

## جريمة التهرب الضريبي في القانون الجزائري

### The crime of taxfraud in Algerian law

رزيقة تغريب\*، جامعة بجاية ، الجزائر ، razikatagherbit1975@gmail.com

تاريخ قبول المقال: 23/11/2022

تاريخ إرسال المقال: 10/01/2022

#### الملخص:

يشكل تهرب المكلفين قانونا بدفع الضريبة المقررة لهم جريمة التهرب الضريبي، وهي ظاهرة عالمية تعاني منها معظم دول العالم مهما كان حجمها ودرجة تقدمها، أصبحت أهم انشغالاتها كون هذه الجريمة تهدد اقتصادياتها على مختلف المستويات كونها أهم مورد للخزينة العمومية. اهتم بجريمة التهرب الضريبي فقهاء القانون والإقتصاد ليقدم لها كل منهم تعريف يترجم نظرته لها. مثلها مثل الجرائم الأخرى المعروفة لقيامها يشترط توفر أركانها المتمثلة في الركن المادي والركن المعنوي إلى جانب الركن الشرعي، قرر المشرع الضريبي لمرتكبيها عقوبات صارمة لعله يحد منها. الكلمات المفتاحية: التملص، الغش، التهرب الضريبي.

**Abstract:** The evasion of legally taxpayer constitutes the crime of tax evasion, it is a global phenomenon on that most contries of the world suffer from, regardless of its seize and degree of progress.

The legal and economic scholars were interested in the crime of tax evasion, so that each them presented it with a definition that translates his view of it. Like other crimes the availability of ther pillars represented in the material and moral pillars besides the legal pillar, the tax legislator decided severe penalties for their perpetrators, perhaps limiting them.

**Key words:** evasion, fraud, tax evasion.

## مقدمة:

مهما اختلفت الدول في قوتها الاقتصادية وحجم الإستثمارات المنجزة على مستواها، إلا أنها تتفق في كون الضريبة تحتل أهم مصادر تمويل خزينتها العامة، كونها من بين الأدوات المهمة التي تعتمد عليها السياسة المالية للدول في كل أرجاء العالم. فأي مساس بالأحكام التي تنظمها أو بطريقة تحصيلها، يعتبر ذلك تخفيض للحصيلة الجبائية للدولة، ما سيؤثر سلبا عليها على مستوى مختلف الميادين والأصعدة. يتضمن التهرب الضريبي الإعتداء على مصلحة محمية قانونا مثله مثل معظم الجرائم الأخرى، تتمثل في الإعتداء على وسيلة تمويل الخزينة العمومية وهي الضريبة كونها أهم موردها، ويعتبر من أهم الجرائم المالية والاقتصادية، يترتب عليها عدة انعكاسات سلبية وخيمة مضرة بالإقتصاد الوطني كون الضريبة من بين أهم الأدوات التي تعتمد عليها السياسة المالية للدول. تتمثل هذه الأخيرة في تلك المبالغ المالية التي تقرضها الدولة على الأفراد بمناسبة ممارستهم لأنشطة محددة في مختلف القوانين الجبائية، ويعتبر كل افلات أو خرق لأحكامها جريمة فرضت عليه جزاءات مالية وغير مالية.

اهتم المشرع الجزائري بجريمة التهرب الضريبي، يظهر ذلك في عدة أحكام قانونية، نذكر منها على سبيل المثال ما نصت عليه المادة 122 من الأمر رقم 76-102 المتعلق بقانون الرسم على قانون الأعمال<sup>1</sup>، والمادة 18 من الأمر رقم 76-103 المتعلق بقانون الطابع<sup>2</sup>، والفقرة الثانية من المادة 193 من الأمر رقم 76-101<sup>3</sup>، ونصوص أخرى، الشيء الذي يجعلنا نبحت في الإشكالية التالية: ما هو البنيان القانوني لجريمة التهرب الضريبي في منظور القانون الجزائري؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج التحليلي لاستقراء مختلف الأحكام القانونية التي وضعها المشرع الجزائري عند تنظيمه لهذه الجريمة والتي من بينها العناصر القانونية المكونة لها والسياسة العقابية المقررة لرد مرتكبها، لذلك قسمنا الموضوع إلى بحثين تناول في المبحث الأول أركان جريمة التهرب الضريبي، وفي المبحث الثاني تطرقنا إلقمع مرتكبي جريمة التهرب الضريبي.

