

جريمة الغش الضريبي

مقدمة

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 و لكن 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 ، وقد 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 تعبى الطرقات التموينات بالحبوب و المواد الزراعية ، وهذا لضمان الحصول على الخدمات التي توفرها السلطة العمومية و المتمثلة في الأساس في ضمان المن من الاعتداءات الخارجية و في بناء المنشآت القاعدية التي تمكن من تسهيل عمليات المواصلات . وقد 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 وهذا حسب مرتبته داخل هرم السلطة في الدولة و الحصول من عند كل ملاك الأراضي على الغلال و المحاصيل .

ومع تطور المجتمعات اضطرت السلطات العمومية إلى دعوة ممثلي الشعب للحصول على موافقتهم عند فرض الضرائب و هذا بعد ثورات سياسية دموية عرفتها أوروبا ، ومن هنا ظهر و تأكد حق البرلمانات في التخصص بسن القوانين المتعلقة بفرض الضرائب ثم بغيرها من التشريعات الأخرى وقد أصبح من حق الشعب الموافقة 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 كلياً و هذا باستثناء بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة و التي تتوفر على ثروات تغنيها عن فرض

جريمة الغش الضريبي

الضرائب و بالرغم من تحصيل الضرائب صورة نقدية بقيت الدولة تطبق المبادئ الأساسية للضريبة فالدولة تحدد وعاء 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 جراء النزيف في ميزانية الدولة.

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

.أولاً : تعريف الضريبة:

في غياب تعريف تشريعي و بموجب نصوص صريحة 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 ، ودون 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 وجماعاتها المحلية ، أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية، 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

(1)- Perre Beltrame : La Fiscalité en France. Hachette ;6eme édition 1998.

جريمة الغش الضريبي

والرسوم المماثلة والفقهاء كمجموع القرارات و اللوائح الإدارية و مجموع الأحكام القضائية الإدارية الصادرة التي لها علاقة بالضرائب و تطبيقاتها .

إما عن احدث تعريف للضريبة مضمونه 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 ، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة (1).

. ثانيا : خصائص الضريبة :

انطلاقا من التعاريف السابقة ، يمكن تحديد خصائص الضريبة في إنها ذات شكل نقدي ، لها طابع إجباري و نهائي ، وتهدف إلى تغطية الأعباء العامة للدولة أو تغطية تدخلات السلطة العمومية في التلخيص هذه الخصائص كالتالي :

1. الضريبة ذات شكل نقدي : يتعلق الأمر باقتطاع نقدي ، وهذا ما يفرقها عن تسخير الأشخاص و السلع و يستهدف ثروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين.

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 و أداة التعامل الأساسية و بما أن النفقات العامة تتم في صورة نقدية فان الإيرادات العامة والضرائب بصورة خاصة تحصل في صورة نقدية.

2 . الطابع الإجباري و النهائي للضريبة :

إن الضريبة شكل من أشكال إبراز و إظهار سيادة الدولة فهي توضع ثم بعد ذلك تحصل عن

(1)- الدكتور سوزي عدلي ناشد : “الوجيز في المالية العامة” الدار الجامعية للنشر 2000.صفحة11

جريمة الغش الضريبي

طريق السلطة أو الإجبار(1). و يفهم من لفظ الإجبار 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 انه تهديد

بسيط ، ففي حالة رفض أو عدم أداء الفرد لواجباته الضريبية ، و ينطلق هذا الجهاز في متابعة هذا المكلف من أجل إجباره على تخليص دينه الضريبي .بالإضافة إلى ذلك فان الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها.

إن قيام المكلف بالضريبة يدفعها دون إن يحصل على منفعة خاصة تعود عليه وحده مقابل أداءه 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 ، وخاصة و أن الدولة تستعمل حصيلة الضرائب و إيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق. إلا أن الشخص يتمتع هذه الخدمات كالدفاع ، و الأمن و القضاء ... ليس باعتباره مكلفا بأداء الضريبة بل لكونه عنصرا و فردا من أفراد المجتمع ، و هذه المنفعة ليست حكرا عليه وحده و لكنها تمس كافة المواطنين داخل المجتمع.

مفهوم تغطية الأعباء العامة : تضمنت النظرية الكلاسيكية إن تغطية النفقات العمومية هو

الهدف الرئيسي للضريبة ، وان هذه الأخيرة لا يمكن إن يكون لها أي تأثير على الشؤون الاقتصادية إن هذا المفهوم الذي يحصر دور الضريبة في تمويل صناديق الخزينة العمومية و يمنحها وظيفة مالية بحتة، يرتبط بعنصر الدولة الحارسة فكيف يمكن للضريبة إن تكون لها وظيفة اقتصادية ، اجتماعية ، بينما هي أداة دولة تتحفظ على التدخل في الميدان الاقتصادي والاجتماعي ؟

جريمة الغش الضريبي

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 يقربها.

وتضمن 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 ورفاهية الولايات المتحدة الأمريكية”.

وفي 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).

ثانيا : التخلص من عبء الضريبة :

تمثل الضريبة عبئا على المكلف بها يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر و التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية . والذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها وهو 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، تخلص مسموح لا يخالف القانون و يسمى التهرب الضريبي و تخلص غير مسموح ويحدث مخالفة لأحكام التشريع الجبائي ويسمى “الغش الضريبي”(1).

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 و الشراء ، فالتهرب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا ، دون مخالفة أو انتهاك القانون (2).

(1)- المرجع السابق ص 14.

(2)- جريمة الغش الضريبي و آثارها – محمد زياد رمضان- مكتبة صادر –دار المنشورات الحقوقية -2004-ص 106.

جريمة الغش الضريبي

حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرّيته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا ، ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلبي ، نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه . ونفس 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 الجبائي ، مثل حينما لا يقوم التشريع الجبائي 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 سيء النية ، إلا أنه لا يمكن فرض أية عقوبة عليه ، ولا يكون أمام المشرع إلا محاولة سد هذه الثغرات.

بجـ) . الغش الضريبي :

يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكات و الممارسات التي تتم لهدف التحايل و تجنب أداء الضريبة ، وهذا 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 ، وبذلك يتجلى جوهر التفرقة بين ظاهرة الغش الضريبي و التهرب الضريبي (1).

وقد يتحول التهرب الضريبي إلى غش ضريبي فالغش الضريبي يعد تصرفا غير مشروع و يمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون ، وإرادة 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 تعمد 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 ماديًا ، كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج و المناطق الحرة.

(1) Silem Ahmed :albertini (Jean-Marie) lexique d'économie Dalloz 1999.page 389.

جريمة الغش الضريبي

و يكمن جوهر التفرقة بين التهريب الضريبي و الغش في أن التهريب 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 مشروعاً بالنسبة له.

و بالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء فالتهريب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي وهو سوء النية دون العنصر المادي المتمثل في الحيل التدليسية.

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

و يؤدي التهريب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة و عدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد. إذ أنه يفوت على الدولة جزءاً هاماً من حصيلة الضرائب، كما أنه 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 ، فمثلاً 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 .

جريمة الغش الضريبي

الفصل الأول : أركان جريمة الغش الجبائي :

المقدمة الأول الركن المادي

يتضمن التشريع الضريبي الجزائري عدة أصناف تناولها 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 23-91 المؤرخ في :1991/12/18 و المتضمن قانون المالية لسنة 1992 و القانون رقم 31-96 و المتضمن قانون ثل أساسا في الضريبة على الدخل الإجمالي **IRG** والضريبة 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 الرقم الأعمال منصوص عليه في القانون رقم 25-91 المؤرخ في 1991/12/18 و المتضمن قانون المالية لسنة 1992 و تتمثل أساسا في الرسم 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 1976/12/19 و تجتمع جميع هذه النصوص الضريبية على تجريم الغش الضريبي و تنفق على تعريضه كما يلي :
- “ التملص أو محاولة التملص عن طريق الغش من إقامة الضريبة كلها أو جزء منها أو أدائها كلها أو جزء منها“

ومن هذا التعريف نستخلص أركان جريمة الغش الضريبي وهي :

أ. الركن المادي : وهو تملص المكلف بالضريبة أو محاولة التملص عن طريق الغش من إقامة الضريبة أو أدائها.

