

استقلالية الدعوى الجزائية  
عن الدعوى الإدارية  
في مجال الغش الضريبي

من إعداد

الدكتور بربارة عبد الرحمن

أستاذ محاضر قسم (أ)

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة البليدة 2



## استقلالية الدعوى الجزائية عن الدعوى الإدارية في مجال الغش الضريبي

من إعداد الدكتور بربارة عبد الرحمن  
أستاذ محاضر قسم (أ)  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
جامعة البليدة 2

### ملخص :

عملا بأحكام المادتين 303 و 305 من قانون الضرائب المباشرة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له وتصفيته كلياً أو جزئياً، استناداً إلى شكوى من المدير الولائي للضرائب.

وبما أن الركن المادي في الجريمة أعلاه متصل بالوعاء الضريبي عن طريق التملص، فإنه يفترض لصحة الدعوى الجزائية والإدانة بالتبعية، ثبوت واقعة التملص مهما كان المبلغ المطالب به. غير أنه قد يحدث أن تقترن الدعوى الجزائية بدعوى إدارية حول تأسيس المبالغ المطالب بها من طرف إدارة الضرائب أو الطعن فيها لأي سبب قانوني.

المحكمة العليا في إحدى قراراتها الفاصلة في ملف يتعلق بجريمة الغش الضريبي، قضت باستقلالية الدعوى الجزائية عن الدعوى الإدارية في مجال الغش الضريبي وعلى القضاة الفصل في القضية دون انتظار مآل الدعوى الإدارية، الأمر الذي يثير تساؤلاً حول حدود تطبيق هذه الاستقلالية.

### Résumé :

En application des articles 303 et 305 du code des impôts directs, quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses s'est soustrait ou a tenté de se soustraire en totalité ou en partie à l'assiette ou à la liquidation de tout l'impôt, droit ou taxe est passible d'une condamnation suite à une plainte déposée par le directeur des impôts de wilaya.

L'élément matériel de l'infraction suscitée est lié à l'assiette et aux droits prévues par l'article 303 du CID. De ce fait, les poursuites et la condamnation du prévenu ne peuvent être justifiées que si la redevance est fondée.

D'autre part, l'action pénale en matière de fraude fiscale peut coïncider avec une action entamée par le redevable devant une juridiction administrative compétente ayant pour objet l'annulation de la décision prise par l'administration fiscale.

Dans un arrêt rendu par la cour suprême statuant sur un pourvoi portant application de l'article 303 du CID, la dite juridiction a considéré que l'action pénale est indépendante de l'action administrative et les magistrats devraient statuer sur l'action pénale sans attendre la décision rendue par la juridiction administrative. Notre intervention portera sur la limite de l'indépendance des deux actions.

## مقدمة :

بالنظر إلى اختلاف التعريفات حول الضريبة، يأخذ عموم المختصين بالراجح منها التي تعتبر الضريبة اقتطاعا نقديا إلزاميا ونهائيا يتحملة الفرد ويقوم بدفعه دون مقابل تبعا لمقدرته مساهمة منه في النفقات العامة للدولة (د.حنيش علي، مقدمة في علم الضريبة، منشورات دار الكتب، إصدار 2011)<sup>(1)</sup> ويتضمن التشريع الجزائري ستة نصوص ضريبية نذكرها وفق ترتيب صدورها على النحو الآتي :

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أمر رقم 101-76 مؤرخ في 1976/12/09 معدل ومتمم.
- قانون الرسوم على رقم الأعمال، أمر رقم 102-76 مؤرخ في 1976/12/09 معدل ومتمم.
- قانون الطابع، أمر رقم 103-76 مؤرخ في 1976/12/09 معدل ومتمم.
- قانون الضرائب غير المباشرة، أمر رقم 104-76 مؤرخ في 1976/12/09 معدل ومتمم.
- قانون التسجيل، أمر رقم 105-76 مؤرخ في 1976/12/09 معدل ومتمم.
- قانون الإجراءات الجبائية، المادة 40 من القانون رقم 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.

يترتب عن المنازعات المحتملة بين إدارة الضرائب والشخص المكلف بالضريبة سواء كان طبيعيا أم معنويا، لجوء المطالب إلى القضاء الإداري بعد التظلم المسبق لأجل مراجعة الدين أو إلغاء التدابير المتخذة في مواجهته أو لجوء إدارة الضرائب إلى اتخاذ أحد السبيلين :

1. تطبيق الإجراءات المقررة للتحصيل الجبري.
  2. تقديم مدير الضرائب لشكوى جزائية بدعوى الغش الضريبي.
- ومثلما يحتمل توجه أحد الطرفين أعلاه بصورة منفردة إلى القضاء تبعا للإجراءات المقررة قانونا، يحتمل كذلك تزامن الدعوى الجزائية مع دعوى إدارية مرفوعة من طرف المكلف بالضريبة سواء قبل تحريك الدعوى

العمومية أم بمناسبة تحريكها مما يطرح إشكالا جديا حول مدى استقلالية الدعوى الجزائرية عن الدعوى الإدارية في مجال الغش الضريبي ومدى سريان القاعدة الاستثنائية التي تجعل من المدني هو الموقف للجزائي.