<sup>1</sup> - الأمر رقم 76-102، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتعلق بقانون الرسم على قانون الأعمال، ج ر عدد 103، صادر في 26 ديسمبر 1976 (معدل ومتمم).

<sup>2</sup> - الأمر رقم 76-103، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع، ج ر عدد 39، صادر في 15 ماي 1977 (معدل ومتمم).

<sup>3</sup> - الأمر رقم 76-101 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102، صادر في 22 ديسمبر 1976 (معدل ومتمم).

**المبحث الأول: أركان جريمة التهرب الضريبي**

لا يمكن مساءلة أي شخص عند تجنبه دفع الضرائب أو ممارسته لتهرب ضريبي مشروع، لأنه بذلك وكأنه لم يرتكب عمل مجرم قانونا، ومنه لا عقاب يسلط عليه. على خلاف ذلك تتحقق الجريمة الضريبية ويسأل جنائيا كل شخص خالف أحكام القانون الضريبي عن طريق أساليب تحايل ماهرة، بهدف عدم دفعه الضريبة أو الرسم أو أي حق منصوص عليه قانونا فرضته عليه السلطات المختصة بذلك، ومنه لقيام هذه الجريمة يجب توفر الركن المادي والركن المعنوي.

**المطلب الأول: الركن المادي**

لا تتصور جريمة دون قيام الركن المادي ذلك أن القانون لا يعاقب على مجرد التفكير بالقيام بعمل جرمه القانون، يتمثل الركن المادي في جريمة التهرب الضريبي في ذلك النشاط أو السلوك الإجرامي المصدر من الجاني، ليتعدى به عن حق الدولة الممثلة في إدارة الضرائب في تحصيل الضريبة عن طريق استعمال طرق احتيالية، ومنه فإنه لتحقق الركن المادي يجب توفر ثلاث عناصر هي:

- استعمال طرق ووسائل تدليسية.
- التملص أو محاولة التملص من الضريبة.
- العلاقة السببية بين استعمال طرق تدليسية والتملص من الضريبة.

**الفرع الأول: استعمال طرق ووسائل تدليسية**

تقوم الجريمة الضريبية باستعمال طرق ووسائل غير شرعية، تتطوي على عدم الصدق والتدليس<sup>4</sup>، ما يعني أنها قد تتمثل في كل إتيان بالأعمال المادية غير الصحيحة، أو لحالات قانونية خاطئة بهدف إيقاع مصلحة الضرائب في غلط بهدف خداعها<sup>5</sup>.

لم يورد المشرع الجزائري تعريفا للطرق التدليسية التي تعتبر أحد العناصر لقيام جريمة التهرب الضريبي، فقد أشار فقط إلى الأفعال التي تعتبر كذلك في قوانين متفرقة، تتعلق في مجملها بأساليب تقدير الضريبة وطرق دفعها من الشخص المكلف بذلك، حيث استعمل المشرع عبارة "على وجه الخصوص"، قبل ذكر السلوك أو الأعمال التي اعتبرها غشا أو تحايلا على القانون.

<sup>4</sup>- بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء 01: الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، بعض الجرائم الخاصة، دار هومة الجزائر، 2014، ص469.

<sup>5</sup>-ROBEZZ MASSON Charles, La notion d'évasion fiscale en droit interne français, L.G.D.J, Paris, 1990, P 411.

يعني مما سبق أن القانون الجزائري لم يحدد الطرق التدليسية التي تؤدي إلى ارتكاب الجريمة الضريبية عند تواجد العناصر الأخرى لقيام الجريمة، ولم يحصرها إنما ذكرها على سبيل المثال<sup>6</sup>. قد يكون المشرع تعتمد ذلك بهدف توسيع دائرة الإجرام على الوعاء الضريبي، لسبب كونه مجال حساس يتعلق بمصلحة الدولة وبكل ما يتعلق بالسياسة الاقتصادية لها، إلى جانب كونها من أخطر الجرائم الاقتصادية.

سنحاول الإكتفاء بسرد البعض من الأعمال التي تعتبر طرق تدليسية لسبب عدم إمكانية ذكرها كلها لغنى الموضوع. فقد حدد قانون الضرائب مجموعة من الأعمال التدليسية لممارسة التهرب الضريبي في المادة 2/193 من قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة<sup>7</sup>، ما يعني إمكانية إدراجها ضمن جرائم الغش الضريبي أو التهرب الضريبي غير المشروع نذكر منها ما يلي:

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء المبلغ أو المنتجات يفرض عليها الرسم على القيمة المضافة من كل أشخاص مدينين بها خصوصا البيع دون فويرة.

