مصلحة خاصة لشخص معين أو عدة أشخاص، فإنه في الجرائم الضريبية يعتدي على مصلحة المجتمع ككل، وذلك لأن الضريبة تعود على المجتمع، لذلك فيعد المتهرب من الضريبة كالسارق ولكن ليس سارقا لشخص معين بل سارقا للمجتمع بأسره[1].

والجرائم الضريبية تتعدد وتتنوع، وذلك من خلال ما يلجأ إليه المكلف بالضريبة، ومن بين الجرائم الضريبية التي أضحت منتشرة، هي جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، إذ تعتبر هذه الأخيرة من أخطر الأفعال التي تؤثر على خزينة الدولة بشكل سلبي، فهي تعد إحدى وسائل التهرب الضريبي وهي تقوم على أساس التزوير وهذا التزوير يقع على محرر، مما يفقد ذلك مصداقية هذه المحررات ويهدم الثقة التي يجب أن تتوافر فيها.

وباعتبار أن جريمة التزوير ليست جريمة جديدة بل هي من بين الجرائم التي ظهرت منذ القديم واختلفت أشكالها حسب العصور، فإننا سنحاول بداية التعرف على جريمة التزوير بشكل عام وكيف حتى تم تجريمها في القوانين، ومن ثم نصل إلى جريمة التزوير في المجال الضريبي وبالخصوص في مجال المحررات المحاسبية، انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا الباب إلى فصلين كالآتي:

الفصل الأول: ماهية جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفصل الثاني: النظام القانوني لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

---

1 ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، ط الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر ، 2014، ص25.

الفصل الأول:

ماهية جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفصل الأول:

ماهية جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

لجأت المجتمعات المختلفة منذ أمد بعيد إلى الاستعانة بالمحررات المكتوبة لحفظ ما ينشأ بين أفرادها من روابط وعلاقات، فتدوين هذه الروابط والعلاقات يحفظها من النسيان أو الاختلاف حول وجودها أو مداها، وفي العصر الحاضر زاد استعمال المحررات بسبب التطورات الاقتصادية والصناعية وما صاحبها من قيام الشركات والمؤسسات الضخمة التي تستعين بالمحررات المكتوبة في أداء رسالتها، وفضلا عن ذلك فقد امتد نشاط الدولة بسبب التطورات السياسية والاقتصادية إلى كثير من المجالات التي كانت وقفا على الأفراد، مما استوجب ازدياد حاجة الدولة إلى استعمال المحررات حتى بات بناء تسمية هذا العصر بعصر الورق[1].

وقد واكب الزيادة في استعمال المحررات المكتوبة ازدياد حالات العبث بها من خلال تزويرها، كما ساهم في انتشار تلك الجريمة إقدام الأفراد على تزوير ما لديهم من محررات(دفاتر، سجلات...) للإفلات من أداء الالتزامات المالية المستحقة عليهم، وتعتبر جريمة التزوير أنها ليست من الجرائم الجديدة بل هي جريمة وجدت منذ القديم، إلا أنها تطورت مع تطور المجتمعات وشهدت العديد من الأنواع من بينها التزوير الضريبي، سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: جريمة التزوير في المحررات بشكل عام.

المبحث الثاني: مفهوم جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

1عبد الله بن حلوي عبد الله الابريقي، الضرر في جريمة تزوير المحررات(دراسة تأصيلية مقارنة تطبيقية)، رسالة ماجستير تخصص التشريع الجنائي الإسلامي، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية الرياض، 1428هـ، ص15.

المبحث الأول:

جريمة التزوير في المحررات بشكل عام.

جريمة التزوير يمكن القول أنها جريمة نشأة وتطورت مع نشوء وتطور الكتابة ونظام التوثيق، ومع بروز المستندات والمحررات بمختلف أشكالها، ثم تكاثرت بشكل طردي مع زيادة الطمع والجشع، ومع تدني المستوى الأخلاقي وضعف الوازع الديني، وهو ما استوجب وضع قواعد ونصوص قانونية رادعة من أجل حماية الوثائق والكتابات العمومية والرسمية والتجارية والعرفية وغيرها من العبث بمضمونها.

إلا أن البحث في جريمة التزوير بصفة عامة والوقوف على معناها، يحتم علينا أن نخوض في المدلول الفني للضريبة، ومدى ما تتمتع به من ذاتية خاصة تحفظ لها استقلاليتها وتميزها عن غيرها من الإيرادات ومن ثم نتطرق إلى جريمة التزوير وصولا إلى التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية، انطلاقا مما سبق ذكره سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين:

المطلب الأول: الضرائب والنظام الضريبي الجزائري.

المطلب الثاني: جريمة التزوير في المحررات.

المطلب الأول:

الضرائب والنظام الضريبي الجزائري.

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة وأقدمها، ومظهرا بارزا لسيادة وتقدم الدول، والتي تستخدم لتغطية النفقات العامة المتزايدة، كما تعد الضرائب من الأدوات السياسة المالية التي يمكن من خلالها تحقيق أهدافها، ومن ثم ضخامة آثارها الاقتصادية والاجتماعية، انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا المطلب كما يلي:

الفرع الأول: مدلول الضريبة.

الفرع الثاني: مضمون النظام الضريبي الجزائري.

الفرع الأول:

مدلول الضريبة.

من أجل معرفة مدلول الضريبة يتعين علينا تعريفها وتبيان خصائصها الأساسية، أهدافها والقواعد التي تقوم عليها، انطلاقا مما سبق سنقسم هذا الفرع كالآتي:

أولا: تعريف الضريبة وخصائصها.

ثانيا: أهداف الضريبة ومبادئها.

أولا: تعريف الضريبة وخصائصها:

لقد وضع كتاب المالية العامة والتشريع الضريبي كثيرا من التعاريف للضريبة جاء بعضها متباينا ومختلفا عن بعضها الآخر وذلك لاختلاف وجهات النظر بالنسبة لأهداف الضريبة ومبادئها العامة، إلا أنه يمكن القول أن كل تلك التعاريف تصب في معنى واحد ويمكن من خلالها استنتاج الخصائص العامة للضريبة.

أ. **تعريف الضريبة:** لقد تعددت تعاريف الضريبة وفق الباحثين فيها من الزوايا المختلفة، القانونية والاقتصادية والاجتماعية، فمنهم من يرى في الضريبة أنها "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية[1]".

وتعرف كذلك بأنها "اقتطاع نقدي ذو سلطة نهائي دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية(الدولة وجماعاتها المحلية)، أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية[2]"، كما أن هناك من يعرفها أنها "اقتطاع مالي تستأديه الدولة جبرا من الأفراد دون مقابل بهدف تحقيق نفع عام[3]".

1نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة(الجريمة الضريبية والتهريب)، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص01.

2محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص13.

3يسرى أبو العلا وآخرون، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة بنها، كلية الحقوق، ب س ن، ص23.

وتعرف أيضا أنها "الضريبة أداء نقدي تفرض على الأشخاص الطبيعية والمعنوية، حسب مقدرتهم التكليفية وبدون مقابل محدد، بهدف تغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي حددتها السلطة العامة[1]"، وعرفت أيضا "الضريبة اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله المكلف ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته على الدفع مساهمة منه في الأعباء العامة أو لتدخل الدولة لتحقيق أهداف معينة[2]"، وهناك من يعرفها أنها "المساهمة المستحقة من طرف المواطنين إلى الدولة[3]".

تجدر الإشارة في الأخير أنه بالرغم من كل هذه التعاريف إلى أن المعنى واحد، وعليه يمكن تعريف الضريبة أنها فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم المكلف شخصا طبيعيا أو معنويا بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع ومنه تحقيق النفع العام.

ب. **خصائص الضريبة:** انطلاقا من مجمل التعاريف المقدمة يمكن تحديد خصائص الضريبة كما يلي:

1. **الضريبة ذات شكل نقدي:** الضريبة التزام يفرض أساسا في صورة نقدية خلافا لما كان سائدا في الأنظمة الاقتصادية البدائية حيث كانت تجبى عينا، سواء بتقديم نصيب من السلع أو تأدية بعض الخدمات لفترة محددة إلا أن التقدم الاقتصادي وسيادة الاقتصاد النقدي أظهرت ما يكشف لنا من صعوبات وعيوب في الجباية العينية[4]، مما حل محلها الضرائب النقدية حين عرفت النقود في العصر الحديث.

2. **الضريبة فريضة جبرية إلزامية:** فقد اتضح جليا من تعريف الضريبة احتواؤها على عنصر الإجبار والإكراه ركنا من أركانها الرئيسية، أي أنها ليست تبرعا اختياريا يترك أمر المساهمة فيها إلى اختيار الشخص المفروضة عليه، فالمكلف ملزم بدفع ما يقدر عليه من ضرائب بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع، وبغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من الإنفاق الحكومي، وتستلزم التشريعات الحديثة على موافقة الهيئة التشريعية على فرض الضريبة لضمان عدم إساءة السلطات العامة

1محمد ساحل، المالية العامة، ط الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص103.

2نفس المرجع.

3 Thomas Caussade, La stratégie fiscale de l'entreprise: entre optimisation et fraude, thèse doctorat spécialité droit prive et sciences criminelles, faculté droit, université de Toulous , 2017, P14.

4رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث(جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، ج الأول، ط الثالثة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص12.

في جباية الضرائب وفي كيفية صرف حصيلتها، فالقانون يحدد وعاء الضريبة وسعرها وتحصل من المكلف جبرا[1].

3. **غرض الضريبة تحقيق النفع العام:** إن الغرض الأساسي من فرض الضريبة هو تحقيق النفع العام، وقد درجت الدساتير والقوانين على تأكيد هذا المعنى منها مبدأ عدم استخدام الأموال العامة في إشباع الحاجات الخاصة[2]، أي أن حصيلة الضريبة تستعمل في بناء مرافق تقوم بالخدمات العامة التي تسد حاجة الأمة كلها، والنفقات العامة هي نفقات الدولة التي تحددها الحكومة القائمة عند فرض الضريبة وتبينها في قانون الميزانية أو في غيره من القوانين، إلا أنه تجدر الإشارة أن بالرغم من أن الغرض الأساسي للضريبة هو الغرض المالي، إلا أنه توجد إلى جانبه أغراض أخرى ولاسيما الأغراض الاقتصادية والاجتماعية.

4. **الضريبة اقتطاع بدون مقابل:** بدون شك أن المكلف يستفيد من حفظ النظام العام والأمن وفوائد أخرى تؤمنها الدولة، لكن ليس معنى ذلك أن الضرائب تدفع لقاء الاستفادة من هذه المزايا، فالضريبة لا تستلزم خدمة معينة تقابلها مباشرة، وبذلك تختلف الضريبة عن الرسم كون أن هذا الأخير يكون مقابل خدمة تؤديها الدولة[3].

ثانيا: أهداف الضريبة ومبادئها:

سنعالج من خلال هذه النقطة أهداف الضريبة، ومن ثم نتطرق إلى مبادئها العامة.

أ. **أهداف الضريبة:** تفرض الضريبة على الأفراد من اجل تحقيق مجموعة من الأهداف والتي تتمثل أساسا في:

1. **الهدف المالي للضريبة:** الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة، أحد أهداف السلطات الحكومية، ومن هنا نشأت قاعدة وفرة حصيلة الضرائب أي اتساع وعاء الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعا، وهذا ما

---

1 نور الشرع طالب، الجريمة الضريبية، ط الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008، ص23.

2يسرى أبو العلا وآخرون، المرجع السابق، ص24.

3محفوظ برحماني، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2015، ص78.

نلاحظه في البلدان المتطورة حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج الوطني الإجمالي، فالأمر مرتبط في الواقع بمستوى التطور الاقتصادي[1].

2. **الهدف الاقتصادي:** أصبحت الضرائب تلعب دورا اقتصاديا بارزا من خلال الدور الفعال الذي تلعبه في حل الأزمات الاقتصادية، فلقد أصبحت وسيلة من وسائل التي تعتمد عليها الدولة في علاج الاختلالات الاقتصادية سواء الكساد أو التضخم، فلم تعد كوسيلة للحصول على الإيرادات فقط، وإنما أصبحت تستخدم للتأثير في كل المجالات الاقتصادية فمثلا إذا أرادت الدولة أن تقوم بتشجيع مجال معين تقوم بإعطاء تحفيزات ضريبية لهذا المجال من خلال تخفيض الضرائب عليه، هذا من جانب، ومن جانب آخر نلاحظ الدور الذي تلعبه الضريبة في علاج الاختلالات الاقتصادية، ودورها في تحقيق الاستقرار الاقتصادي فمثلا في حالة التضخم تقوم الدولة برفع نسب الضرائب من أجل كبح جماحه ومن أجل امتصاص الكتلة النقدية الزائدة في الاقتصاد الوطني[2].

3. **الهدف الاجتماعي:** الذي يتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل، على سبيل المثال أن يقرر المشرع الضريبي تخفيف الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، كإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة من الضرائب، أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل على السلع الاستهلاكية كالخبز والحليب أو الحفاظ على الصحة العمومية بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية كالمشروبات الكحولية والتبغ، أو بفرض ضرائب تصاعدية عالية على الدخول وعلى التركات في نفس الوقت الذي خفضت فيه الضرائب على السلع الضرورية الواسعة الانتشار الكمالية التي فرضت عليها ضرائب مرتفعة، وقد سمحت هذه الإجراءات الضريبية بشكل فعال، من تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية وذلك بزيادة القدرة الشرائية لفئات محدودة الدخل والحد من تلك التي تتمتع بها الفئات مرتفعة الدخل[3].

1محمود جمام، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد منتوري قسنطينة، 2009_2010، ص20.

2لحسن دردوري، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة الجزائر_تونس، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013_2014، ص69.

3محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص 34.

4. **الأهداف السياسية:** تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف سياسية فالنظام الضريبي هو صورة لسياسة مطبقة خلال فترة معينة، ونلمح الهدف السياسي للضريبة من خلال تخفيض الضرائب الجمركية على السلع المستوردة من الدول الصديقة دون غيرها، كما تستخدمها الدول كأداة لتأكيد سيادتها وبسط نفوذها على كل ما يقع داخل حدودها الإقليمية.

في الأخير يمكن القول أن الضريبة تعتبر أداة من أدوات السياسة العامة التي تلجأ إليها الدولة لتحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

ب. المبادئ العامة للضريبة: يقصد بالمبادئ العامة التي تحكم الضريبة مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها ومراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة، وهي قواعد ذات فائدة مزدوجة فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة، ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى، أي مراعاة مصالح المواطن والدولة، وفي حقيقة الأمر أن هذه المبادئ تعتبر بمثابة دستور عام ضمني تخضع له الأصول القانونية للضريبة، وتتمثل هذه المبادئ في:

1. **قاعدة العدالة:** مفاد هذه القاعدة المساواة في دفع الضريبة بين المكلفين بها حسب قدرة كل واحد، وتقاس هذه القدرة بالدخل الذي يحصل عليه المكلف[1]، وهذا من أجل مراعاة التوزيع العادل للعبء المالي على الأفراد، فنلاحظ أن هذه القاعدة ترتكز على ضرورة تساوي توزيع العبء الضريبي على المكلفين، وبشكل آخر يمكن القول أن قاعدة العدالة أساسها مراعاة القدرة التكليفية كل حسب دخله، فآدم سميث عندما تطرق لهذه القاعدة ركز على ضرورة إعفاء أصحاب الدخول المنخفضة من دفع الضرائب، وتحمل أصحاب الدخول الكبيرة دفعها من أجل تحقيق العدالة بين الطبقتين وهو لب هذه القاعدة.

ومما تقدم يتضح أن القاعدة الضريبية يجب أن تحقق أساسا فكرة العدالة والمساواة بين المكلفين بها حتى يتحقق لهم الشعور بالثقة.

2. **قاعدة اليقين:** ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام، والهدف من ذلك أن يكون المكلف متيقنا بمدى التزامه بأدائها بصورة واضحة لا لبس فيها، ومن ثم يمكنه أن يعرف مسبقا موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها ومعدلها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بالضريبة، إلى جانب معرفته لحقوقه نحو إدارة الضرائب والدفاع عنها، حيث أن عدم الوضوح يؤدي إلى حذر المكلفين من النظام الضريبي[2].

1محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص79.

2محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص 29.

3. **قاعدة الملائمة:** تعني هذه القاعدة جباية الضريبة في الوقت المناسب وبأفضل أسلوب ممكن يتقبله المكلف، ويحقق أقل إزعاجا له، فيكون التكليف سهلا عليه، ومن أمثلة الملائمة هي تحصيل الضرائب المتعلقة بالأرض بعد جني المحصول والضريبة على الأرباح بعد تحققها[1].

4. **قاعدة الاقتصاد:** ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل وأبسط الطرق التي لا تكلف إدارة الضرائب مبالغ كبيرة، خاصة إذا سادت إجراءات وتدابير إدارية في غاية التعقيد، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها، ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه.

أخيرا فإن كافة القواعد السالفة الذكر تدور كلها حول فكرة العدالة والمساواة الضريبية وما هي إلا تطبيقات لها.

الفرع الثاني:

مضمون النظام الضريبي الجزائري.

يوجد للنظام الضريبي مفهومان أحدهما ضيق يتمثل في مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة، أما المفهوم الواسع للنظام الضريبي فيتمثل في مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها معا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين، وفي هذه الحالة يصبح النظام الضريبي الترجمة العملية للسياسة الضريبية[2]، أو يمكن تعريف النظام الضريبي أنه "مجموعة من القواعد التي تحدد النطاق فيما يتعلق بالأشخاص والممتلكات، والتعريفة الجمركية والشروط والأحكام لجباية الضرائب[3]"، ويتكون النظام الجبائي الجزائري أساسا من مجموعة من الضرائب تشكل النسيج الجبائي للنظام الضريبي الجزائري. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا الفرع كالآتي:

1محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص80.

2مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ب د ن، الجزائر، 2003، ص 18.

3 Khalil Haloui, les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, thèse pour obtenir le garde docteur spécialité droit prive, faculté droit, université Grenoble Alpes, 2011, p01.

أولا: الضرائب المباشرة.

ثانيا: الرسوم على رقم الأعمال.

ثالثا: الضرائب غير المباشرة.

أولا: الضرائب المباشرة:

تنقسم الضرائب المباشرة إلى العديد من الأنواع، وهو ما سنتطرق له من خلال النقاط التالية:

أ. **الضريبة على الدخل الإجمالي:** لقد نصت المادة الأولى من ق ض م أنه"تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة[1]"، من خلال التعريف نستنتج الخصائص التالية لهذه الضريبة:

- ضريبة سنوية بحيث تفرض الضريبة مرة واحدة في السنة.
- ضريبة وحيدة حيث أنها تفرض على كافة الأرباح الصافية الإجمالية التي يحققها الشخص الطبيعي من مختلف نشاطاته.
- تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط دون الأشخاص المعنوية الذين يخضعون للضريبة على أرباح الشركات.

1. الأشخاص الخاضعين والمعفيين من الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG):

1_1.الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي: حسب المواد 3 و4 و7 من قانون الضرائب المباشرة فإن الأشخاص الخاضعون للضريبة بسبب مجموع مداخيلهم هم:

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي في الجزائر، كما حدد أن الأشخاص الذين يقع موطن تكليفهم الجبائي خارج الجزائر يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي لأجل عائداتهم الجزائرية المصدر، وحسب التشريع الجبائي الساري المفعول يعتبر كأن لديهم موطن تكليف جبائي في الجزائر كل من:

_الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين أو منتفعين بها ومستأجرين له لمدة على الأقل سنة.

1المادة الأولى من الأمر رقم 76_101 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر العدد 102، الصادر في 22 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

_الأشخاص الذين لديهم سواء مكان إقامتهم الرئيسية أو يملكون مركز مصالحهم الأساسية بالجزائر.

_الأشخاص الذين يمارسون في الجزائر نشاطا مهني سواء كانوا أجراء أم لا.

_كذلك بالنسبة لأعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

_كذلك الأشخاص سواء كانوا من جنسية جزائرية أو أجنبية ويتحصلون في الجزائر على أرباح ومداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى[1].

- من جهة أخرى يخضعون شخصيا للضريبة على الدخل الإجمالي لأجل حصتهم من الأرباح الاجتماعية المتعلقة بحقوقهم في الشركة[2]:

_شركاء شركات الأشخاص.

_شركاء الشركات المدنية المهنية المتكونة للنشاط المشترك لمهنة أعضائها.

_أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة.

_أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محددة فيها.

1_2.الأشخاص المعفيين من الضريبة على الدخل الإجمالي: حسب أحكام المادة 5 من قانون الضرائب المباشرة فإنه يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي[3]:

- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.
- السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

1رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 71.

2المادة 7 من الأمر رقم 76_101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

3المادة 5 من نفس الأمر.

2. المداخيل التي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي والمعفاة منها:

2_1.المداخيل التي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي: تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل الصافية للأصناف التالية[1]: الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية، المداخيل الفلاحية، المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات، ريوع رؤوس الأموال المنقولة، الرواتب والأجور والمعاشات والريوع العمرية، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية، وأرباح المهن غير التجارية.

2_2.المداخيل المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي: تعتبر مداخيل الأصناف التالية معفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي وهي تتمثل:

- **فئة الأرباح المهنية:** ونميز فيها إعفاءات دائمة، وأخرى مؤقتة:

_إعفاءات دائمة: وتتمثل هذه الإعفاءات في الأرباح المحققة من طرف المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها، الإيرادات المحققة من طرف الفرق التي تمارس نشاطات مسرحية، والمداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

_إعفاءات مؤقتة: تستفيد من الإعفاءات لمدة عشرة (10) سنوات الأرباح المحققة من طرف الحرفيين التقليديين وكذا الذين يمارسون نشاط حرفي فني، كذلك الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب وغيرها من آليات الدعم منشأة في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب، وكذا يستفيد من إعفاء مدته ثلاث(3) سنوات الأرباح المحققة من طرف الشباب مؤهل للإستثمار في أحد آليات الدعم، وترفع مدته إلى ستة (6) سنوات في المناطق التي يجب ترقيتها، وتمدد إلى سنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة.

1رضا خلاصي، المرجع السابق، ص72_73.

- **فئة الأرباح الفلاحية:** وتنقسم هي الأخرى إلى إعفاءات دائمة، وأخرى مؤقتة:

_إعفاءات دائمة: تستفيد من الإعفاء الدائم من الضريبة على الدخل الإجمالي الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور، والإيرادات الناتجة عن النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

_إعفاءات مؤقتة: تستفيد من الإعفاء المؤقت من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشرة (10) سنوات الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا، والمداخيل المتأتية من النشاطات الفلاحية وتربية الحيوانات الممارسة في منطقة جبلية[1].

- **إعفاءات خاصة بالرواتب والأجور والمنح والريوع العمرية:** تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص ذوي جنسية أجنبية والذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليها في اتفاق دولي، الأشخاص ذوي جنسية أجنبية والذين يعملون في المخازن المركزية للتموين، الأجور والمكافآت المدفوعة في إطار برامج موجهة لتشغيل الشباب، مداخيل العمال المعوقون التي تقل عن 20.000دج شهريا، التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة، التعويضات عن المنطقة الجغرافية، المنح ذات الطابع العائلي، التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم، منح البطالة والتعويضات المدفوعة من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين، الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر، معاشات المجاهدين والأرامل والمصابون من جراء وقائع حرب التحرير الوطني، والمعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على اثر حكم قضائي، وتعويض التسريح[2].

3.الأساس الخاضع للضريبة: يحدد الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل، بجمع الأرباح والمداخيل الصافية الفئوية باستثناء تلك المتعلقة بالضريبة المفروضة بمعدل محرر، والأعباء القابلة للخصم التالية:

- فوائد القروض والديون المبرمة لأغراض مهنية وكذا تلك التي تم إبرامها قصد اقتناء أو بناء مسكن.

1وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، نشرة 2018، ص4_5.

2رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 75.

- اشتراكات التأمين على الشيخوخة والتأمينات الاجتماعية المكتتبة شخصيا.
- نفقات الإطعام.
- بوليصية التأمين المبرمة من طرف المالك المؤجر.

ب. **الضريبة على أرباح الشركات (IBS):** جاء في مضمون نص المادة 135 من ق ض م أنه "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية... تسمى الضريبة على أرباح الشركات[1]"، تطبق الضريبة على أرباح الشركات على المؤسسات والأشخاص المعنويين، وقد منح قانون الضرائب المباشرة لشركات الأشخاص حق الاختيار في الخضوع لهذه الضريبة، على أن يكون الاختيار بصفة نهائية وعلى هذا الأساس وفق معيار درجة الإلزامية تم تصنيف خضوع هذه الشركات إلى[2]:

1. **الشركات التي تخضع إجباريا للضريبة على أرباح الشركات:** تفرض الضريبة على أرباح الشركات المحققة من طرف شركات الأموال والمذكورة في القانون التجاري وهي كالآتي:

شركات ذات الأسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، مؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم، المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة أسهم، المؤسسات المنشآت الديوان والإدارة ذات الطابع الصناعي والتجاري والفلاحي والبنكي، والتعاونيات وفروعها باستثناء الشركات المعنية والمصرح بها في القانون الجبائي وكل المنظمات العامة ذات هدف مربح[3].

2. **الشركات التي تخضع اختياريا للضريبة على أرباح الشركات :** نص المشرع الجبائي في المادة 136 من ق ض م على إمكانية خضوع بصفة اختيارية للضريبة على أرباح الشركات بالنسبة لشركات الأشخاص وقد حددها كما يلي: شركات التضامن، شركات توصية البسيطة، جمعيات المساهمة التي لا تتدرج تحت شكل الشركات ذات الأسهم، والشركات المدنية التي لا تتدرج تحت شكل الشركات ذات الأسهم[4].

1المادة 135 من الأمر رقم 76_101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

2رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 31.

3نفس المرجع.

4المادة 136 من الأمر رقم 76_101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

يتم الخضوع الاختياري بتقديم طلب في هذا الغرض مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 ق ض م إلى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها[1]، وتجدر الإشارة إلى أن هذا الاختيار يتم بصفة نهائية ويطبق على مدى حياة الشركة[2].

غير أنه تستثنى من الضريبة على أرباح الشركات هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

3. **الأساس الخاضع للضريبة:** وهو الربح الصافي الناتج بين النتائج المحققة من طرف المؤسسة، وناقص الأعباء المتحملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، اهتلاكات، ضرائب ورسوم مهنية...الخ).

4. **المعدلات الضريبية:** يحدد معدل الضريبة على أرباح الشركات كما يأتي: 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع، 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار، و26% بالنسبة للأنشطة الأخرى، ويجب على الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات الذين يمارسون العديد من الأنشطة في نفس الوقت، أن يقدموا محاسبة منفصلة لهذه الأنشطة، تسمح بتحديد حصة الأرباح عن كل نشاط مناسب لمعدل الضريبة على أرباح الشركات الواجب تطبيقه، عدم احترام مسك محاسبة منفصلة يؤدي إلى تطبيق منهجي لمعدل 26%[3].

أما معدلات الاقتطاع من المصدر كالآتي: مداخيل الديون والودائع والكفالات (10%)، الإيرادات المتأتية من سندات الصندوق غير الرسمية (50%)، الإيرادات المحصلة في إطار عقد إدارة الأعمال (20%)، مداخيل المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشات دائمة في الجزائر والمحققة في إطار صفقات متعلقة بتقديم الخدمات (24%)، المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من أي نوع كانت مقدمة أو مستعملة بالجزائر والعائدات الممنوحة لمخترعين متواجدين بالخارج مقابل منح رخصة واستغلال براءات الاختراع أو بيع أو التنازل عن علامات صنع أو طرق أو صيغ (24%)، مداخيل المؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري عندما تخضع بلدانهم المؤسسات الجزائرية العاملة في النقل البحري للضريبة يتم تطبيق قاعدة المعاملة بالمثل (10%)، الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركتها الفرعية

1المادة 151 من الأمر رقم 76_101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

2موقع المديرية العامة للضرائب: https://www.mfdgi.gov.dz.

3نفس المرجع.

المقيمة في الجزائر أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي (15%)، وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية المحققة من طرف الأشخاص المعنويين غير المقيمين (20%)[1].

ج. **الضريبة الجزافية الوحيدة:** من أجل تبسيط وتسهيل المهمة لصغار المكلفين بالضريبة، أقر المشرع الجبائي بإلغاء كل الضرائب التي كانت تفرض على الأشخاص المتابعين ضمن النظام التقدير الجزافي، وتعويضه بالمقابل بضريبة وحيدة لا غير تسمى بالضريبة الوحيدة الجزافية والتي تدفع كل ثلاثة أشهر إلى خزينة القباضة وسنتناولها بالتفصيل ضمن النظام الذي تطبق فيه والذي سيأتي بيانه لاحقا.

د. **الرسم على النشاط المهني(TAP):** يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب المباشرة التي تفرض على رقم الأعمال المحقق في الجزائر:

1. **مجال التطبيق:** يستحق الرسم بصدد رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة (أشخاص طبيعية أو معنوية)، الذين يمارسون نشاطا يحقق أرباحا صناعية تجارية خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي أو أرباحا خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، والأشخاص الطبيعيين الذين يخضعون للضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية (مثل أصحاب المهن الحرة).

العمليات المستفيدة من نظام فرض الضريبة على هامش الربح التي ينجزها بائعوا السلع المنقولة ومشابهها المذكورة في المادة 83 مكرر من قانون الرسوم على رقم الأعمال، غير أنه تستثنى من مجال تطبيق الرسم مداخيل الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنويين أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم على النشاط المهني[2].

2. **تحديد أساس فرض الضريبة:** يؤسس فرض الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة، ويحدد رقم الأعمال الخاضع للضريبة مع الأخذ بعين الاعتبار لما يلي[3]:

2_1.يستفيد من تخفيض قدره30 %: مبلغ عمليات البيع بالجملة، مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والمتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة، كما يمنح

1موقع المديرية العامة للضرائب: https://www.mfdgi.gov.dz.

2المادة 217 من الأمر رقم 76_101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

3موقع المديرية العامة للضرائب: https://www.mfdgi.gov.dz.

هذا التخفيض لتجار التجزئة الذين لهم صفة عضو جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، غير أنه لا يستفيد من هذا التخفيض المطبق سوى السنتين الأوليتين من الشروع في مباشرة النشاط المكلفون بالضريبة الخاضعين لنظام فرض الضريبة حسب النظام الحقيقي.

2_2.يستفيد من تخفيض قدره 50 %: مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة، مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط أن تكون مصنفة ضمن المواد الاستيراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 90_31 المؤرخ في 15 يناير 1996، وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و30%.

2_3.يستفيد من تخفيض قدره 70 %: مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغازوال.

تمنح التخفيضات على الأنشطة التي ينشئها الشباب ذوي المشاريع المؤهلين في إطار آليات الدعم لتشغيل الشباب بعد فترة الإعفاء كما يلي السنة الأولى من الإخضاع الضريبي تخفيض قدره 70%، السنة الثانية من الإخضاع الضريبي تخفيض قدره 50%، والسنة الثالثة من الإخضاع الضريبي تخفيض قدره 25%.

3. **معدل فرض الضريبة:** يحدد معدل الرسم على النشاط المهني كما يلي 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج، 2% فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري مع تخفيض قدره 25%، 3% بالنسبة للنشاطات الخاصة بالنقل عن طريق الأنابيب للمحروقات، و2% بالنسبة للنشاطات الأخرى[1].

هـ.**رسم التطهير:** يؤسس لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية، رسم سنوي لرفع القمامات المنزلية مطبقة على كل الملكيات المبنية، يؤسس سنويا رسم خاص برفع القمامات المنزلية باسم المالك أو المنتفع، يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم سنويا بصفة تضامنية[2].

1موقع المديرية العامة للضرائب: .https://www.mfdgi.gov.dz.

2مروان الدزيري، التكلفة الجبائية لإنشاء وتسيير المؤسسة في الجزائر، دار بلقيس للنشر والتوزيع، الجزائر، ب س ن، ص 81.

يحدد مبلغ الرسم كالآتي:

- مابين 500 و1000دج على كل محل ذي استعمال سكني.
- مابين 1000دج و10.000دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه.
- ما بين 10.000دج و100.000دج على كل محل صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

تحدد الرسوم المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلدي بناء على مداولة المجلس الشعبي البلدي وبعد استطلاع رأي السلطة الوصية، وبالنسبة للإعفاءات تعفى من الرسم على رفع القمامات المنزلية الملكيات المبنية التي لا تستفيد من خدمات رفع القمامات المنزلية[1].

و. **الرسم العقاري:** هو ضريبة عينية تمس العقارات المبنية وغير المبنية الموجودة في التراب الوطني، وهي ضريبة مباشرة يتمثل مجال تطبيقها:

1. **بالنسبة للملكيات المبنية:** المنشآت التجارية المحيطة بالمطارات والموانئ والسكك الحديدية، وملاحق البنايات ذات الطابع التجاري والصناعي.

- **أساس فرض الضريبة:** ينتج أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة بعد تطبيق معدل تخفيض مراعاة لقدم الملكية المبنية[2].
- **تحديد القيمة الإيجارية الجبائية:** تختلف القيمة الإيجارية الجبائية المعبر عنها بالمتر المربع، حسب ما تعلق الأمر بعقارات أو أجزاء عقارات مخصصة للاستعمال السكني، أو الأراضي التي تشكل ملحقات الملكيات المبنية كائنة في قطاعات عمرانية أو قطاعات قابلة للتعمير من جهة، وتبعا للمناطق والمناطق الفرعية من جهة أخرى[3].
- **المساحة الخاضعة للضريبة:** تحدد المساحة الخاضعة للضريبة بالمتر المربع، لا تؤخذ بعين الاعتبار أجزاء المتر المربع في وعاء الضريبة.

1مروان الدزيري، المرجع السابق، ص 82.

2موقع المديرية العامة للضرائب: .https://www.mfdgi.gov.dz.

3نفس المرجع.

- **التخفيض:** مراعاة لقدم الملكية المبنية يطبق تخفيض على أساس فرض الضريبة بمعدل 2% سنويا، غير أنه لا يمكن أن يتجاوز هذا التخفيض بالنسبة لهذه المباني حدا أقصى قدره 25%.
- **معدلات فرض الضريبة:** 3% فيما يخص الملكيات المبنية بأتم معنى الكلمة، 10% فيما يخص الملكيات المبنية المخصصة للاستعمال السكني المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين والواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير المشغولة سواء بصفة شخصية وعائلية أو عن طريق الكراء، الملكيات التي تشكل ملحقات الملكيات المبنية 5% عندما تكون مساحة الأراضي أقل من 500م^2 أو تساويها، 7% عندما تفوق مساحة الأراضي 500م^2 وتقل أو تساوي 1.000م^2، و10% عندما تفوق مساحة الأراضي 1.000م^2[1].

2. **بالنسبة للملكيات غير المبنية:** الملكيات غير الفلاحية، الأراضي الفلاحية وتلك المتواجدة في مناطق عمرانية وقابلة للتعمير، ومناجم الملح والسبغات وكذا المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم.

- **أساس فرض الضريبة:** ينتج أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية في المساحة الخاضعة للضريبة، تختلف القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات غير المبنية حسب ما تعلق منها بالأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية والأراضي الكائنة في القطاعات القابلة للتعمير، ويحسب الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية بعد أن يطبق على أساس الضريبة بنسبة النسب المطبقة على الأراضي المتواجدة في المناطق العمرانية هي كالآتي: 5% عندما تكون مساحة الأراضي أقل من 500م^2 أو تساويها، 7% عندما تفوق مساحة الأراضي 500م^2 وتقل أو تساوي 1.000م^2، 10% عندما تفوق مساحة الأراضي 1.000م^2، وأما النسب المطبقة على الأراضي المتواجدة في المناطق غير العمرانية 5% بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق غير العمرانية[2].

و. **الضريبة على الثروة:** تستحق الضريبة على الثروة فقط على الأشخاص الطبيعيين، بالنسبة لأملاكهم التي تتشكل من الأملاك الخاضعة للضريبة والتي تفوق قيمتها الصافية الخاضعة للرسم المبالغ المالية المحددة في المادة 281 مكرر 8[3] عند تاريخ الفاتح من جانفي لسنة الخضوع للضريبة[4]، وتطبق على الأشخاص الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الخاضعة للضريبة الموجودة

1موقع المديرية العامة للضرائب: .https://www.mfdgi.gov.dz.

2نفس المرجع.

3راجع المادة 281 مكرر 8 من الأمر رقم 76_101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

4وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، نشرة 2018، ص20.

بالجزائر أو خارج الجزائر، والذين يوجد مقرهم الجبائي خارج الجزائر بالنسبة لأملاكهم الخاضعة للضريبة الموجودة بالجزائر، وكذلك الأشخاص الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر ولا يحوزون أملاكا، بحسب عناصر مستوى معيشتهم، غير أن هؤلاء لا يخضعون لتقدير شروط الخضوع لهذه الضريبة في الأول من شهر جانفي من السنة[1].

ويتشكل وعاء الضريبة على الثروة من القيمة الصافية، في أول يناير من كل سنة، لمجموع الأملاك والحقوق والقيم الخاضعة للضريبة التي يمتلكها الأشخاص الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الخاضعة للضريبة الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر، والذين يوجد مقرهم الجبائي خارج الجزائر بالنسبة لأملاكهم الخاضعة للضريبة الموجودة بالجزائر[2]، أما الأشخاص الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر ولا يحوزون أملاكا يتشكل وعاء الضريبة على الثروة من قيمة عناصر المستوى المعيشي[3].

1. **الأملاك الخاضعة للضريبة:** تتضمن الضريبة على الأملاك مجموع الأملاك الخاضعة للضريبة التي تعود للأشخاص الطبيعيين وأطفالهم القصر وتتمثل الأملاك الخاضعة للضريبة في:

الأملاك العقارية التي تشمل الملكيات المبنية (المقر الرئيسي أو الثانوي...)، الملكيات غير المبنية (الأراضي الحدائق... إلخ)، الحقوق العينية العقارية التي تتشكل من حقوق الملكية والانتفاع والاستعمال والسكن، الأموال المنقولة (السيارات، اليخت، سفن النزهة، الطائرات السياحية، خيول السباق، التحف واللوحات الفنية التي تفوق قيمتها 500.000دج)[4].

2. **الأملاك المعفاة:** وتشمل الأملاك المهنية الضرورية لتأدية نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحي أو نشاط حر أو تستعمل في إطار هذه النشاطات، حصص وأسهم لشركات الأشخاص أو رؤوس الأموال غير أنه لا تشكل حصص وأسهم الشركات التي يكون موضوعها تسيير الأملاك المنقولة أو العقارية، أملاك مهنية وبهذا فهي تخضع للضريبة، قيمة رسملة الريوع العمرية التي تكونت في إطار نشاط مهني لدى هيئات تأسيسية مقابل دفع علاوات دورية والمقسطة بصفة منتظمة لمدة خمسة عشر (15) سنة على الأقل والتي يشترط في بدء الانتفاع بها إنهاء النشاط المهني الذي تم بسببه دفع

1المادة 13 من القانون رقم 20_07 المؤرخ في 12 شوال عام 1441 الموافق ل 4 يونيو سنة 2020، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، ج ر العدد 33، المؤرخة في 4 يونيو سنة 2020.

2المادة 275 من الأمر رقم 76_101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

3المادة 13 من القانون رقم 20_07 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، المرجع السابق.

4موقع المديرية العامة للضرائب: .https://www.mfdgi.gov.dz.

العلاوات، الريوع والتعويضات المحصلة تعويضا للأضرار المادية، أملاك تركة موروثة في حالة تصفية، أملاك تشكل السكن الرئيسي عندما تقل قيمتها التجارية أو تساوي 450.000.000دج، والعقارات المؤجرة[1].

ثانيا: الرسوم على رقم الأعمال:

تشمل العديد من الأنواع كذلك وهي كالآتي:

أ. **الرسم على القيمة المضافة (TVA)**: يطبق الرسم على القيمة المضافة على العمليات التي تدخل في إطار نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي، والتي يتم إنجازها من طرف المكلف بالضريبة بصفة اعتيادية أو عرضية[2].

1. **العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:** يمكن تصنيف العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة إلى صنفين:

1_1.العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا: العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة هي:

العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين للرسم، العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين، العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر، المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمور ومشروبات أخرى مماثلة لها، العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية، المبيعات حسب شروط البيع بالجملة، عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية، الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص، وعمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة، باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للضريبة الجزافية الوحيدة[3].

ويقصد بالتجارة المتعددة عملية شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر فيها الشروط التالية: يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة

1المادة 13 من القانون رقم 20_07 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، المرجع السابق.

2موقع المديرية العامة للضرائب: https://www.mfdgi.gov.dz.

3وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، نشرة 2018، ص22.

المتعددة وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع، يجب أن يكون المحل مهيئا بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية[1].

1_2.العمليات الخاضعة للرسم اختياريا: وتتمثل في العمليات الموجهة للتصدير، العمليات المحققة لفائدة الشركات البترولية، المكلفين بالرسم الآخرين، مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.

2. **الأحكام الأخرى المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة:** تتمثل هذه الأحكام في:

2_1.الخاضعون للرسم: وتشمل فئة المنتجين، البائعون، المستوردون، البائعون بالتجزئة.

2_2.الأساس الخاضع للرسم: يشمل رقم الأعمال الخاضع للرسم ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته، أما بالنسبة للمعدلات المطبقة فهي 9% وهو المعدل المنخفض، و19% وهو المعدل العادي[2].

ب. **الرسم الداخلي على الاستهلاك:** يطبق هذا الرسم على السيجار، تبغ للنشق والمضغ، السجائر، تبغ التدخين، الكبريت والقداحات، ويتمثل أساس فرض الرسم على أنه تستند الحصة الثابتة إلى الوزن الصافي للتبغ المحتوى في المنتوج النهائي، يستند المعدل النسبي إلى سعر البيع بدون احتساب الرسوم، بالنسبة للمواد المشكلة جزئيا من التبغ يطبق الرسم الداخلي على الاستهلاك على المنتوج بأكمله، بالنسبة للسجائر والمواد المعدة للتدخين الخالية من التبغ يطبق المعدل النسبي فقط على سعر البيع بدون احتساب الرسوم، بالنسبة للكبريت والقداحات يؤسس الرسم الداخلي على الاستهلاك المستحق على الثمن عند خروجها من المصنع، وعند الاستيراد يطبق الرسم على القيمة المحددة لدى الجمارك.

ج. **الرسم على المنتوجات البترولية:** يطبق هذا الرسم على البنزين، غاز أويل، وغاز البترول السائل (الوقود)، ويرتبط أساس فرض الرسم بقيمة المنتوجات الخاضعة للرسم الموجه للاستهلاك، أما التعريفات المطبقة فتحسب بالكيفية التالية[3]:

- البنزين الممتاز: 1.600.00دج/هكلتر.
- البنزين العادي: 1.700.00دج/هكلتر.
- البنزين الخالي من الرصاص: 1.700.00دج/هكلتر.
- غاز أويل: 900.00 دج/هكلتر.

1وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، نشرة 2018، ص22.

2 نفس المرجع، ص23.

3المادة 24 من القانون رقم 20_07 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، المرجع السابق.

- غاز البترول المميع/ الوقود: 1.00دج/هكلتر.

ثالثا: الضرائب غير المباشرة:

وتشمل نوعين رسم المرور ورسم الضمان والتعيير.

أ. رسم المرور: يطبق هذا الرسم على الكحول والخمور، بحيث يفرض على تجار الجملة والمودعين المحتكرين، وتحسب على أساس كمية معبر عنها بالهيكتولتر الموجهة للاستهلاك، وفيما يتعلق بالنسب المطبقة فهي كالآتي:

منتجات طبية مشتقة من الكحول 50دج/هكلتر، منتجات العطور والزينة 1000 دج/هكلتر، كحول مستعمل لتحضير الخمور الفوارة والحلوة منها 1760 دج/هكلتر، الخمور الكحولية والمشهيات 77.000 دج/هكلتر، الويسكي والمشهيات : 110.000 دج/هكلتر، الروم 77.000 دج/هكلتر الخمور 8800 دج/هكلتر[1].

ب.رسم الضمان والتعيير: يطبق على المصوغات من الذهب والفضة والبلاتين، بحيث يحدد الأساس الخاضع للرسم على الكمية المباعة المعبر عنها بالهيكتوغرام وهو حق الضمان[2].

نشير في الأخير أن المشرع الضريبي الجزائري أقر كذلك بقانون التسجيل والطابع، بحيث يطبق قانون التسجيل على كل المعاملات التوثيقية التي تمر عبر الموثقين، بينما يخصص قانون الطابع لجميع الوثائق الإدارية والتجارية من فاتورات وسجلات وطوابع إلى غير ذلك.

1وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، نشرة 2018، ص31_32.

2موقع المديرية العامة للضرائب: .https://www.mfdgi.gov.dz.

المطلب الثاني:

جريمة التزوير في المحررات.

تمتاز جريمة التزوير في المحررات بشكل عام ككل بمجموعة من الخصائص تميزها عن غيرها من الجرائم، باعتبارها تخل بالثقة العامة واقتصاد الدولة وسيادتها، وهي جريمة قديمة كقدم الإنسان ولذلك فإن هذه الجريمة جرمت وأثمت في جميع الأديان، حتى أن الشريعة الإسلامية تناولت هذه الجريمة باعتبارها منكرا يتعين تحريمه حماية للفرد والمجتمع بدليل قوله تعالى:" فاجتنبوا الرجس من الأوثان، واجتنبوا قول الزور[1]"، وهذا ما أخذت به سائر التنظيمات الجنائية الوضعية.

إضافة إلى أن جريمة التزوير في المحررات هي عبارة عن جريمة يتم فيها تغيير الحقيقة في محرر، بإحدى الطرق التي حددها القانون، وبالتالي فإن العنصر الأساسي في جريمة تزوير المحررات هو المحرر، وهذه المحررات تختلف أنواعها. انطلاقا مما سبق ذكره سنقسم هذا المطلب إلى فرعين:

الفرع الأول: مفهوم جريمة التزوير.

الفرع الثاني: مضمون المحرر.

الفرع الأول:

مفهوم جريمة التزوير.

يعد موضوع التزوير من المواضيع التي يستحق الدراسة والبحث خاصة إذا علمنا بأن هذه الجريمة قد كثر وقوعها في الوقت الحاضر، وتعد جريمة التزوير من الجرائم التي يسيطر الغموض على صورها وذلك راجع إلى تعدد هذه الأخيرة وغلبة صفة الحداثة والجدة عليها، فلا يمضي عهد إلا ويكون الفكر القانوني قد واجه صورة جديدة من صور هذه الجريمة، مما يجعل هذه الأخيرة تمتاز بالحداثة دائما. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا الفرع كالأتي:

1سورة الحج، الآية 30.

أولا: تعريف جريمة التزوير.

ثانيا: تجريم التزوير في الشريعة الإسلامية والقوانين الوضعية(التشريع الجزائري نموذجا).

أولا: تعريف جريمة التزوير:

لابد من التعرف على معنى التزوير في اللغة، عند الفقهاء، وفي القانون، ومن ثم نحدد الحكمة من تجريم التزوير، وهو ما سنتناوله في النقاط التالية:

أ. **معنى التزوير في اللغة والفقه والقانون:** سنتعرض من خلال هذه النقطة لتعريف التزوير في اللغة ثم إلى تعريفه عند الفقهاء، ومن ثم تعريفه في القانون.

1.تعريف التزوير في اللغة: يعرف التزوير في اللغة أنه "فعل الكذب والباطل، ومنه تشبيه غير الأصل بأصله بالتهيئة والتحسين وللإيهام، وهو مشتق من تزوير الصدر، والمزور من الإبل الذي سله من بطن أمه اعوج الصدر فيغمزه ليقيمه فيبقى فيه من غمزه أثر يعلم أنه مزور، وتزاور عنه عدل وانحرف[1]"، قال الله تعالى "تزاور عن كهفهم[2]"، وقيل هو التمويه من موه الحديد أي طلاه بالذهب ليظهر أنه ذهب، فهو تمويه الأصل والانحراف عن الدليل[3].

2.تعريف التزوير في الفقه: لقد اهتم الفقه بتعريف التزوير نظرا لما تتمتع به جريمة التزوير من أهمية بالغة تمثلت بكثرة ارتكابها، وبالتالي محاولة إعطاؤها مفهوما محددا تدخل في إطاره الأفعال المنطبقة معه، لذلك تعددت التعريفات الفقهية للتزوير.

فقد عرف التزوير أنه "تغيير الحقيقة بقصد الغش في محرر، بإحدى الطرق المبينة في القانون، تغييرا من شأنه أن يسبب ضررا للغير، وبنية استعمال هذا المحرر فيما زور من أجله[4]"، كما عرف أيضا

1سامر برهان محمود حسين، أحكام جرائم التزوير في الفقه الإسلامي، رسالة ماجستير في الفقه والتشريع، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2010، ص10.

2سورة الكهف، الآية 17.

3سامر برهان محمود حسين، المرجع السابق، ص10.

4محمد رأفت عقل، الوسيط في جرائم التزوير الرسمية والعرفية، ط الأولى، دار شادي للموسوعات القانونية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2015، ص05.

بأنه "تغيير الحقيقة في محرر أو مستند بقصد الغش بإحدى الطرق التي نص عليها القانون تغييرا من شأنه إحداث ضرر[1]".

كما عرف أيضا أنه "تغيير الحقيقة بقصد الغش في محرر بإحدى الطرق التي نص عليها القانون تغييرا من شأنه إحداث ضرر مقترن بنية استعمال المحرر المزور فيما أعد له[2]"، ولقد عرف الفقيه كارسون التزوير أنه "تغيير الحقيقة بقصد جنائي في محرر بإحدى الطرق التي بينها القانون تغييرا من شأنه أن يسبب ضررا[3]".

3. التعريف التشريعي للتزوير: اهتم القانون بجريمة التزوير فنجد له مكانا بارزا في ثنايا أي قانون عقابي لما تمثله هذه الجريمة من خطورة متعاظمة، وإزاء كل هذا تدخل المشرع العقابي ليتناول هذه الجريمة بالتنظيم فوجدت لها مكانا بارزا في قانون العقوبات، إذ أن المشرع الجزائري تناول هذه الجريمة بنص عليها إلا أنه لم يقم بتعريفها وإنما اكتفى بتبيان الطرق التي تتم بها، مثله مثلما فعل المشرع المصري، وبذلك يمكن القول في هذا الصدد أنه بالنسبة للتشريعات العقابية فلم تورد معضمها تعريف للتزوير، إلا أن بعضها قد حددت مفهومه في قانون العقوبات، وهذا الاتجاه يعد اتجاها محمودا منها يتناسب وخطورة هذه الجريمة نظرا لكثرة ارتكابها، ومن بين التشريعات نجد:

قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل الذي عرف التزوير أنه "تغيير الحقيقة بقصد الغش في سند أو وثيقة أو أي محرر آخر بإحدى الطرق المادية والمعنوية التي بينها القانون تغييرا من شأنه إحداث ضرر بالمصلحة العامة أو شخص من الأشخاص[4]"، كما تطرق قانون العقوبات اللبناني

1احمد فخر الدين، جنايات التزوير والاستعمال، دار القانون للإصدارات القانونية للنشر والتوزيع، القاهرة، ط الأولى، 2015، ص06.

2محمد محمد مصباح القاضي، قانون العقوبات (القسم الخاص الجرائم المضرة بالمصلحة العامة والاعتداء على الأشخاص والأموال دراسة مقارنة)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، 2013، ص219.

3فرقد عبود العارضي، جريمة التزوير الالكتروني(دراسة مقارنة)، مجلة الكوفة للعلوم القانونية والسياسية، جامعة الكوفة العراق، العدد 13، 2012، ص147.

4انظر المادة 286 من قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل.

إلى تعريف التزوير بنص أنه "التزوير هو تحريف متعمد للحقيقة في الوقائع أو البيانات التي يثبتها صك أو مخطوط يشكل مستندا بدافع إحداث ضرر مادي أو معنوي أو اجتماعي[1]".

أما القانون الجنائي المغربي عرف التزوير أنه "تزوير الأوراق هو تغيير الحقيقة فيها بسوء نية تغييرا من شأنه أن يسبب ضررا متى وقع في محرر بإحدى الوسائل المنصوص عليها في القانون[2]"، كذلك نجد المشرع الأردني أنه عرف التزوير"هو تحريف مفتعل للحقيقة في الوقائع والبيانات التي يراد إثباتها بصك أو مخطوط يحتج بهما نجم أو يمكن أن ينجم عنه ضرر مادي أو معنوي أو اجتماعي[3]"، أما بالنسبة للمشرع البحريني فعرف التزوير أنه"تزوير المحرر هو تغيير الحقيقة فيه بإحدى الطرق المبينة فيما يعد تغييرا من شأنه إحداث ضرر، بنية استعماله كمحرر صحيح[4]".

في حين نجد أن المشرع الفرنسي عرف التزوير في المادة 441_1 من قانون العقوبات الفرنسي على النحو التالي" يشكل تزويرا كل تغيير احتيالي للحقيقة، من شأنه أن يسبب ضررا ويتم بأية وسيلة كانت وينصب على محرر أو على أية وسيلة أخرى للتعبير عن الأفكار يكون موضوعها أو يكون من آثارها إقامة الدليل على حق أو على واقعة ذات نتائج قانونية[5]".

وعليه على ضوء ما تقدم من تعاريف يمكن القول أن التزوير سواء وفقا للمدلول الفقهي أو المدلول التشريعي فهو يحمل نفس المعنى لأن هدفه هو تغيير الحقيقة وإلحاق الضرر، لكن تجدر الإشارة إلا أنه لا يمكن أن يعد فعلا تزويرا إلا إذا كان منطبقا مع الوصف القانوني لجريمة التزوير كما وردت في نصوص قوانين العقوبات التي تعرضت لهذه المسألة، وعليه يمكن تعريف التزوير أنه تغيير الحقيقة في

1انظر المادة 453 من قانون العقوبات اللبناني مرسوم اشتراعي رقم 340 صادر في 1 مارس 1943 والمعدلة وفقا للمرسوم الاشتراعي 112 تاريخ 16 سبتمبر 1983.

2انظر المادة 351 من قانون العقوبات المغربي رقم 159.413 الصادر في 26 نوفمبر 1962 المتضمن القانون الجنائي.

3انظر المادة 260 من قانون العقوبات الأردني رقم 16_1960 المعدل، ج ر رقم 1487 بتاريخ 1 جانفي 1960 والمعدل بالقانون رقم 08_2011 ج ر رقم 5090 تاريخ 2 ماي 2011.

4 انظر المادة 270 من قانون العقوبات البحريني رقم 15 لعام 1976 المعدل.

5 L'art441_1 "constitue un faux toute altération frauduleuse de la vérité, de nature à causer un préjudice et accomplie par quelque moyen que ce soit, dans un écrit ou tout autre support d'expression de la pensée qui a pour objet ou qui peut avoir pour effet d'établir la preuve d'un droit ou d'un fait ayant des conséquences juridiques".

محرر بإحدى الطرق المنصوص عليها في القانون تغييرا من شأنه إحداث ضرر بالمصلحة العامة أو بأحد الأشخاص.

ب.الحكمة من تجريم التزوير: جوهر التزوير هو الكذب المكتوب والكذب بصفة عامة سلوك شائن لا يحفل به النظام القانوني أحيانا ولو ترتب عليه ضرر للغير متى كان بوسع المكذوب عليه أن يفحصه ويتبين عدم صدقه، وقد يحظر النظام القانوني الكذب في بعض الحالات مقررا جزاءا مدنيا بمناسبة العلاقات الخاصة بين الأفراد، فالقانون المدني يجعل من التدليس (le dol) عيبا يشوب رضاء المتعاقد يجيز له إبطال العقد، وقد يتدخل القانون الجزائي ليجعل من الكذب جريمة يستاهل فاعلها العقاب في حالات معينة يرتئي فيها المشرع أن ثمة مصلحة اجتماعية قانونية جديرة بالحماية يضيعها الكاذب أو يعرضها للخطر[1].

وهي مصلحة لا يستأثر بها فرد واحد كما هو الحال في المصلحة الفردية التي يهدرها التدليس في القانون المدني، بل هي مصلحة تهم مجموع الأفراد ومثال الكذب المعاقب عليه جنائيا: شهادة الزور (المواد232-238) والنصب (المادة372)، ورغم أن جوهر التزوير هو الكذب المكتوب، إلا أن علة تجريمه تتميز عن العلة في تجريم صور الكذب السابقة، فالتزوير يفقد الثقة العامة في المحررات ويخل تبعا لذلك بالضمان واليقين والاستقرار في المعاملات وسائر مظاهر الحياة القانونية في المجتمع، فالناس يعتمدون على الأوراق المكتوبة لإثبات علاقاتهم.

وتعتمد الدولة كذلك عند ممارسة اختصاصاتها المتنوعة على المحررات المكتوبة، ومنه فإنه لا يمكن لهذه الأخيرة أداء دورها إلا إذا منحها الناس ثقتهم، فآمنوا بصدق البيانات التي تثبتها، أما إذا كانت تختلف معها فإن ذلك يؤدي إلى رفض الناس الاعتماد عليها دون أن تكون لديهم الوسيلة التي تحل محلها، مما يؤدي إلى تعثر التعامل بين الأفراد واضطراب نشاط الدولة.

ويستمد الفقه على معيارين استند إليهما المشرع في التمييز بين جرائم التزوير وعقوباتها، ويتمثل المعيار الأول في مقدار الثقة التي يريد المشرع كفالتها لنوع معين من المحررات، فكلما زاد مقدار هذه الثقة ازدادت الجريمة خطورة في نظر المشرع، وعلى هذا الأساس ميز المشرع بين التزوير في المحررات

1نبيل صقر، الوسيط في الجرائم المخلة بالثقة العامة(الفساد-التزوير-الحريق)، دار الهدى للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2015، ص190.

الرسمية والمحررات العرفية، وعلى هذا الأساس أيضا اعتبر المشرع بعض صور تزوير الجرائم ذات عقوبات مخففة، أما المعيار الثاني فيتمثل في مقدار مسؤولية المزور عن حماية الثقة في المحرر الذي غيرت أو حرفت فيه الحقيقة، فكلما ازداد مقدار هذه المسؤولية ازدادت الجريمة خطورة في نظر المشرع وتوسل في مواجهتها بعقوبة أجسم[1].

ثانيا: تجريم التزوير في الشريعة الإسلامية والقوانين الوضعية(التشريع الجزائري):

جريمة التزوير هي جريمة قديمة قدم الإنسان ولذلك فقد تم تجريمها في جميع الأديان، وتعتبر الشريعة الإسلامية من بين الأديان التي جرمت ارتكاب فعل التزوير وحرمته، وذلك باعتبار أن هذه الجريمة تخل بالثقة العامة، واستمر تجريم هذا الفعل كذلك في الأنظمة الوضعية والتشريع الجزائري من بين القوانين التي جرمت التزوير.

أ. **تجريم التزوير في الشريعة الإسلامية:** إن الشريعة الإسلامية كانت السباقة في تجريم التزوير وذلك لما لهذه الجريمة من خطورة على المجتمع ككل، وكما ذكرنا سابقا أن التزوير جوهره الكذب المكتوب، والكذب المكتوب بصفة عامة هو سلوك شائن وليس محمود وقد حرم الله تعالى الكذب، وقد وردت العديد من الآيات الدالة على هذا ومن الأدلة على تحريمه قوله تعالى "**والذين لا يشهدون الزور**[2]".

يتضح من خلال هذه الآية أن الله عز وجل حرم الزور بكل صوره ومعانيه سواء في الشهادة أو القول أو المعاملات، وبالتالي فالتزوير من المحرمات ومن الكبائر، وكذلك من الأدلة في تحريم الزور قوله تعالى"**فاجتنبوا الرجس من الأوثان واجتنبوا قول الزور**[3]"، وقد وردت أدلة كثيرة من سنة المصطفى عليه الصلاة والسلام تحذر من التزوير وقوله، فعن ذلك ما رواه أبو بكر رضي الله عنه قال: كنا عند رسول الله صلى الله عليه وسلم فقال ألا أنبئكم بأكبر الكبائر، قلنا: بلى يا رسول الله، قال: الإشراك بالله وعقوق الوالدين، وكان متكئا فجلس فقال: ألا وقول الزور، ألا وشهادة الزور، فما زال يكررها حتى قلنا ليته سكت. (متفق عليه)، وبالتالي فقد عد التزوير من الكبائر وذلك لما يترتب عليه من مصائب.

1نفس المرجع، ص191.

2سورة الفرقان، الآية 72.

3سورة الحج، الآية 30.

وعليه يمكن القول أن التزوير الذي حرمته الشريعة الإسلامية يشمل جميع أنواع التزوير بما فيها التزوير في المحررات فهو كذلك محرم، فالتزوير الذي يقوم به الشخص في المحاضر والوثائق أو السجلات أو السندات أو الأوراق الرسمية، فإنها كلها أفعال حرمها الله تعالى كونها تقوم كذلك على الزور وهو عمل الكذب.

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن الفقهاء جمعوا مابين شهادة الزور والتزوير وجعلوهما بمعنى واحد، وبذلك فإن حكم شهادة الزور هو نفس حكم التزوير وذلك كون أن الهدف منهما هو إثبات الباطل وإبطال الحق، باستخدام الكذب وقلب الحقائق لإيهام القاضي بأن ما يقوله الشهود أو يطلبونه هو الحق، مدللين على أقوالهم بالشهادة الكاذبة أو الأوراق التي غيرت الحقيقة إلا أنه يمكن القول أن شهادة الزور تتعلق بالأقوال أما التزوير فيتعدى ذلك إلى الأفعال[1].

1ويجب تمييز جريمة التزوير في المحررات عن الجرائم التي تشترك معها في بعض الخصائص: فلا شك أن الكذب المكتوب هو جوهر التزوير، لذلك فإن هذا الأخير ينطوي على نوع من الغش وهذا الأخير يعتبر غشا جنائيا يستحق مرتكبه العقاب، والمتمعن في مواد القانون الجنائي يجد أن بعض الجرائم التي تقوم بدورها على تغيير الحقيقة تلتقي مع جريمة التزوير في المحررات في بعض الخصائص، لذلك وجب التفريق بين التزوير والجرائم المشابهة:

_**التزوير والتدليس المدني:** يعد التزوير غش جنائي يختلف عن التدليس، كونه يرتبط أساسا بأفعال مواكبة له ومتصلة به تجعل منه جريمة معاقب عليها، ولا شأن للقانون المدني بها في حين أن التدليس يعتبر غش مدني وعيب يصيب إرادة المتعاقد ويعطيه الحق في طلب إبطال العقد وفي المطالبة بالتعويض لأنه عبارة عن استعمال نوع من الحيلة والخديعة من قبل شخص لإيقاع آخر في غلط يدفعه إلى التعاقد.

_**التزوير والتزييف:** الفرق بين التزوير والتزييف هو أن التزوير يقع في المحررات أما التزييف في النقود، على أنهما يشتركان من حيث أنهما يقومان على الغش وعدم إظهار الحقيقة وبالتالي فإنه هنا تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري باستعماله لعبارة النقود المزورة قد أخطا وإنما لابد من أن ينص على عبارة النقود المزيفة.

_**التزوير والوشاية الكاذبة:** نص المشرع الجزائري على جريمة الوشاية الكاذبة في نص المادة 300 من قانون العقوبات التي يؤخذ منها أن الوشاية الكاذبة كالتزوير تقوم على الكذب، إلا أنها خلافا له تتم شفاهة وقد تتم كتابة نظرا لإطلاق نص المادة 300 من قانون العقوبات (كل من بلغ بأي وسيلة كانت) عكس التزوير في المحررات الذي يتم باستعمال محرر مكتوب.

_**التزوير وجريمة النصب:** تناول المشرع الجزائري جريمة النصب في المادة 372 قانون عقوبات وهي جريمة تتشابه مع جريمة التزوير في المحررات فكلاهما يعتمد على جعل وقائع غير حقيقية كأنها صادقة بمعنى أنهما يعتمدان على الكذب، لكن الفرق بين النصب والتزوير أن النصب لا يشترط أن يتم في محرر مكتوب عكس جريمة تزوير المحررات التي لا تكون إلا في محرر مكتوب.

ب.**تجريم التزوير في الأنظمة الوضعية (التشريع الجزائري):** لقد عملت كل الأنظمة الوضعية على وضع نصوص قانونية التي تحدد فيها أنواع الجرائم والجزاءات المترتبة عنها، وقد تم التنصيص على ذلك في قانون العقوبات الذي يتمثل هذا الأخير في مجموعة القواعد القانونية التي تحدد الجريمة والمجرم والجزاء وبذلك فهو يعد فرع من فروع القانون العام، يهتم أساسا بالضرر الذي يلحق بمصلحة المجتمع ويعاقب عليه متى وجد نص قانوني ضمنه يجرم ذلك.

ومادام التزوير هو نوع من الجرائم التي تتميز بالخطورة كونه يهدد حقا أو مصلحة يراها المشرع جديرة بالحماية، فإنه قد عملت اغلب التشريعات على تجريمه ووضعت له نصوص قانونية تجرمه وتحدد الجزاء المترتب على الجاني في حالة لجوئه إلى مثل هذه الأفعال، وتختلف التشريعات المقارنة في نظرتها إلى التزوير اختلافا كبيرا، ومن الأنظمة ما يصرح باعتبار التزوير من الجرائم المخلة بالثقة العامة ومنها ما يعتبر التزوير من الجرائم الماسة بأدلة الإثبات، ومنها ما يجعله من الجرائم المضرة بالأمن العام، ومنها ما يخضع نصوص التزوير مع نصوص النصب.

إن أساس تجريم التزوير في قانون العقوبات الجزائري الحالي يقوم على كون اعتبار أن جريمة التزوير من الجرائم المخلة بالثقة العامة، وتتبع هذه الثقة أصلا من طبيعة الحياة في المجتمع ومما جرى عليه عرف الناس، والحقيقة أن فكرة الثقة العامة رغم مالها من مكانة في جرائم التزوير فهي ليست وحدها مناط التجريم ومحل الحماية، فالتزوير ليس غاية في ذاته فكما يتصور الاعتداء على مصلحة الدولة عبر المساس بمحرراتها الرسمية والعرفية يتصور أيضا المساس بحق شخصي بطريقة غير مباشرة.

وقد أورد المشرع الجزائري أحكام التزوير في الفصل السابع المعنون بالتزوير من الباب الأول تحت عنوان الجنايات والجنح ضد الشيء العمومي، من الكتاب الثالث تحت عنوان الجنايات والجنح وعقوباتها، وقد تناول التزوير في المحررات من المواد(214 إلى 229)[1]، وعليه فإن المشرع الجزائري لم يعرف جريمة التزوير مثلما قامت به بعض التشريعات السابقة الذكر، وإنما اكتفى بتحديد الطرق التي يتم بها وبذلك يكون سلك نهج بعض التشريعات من بينها التشريع المصري والتشريع السعودي.

وقد ميز قانون العقوبات بين ثلاث فئات من المحررات:

1الأمر رقم 66_156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يونيو سنة 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.

1. الفئة الأولى: تشمل المحررات العمومية أو الرسمية.

فمن خلال قراءة المادة من 214 إلى 218[1] من قانون العقوبات، نلاحظ أن المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي قد ميز وفرق بين ما إذا كان مرتكب جريمة التزوير قاضيا أو موظفا أو مكلف بخدمة عامة، وبين ما إذا كان مرتكب الجريمة شخص آخر غير الأشخاص الذين سبق ذكرهم، وتبعا لهذا التمييز وهذا التفريق فإن المشرع الجزائري قد ميز وفرق أيضا من حيث العقوبة التي يمكن أن تسلط على القاضي أو الموظف أو المكلف بخدمة عامة، وبين تلك التي يمكن أن تسلط على الشخص العادي[2].

2. الفئة الثانية: تشمل المحررات العرفية والتجارية والمصرفية.

تعتبر المحررات التجارية والمصرفية أنها كل الوثائق التي يتم تبادلها بين التجار وبين المصارف أو البنوك سواء من أجل دفع مبالغ مالية أو سحبها أو تحويلها، كما تعتبر أيضا من قبيل المحررات التجارية والمصرفية جميع أنواع الشيك والسفتجة ... إلخ، أما المحررات العرفية فهي التي تتم بين الأفراد العاديين، ومن خلال قراءة المادتين 219 و220[3] من قانون العقوبات الجزائري نجد أنهما ينصان على معاقبة كل شخص يرتكب تزويرا في المحررات التجارية أو المصرفية أو العرفية بواسطة إحدى الطرق المنصوص عليها في المادة 216 من قانون العقوبات، كما نجد أنهما تنصان على عقوبات تكميلية وتشديدية، إضافة إلى العقوبات الأصلية.

ونجد أيضا أن التزوير في المحررات التجارية والعرفية والمصرفية المعاقب عليه بنص المادتين السابقتين الذكر يشبه إلى حد كبير التزوير في المحررات العمومية أو الرسمية المعاقب عليه بنص المادة 215، ولاسيما من حيث ما يتعلق بطرق التزوير، إلا أنهما يختلفان من حيث محل الجريمة ومن حيث العقوبة المقررة لكل نوع منهما[4].

3. الفئة الثالثة : تشمل بعض الوثائق الإدارية والشهادات.

تعتبر الوثائق الإدارية أنها تلك الوثائق التي تصدر عن السلطات الإدارية المركزية والإقليمية، ويكون الغرض من إصدارها إثبات حق أو شخصية أو صفة أو تثبت منح إذن كجواز السفر وبطاقة

1انظر المواد 214 إلى 218 من الأمر رقم 66_156 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

2عبد العزيز سعد، جرائم التزوير وخيانة الأمانة واستعمال المزور، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، ط السادسة، 2013، ص13.

3انظر المادتين 219 و220 من الأمر رقم 66_156 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

4عبد العزيز سعد، جرائم التزوير وخيانة الأمانة واستعمال المزور، المرجع السابق، ص51.

التعريف الوطنية... إلخ، وأما بالنسبة للشهادة فهي التي تصدر عن السلطات القضائية مثل شهادة الجنسية، أو التي تصدر عن السلطات الإدارية المركزية والمحلية مثل شهادة الإعفاء من الضريبة[1].

ولقد نصت المادة 222 من قانون العقوبات[2]على إصدار عقوبة بالحبس والغرامة على كل من زور رخصا أو شهادات أو كتابات أو بطاقات أو نشرات أو إيصالات أو جوازات سفر أو أوامر خدمة أو وثائق سفر، أو تصاريح مرور أو غيرها من الوثائق التي تصدرها الإدارات العمومية بغرض إثبات حق أو شخصية أو صفة أو منح إذن[3].

أما في القوانين الضريبية الجزائري فإننا نجده لم يعرف كذلك جريمة التزوير، وإنما اكتفى بتبيانه لتعدد صور هذه الجريمة وتحديد العقوبات، ونجد من بين القوانين الضريبية التي نصت على صور هذه الجريمة: ما نص عليه قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحديدا في نص المادة 303 منه، وكذلك ما نصت عليه المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، والتي سيتم شرحها بالتفصيل ضمن النقاط اللاحقة بالدراسة.

الفرع الثاني:

مضمون المحرر.

جريمة التزوير جريمة خطيرة وجسيمة كونها تخل بالثقة العامة، والتزوير في أبسط دلالاته ومعانيه هو الكذب، لذلك نجد تكرارا دائما لاستعمال عبارة تغيير الحقيقة بمعنى الكذب لدى الحديث عن جرائم التزوير، وهذا التغيير يقع على المحرر بطريقة من الطرق التي حددها القانون، فالمحرر إذن هو القاعدة التي تقوم عليها جريمة التزوير، وعليه إذا انتفى المحرر انتفى التزوير، وباعتبار أنه ليس كل محرر يترتب عليه الثقة العامة، فإن المحرر الذي خصه المشرع بالحماية يتميز بمجموعة من العناصر وهذه الأخيرة هي التي تولد فيه الثقة ويترتب عن تزويره قيام الجريمة، ضف أنه تتنوع المحررات التي يخصها المشرع بهذه الخصائص. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا الفرع كالآتي:

أولا: المبادئ العامة للمحرر في جريمة التزوير.

ثانيا: أنواع المحررات.

1نفس المرجع، ص40.

2انظر المادة 222 من الأمر رقم 66_156 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

3عبد العزيز سعد، جرائم التزوير وخيانة الأمانة واستعمال المزور، المرجع السابق، ص39.

أولا: المبادئ العامة للمحرر في جريمة التزوير:

تعتبر المحررات أن لها أهمية كبيرة كونها الوسيلة الأقوى لتقرير الحقائق وتثبيتها، وضبط علاقات الأفراد فيما بينهم أو مع الدولة متمثلة في وزاراتها وهيئاتها وكذلك المؤسسات الاقتصادية أو فيما بينهم وبين الأفراد، وأن الحقيقة مدونة بالكتابة تدعي إلى الثقة والبقاء، ولكن المحرر الذي يصلح لأن يكون محلا للتزوير له شكل معين ويقوم على مجموعة من العناصر.

أ. **تعريف المحرر**: لم يتضمن النموذج القانوني لجريمة التزوير تعريفا للمحرر الذي ينصب عليه التزوير، والمشرع الجزائري بدوره لم يحدد تعريفا له مثله مثلما فعل المشرع المصري أو المنظم السعودي، تاركين أمر تعريفه للفقهاء وشراح القانون وقد تعددت التعاريف التي قال بها الفقه في شأن المحرر، فهناك من عرفه بأنه "مجموعة من العلامات والرموز تعبر اصطلاحا عن مجموعة مترابطة من الأفكار والمعاني الصادرة عن شخص أو أشخاص معينين[1]"، وهناك من عرفه أنه "كل مسطور يتضمن علامات ينتقل بها الفكر لدى النظر إليها من شخص لآخر[2]".

وثمة تعريفات أخرى أكثر تفصيلا، فالمحرر هو"كل مكتوب يلجأ إليها أصحاب الحقوق لإثباته وتأكيد حقوقهم، أو بمعنى آخر هي المحررات الموثقة التي تمنح حقوقا أو تقدم برهانا لإثبات تلك الحقوق فالمحررات تستخدم كدليل إثبات إجراء وقائي ضد المنازعات[3]"، كما عرف كذلك أنه "كل مكتوب منسوب إلى شخص معين يتضمن إثباتا لوقائع أو إعلانا عن إرادة[4]".

ولا تختلف هذه التعريفات كثيرا فيما تتضمنه من عناصر مميزة للمحرر، ولعل أهم ما يمكن استخلاصه منها هو أن المحرر "مكتوب" وهو بذلك يتميز عن كل مظاهر تغيير الحقيقة حين لا تكون وسيلتها الكتابة، ولما كان جوهر التزوير هو الكذب المكتوب فإن مؤدى ذلك استبعاد كل كذب أو تغيير للحقيقة يتم بغير طريق الكتابة في نطاق جريمة التزوير سواء كانت هذه الكتابة إلكترونية أو تقليدية.

1محمد بن براك الفوزان، جرائم الرشوة والتزوير دراسة مقارنة، مكتبة القانون والاقتصاد للنشر والتوزيع، الرياض، 2014 ط الأولى، ، ص146.

2أيمن عبد الله فكري، الجرائم المعلوماتية دراسة مقارنة في التشريعات العربية والأجنبية، مكتبة القانون والاقتصاد للنشر والتوزيع، الرياض، ط الأولى، 2014، ص425.

3خالد حسن احمد، الحجية القانونية للمستندات الالكترونية بين الفقه الإسلامي والقانون الوضعي(دراسة مقارنة)، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2018، ص105.

4محمد مأمون سلامة، قانون العقوبات الخاص، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، القاهرة، ط الثالثة، 1982، ص408.

ب.عناصر المحرر الذي يصلح لجريمة التزوير: يمكن القول أنه من خلال التعريفات السابقة، أن ثمة عناصر أساسية تعطي للمحرر صفته وبدونها لا يعد تغيير الحقيقة تزويرا وهذه العناصر هي:

1.شكل المحرر: المحرر موضوع جريمة التزوير هو الذي يتمتع بقوة في الإثبات ويرتب عليه القانون أثرا ولا أهمية لنوع اللغة المكتوب بها المحرر ولا لنوع الحروف في الكتابة، فلا تتوافر للمحرر صفته وتقوم بالتالي جريمة التزوير إن توافرت باقي أركانها إلا إذا تم إفراغ هذا المحرر في شكل كتابي.

فالشكل الكتابي إذن هو أحد عناصر المحرر، ولا يهم إذا كانت الكتابة بخط اليد أو بالآلة الكاتبة أو بطريق الحفر، كما لا أهمية للغة التي يتم بها التعبير في المحرر سواء كانت لغة وطنية أو لغة أجنبية طالما كانت مفهومة، كما لا عبرة بنوع الدعامة المثبتة للمحرر، فالغالب أن يكون ورقا لكن ليس ثمة ما يمنع أن تكون في غير الورق، ولا عبرة بنوع المادة التي كتب عليها المحرر فقد تكون من مادة أخرى كالخشب والقماش وجلود الحيوان، بل أنه لا تشترط أن تكون الكتابة على منقول وإن ساعد ذلك على تأدية المحرر وظيفته الاجتماعية من خلال التداول فيصح أن تكون على عقار[1].

وأخيرا فلا يعتد في توافر صفة المحرر بالمادة التي كتب بها فيستوي أن تكون حبرا، أو أية مادة أخرى كالدم والإصباغ، وليس بشرط أن تكون الكتابة بخط اليد بل يصح كذلك أن تكون مطبوعة، وعليه فطالما أن مادة المحرر كتابة فلا بد لقيام التزوير من أن يحصل بواسطة الكتابة، بمعنى أن الكتابة هي التي أحدثت تغييرا في مركز المجني عليه الفعلي أو القانوني، وبناءا عليه لا مجال لقيام جريمة التزوير إن غيرت الحقيقة عن طريق القول أو الفعل أو الإشارة[2].

2.مصدر المحرر: يلزم ثانيا في المحرر الذي يصلح محلا لجريمة التزوير أن يكون مصدره ظاهرا فيه، فإذا استحال تحديد مصدره فإن صفة المحرر تنتفي، وتنتفي معها صلاحيته لأن يكون محلا للتزوير[3]، ويكون المحرر معروف المصدر حين يكون مذيلا بتوقيع لشخص ما أو بختم لجهة معينة أو على الأقل حين يذكر فيه اسم الفرد أو تعين فيه الجهة المصدرة ولو لم يكن ثمة توقيع هذا الشخص أو ختم لتلك الجهة، على أن المقصود بالمحرر ليس بالضرورة من خطه بيده أو تولى طبعه وإنما هو من عبر عن مضمونه واتجهت إرادته إلى الارتباط به، وتفريعا على ذلك يكون مصدر المحرر هو من أملاه

1نبيل صقر، الوسيط في الجرائم المخلة بالثقة العامة(الفساد–التزوير–الحريق)، المرجع السابق، ص200_201.

2نفس المرجع، ص202.

3عبد الوهاب بدره، جرائم التزوير(التزوير بالكتابة، التزوير بالقول، التزوير بالفعل)، دار الينابي للنشر والتوزيع، ب د ن، 1994، ص36.

إذا ما دون بواسطة غيره، وهو الأصيل إذا كان من أملاه نائبا عنه[1]، وعلى هذا الأساس ينتفي المحرر في كل مكتوب لا يكشف بالاطلاع عليه شخصية مصدره.

فالمحرر الذي يكتب فيه على سبيل الرواية أن شخصا معينا مدين لآخر دون أن يظهر منه من كاتب هذه العبارة لا يصلح بأي حال مستندا، ولا يمكن أن يتكون به التزوير مهما كان مضمونه مخالفا للحقيقة وهذا حكم كل محرر مجهول مصدره، كالشكوى التي تقدم من مجهول[2]، أو التظلم الذي لا يظهر فيه صاحبه.

3.مضمون المحرر: يلزم ثالثا في المحرر الذي يصلح محلا للتزوير أن يكون له مضمون، ويقصد به أن يتضمن المحرر سردا لواقعة وتعبيرا عن إرادة أو رغبة أو أن يكون يتضمن بعبارة أخرى تعبيرا متكاملا عن مجموعة من المعاني والأفكار المترابطة فيما بينها[3]، وذلك حتى يتمكن من خلالها معرفة التغيير والتبديل الذي نشأ عن التزوير فيه.

وبناءا عليه يصح الدفع بأنه لا تزوير إذا وقع على بيان غير جوهري، لأن غاية المشرع من تجريم التزوير ليس حماية المحرر في ذاته كشكل وبيانات وتوقيعات وإنما حماية مضمون هذا المحرر فيما يشتمل عليه من إثبات لحقوق الغير أو لحالة قانونية معينة، فلا تزوير إذن إلا إذا تم التغيير–بمعنى إبدال الحقيقة– في البيانات الأساسية والجوهرية التي توخى المشرع حمايتها جنائيا حفاظا على صحة التعامل وأداء الحقوق إلى أصحابها.

إلا أنه يمكن القول أن ليس كل مضمون يضفي على المكتوب صفة المحرر وإنما يتعين أن يكون هذا المضمون ذا قيمة قانونية يمكنها أن ترتب آثار معينة مثل محاضر التحقيق، ويمكن أن يعبر المضمون عن إرادة منتجة لآثار قانونية مثل قرارات التعيين والعقود.

وفي الأخير يمكن القول أنه لا يكفي للمحرر توافر العناصر السابق ذكرها فقط من شكل ومصدر ومضمون والتي تسمى كذلك بالمظهر المادي للمحرر، بل يلزم كذلك توافر بعض العناصر الأخرى والمتمثلة في المظهر القانوني الذي يتوقف على قيمة المحرر القانونية[4]، وهي تنبني على عنصرين هما

1محمد بن براك الفوزان، المرجع السابق، ص148.

2بهنام رمسيس، الجرائم المضرة بالمصلحة العمومية، منشاة المعارف للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1986، ص165.

3هناء المحروس، جريمة التزوير في قانون العقوبات البحريني والقوانين العربية، تاريخ النشر 28 ديسمبر 2013، تاريخ الاطلاع 2 جانفي 2020، بحث منشور على الموقع الالكتروني : http://www.akhbar-alkhaleej.com/.

4علاء زكي، نظم القسم الخاص في قانون العقوبات الجرائم المخلة بالثقة العامة، ط الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2013، ص115.

أن يتمتع المحرر من قوة في الإثبات ويقصد بقوة الإثبات مدى صلاحية المحرر لإثبات واقعة ما والاحتجاج به في مواجهة الغير، وهذه القوة في الإثبات من شأنها أن تؤدي إلى ترتيب أثر قانوني معين على الوقائع المثبتة من خلال البيانات التي يشتمل عليها المحرر.

ثانيا: أنواع المحررات:

تعتبر المحررات المكتوبة أهم الأدلة الكتابية وذلك باعتبار أنها لا تتغير مع مرور الزمن، وتسمح بكشف أي تزوير فيها بنقيض باقي الوسائل المقررة قانونا، والمحررات محل الحماية الجنائية تنقسم إلى:

أ. **المحررات الرسمية:** سنعالج من خلال هذه النقطة تعريف المحررات الرسمية، شروطها، وأنواعها.

1. تعريف المحررات الرسمية: لقد عرف المشرع الجزائري المحرر الرسمي طبقا لنص المادة 324 من القانون المدني[1] المعدلة بالقانون رقم 88_14 لعام 1988 "العقد الرسمي عقد يثبت فيه موظف أو ضابط عمومي أو شخص مكلف بخدمة عامة، ما تم لديه أو ما تلقاه من ذوي الشأن وذلك طبقا للأشكال القانونية وفي حدود سلطته واختصاصاته".

لكن ما يعاب على المشرع الجزائري أنه في هاته المادة استعمل مصطلح العقد الرسمي بدل المحرر أو ورقة أو السند الرسمي، حيث أن هذا الأخير أنواع منها المحررات القضائية والمحررات الإدارية والمحررات السياسية، ويعد العقد مجرد نوع من أنواع المحرر الرسمي، إضافة إلى أن لفظ عقد يعني التصرف القانوني والورقة أداة إثباته، وعليه كان من الأفضل والأحسن لو استعمل المشرع الجزائري عبارة "محرر" أو مصطلح "ورقة" أو مصطلح "سند"، مثلما قامت به بعض التشريعات الأخرى فنجد مثلا:

أن المشرع المصري في نص المادة 10 من قانون الإثبات المصري عرف المحررات الرسمية أنها: "المحرر الذي اثبت فيه موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة ما تم على يديه أو ما تلقاه من ذوي الشأن، وذلك طبقا للأوضاع القانونية وفي حدود سلطته واختصاصاته[2]".

1انظر المادة 324 من الأمر رقم 75_58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق ل 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.

2فهد بن بجاد بن ملافخ العتيبي، التنظيم القانوني لتسوية منازعات عقود نقل التكنولوجيا وفقا لنظام التحكيم السعودي، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، ط الأولى، 2014، ص53.

بينما عرف المشرع العراقي المحرر الرسمي في نص المادة 21 من قانون الإثبات العراقي رقم(107) لسنة 1979 بأنها: "المحررات التي يثبت فيها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة طبقا للأوضاع القانونية وفي حدود اختصاصه ما تم على يديه أو أدلى به ذوو الشأن في حضوره".

وعليه فإنه من خلال هذه التعاريف كلها نتوصل إلى أن المحرر الرسمي ما هو إلا محرر الذي يتولى تحريره موظف عام مختص بذلك وفقا للأوضاع القانونية المقررة.

2. الشروط الواجب توافرها في المحرر الرسمي: لكي نكون أمام محرر رسمي كامل الحجية، يمتنع الطعن به أو إنكار مضمونه إلا بدعوى التزوير لا بد أن يكون ذلك المحرر متوافر على الشروط الآتية:

2_1.صدور الورقة الرسمية من موظف أو ضابط عمومي أو شخص مكلف بخدمة عامة: إن الموظف العام هو الشخص الذي تعينه الدولة للقيام بعمل من أعمالها ويتنوع الموظفون العموميون بتنوع السندات الرسمية التي يصدرونها[1]، والموظف العام بهذا المفهوم يشمل جميع موظفي الدولة بمختلف مصالحها المركزية ويخرج عن مفهوم الموظف جميع عمال المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري، وغيرها من المؤسسات التي تخضع لأحكام القانون العام ويخضع العاملون فيها لأحكام القانون رقم 90_11 المتضمن علاقات العمل المعدل والمتمم بالأمر رقم 96_21[2].

أما الضابط العمومي مثل الموثق، المحضر القضائي، المترجم.

وليس من الضروري أن يكون من تصدر منه الورقة الرسمية موظف عام بل يكفي أن يكون مكلف بخدمة عامة ومثال المكلفين بالخدمة العامة الخبراء المقبولون الذين تعينهم المحكمة ورؤساء المجالس الشعبية المنتخبة[3].

2_2.سلطة الموظف أو الضابط العمومي واختصاصاته في إصدار المحرر الرسمي: يشترط القانون الجزائري أن يقوم الموظف العام بتحرير المحرر الرسمي في حدود سلطته واختصاصاته، وهو ما تضمنه نص المادة 324 من القانون المدني "...في حدود سلطته واختصاصه"، والسلطة التي قصدها المشرع الجزائري هنا هي الولاية الكاملة والأهلية لتحرير المحررات الرسمية.

1محمد رضا خان، حجية السندات الرسمية، مجلة المنتدى القانوني، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد السابع، 2014، ص310.

2نسيمة حشود، حجية السندات الرسمية والعرفية في القانون المدني الجزائري، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، جامعة البليدة2، العدد الثاني عشر،2017، ص87.

3محمد رضا خان، المرجع السابق، ص310.

•**الولايــة:** هــي التــي يجـب أن تكـون قائمـة وقـت تحريـر المحـرر الرسـمي، فلـو قـام الموظـف أو الضابط العمومي قبل تعيينه أو قبل أدائه اليمين القانونية أو بعد توقيفه أو عزله عن العمل بتحرير أي محرر فإنه يقع باطلا.

•**الأهليــة:** يشـترط فـي الموظـف العمـومي أو الضـابط العمـومي أن يكـون أهـلا لتحريـر جميـع المحررات التي تدخل ضمن اختصاصه، سواء كان هذا الاختصاص نوعيا أو مكانيا ويتحدد بنوع عمل الموظف فليس له كتابة محرر من غير هذا النوع المنوط به إصداره.

2_3.مراعاة الأشكال القانونية في تحرير السند الرسمي: إن هذا الشرط نص عليه القانون وقرر لكل نوع من المحررات الرسمية أشكالا معينة، يجب على الموظف المختص مراعاتها عند عملية تحرير المحرر حتى يمكن اعتباره محرر رسمي، فيكون بذلك صحيح ولا مجال للارتياب حول صحة مضمونه، وهذا ما يعزز الثقة في مثل هذه المحررات، وهذا ما نصت عليه نص المادة 324 من القانون المدني "...وذلك طبقا للأشكال القانونية".

فمتى توافر للمحرر الرسمي الشروط المطلوبة وكان مظهره الخارجي ناطقا برسميته قامت قرينة قانونية على سلامته من الناحية المادية، ومن حيث صدوره من الأشخاص الذين وقعوا عليه، وإذا كان المظهر الخارجي للمحرر الرسمي يدل على أن به تزوير كوجود كشط أو تحشير أو على أنه باطل لتخلف شروط من شروطه جاز للمحكمة أن تقضي بإسقاط قيمته في الإثبات أو إنقاصها[1]، وهذا ما سار عليه المشرع الجزائري الذي منح للقاضي سلطة إسقاط صفة الرسمية من المحرر في حالة تزويره.

3. أنواع المحررات الرسمية: يقسم الفقه المحررات الرسمية إلى أربعة أنواع:

3_1.المحــررات السياســية: وهــي التــي تصـدر مـن السـلطات الدسـتورية كـالقوانين، الأوامـر الجمهورية، المعاهدات، الاتفاقيات الدولية، القوانين، وقرارات رئيس الجمهورية.

3_2.المحررات القضائية: وهي التي تصدر من القضاة وأعوانهم كمحاضر التحقيق، الجلسات، تقارير الخبراء، عرائض الدعوى، والأحكام والأوامر[2].

1إلهام بكوش وعبد القادر شرفي، حجية الكتابة كوسيلة للإثبات، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية، جامعة منتوري قسنطينة 01، العدد 14، 2017، ص373.

2محمد رأفت عقل، المرجع السابق، ص38.

3_3.المحررات الإدارية: وهي التي تصدرها السلطات الإدارية وفروعها وهي التي تمثل نشاط الإدارة في اغلب نواحيها مثل شهادات الميلاد، الوفاة ... إلخ[1].

3_4.المحررات التي يحررها الموثقون: ويتم فيها إثبات إقرارات ذوي الشأن واتفاقاتهم وإضفاء الصفة الرسمية عليها ومنها العقود، التوكيلات الرسمية العامة والخاصة[2].

ب. المحررات العرفية: سنتطرق من خلال هذه النقطة إلى تعريف المحررات العرفية، شروطها، وأنواعها.

1. تعريف المحررات العرفية: تناول المشرع الجزائري المحرر العرفي ضمن نصوص قانونية وردت ضمن قواعد القانون المدني، وذلك ضمن الباب السادس المعنون ب "إثبات الالتزام" الفصل الأول المعنون ب"الإثبات بالكتابة"، في المواد 327 إلى غاية نص المادة 332 من القانون المدني[3]، واكتفى بنص عليه ضمن نص المادة 327 على أنه "يعتبر العقد العرفي صادرا ممن كتبه أو وقعه أو وضع عليه بصمة إصبعه ما لم ينكر صراحة ما هو منسوب إليه...، ويعتد بالتوقيع الالكتروني وفق الشروط المذكورة في المادة 323 مكرر 1".

وعليه فإن المشرع الجزائري لم يحدد تعريفا للمحرر العرفي على خلاف المحرر الرسمي الذي عرفه بموجب نص المادة 324 قانون مدني، غير أنه يمكن انطلاقا من المفهوم المخالف للمحرر الرسمي أن نعرف المحرر العرفي أنه "هو كل محرر أو ورقة تحرر من طرف غير الأشخاص المذكورين في نص المادة 324 من القانون المدني الجزائري".

إلى جانب ذلك نجد بعض التشريعات العربية التي تطرقت إلى تعريف المحرر العرفي من بينها نجد: المشرع المصري في نص المادة 14 من قانون الإثبات المصري عرف المحرر العرفي أنه "يعتبر المحرر العرفي صادرا ممن وقعه ما لم ينكر صراحة ما هو منسوب إليه من خط أو إمضاء أو ختم أو بصمة"، أما المشرع الكويتي فقد عرف المحرر العرفي حسب نص المادة 13 من قانون الإثبات أنه " كل ورقة صادرة ممن وقعها ما لم ينكر صراحة ما هو منسوب إليه من خط أو إمضاء أو ختم أو بصمة".

1احمد فخر الدين، المرجع السابق، ص52.

2نبيل صقر، الوسيط في الجرائم المخلة بالثقة العامة(الفساد–التزوير–الحريق)، المرجع السابق، ص209.

3انظر المواد من 327 إلى 332 من الأمر رقم 75_58 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، المرجع السابق.

في حين نجد أن المشرع الأردني عرف المحرر العرفي في نص المادة 10 من قانون البيانات الأردني على أنه "محرر مكتوب يشتمل على توقيع من صدر عنه أو على خاتمه أو بصمة إصبعه وليس له صفة السند الرسمي"، ونشير في هذا الصدد أن المشرع الأردني قد أطلق لفظ المحرر العادي على المحرر العرفي وذلك خلافا للمشرع الجزائري الذي أطلق على المحرر العرفي لفظ العقد العرفي.

وفي الأخير يمكن القول أن اغلب التعريفات التي قدمت من قبل التشريعات العربية للمحرر العرفي تلتقي مع تعريف المشرع الجزائري له، وهي بذلك ليست بتعريفات واضحة تماما وعليه يمكن أن نعرف المحررات العرفية أنها تلك المحررات الصادرة من الأفراد العاديين بدون أن يتدخل موظف عام في تحريرها، وقد تكون معدة بذاتها للإثبات أولا وهي مقابل وعكس المحررات الرسمية.

2.شروط صحة المحرر العرفي: اشترط المشرع الجزائري في المحرر العرفي شرطين أساسين هما:

2_1.شرط الكتابة: يقصد بالكتابة في المحرر العرفي هو أن تكون الورقة العرفية مدون فيها التصرف الذي أريد به تهيئة الدليل عليه بصرف النظر عن طبيعته، أو بمفهوم آخر هي تلك الكتابة التي تدل على الغرض الذي أعدت من أجله ومنصبة على واقعة معينة يراد الإثبات بها، وليس لازما أن يتولى الأطراف المتعاقدون تحريرها بأنفسهم، بل يمكن أن يقوم بذلك أي شخص كان ولا يهم طريقة أو وسيلة أو أسلوب أو لغة الكتابة[1]، خلافا للمحرر الرسمي الذي يكون باللغة العربية[2].

كما لا يشترط أن يحظر كتابتها شهود أو ذكر تاريخ ومكان تحريرها إلا في حالات معينة نص عليها القانون مثالا الشيك طبقا لنص المادة 472 من ق ت ج[3]، أما بالنسبة للقواعد الخاصة بتحشير الأوراق الرسمية وتهميشها وتذييلها[4]لا يمكن أن تنطبق على الورقة العرفية، حيث أنه لا يعيب المحرر العرفي أن يوجد به تحشير أو إضافات بين السطور أو في الهامش أو أن يوجد به كشط إلا إذا تضمن

1تميم عبد الله بن سيف التميمي، الإثبات في الفقه الإسلامي والقانون القطري، دار الكتاب الجامعي للنشر والتوزيع، الرياض، ط الأولى، 2017، ص121.

2تنص المادة 26 من القانون رقم 26_02 المؤرخ في21 محرم عام 1427 الموافق ل 20 فيفري سنة 2006، يتضمن تنظيم مهنة الموثق:"تحرر العقود التوثيقية، تحت طائلة البطلان، باللغة العربية في نص واحد وواضح، تسهل قراءته وبدون اختصار أو بياض أو نقص".

3راجع المادة 472 من الأمر رقم 75_59 المؤرخ في 20 رمضان عام1395 الموافق ل 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

4تنص المادة 27 من القانون رقم 06_02 المتعلق بتنظيم مهنة الموثق: "يجب لا تتضمن العقود أي تحوير أو كتابة بين الأسطر أو إضافة كلمات. تعتبر الكلمات المحورة أو المكتوبة بين السطور أو المضافة باطلة".

القانون عكس ذلك، ويتمتع القاضي بسلطة واسعة في تقدير التهميشات والتحشيرات التي يتضمنها المحرر العرفي المكتوب، وكذلك فيما يتعلق بتقدير الكلمات المحشورة والمكتوبة بين السطور وكذا التشطيب وتقدير ما إذا كانت مدلسة أو لا.

2_2.شرط التوقيع: المحرر العرفي كما رأينا سابقا لا يكتسب حجية في إثباته إلا إذا كان مكتوبا، ولكن يضاف لذلك الشرط شرط آخر وهو التوقيع، فالتوقيع هو الذي يعطي ذلك المحرر حجية في الإثبات لأنه هو الذي ينسب الكتابة إلى صاحب التوقيع، ويكون التوقيع بإمضاء الشخص نفسه كما يمكن أن يكون ببصمته أو ختمه[1]، وعليه فإن التوقيع يعد أحد الشروط الجوهرية لأنه أساس نسبة المحرر إلى الموقع، ويعرف التوقيع أنه "علامة شخصية يضعها الموقع باسمه بشكل خاص وثابت ليؤكد صحة مضمون الورقة وصدق ما كتب لها وإقراره بتحمل المسؤولية عنه[2]".

وعليه فالتوقيع هو الشرط الوحيد لصحة المحرر العرفي في القانون الجزائري، والتوقيع يكون بأية وسيلة سهلة القراءة واضحة خطية تميز الشخص الموقع عن غيره بالإمضاء أو الختم أو البصمة، وبفعل يده شخصيا لا أحد غيره، وهو ما تضمنته نص المادة 327 من ق م ج.

3. أنواع المحررات العرفية: المحررات العرفية نوعان معدة للإثبات وغير معدة للإثبات:

3_1.المحررات العرفية المعدة للإثبات: المحررات العرفية المعدة للإثبات هي وسيلة إثبات معدة سلفا، يحررها الأفراد بقصد أن تكون أداة إثبات فيما قد يثار من منازعات حول مضمونها، ولذلك يجب أن تكون موقعة ممن هي حجة عليه، ومن الأمثلة على ذلك: الورقة المثبتة لعقد البيع والمدونة شروطه فيها والموقعة من قبل طرفي العقد البائع والمشتري[3]، كذلك من بين الأوراق العرفية المعدة للإثبات نجد عقود الإيجار الفلاحية المنصوص عليها في نص المادة 53 فقرة 2[4].

1خالد السيد محمد عبد المجيد موسى، شرح قواعد الإثبات الموضوعية (دراسة مقارنة)، مكتبة القانون والاقتصاد للنشر والتوزيع، الرياض، ط الأولى، 2014، ص111.

2إبراهيم سليمان، الحكومة الالكترونية، دار يافا العلمية للنشر والتوزيع، الأردن عمان، ط الأولى، 2010، ص61.

3أنور سليم عصام، النظرية العامة للإثبات في المواد المدنية والتجارية، منشورات الحلبي الحقوقية للنشر والتوزيع، بيروت لبنان، ط الأولى، 2010، ص199.

4راجع المادة 53 فقرة 2 من القانون رقم 90_25 المؤرخ في أول جمادى الأولى عام 1411 الموافق ل 18 نوفمبر 1990، المتضمن التوجيه العقاري، ج ر العدد 49 المؤرخة في 18 نوفمبر سنة 1990.

3_2.المحررات العرفية غير المعدة للإثبات: المحررات العرفية غير المعدة للإثبات هي المحررات التي لا تكون موقعة ممن هي حجة عليه[1]، ويعطيها القانون الحجية في الإثبات لما يتوافر لها من عناصر الإثبات[2]، والتي تستعمل في الإثبات بصورة عرضية، للتدليل على واقعة ما[3] كدفاتر التجار والأوراق المنزلية، وإن كان بعضها قد يكون موقعا وإن لم يعد في الأصل للإثبات كمثال ذلك الرسائل وأصول البرقيات.

ج.المحررات الإلكترونية: كنتيجة للتطورات الحاصلة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، أدى هذا إلى ظهور نمط جديد من المحررات ألا وهو المحرر الإلكتروني، الذي إتسع التعامل به في مجال المعاملات الخاصة كالتجارة الإلكترونية ثم اتسع نطاقه ليشمل المعاملات الحكومية، وعليه فقد يأخذ هو الآخر إحدى الصورتين فأما أن يكون رسميا وفي هذه الحالة يحرره موظف عام أو يفقد هذه الصفة إذا حرره أشخاص عاديين.

1.تعريف المحرر الإلكتروني: تشكل المحررات الإلكترونية وسيلة لا مفر منها في وقتنا الحالي، وكثير من يفهم أن الكتابة الإلكترونية هي نفسها المحرر الإلكتروني، غير أن لكل منهما مفهوم خاص به ولذلك وجب عدم الخلط بينهما، ولذلك سنتطرق إلى تعريف المفهومين معا، ولتعريف الكتابة الإلكترونية يمكن القول أنه بالرجوع إلى القوانين المنظمة للمعاملات الإلكترونية نجدها لم تعرف الكتابة الإلكترونية تعريفا شاملا بل قامت بتعريف الكتابة بصفة عامة ثم ضمتها الكتابة الإلكترونية، وهو الأمر الذي سايره المشرع الجزائري بحيث أنه لم يورد تعريف خاص بالكتابة الإلكترونية ونفس الشيء بالنسبة للمحرر الإلكترونية، وإنما أورد معنى واسع يشمل الكتابة العامة و الإلكترونية بموجب المادة 323 مكرر من القانون المدني الجزائري المستحدثة بموجب القانون رقم 05_10 المؤرخ في 20 يونيو 2005 المعدل والمتمم للقانون المدني التي ورد فيها "ينتج الإثبات بالكتابة من تسلسل حروف أو أوصاف أو أية علامات أو رموز ذات معنى مفهوم، مهما كانت الوسيلة التي تتضمنها، وكذا طرق إرسالها".

1أنور سليم عصام، المرجع السابق، ص199.

2خالد السيد محمد عبد المجيد موسى، المرجع السابق، ص109.

3طارق عفيفي صادق احمد، نظرية الحق، المركز القومي للإصدارات القانونية للنشر والتوزيع، القاهرة، ط الأولى، 2016، ص297.

وهـو نفـس الـنهج الـذي سـلكه المشـرع الفرنسـي فـي المـادة 1316 مـن القـانون المـدني الفرنسي[1]، وبالرجوع إلى المشرع المصري نجده عرف الكتابة الإلكترونية في المادة 1/ ا من قانون التوقيع الإلكتروني المصري رقم 15 لعام 2004 أنها "كل حروف أو أرقام أو رموز أو أي علامات أخرى تثبت على دعامة الإلكترونية أو رقمية أو ضوئية أو أية وسيلة أخرى مشابهة وتعطي دلالة قابلة للإدراك"، في حين تناولت الفقرة ب تعريف المحرر الإلكتروني"رسالة تتضمن معلومات تنشأ أو تدمج أو تخزن أو ترسل أو تستقبل كليا أو جزئيا بوسيلة إلكترونية أو رقمية أو ضوئية أو بأية وسيلة أخرى مشابهة".

وقد اختلفت التسميات التي أطلقتها التشريعات على المحرر الإلكتروني فقد استخدم القانون المصري مصطلح "محرر إلكتروني"، فيما استخدمت بعض التشريعات مصطلح "مستند إلكتروني" مثل قانون المعاملات والتجارة الالكترونية لإمارة دبي رقم 2 لسنة 2002 وعرفه أنه "سجل أو مستند يتم إنشاؤه أو تخزينه أو استخراجه أو نسخه أو إرساله أو إبلاغه أو استلامه بوسيلة الكترونية، على وسيط ملموس أو على أي وسيط الكتروني آخر ويكون قابلا للاسترجاع بشكل يمكن فهمه".

وهناك من أطلق عليه مصطلح "سجل الكتروني" مثل المشرع الأردني حيث عرفه في المادة 2 من قانون المعاملات الالكترونية الأردني المؤقت من خلال تعريف رسالة المعلومات "المعلومات التي يتم إنشاؤها أو إرسالها أو تسلمها أو تخزينها بوسائل الكترونية أو بوسائل مشابهة بما في ذلك تبادل البيانات الالكترونية أو البريد الالكتروني أو البرق أو التلكس أو النسخ البرقي[2]".

ويعرف المحرر الإلكتروني حسب قانون الاونسيترال النموذجي بشأن التجارة الإلكترونية في المادة 2أ أنه "المعلومات التي يتم إنشاؤها أو إرسالها أو استلامها أو تخزينها بوسائل الكترونية أو ضوئية، أو بوسائل مشابهة بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر تبادل البيانات الإلكترونية أو البريد الإلكتروني أو البرق أو التلكس أو النسخ البرقي[3]".

1محمد حزيط، الإثبات في المواد المدنية والتجارية في القانون الجزائري، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص122.

2إياد محمد عارف عطا سده، مدى حجية المحررات الإلكترونية في الإثبات(دراسة مقارنة)، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس فلسطين، 2009، ص39.

3المادة 2 فقرة أ من قانون الاونسيترال النموذجي بشأن التجارة الإلكترونية، منشور على الموقع الإلكتروني: http//www .Unicitral.org.

مما سبق يمكن تعريف المحررات الالكترونية بأنها البيانات والمعلومات التي يتم تبادلها من خلال استخدام وسائل إلكترونية مهما كان نوعها، بين طرفي العلاقة لتوصيل المعلومة بينهما أو إثبات حق أو القيام بعمل.

2.شروط المحرر الإلكتروني: حتى يكون للمحرر الإلكتروني الحجية الكاملة في الإثبات وإمكانية مساواته بالسندات الرسمية والعرفية يجب أن تتوافر فيه شروط، وهي تتمثل أساسا في:

2_1.الكتابة: لم يعد لفظ المحررات يقتصر على المستندات الورقية فقط، بل تطور هذا المفهوم نحو الاتساع ليشمل أيضا المحررات الإلكترونية، وحتى يكون للمحرر الإلكتروني حجية في الإثبات لابد أن يتوافر على عنصر الكتابة المراد جعله دليلا ناطقا بما فيه، ويتحقق ذلك من خلال كتابته بحروف أو الرموز أو الأرقام أو البيانات ليتسنى استعابه وإدراك محتواه[1]، وبالرجوع إلى المشرع الجزائري كما سبق وأشرنا فقد نص في المادة 323 مكرر من القانون المدني الجزائري على نفس الأمر بالرغم من أنه تناول الكتابة التقليدية والكتابة الإلكترونية في مادة واحدة.

وعليه فالكتابة الإلكترونية تكون بوضع المعلومات في صورة رقمية وتخزينها كبيانات إلكترونية على أقراص مضغوطة أو أقراص ضوئية، ويتم تخزين المعلومات الإلكترونية بصفة دائمة، أو للفترة التي يريدها الشخص المعني في قواعد بيانات أجهزة الكمبيوتر، وما أن يتم تخزين المعلومات الرقمية حتى يصبح بإمكان أي شخص لديه جهاز كمبيوتر ومفتاح دخول أن يسترجع على الفور وأن يعيد صياغة تلك المعلومات[2].

2_2.التوقيع: حتى يكون للمحرر الإلكتروني الحجية الكاملة في الإثبات فإنه لابد أن يشتمل على توقيع من صدر عنه، وفي مجال العقود والمحررات الإلكترونية، فإن القانون قد يشترط التوقيع على المحرر الإلكتروني حتى ينتج آثاره القانونية[3]، وقد عرف المشرع الجزائري التوقيع الالكتروني بأنه "بيانات

1حمودي محمد ناصر، العقد الدولي الإلكتروني المبرم عبر الانترنت مع التركيز على عقد البيع الدولي للبضائع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ط الأولى، 2007، ص330.

2محمد حزيط، المرجع السابق، ص123.

3صفاء فتوح جمعة، مسؤولية الموظف العام في إطار تطبيق نظام الإدارة الإلكترونية، دار الفكر والقانون للنشر والتوزيع، المنصورة مصر، 2014، ص90.

في شكل إلكتروني، مرفقة أو مرتبطة منطقيا ببيانات إلكترونية أخرى، تستعمل كوسيلة توثيق[1]"، وعرف المشرع المصري التوقيع الإلكتروني في المادة 1/ج من قانون التوقيع الالكتروني المصري لسنة 2015 "التوقيع الإلكتروني ما يوضع على محرر إلكتروني ويتخذ شكل حروف أو أرقام أو رموز أو إشارات أو غيرها ويكون له طابع متفرد يسمح بتحديد شخص الموقع ويميزه عن غيره".

وعرفه المشرع الأردني في المادة 2 من قانون المعاملات الالكترونية بأنه "البيانات التي تتخذ هيئة حروف أو أرقام أو رموز أو إشارات أو غيرها وتكون مدرجة بشكل إلكتروني أو رقمي أو ضوئي أو أية وسيلة أخرى مماثلة في رسالة معلومات أو مضاف عليها أو مرتبطة بها، ولها طابع يسمح بتحديد هوية الشخص الذي وقعها ويميزه عن غيره وبغرض الموافقة على مضمونه".

وعلية فالواضح من التعاريف التركيز على عنصرين أساسيين، الأول هو بيان الأشكال التي يتكون منها التوقيع الإلكتروني حيث وردت على سبيل المثال لا الحصر بأنه قد يتخذ شكل حروف أو أرقام أو إشارات، والعنصر الثاني يتمثل في التأكيد على وظائف التوقيع الإلكتروني إذ يسمح بتحديد الشخص الموقع ويميزه عن غيره[2]، وعليه فقد اعتبرت معظم القوانين أن التوقيع هو شرط بديهي لا غنى عنه، بشرط أن يكون مستوفيا لما يتطلبه القانون كأحد شروط حجية السندات سواء العادية والإلكترونية وهو نسبته إلى صاحبه.

2_3.التوثيق: حتى يكون للمحرر الإلكتروني الحجية أو الدليل في الإثبات فلابد أن يكون موثقا، ويعرف التوثيق الإلكتروني عند الفقه أنه "عملية قانونية فنية تهدف إلى إثبات أن السجل الإلكتروني، الرسائل، والتوقيع الإلكتروني صادر ممن نسب إليه دون تحريف أو تزييف أو تزوير، تتم بواسطة طرف محايد مستقل يقوم بإصدار شهادة إلكترونية تحقق الغرض المطلوب مما يدعم الثقة والأمان والسرية[3]".

وبالرجوع إلى مختلف التشريعات ، فإنه هناك من حاول تقديم تعريف للتوثيق الإلكتروني ومنها المشرع الأردني في المادة 2 من قانون رقم 15 لسنة 2015 المتعلق بقانون المعاملات الالكترونية الأردني حيث عرف التوثيق الإلكتروني "هو التحقق من هوية مستخدم شهادة التوثيق الإلكتروني وصحتها

1المادة 2 فقرة 1 من القانون رقم 15_04 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1436 الموافق أول فبراير سنة 2015، يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الإلكترونيين، ج ر ع 06، المؤرخة في 10 فبراير سنة 2015.

2محمد حزيط، المرجع السابق، ص139.

3لينا إبراهيم حسان، التوثيق الإلكتروني ومسؤولية الجهات المختصة به(دراسة مقارنة)، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص39.

وصلاحيتها"أما شهادة التوثيق الإلكتروني فقد عرفها أنها "الشهادة الصادرة عن جهة التوثيق الإلكتروني لإثبات نسبة التوقيع الإلكتروني إلى شخص معين استنادا إلى إجراءات توثيق معتمدة"، أما المشرع المصري فنجده أنه لم يعرف التوثيق الإلكتروني واقتصر فقط على تبيان شهادة التصديق الإلكتروني في المادة 1/و من قانون التوقيع الإلكتروني المصري لسنة 2015 "وهي الشهادة التي تصدر من الجهة المرخص لها بالتصديق وتثبت الارتباط بين الموقع وبيانات إنشاء التوقيع".

أما المشرع الجزائري فهو الآخر لم يقدم تعريف للتوثيق الإلكتروني واقتصر فقط عن الحديث عن شهادة التصديق الإلكتروني حيث نص أنها "شهادة التصديق الإلكتروني الموصوفة هي شهادة تصديق إلكتروني تتوفر فيها المتطلبات الآتية: أن تمنح من قبل طرف ثالث موثوق أو من قبل مؤدي خدمات تصديق إلكتروني طبقا لسياسة التصديق الإلكتروني الموافق عليها، أن تمنح للموقع دون سواه، يجب أن تتضمن على الخصوص:

إشارة تدل على أنه تم منح هذه الشهادة على أساس أنها شهادة تصديق إلكتروني موصوفة، تحديد هوية الطرف الثالث الموثوق أو مؤدى خدمات التصديق إلكتروني المرخص له المصدر لشهادة التصديق الإلكتروني وكذا البلد الذي يقيم فيه، اسم الموقع أو الاسم المستعار الذي يسمح بتحديد هويته، إمكانية إدراج صفة خاصة للموقع عند الاقتضاء وذلك حسب الغرض من استعمال شهادة التصديق الإلكتروني، بيانات تتعلق بالتحقق من التوقيع الإلكتروني وتكون موافقة لبيانات إنشاء التوقيع الإلكتروني، الإشارة إلى بداية ونهاية مدة صلاحية شهادة التصديق الإلكتروني، رمز تعريف شهادة التصديق الإلكتروني، التوقيع الإلكتروني الموصوف لمؤدي خدمات التصديق الإلكتروني أو للطرف الثالث الموثوق الذي يمنح شهادة التصديق الإلكتروني، حدود استعمال شهادة التصديق الإلكتروني عند الاقتضاء، حدود قيمة المعاملات التي قد تستعمل من اجلها شهادة التصديق الإلكتروني عند الاقتضاء، الإشارة إلى الوثيقة التي تثبت تمثيل شخص طبيعي أو معنوي آخر عند الاقتضاء[1]".

وعليه يمكن القول أن التوثيق في المحررات الالكترونية شرط ضروري حتى يكون للمحرر حجية كاملة، وقد قصد المشرع من وراء هذا الشرط حماية التعاملات الإلكترونية التي تتم من خلال شبكة الانترنت، والتي تكون مفتوحة للجميع مما يجعل هذه الشبكة عرضة لعمليات القرصنة من قبل الفئات المتمرسة في اعتراض الأعمال الإلكترونية، إذ لا يمكن مواجهة مثل هذه المخاطر إلا من خلال جهة

1راجع المادة 15 من القانون رقم 15_04 يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الإلكترونيين، المرجع السابق.

معتمدة تعمل على توثيق المحرر الإلكتروني، حفاظا على حقوق ومصالح المؤسسات والأفراد التي تستخدم المحرر الإلكتروني.

