

## المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي Criminal responsibility of corporate executives for the crime of tax evasion

بومعزة بارة نبيمة\*

كلية الحقوق-جامعة باجي مختار عنابة

nabihabara@gmail.com

تاريخ إرسال المقال: 2023 /06 /06 تاريخ قبول المقال: 2023 /08 /23 تاريخ نشر المقال: 2023 /09 /15

### الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات باعتبارها أحد الوسائل الهامة في التصدي للتهرب الضريبي المنسوب للشركة التي يسيرونها. فإذا ثبت أن هؤلاء قد تعمدوا استعمال طرق تدليسية واحتيالية مهما كان نوعها، فيكونوا مسؤولين جزائياً عن أفعالهم التي ترتب آثار سلبية خطيرة من النواحي المالية التي تلحق بالخزينة العامة وتفقد إيراداتها، والتي تكون عادة موجهة نحو تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. فيخضع مسيرى الشركة بعد إثبات جريمة التهرب الضريبي إلى عقوبات جزائية وجبائية المتمثلة في الحبس والغرامة.

الكلمات المفتاحية: مسير الشركة، المسؤولية الجزائية، التهرب الضريبي، القانون الجبائي، قانون

### العقوبات.

**Abstract:** The purpose of this study is to set the criminal liability of company managers is one of the important means to address the crime of tax evasion attributed to the company they manage. If it is proved that these people deliberately used fraudulent methods, their actions that result in serious negative financial effects on the public treasury and the loss of its revenues, which are usually directed towards achieving economic and social development., they thus are subject to imprisonment and fine.

**Keywords:** company managers, penal liability, tax evasion, tax law, penal code.

## المسؤولية الجزائية لمسيري الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

### مقدمة:

تعدّ الضرائب محل اهتمام معظم دساتير العالم، فهي تمثل المصدر الرئيسي للإيرادات العامة في أي دولة. كما أصبحت وسيلة هامة في إنعاش الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدول، فهي مصدر من المصادر الداخلية لخزينة الدولة. وللضريبة تشريعات خاصة تنظم أحكامها من حيث فرضها وتقديرها، وتُعرف الضريبة بأنها "استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لمقدراتهم بطريقة نهائية وبلا مقابل<sup>1</sup> .

إلا أن وظائف الضريبة تعترضها مجموعة من العوامل والتحديات تجعلها لا تحقق أهدافها. ومن بين العوائق التي تواجه النظام الضريبي في العصر الحديث ظاهرة التهرب الضريبي.

تتمثل جريمة التهرب الضريبي في محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه قانونا بصورة كلية أو جزئية وذلك باتباعه لأساليب مخالفة القانون وتحمل طابع الغش<sup>2</sup>. ويقرر القانون عن الإخلال بمصلحة ضريبية جزاء عقابي.

قد يكون المكلف بالضريبة شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا وهذا الأخير متمثل في الشركات، وباعتبارها أهم أعمدة الاقتصاد، فإن التهرب الضريبي الذي يحدث منها يرتب ضررا أكبر مما يحدثه الأفراد.

فإن تدخل المشرع في مجال الشركات التجارية لإدراج أحكام جزائية أملتة اعتبارات عديدة منها عجز الجزاءات المدنية لإصلاح الخلل وتقويم مسار تسيير الشركات التجارية، حيث سعى لتحسينها وإخضاعها لحماية جنائية صارمة بتجريم جملة من السلوكيات التي تشكل خطرا على أموالها. وذلك لحماية الحقوق والمصالح الممثلة في الشركة في مواجهة تلاعبات المسيرين الذين يستغلون سلطاتهم للتصرف وفق مصالحهم، وكما يؤدي هذا التجريم أيضا إلى طمأننة المدخرين.

وعليه فإن تحقيق الفعالية في إطار قانون جرائم الأموال أكثر من ضرورة في الوقت الحالي. إذ شهدت السنوات الأخيرة ارتفاع في جرائم الاعمال وتنوع وسائلها وطرقها. رغم أن تأطيرها القانوني يتميز بتضخم تشريعي إذ توجد النصوص المجرمة لها في قانون العقوبات، قانون التجاري، قانون الضرائب، قانون البنوك وقانون الفساد.

<sup>1</sup>الابد لزهري، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، دراسة حالة تيارت، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012.

<sup>2</sup> يحي غني النجار، الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي، بحث منشور في المؤتمر الأول في وقائع وبحوث لهيئة النزاهة، 2008، ص 17.

## المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

هذا ما يجعلنا نتساءل عن مفهوم جريمة التهرب الضريبي وما هو الأساس القانون لمساءلة مسيرى الشركات عن هذه الجريمة؟ وما هي خصوصية المتابعة والعقاب لهؤلاء المسيرين؟ للإجابة على هذه الإشكالية اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي لنصوص القانون الجنائي وقانون العقوبات الجزائي وكذا استعملنا المنهج المقارن إذا اقتض الأمر ذلك، وبالتالي قسمنا الدراسة إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول مفهوم جريمة التهرب الضريبي في حين خصصنا المبحث الثاني لخصوصية إجراءات متابعة مسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي.

### المبحث الأول: مفهوم جريمة التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة وسيلة مالية تستخدمها الدولة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذي تفرض فيه، حيث تركز عليها الدولة لسد نفقاتها العامة. غير أنه مع تعدد الأنشطة وتطور القطاع الصناعي والتجاري أدى إلى تعدد أنواع الضرائب المفروضة وهذا ما نتج عنه ظاهرة خطيرة تسمى التهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول. ولذا اكتست أهمية بالغة وتصدى لدراستها مختلف الخبراء والمتخصصين من رجال المحاسبة والقانون والاقتصاد والإدارة، ومع ذلك فإن المصطلح المعبر عن هذه الظاهرة ما زال متذبذبا وغير مستقر<sup>3</sup>. سنتعرض من خلال هذا المبحث لتعريف جريمة التهرب الضريبي وأسباب انتشارها في المطلب الأول ومن ثم البحث عن الأساس القانوني لمساءلة مسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي في المطلب الثاني.

### المطلب الأول: تعريف جريمة التهرب الضريبي وأسباب انتشارها

لقد اختلف الباحثون في وضع مفهوم محدد لظاهرة التهرب الضريبي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق للتهرب الضريبي وسنعطي بعض التعريفات لمصطلح التهرب الضريبي، كذلك نتطرق إلى المكلف بالضريبة وخصصناه في مسيرى الشركة التجارية.

### الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

وأمام سكوت التشريعات عن تعريف التهرب الضريبي وأكتفت هذه الأخيرة بالنص على عدة صور لجريمة التهرب الضريبي، أو تحديد الأفعال تشكل اتيانها هذه الجريمة. وقد حاول الفقه في تحديد المقصود منها، فعرفها البعض من الفقه بأنها: "كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابه عقابا"<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> - أحمد خيدل وزهيرة كيسي، جريمة التهرب الضريبي، مجلة الواحات للبحوث والدراسات المجلد العدد 14، ص 1053.