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد إليها، إما عند طلب الحصول عن تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما الإستفادة من الإمتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين بالضريبة.

- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد فى الحسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد فى الحسابات غير صحيح أو وهمي فى دفتر اليومية ودفتر الجرد، المنصوص عليه فى المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو فى الوثائق التي تحل محلها.

- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

- كل عمل أو سلوك أو فعل يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضريبة أو الرسم كما هو مبين فى التصريحات المودعة.

- ممارسة نشاط غير قانوني، ويعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.

<sup>6</sup>- السبتي فارس، المنازعات الضريبية فى التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة ، الجزائر، 2008، ص103. ونبيل صقر، شرح فى قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2013، ص59.

<sup>7</sup>- أمر رقم 76- 101 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

نص قانون الضرائب غير المباشرة<sup>8</sup> عن بعض الأعمال التي صنفها المشرع واعتبرها بصريح العبارة من الطرق الاحتيالية، فيعد بذلك مقترفها جاني ضريبي، يظهر ذلك في المادة 533 منه، نذكر البعض منها في ما يلي:

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء لمبالغ المنتجات التي تطبق عليها الضرائب غير المباشرة.
- تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة، كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما إلى تخفيض الضرائب أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما الإستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات المكلفين بالضريبة.
- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة أو التي تم استعمالها من أجل دفع جميع الضرائب.
- الإغفال العمدي لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية، أو دفتر الجرد المنصوص عليه في القانون التجاري.
- القيام بأي وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات القانونية أو التنظيمية المتعلقة بالضرائب المباشرة، غير قادرين على تأدية مهامهم.
- الرفض الجماعي لدفع الضريبة أو تحريض الجمهور على الرفض أو في التأخر في دفع الضريبة<sup>9</sup>.

### الفرع الثاني: التملص أو محاولة التملص من الضريبة

يعني أن تكون الغاية أو الهدف الذي يرغب في تحقيقه كل شخص مكلف بالضريبة، هو التملص والتجنب من دفع الوعاء المقرر له من إدارة الضرائب كله، أو جزء منه.

لقد سوى المشرع الجزائري بين المتملص ومحاولة التملص لقيام الركن المادي للجريمة<sup>10</sup>، إذ لم يشترط لقيام الجريمة تحقيق الهدف المرجو من استعمال طرق تدليسية لمغالطة إدارة الضرائب، فالمحاولة تكفي لمساءلة المكلف بالضريبة بالتالي تسليط العقاب، وهذا ما يفهم من مختلف النصوص القانونية المتعلقة بتحصيل الضرائب، والتي نذكر من بينها الفقرة الثانية من المادة 193 التي تنص على ما يلي: " إخفاء أو محاولة إخفاء...". وكذلك الفقرة الأولى من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على ما يلي: " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص...".

<sup>8</sup> - الأمر رقم 76-107 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر عدد 106، لسنة 1976 (معدل ومتمم).

<sup>9</sup> - المادة 536 من المرجع نفسه.

<sup>10</sup> - أخذ المشرع الجزائري نفس موقف المشرع الفرنسي بشأن التملص ومحاولة التملص من دفع الضريبة الجمركية. للتفصيل أنظر:

LARGUHRE Jean et CONTE Philippe, 11<sup>ème</sup> édition, Droit pénal des affaires, édition Armant Colin, Paris, 2004, P 114.

استعمل المشرع الجزائري نفس العبارة في المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال<sup>11</sup>، والمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة. ليس هذا تكرر منه دون قصد أو دون معنى، بل هو إلحاح وتأكيد منه على أن المحاولة في التملص من دفع الضريبة تأخذ نفس حكم من قام بالفعل وحقق النتيجة الإجرامية. لم يحدد المشرع الجزائري إصدار الركن المادي لقيام الجريمة في الشخص الطبيعي فحسب، بل يسأل حتى الشخص المعنوي كالشركات التجارية بحيث نص على أحكام لمساءلتها في نصوص متفرقة نذكر من بينها الفقرة التاسعة من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي أعاد صياغة مضمونها في المادة 554 و533 من قانون الضرائب غير المباشرة، والفقرة الرابعة من المادة 119 و121 وغيرها<sup>12</sup>.