3. **أنواع المحررات الالكترونية:** تنقسم المحررات الإلكترونية إلى محررات رسمية وأخرى عرفية:

3_1.المحررات الإلكترونية العرفية: على غرار المحررات العرفية الورقية أو العادية، يمكن أن تكون المحررات الإلكترونية العرفية معدة للإثبات متى كانت تتضمن شرطي الكتابة الإلكترونية والتوقيع الإلكتروني إضافة إلى شرط التوثيق، ويمكن أن تكون المحررات الإلكترونية غير معدة للإثبات مثل الدفاتر التجارية الإلكترونية.

3_2.المحررات الإلكترونية الرسمية: المحرر الإلكتروني الرسمي هو نفسه المحرر الرسمي المكتوب ولكن في صورة كتابة إلكترونية، فهو إذن عبارة عن كتابة إلكترونية، دعامة تحمل عليها هذه الكتابة الإلكترونية، إثبات واقعة قانونية بالشروط المطلوبة في المحرر الرسمي التقليدي، يقوم بإجراء تحريره موظف عام أو ضابط عمومي مختص وفقا للإجراءات التي نص عليها القانون.

ففكرة المحرر الرسمي الإلكتروني مرتبط أساسا بما يسمى الحكومة الإلكترونية التي تعتمد في تسيير أعمالها على أجهزة الحاسب الآلي المرتبطة فيما بينها بشبكة داخلية –انترنت– وترتبط هذه الشبكة بغيرها من الشبكات عن طريق شبكة الانترنت، والتي يمكن من خلالها الحصول على البيانات والمعلومات بها في صورة أوراق مطبوعة من طابعة الحاسب الآلي أو عن طريق نسخها على شريط مرن أو قرص ممغنط والاحتفاظ بها على هذا النحو، ومثالها الأوراق الرسمية المتبادلة بين الإدارات المختلفة في وزارة واحدة عن طريق شبكة الانترنت الداخلية أو عن طريق اتصالها بوزارة أخرى عبر شبكة الانترنت[1].

ولم يرد تعريف تشريعي للمحرر الإلكتروني الرسمي، لكن ما هو أساسي فيه أنه يجب توفر فيه نفس الشروط الثلاثة العامة التي يتعين توفرها في المحرر الرسمي التقليدي السابقة الذكر.

في الأخير تجدر الإشارة إلى أن حجية المحرر الالكتروني هي نفسها الحجية التي يتمتع بها المحرر الذي يتم على الورق.

1محمد حزيط، المرجع السابق، ص125_126.

المبحث الثاني:

مفهوم جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

جريمة التزوير في المحررات كما أشرنا إليها سابقا، هي جريمة انتشرت بكثرة في الآونة الأخيرة وتعددت أشكالها وصورها، وبالتالي فقد غزت هذه الجريمة مختلف القطاعات ومست أغلب الميادين، ومن بين الميادين التي أصبح ينتشر فيها التزوير هو الميدان الضريبي، باعتبار أن الضرائب تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة[1]، فهي فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع[2]، فقد أصبحت تعتمد الدول الحديثة على الضرائب لمواجهة تزايد حجم النفقات العمومية، اعتمادا يكاد يكون تاما وهذا نظرا للأهمية التي تحتلها الضرائب بين باقي الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة[3] وذلك تحقيقا للتنمية الاقتصادية.

وبذلك أصبحت الدولة تعمل جاهدة على تحصيل الضرائب لتحقيق الأهداف المرجوة منها، إلا أنها إلى جانب ذلك أصبحت تواجه مشكلة تهرب المكلفين بدفع الضريبة من القيام بها، ونظرا لكون أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي أي يقوم على أساس التصريحات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة وهذه التصريحات أساسا تكتتب بالاعتماد على مجموعة من المحررات المحاسبية، فإن المكلف بالضريبة أصبح يلجأ إلى عملية تزوير مختلف المحررات المحاسبية، والتي تؤدي بدورها إلى تزوير مختلف التصريحات، ومنه إيقاع الإدارة الضريبية في الغلط في تقدير قيمة الضريبة المفروضة دفعها من قبل المكلف. انطلاقا مما سبق ذكره سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين:

المطلب الأول: المحررات المحاسبية.

المطلب الثاني: مضمون جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

1محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص09.

2حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة(الضرائب والنفقات العامة)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008، ص03.

3محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص75.

المطلب الأول:

المحررات المحاسبية.

يبنى النظام الضريبي في أي دولة على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، والتصريح الضريبي هو عمل أولي يقر بمقتضاه المكلف بالضريبة بخضوعه لنص القانون الضريبي[1]، وبالرجوع إلى النظام الجبائي الجزائري نجده يتميز باعتماده على التصريح التلقائي للمكلفين بمداخيلهم وذلك لكي يتم إخضاعهم للضريبة، ومن هذا الواقع فإن معظم التصريحات التي تصل للإدارة الضريبية بحاجة إلى مراقبة والتحقق من صحتها.

ولهذا استوجب على المشرع الضريبي وضع مجموعة من الأساليب والقواعد الواجب إتباعها للتأكد من صحة هذه التصريحات، وهذا لا يتأتى إلا من خلال فحص و مطابقة مجموعة من الأوراق والوثائق والمستندات والتي تسمى بالمحررات المحاسبية الممسوكة من طرف المكلفين بالضريبة والتأكد من تجانس المداخيل المصرح بها للواقع. انطلاقا مما تم ذكره سنقسم هذا المطلب كالأتي:

الفرع الأول: مدخل للمحررات المحاسبية.

الفرع الثاني: أنواع المحررات المحاسبية.

الفرع الأول:

مدخل للمحررات المحاسبية.

تعد الضرائب من بين الإيرادات الهامة لدى الدول، وقد تطورت أهدافها مع تطور أهداف الدولة إذ لم يصبح يقتصر دورها على الجانب المالي فقط، وإنما امتدت لتحقيق أهداف أخرى سياسية واقتصادية وغيرها...، على اثر ذلك قام المشرع الضريبي الجزائري بوضع نظام ضريبي مبني على التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، وعمل على إخضاع هذه التصريحات للمحاسبة الضريبية من خلال فحص مجموعة من الوثائق المحاسبية التي تؤكد ما هو موجود في هذه التصريحات، وذلك حتى تتمكن الإدارة الضريبية من تقدير الضريبة وفقا لأسس صحيحة. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا الفرع إلى ما يلي:

1احمد فنيدس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2018، ص07.

أولا: المحاسبة الضريبية.

ثانيا: معنى المحررات المحاسبية.

أولا: المحاسبة الضريبية:

المحاسبة علم تحكمه قواعد وأصول معينة، ويضم عدة فروع منها المحاسبة الضريبية وهي دراسة القصد منها الربط بين المحاسبة وأحكام قوانين الضرائب[1].

أ. **تعريف المحاسبة الضريبية:** اختلفت الآراء حول تعريف المحاسبة الضريبية بين مؤيد على أنها فرع من فروع المحاسبة وبين معارض، ويرى بعض علماء المحاسبة أن المحاسبة الضريبية لا تعدو أن تكون حلقة الوصل بين التشريع الضريبي وبين المبادئ العامة للمحاسبة، ويرى آخرون أن المحاسبة الضريبية لا تعتبر فرعا من فروع المحاسبة وإنما دراسة تهتم ببيان العلاقة بين المحاسبة والتشريع الضريبي كفرع من فروع القانون الخاص، كما أن المحاسبة تعتمد في جوهرها على الأرقام والبيانات الموجودة في السجلات والدفاتر وفقا لقواعد وأصول المحاسبة المالية وتقوم على أساس مجموعة من القوانين الضريبية التي تعتمد على القوانين المحاسبية.

ويعرفها الدكتور عبد القادر حلمي بأن المحاسبة الضريبية فرع من فروع المحاسبة، وبالتالي يمكن وضع تعريف للمحاسبة الضريبية أنها "المحاسبة الضريبية هي فرع من فروع المحاسبة تهدف إلى جمع وتحليل البيانات التي تمكن من حصر الممولين داخل المجتمع الضريبي والقياس العادل لدخولهم والحفاظ على حقوق الدولة وحقوق الممول[2]".

كما عرفت المحاسبة الضريبية أنها "التي تختص بتحديد عناصر الإيرادات والمصروفات المقبولة ضريبيا وذلك لتحديد الربح الخاضع للضريبة طبقا للقوانين والتشريعات الضريبية المعمول بها[3]".

1خيرت ضيف، المحاسبة الضريبية(دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، بيروت، 1986، ص05.

2بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة الضرائب، منشورات جامعة السودان المفتوحة، السودان، ط الأولى، 2006، ص 57.

3عبد الستار الظاهر، مبادئ المحاسبة المالية، محاضرات ألقيت على السنة الأولى، كلية الاقتصاد، جامعة حماه، 2018_2019، ص03.

كما عرفت أنها "المحاسبة الضريبية تمثل أحد فروع علم المحاسبة وهي قريبة من المحاسبة المالية، حيث تقوم على نفس الفرضيات والمبادئ التي تقوم عليها المحاسبة المالية ولكن تختلف في كونها تتأثر بالقوانين والتعليمات الضريبية السارية المفعول في البلد مجال التطبيق[1]".

ب. **أطراف المحاسبة الضريبية:** تتم المحاسبة الضريبية بين اتجاهين أولهما المكلف بالضريبة حيث يتم إعداد الإقرارات الضريبية التي تتضمن وعاء الضريبة وذلك من واقع مستندات ودفاتر المكلف، وثانيهما طرف الإدارة الضريبية وبمعرفة خبرائها الذين يقومون بفحص إقرارات المكلفين بالضريبة ومستنداتهم ودفاترهم وأنظمة الرقابة والضبط الداخلي الخاصة بهم[2].

1. **المكلف بالضريبة Contribuable :** يمثل المكلف بالضريبة أحد طرفي العلاقة الضريبية ولذلك فإن أمر تعريفه ضروري، وهناك العديد من التعاريف المقدمة للمكلف بالضريبة فقد عرف أنه "هو الشخص المطلوب منه دفع الاشتراكات، الضرائب، الرسوم أو الضرائب التي يكون استردادها مصرحا به بموجب القانون وينطبق هذا التعريف على الأشخاص المعنوية (الشركات) والأشخاص الطبيعية (الأفراد) ويستبعد بذلك الأشخاص غير الخاضعين للضريبة[3]".

كما يعرف المكلف بالضريبة أنه "هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعينه القانون بدفع الضريبة، وهو الذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة، وبالتالي فإن تحديد هذا المكلف لابد أن يكون واضحا وأن يتحدد بالقانون كما أن الجزء الذي يلتزم بدفعه من دخوله لا بد أن يتحدد بالقانون أيضا[4]".

كما عرف أنه "المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري، الذي يدفع أي نوع من أنواع الضرائب للدولة[5]".

1المملكة العربية السعودية، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة الزكاة والدخل، ص 40، كتاب منشور على الموقع الإلكتروني: https://library.duc.edu.iq/library/view/3957.

2وفاء يحي احمد حجازي، المحاسبة الضريبية، كلية التجارة، جامعة بنها، ب س ن، ص23، كتاب منشور على الموقع الإلكتروني: http://olc.bu.edu.eg/olc/images/m7sbadrbia.pdf.

3 Dominique Gobeaut, l'accès des contribuables a l'information fiscale, Information et transparence administratives, centre universitaire de recherches administratives et politiques de Picardie, 1988, p112.

4احمد فنيدس، المرجع السابق، ص27.

5فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص34.

وبالرجوع إلى المشرع الضريبي الجزائري نجده لم يعرف المكلف بالضريبة وإنما اقتصر في قوانينه على تحديد الأشخاص الخاضعين لكل نوع من أنواع الضرائب السابق ذكرها، ونفس الأمر بالنسبة للمشرع المغربي الذي أطلق عبارة ملزم على المكلف بالضريبة، ونفس النهج سار فيه المشرع الضريبي التونسي و المشرع الفرنسي، في حين أن المشرع الضريبي المصري عرف المكلف و أطلق تسمية ممول عليه وذلك في المادة 1 من قانون الضريبة على الدخل أنه "الممول هو الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقا لأحكام هذا القانون"، كما عرفه المشرع الضريبي الفلسطيني في المادة 1 من قانون ضريبة الدخل "المكلف هو كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون"، وسار في نفس النهج المشرع الضريبي العراقي حيث عرفه في نص المادة 1 فقرة 8 من قانون ضريبة الدخل "المكلف كل شخص يخضع للضريبة بموجب هذا القانون".

من خلال ما تقدم يمكن القول أن المكلف بالضريبة هو ذلك الشخص المعنوي أو الطبيعي المخاطب بالقانون الضريبي والذي يقع عليه واجب دفع الضرائب طبقا لما هو محدد في القانون، من خلال هذا التعريف والتعاريف السابقة الذكر يتضح أن المكلف بالضريبة إما أن يكون:

- **شخص طبيعيا:** يقصد بالشخص الطبيعي هو الإنسان الذي يكون قابلا لأن يثبت له حق، أو يجب عليه التزام[1].
- **شخصا معنويا:** يقصد بالشخص الاعتباري مجموعة من الأشخاص أو الأموال التي تهدف إلى تحقيق غرض معين، ويمنح النظام لها الشخصية القانونية المستقلة بالقدر اللازم لتحقيق هذا الغرض، ويسميها البعض بالأشخاص الاعتبارية نظرا لأنه ليس لها كيان مادي ملموس وإنما تقوم في الذهن ويتصور وجودها معنويا فقط[2].

إضافة إلى أنه يتمتع المكلف بالضريبة بالعديد من الضمانات أو الحقوق[3]، تقابلها مجموعة من الالتزامات التي تشمل نوعين هما:

1عبد الرحمن محمد العقيل، ضمانات الاستثمار الأجنبي في المملكة العربية السعودية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الرياض، ط الأولى، 2016، ص80.

2 نفس المرجع، ص84.

3تتمثل حقوق المكلف بالضريبة في مجال الرقابة الجبائية في إرسال إشعار بالتحقيق، منح أجل للتحضير، الاستعانة بمستشار، تحديد مدة التحقيق في المحاسبة، عدم إمكانية تجديد عملية التحقيق في المحاسبة، الإشعار بإعادة التقويم، حق الرد، حق التبليغ النهائي بنتائج المحاسبة، الحق في تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر خلال عملية الرقابة. إلى جانب ذلك يتمتع المكلف بالضريبة بالحقوق التالية: الحق في سرية المعلومات الخاصة به: إن المعلومات التي بحوزة الإدارة=

1_1.الالتزامات الجبائية: يخضع المكلف بالضريبة لمجموعة من الالتزامات الجبائية التي تتمثل أساسا في التصريحات، ويعد التصريح الضريبي احدث ما وصل إليه فكر المشرع الضريبي فهو بيان مكتوب يتعهد به المكلف بالضريبة قانونا في الميعاد المحدد، موضحا به نتيجة أعماله الخاضعة للضريبة خلال فترة زمنية بالشكل والأوضاع المنصوص عليها في القانون واللوائح والتعليمات الخاصة بذلك، فالتصريح الضريبي هو التزام ضروري يتعين على المكلف بالضريبة القيام به، وهو ذو شقين فهو بصفة رئيسية يلزم المكلف بالضريبة بأن يقوم به كما يلزمه أيضا بأن يطلع الإدارة على دخله وأرباحه ورقم أعماله أو عملياته التي يقوم بها.

وتأتي أهمية التصريح الضريبي في أنه يجعل المكلف بالضريبة طرفا إيجابيا في تحديد الضريبة المستحقة عليه من خلال البيانات التي يقدمها، ويدرأ عنه التقدير الذي تقوم به إدارة الضرائب بناء على وجهة نظرها في غيبة هذا التصريح أو عند ثبوت عدم صحته، ومزايا التصريح واضحة ومؤكدة حيث أن المكلف بالضريبة هو الوحيد الذي يعرف جيدا دخله وذمته وأرباحه أو رقم أعماله، وهو وحده أيضا الذي يستطيع أن يعلن حقيقة العناصر الخاضعة للضريبة، كما أن التصريح يسهل العمل الملقى على المحقق الضريبي، وقد اعتبر المشرع التصريح الضريبي المقدم من المكلفين بالضريبة نهائي وصحيح إلى أن يثبت العكس[1].

=والمتعلقة بالمكلفين بالضريبة هي مؤمنة بالسر المهني الذي يمنع على أعوان الإدارة الجبائية تحت طائلة العقوبات التأديبية اطلاع الغير على المعلومات التي تخص وضعيتهم الجبائية المحاسبية والمالية، سواء بحكم ممارسة وظائفهم أو خارجها كإفشاء وضعيتهم الجبائية للغير أو تبليغ أرقام حساباتهم البنكية لأشخاص غير مؤهلين، وفي حالة ما إذا رأى المكلف بالضريبة عدم احترام هذا الحق مكنه المشرع الضريبي من إخبار المسؤول المباشر.

الحق في معاملة محترمة والتزام الحياد والإنصاف: يمنع على أعوان الإدارة الجبائية استغلال وظائفهم للحصول على امتيازات شخصية على حساب المكلفين بالضريبة، مثل القيام بحماية المكلف بالضريبة من خلال عدم إدراجه في برنامج التحقيق أو إخباره مسبقا بعملية المراقبة أو الحد بصفة إرادية للتقويمات اللازمة، استغلال وظيفتهم من اجل الضغط على المكلف بالضريبة بغية حل نزاع خاص ذي طابع شخصي وهذا من خلال التعريف بصفتهم كأعوان ضرائب، استدعاء المكلف بالضريبة أو عن طريق أية وسيلة أخرى، التدخل في القضايا المسندة لعون آخر علاوة على ذلك يجب عليهم تبرير استلامهم لهبات أو هدايا أو حصولهم على مزايا.

كما يمنع عليهم التدخل في تسيير الملف الجبائي الخاص بهم او بوالديهم أو بأقاربهم وكذلك عدم التدخل في سير مصلحة أخرى غير تلك التي يعملون بها، وهذا الهدف منه معاملة المكلفين بالضريبة على قدم من المساواة وعدم التمييز بينهم في جميع الأحوال.

الحق في رفض قرارات الإدارة.

1احمد فنيدس، المرجع السابق، ص07_08.

وتشمل التصريحات الجبائية الأنواع التالية:

- **التصريح بالوجود:** يتعين على المكلفين الجدد بالضريبة الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات اكتتاب تصريح بالوجود وفقا لنموذج يقدم من الإدارة الضريبية (سلسلة ج رقم 8 (Gn°8))، ويتم اكتتاب هذا التصريح في أجل أقصاه ثلاثين يوما ابتداء من بدء النشاط، ويتم لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط، ويجب أن يتضمن المعلومات التالية: الاسم واللقب، والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر إذا كان المكلف من جنسية أجنبية[1].
- **التصريح الشهري:** يطبق على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي، وهو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر(الرسم على النشاط المهني، التسبيقات على الحساب، الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، أجور_ مداخيل الأموال المنقولة _الأرباح غير التجارية، الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على القيمة المضافة)، ويجب اكتتاب التصريح (سلسلة ج50 لون ازرق) من طرف المؤسسات التابعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة، ويجب اكتتاب التصريح(سلسلة ج50 أ لون بني) من طرف الإدارات العمومية، ويجب إيداع التصريح في العشرين يوما الأولى من الشهر وذلك لدى قباضة الضرائب المتواجدة في مكان ممارسة النشاط[2].
- **التصريح الثلاثي:** ويعني المكلفين الذين يتحصلون على أرباح غير تجارية، ويكون ملزم بالنسبة للخاضعين للرسم على النشاط المهني سواء الخاصعين للنظام المبسط أو الخاضعين لنظام التصريح المراقب، الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على القيمة المضافة[3]، ويتم التصريح خلال العشرين يوما الأولى للشهر الموالي للثلاثي المدني الذي أجريت خلاله الاقتطاعات.
- **التصريح السنوي:** تنقسم التصريحات السنوية بالمداخيل والحواصل إلى أقسام وفقا لنوع الضريبة كما يلي:

_بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي: يجب اكتتاب التصريح الإجمالي بالمداخيل (سلسلة ج_1) من طرف الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو غير تجاري أو فلاحي، الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل متأتية من

1وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، نشرة 2020، ص76.

2موقع المديرية العامة للضرائب: .https://www.mfdgi.gov.dz.

3مروان لعلاوي، المرجع السابق، ص59.

تأجير عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية، الأشخاص المستفدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجرية أو غير أجرية، زيادة على أجرتهم الرئيسية باستثناء الأشخاص الممارسين إضافة إلى نشاطهم الرئيسي نشاطا تعليميا أو في مجال البحث بصفة مؤقتة أو كأستاذ شريك في مؤسسة تعليمية، ويجب اكتتاب التصريح الإجمالي وجوبا ويرسل على الأكثر يوم 30 افريل من كل سنة وعندما ينتهي إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يمدد أجل الاستحقاق إلى يوم مفتوح يليه، ويرسل التصريح إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد الموطن الجبائي للمكلف بالضريبة، إضافة إلى التصريح الإجمالي بالمداخيل يتعين على المكلفين بالضريبة اكتتاب التصريحات المهنية الخاصة[1].

_بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة: يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح تقديري(ج رقم 12) وإرساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، ويجب أن يتم اكتتاب هذا التصريح قبل الثلاثين من شهر يونيو من كل سنة كحد أقصى[2]، كما يتعين عليهم اكتتاب تصريح تكميلي(GN°12TER) في الفترة الممتدة من 20 يناير إلى 15 فبراير من السنة ن +1 ودفع الضريبة المتعلقة بها، في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك المصرح به بعنوان السنة ن.

في حالة ما إذا ما تجاوز رقم الأعمال المحقق سقف خمسة عشرة مليون دينار (15.000.000دج) فيخضع الفرق بين رقم الأعمال المحقق وذلك المصرح به إلى الضريبة الجزافية الوحيدة وفقا للمعدل الموافق له، أما المكلفين بالضريبة الذين حققوا رقم أعمال يتعدى سقف فرض الضريبة الجزافية الوحيدة فيتم صبهم في نظام الربح الحقيقي، أما بالنسبة للمكلفين بالضريبة الجدد فعليهم اكتتاب التصريح ج رقم 12(GN°12BIS) وتسديد مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة المستحق تلقائيا ويجب اكتتاب هذا التصريح قبل 31 ديسمبر من سنة بداية نشاطهم[3].

_بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات: يتعين على المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات اكتتاب تصريح يتضمن مبلغ أرباح المؤسسة، الخاضعة للضريبة والمتعلقة بالسنة المالية السابقة، ويجب إيداع التصريح لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد مقر الشركة أو مقر

1وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، نشرة 2020، ص79.

2المادة 26 من القانون رقم 20_07 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، المرجع السابق.

3راجع المادتين 14 و28 من نفس القانون.

المؤسسة الرئيسية في أجل أقصاه 30 افريل من كل سنة، وعندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية يمدد أجل الاستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه[1].

- **التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة:** في حالة ما إذا توقف المكلف بالضريبة أو تنازل عن ممارسة نشاطه فإنه يتعين عليه اكتتاب هذه التصريحات وفقا لما يلي:

_بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي: يتعين على المكلفين بالضريبة في حالة التنازل أو التوقف الجزئي أو الكلي للمؤسسة أو التوقف عن ممارسة مهنة حرة أو استغلال مستثمرة فلاحية اكتتاب تصريح إجمالي بمداخيلهم وتصريح خاص بمداخيلهم الفئوية، ويجب اكتتاب التصريح الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي والتصريح الخاص في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التنازل أو التوقف.

في حالة وفاة المكلف بالضريبة يجب أن تكون المداخيل الخاضعة للضريبة موضوع تصريح إجمالي أو تصريح خاص، ويجب اكتتاب هذه الأخيرة من طرف ذوي حقوق المتوفي، ويجب إيداعها في أجل ستة أشهر من تاريخ الوفاة.

_بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات: يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، إيداع تصريح خاص بالتنازل أو توقف نشاط المؤسسة، لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مقر الشركة أو المؤسسة الرئيسية، وهذا في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام.

_بالنسبة للرسم على النشاط المهني: في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط جزئيا أو كليا، يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الأرباح المهنية، إيداع تصريح خاص بالرسم على النشاط المهني لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، وهذا في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام.

_بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة: في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط، يلزم المكلفين بالضريبة الخاضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، بإيداع التصريح بالتوقف لدى مفتش الضرائب الذين يتبعونه، وهذا في أجل عشرة (10) أيام[2].

1وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، نشرة 2020، ص81_82.

2 نفس المرجع، ص85_88.

إلى جانب ذلك تلتزم المؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطا مؤقتا بالجزائر والتي لا تتوافر على إقامة مهنية دائمة، باكتتاب تصريح وفق النموذج الذي تقدمه الإدارة وإرساله إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان فرض الضريبة على الأكثر يوم 30 افريل من كل سنة، أما بالنسبة للمؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات فيتم اكتتاب التزامات التصريح إلكترونيا في الآجال والشروط التي يحددها التشريع الجبائي المعمول به.

1_2.الالتزامات المحاسبية: إلى جانب الالتزامات الجبائية المفروضة على المكلفين بالضريبة والمتمثلة في التصريحات الضريبة السابقة الذكر، فإنه ألزم المشرع الضريبي على المكلفين بالضريبة بمسك مجموعة من الوثائق والمستندات المحاسبية التكميلية التي سيأتي بيان أنواعها لاحقا الذي يلزم بتقديمها للإدارة الضريبية وتمكينها منها إذا ما طلبت ذلك لرقابة مدى صحة وسلامة التصريحات.

ويعود ذلك لكون أن العدالة الضريبية تقتضي صدق وسلامة البيانات الواردة في التصريحات السابقة الذكر، ومن هنا جاء حق الإدارة الضريبية وسلطتها في فحص كل العناصر المتعلقة بالوعاء الضريبي والتحقق من سلامة ما جاء بالتصريحات الضريبية من بيانات من خلال تفحص الوثائق والمستندات المحاسبية التبريرية المؤيدة للتصريح، فإذا كان التصريح مستند على وثائق ومحررات محاسبية تتوفر فيها الشروط المنصوص عليها قانونا، فإنه يقع على عاتق الإدارة عبء الإثبات في حالة عدم الاعتداد بالتصريح، أما في حالة كان التصريح مستند إلى وثائق ومحررات محاسبية مخالفة للشروط التي نص عليها القانون فإنه لا تعتد الإدارة الضريبية به وفي هذه الحالة على المكلف بالضريبة إثبات العكس.

2. **الإدارة الضريبية:** تعتبر الإدارة الضريبية أحد أطراف العلاقة الضريبية ويقع على عاتقها كسب ثقة المكلف الطرف الثاني من جهة، وتحصيل المبالغ الضريبية في مواعيدها من جهة أخرى[1]، وتكمن أهمية الإدارة الضريبية في كونها الإدارة التي تركز عليها الدولة في تطبيق أحد أهم السياسات المالية للدولة[2]، وتعرف الإدارة الضريبية أنها "هي المنوط بها تقدير الضريبة وتحصيلها من المكلفين بالضريبة

1عباس ناصر سعدون، تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، المجلد 18، العدد 4، 2016، ص225.

2سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصادي الخليجي، جامعة البصرة، المجلد 27، العدد 19، 2010، ص243.

ومن هنا كان لابد أن تعطى بعض السلطات والحقوق لتكون أكثر فاعلية في أحكام الرقابة والوصول إلى كل حقوق الخزينة العامة دون ضياع شيء منها[1]".

كما عرفت أنها "هي الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية قصد تحسين كفاءة النظام الضريبي[2]".

وقد اختلفت التسميات التي أطلقتها التشريعات الضريبية على الإدارة الضريبية فمثلا المشرع الضريبي الجزائري يسميها بالإدارة الضريبية أو الجبائية ونفس النهج سار فيه المشرع الفرنسي L'administration fiscale والمغربي، في حين أن المشرع الضريبي المصري يسميها مصلحة الضرائب، أما المشرع الضريبي العراقي يسميها السلطة المالية، أما المشرع الضريبي الفلسطيني السلطة الوطنية، وبالرجوع إلى المشرع الضريبي الجزائري نجده لم يعرف الإدارة الضريبية وإنما حدد سلطاتها و واجباتها فقط، ونفس الأمر بالنسبة للمشرع الضريبي المصري والفلسطيني والفرنسي والتونسي والمغربي، في حين عرف المشرع العراقي في المادة الأولى فقرة 13 من قانون ضريبة الدخل "السلطة المالية هي موظف أو مجموعة من الموظفين يخولهم الصلاحيات المنصوص عليها في هذا القانون".

ويتم تنظيم إدارة الضرائب وفقا لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ، حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة وإصدار التعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون الموظفين وتدريبهم والسهر على رفع الكفاءة الإنتاجية للإدارة الضريبية، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضريبة[3].

ونفس التنظيم تخضع له الإدارة الجبائية في الجزائر فعلى المستوى المركزي نجد:

2_1.المديرية العامة للضرائب: بناءا على المرسوم التنفيذي رقم 364_07 الذي يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، فإن المديرية العامة للضرائب مكلفة ب:

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفيتها وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية.

1احمد فنيدس، المرجع السابق، ص27.

2مراد ناصر، المرجع السابق، ص114.

3نفس المرجع، ص115.

- السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية.
- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين.
- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها.
- توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير مردودية مصالح الإدارة الجبائية لاسيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية.
- السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

هي تتكون من ثماني (8) مديريات رئيسية والتي تتمثل في مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين، مديرية المنازعات، مديرية العمليات الجبائية والتحصيل، مديرية الأبحاث والتدقيقات، مديرية الإعلام والوثائق الجبائية، مديرية الإعلام الآلي والتنظيم، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، مديرية إدارة الوسائل والمالية[1].

2_2. الهياكل الخارجية: إلى جانب الإدارة المركزية نجد الهياكل الخارجية التي تتمثل أساسا في:

- المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية.
- المديرية الجهوية للضرائب.
- المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات.
- المركز الجهوي للإعلام والوثائق.
- المديرية الولائية للضرائب.

وهناك هياكل مستحدثة للمديرية العامة للضرائب، وقد سميت بالهياكل الجديدة كون أن الإدارة الضريبية قد تأثرت بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، مما وجدت نفسها مطالبة بوضع استيراتيجية لعصرنة هياكلها، فتم إنشاء هياكل جديدة تتمثل في مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب، والمراكز الجوارية للضرائب هدفها تجميع المفتشيات والقباضات حسب طبيعة المكلفين

1موقع المديرية العامة للضرائب: https://www.mfdgi.gov.dz.

بالضريبة، وتتكفل هذه الهياكل بمهام جديدة تتمثل في التسيير والرقابة والبحث في المنازعات المتعلقة بالفئات الجبائية التي تخضع لها[1].

ثانيا: معنى المحررات المحاسبية:

بعد استعراضنا للمحاسبة الضريبية وأطرافها، فإنه لابد من التطرق إلى تعريف المحررات المحاسبية، ومن ثم الأشخاص المكلفون بمسك المحررات المحاسبية.

أ. **تعريف المحررات المحاسبية:** إن العلاقة الضريبية بين كل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية تقتضي لكلا الطرفين مجموعة من الحقوق ومجموعة من الالتزامات السابقة الذكر، وبالرجوع إلى المكلف بالضريبة اقتضى التشريع الضريبي على هذا الأخير مجموعة من الالتزامات التي تتمثل في التزامات جبائية وأخرى محاسبية، وكل منهما مكملا لبعضهما البعض، فالمكلف بالضريبة عندما يقدم التصريحات الضريبية السابقة الذكر، فإن للإدارة الضريبية الحق في التأكد من صحة ما هو وارد فيها من خلال استعمال سلطتها المتمثلة في الرقابة، ولا يمكن للإدارة الضريبية التأكد من صحة التصريحات إلا من خلال وجود مجموعة من المحررات المحاسبية المتنوعة التي تتمثل في المستندات(الوثائق) والدفاتر المحاسبية التي سيأتي بيانها لاحقا.

وبالرجوع إلى تعريف المحررات المحاسبية فإنها ضئيلة جدا إن لم نقل منعدمة، غير أنه يمكن تعريفها أنها مجموعة المستندات والدفاتر التي تسجل فيها العمليات المالية للمنشأة حتى يتمكن المكلف بالضريبة من تحديد تكاليفه من مبيعات و مشتريات و ديون على الزبائن أو ديون الآخرين عليه، والتي يستعملها كأدلة إثبات لما هو موجود في التصريحات الجبائية، كما يمكن تعريفها المحررات المحاسبية هي مجموعة من الدفاتر والمستندات التي يتم تسجيل القيود المحاسبية فيها، والتي يلتزم المكلف بالضريبة بمسكها لإثبات صحة ما هو وارد ضمن التصريحات الجبائية المقدمة للإدارة الضريبية.

وقد عرفها المشرع الضريبي الجزائري أنها "هي تلك الوثائق التي يكون الغرض منها هو الوصف العام لمسار التنقيح الذي تنقل المعلومات المحاسبية من الوثيقة الداعمة إلى البيانات المالية، مما يعطي

1موقع المديرية العامة للضرائب: https://www.mfdgi.gov.dz.

إشارة إلى التنظيم المحاسبي للمؤسسة وطرق إدخال المعلومات ومعالجتها ووسائل الإعلام المستخدمة[1]" غير أنه يمكن القول أن هذا التعريف غير واضح ودقيق.

ومنه يمكن القول أن المحررات المحاسبية تختلف وتتنوع وهي تشمل بذلك الأصناف التالية المستندات وتسمى بالوثائق المحاسبية، الدفاتر المحاسبية، وكذلك هناك نوع آخر وهي الكشوف المالية، وقد تم التنصيص على هذه المحررات المحاسبية في كل من القانون الضريبي والقانون التجاري والقانون المحاسبي، وانطلاقا مما تقدم يمكن تعريف المحررات المحاسبية أنها مجموعة الوثائق والدفاتر والكشوف التي نص عليها كل من القانون الضريبي والقانون التجاري إلى جانب النظام المحاسبي المالي والتي يلزم على المكلف بالضريبة مسكها والاحتفاظ بها، إذ تستعمل كدليل إثبات لما هو وارد في التصريحات الجبائية المقدمة للإدارة الضريبية.

وعليه يمكن القول في الأخير أن المحررات المحاسبية تعد خير وعاء لفرض ضريبة عادلة تفرض على قدر المعاملات، أما إذا كان القانون الضريبي والقانون المحاسبي يفرضان اختيارات محاسبية مختلفة، فيجب احترام بالأسبقية القانون المحاسبي ووضع رهن إشارة الإدارة الضريبية وثيقة توفيقية، أما على الصعيد القانوني تعد الوثائق المحاسبية بمثابة وسيلة فعالة للإثبات أمام القضاء[2].

وتختلف الوثائق المحاسبية الممسوكة من طرف المكلفين بالضريبة فمنهم من يمسك محاسبة منتظمة ومنهم من يمسك محاسبة بسيطة وهذا يعود إلى طبيعة النظام الذي يخضع له المكلف بالضريبة، واختيار النظام المطبق على المكلف بالضريبة من قبل الإدارة الضريبية يرتبط بأمور وهي طبيعة المكلف (شخص طبيعي أو معنوي)، طبيعة النشاط، و رقم الأعمال السنوي المحقق من قبل المكلف بالضريبة، والأنظمة في النظام الجبائي الجزائري تشمل:

1. **نظام الربح الحقيقي:** يتمثل مجال تطبيق النظام الحقيقي الذي يمثل النظام العام بالنسبة للفئات التالية:

_الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات مهما كان رقم أعمالها.

1Ministère de finance, direction générale des impôts, direction des recherches et vérifications, circulaire 2014, P03.

2احمد أنعيمي، وظائف الوثائق المحاسبية والجزاءات المترتبة على مخالفتها، مجلة منازعات الأعمال، الرباط المغرب، العدد الرابع، 2015، ص02.

ـالأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأرباح التجارية والصناعية والتي يفوق رقم أعمالهم خمسة عشر مليون دينار (15.000.000دج) وبهذا يتضح استثناء أن هناك أنشطة خاضعة للنظام الحقيقي يمكن تعدادها فيما يلي:

الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات، الخاضعون للرسم على القيمة المضافة الذين يبيعون إلى مدينين آخرين بالضريبة، المدينون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير، الأشخاص الذين يبيعون إلى مؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات وإلى مؤسسات تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم، بائعوا الحصص الأرضية وبائعوا الأملاك وأمثالها وكذلك منظمو العروض والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها، عملية إيجار العتاد ومواد الاستهلاك الدائمة، إلا إذا كانت هذه العمليات تكتسي طابعا ثانويا وملحقا لمؤسسة صناعية أو تجارية، تجار الجملة، الخاضعون للرسم الذين يمارسون مهنا حرة، المدينون الذين يقومون بعمليات البيع التي تمارسها نشاطات التجارة المتعددة وكذا المساحات الكبرى، وأصحاب الامتياز[1].

كما يخضع لنظام الربح الحقيقي أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي، أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها، أنشطة شراء_إعادة البيع على حالها الممارسة حسب شروط البيع بالجملة طبقا، الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء، الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة وكذا مخابر التحاليل الطبية، أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة، القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة وصانعي وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين، والأشغال العمومية والري والبناء[2] وهذا مهما كان رقم الأعمال الذي تحققه.

وهناك حالات نص عليها القانون يمكن بموجبها أن ينتقل المكلف بالضريبة إراديا أو إداريا من النظام الضريبة الجزافية الوحيدة إلى النظام الحقيقي وهو ما نصت عليه المادتين 3 و 13 من قانون الإجراءات الجبائية[3].

1العيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص25_26.

2المادة 14 من القانون رقم 20_07 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، المرجع السابق.

3تنص المادة 3 من ق إ جبائية المعدلة بموجب المادة 27 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020:"يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، ويبلغ الاختيار للإدارة الجبائية قبل أول فبراير من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف بالضريبة تطبيق نظام الربح الحقيقي، إن اختيار نظام الربح الحقيقي لا رجعة فيه". أما المادة 13 من نفس القانون والمعدلة بموجب المادة 29 من قانون المالية التكميلي لسنة 2020 تنص:" يمكن أن تلغى الإدارة الجبائية الضريبة الجزافية الوحيدة على المكلفين بالضريبة، بناء على

يلتزم الأشخاص الخاضعون للنظام الحقيقي بمسك سواء أشخاص طبيعية أو معنوية بمسك محاسبة مطابقة للمخطط المحاسبي الوطني (الدفتر اليومي، دفتر الأستاذ، الدفاتر الإضافية، إعداد الميزانية، إعداد فواتير مع ذكر معدل ومبلغ الرسم على القيمة المضافة).

2. **نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:** يطبق هذا النظام على الأشخاص الطبيعيون والشركات المدنية ذات الطابع المهني التي تمارس نشاطا صناعيا وتجاريا وحرفيا، وكذا التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية حين لا يتجاوز رقم الأعمال السنوي وإيراداتها المهنية السنوية خمسة عشر مليون دينار(15.000.000دج)[1]، كما يخضع كذلك لهذا النظام المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب"، أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتامين عن البطالة"[2] والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي خمسة عشر مليون دينار(15.000.000دج).

يلتزم الأشخاص في إطار نظام الضريبة الجزافية الوحيد بمسك المحاسبة الآتية:

_ سجل المشتريات مرقم وموقع من طرف المفتش حيث يلخص السجل تفاصيل عمليات الشراء عن كل سنة مع إرفاق الفواتير وكافة الوثائق التبريرية.

_سجل المبيعات مرقم وموقع من طرف المفتش حيث يلخص السجل تفاصيل البيع.

_دفتر اليومية مرقم وموقع يحتوي على تفاصيل الإيرادات المهنية بالنسبة لمقدمي الخدمات.

_إعداد فواتير وهذه الوثائق يتم تقديمها بناءا على طلب إدارة الضرائب[3].

3. نظام الاقتطاع من المصدر: يتمثل مجال تطبيق هذا النظام بالنسبة:

=المعلومات التي تحوزها عندما يفوق رقم الأعمال المصحح عتبة الضريبة الجزافية الوحيدة المنصوص عليها في المادة 282 مكرر1 من ق ض م ر م، وتتم التسوية طبقا لأحكام المادة 282 مكرر 2 من نفس القانون".

1المادة 14 من القانون رقم 20_07 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، المرجع السابق.

2يقصد بالوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب:**ansej**"هي مؤسسة عمومية مكلفة بتشجيع و تدعيم و مرافقة الشباب البطال الذين لديهم فكرة مشروع إنشاء مؤسسة ويتراوح أعمارهم مابين 19 و 35 سنة". أما الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر **Anjem** هو :"جهاز موجه لكلّ مواطن يبلغ من العمر أكثر من 18 سنة، شريطة أن يكون دون دخل أو لديه دخل غير ثابت وغير منتظم، يهدف هذا الجهاز إلى الإدماج الاقتصادي والاجتماعي عن طريق خلق نشاطات لإنتاج سلع وخدمات"، أما الصندوق الوطني للتامين عن البطالة :**cnac**"جهاز دعم إحداث النشاطات لفائدة البطالين أصحاب المشاريع البالغين من العمر مابين 30 و50 سنة، بالإضافة إلى مهامه الأصلية للتأمين عن البطالة".

3وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، الضريبة الجزافية الوحيدة(دفع الضريبة الجزافية الوحيدة والتزامات المكلفين بالضريبة)، نشرة 2017، ص03.

3_1.اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي من المصدر: نصت المادة 33 من ق ض م تخضع للاقتطاع من المصدر المحرر للضريبة على الدخل الإجمالي المحدد معدله في المادة 104 المداخيل التي يدفعها المدينون المقيمون في الجزائر إلى مستفدين يقيمون جبائيا خارج الجزائر:

_المبالغ المدفوعة كمكافآت عن نشاط منجز في الجزائر عند ممارسة إحدى المهن المشار إليها في المادة 22 فقرة 1.

_الحواصل المحددة في المادة 22_2 المقبوضة من قبل مخترعين أو بصدد حقوق التأليف وكذا كل الحواصل المستمدة من الملكية الصناعية أو التجارية أو الحقوق المماثلة لها.

_المبالغ المدفوعة كمكافآت عن مختلف أنواع الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر، يشمل هذا الاقتطاع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

- **اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لريوع رؤوس الأموال المنقولة:** يترتب عن الإيرادات المذكورة في المواد 45 إلى 48[1]، تطبيق اقتطاع من المصدر(المتعلقة بريوع الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها)، يحدد معدله بموجب المادة 104 من ق ض م، وتخضع كذلك إلى الاقتطاع من المصدر المنصوص عليه في المقطع السابق، الأرباح الموزعة لصالح الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين غير المقيمين في الجزائر.
- **اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة لإيرادات الديون و الودائع و الكفالات:** تنص المادة 60 من ق ض م أنه يترتب على دفع فوائد بمفهوم المادة 55[2] أو تسجيلها في الجانب الدائن

1تنص المادة 45 من ق ض م:"تتمثل ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها: شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري، الشركة ذات المسؤولية المحدودة، الشركة المدنية المتخذة شكل شركة أسهم، شركات الأشخاص وشركات بالمساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال".

أما المادة 46 من نفس القانون تنص:"تعتبر مداخيل موزعة على وجه الخصوص الأرباح والإيرادات التي لا تدرج في الاحتياطات أو في رأس المال، المبالغ أو القيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم أو حاملي حصص الشركة وغير المقتطعة من الأرباح، إيرادات الأموال المستثمرة، القروض أو التسبيقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء إما مباشرة أو بواسطة شخص أو شركة، المكافآت والامتيازات والتوزيعات غير المعلن عنها، المكافآت المدفوعة للشركاء أو المدراء غير المعوضة أو لأداء خدمة أو التي يعتبر مبلغها مبالغا فيه، أتعاب مجلس إدارة الشركة والنسب المئوية من الربح الممنوح لمدراء الشركات، الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركائها الفرعية المقيمة في الجزائر أو كل منشاة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي".

2تنص المادة 55 من ق ض م:"تعد كمداخيل من الديون والودائع والكفالات الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة حواصل الأخرى: الديون الرهنية الممتازة منها والعادية وكذا الديون الممثلة بالأسهم والسندات العامة وسندات القرض=

أو المدين لحساب ما، عندما يتم بالجزائر، تطبيق اقتطاع من المصدر من طرف المدين يحدد معدلة بموجب المادة 104 ق ض م.

- **اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للمرتبات والأجور والمنح العمرية:** تدرج المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية في تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي، وتخضع للاقتطاع من المصدر طبقا للمواد 128 إلى 130 ق ض م.

3_2.اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات من المصدر: تخضع المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات للاقتطاع من المصدر وتتعلق:

- **مداخيل الأموال المنقولة:** يجب على المدنين الذين يقومون بتوزيع مداخيل القيم المنقولة، بإجراء اقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات يطبق على كل دفع تم القيام به وتسديده لصندوق محصل الضرائب المختلفة الذي يتبعونه، وذلك خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي لشهر الدفع.
- **إيرادات الديون والودائع والكفالات:** يتعين على البنوك وشركات القرض وكذا المدينين الآخرين الذين يقومون بدفع فوائد إجراء اقتطاع من المصدر بعنوان الضريبة على أرباح الشركات، يتم تطبيقه على القيمة الإجمالية للمبالغ المدفوعة خلال كل شهر وتسديده خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي لدى قباضة الضرائب المختلفة التي يتبع لها مقر الشركة.
- **الاقتطاع المطبق على مداخيل الشركات الأجنبية:** تقطع الضريبة على أرباح الشركات من طرف المتعامل الاقتصادي الجزائري عند إجراء كل عملية دفع تتم لصالح الشركة الأجنبية[1].

تلتزم هذه المؤسسات وفق هذا النظام بمسك دفتر ترقم المصلحة صفحاته وتوقعه، ويتضمن حسب ترتيب تسلسلي ودون بياض أو شطب مبلغ مختلف الشراءات والاقتناءات والإيرادات والمرتبات والأجور والعمولات والأتعاب والإيجار.

=الأخرى القابلة للتداول باستثناء كل عملية تجارية لا تكتسي الطابع القانوني للقرض، الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد مهما كان المودع ومهما كان تخصيص الوديعة، الكفالات نقدا، الحسابات الجارية، سندات الصندوق".

1للتفصيل أكثر راجع المواد 156 إلى 167 من الأمر رقم 76_101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

ب. **الأشخاص المكلفون بمسك المحررات المحاسبية:** إن المحررات المحاسبية تمسك من قبل كل المكلفين بالضريبة (المستثمرين الأفراد أو الشركات) الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، الضريبة على الدخل، الضريبة على الشركات والملزمين بمسك محاسبة، أي هم الخاضعون لواجب مسك محاسبة للنشاط الذي يشكل محلا للرقابة، والمحاسبة التي يجب أن يمسكها المكلفين بالضريبة حسب القانون الضريبي ليست فقط المحاسبة التجارية، وإنما كذلك هي الواردة في النظام المحاسبي المالي.

وقد نصت المادة 4 من القانون المتضمن للنظام المحاسبي المالي أنه "تلزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، التعاونيات، الأشخاص الطبيعيون أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، وكل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي"، كما تضمن نفس القانون على أنه يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة[1].

وعليه فإن الالتزام بمسك المحاسبة لا يخص فقط التجار والصناعيين ولكن يمتد أيضا ليشمل أعضاء المهن الحرة[2]، والمستثمرين الفلاحيين والحرفيين، ويلتزم المكلف بالضريبة بإمساك الدفاتر

1انظر المادتين 4 و5 من القانون رقم 07_11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر العدد 74، المؤرخة في 25 نوفمبر سنة 2007.

2 تجدر الإشارة إلى أن المهن الحرة لها علاقة وثيقة بالنشاط التجاري الاثنان يؤديان إلى نتيجة واحدة وهي تحقيق الربح، وتتميز المهن الحرة بالخصائص التالية **الطابع الفكري** حيث لا يستطيع صاحب المهنة الحرة ممارسة هذه المهنة إلا بالاستعانة بالعمل التصوري والفكري، **مهنة مستقلة** حيث أن صاحب هذه المهنة يمارس نشاطه بكل حرية وعليه فهو مرتبط بأي عقد تبعية، **مساهمة شخصية** بمعنى أن صاحبها يمارس بصفة شخصية دون الاستعانة بشخص آخر يتمتع بنفس الصفة ويسعى لنفس الغاية، أما أصناف المهن الحرة فهي:

صنف المهن الطبية: يتعلق الأمر بأصحاب المهن الطبية الذين يرتكز نشاطهم الرئيسي أساسا على تقديم العلاجات الطبية وشبه الطبية ومنهم على وجه الخصوص الجراحون، الأطباء، القابلات، أطباء الأسنان، البياطرة.

صنف المهن القضائية: تضم هذه الفئة أصحاب المهن الذين ترتبط أنشطتهم وخدماتهم بالجهاز القضائي ويتعلق الأمر على وجه الخصوص بالمحامين، المدافعين القضائيين، المترجمين.

صنف الوظائف والدواوين: تضم هذه الفئة الوظائف التي تتعلق أنشطتهم وخدماتهم بتحرير العقود الرسمية وتنفيذ قرارات العدالة، ونجد على وجه الخصوص ضمن أصحاب هذه الأنشطة الموثقين، المحضرين القضائيين ومحافظي البيع بالمزاد العلني.

صنف التقنيين: تخص هذه الفئة أصحاب المهن الذين يكتسي نشاطهم طابعا تقنيا مثل خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين، المهندسين المعماريين، الأعوان التجاريين، المصورين، وكلاء التامين والمؤمنين الأحرار، المستشارين القانونيين والجنائيين، الوكلاء والممثلين المستقبلين.

والسجلات التي تستلزمها طبيعة التجارة أو الصناعة أو المهنة التي يزاولها، والتي توضح الإيرادات والتكاليف، سواء كانت حسابات مكتوبة (ورقية) أو إلكترونية، وذلك مسايرة من المشرع الضريبي للتطورات التكنولوجية التي أفرزت هذه الحسابات[1].

وقد نص المشرع الضريبي الجزائري على ضرورة الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية وفي ذلك نصت المادة 64 ق إ جبائية "يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والإطلاع والتحقيق، لمدة عشر(10) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري، وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية"، وفي نفس السياق تضمن النظام المحاسبي المالي أنه "تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الوثائق الثبوتية لمدة عشر(10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية[2]".

الفرع الثاني:

أنواع المحررات المحاسبية.

لقد درسنا سابقا أنواع المحررات وشروطها وتوصلنا أن المحررات تنقسم إلى محررات رسمية، محررات عرفية، إضافة إلى أنه ظهر نمط جديد من المحررات ألا وهو المحررات الإلكترونية وذلك كنتيجة للتطورات التكنولوجية التي أفرزت نوعا جديدا من المعاملات، وبالرجوع إلى المحررات المحاسبية فإن التساؤل المطروح بهذا الصدد هو هل يمكن تطبيق هذه الأنواع الثلاث على المحررات المحاسبية؟ أو بمعنى آخر هل يوجد محررات محاسبية رسمية وعرفية وأخرى إلكترونية؟

إن الحديث عن المحررات المحاسبية في الميدان الضريبي يقتضي منا أن نحدد المحررات الضريبية الرسمية والمحررات الضريبية العرفية، فبالرجوع إلى المحررات الضريبية الرسمية يمكن القول أنها هي المحاضر الضريبية والتي يقصد بها "مختلف الأوراق التي يحررها أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات كل النتائج والدلائل لتقديمها في المنازعات الضريبية[3]"، في حين أن المحررات الضريبية العرفية تتمثل في التصريحات الجبائية والوثائق والدفاتر المحاسبية.

1احمد فنيدس، المرجع السابق، ص139.

2انظر المادة 20 من القانون رقم 07_11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المرجع السابق.

3فضيل كوسة، المرجع السابق، ص147.

فمن هنا يتضح أن المحررات المحاسبية هي محررات عرفية كونها صادرة من الأفراد العاديين بدون أن يتدخل موظف عام في تحريرها، وقد سبق الإشارة إلى أن المحررات المحاسبية هي عبارة عن مستندات أو وثائق محاسبية، الدفاتر المحاسبية، والكشوف المالية. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا الفرع كالآتي:

أولا: المحررات المحاسبية وفقا للقانون التجاري.

ثانيا: المحررات المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي.

ثالثا: المحررات المحاسبية في القانون الضريبي والقوانين الأخرى.

أولا: المحررات المحاسبية وفقا للقانون التجاري:

سنعالج من خلال هذه النقطة الإطار المفاهيمي للدفاتر التجارية، ومن ثم حجية هذه الدفاتر في الإثبات أمام الإدارة الضريبية.

أ. **الإطار المفاهيمي للدفاتر التجارية:** من بين الأساليب التي تعتمد في تقدير قيمة وعاء الضريبة، الدفاتر التجارية التي تمسك من قبل المكلف بالضريبة بموجب القوانين والأنظمة التي تبين أحكام وشروط تنظيمها، في سبيل جعلها صالحة من الناحية القانونية، وبالتالي إمكانية الأخذ بها من قبل الإدارة الضريبية عند إجراء عملية التقدير[1]، ولم تقم التشريعات الضريبية أو الأنظمة المختصة بتعريف الدفاتر التجارية، ولكن يعرفها جانب من الفقه أنها "سجلات يقيد فيها التاجر عملياته التجارية (إيراداته، مصروفاته، حقوقه، والتزاماته) فمن خلالها يتضح مركزه المالي وظروف تجارته فهي وثيقة محاسبية لا يمكن للتاجر الاستغناء عليها عند إعداد حصيلته نهاية السنة[2]"، والدفاتر التجارية هي عبارة عن محررات عرفية وتكمن أهميتها في:

- تمثل الدفاتر التجارية وسيلة تعكس الوضعية الحقيقية لسير أعمال التاجر، وتبين مركزه المالي وما عليه من ديون متعلقة بتجارته.
- إن الدفاتر التجارية المنظمة أداة إثبات في المنازعات التي تحصل بين التجار أنفسهم ومع المتعاملين معهم وهي بمثابة قرينة أو دليل يحتج به.

1محمد علوم محمود علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، ط الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية للنشر والتوزيع، بيروت لبنان، 2010، ص136.

2نسرين شريفي، الأعمال التجارية التاجر_ المحل التجاري، دار بلقيس للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص46.

- تفيد الدفاتر التجارية في تحديد الضرائب المستحقة على التاجر متى كانت منظمة دون إجحاف به بدلا من أن تفرض عليه الضريبة على أساس التقدير التلقائي الذي لا يكون في صالح التاجر[1].
- يمكن أن يستفيد التاجر من دفاتره المنظمة في إثبات حسن نيته عند عجزه عن دفع ديونه، كما يمكنه الاستعانة بها للدفاع عن نفسه.

أما عن أنواع الدفاتر التجارية التي يلزم المكلفين بمسكها وقد نصت على ذلك المواد 9 و10 و11 من القانون التجاري الجزائري، وقد جرى الفقه على تقسيم الدفاتر التجارية إلى نوعين الأول هي الدفاتر الإلزامية أي التي يتعرض التاجر للجزاء في حالة عدم إمساكها، والثاني هي الدفاتر الاختيارية أي التي يمسكها التاجر تبعا لحاجات أعماله دون إلزام من النظام[2].

1. **الدفاتر الإلزامية:** تتمثل هذه الدفاتر في:

1_1.دفتر اليومية: نصت المادة 09 من القانون التجاري الجزائري "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاولة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا"، وعليه فدفتر اليومية يعد من أهم الدفاتر التجارية الإلزامية يقوم فيه التاجر بتسجيل كل عملياته اليومية المتعلقة بذمته المالية سواء من حيث الحقوق أو الالتزامات المالية من بيع، شراء، اقتراض، استلام بضائع، أو أموال دين... إلخ، ويتم تسجيل جميع العمليات على أساس يوم بيوم، أو شهريا على الأقل وكنتيجة لهذا التسامح الأخير والمنصوص عليه في المادة 09 السابقة الذكر رهن بالالتزام بالإبقاء في هذه الحالة على جميع الوثائق التي تمكن من التحقق من هذه العمليات يوم بيوم.

1_2.دفتر الجرد: نصت المادة 10 من ق ت ج "يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب النتائج وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب النتائج في دفتر الجرد"، فدفتر الجرد يمكن التاجر من معرفة قيمة وعدد البضائع الموجودة في محله أو مخازنه، الأمر الذي يمكنه من معرفة وضعيته التجارية للسنة، وتحديد ميزانية

1نسرين شريفي، المرجع السابق، ص 47.

2عبد الرحمن السيد قرمان، نظام الدفاتر التجارية، المعهد العالي للقضاء، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، المملكة العربية السعودية، ب س ن، ص12.

السنة المقبلة، ولدفتر الجرد دور في معرفة المركز المالي للتاجر، كما يمكن الدائنين في حالة إفلاسه من معرفة مالهم من حقوق وما عليهم من التزامات[1].

2. **الدفاتر الاختيارية:** تتمثل في تلك الدفاتر التي لم يلزمها القانون بالنسبة للتاجر، إلا أنها تعد مهمة وهي تشمل خصوصا **دفتر الأستاذ** التي تنقل إليه القيود الواردة في دفتر اليومية وترتب حسب نوعها أو حسب أسماء العملاء، فلكل عميل أو لكل نوع منها حساب وهو يتألف من ثلاث مجموعات رئيسية من الحسابات(حسابات شخصية تضم أسماء الأشخاص المتعامل معهم، حسابات عامة تتألف من أصول وعناصر المحل التجاري لحساب رأس المال، البضاعة، الآلات... إلخ، حسابات اسمية تمثل النفقات أو إيرادات أو أرباح أو خسائر).

وهناك **دفتر المسودة** وهو الدفتر الذي تدون فيه العمليات التجارية بمجرد وقوعها بسرعة وبصورة مذكرات ثم تنقل إلى دفتر اليومية بعناية وانتظام، و**دفتر المخزن** تدون فيه البضائع التي تدخل وتخرج من المخزن، و**دفتر الأوراق التجارية** تسجل فيه تواريخ استحقاق الأوراق التجارية الواجب تحصيلها من الغير وتلك التي يتعين الوفاء بقيمتها للغير، إلى جانب **دفتر الصندوق** تدون فيه كل المبالغ المالية التي تدخل وتخرج من الصندوق فهي تبين رصيد التاجر آخر كل يوم[2].

وقد أخضع المشرع الجزائري تنظيم الدفاتر التجارية الإلزامية بموجب المادة 11 ق ت ج لمجموعة من الأحكام والمتمثلة في تسجيل المعلومات الخاصة بالعمليات التي يجريها التاجر بحسب تواريخها، كذلك يجب عدم ترك فراغ أو بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، كذلك يجب ترقيم صفحات كل من الدفترين وأن يوقع عليهما من طرف المحكمة المختصة قبل استعمالها، كما نصت المادة 12 من نفس القانون على أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في المادتين 10 و 9 لمدة 10 سنوات كما يجب أن ترتب وتحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسالات طيلة نفس المدة[3].

ب. **حجية الدفاتر التجارية في الإثبات أمام الإدارة الضريبية:** أولى القانون للدفاتر التجارية أهمية خاصة في الإثبات فأجاز للتاجر أن يستند إليها في الإثبات لمصلحته، وفي ذلك خروج على القاعدة

1نسرين شريفي، المرجع السابق، ص48.

2نفس المرجع، ص49.

3رزق الله العربي بن المهيدي، الوجيز في القانون التجاري الجزائري، ط السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص36.

العامة التي تقتضي بأنه لا يجوز للشخص أن ينشئ دليلا لنفسه، كما أجاز القانون لخصم التاجر أن يتمسك بدفاتر هذا الأخير في الإثبات ضده عن طريق إجباره على تقديمها للقضاء وفي ذلك خروج على القاعدة العامة التي تقضي بأنه لا يجبر الشخص على تقديم دليل ضد نفسه.

وبذلك فإن التزام التاجر سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا بمسك الدفاتر التجارية إنما يستمد جوهره من دور هذه الدفاتر في مجال الإثبات، فالتاجر نفسه يستطيع الاستناد إلى البيانات المدونة في دفاتره لإثبات دعواه أو لنفي قرائن مشكلة ضده، كما يمكن للغير الذي يدعي ضد التاجر أن يستند إلى ما ورد في دفاتر هذا الأخير من بيانات، وهو ما يعتبر خروجا عن الأصول العامة للإثبات التي تقضي بأنه لا يجوز للشخص أن يضع دليلا لنفسه كما أنه لا يجوز إجباره أن يقدم دليلا ضد نفسه[1].

وبالرجوع إلى الإدارة الضريبية فإنه لها كامل الصلاحيات باعتبارها تتمتع بامتيازات السلطة العامة، للاطلاع والرقابة على هذه الدفاتر سواء كانت إلزامية أو اختيارية، دون الاحتجاج بسرية المعلومات، والأصل أن الإدارة الضريبية ملزمة باعتماد ما يقدمه المكلف لها من دفاتر أيا كانت، مادام أنها تحضى بالصدق والدقة، أما في حالة ما إذا رأت الإدارة الضريبية وجود تلاعبات تعكس عدم صدق وصحة هذه الدفاتر وتكشف التزوير الموجود بها، فترفض الدفاتر، وبإمكان الإدارة الضريبية في هذه الحالة أن تستعمل هذه الدفاتر ضد التاجر بتقديمها إلى القضاء لإثبات وقوع تهرب من دفع الضرائب من خلال التلاعب بالمعلومات الواردة في هذه الدفاتر.

لكن السؤال المطروح بهذا الصدد هو هل يجوز للإدارة الضريبية أن تأخذ بجزء من محتويات هذه الدفاتر وترفض الجزء الآخر الذي اكتشفت فيه ما يخل بشروط مسكها أو عدم صحة ما ورد فيها؟

من المسلم به أن الدفاتر التجارية يعتد بها في تقدير الضريبة عند استيفائها الشروط الشكلية والموضوعية المحددة قانونا والتي تعبر عن نشاط المكلف الحقيقي بأمانة، ولكن قد يحصل أن يكون جزء من هذه الدفاتر ينطوي على تضخيم للمصاريف واجبة الخصم، أو أن الإدارة الضريبية وجدت في الدفاتر ما يشير إلى أن بعض المصروفات ليس له صلة بنشاط المكلف في هذه الحالة هل يمكن تجزئتها أو لا يمكن.

1رابح بن زراع، مبادئ القانون التجاري(نظرية الأعمال التجارية _نظرية التاجر)، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص153.

لقد نصت المادة 330 فقرة 2 من القانون المدني الجزائري "وتكون دفاتر التجار حجة على هؤلاء التجار. ولكن إذا كانت هذه الدفاتر منتظمة فلا يجوز لمن يريد استخلاص دليل لنفسه أن يجزئ ما ورد فيها واستبعاد ما هو مناقض لدعواه"، من خلال هذا النص يتضح جليا أن المعلومات الواردة في الدفاتر التجارية تكون حجة على التاجر الذي يمسكها، وهي تعد بمثابة إقرار كتابي منه بالديون التي تشغل ذمته، ويكون لإقراره حجة كاملة، وتخضع حجية الإقرار لقاعدة عدم جواز تجزئته، ويعني أنه لا يجوز لمن أراد استخلاص دليل لنفسه من الإقرار المدون في هذه الدفاتر أن يجزأ ما ورد فيها، غير أن هذا الحكم يطبق على الدفاتر المنتظمة فقط، في حين أن الدفاتر غير المنتظمة فلا يطبق هذا الحكم بحيث يجوز للقاضي أن يقدر مضمونها لعلة عدم انتظامها.

ثانيا: المحررات المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي:

تضمن القانون 07_11 المؤرخ في 25_11_2007 النظام المحاسبي المالي**SCF**، ونص في المادة الأولى منه على أن النظام المحاسبي المالي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية"، وتعرف هذه الأخيرة أنها"نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية[1]".

ويتمثل مجال تطبيق المحاسبة المالية وفقا للمادة 4 و5 في الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية وهي: الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، التعاونيات، الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

كما يمكن الكيانات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة وهذا حسب مضمون ونوع النشاط، وقد اعتمد النظام المحاسبي المالي المبادئ المحاسبية المعترف بها على المستوى العام من خلال تبنيه لمبادئ المحاسبة الدولية ولاسيما

1انظر المادة 03 من القانون رقم 07_11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المرجع السابق.

المبادئ التالية[1]: محاسبة التعهد، استمرارية الاستغلال، قابلية الفهم، الدلالة، المصداقية، قابلية المقارنة، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

أما الشروط القانونية لصحة المحاسبة فتتمثل في:

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.
- يجب أن يحدد الكيان تحت مسؤوليته الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء.
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.
- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.
- تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم.
- تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ "القيد المزدوج" يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما دائن والآخر مدين، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة مضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها.
- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق، تلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة.
- يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات.

ولقد تضمن النظام المالي المحاسبي مجموعة من المحررات المحاسبية الواجب مسكها من طرف الكيانات الخاضعة لهذا القانون:

1انظر المادة 07 من القانون رقم 07_11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المرجع السابق.

أ. **الدفاتر المحاسبية:**[1] وتتمثل في دفتر يومي، ودفتر كبير، ودفتر الجرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة التي سيأتي بيانها لاحقا، ويتفرع الدفتر اليومي والدفتر الكبير إلى عدد من الدفاتر المساعدة والسجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان، تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان، وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد).

يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعينة، أما دفتر الجرد فتنقل فيه الميزانية وحساب النتائج الخاصة بالكيان.

تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الوثائق الثبوتية لمدة عشر(10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية، ويرقم رئيس محكمة مقر الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد، وتمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش طبقا للمادة 23 من النظام المحاسبي المالي.

ب. **الكشوف المالية:** تقوم الكيانات الخاضعة للنظام المحاسبي بإعداد كشوف مالية وهذه الكشوف تتعلق بالكيانات غير الصغيرة فقط، وتعرف أنها"مجموعة كاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية المالية التي تمكن من إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية ونجاعة الأداء، وتغير وضعية المؤسسة عند تاريخ إغلاق الحسابات[2]".

وتخضع الكشوف المالية للشروط التالية حتى تعتبر صحيحة[3]:

- تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية من تاريخ إقفال السنة المالية ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن ينشرها الكيان.

1انظر المواد 20 إلى 22 من القانون رقم 07_11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المرجع السابق.

2تويزة بلقاسم، محاضرات في المحاسبة العامة للمؤسسة طبقا للنظام المحاسبي المالي S.C.F، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، 2015_2016، ص29.

3المادة 1.210 من القرار المؤرخ في رجب عام 1429 الموافق ل26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج ر العدد 19، المؤرخة في 25 مارس سنة 2009.

- يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية، ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية، طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة)، تاريخ الإقفال، العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور، وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه، الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة، اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء، معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.
- تقدم الكشوف المالية إجباريا بالعملة الوطنية ويمكن القيام بجبر المبالغ الواردة ذكرها في الكشوف المالية إلى ألف وحدة.
- توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من ذلك أن كل فصل من فصول الميزانية، حساب النتائج، وجدول سيولات الأموال يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة، يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي.
- إذا حدث عقب تغيير لطريقة التقييم أو التقديم أن أحد الفصول المرقمة لأحد الكشوف المالية لا يمكن مقارنته بفصل السنة المالية السابقة، فمن الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل عملية المقارنة أمرا ممكنا، وعدم توافر المقارنة(بفعل وجود مدة للسنة المالية مختلفة أو لأي سبب آخر) فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب أو التعديلات على المعلومات الرقمية التي تجري في السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.
- مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر (12) شهرا تغطي السنة المدنية، غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية، في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر (12) شهرا لاسيما في حالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها[1].

وتتمثل الكشوف المالية في:

- **الميزانية(Le Bilan)**: تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول الآتية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

1المادة 30 من القانون رقم 07_11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المرجع السابق.

- **في الأصول:** التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، الزبائن والمدنين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة(أعباء مثبتة مسبقا)، خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية.
- **في الخصوم:** رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى، الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة، الموردون والدائنون الآخرون، خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)، المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة(منتوجات مثبتة مسبقا) خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية[1].
- **حساب النتائج(Le compte de résultat):** هو عبارة عن بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/ الكسب أو الخسارة، والمعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي:

تحليل الأعباء حسب طبيعتها الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال)، منتجات الأنشطة العادية، المنتوجات المالية والأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية، المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات الأسهم[2].

- **جدول سيولة الخزينة (Le tableau de flux de trésorerie):** هو عبارة عن إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية، يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها):

1المادة 1.220 من القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المرجع السابق.

2المادة 1.230و 2 من نفس القرار.

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل).

- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار(عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل).

- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).

- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم، تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة، فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...)، تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى نتيجة الدورة المالية قبل فرض الضريبة.

والطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة(اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...)، التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)، التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل(قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى[1].

- **جدول تغير الأموال الخاصة (L'état de variation des capitaux propres)**: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:

النتيجة الصافية للسنة المالية، تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال، المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن

1المادة 1.240 و2 و3 من القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المرجع السابق.

إطار تصحيح أخطاء هامة، عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد... إلخ)، وتوزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية[1].

- **ملحق الكشوف المالية(L'annexe aux états financiers)**: يعرف أنه وثيقة تلخيص يعد جزءا من الكشوف المالية، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج ويتمم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات، ويشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية: القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)، مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة، المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع والشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها (طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات)، المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع تقديم منظم وكل فصل أو باب من أبواب الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة، يحيل إلى الإعلام المناسب له في الملاحظات الملحقة، وإذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية، ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح، غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت ذات أهمية بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستعملو الكشوف المالية وحينئذ فإن الإعلام يبين ما يأتي طبيعة الحدث، تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره[2].

1المادة 250. 1 من القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المرجع السابق.

2المادة 260. 1 من نفس القرار.

ج. **المحاسبة المبسطة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة:** يمكن للمؤسسات الصغيرة والتي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها[1]الحد المعين خلال سنتين ماليتين متتاليتين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة أو ما يعرف بمحاسبة الخزينة، إلا إذا انتهجت وجهة أخرى من تلقاء نفسها[2].

يتعين على الكيانات الخاضعة للمحاسبة المبسطة خلال السنة المالية وجوبا قيد إيراداتها ونفقاتها بشكل منتظم وموثوق، ترتبط مصداقية هذا القيد بما يأتي[3]:

- وجود دعامة محينة بانتظام دفتر الخزينة (دفتر وحيد أو دفتر نفقات ودفتر إيرادات).
- حفظ بالاعتماد على تسجيلات أو دفاتر الخزينة، الوثائق الثبوتية داخلية أو خارجية توافق الخزينة مجموعة أموال الكيانات في الصندوق من جهة (أوراق نقدية ، سندات...) وفي البنك أو المؤسسة المماثلة من جهة أخرى.
- يجب أن تسمح طريقة قيد عمليات الإيرادات والنفقات خلال السنة المالية في دفتر أو دفاتر الخزينة التمييز بين هذه العمليات(حسب حساب الخزينة المعني (بنك، صندوق)، وعلى العموم يفتح دفتر واحد لكل حساب من حسابات الخزينة(أو دفترين عندما يقتضي تنظيم الكيان فتح دفتر للإيرادات والنفقات)، حسب طبيعة العمليات).
- تكون طبيعة العمليات الواجب التمييز بينها بحسب نشاطات الكيان وحاجة مسؤوله للمعلومات الخاصة بالتسيير.

1لقد حدد النظام المحاسبي المالي مضمون ونوع النشاط بالشكل الآتي:
النشاط التجاري رقم الأعمال المحدد 10 ملايين دينار وعدد المستخدمين 9 مستخدمين يعملون ضمن الوقت الكامل.
النشاط الإنتاجي والحرفي رقم الأعمال المحدد 06 ملايين دينار وعدد المستخدمين 9 مستخدمين يعملون ضمن الوقت الكامل.
النشاط الخدماتي والنشاطات الأخرى رقم الأعمال المحدد 03 ملايين دينار و عدد المستخدمين 9 مستخدمين يعملون ضمن الوقت الكامل.
2لخضر لعلاوي، نظام المحاسبة المالية(سير الحسابات وتطبيقاتها)، الصفحات الزرقاء الدولية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص193.
3نفس المرجع، ص195.

- يجب أن يشتمل هذا التمييز على الأقل العمليات الآتية السحب الشخصي للأموال أو الدفع الإضافي لرأس المال الذي يقوم به المستغل، شراء سلع موجهة لإعادة بيعها على حالتها، أعباء أخرى (تكاليف المستخدمين والضرائب والتكاليف الإدارية تكاليف التسيير وشراء اللوازم والمستهلكات الأخرى)، إيرادات البيع وأداء الخدمات، الإيرادات الأخرى(الإعانات والهبات...)، تحويل الأموال في حالة وجود حسابين للخزينة على الأقل(الإيداع أو السحب نقدا من البنوك مثلا)، شراء التثبيتات، الافتراضات والتنازلات.

كما أن هناك مبادئ تصحيحات آخر السنة المالية، حيث يجب أن يقوم المسؤول عن الكيان في آخر السنة المالية إذا كانت المبالغ المعنية معتبرة فقط بإجراء جرد خارج المحاسبة لكل عنصر من العناصر الأربعة الآتية: مبلغ الحسابات الدائنة وقروض الاستغلال إذا لم تكن المبيعات والمشتريات قد سددت نقدا، مبلغ المخزونات(المنتوجات التامة الصنع والمواد الأولية والمستهلكات...) والأشغال الجارية، مبلغ الاقتراضات المكتتبة أو المسددة خلال السنة المالية، ويجب أن تحفظ الكشوف الإجمالية لعمليات الجرد كوثيقة إثبات محاسبية[1].

لا يكون جرد الحسابات الدائنة وديون الاستغلال أو جرد المخزونات ضروريا إلا إذا كانت التغيرات بين المبالغ معتبرة عند بداية السنة المالية وعند نهايتها فيما يخص هذه العناصر.

يجب أن تمسك المؤسسة التي لها تثبيتات سجلا تقيد فيه هذه التثبيتات ويبين فيه بالنسبة لكل تثبيت تاريخ شرائه ومبلغه والمدة المفترضة لاستعماله وتاريخ بيعه، كما يجب أن يكون كل تثبيت موضع جدول اهتلاكات، يجب أن يجرى جرد المخزونات حسب طبيعتها كما وقيمة، حسب كيفيات تمكن من إثبات ذلك، كما يجب إعداد جدول اهتلاك الاقتراضات يبين فيه بالنسبة لكل سنة مالية مبلغ رأس المال، ومبلغ الفوائد المسددة[2].

1الخضر لعلاوي، المرجع السابق، ص195.

2نفس المرجع، ص195.

أما الكشوف المالية التي تعدها الكيانات الصغيرة هي: وضعية نهاية السنة، حساب نتائج السنة المالية، كشف تغير الرصيد الصافي المتعلق بالسنة المالية[1](يمكن أن يقدم هذان الكشفان الأخيران في جدول واحد)، تقدم هذه الكشوف المالية في صحيفة مزدوجة وحيدة.

ثالثا: المحررات المحاسبية في القانون الضريبي والقوانين الأخرى:

سنعالج من خلال هذه النقطة المحررات المحاسبية الواردة في القانون الضريبي والقوانين الأخرى.

أ. **المحررات المحاسبية وفقا للقوانين الأخرى:** لقد وردت المحررات المحاسبية في قوانين وتنظيمات أخرى نذكر منها المستندات المحاسبية التي تعتبر وثيقة تؤيد حدوث معاملة مالية وتستعمل كدليل إثبات في حالة نشوء نزاع قضائي بين المكلف بالضريبة والغير، وهي أساس القيد في الدفاتر المحاسبية وتشمل مثلا الفواتير، الشيكات، وصولات نقدية، ووصلات الاستلام... إلخ وهي أنواع منها داخلية كفاتورة البيع والخارجية كفاتورة الشراء.

1. **الفاتورة(La facture):** الفاتورة هي وثيقة محاسبية عرفية تجارية قانونية[2] ذات أهمية قصوى نص عليها المشرع الضريبي الجزائري وألزم بضرورة الاحتفاظ بها وبالرجوع للمشرع الجزائري نجده لم يعرف الفاتورة واقتصر فقط على تنظيمها ضمن نصوص خاصة، حيث نصت المادة 3 من القانون رقم 10_06[3]"يجب أن يكون كل بيع سلع، أو تأدية خدمات بين الأعوان الاقتصاديين الممارسين للنشاطات

---

1 تنص المادة 260 . 5 من من القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها: "يتعين على الكيانات الملزمة بنشر كشوف مالية مبسطة أن تحترم في إعداد هذه الكشوف، نفس طريقة التقديم في شكل مختصر عند الاقتضاء، ونفس المضمون، ونفس الطرق المحاسبية المقررة للكشوف المالية لآخر السنة المالية".

2بن عيسى قارة مولود، النظام القانوني للفاتورة الإلكترونية، مجلة معارف، جامعة أكلي محند اولحاج البويرة، العدد 21، 2016، ص82.

3القانون رقم 10_06 مؤرخ في 5 رمضان عام 1431 الموافق 15 غشت سنة 2010، يعدل ويتمم القانون رقم 04_02 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق 23 يونيو سنة 2004 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية، ج ر العدد 46، المؤرخة في 18 غشت سنة 2010. كانت تنص المادة 10 من القانون رقم 04_02 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق ل 23 يونيو سنة 2004 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية :" يجب أن يكون كل بيع سلع بين الأعوان الاقتصاديين مصحوبا بفاتورة، يلزم البائع بتسليمها ويلزم المشتري بطلبها منه وتسلم عند البيع أو تأدية الخدمة، يجب أن يكون البيع للمستهلك محل وصل صندوق أو سند يبرر هذه المعاملة ويجب أن تسلم الفاتورة إذا طلبها الزبون".أما المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 05_468 يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل=

المذكورة في المادة 2 أعلاه[1]، مصحوبة بفاتورة أو بوثيقة تقوم مقامها، يلزم البائع أو مقدم الخدمة بتسليم الفاتورة أو الوثيقة التي تقوم مقامها ويلزم المشتري بطلب أي منهما، حسب الحالة وتسلمان عند البيع أو عند تأدية الخدمة..."، ويجب أن تتضمن الفاتورة البيانات المنصوص عليها ضمن المادتين 3 و 4 من المرسوم التنفيذي رقم 05_468 يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك وهي كالآتي:

- **بيانات تتعلق بالبائع:** اسم الشخص الطبيعي ولقبه، تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري، العنوان ورقما الهاتف والفاكس وكذا العنوان الإلكتروني عند الاقتضاء، الشكل القانوني للعون الاقتصادي وطبيعة النشاط، رأسمال الشركة عند الاقتضاء، رقم السجل التجاري، رقم التعريف الإحصائي، طريقة الدفع وتاريخ تسديد الفاتورة، تاريخ تحرير الفاتورة ورقمها التسلسلي، تسمية السلع المبيعة وكميتها و/أو تأدية الخدمات المنجزة، سعر الوحدة دون الرسوم للسلع المبيعة و/ أو تأدية الخدمات المنجزة، السعر الإجمالي دون احتساب الرسوم للسلع المبيعة و / أو تأدية الخدمات المنجزة، طبيعة الرسوم و/أو الحقوق و/أو المساهمات ونسبها المستحقة حسب طبيعة السلع المبيعة و/أو تأدية الخدمات المنجزة ولا يذكر الرسم على القيمة المضافة إذا كان المشتري معفى منه، السعر الإجمالي مع احتساب كل الرسوم محررا بالأرقام والأحرف.

- **بيانات تتعلق بالمشتري:** اسم الشخص الطبيعي ولقبه، تسمية الشخص المعنوي أو عنوانه التجاري، الشكل القانوني وطبيعة النشاط، العنوان ورقما الهاتف والفاكس وكذا العنوان الالكتروني عند

=ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك: " يجب أن يكون كل بيع سلع أو تأدية خدمات بين الأعوان الاقتصاديين موضوع فاتورة، ويتعين على البائع تسليمها ويتعين على المشتري طلبها منه ويجب أن تسلم بمجرد إجراء البيع أو تأدية الخدمات، يجب على البائع في علاقاته مع المستهلك تسليم الفاتورة إذا طلبها منه".

1تنص المادة 2 من القانون رقم 10_06 يعدل ويتمم القانون رقم 04_02 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية:"يطبق هذا القانون على نشاطات الإنتاج، بما فيها النشاطات الفلاحية وتربية المواشي وعلى نشاطات التوزيع ومنها تلك التي يقوم بها مستوردو السلع لإعادة بيعها على حالها والوكلاء ووسطاء بيع المواشي، وبائعو اللحوم بالجملة، وكذا نشاطات الخدمات والصناعات التقليدية والصيد البحري التي يمارسها أي عون اقتصادي مهما كانت طبيعته القانونية".

الاقتضاء، رقم السجل التجاري، رقم التعريف الإحصائي، ويجب أن تحتوي الفاتورة على اسم المشتري ولقبه وعنوانه إذا كان مستهلكا[1].

أما من شروط التي يجب أن تحتويها الفاتورة إلى جانب البيانات السابقة الذكر تتمثل في[2]:

- يجب أن تحتوي الفاتورة على الختم الندي وتوقيع البائع.

- أن يشتمل السعر الإجمالي مع احتساب كل الرسوم، عند الاقتضاء على جميع التخفيضات أو الاقتطاعات أو الانتقاصات الممنوحة للمشتري والتي تحدد مبالغها عند البيع و/ أو تأدية الخدمات مهما يكن تاريخ دفعها.

- يجب أن تذكر تكاليف النقل صراحة على هامش الفاتورة إذا لم تكن مفوترة على حدة أو لا تشكل عنصرا من عناصر سعر الوحدة.

- يجب أن تذكر صراحة في الفاتورة الزيادات في السعر، لاسيما الفوائد المستحقة عند البيع بالآجال والتكاليف التي تشكل عبء استغلال للبائع كأجور الوسطاء والعمولات والسمسرة وأقساط التامين عندما يدفعها البائع وتكون مفوترة على المشتري.

- يجب أن تسجل على الفاتورة المبالغ المقبوضة على سبيل إيداع الرزم القابل للاسترجاع وكذا التكاليف المدفوعة لحساب الغير عندما تكون غير مفوترة في فاتورة منفصلة.

- يجب أن تكون الفاتورة واضحة ولا تحتوي على أي لطخة أو شطب أو حشو.

- تعتبر الفاتورة قانونية إذا حررت استنادا إلى دفتر ارو مات يدعى دفتر الفواتير مهما يكن شكله، أو في شكل غير مادي باللجوء إلى وسيلة الإعلام الآلي، ودفتر الفواتير هو دفتر ارو مات يضم سلسلة متواصلة وتسلسلية من الفواتير التي تحتوي على نفس البيانات السابقة الذكر (المادة 3 و4)، ولا يمكن أن

1المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 05_468 مؤرخ في 8 ذي القعدة عام 1426 الموافق ل 10 ديسمبر سنة 2005، يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك، ج ر العدد 80، المؤرخة في 11 ديسمبر سنة 2005.

2انظر المواد من 4 إلى 10 من نفس المرسوم.

يشرع في استعمال دفتر الفواتير الجديد إلا بعد أن يستكمل الدفتر الأول كلية، ويجب أن تتضمن الفاتورة الملغاة قانونا عبارة فاتورة ملغاة تسجل بوضوح بطول خط زاوية الفاتورة.

2. **وصل التسليم(le bon de livraison)**: وصل التسليم كذلك هو عبارة عن مستند ثبوتي محاسبي و يقبل استعمال وصل التسليم بدل الفاتورة في العمليات التجارية المكررة والمنظمة عند بيع سلع إلى نفس الزبون[1]، استعمال وصل التسليم يكون بعد حصول العون الاقتصادي على رخصة بموجب مقرر من الإدارة المكلفة بالتجارة[2]، ويجب أن يحتوي وصل التسليم على البيانات التالية: تاريخ ورقم المقرر الذي يسمح باستعمال وصل التسليم، الاسم واللقب ورقم بطاقة تعريف المسلم أو الناقل وكذا البيانات المتعلقة بالفاتورة (البائع والمشتري) المشار إليها في المادتين 3 و 4 من نفس القانون.

3. **الفاتورة الإجمالية(la facture récapitulative)**: تنص المادة 14 فقرة 2 من القانون الذي يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك"تحرر فاتورة إجمالية للعمليات المنجزة طبقا لأحكام المادة 17ادناه"، وتتمثل هذه الأحكام في:

- يجب أن تقيد على الفاتورة الإجمالية المبيعات التي أنجزها البائع مع كل زبون خلال فترة شهر واحد والتي كانت محل وصولات التسليم.

- تحرر الفاتورة الإجمالية مباشرة بعد انقضاء المدة الشهرية، ويجب أن تتضمن كذلك البيانات الإجبارية المنصوص عليها في المادتين 3 و4 المتعلقة بالفاتورة، وكذلك أرقام وتواريخ وصولات التسليم المحررة.

4. **سند المعاملة التجارية:** هو عبارة عن وثيقة تقوم مقام الفاتورة محررة من طرف العون الاقتصادي عند البيع لفائدة المشتري، حتى ولو لم يكن هذا الأخير هو المشتري النهائي وهو مكلف ببيع المنتج لفائدة العون الاقتصادي، وفي هذه الحالة يجب أن يتضمن سند المعاملة التجارية الأسعار المتفق

1المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 05_468 يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك، المرجع السابق.

2المادة 16 من نفس المرسوم.

عليها بين العون الاقتصادي والمشتري سواء كانت نهائية أو مؤقتة بما في ذلك الأسعار الدنيا والقصوى[1]، ويتضح من هنا أن سند المعاملة التجارية يؤدي نفس الدور الذي تؤديه الفاتورة الواجبة التسليم بمجرد تحقيق البيع أو تقديم الخدمة[2].

يهدف سند المعاملة التجارية إلى ضمان شفافية المعاملات بكل صدق ونزاهة، معرفة الكميات المباعة والأسعار المطبقة للمنتجات والمواد المعنية، التحكم في قنوات التسويق التجاري من الإنتاج إلى التوزيع للمستهلك، أما البيانات الإلزامية فهي: توقيع وختم البائع وكذا توقيع المشتري، التعيين، سعر الوحدة (دج)، الكمية، مبلغ المنتوج أو المادة (دج)، المبلغ الإجمالي (دج) ، المبالغ المحصلة بموجب ضمان التغليف المسترجع وكذلك المصاريف التي قدمت لفائدة الطرف الثالث إن وجد.

أما شروطه فهي أن تكون البيانات واضحة ولا تحتوي على أي شطب ولا حشو، يجب أن يحرر سند المعاملة التجارية وفقا لدفتر ارومات سواء على الورق أو في شكل الكتروني غير مادي باللجوء إلى وسيلة الإعلام الآلي ويمكن إرساله بواسطة وسيلة اتصال معلوماتية، يضم دفتر الارومات ترقيم سلسلة متواصلة وترتيبا زمنيا من سندات المعاملة التجارية ولا يمكن أن يشرع في استعماله إلا بعد أن يستكمل الدفتر السابق، يجب أن يشطب سند المعاملة التجارية الملغى قانونا بطول خط الزاوية ويحمل عبارة ملغى بحروف كبيرة ومكتوبة بشكل واضح[3].

5. **الشيك:** لم يعرف المشرع الجزائري الشيك وإنما اقتصر فقط على تحديد بياناته ضمن القانون التجاري، غير أنه عرف من قبل الفقهاء على أن"الشيك ورقة تتضمن أمرا من شخص يسمى الساحب إلى شخص آخر وهو المسحوب عليه ويكون في العادة أحد البنوك بأن يدفع بمجرد الإطلاع عليها مبلغا من

1المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 16_66 مؤرخ في 7 جمادى الأولى عام 1437 الموافق 16 فبراير سنة 2016، يحدد نموذج الوثيقة التي تقوم مقام الفاتورة وكذا فئات الأعوان الاقتصاديين الملزمين بالتعامل بها، ج ر العدد 10، المؤرخة في 22 فبراير سنة 2016.

تنص المادة 3 من نفس المرسوم "فئات الأعوان الاقتصاديين المنصوص عليهم في المادة الأولى أعلاه تشمل المتعاملين المتدخلين في قطاع الفلاحة والصيد والموارد البحرية وكذا الحرف والمهن، ويلزم الأعوان الاقتصاديين المذكورين أعلاه بتسليم سند المعاملة التجارية أو الفاتورة".

2فتحي كمال دريس، سند المعاملة التجارية كبديل للفاتورة في التشريع الجزائري، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثليجي بالاغواط الجزائر، العدد 6، 2017، ص168.

3المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 16_66 يحدد نموذج الوثيقة التي تقوم مقام الفاتورة وكذا فئات الأعوان الاقتصاديين الملزمين بالتعامل بها، المرجع السابق.

النقود إلى شخص ثالث وهو المستفيد أو لإذنه أو للحامل[1]"، وبالتالي يعد الشيك أحد الوثائق المحاسبية التي تثبت حصول العملية، وهو يتضمن مجموعة من البيانات الإلزامية والاختيارية:

- **البيانات الإلزامية:** نصت عليها المادة 472 ق ت ج وهي ذكر كلمة شيك مدرجة في نص السند نفسه باللغة التي كتب بها، أمر غير معلق على شرط بدفع مبلغ معين، اسم الشخص الذي يجب عليه الدفع(المسحوب عليه)، بيان المكان الذي يجب فيه الدفع، بيان تاريخ إنشاء الشيك ومكانه، توقيع من اصدر الشيك (الساحب).

- **البيانات الاختيارية:** إلى جانب البيانات الإلزامية في الشيك، قد تذكر بيانات اختيارية أخرى مثل بيان الضمان الاحتياطي أو المحل المختار أو شرط الرجوع بلا مصاريف إلى غير ذلك، هذا ولم تجز المادة 524 تعدد نسخ الشيك إلا بشرطين _أن يكون المستفيد من الشيك شخصا معينا باسمه فلا يكون تعدد نسخ الشيك لحامله _أن يكون الشيك مسحوبا في الجزائر وواجب الدفع في بلد آخر أو العكس، وإذا تعددت نسخ الشيك وجب أن تحمل كل نسخة في نصها رقما وإلا اعتبرت كل نسخة شيكا مستقلا ويكون الوفاء بمقتضى إحدى النسخ مبطلا للنسخ الأخرى[2].

إضافة إلى ذلك يمكن أن يتم الوفاء بالشيك الالكتروني طبقا لنص المادة 502 ق تجاري جزائري "يمكن أن يتم هذا التقديم أيضا بأية وسيلة تبادل الكترونية محددة في التشريع والتنظيم المعمول بهما"، من خلال ذلك فإن المشرع الجزائري اعتبر الشيك الإلكتروني ورقة تجارية مستحدثة إلى جانب الشيك الورقي التقليدي ويأخذ نفس أحكام الشيك التقليدي وبالتالي فهو يحظى بالحماية القانونية[3].

6. **دفتر الأجور:** يعد دفتر الأجور وثيقة محاسبية هامة وهو يتضمن مجموعة من البيانات المتمثلة في اسم العامل ولقبه، فترة العمل، منصب العمل المشغول، الأجر القاعدي، العلاوات والتعويضات

1لخضر زرارة، جرائم الشيك دراسة مقارنة بين القانون الجزائري والمصري، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم القانونية تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013_2014، ص12.

2 نادية فوضيل، الأوراق التجارية في القانون الجزائري، ط الرابعة عشرة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص152_153.

3حليمة حوالف، جريمة تزوير الشيك بين النصوص التقليدية وتطور التقنية، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثليجي بالاغواط الجزائر، العدد 2، 2015، ص179.

والزيادات مقابل ساعات العمل الإضافية والاقتطاعات المستحقة قانونا لاسيما الاقتطاعات المتعلقة بالضمان الاجتماعي والضرائب[1]، يرقم ويسجل دفتر الأجور كاتب ضبط المحكمة المختصة إقليميا.

إلى جانب دفتر الأجور يوجد كذلك[2]:

- **سجل العطل السنوية:** يتضمن اسم العامل ولقبه، منصب العمل المشغول، تاريخ التوظيف، مدة العطلة، تاريخ الذهاب، تاريخ استئناف العمل، مبلغ تعويض العطلة، توقيع العامل.

- **سجل العمال:** يتضمن اسم العامل ولقبه، الجنس، تاريخ الميلاد ومكانه، العنوان، منصب العمل المشغول، تاريخ التوظيف، تاريخ انتهاء علاقة العمل، أسباب انتهاء علاقة العمل، رقم التسجيل في الضمان الاجتماعي، طبيعة علاقة العمل.

- **سجل العمال الأجانب:** يتضمن الاسم واللقب، تاريخ ومكان الميلاد، الجنسية، تاريخ الدخول إلى الجزائر، العنوان، تاريخ التوظيف، تاريخ فسخ علاقة العمل، الأسباب، منصب العمل المشغول، مرجع رخصة العمل أو الترخيص به، مدة صلاحية رخصة العمل أو الترخيص به.

- **سجل حفظ الصحة والأمن وطب العمل:** يتضمن على الخصوص ملاحظات وأراء أعضاء لجنة حفظ الصحة والأمن والمكلفين بحفظ الصحة والأمن وطب العمل أو أي عامل آخر، فيما يتعلق بالأفعال الخطيرة المخلة بصحة العمال وأمنهم التي قد يلاحظونها وكذلك التوصيات المقدمة بغرض تحسين ظروف العمل، المساعي التي يقوم بها ممثلو العمال لدى المستخدم، تقارير حوادث العمل الخطيرة أو القاتلة التي وقعت في مكان العمل وحالات الأمراض المهنية وكذا التدابير المقترحة.

- **سجل الفحوص التقنية للمنشآت والتجهيزات الصناعية:** يتضمن على الخصوص توصيات وملاحظات الهيئات المؤهلة للبت، في شروط تطبيق المقاييس المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما في هذا المجال وكذلك تواريخ إجراء هذه الفحوص وذلك في إطار مهام الرقابة التقنية لتلك الهيئات.

1المادة 3 و14 من المرسوم التنفيذي رقم 96_98 مؤرخ في 17 شوال عام 1416 الموافق 6 مارس سنة 1996، يحدد قائمة الدفاتر والسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها، ج ر العدد 17، المؤرخة في 24 شوال 1416.

2المواد من11 و17 من نفس المرسوم.

- **سجل حوادث العمل:** يتضمن اسم العامل ضحية الحادث ولقبه، التأهيل، تاريخ وقوع الحادث وساعته ومكانه، الإصابات المترتبة، أسباب الحادث وظروفه، مدة العجز عن العمل المحتملة.

يجب أن يكون دفتر الأجور والسجلات التي تم ذكرها معه لا تحتوي على شطب أو إضافة أو تحشيه وتقدم أو تبلغ إلى مفتش العمل المختص إقليميا وإلى كل سلطة مؤهلة لطلب الاطلاع عليها منها إدارة الضرائب، تقدم السجلات باستثناء دفتر الأجور إلى مفتشية العمل المختصة إقليميا لترقيمها والتوقيع عليها، وتحدد مدة الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المذكورة سابقا لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ اختتامها[1].

ب. **المحررات المحاسبية وفقا للقانون الضريبي:** لقد نص المشرع الضريبي الجزائري على ضرورة مسك الوثائق المحاسبية وكل الوثائق الثبوتية، التي تسمح بالتأكيد على صحة ما جاء ضمن التصريحات الضريبية التي يقوم بها المكلف بالضريبة، وفي سبيل ذلك نصت المادة 43 من ق ا جبائية: "لا يمكن رفض المحاسبة عقب التحقيق فيها، إلا إذا أثبتت الإدارة طابعها غير المقنع وذلك عندما: يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها، تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية".

من خلال استقراء هذه المادة يتضح أن الوثائق والمستندات المحاسبية في القانون الضريبي هي نفسها التي نص عليها القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي والتشريعات الأخرى، وبذلك يكون المشرع الضريبي الجزائري قد ساير ما هو وارد في القوانين السابقة الذكر، ونص على مسك حسب طبيعة المكلف بالضريبة (شخص طبيعي أو معنوي) وحسب نشاطه دفتر يومية ودفتر جرد إضافة إلى الدفتر الكبير، كما نص على جملة من الدفاتر والمستندات الثبوتية والداعمة والتي تتمثل في الدفتر المساعد للمشتريات، دفتر مساعد مبيعات، دفتر مساعد الصندوق، دفتر مساعد البنك، دفتر الكبير مساعد[2]، إلى جانب الفواتير التي تعتبر من أهم الوثائق المحاسبية الداعمة التي ينبغي الاحتفاظ بها.

1المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 96_98 يحدد قائمة الدفاتر والسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها، المرجع السابق.

2Ministère de finance, direction générale des impôts, direction des recherches et vérifications, circulaire 2014, P08.

يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق الرقابة والاطلاع والتحقيق لمدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري، وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية وهو ما نصت عليه المادة 64 ق إجبائية[1].

في الأخير يمكن القول أن المشرع الضريبي الجزائري اعتمد على مجموعة من المحررات المحاسبية التي تلعب دورا هاما في عملية تبرير ما هو موجود ضمن التصريحات الجبائية وحتى تتأكد صحة هذه الأخيرة، وقد اعتمد في تنظيمه لهذه المحررات المحاسبية على مجموعة من القوانين منها القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي إضافة إلى قوانين وتنظيمات أخرى وقد جاء القانون الضريبي متفق مع ماهو وارد ضمن هذه القوانين بخصوص المحررات المحاسبية، وتنقسم هذه الأخيرة إلى دفاتر محاسبية تتمثل في دفتر اليومية ودفتر الجرد كما يتفرع عنها مجوعة من الدفاتر المساعدة كدفتر مساعد المبيعات والمشتريات ... إلخ، إضافة إلى ذلك نص النظام المحاسبي المالي على نفس الدفاتر وأضاف فقط الكشوف المالية وهي الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، وملحق الكشوف المالية.

في حين تخضع الكيانات الصغيرة إلى محاسبة مالية مبسطة وكشوف مالية مبسطة، إلى جانب ذلك يوجد مجموعة من المستندات المحاسبية وهي بمثابة دعامة تبرر ماهو موجود في الدفاتر المحاسبية منها الفاتورة والشيكات.

لكن التساؤل المطروح بهذا الصدد هو هل يمكن أن تكون المحررات المحاسبية إلكترونية؟

كنتيجة للتطورات الحاصلة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، والتي غيرت نمط التعامل من استخدام المحررات الورقية إلى استخدام المحررات الإلكترونية، استدعى هذا فتح المجال أمام استخدام المحررات المحاسبية الإلكترونية أي عن طريق الإعلام الآلي، فبالرجوع إلى نص المادة 20 فقرة 3 من ق إ جبائية نصت أنه "تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، إذا كانت

1انظر المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2019.

المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 20_1 أعلاه، في هذه الحالة، يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة كل نسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي".

كما نصت في نفس السياق المادة 24 من النظام المحاسبي المالي[1]" تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، يجب أن تلبي كل محاسبة ممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ و العرف والأمن والمصداقية واسترجاع المعطيات".

وقد نظم المشرع الجزائري كيفية مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي بموجب المرسوم التنفيذي رقم 09_110 الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي[2]، حيث حددت المادة الثالثة منه "يعتبر نظام إعلام آلي في مفهوم هذا المرسوم ربط بين موارد مادية وبرامج إعلام آلي، يمكن من خلاله: الحصول على معلومات في شكل تعاقدي أو تنظيمي _معالجة هذه المعلومات_بلورة المعطيات أو النتائج في أشكال مغايرة"

كما أنه نص المشرع الجزائري على جملة من الشروط التي يجب أن تتوافر ضمن المحاسبة الممسوكة عن طريق الإعلام الآلي نذكر منها[3]:

- يجب أن يستجيب مسك المحاسبة لمجمل الالتزامات والمبادئ المحاسبية المعمول بها.
- يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر ومحتوى وتحميل كل معلومة وكذا مراجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها.

1المادة 24 من القانون رقم 07_11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المرجع السابق.

2راجع المرسوم التنفيذي رقم 09_110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق 7 ابريل سنة 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، ج ر العدد 21، المؤرخة في 8 ابريل سنة 2009.

3المواد من 4 إلى 9 من نفس المرسوم.

- يجب أن تعرف إصدارات نظام الإعلام الآلي وترقم وتؤرخ عند إنشائها بواسطة وسائل توفر كل الضمان في مجال الإثبات.
- يجب تطبيق التصديق لكل الفترة المحاسبية الذي يمنع كل تعديل أو حذف لتسجيل مصادق عليه، ويجب على البرنامج المعلوماتي للمحاسبة قبل كل إقفال للسنة المالية، التذكير بوجوب التصديق على مجموع التسجيلات المسجلة، بعد الإقفال يجب على وظائف البرنامج أن لا تسمح إلا بفحص التسجيلات أو طبع الكشوف المحاسبية أو إعادة طبعها.
- يجب على الكيان إعداد ملف يبين الإجراءات والتنظيم المحاسبي بشكل يسمح بفهم نظام المعالجة ومراقبته، ويحفظ هذا الملف مع كل التحيينات التي تطرأ لمدة توافق تلك التي يتطلبها عرض الوثائق المحاسبية التي يستند عليها.
- يجب أن يحتوي البرنامج المعلوماتي للمحاسبة المستعمل على ملف يصف الشكل والخاصيات التي يمكن طبعها أو توفيرها على شكل إلكتروني.
- يجب على الكيان المستعمل للبرنامج المعلوماتي أن يكون لديه تعهد من طرف معد البرنامج المعلوماتي ينص على: مطابقة البرنامج المعلوماتي للتعليمات المقررة في هذا المرسوم، ويقبل من خلاله بناء على الطلب، بمنح أعوان المراقبة الجبائيين أو المدقق المؤهل بموجب القانون، الذين يقدمون طلب مبرر ملف تقني للبرنامج المعلوماتي للمحاسبة.
- يجب أن يسمح البرنامج المعلوماتي بإعداد كل الكشوف التي يجب على المؤسسة إعدادها تطبيقا للأحكام القانونية أو التنظيمية، وذلك بشكل آلي والتي ترتكز على المعطيات التي تم إدخالها في البرنامج المعلوماتي للمحاسبة.

- يجب أن تحترم المحاسبة الممسوكة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي الإجراءات الجبائية المعمول بها ويجب أن تتم مراقبة هذه المحاسبة من طرف الإدارة الجبائية وتشمل هذه المراقبة مجموع المعلومات والمعطيات والمعالجات المعلوماتية الآلية التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين نتائج محاسبية أو جبائية وكذا في إعداد التصريحات الإجبارية التي يفرضها التشريع الجبائي إضافة إلى الملف المتعلق بالتحاليل والبرمجة وتنفيذ المعالجات[1].

1المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 09_110 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، المرجع السابق.

وحتى بالنسبة للوثائق المحاسبية الثبوتية يمكن أن تكون إلكترونية نذكر منها الفاتورة حيث نص المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 05_468 يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك: "استثناءا لأحكام هذا المرسوم يسمح بتحرير الفاتورة وإرسالها عن طريق النقل الإلكتروني الذي يتمثل في نظام إرسال الفواتير المتضمن مجموع التجهيزات والأنظمة المعلوماتية التي تسمح لشخص أو لأكثر بتبادل الفواتير عن بعد، يجب أن يتم استعمال الأسلوب المذكور أعلاه وفق الكيفيات والإجراءات المحددة بقرار مشترك بين الوزراء المكلفين بالتجارة والمالية وبالمواصلات السلكية واللاسلكية". إلا أن الملاحظ هنا هو عدم صدور هذا القرار مما يجعل الأمر غامضا لكيفيات استعمال الفواتير الإلكترونية.

المطلب الثاني:

مضمون جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

بعدما تطرقنا لمدلول المحررات المحاسبية وأنواعها، لابد لنا من أن نعرف ماذا يقصد بجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، ولن يتسنى لنا فهم ذلك إلا بعد التعرف على المعنى العام للجريمة ومن ثم معنى الجريمة الضريبية وصولا إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، وهذه الأخيرة أضحت من الجرائم المنتشرة بكثرة وهذا يعود إلى العديد من الأسباب التي سنتطرق إليها لاحقا مما خلفت العديد من الآثار تعود كلها على الخزينة العامة للدولة، ضف إلى أن جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية إحدى وسائل التهرب الضريبي مما يجعل هناك فرق بينهما. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا المطلب كالآتي:

الفرع الأول: مدلول جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفرع الثاني: الفرق بين جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية والتهرب الضريبي.

الفرع الأول:

مدلول جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

بداية لابد من أن نوضح ما المقصود بجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ، ومن ثم نحدد الطبيعة القانونية لهذه الجريمة، وصولا إلى الأسباب التي أدت إلى ظهور هذه الجريمة والآثار التي تنجم عنها وفق التقسيم الآتي:

أولا: تعريف جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

ثانيا: طبيعة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

ثالثا: أسباب وأثار جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

أولا: تعريف جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية:

إن البحث في مدلول جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية والوقوف على معناها، يحتم علينا أن نخوض في مدلول الجريمة عامة، ومن ثم نتطرق إلى تعريف الجريمة الضريبية، فالجريمة بوجه عام" فعل غير مشروع إيجابيا كان أو سلبيا يصدر عن إرادة الجريمة يفرض له القانون جزاءا جنائيا[1]"، كما عرفها الدكتور نظام توفيق المجالي "هي كل نشاط غير مشروع صادر عن إرادة آثمة يقرر له المشرع جزاء جنائيا[2]"، فمن شأن السلوك المجرم الاعتداء على مصلحة معينة من المصالح التي تهم المجتمع، والجريمة الضريبية كغيرها من الجرائم تتضمن الاعتداء على مصلحة، إلا أن طبيعة تلك المصلحة تميزها عن باقي الجرائم، فالجريمة الضريبية تتضمن اعتداء على مصلحة الخزانة الضريبية[3]، من خلال أحد طرق تمويلها وهي الضريبة.

1طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص29.

2توفيق نظام المجالي، شرح قانون العقوبات(القسم العام)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص47.

3نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة (الجريمة الضريبية والتهريب)، المرجع السابق، ص12.

وقد قيلت أراء عدة بصدد تعريف الجريمة الضريبية، فقد عرفها جانب من الفقه بأنها:" كل فعل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابه عقابا جزائيا[1]"، كما أن هناك من يعرفها"أنها إتيان ما ينهي عنه المشرع أو الامتناع عما يأمر به بقصد ضياع حق الدولة في الضريبة، أي الفعل المؤثم قانونا الذي يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة[2]"، ومن استعراض هذه التعريفات التي قال بها الفقه للجريمة الضريبية نرى أن هذه الأخيرة هي كل عمل ايجابي أو سلبي يتضمن اعتداء على مصلحة ضريبية قرر له المشرع جزاءا جنائيا.

والجريمة الضريبية كما بينا سابقا تشمل العديد من الأنواع تبعا لطبيعة الاعتداء، وذلك يعود إلى أنه لكل جريمة أثر خاص بها، والجريمة الضريبية تتميز عن سائر أنواع الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزينة العامة للدولة، ومن ضمن تلك الجرائم الضريبية والتي يتمثل أثرها في انخفاض مردود الخزينة العامة من الإيرادات، وذلك بسبب الفعل الذي باشره المجرم أو الفاعل نجد جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية.

فجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية صورة من صور الجرائم المالية التي تؤثر على اقتصاد الدولة، ويترتب على ارتكابها آثار اقتصادية، وبالتالي فهي تعتبر من إحدى الجرائم الاقتصادية[3]، كما تعد جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية إحدى الجرائم الضريبية، إلا أنه تجدر الإشارة إلى أن الفقه لم يضع تعريفا معينا بحد ذاته لهذه الجريمة وإنما اكتفى فقط بتعريف التزوير الذي تطرقنا إليه سابقا، وحتى بالرجوع إلى القوانين الضريبية نجد أن المشرع الضريبي الجزائري لم يورد تعريفا لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية وإنما اكتفى فقط بالنص على بعض صورها.

1عبد الله محمد احجيلة، جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية وإشكالية عقوبتها في التشريع الإماراتي، مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، المجلد 15، العدد 2 ،2018، ص367.

2طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 32.

3الجرائم الاقتصادية هي تلك الأفعال أو الامتناع عن الأفعال التي من شأنها أن تؤثر على الاقتصاد القومي بصورة مباشرة، وتتمثل في جرائم المنافسة غير المشروعة والتهرب الضريبي ... إلخ وتمتاز هذه الجرائم بأنها غير محصورة في نصوص قانون معين إذ أن كل جريمة تقع ضمن نصوص القانون الخاص بها فعلى سبيل المثال نصت القوانين الضريبية على جريمة التهرب الضريبي.

وعليه يمكن تعريف جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية أنها: اعتداء على حق الخزينة العامة للدولة عن طريق قيام المكلف بالضريبة بتغيير الحقيقة في محرر محاسبي الذي تتبني عليه التصريحات الجبائية المقدمة للإدارة الضريبية، وذلك بإحدى الطرق المنصوص عليها في القانون، أو يمكن تعريفها أنها الجريمة التي يعمد فيها المكلف بالضريبة إلى تغيير الحقيقة في محرر محاسبي بإحدى الطرق التي يبينها القانون، أو يمكن تعريفها أنها تغيير الحقيقة بالنسبة للبيانات التي يدلي بها المكلف بالضريبة عن حالته المالية وكذا عن الوعاء الضريبي وأرباحه... إلخ، ويجب أن يتم هذا التغيير ضمن وثائق محاسبية كالدفاتر التجارية أو الميزانية أو السجلات أو الأوراق التي تحل محلها كتقديم حسابات مزورة وميزانية مزورة تأييدا لتصريح غير صحيح.

وعليه تتميز هذه الجريمة كونها تقوم على تقديم أوراق أو وثائق محاسبية المنصوص عليها وفقا للقانون التجاري والقوانين الضريبية وقانون النظام المحاسبي المالي مزورة أو غير صحيحة للإدارة الضريبية، يحقق من خلالها الجاني غرضه في الحصول على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها أو الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

في الأخير يمكن القول أن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، أنها تغيير الحقيقة في محرر من المحررات المحاسبية من أجل تأييد التصريحات غير الصحيحة، بإحدى الطرق المنصوص عليها قانونا والتي تشكل اعتداء على خزينة الدولة ومصلحة الضرائب بحيث يقرر القانون عقوبات معينة على مرتكبي تلك الأفعال، وقد تكون هذه الجريمة من المكلف نفسه كما أنه يمكن أن تقع من غير المكلف كما هو الحال في مساهمة المحاسب المعتمد أو الخبير المحاسبي أو كلاهما بشرط أن يكون الهدف هو التهرب من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي أو الحصول على امتيازات دون وجه حق.

ثانيا: طبيعة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية:

تعد جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية جنحة يعاقب عليها المشرع الضريبي الجزائري، فبعدما كان يتميز القانون الضريبي بأن الضرائب التي ينظمها تتكون من جنايات وجنح ومخالفات ويرجع في تمييز الجنايات والجنح والمخالفات إلى المعيار الذي حددته المادة 5

من قانون العقوبات وهو الذي يستند إلى نوع العقوبات[1]، فإن المشرع الضريبي الجزائري خرج عن هذه القاعدة وأصبح يعاقب على كل جرائم الغش الضريبي على أنها جنحة، وتتضح هذه المسألة في قرار المحكمة العليا الصادر بتاريخ 2012/07/19 ملف رقم 734116 الذي جاء فيه: "صارت جريمة الغش الضريبي جنحة في جميع الحالات، تتدرج العقوبة المقررة لكل حالة بحسب قيمة الحقوق المتملص منها...[2]" ومادامت جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية نوع من أنواع الغش الضريبي فهي تعد بذلك جنحة.

وباعتبار أن الجرائم الضريبية يمكن تقسيمها بالنظر إلى ركنها المادي إلى جرائم ايجابية وأخرى سلبية، وجرائم وقتية وأخرى مستمرة، وبالنظر إلى ركنها المعنوي تنقسم إلى جرائم عمدية وأخرى يستوي فيها العمد والإهمال، وبالنظر إلى الحق المعتدي عليه تنقسم إلى جرائم الضرر وأخرى جرائم الخطر، فإنه لنا أن نسأل هل أن جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية هي جريمة ايجابية أم جريمة سلبية، وهل هي من الجرائم الوقتية أم المستمرة، وهل هي جريمة عمدية أم غير عمدية، وهل هي من جرائم الخطر أم جرائم الضرر؟ للإجابة عن هذا التساؤل سنقسمه إلى أجزاء كالآتي:

أ. **طبيعة الجريمة بالنظر إلى ركنها المادي:** فبالنسبة لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية هل هي جريمة ايجابية أم جريمة سلبية، يمكن القول أنه يتمثل النشاط الإجرامي في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية في العمل الذي يصدر من الجاني اعتداءا على المصلحة الضريبية للدولة، وتختلف طبيعته (العمل) باختلاف طبيعة نوع التزوير الذي يقوم به المكلف بالضريبة، وعليه فجريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية هي جريمة ايجابية إذا كان نشاط الجاني فيها يتكون من فعل ايجابي يتمثل في إدراج بيانات كاذبة في المحرر المحاسبي مثل زيادة حجم المشتريات، وإما هي جريمة سلبية إذا كان نشاط الجاني فيها يتكون من فعل سلبي يتمثل في إخفاء معلومات صحيحة مثل تخفيض قيمة المبيعات خلال فترة محددة.

1نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة (الجريمة الضريبية والتهريب)، المرجع السابق، ص14.

2المحكمة العليا، الغرفة الجنائية قرار رقم 734116، الصادر بتاريخ 19_07_2012، قضية(ن.ع. ضد :ق.س)، المجلة القضائية، العدد الثاني، سنة 2012، ص302.

ضف إلى ذلك أنه تنقسم الجرائم من حيث النشاط الإجرامي إلى وقتية ومستمرة، وقد ذهب جانب من الفقه إلى تأسيس هذا التقسيم على طبيعة النتيجة التي يسعى الجاني إلى تحقيقها[1]، فالجريمة السلبية هي التي تبدأ وتنتهي في لحظة واحدة أو في لحظة تحقق العناصر المكونة لها فهذه الجريمة لا يكون تنفيذها قابلا للامتداد، أما الجريمة المستمرة فهي التي تتكون من فعل جرمي أو امتناع يقبل الاستمرار فترة من الزمن ويتطلب تدخلا متجددا من إرادة الجاني، ويمتد فيها تحقق عناصرها فترة زمنية نسبية ولا تعتبر الجريمة منتهية إلا بانتهاء حالة التجدد أو الاستمرار[2].

