

# الغش والتهرب الضريبي

## والعقوبات المقررة

السيد فنيش كمال

رئيس الغرفة الثانية

مجلس الدولة

يسعدني كثيرا أن أعرض على حضرتكم هذه المداخلة المتواضعة  
والمتعلقة بإشكالية الغش والتهرب الضريبي.

La problématique de La Fraude Fiscale sur  
le développement économique

وكما أنتم تعلمون المادة 64 من دستور 28 نوفمبر 1996  
نصت بأن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبية.

وتضيف نفس المادة في فقرتها الثانية يجب على كل واحد أن  
يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية.

كما يمكن قياس بخاعة الدولة على ضوء المؤشرات المتعددة (القانونية-السياسية والإجتماعية) غير أن تقييم فعاليتها مرتبط أولاً باستعدادها في العمل على إدخال حصيلة الضريبة في الخزينة العمومية.

Est-ce que l'Etat est prédisposé à faire entrer le produit des impositions dans les caisses publiques et par voie de conséquence, à veiller à ce que les citoyens n'éluident par leurs honorables obligations fiscales.

إلى جانب الغش الضريبي يوجد التهرب الضريبي الذي يعد التعبير الواضح عن التلاعب بقوانين الضرائب من طرف المكلف بالضريبة.

L'évasion fiscale, est la manifestation évidente de la "manipulation" de la loi fiscale par le contribuable. Il parvient à échapper à l'impôt sans pour autant vider la loi fiscale.

### Exemple :

Donc elle résulte du comportement du contribuable, de son astuce, qu'il faut d'abord déceler et ensuite réprimer.

أما الغش الضريبي فيمكن أن يعرف على أنه مخالفة لقانون الضرائب بهدف التملّص كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة.

فإن المفهومين الإثنين حتى وإن بدا مختلفين فهما يؤديان إلى نفس النتائج (تفقير الخزينة العمومية) ولذلك يرفض البعض التفرقة بينهما.

Les deux nations, même si elles apparaissent différentes, aboutissent au même résultat.

## I - الجانب النظري للغش الضريبي :

### - Aspect théorique sur La Fraude Fiscale :

#### A- تعريف الغش الضريبي :

#### - في القانون الوضعي :

المشرع الجزائري لم يعرف صراحة الغش الضريبي ولكن بالرجوع إلى الماد 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 118 من الرسم على رقم الأعمال والمادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة تتفق كل هذه النصوص على استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبية أو من تصفية أو دفع الضرائب والرسوم المفروضة.

#### - عند الفقهاء :

- بالنسبة للأستاذ PASCAL MINE الغش الضريبي يقتضي بالضرورة خرق قانون الضرائب بغية التملص كلياً أو جزئياً من الضريبة.

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

## B- العناصر المكونة للغش الضريبي:

### - الركن القانوني :

الركن القانوني للغش الضريبي تتضمنه المواد 533 من قانون الضرائب المباشرة والتي نصت على ستة أعمال اعتبرتها طرق إحتيالية والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال كذلك نصت على ستة حالات، أما المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على ثلاثة حالات والمادة 407 من نفس القانون والمادة 106 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل على عمل واحد اعتبر كطريقة احتيالية.

En France c'est l'article 1741 du code général des impôts qui définit la fraude fiscale.

### - الركن المعنوي :

إن الركن المعنوي هو الأكثر أهمية في جريمة الغش الضريبي والذي يصعب إثباته، لذلك نصّ المشرع على أن تتوفر جريمة الغش عندما يقوم المكلف بالضدية بالأعمال بصفة إرادية وعمدية.

C'est l'élément le plus important car le plus difficile à prouver.

L'infraction est constituée lorsque le contribuable à qui l'on reproche la fraude l'a fait de manière délibérée, de manière intentionnelle.

Dans le dessein de tromper l'administration fiscale.

وبالتالي لا بد من توفر القصد الجنائي الخاص فضلا عن القصد العام.

- القصد العام يتمثل في علم المكلف بالضريبة أنه يقوم بفعل من شأنه أن يؤدي إلى التخلص كلياً أو جزئياً من الضريبة.

- أما القصد الخاص أنه يعلم بأفعاله أنها تؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من حقوقها المشروعة.

إذا المكلف بالضريبة لا يعاقب إلا في حالة ارتكاب جريمة الغش الضريبي بوعي وعن قصد وبهدف التحايل على الإدارة الجبائية.

La bonne ou la mauvaise foi du contribuable.

La mauvaise foi étant l'acte frauduleux.