<sup>4</sup> أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2014، ص 48.

## المسؤولية الجزائية لمسيري الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

كما عرّفها البعض الآخر بأنها " اقتطاع نقدي دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية الدولة وجماعاتها المحلية أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية".<sup>5</sup>

وعلى هذا يقسمه إلى صورتين اعتمادا على الأسلوب المتبع لتحقيق التهرب الضريبي هما:  
تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي ويطلق عليه مصطلح التجنب الضريبي.

تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي ويطلق عليه مصطلح الغش الضريبي.<sup>6</sup>

والجدير بالذكر أنه يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني الخاص، فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالة التهرب الضريبي عن طريق انتهاك القانون.<sup>7</sup>

ويمكن إعطاء تعريف شامل للتهرب الضريبي " تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخرينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها".<sup>8</sup>

ن للتهرب الضريبي مجموعة من الركائز وهي كالتالي:

- التهرب الضريبي هو الامتناع الكلي أو الجزئي من دفع الضرائب المستحقة.
- أن التهرب الضريبي هو تفادي المكلف من الوقوع في ثغرات القانون الجبائي.
- فالتهرب الضريبي هو استعمال المكلف لطرق احتيالية وتدلّيسيه من أجل الامتناع عن سداد الضريبة المفروضة عليه.

### الفرع الثاني: أسباب انتشار جريمة التهرب الضريبي

هناك عدة أسباب تؤدي إلى انتشار هذه الجريمة كما لها آثار سلبية خطيرة في مختلف المجالات.

<sup>5</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الطبعة الرابعة، الجزائر 2008، ص 83.

<sup>6</sup> - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،

<sup>7</sup> - سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، دون ط، لبنان، 2008 ص 709.

<sup>8</sup> - على زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 709-780.

### المسؤولية الجزائية لمسيري الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

إذا كان السبب الظاهر للجريمة الضريبية هو رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، إلا أن هناك أسباب تدفع المكلف بالضريبة على هذا السلوك الإجرامي منها أسباب تشريعية، اجتماعية وأسباب اقتصادية:

-أسباب تشريعية: لقد زاد تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو التخفيضات وهذا يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه، وبقدر ما تكون الصياغة ضعيفة تكثر في القوانين الثغرات<sup>9</sup> فمن أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساسا الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني من ناحية الكفاءة، وعدم استقرار التشريعات الجبائية.

-أسباب اجتماعية: يلعب المحيط الاجتماعي دورا هاما في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد وهذا أن ضعف الوعي الضريبي الذي يتناسب مع الشعور الوطني.

-الأسباب الاقتصادية: يعتبر اقتصاد كل دولة محدد برصيد المعني من القطاع الضريبي فالحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة لها دور كبير في التأثير على التهرب الضريبي.

### المطلب الثاني: الأساس القانوني لمساءلة مسيري الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

نظرا لطبيعة الشركة كشخص معنوي والذي يستحيل معه أن يكون أهلا ومدركا لا تيان سلوك إجرامي، ثم إن العقاب كان لابد أن يصيب من له جسد وروح لتحقيق مقاصده من الردع والإيلاء لإصلاح المجرم والاعتبار به. ولهذا استلزم المشرع الجزائري على غرار ما فعله المشرع الفرنسي في قانون العقوبات عند إقرار مسؤولية الأشخاص المعنوية ضرورة وجود شخص طبيعي يترتب على ارتكابه السلوك الإيجابي أو الامتناع الذي تقوم به جريمة التهرب الضريبي بمعنى أن الجريمة تقوم من شخص طبيعي ذا صفة معينة لحساب الشخص المعنوي.

لقد أصبحت الشركات ذات أهمية بالغة بالنسبة لقوة حضورها اقتصاديا واجتماعيا وأثناء نشاطها تلتزم بعدة قوانين كالضمان الاجتماعي والقانون الجبائي وهذا الأخير يلزمها بدفع ضرائب مباشرة وغير مباشرة<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> - أحمد عبد الصبور الدجاوي، الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحوث القانوني، المجلد 12 العدد 03 سنة 2021 ص - ص 773-792.

<sup>10</sup> -المواد 135 وما بعدها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادرة بموجب القانون رقم 90-36 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، جريدة رسمية عدد57 لسنة 1990 المعدل والمتمم.

### المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

كما تخضع شركات الأموال وجوبا للضريبة على أرباح الشركات<sup>11</sup>، هذا ما يختلف عنه في شركات الأشخاص التي يمكنها اختياريا الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

مهما كان نوع الضرائب المفروضة على الشركة، فإن إدارة الضرائب تلزم الشركة بتسديدها عن طريق تطبيق قواعد الإجراءات الجبائية، فقرر المشرع الجزائري عندما يتعذر تحصيل الضرائب من أي نوع كانت والغرامات الجبائية يسند تحصيلها لمصلحة الضرائب والمترتبة على الشركة، يمكن تحمل المسؤولية بالتضامن بين المدير أو (المديرين) والمسير أو (المسيرين) أصحاب الأغلبية أو الأقلية في الشركة عن دفع الضرائب والغرامات<sup>12</sup>، وفي هذه الحالة تكون مسؤولية المسير عن أداء الديون الضريبية للشركة، مسؤولية مدنية، ولا تحمل معنى الردع الذي تنطوي عليه المسؤولية الجزائية، وإنما تفيد معنى جبر الضرر الذي تسبب فيه الشخص المسؤول.

وإذا كانت هذه المسؤولية للشركة لا تطرح أي إشكال في دفع الضريبة وتسديد التعويض يكون بالتضامن. فإن الإشكال الذي يطرح في هذا المقام هو كيفية مساءلة الشركة جزائيا عن جريمة التهرب الضريبي، فالشركة كشخص معنوي لا يمكن أن يسند لها خطأ جزائي<sup>13</sup>، إلا أنه لضرورة تحتمها حماية المتعاملين مع الشركة كشخص معنوي استقرت التشريعات بتقريرها مساءلة الشخص المعنوي جزائيا. وبعد تعديل قانون العقوبات سنة 2004، واستحداث المادة 51 مكرر منه، اعترف المشرع الجزائري صراحة بمسؤولية الشخص المعنوي كأصل عام، إلا أنه لا يكفي لقيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي أن يكون خاضع للقانون الخاص بل أن تكون الجريمة مرتكبة من أجهزة الشركة أو ممثليها الشرعيين.

كما أصدر المشرع الجزائري في سنة 2006 قانون مكافحة الفساد الذي كرس فيه صراحة إمكانية المساءلة الجزائية للشركة كشخص معنوي عند الإخلال بالتزاماتها تجاه الإدارة الجبائية التابعة لها مقرها الاجتماعي بعدم التصريح بأرباحها المحققة قبل أول أبريل من كل سنة. وعليه يمكن مساءلة الشركة جزائيا عن جرائم الفساد المرتكبة بوجه عام وفق القواعد المقررة في قانون العقوبات بغض النظر عن الغرامات الجزائية<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> - المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

<sup>12</sup> - هذا ما تنص عليه المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري، رقم

<sup>13</sup> - بوسقيعة حسن، الوجيز في القانون الجزائي العام، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 226.