ب. الركن المعنوي : وهو أن يتصرف المخالف عن دراية وبنية الغش.

جريمة الغش الضريبي

المبحث الأول : الركن المادي :

وهو استعمال وسائل وطرق احتيالية من أجل الوصول إلى نتيجة غير شرعية وهي التملص من إقامة الضريبة أو من أدائها.

و يتكون الركن المادي من ثلاث عناصر وهي :

- استعمال طرق ووسائل احتيالية.

- التملص من الضريبة.

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

.المطلب الأول : استعمال طرق ووسائل احتيالية:

لم يعرف المشرع الجزائري الطرق الاحتيالية و العلة من ذلك أن كان تعريف يقتصر على الإحاطة بكل أساليب الاحتيال غير أنه أوضح المقصود عندما أشار إلى الأعمال التي يعتبرها طرقا احتيالية وقد تختلف الوسائل المستعملة في جريمة الغش الضريبي غير أن الهدف يبقى واحد وهو تخفيض المبالغ المالية الخاضعة للضريبة.

وقد أوردت المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة 06 أعمال اعتبرها طرق احتيالية وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال (1).

أما قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فقد نص في المادة 303 في فقرتها 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 وقانون التسجيل في المادة 119 الفقرة الأولى و نص على عمل واحد اعتبره كطريقة احتيالية وهو 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 انها جاءت على سبيل المثال و ليس على سبيل الحصر وهي :

جريمة الغش الضريبي

. الفرع الأول : الغش الضريبي عند فرض الضريبة:

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

01 . الإخفاء الإرادي عند التصريح بالضريبة في الأجل القانونية :

هي الطريقة الاحتمالية أكثر استعمالا ، و الأكثر صعوبة في الإثبات غير أنه يكفي لإثبات الركن المادي لحركة الغش الجبائي أن لا يقوم الممول بالتصريح الجبائي الذي هو إجراء إلزامي على عاتق هذا الأخير و مجرد الامتناع بشكل في حد ذاته جريمة حتى و إن لم تستعمل في ذلك طرق احتمالية و تجدر الإشارة أن الشخص المعنوي المتمثل في شخص مدير المؤسسة ملزم بالتصريح الجبائي إلا إذا وجد وفقا للإجراءات القانونية شخص آخر ينوبه.

02 . الإخفاء الخفي أو الجزئي للمبالغ المالية محل الضريبة:

يحتوي الوعاء الضريبي على رأس المال التأسيسي زائد الأرباح السنوية التي تكون موضوع الضريبة غير أنه ليس للقاضي الجزئي أن يقرر نوع الضريبة أو النسبة المئوية التي يجب أن يخضع لها المكلف بالضريبة و إلا يكون قد تجاوز سلطته.

وتتعدى 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 ومثال ذلك التخفيض العمدي للمداخل من أجل الحصول على تخفيضات خرافية في الإنتاج و للإشارة فان مدلول كلمة الإخفاء يتضمن أساسا عدم التصريح العمدي أو عدم إعطاء كل المعلومات و النتائج المتحصل عليها في إدارة الضرائب خلال السنة من العمليات التجارية و يعبر عنها بـ **Dissimulation** و ذلك سواء إن تعلقت بالنفقات أو بالمداخل المتحصل عليها (1).

(1)- القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18/12/1991.

جريمة الغش الضريبي

ولا يهم إن كان فعل الإخفاء لصالح المكلف بالضريبة بشكل شخصي أو لصالح الغير ولا يمكن له أن يتدرب 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 دولية (2).

و قد يلجأ 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 وهذا يهدف التهرب من دفع الضرائب و الرسوم المستحقة للخرينة العمومية أو يلجأ الممول إلى استعمال اليد العاملة دون القيام بالإجراءات القانونية أمام المصالح المعنية وهو ما يسمى بـ: **Le travail noir** أو عدم مسك الدفاتر المتعلقة بفواتير البيع أو الشراء وفي هذا السياق فان المفتشية الجهوية للتحقيقات الاقتصادية و

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 وهذا يهدف التهرب من دفع الضرائب و الرسوم المستحقة للخرينة العمومية أو يلجأ الممول إلى استعمال اليد العاملة دون القيام بالإجراءات القانونية أمام المصالح المعنية وهو ما يسمى بـ: **Le travail noir** أو عدم مسك الدفاتر المتعلقة بفواتير البيع أو الشراء وفي هذا السياق فان المفتشية الجهوية للتحقيقات الاقتصادية و مكافحة الغش سجلت عجز لدى الخزينة العمومية لسنة 1997 مقدار بـ 2000 مليار سنتيم موزع على المناطق حسب الجدول التالي :

(1)Messaoui maamar : La France et vérification :mémoire de la fin d'études 1995

(2) _ محمد عباس محرز : اقتصاديات الجبانية و الضرائب طبعة 2003- دار هاص 199

جريمة الغش الضريبي

| Région | MONTANT DE Défaut de Facturation |
|---------|----------------------------------|
| ANNABA | 571 |
| SETIF | 389 |
| ORAN | 204 |
| Ouargla | 30 |
| Béchar | 13 |
| Alger | 720 |
| | 1919 Milliard de Centimes |

(1)- Service de IREERF

وقد يستعمل المكلف بالضريبة فواتير مزورة أو مسير مؤسسة الذي يقوم بمنح نسبة مئوية لشخص ما و الذي يمثل شركة و همية و الذي يحدد للتاجر مثلا فاتورة مقابل دفع مبلغ مالي وهمي وهو أساس لعمل مشبوه (1).

و قد يكون الإخفاء عن طريق رفع نسبة الأعباء و نفقات التي تخرج عند حساب الوعاء الضريبي.

فقد يلجأ الممول إلى الإخفاء عن طريق تخفيض المداخيل و بالمقابل يقوم بالرفع في نسبة الأعباء و مع ذلك فان النصوص الجبائية تعطي للممول الحق في الاستفادة من التخفيضات من حساب الوعاء الضريبي و هذا وفقا للشروط المحددة قانونا و هي :

(1) - يجب أن تكون الأعباء مدونة في دفتر الحسابات.

(2) - أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق تثبت ذلك.

جريمة الغش الضريبي

(3) - أن تؤدي هذه الأعباء إلى الخفض من أصول المؤسسة و تتعدد صور استعمال الطرق الاحتمالية في هذا المجال و لكن عادة ما تظهر في شكل قيام المؤسسة بتحمل النفقات الشخصية لمسير المؤسسة و المتعلقة أساسا بمسكنه و فاتورة هاتفه الشخصي مثلا ، وهو صورة من صور الغش الضريبي.

الفرع الثاني : الغش الجبائي عند التحصيل الضريبي:

يمكن حصر 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 المكلّف بالضريبة فيقوم هذا الأخير بمناورات تهدف إلى إخراج الأموال من المتابعات الرامية إلى تحصيل الضرائب كأن يعلن إفلاسه بطرق احتيالية وهذا بتحويل الأصول الناتجة عن بيع المنقولات و إخفاء المبالغ المالية الناتجة عن تلك العملية و تحويلها أو منحها إلى أحد 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.

ومثال 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.

جريمة الغش الضريبي

الفروع الثالث : الغش الضريبي باستعمال وسائل أخرى.

وهو ما يسمى بالمناورات الأخرى، وذلك في إعطاء بيانات غير صحيحة أو مزورة و موضعها هو إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة (1).

وما 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 الإداري لنظام جبائي امتيازي يهدف إلى الحصول على تخفيف الضرائب و الرسوم أو الإعفاء منها كلية وهذا للاستفادة من مزايا جبائية مقررة لبعض فئات المكلفين بالضريبة كما هو مقرر لبعض المؤسسات الصغيرة في إطار مساعدة الشباب في إطار 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 ايجابية بل قد يكون نتيجة لوقائع سلبية كإسقاط عناصر إيرادات أو إغفال قيد بعض المبيعات. و الجدير بالذكر أن 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 و تصريحاته و ما يقدمه لإدارة الضرائب من أوراق و مستندات (1).

(1) - جريمة الغش الضريبي و آثارها - محمد زياد رمضان- مكتبة صادر. دار المنشورات الحقوقية. 2004. ص113.

