

جريمة الغش الضريبي

:

تعتبر الضرائب من أقدم و أهم مصادر الإيرادات العامة، حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الأساسي في الأعمال و الدراسات العلمية المالية. و هذا الأمر ليس راجعا لكونها إحدى أبرز مصادر الإيرادات العامة فقط، ولكن لأهمية الدور الذي

تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية من جهة و لما تحدثه من إشكالات تقنية و اقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى.

يظهر تاريخ الضريبة ارتباط طرق و أساليب تحصيلها و فرضها بشكل الاقتصاد الذي كان سائدا في المجتمع فمنذ العصور الأولى عرف الإنسان الضريبة التي كانت تحصل في صورة عينية يدفعها الفرد جبرا إلى السلطة العمومية كنوع من المساهمة في تغطية النفقات العامة، و قد عرفت الإمبراطورية الرومانية نظاما ضريبيا محكما كانت فيه الضريبة سنوية و إجبارية. أما في العصور الوسطى فقد كان تسديد الضريبة يتم في شكل ساعات عمل " أو عينا كأعمال تعبید الطرقات و التموينات بالحبوب و المواد الزراعية، و هذا لضمان الحصول على الخدمات التي توفرها السلطة العمومية و المتمثلة في الأساس في ضمان الأمن من الاعتداءات الخارجية و في بناء المنشآت القاعدية التي تمكن من تسهيل عمليات المواصلات. و قد سمحت عملية فرض الضريبة العينية بتلبية معظم حاجات الدولة من نفقات و التي تمكنت من خلالها على الحصول على اليد العاملة بمطالبة كل سيد بتقديم عدد من عبيده أو عماله أو جنوده و هذا حسب مرتبته داخل هرم السلطة في الدولة و الحصول من عند كل ملاك الأراضي على الغلال و المحاصيل.

و مع تطور المجتمعات اضطرت السلطات العمومية إلى دعوة ممثلي الشعب للحصول على موافقتهم عند فرض الضرائب و هذا بعد ثورات سياسية دموية عرفتها أوروبا، و من هنا ظهر و تأكد حق البرلمانات في التخصص بسن القوانين المتعلقة بفرض الضرائب ثم بغيرها من التشريعات الأخرى و قد أصبح من حق الشعب الموافقة المسبقة على فرض الضرائب و الترخيص لها باعتبار ذلك من المبادئ الأساسية في الدول الديمقراطية.

و يجب أن نشير أن اعتماد الدولة على الضريبة في العصر الحديث يكاد يكون شبه كليا و هذا باستثناء بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة و التي تتوفر على ثروات تغنيها عن فرض الضرائب.

و بالرغم من تحصيل الضرائب في صورة نقدية بقيت الدولة تطبق المبادئ الأساسية للضريبة، فالدولة تحدد وعاد الضريبة كقيمة الدخل، قيمة الملكية المنقولة أو العقارية و التي يطبق عليها سلم حسابي و تقوم بتحصيل الضريبة مساوية للوعاء الضريبي مضروبة في المعدل المطبق لدى الشخص الذي يدفع الضريبة أو المسمى "المكلف بالضريبة".

إن الضريبة تكتسي أهمية بالغة و هذا ما دفعني إلى معالجة بعض جوانبها و خاصة أهم ظاهرة تعرفها الحياة الاقتصادية و هي الغش و التي تعاني منها الجزائر كبقية دول العالم من جرّاء النزيف في ميزانية الدولة.

تعتبر جريمة الغش الجبائي من جرائم قانون الأعمال و تحديدها و معرفة أركانها و العقوبات الواردة عليها يكتسي أهمية بالغة لأنه موضوع يمس و بصفة أساسية ميزانية الدولة، غير أن الولوج في موضوع الغش الضريبي يتطلب منا أولا تحديد ماهية الضريبة وأهم أثر ناتج عنها ألا و هو التخلص من العبئ الضريبي و بعد ذلك نتطرق إلى جريمة الغش الضريبي من خلال تحديد أركانها ثم إجراءات المتابعة و الجزاء.

:

في غياب تعريف تشريعي يمكن أن نعرف الضريبة على أنها:

"مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي، و دون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية"¹.

و تعرف كذلك بأنها:

"اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية للدولة و جماعاتها المحلية، أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية"²، و القانون الذي أعطى النور للضريبة مستمد من مصادر عدة، على وجه الخصوص الاتفاقيات الدولية الموقعة مع الدول الأجنبية لتفادي الازدواج الضريبي و تسهيل المساعدة الجبائية

المتبادلة و قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و الفقه الإداري كمجموع القرارات و اللوائح الإدارية و مجموع الأحكام القضائية الإدارية الصادرة التي لها علاقة بالضرائب و تطبيقاتها.

(1) Pierre Bel trame : « la Fiscalité en France », hachette livre, 6^{ème} édition 1998

(2)Raymond Muzelle : «Finances publique » édition Dalloz 8 ème édition 1993 page 423.

أما عن أحدث تعريف للضريبة مضمونة هو التالي:

"فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف و الأعباء المحلية العامة، بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة¹.

:

انطلاقا من مجمل هذه التعاريف المقدمة، يمكن تحديد خصائص الضريبة في أنها ذات شكل نقدي، لها طابع إجباري و نهائي، و تهدف إلى تغطية الأعباء العامة للدولة أو تغطية تدخلات السلطة العمومية في المجتمع، و يمكن تلخيص هذه الخصائص كالتالي:

1. الضريبة ذات شكل نقدي: يتعلق الأمر باقتطاع نقدي، و هذا ما يفرقها عن تسخير

الأشخاص و السلع و يستهدف ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين.

ففي النظم الاقتصادية القديمة، كانت الضريبة تفرض و تحصل في صورة عينية لأن الظروف الاقتصادية التي كانت سائدة كانت تقوم على أساس التعامل بالصورة العينية و يظهر ذلك جليا في العصور الإقطاعية و في العصر الحديث، أصبحت النقود الوسيلة

وأداة التعامل الأساسية و بما أن النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة و الضرائب بصورة خاصة تحصل في صورة نقدية.

(1) الدكتور سوزي عدلي ناشد: "الوجيز في المالية العامة" الدار الجامعية للنشر 2000، صفحة 11

2. الطابع الإجباري و النهائي للضريبة: إن الضريبة شكل من أشكال إبراز و إظهار سيادة الدولة فهي توضع ثم بعد ذلك تحصل عن طريق السلطة أو الإيجار². و يفهم من لفظ الإيجار هو الأمر المتمثل في إجبار المكلف بالضريبة من أدائها عبر طرق إدارية.

فالضريبة تفرض بطريقة أحادية-صادرة عن الدولة- و يحصل بطريق الجبر، حيث يوجد جهاز كامل يهدف إلى إلزام المكلف بالضريبة بالدفع، و يمكن أن يظهر الجبر في أنه تهديد بسيط، ففي حالة رفض أو عدم أداء الفرد لواجباته الضريبية، ينطلق هذا الجهاز في متابعة هذا المكلف من أجل ينطلق هذا الجهاز في متابعة هذا المكلف من أجل إجباره على تخلص دينه الضريبي.بالإضافة إلى ذلك فإن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها. إن قيام المكلف بالضريبة يدفعها دون أن يحصل على منفعة خاصة تعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة و يدفع المكلف بالضريبة مساهمة منه، كعضو داخل المجتمع، في تحمل الأعباء و التكاليف العامة.

و رغم هذا فالفرد ينتفع بالخدمات التي تضعها الدولة لصالح فئات الشعب عن طريق مرافقها العامة، و المختلفة، خاصة و أن الدولة تستعمل حصيلة الضرائب، و إيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق. إلا أن الشخص يتمتع بهذه الخدمات كالدفاع، و الأمن و القضاء... ليس باعتباره مكلفاً بأداء الضريبة بل لكونه عنصراً و فرداً من أفراد المجتمع، و هذه المنفعة ليست حكراً عليه وحده و لكنها تمسّ كافة المواطنين داخل المجتمع.

مفهوم تغطية الأعباء العامة: تضمنت النظرية الكلاسيكية أن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الرئيسي للضريبة، و أن هذه الأخيرة لا يمكن أن يكون لها أي تأثير على الشؤون الاقتصادية.

إن هذا المفهوم الذي يحصر دور الضريبة في تمويل صناديق الخزينة العمومية و يمنحها وظيفة مالية بحثة، يرتبط بعنصر الدولة الحارسة فكيف يمكن للضريبة أن تكون لها وظيفة اقتصادية، اجتماعية، بينما هي أداة دولة تتحفظ على التدخل في الميدان الاقتصادي و الاجتماعي؟

في الحقيقة تعتبر هذه الخاصية مبدأ دستوري أفرزته الثورات السياسية الكبرى التي عرفها التاريخ، كما نص عليه إعلان حقوق الإنسان و المواطن الذي أصدرته الثورة الفرنسية عام 1789 و لم يعد هناك حاجة في العصر الحديث على النص عليه بوضوح، إذ أنه يعد من المبادئ الدستورية العامة البديهية التي يجب إتباعها رغم عدم وجود نص دستوري صريح يقرّ بها.

و تضمن دستور الولايات المتحدة الأمريكية لسنة 1787 نفس المفهوم في المادة الأولى من الجزء الثامن "يمكن أن يتم تأسيس الضرائب من طرف الكونغرس بفرض تسديد الديون، القدرة على الدفاع المشترك و رفاهية الولايات المتحدة الأمريكية".

و في حقيقة الأمر تلعب الضرائب زيادة على دورها في تمويل الخزينة العمومية، دورا مهما في تحفيز الاستثمارات (وظيفة اقتصادية) و في إعادة توزيع الدخل الوطني (وظيفة اجتماعية).

:

- تمثل الضريبة عبئا على المكلفين بها يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر و التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية. و الذي يدفع

الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها، هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها، كما أن إحساسه بنقل عبئها بصورة خاصة عندما يكون محملا بالعديد كمن الضرائب أو عندما تكون معادلاتها مرتفعة، تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها، التخلص مسموح لا يخالف القانون و يسمى التهرب الضريبي و التخلص غير مسموح و يحدث مخالفة لأحكام التشريع الجنائي و يسمى "الغش الضريبي".