وسيتم التصدي لموضوع الإشكالية من خلال مطلبين :

المطلب الأول : تزامن الدعويين الإدارية والجزائية.

المطلب الثاني : مدى استقلالية الدعوى الجزائرية عن الدعوى الإدارية في الغش الضريبي.

### المطلب الأول : تزامن الدعويين الإدارية والجزائية

تقوم إدارة الضرائب بتحديد الوعاء استنادا إلى مجموعة معطيات، منها : التصريح والوثائق والمستندات والسجلات والمظاهر الخارجية للثروة. كما يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها ونذكر منها استحالة المراقبة والتحقيق أو حق المعاينة بسبب فعل المدين أو فعل الغير أو أن تزيد النفقات الشخصية الظاهرة للمدين عن مجموع المبلغ المعفى.

لما سبق، تتمتع إدارة الضرائب بصفة الدائن الممتاز الذي يملك صلاحيات مزدوجة واسعة تتعلق ابتداء بتحديد المستحقات ثم السعي نحو التحصيل لفائدة الخزينة العمومية. (انظر أحكام قانون الإجراءات الجبائية)<sup>(2)</sup> ولأجل استيفاء تلك الديون، تلجأ إدارة الضرائب في حالة امتناع المكلف بالأداء، إلى طرق التحصيل الجبري بمختلف أنواعها منها الغلق المؤقت والحجز على أموال المدين المكلف بالضريبة.

### الفرع الأول : إخطار المحكمة الإدارية

في مقابل تلك الصلاحيات الممنوحة لإدارة الضرائب المشار إليها أعلاه، يجوز لكل شخص مكلف من طرف إدارة الضرائب بدفع مبالغ لفائدة الخزينة، أن يتقاضى أمام المحاكم الإدارية باعتبارها الجهة المختصة للنظر في المنازعة الضريبية، مثلما يجوز الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية بطريق الاستئناف أمام مجلس الدولة. (د.حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية- دراسة مقارنة، دار الخلدونية، الجزائر، 2011)<sup>(3)</sup>

يكون التداعي أمام القضاء الإداري إما في الموضوع وفقا للأحكام المقررة لرفع الدعاوى العادية أو يكون ذا طابع استعجالي وفقا للمادة 948 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية (القانون رقم 09-08، المؤرخ في 25 فيفري 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر عدد 21 لسنة 2008)<sup>(4)</sup> لكون المنازعة الضريبية لا تقتصر على القرارات المحددة للوعاء أو مبالغ التحصيل، إنما تمتد لتشمل مطالبة القاضي الإداري بالتدخل لوقف التنفيذ أو وقف آثار معينة منه متى كانت ظروف الاستعجال تبرر ذلك منعا للضرر الذي يصعب تداركه مستقبلا أو ببسط رقابته على إجراءات الحجز بمناسبة التحصيل الجبري. (قرار مجلس الدولة رقم 002304 صادر عن الغرفة الثانية بتاريخ 2002/01/28)<sup>(5)</sup>

الأصل أن تنصب دعوى الموضوع في مواجهة إدارة الضرائب على مهاجمة وإعدام قرارات وسندات وجداول التحصيل على نحو يسمح للقاضي الإداري ببسط رقابته على هذه القرارات المشوبة بعيب من العيوب. (د.فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة الجزائر- 2011)<sup>(6)</sup>

غير أن هلا يوجد ما يمنع القاضي المختص من أعمال المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي تخول القاضي المقرر توجيه أمر إلى الإدارة بتقديم القرار المطعون فيه في أول جلسة وفي حالة امتناع الإدارة عن الاستجابة، للقاضي أن يستخلص النتائج القانونية المترتبة عن هذا الامتناع. يترتب عما سبق، فصل القضاء الإداري تبعا لطبيعة الدعوى وفقا لإحدى الاحتمالات الآتية :

- 1- رفض الدعوى لعدم التأسيس متى كانت الإجراءات المتخذة من طرف إدارة الضرائب صحيحة وأن الدين ميرر.
- 2- إلغاء القرارات والسندات وجداول التحصيل وبالنتيجة إعفاء المكلف بالضريبة إما جزئيا أو كليا من مبالغ الدين .
- 3- الأمر بوقف إجراءات التحصيل الجبري مؤقتا.
- 4- الأمر بمراجعة التحقيق.