جريمة الغش الضريبي

*.المطلب الثاني : التملص من الضريبة

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

- الفرع الأول :

01 - أما التملص **Omission** الكلي أو الجزئي من الوعاء الضريبي من أجل التهرب من تحديد أساس الضريبة وربطها. 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 مثلا في مجال الرسم على القيمة المضافة طبقا للمواد 117 وما يليها إلى غاية المادة من 128 قانون الرسم على القيمة المضافة ويقوم 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 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 مثلا في المجال الاقتصادي هناك الإعفاءات الخاصة بمجال التنقيب عن المحروقات السائلة و الغازية و استغلالها و تميميها ... و التي تنجزها مؤسسة سوناطراك . وفي المجال الاجتماعي ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع كالحبز و الحليب و الشعير و الدقيق و الأدوية و في المجال الثقافي مثلا كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون.

جريمة الغش الضريبي

. الفرع الثاني : التملص الكلي أو الجزئي من الوعاء الضريبي:

02- التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة و يقصد بهذا ، إعداد الجداول و الإنذارات و إرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة

. الفرع الثالث : العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتمالية

يتعين لقيام جنحة الغش الجبائي وجود علاقة بين فعل التملص بناء على استعمال طرق احتمالية ، غير أنه كان هناك خطأ من إدارة الضرائب عند تحديد الوعاء الضريبي أو عند تقدير الإعفاء فان العلاقة السببية تنتهي بين فعل التملص و بين استعمال الطرق الاحتمالية ، غير أنه في حالة إذا أخفة الجاني الوثائق أو كانت مزورة فان العلاقة السببية تقوم بين فعل التملص و استعمال الطرق الاحتمالية.

*. المطلوب الثالث : المحاولة في جريمة الغش الضريبي :

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

وقد عرف المشرع المحاولة في المادة 30 من قانون العقوبات بأنها البدء في تنفيذ أفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إلا إذا أوقف أو خاب أثرها لسبب لا دخل فيه لإدارة الفاعل ومن ثم يكفي لوقوع الجريمة ، مباشرة طرق الاحتمال السالفة الذكر سواء تحققت النتيجة أو لا ما دام ليس لإدارة 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.

جريمة الغش الضريبي

المبحث الثاني : الركن المعنوي

يتطلب لقيام جريمة الغش الضريبي العمدية وجوب توفر الركن المعنوي ، وهذا باستعمال طرق احتيالية قصد التهرب من دفع الضرائب أو الرسوم ، في جريمة تتميز عن باقي جرائم القانون العام لكونها تتطلب توفر القصد الجبائي الخاص و يتمثل في علم مرتكب المخالفة بالطابع غير الشرعي بعدم التصريح أو الإخفاء فضلا عن وجوب توفر القصد الخاص وهو التخلص من الضريبة كلها أو بعضها.

*.المطلب الأول : القصد العام

وهو نية الغش العام **Un dole général** و ينحصر أساسا في علم الممول بارتكابه فعل من أفعال الاحتيال الذي من شأنه أن يؤدي إلى التملص من الضريبة كلها أو جزء منها. ويشترط 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 للخزينة العمومية. و لكن اذا قام الممول بإخفاء المبالغ التي تكون موضوع توقيع الضريبة نتيجة لضغط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة ، فينتفي عنصر العلم لأنه يقتضي لتوافره أي على الاحتيال ، و إيقاع إدارة الضرائب في الغلط (1). وتجدر الإشارة إلى إن صفة الجاني كالتاجر الذي له أقدميه في المهنة يشكل قرينه على سوء نيته ولا يمكن له التذرع أمام القاضي الجزائي بأنه منح الثقة لشخص آخر مثل المحاسب الذي يعمل لصالحه أو التذرع بحالته الصحية والنفسية التي لا تجعله قادرا على الوفاء بالتزامه اتجاه إدارة الضرائب ومع ذلك فان للقاضي الجزائي السلطة التقديرية في إفادته بظروف التخفيف طبقا لقانون العقوبات.

*.المطلب الثاني : القصد الخاص.

ويقصد به الغش الخاص **Le Dole spécial** و يتمثل ذلك في الرغبة في الإثراء وهو اتجاه إرادة الجاني على التخلص من الضريبة كلها أو بعضها و يتجلى ذلك بحرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها من الضريبة (2).

جريمة الغش الضريبي

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 للإدلاء بالتصريح الجبائي، وسلوك المكلف بالضريبة الذي يتخذ صورة الامتناع العمدي عن الانصياع لإنذارات إدارة الضرائب و الذي يشكل 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 .وهناك أشكال قد يطرح وهو :

- هل أن مسير المؤسسة مسؤول جزئيا وهذا ما استقرت عليه محكمة النقض الفرنسية في قرارها الصادر بتاريخ 1994/11/14.(1)

(1)- الملتنقى الجهوي للقضاة 30-31 أكتوبر .باتنة. تدخل الدكتور أحسن بوسفيعة

(2) - قانون العقوبات .الطبعة الثانية . ص168.

جريمة الغش الضريبي

* الفصل الثاني : المتابعة و الجزاء في جريمة الغش الضريبي :

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

المبحث الأول : المتابعة

تتناول في هذا المبحث عبء إثبات جريمة الغش الضريبي ثم إثباتها و تخلص إجراءات المحاكمة.

*.المطلب الأول: عبء الإثبات

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 المعنوي (2). و يجب أن يتم تقديم الدليل بمقتضى محضر و هذا بالنسبة للضرائب المباشرة أما فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة و الرسوم فيكون الإثبات بموجب نوع المحضر و أي طريقة من طرق الإثبات تبعا لأحكام المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية التي نصها يجوز إثبات الجرائم بأي طريقة من طرق الإثبات ما عدا الأحوال التي ينص فيها القانون على غير ذلك وللقاضي أن يصدر حكمه تبعا لاقتناعه الخاص ولا يسوغ للقاضي أن يبني قراره إلا على الأدلة المقدمة له في معري حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه.

(1) - قرار غرفة النقض الجزائرية الفرنسية رقم 1995.412

(2) - قرار صادر عن مجلس الدولة تحت رقم 002235 بتاريخ 2001/11/12 ، (للظعن في صحة الإجراءات يستلزم الإثبات).

جريمة الغش الضريبي

و للإشارة فان توزيع عبء الإثبات بين النيابة العامة و إدارة الضرائب يعتبر ضمانه من الضمانات وحقا من حقوق الدفاع لأن الإنسان بريء على أن تثبت إدانته بموجب حكم نهائي (1).

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.

إن تقدم ما يثبت مزاعمها لتطبيق من تدعيه

* الفرع الأول: الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي:

ما يمكن ملاحظته هو أن النصوص 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 القانون الضرائب غير المباشرة و قانون 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 أن أحكام هذا القانون المتعلقة بالمراقبات و التحصيلات في الداخل المعهود بها إلى دائرة الضرائب تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب المدير العام للضرائب و تؤكد أما 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 حجة إلى حين ثبوت الطعن فيها بالتزوير.

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

(1)- قرار صادر عن مجلس الدولة تحت رقم 1930 بتاريخ 2001/09/24

جريمة الغش الضريبي

* الصنف الثاني : قانون الرسم على الرقوع الأعمال :

ما يلاحظ بالنسبة لهذا القانون أنه وسع نوعا ما في القائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجريمة وتنص المادة 112 منه على ما يلي :

يمكن أن تثبت المخالفات 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 المخالفات الاقتصادية ، تلاحق المخالفات و يحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارات المكلفة بتحصيل هذا الرسم.

* الصنف الثالث : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التسجيل له تتكلم عن

الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي.

ولكن 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 إن 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 انه يمكن أن يصطدم هؤلاء الضباط بواقع النصوص الضريبية المتشعبة من جهة ، و من جهة أخرى طابعها التقني المحض، فهذا نوع 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.

جريمة الغش الضريبي

ومع ذلك ومع عدم وجود نص خاص يستثنى 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 غدارة الضرائب .