<sup>14</sup> - المادة 53 من القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته رقم 02/20 والذي استوحى من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد المؤرخة في 2003/10/31.

## المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

ناهيك عن أن المتسبب في مساءلة الشخص المعنوي جزائيا هم الأشخاص الطبيعيين الذين كانوا أثناء تسييرهم استعملوا طرق احتيالية تدليسيه للتخلص من أداء الضريبة كليا أو جزئيا وبالتالي تحققت جريمة التهرب الضريبي.

### الفرع الأول: الأشخاص المسؤولين في الشركة عن جريمة التهرب الضريبي

حصر المشرع الجزائري الأشخاص الطبيعيين أصحاب الصفة الذين يترتب على ارتكابهم الجرائم، قيام المسؤولية الجزائية للشركة كشخص معنوي، في أجهزتها *organes* أو ممثليها الشرعيين *Représentants légaux*. فقد عرف المشرع الجزائري الممثل الشرعي في الفقرة الثانية من المادة 52 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري بأنه " هو الشخص الطبيعي الذي يخوله القانون أو القانون الأساسي للشخص المعنوي تفويضا لتمثيله" وبالتالي فإن ممثل شركة التضامن والتوصية البسيطة هو المدير، أما ممثل شركة المساهمة فهو رئيس المدير العام والمدير العام أو رئيس مجلس الإدارة أو رئيس مجلس المديرين، وأعضاء مجلس المديرين المفوضين من قبل مجلس المراقبة. خلافا للمشرع الفرنسي الذي اكتفى بذكر " الممثلين" في قانونه للعقوبات ولم يشترط شرعيتهم وبالتالي يتسع مفهوم الممثل في القانون الفرنسي إلى جميع الأشخاص الذين يمكنهم التصرف باسم ولحساب الشركة (الشخص المعنوي) ويستمدون سلطة التصرف سواء بموجب القانون أو القانون الأساسي أو بموجب تفويض السلطات أو توكيل وحتى المسير الفعلي<sup>15</sup>.

وعليه فإنه تختلف الوضعية القانونية للمسير في الشركة لكي يسأل عن جريمة التهرب الضريبي حسب قانون الإجراءات الجبائية فإنه لتأسيس المسؤولية الجنائية لمسيرى الشركات يتعين على الإدارة الجبائية إثبات في حقهم صفتهم كمسيرين أو كمديرين يملكون الأقلية أو الأغلبية في رأس مال الشركة بأنفسهم أو عن طريق أزواجهم أو أولادهم تحت ولايتهم<sup>16</sup>. فالمسير أو مدير الشركة وفقا للقانون التجاري يعتبر وكيفا قانونيا عنها<sup>17</sup> وفرض المشرع أن يكون المسير أو المدير شخصا طبيعيا في كل أنواع الشركات، حتى وإن أجاز القانون للشخص

<sup>15</sup> - «Les personnes ، Alinéa 1 de l'article 121-2 du code pénal français de 1992(entré en vigueur en 1994) morales sont responsables dans les cas prévus par la loi ou le règlement, les infractions commises par leurs compte, par leurs organes ou représentant ».

<sup>16</sup> - المادة 155 من قانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية عدد 79 الصادر بتاريخ 2001/12/23 المعدل والمتمم.

<sup>17</sup> - حسب ما نصت عليه المادة 578 والمادة 610 من القانون التجاري الجزائري.

### المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

المعنوي أن يكون مسيرا في شركة المساهمة إلا أنه ملزم بتعيين شخصا طبيعيا يمثله<sup>18</sup> يخضع لنفس الشروط ويتحمل نفس المسؤوليات المدنية والجزائية كما لو كان قائما بالإدارة باسمه الخاص دون المساس بالمسؤولية التضامنية مع الشخص الذي يمثله حسب ما ورد في الفقرة الثانية من المادة 612 من القانون التجاري.

وفي ذلك ذكر المشرع الجزائري أصناف من المسيرين من خلال نص المادة 224 قانون تجاري بقولها " في حالة التسوية القضائية لشخص معنوي أو إفلاسه، يجوز إشهار ذلك شخصا على كل مدير قانوني أو واقعي ظاهري أو باطني مأجور كان أم لا" ومن ذلك يتبين أن هناك مسير قانوني ومسير واقعي.

#### -المسير القانوني

يقصد بالمسير القانون هو الشخص الذي تسند له مهام إدارة أعمال الشركة بسند قانوني بغض النظر عن طريقة تعيينه سواء في القانون الأساسي للشركة أو بعقد لاحق فهو الممثل الشرعي للشركة وهو الذي نصت عليه المادة 51 مكرر من قانون العقوبات الجزائري. ويؤكد الفقه الفرنسي<sup>19</sup> أن هياكل التسيير هي أيضا هياكل التمثيل.

وتكون الشركة ملزمة بما يقوم به المسير من تصرفات تدخل في موضوع الشركة في علاقاتها مع الغير هذا في شركات الأشخاص حسب ما نصت عليه المادة 555 قانون تجاري. أما في شركة المساهمة فتمتد مسؤولية الشركات عن تصرفات مسيرها إلى الأعمال الخارجة عن موضوع الشركة إلا إذا كان الغير يعلم بهذا التجاوز أو من المفترض أن يعلم<sup>20</sup>.

يستبعد من صفة المسير القانوني، الشركاء أو المساهمون والأشخاص الذين يقومون بأعمال المراقبة عن إدارة الشركة<sup>21</sup>، ويخرج أيضا من دائرة المسير القانوني العمال والأجراء في الشركة<sup>22</sup>.

#### - المسير الواقعي (المسير الفعلي)<sup>23</sup>

<sup>18</sup> - المادة 576 والمادة 612 من القانون التجاري الجزائري

<sup>19</sup> - Delmas-Marty(Mireille) : « Droit pénal des affaires », 3ème édition, Refondu, 1990, pp 88-90.

<sup>20</sup> - المادة 623 والمادة 649 من القانون التجاري.

<sup>21</sup> - Guyon(Yves): «Droit des affaires, entreprises en difficulté, redressement judiciaire et faillite», tome 2,6ème édition, 1997, p 44.

<sup>22</sup> - Cass.Crim 9 mai 1978, D, 1978, 419, note Vasseur.

<sup>23</sup> - أن تسمية المسير الواقعي في المادة 224 في القانون التجاري الجزائري أما في النص الفرنسي يعبر عنه ب *dirigent de fait* أي المسير الفعلي ويبدو هذه العبارة أصح من عبارة المسير الواقعي.



## المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

المسير الفعلي لم يعين لإدارة الشركة بطريقة قانونية فهو يقوم بذلك مع المسير القانوني ويجب أن تتم هذه الممارسة بصفة إيجابية، ومن الضروري بروز تصرف المسير الفعلي في شكل عمل ملموس وفعال وجدي في إدارة الشركة<sup>24</sup>. والتساؤل الذي يطرح هل يخضع المسير الفعلي للمسؤولية الجزائية عن الجرائم التي ارتكبها باسم الشركة كشخص معنوي؟

ما يلاحظ أن المشرع الجزائري كان صريحا في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات عندما شدد على ضرورة ارتكاب الجريمة من قبل الممثل الشرعي، ويفهم من ذلك أنه يستبعد مساءلة الشركة كشخص معنوي جزائيا عن تصرفات المسير الفعلي، لأنه لا نستطيع تصنيفه بين الممثلين الشرعيين، وهذا ما أخذ به القضاء الجزائري<sup>25</sup>. إلا أنه ليس هناك في القانون التجاري أو الجنائي أو الجبائي ما يمنع القول بجلب المسير الفعلي عند مسؤولية الشركة جزائيا.

ونظرا لما أصبح يشكله ميدان المال والأعمال في الشركات التجارية كمجال خصب لجرائم تمس بأموال الشركات وتؤدي بأضرار بالاقتصاد الوطني، ترتكب هذه الجرائم من هؤلاء المسيرين الذي يطلق عليهم جرائم ذات الياقات البيضاء كلما تعسفوا عمدا في استعمال أموال الشركة ضد مصلحتها عند تأسيسها أو تسييرها. وهذه الجرائم نظمها المشرع الجزائري في المواد من 800 إلى 837 قانون تجاري حيث أدانهم بعقوبات جزائية تتمثل في الغرامة والحبس.

إضافة لما نص عليه القانون التجاري من عقوبات على مسير الشركات فهم يخضعون لعقوبات صارمة كلما قاموا بتصرفات غير شرعية وأدو بذلك إلى أضرار بالشركة والمتعاملين معها وبالاقتصاد الوطني.

### الفرع الثاني: أركان جريمة التهرب الضريبي المرتكبة من مسيرى الشركات

فالتهرب الضريبي جريمة، كالجرائم الأخرى المنصوص عليها في القانون العام توجب لتحقيقها كل من الركن الشرعي، الركن المادي والركن المعنوي.

#### أولا: الركن الشرعي

إن الركن الشرعي أو القانوني يتكون من مجموعة النصوص القانونية التي تبين أن فعل معين يعتبر جريمة تطبق عليها عقوبة محددة، وبالتالي لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني. فالمبدأ العام

<sup>24</sup> - شيباني نضيرة، هوية المسير في ظل الشركات التجارية، مقال منشور في مجلة الندوة للدراسات القانونية، العدد الأول المركز الجامعي غليزان، الجزائر، 2013، 2013، ص 227.

<sup>25</sup> - قضت المحكمة العليا الجزائرية في قرارها رقم 613327 الصادر بتاريخ 2011/4/28 عن غرفة الجناح والمخالفات بأنها تأخذ بالتفويض القانوني مستبعدة بذلك التفويض الفعلي.

### المسؤولية الجزائية لمسيري الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

في الركن الشرعي يستمد شرعيته من المادة الأولى من قانون العقوبات التي تنص على أنه (لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون).

وفي مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال التهرب الضريبي خلال مجموعة قوانين الضرائب، فنجد في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث أنه نص في المادة 303 في الفقرة الأولى " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة على كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال الطرق التدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً"<sup>26</sup>.

#### ثانياً-الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي

يتمثل الركن المادي لهذه الجريمة في السلوك الإجرامي الذي يقوم به المسير أثناء تأدية مهامه و يقتضي هذا السلوك استعمال طرق احتيالية أو تدليسية التي انتهجها المكلف بالضريبة من أجل قيامه بالتزاماته الضريبية، حيث اعتبر القضاء الجزائري الطرق الاحتيالية تكوّن الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي<sup>27</sup>.

وقد استعملت مختلف القوانين الجبائية للتعبير عن امتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة عبارات تختلف باختلاف النطاق الجبائي الذي تسري عليه الضريبة أو الرسم.

ففي المادة 202-8-من قانون الضرائب المباشرة نجد عبارة " يعاقب كل من تملص أو التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً..."<sup>1</sup> ونفس العبارة استعملها المشرع في قانون الرسوم على الضرائب غير المباشرة في المادة 227 منه، وكذا في قانون الرسوم على رقم الأعمال في المادة 882، بينما نجد عبارة " كل من خفض أو حاول تخفيض الكل أو البعض من وعاء الضريبة...." وذلك في المادة 889-8-من قانون التسجيل ونفس العبارة في المادة 24-8- من قانون الطابع.

لم يعرف المشرع الجزائري الطرق الاحتيالية بل اكتفى ببيان بعض هذه الطرق في مختلف النصوص والقوانين الخاصة بالضرائب<sup>28</sup> ومنها المادة 533 في قانون الضرائب غير مباشرة التي

<sup>26</sup> - الفقرة الأولى من المادة 303 من الأمر رقم 76 - 101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 102 المؤرخ في 22 - 12 - 1976.

<sup>27</sup> وهذا ما تؤكدته المحكمة العليا في قرارها رقم 5443636 الصادر بتاريخ 2008/07/23.

<sup>28</sup> - المادة 118 من الأمر رقم 76/102 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال، جريدة رسمية، عدد 103 الصادر في 26 ديسمبر المتمم والمعدل 1976. المادة 407 من الأمر رقم 76/101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضريبة المباشرة والرسم المماثلة جريدة رسمية عدد 102 الصادر في 22 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم، والمادة 119 من

### المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

نصت على طرق احتيالية مثل إخفاء أو محاولة إخفاء لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم المفروضة عليها، تقديم الأوراق المزورة أو غير صحيحة للاستفادة من المنافع الجبائية. ومن الطرق الاحتيالية التي يرتكبها مسير الشركة التحايل المحاسبي وذلك باللجوء إلى تقديم إقرار ضريبي استنادا إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية. كأن يسجل حسابات غير صحيحة أو صورية في الوثائق التي يلزم القانون التجاري مسكها بانتظام. لأنه من خلال هذه الوثائق تستطيع الإدارة الجبائية ممارسة رقابة فعلية على الشركة، فإن محاسبة الشركة تعبر عن الوجه الحقيقي للشركة. إلا أن تقديم محاسبة صحيحة من حيث الشكل لا يعني سلامتها أو صحتها، بل يمكن أن تكون المحاسبة مصدرا للغش والاحتيال<sup>29</sup>. كأن يقيد المسير عمليات الشراء بأثمان باهظة، أو يقيد عمليات بيع بأثمان بخسة.

- ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير أو التحايل في استعمال الفواتير<sup>30</sup>.

- تحويل المسيرين إيرادات الشركة إلى ذمتهم الخاصة.