5- الأمر بندب خبير لأجل مراجعة المبالغ المطالب بها. (أ. أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دار الأمل، تيزي وزو، 2012)<sup>(7)</sup>

### الفرع الثاني : إخطار القضاء الجزائري

تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على الآتي : "1- فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كليا أو جزئيا، بما يأتي : ...". ثم أضافت المادة 407 من نفس القانون : "...تعتبر، على وجه الخصوص، طرقا تدليسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره...".

تحريك الدعوى العمومية بالنسبة لهذه الجريمة بوصفها الجنحي البسيط والمشدد استنادا إلى القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28/12/2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 المعدل لكل من المواد 305 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 34-2 من قانون الطابع والمادة 119-2 من قانون التسجيل، بوجود شكوى من مدير الضرائب بالولاية وفقا للمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية وليس بناء على شكوى من إدارة الضرائب. (د. محمد حزيط، مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار هومة الجزائر، الطبعة التاسعة 2014)<sup>(8)</sup>

**أولا. حول عناصر جريمة الغش الضريبي :** تعد جريمة الغش الضريبي الصورة المشتركة للتجريم بالنسبة لكل الضرائب الواردة في التشريع الجزائري على اختلاف النصوص المقررة لها. كما تصنف جريمة الغش الضريبي ضمن طائفة الجرائم العمدية التي لا تقوم فيها الجريمة إلا بتوفر ركنيها المعنوي والمادي. (د.أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، مقال منشور في المجلة القضائية العدد الأول لسنة 1998)<sup>(9)</sup>

عن الركن الأول المتعلق بالجانب المعنوي، يشترط المشرع في هذه الجريمة فضلا عن القصد العام، قصدا خاصا يتضمن علم الفاعل بارتكابه سلوكا تدليسيا من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من كل الضريبة أو بعضها.

بمعنى آخر، الرغبة في إيقاع إدارة الضرائب في الغلط وبالنتيجة حرمان هذه الإدارة من تحصيل ديونها الواجبة الدفع من الشخص المكلف بالأداء.

أما بالنسبة للركن المادي، تشترط المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة توفر العناصر الثلاثة الآتية :

- 1- التملص من الضريبة أو الرسوم.
- 2- استعمال طرق تدليسية.
- 3- وجود علاقة سببية بين الركنين الأول والثاني.

يشكل التملص من الضريبة، الباعث من وراء استعمال طرق احتيالية لأجل التهرب إما كلياً أو جزئياً من تحديد أساس الضريبة أو تصفيتها أو أدائها. غير أن المشرع لم يشترط اكتمال الفعل أو تحقق الغاية إنما تكفي المحاولة وفقاً لأحكامها المقررة بموجب المادة 30 من قانون العقوبات لقيام جريمة الغش الضريبي. (أمر رقم 66-156، مؤرخ في 8 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات، معدل ومتمم)<sup>(10)</sup>

تتفق النصوص الجبائية على أن الأعمال الآتي بيانها تشكل طرقاً احتيالية، نذكر منها :

- قيام المكلف بالضريبة بتدبير إفساره.
- القيام بمناورات تؤدي إلى عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم المستحقة.
- الإغفال عن قصد عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، عندما تتعلق الأخطاء بالسنوات المالية التي أفلتت حساباتها.
- إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيها لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

يتم إثبات الطرق التدليسية بوسائل عدة أهمها ما ورد في قانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان "حق المعاينة" بحيث يمكن لإدارة الضرائب

تكليف أعاونها لأجل القيام بالمهمة التي قد تتم في بعض الحالات بمرافقة ضابط شرطة قضائية، تنتهي بتحرير محاضر حول الوقائع المجرمة، تكتسي حجية لا تقبل إلا الدفع بالتزوير. (مقال بعنوان جريمة التهرب الضريبي، المستشار قرموش عبد اللطيف، منشور في مجلة المحكمة العليا، عدد 1 لسنة 2009)<sup>(11)</sup>

كما يعتد بالإثبات عن طريق الإقرار الصريح للمكلف بالضريبة أو توصل إدارة الضرائب المختصة إقليميا بفواتير من جهات أخرى لم يسبق التصريح بها أو إبلاغها من طرف إدارة الجمارك بعمليات جمركية قام بها المكلف بالضريبة.