وبالرجوع إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية هل هي جريمة مستمرة أم جريمة وقتية، فإنه يمكن القول أن هذه الجريمة هي جريمة مستمرة تنتهي بالتخلي عن المحرر المحاسبي المزور والتوقف عن استعماله، وهو ما استقر عليه الاجتهاد القضائي في القرار الصادر عن المحكمة العليا بتاريخ 21_12_1999 ملف رقم 227350 الذي تضمن:"...كما أن استعمال عقد رسمي ثبت أنه مزور يعد جريمة مستمرة تحدث كلما استعملت هذه الوثيقة...[3]"، وبذلك فإن الاجتهاد القضائي اعتبر جريمة استعمال محرر رسمي مزور جريمة مستمرة ولم يتطرق إلى المحرر العرفي باعتبار أن المحررات المحاسبية هي نوع من المحررات العرفية، غير أنه يمكن انطلاقا من المفهوم المخالف لجريمة استعمال المحرر الرسمي المزور أن نقول "جريمة استعمال المحرر المحاسبي المزور تعتبر جريمة مستمرة بمقدار زمن استعمالها والتمسك بها للغرض الذي ابتدأ استعمالها من اجله".

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري جعل جريمة التزوير مستقلة عن جريمة استعمال المزور وفقا لقانون العقوبات العام وفي هذا المعنى صدر قرار عن المحكمة العليا بتاريخ07_01_2010 ملف رقم 522390 الذي جاء فيه: "جريمة استعمال الوثيقة المزورة جريمة مستقلة عن جريمة التزوير[4]"، وكذلك القرار الصادر في 19_12_1995 ملف رقم 116754 الذي جاء فيه: "ومن ثم فإن جريمة

1نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة (الجريمة الضريبية والتهريب)، المرجع السابق، ص22.

2نادين عصام الدين محمد توفيق النجار، الجرائم الوقتية والجرائم المستمرة، تاريخ النشر 14 اغسطس 2017، تاريخ الاطلاع 8 سبتمبر 2019، بحث منشور على الموقع الالكتروني: https://www.mohamah.net/law/.

3المحكمة العليا، الغرفة الجنائية قرار رقم 227350، الصادر بتاريخ 21_12_1999، قضية(ا.ع.ضد: ن.ع)، المجلة القضائية، العدد الأول، سنة 2001، ص 297.

4المحكمة العليا، الغرفة الجنائية قرار رقم 522390، الصادر بتاريخ 07_01_2010، قضية(ن.ع. وب.ح ضد:خ.غ)، المجلة القضائية، العدد الأول، سنة 2012، ص343.

التزوير واستعمال المزور جريمتان مستقلتان في العناصر والعقوبة[1]"، وبالرجوع إلى جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية نتساءل هل أن هذا المعنى ينطبق على هذه الجريمة أم لا؟ أو بمعنى آخر هل جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في محرر محاسبي مستقلة عن جريمة استعماله؟

للإجابة على ذلك يجب أن نفرق بين من يقوم بالسلوك الإجرامي وبين من يتحمل المسؤولية، فإذا كان المكلف بالضريبة هو من قام بفعل التزوير وهو من استعمله فيعاقب على جريمة التزوير واستعمال المزور، إلا أنه تجدر الإشارة بهذا الصدد أنه يتعين طرح أسئلة مستقلة ومميزة عن كل جريمة إذا كان الجاني الذي قام بتزوير المحرر هو الذي استعمله وإلا ترتب على ذلك النقض[2]، كما أنه أحيانا قد يكون غير مختص فيقوم بتكليف غيره بذلك ولكن لا يمكن إعفاءه من المسؤولية لأنه خالف الالتزامات الضريبية وبالتالي فهو يستحق العقاب، أما بالنسبة لمن ساعده فإن الأمر يختلف حيث يمكن أن يعتبر مرتكب لجريمة التزوير أو جريمة استعمال المزور وذلك وفقا للقواعد العامة، وهو ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 07_01_2010 الذي جاء فيه:"...أن القانون لا يشترط ثبوت تهمة التزوير حتى تقوم جنحة استعمال المزور ويكفي أن يقوم المتهم باستعمال الوثيقة المزورة مع علمه بذلك...".

ب. **طبيعة الجريمة بالنظر إلى ركنها المعنوي:** لا يكفي لوقوع الجريمة الإسناد المادي إلى مرتكبها، وإنما يتعين فوق ذلك تحقق الإرادة الآثمة لدى الجاني، وهو ما يسمى بالإسناد المعنوي، وبعبارة أخرى أن الجريمة لا تقع ما لم يتوافر خطا في حق ارتكابها، وهذا الخطأ إما أن يكون عمديا في الجرائم العمدية أو غير عمدي في الجرائم غير العمدية[3]، وبالرجوع إلى جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية هل هي جريمة عمدية أو لا، فإننا نقول أن هذه الأخيرة تعد من الجرائم العمدية لأن نشاط الجاني يقع بتعمد القيام بفعل التزوير في المحررات المحاسبية، وقد تطلب القانون الضريبي في هذه الجريمة فضلا عن القصد الجنائي العام، قصدا جنائيا خاصا وهو قصد التخلص من الضريبة كلها أو بعضها متعمدا التهرب من أداء الضريبة.

1المحكمة العليا، غرفة الجنح والمخالفات قرار رقم 116754، الصادر بتاريخ 19_12_1995، قضية(خ.م ضد:خ.ا ون.ع)، المجلة القضائية، العدد الأول، سنة 1997، ص149.

2نبيل صقر، الجرائم المخلة بالثقة العامة (الفساد_التزوير_الحريق)، المرجع السابق، ص247.

3نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة(الجريمة الضريبية والتهريب)، المرجع السابق، ص32.

ت. **طبيعة الجريمة بالنظر إلى الحق المعتدى عليه:** تنقسم الجرائم إلى نوعين جرائم الضرر وجرائم الخطر العقابية، وبالرجوع إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية نجد أنها من الجرائم المضرة بالمصلحة العامة، لأن نشاط الجاني فيها هو تزوير المحررات المحاسبية التي يتم على أساسها إثبات صحة التصريحات الجبائية وهذا السلوك بدوره يؤدي إلى إنقاص موارد الخزينة العمومية وعدم أداء حق الدولة من الضرائب المفروضة على المكلف المتهرب، ومنه الاعتداء على خزينة الدولة.

في الأخير تجدر الإشارة إلى أن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية هي من الجرائم المخلة بالثقة العامة.

ثالثا: أسباب وأثار جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية:

يرجع انتشار جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية إلى وجود بيئة توفرت فيها الشروط الملائمة لها وساعدت في نموها، لذلك يعتبر وجودها نتيجة لتوافر أسباب معينة سيأتي بيانها لاحقا، ضف إلى ذلك أن لهذه الجريمة العديد من الآثار السيئة التي تضر بمصلحة الخزينة العامة للدولة، وعليه سنعالج هذه النقطة من خلال العناصر الآتية:

أ. **أسباب جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية:** إن لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية أسبابا عديدة يمكن تصنيفها كما يلي:

1. الأسباب الاجتماعية والأخلاقية: يعتبر ضعف الوعي في المجتمع من ابرز أسباب انتشار الجرائم الضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية بحيث يؤدي نقص شعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة إلى التهرب[1]، وتؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب ونطاقه بحيث نجد أن ميل هذا الأخير نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وسوء مركزه المالي، كما أن ضعف المستوى الأخلاقي(الفساد الأخلاقي) يحفز الأفراد على ارتكاب جرائم التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ومع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.

1رضوان عنبي، التهرب الضريبي دراسة قانونية سوسيولوجية، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، المغرب الرباط، العدد2، 2012، ص47.

2.الأسباب الاقتصادية: تؤثر الظروف الاقتصادية غير الملائمة تأثيرا سلبيا على ظاهرة التهرب من دفع الضرائب من خلال ارتكاب الجرائم الضريبية، وتتمثل أهم هذه الظروف بصفة أساسية في قلة الموارد الاقتصادية وسوء توزيع غلتها مما يخل بتوازن دخول الأفراد وتتدهور القدرة الشرائية لديهم ومن ثم زيادة حساسيتهم لارتفاع الأسعار[1]، مما يصعب على المنتجين نقل عبء الضريبة وبالتالي يدفعهم إلى التهرب من خلال اللجوء إلى مختلف وسائل الغش والتزوير وغيرها.

في حين إذا كانت الوضعية الاقتصادية العامة جيدة أي وفرة المادة الأولية فإن هذا ينجر عنه وفرة الإنتاج وتوفر القدرة الشرائية للمستهلك في صورة طلبات كثيرة ومتعددة للسلع والخدمات، في هذه الحالة يقوم الممول من إلقاء أعباء الضريبة على عاتق زبائنه وذلك بإدماج الضريبة في ثمن البيع وبالتالي يقل الضغط الجبائي مما يقلل ظاهرة الغش والتزوير.

3.الأسباب السياسية: إن للأسباب السياسية دورا في الجريمة الضريبية بصفة عامة وجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية بصفة خاصة، وذلك لأن للأوضاع السياسية تأثيرا على العوامل الأخرى الاقتصادية والاجتماعية وغيرها من العوامل، و تتمثل العوامل السياسية في سياسة الدولة من حيث نظام الحكم والسلطات ومدى تطبيق مبادئ الديمقراطية داخل تلك الدولة، إذ أن الدول تستعمل الضريبة كأداة لتطبيق سياستها، وذلك باعتبار أنها تحتاج إلى موارد مالية تواجه بها السياسة الانفاقية العامة، فزيادة الاقتطاعات لتجسيد سياسة اقتصادية واجتماعية ما تنافي رغبات وطموح المجتمع[2]، مما يدفع الأفراد الذين يشعرون بالاضطهاد إلى التهرب من دفعها بشتى الوسائل.

4.الأسباب التشريعية: يقصد بالأسباب التشريعية تلك الظروف التي ترافق إصدار القانون الضريبي والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

- **تعقد النظام الضريبي:** إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة ومعقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها، تدفع المكلفين إلى التهرب بشتى الوسائل واستخدام كل التقنيات من تزوير وغش ... إلخ.
- **عدم استقرار التشريع الضريبي:** تؤدي التغييرات الدائمة في التشريع الضريبي إلى غموض النظام الضريبي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي وبالتالي زيادة

1رضوان عنبي، المرجع السابق، ص49.

2محمد ساحل، المرجع السابق، ص154.

ميلهم إلى استخدام وسائل تدليسية للتهرب من دفع الضرائب ومن بين الوسائل التي أضحى يستخدمها المكلفين بالضريبة للتهرب هو التزوير الضريبي في التصريحات ، الوثائق المحاسبية ... إلخ.

- **ضعف الرقابة الضريبية:** عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة الضريبية أو عدم وجودها فإن ميله للتهرب من دفع الضرائب يزيد[1].

5.الأسباب الإدارية: تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل ارتكاب الجرائم الضريبية، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، ضف إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلقي لموظفي إدارة الضرائب، والتي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر اخطر من ضعف الكفاءة وتتدرج ضمن الفساد الإداري.

ب.أثار جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية: ينجر عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية العديد من الآثار والتي يمكن أن نجملها فيما يلي:

1.**الآثار المالية:** تتمثل الآثار المالية في الخسارة في الخزينة العامة أو فقدانها حصيلتها المعتبرة من المداخيل المتوقفة من وراء الحصائل الضريبية، مما يؤدي هذا إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة إلى أنه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتهجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه التهرب في الخزينة العامة[2].

2.الآثار الاجتماعية والنفسية: إن اللجوء إلى ارتكاب الجريمة الضريبية بصفة عامة وجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية بصفة خاصة، يؤثر سلبا على العدالة الضريبية بين المكلفين، حيث أن بعض المكلفين يلتزم اتجاه القانون بدفع الضريبة المستحقة عليه بصفة منتظمة، بينما يلجأ البعض الآخر إلى التخلص من هذا الالتزام فيتهرب من دفع الضريبة كليا أو جزئيا مما يؤدي إلى انهيار الأخلاق والشعور بعدم الرضا وزيادة المحاباة وعدم أداء الواجب مما يدفع في

1مراد ناصر، المرجع السابق، ص158.

2احمد كريدي مالك، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية العراق، 2017 ، ص32.

النهاية الملتزمون بدفع الضرائب إلى التفكير في التهرب منها بشتى الوسائل، فالعدالة الضريبية إذن لابد أن تتحقق لكي نكون أمام مجتمع تسوده المساواة وعدم المحاباة والحزم في تطبيق القانون[1].

3.الآثار الاقتصادية: جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ظاهرة اقتصادية واجتماعية خطيرة، تؤدي في النهاية إلى الإضرار بالاقتصاد القومي وتعرقل الدولة في تنفيذ سياستها المالية وعدم تحقيق أهدافها التنموية التي تكون قد رسمت لها بسبب فقدان الخزينة العامة للموارد التي كان يجب الحصول عليها، واللجوء إلى مثل هذه الجرائم ينعكس على شكل ازدياد أعباء أفراد بعض الفئات وهذا ما يخالف مبادئ العدالة الضريبية ويشجع بالتالي اللجوء إلى الممارسات التدليسية.

كما أن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية تخل بقواعد المنافسة حيث تصبح المؤسسات المتهربة أفضل من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية، حيث تكون لها إمكانيات تمويلية هائلة تسمح بتحسين جهازها الإنتاجي وتقوية مكانتها في السوق، كما تساهم هذه الجريمة في توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني.

الفرع الثاني:

الفرق بين جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية والتهرب الضريبي.

تقع جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ضمن ظاهرة خطيرة والتي تهدد مصلحة الخزينة العامة للدولة، وتتمثل هذه الظاهرة في التهرب الضريبي، التي أصبحت هذه الأخيرة منتشرة بكثرة وتهدد النظام الضريبي ووجوده. انطلاقا مما تقدم سنحاول تقسيم هذا الفرع كالآتي:

أولا: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.

ثانيا: التمييز بين جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية والتهرب الضريبي.

1عبد الجليل هويدي، المالية العامة، ط 2 ، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، القاهرة، 1983، ص228.

أولا: تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي:

لما كانت الضريبة هي بمثابة استقطاع من دخول وثروات أفراد المجتمع، نتيجة لما تنطوي عليه من فريضة إلزامية تقرها الدولة بما لها من سلطة، فمن المتوقع أن يلجأ بعض الأفراد المجتمع إلى محاولة التخلص بشتى الطرق والأساليب من أدائها، وهذا ما يطلق عليه التهرب الضريبي[1].

أ. **تعريف التهرب الضريبي:** لكي نفهم التهرب الضريبي لا بد لنا أن نحدد المعنى الدقيق للفظ التهرب، فالمعنى اللغوي الذي جاء في معجم لسان العرب تحت كلمة هرب هو: هرب وهرب الإنسان أي ساح، أما بالنسبة إلى علم المالية العامة فهناك العديد من التعاريف التي وردت بشأنه منها:

التهرب الضريبي"يعني أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه كليا أو جزئيا، دون أن يعكس عباها على الغير[2]"، كما يعرفه البعض" التهرب الضريبي هو الإفلات من دفع الضريبة كلها أو بعضها، من خلال مخالفة المكلف لأحكام القانون عمدا ويعتبر المكلف مخالفا لأحكام القانون سواء أكان ذلك عند حصر المادة الخاضعة للضريبة عن طريق إخفائها أو إخفاء المستندات المتعلقة بها أو أنه لا يقدم إقرارا ضريبيا معتمدا على الإهمال الذي قد توصف به دائرة ضريبية، أو أنه قد يقوم بتقدير الأموال بأقل من قيمتها الحقيقية عند دفعه للرسوم الجمركية ويقدم فواتير مزورة[3]".

وهناك من عرفه"هو تهرب الممول من الضريبة المفروضة عليه وذلك عن طريق الغش ومخالفة القانون وقد يحدث التهرب وقت تحديد وعاء الضريبة وذلك عن طريق إخفاء الممول لبعض المادة الخاضعة للضريبة أو بتقديم إقرار غير صحيح[4]"، وهناك من عرفه"هو جميع الأفعال أو الإخفاء التي ينتج عنها عرقلة تطبيق قوانين الضرائب[5]"، وهناك من يعرفه "التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون[6]".

1يونس احمد البطريق، المالية العامة(الضرائب والنفقات العامة)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ب س ن، ص 143.

2حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة(الموازنة الضرائب والرسوم) دراسة مقارنة، ط الأولى، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، بيروت لبنان، 1995، ص391.

3عبد الجليل هويدي، المرجع السابق، ص290.

4عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 479.

5 Jacqueline Lambert, la fiscalité en France, édition CGT centre confédéral d'études économiques, paris, 1980, p55.

6 Margairaze André , la fraude fiscale et ses succédanées, comment on échappe al 'impôt , édition blonay, suisse, 1988, p33.

من خلال التعاريف المقدمة نلاحظ أن كل تعريف انفرد بخاصية معينة في إعطاءه مفهوم لظاهرة التهرب الضريبي، فهناك من عرفه على أساس أنه تخلص كلي أو جزئي من الضرائب وتوقف، وهناك من عرفه على أساس بعض الطرق التي يستعملها المكلف بالضريبة من أجل التخلص من دفع الضريبة المستحقة، وهناك من عرفه على أساس أنه يقوم على استخدام الغش أي الطرق الاحتيالية والتدليسة، وهناك من اعتبره أنه عبارة عن تخفيف العبء الضريبي عن طريق سلوك المكلف في سبيل ذلك سبلا مشروعة.

إلا أنه بالرغم من الاختلافات التي تضمنتها التعاريف المقدمة للتهرب الضريبي، إلا أن كلها مكملة لبعضها البعض وتؤدي بنا إلى استنتاج العناصر الأساسية التي يتضمنها التهرب الضريبي والمتمثلة في: أن يكون المتهرب من الضريبة هو المكلف بالضريبة، أن يهدف المكلف بالضريبة إلى التخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا، أن يعمد المكلف بالضريبة إلى استخدام إما الطرق المشروعة للتهرب من الضريبة أو الطرق غير المشروعة، وأن يتحقق الضرر بمصلحة الخزينة العامة للدولة من خلال حرمانها من مورد هام ألا وهو الضرائب.

في الأخير يمكن اقتراح تعريف موحد للتهرب الضريبي كالآتي التهرب الضريبي هو قيام المكلف بالتخلص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا، وذلك باللجوء إلى استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة تؤدي في الأخير بالإضرار بمصلحة الخزينة العامة للدولة من خلال حرمانها من حصيلتها المعتبرة من المداخيل المتوقفة من وراء الحصائل الضريبية.

ب.أشكال التهرب الضريبي: يعتبر تجريم التهرب الضريبي أمرا بالغا في الأهمية، نظرا لخطورته، وما ينطوي عليه من تحايل ومن سوء نية وغياب الوعي، فضلا عن انتشاره يشكل تكريسا للنشاط الاقتصادي الموازي أو غير المهيكل، وتكريس ثقافة مخالفة للقانون، مما يجعل من الردع الجنائي أمرا ضروريا ومبنيا على مبادئ العدالة، وحماية المصالح والحقوق[1]، وقد جرت العادة على تقسيم التهرب الضريبي إلى نوعين هما:

1.التهرب المشروع: يمكن تسميته بالتجنب الضريبي (**L'évasion FISCALE**) وهو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في مركز المخالف

1قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، المجلد أ، العدد 48، 2017، ص281.

للقانون، ويمكن أن يحدث التهرب المشروع عن طريق طبيعي وذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة، والتجنب الضريبي ظاهرة سليمة أقرتها غالبيبة الدول فقها وقضاءا[1]، مثلا في مصر أقر القضاء بحق المكلف بالتمسك بما قد يكون في قانون الضرائب من نقص يستفيد منه المكلف الحاذق حسن النية.

ويتحقق التهرب المشروع للشخص عن طريق التجنب بالامتناع عن عمل أو التصرف الموجب للضريبة أو بالامتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة، ومثال ذلك الامتناع عن استهلاك أو إنتاج سلعة ما مفروضة عليها ضريبة مرتفعة كان يعلم الفرد أن هناك رسوم استهلاك السجائر سيتحملها لو اشترى هذه السلعة فيمتنع الفرد عن استهلاكها ليتجنب دفع الضريبة غير مباشرة وهي الرسم على القيمة المضافة(TVA)، أو الامتناع عن استراد سلعة من الخارج مفروض عليها ضرائب بمعدلات مرتفعة، أو أن يمتنع الشخص عن توجيه أمواله أو نشاطه إلى فروع النشاط التي تصيبها الضريبة ويوجه نشاطه وأمواله إلى فروع النشاط التي لا تصيبها أي ضريبة أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة مثال ذلك المكلف الذي يعمل على الاستفادة من الإعفاءات والتخفيضات بفرعيها دائمة ومؤقتة الممنوحة في إطار أحد وكالات الدعم كالوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب(ENSEJ).

كذلك التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل الإجمالي(IRG) وكذلك الضريبة على أرباح الشركات إما عن طريق تجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونا وبترخيص من القانون التجاري، أو من خلال قيام الشركة بتوزيع أرباحها على المساهمين بطرق معينة لتجنب دفع الضريبة على أرباح الشركات، فمن خلال ما سبق نرى أن المكلف قد تحرك في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من التشريعات الضريبية التي تشوبها الثغرات، ويتحقق أيضا هذا النوع من التهرب من خلال الاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص في استنباط طرق التحايل مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية.

ومنه يمكن القول في الأخير أن التهرب الضريبي المشروع المعروف تحت اسم "التجنب الضريبي" يقصد به تهرب المكلفين من خلال استغلال بعض الثغرات التي قد لا يخلو التشريع الضريبي منها، للتخلص من أداء الضرائب المستحقة عليهم أو جانب منها، فبسبب عدم دقة النصوص أو عدم إحكام صياغتها أو عدم مواجهتها للحالات كافة قد يتمكن الشخص من تحوير النصوص أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها.

2. التهرب غير المشروع: ويطلق عليه بالغش الضريبي **(LA Fraude Fiscal)** وهو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال والتدليس للتخلص من دفع الضريبة، فوسائل التهرب

1خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 02، 2000، ص161.

غير المشروع عبارة عن تجاوزات يعاقب عليها القانون، وتكون هذه التجاوزات صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة، ويتخذ الغش الضريبي صورا وأشكالا مختلفة، ومتنوعة من الصعب تحديدها[1].

فقد يتم ذلك بكتم المكلف عمله التجاري والامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، أو بتقديم تصاريح ناقصة أو كاذبة، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع على الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم من هذه الأرباح، أو بإدخال بعض السلع المستوردة من الخارج دون أن تمر بالمراكز الجمركية للتهرب من دفع الرسوم الجمركية عليها، أو لجوء المكلف إلى إخفاء أمواله بمناسبة تحصيل الضريبة ليحول دون استفاء حق الخزينة منها... إلخ[2].

وبالرجوع إلى المشرع الجزائري نجده لم يعرف الغش الضريبي وإنما اكتفى بالنص على بعض صوره وأشكاله وذلك على سبيل المثال لا الحصر، وهذا ما جاء به في المادة 193 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و والرسوم المماثلة، والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 119 من قانون التسجيل، وقد استعمل المشرع الجزائري عبارة "أعمال تدليسية" بدل عبارة الغش الضريبي، وفي بعض الحالات عنون تحت مسمى قمع الغش في المادة 533 من ق ض غ م أو الغش الجبائي في المادة 119 من ق ر ر أ.

إلا أنه يمكن القول أن الغش الضريبي ينطوي على استخدام وسائل تدليسية والتي تتخذ هذه الأخيرة العديد من الصور والأشكال، وبناءا على ما تقدم يمكن تعريف الغش الضريبي أنه عبارة عن استخدام طرق احتيالية وتدليسية من طرف المكلف بالضريبة بقصد التخلص من عبء الضريبة، أي بمعنى أن يسلك المكلف بالضريبة طريقا غير مشروع وبالتالي فهو يعد عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون ولإرادة المشرع.

ثانيا: التمييز بين جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية والتهرب الضريبي:

من خلال تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي توصلنا إلى أن هذه الأخيرة هي محاولة المكلف للتخلص من الضريبة إما كليا أو جزئيا، عن طريق اللجوء إلى استخدام وسائل مشروعة من خلال

1حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص392.

2حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص392.

استغلال الثغرات القانونية التي قد يتركها المشرع، وهو ما سمي بالتهرب المشروع أو التجنب الضريبي، وإما أن يلجأ المكلف إلى استخدام وسائل غير مشروعة، وذلك من خلال استخدام الغش والاحتيال والتدليس وهو ما سمي بالتهرب غير المشروع أو الغش الضريبي.

فالتهرب الضريبي إذن يعني التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا إما دون مخالفة أو انتهاك القانون، أو إما عن طريق مخالفة القانون مخالفة صريحة من خلال اللجوء إلى إحدى الوسائل التدليسية، وبالرجوع إلى الجريمة التي نحن بصدد دراستها ألا وهي جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، فإنه لابد لنا من التمييز بينها وبين التهرب الضريبي على النحو التالي:

أ. **أوجه التشابه بين جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية والتهرب الضريبي:** يمكن القول أن أوجه التشابه بين كل من التهرب الضريبي جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية تكمن في:

1. **الاعتداء على مصلحة الخزينة العامة للدولة:** إن كل من جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية والتهرب الضريبي يلتقيان من حيث أنهما يتضمنان اعتداء على مصلحة الخزينة الضريبية، من خلال أحد طرق تمويلها وهي الضريبة.

2. **انخفاض حجم الإيرادات العامة:** إن كل من جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية والتهرب الضريبي يتشابهان من حيث أن خطورتهما تكمن في انخفاض حجم الإيرادات العامة، التي تجنيها الدولة، حيث تعتبر الضرائب الممول الرئيسي لخزينة الدولة لذلك فإن اللجوء إلى جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية أو التهرب الضريبي يعرقل مشاريع الدولة في التنمية الاقتصادية، ومن جانب آخر تجبر الدولة على فرض ضريبة جديدة لتعويض النقص الناتج عن هذه الجرائم.

3. **القضاء على العدالة الضريبية:** تتشابه جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية مع التهرب الضريبي من حيث أنهما يؤديان إلى التأثير على العدالة الضريبية، من خلال عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها، أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وبالتالي يزداد العبء

بالنسبة لمن قاموا بأداء التزاماتهم الضريبية على الوجه الكامل، بينما ينخفض أو يتلاشى هذا العبء بالنسبة لمن تمكنوا من التهرب من هذه الالتزامات الضريبية أو من جانب منها[1].

ب.أوجه الاختلاف بين جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية والتهرب الضريبي: تكمن أوجه الاختلاف بين جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية والتهرب الضريبي فيما يلي:

1. التهرب الضريبي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تحقيق العبء الضريبي أو إسقاط العبء الضريبي من خلال أنه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة وهو ما يطلق عليه بالتجنب الضريبي، ويكون ذلك باستغلال الثغرات القانونية التي تركها المشرع، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي المتمثل في سوء النية، دون العنصر المادي المتمثل في الحيل التدليسية، أو إما أن يسلك المكلف سبلا غير مشروعة وهو ما يطلق عليه بالغش الضريبي، ويكون ذلك من خلال اللجوء للوسائل التدليسية، والتهرب الضريبي في هذه الصورة يتوفر على العنصر المعنوي والعنصر المادي، في حين أن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية فهي أن تتجه إرادة المكلف إلى تحقيق أو إسقاط العبء الضريبي من خلال اللجوء إلى استخدام وسيلة تدليسية وهي التزوير في هذه الوثائق.

2. تقوم جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية على الركن المادي والمتمثل في تغيير الحقيقة في محرر محاسبي بإحدى الطرق المنصوص عليها في القانون وأن يسبب هذا التغيير ضررا يمس الخزينة العامة، أما الركن المعنوي فهو يقوم على أساس توافر القصد العام أي علم المكلف بأنه يقدم محرر محاسبي مزور لإدارة الضرائب، والقصد الخاص أي اتجاه نية الجاني إلى عدم أداء الضريبة كلها أو جزئها، بينما التهرب الضريبي إذا كنا أمام التهرب المشروع (التجنب الضريبي) غير معاقب عليه، بالرغم من أنه غير مرغوب فيه، في حين إذا كنا أمام التهرب غير المشروع (الغش الضريبي) فهنا تختلف صوره وأشكاله وبالتالي فالركن المادي في التهرب غير المشروع يقوم على أساس استعمال المكلف وسائل تدليسية تختلف باختلاف نوع الجريمة بهدف التخلص من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي، أما الركن المعنوي فيتمثل القصد العام في علم المكلف بارتكابه لأعمال تدليسية أما القصد الخاص فهو التخلص من أداء الضريبة.

1يونس احمد البطريق، المرجع السابق، ص 143.

في الأخير تجدر الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة يلجأ إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية من أجل التهرب من دفع الضريبة المستحقة عليه بشكل كلي أو جزئي[1] حيث يسلك المكلف في سبيل ذلك السبل غير المشروعة، أو ما يعرف بالتهرب غير المشروع والذي يطلق عليه بالغش الضريبي وبالتالي فالتزوير الضريبي في المحررات المحاسبية هو عبارة عن صورة خاصة من التهرب الضريبي غير المشروع، أو بمعنى آخر أن التهرب الضريبي يمثل العام بينما الغش الضريبي يمثل صورة خاصة من التهرب الضريبي وجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية تعد جزئية من جريمة الغش الضريبي، وذلك باعتبار أن هذا الأخير يشمل كافة الأفعال والوسائل التدليسية التي يلجأ إليها المكلف من أجل التهرب من دفع الضريبة ومنها التزوير في المحررات المحاسبية.

1نهى عمر حسين دعباس، جريمة التزوير الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة، مذكرة ماجستير تخصص المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، ص21.

الفصل الثاني:

النظام القانوني لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفصل الثاني:

النظام القانوني لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

تعتبر جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية من الجرائم التي تتميز بخطورة وذلك لأنها تمس بالثقة العامة كونها تقع في محرر، وهذا الأخير هو الذي يتم على أساسه تقدير قيمة الضريبة المفروض دفعها من قبل المكلف بالضريبة، ومنه كلما حصل في ذلك المحرر تغيير أدى ذلك إلى التغيير في حجم الضريبة اللازم دفعها إما بتخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها أو الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة[1].

وعليه تعد جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية جريمة اقتصادية ذات أثر سلبي على الاقتصاد القومي والوطنية، إلا أنها شأنها شأن الجرائم الأخرى تقوم على ثلاثة أركان أساسية وهي الركن الشرعي، الركن المادي، والركن المعنوي، ضف إلى ذلك أن هذه الجريمة تقوم على أساس تقديم معلومات كاذبة أو بيانات غير صحيحة إلى السلطة المالية وعليه فإن هذا العمل قد لا يكون ثمرة لجهد خاص يبذله الفاعل وحده بل يحصل أن يجد الفاعل من يعاونه أو يشترك معه في ارتكاب الفعل المحظور الذي تقع به الجريمة بحيث يمكن القول أنه لولا هذه المساهمة لما ارتكبت الجريمة أو لحصلت ولكن بصورة مختلفة. ومنه سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

المبحث الثاني: المحاولة والمساهمة الجنائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

1فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، ط الثانية، دار هومه للنشر والتوزيع، 2011، ص82.

المبحث الأول:

أركان جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

القاعدة العامة تقتضي أن لا يهتم القانون الجنائي بما يدور في ضمير الفرد من أفكار، ولكنه يهتم بالمظهر الخارجي لهذه الأفكار ومن هنا استلزم الأمر ضرورة توافر ركن مادي لكل جريمة، إلا أن هذا الركن لم يعد كافيا وحده في تشكيلها فالتطور الذي وصلت إليه المسؤولية الجنائية جعل الجريمة تتطلب فضلا عن الركن المادي ركن معنوي فلا تكون هناك عقوبة بغير إرادة آثمة[1]، لكن قبل هذين الركنين لابد من توافر الركن الشرعي الذي يتم من خلاله التأكد من أن الفعل مجرم في القانون. على إثر ما تقدم سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين:

المطلب الأول: الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

المطلب الثاني: الركن المعنوي والركن الشرعي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

المطلب الأول:

الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

يقصد بالركن المادي للجريمة السلوك الذي يباشره مرتكب الجريمة، حيث يمكن أن يكون سلوكا إيجابيا أو سلوكا سلبيا والركن المادي هو الذي يظهر ماديات الجريمة إذ أنه لا جريمة في مجرد الاعتقاد الجرمي، ويتحقق الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية بتغيير الحقيقة في محرر بطريقة من الطرق التي حددها القانون وأن يلحق هذا التغيير ضررا بالخزينة العمومية. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا المطلب إلى فرعين كالآتي:

1طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص55.

الفرع الأول: عناصر الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفرع الثاني: صور النشاط المادي لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفرع الأول:

عناصر الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

يتكون الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية من عدة عناصر والتي سنتناولها بالذكر في النقاط التالية:

أولا: تغيير الحقيقة.

ثانيا: المحرر الذي تغير فيه الحقيقة.

ثالثا: بوسيلة مما نص عليها القانون.

رابعا: الضرر في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية.

أولا: تغيير الحقيقة:

يعد تغيير الحقيقة هو جوهر التزوير إذ لا يتصور وقوعه إلا بإبدال الحقيقة بما يغايرها، فإذا لم يكن هناك تغيير في الحقيقة فلا يقوم التزوير[1]، وعليه فإن هذا التغيير هو السلوك الذي يجرمه المشرع الجنائي بوصفه تزويرا إذا وقع في المحررات، فتغيير الحقيقة باستبدالها بما يخالفها يعد جريمة تزوير فإذا لم يحدث هذا التغيير فلا تحقق جريمة التزوير حتى وإن كان الفاعل سيء النية حيث يظن بأن ما قام به يعد تزويرا في حين أن الحقيقة هي غير ذلك.

1محمد رأفت عقل، المرجع السابق، ص11.

وتغيير الحقيقة المكون لجريمة التزوير ليس المقصود به تغيير الحقيقة المطابق للواقع، بل المقصود به تغيير الحقيقة المطابق للقانون وتلك هي المستمدة منها علة تجريم التزوير، والتزوير سواء أكان تغيير الحقيقة كليا أو جزئيا[1]، وعليه فإنه يتحقق الركن المادي في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية بتغيير الحقيقة عن طريق تقديم بيانات وتصريحات كاذبة أو إخفاء معلومات صحيحة في الوثائق المحاسبية التي تقدم تنفيذا للقانون الضريبي سواء تعلقت هذه البيانات أو المعلومات بوعاء الضريبة أو بتاريخ نشوئها أو استحقاقها أو بحالة المكلف الاجتماعية، وغير ذلك من البيانات التي تؤثر في الضريبة تحديدا أو استحقاقا هو في حقيقته تغييرا للحقيقة[2].

وهذا التغيير قد يكون بهدف تهرب المكلف من الضريبة كليا أو جزئيا[3]، ومن هنا نستطيع القول أن الجريمة لا تقوم في ركنها المادي كذلك ما لم يترتب على تقديم تلك التصريحات والبيانات الواردة في المحررات المحاسبية غير الصحيحة، تخلص كلي أو جزئي في مقدار الضريبة الواجب قانونا.

وعليه فإن تقديم بيانات أو معلومات غير صحيحة هو تغيير الحقيقة، وهو جوهر الجريمة باعتبارها جريمة تزوير تقع بالمخالفة لمسعى المشرع الضريبي بالحصول على معلومات حقيقية تهدف إلى تقدير الضريبة تقديرا عادلا وسليما، أي أن السلوك الإجرامي يتمثل في تقديم المكلف بالضريبة للمحررات المحاسبية الواجب تقديمها بمقتضى القانون كالدفاتر التجارية أو الميزانية أو السجلات... إلخ منطوية على بيانات كاذبة أو قيود صورية تأييدا لتصريح غير صحيح، كما يتمثل بتزويد موظف السلطة المالية بمعلومات غير صحيحة لتدوينها في أوراق وسجلات ومحاضر الإدارة الضريبية.

1فرقد عبود العارضي، المرجع السابق، ص152.

2طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص74.

3انظر المادة 303 من الأمر رقم 76_101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق. ومن جانب نصت المادة 117 من الأمر رقم 76_102 المؤرخ في9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، ج ر العدد 103، الصادر في 26 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم:"يعاقب طبقا لنص المادة 303 من ق ض م ر م كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها".

ثانيا: المحرر الذي تغير فيه الحقيقة:

لا يعد تغيير الحقيقة تزويرا إلا إذا حدث في محرر، فالمحرر هو الموضوع المادي الذي ينصب عليه سلوك الجاني عندما يغير الحقيقة، والثقة فيه هي محل الحماية التي يقررها القانون عندما يعاقب على جريمة التزوير باعتباره موضوع السلوك ووعاء الثقة التي يشملها القانون بحمايته، ولابد لتحقيق الركن المادي للتزوير أن يكون تغيير الحقيقة حاصلا في محرر سواء كان قد أنشئ خصيصا لتغيير الحقيقة فيستوي أن يكون المحرر موجودا من قبل ثم وقع التغيير في الحقيقة الثابتة فيه، أو أن يكون قد أنشئ كله من أجل إثبات الأمر المغاير للحقيقة به[1].

وعليه فقد أشرنا سابقا إلى عناصر المحرر الذي يصلح لجريمة التزوير[2]، وهو الذي يكون له مضمون شكل ومصدر، وهو نفس الشيء الذي ينطبق على جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية، وعليه فإنه يمكن القول أنه يجب أن يرد التزوير في المحررات المحاسبية المقدمة من المكلف بالضريبة إلى مصلحة الضرائب، سواء كانت هذه المحررات مقدمة في إطار الرقابة أو في إطار تبرير ما هو موجود في التصريحات الجبائية، ويشترط أن يتم تقديم هذا المحرر بالفعل إلى الإدارة الضريبية، لأنه لو تم تزوير المحرر المحاسبي ولم يقدمه المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية فلا عقاب عليه، خلافا للقاعدة العامة في التزوير والذي يتم العقاب بناءا عليها حتى ولو لم يتم تقديم الورقة المزورة للتعامل أو الاستعمال.

والعلة في ذلك أن المحرر المحاسبي ليس له أي قيمة في الربط وتقدير الضريبة على المكلف ما لم يقدم إلى الإدارة الضريبية، فلا تستطيع مصلحة الضرائب محاسبة المكلف ومعرفة مدى مطابقة محرره للواقع إلا إذا قدم المكلف الوثائق المزورة وقام باستعمالها، مثال ذلك أن يقدم تاجرا محاسبة مزورة أمام المحكمة من أجل إثبات إعساره المالي حتى يتهرب من دفع النفقة المرتفعة لزوجته المطلقة، ففي هذا المثال التزوير لا يهدف إلى التهرب من الضريبة لأنه لم يقدم أمام إدارة الضرائب وبالتالي لا نكون أمام جريمة تزوير الضريبي في محررات محاسبية.

1احمد حمد الله احمد، جريمة التزوير الضريبي في القانون العراقي، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، العدد الأول، المجلد الأول، جامعة القادسية، 2008، ص293.

2راجع ص من 42 إلى 44 من البحث.

فالاستعمال يتطلب إظهار المحرر المزور ودفعه في التعامل، فلا يكفي مجرد الاستناد إليه دون تقديمه كما لا يكفي مجرد إظهار المحرر في مناقشة ما دون تقديمه[1]، ولا يعاقب القانون الجنائي على تغيير الحقيقة لمجرد كونها إثما أخلاقيا ولكن حماية للثقة في المحررات باعتبارها وسيلة لإثبات الحقوق والمراكز القانونية، وينبني على ذلك أن تغيير الحقيقة في المحرر الذي لا يخرج فاعله عن حدود حقه وإن ترتب عليه ضرر للغير لا يعد تزويرا، فإذا تعدى التغيير هذا الحد وأصاب مركزا أو مصلحة للغير أصبح تزوير معاقبا عليه[2].

وعليه طبقا لما سبق لنا أن نسأل هل أن المحررات المحاسبية التي يعدها المكلف ويقدمها للإدارة الضريبية يعتبر محرر يمكن أن يقع عليه التزوير وبالتالي يخضع من زور هذا المحرر للعقاب؟

لابد من بيان أن المحررات المحاسبية المقدمة من المكلف بالضريبة إلى الإدارة الضريبية هي عبارة عن محررات فردية، والمحرر المحاسبي هو بيان أو مجموعة من البيانات يثبتها شخص في محرر وتكون متعلقة بمركزه القانوني وحده دون مساس بمركز الغير، ومثال ذلك الدفاتر التجارية التي يمسكها المكلف بالضريبة ويلزم بتقديمها إلى الإدارة الضريبية فكل تغيير فيها يعتبر تغييرا للحقيقة.

وبالرجوع إلى سؤالنا الأول حول مدى اعتبار تغيير الحقيقة في المحررات المحاسبية التي يعدها المكلف ويقدمها للإدارة الضريبية تزويرا، فلا بد من بيان أن القاعدة العامة أنه تغيير الحقيقة في المحررات الفردية لا يعد تزويرا سواء تضمنتها محررات رسمية أو عرفية، والعلة في ذلك أن تغيير الحقيقة يحصل في ورقة هي (من صنع) من غير فيها فالكذب الذي تتضمنه متعلق بمركز المقر شخصيا وليس فيه اغتصاب لصفة أو حق شخص آخر[3].

إلا أن المشرع قد خرج عن هذا الأصل في المحررات المحاسبية التي يقدمها المكلف للإدارة الضريبية، وبالتالي فهي عبارة عن محررات فردية وشخصية معاقب على التزوير فيها استثناءا وترتيبا على إلزامه، ولأن هذه الجريمة هي في حقيقتها جريمة تزوير نلاحظ أن المشرع قد غلظ العقوبة التي تفرض على مرتكبها، مقارنة بعقوبة المكلف الذي لا يقوم بتقديم الأوراق الضريبية والتصريحات، إذ عاقب

1سرور احمد فتحي، الوسيط في قانون العقوبات _القسم الخاص_، دار النهضة للنشر والتوزيع، دمشق، 1972، ص581.

2ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص226.

3نبيل صقر، الوسيط في الجرائم المخلة بالثقة العامة(الفساد–التزوير–الحريق)، المرجع السابق، ص207.

على هذه الأخيرة بعقوبة الغرامة في حين أنه عاقب مرتكب جريمة التزوير في المحررات المحاسبية المقدمة للإدارة الضريبية بعقوبة سالبة للحرية وهي عقوبة الحبس[1].

ولولا الخطورة التي تكمن في شخصية مرتكب جريمة التزوير الضريبي لأصبح هذا التغليظ غير موجود، إذ أن عدم تقديم الإقرار الضريبي أو التصريحات أفضل بكثير من تقديمها متضمنة معلومات وبيانات غير صحيحة، وهذه البيانات سجلت انطلاقا من تزوير المحررات المحاسبية، لأن القيام بالتزوير في المحررات المحاسبية يهدف إلى التخلص من أداء الضريبة وذلك بالتخلص من كل الوعاء أو جزء منه، ويتحقق بنجاح الجاني بإدخال الغش على الإدارة الضريبية في ربط الضريبة للمداخيل الحقيقية أو إعفاء الممول منها على أساس الكذب الذي تضمنته.

ثالثا: بوسيلة مما نص عليها القانون:

تطرق المشرع الجزائري في القوانين الضريبية إلى مجموعة الطرق التي بواسطتها يمكن أن تقع جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، وهنا يثور تساؤل حول ما إذا كانت هذه الطرق هي وحدها التي تشكل الإطار الذي يحدد هذه الجريمة أم لابد من الاستعانة بطرق التزوير الواردة في قانون العقوبات؟

بالرجوع للمواد التي تناولت التزوير الضريبي في القوانين الضريبية الجزائري التي سنتناولها بالذكر لاحقا، نرى أن المشرع الجزائري أورد تعددا لأساليب التزوير وهذا التعداد جاء على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر، ولما كانت الطرق والأساليب التي يتم فيها التزوير والتي تصدى المشرع في قانون العقوبات الجزائري لذكرها هي ذات مفهوم واسع، وعليه فإننا نرى أنه كما يقع التزوير الضريبي بإحدى الطرق التي نص عليها القانون الضريبي الجزائري يقع كذلك بإحدى الطرق التي نص عليها قانون العقوبات، إذ أن هذا الأخير يعتبر القانون العام الذي يرجع إليه عند كل نقص.

وعليه فإن التزوير في المحررات المحاسبية يمكن أن يقع بإحدى الطرق التي بينها أو نص عليها القانون وهذا ما سنحاول شرحه ضمن النقاط الآتية:

1لبنى مساعيد، جريمة تزوير الملزم لإقراره الضريبي في القانون المغربي، مجلة المنارة للدراسات القانونية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، عدد خاص، 2016، ص170.

أ. **طرق التزوير في المحررات المحاسبية في القوانين الضريبية:** بالرجوع للمواد الواردة في القوانين الضريبية نرى أنها أوردت تعدد لأساليب التزوير في المحررات المحاسبية وهو ما سنقوم بدراسته:

1.في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: نصت المادة 193 فقرة (أ ب ج) على أنه[1] "تعتبر أعمال تدليسية خاصة:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين (9 و10) من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.

2.في قانون الرسم على رقم الأعمال: تناول نص المادة 118 فقرة 1 و2 و 3 التزوير في المحررات المحاسبية كالأتي[2]:

- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص، للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.
- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.
- الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد، المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أقفلت حساباتها.

1انظر المادة 193 من الأمر رقم 76_101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

2انظر المادة 118 من الأمر رقم 76_102 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

3.في قانون الضرائب غير المباشرة: نصت المادة 533 فقرة 1 و2 و 4 على التزوير في المحررات المحاسبية كالآتي[1]:

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه.
- تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها وإما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.
- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو دفتر الجرود المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من قانون التجارة أو في الوثائق التي تقوم مقامه، ولا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي اختتمت كتاباتها.

في حين نجد أن المشرع الضريبي الجزائري لم ينص على طرق التزوير في المحررات المحاسبية في قانون الإجراءات الجبائية باستثناء أنه نص فيه على ضرورة مسكها والاحتفاظ بها[2].

إضافة إلى ذلك فإن التزوير في المحررات المحاسبية لم يرد فقط ضمن القوانين الضريبية، إذ نجد مثلا أن تزوير الفواتير والتي تدخل ضمن أنواع المحررات المحاسبية قد نص المشرع الجزائري عليها في

1انظر المادة 533 من الأمر رقم 76_104 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر العدد 70، المؤرخة في 15 جويلية 1976.

2تنص المادة 64 من من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم، المحدث بموجب المادة 40 من قانون 01_21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر العدد 79 المؤرخة في 23 ديسمبر 2001 على أنه: "يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية لا سيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق الرقابة والاطلاع والتحقيق لمدة عشر (10) سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري وهذا إبتداءا من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية".

_نشير بهذا الصدد أن قانون الإجراءات الجبائية في نص المادة 36 منه التي ألغيت بموجب المادة 25 من القانون رقم 15_18 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر العدد72 المؤرخة في 31 ديسمبر سنة 2015 أنه كان ينص على الوسائل التي تعتبر أعمال تدليسية ومنها ما يعتبر ضمن التزوير في المحررات المحاسبية وهي: "تعتبر على وجه الخصوص، ممارسات تدليسية ما يأتي: –تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.–نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.–كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه".

المادة 02 من القرار الذي يحدد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة وكذا كيفيات تطبيق العقوبات المقررة لها التي جاء فيها:"الفاتورة المزورة هي الفاتورة التي تم إعدادها دون الشروع في أي عملية تسليم أو أداء خدمة بغرض القيام بما يلي[1]:

- تخفيض قواعد فرض الضريبة بالنسبة لمختلف الضرائب والرسوم.
- إخفاء عمليات.
- الاستفادة من بعض الامتيازات كالحق في الحسم في مجال الرسم على القيمة المضافة والحصول على قروض لدى المؤسسات المصرفية بغية تمويل المشاريع الاستثمارية".

ب.طرق التزوير في المحررات المحاسبية في قانون العقوبات: لقد نص قانون العقوبات على عدة طرق يمكن أن تقع فيها جريمة التزوير ولا يمنع من أن تكون جريمة التزوير في المحررات المحاسبية تقع بإحدى تلك الطرق، وذلك يعود إلى اعتبار أن قانون العقوبات هو القانون العام للنصوص الجنائية والتي يرجع إليها عند وجود أي نقص.

ولقد قسم قانون العقوبات أنواع المحررات كما سبق الإشارة إليها، ولما كانت المحررات المحاسبية التي تقع فيها جريمة التزوير الضريبي من أهم المحررات التجارية والعرفية، فنجد أن المشرع الجزائري نص في المادة 219 من قانون العقوبات: "كل من ارتكب تزويرا بإحدى الطرق المنصوص عليها في المادة 216 في المحررات التجارية والمصرفية أو شرع في ذلك يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 20.000 دينار. ويجوز أن يضاعف الحد الأقصى للعقوبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى إذا كان مرتكب الجريمة مدير شركة..."

أما المادة 220 فقد جاء فيها: " كل شخص ارتكب تزويرا بإحدى الطرق المنصوص عليها في المادة 216 في محررات عرفية أو شرع في ذلك يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 20.000 دينار."

أما المادة 216 من نفس القانون فقد نصت على طرق التزوير وهي تتمثل في:

1. إما بتقليد أو بتزييف الكتابة أو التوقيع.

1انظر المادة 02 من القرار المؤرخ في 23 رمضان 1434 الموافق ل أول غشت سنة 2013، يحدد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة وكذا كيفيات تطبيق العقوبات المقررة عليها، ج ر العدد 30 المؤرخة في 21 مايو سنة 2014.

2. إما باصطناع اتفاقات أو نصوص أو التزامات أو مخالصات أو بإدراجها في هذه المحررات فيما بعد.

3. إما بإضافة أو بإسقاط أو بتزييف الشروط أو الإقرارات أو الوقائع التي أعدت هذه المحررات لتلقيها أو إثباتها.

من خلال ما تقدم يمكن القول أن التزوير في المحررات المحاسبية لا يخرج عن إحدى الطرق التالية:

- **تقديم بيانات أو معلومات كاذبة في المحررات المحاسبية:** هذه الطريقة تتمثل في قيام المكلف بارتكاب جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية عن طريق قيامه بإدراج بيانات ومعلومات لا أساس لها من الصحة في المحررات المحاسبية المقدم من قبله للإدارة الضريبية عن حالته المالية وكذا عن الوعاء الضريبي وأرباحه[1].
- **إخفاء أو محاولة إخفاء معلومات اوجب القانون بيانها:** يعرف الإخفاء على أنه حجب المكلف البيانات أو المعلومات في المحررات المحاسبية المقدمة للإدارة الضريبية، كأن يخفي حقيقة أرباحه[2].
- **نقل تقييدات صورية في المحررات المحاسبية:** القيد الصوري يعني الإيهام بوجود عقد ليس له وجود، أو ينطوي على إخفاء طبيعة عقد ابرمه المكلف، أي أن المكلف قد قام بإجراء معاملات معينة نتج منها نفقات محددة، وهو بدوره يقيد هذه النفقات بزيادة كبيرة متجاوزة بذلك الحد المعقول، مما يؤول في النتيجة إلى أن يؤدي نشاط المكلف في التلاعب في سرد البيانات، إلى التخفيض في مقدار الضريبة الواجب على المكلف دفعها.

نشير في الأخير إلى أن أساليب التزوير في المحررات المحاسبية الواردة في القوانين الضريبية جاءت على سبيل المثال لا الحصر، فقد أوردت القوانين الجبائية عدة أعمال تعد طرق تدليسية كل حسب القانون المنظم لها، وعليه فإن قيام المشرع الضريبي الجزائري بعدم تحديد صريح وحصري للأفعال المجرمة والتي يعاقب عليها، قد يبعد الإدارة الضريبية عن مأزق الوقوع في مشكل في حال ابتكار طرق جديدة للتزوير أو الغش أو التحايل وبالتالي تفادي ضياع جزء من المال العام دون القدرة على فعل شيء.

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص81.

2نهى عمر حسين دعباس، المرجع السابق، ص27.

رابعا: الضرر في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية:

يقصد بالضرر كل اعتداء على حق أو مصلحة يحميها القانون سواء كان هذا الاعتداء جسيما أو غير جسيم، أو هو إلحاق مفسدة للغير في ماله أو نفسه وشرفه أو اعتباره أو مشاعره[1]، وبالتالي فإن الضرر في جريمة التزوير في المحررات بصفة عامة يعد شرطا لازما وعنصرا أساسيا لقيام هذه الجريمة، فلا تزوير بدون ضرر وجريمة التزوير في المحررات من جرائم الضرر ذلك أنه سواء كان محققا أو محتملا فإن العبرة بتوافره هو وقت ارتكاب التزوير.

وعليه يمكن القول أنه لا يمكن تصور الضرر إلا إذا كان المحرر المزور قد أخل بحق أو مصلحة الغير يحميها القانون، ولا يقتصر الضرر على الاعتداء الفعلي عليها وإنما كذلك إمكان أو احتمال الاعتداء عليها، والضرر في جريمة التزوير مزدوج يتوافر على شقين هما إهدار الثقة العامة في المحررات كما ينطوي على احتمال إلحاق الضرر بمصلحة الدولة أو أحد الأفراد[2].

وهو ما أكدته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 21_12_1999 في القضية رقم 227350، جاء مؤكدا على وجوب توافر الضرر:"حيث أنه وكما استقر عليه الاجتهاد القضائي للغرفة الجنائية للمحكمة العليا فإنه لا يوجد تزوير معاقب عليه، إلا إذا تسببت الوثيقة المقلدة أو المزيفة ضررا حالا أو محتملا للغير، حيث أن غرفة الاتهام لم يثبت هذا الضرر ولم تعين الطرف أو الأطراف المتضررة من جراء تصرفات المتهمين[3]".

وكذا قرار المحكمة العليا الصادر بتاريخ 29_11_2006 ملف رقم 339900 جاء فيه:"حيث أن التزوير هو كل تغيير وتحريف للحقيقة في محرر أو مستند من شأنه أن يسبب ضررا للغير ويهدف إلى إثبات حق أو واقعة وترتب عنه نتائج قانونية[4]".

1محمد بن براك الفوزان، المرجع السابق، ص171.

2نوال حمري، الضرر في جريمة تزوير المحررات، مجلة القانون والمجتمع، جامعة ادرار، العدد 2، 2013، ص101.

3المحكمة العليا، الغرفة الجنائية قرار رقم 227350، الصادر بتاريخ 21_12_1999، قضية(ا.ع.ضد: ن.ع)، المجلة القضائية، العدد الأول، سنة 2001، ص 297.

4المحكمة العليا، غرفة الجنح والمخالفات قرار رقم 339900 ، الصادر بتاريخ 29_11_2006، قضية (ب-م ضد ع-ع والنيابة)، المجلة القضائية، العدد الثاني، سنة 2006، ص577.

وبالرجوع إلى تعريف عنصر الضرر[1] في جريمة تزوير المحررات عند المشرع الجزائري نجده أنه لم يعرفه، وبالتالي فهو لم يضم كل العناصر والشروط العامة من بينها الضرر واسند هذه المهمة إلى الاجتهاد القضائي الذي أكد هذا الأخير على ضرورة توافر عنصر الضرر لقيام جريمة التزوير، وعليه يمكن القول أنه لا يكفي لتحقق جريمة التزوير تغيير الحقيقة فقط في المحرر بل يجب أن ينطوي هذا التغيير على حدوث ضرر نتيجة هذا التزوير، وعليه فإن هذا الأمر يدعونا إلى التساؤل عما إذا كان من اللازم توافر عنصر الضرر في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية حتى تقوم الجريمة أم أنه لا يشترط ذلك؟

بالعودة إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية نجدها أنها تقوم كذلك على توافر عنصر الضرر وذلك باعتبارها جريمة تزوير، ولذلك فقد قرر المشرع الجزائري العقاب عليها بالعقوبة المقررة لجريمة التزوير، وذلك لأنه اوجب على المكلف الصدق في هذه المحررات تقديرا لما يجب أن تكون عليه العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين من شفافية وصدق، وتقدير الغاية التي من أجلها أوجب المشرع على المكلفين بالضريبة تقديم هذه المحررات وهي تقدير الضريبة الواجبة على المكلف.

وكذلك لما يترتب على الكذب وتغيير الحقيقة في هذه المحررات من نتائج ضارة بالمصلحة العامة، إذ أن تغيير الحقيقة في المحررات المحاسبية ينتج عنها ضرر لمصلحة الضرائب وبالتالي بالخزينة العامة للدولة، والضرر المتصور في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية هو الضرر المادي الاجتماعي، وذلك لأن نية المزور هو التهرب من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي وإلحاق الضرر بمصلحة المجتمع ككل.

1إن الضرر ينقسم إلى عدة أنواع منها: **الضرر المادي:** وهو يمس عناصر الذمة المالية فيترتب عليه الإنقاص من عناصرها الايجابية أو الزيادة في عناصرها السلبية. **الضرر المعنوي:** هو ما يلحق بمصلحة ليست ذات قيمة مادية كالشرف والاعتبار(المكانة الاجتماعية). **الضرر الاجتماعي:** هو الضرر الذي لا يعيب شخصا بعينه وإنما يصيب المجتمع ككل، والضرر العام قد يصيب المصالح المادية للمجتمع ككل فيكون ضررا اجتماعيا ماديا كتزوير إيصال بسداد رسوم أو ضرائب أو غرامات مستحقة للدولة....، أو يكون ضررا معنويا.

الفرع الثاني:

صور النشاط المادي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

لقد تطرقنا فيما سبق إلى العناصر المكونة للركن المادي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، وقد أشرنا إلى الطرق التي يتم بها تزوير المحررات المحاسبية انطلاقا مما هو وارد في القوانين الضريبية وقانون العقوبات وبعض القوانين الخاصة، إلا أنه لابد من الإشارة إلى أن جميع هذه الطرق تتحقق من خلال الاستعانة بوسيلة التحايل في المحررات المحاسبية، ويتحقق التحايل في المحررات المحاسبية من خلال الصور التالية:

أولا: التحايل المحاسبي.

ثانيا: التحايل القانوني.

أولا: التحايل المحاسبي:

إن الإدارة الضريبية تعتمد بصورة جلية على المحررات المحاسبية كالفواتير والسجلات المحاسبية مثلا للتأكد من أن الكتابة الواردة في التصريحات الجبائية مطابقة للواقع، وبالتالي لا تحتوي على أي تزوير، ومنه فإن الضريبة المفروضة المستحقة على المكلف هي ضريبة صحيحة، إلا أنه قد يلجأ المكلف إلى تشكيل حسابات على الصورة التي تخلصه من الجزء الأكبر من الضريبة[1]، وهو ما يسمى بالتحايل المحاسبي الذي يقع به النشاط المادي لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

و يقع هذا التحايل بطريقتين هما تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات أو بهما معا.

أ. **تضخيم الأعباء والتكاليف:** للمكلف حق الخصم لبعض التكاليف والأعباء[2]من الربح الخاضع للضريبة[3]حيث سمح التشريع الجبائي بذلك ويتعلق الأمر ب(المصاريف العامة، المصاريف المالية، مختلف المصاريف، الضرائب والرسوم ذات الطابع المهني، الاهتلاكات، المؤونات) وهذا وفق شروط

1منصور رحماني، القانون الجنائي للمال والأعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2002، ص149.

2تعرف الأعباء أنها الأموال التي تنفقها المؤسسة بهدف انجاز مهامها بغرض الحصول على مداخيل اكبر من هذه الأموال، وتسمى المصاريف أو الأعباء أو التكاليف أو النفقات وهي ذات طبيعة مدنية.

3تجدر الإشارة إلى أن الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي الذي يساوي الفرق بين المداخيل المقبوضة من طرف المكلف بالضريبة (سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا) والأعباء التي تتحملها.

منها(أن تكون مدفوعة في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو مصلحتها، وأن توافق عبء فعلي وتكون مدعومة بالتبريرات الكافية، وأن تفسر تخفيض في الأصول الصافية، أن تكون محتواة في أعباء السنة المالية التي دفعت خلالها، لا يمكن خصم الأعباء إلا من نتائج السنة المالية المرتبطة بها[1])، وهذه الرخصة تجعل المكلف يسرع إلى الرفع من نسبة التكاليف والأعباء باستخدام مجموعة من الوسائل التالية:

1. المستخدمون الوهميون: حيث يلجأ المكلف إلى التسجيل المحاسبي لأجور ومرتبات لأشخاص خياليين لا وجود لهم في الواقع، على أساس أنهم أشخاص موجودين ويقومون بأعمال داخل المؤسسة، والمكلف له وثائق رسمية إدارية تؤكد ذلك، وبهذا الشكل تسجل هذه الأجور والمرتبات الوهمية في حسابات المؤسسة بغية الحصول على تخفيض الأرباح على أساس أن الأجور تمثل عبئ جبائي قابل للطرح، أو أنه قد يكونوا هؤلاء الأشخاص حقيقيين إلا أنهم لا يقومون بأي عمل داخل المؤسسة.

2. نفقات غير مبررة: في هذه الحالة يستغل المكلف رخصة المشرع بخصمه لبعض الأعباء ذات العلاقة بنشاط المؤسسة[2].

1الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz.

2نصت المادة 169 في من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها الثانية على بعض التكاليف القابلة للخصم جبائيا وهي : _المبالغ المخصصة للإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب._النشاطات الثقافية والتي تهدف إلى : _ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية والمناظر التاريخية المصنفة وتجديدها ورد الاعتبار لها وتصليحها وتدعيمها وترقيتها._ترميم التحف الأثرية والمجموعات المتحفية وحفظها._توعية= =الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي._إحياء المناسبات التقليدية والمحلية._المهرجانات الثقافية للمؤسسة أو في إطار النشاطات المساهمة في ترقية الموروث الثقافي ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين

كما نصت المادة 170 عل أنه "يخصم مبلغ نفقات التسيير المترتبة عن عمليات البحث العلمي أو التقني من أرباح السنة أو السنة المالية التي تم فيها إنفاق هذه المصاريف...".

_أما المادة 171 على أنه" تخصم من الدخل أو الربح الخاضع للضريبة...النفقات المصروفة في إطار بحث التطوير داخل المؤسسة شريطة إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه في إطار هذا البحث".

_تكون قابلة للخصم من الربح الخاضع للضريبة كذلك الأعباء الاجتماعية (التأمينات، المرض، البطالة، حوادث العمل، منح عائلية) ، مبالغ أجور كراء المحلات المهنية والعتاد، المهام ومصاريف النقل و التنقل، مصاريف الصيانة والإصلاح، مختلف مصاريف التسيير ومصاريف المكتب والبريد والمواصلات.

ويسجل بذلك نفقاته الخاصة التي تخدم مصلحته ويقوم بتقييدها على حساب المؤسسة ومن أمثلة ذلك نجد [1]:

1. تضخيم المبالغ المستعملة من اجل الإشهار والتمويل والدعاية.
2. شراء مستلزمات لبيته كالأثاث مثلا ويسجلها في حسابات مشتريات الشركة.
3. صيانة سيارته الخاصة على أساس أنها سيارة مصلحية الخاصة بعمله ويقيد مصاريف الصيانة في حساب أموال الشركة الخاصة بهذا الأمر وذلك باعتبار أن مصاريف الصيانة والإصلاح تعد قابلة للخصم.

فبالرغم من أن كل هذه الأعباء هي ذات طبيعة شخصية يتحملها المكلف دون قيدها في محاسبة الشركة، إلا أنه يعمل عكس ذلك ويجعلها مصاريف عامة مرتبطة بالاستغلال، ومنه التخفيض قدر المستطاع من الربح الإجمالي الخاضع للضريبة.

3. **تقنية الاهتلاك:** الاهتلاك هو عبارة عن انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، وقد عرفته نص المادة 121_7 من القرار رقم 71[2] على أنه" الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل نتجه الكيان لنفسه" أو هو تلك القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة أي الأصول الممتلكة للمؤسسة والمتمثلة في المباني والعقارات والتجهيزات ووسائل النقل ومعدات المكاتب، ويعد الاهتلاك أحد العناصر المكونة للربح الخاضع للضريبة كونه يدخل ضمن قائمة الأعباء المخصومة من إيرادات المؤسسة وهو عبء من أعباء الاستغلال، كما تمثل الاهتلاكات إثبات إنقاص قيمة الاستثمارات التي تسمح بإعادة تشكيل الأموال المستثمرة.

فالاستثمارات سواء كانت تجهيزات إنتاجية أو اجتماعية... إلخ، فهي أموال مخصصة للاستعمالات في النشاط الاستغلالي وليس في غرض البيع، ونتيجة لذلك التناقص لقيمتها مع الوقت تدريجيا، تصبح المؤسسة مضطرة لتغييرها وذلك لعدة أسباب منها: تآكل الاستثمار بصفة نهائية وأصبح

1طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير تخصص قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة1، 2011_2012، ص80_81.

2المادة 121_7 من القرار رقم 71 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا المدونة الحسابات وقواعد سيرها، المرجع السابق.

غير صالح تماما لأن الاستثمار لا يستجيب لمتطلبات الاستغلال، وظهور أدوات إنتاج حديثة تساعد على رفع الإنتاجية أكثر، وتخضع خصم هذه الاهتلاكات للشروط التالية[1]:

- يجب أن تحتوي الاهتلاكات على عناصر الأصول المثبتة الخاضعة لإنقاص القيمة بفعل استعمال الوقت والتغيير التقني وغيره من الأسباب.
- يجب أن تكون الاهتلاكات موافقة أساسا لإنقاص القيمة الفعلي الذي يلحق العناصر التي سيتم إهتلاكها.
- تحسب الاهتلاكات كل سنة بحيث يسمح مبلغها المتراكم بإعادة تشكيل سعر كلفة التثبيت القابل للاستهلاك عند انقضاء المدة العادية للاستعمال.
- أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال ومسجلة في سجلات محاسبية وهكذا يقوم الممول بالتلاعب بالنسب المحددة من قبل التشريعات الجبائية والنظام المحاسبي والواجب تطبيقها على الوسائل القابلة للاهتلاك.

وتختلف معدلات اهتلاك عناصر التثبيتات باختلاف هذه العناصر وعموما يمكن عرض معدلات اهتلاك بعض العناصر كالآتي:

المباني من 1_5% المعدات من 10% إلى 15% معدات المكتب10%إلى15 %

الأدوات من10 %إلى 20% معدات النقل20 %إلى25 % تهيئات وتركيبات من 5_10%

ويقضي النظام المحاسبي بأن تهتلك التثبيتات المعنوية على أساس مدة نفعيتها التي لا يجب أن تتجاوز في كل الأحوال 20 سنة إلا في حالات استثنائية يجب تبريرها[2]، وهناك العديد من طرق حساب قسط الاهتلاك السنوي وقد حدد النظام المحاسبي أربع طرق رئيسية وهي:

- الاهتلاك الخطي (الثابت): يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.
- الاهتلاك المتناقص(التنازلي): يؤدي إلى عبء متناقص على مدة النفعية للأصل.

1الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب: www.mfdgi.gov.dz.

2انظر المادة 121_13 من القرار رقم 71 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا المدونة الحسابات، المرجع السابق.

- الاهتلاك المتزايد(التصاعدي): يؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل[1].
- الاهتلاك حسب وحدات الإنتاج: يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.

وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة[2] في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة، ويتم حساب قاعدة الاهتلاك المالي للتثبيتات التي تمنح الحق في خصم الرسم على القيمة المضافة والتي تستعمل في نشاط خاضع للرسم على القيمة المضافة، على أساس سعر الشراء أو سعر التكلفة دون الرسم على القيمة المضافة، أما قاعدة الاهتلاك المالي للتثبيتات المخصصة لنشاط غير خاضع للرسم على القيمة المضافة فيتم حسابها مع إدراج الرسم على القيمة المضافة.

أ. **تخفيض الإيرادات:** إن عملية تخفيض الإيرادات تعتبر من بين الطرق التي يلجأ إليها المكلف لتخفيض من قيمة الضريبة حيث أنه يصرح بأرباح أقل بكثير مما هو عليه فعلا، أو هي عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة وذلك باستعمال طرق ووسائل مختلفة، وهذه الطريقة لا يمكن أن يقوم بها إلا الذين هم ملزمين بمسك سجلات محاسبية[3] المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي أو القانون التجاري، سواء كانت هذه السجلات ممسوكة بطريقة منتظمة وإجباريا لهم حسب رقم أعمالهم والذي يفرض عليهم الخضوع للنظام الحقيقي، أو كانت ممسوكة بطريقة غير منتظمة واختياريا إذا لم يصل رقم أعمالهم الحد المقرر قانونا وكانوا يخضعون لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

ومن أمثلة ذلك: أصحاب المهن الحرة الذين لا يصرحون غالبا في محرراتهم المحاسبية بالمداخيل والإيرادات المحققة فعلا كالمحامين الذين لا يصرحون بالعدد الحقيقي للملفات المدروسة وبالنسبة للأطباء يخفون العدد الحقيقي للمرضى المعالجين وهكذا بالنسبة للموثقين والصيادلة والمحضرين وغيرهم، ونفس الأمر بالنسبة للمحاسبين الذين لا يقومون بتسجيل المبلغ الكامل الذي تم استلامه من طرف الزبون في السجلات التجارية الخاصة به.

وقد يلجأ كذلك المكلف إلى تخفيض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات خاصة إذا كان هذا التخفيض بدرجة كبيرة يؤدي إلى تباين في الربح الحقيقي بين الحالة الحقيقة والحالة

1انظر المادة 174 من الأمر رقم 76_101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المرجع السابق.

2انظر المادة 141 فقرة 3 من نفس الأمر.

3ياقوت أوهيب بن سالمة، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002_2003، ص56.

المصرح بها الشيء الذي يلفت انتباه المحقق،أو أنه يقوم بتسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي ويكون هذا بإتفاق البائع والمشتري فالمكلف يقبض سعر معين لكنه يسجل سعر أقل من ثمن المبيع، أو يلجأ المكلف إلى تسجيل مردودات وهمية للبضائع أو تخفيضات تجارية بشكل مبالغ فيها في حساب المبيعات مع أنه في الحقيقة لم تكن هناك أي مردودات للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن[1].

أو قد يلجأ المكلف إلى التلاعب المحاسبي في قيمة المشتريات وفي نفس الوقت تخفيض جزء من الإيرادات للحصول على نسبة هامش ربح ثابتة عن طريق تكييف سعر التكلفة (الأعباء) مع مبلغ المبيعات للحصول على تناسب بينها، ونستنتج عن ذلك أنه يحصل المكلف من الوضعية التي وازنها نسبة هامش ربح لتلك الموجودة في الحالة الحقيقية مما يؤدي إلى تغليط المحقق عند عملية الرقابة، أو يلجأ إلى تخفيض قيمة إراداته محاسبيا عن طريق عدم التسجيل المحاسبي لفوائض القيمة عن التنازل لعنصر من عناصر الاستثمار[2].

أو قد يلجأ المكلف بالضريبة إلى التخفيض عند تحرير الفواتير وهذا من أجل التقليص من قيمة الرسم على القيمة المضافة(TVA) التي يجب أداؤها للمصالح الضريبية.

ثانيا: التحايل القانوني:

وهو التعديل على الوضعية القانونية أو خلق وضعية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، يأخذ شكلان: تكييف للحالة القانونية ونقلها من حالة إلى أخرى، وابتكار عمليات وهمية ودعمها بقرائن قانونية[3].

أ. تكييف للحالة القانونية ونقلها من حالة إلى أخرى: تتمثل هذه الحالة في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحاله أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء أو خاضعة لضريبة أقل:

1نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة(حالة ولاية الوادي)، رسالة ماجستير تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2007_2008، ص41.

2 لزرق لابد، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر دراسة حالة ولاية تيارت، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية في إطار مدرسة الدكتوراه تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان ،2011_2012، ص90_91.

3عبد الله الحرتسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، ط الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2012، ص 63.

مثـال ذلـك المكلفـون الـذين يلجئـون إلـى الاسـتثمار فـي إطـار الوكالـة الوطنيـة لتـدعيم الاستثمار(ANDI) أو الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب (ANSEJ) وهذا من اجل الحصول على الاستفادة من الامتيازات الجبائية الممنوحة لهذه القطاعات عن طريق التنازل عن الاستثمارات المقتناة بالإعفاء من الرسوم، توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.

ب. **ابتكار عمليات وهمية ودعمها بقرائن قانونية:** تستعمل هذه الطريقة غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة، حيث تقوم على إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف بالضريبة وذلك حتى يتمكن من الاستفادة من الحق في خصم الرسوم على المشتريات، وغالبا ما تنجح هذه العملية لأنها تستند على مطابقة الكتابات الحسابية للوثائق التبريرية المقدمة والمتمثلة في الفواتير المزيفة مما يسمح للمكلف من الاستفادة من تخفيض عبء الربح الخاضع للضريبة بما تحمله الفواتير المزورة من مبالغ خيالية، أو إلغاء الرسم على القيمة المضافة الخاصة بقيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزيفة.

المطلب الثاني:

الركن المعنوي والركن الشرعي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

لا يكفي لقيام أي جريمة أن يكون هناك ركن مادي فقط بل يلزم كذلك توافر كل من الركن المعنوي الذي يقوم على أساس توافر القصد الجنائي عند مرتكب الجريمة وبالتالي إمكانية إسناد الجريمة إليه، والركن الشرعي الذي يتم على أساسه التأكد من أن الجريمة المرتكبة منصوص عليها في القانون وقد حدد لها المشرع العقوبة اللازمة وهو ما ينطبق كذلك على جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. انطلاقا مما سبق سنقسم هذا المطلب إلى فرعين كالآتي:

الفرع الأول: الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفرع الثاني: الركن الشرعي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفرع الأول:

الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

لا يكفي لوقوع الجريمة إسنادها المادي إلى من صدرت منه فقط، وإنما يجب أيضا تحقق الإرادة الآثمة لدى الجاني، وهذا يعني أن ماديات الجريمة لا تعني المشرع إلا إذا صدرت عن إنسان يسأل عنها ويتحمل العقاب المقرر لها، ومقتضى ذلك أن تكون ذات أصول ممتدة في نفسيته وأن يسيطر على جميع أجزائها، وبهذا فإن الركن المعنوي يعد روح الجريمة والوسيلة التي توصل إلى تحديد المسؤول عنها[1]. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا الفرع إلى النقاط التالية:

أولا: التعريف بالركن المعنوي في الجريمة.

ثانيا: الركن المعنوي وأنواعه في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

أولا: التعريف بالركن المعنوي في الجريمة:

من غير المسلم به قانونا الحديث عن مساءلة الأشخاص جنائيا ومعاقبتهم لمجرد إتيانهم السلوك المادي المجرم أو إحداثهم النتيجة الجرمية المحظورة في القانون[2]، وإنما يتعين إلى جانب ذلك وجود ركن آخر وهو الركن المعنوي الذي يتجسد في كونه العلاقة النفسية الآثمة بين الفاعل والفعل فإذا انتفت هذه العلاقة النفسية انتفى الركن المعنوي.

فالركن المعنوي ضرورة لقيام الجريمة قانونا، فلا يكفي مجرد توافر الركن المادي، وإنما يلزم أن تكون الماديات التي يتكون منها هذا الركن لها انعكاس في نفسية الجاني، أي يجب أن توجد رابطة نفسية بين النشاط الإجرامي ونتائجه وبين الجاني الذي صدر عنه هذا النشاط، هذه الرابطة النفسية هي التي يعبر عنها بالركن المعنوي، فالقاعدة أن لا جريمة بدون ركن معنوي، فالركن المعنوي إذن يتمثل في

1طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص110.

2إبراهيم ناصر عناد الزبون، الركن المعنوي في الجرائم العمدية، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة عين شمس مصر، 1441هـ_2019 م، ص01.

العناصر النفسية لماديات الجريمة والسيطرة النفسية عليها، وتعتبر الإرادة أهم هذه العناصر، ولهذا جاز القول بأن الإرادة هي جوهر الركن المعنوي[1].

والركن المعنوي يتجسد في صورتين تتمثل أساسا في القصد الجنائي في الجرائم العمدية والخطأ غير العمدي في الجرائم غير العمدية[2]، وستقتصر دراستنا على الصورة الأولى للركن المعنوي، ويعرف القصد الجنائي أنه "يتمثل في النية المتجهة إلى خرق القانون الجنائي أو في الإرادة المتجهة إلى ارتكاب فعل مجرم مع العلم بهذا[3]"، كما عرف أنه "هو العلم بالسلوك فعلا كان أو امتناعا وبالوقائع كافة، التي تعطي ذلك السلوك دلالته الإجرامية، والعلم بالنتيجة التي تترتب عليه ضررا كانت أو خطرا، مع إرادة ذلك السلوك وإرادة النتيجة المترتبة عليه[4]"، كما عرف أنه "الحالة النفسية للمتهم ونيته في إتيان الفعل الإجرامي باتجاه إرادته إليه مع علمه بذلك[5]"، ويعرف أيضا "إرادة ارتكاب الجريمة كما حددها القانون[6]"

1عبد المطلب إيهاب، الموسوعة الحديثة في شرح قانون الجزائي الكويتي: طبقا لأحدث تعديلات قانون الجزاء الكويتي وأحكام محكمة التمييز مقارنة بأحكام محكمة النقض المصرية، ط الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2015، ص320.

2الخطأ غير العمدي هو احد أركان الجريمة غير العمدية، وهو اتجاه إرادة الجاني إلى السلوك الإجرامي دون النتيجة سواء لم يتوقع حدوثها أو توقع إمكانية حدوثها ولكن لم يتخذ الاحتياط الكافي لتلافي حدوثها، ويتخذ الخطأ صور تميزه عن العمد وقد حصر المشرع الجزائري صور الخطأ غير العمدي في بعض نصوص قانون العقوبات مثل المادة 288 وهي تتمثل في:

_الرعونة: هذه الكلمة تعني في اللغة الحمق والاسترخاء، ومن ثم فهي تشير إلى الطيش والخفة ونقص المهارة والخبرة التي تتطلبها بعض الأعمال.

_عدم الاحتياط: تشمل هذه العبارة كل أخطاء الفاعل التي كان بمقدوره أن يتفاداها لو احتاط لذلك، فهو يدرك المخاطر التي قد تترتب وتنتج عن فعله، ولكنه يستخف بالأمر ويقدم على فعله.

_الإهمال وعدم الانتباه: معنى الإهمال عدم القيام بالواجب كما ينبغي، وهو بذلك امتناع وعمل سلبي، بحيث يترتب على ذلك وقوع جريمة.

_عدم مراعاة الأنظمة: قد ينص القانون على بعض القواعد المنظمة للمصالح، وعدم مراعاتها قد يؤدي إلى وقوع جرائم وإصابات وما يحدث بسبب ذلك فهو من الخطأ.

3فرج القصير، القانون الجنائي العام، مركز النشر الجامعي، سوسة تونس، 2006، ص124.

4مجيد خضر احمد السبعاوي، نظرية السببية _دراسة تحليلية تطبيقية مقارنة بالقانون المصري وقوانين عربية وأجنبية بمنضور جنائي فلسفي_، ط الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2014، ص96.

5صلاح رزق عبد الغفار يونس، جرائم الاستغلال الاقتصادي للأطفال _دراسة مقارنة_، ط الأولى، دار الفكر والقانون للنشر والتوزيع، المنصورة، 2015، ص109.

6جلال ثروت، نظرية الجريمة المتعدية القصد في القانون المصري والمقارن، دار المعارف للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1964، ص231.

أما بالنسبة لتعريف القصد الجنائي لدى بعض التشريعات فهناك من عرفه وهناك من اكتفى بالإشارة فقط في بعض النصوص القانونية إلى عنصر العمد، ومن بين التشريعات التي عرفته قانون العقوبات الأردني وذلك عند تحديده لمعنى النية في نص المادة 63 على أنها "النية هي إرادة ارتكاب الجريمة على ما عرفها القانون"، وكذلك في قانون العقوبات العراقي نص المادة 33 منه "القصد الجرمي هو توجيه الفاعل إرادته إلى ارتكاب الفعل المكون للجريمة هادفا إلى نتيجة الجريمة التي وقعت أو أية نتيجة جرمية أخرى".

كذلك ذهب في نفس السياق قانون المشرع البحريني في قانون العقوبات المادة 24 "تكون الجريمة عمدية إذا اقترفها الفاعل عالما بحقيقتها الواقعية وبعناصرها القانونية"، إلى جانب قانون العقوبات اللبناني في نص المادة 188 منه "النية إرادة ارتكاب الجريمة على ما عرفها القانون"، في حين أن المشرع الفرنسي، المصري، التونسي، والمغربي لم يعرفوا القصد الجنائي ولم يضعوا قسما لتنظيمه على خلاف التشريعات السابقة الذكر، وفي نفس السياق سار فيه المشرع الجزائري إذ أنه لم يعرف القصد الجنائي واكتفى باستعمال مصطلح "عمدا" للإشارة إليه في النصوص القانونية.

وعليه في الأخير يمكن القول أن القصد الجنائي هو العلم المصاحب للنشاط الإرادي بكافة العناصر المادية في الجريمة، ومنه فهو يقوم على عنصرين الأول هو إرادة النشاط أي الفعل أو الامتناع المخالف للقانون، والثاني هو العلم بجميع العناصر الواقعة في الجريمة، فبالرغم من أن الفقهاء قد انقسموا إلى فريقين الأول يرى أن جوهر القصد الجنائي هو إرادة السلوك وتوقع النتيجة المترتبة عليه وهؤلاء هم أنصار نظرية العلم، حيث تقوم هذه النظرية على فكرة أن الإرادة لا سيطرة لها على إحداث النتيجة، وإنما تقتصر سيطرتها على السلوك، لأن حدوث النتيجة هو ثمرة لقوانين طبيعية حتمية لا سيطرة لإرادة الإنسان عليها وأن سيطرتها تقتصر على الفعل إذا ما اتجهت إلى إحداثه، بالإضافة إلى أن اتجاه الإرادة إلى إحداث النتيجة هو أمر غير لازم من الناحية القانونية، فالقصد الجنائي وفقا لهذه النظرية هو إرادة الفعل والعلم بالنتيجة أي أن إرادة النتيجة ليست عنصرا في القصد الجنائي[1].

بينما يذهب الفريق الثاني إلى أن جوهر القصد يتمثل في اتجاه الإرادة إلى إحداث النتيجة الجرمية بالإضافة إلى إرادة ارتكاب السلوك وهؤلاء هم أنصار نظرية الإرادة، وعليه فالإرادة لها سلطان وسيطرة

1مجيد خضر احمد السبعاوي، المرجع السابق، ص88_89.

على السلوك فهي بالتالي تتجه به نحو غاية معينة ومنه فالقصد الجنائي وفقا لهذه النظرية هو إرادة السلوك وإرادة النتيجة معا، فلا يكفي لقيام القصد الجنائي إرادة السلوك ومجرد توقع النتيجة الجرمية، فالعلم في ذاته تصور ينصرف إلى الحاضر أو توقع ينصرف إلى المستقبل وهو لا يعدو في الحالتين على أن يكون مجرد حالة ذهنية عارية من أية صفة إجرامية[1].

غير أن يمكن القول القصد الجنائي يقوم على العلم والإرادة معا:

أ. **الإرادة:** الإرادة هي ذلك النشاط النفسي الذي يقتضي حرية الاختيار الذي يتجه لغرض معين من اجل تحقيق الإشباع النفسي عن طريق نشاط عضوي خارجي يحدث تأثيرا في العالم الخارجي، فالإرادة هي المحرك نحو اتخاذ السلوك الإجرامي سواء كان هذا السلوك ايجابيا أو سلبيا، وهي المحرك نحو تحقيق النتيجة بالنسبة إلى الجرائم ذات النتيجة، فالإرادة كعنصر في القصد الجنائي يجب إذن أن تنصرف إلى كل من السلوك الإجرامي والنتيجة[2].

والإرادة المتطلبة هي الإرادة الآثمة، ولا يعتد القانون بالإرادة ما لم تتوافر الأهلية الجزائية أي الأهلية للمسؤولية الجزائية أو كما يسميها البعض المسؤولية العقابية أو المسؤولية الجنائية، التي قوامها الإدراك (التمييز)، ولهذا السبب يوصف البعض هذا الركن بأنه ركن المسؤولية الجزائية أو ركن الأهلية للمسؤولية الجزائية، ولهذا السبب أيضا يجعل الكثير من الكتاب الأهلية الجزائية من عناصره فيشترطون لتحقق القصد الجنائي أولا تحقق الإرادة أي حرية الاختيار ويراد بها قدرة الإنسان على توجيه نفسه إلى عمل معين أو الامتناع عنه، وهذه القدرة لا تتوافر لدى الشخص إلا إذا انعدمت المؤثرات التي تعمل في إرادته وتفرض عليه إتباع وجهة خاصة[3].

فإذا ما وقع الشخص تحت ضغط الإكراه طبقا لنص المادة (48) ق ع ج[4] فإنه يفقد مرتكب الفعل المجرم حرية الإرادة ويجعل الركن المعنوي للجريمة غير متوفر، الشيء الذي يمنع قيام مسؤوليته الجنائية وتسليط العقاب عليه، والإكراه نوعين: إكراه مادي وهو الذي ينتج عن قوة قاهرة لا يستطيع الإنسان

1مجيد خضر احمد السبعاوي، المرجع السابق، ص92.

2ناجي علي محمد الدلوي، الحماية الجنائية للعامل في القطاع الخاص في التشريع العراقي_دراسة مقارنة_، ط الأولى، المركز العربي للنشر والتوزيع، مصر، 2020، ص141.

3علي حسين الخلف وسلطان عبد القادر الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، المكتبة القانونية للنشر والتوزيع، بغداد، ب س ن، ص149.

4تنص المادة 48 ق ع ج:"لا عقوبة لمن اضطرته إلى ارتكاب الجريمة قوة لا قبل له بدفعها".

مقاومتها ولا دفعها، وهذه القوة يمكن أن تحدث نتيجة عوامل طبيعية كما يمكن أن تنتج بفعل الإنسان، فلا يعاقب المتهم الذي يكون قد اجبر أو أكره ماديا على ارتكاب الفعل المجرم بدون أن تكون له القدرة على التصدي للقوة القاهرة الذي أرغمته أو أجبرته على ذلك الفعل، فالشخص الذي يكون تحت ضغط الإكراه المادي يفقد إرادته وكل إمكانية للاختيار وهذا على خلاف الإكراه المعنوي الذي يترك للمكره بعض الاختيار رغم فقدانه نسبيا لحرية الاختيار[1].

وإكراه معنوي الذي يحصل بضغط يسلط على إرادة الشخص يدفعه إلى القيام بفعل لا يريده ولا يرغب في القيام به، فعلى خلاف الإكراه المادي الذي يفقد المكره كل إرادة فإن الإكراه المعنوي يجعل المكره يتصرف بإرادته ولكن هذه الإرادة ليست حرة بل هي مسيرة ومدفوعة بعامل خارجي غالبا ما يتمثل في تهديد يسلط على المكره يجعله يشعر برهبة في نفسه تدفعه إلى الامتثال لأوامر المكره.

في هذه الحالة يشعر المكره أنه بين خطرين الخطر المنجر من التهديد والخطر المنجر من قيامه بالفعل المجرم، فيقوم بالفعل المجرم لأنه يشعر ويعتقد أن الضرر الذي يحصل بهذا الفعل أخف بكثير من الضرر الذي يهدده به المكره، ومن هنا يتضح كيف أن الإكراه المعنوي يجعل المكره يرتكب الفعل المجرم بإرادته ولكن هذه الإرادة ليست حرة بل هي مسيرة بالتهديد المسلط على صاحبها، ولهذا فإنه إذا كان الإكراه المادي يمنع في كل الحالات معاقبة المكره لعدم توافر الركن المعنوي في الجريمة، فإن الإكراه المعنوي في الجريمة لا ينفي مسؤولية المكره إلا إذا كان التهديد قد أحدث في نفسه رهبة جعلته يشعر بأنه غير قادر على مخالفة أوامر المكره لخوفه الشديد من الضرر الذي يهدده به والذي يكون في نظره اخطر بكثير من الضرر الذي يمكن أن يحدثه بارتكاب الفعل المجرم[2].

إلى جانب حرية الاختيار هناك عنصر آخر وهو الإدراك الذي يعتبر العنصر اللازم كذلك لتحقق المسؤولية الجزائية، حيث هو في الواقع حالة أو وصف يوجد في الفاعل متى اتضح أن ملكاته الذهنية كانت طبيعية وقت ارتكاب الجريمة، ومن المتصور أن يكون الشخص غير أهل لحمل المسؤولية ومع ذلك يتوافر لدية الركن النفسي في الجريمة فهو يتوافر متى ثبت أن الفاعل قد وجه ملكاته الذهنية طبيعية أو غير الطبيعية نحو الفعل المكون للجريمة[3].

1فرج القصير، المرجع السابق، ص120_121.

2نفس المرجع، ص122.

3علي حسين الخلف وسلطان عبد القادر الشاوي، المرجع السابق، ص150.

ويتضح من سبق أن فقدان التمييز أو الإدراك لدى المتهم له سببان وهما عدم تجاوز سن الثالثة عشر حيث يكون الطفل الذي لم يتجاوز الثالثة عشر من العمر غير قادر في نظر القانون على التمييز بين ما هو مباح من الأفعال وما هو ممنوع منها، وعدم قدرته على التمييز يجعله غير مسئول جنائيا عن أفعاله المجرمة[1]، وهذا الحكم نصت عليه صراحة المادة 49 ق ع ج[2].

وفقدان العقل كذلك سبب من أسباب عدم قيام المسؤولية الجنائية على مرتكب الفعل المجرم وذلك لعدم تمتع فاقد العقل بالإدراك الذي يسمح له بفهم خطورة أفعاله والتمييز بين ما هو مجرم وما هو مباح من الأفعال، والسبب الأساسي لفقدان العقل هو الجنون الذي هو حالة لفقدان تام للمدارك العقلية وللتمييز بين ما هو ممنوع وما هو مباح وبين ما هو ضار وما هو نافع[3] وهو ما تضمنته نص المادة 47 ق ع ج[4]، لكن المسؤولية لا تنتفي عن المجنون إلا إذا ثبت أنه كان حقيقة على هذا الحال في وقت قيامه بالفعل المحظور.

وبذلك فإنه إذا كان جنون مرتكب الجريمة متقطعا وقام بالفعل المجرم وهو مدرك لما يفعل فانه يمكن أن يحاكم ويعاقب من اجل ما فعل بشرط أن يكون في تاريخ المحاكمة وخلال مدة تنفيذ العقوبة البدنية أو المقيدة للحرية متمتعا بكامل مداركه العقلية[5].

ب. **العلم:** هو أحد عناصر الركن المعنوي في الجريمة، وهو حالة نفسية تقوم في ذهن الجاني جوهرها الوعي بحقيقة الشيء الذي تتجه إرادته إلى ارتكابه، ومعيار العلم كعنصر للركن المعنوي هو معيار شخصي لا موضوعي يتم تقديره وفقا لشخص الجاني نفسه في ضوء ما يحيط بشخصه وما تنطوي عليه شخصيته، ومن ثم لا ينبغي لاستخلاص علم الجاني الاحتكام إلى معيار الرجل المعتاد فيما لو وجد

1فرج القصير، المرجع السابق، ص114.

2تنص المادة 49 ق ع ج:" لا يكون محلا للمتابعة الجزائية القاصر الذي لم يكمل عشر (10) سنوات.
لا توقع على القاصر الذي يتراوح سنه من 10 إلى أقل من 13 سنة إلا تدابير الحماية والتهذيب.
ومع ذلك فإنه في مواد المخالفات لا يكون محلا إلا للتوبيخ.
ويخضع القاصر الذي يبلغ سنه من 13 الى 18 سنة إما لتدابير الحماية أو التهذيب أو لعقوبات مخففة".

3فرج القصير، المرجع السابق، ص115.

4تنص المادة 47 ق ع ج:"لا عقوبة على من كان في حالة جنون وقت ارتكاب الجريمة وذلك دون الإخلال بأحكام الفقرة 2 من المادة 21".

5فرج القصير، المرجع السابق، ص116.

مكان الجاني ونفس ظروفه، أما العناصر التي يتعين العلم بها وهو أن يحيط علم الجاني بالعناصر الواقعية الأساسية اللازمة لقيام الركن المادي للجريمة[1].

فالعناصر الواقعية تعني عدم اشتراط توفر العلم بالعناصر القانونية كشرط لتوافر الركن المعنوي وذلك لأن العلم بهذه العناصر يعد مفترضا، ولا يحول عدم توافر العلم بها كأصل عام دون توافر الركن المعنوي[2].

وينقسم القصد الجنائي كذلك إلى القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص، مع وجود أنواع أخرى:

1. **القصد العام:** هو القصد الجنائي القائم على العلم والإرادة، وهو ما سبق الحديث عنه ويتحقق اتجاه إرادة الجاني على اقتراف الركن المادي للجريمة مع العلم به، وبالعناصر التي يتطلبها القانون، وهذا القصد يكون في جميع الجرائم العمدية وهو الذي يميزها عن الجرائم الخطاية[3].

2. **القصد الخاص:** فيلتقي القصد الخاص مع القصد العام في جميع عناصره، ويزيد عنه في تحديد الإرادة الإجرامية لدى الجاني إما بباعث معين قد يدفعه إلى الجريمة، وإما بنتيجة محددة يريدها وحكمة هذا التحديد هي الرغبة في توضيح هذه الجريمة وتمييزها عن غيرها من الجرائم التي تشترك معها في بعض العناصر والتي يمكن أن تختلط بها.

أما بالنسبة للتقسيمات الأخرى للقصد الجنائي فنجد:

- **القصد المحدود والقصد غير المحدود:** القصد المحدود هو صورة من القصد المباشر ويتوافر إذا انصرفت إرادة الجاني إلى ارتكاب الجريمة بنتائجها المحدودة، كما كان يقدرها وقت ارتكابها، أما القصد غير المحدود فهو أيضا من صور القصد المباشر وفيه تنصرف إرادة الجاني في تحقيق الواقعة الجنائية بكافة أركانها وبكل ما تحتمله من شتى النتائج، التي كان يعجز عن تقديرها وتحديدها على وجه واضح مقدما وقت ارتكاب جريمته، وقد يكون القصد غير المحدود عاما، ونشير إلى أن التفريق بين القصد المحدود وغير المحدود إنما هو مجرد تفريق فقهي، يميز الفقهاء بين القصدين ولا اثر لهذا التمييز في القانون[4].

1ناجي علي محمد الدلوي، المرجع السابق، ص145.

2نفس المرجع.

3منصور رحماني، الوجيز في القانون الجنائي العام، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2006، ص112.

4نفس المرجع، ص113_114.

- **القصد المباشر والقصد غير المباشر:** يعرف القصد المباشر بأنه توجيه إرادة الجاني إلى ارتكاب الجريمة عارفا بتوفر عناصرها كما يتطلبها القانون، وهو قد يكون عاما أو خاصا بحسب طبيعة الجريمة القانونية، كما قد يكون محدودا أو غير محدود بحسب ظروفها، وهو ما يميز الجرائم العمدية عن غيرها، وفي القصد المباشر تتوجه إرادة الجاني إلى ارتكاب الجريمة بكل عناصرها حيث لا يشك أبدا في تحقيق النتيجة التي أرادها من الجريمة.

أما القصد غير المباشر أو الاحتمالي فهو وصف يطلق على نوع القصد الجنائي يقع في حدود العمد والخطأ فهو إما يفصل بينهما وإما أن يجمع بينهما في واقعة واحدة، ففي بعض صوره يمثل عمدا مؤسسا لا على إرادة نتيجة معينة بل على مجرد قبولها أو إمكان توقعها، وفي بعض صوره الأخرى يمثل جريمة عمدية أراد الفاعل فيها فعلا معينا ونتيجة معينة، فتحققت نتيجة اشد جسامة مما كان يريده ويتوقعه، بسبب اجتماع خطا في التقدير مع نشاطه المتعمد.

- **القصد الفوري والقصد العمدي:** يكون القصد فوريا إذا كان الجاني قد اتخذ قراره بارتكاب الجريمة، وقام بتنفيذها دون مرور فاصل زمني بين القرار والتنفيذ يسمح بالتفكير الهادئ في الجريمة، أما إذا كان هناك فاصل زمني بين القرار والتنفيذ فإننا نكون أمام قصد وجريمة عمدية، قائمة على عاملين أحدهما زمني يقوم على سبق التفكير في الجريمة والتصميم عليها وتنفيذها، والثاني نفسي يقوم على هدوء النفس والتروي قبل الإقدام على التنفيذ وهذان العاملان يجعلان القصد عمديا، ويوفران ظرف سبق الإصرار المشدد.

- **القصد المتعدي والغير المتعدي:** ويرتبط أيضا بالنتيجة، فالذي يقوم بالسلوك المادي الإجرامي وهو يريد نتيجة وتحققت كما أراد، فقصده هنا غير متعد، بخلاف ما إذا أراد نتيجة فتحققت أخرى أشد منها، فهنا يكون القصد متعديا[1].

ثانيا: الركن المعنوي وأنواعه في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية:

يتحدد الركن المعنوي في جميع الجرائم العمدية بصورة القصد الجنائي، الذي يقصد بهذا الأخير اتجاه إرادة الجاني إلى ارتكاب فعل يعاقب عليه القانون وهو عالم بأن هذا الفعل غير مشروع وهو يقسم إلى نوعين القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص.

1منصور رحماني، الوجيز في القانون الجنائي العام، المرجع السابق، ص114_116.

وبالرجوع إلى الجريمة التي نحن بصدد دراستها، فلنا أن نسأل ما إذا كانت جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية من بين الجرائم العمدية التي اشترط فيها المشرع الجزائري القصد الجنائي أم لا؟

من الجرائم الضريبية التي عبر المشرع صراحة عن تطلب القصد الجنائي فيها، هي جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية باعتبارها جريمة عمدية، إذ استعمل المشرع عند صياغته لفقرات نصوص المواد 193 من قانون ض.م.ر.م و118 من قانون ر.ر.ا و 533 من قانون ض.غ.م مثلا عبارة "الإغفال عن قصد" في نص المادة533 فقرة (4) من قانون ض.غ.م و المادة 118فقرة (3) من قانون ر.ر.ا، وعبارة"القيام عمدا" في نص المادة 193 فقرة (ج) من قانون ض.م.ر.م، وعليه فإن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية من بين الجرائم التي يجب أن تتوافر فيها القصد الجنائي العام.

أ. **القصد الجنائي العام:** من المسلم في قانون العقوبات الحديث أن الجريمة لا تقع قانونا، ما لم تتوافر الإرادة الآثمة لدى الجاني أي الإرادة المخالفة للقانون[1]، إضافة إلى علم المتهم علما محيطا بتوافر عناصر التزوير السابقة الذكر، وعليه فإن في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية يتطلب كذلك توافر القصد الجنائي العام بعنصريه العلم والإرادة، أي علم الفاعل بأنه يقدم محررا محاسبيا مزورا وأن تقديم ذلك المحرر من شأنه تعريض الخزينة العمومية ممثلة في المصلحة الضريبية للضرر، واتجاه إرادته الحرة المختارة إلى تقديم تلك البيانات والمعلومات الكاذبة مع توقعه حدوث النتيجة المحظورة قانونا.

وعليه فإن المكلف المزور لا يسأل عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية إذا ما تبين أنه لم يكن يعلم بأنه يزور بيانات ومعلومات يستلزمها احتساب الضريبة، كذلك لا يعتبر تزويرا إدلاء المكلف بمعلومات كاذبة تحت ضغط الإكراه وذلك لتخلف عنصر الإرادة[2]، ويرجع ذلك إلى أن القانون لا يعتد بالإرادة ما لم تصدر عن حرية تامة في الاختيار أثناء ارتكاب الفعل.

1نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة (الجريمة الضريبية والتهريب)، المرجع السابق، ص28.

2احمد حمد الله احمد، المرجع السابق، ص352.

أو بمعنى آخر أن القانون لا يؤثم الإرادة المتجهة إلى مخالفة نواهيه وأوامره ما لم يكن صاحبها أهلا لتحمل هذه الأوامر والنواهي، وقد بينت المادتان 47 و48 من قانون العقوبات[1] السابقتين الذكر أنه لا يكون أهلا لحمل المسؤولية الجزائية من لا يتوافر لديه وقت ارتكاب الجريمة القدر اللازم من الإدراك والتمييز، فأوردت أسباب لامتناع هذه المسؤولية هي الجنون والقوة القاهرة والإكراه وأوردت سببا ثالثا بموجب المادة 49 من نفس القانون[2] هو صغر السن.

وعليه فإن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية لا تقتضي طبيعتها الخاصة خضوعها لأحكام خاصة بصدد ضرورة توافر التمييز والإدراك فيمن يرتكب الجريمة، وإنما ينطبق عليها الأحكام أو القواعد العامة المتوافرة في قانون العقوبات، باستثناء مسألة بلوغ سن التمييز الجزائي وهو سن الثالثة عشرة سنة.

حيث أنه سبق وأشرنا أن مناط التمييز هو بلوغ الشخص سن الثالثة عشرة، وبالرجوع إلى الجرائم الضريبية بصفة عامة وجريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية بصفة خاصة فإن الفاعل هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية، ومنه فإن الالتزامات الضريبية لا يقوم بها إلا من توفر لديه الأهلية الضريبية اللازمة لمباشرتها، وهي تتفق مع أحكام الأهلية المدنية، فإذا لم تتوافر هذه الأهلية لا يسأل عن مباشرة الالتزام سوى الممثل القانوني لناقص الأهلية ومن في حكمه، وعلى ذلك فإن توافر التمييز الجزائي ببلوغ الشخص سن الثالثة عشرة سنة لا يكفي وحده لتوافر الأهلية الجزائية للفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية[3].

وننبه إلى أن هذه النتيجة ليست استثناء من قواعد الأهلية الجنائية، بل من الخطأ القول بأن سن التمييز الجزائي في الجرائم الضريبية يتفق مع سن التمييز المدني، لأن الأهلية المدنية ليست في هذه الحالة مناط لمساءلة الفاعل الأصلي للجريمة الضريبية، وإنما هي في الواقع من الأمر المناط مقدرته على مباشرة الالتزام الضريبي نفسه، وبعبارة أخرى فإن المكلف بالضريبة لا يباشر الالتزام الضريبي ما لم تتوافر لدية الأهلية المدنية، فإذا لم تتوافر هذه الأهلية سقط عنه عبء مباشرة الالتزام، فإن قام بفعل يعتبر

1راجع المادتين 47 و48 من الأمر رقم 66_156 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

2راجع المادة 49 من نفس الأمر.

3نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة(الجريمة الضريبية والتهريب)، المرجع السابق، ص29.

جريمة فلا يقال بعدم مساءلته عن الجريمة على أساس عدم توافر الأهلية المدنية لديه، وإنما تأسيسا على أنه لم يكن أصلا مكلفا بمباشرة الالتزام الضريبي[1].

إلا أنه لنا أن نسأل هنا ما إذا كان يعد القصد الجنائي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية قصدا جنائيا عاما فقط أم يشترط لقيامه وجود قصد خاص؟ للإجابة عن هذا التساؤل سنتناول القصد الجنائي الخاص في نقطة ثانية.

ب. **القصد الجنائي الخاص:** قد أشرنا فيما سبق، أن القصد الجنائي العام هو علم الجاني أنه يوجه نشاطه نحو تحقيق نتيجة معينة مخالفة للقانون، في حين أن القصد الخاص هو الباعث عندما يعتد به القانون أو أنه اتجاه نية المزور إلى استعمال المحرر المزور فيما زور من أجله[2].

للإجابة عن التساؤل المطروح نقول أنه قد استلزم البعض توافر القصد الخاص لقيام جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية وقد عبروا عنه بأنه قصد التهرب من الضريبة المتمثل باتجاه نية الجاني إلى عدم أداء الضريبة كلها أو بعضها، بينما ذهب البعض الآخر إلى أنه يكفي فيها القصد العام القائم على العلم والإرادة، أي إدراك الفاعل أن فعله من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من أداء الضريبة المفروضة قانونا بتوجيه إرادته نحو ذلك الفعل، ومن ثم فإنها تقوم من دون اشتراط القصد الخاص، لأن التخلص من أداء الضريبة وهو الباعث على الفعل قد يصرف الفكر إلى نية خاصة[3].

إلا أنه يمكن القول بأن فصل استعمال الطرق الاحتيالية المتمثلة في التزوير في المحررات المحاسبية عن طريق التحايل المحاسبي عن هذه النية أمر غير متصور، فبالرجوع إلى تحليل نصوص فقرات المواد 193 من قانون ض.م.ر.م و118 من قانون ر.ر.ا و 533 من قانون ض.غ.م، فبالنسبة للفقرة (ب) من المادة 193 السابقة الذكر استعمل المشرع تعبير(تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء...)، أما الفقرة (2) من المادة 118 السابقة الذكر استعمل المشرع تعبير(تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة...)،

1نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة(الجريمة الضريبية والتهريب)، المرجع السابق، ص30.

2نهى عمر حسين دعباس، المرجع السابق، ص32.

3طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص121.

أمـا الفقـرة (2) مـن المـادة 533 السـابقة الـذكر اسـتعمل المشـرع تعبير(تقـديم الأوراق المـزورة أو غيـر الصـحيحة كـدعم للطلبـات التـي ترمـي إلـى الحصـول علـى تخفيـف الضـرائب أو الرسـوم أو تخفيضـها أو الإعفاء منها ...)، وهذا التعبير يقتضي لكي تقوم مسؤولية الجاني عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية أن يكون له نية غش الإدارة الضريبية أي أنه مجرد فعل التزوير لا يعاقب عليه، بل يجب أن يقصد منه إيقاع الإدارة الضريبية في الغلط في تقدير الضريبة من خلال استعماله للمحرر فيما زور من أجله.

وعليه فإنه لا يكفي إذن لقيام جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية أن يتوافر لدى الفاعل القصد العام وحده بمعنى إرادة تغيير الحقيقة مع العلم بكافة عناصر الركن المادي، وإنما يلزم فوق هذا القصد أن يتوفر لدى الفاعل القصد الخاص، أي اتجاه نية المزور إلى استعمال المحرر المزور فيما زور من أجله وقت ارتكابه فعل التزوير، حيث تعتبر نية الاستعمال أحد عناصر التزوير.

وعليه فإن القصد الخاص في جريمة تزوير المحررات المحاسبية يتمثل في انصراف نية الفاعل إلى غاية معينة حددها المشرع الجزائري صراحة وهي تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها أو الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة، وبالتالي فإن القصد الخاص في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية يقوم على أساس اتجاه نية الجاني إلى عدم أداء الضريبة كلها أو جزئها.

الفرع الثاني:

الركن الشرعي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الجريمة في جوهرها سلوك غير مشروع، وتتأتى عدم المشروعية من انطباق السلوك سواء كان فعلا أو امتناعا، على نص في القانون يجرمه، والركن الشرعي للجريمة هو هذه الصفة غير المشروعة، فهو إذن مجرد وصف أو تكييف يضفيه القانون على السلوك، وبهذا يتميز الركن الشرعي عن كل من الركن المادي والركن المعنوي[1].

وقد عرف الركن الشرعي أنه"يقصد بالركن الشرعي للجريمة الصفة غير المشروعة التي يسبغها المشرع من خلال القانون وخاصة قانون العقوبات والقوانين المكملة له أو الملحقة به على الفعل أو السلوك الذي صدر عن الفرد[2]".

كما عرف أنه"الركن الشرعي للجريمة هو الصفة غير المشروعة للنشاط أو الفعل والمرجع في تحديده هو نصوص قانون العقوبات ولا وجود للجريمة إلا بوجود هذا الركن، لأنه إذا انتفى هذا الركن فلا حاجة للبحث في أركان الجريمة الأخرى، إذ تبدو الصلة واضحة بين الركن الشرعي من جهة والركن المادي والركن المعنوي من جهة أخرى، وتفسير ذلك أن الركن المادي هو الذي يحدد ماديات الجريمة التي يسبغ عليها الشارع الصفة غير المشروعة وهي جوهر الركن المادي، كما أن الركن الشرعي هو الذي يوضح نطاق الصلة التي يتعين تحقيقها بين شخصية الجاني وماديات الجريمة(وهو الركن المعنوي)، وفي إطار هذه العلاقة يتم تحديد درجة المسؤولية وجسامتها ومرجع ذلك أيضا نصوص قانون العقوبات[3]".

وعليه فالركن الشرعي للجريمة وهو الصفة غير المشروعة للسلوك، أي انطباق السلوك على نص أو قاعدة قانونية(عقابية) تجرمه، على أن القواعد القانونية ليست كلها قواعد ايجابية، أي قواعد تحدد

1علي حسين الخلف وسلطان عبد القادر الشاوي، المرجع السابق، ص151.

2هاشم منصور نصار، دور السلطات العامة في تكييف الجرائم التي يرتكبها الموظف العام، مركز الكتاب الأكاديمي للنشر والتوزيع، عمان، 2018، ص215.

3نفس المرجع.

صور السلوك المعتبرة جرائم وتبين العقوبات المقررة حيالها، فثمة قواعد قانونية سلبية، سواء وردت في قانون العقوبات أو في قانون آخر، أو اعترف بها النظام القانوني، تقرر أن ذات السلوك المجرم أصلا إذا توافرت بالنسبة له ظروف معينة يصبح سلوك مشروع أي مباح، وعلى ذلك فإن الصفة غير المشروعة ليست دائمة، فهي قابلة للزوال إذا انطبق على السلوك قاعدة سلبية، أي إذا توافر فيه سبب من أسباب الإباحة يرفع عنه صفة عدم المشروعية، وبذلك تمثل أسباب الإباحة قيودا على نصوص التجريم مما يعني أن الركن الشرعي له عنصرين الأول انطباق السلوك على قاعدة قانونية جزائية أي على نص التجريم، والثاني عدم توافر سبب من أسباب الإباحة بالنسبة لهذا السلوك أي عدم انطباق قاعدة مبيحة له[1].

ومادام الركن الشرعي هو خضوع الفعل لنص التجريم وهو ما يعرف بمبدأ الشرعية الجنائية، فإن أساسه لا جريمة ولا عقوبة ولا تدبير أمن بغير نص قانوني، وهذه القاعدة أو المبدأ أكد عليه المشرع الجزائري وجسده بالمادة الأولى من قانون العقوبات[2]، كما أكد عليه الدستور الجزائري الصادر سنة 1989 و 1996 المعدل وفق الدستور الجزائري لسنة 2016، في عدة نصوص على ضرورة احترام هذا المبدأ وهذا ما تتفق عليه كل من المادة 32 من الدستور و كذلك المواد 56 و58 و59 من الدستور، إلى جانب المادتين 158 و 160 من الدستور الجزائري[3]، ويتكون الركن الشرعي من النصوص القانونية التي تنص بشكل صريح بأن تصرف ما يشكل جريمة جزائية ويعاقب عليها بعقوبة جزائية.

1علي حسين الخلف وسلطان عبد القادر الشاوي، المرجع السابق، ص152.

2انظر المادة 01 من الأمر رقم 66_159 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

3نصت المادة 32من الدستور الجزائري المؤرخ في 28 نوفمبر1996، ج ر العدد 76 المؤرخة في 8 ديسمبر 1996: "كل المواطنين سواسية أمام القانون..."

_أما المادة 56 من نفس الدستور نصت: "كل شخص يعتبر بريئا حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته، في إطار محاكمة عادلة تؤمن له الضمانات اللازمة للدفاع عن نفسه".

_في حين نصت المادة 58 من نفس الدستور: "لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم".

ومن جانب نصت المادة 59 من نفس الدستور: "لا يتابع احد، ولا يوقف أو يحتجز، إلا ضمن الشروط المحددة بالقانون، وطبقا للأشكال التي نص عليها".=

=_أما المادة 158 من الدستور فقد جاء فيها:" أساس القضاء مبادئ الشرعية والمساواة"، في حين جاء في نص المادة 160 من الدستور ما يلي: " تخضع العقوبات الجزائية إلى مبدأي الشرعية والشخصية".

_تجدر الإشارة إلى أن جل التشريعات العربية والغربية جرمة الأفعال على أساس توافر مبدأ الشرعية الذي هو القاعدة التي يقوم عليها الركن الشرعي، بحيث تنص المادة 66 من الدستور المصري الصادر سنة 1971 على أنه"لا جريمة ولا عقوبة

والقانون الضريبي شأنه في ذلك شأن القوانين الأخرى في الأخذ بمبدأ الشرعية، فبالرغم من أن المضطلع على القوانين الضريبية سوف يلاحظ لا محالة أنها قوانين غير ثابتة يتم تعديلها كل سنة وأحيانا مرتين في السنة، بموجب قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية هذا من جهة، ومن جهة أخرى يلاحظ أيضا أن الإدارة الضريبية اغتنمت فرصة تحصيل الضرائب لحماية الاقتصاد الوطني وقمع الجرائم الاقتصادية للاستحواذ على سلطة التشريع بدلا من السلطة التشريعية صاحبة الاختصاص الأصيل، ومنحها لنفسها سلطة توقيع العقاب بدلا من السلطة القضائية[1].

إلا أنه لا يجوز إنشاء جريمة ضريبية أو تقرير عقوبة ما لم يرد بذلك نص في القانون أو اللوائح أو التعليمات أو المنشورات التي تصدرها مصلحة الضرائب، وهذا ما قرره الدستور الجزائري في المادة 78 التي نصت على أنه:

"كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.

ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه.

كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنوية في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون.

يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال".

=إلا بنص، ولا توقع عقوبة إلا بحكم قضائي ولا عقاب إلا على الأفعال اللاحقة لتاريخ نفاذ القانون". أما المادة 19 فقرة2 من الدستور العراقي الصادر عام 2005 تنص أنه: "لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص، ولا عقوبة إلا على الفعل الذي يعده القانون وقت اقترافه جريمة..."، أما بالنسبة للمشرع المغربي فقط نص في الفصل03 من مجموعة قانون الجنائي الصادر سنة 1962 أنه:"لا يسوغ مؤاخذة أحد على فعل لا يعد جريمة بصريح القانون ولا معاقبته بعقوبات لم يقررها القانون"، أما المشرع التونسي فقد نص في الفصل الأول من القانون الجزائي المعدل سنة 2005 أنه: "لا يعاقب أحد إلا بمقتضى نص من قانون سابق..."، أما بالنسبة للمشرع الفرنسي فقد نص في مادته 111_3 على نفس المبدأ.

_L'art 111_3"Nul ne peut être puni pour un crime ou pour un délit dont les éléments ne sont pas définis par la loi, ou pour une contravention dont les éléments ne sont pas définis par les règlements

Nul ne peut être puni d'une peine qui n'est pas prévue par la loi...".

1واسطي 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 أبي بكر بلقايد تلمسان، 2016_2017، ص116.