### الفرع الثالث: العلاقة السببية

نعني بذلك أنه لقيام الجريمة يجب وجود علاقة سببية بين الطرق الإحتيالية أو التدليسية التي يستعملها المكلف بدفع الضريبة، وبين النتيجة الإجرامية المحققة أو التي يهدف إلى تحقيقها، والمتمثلة في عدم أداء الضريبة المقررة دفعها كلها أو البعض منها، مع العلم أن العلاقة السببية يجب إثباتها من طرف الأعوان التابعين لإدارة الضرائب.

لا يختلف الأمر في هذه المسألة بالنسبة للتملص وممارسة طرق احتيالية عن طريق سلوك إيجابي كالإتيان بعمل، مثل تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للإستناد إليها لمغالطة أعوان إدارة الضرائب لتحديد مقدار الضريبة المستحقة الدفع، أو كان التملص وممارسة طرق احتيالية عن طريق سلوك سلبي كالإمتناع عن الإتيان بعمل، كرفض تقديم الوثائق المطلوبة، أو عدم تسجيل نشاط معين في السجل التجاري، وأعمال أخرى كثيرة نصت عليها القوانين الجبائية.

بمفهوم المخالفة تنعدم جريمة التهرب الضريبي في حالة عدم وجوب علاقة سببية بين التملص من دفع الضريبة والطرق الإحتيالية التي استعملها المكلف بدفع الضريبة، كأن يكون ذلك نتيجة لخطأ صادر من إدارة الضرائب في ربط الضريبة أو تقرير الإعفاء، وبالمقابل تنشأ العلاقة السببية بين التملص أو محاولة

<sup>11</sup> - الأمر رقم 76-102 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

<sup>12</sup> - للتفصيل عن الجريمة الضريبية للشركات التجارية، أنظر: زادي صفية، جرائم الشركات التجارية، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف 02، 2015-2016، ص104. ورمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، دون دار نشر، القاهرة، 2011، ص204.

التملص واستعمال الطرق التدليسية حتى وإذا ربطت الإدارة ذلك بالخطأ، لسبب عدم اطلاعها على الوثائق التي زورها الجاني بهدف إخفاء بعض المبالغ الخاضعة للضريبة<sup>13</sup>.

### المطلب الثاني: الركن المعنوي

يرى جانب من الفقه بأن المشرع لم يبين في معرض تنظيمه لجريمة التهرب الضريبي لماهية الركن المعنوي، ولم ينص صراحة على ما يدل على اشتراطه له لقيام الجريمة<sup>14</sup>، ما يعني أنه تخلو القوانين الجنائية التي تجرم التهرب الضريبي للركن المعنوي صراحة، واشتراطه وقوع الفعل إراديا أو عن سوء نية. نرد على هذا الرأي ونسند رأي الفقيه أحسن بوسقية الذي يرى بأن جريمة التهرب الضريبي تعتبر من الجرائم التي يشترط فيها توفر القصد الجنائي باعتباره ضمان للعدالة وشرط لتحقيق العقوبة لأغراضها الاجتماعية<sup>15</sup>، وباعتبار جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية فإنه لقيامها يجب توفر الركن المعنوي بشقيه القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص.

### الفرع الأول: القصد الجنائي العام

يعني القصد الجنائي العام توجه إرادة الجاني نحو ارتكاب الجريمة وهو على علم بأركانها، ومنه فإنه لقيام القصد الجنائي العام لدى الجاني يستلزم توفر عنصره المتمثلان في العلم والإرادة.

### أولا: العلم

يجب أن يكون الشخص المكلف بدفع الضريبة على علم بكافة أركان الجريمة وعناصرها القانونية، وهذا ما هو متعارف عليه في القانون الجنائي بالنسبة للجرائم العمدية بصفة عامة. ما يعني أنه يجب أن يكون المكلف بدفع الضريبة على علم بأن سلوكه يعتبر من بين الأعمال التدليسية أو الإحتيالية أو الغش أو التملص من دفع كل الضريبة أو جزء منها.

بمعنى آخر لتوفر عنصر العلم يجب أن يستوعب المكلف بالضريبة بأن سلوكه الإيجابي أو السلبي يعتبر احتيالا وخرقا للقوانين الجنائية. وبمفهوم المخالفة فإن عدم إظهار الشخص لبعض المبالغ المالية التي تسري عليها الضريبة نتيجة لخطأ مادي أو لجهله لقواعد المحاسبة ينفي القصد الجنائي العام لعدم توفر عنصر العلم<sup>16</sup>.