الفرع الثاني : صلاحية هؤلاء الأشخاص لإثبات جريمة الغش الضريبي : إن أهم صلاحية

حولها القانون لهؤلاء الأشخاص هي تحرير إثبات المخالفات وهناك بعض الإجراءات الشكلية التي يجب احترامها عند تحرير المحضر والتي نص عليها قانون الضرائب المباشرة في المادة 505 وهي

- تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه
- نوع المخالفة
- في حالة الحجز، التصريح الذي قدم إلى المتهم في هذا الشأن
- اسم وصفة ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر
- الشخص المكلف بالمتابعات
- نوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديرها التقريبي وحضور الطرق أثناء عداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي تم تقديمه ه للحضور
- مكان تحرير المحضر وساعة اختتامه

وعندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني فإن التفريغ الخاص بالمحضر يتم عن طق ظرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستسلام من إدارة البريد والمواصلات ويرسل إلى آخر محل إقامة معروف للمخالف ويجب ان تحمل الرسالة : بيان مكان وتاريخ المحضر

وإذا كان المتهم حاضرا أثناء تحرير ضره فإنه يذكر فيه بأن المحضر قد قرئ عيه وأعطيت له نسخة منه والصلاحية الثانية التي أعطها القانون لأعوان إدارة الضرائب هي البحث والتحري ومباشرة بعض إجراءات الاستدلال وأحيانا التفتيش بعد الترخيص من السلطة القضائية ونصت على ذلك المواد 309.312.313.315.316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

جريمة الغش الضريبي

فتنص المادة 309 مثلا على ما يلي "لا يمكن في أي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك 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 ويطالبون منها بالإطلاع على الوثائق 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 والوسائل المستعملة فيه وقد نصت على ذلك المواد من 511

إلى 517 منه (1) والجدير بالذكر أن وسائل الغش التي تتعلق بالمخالفات المرتكبة من قبل المخالفين تحجز لزوما من قبل الأعوان المحررين للمحاضر وذلك بنص المواد السابقة الذكر وتودع الأشياء المحجوزة - في مكتب الضرائب القريب جدا ويمكن وضعها إن اقتضى الأمر في حظيرة المحجوزات ، وفي هذه الحالة يجب على الأعوان الذين باشر الحجز إلى المتهم والإشارة إلى ذلك في المحضر كما يجب عليهم أن يذكروا فيه نوع ووزن وقياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية وحضور المتهم أثناء إعداد بيانهم الوضعي أو الاستدعاء الموجه إليه للحضور، وللإشارة فإنه لا يجب قاضي الموضوع التقيد بالبيانات المدونة في المحاضر عند تكوين اقتناعه الشخصي سواء في حالة الإدانة أو البراءة أو السبب في ذلك يرجع إلى إجراءات الإثبات الجنائي التي تختلف نوعا ما عما هو موجود من إجراءات في الإثبات الجنائي على ذلك يتعين القاضي عدم التسليم بما جاء في المحاضر بل عليه فحص كل الأدلة ومناقشتها بما يفيد إظهار الحقيقة الواقعية ذلك من خلال استخلافه لأركان جريمة الغش الجنائي من خلال المحاضر التي تحتوي على المعاينات المادية وكذلك من خلال التحقيق الذي يجريه من المتهم بالغش الضريبي ومن جهة أخرى استخلاص عناصر الركن المعنوي المتمثلة في العلم والإدارة من ل مثلا الإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب وذلك لتسوية وضعيته الجبائية

(1)-الملتقى الجهوي قضاة النيابة والتحقيق السيد: جعدي عبد الكريم الغش الضريبي - وهران- 25/24 ماي سنة 1996

جريمة الغش الضريبي

المطلب الثاني : كيفية تحريك الدعوى العمومية

تنشأ جريمة الغش الضريبي دعوتان :

1- دعوى عمومية وعقوبتها الحبس والغرامة أو إحداهما

2- دعوى جنائية وعقوبتها الغرامة الجنائية

وتتميز الجرائم الضريبية بوحدة الدعوتين العمومية والجنائية من حيث التحريك إذا أوكلت النصوص الضريبية وحدها، ويكون ذلك ناء على شكوى طبقا للمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 345 من قانون التسجيل، 117 من قانون الطابع .

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

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

كذلك تنص المادة 46 فقرة الطابع على أنه “يجب على السلطة القضائية أن تعلن إدارة الضرائب بأي ثمن تحصل عليه من شأن وجود غش ارتكب فيها ويخص الجنائية أو أي مناورة يكون هدفها أو نتيجتها الغش وعرقلة الضريبة سواء كان الأمر يتعلق بدعوى مدنية، أو تجارية أو تحقيق جنحي حتى ولو انتهت الدعوى بعدم إقامتها“.

جريمة الغش الضريبي

الفرع الأول : شروط تقديم الدعوى العمومية

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

وإذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق يتعين على القاضي المكلف بالتحقيق أن يصدر أمرا يرفض إجراء التحقيق بسبب بطلان إجراءات المتابعة، وهذا ما يمكننا استخلاصه عند قراءتنا لنص المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة وإذا كانت على مستوى جهة الحك يتعين على محكمة القضاء بعدم قبول الدعوى لبطلان إجراءات المتابعة، وذلك من تلقاء نفسها وصرف النيابة على ما تراه مناسبا.

إن التكلم عن الشكوى يذهب بنا مباشرة إلى تحديد شروطها

شروط تقديم الشكوى :

- لكي تكون الشكوى صحيحة ومقبولة يجب أن تتوفر على الشرطين:
- أولا: أن تقدم الشكوى من طرف الأشخاص الذين يسمح لهم القانون بذلك وعادة يكون مدير الضرائب بالولاية، غير أنه يجوز تقديمها ممن يسمح القانون بإنابتهم في تقدمهما ويكفي وجود إنابة عامة دون إلزام بوجود إنابة خاصة لكل جريمة ضريبية .
 - وفي حالة إذا كانت الشكوى صادرة من شخص غير مؤهل قانونا يكون الإجراء باطلا مطلقا ويمكن للقاضي إثارته من نفسه وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوى لأنه من النظام العام.
 - وترفع الشكوى من قبل إدارة الضرائب أمام وكيل الجمهورية أو أمام قاضي التحقيق مع تأسيسها كطرف مدني وتوضح العون استناد إلى :
 - محضر كوثيقة المنازعات
 - تقرير المصلحة (المتفشية أو القباضة)
 - وعلى هذا يجب أن يحتوي المحضر على :

جريمة الغش الضريبي

- محضر محرر من طرف عون محلف برتبة مراقب على الأقل .
- مختصر تذكر فيه الأركان المادية والمعنوية المتعلقة بالمخالفات المبنية والدالة على وجود مناورات احتيالية مع العلم بها.
- وتقع متابعة هذا النوع من المخالفات على عاتق مصلحة المنازعات بالمديرية و الولائية للضرائب المختصة إقليميا .
- **ثانيا :** أن تكون الشكوى مكتوبة وموقعة من صاحب السلطة المختصة في إصدارها وذلك تحت طائلة البطلان المطلق.

هل يجوز لإدارة الضرائب التي رفعت الدعوى العمومية إن تسحب الشكوى ؟

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

وزارة العدل وذلك من أجل تبادل الآراء وإخراج ما هو صائب بشأن جواز سحب الشكوى وذلك بعد المصالحة والتي هي في الأصل غير موجودة.

- الفرع الثاني: تقادم الدعوى العمومية:

الدعوى الجبائية لها تقادمين فالدعوى العمومية تتقادم وفقاً لنص المادة 08 من قانون الإجراءات الجزائية وهي 03 سنوات في مادة الجرح .

أما الدعوى الجبائية فإن مدة التقادم حسب إجماع القوانين الضريبية فهي أربع سنوات وهذا ما تنص عليه المادة 305 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 564 الفقرة 02 من قانون الضرائب غير مباشرة والمادة 153 من قانون التسجيل والمادة 27 من قانون الطابع ما يمكن ملاحظته أن اختلاف مدة التقادم على نفس الدعوى أمر غير جدي ولهذا اقترح توحيدها كما هو الشأن في الجريمة الجمركية (1).

جريمة الغش الضريبي

ومع ذلك فإنه لا يوجد اختلاف من حيث مبدأ سريان تقادم الدعوتين وأسباب الانقطاع كذلك، إذ يبدأ سريان التقادم من يوم ارتكاب الفعل أو من يوم اكتشافه المادة 08 من قانون الإجراءات الجزائية وعلى القاضي الموضوع أن يراقب ما إذا مس التقادم الدعوى العمومية أو لا ما دام أنه من النظام العام، ويمكن إشارته في أي مرحلة كانت عليها الدعوى.