من خلال نص المادة السالفة الذكر نستنتج أن المشرع الجزائري قد عاقب على كل أشكال التهرب الضريبي، وباعتبار أن جريمة التزوير في المحررات المحاسبية هي من إحدى وسائل التهرب الضريبي فبطبيعة الحال قد جرم المشرع الجزائري ارتكاب مثل هذه الجريمة وحدد العقوبات اللازمة في حالة القيام بها، ومنه نخلص إلى أن الركن الشرعي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية يتجسد في المواد المجرمة للأفعال المادية والمنصوص عليها في التقنينات الجبائية وهي نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة، و المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

وعليه انطلاقا مما تقدم لا يجوز معاقبة المكلف على استعماله للطرق الاحتيالية للتخلص من دفع الضريبة، إلا إذا جرم القانون مثل هذه الأفعال فمثلا لا يمكن العقاب على مزاولة نشاط وعدم إبلاغ مصلحة الضرائب، إلا إذا كان القانون يفرض ضريبة على هذا النشاط ويعاقب على عدم الإخطار بمزاولته[1]، وهو ما ينطبق على جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية فلولا أن المشرع الضريبي قد جرمها في القوانين الضريبية لما كان هناك عقاب على ارتكابها.

1ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص33.

المبحث الثاني:

المحاولة والمساهمة الجنائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

إن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية قد يحدث ألا تكون جريمة تامة، بمعنى أن الجاني لا يستكمل كل نشاطه الإجرامي، بل قد تكون جريمة مقتصرة فقط في مرحلة التفكير والتخطيط والبدء في التنفيذ، لكن لا تتحقق النتيجة لأسباب خارجة عن إرادته، وهو ما يعرف بالمحاولة أو الشروع، من جانب آخر قد لا تكون جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية ثمرة لجهد واحد فقط بل قد يتعدد المساهمون فيها، وهو ما يعرف بالمساهمة الجنائية. من خلال ماتقدم سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين كالآتي:

المطلب الأول: المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

المطلب الثاني: المساهمة الجنائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

المطلب الأول:

المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

تقتضي القاعدة العامة الواردة في قانون العقوبات، العقاب على المحاولة في الجنح والجنايات، ولما كانت جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية تعد نوعا من الجنح، فإن إعمال تلك القاعدة المنصوص عليها في المادة 31 من قانون العقوبات الجزائري[1]، يؤدي بنا إلى القول بفكرة العقاب على المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ، ومن هنا نطرح التساؤل الآتي: هل تقع جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية بطريق

1ومضمون هذه القاعدة يستشف من نص المادة (31) من ق.ع الذي نصت : "المحاولة في الجنحة لا يعاقب عليها إلا بناءا على نص صريح في القانون".

المحاولـة، أو هـل تتصـور المحاولـة فـي جريمـة التهـرب الضـريبي عـن طريـق التزويـر فـي المحـررات المحاسبية ؟

وقبل بحث فكرة المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية في القانون الجزائري، وبعض التشريعات المقارنة، سنحاول التعرف على مفهوم المحاولة في الجريمة. وعليه سنقسم هذا المطلب إلى فرعين كالآتي:

الفرع الأول: المحاولة في الجريمة.

الفـرع الثـاني: فكـرة المحاولـة فـي جريمـة التهـرب الضـريبي عـن طريـق التزويـر فـي المحـررات المحاسبية في القوانين المقارنة والقانون الجزائري.

الفرع الأول:

المحاولة في الجريمة.

إذا كانت النتيجة الحاصلة من الفعل المجرم ضرورية لتكتمل الجريمة التامة، فإن السلوك المجرم يكون أحيانا كافيا ليكون هناك محاولة مستوجبة للعقاب رغم عدم وصول الفاعل إلى تحقيق مقصده الإجرامي[1]، ولكن القانون الجنائي لا يجرم كل محاولة لارتكاب الجريمة وإنما قد حدد المشرع نطاقها، كما إن هذا التجريم يخضع لمجموعة من الشروط ليكون المتهم مستحقا للعقوبة الخاصة بالمحاولة. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا الفرع كما يلي:

أولا: نطاق المحاولة.

ثانيا: شروط المحاولة.

أولا: نطاق المحاولة:

لا تقع الجريمة عادة دفعة واحدة بل قد تمر قبل أن تتم، بمراحل وادوار معينة، فالجاني قبل أن يرتكب الجريمة ويتمها لا بد من أن يفكر فيها ثم بعد أن تختمر الفكرة لديه يصمم على ارتكابها، وعند ذلك يبدأ بإعداد العدة والتحضير لها، وحتى في هذه المرحلة لا يزال بعيدا عن مرحلة تنفيذ الجريمة التي

1فرج القصير، المرجع السابق، ص99.

تلي عادة مرحلة التحضير، والتي تبدأ عادة عندما يقوم الجاني بأعمال تتصل بالجريمة من قرب ومن طريق مباشر[1].

وهكذا يظهر أن للجريمة ادوار أو مراحل ثلاث تمر بها قبل وقوعها وهي مرحلة التفكير والتصميم، مرحلة التحضير، ومرحلة التنفيذ، وفي مرحلة التنفيذ قد يتم تنفيذ الجريمة وذلك عندما يستمر الجاني بنشاطه الإجرامي إلى النهاية وتتم الجريمة، وهذه هي مرحلة "الجريمة التامة"، وقد لا يتم تنفيذ الجريمة لسبب من الأسباب، كأن يعدل الجاني عن الاستمرار في تنفيذها باختياره أو أن تحول بين الجاني وبين إتمامه للجريمة ظروف طارئة خارجة عن إرادته تقف حجر عثرة في سبيل إتمام الجريمة فنكون إما أمام "الجريمة الخائبة"، أو "الجريمة الموقوفة"، أو أن يكون إخفاق الجاني في إتمام الجريمة أمرا محتوما لاستحالة تنفيذها وهذه هي "الجريمة المستحيلة"[2].

فهل أن قانون العقوبات يتدخل في جميع هذه المراحل والحالات فيعاقب عليها، أم أن تدخله ينصب على بعض منها دون الآخر؟

من المتفق عليه في قوانين العقوبات الحديثة أن لا يتدخل قانون العقوبات في كل من مرحلة التفكير والتصميم ومرحلة التحضير، وبالتالي لا عقاب على الأفعال المكون لكل منهما (إلا إذا كانت هي بأصلها جريمة منصوص عليها في القانون)، إنما يبدأ تدخله في مرحلة التنفيذ مما يعني أن المحاولة في الجريمة (الشروع) لا تبدأ إلا عند ابتداء مرحلة التنفيذ.

وهذا ما سار عليه قانون العقوبات الجزائري أيضا حيث نص على نطاق المحاولة المجرمة في المادة 30 منه[3]، إلا أنه تناول المحاولة في هذه المادة بالنسبة للجنايات فقط، لكن بالإمكان أن نستشف تعريف للمحاولة من نفس المادة السابقة الذكر أنها"المحاولة هي التي تبتدئ بالشروع في التنفيذ أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكابها إذ لم توقف أو لم يخب أثرها إلا نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يمكن بلوغ الهدف المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها".

في حين نصت المادة 31 فقرة 1 من قانون العقوبات الجزائري أن"المحاولة في الجنحة لا يعاقب عليها إلا بناءا على نص صريح في القانون"، أما الفقرة 2 من نفس المادة فنصت أنه "والمحاولة في

1علي حسين الخلف وسلطان عبد القادر الشاوي، المرجع السابق، ص154.

2علي حسين الخلف وسلطان عبد القادر الشاوي، المرجع نفسه، ص155.

3انظر المادة 30 من الأمر رقم 66_159 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

المخالفة لا يعاقب عليها إطلاقا"، وعليه بموجب هذه النصوص تكون المحاولة دائما جريمة إذا تعلقت بجناية أو جنحة بناءا على نص صريح في القانون، أما محاولة المخالفة فلا تعد جريمة مستوجبة للعقاب، وعلى هذا الأساس فإنه عندما تكون الجريمة في نظر المشرع خطيرة على النظام الاجتماعي ومتمثلة في جناية يعاقب القانون دائما مجرد محاولة ارتكابها، أما بالنسبة للجنح والمخالفات التي تشكل أقل خطورة على السلم الاجتماعي من الجنايات فإن المحاولة لا تستوجب العقاب إلا بالنسبة للجنح إذا اعتبرها المشرع خطيرة على النظام العام ونص القانون على تجريمها صراحة، وبذلك فإنه بالنسبة للجنح لا تكون المحاولة جريمة إلا بصفة استثنائية عندما يتضمن النص التجريمي تنصيصا صريحا على هذا الأمر، أما كون المخالفات هي اقل الجرائم خطورة، فإن القانون لم ينص على تجريم محاولة ارتكابها في أي مجال من مجالات التجريم[1].

ثانيا: شروط المحاولة:

لتحقق المحاولة في الجريمة لا بد من تواجد شروط أساسية، وهي ما تسمى بأركان المحاولة وتتمثل في:

أ. **البدء بتنفيذ الجريمة (الشروع في تنفيذ الجريمة):** وهو الركن المادي الخارجي، حيث يتم الشروع في تنفيذ الجريمة عادة بفعل مادي له أثر خارجي، لذا فإن كل ما كان باطني لدى الإنسان لا يمكن مبدئيا أن يعتبر شروعا في تنفيذ الجريمة، ومن ذلك التفكير في الجريمة والتخطيط لها والعزم على ارتكابها، فالذي يفكر في ارتكاب جريمة أو يخطط لهذا الغرض لا يمكن أن يعاقب من أجل ذلك ولو كان عازما على القيام بمشروعه الإجرامي وقام بإعلام غيره بهذا العزم، وذلك لأن مجرد التفكير أو التخطيط لارتكاب الجريمة لا يعتبر مبدئيا مضرا بالمجتمع[2].

لكن أحيانا يصعب التمييز بين الفعل التحضيري للجريمة الذي لا يؤدي مبدئيا إلى المساءلة الجزائية والشروع في التنفيذ الذي يشكل ركنا أساسيا للمحاولة المستوجبة للعقاب، وفي هذا المجال ظهرت نظريتان مختلفتان وهما النظرية الموضوعية والنظرية الشخصية.

فبالنسبة للنظرية الموضوعية حيث يرى أنصار هذه النظرية أن العامل المهم في الجريمة هو السلوك الذي يرتكب وما يترتب عليه من ضرر أو ما يمثله من خطر، فهم يعتدون بالسلوك في ذاته،

1فرج القصير، المرجع السابق، ص100.

2فرج القصير، المرجع نفسه، ص103.

ولذلك فإن بعض أنصار هذه النظرية يقصرون بدء التنفيذ أو الشروع على السلوك الذي يبدأ به الجاني تنفيذ الفعل المادي المكون للجريمة كما حددها القانون، أي بمعنى أنه لا يكون هناك شروع في تنفيذ الجريمة إلا إذا وصل الجاني إلى مرحلة تجعله قريبا جدا من تحقيق النتيجة الإجرامية، إلا أنه بالرغم من أن هذه النظرية تمتاز بوضوحها ودقة وسهولة تطبيقها مع عدم اختلاف الرأي في ذلك، ولكن يعيبها أنها تحصر المحاولة في نطاق ضيق لا يحقق حماية كافية للمجتمع ويؤدي إلى إفلات كثير من المجرمين من العقاب مع أن ما يرتكبونه قد يكون من الخطورة بحيث لا يجوز السكوت عليه[1].

بسبب ذلك حاول بعض أنصار هذه النظرية التوسع فيه بعض الشيء فقالوا بأن البدء في التنفيذ لا يقتصر على حالة السلوك المحقق للركن المادي للجريمة بل يشمل أيضا أي سلوك (فعل) يعده القانون ظرفا مشددا للجريمة فيدخل بهذا الاعتبار في تكوينها، وذهب بعض أنصار هذه النظرية إلى قول أو معيار آخر لتحديد البدء بالتنفيذ خلاصته أن الفعل يعتبر تحضيريا إذا كان قابلا للتأويل في مرماه بحيث يصح أن يكون مقصودا به تحقيق غرض برئ كما يصح أن يكون لغرض إجرامي، أما العمل المحقق للبدء في التنفيذ فهو الذي لا يحتمل إلا تأويلا واحدا فيكشف عن نية إجرامية معينة، غير أن هذه الآراء كلها متطرفة لأنها تؤدي إلى عدم العقاب في اغلب الحالات ذلك أن الفعل غير القابل للتأويل إلا على وجه واحد يكاد لا يكون له وجود[2].

ولتجنب سلبيات النظرية الموضوعية ظهرت النظرية الشخصية والتي تعتمد على نية الفاعل كمعيار أساسي للتمييز بين العمل التحضيري والشروع في تنفيذ الجريمة(البدء في التنفيذ)، فحسب هذه النظرية ليكون هناك شروع في تنفيذ الجريمة يكفي أن يبرز الفعل الذي تم انجازه قصد أو نية الجاني في تنفيذ الجريمة، وتعتبر هذه النية متوفرة كلما كان الفعل متصلا بالنتيجة الإجرامية، ولكن في الواقع لا تعتبر النظرية الشخصية العمل المتصل بالنتيجة الإجرامية القرينة الوحيدة التي تثبت النية الإجرامية، بل تفرض لتدعيم هذه القرينة الأساسية الاعتماد على القرائن الواقعية التي لها علاقة بظروف الجريمة وبشخصية الجاني[3].

1علي حسين الخلف وسلطان عبد القادر الشاوي، المرجع السابق، ص163.

2علي حسين الخلف وسلطان عبد القادر الشاوي، المرجع نفسه، ص164.

3فرج القصير، المرجع السابق، ص104.

ورغم أن هذه النظرية تعتمد لمعيار يصعب في الواقع إثباته والتأكد من وجوده بصفة قطعية، إلا أنها يأخذ بها فقه القضاء لكونها تتلاءم أكثر مع الواقع ومع السياسة التجريمية التي تسعى إلى زجر كل من يرتكب فعلا متصلا بنية إجرامية خطيرة، حيث أنه بالرجوع إلى المشرع الجزائري نجده بموجب نص المادة 30 ق ع ج لم يشترط تنفيذ فعل يعبر جزءا من الركن المادي بل يكفي لاعتبار الشروع وجود أفعال تؤدي مباشرة إلى تنفيذ الركن المادي، أي يكفي أن يكون فعل الجاني هو الخطوة الأولى باتجاه الجريمة، وهذا الفعل هو الذي يعبر عن قصد الجاني مما يؤدي إلى القول بأن القانون قد اخذ بالنظرية الشخصية[1].

ب. **وقف التنفيذ أو خيبة أثره:** تقتضي مرحلة الشروع عدم تحقق النتيجة التي كان يرمي إليها الجاني فإذا تحققت فقد وصلت الجريمة إلى مرحلتها الأخيرة وهي تختلف عن الشروع، وعدم تحقق النتيجة قد يكون بسبب إيقاف تنفيذ الجريمة، أو عدول الجاني اختيارا أو اضطرارا عن إتمامها، كما قد يكون نتيجة خطأ في الهدف فيقال حينئذ أن جريمته خائبة، كما يكون نتيجة استحالة تحقق النتيجة وتسمى الجريمة لذلك بالجريمة المستحيلة، وعدم تحقق النتيجة لسبب من الأسباب المذكورة تجعل جريمة الشروع ناقصة.

حيث يعد إيقاف تنفيذ الجريمة انه شروع الجاني في ارتكاب جريمته، ولكن قبل إتمام جريمته وتحقق نتيجتها يتم إيقافها، أما عدول الجاني عن إتمام جريمته فهو نابع من داخل نفس الجاني الذي يشرع في الجريمة، حيث يبدأ في تنفيذها ولكن قبل تحقيق النتيجة يعدل بنفسه ويعرض عن إتمامها، والعدول نوعين عدول اختياري وهو التراجع التلقائي عن إتمام الجريمة، حيث يكون الجاني في وضع يمكنه من المضي في الجريمة إلى نهايتها ومع ذلك يعدل عن ذلك، والقانون لا يعاقب إذا كان العدول اختياريا[2].

أما العدول الاضطراري فليس ناتجا عن دافع داخلي، وإنما جاء نتيجة عوامل خارجية اضطرت الجاني إلى العدول عن إتمام جريمته، حيث لو انعدمت هذه العوامل وترك لإرادته لمضى قدما في جريمته، أما الجريمة الخائبة هي التي يقوم فيها الجاني بالسلوك الإجرامي كاملا ولا يعيقه شيء عن إتمامه، وإنما اخفق في تحقيق النتيجة التي كانت ممكنة الحدوث فيكون بذلك شروعا تاما، الذي له نفس

1منصور رحماني، الوجيز في القانون الجنائي العام، المرجع السابق، ص164.

2منصور رحماني، الوجيز في القانون الجنائي العام، المرجع نفسه، ص166_167.

عقاب الشروع الناقص، أما الجريمة المستحيلة فهي تتفق مع الجريمة الخائبة في عدم تحقق النتيجة، وتختلف في سبب ذلك فحين يكون عدم تحقق النتيجة في الجريمة الخائبة راجعا إلى الجاني الذي اخفق في إصابة الهدف الذي كان ممكنا، فان عدم تحقق النتيجة في الجريمة المستحيلة كان بسبب كون النتيجة مستحيلة التحقق لا من الجاني ولا من غيره[1].

وبالرجوع إلى المشرع الجزائري نجده يعاقب على الجريمة الخائبة وعلى الجريمة المستحيلة وعلى العدول الاضطراري وكذا إذا أوقفت الجريمة رغما عن إرادة الجاني طبقا لما هو وارد في نص المادة 30 ق ع ج.

الفرع الثاني:

فكرة المحاولة في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية في القوانين المقارنة والقانون الجزائري.

لقد اختلفت التشريعات فيما بينها من حيث تبني فكرة المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، فهناك من أخذ بهذه الفكرة بصفة صريحة في القانون الضريبي مثله مثل ما ورد في قانون العقوبات، وهناك من رفض تبني فكرة المحاولة في القوانين الضريبية واقتصر على تبنيه لهذه الفكرة في قانون العقوبات فقط، سنحاول من خلال هذا الفرع استعراض موقف بعض التشريعات العربية وبعض التشريعات الغربية(المشرع الفرنسي نموذجا) فيما يخص فكرة المحاولة في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية. ثم نستعرض فكرة المحاولة في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية في القانون الجزائري. وعليه سنقسم هذا الفرع إلى النقاط التالية:

أولا: فكرة المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية في التشريعات العربية والتشريعات الغربية(المشرع الفرنسي نموذجا).

ثانيا: فكرة المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية في القانون الجزائري.

1نفس المرجع، ص168.

أولا: فكرة المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية في التشريعات العربية والتشريعات الغربية(المشرع الفرنسي نموذجا):

سنعالج من خلال هذه النقطة فكرة المحاولة في التشريعات العربية والغربية(المشرع الفرنسي نموذجا).

أ. فكرة المحاولة في التشريعات العربية:

1. التشريع المصري: لقد اختلفت فكرة المحاولة في الجرائم الضريبية بصفة عامة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية بصفة خاصة بين التشريعات، فالقانون المصري يعد الجريمة الضريبية من نوع الجنح والمخالفات، ومعنى هذا أن لا عقاب على المحاولة فيها ذلك أن المادة 46 من قانون العقوبات المصري تقتضي أنه"تعين قانونا الجنح التي تعاقب على الشروع فيها وكذلك عقوبة هذا الشروع".

وبالرجوع إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية نجدها أنها جنحة لا عقاب على المحاولة أو الشروع فيها إلا إذا نص المشرع على ذلك، وبالرجوع إلى القانون الضريبي نجده لم ينص على العقاب على المحاولة في جريمة التزوير الضريبي بصفة عامة وبالتالي جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية بصفة خاصة، حيث أن المشرع الضريبي المصري قد أورد الأفعال المؤثمة فيه، وبين العقاب الواجب تطبيقه على كل فعل من هذه الأفعال دون أن ينص على العقاب على المحاولة[1].

2. التشريع التونسي: في حين نجد أن المشرع التونسي قد نص على المحاولة في القانون الجنائي التونسي في نص المادة 59 منه[2]، إلا أنه نص كذلك على أن المحاولة لا تكون إلا في الجرائم التي

1تنص المادة 133 من القانون 91 لسنة 2005 من قانون الضرائب على الدخل: "يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين ...ويعتبر الممول متهربا من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية : ..."

2تنص المادة 59 من القانون عدد 46 لسنة 2005 المؤرخ في 6 جوان 2005، يتعلق بالمصادقة على إعادة تنظيم بعض أحكام المجلة الجنائية: "كل محاولة لارتكاب جريمة يعاقب مرتكبها بالعقاب المقرر للجريمة نفسها إذا كان تعطيلها أو عدم حصول القصد منها مسببا عن أمور خارجة عن إرادة فاعل الجريمة.لكن لا يترتب على المحاولة عقاب في كل الصور التي لا توجب الجريمة فيها السجن أكثر من خمسة أعوام إلا إذا نص القانون على خلافه".

توجب السجن أكثر من خمسة أعوام، أي بمعنى أن المحاولة تكون في الجنايات فقط أما بالنسبة للجنح والمخالفات فلا تكون فيها المحاولة إلا إذا نص القانون خلاف ذلك، وبالرجوع إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية التي هي من صنف الجنح نجد أن المشرع الضريبي التونسي أنه يعاقب على هذه الجريمة بالسجن لمدة تتراوح ما بين ستة عشر يوما وثلاث سنوات وبخطية تتراوح مابين 1000 دينار و50000 دينار[1].

وعليه فإنه تبعا لما هو منصوص عليه في المادة 59 السابقة الذكر، فإنه لا عقاب على المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، ومردود ذلك أن الجريمة الضريبية لدى المشرع التونسي لا بد أن تكون مستهلكة استهلاكا كاملا[2].

3. التشريع المغربي: بالنسبة للمشرع المغربي فقد نص في المواد 114 إلى 116 من القانون الجنائي المغربي على المحاولة، حيث جاء في محتوى نص المادة 114 منه"كل محاولة لارتكاب جناية بدأت بالشروع في تنفيذها أو بأعمال لا لبس فيها، تهدف مباشرة إلى ارتكابها، إذا لم يوقف تنفيذها أو لم يحصل الأثر المتوخى منها إلا لظروف خارجة عن إرادة مرتكبها تعتبر كالجناية التامة ويعاقب عليها بهذه الصفة"، في حين نصت المادة 115 منه أنه"لا يعاقب على محاولة الجنحة إلا بمقتضى نص خارج في القانون"، أما المادة 116 فقد جاء فيها"محاولة المخالفة لا يعاقب عليها مطلقا".

وبالرجوع إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية التي جعلها المشرع الضريبي المغربي من صنف المخالفات، والتي نص عليها في المادة 192 من المدونة العامة للضرائب حيث جاء في محتواها"يتعرض لغرامة من خمسة ألاف(5.000) إلى خمسين ألف (50.000) درهم كل شخص ثبت في حقه قصد الإفلات من إخضاعه للضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرجاع مبالغ بغير حق، استعمال إحدى الوسائل التالية: تسليم أو تقديم فاتورات صورية، تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية"، وعليه بالرجوع إلى المادة 116 من قانون العقوبات

1أمين بريك، الجريمة الجبائية في تونس، ط الأولى، مجمع الأطرش للكتاب المختص للنشر والتوزيع، تونس، 2016، ص33.

2كمال العياري، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية(تشريعا وقضاءا وفقها)، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص للنشر والتوزيع، تونس، 2007، ص321.

المغربي التي نصت على عدم العقاب إطلاقا على المحاولة في المخالفات، فإنه لا عقاب على المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

4. التشريع الأردني: بالنسبة للتشريع الأردني فقد نص على المحاولة وقد عرفها في نص المادة 68 من قانون العقوبات الأردني على أن"الشروع هو البدء في تنفيذ فعل من الأفعال المؤدية إلى ارتكاب جناية أو جنحة فإذا لم يتمكن الفاعل من إتمام الأفعال اللازمة لحصول تلك الجناية أو الجنحة لحيلولة أسباب لا دخل لإرادته فيها..."، إلا أن نص المادة 71 من قانون العقوبات الأردني استبعد من نطاق المعاقبة حالة الشروع في الجنح إلا في الحالات التي ينص القانون صراحة[1].

وبالرجوع إلى القانون الضريبي الأردني نجده نص في المادة 42 من قانون ضريبة الدخل:"كل من تهرب عمدا أو حاول التهرب أو ساعد أو حرض غيره على التهرب من الضريبة بأن أتى قصدا أي فعل من الأفعال التالية: _ قدم كشفا غير صحيح وذلك بأن اغفل أو انقص أو حذف منه أي دخل أو أي جزء من الدخل الذي يترتب عليه تقديم كشف به بمقتضى هذا القانون وأثر علة مقدار الضريبة..._ أدرج أي بيان كاذب أو قيد صوري أو غير صحيح في كشف أو بيان..._ أعد أو حفظ أو سمح بإعداد أية دفاتر أو حسابات أو قيود صورية أو مزورة أو زور أو سمح بتزوير أية دفاتر أو حسابات أو قيود أو أخفاها ..."، ومن هنا يتضح أن المشرع الأردني يعاقب كل شخص يحاول ارتكاب جريمة التزوير الضريبي بما فيها التزوير في المحررات المحاسبية.

5. التشريع العراقي: لقد إتبع المشرع العراقي نهجا مقاربا للتشريع الأردني، ونص على المحاولة وعرفها في نص المادة 30 من قانون العقوبات العراقي على أن"الشروع هو البدء في تنفيذ فعل بقصد ارتكاب جناية أو جنحة إذا أوقف أو خاب أثره لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها...ولا يعد شروعا مجرد العزم على ارتكاب الجريمة ولا الأعمال التحضيرية لذلك ما لم ينص القانون على خلاف ذلك".

وعليه فإن المشرع العراقي يعاقب على الشروع في الجنح والجنايات، إلا أنه بالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل العراقي وتحديدا في نص المادة 57 منه نجد أنه جاء فيها" يعاقب بالحبس...من يثبت عليه...ارتكاب أحد الأفعال الآتية: _من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة..._من أعد...حسابا أو تقريرا أو بيانا كاذبا أو ناقصا..." ، وعليه فقد

1تنص المادة 71 من قانون العقوبات الأردني رقم 16_1960 المعدل والمتمم: "لا يعاقب على الشروع في الجنحة إلا في الحالات التي ينص القانون عليها صراحة".

عاقب المشرع العراقي على الإعداد باعتبارها جريمة تامة وليست محاولة، ومن هنا نقول إن المشرع العراقي لم ينص على العقاب على الشروع في الجريمة الضريبة بصفة عامة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية بصفة خاصة وإنما يعاقب عليها بوصفها جريمة تامة.

ب.فكرة المحاولة في التشريعات الغربية(المشرع الفرنسي نموذجا) في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية:

إن التشريع الفرنسي هو الآخر جرم المحاولة في قانون العقوبات الفرنسي وتحديدا في نص المادة 121_4 منه[1]، وبالتالي فهو قد عاقب على الشروع في الجناية دائما بنفس عقوبة الجريمة التامة، وكذلك يعاقب على المحاولة في الجنحة بنفس عقوبة الجنحة التامة شريطة أن ينص المشرع على ذلك صراحة، كما عرف المشرع الفرنسي المحاولة في المادة 121_5 وهو نفس التعريف الذي أخذ به المشرع الجزائري "تتم المحاولة عندما تبتدئ بالشروع في التنفيذ، أو لم يخب أثرها إلا بسبب ظروف خارجة عن إرادة مرتكبها".

وبالرجوع إلى القانون الضريبي الفرنسي نجده تناول في حيثيات المادة 1741 من المدونة العامة للضرائب الفرنسية[2] أنه "دون الإخلال بالأحكام المحددة المنصوص عليها في المدونة العامة للضرائب،

1L'art 121_4:" est auteur de l'infraction la personne qui: 1-commet les faits incrimines. 2_tente de commettre un crime ou dans les cas prévus par la loi, un délit".

2L'art 1741 :" Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière= =frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction.

Les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 000 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution

comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification.

كل شخص تهرب أو حاول التهرب من دفع الضرائب المحددة في هذه المدونة كليا أو جزئيا سواء أنه لم يقدم التصريحات في وقتها أو أنه أخفى دخله الخاضع للضريبة أو نظم إعساره أو لجأ إلى استعمال أي طريقة تدليسية للتهرب من دفع الضرائب ...يعاقب بغرامة وحبس لمدة خمس سنوات وتضاعف العقوبة في حالة العود..."، كما نص المشرع الفرنسي "أنه تضاعف العقوبة إلى 7 سنوات سجن مع غرامة في حالة اللجوء إلى تزوير الوثائق طبقا لما هو منصوص في المادة 441_1 ق العقوبات..."، من خلال استقراء هذه المادة يتضح أن المشرع الضريبي الفرنسي يعاقب على المحاولة في جرائم التهرب الضريبي كما أنه يعاقب على كل أشكال التزوير الواقعة في الوثائق والدفاتر الضريبية، ومنه نستنتج أن المشرع الضريبي الفرنسي يعاقب على المحاولة في جريمة التهرب الضريبي بصفة عامة وجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية بصفة خاصة كونها جريمة تهرب ضريبي.

ثانيا: فكرة المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية في القانون الجزائري:

بالرجوع إلى المشرع الجزائري نجده أنه نص على المحاولة في قانون العقوبات الجزائري وعرفها في نص المادة 30 منه، إلا أنه تناول المحاولة في هذه المادة بالنسبة للجنايات فقط كما سبق وأشرنا، في حين نصت المادة 31 من قانون العقوبات الجزائري أن"المحاولة في الجنحة لا يعاقب عليها إلا بناءا على نص صريح في القانون"، وفي هذا الاتجاه الاستثنائي سار المشرع الضريبي الجزائري في نص المادة 303 من ق ض م"يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية..."، وكذلك نص المادة 532 من ق ض غ م"يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص..."، إضافة إلى نص المادة 117 من ق ر ر ا" يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون ض م ر م كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية..."، والمادة 119 من قانون التسجيل" ...يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها..."[1]، والمادة 34 من قانون الطابع"كل من نقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم..."[2].

1راجع المادة 119 من الأمر رقم 76_105 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل.

2المادة 34 من الأمر رقم 76_103 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع.

ومن هنا يتضح أنه طبقا للمواد السابقة الذكر، فإن المشرع الجزائري يعاقب كل شخص طبيعي أو معنوي يحاول أن يرتكب أي جريمة ضريبية، وباعتبار أن جريمة التزوير في المحررات المحاسبية هي نوع من الجرائم الضريبية وهي من صنف الجنح فقد عاقب المشرع على المحاولة فيها بناءا على نص القانون، ويعلل البعض أسباب تبني المشرع الجزائري للقواعد العامة للمحاولة إذ ساوى في العقاب بين الجريمة التامة والمحاولة انطلاقا من واقع أن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية هي نوع من الجرائم الاقتصادية وأن المشرع الاقتصادي تبنى فلسفة العقاب على النتائج الضارة والنتائج الخطرة، في حين نجد أن قواعد قانون العقوبات تقصر العقاب على التصرفات ذات النتائج الضارة ونادرا ما عاقبت على التصرفات ذات النتائج الخطرة، كما أن تدخل المشرع في نطاق النصوص القانونية الاقتصادية هو تدخل وقائي يرمي إلى محاولة منع وقوع الجرائم التي ينتج عنها أثار سلبية بالاقتصاد الوطني[1].

وطالما أن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية تعد جزءا من الجرائم الاقتصادية الواجب عقاب مرتكبها أو من يحاول ارتكابها، فتطبيقا لذلك فالمكلف الذي لم يرتكب هذه الجريمة بعد وإنما حاول ارتكابها باستعمال أساليب محاسبية مزورة يعاقب، لأن أفعاله المتقدمة لا تدع مجالا للشك في الدلالة على نيته الإجرامية، وبتعبير آخر أن كل صورة يمكن أن يلجأ إليها المكلف من شأنها إعطاء معلومات غير حقيقية عن أوضاعه المالية فإنه يجب معاقبته عليها.

وتتجلى المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية عند قيد معلومات غير صحيحة في دفتر اليومية و الجرد أو المحاسبة أو بمجرد حيازة فواتير مزورة تتضمن عمليات غير حقيقية، وذلك عند اطلاع إدارة الضرائب عليها أثناء ممارسة الرقابة على المكلف[2]، أما في حالة إذا قام المكلف بجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية مثل إعداد فواتير مزورة أو مستندات محاسبية مزورة مصحوبة بإدعاءات كاذبة وقدمها لإدارة الضرائب، وانكشفت قبل تقدير الضريبة على أساسها فهنا لا يعاقب على هذا الفعل بوصفه محاولة في الجريمة وإنما بوصفه جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية تامة.

1طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص97.

2عبد النور واسطي، المرجع السابق، ص152.

وعليه نستنتج أن المشرع الضريبي الجزائري قد عاقب على المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ، ويمكن القول أن الذي دفع بالمشرع الجزائري إلى تجريم المحاولة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية هو الحيلولة دون انتشار هذا النوع من الجرائم الاقتصادية.

المطلب الثاني:

المساهمة الجنائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

تعد مساهمة في الجريمة عندما يقدم شخصان أو أكثر على ارتكابها، وعليه فهي سلوك إجرامي لم يقع بفعل فاعل واحد بل وقع بتضافر نشاط فاعلين عدة، ولكي تتحقق المساهمة في الجريمة يفترض وجود شرطين قانونين هما: وحدة الجريمة المرتكبة وتعدد المساهمين فيها، وقد تكلم المشرع الجزائري عن المساهمة الجنائية في المواد 41 إلى 46 من قانون العقوبات الجزائري، حيث ميز بين الجريمة الأصلية وجريمة الاشتراك[1].

وجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية كغيرها من الجرائم تخضع للقواعد العامة في المساهمة، لذلك فإن المواد من 41 إلى 46 من قانون العقوبات يمكن الاستعانة بها لملاحقة كل شخص ساهم في ارتكابها بحسب مساهمته أصلية كانت أو تبعية. وعليه سنقسم هذا المطلب إلى فرعين كالآتي:

الفرع الأول: الفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفرع الثاني: الاشتراك في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

1مسعود ختير، المساهمة الجنائية في جرائم الامتناع، دفاتر السياسة والقانون، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد العاشر، جانفي 2014، ص288.

الفرع الأول:

الفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

يعد شخصا فاعلا أصليا في الجريمة متى ارتكب بمفرده أو مع غيره جانبيها المادي والمعنوي، ومتى توافر هذين الشرطين أصبحت الجريمة محلا للمساءلة الجنائية، وصار هذا الشخص فاعلا أصليا في الجريمة ومن ثم يعد مسؤولا جنائيا، ولا يكون إنزال الجزاء الجنائي به انتهاكا لشخصية المسؤولية الجنائية وإنما تطبيقا لها[1]، ونفس الشيء ينطبق على الفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية وفي ضوء تحديد المشرع الجزائري في المادة 41 قانون العقوبات الجزائري:"يعد فاعلا للجريمة:

_من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة.

_من حرض على الفعل بالهبة، أو الوعد، أو تهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي".

وعليه فإن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية تفترض أساسا لقيامها وجود علاقة ضريبية بين الفاعل الأصلي والدولة ممثلة في الإدارة الضريبية، يكون فيها الفاعل الطرف السلبي لهذه العلاقة وبمقتضاها يقع على عاتقه التزام ضريبي بالقيام بعمل أو الامتناع عن عمل، وبمخالفة هذا الالتزام تقع الجريمة الضريبية، ومعنى ذلك أن الالتزام بأداء الضريبة هو نوع من الالتزام بأداء عمل معين وبالتالي فإن التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية يعد إخلالا بهذا الالتزام.

والفاعل الأصلي يشمل كلا من الشخص الطبيعي باعتباره مطالبا باحترام الواجبات الجبائية المحاسبية، والشخص المعنوي الذي قد يتخذ أشكالا عديدة من المؤسسات والشركات والمنشآت، والشخص الطبيعي يعرفه الفقه الجبائي بذلك"الفرد الذي يقوم بتمويل الخزينة العامة للدولة بما يقوم بدفعه من

1محمود احمد طه، مبدأ شخصية العقوبات، ط الأولى، دار الشافعي للطباعة للنشر والتوزيع، مصر، 1991، ص168.

ضرائب مقررة[1]"، وتقام مسؤوليته الجزائية عن إخلاله بالواجبات الجبائية المحمولة عليه قانونا وقد يكون هذا الشخص إما الفاعل الأصلي أي المطالب الأصلي بالجباية أو يكون خلفا عاما أو خاصا[2].

أما الشخص المعنوي فهو يعتبر الإطار القانوني المناسب والأمثل لممارسة جل الأنشطة الاقتصادية، وقد عرف على أنه"مجموعة من الأشخاص أو الأموال تتمتع بالشخصية المعنوية و يعترف القانون للشخص المعنوي بجميع الحقوق المدنية فله ذمة مالية مستقلة وأهلية قانونية وله حق التقاضي[3]".

وعليه نجد أن نص التجريم الضريبي كما يخاطب الشخص الطبيعي فإنه قد يخاطب الشخص المعنوي، إذ أن هناك الكثير من النشاط الخاضع للضريبة تباشره منشآت تتمتع بالشخصية المعنوية، ومن ثم فهي ملزمة بأداء الواجبات المحاسبية المفروضة بمقتضى نصوص قانون الضريبة، فإذا كان إخلال الشخص الطبيعي بالواجب المحاسبي المفروض عليه يعرضه للمسؤولية الجزائية فيا ترى هل أن هذا الإخلال إذا ما وقع من الشخص المعنوي يعرضه لتلك المسؤولية؟

إن التساؤل المطروح يحتم علينا أن نعرض فكرة مساءلة الشخص المعنوي جزائيا عند الإخلال بالالتزامات المحاسبية المفروضة عليه، فإنه إزاء فرض هذه الالتزامات على الشركات والهيئات الأخرى وغيرها، يثور بحث حول تحديد المسؤولية الجزائية لهذه الأشخاص ومنه نطرح التساؤل الآتي: هل يمكن مساءلة الشخص المعنوي جزائيا عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ؟ وعلى من تقع هذه المسؤولية على الشخص المعنوي نفسه أو ممثله القانوني؟ للإجابة عن هذا التساؤل سوف نتناولها في شكل نقاط.

أولا: الجدل الفقهي حول المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية وموقف المشرع الجزائري:

قد ثار الخلاف بين شراح القانون الجنائي، حول أهلية الشخص المعنوي لتحمل المسؤولية الجنائية فبينما ذهب البعض منهم إلى القول بقيام تلك المسؤولية، جنح البعض الآخر إلى القول بانتفائها، ليصل القانون المعاصر إلى الاعتراف بمسؤولية الشخص المعنوي[4] .

1محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية(دراسة تحليلية مقارنة)، ط الأولى، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002، ص 143.

2أمين بريك، المرجع السابق، ص29.

3فارس السبتي، المرجع السابق، ص342.

4V. wester-ouisse, responsabilité pénale des personnes morales et dérives anthropomorphiques, revue pénitentiaire et de droit pénal, cujas, n°1, 2009, p 63.

أ. الموقف الرافض لفكرة مساءلة الشخص المعنوي عن الجريمة الضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية: يرى البعض عدم إمكانية مساءلة الشخص المعنوي عن الجريمة الضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ، فالشخص المعنوي كيان وهمي لا وجود له إلا بوجود الأشخاص الطبيعيين المنشئين له[1]، والشخص المعنوي مجرد من الإرادة ولا تتوافر فيه الأهلية الجزائية إضافة إلى أن مسؤولية الشخص المعنوي تتعارض مع مبدأ شخصية العقوبة وبالتالي فإن فرض العقوبة على الشخص المعنوي، معناه انحراف العقوبة عن غرضها الأساسي وهو تقويم الجاني، إضافة إلى أن فرض العقوبة سيصيب الأشخاص الطبيعيين المؤسسين للشخص المعنوي ومنهم الأبرياء الذين وقعت عليهم الجريمة على غير علم منهم ولا إرادة، إضافة إلى استحالة تطبيق بعض العقوبات على الشخص المعنوي إذ أن جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية تتطلب توقيع عقوبة الحبس على مرتكبها وهذا يتنافى والشخص المعنوي.

إلى جانب أنه لا يمكن مساءلة الشخص المعنوي بسبب مبدأ التخصيص وذلك يعود إلى كون أن وجود هذا الشخص مرتبط بتحقيق غرض معين، إذ لا يمكنه تجاوز النشاط المسطر له، وهو ما تحدد به الأهلية القانونية للشخص المعنوي، وذلك من خلال تحقيق أغراضه المشروعة والتي لا يمكن أن تكون إلا بأنشطة مشروعة لا تتضمن بطبيعة الحال ارتكاب الجرائم فإذا ما ارتكب الممثل القانوني لجريمة ما، فإنه لا يمكن نسبة هذه الجريمة للشخص المعنوي والتقرير بذلك معناه الاعتراف به في مجالات تخرج عن الغرض الذي أنشئ من اجله وتخصص فيه، وبالتالي تجاوز حدود الأهلية القانونية وفقا لمبدأ التخصيص[2].

ب. الموقف المؤيد لفكرة مساءلة الشخص المعنوي عن الجريمة الضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية: ذهب البعض الآخر من الفقه إلى أن بالإمكان فرض عقوبة على الشخص المعنوي شأنه في ذلك شأن الشخص الطبيعي، فالشخص المعنوي

1ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص123.

2فتوح عبد الله الشاذلي، شرح قانون العقوبات_المسؤولية والجزاء_، دار المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1997، ص31.

ليس شخصا مجازيا أو وهميا من صنع المشرع[1]، بل هو حقيقة اجتماعية وواقعية تفرض نفسها على المشرع الذي لا يملك إلا الاعتراف بها، فجماعة الأشخاص ومجموعة الأموال التي تهدف إلى تحقيق مصالح مشتركة ليسوا أشخاص افتراضيين، بل هي حقيقة ملموسة وإذا اعترف المشرع لها بالشخصية فهو لا يخلق شيء من العدم، وإنما يقر هذا الوجود ويعترف به[2].

إضافة إلى أنه فرض العقوبة على الشخص المعنوي لا يتعارض مع مبدأ شخصية العقوبة فتوقيع العقوبة على الشخص المعنوي هدفه حماية مصالح المجتمع من ضرره وخطورته وتطبيقا لمبدأ الجزاء وليس امتداد آثار هذه العقوبة لتشمل الأعضاء المنتسبين إليه بصورة غير مباشرة، وأن الآثار غير المباشرة سوف تؤدي إلى طرد العاملين بهذه المؤسسة إذا صدر قرار بحلها، أو إيقاف رواتبهم في حال فرض غرامات كبيرة على الشخص المعنوي[3].

إضافة أنه يمكن إيقاع عقوبات من نوع خاص على الشخص المعنوي كالعقوبات السالبة للحرية التي يقابلها وقف نشاطه، أو الحد من هذا النشاط نهائيا، أو لفترة محدودة حسب ما ينص عليه المشرع، كما أن مساءلة الشخص المعنوي لا يتعارض مع مبدأ التخصيص وذلك لأنه ما تم اعتماد مبدأ التخصيص لعدم مساءلة الشخص المعنوي جزائيا يؤدي إلى عدم مساءلته مدنيا، فإحداث الأضرار لا تدخل ضمن الغرض الذي أنشأ من اجله هذا الشخص، فإذا ما تم تحديد النشاط والغرض من إنشائه ثم تجاوز هذا النشاط أو لجأ إلى وسائل غير مشروعة لتحقيق الغرض فإن هذا لا يؤدي إلى زوال الوجود القانوني له، إنما يعد العمل الذي قام به غير مشروع يستوجب مساءلته كما هو الشأن بالنسبة للشخص الطبيعي[4].

ج. **موقف المشرع الجزائري من مسؤولية الشخص المعنوي عن الجريمة الضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية:** بعد تردد طويل قرر المشرع

1علوي علي احمد الشارفي، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي_دراسة مقارنة_، ط الأولى، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستيراتيجية والسياسية والاقتصادية، برلين ألمانيا، 2019، ص52.

2رامي يوسف محمد ناصر، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، مذكرة ماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس فلسطين، 2010، ص16.

3نفس المرجع، ص18.

4فتوح عبد الله الشاذلي، المرجع السابق، ص36.

الجزائري أخيرا الاعتراف صراحة بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي[1]، وذلك في قانون العقوبات وقد جسد وكرس هذا الاعتراف بالقانون رقم 04_15 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004 المعدل والمتمم لقانون العقوبات[2]، الذي أدرج المادة 51 مكرر من قانون العقوبات الجزائري، التي نصت أنه "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. إن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا تمنع مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل أصلي أو شريك عن نفس الأفعال".

من خلال نص المادة 51 مكرر قانون العقوبات نجد أن المشرع الجزائري قد قسم الأشخاص المعنوية إلى نوعين:

- أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام وهي الدولة، الولاية، البلدية، والمرافق العمومية[3].
- أشخاص معنوية خاصة تخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية والتجارية.

وعليه في هذا الشأن نتساءل عن مدى مسؤولية هذه الأشخاص جنائيا؟ ومدى إمكانية متابعتها عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ؟، للإجابة عن هذه الإشكالية سنتطرق إلى تحديد النص الخاص المجرم للشخص المعنوي في قانون العقوبات ومن ثم في القوانين الضريبية.

1نشير في هذا الصدد أن المشرع الجزائري لم يعترف بالمسؤولية للشخص المعنوي مباشرة وإنما تباين موقف المشرع الجزائري من هذه المسؤولية وعلى ذلك فقد عرف التشريع الجزائري ثلاثة مراحل للاعتراف بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي وهي:

_المرحلة الأولى مرحلة عدم الإقرار بالمسؤولية الجزائية حيث رفض إقراراها بصورة مطلقة.

_المرحلة الثانية اعترف بها جزئيا._المرحلة الثالثة اعترف بها صراحة من خلال قانون العقوبات المعدل سنة 2004.

2احمد الشافعي، الاعتراف بمبدأ المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه في الحقوق قسم القانون العام، جامعة الجزائر 1، بن يوسف بن خدة، كلية الحقوق، 2011_2012، ص159.

3نشير في هذا الصدد أن المرافق العمومية تسمى أيضا بالأشخاص العامة المصلحية أو المرفقية وهي عبارة عن مرافق عمومية وطنية أو ولائية أو بلدية نصبت ككيانات مستقلة لهذا الغرض مزودة بذمة مالية وميزانية خاصة، تستعين بها الأشخاص المعنوية العامة في أداء بعض المهام التي هي أصلا من اختصاصاتها، فتنازل لها عن إدارة مرفق من المرافق العامة الذي هو أساسا من صلاحيات الشخص المعنوي العام.

1. **تحديد النص الخاص المجرم للشخص المعنوي في قانون العقوبات:** لقد نص المشرع الجزائري على المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في نص المادة 51 مكرر السالفة الذكر، وقد نص وكرس صراحة مسؤولية الأشخاص المعنوية إلا أنه ميز بين الأشخاص المعنوية العامة والأشخاص المعنوية الخاصة من حيث المسؤولية الجزائية، فباستقراء نص المادة 51 مكرر قانون عقوبات نجدها نصت بداية أنه"باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام، يكون الشخص المعنوي مسئولا جزائيا...".

ومن هنا يتضح جليا أن المشرع بإقراره للمسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية حدد شرطا أساسيا للاعتراف بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي ألا وهو استثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام من المسائلة، وبالتالي إعفاء هؤلاء الأشخاص من المسؤولية وهذا خلافا للمشرع الفرنسي الذي أقر مسؤولية الجماعات المحلية وتجمعاتها عن الجرائم التي ترتكب بمناسبة مزاولتها لأنشطة مرفق عام يمكن أن تفوض للغير في إدارته عن طريق الاتفاق[1].

ويعود استثناء الدولة من المسؤولية الجزائية أساسا إلى الطابع السيادي للدولة، وأنها هي القائمة على حماية المصالح الفردية والجماعية، كما أنها تحتكر حق توقيع العقاب وبالتالي من غير المعقول أن تعاقب الدولة نفسها بنفسها[2]، أما بالنسبة لباقي الأشخاص المعنوية العامة الأخرى كونها تقوم بأعمال لصالح الدولة مثل الصحة والتعليم...الخ.

أما بالنسبة للأشخاص المعنوية الخاصة التي هي عبارة عن الأشخاص القانونية التي تضطلع بأغراض يقوم بمثلها الأفراد أو الدولة باعتبارها شخصا عاديا، وليس باعتبارها صاحبة سلطة عامة، وتسعى هذه الأشخاص المعنوية إلى تحقيق أهداف كالشركات والجمعيات والوقف وجميع الأشخاص والأموال التي منحها المشرع شخصية قانونية.

والمشرع الجزائري لم يحدد أنواع الأشخاص المعنوية الخاصة على سبيل الحصر وإنما اكتفى بالإشارة إلى البعض منها كما جاء في المادة 49 من القانون المدني الجزائري[3]، وقد عمل المشرع

1Jacques moreau, La Responsabilité pénale des personnes morales de droit public, N°149, L.P.A 11_12_1996, édition Lextenso, France, P41.

2Gaston Stefani, Bernard Bouloc, et Georges Levasseur, Droit Pénale General, 17eme édition, Dalloz, paris, 2000, P250.

3تنص المادة 49 من القانون المدني الجزائري:"الأشخاص الاعتبارية هي:

_الدولة، الولاية، البلدية.

_المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.=

الجزائري على إخضاع جميع الأشخاص المعنوية الخاصة للمسؤولية دون استثناء، وهذا ما كرسه بموجب قانون العقوبات وتحديدا في نص المادة 51 مكرر بحيث جعل جميع الأشخاص المعنوية الخاصة مسؤولة جزائيا عن الجرائم التي ترتكب باسمها ولحسابها الخاص.

ولما كانت الجريمة التي نحن بصدد دراستها هي جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية فإننا سنهتم بالشركات باعتبارها الفاعل والمحرك الأساسي لميدان الأعمال، والشركات تنقسم إلى نوعين مدنية وتجارية والتي بدورها تنقسم إلى شركات الأشخاص وشركات أموال.

1_1.الشركات المدنية: يقصد بالشركة في الاصطلاح القانوني"اتفاق الإرادة بين شخصين أو أكثر على تخصيص أموال بمؤسسة مشتركة لتقاسم الربح أو الاستفادة من الاقتصاد الذي يمكن أن ينتج عنه ذلك الهدف[1]"، وقد عرف المشرع الجزائري الشركة في القانون المدني 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[2]".

فالشركة بمجرد تكوينها تكتسب الشخصية المعنوية غير أنها تبقى ناقصة لحين استكمال الإجراءات القانونية الخاصة بالشهر والإعلان[3]، والشركات المدنية لا تختلف عن الشركات التجارية من حيث كونها مشروع جماعي يستهدف الربح إلا أنها تختلف عنها في الغرض الذي تؤسس الشركة للقيام به، فالشركة المدنية يتحدد غرضها بممارسة أحد الأعمال المدنية ولا تتخذ أحد أشكال الشركات التجارية المنصوص عليها في قانون الشركات.

وبذلك يكون المعيار الفاصل هو طبيعة الأعمال التي تجريها، فإذا كان الغرض من تأسيسها القيام بنشاط تجاري على سبيل الاعتياد كالبيع والشراء فإن الشركة تعتبر تجارية، أما إذا كان الغرض من تأسيسها القيام ببعض النشاطات المدنية كالمحاماة أو التوثيق، أو الأعمال الأدبية فإن الشركة تكون

=_الشركات المدنية والتجارية ،الجمعيات والمؤسسات، الوقف.

كل مجموعة من أشخاص وأموال يمنحها القانون شخصية قانونية.

1ويزة بلعسلي، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم تخصص قانون، جامعة مولود معمري، تيزو وزو، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2014، ص115.

2 المادة 416 من الأمر رقم 75_58 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، المرجع السابق.

3المادة 417 58 من نفس الأمر.

مدنية، أما إذا كانت الشركة مدنية وتجري بعض الأعمال التجارية الفرعية فإنها تعتبر شركة مدنية لأن عملها الرئيسي هو مدني[1]، أما إذا كان يغلب على نشاطها الطابع التجاري اعتبرت تجارية[2].

هذا ولم يحدد القانون شكلا معينا للشركات المدنية ومن ثم فإنها حرة في اتخاذ الشكل التي تشاء، ولا مانع من أن تتخذ الشركة أحد الأشكال الواردة في القانون التجاري، فإذا ما اتخذت الشركة شكل شركة التضامن أو شكل شركة التوصية أو شكل ذات مسؤولية محدودة أو شكل شركة مساهمة، اعتبرت على أنها شركة تجارية بسبب شكلها وبغض النظر عن موضوعها وهذا ما ورد في نص المادة 544 قانون تجاري جزائري[3].

وينتج عن التفرقة بين الشركات المدنية والشركات التجارية نفس النتائج التي تترتب على التفرقة بين التاجر وغير التاجر من الأفراد ويمكن حصرها فيما يلي:

- **من حيث اكتساب صفة التاجر**: الشركات التجارية وحدها دون الشركات المدنية تكسب صفة التاجر وتلتزم بالتزامات التاجر المهنية من مسك الدفاتر التجارية والقيد في السجل التجاري ودفع الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، ويطبق عليها أحكام القانون التجاري إلى غير ذلك من الالتزامات المهنية التجارية، في حين لا تكتسب الشركة المدنية صفة التاجر ولا تخضع لالتزامات التاجر ولا تخضع لأحكام القانون التجاري بل تخضع للقانون المدني[4].
- **من حيث مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة:** تختلف مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة بحسب نوع الشركة التجارية، فإذا كان نوع الشركة هو شركة تضامن سئل فيها الشركاء جميعا عن ديون الشركة مسؤولية شخصية تضامنية، أما إذا كانت الشركة ذات مسؤولية محدودة أو مساهمة فإن الشركاء مسؤولون كل حسب حصته في رأس مال الشركة، أما في الشركات المدنية فالشركاء مسؤولون بمقدار أنصبتهم في الخسارة وقد يتجاوز هذا النصيب قيمة الحصة المقدمة في رأس المال.

1نادية فوضيل، أحكام الشركة طبقا للقانون الجزائري_شركات الأشخاص_، ط السابعة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر ،2008، ص20.

2عمار عموره، شرح القانون التجاري الجزائري_الأعمال التجارية.التاجر. الشركات التجارية_، دار المعرفة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص182.

3المادة 544 من الأمر رقم 75_58 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، المرجع السابق.

4عمار عموره، المرجع السابق، ص183.

- **من حيث تقادم الدعوى:** تتقادم الدعوى في الشركة التجارية بمضي خمس(5) سنوات من انقضاء الشركة وحلها، أما في الشركات المدنية فإن الدعوى تتقادم بمضي خمس عشرة(15) سنة[1].
- **من حيث اكتساب الشخصية القانونية:** لا تتمتع الشركة التجارية بالشخصية القانونية إلا من تاريخ قيدها في السجل التجاري، وقبل إتمام هذا الإجراء يكون الأشخاص الذين تعهدوا باسم الشركة ولحسابها متضامنين من غير تحديد أموالهم إلا إذا قبلت الشركة بعد تأسيسها بصفة قانونية أن تأخذ على عاتقها التعهدات المتخذة، فتعتبر التعهدات بمثابة تعهدات الشركة منذ تأسيسها[2]، أما الشركة المدنية فبمجرد تكوينها تتمتع بالشخصية القانونية، غير أن هذه الشخصية لا تكون حجة على الغير إلا بعد استفاء إجراءات الشهر التي ينص عليها القانون[3].

أما عن مدى إمكانية مساءلة الشركات المدنية جزائيا، فإنه لابد من أن تكون تتمتع بالشخصية القانونية، وبالتالي متى ثبت للشركة المدنية الشخصية القانونية أصبح من الممكن مساءلتها جزائيا عن الجرائم التي ترتكبها وهي بصدد ممارسة نشاطها، ولا تخضع الشركات المدنية من حيث المسؤولية الجزائية لحكم جزائي خاص بل إلى أحكام قانون العقوبات العام، وبالتالي تسأل جزائيا عن الجرائم المرتكبة لحسابها من طرف أعضائها أو ممثليها[4]، وعليه فهي تسأل إذن جزائيا عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية طبقا لما هو وارد في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات الجزائري.

1_2.الشركات التجارية: تعتبر الشركات التجارية من أهم الأشخاص المعنوية وأكثر الأشخاص ارتكابا للجرائم الضريبية بما في ذلك جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، وقد نصت المادة 544 من القانون التجاري الجزائري بقولها:"يحدد الطابع التجاري لشركة إما بشكلها أو موضوعها. تعد شركات بسبب شكلها مهما كان موضوعها: شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات التضامن".

وأضاف المرسوم التشريعي رقم 93_08 المؤرخ في 25_04_1993 نوعا آخر من الشركات التجارية وهي شركة التوصية البسيطة وشركة التوصية بالأسهم وشركة المحاصة، وبهذا أصبح نص

1عمار عموره، المرجع نفسه، ص183.

2انظر المادة 549 من الأمر رقم 75_59 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، المرجع السابق.

3انظر المادة 417 من الأمر رقم 75_58 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، المرجع السابق.

4ويزة بلعسلي، المرجع السابق، ص121.

المادة 544 فقرة 2 بعد تعديلها كالآتي:"تعد شركات التضامن وشركات التوصية والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة تجارية بحكم شكلها ومهما يكن موضوعها".

وعليه يمكن تقسيم الشركات التجارية إلى قسمين: شركات أموال، وشركات أشخاص.

- **شركات الأشخاص:** وتعتبر فيها شخصية الشريك محل اعتبار أي تقوم على الاعتبار الشخصي[1] في تأسيسها الذي يتم من قبل عدد قليل من الأشخاص، وكذلك تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين الشركاء وعلى ذلك متى ما قام ما يهدد الثقة بين الشركاء ويهدم الاعتبار الشخصي الذي تقوم عليه هذه الشركات فإن الشركة قد تتعرض للحل.

ويشمل هذا النوع بالدرجة الأولى شركة التضامن، كما يشمل أيضا شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصة.

➢ **شركة التضامن:** هذه الشركة من أهم أنواع شركات الأشخاص، وقد سميت بشركة التضامن بسبب تضامن الشركاء ومسؤوليتهم غير المحدودة عن ديون الشركة، ونص المشرع الجزائري على الأحكام المنظمة لها في المواد من 551 إلى 563 من القانون التجاري ولم يقم بتعريفها، فحين عرفها البعض على أنها"شركة التضامن عقد بين شريكين أو أكثر تجمعهم نية الاشتراك في ممارسة وتسيير نشاط تجاري معين، يكونون مسؤولون من غير تحديد وبالتضامن مع اكتسابهم صفة التاجر ويكون عنوان الشركة مكونا من اسم أحدهم متبوعا بعبارة و"شركاؤه" ولا تكون حصة الشريك فيها قابلة للتنازل أو ممثلة بسندات قابلة للتحويل[2]".

أما عن إدارة هذه الشركة فتعود لكافة الشركاء ما لم يعينوا في العقد التأسيسي مديرا لها وهذا ما نصت عليه المادة 553 من ق.ت.ج، كما أنه يمكن أن يعين مدير للشركة وقد يكون أحد الشركاء أو أكثر أو يكون أجنبيا، وقد يعين في العقد التأسيسي، أو بموجب عقد لاحق معدل للعقد التأسيسي ويسمى هنا المدير "بالمدير الاتفاقي".

أما عن مسؤولية الشركة كشخص معنوي فيمكن القول أن الشركة تسأل عن التصرفات التي يبرمها المدير وتسأل أيضا عن الأعمال غير المشروعة التي تقع منه أثناء إدارته ويترتب عليها ضرر يصيب الغير كما لو قام بإخفاء بعض المداخيل والأموال الخاصة بالشركة ضمن التصريحات السنوية للإدارة

1رزق الله العربي بن المهيدي، المرجع السابق، ص51.

2محمد الطاهر بلعيساوي، الشركات التجارية(النظرية العامة وشركات الأشخاص)، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة الجزائر، 2014، ص160.

الجبائية، ويؤسس رأي في الفقه والقضاء هذه المسؤولية على قواعد مسؤولية المتبوع عن أعمال تابعه، ولكن الرأي الراجح في الفقه ذهب إلى أن المدير لا يعتبر تابعا للشركة ومن ثمة تسأل الشركة عن أخطائه وتعتبر مسؤولة عنها وتعد أعماله من أعمال الشركة[1].

➢ **شركة التوصية البسيطة:** بالرغم أن شركة التوصية البسيطة تعد من شركات الأشخاص، إلا أنها تختلف عن شركة التضامن بحيث تتكون من فريقين من الشركاء فريق يضم على الأقل شريكا متضامنا مسؤولا في جميع أمواله عن ديون الشركة، وفريق آخر يضم على الأقل شريكا موصيا[2] مسؤولا عن ديون الشركة بقدر حصته في رأس المال، وقد خصص لها المشرع الجزائري 11 مادة من المادة 563 مكرر حتى المادة 563 مكرر 10، حيث تضمنت المادة 563 مكرر من القانون التجاري الجزائري "تطبق الأحكام المتعلقة بشركات التضامن على شركات التوصية البسيطة مع مراعاة القواعد المنصوص عليها في هذا الفصل[3]"، أما بخصوص المسؤولية الجزائية لشركة التوصية البسيطة فهي تتقرر مسؤوليتها إلى جانب مسؤولية ممثلها القانوني إذا ما تصرف باسم ولحساب الشركة تحقيقا لغرض إنشاءها طبقا لأحكام المادة 51 قانون عقوبات جزائري.

➢ **شركة المحاصة:** شركة المحاصة هي الصورة الثالثة من صور شركات الأشخاص، وتمثل الوسيلة المثلى للأشخاص الذين يرغبون بممارسة التجارة في الخفاء وإبقاء أسماؤهم وعملياتهم في طي الكتمان بعيدا عن العلانية، كما لا يكون وجودها القانوني مرتبط بالقيد مثل غيرها من الشركات والشهر[4]، وهي تتميز عن جميع الشركات الأخرى بميزة أساسية هي عدم تمتعها بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء[5]، وهي شركة تأسس بين شخصين طبيعيين أو أكثر طبقا لنص المادة 795 مكرر 1 ق ت ج، وعليه يمكن القول أن هذه الشركة ما دام لا تتمتع بالشخصية المعنوية فهي لا تخضع للمساءلة

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص347.

2تجدر الإشارة بهذا الصدد أن المادة 563 مكرر 5 قد حظرت على الشريك الموصى بالتدخل في أعمال الإدارة الخارجية ولو بناء على توكيل، إلا أنه في حالة المنع يترتب أنه يتحمل الشريك الموصى بالتضامن مع الشركاء المتضامنين ديون الشركة والتزاماتها المترتبة عن الأعمال الممنوعة.

3للتفصيل أكثر راجع عمار عموره، المرجع السابق، ص214 _220.

4George Ripert et René roblot, traité élémentaire de droit commercial, 15 émet édition, librairie générale de droit et de jurisprudence, paris, 1993, p673.

5عمار عموره، المرجع السابق، ص221، كما تضمنت ذلك نص المادة 795 مكرر 2 ق ت ج "لا تكون شركة المحاصة إلا في العلاقات الموجودة بين الشركاء ولا تكتشف للغير فهي لا تتمتع بالشخصية المعنوية ولا تخضع للإشهار ويمكن إثباتها بكل الوسائل".

أما بالنسبة للشريك الذي يتعامل مع الغير فإنه يكون وحده المسؤول في مواجهة هذا التعامل وليس للغير أن يرجع على الشركاء الذين لم يتدخلوا في العقد فليس له الحق في مطالبته بالتعويض الناشئ عن عدم التنفيذ، إلا في حالة واحدة إذا زال استتار الشركة بموافقة جميع الشركاء وتعاملت مع الغير بوصفها الشركة فيجوز للغير أن يتمسك بعقد الشركة وتتحول الشركة إلى شركة تضامن ومن ثمة يسأل الشركاء مسؤولية مطلقة تضامنية إلى جانب الشركة.

- **شركات الأموال:** إن شركات الأموال هي شركات يحكمها الاعتبار المالي، والذي مفاده أن رأس مال الشركة هو الضمان العام الأساسي لدائنيها، على اعتبار أن الشريك في هذا النوع من الشركات لا يسأل إلا في حدود مساهمته في الشركة أي في حدود حصته[1]، وتتمثل هذه الشركات في:

➢ **شركات المساهمة:** تعتبر شركة المساهمة النموذج الأمثل لشركات الأموال فهي تهدف إلى تجميع الأموال قصد القيام بمشروعات صناعية أو تجارية بصرف النظر عن الاعتبار الشخصي للمساهمين[2]، وقد تضمنت نص المادة 592 من ق ت ج تعريف لشركة المساهمة أنها "شركة المساهمة هي الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى أسهم، وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم، ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء عن سبعة..."، وتتميز شركة المساهمة بوجود هيئات عديدة للإدارة، تتمثل في مجلس الإدارة، مجلس المديرين مجلس المراقبة وجمعيات المساهمين.

وعليه تقوم المسؤولية الجزائية بالنسبة للجرائم التي تقع لحساب ومن ممثلي الشخص المعنوي، ويسأل أعضاء مجلس الإدارة مسؤولية تقصيرية عن الضرر الذي قد يلحق الغير نتيجة تصرفات خاطئة تقع من مجلس أو في حالة تجاوز المجلس حدود سلطته أو ارتكابه مخالفة تتعلق بالقوانين الجبائية، كما يسأل أعضاء مجلس الإدارة أو أحدهم في مواجهة الغير عن تعويض الضرر، وتسأل كذلك الشركة بسبب مسؤوليتها الشخصية عما يقع من مجلس الإدارة باعتباره وكيلا عنها وإذا رفع الغير لاسيما الإدارة الجبائية دعوى على الشركة بكاملها بكافة أعضائها أن الغرض هو تحصيل ما تستحقه من حقوق ورسوم متملص منها[3].

1بلعيساوي محمد الطاهر، الشركات التجارية(شركات الأموال)، الجزء الثاني، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة الجزائر، 2014، ص10.

2عمار عموره، المرجع السابق، ص230.

3فارس السبتي، المرجع السابق، ص352.

➢ **الشركة ذات المسؤولية المحدودة:** وتعرف شركة المسؤولية المحدودة أنها "شركة تجارية تجمع شركاء لا يكتسبون صفة تاجر ويكونون مسؤولين في حدود حصصهم فقط[1]"، وتضمنت نص المادة 564 من ق ت ج النص على هذا النوع من الشركات[2]، وقد نص عليها المشرع في المواد من 564 إلى 591 ق ت ج، أما بالنسبة لإدارة الشركات ذات المسؤولية المحدودة فتخضع لهيئات دائمة تشكل التنظيم الإداري لها، وتتمثل هذه الهيئات في المدير(المسير) أو المديرين في حالة تعددهم وكذا الجمعية العامة للشركاء.

أما عن مسؤولية الشركة كشخص معنوي فيمكن القول أن الشركة تسأل عن التصرفات التي يبرمها المدير أو الشريك الذي يكون قد قام بإدارة الشركة عن الجرائم التي ترتكب لحسابها وتسأل أيضا عن الأعمال غير المشروعة إلى جانب قيام مسؤولية المدير أيضا.

➢ **شركة التوصية بالأسهم:** تعد شركة التوصية بالأسهم من شركات الأموال، وتعرف شركة التوصية بالأسهم أنها "تؤسس شركة التوصية بالأسهم التي يكون رأسمالها مقسما إلى أسهم، بين شريك متضامن أو أكثر له صفة التاجر ومسئول بصفة دائمة وبالتضامن عن ديون الشركة وشركاء موصين مساهمين، ولا يتحملون الخسائر إلا بما يعادل حصصهم ولا يمكن أن يكون عدد الشركاء الموصين اقل من ثلاثة ولا يذكر اسمهم في اسم الشركة[3]"، إذن شركة التوصية بالأسهم تشبه شركة التوصية البسيطة من حيث أنها تضم فريقين من الشركاء شركاء متضامنون يخضعون لنفس النظام القانوني الذي يخضع له الشركاء المتضامنون في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة، وشركاء موصون يقتربون من وضعية المساهمين حيث لا يجمع بينهم أي طابع شخصي، ولا يسألون عن ديون الشركة إلا في حدود حصصهم[4].

يتولى تسيير شركة التوصية بالأسهم مسير يكون من بين الشركاء المتضامنين عادة أو يكون من الغير على اعتبار أن أمر التسيير محظور على الشركاء المساهمين، وبالتالي تقوم مسؤولية الشركة

1محمد الطاهر بلعيساوي، الشركات التجارية(شركات الأموال)، المرجع السابق، ص110.

2تنص المادة 564 ق ت ج "تؤسس الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص واحد أو عدة أشخاص لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموا من حصص. وإذا كانت الشركة ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة طبقا للفقرة السابقة لا تضم إلا شخصا واحدا "كشريك وحيد" تسمى هذه الشركة مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة..."

3محمد الطاهر بلعيساوي، الشركات التجارية(شركات الأموال)، المرجع السابق، ص162.

4عمار عموره، المرجع السابق، ص269.

كشخص معنوي إلى جانب مسؤولية المسير عن كل الجرائم الذي يرتكبها هذا الأخير لحساب الشخص المعنوي وهي نفسها المسؤولية التي يتعرض لها مسير شركات المساهمة.

في الأخير يمكن القول أنه تقوم المسؤولية الجزائية الجبائية بالنسبة للأشخاص المعنوية التي تخضع إلى نظام فرض الضريبة على الأرباح المحققة من جانبها، بسبب جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية سواء تعلق الأمر بشركة تجارية كشركات المساهمة والتضامن ...الخ أو بشركات مدنية، استثناءا بالنسبة للشركات التي لا تتوافر على الشخصية المعنوية كما هو الحال بالنسبة لشركة المحاصة، فإنه لا يمكن قيام المسؤولية الجزائية الجبائية للشخص المعنوي وذلك بسبب غياب الشخصية المعنوية المستقلة لهذا الأخير، وهو الأمر الذي يجعل منه كيانا غير مكلف بالضرائب وهو ما يحول دون تطبيق مبدأ التضامن بين المسير والشركة في تسديد الضرائب المستحقة لمصلحة الخزينة العمومية.

2.تحديد النص الخاص المجرم للشخص المعنوي في القوانين الخاصة: إن تحديد مسؤولية الشخص المعنوي جزائيا لم يجسدها المشرع الجزائري في قانون العقوبات فقط، وإنما تناولها ضمن قوانين خاصة نجد منها:

2_1.تحديد النص الخاص المجرم للشخص المعنوي في قانون الوقاية من الفساد ومكافحته: نصت المادة 53 من القانون رقم 06_01 المتعلق بالوقاية من الفساد[1]على مساءلة الشخص المعنوي(مثل الشركات التجارية) جزائيا عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون وفقا للقواعد المقررة في قانون العقوبات، وبالرجوع إليه وبالتحديد في الباب الرابع منه تحت عنوان التجريم والعقوبات وأساليب التحري نجد أن المشرع الجزائري نص على جريمة الإعفاء أو التخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم وهذا هو الهدف من التزوير في المحررات المحاسبية، وبالتالي فقد جرم المشرع اللجوء إلى هذه الأفعال وعليه يخضع الشخص المعنوي للمساءلة الجزائية وفقا لما هو معمول به في قانون العقوبات باعتباره القانون العام الذي يرجع إليه عند وجود أي نقص في القوانين.

2_2.تحديد النص الخاص المجرم للشخص المعنوي في القوانين الضريبية: لقد كان التشريع الجبائي سباقا لتكريس المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي حيث كرسها قانون الضرائب غير المباشرة

1انظر المادة 53 من القانون رقم 06_01 مؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق ل 20 فبراير سنة 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

الصادر في 9_12_1976، قبل تكريسها في قانون العقوبات بموجب قانون 10_11_2004[1]، وعليه فقد أدانت القوانين الضريبية الشركات والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون الخاص مستبعدا بذلك الدولة والمجموعات المحلية وكذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، أما بالنسبة للهيئات الاقتصادية العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص فإنها تكون محل مساءلة في حالة ارتكابها لجنحة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

وقد أكدت على ذلك نص المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة حيث نصت"عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة وكذلك العقوبات اللاحقة تقرر على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة". وأضافت نفس المادة في شطرها الثاني "وتقرر الغرامات الجزائية المستوجبة في آن واحد على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وعلى الشخص المعنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات المالية المطبقة".

والمادة 303 فقرة 9 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي نصت "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة. ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين. وضد الشخص المعنوي دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها".

والمادة 121 فقرة 4 من قانون التسجيل "عندما ترتكب الجرائم من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبة الحبس المطبقة وكذلك العقوبات التبعية، يحكم بها على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين للشركة، ويحكم في آن واحد بالغرامات الجزائية على أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين وعلى الشخص المعنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة".

والمادة 36 فقرة 3 من قانون الطابع "عندما ترتكب المخالفات 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، وينطق بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد

1أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص484.

أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين للشركة وضد الشخص المعنوي ويتم نفس الإجراء بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة".

وكذلك نص المادة 138 فقرة 1 من قانون الرسم على رقم الأعمال"عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر خاضع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة والعقوبات الثانوية التابعة لها ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة. ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وضد الشخص الاعتباري، وكذا الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية القابلة للتطبيق".

وعليه يتضح أن المشرع الضريبي الجزائري قد عاقب الشخص المعنوي بالنسبة للجرائم التي يرتكبها مثل التزوير في الوثائق المحاسبية للحصول على تخفيض الضرائب والرسوم أو الإعفاء منها، فمن خلال استقراء المواد يتضح جليا أن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي قائمة في حالة ارتكابه للجرائم الضريبية بما فيها جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية، إضافة إلى أن المشرع يعاقب الشركات والأشخاص المعنوية التابعة للقطاع الخاص، وقد جاءت اغلب النصوص الواردة في القوانين الضريبية المختلفة مؤكدة على ذلك.

إلا أن الملاحظ من خلال استقراء المواد أن المشرع الضريبي الجزائري لم يحدد المصطلح المضبوط لصفة الشخص الخاضع للعقوبة إذ نجد مرة ينص على أن العقوبات "تصدر ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين"، ومرة ينص أن العقوبات "تصدر ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين للشركة"، ومرة أخرى أن العقوبات "تصدر ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين"، وعليه كان من الأحسن لو أن المشرع الضريبي الجزائري ضبط المصطلح وأعاد صياغة المواد من خلال استعماله نفس الصياغة على النحو التالي :

"عندما ترتكب الجرائم من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، فإن عقوبات الحبس وكذلك العقوبات التبعية، يحكم بها على أجهزته أو ممثليه الشرعيين ..." ، وهذا حتى تتوافق النصوص الواردة في القوانين الضريبية مع ما ورد في نص المادة 51 مكرر قانون العقوبات[1]باعتباره القانون العام الذي يستقى منه باقي الأحكام.

1انظر المادة 51 مكرر من الأمر رقم 66_159 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

ثانيا: أساس إسناد المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عند ارتكاب جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية:

لقد نصت اغلب التشريعات التي أخذت بمبدأ مسؤولية الشخص المعنوي على ضرورة إتيان السلوك المادي المكون للجريمة من طرف أحد أجهزته أو ممثليه، وأن ترتكب لحسابه الخاص وهذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال النقاط التالية:

أ. ارتكاب جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية من طرف أحد أجهزة الشخص المعنوي أو ممثليه الشرعيين: لقد أشرنا سابقا أن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية يشترط لقيامها التملص أو محاولة التملص في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم أو تصفية كليا أو جزئيا عن طريق شراء وبيع بضائع بدون فاتورة خاصة بالبضائع أو تسليم فواتير وسندات لا تتعلق بعمليات وهمية أو نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية[1] وغيرها من العمليات المحاسبية الخاطئة، ولما كان الشخص المعنوي مجرد كيان قانوني لا يمكنه التصرف إلا بواسطة الأشخاص الطبيعيين المكونين له فإنه لا يمكن إسناد التهمة إليه، إلا إذا ارتكبت الجريمة من طرف "الأجهزة أو ممثليه الشرعيين" وهذا ما نصت عليه المادة 51 مكرر قانون عقوبات جزائري"...يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه...".

وهذا ما أكدته المواد الواردة كذلك في القوانين الضريبية وهي المادة 303 فقرة 9 من قانون ض م والمادة 554 من قانون ض غ م والمادة 138 من قانون ر ر أ والمادة 121 فقرة 4 من قانون التسجيل والمادة 36 فقرة 3 من قانون الطابع، وعليه يتبين من خلال النصوص القانونية السابقة الذكر أن المشرع الجزائري حدد شرط مساءلة الشخص المعنوي جزائيا أن يتم ارتكاب الفعل الإجرامي من طرف أجهزته أو ممثله القانوني ويقصد بذلك الشخص الذي يملك سلطة ممارسة نشاط الشخص المعنوي باسمه مثل المدير أو رئيس مجلس الإدارة[2].

1عبد النور واسطي، المرجع السابق، ص240.

2عبد الرحمن خلفي، المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن جرائم تبييض الأموال (دراسة في التشريع الجزائري مع الإشارة إلى الفقه والتشريع المقارن)، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، جامعة عبد الرحمن ميرة بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، العدد 2، 2011، ص26.

لكن التساؤل المطروح بهذا الصدد هو هل يمتد أثر مسؤولية الشخص المعنوي جزائيا إلى الشخص الطبيعي؟

إن قيام مسؤولية الشخص المعنوي جزائيا لا تحول دون قيام مسؤولية الشخص الطبيعي عن نفس الجريمة، وهذا ما أكدته نص المادة 51 مكرر فقرة 2 "إن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا تمنع مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل أصلي أو كشريك في نفس الأفعال"، كما أكدت ذلك النصوص القانونية الواردة في القوانين الضريبية السابقة الذكر، وهذا ما يعرف بازدواج المسؤولية الجزائية بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي عن ذات الجريمة.

وتبرير هذا الازدواج يرجع إلى اعتبار أن إرادة ذلك الممثل ليست مستقلة عن إرادة ذلك الشخص المعنوي في خصوص إدارته له، فلا توجد هناك إرادتان مستقلتان بل الصحيح أن إرادة ممثل الشخص المعنوي في مباشرة شؤونه لا تعدو إلا أن تكون امتدادا لإرادة واحدة قائمة وإعمالها في المحيط الخارجي يتم عن طريق آدمية ذلك الممثل، ولذلك فالعقوبات المالية والتدابير الوقائية بالإمكان فرضها على الشخص المعنوي باعتباره المسؤول الحقيقي عن الالتزام الضريبي أما العقوبات المقيدة للحرية مثل الحبس التي تفرضها طبيعة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية وتلك الجريمة تستلزم قصدا جنائيا من آدمي، ولا يتأتى هذا السلوك من الشخص المعنوي ذاته ولكن يمكن تحققه من ممثله فلا ضير إذا ماتحمل هذا الأخير العقوبة في شخصه هو[1]، وهذا ما نصت عليه المواد الواردة في القوانين الضريبية نذكر مثلا نص المادة 303 فقرة 9 من قانون ض م ر م"...يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة. ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين. وضد الشخص المعنوي...".

وكذلك نص المادة 121 فقرة 4 من قانون التسجيل"...عندما ترتكب الجرائم من قبل شركة أو شخص معنوي...فإن عقوبة الحبس المطبقة وكذلك العقوبات التبعية، يحكم بها على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين للشركة، ويحكم في آن واحد بالغرامات الجزائية على أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين وعلى الشخص المعنوي...".

ب.ارتكاب جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية لحساب الشخص المعنوي: إن المشرع الجزائري يشترط صراحة حتى تقوم مسؤولية الشخص المعنوي جزائيا أن يقوم

1طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص132.

الشخص الطبيعي بالفعل لحساب الشخص المعنوي الذي يمثله، وهذا ما نصت وأكدت عليه المادة 51 مكرر من ق ع ج "...يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أحد أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك"، بالإضافة إلى أن اغلب القوانين المقارنة اتفقت على نفس الشيء إذ نجد أن المادة 121_2 من قانون العقوبات الفرنسي تنص أنه "فيما عدا الدولة تسأل الأشخاص المعنوية عن الجرائم التي ترتكب لحسابها بواسطة أجهزتها...[1]".

ونفس الاتجاه نجده عند المشرع العراقي وتحديدا في نص المادة 80 من قانون العقوبات العراقي "الأشخاص المعنوية فيما عدا مصالح الحكومة ودوائرها الرسمية وشبه الرسمية مسؤولة جزائيا عن الجرائم التي يرتكبها ممثلوها أو مديروها أو وكلاؤها لحسابها أو باسمها"، وكذلك نجد في نفس السياق نص المادة 74 فقرة 2 من قانون العقوبات الأردني حيث جاء فيها "يعتبر الشخص المعنوي باستثناء الدائرة الحكومية أو المؤسسة الرسمية أو العامة مسؤولا جزائيا عن أعمال رئيسه أو أي من أعضاء إدارته أو مديريه أو أي ممثليه أو عماله عندما يأتون هذه الأعمال باسمه أو بإحدى وسائله بصفته شخصا معنويا".

وعليه لقيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي يجب أن تكون الجريمة قد وقعت لحسابه، أي ارتكبت بهدف تحقيق مصلحة له، كتحقيق ربح أو تجنب إلحاق ضرر به، ومنه يترتب على هذا الشرط أنه لا يجوز أن يسأل الشخص المعنوي عن الجريمة التي يرتكبها أحد أجهزته أو ممثليه لحسابه الشخصي بهدف تحقيق مصلحته الشخصية أو بقصد الإضرار بالشخص المعنوي.

لكن التساؤل المطروح بهذا الصدد هو هل أن المشرع الجزائري تناول نفس الاتجاه في القوانين الضريبية فيما يخص فكرة ارتكاب الجريمة الضريبية وبالخصوص جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية لحساب الشخص المعنوي أم لا؟

بالرجوع للقوانين الضريبية في القانون الجزائري نجد أن المشرع الجزائري قد اغفل هذه النقطة عندما نص على المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، إذ اكتفى بنص على الشرط الأول السابق الذكر وهو معاقبة القائمين على الإدارة والممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة، عندما ترتكب الشركة جريمة ضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، واغفل بذلك الشرط الثاني المتمثل في ارتكاب الجريمة لحساب الشخص المعنوي.

---

1 L'art 121_2: "les personnes morales, a l'exclusion de l'état, sont responsables pénalement…des infractions commises, pour leur compte, par leurs organes ou représentants".

ويعود سبب عدم تحديد الشرط الثاني لقيام مسؤولية الشخص المعنوي في القوانين الضريبية هو سهو المشرع الضريبي الجزائري وذلك على اعتبار أن القوانين الضريبية هي قوانين زمنية وظرفية تخضع كل مرة للتعديلات حسب الظروف التي تعيشها الجزائر والتي تتعلق أساسا بتراجع الجباية البترولية، باعتبار أن هذه الأخيرة هي المصدر الأساسي الذي تعتمد عليه الجزائر، فإن هذا الأمر جعل المشرع الضريبي الجزائري يغفل عن هذه النقطة بالذات وهي إخضاع المواد التي هي موجودة في القوانين الضريبية المختلفة للتعديلات.

إلا أنه تجدر الإشارة أن على المشرع الضريبي الجزائري إعادة صياغة المواد303 فقرة 9 من قانون ضرائب المباشرة، و المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 121 فقرة 4 من قانون التسجيل والمادة 36 فقرة 3 من قانون الطابع، وذلك حتى تتوافق ومقتضيات المادة 51 مكرر من قانون العقوبات الجزائري ويضيف بذلك الشرط الثاني المتمثل في ارتكاب الجريمة الضريبية لحساب الشخص المعنوي فتصبح بذلك كالآتي:

"عندما ترتكب الجرائم من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص لحسابه من طرف أحد أجهزته أو ممثليه الشرعيين فإن عقوبات الحبس...".

وفي الأخير يمكن القول أن النهج الذي أخذ به المشرع الجزائري صائب وذلك لأنه عندما أقر بمسؤولية الشخص المعنوي إلى جانب مسؤولية الممثل كان حريصا على أن يورد خزينة الدولة موارد إضافية من خلال ما يدفعه هذا الشخص المعنوي من غرامات، إذ أنه يتمتع بذمة مالية كبيرة تسمح له بدفع مثل هذه الغرامات فضلا عن أن مقدار الضريبة المفروضة عليه كثيرا ما يكون مرتفع بالقياس إلى غيرها من المكلفين، وهذا يسمح للسلطة المالية بفرض مبالغ إضافية ترفد بها الخزينة العمومية.

أما بخصوص تحديده للشخص المسؤول جزائيا عما تقع من جرائم باسم الشخص المعنوي ولحسابه وذلك لأن موافقة الشخص على وضع نفسه في هذا المكان ستجعله حريصا على بذل قصارى جهده بقصد الإحاطة بجميع الواجبات التفصيلية التي تقع في اختصاصه واختصاص موظفيه[1].

ومنه يمكن القول أن الشخص المعنوي يمكن اعتباره فاعلا أصليا طبقا لما هو منصوص عليه في المادة 41 من قانون العقوبات الجزائري، فمدام أن الشخص المعنوي هو كيان قانوني يفرض وجوده ويمارس أنشطته من خلال أعضائه وممثليه الشرعيين وهم أشخاص طبيعيون يدخلون في تكوينه

1طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص137.

ويشرفون على إدارة مصالحه، فبالضرورة تكون الأفعال الصادرة عنهم صادرة عن الشخص المعنوي، حيث يسأل هذا الأخير بصورة مباشرة باعتبار أن الجريمة وقعت منه.

الفرع الثاني:

الاشتراك في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

قد لا ترتكب جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية من قبل المكلف ذاته وإنما يساهم في ارتكابها أشخاص آخرين غير المكلف وهنا يتحقق معنى الاشتراك[1]، بحيث أنه لولا هذه المساهمة لما ارتكبت الجريمة أو لحصلت ولكن بصورة مختلفة، وعليه سنقسم هذا الفرع إلى النقاط التالية:

أولا: تنظيم المشرع الجزائري لجريمة الاشتراك في القوانين الضريبية.

ثانيا: شروط قيام جريمة الاشتراك في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية.

أولا: تنظيم المشرع الجزائري لجريمة الاشتراك في القوانين الضريبية:

قد عاقب المشرع الضريبي الجزائري على كل من أعد أو ساعد أو شارك في إعداد وثائق ومحررات محاسبية مزورة لإيقاع مصلحة الضرائب في الغلط في تقدير الضريبة، والشركاء هم الذين يقدمون يد العون أو المساعدة للفاعل الأصلي للجنحة، وقد عرف المشرع الجزائري الشريك في نص المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري على أنه "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشارك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك"، في حين عرف الفاعل الأصلي طبقا لنص المادة 41 قانون عقوبات جزائري السابقة الذكر ومن خلال استقراء المواد يتضح الاختلاف بين الفاعل الأصلي والشريك[2].

1رائد ناجي احمد الجميلي، سياسة التجريم والعقاب في إطار قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد6، 2007 ، ص517.

2 الفرق بين الفاعل الأصلي والشريك هو:

الفاعل الأصلي هو الذي باشر صورة أو أكثر من صور الفعل الإجرامي الضريبي أو من حرض على ذلك.

الشريك هو من يقدم يد العون أو المساعدة للقيام بالأعمال المسهلة أو المنفذة.=

=نشير في هذا الصدد أن المحرض قبل تعديل قانون العقوبات كان طبقا لنص المادة 42 يدخل ضمن الشركاء ولكن بعد التعديل بالقانون رقم 42_04 المؤرخ في 13 فبراير 1982 أصبح يعد فاعلا أصليا.

وانطلاقا من أن قانون العقوبات هو القانون العام الذي يرجع إليه عند كل نقص، فقد أحال المشرع الضريبي الجزائري تعريف الشركاء في القانون الضريبي إلى التعريف الوارد في المادة 42 من ق.ع.ج، وهذا ما نصت عليه جل المواد الواردة في القوانين الضريبية إذ نجد في هذا الصدد أن المادة 543 من قانون ض.غ.م نصت أنه "إن تعريف الشركاء في الجرائم والجنح المحدد في المادة 42 من قانون العقوبات يطبق على الشركاء في المخالفات...".

في حين نصت المادة 303 فقرة 2 قانون ض.م.ر.م "إن تعريف مرتكبي الجرائم والجنح المحددة بموجب المادة 42_2 من قانون العقوبات يطبق على شركاء المخالفات..."، نشير بأن هذه المادة لم تعدل بالرغم من تعديل المادة 42 من قانون العقوبات وأنها أصبحت تشتمل على فقرة واحدة كما سبق وأن ذكرناها، أما المادة 127 من قانون ر.ر.ا نصت أنه "يسري تعريف مرتكبي الجرائم والجنح المحدد بموجب المادة 42 من الأمر رقم 66_156 المؤرخ في 8 جوان 1966 والمتضمن قانون العقوبات على شركاء مرتكبي المخالفات..."، ونفس الأساس نصت عليه المادة 35 من قانون الطابع "إن تحديد الشركاء في الجنايات والجنح المحددة بموجب المواد 41 إلى 44 من قانون العقوبات يطبق على الشركاء في المخالفات..." ، والمادة 120 فقرة 2 من قانون التسجيل "والتعريف الخاص بالشركاء في الجنايات والجنح المذكورة في المادة 42 وما يليها من قانون العقوبات يطبق على الشركاء في الجرائم ...".

وعليه فإذا كان الفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية هو المكلف أو الشخص الذي تقع عليه الالتزامات الضريبية التي يفرضها القانون على المخاطبين بأحكامه، فإن الشريك هو الذي يرتكب جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية دون أن يكون ملتزما بالقانون الضريبي ويكون بالطبع مع شخص مخاطب بالقانون الضريبي وهو ما يعرف بالفاعل الأصلي[1]، وقد يكون الشريك إما شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا.

وعلى هذا الأساس فإن الشركاء في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية يتعلق خصوصا حسب الفقه الإداري بمحترفي المحاسبة والذين يستعملون معارفهم التقنية لتمويه عدم الانتظام المحاسبي أو الجبائي المرتكب من قبل مستخدميهم أو زبائنهم[2].

1ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص114.

2Christian Lopez, Approche Historique de la distinction des procédures de contrôle et d'investigations, Revue tunisienne de fiscalité, N°7, Tunisie, 2007, p76.

وقـانون الضـرائب اهـتم بهـؤلاء أعـوان الأعمـال وخبـراء المحاسـبة الـذين يمسـكون محاسـبة خاطئة[1]، وجعلهم مقترفين لجنحة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية ويتعرضون لنفس عقوبات الفاعل الأصلي، وهذا ما أكدت عليه المواد الواردة في القوانين الضريبية[2]، ويمكن إجمال الشركاء في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية في كل الأشخاص المحترفين للمحاسبة في المجال الضريبي والدليل على ذلك ما نصت عليه المواد:

544 قانون الضرائب غير المباشرة "إن المساهمة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات معروفة بأنها غير صحيحة من قبل كل رجل أعمال أو خبير أو بصفة عامة، كل شخص أو شركة مهنتها مسك الكتابات الحسابية لعدة زبائن أو المساعدة في مسكها تعاقب بغرامة جبائية...، وعندما يكون المخالفون واثقين بأنهم أعدوا أو ساعدوا على إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع قدمت من اجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم يمكن أن يعاقبوا فضلا عن ذلك بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 532 من هذا القانون".

أما المادة 306 قانون ض.م فقد نصت "يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير بصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية...، عندما يثبت أن المخالفين أعدوا أو ساعدوا على إعداد حسابات ختامية، وجرود وحسابات ووثائق غير صحيحة أيا كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب أو الرسوم المستحقة على زبائنهم يمكن فضلا عن ذلك أن يعاقبوا بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 304". نشير هنا أن المشرع الجزائري قد اخطأ بالقول أنه تعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 304 وإنما لا بد أن يكون وفقا للمادة 303 وبالتالي فعليه تصحيح ذلك.

أما نص المادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال نصت أنه "إن المساهمة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يعتبرها غير صحيحة أي رجل أعمال أو خبير أو على العموم كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك حسابات عدة زبائن أو تساعدهم على مسكها، يعاقب عليها بغرامة جبائية...، علاوة على ذلك يمكن أن تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 117 من هذا القانون

1 Eric gicquel, La fraude fiscal, Revue de droit fiscal, N°28, 12 juillet 2007, France , p07.

2نشير أن كلا من المادة 542 قانون ض.غ.م والمادة 303 فقرة 1 قانون ض.م.ر.م والمادة 126 قانون ر.ر.ا و المادة 35 من قانون الطابع و المادة 120 فقرة 1 من قانون التسجيل نصت على عقوبة الشريك بالقول: "تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أو الجرائم".

على المخالفين الذين تثبت مسؤوليتهم في إعداد أو المشاركة في إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق خاطئة بمختلف أنواعها لإقرار أسس الضرائب أو الرسوم المستحقة على زبائنهم".

من خلال ما تقدم يتضح جليا أن المشرع الضريبي الجزائري من خلال هذه النصوص قد عاقب بغرامة جبائية فقط وكيل الأعمال أو الخبير وكل شخص أو شركة تمتهن مسك السجلات الحسابية، على مشاركتهم في إعداد واستعمال وثائق يثبت عدم صحتها، وما يفهم من هذه النصوص أن الشركاء ممن ذكروا في المواد السابقة الذكر (شخص طبيعي أو شخص معنوي)، لا يخضع لعقوبة الفاعل الأصلي بما فيها العقوبات الجزائية إلى حين توفر لديهم إلى جانب القصد العام قصدا خاصا ينطوي على إعداد الحسابات والوثائق المزورة يكون من اجل تقدير أسس الضريبة والرسوم المستحقة على زبائنهم المكلفين بالضريبة، وتمكينهم من التهرب الضريبي وهو ما سنشرحه في النقطة الثانية.

ثانيا: شروط قيام جريمة الاشتراك في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية:

يشترط لقيام جريمة الاشتراك في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية أربعة شروط أساسية وهي:

أ. **إتيان الشريك لإحدى وسائل المساهمة التي نص عليها القانون:** كما سبق الذكر أن المشرع الضريبي الجزائري اعتمد في تعريفه للشريك طبقا لما هو وارد في المادة 42 من قانون العقوبات، وبالتالي فإن وسائل المساهمة التي يقوم الشريك بإتيانها للقيام بجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية هي نفسها الواردة في قانون العقوبات وتشمل: المساعدة أو المعاونة، كما أشارت إلى ذلك المواد الواردة في القوانين الضريبية السابقة الذكر إلا أنها نصت على وسيلة أخرى هي الإعداد "اعدوا أو ساعدوا على إعداد...[1]".

1نشير في هذا الصدد أن التشريعات المقارنة تختلف فيما بينها من حيث وسائل المساهمة المنصوص عليها في القوانين الضريبية لقيام جريمة الاشتراك بحيث نجد:

=_أن المشرع المصري نص على وسائل الاشتراك في المادة 40 من قانون العقوبات وهي التحريض والاتفاق والمساعدة، وكانت المادة 179 من قانون الضرائب على الدخل الملغى تنص على ذات الصور، وفي ضوء ما طرا من تعديل فقد استبعد المشرع المصري النص على صور الاشتراك في قانون الضرائب بحكم أن المساهمة الجنائية للشريك في جريمة التزوير الضريبي تخضع للقواعد العامة للاشتراك.

_في نجد أن المشرع المغربي نص على وسائل الاشتراك في المادة 129 من القانون الجنائي وهي التحريض والمساعدة أو المعاونة، وقد حرص المشرع الضريبي المغربي على تأكيد هذا الأمر بان نص على ذات الصور في المادة187 من=

وبمقتضى ما تقدم يلاحظ أن الاشتراك في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية يقع بناءا على سلوك يتمثل في المساعدة أو المعاونة أو الإعداد، وهذه الوسائل تتميز بأنها إما أن تكون سابقة على ارتكاب الجريمة أو معاصرة لها، إلا أنه لا تعد وسيلة من وسائل الاشتراك المساعدة التي يقدمها الغير بعد وقوع الجريمة، فهذه قد تشكل جريمة قائمة بحد ذاتها.

ويقصد بالمساعدة "هو تقديم العون لمرتكب الجريمة قبل وأثناء وقوعها بقصد تسهيل تمامها[1]"، أو هي تعني مساعدة الشريك للفاعل الأصلي بأي صورة من صور المساعدة بتقديم أي عمل من الأعمال المجهزة أو المسهلة أو المتممة للجريمة.

ومن الأمثلة التي يرد ذكرها على الاشتراك بالمساعدة اعتماد المحاسب لبيانات غير صحيحة في ميزانية المكلف فهذا الفعل يشكل اشتراكا في ارتكاب جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، ولا يشترط الاتفاق بين الشريك والفاعل الأصلي للعقاب على المساعدة، فقد يتحقق فعل الاشتراك بهذه الوسيلة من دون سابق اتفاق، ومثال ذلك طلب المكلف من وكيله جرد محتوياته محله لاستفاء البيانات اللازمة للإقرار بأرباحه، فيقدم له هذا الوكيل عمدا بيانات مزورة في الإقرار من خلال تزوير الوثائق المحاسبية التي يستند عليها هذا الإقرار، فيقدم المكلف الإقرار المزور بعد علمه بذلك.

أما المعاونة يقصد بها إعانة الغير على ارتكاب الجريمة بقصد تسهيل وقوعها، أما الإعداد فهو يقصد به تهيئة وتجهيز المحرر المحاسبي من خلال تزويره ليستعمل للأغراض الذي زور من اجله والشريك هو الذي يقوم بإعداد ذلك المحرر وتسليمه للفاعل الأصلي.

ب.وقوع فعل غير مشروع جنائيا ضريبيا: فلكي يتحقق الاشتراك يستلزم الأمر تحقق فعل يشكل جريمة ضريبية والفعل الذي نحن بصدد دراسته هو فعل التزوير، ومقتضى ذلك الاتساق مع القاعدة التي تقتضي أن الشريك يستمد إجرامه من الفعل المجرم لا من فاعله.

=المدونة العامة للضرائب إذ نصت أنه " نطبق غرامة تساوي 100% من مبلغ الضريبة المتملص منها كل شخص يثبت أنه ساهم في أعمال تهدف إلى التملص من دفع الضريبة أو ساعد الخاضع للضريبة..." إلا أن الملاحظ في هذه المادة أنه اغفل وسيلة التحريض.

_أما المشرع العراقي فقد نص على وسائل الاشتراك في المادة 48 من قانون العقوبات وهي التحريض والاتفاق والمساعدة ونفس الأمر أكد عليه المشرع الضريبي العراقي في المادة 57 من قانون الضريبة على الدخل العراقي إذ نصت على "...ساعد أو حرض أو اشترك" وان كان قد اغفل وسيلة الاتفاق.

1طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص107.

ج.أن يكون الشريك من بين الأشخاص المختصين في المحاسبة الضريبية: تنص المواد الواردة في القوانين الضريبية على أنه "يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير وكل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية...".

وما يفهم من خلال تلك النصوص أن الغشاش في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية يكون في بعض الأحيان بحاجة إلى إعارة يد قوية[1]، وقانون الضرائب اهتم بهؤلاء أعوان الأعمال وخبراء المحاسبة الذين يمسكون محاسبة خاطئة وجعلهم مقترفين لجنحة التزوير الضريبي ويتعرضون لنفس عقوبات الفاعل الأصلي، وهؤلاء الشركاء هم الذين يقدمون يد المساعدة أو العون للفاعل الأصلي، أو هم الذين يعدون ذلك بأنفسهم ويقدمونه للفاعل الأصلي الذي يقوم هذا الأخير باستعماله دون رفض، وهؤلاء الأشخاص المشمولين بأحكام القوانين الضريبية هم محترفي المحاسبة نذكر منهم:

1.الخبير المحاسب: تنص المادة 18 من القانون 10_01 "يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات[2]"، كما نصت المادة 47 من نفس القانون على أنه: "تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، لممارسة مهنة الخبير المحاسب عندما يشكل أعضاء الصف المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين، ثلثي(3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي(3/2) رأس المال، تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة شركات الخبرة المحاسبية[3]".

يتضح من خلال هذه المواد أن الخبير المحاسب هو شخص طبيعي أو معنوي يمارس مهامه بصفة عادية كما أن له العديد من المهام التي يقوم بها منها تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، كما يمكن أيضا له مسك مركزه وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات، والتدقيق المالي والمحاسبي

1احمد فنيدس، المرجع السابق، ص416.

2المادة 18 من القانون رقم 10_01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر العدد 42، الموافق ل 11 يوليو سنة 2010.

3راجع المادة 46 من نفس القانون.

للشركات والهيئات وهو المؤهل الوحيد للقيام بذلك، ويعتبر الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالمراجعة المالية والمحاسبية للشركات والهيئات وتقديم الاستشارات لها في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

2. المحاسب المعتمد: تنص المادة 41 من القانون 10_01 "يعد محاسبا معتمدا في مفهوم هذا القانون المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص تحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات والهيئات التي تطلب خدماته"، كما تنص المادة 49 من نفس القانون على أنه:"تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، لممارسة مهنة محاسب معتمد عندما يشكل الأعضاء في المنظمة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محاسب معتمد، ثلثي(3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي(3/2) رأس المال، تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة شركات محاسبة[1].

وعليه فالمحاسب المعتمد قد يكون شخص طبيعي أو معنوي، يمارس مهامه بصفة عادية باسمه و المتمثلة في مسك وفتح وضبط المحاسبات والحسابات وعرض كتابات المحاسبة وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسباتها وإعداد التصريحات الجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة، إضافة إلى أنه حتى يعد المحاسب المعتمد شريكا في الجريمة لا بد أن يكون من المحاسبين المقيدين بجداول المحاسبين والمراجعين.

ح. توافر ركن القصد الجنائي الخاص: ومقتضى هذا الركن أن يكون الشريك على علم بالجريمة الضريبية التي ترتكب وأن يكون مريدا المشاركة فيها، وذلك بغض النظر عن توافر الغاية من ارتكاب الجريمة لديه، وعليه ينعدم قصد الاشتراك لدى المحاسب الذي يجهل كذب البيانات وعدم صحة المعلومات التي استند إليها، وبعكسه فإنه يعد شريكا في حال علمه بكذب البيانات أو بعدم صحة المعلومات التي استند إليها المكلف وهذا ما أكدت عليه النصوص القانونية الضريبية الجزائري "وعندما يكون المخالفون واثقين بأنهم اعدوا أو ساعدوا ...، يمكن أن يعاقبوا فضلا عن ذلك بالعقوبات المنصوص عليها..."[2].

وعليه لقيام جريمة الاشتراك لابد من توافر القصد الجنائي لدى الشريك ولهذا القصد عنصران (العلم والإرادة)، أي علم الشريك بماهية النشاط الإجرامي الذي يتخذ صورة إحدى الوسائل المحددة في

1المادة 49 من القانون رقم 10_01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المرجع السابق.

2انظر نص المادة 544 فقرة 2 من قانون ض.غ.م، المادة 306 فقرة 2 قانون ض.م، والمادة 128 فقرة 2 قانون ر.ر.أ.

القانون وهي: المساعدة أو المعاونة أو الإعداد وعلمه بنتيجة ذلك النشاط أي علمه بالجريمة التي يرتكبها الفاعل الأصلي والمتمثلة بإعداده أو إعطائه لمحررات أو وثائق محاسبية مزورة، إضافة إلى ذلك ينبغي أن تتجه إرادة الشريك الجرمية إلى مساعدة الفاعل أو معاونته على ارتكاب الجريمة أو أن يعد له ذلك المحرر المحاسبي المزور ويضمن ذلك في المحررات التي تقدم إلى إدارة الضرائب بقصد وقوع هذه الجريمة وتحقق النتيجة.

الباب الثاني

الأحكام الإجرائية والعقابية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية

الباب الثاني:

الأحكام الإجرائية والعقابية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

بعد استعراض الوصف القانوني ل جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية من حيث الخصوصية التي تصبغ أركانها ومجال التجريم فيها، فإنه أصبح لزاما علينا أن نبحث عن الآليات الكفيلة للتصدي لها، وذلك انطلاقا من الآثار الضارة الناجمة عن هذه الجريمة والتي تستهدف بصفة مباشرة الخزينة العامة للدولة.

وفي سبيل ذلك وضع المشرع الجزائري نظام رقابي ضريبي من خلال منح الإدارة الضريبية كافة الوسائل القانونية والتنظيمية للحفاظ على المال العام، فالإدارة الضريبية تقوم بدورها في مراقبة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين ومدى مطابقتها للوثائق المحاسبية، وذلك من أجل التأكد من صحتها وصدقها، لأنه في اغلب الأحيان تكون مزورة وغير صحيحة.

كما أنه وضع مجموعة من الإجراءات القانونية من أجل إثبات جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية ومعاينتها، وهي نفس الإجراءات المتبعة في جريمة الغش الضريبي باعتبار أنها جزء منها، ضف إلى أنه يترتب على إجراءات المتابعة الجزائية لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، ضرورة توقيع الجزاء المناسب على مرتكب هذه الجريمة سواء بصفته فاعلا أصليا أو شريكا كما سبق وبينا ذلك. انطلاقا مما تقدم سنقوم بتقسيم هذا الباب كالآتي:

الفصل الأول: معاينة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية وإثباتها.

الفصل الثاني: قواعد المتابعة والجزاء في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفصل الثالث:

معاينة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية وإثباتها.

الفصل الثالث:

معاينة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية وإثباتها.

تعد الضريبة وسيلة مالية تستخدمها السلطات العامة لتحقيق أغراضها العامة وسد نفقاتها، ولما لم يصل المكلفين إلى التجرد من أنانيتهم بصورة كاملة بحيث ينظروا إلى الالتزام بدفع الضريبة كأنها ثقل عليهم، فإننا نجد اغلبهم يلجأ إلى ارتكاب الجرائم الضريبية من بينها جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، ولذلك كان لزاما على المشرع أن يضع وسائل رقابية للكشف عن هذه الجريمة وكذا وسائل لإثباتها. وعلى هذا الأساس سنحاول تقسيم هذا الفصل كالآتي:

المبحث الأول: الإجراءات الرقابية الكاشفة عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

المبحث الثاني: وسائل إثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

المبحث الأول:

الإجراءات الرقابية الكاشفة عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

تعد الرقابة الضريبية حالة مهمة في مجال العمل الضريبي، فكلما كانت أساليبها متقدمة تظهر حالة من حالات تقدم العمل، وبيان نشاط الإدارة، وكلما توسع مداها تعطي ردعا في إيقاف التهرب، والحيلولة دون ارتكاب الجريمة الضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، وقد درجت التشريعات على توسل وسائل رقابية للتحقق من صحة تطبيق القانون الضريبي، وذلك بفرض الالتزامات التي إذا ما نفذت تكفل للإدارة الضريبية من إمكانية التحقق من الواقعة المنشئة للضريبة وصحة ربطها وضمان تحصيلها[1]. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا المبحث كالآتي:

المطلب الأول: الإطار العام للرقابة الضريبية.

المطلب الثاني: التحقيق في المحاسبة كآلية للكشف عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

المطلب الأول:

الإطار العام للرقابة الضريبية.

إن البحث عن الغش والتزوير والتدليس للتملص من الضريبة، يكون عن طريق رقابة التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، وذلك باعتبار أن النظام الضريبي في الجزائر نظام تصريحي، أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا يصرح ويدفع مستحقاته الضريبية لدى قابض الضرائب ولا يسأل لماذا وكيف، وتعتبر الرقابة الضريبية أهم وسيلة وقائية لمكافحة الجرائم الضريبية، وكذلك وسيلة لكشف عدم صدق وعدم صحة التصريحات المكلفين بالضريبة. انطلاقا مما سبق ذكره سنقسم هذا المطلب كما يلي:

1طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص56.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الضريبية.

الفرع الثاني: هياكل ووسائل الرقابة الضريبية.

الفرع الثالث: طرق الرقابة الضريبية.

الفرع الأول:

مفهوم الرقابة الضريبية.

تعد الرقابة الضريبية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة العمومية، من خلال محاربة الغش والتزوير أو التخفيض من حدته، فالرقابة تعتبر وسيلة الإدارة الضريبية للتأكد من صحة المعلومات المدلى بها من قبل المكلفين بالضريبة. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا الفرع كمايلي:

أولا: تعريف الرقابة الضريبية وأهدافها.

ثانيا: مبادئ الرقابة الضريبية.

أولا: تعريف الرقابة الضريبية وأهدافها:

سنتطرق من خلال هذه النقطة إلى تعريف الرقابة الضريبية ثم نتناول أهدافها.

أ. **تعريف الرقابة الضريبية:** قبل تحديد تعريف الرقابة الجبائية سنقوم بتعريف الرقابة بصفة عامة، والتي يقصد بها "مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين وتقوم بتسهيل وتحسين وأخذ القرارات للتعرف على الأخطاء من خلال تصحيح الأخطاء والسهو وعدم المطابقة المحاسبية، واكتشاف التلاعبات والاختلاسات ومعالجتها وكذلك وضع المعايير وتقييم الأداء[1]".

أما بالنسبة للرقابة الضريبية فقد قدمت العديد من التعريفات لها منها فحسب المفهوم الانجلوسكسوني "الرقابة الجبائية هي فحص للسجلات والتقارير المالية المنشأة بغرض التعبير عن مدى

1منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص11.

إخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير، ويتم الفحص وفقا لطرق مسطرة مما يضمن للعمل المؤدى درجة عالية من الامتياز[1]".

كما عرفها البعض أنها "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقاعدة المقررة...، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها[2]"، كما عرفها عبد المنعم فوزي على أنها "التي بمقتضاها يجوز لموظفي الإدارة المالية الاطلاع على الملفات والوثائق الخاصة، والغرض منها هو تمكين جهة الإدارة من ربط الضريبة على النحو الصحيح، واثبات المخالفات التي ترتكب تخلصا من الضريبة[3]".

وعليه يمكن تعريف الرقابة الضريبية أنها مجموعة العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بالمحررات المحاسبية.

وبالرجوع إلى المشرع الضريبي الجزائري نجده لم يعرف الرقابة الجبائية، ولكنه حدد ضوابطها وخول صلاحيتها للمؤسسات الكفيلة بذلك، ففي المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية نص المشرع على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقوله:"تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة تاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها[4]".

ثم بين بصورة موجزة كيفية القيام بهذه المهمة بنصه في الفقرة الثانية من نفس المادة على أنه:"تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطاتها"، ومن جهة أخرى حدد الالتزامات الواجبة على المكلفين الخاضعين للرقابة بنصه أنه: "يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها".

1ميلود بن غماري، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان،2017_2018، ص167.

2حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية(دراسة تحليلية وتطبيقية)، ط الثانية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص13.

3عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، بيروت لبنان، 1972، ص226.

4المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

ثم قام المشرع في بقية المواد بتبيان طرق وآليات هذه الرقابة، ورسم الضوابط الكفيلة بالسير الحسن لعمل الإدارة الجبائية، مع مراعاة الحياة المهنية للخاضعين للرقابة، وعليه يمكن القول في الأخير أن الرقابة الضريبية أنها عملية فحص مقارنة ومقاربة للتصريحات وكل السجلات والوثائق والمستندات المحاسبية الخاصة بالمكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاصا طبيعية أو معنوية بهدف التأكد من صدق المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.

ب. أهداف الرقابة الضريبية: يمكننا تصنيف أهداف الرقابة الضريبية فيما يلي[1]:

1. **الهدف المالي والاقتصادي:** تهدف الرقابة الضريبية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق، مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

2. **الهدف الإداري:** تلعب الرقابة الضريبية دورا هاما للإدارة الضريبية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها، من خلال تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك، كما تساعد في إعداد الإحصائيات كنسب للتهرب الضريبي، وإمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على ارتكاب الجرائم الضريبية ومحاولة إيجاد الحلول لها.

3. **الهدف القانوني:** ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالنسبة للقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الضريبية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

4. **الهدف الاجتماعي:** ويتمثل في منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف أشكالها، وتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم من المساواة أمام الضريبة.

إضافة إلى أن هناك أهداف أخرى يمكن تصنيفها إلى:

1منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، ط2، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص28_29.

- **الأهداف العامة للرقابة الضريبية:** لقد عمل المشرع الجبائي على تحديد الأهداف العامة للرقابة الضريبية في قمع التملص الجبائي من حيث اكتشاف الأشخاص المتملصين من واجباتهم الضريبية، وحماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة.
- **الأهداف الخاصة للرقابة الضريبية:** تتمثل في التأكد من إيداع التصريحات الجبائية ولتحقيق هذا الهدف تستعمل مصالح المراقبة وسائل مختلفة لاكتشاف الأشخاص الذين يمارسون نشاطات خاضعة للضريبة ولا يصرحون بها أو الذين لا يودعون تصريحاتهم في الآجال القانونية، إضافة إلى التحقق من دقة وصحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين وذلك عن طريق التحقيق في الوثائق والمستندات المحاسبية أو التحقيق على أساس المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي[1].

ثانيا: مبادئ الرقابة الضريبية:

لكي تؤدي الرقابة الضريبية وظائفها لابد من توفر المبادئ الأساسية لها والمتمثلة في[2]:

أ. **إقامة نظام ضريبي محكم:** يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الضريبية، حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة، فبقدر ما يتوفر لديها خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية ولتحسين فعالية هذه الأنظمة وجب ما يلي:

1. **تبسيط وتحسين التشريع الضريبي:** إن التشريع الضريبي الجيد والمنسجم والمترابط، عليه أن يجتنب صياغة نصوص صعبة ومتشعبة ولذلك كان تبسيط صياغة التشريع الضريبي من باب أولى حتى يتسنى للمكلفين فهمه وأن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة.

2. **تحقيق العدالة الضريبية:** تسعى الدولة إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال الرقابة الجبائية، حيث يتضمن المفهوم المعاصر للعدالة الضريبية في: العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساوين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية، العدالة العمودية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة، وبشكل عام يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية.

1منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص27_28.

2نفس المرجع، ص24_25.

ب. **ترقيـة وتطـوير الإدارة الجبائيـة:** إن التشـريع الضـريبي الجيد لا يكفـي وحـده لمواجهـة ظـاهرة التهرب بل يجب توفر إدارة ضريبية تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة سواء من حيث التطبيق أو التنظيم[1]، ويتحقق ذلك من خلال توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان ولذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الجباية والضرائب والمراقبة الجبائية، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الجبائية من أماكن عمل ملائمة وتوفير أجهزة الإعلام الآلي ووسائل الاتصال الحديثة.

الفرع الثاني:

هياكل ووسائل الرقابة الضريبية.

تعتبر الرقابة الضريبية أداة فعالة لضمان امتيازات الخزينة العمومية، لهذا حدد القانون الجبائي مجموعة من الهياكل تسمح لها القيام بمهمتها على أكمل وجه، إضافة إلى مجموعة من الوسائل. انطلاقا مما سبق سنقسم هذا الفرع كالآتي:

أولا: هياكل التحقيق الجبائي.

ثانيا: وسائل الرقابة الضريبية.