<sup>13</sup> - بوسقية أحسن ، مرجع سابق، 347.

<sup>14</sup> - قصاص سليم، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، مجلد أ، عدد 48، لسنة 2017، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، ص286.

<sup>15</sup> - بوسقية أحسن، مرجع سابق، ص174.

<sup>16</sup> - السبتي فارس، مرجع سابق، ص 07.

**ثانيا: الإرادة**

يعني كون إرادة الشخص تتجه إلى الخروج عن الأحكام المنصوص عليها في القانون، ووجوب اتجاه إرادة الجاني إلى ارتكاب النشاط الإجرامي المكون للركن المادي لجريمة التهرب الضريبي مهما كانت صورته، بهدف التملص من دفع الضريبة. فيجب إذن أن يتعمد الجاني الإتيان بهذه الأفعال أو أحدها وهو مدرك لأهيتها وطبيعتها وأثرها.

**الفرع الثاني: القصد الجنائي الخاص**

إن صور التهرب والتملص والإحتيال والغش التي يقوم عليها النشاط الإجرامي للركن المادي لجريمة التهرب الضريبي، لا يكفي لتحقيقها توفر القصد الجنائي العام بعنصره العلم والإرادة، بل الأمر يتطلب أيضا القصد الجنائي الخاص والذي يتمثل في اتجاه نية الجاني إلى التهرب والتملص من دفع الضريبة كلها أو جزء منها، وحرمان إدارة الضرائب من حقها المتمثل في استحصال هذه الأخيرة.

يظهر اشتراط المشرع الجنائي للقصد الجنائي الخاص لقيام جريمة التهرب الضريبي استعماله لعبارات توحي بذلك مثل عبارتي " عن قصد " أو " تعمد"، ضف إلى ذلك أن المصطلحات التي وردت في أحكام متفرقة من القانون الجنائي التي نذكر من بينها " المناورات التدليسية" و "وسائل الغش" و "إخفاء" و "إتلاف السندات" و "تقديم السندات المزورة" من طرف المكلف بالضريبة، لا تعني إلا وجوب قصد جنائي وسوء نية من طرف المكلف بالضريبة، ليكون الهدف منها هو التملص أو محاولة التملص من دفع الضرائب كليا أو جزئيا.

**المبحث الثاني: قمع مرتكبي جريمة التهرب الضريبي**

يعتبر جريمة التهرب الضريبي جريمة اقتصادية ونظرا للطبيعة الخاصة لها كونها أهم الجرائم المخلة بالالتزام الضريبي بالتالي الماسة بالخزينة العمومية، فإن المشرع قد أقر لمرتكبيها شخصا طبيعيا كان أو معنويا عقوبات صارمة، جزائية وعقوبات مالية وذلك حماية للمال العام ولالاقتصاد البلاد.

**المطلب الأول: الأشخاص الخاضعة للجزاء**

تتمثل الأشخاص التي تخضع للجزاءات المنصوص عليها في القوانين الجنائية في الأشخاص الطبيعية وكذلك المعنوية التي تتلص من دفع الضريبة المحددة من طرف إدارة الضرائب وهي: المكلف بالدفع، الشريك.

**الفرع الأول: المكلف بدفع الضريبة**

يقصد بالمكلف بدفع الضريبة كل مدين للخزينة العامة للدولة شخص طبيعي أو معنوي بمبلغ مالي، يمثل مقدار الضرائب أو الرسوم التي يتملص منها أو يحاول ذلك، بهدف عدم دفعها عن طريق استعمال الحيلة والغش كلها أو جزء منها.

### أولاً: الشخص الطبيعي

لا يشير الشخص الطبيعي المكلف بدفع الضريبة إشكالا، لا في صفته ولا في النشاط الذي يمارسه، كون القوانين الجبائية قد حددتها باستثناء الشخص الموظف العمومي، الذي تقطع الضرائب التي يلتزم بدفعها من صافي راتبه الشهري مباشرة، قبل تحويل راتبه على حسابه. أما الأشخاص الطبيعية التجار أو غير التجار فإن إدارة الضرائب هي التي تحدد مقدار الضريبة التي يلتزمون بدفعها، لذلك فأى تملص أو غش يصدر منهم يعتبر جريمة تترتب عليه مسؤولية جزائية.