الفرع الثالث : 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 للنيابة العامة ام تستأثر في موقع خاص؟

إن النصوص الضريبية لن تعطي لإدارة الضرائب صفة الطرف المدني وإذا كانت المادة 307 أشارت إلى إمكانية تأسيسها كطرف مدني في حالة فتح تحقيق بناء على شكوى إدارة الضرائب وهذا بعكس قانون الجمارك الذي جعل من إدارة الجمارك طرف ممتاز بهدف الحصول على التعويضات.

(1)ملتقى قضاة النيابة والتحقيق: الجرائم الاقتصادية .قسنطينة 10/09 ماي 1997 محاضرة الغش الضريبي ملقاة من طرف د/احسن بوسقيعة

وإذا غابت يمكن لوكيل الجمهورية المطالبة بها بموجب القانون الصادر في 1998 والمعدل والمتمم لقانون الجمارك 79-70 وإذا تأسست إدارة الضرائب كطرف مدني ليس بهدف الحصول على تعويض مقابل ما لحق الخزينة العمومية من ضرر على اعتبار إن القوانين المتعلقة بالجباية تعطي لإدارة الضرائب حق توقيع الغرامات الجبائية وإنما تهدف من وراء تأسيسها كطرف مدني هو الحضور في كل المراحل التحقيق الابتدائي والقضائي وإعطاء القاضي الجزائي كل المعلومات التي تسمح لهذا الأخير بالإلمام بالملف الجزائي.

إن مباشرة الدعوة العمومية من طرف النيابة العامة وإدارة الضرائب يمكننا إن تتأسس كطرف مدني أمام القاضي التحقيق أو أمام قاضي الجرح ومن ثمة يعي لها مركز كمساعد قضائي إلى جانب النيابة العامة وليس لها أن تطالب بالتعويض عن الأضرار التي لحقت بها.

جريمة الغش الضريبي

إلا إذا كان الجرم المتابع به الجاني مرتبط بواقعة النصب والاحتيال الفعل المعاقب عليه بنصب المادة 372 من قانون العقوبات فهنا يمكن لإدارة الضرائب أن تتأسس كطرف مدني سواء أمام قاضي التحقيق أو أمام قاضي الحكم وهذا بقصد طلب التعويض عن الضرر الذي لحق بها ويمكن سماع موظفي إدارة الضرائب كشهود.

الفرع الرابع : مسألة الاختصاص في جريمة الغش الضريبي

لقد حددت المادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية على الاختصاص المحلي في الجرح بقولها تختص محليا بالمنظر في الجحة المحكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم ولو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر لكن المشروع في جحة 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 وقد أجمعت النصوص الضريبية على ذلك فتنص المادة 305 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن ترفع الملاحقات إلى المحكمة حسب الحالة اختيار الإدارة إما المحكمة التي يتبع لها المكان فرض الضريبة التي يقع مقر المؤسسة في دائرة اختصاصها المادة 543 من قانون الضرائب غير المباشرة "المحكمة المختصة هي حسب الحالة واختيار الإدارة للمحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة".

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

وبعد 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 وبعد ذلك يعاد إرسال الملف مرفوقا بمحاضر سماع الأطراف إلى النيابة العامة وهاته الأخيرة تكون الملف وتقوم 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.

جريمة الغش الضريبي

وأهم هذه الشروط: إعطاء مهلة 10 أيام بين تاريخ التبليغ وتاريخ الجلسة مع الإشارة إلى تاريخ الجلسة والنصوص القانونية المنوه والمعاقب عليها والنصوص الخاصة بالعقوبات الجبائية وتخطر محكمة الجناح بالقضية وفقا للإجراءات الاستدعاء المباشر المنصوص عليه في المادتين 333 و335 من قانون الإجراءات الجزائية.

المبحث الثاني : الجزاء

إن كل النصوص الضريبية تتخذ الضريبي في مؤن أن الجريمة الغش الجبائي هي جنحة وتقرر لها عقوبات جزائية وجبائية كما أنها تتحد في إسناد المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي والمعنوي على سواء وهذا يعد خروجاً عن القواعد العامة لقانون العقوبات الحالي.

المطلب الأول : الأشخاص الخاضعون للجزاء

- 1- الفاعل
- 2- الشريك
- 3- الشخص المعنوي

الفرع الأول : الفاعل الأصلي

من البديهي أن يكون الفاعل هو أول من يخضع للجزاء وقد عرف 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..."
وقد يكون الفاعل الأصلي شخصاً طبيعياً أو معنوياً :

جريمة الغش الضريبي

أ/ الشخص الطبيعي: ينحصر أساسا في كون أن الجاني عند إيداعه ورقة التصريح الموفقة والتي

تدون فيها كل البيانات التي تتعلق بنشاط المكلف بالضريبة مثلا أو كل شخص آخر مهمة القيام بإجراءات التصريح لدى غدارة الضرائب وانطلاقا 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 كانت بفعل المحاسب أو السكرتير الذي يعمل لصالحه لذلك فإنه ملزم بمراقبة الوثائق ودفاتر الحسابات قبل التوقيع عليها إلا إذا ثبت العكس مثلا حلة الإكراه أو قوة قاهرة للقاضي السلطة التقديرية في ذلك(1)

ب/ الشخص المعنوي:

تنفق كل النصوص الضريبية على إسناد المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي طبقا 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 والقانونيين للمجموعة. ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية.. ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه “وهذا نفس ما كرسته المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة وكذا المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 36 فقرة 04 من قانون الطابع وأخيرا المادة 121 فقرة 04 من قانون التسجيل .

(1)- ملتقى قضاة النيابة والتحقيق الجرائم الاقتصادية: قسنطينة 10/09 ماي محاضرة بعنوان الغش الضريبي للدكتور أحسن بوسقيعة

وهذا نفس ما كرسته المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة وكذا المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 36 فقرة 04 من قانون الطابع وأخيرا المادة 121 فقرة 04 من قانون التسجيل .

جريمة الغش الضريبي

وبعد أن قمنا بتفحص ما تحتويه النصوص في مسألة إسناد المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي نلاحظ أن المشرع ركز فقط على الشركات والمؤسسات التي تخضع للقانون الخاص، ويكون بذلك قد استبعد المؤسسات التابعة للدولة باعتبار أن الدولة صاحبة حق فكيف تطبيق العقاب عليها. مناقشة مسألة مسؤولية مسيري المؤسسات:

إن إدانة مسير المؤسسة بجحة الغش الضريبي تلزم على القاضي الجزائي إثبات المسير أم ساهم بشكل مباشر على اعتبار انه ملزم بأن يكون على اطلاع دائم بما يقرض عليه القانون الجبائي من التزامات كمسك الدفاتر الخاصة بالحسابات مثلا....، وبهذا تثبت الجريمة في حقه بتوافر العنصر المادي للجريمة أو على أساس الخطأ المفترض .

الفرع الثاني : الشرك

نص المشرع الجزائري على الشرك في المادة 42 وما يليها من قانون العقوبات والتي

جاء فيها "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق أو عون أو الفاعلين على ارتكاب الأعمال التحضيرية، أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك". وقد أجمعت النصوص الضريبية على تحميل الشرك المسؤولية الجزائية فتتص المادة 303 فقرة 02 على أنه "تطبق على الشركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم"

ويعتبر كشركاء الخصوص :

- الذين يتدخلون بصفة غير قانونية في تحويل القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج
- الذين قبضوا باسمهم على قسائم يملكها الغير.
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 العمومية"
ويعتبر كشركاء الأشخاص الآتي ذكرهم:

- الأشخاص الذين قبضوا بصفة غير قانونية باسمهم قسيمات يملكها الغير و تنص المادة 120 فقرة أولى من قانون التسجيل "تطبق على الشركاء في الجرائم نقص العقوبات المطبقة على مرتكبي

جريمة الغش الضريبي

هذه الجرائم أنفسهم دون المساس عند الاقتضاء بالعقوبات التأديبية ضد الموظفين المؤهلين لتلقي العقود..“

ويعتبر كشركاء على الخصوص الأشخاص :

- الذين توسطوا بصفة غير قانونية في تحويل منقولة أو تحصيل قسيمات في الخ
- الذين حصلوا باسمهم على قسيمات تعود إلى الغير ويجب التنويه في هذا المقام إلى الشريك عادة يكون من المهنيين في ميدان المحاسبة والخبراء المعتمدين، وذلك لأنهم شركاء في جريمة الغش الضريبي ويمكن أن تطبق عليهم إلى جانب العقوبات الجزائية، عقوبات تأديبية حسب التنظيم الداخلي للمهنة التي تحكمهم والتي يمكن أن تصل إلى حد الشطب.

