

جريمة الغش الجبائي في التشريع الجزائري: دراسة في التجريم والعقاب

The Crime of Tax Fraud in Algerian Legislation: A Study of Criminalization and Punishment

قسمية ظاهر

المركز الجامعي إيليزي (الجزائر)، guesmia.daheur@cuillizi.dz

تاريخ النشر: 2026/01/31

تاريخ القبول: 2026/01/28

تاريخ الاستلام: 2025/12/11

ملخص:

فرضت التحولات الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية و المالية على المستوى المحلي و الدولي ، إصلاح و تحديث مستمر للنظام الجبائي ليوأكب هذه التغيرات ، فبعدما أصبحت الضريبة المصدر الرئيسي لتمويل الخزينة العمومية؛ أستوجب الأمر على المشرع التدخل من أجل فرض حماية جزائية بنصوص تفرض أحكام ردعية ضد ارتكاب الغش الجبائي الثابت.

حيث جرم المشرع الجزائري فعل الغش الجبائي وأقر له عقوبات جزائية أصلية وتكميلية، وأخرى جبائية توقع على الشخص الطبيعي أو المعنوي، في حال مخالفة المكلف بالضريبة القوانين الجبائية بهدف الإفلات من الاقتطاعات أو تقليل حجم الوعاء الضريبي، وذلك في أكثر من نص تشريعي، وهو ما يفضي إلى انتهاج المشرع لسياسة ردعية صارمة في مواجهة جريمة الغش الجبائي ، والتي لم تعد كافية لوحدها في تحقيق الردع الكافي لمحاربة هذه الجريمة، الأمر الذي يدعو إلى انتهاج سياسات و سن تدابير تشريعية وتنظيمية أخرى.

كلمات مفتاحية: النظام الجبائي؛ الغش الجبائي؛ الحماية الجزائية؛ التجريم و العقاب؛ المكلف بالضريبة.

Abstract:

Economic, political, social, and financial transformations at the local and international levels have imposed continuous reform and modernization of the tax system to keep pace with these changes. After taxes became the primary source of funding for the public treasury, it became necessary for the legislator to intervene to impose criminal protection through texts that impose deterrent provisions against proven tax fraud.

The Algerian legislator has criminalized the act of tax fraud and established principal and supplementary criminal penalties, as well as tax penalties imposed on the natural or legal person, in the event that the taxpayer violates tax laws with the aim of evading deductions or reducing the size of the

tax base, in more than one legislative text. This leads the legislator to adopt a strict deterrent policy in confronting the crime of tax fraud, which is no longer sufficient on its own to achieve sufficient deterrence to combat this crime, which calls for adopting policies and enacting other legislative and regulatory measures.

Keywords: Tax system; tax fraud; criminal protection; criminalization and punishment; taxpayer.

1. مقدمة :

تفرض التحولات الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية على المستوى الوطني والدولي مواكبة الإصلاحات التشريعية بالأساس على مختلف الأصعدة، وعلى رأسها النظام الجبائي ليواكب المتغيرات الحاصلة على تلك المستويات، فقد أصبحت الضريبة مصدرا رئيسيا لتمويل الخزينة العمومية، الأمر الذي فرض على المشرع الجزائري إحاطته بحماية خاصة حيث تضمن دستور 2020 أحكامًا تقر بأن جميع المكلفين بالضريبة متساوون في أدائها، وأن على كل فرد المساهمة في تمويل النفقات العمومية وفقًا لقدراته الضريبية، كما نص القانون على معاقبة التهرب والغش الضريبي، علاوة على ذلك، أقر المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية عقوبات جزائية متصلة بجريمة الغش الجبائي، وكذا من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة و قانون الرسوم على رقم الأعمال وقانون التسجيل و الطابع، فضلا عن ما هو مقرر في قانون العقوبات .