- استعمال فاتورة قديمة ويحرف محتواها أو استعمالها فواتير غير مرقمة أو مرقمة في سلسلة غير منتظمة أو منقطعة<sup>31</sup>.

- نقل تقييد حسابي خاطئ أو وهمي عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري<sup>32</sup>.

- حصول المسيرين على فواتير فارغة من بعض المومنين أو المؤسسات تم استعمالها وذلك بملئها بمبالغ كبيرة، فيتم بذلك الرفع من قيمة بعض المشتريات الأمر الذي يؤدي حتما إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة<sup>33</sup>.

ومن بين التصرفات أيضا التي تكوّن الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي التي يخضع لها مسيرو الشركات هي عدم التصريح بالضريبة في أجالها القانونية، ولا يشترط القانون لقيام الجريمة

الأمر رقم 76/105 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل، جريدة رسمية عدد 81 الصادر في 18 ديسمبر 1977، المعدل والمتمم.

<sup>29</sup> - Fabrice(François), Maigret(Isabelle), Marlange(Ambroise), dirigeants de société, 2éme édition, statut juridique, social et fiscal, 1ére édition, Delmas, 2003, p 214.

<sup>30</sup> - Cass.com,7 décembre 1993, revue de jurisprudence fiscale, 93, N°937.

<sup>31</sup> - قاططة محمد، المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات في القانون الجبائي، مجلة القضاء والتشريع، مركز الدراسات القانونية والقضائية، تونس، عدد 2، فيفري 2002، ص 112-113.

<sup>32</sup> - المادة 12 والمادة 716 قانون تجاري جزائري.

<sup>33</sup> - بوسقيعة حسن، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص 22.

## المسؤولية الجزائية لمسيري الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

الضريبية وجود جريمة تامة أي وصول النتيجة، بل المحاولة وحددها تكفي لوصف الفعل<sup>34</sup> فقد سوّى  
المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة، ومحاولة ارتكابها، وهذا من خلال المادة 303 من قانون الضرائب  
المباشرة، فالشروع في الجريمة يكفي لقيامها.  
الجدير بالذكر أن السلوك الإجرامي للتهرب الضريبي لم يبق محصوراً في داخل الدولة بل نما  
وأخذ أشكال متعددة ذا طابع دولي، حيث أصبح يصنف حسب المعيار الجغرافي إلى تهرب ضريبي محلي  
وتهرب ضريبي دولي:

### 1- التهرب الضريبي الداخلي:

يؤسس التهرب الضريبي الداخلي في حقيقته التهرب القانوني المتمثل في خرق القانون، ومنه  
فالممارسات التي تتم في هذا الاتجاه لا تخرج عن إطار القانون وحدوده.  
ويتم الغش الضريبي الداخلي داخل الحدود الإقليمية للدولة وبمخالفته لأحكام القانون الضريبي  
الداخلي وذلك بصرف النظر عن جنسية الممول وما إذا كان من رعايا الدولة أو شخصاً أجنبياً<sup>35</sup>.  
فالعبارة هنا ليست بالجنسية ولكن بما يترتب على التهرب من خسارة ومن ضياع مورد هام من  
موارد الدولة الأساسية<sup>36</sup> ويعتمد القانون الجبائي الجزائري على مبدأ إقليمية الضريبة<sup>37</sup>. ومن المعروف  
أن كل دولة تستقل بوضع تشريعها الضريبي بما يتماشى مع مصلحتها الخاصة ويحقق أهدافها دون النظر  
إلى التشريعات الضريبية المقارنة.  
فإذا قام المكلف بالضريبة بالتخلص من دفعها باستعمال الطرق الاحتيالية التي سبق ذكرها داخل  
حدود الدولة الذي ينتمي إليها يكون في هذه الحالة تابع لإدارة جبائية واحدة وهي الإدارة المحلية التي  
تقوم بمتابعة ومراقبته ومعاقبته إذا حدث وأن أثبتت ارتكابه للغش الضريبي.

### 2- التهرب الضريبي الدولي:

لا يوجد تعريف عام محدد للتهرب الضريبي الدولي، حيث عرفه كل طرف بحسب الوجهة التي  
ينظر منها. ومن أهم التعريفات: التهرب الضريبي هو محاولة المكلف بالضريبة التخفيف من حدة  
العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعة من مكان إقامته إلى إقليم أجنبي

<sup>34</sup> - المحاولة كما عرفتها المادة 30 من قانون العقوبات الجزائري.

<sup>35</sup> - [www.Maraje3.com/2011/typer](http://www.Maraje3.com/2011/typer)

أنواع التهرب الضريبي: الغش الداخلي والتهرب الخارجي

<sup>36</sup> - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وآثرها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان،  
2008، ص 19.

<sup>37</sup> - المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري.

### المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

لإمكانية التملص من الضريبة. وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة ببلد إقامته أو من الإعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له في الدول المضيفة<sup>38</sup>.  
لم يعد التهرب الضريبي يقتصر على حدود دولة معينة فقط، بل أصبح يشكل ظاهرة دولية تمتد إلى جميع أنحاء العالم. ولم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي إلا بعد قيام الشركات عابرة القارات أو متعددة الجنسيات، وذلك يرجع إلى نشاط تلك الشركات التي تقوم على أساس فتح أسواق عالمية جديدة بين اقتصاديات الدول المختلفة، ونتيجة توسع محيط التجارة الدولية بارتفاع حجم المبادلات واتساع حركة رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم والاستثمار خارج الحدود الجغرافية للدولة بهدف جني أكبر قدر ممكن من الأرباح وتخفيف اعبائها بالتهرب الضريبي<sup>39</sup>.

وإذا كان القانون الجبائي يخضع الشركات إلى ضريبة على أرباح التي حققتها على المستوى الداخلي وفقا لمبدأ إقليمية الضريبة، إلا أن الشركات الجزائرية لا تخضع لضريبة على الأرباح التي حققتها في الخارج وهذا لتفادي الوقوع في مشكلة الازدواج الضريبي. كما لا تستطيع تحويل الخسائر الناتجة عن نشاطها.

وبظهور مجتمعات الشركات لجاها مسيروها إلى إنشاء شركات تابعة لها داخل دول تتميز قوانينها الضريبية بالمرونة وكثرة الإعفاءات أطلق على هذه الدول اسم الجنة الضريبية<sup>40</sup>، وهو ما يسهل تحويل الأرباح إلى الخارج بنية التملص الضريبي.

### ثالثا: الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي

إذا كان القانون التجاري<sup>41</sup> ينص على كل الجرائم التي يرتكبها المسير أثناء إدارة الشركة هي جرائم عمدية، فإن قيام جريمة التهرب الضريبي من مسيري الشركة تتوافر فيها نية الغش عند استعماله لطرق احتيالية. وقد اشترط المشرع في هذه الجريمة فضلا عن القصد العام قصدا جنائيا خاصا هو التخلص من الضريبة كلها أو جزء منها<sup>42</sup>.

