

إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟

إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟

الأستاذ واسطي عبد النور

أستاذ مؤقت، جامعة تلمسان

ملخص:

مما لا شك فيه أن الضريبة كمصدر حيوي لتمويل خزينة الدولة، يعتبر أحد الحلول التي تلجأ إليها حل الدول، إلا أن لكل نظام إقتصادي ميزته الخاصة، فليس بالوقت البعيد كانت الدولة تحتكر النشاطات الإقتصادية ثم تراجعت عن ذلك بإنتهاجها النظام الرأس المالي القائم على مبدأ المنافسة وحرية السوق إلا أن الفترة الإنتقالية بين النظامين إختللتها بعض التجاوزات من لدن بعض أصحاب الأطماع، فما كان على المشرع سوى التدخل لحماية الإقتصاد الوطني، غير أن أهم ما ميز هذا التدخل هو الخروج عن القواعد العامة في التجريم والعقاب خاصة فيما يتعلق بالقوانين الضريبية.

الكلمات المفتاحية: الجرائم الضريبية، مبدأ ضم العقوبات، المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، الغرامات الجبائية.

**Résumé:**

On ne peut pas nier la valeur de l'impôt comme une source essentielle de financement de l'Etat, d'ailleurs l'impôt est considérée toujours comme l'une des solutions dynamiques utilisées par les Etats.

Cependant, le secteur économique algérien a été monopolisé jusqu'à l'adoption du système financier basé sur le principe de la concurrence et le marché libre. Toutefois, la période de transition entre les deux systèmes a eu certain excès par avidité. ce qui a poussé le législateur d'intervenir pour protéger l'économie nationale.

Enfin se qui nous a marqué c'est la spécificité de l'intervention. En particulier l'impact des divergences aux règles générales de la criminalisation et la répression, plus précisément en ce qui concerne les lois fiscales

**Mots clés :** les infractions fiscale, le principe de cumul des peines, la responsabilité pénale des personnes morales, les amendes fiscales.

إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟

مقدمة:

يعتبر الغش الجبائي جريمة يعاقب عليها، هي عبارات حملها التعديل الدستوري لسنة 2016 عندما كرس مبدأ العدالة الضريبية وعدم التمييز بين المكلفين بالضريبة.

إن ربيعة الإقتصاد الوطني جعلته رهينة لسعر النفط، غير أن الأزمات التي توالى عليه أثرت على مناخ الحركة الإقتصادية نتيجة إرتفاع المديونية وإنتشار الفساد، وأمام هذه الآفات وسعياً للنهوض بالإقتصاد الوطني وإستجابة لتوصيات بعض الهيئات الدولية.

كان على الدولة البحث عن سبل تمويل جديدة، فإلتفتت الدولة إلى قطاع الضرائب، كونه يعد موردا هاما لتنفيذ السياسة المالية العامة، وعاملا أساسيا في تحقيق خطط التنمية.

تم تكريس الإصلاحات الضريبية سنة 1992 بإستحداث الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة، إلا أن المشرع إصطدم بأفة الغش والتهرب الضريبي، فما لبث أن إستحدث نظاما خاصا لقمع هذه الجريمة.

إلا أن أهم ما ميز تدخل المشرع بموجب القواعد العقابية في قانون الضرائب، إنسلاخه عن القواعد العامة في التحريم خاصة فيما يتعلق بتحديد أركان الجريمة وتشديد العقاب من جهة وإستحداث أنواع جديدة من المسؤولية من جهة أخرى.

فما هي مضمون الإصلاحات التي شملت المنظومة العقابية المتعلقة بجريمة الغش الضريبي؟ و إلى أي مدى خرج المشرع عن القواعد العامة في التجريم؟

للأجابة عن هذا الإشكال سوف نحاول دراسة أهم مظاهر الإصلاح التي عرفتھا المنظومة الضريبية من حيث تكييف الجريمة والعقاب عليها (المطلب الأول)، والتعريج على أهم ما إستحدثه الإصلاح وذلك فيما يتعلق بإقرار مبدأ مسؤولية الأشخاص المعنوية ومنح الإدارة سلطة تقرير العقاب (المطلب الثاني)

### المطلب الأول: التشديد في العقاب لا يتماشى والسياسة العقابية المنتهجة

إنتهج المشرع الجزائري على غرار التشريعات المقارنة، سياسة رفع التجريم عن جرائم الأعمال والتخفيف من حدة العقاب في الميدان الإقتصادي، كون العقوبات المسلطة على الأعوان هي عقوبات غير مباشرة على الإقتصاد الوطني، إلا أنه خرج عن هذا التوجه فيما يتعلق بمخالفة قوانين الضرائب عندما حول جنحة الغش الضريبي إلى جناية (الفرع الأول)، ولم يكنفني بذلك بل إعتد زيادة على ذلك مبدأ جمع العقوبات (الفرع الثاني).

إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟

الفرع الأول: تحويل جنحة الغش الضريبي إلى جنائية:

كان الغرض من الإصلاح الضريبي لسنة 1992، البحث عن مصادر تمويل جديدة للخزينة العمومية، إلا أنه بعد عشرة سنوات من التطبيق تفتن المشرع لظاهرة الغش والتهرب الضريبي اللذين يعتبران أحد أهم معوقات التحصيل الضريبي.

ففي سنة 2002 و2003 تم إعادة النظر في طريقة معالجة الغش الضريبي، بوضع نظام جديد لجريمة الغش الضريبي، فقد عدلت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة، لتحدد أنواع التحايل على الضريبة تحديدا عرضيا، أما المادة 303 من نفس القانون العقوبات تناولت العقوبات المطبقة على الجريمة.

حيث عاقب المشرع على جنحة الغش الضريبي في قانون الضرائب المباشرة بغرامة 5.000 دج إلى 20.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمسة سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين.

غير أن المشرع لم يقف عند هذا الحد ففي سنة 2003 تم إعادة صياغة العقوبات الواردة في المادة 303 من نفس القانون، فأصبحت المبالغ المتملص منها هي معيار تحديد العقوبة، فمن جنحة بسيط لا تتجاوز عقوبتها الحبس لمدة 5 سنوات إلى جنائية تصل عقوبتها السجن لمدة 20 سنة.

وتمن الإصلاح بإحداث قانون الإجراءات الجبائية، الذي تناولت المادة 36 منه الطرق الاحتمالية المستعملة في جريمة الغش الضريبي فلم يكتفي المشرع بما جاء في هذه المادة بل إتباع نسقا خاص تمحور أساسا في تكرار تعدادها كلما تعرض إلى جريمة الغش الضريبي، و عدم حصرها تاركا المجال للقاضي للبحث عنها وكشفها .

أولا: مفهوم الطرق الاحتمالية ومدى إمكانية حصرها

لم يعرف المشرع الجزائري الطرق الاحتمالية فيحين عرفها مجلس الدولة الجزائري في قراره المؤرخ في 2006 رقم 33858 المستمد من الاجتهاد القضائي لمجلس الدولة الفرنسي على أنها « كل تصرف يرمي إلى التضليل من سلطة مراقبة الإدارة أو تقييدها<sup>1</sup>

Tout agissement destiné à égarer ou restreindre le pouvoir de vérification de l'administration»<sup>2</sup>

<sup>1</sup> فينيش كمال، الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة، مجلة المحكمة العليا، ع-خاص-الغش الضريبي والتهرب الجمركي-13 و14 نوفمبر-2007 ص52.

<sup>2</sup> «La pratique consistant à souscrire des déclarations dans lesquelles les bases d'imposition sont volontairement minorées est exclusive de toute bonne foi de la part du contribuable mais, en l'absence de tout autre acte, opération, artifice ou manoeuvre destiné à égarer ou restreindre le pouvoir de vérification de l'administration, le seul fait de souscrire des déclarations insuffisantes ne suffit pas à rendre le contribuable coupable de manoeuvres frauduleuses». Cf. Arrêté. Conseil D'état français n°13072 du 19/12/1979. recueil Lebon, éd Dalloz, 1979, p202.

إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟

فيما تعرف إدارة الضرائب الفرنسية الطرق الإحتيالية على أنها «تكمُن في إستخدامات تؤدي إما للتخلص من المادة الخاضعة للضريبة أو تخفيضها وإما الحصول من الدولة على إعفاءات غير مبررة في حين لا يمكن إعتبارها مجرد أخطاء يمكن التفاوضي عنها أو مجرد إغفال إرادي لكنها على العكس هي نتيجة أفعال واعية وإرادية ومدروسة ترمي إلى إعطاء صورة صادقة للتصريحات المقدمة إلا أنها في الواقع تصريحات كاذبة وغير صحيحة تتضمن نية واضحة للتهرب من جزء أو كل الضريبة»<sup>1</sup>.

وتتمثل في :

■ الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه؛

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

■ إستعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم إستعمالها، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل الطابع؛

■ الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و10 من قانون التجارة أو في أي الوثائق التي تقوم مقامها، ولا ينطبق هذا التدبير إلا على بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي إختتمت كتاباتها؛

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

■ القيام من قبل المكلف بتنظيم إعساره أو وضع العراقيل بطرق أخرى لتحصيل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به؛<sup>2</sup>

<sup>1</sup> « Du point de vue fiscal, les manoeuvres frauduleuses peuvent être analysées comme consistant dans la mise en oeuvre de procédés ayant pour effet soit de faire disparaître ou de réduire la matière imposable, soit d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés, lorsque ces procédés ne peuvent être considérés comme des erreurs excusables ou des omissions involontaires, mais sont, au contraire, le résultat d'actes conscients et volontaires destinés à donner l'apparence de la sincérité à des déclarations en réalité inexactes de leurs auteurs et impliquant l'intention d'éluider tout ou partie de l'impôt». Voir: B.O.I CF-INF-10-20-20, D.P 12/09/2012, P05.