وفي إطار مكافحة الغش الجبائي؛ وتماشيا مع الانتشار الكبير لهذه الجريمة لدى الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على حد سواء، صنف قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مادته 303 الغش الجبائي المعدلة بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 29/12/2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 في خانة الجنب مهما كان مقدار المبلغ المتملص منه، بغية تسريع الإجراءات القضائية وتقليص المدة الزمنية الذي يستغرق عادة في التحقيق والمحاكمة، حين كان الغش الضريبي يصنف ضمن الجنب، و يثير موضوع سياسة التجريم والعقاب في مكافحة الغش الجبائي في أي دولة ما إشكالية محورية في ظل الخصائص والعناصر التي تتميز بها هذه الجريمة عن باقي الجرائم، وهو ما يدفعنا للتساؤل حول الإطار القانوني الذي أقرها المشرع الجزائري لمكافحة جريمة الغش الجبائي؟ ومدى كفاية السياسة العقابية في مكافحتها؟

2. الإطار المفاهيمي لجريمة الغش الجبائي

إن احترام المكلف بالضريبة للقواعد الضريبية، وإلمامه بمختلف جوانب النظام الجبائي، وسعيه لتطبيق القوانين والامتثال لتعليمات إدارة الضرائب، يعد عاملاً أساسياً في تحقيق التحصيل الجبائي والمساهمة في فعالية ونجاعة النظام الجبائي؛ غير أن الواقع يكشف عكس ذلك، نتيجة الأساليب الاحتيالية والطرق الملتوية التي يلجأ إليها بعض المكلفين بها.

1.2 تعريف جريمة الغش الجبائي

يعتبر الغش الجبائي أحد وجهي التملص الجزئي أو الكلي من الاقطاعات الإجبارية عن طريق مخالفة التشريعات والقوانين الجبائية والتي ينتج عنها آثار سلبية يستدعي تحديدها بدقة من أجل تحقيق مردودية كافية أثناء مكافحتها.

ويعد من الصعوبة بمكان، إيجاد تعريف دقيق لمفهوم الغش الضريبي بسبب اختلاف التشريعات الجبائية من دولة إلى أخرى، ما أدى إلى تباين وجهات نظر الفقهاء وخبراء المالية في ذلك، فتحديد هذا المفهوم يستلزم تضافر آراء رجال القانون وخبراء الاقتصاد والمختصين في المجال الجبائي. ومن بين تعريفات الغش الضريبي، تعريف جون جاك نوير الذي عرف الغش الجبائي على أنه "ما ينجم عن إخفاء قسم من الضرائب أو تعظيم جزء من التكاليف، وهو ما يوصف بالسلوك الإجرامي" أما التهرب الجبائي فهو خلاف الغش الجبائي، حيث عرف على أنه "تخلص المكلف من العبء الملقى عليه كلياً أو جزئياً دون أن تعكس على الغير" (قطيش، 1995، صفحة 154).

ويمكن التمييز بين التهرب الضريبي والغش الجبائي من حيث الأساس القانوني وطبيعة السلوك المتبع، فالتهرب الضريبي يقوم على استغلال الثغرات والنقائص الموجودة في التشريع الجبائي من أجل تقليص العبء الضريبي المستحق، دون خرق صريح لأحكام القانون، وبالتالي لا يُرتب مسؤولية جزائية على صاحبه، أما الغش الجبائي فيتجسد في محاولة التملص الإرادي من أداء الضريبة عبر وسائل غير مشروعة كالتزوير والتدليس، مما يجعل مرتكبه مسؤولاً قانونياً، ويعرضه الى عقوبات مالية وجزائية (يحياوي، 1998، صفحة 44).

كما ثم تعريف جريمة الغش الضريبي بأنها "تلك الحركات المادة و العمليات القانونية والمحاسبية، وكل الوسائل و الترتيبات التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة للتخلص من دفع الضريبة" (أوهيب، 2003، صفحة 7).

ومن خلال هذا التعريف يتضح أن مفهوم الجباية أوسع نطاقاً من مفهوم الضريبة، إذ تعد الجباية مصطلحاً شاملاً يشمل مختلف أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، إضافةً إلى الرسوم

المتنوعة وحقوق التسجيل.

أما الضريبة، فهي تقتصر على كونها وسيلة لتمويل الخزينة العمومية من خلال الاقتطاعات المالية الإلزامية التي تفرضها الدولة على الأفراد والمؤسسات.

2.2 أركان جريمة الغش الجبائي

لم تورد أغلب التشريعات تعريفا جامعاً وملماً للغش الجبائي في أغلب التشريعات، ومن بين التشريع الجزائري الذي اكتفى بالإشارة إلى العناصر المكونة لها في المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على بوصفه على بأنه "استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة" (قانون الإجراءات الجبائية، المؤرخ في 22/12/2001).