المطلب الثاني : العقوبات الجزائية والجبائية

إن العقوبات الجزائية تتمثل في الحبس والغرامة أو إحدى هاتين العقوبتين وتنقسم العقوبات الجزائية إلى قسمين:

1- عقوبات أصلية

2- عقوبات تبعية

أما العقوبات الجبائية فهي عبارة عن غرامات :

الفرع الأول:

العقوبات الجزائية

أ/ العقوبات الأصلية :

إن كل النصوص الضريبية قد حددت العقوبات وهي :

الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة جزائية من 500 دج على 20.000 دج طبقاً لأحكام المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة و532 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون التسجيل وكذا المادة 117 من قانون الرسم، غير أن قانون الطابع أتى باستثناء يتعلق بقيمة الغرامة والذي حددها من 3600 دج على 18000 دج

جريمة الغش الضريبي

1. العقوبات الجزائية المقررة للذات الأصيل والشريك :

قد حددت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة العقوبة السالبة للحرية من سنة إلى خمس سنوات حبس وغرامة من 5000 دج إلى 20000 دج أو بإحدى العقوبتين وفي حالة العود تضاعفت العقوبات الجزائية ولا يمكن إسعاف الجاني بظروف التخفيف طبقا لأحكام المادة 53 من قانون العقوبات.

2. العقوبات الجزائية المقررة لشخص طبيعي أو معنوي الذي يمتدحه ممتهن المحاسب :

المادة 306 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة وكذا المادة 128 من قانون الرسم على القيمة المضافة يعاقب ب:

1000 دج إذا كان الجاني ارتكب الجريمة للمرة الأولى

2000 دج إذا كان قام بارتكابها للمرة الثانية

وتطبق عليه أيضا العقوبات التبعية المتمثلة في المنع من مزاولة النشاط وذلك في حالة العود. وإذا كانت الجريمة قد ارتكبت من طرف الشخص المعنوي، تطبق على المتصرفين والممثلين الشرعيين أو القانونيين للشخص المعنوي وللإشارة فإن جنحة الغش الجبائي تتحول إلى جنائية وفقا مقتضيات المادة 418 من قانون العقوبات وهي السجن من 10 إلى 20 سنة، وكذا ما هو منصوص عليه في المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 117 من قانون الرسم.

فقد نصت المادة 303 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة أو الرسوم التي تخضع لها أو تصفيتها سواء كلياً أو جزئياً يعاقب بغرامة مالية يتراوح مبلغها بين 5000 دج ويحبس 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 وأن المخالفات المرتكبة تستوجب كذلك تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 69، 73، 71 من القانون رقم

جريمة الغش الضريبي

12/98 المؤرخ في يوليو 1989 والمتعلق بالأسعار ويمكن تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات .

وأضافت المادة 408 من نفس القانون على أنه "يعاقب كل من يقوم على أي نحو كان بتنظيم أو يحول تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات التي تقمع أنواع المس بحسن سير الاقتصاد الوطني (1) وتطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها من المادة 303 على كل من حرص الجمهور على رفض أداء الضرائب أو على تأخيرها"

وهذا يدخل في جرائم الإخلال بالاقتصاد الوطني وعليه فإن جنحة الغش الضريبي تتحول إلى جناية لقد أجمعت كل النصوص الضريبية على مضاعفة العقوبات في حالة العود إلى الجريمة وذلك في أجل خمس سنوات بعد الحكم عليه بالإدانة مخالفة خاضعة لنفس العقوبة .

وينتج عن العودة مضاعفة الغرامات الجبائية والجزائية المقررة بالنسبة للمخالفات الأولى وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في أماكن أخرى كالعزل من الوظيفة والمنع من مزاوله المهنة وغلق المسؤولية .. الخ

وتتفق القوانين على إمكانية إفادة المتهم بظروف التخفيف وفقا لأحكام المادة 53 من قانون العقوبات ولكن في شقها الجزائي.

وما يجدر بنا ذكرها كذلك هو أن أغلب النصوص أجمعت على جمع العقوبات المصرح بها في المادة الجبائية مهما كان نوعها وكذلك بصرف النظر عن كونها عقوبات جزائية بما فيها الحبس أو العقوبات الجزائية وهذا خروجاً عن القاعدة العامة المتمثلة في عدم جمع العقوبات السالبة للحرية المنصوص عليها في قانون العقوبات في المادتان 34 و35 منه.

(1)- تطبيق المادة 418 لا يتوقف فقط على المقدار الضريبية وإنما واجب متابعة المخالفات التي تقع تحت طائلة المواد 69.71.173 من قانون الأسعار رقم 12/89 الملقى بموجب المادة 97 من الأمر 06.95 المؤرخ في 19/10/25

جريمة الغش الضريبي

ب/ العقوبات التكميلية :

نفس القانون الجزائري على العقوبات التكميلية في المادة 09 وما يليها وحصرها في 06 حالات:

- تحديد الإقامة - المنع من الإقامة - الحرمان من مباشرة بعض الحقوق

- المصادرة الجزئية - حل الشخص الاعتباري - نشر الحكم

وقد أجمعت كل القوانين الضريبية على إمكانية توقيع عقوبات تكميلية على مرتكبي الغش الضريبي وتمثل هذه العقوبات أساس في:

1- نشر الحكم وتعليقه

2- المنع من مزاوله بعض المهن

3- غلق المحلات التجارية

ونص قانون الضرائب المباشرة الرسوم الممثلة على ذلك في المادة 303 فقرة 06 بقولها "يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو باختصار في الجريدة التي تعينها وتعليقه في الأماكن التي تحددها والكل على نفقت المحكوم عليه"

وقانون الضرائب الغير مباشرة المادة 505 منه وقانون التسجيل في المادة 120 فقرة الطابع 35 فقرة 06.

ويكون هذا إجراء إلزاميا في حالة العودة طبقا للمادة 303 فقرة 03 من قانون الضرائب

المباشرة والمادة 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 أو بصفة مسيرة أو مستخدم وعند اقتضاء غلق المؤسسات" كما أن المادة 318 من قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعادلة بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 1997 نصت على أنه يوجز للمدير الولائي للضرائب الأمر بغلق المحلات المهنة لمدة لا تتجاوز 06 أشهر في حالة عدم تسديد الضريبة.

كما يمكن كذلك سحب وثيقة تعين المواطن للوفاء البنكي **le retrait de domiciliation**

bancaire وهي عقوبات خاصة بالمستوردين فيمكن لإدارة الضرائب أن تطلب من البنوك

جريمة الغش الضريبي

الفرعية سحب الوثيقة التي تمنح للمستورد من طرف بنك معتمد وهذا في كل عملية استيراد جديدة تطبق لكل مستورد لا يعرف مقره الرئيسي (1)

الفرع الثاني : العقوبات الجبائية

تتفق جميع القوانين الضريبية على توقيع عقوبات جبائية على مرتكبي الغش الضريبي وغالبا ما تكون مالية وأحيانا المصادرة التي تنصب على الأشياء ووسائل الغش وتتراوح الغرامات الجبائية ما بين 1000 دج و5000 دج . وهناك نوعين من الغرامات الجبائية:

غرامات جبائية ثانية: نصت عليهما المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة والآتي نصها: أن جميع الماسة بالاحكام القانونية أو النظامية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة ويعاقب عليها بغرامة جبائية من 500 دج الى 25000 دج غرامات جبائية نسبية : ونصت عليها المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة وتساوي ضعف الحقوق المتملص منها على الأقل عن 5000 دج

ونصت المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة على امكانية المصادرة التي تنصب على الأشياء ووسائل الغش (2)