### ثانياً: الشخص المعنوي

يبادر في ذهننا تساؤل حول الأشخاص المعنوية التي يمكن مساءلتها أو التي يمكن أن تخضع لجزاءات جبائية لسبب تملصها من دفع الضرائب خاصة أن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي تقع على ممثليها، وهذا ما سنحاول تبينه، مع العلم أن الأشخاص المعنوية تنقسم إلى نوعين:

- أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام كالدولة والبلدية والولاية.
- أشخاص معنوية تابعة إلى القانون الخاص كالشركات التجارية والمدنية.

وباستقراء مختلف النصوص الجبائية فإنه لوحظ أن المسؤولية الجبائية تقع حصراً على الشخص المعنوي التابع للقانون الخاص، وهذا ما يفهم من الفقرة التاسعة من المادة 303 قانون الضرائب المباشرة والمادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة، والفقرة الرابعة من المادة 36 من قانون الطابع وغيرها، التي تقضي بصفة عامة بأن عقوبة الحبس والعقوبات الملحقة تقع على كل من المتصرفين والممثلين الشرعيين لها، مع استبعاد المسؤولية بالتالي الجزاءات على الأشخاص المعنوية العامة الدولة والهيئات العامة ذات الطابع الإداري<sup>17</sup>.

### الفرع الثاني: شريك المكلف بالضريبة

يتحمل الشريك نفس مسؤولية الفاعل الأصلي في جريمة التهرب الضريبي، حيث أكثر التشريعات مضت في إتباع القواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات وتحمل الشريك نفس مسؤولية الفاعل

<sup>17</sup> - بوسقيعة أحسن ، مرجع سابق، ص 485. وعوادي مصطفى ورحال ناصر، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مرجع سابق، ص 31.

الأصلي، وأحالت تعريف الشريك في الجرائم الضريبية في المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 120 من قانون التسجيل، ما يعني أنه يتحمل المسؤولية كاملة، كلما ارتبط فعله بفعل أصلي موصوف في جريمة التهرب الضريبي معاقب عليه.

### المطلب الثاني: الجزاءات المقرر لجريمة التهرب الضريبي

نظرا للطبيعة الخاصة لجريمة التهرب الضريبي وخطورتها، أقر لها المشرع الجزائري عقوبات لردع مرتكبيه، تستمد شرعيتها من مختلف القوانين الجبائية المنظمة للضرائب بصفة عامة، مع أنها تحيل في مجملها إلى أحكام قانون العقوبات. تتمثل الجزاءات المقررة لجريمة التهرب الضريبي في العقوبات الجزائية والعقوبات المالية.

#### الفرع الأول: العقوبات الجزائية

تنقسم العقوبة الجزائية بدورها إلى عقوبة أصلية سالبة للحرية مع غرامات مالية وأخرى تكميلية، وذلك كما يلي :

#### أولاً: العقوبات الأصلية

أجمعت مختلف النصوص المتعلقة بالضرائب بأن العقوبة الأصلية لمرتكب هذه الجريمة تتمثل في الحبس والغرامة المالية، إلا أنها تختلف في مدتها ومقدارها كل حسب المبلغ المتملص أو المراد التملص منه، كما تختلف كذلك باختلاف المجال الضريبي الذي تم خرق أحكامه، سنعرض البعض منها.

#### 1- بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة

فقد أقر لها المشرع عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 50.000 دينار جزائري إلى 200.000 دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين حسب نص المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، كل من استخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو الرسوم، التي هو خاضع لها. أما في حالة الإخفاء فلا تطبق هذه العقوبة إلا إذا كان الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج . ونفس العقوبة تسلط على الرفض الجماعي لدفع الضريبة، أو تحريض الجمهور على الرفض أو التأخر في دفعها.

#### 2- بالنسبة لقانون التسجيل

نصت عليها المادة 119 من قانون التسجيل وحددت عقوبة المخالف لأحكامها الجبائية في الحبس لمدة تتراوح من سنة إلى خمس سنوات، وبغرامة قيمتها من 5.000 دج إلى 20.000 دج أو بإحدى

هاتين العقوبتين فقط، غير أنه لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إذا كان هذا الأخير يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو رسم يساوي أو يفوق 1.000 دج.

### 3- بالنسبة لقانون الطابع

نصت المادة 34 منه بأنه تقرر عقوبة حبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة قيمتها تقدر بمبلغ يتراوح بين 5.000 دج و 20.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من أنقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة، أو دفع الضرائب والرسوم المترتبة عليه باستعمال وسائل الغش.