ونستشف من خلال هذه المادة أنه لقيام جريمة الغش الجبائي يستوجب توفر ركنين الركن المعنوي الذي يتفرغ إلى القصد العام و الخاص وهو ما نتعرض في هذا الفرع.

1.2.2 الركن المادي

يقصد به السلوك محل الإخلال بالقوانين الجبائية، فلا نكون أمام حالة غش جبائي ما لم يتجاوز تأسيس الاقتطاع مبلغه الحقيقي نتاجاً لتطبيق الأحكام القانونية أو نتيجة اتفاق مع الإدارة الجبائية.

أولاً: إستعمال طرق احتيالية

وهي مجموعة من الأعمال التي يقوم بها الشخص المكلف بالضريبة أمام إدارة الضرائب وهي مقسمة إلى قسمين

أ. الطرق الاحتيالية المباشرة

يسعى من خلالها المكلف بالضريبة إلى تسديد مبالغ أقل من القيمة الحقيقية الواجب تأديتها أو امتناع عن تأديتها عن طريق عدم التصريح بها .

فيسعى المكلف بالضريبة إلى تجنّب الاقتطاعات عبر تفادي الوقائع المنشئة لها، كأن يمتنع المنتج عن ممارسة الأنشطة التي تخضع لاقتطاعات مرتفعة، أو يتجنب المستهلك اقتناء السلع المفروضة عليها ضرائب عالية؛ كما قد يتمكن الممول من تفادي دفع الضريبة باستغلال الثغرات الموجودة في التشريع، أو التناقض القائم بين نصوص القانون واللوائح التنفيذية وبعض الإجراءات الصادرة عن وزارة المالية، ولهذا الغرض؛ يستعين المكلف بالضريبة عادة بذوي الخبرة والاختصاص، مما يجعله غير معرض للعقوبة لعدم ارتكابه مخالفة قانونية صريحة.

ب. الطرق الاحتمالية غير مباشرة

تتخذ الطرق الاحتمالية طابعاً غير مباشر عندما يُتعمد إغفال التسجيل أو إصدار قيود محاسبية غير صحيحة في السجل اليومي أو سجل الجرد أو في الوثائق والمستندات المطلوبة من مصالح الضرائب، ويعد المشرع هذا السلوك جريمة مكتملة؛ كما تتحقق الجريمة أيضاً عند تقديم وثائق مزورة أو مضللة بقصد تقليل الضرائب أو الرسوم أو التملص من واجباتها، مما يضعف عناصر الثقة والائتمان والمصدقية في التصريحات الضريبية، وهي متطلبات أساسية نص عليها القانون (مرسلي، 2009، صفحة 164).

وتثار إشكالية قانونية هامة هنا بشأن الركن المادي، كونها تمس بمبدأ الشرعية الجنائية، وتحديدًا نص المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري، التي تقضي بأنه "لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير أمن بغير قانون" فالنصوص القانونية التي تجرم وتعاقد على جريمة الغش الضريبي لم تحدد على سبيل الحصر الوسائل الاحتمالية والمناورات التي تشكل جوهر الركن المادي لهذه الجريمة، كما يقتضيه مبدأ الشرعية؛ ويُعهد بتحريك الدعوى العمومية ومباشرتها إلى السلطة القضائية، التي يعود لها تقدير ما إذا كانت هذه الوسائل الاحتمالية متوافرة أم لا، وذلك ضمناً لاحترام مبدأ عدم المساس بشرعية التجريم والعقاب.

ثانياً: التملص من الضريبة

يتعلق الأمر في هذا السياق بمرحلة التحصيل الضريبي، حيث قد يلجأ المكلف بالضريبة إلى الامتناع الكلي أو الجزئي عن أدائها، وهو سلوك غالباً ما يكون نتيجة للجوء إلى أساليب احتيالية، ولا يخرج عن إطار الصور التالية:

- التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة، ويأخذ صورته من خلال إعداد الجداول و الإنذارات و إرسالها للجهة المختصة بتحصيل الضريبة.

- التملص من الأداء الكلي للضريبة أو بعضها عن طريق الإعفاء من أدائها أو تقليص قيمتها (دراجي، 2021، صفحة 22).