وتكتمل عناصر الركن المادي حينما يرتبط السلوك التدليسي المرتكب من طرف المكلف بالضريبة، إما بتحقق النتائج وهي التملص أو بثبوت المحاولة. أما بالنسبة لعبء الإثبات في هذه الحالة، فإنه يقع على إدارة الضرائب بخلاف المنازعة الإدارية المتصلة بالتحصيل الجبري التي يكون فيها الإلزام على عاتق المكلف بالضريبة.

أما تحديد الطريقة أو الطرق التدليسية التي استعملها المتهم للتملص من الضريبة فيقع على الجهة القضائية الفاصلة في الدعوى الجزائية، إذ لا يجوز القول مثلا بأن الوقائع المنسوبة للمتهم تشكل بعناصرها المتوفرة جنحة أو جناية الغش الضريبي دون توضيح أو تبيان لصور التدليس لأن ذلك يشكل قصورا في التسبب يؤدي إلى النقض.

لقد جاء في قرار للمحكمة العليا بأن قضاة غرفة الاتهام حينما قضوا بإحالة المتهم أمام محكمة الجنايات بجناية الغش الضريبي لمبلغ يفوق ثلاثة ملايين دينار من دون الإشارة إلى تاريخ ارتكاب الأفعال المتابع بها المتهم ومن دون تحديد الطريق أو الطرق التدليسية التي استعملها المتهم للتملص من الضريبة سببا للنقض لانعدام التسبب. (قرار رقم 543636 الصادر بتاريخ 2008/07/23، مجلة المحكمة العليا لسنة 2008، العدد الثاني)<sup>(12)</sup>

**ثانيا. حول تحريك الدعوى العمومية :** يترتب عن الشكوى التي يتقدم بها المدير الولائي للضرائب، تحريك الدعوى العمومية لأجل تطبيق العقوبات الجزائية المطالبة بالتعويضات. تحريك الدعوى العمومية إذن، هو من صلاحيات إدارة الضرائب بمجرد تقديم الشكوى (قرار رقم 430229، صادر بتاريخ

2008/12/31، مجلة المحكمة العليا لسنة 2008، العدد الثاني)<sup>(13)</sup> بينما تتكفل النيابة العامة بمتابعة الشق الجزائي تبعا لما تقتضيه أحكام قانون الإجراءات الجزائية ويجوز لإدارة الضرائب وفقا للمادة 307 من قانون الضرائب المباشرة أن تؤسس نفسها طرفاً مدنياً.

يناقش القضاء الجزائي خلال الدعوى المرفوعة أمامه مدى توافر أركان جريمة الغش الضريبي وتوقيع العقوبة المناسبة ثم التصدي إلى الدعوى الجبائية استنادا إلى طلبات إدارة الضرائب. (أنظر/ د. أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية - مرجع سابق)<sup>(14)</sup>

لقد استقر قضاء المحكمة العليا على أن التعويضات المحكوم بها لإدارة الضرائب باعتبارها ذات طابع مختلط (دعوى ضريبية - دعوى مدنية) لا تخضع للقواعد العامة وإنما لأحكام قوانين الضرائب إثر مطالبة الإدارة المعنية بالحقوق المتملص منها وليس عن ضرر يكون قد أصابها عملا بالمواد 316 من قانون الإجراءات الجزائية و303، 304، 407، 408 من قانون الضرائب المباشرة. (قرار رقم 600302، صادر بتاريخ 2010/10/21، مجلة المحكمة العليا لسنة 2010، العدد الثاني)<sup>(15)</sup>

### الفرع الثالث : مدى جواز إخطار الجهتين القضائيتين بالتزامن

تفيد قراءة المواد من 3 إلى 5 من قانون الإجراءات الجزائية (أمر رقم 155-66، مؤرخ في 8 جوان 1966، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، معدل ومتمم)<sup>(16)</sup> بأن المشرع نظم سير الدعويين العمومية والمدنية التبعية من حيث المباشرة حينما يتعلق الأمر بجهة قضائية واحدة أو برغبة الشخص الواحد في التقاضي. إذ تنص المادتين 3 و4 من نفس القانون على جواز مباشرة الدعوى المدنية مع الدعوى العمومية في وقت واحد أمام نفس الجهة القضائية كما يجوز أيضا مباشرة الدعوى المدنية منفصلة عن الدعوى العمومية. في هذه الحالة، يتعين أن ترجى المحكمة المدنية الحكم في تلك الدعوى المرفوعة أمامها إلى حين الفصل نهائيا في الدعوى العمومية إذا كانت قد حركت.