### ثانياً: العقوبات التكميلية

تنص القوانين الجبائية على عقوبات تكميلية يصدرها القاضي الجزائري تكون تابعة للعقوبات الأصلية المذكورة أعلاه، تتمثل في العقوبات الجزائية التكميلية والعقوبات الجزائية التبعية. تتمثل العقوبات الجزائية التكميلية في بعض العقوبات التي يوقعها القاضي على مرتكب الجريمة الضريبية التي نجد أساسها القانوني في المادة 09 من قانون العقوبات، وفي المجال الضريبي قد تكون على أحد الشكلين:

- نشر الحكم المقرر للعقوبة في الجرائد وتعليقه في أماكن تحددها الجهة القضائية الصادرة للحكم. نصت عليه مختلف أحكام المواد الجبائية، نذكر منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>18</sup>، وقانون التسجيل<sup>19</sup>.

- غلق المؤسسة أو المحل مؤقتاً<sup>20</sup>.

وتتمثل العقوبات الجزائية التبعية في تلك العقوبات التي تطبق بصورة تلقائية مباشرة بعد صدور الحكم، وقد تأخذ أحد الأشكال التالية:

- منع الجاني من ممارسة المهنة.
- تسجيل الجاني في القاعدة الوطنية لمرتكبي الغش.
- منع الجاني المشاركة في الإعلانات المتعلقة بالصفقات العمومية سواء كانت مزايمة أو مناقصة.

### الفرع الثاني: العقوبات المالية

إضافة إلى العقوبات الجزائية المشار إليها أعلاه نص القانون الجبائي على عقوبات أخرى مالية تأخذ شكل الغرامة الجبائية، أو الزيادات، أو المصادرة.

<sup>18</sup>- المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

<sup>19</sup>- المادة 120 من قانون التسجيل، مرجع سابق.

<sup>20</sup>- المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية.

**أولاً: الغرامة الجبائية**

نصت على هذه العقوبة مختلف أحكام القانون الجبائي نذكر منها ما يلي:

**1- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة**

نصت عليها الفقرة الأولى من المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تقدر ب 30.000 دج، تفرض على كل شخص مكلف بالضريبة لم يقدم تصريح بالوجود للنشاط الذي يمارسه.

**2- بالنسبة لقانون الطابع:** نصت عليها المادة 35 من قانون الطابع المعدل والمتمم وحددتها بغرامة

تساوي خمس مرات قيمة الطابع دون أن تقل عن 2.000 دج. حددتها كذلك المادة 37 من نفس القانون بغرامة تتراوح قيمتها بين 10.000 دج و 100.000 دج عند عرقلة المكلف بالضريبة المراقبة الجبائية التي يمارسها أحد أعوان إدارة الضرائب.

**3- بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال:** حددتها المادتين 114 و 122 من نفس

القانون.

**ثانياً: الزيادات**

هي مبالغ مالية يدفعها المتملص من دفع الضريبة زيادة عن العقوبات المالية السابقة الذكر، ليعوض الضرر الذي لحق بالخزينة العامة من جراء مخالفته لأحكام القانون الجبائي في حالة عدم التصريح السنوي للنشاط الذي يمارسه<sup>21</sup>، أو التأخر في تقديمه<sup>22</sup>، أو لنقص فيه<sup>23</sup>.

**ثالثاً: المصادرة**

عرف البعض من الفقه المصادرة في بأنها حكم بانتقال أشياء معينة من شخص إلى بيت المال، أو هي أخذ السلطان مال الغير جبراً بغير عوض<sup>24</sup>، في نفس المعنى عرفها آخرون بأنها إجراء قهري يهدف إلى تمليك السلطات العامة للأشياء و المبالغ المتصلة بالجريمة ضد إرادة مالكيها<sup>25</sup>.

<sup>21</sup> - المادة 1/192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم.

<sup>22</sup> - المادة 2/192 من المرجع نفسه.

<sup>23</sup> - المادة 1/193 من المرجع نفسه.

<sup>24</sup> - محمد مطلق عساف، المصادرات والعقوبات المالية بين الشريعة والقوانين الوطنية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص19.

<sup>25</sup> - السبتي فارس، مرجع سابق، ص339.