(أ) التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي، أن تفرض على تصرف معين كالبيع و الشراء لكن المكلف بالضريبة، رغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشأ لها، فتصرفه يكون سلبيا إذا لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء، فالتهرب الضريبي يعني إذن "التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا، دون مخالفة أو انتهاك القانون" حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا، و من ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي، نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه. و نفس الشيء بالنسبة للشركات التي تقيم مراكزها و مقراتها الاجتماعية في دول أين توجد معدلات الضريبة فيها جد منخفضة، كذلك قد يستفيد المكلف بالضريبة من ثغرات التشريع الجنائي، مثل حينما لا يقوم التشريع الجنائي لإخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي، فيقوم الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة لكي يتجنب الخضوع للضريبة الخاصة بالشركات فهذا الشخص لم يخالف القانون و لكنه استفاد من الثغرات الموجودة فيه، و بالرغم من أنه قد يكون سيئ النية، إلا أنه لا يمكن فرض أية عقوبة عليه، و لا يكون أمام المشرع إلا محاولة سد هذه الثغرات.

(ب) الغش الضريبي:

يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكات و الممارسات التي تتم لهدف التحايل و تجنب أداء الضريبة، و هذا خارج إطار القانون، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة. فالغش الضريبي بهذا المعنى، يفترض تحقق الواقعة المنشأة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف بالضريبة يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية و

ثغرات القانون و النقص الذي يكتسي نصوصه، و بذلك يتجلى جوهر التفرقة بين ظاهرة الغش الضريبي و التهرب الضريبي¹.

و قد يتحول التهرب الضريبي إلى غش ضريبي فالغش الضريبي يعد تصرفا غير مشروع و يمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون، و إرادة المشرع، باستخدام طرق احتيالية و تدليسية من طرق المكلف بالضريبة بقصد التخلص من عبء الضريبة و من صور الغش الضريبي، الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي، أو تعدد الكذب في مضمون هذا التصريح و تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي، أو حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة، أو التمسك بمحتوى سجلات محاسبية غير دقيقة أو غير قانونية، أمام المصالح الضريبية، أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاء مادي، كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج و المناطق الحرة.

و يكمن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي و الغش في أن التهرب تكون فيه إرادة المكلف بالضريبة متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك طرقا مشروعة فالمكلف يمارس حقا من حقوقه القانونية و الاقتصادية ليحقق هدفا مشروعا بالنسبة له. وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي وهو سوء النية دون العنصر المادي المتمثل في الحيل التدليسية .

(1) Silem Ahmed :Albertini (jean-marie) Lexique d'économie Dalloz 1999.page 389

أما الغش الضريبي فتنجس فيه إرادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، و لكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرق غير مشروعة، تصل به إلى حدّ التدليس و الاحتيال. ومن ثم يستوجب سلوكه متابعتة قانونا. فالغش الضريبي بهذا الشكل، يتوفر فيه العنصر المعنوي و العنصر المادي، و لذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي، فالأول يمثل العام و الثاني يمثل الخاص، فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي عن طريق خرق القانون.

و يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة و عدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد. إذ أنه يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيلة الضرائب، كما أنه قد يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة و لذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة، سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي، فمثلا في إطار مكافحة الغش الضريبي على المستوى الخارجي فقد أبرمت الجزائر عدة اتفاقيات دولية و تتكون الشبكة الجزائرية للاتفاقيات الجبائية إلى غاية الفاتح من جانفي 2003 من تسع (09) اتفاقيات سارية المفعول و الخاصة بالضرائب على الدخل أما فيما يتعلق بالاتفاقيات الخاصة بالنقل الجوي أو البحري، فقد قامت الجزائر بالتوقيع على (07) اتفاقيات و تجدر الإشارة إلى أنه توجد ثلاثون اتفاقية موقعة مع أن الجزائر لا تزال مقارنة مع تونس و المغرب¹.

(1) انظر الجداول المرفقة بالمذكرة في الملحق ، صفحة 1 و 2.

:

يتضمن التشريع الضريبي الجزائري عدة أصناف نتناولها فيما يلي:

- 1- الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة منصوص عليها في القانون رقم 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 و المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و القانون رقم 91-23 المؤرخ في 1991/12/18 و المتضمن قانون المالية لسنة 1992 و القانون رقم 96-31 و المتضمن قانون المالية 1997 و تتمثل اساسا في الضريبة على الدخل الإجمالي IRG و الضريبة على أرباح الشركات IBS و الرسم على النشاط المهني TAP

2- الضرائب غير المباشرة منصوص عليها من الأمر 104-76 المؤرخ في 1976/12/09

3- الرسم على رقم الأعمال منصوص عليه في القانون رقم 91-25 المؤرخ في 1991/12/18 و المتضمن قانون المالية لسنة 1992 و تتمثل أساسا على القيمة المضافة TVA.

4- الرسم على الطابع منصوص عليه في الأمر رقم 103-76 المؤرخ في 76/12/09

5- التسجيل منصوص عليه في الأمر رقم 103-76 المؤرخ في 76/12/19 ، و تجتمع جميع هذه النصوص الضريبية على تجريم الغش الضريبي و تتفق على تعريضه كما يلي:

" التملص أو محاولة التملص عن طريق الغش من إقامة الضريبة كلها أو جزء منها أو أدائها كلها أو جزء منها".

و من هذا التعريف نستخلص أركان جريمة الغش الضريبي و هي:
أ/ الركن المادي: و هو تملص المكلف بالضريبة أو محاولة التملص عن طريق الغش من إقامة الضريبة أو أدائها.

ب/الركن المعنوي: و هو أن يتصرف المخالف عن دراية و بنية الغش.

:

و هو استعمال وسائل و طرق إحتيالية من أجل الوصول إلى نتيجة غير شرعية و هي التملص من إقامة الضريبة أو من أدائها.
و يتكون الركن المادي من ثلاث عناصر و هي:

- استعمال طرق و وسائل إحتيالية.

- التملص من الضريبة.

- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الإحتيالية و التملص من أداء الضريبة.

:

لم يعرف المشرع الجزائري الطرق الاحتيالية و العلة من ذلك أن كل تعريف يقتصر على الإحاطة بكل أساليب الاحتيال غير أنه أوضح المقصود بها عندما أشار إلى الأعمال التي يعتبرها طرقا احتيالية و قد تختلف الوسائل المستعملة في جريمة الغش الضريبي غير أن الهدف يبقى واحد و هو تخفيض المبالغ المالية الخاضعة للضريبة. و قد أوردت المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة 06 أعمال اعتبرها طرق احتيالية و هو نفس العدد الذي أوردته المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

أما قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فقد نص في المادة 303 في فقرتيها الثانية و الثالثة و المادة 407 في فقرتها الثانية على 05 أعمال اعتبرها من هذا القبيل. في حين قانون الرسم على رقم الأعمال نص على ذلك في المادة 118 كذلك قانون الطابع في المادة 34 الفقرة الأولى و قانون التسجيل في المادة 119 الفقرة الأولى و نص على عمل واحد اعتبره كطريقة احتيالية و هو كل من خفض أو حاول تخفيض كل أو بعض من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله مناورات الغش. و تتفق كل هذه النصوص على اعتبار الأعمال الآتي بيانها طرق احتيالية مع التذكير أنها جاءت على سبيل المثال و ليس على سبيل الحصر و هي:

أولاً: الغش الضريبي عند فرض الضريبة

و يظهر هذا عند الامتناع الإرادي عن التصريح الضريبي في الآجال القانونية أو الإخفاء الإرادي لجزء من الأموال التي تكون محل لفرض الضريبة و يتخذ صورة:

1. الإخفاء الإرادي عند التصريح بالضريبة في الآجال القانونية:

هي الطريقة الاحتيالية الأكثر استعمالاً، و الأكثر صعوبة في الإثبات غير أنه يكفي لإثبات الركن المادي لحركة الغش الجبائي أن لا يقوم الممول بالتصريح الجبائي الذي هو إجراء إلزامي، يقع على عاتق هذا الأخير و مجرد الامتناع بشكل في حد ذاته جريمة حتى و إن لم تستعمل في ذلك طرقا احتيالية. و تجدر الإشارة أن الشخص

المعنوي المتمثل في شخص مدير المؤسسة ملزم بالتصريح الجبائي إلا إذا وجد وفقا للإجراءات القانونية إلى شخص آخر ينوبه.

2. الإخفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المالية محل الضريبة:

يحتوي الوعاء الضريبي على رأس المال التأسيسي زائد الأرباح السنوية التي تكون موضوع الضريبة غير أنه ليس للقاضي الجزائي أن يقرر نوع الضريبة أو النسبة المئوية التي يجب أن يخضع لها المكلف بالضريبة و إلا يكون قد تجاوز سلطته. و تتعدد صور الإخفاء فقد يكون على الدخل الإجمالي الصافي أو يكون على الأرباح أو يكون على المداخل التي تكون محل التوقيع للرسوم كالرسم على رقم الأعمال و مثال ذلك التخفيض العمدي للمداخل من أجل الحصول على تخفيضات خرافية في الإنتاج و للإشارة فإن مدلول كلمة الإخفاء يتضمن أساسا عدم التصريح العمدي أو عدم إعطاء كل المعلومات و النتائج المتحصل عليها لإدارة الضرائب خلال السنة من العمليات التجارية و يعبر عنها بـDissimulation و ذلك سواء أن تعلقت بالنفقات أو بالمداخل المتحصل عليها¹.

و لا يهم إن كان فعل الإخفاء لصالح المكلف بالضريبة بشكل شخصي أو لصالح الغير و لا يمكن له أن يتدرع بأن هناك اتفاقية مع دولة أخرى تعفي ازدواجية الضريبة على اعتبار أنه ملزم بالتصريح على رقم أعماله لإدارة الضرائب بمعنى آخر أنه يستفيد من الإعفاء بموجب اتفاقية دولية².

و قد يلجا المكلف بالضريبة على إنشاء شركة يكون مقرها في دولة أخرى. الهدف منها هو الحصول على امتيازات التخفيض من نسبة الضرائب و سمي هذا النوع بـ « société écran » و يلجأ إليها قصد التهرب من دفع الضرائب و الحقوق و بالتالي أمام التهرب الضريبي.

