

## المحور الخامس / جريمة التهرب الضريبي



جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم القانون الخاص



محاضرات في مقياس القانون الجنائي للأعمال

ألقيت على طلبة السنة الأولى ماستر تخصص قانون أعمال

خلال الموسم الجامعي 2023-2024

السداسي الثاني

من إعداد الأستاذ الدكتور :

حسنونة عبد الغني

المبحث الخامس : جريمة التهرب الضريبي : جريمة التهرب الضريبي هي محاولة المكلف بالضريبة عدم دفع الضريبة كلها أو بعضها ، و ذلك بالاستفادة من الثغرات التي توجد في قانون الضرائب (1) .

حيث تنصب جريمة التهرب الضريبي على الضريبة ، التي أصبحت في ظل المفهوم الحديث للمالية العامة أداة للقيام بوظائف متعددة ، من شأنها أن تساهم في إقرار التوازنات الأساسية للدولة ، ومن جانب آخر و بالنظر إلى ثقلها و سوء توزيعها ، أصبحت واجبا غير مرغوب فيه لدى المكلف بها ، حيث يظل هذا الأخير في بحث متواصل عن الطرق و الأساليب و الثغرات القانونية للنظام الجبائي قصد التملص من أداء واجبه الضريبي مهما كانت أعباء الدولة.

مطلب تمهيدي : الضريبة كمحل لجريمة التهرب الضريبي : .

الفرع الأول : مفهوم الضريبة : يقتضي بيان مفهوم الضريبة في البداية تحديد تعريفها ، ثم بيان خصائصها .

أولا : تعريف الضريبة : تعرف الضريبة على أنها مبلغ من النقود يلزم الأشخاص بأدائه للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل وفقا لقواعد مقررة لكي تتمكن من القيام بالخدمات الملقاة على عاتقها (2).

(1) طارق السلومي ، ( تجريم الغش في المادة الضريبية ) ، مجلة السلسلة المغربية للعلوم و التقنيات الضريبية ، مطبعة الأمنية ، الرباط ، العدد السادس ، 2014 ، ص 34.

(2) منصور رحمانى ، مرجع سابق ، ص 142

## المحور الخامس / جريمة التهرب الضريبي

ثانيا : خصائص الضريبة : من خلال المفهوم المذكور أعلاه نستنتج جملة خصائص الضريبة :

- 1- تؤدي نقدا ، فالممول لا يؤدي الضريبة بشكل عيني أو كخدمة .
- 2- تؤدي جبرا لا اختيارا ، فالممول الذي يتهرب من أدائها يرتكب جريمة .
- 3- تؤدي بصورة نهائية بحيث لا يمكن استردادها بعد ذلك .
- 4- تؤدي من أجل تحقيق أهداف عامة للدولة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية .

الفرع الثاني : أنواع الضرائب : تأخذ الضريبة مجموعة من الصور بحسب محلها و أهدافها :

أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي : و يخضع لها الأشخاص الطبيعيون و أعضاء شركات الأشخاص و هي المبينة على المداخيل المحققة خلال سنة من أجور و رواتب ، ريع ، أرباح تجارية .

ثانيا : الضريبة على أرباح الشركات : يخضع لنظام تصريحي ، و تخضع لها شركات الأموال و شركات الأشخاص ، و المدنية و التعاونية و تفرض على الأرباح الناتجة عن الفرق بين الإيرادات و الأعباء بمعدل عام يقدر ب 30 % و يقلص إلى 15 % بالنسبة للأرباح التي يعاد استثمارها .

ثالثا : الرسم على القيمة المضافة : و تفرض على المنتجين و المستوردين و يتحملها في النهاية المستهلك .

## المحور الخامس / جريمة التهرب الضريبي

رابعا : حقوق التسجيل : التسجيل عملية إدارية و يفرض عليها رسم نسبي أو ثابت ، حيث يفرض الرسم النسبي على عمليات نقل الملكية كالبيع و التنازلات و الإيجار بنسبة 05 % و الهبة بنسبة 03 % عقود الشركة من 0.5% إلى 2.5 % أما الرسم الثابت فيفرض على العمليات التي لا تحمل في طياتها نقل الملكية و يكون بطابع جبائي على حسب نوع العقود .

خامسا : الضريبة على الأملاك : تفرض على الأملاك العقارية و المنقولة .

المطلب الأول : أركان جريمة التهرب الضريبي : و تشتمل جريمة التهرب الضريبي على ركنين أساسيين هما الركن المادي و الركن المعنوي .