بينما تقيد المادتين 5 و5 مكرر من نفس القانون، مجال الاختيار لدى الخصم بحيث لا يجوز رفع الدعوى أمام المحكمة الجزائية لمن سبق له أن توجه بدعواه إلى القضاء المدني. استثناء عن ذلك، تبقى الجهة القضائية التي

رفعت أمامها الدعوى الاستعجالية مختصة في حال رفعت الدعوى العمومية لاتخاذ أية تدابير مؤقتة تتعلق بالوقائع موضوع المتابعة متى كان وجود الالتزام لا يثير نزاعا جديا حتى ولو تأسس المدعي طرفا مدنيا أمام الجهة القضائية الجزائية.

الأوضاع المشار إليها في الفقرتين أعلاه، لا تنطبق على الحالة التي ترفع فيها دعويان من طرف خصمين مختلفتين أمام قضاة مستقلين. إذ أن رافع الدعوى الإدارية شخص مستقل عن محرك الدعوى الجزائية. بالإضافة لذلك، نسجل غياب أي نص يحدد أجلا بين الدعويين أو يضع قيودا بينهما. بالتالي يجوز للمكلف بالضريبة رفع دعوى إدارية سواء قبل تحريك الدعوى العمومية أو أثناء مباشرتها إذ لا مجال لإعمال المادتين 4 و5 من قانون الإجراءات الجزائية.

### **المطلب الثاني : مدى استقلالية الدعوى الجزائية عن الدعوى الإدارية في الغش الضريبي**

اختلفت المواقف بين مؤيد ومعارض للقول باستقلالية الدعوى الجزائية عن الدعوى الإدارية بمناسبة النظر في جريمة الغش الضريبي. لهذا سنتطرق من خلال الفرع الأول إلى الموقف المؤيد للاستقلالية ثم في فرع ثان إلى الموقف القائل بوجود استقلالية نسبية.

### **الفرع الأول : الموقف المؤيد لاستقلالية الدعوى الجزائية عن الدعوى الإدارية**

هناك من يرى باستقلالية الدعوى الجزائية عن الدعوى الإدارية وعدم ارتباط القاضي الجزائي بما سيتم الفصل فيه من طرف القاضي الإداري استنادا إلى قراراتين صادرين عن محكمة النقض الفرنسية في 1978 و1982. (د.احسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الطبعة الخامسة عشر 2013، دار هومة الجزائر) (17)

الموقف نجده في قرار صادر عن المحكمة العليا قضت بموجبه باستقلالية الدعوى الجزائية عن الدعوى الإدارية وأن القاضي الجزائي غير مرتبط في مجال الغش الجبائي بالدعوى الضريبية المعروضة على القاضي

الإداري لاستقلال الدعويين الجزائية و الإدارية. (قرار رقم 378030، صادر بتاريخ 2009/01/28، مجلة المحكمة العليا لسنة 2010، العدد الثاني)<sup>(18)</sup> الأمر الذي يثير تساؤلا حول حدود تطبيق هذه الاستقلالية.

ترى المحكمة العليا من خلال تصديها للوجه الثالث المثار والمؤدي وحده إلى النقض، المأخوذ من مخالفة أحكام المادة 500 من قانون الإجراءات الجزائية بدعوى أن :

- القاضي الجزائي غير مرتبط بقيمة الضرائب بل هو مرتبط بقيام أركان جريمة التهرب من عدم قيامها .
- القاضي الجزائي مستقل عن القاضي الإداري.
- الحكم الإداري في مادة الضرائب لا حجية له أمام القاضي الجزائي.
- موضوع القضية الإدارية هو تحديد الوعاء الضريبي وقيمة الأرباح والتصریحات المختلفة أما موضوع التهرب الضريبي فهو قضية جزائية تتعلق باستعمال وسائل تدليسية ووسائل غش من أجل التهرب من دفع قيمة الضريبة.

وانتهى قرار المحكمة العليا إلى أن الأسباب المذكورة أعلاه تجعل من القرار المطعون فيه خال من الأسباب ومنعدم الأساس القانوني إذ ليس لقضاء المجلس القضاء بوقف الفصل في القضية بل كان عليهم الفصل فيها لاستقلالها عن الدعوى الإدارية .

في المقابل، وبالرجوع إلى القرار المطعون فيه، نجد بأن قضاء المجلس (مجلس قضاء قسنطينة) أسسوا قضاءهم بإرجاء الفصل في القضية الجزائية إلى حين الفصل في القضية المعروضة أمام القضاء الإداري، بأن المجلس لا يستطيع التحقق من قيمة الضرائب وبالتالي يجب انتظار مآل المنازعة الإدارية ليتمكنوا من بسط ولايتهم على الدعوى الجزائية وهو الموقف القريب من الرأي الثاني المرجح لوجود استقلالية نسبية بين الدعويين.