و قد يكون الإخفاء في صورة التخفيض العمدي لرسم رقم الأعمال و هذا بهدف التهرب من دفع الضرائب و الرسوم المستحقة للخزينة العمومية أو يلجأ الممول إلى استعمال اليد العاملة دون القيام بالإجراءات القانونية أمام المصالح المعنية و هو ما

يسمى بـ: Le travail noir أو عدم مسك الدفاتر المتعلقة بفواتير البيع أو الشراء و في هذا السياق فإن المفتشية الجهوية للتحقيقات الاقتصادية و مكافحة الغش سجلت عجز لدى الخزينة العمومية لسنة 1997 مقدار ب 2000 مليار سنتيم موزع على المناطق حسب الجدول التالي:³

(1)Messaoui Maamar : « la France et vérification » mémoire de Fin d'études 1995

(2) محمد عباس محرزي: اقتصاديات الجبائية و الضرائب طبعة 2003 دار هومة ص 199

(3)Service de IREERF

Région	Montant de défaut de facturation
Annaba	571
Sétif	389
Oran	204
Ouargla	30
Béchar	13
Alger	712
	1919 Milliard de Centimes

و قد يستعمل المكلف بالضريبة فواتير مزورة أو مسير مؤسسة الذي يقوم بمنح نسبة مئوية لشخص ما و الذي يمثل شركة وهمية و الذي يحدد للتاجر مثلا فاتورة مقابل دفع مبلغ مالي وهمي و هو أساس لعمل مشبوه². و قد يكون الإخفاء عن طريق رفع نسبة الأعباء و النفقات التي تخرج عند حساب الوعاء الضريبي. فقد يلجأ الممول إلى الإخفاء عن طريق تخفيض المداخل و بالمقابل يقوم بالرفع في نسبة الأعباء و مع ذلك فإن النصوص الجبائية تعطي للممول الحق في الاستفادة من التخفيضات من حساب الوعاء الضريبي، فقد يلجأ الممول إلى الإخفاء عن طريق

تخفيض المداخيل و بالمقابل يقوم بالرفع في نسبة الأعباء. و مع ذلك فإن النصوص الجبائية تعطي للممول الحق في الاستفادة من التخفيضات في حساب الوعاء الضريبي و هذا وفقا للشروط المحددة قانونا و هي:

(2) jean Cosson : les industries de la France Fiscale du seuil année 1971

1. يجب أن تكون الأعباء مدونة في دفتر الحسابات.
2. أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق تثبت ذلك.
3. أن تؤدي هذه الأعباء إلى الخفض من أصول المؤسسة و تتعدد صور استعمال الطرق الاحتياطية في هذا المجال و لكن عادة ما تظهر في شكل قيام المؤسسة يتحمل النفقات الشخصية لمسير المؤسسة و المتعلقة أساسا بمسكنه و فاتورة هاتفه الشخصي مثلا، و هو صورة من صور الغش الضريبي.

ثانيا: الغش الجبائي عند التحصيل الضريبي

يمكن حصر صور الغش الجبائي عند التحصيل الضريبي في صورتين:

الصورة الأولى: تنظيم الإعسار:

و يظهر ذلك عند قيام إدارة الضرائب بتحصيل الضرائب و الرسوم التي تكون مستحقة في ذمة المكلف بالضريبة فيقوم هذا الأخير بمناورات تهدف إلى إخراج الأموال من المتابعات الرامية إلى تحصيل الضرائب كأن يعلن إفلاسه بطرق احتياطية و هذا بتحويل الأصول الناتجة عن بيع المنقولات و إخفاء المبالغ المالية الناتجة عن تلك العملية و تحويلها أو منحها على احد أقاربه أو معارفه أو أصهاره و كثيرا ما يلجؤون على تحويل هذه المبالغ إلى الزوجة أو الزوج انطلاقا من مبدأ استقلال الذمة المالية للزوجين.

الصورة الثانية: ارتكاب مخالفات في المحاسبة.

و مثال ذلك الإغفال عن التسجيل أو تسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد المنصوص عليها في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق المحددة حسب المخطط الوطني للمحاسبة.

ثالثاً: الغش الضريبي باستعمال وسائل أخرى

و هو ما يسمى بالمناورات الأخرى، وذلك في إعطاء بيانات غير صحيحة أو مزورة و موضوعها هو إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة.

و ما يلاحظ هو صعوبة تحديد كل المناورات لتشعبها وما تحمله من طابع تقني غير أنه يمكن حصر هذه المناورات في :

1. مسك حسابات غير صحيحة قصد عدم تمكين إدارة الضرائب من إجراء عملية المراقبة المحاسبية أو إخفاء حسابات الشركة .

2. تسجيل عمليات حسابية وهمية أو غير فعلية و ذلك باستعمال فواتير مزورة أو اللجوء على شركات وهمية.

3. الاختيار الإرادي لنظام جبائي امتيازي يهدف إلى الحصول على تخفيف الضرائب و الرسوم أو الإعفاء منها كلية و هذا للاستفادة من مزايا جبائية مقررّة لبعض فئات المكلفين بالضريبة كما هو مقرر لبعض المؤسسات الصغيرة في إطار مساعدة الشباب في غطار تشجيع الاستثمار الوطني.

4. التخفيض العمدي لرقم الأعمال حتى يستفيد المكلف بالضريبة من امتيازات النظام الجزائي.

و في هذا الصدد يمكن القول بأن الإخفاء لا يشترط فيه أن يكون نتيجة وقائع إيجابية بل قد يكون نتيجة لوقائع سلبية كإسقاط عناصر إيرادات أو إغفال قيد بعض المبيعات.

و الجدير بالذكر ان هذه الأساليب الاحتيالية المذكورة تدور حول فكرة تتمحور في إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة و ما يمكن استخلاصه هو أن "الطرق الاحتيالية مفادها الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه

القانون على المكلف بالضريبة في إقراراته أو تصريحاته و ما يقدمه لإدارة الضرائب من أوراق و مستندات"

:

إن الهدف من استعمال المناورات الاحتيالية يرمي إلى تحقيق النتائج التالية:

1. إمّا التملص Omission الكلي أو الجزئي من الوعاء الضريبي من أجل التهرب من تحديد أساس الضريبة و ربطها. و يتحقق هذا حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرار غير صحيح، أو مزور، أو أبسط مثال يمكن تقديمه مثلاً في مجال الرسم على القيمة المضافة طبقاً للمواد 117 و ما يليها على غاية 128 من قانون الرسم على القيمة المضافة و يقوم المكلف بالضريبة بدفع وثائق غير صحيحة أو غير دقيقة إلى إدارة الضرائب مع تقديم الطلبات المتعلقة بالإعفاء الكلي أو الجزئي من الضريبة أو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة و الاستفادة من الامتيازات الجبائية المنصوص عليها لبعض المكلفين بالضريبة و هذه الإعفاءات هي أحكام خاصة تطمح إلى الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة في بعض العمليات و تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية و اجتماعية و ثقافية مثلاً في المجال الاقتصادي هناك الإعفاءات الخاصة بمجال التنقيب عن المحروقات السائلة و الغازية و استغلالها و تجميعها...و التي تنجزها مؤسسة سوناطراك. و في المجال الاجتماعي ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع كالخبز و الحليب و الشعير و الدقيق و الأدوية و في المجال الثقافي مثلاً كل الحفلات المنظمة في غطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون.¹

2. التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة و يقصد بهذا، إعداد الجداول و الإنذارات وإرسالها على الجهة المختصة بتحصيل الضريبة.

* المحاولة في جريمة الغش الضريبي:

هناك إشكال قد يطرح غير أن المشرع الجزائري لم يشترط لقيام الحركة وجود جريمة تامة بل إنه المحاولة تكفي لوصف الفعل بأنه غش ضريبي.

و قد عرف المشرع المحاولة في المادة 30 من قانون العقوبات بأنها البدء في تنفيذ أفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة غلا إذا أوقف أو خاب أثرها لسبب لا دخل فيه لإرادة الفاعل و من ثم يكفي لوقوع الجريمة، مباشرة طرق الاحتيال السالفة الذكر سواء تحققت النتيجة أولا ما دام ليس لإرادة الفرد دخل في ذلك و مثال ذلك أن يحاول المكلف بالضريبة التهرب من دفع الضريبة و هذا بعد أن أعلن عن رغبته في التسوية الجبائية أو أن يقوم ببيع أصوله إلى شركة وهمية حتى يتهرب من دفع ما عليه.

:

يتعين لقيام جنحة الغش الجبائي و جود علاقة بين فعل التملص بناء على استعمال طرق احتيالية، غير أنه إذا كان هناك خطأ من إدارة الضرائب عند تحديد الوعاء الضريبي أو عند تقدير الإعفاء فإن العلاقة السببية تنتهي بين فعل التملص و بين استعمال الطرق الاحتيالية، غير أنه في حالة إذا أخفى الجاني الوثائق أو كانت مزورة فإن العلاقة السببية تقوم بين فعل التملص و استعمال الطرق الاحتيال.

:

يتطلب لقيام جريمة الغش الضريبي العمدية وجوب توفر الركن المعنوي، و هذا باستعمال طرق احتيالية قصد التهرب من دفع الضرائب أو الرسوم، فهي جريمة تتميز عن باقي جرائم القانون العام لكونها تتطلب توفر القصد الجنائي الخاص و يتمثل

في علم مرتكب المخالفة بالطابع غير الشرعي بعدم التصريح أو الإخفاء فضلا عن وجوب توفر القصد الخاص و هو التخلص من الضريبة كلها أو بعضها.

_____:

و هو نية الغش العام Un dole général و ينحصر أساسا في علم الممول بارتكابه فعل من أفعال الاحتيال الذي من شأنه أن يؤدي على التملص من الضريبة كلها أو جزء منها.

و يشترط لقيام الركن المعنوي لحركة الغش الضريبي من قبل المكلف بالضريبة و هذا الأخير يكون على علم و دراية بأنه ارتكب فعل جرمه القانون و سبب ضرار للخرينة العمومية. و لكن إذا قام الممول بإخفاء المبالغ التي تكون موضوع توقيع الضريبة نتيجة لضغط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة، فينتفي عنصر العلم لأنه يقتضي لتوافره اتجاه إرادة الجاني على الاحتيال، و إيقاع إدارة الضرائب في الغلط.

و تجدر الإشارة إلى أن صفة الجاني كالتاجر الذي له أقدمية في المهنة يشكل قرينه على سوء نيته و لا يمكن له التذرع أمام القاضي الجزائي بأنه منح الثقة لشخص آخر مثل المحاسب الذي يعمل لصالحه أو التذرع بحالته الصحية أو النفسية التي لا تجعله قادرا على الوفاء بالتزامه اتجاه إدارة الضرائب و مع ذلك فإن للقاضي الجزائي السلطة التقديرية في إفادته بظروف التخفيف طبقا لقانون العقوبات.

_____:

و يقصد به الغش الخاص Le Dole spécial و يتمثل ذلك في الرغبة في الإثراء و هو اتجاه إرادة الجاني على التخلص من الضريبة كلها أو بعضها و يتجلى ذلك بحرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها من الضريبة¹.

و يستخلص الركن المعنوي أساسا من الركن المادي، كأن لا يستجيب المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب فهذا السلوك يشكل عنصر

سوء النية من طرف الجاني عند رفضه الإدلاء بالتصريح الجبائي، و سلوك المكلف بالضريبة الذي يتخذ صورة الامتناع العمدي عن الانصياع لإنذارات إدارة الضرائب و الذي يشكل في حد ذاته الركن المعنوي للجريمة.