وتتفق النصوص الضريبية على أنه لا يجوز تخفيض الغرامات الجبائية وبالتالي استبعد تطبيق أحكام المادة 53 من قانون العقوبات وعلى هذا يمكن القول أن المشرع الجزائري أخذ بالنظام المشدد كالدانمارك والسويد والذي يعتبر فيهما الغش الضريبي من أخطر الجرائم ولهذا فهو يسمح بالتخفيف، أما في الشق الجزائري فقد اخذ بالنظام المخفف والمسهل كالمغرب الذي لا يعطيه أهمية قصوى، ولهذا يقال إن المشرع الجزائري أخذ بمعياره الليونة والتشديد قد يثور سؤال فيما يخص الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية هل هي تعويضات مدنية أو عقوبات أم هي خليط من كليهما؟

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

(1)،(2) الملتقى الجهوي لقضاة النيابة والتحقيق بوهان: محاضرة ملقاة من طرف السيد جعدي عبد الكريم تحت عنوان الغش الضريبي 25/24 ماي 1996

جريمة الغش الضريبي

المادة 303 فقرة 07 من قانون الضرائب المباشرة تنص "إن الأشخاص والشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة ينبغي أن يدفعوا بالتضامن العقوبات المالية الصادرة في حقهم" وتجمع النصوص الضريبية أيضا على أنه في حالة الحكم بالعقوبات المالية يجوز تطبيق أحكام المادة 597 وما يليها من قانون الإجراءات الجزائية المتعلق بالإكراه البدني، ونصت 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 برسوم الغرامات والديون الجبائية والمادة 121 فقرة من قانون التسجيل والمادة 36 فقرة 03 من قانون الطابع.

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 برسوم الغرامات والديون الجبائية والمادة 121 فقرة من قانون التسجيل والمادة 36 فقرة 03 من قانون الطابع.

كذلك الجزاءات أو الغرامات الجبائية تختلف بحسب نسب الغرامات الجبائية وذلك حسب طبيعة الجريمة والطرق الاحتمالية .

أ/ الجزاءات الجبائية بسبب عدم التصريح الجبائي السنوي:

1- في مجال الضرائب المباشرة بنص المادة 119 و194 منه ويترتب عنه زيادة 25 عند تحصيل المبالغ وذلك بصفة آلية كذلك المكلف بالضريبة إذا لم يودع تصريحه الجبائي في

2- الآجال القانونية فيكون معرض لعقوبة جبائية تقدر ب 30.000 دج بغض النظر عن الضرر، ولا يمكن توقيع الغرامة الجبائية إلا بعد توجيه إنذار يلزم فيه الممول بإيداعه تصريحه في أجل 30 يوما.

3- في مجال الرسم على القيمة المضافة: قد نص على فرض الضريبة بصورة آلية وغرامة جبائية تتراوح ما بين 10% و25% حسب درجة ونسبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها من قبل إدارة الضرائب بسبب الأعمال الاحتمالية المستعملة من قبل الجاني

جريمة الغش الضريبي

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

في مجال الضرائب المباشرة: توقع الضريبة بصفة آلية وتطبق بنفس الحالات المحددة سابقا غير ان الاختلاف يكمن في النسب التي تجب على الممول بالضريبة فيكون إما
10% إذا كان التأخر لا يتعدى 30يوما – 20% إذا كان التأخر بين شهر وشهرين على الأكثر –
25% إذا كان التأخر يتجاوز شهرين.

4- في مجال الرسم على القيمة المضافة بنص المادة 115 من قانون الرسم وبالتأخر في إيداع التصريح لرقم الأعمال فالعقوبة الجبائية تكون على النحو التالي:

الوضع على ورقة الكشف الضريبي علامة لا شيء “néant” الذي يتخذ إما صورة

- وضع على ورقة الكشف الضريبي التأخر ما بين 25% وآخر يوم للشهر ويترتب عنه توقيع غرامة جبائية تقدر ب500دج
- وضع على ورقة الكشف الضريبي بعد انقضاء آخر يوم للشهر تستوجب معه توقيع غرامة جبائية ب500دج
- وضع على ورقة الكشف الضريبي للتأخر يتضمن حقوق:
- وضع على ورقة الكشف الضريبي ما بين 21% وآخر يوم للشهر ويترتب معه توقيع غرامة جبائية تقدر ب 15% من المبلغ الذي يتضمن الحقوق الفعلية الملزم تحصيلها ولا يجب أن تقل الغرامة على 100دج.
- وضع على ورقة الكشف بعد انقضاء آخر يوم للشهر يترتب معه توقيع غرامة مالية تقدر ب25% من المبلغ الذي يتضمن الحقوق الفعلية التي تم تحصيلها ولا يجب أن تقل الغرامة على 500دج

جريمة الغش الضريبي

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

- 1- في مجال الضرائب المباشرة المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة وتقع غرامة جبائية لكل مكلف بالضريبة ولاسيما الذي يدلي بتصريح جبائي يتضمن نسبة الأرباح أو المداخيل غير الصحيحة أو التخفيض منها نسبة من المبلغ المتضمن الحقوق التي يتم تحصيلها وتكون على النحو التالي:
 - توقيع غرامة جبائية تقدر ب10% إذا كانت المبالغ غير المصرح بها لا تتجاوز 15% من المبلغ الإجمالي المستحق تحصيله لإدارة الضرائب
 - توقيع غرامة جبائية تقدر ب15% إذا كانت المبالغ غير المصرح بها لا تقل عن 15% ولا تزيد عن 50% من المبلغ الإجمالي المستحق تحصيله لإدارة الضرائب.
 - توقيع غرامة مالية جبائية تقدر ب25% إذا كانت المبالغ غير المصرح بها تتجاوز 50% من المبلغ الإجمالي المستحق تحصيله لإدارة الضرائب
- وفي حالة ثبوت استعمال الطرق الاحتيالية فإن الغرامة المالية الجبائية تصل إلى 100% إذا كانت المبالغ غير المصرح بها تقل أو تساوي 500.000 دج (1).
- 1- في مجال الرسم على القيمة المضافة TVA بنص المادة 116 من قانون الرسم: في حالة
- 2- التصريح الضريبي غير الصحيح أو فيه نقص فإن المبلغ المتضمن للحقوق التي يتم
- 3- تحصيلها تكون نسبة الغرامة على النحو التالي :
- 4- 10% إذا كانت نسبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها تقل أو تساوي مبلغ 100.000 دج
- 5- 15% إذا كانت نسبة الحقوق التي لم يتم تحصيلها تتجاوز مبلغ 200.000 دج وفي حالة وجود طرق احتيالية فإن الغرامة الجبائية قد تصل إلى 200% (2).

(1)- قانون الضرائب المباشرة منصوص عليها في القانون رقم 31/96 و المتضمن قانون المالية 1997.
(2)- قانون الرسم على القيمة المضافة المنصوص عليه في القانون 25/91 المؤرخ في : 1991/12/18.

جريمة الغش الضريبي

الخاتمة

إن الغش الضريبي ظاهرة عالمية تستنزف الاقتصاد ولهذا أفردت لها كل التشريعات عقوبات جزائية لردع من قام بها أو من يفكر باقتراضها قصد حرمان الدولة من المداخيل التي تتمثل أساسا في الضرائب، غير أن السياسة الدولية الحديثة وبعد أن حاولت دراسة شخصية المكلف بالضريبة وامتناعه عن دفع الضريبة ناتج عن إحساسه بأن الدولة تأخذ منه جزء من ماله ودون اختياره أي عن طريق الجبر.

و هذا لعد إيمانه بثقافة الدولة من جهة و الثقافة الجبائية من جهة أخرى و الذي يقول بشأنها القاضي الأمريكي أو لماس “ أحب أن أدفع الضرائب لأنها ثمن الحياة المتحضرة”

“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 الدخل المحققة من طرف كل فرد، و تتموقع هذه الحدود على مستويين الأول اجتماعي ، سياسي و الثاني اقتصادي.

في المجال السياسي يظهر أنه من المستحيل وضع مستوى لا يمكن تحمله من الضغط الجبائي ، ذلك و أن مقاومة الضريبة يمكن أن ينجز عنها زعزعة السلم المدني مثلما حصل في بريطانيا في مارس 1990 بخصوص (البول تاكس) ومن جهة أخرى عندما تطبق الدولة ضغطا جبائيا مرتفعا يميل المكلفون بالضريبة إلى العمل على تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيها مستويات الاقتطاعات منخفضة بشكل جد محسوس.