<sup>2</sup> جاءت على ذكرها كل من المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم، والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال

إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟

نصت المادة 533 قانون الضرائب غير المباشرة على ستة طرق إحتيالية وهي:

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

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

- إستعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو التي قد تم إستعمالها، من أجل دفع جميع الضرائب، وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل الطابع؛

- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و10 من قانون التجارة أو في أي الوثائق التي تقوم مقامها، ولا ينطبق هذا التدبير إلا على بالنسبة لعدم صحة السنوات المالية التي إختتمت كتاباتها؛

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

- القيام من قبل المكلف بتنظيم إعساره أو وضع العراقيل بطرق أخرى لتحصيل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به؛

### ثالثا. قانون الرسم على رقم الأعمال :

نصت المادة 118 من هذا القانون على ستة طرق تدليسية نفسها المذكورة أعلاه، عدا الفقرة الأولى والفقرة الرابعة والسادسة، يكمن إجمالها في :

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

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

- كل عمل أو طريقة أو سلوك يقضي ضمنا إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها كما يتجلى من التصريحات المودعة؛

إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟

#### رابعا. قانون التسجيل وقانون الطابع:

لم يتطرق قانوني التسجيل والطابع لتعداد الطرق الإحتيالية وإنما تم الإشارة إليه بصفة عرضية فقط، خاصة أن طبيعة الغش في قانون الطابع تختلف عنه في القوانين الأخرى لأنها تأخذ وصف التزوير مثلما أشارت إلى ذلك الفقرة 02 من المادة 33 منه.

من خلال ماسبق يلاحظ أن المشرع عمد إلى تعداد الطرق الإحتيالية أو الأعمال التدليسية في جميع قوانين الضرائب بنفس النسق، إلا أن أهم ميزها أنها جاء على سبيل المثال وليس الحصر<sup>1</sup> وهو ما يفهم من «عبارة تعتبر على وجه الخصوص» الواردة في المادة 36 من ق.إ.ج المذكورة أعلاه والمادة 117 من ق.ر.ر.أ بالإضافة إلى الفقرة السادسة منه بقولها «كل عمل أو طريقة أو سلوك». و المادة 33 من قانون الطابع بقولها «إن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش...».

ما تجدر الإشارة إليه أن المادة 533 من ق.ض.غ.م جاءت مختلفة عن غيرها من المواد التي عدت الطرق الإحتيالية، فأغلب النصوص حملت معها ما يدل على رغبة المشرع في عدم حصر هذه الطرق، إلا أن المادة 533 بينت ستة طرق إحتيالية وإكتفى المشرع بالقول «تعتبر طرقا إحتيالية من أجل تطبيق أحكام المادة المذكورة أعلاه مايلي...»، ما يدل على أنها وردت على سبيل الحصر عكس ما هو مبين في المواد الأخرى، إلا أن الإشكال الذي يثار هنا هل يتم إعمال هذه المادة في مواجهة الغش الضريبي في قانون الضرائب الغير مباشرة أم يتم إعمال المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية التي وسعت من نطاق الأعمال الإحتيالية؟

#### ثانيا. الإشكالات المرتبطة بتحويل جنحة الغش الضريبي إلى جنائية

يعتبر الغش الضريبي جنائية، عندما يتعلق الأمر بالتملص أو محاولة التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم. متى تجاوزت المبالغ المتملص منها 3.000.0000 دج، فإنه يعاقب عليها بالحبس المؤقت من عشرة سنوات إلى عشرين سنة وبالغرامة المالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج. طبقا لما جاء في المادة 303 من ق.ض.م.ف.05 والمادة 117 من ق.ر.ر.أ.

<sup>1</sup> بودالي محمد، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري-دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مجلة العلوم القانونية والإدارية، ع05، أبريل 2009، صادرة عن كلية الحقوق، جامعة الجلالى ليايس سيدي بلعباس، ص25.

إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟  
كما يكون الغش الضريبي جناية طبق لنص المادة 304 من ق.ض.م، 537 من ق.ض.غ ف04 و 122  
ف04 من ق.ض.غ.م عندما يتم الاعتراض بصفة جماعية على إقرار الضريبة، ويحال العقاب عليها لنص المادة  
418 من قانون العقوبات<sup>1</sup>.