فالركن المعنوي المتمثل في نية وعلم المسير بأنه سيقوم بتصرفات غير مشروعة وهو ما يطلق عليه بالقصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص. وتبعاً لذلك تفترض الأعمال التدليسية من جهة وجود

<sup>38</sup> - أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9/ العدد 2 (2020) ص 70-91.

<sup>39</sup> - أحمية فاتح، مرجع سابق، ص 70-91.

<sup>40</sup> - اصطلاح على تسميتها بمصطلحات عديدة مثل: الملاذات الضريبية، الملاجئ الضريبية السياحة الضريبية، قد تكون دولة أو دولة أو إقليم تكون فيه الضريبة على الربح منخفضة جدا أو معدومة، أحمية فاتح، مرجع سابق، ص 75.

<sup>41</sup> - المواد من 800 إلى 823 قانون تجاري جزائري.

<sup>42</sup> - بوسقيعة حسن، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، مرجع سابق، ص 24.

## المسؤولية الجزائية لمسيري الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

عنصر القصد العام والمتمثل في الاستعمال المتعمد، أي ارتكاب الفعل من طرف المسير عن علم وإرادة، ويقصد بعنصر العلم، علم المسير بأن الوقائع التي ارتكبها محظورة قانونيا، مثال عن ذلك يشترط القانون أن تكون عمليات البيع مصحوبة بالفاتورة وإلا تكون داخل دائرة المحظورات<sup>43</sup>.

ولم يكتفي القانون بمجرد اتجاه إرادة المسير إلى مباشرة النشاط الإجرامي مع علمه بذلك، بل استوجب وجود القصد الخاص، أي الدافع أو الباعث من القيام بالأعمال التدليسية التي يهدف من وراء نشاطها إلى تحقيق أحد الأغراض غير مشروعة المتمثلة في التملص من الضريبة وأعبائها<sup>44</sup>. ويتضح لنا أن التدليس الجبائي يتمحور حول مظاهر التملص من أداء الضريبة، باعتبار أن هذه الأعمال التدليسية هي عبارة عن وسائل تستعمل عن وعي وإرادة بهدف عدم أداء الضريبة المستحقة والواجبة الأداء. وتتفق النصوص الضريبية في مجملها من حيث إجراءات المتابعة الجزاءات المترتبة لهذه الجريمة.

### المبحث الثاني: الآثار المترتبة عن جريمة التهرب الضريبي وإجراءات متابعة مسيري

#### الشركات

لكل جريمة آثار سلبية تسبب أضرارا تمس المجتمع وجريمة التهرب الضريبي تؤثر سلبا على أهداف تحقيق الضريبة المتعددة. لذا فقبل تقدير العقوبة لابد من القيام بإجراءات المتابعة والتي تتميز في المواد الجبائية بعدة خصوصيات سواء من حيث إجراءات المتابعة وكيفية إثباتها. سنحاول في هذا المبحث تسليط الضوء على الآثار الناجمة عن جريمة التهرب الضريبي من خلال المطلب الأول ومن ثم كيفية متابعة المسيرين عن جريمة التهرب الضريبي في المطلب الثاني.

#### المطلب الأول: الآثار الناجمة عن جريمة التهرب الضريبي

أن التأثير المباشر لجريمة التهرب الضريبي يقع على عاتق ميزانية الدولة وهذا ما ينتج مشاكل تمويلية تدفع بالدولة إلى اللجوء لمصادر أخرى لتمويل نفقاتها العامة، كالإصدار النقد، والاقتراض، وفرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلات الضرائب المفروضة من أجل تعويض الإيرادات الضريبية المفقودة بسبب الجرائم الضريبية، وهو ما يؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي على الأفراد<sup>45</sup>.

حيث تؤدي ظاهرة التهرب الضريب إلى آثار سلبية من الناحية الاقتصادية والاجتماعية.

<sup>43</sup> - الشواربي عبد الحميد، الجرائم المالية والتجارية، دار النهضة القاهرة، 1988، ص 22.

<sup>44</sup> - Fabrice(François), Isabelle(Maigret), Ambroise(Marlange), op.cit., p208.

<sup>45</sup> - محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2001-2002، ص 65-66.

## المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

### الفرع الأول: الآثار الاقتصادية

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تؤدي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات والزيادة في عدد الضرائب ويرفع معدلاتها فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي. وعليه يترتب على التهرب الضريبي آثار بعيدة المدى في النواحي الاقتصادية فتحدث الاضطرابات بين أوجه النشاط التجاري والصناعي.

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد، إذ أنه يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيلة الضرائب، كما أنه يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.<sup>46</sup>

### الفرع الثاني: الآثار الاجتماعية

بغيب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقيّة بينها، انتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى غياب الوعي الفردي لدي المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية.<sup>47</sup>

### المطلب الثاني: كيفية متابعة المسيرين عن جريمة التهرب الضريبي

تتميز سلطة الإدارة الجبائية باتساع ملحوظ في تتبع الجرائم الجبائية المرتكبة من مسيرى الشركات واثباتها. وتتجلى خصوصية التتبع في علاقتها بتحريك الدعوى العمومية التي تمارسها النيابة العامة.

### الفرع الأول: إثبات الجريمة

<sup>46</sup> - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص من 20 إلى 28.

<sup>47</sup> - محمد عباس محرزى، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 290.

### المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

منح المشرع الجزائري سلطات واسعة للأشخاص المؤهلين للقيام بإثبات جريمة التهرب الضريبي وهم الأعوان المفوضون والمحفون دون سواهم<sup>48</sup> ولهم الصلاحيات لإجراء المعاينات للعناصر المادية للشركة، ولهم الحرية الكاملة في الدخول إلى وسائل نقل البضائع وكذا حمولتها، فضلا عن ذلك منح قانون الضرائب غير المباشرة<sup>49</sup> أعوان الضرائب سلطة اتخاذ تدابير تحفظية متمثلة في حجز الأشياء محل الغش والوسائل المستعملة في الغش وبعد انتهاء المعاينة يحزر الأعوان محضر وترسل نسخة منه إلى المعني أو ممثله وترسل النسخة الأصلية إلى القاضي الذي رخص المعاينة حسب المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية.

وتلعب الأدلة المكتوبة دورا مهما أثناء التحقيق أو الحجز أو من خلال المحاضر المحررة بمعرفة أعوان إدارة الضريبة أثناء عمليات المراقبة والاطلاع أو حتى بموجب تقارير الخبراء المعينين من طرف قاضي التحقيق.

وحسب المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه ينبغي لتأسيس المسؤولية الجنائية لمسيرى الشركات يتعين على الإدارة الجبائية إثبات صفتهم كمسيرين أو كمديرين يملكون الأغلبية أو الأقلية في رأس مال الشركة.

### الفرع الثاني: تحريك الدعوى العمومية في جريمة التهرب الضريبي

خروجا على القواعد العامة للاختصاص المحلي وهي من النظام العام بالنسبة للجرائم بأحكام المادة 190 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص: «على أنه تختص محليا بالنظر المحاكم في القضايا محليا بحسب محل القبض عليهم».