أولا: هياكل التحقيق الجبائي:

ترتكز مهام الرقابة الضريبية على مجموعة من الهياكل والأجهزة الإدارية المخول لها قانونيا للقيام بهذه المهام على أكمل وجه وتمارسها بطريقة منظمة وفعالة وتتمثل هذه الأجهزة في:

أ. **الهياكل المركزية:** تتمثل الأجهزة المكلفة بالرقابة على المستوى المركزي في:

1مراد ناصر، المرجع السابق، ص166.

1. **مديرية العمليات الجبائية(DDF):** أنشأت بمقتضى المقرر المؤرخ في أفريل 1991 والمرسوم التنفيذي91_60 المؤرخ في 23 فيفري 1991[1]، فهي تقوم بالبحث عن المعلومات الأساسية للوعاء الضريبي، مراقبة تحصيل الضرائب والرسوم كما تقوم أيضا عن طريق نيابات مديرياتها ب:

_تنسيق وتنشيط نشاطات مصالح التحقيقات المتواجدة على مستوى المصالح الخارجية.

_تقييم نتائج التحقيقات[2].

2. **مديرية البحث والمراجعات(DRV):** هي مصلحة تأسست بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98_288 المؤرخ في 13 جويلية 1998 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وتتكون مديرية البحث والمراجعات من ثلاث مصالح جهوية على مستوى القطر الجزائري (الجزائر العاصمة، وهران، وقسنطينة) وأربعة مديريات فرعية: المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية، المديرية الفرعية لرقابة الجبائية، المديرية الفرعية للبرمجة، والمديرية الفرعية لمحاربة الغش.

وقد تم وضع هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، والتي هي تحت غطائها كما أن اختصاصها يمتد عبر التراب الوطني وتنحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يخضعون للتحقيق، من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج أو تعديله.

ب. الهياكل الجهوية: تتمثل الهياكل الجهوية في:

1. **المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات:** تتواجد المصالح الجهوية للبحث والمراجعات في كل من الجزائر وقسنطينة ووهران، هي مكلفة ب:

_تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية البحث والمراجعات وتعد الإحصائيات المتعلقة بها، _ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي، _تنفيذ برامج تحقيق وبحث ومتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقوم بتقييمها الدوري، _تنفيذ كل تحقيق يأمر به وزير المالية والمدير العام للضرائب وكل السلطات المختصة بالإتصال مع المؤسسات والمصالح المعنية،

1انظر المرسوم التنفيذي رقم 91_60 مؤرخ في 8 شعبان عام 1411 الموافق ل 23 فبراير سنة 1991 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، ج ر العدد 9، المؤرخة في 27 فيفري 1991.

2مروان لعلاوي، إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مذكرة ماجستير في القانون فرع إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2017_2018، ص21.

تطبق حق الإطلاع على الملفات التي تخضع لمجال اختصاص مديريتين ولائيتين للضرائب أو أكثر، وتتكون المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات من ثلاثة أقسام هي: قسم المراقبة والإحصائيات والتقييم، قسم المساعدة على الرقابة، وقسم الوسائل[1].

2. **المديرية الجهوية للضرائب:** تتواجد مديريات الضرائب الجهوية في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف، شلف، ورقلة، بشار هذه المديريات هي امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، وفي هذا الإطار فهي مكلفة بالإنعاش والتوجيه ومراقبة نشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها، وتنظم مديرية الضرائب الجهوية إلى أربع مديريات فرعية من بينها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والمنازعات[2].

ج. **الهياكل الخارجية:** يمكن تقسيم هذه الهياكل إلى:

1. **الهياكل التقليدية:** وتتمثل في:

1_1. المديرية الولائية للضرائب: تم إنشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91_60 المؤرخ في 23_02_1991، تنظم هذه المديرية في خمس(5) مديريات فرعية[3] وهي المديرية الفرعية للعمليات الجبائية، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل، والمديرية الفرعية للمراقبة الجبائية، وهذه الأخيرة مكلفة بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة انجازها وتعمل على تسيير أربعة مكاتب وهي: مكتب البحث عن المعلومات الجبائية، مكتب البطاقيات والمقارنات، مكتب المراجعات الجبائية، مكتب مراقبة التقييمات.

1موقع المديرية العامة للضرائب: .https://www.mfdgi.gov.dz.

2راجع المادة 25 وما يليها من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق ل 21 فبراير عام 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، ج ر العدد 20، المؤرخة في 29 مارس سنة 2009.

3راجع المادة 59 وما يليها من نفس القرار الوزاري المشترك.

1_2.مفتشـــيات الضـــرائب: أنشـئت بموجـب المرسـوم التنفيـذي رقـم 91_60 المـؤرخ فـي 23_02_1991، التي تعتبر هيكل الوعاء الضريبي، حيث تؤسس القواعد الضريبية الخاصة بالمكلفين بالضريبة كما أنها تقوم بعملية الرقابة الجبائية، الشهرية وحتى السنوية لكن في مستوى مكاتبها[1].

1_3.قباضـــات الضـــرائب: أنشـئت بموجـب المرسـوم التنفيـذي رقـم 91_60 المـؤرخ فـي 23_02_1991، تتكفل قباضات الضرائب خصوصا بجداول الضرائب وتحصيل الضريبة وتنقسم إلى: قباضة تحصيل الضرائب، وقباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

2. **الهياكل المستحدثة للرقابة الضريبية:** بهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة قامت الإدارة الضريبية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضع قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي والتنظيمي، وفي سبيل ذلك أنشأت هياكل إدارية جديدة ابتداء من سنة 2002 وهي:

2_1.مديريـة كبريـات المؤسسـات(DGE): أنشأت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02_303 المؤرخ في 28_09_2002[2] والمتمم بالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07_01_2005 الذي يحدد تنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات[3]، ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بمهام الوعاء والتحصيل والمراقبة والمنازعات الخاصة بالضرائب والرسوم[4]، وتتكون المديرية من خمس مديريات فرعية وهي المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتحصيل، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للمنازعات، والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية[5]، كما تنظم المديريات

1منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص34.

2المرسوم التنفيذي رقم 02_303 المؤرخ في 21 رجب عام 1423 الموافق ل 28 سبتمبر سنة 2002، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 91_60 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، المعدل والمتمم، ج ر العدد 64، المؤرخة في 29 سبتمبر سنة 2002.

3راجع القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 29 ربيع الثاني عام 1426 الموافق ل 7 يونيو سنة 2005، يحدد تنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، ج ر العدد 43، المؤرخة في 22 يونيو سنة 2005.

4راجع المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 06_327 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق ل 18 سبتمبر سنة 2006 ، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر العدد 59، المؤرخة في 24 سبتمبر سنة 2006.

5انظر المادة 4 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02_303 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، المرجع السابق.

الفرعية في مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة(04) مكاتب وتنظم المكاتب في مصالح لا يتجاوز عددها أربع مصالح[1].

وتتولى في مجال الرقابة بالخصوص البحث عن المعلومات الجبائية وتجمعها وتستغلها وتراقب التصريحات، وتعد وتنجز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقيم نتائجها، أما المكلفين بالضريبة الخاضعين لهذه المديرية هم:

_الشركات العاملة في قطاع المحروقات، الشركات المقيمة بالجزائر العضوة في مجمعات أجنبية وكذا تلك التي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة بالجزائر، شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال والتي يفوق أو يساوي رقم أعمالها السنوي 100 مليون دج، ومجمعات الشركات القانونية أو الفعلية عندما يفوق أو يساوي رقم الأعمال السنوي لإحدى الشركات العضوة 100 مليون د ج[2].

2_2.مركز الضرائب: في إطار سياسة التنظيم النوعي لمصالح الضرائب تم إنشاء مراكز الضرائب بموجب قانون المالية لسنة 2003، وهي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، وتتكفل هذه المراكز بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة، وتختص مراكز الضرائب في مجال الوعاء والتحصيل ومنازعات والرقابة[3].

2_3.المراكز الجوارية للضرائب: هي مصالح مستحدثة في النظام الجبائي الجزائري وتعتبر نموذج مصغر لمراكز الضرائب.

تتكفل المراكز الجوارية للضرائب بتسيير المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الجزافي، المستثمرات الفلاحية، الأشخاص الطبعيين برسم الضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي أو على الذمم المالية وكذا

1المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 06_327 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المرجع السابق.

2انظر المادة 32 من القانون رقم 01_21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق ل 22 ديسمبر سنة 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر العدد 79، المؤرخة في 23 ديسمبر سنة 2001.

3المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 06_327 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المرجع السابق.

الرسوم المفروضة على ممتلكاتهم العقارية المبنية وغير المبنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والجمعيات أو أي تنظيم آخر برسم الضرائب أو الرسوم المفروضة على الأجور و الرواتب المدفوعة أو أي جزء آخر من نشاطهم الخاضع للرسم، المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب برسم الضرائب أو الرسوم غير المتكفل بها من قبل الهياكل الجبائية التي تخضع لها، وتختص هذه المراكز في مجال التحصيل والوعاء والمنازعات وفي مجال الرقابة الجبائية[1].

ثانيا: وسائل الرقابة الضريبية:

تتمثل وسائل الرقابة الضريبية في:

أ. **الوسائل البشرية:** من اجل تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الإدارة الضريبية، فإنه ينبغي وجود جهاز من الموظفين المختصين بالرقابة الجبائية ذوي خبرة عالية، وأن العون الجبائي الكفء يمثل الوسيلة القاعدية لتنفيذ نشاطات الإدارة عن طريق المراقبة[2].

1. الأعوان المكلفين بالرقابة الضريبية: تعتبر الرقابة الجبائية من بين المهام الموكلة للإدارة الجبائية وحدها، حيث يختص بها موظفيها ويعهد لهم إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة، والموظفين المكلفين بذلك هم:

1_1. نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية: يعد نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية الشخص المسؤول عن إعداد رزنامة المراجعات الممنوحة للمصلحة، ومراقبة مدى قيام فرق التدقيق الجبائي لأعمالهم، ويستقبل أحيانا المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية بصفته ممثل الإدارة، كما يعمل على السهر بأن يكون إجراء التدقيق يسير وفقا للقواعد القانونية، ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين.

1_2. رئيس فرقة البحث والتحقيق: إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش وخبرة لا تقل عن ستة (6) سنوات كمحقق جبائي، ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام

1المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 06_327 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، المرجع السابق.

2منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص34.

داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم، وهو المسؤول عن القضايا المبرمجة للتحقيق.

1_3.المحققين: حتى تسند مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملي رتبة مفتش ضرائب وهذا التزاما بما هو وارد في القانون الضريبي الجزائري "لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل[1]" كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة ككل.

ب. **الوسائل الإعلامية:** لقد أنشأت الإدارة العامة للضرائب مخطط إعلامي موجه يضم مجموع هياكل الإدارة الجبائية، ويقوم على تعميم كل نشاطاتها حيث تشكل عنصرا أساسيا فيما يتعلق بالرقابة الجبائية كما يلي[2]:

1. تثبيت جميع الملفات الوطنية الخاصة بالمكلفين بالضريبة.

2. الاستعمال الإجباري لرقم التعريف الإحصائي في عمليات الاستيراد وعند تحرير الفواتير.

3. تمركز وإجراء تقاطع للمعلومات المتعلقة بالنشاطات الخاصة بمصادر المداخيل وما يملكه المدين.

4. لقد تم إنشاء رقم جديد وهو رقم التعريف الوطني(NIN) ودخل حيز التنفيذ في المعاملات التجارية سنة 2016.

الفرع الثالث:

طرق الرقابة الضريبية.

تعتبر الرقابة الضريبية من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية للتأكد من صدق المعلومات المقدمة ضمن التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين، فهي عبارة عن عملية فحص للتصريحات وكل السجلات و الوثائق والمستندات للمكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أشخاص طبيعية أو معنوية

1انظر المادة 20 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

2منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص35.

وتتمثل أشكالها في الرقابة الداخلية وأخرى خارجية، إضافة إلى تخويل الإدارة الضريبية وسائل أخرى لإجراء الفحص والمتمثلة في حق الاطلاع وحق المعاينة والحجز وحق التحري. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا الفرع كما يلي:

أولا: أشكال الرقابة الضريبية.

ثانيا: الوسائل الأخرى الممنوحة للإدارة الضريبية في إطار الرقابة الضريبية.

أولا: أشكال الرقابة الضريبية:

تتخذ الرقابة الضريبية الأشكال التالية:

أ. **الرقابة الداخلية:** تسمى كذلك بالرقابة الشاملة العامة، تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية ثم إلى مراقبة مجمل التصريحات، ومقارنتها مع ملفات المكلفين تتم على مستوى المفتشيات دون التنقل إلى عين المكان وهي تشمل:

1. الرقابة الشكلية: منصوص عليها في المادة 18 فقرة 1[1] قانون إجراءات جبائية وهي الفحص السطحي لتصريحات المكلف بالضريبة من خلال التأكد من المعلومات التي يتضمنها التصريح: الهوية الجبائية، إمضاء وختم المكلف، وتصحيح الأخطاء الحسابية، وتتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتنجز كل سنة.

2. **الرقابة على الوثائق:** وهي فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة في مقر المفتشية ومقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقيات المنتقاة من قنوات أخرى: كالإدارات والهيئات العمومية، الجمارك، البنوك، المتعاملين[2] ...الخ، بهدف اكتشاف الأخطاء والتلاعبات وهنا في هذه الحالة نميز بين حالتين ففي حالة عدم وجود نقص يتم حفظ الملف في مكانه، أما في حالة وجود نقص ففي هذه الحالة نميز بين حالتين:

2_1.الحالة الأولى: حالة وجود نقائص مستخرجة فوارق مكتشفة: هنا يتم طلب التبريرات والتوضيحات (شفويا أو كتابيا) حيث أعطى المشرع الجبائي للمفتش الحق في الرقابة بشقيها الاستماع الشفوي أو عن طريق الكتابة، وهو ما تضمنته نص المادة 19 ق ا ج ج "يراقب المفتش التصريحات،

1انظر المادة 18 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

2لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010.2011، ص22.

وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يدرس الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعائهم لهذا الغرض ضروري أو يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية"، حيث يمكن للمفتش توجيه طلب شفوي إلى المكلف، وفي حالة رفض هذا الأخير الإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، على المفتش أن يعيد طلبه كتابيا، على أن يتوفر هذا الطلب على شرطين أساسين[1]:

- أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتوجيهها للمكلف بالضريبة.
- يجب على المكلف بالضريبة تقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30 يوم).

وتجدر الإشارة إلى أن طلبات التوضيح والتبرير لا يمكن أن تخص إلا ما ورد في تصريحات الدخل المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة، وهناك فرق ما بين تقديم التوضيحات وتقديم التبريرات:

✓ **طلب التوضيح:** تكون في حالة وجود عدم تجانس أو اختلال كبير بين تصريحات السنة الجديدة والسنوات السابقة لها، والملاحظ أن طلبات التوضيح أنها لا تحتوي إلا على الشرح والتفسير من طرف المكلف بالضريبية، دون اشتراط أي مبررات أو مستندات، والأصل العام في هذه التوضيحات أنها تكون كتابية واستثناءا يمكن أن تكون شفوية.

✓ **طلب التبرير:** منح المشرع الضريبي للإدارة الضريبية إمكانية أن تطلب من المكلف بالضريبة تبرير بعض المداخيل غير المعللة، وتقديم تبرير لوضعيته ولحالته العائلية والأعباء التي حذفها من دخله الإجمالي أو التي تفتح حق تخفيض الضريبة، والعناصر المستعملة كأساس مداخيله العقارية، أو لما يتواجد لدى الإدارة الضريبية عناصر تثبت أن المكلف بالضريبة يمتلك مداخيل أعلى من تلك التي صرح بها، وطلب التبرير يرد لإثبات دقة وسلامة ما صرح به المكلف بالضريبة ويكون كتابيا ويجب أن يبين بوضوح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التبريرات وتوجيهها للمكلف بالضريبة المعني بالرقابة للإجابة عنها.

2_2.الحالة الثانية: حالة وجود تجاوزات خطيرة وغش ضريبي: هنا يتم اقتراح تقديم الملف على الرقابة الجبائية المعمقة.

1العيد صالحي، المرجع السابق، ص37_38.

ب. **الرقابة الخارجية:** وتسمى كذلك بالرقابة في عين المكان أو المعمقة وهي عبارة عن التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين فهو فحص ميداني للتأكد من نزاهة التصريحات المكتتبة، فهي فحص دقيق ومميز للملف الجبائي من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، وكذلك جميع الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالاته للتهرب، وكذلك بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع وهي تشمل:

1. التدقيق في المحاسبة: La Vérification de comptabilité هو فحص دقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا الخاصة بالمكلف بالضريبة مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا، والتدقيق المحاسبي يهتم بمختلف ضرائب ورسوم لكل المكلفين سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين والملزمين بمسك محاسبة.

2. التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: VASFE وهو مجموعة العمليات الهدف منها الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، فالتحقيق المعمق يعتبر امتدادا منطقيا للتحقيق المحاسبي والذي يخص بالتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، ويشمل جميع عمليات التحقيق المعمق التي تهدف إلى العمل على البحث في مدى التطابق والانسجام، بين ما صرح به المكلف بالضريبة من جهة وبين ماهو موجود على أرض الواقع، بالتأكد من الوضعية المالية للمكلف بالضريبة ونمط معيشته من جهة أخرى، ويعتمد في ذلك بين المقارنة بين جميع هذه العناصر، بجمع كل المعلومات التي تخص المكلف بالضريبة عن طريق الأبحاث الخارجية المعمقة والتي تؤول في معظمها إلى إعداد ميزانية الخزينة، وذلك من خلال تحليل الحسابات البنكية وصناديق التوفير وغيرها من المؤسسات المالية الأخرى التي لها علاقة بحسابات المكلف بالضريبة[1].

3. التدقيق المصوب:VCP نص عليه المشرع الضريبي الجزائري في المادة 20 مكرر ق إ ج وهو كذلك نوع من التحقيق المحاسبي يمكن لأعوان الإدارة الضريبية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية، والتحقيق المصوب هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010 وهو إجراء

1كوسة فوضيل، المرجع السابق، ص199_200.

رقابي على ضريبة معينة أو بعض الضرائب لجزء من فترة أو فترة كاملة لم يمسسها التقادم[1]، وعليه ما يميز هذا النوع من التحقيق:

- يتم التحقيق في نوع واحد أو عدة أنواع من الضرائب.
- يغطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معلومات محاسبية لمدة تقل عن سنة.

ثانيا: الوسائل الأخرى الممنوحة للإدارة الضريبية في إطار الرقابة الضريبية:

تجدر الإشارة إلى كون أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، فهو يعطي الحق للإدارة الجبائية في القيام بالرقابة على هذه التصريحات والبحث عن التجاوزات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة، وفي إطار ذلك منح المشرع الضريبي مجموعة من الحقوق للإدارة الضريبية في إطار الرقابة وهي: حق الإطلاع، حق المعاينة والحجز وحق التحري الخاص ببعض الضرائب:

أ. **حق الإطلاع:** هو حق الإدارة في طلب ما تراه ضروريا لفرض الضريبة من دفاتر وأوراق أو مستندات أو محررات أو ملفات (وهو محدد بموجب المواد 45_63 ق إ ج ج)، وحق الإطلاع يشمل العديد من الضرائب مثل الضريبة على دخل الأفراد وعلى أرباح الشركات الرسم على القيمة المضافة وحقوق تسجيل ... إلخ، ويسمح حق الإطلاع لأعوان إدارة الضرائب بأخذ معلومات وفي حالة اللزوم أخذ نسخة من الوثائق الموجودة لدى الغير (إدارات، مؤسسات...)، لاستعمالها في تحديد الوعاء الضريبي أو لمراقبة الضرائب بالنسبة لشخص طبيعي أو معنوي.

تمارس إدارة الضرائب حق الإطلاع على بعض المعلومات لدى الغير لفحص صحة تصريحات المكلفين بالضريبة، ويمكنها أيضا استكمالها بالمعلومات التي تلزم بعض الهيئات بتقديمها، وهو الذي يسمح لأعوان إدارة الضرائب من التعرف على الوثائق الممسوكة إما من قبل المكلف بالضريبة نفسه وإما من قبل الغير، ومجال تطبيق حق الإطلاع واسع، فإضافة إلى الإدارات والمحاكم يستعمل اتجاه الأشخاص الطبيعية والمعنوية التي لها صفة التاجر، والمؤسسات الصناعية والتجارية، والمستثمرين الفلاحين، والمهن غير التجارية، وهو لا يستعمل فقط على الدفاتر التي يلزم القانون التجاري بإمساكها،

1جمال محمد لعلاوي والسعيد زنات، التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافةTVA القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، العدد السادس، 2016، ص185.

ولكنه يمتد للدفاتر والوثائق الملحقة، وأيضا المراسلات وأوراق الإيرادات والنفقات، كل هذه الوثائق تسمح للإدارة الضريبية بكشف هوية الزبائن، وخاصة بالنسبة للأشياء مرتفعة الأسعار[1].

ويمكن أن يستعمل حق الإطلاع اتجاه الهيئات التي لها علاقة بالمكلف بالضريبة، وخاصة المؤسسات، البنوك، الإدارات، ومن جهة أخرى بعض الهيئات ملزمة بأن تطلع إدارة الضرائب تلقائيا على بعض المعلومات والتي يمكن أن تكون مجدية لها وعلى العكس، فالأشخاص الطبيعية زبائن المكلف بالضريبة غير ملزمين بالإجابة على طلب الإطلاع المتعلق بهذا المكلف بالضريبة.

1. **حق الإطلاع التلقائي:** إن القانون هو الذي يبين الأشخاص الذين يخضعون لهذا الالتزام والمتمثل في تقديم معلومات للإدارة الضريبية دون طلب منها والقائمة طويلة نسير فقط إلى أهم حالات الإطلاع التلقائي:

1_1.حق الإطلاع لدى هيئات الضمان الاجتماعي: تتمتع إدارة الضرائب بحق الإطلاع التلقائي اتجاه هيئات الضمان الاجتماعي، والتي يتعين عليها أن توافي إدارة الضرائب سنويا بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي يعين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم، والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لها.

1_2.حق الإطلاع لدى السلطة القضائية: يمكن أن تحصل إدارة الضرائب من خلال الإطلاع على ملفات السلطة القضائية على معلومات مهمة عن الوضعية الضريبية للمحاكمين، وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن لإدارة الضرائب أن تستعمل المعلومات التي تحصل عليها من السلطة القضائية أثناء رفع الدعاوى المدنية والإدارية والجزائية والتي من شأنها أن تسمح بافتراض تهرب مرتكب في المجال الضريبي[2].

1_3.حق الإطلاع لدى شركات المؤلفين والناشرين وشركات التركيب والتوزيع: تمارس إدارة الضرائب حق الإطلاع التلقائي أيضا لدى الشركات المؤلفين والناشرين وشركات التركيب والتوزيع، حيث يجب عليهما أن تطلع إدارة الضرائب على كل الوثائق المتعلقة بجميع الحقوق والمداخيل وكل المؤشرات المتحصل عليها من التدقيقات التي تقوم بها هذه الشركات.

2. **حق الإطلاع بناءا على طلب الإدارة:** يمكن أن يمارس اتجاه الإدارات والمؤسسات العمومية، وأيضا اتجاه المؤسسات الخاصة:

1احمد فنيدس، المرجع السابق، ص47.

2نفس المرجع، ص 49.

2_1. الإطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية: يخضع لهذا الحق كل إدارات الدولة بما فيها البلديات والولايات وكل الشركات الخاضعة لرقابة الدولة، والمؤسسات العمومية والهيئات المختلفة الموجودة تحت رقابة السلطة الإدارية، والتي يجب عليها أن تطلع إدارة الضرائب بناء على طلبها على الوثائق المتعلقة بها دون تعارض مع السر المهني.

2_2.حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة: حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة واسع جدا لأنه يشمل كل الدفاتر التي يكون إمساكها إلزامي، وكل مستندات الإيرادات والنفقات، وكل الوثائق الملحقة أي مجمل المحاسبة، ومن بين الأشخاص الخاصة الأكثر أهمية هي المؤسسات التجارية التي تخضع لحق الإطلاع، فعون إدارة الضرائب يمكن أن يطلع على الدفاتر الإلزامية (دفتر اليومية ودفتر الجرد)، وكل الدفاتر والوثائق الملحقة بما في ذلك المراسلات التي وصلت إلى هذه المؤسسات ونسخ الرسائل المرسلة وأيضا وثائق الإيرادات والنفقات، واتجاه الشركات يمتد حق الإطلاع إلى دفاتر تحويل الأسهم والسندات وأيضا أوراق الحضور في الجمعيات العامة وكذلك حسب الإدارة يمتد في الشركات ذات الأسهم إلى محاضر مجالس الإدارة ومجالس الحراسة وتقارير محافظو المحاسبة[1].

كما يجب على الأشخاص الذين لهم صفة تاجر أن يطلعوا إدارة الضرائب على الدفاتر التجارية الإجبارية، ونفس الشيء بالنسبة للشركات التجارية والتي يجب أن تقدم جميع المعلومات المحتواة في سجلات الأسهم والالتزامات، كما يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وجميع التجار وكل الذين تتمثل مهمتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة وكذا جميع الشركات، أن يقدموا لأعوان الضرائب الدفاتر اللازمة التي نص على مسكها القانون التجاري.

كما أن قانون الإجراءات الجبائية قد مد حق الإطلاع تجاه بعض الفئات الخاصة من الشركات التجارية ويتعلق الأمر بالأموال المشتركة الاستخدام، الأشخاص الذين يقومون بعمليات عقارية، مؤسسات التأمين، مقاولو النقل، الوسطاء المهنيون لبورصات القيم، وبالنسبة للبنوك يجب عليها تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق المصلحية، كما أن حق الإطلاع يمكن أن يستعمل تجاه بعض المهن غير التجارية أي تلك التي تسمح فيها الممارسة بالتدخل في عمليات تجارية، خدمة الأعمال ذات الطبيعة القضائية

1احمد فنيدس، المرجع السابق، ص51.

المالية أو المحاسبية، أو حيازة أموال أو عقارات لحساب الغير فقد تستهدف من بينهم المحامين، الموثقين، الخبراء، المحاسبين والمحضرين...الخ[1].

ومن ناحية أخرى يخضع لحق الإطلاع أعضاء المهن حيث الممارسة تتمثل أساس في خدمة الأعمال الطبيعة الزخرفية أو المعمارية أو تكوين وبيع الأموال ذات نفس الطبيعة، وفي الأخير يخضع لحق الإطلاع الفلاحون وأيضا المؤسسات والهيئات التي تدفع رواتب أجور أو مكافئات مهما كانت طبيعتها (جمعيات، وكالات، نقابات مهنية...الخ)[2].

وعليه يمكن القول في الأخير أن الإدارة الضريبية تتمتع في ممارستها لحق الإطلاع بسلطة تقديرية، ولكن هذا لا يعني أن يكون لها الحق في ممارسته بدون التقيد بما يفرضه المشرع من قيود، بل يجب أن يتم هذا الإطلاع في إطار المشروعية دون تجاوز، ويجب أن يتقرر هذا الحق بقانون، كما أن هذا الحق لا يمكن ممارسته إزاء كل الأشخاص وإنما يكون إزاء أشخاص محددين بالقانون وهم بصفة عامة كل الذين بحوزتهم معلومات تفيد في تأسيس الضريبة تأسيسا دقيقا كالبنوك وهيئات التأمين الاجتماعي أو شركات التامين وكل الإدارات العامة وبصفة خاصة المشروعات وكل المكلفين الخاضعين للالتزامات المحاسبية في القانون التجاري بمعنى التجار والشركات التجارية، وكل من يمنع حق الإطلاع على الدفاتر والوثائق والمستندات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية يعاقب بغرامة جبائية، إضافة إلى ذلك يحكم على المكلف الممتنع بإلزامه بتقديم الدفاتر والوثائق التي امتنع عن تقديمها وبغرامة تهديدية عن كل يوم تأخير[3].

ب. **حق المعاينة والحجز**: الحق في المعاينة والحجز معترف به لإدارة الضرائب بموجب قانون الإجراءات الجبائية، والقواعد التي تحكمه منصوص عليها في المواد 34 إلى 38 منه، ويتمثل في الأخذ بعين المكان وفي جميع المقرات المستندات والوثائق المتعلقة بالغش محل البحث، تحضيرا للتحقيق في المحاسبة أو التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، هذا الحق هو امتياز أمني مخيف لمكافحة التدليس الضريبي، فحق أعوان إدارة الضرائب إجراء معاينات وتفتيشات وحجوز هو حق ثلاثي الوجوه وبخطورة متزايدة، المعاينة غير المحبذة هي شكل من أشكال التفتيش تطلق ضد متهم بخرق القانون الجبائي، في حين أن التفتيش هو سلطة ممنوحة لأعوان إدارة الضرائب للبحث عن وثائق وأشياء لازمة

---

1 Céline Delavallée et autres, le contrôle fiscal (impôt sur le revenu), le particulier éditions, paris, 2007, p11.

2احمد فنيدس، المرجع السابق، ص 52_53.

3انظر المادتين 62 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

لتحقيق ضريبي، أما الحجز هو امتداد للمعاينة والتفتيش وهو أكثر حيوية لأنه يعتبر شرط لتأسيس دعاوى قضائية، بحيازة وثائق أو أشياء من اجل التحقيق والمتابعات المحتملة.

فقانون الإجراءات الجبائية دعم امتيازات إدارة الضرائب مع إعطاء ضمانات حقيقية عن طريق نصوص تشريعية، والتي تشترط لاستعمال حق المعاينة والحجز بالحصول على ترخيص من السلطة القضائية، وأكثر تحديدا، من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير.

وحق المعاينة والحجز هو إجراء إداري يسمح بالبحث عن الغش الضريبي في مادة الضرائب المباشرة (الضريبة على الدخل أساسا والرسم على القيمة المضافة) ولا يستعمل من طرف إدارة الضرائب إلا في حالة تقدير وجود قرائن أن المكلف بالضريبة قام بممارسات تدليسية، نذكر منها: تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية، نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباري بمقتضى القانون التجاري...الخ، هذا يعني أنه اختلس أثناء تأسيس أو أثناء دفع الضريبة على الدخل أو على الأرباح أو الرسم على القيمة المضافة، وعليه فحق المعاينة والحجز لا يمكن أن يستعمل إلا من اجل البحث عن المنقوصات.

من جهة أخرى هذا الإجراء لا يمكن أن يستعمل إلا إذا امتلكت إدارة الضرائب قرائن على استعمال المكلف بالضريبة للتدليس، حيث يجب عليها أن تفرض بأن المكلف بالضريبة قام بتسليم مبيعات أو مشتريات بدون فواتير أو أنه استعمل أو استخرج فواتير أو وثائق لا ترتبط بعمليات حقيقية، وهو يخص أساسا من يمارس نشاطا تجاريا أو مهنة حرة وجميع الحالات التي يكون المكلف فيها ملزما بمسك محاسبة[1].

ج. **حق التحري الخاص ببعض الضرائب:** ويتعلق الأمر هنا بإجراءات خاصة تتعلق أولا بالتحقيق في مادة الرسم على القيمة المضافة، وثانيا بمراقبة حقوق التسجيل، وثالثا برقابة الضرائب غير المباشرة:

1. **حق التحقيق في مادة الرسم على القيمة المضافة:** حق التحقيق في مادة الرسم على القيمة المضافة هو إجراء إداري للتحري والرقابة، يختلف عن بقية الإجراءات السارية المفعول، ويهدف إلى البحث عن النقائص في قواعد الفوترة وفي الالتزامات والشكليات التي يلزم بها الخاضعين للرسم، هذا الحق منظم بالمادة 33 من ق إ جبائية، ويسمح لأعوان إدارة الضرائب بالبحث عن المنقوصات في أنظمة إعداد الفواتير التي تخضع للرسم على القيمة المضافة، وهو يشكل إجراء يسمح لإدارة الضرائب بالتدخل بطريقة مفاجئة عند أحد الخاضعين.

1احمد فنيدس، المرجع السابق، ص 84_87.

فحق التحقيق في مادة الرسم على القيمة المضافة هو نتيجة مباشرة لتأسيس الرسم على القيمة المضافة بين المجتمعات والتي أدت إلى إلغاء الرقابة وكل الشكليات ذات الغاية الجبائية أثناء عبور الحدود، وتم استبدالها بتصريحات بسيطة من قبل المؤسسات المصدرة أو الموردة للأموال أو الخدمات، حيث أنه بدء من تزايد إمكانيات الغش وإدارة الضرائب تتمنى استعمال وسائل تحري جديدة، ولقد نظم القانون حق التحري في اتجاه تدعيم سلطات الإدارة، ويتعلق التحقيق في الرسم على القيمة المضافة بالرقابة على العمليات ولاسيما تلك المحمولة على الفواتير.

فمجال استعمال حق التحقيق في الرسم على القيمة المضافة واسع، وعلى الخصوص حول المقصود بالنقائص في قواعد الفوترة وبالخاضع للرسم، فيمكن أن يستعمل اتجاه كل الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، بهدف ضمان تطبيق قواعد الفوترة بصفة عامة أو بصفة خاصة، ويسمح مثلا بكشف حالات الفواتير غير التامة، أو الخاطئة، غياب الفواتير، فواتير المجاملة والمزيفة[1].

2. **مراقبة حقوق التسجيل:** حقوق التسجيل يمكن اعتبارها ضريبة على رأس المال، وتظهر رقابة حقوق التسجيل عدد من الخصائص التي تعود إلى طبيعة هذه الضرائب، وتستعمل أساسا في الاتجاهات الثلاثة الآتية[2]:

- رقابة احترام شكلية التسجيل وتتمثل في اكتشاف التصرفات التي تكون مبدئيا خاضعة لهذه الشكلية والتي لم تسجل، ففي حالة الرقابة هذا الامتناع من المكلف بالضريبة يمكن أن يؤدي إلى الفرض التلقائي.
- تحديد الميزة الحقيقية للعقد، وهنا يجب على الإدارة ليس فقط فحص احترام الالتزام التصريحي ولكن ضمان تناسب الوصف القانوني للتصرف المحسوم من قبل المكلف بالضريبة، وفي حالة الإخفاء يمكن للإدارة أن تعيد للعقد طبيعته الحقيقية بمباشرة إجراء قمع التعسف في استعمال الحق.
- مراقبة القيمة المصرح بها، فالحقوق النسبية أو التصاعدية كقاعدة عامة تحسب حسب القيمة النقدية للثروة المحمولة لما تكون هذه القيمة أعلى من الثمن إذا تعلق الأمر بالبيع، يحق للإدارة أن تؤسس بأن الثمن المحدد في عقد ما هو أقل من القيمة النقدية للثروة أو أن التقدير المنجز غير كاف (عدم كفاية

1احمد فنيدس، المرجع السابق، ص 102_103.

2نفس المرجع، ص 111_112.

الثمن أو التقديرات)، ويمكنها إذا الإثبات بأن الثمن المحدد في تصرف ما هو أقل من الحقيقي (إخفاء الثمن).

وعليه فهذه الرقابة يمكن أن تؤدي من جهة إلى تصحيح الأثمان والتقديرات ومن جهة أخرى يمكن أن تستند على تصريحات الإرث، بمعنى أن هذه الإجراءات وضعت لمراقبة عدم كفاية الثمن أو التقديرات وأيضا لمراقبة تصريحات الميراث.

3. **الرقابة على الضرائب غير المباشرة:** أجاز المشرع الضريبي في المادة 22 و ما بعدها من قانون الإجراءات الجبائية لإدارة الضرائب القيام بالمعاينة فيما يخص الضرائب غير المباشرة، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة والمنصوص عليه بالمادة 34 وما بعدها ق إ جبائية، مع اختلافات في التفصيل تراعي خصوصية هذه الرقابة، وأيضا أمر القاضي المرخص للمعاينة لا يكون ضروريا في حالة التلبس أو الوضوح، إلى جانب هذا الإجراء العام يوجد نوعين من الرقابة الخاصة، الرقابة على النقل والرقابة على أماكن ممارسة النشاط.

3_1.المعاينة: يجوز لأعوان إدارة الضرائب الدخول إلى محلات الصناع والصناعيين والتجار المكلفين بالضريبة الآخرين، من اجل القيام بكل أعمال المعاينة والتدقيقات الضرورية لضمان حق الضريبة، في النهار وخلال الساعات الآتية:

- من أول أكتوبر إلى 31 مارس من الساعة السادسة صباحا حتى الساعة السادسة مساءا.
- من أول ابريل إلى 30 ديسمبر من الساعة الخامسة صباحا حتى الثامنة مساءا.
- ولكن يمكن للأعوان الدخول ليلا إلى المصانع ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة لرقابتهم عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين والتجار أن مؤسساتهم في مرحلة النشاط[1].

3_2.الرقابة الخاصة: يمكن لأعوان إدارة الضرائب الدخول إلى مقر مستودعات مؤسسات النقل، إلى الورشات العامة والمقرات التي تجري فيها عمليات التقطير وعليه فهناك نوعين من الرقابة الخاصة الرقابة على النقل منصوص عليها في المادة 25 وما بعدها من ق إ جبائية، و الرقابة على أماكن ممارسة النشاط منصوص عليها في المادة 28 وما بعدها من ق إ جبائية[2].

1انظر المادتين 23 و24 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

2احمد فنيدس، المرجع السابق، ص122_123.

المطلب الثاني:

التحقيق في المحاسبة كآلية للكشف عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

يعتبر التحقيق الجبائي من أهم طرق التي يمكن من خلالها اكتشاف أشكال التهرب الضريبي، لذلك حرص المشرع الضريبي الجزائري على التأكيد عليه وتقنينه حسب الطريقة المتبعة وللأغراض المراد بلوغها[1] كما سبق وأشرنا إليه، ويعد التحقيق المحاسبي من بين الآليات التي تكشف عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية وبالتالي محاربة هذه الأخيرة والحد من آثارها الوخيمة على الاقتصاد الوطني. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا المطلب كالآتي:

الفرع الأول: مضمون التحقيق المحاسبي.

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق المحاسبي.

الفرع الأول:

مضمون التحقيق المحاسبي.

انطلاقا من الملفات المحاسبية التي يقر بها المكلف بالضريبة والتي عن طريقها يقدم تصريحاته، يأتي دور التحقيق المحاسبي لمراجعة هذه الملفات والدفاتر والإطلاع عليها في عين المكان، وهو ما يسمح للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية، و مقارنتها بالوضعية الحقيقية للنشاط المزاول من طرف المكلف بالضريبة كما لا يمكن إجراء التحقيق الجبائي إلا على المكلفين بالضريبة الملزمين بمسك الدفاتر والوثائق المحاسبية، التي أكد عليها القانون الضريبي والتجاري، فبغياب هذه الوثائق والملفات لا يكون للتحقيق الجبائي معنى[2]. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا الفرع كما يلي:

أولا: تعريف التحقيق في المحاسبة.

ثانيا: أشكال التحقيق في المحاسبة.

1فضيل كوسة، المرجع السابق، ص172.

2نفس المرجع، ص174.

أولا: تعريف التحقيق في المحاسبة:

التحقيق في المحاسبة هو"مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته(مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا)، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها[1]".

كما يمكن تعريفه"التحقيق في المحاسبة يعني مجموع العمليات التي تهدف إلى فحص محاسبة مؤسسة ومضاهاتها مع عناصر الاستغلال والمعلومات المحصل عليها من طرف إدارة الضرائب، لضمان صدق التصريحات المقدمة، وهو لا يعتبر عقوبة بل هو مقابل للنظام التصريحي، حيث أنه يكون بطلب من الإدارة وفي بعض الدول يمكن أن يكون محل طلب من المكلف بالضريبة، وهو مؤطر بقواعد قانونية دقيقة[2]".

كما عرف أيضا"مجموع العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة بعنوان المدة غير المتقادمة ويشمل التحقيق مجموع الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف بالضريبة[3]".

وقد عرفه المشرع الضريبي الجزائري في نص المادة 20 فقرة 1 من ق إ ج أنه"عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقفلة".

في الأخير يمكن تقديم تعريف للتحقيق في المحاسبة أنه مجموعة العمليات التي ترمي إلى التحقق من صدق التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال التحقيق في مختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية.

ثانيا: أشكال التحقيق في المحاسبة:

لم ينص القانون إلا على التحقيق في المحاسبة، إلا أنه حسب الفقه الإداري التحقيق في المحاسبة يمكن أن يكون حسب الأشكال التالية:

---

1 العيد صالحي، المرجع السابق، ص40.

2 Neji Baccouche, le contrôle fiscal aujourd'hui, Revue tunisienne de fiscalité, Imprimerie man et Co, Tunisie, 2007, p268.

3وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب (إجراءات مراقبة الضريبة)، نشرة 2017، ص03.

أ. **التحقيق العام:** يكون التحقيق في المحاسبة عاما لما تفحص إدارة الضرائب محاسبة المؤسسة في مجملها بالنسبة للضرائب والرسوم المحتمل رقابتها لكل الفترة غير المتقادمة، وهذا يعني مراقبة الوضعية الضريبية للمكلف بالضريبة بالنظر إلى جميع الضرائب ولكل الفترات غير المتقادمة، حيث ينتقل العون المحقق إلى مقرات الشركة أو المكلف بالضريبة لإجراء التحقيقات ويمكنه بعد ذلك تقييم مجمل الوضعية الضريبية للمكلف بالضريبة[1].

ب. **التحقيق البسيط:** يكون التحقيق بسيطا لما يخص ضريبة محددة[2].

ج. **التحقيق الكامل:** يكون التحقيق كاملا لما يشمل كل المرحلة غير المتقادمة، ويتضمن مقارنة مجمل المحاسبة مع التصريحات المكتتبة والمعطيات الفعلية المتحصل عليها من خلال البحوث الداخلية والخارجية للمؤسسة.

د. **التحقيق المحدود أو المضبوط:** يكون التحقيق محدودا لما يخص جزء من الفترة غير المتقادمة على قسم من نشاطات المؤسسة أو نقطة محددة، أي التحقيق في جزء من نشاط الشركة أو جزء فقط من الفترات غير المتقادمة، لذا يسمى بالتحقيق الجزئي[3].

هـ. **التحقيق الواسع:** يكون التحقيق واسعا لما يجري المحقق بالتزامن مع التحقيق في المحاسبة تحقيقا شخصيا للمسيرين الأساسيين، هذه الرقابة تسمح بفحص ترابط الوضعيات المهنية والشخصية بمقارنة نتائج المؤسسة مع مجمل الحسابات المبينة لنسق المعيشة أو الوفرة بالنسبة للمعنيين[4].

و. **التحقيق الشخصي:** هو تدخل بعين المكان سطحي وسريع، ويهدف إلى ضمان حضور مخفف للمحقق في المؤسسة، ويسمح بمراقبات قصيرة، فهو ضمان للمكلفين بالضريبة غير المتعودين على الحضور المنتظم لأعوان إدارة الضرائب، وفي نفس الوقت يجر إدارة الضرائب إلى مكاسب ومنافع، حيث يمكنها فحص عدد كبير من الملفات.

أما بالنسبة للوثائق الخاضعة للتحقيق في المحاسبة لا يمكن للإدارة الجبائية مباشرة تحقيق محاسبي لمكلف ما لم يوجب عليه القانون مسك دفاتر محاسبية[5]، وعليه يخضع للتحقيق في المحاسبة، كل

1احمد فنيدس، المرجع السابق، ص142.

2 Philippe Augé, Droit fiscal general, Edition ellipses, paris, 2002, p198.

3احمد فنيدس، المرجع السابق، ص143.

4نفس المرجع.

5عيسى بلخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2003_2004، ص70.

المكلفين بالضريبة الملزمين حسب القانون الضريبي بمسك محاسبة، والتي يمكن أن تكون كاملة أو تكون مبسطة، ويمكن أن تكون أيضا عن طريق الإعلام الآلي، والتي تتطلب متابعة دائمة ومراقبة خاصة من طرف مصالح الضرائب، والوثائق المعنية بالتحقيق في المحاسبة هي تلك التي جعلها المشرع إلزامية، وهي مماثلة لتلك التي تخضع لحق الإطلاع.

بمعنى أنه يمكن أن تكون محل تحقيق كل الوثائق وكل المستندات المحاسبية وأيضا كل الدفاتر والسجلات التي يكون إمساكها إلزاميا، أي الدفاتر المحاسبية الإلزامية تطبيقا للقانون التجاري مع كل الوثائق المبررة والوثائق الإلزامية بنصوص قانون الضرائب، وعندما تكون المحاسبة ممسوكة بوسيلة نظام المعلوماتية، تتم الرقابة على مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات الإعلامية للنتائج المحاسبية، كما يشمل التحقيق المستندات المبررة والتي يجب حفظها، وأيضا على الملف القانوني للمؤسسة، وعلى الخصوص إذا تعلق الأمر بشركة(سجلات الاجتماعات ومجلس الإدارة، سجل حركات السندات... إلخ)[1].

الفرع الثاني:

إجراءات التحقيق المحاسبي.

إن الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، لذلك وضع المشرع قواعد وضوابط في نص المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تحدد السير القانوني لهذه العملية. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا الفرع إلى:

أولا: شروط التحقيق في المحاسبة.

ثانيا: سير التحقيق في المحاسبة.

ثالثا: الشروع في التحقيق.

رابعا: عمليات التحقيق في الوثائق المحاسبية.

1احمد فنيدس، المرجع السابق، ص150.

أولا: شروط التحقيق في المحاسبة:

تتمثل شروط التحقيق في المحاسبة فيما يلي:

أ. نصت الفقرة الأولى من المادة 20 ق إ ج "يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة"، وعليه فإن الشرط الأول للتحقيق المحاسبي أن يتم بعين المكان، أي المكان الذي يجب أن تمسك فيه المحاسبة، وكاستثناء وبطلب كتابي من المكلف بالضريبة يمكن أن يجرى التحقيق في المحاسبة خارج محل المكلف بالضريبة سواء في مسكن المكلف بالضريبة أو بمكتب العون المكلف بالرقابة، وهنا يجب تدوين كل الوثائق المقدمة للعون المكلف بالمراقبة، كما يمكن أن تجرى في غير مكان المكلف بالضريبة في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

ب.نصت الفقرة الثانية من المادة 20 ق إ ج أنه "لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل"، من خلال هذه الفقرة يتضح الشرط الثاني والمتمثل في أن يقوم بعملية الرقابة والتحقيق المحاسبي أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، وعليه فالأعوان الذين لديهم رتبة أقل من رتبة مفتش لا يمكنهم إجراء التحقيق المحاسبي.

ج.نصت الفقرة الثالثة من المادة 20 ق إ ج أنه "تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات"، وعليه يتضح من خلال هذه الفقرة أنه يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة المستعملة لحفظ المعلومات، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية[1].

ثانيا: سير التحقيق في المحاسبة:

سير التحقيق في المحاسبة يتضمن مرحلة البرمجة و مرحلة التحضير:

أ. **البرمجة لإجراء التحقيق في المحاسبة:** هناك عدة خطوات يجب إتباعها لبرمجة التحقيق المحاسبي وهي كالآتي:

1العيد صالحي، المرجع السابق، ص41.

1. **مرحلة اقتراح الملفات التي ستخضع للتحقيق:** تعد هذه المرحلة قاعدة أساسية لإعداد برامج التحقيق، ويتم إعداد هذا البرنامج من طرف المصالح الجبائية ويمر بعدة مراحل، أولها المفتشية التي تقوم عند نهاية كل سنة بالانتقاء الأولي لقائمة المكلفين بالضريبة(شخص طبيعي أو معنوي) الذين سيكونون محل رقابة ثم ترسلها إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي ستحدد عن طريق لجنة ولائية متكونة من:

المدير الولائي للضرائب، المدير الفرعي للرقابة الجبائية، المدير الفرعي للعمليات الجبائية، رئيس مكتب المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، رئيس مكتب المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.

لتحديد القائمة المقترحة لتلك السنة وكمرحلة أخيرة تقوم مديرية الأبحاث والمراجعات بتحويل تلك القائمة إلى برنامج نهائي بعد فحص وتحليل مختلف الاقتراحات، كما يمكن لها أن تضيف إلى القائمة مكلفين آخرين بناءا على معطيات وبيانات خاصة بحوزتها لأنها هي المسؤولة عن إعداد ومتابعة تنفيذ هذه البرامج.

وتجدر الإشارة إلى أن انتقاء الملفات يتم وفقا للعديد من معايير سنذكر البعض منها:

عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة طويلة، أهمية رقم الأعمال المصرح به للأربع سنوات، تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة، ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط، تكرار الرصيد الدائن بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة TVA... إلخ.

2. **مرحلة إعداد برنامج التحقيق:** عند حصول مديرية البحث والمراجعات على الملفات المقترحة للتحقيق، وبعد دراستها، تقوم المديرية الفرعية للبرمجة خلال الأسبوعين الأوليين من شهر أكتوبر ب:

برامج تحقيق محلية يتم تنفيذها على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وبرامج تحقيق مركزية والمنفذة من طرف مصلحة البحث والمراجعات، حيث تسند إلى مديرية الضرائب الولائية الملفات التي يقل رقم أعمالها للسنوات الأربعة الأخيرة عن 15مليون دج، أما الملفات التي يفوق أو يعادل رقم أعمالها للسنوات الأربعة الأخيرة المبلغ المذكور أعلاه فتسند إلى مصالح البحث والمراجعات، وأما التي يفوق رقم أعمالها واحد مليار دج تراقب من طرف مديرية المؤسسات الكبرى، وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن الشروع في برامج التحقيق قبل مصادقة المديرية المركزية عليها[1].

3. **مرحلة تنفيذ برامج التحقيق ومراقبتها:** يتم تنفيذ برامج التحقيق من طرف هيئات محلية أو مركزية حسب اختصاص كل منها، حيث تتم المراقبة الجبائية من طرف 3 هيئات مكلفة بالتحقيق

1منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص140.

الجبائي وهي: المديرية الفرعية للرقابة الجبائية مركز الضرائب، مصلحة البحث والمراجعات أو مركز الضرائب، ومديرية المؤسسات الكبرى.

3_1.على المستوى المحلي: يتم تنفيذ برامج التحقيق من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية المتواجدة على مستوى مديرية الضرائب الولائية وذلك عن طريق تكوين فرق تحقيق على مستوى مكتب التحقيقات ومراقبة التقويمات، وتتكون كل فرقة من ثمانية محققين ورئيس فرقة، تسند لكل فرقة من 30 إلى 40 عملية تحقيق سنويا، وخلال تنفيذ برامج التحقيق الفرق ملزمة بإشعار المدير الفرعي للرقابة الجبائية ببعض القرارات المهمة المتعلقة بعملية التحقيق وهي رفض المحاسبة واقتراح متابعات قضائية.

3_2.على المستوى المركزي: على هذا المستوى تقوم مديرية البحث والتحقيقات بعملية تنفيذ برامج التحقيق عن طريق المصالح التابعة لها، وهذا بعد الحصول على قبول البرامج من طرف المديرية المركزية، ولتنفيذ البرامج يتم تشكيل فرق لهذا الغرض على مستوى المصالح، على رأس كل فرقة رئيس يتم اختياره من بين المفتشين المركزيين[1].

ب.التحضير للتحقيق المحاسبي: يتمثل التحضير للتحقيق في مجموعة الأعمال التمهيدية التي تقوم بها المصلحة المحققة (إدارة الضرائب)، من أجل إلمامها بكل ما يخص الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة عن طريق فحص كل التصريحات الخاصة، حسب كل نوع من الضرائب الخاضع لها وطلب التوضيحات والتبريرات التي سبق الحصول عليها، خلال إجراء الرقابة على الوثائق مع الاستعانة بالمعلومات، التي تم جلبها من المصالح الأخرى حتى يتسنى لها الإحاطة بعناصر الملف الجبائي الموحد[2].

ويقوم المحقق بإجراء بحوث خارج الإدارة الجبائية، من أجل معرفة كل ما يتعلق بثروة المكلف بالضريبة الموجودة على مستوى: مصالح الجمارك لمعرفة خصوصية المؤسسات المصدرة والمستوردة، البنوك والمصارف لمعرفة قيم الأرصدة وحركتها، المحافظات التجارية، الإدارات العمومية، فمثلا يمكن أن يقوم المحقق الجبائي بالاتصال بإدارة الجمارك، إذا كانت المؤسسة محل الرقابة تزاول نشاط التصدير والاستيراد وذلك لمعرفة قيمة البضائع والسلع المنقولة المصدرة والمستوردة، ومقارنتها بتلك المصرحة لتبيان الفروقات إن وجدت.

1منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص142.

2فضيل كوسة، المرجع السابق، ص182.

أو أن يتصل المحقق الجبائي بمديرية التجارة لتحديد ثمن الشراء والبيع للمواد التي تستعملها الشركة، لمعرفة ما قامت به هذه الأخيرة من أعمال وهكذا.

كما يجب على المحقق أن يمسك بعض الوثائق لسير مهمته على أحسن وجه منها:

- بيان مقارن بين ميزانيات المؤسسة من سنة إلى أخرى.
- بيان محاسبي من خلال جدول حسابات النتائج.

زيادة على التأكد من رقمي الأعمال المصرح بهما، سواء الخاضع للضريبة أو المعفي منها والتخفيضات المطبقة، وقيمة الرسوم المسددة، والمقارنة بين الدخل الإجمالي المصرح به من طرف المكلف بالضريبة، عند قيام المصلحة المحققة بهذه التحضيرات تقوم بإبلاغ المعني بالأمر بالرقابة وفقا لأحكام المادة 20 ق إ ج[1].

ثالثا: الشروع في التحقيق:

بعد الانتهاء من مرحلة التحضير والبرمجة تأتي مرحلة الشروع في التحقيق المحاسبي الذي يتضمن:

أ. **الإشعار بالتحقيق:** يجب على إدارة الضرائب أن تخطر المكلف بالضريبة المعني بعمليات الرقابة، بأن ترسل له إشعار بالتحقيق في المحاسبة والذي يعرف أنه "التصرف الذي تعلم بواسطته إدارة الضرائب المكلف بالضريبة بأنها ستجري عمليات التحقيق اتجاهه[2]".

وعليه لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، مع منحه أجل للتحضير مدته لا تقل عن 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار[3]، ويتضمن الإشعار بالتحقيق المعلومات التالية: اللقب والاسم ورتبة المكلفين بالتحقيق، تاريخ وتوقيت التدخل الأول، الفترة المحددة للتحقيق، الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى

1فضيل كوسة، المرجع السابق، ص183_184.

2 L'tifi Mohamed Habib, le contrôle fiscal et les garanties administratives du contribuable vérifie, édition l'expert Tunis, 2006, p134.

3راجع المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

المعنية بالمراجعة والوثائق التي ستتم معاينتها[1]، وأن يشير صراحة في الإشعار تحت طائلة بطلان عملية التحقيق المحاسبي أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة[2]، وفي حالة استبدال المحقق من طرف الإدارة الجبائية يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك[3].

ويمكن القيام بزيارة مفاجئة (مراقبة مفاجئة) في حالة الدراسة المسبقة لكل الوثائق المتعلقة بالملف الجبائي، والتي أظهرت تجاوزات خطيرة أو علم المصلحة المحققة بوجود إخفاء في المحاسبة من طرف المكلف بالضريبة، فيقوم المحقق بمراجعة عناصر هذه المحاسبة والتأكد من صحتها[4]، وفي هذه الحالة يتم تسليم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة للمكلف عند بداية عملية المداهمة ولا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المحدد ب عشرة (10) أيام من تاريخ استلام الإشعار.

وعليه فالهدف من الرقابة المفاجئة ليس الغوص في التفاصيل المحاسبية، بل لإجراء إثبات مادي وضمن الإمكانيات المتاحة في هذه المرحلة الإجرائية، عون إدارة الضرائب يمكن أن يكشف عناصر خارجة عن المحاسبة والتي لا يمكن فحصها خلال التدقيق في الوثائق المحاسبية[5]، ويجب على المدقق أن يقتصر على الإثباتات المادية مثلا تسجيل الأسعار المطبقة في البيع بالتجزئة في المحل، اخذ فكرة عن تواجد وحالة الوثائق المحاسبية.

ب.مدة التحقيق في المحاسبة: نصت المادة 20 من ق إ ج على أن مدة التحقيق بعين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية لا يمكن أن تستغرق أكثر من ثلاثة(3) أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

1وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، ص15.

2فارس السبتي، المرجع السابق، ص127.

3تجدر الإشارة إلى أنه يعتبر الإشعار بالتحقيق قانوني حتى إذا قام المرسل إليه: رفض استلام الإشعار المقدم من طرف موزع البريد، علم بإشعار من البريد أن الملف الموضوع تحت تصرفه عند مركزهم، غير عنوانه دون إعلام مصلحة= =الضرائب، كما يعتبر الإشعار غير قانوني عندما يسلم لشخص غير مؤهل قانونا في مكان المكلف بالضريبة المعني بالأمر، وكذا في حالة إرجاع الإشعار بالتحقيق إلى مصالح الضرائب بسبب خطا في العنوان أو إرسال إلى العنوان القديم مع علم الإدارة الضريبية بالعنوان الجديد.

4فضيل كوسة، المرجع السابق، ص185.

5 Jean-Claude Drie, procédure de contrôle fiscal (la vérification de comptabilité), litec, paris, 2007, p26.

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- يمدد هذا الأجل إلى ستة(6) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- وفي جميع الحالات الأخرى يجب ألا يتجاوز مدة التحقيق بعين المكان تسعة (9) أشهر غير أن هناك استثناءات أوردتها المادة القانونية على هذه المدة وهي: تقديم معلومات ناقصة أو خاطئة، حالة استعمال مناورات تدليسية[1].

ج. **الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة:** عند تعامل المكلف بالضريبة مع إدارة الضرائب توجد التزامات، تقع على كل منهما فقرر المشرع الضريبي جملة من الضمانات لحماية المكلف بالضريبة اتجاه إدارة الضرائب، وعليه يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عناصر أساسية تسمح بإعلامه وتحضيره وعليه تتمثل هذه الضمانات في:

1. **منح أجل للتحضير:** منح القانون وبصفة إلزامية للمكلفين بالضريبة المعنيين بالرقابة عشرة (10) أيام على الأقل كأجل للاستعداد للتحقيق في المحاسبة، قصد السماح لهم خاصة بجمع العناصر المتعلقة بمحاسبتهم.

2. **الاستعانة بمستشار:** تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق يتم إبلاغ المكلف بالضريبة عند إرسال الإشعار بالتحقيق بأن له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره خلال إجراء عملية الرقابة، والهدف هو السماح للمكلف بالضريبة الذي لا يعرف جيدا التشريع الضريبي بأن يضمن دفاعه أحسن ويبقى المكلف هو الذي يحكم بمدى أهمية الاستعانة بمستشار[2].

3. **إرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة:** حقوق المكلف بالضريبة مع إدارة الضرائب متنوعة وغالبا ما تدون في صورة ميثاق للمكلف بالضريبة توضح به حقوق المكلف بالضريبة والتزاماته بهدف التيسير عليه معرفة حقوقه كاملة، ولذلك أقر المشرع الضريبي إرسال ميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة مع إشعار التحقيق، وعدم إرساله يترتب عنه بطلان إجراءات التحقيق في المحاسبة،

1منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص 149.

2 Philippe Augé, op. cit, p198.

و يقدم الميثاق في صورة كتيب يبين الوثائق الإدارية المختلفة وسير إجراءات التحقيق وأيضا الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة[1].

4. **عدم إمكانية تجديد عملية التحقيق في المحاسبة:** عند انتهاء التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات المحاسبية لنفس الضرائب أو الرسوم وللفترة نفسها، باستثناء حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق.

5. **الحق في تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر خلال عملية الرقابة:** خلال سير التحقيق المحاسبي يمنح القانون للمكلف بالضريبة الحق في تقديم شكوى إلى المسؤول المباشر عن العون المكلف بإجراء التحقيق حسب الحالة(مدير الأبحاث والمراجعات، مدير كبريات المؤسسات، مدير الضرائب بالولاية، رئيس مصلحة التحقيق والمراجعة، مدير مركز الضرائب)عند كل تجاوز للمبادئ والقواعد التي تحكم عملية التحقيق.

رابعا: عمليات التحقيق في الوثائق المحاسبية:

تتمثل عمليات التحقيق في المحاسبة، في فحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون.

أ. **فحص المحاسبة من حيث الشكل:** يقوم هذا الفحص على التأكد من مدى وجود واحترام التقيد بالعناصر التالية:

1. **مسك محاسبة كاملة ومنتظمة:** وذلك باحتوائها على مجمل السجلات المنصوص عليها في القانون التجاري والضريبي وهي الدفاتر التجارية وهي دفتر اليومية العامة ودفتر الجرد والدفتر الكبير، ويجب أن تكون هذه السجلات مؤشرا و مصادقا عليها وممسوكة يوما بيوم بدون شطب أو بياض ولا حشو أو كتابات على الهامش، بالإضافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لجل الوثائق والمستندات الأصلية التي تثبت القيام بالعمليات فعليا، لاسيما المتعلقة بالمشتريات والمبيعات، البنك، الصندوق، الخدمات المختلفة...الخ والتأكد من أنها خالية من كل أشكال التزوير.

2. **المحاسبة يجب أن تكون متسلسلة وصحيحة:** يجب على العون المحقق أن يتأكد من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة اليومية العامة من جهة وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأستاذ من جهة أخرى، وهذا ما يعطي نوعا من المصداقية لعمليات نقل القيود اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ، وفي حالة

1 L'tifi Mohamed Habib, op. cit, p135.

عدم تساوي موازين المراجعة على المحقق أن يستدعي المحاسب للبحث في أصل الاختلال، لكن عندما يتبين أنها تشكل وضع ممارسات تدليسية يمكن له أن يرفض المحاسبة[1].

3. **المحاسبة يجب أن تكون مقنعة:** حتى تكون المحاسبة مقنعة يجب أن تكون مجمل القيود المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق الثبوتية، وعلى هذا الأساس يجب على المكلف توفير الوثائق والمستندات التي تثبت قيامه بمختلف العمليات، خاصة فواتير الشراء والمصاريف التي قام بها حيث يسعى المحقق للتأكد من صحة البيانات المحاسبية، وأي عيب في هذه الوثائق تجرد المحاسبة من صفة الإقناع ويمكن أن ترفض المحاسبة.

ب.فحص المحاسبة من حيث المضمون: بعد عملية فحص المحاسبة من ناحية الشكل ينتقل العون إلى المراقبة الموضوعية للوثائق، والتي تتمثل في دراسة مضمونها والتحقق منها.

1. مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية: تتمثل في مراقبة العون المحقق على جميع العناصر التي يمكن لها أن تؤثر على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة وهي:

1_1.مراقبة المشتريات: نظرا لسعي المكلف بالضريبة إلى التقليل من قيمة الضريبة المستحقة، فإنه يستعمل جميع الطرق من أجل الوصول إلى هدفه هذا[2]، وذلك من خلال التلاعب في حساب المشتريات، فهو من جهة يعمد إلى تضخيم قيمة المشتريات من خلال:

التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة النسخة حيث يجب كشف هذه الفاتورة، تسجيل مشتريات وهمية سواء كانت هذه المشتريات بدون فواتير أو بفواتير مزورة، تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين فقد تسجل الفاتورة في سجل اليومية للمشتريات وسجل اليومية للمبيعات المختلفة، وتسجيل في الجانب المدين لحساب مشتريات الاستثمارات المكتسبة والآلات والمعدات ونفقات الصيانة الشخصية للشخص الخاضع للضريبة.

والمحقق يمكن أن يكتشف هذه النقائص عن طريق الفحص الدقيق لفواتير المشتريات، وصولات الطلب، الكشوفات البنكية، وخصوصا كشوفات الربط وبطاقات المعلومات المجرات لدى الموردين، ونتائج هذه الكشوفات يجب أن تقارن مع البطاقة الفردية للمورد.

كما أن المكلف بالضريبة قد يلجأ إلى تخفيض المشتريات تكون مصحوبة بإخفاء مماثل للإيرادات من خلال:_نسيان التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء أو أخطاء مادية عمدية. _ مشتريات مخفية تحت

1منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص 151.

2فضيل كوسة، المرجع السابق، ص188.

شكل مصاريف عامة ومسجلة في حساب تكلفة أخرى أو مشتريات تمت تحت تعريف وهوية خاطئتين أو تمت بالتجزئة أو دون فواتير.

وعن طريق الفحص الدقيق للفواتير يمكن أن يكتشف الغش والتزوير في المشتريات المفوترة، ولكن من الصعب الاكتشاف إذا كانت هذه السلع مشتراة دون فواتير عن طريق فحص المحاسبة فقط، لذلك على المحقق أن يجري مراقبة للسلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء ووصولات الطلب أو الاستلام، وكما يمكن له طلب تقديم محاسبة تحليلية للمواد الأولية والمنتوجات المباعة، والمحقق عندما يلاحظ مشتريات أو مبيعات بدون فواتير عليه أن يتبع ذلك على مختلف الأصعدة (الموردين والعملاء) كما لا ينسى مراقبة نوع التسديد لأنه شرط من شروط الخصم[1].

1_2.مراقبة المبيعات: إن أهمية حساب المبيعات لا تقل عن سابقتها، إذ أنه يعتبر أحد أهم الحسابات، وعليه فهو يمثل المحور الأساسي الذي يحاول فيه المكلف بالضريبة الغش والتزوير والتلاعب الضريبي، وعليه فإن أكثر المخالفات المحاسبية التي يمكن تسجيلها على مستوى المبيعات هي:

_بيع بدون فواتير أو تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات. _نسيان أو إغفال إيرادات ناتجة من صناعة التحويل وأنشطة قطاع البناء وبيع الفضلات والمهملات. _القيام بتسجيل المردودات الوهمية للسلع في جانب المدين لحساب المبيعات. _عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر أو المستغل لحاجته الخاصة.

الشيء الذي يستدعي من المحقق لاكتشاف الاختلالات التحقيق عن طريق فحص فواتير البيع وسجلاته ومقارنتها بحساب البنك أو الصندوق والحساب الجاري ccp للمؤسسة، ومن اجل كشف المبيعات غير المسجلة فالمحقق يحاول جمع المعلومات المحاسبية لدى زبائن المكلف بالضريبة لمقارنتها بمجموع عمليات البيع المصرح بها[2].

1_3.مراقبة المخزونات: يقصد بالمخزونات جميع العناصر المادية التي تشتريها الشركة أو المؤسسة الإنتاجية والتي تحتفظ بها في المخازن قصد استعمالها المباشر أو غير المباشر، وتتمثل هذه العناصر المكونة للمخزون في البضاعة، المواد واللوازم، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ وأغلفة غير مسترجعة والتي قد تشكل موضوعا للتلاعب من قبل المكلف بالضريبة ولربما يعتبر دفتر الجرد أهم وثيقة أساسية وضرورية لمراقبتها من قبل المحقق لأنها تمثل حقيقة المخزون، ويعد بناءا على جرد المخزون

1منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص 152.

2فضيل كوسة، المرجع السابق، ص189.

كشف المشتريات وكشف المبيعات التي تم انجازها من قبل المكلف بالضريبة في خلال الأربع (4) سنوات الخاضعة للرقابة كما يجب عليه اختيار بعض الوحدات التي يجري فيها الجرد الفعلي ويستحسن أن ينصب اختياره لسلعة ليس لها رصيد في آخر مدة ليتأكد من أنها قد بيعت بأكملها أو استخدمت في الإنتاج[1].

ومن خلال رقابته تظهر نوعين من الخلل: _الجرد يظهر الكميات الفعلية للمخزون ولكنها مسعرة بقيم أقل من السعر الفعلي (تخفيض قيمة المخزون)،-الجرد لا يظهر إلا جزء من المخزونات (تخفيض كمية المخزون).

2. **مراقبة حسابات الميزانية:** من خلال نشاط المؤسسة تطرأ على هذه الحسابات جملة من التغييرات التي تؤثر مباشرة على نتائج السنة المالية[2]، لذلك يقوم المحقق بمراقبة حسابات الميزانية عن طريق فحص أصول وخصوم الميزانية.

2_1.فحص أصول الميزانية: الأصول هي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (البضاعة المعدات...)، والأصول تظهر كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركاء أو المساهمين (رأس المال) أو من الغير (القروض بمختلف أنواعها) وهي تشمل:

- **التثبيتات:** حسب النظام المحاسبي المالي تصنف التثبيتات إلى أصول معنوية ومادية(هي التي تستعمل كوسيلة استغلال دائمة في المؤسسة)، وأصول مالية(تعتبر استثمارات في الأسهم والسندات بهدف الحصول على إيرادات مالية)، ويختلف التحقيق فيها حسب نوع الحساب ولذلك على المحقق أن يراقب جل الوثائق المبررة لاكتساب هذه التثبيتات، مع التركيز على النقاط التالية[3]:

❖ مراقبة من ناحية الوجود المادي للتثبيتات من ناحية ومن ناحية أخرى إذا كانت التثبيتات غير مسجلة، سواء بمبالغ منخفضة أو عن طريق مبالغ مضخمة تسمح بتحقيق هوامش اهتلاك كبيرة.

❖ التحقق من حركة مختلف حسابات الأصول الثابتة.

❖ مراقبة الوثائق التبريرية للأصول المكتسبة أو إنشاء عقارات.

❖ مراقبة تسديد حقوق التسجيل وأن الأصل قد تم تسجيله في المحاسبة بتكلفة الحيازة.

1فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2012.2013، ص152.

2منصور بن عمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، المرجع السابق، ص58.

3نفس المرجع، ص 156.

❖التحقق في الأصول المعنوية كالشهرة في حالة شراء منشأة أخرى يكون بالاطلاع على قيد الشراء المسجل، أما بالنسبة للعلامة التجارية يكون التحقق من خلال شهادة تسجيلها.

❖التنازل عن التثبيتات التي كانت محل استرجاع للرسم على القيمة المضافة الذي أثقل المشتريات في أجل أقل من خمس (5) سنوات والتي تعطي الحق في إعادة تسديد الرسم على القيمة المضافة.

❖أما التثبيتات المكتسبة عن طريق البيع الإيجاري والذي يجب أن لا يظهر في الميزانية قسط الاهتلاك المتعلق به، أو تم تسجيله في المحاسبة على أساس أنه تكلفة والمكلف ليس له الحق في حساب الاهتلاكات على هذه التثبيتات فعلى المحقق أن يستدركه في حدود مدة الفترة غير المتقادمة.

❖طلب كشف تفصيلي معتمد من الإدارة للتحقق مما تملكه المنشأة من استثمارات في الأسهم والسندات مبينا نوع الأوراق وأرقامها وقيمتها السوقية.

❖التحقق من مطابقة سجلات الاستثمارات المالية مع كشف الجرد.

- **المخزونات:** تمثل أصولا يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال العادي أو هي منتوجات قيد الإنتاج بقصد مماثل أو هي مواد أولية أو لوازم موجهة للاستغلال خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات، وتتم مراقبة المخزونات بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنته مع الجرد الحقيقي عند عملية التحقيق في عين المكان وهذا العمل يتطلب معرفة وفحص مفصل لمدخلات ومخرجات السلع في المخزن، وعليه أن يتأكد من[1]:

❖مطابقة ما ورد في الكشوف التفصيلية للجرد مع أرصدة المخزون في دفتر الأستاذ.

❖التقييم الصحيح للمواد وللمنتجات في المخزن.

❖التأكد من ملكية الشركة للمخزون.

❖صحة بطاقة الجرد والحسابات (الكميات وسعر الوحدة).

❖صحة نقص قيم المخزون.

- **حسابات الغير والحسابات المالية:** وهي مجمل حقوق المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير، حيث على المحقق أن يجري مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات النقديات (صندوق، بنك، وحساب جاري بريدي)، من اجل ضمان مطابقة الأرصدة من ناحية والقيام بكشوفات ربط لدى العملاء من اجل مراقبة صحة وشرعية هذه الحقوق من ناحية أخرى، وبالنسبة للديون المعدومة على المحقق أن

1منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص157.

يتأكد من عدم ملائمة العملاء بالإضافة إلى تأكده من انسجام الحساب العام للعملاء مع دفتر الأستاذ ومع ميزان المراجعة الفردي لحسابات العملاء وأن يركز خاصة على[1]:

- ❖ التخفيضات الممنوحة خارج الفواتير.
- ❖ التسبيقات والدفعات على الطلبيات.
- ❖ محاسبة الحقوق المذكورة بالعملة الصعبة بقيمتها بالدينار الجزائري.
- ❖ الفحص المادي للفواتير قيد الاستلام.
- ❖ الحركة بين حساب العميل وحساب جاري للشركاء أو المستغل.
- ❖ أما بالنسبة لحساب البنك على المحقق أن يتأكد من انسجامه مع الكشف البنكي للمكلف ومتابعة علاقته بحساب المبيعات ومع المعلومات الموجودة في الملف الجبائي، أما بالنسبة لحساب الصندوق عليه أن يتأكد من أن التحصيلات تتعلق بمبيعات مفوترة للعملاء وبالنسبة لأوراق القبض يجب طلب وثائق تدل على ملكيتها[2].

2_2.فحص خصوم الميزانية: إن الخصوم تبين مصادر التمويل للمؤسسة وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركاء والأرباح غير الموزعة وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها.

- **حسابات رؤوس الأموال:** ويمثل القيمة التأسيسية لمساهمات الشركاء، وعلى المحقق أن يركز على التعديلات التي تمس هذه الحسابات، ومن اجل ذلك عليه أن يطلب المبررات والوثائق الثبوتية التي يراها ضرورية، والتغييرات في رؤوس الأموال يمكن أن تكون زيادة أو تخفيض في رأس المال وفي حال التنازل عن أسهم أو حصص اجتماعية على المحقق أن يتأكد أن فائض القيمة المحقق قد فرضت عليها الضريبة على الدخل الإجمالي.
- **الاحتياطات:** هناك أنواع عديدة من الاحتياطات وهي الأرباح غير الموزعة على الشركاء وغير المدرجة في رأس المال، وعلى المحقق أن يقوم بفحص القانون الأساسي للشركة ومحاضر المداولات لمجلس الإدارة ومراقبة التغيرات في هذا الحساب خلال كل سنة.
- **مؤونات الأعباء:** على المحقق أن يتأكد من أن المؤونات تستجيب إلى الشروط الشكلية والموضوعية وأنها لم تصبح بدون هدف خلال سنة تكوينها، وبالتالي يجب أن يعاد إدراجها إلى نتيجة نفس الدورة كما يجب التأكد من كفايتها وعدالتها وثباتها من سنة لأخرى.

1نفس المرجع.

2منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص 158.

- **الاقتراضات والديون المماثلة:** على المحقق أن يتأكد من الوجود الحقيقي لهذه الديون وصحة المبالغ المسجلة في المحاسبة ووجود الوثائق الثبوتية لها، وذلك من خلال ملاحظة كشوفات الربط وبطاقات المعلومات لدى جميع المتعاملين مع المكلف الخاضع للرقابة ومراجعة الفوائد المستحقة محاسبيا ومستنديا[1].

أما بالنسبة للقروض فيحتوي هذا الحساب على قروض بنكية، قروض استثمار وقروض أخرى بالنسبة للقروض البنكية لا توجد مشكلة لأنه عموما تمنح من المؤسسات والهيئات المالية، أما القروض الأخرى يجب أن تحلل بشكل دقيق وعلى المحقق أن يطلب كل الوثائق الضرورية حتى للدورات المتقادمة، ويتأكد من أن هذه القروض ليست وهمية أو لا تخفي مساهمات تمت من قبل مستغل، وفيما يخص دفعات تسديد القروض يجب أن يتأكد أنها لم تدمج ضمن تكاليف المؤسسة.

- **الموردين والحسابات الملحقة:** على المحقق التأكد من تناسق حساب المورد الموجود في خصوم الميزانية مع رصيد ميزان المراجعة الخاص بالموردين ومع رصيد حساب الموردين في دفتر الأستاذ، اطلاع المحقق على الكشوف الدورية التي ترسل من الموردين من خلال مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب المدين لحساب الموردين مع يومية الخزينة أو الصندوق، مقارنة المبالغ المسجلة في الجانب الدائن مع يومية المشتريات، التسجيل المحاسبي للخصومات الممنوحة[2].

3. مراقبة حساب النتائج: بعد القيام بمراقبة حسابات الميزانية على المحقق أن يراقب صحة الاكتتابات المحاسبية التي تتضمنها جدول النتائج والمتمثلة في:

3_1. مراقبة التكاليف والأعباء: تتلخص نشاطات المؤسسة في مجموعة من النفقات والتكاليف بحسب طبيعة وأهمية مستوى النشاط ورقم الأعمال المحقق، وهو ما يراقبه المحقق لكشف الغش والتكاليف أنواع:

- **المشتريات المستهلكة:** تجري من خلال هذه المراقبة مقارنة بين المبالغ المسجلة في اليومية العامة مع تلك المذكورة في الفواتير من اجل ضمان صحتها والتكلفة المسجلة بها بالإضافة إلى مصاريف الشراء مع تخفيض الخصومات الممنوحة من الموردين.

1نفس المرجع، ص 158_ 159.

2منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص 159.

- **الخدمات الخارجية:** ترتبط بموضوع ونشاط المؤسسة، وعلى المحقق مراقبة توفر شروط خصم هذه التكاليف في حدود السقف المحدد جبائيا وحدوثها فعليا، والفواتير التي تحتوي على رسم القيمة المضافة يجب أن تسجل في المحاسبة خارج الرسم[1].
- **أعباء المستخدمين:** ويفحص هنا تطابق مصاريف المستخدمين الموجودة في دفتر الأجور ومقارنتها مع تلك المصرح بها جبائيا، وأنها مصاريف مستخدمين فعليين ومقارنتها مع تصريحات CNAS وكذلك التأكد من المبلغ الحقيقي لاشتراك رب العمل في صندوق CASNOS.
- **الضرائب والرسوم:** مراقبة المحقق للضرائب والرسوم الواجب دفعها من قبل المكلف بالضريبة.
- **الأعباء المالية:** وهي عبارة عن فوائد بنكية وفوائد الحسابات الجارية وتراقب بناءا على كشوفات الربط وبطاقات المعلومات التي أرسلتها المؤسسات المالية.
- **الاهتلاكات:** على المحقق أن يتأكد من أن الاهتلاكات قد تم طرحها من الربح الخام، من اجل الأخذ بعين الاعتبار تناقص عناصر التثبيتات نتيجة للاستعمال أو التقادم.

3_2.مراقبة المبيعات والمنتجات الملحقة: هذه المجموعة تحتوي على:

- **فحص المبيعات:** بالنسبة لنشاطات الشراء وإعادة البيع يقوم المحقق بالتأكد من تحقق المعادلة التالية:(الكمية المباعة= المخزون الأولى+ المشتريات- المخزون النهائي)، بالإضافة إلى التأكد من انتظام المشتريات والمخزونات عند إجراء عملية المراقبة وبالنسبة للمؤسسات الصناعية، على المحقق أن يتأكد من: انتظام تسجيل فواتير المبيعات في اليومية العامة واليوميات المساعدة، تبرير كل انقطاع في سلسلة فواتير المبيعات المستعملة من قبل المؤسسة، وأن التسجيل المحاسبي منتظم وأن التقدير صحيح.
- **المنتوجات المالية:** نقصد بها منتوجات المساهمات، عائدات الأصول المالية، عائدات الحسابات الدائنة، أرباح الصرف وغيرها وعلى المحقق أن يتأكد من التسجيل المحاسبي للمنتوجات المالية الخاضعة للضريبة وأن تكون ضمن وعاء الضريبة.
- **المنتوجات العملياتية الأخرى:** على المحقق أن يأخذها بعين الاعتبار لأنها تشكل قسم مهم من رقم الأعمال، والمتمثلة في الأتاوى من الامتيازات والبراءات والتراخيص والبرمجيات والقيم المماثلة، فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية وغيرها، وهناك منتوجات تتطلب تركيزا خاصا من جانب المحقق من اجل الكشف عن الأرباح التي لم تكن محل تصريح، ويتم كشفها عن طريق مراقبة

1منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص 161.

معمقة للملف الجبائي، ومن اجل فعالية اكبر، من الضروري مراقبة الطلبيات المستلمة ووصولات التسليم، سجلات أمين المخزن والقيام بكشوفات الربط لدى عملاء المؤسسة[1].

ج.نتائج التحقيق في المحاسبة: عند التحقق من محاسبة المكلف يتخذ العون قرار بخصوصها كالآتي:

1. **قبول المحاسبة:** يقبل المحقق محاسبة المكلف بالضريبة في حالة ما إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري والضريبي والنظام المحاسبي المالي، وصحيحة من حيث المضمون، والقبول يمكن أن يصنف إلى:

- **قبول صريح:** أي أنه مقنع بدرجة كبيرة وذلك يعود إلى أن المحاسبة منتظمة مثبتة وصادقة، وبالتالي فهو ملزم بإشعار المكلف بنتائج التحقيق وهذا دون إجراء أي تقويمات[2].
- **قبول نسبي:** عندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود بعض الانحرافات البسيطة، والتي يستنتج المحقق بأنها غير ناتجة عن نية وقصد للتهرب من دفع الضريبة، يتم إخضاع المكلف إلى إجراء التقويم الثنائي من خلال اتفاق بين المحقق والمكلف بالضريبة مع مراعاة الالتزام بتقديم تصريحاته في آجالها القانونية.

2. **رفض المحاسبة:** لا يجب رفض المحاسبة إلا بعد تبيان مدعم ومقنع لعدم مصداقية المحاسبة، ولقد قام المشرع الضريبي الجزائري بتحديد الحالات التي يتم فيها رفض المحاسبة بموجب نص المادة 43 من ق إ ج ج وتتمثل هذه الحالات في:

- عندما يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد 9 إلى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

والرفض يكون جزئي أي ثلاث سنوات فأقل حسب المبدأ الأساسي للمحاسبة واستقلال الدورات المحاسبية، أو كلي أي الفترة كاملة محل التحقيق(الأربع سنوات)، وهناك يكون إعادة تأسيس القواعد الضريبية أي استبدال الأسس الضريبية المصرح بها بأخرى معاد تأسيسها حسب طرق إعادة التأسيس،

1منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، المرجع السابق، ص 162.

2سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014_2015، ص 115.

ويكون استرجاع الحقوق وتطبيق غرامات الزيادة حسب الإخفاء مع متابعة قضائية في حالة استعمال الغش والتزوير الضريبي في هذه الوثائق المحاسبية.

المبحث الثاني:

وسائل إثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الإثبات لغة هو تأكيد الحق بالبينة، وهو في لغة القانون يعني إقامة الدليل أمام القضاء بالطرق التي حددها القانون لتأكيد حق متنازع فيه له أثر قانوني[1]، كما هو معلوم فإن للإثبات الأهمية القانونية والعملية في إثبات الجرائم الضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ، حيث أن الحق يفقد قيمته العملية إذا عجز صاحبه أن يقيم الدليل على مصدره، فتنظيم الإثبات من شأنه أن يحسم المنازعات بين المتخاصمين، وأن يدحض الإدعاءات الكاذبة والكيدية ويوفر أسباب الاستقرار في المجتمع ويحقق صالح الجماعة.

كما لا يجوز للقاضي أن يحكم بعلمه الشخصي، وإنما بناءا على البيانات المقدمة في الدعوى محل النظر والمتعلقة بها ومنتجة في الإثبات وجائزة قبولها، وعليه يتم إثبات الجرائم الضريبية عامة وجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية خصوصا عن طريق المحاضر الضريبية من جهة، ومن جهة أخرى يتم إثباتها من خلال طرق إثبات القانون العام ونخص بالدراسة الدقيقة الخبرة. من خلال ما سبق سنقسم هذا المبحث كالآتي:

المطلب الأول: المحاضر الضريبية كوسيلة لإثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

المطلب الثاني: طرق الإثبات العامة كوسيلة لإثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

1عارف منور عبد الرحمن السعايده، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم(57) لسنة 1985 م وتعديلاته، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة دمشق، المجلد العشرون، العدد الثاني، 2012، ص662.

المطلب الأول:

المحاضر الضريبية كوسيلة لإثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

تلعب المحاضر الضريبية دورا هاما في إثبات جل الجرائم الضريبية بما في ذلك جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، ويقصد بالمحاضر الضريبية "مختلف الأوراق التي يحررها أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات كل النتائج والدلائل لتقديمها في المنازعة الضريبية[1]"، لكن قبل التطرق لأنواع المحاضر وحجيتها سنتناول عبء الإثبات في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية على من يقع. من خلال ما تقدم سنقسم هذا الفرع كالأتي:

الفرع الأول: عبء الإثبات في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفرع الثاني: المحاضر المحررة من أعوان الإدارة الجبائية.

الفرع الأول:

عبء الإثبات في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

يقصد بعبء الإثبات"تحميل الخصم الذي يكون مركزه ضعيف في القضية المرفوعة أمام القضاء بإثبات الواقعة محل النزاع في حين يكتفي خصمه بموقف سلبي[2]"، والقاعدة العامة التي تحكم الإثبات هي أن الإثبات على المدعي"على الدائن إثبات الالتزام وعلى المدين إثبات التخلص منه[3]"، وهذا النص ليس إلا تقريرا لمبدأ عام أقرته الشرائع، وهو مبدأ احترام الثابت، فمن يدعي على خصمه خلاف هذا الوضع عليه إثبات ذلك.

والإثبات واحد سواء كان ذلك في المسائل المدنية والتجارية أو الإدارية أو الضريبية، وإن الاختلاف يكمن في طرق الإثبات، فالقاضي المدني مقيد بإتباع طرق محددة لإثبات الدعوى بوسائل معينة للكشف

1فضيل كوسة، المرجع السابق، ص147.

2ريم عبيد، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الحادي عشر، 2014، ص443.

3المادة 323 من الأمر رقم 75_58 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، المرجع السابق.

عن الحقيقة لا يحيد عنها، غير أنه في المسائل الضريبية غير مقيد في إثباتها في الأصل ما لم يرد نص من المشرع يقيده، وإنما يتمتع بسلطة تقديرية واسعة في الإثبات، وبذلك يقوم نظام الإثبات في قانون الضرائب كما هو الحال في المسائل التجارية، على مبدأ الاقتناع المطلق[1].

غير أن الملاحظ في الإثبات الضريبي أنه دائما يتعلق بإثبات الواقعة المنشئة للضريبة، والأصل في الأشياء براءة الذمة وخلافه الخضوع للضريبة، وبما أن الإدارة الضريبية هي من تدعي وجود الواقعة المنشئة للضريبة فهي من يتحمل عبء إثبات هذه الواقعة لأنها من يدعي وجودها وإدعاؤها هذا يخالف الأصل، ذلك ما كرسه الاتجاه الفقهي والقضائي حيث أشادوا بضرورة تحميل الإدارة عبء الإثبات في المادة الضريبية رغم كونها دائما المدعى عليها في القضية.

وبالرجوع إلى المشرع الضريبي الجزائري نجد أنه جعل عبء الإثبات يكون على إدارة الضرائب وأحيانا أخرى على المكلف بالضريبة، وعليه يمكن القول أن في حالة وجود تدليس من طرف المكلف بالضريبة فإن في هذه الحالة يكون عبء الإثبات يقع على الإدارة الضريبية وهو ما أكدت عليه المادة 34 ق إ ج الذي نصت على أن"من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، القيام بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة".

أما في حالة مثلا الإثبات المرتبط بتقدير التكاليف وفرض الضريبة، فإن عبء إثباتها يقع على المكلف بالضريبة وذلك بتقديمه للوثائق والأدلة الكافية المثبتة لها حتى يطرحها، فإذا لم يقدم ما يثبت مصاريفه وخسائره فإنه يصبح عرضة لفرض الضريبة بناءا على التقييم التلقائي من طرف الإدارة الضريبية، وهو ما أكد عليه القرار الصادر بتاريخ 10_02_1990 تحت رقم 64.747 الذي جاء فيه"من المقرر قانونا أنه في ميدان الضرائب، المكلف بالضريبة هو الملزم بتقديم الدليل لتبرير مزاعمه..."[2].

1فضيل كوسة، المرجع السابق، ص141.

2المحكمة العليا، الغرفة الإدارية قرار رقم 64.747، الصادر بتاريخ 10_02_1990، قضية(ب.م ضد: نائب مدير الضرائب)، المجلة القضائية، العدد الثالث، سنة 1991، ص184.

وعليه يمكن القول أنه يقع عبء الإثبات في حالة وجود تدليس من طرف المكلف على عاتق كل من سلطة الاتهام و الإدارة الجبائية، وبالرجوع إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية نجد أنها تقوم على استخدام الغش والتدليس بتغيير الحقيقة وبالتالي فنفس الشيء ينطبق على هذه الجريمة.

أي بمعنى آخر أن عبء الإثبات في هذه الجريمة يقع على عاتق النيابة العامة وعلى إدارة الضرائب التي يجب عليها إقامة الدليل، بحيث أنه يفرض المشرع على المكلف بالضريبة مسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية وتقديمها عند المحاسبة الضريبية بوصفها إيضاحا لمصدر دخله الخاضع للضريبة، ومجمل حساباته خاصة مقدار الدخل والنفقات وهذا الالتزام يعد استثناءا على القاعدة العامة أنه"لا يجبر الخصم على تقديم دليل ضد نفسه"، بما يثبت ذاتية الإثبات الضريبي، فإذا ما رأت الإدارة الضريبية وجود تزوير في الدفاتر المحاسبية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة فعليها إثبات ذلك.

ومنه فإن الإثبات الضريبي يتم بمقتضى محضر وأي طريقة من طرق الإثبات، تبعا لأحكام المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية التي نصت على أن"يجوز إثبات الجرائم بأي طريقة من طرق الإثبات ما عدا الأحوال التي ينص فيها القانون على غير ذلك، وللقاضي أن يصدر حكمه تبعا لاقتناعه الخاص".

وعليه فإن الإثبات في الجرائم الضريبية بصفة عامة وجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية بصفة خاصة يكون وفقا لأحكام المواد 212 إلى 215 ق إ جزائية، وذلك باعتبار أن هذه الجريمة هي قضية جزائية، هذا ما أكد عليه القرار الصادر بتاريخ 28_01_2009 تحت رقم 378030 الذي جاء فيه: "إن موضوع القضية الإدارية هو تحديد الوعاء الضريبي وقيمة الأرباح والتصريحات المختلفة أما موضوع التهرب الضريبي فهو قضية جزائية تتعلق باستعمال وسائل تدليسية ووسائل غش من اجل التهرب من دفع قيمة الضريبة[1]".

1المحكمة العليا، غرفة الجنح والمخالفات قرار رقم 378030، الصادر بتاريخ 28_01_2009، قضية(ا.س ضد: مديرية الضرائب والنيابة العامة)، المجلة القضائية، العدد الثاني، سنة 2010، ص335.

الفرع الثاني:

المحاضر المحررة من أعوان الإدارة الجبائية.

إن البحث عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية يتم عادة عن طريق إجراء المعاينة أو التحقيق المحاسبي، وينجر عن ذلك إجراء حجوز ومعاينات مادية وميدانية بواسطة أعوان الإدارة الضريبية، وكل الأحوال يتعين على الأعوان الذين قاموا بالمعاينة أو إجراءات الحجز بقصد اكتشاف واثبات الجريمة تحرير محضر بالنتائج المتوصل إليها.

وهو ما تضمنته نص المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة "إن مخالفات أحكام هذا القانون، المتعلقة بالمراقبات والتحصيلات في الداخل المعهود بها إلى إدارة الضرائب، تثبت في محاضر تقدم بناءا على طلب المدير العام للضرائب وتؤكد أمام القاضي خلال ثلاثة أيام من تاريخها، وذلك تحت طائلة البطلان". انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا الفرع كما يلي:

أولا: أنواع المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الجبائية.

ثانيا: القوة الثبوتية لمحاضر أعوان إدارة الضرائب.

أولا: أنواع المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الجبائية:

تتمثل المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الضريبية في:

أ. محضر المعاينة: إن الطابع الخاص لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية جعل المشرع يمنح أعوان إدارة الضرائب سلطات خاصة، أبرزها حق التحقيق الدائم لوضعية المكلف بالضريبة بفحص الوثائق المحاسبية عن طريق إجراء التحقيق المحاسبي، غير أنه إذا وصل إلى علم أعوان الإدارة الضريبية أو كانت لديهم قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسية، فإنه يمكن لهم طلب ترخيص لإجراء معاينة، وبالتالي فإنه يلجأ للمعاينات من اجل ممارسة حق الرقابة في حالة وجود قرائن على ممارسات تدليسية، ويكون ذلك وفقا لنص المادة 34 من ق إ ج ج[1].

1. الإجراءات الشكلية للمعاينة: تحت طائلة البطلان يجب أن يتوفر في المعاينة مجموعة من الإجراءات الشكلية وذلك وفقا لنص المادة 35 من ق إ ج ج:

1راجع المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

- لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير، ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا.
- يجب أن يتضمن الطلب البيانات التالية: تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة، عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها، العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها، أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.
- تتم المعاينات وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.

ونظرا لأهمية هذا الإجراء فإنها لا تتم في كل الأوقات ولذلك وضع المشرع تاريخ وساعة إجراء المعاينة، بحيث أنه لا يمكن أن تتم المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا ولا بعد الساعة الثامنة مساءا، ويكون ذلك بحضور المكلف شخصيا أو من ممثله أو أي شاغل للأماكن، والذي يبلغ شخصيا في عين المكان وحين إجراء المعاينة تطبيقا لنص المادة 37 ق إ ج ج، والذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو توقيع المحضر ويعتبر أن التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على الإشعار.

أما في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة، برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، وفي حالة غياب أي شخص عن الأماكن يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض، شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة استحالة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي.

2. تحرير محضر المعاينة: طبقا لنص المادة 38 من ق إ ج ج يتم اثر الانتهاء من المعاينة بتحرير محضر يوضح بصفة دقيقة مجريات العملية والنتائج المتوصل إليها، ويتضمن خصوصا[1]:

- تعريف الأشخاص الذين اجروا عمليات المعاينة.
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود ... إلخ).
- تاريخ وساعة التدخل.

1المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

- جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.
- بالإضافة إذا كانت عملية الجرد في عين المكان تعترضها صعوبات يتم تشميع ووختم المستندات والوثائق المحجوزة.

بعد الانتهاء من عملية المعاينة وتحرير محضر تسلم نسخة منه إلى المعني أو ممثله القانوني أو شاغل الأماكن، أما في حالة غيابهم فلم يشر المشرع إلى كيفية إخطار المعني بالمعاينة، يتم إرسال النسخ الأصلية للمحاضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة، يلزم ضباط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية الذين اجروا المعاينة بكتمان السر المهني تحت طائلة المتابعة الجزائية[1]، ويجب أن ترد الأوراق والوثائق والأشياء المحجوزة في أجل ستة أشهر من تاريخ تسليم محضر الجرد للمعني أو ممثله أو شاغل الأماكن.

ب. **محضر الحجز:** تعد محاضر الحجز التي تحرر وفقا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية والضرائب غير المباشرة، وسيلة لإثبات جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية.

1. الإجراءات الشكلية لمحضر الحجز: إن عملية الحجز التي تتم من طرف الأعوان المذكورين بموجب نص المادة 504 من قانون ض غ م[2]، لابد أن تتم بموجب محاضر قانونية ويجب أن تحرر من طرف عونين على الأقل لتكون لها حجية مطلقة لحين الطعن فيها بالتزوير، أما المحضر المحرر من طرف عون واحد فله حجية نسبية لحين إثبات المكلف بالضريبة أو مرتكب المخالفة العكس، ومحضر الحجز كغيره من المحاضر لا بد أن يتضمن البيانات التالية:

- تاريخ تحرير المحضر ونوع المخالفة.

1راجع المادة 301 من الأمر رقم 66_159 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

2تنص المادة 504 من ق ض غ م " إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة.

ويكونوا أيضا مؤهلين لتحرير المحاضر:

_أعوان الجمارك وبصفة عامة جميع مستخدمي إدارة المالية وكذا مستخدمو الدرك الوطني وجميع أعوان مصالح الجسور والطرقات المأذون لهم بموجب القانون بتحرير المحاضر.

فيما يخص صناعة الكحول خلسة مخالفة للقوانين والأنظمة بالنسبة لنقل الكحول والانابيق والمشروبات.

_الإدارة البلدية أو عونها أي رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم ومحافظو الشرطة فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتجولين للمصنوعات من الذهب والفضة.

_المندوبون الغابيون وأعوان الشرطة البلدية : فيما يخص المخالفات من التبغ.

_أعوان الشرطة والأعوان البلديون المؤهلون لهذا الغرض فيما يخص المخالفات في مادة الرسم الصحي على اللحوم.

- في حالة الحجز التصريح الذي قدمه المخالف للأعوان في هذا الشأن.
- اسم وصفة ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحضر.
- الشخص المكلف بالمتابعات.
- نوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية.
- حضور الطرف المعني أثناء إعداد بيانه الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور.
- اسم وصفة وقبول الحارس.
- مكان تحرير المحضر وساعة اختتامه.
- عندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني فإن التصريح الخاص بالمحضر، يتم تبليغه عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام من طرف إدارة البريد يرسل إلى آخر محل إقامة معروف للمخالف ويجب أن تحمل الرسالة بيان مكان وتاريخ تحرير المحضر.
- ومادام أن الجريمة التي نحن بصدد دراستها جريمة تزوير فإنه في حالة حجز مستندات مزورة أو إتلاف دفاتر ورخص ونسخ وغيرها من الوثائق المقررة بموجب التنظيم المعمول به في إطار التشريع الجبائي والقانون التجاري تبيان نوع التزوير وتبقى هذه الوثائق الموقعة والمؤشر عليها مرفقة بالمحضر الذي يضم للإبلاغ الرسمي المقدم إلى الطرف المعني لكي يؤشر عليه مع جوابه[1].
- إذا كان المتهم حاضرا أثناء تحرير المحضر فإنه يذكر في المحضر بأنه قرئ على المعني وأعطيت له نسخة.
- في حالة غياب المتهم إذا كان له محل إقامة معروفة إما في مكان الحجز وإما في مكان تحرير العقد فإن المحضر يبلغ له خلال 48 ساعة من الاختتام وفي حالة العكس يعلق المحضر خلال نفس الأجل على باب البلدية المختصة إقليميا أو بمكان الحجز أو بمكان تحرير العقد.
- يجب أن يؤشر على المحضر من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي إذا وضعت محجوزات داخل حظيرة البلدية.
- تحديد الحارس المكلف بحراسة المحجوزات بدقة وأن يذكر ذلك في المحضر وفي حالة رفض المعني أن يكون حارسا يعين غيره على أن تكون مصاريفه على المعني بالحجز.
- توضع الأشياء المحجوزة في مكتب الضرائب القريب جدا ويمكن وضعها إن اقتضى الحال في حظيرة المحجوزات هذا فيما يتعلق بالمنقولات.

1راجع المادة 507 من الأمر رقم 76_104 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

- كما إن الحجز قد يرد على المحلات المهنية والتجارية وتطبق عليها إجراءات الغلق المؤقت وكذلك عملية البيع للسلع المحجوزة في إطار قانون الضرائب غير المباشرة[1].

2. إجراءات الحجز: بعد الانتهاء من عملية الحجز يتم تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه كل ما تم القيام به ويتضمن هذا المحضر نفس البيانات السابق ذكرها في تحرير محضر المعاينة، وتتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين وتتم المتابعات من طرف الإدارة الجبائية مباشرة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف وزير المالية.

وبعد الانتهاء من عملية الحجز تأتي إجراءات أخرى وهي المتمثلة في غلق المؤقت للمحل المهني وهذا الإجراء يتخذ كتدبير احترازي لإرغام المكلف بالضريبة على تسديد ما في ذمته من وعاء ضريبي لأن إدارة الضرائب تهدف بالدرجة الأولى إلى الحصول على أموال الخزينة العامة بدل عدم حصولها عليها، وفي حالة عدم تسديد المكلف بالضريبة للمستحقات الضريبية أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ يقوم به المحضر القضائي والعون المتابع بتنفيذ قرار الغلق ونشير فقط إلى أن قرار الغلق لا يمكن أن يتجاوز ستة 6 أشهر.

وبعد أن تتم عملية الغلق المؤقت للمحلات المهنية وفي حالة حجز بعض السلع والأشياء نتيجة عدم استجابة المعني بالضريبة لمطالب الإدارة بدفع ما في ذمته من ديون ضريبية فإنه تتم عمليات تنفيذ إجراءات البيع في المزاد العلني.

ثانيا: القوة الثبوتية لمحاضر أعوان إدارة الضرائب:

تتمتع المحاضر الضريبية بحجية كاملة لحين إثبات العكس، وقد نص المشرع الضريبي الجزائري في نص المادة 505 أنه:"ويمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد، وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها"، من خلال هذه المادة يتضح أن القوة الثبوتية لهذه المحاضر إما أن تكون مطلقة وإما أن تكون نسبية.

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص156.

أ. **الحالة التي تكون فيها للمحاضر حجية نسبية:** يقصد بها المحاضر التي تتضمن اعترافات ومعاينات مادية، و تتم من طرف عون واحد أو عون غير مؤهل للقيام بذلك وفقا لقانون الإجراءات الجبائية، إذا ثبت في هذه المحاضر أفعال كتملص من دفع كل أو جزء من المبالغ المستحقة للدفع[1].

وبالتالي فالقاضي الجزائي له دور ايجابي في مجال الدعوى الجبائية فقد أمده القانون بسلطة واسعة في سبيل إثبات الجريمة أو العكس، والوقوف على ماهية علاقة المتهمين ومدى إتصالهم بالجريمة المتابعين من اجلها، وخاصة إذا تعلق الأمر بالمحاضر التي لها حجية نسبية إذا فتح له باب الإثبات على مصراعيه بعكس المحاضر التي لها حجية مطلقة، يختار من كل طرف ما يراه موصلا إلى كشف الحقيقة من طرق الإثبات، وبالتالي تبيان العنصر الذي اعتمده واطمأنت إليه عقيدته وضميره وطرح ما لا يرتاح إليه وغير ملزم بأن يسترشد في قضائه بقرائن معينة، بل له مطلق الحرية في تقدير ما يعرض عليه منها ووزن قوته التدليلية في كل حسبما يستفاد من وقائع الدعوى وظروفها والمحاضر المستندة إليها، ويسعى من وراء ذلك إلى البحث عن الحقيقة وينشدها أنى وجدها ومن أي سبيل يجده يؤدي إليها ولا رقيب عليه في ذلك إلا ضميره هذا هو الأصل الذي أقام عليه القانون الجنائي قواعد الإثبات في حالة وجود محاضر لها حجية نسبية[2].

وعليه ففي حالة طرح قضية على العدالة بناءا على محاضر لها حجية نسبية، فإن أساس تكوين القاضي لاقتناعه واعتقاده الشخصي بالإدانة أو البراءة مستندا في ذلك إلى الأدلة الكافية واليقينية التي تبرر الرأي الذي انتهى إليه، وعليه فسلطته واسعة في تبيان مصادر اقتناعه سواء من المحضر نفسه أو من الأدلة المقدمة من طرف المتهم (الشهود، خبرات، كتابات... إلخ)، وبالتالي يصبح الاقتناع الشخصي اقتناعا موضوعيا بالرغم من أن للقاضي كامل الحرية في البحث عن الأدلة وتقديمه الشخصي لها واطمئنانه إليها، وعليه تبيان ذلك في حكمه مما يحقق توازنا بين حرية الاقتناع والدليل على صحة الاقتناع من خلال استخلاصه من طرق الإثبات المطروحة عليه في الجلسة.

وعليه فإذا توصل القاضي إلى الاقتناع بالأدلة المقدمة من طرف المتهم لدحض مضمون المحضر ذا الحجية النسبية ففي هذه الحالة يحكم بالبراءة، ويستبعد المحضر وإذا لم يقتنع بالأدلة المقدمة من طرف المتهم لدحض مضمون المحضر فإنه يبني قناعته من مضمون المحضر ويحكم بالإدانة، وبالتالي

1فضيل كوسة، المرجع السابق، ص150.

2فارس السبتي، المرجع السابق، ص174.

فالمحاضر التي لها حجية نسبية تبقى دليل يمكن الاستناد إليه في الإدانة إذا كان بني على إجراءات مشروعة وصحيحة[1].

وبالتالي فالمحضر الذي تم إعداده أو الحصول عليه عن طريق الإكراه لا يصلح أن يكون دليلا تبنى عليه الإدانة، وبالتالي فالمحاضر التي لها حجية نسبية تبقى دليل يمكن الاستناد عليه في الإدانة إذا كانت إجراءاته مشروعة، إلا أنه تعتريه بعض النقائص الشكلية كان تكون محررة من طرف عون واحد أو تضمن تصريحات ومحجوزات تنقص عن الكمية الحقيقة فإنه يمكن للمتهم دحض هذا المحضر بالأدلة واثبات عكسه سواء بالشهود أو الخبرات أو الكتابات ... إلخ، وفي حالة العكس يكون لهذه الحجية أثر ودور في الإدانة وتكوين قناعة القاضي.

ب. **الحالة التي تكون فيها المحاضر الضريبية حجية مطلقة:** هي تلك المحاضر التي تتوفر جميع الشروط الشكلية والموضوعية المنصوص عليها في القوانين الضريبية وقانون الإجراءات الجبائية سواء السابقة على تحرير المحاضر أو أثناء تحريرها أو اللاحقة على تحريرها، وبالتالي فهي تتمتع بحجية كاملة وتكون صحيحة إلى أن يطعن فيها بالتزوير.

وعليه تتمتع محاضر المعاينة والحجز الضريبية المحررة في إطار قانون الإجراءات الجبائية والضرائب غير المباشرة المتعلقة خاصة بالحجز للمنقولات بحجية كاملة بحيث تكون صحيحة إلى أن يطعن فيها بالتزوير عند توافر كامل الشروط المنصوص عليها قانونا، لذا فإنه من اجل ممارسة الإدارة الجبائية لحقها في الرقابة وحماية الخزينة العامة من التملص والغش الضريبي من خلال تواجد قرائن وممارسات تدليسية يمكنها أن تمنح ترخيصا ضمن الشروط المحددة في قانون الإجراءات الجبائية لأعوانها وفقا للاتي:

1. **صفة الأعوان وعددهم:** الأعوان الذين لهم رتبة مفتش والمؤهلون قانونا للقيام بإجراءات المعاينة والحجز لكل الأماكن والمحلات قصد البحث والحصول على المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء ودفع الضريبة، وعليه أنه لكي يتم تحرير وإعداد محاضر المعاينة في المادة الضريبية، لابد أن تحرر من طرف أعوان برتبة مفتش والمؤهلين قانونا، أي أنه لابد أن تحرر هذه المحاضر من أعوان متعددين وليس من عون واحد فقط زيادة على أن تكون لهم رتبة مفتش على الأقل، وأن يكونوا من الأعوان العاملين والموظفين على مستوى الإدارة الجبائية.

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص176_177.

2. **الحصول على ترخيص من رئيس المحكمة أو القاضي المفوض منه:** لا يمكن الترخيص بإجراء معاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا أو قاضي يفوضه رئيس المحكمة لذلك، ويجب أن يقدم الطلب المتضمن الترخيص من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل وأن يكون الطلب مؤسسا ويحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة لتبرير طلبها للمعاينة[1]، ويجب أن يتضمن الطلب على وجه الخصوص البيانات السابق ذكرها، تحت طائلة البطلان.

ج. **حدود حجية المحاضر الضريبية:** في إطار حماية حقوق الدفاع أجاز المشرع الضريبي الجزائري للمكلف بالضريبة الطعن في هذه المحاضر عن طريق البطلان أو عن طريق الطعن بالتزوير حسب الحالة:

1. الطعن ببطلان المحاضر الضريبية: لقد أجازت القوانين بصفة عامة وكذلك قانون الإجراءات الجبائية الطعن ببطلان المحاضر في حالات وهي:

1_1. عدم اختصاص محرر المحضر: لقد أعطت القوانين الجبائية وحصرت وظيفة تحرير المحاضر الضريبية في فئات معينة من الأعوان كما سبق واشرنا إليها مع تحديد صفاتهم ورتبهم، وبالتالي فأي محضر يحرر من غير هؤلاء الفئات يعد باطلا.

1_2. عدم مراعاة الشكليات المتعلقة بتحرير المحضر: نذكر من بين هذه الشكليات التي تؤدي للبطلان:

- أنه لا يمكن الشروع في إجراء تحقيق محاسبي دون إعلام المكلف بالضريبة عن طريق إرسال إشعار مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالتحقيق في محاسبته لإمكانية التحضير مدته 10 أيام تحت طائلة البطلان.
- في حالة لم يشر العون في الإشعار بالتحقيق الموجه للمكلف بحقه في الاستعانة بمستشار أثناء إجراء عملية التحقيق.
- أنه عند إجراء معاينة لابد من الحصول على ترخيص من رئيس المحكمة أو قاض يفوضه هذا الأخير للقيام بذلك، وبالتالي في حالة عدم احترام ذلك يعرض المحضر للبطلان.

وتختص في النظر في بطلان المحاضر الضريبية الجهة القضائية التي تبت في الدعوى الأصلية، ويترتب على البطلان أثار المتمثلة في إبطال المحضر بحيث يصبح لاغيا وتصبح كل الإجراءات اللاحقة كأن لم تكن هذا بصفة عامة، أما بالنسبة للمتابعة القضائية فإنه إذا كان المحضر الضريبي

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص168.

مشوبا بالبطلان فإنه يمكن للقاضي الجزائي أن يحكم ببطلان الإجراءات فقط دون النطق بالبراءة وخاصة أن الدعوى الجبائية تنقضي بأجل الأربع سنوات، وبالتالي فإنه يمكن للإدارة الجبائية أن تصحح الإجراءات إذا كان ذلك ممكنا، وبالتالي إعادة تقديم شكوى ضد المكلف بالضريبة مرة أخرى بمحاضر جديدة على نفس الوقائع مادامت الجريمة قائمة ولم تنقض[1].

لأن الحكم بالبراءة خاصة بعد فوات أجال الاستئناف والطعن وبالتالي حيازة الحكم على حجية الشيء المقضي فيه يصبح سببا من أسباب انقضاء الدعوى العمومية والجبائية معا، وهذا ما يقع فيه الكثير من القضاة مما يؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية والجبائية بالرغم من أن آجال التقادم 4 سنوات للدعوى الجبائية، ويمكن تفادي الإدارة الجبائية الإجراءات المشوبة بالبطلان خلال هذه الفترة مادامت الوقائع ثابتة ضد المكلف بالضريبة[2].

وبالرجوع إلى المرحلة التي يتم فيها إثارة البطلان فإنه بالرجوع إلى نص المادة 520 من ق ض غ م نجد أنها نصت "إن الدعاوى الناجمة عن المحاضر والمسائل التي يمكن أن تصدر عن دفاع المتهم، هي من اختصاص المحكمة فقط"، وعليه فإن البطلان يجب إثارته أمام محكمة أول درجة وقبل إثارة أي دفع في الموضوع.

2. الطعن بالتزوير في المحاضر الضريبية: لم تتعرض القوانين الجبائية لإجراءات الطعن بالتزوير في المحاضر الضريبية، وما دامت الجرائم الضريبية بما فيها جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية قضية جزائية فإنه يطبق عليها الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجزائية، وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية نجد المشرع ميز من حيث الإجراءات الواجب إتباعها بحسب الجهة التي يقدم أمامها الطعن بالتزوير، فإذا قدم الطلب أمام المحكمة أو المجلس القضائي مهما كانت الجهة أو القسم أو الغرفة التي تفصل في النزاع يخضع للإجراءات المنصوص عليها بالمادة 536 ق إ جزائية[3]، ويخضع الطلب للإجراءات المنصوص عنها في قانون الإجراءات المدنية إذا قدم الطلب أمام المحكمة العليا المادة 537 ق إ جزائية.

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص 184.

2نفس المرجع.

3تنص المادة 536 ق إ جزائية على أنه" إذا حصل أثناء جلسة بمحكمة أو مجلس قضائي أن ادعى بتزوير ورقة من أوراق الدعوى أو أحد المستندات المقدمة فلتلك الجهة القضائية أن تقرر بعد اخذ ملاحظات النيابة العامة وأطراف الدعوى ما إذا كان ثمة محل لإيقاف الدعوى أو عدم إيقافها ريثما يفصل في التزوير من الجهة القضائية المختصة. وإذا انقضت

2_1.الطعن بالتزوير أمام المحكمة والمجلس: أنه بمقتضى أحكام المادة 536 ق إ جزائية إذا حصل أثناء الجلسة بالمحكمة أو المجلس أن إدعى بتزوير ورقة من أوراق الدعوى فلتلك الجهة القضائية أن تقرر بعد اخذ ملاحظات النيابة العامة وأطراف الدعوى ما إذا كان ثمة محل لإيقاف الدعوى أو عدم إيقافها ريثما يفصل في التزوير من الجهة القضائية المختصة.

وإذا انقضت الدعوى العمومية وكان لا يمكن مباشرتها عن تهمة التزوير وإذا لم يبين أن من قدم الورقة كان قد استعملها متعمدا عن قصد التزوير قضت المحكمة أو المجلس المطروح أمامه الدعوى الأصلية بصفة فرعية في صفة الورقة المدعى بتزويرها.

ونجد أن المادة 536 ق إ جزائية لم تتطرق إلى الإجراءات القانونية التي يمكن إتباعها في حالة مباشرة دعوى التزوير وكذلك المهلة المحددة لتقديم الطلب، والإجراءات الواجب إتباعها قبل وبعد تقديم الطلب للطعن بالتزوير فضلا على ذلك تحديد الجهة المختصة للفصل فيه وكذلك مصير الدعوى الجزائية المطروحة أمام القضاء، هل يصدر فيها حكم بإيقاف الفصل في الدعوى الجزائية على غرار الدعوى المدنية لحين البت في دعوى التزوير أو يستبعد المستند أو المحضر ويقضي في الدعوى بالإدانة أو البراءة، ومع ذلك يبقى الإشكال مطروحا كون أن المحاكم والمجالس والمحكمة العليا لم تفصل في مثل هذه القضايا لأنه من النادر حصولها أمام القسم الجزائي.

أما بالنسبة لآثار البطلان أمام القسم المدني فإنه يتبع بشأنها الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية بالمواد 164 إلى 174 المتعلقة بمضاهاة الخطوط[1]، أو الإجراءات المتعلقة بالتحقيق وفقا لقانون الإجراءات الجزائية، وفي حالة ثبوت التزوير تحال القضية إلى القسم الجزائي للمحاكمة وبالمقابل تستبعد الوثيقة أو المستندات التي ثبت تزويرها من ملف القضية المدنية.