بالنسبة للاحتجاد القضائي لمجلس الدولة فإنه قضى في قراره المؤرخ في 2006/07/12 رقم 027482 بأن البراءة من جرم الغش لا تعفي المكلف بالضريبة بتسديد ما في ذمته من ديون ضريبية وغرامات التأخير.

وأكّد مجلس الدولة في قراره المؤرخ في 2006 رقم 33858 أن مجرد تناقض بين التصريحات الشهرية G.50 والتصريحات السنوية للمكلف بالضريبة لا يعتبر مناورة تدلisyie طالما أن المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة في هذه الحالة تسلط على المكلف بالضريبة جزاءات على النقض في التتصريح.

فإن المناورات التدليسية تعني كل تصرف يرمي إلى تضليل من سلطة مراقبة الإدارة أو تقييدها.

بينما الإدارة تعرف المناورة التدليسية على أنها تكمن في استخدام طرق تؤدي إما إلى القضاء على المادة الخاضعة للضريبة أو تخفيضها وإما إلى الحصول من الدولة على تسديدات غير مبررة حينما لا يمكن اعتبار هذه الطرق أخطاء تغتفر أو إغفال غير إرادي ولكنها على العكس نتيجةً لفعال واعية وإرادية ترمي إلى الناظهار بصدق تصريحات تكون في الواقع غير صحيحة وتتضمن نية واضحة في التهرب من محمل الضريبة أو بعضها.

La jurisprudence du Conseil d'Etat Français définit le plus souvent la manœuvre frauduleuse, comme étant tout agissement destiné à égarer ou restreindre le pouvoir de vérification de l'administration.

#### - L'intention frauduleuse :

Est un fait psychologique qui ne peut jamais être directement établi par l'administration (sauf le cas exceptionnel d'aveu Par le contribuable).

Criminel 18.10.1973.

Certains comportements du contribuable établissent nécessairement son intention frauduleuse, par exemple :

- Tenue d'une comptabilité occulte.

Criminel 12.03.79.

- L'élément matériel : - الركن المادي :

Peut prendre les formes suivantes :

إن الركن المادي يتكون من استعمال الطرق الإحتيالية التالية والمتفق عليها في أغلب النصوص الضريبية :

لقد نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على الطرق الإحتيالية والمتمثلة فيما يلي :

- الإغفال عن قصد عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري.

- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال.

- استعمال فواتير أو الإشارات إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية لا سيما المتعلقة بقائمة الزبائن المنصوص عليها في المادة 224.

أما المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال فتنص على عدة حالات منها :

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء مبالغ أو متوجبات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة وخصوصا المبيعات بدون فواتير.

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيمها لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء

منها أو استرجاعها وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

- كل عمل أو سلوك يهدف بتجنب أو تأخير تسجيل كلياً أو جزئياً مبالغ رسوم على رقم الأعمال حسب التصريحات.
- وتجدر الإشارة إلى هذه المادة أنها غير محددة الحالات وبالتالي ترك للإدارة تقدير طبيعة كل مناورة لكل عمل لم يذكر صراحة.

A mon avis la rédaction de l'article 118 n'est pas limitative. Cet article laisse à l'administration par le biais du paragraphe 6 l'appréciation de la nature frauduleuse de tout acte non cité expressément.

#### - الأشخاص المعرضون للعقوبة : les personnes punissables :

إن أول من يخضع للجزاء هو الفاعل الأصلي لجريمة الغش الضريبي وقد يساعده في ارتكاب الجريمة شريكاً فيصبح كذلك محل متابعة كما قد يكون الفاعل شخصاً معنوياً.

#### - بالنسبة للشريك :

نصت المادة 120 الفقرة الأولى من قانون التسجيل على تحويل الشريك وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل.

## - بالنسبة للشخص المعنوي :

إن المشرع الجزائري كرس في كل النصوص الجزائية مسؤولية الشخص المعنوي ولا سيما المادة 18 مكرر من قانون العقوبات.

كما نص في المادة 309 الفقرة 9 من قانون الضرائب المباشرة

على مسؤولية الشخص المعنوي عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبة الحبس والعقوبات التكميلية ضد المتصرفين والممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة.

كما تضيف نفس المادة في فقرتها الثانية أنه يصدر الحكم بالغرامات الجزائية ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجائحة عليه.

وأكيد المشرع نفس الشيء في المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال وفي المادة 36 الفقرة الرابعة من قانون الطابع والمادة 121 الفقرة الرابعة من قانون التسجيل.