## الفرع الثاني : الموقف المرجح لاستقلالية نسبية بين الدعويين الجزائريين والإدارية

بما أن الركن المادي في جريمة الغش الضريبي متصل بالدين نتيجة التملص، فإنه يفترض ابتداء ثبوت واقعة التملص مهما كان المبلغ المطالب به. القول بما يخالف ذلك يؤدي بنا إلى طرح تساؤل حول ارتباط الغاية من التجريم بالنسبة للغش الضريبي بالوسائل المتبعة وقت ارتكاب الفعل المجرم المعبر عنها بالطرق التدليسية أم الباعث هو حماية حقوق الخزينة التي يمكن التقاضي في شأنها أمام المحكمة الإدارية المختصة.

**أولا. المبررات القانونية :** يتضح من خلال عناصر الركن المادي لجريمة الغش الضريبي بأن الغاية من التجريم هو حماية حقوق الخزينة العمومية من أي تملص يسلكه المكلف بالضريبة سواء تعلق الأمر بإقرار حول وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً. والغرض من التملص هو التهرب من الدفع المترتب عن عدم الإقرار بالحقائق مما يدفعنا إلى القول بأن التجريم مقرر أساساً لحماية الحق وليس للطرق التدليسية المعتمدة.

ما يؤكد رغبة المشرع في حماية الحق بالنسبة لجريمة الغش الضريبي وأن التجريم لا يخص الأعمال التدليسية في ذاتها، أن المشرع حينما جرم واقعة إصدار الشيك بدون رصيد وفقاً للمادة 374 من قانون العقوبات، لم يفرض على القاضي الجزائي مناقشة صحة الدين المطالب به إنما اكتفى بوجود التأكيد من غياب الرصيد وقت الإمضاء بغض النظر عن قيمة المبلغ المطالب به أو جديته. في حين، تضمنت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة حالات عدة تختلف بحسب مبلغ الحقوق المتملص منها ورتب عن ذلك عقوبات تناسبية مما يفرض على القاضي الجزائي ابتداء مراعاة ثبوت الدين ثم تحديد قيمته.

الإشكال غير وارد في حال تبرئة المتهم. لكن في حالة الإدانة معاً حتماً لإلغاء الدين من طرف القضاء الإداري أو مراجعته لاحقاً، فإن ذلك يؤدي بالضرورة إما إلى إعدام أسباب الإدانة أو مراجعة العقوبة بين الجنحة البسيطة والجنحة المشددة استناداً إلى العقوبات المقررة لكل منهما طبقاً للمادة

303 من قانون الضرائب المباشرة. (أنظر المادة : 303-1 من قانون الضرائب المباشرة)<sup>(19)</sup>

وما دامت المنازعة حول الحق المرغوب حمايته جزائيا تدخل ضمن الاختصاص المانع للقضاء الإداري بنص صريح، فإن الدفع أمام القضاء الجزائي الناظر في جريمة الغش الضريبي بوجود مسألة فرعية، يؤدي قانونا إلى وقف الفصل في الدعوى الجزائية إلى حين صدور حكم في المنازعة الإدارية.

يقصد بالمسائل الفرعية، تلك المسائل التي يجب الفصل فيها من طرف جهة قضائية أخرى غير التي تنظر في موضوع المتابعة. فهي حينئذ تشكل استثناء عن قاعدة "قاضي الأصل هو قاضي الفرع" فلا يجوز للجهة الناظرة في الدعوى العمومية أن تنتظر في نزاع جدي حول مسألة تدخل ضمن اختصاص قضاء آخر مثلما هو بالنسبة لإثبات حق عيني عقاري أو علاقة زواج أو الحالة سواء قبل تحريك الدعوى العمومية إذا كانت من المسائل المقيدة للدعوى أو قبل إصدار الحكم إذا كانت مقيدة له. (20) (أ. عبد الحميد زروال، المسائل الفرعية أمام المحاكم الجزائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر). وإثارة مسألة فرعية أمام القاضي الجزائي، لا تؤدي إلى إلغاء المتابعة إنما وقف سريانها إلى حين الفصل في المسألة المثارة. ( Jean Larguier - Procédure ) (21) (pénale - Dalloz - 19 édition 2003)

استنادا إلى المادة 331 من قانون الإجراءات الجزائية، يجب إبداء الدفع قبل أي دفاع في الموضوع ولا تكون مقبولة إلا إذا كانت بطبيعتها تنفي عن الواقعة التي تعتبر أساس المتابعة وصف الجريمة. ولا تكون جائزة إلا إذا استندت إلى وقائع أو أسانيد تصلح أساسا لما يدعيه المتهم.