و قد تظهر إرادة الجاني عند تخفيض عمليات البيع خلال السنة المالية أو الحصول على قروض بنكية بدون داع أو عند إنشاء شركة وهمية، و المناورات الاحتيالية تؤكد لنا نية الجاني في الهروب أو التملص من دفع الضرائب أو الرسوم. و هناك إشكال قد يطرح و هو:

هل أن مسير المؤسسة مسؤول جزئيا و هذا ما استقرت عليه محكمة النقص الفرنسية في قرارها الصادر بتاريخ 1994/11/14.²

1) Droit Pénal des affaires 2^{ème} édition page 168

2) l'arrêt de la chambre criminelle de la cassation 1995 N° 412

_____ :

تتفق مجمل النصوص الضريبية على إجراءات المتابعة و الجزاء كما يبق اتفاقها على تحديد أركان الجريمة محل الدراسة، و على هذا ارتأيت تقسيم المبحث إلى مطلبين الأول منهما للمتابعة و الثاني للجزاء.

_____ :

تتناول في هذا المطلب عبء إثبات جريمة الغش الضريبي ثم إثباتها و نخلص إجراءات المحاكمة.

_____ :

يقع على إثبات جنحة الغش الجبائي على عاتق النيابة العامة و على إدارة الضرائب التي يجب عليها إقامة الركن المادي مع إثبات المسؤولية الشخصية للمتهم و بالتالي إثبات الركن المعنوي¹.

و يجب أن يتم تقديم الدليل بمقتضى محضر و هذا بالنسبة للضرائب المباشرة أما فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة و الرسوم فيكون الإثبات بموجب محضر و أي طريقة من طرق الإثبات تبعا لأحكام المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية التي نصها "يجوز إثبات الجرائم بأي طريقة من طرق الإثبات ماعدا الأحوال التي ينص فيها القانون على غير ذلك و للقاضي أن يصدر حكمه تبعا لاقتناعه الخاص و لا يسوغ للقاضي أن يبني قراره غلا على الأدلة المقدمة له في معرض المرافعات و التي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه"

1(قرار صادر عن مجلس الدولة تحت رقم 35 22 00 بتاريخ 2001/11/12، (للطعن في صحة الإجراءات يستلزم الإثبات)

و للإشارة فإن توزيع عبء الإثبات بين النيابة العامة و إدارة الضرائب يعتبر ضمانا من الضمانات و حقا من حقوق الدفاع لأن الإنسان بريء على أن تثبت إدانته بموجب حكم نهائي¹.

إن إثبات جريمة الغش الضريبي تدفعنا على تناول عنصرين هامين :

1. الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي.

2. صلاحية هؤلاء الأشخاص لإثبات جريمة الغش الضريبي.

أن تقدم ما يثبت مزاعمها لتطبيق مت تدعيه...

أ/ الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي:

ما يمكن ملاحظته هو أن النصوص الضريبية غير منسجمة في مسألة الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي، على اعتبار أن قائمة الأشخاص المؤهلين تختلف من نص لآخر و يمكن رغم هذا وضع ثلاث أصناف:

▪ **الصنف الأول:** في قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع الذين أو كلا مهمة إثبات حالة الغش الضريبي إلى أعوان الضرائب المحلفين و المفوضين لذلك دون سواهم و هذا بنص المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة و التي تنص "إن مخالقات أحكام هذا القانون المتعلقة بالمراقبات والتحصيلات في الداخل المعهود بها إلى دائرة الضرائب تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب المدير العام للضرائب و تؤكد أمام القاضي خلال الثلاث أيام من تاريخها و ذلك تحت طائلة البطلان " و يمكن أن تكون هذه المحاضر محددة من قبل عون واحد فتكون حجة إلى حين ثبوت العكس، و عندما تكون محددة من قبل عونين تكون حجة إلى حين ثبوت الطعن فيها بالتزوير.

(1) قرار صادر عن مجلس الدولة تحت رقم 1930 بتاريخ 2001/09/24 (يجب على إدارة الضرائب

و المادة 21 من قانون الطابع تنص "يرخص لموظفي الإدارة الجبائية أن يتحفظوا مقابل إعطاء مخالصة..."

▪ **الصنف الثاني:** قانون الرسم على رقم الأعمال: ما يلاحظ بالنسبة لهذا القانون أنه وسع نوعا ما في قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجريمة و تنص المادة 112 منه على ما يلي:

يمكن أن تثبت المخالقات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام أو تعين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة و الضرائب المباشرة و التسجيل و مصالح الجمارك أو قمع الغش و المخالقات الاقتصادية، تلاحق المخالقات و يحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارات المكلفة بتحصيل هذا الرسم"

▪ **الصنف الثالث:** قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التسجيل لم تتكلم عن الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الجبائي.

و لكن هل يمكن لضباط الشرطة القضائية فعلا أن يقوموا بإثبات جريمة الغش الضريبي أم الإثبات مقصور فقط على أعوان الضرائب كما هو مبين من قانون الضرائب غير المباشرة و قانون الطابع؟

إذا سلمنا بأنه يجوز لضباط الشرطة القضائية أن يثبتوا الجرائم الضريبية و ذلك انطلاقا من أن ضباط الشرطة القضائية هم أصحاب الاختصاص العام في إثبات الجرائم و أن من يختص بالكل يختص بالجزء. و من ثم يكون من صلاحيتهم البحث و التحري و جمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم يوجد نص صريح يقضي بخلاف ذلك، غير أنه يمكن أن يصطدم هؤلاء الضباط بواقع النصوص الضريبية المتشعبة من جهة، و من جهة أخرى طابعها التقني المحض. فهذا النوع من الجرائم له خصوصية تختص إدارة الضرائب دون سواها بمعرفتها باعتبارها الجهة المؤهلة لذلك و كذلك يصعب على غير أهلها أن يتمكنوا من فحص الوقائع المكونة لهل بكل دقة.

و تجدر الإشارة إلى أن المشتبه فيه يستعمل طرقا ووسائل احتيالية يغلب عليها الطابع التقني و بالتالي لا يتمكنون فعلا من إثبات هذه الجريمة.

و مع ذلك و مع عدم وجود نص خاص يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم فإنه من الجائز حسب رأيي إثبات الجرائم الضريبية من قبل ضباط الشرطة القضائية شريطة أن ترسل المحاضر إلى إدارة الضرائب.

ب/صلاحية هؤلاء الأشخاص لإثبات جريمة الغش الضريبي:

إن أهم صلاحية خولها القانون لهؤلاء الأشخاص هي تحرير محضر إثبات المخالفات و هناك بعض الإجراءات الشكلية التي يجب احترامها عند تحرير المحضر و التي نص عليها قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 505 و هي:

- تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه.
- نوع المخالفة.
- في حالة الحجز، التصريح الذي قدم إلى المتهم في هذا الشأن.
- اسم و صفة و محل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر.
- الشخص المكلف بالمتابعات.

- نوع و وزن أو قياس الأشياء المحجوزة و تقديرها التقريبي و حضور الطرق أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي تم تقديمه له للحضور.
- مكان تحرير المحضر و ساعة اختتامه.

و عندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني فإن التفريغ الخاص بالمحضر يتم عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد و المواصلات و يرسل إلى آخر محل إقامة معروف للمخالف و يجب أن تحمل الرسالة: بيان مكان و تاريخ المحضر.

و إذا كان المتهم حاضرا أثناء تحرير المحضر فإنه يذكر فيه بأن المحضر قد قرئ عليه و أعطيت له نسخة منه.

و الصلاحية الثانية التي أعطاها القانون لأعوان إدارة الضرائب هي البحث و التحري و مباشرة بعض إجراءات الاستدلال و أحيانا التفتيش بعد الترخيص من السلطة القضائية و نصت على ذلك المواد 309.312.313.315.316 من قانون الضرائب المباشرة و الوسوم المماثلة.

فتنص المادة 309 مثلا على ما يلي: " لا يمكن في أي حال من الأحوال لإدارات الدولة و الولايات و البلديات و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات و كذلك المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها من تلك الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تدفع السر المهني أمام أعوان إدارة المالية الذين هم على الأقل من رتبة مراقب و يطالبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها" كما يمكنهم كذلك مراقبة الدفاتر الحسابية.

كما منح قانون الضرائب غير المباشرة لأعوان إدارة الضرائب سلطة اتخاذ تدابير تحفظية إذ يجوز لهم حجز الأشياء محل الغش و الوسائل المستعملة فيه و قد نصت على ذلك المواد من 511 إلى 517 منه، و الجدير بالذكر أن وسائل الغش التي تتعلق بالمخالفات المرتكبة من قبل المخالفين تحجز لزوما من قبل الأعوان المحررين للمحاضر و ذلك بنص المواد السابقة الذكر و تودع الأشياء المحجوزة في مكتب الضرائب القريب جدًا و يمكن و ضعها إن اقتضى الأمر في حظيرة المحجوزات، و في

هذه الحالة يجب على الأعوان الذين باشرُوا الحجز التصريح بالحجز إلى المتهم و الإشارة إلى ذلك في المحضر كما يجب عليهم أن يذكروا فيه نوع و وزن و قياس الأشياء المحجوزة و تقديراتها التقريبية و حضور المتهم أثناء إعداد بيانهم الوضعي أو الاستدعاء الموجه إليه للحضور، و للإشارة فإنه لا يجب على قاضي الموضوع التقيد بالبيانات المدونة في المحاضر عند تكوين اقتناعه الشخصي سواء في حالة الإدانة أو البراءة و السبب في ذلك يرجع إلى إجراءات الإثبات الجنائي التي تختلف نوعا ما عما هو موجود من إجراءات في الإثبات الجنائي و على ذلك يتعين على القاضي عدم التسليم بما جاء في المحاضر بل عليه فحص كل الأدلة و مناقشتها بما يفيد إظهار الحقيقة الواقعية و ذلك من خلال استخلاصه لأركان جريمة الغش الجنائي من خلال المحاضر التي تحتوي على المعايينات المادية و كذلك من خلال التحقيق الذي يجريه مع المتهم بالغش الضريبي و من جهة أخرى استخلاص عناصر الركن المعنوي المتمثلة في العلم و الإرادة من خلال مثلا الإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب و ذلك لتسوية وضعيته الجبائية.

:

تنشأ عن جريمة الغش الضريبي دعوتان:

1. دعوى عمومية و عقوبتها الحبس و الغرامة أو إحداهما.
2. دعوى جبائية و عقوبتها الغرامة الجبائية.

و تتميز الجرائم الضريبية بوحدة الدعوتين العمومية و الجبائية من حيث التحريك إذا أوكلت النصوص الضريبية كلها صلاحية تحريكها لإدارة الضرائب وحدها، و يكون ذلك بناء على شكوى طبقا للمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 345 من قانون التسجيل، و 117 من قانون الطابع.