2_2.الطعن بالتزوير أمام المحكمة العليا: أحالت المادة 537 ق إ جزائية فيما يتعلق بطلب الطعن بالتزوير في مستند قدم أول مرة أمام المحكمة العليا إلى القواعد المنصوص عليها بخصوص المجلس المذكور في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

=الدعوى العمومية أو كان لا يمكن مباشرتها عن تهمة التزوير وإذا لم يتبين أن من قدم الورقة كان قد استعملها متعمدا عن قصد التزوير قضت المحكمة أو المجلس المطروح أمامه الدعوى الأصلية بصفة فرعية في صفة الورقة المدعى بتزويرها".

1راجع المواد من 164 إلى 174 من قانون 08_09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق ل 25 فبراير سنة 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المطلب الثاني:

طرق الإثبات العامة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

إن الجرائم الضريبية بما في ذلك جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية لا يقتصر الإثبات فيها على الطرق المنصوص عليها في القوانين الضريبية، بل تتعدى ذلك لتشمل كل طرق الإثبات المنصوص عليها في القوانين الأخرى. انطلاقا مما سبق سنقسم هذا المطلب كما يلي:

الفرع الأول: الكتابة كوسيلة لإثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفرع الثاني: أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة والمعفية.

الفرع الثالث: الخبرة كوسيلة لإثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفرع الأول:

الكتابة كوسيلة لإثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

أصبحت الكتابة في العصر الحديث أهم طرق إثبات التصرفات القانونية، فهي ذات قوة مطلقة في الإثبات وملزمة للقاضي، بعد أن شاعت وأصبح الناس يدونون إتفاقاتهم وقت نشوئها، ويلجأ الناس عموما في التصرفات القانونية إلى الكتابة لتثبيت حقوقهم، ولكن الكتابة كما يمكن أن يلجأ إليها الأفراد لصيانة حقوقهم قد يكون القانون هو الذي يلزمهم بها للاعتراف ببعض الأنواع من التصرفات القانونية، وقد يكون القانون أيضا هو الذي يوجب الكتابة دون غيرها من طرق الإثبات للتدليل بها في المنازعات.

وتعد الكتابة في الميدان الضريبي إحدى أدلة الإثبات لضمان حماية أموال وحقوق المكلف بالضريبة والخزينة العمومية، وفقا لأحكام المادتين 1 و 11 من قانون الإجراءات الجبائية، ذلك عندما ينشأ خلاف ويطرح النزاع أمام القضاء فكل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب يدعيان، والأمر لا يقتصر

على الادعاء بل للقاضي السلطة في جمع وفحص المستندات المقدمة من طرف كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مما يقتضي التحقق من جميع جزئياتها وتفحصها بتمعن[1].

والأدلة الكتابية كما سبق وبينا ليست على نوع واحد، وهي تختلف عن بعضها البعض، والكتابة قد تكون رسمية وقد تكون عرفية فالمحررات أو الأوراق الرسمية يقصد بها تلك السندات التي يثبت بها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة طبقا للأوضاع القانونية وفي حدود اختصاصه ما تم على يديه، أو ما أدلى به أصحاب الشأن في حضوره، وتكون الورقة الرسمية حجة بكل ما جاء فيها من تصريحات في المستندات يقر بها المكلف بالضريبة تجاه إدارة الضرائب، وتثبت الحجية للورقة الرسمية بالنسبة لأطرافها وفي مواجهة الغير، ما لم يطعن فيها بالتزوير وفقا لأحكام المادة 324 من القانون المدني.

أما المحررات العرفية تخص أوراقا مكتوبة بشأن تصرف قانوني، ولا يتدخل الموظف العام أو شخص مكلف بخدمة عامة في تحريره لذلك فالمصدر القانوني الوحيد لإنشاء السند العرفي وإكسابه الحجية في الإثبات الضريبي هو التوقيع الذي يعتد به، أي أن التوقيع بالإمضاء أو ببصمة الختم أو الأصبع هو المصدر القانوني لإضفاء الحجية على الورقة العرفية[2].

إضافة إلى المحررات الإلكترونية التي تستخدم هذه الوسيلة لإثبات تصريحات المكلف بالضريبة كما ورد في المادة 20 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي ألزمت المكلف بالضريبة بتقديم كل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية، وبأن يضع تحت تصرف الإدارة الضريبية كل النسخ والدعائم المستعملة في تأسيسها.

وعليه يمكن القول في الأخير أن الكتابة من أهم وسائل الإثبات في الجرائم الضريبية بصفة عامة، وحتى بالنسبة لإثبات جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية، لأن هذه الجريمة يقتضي إثباتها عن طريق الكتابة من خلال المحاضر التي تعدها الإدارة الضريبية وكذلك بالنسبة للوثائق المحاسبية المزورة والتي يتم حجزها من طرف الإدارة الضريبية، وحتى إذا كانت عبر وسائل الإعلام الآلي فإن هذا لا يمنع من اعتمادها كوسيلة إثبات لهذه الجريمة.

1فضيل كوسة، المرجع السابق، ص209.

2فضيل كوسة، المرجع نفسه، ص218.

الفرع الثاني:

أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة والمعفية.

إلى جانب الكتابة كدليل للإثبات، اوجد المشرع الجزائري أدلة إثبات أخرى منها ما هو دليل إثبات ذات قوة محدودة، ومنها من يعفي من الإثبات أساسا. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا الفرع كما يلي:

أولا: أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة.

ثانيا: الطرق المعفية من الإثبات.

أولا: أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة:

تتمثل أدلة الإثبات ذات القوة المحدودة في :

أ. **شهادة الشهود:** كانت الشهادة في الماضي من أقوى الأدلة، وكانت تستأثر باسم "البينة"، ولما انتشرت الكتابة، وتقلص ظل الأمية بدأت الكتابة تسود، حتى أخذت المكان الأول في الإثبات ونزلت الشهادة إلى المكان الثاني، فالشهادة أو البينة هي إحدى طرق الإثبات ذات القوة المحدودة، لأنها تصلح لإثبات الوقائع المادية وبعض الوقائع القانونية دون بعض إلا في حالات استثنائية معينة، ويقصد بشهادة في اللغة "مشتقة من المشاهدة وهي المعاينة وهي تتضمن معنى الحضور، فيقول الشخص شهدت مجلس العقد، أي حضرته[1]، ومنه قوله تعالى "فمن شهد منكم الشهر فليصمه[2]"، وتعني أيضا الإخبار القاطع عن مشاهدة وعيان، لذلك سمى الله تعالى الشاهد شهيدا أي عليما فقال "واستشهدوا شهيدين"سورة البقرة الآية 282.

ويقصد بالشهادة في المعنى الاصطلاحي "الإخبار في مجلس القاضي عما وقع تحت سمع شخص وبصره بما يرتب عليه القانون أثرا، أي إخبار الإنسان في مجلس القضاء بحق على غيره لغيره[3]"، وعليه فالشهادة إخبار ولذلك فهي تحتمل الصدق والكذب، ولكن يقوى احتمال الصدق على احتمال الكذب، والحكمة من اعتماد الشهادة كدليل إثبات أن الشاهد يحلف على صدق ما يقول، وأنه إنما يشهد بحق لغيره على غيره، فلا مصلحة له في الكذب، والمفروض في الشاهد أنه عدل مما يجعل شهادته قرينة قوية على صحة ما يشهد به، كما أن احتمال العكس لا يؤدي إلى انتفائها انتفاء تاما، فالشهادة هي وسيلة

1محمد حزيط، المرجع السابق، ص151_152.

2سورة البقرة، الآية 185.

3محمد حزيط، المرجع السابق، ص152.

لإثبات الحق وتوضيح الحقيقة، فقد أمر الله تعالى بالشهادة، من ذلك قوله "ولا تكتموا الشهادة ومن يكتمها فإنه آثم قلبه" سورة البقرة الآية 283، كما أمر الإنسان بأداء الشهادة حتى لو كانت لها مساس بالنفس أو بأقرب الناس.

وعليه اعتبر المشرع الجزائري الشهادة من طرق الإثبات، ونظم أحكامها الموضوعية في المواد 333 إلى 337 من القانون المدني، أما أحكامها الإجرائية فقد وردت في المواد من 150 إلى 163 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد، وهي تتميز بالخصائص التالية:

1. الشهادة حجة مقنعة وليست ملزمة، فتقدير قيمة الشهادة يخضع لتقدير القاضي، أيا كان عدد الشهود وأيا كانت صفاتهم وهو لا يخضع في تقديره هذا إلى رقابة المحكمة العليا، وهي بذلك تختلف عن الكتابة اختلافا جوهريا لأن هذه الأخيرة حجة بذاتها.

2. الشهادة حجة غير قاطعة، أي أن ما يثبت عن طريقها يقبل النفي بشهادة أخرى أو بأي طريق آخر من طرق الإثبات، وذلك بعكس الإقرار.

3. الشهادة حجة متعدية، أي أن ما يثبت بها يعتبر ثابتا بالنسبة إلى الكافة وليس قاصرا على صاحبها، لأنها صادرة من شخص عدل من غير الخصوم وليس له مصلحة في النزاع ولكنها خاضعة في النهاية لتقدير القاضي، وهي في ذلك تختلف عن الإقرار لأنه إخبار الإنسان بحق لغيره على نفسه، وحجة قاصرة على المقر اتجاه المقر لصالحه فقط[1].

4. تعتبر الشهادة دليلا مقيدا لأنه لا يجوز الإثبات به إلا في حالات معينة لذلك فضل المشرع الكتابة عليها.

أما بخصوص الشهادة في المادة الضريبية فهي تعد وسيلة من وسائل الإثبات، وتتقيد بقواعد وشروط ونطاق، غير أن الإثبات بالشهادة في المسائل الضريبية يعد في مرتبة أدنى من الكتابة في معظم التشريعات المقيدة وغير المقيدة لطرق الإثبات، أي أنها اضعف من الكتابة، نظرا لأن التصرفات القانونية التي تصدرها إدارة الضرائب المتمثلة في القرارات وسندات الدفع والتحصيل وتقدير الوعاء الضريبي تكون غالبا مكتوبة بموجب محررات رسمية، أما إثبات الوقائع المادية المتنازع فيها المتعلقة بالخصومة فإنه يجوز إثباتها بكافة طرق الإثبات أي أنها تخضع للقواعد العامة في الإثبات باعتبار أن الوقائع المادية

1محمد حزيط، المرجع السابق، ص 153_154.

غالبا ما تقع دون الإعداد لها بالدليل الكتابي المسبق، والبينة كدليل في الإثبات غير ملزمة للقاضي وتخضع لسلطته في تقديرها فهي تتمتع بحجية نسبية في الإثبات[1].

وعليه يمكن القول أنه بالنسبة للجريمة التي نحن بصدد دراستها أن اعتماد شهادة الشهود لحل المنازعة الضريبية يعني الإدارة الضريبية دون المكلف بالضريبة، لأن الإدارة الضريبية لها الحق في الاطلاع لدى الغير بغرض الحصول على معلومات حول مداخيل وأرباح المكلف بالضريبة، ويمكنها الاستناد على أقوال المتعاملين المدونة في شكل تصريحات وتقوم بفرض الضريبة على أساس تلك المعلومات وبالتبعية هنا الشهادة تكون مقبولة لإثبات الادعاءات الجبائية.

ب. **القرائن:** إن إثبات الوقائع القانونية لا يصل إلى درجة اليقين، فإثبات وجود هذه الوقائع يبقى حقيقة نسبية، ولذا فإن الإثبات القانوني يبقى إثباتا ترجيحيا لا إثباتا يقينيا، حيث يكتفي بإثبات ما يرجح حدوث الواقعة محل النزاع أو انتفاء وجودها، ولا ينصب الإثبات دائما على الواقعة محل النزاع مباشرة فقد ينصرف إلى إثبات وجود واقعة يعد حدوثها قرينة على حدوث الواقعة المراد إثبات حدوثها أصلا، لأن حدوث الأولى يقتضي حدوث الثانية، وهذا ما يسمى بالقرينة التي يلجأ إليها الخصوم لإثبات وقائع يؤكد إثبات حدوثها حدوث الواقعة المراد إثباتها بالأصل، والتي تكون محل نزاع[2].

وتعرف القرائن أنها"استخلاص أمر مجهول من أمر معلوم وهي نوعان: قرائن قضائية وقرائن قانونية، وتعد القرائن أدلة غير مباشرة، لأنه لا يقع الإثبات فيها على الواقعة ذاتها مصدر الحق بل على واقعة أخرى إذا ثبتت أمكن أن يستخلص منها الواقعة المراد إثباتها[3]"، أو هي "ما يستنبطه المشرع أو القاضي في أمر معلوم للدلالة على أمر مجهول[4]"، والاستنباط بالقرينة أي اعتبار دلالة الواقعة الثابتة على الواقعة غير الثابتة يكون في الصورة العادية من عمل القاضي، ولكن المشرع يتدخل أحيانا ليقوم بهذا الدور في بعض الوقائع، وتسمى القرينة في الصورة الأولى "قرينة قضائية"، وفي الثانية "قرينة قانونية".

والإثبات بواسطة القرائن يلعب دورا أساسي في المادة الضريبية، كما تعتبر القرائن سلاح تستخدمه الإدارة الجبائية لتحديد أسس الضريبة ومحاربة أشكال التهرب الضريبي، ولقد نص المشرع الجزائري على

1فضيل كوسة، المرجع السابق، ص223.

2سالم الشوابكة وعبد الرؤوف الكساسبة، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، 2006، ص317.

3محمد حزيط، المرجع السابق، ص240.

4عارف السعايده وآخرون، المرجع السابق، ص671

القرائن في المواد من 337 إلى 340 من القانون المدني، ولم يعرف القانون المدني الجزائري القرائن كما هو الشأن في القانون المدني الفرنسي، التي عرفت المادة 1349 منه القرائن بوجه عام بأنها هي "النتائج التي يستخلصها القانون أو القاضي من واقعة معلومة لمعرفة واقعة مجهولة[1]".

1. **القرائن القانونية:** تعتبر القرينة القانونية من أهم الوسائل التي يقوم عليها الإثبات غير المباشر، وهي تعرف أنها "استنباط أمر غير ثابت من أمر ثابت بناء على الغالب من الأحوال، وتكون قانونية إذا قام المشرع نفسه بهذا الاستنباط ونص على نتيجته في صيغة عامة ومجردة تبين الشروط الواجب توافرها في التمسك بهذه القرينة[2]"، وقد ازدادت وتضاعفت أهميتها في العصر الحاضر، لذلك فإن التشريعات اهتمت بها ونظمتها، وجعلتها دليلا من أدلة الإثبات في الجرائم الضريبية، بالإضافة إلى المصلحة القضائية التي تقوم عليها القرينة القانونية، من حيث أنها تساعد على إقامة الدليل أمام القاضي.

وعليه فالقرائن القانونية باعتبارها من عمل المشرع نفسه، يستنبطها مما يغلب وقوعه عملا في نوع معين من الحالات، وينص عليها في صيغة عامة ومجردة، فهي لا تعتبر دليلا من أدلة الإثبات بالمعنى الصحيح لأنها تؤدي فقط إلى نقل عبء الإثبات من على عاتق المكلف بها إن كانت قرينة بسيطة، أو إلى الإعفاء نهائيا من الإثبات إن كانت قرينة قاطعة.

2. **القرائن القضائية:** القرائن القضائية هي القرائن التي يترك أمر استنباطها للقاضي، يستنبطها من ظروف القضية وملابستها، وعرفها الفقه أيضا بأنها "استنباط القاضي لأمور مجهولة من أمور معلومة، وبعبارة أخرى القرائن التي يستنتجها القاضي باجتهاده وذكائه من موضوع الدعوى وظروفها، ولهذا سميت أيضا بالقرائن الموضوعية[3]"، فهي كذلك تعد من طرق الإثبات ذات القوة المحدودة ولا تعتبر وسيلة أصلية إلا في نطاق محدود، فتكون وسيلة تكميلية عند وجود مبدأ الثبوت بالكتابة، ووسيلة بديلة عند وجود مانع يحول دون تقديم دليل كتابي من طرف المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب للتدليل في النزاع، والقاعدة كذلك أنه وفقا لأحكام المادة 340 من القانون المدني لا يجوز الإثبات بالقرائن إلا في الأحوال التي يجوز فيها الإثبات بالبينة.

وللقرينة القضائية عنصران: أولهما مادي يتكون من وقائع يتحقق القاضي من ثبوتها في الجرائم الضريبية المطروحة أمامه، سواء أكان ذلك بنفسه عن طريق المعاينة أو بغيره ممن يثق فيهم كأهل الخبرة

1محمد حزيط، المرجع السابق، ص239.

2 نفس المرجع، ص242.

3 محمد حزيط، المرجع السابق، ص250.

الذين يعينهم لذلك أو كان بأي طريق آخر من طرق الإثبات كالكتابة والبينة، وفقا للقواعد الخاصة لكل منها أو بجملة هذه الطرق مجتمعة، وهذه الوقائع هي التي يقدرها القاضي ويستنبط منها دلالته على الوقائع المراد إثباتها في النزاع الضريبي، فلا بد أن يثبت هذا الأساس بشكل قاطع حتى يكون الاستنباط الذي بني عليه سليما، أما إذا كانت الواقعة المستنبط منها واقعة محتملة أو غير ثابتة بيقين، فإنها لا تصلح مصدرا للاستنباط أما العنصر الثاني فمعنوي وهو استنباط الواقعة المجهولة من الواقعة الثابتة[1].

يمكن أن نميز بين القرينة القانونية والقرينة القضائية من خلال ما يلي:

- أن القرينة القانونية من عمل المشرع وحده فهو الذي يختار الواقعة الثابتة وهو الذي يجري عملية الاستنباط فالمشرع يقرر مقدما أن بعض الوقائع تعتبر دائما قرينة على أمور معينة ولا يجوز للقاضي أن يرى غير ذلك، بل أنه متى ثبتت تلك الوقائع يجب أن يستنتج منها القاضي حتما ما قرره القانون، أما القرينة القضائية فإنها تترك لتقدير القاضي الذي يستخلصها من ظروف الدعوى وملابساتها.
- القرينة القانونية قد تكون قاطعة أي لا تقبل إثبات العكس وقد تكون بسيطة يمكن لصاحب المصلحة إثبات عكسها أي يقتصر أثرها على مجرد نقل عبء الإثبات، أما القرينة القضائية فإنها متروكة لتقدير القاضي وله أن يستنتج الإدانة أو البراءة من أي ظرف من ظروف الدعوى لأن تقدير قيمة القرائن القضائية في الإثبات مسألة موضوعية لا يجوز المجادلة فيها أمام المحكمة العليا بشرط أن تكون الظروف التي استندت إليها المحكمة سائغة في الدلالة على ما استخلصته منها ما دام استخلاصها سائغا عقلا ومستمدا من وقائع ثابتة اطمأنت لها.

ج. **حجية الشيء المقضي فيه:** تعد حجية الشيء المقضي فيه[2] من أهم القرائن القانونية التي نص عليها المشرع الجزائري، وقد خصص لها المادتين 338 و 339 من القانون المدني، ويمكن تعريفه "إن الأحكام التي يصدرها القضاء تكون حجة فيما فصلت فيه، إذ يعتبر القانون الحكم الصادر في الدعوى عنوانا للحقيقة، حتى ولو لم يكن كذلك من حيث الواقع، يتقيد به الخصوم ويترتب على ذلك أنه لا يجوز

1فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 235.

2تجدر الإشارة إلى الفرق بين حجية الشيء المقضي به وقوة الشيء المقضي فيه، فالأول يثبت لأي حكم قطعي فصل في خصومة من وقت صدوره، حتى ولو كان قابلا للطعن فيه بإحدى الطرق العادية، أي المعارضة والاستئناف فيظل الحكم حجة إلى أن يلغى نتيجة للطعن فيه، فيزول الحكم وتزول حجيته، أما الثاني فمعناه عدم قابلية الحكم للطعن فيه بالطرق العادية والأحكام التي تحوز هذه القوة هي الأحكام النهائية.

لأي من طرفي النزاع الذي فصلت فيه المحكمة إعادة طرحه مرة ثانية أمام القضاء عن طريق دعوى جديدة، فإن فعل ذلك كان للطرف الآخر أن يدفع بحجية الشيء المقضي به أي بسبق الفصل فيه[1]".

وترجع الحكمة من وضع هذه القاعدة لاعتبارات تتعلق بالصالح العام، وهي الحيلولة دون استمرار المنازعات وتأبيدها، إذ لو أجيز لكل خصم أن يجدد النزاع بدعوى جديدة لاستمر النزاع ولتعددت الأحكام الفاصلة في نفس الموضوع بما يحمله ذلك من احتمال تضاربها مما ينزع عن القضاء ما يجب أن يتوافر له من قدسية واحترام.

ولما كان إنشاء قرينة حجية الشيء المقضي به لا ينفي احتمال مغايرتها للواقع، بما أنها قد يتحقق هذا الاحتمال إذا أخطأ القاضي تقدير الوقائع أو أساء تطبيق القانون وهو ما قد يؤدي إلى إلحاق الظلم بأحد المتقاضين ويشيع عدم الثقة في أحكام القضاء في نفوس الأفراد، فقد عالج المشرع هذه العيوب بأن جعل التقاضي على درجتين هو الأصل وانشأ محكمة النقض لتراقب صحة تطبيق القانون وتعمل على توحيد تطبيقه في جميع المحاكم وأجاز أيضا للخصوم سلك طريق التماس إعادة النظر ومخاصمة القضاة، لذلك فإن حجية الشيء المقضي به لا تمنع من الطعن في الحكم بالطرق القانونية، سواء كانت طرقا عادية أو طرقا غير عادية، وعند ذلك يطرح النزاع من جديد أمام القضاء المحكمة نفسها التي أصدرت الحكم في حالة المعارضة أو الجهة القضائية الأعلى في حالة الاستئناف أو الطعن بالنقض، حيث يجوز لها تأييد الحكم أو إلغائه، ولا تكون في الحالتين قد أصدرت حكما قائما إلى جانب الحكم الأول[2].

وأوردت بعض التشريعات المقارنة الحجية ضمن القرائن التي يجب إعمالها في جميع الدعاوى بما فيها الدعاوى الضريبية، وبالتالي فهي ذات أهمية في المادة الضريبية، وبالتالي فإنه يمكن القول أن الأحكام الحائزة لقوة الأمر المقضي فيه تكون حجة تجاه المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب بما فصلت فيه من حقوق وفقا لأحكام المادة 296 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[3]، ولا يجوز قبول دليل ينقض هذه الحجية، إلا أنه لا تكون لتلك الأحكام هذه الحجية إلا في نزاع قائم بين الخصوم أنفسهم

1محمد حزيط، المرجع السابق، ص 261.

2محمد حزيط، المرجع السابق، ص261_262.

3المادة 296 من القانون رقم 08_09 يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

(المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب) دون أن تتغير صفاتهم وتتعلق بالحق ذاته محلا وسببا[1]، وقرينة حجية الشيء المقضي فيه تثار من طرف الخصوم ولا يمكن للقاضي إثارتها تلقائيا لأنها لا تتعلق بالنظام العام.

أي بمعنى آخر أنه إذا اختلفت دعوى في أي من عناصرها عن دعوى أخرى، فإن الحكم الصادر في إحداها لا يحوز حجية الشيء المقضي فيه بالنسبة للدعوى الأخرى، وهذا ما يعبر عنه الفقه بالشروط الواجب توافرها لقيام حجية الشيء المقضي فيه، وذلك لأن الأصل في الحجية هي نسبتها وقصورها على الدعوى الضريبية التي صدر فيها الحكم الحائز لهذه الحجية، وبالتالي لا تقبل دعوى ضريبية صدر فيها حكم قائم وفقا لأحكام المادة 338 قانون مدني، غير أنه لا تثبت حجية الشيء المقضي فيه للأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع وفقا لأحكام المادة 298 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[2].

ثانيا: الطرق المعفية من الإثبات:

تنحصر الطرق المعفية من الإثبات في الإقرار واليمين الحاسمة والمتممة.

أ. **الإقرار**: يعتبر الإقرار من الطرق الاحتياطية التي يلجأ إليها الخصم عندما يعوزه الدليل لإثبات ما يدعيه من وقائع، وقد نص عليه المشرع في المادتين 341 و342 من القانون المدني وقد عرف المشرع الجزائري الإقرار أنه" اعتراف الخصم أمام القضاء بواقعة قانونية مدعى بها عليه وذلك أثناء سير الدعوى المتعلقة بها الواقعة"، ويتبين من خلال التعريف أن المشرع الجزائري أخذ بالإقرار القضائي ولم يحدد الإقرار غير القضائي بموجب النص القانوني الوارد في القانون المدني.

فالإقرار القضائي هو"عبارة عن اعتراف من الخصم أو من يمثله قانونا في حدود تمثيله إياه بالحق المدعى به أمام المحكمة أثناء نظر الدعوى الخاصة بذلك الحق، قاصدا به إلزام نفسه عالما بأنه سيتخذ

1تنص المادة 338 من القانون المدني: "الأحكام التي حازت قوة الشيء المقضي به تكون حجة بما فصلت فيه من حقوق، ولا يجوز قبول أي دليل ينقض هذه القرينة ولكن لا تكون لتلك الأحكام هذه الحجية إلا في نزاع قام بين الخصوم أنفسهم، دون أن تتغير صفاتهم وتتعلق بحقوق لها نفس المحل والسبب.

لا يجوز للمحكمة أن تأخذ بهذه القرينة تلقائيا".

فقط نشير إلى أن المشرع خلط بين قوة الشيء المقضي به وحجية الشيء المقضي به في نص المادة 338 فهو كان يقصد من خلالها حجية الشيء المقضي به وبالتالي فانه كان من الأحسن لو تم تدارك الخطأ.

2تنص المادة 298 من ق إ م إ "الحكم الصادر قبل الفصل في الموضوع هو الحكم الأمر بإجراء تحقيق أو بتدبير مؤقت. لا يحوز هذا الحكم حجية الشيء المقضي فيه. لا يترتب على هذا الحكم تخلي القاضي عن النزاع".

حجة عليه، وأن خصمه سيعفى به من تقديم الدليل[1]"، والإقرار القضائي عند اكتمال عناصره يكون حجة كاملة قاطعة على المقر، فلا يكون للخصم الآخر الحاجة إلى تقديم دليل آخر، أما الإقرار غير القضائي فهو الذي يصدر من المقر في غير مجلس القضاء أو أمامه في غير الدعوى المتعلقة بموضوعه، ويجب أن يتوفر فيه ما يجب توفره في الإقرار بشكل عام ولكن لا يشترط فيه أن يكون صادرا للمقر له وإنما يمكن استخلاصه من أي دليل أو ورقة مقدمة إلى جهة أخرى، ويتميز الإقرار بالخصائص التالية:

1. الإقرار تصرف قانوني يتم بالإرادة المنفردة للمقر لذلك يشترط أن تكون إرادة المقر سليمة خالية من عيوب الإرادة، كما يتعين أن يكون المقر أهلا للتصرف فلا يصح الإقرار من عديم الأهلية أو من ناقصها، ويجب توافر أهلية التصرف في الحق المقر به وأهلية الالتزام بالواقعة المقر بها، فإذا كان المقر نائبا قانونيا، كالوصي أو القيم، وجب الحصول على إذن المحكمة وأن يتم الإقرار في حدود هذا الإذن، وإذا كان المقر نائبا إتفاقيا كالوكيل فلا بد له من وكالة خاصة تخوله سلطة الإقرار.

2. الإقرار عمل إخباري لأنه إخبار بأمر من الأمور فهو بحسب الأصل يكون بالتعبير الصريح، ويصدر من المقر شفاهة أثناء حديث أو مناقشة أو أثناء استجواب، وقد يصدر مكتوبا في رسالة أو في ورقة غير معدة لإثبات الحق المتنازع فيه أو في صحيفة الدعوى أو في مذكرات، وكما يمكن أن يكون الإقرار صريحا، يمكن أن يكون ضمنيا أيضا يستفاد من مجرد السكوت.

3. الإقرار محله واقعة يرتب عليها القانون أثرا فيجوز الإقرار كقاعدة عامة في جميع الوقائع القانونية، أيا كان نوعها وسائر التصرفات القانونية أيا كانت قيمتها، وحتى لو تعلق الأمر بمخالفة ما هو ثابت بالكتابة، على أن الإقرار لا يتعلق بالمسائل القانونية، لأن تفسير القانون وتطبيقه على واقعة الدعوى من شأن المحكمة، كما لا يرتب الإقرار بأمر مخالف للقانون أي أثر.

4. الإقرار عمل قانوني من جانب واحد فهو يتم بإرادة منفردة هي إرادة المقر فلا يحتاج إلى قبول يصدر ممن يقر له، وإذا صدر الإقرار التزم به المقر ولا يجوز له الرجوع عنه إلا لسبب من الأسباب التي تبطله.

5. الإقرار حجة قاصرة على المقر وحده وخلفه فالإقرار باعتباره تصرف قانوني بالإرادة المنفردة، فإن أثار هذا التصرف تكون قاصرة على الأشخاص الذي تسري في حقهم فقط، وهم المقر وخلفه في الحدود المقرة طبقا للقواعد العامة، أي خلفه العام كالورثة والموصى له وخلفه الخاص[2].

1محمد حزيط، المرجع السابق، ص197.

2محمد حزيط، المرجع السابق، ص194_195.

ويلعب الإقرار دورا هاما لإثبات الجرائم الضريبية بما في ذلك جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية، ويتضح الأمر من قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ 20_04_2004 الذي قضى " حيث أنه يظهر من خلال الإطلاع على الملف الجزائي وكذا الوثيقة المؤرخة في 13_10_1998 أنه وقع اتفاق بين الطرفين حول تسديد قيمة الدين الجبائي حسب رزنامة الدفع على أقساط مما يشكل اعتراف بالدين الضريبي ولا يجوز للمستأنف الرجوع عنه والمطالبة بإعادة تقييم الضرائب المستحقة[1]".

وعليه فإن مجرد اتفاق المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب حول تسديد قيمة الدين الجبائي يشكل اعترافا بالدين، ويكون بمثابة إقرار أمام القاضي ويخضع الإقرار غير القضائي للقواعد العامة في الإثبات، فعلى من يدعيه إثبات صدوره من المقر بالظروف المقررة قانونا ووفقا للقواعد العامة، ومادام الإقرار غير القضائي لا يحصل أمام القضاء فإن تقدير حجيته يكون متروكا لسلطة القاضي، فيجوز أن يأخذ به أو يتركه جانبا أو يأخذ منه الجزء الذي يترأى له ويترك الآخر.

ب. **اليمين:** اليمين هو إشهاد الله تعالى على صدق ما يدعيه الحالف أو عدم صحة ما يدعيه الخصم الآخر، فهي عمل مدني وعمل ديني أيضا بما أن الحالف يستشهد الله ويستنزل عقابه، أن الغرض من اليمين هو قناعة القاضي عندما تكون الأدلة غير كافية أو ناقصة، واليمين طريق غير عادي للإثبات، لأن المتقاضي لا يلجأ إليها إلا إذا تعذر عليه تقديم الدليل المطلوب، وعندئذ يحتكم إلى ذمة خصمه بيمين حاسمة يوجهها إليه، أو بيمين متممة يوجهها القاضي إلى أي من الخصمين ليستكمل بها اقتناعه، وعليه فاليمين نوعين:

1. **اليمين الحاسمة:** كثيرة هي الحالات التي يجد فيها الخصم نفسه عاجزا عن تقديم الدليل الذي يسمح به القانون لإثبات دعواه، ولا يقر له فيها خصمه بصحة ما يدعيه، فلا يبقى أمامه إلا طريق واحد يلجأ إليه، وهو أن يحتكم إلى ضمير هذا الخصم، بأن يوجه إليه اليمين الحاسمة يطلب منه حلفها للفصل في النزاع، وقد نص المشرع الجزائري عليها في المواد من 343 إلى 347 من القانون المدني الجزائري.

ولم يرد أي تعريف لليمين الحاسمة في القانون المدني الجزائري، فقد جاء في نص المادة 343 منه فيما يخص اليمين الحاسمة "يجوز لكل من الخصمين أن يوجه اليمين الحاسمة إلى الخصم الآخر على أنه يجوز للقاضي منع توجيه هذه اليمين إذا كان الخصم متعسفا في ذلك، ولمن وجهت إليه اليمين أن

1فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 240.

يردها على خصمه غير أنه لا يجوز ردها إذا قامت اليمين على واقعة لا يشترك فيها الخصمان بل يستقل بها شخص من وجهت إليه اليمين[1]".

ومنه فاليمين الحاسمة هي اليمين التي يوجهها أحد الخصمين إلى خصمه بقصد حسم النزاع، عندما يعوزه الدليل على إدعائه ولا يقر له خصمه بصحة ما يدعيه أي عندما لا يوجد لدى الخصم دليل على الحق الذي يطالب به، فاليمين الحاسمة ليست طريقا عاديا للإثبات وإنما هي وسيلة أخيرة يلجأ إليها الخصم لعدم توفر الدليل لديه، يناشد بها ضمير خصمه بما يحمله على قول الحق ويمكن توجيهها للمدعي أو المدعى عليه.

وعليه فكل خصم يقع عليه عبء إثبات واقعة قانونية معينة، يستطيع توجيه اليمين الحاسمة إلى خصمه إذا لم يكن لديه دليل على ما يدعيه، ونظرا للنتائج الخطرة التي تترتب على اليمين الحاسمة بما أنه يترتب على أداء اليمين أن يخسر من وجهها دعواه، فإنه يجب أن تتوافر فيمن يوجه اليمين أهلية التصرف في الحق موضوع اليمين، وعلى ذلك لا يجوز توجيه اليمين الحاسمة من أو إلى ناقص الأهلية، ولا يجوز للوصي أو وكيل الغائب أو القيم توجيه اليمين فيما يتعلق بأعمال التصرف التي لا تدخل في سلطة أي منهم، إلا بإذن من المحكمة، كما لا يجوز للوكيل بوكالة عامة أن يوجه اليمين الحاسمة باسم موكله إلا إذا وكل في توجيهها بوكالة خاصة.

ويجب أن توجه اليمين الحاسمة إلى الأطراف والخصوم المعنيين بالنزاع شخصيا، وبالخصوص إلى الخصم الآخر الذي له حق المطالبة بالإثبات، والذي يكون خصما أصليا في الدعوى فلا يجوز توجيهها إلى الوكلاء وبصفة عامة إلى من يدير أموال الغير، ولا إلى النائب القانوني.

وإذا كان القانون قد منح لكل خصم الحق في أن يوجه اليمين الحاسمة إلى خصمه، فإن هذا الحق ليس على إطلاقه، إذ للقاضي رقابة عليه في توجيه هذه اليمين، وقد نصت على ذلك المادة 343 فقرة أولى من القانون المدني الجزائري"...على أنه يجوز للقاضي منع توجيه هذه اليمين إذا كان الخصم متعسفا في ذلك"، فالقاضي إضافة إلى سلطته في التحقق من توافر شروط توجيه اليمين الحاسمة، يجوز له أيضا أن يرفض توجيه اليمين الحاسمة إذا كان الخصم متعسفا في توجيهها، إذ له أن يرفض للخصم الطلب إذا اتضح له أن القصد من توجيه اليمين هو إحراج من وجهت إليه.

1محمد حزيط، المرجع السابق، ص209.

2. **اليمين المتممة:** إلى جانب اليمين الحاسمة، نص المشرع على نوع ثاني من اليمين هي اليمين المتممة في المادة 348 قانون مدني، وهي اليمين التي يوجهها القاضي من تلقاء نفسه لأي من الخصمين، ليستكمل بها الدليل الناقص المقدم.

وعليه يمكن القول أن الإثبات في الجرائم الضريبية عن طريق اليمين سواء كانت حاسمة أو متممة لا يطبق في الدعوى الضريبية وذلك لأنه يشترط فيمن يؤدي اليمين أن تكون له علاقة شخصية مباشرة في النزاع الضريبي.

وتختلف اليمين المتممة عن اليمين الحاسمة من عدة جوانب أهمها[1]:

- أن اليمين المتممة يوجهها القاضي وحده، فيما أن اليمين الحاسمة يوجهها الخصم تحت رقابة القاضي.
- أنه يجوز للقاضي الرجوع عن توجيه اليمين المتممة بعد أن يقبلها الخصم الآخر، فيما أنه لا يجوز للخصم الرجوع في اليمين الحاسمة بعد أن يقبلها الخصم الآخر.
- أن اليمين المتممة ليست ذات حجية قاطعة، فلا يتقيد بموجبها القاضي سواء حلفها الخصم أو نكل، فيما أن اليمين الحاسمة حجيتها قاطعة بالنسبة لأطرافها والقاضي معا.
- أن اليمين المتممة لا يجوز ردها على الخصم الآخر فيما أن اليمين الحاسمة يجوز ردها.

وعليه فإن هذه الطريقة في الإثبات تستبعد في المنازعة الضريبية باعتبار أن ممثل إدارة الضرائب لا تربطه أي علاقة شخصية مباشرة في الدعوى الضريبية، وباعتبار أن اليمين يلزم أن تتعلق الواقعة بشخص من وجهت له اليمين، بالإضافة إلى أنه لا يجوز التوكيل أصلا في حلف اليمين، فإنه لا مجال لتطبيق هذه الطريقة أو اللجوء إليها في الإثبات في المنازعات الضريبية، ذلك أن ممثل إدارة الضرائب لا يمكنه أن يحلف قسما يورط فيه الإدارة برمتها، أضف إلى ذلك أنه لا يمكن توجيه اليمين إلا ممن يملك التصرف في الحق محل النزاع، ومدير الضرائب لا يملك ذلك، ولا يمكن للقاضي إكمال دليل ناقص بتوجيه اليمين إلى إدارة الضرائب أو المكلف بالضريبة بما في ذلك خطورة على المال العام[2].

1محمد حزيط، المرجع السابق، ص224.

2فضيل كوسة، المرجع السابق، ص248.

الفرع الثالث:

الخبرة القضائية كوسيلة لإثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

تعد الخبرة القضائية دليل من أدلة الإثبات وأهمها التي يجوز للقاضي أن يلجأ إليها، متى كانت الوقائع المعروضة عليه تثير مسالة فنية أو علمية مما يخرج عن حدود علمه وإدراكه، وهي تعرف أنها "إجراء تحقيقي واستشارة فنية تقوم بها المحكمة، بقصد الحصول على معلومات ضرورية عن طريق أهل الاختصاص وذلك للبت في كل المسائل التي يستلزم الفصل فيها أمورا علمية او فنية لا تستطيع المحكمة الإلمام بها[1]".

فالخبرة هي إحدى طرق الإثبات المباشرة التي تنصب مباشرة على الوقائع المادية المراد إثباتها، وتعتبر أيضا نوعا من المعاينة الفنية، التي تتم بواسطة من يتمتعون بكفاءة فنية لا تتوافر لدى القاضي ومن هؤلاء الأطباء المتخصصون كالطبيب الشرعي والخبراء المحاسبون والخبير العقاري...إلخ.

وتثير القضايا الضريبية العديد من المسائل الفنية والتقنية التي تخرج عن نطاق القانون، وبذلك تسند مهمتها لأهل الاختصاص حتى يتسنى للقاضي بناء قناعته للفصل بجدية وإنصاف في الدعوى الضريبية.

وبالرجوع إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية نجد أنها تستدعي القيام بالخبرة القضائية المحاسبية التي يمكن التعبير عنها أنها استخدام المعارف المالية والمحاسبية في المسائل القضائية، كاستخدام المحاسبة، المراجعة، مهارات التحقيق وغيرها للمساعدة في مسائل قانونية في إطار نزاع ذو طابع مالي أو اقتصادي معروض أمام الجهة القضائية[2]، ويكون ذلك من خلال الاستعانة بالخبير المحاسبي الذي يمكن أن يكون خبيرا قضائيا إذا توافرت فيه الشروط اللازمة لذلك ويمارس صلاحياته المهنية في إطار تعاوني مع القضاء يترجمها بتقديم تقرير الخبرة الذي أنجزه من اجل المساعدة على الفصل في الدعوى.

1محمد حزيط، المرجع السابق، ص288.

2نجية بوشاك وآسية سايح، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة يحي فارس بالمدية، المجلد الثاني، العدد 7، 2017، ص381.

والخبير القضائي المحاسبي هو أساسا خبير محاسب أو محافظ حسابات خول له القانون التعاون مع القضاء[1]، ويختار الخبراء القضائيين على أساس القوائم في دائرة اختصاص المجلس القضائي، ويمكن تعيينهم استثناء بممارسة مهامهم خارج المجلس الذين ينتمون إليه، غير أنه يجوز في حالة الضرورة تعيين خبير لا يوجد اسمه في القوائم[2].

يجوز أن يسجل أي شخص طبيعي أو معنوي في إحدى قوائم الخبراء القضائيين متى استوفى الشروط التالية :

أ. الشروط الخاصة بالشخص الطبيعي [3]:

- أن تكون جنسيته جزائرية، مع مراعاة الاتفاقيات الدولية.
- أن تكون له شهادة جامعية، أو تأهيل مهني معين في الاختصاص الذي يطلب التسجيل فيه.
- أن لا يكون قد تعرض لعقوبة نهائية بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالآداب العامة والشرف.
- أن لا يكون قد تعرض للإفلاس أو التسوية القضائية.
- أن لا يكون ضابطا عموميا وقع خلعه أو عزله، أو محاميا شطب اسمه من نقابة المحامين، أو موظفا عزل بمقتضى إجراء تأديبي بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالآداب العامة والشرف.
- أن لا يكون قد منع بقرار قضائي من ممارسة المهنة.
- أن يكون قد مارس هذه المهنة أو هذا النشاط في ظروف سمحت له أن يتحصل على تأهيل كاف لمدة لا تقل عن سبع سنوات.
- أن تعتمده السلطة الوصية في اختصاصه أو يسجل في قائمة تعدها هذه السلطة.

ب.الشروط الخاصة بالشخص المعنوي:

- أن تتوفر في المسيرين الاجتماعيين ما يلي: أن لا يكون قد تعرض لعقوبة نهائية بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالآداب العامة والشرف، وأن لا يكون قد تعرض للإفلاس أو التسوية القضائية، وأن لا يكون ضابطا عموميا وقع خلعه أو عزله، أو محاميا شطب اسمه من نقابة المحامين، أو موظفا عزل بمقتضى إجراء تأديبي بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالآداب العامة والشرف.

---

1 نجية بوشاك وآسية سايح، المرجع السابق، ص377.

2المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 310_95 مؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1416 الموافق 10 أكتوبر سنة 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفياته، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج ر العدد 60 المؤرخة في 15 أكتوبر 1995.

3المادة 4 و 5 من نفس المرسوم.

- أن يكون الشخص المعنوي قد مارس نشاطا لا تقل مدته عن خمس سنوات لاكتساب تأهيل كاف في التخصص الذي يطلب التسجيل فيه.
- أن يكون له مقر رئيسي أو مؤسسة تقنية تتماشى مع تخصصه في دائرة اختصاص المجلس القضائي.

وبما أن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية تخضع لاختصاص القضاء العادي (الجزائي) باعتبارها جريمة غش ضريبي، فإن تعيين الخبير يتم وفقا لقانون الإجراءات الجزائية[1]، والمادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتم تعيين الخبير بناءا على أمر من جهات التحقيق أو الحكم من تلقاء نفسها أو بطلب من النيابة العامة أو من الخصوم[2]، ويمكن أن يختار هذا الخبير أو الخبراء من الجدول كما يجوز للجهات القضائية بصفة استثنائية أن تختار بقرار مسبب خبراء ليسو مقيدين في أي من هذه الجداول[3]، وفي جميع الأحوال يقوم الخبراء بأداء مهمتهم تحت رقابة الجهة القضائية التي أمرت بإجراء الخبرة.

ويتضمن قرار ندب الخبير بصفة عامة: تحديد مهمتهم التي لا يجوز أن تهدف إلا إلى فحص مسائل ذات طابع فني[4]، كما يجب تحديد مهلة الانجاز ويجوز أن تمدد هذه المهلة بناءا على طلب الخبراء إذا اقتضت ذلك أسباب خاصة ويكون ذلك بقرار مسبب يصدره القاضي أو الجهة التي ندبتهم وإذا لم يودع الخبراء تقاريرهم في الميعاد المحدد لهم جاز في الحال استبدالهم وعليهم آن ذاك أن يقدموا نتائج ما قاموا به من أبحاث كما عليهم أن يردوا في ظرف (48) ساعة جميع الأشياء والأوراق والوثائق التي قد عهد بها إليهم على ذمة انجاز مهمتهم كما يجوز أن تتخذ ضدهم تدابير تأديبية وهو ما نصت عليه المادة 148 من قانون الإجراءات الجزائية.

1نصت المادة 858 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية أنه "تطبق الأحكام المتعلقة بالخبرة المنصوص عليها في المواد من 125 إلى 145 من هذا القانون أمام المحاكم الإدارية" من هذا المنطلق فإنه يمكن القول أن هذه الأحكام لا يمكن أن تطبق على المنازعة الضريبية القمعية.

2انظر المادة 143 من الأمر رقم 66_155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يونيو سنة 1966، الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية والمعدلة بالقانون رقم 06_22 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006.

3المادة 144 من الأمر رقم 66_155 الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم، المرجع السابق.

4المادة 146 من نفس الأمر.

أما بالنسبة لرد الخبير فإنه يمكن لأطراف الخصومة رده مثلما هو معمول به في المنازعة الضريبية الإدارية، حيث بينت المادة 86 فقرة 4 قانون الإجراءات الجبائية وكذا المادة 133 فقرة 2 قانون إ م إ، رد الخبراء والآجال القانونية والمبررات التي يقوم عليها، فنصت المادتين على أن الخصم الذي يرغب في رد الخبير الذي عينته المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة من تلقاء نفسه أن يقدم طلبا للرد وذلك وفقا لإجراءات رفع الدعوى الضريبية خلال (8) أيام تبدأ من تاريخ تبليغه بالحكم القاضي بتعيين الخبير أمام الجهة القضائية التي أمرت بالخبرة وقبل مباشرة الخبير لمهامه وانجاز الخبرة، ويكون الطلب موقع من الخصم أو من وكيله ومتضمنا أسباب الرد[1].

وعندما ينتهي الخبير من مهمته فإن عليه أن يقدم تقريرا بنتيجة أعماله يتضمن وصفا لما قام به وخلاصة حول نتائج أبحاثه، وبعد أن يعد الخبير تقريره مشتملا عناصره الأساسية فإنه يودعه لدى كتابة ضبط الجهة القضائية المنتدبة له.

أما بالنسبة لكيفية تقدير أتعاب الخبير فهي تتم بتقديم الخبير كشفا مفصلا ويحدد الخبير مبلغ أتعابه وجل نفقاته (التنقل، الإقامة..)، والقاضي هو الذي يقدر الأتعاب، إلا أنه نشير فقط أن في كلا الحالتين يلزم بأتعاب الخبير كقاعدة عامة الطرف الذي طلب الخبرة في أول الأمر، ثم يتولى دفعها الخصم الذي خسر الدعوى وكذلك على الخصم الذي قضت المحكمة بإلزامه بمصروفات الدعوى.

وتعتبر الخبرة تدبيرا من تدابير التحقيق، يلجأ إليها القاضي للفصل في الدعوى الضريبية، وكشف مدى جدية الوسائل المقدمة من طرف الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة، لإثبات مدى صحة الكتابات الموجودة في مختلف تلك الوسائل ومدى صحة الحسابات الموجودة فيها، ويحدد القاضي المهام المسندة للخبير، والتي تتمثل في فحص الوثائق المتعلقة بالمحاسبات وسائر المعاملات التي أجراها المكلف بالضريبة كالدفاتر والفواتير والأوراق الأخرى، والتي يمكن الاعتماد عليها لحساب الضريبة، ويستند الخبير في عمله إلى القوانين الضريبية وقانون الإجراءات الجبائية، وقانون المالية والقوانين المكملة له[2]، وعند انتهاء الخبير من المهام المسندة إليه يحرر تقريرا مفصلا، يضمنه سائر أعماله ويضعه تحت تصرف القاضي الذي يمارس سلطته على سلامة شكل وإجراءات الخبرة، وإذا رأى القاضي أن الخبير تجاوز

1فضيل كوسة، المرجع السابق، ص265.

2فضيل كوسة، المرجع نفسه، ص273.

المهمة المسندة له أو قد تطرق إلى بعض المسائل الخارجة عن مهام أو تناول بعض المسائل القانونية التي تخضع لسلطة القاضي، فإن خبرته تكون محل استبعاد ورفض.

في الأخير يمكن القول أن وسائل الإثبات تتنوع من وسائل خاصة والتي تتمثل في المحاضر والكتابة، ووسائل إثبات ذات قوة محدودة وتتمثل في البينة التي أجازها المشرع إلا أنها غير ملزمة للقاضي في الدعوى الضريبية، والقرائن التي تلعب دورا ايجابيا في الدعوى الضريبية حيث تمكن القاضي من تخفيف عبء الإثبات وللقاضي سلطة واسعة في الأخذ بها، أما وسائل المعفية من الإثبات تشمل الإقرار الذي يعد سيد الأدلة وهو الإجراء الحاسم في إنهاء النزاع القائم بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، أما فيما يخص اليمين فيستبعد كوسيلة إثبات في الدعوى الضريبية، أما الخبرة القضائية فهي من أهم وسائل الإثبات التي تلعب دورا هاما في الفصل في الدعوى غير أن الملاحظ أن القضاة يستعملونها بإفراط متناسين أن هذا الإجراء لا يلجأ إليه إلا عند الضرورة.

وبالرغم من التنوع في وسائل الإثبات، فإن هناك قواعد هامة وحجج دامغة يمكن اعتبارها من أهم وسائل الإثبات في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية، ويتعلق الأمر أساسا بالحجج الكتابية كالمحاضر والوثائق المحاسبية المزورة، إضافة إلى الإقرار الذي يشكل سيد الأدلة، الشهادة، والخبرة التي لا محيد عنها في المنازعة الضريبية.

الفصل الرابع:

قواعد المتابعة والجزاء في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفصل الرابع:

قواعد المتابعة والجزاء في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

لمتابعة أي شخص بجريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية التي هي بطبيعة الحال غش ضريبي، فإن المشرع وضع شرطا مسبقا حتى يمكن القيام بإجراءات المتابعة والذي يتمثل أساسا في إلزامية تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب التي لها الحق أن تتأسس كطرف مدني، وبعد تقديم الشكوى فإنه تأتي مرحلة المحاكمة وتسري بصدد هذه الجريمة إجراءات وقواعد المحاكة المتبعة في مواد الجنح والتي نص عليها قانون الإجراءات الجزائية، إضافة إلا أنه قد تنقضي الدعوى العمومية والجبائية بأحد أسباب الانقضاء.

كما تميز التشريع الضريبي بأحكام عقابية لها طابع خاص ومختلف عن أحكام قانون العقوبات العام، حيث تتميز الجرائم الضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزينة العمومية، ومن هذا المنطلق تضمن التشريع الضريبي أحكام عقابية في شأن الجرائم التي تقع بالمخالفة للتشريعات الضريبية، ومن بينها جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية. على اثر ما تقدم سنقسم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: الخصومة الجنائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

المبحث الثاني: التصدي الزجري لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

المبحث الأول:

الخصومة الجنائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

تعد الخصومة الجنائية، الأثر الإجرائي المترتب على قيام الجريمة الضريبية بما في ذلك جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ، والأصل أن القواعد الإجرائية العامة الواردة في قانون الإجراءات الجزائية هي التي تطبق على تلك الجريمة، وذلك يعود إلى كون أن القانون الضريبي لم يضع القواعد الإجرائية الواجب إتباعها حيال هذه الجريمة.

لذلك سنحاول من خلال ما تقدم أن نبحث عن الأشخاص المؤهلين لمعاينة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ، وبعدها نتطرق إلى الدعوى الجنائية الضريبية وأسباب انقضائها وفق التقسيم الآتي:

المطلب الأول: متابعة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

المطلب الثاني: المحاكمة وانقضاء المتابعة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

المطلب الأول:

متابعة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

تعد جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية نوع من أنواع الغش الضريبي وبالتالي فهي تخضع بذلك لنفس الإجراءات المتبعة لمتابعة جريمة الغش الضريبي، وباعتبار أن جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية ذات طبيعة خاصة فقد خصها المشرع عن غيرها من الجرائم بإجراءات متميزة سواء من ناحية الأشخاص المؤهلين لمتابعة هذه الجريمة، أو من ناحية تحريك الدعوى العمومية. من خلال ما تقدم سنقسم هذا المطلب كما يلي:

الفرع الأول: الضبط القضائي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفرع الثاني: تحريك الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفرع الأول:

الضبط القضائي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

اتفقت التشريعات على تخصيص موظفين معينين للتحري وجمع الأدلة في الجرائم الاقتصادية، لاعتبارات معينة تقتضيها طبيعة هذه الجرائم[1]، وجاء المشرع الجزائري متسقا مع موقف هذه التشريعات، إذ خص كل طائفة من الجرائم الاقتصادية بموظفين مختصين يمارسون فيها وظيفة الضبط القضائي، وجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية باعتبارها جريمة اقتصادية وضريبية، تواضع المشرعون على تخصيص موظفين معينين للتحري وجمع الأدلة فيها. من خلال ما سبق سنقسم هذا الفرع كالآتي:

أولا: الأشخاص المؤهلون لمتابعة الجرائم الضريبية في القوانين الضريبية بصفة عامة.

ثانيا: الأشخاص المؤهلون لمتابعة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

أولا: الأشخاص المؤهلون لمتابعة الجرائم الضريبية في القوانين الضريبية بصفة عامة:

يختص بمتابعة الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري الأشخاص المحددة في القوانين الضريبية المختلفة، وبالرجوع إلى قانون الرسم على رقم الأعمال فقد نص في المادة 112[2] منه على أنه "يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثباتات التابعة للقانون العام، أو تعاين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك، أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية، تلاحق المخالفات ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم".

1طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص145.

2المادة 112 من الأمر رقم 76_102 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، المرجع السابق.

من خلال هذه المادة نجد أن المشرع الضريبي قد وسع في الأشخاص الذين لديهم صلاحية إثبات جريمة الغش الضريبي بصفة عامة، وبالتالي فإن لهؤلاء كذلك إثبات جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية باعتبارها جريمة غش ضريبي.

وجاء في نص المادة 318 من قانون ض م أنه: "يؤهل أعوان إدارة الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة مراقب للقيام، وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما، بمعاينة المخالفات في مجال الأسعار وانعدام اضهار وانعدام تقديم فاتورات الشراء وذلك بواسطة محاضر"، ومن خلال التمعن في هذه المادة نجد أن المشرع الضريبي الجزائري لم يحدد بصفة دقيقة من هم المكلفين بعملية متابعة أو إثبات الجرائم الضريبية.

في حين نصت المادة 504[1] من قانون ض غ م على أنه "إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة.

ويكونوا أيضا مؤهلين لتحرير المحاضر:

_أعوان الجمارك وبصفة عامة جميع مستخدمي إدارة المالية وكذا مستخدمو الدرك الوطني وجميع أعوان مصالح الجسور والطرقات المأذون لهم بموجب القانون بتحرير المحاضر.

فيما يخص صناعة الكحول خلسة مخالفة للقوانين والأنظمة بالنسبة لنقل الكحول والأنابيق والمشروبات.

_الإدارة البلدية أو عونها أي رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم ومحافظو الشرطة فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتجولين للمصنوعات من الذهب والفضة.

_المندوبون الغابيون وأعوان الشرطة البلدية: فيما يخص المخالفات من التبغ.

_أعوان الشرطة والأعوان البلديون المؤهلون لهذا الغرض فيما يخص المخالفات في مادة الرسم الصحي على اللحوم".

1المادة 504 من الأمر رقم 76_104 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المرجع السابق.

من خلال هذه المادة يتضح أن المشرع قد وسع من الأشخاص المسموح لهم معاينة الجرائم الضريبية بالرغم من أن الاختصاص الأصيل للتحري يبقى لإدارة الضرائب بصفة عامة، وهذا التوسيع يعود إلى تنوع الضرائب غير المباشرة وصعوبة إحصائها من طرف الإدارة الضريبية أدى بالمشرع إلى تمديد اختصاص إثبات المخالفات إلى فئات استثنائية.

ثانيا: الأشخاص المؤهلون لمتابعة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية:

حدد المشرع الضريبي الجزائري من لهم صفة الضبط القضائي في الجرائم الضريبية، وقد تناول في كل مرة مجموعة من الأشخاص المؤهلين لإثبات تلك الجرائم حسب القانون الضريبي الوارد فيه هؤلاء الأشخاص، وبالرجوع إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، يمكن القول أن التحري عن هذه الجريمة الضريبية يستدعي تخصصا مستمدا من تكوين خاص، وأعضاء الضبط القضائي في هذه الجريمة لابد أن تكون لأشخاص ذوي تجربة ومعرفة عميقة بالمحاسبة، وقد اعتادت التشريعات على منح موظفي إدارة الضرائب صفة الضبط القضائي لإتصالهم دوما بالنشاط المالي، الأمر الذي يمكنهم من ضبط وتحري المكلفين التي تشكل خرقا للقوانين الضريبية، وتؤول إلى قيام الجريمة الضريبية[1].

فبالرجوع إلى القانون اليمني نصت المادة 51 من القانون رقم 70 لسنة 1991 بشأن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات على ما يأتي "يكون لموظفي المصلحة الذين تحددهم اللائحة التنفيذية صفة مأموري الضبطية القضائية لإثبات ما يقع من المخالفات ضد تنفيذ هذا القانون ولائحته التنفيذية".

كما تناول المشرع المصري في المادة 63 من القانون 67 لسنة 2016 بفرض ضريبة القيمة المضافة أنه "لموظفي المصلحة الذين يصدر بتحديد وظائفهم قرار من وزير العدل بالإتفاق مع الوزير صفة مأموري الضبط القضائي فيما يتعلق بتطبيق أحكام هذا القانون والقرارات المنفذة له...".

1طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص148.

ونفس الشيء بالنسبة للتشريع العراقي الذي نص في المادة 28 منه على أن "للسلطة المالية أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ولها أن تتطلب المعلومات من أي شخص تعتقد بأن لديه ما يفيدها في تقدير الضريبة على أي من المكلفين".

وقد ساير المشرع الضريبي الجزائري جل التشريعات، من خلال نصه على تخصيص موظفين معينين لمباشرة أعمال الضبط القضائي فيما يخص الجرائم التي ترتكب ضد الضرائب، وقد سبق الإشارة إلى المواد التي حددت الأشخاص المخول لهم متابعة الجرائم الضريبية، غير أن الملاحظ أن المشرع الضريبي الجزائري لم يحدد بصفة دقيقة الأشخاص المخول لهم قانونا إثبات الجرائم الضريبة بل اقتصر في قوانينه على تقديم جملة من الأشخاص وجاءت كلها مبعثرة بين القوانين الضريبية المختلفة الأمر الذي أدى إلى تشعب تلك القوانين وصعوبة فهمها هذا من جهة، ضف إلى ذلك أنه لم يحدد لكل جريمة الأشخاص المؤهلين لإثباتها من جهة أخرى، ويعود ذلك ربما إلى السماح بالكشف عن مختلف الجرائم الضريبية بمختلف الطرق.

غير أنه يمكن القول أن التحري والمعاينة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية في نظرنا، لابد أن يعهد بها إلى إدارة الضرائب، وبالتحديد بالنسبة لأعوان ذوي الخبرة في المحاسبة، ولا نقصد بهذا الكلام أن يكونوا الأعوان ملزمين بأن يكونوا محاسبين محترفين لكن يجب أن يكونوا على دراية بمبادئ المحاسبة، فمهمتم أساسا تتمثل في ضمان مراقبة مجموع الضرائب والرسوم المستحقة على المكلفين بالضريبة، ويعود ذلك إلى خصوصية هذا النوع من الجرائم وكذلك الطابع التقني الذي يميزها، يجعل من إدارة الضرائب هي المختصة دون سواها، لوجود علاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب من خلال وجود تصريحات واكتتابات بينهما، وبالتالي يستحيل على رجال الضبطية القضائية الإطلاع على هذه الوثائق تحت غطاء الالتزام بالسر المهني ما لم تمكنها منها الإدارة الضريبية، وبالتالي فالأولوية تكون لإدارة الضرائب لإثبات هذه الجريمة وهي المختصة دون غيرها في معاينة هذه الجريمة.

وبعد تقرير مهمة متابعة الجريمة إلى إدارة الضرائب لا بد لنا من أن نشير، إلى العلاقة التي تنشأ بين هؤلاء و بين تحريك الدعوى العمومية، وتكمن هذه العلاقة في حقيقة هي أن الجرائم التي ترتكب بالمخالفة للقوانين الضريبية، تبدأ بأدلة توجد بين أيديهم يقومون على إثرها بجمع الاستدلالات واتخاذ

الإجراءات اللازمة للتحقق من الجريمة[1]، عن طريق مجموعة الحقوق التي منحها إياهم المشرع الضريبي الجزائري وإسنادها إلى فاعلها، ثم ترسل الأوراق والمحاضر للنيابة العامة للتصرف في شأنها بعد تقديم الشكوى.

الفرع الثاني:

تحريك الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

يقصد بتحريك الدعوى العمومية، البدء في تسييرها أو مباشرتها أمام الجهات المختصة، والأصل في التشريعات المقارنة أن النيابة العامة هي الجهة المختصة بذلك التحريك باعتبارها ممثلة المجتمع أمام القضاء[2]، حيث يبلغ بالجرائم عن طريق أعضاء الضبط القضائي أو الموظفين الإداريين أو الأفراد العاديين، ويكون له مطلق الحرية في رفعها ومباشرتها أو حفظها إذا كان هناك مقتضى لذلك[3]، إلا في حالة ما إذا كان هناك قيد عليها في رفع الدعوى العمومية كالشكوى والإذن والطلب، فتغل يدها إلى حين تقديم الشكوى أو الإذن أو الطلب[4]، إلا أنه بالرجوع إلى الجريمة الضريبية بصفة عامة وجريمة التزوير الضريبي بصفة خاصة، هل النيابة العامة هي صاحبة الاختصاص في رفع الدعوى العمومية أم أن المشرع قيد سلطتها؟ وهو ما سنحاول الإجابة عنه في النقاط التالية:

أولا: الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

ثانيا: الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

1طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص150.

2تنص المادة 29 من قانون الإجراءات الجزائية: "تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون، وهي تمثل أمام كل جهة قضائية، ويحضر ممثلها المرافعات أمام الجهات القضائية المختصة بالحكم".

3طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 190.

4ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص175.

أولا: الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية:

إذا كان من المتفق عليه فقها وقضاء وقانونا أن النيابة العامة تتمتع بحرية تامة فيما يتعلق بتحريك ومتابعة الدعوى الجزائية أمام جهات التحقيق والحكم، فإن هناك حالات تتعلق بجرائم معينة ورد النص في القانون على تقييد سلطة النيابة العامة في تحريك وممارسة الدعوى بشأنها، وعلى ربطها ووقفها على شروط وإجراءات معينة يتعين توفرها حتما قبل الشروع في تحريك الدعوى، وتتمثل في شرط تقديم الشكوى، وشرط تقديم الطلب وشرط توفر الإذن أو الترخيص المسبق بتحريكها[1]، وما دامت دراستنا تقتصر حول نوع من الجريمة الضريبية وهي التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية فلنا أن نسأل هل علق المشرع الضريبي الجزائري تحريك الدعوى العمومية بإحدى القيود السابقة الذكر أم لا؟ للإجابة عن هذه الإشكالية سنقسم هذه النقطة كما يلي:

أ. الشكوى كشرط لتحريك الدعوى العمومية في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية: الشكوى هي تعبير المجني عليه أو من يقوم مقامه، عن الإرادة الصريحة في تحريك ورفع الدعوى الجزائية لإثبات مسؤولية المشكو منه، والطلب تعبير عن إرادة سلطة عامة في اتخاذ الإجراءات الجزائية ضد مرتكب جريمة ناتجة عن الإخلال بقوانين خاصة تختص هذه السلطة بالسهر على تنفيذها، والإذن هو الموافقة على طلب ما، تتقدم به سلطة التحقيق والتي تصدر عن هيئة عامة تسمح بتحريك الدعوى الجزائية ضد متهم منتم إليها أو بإحالته على المحكمة عن جريمة ارتكبها أثناء تأديته وظيفته الرسمية أو بسببها[2].

وبالرجوع إلى الدعوى الجزائية الضريبية، فقد درجت التشريعات المقارنة على تقييد سلطة الإتهام الأصلية (النيابة العامة)، وبالتالي فقد قيد المشرع الضريبي تحريك تلك الدعوى، إذ نصت على عدم جواز رفع الدعوى العمومية في الجريمة الضريبية إلا بناءا على طلب أو شكوى من الإدارة الضريبية.

1عبد العزيز سعد، إجراءات ممارسة الدعوى الجزائية ذات العقوبة الجنحية، ط الرابعة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص15.

2طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 192.

وبالرجوع إلى المشرع الجزائري كغيره من التشريعات أولى مهمة تحريك الدعوى العمومية للنيابة العامة كأصل عام، وقيدها في حالات معينة بضرورة تقديم شكوى أو طلب أو إذن مسبق لتحريكها، وفقا للقواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات الجزائية، غير أنه بالرجوع إلى الجرائم الضريبية بصفة عامة و جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية بصفة خاصة وبالنظر إلى خصوصية هذه الجريمة قيدها المشرع بضرورة تقديم شكوى من طرف الإدارة الضريبية.

وتجدر الإشارة إلى أنه تنجم عن الجرائم الضريبية بصفة عامة دعويين[1]:

_دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامات الجزائية.

_ودعوى جبائية تهدف إلى تطبيق جزاءات جبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة للمحجوزات.

وكأصل عام فقد أوكلت القوانين الجبائية كامل الصلاحية لإدارة الضرائب في تحريك كلا الدعويين معا، وهذا ما تضمنته اغلب المواد الواردة في مختلف القوانين الضريبية، إذ نصت المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناءا على شكوى من مدير كبريات أو المدير الولائي للضرائب. ولا تتم الشكاوى التي يجب على المدير الولائي للضرائب الشروع فيها، 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".

وهو ما أكدت عليه القوانين الجبائية الأخرى، إذ نجد المادة 305 من ق ض م تنص أنه"تباشر المتابعات من اجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية"، كما أن المادة 307 من نفس القانون تنص "في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية، على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة، يجوز لهذه الإدارة أن تؤسس نفسها طرفا مدنيا".

أما المادة 119 من ق ر ر أ نصت أنه "تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 117 وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية"، وفي نفس السياق نصت المادة

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص191.

من534 من ق ض غ م"تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 532 أعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية"، أما المادة 119 فقرة 2 من ق ت نصت كذلك أنه "تتابع المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية أمام الجهة القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية".

وعليه يمكن القول أنه يشترط لرفع الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية تقديم شكوى من إدارة الضرائب، ويرجع السبب في تقييد سلطة النيابة العامة إلى أن هذه الجريمة تتسم بطبيعة خاصة في الواقع لإتصالها بمصالح الدولة الحيوية، ويحتاج النظر في أمر الدعوى ملاحظة عدد من الاعتبارات الهامة التي لا تستطيع النيابة تقديرها، ورفع النيابة العامة الدعوى العمومية قبل تقديم الشكوى يعد هذا الإجراء باطلا بطلانا مطلقا متعلقا بالنظام العام لإتصاله بشرط أصيل، ولا يصححه الشكوى اللاحقة على رفع الدعوى، وعلى المحكمة أن تقضي به من تلقاء نفسها.

ويكون حكم المحكمة في هذه الحالة بعدم قبول الدعوى لرفعها على غير الأوضاع المقررة في القانون، وإتصال المحكمة بالدعوى في هذه الحالة يكون معدوما قانونا بما يمتنع عليها التعرض لموضوعها، وكذلك إتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق يقع باطلا بطلانا مطلق[1].

وعليه في الأخير يمكن أن نقول أن النيابة العامة لا تستطيع إقامة الدعوى العمومية في الجريمة الضريبية إلا بعد الحصول على شكوى ترد من الأشخاص المخول لهم قانونا بذلك، وأي مخالفة للقواعد العامة في الميدان الضريبي يؤدي إلى بطلان كل الإجراءات.

ب. **الشروط الواجب توافرها في شكوى إدارة الضرائب:** إن قانون الإجراءات الجزائية قيد حرية النيابة العامة في استعمال حقها في تحريك الدعوى العمومية، واوجب عليها مجموعة من القيود والشكليات ومن بينها ما ورد ضمن النصوص القانونية الضريبية من خلال تقييد النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية بضرورة حصولها على شكوى لمباشرة إجراءات التحقيق والمحاكمة، وإذا كان المشرع في القوانين الجبائية وكذا قانون الإجراءات الجبائية خصوصا لم يحدد كيفية تقديم شكوى، إلا أنه يمكن أن نستنتج بعضها من خلال ما يلي:

1ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص 179.

1. **صدور الشكوى ممن أناط بها القانون مهمة تقديمها:** ويقصد بها أن تقدم الشكوى من الأشخاص الذين سمح القانون لهم بذلك، وحسب المادة 104 التي نصت أنه "تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناءا على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب. ولا تتم الشكاوى التي يجب على المدير الولائي للضرائب الشروع فيها، 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".

وعليه فالشكوى تقدم باسم مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب حسب الحالة، إلا أنه يمكن أن تكون ممن سمح القانون بإنابته، وتكفي لذلك مجرد الإنابة العامة، فإذا صدر من غيره كان الإجراء باطلا.

2. ذكر اسم وعنوان الشاكي واسم ولقب وعنوان المشكو منه وملخص موضوع الشكوى.

3. أنه لا يستوجب عند تقديم الشكوى إنذار المعني مسبقا بذلك والطلب منه إكمال تصريحه أو تسوية وضعيته إزاء التنظيم الجبائي[1].

4. **يجب أن تكون الشكوى مكتوبة:** فلا يكفي أن تقدم الشكوى شفاهة، والحكمة من كتابة الشكوى تقتضي أن تكون موقعة من صاحب السلطة في إصدارها، والقانون وإن لم يشترط أن تكون الشكوى مكتوبة لكنه أمر ضمني مفهوم من طبيعة الشكوى[2].

5. **يجب أن تكون الشكوى جدية:** يجب أن تكون الشكوى معبرة بوضوح عن إرادة الجهة في تحريك ورفع الدعوى عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية باعتبارها جريمة ضريبية، وإلا فقدت قيمتها القانونية، فإذا اقتصرت الشكوى على مباشرة إجراءات التحقيق فقط فلا يكون لها قيمة في تحريك ورفع الدعوى الجبائية.

وهناك مجموعة من العناصر الأخرى التي يمكن أن ترد في الشكوى نذكر منها أيضا:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالشكوى مع ذكر ممثله القانوني أو الشركاء المساهمين في الشركات بذكر الهوية كاملة.
- عنوان مقرات وإقامة المشكو منهم.

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص194.

2ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص 181.

- العناصر الفعلية والقانونية التي تفترض منها وجود ممارسات غش وتزوير.
- تدعيم الشكوى بالمستندات والوثائق المدعمة لإثبات الجريمة.
- تحديد المبلغ الإجمالي المتملص من دفعه وكذلك العقوبات والغرامات الجبائية الواجب دفعها بصفة إجمالية.
- ذكر النصوص القانونية المتعلقة بجريمة التزوير والغش موضوع الشكوى[1].

ج.مرحلة تقديم الشكوى: تقدم شكاوى إدارة الضرائب إما لدى وكيل الجمهورية، وإما لدى قاضي التحقيق مع التأسيس كطرف مدني:

1.تقديم الشكوى لدى وكيل الجمهورية: النائب العام يمثل النيابة العامة لدى المجالس القضائية ومجموعة المحاكم[2]، في حين أن وكيل الجمهورية يمثل النيابة العامة على مستوى المحاكم ويباشر الدعوى العمومية في دائرة المحكمة التي بها مقر عمله.

وعندما يتلقى وكيل الجمهورية شكوى إدارة الضرائب يقرر بعدها إجراء إما:

1_1.تحويل الملف إلى قاضي التحقيق لفتح تحقيق قضائي: حيث أجازت المادة 66 قانون الإجراءات الجزائية[3] لوكيل الجمهورية في مواد الجنح طلب إجراء تحقيق قضائي، وذلك بإخطار قاضي التحقيق بوقائع بواسطة طلب افتتاحي لإجراء تحقيق ويقوم قاضي التحقيق عند إخطاره بإتخاذ جميع إجراءات التحقيق التي يراها مفيدة للكشف عن الحقيقة، وبمجرد انتهاء التحقيق إذا رأى أن الوقائع تكون جنحة يصدر أمر بإحالة الدعوى على محكمة الجنح وفقا لنص المادة 164 قانون إ جزائية[4].

ولابد على قضاة التحقيق قبل إحالة أي قضية أمام جهات المحاكمة أن يجروا تحقيق بكامل الطرق وأن تلجأ إلى الخبرات المحاسبية للتأكد من المبالغ المالية المتهرب من دفعها وذلك تفاديا لإطالة النزاع.

1_2.تحويل الملف إلى قاضي الحكم المختص (محكمة الجنح): ويكون ذلك من خلال إحالة المتهم عن طريق التكليف بالحضور للجلسة وهي الطريقة التي يمارسها ممثل النيابة العامة بشأن تمكين المتهم من الحضور إلى الجلسة المعدة لمحاكمته، وتمكينه من إعداد وسائل الدفاع عن نفسه وذلك ضمن مراعاة كيفية تسليم ورقة التكليف بالحضور ومراعاة مضمونها، فبالنسبة إلى كيفية تبليغ وتسليم ورقة

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص195.

2المادة 33 من الأمر رقم 66_155 الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المرجع السابق.

3المادة 66 من الأمر رقم 66_155 الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المرجع السابق.

4فارس السبتي، المرجع السابق، ص210.

التكليف بالحضور نصت المادة 335 من قانون الإجراءات الجزائية على أن يسلم التكليف بالحضور في المواعيد والأوضاع المنصوص عليها في المادة 439 وما يليها[1].

ومن خلال مراجعة هذه المادة يتضح أنها تطبق أحكام قانون الإجراءات المدنية في مسائل التكليف بالحضور والتبليغ ما لم يرد نص مخالف، وبالنسبة إلى مضمون ورقة التكليف بالحضور فقد نصت المادة 440 ق إ جزائية عليها وهي:

- يجب أن تتضمن ورقة التكليف بالحضور ملخص الواقعة الجرمية التي وقعت متابعة المتهم من اجلها بكل دقة ووضوح.
- يجب أن تتضمن الإشارة إلى النص القانوني المقرر لمعاقبة المتهم، في حالة إثبات الجريمة المنسوبة إليه.
- يجب أن تشتمل ورقة التكليف بالحضور على اسم وعنوان المحكمة التي رفعت أمامها الدعوى وأن تشتمل على مكان وتاريخ انعقاد الجلسة لمحاكمة المتهم.
- يجب أن تحتوي أيضا على صفة الشخص المكلف بالحضور وتحديد ما إذا كان متهما أو شريكا.

إلا أن السؤال المطروح بهذا الصدد هو أنه مادامت الإدارة الضريبية تتمتع بامتيازات السلطة العامة، فهل يمكنها تكليف المتهم بالحضور مباشرة أمام المحكمة؟

يمكن القول أنه لم نلمح في الواقع العملي قيام الإدارة الضريبية بإجراءات التكليف المباشر بالحضور بنفسها، وإنما بقي دورها مرتبط بتقديم شكوى مدعومة بالأدلة التي تثبت قيام الجريمة والنيابة العامة هي التي تقوم بالإجراءات فبالرغم من أن المادة 522 من ق ض غ م نصت أنه: "أن التكاليف بالحضور في نهاية الحكم يمكن أن يتم عن طريق أعوان الضرائب" وهو الذي لم يتم تطبيقه إلى غاية اليوم.

إضافة هل يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى التكليف المباشر بالحضور وفقا لأحكام المادة 337 مكرر ق إ جزائية؟ من خلال قراءة المادة 337 مكرر ق إ جزائية نجد أنها تنص على إمكانية وجواز أن يقوم الشخص المتضرر من الجريمة والمدعي المدني بإجراءات تكليف المتهم بالحضور للجلسة مباشرة دون حاجة إلى تقديم شكاية إلى أحد ودون المرور بممثل النيابة العامة وبقاضي التحقيق، وذلك في الحالات التالية: جنحة ترك أسرة، جريمة عدم تسليم طفل، جنحة انتهاك حرمة منزل، جنحة إصدار شيك

1 عبد العزيز سعد، إجراءات ممارسة الدعوى الجزائية ذات العقوبة الجنحية، المرجع السابق، ص78.

بدون رصيد، و جريمة القذف، وفي الحالات الأخرى لا بد من الحصول على ترخيص النيابة العامة للقيام بتكليف المباشر بالحضور، وعليه إذا قامت الإدارة الجبائية بتقديم شكوى مدعمة بأدلة على قيام الجريمة ورفض وكيل الجمهورية شكوى إدارة الضرائب للقيام بالاستدعاء المباشر للمتهم، فإنه من الممكن أن تحال القضية من طرف الإدارة الجبائية وفقا لأحكام المادة 337 مكرر ق إ جزائية[1].

1_3.الإحالة على المحكمة عن طريق الإخطار: يمكن أن تتم في مادة الجنح وفقا لأحكام المادة 334 من ق إ جزائية، والمقصود برفع الدعوى الجزائية أمام محكمة الجنح عن طريق الإخطار بواسطة النيابة هو ذلك الإجراء الذي تقوم به النيابة العامة مباشرة أو بواسطة الشرطة القضائية والذي يهدف إلى إحاطة المتهم علما بتاريخ الجلسة التي سيحاكم خلالها، وبعنوان واسم المحكمة التي ستتولى الفصل في موضوع التهمة المنسوبة إليه[2]، ويتضمن التنويه عن الواقعة محل المتابعة والإشارة إلى نص الذي يعاقب عليها وأنه يغني عن التكليف المباشر بالحضور إذا تبعه حضور الشخص الموجه إليه بإرادته، وهذا ما تلجأ إليه النيابة العامة في حالة تقديم الأشخاص المرتكبين للجريمة الضريبية أمامها بعد التأكد من هويتهم وعلاقتهم بالجريمة وبعد توجيه التهمة يمكن إخطارهم بالجلسة يسلم لهم شخصيا[3].

2. **تقديم شكوى لدى قاضي التحقيق مع التأسيس كطرف مدني:** تنص المادة 72 من قانون الإجراءات الجزائية أنه "يجوز لكل شخص متضرر من جناية أو جنحة أن يدعي مدنيا بأن يتقدم بشكواه أمام قاضي التحقيق المختص"، وقاضي التحقيق إما أن يقبل شكواه ويقرر فتح تحقيق قضائي أو يقرر رفض الشكوى بأمر قابل للطعن بالاستئناف أمام غرفة الاتهام.

فعندما يقرر قاضي التحقيق فتح تحقيق قضائي، يحدد التاريخ ويستدعي إدارة الضرائب لتأكيد شكواها، وبعد تأكيد الشكوى يحرر قاضي التحقيق محضر والذي يوقعه ممثل إدارة الضرائب، وبالتالي إدارة الضرائب ما هي إلا طرف مدني في الدعوى الجزائية الجبائية، وتأسيسها كطرف مدني يكون باسم الدولة عندما يكون الفعل المعاقب عليه جريمة جزائية للقانون العام، ويكفي لإدارة الضرائب أن ترفع طلب المتابعة الجزائية في وقائع معينة وفي حق متهم واحد، ولقاضي التحقيق سلطة اتهام كل شخص ساهم في ارتكاب تلك الوقائع كفاعل أصلي أو شريك[4].

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص209.

2عبد العزيز سعد، إجراءات ممارسة الدعوى الجزائية ذات العقوبة الجنحية، المرجع السابق، ص76.

3فارس السبتي، المرجع السابق، ص210.

4نفس المرجع، ص426.

ثانيا: الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية:

إن المشرع الجبائي بالنسبة للاختصاص النوعي لم يخصه بأية خصوصية إذ بقي خاضعا لقانون الإجراءات الجزائية، على عكس الاختصاص المحلي الذي اخضعه لأحكام خاصة فخرج بذلك عن القواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية وبالتحديد نص المادة 329 ق إ جزائية التي نصت أنه"تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل الإقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم ولو كان هذا القبض وقع لسبب آخر"، وبذلك فقد اخضع المشرع في المادة الضريبية الاختصاص المحلي لاختيار الإدارة الجبائية ويكون الاختصاص بحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

أ. **الاختصاص النوعي:** الاختصاص النوعي يعني به ما يعينه القانون للمحكمة الجزائية بحسب نوع الجريمة، وقد حدد المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجزائية الاختصاص النوعي بحسب جسامة الجرائم وهي الجناية، الجنحة، والمخالفة، وبالرجوع إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية يؤول الاختصاص النوعي فيها إلى المحاكم الجزائية(القضاء العادي)، وبالتحديد قسم الجنح باعتبار أنها جنحة، ومعنى هذا أنه لا توجد محكمة جزائية ضريبية متخصصة، مع أن الآراء تميل إلى تخصص القضاء الضريبي بصفة عامة لما يؤدي هذا إلى سرعة الفصل في الدعاوى وتوحيد المبادئ القضائية والأسس التي بني عليها التقدير الضريبي، على أن هناك من يرى بعدم ضرورة وجود محكمة جزائية ضريبية، أي أن الفصل في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية باعتبارها جريمة ضريبية لا يحتاج إلى دراسة تخصصية معينة[1].

إلا أنه يمكن القول أن حسب رأينا نظرا لخصوصية الجريمة الضريبية بصفة عامة وجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية تقتضي بضرورة تخصيص محاكم جزائية ضريبية.

ب.الاختصاص المحلي: إن المقصود بالاختصاص المحلي هو عدم جواز نظر المحكمة في الجرائم التي وقعت في خارج المكان الذي حدد فيه اختصاصها، ويتحدد الاختصاص المحلي في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية في:

1طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 195.

1. مكان فرض الضريبة: يتحدد الاختصاص المحلي للمحكمة حسب اختيار الإدارة الضريبية بمكان فرض الضريبة على المكلف، والعبرة بتحديد هذا الاختصاص لتسهيل على الإدارة ويمكنها تأكيد شكواها، وتدعيمها بالبيانات والمعلومات المتوفرة بحوزتها من خلال وجود ملفات المكلفين بالضريبة على مستواها، وكذلك التأكد من المعلومات والتصريحات التي أدلوا بها وتحري تصريحاتهم وفقا للمحررات المحاسبية[1].

2. مكان الحجز: يعد الحجز الضريبي بمثابة إجراءات التلبس بالجريمة في القانون العام، وبالتالي فالحجز يعد الطريق العادي لمعاينة وضبط الجريمة وطبقا لأحكام المادة 507 من ق ض غ م" يبين في المحضر في حالة ما إذا كان سبب الحجز مستندا على التزوير أو إتلاف الدفاتر والرخص والنسخ وغيرها من الوثائق المقررة بموجب التنظيم، نوع التزوير أو الإتلاف أو التحوير، وتبقى الوثائق المذكورة الموقعة والمؤشر عليها، مرفقة بالمحضر الذي يضم الإبلاغ الرسمي المقدم إلى الطرف لكي يؤشر عليها وجوابه".

وبالتالي فإن الاختصاص المحلي للمتابعة وتقديم الشكوى هو مكان حجز هذه المستندات المزورة الذي تهدف إلى التهرب من دفع الضرائب كليا أو جزئيا، ويرتبط هذا الاختصاص المحلي بمحضر الحجز المحرر من طرف أعوان الإدارة الجبائية الحائز للحجية والمستوفي للشروط الشكلية والموضوعية وكذلك مكان وتاريخ تحريره وختمه.

3. **مقر المؤسسة:** إن مقر المؤسسة يقابل محل إقامة الأشخاص الطبيعيين والموطن هو المكان الذي يقيم فيه الشخص، ولقد حددت المادة 50 من القانون المدني[2]، مقر المؤسسات والشركات وفقا للمكان الذي تتخذ فيه مركزا لمصالحها والموطن هو تصور واقعي ترتكز على الإقامة الفعلية على نحو

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص199.

2تنص المادة 50 من القانون المدني أنه: "يتمتع الشخص الاعتباري بجميع الحقوق إلا ما كان منها ملازما لصفة الإنسان وذلك في الحدود التي يقررها القانون ويكون له خصوصا :

_ذمة مالية.

_أهلية في الحدود التي يعينها عقد إنشائها أو التي يقررها القانون.

_ موطن وهو المكان الذي يوجد به مركز إدارتها.

_الشركات التي يكون مركزها الرئيسي في الخارج ولها نشاط في الجزائر يعتبر مركزها في نظر القانون الداخلي في الجزائر.

_نائب يعبر عن إرادتها.

_حق التقاضي".

من الاستقرار، ويترتب على اعتبار الشركة أو المؤسسة شخصا قانونيا أن تتخذ لها موطنا مستقلا وفقا لنص المادة 50 ق م ج والموطن هو المكان الذي يوجد فيه مركز إدارتها.

ويتحدد موطن الشركة غالبا في العقد التأسيسي المنشئ لها ويكون للشركاء الحرية في اختيار هذا الموطن، سواء كان هذا المقر في نشاطها الرئيسي أو مكانا بعيدا عنه، كما يجوز لها تغيير موطن الشركة بشرط تعديل العقد التأسيسي وفقا للمقر المحدد، أما بالنسبة للشركات التي يكون مركزها الرئيسي في الخارج ولها نقاط في الجزائر يعتبر مركزها في نظر القانون الداخلي في الجزائر وبالتالي فهو يعد مقرها بالنسبة للنشاط الذي تباشره على الأرض الجزائرية، وعليه يؤول الاختصاص المحلي في كلا الحالتين للقضاء الجزائي الجزائري حسب مكان ومقر المؤسسة[1].

أما للمؤسسات في حالة تعددها والتي تكون خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تكون الجهة المختصة هي تلك التي يوجد بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسات، وإذا لم يكن للمؤسسات مركز رئيسي فإن مكان فرض الضريبة وتقديم الشكوى هو الجهة التي يوجد بها المحل الرئيسي للمؤسسات.

المطلب الثاني:

المحاكمة وانقضاء المتابعة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

مرحلة المحاكمة هي المرحلة الأهم في مسار الدعوى الجزائية، لأنها فيها يتم إقرار إسناد التهمة للمتهم أو إقرار عدم إسنادها إليه، ولذلك فقد أولى المشرع الجزائري أهمية قصوى لهذه المرحلة وأحاطها بقواعد وشكليات يجب مراعاتها تحت طائلة البطلان، وتخضع الإجراءات أمام جهات الحكم في القضايا الضريبية لنفس الإجراءات المقررة في قانون الإجراءات الجزائية، سواء تعلق الأمر بإجراءات المحاكمة أو بطرق الطعن، كما أنه قد تنقضي الدعوى العمومية والجبائية بأحد الأسباب المتعلقة بالانقضاء، وهو ما سنتطرق إليه ضمن الفروع الآتية:

الفرع الأول: إجراءات المحاكمة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص205.

الفرع الثاني: انقضاء الدعوى العمومية والجبائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفرع الأول:

إجراءات المحاكمة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

تعد جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية جنحة تختص بالفصل فيها محكمة الجنح، وتسري بصدها إجراءات وقواعد المحاكمة المتبعة في مواد الجنح والتي نص عليها قانون الإجراءات الجزائية، وقد نصت المادة 328 من قانون الإجراءات الجزائية"وتعد جنحا تلك الجرائم التي يعاقب عليها القانون بالحبس من مدة تزيد على شهرين إلى خمس سنوات أو بغرامة أكثر من 2.000 ألفي دينار وذلك فيما عدا الاستثناءات المنصوص عليها في قوانين خاصة". من خلال ما تطرقنا إليه سنقسم هذا الفرع كالآتي:

أولا: إجراءات المرافعة أمام المحكمة.

ثانيا: طرق الطعن.

أولا: إجراءات المرافعة أمام المحكمة:

إن المقصود بإجراءات المرافعة أو المحاكمة هو تلك الإجراءات التي تتعلق بالتحقق من هوية المتهم وفقا للمادة 343 ق إ جزائية، من حيث التأكد من صحة اسمه ولقبه وموطنه، ومكان وتاريخ ولادته واسم والديه، وباستجوابه عن الوقائع والأفعال المتابع من اجلها والمنسوبة إليه، وكل ما يتصل بها مما يتعلق بأدلة الإثبات[1]، وحضوره للجلسة أو غيابه، وتعريفه بالطريقة التي أحيلت على أساسها القضية على المحكمة، كما يتحقق من توصله أو عدم توصله بالتكليف بالحضور الموجه إليه وتسلمه شخصيا أم لا حتى يوصف الحكم الصادر في القضية بأنه حضوري أو غيابي حسب الأحوال طبقا للمواد 345 و346

1عبد العزيز سعد، إجراءات ممارسة الدعوى الجزائية ذات العقوبة الجنحية، المرجع السابق، ص88.

و347 قانون إجراءات جزائية[1]، بالإضافة إلى سماع المدعي المدني وسماع مرافعات النيابة العامة وطلباتها وقبل ذلك سماع الشهود والخبراء.

وهذا يعني أنه بعد أن يتحقق الرئيس مما سبق يشرع في إحاطة المتهم علما بالوقائع الجرمية المنسوبة إليه، ثم يقوم باستجوابه عنها طبقا للمادة 224 ق إ جزائية[2]، على أن يترك له من الحرية ما يسمح له بالدفاع عن نفسه، وبيان ما يتعلق بهذه الوقائع وما يمكنه من عرض الأسباب والمبررات التي دفعته إلى فعل ما فعل أو لينكر ما نسب إليه دون ضغط أو تهديد.

وعندما يفرغ الرئيس من استجواب المتهم ينتقل مباشرة إلى القيام بإجراءات المرحلة الثانية من مراحل المحاكمة، وهي مرحلة سماع الشهود طبقا لنص المادة 233 ق إ جزائية والخبراء، ومناقشة أدلة الإثبات ووسائل الإقناع المتوفرة، وفي مرحلة لاحقة يحيل الرئيس كلمة إلى كل من:

أ. **المدعي المدني:** يباشر المدعي المدني الدفاع عن حقوقه بنفسه أو بواسطة محامين، وغالبا ما يشتمل هذا الدفاع على عرض ملخص الوقائع وأدلة الإثبات القائمة كالخبرة المحاسبية أو محاضر المعاينة والحجوز والرابطة السببية بين الأفعال المرتكبة من المكلف بالضريبة والتزوير والغش والأضرار الناتجة عنها مباشرة من خلال التملص من كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة، ويجب تحديد ذلك بدقة ويمكن تقديم هذه الطلبات شفوية أو كتابية ومن الأفضل أن تكون مكتوبة وأن تضمن في الشكوى المقدمة أثناء تحريك الدعوى العمومية[3].

ب. **التماسات النيابة العامة:** بعد سماع المدعي المدني أو محاميه في أقواله وفي طلباته، يقوم رئيس الجلسة بإعطاء الكلمة إلى ممثل النيابة العامة ليقدم مرافعاته وطلباته بشكل موضوعي وبأسلوب واضح وفقا للمادة 328 ق إ جزائية[4]، من غير أن يخرج عن الموضوع، ومن غير أن يحاول أن يوقع بالمتهم أو وضعه في إحراج، بل يتعين على ممثل النيابة العامة أن يركز مرافعاته على إثبات الوقائع،

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص225.

2تنص المادة 224 ق إ جزائية: "يقوم الرئيس باستجواب المتهم قبل سماع الشهود، ويتلقى أقواله ويجوز للنيابة العامة توجيه أسئلة إلى المتهم كما يجوز ذلك للمدعي المدني وللدفاع عن طريق الرئيس".

3فارس السبتي، المرجع السابق، ص232.

4تنص المادة 328 على أنه: "يتقدم ممثل النيابة العامة بطلباته الكتابية أو الشفوية التي يراها مناسبة لصالح العدالة".

وعلى بيان وصفها القانوني واثبات إسنادها إلى المتهم، وبيان النص القانوني المعاقب ومدى انطباقه على الوقائع الجرمية محل المتابعة[1].

ج. **مرافعة الدفاع:** بعد انتهاء المدعى للحق العام من تقديم التماساته تعطى الكلمة للمتهم الذي يجوز له أن يباشر الدفاع عن حقوقه بنفسه ما لم يكن مصابا بعاهة من شأنها أن تعيق دفاعه وفقا للمادة 351 قانون إ جزائية، أو بواسطة محامي مختار أو معين تلقائيا، ويمكن لهذا الأخير أن يستدل في مرافعته على كل الأدلة أو القرائن التي يراها في صالح موكله، كما يسوغ له أن يستعمل جميع الوسائل القانونية لإقناع هيئة الحكم وأن يقدم مذكرة كتابية بغية رفض الأدلة التي استشهد بها المدعي المدني ممثل الإدارة الجبائية أو ممثل النيابة العامة أو قصد التمسك بالدفوع التي ترمي إلى القضاء بعدم قبول الدعوى وانقضائها أو وقف الفصل فيها أو الحكم ببطلان الإجراءات كليا أو جزئيا أو الأمر بإجراء تحقيق تكميلي لإظهار الحقيقة أو إجراء خبرة محاسبية[2]، أو يبحث في توافر الظروف المخففة والأعذار القانونية وهذا الدفع يكون بالدعوى العمومية فقط دون الدعوى الجبائية التي لا تطبق عليها أحكام المادة 53 ق ع.

أما بالنسبة للدفوع والمذكرات الختامية:

- **بالنسبة للدفوع:** في جميع الحالات التي يكون فيها المتهم معرضا للإدانة والعقاب بسبب الجريمة المنسوبة إليه، يكون من حقه أن يمارس كل الدفوع التي تؤمن براءته، أو تضمن تخفيف العقاب عليه، أو تؤدي إلى إعفائه من العقاب كله أو بعضه، وتنقسم الدفوع إلى نوعين:
- **دفوع موضوعية:** إجراء معاينة بدون ترخيص من رئيس المحكمة بخلاف أحكام المادة 75 ق إ جبائية.
- **دفوع إجرائية:** الدفع بانقضاء الدعوى العمومية وفق أحكام المادة 06 ق إ جزائية والدفع بعدم تقديم شكوى لمديرية الضرائب في قضية النزاع.

والقاعدة أن تقدم الطلبات والدفوع في بداية الجلسة قبل كل دفاع في الموضوع وإلا سقط الحق بالتمسك بالبطلان، فالدفع بعدم استفاء ورقة التكليف بالحضور للشروط المقررة قانونا يجب تقديمه في بداية الجلسة[3].

1عبد العزيز سعد، إجراءات ممارسة الدعوى الجزائية ذات العقوبة الجنحية، المرجع السابق، ص89.

2فارس السبتي، المرجع السابق، ص233.

3فارس السبتي، المرجع نفسه، ص230.

- **بالنسبة للمذكرات الختامية:** لقد ورد النص في المادة 352 من ق إ جزائية على أنه يجوز للمتهم ولكل الأطراف الدعوى الآخرين ومحاميهم إيداع مذكرات ختامية، وهذا يعني أن من حق المتهم ومن حق محاميه ومن حق أي طرف آخر مدعيا مدنيا كان أو مسؤولا مدنيا أن يقدم دفوعه وطلباته شفهيا خلال جلسة المرافعات وأن يقدم إلى المحكمة بعد الانتهاء من المرافعات مذكرة كتابية لتدعيم دفوعه، تتضمن توضيح أو تصحيح أو تكملة لما دار في الجلسة، أو تتضمن أفكار تفصيلية يمكن أن تستأنس بها المحكمة أثناء المداولة وإعادة النظر في الوثائق وأدلة الإثبات بما يمكن أن يؤدي إلى إصدار حكم عادل[1].

وعندما تقدم هذه المذكرة الختامية يجب أن تقدم إلى رئيس الجلسة مباشرة، ولا يوجب القانون أن تقدم نسخة عنها إلى أي طرف آخر لأنها مذكرة ختامية تقدم عادة بعد إقفال باب المرافعات، وبالتالي فليس هناك أي مجال لمناقشتها ولا للاعتراض على تقديمها من أي طرف بما في ذلك النيابة العامة، ومهما يكن يجب التأشير على هذه المذكرة من الرئيس، وأن على كاتب الجلسة أن يشير إليها والى إيداعها وينوه عن ذلك بمحضر أو سجل الجلسات، وبعد كل ذلك تصبح المذكرة الختامية وثيقة رسمية، وتضم حتما إلى وثائق ملف الدعوى وترافقه عند الطعن بالاستئناف أو بالنقض.

أما المذكرات الأخرى غير المذكرة الختامية، والتي تشتمل على دفوع شكلية أو موضوعية تتعلق بالدعوى الجزائية فالمحكمة الملزمة بالإجابة على هذه المذكرات المودعة إيداعا قانونيا أن تضم المسائل الفرعية والدفوع المبداة أمامها إلى الموضوع وتفصل فيها بحكم واحد، حيث تفصل أولا في الدفع، ثم بعد ذلك في الموضوع ولا يجوز لها غير ذلك إلا في حالة الاستحالة المطلقة أو عندما يتطلب ذلك نص متعلق بالنظام العام إصدار قرار مباشر في دفع أو في مسألة فرعية[2].

أما في النطق بالحكم والكلمة الأخيرة للمتهم فإنه من المبادئ القانونية المتبعة فقها وقضاءا مبدأ النطق بالحكم في جلسة علنية حتى ولو وقعت المرافعات في جلسة سرية، وذلك إما في نهاية جلسة المرافعات نفسها أو خلال جلسة لاحقة محددة التاريخ، ويحاط بها علما كل الأطراف، إضافة إلى أنه من المبادئ المسلم بها إعطاء المتهم الحق في أن يكون آخر من يتكلم، وهذا الحق هو حق أساسي، وأن إغفاله سهوا أو جهلا أو عمدا يجعل من الحكم الصادر في الموضوع حكما معيبا بعيب مخالفة القانون

1عبد العزيز سعد، إجراءات ممارسة الدعوى الجزائية ذات العقوبة الجنحية، المرجع السابق، ص91.

2عبد العزيز سعد، إجراءات ممارسة الدعوى الجزائية ذات العقوبة الجنحية، المرجع نفسه، ص91.

ويعرضه للإلغاء، وهو ما نصت عليه المادة 353 ق إ جزائية[1]، وعليه فيما يتعلق بحق المتهم ومحاميه في الكلمة الأخيرة فهو أنه إذا أثبتت أن المحكمة قد منحت المتهم حق الكلام أخيرا ورفضت منحه لمحاميه فإنها ستكون قد خالفت القانون وخرقت إجراء جوهري وأخلت بحق الدفاع عن المتهم وهو حق دستوري وقانوني مقدس[2].

ثانيا: طرق الطعن:

يعد الطعن في الحكم الوسيلة القانونية التي قررها القانون للأطراف لإلغاء الحكم أو تعديله فهو إذن وسيلة غير مباشرة يمارس بها قضاء الدرجة الثانية رقابته على قضاء الدرجة الأولى، وعليه فطرق الطعن من سبل الحماية التي أقرها المشرع للمتهم لمواجهة ودفع ما أصابهم من ضرر ناتج عن حكم أو قرار قضائي في غير صالحهم وتتمثل هذه الطرق في:

أ. **طرق الطعن العادية:** تشمل طرق الطعن العادية في:

1. **المعارضة:** تعد المعارضة طريق من طرق الطعن على الأحكام الغيابية ولم يعرف المشرع الجزائري المعارضة إلا أنه يمكن تعريفها أنها "طريق من طرق الطعن العادية في الأحكام الغيابية الصادرة في المخالفات والجنح وتهدف إلى إعادة طرح الدعوى أمام ذات المحكمة التي أصدرت الحكم"، فالمعارضة هي تظلم من المحكوم عليه في غيبته يرفع إلى نفس المحكمة التي أصدرت الحكم الغيابي، وأساسها أن من حكم عليه في غيبته يجب أن تتاح له فرصة الحضور إلى المحكمة لإبداء دفاعه فمن المحتمل أن يكون تخلفه عن الحضور لعذر قهري أو لعدم وصول ورقة التكليف بالحضور إليه[3].

أما آجال المعارضة فقد تضمنته نص المادة 411 ق إ جزائية وهو محدد بعشرة (10) أيام اعتبارا من تاريخ تبليغ الحكم إذا كان التبليغ لشخص المتهم وتمدد المهلة إلى شهرين إذا كان الطرف المتخلف يقيم خارج التراب الوطني، وإذا لم يحصل التبليغ لشخص المتهم تسري مهلة المعارضة المذكورة آنفا اعتبارا من تبليغ الحكم بالموطن أو مقر المجلس الشعبي البلدي أو النيابة وهو ما نصت عليه المادة 412 قانون إجراءات جزائية.

1تنص المادة 353 فقرة أخيرة: "وللمتهم ومحاميه دائما الكلمة الأخيرة".

2عبد العزيز سعد، إجراءات ممارسة الدعوى الجزائية ذات العقوبة الجنحية، المرجع السابق، ص92.

3عمار العبيد يعقوب احمد، طرق الطعن في الأحكام الجنائية، مذكرة ماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الشنذي السودان، 2016، ص94.

ونفس الإجراءات تطبق على الطرف المدني وهي الإدارة الضريبية بالرغم من أن صدور حكم في غيبة الإدارة الضريبية مستبعد الحدوث كونها تتولى المتابعة القضية منذ تقديم شكواها لحين البت فيها بحكم، ويترتب على المعارضة التي يرفعها المتهم في حكم غيابي باعتبار الحكم كأن لم يكن بالنسبة لكل ما قضى به طبقا لنص المادة 413 فقرة 1 ق إ جزائية كما يجوز أن تنحصر المعارضة فيما يتعلق بالدعوى الجبائية فقط من طرف الإدارة الضريبية، وإذا تمت المعارضة من الإدارة الجبائية في الحكم الجزائي اعتبر الحكم كأن لم يكن بالنسبة لما قضى به في الدعوى الجبائية فحسب وهو ما نصت عليه المادة 413 فقرة 2 ق إ جزائية[1].

2. **الاستئناف:** هو طريق طعن عادي يقدم إلى محكمة الدرجة الثانية بقصد إبطال أو تعديل حكم صادر من محكمة الدرجة الأولى، فهو جائز لأي خصم يتضرر من حكم فليس هناك أسباب على سبيل الحصر يتوجب ابتداء الطعن على أساسها، وهو الوسيلة التي يطبق بها مبدأ التقاضي على درجتين[2].

وعليه فقد نصت المادة 416 ق إ جزائية تكون قابلة للاستئناف الأحكام الصادرة في مواد الجنح مهما كانت العقوبة المحكوم بها أو الغرامة المالية أو التعويضات المدنية أو الغرامات الجبائية، ويكون الحق بالاستئناف حسب نص المادة 417 ق إ جزائية لكل من المتهم، المسؤول عن الحقوق المدنية، وكيل الجمهورية، النائب العام، والإدارات العمومية في الأحوال التي تباشر فيها الدعوى العمومية والمدعي المدني وبالنسبة لهذا الأخير فالاستئناف يتعلق بحقوقه المدنية فقط.

ويكون الاستئناف في الأحكام الحضورية والتي تصدر في حضور المتهم في الجلسة، ويعتبر حضوريا إذا بلغ المتهم بالتكليف بالحضور شخصيا ويتخلف عن الحضور بدون عذر مقبول طبقا لنص المادة 345 ق إ جزائية وكذلك يعد الحكم حضوريا تبعا لما هو منصوص في المادة 347 ق إ جزائية[3]، وإذا كان الحكم حضوري فإن مهلة الاستئناف حسب المادة 418 ق إ جزائية هي عشرة (10) أيام من يوم النطق بالحكم، بيد أنه حفاظا على حقوق الأطراف وحماية للحريات الفردية فإنه فيما يتعلق بالمادتين 345 و347 ق إ جزائية فإن الأحكام تكون حضورية اعتبارية لذا فإن مهلة الاستئناف تبدأ من يوم تبليغ

1تنص المادة 413 فقرة 2 ق إ جزائية: "وأما المعارضة الصادرة من المدعي المدني أو المسؤول عن الحقوق المدنية فلا أثر لها إلا على ما يتعلق بالحقوق المدنية".

2عمار العبيد يعقوب احمد، المرجع السابق، ص 64.

3راجع المادة 347 من الأمر رقم 66_155 الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المرجع السابق.

الحكم[1]، وفي حالة استئناف أحد الخصوم في المواعيد المقررة يكون للخصوم الآخرين مهلة إضافية وهي خمسة (5) أيام لرفع الاستئناف.

لكن التساؤل الذي يثور في هذه الحالة هو ما مدى إمكانية لجوء الإدارة الضريبية للاستئناف؟

للإجابة عن هذا التساؤل يمكن القول أنه بالرجوع إلى نص المواد 522 ق ض غ م و136 ق ر ر أ و 121 ق ت فإن القاضي يلزم بأن يحكم على المتهم في حالة إدانته بدفع الرسوم والمبالغ المالية المتملص منها حتى في حال غياب الإدارة الضريبية، وبالتالي هنا يكون للإدارة الضريبية استئناف الحكم إذا كانت تلك المبالغ المحكوم بها غير مطابقة للمبالغ الحقيقية المتملص منها، أما إذا حضرت الجلسة وحكم لها بطلباتها فإن الاستئناف الذي يقوم به المتهم يقتصر على الدعوى العمومية ولا يكون له أثر في الدعوى الجبائية، وحتى بالنسبة للأحكام القاضية بالبراءة فإنه يجوز للإدارة الضريبية في غياب استئناف النيابة العامة الاستئناف فيها وإذا حصل ذلك يتعين على المجلس البت في الدعوى الجبائية دون الدعوى العمومية.

ب. **طرق الطعن غير العادية:** تتمثل طرق الطعن غير العادية في:

1. **الطعن بالنقض:** إن الطعن بالنقض طريق غير عادي من طرق الطعن في الأحكام الاستئنافية، وهو الطريق المقرر قانونا لإعادة النظر في الأحكام الصادرة بالمخالفة للقانون وذلك للتحقق من مطابقتها للقانون الموضوعي والإجرائي، فهو لا يهدف إلى استبدال الحكم المطعون فيه بحكم آخر ولكن يقصد به نقض الحكم وإلغاءه إذا صدر بالمخالفة للقانون من أعلى سلطة قضائية وهي المحكمة وبهذا تمارس المحكمة سلطتها الرقابية، وأداء دورها في توحيد المبادئ القانونية التي تطبقها المحاكم[2].

وقد حددت المادة 495 ق إ جزائية الحالات التي يجوز فيها الطعن وهي:

- في قرارات غرفة الاتهام الفاصلة في الموضوع أو الفاصلة في الاختصاص أو التي تتضمن مقتضيات نهائية ليس في استطاعة القاضي أن يعدلها.
- في أحكام المحاكم وقرارات المجالس القضائية الفاصلة في الموضوع في آخر درجة في مواد الجنايات والجنح أو المقضي فيها بقرار مستقل في الاختصاص أو التي تنهي السير في الدعوى العمومية.

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص230.

2عمار العبيد يعقوب احمد، المرجع السابق، ص 114.

- في قرارات المجالس القضائية الفاصلة في الاستئناف الذي تضرر منه الطاعن رغم عدم استئنافه.

في حين تضمنت المادة496 ق إ جزائية[1]الحالات التي لا يجوز فيها الطعن بالنقض، وبالرجوع إلى أحكام ق إ جزائية نجد أن للنيابة العامة وللمتهم وللطرف المدني الطعن بطريق النقض أمام المحكمة العليا[2]، في مهلة ثمانية أيام طبقا لنص المادة 498 ق إ جزائية، وهذه المهلة تسري اعتبارا من اليوم الذي يلي النطق بالقرار بالنسبة لأطراف الدعوى الذين حضروا أو حضر من ينوب عنهم يوم النطق به، وتسري اعتبارا من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه بالنسبة للأحكام المتهمين الذين بلغوا ولم يحضروا الجلسة طبقا لنص المادة 345 ق إ جزائية، أو حضروا ثم غادروا الجلسة أو رفضوا الإجابة بحضورهم أو امتنعوا عن حضور الجلسة المؤجلة طبقا لنص المادة 347 ق إ جزائية، أو المتهم الذي يستوجب في مسكنه أو مكان حبسه إذا كان في حالة صحية سيئة طبقا لنص المادة 350 ق إ جزائية.

وفي الحالات الأخرى وبالأخص بالنسبة للأحكام الغيابية فإن هذه المهلة لا تسري إلا من اليوم الذي تكون فيه المعارضة غير مقبولة، وعلى هذا الأساس استقرت المحكمة العليا على التصريح بعدم قبول طعون متهمين وأطراف مدنية لكونها سابقة لأوانها كلما رفعوا طعونا في قرارات غيابية لم تبلغهم بعد[3].

أما إجراءات الطعن بالنقض فقد نصت المادة 504 ق إ جزائية يرفع الطعن بتصريح لدى أمانة ضبط الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار المطعون فيه، ويجب توقيع التصريح بالطعن من

1تنص المادة 496 ق إ جزائية: "لا يجوز الطعن بالنقض فيما يأتي:

_قرارات غرفة الاتهام المتعلقة بالحبس المؤقت والرقابة القضائية.

_قرارات الإحالة الصادرة عن غرفة الاتهام في قضايا الجنح والمخالفات.

_قرارات غرفة الاتهام المؤيدة للأمر بلا وجه للمتابعة إلا من النيابة العامة في حالة استئنافها لهذا الأمر.

_الأحكام الصادرة بالبراءة في مواد الجنايات إلا من جانب النيابة العامة فيما يخص الدعوى العمومية ومن المحكوم عليه والمدعي المدني والمسؤول المدني فيما يخص حقوقهم المدنية ...

_قرارات المجالس القضائية المؤيدة لأحكام البراءة في مواد المخالفات والجنح المعاقب عنها بالحبس لمدة تساوي ثلاث (3) سنوات أو تقل عنها.

_الأحكام والقرارات الفاصلة في الموضوع الصادرة في آخر درجة في مواد الجنح القاضية بعقوبة غرامة تساوي 50.000 د ج أو تقل عنها بالنسبة للشخص الطبيعي و 200.000 د ج بالنسبة للشخص المعنوي مع التعويض المدني أو بدونه إلا إذا كانت الإدانة تتعلق بحقوق مدنية باستثناء الجرائم العسكرية والجمركية.

2 راجع المادة 497 من الأمر رقم 66_155 الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المرجع السابق.

3فارس السبتي، المرجع السابق، ص242.

أمين الضبط والطاعن بنفسه أو بواسطة محاميه أو وكيل خاص مفوض عنه، وفي هذه الحالة يرفق التوكيل بمحضر التصريح بالطعن المحرر من أمين الضبط وإذا كان الطاعن لا يستطيع التوقيع نوه أمين الضبط عن ذلك.

ترفق نسخة من محضر التصريح بالطعن وكذا ما يثبت حصول تبليغ الحكم أو القرار المطعون فيه بملف القضية، ويتعين على أمين الضبط تسليم وصل إلى الطاعن عند تلقيه التصريح بالطعن، ويجوز أن يرفع الطعن بكتاب أو برقية إذا تعلق بمحكوم عليهم يقيمون في الخارج بشرط أنه خلال مهلة شهر يصدق على الطعن محام معتمد يباشر عمله بالجزائر ويكون مكتبه موطنا مختار حتما.

وبالنسبة للنيابة العامة فترفع الطعن من قبل النائب العام لدى المجلس القضائي شخصيا أو من أحد مساعديه عن طريق التصريح برغبته في رفع الطعن بالنقض أمام كاتب الضبط التابع للجهة القضائية التي أصدرت القرار المطعون فيه، أما بالنسبة للمدعي المدني (الإدارة الضريبية) فترفع الطعن بالتقدم إلى كتابة ضبط التابعة للجهة التي أصدرت القرار المطعون فيه وإبداء الرغبة في رفع الطعن أمام الكاتب المختص الذي يقوم بتدوين ذلك في محضر وإذا تم من محاميه أو وكيله الخاص المفوض بحق الطعن وقع المحضر من قبل المصرح به.

في كل الأحوال يتعين على الطاعن بالنقض إيداع مذكرة بأوجه الطعن لدى أمانة ضبط الجهة القضائية التي أصدرت الحكم أو القرار المطعون فيه، موقعة من قبل محامي مقبول لدى المحكمة العليا مرفقة بنسخ بقدر ما يوجد في الدعوى من أطراف خلال ستين (60) يوما ابتداء من تاريخ الطعن، ويثبت أمين ضبط الجهة القضائية المذكورة الإيداع ويسلم نسخة من مذكرة الطعن إلى الطاعن[1]، ويتعبن على الطاعن تبليغ مذكرة الطعن بالنقض بكل وسيلة قانونية إلى باقي الأطراف في ظرف ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ إيداع المذكرة[2]، وللمطعون ضده مهلة ثلاثين(30) يوما يبدأ حسابها من تاريخ التبليغ من اجل إيداع مذكرة جوابية موقعة من محام معتمد لدى المحكمة العليا مرفقة بنسخ بقدر عدد أطراف الدعوى، ويخضع الطعن بالنقض لدفع الرسم القضائي تحت طائلة عدم القبول باستثناء الطعون المقدمة من النيابة مثلا أو الإدارة الضريبية باعتبارها تتمتع بامتيازات السلطة العامة.

تبلغ طعون المحكوم عليه والطرف المدني (الإدارة الضريبية) والمسؤول المدني من قبل أمين الضبط إلى النيابة العامة، ويبلغ طعن النيابة العامة إلى المحكوم عليه بواسطة أمين الضبط، ويبلغ

1المادة 505 من الأمر رقم 66_155 الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المرجع السابق.

2المادة 505 مكرر من الأمر رقم 66_155 الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المرجع السابق.

الطعن بالنقض المقدم من المحكوم عليه إلى باقي الخصوم في النقض بأي وسيلة قانونية في أجل لا يتعدى (15) يوما اعتبارا من تاريخ التصريح بالطعن[1].

لكن التساؤل المطروح بهذا الصدد هو بالنسبة للأحكام الصادرة بالبراءة هل يجوز لإدارة الضرائب الطعن فيها بالنقض؟

بالرجوع إلى نص المادة 496 ق إ جزائية قبل التعديل الأخير نصت على عدم جواز الطعن بالنقض في الأحكام الصادرة بالبراءة إلا من جانب النيابة العامة، وبعد تعديل نص المادة 496 بالأمر رقم 2015_02 المؤرخ في 23_07_2015 أصبحت على النحو التالي: "لا يجوز الطعن بالنقض بالنسبة للأحكام الصادرة بالبراءة في مواد الجنايات إلا من جانب النيابة العامة فيما يخص الدعوى العمومية ومن المحكوم عليه والمدعي المدني والمسؤول المدني فيما يخص حقوقهم المدنية أو في رد الأشياء المضبوطة فقط"، وعليه لم يفصل المشرع الجزائري بالنسبة للأحكام الصادرة في مواد الجنح والمخالفات بالبراءة هل يجوز الطعن فيها بالنقض أو لا، وأمام ذلك فقد استقر اغلب الفقهاء على أنه بهذا الخصوص يكون العمل بالاعتماد على ما ورد في الاجتهاد القضائي في المسائل الجمركية بصفته سمح لهذه الأخيرة بالطعن في الأحكام القاضية بالبراءة باعتبارها طرف مدني كصاحبة دعوى جبائية.