الفرع الأول : الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي : يقتضي قيام الركن المادي لجريمة التهرب الضريبي على وجود ثلاث عناصر الأول السلوك إجرامي أما الثاني فيتمثل في النتيجة إجرامية في حين يتمثل العنصر الثالث في العلاقة السببية بين السلوك و النتيجة الإجرامية .

أولا : السلوك الإجرامي : يتمثل في كل الحركات و العمليات القانونية و المحاسبية و كل الوسائل و الترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب ، و القانون لم يحصر السلوكات الإجرامية لجريمة التهرب الضريبي ، و إنما أورد النماذج التي يمكن أن تندرج في إطارها السلوكيات الإجرامية .

1- الاحتيال المادي : يكون هذا الاحتيال بالإخفاء المادي للوعاء الضريبي سواء كان نشاطا خاضعا للضريبة أو سلعا و منتجات خاضعة للضريبة ، و جعل ذلك كله بعيدا عن علم إدارة الضرائب ، سواء كان الإخفاء لجميع الوعاء الضريبي حيث يتخلص بالكامل من دفع الضريبة أو الجزئي بالتخلص من دفع بعضها فقط .

## المحور الخامس / جريمة التهرب الضريبي

و قد نص المشرع على هذه الصورة في المواد 192 ف 01 و 193 ف 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و 153 ف 01 من قانون الضرائب غير المباشرة ، و المادة 118 ف 01 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

و من أمثلة الإخفاء الجزئي إن يصرح الخاضع للضريبة بنشاط تجاري يمارسه مع إخفائه لنشاط آخر كأن يكون له متجران و يصرح لإدارة الضرائب إلا بأحدهما فقط ، و الكثير من التجار يستعملون محلا صغيرا كواجهة تسمح لهم بالحصول على قاعدة تجارية ، فيما تكون لهم محلات أخرى أكبر تخزن فيها السلع للمشتريين دون إعلام إدارة الضرائب بذلك .

و من أمثلة الإخفاء الكلي أن يفتح تاجر دكان في حي شعبي أو في قرية حيث لا تعلم به إدارة الضرائب ، و كل سوق موازية غير مسجل صاحبها لدى المصالح المعنية يعتبر عمله من قبيل الإخفاء الكلي ، و ذلك الإخفاء من التخلص الكلي من العبء الضريبي .

**2-الاحتيال المحاسبي :** ما تأخذه إدارة الضرائب من المكلف مرتبط في شق منه بالحسابات التي يقدمها بنفسه لإدارة الضرائب ، حيث يلزم القانون المكلف بالتصريح بالنشاط و بالمدخيل في كل سنة مالية ، مدعما بالوثائق الثبوتية كالفواتير و السجلات المحاسبية ( دفتر اليومية ، دفتر الجرد ... ) و من خلال المدخيل و النفقات المسجلة عنده ، تخرج النسب المحددة للضريبة ، فيقوم المكلف بالضريبة بتشكيل الحسابات بالصورة التي تعفيه من جزء مهم من الضريبة المستحقة .

و عادة ما يدور تحايله حول التصريح بتضخيم تكاليف لم يتحملها في الواقع أو إخفاء أرباح حصلها في الواقع ، و قد نصت المادة 193 ف 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و المادة 533 ف 02 من قانون الضرائب غير المباشرة على الصورة التي تتعلق بتقديم الأوراق غير الصحيحة التي تدعم طلبات الإعفاء من الضرائب و الرسوم .

و من أمثلة الاحتيال المحاسبي المتعلق بتضخيم التكاليف ، تضخيم فاتورة الكراء و من أمثلة الاحتيال بتخفيض المدخيل أن يبيع المكلف سلعا دون تسجيلها أو بغير فاتورة .

## المحور الخامس / جريمة التهرب الضريبي

**3- الاحتيال القانوني :** و يتناول هذا النوع من الاحتيال تكيف التصرف لدى المكلف من

سلوك يقتضي دفع الضريبة إلى سلوك آخر لا يقتضيها أو يقتضي دفع ضريبة أقل .

و من أمثلة ذلك الإشهار الوهمي للإفلاس من أجل التهرب من الضريبة ، كمن يسجل ممتلكاته باسم أبنائه ثم يعلن إفلاسه ، و قد أشارت العديد من النصوص الضريبية إلى اعتبار الإعسار من طرق الاحتيال و منها المادة 119 من قانون التسجيل ، و المادة 34 من قانون الطابع .