غير أن ما شد إنتباهنا هو التعديل الذي مس قانون العقوبات سنة 2001<sup>2</sup>، حيث ألغيت المادة 418  
السالفة الذكر ولم تعدل المواد الضريبية التي تحيل إليها. وعليه نتساءل عن مدى جواز الإعتداد بالمواد 304 و 122  
والسالفة الذكر؟

نجد ما يكفي تسائلنا في المادة الأولى من قانون العقوبات التي تقضي بأن القانون هو شرط واقف على توفر  
الجريمة والعقاب أو أي تدبير أمن. ومادامت المادة 418 قد ألغيت وزال أثرها أي أن جميع الأفعال التي جرمت بنص  
هذه المادة أصبحت مباحة .

وبالنتيجة نرى أن المواد 304، 537 و 122 أصبحت ملغاة بعدما ألغيت المادة 408 سنة، 2001  
وذلك لإستحالة العقاب عليها لإنعدام النص. فالرغم من التعديلات المتكررة لقوانين الضرائب لم يتفطن المشرع بعد  
إلى هته النصوص ومن هذا المنطلق نناشد المشرع بسحب هذه النصوص<sup>3</sup> .

أصبح التشديد في جريمة الغش الضريبي يتناقض بشدة مع السياسة العقابية الحديثة الرامية إلى رفع التحريم عن  
الجرائم الإقتصادية وذلك نتيجة إستحداث قانون مكافحة الفساد<sup>4</sup> و قانون الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب

<sup>1</sup> الأمر 66-106 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات، ج.ر.ج.ع، ع49، الصادرة 11 جوان 1966.

<sup>2</sup> قانون رقم 01-09 المؤرخ في 26 جوان 2001 المتضمن قانون العقوبات، ج.ر.ج.ع، ع34، الصادرة في 26 جوان 2001.

<sup>3</sup> لا يفوتنا في هذا المقام التنويه أن المادة 418 المذكورة أعلاه كانت تعاقب على المساس بالسير الحسن للإقتصاد الوطني، حيث يعتبر مخالفة القوانين المتعلقة  
بالتشريع الجبائي التي رصدت لضمان التحصيل الجيد للضرائب، مساس بالإقتصاد الوطني. وكما سبق الإشارة إلى أن فلسفة العقاب فيما يتعلق بالجرائم  
الإقتصادية تغيرت بالإستغناء عن النهج الإشتراكي، وأصبح المشرع يصبو لحماية المصالح الإقتصادية، غير أن ذلك لا يعني إلغاء جميع القوانين التي سادت أثناء  
الحقبة الإشتراكية، أو لها صبغة خاصة توحى بإستمرارية الفكر الإشتراكي. فلعل المشرع عندما إحتفظ بهذه المادة كان يهدف إلى الحفاظ على أموال الدولة  
من الإختلاس وضمان السير الحسن للمنشآت الإقتصادية العامة من خلال تمويلها من القطاع الجبائي. لمزيد من التفصيل راجع: فارس السبي، المنازعات في  
الجرائم الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومه، 2008، ص100. و طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة  
المجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1-2010-2011، غير منشورة، ص53-52.

<sup>4</sup> قانون 06-01 مؤرخ في 20/02/2006، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ج ر ع 14، الصادرة في 08/03/2006.

إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟  
ومكافحتها<sup>1</sup>، فالتناقض يظهر جليا، بمجرد القيام بمقارنة خطورة جريمة الغش الضريبي مع الإختلاس وتبييض الأموال التي لا تتجاوز عقوبتهما عشرة سنوات .

وأمام الإنتقادات المتزايدة لشدة العقوبات الواردة في قانون الضرائب، عدلت المادة 303 وتم إلغاء الفقرة الأخيرة بموجب قانون المالية لسنة 2012.

### الفرع الثاني. تكريس مبدأ جمع العقوبات في قوانين الضرائب

لم يأخذ المشرع الجزائري بمبدأ الجمع بين العقوبات السالبة للحرية وهو ما نستشفه من نص المادة 32 من قانون العقوبات حيث جاء فيها «يجب أن يوصف الفعل الواحد الذي يتحمل عدة أوصاف بالوصف الأشد بينهما».

غير أنه إستثناء في قانون الضرائب فإن القاضي ملزم بالنطق بالعقوبات القضائية والغرامات الجبائية معا وفي نفس الحكم تحت طائلة نقض الحكم وإبطاله، فقد أشار في قانون الضرائب إلى المسألة الجمع بين العقوبات حوالي خمسة مرات، في الفقرة 05 المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 549 من قانون الضرائب غير المباشرة، و الفقرة 05 من قانون التسجيل، والفقرة 05 من المادة 35 من قانون الطابع.

إلا أن الإشكال يكمن في المواد الضريبية التي أحالت إلى قانون العقوبات كالمادة 33 من قانون الطابع التي تحيل إلى المادة 209 و 210 من قانون العقوبات، أو عندما يتم تقديم وثائق مزورة كقواتير والمحاسبات وكل المحررات التجارية لإدارة الضرائب من أجل التملص من الضريبة أو الإستفادة من الإمتيازات المقررة لبعض الفئات.