2. التماس إعادة النظر: يخص هذا الطريق الأحكام الحائزة على قوة الشيء المقضي فيه، والتي قضت بالإدانة في جناية أو جنحة، ويؤسس التماس إعادة النظر على حسب نص المادة 531 ق إ جزائية على أوجه أربع وهي:

- إما على تقديم مستندات بعد الحكم بالإدانة في جناية قتل يترتب عليها قيام أدلة كافية على وجود المجني عليه المزعوم قتله على قيد الحياة.
- أو إذا أدين بشهادة الزور ضد المحكوم عليه شاهد سبق أن ساهم بشهادته في إثبات إدانة المحكوم عليه.
- أو على إدانة متهم آخر من اجل ارتكاب الجناية أو الجنحة نفسها بحيث لا يمكن التوفيق بين الحكمين.
- أو أخيرا بكشف واقعة جديدة أو تقديم مستندات كانت مجهولة من القضاة الذين حكموا بالإدانة مع أنه يبدو منها أن من شأنها التدليل على براءة المحكوم عليه.

1المادة 507 من نفس الأمر.

ويرفع الأمر إلى المحكمة العليا بالنسبة للحالات الثلاث الأولى مباشرة إما من وزير العدل، أو من المحكوم عليه أو من نائبة القانوني في حالة عدم أهليته، أو من زوجه أو فروعه أو أصوله في حالة وفاته أو ثبوت غيابه.

وفي الحالة الرابعة لا يجوز ذلك إلا للنائب العام لدى المحكمة العليا متصرفا بناءا على طلب وزير العدل، وعليه يلاحظ أن طلب الالتماس هو طريق الطعن الوحيد الذي بقي مفتوحا حتى بعد وفاة المحكوم بعقوبة جزائية[1]، أما بالنسبة لميعاد تقديم طلب إعادة النظر فهو جائز في أي وقت وتفصل المحكمة العليا في موضوع دعوى الالتماس ويقوم القاضي المقرر بجميع إجراءات التحقيق وعند الضرورة بطريق الإنابة القضائية، تجدر الإشارة في الأخير أن هذا الطريق غير العادي من طرق الطعن يكاد ينعدم في جل الجرائم الضريبية.

الفرع الثاني:

انقضاء الدعوى العمومية والجبائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

إن المقصود بسقوط الدعوى الجزائية وانقضائها هو حظر ووقف كل الإجراءات المتعلقة بتحريك الدعوى وإحالتها إلى جهة التحقيق أو إلى المحكمة الجزائية للفصل فيها، وبالرغم من خلو القوانين الجبائية من النص صراحة على أسباب انقضاء الدعوى العمومية في الجرائم الضريبية، غير أنه يمكن القول أنه تنقضي الدعوى العمومية في الجرائم الضريبية بصفة عامة وجريمة التزوير في المحررات المحاسبية بصفة خاصة بأحد الأسباب العامة أو الخاصة المقررة وفقا لقانون الإجراءات الجزائية. من خلال ما تقدم سنقسم هذا الفرع كالآتي:

أولا: الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية الجبائية.

ثانيا: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية الجبائية.

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص247.

أولا: الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية الجبائية:

تنقضي الدعوى العمومية الجبائية للأسباب العامة المتمثلة في وفاة المتهم، وصدور العفو الشامل وإلغاء القانون الجزائي وبصدور الحكم النهائي وبالتقادم، غير أن سقوط الدعوى العمومية لهذه الأسباب لا يتبعه سقوط الدعوى المدنية وذلك حتى لا يضيع الحق المدني للمدعي وهو إدارة الضرائب.

أ. **وفاة المكلف المتهم:** تنقضي الدعوى العمومية بوفاة المتهم فقد ورد نص المادة 06 من قانون إجراءات جزائية على النحو التالي"تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاة المتهم..."، وإذا كان الحكم قد صدر بتوقيع العقوبة فإنه يسقط من تلقاء نفسه بالوفاة ولا يجوز تنفيذه إلا إذا كانت العقوبة هي المصادرة، أما إذا حدثت الوفاة بعد توقيع استئناف أو طعن بالنقض من المتهم أو من النيابة وجب على جهة الاستئناف أو الطعن بالنقض أن تحكم بانقضاء الدعوى العمومية لوفاة المتهم.

أما إذا حصلت الوفاة بعد صدور حكم نهائي فإن الدعوى العمومية تنقضي بهذا الحكم ويسقط الحكم من تلقاء نفسه فيما يتعلق بالعقوبة السالبة للحرية، وينفذ ما يجب رده من مصاريف ومبالغ مالية فيما يتعلق بالدعوى الجبائية من تركة المتوفي باعتبارها ديونا على التركة ولا تسقط بالوفاة وتنتقل إلى الورثة في مال المتوفى[1].

وسقوط الدعوى العمومية بالوفاة يؤثر على سير الدعوى الجبائية المرتبطة بها وللإدارة الجبائية قبل صدور حكم الإدانة أو تحريكها ضد المتملص من الضريبة أن تلجأ إلى الطريق المدني أمام القسم المدني للمطالبة بحقوقها، أما بالنسبة لباقي المتهمين والشركاء والفاعلين الآخرين لا يكون للوفاة أي تأثير على سير الدعوى العمومية.

وعليه في الأخير يمكن القول أنه تنقضي الدعوى العمومية والجبائية معا بالوفاة إذا كانت أثناء سير الدعوى وقبل الفصل فيها.

ب.العفو الشامل: تضمنت نص المادة 06 من ق إ جزائية أنه" تنقضي الدعوى الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاة المتهم وبالتقادم والعفو الشامل..."، ويقصد بالعفو الشامل ذلك الإجراء الفردي الذي يصدر من رئيس الجمهورية في شكل مرسوم رئاسي منصوص عليه في الدستور، وبموجبه يتم تخفيض أو إلغاء

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص251.

العقوبة الصادرة بحكم بات وواجب التنفيذ، فهو إجراء تشريعي يقصد به إزالة الصفة الإجرامية عن الفعل المرتكب، بحيث يصبح في حكم الأفعال المباحة التي لم يجرمها القانون أصلا[1].

ويختلف العفو الشامل عن العفو عن العقوبة في أنه يترتب عليه محو جميع النتائج المترتبة عن الجريمة، فهو ذو طبيعة موضوعية فهو لا يخص ولا يتخذ لشخص معين، بل يتخذ في أنواع من الجرائم ترتكب في ظروف ومناسبات خاصة، والعفو الشامل اختصاص أصيل للسلطة التشريعية أما العفو عن العقوبة فهو من اختصاص السلطة التنفيذية ويكون عن طريق مرسوم من رئيس الجمهورية، وهو ما نصت عليه المادة91 فقرة 7 من الدستور المعدل سنة 2016 "يضطلع رئيس الجمهورية، بالإضافة إلى السلطات التي تخولها إياه صراحة أحكام أخرى في الدستور، بالسلطات والصلاحيات الآتية: له حق إصدار العفو وحق تخفيض العقوبات أو استبدالها..."، كما تضمنت المادة 677 من ق إ جزائية في فقرتها الأخيرة "كما أن الإعفاء الكلي أو الجزئي من العقوبة بطريقة العفو يقوم مقام تنفيذها الكلي أو الجزئي".

فالعفو عن العقوبة رخصة ممنوحة لرئيس الجمهورية كوسيلة لتصحيح أخطاء قضائية يصعب تداركها وإصلاحها، أو لتدارك ما قد يحدث تنفيذ العقوبة من تناقض مع المصلحة العامة نتيجة لأوضاع اجتماعية جديدة ويتطلب صدور العفو عن العقوبة صدور حكم بات واجب التنفيذ فيشمل العفو عن العقوبة كلها أو جزء منها دون الدعوى الجبائية.

ويعد العفو الشامل سببا من أسباب انقضاء الدعوى العمومية في أية مرحلة وصلت إليها مادام لم يصدر فيها حكم بات نهائيا، والعفو الشامل يتسم بالشمولية ينصرف أثره إلى جميع المشاركين غير أنه لا ينصرف أثره إلى الدعوى الجبائية بالتبعية أمام القاضي الجزائي، إلا إذا نص القانون على العفو بذلك صراحة، وبالرجوع إلى القوانين الجبائية لم تنص على أثر العفو الشامل على الدعوى الجبائية غير أنه يمكن القول أن العفو الشامل لا يمتد أثره إلى الدعوى الجبائية إلا إذا نص القانون على ذلك صراحة، وهذا الذي لم يصدر إلى حد الساعة في المجال الجبائي.

1فريدة بن يونس، العفو الشامل والاختصاص التشريعي لرئيس الجمهورية، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد السابع، 2011، ص209.

ج. **إلغاء قانون العقوبات:** تنص المادة الأولى من قانون العقوبات أنه لا جريمة ولا عقوبة ولا تدبير امن بغير قانون، وعليه إن من حالات التي تنقضي وتسقط فيها الدعوى العمومية هي حالة إلغاء النص القانوني المعاقب، وهو ما نصت عليه المادة 06 من ق إ جزائية، وبموجب النص الملغى تصبح الأفعال مباحة ويترتب على الإلغاء تطبيق القانون اللاحق وبدون إحالة إلى نص خاص لأنه هو الأصلح للمتهم ويترتب عليه حتما انقضاء الدعوى العمومية.

وإذا كانت الدعوى لم ترفع إلى القضاء ولم تحرك من النيابة العامة أو تقدم بشأنها شكوى من الإدارة الجبائية فإنه لا يجوز للنيابة تحريكها، وإن كانت طرحت أمام القضاء ولم يحكم فيها فإنه يجب على المحاكم أن تحكم بانقضاء الدعوى العمومية لإلغاء النص التجريمي، أما إذا كانت الدعوى صدر فيها أحكام بالإدانة النهائية فإنه يوقف تنفيذها[1].

لكن بالنسبة إلى الدعوى الجبائية التبعية فإنه يتعين التفريق بين ما إذا كان المدعي المدني (الإدارة الجبائية) قد رفعت دعواها أمام المحكمة الجزائية قبل دخول القانون الجديد الملغي للقانون المعاقب حيز التنفيذ أو بعده، فإذا كانت الإدارة الجبائية قد تأسست كطرف مدني وفقا للقانون أمام المحكمة الجزائية قبل صدور النص الملغي للنص المعاقب فإن على المحكمة الجزائية بعد أن تحكم بانقضاء الدعوى الجزائية أن تفصل في الدعوى الجبائية التي تكون قد دخلت في اختصاصها قبل إلغاء النص المعاقب، لكن إذا كانت الإدارة الجبائية لم يسبق أن تأسست كطرف مدني قبل صدور النص الجديد فإنه لم يبق أمامها إلا اللجوء إلى القضاء المدني للمطالبة بحقوقها، وأنه في هذه الحالة ليس هناك ما يمنع القضاء المدني من البحث في وقائع الدعوى الجزائية من اجل التأكد من أن الضرر ناتج عن الوقائع التي كانت مجرمة وأصبحت بعد إلغاء النص المعاقب مباحة.

د. **صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه:** إن من المقرر قانونا حسب ما نصت عليه المادة السادسة من ق إ جزائية أن من الحالات التي تنقضي فيها الدعوى العمومية هي حالة صدور حكم بات حائز لقوة القضية المقضية أو حائز لحجية الشيء المحكوم فيه، ولكي يصح الاحتجاج والدفع بانقضاء الدعوى لسبق الفصل فيها بحكم يكون قد حاز قوة القضية المقضية يجب أن تتوفر عدة شروط أهمها:

1. أن يكون الحكم المحتج به قد صدر عن جهة قضائية مختصة سواء كانت هذه الجهة وطنية أو أجنبية، بحيث أنه إذا صدر عن جهة غير قضائية أو غير مختصة بالفصل في موضوع الدعوى الجزائية فإن مثل هذا الحكم لا يصلح لأن يكون سببا من أسباب انقضاء الدعوى.

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص253.

2. يجب أن يكون الحكم المحتج به قطعيا ونهائيا فاصلا في موضوع الدعوى محل المتابعة، ذلك لأن الحكم الذي يصدر قبل الفصل في موضوع الدعوى الجزائية أو يتضمن الحكم بعدم القبول أو بعدم الاختصاص لا يصلح أن يحتج به ولا يصلح لأن يكون سببا من أسباب انقضاء الدعوى الجزائية.

3. يجب لإمكانية الدفع بانقضاء الدعوى لسبق الفصل فيها بحكم بات أن يكون الحكم المحتج به حكما نهائيا حائزا لقوة القضية المقضية أو لحجية الشيء المحكوم فيه، ويكون الحكم نهائيا وحائزا لقوة القضية المقضية كلما لم يكن قابلا لأية طريقة من طرق الطعن فيه، أو كلما كان قد استنفذ كل طرق الطعن الجائزة قانونا[1].

وخلاصة كل ما سبق أنه إذا توافرت وحدة الواقعة أو وحدة الفعل الجرمي بين موضوع الحكم السابق وبين موضوع الدعوى الجديدة، وتوفرت وحدة الخصوم في الدعوتين، وتوفر وجود حكم نهائي بات غير قابل للطعن فيه فإن بإمكان المتهم أو محاميه أن يدفع بانقضاء الدعوى المعروضة على جهة الحكم لسبق الفصل فيها بحكم نهائي حائز لقوة الشيء المحكوم فيه، وما على المحكمة إلا الاستجابة وأن تقضي بانقضاء الدعويين معا وإن لم تفعل ذلك فتكون بذلك قد حادة عن الصواب.

هـ. التقادم: بالإضافة إلى انقضاء الدعوى العمومية بالوفاة والعفو وغيرها... مما سبق الإشارة إليه، يمكن أيضا أن تنقضي وتسقط بالتقادم، والتقادم هو "مضي فترة من الزمن يحددها القانون تختلف باختلاف الجريمة جناية أو جنحة أو مخالفة تبدأ من تاريخ ارتكابها أو اكتشافها دون أن تتخذ فيها سلطات الاستدلال أو التحقيق أي إجراء من إجراءاتها[2]"، وتنقضي الدعوى العمومية بالتقادم حسب طبيعتها طبقا لنص المادة السابعة (7) من ق إ جزائية التي حددت مدة تقادم الدعوى العمومية في مواد الجنايات بانقضاء عشر(10) سنوات كاملة وفي الجنح طبقا لنص المادة الثامنة(8) حددت بمرور ثلاث(3) سنوات كاملة في حين أن المخالفات تتقادم بمضي سنتين(2) كاملتين طبقا لنص المادة التاسعة(9) ق إ جزائية.

لكن بالرجوع إلى القوانين الضريبية نجد أن المشرع الضريبي الجزائري حدد مدة التقادم بأربع(04) سنوات بالنسبة للجنح الضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ، وبالتالي فإن النص الخاص يقيد النص العام، ومنه فإن أجل التقادم في الجرائم الضريبية

1عبد العزيز سعد، إجراءات ممارسة الدعوى الجزائية ذات العقوبة الجنحية، المرجع السابق، ص54.

2 ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص 187.

للجنح هو أربع(4) سنوات وهو ما نصت عليه المادة 106 ق إ جبائية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "مع مراعاة الأحكام الخاصة المنصوص عليها في المادة 107 أدناه، يحدد الأجل الممنوح للإدارة، بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية".

والمادة 110 من ق إ جبائية بالنسبة للرسم على رقم الأعمال "يحدد أجل تقادم دعوى الإدارة، بأربع سنوات من أجل ما يأتي تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله، قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذا الرسم"، ويسري أجل التقادم المعد بالسنة المدنية اعتبارا من أول يناير للسنة التي تنجز فيها العمليات الخاضعة للرسم، غير أنه في حالة استعمال طرق تدليسية من طرف مدين بالضريبة قصد إخفاء استحقاق الحقوق أو أية مخالفة أخرى، فإن التقادم لا يسري إلا ابتداء من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة استحقاق الحقوق أو المخالفات[1].

أما المادة 118 من ق إ جبائية في مجال حقوق التسجيل نصت "يكون التقادم بالنسبة لطلب حقوق التسجيل بعد أجل أربع(4) سنوات ابتداء من يوم تسجيل عقد أو وثيقة أخرى أو تصريح يظهر بصفة كافية استحقاقية هذه الحقوق من دون أن يكون من الضروري اللجوء فيما بعد إلى تحريات لاحقة...".

كما نصت المادة 138 ق إ جبائية بالنسبة للضرائب غير المباشرة "يحدد أجل تقادم دعوى الإدارة بأربع سنوات فيما يتعلق بتأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها، قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذه الضرائب والرسوم".

كما تضمنت نص المادة 159 ق إ جبائية "يفقد القابضون الذين لم يباشروا أية متابعات ضد مكلف بالضريبة، طيلة أربع(04) سنوات متتالية اعتبارا من يوم وجوب تحصيل الحقوق حق المتابعة وتسقط كل دعوى يباشرونها ضد المكلف بالضريبة".

إلا أن هذا الأجل يمدد بسنتين لمجرد أن يتبين للإدارة أن المكلف قام باستعمال طرق تدليسية ورفعت ضده دعوى قضائية، وهو ما تضمنته المواد السابقة الذكر، وعليه يتضح من خلال المواد السابقة الذكر أن أجل التقادم في الجرائم الضريبية حددت بأربع(4) سنوات متتالية، وعبء إثبات وتعيين يوم

1المادة11 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

اقتراف الجريمة يقع على عاتق النيابة العامة والإدارة الضريبية، وهي مسألة موضوعية لا رقابة للمحكمة العليا فيها وبناءا على ذلك يجب أن تعين محكمة الموضوع تاريخ اقتراف الجريمة وذلك إذا دفع أمامها بالتقادم وإلا كان حكمها باطلا.

إلا أن تعيين يوم اقتراف الجريمة قد يصعب على المحكمة في بعض الحالات مثل جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، وبالتالي فالسؤال المطروح بهذا الصدد هو هل يبدأ سريان التقادم في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية من تاريخ اكتشاف التزوير أم من آخر يوم استعملت فيه الوثيقة المزورة أو تخضع لما هو معمول به في القوانين الضريبية؟

للإجابة عن هذا السؤال يمكن القول أن جريمة التزوير وإن كانت تتفق مع جريمة استعمال المزور من حيث أن كل واحدة منهما قابلة للسقوط والانقضاء بمرور الزمن، إلا أنهما يختلفان من حيث بداية الحساب لمدة التقادم، فبينما يبدأ حساب تقادم دعوى جريمة التزوير من تاريخ وقوع الجريمة، أو من تاريخ آخر إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة، فإن حساب تقادم دعوى جريمة استعمال الوثيقة المزورة يبدأ من تاريخ التخلي صراحة عن استعمال الوثيقة المزورة وعدم الاحتجاج بها تجاه الغير، باعتبارها جريمة مستمرة[1].

وبالرجوع إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية أي مدة تطبق عليها لحساب التقادم، فإنه يمكن القول أن مادامت جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية جريمة ضريبية فهي غش ضريبي بحد ذاته فإن حساب مدة التقادم تسري وفقا لما هو معمول به في القوانين الضريبية، وبذلك يسري أجل التقادم:

- ✓ ابتداءا من تاريخ استحقاق الحقوق من اجل تأسيسها أو تحصيلها.
- ✓ ابتداءا من تاريخ الذي ارتكبت فيه هذه المخالفات من اجل قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات التي تسير هذه الضرائب والرسوم.

كما أنه يوقف التقادم في المادة الجبائية وفقا لأحكام المواد 112 و118 و140 و159 من ق إ جبائية:

- ✓ الطلبات المبلغة.

1عبد العزيز سعد، جرائم التزوير وخيانة الأمانة واستعمال المزور، المرجع السابق، ص78.

- ✓ دفع تسبيقات على الحساب.
- ✓ المحاضر المعدة وفقا للقواعد الخاصة بكل إدارة من الإدارات المؤهلة لذلك.
- ✓ إيداع طلب تخفيض العقوبات.
- ✓ تبليغ النتائج المتحصل عليها اثر إجراء تحقيق في المحاسبة المنصوص عليها في المادة 20_6 من ق ا جبائية.
- ✓ الاعتراف بالمخالفات الموقع عليها من قبل مرتكبيها.
- ✓ كل تبليغ للسند التنفيذي المذكور بالمادة 487 من ق ض غ م يوقف التقادم الساري ضد الإدارة ويحل محله التقادم الخاضع للقانون العام.
- ✓ كل عمل آخر موقف للتقادم وخاضع للقانون العام.

تجدر الإشارة في الأخير أن المشرع الضريبي الجزائري خرج عن المألوف من خلال أنه حدد مدة التقادم بأربع(4) سنوات بالنسبة للجرائم الضريبية مع إمكانية تمديدها لسنتين(2) في حالة وجود مناورات تدليسية، وبذلك فهو خالف ما هو معمول به في القانون الجزائي (العقوبات) وكان من الأفضل لو تبنى نفس النهج وهو تقادم الجنح بثلاث سنوات، وذلك يعود إلى تشعب القوانين الجبائية التي أوردت مدة التقادم بشكل معقد ويختلف من ضريبة لأخرى.

ثانيا: الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية الجبائية:

إضافة للأسباب العامة السالفة الذكر فإن الدعوى العمومية تنقضي لأسباب خاصة تتمثل في سحب الشكوى أو المصالحة أو الوساطة، فهل يمكن أن تنقضي جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية لنفس الأسباب؟

أ. **المصالحة:** تعد المصالحة من الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية، وتعرف المصالحة في اللغة أنها اسم بمعنى المصالحة التي هي خلاف المخاصمة، واصلها بمعنى الصلاح الذي هو يعني استقامة الحال والمصالحة بمسماها الصلح والتصالح في اللغة بمعنى واحد معناها السلم لأنه يقال تصالح القوم بينهم ويقال أصلح بينهما أو ما بينهما أي أزال ما بينهما من عداوة وشقاق[1]، أما تعريف المصالحة عند فقهاء القانون فقد عرفها البعض "أنها تنازل من الهيئة الاجتماعية عن حقها في رفع الدعوى الجزائية

1تامر حامد جابر القاضي، دور الصلح في الدعوى الجزائية في التشريع الفلسطيني(دراسة تحليلية مقارنة)، مذكرة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الأزهر-غزة-، 2012، ص14.

على المخالف إذا دفع مبلغا معينا في أجل محدد وهو تنازل تبرره المصلحة العامة[1]"، كما عرفت أنها "الوسيلة القانونية غير القضائية التي تتمكن الإدارة بموجبها من التخلي عن التتبع مقابل دفع مبلغ مالي من طرف المخالف[2]".

أما بخصوص تعريف المصالحة الجنائية الضريبية فقد عرفها البعض أنها"عقد يتم بين طرفين أو اتفاق إرادتين على التزامات معينة، ومن ثم لا يمكن فرضه على أي من الطرفين لأن هذا من شأنه أن يجعل الإرادة مشوبة بعيب الإكراه الذي يلابس الصلح وتبعا يبطله، ورضاء الممول بالصلح يفترض تبعا تسليمه بمسؤوليته الجزائية عن الفعل المسند إليه، لأنه لو كان يعتقد براءته فلا محل إطلاقا لتصالحه مقابل دفعه مبلغا معينا لمصلحة الضرائب[3]".

وتستمد المصالحة الجزائية مشروعيتها في التشريع الجزائري من خلال نص المادة ست (6) من قانون الإجراءات الجزائية الفقرة الأخيرة "كما يجوز أن تنقضي الدعوى العمومية بالمصالحة إذا كان القانون يجيزها صراحة"، وقد اتسمت المصالحة الجزائية في التشريع الجزائري بنوع من التخوف والتردد والدليل على ذلك أن إجازة المصالحة الجزائية في الجزائر مرت بمراحل والتي تمثلت في إجازتها من(1962 إلى 1975) حيث أجاز المشرع الجزائري المصالحة كبديل للمتابعة الجزائية لاسيما في مواد الجمارك والضرائب والأسعار والغابات والقنص الصيد والبريد والمواصلات علاوة على المرور ومخالفات الطرق، كما تضمن قانون إجراءات جزائية عند صدوره في 8 يونيو 1966 المصالحة كسبب من أسباب انقضاء الدعوى العمومية في مادته السادسة(6).

ومن ثم تحريم المصالحة(من 1975 إلى 1986) وفي هذه المرحلة تم تعديل قانون الإجراءات الجزائية بموجب الأمر رقم 75_46 المؤرخ في 17_06_1975 فألغيت المصالحة منه كسبب من أسباب انقضاء الدعوى العمومية بل وتضمن القانون الجديد تحريما صريحا لها، فجاءت المادة السادسة في فقرتها الثالثة كالأتي:"غير أنه لا يجوز بأي وجه من الوجوه أن تنقضي الدعوى بالمصالحة"، وبعدها تم إعادة إجازة المصالحة الجزائية (من 1986 إلى يومنا هذا) وذلك بعدما تفطن المشرع الجزائري لأهميتها في حل المنازعات والتخفيف على القضاء وكمواكبة منه للتشريعات المقارنة التي أخذت بنظام المصالحة الجزائية بصفة واسعة ضمن قوانينها، فجاءت المادة السادسة(6) من قانون الإجراءات الجزائية

1طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 198.

2أمين بريك، المرجع السابق، ص63.

3طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 199.

الجزائري تنص بصريح العبارة على إجازة المصالحة واعتبارها سببا لانقضاء الدعوى العمومية متى تضمن القانون ذلك، وبمعنى آخر أن في حالة عدم وجود نص قانوني يجيز المصالحة في أي نوع من الجرائم المذكورة في القانون الجزائري فإنه لا يجوز اللجوء إليها وذلك بالنظر إلى خصوصية بعض الجرائم التي لا يمكن أن تنقضي فيها الدعوى العمومية بالمصالحة، وقد أجازه المشرع الجزائري بالنسبة للجرائم ذات وصف مخالفات، ومن هنا نطرح التساؤل الآتي هل يمكن إعمال المصالحة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية؟

بالرجوع إلى المشرع الضريبي الجزائري نجده لم ينص صراحة على إجراء المصالحة كسبب لانقضاء الدعوى العمومية والجبائية معا على عكس القوانين الضريبية المصرية التي أجازت الصلح صراحة بموافقة وزير المالية وذلك في جل الجرائم الضريبية الواردة في القانون الضريبي وحدد لكل جريمة مبلغ الصلح الواجب الدفع، ونفس النهج سار فيه المشرع التونسي إذ تبنى الصلح بجميع الجرائم الجبائية استثناءا في الجرائم الخطيرة التي تتعلق بتقليد الطوابع والأختام، وكذلك المشرع العراقي الذي نص على الصلح في جرائم محددة وهي التزوير والاحتيال الضريبي.

وبذلك يكون المشرع الضريبي الجزائري قد أهمل جانب مهم وهو تبني المصالحة كوسيلة لانقضاء الدعوى العمومية والجبائية معا، وذلك يعود لكون أن تجريم الأفعال المتعلقة بالغش الضريبي هو حماية المال العام وموارد الخزينة العمومية وبالتالي فإن المصالحة قد يترتب عليها تحصيل المبالغ المتملص منها وبسهولة وبصفة مباشرة في منأى عن المنازعات القضائية وطول الإجراءات خاصة إذا كان هناك استئناف أو طعن بالنقض، وإذا عدنا إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية فهي من نوع الجنح وعليه فإنه يستبعد تطبيق الصلح فيها، لأنه يتناقض مع ما هو معمول به قانون الإجراءات الجزائية وبعض القوانين الخاصة كقانون الجمارك الذي يطبق فيها الصلح في مجال المخالفات كذلك، إلا أنه حسب رأينا أن القوانين الضريبية تستدعي تبني الصلح بالنسبة لكل أنواع الجرائم وبما أن التعديل الأخير الذي أصبح يعد جرائم الغش الضريبي من قبيل الجنح فإنه لابد من أن تخضع المصالحة في المادة الضريبية إلى خصوصية الجريمة الضريبية.

ولكي يتم تطبيق المصالحة في المادة الضريبية يشترط توافر مجموعة من الشروط وهي:

1. صدورها من الجهة الإدارية المختصة: نظرا لأهمية المصالحة وما يترتب عليها من انقضاء الدعوى العمومية و الجبائية، فإنه يجب أن تصدر عن الجهة التي يحق لها عقد التسوية الصلحية مع

المتهم، وقد اسند المشرع هذا الاختصاص إلى المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة.

2. **اتفاق الطرفين على المصالحة:** فالإدارة لا تفرض المصالحة على المتهم بقرار منها، فالمصالحة لا تتحقق إلا بتلاقي إرادة الطرفين، ويستوي أن يصدر الإيجاب من المتهم أو من الجهة الإدارية، ما دام قد صادفه القبول من الطرف الآخر، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى لا تعد المصالحة حقا للمتهم بحيث تلتزم الجهات الإدارية بالاستجابة إليه إذا ما طلبته، ذلك أن أمر عدم رفع دعوى جزائية أو إيقاف اجراءتها متروك لتقدير الإدارة[1].

3. **سداد مبلغ المصالحة:** في حالة الاتفاق على المصالحة يلزم المكلف بالضريبة بالالتزام بدفع مبلغ المصالحة المتفق عليه وفقا لرزنامة التي تضعها الإدارة الضريبية.

4. **وقت المصالحة:** لمرتكب الجريمة الضريبية أن يتقدم بطلب المصالحة قبل إقامة الدعوى، أو خلال النظر فيها، وقبل صدور حكم بات نهائي.

ويترتب على المصالحة انقضاء الدعوى العمومية والجبائية ووقف السير في إجراءات التقاضي وإلغاء ما يترتب على ذلك من آثار توفق تنفيذ العقوبات المالية والتعويض والمصادرة بشرط الدفع الكلي للحقوق والمستحقات الضريبية، غير أنه لا ينتفع الغير بالمصالحة والغير هنا الفاعلون الآخرون والشركاء والمسؤولون مدنيا والضامنون، إذ تقتصر المصالحة على الطرف المتصالح مع الإدارة الجبائية وحده.

وفي تقديرنا أن من الوجاهة الأخذ بنظام المصالحة على الأقل بالنسبة للجرائم الضريبية، إذ أنه يعد من البدائل الناجعة للدعوى الجزائية، فقد حرص المشرع أن تقوم العلاقة الضريبية على التفاهم مع المخالفين للقانون الضريبي، وجعلهم يعتقدون بأن ما مفروض عليهم من التزامات ضريبية لا يصطدم مع العدالة في شيء، فضلا عن أن النفعية هي الأساس الذي يستند إليه التجريم الضريبي، فالدولة غير آبهة بالعقاب الذي يتحمله الجاني لارتكاب الجريمة الضريبية، بل هي حريصة حرصا تاما على أن تحقق مصلحتها العامة من خلال تطبيق نظام الصلح، فقانون العقوبات الضريبي يحمي مصلحة الخزينة العمومية، والعقوبات المنصوص عليها لم تقصد لذاتها وإنما لتحقيق الغرض المطلوب منها، فإذا أمكن اقتضاء حق الخزينة فلا محل للتمسك بتوقيع العقوبة.

ب. **سحب الشكوى:** إن المقصود بسحب الشكوى الواردة في نص المادة السادسة من ق إ جزائية، هي أن الدعوى تكون قد رفعت واتخذت فيها إجراءات المتابعة بعد أن يتم البحث والتحقيق مع صاحب

1طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص204_205.

الحق والمشكو منه، وعليه فإن المشرع منع النيابة من تحريك الدعوى العمومية والجبائية في المادة الضريبية إلا بناءا على شكوى من الإدارة الجبائية[1]، وعليه هل يحق للإدارة الجبائية سحب الشكوى بعد تقديمها وتحريك الدعويين العمومية والجبائية معا؟

لقد أجاز المشرع لمن خوله القانون حق تقديم شكوى أن يتنازل عنها في أي وقت إلى أن يصدر في الدعوى حكم نهائي، ومن ثم يجوز لإدارة الضرائب أن تتنازل عن الشكوى بعد تقديمها للنيابة العامة، وليس للتنازل شكلا خاصا والأصل أن يكون صريحا، وعلى هذا فليس هناك ما يمنع من أن يؤخذ ضمنا ويتم عن تصرف من الجهة التي تملكه.

وتسحب الشكوى من مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية، ويمكن أن يقبل طلب سحب الشكوى تطبيقا لأحكام المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية في حالة تسديد 50% من الحقوق البسيطة والغرامات محل المتابعة الجزائية واكتتاب جدول تسديد كما يأتي:

- أجل التسديد يقدر بستة (06) أشهر، عندما يساوي مبلغ الدين الجبائي أو يقل عن عشرين مليون دينار جزائري (20.000.000دج).
- أجل تسديد مدته اثنا عشر (12) شهرا، عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي عشرين مليون دينار(20.000.000دج) ويقل عن ثلاثين مليون دينار(30.000.000دج).
- أجل تسديد مدته ثمانية عشر (18) شهرا، عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي ثلاثين مليون دينار(30.000.000دج).

وسحب الشكوى يمكن أن يتم طوال فترة الدعوى الجنائية وحتى قبل صدور حكم بات، ويقدم سحب الشكوى بناءا على طلب مكتوب مع توضيح أسباب سحب الشكوى ويقدم إلى الجهة القضائية المختصة أي إلى وكيل الجمهورية إذا كانت القضية في مرحلة التحقيق، أو إلى قاضي التحقيق إذا كانت القضية في مرحلة التحقيق دوما، أو إلى القاضي المختص إذا كانت القضية في المحاكمة وبالنتيجة يشار لذلك في سجل المتابعات، وعليه فبمجرد حصول تنازل عن شكوى وسحبها فلا يمكن إقامتها أو تقديمها من جديد بعد سحبها[2].

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص269.

2فارس السبتي، المرجع نفسه، ص271.

ج. **الوساطة:** لقد استحدث المشرع الجزائري نظام الوساطة الجزائية في الأمر رقم 15_02 المؤرخ في 23 يوليو 2015 المعدل والمتمم للأمر رقم 66_155 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، والمشرع لم يعرف الوساطة تاركا ذلك للفقه والقضاء إلا أنه يمكن تعريفها أنها إجراء قانوني يهدف إلى إبرام اتفاق بين الضحية والمشتكي منه، قد يلجأ إليه وكيل الجمهورية بهدف وضع حد للمتابعات وجبر الضرر الذي تعرضت له الضحية، فالوساطة إجراء اختياري رضائي يسعى من خلاله طرفي النزاع بمساعدة طرف ثالث (الوسيط) لإيجاد حل للنزاع القائم بينهما نتيجة الجريمة المرتكبة وذلك عن طريق تعويض الضحية[1].

ومن هنا يتضح الفرق بين الصلح السابق الذكر وإجراء الوساطة بحيث أن الوساطة تتم عن طريق تدخل شخص ثالث الوسيط، الذي يقوم بالدور الرئيسي في الوصول إلى اتفاق الوساطة بين أطراف النزاع، كما يقوم بمتابعة تنفيذ هذا الاتفاق حتى النهائية في حين أن الصلح لا يكون عن طريق وسيط وإنما يتم مباشرة بين الضحية والمشتكي منه أو وكيله الخاص، في حين يتفقان من حيث أنهما غير ملزمين ويكونا برضا الأطراف، والهدف منهما الحصول على تعويض عادل يجبر الضرر.

ومجال تطبيق الوساطة الجزائية حدده المشرع الجزائري في نطاق الجرائم البسيطة وهي المخالفات وبعض الجنح، وهي جرائم غير ماسة بالنظام العام، مستبعدا بذلك تطبيق هذا الإجراء بالنسبة للجنايات، وتتمثل أسس الوساطة فيما يلي:

1. **أطراف الوساطة:** يكون إجراء الوساطة الجزائية بمبادرة من وكيل الجمهورية أو بناءا على طلب الضحية أو المشتكي منه، وهو ما تضمنته نص المادة 37 مكرر ق إ جزائية "يجوز لوكيل الجمهورية قبل أي متابعة قضائية، أن يقرر بمبادرة منه أو بناءا على طلب الضحية أو المشتكي منه، إجراء وساطة عندما يكون من شأنها وضع حد للإخلال الناتج عن الجريمة أو جبر الضرر المترتب عليها"، وتتم الوساطة بموجب إتفاق مكتوب بين مرتكب الأفعال المجرمة والضحية، ويشكل وكيل الجمهورية بمثابة الوسيط بالنسبة للطرفين.

2. **اتفاق الطرفين على الوساطة:** وهو ما تضمنته المادة 37 مكرر 1 ق إ جزائية أنه يشترط لإجراء الوساطة قبول الضحية والمشتكي منه.

1دليلة مغني، نظام الوساطة الجزائية في الجزائر على ضوء القانون رقم 15_12 والأمر رقم 15_02، مجلة آفاق للعلوم، جامعة زيان عاشور الجلفة، العدد العاشر، 2018، ص04.

3. **أهداف الوساطة:** يجب أن ينطوي إجراء الوساطة على تحقيق الأهداف المتمثلة في إعادة الحال إلى ما كانت عليه، تعويض مالي أو عيني عن الضرر، وكل اتفاق آخر غير مخالف للقانون يتوصل إليه الأطراف[1]، ويعد اتفاق الوساطة أنه غير قابل للطعن بأي طريق من طرق الطعن وهو ما نصت عليه المادة 37 مكرر5 ق إ جزائية.

ولكن بالرجوع إلى القوانين الضريبية نجد أن المشرع الضريبي الجزائري لم ينص نهائيا على تبني نظام الوساطة كآلية لانقضاء الدعويين العمومية والجبائية بالرغم من أهميته، فالهدف من الدعوى الجزائية في الجريمة الضريبية هو أداء الحقوق المالية للدولة، فإذا تحقق هذا الهدف عن طريق الوساطة فليس هناك ما يدعوا إلى التمسك بتوقيع العقوبة.

المبحث الثاني:

التصدي الزجري لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

تخضع العقوبة الجبائية لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات المنصوص عليها بكل من الدستور وقانون العقوبات تحديدا المادة الأولى الذي يفرض مبدأ "لا عقوبة بدون نص قانوني"، وما دام أن هدف المشرع الضريبي من وراء فرض الالتزامات الضريبية ضمان مصلحة الدولة في سد حاجاتها، فقد وضع القانون الضريبي العقوبات اللازمة لذلك[2]، على من ينتهك أو يخل بهذه الالتزامات، وقد عالج المشرع الجزائري هذه الجزاءات حتى يتمكن من حماية مصلحة الخزينة العمومية، بحيث جعلها تقوم على تطبيق العقوبات الجنائية كالحبس والغرامة الجزائية، إضافة إلى تطبيق العقوبات الجبائية التي تتمثل في الغرامات الضريبية.

غير أنه تخضع العقوبات المقررة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية للأحكام العامة في العقوبة الواردة في قانون العقوبات العام، كتشديد العقوبة أو تخفيفها أو وقفها أو تطبيق الإكراه البدني ومنها ما يطبق على العقوبات الجزائية فقط ومنها ما يطبق على العقوبات الجبائية. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا المبحث كالآتي:

1المادة 37 مكرر 4 من الأمر رقم 66_155 الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المرجع السابق.

2ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص133.

المطلب الأول: العقوبات الجزائية والجبائية كآلية لتصدي لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

المطلب الثاني: ضوابط تحديد العقوبات الجزائية والجبائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

المطلب الأول:

العقوبات الجزائية والجبائية كآلية لتصدي لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

العقوبة الجزائية تجربة تراثية وفكرة قانونية، تمثل غضب الجماعة منذ أقدم العصور على من انتهك قيمها، وقد مرت العقوبة في المجتمعات الإنسانية بمراحل مختلفة من التطور فرضه تغير تلك المجتمعات الإنسانية، وتباين نظرتها إلى أهمية المصالح الاجتماعية التي يجب حمايتها، من أي عدوان قد يقع عليها من الأفراد، وذلك بتهديدهم بالعقاب عند المساس بتلك المصالح[1]، ونفس الشيء بالنسبة للعقوبة في القوانين الضريبية سواء منها الجزائية أو الجبائية، فقد وضعها المشرع كآلية لردع الأشخاص المخالفين للقوانين الضريبية، ومنه كوسيلة لوضع حد بالنسبة للجريمة الضريبية بصفة عامة وجريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية بصفة خاصة، وقد أقرت التشريعات الجنائية مجموعة من العقوبات التي يجب أن تتناسب مع طبيعة الأفعال الجرمية حسب تصنيف الجرائم ومدى جسامتها أو خطورتها وهي تختلف بين عقوبات أصلية وأخرى تكميلية ومنها العقوبات الجبائية التي تتناسب مع طبيعة الجريمة الضريبية. من خلال ما سبق سنقسم هذا المطلب إلى ما يلي:

الفرع الأول: العقوبات الجزائية كآلية للتصدي لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

الفرع الثاني: العقوبات الجبائية كآلية للتصدي لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

1الطيب شردود، العقوبة بين اللزوم والسقوط في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي، معهد العلوم القانونية والإدارية، المركز الجامعي العربي بن مهيدي أم البواقي، 2007_2008، ص 06.

الفرع الأول:

العقوبات الجزائية كآلية للتصدي لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

رغم سيطرة الجانب المالي على العقوبات في الجرائم الضريبية بصفة عامة، فإن العديد من الجرائم الجبائية ومنها جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية جاءت بعقوبات جزائية، الهدف منها معاقبة المكلف بالضريبة الغشاش مرتكب الجنحة، والتي تضاف إلى الجزاءات الجبائية وميزت بين العقوبات الأصلية والعقوبات التكميلية. من خلال ما تقدم سنقسم هذا الفرع إلى النقاط التالية:

أولا: العقوبات الأصلية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

ثانيا: العقوبات التكميلية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

أولا: العقوبات الأصلية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية:

لا يختلف اثنان على أن الجرائم الضريبية بما في ذلك جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ، التي ترتكب خلافا لأحكام القوانين الضريبية لها من التأثير ما يمس كيان الدولة وحقوق الأفراد على حد سواء، ولذلك فإن عدم وضع العقوبات اللازمة والمتناسبة مع خطورتها سيؤدي حتما إلى ازديادها ومن ثم تأثيرها على مالية الدولة العامة، على اثر ذلك اهتم المشرع الضريبي بوضع العقوبات الجزائية اللازمة لقمع الجريمة، والتي تتناسب مع نوع الشخص الذي قام بهذه الجريمة سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا.

أ. **العقوبات الجزائية المطبقة على الشخص الطبيعي في المادة الضريبية:** يمكن أن تكون جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية باعتبارها غش ضريبي متعددة الفاعلين، والملاحقات يمكن أن

تباشر ضد كل من ارتكب عمدا مباشرة أو بطريقة غير مباشرة الأفعال المجرمة من خلال النصوص، فعمومية المصطلحات المستعملة من قبل المشرع تسمح بالمتابعات ضد الفاعلين الأصليين والشركاء[1].

وعليه فإن أول من يخضع للمسؤولية الجزائية في المادة الضريبية هو الفاعل، وكذلك كل من يساعده في ارتكاب الجريمة والذي يعد شريكا له، وقد حصرت القوانين الضريبية الجزاءات الشخصية الأصلية في عقوبة الحبس والغرامة الجزائية، فالحبس هو من أهم العقوبات في التشريع العقابي الضريبي بالنسبة لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية باعتبارها غش، وهو يقصد به "قضاء المحكوم عليه المدة المحكوم بها، في إحدى المنشآت العقابية المخصصة لهذا الغرض طبقا للقانون[2]".

مما يعني أن الحبس ينطوي على سلب الحرية، في حين أن الغرامة الجزائية هي "إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى الخزينة العامة المبلغ المعين في الحكم، والالتزام بالغرامة معناه قيام علاقة دائنية بين الدولة وبين المحكوم عليه، تنشأ عند اكتساب الحكم بالغرامة الدرجة القطعية، ومقتضى هذه العلاقة، جعل خزينة الدولة دائنة والمحكوم عليه مدينا، والمبلغ الذي يتعين أداؤه بمقتضى ذلك الحكم يشكل موضوعا لتلك العلاقة[3]".

وتعد الغرامة الجزائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية عقوبة أصلية، وفي التشريعات المقارنة تعد العقوبة الغالبة في الجرائم الضريبية جميعها تقريبا، وقد يحكم بها منفردة أو مع عقوبة الحبس أحيانا، وهذا يوضح مدى تأثر الجزاءات الضريبية بفكرة النفعية، لأن هدفها الأساسي هو تحقيق مصلحة الخزينة الضريبية، ومن ثم كانت الغرامة هي العقوبة الأساسية التي تفرض على مرتكب الجريمة الضريبية، وهي من وجهة النظر الفنية والعملية تعد من انسب العقوبات للجرائم الضريبية بما فيها جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية، لانسجام طبيعتها مع طبيعة المصلحة التي شرعت هذه الجرائم لحمايتها.

وعليه فقد تضمنت القوانين الضريبية عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم بالحبس والغرامة الجزائية وهي تنطبق على جنحة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية كونها جريمة غش ضريبي، بالإضافة إلى العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات، وقد اتفقت اغلب النصوص العقابية في التشريع الضريبي

1احمد فنيدس، المرجع السابق، ص414.

2طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص215.

3نفس المرجع، ص217.

على عقوبة الحبس في الجنح من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية قدرها 50.000دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط[1]، وهذا في حالة التملص أو محاولة التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية كالتزوير من أساس الضرائب أو الرسوم المفروضة، غير أنها تختلف من حيث تشديد العقوبة، كما أنها تختلف من حيث الغرامة الجزائية .

وفي المادة الضريبية العقوبات الجزائية منصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية كما يأتي:

1. **في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:** هناك عقوبات الفاعل الأصلي وعقوبات الشركاء:

1_1.عقوبات الفاعل الأصلي: إن المكلف بالضريبة هو الذي يجب أن يعتبر الفاعل الأصلي لجنحة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية، وكل مكلف بالضريبة هو غشاش بقوة، ويكون كذلك لما يتملص أو يحاول التملص من تأسيس أو دفع الضريبة كليا أو جزئيا من خلال القيام بتظليل الإدارة الضريبية باللجوء إلى التزوير في الوثائق المحاسبية التي يلزم القانون الضريبي والمحاسبي والتجاري إمساكها، والتي تؤدي بدورها إلى تزوير التصريحات الضريبية.

والعقوبات الجزائية للفاعل الأصلي منصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتتمثل في: [2]

- غرامة مالية من 50.000دج إلى 100.000دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000دج.
- الحبس من شهرين (2) إلى ستة (6) أشهر وغرامة مالية من 100.000دج إلى 500.000دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000دج ولا يتجاوز 1.000.000دج.
- الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين(2) وغرامة مالية من 500.000دج إلى 2.000.000دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000دج ولا يتجاوز 5.000.000دج.

1احمد فنيدس، المرجع السابق، ص415.

2المادة 303 من ق ض م ر م المعدلة بموجب المادة 13 من القانون رقم 11_16 المؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق ل 28 ديسمبر سنة 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر العدد 72، المؤرخة في 29 ديسمبر سنة 2011.

- الحبس من سنتين (2) إلى خمس (5) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000دج إلى 5.000.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين،عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000دج ولا يتجاوز 10.000.000دج.
- الحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000دج إلى 10.000.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000دج.

1_2.عقوبات الشركاء: الغشاش يكون في بعض الأحيان بحاجة إلى إعارة يد قوية، وقانون الضرائب اهتم بهؤلاء أعوان الأعمال وخبراء المحاسبة الذين يمسكون محاسبة خاطئة وجعلهم مقترفين لجنحة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ويتعرضون لنفس عقوبات الغشاش الأصلي، والشركاء كما سبق وتطرقنا هم الذين يقدمون العون أو المساعدة للفاعل الأصلي للجنحة، ويتعلق الأمر بالخصوص بالنسبة للأشخاص الذين يحترفون المحاسبة والذين يستعملون معارفهم التقنية لتمويه عدم الانتظام المحاسبي أو الجبائي المرتكب من قبل مستخدميهم أو زبائنهم[1].

وقد نصت المادة 303 فقرة 2 السابقة الذكر على أنه تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم مع مراعاة أحكام المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي سيأتي بيانها لاحقا.

كما نصت المادة 306 فقرة أخيرة "أن كل مخالفة للمنع من مهنة وكيل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم المفروض على الأشخاص الذين تثبت إدانتهم بالإعداد أو المساعدة على إعداد حسابات ختامية و جرود وحسابات ووثائق غير صحيحة أيا كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم يعاقب عليها بغرامة جزائية مبلغها من 300 إلى 3000دج".

2. **في قانون الرسم على رقم الأعمال :** لقد أحالت المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال بالنسبة للعقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي إلى نفس العقوبات المنصوص عليها بالمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة السابقة الذكر، كما نصت المادة 126 من قانون الرسم على رقم

1احمد فنيدس، المرجع السابق، ص416.

الأعمال إلى أنه تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم، مع مراعاة أحكام المادة 128 أدناه التي سيأتي بيانها لاحقا.

كما تضمنت المادة 129 على أن "كل مخالفة للمنع من ممارسة مهنة رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم الصادر ضد الأشخاص الذين أثبتت مسؤوليتهم في إعداد أو المشاركة في إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق خاطئة بمختلف أنواعها، لتحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم، يعاقب عليها بغرامة جزائية يتراوح مبلغها ما بين 1000دج و10.000دج".

3. **في قانون الضرائب غير المباشرة:** العقوبات نصت عليها المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، وتتمثل في غرامة من 50.000دج إلى 200.000دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط هذا بالنسبة للفاعل الأصلي، غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر(10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ10.000دج، أما المادة 542 من نفس القانون نصت أنه تطبق على الشركاء في المخالفات نفس العقوبات التي تطبق على مرتكبي هذه المخالفات من دون الإخلال عند الاقتضاء بالعقوبات التأديبية المقررة في حق الموظفين والأعوان العموميين وذلك مع مراعاة أحكام المادة 544 أدناه التي سيأتي بيانها لاحقا.

في حين تضمنت نص المادة 545 "أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى بصفة مسير أو مستخدم المقرر في حق الأشخاص المثبت اتهامهم في إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع قدمت من اجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم يعاقب بغرامة جبائية من 1000 إلى 10.000دج".

4. **في قانون حقوق التسجيل:** العقوبات نصت عليها المادة 119 من قانون حقوق التسجيل تحت عنوان الغش الجبائي وقد تضمنت المادة أنه يعاقب من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرق تدليسية، بغرامة جزائية من 5.000دج إلى 20.000دج وحبس من سنة إلى خمس سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، غير أنه لا يطبق هذا التدبير إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000دج، هذا بالنسبة للفاعل الأصلي، في حين نصت المادة 120 من نفس القانون أنه يطبق على الشركاء في الجرائم نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه الجرائم أنفسهم.

5. **في قانون العقوبات :** لقد تضمنت نص المادة 219 قانون عقوبات على أنه "كل من ارتكب تزويرا بإحدى الطرق المنصوص عليها في المادة 216 في المحررات التجارية أو المصرفية أو شرع في ذلك يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة 500 إلى 20.000دج"، كما تضمنت نص المادة 220 من نفس القانون "كل شخص ارتكب تزويرا بإحدى الطرق المنصوص عليها في المادة 216 في محررات عرفية أو شرع في ذلك يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 2.000 دج"، كما تضمنت نص المادة 221 من نفس القانون أنه "في الحالات المشار إليها في هذا القسم يعاقب كل من استعمل المحرر الذي يعلم أنه مزور أو شرع في ذلك بالعقوبات المقررة للتزوير وفقا للتقسيم المنصوص عليه في المادتين 219 و220 هذا بالنسبة للفاعل الأصلي في الجريمة[1]".

في حين نصت المادة 44 من قانون العقوبات أنه يعاقب الشريك في جناية أو جنحة بالعقوبة المقررة للجناية أو الجنحة، وما دام أن الجريمة التي نحن بدراستها هي جنحة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية، فالشريك يعاقب بنفس العقوبات المقررة للفاعل الأصلي الذي ارتكب الجنحة.

كما تضمنت نص المادة 375 قانون عقوبات بالنسبة للتزوير في الشيكات باعتبارها من أهم المحررات المحاسبية، أنه يعاقب بالحبس من سنة إلى عشر سنوات وبغرامة لا تقل عن قيمة الشيك أو عن قيمة النقص في الرصيد كل من زور أو زيف شيكا، أو كل من قبل استلام شيك مزور أو مزيف مع علمه بذلك.

نستنتج في الأخير أن المشرع الضريبي الجزائري رصد عقوبتي الحبس والغرامة الجنائية التي تفرضهما المحكمة المختصة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، وقد منح المشرع للقاضي السلطة المطلقة في اختيار نوع العقوبة ومقدارها بين الحد الأدنى والحد الأقصى المقررة لها على حسب الحقوق المتملص منها، فضلا عن هذا سلطته في منح وإفادة الجاني بظروف التخفيف من عدمها وذلك فيما يخص العقوبات الجزائية (الحبس والغرامة الجزائية)، غير أنه تجدر الإشارة إلى أن المشرع الضريبي الجزائري عندما يتحدث عن الجرائم الضريبية أطلق عليها عبارة مخالفات، وهذا ما يتضح من خلال استقراء المواد السابقة الذكر، إضافة إلى أنه طبق على الشريك في الجرائم الضريبية نفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي للجريمة، إلى أن ما يمكن ملاحظته من خلال استقراء نص المادة 44 قانون عقوبات فقرة أخيرة التي تضمنت أنه "لا يعاقب على الاشتراك في المخالفة على الإطلاق"، فإنه يتضح لنا التناقض الموجود بين القانون الضريبي والقانون الجنائي، فكان من الأحسن

1راجع نص المادة 41 من الأمر رقم 66_156 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

على المشرع الضريبي الجزائري تعديل القوانين الضريبية بما يتماشى مع ما هو وارد في قانون العقوبات من خلال النص على الجرائم الضريبية على أساس أنها جنح معاقب عليها.

ب. **العقوبات الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي في المادة الضريبية:** لما كان الشخص الطبيعي هو الذي يتصور إسناد الجريمة إليه من الناحيتين المادية والمعنوية، فإن نطاق المسؤولية الجزائية بحسب الأصل يقتصر عليه وحده، وخلافا لذلك اتجه المشرع الجزائري في قانون العقوبات إلى تقرير مبدأ المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية ويتضح ذلك جليا من خلال نص المادة 18 مكرر قانون عقوبات، وقد رأينا سابقا أن المشرع الجزائري قد كرس مسؤولية الشخص المعنوي وذلك عندما ترتكب الجريمة لحسابه أو باسمه أو بإحدى وسائله[1].

غير أن الملاحظ بالنسبة إلى الطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية، فقد فرض القانون الضريبي العقوبات المتمثلة في الغرامات على الشخص المعنوي، وذلك لعدم إمكانية توقيع عقوبة الحبس عليه، كون أنه مجموعة من الأشخاص أو الأموال تتمتع بالشخصية المعنوية ويعترف القانون للشخص المعنوي بجميع الحقوق المدنية فله ذمة مالية مستقلة وأهلية قانونية وله حق التقاضي، ولا شك أن ممثل الشخص المعنوي يعتبر مسؤولا مسؤولية جنائية عن الأفعال غير المشروعة التي ترتكب باسم الشخص المعنوي، فممثل الشخص المعنوي يسأل مسؤولية جنائية عن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية التي قام بها كما لو كان قد قام بها لحسابه الخاص، وعليه فهو الذي تطبق عليه عقوبة الحبس في حين أن الشخص المعنوي تطبق عليه عقوبة الغرامة إضافة إلى العقوبات التكميلية التي سيأتي بيانها لاحقا.

ويتأكد هذا من خلال الرجوع إلى مختلف القوانين الضريبية وقانون العقوبات كما يلي:

1. **في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:** لقد تضمنت نص المادة 303 فقرة 9 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه في حالة ما ارتكبت المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة، في حين أنه يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وضد الشخص المعنوي دون الإخلال فيما يخص هذا الأخيرة بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها التي سيأتي بيانها لاحقا.

1نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة الجريمة الضريبية والتهريب، المرجع السابق، ص 30.

2. **في قانون الرسم على رقم الأعمال:** لقد نصت المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال أنه عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر خاضع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة والعقوبات الثانوية التابعة لها ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة، ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في أن واحد ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين وضد الشخص الاعتباري، وكذا الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية الواجبة التطبيق.

3. **في قانون الضرائب غير المباشرة:** لقد تضمنت نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة تحت عنوان المخالفات المرتكبة من قبل الشركات أنه عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، فإن عقوبات الحبس المستوجبة وكذلك العقوبات اللاحقة تقرر على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة، وتقرر الغرامات الجزائية المستوجبة في آن واحد على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وعلى الشخص المعنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات المالية المطبقة.

4. **في قانون التسجيل:** لقد نصت المادة 121 فقرة 4 أنه عندما ترتكب الجرائم من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المطبقة وكذلك العقوبات التبعية يحكم بها على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين للشركة، ويحكم في آن واحد بالغرامات الجزائية على أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين للشركة وعلى الشخص المعنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات الجبائية المطبقة.

5. **في قانون العقوبات:** لقد تضمنت نص المادة 18 مكرر قانون عقوبات أن العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنايات والجنح هي الغرامة التي تساوي من مرة (1) إلى خمس (5) مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة، إضافة إلى مجموعة من العقوبات التكميلية التي سيأتي بيانها لاحقا.

لكن المتمعن في نص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات فإن عقوبة الغرامة المطبقة على الشخص المعنوي في مواد الجنايات و الجنح تساوي من مرة(01)إلى خمس(05) مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة، ومنه فالتساؤل المطروح هو أي

النصوص نطبق هل القوانين الجبائية الخاصة أم المادة 18 مكرر من قانون العقوبات والذي يعتبر نصا عاما ولا حقا ويحمل الوصف الأشد؟

للإجابة عن هذا التساؤل فإنه و حسب رأينا هو تطبيق المادة 18مكرر من قانون العقوبات وهذا لسببين أولهما كون المادة 18مكرر هو النص اللاحق وهو الأحدث الذي يحمل الوصف الأشد فيطبق لما تقتضيه المادة 32 من قانون العقوبات بالإضافة إلى كونه قانون عام وهو الأصل، أما السبب الثاني فيتمثل في اتجاه الفكر القانوني الحالي إلى اعتماد سياسة التجريم عن طريق التشديد وهذا من أجل قمع الجرائم الضريبية بما في ذلك جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية باعتبارها غش ضريبي، ففي الوقت الذي لم يذكر فيه قانون العقوبات إخضاع الشخص المعنوي للعقاب كان القانون الضريبي هو السباق إلى فرض جزاءات على الشخص المعنوي، ولهذا فإنه بالمفهوم الصحيح فمادام قانون العقوبات جاء بالنص على عقاب الشخص المعنوي بالاعتماد على سياسة التجريم فإنه بالموازاة مع القانون الضريبي يكون من الأجدر اعتماد سياسة التشديد في العقاب ومن هنا يفهم أنه يمكن للقاضي أن يحكم على الشخص المعنوي المدان بجريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية بغرامة جزائية في حدود خمس (05) مرات الحد الأقصى المقرر للشخص الطبيعي.

وعليه يتضح من خلال ما تقدم أن مسؤولية الشخص المعنوي تكون قائمة إلى جانب مسؤولية الشخص الطبيعي، وذلك من خلال أن عقوبات الحبس المقررة لجنحة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية باعتبارها جريمة غش ضريبي تلحق بأعضاء الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة، في حين أن الغرامات الجزائية تطبق في أن واحد بين أعضاء أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين والشخص المعنوي، وحتى بالنسبة للغرامات الجبائية، وفي إطار ذلك يجب البحث في كيفية إلزام الأشخاص المعنوية على تسديد ما في ذمتها من التزامات مالية وذلك عن طريق التضامن فما المقصود به؟

التضامن نظام معروف في القانون المدني بنص المادة 126 منه[1]، ومؤداها أنه في حالة تعدد المدنين يصبح كل مدين مسؤولا نحو الدائن عن كامل الدين، ويمثل هذا النظام ضمانا للدائن تجاه مدينه إذا تعددوا إذ بإمكانه استيفاء كامل الدين منهم جميعا أو من أحدهم ومن ثمة فإنه لا يضار من إعسار

1تنص المادة 126 من القانون المدني: "إذا تعدد المسؤولون عن فعل ضار كانوا متضامنين في التزامهم بتعويض الضرر، وتكون المسؤولية فيما بينهم بالتساوي إلا إذا عين القاضي نصيب كل منهم في الالتزام بالتعويض".

أحدهم، ومن القانون المدني انتقل نظام التضامن إلى القانون الجزائي بالتحديد نص المادة 4 فقرة أخيرة قانون عقوبات[1]، ولقد تناولت القوانين الجبائية النص صراحة على حالة التضامن في دفع الحقوق والرسوم المترتبة على المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين.

فقد تضمنت نص المادة 303 فقرة 7 قانون ض م ر م أن الأشخاص والشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة ينبغي أن يدفعوا بالتضامن العقوبات المالية الصادرة في حقهم، وفي نفس السياق نصت الفقرة 9 من نفس المادة نصت أنه يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وضد الشخص المعنوي، كما أضافت المادة 306 من نفس القانون أنه فيما يتعلق بالمخالفات المتعلقة باستعمال وثائق ومعلومات ثبت عدم صحتها من قبل وكيل إعمال أو خبير وبصفة عامة من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية تقدر ب 1000 دج على كل مخالفة ويلزم بالتضامن كل من المخالف وزبونه بدفع الغرامة[2].

أما المادة 135 من قانون الرسم على رقم الأعمال نصت أنه يلزم الأشخاص أو الشركات الذين صدر ضدهم حكما لنفس المخالفة، بالدفع المشترك للعقوبات المالية الصادرة في حقهم، وفي نفس السياق نصت المادة 138 من نفس القانون أنه يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد، ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين وضد الشخص الاعتباري.

أما المادة 551 من قانون الضرائب غير المباشرة التي جاءت تحت عنوان التضامن فقد نصت أن الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم بنفس المخالفة ينبغي عليهم أن يدفعوا بالتضامن العقوبات المالية المقررة، وفي نفس السياق نصت المادة 544 من نفس القانون أنه تقرر الغرامات الجزائية المستوجبة في آن واحد على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وعلى الشخص المعنوي.

أما المادة 121 من قانون التسجيل أنه الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس الجريمة، يجب عليهم أن يدفعوا متضامنين العقوبات المالية المحكوم بها عليهم، وفي نفس السياق نصت المادة 121 فقرة 4 أنه يحكم في آن واحد بالغرامات الجزائية على أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين للشركة وعلى الشخص المعنوي.

1تنص المادة 4 فقرة 5 قانون عقوبات: "يعتبر الأشخاص المحكوم عليهم بسبب نفس الجريمة متضامنين في رد الأشياء والتعويضات المدنية والمصاريف القضائية...".

2فارس السبتي، المرجع السابق، ص 361.

أما المادة 155 قانون إجراءات جبائية[1] تحت عنوان مسؤولية المديرين ومسيري الشركة، فقد نصت أنه "عندما يتعذر تحصيل الضرائب من أي نوع كانت والغرامات الجبائية التي يسند تحصيلها لمصلحة الضرائب والمترتبة على شركة، من جراء مناورات تدليسية أو عدم التقيد بصفة متكررة بمختلف الالتزامات الجبائية، يمكن أن تحمل المسؤولية بالتضامن بين المدير أو المديرين والمسير أو المسيرين أصحاب الأغلبية أو الأقلية، بمفهوم المادة 32 من ق ض م مع هذه الشركة، عن دفع الضرائب والغرامات المذكورة.

ولهذا الغرض يباشر العون المكلف بالتحصيل دعوى ضد المدير أو المديرين أو المسير أو المسيرين أمام رئيس المحكمة الذي يتبعه مقر الشركة الذي يبت على منوال ما هو معمول به في المواد الجزائية.

لا تمنع طرق الطعن التي يباشرها المدير أو المديرين أو المسير أو المسيرين في قرار رئيس المحكمة الذي يقر بمسؤوليتهم أن يتخذ المحاسب في حقهم التدابير التحفظية".

ومنه فإنه ينتج عن قيام مسؤولية مسير الشركة جبائيا، إلزامه شخصيا بتسديد الضرائب والغرامات الجبائية المترتبة على الشخص المعنوي الذي يديره وذلك بالتضامن مع هذا الأخير، وطالما أن هذا الإلزام يتعلق بالذمة المالية الخاصة بهذا المسير، فإنه ينتج عن ذلك اعتباره مكلفا ضريبيا ولو بصفة استثنائية، على أساس أن الشخص المعنوي يظل هو المكلف الأصلي بتسديد هذه الضرائب، ويبدو أن المشرع الجزائري بتقريره جواز مساءلة مسير الشركة عن ديونها الضريبية ولو من ذمته الخاصة يتجه نحو تعزيز فرص الإدارة الجبائية في تحصيل المبالغ المستحقة لفائدة الخزينة العمومية، ذلك أن الحكم الوارد بنص المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية يعتبر بمثابة ضمانة إضافية للمصالح المكلفة بالتحصيل الجبائي تمكنها من متابعة التحصيل ولو من ذمة المسير الذي ثبت بأن سلوكاته المتمثلة في المناورات التدليسية كالتزوير قد نجم عنها تعذر التحصيل الجبائي في مواجهة الشركة[2].

إلى أن السؤال المطروح بهذا الصدد ما مدى سلطة الإدارة الجبائية في تقرير مسؤولية مسير الشركة جبائيا؟

يمكن القول أنه بالرغم من أن الإدارة الجبائية تتمتع بامتيازات السلطة العامة إلا أن سلطة البت في مسألة قيام مسؤولية مسير الشركة جبائيا من عدمه، موكلة للقضاء وحده وبشكل حصري، ولا تملك الإدارة

1انظر المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية، المرجع السابق.

2رابح بن زارع، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص93.

الجبائية من تلقاء نفسها ودون صدور حكم قضائي بأن تصدر أي قرار من جانبها يقضي بإلزام المسير بتسديد ضرائب الشركة التي يتولى إدارة شؤونها، وهو ما يشكل بحد ذاته ضمانة تحسب لفائدة المسيرين وتجنبهم ما يمكن أن تتخذه الإدارة ضدهم من إجراءات تتضمن تجاوزات في حقهم.

وعليه يقتصر دور الإدارة الجبائية على إثارة الدعوى القضائية الرامية لترتيب المسؤولية الجبائية ضد المسيرين، ويلعب القضاء دورا محوريا وهاما خاصة فيما يتعلق بتقدير الوقائع وتكييفها تكييفا قانونيا صحيحا، كما يعهد له سلطة التدقيق في الأدلة التي قدمتها الإدارة الجبائية، ومدى كفاية وسائل الإثبات التي شكلتها هذه الأخيرة وموازنتها مع الدفوع والأدلة العكسية التي استظهر بها المسير لدحض ادعاءات خصمه، وهو ما من شأنه أن يحقق نوعا من التوازن وتكافئ الفرص التي عادة ما يوفرها القضاء لطرفي الدعوى.

ينتج عن الدعوى المقامة ضد المسير من جانب الإدارة الجبائية صدور حكم بشأنها، وقد يتضمن إما إعفاء المسير من المسؤولية وإما تقرير وجودها في حقه وهو ما ينتج عنه إلزامه بصفة شخصية وتضامنية بتسديد ضرائب الشركة التي يقوم بإدارتها، وعليه في حالة الحكم بقيام مسؤولية المسير جبائيا، فإن ذلك من شأنه أن يرتب عدة آثار سواء بين المسير والإدارة الجبائية من جهة أو فيما بين المسير والشركة باعتبار أنهما مدينان بالتضامن فيما بينهما عن تسديد الديون الجبائية المستحقة لفائدة الخزينة العمومية[1].

غير أنه تجدر الإشارة إلى أن المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية، مازالت تحيل إلى نص المادة 32 من قانون الضرائب المباشرة، مع العلم أن هذه الأخيرة قد تم إلغائها بموجب نص المادة 6 من قانون المالية لسنة 2015[2]، لذلك يستحسن بالمشرع أن يتدخل من اجل تعديل صياغة نص المادة 155 قانون إجراءات جبائية لإزالة الغموض والإبهام عنها، والدليل على ذلك غياب تطبيقات قضائية لهذه المادة كون أن الموضوع لا يزال مجهولا حتى بالنسبة للإدارة الجبائية المعنية بالمحافظة على مصالح الخزينة العمومية والتي يفترض سعيها إلى تفعيل هذا النص عمليا.

1رابح بن زارع، المرجع السابق، ص94_95.

2راجع القانون رقم 14_10 المؤرخ في 8 ربيع الأول عام 1436 الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر العدد 78، المؤرخة في 31 ديسمبر سنة 2014، ص04.

ثانيا: العقوبات التكميلية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية:

العقوبات التكميلية هي جزاءات ثانوية تأتي إلى جانب العقوبات الجزائية الأصلية المشار إليها سلفا، ونجد أن القوانين الجبائية تضمنت العقوبات التكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية وأكدت عليها من خلال المادة 303 فقرة 3 قانون الضرائب المباشرة، والمادة 128 و130 قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 554 و546 فقرة 3 قانون الضرائب غير المباشرة.

ويتم اللجوء إليها خاصة في حالة **العود** الذي ينتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية، وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة، العزل من الوظيفة، وغلق المؤسسة...الخ) فنلاحظ أن هذه المواد تقصد بذلك توقيع العقوبات التكميلية التي هي عبارة عن جزاءات سالبة للحقوق تكون في حالة ارتكاب مخالفة معينة، وتتفرع العقوبات التكميلية تبعا لطبيعة العقوبة المحكوم بها في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية و طبقا للقواعد العامة إلى عقوبات تكميلية يجب أن ينطق بها القاضي وأخرى تطبق آليا.

أ. **العقوبات الجزائية التكميلية التي يجب النطق بها من قبل القاضي:** لتطبيق هذه العقوبات يجب النطق بها من قبل المحكمة تكميلا للعقوبة الأصلية المحكوم بها، ويتعلق الأمر خصوصا بتعليق الحكم في الأماكن التي تحددها أو نشره بتمامه أو باختصار في الجرائد، ويعد نشر الحكم في التشريع الجزائري عقوبة تكميلية، حيث نصت عليها المادة تسعة (9) من قانون العقوبات وتضمنت هذه الأخيرة العديد من العقوبات التكميلية من بينها نجد "نشر أو تعليق حكم أو قرار الإدانة"، وعليه فقد اتخذ المشرع الجزائري هذه العقوبة لتحقيق هدفه المتمثل في التشهير بالجاني في الجرائم الضريبية كونها تمس مصلحة هامة وهي مصلحة الخزينة العمومية.

وبالرجوع إلى القوانين الضريبية نجد أنها كذلك تضمنت النص على هذه العقوبة التكميلية، ويتضح ذلك من خلال نص المادة 303 فقرة 3 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي نصت "أن لصق إعلان الحكم ونشره يؤمر بهما، ضمن الشروط المحددة في المقطع 6 أدناه، وذلك في جميع الحالات المنصوص عليها في هذا المقطع"، في حين تضمنت الفقرة 6 من نفس المادة "يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه".

وفي نفس السياق نصت المادة 130 فقرة أخيرة قانون الرسم على رقم الأعمال "يؤمر بتعليق الحكم ونشره، وفق الشروط المحددة في المادة 134 من هذا القانون في جميع الحالات المنصوص عليها في المادة"، أما المادة 134 من نفس القانون نصت أنه "يمكن للمحكمة أن تأمر، بالنسبة للمخالفات المصحوبة بعقوبات جزائية، بنشر الحكم كاملا أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها، وذلك على نفقة المحكوم عليه".

أما المادة 546 فقرة أخيرة قانون الضرائب غير المباشرة فقد نصت أنه "وإن لصق إعلان الحكم ونشره يؤمر بهما في جميع الحالات المنصوص عليها في هذه المادة، ضمن الشروط المحددة في المادة 550 أدناه"، وقد تضمنت نص المادة 550 من نفس القانون تحت عنوان نشر الأحكام أنه "تستطيع المحكمة فيما يخص المخالفات المتبوعة بعقوبات جزائية، أن تأمر بأن ينشر الحكم بتمامه أو بتلخيص في الجرائد التي تعينها ويعلق في الأماكن التي تعينها والكل على نفقة المحكوم عليه".

ونفس الأمر تضمنته نص المادة 120 فقرة 2 من قانون التسجيل التي جاء في محتواها "وأن لصق ونشر القرار القضائي يؤمر بهما في حالة العود ضمن الشروط المحددة في الفقرة 6 أدناه"، وقد تضمن الفقرة 6 من نفس المادة أنه "فيما يخص الجرائم التي تنطوي على عقوبات جزائية، تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تأمر بأن قرارها يجب أن ينشر برمته أو بملخص في الجرائد التي تعينها ويلصق في الأماكن التي تبينها، والكل يكون على نفقة المحكوم عليه".

وبذلك يكون المشرع الجزائري قد نص على نشر الحكم كعقوبة تكميلية إجبارية و يطبق و جوبا في حالة العود و هو ما أشارت إليه كل النصوص الجبائية، وترك سلطة تقديرية للقاضي في تطبيقها، حيث يتم نشر الحكم بأكمله أو بعض فقراته وكذلك يكون على نفقة المحكوم عليه، ونشر الحكم ليس محدد المدة، ومن ثم فإنه كعقوبة يتحقق تنفيذها بإجراء هذا النشر مرة واحدة وليوم واحد، ويكون التعليق على ألواح النشر الرسمية للبلدية التي يتواجد فيها مسكن المكلف بالضريبة أو على الباب الخارجي لمبنى المؤسسة المهنية للمكلف بالضريبة[1].

ب.العقوبات الجزائية التكميلية المطبقة آليا: هذه العقوبات تطبق آليا إلى جانب العقوبات الأصلية، وتشكل طبقا معقدا، أين لا يكون القاضي متحكما فيها كلية، وعليه فقد نظم المشرع العقوبات التكميلية ضمن أحكام الفصل الثالث من قانون العقوبات الجزائري تحت عنوان العقوبات التكميلية وتحديدا في المواد من 9 إلى 18 منه، وكذلك نص المادة 18 مكرر التي تضمنت في فقرتها الثانية العقوبات

1احمد فنيدس، المرجع السابق، ص420.

التكميلية للشخص المعنوي، وعليه تتمثل العقوبات التكميلية المبينة في نص المادة 9 قانون العقوبات التي منها الوجوبية ومنها الجوازية في:

1. الحجر القانوني: تناولته بالشرح نص المادة 9 مكرر على أنه في حالة الحكم بعقوبة جنائية، تأمر المحكمة وجوبا بالحجر القانوني الذي يتمثل في حرمان المحكوم عليه من ممارسة حقوقه المالية أثناء تنفيذ العقوبة الأصلية، وفي هذه الحالة يتم إدارة أمواله طبقا للإجراءات المقررة في الحجر القضائي.

2. الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية والمدنية: بحيث تضمنت نص المادة 9 مكرر 1 على أنه يتمثل الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية والمدنية في العزل أو الإقصاء من جميع الوظائف والمناصب العمومية التي لها علاقة بالجريمة مثلا منع المكلف بالضريبة المدان من أن يكون عضوا في لجان الضرائب أو بشطبه من قوائم الانتخابات لمدة تختلف حسب العقوبة الأصلية.

3. تحديد الإقامة: وقد تناولها المشرع في نص المادة 11 من قانون العقوبات وهو إلزام المحكوم عليه بأن يقيم في نطاق إقليمي يعينه الحكم لمدة لا تتجاوز خمس (5) سنوات، ويبدأ تنفيذ تحديد الإقامة من يوم انقضاء العقوبة الأصلية أو الإفراج عن المحكوم عليه.

4. المنع من الإقامة: نصت عليه المادة 12 قانون عقوبات وهو حظر تواجد المحكوم عليه في بعض الأماكن ولا يجوز أن تفوق مدته خمس سنوات في مواد الجنح، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، وعندما يكون المنع من الإقامة مقترنا بعقوبة سالبة للحرية فإنه يطبق من يوم انقضاء العقوبة الأصلية أو الإفراج عن المحكوم عليه، ومتى تم حبس الشخص خلال منعه من الإقامة فإن الفترة التي يقضيها في الحبس لا تطرح من مدة المنع من الإقامة.

5. المصادرة: نصت عليها المادة 15 من قانون العقوبات على أنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء، وعلى الرغم من أن النصوص الجبائية لم تنص على المصادرة إلا كعقوبة جبائية فإن ذلك لا يمنع من الحكم بها كعقوبة تكميلية اختيارية طبقا للمادة 15مكرر 01 من قانون العقوبات، ورغم تراجع المشرع عن إدراج المصادرة ضمن تدابير الأمن صراحة إلا أنها تصبح بنص المادة 16 من قانون العقوبات تدبير أمن وجوبي متى تعلق الأمر بالأشياء التي تشكل صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها جريمة أو تلك المعتبرة خطيرة أو مضرة في نظر القانون ومثالها استعمال المحررات التجارية المزورة المعاقب عليها بالمادتين 219 و 221 من قانون العقوبات ويطبق ذلك بغض النظر عن الحكم الصادر في الدعوى العمومية .

6. المنع من ممارسة المهنة أو النشاط: تضمنته نص المادة 16 مكرر قانون عقوبات على أنه يجوز للمحكمة على الشخص المدان لارتكابه جنحة أن تمنعه من ممارسة المهنة أو النشاط إذا ثبت للجهة القضائية أن للجريمة التي ارتكبها صلة مباشرة بمزاولتها، وأن ثمة خطر في استمرار ممارسته لأي منهما، على ألا يتجاوز المنع في الجنح مدة خمس (5) سنوات.

7. غلق المؤسسة: لقد نصت عليها المادة 16 مكرر 1 قانون عقوبات على أنه يترتب على غلق المؤسسة منع المحكوم عليه من أن يمارس فيها النشاط الذي ارتكبت الجريمة بمناسبته ويحكم بهذه العقوبة لمدة لا تتجاوز خمس (5) سنوات في الجنح.

8. الإقصاء من الصفقات العمومية: تناولتها نص المادة 16 مكرر 2 قانون عقوبات وهو منع المحكوم عليه من المشاركة بصفة مباشرة أو غير مباشرة في أية صفقة عمومية، وذلك لمدة لا تزيد عن خمس (5) سنوات في الإدانة لارتكاب جنحة.

9. الحظر من إصدار شيكات أو استعمال بطاقات الدفع: تضمنتها نص المادة 16 مكرر 3 ويترتب على هذه العقوبة إلزام المحكوم عليه بأن يرجع الدفاتر والبطاقات التي بحوزته أو التي عند وكلائه إلى المؤسسة المصرفية المصدرة لها، على ألا تتجاوز مدة الحظر الخمس (5) سنوات في حالة الإدانة لارتكاب جنحة.

10. سحب جواز السفر: منصوص عليه في المادة 16 مكرر 5 حيث يجوز للجهة القضائية أن تحكم بسحب جواز السفر لمدة لا تزيد عن خمس (5) سنوات في حالة الإدانة من اجل جنحة، وذلك من تاريخ النطق بالحكم لمنعه من السفر.

بالإضافة إلى هذا تضمنت نص المادة 18 مكرر[1] من قانون العقوبات، العقوبات التكميلية التي يمكن تطبيقها بالنسبة للشخص المعنوي، والتي يمكن تطبيق واحدة أو أكثر منها كحل الشخص المعنوي أو غلق المؤسسة أو أحد فروعها أو وضعها تحت الحراسة القضائية أو الإقصاء من الصفقات العمومية أو المنع من مزاولة نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بصفة مباشرة أو غير مباشرة نهائيا أو لمدة لا تزيد عن خمس(05) سنوات، كما تضمنت نص المادة 17 قانون عقوبات أن منع الشخص الاعتباري من الاستمرار في ممارسة نشاطه يقضي أن لا يستمر هذا النشاط حتى ولو كان تحت اسم آخر أو مع مديري أو أعضاء مجلس الإدارة أو مسيرين آخرين، ويترتب على ذلك تصفية أمواله مع المحافظة على

1انظر المادة 18 مكرر من الأمر رقم 66_156 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

حقوق الغير حسن النية، بالإضافة إلى جواز مصادرة الأشياء المستعملة في ارتكاب الجريمة أو الناتجة عنها.

وبالرجوع إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية التي تعد من قبيل الجنح فإنه يمكن القول أن عقوبتها محددة بالحبس والغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين طبقا لما هو وارد في النصوص الضريبية السابقة الذكر، إضافة إلى إمكانية تطبيق العقوبات التكميلية عند الاقتضاء، إلا أن ما يمكن ملاحظته أن التشريع الضريبي الجزائري قد خلا من أي تنظيم بالنسبة لهذه العقوبات التكميلية بشأن هذه الجريمة، والدليل على ذلك أنه بالرجوع إلى النصوص الواردة في القوانين الضريبية ومنها المادة 303 فقرة 3 التي تضمنت أنه "في حالة العود يمكن مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أم جزائية، وذلك دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في نصوص أخرى" وأشارت إليها بهذا الشكل (المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة...الخ).

وفي نفس السياق نصت المادة 130 قانون الرسم على رقم الأعمال أنه "في حالة العود يترتب مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية دون الإخلال بالعقوبة الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى"، ولم تذكر أنواع هذه العقوبات الخاصة التي يمكن تطبيقها إلى جانب العقوبات الجزائية الأصلية، ونفس الأمر تضمنته نص المادة 546 قانون ض غ م التي نصت أنه "في حالة العود يمكن مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أم جزائية، وذلك دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في أماكن أخرى" وأشارت إليها بهذا الشكل (الحبس والعزل من الوظيفة المنع من مزاولة مهنة وغلق المؤسسة...الخ).

وبالتالي يمكن القول أنه أمام هذا النقص الذي يعتري النصوص الضريبية، يمكن الرجوع إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات السابقة الذكر بشأن توقيع العقوبات التكميلية، وذلك عند الحكم بالإدانة على مرتكب جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، وعليه فإنه يجوز للقاضي الحكم على الجاني في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية باعتبارها غش ضريبي أن يحكم بإحدى العقوبات المبينة بالمادة 09 من قانون العقوبات كتحديد الإقامة أو سحب جواز السفر لمدة لا تتجاوز خمس(05) سنوات أو المنع من الإقامة في حدود نفس المدة أو الإقصاء من الصفقات العمومية أو الحظر من إصدار الشيكات أو استعمال بطاقات الدفع لنفس المدة المبينة فيما يتعلق بالمنع من الإقامة مع جواز الأمر بالنفاد المعجل.

كما يمكن للمحكمة أن تحظر على المدان ممارسة حق أو أكثر من الحقوق المذكورة بالمادة09 مكرر01 من قانون العقوبات لمدة لا تزيد عن خمس (05) سنوات تسري من يوم انقضاء العقوبة السالبة للحرية أو الإفراج عنه، وفضلا عن جواز منع المدان من أجل جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية من مزاولة نشاط أو مهنة تطبيقا للقواعد العامة وفقا للمادة 16 مكرر من قانون العقوبات، فإن قانون الضرائب غير المباشرة نص في المادة 544 بخصوص وكلاء الأعمال والخبراء والمحاسبين بصفتهم شركاء في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو عدة أحكام فإن ذلك يؤدي إلى المنع من مزاولة مهنة وكيل الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، ونفس الحكم جاء في نص المادتين03/306 من قانون الضرائب المباشرة و128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، كما نصت المادة 29 من قانون رقم22/03 المتضمن قانون المالية لسنة2004 على منع الأشخاص الذين تمت إدانتهم لارتكابهم جريمة الغش الضريبي من ممارسة نشاط تجاري[1]، ونفس الأمر ينطبق على جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية باعتبارها نوع من أنواع الغش الضريبي.

وقد أشارت مختلف النصوص الجبائية إلى غلق المِؤسسة بمناسبة نصها على المنع من مزاولة النشاط ويعد ذلك من قبيل العقوبات التكميلية الاختيارية في نظر المادتين 09 و16مكرر01 من قانون العقوبات ويترتب على توقيعها منع المدان من ممارسة النشاط الذي ارتكبت جريمة الغش بمناسبته لمدة لا تزيد عن خمس(05)سنوات متى وصفت جنحة مع جواز الأمر بالنفاد المعجل لذلك.

ولا بد من التفرقة بين غلق المؤسسة كعقوبة تكميلية في هذه الحالة وغلق المؤسسة لمدة لا تزيد عن ستة(06) أشهر كعقوبة إدارية يوقعها المدير الولائي للضرائب، كما تضمنت المادتين 219 و220 من قانون العقوبات فيما يخص تزوير المحررات العرفية والتجارية أنه يجوز علاوة على العقوبات الأصلية أن يحكم على الجاني بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 وبالمنع من الإقامة من سنة إلى خمس سنوات على الأكثر.

ومما سبق بيانه نرى أنه من المناسب أن يتم النظر بشأن إقرار بعض العقوبات التكميلية ضمن القوانين الضريبية حتى تتضح الأمور أكثر، خصوصا أن القانون الضريبي جاء ليخاطب كل من

1راجع المادة 29 من القانون رقم 03_22 المؤرخ في 4 ذي القعدة عام 1424 الموافق ل 28 ديسمبر سنة 2003، يتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج ر العدد83، المؤرخة في 29 ديسمبر 2003.

الشخص الطبيعي والمعنوي وتعتبر العقوبات التكميلية مهمة إلى جانب العقوبات الأصلية، بل ورادعة بما فيه الكفاية خصوصا في سبيل ردع وزجر كل من يخول له نفسه ارتكاب هذه الجريمة.

إلى جانب هذه العقوبات التكميلية توقع عقوبات تبعية، والتي تتمثل أساسا في التسجيل في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، والتي هي قاعدة معطيات ممركزة للمعلومات المتعلقة بمرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، يتم تزويد هذه البطاقية من طرف المصالح المؤهلة للوزارة المكلفة بالمالية والوزارة المكلفة بالتجارة وبنك الجزائر[1].

يسجل في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش كل شخص طبيعي أو معنوي ارتكب مخالفة خطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية، وكذا الذي لم يقم بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، وعندما ترتكب المخالفة من طرف شخص معنوي يمتد هذا التسجيل إلى ممثليه القانونيين.

تتمثل المخالفات الخطيرة التي يترتب عنها تسجيل مرتكبيها في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش المخالفات المتعلقة على الخصوص بما يأتي:

- التملص من الوعاء ودفع الضرائب.
- المناورات التدليسية والتصريحات في المجال الجبائي والجمركي وكذا التجاري.
- تحويل الامتيازات الجبائية والجمركية والتجارية عن وجهتها.

يترتب عن معاينة المصالح المؤهلة قانونا لمخالفة خطيرة، إجبارية إجراء التسجيل الفوري لمرتكبيها في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش[2]، وهذه الأخيرة مؤمنة وسرية ولا يمكن تبليغها إلا للأشخاص المؤهلين، ويتعين على كل شخص يمكنه الإطلاع على البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، الحرص على الاستخدام القانوني للمعلومات التي تتضمنها وحمايتها.

1المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 13_84 المؤرخ في 25 ربيع الأول عام 1434 الموافق ل 6 فبراير سنة 2013، يحدد كيفيات تنظيم وتسيير البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، ج ر العدد 09، المؤرخة في 10 فبراير سنة 2013.

2المادة لمادة 3 و4 و5 من نفس المرسوم.

تتولى مصالح المديرية العامة للضرائب تنظيم وتسيير البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش وتكلف بما يأتي:

- إجراء تسجيل وشطب الأشخاص الطبيعيين والمعنويين مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا الذين لم يقوموا بالإيداع القانوني لحسابات الشركة.
- إنشاء قاعدة المعطيات الممركزة للبطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش وتحيينها وإدارتها.
- حفظ المعطيات على دعائم مغناطيسية ومادية.
- وضع المعطيات المحينة للبطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، تحت تصرف الإدارات والهيئات والمؤسسات المؤهلة.
- إعلام كل شخص طبيعي أو معنوي بوضعيته تجاه البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.
- اتخاذ التدابير التي تسمح بتفادي كل استخدام سيء أو تدليسي لوثائق ودعائم المعلومة المتعلقة بالبطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.
- ضمان الأمن المادي لقاعدة معطيات البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.
- ضمان امن وإدارة الوصول إلى البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

تحدد إجراءات التسجيل والشطب من البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش وكذا الكيفيات التقنية لتسييرها بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتجارة والوزير المكلف بالعدل.

إلا أنه تجدر في الإشارة في الأخير أنه يمكن شطب أي شخص طبيعي أو معنوي من البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش في حالة تسوية وضعيته إزاء مجموع الأسباب التي بررت تسجيله[1].

1المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 13_84 ، يحدد كيفيات تنظيم وتسيير البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، المرجع السابق.

الفرع الثاني:

العقوبات الجبائية كآلية لتصدي لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

إن الالتزام بأداء الضريبة هو عبارة عن أحد التزامات القانون العام وهو كذلك التزام ذو طابع خاص يستند إلى حق الدولة في فرض الضرائب وتحصيلها على اعتبار أنها صاحبة السلطة العامة لتغطية نفقات الوظائف التي يجب عليها القيام بها، الأمر الذي أدى بالمشرع الضريبي إلى الالتجاء إلى جزاءات خاصة لرعاية مصلحة الخزينة العامة للدولة وذلك من خلال فرض الغرامات الضريبية على المخالفين لهذه الالتزامات والمرتكبين للجرائم الضريبية. انطلاقا مما تقدم سنقسم هذا الفرع كالآتي:

أولا: مضمون الغرامة الجبائية.

ثانيا: الغرامات الجبائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

أولا: مضمون الغرامة الجبائية:

نتحدث من خلال هذه النقطة عن تعريف الغرامة الضريبية وطبيعتها.

أ. **تعريف الغرامة الجبائية:** حرصا من المشرع الضريبي على حماية خزينة الدولة وجد من الأفضل لدرء المخاطر عن الخزينة العامة الالتجاء إلى فرض عقوبات تصيب المكلف بالضريبة في ماله، فالغرامة الضريبية هي "إلزام المتهرب من أداء الضريبة بدفع مبلغ معين من مقدار ما لم يؤد من الضريبة[1]"، كما يمكن تعريفها أنها "إيلام المحكوم عليه بطريق الاقتطاع من ماله[2]"، وهناك من عرفها أنها "نوع من الغرامات تنص عليها التشريعات المالية وتحدد هذه الغرامة عادة بنسبة معينة من ما لم يؤد من الضريبة يقضي بها فضلا عن الغرامة الجنائية والحبس[3]"، وقد عاقب القانون الجريمة الضريبية بصفة

1ياسر حسين بهنس، المرجع السابق، ص147.

2صبا فاروق خضر، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، مجلد 6، العدد 14، 2011، ص02.

3نفس المرجع.

عامة وجريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية بصفة خاصة بالغرامة وذلك جبرا للضرر الذي يعود على الخزينة العامة من جراء التهرب من سداد الضريبة وردعا لكل من تسول له نفسه التهرب من أداء الضريبة.

فالمصلحة الضريبية التي يتضمنها القانون الضريبي فرض ضرورة اللجوء إلى عقوبات تتماشى وهذه الطبيعة، وهذا النوع من الغرامات لا يبغي مجرد تحقيق معنى العقاب، وإنما يهدف فوق ذلك إلى تعويض الدولة من جراء ما أصاب مصلحتها من ضرر.

ب.الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية: لقد أثارت مسألة تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية خلافا واسعا في الفقه وكان لهذا الخلاف أثاره العلمية من حيث الحجج والبراهين التي ساقها كل فريق ليدعم رأيه:

1. **الغرامة الجبائية تعويض مدني:** يرى قسم كبير من الفقه أن الغرامة الضريبية لا تعدو أن تكون نوع من أنواع التعويض المدني، أي أنها تعويض مدني للخزينة عما أصابها من ضرر نتيجة للجريمة، حيث يترتب على ذلك النتائج التالية: جواز الحكم بها على عديم الأهلية مع أنه غير مسؤول جزائيا، تلحق المحكوم به أثناء حياته وتلحق ورثته بعد وفاته باعتبارها دينا مدنيا لا علاقة له بقاعدة شخصية العقوبة، لا يعتد فيها بقاعدة القانون الأصلح للمتهم، عدم جواز الحكم بوقف تنفيذها، إمكانية التصالح بشأنها مع المحكوم عليه، لا يؤخذ فيها بالأعذار المخففة ولا بالظروف المشددة، يصح التضامن بين المحكوم عليهم في حالة تعددهم، لا يجوز تنفيذ الحكم بها بالإكراه البدني على المحكوم عليه، تتقادم بتقادم الضريبة، ولا يسجل الحكم في سجل السوابق القضائية للمحكوم عليه.

غير أن هذا الرأي مردود عليه كون أن التعويض يجب أن لا يكون اكبر من الضرر الحقيقي وهذه الصفة غير متوفرة في الغرامة الضريبية، ضف أن العلاقة بين الدولة والمكلف بالضريبة ليست علاقة تعاقدية بقدر ما هي علاقة من علاقات القانون العام، إضافة إلى أنه اوجب المشرع على القاضي الحكم بها دون تدخل الإدارة الضريبية إضافة إلى إمكانية تطبيق الإكراه البدني[1].

2.الغرامة الجبائية عقوبة جنائية بحتة: رأي آخر حاول تفسير الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية بأنها عقوبة جنائية بحتة ويترتب على الأخذ بهذا الرأي النتائج التالية: عدم جواز الحكم بها على الصغير الذي لم يبلغ سن المسؤولية الجزائية ومن في حكمه، يعتد فيها بمبدأ شخصية العقوبة وعليه ففي هذه

1صباح مصباح محمود واحمد خلف حسين الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية (دراسة مقارنة)، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد 2، 2007، ص457_459.

الحالة إذا توفي المتهم أو المحكوم عليه تتوقف الإجراءات القانونية ولا يلاحق الورثة بمبلغها، يعتد فيها بمبدأ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص، يحكم التقادم وفقا للقانون العام، تسجل الأحكام الصادرة بها في سجل السوابق القضائية للمحكوم عليه، لا يجوز الحكم بها مباشرة على الشخص المعنوي، عدم إلزام مصلحة الضرائب بإثبات الضرر، لا يجوز التصالح بشأنها، يجوز الحكم بوقف تنفيذها، يجوز الأخذ بالظروف المخففة والمشددة، ويتم تنفيذها عن طريق الإكراه البدني.

غير أن هذا الرأي تعرض للانتقادات التالية: عدم جواز الجمع بين عقوبتين من نوع واحد في الحكم على جريمة واحدة سواء كانت العقوبات جميعها أصلية أو بعضها أصلي والآخر تكميلي والآخر تبعي ومن هنا تنتفي عنها الصفة العقابية، أن تحديد مقدار هذه الغرامة الضريبية بما يتناسب وما لم يتم دفعه من الضريبة يعزز بل يؤكد أنها ليست عقوبة جنائية بحتة ولو كانت كذلك لأخذ المشرع في تقديرها بالأساس بالخطورة الإجرامية للفاعل، إخضاع هذه الغرامة لمبدأ التضامن يقوي إنكار صفتها العقابية، جواز التصالح بشأنها وتطبيق الأعذار المخففة والظروف المشددة، عدم جواز وقف تنفيذها، وعدم تطبيق قاعدة القانون الأصلح للمتهم بشأنها[1].

3. **الغرامة الجبائية جزاء مختلط:** حاول جانب من الفقه والقضاء التوفيق بين الرأيين السابقين بالقول بأن الغرامة الضريبية ليست سوى جزاء مختلط، يحمل في طياته معنى كل من العقوبة الجنائية والتعويض المدني، ومن الجدير بالذكر أن الفضل يعود في هذا الرأي إلى محكمة النقض الفرنسية التي كانت أول من قرر الطبيعة المختلطة لهذا الجزاء وتبعتها محكمة النقض المصرية وسار على ذلك جانب من الفقه في كل من فرنسا ومصر.

وقد عزز أصحاب هذا الرأي رأيهم بالاستناد إلى الأدلة الآتية: أن القواعد الخاصة بتقرير الغرامة الضريبية غريبة بعض الشيء عن القانون الجنائي مما دفع القضاء الفرنسي إلى وصفها بالتعويض المدني المتضمن فكرة العقوبة، أن وجود حق المصالحة الممنوح للإدارة الضريبية على المحكوم عليه يؤكد ابتعاد هذا الجزاء عن صفة العقوبة الجنائية البحتة واختلاطه بالتعويض، أن الأصل في الغرامة أنها عقوبة ولكن المشرع عندما يصفها بالتعويض فإنه يضفي عليها صفة الاختلاط .

غير أن هذا الرأي تعرض للانتقاد كذلك منها أنه رأي تحكمي يجمع بين وظيفتين متناقضتين هما العقوبة والتعويض في جزاء واحد، يؤخذ على تعويله الكبير على ما ينتهي إليه أحكام القضاء التي لا تعدو أن تكون أراء متناغمة مع صياغة النصوص التشريعية، أنه ينشأ جزاء جديد لا وجود له هو الجزاء

1صباح مصباح محمود واحمد خلف حسين الدخيل، المرجع السابق، ص459_461.

المختلط، ينتهي الأخذ به إلى نتائج غامضة فلم يستطع أصحاب هذا الرأي سواء الذين غلبوا صفة التعويض على صفة العقوبة أو العكس أن يحددوا مدى هذا التغليب[1].

4. **الغرامة الجبائية جزاء إداري:** هناك رأي آخر يرى أن الغرامة الضريبية على أنها نوع من أنواع الجزاءات الإدارية التي تضمن حسن سير عمل الإدارة الضريبية ولتبرير رأيهم استندوا إلى الأدلة الآتية: أن تخويل القضاء سلطة الحكم بالغرامة الضريبية لا يقدح من إدارية هذا الجزاء حيث يعود السبب في ذلك إلى خطورة مثل هذه الجزاءات وسهولة الحكم بها تبعا للدعوى الجنائية وأن الأمر في النهاية يعود إلى القضاء باعتباره المرجع الأخير لجميع الجزاءات بما له من ولاية عامة، أن إبعاد الإدارة عن الفصل في مثل هذه الأفعال يرجع إلى رغبة المشرع في إبعاد الخصم عن موقع القاضي في الخصومة، أن عدم انطباق هذه الجزاءات إلا على فئة معينة من المواطنين هم المكلفين بالضريبة لما يعزز كون الجزاء المفروض هو جزاء إداري.

غير أن هذا الرأي تعرض للانتقاد منها: يؤخذ عليه خلطه بين الغرامة الضريبية المقضي بها من قبل القضاء في الدعوى الجنائية من جهة والغرامة الإدارية المفروضة من قبل الإدارة الضريبية من جهة أخرى، عدم تمييزه بين الوظيفة القضائية التي بمقتضاها تقضي المحكمة الجنائية في الغرامة الضريبية من جهة وبين وظيفتها الولائية، كما يؤخذ عليه إغفاله للفوارق الكبيرة بين القانون الإداري والقانون المالي.

5. **الغرامة الجبائية ضريبة إضافية:** ذهب جانب من الفقه والقضاء إلى وصف الغرامة الضريبية أنها ضريبة إضافية ويترتب على الأخذ بهذا الرأي النتائج التالية: أن مبلغ الغرامة الضريبية يستحق على المكلف بمجرد حصول الواقعة المنشئة له وهي الفعل الإجرامي المحدد بالقانون دون الحاجة إلى صدور حكم قضائي، أن مبلغ الغرامة الضريبية دين ممتاز، أن مبلغها دين محمول غير مطلوب وبالتالي على المذنب أن يسعى إلى الإدارة الضريبية لدفع مبلغه دون الحاجة إلى مطالبته بذلك، لا يجوز المقاصة بين مبلغ الغرامة الضريبية وأي دين آخر.

غير أن هذا الرأي كان محل انتقاد كالآتي: أن الغرامة الضريبية لا تنشأ في ذمة المحكوم عليه إلا بصدور حكم من المحكمة الجنائية على العكس من دين الضريبة، لا يجوز للإدارة الضريبية التصالح بشأن دين الضريبة مع المكلف في حين يجوز التصالح في الغرامة الضريبية مع المحكوم عليه، قلة بل انعدام الأسانيد القانونية التي أوردها أصحاب هذا الرأي مما يؤكد عدم صحة ما انتهى إليه[2].

1صباح مصباح محمود واحمد خلف حسين الدخيل، المرجع السابق، ص461_ 463.

2نفس المرجع، ص 463_466.

6. موقف المشرع الجزائري: لم يحدد المشرع الجزائري الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية، ولكن تبنى القضاء الجزائري موقفا في قرار صادر بتاريخ 07_10_1996 عن غرفة الجنح والمخالفات القسم الثالث في قضية 136291 تم النقض لقرار صادر عن مجلس قضاء تلمسان وصف فيه دعوى الضرائب بأنها دعوى مدنية واعتبر الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدى إلى إدارة الضرائب، وانتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة وإن خالطها التعويض ومن ثم لا يجوز الحكم بها إلا بناء على طلب إدارة الضرائب، وعليه يتبين أن الغرامات الجبائية ذات طبيعة مزدوجة مع تغليب الطابع العقابي[1].

وفي نفس السياق تضمن القرار الصادر بتاريخ 21_10_2010 عن الغرفة الجنائية ملف رقم 600302 الذي جاء فيه:"...فإن اجتهاد المحكمة العليا قد استقر على اعتبار التعويضات المحكوم بها لإدارة الضرائب ذات طابع مختلط بين دعوى ضريبية ودعوى مدنية..."[2].

رأينا الخاص في هذه المسألة أنه رغم قرار المحكمة العليا السابق ذكره الذي قام بتغليب الصفة المختلطة على الطبيعة القانونية للغرامات الجبائية، إلا أنه في تقديرنا أن الجزاء المتمثل في الغرامات الجبائية الذي أورده المشرع الجزائري في القوانين الجبائية، لا يعدو أن يكون في حقيقته إلا جزاءا ضريبيا تفرضه الإدارة الضريبية تبعا لجزاء جنائي، ووجود جزاء بهذه الطبيعة في التشريع العقابي الضريبي يعد مظهرا من مظاهر استقلاليته ويعبر عن تمتعها بامتيازات السلطة العامة، أو بمعنى آخر أن خصوصية وذاتية القانون الضريبي يستلزم أن يوجد ما يدل عليها ووجود مثل هذه الجزاءات يعد أحد مظاهرها، وكما أن هذه الجزاءات تهدف إلى مد الخزينة العامة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات فهي بذلك تختلف في أساسها القانوني عن الجزاءات الجنائية (الحبس والغرامة الجزائية) طالما أنها بصفتها هذه تكون وسائل قانونية للعقاب تهدف ردع المخالف من خلال الإكراه النفسي الذي تفرضه عليه لكي يراعي النصوص الضريبية.

1عائشة بن عمور، الطبيعة القانونية للعقوبات الجبائية الإدارية في التشريع الجزائري(التأرجح بين التعويضات المدنية والعقوبات القمعية)، مجلة المعيار، المركز الجامعي احمد بن يحي الونشريسي تيسمسيلت، المجلد 6، العدد 2، 2015، ص98

2المحكمة العليا، الغرفة الجنائية قرار رقم 600302، الصادر بتاريخ21_10_2010، قضية(ا.ع) ضد الحكم الصادر في 11_11_2008 والنيابة العامة)، المجلة القضائية، العدد الثاني، سنة 2010، ص306.

ثانيا: الغرامات الجبائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية:

تميزت القوانين الجبائية بصفة عامة بين الغرامة الجزائية والجبائية فالأولى عقوبة جزائية تستمد مرجعيتها من قانون العقوبات والثانية جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية، والعقوبات الجبائية تختلف من نص لآخر مضمونا ومقدرا و إن كانت تتفق جميعها على فرض هذه الغرامة[1].

أ. **قانون الضرائب المباشرة:** تناول العقوبات الجبائية بنص المادة 303 أنه "فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المغفلة فإن الغرامة المعاقب بها تكون مساوية لثلاث مرات مبلغ هذه الرسوم دون أن تقل عن 5000دج"، أما المادة 306 فإنها نصت "يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهمتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها: 1000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه، 2000دج عن المخالفة الثانية، 3000 عن المخالفة الثالثة. وهكذا دواليك بإضافة 1000دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد بالضريبة أو لدى عدة مكلفين أما بالتعاقب أو بالتزامن".

ب. **قانون الرسم على رقم الأعمال:** إن المادة 114 حددت غرامة جبائية عن كل مخالفة للأحكام القانونية والنصوص التنظيمية والتطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة تتراوح بين 500 و2500دج، وفي حالة استعمال طرق التدليس يحدد المبلغ من 1000 إلى 5000دج، أما المادة 116 فقد نصت أنه إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين غير كاف أو إذا طبق الخصم في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الآتية:

10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو تساوي مبلغ 50.000دج أو يساويه، 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000دج ويقل أو يساوي عن مبلغ 200.000دج أو يساويه، 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000دج، في حين حددت غرامة جبائية في حالة استعمال طرق تدليسية بنسبة 100% على مجمل الحقوق.

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص326.

كما تضمنت نص المادة 128 "أن المساهمة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يعتبرها غير صحيحة أي رجل أعمال، أو خبير أو على العموم أي شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك حسابات عدة زبائن أو تساعدهم على مسكها، يعاقب عليها بغرامة جبائية تحدد بالمبالغ التالية : 1000دج على المخالفة الأولى المسجلة ضد صاحبها، 2000دج على المخالفة الثانية، 3000دج على المخالفة الثالثة، وهكذا بزيادة 1000دج إلى مبلغ الغرامة بالنسبة لكل مخالفة جديدة دون الحاجة إلى التمييز بين المخالفات المرتكبة لدى مكلف أو مدين واحد، وتلك المرتكبة لدى عدة مكلفين أو مدينين وإذا تمت بالتتابع أو في آن واحد، وعلاوة على ذلك يمكن أن تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 117 من هذا القانون على المخالفين الذين ثبتت مسؤوليتهم...".

في حين نصت المادة 130 من نفس القانون "تكون الغرامة المستحقة في حالة العقوبات الجبائية القابلة للتطبيق على الحقوق المهربة مساوية دائما لثلاث مرات مبلغ هذه الحقوق دون أن تقل عن 5000دج".

ج.**في قانون الضرائب غير المباشرة :** تضمنت نص المادة546 منه أنه " في حالة التملص من دفع الرسوم فإن الغرامة الجبائية المستحقة تساوي دائما ثلاث أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000دج"، كما تضمنت نص المادة 544 أن "المساهمة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات معروفة بأنها غير صحيحة من قبل كل رجل أعمال أو خبير أو بصفة عامة كل شخص أو شركة مهنتها مسك الكتابات الحسابية لعدة زبائن أو المساعدة على مسكها تعاقب بغرامة جبائية تحدد ب: 1000 دج للمخالفة الأولى المبينة في حقه، 2000دج بالنسبة للمخالفة الثانية، 3000دج بالنسبة للمخالفة الثالثة وهكذا دواليك مع زيادة 1000دج في مبلغ الغرامة بالنسبة لكل مخالفة جديدة من دون أن يكون هناك تمييز فيما إذا كانت هذه المخالفة قد ارتكبت من واحد أو عدة مكلفين بالضريبة إما بالتتابع أو في آن واحد".

د. **في قانون التسجيل:** تضمنت نص المادة 120 أنه " فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها فان الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 1000دج".

ذ. كما تضمنت نص المادة 4 من القرار الذي يحدد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة[1]أنه"يترتب على إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة تطبيق غرامة جبائية تساوي 50% من قيمتها، وذلك طبقا لأحكام المادة 65 من القانون رقم 02_11 المؤرخ في 20 شوال عام 1423 الموافق 24 ديسمبر سنة 2002 والمذكور أعلاه، تطبق الغرامة الجبائية المذكورة سالفا، بالنسبة لحالات الغش ذات الصلة بإعداد الفواتير المزورة ضد الأشخاص الذين شرعوا في إعداد الفواتير وضد أولئك الذين استلموها على حد سواء".

وهو ما تضمنه كذلك قانون المالية التكميلي لسنة 2006 المعدل للمادة 65 السابقة الذكر بالنص "أن إعداد فواتير مزورة أو فواتير مجاملة يؤدي إلى تطبيق غرامة جبائية تساوي 50 % من قيمتها، وفيما يخص حالات الغش المتعلقة بإصدار الفواتير المزورة، فإن هذه الغرامة الجبائية تطبق على الأشخاص الذين قاموا بإعدادها وعلى الأشخاص الذين أعدت باسمهم[2]".

وعليه يمكن القول في الأخير أن المشرع ضمن القوانين الجبائية لم يعطي تعريف للغرامة الجبائية، واقتصر على تبيان أنه إلى جانب العقوبات الجزائية السابقة الذكر فعلى القاضي أن يحكم بالغرامات الجبائية في حالة الإدانة وذلك بإلزام المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن يكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر، إلا أن التساؤل المطروح بهذا الصدد هو من الجهة المختصة بتقدير قيمة الغرامة الجبائية هل هو القاضي أم الإدارة الضريبية؟

بالرجوع إلى القوانين الضريبية نجد أنه لم تتضمن أي نص يفيد الجهة المختصة بتقدير قيمة الغرامة، وحتى بالنسبة إلى الاجتهادات القضائية فهي نادرة بخصوص المادة الجبائية إلا أنه يمكن العمل بما استقرت عليه المحكمة العليا بخصوص المادة الجمركية، وذلك في القرار الصادر في 12_05_1997 ملف رقم 143897 التي قضت "تنظر الهيئات القضائية التي تبت في القضايا الجزائية في المخالفات الجمركية وكل المسائل الجمركية المثارة عن طريق استثنائي، وأن قضاة المجلس لما قضوا

1راجع المادة 04 من القرار الذي يحدد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة وكذا كيفيات تطبيق العقوبات المقررة عليها، المرجع السابق.

2المادة 17 من الأمر رقم 06_04 المؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق ل 15 يوليو سنة 2006، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006، ج ر العدد 47، المؤرخة في 19 يوليو سنة 2006.

بإدانة المتهم ومصادرة البضاعة دون التعرض لطلبات إدارة الجمارك والحكم بالغرامة الجبائية قد خالفوا القانون[1]".

كما تضمن القرار الصادر في 22_11_2012 ملف رقم 684697 أنه :"حيث أن الغرامة الجبائية محددة بموجب المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة وهي ثلاث مرات المبلغ المتملص من دفعه بطريق المناورة التدليسية وليست للقاضي سلطة تقديرية في تحديد المبلغ...[2]".

من هذا المنطلق يمكن القول أنه على غرار ما استقرت عليه المحكمة العليا في المادة الجمركية والقرار الصادر عن المحكمة العليا الغرفة الجنائية فإنه يمكن القول أن الإدارة الضريبية هي الجهة المختصة بتقدير قيمة الغرامات الجبائية وذلك وفقا للنسب المحددة قانونا، ويكون القاضي ملزم بالأخذ بطلبات الإدارة الجبائية بخصوص الغرامات الجبائية ما لم يطعن المتهم في تقدير القيمة بناء على رأس ماله والمبالغ المصرح بها فهنا يمكن اللجوء إلى خبرة محاسبية بحكم تمهيدي قبل الفصل في الموضوع من طرف القاضي.

ولما كانت الغرامة جزاء ماليا من نفس جنس الجريمة الضريبية يتوسل المشرع من اللجوء إليها حماية للتشريعات الضريبية، فهي تعد من الوجهة الفنية والعملية من انسب العقوبات للجرائم الضريبية بصفة عامة وجريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية بصفة خاصة لانسجام طبيعتها مع طبيعة المصلحة التي شرعت هذه العقوبات لحمايتها.

1نبيل صقر، مبادئ الاجتهاد القضائي(التهريب والمخدرات والغش الضريبي)، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص138.

2المحكمة العليا، الغرفة الجنائية قرار رقم 684697، الصادر بتاريخ22_11_2012، قضية (النيابة العامة و(س.ح في حق مديرية الضرائب) و(ش.ع) ضد القرار الصادر في 05_11_2009)، المجلة القضائية، العدد الثاني، سنة 2013، ص367.

المطلب الثاني:

ضوابط تحديد العقوبات الجزائية والجبائية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

إن عقوبة الحبس والغرامات المنصوص عليها في القوانين الجبائية بصفة عامة هي عقوبات جزائية تطبق عليها كافة قواعد العقوبات الجزائية المنصوص عليها في قانون العقوبات، لا سيما منها شخصية العقوبة وتفريد العقاب وهي بذلك تخضع للسلطة التقديرية للقاضي كاختيار العقوبة[1] وتتجلى هذه السلطة في إما تشديد العقوبة أو تخفيفها أو وقفها أو تطبيق الإكراه البدني. من خلال ما سبق سنقسم هذا المطلب كالآتي:

الفرع الأول: تشديد العقوبة.

الفرع الثاني: تخفيف العقوبة ووقف تنفيذها.

الفرع الثالث: الإكراه البدني.

الفرع الأول:

تشديد العقوبة.

غالبا ما يضع المشرع حدين لعقوبة الجريمة في الحبس والغرامة حد أدنى وحد أقصى، وقد ينص على ظروف تقترن بالواقعة من شأنها إذا أضيفت إلى عناصر الجريمة أن تشدد العقوبة لذا سميت بظروف التشديد، فالظروف المشددة هي حالات ينص عليها القانون ومن شأنها أن تسمح للقاضي الجزائي بالحكم بعقوبة تتجاوز الحد الأقصى المقررة قانونا للجريمة أو بعقوبة من نوع أشد مما هو مقرر أصلا لتلك الجريمة[2]، والظروف المشددة متنوعة وتقسم إلى عامة وخاصة[3]، وعليه من خلال دراستنا سنقتصر على الظروف المشددة العامة. من خلال ما تقدم سنقسم هذا الفرع كآلاتي:

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص283.

2نفس المرجع.

3يقصد بالظروف المشددة العامة: هي تلك التي يقررها المشرع ويحددها على سبيل الحصر بحيث ينصرف أثرها في تشديد العقاب إلى جميع الجرائم أو عدد كبير غير محدد منها، ومن أهم أمثلتها نظام العود إلى الإجرام كظرف شخصي عام مشدد للعقاب، وكذلك حالة تعدد الجرائم. أما الظروف المشددة الخاصة فهي: تلك الظروف المنصوص عليها في

أولا: تشديد العقوبة بسبب العود.

ثانيا: تشديد العقوبة بسبب التعدد.

أولا: تشديد العقوبة بسبب العود:

يعتبر العود من الأسباب التي تؤدي إلى تشديد العقاب على الفاعل مهما كانت درجة خطورة تلك الجريمة، فعودة الجاني إلى ارتكاب جرائم أخرى دليل قاطع على أن الحكم عليه سابقا لم يكن كافيا لتحقيق الردع، ولم تضع القوانين الجنائية تعريفا للعود بل ذكرت الحالات التي يعتبر المجرم فيها عائدا إلى الجريمة ومقدار العقوبة التي تطبق على العائد، كما هي العادة في عدم وضع تعريفات قانونية لكثير من الوقائع القانونية، تاركا ذلك للفقه والقضاء، ويعرف الفقه العود بأنه "حالة خاصة بالجاني الذي سبق الحكم عليه بحكم بات في جريمة وارتكبت بعد ذلك جريمة أخرى وفقا للشروط المحددة في القانون[1]"، وقد عرفه البعض بأنه "حالة الشخص الذي يرتكب جريمة أو أكثر بعد الحكم عليه نهائيا من اجل جريمة سابقة[2]"، ويعتبر العود في القوانين الجنائية ظرفا مشددا يترتب عليه تشديد العقوبة على الجاني العائد إلى الجريمة.