تستمد المسائل الفرعية سندها القانوني من خلال نص المادتين 330 و331 من قانون الإجراءات الجزائية المأخوذتين عن المادة 386 من قانون الإجراءات الجزائية الفرنسي. (نص المادة 330 من قانون الإجراءات الجزائية)<sup>(22)</sup> والمقصود من عبارة "ما لم ينص القانون على غير ذلك" المسائل الفرعية التي لا يمكن للمحكمة الناظرة في موضوع الدعوى الفصل فيها لأنها من اختصاص جهة قضائية أخرى.

**ثانيا. الأسانيد من القرارات القضائية :** هناك عدد من القرارات الصادرة عن المحكمة العليا يمكن اعتبار ما قضت به سنداً يدعم التوجه القائل بنسبية الاستقلالية بين الدعوى الجزائية والدعوى الإدارية سواء من حيث قيام التملص أو تحديد المبلغ المتملص منه.

فبالنسبة لعدم دفع المكلف بالضريبة ما عليه من ديون، اعتبرت المحكمة العليا تهرب المتهم من دفع المستحقات الجبائية لفائدة إدارة الضرائب خلال سنوات، يشكل بمفهوم التشريع الجبائي غشا جبائيا يقع تحت طائلة المادة 303 من قانون الضرائب لكون الاستمرار في الامتناع عن تسديد تلك المستحقات الضريبية يشكل وسيلة من وسائل المناورات التدليسية. (أنظر حيثيات القرار السابق رقم 430229)<sup>(23)</sup>

وبما أن المحكمة العليا اعتبرت عدم الدفع بمثابة غش جبائي، فإن التقاضي بشأن صحة المستحقات أمام المحكمة الإدارية المختصة، يشكل بدوره سببا وجيها لوقف الفصل في الدعوى الجزائية لاحتمال تقديم المبرر الذي ينفي الدين وبالنتيجة إسقاط التهمة من الأساس.

أما بالنسبة لتحديد المبلغ لارتباطه بتكليف الجريمة، فقد اعتبرت المحكمة العليا رفض القرار المطعون فيه طلب الطاعن المتضمن تعيين خبير لتحديد مبلغ الضريبة رغم كونه عنصرا أساسيا لإعطاء التكليف الصحيح لجريمة التهرب الضريبي إن كانت جنحة أو جناية (قرار رقم 690357، صادر بتاريخ 2010/07/22، مجلة المحكمة العليا لسنة 2011، العدد الثاني)<sup>(24)</sup> على اعتبار أن المنازعة في الدين الضريبي لا تكون أمام القاضي الجزائي، تناقضا يستوجب النقض.

## خاتمة :

يتضح من خلال عناصر المداخلة، وجوب الأخذ باستقلالية الدعويين الجزائية والإدارية بمناسبة غش ضريبي وفق ما تتطلبه كل حالة بذاتها على أن تقدر الحالات بقدرها واجتناب الأخذ بالمبدأ على إطلاقه. فالقضاء الإداري مخول كجهة أصيلة بالفصل في كل المنازعات الضريبية سواء كانت استعجالية أو متصلة بالتحصيل أو مناقشة الوعاء في ذاته .

بالنتيجة، يشكل القول باستقلالية الدعوى الجزائية عن الدعوى الإدارية بصورة مطلق، من وجهة نظرنا، مساسا بمبدأ دستوري يقضي بتفسير الشك بكل صورته لفائدة المتهم لاحتمال صدور حكم عن القضاء الإداري يلغي كل مبلغ الدين أو جزءا منه مما يجعل الإدانة الجزائية إما من دون محل أو بوصف مخل بالحالات الواردة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة وهو سبب منشئ لأحكام متناقضة وغير عادلة لأن منطوق الحكم وإن كان مصدره القضاء الإداري فهو عنوان للحقيقة بغض النظر عن الجهة التي صدر عنها. كما أن للحكم حجية العقد الرسمي عملا بالمادة 284 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية .

وبما أن المنازعة الضريبية قد تنصب إما على المطالبة بتدبير استعجالي أو الطعن في الإجراءات المتبعة لأجل التحصيل أو بشأن الوعاء في ذاته، فإن استقلالية الدعوى الجزائية عن الدعوى الإدارية بمناسبة الفصل في جريمة الغش الضريبي تقتصر على الحالتين الأولى والثانية لعدم مساسهما بأصل الدين ولا تؤديان إلى إسقاط الحق أو نفيه . بينما لا تمتد الاستقلالية إلى الحالة الثالثة لاتصال الركن المادي في الجريمة بالوعاء.