أخضع المشرع في المادة الضريبية الاختصاص بحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة وفقا لأحكام المواد 390 قانون الضرائب المباشرة والمادة 202 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 229 من قانون الطابع.

تعد الدعوى العمومية أداة قانونية في يد القاضي الجزائي الذي تكون له سلطة توقيع العقاب على المخالف للأحكام القانونية، إلا أن النصوص الضريبية تتفق على أن تحريك الدعوى في الجرائم الضريبية تشترط تقديم شكوى من إدارة الضرائب، وتفرض على السلطة القضائية أن تعلم إدارة الضرائب بكل

<sup>48</sup> - المادة 504 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 21 الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الطابع، جريدة رسمية عدد 39 الصادر في 15 ماي 1977.

<sup>49</sup> - المواد من 511 إلى 517 قانون الإجراءات الجبائية.



### المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها، والتي من شأنها أن تسمح بافتراض غش ضريبي حتى وإن قضت الهيئات القضائية بأن لا وجه للمتابعة<sup>50</sup>.

والسبب في اشتراط تقديم الشكوى في الجرائم الضريبية من إدارة الضرائب هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية من التفاهم، وأن يترك لهذه الإدارة تقدير الظروف والملابسات في كل جريمة على حدى، ولها السلطة التقديرية أيضا في اتباع أنجع السبل للمحافظة على موارد الخزينة العامة<sup>51</sup>.

من شروط صحة الشكوى هي أن تقدم من له الصلاحيات القانونية لتقديمها، وإذا صدرت من شخص غير مختص يكون الإجراء باطلا. ويشترط أيضا أن تكون الشكوى مكتوبة، فإذا رفعت الدعوى إلى القضاء قبل صدور الشكوى من الجهة المخولة قانونا يكون الإجراء باطلا بطلانا مطلقا متعلقا بالنظام العام لاتصاله بشرط لازم لتحريك الدعوى العمومية في مجال الجريمة الضريبية<sup>52</sup>.

وتكون الجهة المختصة بالنظر في جريمة التهرب الضريبي هي وفقا لاختيار إدارة الضرائب، ولهذا فقد تكون المحكمة المختصة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز أو المقر الاجتماعي للشركة<sup>53</sup>.

### المطلب الثاني: الجزاءات التي يخضع لها مسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

يخضع مرتكبي جريمة التهرب الضريبي لعقوبات جزائية وأخرى جنائية، وتتفق جل النصوص الضريبية على تطبيق عقوبة الحبس والغرامة أو إحدى هاتين العقوبتين وهي عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية.

#### الفرع الأول: العقوبات الأصلية

يغلب على جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري من الناحية الجزائية طابع الجنحة. وتتراوح هذه العقوبات بين الغرامات الجزائية من 5000 إلى 20000 دج والحبس من سنة إلى 5 سنوات أو إحدى هاتين العقوبتين عن جريمة الاستعمال لوسائل تدليسية من أجل الاختلاس لكل جزء من

<sup>50</sup> - بوسقيعة حسن، المخالفة الضريبية (العش الضريبي)، مرجع سابق، ص 27.

<sup>51</sup> - تليلي مفيد، جريمة الغش الضريبي في الشركات التجارية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة باجي مختار عنابة، سنة 2008، ص 79.

<sup>52</sup> - بوسقيعة حسن، المخالفة الضريبية (العش الضريبي)، مرجع سابق، ص 28.

<sup>53</sup> - المواد 305 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة، 534 من قانون الضرائب غير المباشرة، 119 من قانون التسجيل.

### المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

الحصائل أو الرسوم المستحقة لإدارة الضرائب وهذا إذا كان الاخفاء قد تعدى الأضرار اللاحقة بالإدارة مبلغ 10.000.000 دج وفي كل الأحوال إذا تعدت الأضرار اللاحقة بالإدارة مبلغ 10.000.000 دج بسبب التملص من دفع الحقوق فيحيل القانون المتعلق بالأسعار إلى تطبيق المادة 418 من قانون العقوبات أين تكيف الفعل بأنه جنائية تخريب الاقتصاد وتكون العقوبة من 10 إلى 20 سنة سجنا.

#### الفرع الثاني: العقوبات التكميلية

تتمثل العقوبات التكميلية في منع المكلف بالضريبة من ممارسة بعض مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسبي ولو بصفة مسير للشركة وفضلا عن هذا يمكن عند الاقتضاء أن تطبق عليهم عقوبة غلق المؤسسة<sup>54</sup>. كما نص قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تمت إدانتهم بتهمة التهرب الضريبي من ممارسة النشاط التجاري، وقد حددت فترة المنع بمدة لا تتجاوز 10 سنوات<sup>55</sup> وفي هذا الإطار يعمل المشرع من جهة على تشديد العقوبات على الجرائم الخطيرة الضارة بالشركة والمصالح الممثلة فيها ومن جهة أخرى على تخفيف الإجراءات وتحفيز المبادرات لإنشاء الشركات وهو ما قد يؤدي إلى تحقيق الفعالية الاقتصادية.

**الخاتمة:**

إن انتشار جريمة التهرب الضريبي تبين لنا أن هذه الظاهرة أضحت من المواضيع التي تشغل جميع مكونات المجتمع من سلطات عامة ومجتمع مدني، بل أصبحت جل الدول تفكر في إيجاد حلول للحد من انتشارها.

فخطورة آفة التهرب الضريبي على جميع المستويات باعتبارها وسيلة تهدف إلى النقص والتقليل من الموارد المالية التي تشكل وسيلة لتمويل الميزانية العامة للدول التي تعتمد على الضرائب في تمويل النفقات العمومية، كما تساعد على تمويل الاستثمار في المجالات الاقتصادية والاجتماعية. وقد توصلنا من خلال الدراسة إلى عدة نتائج نوردتها فيما يلي:

- إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات التي يتبعها مسيرى الشركات المكلفين بالضريبة واستعمالهم لطرق احتيالية.
- أخضع المشرع الجزائري أسوة بالتشريعات المقارنة مسيرى الشركات التجارية إلى مسؤولية جزائية نص عليها في القانون التجاري، قانون مكافحة الفساد... إلخ كلما أستغل المسير منصبه في

<sup>54</sup> - المادة 303 من قانون الضريبة المباشرة، والمادة 550 من قانون الضريبة غير المباشرة.  
<sup>55</sup> - المادة 29 من قانون رقم 03-22 المؤرخ 28-12-2003 المتضمن لقانون المالية لسنة 2004.

### المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

تسيير وإدارة الشركة واستعمل تعسفا أموالها لمصلحته. فجريمة التهرب الضريبي تعد كذلك جريمة تمس أموال الشركة وسمعتها.