و من هنا يمكننا أن نستنتج أن إدارة الضرائب هي التي تقوم برفع الشكوى لا النيابة العامة و التي هي التي تقوم بتحريك الدعوى العمومية، و هذا فيه خروج عن الأصل العام الذي يوكل مهمة تحريك الدعوى العمومية إلى النيابة العامة.

و زيادة على هذا، فإن السلطة القضائية ملزمة بأن تطلع إدارة الضرائب بكل المعلومات التي تحصلها و التي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أي مناورة كان هدفها أو حاصلها الغش أو الإخلال بالضريبة سواء كانت الدعوى مدنية أو جنحية و إن أقصت الدعوى إلى إقرار عدم وجود وجه لإقامتها و تبقى المستندات مودعة لدى كتابة الضبط تحت تصرف إدارة الضرائب مباشرة و ذلك طيلة الخمسة عشرة يوما التي تلي النطق بكل قرار يصدر عن الجهات القضائية و يخفض هذا الأجل إلى عشرة أيام في مجال الجنج.

كذلك تنص المادة 46 فقرة أولى من قانون الطابع على أنه "يجب على السلطة القضائية أن تعلن إدارة الضرائب بأي بيان تحصل عليه من شأن وجود غش أرتكب فيها و يخص الجبائية أو أي مناورة يكون هدفها أو نتيجتها الغش و عرقلة الضريبة سواء كان الأمر يتعلق بدعوى مدنية، أو تجارية أو تحقيق جنحي حتى و لو انتهت الدعوى بعدم إقامتها"

إن إيداع الشكوى من قبل إدارة الضرائب هو إجراء إلزامي و إلا تكون لإجراءات الملاحقة باطلة بطلانا مطلقا، فهي من النظام العام. فلا يمكن ملاحقة المكلف بالضريبة إلا بعد إيداع الشكوى من قبل إدارة الضرائب و القضاء بخلاف ذلك يؤدي إلى بطلان إجراءات المتابعة.

و إذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق يتعين على القاضي المكلف بالتحقيق أن يصدر أمرا يرفض إجراء التحقيق بسبب بطلان إجراءات المتابعة، و هذا ما يمكننا استخلاصه عند قراءتنا لنص المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و إذا كانت على مستوى جهة الحكم يتعين على المحكمة القضاء بعدم قبول الدعوى لبطلان إجراءات المتابعة، و ذلك من تلقاء نفسها و صرف النيابة على ما تراه مناسبا.

إن التكلم عن الشكوى يذهب بنا مباشرة إلى تحديد شروطها.

شروط تقديم الشكوى :

لكي تكون الشكوى صحيحة و مقبولة يجب أن تتوفر على شرطين:

أولاً: أن تقدم الشكوى من طرف الأشخاص الذين يسمح لهم القانون بذلك و عادة يكون مدير الضرائب بالولاية، غير أنه يجوز تقديمها ممن يسمح القانون بإنابتهم في تقديمها و يكفي وجود إنابة عامة دون الإلزام بوجود إنابة خاصة لكل جريمة ضريبية.

و في حالة إذا كانت الشكوى صادرة من شخص غير مؤهل قانونا يكون الإجراء باطلا بطلانا مطلقا و يمكن للقاضي إثارته من تلقاء نفسه و في أي مرحلة كانت عليها الدعوى لأنه من النظام العام.

و ترفع الشكوى من قبل إدارة الضرائب أمام وكيل الجمهورية أو أمام قاضي التحقيق مع تأسيسها كطرف مدني و توضح فيها الوقائع التي من شأنها تبرير رفع الشكوى بصفة دقيقة من طرف العون استنادا إلى :

- محضر كوثيقة المنازعات.

- تقرير المصلحة (المفتشية أو القباضة)

و على هذا يجب أن يحتوي المحضر على:

- محضر محرر من طرف عون محلف برتبة مراقب على الأقل.

- تقرير مختصر تذكر فيه الأركان المادية و المعنوية المتعلقة بالمخالفات المبنية و الدالة على وجود مناورات احتيالية مع العلم بها.

و تقع متابعة هذا النوع من المخالفات على عاتق مصلحة المنازعات بالمديرية الولائية للضرائب المختصة اقليميا.

ثانيا: أن تكون الشكوى مكتوبة و موقعة من صاحب السلطة المختصة في إصدارها و ذلك تحت طائلة البطلان المطلق.

• هل يجوز لإدارة الضرائب لحسن تحريك الدعوى العمومية أن تسحب الشكوى؟

إن المشرع الجزائري لم ينص على إجراء المصالحة في الجرائم الضريبية و من تم لا يجوز سحب الشكوى ما دام لا يوجد نص خاص يبرر سحبها. و هذا يعد خروجاً عن الأصل، إذ يحول لصاحب الحق أن يتنازل عنه وفقاً لأحكام المادة 06 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى، غير أنه حبذا لو أنشأت لجنة مشتركة على مستوى وزارة المالية

وزارة العدل و ذلك من أجل تبادل الآراء و إخراج ما هو صائب بشأن جواز سحب الشكوى و ذلك بعد المصالحة، و التي هي في الأصل غير موجودة.

• تقادم الدعوى العمومية:

الدعوى الجبائية لها تقادمين فالدعوى العمومية تتقادم وفقا لنص المادة 08 من قانون الإجراءات الجزائية و هي 03 سنوات في مادة الجنج.

أما الدعوى الجبائية فإن مدة التقادم حسب إجماع القوانين الضريبية فهي أربع سنوات و هذا ما تنص عليه المادة 305 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 564 الفقرة 02 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 153 من قانون التسجيل و المادة 27 من قانون الطابع.

ما يمكن ملاحظته أن اختلاف مدة التقادم على نفس الدعوى أمر غير جدي و لهذا اقترح توحيدده كما هو الشأن في الجريمة الجمركية¹.

و مع ذلك فإنه لا يوجد اختلاف من حيث مبدأ سريان تقادم الدعوتين و أسباب الانقطاع كذلك، إذ يبدأ سريان التقادم من يوم ارتكاب الفعل أو من يوم اكتشافه المادة 08 من قانون الإجراءات الجزائية و على قاضي الموضوع أن يراقب ما إذا مس التقادم الدعوى العمومية أو لا ما دام انه من النظام العام، و يمكن إشارته في أي مرحلة كانت عليها الدعوى.

• تأسيس إدارة الضرائب كطرف مدني:

السؤال الذي يتبادر إلى الذهن هو : ما هو موقع إدارة الضرائب في الدعوى، هل هي طرف مدني أم طرف منظم للنياابة العامة أم تستأثر بموقع خاص؟ إن النصوص الضريبية لم تعط لإدارة الضرائب صفة الطرف المدني و إذا كانت المادة 307 أشارت إلى إمكانية تأسيسها كطرف مدني في حالة فتح تحقيق بناء على شكوى إدارة الضرائب و هذا بعكس قانون الجمارك الذي جعل من إدارة الجمارك طرف ممتاز بهدف الحصول على التعويضات. و إذا غابت يمكن لوكيل الجمهورية المطالبة بها بموجب القانون الصادر في 1998 و المعدل و المتمم لقانون الجمارك 70-79 و إذا تأسست إدارة الضرائب كطرف مدني ليس بهدف الحصول على تعويض مقابل ما لحق

الخرينة العمومية من ضرر على اعتبار أن القوانين المتعلقة بالجبائية تعطي تعطي لإدارة الضرائب حق توقيع الغرامات الجبائية و إنما تهدف من وراء تأسيسها كطرف مدني هو الحضور في كل مراحل

(1) ملتقى قضاة النيابة و التحقيق: الجرائم الاقتصادية قسنطينة 09 و 10 ماي 1997 محاضرة الغش الضريبي ملقاة من طرف الدكتور أحسن بوسقيعة.

التحقيق الابتدائي و القضائي و إعطاء القاضي الجزائي كل المعلومات التي تسمح لهذا الأخير الإلمام بالملف الجزائي.

إن مباشرة الدعوى العمومية من طرف النيابة العامة، و إدارة الضرائب يمكنها أن تتأسس كطرف مدني أمام قاضي التحقيق أو أمام قاضي الجنج و من ثمة يعطي لها مركز كمساعد قضائي إلى جانب النيابة العامة و ليس لها الحق أن تطالب بالتعويض عن الأضرار التي لحقت بها¹، إلا إذا كان الجرم المتابع به الجاني مرتبط بواقعة النصب و الاحتيال الفعل المعاقب عليه بنص المادة 372 من قانون العقوبات، فهنا يمكن لإدارة الضرائب أن تتأسس كطرف مدني سواء أمام قاضي التحقيق أو أمام قاضي الحكم و هذا بقصد طلب التعويض عن الضرر الذي لحق بها و يمكن سماع موظفي إدارة الضرائب كشهود.

• مسألة الاختصاص في جريمة الغش الضريبي:

لقد حددت المادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية على الاختصاص المحلي في الجنج بقولها "تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم و لو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر" لكن المشرع في جنحة الغش الضريبي أخضع الاختصاص المحلي لاختيار إدارة الضرائب وفقا لكل حالة سواء المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الغرامة أو مكان الحجز، أو مقر المؤسسة و قد أجمعت النصوص الضريبية على ذلك.

(1) Bulti nimenel : Affaire N) 16116 du 060 février 1969.

فتنص المادة 305 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ترفع الملاحقات إلى المحكمة حسب الحالة و اختيار الإدارة إما المحكمة التي يتبع لها المكان فرض الضريبة أو المحكمة التي يقع مقر المؤسسة في دائرة اختصاصها المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة " المحكمة المختصة هي حسب الحالة و اختيار الإدارة للمحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أ و مكان الحجز أو مقر المؤسسة"

المادة 119 فقرة 02 من قانون التسجيل " تلاحق المخالفات أمام مكان فرض الضريبة أ و مكان الحجز أو مقر المؤسسة"

و بعد استلام النيابة للملف الذي يتكون عادة من محضر تقرير مختصر تذكر فيه أركان الجريمة ثم ترسل النيابة العامة الملف إلى الضبطية القضائية لسماع الأطراف على محاضر و بعد ذلك يعاد إرسال الملف مرفوقا بمحاضر سماع الأطراف إلى النيابة العامة، و هاته الأخيرة تكون الملف و تقوم باستدعاء الأطراف عن طريق التكليف بالحضور الذي يجب أن يحتوي على مجمل الشروط الشكلية المنصوص عليها من المادة 439 من قانون الإجراءات الجزائية التي تشير بدورها إلى إجراءات التبليغ المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية.