و من أمثلة الاحتيال القانون أيضا استعمال سجلات بأسماء متوفين أو عديمي الأهلية .

**ثانيا : النتيجة الإجرامية :** إن التملص أو الإفلات من دفع الضريبة باستعمال الطرق الاحتيالية يعتبر العنصر الثاني في الركن المادي ، و الذي لا يكتمل إلا إذا ترتب عن تحايل المكلف تخلص أو تملص كلي أو جزئي من الضريبة أو الرسم الواجبة الدفع ، فالإفلات من الضريبة يمثل نتيجة لا بد من وقوعها لقيام جريمة التهرب الضريبي ، ومن الضروري أن ترجع هذه النتيجة إلى الإخفاء المتمثل في استعمال المكلف الطرق الاحتيالية في تغليط و غش الإدارة الجبائية .<sup>(1)</sup>

**ثالثا : العلاقة السببية :** كما يجب التنبيه إلى ضرورة أن يكون هناك علاقة سببية بين التملص و بين إرادة المكلف ، فإذا كان التخفيض في قيمة الضريبة ناتجا عن خطأ من الإدارة فلا يتحمل الممول نتيجة ذلك و لا يرتكب الجريمة .

---

(1) عوادي مصطفى و رحال نصر ، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة سخري ، الوادي ، 2010، ص 24.

## المحور الخامس / جريمة التهرب الضريبي

الفرع الثاني : الركن المعنوي لجريمة التهرب الضريبي : كشأن الجرائم الأخرى يقوم الركن المعنوي على العلم و الإرادة ، فلكي تقوم الجريمة في حق الممول فلا بد أن يكون عالما بحقيقة ثروته ، ثم تتجه إرادته الحرة إلى التملص أو محاولته ، فمتى قدم تصريحات غير صحيحة لخطأ فيه ، أو كان هناك خطأ من طرف إدارة الضرائب ، و نتج عن ذلك تملص من كل أو بعض الضريبة ، فلا تقوم الجريمة في حقه .  
و القانون قد استعمل كلمة التملص و هي فعل إرادي واعي مبني على العلم و الإرادة ، كما أن الطرق الاحتمالية المشار إليها لا تتم بغير وعي و إرادة .

المطلب الثاني : قع جريمة التهرب الضريبي : بالنظر إلى الآثار السلبية الكبيرة الناجمة عن جريمة التهرب الضريبي ، عمل المشرع الجزائري على وضع إطار قانوني لمكافحة أو قمع هذه الجريمة ، ، حيث يظهر ذلك من خلال :

الفرع الأول : متابعة جريمة التهرب الضريبي : تنطلق قمع جريمة التهرب الضريبي ببداية بإجراء المتابعة الذي يتم من خلال أشخاص مؤهلين لمعاينة و إثبات هذه الجريمة ، ثم تحريك و مباشرة الدعوى المتصلة بها لتنتهي بفرض الجزاءات المناسبة .

أولا : الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي : بالنظر إلى تعدد النصوص القانونية المنظمة للنظام الجبائي ، لم يقم المشرع الجزائري بتوحيد صفة الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة التهرب الضريبي ، و في هذا الإطار يمكن تحديد الأشخاص المؤهلين حسب تصنيف هذه النصوص التالية :

1-قانون الضرائب غير المباشرة و قانون الطابع : قام المشرع الجزائري بحصر ضمن هذين النصين صلاحية إثبات و معاينة جريمة التهرب الضريبي في أعوان الضرائب المفوضين و المحلفين دون سواهم<sup>(1)</sup>.

(1)المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 21 من قانون الطابع .

**2-قانون الرسم على رقم الأعمال :** وسع المشرع من خلال هذا النص في قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات مخالفات هذا القانون ، بحيث تشمل ضباط الشرطة القضائية و أعوان إدارة الضرائب المختلفة و أعوان الضرائب المفوضين و المحلفين و أعوان قمع الغش و الجرائم الاقتصادية<sup>(1)</sup>.