### الهوامش :

- 1- د.حنيش علي، مقدمة في علم الضريبة، منشورات دار الكتب، إصدار 2011
- 2- انظر أحكام قانون الإجراءات الجبائية
- 3- د.حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية- دراسة مقارنة، دار الخلدونية، الجزائر، 2011
- 4- القانون رقم 09-08، المؤرخ في 25 فيفري 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر عدد 21، 2008
- 5- قرار مجلس الدولة رقم 002304 صادر عن الغرفة الثانية بتاريخ 2002/01/28
- 6- د.فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة الجزائر - 2011.
- 7- أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دار الأمل، تيزي وزو، 2012
- 8- د. محمد حزيط ، مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري ، دار هومة الجزائر، الطبعة التاسعة 2014

- 9- د. أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، مقال منشور في المجلة القضائية العدد الأول لسنة 1998
- 10- أمر رقم 66-156، مؤرخ في 8 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات، معدل ومتمم
- 11- مقال " جريمة التهرب الضريبي"، المستشار فرموش عبد اللطيف، منشور في مجلة المحكمة العليا، عدد1، 2009
- 12- قرار رقم 543636 الصادر بتاريخ 2008/07/23، مجلة المحكمة العليا لسنة 2008، العدد الثاني
- 13- قرار رقم 430229، صادر بتاريخ 2008/12/31، مجلة المحكمة العليا لسنة 2008، العدد الثاني
- 14- د. أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية - مرجع سابق
- 15- قرار رقم 600302 ، صادر بتاريخ 2010/10/21، مجلة المحكمة العليا لسنة 2010، العدد الثاني
- 16- أمر رقم 66-155، مؤرخ في 8 جوان 1966، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، معدل ومتمم
- 17- د. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة الخامسة عشر 2013، دار هومة الجزائر
- 18- قرار رقم 378030، صادر بتاريخ 2009/01/28، مجلة المحكمة العليا لسنة 2010، العدد الثاني
- 19- المادة 303-1، من قانون الضرائب المباشرة
- 20- أ. عبد الحميد زروال، المسائل الفرعية أمام المحاكم الجزائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر
- 21- Jean Larguier – Procédure pénale – Dalloz -19 édition 2003
- 22- نص المادة 330 من قانون الإجراءات الجزائية
- 23- أنظر حيثيات القرار السابق رقم 430229
- 24- قرار رقم 690357، صادر بتاريخ 2010/07/22، مجلة المحكمة العليا لسنة 2011، العدد الثاني على اعتبار أن المنازعة في الدين الضريبي لا تكون أمام القاضي الجزائري، تناقضا يستوجب النقض

-25

**المراجع :****• باللغة العربية**

- 1- د. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة الخامسة عشر 2013، دار هومة الجزائر، ص 490 و 491
- 2- أ. أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري، دار الأمل، تيزي وزو، 2012، ص 226
- 3- د. حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية، دراسة مقارنة، دار الخلدونية، الجزائر، 2011، ص 156
- 4- د. حنيش علي، مقدمة في علم الضريبة، منشورات دار الكتب، إصدار 2011، ص 9
- 5- د. فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة الجزائر، 2011، ص 58
- 6- أ. عبد الحميد زروال، المسائل الفرعية أمام المحاكم الجزائية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 16
- 7- د. محمد حزيط، مذكرات في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، دار هومة الجزائر، الطبعة التاسعة 2014، ص 20
- 8- د. أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية، مقال منشور في المجلة القضائية العدد الأول لسنة 1998
- 9- قرموش عبد اللطيف، مقال بعنوان جريمة التهرب الضريبي، المستشار، منشور في مجلة المحكمة العليا، عدد 1 لسنة 2009 ص 17
- 10- قانون الإجراءات الجبائية
- 11- قانون الضرائب المباشرة
- 12- القانون رقم 08-09، المؤرخ في 25 فيفري 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر عدد 21، لسنة 2008
- 13- أمر رقم 66-155، مؤرخ في 8 جوان 1966، يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، معدل ومتمم

14- أمر رقم 66-156، مؤرخ في 8 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات، معدل ومتمم

15- قرار مجلس الدولة رقم 002304 صادر عن الغرفة الثانية بتاريخ 2002/01/28

16- مجلة المحكمة العليا لسنة 2008، العدد 2

17- مجلة المحكمة العليا لسنة 2010، العدد 2

18- مجلة المحكمة العليا لسنة 2011، العدد 2

• باللغة الأجنبية

Jean Larguier, Procédure pénale, Dalloz, 19 édition 2003, p 30 -19