و أهم هذه الشروط: إعطاء مهلة 10 أيام بين تاريخ التبليغ و تاريخ الجلسة مع الإشارة إلى تاريخ الجلسة و النصوص القانونية المنوه و المعاقب عليها، و النصوص الخاصة بالعقوبات الجبائية و تخطر محكمة الجناح بالقضية وفقا لإجراءات الاستدعاء المباشر المنصوص عليه في المادتين 333 و 335 من قانون الإجراءات الجزائية.

: :

إن كل النصوص الضريبية تتخذ في كون أن جريمة الغش الجبائي هي جنحة و تقرر لها عقوبات جزائية و جبائية كما أنها تتحدد في إسناد المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي و المعنوي على السواء و هذا يعد خروجاً عن القواعد العامة لقانون العقوبات الحالي.

:

هؤلاء الأشخاص هم: الفاعل- الشريك، الشخص المعنوي .

أولاً: الفاعل الاصلي.

من البديهي أن يكون الفاعل هو أول من يخضع للجزاء و قد عرّف المشرع الجزائري الفاعل في المادة 14 من قانون العقوبات بقوله : "يعتبر فاعلاً كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو التدليس الإجرامي..."

و قد يكون الفاعل الاصلي شخصاً طبيعياً أو معنوياً:

أ/ الشخص الطبيعي: ينحصر أساساً في كون أن الجاني عند إيداعه ورقة التصريح الموقفة و التي تدون فيها كل البيانات التي تتعلق بنشاط المكلف بالضريبة غير أنه يصعب على القاضي أحياناً تحديد الفعل المادي لكون المكلف بالضريبة مثلاً أوكل شخصاً آخر مهمة القيام بإجراءات التصريح لدى إدارة الضرائب و انطلاقاً من مبدأ شخصية العقوبة الجنائية فإن قاضي الموضوع عليه التحقق من حسن نية الجاني بعدم علمه بالأعمال الاحتيالية التي أقدم عليها الغير غير أنه لا يمكن التذرع بوجود أسباب خارجية كان يزعم بأن واقعة الغش الجبائي كان بفعل المحاسب أو السكرتير الذي يعمل لصالحه ذلك

و أنه ملزم بمراقبة الوثائق و دفاتر الحسابات قبل التوقيع عليها إلا إذا ثبت العكس مثلاً حالة الإكراه أو قوة قاهرة و للقاضي السلطة التقديرية في ذلك¹ .

ب/الشخص المعنوي: تتفق كل النصوص الضريبية على إسناد المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي طبقاً لأحكام المادة 303 فقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة بنصها:

"عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة. و يصدر الحكم بالغرامات الجزائية...ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه"

وهذا نفس ما كرسته المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة و كذا المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 36 فقرة 04 من قانون الطابع وأخيراً المادة 121 فقرة 04 من قانون التسجيل.

و بعد أن قمنا بتفحص ما تحتويه النصوص الضريبية في مسألة إسناد المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، نلاحظ أن المشرع ركز فقط على الشركات و المؤسسات التي تخضع للقانون الخاص و يكون بذلك قد استبعد المؤسسات التابعة للدولة باعتبار أن الدولة صاحبة حق فكيف يمكن تطبيق العقاب عليها.

(1) ملتقى قضاة النيابة و التحقيق الجرائم الاقتصادية: قسنطينة 09 و 10 ماي 1997 محاضرة بعنوان الغش الجبائي للدكتور أحسن وسقيعة

* مناقشة مسألة مسؤولية مسيري المؤسسات:

إن إدانة مسير المؤسسة بجنحة الغش الضريبي تلزم على القاضي الجزائي إثبات أن المسير ساهم بشكل مباشر على اعتبار أنه ملزم بأن يكون على إطلاع دائم بما يفرض عليه القانون الجبائي من التزامات كمسك الدفاتر الخاصة بالحسابات مثلاً...، و بهذا تثبت الجريمة في حقه بتوافر العنصر المادي للجريمة و على أساس الخطأ المفترض.

ثانيا: الشريك

نص المشرع الجزائي على الشريك في المادة 42 و ما يليها من قانون العقوبات و التي جاء فيها : "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا و لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأعمال التحضيرية، أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك"

و قد أجمعت النصوص الضريبية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية فتنص المادة 303 فقرة 02 على أنه "تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم".

و يعتبر كشركاء على الخصوص :

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية في تحويل القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.

- الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.

و تنص المادة 02 من قانون الطابع فقرة أولى "تطبق على الشركاء في المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم من دون المساس عند الاقتضاء بالعقوبات التأديبية المقررة ضد الأعوان العموميين"

و يعتبر كشركاء الأشخاص الآتي ذكرهم:

- الأشخاص الذين توسطوا بصفة غير قانونية من أجل تحويل القيم المنقولة أو لتحصيل القسيمات في الخارج.

- الأشخاص الذين قبضوا بصفة غير قانونية باسمهم قسيمات يملكها الغير.

و تنص المادة 120 فقرة أولى من قانون التسجيل "تطبق على الشركاء في الجرائم نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه الجرائم دون المساس عند الاقتضاء بالعقوبات التأديبية ضد الموظفين المؤهلين لتلقي العقود..."

و يعتبر كشركاء على الخصوص الأشخاص:

- الذين توسطوا بصفة غير قانونية في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيما في الخارج.

- الذين حصلوا باسمهم على قسيما تعود إلى الغير"

و يجب التنويه في هذا المقام إلى أن الشريك عادة يكون من المهنيين في ميدان المحاسبة و الخبراء المعتمدين، وذلك لأنهم شركاء في جريمة الغش الضريبي و يمكن أن تطبق عليهم إلى جانب العقوبات الجزائية، عقوبات تأديبية حسب التنظيم الداخلي للمهنة التي تحكمهم و التي يمكن أن تصل إلى حدّ الشطب.

:

إن العقوبات الجزائية تتمثل في الحبس و الغرامة أو إحدى هاتين العقوبتين و تنقسم العقوبات الجزائية إلى قسمين:

1- عقوبات أصلية

2- عقوبات تبعية

أما العقوبات الجبائية فهي عبارة عن غرامات:

أولاً: العقوبات الجزائية

أ/ العقوبات الأصلية

إن كل النصوص الضريبية قد حددت العقوبات و هي:

الحبس من سنة إلى خمس سنوات و غرامة جزائية من 500 دج على 20.000 دج طبقاً لأحكام المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة و 532 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 119 من قانون التسجيل و كذا المادة 117 من قانون الرسم، غير أن قانون الطابع أتى باستثناء يتعلق بقيمة الغرامة و الذي حدّدها من 3600 دج على 18000 دج.

1. العقوبات الجزائية المقررة للفاعل الأصلي و الشريك:

قد حددت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة العقوبة السالبة للحرية من سنة إلى خمس سنوات حبس و غرامة من 5000 دج إلى 20.000 دج أو بإحدى

العقوبتين و في حالة العود تضاعف العقوبات الجزائية و لا يمكن إسعاف الجاني
بظروف التخفيف طبقا لأحكام المادة 53 من قانون العقوبات.

2. العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يحترف مهنة

المحاسب:

المادة 306 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة و كذا المادة 128 من

قانون الرسم على القيمة المضافة يعاقب بـ:

- 1000 دج إذا كان الجاني ارتكب الجريمة للمرة الأولى.

- 2000 دج إذا قام بارتكابها للمرة الثانية.

و تطبق عليه أيضا العقوبات التبعية المتمثلة في المنع من مزاولة النشاط و

ذلك في حالة العود.

و إذا كانت الجريمة قد ارتكبت من طرف الشخص المعنوي، تطبق عليه

الغرامات الجزائية فضلا على عقوبات الحبس و الغرامات الجزائية التي تطبق على

المتصرفين و الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشخص المعنوي، و للإشارة فإن

جنحة الغش الجبائي تتحول إلى جنائية وفقا لمقتضيات المادة 418 من قانون العقوبات

و هي السجن من 10 إلى 20 سنة، و كذا ما هو منصوص عليه في المواد 303 من

قانون الضرائب المباشرة و المادة 117 من قانون الرسم.

فقد نصت المادة 303 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم

المماثلة على كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس

الضريبة أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها سواء كلياً أو جزئياً يعاقب بغرامة

مالية يتراوح مبلغها بين 5000 دج و 20000 دج و يحبس من سنة إلى خمس سنوات

أو بإحدى هذين العقوبتين فقط.

غير أنه لا يطبق هذا الحكم في حالة الإخفاء إلا إذا تجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ

الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج...

كما أضافت نفس المادة في فقرتها الثانية "...غير أنه إذا كان الضرر اللاحق

بالخزينة الناتج عن التملص من الحقوق يفوق المبلغ الإجمالي عشرة ملايين

10.000.000 دج و أن المخالفات المرتكبة تستوجب كذلك تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 69، 71، 73، من القانون رقم 12/89 المؤرخ في 05 يوليو 1989 و المتعلق بالأسعار و يمكن تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات.

و أضافت المادة 408 من نفس القانون على أنه "يعاقب كل من يقوم على أي نحو كان بتنظيم أو يحاول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقمع أنواع المس بحسن سير الاقتصاد الوطني¹.

و تطبق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 على كل من حرّض الجمهور على رفض أداء الضرائب أو على تأخيرها" هذا يدخل في جرائم الإخلال بالاقتصاد الوطني و عليه فإن جنحة الغش الضريبي تتحول على جناية.

لقد أجمعت كل النصوص الضريبية على مضاعفة العقوبات في حالة العود إلى الجريمة و ذلك في أجل خمس سنوات بعد الحكم عليه بالإدانة مخالفة خاضعة لنفس العقوبة. و ينتج عن العود مضاعفة الغرامات الجبائية و الجزائية المقررة بالنسبة للمخالفة الأولى و ذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في أماكن أخرى كالعزل من الوظيفة و المنع من مزاولة المهنة و غلق المؤسسة إلخ...

و تتفق القوانين على إمكانية إفادة المتهم بظروف التخفيف وفقا لأحكام المادة 53 من قانون العقوبات و لكن في شقها الجزائي فقط دون الجبائي. و ما يجدر بنا ذكره كذلك هو أن أغلب النصوص أجمعت على جمع العقوبات المصرح بها في المادة الجبائية مهما كان نوعها و ذلك بصرف النظر عن كونها

1. تطبيق المادة 418 لا يتوقف فقط على مقدار الضريبة و إنما وجوب متابعة المخالفات التي تقع تحت طائلة المواد 73.71.69 من قانون الأسعار رقم 12/89 الملقى بموجب المادة 97 من الأمر 95.06 المؤرخ في 1995/01/25 عقوبات جزائية بما فيها الحبس أو العقوبة الجبائية و هذا خروجاً عن القاعدة العامة المتمثلة في عدم جمع العقوبات السالبة للحرية المنصوص عليها في قانون العقوبات السالبة للحرية المنصوص عليها في قانون العقوبات في المادتين 34 و 35 منه.