**3-قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و قانون التسجيل :** لم يحدد المشرع في إطار هذه النصوص الأشخاص المؤهلين لإثبات مخالفات هذه القوانين ، و هنا يثور التساؤل معه حول حق ضباط الشرطة القضائية من إثبات جريمة التهرب الضريبي ذات الصلة بموضوع هذه النصوص ،وفقا للأحكام العامة لقانون الإجراءات الجزائية ، لا سيما المادة 15 منه ، و هنا نشير إلى أنه ما دام لم يوجد نص يخالف ذلك ، فلا مانع من يتكفل ضباط الشرطة القضائية المحددين في المادة 15 أعلاه من مباشرة أعمال الإثبات و المعاينة لجريمة التهرب الضريبي المنصوص عليها في النصوص سابقة الذكر .

**ثانيا : كيفية إثبات جريمة التهرب الضريبي :** يتم إثبات التهرب الضريبي من خلال محاضر يتم إعدادها من قبل الأعوان المؤهلين و المذكورين أعلاه حسب الحالة ، حيث لم يحدد المشرع كقاعدة عامة الشكليات اللازمة في إعداد هذه المحاضر ضمن النصوص الضريبية باستثناء قانون الضرائب غير المباشرة الذي تضمن وجوب احترام شكليات معينة كذكر تاريخ المحضر و نوع المخالفة و اسم و صفة العون أو الأعوان الذين حرروا المحضر و لشخص المكلف بالمتابعات و مكان تحرير المحضر و ساعة اختتامه<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup>المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

<sup>(2)</sup>المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة .



## المحور الخامس / جريمة التهرب الضريبي

و تجدر الإشارة إلى أن المشرع لم يخص محاضر أعوان الضرائب بأي قوة ثبوتية ، خلافا لما هو جاري العمل به بالنسبة لمحاضر إثبات الجرائم الجمركية و جرائم المنافسة والممارسات التجارية .

كما خول المشرع أعوان إدارة الضرائب المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية سلطة مباشرة بعض إجراءات الاستدلال التي من شأنها إحكام الرقابة و الكشف على الجرائم كسلطة الاطلاع على السجلات و المستندات و الأوراق للتحقق من احترام أحكام القانون ، كما منحهم المشرع سلطة مباشرة بعض إجراءات التحقيق كتفتيش المنازل الذي لا تتم إلا بحضور ضابط شرطة قضائية و بترخيص من السلطة القضائية ، كما أجاز المشرع للأعوان سلطة اتخاذ تدابير تحفظية في شكل حجز الأشياء محل الغش و الوسائل المستعملة في الغش<sup>(1)</sup>.

ثالثا : تحريك الدعوى العمومية : ترجع صلاحية تحريك الدعوى العمومية و الجبائية إلى إدارة الضرائب ، حيث تكون بناء على شكوى تقدمها هذه الأخيرة أمام الجهات القضائية المختصة ، ذلك أنه حتى تكون الدعوى صحيحة من الناحية الشكلية ، يجب أن تتوفر الشكوى على شرطين أساسيين ، الأول هو تقديم الشكوى من قبل الجهة المخولة قانونا كالمدير الولائي للضرائب أو المدير الجهوي أو المركزي ، أما الثاني فيتمثل في ضرورة أن تكون الشكوى مكتوبة و موقعة من صاحب السلطة في إصدارها ، أي وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية<sup>(2)</sup>.

(1) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، الجزء الأول ، دار هومة ، الجزائر ، 2009 ، ص 432.

(2) الشاذلي أحمد شوقي ، مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ، ص 41 ،

## المحور الخامس / جريمة التهرب الضريبي

حيث تتفق كل النصوص الضريبية على تعليق تحريك الدعوى العمومية على تقديم شكوى من إدارة الضرائب ، حيث تؤكد هذا المعنى المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و كذا المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة و أيضا المادة 119 قانون الرسم على رقم الأعمال و كذا المادة 34 من قانون الطابع ، بالإضافة إلى المادة 119 من قانون التسجيل .

و عليه إذا رفعت الدعوى المحالة إلى القضاء قبل صدور شكوى من الإدارة الضريبية يكون الإجراء باطلا بطلانا مطلقا لتعلقه بالنظام العام لاتصاله بشرط أصيل لتحريك الدعوى العمومية ، و لصحة اتصال جهة التحقيق أو الحكم بالواقعة ، فإذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمر برفض التحقيق ، و إذا كانت أمام جهات الحكم يتعين عليها القضاء بعدم قبول الدعوى من تلقاء نفسها .<sup>(1)</sup> و يرجع السبب في اشتراط تقديم الشكوى في الجرائم الضريبية هو الحفاظ على العلاقة الودية بين المكلفين بالضريبة و الإدارة الضريبية بما يحفظ صلة التفاهم بينهما باعتباره أنجع في تسوية كل الخلافات التي قد تنشأ بينهما .