مع الإشارة بأن المشرع استبعد مسؤولية الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري.

Il faut remarquer la complicité, c'est-à-dire les personnes qui ont aidé ou participé à la Fraude fiscale, s'étend ici aux professionnels de la comptabilité (qu'ils

soient salariés ou non) dans la mesure où ils ont utilisé leurs compétences techniques pour échapper à l'imposition par des irrégularités comptables.

- المتابعة والعقوبات المقررة : sanctions :

قبل هذا لا بد أن نتطرق للأشخاص المؤهلين لمعاينة الأفعال أي جريمة الغش<sup>٣</sup>.

بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع تم تحديد الأشخاص المؤهلين من طرف إدارة الضرائب.

المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 21 من قانون الطابع.

بالنسبة لقانون الرسم على رقم الأعمال فإن المادة 112 نصت على المخالفات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والتي تثبت من طرف ضباط الشرطة القضائية وأعوان إدارة الضرائب المختلفة وإدارة التسجيل وأعوان الجمارك وأعوان قمع الغش فإن هذه المادة وسعت في قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي.

أما باقي القوانين المتعلقة بالضرائب المباشرة وقانون الرسوم الماثلة وقانون التسجيل لم ينصوا على الأشخاص المؤهلين لإثبات الأفعال.

أما بالنسبة لشكليات المخاضر فإن المشرع لم ينص على ذلك إلاً

في المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة بقوله أن هذه المخاضر لا بد أن تتضمن تاريخ تحرير المخصر وطبيعة المخالففة وفي حالة حجز أموال تبلغ المخالف بذلك مع ذكر اسم وصفة العون أو الأعوان الذين حرروا المخصر والشخص المكلف بالمتابعة وإذا اقتضى الأمر إسم وصفة الحراس المعين وأخيرا ذكر مكان تحرير المخصر وساعة اختتامه.

### - القاضي المختص للنظر في جريمة الغش :

#### - le juge compétent en cas de fraude fiscale :

بالرجوع إلى المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة فإن المتابعة قصد تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليهم في المادة 303 تتم بناء على الشكوى المرفوعة من طرف إدارة الضرائب التي تخثار المحكمة المختصة للنظر في المخالففة فيكون الإختصاص مكان فرض الضريبة أو مقر المؤسسة.

وفي هذه الحالة نتساءل عن صفة مديرية الضرائب هل هي طرف مدني كما فعل المشرع في قانون الجمارك المادة 259 أم هي طرف منضم لأن بالرجوع إلى المواد 136 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 121 من قانون التسجيل والمادة 36 من قانون الطابع، هذه النصوص تلزم الجهات القضائية في حالة الإدانة القضاء على الجاني

بأن يدفع الرسوم التي من المحتمل أن تكون قد تم تدليسها وهذا ما أكدته المحكمة العليا في قرارها الصادر في 25/07/2007 رقم 388551 بقولها يحق لإدارة الضرائب مثلها مثل إدارة الجمارك ممارسة الدعوى الجنائية بغض النظر عن مال الدعوى العمومية.

Il faut savoir que, en droit commun l'initiative des poursuites appartient au parquet.

En droit fiscal, cette initiative appartient à l'administration des impôts, dans la mesure où le parquet ne peut pas engager de poursuite sans une plainte préalable déposée par l'administration fiscale.

Donc l'administration se trouve en fait seul juge de l'opportunité de l'exercice des poursuites et sélectionne les affaires qu'elle va soumettre au juge pénal sans autre arbitre qu'elle-même; d'ailleurs c'est ce qui ressort de l'article 305 du code des impôts directs .

Le retrait de la plainte éteint l'action publique conformément à l'article 6 du code de procédure pénale.

En France la plainte ne peut être déposée, sous peines d'irrecevabilité, que sur avis conforme d'une commission dite commission des infractions fiscales.

### - طبيعة العقوبات المسلطة :

هناك نوعين من العقوبات المطبقة على جريمة الغش الضريبي.

### - العقوبات الجزائية :

إن العقوبات الجزائية تختلف من جنحة إلى جنائية.

## - في حالة ارتكاب جنحة :

فإن مدة الحبس تكون من سنة إلى 05 سنوات والغرامة الجزائية من 5000 دج إلى 20.000 دج .

## - في حالة تحويل الجنحة إلى جنحة :

حسب ما نصت عليه المادتين 303 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال ففي هذه الحالة تطبق المادة 418 من قانون العقوبات والتي تنص على السجن من 10 إلى 20 سنة عندما تكون الحقوق المتصل بها تساوي عشرة ملايين (10.000.000 دج) .