ب/ العقوبات التكميلية:

نفس القانون الجزائي على العقوبات التكميلية في المادة 09 و ما يليها و حصرها في 06 حالات:

- تحديد الإقامة.
- المنع من الإقامة.
- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.
- المصادرة الجزئية للأموال.
- حل الشخص الاعتباري.
- نشر الحكم.

و قد أجمعت كل القوانين الضريبية على إمكانية توقيع عقوبات تكميلية على مرتكبي الغش الضريبي و تتمثل هذه العقوبات أساساً في :

- (1) نشر الحكم و تعليقه.
- (2) المنع من مزاوله بعض المهن.
- (3) غلق المحلات التجارية.

و نص قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على ذلك في المادة 303 فقرة 06 بقولها " يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجريدة التي تعينها و بتعليقه في الأماكن التي تحددها و الكل على نفقة المحكوم عليه " و قانون الضرائب ألغى مباشرة المادة 505 منه و قانون التسجيل في المادة 120 فقرة 06 و قانون الطبع المادة 35 فقرة 06.

و يكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود طبقا للمادة 303 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 120 من قانون التسجيل كما أن المادة 544 فقرة 03 من قانون الضرائب غير المباشرة تنص على أنه "في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى منع مزاوله مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسب لو بصفة مسير أو مستخدم و عند الاقتضاء غلق المؤسسة"

كما أن المادة 318 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 1997 نصت على أنه يجوز للمدير الولائي للضرائب الأمر بغلق المحلات المهنية لمدة لا تتجاوز 06 أشهر في حالة عدم تسديد الضريبة.

كما يمكن كذلك سحب وثيقة تعيين الموطن للوفاء البنكي le retrait de la domiciliation bancaire، و هي عقوبات خاصة بالمستوردين فيمكن لإدارة الضرائب أن تطلب من البنوك الفرعية سحب الوثيقة التي تمنح للمستورد من طرف بنك معتمد و هذا في كل عملية استيراد جديدة تطبق لكل مستورد لا يعرف مقره الرئيسي .

ثانيا: العقوبة الجبائية

تتفق جميع القوانين الضريبية على توقيع عقوبات جبائية على مرتكبي الغش الضريبي و غالبا ما تكون مالية و أحيانا المصادرة التي تنصب على الأشياء و وسائل الغش و تتراوح الغرامات الجبائية ما بين 1000 دج و 5000 دج.

و هناك نوعين من الغرامات الجبائية:

- غرامات جبائية ثابتة: نصت عليها المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة و الآتي نصها " إن جميع الماسة بالأحكام القانونية أ و النظامية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة و يعاقب عليها بغرامة جبائية من 500 دج إلى 25000 دج.

- غرامات جبائية نسبية: و نصت عليها المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة و تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على ألا تقل عن 5000 دج.
و نصت المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة على إمكانية المصادرة التي تنصب على الأشياء و وسائل الغش¹.

و تتفق النصوص الضريبية على أنه لا يجوز تخفيض الغرامات الجبائية و بالتالي استبعد تطبيق أحكام المادة 53 من قانون العقوبات و على هذا يمكن القول أن المشرع الجزائري أخذ بالنظام المشدد كالدنمارك و السويد و الذي يعتبر فيهما الغش الضريبي من أخطر الجرائم و لهذا فهو لا يسمح بالتخفيف، أما في الشق الجزائي فقد أخذ بالنظام المخفف و المسهل كالمغرب الذي لا يعطيه أهمية قصوى، و لهذا يقال أن المشرع الجزائري أخذ بمعياري الليونة و التشديد.

1. الملتقى الجهوي لقضاة النيابة و التحقيق بوهراڻ: محاضرة ملقاة من طرف السيد جادي عبد الكريم تحت عنوان الغش الضريبي.

قد يثور سؤال فيما يخص الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية هل هي تعويضات مدنية أو عقوبات أم هي خليط من كليهما؟

الرأي السديد أنها ذات طبيعة مختلطة فهي عقوبات جزائية من جهة و من جهة أخرى هي تعويضات في حالة ما إذا طالبت بها الإدارة المختصة¹، مع العلم أن إدارة الضرائب مخيرة بين أن تسلط الجزاءات الجبائية المخالفة بنفسها أو أن تترك ذلك للقضاء و تجمع الغرامات الجزائية المقضى بها جزاء لجنة الغش الضريبي مع الغرامات الجبائية.

المادة 303 فقرة 07 من قانون الضرائب المباشرة تنص "إن الأشخاص و الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة ينبغي أن يدفعوا بالتضامن العقوبات المالية الصادرة في حقهم"

و تجمع النصوص الضريبية أيضا على أنه في حالة الحكم بالعقوبات المالية يجوز تطبيق أحكام المادة 597 و ما يليها من قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة

بالإكراه البدني، و نصت المادة 303 فقرة 08 من قانون الضرائب المباشرة عليه كذلك.

المادة 553 من قانون الضرائب المباشرة التي أضافت في فقرتها الثانية أن حكم أو قرار العقوبة يحدد مدة الإكراه البدني بالنسبة لمجموع المبالغ المستحقة برسم الغرامات و الديون الجبائية و المادة 121 فقرة 03 من قانون التسجيل و المادة 36 فقرة 03 من قانون الطابع.

كذلك الجزاءات أو الغرامات الجبائية تختلف بحسب نسب الغرامات الجبائية و ذلك حسب طبيعة الجريمة و الطرق الاحتمالية.

أ/ الجزاءات الجبائية بسبب عدم التصريح الجبائي السنوي:

1. في مجال الضرائب المباشرة بنص المادة 119 و 194 منه و يترتب عنه زيادة 25% عند تحصيل المبالغ و ذلك بصفة آلية.¹

كذلك المكلف بالضريبة إذا لم يودع تصريحه الجبائي في اىجال القانونية فيكون معرض لعقوبة جبائية تقدر ب 30.000 دج بغض النظر عن الضرر، و لا يمكن توقيع الغرامة الجبائية إلا بعد توجيه إنذار يلزم فيه الممول بإيداعه تصريحه في أجل 30 يوما.

2. في مجال الرسم على القيمة المضافة: قد نص على فرض الضريبة بصورة آلية و غرامة جبائية تتراوح ما بين 10 % و 25% حسب درجة و نسبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها من قبل إدارة الضرائب بسبب الأعمال الاحتمالية المستعملة من قبل الجاني.

ب/الجزاءات الجبائية تسبب التأخر في إيداع التصريح الجبائي السنوي:

1. في مجال الضرائب المباشرة: توقع الضريبة بصفة آلية و تطبق بنفس الحالات المحددة سابقا غير أن الاختلاف يمكن في النسب التي تجب على الممول بالضريبة فيكون إما:

- 10 % إذا كان التأخر لا يتعدى 30 يوما.

- 20 % إذا كان التأخر بين شهر و شهرين على الأكثر.

- 25 % إذا كان التأخر يتجاوز شهرين.

2. في مجال الرسم على القيمة المضافة بنص المادة 115 من قانون الرسم و

بالتأخر في إيداع التصريح لرقم الأعمال فالعقوبة الجبائية تكون على النحو التالي:

• الوضع على ورقة الكشف الضريبي علامة لاشيء « néant » الذي يتخذ إما

صورة:

✓ وضع على ورقة الكشف الضريبي التأخر ما بين 25 و آخر يوم للشهر

و يترتب عنه توقيع غرامة جبائية تقدر ب 500 دج.

✓ وضع على ورقة الكشف الضريبي بعد انقضاء آخر يوم للشهر الذي

تستوجب معه توقيع غرامة جبائية تقدر ب 500 دج.

• الوضع على ورقة الكشف الضريبي للتأخر يتضمن حقوق:

✓ وضع على ورقة الكشف الضريبي التأخر ما بين 21 و آخر يوم للشهر

و يترتب معه توقيع غرامة جبائية تقدر ب 15 % من المبلغ الذي

يتضمن الحقوق الفعلية الملزم تحصيلها و يجب ألا تقل الغرامة على

100 دج.

✓ وضع على ورقة الكشف بعد انقضاء آخر يوم للشهر يترتب معه توقيع

غرامة جبائية تقدر ب 25 % من المبلغ الذي يتضمن الحقوق الفعلية

التي تم تحصيلها ولا يجب أن تقل الغرامة على 500 دج.

ج/ الجزاءات الجبائية بحسب وجود نقص في ورقة التصريح الجبائي السنوي:

1. في مجال الضرائب المباشرة المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و توقع

غرامة جبائية لكل مكلف بالضريبة و لا سيما الذي يدلي بتصريح جبائي يتضمن نسبة

الأرباح أو المداخل غير الصحيحة أو التخفيض منها نسبة من المبلغ المتضمن

الحقوق التي لم يتم تحصيلها و تكون على النحو التالي:

- توقيع غرامة جبائية تقدر ب 10 % إذا كانت المبالغ غير المصرح بها لا تتجاوز 15% من المبلغ الإجمالي المستحق تحصيله لإدارة الضرائب.

- توقيع غرامة جبائية تقدر ب 15% إذا كانت المبالغ غير المصرح بها لا تقل عن 15% و لا تزيد عن 50 % من المبلغ الإجمالي المستحق تحصيله لإدارة الضرائب.

- توقيع غرامة جبائية تقدر ب 25% إذا كانت المبالغ غير المصرح بها تتجاوز 50% من المبلغ الإجمالي المستحق تحصيله لإدارة الضرائب.

و في حالة ثبوت استعمال الطرق الاحتيالية فإن الغرامة الجبائية تصل إلى 100 % إذا كانت المبالغ غير المصرح بها تقل أو تساوي 500.000 دج و يمكن أن تصل الغرامة الجبائية إلى ال أي 200 % إذا كانت المبالغ غير المصرح بها تتجاوز 500.000 دج.

2. في مجال الرسم على القيمة المضافة TVA بنص المادة 116 من قانون الرسم:
في حالة التصريح الضريبي غير الصحيح أو فيه نقص فإن المبلغ المتضمن للحقوق التي يتم تحصيلها تكون نسبة الغرامة على النحو التالي:

-10% إذا كانت نسبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها تقل أو تساوي مبلغ 100.000 دج.

-15% إذا كانت نسبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها تتجاوز مبلغ 200.000 دج.
و في حالة وجود طرق احتيالية فإن الغرامة الجبائية قد تصل إلى 200%.