فهل يتم جمع كل من العقوبات الواردة في قانون الضرائب وقانون العقوبات متى تقرر خرقهما معا؟  
فإذا إفترضنا أن المتابعة تمت على مرحلتين، مرحلة أولى تتعلق بجريمة التزوير ومرحلة ثانية بعد ثبوت التزوير يتم رفع دعوى جديدة تتعلق بالغش الضريبي وبالتالي تصبح العقوبة 10 سنوات ؟

- ففيما يتعلق بضم وجمع العقوبات المالية فلا إشكالا في ذلك حيث جاء في المادة 36 من قانون العقوبات «تضم العقوبات المالية ما لم يقرر القاضي خلاف ذلك».

- أما بالنسبة لجمع العقوبات السالبة للحرية فإن الإجتهدات القضائية للمحكمة العليا في المادة الجمركية إستقرت على أن الفعل الواحد الذي يقبل وصفين أحدهما من القانون العام<sup>2</sup> والأخر من قانون الجمارك، يخضع من حيث

<sup>1</sup> قانون 05-01 مؤرخ في 06/02/2005 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتها، ج ر ع 11، الصادرة في 09/02/2005.

<sup>2</sup> نقصد هنا بالقانون العام قانون العقوبات (le droit commun).

إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟  
العقوبة ذات الطابع الجزائي للعقوبة الأشد الذي يتضمنها أحد القانونين.<sup>1</sup> وهو ما أخذ به المشرع الفرنسي في نص المادة 1743 من ق.ض ف02 بقوله « إن الأحكام الواردة في هذا قانون، لا تعفي من تطبيق العقوبات الواردة في قانون العقوبات»<sup>2</sup>.

من خلال مل سبق يمكننا القول أنه يجوز الجمع بين العقوبات الواردة في قانون الضرائب وبين جميع العقوبات التي يستفاد منها قمع المخالفات المتعلقة بالضريبة بما فيها الواردة في قانون العقوبات، عدا العقوبات السالبة للحرية.

### المطلب الثاني: إستحداث أنواع جديدة من المسؤولية والعقاب

لما كان لجريمة الغش الضريبي أضرار جمة على الإقتصاد الوطني من خلال حرمان الدولة من أحد أهم ينابيع الدخل والتمويل، فقد لاحظ أغلب الفقهاء والمشرعين أن الجرائم الضريبية الأكثر خطورة هي التي ترتكبها الأشخاص المعنوية (الشركات) نظرا للإمكانيات المتاحة لها، ومن تم سعى المشرع بموجب قانون الضرائب إلى تقويض هذا النوع الخاص من الإجرام (الفرع الأول)، كما أن حركية وسرعات المعاملات التجارية دفعت بالمشرع لمنح إدارة الضرائب سلطة تقرير العقاب على المخالفين خوفا من إفلاتهم من العقاب (الفرع الثاني)

### الفرع الأول: الإقرار بمبدأ مسؤولية الأشخاص المعنوية في قوانين الضرائب

لم يكتف المشرع الضريبي بالمعاقبة على التملص من الضرائب بإستعمال الوسائل الإحتيالية والمساعدة عليه، بل ذهب إلى أبعد من ذلك عندما أذان الشركات والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون الخاص في الفقرة 09 من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال فنصت على ما يلي «عندما ترتكب المخالفات 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.

<sup>1</sup> أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة السادسة، دارهوم، 2008، ص 335.

<sup>2</sup> Article 1743 al 02 du Code.Général d'impôt français modifié et complété « la présente disposition ne met pas obstacle à l'application des peines de droit commun».

-G.TIXIER T. LAMULLE, La règle *non bis in idem* est-elle applicable au cumul des sanctions pénales et des sanctions fiscales ?,Revue Science Criminelle , éd DALLOZ,1997. 249.

-L.AYRAULT,Non bis idem: les enjeux en matière fiscale, Actualité Juridique Pénale, éd DALLOZ,2015,p85.

إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟  
ويصد 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 عليها<sup>1</sup>.

أما المادة 119 من قانون التسجيل والمادة 36 فقرة 03 من قانون الطابع جاء صيغتهما مغايرة بعض الشيء إلا أنهما أقرتا مسؤولية الشركات والأشخاص المعنوية التابعة للقانون الخاص حيث جاء فيهما «عندما ترتكب الجرائم من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، فإن عقوبات الحبس الطبقة وكذلك العقوبات التبعية، يحكم بها على أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين للشركة. ويحكم في أن واحد بالغرامات الجبائية على أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين وعلى الشخص المعنوي، والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات الجزائية المطبقة».