## - العقوبات الجبائية :

بحانب العقوبات الجزائية نص قانون الضرائب في مختلف مواده على الغرامات الجبائية وهناك غرامات ثابتة وأخرى نسبية تساوي ضعف الحقوق المتصل بها المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة.

كما سمحت المادة 525 من نفس القانون بقولها في حالة ارتكاب المخالفات المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 تطبق عقوبة المصادرية على الأشياء ووسائل الغش.

كما نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها  
الرابعة على عدم تطبيق المادة 53 من قانون العقوبات على الغرامات  
الجبيائية.

إلا أننا نتساءل حول الطبيعة القانونية للعقوبات الجبيائية هي عقوبات أم تعويضات مدنية وحسب ما ورد إلينا من معلومات فإن المحكمة العليا إعتبرت الطبيعة المختلفة للغرامات الجبيائية تجمع بين صفاتي العقوبة والتعويض.

#### - بالنسبة للعقوبات التبعية :

##### - Les Peines Complémentaires :

إن هذه العقوبات التبعية تمثل أساسا طبقا للمادة 303 الفقرة السادسة من قانون الضرائب المباشرة عندما تأمر المحكمة بتعليق ونشر الحكم أن يكون ذلك على نفقة المحكوم عليه.

أما المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة تنص في حالة العود تطبق عقوبات منع مزاولة مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب وتطبق عند الإقتضاء غلق المؤسسة.

Ces peines doivent avoir été prononcées par le tribunal.

- Il s'agit pour l'essentiel de la publication et de l'affichage du jugement qui ne peut être d'une durée inférieure à 03 mois.

- Interdiction d'exercer une profession industrielle commerciale ou libérale.
- Suspension du permis de conduire.
- de la privation des droits civiques.

**- الجمع بين الفرامات الجزائية والغرامات الجبائية :**

**- Le Cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales :**

إن المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة نص صراحة في المادة 303 الفقرة الخامسة على أن العقوبات المالية تضم مهما كانت طبيعتها.

En France il est admis tant par le Conseil d'Etat que par la Cour de Cassation qui considèrent que ni le pacte international de New York relatif aux droits civiles et politiques ni la convention européenne des droits de l'homme n'y font obstacle.

Car les pénalités fiscales ont à la fois le caractère de peines et de réparation civile envers le trésor.

**- مسألة قوّة الشيء المضي فيه :**

**l'autorité de la chose jugée :**

التملص بالطرق الإحتيالية يؤدي إلى متابعة جزائية وأنحرى إدارية: في هذا الصدد مجلس الدولة في حالة المتابعة الجزائية يقضى بإيقاف تنفيذ الدعوى الجبائية حتى يفصل القاضي الجنائي، وهذا الحل يعتبر حل متوسط.

Primauté du pénal

## - أما الغرفة الجنائية :

فلها موقف معاكس وتعتبر أن قرار القاضي الإداري لا يشكل قوة الشيء المضي فيه ويمكن الحكم على المكلف بالضريبة جزائيا من أجل الإختلاس بالطرق التدليسية للضريبة الذي كان معفي منها من طرف القضاء الإداري.

Alors qu'il a été déchargé de toute imposition

Criminel 09.10.1970

L'autorité de la chose jugée s'attache à la constatation des faits mentionnés dans le jugement en regard de la loi pénale mais ne s'attache pas à l'appréciation de ces mêmes faits au regard de la loi fiscale.

### **- En conclusion :**

Le monopole des poursuites réservées à l'administration fiscale, déroge au droit commun de la procédure pénale en exigeant une plainte préalable de l'administration fiscale, excluant le ministère public de déclencher les poursuites.

Un tel monopole n'existe pas en Allemagne, l'action publique est exercée par le procureur, celui-ci comme en droit commun doit poursuivre, même en matière fiscale lorsque le délit lui paraît constitué.

Principe d'égalité des poursuites valable en Allemagne pas en Algérie ni en France.

Ce qui aboutit à des inégalités très fâcheuses des fraudeurs devant la loi pénale.

D'autre part la dualité des règles et son bien fondé est loin d'être évident d'autant plus que dans les deux cas les sanctions prononcées sont en fait quasi toujours pécuniaires.

Il serait préférable que l'administration se voit imposer un choix.

Une réforme unificatrice du contentieux fiscale, mettant fin a de complexes conflits de compétences mériterait d'être sérieusement envisagée.