:

إن الغش الضريبي ظاهرة عالمية تستنزف الاقتصاد و لهذا أفردت لها كل التشريعات عقوبات جزائية لردع من قام بها أو من يفكر باقتراضها قصد حرمان الدولة من المداخل التي تتمثل أساسا في الضرائب، غير أن السياسة الدولية الحديثة و بعد أن حاولت دراسة شخصية المكلف بالضريبة و حاولت معرفة الأسباب التي تدفع به الغش الضريبي، و اكتشفت أن تحايل المكلف بالضريبة و امتناعه عن دفع الضريبة ناتج عن إحساسه بأن الدولة تأخذ منه جزء من ماله و دون اختياره أي عن طريق الجبر.

و هذا لعدم إيمانه بثقافة الدولة من جهة و الثقافة الجبائية من جهة أخرى و الذي يقول بشأنها القاضي الأمريكي Holmes أولماس "أحب أن أدفع الضرائب لأنها ثمن الحياة المتحضرة"

¹ « j'aime payer mes impôts, car c'est le prix de la vie civilisée »
كذلك رغبتنا في تحفيز المكلف بالضريبة بدفع ما عليه من ديون للدولة يؤدي بنا حتما إلى وضع حدود للضغط الجبائي و الذي يمثل أساسا النسب المئوية للدخل المقتطع في شكل ضرائب و رسوم على الدخول المحققة من طرف كل فرد، و تتموقع هذه الحدود على مستويين، الأول اجتماعي، سياسي و الثاني اقتصادي.

ففي المجال السياسي يظهر أنه من المستحيل وضع مستوى لا يمكن تحمله من الضغط الجبائي، ذلك و أن مقاومة الضريبة يمكن أن ينجر عنها زعزعة السلم المدني مثلما حصل في بريطانيا في مارس 1990 بخصوص ال poll Tax و من جهة أخرى عندما تطبق الدولة ضغطا جبائيا مرتفعا يميل

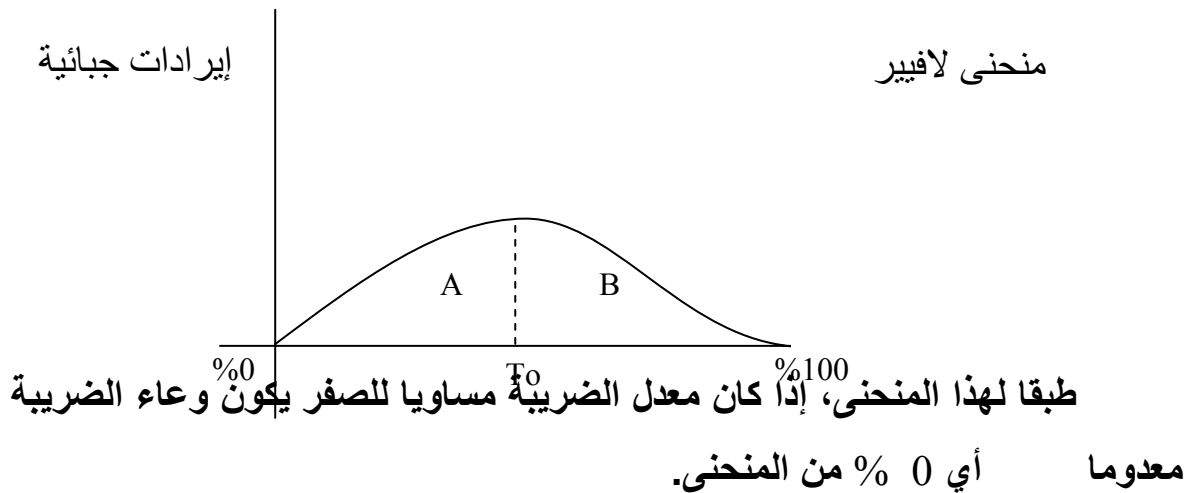
1. اقتصاديات الجبائية و الضرائب المرجع السابق ص 185.

المكلفون بالضريبة إلى العمل على تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيها مستويات الاقتطاعات منخفضة بشكل جدّ محسوس.

و نفس الشيء بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي قد تعرف عن الاستثمار في بلدان توجد فيها معدلات الضريبة جدّ مرتفعة.

أما على المستوى الاقتصادي، فلدينا فكرة أن "الضريبة تقتل الضريبة" و التي قام بشرحها الاقتصادي الأمريكي لافيري موضحاً أن هذه العبارة تتحقق لما تقوم الدولة بتجاوز حدّ أو عتبة معينة من فرض للضرائب و يصبح ذلك عامل معرقل للاقتصاد باعتبار أنه يمكن استلاب مجمل الدخل، و التفادي مثل هذه الوضعية و هي حالة ارتفاع معدلات الضرائب، بحيث كل مكلف بالضريبة من التهرب التهرب من دفعها أو الغش عند تصريحه بدخله. و عليه إذا كان هناك ضغط جبائي جدّ قوي يؤثر سلباً على ما هو منتظر فيما يتعلق بالإيرادات الجبائية و التي سوف تقلص شيئاً فشيئاً بسبب تهرب المكلفين بالضريبة، و الذي يؤدي على تباطؤ و شلل النشاط الاقتصادي بصفة عامة.

و إذا كان الضغط الجبائي ضعيفاً يكون الغش الضريبي ضئيلاً و هذا ما يزرع الثقة في نفوس المستثمرين المحليين و الأجانب للمساهمة في النهوض بالاقتصاد الوطني، و بالتالي تسجيل إيرادات جبائية غزيرة، و يمكن توضيح هذه الفكرة بيانياً بما يسمى "بمنحنى لافيري"



و لما تكون الإيرادات الجبائية عند النقطة TO، فعندها توافق القيمة العظمى من الوعاء الضريبي و بهذا نبقي في المنطقة A.

لكن إذا ارتفع هذا العدد تميل الإيرادات الجبائية إلى التقلص لأن الوعاء في حد ذاته ينقص مما يؤدي على الدخول نحو المنطقة B و التي تطبعها حالة شلل اقتصادي. و إذا تم الوصول إلى النقطة 100% لن يمكن للمكلفين بالضريبة ممارسة أي نشاط اقتصادي خشية استلاب دخولهم كلها¹.

- حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب فقد حدد القانون للخرينة العمومية العديد من الضمانات و أهمها :
- النص على حق امتياز الضريبة على معظم الديون الأخرى، حيث يتم استيفاء دين الضريبة قبل
- غيرها من الديون الأخرى. و يكون للخرينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل.

-
- 1. اقتصاديات الجبائية و الضرائب ، المرجع السابق ص 186.
 - تقرير حق إصدار الحجز التحفظي على أموال المكلف بالضريبة بسبب التأخر عن دفع الضريبة، و يتم رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب.
 - منح المشرع للموظفين المختصين على مستوى مصالح الضريبة حق الإطلاع على الوثائق و الأوراق و الدفاتر الموجودة عند المكلف بالضريبة أو الغير، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة و يجوز للنيابة أن تطلعهم على ملفات أية دعوى مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين و على هذا وضع المشرع سلسلة من العقوبات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع أو الإلتلاف قبل انقضاء مدة التقادم.
 - فرض قاعدة "الدفع ثم الاسترداد" و هي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن

في فرضها أساسا و في مقدارها أو حتى استردادها و الغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية و مراعاة مصلحة الخزينة العمومية.

و مع كل الجهود المبذولة من طرف الدولة، فإن المؤشرات الاقتصادية في الجزائر، تؤكد على وجود شوائب تعرقل عملية تحريك عجلة الاقتصاد و تتعلق أساسا بوجود اقتصاد موازي يمثل 30 % من الناتج المحلي الخام، أي ما يمثل 14 مليار دولار تبقى خارج نطاق رقابة المنظومة الجبائية و هذه الاختلالات انبثقت عن سياسة انفتاح السوق و بداية تحرير التجارة الخارجية و إلغاء وضع الاحتكار، و هذا في الحقيقة يثير إشكال حقيقي حول إصلاح المنظومة الجبائية في الوقت الذي تستفيد فيه الجزائر إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة و كذا التوقيع المرتقب على اتفاقية الشراكة مع الإتحاد الأوروبي.

الفهرس

	المقدمة
	ماهية الضريبة
	أولا: تعريف الضريبة
	ثانيا: خصائصها
	ثالثا التخلص من عبئ الضريبة
	أ التهرب الضريبي
	ب الغش الضريبي

	المبحث الأول: أركان جريمة الغش
	المطلب الأول: الركن المادي
	الفرع الأول: استعمال طرق و وسائل احتيالية
	أولاً: الغش الضريبي عند فرض الضريبة
	1. الإخفاء الإرادي عند التصريح بالضريبة في الآجال القانونية
	2. الإخفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المالية محل الضريبة
	ثانياً: الغش الجبائي عند التحصيل الضريبي
	1. تنظيم الإعسار
	2. ارتكاب مخالفات في المحاسبة
	ثالثاً: الغش الضريبي باستعمال وسائل أخرى

	الفرع الثاني: التملص من الضريبة
	1. التملص الكلي أو الجزئي من الوعاء الضريبي
	2. التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة
	الفرع الثالث: العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتمالية
	المحاولة في جريمة الغش الضريبي
	المطلب الثاني: الركن المعنوي
	الفرع الأول: القصد العام
	الفرع الثاني: القصد الخاص
	المبحث الثاني: المتابعة و الجزاء في جريمة الغش الضريبي
	المطلب الأول: المتابعة
	الفرع الأول: عبء الإثبات
	أولاً: الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي
	ثانياً: صلاحية هؤلاء الأشخاص لإثبات جريمة الغش الضريبي
	الفرع الثاني: كيفية تحريك الدعوى العمومية
	شروط تقديم الشكوى
	أولاً: تقديم الشكوى من طرف الأشخاص المؤهلين قانوناً
	ثانياً: أن تكون الشكوى موقعة و مكتوبة
	تقديم الدعوى العمومية
	تأسيس إدارة الضرائب كطرف مدني
	مسألة الاختصاص في جريمة الغش الضريبي
	المطلب الثاني: الجزاء
	الفرع الأول: الأشخاص الخاضعون للجزاء
	أولاً: الفاعل الأصلي

	1. الشخص الطبيعي
	2. الشخص المعنوي
	مناقشة مسألة مسيري المؤسسات
	ثانيا: الشريك
	الفرع الثاني: العقوبات الجزائية و الجبائية
	أولا: العقوبات الجزائية
	أ. العقوبات الأصلية
	1.العقوبات الأصلية المقررة للشخص الطبيعي أو المعنوي
	2.العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي أو المعنوي لمحترف المحاسبة
	ب. العقوبات الجبائية
	ثانيا: العقوبة الجبائية
	أ. الجزاءات الجبائية بسبب عدم التصريح الجبائي السنوي
	ب. الجزاءات الجبائية بسبب التأخر في إيداع التصريح الجبائي السنوي
	الخاتمة