ونفس الشيء بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي قد تعرف عن الاستثمار في بلدان توجد فيها معدلات الضريبة جد مرتفعة.

أما على المستوى الاقتصادي فلدينا فكرة أن “ الضريبة تقتل الضريبة” و التي قام بشرحها الاقتصادي الأمريكي لا في موضحا أن هذه العبارة تتحقق لما تقوم الدولة بتجاوز حد أو عتبة معينة من فرض للضرائب و صبح ذلك عامل معرقل للاقتصاد باعتبار أنه يمكن استلاب يمكن الدخل ، و التفادي مثل هذه الوضعية و هي حالة ارتفاع معدلات الضرائب ، بحيث كل مكلف بالضريبة من التهرب من دفعها أو الغش عند تصريحه بدخله. و عليه إذا كان هناك ضغط جبائي جد قوي يؤثر سلبا على ما هو منتظر فيما يتعلق بالإيرادات الجبائية و التي سوف تنقلص شيئا فشيئا بسبب تهرب المكلفين بالضريبة ، و الذي يدي على تباطؤ و شلل النشاط الاقتصادي بصفة عامة.

جريمة الغش الضريبي

و إذا كان الضغط الجبائي ضعيفا يكون الغش الضريبي ضئيلا و هذا ما يزرع الثقة في نفوس المستثمرين المحليين و الأجانب للمساهمة في النهوض بالاقتصاد الوطني ، و بالتالي تسجيل إيرادات جبائية غزيرة.

فإذا كان معدل مساويا للصفر يكون وعاء الضريبة معدوما

ولما تكون الإيرادات الجبائية عند النقطة

لكن إذا ارتفع هذا العدد تميل الإيرادات الجبائية إلى التقلص لأن الوعاء في حد ذاته ينقص مما يؤدي على الدخول نحو المنطقة و التي تطبعها حالة شلل اقتصادي وإذا تم الوصول إلى النقطة 100 لن يمكن للمكلفين بالضريبة ممارسة أي نشاط اقتصادي خشية استلاب أموالهم كلها حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب فقد حدد القانون للخرينة العمومية العديد من الضمانات و أهمها:

النص حق امتياز الضريبة على معظم الديون الأخرى، حيث يتم استيفاء دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى. ويكون للخرينة العمومية حق المتابعة للحصول على المبالغ المستحقة ضمانا للتحصيل.

- تقرير حق إصدار الحجز التحفظي على أموال المكلف بالضريبة بسبب التأخر عن دفع الضريبة ، ويتم رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام للضرائب. منح المشرع للموظفين المختصين على مستوى مصالح الضريبة حق الاطلاع 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 وعلى هذا وضع المشرع سلسلة من العقوبات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع أو الإلتفاف قبل انقضاء مدة التقادم.

فرض قاعدة “ الدفع ثم الاسترداد” وهي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي ، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساسا وفي مقدارها أو حتى استردادها و الغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية و مراعاة مصلحة الخزينة.

ومع كل الجهود المبذولة من طرف الدولة ، فان المؤشرات الاقتصادية في الجزائر تؤكد على وجود شوائب تعرقل عملية تحريك عجلة الاقتصاد و تتعلق أساسا بوجود اقتصاد موازي 30من النتائج 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، وهذا في الوقت الذي تستفيد فيه الجزائر إلى الانضمام إلى المنطقة العالمية للتجارة و كذا التوقيع المرتقب على اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي.

جريمة الغش الضريبي

** قائمة المراجع **

قائمة المراجع باللغة العربية:

(1). المصادر القانونية :

- قانون العقوبات - الطبعة الثانية -
- قانون الضرائب المباشرة رقم : 36/90 المؤرخ في : 1990/01/31
- قانون الرسم على رقم الأعمال رقم : 25/91 المؤرخ في : 1991/12/18
- قرار صادر عن مجلس الدولة تحت رقم 1930 بتاريخ : 2001/09/24
- قرار صادر عن مجلس الدولة تحت رقم 2235 بتاريخ : 2001/11/12
- قرار غرفة النقض الجزائرية الفرنسية سنة 1995

(2). الكتب :

- الدكتور محمد زياد رمضان - جريمة الغش الضريبي و آثارها - مكتبة صار - دار المنشورات الحقوقية 2004.
- محمد محرز - اقتصاديات الجبائية و الضرائب - دار هومه للطباعة و النشر - طبعة 2003.
- الدكتور سوزي عادل ناشد- الوجيز في المالية العامة .الدار الجامعية للنشر طبعة 2000.

(3). الملتقيات :

- الملتقى الجهوي لقضاة النيابة و التحقيق وهران 24-25 ماي 1996 السيد جعدي عبد الكريم - الغش الضريبي.
- ملتقى قضاة النيابة و التحقيق قسنطينة 09/10 ماي 1997 .إلغاء الدكتور أحسن بوسفيعة الجرائم الاقتصادية (الغش الضريبي) .

جريمة الغش الضريبي

- الملتقى الجهوي للقضاة باتنة 30-31 أكتوبر. تدخل الدكتور أحسن بوسفيعة .جريمة الغش الضريبي.

قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

- 1)- Jean Cosson : Les industries de la France du Seuil 1971.
- 2) –Messaoui Maamar : “La France et Vérification “ memoir de la Fin d'études 1995.
- 3) – Pierre Beltrame. La fiscalité en France Hachette 6eme édition 1998.
- 4) – Service de IREERE.
- 5) – Silem ahmed .albertini“Jean marie “ Lescique d'économie.

جريمة الغش الضريبي

المفهرس

- المقدمة:.....ص04
- الفصل الأول : أركان جريمة الغشص 10
- المبحث الأول : الركن المادي.....ص 11
- المطلب الأول : استعمال طرق ووسائل احتيالية.....ص 12
- الفرع الأول : الغش الضريبي عند فرض الضريبة.....ص 12
- الإخفاء الإرادي عند التصريح بالضريبة في الآجال القانونية.....ص12
- الإخفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المالية محل الضريبة.....ص 13
- الفرع الثاني : الغش الجبائي عند التحصيل الضريبيص 15
- تنظيم الإعسار.....ص 15
- ارتكاب مخالفات في المحاسبة.....ص 16
- الفرع الثالث : الغش الضريبي باستعمال وسائل أخرى.....ص16
- المطلب الثاني : التملص من الضريبةص17
- الفرع الأول: التملص الكلي او الجزئي من الوعاء الضريبي من اجل التهرب
من تحديد الأساس.....ص17
- الفرع الثاني : التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة.....ص18

جريمة الغش الضريبي

- المطلب الثالث : العلاقة السببية بين التملص من الضريبة و الطرق الاحتياليةص18
- المطلب الرابع: المحاولة في جريمة الغش الضريبيص18
- المبحث الثاني : الركن المعنوي.....ص18
- المطلب الأول : القصد العامص19
- المطلب الثاني : القصد لخاص.....ص19
- الفصل الثاني : المتابعة و الجزاء في جريمة الغش الضريبي.....ص 20
- المبحث الأول : المتابعة.....ص20
- المطلب الأول : عبئ الإثبات.....ص20
- الفرع الأول : الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي.....ص21
- الفرع الثاني : صلاحية هؤلاء الأشخاص لإثبات جريمة الغش الضريبي.....ص22
- المطلب الثاني : كيفية تحريك الدعوى العموميةص24
- الفرع الأول : شروط تقديم الدعوى العمومية.....ص25
- الفرع الثاني : تقادم الدعوى العمومية.....ص27
- الفرع الثالث : تأسيس إدارة الضرائب كطرف مدني.....ص27
- الفرع الرابع : مسألة الاختصاص في جريمة الغش الضريبيص28
- المبحث الثاني : الجزاء.....ص29
- المطلب الأول : الأشخاص الخاضعون للجزاء.....ص29

جريمة الغش الضريبي

- الفرع الأول : الفاعل الأصليص30

- الفرع الثاني : الشريكص31

- المطلب الثاني : العقوبات الجزائية و الجبائيةص32

- الفرع الأول : العقوبات الجزائيةص32

- الفرع الثاني : العقوبات الجبائيةص36

- الخاتمة:ص40

* قائمة المراجعص42