وقد عني المشرع الضريبي بتنظيم العود تنظيما خاصا بالنظر إلى خصوصية الجرائم الضريبية بصفة عامة وجريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية بصفة خاصة، ويتحقق العود بارتكاب الشخص جريمة بعد الحكم عليه نهائيا في جريمة أخرى، وللعود في الجرائم الضريبية شروط وكذلك بالنسبة للشخص الجاني العائد.

أ. **شروط العود:** بحيث يتميز العود في الجرائم الضريبية بأنه عود خاص ومؤقت أي أنه يشترط لاعتبار الشخص عائدا تماثل الجريمة التي ارتكبها مع تلك التي سبق الحكم عليه من اجلها، ومؤقت بمعنى أنه يلزم لاعتبار الجاني عائدا أن تكون الجريمة الجديدة قد وقعت في فترة معينة، ولهذا فإنه يخضع كقاعدة عامة فيما لم يرد به نص إلى حكم المادة 54 مكرر وما يليها من قانون العقوبات.

=مواضيع متفرقة من القسم الخاص من القانون الجنائي بحيث تلحق كل واحدة منها بجريمة واحدة بذاتها حددها القانون أو عددا محدودا من الجرائم فلا يتعدى حكم هذه الجريمة إلى جريمة أخرى.

1ناصر بن سياف الشهراني، العود إلى الجريمة كظرف مشدد في الشريعة الإسلامية والأنظمة، مذكرة ماجستير في برنامج مكافحة الجريمة، معهد الدراسات العليا، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية الرياض، 1997، ص47.

2نفس المرجع، ص48.

ب. **شروط تتعلق بالجاني العائد:** يشترط لاعتبار الجاني في الجريمة الضريبية عائدا أن تتوافر ثلاث شروط وهي:

1. صدور حكم بات سابق بالإدانة في جنحة ضريبية، أي لا يكفي الحكم في جريمة عادية، ويشترط في هذا الحكم أن يكون صادرا عن محكمة جزائية، وقد خلت التشريعات الضريبية بوجه عام من اشتراط الحكم بعقوبة معينة.

2. ارتكاب جريمة ضريبية لاحقة تماثل الجريمة الضريبية السابق الحكم بها عليه ويختلف المقصود بهذا التماثل باختلاف التشريعات الضريبية، فمنها ما تقتضي التماثل الحقيقي مع الجريمة المحكوم فيها، ومنها ما تكفي بمجرد التماثل الحكمي مع إحدى الجرائم الضريبية التي نظمها قانون معين.

3. أن يرتكب الجاني الجريمة الأخيرة في خلال مدة معينة وقد قيدها المشرع الضريبي بمدة الخمس (5) سنوات وهي نفس المدة التي نص عليها قانون العقوبات العام في المادة 54 وما يليها بشأن العود الخاص المؤقت[1].

وقد تضمنت اغلب القوانين الضريبية نصوص خاصة بالعود، فبالرجوع إلى قانون التسجيل نصت المادة 120 منه "ينتج عن العود المحدد في الفقرة 3 أدناه، بحكم القانون مضاعفة الغرامة المقررة للجريمة الأولى، سواء كانت هذه الغرامات جبائية أو جزائية، غير أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5000دج، وتضاعف عقوبات الحبس المقررة للجريمة الأولى".

في حين تضمنت الفقرة 3 من نفس المادة تعريف للعود بنص أنه "يكون في حالة العود، كل شخص أو شركة محكوم عليه بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون، يرتكب خلال اجل خمس سنوات بعد قرار الإدانة، جريمة تطبق عليها نفس العقوبة".

كما تضمنت نص المادة 546 قانون الضرائب غير المباشرة أنه "ينتج عن العود بحكم القانون مضاعفة الغرامات الجبائية والجزائية المقررة بالنسبة للمخالفة الأولى، وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة...غير أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، فإن الغرامة المستحقة تساوي دائما ثلاثة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل عن 5000دج، وتضاعف عقوبات الحبس التي من المحتمل إقرارها بالنسبة للمخالفة الأولى".

1نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة (الجريمة الضريبية والتهريب)، المرجع السابق، ص 56.

في حين تضمنت نص المادة 547 من نفس القانون تعريف للعود بنص أنه "يعتبر في حالة العود، كل شخص أو شركة يكون قد عوقب بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون، و ارتكب في أجل خمس سنوات بعد حكم الإدانة، مخالفة تطبق عليها نفس العقوبة".

كما تضمنت الفقرة 4 من المادة 544 من نفس القانون أنه "في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام فإن العقوبة المقررة بمقتضى المقطع السابق الذكر، تؤدي بحكم القانون إلى منع مزاولة مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة".

كما تضمنت نص المادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال أنه "يترتب وجوبا عن العود مضاعفة العقوبات الجبائية منها والجزائية، المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الابتدائية وهذا دون الإخلال بالعقوبة الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى، غير أنه تكون الغرامة المستحقة في حالة العقوبات الجبائية القابلة للتطبيق على الحقوق المهربة، مساوية دائما لثلاث مرات مبلغ هذه الحقوق، دون أن تقل عن 5000دج، وتضاعف عقوبات الحبس المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الابتدائية".

في حين تضمنت نص المادة 131 من نفس القانون تعريف للعود أنه "يعتبر في حالة العود كل شخص أو شركة صدر ضدها حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون، يرتكب في غضون أجل خمس سنوات بعد الحكم بالإدانة، مخالفة تطبق عليها نفس العقوبة".

كما تضمنت الفقرة الأخيرة من المادة 128 من نفس القانون أنه "في حالة العود أو تعدد الجنح المعاينة بحكم أو عدة أحكام، يترتب وجوبا عن الحكم الصادر بمقتضى الفقرة السابقة، منع مرتكب هذه المخالفات من ممارسة مهنة رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة".

وفي نفس السياق نصت المادة 303 فقرة 3 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "أن العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات، سواء كانت جبائية أم جزائية، المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى".

كما تضمنت الفقرة 3 من المادة 306 من نفس القانون أنه "في حالة العود أو تعدد الجنح المثبتة بحكم أو عدة أحكام، فإن الحكم الذي يقضي به بمقتضى المقطع 2 ينتج عنه قانونا المنع من ممارسة مهنة وكيل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو مستخدم، وعند الاقتضاء يغلق المحل".

من خلال المواد السابقة الذكر يتضح أنه يترتب على العود مضاعفة العقوبات الجزائية والجبائية، ويجب التسليم في البداية أن ما نصت عليه معظم القوانين الضريبية من أن العود في الجرائم الضريبية بصفة عامة وجريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية بصفة خاصة هو عود مؤقت، يجب أن تفسر على ضوئه أحكام العود في القوانين الضريبية، ومن بين هذه الأحكام:

- **تحديد مدة العود:** أنه بالرجوع إلى مختلف النصوص القانونية السابقة الذكر فإنه يتضح أنها تشترط مدة خمس سنوات من تاريخ الحكم السابق.
- **بدء احتساب مدة العود:** أما عن بدء احتساب مدة العود، فقد يحدده القانون الضريبي اعتبارا من تاريخ الحكم نهائيا في الجريمة الأولى، أو اعتبارا من تاريخ وقوع الجريمة الأولى، أما إذا خلا القانون الضريبي عن بيان مبدأ احتساب مدة العود فيتعين الرجوع إلى ما نصت عليه المواد 54 وما يليها قانون عقوبات بشأن العود الخاص المؤقت وتقتضي باحتساب العود من تاريخ الحكم السابق، غير أن المتأمل للنصوص الضريبية نجدها لم تنظم مسألة احتساب مدة العود ويعود ذلك إلى تعدد القوانين الضريبية وعدم تقنين أحكامها في مجموعة واحدة يسودها التناسق في الأحكام كان سببا في عدم تنظيم مسألة احتساب مدة العود، مما يدعونا إلى تطبيق ما هو وارد في قانون العقوبات العام وننوه في هذا الصدد أنه كان من الأحسن لو أن المشرع يصوغ مواد قانونية أكثر وضوحا تنظم مسألة العود في الجريمة الضريبية بصفة عامة وجريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية بصفة خاصة.

ج. **آثار العود:** نصت القوانين الضريبية على اعتبار العود ظرفا مشددا وجعل التشديد وجوبيا بالنسبة لجرائم الغش الضريبي بما فيها جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية، وعليه يترتب على ذلك أن المشرع الضريبي جعل التشديد أمرا أساسيا للقاضي في حالة كان مرتكب جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية عائدا.

ثانيا: تشديد العقوبة بسبب تعدد الجرائم:

تعددت تعريفات شراح القانون لمصطلح تعدد الجرائم إلى أن كلها تصب في معنى واحد وهو أن التعدد "أن يرتكب الشخص أو ينسب إليه أكثر من جريمة واحدة سواء كان ذلك بسبب فعل واحد أو أفعال متعددة[1]"، أو أن يرتكب الشخص أكثر من جريمة قبل الحكم عليه نهائيا بواحدة منها، سواء كانت من نوع واحد أو من أنواع مختلفة.

1إبراهيم بوغاغة، تطبيق العقوبة الأشد في حالة تعدد الجرائم، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد العاشر، العدد الأول، 2017، ص91.

وتعدد الجرائم يختلف عن العود، فبينما العود لا يتحقق إلا إذا كان قد صدر عليه حكم نهائي في جريمة سابقة قبل ارتكابه الجريمة الجديدة التي يحاكم من اجلها، فإن التعدد يتحقق حين يرتكب الجاني أكثر من جريمة واحدة دون أن يكون قد سبق الحكم عليه نهائيا في واحدة منها قبل ارتكابه الجريمة الأخرى التي تتلوها، بالإضافة إلى أن العود سبب لتشديد العقوبة عن الجريمة الجديدة في حين أن التعدد في ذاته وبمفرده لا يبرر تشديد العقوبة عن أي جريمة من الجرائم المتعددة، فيحكم كل منها كقاعدة عامة بعقوبتها دون تشديد، على اعتبار أن الجاني في حالة التعدد لم يسبق له وأن تعرض لتحذير قضائي يتمثل في الحكم عليه الأمر الذي يبرر عدم التسوية في المعاملة بينه وبين المجرم العائد الذي لم يرتدع بالحكم السابق الذي صدر ضده.

وعرف المشرع تعدد الجرائم في المادة 33 من قانون العقوبات بقوله "يعتبر تعددا في الجرائم أن ترتكب في وقت واحد أو في أوقات متعددة عدة جرائم لا يفصل بينها حكم نهائي[1]"، إلا أن هذا التعريف يشمل نوع واحد من التعدد، والتعدد في الجرائم إما أن يكون ناشئا عن فعل واحد فيسمى بالتعدد الصوري، أو يكون ناشئا عن عدة أفعال فيسمى بالتعدد الحقيقي وعليه فهو نوعان:

أ. **التعدد الصوري(المعنوي):** يعرف التعدد الصوري أنه "هو ارتكاب شخص عدة جرائم في وقت واحد وبواسطة فعل جرمي واحد يرتكبه الجاني[2]"، كما يعرف أنه "ارتكاب الجاني سلوكا إجراميا واحدا نتج عنه جرم واحد ينطبق عليه أكثر من وصف قانوني فالتعدد الصوري يقوم على عنصر وحدة الفعل وتعدد الأوصاف[3]"، وقد تناول المشرع الجزائري مسألة التعدد الصوري في المادة 32 ق ع ج حيث نجد من خلال هذه الأخيرة أن المشرع الجزائري قد نص صراحة على هذه الصورة وقام بتحديد مفهوم التعدد الصوري بأنه "الفعل الذي يحتمل عدة أوصاف"، فمن خلال هذا النص يمكن أن نستنتج عناصر قيام التعدد الصوري وهي:

1. **ارتكاب الشخص لفعل واحد:** يقصد بالفعل أو العمل ذلك السلوك المادي الصادر عن الشخص والذي يخالف به نص قانوني وارد في قانون العقوبات أو في أحد القوانين الخاصة.

1انظر المادة 33 من الأمر رقم 66_156 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

2معمر خالد عبد الحميد سلامة الجبوري، السلوك اللاحق على إتمام الجريمة في القانون الوضعي والشريعة الإسلامية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص129.

3حسن عبد الحليم مهاوش العيداللات، التلازم بين الجرائم وأثره في الاختصاص القضائي(دراسة مقارنة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص43.

2. **خضوع الفعل لعدة أوصاف:** إن قيام التعدد الصوري لا يتطلب فقط أن يرتكب الجاني فعلا واحدا، وإنما ينبغي بالإضافة إلى ذلك أن يكون مخالفا لأكثر من نص جزائي مما ينجر عليه تعدد الأوصاف القانونية المنطبقة على ذلك الفعل، وخضوع الفعل لعدة أوصاف يتضمن صور وهي:

- **حالة التعدد الصوري في القانون العام:** ونكون أمام صورة التعدد الصوري لجرائم القانون العام فيما بينها، عندما يقبل الفعل المرتكب عدة أوصاف وردت كلها في قانون العقوبات.
- **حالة التعدد الصوري بين جرائم القانون العام والجرائم الأخرى:** نقصد بالجرائم الأخرى في هذا الصدد الجرائم المنصوص عليها في القوانين الخاصة المكملة لقانون العقوبات، لأنه من الممكن أن يقبل الفعل المرتكب من قبل الجاني وصفين أو أكثر ورد أحدهما في قانون العقوبات وورد الآخر في قانون خاص.
- **حالة التعدد الصوري بين جريمتين من القانون الخاص:** ونكون أمام صورة التعدد الصوري لجرائم القانون الخاص فيما بينها، عندما يقبل الفعل المرتكب عدة أوصاف وردت في قانونين خاصين مثلا قانون الضرائب وقانون الجمارك.

3. **آثار التعدد الصوري في تقدير العقوبة:** بما أن التعدد الصوري يقتضي خضوع الفعل الواحد من حيث التجريم لأكثر من نص جزائي وبالتالي تعدد الأوصاف القانونية المنطبقة، فهل يستتبع إمكانية النطق بعدة عقوبات بقدر عدد تلك الأوصاف؟

بين المشرع الجزائري في المادة 32 من قانون العقوبات الأثر الجزائي عند قيام حالة تعدد الجرائم تعددا صوريا، حيث نص على أنه "يجب أن يوصف الفعل الواحد الذي يحتمل عدة أوصاف بالوصف الأشد من بينها"، لذا يتعين على القاضي عندما يرتكب المتهم جريمة واحدة تحتمل عدة أوصاف أن يكيف الواقعة المطروحة عليه بالوصف الأشد ويطبق النص القانوني الذي يخضع له هذا الوصف حتى لا يحاكم الجاني عدة مرات عن واقعة واحدة[1].

ب. **التعدد الحقيقي(المادي):** يتوافر التعدد الحقيقي أو المادي بين الجرائم "إذا تعدد السلوك المرتكب من نفس الشخص وترتب عن ذلك تعددا في النتائج الإجرامية المحققة، قبل الحكم عليه نهائيا من اجل واحدة منها[2]"، وقد نص المشرع الجزائري في المادة 33 قانون عقوبات على التعدد الحقيقي بقوله "يعتبر تعددا في الجرائم أن ترتكب في وقت واحد أو في أوقات متعددة عدة جرائم لا يفصل بينها حكم

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص296.

2إبراهيم بوغاغة، المرجع السابق، ص96.

نهائي"، فالتعدد الحقيقي أو المادي للجرائم يقوم على وحدة الفاعل وتعدد الأفعال التي يشكل كل منها جريمة مستقلة، والعبرة في تعدد الجرائم في القانون عدم صدور حكم نهائي بشأنها[1]، وعليه تتمثل عناصر قيام التعدد الحقيقي في:

1. **ارتكاب نفس الشخص جريمتين أو أكثر:** يعد هذا العنصر المعيار المميز بين التعدد الصوري والتعدد الحقيقي ومن ثم يقتضي الأمر لقيام هذا الأخير أن تكون الأفعال المادية التي ارتكبها الجاني عدة جرائم مستقلة.

2. **عدم صدور حكم نهائي في إحدى الجرائم:** وهذا عنصر مهم يتطلبه القانون لقيام التعدد الحقيقي يعني أن لا يفصل بين الجرائم المرتكبة من طرف الجاني حكم نهائي، أو بمعنى آخر أن يرتكب الشخص عدة جرائم دون أن يصدر في إحداها حكم نهائي، وهو ما نص عليه المشرع صراحة في المادة 33 ق ع.

كما أن للتعدد الحقيقي صور وتتمثل صوره في:

- **المتابعات في آن واحد والمحاكمة واحدة:** فتطبق في هذه الحالة أحكام المادة 34 ق ع، بحيث تفصل جهة الحكم في مدى إدانة المتهم من عدمها ثم تقضي في حالة الإدانة بعقوبة واحدة سالبة للحرية على أن لا تتجاوز مدتها الحد الأقصى للعقوبة المقررة قانونا للجريمة الأشد.
- **المتابعات متتالية والمحاكمة منفصلة:** فإن في هذه الحالة تصدر المحكمة عقوبة عن كل جريمة وتنفذ منها العقوبة الأشد فقط.

3. **آثار التعدد الحقيقي في تقدير العقوبة:** لقد اختلفت الأنظمة التي تحكم التعدد الحقيقي للجرائم من حيث العقوبات الواجبة التطبيق باختلاف نظرتها للجاني، وذلك كون أن التعدد يضعنا أمام أكثر من عقوبة واجبة التنفيذ يقتضيها منطق التلازم القائم بين الجريمة والعقوبة غير أن تنفيذها جميعا يستحيل في بعض الحالات، وقد تباين موقف الأنظمة حول هذه المسألة، فمنها من يوقع على الجاني عدة عقوبات بقدر عدد جرائمه وهو ما يعرف بنظام الجمع المادي للعقوبات، وإما أن يكتفي فقط بتوقيع إحدى العقوبات وهي تلك المقررة لأشد الجرائم محل التعدد وهو ما يعرف بنظام عدم الجمع بين العقوبات، وهناك من اتخذ موقفا وسطا بين الشدة والتساهل.

1محمد العايب، أثر تعدد الجرائم في تقدير العقوبة بين الفقه الإسلامي و القانون الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عباس لغرور خنشلة، العدد 07، 2017، ص144.

وبالرجوع إلى المشرع الجزائري بالنسبة لقاعدة تعدد (الضم أو الجمع) العقوبات بتعدد الجرائم التي مفادها أن المتهم يحكم عليه بجميع العقوبات للجرائم التي ارتكبها[1]، نجده خرج عن هذه القاعدة في العقوبات السالبة للحرية لشدتها، ولما قد تسفر عنه عند الجمع من مدد تحطم أي أمل في نفس المحكوم عليه، ولكنه ابقى عليها بالنسبة لباقي العقوبات على النحو التالي:

ففي العقوبات المالية تضم الغرامات إلى بعضها وتحصل جميعها، ورغم أن للقاضي عدم جمعها إذا ارتأى ذلك بنص صريح[2]، إلا أن هذا الاستثناء لا يسري على الغرامات الجبائية التي تبقى لازمة كلما ثبت مقتضاها، لا تجبها مثيلاتها من الغرامات الجبائية أو الضريبية ولا حتى الغرامات الجزائية، وهو ما تضمنته نص المادة 303 فقرة 5 قانون العقوبات أنه "تجمع العقوبات المنصوص عليها، من اجل قمع المخالفات في المادة الجبائية مهما كان نوعها".

وفي نفس السياق نصت المادة 133 قانون الرسم على رقم الأعمال التي جاء فيها "تجمع العقوبات المنصوص عليها من اجل ردع المخالفات في المجال الجبائي، مهما كانت طبيعتها"، وهو نفس الأمر الذي تضمنته نص المادة 549 قانون الضرائب غير المباشرة الذي نصت أنه "تجمع العقوبات فيما يخص قمع المخالفات في المادة الجبائية مهما كان نوعها"، وكذا المادة 120 فقرة 5 قانون التسجيل التي تضمنت "أن العقوبات المقررة من اجل قمع الجرائم في مادة الضرائب تجمع مهما كان نوعها".

أما بالنسبة للعقوبات التكميلية فقد لزم المشرع الصمت وفي هذا الصدد يرى بعض الشراح أن قاعدة عدم جواز جمع العقوبات تخص العقوبات الأصلية السالبة للحرية وحدها، ومن ثم فهي لا تنطبق على العقوبات التكميلية التي يجوز جمعها، والمعنى هنا يخص العقوبات التكميلية الوجوبية، لأن الجوازية تخضع لسلطة القاضي ابتداء وعليه فهي لا تثير أي إشكال، فهو من يملك أن يقررها أو يسكت عنها، كما له مطلق الحرية في تقديرها حال الحكم بها[3].

أما بالنسبة لقاعدة دمج العقوبات التي مفادها أنه لا توقع على المتهم إلا أشد العقوبات المقررة للجرائم التي اقترفها بحيث أن العقوبة الأشد تجب وتدغم جميع العقوبات الأخرى، فقد ذهب المشرع الجزائري إلى الاكتفاء بتوقيع عقوبة الجريمة الأشد في العقوبات السالبة للحرية، وأجاز للقاضي ذلك استثناءا في العقوبات المالية على أن يقرره بنص صريح، وكما سبق ووضحنا أن القاعدة في العقوبات

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص297.

2انظر المادة 36 من الأمر رقم 66_156 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

3محمد العايب، المرجع السابق، ص145.

المالية خلافا للعقوبات السالبة للحرية هي جمع العقوبات وهو المطبق بالنسبة للغرامات الجبائية التي لا يجوز للقاضي دمجها بل يجب أن تصدر على كل جريمة يثبت ارتكابها قانونا[1].

من خلال ما تقدم لنا أن نسأل هل أن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية باعتبارها غش ضريبي تخضع للتعدد الصوري أو الحقيقي وما هي العقوبة المطبقة عليها في هذه الحالة؟

للإجابة عن هذا التساؤل يمكن القول أن التعدد الصوري يتحقق عندما يكون الفعل الإجرامي المادي واحد ولكنه يحتمل عدة أوصاف قانونية مختلفة في أن واحد، في حين التعدد الحقيقي يتحقق إذا ارتكب المتهم عدة أفعال تشكل كل منها انفراد جريمة يعاقب عليها القانون، وبالرجوع إلى جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية فإننا نجد المكلف المتهم مرتكب لجريمة تزوير ومرتكب لجريمة استعمال مزور إضافة إلى ارتكابه لجريمة غش ضريبي، وعليه سنكون هنا أمام تعدد الجرائم الصوري، وذلك باعتبار أن الفعل الإجرامي الذي قام به المتهم يحتمل عدة أوصاف، وعليه فقد قرر المشرع الجزائري معاقبة الفاعل بالوصف الأشد حتى لا تتعدد العقوبات عن جريمة واحدة ما دامت هذه الأوصاف ليست إلا مظهرا لسلوك إجرامي واحد وتبنى المشرع هذه القاعدة بنص المادة 32 قانون عقوبات.

وعليه بالرجوع إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية فإننا بصدد جنحة ضريبية مذكورة في قانون خاص(وهي القوانين الضريبية) وأخرى من القانون العام (مذكورة في قانون العقوبات)، وعليه فقد استقر قضاء المحكمة العليا عند التعدد الصوري بين جنحة جمركية وجنحة من القانون العام أو من أي قانون خاص آخر على إعمال قاعدة الوصف الأشد على عقوبة الحبس فحسب والتمسك بالوصفين معا لتطبيق العقوبات الجبائية (الضم) وهذا ما قضت المحكمة العليا به في إحدى قراراتها قرار رقم 122072 الصادر بتاريخ 06_11_1994 مجلة قضائية رقم 3[2].

وبالرجوع إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية فيجب إعمال هذه القاعدة التي استقر عليها القضاء، وتكييف الواقعة المطروحة بالوصف الأشد وتطبيق النص القانوني

1محمد العايب، المرجع السابق، ص155.

2عبد المجيد جباري، نطاق ضم ودمج العقوبات في القانون الجزائري والاجتهاد القضائي، تاريخ النشر 25_01_2017، تاريخ الاطلاع 12_11_2019، متاح على الموقع الالكتروني : https://courdemila.mjustice.dz/formation/djabari.pdf.

الذي يخضع له هذا الوصف، وعليه لا تثار أية إشكالية فيما يتعلق بهذه الجريمة كون العقوبة واحدة في كل من المواد 219 و220 قانون عقوبات و المواد 532 ق ض غ م و119 ق ت وهي الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 5000 إلى 20000دج، باستثناء نص المادة 117 ق ر ر أ والمادة 303 ق ض م التي تعاقب على أساس المبلغ المتملص منه، ومنه يمكن القول أن الوصف الأشد من بين جريمة التزوير واستعمال المزور والغش الضريبي هو جنحة الغش الضريبي ولذلك يعاقب الجاني على ارتكابه لجنحة الغش الضريبي تخضع من حيث العقوبات ذات الطابع الجزائي للعقوبة الأشد التي يتضمنها أحد القانونين وهنا هي الحبس وفقا لنصي المادتين 32 و34 ق ع دون الإخلال بالجزاءات ذات الطابع الجبائي المقررة في القانونين أو أحدهما.

الفرع الثاني:

تخفيف العقوبة ووقف تنفيذها.

سنتناول من خلال هذا الفرع تخفيف العقوبة كنقطة أولى، ثم نتحدث عن وقف تنفيذ العقوبة كنقطة ثانية.

أولا: تخفيف العقوبة:

لاشك أن كل جريمة مقترفة بحق المجتمع توقع ضررا إلا أن هذا الضرر متفاوت كما أن الظروف التي ترتكب فيها الجريمة متفاوتة فقد يكون الظرف مشددا كما سبق وبينا ذلك، أو ظرفا مخففا وتعرف هذه الأخيرة أنها "أسباب عرضية تبعية تقترن بالجريمة تخول للقاضي إما بالنص أو بالتفويض بتخفيف العقوبة المقررة وفق ضوابط رسمها له المشرع[1]"، وعليه فقد منح المشرع للقاضي سلطة تسمح له لأسباب معينة الحكم بعقوبة أخف من التي قررها القانون، وهي نوعان:

أ. **الأسباب القانونية:** الأعذار القانونية هي أسباب تخفيف وجوبي حصرها المشرع ونص عليها في المادة 52 قانون عقوبات عل أنها "الأعذار هي حالات محددة في القانون على سبيل الحصر يترتب عليها مع قيام الجريمة والمسؤولية إما عدم عقاب المتهم إذا كانت أعذار معفية وإما تخفيف العقوبة إذا كانت مخففة"، وما دامت دراستنا حول تخفيف العقوبة فسنقتصر على دراسة الأعذار المخففة للعقوبة.

1محمد عبد المنعم عطية دراغمه، أثر الظروف في تخفيف العقوبة، مذكرة ماجستير في الفقه والتشريع، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس فلسطين، 2005، ص63.

فالأعذار القانونية المخففة هي تلك الحالات التي يتدخل فيها المشرع مباشرة ويلزم القاضي بتخفيف العقوبة إلى الحد المقرر قانونا، فأجاز له النزول عن الحد الأدنى، وقد نص قانون العقوبات الجزائري على فئتين من الأعذار القانونية المخففة هما:

1. **أعذار الاستفزاز**: وهي تلك المنصوص عليها في المواد من 277 إلى 283 قانون العقوبات[1]، وقد جعل المشرع هذا العذر من أكثر الأسباب المخففة للعقوبة، كونه يفسر بالخطأ المرتكب من قبل الضحية لكون تصرفها أو قد أثار غضب الجانح وانقص من تحكمه في نفسه مما يستوجب التخفيف من مسؤوليته، ويترتب على توافر هذا العذر إلى إعادة ترتيب الجريمة إلى درجة أقل من الجريمة العادية التي تنجم عن نفس الواقعة وذلك بتقدير عقوبة مخففة يلتزم بها القاضي وجوبا.

2. **عذر صغر السن**: يعد صغر السن من بين الأعذار المخففة، وقد تضمنت على هذا العذر المواد من 49 إلى 51 قانون عقوبات[2]، وهذا العذر القانوني يمتاز بأهمية خاصة إذ أنه يرتبط بفئة من الأشخاص الذين يحتاجون إلى عناية خاصة ويبحثون عن السبيل القويم في سن مبكرة، ولقد قرر المشرع في حالة توافر هذا العذر تطبيق عقوبة اخف من تلك المقررة للبالغ.

ب. **الظروف المخففة**: الظروف المخففة هي أسباب للتخفيف تسمح للقاضي في نطاق قواعد حددها القانون الحكم بعقوبة أخف من تلك المقررة قانونا، وقد تناول المشرع الجزائري نظام الظروف المخففة في قانون العقوبات الصادر بموجب الأمر المؤرخ في 8_06_1966 فلم يحددها أو يبينها، بل ترك أمرها لتقدير القاضي وهو ما تكشف عنه المادة 53 من قانون العقوبات المعدلة بموجب القانون رقم 06_23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006، حيث يستشف منها أنها لم تحدد الظروف أو مضمونها وإنما اكتفت بالنص على جوازية الأخذ بها من طرف القاضي وهي بذلك غير ملزمة وإنما يمكن للقاضي أن يأخذ بها دون أن يكون مطالبا بالقول بها.

وعليه فإن كل من الأعذار القانونية المخففة والظروف القضائية المخففة يؤديان إلى تخفيف العقوبة والنزول بها إلى أقل من الحدود الدنيا المقررة للجريمة، أو استبدالها بعقوبات أخف في حال العقوبات الثابتة، إلى أن التساؤل المطروح بهذا الصدد هل يمكن تطبيق الأعذار القانونية المخففة والظروف القضائية المخففة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ؟

1راجع المواد 277 إلى 283 من الأمر رقم 66_156 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

2راجع المواد 49 إلى 51 من نفس الأمر.

كما سبق وبينا أن الأعذار القانونية المخففة على نوعين أعذار الاستفزاز وعذر صغر السن المنصوص عليهما في قانون العقوبات، وعليه بالرجوع إلى أعذار الاستفزاز الواردة في قانون العقوبات على سبيل الحصر لا يمكن أن نجد لها مجالا تطبيقيا في كل الجرائم الضريبية بما فيها جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية.

وكذلك فيما يتعلق بعذر صغر السن فإنه بالرجوع إلى أحكام المادة 5 قانون تجاري[1] فإن ترشيد القاصر البالغ 18 سنة يكون بأمر من رئيس المحكمة وعليه فالسن المحدد في القانون التجاري تطابق السن الجزائي المحدد في المادة 2 من قانون حماية الطفل[2]، وعليه لا تثار أي إشكالية فيما يتعلق بعذر صغر السن لأن الجرائم الضريبية عامة وجريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية خاصة لايمكن أن ترتكب من الأحداث واقعيا وعمليا وبالتالي من النادر تطبيق أحكام المادة 50 قانون عقوبات في المادة الضريبية.

أما بالنسبة للظروف القضائية المخففة فبالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها تنص صراحة على عدم إمكانية تطبيق المادة 53 قانون عقوبات أي ظروف التخفيف على العقوبات الجبائية بصفة دقيقة وأكيدة، وبالتالي لم تترك أية سلطة تقديرية للقاضي في هذا المجال وإن تركت له ذلك في مجال الدعوى العمومية أي العقوبات الجزائية وهو ما نستخلصه من خلال المواد التالية:

- المادة 303 فقرة 4 قانون ض م التي تضمنت"لا تطبق في أي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات المنصوص عليها في المادة الجبائية، ويمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية، باستثناء العقوبات المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المقطع 3 أعلاه والمقطع 6 أدناه"، وتتمثل هذه العقوبات المذكورة في الفقرة الثانية المقطع 3 العقوبات في حالة العود والمقطع 6 تضمن عقوبة نشر الحكم.
- أما المادة 132 قانون ر ا ا فقد نصت أنه"لا تطبق في أي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من الأمر رقم 66_156 المؤرخ في 8 يونيو 1966، والمتضمن قانون العقوبات، على العقوبات المنصوص عليها في المجال الجبائي، ويمكن تطبيقها على العقوبات الجزائية، باستثناء العقوبات

1راجع المادة 05 من الأمر رقم 75_59 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، المرجع السابق.

2راجع المادة 02 من القانون رقم 15_12 المؤرخ في 28 رمضان عام 1436 الموافق ل 15 يوليو سنة 2015، يتعلق بحماية الطفل، ج ر العدد 39، المؤرخة في 19 يوليو سنة 2015.

المنصوص عليها في الفقرة الخامسة من المادة 130 وفي المادة 134 من هذا القانون"، ونفس الأمر تضمنت المادة 130 حالة العود في حين تضمنت المادة 134 نشر الحكم.

- أما المادة 548 قانون ض غ م التي جاءت تحت عنوان الظروف المخففة نصت أنه"لا تطبق بأي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من قانون العقوبات، على العقوبات المقررة في مادة الجباية، ويمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية باستثناء العقوبات المنصوص عليها في المقطع الرابع من المادة 540 أعلاه وفي المادة 550 أدناه"، نشير بهذا الصدد أن المشرع الضريبي قد أخطا بالإحالة إلى نص المادة 540 من ق ض غ م وكان من الصحيح أن يحيل إلى نص المادة 546 المتعلقة بالعود، في حين أن المادة 550 تتعلق بنشر الحكم وهي بذلك تكون متفقة مع المواد الواردة في القوانين الضريبية الأخرى.
- أما المادة 120 فقرة 4 قانون التسجيل نصت أنه"لا تطبق في أي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات المنصوص عليها في مادة الضرائب، ويمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية باستثناء العقوبات المنصوص عليها في المقطع الرابع من الفقرة 2 وفي الفقرة 6 من هذه المادة"، وتضمنت هي كذلك حالة العود ونشر الحكم.

وعليه يمكن القول في الأخير أنه بالنسبة لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية والجرائم الضريبية بصفة عامة لا يمكن تطبيق الظروف المخففة للعقوبة بالنسبة للعقوبات الجبائية، في حين يمكن ذلك بالنسبة للعقوبات الجزائية باستثناء عدم إمكانية ذلك في حالة العود ونشر الحكم فإنه يصبح غير ممكنا تطبيق ظروف التخفيف بالنسبة للعقوبات الجزائية، وبالتالي لا توجد أي سلطة تقديرية للقاضي فيما يتعلق بالغرامات الجبائية وكل حكم يصدر استنادا إلى أحكام المادة 53 ق ع فيما يتعلق بتخفيض العقوبات الجبائية على غرار العقوبات الجزائية فهو حكم غير صحيح لمخالفته أحكام قانونية صريحة وإنما تبقى السلطة التقديرية للقاضي الجزائي فيما يتعلق في الحكم بالغرامة الجبائية في المواد التي حددت حد أدنى وحد أقصى.

ثانيا: وقف تنفيذ العقوبة:

الأصل متى وقعت العقوبة لابد من تنفيذها، وإلا كان القضاء بها عبثا، غير أن الأصل غير مطلق فالعقوبة لا تقصد بذاتها بل لما تحققه من أغراض اجتماعية، فقد رأى المشرع أن وقف تنفيذ الحكم الصادر على المتهم يحقق في بعض الأحيان هذه الأغراض بشكل أفضل مما يحققه التنفيذ ذاته، ويعتبر

نظام وقف تنفيذ العقوبة أحد التدابير التي تتيح للقاضي أن يأمر في الحكم الذي يصدره بعدم تنفيذ العقوبة إذا وجد إدانة المحكوم عليه كافية لردعه.

ويعرف نظام وقف تنفيذ العقوبة أنه"تعليق تنفيذ العقوبة المحكوم بها على شرط موقف خلال مدة تجربة يحددها القانون[1]"، أو هو "تقييد حرية المحكوم عليه بدلا من سلبها كوسيلة لإصلاحه، وذلك بأن يصدر الحكم بالإدانة مع وقف تنفيذ العقوبة تحت الاختبار من اجل تنفيذ شروط والتزامات تفرضها عليه المحكمة من خلال مدة زمنية[2]"، وقد تناول المشرع الجزائري نظام وقف تنفيذ العقوبة في قانون الإجراءات الجزائية في المادة 529 منه أنه "يجوز للمجالس القضائية وللمحاكم، في حالة الحكم بالحبس أو الغرامة إذا لم يكن المحكوم عليه قد سبق الحكم عليه بالحبس لجناية أو جنحة من جرائم القانون العام، أن تأمر بحكم مسبب بالإيقاف الكلي أو الجزئي لتنفيذ العقوبة الأصلية"، من خلال هذا التعريف يتضح أن المشرع الجزائري لم يقدم تعريفا واضحا وإنما اقتصر على تبيان شروط وقف التنفيذ.

أ. **شروط تطبيق وقف تنفيذ العقوبة:** تتمثل شروط تطبيق نظام وقف تنفيذ العقوبة في :

1. **شروط متعلقة بالجريمة:** يقصد بهذا الشرط ما يتعلق بالتصنيف القانوني للجريمة، أي نوع الجريمة التي يمكن أن يستفيد مرتكبها من وقف التنفيذ، وبالرجوع إلى المشرع الجزائري وتحديدا نص المادة 529 قانون الإجراءات الجزائية يتضح لنا جليا أن تطبيق نظام وقف تنفيذ العقوبة جائز في كل الجنح والمخالفات التي تكون عقوبتها الحبس والغرامة، كما أنه جائز في الجنايات التي تكون عقوبتها الحبس بفعل استفادتها من الظروف المخففة.

2. **شروط متعلقة بالعقوبة:** تطبق أحكام وقف تنفيذ العقوبة بالنسبة لمن يحكم عليهم بفترة حبس محددة، تختلف الفترة من دولة لأخرى، وبالرجوع إلى المشرع الجزائري نجده حصر وقف تنفيذ العقوبة في العقوبات الأصلية المتمثلة في عقوبة الحبس والغرامة وذلك بحسب نص المادة 529 قانون الإجراءات الجزائية.

3. **شروط متعلقة بالمحكوم عليه:** تصدر المحكمة أمرا بوقف تنفيذ العقوبة إذا ارتأت من أخلاق المحكوم عليه أو ماضيه أو سنه أو الظروف التي ارتكبت فيها الجريمة ما يبعث على الاعتماد بأنه لا

1محمد صالح العنزي، الاتجاهات الحديثة في العقوبات البديلة، دار العيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2016، ص61.

2عبد الرحمان خلفي، أبحاث معاصرة (القانون الجنائي المقارن)، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص87.

يعود إلى ارتكاب الجريمة، وهذا الشرط يتماشى مع المحكمة في تقرير نظام وقف تنفيذ العقوبة[1]، وبالرجوع إلى المشرع الجزائري نجده نص من خلال المادة 529 ق ا جزائية أنه لا يسمح لجهات الحكم أن تأمر بالوقف تنفيذ العقوبة إلا إذا كان المحكوم عليه مبتدئ ولم يسبق له الإجرام أو بمعنى آخر أن الاستفادة من وقف تنفيذ العقوبة متاح للمتهمين الذين لم يسبق عليهم الحكم بالحبس لجناية أو جنحة من جرائم القانون العام.

والحكم بوقف التنفيذ ليس حقا وإنما هو أمر جوازي متروك لتقدير القاضي يقرره بكل سيادة لمن يراه مستحقا له من المتهمين بحسب ظروف الدعوى وشخصية المتهم، وهو ليس حقا شخصيا مكتسبا للذي تتوافر فيه الشروط القانونية وإنما هي مكنة جعلها المشرع في متناول القضاة وترك تطبيقها لسلطتهم، وإذا قرر القاضي وقف تنفيذ العقوبة وجب عليه أن يذكر أسباب ذلك في الحكم نفسه وإلا كان معيبا يترتب عليه النقض، إلا أنه في ما إذا قضى بتنفيذ العقوبة فإنه غير ملزم بتبيان سبب الرفض ولو كان المتهم طلب منه الاستفادة من وقف التنفيذ لأن الأصل في الأحكام تنفيذها.

كما أنه لا يجوز للقضاة أن يحكموا بتعليق تنفيذ العقوبة على شرط مستقبلي لم يتحقق، كأن يقضي في جريمة الغش الضريبي بوقف تنفيذ العقوبة على شرط أن يسدد المتهم الغرامات والحقوق والرسوم الضريبية المدين بها، فإن هذا الحكم يكون قد خالف القانون وتجاوز القضاة سلطتهم بخلق وقف تنفيذ لم ينص عليه القانون، فضلا عن مخالفته لما يجب على القاضي أن يراعيه عند الحكم بوقف التنفيذ من النظر في ظروف الدعوى كما هي معروضة عليه وعدم بناء قضائه على وقائع مستقبلية[2].

ب. **آثار وقف تنفيذ العقوبة:** من آثار وقف التنفيذ أنه يعلق تنفيذ عقوبة الحبس والغرامة الجزائية لمدة 5 سنوات من تاريخ صدور الحكم، فإذا لم يصدر ضد المحكوم عليه خلال هذه المهلة حكم جديد بعقوبة الحبس أو السجن لارتكابه جناية أو جنحة اعتبر الحكم السابق غير ذي أثر كأنه لم يكن، وفي الحالة العكسية أنه إذا صدر عليه في الظرف الزمني المذكورة أعلاه حكم جديد بعقوبة الحبس أو السجن لجناية أو جنحة تنفذ عليه أولا العقوبة الصادرة بالحكم الأول دون أن تلتبس بالعقوبة الثانية.

1محمد محمد مصباح القاضي، القانون الجزائي (النظرية العامة للعقوبة والتدبير الاحترازي)، ط الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية للنشر والتوزيع، بيروت، 2013، ص145.

2فارس السبتي، المرجع السابق، ص307.

ونظرا لخطورة الأثر المترتب على وقف التنفيذ اوجب المشرع بالمادة 594 ق إ جزائية على رئيس الجلسة الذي يفيد المحكوم عليه بوقف التنفيذ أن ينذره أنه في حالة صدور حكم جديد عليه بالإدانة فإن العقوبة الأولى ستنفذ عليه دون أن تلتبس بالعقوبة الثانية كما أنه يستحق عقوبة العود[1].

إلا أن التساؤل المطروح بهذا الصدد هو ما مدى إمكانية تطبيق نظام وقف تنفيذ العقوبة في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ؟

بالرجوع إلى جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية باعتبارها جريمة غش ضريبي فإنه يمكن القول أنه بالنسبة للشروط المتطلبة لتطبيق هذا النظام، أنه بالنسبة للشروط المتعلقة بالجريمة كما سبق وبينا فإنه في هذه الجريمة متوافرة كونها عبارة عن جنحة، أما بالنسبة للشروط المتعلقة بالجاني فإنه يمكن تطبيق هذا النظام على المتهم المبتدئ، ونشير بهذا الصدد أن المشرع لم يشترط أن يكون المتهم عديم السوابق القضائية بعقوبة الغرامة التي لا تشكل عائقا أمام وقف التنفيذ، أما بالنسبة للشروط المتعلقة بالعقوبة فإن هذه الجنحة معاقب عليها بالحبس والغرامة الجزائية إضافة إلى الغرامات الجبائية.

وعليه يمكن للقاضي أن يأمر بتطبيق وقف التنفيذ في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية فيما يتعلق بالدعوى العمومية أي بالنسبة لعقوبات الحبس والغرامات الجزائية، أما الغرامات الجبائية التي يغلب عليها الطابع المدني والطابع التعويضي لا يجوز وقف تنفيذها وليس للقاضي أي سلطة تقديرية فيها بصراحة النص[2].

الفرع الثالث:

الإكراه البدني.

تنفيذ الأحكام التي تصدر عن القضاء من الأولويات التي كرسها المشرع لحماية حق اللجوء للقضاء المكرس دستوريا، إذ للمحكوم عليه أن ينفذ اختياريا ما هو ملزم به قضاء وفي حالة امتناعه فإن القانون كفل للمحكوم له تقييد حرية المحكوم من خلال اللجوء إلى القضاء لتطبيق الإكراه البدني، ولقد وردت العديد من التعريفات الفقهية المتعلقة بالإكراه البدني، فمنهم من عرف "الإكراه البدني هو وسيلة يتم بواسطتها جبر المدين المحكوم عليه بأداء مبلغ مالي على تنفيذ الحكم الصادر عليه عن طريق إيداعه

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص309.

2تنص المادة 595 من ق إ جزائية أنه "لا يمتد إيقاف العقوبة إلى دفع مصاريف الدعوى أو التعويضات".

في السجن مدة معينة تتناسب مع مقدار الدين...[1]"، كما عرف أنه "وسيلة لإجبار المدين المحكوم عليه بأداء دين على الوفاء بهذا الدين عن طريق إيداعه بالسجن لمدة يحددها الحكم القضائي عليه بالأداء[2]"، وبالرجوع إلى المشرع الجزائري نجده نص على الإكراه البدني في المواد من 597 إلى 611 ق إ جزائية.

ومن خلال استقراء المواد يتضح جليا أن المشرع الجزائري لم يضع تعريفا كافيا ووافيا للإكراه البدني وإنما اقتصر بالنص عليه حسب نص المادة 599 ق إ جزائية أنه "يجوز تنفيذ الأحكام الصادرة بالإدانة وبرد ما يلزم رده والتعويضات المدنية والمصاريف بطريق الإكراه البدني...، يتحقق تنفيذ هذا الإكراه البدني بحبس المحكوم عليه المدين...[3]"، وبذلك يكون المشرع قد وافق التعريفات التي تناولت الإكراه البدني على أنه"حبس المحكوم عليه بعقوبة سالبة للحرية مدة من الزمن مقابل المبلغ المحكوم به إذا لم يكن له مال معروف يؤخذ منه هذا المبلغ[4]".

وقد فرض المشرع الجزائري تطبيق هذا النظام بالنسبة للغرامات والمصاريف القضائية ويتم تحصيلها من قبل المصالح المختصة بالجهات القضائية طبقا للإجراءات المطبقة من طرف إدارة المالية[5]، وتتولى المصالح المختصة التابعة للجهات القضائية تحصيل مبلغ الغرامات والمصاريف القضائية في أجل ستة (6) أشهر من تاريخ تبليغ الإشعار بالدفع للمعني[6]، كما أنه يستفيد المحكوم عليه من تخفيض نسبته 10% من قيمة الغرامة المحكوم بها، في حالة تسديده طوعا لدى المصالح المختصة بالجهات القضائية خلال ثلاثين (30) يوما من تاريخ تبليغه بالإشعار بالدفع طبقا لما ورد في نص المادة 597 مكرر 1.

إضافة أنه يجوز تقسيط الغرامة بأمر غير قابل للطعن من رئيس الجهة القضائية لمكان إقامة المحكوم عليه، بناء على طلب مبرر من المعني واستطلاع رأي النيابة العامة، وفي حالة عدم احترام

1يوسف بنباصر، الدليل العملي والقضائي في مسطرة الإكراه البدني (في ضوء آخر المستجدات التشريعية)، سلسلة بنباصر للدراسات القانونية والأبحاث القضائية، المملكة المغربية، العدد الرابع، 2004، ص32.

2حياة يحياوي، الإكراه البدني في التشريع الجزائري دراسة مقارنة مع التشريع الفرنسي، أطروحة دكتوراه في القانون الإجرائي، جامعة مستغانم، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2017_2018، ص53.

3راجع المادة 599 من الأمر رقم 66_156 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

4فارس السبتي، المرجع السابق، ص311.

5راجع المادة 597 مكرر من الأمر رقم 66_156 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

6راجع المادة 597 من نفس الأمر.

جدول التسديد كما هو محدد في الأمر القضائي المذكور أعلاه تسهر النيابة العامة على تحصيل المبلغ الواجب دفعه للخزينة العمومية كاملا وبدون أجل تطبيقا لنص المادة 597 مكرر 2.

وبالرجوع إلى التشريع الضريبي نجد أن المشرع الضريبي الجزائري نص على تطبيق الإكراه وفقا للأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجزائية، ويتجلى تطبيقه بالنسبة للعقوبات المالية (غرامة جزائية أو جبائية) وهو ما تناولته جل المواد الواردة في القوانين الضريبية، إذ نصت المادة 303 فقرة 8 قانون ض م أنه "ينتج عن العقوبات المالية، وكلما اقتضت الحاجة لذلك، تطبيق أحكام المادة 597 وما يليها من قانون الإجراءات الجزائية، المتعلقة بالإكراه البدني، عندما تصدر هذه العقوبات تطبيقا إما للمقطعين 1 و 2 أعلاه، وإما للمادتين 134 و303 من هذا القانون، يتم تطبيق الإكراه البدني، فيما يخص تحصيل الضرائب التي يكون وعاؤها قد سبب الملاحقات والزيادات والغرامات الجبائية التي عاقبت المخالفات، إن الحكم أو قرار الحكم يحدد مدة الإكراه البدني فيما يخص مجموع المبالغ المستحقة برسم العقوبات الجزائية والديون المشار إليها أعلاه".

أما المادة 137 من قانون ر ر أ فقد تضمنت "يترتب عن العقوبات المالية المنصوص عليها في هذا القانون، تطبيق أحكام المادة 597 وما يليها من الأمر رقم 66_155 المؤرخ في 8 جوان 1966 والمتضمن ق الإجراءات الجزائية المتعلقة بالإكراه البدني، يحدد الحكم أو قرار الإدانة مدة الإكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة بصدد العقوبات والديون الجبائية".

في حين تضمنت المادة 553 من ق ض غ م تحت عنوان الإكراه البدني "أن العقوبات المالية المنصوص عليها في هذا القانون ينتج عنها تطبيق أحكام المواد 601 وما يليها من ق الإجراءات الجزائية والمتعلقة بالإكراه البدني، و إن الحكم أو قرار العقوبة يحدد مدة الإكراه البدني بالنسبة للمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات والديون الجبائية".

في حين نصت المادة 121 فقرة 3 من قانون التسجيل "إن الغرامات المالية المنصوص عليها في هذا القانون ينتج عنها عند الاقتضاء، تطبيق أحكام المادة 599 من قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة بالإكراه البدني، ويحدد الحكم أو قرار الإدانة مدة الإكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات والديون الجبائية".

وعليه فإن القوانين الجبائية أحالت بشأن تطبيق الإكراه البدني إلى أحكام المواد 597 إلى 611 قانون الإجراءات الجزائية، ويتم بطلب بسيط من الإدارة الجبائية إلى وكيل الجمهورية المختص محليا بصفته الجهة المشرفة على تنفيذ العقوبات[1].

أ. **إجراءات تطبيق الإكراه البدني:** نصت المادة 604 من ق إ جزائية أنه لا يجوز القبض على المحكوم عليه بالإكراه البدني وحبسه إلا بعد:

1. أن يوجه إليه تنبيه بالوفاء ويظل بغير جدوى لمدة تزيد عن عشرة أيام.
2. أن يقدم من طرف الخصم المتابع له طلب بحبسه.
3. وبعد الإطلاع على هذين المستندين يوجه وكيل الجمهورية الأوامر اللازمة إلى القوة العمومية ويصير إلقاء القبض على المحكوم عليه المنفذ عليه بالإكراه البدني حسب الشروط المقررة في تنفيذ الأوامر القضائية بالقبض.

في حين تضمنت نص المادة 605 من نفس القانون أنه إذا كان المنفذ عليه بالإكراه البدني محبوسا جاز لطرف الخصومة المطالب بالمتابعة بمجرد تبليغ إعلان المنصوص عليه في المادة 604 أن يعارض في الإفراج عنه بأن يستصدر من النيابة العامة أمرا يوجه منها المشرف رئيس مؤسسة إعادة التربية بابقائه في السجن.

ب. **استحالة تطبيق الإكراه البدني ومدته:** بالرجوع إلى أحكام المادة 600 من قانون الإجراءات الجزائية نجدها تنص على أنه يتعين على كل جهة قضائية جزائية حينما تصدر حكما بعقوبة غرامة أو رد ما يلزم رده أو تقضي بتعويض مدني أو مصاريف أن تحدد مدة الإكراه البدني وهو نفس الأمر الذي تضمنته القوانين الضريبية، وقد حددت مدة الإكراه البدني وفقا لأحكام المادة 602 ق الإجراءات الجزائية[2]، لكن بالرجوع إلى القوانين الضريبية نجدها أنها لم تتضمن أي نص يتعلق بمدة الإكراه البدني وإنما نصت على أن الحكم أو قرار الإدانة هو الذي يحدد مدة الإكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات والديون الجبائية.

كما أنها نصت على أن الإكراه البدني لا يمكن تطبيقه في الحالات التالية وذلك بالنسبة لجريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية بصفة خاصة: إذا ما بلغ المحكوم عليه الخامسة والستين من عمره، فهذه الحالة هي التي تسري على جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية دون الحالات

1فارس السبتي، المرجع السابق، ص 314.

2راجع المادة 602 من الأمر رقم 66_156 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

الأخرى المذكورة في المادة السابقة الذكر، كما أنه لا يجوز المطالبة بتطبيق الإكراه البدني ضد الزوج وزوجته في آن واحد حتى ولو كان ذلك لتغطية وفاء مبالغ متعلقة بأحكام مختلفة[1].

ج. **وقف تنفيذ الإكراه البدني:** نصت المادة 603 من ق ا جزائية أنه يوقف تنفيذ الإكراه البدني لصالح المحكوم عليهم الذين يثبتون لدى النيابة عسرهم المالي، بأن يقدموا خصيصا لذلك شهادة فقر يسلمها رئيس المجلس الشعبي البلدي، أو شهادة الإعفاء من الضريبة يسلمها لهم مأمور الضرائب بالبلدة التي يقيمون فيها.

ومع ذلك فإن أحكام الفقرة الأولى لا تفيد الأشخاص الذين حكم عليهم بسبب جناية أو جنحة اقتصادية، وعليه فإذا اعتبرنا جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية جريمة اقتصادية فإن مرتكبيها لا يستفدون من وقف تنفيذ الإكراه البدني وذلك لاستحالة حصولهم على شهادة الإعفاء من الضريبة.

ويجوز للأشخاص الذين حكم عليهم بالإكراه البدني أن يتداركوه أو يوقفوا أثاره، بدفع مبلغ كاف للوفاء بديونهم من أصل ومصاريف، ويفرج وكيل الجمهورية عن المدين المحبوس بعد التحقق من أداء الديون طبقا لنص المادة 609 ق ا جزائية، إلا أنه في حالة عدم تنفيذ الالتزامات التي أدت إلى وقف تنفيذ الإكراه البدني يجوز أن ينفذ من جديد على المدين بالنسبة لمقدار المبالغ الباقية في ذمته[2].

وإذا ما انتهى الإكراه البدني لأي سبب كائنا ما يكون، باستثناء الحالة المنصوص عليها في المادة 610 فلا يجوز مباشرته بعد ذلك لا من اجل الدين نفسه ولا من اجل أحكام لاحقة لتنفيذه ما لم تكن هذه الأحكام تستلزم بسبب مجموع مبالغها مدة إكراه أطول من المدة التي تم تنفيذها على المحكوم عليه وفي هذه الحالة يتعين دائما إسقاط مدة الحبس الأول من الإكراه الجديد طبقا لما ورد في نص المادة 611 ق ا جزائية.

---

1 المادة 601 من الأمر رقم 66_156 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، المرجع السابق.

2راجع المادة 610 من نفس الأمر.

الخاتمة :

لقد تناولنا في هذه الدراسة الذي ندعو الله أن نكون قد وفقنا في جمع شتاته، عرضا لموضوع التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، فاعتمدنا على دراسة هذا الأخير بالتطرق إلى كل الجوانب الموضوعية والإجرائية والعقابية المتعلقة بالموضوع، وعليه يمكن القول أن جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية هي إحدى وسائل التهرب الضريبي وبالتحديد الغش الضريبي فهي جنحة معاقب عليها، وتعرف أنها عبارة عن تغيير الحقيقة في محرر من المحررات المحاسبية من اجل تأييد التصريحات غير الصحيحة، بإحدى الطرق المنصوص عليها قانونا والتي تشكل اعتداء على خزينة الدولة ومصلحة الضرائب بحيث يقرر القانون عقوبات معينة على مرتكبي تلك الأفعال، وقد تكون هذه الجريمة من المكلف نفسه كما أنه يمكن أن تقع من غير المكلف كما هو الحال في مساهمة المحاسب المعتمد أو الخبير المحاسبي أو كلاهما بشرط أن يكون الهدف هو التهرب من دفع الضريبة بشكل كلي أو جزئي أو الحصول على امتيازات دون وجه حق.

والمحررات المحاسبية هي تلك التي نص القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وقانون الضرائب على مسكها وعدم إتلافها لمدة عشر(10) سنوات وتشمل الدفاتر والمستندات المحاسبية والكشوف المالية، وهي محررات عرفية تثبت ما هو موجود في التصريحات الجبائية باعتبار أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يقوم على أساس تقديم التصريحات من قبل المكلف بالضريبة للإدارة الضريبية، والتصريحات الضريبية تعتبر صحيحة وهي قرينة بسيطة يمكن إثبات عكسها من قبل الإدارة الضريبية إذا ما رأت هذه الأخيرة أن هنالك قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسية وهنا يقع عبء الإثبات على إدارة الضرائب طبقا لنص المادة 34 قانون الإجراءات الجبائية.

وجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية تستلزم توافر ثلاثة أركان أساسية وهي الركن القانوني أو الشرعي الذي يقوم على تواجد عنصر تشريعي يحظر الفعل المجرم وهو ملمحناه من خلال استقراء كل النصوص القانونية الضريبية، والركن المادي الذي يقوم على توافر الدليل المادي لارتكاب الجريمة، والركن المعنوي الذي يقوم على القصد الجنائي العام والخاص.

كما أنه تقع جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية عن طريق الفاعل الأصلي الذي يمكن أن يكون شخصا طبيعيا أو معنويا، أو قد تقع عن طريق الاشتراك وهذا الأخير يتطلب تدخل من له دراية بالمحاسبة لذلك نجد الشركاء في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير

في المحررات المحاسبية هم محترفي المحاسبة والمتمثلين في المحاسب المعتمد أو الخبير المحاسبي، كما أن هذه الجريمة يعاقب على المحاولة فيها.

وحتى يتم إثبات هذه الجريمة ومكافحتها فقد وضع المشرع الضريبي وسائل رقابية وأخرى إجرائية وأخرى عقابية، فالوسائل الرقابية تتمثل في الرقابة الجبائية وبالتحديد الرقابة على المحاسبة الذي تهدف لرقابة الدفاتر والوثائق المحاسبية، ويتم إثبات ما تم الحصول عليه من خلال الرقابة في محاضر ضريبية التي تعد أنها محررات رسمية يقوم بها أعوان إدارة الضرائب وتستعمل لإثبات الجرائم الضريبية وذلك أمام القضاء، إلا أن هذا لا يمنع من استعمال وسائل إثبات أخرى مثل الشهادة والقرائن التي تعد أنها غير ملزمة للقاضي، والإقرار وهو سيد الأدلة، إضافة إلى الخبرة التي تعد من أهم وسائل الإثبات.

ويتم تحريك الدعوى العمومية والجبائية بموجب شكوى تقدم من الإدارة الضريبية إلى النيابة العامة وهذه الأخيرة لا تملك سلطة تحريكها في حالة غياب الشكوى، وبعدها تأتي مرحلة المحاكمة التي تخضع لنفس قواعد المحاكمة وطرق الطعن الواردة في قانون الإجراءات الجزائية، كما أنه قد تنقضي الدعوى العمومية والجبائية لأحد أسباب انقضاء العامة أو الخاصة لكن كل واحدة ضمن شروط خاصة.

وفي حالة إثبات الجريمة فإنه يأتي دور تطبيق العقوبات سواء ضد الشخص الطبيعي أو المعنوي أو ضد الشركاء، وهذه العقوبات تقسم إلى عقوبات جبائية وأخرى جزائية، فالعقوبات الجزائية تتمثل في عقوبات أصلية وهي الحبس والغرامة الجزائية وأخرى تكميلية وهي عديدة منها الإجبارية كالحجر القانوني ومنها الاختيارية كسحب جواز السفر، والملاحظ بهذا الشأن أن عقوبة الفاعل الأصلي هي نفسها التي تطبق على الشركاء، كما أن عقوبة الشخص الطبيعي تختلف عن عقوبة الشخص المعنوي فهذا الأخير يخضع للغرامات سواء كانت جزائية أو جبائية وتدفع بالتضامن بين كل من الشخص الطبيعي والمعنوي، أما الغرامة الجبائية فهي مبلغ مالي تحدده إدارة الضرائب فهي ذو طبيعة خاصة تقتضيه مصلحة الخزينة العامة للدولة بالرغم من الاختلافات الآراء في تحديد طبيعتها هل هي تعويض أو غرامة جزائية.

إلا أن هذه العقوبات تخضع لضوابط تحدد العقوبة الجزائية أو الجبائية، فتشدد العقوبتين وهو ما ينطبق على العود أو في حالة تعدد الجرائم، أو تخفف العقوبة بسبب الأعذار القانونية أو الظروف المخففة إلا أن الملاحظ بهذا الشأن هو عدم إمكانية تطبيق الظروف المخففة إلا بالنسبة للدعوى العمومية في حين العقوبات الجبائية لا تخضع لها، ونفس الأمر بالنسبة لوقف تنفيذ العقوبة، في حين الإكراه البدني يمكن تطبيقه فكل العقوبات المتعلقة بالغرامات جزائية أو جبائية.

وقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. تعقد النظام الضريبي الجزائري وتعقد الأنظمة، إلى جانب تعدد القوانين واللوائح الضريبية وكثرتها مع تعقيدها إلى جانب كثرة تغييراتها، الأمر الذي قد يجد معه المكلف صعوبة في متابعتها وفهمها، وحتى بالنسبة للإدارة الجبائية حيث ينتج عن ذلك عدم إمكانية هذه الأخيرة من الإلمام بكل محتويات تلك النصوص.

2. أنه تعتبر المحررات المحاسبية من أهم المحررات التي يعتمد عليها للتأكد من صحة التصريحات الجبائية، ففي غيابها يصعب على إدارة الضرائب التأكد من أن المكلف بالضريبة قد أقر بجميع مداخيله أو لا، إلا أن الملاحظ في هذا الصدد أن المشرع الضريبي الجزائري لم يحدد هذه المحررات المحاسبية وأنواعها ضمن قانون ضريبي واحد، وإنما جاءت ضمن مجموعة من النصوص القانونية المبعثرة في كل من القانون التجاري والقوانين الضريبية والنظام المحاسبي المالي وكذلك في بعض القوانين التنظيمية، الأمر الذي سبب تعقيدات كثيرة للمكلف بالضريبة من حيث حجمها، وكذلك يصعب على إدارة الضرائب الإلمام بها كلها في حالة اللجوء للرقابة عليها.

3. أمام غياب قانون ضريبي يضم كل أنواع المحررات المحاسبية ويبسطها، أدى هذا إلى عدم اعتماد هذه المحررات المحاسبية من قبل الإدارة الضريبية عند قيامها بعملية الرقابة، مما يترتب عن ذلك أن المكلف بالضريبة يصبح يتلاعب بالكتابات الموجودة في هذه المحررات أو أنه قد لا يقوم بمسكها أساسا.

4. غياب وجود تعريف بالنسبة لجريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية ، فباستقراء جل المواد الواردة بصدد هذه الجريمة في كافة القوانين الضريبية لاسيما المواد 193 ق ض م 118 ق ر ر أ 533 ق ض غ م يتضح جليا أن المشرع الضريبي الجزائري اقتصر فقط على الإشارة لبعض الطرق التي يتبعها المكلف بالضريبة للتهرب من أداء الضريبة كليا أو جزئيا من خلال التغيير في الكتابات الواردة في الوثائق والمستندات المحاسبية بصفة غير واضحة وغير دقيقة، ضف أن جل هذه المواد جاءت بنفس الصياغة وجاءت مبعثرة ضمن مختلف القوانين الضريبية.

5. إن المشرع الضريبي الجزائري عمل على تعداد بعض الأفعال التي تعد من قبيل جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية في مختلف القوانين الضريبية (المواد 193 ق ض م و 118 ق ر ر أ و533 ق ض غ م) ولو تتبعنا نصوص هذه المواد وحتى بالنسبة للنصوص المتعلقة بالعقوبات لوجدنا المشرع قد اعتبر أي جريمة من الجرائم المذكورة في هذه النصوص من نوع المخالفات وأن المشرع في

معظم النصوص تطرق إلى لفظ المخالفات بصراحة، الأمر الذي يتناقض مع الاجتهاد القضائي للمحكمة العليا الذي أصبح يعد كل جرائم الغش الضريبي من قبيل الجنح.

6. غياب وجود نصوص قانونية واضحة في كل القوانين الضريبية تحدد الأشخاص المكلفين بالقيام بالتحري وجمع الأدلة في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية.

7. احتكار الإدارة الضريبية لقمع ومتابعة جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية، إذ نجد أن المشرع منح سلطة واسعة لإدارة الضرائب في تحريك الدعوى العمومية والجبائية وسحب هذه الصلاحية كليا من النيابة العامة، إذ لا يجوز للنيابة تحريك الدعوى العمومية والجبائية إلا بعد تقديم شكوى من قبل الإدارة الضريبية وفي غياب هذه الشكوى تمنع النيابة من تحريكها حتى وإن كانت هي من اكتشفت وجود تزوير أو غش ضريبي.

8. كثرة اللجوء إلى الخبرة القضائية للفصل في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية من طرف القضاة كونهم غير مختصين في المحاسبة.

9. غياب قضاء متخصص في مجال المنازعات الضريبية القضائية مما يؤدي إلى صعوبة تحديد نوع الجريمة ومنه عدم إمكانية تطبيق عقوبات صارمة إذ نجد أن محكمة الجنح والمخالفات هي التي تنظر في مثل هذه المنازعات.

10. هناك تناقض فيما يتعلق بالتقادم كسبب من أسباب انقضاء الدعوى العمومية والجبائية إذ حدد بأربع(04) سنوات ضمن القوانين الضريبية في حين أن قانون العقوبات حدد أجل انقضاء الدعوى العمومية بثلاث(03) سنوات في جرائم الجنح، إلى جانب عدم وضوح مسألة التقادم بصفة دقيقة.

11. إهمال المشرع الضريبي الجزائري تبني إجراء المصالحة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة كوسيلة لانقضاء الدعوى العمومية والجبائية إذ نجده أنه لم ينص عليها صراحة، الأمر الذي يخلق تناقض فمن جهة أعطى المشرع للإدارة الضريبية الصلاحية الكاملة في تحريك الدعوى العمومية والجبائية من خلال تقديم شكوى ومن جهة ثانية لم ينص على إمكانية المصالحة.

12. غياب تبني نظام الوساطة كسبب لانقضاء الدعوى العمومية والجبائية بالرغم من أهميته.

13. من خلال استقراء النصوص العقابية الواردة في القوانين الضريبية لاسيما المواد 532 ق ض غ م 119 ق ت و219 ق ع كلها تضمنت عقوبة واحدة جزائية من سنة إلى خمس سنوات وغرامة جزائية من 50.000 إلى 200.000دج، في حين تضمنت المادة 303 ق ض م عقوبة الحبس والغرامة

على أساس المبالغ المتملص منها ونفس الأمر تضمنته المادة 117 ق ر ر أ، وبذلك نلاحظ أن هناك تناقض في النصوص بالرغم من أنها تعاقب على نفس الأفعال.

14. غياب وضع قواعد ونصوص قانونية كافية تنظم وتهيكل المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية في جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية والجرائم الضريبية بصفة عامة وتحدد العقوبات الواجبة التطبيق عليهم بصورة واضحة.

15. لم يحدد المشرع الضريبي الجزائري ما هي العقوبات التكميلية الواجبة التطبيق في حالة ارتكاب جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية هذا الأمر الذي استدعى ضرورة اللجوء إلى قانون العقوبات العام.

16. من خلال استقراء المواد المتعلقة بتكريس المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية في القوانين الضريبية فيما يتعلق بإتيان السلوك المادي من طرف أجهزته أو ممثليه، نجد أن المشرع الضريبي الجزائري لم يحدد المصطلح المضبوط لصفة الشخص الخاضع للعقوبة إذ نجد مرة ينص على أن العقوبات "تصدر ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين"، ومرة ينص أن العقوبات "تصدر ضد أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين للشركة"، ومرة أخرى أن العقوبات "تصدر ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين"، الأمر الذي جعل هذه النصوص الضريبية لا تتفق مع ما ورد في نص المادة 51 مكرر ق ع.

17. عند حديث المشرع الجزائري عن تكريس المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في القوانين الضريبية، نجده نص على شرط واحد فقط وهو معاقبة القائمين على الإدارة والممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة، عندما ترتكب الشركة جريمة ضريبية بما فيها جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية، واغفل بذلك الشرط الثاني المتمثل في ارتكاب الجريمة لحساب الشخص المعنوي.

18. كذلك يوجد اختلاف في نوع ومقدار الغرامات الجبائية من قانون لآخر إذ نجد أن المادة 303 ق ض م قد حددت النسبة بثلاث مرات مبلغ هذه الرسوم وهو ما تضمنته كل من المواد 130 ق ر ر أ 546 ق ض غ م في حين حددت المادة 120 ق ت النسبة بأربعة أضعاف هذه الرسوم.

19. عدم تنظيم المشرع الضريبي الجزائري لمسألة العود من حيث احتساب مدتها وكيفية تطبيقها في القوانين الضريبية، حيث أن المتأمل للنصوص الضريبية يجدها لم تنظم مسألة احتساب مدة العود، ويعود ذلك إلى تعدد القوانين الضريبية وعدم تقنين أحكامها في مجموعة واحدة يسودها التناسق في

الأحكام كان سببا في عدم تنظيم مسألة احتساب مدة العود، مما يدعونا إلى تطبيق ما هو وارد في قانون العقوبات العام.

وأمام كل هذه النقائص أدى هذا إلى عدم كفاية الوسائل الموضوعة من طرف المشرع الضريبي الجزائري لمكافحة هذه الجريمة، سواء الرقابية أو الإجرائية أو العقابية مما ساعد هذا على زيادة حالات التهرب الضريبي بصفة عامة وجريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية بصفة خاصة.

وعلى ذلك نقترح ما يلي:

1. وضع تقنين ضريبي موحد وشامل يجمع كل القوانين الجبائية المختلفة (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال...الخ)، يضم كل الأمور المتعلقة بالضريبة والجرائم المتصلة بها وذلك حتى يتضح الأمر في ذهن المكلف بالضريبة وكذلك بالنسبة لإدارة الضرائب وحتى بالنسبة لجهاز العدالة بصفة عامة، كون أن ذلك يسهل على المشرع عند تعديله الإلمام به بصفة كلية وبالتالي تفادي الثغرات والتناقض بين مواده وخاصة من ناحية الإجرائية والعقابية.

2. تبسيط النظام الضريبي الجزائري مع مراعاة الظروف المحيطة بالمكلف بالضريبة كطريقة وقائية لتقليل من جريمة الغش الضريبي بصفة عامة وجريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية بصفة خاصة.

3. تخصيص قسم ضمن قانون الإجراءات الجبائية يوضح بصفة دقيقة وصريحة المقصود بالمحررات المحاسبية وما هي أنواعها وأهميتها، حتى يتضح ذلك في ذهن المكلف بالضريبة مما يسهل عليه عملية مسكها لإثبات حقيقة ما هو موجود ضمن التصريحات الجبائية، ومنه تسهيل مهمة الإدارة الجبائية عند قيامها بالرقابة إذ تتوفر لديها الأرضية الصالحة لعملها وتجد من الدفاتر والمستندات والكشوف المالية ما يساعدها في عملها .

4. إدخال نص تشريعي في القانون الضريبي بتشديد العقوبة على المكلفين الملتزمين بإمساك الدفاتر في حالة عدم إمساكهم إياها أو عدم انتظامها.

5. العمل على توحيد النصوص القانونية التي تناولت طرق التزوير في المحررات المحاسبية وإدراجها في مادة واحدة ضمن قانون الإجراءات الجبائية توضح بصفة دقيقة تعريف جريمة التهرب

الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية والطرق التي تتم بها، وذلك حتى يسهل على المكلف بالضريبة معرفة هذه الطرق وما يترتب على القيام بها وبالتالي تجنب ارتكابها.

6. تعديل المواد الواردة في القوانين الضريبية وخاصة التي تحدثت عن الجريمة كونها مخالفة والتنصيص عليها على أساس أنها جنحة معاقب عليها لتتوافق مع قرار المحكمة العليا الصادر بتاريخ 19_07_2012.

7. تكوين أعوان إدارة الضرائب في المجال المحاسبي حتى يتسنى لهم اكتشاف جريمة التهرب الضريبي عن طريق التزوير في المحررات المحاسبية مع إعطاء لهؤلاء الأعوان بالتحديد عملية التحري عن هذه الجريمة، ولا نقصد بهذا الكلام أن يكونوا الأعوان ملزمين بأن يكونوا محاسبين محترفين لكن يجب أم يكونوا على دراية بمبادئ المحاسبة، فمهمتم أساسا تتمثل في ضمان مراقبة مجموع الضرائب والرسوم المستحقة على المكلفين بالضريبة، ويعود ذلك إلى خصوصية هذا النوع من الجرائم وكذلك الطابع التقني الذي يميزها، يجعل من إدارة الضرائب هي المختصة دون سواها، لوجود علاقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب من خلال وجود تصريحات واكتتابات بينهما، وبالتالي يستحيل على رجال الضبطية القضائية الاطلاع على هذه الوثائق تحت غطاء الالتزام بالسر المهني ما لم تمكنها منها الإدارة الضريبية، وبالتالي فالأولوية تكون لإدارة الضرائب لإثبات هذه الجريمة وهي المختصة دون غيرها في معاينة هذه الجريمة.

8. إعطاء إمكانية تحريك الدعوى العمومية والجبائية بالنسبة للنيابة العامة كونها التي تسهر على المحافظة على مصلحة المجتمع والدولة، وذلك من اجل تفادي إمكانية حدوث تواطؤ بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة من خلال احتكار الإدارة الضريبية لتحريك الدعوى والتي قد تستعملها ضد البعض دون الآخر.

9. تكوين القضاة في المجال المحاسبي حتى يتسنى لهم فهم هذه الجريمة والتقليل من الأخذ بالخبرة القضائية، مع تمكينهم من كافة المناشير والتعليمات لأن القانون الضريبي يتميز بكثرة التعديلات وبالتالي التقليل من تحكم الإدارة الجبائية.

10. وضع قضاء ضريبي مختص يتولى النظر في القضايا الضريبية، كالقضاء العادي و القضاء الإداري، أو إما إحداث غرف وأقسام على مستوى القضاء العادي للنظر في هذه الجرائم تحت اسم قسم أو غرفة المنازعات الضريبية.

11. العمل على توحيد أجل التقادم بالنسبة للدعوى العمومية والجبائية في الجرائم الضريبية المنصوص عليه في القوانين الضريبية بصفة عامة والتقادم المتعلق بالجنح في قانون العقوبات، إلى جانب وضع نصوص قانونية في قانون الإجراءات الجبائية يوضح هذه المسألة بصفة دقيقة.

12. إحداث تعديل في القوانين الجبائية تسمح بتبني إجراء المصالحة كسبب من أسباب انقضاء الدعوى العمومية والجبائية وذلك لما يترتب عليها تحصيل المبالغ المتملص منها بسهولة وبصفة مباشرة بعيدا عن المنازعات القضائية وطول إجراءاتها، ضف أن الدولة غير آبهة بالعقاب الذي يتحمله الجاني لارتكاب الجريمة بل هي حريصة حرصا تاما أن تحقق مصلحتها العامة من خلال اقتضاء حق الخزينة.

13. العمل على تبني إجراء الوساطة كذلك كسبب من أسباب انقضاء الدعوى العمومية والجبائية في الجرائم الضريبية وذلك لأن الهدف من الدعوى الجزائية والجبائية في الجريمة الضريبية هو أداء الحقوق المالية للدولة فإذا تحقق هذا الهدف عن طريق الوساطة فليس هناك ما يدعوا إلى التمسك بتوقيع العقوبة.

14. إعادة تعديل وتوحيد النصوص التي تضمنت العقوبات الجزائية بما يتماشى والتعديل الذي أخضعت له نص المادة 303 ق ض م، مع العمل على إدراجها في مادة واحدة ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

15. وضع قواعد ونصوص قانونية كافية تنظم وتهيكل المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية في جريمة التزوير الضريبي في المحررات المحاسبية والجرائم الضريبية بصفة عامة وتحدد العقوبات الواجبة التطبيق عليهم بصورة واضحة.

16. على المشرع الضريبي الجزائري إعادة ضبط المصطلح المتعلق بتكريس المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي فيما يخص إتيان السلوك من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين وإعادة صياغة المواد الواردة ضمن القوانين الضريبية كما يلي:"عندما ترتكب الجرائم من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، فإن عقوبات الحبس وكذلك العقوبات التبعية، يحكم بها على أجهزته أو ممثليه الشرعيين ..." وهذا حتى تتوافق النصوص الواردة في القوانين الضريبية مع ما ورد في نص المادة 51 مكرر قانون العقوبات باعتباره القانون العام الذي يستقى منه باقي الأحكام.

17. على المشرع الضريبي الجزائري إعادة صياغة المواد303 فقرة 9 من قانون ضرائب المباشرة، و المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 121 فقرة 4 من قانون التسجيل والمادة 36 فقرة 3 من قانون الطابع، وذلك حتى تتوافق ومقتضيات

المادة 51 مكرر من قانون العقوبات الجزائري ويضيف بذلك الشرط الثاني المتمثل في ارتكاب الجريمة الضريبية لحساب الشخص المعنوي.

18. إقرار بعض العقوبات التكميلية ضمن القوانين الضريبية حتى تتضح الأمور أكثر، خصوصا أن القانون الضريبي جاء ليخاطب كل من الشخص الطبيعي والمعنوي وتعتبر العقوبات التكميلية مهمة إلى جانب العقوبات الأصلية، بل ورادعة بما فيه الكفاية خصوصا في سبيل ردع وزجر كل من يخول له نفسه ارتكاب هذه الجريمة.

19. تعديل المادة 120 ق ت فيما يخص تحديد النسبة على قيمة الرسوم المتملص منها لتتماشى بذلك مع ما ورد في النصوص الواردة في القوانين الضريبية الأخرى.

20. تنظيم مسألة العود من حيث احتساب مدتها وكيفية تطبيقها في القوانين الضريبية بنظر إلى طبيعتها الخاصة.

21. توعية المكلفين بالضريبة عن طريق عقد ندوات وعن طريق وسائل الإعلام والتواصل الاجتماعي بأهمية الضرائب ودورها في تحقيق الرقي في المجتمع مع توعيتهم كذلك بخطورة اللجوء إلى ارتكاب التزوير سواء في التصريحات الجبائية أو المحررات المحاسبية وأن ارتكابهم لمثل هذه الأفعال يؤدي إلى توقيع العقوبات.

22. تفعيل الرقابة الجبائية المحاسبية.

23. منح حوافز ضريبية للمكلفين بالضريبة الذين يمسكون الدفاتر المنتظمة دون بقية المكلفين لأن إمساكها يستغرق الكثير من الوقت والجهد والتكاليف التي لا يستطيع أن يتحملها غالبية المكلفين لاسيما صغارهم وما دامت تسهل عمل المدقق الضريبي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع والمصادر:

أولا: باللغة العربية.

I. القران الكريم.

II. الكتب.

أ. الكتب العامة:

1_إبراهيم حسان لينا، التوثيق الالكتروني ومسؤولية الجهات المختصة به(دراسة مقارنة)، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

2_ إبراهيم سليمان، الحكومة الالكترونية، ط الأولى، دار يافا العلمية للنشر والتوزيع، الأردن عمان، 2010.

3_ احمد فخر الدين، جنايات التزوير والاستعمال، ط الأولى، دار القانون للإصدارات القانونية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2015.

4_ الجبوري معمر خالد عبد الحميد سلامة، السلوك اللاحق على إتمام الجريمة في القانون الوضعي والشريعة الإسلامية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2013.

5_ الدلوي ناجي علي محمد، الحماية الجنائية للعامل في القطاع الخاص في التشريع العراقي_دراسة مقارنة_، ط الأولى، المركز العربي للنشر والتوزيع، مصر، 2020.

6_ المجالي توفيق نظام، شرح قانون العقوبات (القسم العام)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998.

7_ السبعاوي مجيد خضر احمد، نظرية السببية _دراسة تحليلية تطبيقية مقارنة بالقانون المصري وقوانين عربية وأجنبية بمنضور جنائي فلسفي_، ط الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2014.

8_ السيد عبد المجيد موسى خالد، شرح قواعد الإثبات الموضوعية (دراسة مقارنة)، ط الأولى، مكتبة القانون والاقتصاد للنشر والتوزيع، الرياض، 2014.

9_ السيد قرمان عبد الرحمن، نظام الدفاتر التجارية، المعهد العالي للقضاء، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، المملكة العربية السعودية، ب س ن.

10_ العيداللات حسن عبد الحليم مهاوش، التلازم بين الجرائم وأثره في الاختصاص القضائي(دراسة مقارنة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2013.

11_ العنزي محمد صالح، الاتجاهات الحديثة في العقوبات البديلة، دار العيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2016.

12_ العقيل عبد الرحمن محمد، ضمانات الاستثمار الأجنبي في المملكة العربية السعودية، ط الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الرياض، 2016.

13_ العتيبي فهد بن بجاد بن ملافخ، التنظيم القانوني لتسوية منازعات عقود نقل التكنولوجيا وفقا لنظام التحكيم السعودي، ط الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2014.

14_ الفوزان محمد بن براك، جرائم الرشوة والتزوير دراسة مقارنة، ط الأولى، مكتبة القانون والاقتصاد للنشر والتوزيع، الرياض، 2014.

15_ القاضي محمد محمد مصباح، القانون الجزائي (النظرية العامة للعقوبة والتدبير الاحترازي)، ط الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية للنشر والتوزيع، بيروت، 2013.

16_ القاضي محمد محمد مصباح، قانون العقوبات (القسم الخاص الجرائم المضرة بالمصلحة العامة والاعتداء على الأشخاص والأموال دراسة مقارنة)، منشورات الحلبي الحقوقية للنشر والتوزيع، بيروت لبنان، 2013.

17_القبيلات حمدي سليمان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية(دراسة تحليلية وتطبيقية)، ط الثانية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

18_القصير فرج، القانون الجنائي العام، مركز النشر الجامعي للنشر والتوزيع، سوسة تونس، 2006.

19_ الشارفي علوي علي احمد، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي_دراسة مقارنة_، ط الأولى، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستيراتيجية والسياسية والاقتصادية للنشر والتوزيع، برلين ألمانيا، 2019.

20_ الشاذلي فتوح عبد الله، شرح قانون العقوبات_المسؤولية والجزاء_، دار المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1997.

21_ التميمي تميم عبد الله بن سيف، الإثبات في الفقه الإسلامي والقانون القطري، ط الأولى، دار الكتاب الجامعي للنشر والتوزيع، الرياض، 2017.

22_ أنور سليم عصام، النظرية العامة للإثبات في المواد المدنية والتجارية، ط الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2010.

23_بدره عبد الوهاب، جرائم التزوير(التزوير بالكتابة، التزوير بالقول، التزوير بالفعل)، دار الينابي للنشر والتوزيع، ب د ن، 1994.

24_بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، ط الثامنة عشر، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.

25_ بلعيساوي محمد الطاهر، الشركات التجارية–النظرية العامة وشركات الأشخاص_، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة الجزائر، 2014.

26_ بن زراع رابح، مبادئ القانون التجاري(نظرية الأعمال التجارية _نظرية التاجر)، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

27_هاشم منصور نصار، دور السلطات العامة في تكييف الجرائم التي يرتكبها الموظف العام، مركز الكتاب الأكاديمي للنشر والتوزيع، عمان، 2018.

28_ حزيط محمد، الإثبات في المواد المدنية والتجارية في القانون الجزائري، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.

29_حمودي محمد ناصر، العقد الدولي الالكتروني المبرم عبر الانترنت مع التركيز على عقد البيع الدولي للبضائع، ط الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

30_ طارق عفيفي صادق احمد، نظرية الحق، ط الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2016.

31_طه محمود احمد، مبدأ شخصية العقوبات، ط الأولى، دار الشافعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 1991.

32_ سلامة محمد مأمون، قانون العقوبات الخاص، ط الثالثة، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، القاهرة، 1982.

33_سرور احمد فتحي، الوسيط في قانون العقوبات _القسم الخاص_، دار النهضة للنشر والتوزيع، دمشق، 1972.

34_عبد المطلب إيهاب، الموسوعة الحديثة في شرح قانون الجزائي الكويتي: طبقا لأحدث تعديلات قانون الجزاء الكويتي وأحكام محكمة التمييز مقارنة بأحكام محكمة النقض المصرية، ط الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2015.

35_عبد العزيز سعد، إجراءات ممارسة الدعوى الجزائية ذات العقوبة الجنحية، ط الرابعة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

36_ عبد العزيز سعد، جرائم التزوير وخيانة الأمانة واستعمال المزور، ط السادسة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.

37_علاء زكي، نظم القسم الخاص في قانون العقوبات الجرائم المخلة بالثقة العامة، ط الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2013.

38_ عموره عمار، شرح القانون التجاري الجزائري(الأعمال التجارية.التاجر. الشركات التجارية)، دار المعرفة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

39_عقل محمد رأفت، الوسيط في جرائم التزوير الرسمية والعرفية، ط الأولى، دار شادي للموسوعات القانونية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2015.

40_ فوضيل نادية، أحكام الشركة طبقا للقانون الجزائري(شركات الأشخاص)، ط السابعة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.

41_فوضيل نادية، الأوراق التجارية في القانون الجزائري، ط الرابعة عشرة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.

42_فكري أيمن عبد الله، الجرائم المعلوماتية دراسة مقارنة في التشريعات العربية والأجنبية، ط الأولى، مكتبة القانون والاقتصاد للنشر والتوزيع، الرياض، 2014.

43_ فتوح جمعة صفاء، مسؤولية الموظف العام في إطار تطبيق نظام الإدارة الإلكترونية، دار الفكر والقانون للنشر والتوزيع، المنصورة، 2014.

44_صقر نبيل، الوسيط في الجرائم المخلة بالثقة العامة(الفساد–التزوير–الحريق)، دار الهدى للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2015.

45_رزق الله العربي بن المهيدي، الوجيز في القانون التجاري الجزائري، ط السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.

46_رحماني منصور، القانون الجنائي للمال والأعمال، الجزء الأول، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2002.

47_ رحماني منصور، الوجيز في القانون الجنائي العام، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2006.

48_ رمسيس بهنام، الجرائم المضرة بالمصلحة العمومية، منشأة المعارف للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1986.

49_شريفي نسرين، الأعمال التجارية (التاجر_ المحل التجاري)، دار بلقيس للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.

50_صلاح رزق عبد الغفار يونس، جرائم الاستغلال الاقتصادي للأطفال (دراسة مقارنة)، ط الأولى، دار الفكر والقانون للنشر والتوزيع، المنصورة، 2015.

51_ ثروت جلال، نظرية الجريمة المتعدية القصد في القانون المصري والمقارن، دار المعارف للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1964.

52_ خالد حسن احمد، الحجية القانونية للمستندات الالكترونية بين الفقه الإسلامي والقانون الوضعي(دراسة مقارنة)، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2018.

53_ خلفي عبد الرحمان، أبحاث معاصرة (القانون الجنائي المقارن)، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

ب. الكتب المتخصصة:

1_ أبو العلا يسرى وآخرون، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة بنها، كلية الحقوق، بدون سنة نشر.

2_ البطريق يونس احمد، المالية العامة(الضرائب والنفقات العامة)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، بدون سنة نشر.

3_الدزيري مروان، التكلفة الجبائية لإنشاء وتسيير المؤسسة في الجزائر، دار بلقيس للنشر والتوزيع، الجزائر، بدون سنة نشر.

4_الحرتسي حميد عبد الله، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، ط الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2012.

5_ المحمود محمد علوم محمود علي، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، ط الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية للنشر والتوزيع، بيروت لبنان، 2010.

6_ السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري، ط الثانية، دار هومه للنشر والتوزيع، 2011.

7_ العياري كمال، إجراءات التقاضي والتنفيذ في المادة الجبائية(تشريعا وقضاءا وفقها)، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص للنشر والتوزيع، تونس، 2007.

8_ بابكر إبراهيم الصديق، محاسبة الضرائب، ط الأولى، منشورات جامعة السودان المفتوحة، السودان، 2006.

9_ بهنس ياسر حسين، الجرائم الضريبية، ط الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2014.

10_ بن زارع رابح، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر، 2014.

11_بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

12_ بن عمارة منصور، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، ط2، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.

13_ برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2015.

14_ بريك أمين، الجريمة الجبائية في تونس، ط الأولى، مجمع الأطرش للكتاب المختص للنشر والتوزيع، تونس، 2016.

15_ دراز حامد عبد المجيد، المالية العامة(الضرائب والنفقات العامة)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2008.

16_ هويدي عبد الجليل، المالية العامة، ط 2 ، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع، القاهرة ، 1983.

17_ طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، ط الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008.

18_ كوسة فوضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

19_محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية(دراسة تحليلية مقارنة)، ط الأولى، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002.

20_ محرزي محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.

21_ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ب د ن، الجزائر، 2003.

22_ ساحل محمد، المالية العامة، ط الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.

23_ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، بيروت لبنان، 1972.

24_ عواضة حسن وقطيش عبد الرؤوف، المالية العامة(الموازنة الضرائب والرسوم دراسة مقارنة)، ط الأولى، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، بيروت لبنان، 1995.

25_عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2005.

26_علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية (سير الحسابات وتطبيقاتها)، الصفحات الزرقاء الدولية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

27_ فنيدس احمد، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2018.

28_ صالحي العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

29_ صقر نبيل، الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاصة(الجريمة الضريبية والتهريب)، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.

30_ صقر نبيل، مبادئ الاجتهاد القضائي(التهريب والمخدرات والغش الضريبي)، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.

31_ خيرت ضيف، المحاسبة الضريبية (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، بيروت، 1986.

32_ خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث(جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، ج الأول، ط الثالثة، دار هومه للنشر والتوزيع، 2012.

III. الأطروحات والمذكرات الجامعية.

أ. أطروحات الدكتوراه:

1_ الزبون إبراهيم ناصر عناد، الركن المعنوي في الجرائم العمدية، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة عين شمس مصر، 1441هـ_2019م.

2_ بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014_2015.

3_ بلعسلي ويزة، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم تخصص قانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزو وزو، 2014.

4_ بن غماري ميلود، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2017_2018.

5_ جمام محمود، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد منتوري قسنطينة، 2009_2010.

6_ دردوري لحسن، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة الجزائر_تونس، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013_2014.

7_ 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 أبي بكر بلقايد تلمسان، 2016_2017.

8_ زرارة لخضر، جرائم الشيك دراسة مقارنة بين القانون الجزائري والمصري، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم القانونية تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2013_2014.

9_ زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2012_.2013

10_ يحياوي حياة، الإكراه البدني في التشريع الجزائري دراسة مقارنة مع التشريع الفرنسي، أطروحة دكتوراه في القانون الإجرائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، 2017_2018.

ب.المذكرات الجامعية:

1_ احمد كريدي مالك، التهرب الضريبي ووسائل مكافحته، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية العراق، .2017

2_ إياد محمد عارف عطا سده، مدى حجية المحررات الالكترونية في الإثبات(دراسة مقارنة)، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، جامعة النجاح الوطنية نابلس فلسطين، كلية الدراسات العليا، 2009.

3_ أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002_2003.

4_ الابريقي عبد الله بن حلوي عبد الله، الضرر في جريمة تزوير المحررات(دراسة تأصيلية مقارنة تطبيقية)، رسالة ماجستير تخصص التشريع الجنائي الإسلامي، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية الرياض، 1428هـ.

5_ القاضي تامر حامد جابر، دور الصلح في الدعوى الجزائية في التشريع الفلسطيني(دراسة تحليلية مقارنة)، مذكرة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة الأزهر-غزة-، 2012.

6_ الشهراني ناصر بن سياف، العود إلى الجريمة كظرف مشدد في الشريعة الإسلامية والأنظمة، مذكرة ماجستير في برنامج مكافحة الجريمة، معهد الدراسات العليا، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية الرياض، 1997.

7_ بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2003_2004.

8_ بتاتة طورش، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير تخصص قانون خاص، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة1، 2011_2012.

9_ دعباس نهى عمر حسين، جريمة التزوير الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة، مذكرة ماجستير تخصص المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس فلسطين، 2017.

10_ دراغمه محمد عبد المنعم عطية، أثر الظروف في تخفيف العقوبة، مذكرة ماجستير في الفقه والتشريع، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية نابلس فلسطين، 2005.

11_ لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر دراسة حالة ولاية تيارت، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية في إطار مدرسة الدكتوراه تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2011_2012.

12_ لعلاوي مروان، إجراءات التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مذكرة ماجستير في القانون فرع إدارة ومالية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2017_2018.

13_ سامر برهان محمود حسين، أحكام جرائم التزوير في الفقه الإسلامي، رسالة ماجستير في الفقه والتشريع، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس فلسطين، 2010.

14_ عمار العبيد يعقوب احمد، طرق الطعن في الأحكام الجنائية، مذكرة ماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الشنذي السودان، 2016.

15_ قلاب ذبيح لياس، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010_2011.

16_ رامي يوسف محمد ناصر، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية، مذكرة ماجستير في القانون العام، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس فلسطين، 2010، ص16.

17_ رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة(حالة ولاية الوادي)، رسالة ماجستير تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2007_2008.

18_ شردود الطيب، العقوبة بين اللزوم والسقوط في التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير في القانون الجنائي، معهد العلوم القانونية والإدارية، المركز الجامعي العربي بن مهيدي أم البواقي، 2007_2008.

IV. المقالات.

1_احجيلة عبد الله محمد ، جرائم التهرب من الضريبة الانتقائية وإشكالية عقوبتها في التشريع الإماراتي، مجلة جامعة الشارقة للعلوم القانونية، المجلد 15، العدد 2، .2018

2_احمد حمد الله احمد، جريمة التزوير الضريبي في القانون العراقي، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، جامعة القادسية، المجلد الأول، العدد الأول، 2008.

3_ أنعيمي احمد، وظائف الوثائق المحاسبية والجزاءات المترتبة على مخالفتها، مجلة منازعات الأعمال، الرباط المغرب، العدد الرابع، 2015.

4_ الجميلي رائد ناجي احمد، سياسة التجريم والعقاب في إطار قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 النافذ، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد6، 2007.

5_ الدخيل صباح مصباح محمود واحمد خلف حسين، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية (دراسة مقارنة)، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد 2، 2007.

6_العايب محمد، أثر تعدد الجرائم في تقدير العقوبة بين الفقه الإسلامي و القانون الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عباس لغرور خنشلة، العدد 07، 2017.

7_ العارضي فرقد عبود، جريمة التزوير الالكتروني(دراسة مقارنة)، مجلة الكوفة للعلوم القانونية والسياسية، العدد 13، 2012.

8_ السعايده عارف منور عبد الرحمن، دور الإثبات في حل المنازعات الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل الأردني رقم(57) لسنة 1985 م وتعديلاته، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة دمشق، المجلد العشرون، العدد الثاني، 2012.

9_ الشوابكة سالم والكساسبة عبد الرؤوف، وسائل الإثبات أمام القضاء الضريبي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، 2006.

10_ الخطيب خالد، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 02، 2000.

11_ بوشاك نجية وسايح آسية، الخبرة المحاسبية القضائية ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة يحي فارس بالمدية، العدد 7، المجلد الثاني، 2017.

12_ بوغاغة إبراهيم، تطبيق العقوبة الأشد في حالة تعدد الجرائم، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد العاشر، العدد الأول، 2017.

13_ بنباصر يوسف، الدليل العملي والقضائي في مسطرة الإكراه البدني (في ضوء آخر المستجدات التشريعية)، سلسلة بنباصر للدراسات القانونية والأبحاث القضائية، المملكة المغربية، العدد الرابع، 2004.

14_ بكوش الهام وشرفي عبد القادر، حجية الكتابة كوسيلة للإثبات، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية، جامعة منتوري قسنطينة 01، العدد 14، 2017.

15_ بن يونس فريدة، العفو الشامل والاختصاص التشريعي لرئيس الجمهورية، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد السابع، 2011.

16_ بن عيسى قارة مولود، النظام القانوني للفاتورة الالكترونية، مجلة معارف، جامعة أكلي محند اولحاج البويرة، العدد 21، 2016.

17_ بن عمور عائشة، الطبيعة القانونية للعقوبات الجبائية الإدارية في التشريع الجزائري(التأرجح بين التعويضات المدنية والعقوبات القمعية)، مجلة المعيار، المركز الجامعي احمد بن يحي الونشريسي تيسمسيلت، المجلد 6، العدد 2، 2015.

18_ جاسم سهام محمد، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة الاقتصادي الخليجي، جامعة البصرة، المجلد 27، العدد 19، 2010.

19_ دريس فتحي كمال، سند المعاملة التجارية كبديل للفاتورة في التشريع الجزائري، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثليجي بالاغواط الجزائر، العدد 6، 2017.

20_ حوالف حليمة، جريمة تزوير الشيك بين النصوص التقليدية وتطور التقنية، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثليجي بالاغواط الجزائر، العدد 2، 2015.

21_ حمري نوال، الضرر في جريمة تزوير المحررات، مجلة القانون والمجتمع، جامعة ادرار، العدد 2، 2013.

22_ حشود نسيمة، حجية السندات الرسمية والعرفية في القانون المدني الجزائري، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، جامعة البليدة2، العدد الثاني عشر، 2017.

23_ لعلاوي جمال محمد وزنات السعيد، التحقيق المصوب كأداة رقابية على أرصدة الرسم على القيمة المضافةTVA القابلة للاسترجاع في النظام الجبائي الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، العدد السادس، 2016.

24_ مساعيد لبنى، جريمة تزوير الملزم لإقراره الضريبي في القانون المغربي، مجلة المنارة للدراسات القانونية، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، عدد خاص، 2016.

25_ مغني دليلة، نظام الوساطة الجزائية في الجزائر على ضوء القانون رقم 15_12 والأمر رقم 15_02، مجلة آفاق للعلوم، جامعة زيان عاشور الجلفة، العدد العاشر، 2018.

26_ سعدون عباس ناصر، تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب وفروعها، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، المجلد 18، العدد 4، 2016.

27_ عبيد ريم، الإثبات في منازعات الضرائب المباشرة في التشريعين الجزائري والمغربي، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الحادي عشر، 2014.

28_ عنبي رضوان، التهرب الضريبي دراسة قانونية سوسيولوجية، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، المغرب الرباط، العدد2 ، 2012.

29_صبا فاروق خضر، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، مجلد 6، العدد 14، 2011.

30_ قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، المجلد أ، العدد 48 ، 2017.

31_ خان محمد رضا، حجية السندات الرسمية، مجلة المنتدى القانوني، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد السابع، 2014.

32_ خلفي عبد الرحمن، المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية عن جرائم تبييض الأموال (دراسة في التشريع الجزائري مع الإشارة إلى الفقه والتشريع المقارن)، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، جامعة عبد الرحمن ميرة بجاية، العدد 2، 2011.

33_ ختير مسعود، المساهمة الجنائية في جرائم الامتناع، دفاتر السياسة والقانون، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد العاشر، جانفي 2014.

V. المطبوعات.

1_ بلقاسم تويزة، محاضرات في المحاسبة العامة للمؤسسة طبقا للنظام المحاسبي المالي S.C.F، كلية العلوم الاقتصادية .التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، 2015_2016.

2_ الظاهر عبد الستار، مبادئ المحاسبة المالية، محاضرات ألقيت على السنة الأولى، كلية الاقتصاد، جامعة حماه، 2018_2019.

VI. المجلات القضائية .

1_ المجلة القضائية الجزائرية، العدد الثالث، سنة 1991.

2_ المجلة القضائية الجزائرية، العدد الأول، سنة 1997.

3_ المجلة القضائية الجزائرية، العدد الأول، سنة 2001.

4_ المجلة القضائية الجزائرية، العدد الثاني، سنة 2006.

5_ المجلة القضائية الجزائرية، العدد الثاني، سنة 2010.

6_ المجلة القضائية الجزائرية، العدد الأول، سنة 2012.

7_المجلة القضائية الجزائرية، العدد الثاني، سنة 2012.

8_المجلة القضائية الجزائرية، العدد الثاني، سنة 2013.

VII. مناشير المديرية العامة للضرائب.

1_ وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، الضريبة الجزافية الوحيدة(دفع الضريبة الجزافية الوحيدة والتزامات المكلفين بالضريبة)، نشرة 2017.

2_ وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، مركز الضرائب (إجراءات مراقبة الضريبة)، نشرة 2017.

3_وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، النظام الجبائي الجزائري، نشرة 2018.

4_ وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، نشرة 2018.

5_ وزارة المالية الجزائرية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، نشرة 2020.

VIII. النصوص التشريعية.

أ. الدستور.

1_دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96_438 المؤرخ في 8 ديسمبر سنة 1996 المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر1996، ج ر العدد 76، المؤرخة في 8 ديسمبر 1996 المعدل والمتمم.

ب.القوانين والأوامر.

1_الأمر رقم 66_155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يونيو سنة 1966، الذي يتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

2_ الأمر رقم 66_156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق ل 8 يونيو سنة 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.

3_ الأمر رقم 75_58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق ل 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.

4_ الأمر رقم 75_59 المؤرخ في 20 رمضان عام1395 الموافق ل 26 سبتمبر سنة 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

5_الأمر رقم 76_101 المؤرخ في 17ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر العدد 102، الصادر في 22 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

6_ الأمر رقم 76_102 المؤرخ في9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، ج ر العدد 103، الصادر في 26 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

7_ الأمر رقم 76_103 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع، ج ر العدد 103، الصادر في 26 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

8_ الأمر رقم 76_104 مؤرخ في 9 ديسمبر سنة 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر العدد 70، المؤرخة في 15 جويلية 1976، المعدل والمتمم.

9_ الأمر رقم 76_105 المؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1396 الموافق ل 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم.

10_ القانون رقم 90_25 المؤرخ في أول جمادى الأولى عام 1411 الموافق ل 18 نوفمبر 1990، المتضمن التوجيه العقاري، ج ر العدد 49، المؤرخة في 18 نوفمبر سنة 1990.

11_القانون رقم 01_21 المؤرخ في 7 شوال عام 1422 الموافق ل 22 ديسمبر سنة 2001، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر العدد 79، المؤرخة في 23 ديسمبر سنة 2001.

12_ القانون رقم 03_22 المؤرخ في 4 ذي القعدة عام 1424 الموافق ل 28 ديسمبر سنة 2003، يتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج ر العدد83، المؤرخة في 29 ديسمبر 2003.

13_ القانون رقم 04_02 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق ل 23 يونيو سنة 2004، الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية، ج ر العدد 41، المؤرخة في 27 يونيو سنة 2004.

14_ القانون رقم 06_01 مؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق ل 20 فبراير سنة 2006، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

15_ القانون رقم 06_02 المؤرخ في21 محرم عام 1427 الموافق ل 20 فيفري سنة 2006، يتضمن تنظيم مهنة الموثق، ج ر العدد 14، المؤرخة في 08 مارس سنة 2006.

16_الأمر رقم 06_04 المؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق ل 15 يوليو سنة 2006، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006، ج ر العدد 47، المؤرخة في 19 يوليو سنة 2006.

17_ القانون رقم 07_11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر العدد 74، المؤرخة في 25 نوفمبر سنة 2007.

18_ قانون رقم 08_09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق ل 25 فبراير سنة 2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

19_ القانون رقم 10_01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر العدد 42، المؤرخة في 11 يوليو سنة 2010.

20_ القانون رقم 10_06 مؤرخ في 5 رمضان عام 1431 الموافق 15 غشت سنة 2010، يعدل ويتمم القانون رقم 04_02 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق 23 يونيو سنة 2004، الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية، ج ر العدد 46، المؤرخة في 18 غشت سنة 2010.

21_القانون رقم 11_16 المؤرخ في 3 صفر عام 1433 الموافق ل 28 ديسمبر سنة 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج ر العدد 72، المؤرخة في 29 ديسمبر سنة 2011.

22_القانون رقم 14_10 المؤرخ في 8 ربيع الاول عام 1436 الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر العدد 78، المؤرخة في 31 ديسمبر سنة 2014.

23_ قانون رقم 15_04 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1436 الموافق أول فبراير سنة 2015، يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الالكترونيين، ج ر ع 06، المؤرخة في 10 فبراير سنة 2015.

24_ القانون رقم 15_12 المؤرخ في 28 رمضان عام 1436 الموافق ل 15 يوليو سنة 2015، يتعلق بحماية الطفل، ج ر العدد 39، المؤرخة في 19 يوليو سنة 2015.

25_ قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2019.

26_القانون رقم 20_07 المؤرخ في 12 شوال عام 1441 الموافق ل 4 يونيو سنة 2020، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، ج ر العدد 33، المؤرخة في 4 يونيو سنة 2020.

ت.النصوص التنظيمية.

1_ المرسوم التنفيذي رقم 91_60 مؤرخ في 8 شعبان عام 1411 الموافق ل 23 فبراير سنة 1991 يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، ج ر العدد 9 ، المؤرخة في 27 فيفري 1991.

2_ المرسوم التنفيذي رقم 310_95 مؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1416 الموافق 10 أكتوبر سنة 1995، يحدد شروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفياته، كما يحدد حقوقهم وواجباتهم، ج ر العدد 60 المؤرخة في 15 أكتوبر 1995.

3_ المرسوم التنفيذي رقم 96_98 مؤرخ في 17 شوال عام 1416 الموافق 6 مارس سنة 1996، يحدد قائمة الدفاتر والسجلات الخاصة التي يلزم بها المستخدمون ومحتواها، ج ر العدد 17، المؤرخة في 24 شوال 1416.

4_ المرسوم التنفيذي رقم 02_303 المؤرخ في 21 رجب عام 1423 الموافق ل 28 سبتمبر سنة 2002، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 91_60 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، المعدل والمتمم، ج ر العدد 64، المؤرخة في 29 سبتمبر سنة 2002.

5_ المرسوم التنفيذي رقم 05_468 مؤرخ في 8 ذي القعدة عام 1426 الموافق ل 10 ديسمبر سنة 2005، يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك، ج ر العدد 80، المؤرخة في 11 ديسمبر سنة 2005.

6_المرسوم التنفيذي رقم 06_327 المؤرخ في 25 شعبان عام 1427 الموافق ل 18 سبتمبر سنة 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر العدد 59، المؤرخة في 24 سبتمبر سنة 2006.

7_ المرسوم التنفيذي رقم 09_110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق 7 ابريل سنة 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، ج ر العدد 21، المؤرخة في 8 ابريل سنة 2009.

8_ المرسوم التنفيذي رقم 13_84 المؤرخ في 25 ربيع الأول عام 1434 الموافق ل 6 فبراير سنة 2013، يحدد كيفيات تنظيم وتسيير البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات والتنظيمات الجبائية والتجارية والجمركية والبنكية والمالية وكذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، ج ر العدد 09، المؤرخة في 10 فبراير سنة 2013.

9_ المرسوم التنفيذي رقم 16_66 مؤرخ في 7 جمادى الأولى عام 1437 الموافق 16 فبراير سنة 2016، يحدد نموذج الوثيقة التي تقوم مقام الفاتورة وكذا فئات الأعوان الاقتصاديين الملزمين بالتعامل بها، ج ر العدد 10، المؤرخة في 22 فبراير سنة 2016.

10_القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 29 ربيع الثاني عام 1426 الموافق ل 7 يونيو سنة 2005، يحدد تنظيم المديريات الفرعية لمديرية كبريات المؤسسات، ج ر العدد 43، المؤرخة في 22 يونيو سنة 2005.

11_القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر عام 1430 الموافق ل 21 فبراير عام 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها، ج ر العدد 20 ، المؤرخة في 29 مارس سنة 2009.

12_ القرار المؤرخ في رجب عام 1429 الموافق ل26 يوليو سنة 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ج ر العدد 19، المؤرخة في 25 مارس سنة 2009.

13_ القرار المؤرخ في 23 رمضان 1434 الموافق ل أول غشت سنة 2013، يحدد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة وكذا كيفيات تطبيق العقوبات المقررة عليها، ج ر العدد 30 المؤرخة في 21 مايو سنة 2014.

X. نصوص أجنبية أخرى.

1_قانون العقوبات الأردني رقم 16_1960 المعدل، ج ر رقم 1487 بتاريخ 1 جانفي 1960 والمعدل بالقانون رقم 08_2011 ج ر رقم 5090 تاريخ 2 ماي 2011.

2_قانون العقوبات المغربي رقم 159.413 الصادر في 26 نوفمبر 1962 المتضمن القانون الجنائي.

3_قانون العقوبات العراقي رقم 111 لسنة 1969 المعدل.

4_قانون العقوبات البحريني رقم 15 لعام 1976 المعدل.

5_ قانون العقوبات اللبناني مرسوم اشتراعي رقم 340 صادر في 1 مارس 1943 والمعدلة وفقا للمرسوم الاشتراعي 112 تاريخ 16 سبتمبر 1983.

6_ قانون الاونسيترال النموذجي بشأن التجارة الالكترونية، منشور على الموقع الالكتروني: http//www .Unicitral.org.

XI. المواقع الالكترونية.

1_موقع المديرية العامة للضرائب: https://www.mfdgi.gov.dz..

2_ المحروس هناء، جريمة التزوير في قانون العقوبات البحريني والقوانين العربية، 28 ديسمبر 2013، تاريخ الاطلاع 2 جانفي 2020، بحث منشور على الموقع الالكتروني: http://www.akhbar-alkhaleej.com/.

3_ النجار نادين عصام الدين محمد توفيق، الجرائم الوقتية والجرائم المستمرة، 14 اغسطس 2017، تاريخ الاطلاع 8 سبتمبر 2019، بحث منشور على الموقع الالكتروني: https://www.mohamah.net/law/.

4_جباري عبد المجيد، نطاق ضم ودمج العقوبات في القانون الجزائري والاجتهاد القضائي، 25 جانفي2017، تاريخ الاطلاع 12 نوفمبر 2019، متاح على الموقع الالكتروني: https://courdemila.mjustice.dz/formation/djabari.pdf.

5_ حجازي وفاء يحي احمد، المحاسبة الضريبية، كلية التجارة، جامعة بنها، ب س ن، ص23، كتاب منشور على الموقع الالكتروني: http://olc.bu.edu.eg/olc/images/m7sbadrbia.pdf.

ثانيا: باللغة الفرنسية.

I. Ouvrages.

a. Ouvrages Généraux:

1_Gaston Stefani, Bernard Bouloc, et Georges Levasseur, Droit Pénale General, 17eme édition, Dalloz, paris, 2000.

2_George Ripert et René roblot, traité élémentaire de droit commercial, 15 émet édition, librairie générale de droit et de jurisprudence, paris, 1993.

3_Jacques moreau, La Responsabilité pénale des personnes morales de droit public, N°149, L.P.A 11_12_1996, édition Lextenso, France.

b. Ouvrages Spéciaux:

1_Céline Delavallée et autres, le contrôle fiscal (impôt sur le revenu), le particulier éditions, paris, 2007.

2_Jacqueline Lambert, la fiscalité en France, édition CGT centre confédéral d'études économiques, paris, 1980.

3_Jean-Claude Drie, procédure de contrôle fiscal (la vérification de comptabilité), litec, paris, 2007.

4_ L'tifi Mohamed Habib, le contrôle fiscal et les garanties administratives du contribuable vérifie, édition l'expert Tunis, 2006.

5_Margairaze André , la fraude fiscale et ses succédanées, comment on échappe al 'impôt , édition blonay, suisse, 1988.

6_ Philippe Augé, Droit fiscal général, Edition ellipses, paris, 2002.

II. thèses.

1_Khalil Haloui, les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain, thèse pour obtenir le garde docteur spécialité droit prive, faculté droit, université Grenoble Alpes, 2011.

2_Thomas Caussade, La stratégie fiscale de l'entreprise: entre optimisation et fraude, thèse doctorat spécialité droit prive et sciences criminelles, faculté droit, université de Toulouse, 2017.

III. Articles.

1_Christian Lopez, Approche Historique de la distinction des procédures de contrôle et d'investigations, Revue tunisienne de fiscalité, N°7, Tunisie, 2007.

2_Dominique Gobeaut, l'accès des contribuables a l'information fiscale, Information et transparence administratives, centre universitaire de recherches administratives et politiques de Picardie, 1988.

3_Eric gicquel, La fraude fiscal, Revue de droit fiscal, N°28, 12 juillet 2007, France.

4_ Neji Baccouche, le contrôle fiscal aujourd'hui, Revue tunisienne de fiscalité, Imprimerie man et Co, Tunisie, 2007.

5- V.wester-ouisse, responsabilité pénale des personnes morales et dérives anthropomorphiques, revue pénitentiaire et de droit pénal, Cujas, n°1, 2009.

6_Y.Guyon, Quelles sont les personnes morales de droit prive susceptibles d'encourir une responsabilité pénale, Revus des sociétés, Dalloz, Paris, 1993 N°111.

IV. Circulaire.

1_Ministère de finance, direction générale des impôts, direction des recherches et vérifications, circulaire 2014.

V. Textes juridiques.

1_code pénale français, 115 édition, Dalloz, paris 2018.

2_code général des impôts français, 28 eme édition, Dalloz, paris 2019.

Study summary:

Taxes are one of the most important resources that most countries, including Algeria, are interested in. As a result, the Algerian legislator has been interested in organizing them within a distinct and varied tax system that includes direct and indirect taxes and fees on the number of businesses. The tax legislator has granted the collection of these taxes to the tax administration that works hard to preserve The funds of the public treasury, which made the taxpayer feel that the taxes imposed on him are illegal. As a result, the latter resorted to using all fraudulent methods to evade paying taxes, either in whole or in part, and among the methods it adopted was forgery in the books, documents and accounting financial statements that They, in turn, lead to falsification of tax declarations, and leave dire effects, all of which fall on the state's public treasury.

As a result, the Algerian legislator worked on developing a set of legal means to work on combating this crime, thus adopting monitoring methods or the so-called accounting control over these documents as a mechanism for detecting this crime, and allocating them to special follow-up procedures in the event of their discovery and proof, as well as establishing a set of penalties Which varies between penal and tax penalties to suit this type of crime. However, it is noticed that all of these methods are still insufficient. There fore, all aspects of the imbalance must be reviewed.

Key words: tax, tax evasion, tax fraud, accounting documents, tax declarations, accounting control.