يلاحظ الدارس للمواد السالفة الذكر أن المشرع يعاقب الشركات والأشخاص المعنوية التابعة للقطاع الخاص، فكما هو معلوم أن الشركات هي أشخاص معنوية تابعة للقطاع الخاص، إلا أن المشرع أبي إلا أن يؤكد على مسؤولية الشركات الخاصة لأنها المخاطب الأكثر بقانون الضرائب، ثم إن المشرع أقر مسؤولية المتصرفين والممثلين الشرعيين والقانونيين للمجموعة تارة ومسؤولية أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين تارة أخرى فكان من باب أولى ضياغة المادة بالشكل التالي «تسري أحكام الفقرة 01 من المادة 303 من ق.ض.غ.م على جميع الأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون الخاص عندما ترتكب المخالفات لحسابهم من طرف المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين».

يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة. وبالغرامات 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».

فليس بالأمر الجديد أن يضلع الباحث في مجال الجرائم الإقتصادية على هذا النوع من النصوص التي تمتاز بمرونتها وصعوبة تأويلها، إلا أن ميدان الضرائب ساهم بشكل كبير في جعل هذه النصوص تبدو غامضة ومبهمه نظرا للطابع التقني والحايوي للضريبة من جهة وحماية المصلحة الإقتصادية لها من جهة أخرى، ما حث بالمشرع إلى محاولة

<sup>1</sup> إستعمل المشرع عبارة المخالفة لدلالة على مخالفة القانون وليس المخالفة بمفهوم قانون قانون العقوبات، مثلما إستعملها في قانون المتعلق بمخالفات الصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج .

إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟  
التوسيع من النصوص العقابية في هذا المجال في بعض الأحيان أو الخروج كليا عن القواعد العامة للتعريم والعقاب، كحلول السلطة التنفيذية محل السلطة التشريعية في التشريع وحلول الإدارة محل القضاء في تسليط العقوبة .  
ومع ذلك فلقد وفق المشرع الجزائري بإقراره لمبدأ المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي الخاص عن جريمة الغش الضريبي، عكس المشرع الفرنسي الذي أغفل تماما هذا المبدأ واعتبر الشخص الطبيعي وحده مسئولا عن الغش الضريبي<sup>1</sup>، وذلك من خلال نص المادة 1741 من القانون العام للضرائب «دون الإخلال بالقواعد الخاصة المتعلقة بهذا القانون، كل من تملص بواسطة الغش أو حاول التملص بواسطة الغش من تحديد أو الدفع الكلي أو الجزئي للضرائب المنصوص عليها في هذا القانون. أو سواء كان بالإمتناع عمدا عن التصريح في الآجال المحددة. أو بإخفاء عمدا بعض المبالغ الخاضعة للضريبة. أو بتنظيم الإعسار عمدا، أو وضع عراقيل بأعمال أخرى من أجل تحديد الوعاء الضريبي. أو القيام بجميع التصرفات الإحتيالية...»<sup>2</sup> سبق الإشارة أن المشرع الفرنسي كان سابقا في إقرار مبدأ المسؤولية الجنائية لأشخاص المعنوية بموجب المادة 121 ف01 من قانون العقوبات لسنة 1992، الذي قيده بمبدأ التخصيص حيث لم يرد أي نص يمكن الإستناد عليه لإقرار مسؤولية هذا الأخير، وبالتالي لا يمكن للشخص المعنوي أن يكون مسئولا عن جريمة الغش الضريبي، وفيما عدا ذلك يلام المسير القانوني أو الفعلي ويكون ذلك بإثبات سوء النية التملص من الضريبة بواسطة إستعمال الطرق الإحتيالية.<sup>3</sup>  
ثم عدّل المشرع الفرنسي عن موقفه السلبي بموجب التعديل الذي مس قانون العقوبات سنة 2004، بحذفه مبدأ التخصيص الذي لطالما تنافى والواقع العملي الذي أثبت في عديد المناسبات أن الشخص المعنوي يمكنه ارتكاب جل الجرائم الواردة في قانون العقوبات والقوانين الخاصة المكملة له، خاصة تلك الواقعة على الأموال والتي لها طابع إقتصادي<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> CLAUDE GARCIN, Le Droit Pénal Fiscal Français : les principales infractions et les personnes punissable collection Fiances publiques, université de paris13,ed L'Harmattan, France,2000,p61-63.

<sup>2</sup> Cf.ART.1741 CGI modifié et complété «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 manoeuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse...»

<sup>3</sup> C. BOUCHARD, La Responsabilité Fiscale Du Dirigeant, Gazette du Palais, n270,26 spetembe200,p03.  
- Cass .crim 5 juin 1979,Bull n191.Cass crim,17 octobre 1983 Bull, n246. Cité par P.DI MALTA, Droit Pénal Fiscal, presses universitaires de France, 1992, p196

<sup>4</sup> TOURNE BERANGER,la Responsabilité Pénale Des Personnes Morales :Un changement Drastique Du Régime, Gazette du Palais,20 December 2005,n°354,p4.

إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟  
وعليه بات يكفي لإثارة مسؤولية الأشخاص المعنوية أن ترتكب لحسابه الخاص ومن طرف أحد أعضائه أو أجهزته.

### الفرع الثاني: حلول الإدارة محل السلطة القضائية في تسليط العقاب:

يلاحظ الدارس لقوانين الضرائب أن مجرد عدم إحترام الآجال الخاصة بالتصريح بالدخل أو دفع الضرائب يعرض صاحبه للغرامات جبائية، دون الحديث عن المتابعات القضائية.<sup>1</sup>  
وقد ثار الجدل فيما مضى حول الطبيعة القانونية للغرامات الجبائية هل هي ذات طبيعة مدنية أم جزائية؟ حيث يرى الراجح في الفقه والقضاء أنها تأخذ صفة العقوبة والتعويض ولا يُقضى بها إلا بناء على طلب إدارة الضرائب.<sup>2</sup> كما منح قانون الضرائب الإدارة صلاحية التحقيق ومعاينة المخالفات الجبائية.<sup>3</sup> لتصبح بذلك مجرد هيئة إدارية لها مجموعة من الإختصاصات القضائية ما يعتبر مساسا بمبدأ الفصل بين السلطات الثلاثة، إلا أن السلطة التنفيذية أبت إلا أن تتذرع بحماية الإقتصاد الوطني للتدخل في عمل القضاء.

فبالصلاحيات الممنوحة لإدارة الضرائب تحت وصاية وزارة المالية جعلت منها سلطة في مواجهة المكلف لإذعانه على الخضوع لأوامرها بدون ضمانات، أو بضمانات هشة تتحكم الإدارة فيها، مادام أنها إستحوذت على سلطة التشريع فسوف تمنح لنفسها دائما الإمتياز في التقاضي أو في تسليط العقاب، وذلك في ظل غياب تام للمجلس الدستوري الذي يعنى بمراقبة مدى تطابق القوانين مع روح الدستور، فقد يلاحظ الدارس لمواد قوانين الضرائب أنها

1 نصت المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة على « يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود، بدفع غرامة 30.000 دج...». و المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم على « دون المساس بأحكام المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، يترتب على التأخر في دفع الضريبة، ويعد توفر الإلتزامات القانونية أو التنظيمية، تحصيل غرامة جبائية تحدد بـ 10% من مبلغ الحقوق المتأخر عن دفعها، وتستحق من اليوم الأول التي يلي تاريخ الإستحقاق...».

2 قرار م.ع رقم 136291 الصادر بتاريخ 07 أكتوبر 1996 عن غرفة الجناح والمخالفات «تعتبر الغرامة الجبائية ذات طابع مختلط تغلب عليها العقوبة وإن خالطها التعويض فلا يجوز الحكم بها إلا إذا طلبت بها إدارة الضرائب». أشار إليه بوناطور بوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والإجتهد القضائي في الجزائر، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، 13 و 14 نوفمبر - 2007، ص 35.

3 نصت المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم على « من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أذنا لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، القيام بإجراءات 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».

إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟  
تفضل مصلحة الخزينة على حساب مصالح الأفراد، كما أن المشرع الضريبي منح الإدارة صلاحيات واسعة النطاق وذلك من أجل إذعان الفرد على الخضوع لأوامرها.<sup>1</sup>

#### الخاتمة:

نخلص في ختام هذا البحث إلى القول أن المشرع الجزائري إعتد على المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية، طمعا في تحسين المردودية المالية لهذا القطاع الضريبي غير أنه أسرف نوعا ما في ذلك عندما تجاوز المبادئ العامة المنتهجة في التجريم والعقاب، فالجرائم الضريبية بوصفها جرائم أعمال لا بد أن يتم التعامل معها بنوع من الليونة خاصة أن الدولة تخلت عن النهج الإشتراكي وإعتدت النظام الرأس المالي القائم على حرية التجارة، كل ذلك من أجل النهوض بالإقتصاد الوطني .

فإذا كانت الدولة تسعى إلى تشجيع الإستثمار المحلي والأجنبي، فإن قوانين الضرائب تعتبر العائق الأكبر، كون بعض الدول تستغل قطاع الضرائب كوسيلة إغراء لجذب المستثمرين فحين نلاحظ أن المشرع قد سطر كماً من الردع على الجرائم الضريبية مثلما كان عليه الحال بموجب الأمر 66-180 المتضمن إحداث مجالس قضائية خاصة لقمع الجرائم الإقتصادية.

ثم إن أغلب الإصلاحات المكرسة في قانون الضرائب لا تتماشى والسياسة الإجرامية المنتهجة من طرف المشرع الجزائري، الذي يبدو أنه يصبو إلى رفع التجريم عن الجرائم الإقتصادية تدريجيا، وبذلك بموجب قانون الوقاية من الفساد وكافحتها وقانون الوقاية من تبييض الأموال.