وبالرجوع إلى المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإن القيمة المالية للتملص هي أساس تحديد مقدار العقوبة، فكلما زادت قيمة مبلغ التملص زادت مدة عقوبة الحبس و الغرامة المالية، وعليه يستوجب الأمر تحديد مبلغ التملص من قبل إدارة الضرائب حتى يتسنى تحريك الدعوى العمومية (الأمر 76-101 المتعلق بالضرائب المباشرة وغير المباشرة).

ثالثاً: العلاقة السببية بين استعمال طرق الاحتيال و التملص من الضريبة

تقتضي المتابعة الجزائية في جريمة الغش الجبائي توافر علاقة سببية واضحة بين التملص

الضريبي والوسائل الاحتمالية المستعملة لتحقيقه من طرف المتهم، الأمر الذي يترتب عليه إعتبار الجريمة أنها تامة، و في حالة عدم تحقق النتيجة نكون بصدد محاولة الغش الجبائي المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة .

وكذا المنصوص عليها في المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، و المادة 119 من قانون التسجيل المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 11 -16 المؤرخ في 2011/12/29 المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

2.2.2 الركن المعنوي لجريمة الغش الجبائي

لا يكفي أن يتوافر لقيام جريمة الغش الجبائي الركن المادي فقط ، بل يستوجب أن يتوافر معه الركن المعنوي بالرجوع إلى النصوص الضريبية نجد أنها تستوجب عنصر العمدية ، فلا جريمة إذا لم يثبت القصد الجنائي سواء العام أو الخاص .

أولاً : القصد الجنائي العام

يقصد بالقصد الجنائي العام نية المكلف ومدى وعيه عند إقدامه على خرق القوانين وارتكاب المخالفات، إذ تسعى الإدارة الجبائية جاهدة للتحقق من نية المكلف، سواء كانت حسنة أم سيئة. ويتجلى سوء النية من خلال امتناع المكلف عن تقديم التصريحات أو إهمالها، أو عدم الرد على طلبات التوضيح الصادرة عن الإدارة، أو من خلال قيامه بأعمال إخفاء أو تدليس تهدف إلى تضليل مصالح الضرائب بشأن المبلغ الحقيقي للضريبة المستحقة عليه.

ثانياً : القصد الجنائي الخاص

ويقع عبء الإثبات في مسألة توافر الركن المعنوي للجريمة على جهة الاتهام، والمتمثلة في النيابة العامة وإدارة الضرائب، بينما يتمتع القاضي بسلطته التقديرية في تقدير الوقائع باعتبارها من المسائل الموضوعية؛ ويُراعى في ذلك الإعذارات والإنذارات الموجهة للمكلف، إضافةً إلى محاضر معاينة المحاسبات غير الصحيحة أو المزورة التي استندت إليها إدارة الضرائب لإثبات توافر القصد الجنائي، وهو ما يتضح من أحكام المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال (قانون الرسوم على رقم الأعمال).

3. إجراءات التحري والمتابعة والعقوبات المفروضة على مرتكبي الغش الجبائي

يتضمن هذا القسم لى فرعين؛ الأول مخصص لدراسة إجراءات التحري و المتابعة الجزائية (تحريك الدعوى العمومية و مباشرتها) أما الثاني فسنطرق فيه إلى العقوبات التي أقرها المشرع ضد مرتكبي هذه الجريمة.

1.3 إجراءات التحري ومتابعة جريمة الغش الجبائي

بعد إثبات قيام جريمة الغش الجبائي من طرف المكلف بالضريبة من طرف إدارة الضرائب، وفقا للمادة 504 قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 21 من قانون الطابع (الأمر رقم 103-76)، وذلك عن طريق تقديم شكوى لدى وكيل الجمهورية المختص من أجل تحريك الدعوى العمومية ضد مرتكب جرم الغش الجبائي .

إذ لا يمكن لهذا الأخير تحريكها إلا بناء على طلب إدارة الضرائب وفقا للمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة ، و المواد 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال ، و المادة 34 من قانون الطابع، و المادة 119 من قانون التسجيل (قانون التسجيل المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 11-16) .