عرف المشرع الجزائري المصادرة في قانون العقوبات بأنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال معين أو مجموعة أموال معينة، وأقر بها في المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة بشأن المخالفات التي نص عليها في المادتين 523 و 524 من نفس القانون مع الإحالة إلى أحكام قانون العقوبات.

### خاتمة

يؤدي التحايل على أحكام القانون الضريبي باستعمال الغش لتهرب المكلف من دفع الضريبة إلى جريمة التهرب الضريبي، وهي جريمة خطيرة على الإقتصاد الوطني. من شأنها التأثير السلبي على تحقيق أهداف فرض الضريبة، كون هذه الجريمة تؤدي مباشرة إلى تخفيض الإيرادات العامة بمقدار الضريبة المتجنبة، بالتالي الإضرار بالخزينة العمومية التي بموجبها تحقق الدول مشاريعها وخططتها التنموية.

أورد السلوك الذي يعتبر جريمة التهرب الضريبي في نصوص متفرقة دون حصرها من أجل توسيع دائرة التجريم في المجال الجبائي كونه مجال حساس، وأي مساس به يعتبر مساس باقتصاد وأمن الدولة، ضف إلى ذلك كون أساليب التملص والتحايل على القانون وإدارة الضرائب تظهر جديدة ومستحدثة من طرف الجناة في كل مرة، خاصة مع تطور التكنولوجيا التي تسمح لهم بالدخول إلى مواقع إدارة الضرائب والتملص عليها بشتى أنواع الإختراقات الذكية، التي لا يتمكن منها الرجل العادي.

تعددت النصوص الجبائية الشيء الذي يثير خلط حتى في ذهن المختصين في المجال الجبائي، خاصة أنه مجال معقد للغاية، لذلك ندعو المشرع الجبائي بصياغة الأحكام المتعلقة بالجريمة الضريبية بإحكام نظرا لطبيعتها الخاصة، لذلك نوصي بما يلي:

- نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بدفع الضريبة، أشخاص طبيعية كانت أو معنوية.
- وجوب وجود تنسيق بين الإدارات لتبادل المعلومات للحد أو حتى التخفيف من التحايل على القوانين الضريبية من طرف المكلفين بها.
- رقمة العمليات إدارة الضرائب لتسهيل عمل أعوانها.
- سد المشرع للثغرات القانونية التي باتت ظاهرة بعد استغلالها من المكلفين بدفع الضريبة كليا أو جزئيا.

قائمة المصادر والمراجع:

## أ/ المراجع باللغة العربية

### أولاً: النصوص القانونية

- الأمر رقم 107-76 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج ر عدد 106، لسنة 1976. (معدل ومتمم).
- الأمر رقم 102-76، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتعلق بقانون الرسم على قانون الأعمال، ج ر عدد 103، صادر في 26 ديسمبر 1976 (معدل ومتمم).
- الأمر رقم 103-76، مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع، ج ر عدد 39، صادر في 15 ماي 1977 (معدل ومتمم).
- الأمر رقم 101-76 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر عدد 102، صادر في 22 ديسمبر 1976 (معدل ومتمم).

### ثانياً: الكتب

- السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
- بوسقيعة أحسن، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجز 01: الجرائم ضد الأشخاص، الجرائم ضد الأموال، بعض الجرائم الخاصة، دار هومة، الجزائر، 2014.
- رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، دون دار نشر، القاهرة، 2011.
- محمد مطلق عساف، المصادرات والعقوبات المالية بين الشريعة والقوانين الوطنية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- نبيل صقر، شرح في قانون العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2013.

### ثالثاً: المقالات

- قصاص سليم، "جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري"، مجلة العلوم الإنسانية، مجلد أ، عدد 48، لسنة 2017، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة.

- مرسلي عبد الحق، الهمال حمزة، "التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري"، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، مجلد 08، عدد 02، لسنة 2019، جامعة العقال الحاج موسى ، تامنراست.

#### رابعاً: مذكرات الماجستير

- زادي صفية، جرائم الشركات التجارية، مذكرة ماجستير في القانون القانون الخاص، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف 02، 2015-2016

#### II/ المراجع باللغة الأجنبية

- LARGUHRE Jean et CONTE Philippe, 11<sup>ème</sup> édition, Droit pénal des affaires, Édition Armant Colin, Paris, 2004.
- ROBEZZ MASSON Charles, La notion d'évasion fiscal en droit interne français, L.G.D.J, Paris, 1990.