<sup>1</sup> لا يعقل أن جميع النصوص الواردة في قانون الضرائب هي نصوص مطابقة لروح الدستور خاصة إذا علمنا أن المجلس الدستوري الفرنسي قد أغلغى العديد من المواد كما جاء في قراره رقم 2013-679 و 2013-680.

- Décision n°2013-679, décision n°213-680 du décembre 2013"le conseil constitutionnel s'est prononcé sur la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière et sur la loi organique relative au procureur de la république financier  
-le conseil a reformulé une réserve d'interprétation sur les articles 37 et 39, ces articles son relatifs a la possibilité pour l'administration fiscale d'exploité les information quelle reçoit dans le cadre de la procédure fiscale .Actualité droit penal , recueil dalloz,n°43-12désembre2013.

- أو مثلما قضت المحكمة الدستورية العليا في مصر بعدم دستورية العديد من قوانين الضرائب كقانون الضريبة على مرتبات العاملين بالخارج أو الفقرة الأولى من المادة 6 من قانون تحقيق العدالة الضريبية.لمزيد من التفصيل راجع رمضان صديق محمد، منهج المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريعات الضريبية، المؤتمر العلمي الأول لكلية الحقوق-جامعة حلوان-مصر، 1998، ص119-121.

إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟

وعليه نوصي في ختام هذا البحث على:

- إلغاء جميع النصوص العقابية الواردة في قوانين الضرائب وإستحداث قسم خاص يتضمن الأحكام العقابية المشتركة بين جميع قوانين الضرائب .

- رفع الغموض عن الطرق الإحتيالية، بحصرها لمنع تعسف الإدارة والقضاء في تكييفها.

- رفع العقوبات السالبة للحرية عن جريمة الغش الضريبي وتعويضها بالغرامات والتعويضات المالية، وتكريس الطرق البديلة لحل النزعات كالصلح والوساطة.

- التقليل من صلاحية إدارة الضرائب فيما يتعلق بفرض الغرامات المالية وإجراءات التحقيق.

- عصرنة الإدارة الضريبية ورفع مستوى أعاونها بمايسمح والتحصيل الجيد للضريبة .

- البحث عن وسائل أخرى غير العقوبات لمحاربة الغش الضريبي كالتحسيس بدور الضريبة وأهدافها.

قائمة المراجع:

أ. المؤلفات

- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري العام، الطبعة السادسة، دارهوم، 2008.

- بودالي محمد، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري-دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي، مجلة العلوم القانونية والإدارية، ع05، أبريل 2009، صادرة عن كلية الحقوق، جامعة الجلاي ليايس سيدي بلعباس.

- بوناطور بوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والإجتهد القضائي في الجزائر، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، 13 و14 نوفمبر-2007

- فارس السبتي، المنازعات في الجرائم الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هوم، 2008.

طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة المجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1-2010-2011، غير منشورة.

-Arreté.Conseil D'état ftaçais n°13072 du19/12/1979.recueil Lebon, éd Dalloz,1979

C. BOUCHARD, **La Responsabilité Fiscale Du Dirigeant**, Gazette du Palais, n270,26 spetembe200.

CLAUDE GARCIN, **Le Droit Pénal Fiscal Français : les principales infractions et les personnes punissable** collection Fiances publiques, université de paris13,ed L'Harmattan, France,2000.

- Décision n°2013-679, décision n°213-680 du décembre 2013"le conseil constitutionnel, Actualité droit pénal, recueil dalloz,n°43-12désembre2013.

- إصلاح المنظومة العقابية المتعلقة بالجرائم الضريبية: أي أمن قانوني؟  
G.TIXIER T. LAMULLE, *La règle non bis in idem est-elle applicable au cumul des sanctions pénales et des sanctions fiscales ?*,Revue Science Criminelle, edition DALLOZ,1997.  
L.AYRAULT, *Non bis idem: les enjeux en matière fiscale*, Actualité Juridique Pénale, edition DALLOZ,2015.  
P.DI MALTA, *Droit Pénal Fiscal*, presses universitaires de France, 1992.  
TOURNE BERANGER, *la Responsabilité Pénale Des Personnes Morales :Un changement Drastique Du Régime*, Gazette du Palais,20 December 2005,n°354.

ب.القوانين:

- الأمر 66-106 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم.  
-الأمر 76-101 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب المباشرة، المعدل والمتمم.  
-الأمر 76-102 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال المعدل والمتمم.  
- الأمر 76-103 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم.  
- الأمر 76-104 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم.  
- الأمر 76-105 المؤرخة في 1976/12/09، المتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم.  
قانون 05-01 مؤرخ في 2005/02/06 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، ج ر ع 11، الصادرة في 2005/02/09.  
- قانون 06-01 مؤرخ في 2006/02/20، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ج ر ع 14، الصادرة في 2006/03/08.