حيث أن هذه المواد مجتمعة تحيل بدورها إلى قانون الإجراءات الجبائية وفقا للمادة 104 التي تنص على أن المتابعات الهادفة إلى تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية لا تُبأشر إلا بناءً على شكوى مقدمة من مدير إدارة الضرائب، وفي هذا الإطار، اشترط المشرع وجوب الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة خصيصاً لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة، التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية، وذلك تطبيقاً لأحكام الفقرة الثانية من المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

ووفقا لما هو مقرر في الفقرة 3 من المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية (الأمر 155/66، مؤرخ في 08 يونيو 1966)، فإن الدعوى العمومية تنقضي عن طريق سحب الشكوى، و تخضع إجراءات سحبها في جريمة الغش الجبائي إلى المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص أنه "يمكن مدير كبريات المؤسسات و مديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50 بالمائة من الحقوق الأصلية و الغرامات موضوع الملاحقة الجزائية و إكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد".

وفي حالة سحب الشكوى و لم يتم تصرف وكيل الجمهورية في الملف يكون ملزم بإصدار أمر بحفظ القضية بموجب مقرر الحفظ ؛ أما إذا كان الملف على مستوى مكتب قاضي التحقيق فإنه يصدر أمر بإنقضاء الدعوى العمومية.

و أما في مرحلة المحاكمة فإن قاضي الحكم يصدر حكم بوقف إجراءات المتابعة الجزائية لانقضاء الدعوى العمومية بسبب سحب الشكوى.

ويُسند الاختصاص الإقليمي للنظر هذه القضايا إلى المحكمة التي يقع في دائرتها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة، وذلك استناداً إلى أحكام المادة 2/305 من قانون

الضرائب المباشرة، والمادة 2/119 من قانون التسجيل، والمادة 2/34 من قانون الطابع، وذلك مع مراعاة الشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، و المادة 119 الفقرة الثانية من قانون التسجيل.

كما يجوز لإدارة الضرائب اختيار جهة الاختصاص لتقديم الشكوى و تبقى بعدها مسألة تحريك الدعوى العمومية من صلاحيات وكيل الجمهورية .

2.3 العقوبات المقررة على مرتكبي جريمة الغش الجبائي

وضع المشرع الجزائري جملة من العقوبات تستهدف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المتهمين من أداء التزاماتهم الضريبية حد السوء، وذلك ضمن سياسة جنائية تهدف إلى ضمان احترام القوانين الجبائية وصيانة المال العام، حيث تتراوح هذه العقوبات بين الأصلية منها، والمتمثلة أساساً في الحبس والغرامة، وبين العقوبات التكميلية التي قد تلحق بالشخص المخالف تبعاً لخطورة الجريمة المرتكبة. علاوة على جزاءات جبائية مقررة لذلك.

1.2.3 العقوبات المقررة على الشخص الطبيعي

خصص المشرع الجزائري جملة من العقوبات تستهدف الشخص الطبيعي المتهم من أداء التزاماته الضريبية، وذلك ضمن سياسة جنائية تهدف إلى ضمان احترام القوانين الجبائية وصيانة المال العام. وتتراوح هذه العقوبات بين الأصلية منها، والمتمثلة أساساً في الحبس والغرامة، وبين العقوبات التكميلية التي قد تلحق بالشخص المخالف تبعاً لخطورة الجريمة المرتكبة. وقد تم تنظيم هذه الأحكام في عدة نصوص تشريعية، على غرار المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 119 من قانون التسجيل، مما يبرز الصرامة التي انتهجها المشرع في مواجهة هذه الجريمة المالية.

أولاً: العقوبات الجزائية المفروضة على الشخص الطبيعي

بالنسبة للعقوبات الجزائية المفروضة على الشخص الطبيعي، فقد نص المشرع على عقوبات جزائية تتدرج بين الحبس والغرامة تبعاً لقيمة المبالغ المتملص منها، مع إقرار عقوبات تكميلية تزيد من شدة الردع. ويعكس هذا التوجه رغبة المشرع في تحقيق الردع العام والخاص وصون النظام الجبائي.