- إن المسؤولية في مجال المال والأعمال لها خصوصياتها، حيث أعطاه المشرع أهمية كبرى، لأن الأمر لا يتعلق بجرائم أو أخطاء عادية تتولد عنها دعوى جنائية أو دعوى مدنية يتقدم بها المتضرر أمام القضاء مطالبا بالحكم له بتعويض لجبر الضرر الذي أصابه، بل نحن أمام مسؤولية ليست فقط جزاء عن مخالفة قانون وإنما هي مسؤولية عن إخلال بواجب قانوني، اقتصادي، اجتماعي ومالي فهو واجب يفرض ممارسة أسلوب التدبير اليومي بصورة أنجع ومراقبة التسيير في الشركات.

- يتعرض مسير الشركة للمتابعة الجزائية في جريمة التهرب الضريبي بحيث يشكل هذا خطرا فعليا على المسير يتمثل في تقرير مسؤوليته الجبائية التي تؤدي لآثار سلبية على المستويين المالي والمهني للمسير، فعلى المستوى المالي يدفع ضرائب وغرامات الشركة من ذمته الشخصية، وعلى المستوى المهني ينتج عن تقرير مسؤوليته عزله عن مهام التسيير.

ومن منطلق النتائج السالفة الذكر نقدم الاقتراحات التالية:

- لمجابهة التهرب الضريبي يجب معرفة الدوافع التي تؤدي بمسيرى الشركات للجوء إلى هذه الظواهر، والتي قد تكون الوضعية الاقتصادية وعدم مرونة واستقرار القوانين، حيث أن كثرة التغيرات في التشريعات الضريبية يؤدي إلى محيط غير مشجع لمبادرة الاستثمار، وضغط جبائي مرتفع.
- تطوير وعصرنة النظام الضريبي بتدعيم الإدارات الضريبية بالأجهزة الإلكترونية التي من شأنها تسهيل عملية إعداد التصريحات وإرسالها إلى الشركات على المستوى الوطني.
- ضرورة تشديد الجزاءات الضريبية بشكل يخدم المفهوم الردعي الذي تحمله العقوبة، سواء بالنسبة للجزاءات المالية أو السالبة للحرية أو حتى تلك المزدوجة بين هذه الجزاءات.
- فرض ضرائب خاصة على الشركات على كل مرحلة من مراحل الإنتاج فيها مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة.
- تبني حوكمة الشركات من أجل ضمان شفافية التسيير في الشركة وضمن مصالح مختلفة الأطراف المتعاملة معها (المساهمون، إدارة الضرائب، البنوك، الزبائن).

قائمة المصادر والمراجع:

-الأوامر والقوانين

-الأوامر

المسؤولية الجزائية لمسيري الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

1. الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية عدد 78، الصادر بتاريخ 19 ديسمبر 1975 المعدل والمتمم.
2. الأمر رقم 155/66 المؤرخ في 1966/06/08 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية. الجريدة الرسمية عدد 48 الصادر بتاريخ 1966/06/10 المعدل والمتمم.
3. الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 1966/06/08 المتضمن قانون العقوبات، الجريدة الرسمية عدد 49 الصادر بتاريخ 1966/06/11 المعدل والمتمم.
4. الأمر رقم 76/101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، جريدة رسمية عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم.
5. الأمر رقم 76/ 102 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، جريدة رسمية عدد 103 الصادر في 1976/12/26، المعدل والمتمم.
6. الأمر رقم 76/103 مؤرخ في 1976/12/9، يتضمن قانون الطابع، جريدة رسمية عدد 39 الصادر في 1977/5/15، المعدل والمتمم.
7. الأمر رقم 76/104 مؤرخ في 1976/12/9، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، جريدة رسمية عدد 70 الصادر في 1977/10/2، المعدل والمتمم.

- القوانين

1. القانون رقم 21/01 مؤرخ في 2001/12/22 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية عدد 79 الصادر بتاريخ 2001/12/23 المعدل والمتمم.
2. القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته رقم 02/20 والذي استوحى من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد المؤرخة في 2003/10/31.
3. قانون رقم 22-03 المؤرخ 28-12-2003 المتضمن لقانون المالية لسنة 2004.
4. قانون العقوبات الفرنسي.

- الأحكام القضائية

- قرار المحكمة العليا الجزائرية رقم 613327 الصادر بتاريخ 2011/4/28 عن غرفة الجناح والمخالفات بأنها تأخذ بالتفويض القانوني مستبعدة بذلك التفويض الفعلي.
- قرار المحكمة العليا الجزائرية رقم 5443636 الصادر بتاريخ 2008/07/23.

- jurisprudence française

- Cass.Crim 9 mai 1978, D, 1978, 419, note Vasseur.

### المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

- Cass.com, 7 décembre 1993, revue de jurisprudence fiscale, N° 93,

#### ثانيا: الكتب

- بوسقيعة حسن، الوجيز في القانون الجزائري العام، دار هومة، الجزائر، 2003.
- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي وآثرها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008.
- الشواربي عبد الحميد، الجرائم المالية والتجارية، دار النهضة القاهرة، 1988.
- أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2014، ص 48.
- محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجمعية، الجزائر، 2005.
- حميد بوزبدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005.

#### Ouvrages en français

- Delmas-Marty(Mireille): « Droit pénal des affaires », 3ème édition, Refondu, 1990, pp 88-90.
- Guyon(Yves): «Droit des affaires, entreprises en difficulté, redressement judiciaire et faillite», tome 2, 6ème édition, 1997, p 44.
- Fabrice(François), Maigret(Isabelle), Marlange(Ambroise), dirigeants de société, 2ème édition, statut juridique, social et fiscal, 1ère édition, Delmas, 2003

#### ثالثا: الرسائل والمذكرات

- لابد لزهرة، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، دراسة حالة تيارت، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012.
- تليلي مفيد، جريمة الغش الضريبي في الشركات التجارية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باجي مختار عنابة، سنة 2008.
- محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على الجباية في التنمية الاقتصادية- حالة الجزائر، أطروحة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2001-2002، ص 65 - 66.

#### رابعا: المقالات



المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات عن جريمة التهرب الضريبي

- شيباني نضيرة، هوية المسير في ظل الشركات التجارية، مقال منشور في مجلة الندوة للدراسات القانونية، العدد الأول المركز الجامعي غليزان، الجزائر، 2013.
- يحي غني النجار، الآثار الاقتصادية للفساد الاقتصادي، بحث منشور في المؤتمر الأول في وقائع وبحوث لهيئة النزاهة، 2008.
- فاتح أحمية، أسباب وآليات التهرب الضريبي الدولي وطرق مكافحته، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9/ العدد 2(2020)، ص 70-91.
- أحمد عبد الصبور الدلجاوي، الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد 12 العدد 03، سنة 2021، ص 773-792.
- قطاطة محمد، المسؤولية الجزائية لمسيرى الشركات في القانون الجبائي، مجلة القضاء والتشريع، مركز الدراسات.
- بوسقيعة حسن، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية الجزائرية، العدد الأول، 1998.

سادسا: المواقع الإلكترونية

[www.Maraje3.com/2011/typer](http://www.Maraje3.com/2011/typer)