و تجدر الإشارة إلى أن الدعوى العمومية المتعلقة بجريمة التهرب الضريبي تنقادم بمرور 04 سنوات من تاريخ ارتكاب هذه الجريمة ، خلافا للقواعد العامة في التقادم المتعلق بالجناح و الجنايات المنصوص عليه في قانون الإجراءات الجزائية

(1) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 435.

## المحور الخامس / جريمة التهرب الضريبي

الفرع الثاني : الجزاءات المقررة لجريمة التهرب الضريبي : تتنوع الجزاءات المقررة لجريمة التهرب الضريبي بحسب الشخص المرتكب للجريمة طبيعيا كان أو معنويا .

أولاً: الجزاءات المقررة للأشخاص الطبيعيين : تنوعت الجزاءات المقررة للأشخاص الطبيعيين بحسب تنوع القوانين الضريبية طبقاً لما يلي :

أ-الجزاءات المقررة في قانون الضرائب المباشرة : طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة أنه يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة ، أو حق أو رسم خاضع له ب

1-غرامة من 50 ألف إلى 100 ألف دينار عندما لا يتجاوز المبلغ المتملص منه 100 ألف دينار

2-الحبس من شهرين إلى 06 أشهر و غرامة من 100 ألف إلى 500 ألف دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100 ألف دينار و لا يتجاوز 01 مليون دينار .

3-الحبس من 06 أشهر إلى سنتين و غرامة من 500 ألف دينار إلى 02 مليون دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 01 مليون دينار و لا يتجاوز 05 ملايين دينار

4-الحبس من 02 سنتين إلى 05 سنوات و غرامة من 02 مليون إلى 05 مليون أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق المبلغ المتملص منه 05 ملايين دينار و لا يتجاوز 10 ملايين دينار .

5-الحبس من 05 سنوات إلى 10 سنوات و بغرامة مالية من 05 ملايين إلى 10 مليون ، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10 ملايين دينار .

و أضافت نفس المادة في الفقرة 3 أنه في حالة العود خلال خمس سنوات ينتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات .

ب-الجزاءات المقررة في قانون الضرائب غير المباشرة : نصت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه يعاقب كل من يستخدم طرقا احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها ، بغرامة مالية من 50 ألف دينار إلى 200 ألف دينار و بالحبس من سنة الى 05 سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط .

الجزاءات المقررة في قانون التسجيل : نصت المادة 119 من قانون التسجيل على أنه فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص او حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو صفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها ، بغرامة مالية من 5000 دينار إلى 20 ألف دينار و بالحبس من سنة الى 05 سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط

ثانيا: الجزاءات المقررة للأشخاص المعنويين : بالنظر على أن جريمة التهرب الضريبي يتم ارتكابها في كثير من الأحيان من طرف الأشخاص الطبيعيين الا انها تتم لصالح و فائدة شخص معنوي معين ، و حيث أن العقوبات المذكورة أعلاه لا تتناسب و طبيعة الشخص المعنوي لا سيما ما تعلق منها بعقوبة الحبس ، فإنه يمكن الرجوع للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات لا سيما احكام المواد 18 مكرر التي ضمنها المشرع عقوبات تتناسب و طبيعة هذه الأشخاص ، حيث نصت المادة 18 مكرر على ما يلي :

العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنايات و الجنح هي :

1- الغرامة التي تساوي من مرة (1) إلى خمس (5) مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على جريمته .

2- واحدة أو أكثر من العقوبات التالية :

- حل الشخص المعنوي .
- غلق المؤسسة أو فرع من فروعها لمدة لا تتجاوز 05 سنوات .
- الاقصاء من الصفقات العمومية لمدة لا تتجاوز 05 سنوات .

## المحور الخامس / جريمة التهرب الضريبي

---

- المنع من مزاوله نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بشكل مباشر أو غير مباشر نهائيا أو لمدة لا تتجاوز 05 سنوات .
- مصادرة الشيء الذي استعمل في ارتكاب الجريمة أو نتج عنها .
- نشر و تعليق حكم الادانة .
- الوضع تحت الحراسة القضائية لمدة لا تتجاوز 05 سنوات و تنصب الحراسة على ممارسة النشاط الذي أدى إلى الجريمة أو الذي ارتكبت الجريمة بمناسبةه .