أ- العقوبات الأصلية

تتجسد العقوبات الأصلية في عقوبات الحبس والغرامة المالية، وذلك وفقاً لأحكام المادة 303 المعدلة بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 2011/12/29 المتعلق بقانون المالية لسنة 2012. وقد ربط المشرع بين شدة الحبس وقيمة المبالغ المتملص منها، فجاءت على النحو الآتي:

تحدد العقوبات المقررة لجريمة التملص الجبائي تبعاً لقيمة المبالغ المتملص منها، حيث يعاقب بغرامة مالية تتراوح بين 50.000 دج و100.000 دج إذا لم تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

أما إذا فاق مبلغ التملص 100.000 دج ولم يتجاوز 1.000.000 دج، فتطبق عقوبة الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو إحدى هاتين العقوبتين. وفي حال تجاوز مبلغ التملص 1.000.000 دج ولم يتعد 5.000.000 دج، تكون العقوبة الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، أو بإحدى العقوبتين.

بينما تشدد العقوبة إلى الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج، أو بإحدى العقوبتين، إذا فاق مبلغ التملص 5.000.000 دج ولم يتجاوز 10.000.000 دج.

أما إذا تجاوز مبلغ التملص 10.000.000 دج، فتشدد العقوبة إلى الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى العقوبتين. كما نصت المواد 119 من قانون التسجيل، و المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 02-11 المؤرخ 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003، على عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات و غرامة من 5.000 إلى 20.000 دج، أو إحدى هاتين العقوبتين.

ويلاحظ أن المشرع الجزائري قد عمد إلى تجنب جريمة الغش الجبائي مهما كانت قيمة المبالغ المتملص منها، مع تشديد عقوبة الحبس مقارنة بالقانون السابق؛ فقد كانت المادة 303 من قانون المالية لسنة 2003 تعتبر الجريمة جناية إذا تجاوز مبلغ التملص 1.000.000 دج، غير أن تعديل 2013 غير هذا التكييف إلى جنحة؛ ويعود الهدف من هذا التحول التشريعي إلى تسريع الفصل في قضايا الغش الجبائي التي باتت تشكل خطراً حقيقياً على الموارد المالية للدولة

ب- العقوبات التكميلية

إلى جانب العقوبات الأصلية، أقر المشرع الجزائري عقوبات تكميلية ذات طابع ردعي تهدف إلى تعزيز فعالية الجزاءات المقررة على جريمة التملص الضريبي. فقد أجاز للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملاً أو مقتطفاً منه في الصحف الوطنية أو تعليقه في الأماكن المخصصة بالبلدية أو المحكمة، وفقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة، مع إلزامية تطبيق هذه العقوبة في حالة العود طبقاً للمادة 3/303 من قانون الضرائب المباشرة، والمواد 5 و46 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 6/120 من قانون التسجيل.

كما نصت بعض القوانين على عقوبات تكميلية أخرى، منها المنع من ممارسة بعض المهن المرتبطة بالمجال الجبائي كالتجارة، الاستشارة الجبائية، الخبرة أو المحاسبة، وذلك في حالة العود أو تعدد الإدانات، وفقاً للمادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة. وقد يمتد المنع إلى مزاولة النشاط التجاري لمدة لا تتجاوز عشر سنوات طبقاً للمادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 2002/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2013.

ثانياً : الجزاءات الجبائية المفروضة على الشخص الطبيعي

عند صدور حكم بالإدانة في جريمة التملص الضريبي، يكون القاضي ملزماً قانوناً بالنطق بالعقوبة الجبائية إذا تقدمت إدارة الضرائب بطلباتها، أما في حالة غياب هذا الطلب فلا يمكنه الحكم بها من تلقاء نفسه، وهو ما أكدته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجنح والمخالفات (قرار صادر عن غرفة الجنح و المخالفات رقم 136291، 1996). وتتعدد هذه العقوبات من حيث القيمة والمضمون بحسب النصوص القانونية المنظمة لها، إذ نصّت المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة على غرامة مالية تتراوح بين 5.000 و 25.000 دج، بينما نصّت المادة 2/524 من القانون نفسه على غرامة تعادل ضعف المبالغ المتملص منها على ألا تقل عن 50.000 دج.

كما أوردت المادة 2/114 من قانون الرسم على الأعمال غرامة تتراوح بين 1.000 و 5.000 دج. ويلاحظ أن القاضي لا يملك سلطة تقديرية في تحديد قيمة الغرامة الجبائية، لارتباطها المباشر بالنص القانوني، كما أنها لا تخضع لظروف التخفيف المنصوص عليها في المادة 53 من قانون العقوبات (الأمر رقم 155/66)، الأمر الذي يعكس صرامة المشرع في حماية الالتزامات الضريبية.

2.2.3 العقوبات المقررة للشخص المعنوي مرتكب جريمة الغش الجبائية

أقر المشرع الجزائري مبدأ المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، مع استثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام من نطاقها؛ وقد نصت المادة 51 مكرر/2 من قانون العقوبات على أنّ الشخص المعنوي يُسأل جزائياً عن الجرائم المرتكبة لحسابه من قبل أجهزته أو ممثليه الشرعيين، مما يعكس توجه المشرع نحو توسيع نطاق المساءلة القانونية ليشمل الكيانات الاعتبارية متى ثبت ارتكابها لأفعال غير مشروعة في إطار نشاطها أو لتحقيق مصالحها.

كما نصّت المادة 18 مكرر من قانون العقوبات على العقوبات المقررة للشخص المعنوي في مواد الجنايات والجنح، حيث تتمثل أساساً في:

- أ- الغرامة المالية التي تتراوح قيمتها بين مرة واحدة وخمس مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي عن نفس الجريمة.
- ب- واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية التالية:
 - حل الشخص المعنوي.
 - غلق المؤسسة أو أحد فروعها لمدة لا تتجاوز خمس سنوات.
 - الإقصاء من الصفقات العمومية لمدة أقصاها خمس سنوات.
 - المنع من ممارسة نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية، بصفة نهائية أو لمدة لا تزيد عن خمس سنوات.
 - مصادرة الأدوات أو الأشياء المستعملة في ارتكاب الجريمة أو الناتجة عنها.
 - نشر أو تعليق حكم الإدانة.

كما أجاز النص وضع الشخص المعنوي تحت الحراسة القضائية لمدة لا تتجاوز خمس سنوات، بحيث تنصب هذه الحراسة على منع ممارسة النشاط الذي كان سبباً في ارتكاب الجريمة أو ارتباط بها.

وتجدر الإشارة إلى أن النصوص الجبائية وإن كانت قد أقرت عقوبة الغرامة على الشخص المعنوي، إلا أنها لم تحدد قيمتها، مما يستوجب الرجوع إلى أحكام المادة 18 مكرر من قانون العقوبات لتقديرها.

يتضح من خلال ما تم الإشارة إليه في هذا القسم أن المشرع الجزائري انتهج سياسة ردعية صارمة في مواجهة جريمة الغش والتملص الضريبي، سواء ارتكبها شخص طبيعي أو معنوي، وذلك من خلال إقرار عقوبات جزائية أصلية وتكميلية، فضلاً عن جزاءات جبائية إلزامية؛ ويظهر هذا التدرج في العقوبات حرص المشرع على تحقيق التناسب بين جسامة الفعل والجزاء المترتب عنه، بما يضمن حماية النظام الجبائي وصيانة موارد الخزينة العامة؛ كما يعكس هذا التوجه وعي المشرع بخطورة الجريمة وأثرها المباشر على الاقتصاد الوطني، مما استدعى تبني آليات قانونية رادعة لتحقيق الردع العام والخاص معاً.

4. الخاتمة

نخلص مما سبق إلى أن المشرع الجزائري قد جرم فعل الغش الجبائي وأقر لها عقوبات جزائية أصلية وتكميلية، وأخرى جبائية توقع على الشخص الطبيعي أو المعنوي علحد السواء، حي تفرض على المكلف بالضريبة في حالة مخالفة القوانين الجبائية بهدف الإفلات من الاقتطاعات أو تقليل حجم الوعاء الضريبي، وذلك بموجب نصوص خاصة ذات صلة خاصة تتعلق بقوانين

الضرائب المباشرة أو غير مباشرة، وقانون التسجيل، وقانون الرسم على الأعمال المعدلين بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28/12/2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، كذا قانون العقوبات.

كما أن المشرع قد قيد النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية على شرط وجود شكوى من إدارة الضرائب مع إمكانية سحب الشكوى في أي مرحلة، وأمام أي جهة قضائية كانت.

وبالرغم من ذلك لم تحقيق هذه المكافحة الأهداف المنشودة نتيجة غياب الإحساس و الوعي الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة بأهمية هذا المورد المالي لخزينة العمومية مما يستوجب تفعيل أدوات الرقابة المستمرة من قبل إدارة الضرائب في تقديم الشكاوى ضد مرتكبي هذه الجريمة. وبناءً على ما توصلنا إليه من نتائج، فإننا نقترح ما يلي:

- العمل على تفعيل طرق المراقبة المستمرة و الدائمة من طرف أعوان مصالح الضرائب على المكلف بالضريبة و تقديمهم شكاوي ضدهم كلما دعت الضرورة لذلك من أجل تحريك النيابة العامة الدعوى العمومية ضدهم

- دعوة المشرع الجزائري إلى الإسراع في تحديد صور أعمال التدليس و المناورة الاحتيالية التي تشكل الركن المادي لهذه الجريمة من أجل تسهيل عمل القضاء.

- باعتبار أن جريمة الغش الضريبي جريمة إقتصادية تنخر الاقتصاد الوطني شأنها شأن جريمة الفساد وتبييض الأموال؛ صار من الضروري وضع قانون عقوبات ضريبي يقوم على القواعد الجزائية التي يخضع لها الغش الضريبي بصفة خاصة (إجراءات البحث والتحري وطرق المتابعة والإثبات، وكذا العقوبات المقررة) تفاديا للتكرار والتناقض كما هو الحال مع التشريع الفرنسي "القانون العام للضرائب" على سبيل المثال.

- العمل على الرقمنة الكاملة للمنظومة الجبائية باعتبارها آلية تحقيق الشفافية وتساهم في تطوير أداء النظام الجبائي الجزائري، كما أنها تيسر عملية مراقبة المكلفين بالضريبة وتبادل المعلومات بين المؤسسات العمومية في وقت قصير عن طريق تسهيل عملية الولوج للنظام الجبائي الإلكتروني لكل الأعوان المكلفين بالضريبة، مما يساهم بشكل مباشر في الكشف عن مرتكبي هذه الجريمة.

- العمل على إلغاء شرط الشكوى المسبقة مما يتيح للنسابة العامة تحريكها وفقا لسلطة الملائمة التي تتمتع بها، بالإضافة إلى تحديد الطرق الاحتيالية المكونة للركن المادي على سبيل الحصر حفاظا على مبدأ الشرعية.

5. قائمة المصادر والمراجع

- الأمر 101-76 المتعلق بالضرائب المباشرة وغير المباشرة، ا. 7-1. (s.d.). الأمر 101-76، المتعلق بقانون الضرائب غير المباشرة، المعدل بقانون رقم 11-16 المؤرخ في 29/12/2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2011.
- الجزائية، ق. ا. (مؤرخ في 08 يونيو 1966) الأمر 155/66 .
- العليا، ا. (07 10 1996). قرار صادر عن غرفة الجناح و المخالفات رقم 136291. مجلة مجلة المحكمة العليا. 01،
- أوهيب، س. ي. (2003). الغش الضريبي (éd. مذكرة ماجستير). الجزائر: كلية الحقوق و العلوم الإدارية، جامعة الجزائر.
- حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش. (1995). المالية العامة و الموازنة و الضرائب. دار الخلود للصحاف.
- دراجي، ن. ا. (2021).، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري. مجلة معارف للعلوم القانونية و الاقتصادية، 2(3).
- زهير عبد الكريم جعفر قيس، و كاظم تركي عي سنية. (2016). تأثير تقانة المعلومات. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة (49)، 393.
- قانون الإجراءات الجبائية، 0-2. ق (المؤرخ في 22/12/2001) قانون الإجراءات الجبائية. الجريدة الرسمية.
- قانون الرسوم على رقم الأعمال، ا. 1-1. (s.d.). المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، جريدة الرسمية، عدد 103، لسنة 1976.
- قانون الطابع، .، ا. (s.d.). الأمر رقم 76-103. الجريدة الرسمية العدد 103 الصادرة بتاريخ 22/11/1976.
- مرسلي، ع. ا. (2009). التهرب الضريبي بين العقاب و الصلح في التشريع الجزائري. مجلة الاجتهاد القضائي للدراسات القانونية و الاقتصادية. (2) 8،
- يحيوي، ن. (1998). الغش و التهرب الجبائين (éd. رسالة ماجستير). (معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر).