

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 1

كلية الحقوق

المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائي

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه علوم في القانون الخاص

فرع : قانون الأعمال

إعداد الطالب :

قصاص سليم

تحت إشراف :

الأستاذ الدكتور طاشور عبدالحفيظ

أعضاء لجنة المناقشة :

رئيسا	جامعة الإخوة منتوري قسنطينة	أستاذ محاضر (أ)	د / بوحجيلة علي
مشرفا ومقررا	جامعة الإخوة منتوري قسنطينة	أستاذ التعليم العالي	أ.د / طاشور عبدالحفيظ
عضوا	جامعة الإخوة منتوري قسنطينة	أستاذة محاضرة (أ)	د / لعباني وفاء
عضوا	جامعة العربي التبسي تبسة	أستاذ محاضر (أ)	د / دنول الطاهر
عضوا	جامعة الحاج لخضر باتنة	أستاذة التعليم العالي	أ.د / رحاب شادية
عضوا	جامعة مولود معمري تيزي وزو	أستاذة محاضرة (أ)	د / حمادوش أنيسة

السنة الجامعية : 2018 - 2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ﴾

بِسْمِ اللَّهِ
الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سورة البقرة. الآية 22

شكر وتقدير

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ
الفاضل الدكتور طاشور عبد الحفيظ ، الذي
كان أحرص مني على إنجاز هذا العمل
والذي منحني ثقته، ولم يبخل عليّ
بنصائحه وتوجيهاته القيمة .
فأدأمه الله ذخرا لهذا الوطن الغالي .

قصاص سليم

شكر وتقدير

إلى الأساتذة الذين سأنال شرف
مناقشتهم لهذا العمل المتواضع الذين قبلوا
تحمل عبء مراجعته وتصويب أفكاره وأخطائه
بما يرونه ملائماً ومناسباً وهم على
التوالي :

الدكتور بوجيلة علي
الدكتورة لعباني وفاء
الدكتور دلول الطاهر
الدكتورة رحاب شادية
الدكتورة حمادوش أنيسة

قصاص سليم

الإهداء

إلى كل أفراد العائلة كبيرا وصغيرا .

إلى زوجتي الأستاذة الدكتور هوشات
فوزية مصدر إلهامي وقوتي ، ولولا وقوفها إلى
جانبي لما استطعت مواصلة المشوار .

إلى أبنائي الأعزاء وائل نزار وعاطف ونور
الإسلام .

إلى ابنتي العزيزة وقرعة عيني إسراء .

إلى كل الأصدقاء وأساتذة وموظفي
كلية الحقوق بجامعة الإخوة منتوري قسنطينة 1 .

مُقَدِّمَةٌ

تعرف الضريبة بأنها فريضة مالية يدفعها الشخص للدولة بصورة جبرية ونهائية، دون مقابل خاص يعود عليه، بل بغرض المساهمة منه في تحميل التكاليف والأعباء العامة(1).

وقد مرت الضريبة بمراحل متعددة ومتطورة، ابتداء من مرحلة انعدام الضريبة، ومرورا بمرحلة الضريبة الاختيارية، ثم انتهاء بالضريبة الجبرية غير المباشرة، ثم الضريبة المباشرة.

أما التكييف القانوني للضريبة، فقد انقسم علماء الاقتصاد وفقهاء المالية العامة إلى تأييد نظريتين : نظرية المنفعة والعقد، ونظرية التضامن الاجتماعي وسيادة الدولة.

كما تمثل الضرائب أهم مورد من موارد الدولة في الوقت الحاضر، إلا أن أداءها من قبل المكلفين يصطدم بحب المال وجمعه، بالإضافة إلى قلة الوعي الضريبي لديهم، ويتجلى ذلك من خلال قيام المكلفين بإخفاء أنشطتهم عن مصلحة الضرائب كلياً أو جزئياً، وكذلك استغلال الثغرات القانونية التي تحول دون وقوعهم تحت طائلة القانون.

تعد الضرائب بالتالي من أهم أدوات السياسة المالية للدولة لتوفير الإيرادات العامة اللازمة لتمويل خطط الدولة التنموية، فضلاً عن سد حاجات الميزانية العامة من الإنفاق العام على المرافق والخدمات العامة التي تقدمها الدولة للمواطنين، ولم يعد هذا هو الدور الوحيد للضريبة، إنما أصبح لها دور هام في توجيه الاقتصاد والاستثمار في صناعة معينة، وجذب المستثمرين لتلك الأنشطة الحيوية للدولة من خلال الحوافز الضريبية، وتقرير الإعفاءات، وخفض معدلات الضريبة فيها، ومن جهة ثانية، تساهم في زيادة معدلات الضريبة في أنشطة

(1) - ناصر (زين العابدين) : علم المالية والتشريع الضريبي، جامعة عين شمس ، مصر، 1982، ص 156 .

أخرى، ومنع الإعفاءات، وذلك لتحقيق الأهداف الاقتصادية، فضلا عن البعد الاجتماعي للضريبة لتحقيق التكافل الاجتماعي، وإعادة توزيع الثروات بين الأفراد واستفادة أغلبية المواطنين من المرافق والخدمات العامة التي تقدمها الدولة. لقد عرفت الجرائم الضريبية، وجريمة التهرب على وجه الخصوص منذ الالتزام بها على عاتق الممولين، شأنها في ذلك شأن الجريمة التي عرفت منذ وجود القانون .

وتعتبر الجريمة الضريبية من الظواهر الضريبية والمالية، والتي تؤكد الدراسات انتشارها في كل دول العالم تقريبا، وبنسب مختلفة .

تشكل الجرائم الضريبية إخلالا خطيرا بمبدأ التضامن الاجتماعي وإهدارا للعدالة الاجتماعية، وعقبة رئيسية تواجهها الدولة في مسيرة تحقيقها لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية والمالية .

أما عن العلاقة التاريخية بين الضريبة والعقاب، فهي علاقة قديمة ظهرت بظهور الضريبة، وتطورت بتطورها، ومن أهم مظاهرها تطبيق مبدأ الشرعية الجنائية في الميدان الجبائي، حيث صار المبدأ هو لا جريمة جبائية ولا عقوبة عليها إلا بنص .

كما أن تطبيق مبدأ الشرعية الجنائية في مجال الجرائم الجبائية وعقوباتها قد واكبته تطورات متعددة عرفتتها الأنظمة القانونية، خاصة على مستوى تحديد مفهوم الضريبة ودورها داخل المجتمع، بحيث لم تعد الضريبة عبارة عن أموال تحصل من الأهالي باستعمال الإكراه والتعذيب لتدخل خزائن الحكام بل أصبح القانون الجبائي الحالي يجعل من الضريبة مالا يستقطع جبرا من المكلفين بها وفقا لمقدرتهم التكليفية لتدخل الخزينة العمومية ولتساهم في تحقيق الأغراض والمصالح الاجتماعية، وكل هذا أسهم في تطوير مضمون التجريم الجبائي، والجزاءات الجنائية المطبقة في هذا المجال.

تختلف معظم التشريعات في اختياراتها بين توسيع نطاق التجريم والعقاب، في المادة الجبائية، وبين تطبيقه، ويرجع ذلك إلى اختلاف في إشكالية تحقيق المصلحة العامة للدولة في تمويل الخزينة العمومية، وما بين حماية الحرية الشخصية للفرد، فنجد مثلا التشريع الفرنسي نص على جريمة عامة للغش الضريبي تشمل مختلف وسائل الغش في مختلف أصناف الضرائب، بينما تقتصر أخرى على تجريم حالات معينة من ذلك الغش مثلما فعل التشريع الجزائري والمغربي.

وتشمل المنازعة الضريبية، التراعات المتولدة عن تطبيق قوانين الضرائب المختلفة، ومنها قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك مختلف القوانين المالية العادية والتكميلية التي تصدر كل سنة، والثابت علما أن التشريع الضريبي يستمد قواعده من القواعد الآمرة والمتعلقة بالنظام العام، فلا يجوز الاتفاق على ما يخالفها تطبيقا لمبدأ، لافرض لضريبة إلا بقانون، ولايعفى أحد منها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ويظل المكلف بالضريبة ملتزما بها⁽¹⁾، فقد تنشأ المنازعة الضريبية بمجرد احتجاج واعتراض المكلف بالضريبة على قرار المدير الولائي للضرائب الرفض لشكواه، نتيجة المبالغة في تقدير وعاء الضريبة أو مخالفة إجراء مراقبة حسابية⁽²⁾.

فالمنازعة الضريبية تعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كلفها بها قانون الضريبة، أو أي قانون آخر، وهي أول طريق الذي يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بنظر هذه المنازعة⁽³⁾.

(1) – شيحة (مصطفى رشدي) : التشريع الضريبي المصري، ضرائب الدخل، دار المعرفة الجامعية، ط2، مصر، 1996، ص 13 .

(2) – كوسة (فضيل) : منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 7 .

(3) – صديق (رمضان) : إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2006، ص 18 .

ومن ذلك تظهر الأهمية العلمية والعملية لموضوع المناعات الضريبية بصفة عامة، والتي تعتبر من الموضوعات الجديرة بالبحث، والتي لا تقتصر على النواحي الفقهية المتعلقة بتحديد طبيعة المنازعة وخصائصها وأسبابها، بل تتجاوز إلى المجال العلمي، لمعرفة إجراءات هذه المنازعة وكيفية التقليل منها.

وتنقسم المنازعة الضريبية إلى نوعين :

النوع الأول يتمثل في المنازعات من الجانب الإداري، أي إبراز الطرق القانونية التي يتبعها المكلف بالضريبة لإنهاء النزاع الضريبي، فرسم له المشرع إتباع طريقين : الطريق الأول هو التظلم لدى المدير الولائي للضرائب أو اللجوء إلى لجان الطعن، أما الطريق الثاني هو اللجوء إلى القضاء الإداري. كل هذه الإجراءات قد تم دراستها من خلال مذكرة الماجستير.

أما النوع الثاني فيتمثل في المنازعات الضريبية من الجانب الجزائي في التشريع الجزائي وهو موضوع الدراسة.

وتتجلى أهمية هذا الموضوع بأن الضريبة المفروضة على المكلف بها عادة ما يكون تاجرا، يمارس نشاطه التجاري بصفة إعتيادية ومستمرة وبالتالي يحقق ربحا، ولهذا تطالبه الدولة بدفع الضريبة المستحقة عليه لتمويل خزينتها .

وفي حالة العكس يعتبر متهربا من دفع الضرائب وتسلسل عليه عقوبات جزائية وفق القوانين المعمول بها .

فقد ظهر قانون عقوبات اقتصادي، بهدف الحماية السياسية الاقتصادية التي تصدرها الدولة، بل قد اعتبر بعض الشراح أن ظهور الجرائم الاقتصادية واحتلالها الأهمية والتي فاقت جرائم الاعتداء على الأشخاص، فهي جرائم حضارية، أي مرهونة بنظام الدولة عندما تبلغ درجة معينة من التطور الحضاري.

ولقد لقي هذا الاتجاه التشريعي نحو إدخال قانون عقوبات اقتصادي لحماية الاقتصاد ترحيباً من الفقه الجنائي، فالمشرع يحمي سياسته الاقتصادية بالتهديد وبإجراءات شديدة ضد المخالفين.

وتبدو الأهمية لدراسة الجرائم الضريبية من خلال الدراسات القانونية الخاصة لتنظيم الجرائم والعقوبات الضريبية، وتوظيف قواعد القانون الجنائي لخدمة القانون الضريبي، وظهر ذلك جلياً سواء من حيث اتساع نطاق التجريم أو خلق المبادئ العامة للجريمة الضريبية، في إطار ما اصطلح عليه تسمية قانون العقوبات الضريبي.

لقد أعطت الجزائر أهمية كبيرة للضريبة، ابتداءً من التسعينيات بعد انهيار أسعار البترول، وكون الضريبة مصدر ثابت ومستقر، وهذا خلافاً لإيرادات المحروقات، والتي تعتمد عليها في هيكلها القاعدي للنظام الجبائي، والتي تتميز بعدم الاستقرار والتذبذب في الأسعار، وخاضعة لتقلبات السوق الدولية وما ينجر عنها من آثار سلبية، وشروط تعجيزية من طرف الهيئات الدولية عندما يكون عجز في الميزانية، تتوصل حتى للمس بالسيادة الوطنية والتدخل في الشؤون الخاصة للدولة.

ونظراً لانتهاج الجزائر بعد الأزمة البترولية النظام الاقتصادي الحر والانفتاح على الأسواق الخارجية، وازدياد في الاستثمارات والأنشطة التجارية، كان من الضروري اعتماد وتدخل من المشرع إصلاح النظام الجبائي ليصبح أكثر دقة وانسجام مع التطورات الاقتصادية، وبهذا أصبح النظام الجبائي يتضمن قواعد وأحكام مقننة في نصوص خاصة، وهي قانون الضرائب المباشرة وقانون الضرائب غير المباشرة، وقانون الرسم على رقم الأعمال، وقانون التسجيل، وقانون الطابع، زيادة إلى قانون إجرائي في مجال الضرائب، وهو قانون الإجراءات الجبائية.

وبالتالي فإن أغلب المنازعات التي تطرح أمام القضاء فيما يخص الجانب الجزائي، تعد القضايا قليلة جدا، وهي أغلبها متعلقة بقانون الضرائب المباشرة أو قانون الضرائب غير المباشرة، أما فيما يتعلق بقانوني التسجيل والطابع فهي تكاد تكون منعدمة تماما، لأنها لم تطرح من طرف الإدارة الجبائية على القضاء الإداري لانعدام التزاع فيها.

وإذا كانت العدالة الضريبية تقتضي أن يتحمل كل مواطن الضريبة على حسب مقدرته التكليفية وتحقيق المساواة بين المواطنين، وهذا طبقا للمادة 78(1) من دستور 2016 والتي تنص: " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة".
ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية .

ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أية ضريبة، أو جباية، أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه .

كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين، والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة، يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون .
يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال ."

إن وجود الجرائم الجبائية بصفة عامة وجريمة التهرب الضريبي بصفة خاصة يرجع لأسباب متعلقة بالتشريع الضريبي في حد ذاته، نظرا لكثرتها، وعدم استقرارها، والثغرات القانونية التي تعتريقها، وكذلك تعدد القوانين الضريبية، وعدم انسجامها، وأيضا نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، وكذلك موظف الضرائب، وهذا راجع للتركيبة الاجتماعية والواقع السياسي والاقتصادي في المجتمع الجزائري.

(1) – المادة 78 من دستور 2016 والصادر بالقانون رقم 01/16 بتاريخ 06/03/2016، الجريدة الرسمية، العدد 14 بتاريخ 07/03/2016 .

وكذلك تعتبر الجرائم الضريبية هي جرائم ضد أموال الدولة، وتصل أبعادها إلى كافة أفراد المجتمع، في حين أن الجرائم التقليدية، كالسرقة مثلا هي جرائم فردية لا تتعدى أبعادها مال الفرد، مما يستوجب تشديد العقوبات على المتهرين.

فالمشرع الجزائري سلط عقوبات صارمة وردعية ضد الجرائم الضريبية لحماية خزانة الدولة، ومن خلال النصوص القانونية في مختلف القوانين الضريبية، والنصوص العقابية في قانون العقوبات.

ويتضح من خلال تعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تشديد العقوبات واستحداث لأول مرة جناية التهرب الضريبي، ثم تراجع المشرع مرة ثانية وخفف من عقوبة الحبس واعتبر هذه الجريمة في كل الحالات جنحة مع تشديد في الغرامة حسب قيمة مبلغ الضريبة المتملص أو المتهرب منها.

كذلك تتميز الجرائم الضريبية بصفة عامة بطابع خاص عن باقي جرائم القانون العام، من حيث إجراءات المتابعة وأحكام التجريم والعقوبات المقررة، فالإشكالية التي تتمحور خلالها هذا البحث هي :

هل تعدد النصوص القانونية في معالجة المتراعات الضريبية من جانبها الجزائي، كفيل لردع الجريمة الضريبية؟.

وتنصب أهمية البحث في تبيان المشكلات التي تتعرض لها السياسات المالية والاقتصادية للدولة من خلال القوانين الضريبية من جهة، والحقوق المالية للأفراد من جهة أخرى .

ومحاولة كشف تحقيق التوازن بين المصالح العامة للدولة من ناحية، والمصالح الخاصة للفرد من ناحية ثانية .

تحقيق التكافل الاجتماعي والعدالة الاجتماعية المتمثلة في العدالة الضريبية، وهذا يجزنا للبحث وإظهار المشكلات التي تثيرها القوانين الضريبية من حيث

التجريم والعقاب، وكيفية اقتضائه ومحاولة التصدي لمختلف الجرائم الضريبية من طرف المشرع الجزائري .

وللإجابة على الإشكالية المطروحة، كان من الضروري إتباع المنهج الوصفي لمعرفة ما هي الجرائم الضريبية، ومنها جريمة التهرب الضريبي، وكذلك المنهج التحليلي فيما يتعلق بالجانب الإجرائي الذي اتبعه المشرع لردع الجرائم الضريبية عن طريق الوسائل الوقائية والرقابية والعقابية لأكثر من قانون، وكذلك استعملنا في بعض الأحيان المنهج المقارن الوصفي للاستعانة بالتشريعات الأخرى خاصة منها التشريع الفرنسي والمصري والمغربي .

ومن أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع، إرتأينا خطة بحث تتكون من بايين : جاء الباب الأول تحت عنوان تحديد الجرائم الضريبية ومعاينتها، وقسمته إلى فصلين، الفصل الأول عاجلت فيه الجرائم الضريبية، أما الفصل الثاني تطرقت فيه إلى معاينة الجرائم الضريبية وكيفية إثباتها .

بينما عاجلت في الباب الثاني الطرق الإجرائية الوقائية والردعية، وقسمته إلى فصلين، الفصل الأول تطرقت فيه إلى متابعة الجرائم الضريبية، أما الفصل الثاني فتناولت فيه ردع الجرائم الضريبية.

الباب الأول تحديد الجرائم الضريبية ومعاينتها

إن جرائم الأموال العامة، هي تلك الجرائم التي تهدف إلى الإضرار بالمصلحة العامة، وتنحصر في الأموال العمومية للدولة.

وقانون العقوبات هو مجموعة القواعد القانونية، التي تحدد الأفعال التي تعتبر جرائم، وتبين العقوبات المقررة لها.

وحيثما يوصف قانون العقوبات بأنه ضريبي، لأنه ينصرف إلى تحديد الجرائم والعقوبات المترتبة أصلاً بأحد قوانين الضرائب، وحينئذ يكون الهدف هو حماية المصلحة الضريبية، أي مصلحة الخزنة العامة للدولة في وفاء كل ملتزم بأداء الضريبة بالتزاماته الضريبية⁽¹⁾.

وقد نص قانون العقوبات الجزائي على بعض الجرائم، منها جريمة الرشوة واختلاس الأموال العمومية لأغراض شخصية أو لفائدة الغير، وكذلك القوانين العقابية الخاصة نصت على جرائم أخرى، كالتهرب الجمركي، وجرائم الصرف وكذلك الجرائم الضريبية، كالتهرب الضريبي في القوانين الجبائية⁽²⁾.

وبالتالي ومن خلال هذه الدراسة وجب معرفة الجرائم الضريبية وطبيعتها القانونية، وأنواع الجرائم الضريبية المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية، وكذلك تصنيفها وتكييفها الجزائي، مع معاينة هاته الجرائم، وكيفية إثباتها من طرف الجهات المختصة، ولهذا قسمنا هذا الباب إلى فصلين، تناولنا الجرائم الضريبية في الفصل الأول، ثم تطرقنا إلى معاينة الجرائم الضريبية وكيفية إثباتها في الفصل الثاني.

(1) – الفقي (عماد إبراهيم) : الوجيز في شرح قانون العقوبات الضريبي الجديد، رقم 91 لسنة 2005، بشأن الضريبة على الدخل، معلقاً عليه بالفقه وأحكام النقض، دار النهضة العربية، مصر، 2005، ص 5.

(2) – قانون الضرائب المباشرة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال وقانون التسجيل وقانون الطابع.

الفصل الأول الجرائم الضريبية

تتميز الجريمة الضريبية عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزانة الضريبية، وقد نظم القانون في سبيل ضمان هذه المصلحة وتأكيد القواعد التي من شأنها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة، وضبط وعائها، وضمنان تحصيلها، وفرض عقوبة معينة على مخالفة هذه القواعد(1).

والجرائم الضريبية تشمل جرائم الأعباء الضريبية جميعها، إلا أن بعض الأفعال لا تعتبر جرائم ضريبية، بالرغم من أن التشريع رتب عليها جزاء مخالفة بعض النصوص الضريبية، كربط الضريبة على أساس الأرباح الحقيقية أو التقدير الجزافي(2).

إن الجرائم الجبائية هي أفعال مخالفة لقواعد التجريم والعقاب الجبائين ومعاقب عليها بمقتضاها، أو يتم التصدي إليها بتدابير وقائية(3).

وبالنظر إلى التطور التاريخي للجرائم الضريبية، يتبين أنه حتى أوائل القرن العشرين لم تكن القوانين الضريبية تعرف غير نوع واحد من هذه الجرائم، وهو عدم أداء الضريبة كاملة، ومنذ نهاية الحرب العالمية الأولى أدى التطور الملموس في القوانين الضريبية إلى معرفة أنواع أخرى من الغش الضريبي(4).

ونظرا لأهمية معرفة أنواع الجرائم الضريبية في التشريع الجزائري الجزائي، وبعض الأنظمة المقارنة الأخرى، حاولنا حصر طبيعتها الخاصة، وتصنيفها

(1) – صقر (نبيل) : الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاص، الجريمة الضريبية والتهريب، موسوعة الفكر القانوني، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2013، ص 12 .

(2) – فارس (السبي): المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 39 .

(3) – بوزكني (محمد) : الحماية الجنائية لقواعد القانون الجبائي، أطروحة دكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، عين شق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الجامعية 2005/2006، الدار البيضاء، المغرب، ص 10 .

(4) – صقر (نبيل): المرجع السابق، ص 14 .

حسب التكييف الجزائي الذي قسمناه إلى ثلاثة أنواع وهي : المخالفات، الجرح والجنایات كما حاولنا التوسع في جريمة التهرب الضريبي نظرا لأهميتها.

وعلى هذا الأساس تعرضنا في (المبحث الأول) إلى الطبيعة القانونية الخاصة للجرائم الضريبية، بينما تطرقنا في (المبحث الثاني) للتكييف الجزائي والقانوني للجرائم الضريبية وتصنيفها .

المبحث الأول

الجرائم الضريبية حسب طبيعتها الخاصة

لقد أثار الفقه جدلا كبيرا حول الطبيعة القانونية للجريمة الضريبية، ومدى اعتبارها كجريمة تخضع لقواعد جنائية خاصة، أم أنه يتعين مساواتها بغيرها من جرائم القانون العام⁽¹⁾.

حيث اعتبر فريق من الفقهاء⁽²⁾ بأن الجريمة الضريبية، ذات طبيعة جنائية عادية، لأن المشرع الضريبي يهدف من تجريم اختلاس الضريبة إلى تحقيق نفس الغرض الذي يتوخاه المشرع العادي، وهو حماية الصالح العام، بينما يرى فريق آخر بأن الجرائم الضريبية لها طبيعة إدارية، لأن قانون العقوبات يهدف إلى أغراض تختلف عن الغرض الذي تقصده النصوص الجزائية في قانون الضريبة⁽³⁾.

وبما أن القانون الضريبي، يهدف إلى تنظيم كيفية تحصيل الضرائب، والتي تنشئ علاقة إدارية بين مصلحة الضرائب والمكلف بالضريبة، وإن قرارات إدارة الضرائب ذات طبيعة إدارية، وبالتالي لا مجال لتشبيه هذه الجرائم بالعادية الخاضعة لقانون العقوبات العام .

(1) – سرور (أحمد فتحي) : الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 41 .

(2) – MICHEL (J) : Les Infractions Fiscales et Leur Répression Dans la Doctrine et la législation Suisse , 1953, P 24 - 25 .

(3) – سرور (أحمد فتحي) : الجرائم الضريبية، المرجع السابق، ص 42 .

فلا مجال لمقارنة ما بين التهرب الضريبي وجرائم الأموال الأخرى للقانون الجزائي، كجرائم الاختلاس وغيرها ... لأن الضرائب التي تجمعها الدولة تدخل في الذمة المالية، ويتوقف تحصيل الضرائب على سياستها الجبائية، فهو مظهر من مظاهر السيادة، وليس استعمال حق من الحقوق العادية.

إن القواعد القانونية التي تنظم العلاقات بين المواطنين تختلف تماما عن تلك التي تنظم العلاقة بين الدولة والأشخاص، كالعلاقة التي ينشئها قانون الضريبة⁽¹⁾. وقد انتهى الأمر بأن القوانين الضريبية لا تتمتع بنفس القيمة القانونية التي تتمتع بها النصوص الجنائية.

وبالتالي فإن الرأي الذي ذهب إلى اعتبار الجريمة الضريبية ذات طبيعة إدارية هو رأي غير سديد، لأنه لا يمكن تشبيه الموظف الإداري بالمكلف، وكذلك لا مجال لتشبيه قانون الضريبة بالقرارات الإدارية، حيث أصبح قانون العقوبات الضريبي لا ينسجم مع قانون العقوبات الإداري الذي هو فكرة مفترضة⁽²⁾.

وبالتالي تعتبر الجريمة الضريبية هي جريمة جبائية ذات طبيعة خاصة تتشكل من دعوى عمومية ودعوى ضريبية، حيث أن المشرع الجزائري لم يأخذ بمبدأ قانون جنائي ضريبي خاص، كما هو عليه الحال في بعض التشريعات المقارنة (الفرنسي، المصري ...).

إعتبارا لهذه المعطيات تناولنا في (المطلب الأول) الجرائم المنصوص عليها في قانوني الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وفي (المطلب الثاني) تطرقنا للجرائم المنصوص عليها في قانون الرسم على رقم الأعمال، وقانون الطابع، وفي (المطلب الثالث) فصلنا الجرائم المنصوص عليها في قانون التسجيل وقانون الإجراءات الجبائية.

(1) – سرور (أحمد فتحي) : الجرائم الضريبية ، المرجع السابق، ص 43 .

(2) – فارس (السبتي) : المرجع السابق، ص 41 .

المطلب الأول

الجرائم الضريبية من خلال قانوني الضرائب المباشرة وغير المباشرة

لقد تناول المشرع في قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة عدة أفعال في حالة ارتكابها أو الامتناع عن القيام ببعض منها من طرف المكلف بالضريبة، تعد جرائم ضريبية، ورتب لها عقوبات جنائية وجزائية.

في هذا الصدد سنقوم بدراسة الجرائم الضريبية، من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في (الفرع الأول)، بينما نتطرق للجرائم الضريبية من خلال قانون الضرائب غير المباشرة في (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

الجرائم الضريبية من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

لقد أشار إليها المشرع الجنائي من خلال الجزء الرابع، القسم السابع، وستتناول هذه الجرائم والتي تتحدد أساسا في الغرامات الجنائية والعقوبات الجنحية في (الفقرة الأولى)، ثم ندرس الزيادات في الضريبة والغرامات الجنائية في (الفقرة الثانية)، بينما نبين الزيادات بسبب نقص في التصريح في (الفقرة الثالثة)، وفي الأخير نتكلم عن الزيادات الخاصة على الدخل الإجمالي في (الفقرة الرابعة).

الفقرة الأولى

الغرامات الجنائية والعقوبات الجنحية

لقد حدد المشرع بعض الحالات التي لا يمكن التغاضي عنها، ونص على غرامات جنائية، بل وحتى على عقوبات جنحية، من بينها حالة التملص، أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة، أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا، وهذا طبقا لما جاء ضمن المادة 303 ق.ض.م(1).

(1) – والمنصوص عليها بالمادة 13 من القانون رقم 16/11 المؤرخ في 2011/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج. ر ، العدد 72، الصادرة في 2011/12/29.

هناك حالة أخرى تظهر الشركاء للأشخاص الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج (1).

نجد كذلك كل تصرف لأي شخص بأية طريقة كانت يتعذر من خلالها الأعدان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب القيام بمهامهم (2).

بينما الاعتراض الجماعي على إقرار أساس الضريبة، الذي كان يعتبر كل فاعلا مخرجا بحسن سير الاقتصاد الوطني، فقد تم إلغاؤه (3).

بالإضافة إلى حالات أخرى نصت عليها المادة 306 من ق. ض.م، وتحدد في المشاركة في إعداد واستعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير، وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن .

عندما يثبت أن المخالفين قد أعدوا أو ساعدوا على إعداد حسابات ختامية، وجرود وحسابات ووثائق غير صحيحة عن تلك التي يستظهر بها لتحديد أساس الضريبة على زبائنهم .

كذلك كل مخالفة لمنع ممارسة مهنة وكيل أعمال أو مستشار جبائي، أو خبير أو محاسب، ولو بصفته مسيرا أو مستخدما والمعين على الأفراد الذين

(1) – المادة 42 من قانون العقوبات : " يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد

بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية

أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك " . والصادرة بالقانون رقم 04/82

الصادرة في 13/02/1982، ج.ر، عدد 07 الصادر بتاريخ 16/02/1982.

(2) – أنظر المادة 304 من ق. ض. م، والصادرة بالقانون رقم 16/05 المؤرخ في 31/12/2005، المتضمن قانون

المالية لسنة 2006، ج.ر، العدد 85 الصادرة في 31/12/2005 .

(3) – لقد ألغت المادة 418 ق.ع.ج ، بالقانون رقم 09/01 المؤرخ في 26/06/2001 ، الجريدة الرسمية رقم

34 ، الصادرة بتاريخ 27/06/2001. دون تعديل القوانين الجبائية

ثبت إدانتهم لإعداد أو المساعدة لحسابات ختامية ووثائق غير صحيحة عن تلك التي يستظهر بها لتحديد أساس الضريبة .

كما تطرقت المادة 308 ق.ض.م عن حالة اللجوء إلى وسائل العنف على الأعوان المؤهلين شأنهم في ذلك شأن الأشخاص الذين يتعرضون للعنف من خلال ممارسة الوظائف العمومية⁽¹⁾، وفي هذه الحالة تطبق على مرتكبي هذه الأعمال العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات.

الفقرة الثانية

الزيادات في الضريبة والغرامات الجبائية

لقد أقر المشرع بعض الزيادات في الضريبة وفي الغرامات الجبائية، من بينها حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة التصريح السنوي، حيث تفرض عليه الضريبة بصفة تلقائية⁽²⁾.

ويشترط أن يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره 30 يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ.

ويترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة، وفقا لأحكام المادة 169 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية خلال 30 يوما ابتداء من

(1) – المادة 148 من قانون العقوبات والتي تنص : " يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات كل من يتعدى بالعنف أو القوة على أحد القضاة أو الموظفين أو القواد أو رجال القوة العمومية أو الضباط العموميين في مباشرة أعمال وظائفهم أو بمناسبة مباشرتها " .

– والصادرة بالقانون رقم 26/88 المؤرخ في 12/07/1988، الجريدة الرسمية، عدد 28 ، الصادرة في 13/07/1988.

(2) – أنظر المادة 192 من ق.ض.م والصادرة بالقانون رقم 12/12 المؤرخ في 26/12/2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2013، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادرة في 30/12/2012.

تاريخ التبليغ إعادة إدماج الأرباح المحولة حسب أحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة⁽¹⁾ .

الفقرة الثالثة

الزيادات بسبب نقص في التصريح

لقد أكد المشرع من خلال المادة 193 ق.ض.م على ضرورة أن يقدم المكلف بالضريبة تصريحات تشير إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح .

وعند محاولة القيام بأعمال الغش تطبق عليه زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق لا تقل عن خمس ملايين دينار جزائري أو ما يعادلها، وترفع الزيادة إلى 200% عند التملص منها سنويا بحيث تقدر بـ 5000.000 دج⁽²⁾ .

(1) — لقد عدلت الفقرة 03 من المادة 192 من هذا القانون، بالمادة 02 من القانون رقم 12/12 بتاريخ 2012/12/26 والمتضمن لقانون المالية 2013، الجريدة الرسمية، عدد 72، الصادرة في 2012/12/30، حيث تنص : " يترتب على تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة خلال أجل قدره 30 يوما ابتداء من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع الإشعار بالاستلام بتطبيق غرامة بمبلغ 500.000 دج إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فيتم فرض غرامة إضافية تساوي 25% من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة/ وذلك بمفهوم المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة " . وكذلك عدلت المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة، الفقرة الثالثة بالمادة 10 من القانون رقم 14/16 بتاريخ 2016/12/28 والمتضمن قانون المالية لسنة 2017، والتي تنص : " يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق تطبيق غرامة بمبلغ 2000.000 دج ، وبالتالي زيادة في الغرامة بأربع مرات كاملة.

— الجريدة الرسمية رقم 77 الصادرة بتاريخ 2016/12/29، ص 06.

(2) — المادة 02/193 معدلة بالمادة 08 من القانون رقم 16/11 الموافق 2011/12/28 المتضمن قانون المالية 2012، الجريدة الرسمية، عدد 72، الصادرة في 2011/12/29. تنص عند القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفاءها، مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة 100% تطبق نسبة 100% كذلك عندما تتعلق الحقوق التملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

وبالتالي نلاحظ أن المشرع الجبائي طبق زيادة في الغرامة حسب نسبة الإخفاء، وليس بقيمة مقدرة سنويا بـ 500.000 دج وهو الأجدر .

ويقصد بأفعال الغش حالات، إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

وتقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستفادة من الامتيازات الجبائية. كذلك القيام عمدا بنسيان تقييد في الحسابات أو قيد في الحسابات غير صحيح في دفتر الجرد المنصوص عليه في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري⁽¹⁾.

قيام المكلف بتدبير عدم إمكانية الدفع، أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم، وكل عمل أو فعل يقصد منه تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب، كما هو مبين في التصريحات. ممارسة نشاط غير قانوني، وكل نشاط غير مسجل أو لايتوفر على محاسبة قانونية محررة.

توجد حالة أخرى نصت عليها المادة 194 ق.ض.م التي تلزم المكلف بالضريبة الذي لايقدم تصريحا بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون⁽²⁾، بدفع غرامة جبائية مقدرة بـ 30.000 دج.

(1) – أنظر المادة 09 من القانون التجاري التي تنص : " كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر لليومية، يقيد يوما بيوم عمليات المقاوله ... " ، الصادر بالأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26/09/1975 المعدل والمتمم بالقانون رقم 02/05 الصادر في 26/02/2005، ج.ر، العدد 11، الصادرة في 09/02/2005 .

– المادة 10 من نفس القانون تنص : " يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته ... " .

(2) – المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة تنص : " يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي، أو للضريبة الجزافية أن يقدموا خلال 30 يوما الأولى من بداية النشاط إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحا ... " ، الصادر بالقانون رقم 24/06 المؤرخ في 26/12/2006 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر، العدد 85 الصادرة في 27/12/2006.

– وكذلك المادة 194 صدرت بالقانون رقم 12/98 المؤرخ في 31/12/1998 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1999، ج.ر، العدد 98 الصادرة في 31/12/1998 .

ثم إن خضوع الشركات والأشخاص المعنويين الخاضعين لأرباح الشركات، والذين يدفعون المبالغ المذكورة إلى أشخاص لا يكشفون عن هويتهم ضمن الشروط المقررة في المادة 176 من هذا القانون يلزمون بدفع غرامة جبائية ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل الإجمالي.

الفقرة الرابعة

الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي

لقد تطرقت المادة 134 من ق.ض.م إلى بعض الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي، وهي حالة المكلف بالضريبة الذي يقبض مداخيل خارج الجزائر، ولا يشير إليها، على انفصال في تصريحاته، طبقاً لأحكام المادة 3/99⁽¹⁾ وفي حالة ثبوت أنه قد أغفلها، يتعين عليه دفع تكملة الضريبة المطابقة .

كما يترتب على إخفاء المداخيل أو التقديم المتعمد لتصريحات غير صحيحة، وكذا إغفال أو نقص في التصريح، تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من هذا القانون .

من جهة أخرى يتعرض كل من تهرب أو حاول التهرب كلياً أو جزئياً من وعاء الاقتطاعات باستعماله لوسائل الغش للزيادة المقررة في المادة 2/193 والعقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من هذا القانون.

نلاحظ من خلال دراستنا لقانون الضرائب المباشرة، أن المشرع الجبائي حدد عدة أفعال واعتبرها جرائم ضريبية، ومنها جريمة الإخلال بحسن سير

(1) – أنظر المادة 3/99 من ق.ض.م " تبين التصريحات بصفة متميزة مبلغ المداخيل مهما كانت طبيعتها، المقبوضة في الجزائر من جهة، وفي الخارج من جهة أخرى "، الصادرة بالقانون رقم 09/09 المؤرخ في 2009/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر، العدد 78 الصادرة بتاريخ 2009/12/21.

والمادة 134 من نفس القانون صدرت بالقانون رقم 06/2000 المؤرخ في 2000/12/23، المتضمن لقانون المالية لسنة 2001.

الاقتصاد الوطني المحددة في المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة، وأحال العقوبة لنص المادة 418 من قانون العقوبات، رغم أنه قد ألغاه بموجب المادة 12 من القانون رقم 09/01 المؤرخ في 26/07/2001.

وعليه كان على المشرع الجبائي إلغاء الفقرة السادسة من المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة حتى لا يكون هناك تعارض في النصوص القانونية .

أما بالنسبة لعدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة، فإن المشرع الجبائي قد عدل المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة، وطبق غرامة بمبلغ 2000.000 دج، بعدما كان المبلغ مقدرا بـ 500.000 دج فقط، وبالتالي فهو قد ضاعف الغرامة أربع مرات .

كذلك عدل المشرع المادة 2/193، عندما يكون هناك نقص في التصريح أو يكون غير صحيح، وهنا تطبق زيادة في الغرامة حسب نسبة الإخفاء، وليس حسب القيمة المحددة سنويا والمقدرة بـ 500.000 دج كما كان معمولا به سابقا، وبالتالي وفق المشرع الجبائي في إضافة هذا التعديل .

الفرع الثاني

الجرائم الضريبية من خلال

قانون الضرائب غير المباشرة

لقد حدد قانون الضرائب غير المباشرة عدة أفعال التي يرتكبها المكلف بالضريبة، واعتبرها جرائم ضريبية ورتب عن مخالفتها عدة عقوبات جبائية وجزائية، حددها المشرع الجبائي في الفصل الرابع تحت عنوان المنازعات القمعية، والتي سنتطرق إليها في العقوبات الجبائية، ضمن (الفقرة الأولى)، ثم العقوبات الخاصة في (الفقرة الثانية)، ومسؤولية الغير في (الفقرة الثالثة)، والعقوبات الجزائية في (الفقرة الرابعة)، وقمع الغش في (الفقرة الخامسة) .

الفقرة الأولى العقوبات الجبائية

ومنها العقوبات الثابتة والنسبية والمصادرة :

لقد نصت المادة 523 من قانون الضريبة غير المباشرة⁽¹⁾، على
العقوبات الثابتة بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة، بغرامة جبائية
من 5000 دج – 25000 دج .

أما المادة 524 من نفس القانون⁽²⁾، فقد نصت على العقوبات النسبية وهي
حالة التملص من الحقوق لمبلغ الضريبة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة
نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي.

كما تكون في حالة استعمال طرقا احتيالية، مهما كان مبلغ الحقوق
موضوع الغش.

وكذلك الضرائب المترتبة على الاستهلاك أو الصناعة أو النقل التي تتضمن
في نفس الوقت رسما نوعيا ورسما قيميا، في حالة عدم وجود عناصر تسمح
بتقديرها الصحيح⁽³⁾.

أما المصادرة فنصت عليها المادة 525 من قانون الضرائب غير المباشرة .

إن قمع هاته المخالفات التي جاءت في المادتين 523 و 524 أعلاه تؤدي إلى
مصادرة الأشياء ووسائل التزوير، كما تصدر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة
المخصصة للتقطير وغير المدموغة، أو التي تكون حيازتها غير شرعية .

(1) – صدرت بالقانون رقم 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 ، المتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر، العدد
86 الصادرة في 2002/12/25 .

(2) – صدرت بالقانون رقم 10/14 المؤرخ في 2014/12/30، المتضمن لقانون المالية 2015، ج.ر، العدد 78
الصادرة بتاريخ 2014/12/31 .

(3) – عدلت المادة 524 بالمادة 40 من القانون رقم 10/14 الموافق لـ 2014/12/30 والمتضمن قانون المالية
لسنة 2015، الجريدة الرسمية، عدد 78، الصادرة بتاريخ 2014/12/31، بما يلي :
" في حالة حيازة أو بيع الصانع أو التاجر أو المستورد لمصنوعات من البلاتين أو الذهب أو
الفضة ... فإن الغرامة الواردة في الفقرة (أ) أعلاه تحدد بأربعة أضعاف الحقوق التملص منها
دون أن تقل مبلغ 100.000 دج " .

وتعتبر وسائل التزوير، ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير، ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآليات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة، وكذلك العربات والوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة .

الفقرة الثانية العقوبات الخاصة

تحدد في الأنابيق وزراعة التبغ والوقود.

لقد نصت المادة 526 من قانون الضريبة غير المباشرة على الأنابيق وهي :
حيازة جهاز أو جزء من جهاز تقطير، خلافا لأحكام هذا القانون يعاقب بغرامة جبائية، وبمصادرة أو إتلاف الجهاز، أو جزء منه حسب إختيار إدارة الضرائب.

أما زراعة التبغ فنصت عليها المادة 527 من قانون الضريبة غير المباشرة .
وتتضمن كل غرسة مزروعة بصفة غير قانونية يطبق غرامة جبائية على صاحبها، وكذلك إتلاف أو مصادرة التبغ حسب إختيار إدارة الضرائب .
أما المادة 528 من قانون الضرائب غير المباشرة⁽¹⁾، فنصت على الوقود، ويدخل ضمنه كل استعمال لوقود البترين والمازوت المخصص للفلاحة والمقبول حسب التعريفة المخفضة لرسوم المرور في كل مركبة تستعمل الوقود بدون رخصة .

(1) – نص عليها الأمر رقم 27/95 المؤرخ في 1995/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج.ر، عدد

82 الصادرة 1996/12/21 .

الفقرة الثالثة مسؤولية الغير

لقد حددت المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة، عن بعض حالات مسؤولية الغير، وتكون بالنسبة للمالكي البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم، وكذلك بالنسبة للأب أو الأم أو الوصي، بما يخص أفعال أولادهم القصر والساكنين عندهم، والمالكون أو المستأجرون الرئيسيون، بالنسبة لكل غش مرتكب في دورهم وبساتينهم المسورة وجنائهم والأماكن الأخرى التي يشغلونها شخصيا.

بالنسبة للناقلين فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية .

الفقرة الرابعة العقوبات الجزائية

نصت عليها المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة، تعاقب بالحبس من ستة أيام إلى ستة أشهر، ويدخل ضمنها :

الصناعة المغشوشة للكحول والغش في المشروبات الروحية⁽¹⁾، عن طريق التصعيد أو الدهليز، أو بواسطة السلاح أو بواسطة آلات مخصصة لإخفائها والتسليم والحيازة من أجل البيع ونقل الكحول بواسطة رسالة مزيفة محصل عليها عن طريق الغش، وكذلك مخالفة أحكام المادتين 215، 216 من هذا القانون⁽²⁾.

إنعاش أو محاولة إنعاش الكحول المغيرة والمناورات التي تهدف إما لاختلاس الكحول المغيرة أو المقدمة للتغيير، وإما العمل على قبول تغيير الكحول التي هي

(1) – القانون رقم 21/04 المؤرخ في 2004/12/29 .

(2) – المادة 215 من قانون الضرائب غير المباشرة : " إن المشروبات الكحولية المخصصة للاستهلاك التي يجري نقلها بدون سند الإعفاء بكفالة، يجب أن تكون في زجاجات ذات سعة تساوي على الأكثر ثلاث لترات، ومسدودة وتحمل بطاقة عليها الاسم التجاري ... " .

– المادة 216 من قانون الضرائب غير المباشرة : " إن الدرجة الكحولية للمشروبات الكحولية يجب أن تذكر بشكل واضح في البطاقات ... " .

مغيرة بعد، واستعمال المواد المغيرة غير المطابق للنماذج الرسمية، وبيع المشروبات الروحية أو حيازتها، والتي أدخلت في تحضيرها كحول مغيرة أو أخلاط من الكحول الايتيلي والمنتجات المماثلة من ناحية الجباية.

صناعة ونقل وبيع وحيازة أنبيق أو جزء من الأنبيق من دون الحصول على رخصة استعمال .

التقطيرات التي تتم في جميع الأماكن بواسطة أنابيب غير مجهزة بعدادات قانونية والمناورات التي تهدف إلى تزوير بيانات العدادات عن قصد أو إلقاء ضرراً بسيرها .

الفساد عن طريق الغش لكثافة مياه الحياة، أو الخلطات الكحولية، وتحضير وحيازة وبيع ونقل الأخلاط الممنوعة بموجب المادة 52 من هذا القانون.

الغش في معامل التقطير .

الصناعة أو النقل أو الحيازة من أجل بيع النطول .

حيازة أو بيع من صانع المصنوعات من البلاتين أو الذهب، أو الفضة المعلمة، إما بدمغة مزورة قديمة وإما بعلامات قديمة.

استيراد البارود من الخارج والصناعة الغير مشروعة.

الحيازة في آن واحد للأجهزة أو الأواني المخالفة للقانون .

الحيازة والعرض من أجل البيع بالتجزئة للتبغ غير المعبأ في صناديق.

الصناعة أو الاستيراد غير القانوني للكبريت الكيماوي .

حيازة أو بيع من صانع أو بائع المصنوعات من البلاتين أو الذهب مستوردة.

وقد أضافت المادة 531 من نفس القانون حالات استعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل، وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع، يؤدي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209، 210 من قانون العقوبات .

الفقرة الخامسة قمع الغش

وتتضمن طرق الإحتيال ووسائل العنف، والرفض الجماعي لدفع الضريبة وعرقلة المراقبة الجبائية، وكذلك رفض تقديم الوثائق، وأخيرا سرية فرض الضريبة.

لقد نصت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، على حالات قمع الغش، وتحدد في استخدام طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص⁽¹⁾ من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة هو خاضع لها .

كما نصت المادة 533 من نفس القانون، على بعض الحالات الاحتيالية وهي :

الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب.

تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة لدعم الطلبات التي ترمي إلى التخفيف أو الإعفاء من الضرائب أو إرجاعها⁽²⁾.

استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة من أجل دفع الضرائب.

الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة، أو الصورية في دفتر اليومية المنصوص عليها في المادتين 09، 10 من القانون التجاري⁽³⁾.

القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات غير قادرين على تأدية مهامهم⁽⁴⁾.

(1) – القانون رقم 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 .

(2) – نصت عليه أيضا المادة 04/193 من قانون ض.م ، نلاحظ هناك تكرار في النصوص القانونية.

(3) – نصت عليها أيضا المادة 05/193 من قانون ض.م، كذلك هناك تكرار في النصوص القانونية.

(4) – نصت عليها أيضا المادة 308 من قانون ض.م، كذلك هناك تكرار في النصوص القانونية.

القيام من طرف المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو وضع العراقيل لتحصيل كل الضريبة هو مكلف بها(1).

أما الرفض الجماعي لدفع الضريبة، فقد نصت عليها المادة 536 من قانون الضرائب غير المباشرة، وهي كل من نظم بأي طريقة كانت، أو حاول تنظيم رفض جماعي للضريبة، يعاقب بالعقوبات التي تقمّع المس بالاقتصاد الوطني(2).

أما عرقلة المراقبة الجبائية فقد نصت عليها المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة، انه من يجعل بأية وسيلة كانت الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات غير قادرين على تأدية وظائفهم(3).

أما رفض تقديم الوثائق فقد نصت عليها المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة، بالنسبة لكل شخص أو شركة ترفض تقديم الوثائق التي يفرضها التنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها(4).

أما سرية فرض الضريبة نصت عليها المادة 539 من قانون الضرائب غير المباشرة والمتعلقة بمخالفة الأحكام الخاصة بالسرية المهني من قبل أشخاص عليهم المحافظة عليه. بموجب تنظيم الضرائب والرسوم(5).

نلاحظ من خلال دراستنا لقانون الضرائب غير المباشرة أن المشرع الجبائي قد حصر عدة أفعال واعتبرها جرائم ورتب عليها جزاءات جبائية وجزائية، حيث بالرجوع إلى المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة أحالت العقوبة

(1) – نصت عليها أيضا المادة 06/193 من قانون ض.م، كذلك هناك تكرار في النصوص القانونية.

(2) – لم يحيل هذا القانون إلى نص المادة 418 من قانون العقوبات الملغاة، بل أحال إلى قانون العقوبات التي تقمّع المس بالاقتصاد الوطني (مع العلم أن كل المواد من 418 إلى 420 من قانون ع. ج ملغاة).

– كذلك نصت عليه أيضا المادة 02/304 من قانون الضرائب المباشرة، ولكنها أحالت العقوبة إلى المادة 418 من قانون العقوبات الجزائري الملغاة بالتحديد.

(3) – نصت عليها أيضا المادة 01/304 من قانون الضرائب المباشرة، ويوجد كذلك تكرار .

(4) – نصت عليها أيضا المادة 03/192 من قانون ض.م، كذلك هناك تكرار في النصوص القانونية.

(5) – تطبيق على المخالف المادة 301 من قانون العقوبات، والعقوبة هي الحبس من شهر إلى ستة أشهر، والغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 دج.

بالنسبة للفاعل المخل بحسن سير الاقتصاد الوطني على المادة 418 من قانون العقوبات الجزائي، والمعروف أنها ألغيت بموجب المادة 12 من القانون رقم 09/01 المؤرخ في 26 جويلية 2001، ولكن بالرجوع إلى المادة 536 من قانون الضرائب غير المباشرة، فإن المشرع قد تفتن لهذا الإشكال القانوني، ولم يحيل العقوبة بالتحديد لنص المادة 418 من قانون العقوبات الجزائي الملغاة، بل أحال العقوبة التي تقمع المس بالاقتصاد الوطني، عندما يكون هناك رفض جماعي للضريبة، بدون تحديد قانون العقوبات على وجه الخصوص.

وكذلك نلاحظ أن هناك تكرار في النصوص القانونية، من خلال مثلا تقديم الأوراق المزورة وغير الصحيحة، لدعم الطلبات التي ترمي إلى التخفيف أو الإعفاء من الضرائب، أو إرجاعها، فقد نصت عليها المادة 2/533 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 4/193 من قانون الضرائب المباشرة.

وكذلك بالنسبة لفعل الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية، فقد نصت عليها المادة 4/533 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 5/193 من قانون الضرائب المباشرة.

كذلك قيام بالأفعال بوسائل مختلفة لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات غير قادرين على تأدية مهامهم، نصت على هذا الفعل المادة 5/533 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 308 من قانون الضرائب المباشرة.

كذلك بالنسبة لمخالفة عرقلة المراقبة الجبائية، فقد نصت عليها المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة، ونفس العمل نصت عليه المادة 1/304 من قانون الضرائب المباشرة.

كذلك بالنسبة لمخالفة عدم تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء آجالها المحددة، فقد نصت عليها المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 3/192 من قانون الضرائب المباشرة.

وبالتالي كان على المشرع الجبائي حصر كل النصوص القانونية التي تخص نفس الفعل في قانون واحد لتفادي التكرار وسهولة تطبيقها.

المطلب الثاني

الجرائم الضريبية من خلال قانوني الرسم على رقم الأعمال والطابع

لقد تعرض المشرع الجبائي، لبعض الأفعال المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، واعتبرها جرائم وحدد لها عدة عقوبات جبائية وجزائية، لهذا سندرس الجرائم الضريبية حسب قانون الرسم على رقم الأعمال في (الفرع الأول)، بعد ذلك نتطرق للجرائم الضريبية حسب قانون الطابع في (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الجرائم الضريبية حسب قانون الرسم على رقم الأعمال

لم يحدد قانون الرسم على رقم الأعمال كل الطرق الاحتمالية المرتكبة من المكلفين بالضريبة، وأورد بعض الأمثلة بعبارة على وجه الخصوص وليس على سبيل الحصر، وتحدد في التزامات المدينين بالضريبة في (الفقرة الأولى) والعقوبات في (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى

التزامات المدينين بالضريبة

تحدد في التصريح بالوجود، والتصريح بالتوقف، والالتزامات الخاصة، وكذلك المؤسسات الأجنبية، وضرورة فوترة الرسم والالتزامات الحسابية .

إن التصريح بالوجود نصت عليه المادة 51 من قانون ر.ر.أ⁽¹⁾، وهو وجوب كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، على أن يكتب خلال ثلاثين يوما من بدء عملياته لدى مفتشية الرسوم على رقم

(1) — المنصوص عليها بالقانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 .

الأعمال التي يتبع لها، تصريحاً مطابقاً للنموذج التي تقدمه الإدارة، ويذكر فيه كل المعلومات والبيانات من اسم ولقب وعنوان وطبيعة العمليات والسلع

أما فيما يخص الشركات فقد نصت عليها المادة 52 من ق.ر.ر.أ، والتي ألزمت أن يرافق التصريح بالوجود بنسخة مطابقة من قانونها الأساسي مصادق عليها من طرف المسير أو المدير أو مداولة مجلس الإدارة أو مجلس المساهمين.

بينما إذا كان الخاضع للضريبة يملك فرعاً أو عدة فروع إلى جانب مؤسسته الأم فيجب أن يكتب لكل واحد منها(1).

أما الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يتوفرون على مؤسسة مستقرة في الجزائر، ويمارسون نشاط الدراسة أو المساعدة التقنية لحساب المؤسسات العمومية والإدارة العامة والجماعات المحلية فيجب أن يكتبوا التصريح بالوجود خلال الشهر الموالي للتوقيع على عقد الدراسة(2).

في حالة التصريح بالتوقف فيتوجب على كل شخص أو شركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة التي تنقطع عن ممارسة مهنتها أو تنازل عنها أن تقدم خلال الأيام العشرة التي تلي هذا التوقف أو التنازل أو الحيازة، التصريح إلى مكتب التفتيش(3).

يجب أيضاً على الأشخاص أو الشركات، المنصوص عليهم في المادة 57 من قانون ر.ر.أ، والذي انتهى خضوعهم للرسم أن يرفقوا بتصريحهم بجدول مفصل لمخزون البضائع، ويتعين عليهم دفع الرسم الخاص بالبضائع الموجودة في المخزن والتي تم إدراجها(4).

(1) – نصت عليها أيضاً المادة 53 من قانون ر.ر.أ .

(2) – أنظر المادة 56 من قانون ر.ر.أ .

(3) – أنظر المادة 57 من قانون ر.ر.أ ، والمنصوص عليها بالأمر رقم 27/95 المؤرخ في 30/12/1995 .

(4) – راجع المادة 58 من نفس القانون ، والمنصوص عليها بالقانون رقم 16/11 المؤرخ في 28/12/2011 ، المتضمن

قانون المالية لسنة 2012، ج. ر ، عدد 72 الصادرة بتاريخ 29/12/2011 .

كذلك على المدينين بالضريبة والذين لم يبلغ رقم أعمالهم الإجمالي المصرح به، خلال السنة السابقة الأرقام القصوى، أن يقدموا تصريحاً بذلك قبل يوم 15 جانفي من السنة الجارية(1).

فيما يتعلق بالالتزامات الخاصة، فإنها تفرض على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يضعوا بصفة واضحة عند مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاطاً، لوحة تحمل اسمهم ولقبهم أو عنوان المؤسسة وطبيعة النشاط(2).

فيما يتعلق بالأشخاص أو الشركات الذين ينجزون أشغالا عقارية أن يضعوا معلقة واضحة أمام كل ورشة بناء، تبرز اسمهم ولقبهم وعنوان شركتهم، وطبيعة الأشغال واسم صاحب المشروع، ومدة هذا النشاط.

وعندما يعهدون في ممارسة نشاطهم، إلى مقاولين من الباطن، أن يودعوا قبل نهاية الشهر لدى مفتشيات الرسوم على رقم الأعمال تصريحاً يحتوي على نفس المعلومات المذكورة سابقاً(3).

فيما يخص المؤسسات الأجنبية، فنصت عليها المادة 63 من قانون ر. ر. أ، والتي أكدت على أن كل شخص ليس له مؤسسة بالجزائر، ويقوم فيها بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يعمل على اعتماد ممثلاً مقيماً بالجزائر لدى الإدارة المكلفة بتحصيل هذا الرسم، ويتعهد بتطبيق الإجراءات التي يخضع لها المدينون بالضريبة، ودفع الرسم في مكان الشخص المذكور.

(1) – نصت عليها المادة 59 من نفس القانون .

(2) – نصت عليها المادة 60 من قانون ر. ر. أ .

(3) – نصت عليها المادة 61 من نفس القانون .

هناك كذلك فوترة الرسم الذي نصت عليه المادة 64 من قانون ر. ر. أ⁽¹⁾، والذي من خلاله ألزمت كل مدين بالرسم على القيمة المضافة، أن يسلم أموالا أو يقدم خدمات إلى مدين آخر أن يسلم له فاتورة أو وثيقة تحل محلها، ويجب أن يذكر فيها مبلغ الرسم على القيمة المضافة المطالب به، زيادة على السعر أو المدرج في السعر.

وكل شخص يذكر هذا الرسم، وهو غير مدفوع فعلا، يعتبر مسؤولا شخصيا عنه، ولا يجوز للمدنيين بالرسم التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يذكروا في فواتيرهم الرسم على القيمة المضافة .

أما الالتزامات الحسابية فتوجب على كل شخص معنوي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يمسك محاسبة تسمح بتحديد رقم أعماله وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما⁽²⁾. ويتعين على كل شخص طبيعي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، ولا يمسك عادة محاسبة تسمح بتحديد رقم أعماله أن يمسك سجلات ذات صفحات مرقمة وموقع عليها من قبل مصلحة الضرائب، يقيد فيه يوما بيوم دون بياض أو شطب، مبلغ كل عملية من عملياته.

ويجب أن يشير كل تقييد إلى التاريخ والتسمية الموجزة للأشياء المباعة، وسعر البيع أو الشراء، ويقفل مبلغ العمليات المقدمة في السجل عند نهاية كل شهر⁽³⁾.

(1) – المنصوص عليها بالقانون 24/06 المؤرخ في 2006/12/26.

(2) – أنظر المادة 65 من قانون ر. ر. أ .

(3) – أنظر المادة 66 من قانون ر. ر. أ .

يظهر أن المشرع الجبائي قد فصل في مسك الدفاتر المحاسبية ما بين الشخص المعنوي، وخصص له نصا في المادة 65، وما بين الشخص الطبيعي المذكور في نص المادة 66 من نفس القانون، وهذا خلافا للقانون التجاري في نص المادة 09 منه والذي ألزمهما معا، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا في مسك هذه الدفاتر المحاسبية .

الفقرة الثانية العقوبات

تنقسم إلى عقوبات جنائية وعقوبات جنحية، من خلال ما جاءت به المواد من 114 إلى 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال..

تكون العقوبات الجنائية خاصة في المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، ويعاقب عليها بغرامة جنائية مبلغها ما بين 500 - 2500 د.ج .

وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة ما بين 1000 إلى 5000 د.ج.

ويترتب عن عدم وضع لوحات الهوية كما هو منصوص عليه في المادة 60 من هذا القانون تطبيق غرامة مبلغها 1000 د.ج.

وكل مخالفة للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 من هذا القانون تطبق غرامة مبلغها ما بين 1000 - 5000 د.ج⁽¹⁾.

ويترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال المنصوص في المادة 76 تطبق غرامة نسبتها 10%⁽²⁾ .

إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين غير كاف أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها عدة نسب وهي : 10% . 15% . 25% .

وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة 100% على مجمل الحقوق⁽³⁾.

(1) – أنظر المادة 114 من قانون ر. ر. أ .

(2) – أنظر المادة 115 من نفس القانون، المنصوص عليها بالقانون رقم 11/99 المؤرخ في 1999/12/23.

(3) – أنظر المادة 116 من نفس القانون، المنصوص عليها بالقانون رقم 21/08 المؤرخ في 2008/12/30.

أما العقوبات الجنحية، فتكون عند تملص أو محاولة التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسية يعاقب عليها، طبقاً للمادة 303 من قانون ض. م (1).

وتعتبر أعمالاً تدليسية على وجه الخصوص (2):

إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص، للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها، ولاسيما عمليات البيع بدون فاتورة .

تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتاً لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيف أو تخفيض أو مخالصة أو استرجاع الرسم، وإما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية لبعض الفئات من المدانين للضريبة.

الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل، أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة في الدفتر اليومي المنصوص عليهما في المادتين 09، 10 من القانون التجاري (3).

الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد .

سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به، وذلك بواسطة طرق أخرى.

كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمناً إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم المستحقة أو جزء منها أو تأجيل دفعها كما هو مبين في التصريحات المودعة.

(1) — نصت عليها كذلك المادة 117 من قانون ر. ر. أ ، المعدلة بالقانون رقم 21/04 المـ — — — — —
في 2004/12/29.

(2) — أنظر المادة 118 من قانون ر. ر. أ .

(3) — نصت عليها المادة 4/533 من قانون الضرائب غير المباشرة، وكذلك المادة 5/193 من قانون ض. م. وبالتالي نلاحظ تكرار في النصوص القانونية لنفس الفعل .

وفي الأخير نلاحظ من خلال دراستنا لقانون الرسم على رقم الأعمال، وبالرجوع إلى المادة 123 من قانون ر.ر.أ، والتي تنص على أن الأشخاص والشركات التي ترفض تقديم الوثائق التي يلزمها التنظيم، أو التي تقوم بإتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها وهي 10 سنوات قد تم إلغاؤها⁽¹⁾، لأنها نصت عليها المادة 02/192 من ق.ض.م، وكذلك المادة 538 من قانون ض.غ.م. وهذا تفاديا لتكرار النصوص القانونية.

وكذلك المادة 124 من قانون ر.ر.أ، والتي تنص على مخالفة الأحكام المتعلقة بالسر المهني من طرف الأشخاص الملزمين به، قد ألغيت كذلك⁽²⁾، لأن هذه الأفعال نصت عليها المادة 301 من قانون ض.م، وكذلك المادة 539 من قانون ض.غ.م. وهذا دائما لتفادي التكرار في النصوص لنفس الفعل .

بالنسبة للمادة 121 من قانون ر.ر.أ، والتي تنص عن الأفعال التي تمس بالاقتصاد الوطني، عندما يكون هناك رفض جماعي لدفع الضريبة، ما زالت سارية المفعول، إذ كان من الأجدر على المشرع الجبائي إلغاؤها، لأنه منصوص عليها في المادة 02/304 من قانون ض.م، والمادة 536 من قانون ض.غ.م، لأنه فيه تكرار في تجريم هذه الأفعال .

بالنسبة للمادة 120 من قانون ر.ر.أ، التي تنص عن حالة استعمال العنف ضد الأعوان المؤهلين على ممارسة الوظائف العامة، كذلك وجب إلغاؤها، لأنه تم النص عليها في المادتين 1/304 من قانون ض.م، و المادة 05/533 من قانون ض.غ.م، وهذا دائما تفاديا للتكرار وانسجام ما بين النصوص القانونية، كما فعل المشرع الجبائي أعلاه .

(1) — تم إلغاؤها بالقانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22.

(2) — المادتين 123 ، 124 ملغاة بالقانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 ، المتضمن لقانون المالية 2002، الجريدة

الرسمية، العدد 79، الصادرة في 2001/12/23

الضلع الثاني الجرائم الضريبية حسب قانون الطابع

لقد تعرض المشرع الجبائي في قانون الطابع، إلى مجموعة الأفعال، والتي في حالة ارتكابها من طرف المستفيد من الخدمة أو المتحصل على وثائق معينة خاضعة للرسوم دون وضع طوابع التي توجب دفع الرسوم، إلى عقوبات جبائية ثم جزائية، وأهم هذه الحالات، حالة المنع في الفقرة الأولى، وحالة الغش الجبائي في الفقرة الثانية، وحالة الشركاء في الفقرة الثالثة، وأخيرا حالة عرقلة مهام المراقبة الجبائية في الفقرة الرابعة.

الفقرة الأولى المنع

لقد أكدت المادة 08 من قانون الطابع، على أن سوء استعمال الطوابع وبيع الورق المفروض عليه الطابع، تطبق عليه نفس العقوبات المنصوص عليها في المواد من 206 إلى 213 من قانون العقوبات .

كما تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 34 من هذا القانون⁽¹⁾ على استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة غير الصحيحة، وكذلك بيع الطوابع أو محاولة بيعها⁽²⁾، بغرامة جزائية بين 5000 دج و 20.000 دج.

بينما تطرق نفس القانون للذين قاموا بقصد الغش بتزييف أو استعمال أو بيع أو محاولة بيع لأوراق مدموغة قد سبق استعمالها، تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 34 من هذا القانون⁽³⁾ .

(1) – المعدلة بالقانون رقم 16/11 المؤرخ في 2011/12//28 ، المتضمن لقانون المالية لسنة 2012 .

(2) – أنظر المادة 9 من قانون الطابع .

(3) – أنظر المادة 10 من قانون الطابع .

لا يجوز أن تكون علامة الطابع مشوهة أو أن تغطي بكتابة (1) .
 أما الورق المدموغ الذي سبق استعماله من أجل تحرير أي عقد فلا يجوز استعماله لعقد آخر، ولو لم ينته العقد الأول (2) .
 لا يمكن أن يعد عقداً الواحد تلو الآخر، ولا أن تسلم صورة عنهما في نفس الورقة المدموغة بالرغم من كل استعمال أو نظام مخالف (3) .
 يمنع كذلك الموثقون وكتاب الضبط والموظفين العموميين والإدارات العمومية إصدار أي قرار على عقد أو دفتر أو سند تجاري غير محرر على ورق مدموغ بالطابع أو غير مؤشر عليه من أجل الطابع (4) .
 وقد تطرقت المادة 15 من قانون الطابع لكشوف المصاريف التي يعدها كتاب الضبط والموثقون والمستكتبون، التي يجب أن تبين في عمود خاص بالنسبة لكل مصروف مبلغ الرسوم المدفوعة للخزينة.

الفقرة الثانية الغش الجبائي

نصت المادة 33 من قانون الطابع، على الغش أو محاولة للغش، وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نيتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 04 يعاقب عليه بالقانون المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل، وأنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فالغرامة لا تقل عن 10.000 دج (5) .

(1) — أنظر المادة 11 من قانون الطابع .

(2) — أنظر المادة 12 من نفس القانون .

(3) — أنظر المادة 13 من نفس القانون .

(4) — أنظر المادة 14 من نفس القانون .

(5) — المادة 33 من القانون رقم 11/99 المؤرخ في 1999/12/23 .

كما يؤدي أي تقليد وتزييف وتزوير للبصمات، وكل استعمال لبصمات مزورة تطبق عليه العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209 و 210 من قانون العقوبات(1).

كما نصت المادة 34 من قانون الطابع(2)، أن كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش، تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح ما بين 5000 و 20.000 دج، والسجن(3) من عام واحد إلى خمسة أعوام، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

ولكن يستثنى من هذا التدبير إذا كان الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة، أو مبلغ 1000 دج .

ويعتبر من أعمال التدليس قيام المكلف بتدبير إعساره أو جعل عوائق بواسطة طرق احتيالية أخرى من أجل تحصيل كل الضريبة ورسم هــ مدين به(4).

(1) — المادة 209 من قانون العقوبات تنص على أنه : " يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 إلى 100.000 دج، كل من قلد العلامات المعدة لوضعها باسم الحكومة ...".
المادة 210 من قانون العقوبات تنص على أن : " يعاقب بالحسب من ستة أشهر إلى ثلاث سنوات وبغرامة من 20.000 إلى 100.000 دج كل من تحصل بغير حق على أختام صحيحة أو علامات أو مطبوعات ... ووضعتها أو استعملها بطريق الغش أو شرع في ذلك " .

(2) — أنظر المادة 34 من قانون الطابع المعدلة بالقانون رقم 16/11 المؤرخ في 2011/12/28 .

(3) — هناك خطأ في التكييف القانوني لأن العقوبة هي عام واحد إلى خمسة أعوام، فالتكييف الأصح هو الحبس وليس السجن.

(4) — نصت عليها أيضا المادة 06/193 من قانون ض. م. وكذلك المادة 6/533 من قانون ض. غ. م، أي هناك تكرار .

الفقرة الثالثة الشركاء

تطبق على الشركاء في المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي المخالفات أنفسهم من دون المساس بالعقوبات التأديبية المقررة ضد الأعوان العموميين بموجب المواد 41 - 44 من قانون العقوبات(1).

ويعتبر كذلك من الشركاء، الأشخاص الذين توسطوا بصفة غير شرعية لتحويل القيم المنقولة أو تحصيل القسيمات بالخارج، والأشخاص الذين قبضوا بصفة غير قانونية باسمهم قسيمات يملكها الغير .

وفي حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة تساوي دائما خمس مرات هذه الرسوم، دون أن تقل عن 2000 دج .

ويكون للأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس المخالفة متضامين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم .

وعندما ترتكب المخالفات من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، تطبق العقوبات السالبة للحرية، وكذلك العقوبات التبعية ضد أعضاء مجلس الإدارة أو المؤسسين أو الممثلين الشرعيين للشركة.

وتطبق الغرامات الجزائية في نفس الوقت ضدهم، وهذا ما جاءت به المادة 36 من قانون الطابع .

الفقرة الرابعة عرقلة مهام المراقبة الجبائية

نصت المادة 37 من قانون الطابع، عن حالة وجود المانع الذي يحول دون قيام أعوان الرقابة الجبائية لتأدية مهامهم، والعقوبة هي غرامة جبائية

(1) - نصت عليها المادة 35 من قانون الطابع.

من 10.000 إلى 100.000 دج⁽¹⁾، أما الفقرة الثالثة من المادة 37 المذكورة أعلاه فقد نصت على المعارضة الجماعية لتأسيس وعاء الضريبة⁽²⁾، وتطبق عليها المادة 144 من قانون العقوبات الجزائري⁽³⁾.

نلاحظ أن المشرع الجبائي من خلال نص المادة المذكورة أعلاه في الفقرة الثالثة، انه أحال العقوبة في حالة معارضة جماعية لتأسيس وعاء الضريبة على المادة 144 من قانون العقوبات، والتي تنص على تطبيق العقوبات فيما يخص إهانة الموظفين والأعوان وليس العقوبات التي تقمع المس بحسن سير الاقتصاد الوطني (حسب المادة 418 من قانون العقوبات الملغاة).

وعليه أصبح هناك خلط في نص المادة 37 من قانون الطابع، لأنها تجمع ما بين جرمين مختلفين، الأول هو جرم إهانة مهام أعوان الإدارة، والثاني هو جرم الرفض الجماعي للضريبة .

وعليه وجب تصحيح تطبيق العقوبات بالنسبة لجرم المعارضة الجماعية لتأسيس وعاء الضريبة والتي نصت عليها في المادة 37 من قانون الطابع، خطأ أو سهواً، والتي تتكلم أصلاً عن جرم إهانة موظفي الإدارة العمومية، وكذلك وجب عليه فصلها، وتخصيص نص قانوني مستقل لكل واحد منهما، لإزالة الغموض والإلتباس.

كذلك نلاحظ من خلال نص المادة 34 الفقرة الأولى من قانون الطابع، أن المشرع إستعمل مصطلح السجن في العقوبة المسلطة على من حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة باستعماله وسائل الغش، بعام واحد إلى خمس

(1) – نصت عليها أيضا المادة 1/304 من قانون ض.م، والمادة 05/533 من قانون ض.غ.م، أي هناك تكرار.

(2) – نصت عليها أيضا المادة 2/304 من قانون ض.م، والمادة 536 من قانون ض.غ.م، كذلك يوجد تكرار.

(3) – المادة 144 من قانون العقوبات الجزائري تنص : " يعاقب بالحبس من شهرين إلى سنتين وبغرامة من

20.000 إلى 100.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل من أهان قاضيا أو

موظفا أو ضابطا عموميا أو قائدا ...".

سنوات، ولكن هاته العقوبة تعتبر جنحة وليست جنائية، فعلى المشرع تصحيح هذا الخطأ.

وفي الأخير من خلال دراستنا لقانون الطابع نلاحظ أنه يوجد تكرار في النصوص القانونية لفعل واحد، فمثلا تدبير الإعسار أو جعل العوائق بواسطة طرق إحتيالية من أجل تحصيل كل الضريبة وهو ما نصت عليه المادة 1/34 من قانون الطابع، وكذلك نصت على نفس الفعل المادة 6/193 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 6/533 من قانون الضرائب غير المباشرة، أما الفعل في حالة وجود مانع الذي يحول دون قيام أعوان الرقابة لتأدية مهامهم، فنصت عليه المادة 37 من قانون الطابع، كما نصت على نفس الفعل المادة 1/304 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 5/533 من قانون الضرائب غير المباشرة.

المطلب الثالث

الجرائم الضريبية من خلال قانوني

التسجيل والإجراءات الجبائية

لقد تناول المشرع الجبائي عدة أفعال أو الامتناع عن القيام ببعضها، أو ارتكاب بعضها وأقر لها عدة عقوبات جبائية وجزائية، والتي سندرسها من خلال (الفرع الأول) : الجرائم حسب قانون التسجيل ، وفي (الفرع الثاني) : الجرائم حسب قانون الإجراءات الجبائية .

الفرع الأول

الجرائم الضريبية حسب قانون التسجيل

إن العقوبات الجبائية المنصوص عليها في هذا القانون تتمثل في عدم التسجيل أو التأخير والتصريحات الخاطئة في (الفقرة الأولى)، وعدم كفاية الثمن والتقدير في (الفقرة الثانية)، والإخفاء في (الفقرة الثالثة)، والغش الجبائي في (الفقرة الرابعة) .

الفقرة الأولى

التأخير وعدم التسجيل والتصريحات الخاطئة

هي حالات كثيرة نصت عليها بعض المواد من بينها حالة الموثقين ومحافظي البيع بالمزايدة الذين لم يسجلوا عقودهم في الآجال المقررة والذين يتعين عليهم أن يدفعوا شخصيا غرامة يحدد مبلغها في كل مخالفة⁽¹⁾، كما يلي :

10% من الحقوق المتملص منها، إذا كان التأخير من يوم إلى ثلاثين يوما.

وتلجئة مالية مقدرة بـ 03% من كل شهر من التأخير، إذا تم الإيداع بعد اليوم الأخير، دون أن يتعدى الإلزام المالي كحد أقصى نسبة 25% .

كما تطبق أحكام المادة 93 على الأطراف التي لم تسجل في الآجال المنصوص عليها في المادة 61⁽²⁾، العقود المتضمنة نقل الملكية، أو حق الانتفاع للأموال المنقولة⁽³⁾.

عند عدم التسجيل في الأجل المحدد لعقود أو محاضر بيع غنائم أو حطام سفينة يعدها موظفوا الإدارة البحرية ، تطبق عليهم العقوبات المنصوص عليها في المادة 93 آنفا (نصت عليها المادة 95 من قانون التسجيل) .

كما تطبق على كتاب الضبط وموظفي الإدارة البحرية أحكام المادة 94 أعلاه التي تنص بأن المزايدات في جلسة علنية يجب تقديم خلالها خلاصة إلى مفتش التسجيل من أجل إبرام ذمة الكاتب، عندما لا يودع الأطراف الرسوم لدى الكتاب⁽⁴⁾ .

(1) — أنظر المادة 93 من قانون التسجيل، والمعدلة بالقانون رقم 11/99 المؤرخ في 1999/12/23.

(2) — أنظر المادة 61 من قانون التسجيل تنص : " يجب أن تسجل العقود التي تتضمن نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال المنقولة في أجل شهر ابتداء من تاريخها " .

(3) — أنظر المادة 93 مكرر من قانون التسجيل، المعدلة بالقانون رقم 11/99 المؤرخ في 1999/12/23 .

(4) — أنظر المادة 96 من قانون التسجيل.

أما إذا لم يقدم الورثة أو الموصى لهم خلال الآجال المنصوص عليها، التصريحات بأموالهم المنقولة لهم عن طريق الوفاة، يدفعون تعويضا يحدد معدله بـ 01% عن كل شهر من التأخير، ومستحق ابتداء من اليوم الأول من الشهر الذي يلي تاريخ إستحقاقية الرسوم، ولا يقل هذا التعويض عن 5000 دج (1).

يعاقب بغرامة تساوي ضعف المبلغ الإضافي للرسوم المستحقة من دون أن تقل هذه الغرامة عن 5000 دج .

كل بيان غير صحيح، له إنعكاس على مبلغ الرسوم في عقد هبة بين الأحياء، أو التصريح بالتركة (2).

الفقرة الثانية

عدم كفاية الثمن أو التقديرات

إذا كان النقصان في تقدير الأموال المصرح بها ناتجا عن عقد سابق للتصريح لا يطبق الرسم الزائد والتي يجب أن تحدد قيمتها طبقا للمادة 32 أعلاه، وإذا كان العكس، أي العقد لاحقا لهذا التصريح فإنه لا يحصل إلا رسم بسيط على الفرق الموجود بين تقدير الأطراف والتقدير الموجود في العقود (3).

عند عدم كفاية أو عند إثبات إغفال في التصريح بالتركة، يكون رفع في القيمة الخاضعة للضريبة للمنقولات تبعا للجزائي قدره 10% (4).

إن الحقوق والرسوم والعقوبات المترتبة على نقصان الأثمان أو التقدير المبينين على نقل ملكية عقارات أو حقوق عقارية لقاء عوض، تستحق على أطراف العقد بصفة مشتركة وبالتضامن (5).

(1) — أنظر المادة 98 من قانون التسجيل، المعدلة بالقانون رقم 11/99 المؤرخ في 1999/12/23 .

(2) — أنظر المادة 99 من نفس القانون.

(3) — أنظر المادة 109 من نفس القانون.

(4) — أنظر المادة 110 من نفس القانون .

(5) — أنظر المادة 112 من نفس القانون.

مع العلم أن المواد من 101 إلى 108 من قانون التسجيل قد حولت كلها إلى قانون الإجراءات الجبائية(1).

الفقرة الثالثة

الإخفاء

يكون كل اتفاق باطلا وعدم الأثر عندما يهدف إلى إخفاء جزء من ثمن بيع العقارات أو التنازل عن محل تجاري، وكل جزء من فارق ناتج عن تبادل أو قسمة يتضمن أموالا عقارية أو محلا تجاريا أو زبائن(2).

ويمكن إثبات إخفاء الثمن بشتى وسائل الإثبات المقبولة في مادة التسجيل. وتم تحديد عقوبة الإخفاء في ثمن بيع عقارات، أو التنازل عن محل تجاري، أو زبائن، والفارق الناتج عن التبادل أو قسمة، غرامة تساوي ضعف الحقوق المتملص منها، دون أن تقل الغرامة عن 10.000 دج، ويدفعها المتضامنون، ما عدا توزيعها بينهم بالتساوي.

يتعين على الموثق الذي يعمل لحسابه عند تلقيه عقد بيع أو مبادلة أو قسمة أن يقوم بتلاوة هذه المادة على الأطراف، تحت طائلة غرامة مالية تقدر بـ 500 دج.

بالنسبة للشخص الشريك، في حالة التأكد بأي طريقة كانت من أنه قام بممارسات تهدف إلى التملص من دفع الضريبة، فإنه يخضع شخصيا، زيادة عن العقوبات التأديبية، إذا كان موظفا مؤهلا لتلقي العقود، إلى غرامة تساوي أضعاف الحقوق دون أن تقل عن 10.000 دج .

إن الموظفين المشار إليهم آنفا المتهمين بأنهم شركاء في المناورات التي تهدف إلى التملص من دفع الضريبة، يعزلون، في حالة العود، من دون المساس بتطبيق

(1) — بنص المادة 20 من القانون رقم 13/10 المؤرخ في 2010/12/29 .

(2) — أنظر المادة 113 من قانون التسجيل، المعدلة بالقانون رقم 11/99 المؤرخ في 1999/12/23.

العقوبات المنصوص عليها في المادتين 123 و 124⁽¹⁾ من قانون العقوبات في حقهم.

عندما يوجد سند عرفي مضاد، غير السندات المضادة المتعلقة بالإخفاء، والذي يهدف إلى الزيادة في الثمن المشترك في عقد عمومي أو في عقد عرفي مسجل سابقا، تطبق غرامة مساوية لضعف الحقوق المتملص منها، شرط أن لا تقل هذه الغرامة عن 10.000 دج⁽²⁾.

عندما يعترف بصفة ودية أو يثبت قضائيا بأن الطابع الحقيقي لشروط العقد أو الاتفاق قد تم إخفاؤه تحت مظهر تبين رسوم اقل ارتفاعا، فيترتب رسم زائد مضاعف ويتحمل هذه العقوبة جميع الأطراف المتعاقدين بصفة تضامنية⁽³⁾.

الفقرة الرابعة الغش الجبائي

كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم الخاضع لها، باستعماله مناورات الغش، تطبق عليه غرامة جزائية ما بين 5000 و 20.000 دج وحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط⁽⁴⁾.

حيث لا تطبق هذه التدابير في حالة الإخفاء إذا كان يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة، أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1000 دج .

(1) — مع العلم أن المادتين 123 و 124 من قانون العقوبات قد ألغيتا وتم تعويضهما بالمادة 35 من القانون رقم 01/06 المؤرخ في 2006/02/20 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الجريدة الرسمية، عدد 14، المؤرخ في 2006/03/08.

(2) — نصت عليها المادة 116 من قانون التسجيل، المعدلة بالأمر رقم 27/95 المؤرخ في 1995/12/30.

(3) — أنظر المادة 117 من قانون التسجيل .

(4) — أنظر المادة 119 من قانون التسجيل، المعدلة بالقانون رقم 16/11 المؤرخ في 2011/12/28، المتضمن قانون المالية لسنة 2012، ونصت عليها أيضا المادة 34 من قانون الطابع .

أما الشركاء في الجرائم فتطبق عليهم نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه الجرائم أنفسهم دون المساس بالعقوبات التأديبية ضد الموظفين المؤهلين لتلقي العقود⁽¹⁾.

أما الفقرة الثانية من المادة 120 من قانون التسجيل، فقد أحالت التعريف الخاص بالشركاء في الجنايات والجنح إلى المادة 42 وما يليها من قانون العقوبات⁽²⁾.

ويعتبر كشركاء خاصة الأشخاص التالية :

الوسطاء بصفة غير قانونية في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيمات في الخارج .

الذين حصلوا باسمهم قسيمات تعود إلى الغير .

في الأخير نلاحظ من خلال دراستنا لقانون التسجيل أنه بالنسبة للمانع الذي يحول دون قيام أعوان الرقابة الجبائية لمهامهم أي منع الرقابة الجبائية، والتي كانت تنص عليها المادة 122 من هذا القانون، فقد ألغيت بالقانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 من طرف المشرع الجبائي، وقد أصاب المشرع في ذلك، نظرا لوجود قوانين سابقة منصوص عليها في المادة 1/304 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 5/533 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 37 من قانون الطابع، وهذا تفاديا للتكرار.

نلاحظ كذلك أن المادة 113 الفقرة 6 من قانون التسجيل التي تعتبر فعل الموظفين المتهمين بأنهم شركاء في المناورات التي تهدف إلى التملص من دفع

(1) — أنظر المادة 1/120 من قانون التسجيل، المعدلة بالقانون رقم 11/99 المؤرخ في 1999/12/23، ونصت عليها أيضا المادة 35 من قانون الطابع .

(2) — المادة 42 من قانون العقوبات تنص : " يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك مباشرة ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك " .

— يشكل العلم العنصر الأساسي في الاشتراك في الجناية، قرار عن الغرفة الجزائية في 1988/04/12، ملف تحت رقم 56435، المحلة القضائية 02 ، 1993 ، ص 170.

الضريبة، فإنهم يعزلون في حالة العود، وتطبق عليهم المادة 35 من القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، بدلا من العقوبة المنصوص عليها سابقا في المادتين 123 ، 124 وهذا بعدما تم إلغاهما .

كما نلاحظ وبالرجوع إلى المادة 119 من قانون التسجيل والتي تجرم فعل الغش الجبائي بعقوبة الغرامة والحبس، وهو نفس الجرم المعاقب عليه في المادة 34 من قانون الطابع، ولكن المشرع الجبائي تدارك الخطأ الذي وقع فيه واستعمل مصطلح الحبس وليس السجن في المادة المذكورة أعلاه.

يوجد أيضا تكرار لنفس الفعل بالنسبة للشركاء المرتكبين لنفس الجرم ضمن المادة 35 من قانون الطابع، والمادة 120 من قانون التسجيل، وكان عليه إلغاء إحدى المادتين .

الفرع الثاني

الجرائم الضريبية حسب قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾

لقد تناول المشرع الجبائي بعض الأعمال على سبيل المثال، واعتبرها أفعالا تدليسية من بينها حق المعاينة التي ندرسها في (الفقرة الأولى) وكذلك حق الإطلاع للوثائق من طرف الإدارة الجبائية في (الفقرة الثانية)، والاحتفاظ بالوثائق المحاسبية في (الفقرة الثالثة) ، وأخيرا نطاق السر المهني الذي نتناوله في (الفقرة الرابعة) .

الفقرة الأولى

حق المعاينة

إعتبر المشرع بعض الأفعال ممارسات تدليسية على سبيل المثال، واستعمل عبارة على وجه الخصوص⁽²⁾، من بينها :

(1) — استحدث بموجب قانون المالية لسنة 2002 بتاريخ 2001/12/22 بموجب المواد من 45 إلى 200 من

القانون رقم 21/01 ، ج.ر، العدد 79 الصادرة في 2001/12/23.

(2) — أنظر المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية .

ممارسة نشاط غير مصرح به .

إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة، خاصة بالبضائع، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيادتها .

تسليم فواتير وسندات تسليم، أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية. نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا، في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري .

كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع الضريبة.

عندما توجد دلائل وقرائن تبين على وجود ممارسات تدليسية يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعاونها المؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والعناصر المادية التي تبرر التصرفات المؤدية إلى التملص من المراقبة ودفع الضريبة⁽¹⁾.

مع العلم أن المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية قد ألغيت بالمادة 25 من القانون رقم 18/15 الموافق لـ 2015/12/30⁽²⁾ والمتضمن لقانون المالية لسنة 2016.

الفقرة الثانية حق الإطلاع

لقد حفظ المشرع حق الإطلاع للموظفين المؤهلين بذلك، وقد وضع عقوبة الغرامة الجبائية المقدرة ما بين 5000 و 50.000 دج⁽³⁾ في حق كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص

(1) — أنظر المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) — الجريدة الرسمية رقم 72 الصادرة في 2015/12/31، ص 10 .

(3) — أنظر المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية .

عليها في المواد 45 إلى 61 من هذا القانون التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.

ويترتب على هذه المخالفة، تطبيق تلجئة⁽¹⁾ قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل، على أحد دفاتر المعني تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية⁽²⁾.

الفقرة الثالثة

الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية

أكدت المادة 64 من هذا القانون، على وجوب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي، أو في القانون التجاري، والوثائق المحاسبية، وكذلك الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق الرقابة والاطلاع والتحقيق لأجل مدته 10 سنوات المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري⁽³⁾، وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر وتاريخ التحرير فيما يخص الوثائق الثبوتية .

الفقرة الرابعة

نطاق السر المهني

يلتزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو في التحصيل

(1) – التلجئة هي الغرامة التهديدية .

(2) – نصت عليها المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك المادة 538 من قانون الضرائب غير

المباشرة، والتي نصت على تطبيق إكراه مالي قدره 50 دج على الأقل عن كل يوم تأخير .

(3) – انظر المادة 12 من القانون التجاري الجزائري : " يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات المشار إليها في

المادتين 09 و 10 لمدة عشر سنوات ... " .

أو في المنازعة المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به⁽¹⁾.

إن المشرع الجبائي من خلال دراستنا لقانون الإجراءات الجبائية، نجده قد حصر الأفعال، والتي تعتبر ممارسات تدليسية في المادة 36 من القانون، ولكنه بعد ذلك قام بإلغائها، بدون النص على الأفعال السابقة الذكر في نص قانوني جديد.

كما نلاحظ وبالرجوع إلى المادة 63 من هذا القانون بالنسبة لحق الإطلاع، يترتب على هذه المخالفة تطبيق تلجئة قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، ولكن بالرجوع إلى المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة، نجد المشرع الجبائي سلط عقوبة الإكراه المالي قدره 50 دج على الأقل عن كل يوم تأخير، وبالتالي يوجد تناقض في تطبيق العقوبة ما بين النصين لنفس المخالفة، وللخروج من هذا الإشكال القانوني نطبق المبدأ، الخاص بقييد العام.

بالرجوع إلى المادة 65 الفقرة الثانية، نجد أن المشرع الجبائي قد أحال تبليغ مصالح الضرائب إلى لجان الطعن المذكورة في المادتين 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة .

مع العلم أن هاتين المادتين قد أُلغيتا بالقانون رقم 24/06 الصادر بتاريخ 2006/12/26، وحولتا إلى المادتين 81 و 82 من قانون الإجراءات الجبائية .

وبالتالي وجب عليه تصحيح المادة 02/65 من قانون الإجراءات الجبائية وتبديل المادتين 301، 302 من ق. ض. م بالمادتين 81، 82 من ق.إ.ج.

(1) – أنظر المادة 65 من ق.إ. الجبائية، المنصوص عليها بالقانون رقم 24/06 المؤرخ في 2006/12/26، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر، عدد 85 الصادرة بتاريخ 2006/12/27 .

المبحث الثاني

التكييف القانوني والجزائي للجرائم الضريبية وتصنيفها

نص المشرع الجبائي الجزائي على عدد معتبر من الضرائب والتي قام بتحديددها ضمن خمسة قوانين جبائية وهي :

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽¹⁾، وقانون الضرائب غير المباشرة⁽²⁾، وقانون الرسم على رقم الأعمال⁽³⁾، وقانون الطابع⁽⁴⁾، وقانون التسجيل⁽⁵⁾، ثم أنشأ قانون إجرائي سادس وهو قانون الإجراءات الجبائية⁽⁶⁾.

(1) – قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الصادر بالقانون رقم 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991، المعدل والمتمم بالقانون رقم 14/16 المؤرخ في 2016/12/28 والمتضمن لقانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد 77، الصادرة بتاريخ 2016/12/29.

(2) – قانون الضرائب غير المباشرة، والصادر بالأمر رقم 104/76 المؤرخ في 1976/12/09 المعدل والمتمم بالقانون رقم 18/15، المؤرخ في 2015/12/30، المتضمن لقانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادر في 2015/12/31.

(3) – قانون الرسم على رقم الأعمال الصادر بالأمر رقم 102/76 المؤرخ في 1976/12/09، المعدل والمتمم بالقانون رقم 25/91 المؤرخ في 1991/12/18، المتضمن لقانون المالية لسنة 1991، المعدل والمتمم بالقانون رقم 14/16، المؤرخ في 2016/12/28، المتضمن لقانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد 77، الصادرة بتاريخ 2016/12/29.

(4) – قانون الطابع الصادر بالأمر رقم 103/76، المؤرخ في 1976/12/09 المعدل والمتمم بالقانون رقم 14/16 المؤرخ في 2016/12/28، المتضمن لقانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، العدد 77، الصادر بتاريخ 2016/12/29.

(5) – قانون التسجيل الصادر بالأمر رقم 105/76، المؤرخ في 1976/12/09 المعدل والمتمم بالقانون رقم 10/14 المؤرخ في 2014/12/30 المتضمن لقانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية، العدد 78، الصادرة بتاريخ 2014/12/31، المعدل والمتمم بالأمر رقم 15/01، المؤرخ في 2015/07/23 والمتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2015.

(6) – قانون الإجراءات الجبائية الصادر بالقانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002، المعدل والمتمم بالقانون رقم 08/13 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن لقانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية، العدد 68، بتاريخ 2013/12/31 المعدل والمتمم بالقانون رقم 18/15 المؤرخ في 2015/12/30 المتضمن لقانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادرة بتاريخ 2015/12/31.

بالرجوع لهذه القوانين الجبائية نجد أنها لم تحدد بدقة التكييف القانوني وتصنيف الجرائم الضريبية.

حيث نجد أن المشرع الجبائي سلط عقوبات لأعمال وأفعال مجرمة في قوانين عديدة، وبالتالي لم يضع قانون خاص بالجرائم الضريبية، والذي عادة ما يدعى قانون جنائي ضريبي، في التشريعات المقارنة الأخرى، كالتشريع المصري مثلا الذي ينادي باستقلال القانون الضريبي عن القانون الجنائي، ولا يلتزم بأحكامه لاختلاف هدف كل من القانونين، فيهدف قانون الضريبة أصلا إلى تعميم فرض الضريبة على الكافة، فيساهم كل فرد بقدر الإمكان في تغذية موارد الدولة بغية تغطية النفقات العامة، بينما يهدف القانون الجنائي أصلا إلى منع ارتكاب الجرائم حماية لأمن المجتمع، بحيث لا توقع الجزاءات التي يتضمنها إلا على من يخالفون النظام العام⁽¹⁾.

ما دام المشرع الجبائي الجزائري لم يحدد تقسيم الجرائم الضريبية، لهذا لا بد من الرجوع إلى قانون العقوبات الذي قسم الجرائم إلى ثلاثة أنواع : الجنائيات والجنح والمخالفات، حسب المادة 27⁽²⁾، وهو تقسيم تقليدي متبع في معظم القوانين.

إن معيار التمييز الذي اتبعه القانون الجزائري هو جسامة الجريمة، فالجرائم الخطيرة (الجنائيات) رصد لها القانون عقوبات شديدة، في حين خفف من شدة بعض الجرائم، ورصد لها نوعا آخر من العقوبات في نطاق الجنح والمخالفات⁽³⁾.

(1) – المنجي (إبراهيم) : الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي 2005/2004، توزيع المعارف، الإسكندرية، مصر، ص 27.

(2) – المادة 27 من ق.ع.ج.ع.ج تنص : " تقسم الجرائم تبعا لخطورتها إلى جنائيات و جنح ومخالفات، وتطبق عليها العقوبات المقررة للجنائيات أو الجنح أو المخالفات " .

(3) – سليمان (عبدالله) : شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، الجزء الأول، الجريمة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996، ص 62 .

لقد نصت المادة الخامسة من قانون العقوبات على ما يلي :

العقوبات الأصلية في مادة الجنايات، الإعدام، السجن المؤبد.

والسجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمس سنوات وعشرين سنة، ما عدا الحالات التي يقرر فيها القانون حدوداً أخرى قصوى .

العقوبات الأصلية في مادة الجنح هي :

الحبس مدة تتجاوز شهرين إلى خمس سنوات، ما عدا الحالات التي يقرر فيها القانون حدوداً أخرى.

الغرامة التي تتجاوز 20.000 دج .

العقوبات الأصلية في مادة المخالفات هي :

الحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر، والغرامة من 2000 إلى 20.000 دج⁽¹⁾.

عندما يتعلق الأمر بالجرائم الضريبية نرجع للعقوبات المقررة في القوانين الضريبية ونقارنها مع ما جاءت به المادة الخامسة من قانون العقوبات. ولمعرفة ما إذا كانت الجريمة تعد جنحة أو مخالفة، يجب الرجوع للحد الأقصى لعقوبة الحبس أو الغرامة المقررة قانوناً، فإذا كان الحد الأقصى للحبس يزيد عن الشهرين والغرامة عن 20.000 دج فالجريمة جنحة، وإلا فهي مخالفة ولا يلتفت إلى الحد الأدنى⁽²⁾.

تتضح أهمية هذا التقسيم أو التكييف القانوني من حيث الاختصاص والإجراءات وطرق الطعن، وتطبيق ظروف التخفيف والشروع والعود، وإيقاف التنفيذ وسقوط العقوبة والدعوى العمومية والجبائية، وكذلك المصالحة.

(1) — بموجب تعديل قانون العقوبات بالقانون رقم 01/14 الصادر بتاريخ 2014/02/04 ، الجريدة الرسمية، العدد 07، الصادرة بتاريخ 2014/12/16، رفع المشرع الغرامة في الجنح من 2000 دج إلى أكثر من 20.000 دج، والمخالفات من 2000 إلى 20.000 دج .

(2) — جندي (عبدالمالك) : الموسوعة الجنائية، ج5، دار المؤلفات القانونية، بيروت، 1990، ص 3 .

إعتبارا لكل هذا نتطرق إلى المخالفات الضريبية في (المطلب الأول)،
ونتناول الجنح الضريبية في (المطلب الثاني)، ونتحدث عن الجنايات الضريبية في
(المطلب الثالث) .

المطلب الأول المخالفات الضريبية

تعتبر مخالفات في ظل قانون العقوبات من خلال المادة الخامسة منه، الجريمة
المعاقب عليها بالحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر وبغرامة
من 2000 دج إلى 20.000 دج⁽¹⁾.

ولكن بالرجوع إلى مختلف القوانين الجبائية نجدها، لم تنص إطلاقا على
عقوبة الحبس، واكتفى المشرع بتوقيع غرامات جبائية، والتي تفوق الحد الأقصى
للغرامة المالية المحددة في نص المادة الخامسة من قانون العقوبات.

نلاحظ بالتالي أن إدارة الضرائب مؤهلة أيضا، على غرار الهيئات القضائية
لفرض الجزاءات الجبائية على مرتكبي المخالفات الضريبية، ومن ثم يكون لها
الخيار في حالة الغش الضريبي، بين أن تسلط الجزاءات الجبائية على المخالف
بنفسها ، وبين أن تترك ذلك للقضاء⁽²⁾.

فاليئات الضريبية لا يكون لها ثمة سلطة تقديرية في تحديد الالتزامات
الضريبية أو مبلغ الضريبة الواجب أدائه، ولا يكون لقرار الإدارة الضريبية بربط
الضريبة من أثر سوى في الكشف عن إرادة القانون في تحديد مبلغ الضريبة⁽³⁾.

بالرجوع إلى النصوص القانونية الضريبية، نجدها قد تعرضت للمخالفات
الضريبية من خلال المواد التالية :

(1) – لم يطرأ أي تعديل في الغرامات في القوانين الجبائية، وهذا خلافا لقانون العقوبات، كما أشرنا إليه
سابقا.

(2) – بوسقيعة (أحسن) : الوجيز في القانون الجزائي الخاص، ج1، دار هومة ، الجزائر، 2009، ص 444 .

(3) – سرور (أحمد فتحي): الجرائم الضريبية، المرجع السابق، ص 100 .

المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة.

المواد 523 ، 528 ، 537 من قانون الضرائب غير المباشرة .

المواد 114 ، 116 ، 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

المادتان 18 ، 103 من قانون الطابع .

المادتان 98 ، 125 من قانون التسجيل .

من خلال هذه المواد يمكن تقسيم المخالفات الضريبية إلى عدة أنواع :

نتناول مخالفة إساءة استعمال طابع أو دمغة سبق إستعمالها في (الفرع الأول، مخالفة الإعتراض على المراقبة الضريبية في (الفرع الثاني)، مخالفة الإمتناع عن أداء أو تأخر في دفع الضريبة في (الفرع الثالث)، مخالفة التزوير في إقرارات الضريبة في (الفرع الرابع)، مخالفة الإخلال بواجب تقديم الإقرار بالضريبة في (الفرع الخامس)، مخالفة إخفاء أو إتلاف الوثائق المطلوبة قانونا في (الفرع السادس)، مخالفة الإحتيال الضريبي في (الفرع السابع).

الفرع الأول

مخالفة إساءة استعمال طابع أو دمغة سبق استعمالها

تتعلق جرائم الغش في الدمغات أو الطوابع مجالات إساءة استعمالها، أو تزويرها، أو تشويهها، ويعتبر العقاب المتعلق بحالات الغش في الدمغات من مقتضيات حماية مداخيل الدولة، والتصدي لمختلف الحالات غير المشروعة، والتي يتم اللجوء إليها للتخلص من أداء الواجبات الضريبية .

وبالرجوع إلى قانون الطابع من خلال المواد 18 إلى 103 نجد أنهم

الأفعال هي :

وضع علامة الطابع مشوهة أو مغطاة بالكتابة⁽¹⁾، لأن جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية والمحركات، يمكن أن تقدم للقضاء كدليل⁽²⁾،

(1) – أنظر المادة 11 من قانون الطابع .

(2) – أنظر المادة 01 من نفس القانون .

لهذا يجب أن تخضع لرسم الطابع ، وبالتالي فإن تشويه الطابع أو تغطيته بالكتابة فيه إساءة لاستعماله.

عند تحرير العقود العرفية حسب أحكام المادتين 11 ، 12 من قانون الطابع اللتان تشترطان على كل ورق مدموغ سبق استعماله من أجل تحرير أي عقد فلا يجوز استعماله لعقد آخر ولو لم ينته العقد الأول.

لا يمكن أن يعد عقداً الواحد تلو الآخر، وأن لا تسلم صورة عنهما في نفس الورقة المدموغة(1).

قيام كتاب الضبط أو الموثقين والمكتتبين بعدم بيان مبلغ الرسوم المدفوعة للخرينة على كشف المصاريف التي يعدونها(2).

عدم إلصاق الطوابع المنفصلة التي تحمل محل رسم طابع المخالصة، ويحدد شكل وكيفيات استعمال الطوابع المنفصلة بموجب مرسوم، وهذا حسب نص المادة 103 من قانون الطابع، والعقوبة هي غرامة مالية ما بين 500 و 5000 دج.

نلاحظ من دراستنا لمخالفة إساءة طابع أو دمغة سبق استعمالها، من خلال قانون الطابع، أن المشرع الجبائي الجزائري أشار إلى بعض الأفعال، المذكورة على الخصوص في المادة 11، التي تنص على عدم جواز أن تكون علامة الطابع مشوهة أو أن تغطي بكتابة، ولكنه أهمل جرائم الاستعمال العمدي للطوابع المنقولة، وسبق استعمالها أو بيعها أو محاولة بيعها .

بينما عاقب المشرع المغربي(3)، كل مرتكبي جرائم الاستعمال العمدي لتنابر منقولة سبق استعمالها أو محاولة بيعها، بالغرامة التي تتراوح بين 120 و 1200 درهم .

(1) — أنظر المادة 13 من نفس القانون .

(2) — أنظر المادة 15 من نفس القانون .

(3) — الفصل 115 من القانون الجنائي المغربي .

في حين نجد المشرع المصري⁽¹⁾ قد نص على معاقبة من استعمل أو باع أو شرع في بيع طوابع دمغة سبق استعمالها مع علمه بذلك، بالحبس مدة لا تتجاوز ستة شهور وبالغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين .
ويكلف المخالف بلصق طوابع دمغة سليمة تعادل قيمة الطوابع المعاد استعمالها.

وبهذا يتضح أن المشرع المصري أكثر صرامة في معاقبة هذه الأفعال واعتبرها جنحة، ويفهم من هذا أن المشرع الجزائري قد أحال هذه الأفعال وكيفها كجنحة في حالة استعمال أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات المقلدة وأحال الجزاءات على قانون العقوبات⁽²⁾.

الفرع الثاني

مخالفة الاعتراض على المراقبة الضريبية

من بين التشريعات المقارنة التي جرمت الاعتراض على المراقبة الضريبية، نذكر التشريع الفرنسي⁽³⁾، والذي نص على تجريم هذا الاعتراض بشكليه الفردي والجماعي.

فبالنسبة للاعتراض الفردي، فيعاقب عليه بالغرامة حالة ارتكابه دون توافر العود، كما اعتبر القضاء الفرنسي أنه يعد جريمة الاعتراض على مراقبة تصريح بخمور في الدهليز، ولو لم يتم اكتشاف أي مخالفة أو شبه مخالفة⁽⁴⁾.
أما في حالة العود فيمكن الحكم بعقوبة حبس من ستة أيام إلى ستة شهور، إلى جانب عقوبة الغرامة⁽⁵⁾.

(1) — الفصل 31 من القانون رقم 111 لسنة 1980 بشأن ضريبة الدمغة في مصر .

(2) — أنظر المواد 208 إلى 212 من قانون العقوبات الجزائري .

(3) — Art 1743 du Code Général des Impots Français de la loi N° 13/1278 du 29/12/2013 loi de finance 2014, J.O.R.F, N° 0303 du 30/12/2013, P 21829 .

(4) — **TIXIER (G) et ROBER (J . M)** : Le Droit Pénal Fiscal, Dalloz, 1980.

(5) — Art 1746 - 1, du Code Général des Impots Français.

ولا يشترط القيام بأعمال العنف ليتحقق الاعتراض على المراقبة الضريبية، بل يتحقق الاعتراض بأعمال تفيد رفض أو عدم قبول تلك المراقبة دون عنف، وكذا الأعمال التي تتضمن عرقلتها، علما بأن المراقبة الضريبية هي إجراء يدخل ضمن صلاحيات الإدارة الضريبية وينظمها القانون الضريبي.

أما في التشريع الجزائري فقد تناولت كل من المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 304 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة، مسألة عرقلة أعوان الضرائب المؤهلين لمعاينة المخالفات سواء التي تمس تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها بأي طريقة كانت كي يستحيل عليهم أداء وظائفهم، ويعاقبون بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 و 10.000 دج⁽¹⁾.

أما فيما يتعلق بالضرائب المباشرة، فالغرامة الجبائية تتراوح ما بين 10.000 إلى 30.000 دج في حالة غلق المحل بهدف عرقلة الرقابة، وترفع الغرامة إلى 50.000 دج في حالة إجراء معائنتين متتاليتين والمحل مغلق، ويضاعف المبلغ بثلاث مرات فيما يخص الضرائب المباشرة⁽²⁾، ولكن الضرائب غير المباشرة فالغرامة هي من 10.000 إلى 100.000 دج⁽³⁾.

نلاحظ أن الغرامات المسلطة في حالة الإعتراض على الرقابة الجبائية من طرف أعوان الإدارة الجبائية، تختلف من قانون ضريبي لآخر، وبالتالي كان على المشرع الجبائي توحيد الغرامات الجبائية ما دام وجود فعل واحد.

(1) — أنظر المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

(2) — أنظر المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة، وبالتالي تتحول هنا المخالفة إلى جنحة، طبقا للمادة 05

من قانون العقوبات، المعدلة بالقانون 01/14 الصادر في 2014/02/04 .

(3) — أنظر المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة .

الفرع الثالث

مخالفة الامتناع عن أداء أو تأخر في دفع الضريبة

لقد نص على هذا النوع من المخالفات، كل من المواد 19، 90، 146 من قانون الطابع، والمادتين 89 و 125 من قانون التسجيل .

انه يلزم على المدينين بالرسم والخاضعين لنظام الربح الحقيقي في مجال الضرائب غير المباشرة في مختلف الحالات، بأن يكون رسم الطابع مثبتا عن طريق وضع الطوابع المميزة أو العلامات بدفع الرسوم، مثلما أدرجت في الجدول بتعويضها بعلامات مطبوعة بواسطة آلات خاصة سبق للإدارة الجبائية أن وافقت عليها، ويجب أن يدفع رسم الطابع لحساب الخزينة على مستوى قبضة الضرائب في الأيام العشرين الأولى من الشهر الذي يلي الشهر أو الثلاثي الذي تستحق فيه الرسوم.

كل مخالفة لأحكام الباب الثالث من قانون الطابع المتعلقة بالطابع الخاص بالأوراق القابلة للتداول وغير القابلة للتداول المتمثلة في السندات والسفاح وأذونات الصرف وأوامر الدفع والأوراق والسندات الأخرى القابلة للتداول أو التجارة⁽¹⁾.

تقديم محررات غير مدفوعة أو ناقصة الدمغة⁽²⁾، وعدم الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة واجبة الأداء، والغرامة هي بين 500 دج إلى 5000 دج.

عدم دفع رسوم امتحان الحصول على رخصة السياقة مقدرة بـ 200 دج أو رسوم تسليم رخصة السياقة المقدرة بـ 500 دج أو شهادة سياقة الدراجة النارية المقدرة بـ 300 دج⁽³⁾، ويعاقب عليها عندما ينجر عنها عدم الدفع الكلي أو الجزئي للرسوم المقررة بغرامة مساوية لأربعة أضعاف الرسوم المستحقة

(1) — المواد من 77 إلى 89 المتعلقة بالباب الثالث من قانون الطابع .

(2) — أنظر المادة 90 من قانون الطابع .

(3) — أنظر المادتان 144 ، 145 من قانون الطابع .

للخزينة دون أن تقل عن 1000 دج وفي الحالات الأخرى بغرامة تتراوح ما بين 500 و 5000 دج(1).

أما المخالفات التي نص عليها قانون التسجيل، فنجدها من خلال المادتين 89 و 125 اللتين تؤكدان عند عدم قيام الورثة أو الموصى لهم بالتصريح عن الأموال المنقولة التي آلت إليهم عن طريق الوفاة في الآجال المحددة قانوناً، كما يدفعون تعويضاً يحدد معدله بـ 01% عن كل شهر أو جزء من شهر التأخير، ومستحق من اليوم الأول من الشهر الذي يلي تاريخ استحقاق الرسوم التي يتعلق بها، ولا يمكن أن يقل هذا التعويض عن 5000 دج .

ويتحمل الأوصياء أو الممثلون الشرعيون شخصياً نفس العقوبة السابقة الذكر عند إهمالهم للتصريحات خلال الآجال المحددة .

كذلك عند عدم ذكر الموثق في فسخ العقود العمومية أو المدنية أو القضائية، التي يقوم بتسجيلها مخالصة الرسوم المدفوعة بكتابة حرفية للمبلغ .

الفرع الرابع

مخالفة التزوير في إقرارات الضريبة

يتعلق الأمر هنا بتقديم محاسبية مزيفة أو صورية، تبرز صورته العملية عند إجراء مراقبة الحسابات من طرف مفتشي الإدارة الضريبية، ومن شأن تلك الأفعال إضعاف المراقبة الضريبية(2).

وتتضمن الوثائق المحاسبية تقييدات تتعلق بأموال المقاوله وخصومها، وتعتبر تلك التقييدات مهمة للإطلاع على الوضعية المالية للمقاوله، مما يجعل من تزيف التقييدات أو تقديمها صورية أمراً يؤدي إلى عدم معرفة الوضعية بشكل واضح، خاصة من طرف إدارة الضرائب.

(1) – أنظر المادة 146 من قانون الطابع .

(2) – بوزكني (محمد) : المرجع السابق، ص 113 .

ويتم اللجوء إلى تقديم تقييدات محاسبية مزيفة بقصد تضليل إدارة الضرائب وإطلاعها على الوضعية المالية للمقاولة مخالفة للوضعية الحقيقية بشكل يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية، علما بأن استعمال هذه الوسائل من الأمور المعروفة في عالم الاقتصاد غير المهيكل، ومن العوامل المساعدة عليها ضعف المراقبة الضريبية، كما تتأثر بمدى قوة أو ضعف نظام العقوبات في المجال الضريبي.

فتجد مثلا التشريع الفرنسي⁽¹⁾ قد نص على تجريم إغفال أو تقديم كتابات غير صحيحة أو صورية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد أو الوثائق المنصوص عليها في القانون التجاري.

أما في التشريع الجزائري فقد نصت المادة 99 من قانون التسجيل⁽²⁾ عن حالات هذه المخالفات وهي :

كل بيان غير صحيح له انعكاسات على مبلغ الرسوم في عقد الهبة بين الأحياء أو في التصريح بالتركة، وعلى الخصوص ما يلي :

بدرجة القرابة بين الواهب المتوفي والورثة الموهوب لهم، أو الموصي لهم.
أسماء وألقاب وتاريخ ومكان ولادة كل من الورثة، أو الموهوب لهم، أو الموصي لهم أو المنتفعين.

كل تصريح يقدم من أجل تحصيل رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، ونتج عنه بصفة غير قانونية تخفيض دين، ويجب على الدائن المزعوم الذي أثبت بصفة خاطئة وجود هذا الدين، أن يدفع غرامة بالتضامن مع المصرح .

كل مخالفة لأحكام المواد من 175 إلى 179 و 232 إلى 237 من هذا القانون، ويجب على المودع لديهم أو الحائزين المدينين الذين خالفوا أحكام المادتين 177 و 178 أن يدفعوا شخصا الرسوم المستحقة، ما عدا حالة الرجوع على المدين بالضريبة .

(1) — Art 1743 du Code Général des Impôts Français , Op Cit.

(2) — نص عليها القانون رقم 11/99 المؤرخ في 1999/12/23 .

كل إغفال يلاحظ في تصريح بتركة لم تعط الحق في أي رسم .

بينما نص في قانون الرسم على رقم الأعمال من خلال المادة 116 منه على ضرورة أن نكون أمام مخالفة في التصريحات التي تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين غير كاف، وأقل من رقم الأعمال السنوي المحقق، وفي هذه الحالة تطبق الغرامات الجبائية من 10% إلى 25%.

وتعتبر المادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال مخالفة حالة المساهمة⁽¹⁾ أي المشاركة في إعداد أو استعمال الوثائق والمعلومات يثبت عدم صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير، وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهمتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن.

وكذلك عند إثبات أن المخالفين قد أعدوا أو ساعدوا في إعداد حسابات ختامية أو جرود أو حسابات ووثائق غير صحيحة، وأيا كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم، وقد حددت عقوبات مالية من 1000 إلى 3000 دج حسب درجة المخالفة .

أما ما ورد في نص المادة 129 من قانون الرسم على رقم الأعمال هو مخالفة المنع من ممارسة مهنة رجل أعمال مستشار جبائي أو خبير أو محاسب، أو بصفة مسير أو مستخدم والذين أثبتت مسؤولياتهم المشاركة في إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق خاطئة، والعقوبات هي غرامة جزائية يتراوح مبلغها من 1000 إلى 10.000 دج .

وبالرجوع إلى المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة نجد أنه وردت نفس المخالفات، ونفس العقوبات المقررة في المادة 128 من قانون رسم الأعمال.

(1) – بالرجوع إلى نص المادة 44 من قانون العقوبات نجد أن لا عقوبة في المخالفات بالنسبة للشريك، وحددت العقوبة إلا الشريك في الجناية والجنحة فقط.

الفرع الخامس

مخالفة الإخلال بواجب تقديم الإقرار بالضريبة

إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله أو غير صحيح، فإن العقوبات الجبائية تتراوح من 10% إلى 25% حسب القيمة المالية المهربة أو المتملص منها⁽¹⁾.

وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق، وكذلك يمكن للإدارة الجبائية أن تطلب تطبيق أحكام المادة 117 أذناه⁽²⁾، وفي حالة تجاوز مبلغ الرسوم المغشوش فيها نسبة 10% من مبلغ الرسوم المستحقة فعلا .

الفرع السادس

مخالفة إخفاء أو إتلاف الوثائق المطلوبة قانونا

يختلف إخفاء وثائق الحسابات عن إتلافها، في كون الإخفاء يعني وضع تلك الوثائق في مكان بعيد عن الأنظار، وبشكل خاص عن أنظار إدارة الضرائب، أما إتلاف تلك الوثائق فيعني تمزيقها والقضاء على وجودها كلياً أو جزئياً، ويتفق كل من الإخفاء والإتلاف حول الآثار التي تترتب عنها، عندما يتعلق الأمر بوثائق حسابات مطلوبة قانوناً.

حيث أن جريمة إخفاء أو إتلاف وثائق الحسابات المطلوبة قانوناً جريمة سلبية، تتجسد في عدم تقديم وثائق الحسابات المطلوبة قانوناً، وإلى جانب ذلك

(1) – المادة 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال حسب قانون 21/08 المؤرخ في 2008/12/30، والمتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، عدد 74، المؤرخة في 2008/12/31 .

(2) – المادة 117 من قانون الرسم تنص : "يعاقب طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها " .

تتضمن هذه الجريمة القيام بأعمال إيجابية تحقق الإخفاء أو الإلتلاف لتلك الوثائق⁽¹⁾.

والمقصود بوثائق الحسابات المطلوبة قانونا هي مختلف الوثائق التي يلتزم المكلف بمسكها بموجب القانون، والتي أخضعها القانون الضريبي لسلطة المراقبة من طرف إدارة الضرائب .

حيث تطرق لهذه المخالفة، كل من قانون الضرائب غير المباشرة، وقانون الإجراءات الجبائية في الحالات التالية :

نصت المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يوجبها عليها التنظيم، أو إلتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها⁽²⁾، والعقوبة هي غرامة جبائية من 1000 إلى 10.000 دج .

ويترتب أيضا على هذه المخالفة تطبيق إكراه مالي قدره 50 دج على الأقل عن كل يوم تأخير، يبتدئ من تاريخ المحضر المحرر من أجل إثبات الرفض، وينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان مكتوب من قبل عون مؤهل في أحد دفاتر المعني، بأن الإدارة قد تمكنت من الحصول على الوثائق المقررة⁽³⁾.

أما فيما يخص قانون الإجراءات الجبائية، فقد نصت المادة 62 على حالة رفض أي شخص أو شركة منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإلتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، وقد حددت

(1) – بوزكني (محمد) : المرجع السابق، ص 115 .

(2) – أنظر المادة 12 من القانون التجاري التي تنص : " يجب أن تحفظ الدفاتر والمستندات لمدة 10 سنوات ... " ، وكذلك المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية .

(3) – لقد ألغى المشرع الجبائي كل من المادة 40 من قانون الطابع، والمادة 314 من قانون الضرائب المباشرة، واللذان كانتا تنصان عن نفس الجرم، تحت قسم حق الإطلاع، فهو إجراء إيجابي لتفادي التكرار في النصوص القانونية .

العقوبة بغرامة جبائية تتراوح ما بين 5000 إلى 50.000 دج، وهي عقوبة مشددة مقارنة بما جاء به قانون الضرائب غير المباشرة المذكور أعلاه، ويترتب على هذه المخالفة تطبيق تلجئة قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية(1).

الفرع السابع

مخالفة الاحتيال الضريبي

هذه المخالفة تتميز بلجوء المكلف إلى بعض الطرق الاحتيالية والتدليسية، من أجل التخلص من أداء الضريبة كلياً أو جزئياً.

فقد نصت كل من المادتين 114 و 115 من قانون الرسم على رقم الأعمال على هذه الأفعال، فتعتبر مخالفة عدم الالتزام بالأحكام التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، كأن يقوم الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين للرسم على القيمة المضافة بعدم وضع لوحات الهوية تحمل اسمهم ولقبهم، أو عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطهم على مدخل المبنى الذي يمارسون فيه نشاطهم(2).

عدم قيام المكلفين الذين يقومون بأعمال المقاولات العقارية بوضع لوحات تحمل كل المعلومات المتعلقة بالمقاول أو الشركة، وطبيعة الأشغال أو المشروع أمام ورشات البناء التي يمارسون فيها نشاطهم.

عدم قيام المكلفين المقاولين بتصريح نشاطهم عن المقاولات من الباطن إلى مفتشيات الضرائب التابع لها نشاطهم(3).

(1) — نصت عليها المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) — أنظر المادة 60 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

(3) — أنظر المادة 02/61 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

عدم قيام المكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة بتصريح يبين فيه مبلغ العمليات المحققة وذلك قبل العشرين يوماً من كل شهر المتعلق بالشهر السابق لدى قباضة الضرائب التابعين لها⁽¹⁾.

أما قانون الضرائب غير المباشرة حسب المادة 525 منه، فإنه يعاقب على جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة.

الأجهزة المخصصة لصناعة الكحول أو تصفيتها، حيث لا يمكن حيازتها دون الحصول على رخصة مسبقة من إدارة الضرائب⁽²⁾.

زراعة التبغ غير المطابقة لأحكام هذا القانون⁽³⁾.

كذلك استعمال وقود البترين أو المازوت المخصص للفلاحة والخاضع لأسعار مخفضة في مركبة غير متعلقة بالنشاط الفلاحي، حسب نص المادة 528 من قانون الضرائب غير المباشرة.

مع العلم أن المادة 76 من قانون الرسم على رقم الأعمال، قد عدلت بأحكام المادة 17 من القانون رقم 18/15 الصادر بتاريخ 2015/12/30⁽⁴⁾ المتضمن لقانون المالية لسنة 2016.

وقد إعتبرت المادة 01/76 كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يسلم أو يرسل قبل العشرين (20) يوماً من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه، كشفاً يبين فيه مبلغ العمليات المحققة من طرف مجمل مؤسساته خلال الشهر السابق.

إن دفع الضريبة المستحقة الواجب أدائها، يمكن أن يتم بتاريخ إيداع التصريح، في حالة القيام بعمليات دفع تتجاوز الآجال المقررة، فإنه يتم تطبيق

(1) — أنظر المادة 76 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

(2) — أنظر المادة 64 من قانون الضرائب غير المباشرة .

(3) — أنظر المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة .

(4) — الجريدة الرسمية رقم 72 ، الصادرة بتاريخ 1915/12/31، ص 08 .

غرامة التأخر عن الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة، تحسب ابتداء من التاريخ الذي كانت من المفروض واجبة الأداء .

نلاحظ أن المشرع الجبائي من خلال تعديله للمادة 76 الفقرة الأولى من قانون الرسم على رقم الأعمال، فإنه حدد غرامة التأخير والمنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة وسلط عقوبة قدرها 10% عندما يتم الدفع بعد خمسة عشر يوماً ، إبتداء من تاريخ الإستحقاق.

وبالتالي المشرع أحسن التصرف لتعديله المادة المذكورة أعلاه، لأنه قبل التعديل لم يحدد الغرامة بدقة.

المطلب الثاني الجنح الضريبية

لقد وردت في التشريعات الجبائية بمختلف قوانينها الجنح الضريبية وقد أجمعت أغلب النصوص على تعريف الجريمة الضريبية بأنها تقوم من خلال استعمال طرق احتيالية أو تدليسية للتخلص أو محاولة التخلص من مجموع أو جزء من الوعاء الضريبي أو من تصنيفه أو دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة⁽¹⁾ وبالرجوع إلى المادة 05 من قانون العقوبات اعتبرت العقوبات الأصلية في مادة الجنح : الحبس مدته تتجاوز شهرين إلى خمس سنوات ما عدا الحالات التي يقرر لها القانون حدود أخرى، وبالغرامة التي تتجاوز 20.000 د.ج.

ولقد تطرقت لها القوانين الجبائية في النصوص القانونية التالية:

- المواد 303، 315، 407، من قانون الضرائب المباشرة .
- المواد 117، 118، 121، من قانون الرسم على رقم الأعمال.
- المواد 530، 532، 537، 538 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- المواد 33، 34، 37، 40 من قانون الطابع.
- المواد 09، 10، 119 من قانون التسجيل

(1) – بوسقيعة (أحسن) : الغش الضريبي، المجلة القضائية، عدد 98/01، بعنوان المنازعات الضريبية، ص 28.

من خلال هذه النصوص القانونية نستخرج ثمانية أنواع من الجرح الضريبية وهي جنحة الإحتيال الضريبي (الفرع الأول)، و جنحة التزوير في إقرارات الضريبة (الفرع الثاني)، و جنحة الإخلال بواجب تقديم الإقرار (الفرع الثالث)، و جنحة رفض تقديم الأوراق وإتلافها (الفرع الرابع)، و جنحة الإخلال بالرقابة الجبائية (الفرع الخامس)، و جنحة تحصيل ضرائب غير مستحقة والإعفاء منها (الفرع السادس)، و جنحة تقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات (الفرع السابع)، و جنحة الغدر وإشياء السر المهني (الفرع الثامن).

الفرع الأول جنحة الاحتيال الضريبي

نجد ما يميز الاحتيال الضريبي كونه يتضمن خرقاً للقانون الجبائي، وإذا كان يكتسي صبغة الجريمة فهو يتضمن خرقاً للقانون الجنائي، وبذلك يتميز الاحتيال الضريبي عن المظاهر الأخرى للتهرب الجبائي المشروع، هذه الأخيرة تنبني على وسائل لا تتضمن خرقاً للقانون ولكنها تمكن المكلف من الإفلات من دفع الضريبة .

وإذا كان ما يسمى بالتهرب الجبائي المشروع قد تترتب عنه آثار سلبية فإننا نوافق الفقه⁽¹⁾ أن مهمة المشرع هي القيام بالتعديلات التشريعية اللازمة لسد ثغراته ووضع قواعد ضريبية عادلة .

حيث أن جنحة الاحتيال الضريبي، هي اللجوء إلى استعمال بعض الطرق الاحتيالية والتدليسية من طرف المكلف بالضريبة للتخلص من أداء الضريبة أو الرسوم كلياً أو جزئياً، وقد تعرضت مختلف القوانين الجبائية في النصوص القانونية، وهي المادتين 303، 407 من قانون الضرائب المباشرة، والمادتين 117، 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادتين 33، 34 من قانون الطابع،

(1) – TIXIER (G) et ROBER (J . M) : Op Cit , P 02 .

والمادة 119 من قانون التسجيل، والمادتين 532، 533 من قانون الضرائب غير مباشرة .

وجريمة الاحتيال الضريبي تتميز بطبيعة خاصة حيث يمكن استخراج معظم الطرق التي يعتبرها المشرع احتيال ضريبي.

الإخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي تطبق عليها الضريبة التي هو مدين بها، ولاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة، ويتحقق بالتزوير المادي أو المعنوي في البيانات التي يثبتها المكلف في إقراراته أو دفاتره أو سجلاته أو الأوراق التي تحل محلها وتتعلق بوعاء الضريبة .

القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تجمعها مؤسسة تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح والايرادات الخاضعة للضريبة .

الإغفال عن قصد لنقل حسابات أو نقل حسابات غير صحيحة ووهمية في الدفاتر التجارية .

الإغفال عن التصريح بمدخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما.

سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم إعساره من الوفاء الضريبي أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة بواسطة مختلف الطرق .

البيانات غير الصحيحة سواء في الإقرار المقدم أو الميزانية أو الدفاتر أو السجلات أو الأوراق التي تحل محلها، كتقديم حسابات صورية أو ميزانية مزورة تأييدا لإقرار غير صحيح ومحاولة واصطناع ديون صورية .

ويكون الهدف من القيام بهذه الطرق الاحتيالية هو التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها وإلحاق الضرر بالخزينة العمومية، والعقوبة على جنحة الاحتيال الضريبي حسب نص المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال هي الحبس من سنة إلى 05 سنوات

وغرامة 50.000 إلى 200.000 د.ج أو بإحدى العقوبات ماعدا في حالة الإخفاء لا تطبق العقوبات إلا إذا تجاوز مبلغ الإخفاء عشر (1/10) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 د.ج (1) .

الفرع الثاني

جائحة التزوير في إقرارات الضريبة

لقد نصت على هذه الجائحة كل من المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 532 من قانون الضرائب غير مباشرة، والمادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وكذلك أدرج المشرع تلك الأفعال على وجه الخصوص في المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال (2) وهي :

إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولاسيما منها عمليات البيع بدون فاتورة .

تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض أو مخالصة أو استرجاع الرسم وإما الاستفادة من المزايا الجبائية لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة .

الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة أو وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليه في المادتين 09، 10 من القانون التجاري أو الوثائق التي تحل محلها.

(1) — نلاحظ وجود إتفاق لمختلف القوانين الضريبية لتسليط نفس العقوبة والغرامة بالنسبة لجائحة الإحتيال الضريبي.

(2) — كذلك نص عليها المشرع المصري، وسماها جريمة إدراج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائيا.

حيث نصت المادة 136 من قانون الضرائب على الدخل المصري بما يلي : " إذا أدرج الممول مبلغ الضريبة في الإقرار بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائيا، يعاقب بالغرامة المبنية نسبتها قرين كل حالة من الحالات " .

الإغفال عن التصريح بمداخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد.

سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به، وذلك بواسطة طرق أخرى.

كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا إرادة واضحة للتخلص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة.

وقد أجمعت كل النصوص القانونية بأن العقوبة هي الحبس من سنة إلى خمسة سنوات والغرامة من 50.000 إلى 200.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين⁽¹⁾.

غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان يتجاوز عشر (1/10) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج .

أما المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، والصادرة بالقانون رقم 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 قبل تعديلها، فقررت العقوبات التالية⁽²⁾:

غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 دج ، عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج

(1) — أنظر المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة .

(2) — إعتبرها المشرع المصري جنحة، وهي جريمة وقتية وهذا استنادا إلى نص المادة 11 من قانون العقوبات

المصري، على أن الجنح في الجرائم المعاقب عليها بالعقوبات التالية :

— الحبس .

— الغرامة التي يزيد أكثر مقدارها لها على مائة جنيه .

— ولما كانت عقوبة الجرائم هي الغرامة فهي جنحة .

الحبس من سنة إلى خمس سنوات، وبغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج و لا يتجاوز 300.000 دج .

الحبس من سنتين إلى عشر سنوات، وبغرامة مالية من 100.000 دج إلى 300.000 دج، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج، ولا يتجاوز نفس المبلغ.

الحبس المؤقت من خمس سنوات إلى عشر سنوات وبغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1000.000 دج، عندما يفوق المبلغ المتملص 1000.000 دج ولا يتجاوز 3000.000 دج.

السجن المؤقت من عشرة إلى عشرين سنة وبغرامة مالية من 1000.000 إلى 3000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3000.000 دج⁽¹⁾.

مع العلم أن المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة قد عدلت بموجب المادة 13 من القانون 16/11 الموافق لـ 2011/12/28 والمتضمن قانون المالية لسنة 2012⁽²⁾ وأضافت المادة 01/303 فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية من إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً، وتم تحديد عقوبات مختلفة حسب قيمة المبلغ.

غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100.000 إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج.

(1) — قررت المادة عقوبة السجن على أساس وصفها جنائية.

(2) — الجريدة الرسمية رقم 72 بتاريخ 2011/12/29 .

الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 إلى 2000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1000.000 دج ولا يتجاوز 5000.000 دج.

الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 2000.000 إلى 5000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 500.000 دج و لا يتجاوز 10.000.000 دج.

الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5000.000 إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.

إن العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أو جزائية، المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى منها المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة...إلخ.

نلاحظ أن المشرع الجبائي من خلال هذا التعديل قلص من عقوبة الحبس وحدد أقصاها بعشر سنوات ورفع من قيمة الغرامة بازدياد قيمة المبلغ والحقوق المتملص منها.

حيث اعتبرها في كل الحالات جنحة وليست جناية لاستبداله السجن بالحبس، حسب المبلغ المتملص منه، وبالتالي نلاحظ أن المشرع قد وازن نوعا ما بين مبدأ النفعية، ومبدأ العدالة الاجتماعية.

الفرع الثالث

جنحة الإخلال بواجب تقديم الإقرار

الإقرار الضريبي هو الاعتراف الصادر من الممول الذي يزاول نشاط تجاري أو صناعي أو مهني أو مالك ثروة عقارية، أي نشاط خاضع للضريبة متضمنا

حجم إيراداته و أرباحه أو خسائره على النموذج المعد لذلك وفي المواعيد القانونية⁽¹⁾ والامتناع عن تقديم الإقرار لمصلحة الضرائب في المواعيد القانونية يعد جنحة يعاقب عليها القانون الضريبي.

لقد نصت المادة 76 من قانون الرسم على رقم الأعمال⁽²⁾، على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يسلم أو يرسل قبل العشرين (20) يوما من كل شهر إلى قابض الضرائب الذي يوجد مقره أو إقامته الرئيسية في دائرة اختصاصه كشفا يبين فيه مبلغ العمليات الخاضعة للضريبة وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت حسب هذا الكشف.

غير أنه يرخص للمدينين بالضريبة الذين لا يملكون تسييرا حسابيا مركزا بإيداع كشف لرقم الأعمال لكل وحدة من وحداتهم لدى قابض الضرائب المختلفة المختص إقليميا، وهذا طبقا للآجال والأشكال المحددة.

يجب على المدينين بالضريبة، التابعين لمراكز الضرائب، القيام بتسليم أو بإرسال في الآجال المحددة إلى مراكز الضرائب الذي يوجد في دائرة اختصاص مقرهم كشفا يظهر مبلغ العمليات المحققة وبتسديد في نفس الوقت الضريبة المستحقة حسب هذا الكشف.

إذا انقضى أجل إيداع التصريح في يوم عطلة قانونية فإن الأجل يؤجل إلى أول يوم عمل يليه⁽³⁾.

(1) – علي (مجدي محمد) و أحمد (نصر أبو العباس) : الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل، دار الكتب والوثائق القومية، القاهرة، ص 82.

(2) – بالمقابل نصت المادة 82 من قانون الضرائب على الدخل المصري بأنه : " يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقرارا ضريبيا سنويا على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون مصحوبا بالمستندات التي تحددها اللائحة " .

(3) – لقد عدلت المادة 76 أعلاه بالقانون رقم 18/15 المؤرخ في 2015/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج.ر، العدد 72 اصادرة في 2015/12/31، كما ذكرنا سابقا .

أما المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة التي ألزمت الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، حتى يتسنى إقرار أساس الضريبة أن يكتبوا ويرسلوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم تصريحاً بدخلهم الإجمالي التي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية.

أما المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة⁽¹⁾ والتي تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل، وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 %.

حيث نصت المادة 18 من قانون الضرائب المباشرة كذلك أنه يتعين على المكلفين بالضريبة أن يكتبوا على الأكثر في 30 أفريل من كل سنة تصريحاً خاصاً عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة أو السنة الموالية السابقة⁽²⁾.

إن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم التصريحات التي تتضمن العناصر والأسس التي تعتمد عليها المصالح الضريبية من أجل تحديد وعاء الضريبة، وعدم تقديمها يعتبر جنحة يعاقب عليها القانون حسب المادة 192 والمادة 2/193 من قانون الضرائب المباشرة، وكذلك المادة 303 من نفس القانون، حيث يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو تصفيته كلياً أو جزئياً⁽³⁾.

(1) – نص عليها القانون رقم 12/12 المؤرخ في 2012/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2013 ، ج.ر، العدد 72، الصادرة في 2012/12/30 .

(2) – نصت المادة 82 من قانون 2005/91 المصري بأنه " رقم الإقرار قبل أول أبريل بالنسبة للأنشطة الفردية، وقبل أول ماي من كل سنة أو خلال أربعة شهور تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، وذلك عن الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها " .

(3) – نفس العقوبة المقررة في جنحة التزوير في إقرارات الضريبة .

أما المشرع المصري اعتبر جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي جنحة نصت عليها المادة 135 من قانون 2005/91 ، التي أقرت لها عقوبة غرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه وطبقا للمادة 11 من قانون العقوبات المصري التي تنص على أن الجنح هي الجرائم المعاقب عليها بالعقوبات التالية:

الحبس والغرامة التي يزيد أقصى مقدار لها على مئة جنيه.

وبالتالي نجد أن المشرع الجزائري قد شدد في عقوبة الإخلال بواجب تقديم الإقرار من سنة إلى 20 سنة، وبالتالي تتحول الجنحة إلى جناية، وهذا حسب المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المذكورة آنفا، ثم تراجع عنها واعتبرها في كل الحالات جنحة، كما ذكرنا سابقا.

الفرع الرابع

جنحة رفض تقديم الأوراق أو إتلافها

لكي يسمح لإدارة الضرائب بصفة عامة ممارسة مهامها بصفة اعتيادية وطبيعية وممارسة صلاحياتها في إطار المعايينات الدورية والميدانية، ألزم القانون الجبائي على المكلفين والخاضعين للضريبة أن يمسكوا الأوراق والدفاتر والسجلات والمستندات وأن يقدموها لأعوان الضرائب لتفحصها والإطلاع عليها عند الحاجة.

واعتبر المشرع أي رفض من أي شخص طبيعي أو معنوي تقديم وثائق مطلوبة عليه مسكها أو أن يقوم بإتلافها أو تمزيقها قبل انقضاء المدة المحددة لحفظها وهي عشرة سنوات ابتداء من تاريخ الكتابة⁽¹⁾، كجنحة طبقا للمادة 538

(1) – المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية تنص " يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في التشريع الجبائي، أو في القانون التجاري، والوثائق المحاسبية، وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والاطلاع والتحقيق لأجل مدته عشر سنوات، المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري، وهذا ابتداء من تاريخ الكتابة فيما يخص الدفاتر، وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية " .

من قانون الضرائب غير المباشرة، وحدد لها عقوبة الغرامة الجبائية من 1000 إلى 10.000 دج⁽¹⁾.

ويترتب على هذه المخالفة تطبيق إكراه مالي قدره 50 دج على الأقل عن كل يوم تأخير يتبدى من تاريخ المحضر من أجل إثبات الرفض وينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان مكتوب من قبل عون مؤهل في أحد دفاتر المعنى بأن الإدارة قد مكنت للحصول على الوثائق المقررة.

أما بالرجوع للمادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية فقد حددت الغرامة الجبائية من 5000 إلى 50.000 دج كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر المستندات والوثائق والمستندات ... أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها⁽²⁾.

بسبب هذا التناقض بين المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، كان على المشرع إلغاء المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة وإحالتها على المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية تطبيقاً للمبدأ القانوني الخاص بقييد العام.

الفرع الخامس

جائحة الإخلال بالرقابة الجبائية

يجب على المكلفين بالضريبة أن لا يعرقلوا عملية الرقابة للأعوان المكلفين بذلك، والرقابة الجبائية هي التي تمكن من الواقعة المنشئة ومدى صحة ربط الضريبة وتحصيلها حتى يتسنى للإدارة الجبائية ممارسة صلاحياتها ومهامها، ومن أهمها واجب تقديم البيانات والتصريحات من طرف المكلف وتمكين أعوان

(1) — طبقاً للتعديل الصادر ضمن القانون رقم 04/14 المؤرخ في 04/02/2014، لاسيما المادة 05 من قانون

العقوبات، أصبحت الجائحة تكيف للغرامة التي تتجاوز 20.000 دج، وبالتالي يعتبر فعل

رفض تقديم الأوراق وإتلافها مخالفة وليس جنحة، حسب المادة 538 من ق.ض.غ.م. .

(2) — كيفها المشرع جنحة وليست مخالفة، لأن الغرامة تفوق 20.000 دج .

الضرائب الإطلاع على مختلف الوثائق والمستندات من أجل تسهيل الرقابة⁽¹⁾. حيث نصت المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة، على كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامها يعاقب بغرامة جبائية من 10.000 إلى 30.000 دج.

وتحدد هذه الغرامة بـ 50.000 دج عندما يتأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة.

وفي حالة إجراء معاينتين متتاليتين يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث مرات وفي حالة العود، يجوز للمحكمة أن تقضي فضلا عن ذلك بعقوبة حبس مدتها من 06 أيام إلى 06 أشهر.

أما المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة فجاءت تحت عنوان عرقلة المراقبة الجبائية حيث يعاقب كل شخص من يجعل بأي وسيلة كانت، الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب، غير قادرين على تأدية وظائفهم بغرامة جبائية من 10.000 إلى 100.000 دج⁽²⁾.

تعتبر الغرامة مستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المفعول كلما أمكن تقدير أهمية الاحتيال.

وفي حالة العود يمكن للمحكمة أن تقرر عقوبة حبس تتراوح من شهرين إلى سنتين⁽³⁾.

أما المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال فحددت العقوبة بغرامة ما بين 1000 إلى 10.000 دج⁽⁴⁾، وفي حالة العود يمكن للمحكمة أن تصدر حكما بعقوبة الحبس لمدة تتراوح ما بين 06 أيام و 06 شهور⁽⁵⁾.

(1) — أنظر المواد من 45 إلى 61 من قانون الإجراءات الجبائية.

(2) — الغرامة أشد مما جاءت به المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة (10.000 إلى 30.000 دج).

(3) — كذلك الحبس مدتها أشد .

(4) — تعتبر مخالفة .

(5) — تعتبر جنحة .

نلاحظ أن هناك إختلاف في فرض العقوبات سواء الغرامات أو الحبس من قانون ضريبي إلى آخر، رغم وجود نفس الفعل وهي جنحة الإخلال بالرقابة الجبائية.

وبالتالي كان على المشرع الجبائي توحيد العقوبة من خلال جميع القوانين الضريبية، وهذا تفاديا لعدم الانسجام والتناقض .

الفرع السادس

جنحة تحصيل ضرائب غير مستحقة أو الإعفاء منها

لم يدرج المشرع الجبائي نصا متعلقا بتحصيل الضرائب غير المستحقة أو الإعفاء منها ضمن القوانين الضريبية.

حيث أورد نصا خاصا ضمن قانون العقوبات نظرا لأهميتها وقد حاول المشرع من خلال هذا النص أن يوازن بين حفظ حقوق المواطنين والمكلفين والخاضعين للضرائب، كونه حدد نصوصا عقابية لهؤلاء الأشخاص في حالة الإخلال بواجباتهم في دفع الضرائب، وهذا قصد الحفاظ على حقوق الدولة في تحصيل الوعاء الضريبي، وبالتالي تمويل الخزينة العمومية. من جهة أخرى جرم قانون العقوبات كل عمل يصدر من أعوان الضرائب في حالة تحصيل ضرائب غير مستحقة أو إعفاء أشخاص خاضعين للضريبة بدون وجه حق⁽¹⁾، حيث نصت المادة 122 من قانون العقوبات⁽²⁾، على تطبيق عقوبات على كل صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة غير تلك التي حددها القانون، وكذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها.

(1) – السبتي (فارس) : المرجع السابق، ص 89 .

(2) – المادة 122 ملغاة وتم تعويضها بالمادة 31 من القانون رقم 01/06 الصادر في 2006/02/20 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الجريدة الرسمية، عدد 14، الصادرة بتاريخ 2006/03/08، والمعدل بالأمر رقم 05/10 المؤرخ في 2010/08/20، الجريدة الرسمية، عدد 50، الصادرة بتاريخ 2010/09/01، والمعدل بالقانون رقم 15/11 المؤرخ في 2011/08/02، الجريدة الرسمية، عدد 44، الصادر في 2011/08/10 .

وتطبق ذات العقوبات على أصحاب السلطات العمومية، أو الموظفين الذين يمنحون على أية صورة كانت، ولأى سبب كان وبغير تصريح من القانون إعفاءات من التكاليف أو الضرائب أو الرسوم العمومية، أو يتجاوزون عن شيء منها أو يسلمون مجاناً منتجات مما تنتجه مؤسسات الدولة، ويعاقب المستفيد باعتباره شريكاً".

وقد تتخذ هذه الجريمة صورة الإعفاء أو التنازل من قبل صاحب السلطة أو الموظف المختص عن كل المال أو بعضه، وكذلك أية رسوم وغرامات وتكاليف مقررة قانوناً ولا يملك أحد التنازل عنها أو عن بعضها بأية صورة كانت أو أي سبب كان(1).

نلاحظ بعد إلغاء المادة 122 من قانون العقوبات وتعويضها بالمادة 31 من القانون رقم 01/06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، أصبحت عقوبة الحبس من 05 سنوات إلى عشر سنوات وبغرامة من 500.000 إلى 1000.000 دج(2)، بدلاً من العقوبات المحددة في المادة 122 الملغاة التي نصت على عقوبة الحبس من سنتين إلى 10 سنوات والغرامة من 500 إلى 10.000 دج، ويعود سبب التشديد في العقوبة والغرامة خاصة لمنع أي تلاعب قد يكون من السلطات أو الموظفين .

الفرع السابع

جناية تقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات

لم يدرج المشرع الجبائي نصوص قانونية في مختلف القوانين الجبائية والخاصة بهذه الجناية، بل أوردها في قانون العقوبات في الفصل السابع القسم

(1) — سليمان (عبدالله) : شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم الخاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1986، ص 109 .

(2) — أصبحت عقوبات الحبس والغرامة أشد، واعتبرها في كل الحالات جناية وليست جناية لاستعماله عبارة حبس بدل السجن.

الثاني من خلال المواد 208 إلى 212 والتي نصت على عدة حالات من بينها، من صنع خاتما أو طابعا أو ختما أو علامة للدولة أو لأي سلطة كانت بغير إذن كتابي من ممثليها المخولين من الدولة أو من تلك السلطة.

ومن صنع أو احتفظ أو وزع أو اشترى أو باع طابعا أو خاتما أو علامة أو ختما من المحتمل أن يخلط بينهما وبين مثيلاتها الخاصة بالدولة أو بأي سلطة كانت حتى لو كانت أجنبية، وحدد لها عقوبة الحبس من شهر إلى 06 أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين⁽¹⁾.

كذلك من قلد العلامات المعدة لوضعها باسم الحكومة على مختلف أنواع السلع والبضائع.

من قلد خاتما أو طابعا لأي سلطة و استعمله.
من قلد الأوراق المعنونة أو المطبوعات الرسمية المستعملة في الأجهزة الرئيسية للدولة في مختلف جهات القضاء أو باعها.

من قام بتقليد أو تزوير طوابع البريد أو بصمات التخليص أو قسائم الرد التي تصدرها إدارة البريد أو الطوابع المالية⁽²⁾، وكل هذه الأفعال يعاقب عليها بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 إلى 100.000 دج⁽³⁾.

والتقليد هنا لا يشترط أن يكون متقنا إلى درجة يغيب كشفها عند الفاحص المدقق، بل يكفي أن يكون التقليد يجعل الناس العاديين يتوهمون في صحة الشيء المقلد⁽⁴⁾.

(1) — أنظر المادة 208 من قانون العقوبات، المعدلة بالقانون 23/06 المؤرخ في 2006/12/23 .

(2) — لما ثبت أن الطاعنين كانا من بين عصابة منظمة تعمل على تقليد وبيع الطوابع الجبائية المزورة، فإن قضاة المجلس أصابوا في تطبيق القانون، عندما قضوا بإدانتهم على أساس جنحة التقليد (غ.ج، م 1990/02/13، ملف رقم 60862، المجلة القضائية 4/93 ، ص 257 .

(3) — أنظر المادة 209 من نفس القانون .

(4) — سليمان (عبدالله) : شرح قانون العقوبات الجزائري ، المرجع السابق، ص 134 .

كذلك يعاقب من تحصل بغير وجه حق على أختام صحيحة أو علامات أو مطبوعات طبقا لنص المادة 209 ووضعها واستعملها بطريق الغش أو شرع في ذلك، وتكون عقوبتها الحبس من ستة أشهر إلى ثلاث سنوات وبغرامة من 20.000 إلى 100.000 دج⁽¹⁾.

يعاقب أيضا من استعمل طوابع البريد أو طوابع منفصلة أو أوراق مدموغة سبق استعمالها، أو من زاد من قيمة الطوابع البريدية سواء كانت قد أبطلت أم لا سواء بالطباعة أو التخريم.

ومن قلد أو زيف قسائم سداد الضريبة أو الطوابع أو بصمات التخليص أو قسائم الرد التي تصدرها إدارة البريد في بلد أجنبي، وهذه الأفعال يعاقب عليها بالحبس من شهرين إلى سنة وبغرامة من 20.000 إلى 100.000 دج⁽²⁾.

كذلك من صنع أو باع أو وزع كافة الأشياء أو المطبوعات أو النماذج المتحصل عليها بأي وسيلة كانت والتي تتشابه في شكلها الخارجي مع النقود المعدنية أو الأوراق النقدية ذات السعر القانوني في الجزائر أو الخارج.

ومن صنع أو باع أو استعمل مطبوعات تتشابه في حجمها أو لونها أو عباراتها مع الأوراق المعنونة أو المطبوعات الرسمية المستعملة في الأجهزة الرئيسية للدولة وكان من شأن هذا التشابه أن يولد لبسا في نظر الجمهور، وعقوبة هذه الأفعال هي الحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 إلى 100.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين⁽³⁾.

إذن العقوبة المقررة لجنحة التقليد والاستعمال والصناعة والتحصيل قد تنوعت وتدرجت من شهر إلى خمس سنوات، بالإضافة إلى عقوبات تبعية كتدبير من تدابير الأمن⁽⁴⁾، كالحرمان من الحقوق المدنية، والمنع من الإقامة .

(1) – نصت عليها المادة 210 من قانون العقوبات .

(2) – أنظر المادة 211 من قانون العقوبات .

(3) – أنظر المادة 212 من قانون العقوبات .

(4) – المادة 02/210 والمادة 213 من قانون العقوبات .

الفرع الثامن

جذحة الغدر وإفشاء السرا المهني

لم يعرف قانون العقوبات ولا القوانين الجبائية جريمة الغدر وإفشاء السر المهني وهذا تفاديا لعدم الدقة، فلا يكون جامعا لكل المعاني المطلوب فيها ولا مانعا من دخول معان خارجة عن مطلوب الشرع، لأن التعريف يخرج أصلا من وظيفة المشرع ليدخل في وظيفة الفقه (1).

فجريمة تعمد الإفشاء بسر من شخص بحكم عمله أو صناعته، وفي غير الأحوال التي يوجب فيها القانون الإفشاء أو يجيزه، وإفشاء السر يعد من جرائم الأشخاص التي تصيبهم في شرفهم واعتبارهم والتي تكون بالقول أو الكتابة أو الإشارة (2).

وقد فرض القانون الحماية اللازمة لأسرار المهنة التي أذن بكشفها على أن كل شخص يكون له بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله شأن في ربط أو تحصيل الضرائب، أو في الفصل فيما يتعلق بها من المنازعات ملزما بمراعاة سر المهنة (3)، إن إفشاء السر هو كشفه وإطلاع الغير عليه، ويتحقق بغير شك إذا أعلن السر بأي طريقة كانت ولكن العلانية ليست مشروطة في هذه الجريمة بل الإفشاء ولو لم يكشف بالسر سوى فرد واحد، وليس من الضروري إفشاء السر إفشاء تاما، بل تقع الجريمة ولو افشي جزء منها (4).

وجريمة حضر إفشاء سر المهنة هي من جرائم ذوي الصفة الخاصة، إذ لا يرتكب هذه الجريمة أي شخص، بل شخص ذو صفة معينة وهي مستمدة من نوع المهنة التي يمارسها أي أنها صفة مهنية.

(1) – المنجي (إبراهيم) : المرجع السابق، ص 346 .

(2) – عبيد (عبد الرؤوف) : جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال، ط7، مصر، 1978، ص 249 .
(بدون ناشر)

(3) – سرور (أحمد فتحي) : الجرائم الضريبية، المرجع السابق، ص 99 .

(4) – جندي (عبدالمالك) : الموسوعة الجنائية، الجزء الثاني، دار الفكر العربي، القاهرة، ص 46 .

والأسرار محل الحماية تعد أدوات عمل صاحب المهنة إذ لا يستطيع الموظف أن يمارس مهنة ويحقق مصلحة عملية أو المصلحة العامة، إلا إذا علم بهذه الأسرار ثم يرتكب الموظف جريمة إفشاء السر المهني إذا أفضى للغير بالسر الوظيفي والذي قد يكون قد علم به بسبب وظيفته.

إذا كان الموضوع الأساسي للقانون الجنائي هو تجريم الأفعال المخلة بالنظام الاجتماعي، وزجر مرتكبيها بعقوبات وتدابير وقائية، محققا بذلك الحماية الجنائية للنظام الاجتماعي عموما، وللنظام القانوني خصوصا، فإن هذه الحماية تتم بناء على نصوص قانونية وفقا لمبدأ الشرعية الجنائية⁽¹⁾.

فجرائم الغدر، نص عليها المشرع الجزائي في قانون العقوبات وأدرجها ضمن الفصل الرابع المعنون بالجنايات والجناح ضد السلامة العمومية القسم الأول والاختلاس والغدر من خلال المواد 119 و 119 مكرر 1، 121، 122، 123، 124، 125 من قانون العقوبات⁽²⁾.

فقد جاءت المادة 121 من نفس القانون⁽³⁾ على أن القاضي أو الموظف أو الضابط العمومي الذي يطلب أو يتلقى أو يطالب أو يأمر بتحصيل ما يعلم أنه غير مستحق الأداء أو ما يجاوز ما هو مستحق سواء لجهة الإدارة أو لجهة الأطراف الذين يقوم بالتحصيل لحسابهم أو لنفسه يكون قد ارتكب جريمة الغدر ويعاقب بالحبس من 05 إلى 10 سنوات والغرامة من 500.000 إلى 1000.000 دج⁽⁴⁾.

(1) – بوزكني (محمد) : المرجع السابق، ص 142 .

(2) – كل هذه المواد ألغيت وتم تعويضها بالمواد 29 ، 30 ، 31 ، 35 من القانون 01/06 الصادر في 2006/02/20 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته .

(3) – ملغاة وتم تعويضها بالمادة 30 من القانون رقم 01/06 المؤرخ في 2006/02/20 ، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته .

(4) – أما المشرع المغربي من خلال الفصل 243 من القانون الجنائي المغربي التي تنص " يعد مرتكبا للغدر ويعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة من خمسة آلاف إلى مائة ألف درهم، كل قاض أو موظف عمومي طلب أو تلقى أو فرض أوامر بتحصيل ما يعلم أنه غير مستحق أو أنه يتجاوز المستحق... وتضاعف العقوبة إذا كان المبلغ يفوق مائة ألف درهم " .

لقد نص المشرع الجزائري على جنحة إفشاء السر المهني في قانون العقوبات، وأدرجها ضمن القسم الخامس تحت عنوان : الاعتداء على شرف واعتبار الأشخاص وعلى حياتهم الخاصة وإفشاء الأسرار من خلال المادتين 301 و 302 من نفس القانون(1).

هذا وقد جرمت المادة 301 من هذا القانون الأطباء والجراحون والصيادلة والقابلات، وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة، على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشائها ويصرح لهم بذلك.

والعقوبة هي الحبس من شهر إلى ستة أشهر والغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 دج، حيث نلاحظ أن المشرع من خلال تعديل المادة المذكورة بالمادة 60 من القانون 23/06 الصادر بتاريخ 2006/12/20 قد شدد من الغرامة التي كانت من 500 دج إلى 5000 دج، وأبقى على عقوبة الحبس نفسها.

أما المادة 302 من قانون العقوبات فجرمت كل من يعمل بأية صفة كانت في مؤسسة وأدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجنب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له ذلك، وحدد المشرع لهذا الفعل عقوبة الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 دج(2).

وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين والغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 دج(3).

(1) – المعدلتان بالمادة 60 من القانون رقم 23/06 المؤرخ في 2006/12/20.

(2) – نلاحظ كذلك أن المشرع من خلال تعديل المادة 302 من قانون العقوبات قد شدد من الغرامة والتي كانت من 500 إلى 10.000 دج، وبقيت عقوبة الحبس نفسها بالمادة 60 من القانون 23/06 الصادر في 2006/12/20 .

(3) – نلاحظ أن المشرع قد خفض عقوبة الحبس بالنسبة للفاعل الذي يفشي السر إلى الجزائريين المقيمين في الجزائر عنه بالنسبة للأجانب أو الجزائريين المقيمين في بلاد أجنبية.

بالرجوع إلى القوانين الجبائية وقانون الإجراءات الجبائية نجد أن
المشرع الجبائي قد نص على جنحة إفشاء السر المهني من خلال المادة 539
من قانون الضرائب غير المباشرة والمواد من 65 إلى 69 من قانون الإجراءات
الجبائية.

حيث بينت المادة 539 من قانون الضرائب غير المباشرة أن مخالفة الأحكام
المتعلقة بالسر المهني المرتكبة من طرف أشخاص ينبغي عليهم المحافظة عليه
بموجب تنظيم الضرائب أو الرسوم عند تأسيسها أو تحصيلها أو مراقبتها أو في
المنازعات التي يشاركونها فيها ويعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 301
من قانون العقوبات⁽¹⁾.

ومن خلال قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن المشرع الجبائي قد تناول
جنحة الإفشاء بالسر المهني، من خلال الباب الخامس السر المهني القسم الأول
نطاق السر المهني، حيث نصت المادة 65 على أن كل شخص مدعو أثناء أداء
وظائفه أو صلاحياته، للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة
بالضرائب والرسوم، المنصوص عليها في التشريع الجبائي، ملزم بالسر المهني
بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات .

ولكن هناك استثناءات حصرتها الفقرة الثانية من المادة 65 من نفس القانون
لا تتعارض مع الأحكام الواردة في الفقرة السابقة من بينها إمكانية تبليغ لجان
الطعن⁽²⁾ كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في التراعات المعروضة عليها
لمقارنة تصريحات المكلفين بالضريبة الآخرين.

(1) — نلاحظ أن المشرع الجبائي لم يحدد العقوبة بل أحالها إلى قانون العقوبات، والعقوبة هي الحبس من شهر
إلى 06 أشهر وغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 من المادة 301 المعوضة بالمادة 60 من
القانون رقم 23/06 الصادر في 2006/12/20، الجريدة الرسمية، عدد 84، المؤرخ في
2006/12/24 .

(2) — لجان الطعن المذكورة من خلال المادتين 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة الملغاة، والحالة على
قانون الإجراءات الجبائية، المادتين 80 و 81 منه .

أما في حالة تبادل المعلومات ما بين الإدارة الجزائرية مع الإدارات المالية للدول القائمة في إطار اتفاقية التعاون المتبادل في مجال الضرائب، فإن الإدارة التي تقدم دعوى ضد مدين ما، لا تلزم أعوان الإدارة بالسر المهني أمام قاضي التحقيق⁽¹⁾.

كما لا يكون أعوان الإدارة الجبائية ملزمين بالسر المهني بالنسبة للموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين والخبراء والمحاسبين المعتمدين الذين يمكنهم تبليغ هذه المنظمة والهيئات التابعة لها بالمعلومات اللازمة لها، للفصل بكل دراية في الطلبات والشكاوي المعروضة عليها والمتعلقة بدراسة الملفات التأديبية أو ممارسة إحدى المهن التابعة للمنظمة⁽²⁾.

لا يلزم أيضا أعوان إدارة الضرائب بالسر المهني في حالة وجود ترخيص عند وجود نزاع متعلق بتقدير رقم الأعمال الذي أعده المكلف بالضريبة، في هذه الحالة يستطيع الأعوان الإدلاء بالمعلومات التي في حوزتهم والتي تبين الحقيقة للأعمال المنجزة من طرف المكلف بالضريبة⁽³⁾.

ويمكن القول بهذا الخصوص أن السر المخفي هو الأمر الذي يلتزم المهني بالاحتفاظ به وعدم البوح به للغير بحكم المهنة وواجباتها، إلا إذا كان القانون يأذن له بالبوح به، أو يوجب عليه ذلك، ففي هذه الحالات يصبح إفشاء السر المهني أمرا مبررا.

يلاحظ من خلال نص المادة 02/65 من قانون الإجراءات الجبائية الذي يؤكد عدم تعارض الأحكام الواردة في الفقرة السابقة، مع تبليغ مصالح الضرائب إلى لجان الطعن المذكورة في المادتين 301 و 302 من قانون الضرائب

(1) – أنظر المادة 67 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) – أنظر المادة 68 من قانون الإجراءات الجبائية .

(3) – أنظر المادة 69 من قانون الإجراءات الجبائية .

المباشرة والرسوم المماثلة... (1).

المطلب الثالث الجنايات الضريبية

بالرجوع إلى المادة الخامسة من قانون العقوبات، والتي حددت العقوبات الأصلية في مادة الجنايات وهي الإعدام، السجن المؤبد، السجن المؤقت لمدة تتراوح بين خمسة سنوات وعشرين سنة، ما عدا في الحالات التي يقرر فيها القانون حدوداً أخرى قصوى.

وبالتمتع للمواد 205، 206، 207 من قانون العقوبات والمادة 418 من نفس القانون (2) وكذلك المادتين 303، 408 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 121 من قانون الرسم على رقم الأعمال، نستخلص أن الجنايات الضريبية تظهر من خلال ثلاثة أنواع وهي : جنائية تقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات (الفرع الأول)، وجنائية المساس بحسن سير الاقتصاد الوطني (الفرع الثاني)، وجنائية التهرب الضريبي (الفرع الثالث).

الفرع الأول

جنائية تقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات

لقد أدرج قانون العقوبات هذه الجنائية في القسم الثاني من الفصل السابع، من خلال المواد 205، 206، 207 التي تعتبر التزوير والتقليد (3) الذي يكون على

(1) – المادتين 301 و 302 ألغيتا بالقانون رقم 24/06 المؤرخ في 2006/12/26، والمتضمن قانون المالية لسنة 2007، والخاص بقانون الضرائب المباشرة، الجريدة الرسمية، عدد 85 الصادرة في 2006/12/27، وبالتالي كان على المشرع الجبائي إستبدال المادتين الملغيتين بالمادتين 81، 82 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) – المادة 418 من قانون العقوبات ملغاة بالقانون رقم 09/01 المؤرخ في 26 يونيو 2001، الجريدة الرسمية، عدد 34 الصادرة بتاريخ 2001/06/27 من نفس القانون .

(3) – التقليد هو اصطناع شئ من العدم وجعله متشاهماً مع شئ أصلي، أما التزوير فهو تغيير الحقيقة في شئ موجود أصلاً، إما بإضافة بيان أو حذفه أو محوه .

غ ج ، بتاريخ 2003/06/24 ملف 313162، المجلة القضائية 1/2003، ص 419 .

خاتم الدولة⁽¹⁾، وكذلك استعماله وصناعته وترويجه وكذلك تقليد الطابع الوطني والعلامات والدمغات، حيث لا يشترط أن يكون التقليد متقنا إلى درجة يصعب كشفها عند الفاحص المدقق، بل يكفي أن يكون التقليد يجعل الناس العاديين يتوهمون في صحة الشيء المقلد⁽²⁾.

هذه الجرائم الخطيرة تمس بالنظام العام، وتضر بمصلحة الدولة والمجتمع ولهذا فرضت لها عقوبات صارمة، تم تكييفها على أساس جنائية لحماية استعمال الطابع والعلامات والدمغات، وكذلك الأختام المقلدة، فالمادة 205 من قانون العقوبات تحدد عقوبة السجن المؤبد لكل من قلد خاتم الدولة أو استعماله.

مع تطبيق الأعدار المعفية التي نصت عليها المادة 199 من نفس القانون على مرتكبي هذه الجنائية إذا أخبر أحد مرتكبي الجنائيات عن شخصية الجناة قبل إتمامها أو سهل القبض عليهم فيمكن أن يستفيد من العذر المعفى المنصوص عليه في المادة 52 من قانون العقوبات، والمحددة على سبيل الحصر من إعفاء المتهم أو تخفيف العقوبة.

كما نصت المادة 206 من قانون العقوبات⁽³⁾ على كل من قلد أو زور إما طابعا وطنيا أو أكثر، وإما مطرقة أو أكثر مستخدمة في علامات الغابات، وإما دمغة أو أكثر مستخدمة في دمع المواد الذهبية أو الفضية، أو استعمال طابع أو أوراق أو مطارق أو دمغات مزورة أو مقلدة، يعاقب بالسجن المؤقت من خمسة إلى عشر سنوات وبغرامة من 500.000 دج إلى 1000.000 دج .

أما المادة 207 فقد نصت على نفس العقوبة المذكورة في المادة 206 أعلاه بالنسبة لكل من تحصل بغير حق على طابع أو مطارق أو دمغات صحيحة خاصة بالدولة ووضعها أو استعمالها استعمالا ضارا بحقوق ومصالح الدولة.

(1) - خاتم الدولة، والخاتم التي تمهر به الدولة القوانين والمراسيم والمعاهدات والمواثيق وقرارات رئيس الجمهورية.

(2) - سليمان (عبدالله) : المرجع السابق، ص 134 .

(3) - نص عليها القانون رقم 22/06 المؤرخ في 2006/12/20 .

الفرع الثاني

جناية المساس بحسن سير الاقتصاد الوطني

إن الجريمة التي تمس بالاقتصاد الوطني هي كل عمل أو امتناع عن عمل من أجل عرقلة تحصيل الضريبة، والهدف من إرتكابها هو الاستفادة بدون وجه حق من مكاسب مالية، أي تساعد على الاختلاس وعرقلة التنمية التي تؤدي إلى المساس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني، وهي جريمة تختلف من بلد لآخر. في التشريع المصري سماها جريمة التحريض أو الاتفاق أو المساعدة على التهرب من أداء الضريبة⁽¹⁾.

لم يعرف القانون بصفة عامة سواء قانون العقوبات، ولا القوانين الجبائية هذه الجريمة، بل اكتفت بتبيان مختلف الجرائم ثم بيان العقوبة المقررة للجريمة.

إذا وقعت هذه الجريمة بالاشتراك في جرائم التحايل الضريبي، فمن المعروف أن الاشتراك يقع بإحدى الوسائل الثلاث : التحريض، والاتفاق، والمساعدة، وهو ما أصطلح عليه في فقه قانون العقوبات بالمساهمة الجنائية⁽²⁾.

لقد فرض القانون الالتزامات الضريبية لضمان مصلحة الدولة الضريبة، أي مصلحتها في اقتضاء الضريبة، ومكافحة التهرب الضريبي، ولتأكيد هذا الضمان وحماية هذه المصلحة، من العبث، وضع القانون الجزاءات اللازمة لتحقيق هذا الغرض⁽³⁾.

أما العقوبة المقررة لجريمة التحريض أو الاتفاق أو المساعدة على التهرب من أداء الضريبة، هي نفسها العقوبة الأصلية المقررة للجريمة، وهي السجن فضلا عن مسؤولية الشريك بالتضامن مع الممول في أداء قيمة الضرائب التي لم يتم

(1) – نصت عليها المادة 179 من قانون الضريبة الموحدة .

(2) – ببنام (رمسيس) : النظرية العامة للقانون الجنائي، طبعة 1995 ، دار الفكر العربي القاهرة، ص 53 .

(3) – سرور (أحمد فتحي): الجرائم الضريبية ، المرجع السابق، ص 187 .

أدائها والعقوبة التكميلية هي الغرامة والحرمات من تولي الوظائف والمناصب العامة⁽¹⁾.

بينما نجد المشرع الفرنسي قد جرم الاعتراض الجماعي، أي تنظيم الرفض الجماعي للضريبة، وعاقب عليه بالغرامة والحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين، مع تعليق الحكم الصادر بالإدانة بمقر العمدة، ونشره في الجريدة الرسمية، وجريدة الإعلانات القانونية، إضافة إلى التعليق بمقر سكن المتهم ومتاجره⁽²⁾.

كما عاقب المشرع الفرنسي، من يحث الجمهور على رفض أو تأخير أداء الضريبة بالغرامة والحبس من شهر إلى ستة أشهر⁽³⁾.

ويتحقق تنظيم الرفض الجماعي للضريبة باتفاق مجموعة من المكلفين على عدم دفع الضريبة للتعبير عن موقف سياسي سلبى مناهض للضريبة، كما يعبر عن الرغبة لحماية مصالح مجموعة من المكلفين.

ويعتبر تنظيم الرفض الجماعي للضريبة ظاهرة تاريخية في العديد من المجتمعات من بينها الجزائر⁽⁴⁾.

حيث نجد أن كل القوانين الجبائية إتفقت من خلال المادتين 304 و 308 من قانون الضرائب المباشرة وكذلك المادتين 536، 537 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادتين 121، 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال، على كل من قام بتنظيم إعتراض أو رفض جماعيا تأسيس وعاء الضريبة أو أدائها أو التأخير في أدائها، وكل من قام بتحريض الجمهور يعاقب وفق ما جاءت به المادة 418 من قانون العقوبات⁽⁵⁾ والتي تعتبره كمرتكب لجريمة التخريب الاقتصادي ويعاقب

(1) — المادة 181 من قانون رقم 157 لسنة 1981 من القانون المصري.

(2) — cf Art 1747 du CG I , Français

(3) — 2^{eme} Alinéa de L'art 1747 , du CG I , Français

(4) — هناك رفض جماعي وقع في بعض المناطق من خلال ما عرفته الجزائر من أزمات سياسية واقتصادية، خاصة رفض تسديد قسيمة السيارات عندما فرضت لأول مرة .

(5) — المادة 418 من قانون العقوبات قد ألغيت بالقانون رقم 09/01 المؤرخ في 26 أوت 2001 .

بالسجن المؤقت من عشر إلى عشرين سنة، كل من أحدث أو حاول أن يحدث متعمدا شغب من شأنه أن يعرقل الأجهزة الأساسية للاقتصاد الوطني أو يخفض من قدرة الوسائل الاقتصادية.

أما المادة 419 من قانون العقوبات فتتضمن كذلك إذا كان مرتكب التخريب هو أحد الأشخاص الوارد ذكرهم في المادة 119 فإنه يتعرض لعقوبة الإعدام⁽¹⁾.

في الأخير من خلال دراستنا لجريمة المساس بحسن سير الاقتصاد الوطني، نلاحظ أن كل النصوص القانونية الجبائية بمختلف أنواعها قد ذكرت هذه الجناية، ولكنها أحالت العقوبة إلى المادة 418 من قانون العقوبات.

ولكن الإشكال القانوني المطروح حاليا أن المواد من 418 إلى 420 قد ألغيت بالقانون رقم 09/01 الصادر في 26 جوان 2001، والتي كانت في الباب الثالث من قانون العقوبات تحت عنوان الاعتداءات الأخرى على حسن سير الاقتصاد الوطني والمؤسسات العمومية، ولم يصدر أي قانون جديد يتعلق بهذه الجريمة إلى حد الآن؟.

و بالرجوع إلى المادة 58 من الدستور الجزائري⁽²⁾، وكذلك المادة الأولى من قانون العقوبات التي تؤكد على أن لاجريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون، ومادام نص المادة 418 من قانون العقوبات قد ألغي، وما دامت كل النصوص القانونية الجبائية ما زالت تحيل العقوبات إلى هذه المادة الملغاة، فإن المشرع قد وقع في تناقض، لأن هذه النصوص لا فائدة منها وتعتبر غير سارية المفعول لانعدام العقاب.

(1) — كذلك المادة 419 من قانون العقوبات ألغيت بنفس القانون المذكور سابقا.

(2) — المادة 58 من الدستور الجزائري، المعدل بموجب القانون رقم 01/16 المؤرخ في 06/03/2016، الجريدة الرسمية، عدد 14، الصادرة بتاريخ 07/03/2016، تنص: " لا إدانة إلا بمقتضى قانونا صادرا قبل ارتكاب الفعل المجرم...".

والمشروع ما زال لم يجد الحل المناسب، رغم التعديلات المتكررة للقوانين الضريبية من خلال قوانين المالية سواء العادية أو التكميلية التي تصدر كل سنة، وقد بدأ هذا الفراغ القانوني منذ سنة 2001 إلى يومنا هذا؟. ولهذا نتساءل هل السهو عن عدم إقرار نص قانوني يعاقب على جريمة المساس بحسن سير الاقتصاد الوطني رغم أهميته كان متعمدا أم لا؟ .

الفرع الثالث جناية التهرب الضريبي

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم انشغالات المشرع، حيث أنها تقلص أهمية النظام الضريبي وتمدد وجوده، إن هذه الظاهرة قديمة بحيث اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها ظاهرة عالمية، إذ نجدها في جميع الدول مع اختلاف مستوياته، ومنذ نهاية التسعينيات ازدادت أهمية ظاهرة التهرب بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي الموازي في الجزائر وزيادة العجز الميزاني، ونظرا للدور الهام التي تؤديه الضريبة في المجال الاقتصادي والاجتماعي، إذ تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل خزينة الدولة، ومساهمتها في صياغة السياسة التنموية، لذا يترتب عن ظاهرة التهرب الضريبي عدة انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني، مما يقتضي مكافحة هذه الظاهرة والتخفيف من حدتها(1).

وعليه من خلال هذه الدراسة(2) سنحاول تحديد مفهوم وأنواع التهرب الضريبي في (الفقرة الأولى)، وأركان التهرب الضريبي في (الفقرة الثانية) .

(1) — مراد (ناصر) : التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، 2004، ص 3 .
(2) — نحاول التركيز في الدراسة والشرح في هذا الفرع لظاهرة التهرب الضريبي ، نظرا لأهميتها العلمية والعملية .

الفقرة الأولى

مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه

للإحاطة الشاملة والدقيقة بمفهوم التهرب الضريبي، سنذكر بعض التعاريف التي جاء بها بعض الباحثين، سواء في المجال القانوني أو الاقتصادي، وضبط المصطلحات والتعاريف المختلفة في هذا المجال، وكذا معرفة أنواعه والتمييز بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي .

أولاً : التهرب الضريبي : على الرغم من خلو التشريعات الجنائية من وضع تعريف للجريمة في معناها العام، إلا أن الفقه تكفل بذلك، فعرّفها بأنها كل فعل غير مشروع صادر عن إرادة جنائية يقرر له المشرع جزاءً جنائياً⁽¹⁾.

يقصد كذلك بالتهرب الضريبي، أن تفرض على كل تصرف معين كالبيع والشراء، لكن المكلف بالضريبة، رغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشأ لها، فتصرفه يكون سلبياً إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء، فالتهرب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون⁽²⁾.

ويعرف كذلك كل نشاط خارجي لإنسان يفرض له القانون عقاباً، ويقصد بالنشاط هنا الفعل الإيجابي أو الامتناع السلبي، كما يقصد بالعقاب هنا بالمعنى الذي حدده وبينه قانون العقوبات العام أو التشريعات الجنائية الخاصة، وبأنها عمل أو امتناع يرتب القانون على ارتكابه عقوبة⁽³⁾.

وقد عرفه البعض هو لجوء الأفراد إلى وسائل غير مشروعة للامتناع عن دفع الضرائب المقررة عليهم، أو دفعها ولكن بمقدار اقل من المقدار المحدد قانوناً⁽⁴⁾.

(1) — BOUZAT (P) et PINATEL (J) : Traité de Droit Pénal et de Criminologie , Dalloz 2^{ème} édition 1970, T1, N° 63 , P 129 .

(2) — صقر (نبيل) : المرجع السابق، ص 10 .

(3) — عبدالمالك (جندي) : الموضوعات الجنائية، ج 2 ، المرجع السابق، ص 3 .

(4) — عبدالواحد (عطية) : مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة 2000، ص 809 .

والملاحظ من التعاريف السابقة أنها تنظر إلى التهرب من حيث الوسيلة المتبعة في تحقيقه، أي إتباع أساليب وطرق مخالفة للقانون، فهذه التعاريف تنطلق من وجهة نظر قانونية تجرّمية بحتة، تجعل التهرب مقصوراً على الحالات التي تتضمن انتهاكاً للقانون .

إن بعض التعاريف بالغت جداً في التضييق من مفهوم التهرب الضريبي، كتعريفه بأنه قيام الممول بعمل إيجابي أو سلبي، مستعملاً طريقة أو أكثر من الطرق الاحتمالية المنصوص عليها في القانون على سبيل الحصر، يقصد عدم أداء الضريبة المستحقة كلياً أو جزئياً(1).

ويعتقد أن وضع تعريفاً واضحاً للتهرب الضريبي، ينشأ من خلال تحديد مضمونه الاقتصادي والقانوني .

فمن الناحية الاقتصادية يمكن اعتبار التهرب الضريبي، تصرف يترتب عليه نقص في الحصيلة الضريبية، وضياع لمورد مالي مهم جداً من موارد الدولة.

أما من الناحية القانونية، فإن ظاهرة التهرب الضريبي في رأي معظم فقهاء القانون والمالية العامة يشكل جرماً قانونياً، أي أنه فعل يتضمن انتهاكاً صريحاً لنص القانون، مع العلم أن معظم هؤلاء الفقهاء أنفسهم، عادوا وقسموا التهرب الضريبي إلى نوعين، تهرب مشروع قد ينظمه المشرع ذاته أو ينجر عن استغلال الممول لثغرات ونصوص في القانون الضريبي، وآخر غير مشروع وينتج عن استعمال أساليب مخالفة للقانون(2).

ومع ذلك يجب النظر إلى مفهوم التهرب الضريبي من وجهة نظر اقتصادية واسعة، كونه يشكل ظاهرة اقتصادية ومالية قبل أن يكون جرماً

(1) – الخولي (مجدي محمد علي) : جريمة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة 1995، ص 37 .

(2) – هدهود (محمد عبدالرزاق) : التهرب من الضرائب، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد 262، أكتوبر 1988، ص 59 - 60 .

قانونيا(1)، رغم أن بعض الكتاب والباحثين(2) يرفضون ذلك ويؤكدون على وجوب اعتبار التهرب الضريبي مصطلحا قانونيا وليس اقتصاديا، يراد به التحايل على القانون لإخفاء الأرباح الحقيقية للممولين.

ولكن حسب رأينا أن مفهوم التهرب الضريبي يجب تفسيره وتوضيح أهميته من الناحية الاقتصادية والقانونية في نفس الوقت، لأن ردع جرائم التهرب الضريبي من خلال الآليات القانونية والعقوبات الردعية تؤدي إلى فائدة اقتصادية، وتساعد على تمويل خزينة الدولة، وهذا يتضح جليا على المستوى الداخلي للدولة، أما على المستوى الدولي، ونظرا لاستغلال أوجه القصور والغموض في العبارات والنصوص والقوانين الضريبية والتفاوت بين الأنظمة الضريبية للدول دون أن تتضمن مخالفة صريحة لهذه القوانين، خصوصا أن الواقع العملي يؤكد أن العمل على المستوى الدولي يحقق مزايا ضريبية كثيرة، مما يسهل عملية التهرب الضريبي للشركات المتعددة الجنسيات.

وفي الأخير نخلص إلى تعريف التهرب الضريبي عموما، على أنه ظاهرة قانونية واقتصادية، وضريبية خطيرة تتمثل في محاولة المكلف التخلص كليا أو جزئيا من العبء الضريبي، وذلك من خلال إتباع أساليب وأعمال تخالف القانون وروحه، وقد تصل إلى مخالفة نصوصه صراحة.

ثانيا : أنواع التهرب الضريبي : يعتبر تجريم التهرب الضريبي أمرا بالغ الأهمية، نظرا لخطورته، وما ينطوي عليه من تحايل غير مشروع، ومن سوء نية، وغياب الوعي، فضلا عن أن انتشاره يشكل تكريسا للنشاط الاقتصادي الموازي غير المهيكلي، وتكريس لثقافة مخالفة القانون، مما يجعل من الردع الجنائي أمرا

(1) – صابوني (جميل عبدالرحمن) : التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2005، ص 17 .

(2) – الشربيني (محمد سعيد محمد) : جرائم التهرب الضريبي، دراسة تطبيقية على جرائم التهرب من الضريبة العامة على المبيعات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2001، مصر، ص 11 .

ضروريا ومبنيا على مبادئ العدالة وحماية المصالح والحقوق، على الرغم من عدم كفاية هذا الخيار ولزوم تعزيزه بتدابير وقائية غير جنائية فقط .

وإذا كان الغش عموما هو الخداع وسوء النية⁽¹⁾، فإن الغش في الضرائب يعني اللجوء إلى وسائل الخداع المنطوية على سوء النية، وهذا يعني أن ميدان الغش الضريبي هو العلاقة الضريبية، وبالتالي فإن أثره هو الإضرار بأحد أطراف هذه العلاقة، سواء صدرت بوسائل الغش عن المكلف بالضريبة أو من موظف الإدارة الضريبية أو من الغير الذي يتدخل في هذه العلاقة بصفة أو بأخرى، كوكيل المكلف مثلا.

إلا أن الصورة التي يتم فيها اللجوء إلى وسائل الغش من طرف المكلفين بالضريبة هي الصورة الأساسية التي يركز عليها الفقه في تعريفه للغش بأنه : " ... لجوء بعض المكلفين لوسائل محظورة لتتملص من الالتزامات التي تنص عليها هذه القوانين "⁽²⁾.

ويذهب جانب من الفقه⁽³⁾ إلى اعتبار أن التهرب هو عبارة عن استعمال الإمكانيات المخولة من طرف القانون للإفلات من الضريبة، وبالتالي فهو عمل مشروع ويتميز عن الغش الذي هو مخالف للقانون .

والملاحظ أن هذا الرأي الذي يشير إلى مفهوم التهرب المشروع، ويميزه عن الغش فإنه يغفل وجود صور الغش الضريبي التي تدخل في إطار التهرب الضريبي، إلا أنها تكون تهربا غير مشروعاً، وهو استعمال وسائل الغش للتهرب الضريبي،

(1) – جاء في القاموس القانوني فرنسي/عربي للأساتذة نجار (إبراهيم)، بدوي (أحمد زكي)، شلالا (يوسف): مكتبة لبنان، الطبعة الثالثة 1991، (الغش هو المناورات المقرونة بسوء النية للإضرار بالغير)، وفي القاموس الجنائي : (هو سوء النية وهو الخداع ، كالغش في البيع فإنه خداع وسوء نية) .

(2) – الصافي (يحيى) : الغش الضريبي الهلال العربية للطباعة والنشر، الرباط، المغرب ، 1996، ص 03 .

(3) – نفس المرجع ، ص 32 .

حيث اتفق الفقهاء على وجود نوعين من التهرب الضريبي، أولهما يمثل تحايل على القانون ولا عقاب عليه، والآخر وهو المخالف للقانون ويحدد له المشرع عقابا، إلا أنهم اختلفوا في تسمية النوع الذي يمثل تحايلا على القانون ولا عقاب عليه، فذهب البعض إلى أنه يوجد تهرب ضريبي مشروع وآخر غير مشروع، فإذا كانت نتيجة التصرف القانوني أو المادي للممول عدم استحقاق الضريبة عليه وفقا لنصوص القانون، اعتبر تهربا مشروعا، ويسمى اصطلاحا بتجنب الضريبة(1).

حيث أصبحت عبارة التهرب المشروع في الوقت الحاضر أكثر شيوعا بين الكتاب والشراح بالرغم من إثارتها للدهشة، بين كلمتيها بسبب التناقض الواضح، إذ كيف يوجد تهرب وفي الوقت ذاته يكون هذا التهرب مشروعا ومقررا ولا عقوبة على ارتكابه، ولهذه الأسباب يبدو أن عبارة تجنب الضريبة تؤدي المعنى الصحيح(2).

إن كلمة التهرب وحدها تنصب على حالات التهرب الإجرامي او الجنائي والذي يقع عقابه تحت طائلة القانون، وللتهرب المشروع صورتان : أولهما التهرب المالي ، وثانيهما التهرب عن سوء قصد(3).

وعلى ضوء ما ذكر، فالتهرب الضريبي نوعان : الأول تهرب يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن طريق استعمال طرق غير مشروعة، وهو ما يسمى بالغش الضريبي، والثاني تهرب يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن طريق استعمال طرق مشروعة دون انتهاك القانون، وهو ما يعرف بالتجنب الضريبي .

(1) – الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل ، المرجع السابق ، ص 16 .

(2) – عطا (محمد حامد محمد) : الموسوعة الضريبية ، التهرب الضريبي وقضاء النقض، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر ، 2009، ص 33 .

(3) – توحيد (هشام علي) : التهرب الضريبي وكيفية التعامل مع مصلحة الضرائب، الطبعة الأولى، مؤسسة الإسراء للنشر والتوزيع، القاهرة، 1990، ص 12 .

1 – التجنب الضريبي : أصبح تعبير التجنب الضريبي شائعا في القوانين الضريبية والدراسات الفقهية⁽¹⁾، وقد لا يكون التعبير مستخدما بصراحة في نص القانون ذاته، ولكنه موجود ضمنا في معرض تطبيق القوانين والقرارات الإدارية، للتأكد من تحقيق العدالة الضريبية، ويعتبر مصطلح التجنب الضريبي من إبداعات الاقتصاديين الذي شاع في سبعينيات القرن الماضي، وظهر لأول مرة في القضاء الأمريكي عام 1986.

إن التجنب الضريبي عملية تخلص مشروعة من دفع الضريبة تتحقق من استغلال ثغرة موجودة في النصوص القانونية الخاصة، وبالتالي لا توجد مخالفة قانونية، وعلى هذا الأساس يعتبر تجنبا للضريبة امتناع الفرد عن القيام بأية تصرفات تؤدي به إلى دفع الضريبة، كأن يرفض الممول استيراد سلعة أجنبية يتوجب على استيرادها دفع ضريبة جمركية لكي لا يدفع هذه الضريبة، وهذا أمر لا يمنعه القانون، وتختلف هذه الممارسة عن التهرب الضريبي الذي يتحقق بقيام الممول باستيراد السلع، ومحاوله عدم دفع الضرائب المقررة عليها بشكل غير قانوني.

كما يعد تجنبا للضريبة استعمال الممول الطرق القانونية لتكييف الوضع المالي لتقليل قيمة ضريبة الدخل المستحقة له، ويتحقق ذلك عموما عن طريق الحصول على الخصومات والإئتمانات المسموحة⁽²⁾. فالتجنب الضريبي هو الاستفادة من نصوص قانون الضريبة في تحقيق مزايا خاصة للممول.

(1) – **WILLIAM (B) BARKER** : The Ideology of Avoidance, paper was Presented at the Loyola University Chicago Law, Journal Conference Tax Law in Liberal Democracy : Exploring The Relationship, Between Tax And Good Governance, Barker, Doc. 4.01.2009.

(2) – **صديق (رمضان)** : التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، القاهرة، 2011، ص 16، (بدون طبعة) .

فتعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بأن التجنب الضريبي هو ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفياً مع القانون، ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون، وعرفه آخرون بأنه فن تفادي الضريبة دون خرق فعلي للقانون، ويعني ذلك أن التجنب الضريبي يتم من خلال عدم تطبيق القانون أو إساءة تطبيقه، دون أن يبلغ الأمر تجاهل القانون أو التهرب منه، ويتم هذا التجنب من خلال استغلال ثغرات القانون لتحقيق منافع لم تكن في نية المشرع السماح بها عند وضع القانون أو بالتلاعب بالنصوص أو بالتركيز على النواحي الشكلية دون الاهتمام بجوهر المعاملات التي يعني بها هذا القانون(1).

وهناك تعريف يقول بأنه يقصد بتجنب الضريبة أن يتخلص المكلف القانوني عن دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع(2). كذلك يتحقق تجنب الضريبة بعدم قيام الممول بالعمل الذي من شأنه أن يؤدي إلى حصول الواقعة المنشئة للضريبة(3). كما يتم تجنب الضريبة بتجنب الواقعة المنشئة لدين الضريبة، وهذا أيضاً أمر مشروع لا يعاقب عليه القانون(4).

إن التهرب الجبائي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف، وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة(5).

(1) — صديق (رمضان) : المرجع السابق، ص 18 .

(2) — GAUDEMMENT (P. M) : Précis des Finances Publique, Edition Moutchrestien, Paris 1970, P 314 .

(3) — سرور (أحمد فتحي): الجرائم الضريبية، المرجع السابق، ص 18.

(4) — درازي (حامد عبدالمجيد) و حجازي (الموسي سيد) : المالية العامة، جامعة بيروت (د.ط)، 2003، ص 168.

(5) — MASSON (C. R) : La Notion D'évasion Fiscale en Droit Interne Français, L.G.D.J, Paris, 1990, P 181 .

من خلال هذه التعاريف نستخلص أنها لا يمكن أن تكون شاملة لكل صور التجنب، كما أنها تخلط بين التجنب والتهرب، لأن إتباع أسلوب المراوغة يجعل الفعل مخالفا للقانون أي تهربا، وبالتالي تبقى الرؤية غير واضحة ويقع فيها الفعل بين التجنب والتهرب، مثل إجراء معاملات معلومة سلفا، مما يجعلنا لانستطيع الإعتماد على هذا التعريف وبالتالي نقترح التعريف التالي : إن التجنب الضريبي هو كل ميزة يحصل عليها المكلف تؤدي إلى إعفائه من الالتزام الضريبي، أو تخفيضه دون أن يعد متهربا من الضريبة.

وبالتالي يعتبر كل من يتجنب الضريبة قاصدا الحصول على المزايا الضريبية فقط، كذلك يعتبر تجنبا كل من استفاد من الثغرات والظروف التي يوفرها القانون، ومثال ذلك قيام أحد الأشخاص وهو على قيد الحياة بتقسيم ثروته على الورثة على شكل هبات، من أجل تجنب الضريبة الخاصة بالتركات، لأن التشريع الضريبي الجزائي لا يخضع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي وبالتالي فإن هذا الشخص لم يخالف القانون، ولكنه استفاد من الثغرة القانونية الموجودة.

2 – الغش الضريبي : ويسميه الفقه الفرنسي LA FRAUDE FISCALE ،

ويمكن تعريفه بأنه مخالفة القانون الضريبي المعمول به، لاستهداف الإفلات من الضريبة المفروضة، وتخفيف الأوعية الضريبية⁽¹⁾. وهذا النوع ينقسم بدوره إلى تهرب غير عمدي وتهرب عمدي.

فالتهرب غير العمدي هو خرق مباشر للقانون الضريبي عن غفلة، وعن غير قصد، ويسمى بالتهرب الواقع LA FRAUDE DE FAIT ، بينما يشترط في التهرب العمدي حصوله باستخدام طرق احتيالية تنتهك القوانين عمدا، لذا يعرف بأنه قيام الممول بسرقة أو إخفاء مقدار الضريبة المستحقة بأية وسيلة احتيالية⁽²⁾.

(1) – MARGAIRAZ ANDRE : La Fraude Fiscale et ses Succédanés Comment on échappe a L'impôt, 1960, P 26.

(2) – BRUNO TADDEI : La Fraude Fiscale, Librairies Techniques, Cour de Cassation Paris, 1974, P 54.

فمصطلح LA FRAUDE FISCALE ، قد أطلقه الفقه الفرنسي فقط على كل الحالات التي يقوم فيها الممول بالتخلص من أداء الضرائب المفروضة عليه من خلال استخدامه لطرق مخالفة صراحة للقوانين الضريبية، بينما أراد مصطلح LEVASION FISCALE ، تلك الحالات التي يستطيع الممول بموجبها التحايل على القوانين الضريبية ومراوغتها دون مخالفتها صراحة للإفلات من أداء الضريبة.

يجد بعض الفقهاء⁽¹⁾ صعوبة ملموسة في امكانية التفرقة بين نوعي التهرب المشروع وغير المشروع، خصوصا وأن كلاهما عمل مستهجن أخلاقيا، وتترتب عليه ذات النتيجة الاقتصادية والمالية، وهي التملص من الضريبة، وضياع مورد مالي على الدولة.

كذلك يعرف التهرب الضريبي من وجهة نظر اقتصادية، بأنه ظاهرة يحاول الممول الذي يجب عليه دفع الضريبة بواسطتها عدم دفع الضريبة أو بعضها⁽²⁾، كما عرفه آخرون بأنه كل وسيلة يلجأ إليها الممول في سبيل التخلص من عبء يفترض وقوعه على عاتقه، وبهذا يضيع على الدولة جزء من حصيلة الضريبة التي تواجه بها أعبائها العامة⁽³⁾.

وفي تعريف آخر يعتبر وسيلة من وسائل التخلص من دفع الضريبة، وهو لاينطوي حتما على العبث بالقانون أو الاخلال بأحكامه، لأنه قد ينحصر في تجنب العمل أو التصرف الذي قد يؤدي إلى تحصيل الضريبة⁽⁴⁾.

(1) — MARGAIRAZ ANDRE : La Fraude Fisale, Op Cit , P 28 .

(2) — عطية (محمود رياض) : موجز في المالية العامة (دون دار نشر)، مصر 1960، ص 146 .

(3) — المرصفاوي (حسن صادق) : التجريم في تشريعات الضرائب (دون دار نشر) الطبعة الأولى، مصر، 1963، ص 52 .

(4) — دولار (علي) وعبد المنعم (فوزي) : مالية الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 1962، ص 120 .

ويلاحظ من خلال هذه التعاريف أنها تنظر إلى التهرب الضريبي من حيث النتيجة المترتبة عليه، ألا وهي ضياع قدر من الحصيلة المالية على الدولة، وكلها تعاريف موسعة للتهرب الضريبي.

بينما ضمن التعريف الضيق فقد قام أنصار هذا الاتجاه بوضع ضوابط قانونية لا بد من وجودها لتحديد معنى التهرب الضريبي، حيث عرفه بعض الفقه بأنه محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً باتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش نحوه⁽¹⁾، كما عرفه آخرون بأنه كل عمل أو إمتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقاباً⁽²⁾.

أما المشرع الجزائري، فلم يعرف الغش الضريبي، ولكنه اكتفى بذكر بعض الأفعال التي يعتبرها غش ضريبي على وجه الخصوص، أي على سبيل المثال لا الحصر، وهذا من خلال المادة 2/193 من قانون الضرائب المباشرة⁽³⁾، والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال⁽⁴⁾، ويقصد بأعمال الغش والأعمال التدليسية ما يلي :

إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق على الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة .
تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء، أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة، وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين .

(1) — جامع (أحمد) : علم المالية العامة، الجزء الأول، مكتبة السيد عبدالله وهبة، القاهرة، 1965، ص 105.

(2) — سرور (أحمد فتحي) : الجرائم الضريبية، المرجع السابق، ص 36 .

(3) — المادة 02/193 من قانون الضرائب المباشرة والمعدلة بالقانون رقم 16/05 المؤرخ في 2005/12/31

لقانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية، عدد 85، الصادرة بتاريخ 2005/12/31.

(4) — المادتان 117، 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدلتان بالقانون رقم 21/04 المؤرخ في

2004/12/29 لقانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية، العدد 85، الصادرة بتاريخ

2004/12/30.

القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح، أو وهمي في دفتر اليومية أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو الوثائق التي تحمل محلها، لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حسابها .

قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع، أو وضع عوائق بطرق أخرى أمام تحميل أي ضريبة أو رسم مدين له.

كل عمل أو فعل سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخر دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم، كما هو مبين في التصريحات المودعة.

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

ومن صور الغش الضريبي، عدم قيام المكلف بتقديم تصريح بالوجود⁽¹⁾، فيكون التهرب كلياً عند عدم وجود مقر النشاط، أو المقر موجود ولكن النشاط غير مصرح به.

تقديم تصريحات ناقصة أو كاذبة من خلال فواتير مزيفة أو وهمية، أي امتناع الممول، الذي توافرت فيه شروط الخضوع لها عن الوفاء بها، مثلاً إمتناع عن تقديم بيان دخله أو تقديم بيان كاذب أو غير صحيح، مستعينا في ذلك بكافة أنواع الغش، وهي مختلفة ومتعددة⁽²⁾.

وفي الأخير يمكن أن نفرق بين التجنب الضريبي والغش الضريبي، فالتجنب تكون فيه إرادة المكلف بالضريبة متجهة نحو تخفيض العبء الضريبي إلا أنه يسلك في سبيل ذلك طرقاً مشروعة، فالمكلف يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أية عقوبة أو

(1) – نصت عليه المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة، والتي تلزم المكلف بالضريبة التصريح بالوجود، أي تصريح عن النشاط في الثلاثين يوماً الأولى من بداية النشاط إلى مفتشية الضرائب التابعين لها .

(2) – جامع (أحمد) : علم المالية دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص 246 .

جزاء، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر على العنصر المعنوي وهو سوء النية، دون العنصر المادي المتمثل في الحيل التدليسية، أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقاً غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال، ومن ثم يستوجب سلوكه متابعته قانوناً، فالغش الضريبي بهذا الشكل يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي، لذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص، فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي عن طريق خرق القانون⁽¹⁾.

إذن بعد دراسة مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه يجب التطرق إلى أركانه.

الفقرة الثانية

أركان التهرب الضريبي

إن التجريم الضريبي ذو طبيعة خاصة، حيث ذهب البعض إلى القول بوجود قانون عقوبات ضريبي مستقل عن قانون العقوبات العام، حيث يختص الأول بأحكام وقواعد خاصة تختلف عن أحكام قانون العقوبات، وذلك لأن العقوبات الخاصة بالتشريع الضريبي تحكمها بعض القواعد الخاصة التي تميزها عن العقوبات الواردة في قانون العقوبات العام.

فالقواعد الواردة في التشريع الضريبي وضعت لضمان مصالح الخزنة العامة⁽²⁾، ويعتبر القانون الجنائي الضريبي مستقلاً عن قانون العقوبات، وذلك لوجود قواعد جنائية خاصة تخضع لها الجرائم الضريبية عن تلك القواعد التي يخضع لها قانون العقوبات⁽³⁾.

(1) – صقر (نبيل) : المرجع السابق، ص ص 11 ، 12 .

(2) – المرصفاوي (حسن صادق) : المرجع السابق، ص 11 .

(3) – حشيش (سالم عبدالمنعم) : ضمانات تحصيل ضريبة الدخل في مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق،

طنطا، مصر، 2003، ص 268 .

كما أن المصالح التي يحميها القانون الضريبي، تتميز بطابع خاص وهي حماية مصلحة الخزانة العامة، مما يقتضي تقرير نصوص مستقلة عن قانون العقوبات.

فإذا كانت نصوص التشريع الجنائي الضريبي، شأنها شأن نصوص قانون العقوبات تقوم على أساس العدالة، إلا أنها تتميز بجانب ذلك بأنها تستند إلى فكرة النفعية⁽¹⁾، التي تقوم على تحقيق مصلحة الخزانة في الحصول على الضريبة والغرامة المناسبة من خلال إقرار نظام التصالح في الجرائم الضريبية.

ومع ذلك يجدر القول بأن استقلال القانون الجنائي الضريبي، لا يعني انفصاله التام عن قانون العقوبات العام، إذ يتعين الرجوع إلى هذا الأخير، كلما شاب الأول نقص في تنظيم مسألة معينة باعتبار أنه المصدر العام للقواعد الموضوعية⁽²⁾.

إن التهرب الضريبي، هو جريمة تمس بكيان الاقتصاد الوطني، فهو يعتبر من الجرائم الاقتصادية للدولة.

إن للجريمة الاقتصادية معنيان : معنى اجتماعي، ومعنى قانوني، فالمعنى الاجتماعي يتسع ليشمل كل جريمة تضر أو تحتمل أن تضر بمصلحة اقتصادية، أما المعنى القانوني فلا يشمل سوى ما يمس بسياسة الدولة الاقتصادية⁽³⁾.

فالتهرب الضريبي هو جريمة ضريبية، كالجرائم الأخرى المنصوص عليها في القانون العام توجب لتحقيقها كل من الركن المادي، والمتمثل في استعمال طرق تدليسية من أجل التملص من أداء الضريبة والعلاقة السببية بينهما. وكذلك الركن المعنوي والمتمثل في القصد الجنائي العام والقصد الجنائي الخاص.

(1) – البقلي (هشم عبدالرحمن) : الأحكام الخاصة بالدعوى الجنائية الناشئة عن الجرائم الاقتصادية، رسالة

دكتوراه، كلية الحقوق ، القاهرة، مصر، 2005، ص 327 .

(2) – طنطاوي (إبراهيم حامد) : الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة

العربية، مصر، 2006، ص 10 .

(3) – مصطفى (محمود) : الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج1، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية،

ط2، القاهرة، مصر ، 1979، ص 44 .

أولاً : الركن المادي : يقصد بالركن المادي للجريمة هو كل من يدخل في كيانها وتكون له طبيعة مادية وتلمسه الحواس (1).

فلا يتصور وجود جريمة بدون ركن مادي، ذلك أن القانون لا يعاقب على مجرد الأفكار (2) والسلوك المعاقب عليه في الجرائم الضريبية، باعتبار مرتكبه فاعلاً لهذه الجريمة يقتضي صدور هذا السلوك من شخص معين، فالجرائم الضريبية هي من الجرائم ذوي الصفة الخاصة (3).

ويترتب على ذلك أنه لا يتصور أن يكون غير الممول فاعلاً أصلياً في جريمة التهرب الضريبي، ومع ذلك فإن المشرع لم يقصر الخطاب في الجريمة على الممول وحده وإنما أضاف إليه الشريك، بل وأطلق الخطاب في التجريم بحيث ينصرف إلى غير الممول من الأشخاص (4).

ويتوقف تحديد أركان الجريمة الضريبية، وعلى الخصوص جريمة التهرب الضريبي على تعريف هذه الجريمة (5) بأنها كل إعتداء على مصلحة ضريبية تقع بالمخالفة لأحكام التشريع الضريبي، وذلك باستعمال الممول أو المكلف بأداء الضريبة لطرق غير مشروعة وغيرها، بقصد التخلص من سداد الضريبة والتي يقرر لها المشرع جزاء جنائياً، فالركن المادي في الجريمة بصفة عامة يقوم على ثلاثة عناصر : الأول هو السلوك الإجرامي، والثاني هو النتيجة المادية، والثالث هو العلاقة السببية بين السلوك والنتيجة، بالإضافة إلى أنها كغيرها من جرائم القانون العام يجب توافر صفة الممول أو المكلف كفاعل أصلي لهذه الجريمة.

(1) — حسني (محمود نجيب) : شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، 1982، ص 264 .

(2) — ROBERT (J. H) : Droit Pénal Général, Presses Universitaires de France, 3^{er}, 1998, P 194.

(3) — الخولي (مجدي محمد علي) : الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي (دون دار النشر) ، مصر ، 1995، ص 91 .

(4) — الجندي (حسني) : القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، 2006/2005، ج 1 ، 2 ، ص 42 .

(5) — نفس المرجع ، ص 82 .

وفي هذا نصت المادة 01/303 من قانون الضرائب المباشرة على ذلك⁽¹⁾، ومن خلال هذا النص نستخلص ثلاث عناصر للركن المادي لجريمة التهرب الضريبي وهي :

- السلوك الإجرامي (استعمال طرق ووسائل تدليسية).
- النتيجة الإجرامية (التخلص من الضريبة) .
- العلاقة السببية بين السلوك الإجرامي والنتيجة الإجرامية .

1 – السلوك الإجرامي (استعمال طرق ووسائل تدليسية) : يتمثل

السلوك الإجرامي في جريمة التهرب الضريبي في النشاط الإجرامي الذي يصدر من الممول، ويعتدي به على المصلحة الضريبية، ويترتب عليه مخالفة الالتزامات الضريبية المفروضة عليه، وهذه الالتزامات إما أن تكون أصلية، أي لا يتوقف فرضها على الممول لإلتزامات أخرى، وقد تكون هذه الالتزامات تبعية يفرضها المشرع على الممول تبعا لالتزام آخر، بحيث لا تفرض بدونه، مثل التزام الممول بسداد فوائد التأخير⁽²⁾، والسلوك الإجرامي يتمثل في استعمال طرق ووسائل تدليسية، بحيث أن المشرع الجزائي لم يعرف هذه الطرق التدليسية، بل أشار إلى الأفعال التي يعتبرها طرقا تدليسية، ونص عليها في مختلف القوانين الضريبية.

حيث نجد أن قانون الضرائب المباشرة من خلال المادة 02/193 والمادة 02/407 قد أورد ستة أفعال اعتبرها أعمال تدليسية .

كما نصت المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة على ستة أفعال اعتبرتها طرقا احتيالية .

كذلك نصت المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، وأوردت نفس العدد.

(1) – المادة 01/303 من قانون الضرائب المباشرة تنص : " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كليا أو جزئيا".

(2) – الخولي (مجدي محمد علي) : جريمة التهرب الضريبي، المرجع السابق، ص 77، 78 .

أما المادتين 33 و 34 من قانون الطابع، والمادة 119 من قانون التسجيل⁽¹⁾، فنص كل منهما على فعل واحد إعتراه كطريقة احتيالية. كما نصت المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية على خمسة أعمال تدليسية هي :

ممارسة نشاط غير مصرح به .
 إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع بدون فاتورة .
 تسليم فواتير وسندات لاتعلق بعمليات حقيقية .
 نقل تقييدات حسابية خاطئة او وهمية .
 كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعسار المكلف بالضريبة .

نلاحظ في الأخير أن المشرع استعمل مصطلح على وجه الخصوص طرق احتيالية أخرى، حرصا منه أن هذه الوسائل جاءت على سبيل المثال فقط، وليس على سبيل الحصر.

2 – النتيجة الإجرامية (التخلص من الضريبة) : تتحدد النتيجة الاجرامية في الأثر المترتب على السلوك الاجرامي، والذي يأخذه المشرع بعين الاعتبار في التكوين القانوني للجريمة⁽²⁾.

وتتحدد النتيجة الاجرامية بالنظر إلى معنيين : معنى طبيعي ومعنى موضوعي أو قانوني، فالنتيجة بمعناها الطبيعي يقصد بها التغيير الذي يحدثه النشاط الاجرامي في العالم الخارجي، كوفاة المجني عليه في جريمة القتل، والنتيجة بمعناها الموضوعي يقصد بها الضرر أو الخطر الذي يصيب أو يهدد الحق الذي تحميه القاعدة الجنائية⁽³⁾.

(1) – المادة 119 من قانون التسجيل تنص على أنه : " كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله مناورات الغش "

(2) – سلامة (مأمون محمد) : قانون العقوبات، القسم العام، طبعة 91/90، دار النهضة العربية، ص 136.

(3) – سرور (أحمد فتحي) : الجرائم الضريبية ، المرجع السابق، ص 121 .

وعلى هذا يمكن تقسيم الجرائم إلى نوعين : جرائم الضرر، وجرائم الخطر، ولا يتصور وجود نوع خال من النتيجة بهذا المعنى، لأن القاعدة الجنائية تهدف دائما إلى حماية حق ما، وبذلك تمثل الجريمة في جميع الأحوال الضرر أو الخطر الذي لحق به الحق (1).

وطبقا للمعنى الطبيعي للنتيجة، فإن معظم الجرائم الضريبية تتكون من عمل سلبي، وعلى هذا الأساس فهي لا تؤدي إلى تغيير في العالم الخارجي، أي لانتيجة لها ولا تحدث غير وضع سلبي معين هو الامتناع عن مباشرة الالتزام الضريبي (2)، أما بالنسبة للمعنى الموضوعي للنتيجة فإن معظم الجرائم تحقق هذه النتيجة وتنقسم إلى نوعين :

جرائم تلحق ضررا بالمصلحة الضريبية، وهي جرائم الامتناع عن أداء الضرائب.

وجرائم تُعرضُ المصلحة الضريبية للخطر، وهي غالبية الجرائم الضريبية.

ولما كانت جريمة التهرب الضريبي هي من الجرائم الاقتصادية التي يترتب عليها أضرارا بالغة بالاقتصاد القومي، لذلك نجد أن المشرع قد غلب تجريم النتائج الخطرة في الجرائم الاقتصادية.

فالمشرع يتوصل بتجريم الأفعال المتقدمة لمنع وقوع النتائج الضارة، وهو لا يعاقب عليها بوصف الشروع أو المحاولة، وإنما بوصفها جرائم تامة قائمة بذاتها (3).

أما المشرع الجزائي فلم يشترط لقيام جريمة التهرب الضريبي وجود جريمة تامة، أي وصول النتيجة، بل المحاولة وحدها تكفي لوصف الفعل، فقد سوى

(1) - سرور (أحمد فتحي) : المرجع السابق، ص 121 .

(2) - الخولي (مجدي محمد علي) : المرجع السابق، ص 81 .

(3) - مصطفى (محمود محمود) : المرجع السابق، ص 105 .

المشرع بين تمام ارتكاب الجريمة، ومحاولة ارتكابها⁽¹⁾، نفس الوضع نجده في التشريع الضريبي الفرنسي لأن مجرد المحاولة معاقب عليها فلا يستلزم إتمام الأعمال التدليسية⁽²⁾.

لقد نصت المادة 30 من قانون العقوبات، بأن محاولات ارتكاب جنائية تبدئ بالشروع في التنفيذ أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكابها تعتبر كالجناية نفسها، إذا لم توقف أو لم ينجب أثرها لأسباب مستقلة عن إرادة مرتكبها.

3 – العلاقة السببية : استقر الرأي الراجح في الفقه على أن السببية الجنائية تكون متوافرة في الجرائم العمدية متى كان فعل الجاني هو أحد العوامل التي ساهمت في إحداث النتيجة، وأنه كان قد توقعها فعلا⁽³⁾.

فجريمة التهرب الضريبي سواء ارتكبت بعمل إيجابي أو سلبي فهي من الجرائم العمدية، فالجريمة السلبية تتحقق بالسلوك الإجرامي فقط، فهي من الجرائم السلوكية التي تتحقق بامتناع الممول أو المكلف عن اتيان العمل الذي أمره به القانون، حيث تكتمل أركانها بمباشرة السلوك الاجرامي دون انتظار تحقق نتيجة معينة، وبالتالي فلا مجال لبحث علاقة سببية فيها.

أما بالنسبة للجريمة الايجابية فهي من الجرائم العمدية ذات النتائج، وبالتالي فإنه يجب أن تتوافر فيها علاقة السببية بين الطرق الاحتمالية والتدليسية التي يستعملها الممول في ارتكاب الجريمة وبين النتيجة الاجرامية التي تحققت وهي عدم أداء الضريبة كلها أو جزء منها.

(1) – نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على ما يلي : " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص ... " ، كما نصت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة على انه : " يعاقب كل من يستخدم طرقا احتمالية للتملص أو يحاول التملص ... " .

(2) – LARGUIER (J) et CONTE (P) : Op Cit , P 411 .

(3) – سرور (أحمد فتحي) : الجرائم الضريبية ، المرجع السابق، ص 123 .

ثانيا : الركن المعنوي : لم يبين المشرع في معرض تنظيمه لجريمة التهرب الضريبي لماهية الركن المعنوي، ولم يذكر فيها صراحة على ما يدل على تطلبه للركن المعنوي يلازم لقيامها، حيث يخلو نص التجريم تماما، مما يستدل به على تطلبه لهذا الركن، وذلك كتطلبه صراحة وقوع الفعل إراديا أو بغش أو عن علم، لذا فقد أثرت مشكلة تحديد هذا الركن، ولهذا إنقسم الفقه بين رأيين : رأي يرى أن القصد هو صورة الركن المعنوي، ورأي يرى أن الخطأ هو صورة الركن المعنوي(1).

لا يكفي كذلك لقيام الجريمة والاعتداد بها قانونا توافر ركنها المادي وحده، وإنما يتعين أن يتوافر لها الجانب الشخصي أو الذاتي للجاني، وهو ما يمثل الأصول النفسية للجريمة، ويسمى الركن المعنوي أو الركن الأدبي(2).

وجوهر الركن المعنوي هو الرابطة النفسية بين الفاعل، والواقعة الإجرامية، ويطلق على هذه الرابطة عند البعض الإثم الجنائي(3).

ويفضل البعض اصطلاح الخطأ بالمعنى الواسع(4)، والبعض الآخر يفضل تعبير الخطيئة(5) عن هذه الرابطة النفسية .

ومن المقرر أن هذه الجريمة تعد من الجرائم العمدية، فيتعين توافر القصد الجنائي العام لقيامها، وتبدو صعوبة البحث في مدى اشتراط توافر القصد الجنائي الخاص.

(1) – منتصر (محمد أحمد محمد) : الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه

في الحقوق ، جامعة عين شمس ، مصر ، 2010 ، ص 218 .

(2) – مصطفى (محمود محمود) : المرجع السابق، ص 419 .

(3) – سرور (أحمد فتحي) : الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، 1991، ص 424.

(4) – سلامة (مأمون محمد) : الأحكام العامة للمسؤولية الجنائية، دراسة الفقه الوضعي مقارنة بالفقه الإسلامي، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1983، ص 479 .

(5) – عبدالستار (فوزية) : شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، 1992، ص 477 .

1 – القصد العام : هو توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة، وهو يعلم بكل عناصرها القانونية كما في جميع الجرائم العمدية الأخرى، حيث يفترض في الجاني علمه بارتكاب الأعمال التدليسية، أو الاحتيالية، أو الغش الضريبي، والنتيجة هي التملص أو التخلص أو محاولة التخلص من كل الضريبة أو جزء منها.

فالقصد الجنائي العام يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال أو إيقاع إدارة الضرائب في الغلط .

2 – القصد الخاص : إذا كان القصد العام يتطلب توجيه الجاني لإرادته نحو ارتكاب الجريمة، عالما بكل أركانها المنصوص عنها في القانون، فإن القصد الخاص يختلف من جاني لآخر، فقد تتجه إرادة أحدهما إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق إحتيالية، في حين تتجه إرادة الثاني إلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط، إلا أن الغاية واحدة، هي حرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها من الضريبة، وبالتالي فإن الباعث هو عنصر تقدير العقوبة تشديدا أو تخفيفا حسب ما يقدره القانون إستخلاصا من ظروف الدعوى، وخاصة في شقها العمومي فقط دون الشق الجبائي⁽¹⁾.

نستخلص من كل هذا أن المكلف بالضريبة، الذي استعمل طرقا احتيالية أو تدليسية أو غش ضريبي بالرغم من علمه بأنها غير مشروعة، وكان الدافع من راء ذلك هو التملص أو التخلص من الضريبة المفروضة عليه كلها أو بعضها، فنكون أمام جريمة التهرب الضريبي التامة، نظرا لتوفر ركنيها، وهما الركن المادي والمعنوي.

ويسلط على الجاني أي المتهرب من دفع الضريبة، العقوبات سواء الغرامات الجبائية أو العقوبات الجزائية المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية أو في قانون العقوبات .

(1) – السبتي (فارس) : المرجع السابق، ص 106 .

الفصل الثاني

معاينة الجرائم الضريبية وكيفية إثباتها

إن ارتكاب الجرائم الضريبية يعني وجود الجريمة الجبائية واقعيًا، ووجود فاعلها، فوجود الجريمة يعني مطابقة نموذجها الواقعي لنموذجها القانوني وفقًا لمبدأ الشرعية الجزائية، كما أن وجود الجريمة يستلزم وجود فاعلها.

وقد عرف الفقه الفاعل في الجرائم عمومًا، بأنه الشخص الذي يقوم بتنفيذ الجريمة في صورتها التامة، أو في صورتها الناقصة، ويعمل على تحقيق العناصر التي تؤلف الجريمة، وقد يكون الفاعل المادي شخصًا أصليًا، كما يمكن أن يكون مساهمًا أو مشاركًا في ارتكاب الجريمة⁽¹⁾.

تعتبر الجرائم الضريبية ذات طبيعة خاصة، تتميز بها عن جرائم القانون العام من حيث التجريم والمعاينة والإثبات، حيث تعتبر معاينة الجرائم الضريبية وإثباتها البداية الأساسية في المنازعات الجبائية، وبالتالي تبرز أهميتها من خلال العناية الكافية التي أولها المشرع من خلال التدقيق في الإجراءات والشكليات التي تتطلبها المعاينة، من خلال المحاضر، ورتب البطلان على مخالفة أي إجراء من الإجراءات القانونية .

ولهذا سنعالج من خلال هذا الفصل كيفية معاينة الجرائم الضريبية في (المبحث الأول)، وكيفية إثبات الجرائم الضريبية، وما هي وسائل الإثبات المتاحة في (المبحث الثاني) .

(1) – بن حدو (عبدالسلام) : الوجيز في القانون الجنائي المغربي ، المقدمة والنظرية العامة، دار وائل للطباعة والنشر ، ط3، مراكش، المغرب ، 1997، ص 243 .

المبحث الأول معارضة الجرائم الضريبية

تعد معارضة الجرائم الضريبية، البداية الأولى والأساسية لمكافحة الجرائم الضريبية، حيث أولاهها المشرع الأهمية القانونية من خلال حرصه على الإجراءات الواجب توافرها في الأشخاص المكلفين لمعارضة الجرائم والشكليات التي تتطلبها.

يترتب على معارضة الجرائم الضريبية، ثم إثباتها والشكليات التي تتطلبها المحاضر الضريبية، إحالة مرتكبي هذه الجرائم على القضاء للمحاكمة وصدور أحكام جزائية، وذلك من خلال رفع شكوى من طرف الجهة المختصة على مستوى إدارة الضرائب حتى يمكن تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية، وتنطلق المنازعة الضريبية من خلال معارضة الجريمة الضريبية والتي تتمثل في الكشف عن الغش والتدليس والاحتيال الضريبي، ونتطرق إليها في (المطلب الأول)، بينما يمكن الكشف عن الغش والتدليس والاحتيال بوسائل أخرى تناولها في (المطلب الثاني) .

المطلب الأول الكشف عن الغش والتدليس والاحتيال الضريبي

لمعارضة الجرائم الضريبية لابد من التعرض للأشخاص المؤهلين لذلك، وكذلك الصلاحيات المخولة لهم لأداء مهامهم .

ففي التشريع المصري ميز المشرع بين طائفتين من مأموري الضبط القضائي، وهما مأموري الضبط القضائي ذو الاختصاص العام، ومأموري الضبط القضائي ذو الاختصاص الخاص، وحدد أفراد كل طائفة، واعتبر موظفي مصلحة الضرائب الفنيين من مأموري الضبط القضائي ذو الاختصاص الخاص، الذين يتمتعون بهذه الصفة بالنسبة لجرائم التهرب الضريبي المتعلقة بوظائفهم⁽¹⁾.

(1) – علي (مجدي محمد) و (أحمد نصرأبو العباس) : الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي، المرجع السابق، ص 163 .

حيث حدد المشرع المصري الأشخاص الذين يقومون بمهمة الضبط القضائي العام، وكذلك في مجال ضبط الجرائم الضريبية، ويطلق على القائمين بهذه الوظيفة اسم مأمور الضبط القضائي.

ولم تمنح التشريعات هذه الوظيفة لأي شخص كان، كما لم تشترط أن يكون هذا الشخص مندرجا في كادر الشرطة، وإنما أضفى هذه الوظيفة على أشخاص معينين يباشرون مهمة الضبط القضائي، والقيام بالاستدلال في مجال الجرائم الضريبية، ومكافحة التهرب الضريبي ومخالفة القوانين واللوائح الصادرة في هذا الشأن⁽¹⁾.

لقد حدد قانون الإجراءات الجنائية المصري، الأشخاص الذين تثبت لهم صفة الضبط القضائي⁽²⁾، وقسمهم إلى ثلاث فئات :

مأمورو الضبط القضائي ذوو الاختصاص النوعي الشامل والمحدود مكانيا، وهؤلاء يكون لهم الاختصاص عام بالنسبة لجميع الجرائم، ولكن في اختصاصهم المكاني محدود.

مأمورو الضبط القضائي ذوو الاختصاص الشامل نوعيا ومكانيا، وهؤلاء يكون لهم اختصاص عام وشامل بالنسبة لجميع الجرائم، وعلى مستوى الجمهورية .

مأمورو الضبط القضائي ذوو الاختصاص المحدود نوعيا ومكانيا، وهم المنصوص عليهم في المادة 23 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجنائية المصري،

(1) – الجندي (حسني) : القانون الجنائي الضريبي، ج1، المرجع السابق، ص 198 .

(2) – نصت عليهم المادة 23 من قانون الإجراءات الجنائية على سبيل الحصر وهم :

- مديرو ضباط إدارة المباحث العامة بوزارة الداخلية وفروعها بمديريات الأمن.
- مديرو الإدارات والأقسام ورؤساء المكاتب والمفتشون والضباط وباحثات الشرطة بمصلحة الأمن العام في شعب البحث الجنائي بمديريات الأمن.
- ضباط مصلحة السجون .
- مفتشو مصلحة السياحة .
- مديرو الإدارة العامة لشرطة السكك الحديدية والنقل والمواصلات وضباط هذه الإدارة .

ومن الأمثلة على ذلك : مأمورو الجمارك، ومفتشو الصحة، وبعض موظفي مصلحة الضرائب الفنيين ... إلخ.

في التشريع الجزائري تميزت القوانين الجبائية بعدم الانسجام في تحديد الأشخاص المخولين للقيام بمعاينة الجرائم الضريبية، حيث تختلف من نص لآخر، فنصت المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات ومتابعتها هم جميع أعوان إدارة الضرائب، الموظفين والمحلفين قانونا.

حيث نجد أن المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال قد نصت على أنه يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، من طرف ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة، والضرائب المباشرة والتسجيل، ومصالح الجمارك أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية، أما المادة 21 من قانون الطابع والتي أحييت إلى قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾، فقد حددت الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجرائم الضريبية في أعوان الإدارة الجبائية.

بينما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذلك قانون التسجيل لم يشير على الإطلاق إلى الأشخاص المؤهلين لمعاينة وإثبات الجرائم الضريبية.

أما فيما يخص قانون الإجراءات الجبائية، ورغم استحداثه، لم يفصل بدوره بدقة في هذه القضية، إذ نص تارة على أعوان الإدارة الجبائية، وتارة أخرى على أعوان الإدارة المالية من أجل معاينة وإثبات الجرائم الضريبية، دون الإشارة إلى ضباط الشرطة القضائية⁽²⁾.

(1) — تم إحالة المادتان 21 ، 22 إلى قانون الإجراءات الجبائية، حسب المادة 24 من القانون رقم 13/10 المؤرخ

في 2010/12/29، والمتعلق بقانون المالية لسنة 2011، الجريدة الرسمية، عدد 80، الصادرة

في 2010/12/30.

(2) — أنظر المواد من 22 إلى 33 من قانون الإجراءات الجبائية .

لقد أشارت المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة، زيادة على أعوان إدارة الضرائب، كذلك أعوان الجمارك، وجميع مستخدمي إدارة المالية، وكذا مستخدمي الدرك الوطني، وجميع أعوان مصالح الجسور والطرق وأعوان الإدارة البلدية، أي رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم ومحافظو الشرطة، وكذلك المندوبون الغائبون وأعوان الشرطة البلدية⁽¹⁾.

كما أن قانون الإجراءات الجبائية، في بعض من مواده ينص على أن تكون رتبة الأعوان المؤهلين لذلك لا تقل عن رتبة مراقب، وفي نصوص أخرى لا تقل عن رتبة مفتش، وأحيانا أخرى لا ينص على رتبة الأعوان اللازمة لذلك⁽²⁾.

والسؤال المطروح هو هل يسمح لضباط الشرطة القضائية معاقبة وإثبات الجرائم الضريبية في القوانين الضريبية، كما هو معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال مثلا، أم يبقى منحصرًا على أعوان الإدارة الضريبية والمالية فقط؟.

إن الإجابة على هذا السؤال، يكون بجواز المعاقبة والإثبات إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية هي صاحبة الاختصاص العام، ولها صلاحية البحث والتحري وجمع الاستدلالات في كل الجرائم، ما لم يوجد نص صريح يعدها عن ذلك.

وجمع الاستدلالات يقصد بها جميع المعلومات والبيانات الخاصة بالجريمة، عن طريق عمل التحريات اللازمة عنها، والبحث عن فاعليها بكافة الطرق والوسائل القانونية.

وإذا نظرنا إلى خصوصية هذا النوع من الجرائم التي تهتم بالدرجة الأولى بالوعاء الضريبي، وكذا الطابع التقني الذي تختص به الإدارة الجبائية دون سواها، لوجود علاقة بين المكلف والإدارة، فالمرجح أن حق المعاقبة والإثبات في الجرائم

(1) – راجع المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة، الفقرة 1، 2، 3، 4 التي تحدد الأشخاص المؤهلين

لتحرير المحاضر، والمنصوص عليها بالأمر رقم 03/07 المؤرخ في 2007/07/24.

(2) – أنظر المواد 20، 20 مكرر 3 (مفتش على الأقل) والمادة 02/21 (رتبة مراقب على الأقل).

الضريبية من اختصاص أعوان الإدارة الضريبية، وما دام لا يوجد نص صريح يستبعد ضباط الشرطة القضائية من معارضة هذه الجرائم وإثباتها فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات على إدارة الضرائب المختصة دون سواها لتحريك الدعوى العمومية⁽¹⁾، وهذا على غرار قانون الضرائب غير المباشرة.

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية، فإن الأشخاص الذين يتمتعون بصفة ضباط الشرطة القضائية، حسب نص المادة 15 من هذا القانون⁽²⁾ هم :

رؤساء المجالس الشعبية البلدية.

ضباط الدرك الوطني .

محافظو الشرطة .

ضباط الشرطة .

ذو الرتب في الدرك ورجال الدرك الذين أمضوا ثلاث سنوات على الأقل.

مفتشو الأمن الوطني الذين أمضوا ثلاث سنوات على الأقل .

إن الجرائم التي تكون من الصلاحيات الكاملة لضباط الشرطة القضائية، للبحث ومعارضة وإثبات وجمع الاستدلالات والأدلة هي الجرائم التي يتم اكتشافها بتواطئ الموظفين، خاصة المادة 122 قانون ع. ج⁽³⁾، وكذلك الجرائم التي تخص تقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات، والتي تنص عليها المواد من 205 إلى 213 من قانون العقوبات .

إن البحث عن الغش والتدليس والاحتيال الضريبي يمكن أن يكون من خلال الرقابة في (الفرع الأول)، التي تمارسها الإدارة الجبائية على المكلفين

(1) – بوسقيعة (أحسن) : المخالفة الضريبية الغش الضريبي، المجلة القضائية، عدد 1، 1998، ص 24 .

(2) – المادة 15 من قانون الإجراءات الجزائية، حسب القانون رقم 02/85 المؤرخ في 1985/01/26 والمعدلة بالأمر رقم 02/15 الصادر بتاريخ 2015/07/25، الجريدة الرسمية، عدد 41، الصادرة في 2015/07/29، وزيادة الموظفون التابعون للأسلاك الخاصة، وضباط التابعين للأمن العسكري.

(3) – المادة 122 من ق ع ج ألغيت وتم تعويضها بالمادة 31 من القانون رقم 01/06 المؤرخ في 2006/02/20 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته .

بالضريبة وكذلك من خلال مراقبة تصريحات المكلفين وإجراءات التحقيق المحاسبي في (الفرع الثاني)، والتحقيق المعمق (الفرع الثالث)، وإجراء المعاينات (الفرع الرابع)، وكذلك الكشف عن الغش من خلال الترخيص من طرف رئيس المحكمة أو قاضي مفوض لذلك في (الفرع الخامس).

الفرع الأول

الكشف عن الغش والتدليس عن طريق الرقابة

يقوم النظام الضريبي الجزائري، على أساس التصريح من طرف المكلفين بالضريبة، حيث منح المشرع الجبائي لإدارة الضرائب حق الرقابة الضريبية للتأكد من مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين .

وتتم عملية الرقابة عن طريق فحص الوثائق والمستندات للأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين، للتأكد من صحتها ومقارنتها بما هو مصرح به، وأن الرقابة الضريبية بصفة عامة مقسمة إلى نوعين :

الرقابة العامة والرقابة المعمقة .

إن الرقابة العامة بدورها مقسمة إلى : رقابة شكلية، والرقابة على الوثائق.

والرقابة المعمقة مقسمة إلى : التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق .

فالرقابة الشكلية⁽¹⁾ تتم على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة اختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، وهي مجمل التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية وتدارك النقائص المرتكبة من طرف المكلفين، بالإضافة إلى التحقق من هوية وعنوان المكلف، وكذلك مختلف العناصر المتدخلة في تحديد الوعاء الضريبي⁽²⁾.

(1) — Instruction N° 300, MF/DGI/DOF du 30/05/1995, le Fonctionnement de L'inspection des Impots.

(2) — COLINE (P) : La Vérification Fiscale Economique, 1979, P 08.

إن الملف الجبائي هو أهم الوثائق التي تعتمد عليها الإدارة الضريبية في تسيير المكلفين ومراقبتهم .

فالرقابة الشكلية هي مجرد تفحص شكلي لمجموع التصريحات المقدمة من طرف المكلف دون القيام بأي تصحيح في الأرقام والمبالغ المصرح بها.

فالإدارة الجبائية تقوم بفحص سريع لتصريحات المكلف، خاصة من حيث الشكل الذي تم به إظهار الأرقام المصرح بها دون التأكد من صحتها⁽¹⁾، لأن تصحيح الأرقام المصرح بها يكون في مرحلة الرقابة المتعلقة على الوثائق⁽²⁾، والتي سنتطرق إليها لاحقا من خلال إجراءات الرقابة ودراسة الأنظمة الضريبية.

إن البحث عن الغش والاحتيال والتدليس، يكون عن طريق الرقابة عن التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وسوف نتطرق إليها بحسب نوع النظام الضريبي المعمول به والخاضع له المكلف، وما هي الواجبات المفروضة عليه، والتي يتعين الالتزام بها، وفي حالة العكس يترتب عليه متابعات جبائية وجزائية .

والأنظمة الضريبية المعمول بها في التشريع الجبائي الجزائري هي خمسة أنظمة :

نظام التقدير الجزائي في (الفقرة الأولى)، ونظام الربح الحقيقي أو المبسط في (الفقرة الثانية)، ونظام التقدير الإداري (الفقرة الثالثة)، ونظام التصريح المراقب (الفقرة الرابعة) ونظام الضريبة على الدخل الفلاحي والحيواني والثروة البحرية (الفقرة الخامسة).

(1) – COLINE (P) : Op Cit , P 09 .

(2) – أنظر المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية (الرقابة على التصريحات) .

الفقرة الأولى نظام التقدير الجزافي

عادة ما يخصص هذا التقدير للنشاطات الصناعية والتجارية والحرفية، حيث يتعين على المكلف بالضريبة والخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، أن يكتب ويرسل إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط تصريحاً خاصاً، تحدد الإدارة الجبائية نموذجاً، وذلك قبل أول فبراير من كل سنة، كما يتعين عليه مسك وتقديم عند كل طلب من الإدارة الجبائية سجلاً مرقماً وموقعاً من قبل المصالح الجبائية، يتضمن تلخيصاً سنوياً وتسجلاً فيه تفاصيل مشترياتهم المدعمة بفواتير وغيرها من المستندات الثبوتية.

ويتعين على المكلف زيادة على ذلك، ضمن نفس الشروط مسك سجل مرقم وموقع يتضمن تفاصيل مبيعاتهم.

كما يتعين على الممارس لنشاط تأدية الخدمات، حيازة دفتر يومي يتم ضبطه يوماً بيوم، تفيد فيه التفاصيل الخاصة بإيراداتهم المهنية، ويتم تقديمه عند كل طلب من الإدارة الجبائية⁽¹⁾.

أما إدارة الضرائب فإنها تلتزم بالمقابل بأن ترسل إلى المستغل الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، تبليغاً يتضمن إشعاراً بالتقييم خاصة بكل سنة من سنوات الفترة الجزافية⁽²⁾.

حيث يتمتع المكلف بالضريبة بأجل مدته ثلاثون (30) يوماً اعتباراً من تاريخ تسليم التبليغ، سواء لإرسال قبوله أو إبداء ملاحظاته مع تبيان الأرقام التي يمكن قبولها.

(1) – نصت عليه المادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، والصادر بالقانون رقم 24/06 الصادر بتاريخ 2006/12/26 المتضمن لقانون المالية لسنة 2007، من خلال المادة 41 منه.

(2) – أنظر المادة 02 من قانون الإجراءات الجبائية والصادرة بالقانون رقم 24/06 الصادر بتاريخ 2006/12/26 المتضمن لقانون المالية لسنة 2007 من خلال المادة 42 منه، الجريدة الرسمية، عدد 85، الصادرة في 2006/12/27 .

في حالة الموافقة، أو عدم الإجابة في الأجل المحدد تعتبر موافقة ضمنية، يعتمد جزافيا، رقم الأعمال المبلغ كأساس لفرض الضريبة .

وفي حالة رفض المكلف بالضريبة المبلغ الجزافي المبلغ له نهائيا، أو إذا رفضت الإدارة الجبائية الاقتراحات المضادة المقدمة لها من طرف المعني بالأمر، يمكن لهذا الأخير بعد تقدير أسس فرض الضريبة عليه، أن يطلب تخفيض الضريبة بتقديم شكوى قضائية، ضمن الشروط المحددة في المواد 71 إلى 91 ومن 95 إلى 101 من قانون الإجراءات الجبائية .

كذلك يمكن رفض التقدير الجزافي من طرف المكلف بالضريبة، قبل أول أفريل من السنة الثانية لفترة السنتين التي تم الاتفاق عليها من طرف إدارة الضرائب خلال ثلاث (3) أشهر الأولى من نفس السنة، التي يمكن من خلالها المكلف بالضريبة وضع حد لنظامه الجزافي(1).

إذا تبين أن رقم الأعمال لسنة من سنوات الفترة الجزافية أعلى من 30% من رقم الأعمال المحدد، دون تجاوز الحدود المنصوص عليها في المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يتم إجراء تسوية على أساس رقم الأعمال المحقق فعلا(2).

يمكن رفض التقدير الجزافي من طرف الإدارة الجبائية، بناء على معلومات مؤسسة قانونا، عندما يتجاوز رقم الأعمال الخاص بسنة في الفترة الجزافية المبالغ المحددة في المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ويتم في هذه الحالة إجراء تسوية على أساس رقم الأعمال المحقق فعليا من طرف المكلف بالضريبة، يتم إخضاع هذا الأخير للنظام الحقيقي في السنة الموالية(3).

(1) – أنظر المادة 12 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) – أنظر المادة 14 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بالقانون رقم 24/06 المؤرخ في 2006/12/26 .

(3) – أنظر المادة 13 من نفس القانون، والمعدلة بالقانون رقم 24/06 المؤرخ في 2006/12/26 .

عند انتهاء هذه الفترة، تؤخذ بعين الاعتبار الرسوم القابلة للخصم والمبررة فعليا بفواتير ووثائق جمركية بهدف إمكانية إستردادها(1).

ويطّل النظام الجزائي للأرباح الصناعية والتجارية وللرسوم على رقم الأعمال عندما يتم تحديد المبلغ على أساس معلومات غير صحيحة، أو عدم صحة الوثائق التي يكون إصدارها أو مسكها مفروضا من طرف القانون، ويتم تطبيق الشروط المحددة في المادة 42 من هذا القانون، إعداد نظام جزائي جديد أو تقييم جديد، إذا توافرت في المكلف بالضريبة الشروط المنصوص عليها للاستفادة من النظام الموافق(2).

الفقرة الثانية نظام الربح الحقيقي (المبسط)

يمكن للمكلفين بالضريبة، الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة، حسب النظام المبسط، وهو نظام الربح الحقيقي، وهذا ما جاء في نص المادة 03 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن للمكلف بالضريبة، الخاضع حسب النظام المبسط والذي يجوز محاسبة موثوقة مطابقة لأحكام المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أن يختار الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، وهذا حسب شروط محددة في :

أن يمتلك محاسبة لنشاطاته وأعماله وفقا لأحكام القانون التجاري.
أن يبلغ الإدارة الضريبية بهذا الاختيار قبل أول فبراير من السنة الأولى من مدة الخضوع .

أن يكون الاختيار لمدة سنتين ولا يتم الرجوع فيه خلال هذه المدة .
أن يتم تحديد الاختيار بكيفية صريحة(3).

(1) – نصت عليها المادة 13 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) – أنظر المادة 15 من نفس القانون .

(3) – نصت عليها المادة 03 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية

الفقرة الثالثة نظام التقدير الإداري

هذا النظام يخصص للمهنة غير التجارية، حيث يتعين على المكلف بالضريبة والخاضع لنظام التقدير الإداري أن يكتب ويرسل إلى مفتش الضرائب التابع له مكان تواجد نشاطه قبل أول أبريل من كل سنة تصريحاً منصوصاً عليه في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، كذلك يجب أن يمسك دفترًا يوميًا، يرقمه رئيس مفتشية الضرائب التابع له إقليميًا، وعليه أن يضبط الدفتر اليومي يوميًا، دون بياض أو شطب، يقيد فيه الإيرادات والنفقات المهنية بالتفصيل، ويجب عليه أن يحتفظ بهذا الدفتر إلى غاية انقضاء السنة الرابعة الموالية التي سجلت فيها الإيرادات والنفقات⁽¹⁾.

وبالمقابل يجب على الإدارة الضريبية أن ترسل كل سنة للمكلف بالضريبة الخاضع لنظام التقدير الإداري للربح غير التجاري تبليغًا تبين فيه الإيرادات المهنية والربح الخاضع للضريبة.

يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يومًا ابتداءً من تاريخ استلام هذا التبليغ، سواء لإرسال قبوله أو لإبداء ملاحظاته مع تبيان المبلغ الذي يمكنه قبوله. في حالة الموافقة، أو عدم الإجابة خلال الأجل المحدد، تعتبر الموافقة ضمنيًا، يتخذ مبلغ الربح المقدر من طرف الإدارة كأساس لفرض الضريبة.

إذا رفض المكلف بالضريبة التقدير المبلغ له، وإذا رفضت الإدارة الضريبية الاقتراحات المضادة المقدمة لها من طرف المعني بالأمر، يمكن لهذا الأخير بعد تقدير تقوم به الإدارة الجبائية، أن يطلب تخفيض الضريبة من خلال تقديم شكوى قضائية، وفق الشروط المحددة في مجال الإجراءات الخاصة بالمنازعات⁽²⁾.

(1) – نصت على هذا النظام المادة 04 من قانون الإجراءات الجبائية، في الباب الثاني تحت عنوان : أحكام خاصة بالمهنة غير التجارية.

(2) – أنظر المادة 05 من نفس القانون .

مع العلم أن المادة 30، 31 من قانون الضرائب المباشرة واللتان كانتا تخصصان نظام التقدير الإداري قد ألغيتا من خلال القانون 21/01 الصادر في 2001/12/22 والمتعلق بقانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

الفقرة الرابعة نظام التصريح المراقب

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لا تفوق إيراداته السنوية المبلغ المحدد بالمادة 01/27 من قانون الضرائب المباشرة⁽²⁾، والمقدرة بـ 200.000 دج أن يختار نظام التصريح المراقب، إذا كان بإمكانه التصريح الدقيق بمبالغ أرباحه الصافية، وتقديم الإثباتات مع تصريحه المرفق بكل المستندات الثبوتية الضرورية، طبقاً لأحكام المادتين 28 و 29 من قانون الضرائب المباشرة⁽³⁾.

يجب على المكلف بالضريبة تبليغ اختياره، لمفتش الضرائب المختص، كما يجب عليه أن يكتب قبل أول أبريل من كل فترة سنتين، ويصبح هذا الاختيار خلال هذه الفترة نهائياً ولا رجعة فيه⁽⁴⁾.

(1) – نظراً لصدور قانون جديد خاص بقانون الإجراءات الجبائية والذي يبين هذا النظام من خلال المادتين 04 , 05 منه ، فكان لا بد من إلغاء المادتين 30 و 31 من قانون الضرائب المباشرة.

(2) – المادة 27 من قانون الضرائب المباشرة قد ألغيت بالقانون 11/02 الصادر في 2002/12/24 والمتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية، عدد 86، الصادرة في 2002/12/25.

(3) – المادة 28 من قانون الضرائب المباشرة تنص : " يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التصريح المراقب، أن يكتبوا على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة، تصريحاً خاصاً يبينون فيه المبلغ المضبوط لربحهم الصافي وتدعيمه لكل وثائق الإثبات اللازمة .
عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم المفتوح الموالي".

– المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة تنص : " يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام التصريح المراقب أن يمسكوا سجلاً يومياً مرقماً وموقعاً من قبل رئيس مفتشية الضرائب التابعة لدائرهم، وأن يقيّدوا فيه يوماً بيوم دون بياض أو شطب إيراداتهم ونفقاتهم المهنية بالتفصيل".
ويجب على المكلفين بالضريبة ، أن يحتفظوا بالسجلات ، وكل وثائق الإثبات إلى غاية إنقضاء السنة الرابعة التي تم فيها قيد الإيرادات والنفقات " ، مع العلم أن المادتين 28 و 29 ملغاة بالقانون رقم 10/14 الصادر في 2014/12/30 المتضمن قانون المالية 2015، الجريدة الرسمية، عدد 78، الصادرة في 2014/12/31.

(4) – نصت على هذا النظام المادة 06 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية .

من خلال دراستنا للمادة 06 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية والتي تسمح للمكلف بالضريبة أن يختار نظام التصريح المراقب عندما لا تفوق إيراداته السنوية المبلغ المحدد والمقدر بـ 200.000 دج والمذكور في المادة 27 من قانون الضرائب المباشرة، وبما أنها قد ألغيت من طرف المشرع الجبائي، والمادة السارية المفعول في قانون الإجراءات الجبائية لم تحدد هذه القيمة؟. وبالتالي يطرح إشكال قانوني وعملي في كيفية تقدير الإدارة الجبائية لهذا النظام وتحديد المبلغ، ولهذا كان على المشرع تعديل وتتميم المادة 06 من قانون الإجراءات الجبائية وتحديد المبلغ بـ 200.000 دج، وهذا لسد هذا الفراغ القانوني .

الفقرة الخامسة

نظام الضريبة على الدخل

الفلاحي والحيواني والثروة البحرية

حدد المشرع إجراءات تحديد الدخل وحصرها في القطاع الفلاحي والحيواني والثروة البحرية، حيث تعتبر إيرادات فلاحية، الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن تربية الدواجن والنحل والمحار، وبلح البحر، والأرانب واستغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض.

غير أنه لا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن والأرانب إيرادات فلاحية إلا إذا كانت ممارسة من طرف مزارع في مزرعة، وكانت لاكتسي طابعا صناعيا(1) .

إن نظام الضريبة على الدخل الفلاحي، تخص كل الأحكام المتعلقة بالنشاطات الفلاحية، أما عن إجراءات تحديد الدخل الفلاحي الواجب اعتماده لإقرار أساس الضريبة على الدخل هو الدخل الصافي الذي يأخذ في الحسبان الأعباء .

(1) — أنظر المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

بعد تحديد مبالغ تكاليف الاستغلال القابلة للخصم بصفة جزافية، عن طريق الاستنتاج، وبناء على تصنيف المنطقة تبعاً لقدراتها بقرار من الوزير المكلف بالمالية⁽¹⁾، يحدد الدخل الفلاحي بالنسبة لكل مستثمرة فلاحية حسب طبيعة المزروعات والمساحات المزروعة أو المردود المتوسط .

وتطبق تعريفات متوسطة على الهكتار الواحد، أو على الوحدة حسب الحالة، وتتراوح كل تعريفية بين حد أدنى وحد أقصى يتم تحديدها حسب كل ولاية⁽²⁾.

أما بالنسبة لنظام الضريبة على الدخل المتعلق بنشاط تربية المواشي، فإن إجراءات تحديده يكون بتطبيق الدخل على تكاثر فصائل البقر والغنم والماعز، ويحدد الدخل حسب عدد رؤوس كل فصيلة، وقيمتها التجارية المتوسطة، التي تطبق عليها تعريفية تأخذ في الحسبان التخفيض المحدد بموجب قرار من طرف وزير المالية⁽³⁾.

بالنسبة لنظام الضريبة على الدخل بالنسبة لأنشطة تربية الدواجن والمحار وبلح البحر ومنتجات استغلال الفطريات، فيحدد الدخل حسب العدد والكميات المحققة⁽⁴⁾، أما بخصوص نشاطات تربية النحل، فيحدد الدخل حسب عدد خلايا النحل⁽⁵⁾، وتوضع تعريفية لكل وحدة أو كمية مذكورة أعلاه .

أما إجراءات تحديد التعريفات فتحدد حسب الحالات التعريفات المذكورة في المواد 07 إلى 09 من هذا القانون على أساس تصنيف المنطقة حسب قدراتها أو حسب الوحدة، وكذا حسب الولاية أو البلدية أو مجموعة البلديات بمقتضى قرار من وزير المالية⁽⁶⁾.

(1) — القرار لم يصدر بعد من طرف وزير المالية .

(2) — أنظر المادة 07 من قانون الإجراءات الجبائية .

(3) — نصت عليه المادة 08 من قانون الإجراءات الجبائية .

(4) — أنظر المادة 09 الفقرة الأولى من نفس القانون .

(5) — أنظر المادة 09 الفقرة الثانية من نفس القانون .

(6) — أنظر المادة 10 الفقرة الأولى من نفس القانون .

ويجب إعداد هذا القرار قبل أول مارس من كل سنة بالنسبة للإيرادات المحققة في السنة السابقة، وإذا تعذر ذلك يمدد تطبيق آخر التعريفات المعروفة (1).

أما فيما يخص الالتزامات بالتصريح، فيتعين على المكلف بالضريبة سواء مستثمر فلاحى أو مربى مواشى أن يكتب تصريحاً خاصاً بإيراداته الفلاحية، ويرسله إلى مفتش الضرائب بمكان وجود نشاطه قبل أول أفريل من كل سنة (2).

ويجب أن يتضمن هذا التصريح البيانات التالية :

المساحة المزروعة حسب نوع المزروعات وعدد النخيل المحصى .
عدد الرؤوس حسب الفصائل: البقر والغنم والماعز والدواجن والأرانب.
عدد خلايا النحل .

الكميات المحققة من نشاط تربية المحار وبلح البحر واستغلال الفطريات في السرايب داخل باطن الأرض .

فيما يتعلق بإجراءات الرقابة على الضريبة، فالإدارة الضريبية، لها الحق في الرقابة على تصريحات المكلفين والمكتتبين والمزمون به في الآجال المحددة قانوناً، حيث تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة .

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر، والتي تدفع أجوراً أو أتعاباً، أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، ويتعين على المؤسسات والهيئات المعنية بالرقابة أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها (3).

(1) — أنظر المادة 10 الفقرة الثانية من نفس القانون .

(2) — أنظر المادة 11 من قانون الإجراءات الجبائية .

(3) — نصت عليه المادة 18 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية .

تم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها(1).

أما الرقابة على الوثائق فهي إجراء آخر تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية من طرف مفتشية الضرائب، التابع لها نشاط المكلف بالضريبة، حيث تطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية من طرف المكلف، ليقوم أعوان الضرائب بفحص دقيق للتصريحات ومقارنتها بالمعلومات والمعطيات من قبل مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف، وذلك في إطار حق الإطلاع المخول لها(2).

يراقب العون برتبة مفتش التصريحات، ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكنه أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما يستمع للمعنيين، إذا تبين أن استدعائهم ضروري، أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية .

عند رفض المكلف بالضريبة الإجابة على طلب شفوي، أو عندما يكون الجواب الذي تم تقديمه لهذا الطلب عبارة عن رفض للإجابة على كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين عليه أن يعيد طلبه كتابيا.

يجب أن تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات وتوجيهها للمكلف لتقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما .

يمكن للمفتش أن يصحح التصريحات، لكن عليه قبل ذلك تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يرسل إلى المكلف التصحيح المقرر القيام به، على أن يبين له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك، ومواد قانون الضرائب المطابقة لذلك.

(1) – نصت عليه المادة 18 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) – أنظر المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية وما يليها .

كما يقوم في نفس الوقت بدعوة المكلف المعني إلى إرسال موافقته، أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوماً، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني (1).

ومن خلال تعديل المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بالقانون رقم 11/17 المؤرخ في 2017/12/27 المتضمن قانون المالية لسنة 2018، والتي جاءت في إطار رقابة التصريحات المتعلقة بكل ضريبة، فإنه لايجوز التحجج بالمستندات المشككة للتعسف في استعمال القانون لدى الإدارة الجبائية، وفي حالة نشوب خلاف حول أساس التصحيح، يعرض النزاع على لجنة دراسة التعسف في استعمال القانون في أجل ثلاثين يوماً إبتداءً من إستلام الإخطار ، مع العلم أن المشرع الجبائي من خلال القانون المذكور أعلاه إستحدث ثلاث مواد جديدة وهي المواد 19 مكرر ، 19 مكرر 2 و 19 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا لسد الفراغ القانوني الذي كان في نص المادة 19 مكرر التي تطرقت إلى عرض النزاع على لجنة دراسة التعسف، وهي غير مشككة أصلاً.

ولكن من خلال إستحداث المادة 19 مكرر 2 نصت على إنشاء لجنة لدراسة حالات التعسف في استعمال القانون الجبائي لدى المديرية العامة للضرائب.

وبالتالي أحسن المشرع التصرف من خلال هذا التعديل.

(1) – أنظر المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية، والصادر بالقانون رقم 21/08 المؤرخ في 2008/12/30، المتضمن لقانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، عدد 74، الصادرة في 2008/12/31، والمعدلة بالقانون رقم 11/17 المؤرخ في 2017/12/27 المتضمن لقانون المالية لسنة 2018، ج.ر العدد 27 الصادرة بتاريخ 2017/12/28.

والمادة 19 مكرر إستحدثها المشرع الجبائي من خلال القانون رقم 08/13 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن لقانون المالية لسنة 2014، ج.ر العدد 68 الصادرة بتاريخ 2013/12/31.

الفرع الثاني

الكشف عن الغش أو التدليس عن طريق التحقيق المحاسبي

يقصد بالتحقيق المحاسبي مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها، حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، والتأكد من مدى مطابقتها مع بعض المعطيات، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها⁽¹⁾.

حيث يمكن لأعوان إدارة الضرائب إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

ويعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريجات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين.

هذا ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان، ما عدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف، يوجه كتابيا وتقبله المصلحة، أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة⁽²⁾.

إن إجراء التحقيقات في المحاسبة لا يمكن أن يكون، إلا من طرف أعوان الإدارة الضريبية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل .

حق الرقابة تمارسه الإدارة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات .
وتمارس الإدارة حق الرقابة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية، يلزم المكلفون بالضريبة المحقق في محاسبتهم ، عند مسكهم لمحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، بوضع بطاقة الكتاتبات المحاسبية تحت تصرف المحققين، بناء على طلب خطي يقدمه المحققون⁽³⁾.

(1) — CASIMIR (J. P) : Pour Faire Face a Un Controle Fiscal, Paris , 1998, P 258 .

(2) — راجع المادة 20 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، الصادرة بالقانون رقم 12/12 المؤرخ في 2012/12/16 المتضمن لقانون المالية 2013 .

(3) — المادة 20 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بالقانون رقم 18/18 المؤرخ في 2018/12/27 المتضمن لقانون المالية 2019، ج.ر العدد 79 الصادرة في 2018/12/30 .

يمكن كذلك أن تتم عملية التحقيق في عين المكان باستعمال أجهزة الإعلام الآلي، وهي ملك للمكلف أو على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف، وفي هذه الحالة يجب على هذا الأخير أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في المحاسبة .

يجب إعلام المكلف مسبقا قبل الشروع في إجراء أي تحقيق من المحاسبة، وذلك عن طريق إرسال له إشعار بالتحقيق، ويمنح له مدة زمنية للتحضير تقدر بعشرة (10) أيام، تحسب من ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، ويجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذلك تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها، والحقوق والرسوم المعنية، وكذلك الوثائق الواجب الإطلاع عليها، ويستطيع المكلف أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة(1).

لا يمكن تحت طائلة البطلان، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أقل من ثلاثة أشهر فيما يخص :
مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليوني دينار جزائري، بالنسبة لكل سنة مالية.

كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليون دينار جزائري، لكل سنة مالية .

يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق خمسة ملايين وعشرة ملايين دينار جزائري على التوالي، بالنسبة لكل سنة مالية .

(1) _ ففي الحالات الاستثنائية عند حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها ، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة .

في كل الحالات يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان تسعة (9) أشهر⁽¹⁾.

الفرع الثالث

الكشف عن الغش الضريبي عن طريق التحقيق المعمق

إن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، هو تحقيق حديث النشأة في الجزائر، حيث يسعى للبحث عن الغش الضريبي والكشف عن المتهرين من دفع الضريبة وتحديد حالتهم المالية الحقيقية مقارنة بما يصرحون به، ولقد تم إنشاء هذا النوع من التحقيق، ضمن قانون الإجراءات الجبائية بموجب المادة 21 منه⁽²⁾، ويمكن إعتبره امتداد طبيعي للتحقيق المحاسبي، الذي يخص الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، حيث يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

يجب أن يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة المالية، والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى، وهذا حسب نص المادتين 06 و 98 من قانون الضرائب المباشرة⁽³⁾.

(1) – المدة كانت في القانون القديم سنة كاملة ، ثم قلصت بتسعة أشهر من خلال المادة 20 من القانون 12/12 المؤرخ في 26/12/2012 المتضمن لقانون المالية لسنة 2013 ، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادرة في 30/12/2012.

(2) – المادة 21 من قانون رقم 12/12 الصادر بتاريخ 26/12/2012 المتضمن قانون المالية لسنة 2013 والمتعلق بقانون الإجراءات الجبائية.

(3) – المادة 06 من قانون ض.م. تنص : " تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالتة... " .

– المادة 98 من ق.ض.م والمعدلة بالقانون رقم 11/17 الصادر في 27/12/2017 المتضمن لقانون المالية 2018.

يمكن أيضا القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة، عندما تظهر وضعية الملكية، وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضرائب، كما يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل فقط القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

ولكن قبل القيام بتحقيق معمق في الوضعية الشاملة لشخص طبيعي لا بد من إعلام المكلف بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق، ومنحه أجلا أدنى لتحضير نفسه يقدر بـ خمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ الاستلام .

ويجب أن يذكر في الإشعار بالتحقيق، الفترة وموضوع التحقيق، وأن يشير صراحة أن المكلف له الحق في أن يستعين بمستشار يختاره هو، خلال عملية المراقبة، وهذا تحت طائلة البطالان، كما يجب أن لايمتد التحقيق المعمق فترة تفوق سنة واحدة من تاريخ الاستلام بالإشعار، وهذا تحت طائلة البطالان.

غير أنه يمكن أن تمتد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف، وبناء على طلبه للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة في الخارج، كما تمتد هذه الفترة بالثلاثين (30) يوما وبالأجال الضرورية للإدارة، بغية الحصول على كشوفات الحساب.

وتتعدد المدة المذكورة إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي.

عندما ينتهي العون المحقق من تحديد أسس فرض الضريبة على إثر تحقيق معمق للشخص الطبيعي، يتعين على الإدارة أن تعلم المكلف بالنتائج، وذلك حتى في غياب إعادة التقييم برسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

أما في حالة تقرير إعادة التقييم لأسس الضريبة، لا بد أن يكون الإشعار المخصص لذلك مفصلا بقدر كاف ومعلل حتى يتمكن المكلف تقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها، ويمنح المكلف أجل أربعين (40) يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبولها، ويعتبر عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني .

قبل انقضاء أجل الرد يجب على العون المحقق أن يمد المكلف بكل التفسيرات الشفوية التي تفيده حول مضمون التبليغ .

عندما تنتهي الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق، لا يجوز لها بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد خاص، بنفس الفترة وبنفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، أو قد يكون قد استعمل أساليب تدليسية .

في الأخير تحاول الإدارة الجبائية الاعتماد على مجموعة من الوسائل والآليات الرقابية لتحصيل الضريبة للخبزينة العامة ومكافحة الغش أو التدليس الضريبي باعتمادها على الرقابة والتحقيق الجبائي (1).

الفرع الرابع

الكشف عن الغش الضريبي من خلال المعاينات والتحقيقات

هي أحكام خاصة ببعض الضرائب، منها الضرائب غير المباشرة والرسم على القيمة المضافة، حيث يمكن لأعوان إدارة الضرائب القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة (2).

عند معاينة المحلات المهنية، لا يمكن لأعوان إدارة الضرائب الدخول إلى محلات الصناع والصناعيين والتجار المكلفين بالضريبة الأخرى، من أجل القيام بالمعاينات والتحقيقات الضرورية لضمان حق الضريبة، إلا خلال النهار وفي الساعات الآتية :

من أول أكتوبر إلى 31 مارس ، من الساعة السادسة صباحا، حتى الساعة السادسة مساء (التوقيت الشتوي) .

(1) — Circulaire N° 52 , MF/DGI , du 22/02/1994, Intensification du Controle Fiscal .

(2) — راجع المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية.

من أول أفريل إلى 30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحا حتى الثامنة مساء(1) (التوقيت الصيفي).

استثناء فيمكن لأعوان إدارة الضرائب الدخول ليلا إلى المصانع، ومعامل التقطير، والمؤسسات الأخرى الخاضعة لرقابتهم، عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور، أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين والتجار أن مؤسستهم في مرحلة النشاط(2).

فيما يخص بعض الأنشطة الأخرى، مثلا نقل الخمر، فيجب نقلها من أصحاب الغلال ، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 04/182 من قانون الضرائب غير المباشرة(3) عن طريق سندات الحركة والمسماة "رخص النقل"(4).

يجب كذلك على الصناع أن يصرحوا للأعوان بنوع السوائل الموجودة في كل إناء وكميتها، وكذا درجة الكحول أو الخل فيها، وهذا من خلال التحقيقات التي تقوم بها مصلحة الضرائب(5).

عندما يتعلق الأمر بمعاينة مزارع التبغ، فيتعين على زارعي التبغ أن يكونوا مستعدين لتقديم إيصالات التصريح التي هم مجبرون على الإدلاء بها، وذلك عند كل طلب من أعوان إدارة الضرائب(6).

(1) – راجع المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية.

هناك خطأ مطبعي في نص المادة في التوقيت الصيفي إلى غاية 30 سبتمبر وليس ديسمبر ، وهذا في النسخة العربية، أما في النسخة الفرنسية فهي صحيحة.

(2) – أنظر المادة 24 من قانون الإجراءات الجبائية

(3) – المادة 04/182 من قانون الضرائب غير المباشرة، تنص : " تعفى من رسم المرور الخمر التي ينقلها صاحب الغلال من قبو إلى آخر من قبانة ضمن مناطق دائرة غلته والدوائر المجاورة " .

(4) – راجع المادة 25 من قانون الإجراءات الجبائية .

(5) – راجع المادة 29 من نفس القانون .

(6) – راجع المادة 30 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية .

كما يتعين عليهم أن يقودوا أعوان مصلحة الضرائب إلى مزارعهم، وأن يدخلوهم إلى مناشرهم ومخازنهم المتواجد فيها التبغ على شكل أوراق، كلما طلب منهم هؤلاء ذلك⁽¹⁾.

يرخص كذلك لأعوان إدارة الضرائب طلب الإستعانة بالأعوان البلديين لإيصالهم ومرافقتهم إلى المزارع، وكذا المناشر والمخازن التي يخصصها الزراع لمستثمرتهم⁽²⁾.

يمكن التعرف على المساحات المغروسة بواسطة جبل متري حسب الحيز الذي تشغله على الأقل عشر (10) غرسات طولاً وعرضاً تبعاً لنظام الغراس تقريباً .

ويمكن أن يتم إحصاء الغراس عن طريق مجموعات عدد منفرد للصفوف، أي عن طريق حساب غراس الصف الوسط في كل مجموعة، حيث لا يمكن لزاعي التبغ أن يعترضوا على نتائج التقديرات الخاصة بالمساحات وإحصاء القطع المغروسة، إذ لم يكونوا قد صرحوا بصفة منتظمة بالمساحات وعدد القطع المغروسة⁽³⁾.

لايستطيع المزارع أن يقدم اعتراضاً إلا في وقت التحقيق من قبل المصلحة، وفي هذه الحالة يعيد الأعوان نفس القياسات والتعداد بنفس الطرق، ولكن في أجزاء أخرى من القطعة إذا كان الأمر يتعلق بالمساحة، وإذا بقي الخلاف قائماً فتحسب الغراس واحدة واحدة، ويعهد تقدير المساحة إلى مستخدم سام للضرائب⁽⁴⁾ يحدد بصفة نهائية نتائج التقديرات .

(1) — راجع المادة 30 الفقرة الثانية من نفس القانون .

(2) — راجع المادة 31 من نفس القانون .

(3) — راجع المادة 32 من قانون الإجراءات الجبائية .

(4) — ما المقصود بموظف سام، لم يحدد القانون صفته ورتبته بالضبط؟ .

أما فيما يخص معاينة المحلات والمؤسسات الخاضعة للرسم على رقم الأعمال، فيجب على الشخص الذي يقوم بالعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يقدم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله، سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية، أو فروعها أو وكلائها إلى أعوان الضرائب المعنيين بالأمر، وكذا إلى أعوان المصالح المالية الأخرى بالنسبة لكل فئة من الخاضعين للضريبة، بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

يمكن للموظفين بحضور أو تحت قيادة عون منهم له رتبة مراقب على الأقل، لدى المدينين بالرسم على القيمة المضافة، ولدى الغير العاملين لحسابهم في المحلات المخصصة لصنع أو إنتاج أو تحويل وكذا تخزين البضائع أو بيعها أو تأدية الخدمات بجميع أنواعها، بكل التحقيقات والتحريات اللازمة لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

ولهذا الغرض يمكن طلب تسليم الفاتورات والمحاسبة المادية والدفاتر، ومن أجل ذلك يحق الدخول خلال ساعات النشاط ومن الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الثامنة مساء، إلى المحلات ذات الاستعمال المهني ووسائل نقل البضائع، وكذا حملتها، كما يمكن لأعوان الضرائب طلب تسليم نسخة من المستندات المتعلقة بالعمليات التي تسفر عن وضع فاتورة.

ويتم على إثر كل تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات والمخالفات، الملاحظة، وجرى كل الوثائق. وخلال التدخل الأول يتم إعلام المكلف عن طريق تسليمه إشعارا بإجراء التحقيق، وفي حالة غياب المكلف أو ممثله يتم تحرير محضر بذلك، وإن رفض الإمضاء يذكر ذلك في المحضر⁽¹⁾.

(1) – نصت عليها المادة 33 من الأمر رقم 04/06 المؤرخ في 2006/07/15 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006، المتعلق بقانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية، عدد 47، الصادر في 2006/07/19.

كما يؤدي الإخلال بقواعد الفوترة، الملاحظة أثناء ممارسة الحق في التحقيق إلى تطبيق العقوبات الجبائية المحددة في المادة 65 من نفس القانون(1).

الفرع الخامس

الكشف عن الغش الضريبي بأجراء حق المعاينة بأمر من رئيس المحكمة

هذه الأحكام تخص الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال ، حيث أنه من أجل ممارسة حقها في الرقابة، وعند وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 من هذا القانون لأعوانها، الذين لهم على الأقل رتبة مفتش، والمؤهلين قانونا القيام بإجراء المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول والحجز على كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة(2). ولا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير .

يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة ، بحيث تبرر بها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي :

تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة .
عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها .
العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية والتي يتم الكشف عن دليل عنها .

(1) — القانون رقم 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 لقانون المالية لسنة 2003 الجريدة الرسمية عدد 36، الصادرة في 2002/12/25 .

(2) — أنظر المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية .

أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم .

تم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي ورقابته .

ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية، ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية .

يبلغ الأمر (1) الذي يرخص بإجراء المعاينة، في عين المكان، وحين إجرائها، إلى الشخص المعين أو ممثله، أو إلى أي شاغل للأماكن الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على المحضر .

يعتبر أن التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على الإشعار .

وفي حالة غياب الشخص المعني أو ممثله عن الأماكن يبلغ الأمر برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، بعد إجراء المعاينة والتي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام .

في حالة غياب الأشخاص المذكورين سابقا عن الأماكن، يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض، شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة استحالة طلب شاهدين، يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي .

لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا، ولا بعد الساعة الثامنة مساء، ويجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن (2) .

(1) – يجب تحديد طبيعة الأمر هل هو قضائي أم إداري ؟ .

(2) – راجع المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية .

يتم بعد الانتهاء من المعاينة تحرير محضر يدون في جميع مجريات العمليات والمعاينات المسجلة، ويتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص ما يلي :

تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة .
تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم، المعني أو مثله أو كل شاغل آخر ، الشهود ...
تاريخ وساعة التدخل .
جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة .
وإذا كانت عملية الجرد في عين المكان تعترضها صعوبات، يتم تسميع المستندات والوثائق المحجوزة .

يتعين تبليغ شاغل الأماكن أو مثله بإمكانه المشاركة في فتح الأختام بحضور ضابط من الشرطة القضائية، الذي يتم في الأماكن الإدارية أو تلك الخاصة بمحافظتي الشرطة بالدائرة التي تتبع لها أماكن المعاينات .
تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني ، وترسل النسخة الأصلية من المحضر إلى القاضي الذي رخص المعاينة .

يجب أن ترد الوثائق والأوراق والأشياء المحجوزة للمكلف في أجل ستة (6) أشهر من تاريخ تسليم المحضر (1) .

يلزم ضابط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني (2) .

المطلب الثاني

الكشف عن الغش الضريبي بالوسائل المتاحة

لكي تحافظ الإدارة الجبائية على الأموال العامة، وموارد الخزينة العمومية، تقوم بمتابعة المتهربين من دفع الضرائب والرسوم المفروضة عليهم.

(1) – راجع المادة 38 من القانون رقم 24/06 الصادر بتاريخ 2006/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2007،

والخاص بقانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية، عدد 85، الصادرة في 2006/12/27 .

(2) – تحت طائلة المتابعة الجزائية، طبقا للمادة 301 من قانون العقوبات الجزائري .

إن الوصول إلى هذا الهدف، أي كشف الغش أو التدليس الضريبي من طرف أعوان الإدارة الجبائية أو المالية بصفة عامة، يكون عن طريق الإطلاع على الوثائق الموجودة لدى الهيئات العمومية والإدارات أو الهيئات المالية أو لدى الغير أو المجموعات المحلية والمؤسسات الخاصة، وكذلك على مستوى هيئات الضمان الاجتماعي.

حيث أن المبدأ العام هو السماح لحق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة، بتصفح الوثائق والمعلومات⁽¹⁾.

لهذا سوف نتعرض للوسائل المتاحة لدى هاته الهيئات والإدارات والمؤسسات سواء العامة أو الخاصة للكشف عن الغش الضريبي، ويمكن أن يكون ذلك من خلال الوثائق الموجودة لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات (الفرع الأول)، أو من خلال الوثائق الموجودة لدى الهيئات المالية والمكلفين الآخرين بالضريبة (الفرع الثاني)، أو من خلال الوثائق الموجودة لدى الغير (الفرع الثالث) .

الفرع الأول

الكشف عن الغش الضريبي من خلال الوثائق الموجودة لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات

لا يمكن لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة، والمؤسسات الخاضعة لرقابة الدولة أيا كان نوعها، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتهم، غير أن المعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية⁽²⁾ والمتضمن تحديد مدة وكيفية إجراء الإحصاء العام للسكان في مجموع التراب الوطني، لا يمكن استعمالها لأغراض

(1) – نصت على هذا المبدأ المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) – تجرى بموجب الأمر رقم 297/65 المؤرخ في 1965/12/02، الجريدة الرسمية، عدد 101، الصادرة في

المراقبة الجبائية، إن الإدارات الحائزة لهذا النوع من المعلومات ليست ملزمة بتسليم الوثائق طبقا للمادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث يثار التساؤل هنا، حول طبيعة هذه الإدارة التي تقوم بعملية الإحصاء إذ ما كانت تابعة للدولة أم لا ؟. خاصة أن المادة المذكورة سابقا نصت على كل إدارات الدولة، وبالتالي يبقى استثناء هذه الإدارة غامض، وكذلك المغزى من وراء ذلك وخاصة أن جمع المعلومات والإحصائيات التي توضع في متناول الإدارة الجبائية تكون من أجل حماية أموال الدولة والاقتصاد الوطني⁽¹⁾.

وفي نفس السياق يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان، أو قابلة أو مساعد طبي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج، وكذا مقدار المبلغ المسدد من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له .

يجب أن ترسل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات المذكورة قبـل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير الضرائب بالولاية قبل أول أبريل من السنة الموالية⁽²⁾.

ويتحمل مسؤولو الإدارات والولايات والبلديات والهيئات بصفة شخصية مسؤوليتهم المالية عند رفضهم تقديم الوثائق التي هي بجوزتهم وتسري عليهم في هذه الحالة أحكام المادتين 62، 63 من نفس القانون والخاصة بالعقوبات المنصوص عليها في حالة رفض منح حق الإطلاع، ويعاقب بالغرامة الجبائية من 5000 إلى 50.000 دج.

(1) — فارس (الستي) : المرجع السابق، ص 141 .

(2) — أنظر المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية .

وزيادة على هذه المخالفة تطبق تلجئة قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل تأخير، ويتم النطق بها من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً في القضايا الإستعجالية⁽¹⁾.

الفرع الثاني

الكشف عن الغش الضريبي من خلال الوثائق الموجودة لدى الهيئات المالية والمكافئين الآخرين بالضريبة

يجب على المؤسسات والشركات والمؤمنين، وشركات التأمين، ومقاولي النقل، وكل الخاضعين الآخرين لمراقبة الإدارة الجبائية، أن يطلعوا أعوان الإدارة، سواء في المقر الرئيسي أو في الفروع والوكالات، على عقود التأمين، وكذلك دفاترهم وسجلاتهم وسنداتهم وأوراق الإيرادات والنفقات والمحاسبة، حتى يتأكد هؤلاء الأعوان من تنفيذ الأحكام الجبائية⁽²⁾.

يتعين كذلك على جميع المصرفيين والقائمين بإدارة الأموال، وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة، وكذا جميع التجار، وجميع الشركات أياً كان غرضها، والخاضعين لحق الإطلاع من قبل أعوان التسجيل أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري، وكذلك جميع الدفاتر والإيرادات والنفقات⁽³⁾.

كما يتعين على المجموعات التي تدفع إيرادات على القيم المنقولة أن ترفق تصريحها السنوي بكشف اسمي لحصص الأرباح وتوزيعها أو المرتبات كما هي

(1) – راجع المادتين 62 و 63 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) – أنظر المادة 52 من قانون الإجراءات الجبائية .

(3) – أنظر المادة 53 من نفس القانون .

محددة في المادة 179 من قانون الضرائب المباشرة⁽¹⁾، وكذا النسخ المطابقة لأصل محاضر الجمعيات العامة وعروض الحال ومستخرجات مداوالات مجالس الإدارة أو مجالس المساهمين⁽²⁾.

يجب أيضا على الهيئات المالية المعتمدة، أن تمسك سجلا خاصا موقعا ومرقما، تسجل فيه يوما بعد يوم، دون ترك بياض ولا قفز على السطر كل عملية دفع أو تداول أية وسائل قرض تتعلق بقيم منقولة أجنبية خاضعة للضريبة، وكذلك كل عملية خاصة بدفع الفوائد الخاضعة للضريبة.

أما بالنسبة للشركات، فيمتد حق الإطلاع إلى دفاتر تحويل الأسهم والمستندات، وكذا إلى الجمعيات العامة⁽³⁾.

الفرع الثالث

الكشف عن الغش الضريبي من خلال الوثائق الموجودة لدى الغير

يتحتم على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة، من أجل شراء أو بيع عقارات، أو محلات تجارية، أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد فيما يخص ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع، بأحكام المادة 58 من هذا القانون، وهذا تحت طائلة تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 62، 63 من هذا القانون⁽⁴⁾.

ويترتب على هذه المخالفة أيضا زيادة بتطبيق تلجئة قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني،

(1) – المادة 179 من قانون الضرائب المباشرة تنص : " لا يمكن لأي شخص أو شركة أو جماعة تتمثل مهنتهم في جمع فوائد أو أرباح مداخيل أو غيرها من الحواصل المتأتية من القيم العقارية، أو تناول بصفة ثانوية عمليات من هذا القبيل، أن يقوموا بهذا الصدد بأي دفع، أو يفتحوا أي حساب دون المطالبة من صاحب الطلب إثبات هويته، وتبيان مقره الحقيقي ".
 (2) – أنظر المادة 54 من قانون الإجراءات الجبائية .
 (3) – أنظر المواد 55 ، 56 من قانون الإجراءات الجبائية.
 (4) – أنظر المادة 58 من نفس القانون .

ثبتت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية.

يمكن كذلك ممارسة السلطات المخولة لأعوان التسجيل، اتجاه شركات الأسهم، على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مرتبطة بهذه التجارة قصد مراقبة دفع الضرائب المترتبة على هؤلاء أو على الغير .

يسري نفس الأمر بالنسبة للشركات الجزائرية أو الأجنبية، مهما كان نوعها، وكذا كل الموظفين العموميين المكلفين بتحرير العقود أو تبليغها.

يسمح كذلك حق الإطلاع لأعوان الإدارة الضريبية من الحصول على المعلومات والوثائق، مهما كانت وسيلة حفظها⁽¹⁾، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها⁽²⁾.

المبحث الثاني

إثبات الجرائم الضريبية

تبدأ عملية اكتشاف الجرائم الضريبية بشكوى أو بلاغ، سواء من شخص معلوم أو مجهول، وتكون تلك الشكوى أو ذلك البلاغ النواة التي تتجمع حولها باقي المعلومات الضريبية، فالشكوى تعد النواة الأولى لمرحلة الاستدلال⁽³⁾.

أما البلاغ فيقصد به البيانات المحددة، التي ترد إلى مصلحة الضرائب من قبل جهة حكومية، تلتزم بالإبلاغ قانونا عن واقعة التهرب الضريبي.

(1) – المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية تنص : " يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص عليها سواء في

التشريع الجبائي أو في القانون التجاري، والوثائق المحاسبية، وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما

فواتير الشراء التي يمارس عليها حق المراقبة والإطلاع والتحقيق، لأجل مدته عشر سنوات

المنصوص عليها في المادة 12 من القانون التجاري ... "

(2) – أنظر المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية .

(3) – عطا (محمد حامد محمد) : المرجع السابق، ص 135 .

ومرحلة الاستدلال تمر بعدة خطوات، وهي جمع التحريات ثم إعداد المذكرات ثم الفحص والتقدير .

لقد أوكلَ المشرع المصري أعضاء الضبط القضائي بصفة عامة القيام بمهمة معينة لتحقيق هدف معين، ولذلك أمده بسلطات معينة وفرض عليها واجبات معينة، يتعين عليهم القيام بها، سواء تعلق الأمر بإجراءات الاستدلال أو إجراءات التحقيق.

حيث أن الاستدلالات هي مرحلة سابقة عن تحريك الدعوى الجنائية، وتقوم على جمع المعلومات عن الجريمة ومرتكبيها، لتسهيل مهمة التحقيق الإبتدائي والمحكمة، وقد بين المشرع هذه الإجراءات في المواد 21، 24، 29 من قانون الإجراءات الجنائية المصري، حيث يحدد القانون اختصاصات مأمور الضبط القضائي، وهي البحث عن الجرائم ومرتكبيها، وجمع الاستدلالات التي تلزم التحقيق والدعوى، وكذلك قبول التبليغات والشكاوى التي ترد إليهم بشأن الجرائم لتبعث بعد ذلك إلى النيابة العامة، وأوجب على مرؤوسيه الحصول على الإيضاحات وإجراء المعاينات لتسهيل تحقيق الوقائع التي تبلغ إليهم، وإثبات جميع الإجراءات التي يقوم بها مأمور الضبط القضائي في محاضر موقع عليها منهم⁽¹⁾.

أما التشريع الجزائي فقد تميزت القوانين الجبائية فيه بعدم الانسجام – كما سبق وأشرنا – عند تحديد الأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية⁽²⁾، حيث ألزم المشرع الجبائي الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي ضرورة تحرير محضر إثبات المخالفة⁽³⁾.

(1) – الجندي (حسني) : القانون الجنائي الضريبي، ج1، المرجع السابق، ص 208 .

(2) – راجع المبحث الأول من الفصل الثاني، والمخصص لمعاناة الجرائم الضريبية .

(3) – راجع المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة .

وبالتالي أضفى المشرع القوة الثبوتية على المحاضر التي تحررها الإدارة الجبائية والمالية ووجوب إتباع الإجراءات المنصوص عليها سواء في قانون الإجراءات الجبائية أو في القوانين الضريبية الأخرى.

إذن لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة، بموجب محاضر مدعمة بالوثائق والجداول، فتحريك الشكوى من اختصاص الإدارة الجبائية دون سواها، لأنها مرتبطة ارتباطا وثيقا بهذه المحاضر، واعتبارا لهذه المعطيات سوف نتطرق لوسائل الإثبات في (المطلب الأول)، وإلى تقدير وسائل الإثبات في (المطلب الثاني) .

المطلب الأول وسائل الإثبات

نجد أن للقاضي سلطة تقديرية واسعة لوسائل الإثبات في القانون العام⁽¹⁾ من خلال تقديره للأدلة المقدمة أمامه حسب كل دليل، وبالتالي معرفة مدى توافر هذه السلطة التقديرية بالنسبة للمحاضر المخصصة للمادة الجبائية، وخاصة المحاضر المحررة من طرف أعوان الإدارة الضريبية والمالية وفقا للقوانين الجبائية المختلفة أو القانون الإجرائي، وهو قانون الإجراءات الجبائية، حيث عادة يتم إثبات الجرائم الضريبية بوسيلتين، بواسطة المحاضر الضريبية، التي سنتناولها في (الفرع الأول)، ووسائل وطرق إثبات أخرى نتطرق إليها في (الفرع الثاني) .

الفرع الأول طرق الإثبات بواسطة المحاضر الضريبية

لقد تطرقت مختلف التشريعات إلى مسألة الإثبات عن طريق المحاضر الضريبية، فمثلا نجد ضمن التشريع المصري، لا يوجد فيه نص يقرر إلزام موظف مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية بتحرير محضر بالإجراءات

(1) - المادة 212 وما يليها من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري .

الضريبية وما تفرع عنها من إجراءات جنائية التي باشرها هذا الموظف، ولكن المجرى العادي للأمر يلزم مأمور الضرائب بوجود إثبات كل هذه الإجراءات في محضر يوقع عليه، وتوقيع الممول والشهود إن وجدوا، حيث يستند مأمور الضرائب بتحرير المحضر إلى المادة 24 من قانون الإجراءات الجنائية المصري(1).

والحكمة من تحرير المحضر هو إثبات الحالة وجمع المعلومات كتابة ولذلك يقتصر أثره القانوني على إثبات ما يتلقاه مأمور الضرائب من أقوال أو يدرجه من بيانات أو ملاحظات، من أجل المحافظة على المعلومات والقرائن المتوافرة في الدعوى.

يوجد سبب آخر يبرر ضرورة تحرير المحضر، هو طبيعة عمل مأمور الضرائب، فعمله يتصل بالدفاتر والمستندات والمحركات الخاصة بالممول ويلزم أن يثبت المأمور فحصه لملفات الممولين وانتقاله إلى مقر عملهم أو الإطلاع على هذه المحركات ودخوله إلى المقار.

كما أن ما أثبتته مأمور الضرائب في محضره له أهمية كبيرة لما يحمله من بيانات ومعلومات يمكن الاستناد إليها في الاستدلال على وقوع جريمة من الجرائم الضريبية أو غيرها(2).

حيث السؤال الذي يمكن طرحه هو ما مدى الإلزام بتحرير المحضر؟.

للإجابة على هذا السؤال، يمكننا القول كقاعدة عامة أن قيام موظف مصلحة الضرائب من لهم صفة الضبطية القضائية بتحرير محضر يثبت فيه المعلومات والبيانات التي توصل إليها، هو من قبيل تنظيم العمل وضمان حسن سيرته.

(1) – المادة 24 من قانون الإجراءات الجنائية تنص : " يثبت مأمور الضبط القضائي جميع الإجراءات التي

يقوم بها في محضر ويوقع عليه منه ومن الشهود الذين سمعوا والخبراء الذين استعان بهم " .

(2) – الجندي (حسني) : المرجع السابق، ص 231 .

وقد يقال أن إثبات هذه المعلومات أو القرائن ليس متوقفا على تحرير محضر بها، إذ يجوز لهذا الموظف أن يشهد بما قام به أو بما توصل إليه من معلومات أو بيانات تحصل عليها أثناء مباشرة مهمته وبناءا عليه لا يترتب على عدم تحرير هذا المحضر أي بطلان(1).

ولكن هذا القول، إن كان يمكن الأخذ به بالنسبة لمأمور الضبط القضائي العادي، فإنه لا يصلح في مجال الاستدلالات على الجرائم الضريبية وإلا اعتبرنا موظف الضرائب مجرد شاهد على واقعة أو مبلغ عنها، وهو في الحالتين يكتفي بالإدلاء بأقوال شفوية، غير أن طبيعة المسائل تكون مختلفة، فهي تقوم على الاطلاع وفحصها وإجراء عمليات حسابية وفنية لا تكفي الأقوال الشفوية، وإنما يلزم بتحرير المحضر للاستناد إليه في القضايا الضريبية، كما أن قيام الموظف الضريبي المختص بتحرير محضر بالإجراءات التي باشرها هو واجب وظيفي، وله أثره في الإثبات، ويصح لمحكمة الموضوع الاستناد إليه، فإنه يلزم تحرير محضر مستوف كل الشروط التي يتطلبها القانون(2).

يلزم مأمور الضرائب بإعداد محضر أعمال مفصل بوقائع الإطلاع على الأوراق والمستندات دون أن يحدد نتائج هذا الإطلاع، فإن مضمون المحضر هي وقائع الإطلاع والأوراق والمستندات التي فحصها وتناولها وإلا يعتبر كأنه لم يطلع قانونا لأنه ملزم بتحرير محضر بصفته حائزا لصفة الضبطية القضائية.

أما في التشريع الجزائري فإن الكشف عن الجرائم الضريبية يتم بوجه عام عن طريق المعاينات والتحقيقات المحاسبية وذلك بواسطة أعوان الإدارة الضريبية والمالية، والهدف من ذلك هو إجراء حجوز و معاينات مادية.

وبالتالي يتعين على الأعوان الذي عاينوا وقاموا بإجراءات الحجز لاكتشاف وإثبات الجريمة الضريبية، والوسيلة المستخدمة هي تحرير محضر يسرد فيه مجريات

(1) - أحكام النقض المصري 1949، راجع حسني (الجندي) : المرجع السابق، ص 231 .
(2) - رمضان (عمر السعيد) : شرح قانون العقوبات، القسم الخاص 1986، (دون دار نشر)، مصر، ص 221.

العمليات والمعاينات المسجلة، وهذا حسب مختلف النصوص القانونية الموجودة في القوانين الضريبية ومنها المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك المادة 145 وما يليها من نفس القانون، والمادة 505 وما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة.

ويقصد بالمحاضر الضريبية الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة والمؤهلين لذلك لإثبات ما يتوصلون إليه من جرائم ضريبية وظروفها وأدلتها ومرتكبيها، وقد وصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامتة مثبتة في ورقة⁽¹⁾.

حيث نصت المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية والتي حددت من خلالها الشكليات الأساسية التي يجب توفرها في محضر المعاينة⁽²⁾.

حيث يتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر يسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة فقط دون تحديد النتائج المتوصل إليها ويتضمن هذا المحضر على الشكليات التالية على وجه الخصوص:

تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة⁽³⁾.
تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم المعني بالأمر أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون.
تاريخ وساعة التدخل.

جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.

أما إذا إعترض عملية الجرد وفي عين المكان صعوبات، يتم تسميع المستندات والوثائق المحجوزة.

(1) – بوسقيعة (أحسن) : المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة ، الجزائر، 1998، ص 161 .

(2) – المادة 38 من القانون رقم 24/06 الصادر في 2006/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية .

(3) – راجع المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تحدد القيام بإجراء المعاينة للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا .

ويتعين تبليغ شاغل الأماكن أو ممثله بأنه بإمكانه المشاركة في فتح الأختام وذلك بحضور ضابط من الشرطة القضائية، الذي يتم في الأماكن الإدارية أو تلك الخاصة بمحافضة الشرطة بالدائرة التي تتبع لها أماكن المعاينات.

تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثله وترسل النسخ الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة⁽¹⁾.

يجب أن ترد الأوراق والوثائق والأشياء المحجوزة للمكلف بالضريبة المعني في أجل ستة (06) أشهر من تاريخ تسليم محضر الجرد للمعني أو شاغل الأماكن أو ممثله.

يجب أن يكتف السر المهني من طرف ضباط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية⁽²⁾ تحت طائلة المتابعة الجزائية طبقا للمادة 301 ق.ع.ج.

وتتم عملية مباشرة المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تستند فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق والحجز يجب أن يسبقهما إلزاميا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة⁽³⁾.

حيث يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي، كل حسب مجال اختصاصه⁽⁴⁾، وهذا بناء على تقرير يقدمه المحاسب المتابع ولا يمكن أن يتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر، ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

(1) – راجع المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية، " الترخيص لإجراء المعاينة لا يكون إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص أو قاضي مفوض "

(2) – نصت عليها المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية .

(3) – نصت عليها المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية .

(4) – راجع المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية .

وإذا لم يسدد المكلف بالضريبة أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، وذلك في أجل (10) أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي والعون بتنفيذ قرار الغلق.

يمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد، وذلك بتحريره لعريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية بصفة استعجاليه بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا.

لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت(1).

وإذا كانت المتابعات تنفذ عن طريق البيع فلا بد من رخصة تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه(2)، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية.

وفي حالة عدم الحصول على الترخيص من طرف الوالي في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب، يمكن للمدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة أن يعطي ترخيصا لقابض الضرائب للشروع في عملية البيع(3).

أما إذا كانت المواد والسلع المحجوزة قابلة للتلف أو قابلة للتعفن أو التحلل أو تشكل خطرا على المحيط، يمكن الشروع فورا في البيع بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب اختصاصه.

(1) — إذا كان الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت فلماذا هذا الإجراء ، وما الفائدة منه ؟ .

(2) — يجب تحديد بدقة السلطة التي تعوضه .

(3) — أنظر المادة 146 الفقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية .

حيث تخضع كل العقود من الناحية الشكلية لقواعد القانون العام، غير أن التنبيه يمكن أن يبلغ عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها وتكتسي عقود المتابعة قيمة كبيرة المبلغة قانوناً (1).

عند وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليها في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة (2) وفي الحالات التي يحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة، يجوز لقابض الضرائب أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر هذا التحصيل ويجوز القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه (3).

إن كل سند يتعلق بالمتابعة تم تبليغه لتحصيل القسط الواجب تحصيله من الحصص المقيدة فيه فإنه يشمل كذلك جميع الأقساط حتى التي حل استحقاقها أثناء التبليغ ما دام المكلف لم يسدها (4).

في حالة الحجز تحدد مصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من طرف الإدارة الضريبة، طبقاً للتعريفات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

يمكن أن يستفيد الحارس المعين من استرداد كل المصاريف المبررة، دون أن يزيد مبلغ هذه المصاريف على نصف قيمة الأشياء المحروسة، أما إذا أوكلت الحراسة إلى محشرة عمومية أو إلى محلات تمارس تعريفات خاصة، فإن التعريفات هذه هي التي يتم تطبيقها.

يقع على ذمة المكلفين بالضريبة مصاريف الحراسة المذكورة سابقاً، وكذا التكاليف الملحقة المحددة في نصوص خاصة (5).

(1) — راجع المادة 146 الفقرة 8 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) — المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة تنص : " تفرض الضرائب المباشرة والعوائد والرسوم المماثلة المذكورة في هذا القانون في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل " .

(3) — راجع المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية .

(4) — راجع المادة 148 من نفس القانون .

(5) — راجع المادة 150 من نفس القانون .

أما في حالة بيع المحل التجاري يجوز عند الاقتضاء القيام بالبيع المنفرد لعنصر أو عدة عناصر مادية للمحل التجاري المحجوز، و ذلك بإجراء الترخيص المذكور في المادة 146 من هذا القانون.

غير أن كل دائن أن يطلب من قابض الضرائب أن يجري بيع المحل بجملته⁽¹⁾ خلال (10) أيام التي تلي تبليغ الحجز، والمسجل قبل 15 يوما على الأقل من التبليغ⁽²⁾.

أما البيع بالمزاد العلني، فيجرى البيع بعد عشرة أيام من إصاق الإعلانات المتضمنة بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري، والقابض المباشر للمتابعة واسميها وموطنيها، والرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها، ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري وطبيعة عملياته ووضعيته وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل، ومكان ويوم وساعة فتح المزاد ولقب القابض الذي يباشر البيع وعنوان مكتب القباضة، وتلصق هذه الإعلانات وجوبا بسعي القابض المباشر للمتابعة وذلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي، حيث يوجد المحل التجاري، وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصها ومكتب القابض المكلف بالبيع.

ويدرج الإعلان قبل عشرة أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية، حيث يوجد المحل التجاري، ويتم إثبات القيام بالإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع. إذا لم تراعى شكليات الإشهار لا يجوز إجراء البيع، ويمكن وضع دفتر شروط ويجوز للأشخاص المعنيين الإطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري المحجوز⁽³⁾.

(1) - راجع المادة 01/151 من نفس القانون .

(2) - يستثنى من ذلك المحلات التجارية التي نص عليها الأمر 102/66 المؤرخ في 1966/05/06 ، يتضمن انتقال الأملاك الشاغرة إلى الدولة، الجريدة الرسمية، عدد 36، الصادرة في 1966/05/06 .

(3) - أنظر المادة 02/151 من قانون الإجراءات الجبائية .

أما إذا كان البيع بالتراضي: فيرسي مزاد المحل التجاري في المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق الثمن التقديري المقترح.

بينما في حالة قصور المزايدات، فيباع المحل التجاري بالتراضي ضمن الشروط المنصوص عليها قانوناً⁽¹⁾ ويعد محضر بيع من قبل القابض وتسلم نسخة منه للمشتري ولصاحب العمارة⁽²⁾، ويستغل المحل التجاري، بمجرد دفع الثمن نقداً مع إضافة جميع مصاريف البيع، وتتم صياغة عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس قسم شؤون الأملاك والعقارات بالولاية للإطلاع على محضر البيع ودفتر الشروط، وشكليات التسجيل تكون على نفقة المشتري⁽³⁾.

ويتم نشر البيع بسعي القابض المباشر للمتابعة في غضون شهر اعتباراً من تاريخه، وذلك في شكل مستخرج أو إشعار يصدر في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية، أما فيما يخص المحلات التجارية المنقلة، يكون مكان الاستغلال هو المكان الذي قيد فيه البائع في السجل التجاري.

يجب تسجيل العقد المتضمن تحويل الملكية، بعد نشر المستخرج أو الإشعار، ويجب تحت طائلة البطلان أن يتضمن هذا المستخرج بيان تاريخ التحصيل ومقداره ورقمه والمكتب حيث تمت هذه العمليات، كذلك يبين تاريخ العقد ولقب واسم وموطن كل من المالك السابق والجديد، وطبيعة المحل التجاري ومقره والثمن المشروط.

تستلم الاعتراضات بمقر مكتب قبضة الضرائب المعنية، ويجوز لكل دائن بادر باعتراض خلال (30) يوماً التالية للنشر، أن يطلع في أجل (40) يوماً بعد النشر الأخير على نسخة من هذا البيع وكذلك الاعتراضات إن وجدت.

(1) – أنظر المادة 152 المقطعين 2 و 3 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) – حسب القانون التجاري صاحب العمل هو مالك الجدران .

(3) – أنظر المادة 03/152 من قانون الإجراءات الجبائية .

وإذا لم يصدر أي اعتراض في أجل (30) يوماً يكون كل من القابض المباشر للمتابعة والمشتري برئ الذمة بالنسبة للغير⁽¹⁾.

أما الاعتراض على المتابعات، فيكون عندما يبادر بطلب استرداد الأشياء المحجوزة في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث لدفع الضرائب والغرامات ويقدم الطلب أولاً إلى مدير الضرائب بالولاية حيث تم الحجز.

ويبادر بطلب استرداد الأشياء المحجوزة مدعوماً بجميع وسائل الإثبات المفيدة، في أجل مدته شهر اعتباراً من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب المحجوز وهذا تحت طائلة البطلان.

يبت رئيس المصلحة في غضون الشهر الذي حصل فيه إيداع مذكرة صاحب الطلب، مقابل وصل، وفي حالة الرفض أو السكوت خلال الشهر، يمكن لصاحب الطلب أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية⁽²⁾، والتي لا توقف الدفع⁽³⁾.

أما فيما يخص إثبات المخالفات ومتابعتها من خلال قانون الضرائب غير المباشرة، فإن الأعيان المؤهلين لتحرير المحاضر هم أعيان إدارة الضرائب المفوضين والمخلفين قانوناً⁽⁴⁾، غير أنه يجوز لأعيان آخرين غير تابعين لإدارة الضرائب القيام بذلك، على غرار أعيان الجمارك بصفة عامة وجميع مستخدمي الإدارة المالية ومستخدمي الدرك الوطني، وجميع أعيان مصالح الجسور والطرق المأذون لهم بموجب القانون بتحرير محاضر.

(1) — أنظر المادة 04/151 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) — أنظر المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية .

(3) — ما دامت لا توقف فما هي الفائدة من هذا الطعن ؟ .

(4) — راجع المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة .

بالإضافة إلى إدارة البلدية وأعوانها (رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم)، ومحافظو الشرطة والمندوبون الغاييون وأعوان الشرطة البلدية فيما يخص المخالفات في مادة التبغ.

أعوان الشرطة والأعوان البلديون فيما يخص المخالفات في مادة الرسم الصحي على اللحوم).

إن مخالفات أحكام هذا القانون المتعلقة بالمراقبات والتحصيلات في الداخل والمعهود بها إلى إدارة الضرائب، تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب وتؤكد أمام القاضي خلال الثلاثة أيام من تاريخها وذلك تحت طائلة البطلان، ويمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد أو تكون محررة من قبل عونين، فتكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس أو يطعن في تزويرها(1).

ويجب أن يذكر في المحضر الشكليات التالية:

تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه ونوع المخالفة.

في حالة الحجز تقديم التصريح الذي قدم إلى المتهم.

اسم وصفة ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر والشخص المكلف بالمتابعات.

نوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية.

حضور الطرف أثناء إعداد البيانات الوصفية أو الإخطار الرسمي المقدم له للحضور.

اسم وصفة وقبول الحارس.

مكان المحضر وساعة اختتامه(2).

(1) – راجع المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة .

(2) – تقريبا نفس الشكليات المطلوبة التي نصت عليها المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية، الاختلاف فقط في مصطلح صفة المحجوز عليه، ففي قانون الإجراءات الجبائية يطلق عليه المعني بالأمر أو شاغل الأماكن، أما في قانون الضرائب غير المباشرة يطلق عليه بالمتهم.

عندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني، فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق ظرف موصي عليه مع طلب الإشعار بالإستلام من إدارة البريد، ويرسل إلى آخر محل إقامة معروف للمخالف، ويجب أن تحمل الرسالة بيان مكان وتاريخ تحرير المحضر(1).

في حالة حجز مستندات سببها التزوير أو إتلاف الدفاتر والرخص والنسخ وغيرها من الوثائق المقررة بموجب التنظيم يجب تحديد نوع التزوير أو الإتلاف أو التحويل.

وتبقى هذه الوثائق، المذكورة والموقعة والمؤشر عليها، مرفقة بالمحضر الذي يضم الإبلاغ الرسمي المقدم إلى الطرف لكي يؤشر عليها وجوابه(2).
وإذا كان المتهم حاضرا أثناء تحرير المحضر، فإنه يذكر فيه بأن المحضر قد قرئ عليه وأعطيت له نسخة منه .

وفي حالة غياب المتهم، فإذا كان له محل إقامة معروف، إما في مكان الحجز، وإما في إمكان تحرير العقد، فإن المحضر يبلغ له خلال 48 ساعة من الإختتام، وفي حالة العكس يعلق المحضر خلال نفس الأجل على باب دار البلدية التابعة إما لمكان الحجز ، وإما لمكان تحرير العقد(3).

إن كل شخص ينازع في نتيجة معايرة قام بها أعوان الضرائب يمكنه أن يطلب إجراء معايرة جديدة، من قبل خبير يعينه القاضي ويحلف اليمين أمامه، ويمكن لإدارة الضرائب أن تجري تحقيقا عن العملية بواسطة خبير ثاني يعينه رئيس المحكمة التابعة لمقر الولاية، وأن النفقات المتعلقة بأحد التحقيقات تكون على عاتق الطرف الذي رفع المنازعة بدون سبب(4).

(1) — أنظر المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة .

(2) — أنظر المادة 507 من نفس القانون .

(3) — أنظر المادة 508 من نفس القانون .

(4) — أنظر المادة 510 من نفس القانون .

وتودع الأشياء المحجوزة في مكتب الضرائب القريب جدا، ويمكن وضعها إن اقتضى الأمر في حظيرة المحجوزات(1).

إذا لم يقدم الطرف الثاني اعتراضا خلال عشرة أيام، فإن البيع يقوم به قابض الضرائب المختلفة، خمسة أيام بعد وضع إعلان موقع من قبله ، ومن دون أية إجراءات على باب البلدية وفي الأماكن الأخرى(2)، المعتادة(3).

يمكن أن يؤذن بالبيع قبل الآجال المحددة سابقا، بمجرد أمر من القاضي بناء على تقديم عريضة في حالة ما إذا كانت الأشياء المحجوزة موضوع تلف(4).

إن تأكيد المحاضر يمكن أن يتم أمام احد القضاة التابعين لاختصاص المحكمة التي يتبعها مكان ارتكاب المخالفة(5).

في الأخير يمكننا القول أن إثبات الجرائم الضريبية بواسطة المحاضر الضريبية من طرف الأشخاص المؤهلين لذلك حسب ما جاء في مختلف القوانين الجبائية كانت غير منسجمة ودقيقة، وهذا على غرار ما قام به المشرع المصري مثلا، وأعطى القانون الجبائي الصلاحيات الكاملة لأعوان إدارة الضرائب والأعوان الآخرين المؤهلين قانونا بتحرير محاضر تسرد فيها مجريات العمليات، وتدون فيها المعاينات المسجلة فقط دون تحديد النتائج المتوصل إليها، وبالتالي أضفى عليها المشرع القوة الثبوتية.

(1) – أنظر المادة 513 من نفس القانون .

(2) – الإجراءات والآجال تختلف، ففي بيع المحل التجاري المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية فالإجراءات معقدة والآجال طويلة، أما فيما يخص المحجوزات المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة فالإجراءات بسيطة والآجال قصيرة، وهذا شئ منطقي للفرق بين العقارات والمنقولات من حيث القيمة.

(3) – أنظر المادة 514 من نفس القانون .

(4) – أنظر المادة 516 من نفس القانون .

(5) – أنظر المادة 518 من قانون الضرائب غير المباشرة .

الفرع الثاني طرق الإثبات بالوسائل الأخرى

إن الكشف عن الجرائم الضريبية، يتم من خلال إجراء المعاينات، وكذلك التحقيق المحاسبي، والتحقيق المعمق، وينجر عن ذلك حجوز ومتابعات من طرف إدارة الضرائب.

لقد أجازت كل القوانين الضريبية هذه الإجراءات بجميع الطرق القانونية، فضباط الشرطة القضائية يعاينون الجرائم الضريبية من خلال إجراء تحقیقات ابتدائية وفق قانون الإجراءات الجزائية، كما يسمح لأعوان الإدارات المالية بمعاينة الجرائم الضريبية من خلال التحقيقات الاقتصادية في إطار قانون المنافسة، وقانون حماية المستهلك وقمع الغش .

ففي الجرائم الجمركية مثلاً، تمثل المعاينة عن طريق الحجز في الميدان الجمركي الطريقة المثلى للحجة الجمركية في حالة قيام جريمة، وهي تساوي الإثبات في حالة التلبس في القانون العام، وفي هذه الحالة يكون إلزامياً تحرير محضر الحجز⁽¹⁾، ويتم الحجز الفوري إثر معاينة تنقل البضائع، وعدم تقديم عند أول طلب من الأعوان الوثائق التي تثبت الحيازة القانونية للبضاعة، وشرعية دخولها، أو عند العجز عن تقديم الوثائق وقت طلبها وضبط البضاعة، حين تقوم المخالفة الجمركية في حالة عجز المعني عن تقديم الوثائق عند أول طلب ولا يعتد بتبريراته إذا قدمها في أول جلسة المحاكمة، ففي هذه الحالة، فإن الجريمة الجمركية لا يمكن أن تكون موضوع احتجاج، ما عدا اللجوء إلى الطعن بالتزوير⁽²⁾.

أما الأشخاص المؤهلين للقيام بإجراء الحجز هم حسب قانون الجمارك، حيث تنص المادة 241 من قانون الجمارك : " يمكن لأعوان الجمارك وضباط

(1) – صقر (نبيل) : المرجع السابق، ص 142 .

(2) – طبقاً لأحكام المادة 254 من قانون الجمارك، قانون رقم 04/17 المؤرخ في 2017/02/16، المعدل والمتمم بالقانون رقم 07/79 المؤرخ في 1979/07/21، المتضمن قانون الجمارك، الجريدة الرسمية، عدد 11، الصادرة في 2017/02/19 .

الشرطة القضائية المنصوص عليهم في قانون الإجراءات الجزائية، وأعاون مصلحة الضرائب، وأعاون المصلحة الوطنية لحراس الشواطئ، وكذا الأعاون المكلفين بالتحريات الاقتصادية، والمنافسة والأسعار والجودة وقمع الغش، أن يقوموا بمعارضة المخالفات الجمركية وضبطها ...".

إن إجراء الحجز والتحقيق الجمركي يعتبران من الطرق الخاصة في معارضة الجريمة الجمركية والتي تختص بها إدارة الجمارك، إضافة إلى ذلك القانون في مجال المنازعات الجمركية، والمتعلقة بالتحقيق الابتدائي، وكذا عن طريق الوثائق والتصريحات المتحصل عليها من السلطات الأجنبية.

فمحضر الحجز هو الوثيقة التي يحررها الأعاون المؤهلين قانونا بإجراء الحجز، طبقا للمادة 241 من قانون الجمارك المذكورة سابقا، تبعا للنتائج التي توصلوا إليها⁽¹⁾، ويتم تحريره طبقا للمادة 242 من قانون الجمارك فور ضبط الحجز والبضائع بما فيها وسائل النقل.

وتكمن أهمية محضر الحجز في قوته الثبوتية، حيث يعتبر المحضر الأكثر استعمالا لإثبات الجرائم الجمركية، ويجزر فور اكتشاف الجريمة، ويتضمن على الخصوص : الأشياء المحجوزة وصفها، كميتها، نوعها، وتختلف القوة الثبوتية للمحضر باختلاف مضمونه وصفة وعدد محرريه، فتمثل المعاينات الوقائع المادية، مثل هوية المخالف أو المخالفين وعدددهم، ونوع البضاعة وعدددها، ولا تشمل الآراء أو التأويلات محرري المحضر، كما تشمل تصريحات المخالفين والشهود، وكذلك الإعترافات إن وجدت، وإن تعذر نقل البضائع فإنه يمكن أن يكون المخالف حارسا عليها، ويتم تحرير محضر بذلك⁽²⁾.

(1) — عكس المحاضر الضريبية، فإن أعاون إدارة الضرائب يدونون العمليات المسجلة في المحاضر فقط دون التوصل إلى النتائج .

(2) — أنظر المادة 243 من قانون الجمارك.

كما يجب أن تكون البيانات إلزامية تحت طائلة بطلان المحضر (1)، حيث يتم ذكر كل الوقائع، بحضور المخالف ويؤكدون في المحضر بأنهم قرؤوه على المخالف، ودعوه للتوقيع عليه وسلموه نسخة منه، أما في حالة غياب المخالف أو إذا كان حاضرا ورفض التوقيع، فلا بد من إشارة في المحضر لذلك.

وفي حالة حجز وثائق مزورة أو محرفة، فيجب أن يبين في المحضر نوع هذا التزوير، ويصف التحريفات والكتابات الإضافية، وعلى الأعوان توقيع الوثائق المشوبة وتمضى بعبارة (لاتغيير) وتلحق بالمحضر (2).

فالجرائم الجمركية التي تعين بناء على محاضر مشوبة بالبطلان النسبي، فإنه يمكن أن تؤخذ بعين الاعتبار في إثبات الجرائم الجمركية حين تقديم ما يثبت عكسها من المعنى بالمحضر، وهذا على غرار ما استقر عليه اجتهاد المحكمة العليا (3).

كما يتم إثبات الجرائم الضريبية من طرف الجهات المعنية طبقا للقواعد الإجرائية العامة والمنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية من خلال المواد 212 إلى 238 منه، حيث يجوز إثبات الجرائم بكل طرق الإثبات المتاحة ما عدا في الحالات التي ينص القانون فيها على غير ذلك، وللقاضي السلطة التقديرية، وأن يبنى قراره على الأدلة المقدمة له من خلال المرافعات والمناقشات فيها حضوريا أمامه (4).

ولا يكون للمحاضر والتقارير القوة الشبوتية، إلا إذا كانت صحيحة من حيث الشكل، ويجب أن يحرره صاحب الاختصاص في وظيفته ويسرد فيه كل ما رآه أو سمعه أو عايشه بنفسه (5).

(1) — طبقا لأحكام المادة 245 من قانون الجمارك .

(2) — طبقا لأحكام المادة 145 الفقرة الأخيرة من هذا القانون .

(3) — فارس (السبقي) : المرجع السابق ص 165 .

(4) — راجع المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية .

(5) — راجع المادة 214 من نفس القانون .

كذلك لا تعتبر المحاضر والتقارير التي يجريها أصحاب الاختصاص لمعارضة الجرائم والتي تثبت حصول جنایات أو جنح تعتبر مجرد استدلال ما لم يوجد نص يخالف ذلك (1).

عندما يكون هناك نص خاص يخول لضباط الشرطة القضائية أو أعوانهم أو الموظفين أو أعوانهم سلطة إثبات الجنح في محاضر أو تقارير تكون لهذه الأخيرة القوة الثبوتية والحجية، ما لم يكن عكس ذلك بالكتابة أو بالشهود (2).

عند وجود قوانين خاصة تنظم تحرير محاضر تكون لها القوة الثبوتية والحجية ما لم يطعن فيها بالتزوير (3).

وإذا ارتأت الجهة القضائية، وجوب إجراء خبرة فنية فعلية اتباع (4) ما هو منصوص عليه في المواد من 143 إلى 156 من قانون الإجراءات الجزائية، لأن الخبرة الفنية أصبحت ضرورية في إثبات الجرائم الضريبية لما تتصف به الضرائب بصفة عامة من تقنيات خاصة في مجال فرضها واتباع الأنظمة الضريبية المعمول بها وكيفية إجراء المحاسبات وإعادة التقييم، حيث جاء في قانون الإجراءات الجبائية (5) أنه يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائياً أو بناء على طلب من المكلف بالضريبة، أو مدير الضرائب، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء بالتحقيق بمهمة الخبراء، حيث تتم الخبرة على يد واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تستند إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث.

(1) – راجع المادة 215 من نفس القانون .

(2) – راجع المادة 216 من نفس القانون .

(3) – راجع المادة 218 من نفس القانون .

(4) – راجع المادة 219 من نفس القانون .

(5) – المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية .

وإذا أصدر الخبراء خبرات متناقضة، في هذه الحالة يصعب على القاضي الفصل في القضية، وبأي خبرة يرجحها عن باقي الخبرات، خاصة إذا كان القاضي غير مختص في الشؤون الضريبية نظرا لما تتسم به من تقنيات وحسابات فنية .

المطلب الثاني تقدير وسائل الإثبات

بالرجوع إلى القواعد الإجرائية العامة، ومنها قانون الإجراءات الجزائية خاصة، فإن إثبات الجرائم بصفة عامة تكون بكل طرق الإثبات، ما عدا التي ينص عليها القانون صراحة.

يتمتع القاضي بصلاطة تقديرية عند إصداره للحكم تبعا لقناعته الشخصية⁽¹⁾ حيث يمكن لقاضي الموضوع تأسيس اقتناعه على أية حجة حصلت مناقشتها حضوريا أمامه⁽²⁾، وبالتالي يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على الحجج المقدمة أمامه من خلال المرافعات، والتي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه، فلا يمكن لقاضي الموضوع أن يؤسس قراره إلا على الأدلة المقدمة له أثناء المرافعات، والتي تتم مناقشتها حضوريا⁽³⁾، وعلى القاضي أن يعتمد على الأدلة المقدمة أمامه ليؤسس حكمه .

ولكن السؤال الذي يجب أن يطرح ، هل هذه الأدلة مشروعة⁽⁴⁾ أم لا ؟. وهل مختلف القوانين الجبائية، وكذلك قانون الإجراءات الجبائية احترمت هذا المبدأ ؟. وهل للقاضي سلطة تقديرية مطلقة أم قيدت هذه السلطة من خلال

(1) — راجع المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية .

(2) — قرار الغرفة الجزائرية بتاريخ 09 جويلية 1981، مجموعة قرارات الغرفة الجزائرية، ص 153 .

(3) — الاجتهاد القضائي ، الغرفة الجزائرية بتاريخ 1982/01/21 ، ص 66 .

(4) — لم يحدد المشرع الجزائري الأدلة المقدمة بدقة، عكس المشرع المصري الذي حددها بالأدلة المشروعة، حسب نص المادة 303 من قانون المرافعات الجزائرية المصري .

المحاضر الثبوتية التي يحررها أعوان إدارة الضرائب، أو الأعوان المؤهلين قانوناً لذلك .

للإجابة على هذه الأسئلة نركز على قوة وحجية المحاضر المقدمة من خلال الفرع الأول بالنسبة للمحاضر الضريبية، وحجتها المطلقة أو النسبية وحدودها والطعن ببطلانها، وفي الفرع الثاني ندرس المحاضر الأخرى.

الفرع الأول

المحاضر الضريبية ومدى حجيتها

لقد تناول قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك قانون الضرائب غير المباشرة محاضر المعاينة، والحجوز واعتبرها حجية مطلقة، إذا احترمت الشكليات الأساسية التي يجب أن تتوفر فيها⁽¹⁾، وكذلك حسب موضوعها وصفة محرريها وعددهم، وبالتالي تصبح لديها القوة الثبوتية والحجية المطلقة، إلا إذا طعنت بالتزوير، إلا أنه يمكن أن تكون لهذه المحاضر حجية نسبية، وهذا إذا ما حررت مثلاً من طرف عون واحد، وهذا في إطار قانون الضرائب غير المباشرة⁽²⁾، فتكون حجتها أمام القضاء إلى أن يثبت العكس أو يطعن فيها بالتزوير .

وبالتالي ندرس المحاضر الضريبية ذات الحجية المطلقة في (الفقرة الأولى)، والمحاضر ذات الحجية النسبية في (الفقرة الثانية)، وحجية المحاضر الضريبية وبطلانها في (الفقرة الثالثة) .

الفقرة الأولى

المحاضر الضريبية ذات الحجية المطلقة

عند قراءتنا لمختلف القوانين الجبائية من ضرائب مباشرة وغير مباشرة، وقانون الرسم على رقم الأعمال، وقانون التسجيل وقانون الطابع، وكذلك

(1) – راجع المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) – راجع المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة .

القانون الإجرائي، وهو قانون الإجراءات الضريبية، فإننا نلاحظ أنه ليس هناك أي تقييد لسلطة القاضي، بل له كامل الصلاحيات والسلطة التقديرية من خلال المحاضر والأدلة المقدمة أمامه من طرف الجهات المعنية، خاصة إذا كانت مستوفاة لكامل الشروط الشكلية والموضوعية التي يقرها القانون، وبالتالي تصبح هذه المحاضر ذات قوة ثبوتية وحجية مطلقة، لحين الطعن فيها بالتزوير، لهذا تتقلص سلطة القاضي لأنه مقيد بهذه المحاضر ذات الحجية المطلقة.

وعليه فإن محاضر المعاينة والحجز، والمحرة في إطار قانون الإجراءات الجبائية تكون صحيحة وذات حجية كاملة إذا التزمت بالشروط الشكلية والإجراءات المنصوص عليها في المواد من 34 إلى 38 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

الفقرة الثانية

المحاضر الضريبية ذات الحجية النسبية

هي المحاضر التي تحرر وتتضمن اعترافات من طرف المكلفين بالضريبة⁽²⁾ وكذلك الحجوز والمعاينات المادية التي تتم من طرف عون واحد⁽³⁾، في قانون الضرائب غير المباشرة .

حيث نجد أن للقاضي دور فعال في مجال الدعوى الجبائية، فله كل الصلاحيات والسلطة التقديرية الواسعة للوصول إلى الحقيقة، لأن اعتماده على وسائل الإثبات، لا سيما المحاضر ذات الحجية النسبية، تجعله غير مقيد بها، وإنما تفتح له الباب واسعا للتحري لكشف الحقيقة، وعليه فالقاضي غير مطالب في حكمه إلا ببيان العناصر التي استمد منها رأيه، والأساليب التي بنى عليها قضاءه وذلك فقط للتحقيق مما إذا كان ما اعتمد عليه من شأنه أن يؤدي فعلا إلى

(1) – راجع الفرع الأول من المبحث الثاني، طرق الإثبات بالمحاضر الضريبية .

(2) – أنظر المادة 213 من قانون الإجراءات الجزائية تنص : " الاعتراف شأنه شأن جميع عناصر الإثبات يترك لحرية تقدير القاضي " .

(3) – أنظر المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة : " ... يمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد، وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس ... " .

النتيجة التي خلص إليها أم لا، وشريطة أن يكون ذلك كله مما عرض عليه على بساط البحث أمامه بالجلسة حتى لا يؤخذ به الخصوم على غفلة، وعلى أن يكون مما حرم الاستشهاد به استثناء على خلاف ما تضمنه المحضر (1).

وإذا تفحصنا المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة، فإنها تقسم المحاضر إلى نوعين : المحاضر المحررة من طرف عون واحد، وبالتالي تكون لها الحجية أمام القضاء حتى يثبت العكس، والمحاضر المحررة من طرف عونين تكون لها الحجية إلى أن يطعن فيها بالتزوير .

إذن فالقاضي في هذه الحالة لا يعتمد على هذه المحاضر ذات الحجية النسبية، وإنما يأمر بتقديم أدلة أخرى يراها لازمة لكشف الحقيقة، وخاصة إذا تمسكت الإدارة بالمحضر المحرر من طرف عون واحد .

ويستنتج بالتالي الحقائق القانونية من جميع الأدلة المطروحة عليه بطريقة الاستنتاج أو الاستقراء واستخدام ملكاته العقلية في الوصول إلى الحقيقة، ما دام لم يخالف في ذلك قواعد المنطق (2).

الفقرة الثالثة

حجية المحاضر الضريبية وبطلانها

لقد أجاز المشرع الجبائي للطرف الثاني، وهو المكلف بالضريبة، أي المتهم والمتابع جزائياً، بأن يطعن في المحاضر الضريبية التي يحررها أعوان إدارة الضرائب أو المؤهلين قانوناً، وهذا الطعن يكون بالبطلان أو الطعن للتزوير، وهذا في إطار إيجاد نوع من التوازن في المراكز القانونية بين المكلف بالضريبة (المتهم) من جهة وبين الإدارة الضريبية (الضحية) من جهة ثانية، وكذلك حماية حق الدفاع المضمون دستورياً.

(1) – همودة (علي محمود علي) : النظرية العامة في تسبيب الحكم الجبائي في مراحلها المختلفة، دراسة

مقارنة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 1994، ص 134 .

(2) – نفس المرجع، ص 135 .

حيث أجازت كل القوانين الضريبية، وكذلك قانون الإجراءات الجبائية حق الطعن بالبطلان في المحاضر الضريبية، في حالة إذا لم تحترم الإجراءات الشكلية والموضوعية المنصوص عليها في القوانين الضريبية(1).

أما الطعن بالتزوير في المحاضر الضريبية، فإننا نلاحظ أن كل القوانين الجبائية، وكذلك قانون الإجراءات الجبائية لم تتعرض لإجراءات الطعن بالتزوير في هذه المحاضر .

وبالتالي لا بد من الرجوع للقواعد العامة، من خلال قانون الإجراءات الجزائية والتي تشير إلى أنه إذا حصل أثناء جلسة بمحكمة أو مجلس قضائي أن ادعى بالتزوير ورقة من أوراق الدعوى أو أحد المستندات المقدمة، فلتلك الجهة القضائية أن تقرر بعد أخذ ملاحظات النيابة العامة وأطراف الدعوى ما إذا كان ثمة محل لإيقاف الدعوى أو عدم إيقافها، ريثما يفصل في التزوير من الجهة القضائية المختصة.

وإذا انقضت الدعوى العمومية، أو كان لا يمكن مباشرتها عن قهمة التزوير، وإذا لم يتبين أن من قدم الورقة كان قد استعملها متعمدا عن قصد التزوير، قضت المحكمة أو المجلس المطروح أمامه الدعوى الأصلية بصفة فرعية في صفة الورقة المدعي بتزويرها(2).

الفرع الثاني

المحاضر الأخرى ومدى حجيتها

بعدما تطرقنا إلى حجية المحاضر الضريبية من خلال المعاينات والحجوزات من طرف أعوان الإدارة الجبائية أو المالية أو المؤهلين قانونا .

(1) – راجع المواد 34، 35، 37، 38 من قانون الإجراءات الجبائية، وكذلك المواد من 504 إلى 519 من قانون الضرائب غير المباشرة.

(2) – أنظر المادة 536 من قانون الإجراءات الجزائية .

واعتبرت المحاضر الضريبية التي يجرها على الخصوص أعوان الإدارة الضريبية تعتبر محاضر ذات حجية مطلقة بشرط احترام الإجراءات الشكلية والموضوعية المقررة قانونا، وبالتالي تنقيد سلطة القاضي وتكاد تكون منعدمة في مثل هذه المحاضر خاصة في الدعوى الجبائية .

أما فيما يخص المحاضر ذات الحجية النسبية والتي تتضمن مثلا اعترافات، وكذلك الحجوز والمعائنات التي تتم من طرف عون واحد وبالتالي تصبح في هذه الحالة سلطة القاضي واسعة وغير مقيدة.

أما بالنسبة للمحاضر الأخرى، غير المحاضر الضريبية وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية، ووفقا لأحكام المواد 212 إلى 215 منه نجد أن عبء الإثبات يقع على عاتق النيابة العامة والإدارة الجبائية والمالية، ويصدر القاضي الجزائي حكمه تبعا لاقتناعه الشخصي وبناء على الأدلة المقدمة أمامه من خلال معرض المرافعات والمناقشات حضوريا .

وبالرجوع إلى المادة 213 من قانون الإجراءات الجزائية، فيما يتعلق بقضية الاعتراف المدون في المحاضر من المتهم، فإن تقديره يرجع إلى السلطة التقديرية للقاضي.

وفي هذا المجال جاء قرار المجلس الأعلى للقضاء بما يلي : " حيث قرينة الإقرار أو الاعتراف تطبق في القضايا المدنية، أما في القضايا الجزائية، فللقاضي الحرية في تقدير الاعتراف، بحيث يجوز الأخذ بجزء منه وترك جزء آخر بشرط أن الجزء المأخوذ يقنع القاضي ويؤدي منطقيا وقانونيا إلى إدانة المتهم أو تبرئته" (1).

(1) — قرار المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 19/09/1975 رقم 10338 .

— كذلك قرار الغرفة الجزائية بتاريخ 20/10/1970 نشرة القضاة 1971-1، ص 81 .

جاء بما يلي : " إن الإقرار كباقي طرق الإثبات يترك للسلطة التقديرية للقاضي، وأن غياب الشهود لا يؤثر بأي شكل من الأشكال في نطقه، كما أن تراجع صاحب الإقرار لا يلغي وجوده " .

خلاصة الباب الأول

إن جرائم الأموال العامة، هي تلك الجرائم التي تهدف إلى الإضرار بالمصلحة العامة، ويعتبر قانون العقوبات هو مجموعة القواعد القانونية التي تحدد الأفعال التي تعتبر جرائم وتبين العقوبات المقررة لها.

وعندما يكون هناك قانون عقوبات ضريبي، فينصرف إلى تحديد الجرائم والعقوبات المترتبة أصلاً بالقوانين الضريبية.

ولهذا وجبت معرفة الجرائم الضريبية وطبيعتها القانونية وأنواعها، والمنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية، وتصنيفها وتكييفها الجزائي، وكذلك معاناة هاته الجرائم، وكيفية إثباتها من طرف الجهات المختصة.

حيث عرفت الجرائم الضريبية بأنها ذات طبيعة خاصة تتميز عن جرائم القانون العام من حيث التجريم والمعاناة والإثبات، لأنها هي البداية الأساسية في المنازعات الضريبية.

ولهذا تبرز أهميتها من خلال العناية الكافية التي أولاها المشرع الجبائي والجزائي من خلال التدقيق في الإجراءات والشكليات التي تتطلبها المعالجة بواسطة المحاضر وأثرها بالبطلان على مخالفة الإجراءات القانونية المنصوص عليها.

الباب الثاني الطرق الإجرائية الوقائية والردعية في التشريع الجزائري

منذ نشأة الجماعات وجدت علاقات متشابكة بين أفرادها من طبيعتها إمكان وقوع الخلاف بشأنها نتيجة لتضارب المصالح، ولكن حاجة المجتمع إلى البقاء والاستمرار دعت إلى خلق تنظيم لتلك العلاقات يهدف إلى المحافظة عليه، وبهذا تباشر الدولة بإجراءات للخارجين عن القانون تلزمهم باحترامه. وعلى هذا تأسست فكره الجزاء، وقد اتسم في بدايته بالشدّة والقسوة المشبعين بروح الانتقام، ولكن مع تطور الزمن تغيرت النظرة إلى العقوبة والغاية منها(1).

إن دراسة الجرائم الضريبية من الناحية الموضوعية، والتي تتناول ما يعد من الأفعال جريمة ويقرر المشرع العقاب من أجلها، تضع قيودا على الممولين وتندر بالعقاب من يتعدى هذا القيد، ولا سبيل لتطبيق العقوبات عن مخالفة أحكام التهرب الضريبي، إلا من خلال إتباع قواعد الإجراءات الجنائية من الناحية الإجرائية(2).

فهي تملئ قيودا يرد على النيابة العامة بصدد تحريك الدعوى العمومية أو الجبائية ومنحت سلطة واسعة للإدارة الجبائية.

ولهذا نقسم هذا الباب إلى فصلين:

نتناول في الفصل الأول متابعة الجرائم الضريبية، وفي الفصل الثاني نتطرق لإجراءات تطبيق الجزاءات الجنائية.

(1) – إدوارد (جوس بشاي) : التجريم الضريبي المصري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة 1981، ص 09.

(2) – المنجي (ابراهيم) : الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي، مرجع سابق، ص 903

الفصل الأول

متابعة الجرائم الضريبية

إذا وقعت جريمة من الجرائم الضريبية، وثبتت نسبتها إلى شخص من الأشخاص المخاطبين بقانون من القوانين الضريبية، فإن ذلك يشكل اعتداء على المصلحة الضريبية محل الحماية الجنائية، مما يعطي للدولة حق توقيع العقاب على مرتكب هذه الجريمة⁽¹⁾.

ولا يتم مؤاخذه المتهم تلقائياً أو توقيع العقوبة عليه مباشرة، وإنما ينبغي أن تبادر الدولة عن طريق السلطة التي تمثلها وهي النيابة العامة بالسير في إجراءات الخصومة الجنائية، لإقرار حق الدولة في العقاب ومباشرة الإجراءات التالية، حتى تنقضي هذه الخصومة في حكم جنائي بات أو بغير ذلك من وسائل الانقضاء⁽²⁾.

إنَّ الهدف من الخصومة الجنائية هو كشف الحقيقة، وتطبيق قانون العقوبات أو التشريعات العقابية على المتهم في إطار الضمانات التي تحترم فيها حرته.

تعتبر الدعوى الجنائية هي وسيلة الدولة في اقتضاء حقها في عقاب مرتكب الجريمة. إذ يترتب على وقوعها وجود طرفين متقابلين هما: النيابة العامة والمتهم. ولكن قد يسبق وصول الدعوى إلى النيابة العامة مراحل إجرائية تتخذ خلالها مجموعة من الإجراءات التي تسبق إحالة الدعوى إليها. وبعض هذه الإجراءات يباشرها مجموعة من الموظفين العموميين، الذي خصهم القانون بالقيام بمهمة التثبت من وقوع الجريمة وجمع الأدلة والعناصر اللازمة للتحقيق وهم من يطلق عليهم اسم مأموري الضبط القضائي.

(1) – الجندي (حسني) : شرح قانون الإجراءات الجنائية، ط 4 ، دار النهضة العربية، 2004/2003 مصر، ص 70.

(2) – سرور (أحمد فتحي) : الوجيز في قانون الإجراءات الجنائية الطبعة 1983/1982 دار النهضة العربية مصر ص 93.

وتنقسم المتابعة إلى مرحلتين : المرحلة الأولى تسمى مرحلة الاستدلالات، وتسبق عادة الدعوى الجنائية، ولا تعتبر مرحلة منها بل تمهد لها. والمرحلة الثانية هي مرحلة التحقيق والتي تباشرها في الأصل النيابة العامة ويمكن أن يباشرها مأمور الضبط القضائي في حدود معينة. إن وقوع الجريمة لا يحتم إحالة الدعوى الجنائية إلى المحكمة الجنائية مباشرة، وإنما قد يقيد المشرع سلطة النيابة العامة في رفع الدعوى الجنائية أو مباشرة أي إجراء من إجراءات التحقيق فيها⁽¹⁾.

يترتب على معاينة واثبات الجرائم الضريبية متابعة وإحالة مرتكبيها على القضاء للمحاكمة وهذا طبقا للقوانين الضريبية في التشريع الجزائري وخاصة منها المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 534 بين قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 02/119 من قانون التسجيل والمادة 02/34 قانون الطابع والمواد 113,112,111,110 من قانون الإجراءات الجبائية، وبالتالي تكون المتابعات القضائية هي المرحلة الأخيرة لأي جريمة ضريبية.

ولدراسة متابعة الجرائم الضريبية قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

ندرس في (المبحث الأول) المتابعة الجزائية، وفي (المبحث الثاني) نتناول إخطار جهات الحكم وانقضاء الدعوى العمومية والجبائية.

المبحث الأول المتابعة الجزائية

نجد أن التشريع المصري لم ينص المشرع الضريبي على قواعد إجرائية خاصة بالجرائم الضريبية كما فعلت بعض القوانين الأجنبية كالقانون الفرنسي

(1) – الجندي (حسني) : المرجع السابق، ص 198، 199.

والقانون الايطالي⁽¹⁾ واقتصرت نصوصه فقط على تحديد من لهم صفة الضبطية القضائية⁽²⁾.

وحق الاطلاع في جرائم التهرب الضريبي وعلى القيد الوارد على حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى الجنائية في الجرائم الضريبية⁽³⁾.

كما نص المشرع على الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية في الجرائم الضريبية.

ونجد نفس الإجراءات تقريبا نصت عليها مختلف القوانين الضريبية في التشريع الجزائري.

وعليه سوف نتعرض إلى إجراءات تحريك الدعوى الضريبية بنوعيتها العمومية والجنائية في (المطلب الأول)، بينما نتطرق للقواعد الخاصة للمحاكمة أمام الجهات القضائية والإجراءات المتبعة في (المطلب الثاني).

المطلب الأول

تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجنائية

الأصل أن تختص النيابة العامة دون غيرها برفع الدعوى العمومية ومباشرتها بصفتها نائبة عن المجتمع وقد نصت على ذلك المادة الأولى من قانون الإجراءات الجنائية المصري⁽⁴⁾، والتي تقابلها المادة 29 من قانون الإجراءات الجنائية الجزائري⁽⁵⁾، وبذلك تكون النيابة العامة هي وحدها المنوطة بتحريك الدعوى الجنائية ومباشرتها فهي تبلغ بالجرائم عن طريق مأموري الضبط القضائي

(1) – سرور (أحمد فتحي) : الوجيز في قانون الإجراءات الجنائية، المرجع السابق ، ص 225 .

(2) – نصت عليها المادة 02/192 من القانون 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون 187 لسنة 1993 المصري.

(3) – نصت عليها المادة 02/191 من نفس القانون السابق.

(4) – المادة الاولى من قانون الإجراءات الجنائية المصري تنص " تختص النيابة العامة دون غيرها برفع الدعوى الجنائية ومباشرتها ولا ترفع من غيرها إلا في الاحوال المبينة في القانون "

(5) – المادة 29 من قانون الإجراءات الجنائية تنص " النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية .. " .

(الشرطة القضائية) أو الموظفين الإداريين أو الأفراد العاديين وتكون لها مطلق الحرية في رفعها ومباشرتها أو حفظها. إذا كان هناك وقت لذلك ولا يقيدتها في ذلك المحاكمات الإدارية التي تصدر من الجهات الإدارية ضد المتهم أو المحاكمات التأديبية الصادرة عن المحاكم التأديبية والإدارية، وأيضا لا يقيدتها تنازل المجني عليه عن حقوقه وهي لا تملك التنازل عن الدعوى في أية مرحلة كانت عليها إلا أن المشرع استثناء من هذا الأصل وضع قيد على سلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى الجنائية كما هي في جرائم الشكوى⁽¹⁾ أو تكون منوطه بإرادة جهة معينة لها تقدير ما إذا كان من الضروري تحريك الدعوى الجنائية أم لا، كما في حالات الطلب حيث تكون الجهة الإدارية مجني عليها.

كما قد يعطي المشرع لبعض الهيئات حرية واستقلالاً في مباشرة أعمال أعضاء الهيئات النيابة والقضائية ويشترط لمباشرة الدعوى الجنائية ضد أحد أعضائها ضرورة صدور إذن من الجهة التي يتبعها المتهم⁽²⁾.

وبذلك يكون المشرع المصري قد قيد حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى الجنائية على حدوث أمر من ثلاثة :

صدور شكوى من المجني عليه .

صدور طلب كتابي من الوزير المختص أو من جهة حكومية معينة .

الحصول على إذن من جهة خاصة .

وبالتالي هناك فرق بين الشكوى والطلب.

فالشكوى هي إبلاغ من المجني عليه أو وكيله للنياحة العامة أو احد مأموري

الضبط القضائي عن جريمة معينة لمباشرة الإجراءات الجنائية فيها.

(1) – سلامة (مأمون محمد) : قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، ج 1 ، 1990 مصر، ص 94.

(2) – نفس المرجع ، ص 152.

والطلب هو إبلاغ من هيئة عامة بصفتها مجني عليها للنيابة العامة عن جريمة وقعت ضدها بغية مباشرة الإجراءات الجنائية، والإذن هو إبلاغ يصدر من هيئة عامة لانتساب الجاني إليها لمباشرة الإجراءات الجنائية ضده (1).

أما في التشريع الجزائري، فيتم تحريك الدعاوي الضريبية أمام الجهات الجزائية بناء على شكوى من الشخص المختص على مستوى الإدارة الجبائية وهو المدير الولائي للضرائب، إلا أنه بعد تقديم الشكوى وتحريك الدعوى العمومية والجبائية من طرف النيابة العامة، فإن المتابعات تخضع للإجراءات العامة كباقي الدعاوي الجزائية الأخرى، ولكن توجد بعض الخصوصيات الناتجة عن الطبيعة الخاصة للجرائم الضريبية سواء بتقديم الشكوى أو المرافعات.

وعلى غرار المخالفات الجمركية تنجم عن الجرائم الضريبية دعويان (2):

دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامات الجزائية.

دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق جزاءات جبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة للمحجوزات.

إلا أن النسبة بين الدعويين الجمركية والضريبية يتوقف عن هذا الحد على اعتبار أن الدعويين العمومية والجبائية في الدعوى الجمركية مستقلتان أي يمكن للنيابة تحريك الدعوى العمومية ومباشرتها طبقا لقانون الإجراءات الجزائية في ذات الوقت الذي تستقل فيه إدارة الجمارك لتحريك الدعوى الجبائية طبقا لقانون الجمارك (3).

(1) – علي (مجدي محمد) و أحمد (نصر أبو عباس) : الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي المرجع السابق، ص 199.

(2) – بوسقيعة (أحسن) : الغش الضريبي المرجع السابق، ص 26.

(3) – نفس المرجع ، ص 25.

حيث اتفقت جل القوانين الجبائية على أن صلاحية تحريك الدعوى العمومية والجبائية تكون من طرف الإدارة الضريبية، وبناء على شكوى تقدمها هذه الأخيرة أمام الجهات القضائية المختصة.

حيث تنص المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة⁽¹⁾ على مباشرة الملاحقات من اجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 بناء على شكوى من إدارة الضرائب دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعنى بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي، وترفع هذه الملاحقات إلى محكمة الجناح المختصة وقد تكون هذه المحكمة حسب الحالة واختيار الإدارة، إما المحكمة التي يتبع لها مكان فرض الضريبة أو المحكمة التي يقع مقر المؤسسة في دائرة اختصاصها " .

حيث وطبقا للمادة 307 من قانون الضرائب المباشرة في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية، على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة يجوز لهذه الإدارة أن تؤسس نفسها طرفا مدنيا.

أما المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة فتتضمن على أن المخالفات المشار إليها في المادة 532 من هذا القانون تتابع أمام المحكمة بناء على شكوى الإدارة المعنية والمحكمة المختصة هي حسب الحالة واختيار الإدارة⁽²⁾.

بينما المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال⁽³⁾ التي تشتمل على أن تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 117 وفقا للشروط المنصوص عليها في

(1) – الصادرة بالقانون رقم 12/07 الصادر في 2007/12/30، والمعدلة والمتممة بالمادة 14 من القانون رقم 16/11 الصادر في 2011/12/28 والمتضمن لقانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية، عدد 72، الصادرة في 2011/12/29 والتي تنص : " تبشر المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من هذا القانون، وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية " .

(2) – هي نفسها ما جاء في المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والمعدلة بنفس القانون المذكور أعلاه .

(3) – نص عليها القانون رقم 16/11 المؤرخ في 2011/12/28 المتضمن قانون المالية 2012 .

المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، لإتمام المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية.

أما المادة 02/119 من قانون التسجيل والتي تشير إلى متابعة المخالفات أمام الجهة القضائية المختصة، كما حددها المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾.

نلاحظ أن جميع القوانين الضريبية، خاصة المادة 34 من قانون الطابع، والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 119 من قانون التسجيل قبل تعديلها أجمعت على أن صلاحية تحريك الدعوى العمومية والجبائية تكون من طرف إدارة الضرائب ، وتكون بناء على شكوى تقدمها هذه الأخيرة أمام المحكمة المختصة، وحسب إختيار الإدارة سواء في مكان فرض الضريبة، أو مكان الحجز أو بمقر المؤسسة.

ولكن نجد المشرع الجبائي قد عدل المواد المذكورة أعلاه بالقانون رقم 16/11 المؤرخ في 2011/12/28 المتضمن لقانون المالية لسنة 2012، وأحال متابعة المخالفات للمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تعطي صلاحية تحريك الدعوى، بناء على شكوى من طرف المدير الولائي للضرائب .

كذلك نلاحظ أن المشرع الجبائي الجزائري يستعمل آلية لتحريك الدعوى العمومية والجبائية وسماها شكوى وحصر الضحية أي الجني عليها في إدارة الضرائب.

(1) — المادة 34 من قانون الطابع، والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 119 من قانون التسجيل، كلها معدلة بالقانون رقم 16/11 المؤرخ في 2011/12/28 والمتضمن لقانون المالية لسنة 2012، وهي كلها تشير إلى ملاحقة المخالفات أمام الجهة القضائية المختصة وفق الشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما المشرع المصري فقد استعمل مصطلحين الشكوى والطلب⁽¹⁾.

وعرف الشكوى على أنها إبلاغ من المجني عليه أو وكيله للنيابة العامة أو أحد مأموري الضبط القضائي عن جريمة معينة لمباشرة الإجراءات الجنائية. أما الطلب فهو إبلاغ من طرف هيئة عامة، بصفتها مجني عليها.

حيث أن السبب في اشتراط تقديم الشكوى في المواد الضريبية هو نتيجة ما يجب أن تكون عليه العلاقة بين الممولين بالضريبة والإدارة الجبائية من التفاهم لا على القسر والإكراه، بالإضافة إلى واجب كتمان السر المهني من طرف الإدارة وأعوانها في ما يتعلق بالتصريحات والإقرارات المقدمة من طرف الممول والإدارة الجبائية، وعليه فإن حصر أمر تقديم شكوى للإدارة الجبائية فقط يعود للطابع التقني والفني والمحاسبي بالنسبة لهذه الجرائم والإدارة الجبائية لها دراية بذلك زيادة على منحها سلطة تقديرية حسب ظروف وملابسات كل مخالفة. وكذلك صلاحيتها في إجراء المصالحة ومنح إعفاءات لبعض المكلفين بالضرائب⁽²⁾.

بعدها تعرفنا على تحريك الدعوى العمومية والجبائية من خلال تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب وجب معرفة شروط تقديمها وهل يجوز تحريك الدعوى بدون شكوى؟ وما هي آثارها؟ وهل يجوز التنازل عنها؟ وهذا ما سنعرفه من خلال التطرق لشروط صحة الشكوى في (الفرع الأول)، وأثر تقديمها في (الفرع الثاني)، وسحبها في (الفرع الثالث).

(1) – الشكوى تستعمل في تحريك الدعوى العمومية، أما الطلب يستعمل في تحريك الدعوى الجبائية.

حيث كان من الأجدد على المشرع الجزائري إتباع المشرع المصري في هذا التقسيم لأنه من غير المعقول المساواة في المراكز القانونية بين المجني عليه الضحية كفرد وبين الإدارة الضريبية كهيئة إدارية تتصف بامتيازات السلطة العامة.

(2) – فارس (السبتي) : المرجع السابق ، ص193.

الضلع الأول شروط صحة الشكوى

مثلما ذكرناه سابقا فإن المشرع المصري قيد حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى الجنائية من خلال أمور ثلاثة:

صدور شكوى من المجني عليه .

صدور طلب كتابي من الوزير المختص أو من جهة حكومية معينة.

الحصول على إذن من جهة خاصة.

فالطلب إذن هو إبلاغ من هيئة عامة بصفتها مجني عليها للنيابة العامة عن جريمة وقعت ضدها بغية مباشرة الإجراءات الجنائية .

والإذن هو إبلاغ يصدر من هيئة عامة لانتساب الجاني إليها لمباشرة الإجراءات الجنائية ضدها، وقد وضع المشرع الضريبي قيودا على حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى الجنائية في جرائم التهرب الضريبي، المنصوص عليها في القانون 91 لسنة 2005 (1) المصري.

يعتبر الطلب كقيد من قيود استعمال الدعوى الجنائية يتمثل في إجراء يصدر في شكل كتابي من وزير العدل أو من بعض الجهات العامة المحددة، يعبر فيه عن إرادة تحريك رفع الدعوى الجنائية بالنسبة لجرائم عينها القانون (2)، وهو أيضا عمل إداري فردي يصدر من السلطة الإدارية التي يعينها القانون ويتعلق بفرد أو أفراد معينين، وذلك في الجرائم التي تقع ضد هيئة من الهيئات النظامية أو مصلحة عامة (3).

(1) – نصت المادة 137 منه على أنه " لا يجوز رفع الدعوى الجنائية على الجرائم المنصوص عليها في هذا

القانون أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابي من الوزير".

(2) – سلامة (مأمون محمد) : المرجع السابق ، ص140.

(3) – مصطفى (محمود محمود) : الجرائم الاقتصادية، ج 2، المرجع السابق ، ص117.

ولا أثر له في تحديد وقت ارتكاب الجريمة ولا في قيام الجريمة من عدمه، حيث استلزم المشرع لصحة الطلب توفر عدة شروط لكي يحدث أثره في إطلاق حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية ضد الممول أو المكلف وهي:

يجب أن يصدر الطلب من الشخص المختص قانونا بإصداره وهو وزير المالية في جرائم التهرب الضريبي من أداء الضريبة على الدخل.

فإذا صدرَ الطلب من غير مختص، فلا ينتج أثره في رفع القيد عن حرية النيابة العامة في تحريك الدعوى الجنائية، ومباشرتها ضد الممول أو المكلف، ويترتب على ذلك بطلان كافة الإجراءات التي تتخذ ضده بطلانا من النظام العام لمخالفته لنصوص القانون.

يجب أن يصدر الطلب كتابة⁽¹⁾ فلا يكفي أن يقدم الطلب شفاهيا أو بناء على محادثة تليفونية حتى ولو ثبت ذلك في محضر ويشترط أن يكون حاملا توقيع المختص بإصداره.

ويرى البعض انه لا يمنع في حالة الاستعجال من تقديم الطلب شفاهيا بشرط أن يثبت في محضر تحرره النيابة العامة، ثم يرفع أصل الطلب فيما بعد بالأوراق لأن الغاية من الطلب هي التيقن من أن الجهة صاحبة الشأن قد رأت أن من الأوفق مباشرة الإجراءات الجنائية قبل المتهم⁽²⁾.

ويشترط في الطلب أن يكون صريحا وان تكون عباراته قاطعة الدلالة في رفع الدعوى الجنائية⁽³⁾ معبرا عن إرادة الجهة في رفع الدعوى الجنائية غير معلق على شرط فإذا علق على شرط كان باطلا، ومثال ذلك أن يعلق طلب رفع الدعوى الجنائية على سداد الممول للضريبة.

(1) — هذا عكس الدعوى العمومية حيث نصت المادة 3 من قانون الإجراءات الجنائية المصري بما يلي :

" لا يجوز أن ترفع الدعوى الجنائية إلا بناء على شكوى شفوية أو كتابية "

(2) — المرصفاوي (حسن صادق) : المرجع السابق ، ص 191.

(3) — نفس المرجع ، ص 192.

يجب أن يكون الطلب محددًا للجرائم التي ارتكبتها الممول وأن يكون إسمه محددًا بوضوح، ويجب تحديد سنوات الاتهام تحديداً واضحاً فلا يجوز تحديدها بسنوات مبهمه من آخر سنة ضريبية أو منذ بداية النشاط(1).

أما وقت تقديم الطلب، فلم ينص القانون على موعد معين لتقديم الطلب من الجهة المختصة لتحريك الدعوى الجنائية وإلا سقط حقها فيه، كما هو عليه بالنسبة للشكوى، وإنما الأمر متروك للجهة التي تملكه، بشرط ألا تكون الدعوى الجنائية قد سقطت بالتقادم.

أما في التشريع الجزائري فنجد أن قانون الإجراءات الجزائية قيد حرية النيابة العامة في استعمال حقها في تحريك الدعوى العمومية وإخضعها لقيود وشكليات حددتها القوانين الضريبية.

والهدف من اشتراط الشكوى في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية هو الحماية والمحافظة على العلاقة الودية القائمة بين الإدارة والمكلفين بالضريبة التي يجب أن تنبني على مبادئ الضريبة الأربعة: الاقتصاد، اليقين، الملائمة، والعدالة(2).

وحتى تكون الدعوى صحيحة، يجب أن تتوفر الشكوى على بعض الشروط.

يجب أن تقدم الشكوى من قبل من كلفه القانون بذلك، وهو المدير الولائي للضرائب، أو صاحب السلطة في إصدارها، أي يجب وضع ختم الإدارة الجبائية حتى تكتسب الصفة الرسمية.

(1) – علي (مجدي محمد) و احمد (نصرأبو العباس) : المرجع السابق ، ص 201

(2) – فارس (السبتي) : المرجع السابق، ص 194.

ويقصد بالشكوى البلاغ أو الإخطار الذي يقدمه المجني عليه إلى السلطات المختصة طالبا تحريك الدعوى العمومية بشأن جرائم معينة منع المشرع تحريكها بصدها قبل تقديمه(1).

وبالرجوع إلى القوانين الضريبية وكذلك قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع الجبائي لم يعرف الشكوى ولم يحدد كيفية تقديمها، ولكن المتعارف عليه أن تكون الشكوى مكتوبة(2) وذلك لتسهيل عملية معرفة الأطراف المعنية بصفة كاملة ودقيقة، ويجب وضع ختم إدارة الضرائب على الشكوى لتكتسب الصفة الرسمية والقانونية لأن المدير الولائي للضرائب هو صاحب الاختصاص في تقديمها.

يجب أن تقدم الشكوى مما أناط به القانون تقديمها، أو مما سمح القانون بإنابته في تقديمها، وتكفي الإنابة العامة ولا تشترط الإنابة بمناسبة كل جريمة(3) وإذا قدمت شكوى من شخص غير مختص يكون الإجراء باطلا.

الفرع الثاني

اثر تقديم الشكوى (مصير الدعوى بدون شكوى)

نجد المشرع المصري رتب على تقديم الطلب من وزير المالية في الجرائم الضريبية رفع القيد الذي يغل يد النيابة العامة في تحريك الدعوى الجنائية ومباشرتها، إلا أنه قبل تقديم الطلب لا تملك النيابة العامة تحريك الدعوى الجنائية في الجرائم الضريبية أو إجراء التحقيق فيها.

(1) – الشلقاوي (أحمد شوقي) : مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري ج1، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1999 ، ص41.

(2) – كان على المشرع أن يصرح بدقة في النصوص القانونية أن تكون الشكوى مكتوبة كما فعل المشرع المصري.

(3) – بوسقيعة (أحسن) : المرجع السابق، ص27.

وأن كان من المقرر في صحيح القانون أن إجراءات الاستدلال أيا كان من يباشرها لا تعتبر من إجراءات الخصومة الجنائية، بل هي من الإجراءات الأولية التي تسلسل لها سابقه على تحريكها، والتي لا يرد عليها قيد الشارع في توقفها على الطلب أو الإذن رجوعاً إلى الأصل في الإطلاق وتحرياً للمقصود من خطاب الشارع، بالاستثناء وتحديد لمضي الدعوى الجنائية على الوجه الصحيح دون ما يسبقها من الإجراءات الممهدة لشؤونها، إذ لا تملك تلك الدعوى أصلاً غير النيابة العامة وحدها(1).

فإذا باشرت النيابة إجراءات رفع الدعوى العمومية في الجرائم الضريبية قبل تقديم الطلب كانت إجراءاتها باطلة بطلاناً من النظام العام(2).

أما بعد تقديم الطلب من وزير المالية للنيابة العامة، فتكون لها مطلق الحرية في تحريك الدعوى العمومية ومباشرتها وتكون غير مقيدة في رفع الدعوى الجنائية بأي قيد(3).

وبالتالي يكون لها رغم تقديم الطلب إليها أن تصدر أمراً بحفظ الأوراق إذا كان هناك مقتضى لذلك، أو تصدر أمراً بالألا وجه لإقامة الدعوى إذا ما أجرت تحقيقاً فيها، وأيضاً لها أن تحيل الدعوى الجنائية الضريبية إلى المحكمة المختصة إذا رأت أن التهمة ثابتة على الممول، ونظراً إلى الهدف المرجو من الدعاوي الجنائية الضريبية وهو تغذية الخزانة العامة بالمال، فإنه يفضل النظر في الدعاوي الجنائية الضريبية على وجه السرعة(4).

(1) — محكمة النقض المصرية بتاريخ 1969/02/01 س 20 ق 276 ، ص 1356.

(2) — محكمة النقض المصرية بتاريخ 1986/04/15 س 19 ق 87 ، ص 451

(3) — محكمة النقض المصرية بتاريخ 1967/03/07 مجموعة أحكام النقض س 18 ، ص 334.

(4) — محكمة النقض المصرية بتاريخ 1970/04/13 مجموعة أحكام النقض س 21 ، ص 593.

أما حكم الطلب في حالة تعدد المتهمين فإنه يطبق بشأنهم القواعد الخاصة بالشكوى، وتأسيسا على ذلك إذا تعدد المتهمين وقدم طلبا بتحريك الدعوى ورفعها ضد أحدهم، فإنه يعتبر قد قدم بالنسبة للباقيين (1).

ويرى البعض إذا تعدد المتهمون في جريمة من الجرائم التي اشترط القانون فيها سبق تقديم طلب لمباشرة الإجراءات الجنائية، فإنه يتعين أن يستوفي هذا الشرط بالنسبة لكل منهم، لأن المشرع قد ترك تقديم وجه المصلحة في مباشرة الإجراءات الجنائية لتلك الجهة وهي قد تتوافر بالنسبة إلى متهم دون آخر (2).

بالنسبة للتشريع الجزائري فإنه لا يجوز تحريك الدعوى العمومية والجنائية من طرف النيابة العامة قبل تقديم الشكوى من الإدارة الضريبية.

أما في حالة رفع دعوى أمام القضاء قبل صدور شكوى إدارة الضرائب، تكون الدعوى باطلة بطلانا مطلقا، رغم أن القاعدة تقتضي بأن النيابة العامة هي المختصة في تحريك الدعوى العمومية واستعمالها بوصفها سلطة الاتهام وهي في ذلك تمثل المجتمع في ممارسة حقه في الكشف عن فاعل الجريمة وعقابه (3)، كما يمنع على النيابة العامة بتحريك الدعوى العمومية والجنائية، أي لا يجوز لها اتخاذ أي إجراء أو مباشرة الدعوى أو فتح تحقيق قضائي قبل تقديم الشكوى من الإدارة الجنائية، وأي إجراء تقوم به يكون باطلا بطلانا مطلقا، وفي حالة ما إذا قامت النيابة العامة بتحريك الدعوى وإحالة الملف إلى الجهات القضائية يجب على المحكمة أن تقضي بعدم قبول الدعوى (4).

يترتب على عدم التقييد بهذا الشرط بطلان إجراءات سير الدعوى أمام جهة التحقيق، وكذا بطلان الحكم، وهو بطلان متعلق بالنظام العام، ولا يصحح هذه

(1) — سلامة (مأمون محمد) : المرجع السابق ، ص 150.

(2) — المرصفاوي (حسن صادق) : المرجع السابق ، ص 191.

(3) — الشرقاوي (أحمد شوقي) : المرجع السابق ، ص 27 .

(4) — بغداددي (مولاي ملياني) : الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر

الإجراءات طلب يصدر بعد اتخاذها، فيلزم إذا لصحة رفع الدعوى وإجراءات التحقيق أن يثبت الحكم الصادر في هذه الدعوى وأن رفعها كان بناء على طلب ممن يملك تقديمه وإلا كان الحكم معيباً(1).

كما أن رفع الدعوى العمومية بغير طلب في الحالات التي يتطلب فيها القانون ذلك يجعلها غير مقبولة، وعلى المحكمة أن تقضي بعدم قبولها لا أن تقضي بالبراءة(2).

الفرع الثالث سحب الشكوى (التنازل عنها)

إن الأساس القانوني للتنازل عن الطلب، أجازته المادة 10 من قانون الإجراءات الجنائية المصري(3) لمن خوله القانون حق تقديم الطلب، والتنازل يكون في أي وقت إلى أن يصدر في الدعوى حكم نهائي، وتنقضي الدعوى الجنائية بالتنازل.

إذن هو تعبير عن إرادة المجني عليه أو الجهة المختصة في عدم رغبتها في استمرار السير في الإجراءات القانونية ضد مرتكب الجريمة.

يرى بعض الفقهاء أن التنازل سواء بمقابل أو بدون مقابل نظام غير مرغوب فيه، فإن صح أن يكون للإدارة رأي في تحريك الدعوى العمومية فلا يجوز لها بعد أن قدرت الظروف ورأت رفع الدعوى ثم تعود فتعدل عنها، وإلا كانت الدعوى العمومية محلاً للمساومات(4).

(1) – مصطفى (محمود محمود) : المرجع السابق ، ص 186 .

(2) – المرصفاوي (حسن صادق) : المرجع السابق ، ص 193.

(3) – المادة 13 / 10 لمقدم الشكوى أو الطالب في الأحوال التي يشترك فيها القانون شكوى أو طلبه الحق في

أن يتنازل عن الشكوى أو الطلب في أي وقت إلى أن يصدر في الدعوى حكم نهائي وتنقضي الدعوى الجنائية بالتنازل "

(4) – مصطفى (محمود محمود) : المرجع السابق، ص 224 .

فالتنازل باعتباره إسقاط الحق من جانب صاحبه، يترتب عليه انقضاء الدعوى القضائية للمطالبة به، فهو تصرف إرادي من جانب واحد ينتج كافة آثاره القانونية ما دام قد صدر صحيحاً ممن له الحق فيه(1).

ويرى جانب آخر من الفقه أن الحكمة من إجازة التنازل، هي ذات الحكمة التي من أجلها علق المشرع حق النيابة العامة في رفع الدعوى الجنائية على تقديم طلب، فكما أريد بطلب تعرف ما إذا كان من مصلحة الخزنة مخاصمة الممولين جنائياً من عدمه، فإذا ظهر في أي وقت أن المصلحة في عدم السير في إجراءات الدعوى الجنائية كان أمراً منطقياً أن يباح لوزير الخزنة التنازل عن الطلب وتنقضي الدعوى الجنائية(2).

ذهب البعض الأخر، إلى أنه لا يجوز العودة إلى الدعوى الجنائية لأي سبب كان، لأن انقضائها بالتنازل هو بمثابة الحكم الصادر في الموضوع والذي لا يجوز الرجوع إليها، إلا في أحوال نص عليها القانون صراحة ولم يجز القانون الرجوع إلى الدعوى الجنائية في هذه الحالة لظهور أدلة جديدة(3).

ويرى بعض من الفقه إلى جواز العدول قياساً على حق النيابة العامة وقاضي التحقيق في العدول عن القرار بالألا وجه لإقامة الدعوى الجنائية، لظهور أدلة جديدة(4).

إن الإتجاه الذي يدعو إلى جواز العدول عن التنازل في حالة ظهور أدلة جديدة يبدو أقرب إلى المنطق وذلك لأن الجرائم الضريبية ذات طبيعة خاصة وأن دليل الإثبات فيها يعتمد على الأوراق والمستندات.

وإذا صدر التنازل من غير مختص، فإنه يكون باطلاً ولا يترتب أي أثر بالنسبة للدعوى العمومية.

(1) — ابو عامر (محمد زكي) : الإجراءات الجنائية الطبعة الثانية بدون ناشر ، ص 402.

(2) — المرصفاوي (حسن صادق) : المرجع السابق ، ص 196.

(3) — نفس المرجع ، ص 200 .

(4) — المرصفاوي (حسن صادق) : المرجع السابق ، ص 199.

ويجوز التنازل في أي مرحلة كانت عليها الدعوى إلى أن يصدر فيها حكم نهائي، كما يجوز أن يصدر حتى أمام محكمة النقض⁽¹⁾. فإذا صدر حكم بالإدانة نهائي تصبح العقوبة واجبة التنفيذ ولا أثر للتنازل، عندئذ وليس للتنازل شكل خاص، فيجوز أن يتم كتابة أو شفويا⁽²⁾.

وبما أن القانون يشترط أن يصدر الطلب كتابة، ولا أثر للطلب الشفوي فيجب أن يكون التنازل كتابة وصریحا.

وتقدير التنازل وجودا وعدمًا مسألة يستقل بتقديرها قاضي الموضوع بغير معقب عليه متى كانت الأسباب التي أسس عليها، حصول التنازل أو عدم حدوثه تؤدي إلى النتيجة التي خلص إليها⁽³⁾.

ويترتب على صدور التنازل عن الطلب، انقضاء الدعوى العمومية في أية مرحلة كانت عليها، فإذا كانت في مرحلة التحقيق يتعين على سلطة التحقيق أن تصدر أمرا بالألا وجه لإقامة الدعوى.

وإذا كانت في مرحلة المحاكمة، يتعين على المحكمة أن تقضي بانقضاء الدعوى بالتنازل ولا تقضي ببراءة المتهم، لأن هذا القضاء الأخير معناه أن أدلة الإدانة غير كافية وان الواقعة غير معاقب عليها أو غير متوافرة الأركان القانونية، وقد لا يتحقق أي من الأمور الثلاثة عند التنازل عن الدعوى أو يقضي بعدم جواز الاستمرار في المحاكمة أو في نظر الطعن⁽⁴⁾.

ويرى بعض الفقهاء أن على المحكمة أن تقضي في الوقت نفسه ببراءة المتهم لأن التنازل يعتبر دليلا قانونيا على عدم وقوع الجريمة⁽⁵⁾.

(1) – مصطفى (محمود محمود) : المرجع السابق ص 76.

(2) – محكمة النقض المصرية بتاريخ 1954/12/21 110/6 6 ص 197 .

(3) – المرصفاوي (حسن صادق) : المرجع السابق ، ص 199.

(4) – مصطفى (محمود محمود) : المرجع السابق، ص 76 .

(5) – عبد الباقي (عدلي) : الإجراءات الجنائية، الجزء 1 ، دار الفكر العربي (دون تاريخ النشر)، ص 73 .

كما أن الحكم بالبراءة يمنع من إعادة المحاكمة عن نفس الجريمة مرة أخرى وهو ما يتعارض مع يراه بعض الفقهاء من أن التنازل لا يمنع العدول عنه في حالة ظهور أدلة جديدة، كما أن التنازل، لا يعتبر كما ذهب البعض دليلاً قانونياً على عدم وقوع الجريمة، فقد يرتكب الممول الجريمة وتتوافر أركانها ولكن نتيجة لاعتبارات معينة تراها مصلحة الضرائب مثل ضالة قيمة الضرائب، والتعويضات المستحقة على الممول أو ضالة فترة التهرب، كأن يقوم الممول بالإخطار بتاريخ مزاولة النشاط بعد ستة أشهر من انتهاء المواعيد المحددة للإخطار بتاريخ مزاولة النشاط.

وإذا تم التنازل عن الدعوى فإن أثره ينصرف إلى جميع المتهمين عملاً بقاعدة وحدة الواقعة⁽¹⁾.

وأكد رأي من الفقه على أنه إذا صدر التنازل، فإن أثره لا ينصرف إلى الواقعة المحددة الواردة فيه وإلى الأشخاص الذين ذكرهم به، بمعنى أنه إذا تعدد المتهمون في الواقعة الجنائية الواحدة، ليس ثمة ما يمنع من التنازل بالنسبة لواحد منهم دون الآخرين، لأن الحكمة من تعليق رفع الدعوى الجنائية على طلب هو في صالح الخزنة العامة بالنسبة لممول معين، الأمر الذي قد يتوافر فيه وحده بخلاف الشكوى حيث ينصرف اثر التنازل إلى جميع المتهمين لأن الحكمة من تطلبها هو معرفة رأي المجني عليه فيما إذا كان من صالحه إثارة التراع أمام القضاء من عدمه⁽²⁾.

ولهذا يجب أن يتضمن التنازل جميع الممولين المتهمين في الدعوى، فإذا صدر متضمناً البعض دون البعض الآخر، فإنه لا ينتج أثره في انقضاء الدعوى الجنائية إلا بالنسبة لمن ذكروا به، أما باقي المتهمين فتسرى ضدّهم كافة الإجراءات القانونية⁽³⁾.

(1) – عبيد (رؤوف) : الإجراءات الجنائية، طبعة 1981 دار الفكر العربي ، مصر ، ص 81.

(2) – المرصفاوي (حسن صادق) : المرجع السابق ص 199.

(3) – نفس المرجع ، ص 197.

وتجدر الإشارة إلى أن تحريك الدعوى العمومية في الجرائم الضريبية (جرائم الغش) في التشريع المغربي، أخضعها المشرع لبعض الإجراءات الخاصة، حيث نص على أن الشكايات التي ترمي إلى تطبيق العقوبات المنصوص عليها... يجب أن يعرضها سلفا وزير المالية أو مندوبه لهذا الغرض على سبيل الاستشارة على لجنة خاصة بالمخالفات الضريبية، يرأسها قاض وتضم ممثلين لإدارة الضرائب وممثلين للملزمين يختاران من قوائم تقدمها المنظمات المهنية الأكثر تمثيلا ويعين أعضاء هذه اللجنة بقرار من الوزير الأول.

وبعد استشارة اللجنة المذكورة، يمكن أن يوجه وزير المالية والشخص المفوض من لدنه لهذا الغرض الشكوى الرامية إلى تطبيق الجزاءات الجنائية المنصوص عليها إلى وكيل الملك المختص بحكم المكان المرتكبة فيه الجريمة. يجب على وكيل الملك أن يحيل الشكاية إلى قاضي التحقيق(1).

ويتوقف تطبيق هذه الإجراءات على تعيين لجنة المخالفات الضريبية من طرف الوزير الأول، وبدون تعيين هذه اللجنة تبقى الإجراءات غير مطبقة خاصة أن النيابة العامة تبقى مكثوفة الأيدي ولا تطبق مفهوم المتابعة بشكل مباشر وإنما يتوقف تحريك الدعوى العمومية على عرض المخالفات على اللجنة المختصة التي يبقى رأيها استشاريا، بحيث تبقى لوزير المالية سلطة تكييف الأفعال الإجرامية وسلطة إحالة الملف على النيابة العامة لتحريك الدعوى العمومية. ولكن الفقه المغربي أبدى ملاحظاته فيما يلي: لم يرتب المشرع أي أثر على عدم اعتداد وزير المالية بالرأي الاستشاري لهذه اللجنة.

لم يحدد القانون أي أجل لتقادم حق وزارة المالية في رفع شكايتها، ولم يضع أجلا لإبداء اللجنة لرأيها ولا كيفية دعوتها للانعقاد.

لم يسن القانون ما إذ كان يشترط في رأي اللجنة أن يكون معللا أو بدون تعليل(2).

(1) – الفصل 22 من مدونة المساطر الجبائية المحدثه من قانون المالية لسنة 2005 المغربية .

(2) – الصافي (بجي) : الغش الضريبي، المرجع السابق، ص 43.

أما في التشريع الجزائري، وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية المادة 6 منه⁽¹⁾، فإن التنازل عن الشكوى يوقف إجراءات المتابعة وهو يعتبر عمل قانوني يصدر من صاحب الحق في الشكوى، ويترتب عن التنازل انقضاء هذا الحق ولا يصح إلا من صاحبه، ولا يشترط فيه شكلا معينا كضرورة كتابته أو تقديمه شفاهيا في الجلسة، وبالتالي فإنه بعد التنازل لا يجوز الرجوع عنه، أي لا يجوز تقديم شكوى ثانية بعد التنازل عنها وهذا بهدف الاستقرار في المراكز القانونية. غير أنه بالرجوع إلى القوانين الضريبية وكذلك قانون الإجراءات الجبائية، نجد أنها لم تنص على جواز التنازل على الشكوى ولا على النتائج المترتبة عليها إلا في المادتين 305 من قانون الضرائب المباشرة⁽²⁾، والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال⁽³⁾.

وبالتالي يشترط المشرع الجبائي لسحب الشكوى من طرف المدير الولائي للضرائب على تسديد المكلف لكامل الديون الضريبية المستحقة للخزينة العمومية وكذلك كل الحقوق التابعة لذلك⁽⁴⁾.

(1) – المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية تنص " تنقضي الدعوى العمومية بتنفيذ اتفاق الوساطة وسحب الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة " والمعدلة بالأمر 02/15 بتاريخ 2015/07/23.

(2) – المادة 305 من ق. ض. م. تنص : " يمكن لمدير الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة دفع الحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات .تنقضي الدعوى العمومية بسحب الشكوى طبقا للمادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية " . وهذا بنص القانون رقم 12/07 الصادر في 2007/12/30 قبل تعديلها كما ذكرنا سابقا.

(3) – المادة 119 من ق. ر. ر. أ تنص " يمكن لمدير الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة دفع كامل الحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات.

يترتب على سحب الشكوى انقضاء الدعوى العمومية طبقا للمادة 06 من قانون الإجراءات الجنائية " . وهذا بالقانون رقم 12/07 الصادر بتاريخ 2007/12/30 قبل تعديلها أيضا .

(4) – نجد المشرع قد تراجع عن هذا الشرط المنصوص عليه في المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال من خلال تعديلها بالقانون رقم 16/11 الصادر في 2011/12/28 المتعلق بقانون المالية 2012، وأحال الشروط إلى المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

وكذلك المادة 104 مكرر التي اشترطت تسديد 50% من الحقوق لكي تسحب الشكوى.

وتنقضي الدعوى العمومية بسحب الشكوى من طرف مدير الضرائب بالولاية طبقا لما نصت عليه المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية المذكورة أعلاه.

من الناحية النظرية نجد أن هذا الطرح مقبول لأنه يُمكن إدارة الضرائب من سحب الشكوى ويترتب عنها انقضاء الدعوى العمومية والدعوى الجنائية، ولكن عمليا من الصعب تجسيد ذلك على أرض الواقع لأن القوانين الضريبية لم تنص كلها على ذلك، فقانون الضرائب غير المباشرة، ومن خلال المادة 540 تنص : يترتب على التأخر في دفع الضريبة وبعد توفير كل الالتزامات القانونية والتنظيمية، تحصيل غرامة جبائية تحدد بـ 10% من مبلغ الحقوق المتأخر دفعها، وتستحق من اليوم الأول الذي يلي تاريخ استحقاق تلك الحقوق.

ويجوز بصورة استثنائية أن تسقط كل هذه الغرامة أو جزء منها من قبل الإدارة طبقا لأحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث أنه لا يوجد أي نص خاص يمنع سحب الشكوى أو التنازل عنها فإنه لا يمنع إدارة الضرائب أن تقوم بسحب شكواها في حالة مثلا ارتكابها خطأ في المحاسبة أو إجراءات المتابعة.

في الأخير نستخلص أن تحريك الدعوى العمومية والجنائية في التشريع المصري يكون من طرف وزير المالية من خلال طلب يوجه إلى النيابة العامة.

وبالتالي فالمشعر فرق بين المجني عليه كفرد والمجني عليها كإدارة الضرائب، فاستعمل مصطلح شكوى عندما يكون المجني عليه فرد لتحريك الدعوى العمومية، واستعمل مصطلح طلب إذا كانت المجني عليها إدارة الضرائب لتحريك الدعوى الجبائية وبالتالي يكون هناك استقرار في المراكز القانونية.

أما المشعر الجزائي فاستعمل مصطلح واحد وهو الشكاية سواء تعلق الأمر بتحريك الدعوى العمومية من الفرد أو الدعوى الجبائية من إدارة الضرائب

وبالتالي سوى في المراكز القانونية ما بين الطرفين، وهذا غير لائق لأن الإدارة بصفة عامة تتمتع بامتيازات وصلاحيات السلطة العامة وبالتالي تتفوق على الفرد.

ولكن من جهة أخرى، كان أكثر واقعياً عندما أعطى صلاحية تحريك الدعوى العمومية والجنائية لإدارة الضرائب خلافاً لما خوله التشريع المصري لوزير المالية لتحريك الدعوى، والتشريع المغربي أخضعها وزير المالية إلى لجنة خاصة .

أما فيما يخص سحب الشكوى فالمشروع الجزائري اشترط لكي يتم هذا الإجراء، يجب أن يسدد المكلف بالضريبة كامل ديونه، ثم تراجع عنه .

وبالتالي نجد أن المشروع الجزائري قد أخلط ما بين التنازل أو سحب الشكوى والمصالحة، لأن السحب يكون من طرف واحد وهي إدارة الضرائب والمصالحة هي التنازل ما بين الطرفين.

أما الوساطة فلم تنص عليها القوانين الجبائية على الإطلاق، ما عدا قانون الإجراءات الجزائية في تعديل المادة 06 منه (1) .

المطلب الثاني

القواعد الخاصة للمحاكمة أمام الجهات القضائية (الاختصاص المحلي)

خروجاً عن القواعد العامة يعتبر الاختصاص المحلي من النظام العام بالنسبة للجرائم طبقاً للمادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية، حيث تختص محلياً بالنظر في اللجنة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم ولو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر.

(1) – المعدل بالأمر رقم 02/15 المؤرخ في 2015/07/23، ج.ر، العدد 40 الصادرة بتاريخ 2015/07/23.

ولا تكون محكمة محل حبس المحكوم عليه مختصة إلا وفق الأوضاع المنصوص عليها في المادتين 552 و 553 من نفس القانون.

كما تختص المحكمة كذلك بالنظر في الجرح والمخالفات غير القابلة للتجزئة أو المرتبطة. وتختص المحكمة التي ارتكبت في نطاق دائرتها المخالفة أو المحكمة الموجودة في بلد إقامة مرتكب المخالفة بالنظر في تلك المخالفة.

لقد أخضع المشرع الجبائي الاختصاص المحلي لاختيار الإدارة الضريبية وحسب الحالة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

وهذا ما نصت عليه المواد 305 من قانون الضرائب المباشرة و 534 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 34 من قانون الطابع⁽¹⁾. والمادة 02/119 من قانون التسجيل وبالتالي ندرس الاختصاص المحلي حسب اختيار إدارة الضرائب سواء في مكان فرض الضرائب (الفرع الأول) أو مكان الحجز (الفرع الثاني) أو مقر المؤسسة (الفرع الثالث).

(1) — المادة 305 من ق. ض. م تنص: " وترفع هذه الملاحظات إلى محكمة الجرح المختصة وقد تكون هذه

المحكمة حسب الحالة واختيار الإدارة، إما المحكمة التي يتبع لها مكان فرض الضريبة او المحكمة التي يقع مقر المؤسسة في دائرة اختصاصها "

— المادة 534 ق. ض. غ. م تنص " تتابع أمام المحكمة بناء على شكوى الإدارة المعنية والمحكمة المختصة هي حسب الحالة واختيار الإدارة المحكمة التي يوجد في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة "

— نفس النص بالنسبة للمادة 119 من ق. ر. أو المادة 34 من قانون الطابع والمادة 02/119 من قانون التسجيل.

مع العلم أن المواد المذكورة أعلاه قد عدلت بالقانون رقم 16/11 المؤرخ في 2011/12/28 المتضمن لقانون المالية لسنة 2012، وحددت الشروط وفقا للمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية

الفرع الأول مكان فرض الضريبة

أجمعت كل النصوص الجبائية، وهذا خلافا للقواعد العامة للاختصاص المحلي أنه يتحدد الاختصاص المحلي للمحكمة حسب اختيار إدارة الضرائب. يمكن فرض الضريبة أو الغرامة على المكلف بالضريبة وهذا لتسهيل عمل الإدارة الضريبية ويمكنها من تقديم شكواها من خلال المعلومات والمستندات التي بحوزتها من خلال وجود ملفات المكلفين بالضريبة والتصريحات التي أدلوا بها والتأكد منها، والإقرارات السنوية واحترام الآجال ومراقبة التقديرات الحقيقية لرأس المال الخاضع للضريبة.

زيادة على تحديد مكان فرض الضريبة كجهة اختصاص قضائي للإدارة الجبائية لأنه يكون من اليسر على الإدارة الجبائية الحصول على كل المعلومات المتضمنة للمناورات والطرق التدليسية والغش المرتكب من المكلف بالضريبة، إلا أن هذا التحديد يبقى واسعا وغير مقتصر على جهة معينة يمكن اللجوء إليها وخاصة أن مكان فرض الضريبة قد يكون مفتشية على مستوى بلدية أو دائرة أو ولاية بالنسبة للمديريات الولائية، وقد يكون لها اختصاص واسع من خلال المديريات الجهوية، وبالتالي يمكن الاعتماد في تحديد الاختصاص بالنسبة لمكان فرض الضريبة إما محكمة المديرية الجهوية أو محكمة المديرية الولائية أو محكمة المفتشيات أو القباضات الضريبية⁽¹⁾.

الفرع الثاني مكان الحجز

لقد نص قانون الضرائب غير المباشرة على الحجز الضريبي والذي يعد الوسيلة العادية لضبط ومعاينة الجرائم الضريبية من خلال إثبات المخالفات ومتابعتها.

(1) - فارس (السبتي) : المرجع السابق ، ص 200.

حيث نصت المادة 506 الفقرة الأولى من هذا القانون أنه يذكر في المحاضر تاريخ اليوم الذي تم تحريرها فيه ونوع المخالفة، وفي حالة الحجز، التصريح الذي قدم في هذا الشأن إلى المتهم، واسم وصفة ومحل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر والشخص المكلف بالمتابعات ونوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية وحضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور، واسم وصفة وقبول الحارس ومكان المحضر وساعة اختتامه، وعندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني، فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد والمواصلات يرسل إلى آخر محل إقامة معروف للمخالف ويجب أن تحمل الرسالة بيان مكان وتاريخ تحرير المحضر (1).

وبالتالي فإن الاختصاص المحلي يؤول إلى مكان الحجز، لأن المتهم غالبا ما يجهل معرفة إقامته وتواجده أو محل عنوان المحل التجاري، ولهذا تختار الإدارة الجبائية المحكمة الموجودة في مكان الحجز.

ويبين المحضر في حالة ما إذ كان سبب الحجز مستندا على التزوير أو إتلاف الدفاتر والرخص والنسخ وغيرها من الوثائق المقررة بموجب التنظيم ونوع التزوير أو الإتلاف أو التحريف.

وتبقى الوثائق المذكورة الموقعة والمؤشر عليها، مرفقة بالمحضر الذي يضم الإبلاغ الرسمي المقدم إلى الطرف لكي يؤشر عليها وجوابه (2).

وإذا كان المتهم حاضرا أثناء تحرير المحضر، فإنه يذكر فيه بأن المحضر قد قرئ عليه وأعطيت له نسخة منه.

(1) — أنظر المادة 506 الفقرة الثانية من قانون الضرائب غير المباشرة .

(2) — نصت عليها المادة 507 من قانون الضرائب غير المباشرة.

وفي حالة غياب المتهم، إذا كان له محل إقامة معروف، إما في مكان الحجز وإما في مكان تحرير العقد، فإن المحضر يبلغ له خلال الثمانية وأربعين ساعة من الاختتام، وفي حالة العكس يعلق المحضر خلال نفس الأجل على باب دار البلدية التابعة إما لمكان الحجز وإما لمكان العقد(1).

إن الأشياء ووسائل الغش المبينة في المادة 525 من هذا القانون والتي تتعلق بالمخالفات المرتكبة من قبل المخالفين، تحجز لزوما من قبل الأعوان المحررين للمحاضر(2).

يحدد الحجز بالنسبة للبراميل التي ثبتت اختلافاتها وذلك في حالة الإرسال المتعذر تطبيقه ولكن عندما لا ينازع في هوية الحمولة.

كما أن السلع التي تكون جزء من الحمولة وغير مهربة ترد إلى مالكيها(3). وتودع الأشياء المحجوزة في مكتب الضرائب القريب جدا، ويمكن وضعها إن اقتضى الحال في حظيرة المحجوزات(4).

إن تأكيد هذه المحاضر يمكن أن يتم أمام أحد القضاة التابعين لاختصاص المحكمة التي يتبعها مكان ارتكاب المخالفة(5).

يعد في الحين ومن دون تنقل، فيما يخص الضمان، محضر الحجز وأسبابه الذي يتضمن أقوال كل الأطراف المعنيين ويوقع من قبلهم.

إن الدمغات والمصنوعات أو الأشياء المحجوزة، توضع تحت أختام مستخدم مكتب الضمان الحاضرين، وختم الشخص الذي تم الحجز لديه وتوضع بكتابة ضبط المحكمة إذا كان الأمر يتعلق بجريمة(6).

- (1) – نصت عليها المادة 508 من نفس القانون.
- (2) – نصت عليها المادة 511 من نفس القانون.
- (3) – نصت عليها المادة 512 من نفس القانون.
- (4) – نصت عليها المادة 513 من نفس القانون.
- (5) – نصت عليها المادة 518 من نفس القانون.
- (6) – نصت عليها المادة 519 من قانون الضرائب غير المباشرة.

إذن اختيار مكان الحجز من طرف إدارة الضرائب سببه السرعة للفصل في القضايا المطروحة وعدم إفلات الجاني من العقوبة، والحجز، خاصة إذا كان يجهل مقر إقامته أو لديه محل تجاري والحجز غير ثابت .

ويمكن أن يؤذن بالبيع هذه المحجوزات قبل حلول الآجال المحددة بمجرد أمر من القاضي، بناء على تقديم عريضة وذلك في حالة ما إذا كانت الأشياء المحجوزة موضوع تلف⁽¹⁾. وهذا حفاظا على الموارد للضياغ.

كما نص قانون الضرائب المباشرة بحق الامتياز للخرزينة للحجوزات، حيث يمارس الامتياز التي خصت به الخزينة العمومية بمقتضى القوانين والتنظيمات الجاري بها العمل، بغض النظر عن جميع الأحكام المخالفة، على جميع الأملاك المنقولة والعقارية التي كانت محل حجز من قبل الإدارات الجبائية المكلفة بالتحصيل وخاصة من قبل إدارة الضرائب المختلفة.

لا يجوز أن يرخص قابض الضرائب المباشرة بمتابعة استعمال أو استغلال الأملاك المنقولة أو العقارية المرهنة قصد اتخاذها رهينة أو ضمانا للخرزينة صاحبة الامتياز، إلا إذا رفع هذا المحاسب الحجز عنها رفعا قانونيا.

يتوقف رفع الحجز على دفع أو على معاودة تحمل الدين الجبائي، من قبل أصحاب تلك الأملاك المقصرين لقابض الضرائب المختلفة، أن يبيعوا الأملاك المحجوزة ويقتطعوا من ثمنها الضريبة المستحقة، ما عدا إذا طبقت الأحكام الخاصة الواردة في هذا القانون⁽²⁾.

بينما المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية، أوجبت أن تكون المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين.

(1) – نصت عليها المادة 516 من نفس القانون .

(2) – نصت عليها المادة 381 من قانون الضرائب المباشرة .

وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة .

وبالتالي يعود الاختصاص في حالة وجود غش أو تدليس في البضائع المحجوزة إلى اختيار الإدارة الجبائية، ويشترط بضرورة إجراء محضر للحجز والمحزر من طرف أعوان الإدارة الجبائية والمستوفي لكافة الشروط الشكلية والموضوعية وكتابة كل البيانات ابتداء من تاريخ ومكان تحريره والاعتماد على مكان تواجد السلع والبضائع محل الحجز.

إذن اختيار المحكمة المختصة محليا لمكان وجود الحجز من طرف إدارة الضرائب، الغرض منه تسهيل عملية المتابعة والسرعة في تنفيذها والاحتياط من إتلافها .

الفرع الثالث

مقر المؤسسة

بالرجوع إلى المادة 50 القانون المدني الجزائري التي تشير إلى الأشخاص الاعتبارية، حيث يتمتع الشخص الاعتباري بجميع الحقوق، إلا ما إذا كان منها ملازما لصفة الإنسان وذلك في الحدود التي يقرها القانون ويكون لها خصوصا: ذمة مالية.

أهلية في الحدود التي يعينها عقد إنشائها أو التي يقرها القانون. موطن وهو المكان الذي يوجد فيه مركز إدارتها. الشركات التي يكون مركزها الرئيسي في الخارج ولها نشاط في الجزائر يعتبر مركزها في نظر القانون الداخلي في الجزائر. نائب يعبر عن إرادتها. حق التقاضي.

يستخلص من نص المادة 50 المذكورة، أنها حددت مقر الشركة أو المؤسسة أو الأشخاص الاعتبارية بصفة عامة بالموطن، وهو المكان الذي يوجد فيه مركز إدارتها.

ويعني بمركز الإدارة للمؤسسة أو الشركة هو المقر الرئيسي ومكان انعقاد الجمعية العامة لأعضاء مجلس الإدارة.

وبالتالي فهذا المكان بالنسبة لإدارة الضرائب هو العنوان الرئيسي لها في حالة فرض الضرائب أو تحصيلها وتقديم الشكاوى في حالة التهرب من دفع الضريبة والرسوم والحقوق الأخرى.

يتم إختيار موطن المؤسسة في العقد التأسيسي المنشئ لها من الشركاء، وفي حالة تغيير الموطن لا بد من تعديل العقد التأسيسي وفقا للموطن الجديد، بشرط أن يكون هذا التغيير حقيقيا وليس من ورائه التحايل والإضرار بالدائنين، والتهرب من دفع الالتزامات الضريبية.

أما الشركات التي يكون مركزها الرئيسي في الخارج، ولها نشاط في الجزائر فيعتبر مركزها في نظر القانون الداخلي في الجزائر، وذلك تسهيلا للتعامل معها وتفاديا للصعاب التي تواجهه من يتعامل معها، وكذلك المشاكل التي تترتب عن التهرب الجبائي والجهات القضائية المختصة بذلك.

وبالتالي فإن الاختصاص المحلي يؤول إلى القضاء الجزائري، حسب مكان ومقر الفرع التابع لهذه الشركة المتواجدة بالجزائر، بغض النظر عن مكان تواجد مقرها الرئيسي في الخارج(1).

إن تحديد مقر فرض الضريبة والمتابعة الجزائية للمؤسسات في حالة تعددها، والتي تكون خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، لا يربط الضريبة

(1) – أبو زيد (رضوان) : الشركات التجارية في القانون المصري المقارن، دار الفكر العربي، القاهرة،

على ربح الممول التابعة له الشركات، كل واحدة على حدا بل على مجموع أرباحه من هذه المؤسسات، وتكون للجهة المختصة هي تلك التي يوجد بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسات، وإذا لم يكن لها مركز رئيسي فإن مكان ربط الضريبة وتقديم الشكوى هو الجهة التي يوجد بها المحل الرئيسي للمؤسسات(1).

المبحث الثاني

وسائل الإخطار وإجراءات المحاكمة وأسباب

انقضاء الدعوى العمومية والجبائية

بالرجوع إلى القوانين الضريبية بصفة عامة وكذلك قانون الإجراءات الجبائية بصفة خاصة لا نجد لها تشير إلى الإجراءات المتعلقة برفع الدعوى العمومية والجبائية أمام المحكمة أو القواعد الإجرائية المتبعة بل أشارت إلى الاختصاص المحلي كما ذكرنا سابقا في المطلب الثاني وأعطت لإدارة الضرائب حرية إختيار المحكمة المختصة الذين يكون في مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة(2).

وبالتالي عندما لا يوجد نص خاص في القوانين الضريبية يشير إلى الإجراءات أمام المحاكم، لهذا يجب الرجوع إلى قانون الإجراءات الجزائية لدراسة وسائل الإخطار في (المطلب الأول) ثم إجراءات المحاكمة وطرق الطعن في (المطلب الثاني) ثم الأسباب العامة والخاصة لانقضاء الدعوى العمومية والجبائية في (المطلب الثالث).

(1) — طلبية (أنور) : مجموعة المبادئ القانونية من محكمة النقض، الجزء الثامن، دار النشر للثقافة، القاهرة، 1988 ، ص 486.

(2) — أنظر المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة .

— أنظر المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

— أنظر المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة .

— أنظر المادة 34 من قانون الطابع ، والمادة 2/119 من قانون التسجيل .

المطلب الأول وسائل الإخطار

إن كل القضايا الضريبية تحال وفقا للقواعد العامة المذكورة في قانون الإجراءات الجزائية أمام الجهات المختصة وهو ما جاءت به المادة 333 من قانون الإجراءات الجزائية⁽¹⁾. من خلال هذا النص يكون إخطار المحكمة إما عن طريق التكليف المباشر بالحضور طبقا للمادة 335 أو عن طريق الإحالة من طرف قاضي التحقيق طبقا للمادة 164. أو التلبس طبقا للمادتين 59 و 338 أو بقرار من غرفة الاتهام طبقا للمادتين 196، 248 من قانون الإجراءات الجزائية.

ولهذا نتناول الإستدعاء المباشر في (الفرع الأول) والإحالة من طرف قاضي التحقيق وغرفة الإتهام في (الفرع الثاني) .

الفرع الأول الاستدعاء المباشر

في ظل غياب نص ضمن القوانين الضريبية يبين إجراءات الاستدعاء المباشر لحضور الجلسة أمام المحكمة، هذا الأمر يميلنا إلى القواعد العامة أي قانون الإجراءات الجزائية، حيث نصت المادة 334 منه على أن الإخطار المسلم بمعرفة النيابة العامة يغني عن التكليف بالحضور إذا تبعه حضور الشخص الموجه إليه الإخطار بإرادته، وإذا كان متعلقا بمتهم محبوس احتياطيا فيتعين أن يثبت في الحكم رضا صاحب المصلحة بأن يحاكم بغير تكليف سابق بالحضور.

(1) – المادة 333 من قانون الإجراءات الجزائية تنص : " ترفع إلى المحكمة الجرائم المختصة بنظرها، إما بطريقه الإحالة إليها من الجهة القضائية المنوط بها إجراء تحقيق وإما بحضور أطراف الدعوى بإرادتهم بالأوضاع المنصوص عليها في المادة 334 وإما تكليف بالحضور يسلم مباشرة إلى المتهم وإلى الأشخاص المسؤولين مدنيا عن الجريمة وإما بتطبيق إجراء التلبس بالجنحة المنصوص عليه في المادة 338 وما بعدها " .

لقد ميز هذا القانون من حيث الشكل بين الاستدعاء المباشر بالحضور للمحكمة التي تبت في مواد الجرح المنصوص عليها من المواد 334 إلى 336 من قانون الإجراءات الجزائية⁽¹⁾.

أما في مواد المخالفات المنصوص عليها بالمواد من 394 إلى 396 من هذا القانون فلم يميز بينهما في الموضوع⁽²⁾، حيث تطبق أحكام قانون الإجراءات المدنية في مواد التكليف بالحضور ما لم توجد نصوص مخالفة لذلك في القوانين أو اللوائح⁽³⁾.

هذا وأكدت المادة 440 من قانون الإجراءات الجزائية على أن يسلم التكليف بالحضور بناء على طلب النيابة العامة، ومن كل إدارة مرخص لها قانوناً بذلك، كما يجب على المكلف بالتبليغ أن يحيل الطلبات المقدمة إليه دون تأخير ويذكر في التكليف بالحضور، الواقعة التي قامت عليها الدعوى، مع الإشارة إلى النص القانوني الذي يعاقب عليها.

يذكر في التكليف بالحضور، المحكمة التي رفع أمامها النزاع ومكان وزمان وتاريخ الجلسة، كما تُعيَّن فيه صفة المتهم والمسؤول مدنياً أو صفة الشاهد على الشخص المذكور، كما يجب أن يتضمن التكليف بالحضور المسلم إلى الشاهد بأن عدم الحضور أو رفض الإدلاء بشهادة أو الشهادة المزورة يعاقب عليها القانون.

من خلال نص المادة المذكورة آنفاً نستنتج أن التكليف بالحضور للجلسة أمام المحكمة يتم بطريقتين:

- (1) — المادة 335 من قانون الإجراءات الجزائية تنص على التكليف بالحضور في المواعيد وبالأوضاع المنصوص عليها في المواد 439 وما يليها .
- (2) — المادة 396 تنص : كل شخص تقدم بشكوى يبلغ بمعرفه النيابة بتاريخ الجلسة .
تطبق المادة 335 ، 336 على إجراءات المحاكمة أمام المحكمة التي تفصل في مواد المخالفات .
- (3) — أنظر المادة 439 من قانون الإجراءات الجزائية .

عن طريق النيابة العامة.

أو عن طريق الإدارة المرخص لها قانونا.

وبالتالي السؤال المطروح في حالة التزاع القائم في المسائل الضريبية: هل يمكن للإدارة الجبائية تكليف المتهم (المكلف بالضريبة) الحضور مباشرة أمام المحكمة طبقا للمادة 440 من قانون الإجراءات الجزائية ؟ .

بالرجوع إلى المادة 522 من قانون الضرائب غير المباشرة التي تنص على أن التكليف بالحضور في نهاية الحكم يمكن أن يتم عن طريق أعوان الضرائب، ولكن الإشكال المطروح في حاله تقديم إدارة الضرائب شكوى إلى النيابة العامة وهذه الأخيرة تقوم بحفظها، في هذه الحالة هل يمكن للإدارة الجبائية إحالة الملف على العدالة وتكليف المتهم مباشرة للحضور طبقا لأحكام المادة 440 من قانون الإجراءات الجزائية والمادة 522 من قانون الضرائب غير المباشرة لمباشرة الدعوى الجبائية فقط دون الدعوى العمومية.

يبقى الإشكال مطروحا دون حل خاصة في المجال العملي لعدم لجوء إدارة الضرائب لهذا الطريق⁽¹⁾، ومع ذلك فإن إدارة الضرائب تستطيع تكليف المتهم مباشرة أمام الجهات القضائية خاصة في المتابعات المتعلقة بالمخالفات طبقا لنص المادة 522 من قانون الضرائب غير المباشرة وتماشيا مع مبدأ الخاص يقيد العام، وعلى غرار ما يحدث في القضايا الجمركية حيث تستطيع إدارة الجمارك أن تكلف المتهم مباشرة للحضور أمام المحكمة.

من جهة أخرى على الإدارة الجبائية أن تلجأ إلى طريقة الإدعاء المدني طبقا للمادة 72 من قانون الإجراءات الجزائية⁽²⁾.

(1) – فارس (السيقي) : المرجع السابق، ص 208 .

(2) – المادة 72 : " يجوز لكل شخص متضرر من جناية أو جنحة أن يدعي مدنيا بأن يتقدم بشكوى أمام قاضي التحقيق المختص " .

أما المادة 337 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية فتتص على إمكانية تكليف المدعي المدني للمتهم مباشرة بالحضور أمام المحكمة في الحالات في حالات ترك الأسرة، عدم تسليم الطفل، إنتهاك حرمة المنزل، القذف وإصدار شيك بدون رصيد.

وفي الحالات الأخرى ينبغي الحصول على ترخيص من النيابة العامة للقيام بتكليف المباشر بالحضور.

وبالرجوع إلى المادة 334 من قانون الإجراءات الجزائية⁽¹⁾، هناك إمكانية لإحالة القضية في مواد الجرح على الجهات القضائية بناء على إخطار النيابة العامة للمتهم وحضور الشخص الموجه إليه بإرادته، وينوه به عن الواقعة محل المتابعة ويشار إلى نص القانون الذي يعاقب عليها، وهذا ما تقوم به النيابة العامة في حاله تقديم المتهمين أمامها في الجرائم الضريبية للتأكد من هويتهم وتوجيه الاتهام إليهم وأن تخطرهم بالجلسة عن طريق إخطارات تسلّم لهم.

ومع ذلك في المجال الجبائي يجب أن لا تحال أية قضية للمحكمة في المادة الضريبية إلا إذا كانت مرفقة بخبرة محاسبية تحدد المبلغ الإجمالي المتهرب من دفعه⁽²⁾.

(1) – المادة 334 قانون ا. ج تنص : " الإخطار المسلم بمعرفة النيابة العامة يغني عن التكليف بالحضور إذا تبعه حضور الشخص الموجه إليه الإخطار بإرادته.

وينوه به عن الواقعة محل المتابعة ويشار إلى نص القانون الذي يعاقب عليها وإذا كان متعلقا بمتهم محبوس احتياطيا في تعيين أن يثبت بالحكم رضاء صاحب المصلحة بأن يحكم بغير تكليف سابق للحضور.

(2) – فارس (السبتي) : المرجع السابق، ص 210.

الفرع الثاني

الإحالة من طرف قاضي التحقيق وغرفة الاتهام

إن التحقيق الابتدائي وجوبي في مواد الجنايات، أما في مواد الجناح فيكون اختياريًا ما لم يكن ثمة نصوص خاصة، كما يجوز إجراؤه في مواد المخالفات إذا طلبه وكيل الجمهورية⁽¹⁾.

وهذا ما أكدته المادة 67 من نفس القانون، التي لا تسمح لقاضي التحقيق أن يجري تحقيقًا إلا بموجب طلب من وكيل الجمهورية لإجراء التحقيق حتى ولو كان ذلك بصدد جناية أو جنحة متلبس بها، ويجوز أن يوجه الطلب من شخص مسمى أو غير مسمى .

ولقاضي التحقيق سلطة إتهام كل شخص ساهم بصفته فاعلاً أو شريكاً في الوقائع المحال تحقيقها إليه.

فإذا وصلت لعلم قاضي التحقيق وقائع لم يشر إليها في طلب إجراء التحقيق، تعين عليه أن يحيل فوراً إلى وكيل الجمهورية الشكاوي أو المحاضر المثبتة لتلك الوقائع⁽²⁾.

وفي نهاية التحقيق إذا رأى القاضي أن الوقائع تكون مخالفة أو جنحة أمر بإحالة الدعوى إلى المحكمة طبقاً للمادة 164 من قانون الإجراءات الجزائية وإذا رأى قاضي التحقيق أن الوقائع تكون جريمة وصنفها القانون جناية يأمر بإرسال الملف إلى النائب العام لدى المجلس القضائي، لاتخاذ الإجراءات كما هو مقرر في الباب الخاص بغرفة الاتهام وهذا طبقاً للمادة 166 من قانون الإجراءات الجزائية.

(1) — أنظر المادة 66 من قانون الإجراءات الجزائية.

(2) — لا يمكن لقاضي التحقيق رفض إجراء التحقيق إلا في حالات معينة ومن ثم يتعرض للنقض قرار غرفة

الاتهام المؤيد للأمر الرامي إلى رفض إجراء تحقيق ضد مجهول، الغرفة الجزائية بتاريخ

1994/7/12، ملف رقم 124961، المجلة القضائية 1994 - 3، ص 255 .

في حالة المنازعات الخاصة بالضرائب لا بد من جهات التحقيق سواء قاضي التحقيق أو غرفة الاتهام أن تجري التحقيق وتستعين بالخبرات المحاسبية التي تشير إلى احتمال للمبالغ المتهرب دفعها وكذلك إجراء التحقيق التكميلي.

المطلب الثاني

إجراءات المحاكمة والآثار القانونية العامة والخاصة

في القضايا الضريبية نجد نفس الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية سواء تعلق الأمر بإجراءات المحاكمة أو بطرق الطعن، ولكن الاختلاف يكون فقط في الاختصاص المحلي، وهذا ما نصت عليه مختلف القوانين الضريبية وأعطت حرية الاختيار لإدارة الضرائب لتحديد اختصاص المحكمة الذي يكون بمكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة.

وهذا خلافا لما نصت عليه المادتين 40 و 329 من قانون الإجراءات الجزائية⁽¹⁾، التي عادة ما يتحدد اختصاص قاضي التحقيق محليا في مكان وقوع الجريمة، أو محل إقامة أو قبض المشتبه فيهم .

وبالتالي سوف ندرس قواعد الاختصاص المحلي والنوعي في (الفرع الأول) والقواعد العامة للمحاكمة في الفرع الثاني والآثار القانونية العامة للحكم [طرق الطعن] في (الفرع الثالث) والآثار القانونية الخاصة [رد الاعتبار] في (الفرع الرابع).

(1) — المادة 40 من قانون الإجراءات الجزائية تنص: " يتحدد اختصاص قاضي التحقيق محليا في مكان وقوع

الجريمة أو محل إقامة احد الأشخاص المشتبه في مساهمتهم في اقترافها أو بمحل القبض على

أحد هؤلاء الأشخاص حتى ولو كان هذا القبض قد حصل لسبب آخر " .

— المادة 329 من نفس القانون تنص: " تختص محليا بالنظر في الجرح محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد

المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم و لو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر " .

الفرع الأول قواعد الاختصاص المحلي والنوعي

مثلما أشرنا إليه أعلاه، فإن قواعد الاختصاص المحلي الذي نصت عليه القوانين الضريبية والتي سمحت لإدارة الضرائب أن تختار المحكمة، حسب مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة وهذا من أجل تسهيل حل المنازعات الضريبية في أقرب الآجال، أما بالنسبة للاختصاص النوعي في المسائل الضريبية فالهيئات القضائية التي تبت في القضايا الجزائية هي الهيئات التالية:

قسم المخالفات.

قسم الجنح.

محكمة الجنايات.

أما محكمة الأحداث فلا تطرح عليها القضايا المتعلقة بالضرائب، لأن المكلف بالضريبة يكون عادة تاجرا وله الأهلية القانونية التي تلزم الشخص بلوغ سن الرشد المدني والمحدد بـ 19 سنة كاملة، ولكن الجزائري حددها بـ 18 سنة⁽¹⁾، والمحالة للقانون المتعلق بحماية الطفل، والذي أصبح 13 سنة، حسب المادة 48 منه.

ولمعرفة ما إذا كانت الجريمة تعد جنائية أو جنحة أو مخالفة في القوانين الضريبية يجب الرجوع إلى نوع العقوبة المقررة لها قانونا، وهو ما وضحته المادة 05 من قانون العقوبات.

ولتكيف ما إذا كانت الجريمة تعد جنحة أو مخالفة يجب الرجوع إلى الحد الأقصى لعقوبة الحبس أو الغرامة المذكورة قانونا.

(1) – المادة 442 من نفس القانون يكون بلوغ سن الرشد الجزائري في تمام الثامنة عشر، والملغاة بالقانون رقم

12/15 المؤرخ في 2015/07/15، المتعلق بحماية الطفل، الجريدة الرسمية، رقم 39، الصادرة في

2015/07/19.

وتتجلى أهمية هذا التقسيم من حيث الاختصاص النوعي والإجراءات والطعن، ولكن بالرجوع إلى القوانين الجبائية فإنها لم تتبن هذا التصنيف، بل عمدت إلى تقرير العقوبات للأفعال المجرمة فقط.

عند تفحص جدول المنازعات بالنسبة للهيئات القضائية بمختلف الأقسام الموجودة، نجد نسبة القضايا المصنفة كمخالفات منعدمة، بينما القضايا الأخرى المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي، فغالبا ما تصنف كجرح وهي مرتبطة دائما بقانون الضرائب غير المباشرة.

أما الجنايات فهي قليلة جدا خاصة بعدما ألغى المشرع المادة 418 من قانون العقوبات والتي تحيل أغلبية النصوص الجبائية العقوبات إليها⁽¹⁾. وتعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة وأصبح الجرم في كل الحالات جنحة.

واستثناء عن قاعدة الاختصاص النوعي المنصوص عليها في قانون العقوبات والإجراءات الجزائية نجد أن قانون الإجراءات الجبائية منح الاختصاص للمحكمة الإدارية لبعض المخالفات خاصة العقوبات المترتبة على رفض منح حق الاطلاع المنصوص عليها في المادتين 62 ، 63 من قانون الإجراءات الجبائية⁽²⁾.

عند عدم احترام الشروط والإجراءات المتعلقة بالاختصاص يمكن لمن له مصلحة الدفع بعدم الاختصاص القضائي، هذا الأخير يقصد به منع المحكمة من

(1) – والتي ألغيت بالمادة 13 من القانون 16/11 والصادر في 2011/12/28 المتضمن قانون المالية 2012، الجريدة الرسمية، عدد 72، الصادرة في 2011/12/29.

(2) – المادة 62 من قانون إ. الجبائية تنص " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50.000 دج لكل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق التي يتعين تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها " .

– المادة 63 من نفس القانون تنص : يترتب على هذه المخالفة زياده على ذلك تطبيق تلجئة قدرها 100 د ج كحد أدنى.

– يتم النطق بالغرامة والتلجئة من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا التي تثبت في القضايا الاستعجالية على أساس عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية بدون مصاريف " .

الفصل في الدعوى الإدارية المعروضة أمامها لخروجها عن حدود ولايتها طبقاً لقواعد الاختصاص (1).

بمعنى أن الدفع بعدم اختصاص محكمة معينة، هو إنكار لسلطتها للنظر في النزاع والهدف منه إخراج النزاع من حوزتها وأن الدفع بعدم الاختصاص هو دفع شكلي، وتتعدد صورته بتعدد أنواع الاختصاص فقد يكون ولائياً أو نوعياً أو محلياً أو إقليمياً، وبالتالي يأخذ الدفع بعدم الاختصاص كل هذه الصور التي يأخذها الاختصاص القضائي (2).

تعتبر كذلك مسألة الاختصاص القضائي من المسائل المتعلقة بالنظام العام ومسألة إثارتها تبقى قائمة ومطروحة في الخصومة دائماً.

إذا صدر الحكم بعدم اختصاص المحكمة بنظر الدعوى، فلا يجوز حجية الشيء المحكوم به إلا في الخصومة التي صدر فيها، ولا تنقيد بها أية محكمة أخرى يكون النزاع ذاته مطروحا عليها، لأن الحكم بعدم اختصاص المحكمة يقصد به مجرد نفي ولايتها دون تحديد محكمة أخرى تختص بنظر الدعوى (3).

من جهة أخرى أشارت المادة 545 من قانون الإجراءات الجزائية بأن تنازع الاختصاص بين القضاة، يتحقق عندما تكون المجالس القضائية أو المحاكم أو مع مراعاة الاستثناء الوارد بالفقرة الأخيرة من هذه المادة، قضاة التحقيق المنتمون لمحاكم مختلفة قد أخطرت أو رفع الأمر إليها في جريمة واحده بعينها.

أوعندما تكون عدة جهات قضائية قد قضت بعدم اختصاصها بنظر واقعة معينة في أحكام أصبحت نهائية، وللفصل في هذه المسألة يطرح النزاع على الجهة الأعلى درجة المشتركة حسب التدرج في السلك القضائي .

(1) — ابو الوفاء (احمد) : نظريه الدفع في قانون المرافعات، ط 9، 1991 (دون دار نشر) مصر.

(2) — عمر (نبيل اسماعيل): أصول المرافعات المدنية والتجارية، ط1، 1986 (دون دار نشر) مصر، ص 599.

(3) — المنجي (ابراهيم): الطعن بالنقض الضريبي، توزيع المعارف، ط1، الإسكندرية، مصر، 2006 ،

الفرع الثاني القواعد العامة للمحاكمة

تخضع المحاكمة في المادة الضريبية للقواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات الجزائية سواء تعلق الأمر بعلانية الجلسات أو شفوية المرافعات أو بحضور الخصوم أو بحق الدفاع أو الاستعانة بمحام، وأنه يجب على المحكمة المختصة أن تحقق في الدعوى المعروضة عليها بنفسها، بحضور الأطراف وفقا لما توصلت إليه من معلومات ضمن تحقيق توفرت فيه جميع شروط الإجراءات القانونية وهو ما يعرف بالتحقيق النهائي⁽¹⁾.

لقد كرس دستور سنة 2016 من خلال المادة 162⁽²⁾. مبدأ علانية الجلسات وكذلك حق الدفاع عن المتهم وهو مضمون في القضايا الجزائية⁽³⁾.

حيث أن مبدأ العلنية هو مبدأ عام ينظم جلسات المحاكمات القضائية في القضايا الجزائية على اعتبار أن حق الجمهور في حضور الجلسات يضمن الشفافية للعدالة.

بعدما أقر المؤسس الدستوري ضرورة تعليل الأحكام القضائية والنطق بها في جلسات علانية، أكدت المادة 285 من قانون الإجراءات الجزائية⁽⁴⁾. على علانية الجلسات والمرافعات إذا كانت لا تشكل خطورة على النظام العام أو الآداب العامة، لأن تكريس العلانية إجراء جوهري يتعلق بالنظام العام غير أن

(1) – بغدادي (مولاي ملياني) : المرجع السابق، ص 369 .

(2) – المادة 162 منه تنص : " تعلل الأحكام القضائية وينطق بها في جلسات علانية " .

(3) – المادة 169 منه تنص : " الحق في الدفاع معترف به، الحق في الدفاع مضمون في القضايا الجزائية " .

(4) – المادة 285 من قانون الإجراءات الجزائية تنص المرافعات علنية ما لم يكن في علانيتها خطر على النظام

العام أو الآداب العامة وفي هذه الحالة تصدر المحكمة حكمها القاضي بعقد الجلسة سرية غير أن للرئيس أن يحضر على القصر دخول الجلسة إذا تقرر سرية الجلسة تعيين صدور الحكم في الموضوع في جلسه علنية" .

وتنص المواد 446 و 461 ، 468 على سرية الجلسات أمام محاكم الأحداث.

الإغفال عن ذكر هذا البيان في الحكم لا ينجر عنه البطلان، متى ورد في محضر المرافعات التي يعد الوثيقة الأساسية لإثبات ما مدى مراعاة الإجراءات القانونية في الجلسة ومدى علانيتها(1).

إذن علانية الجلسات هي المبدأ العام وسريتها هي الاستثناء، ولكن يجب أن ينطق بالحكم أو القرار علانيا في كل الحالات طبقا لأحكام المواد 285، 314 ، 468 من قانون الإجراءات الجزائية(2).

أما شفوية المرافعات فتعتبر من المبادئ الأساسية في إجراءات المحاكمة وهذا ما أكدته المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية(3).

هذا ويجوز إثبات الجرائم بأي طريقة من طرق الإثبات، وأن يعتمد القاضي على إقتناعه الخاص ليصدر حكمه، وبالتالي لا بد عليه أن يستمع إلى أقوال المتهم ويستجوبه، ويسمع تصريحات الشهود وآراء الخبراء، ويفتح باب المناقشة بين الخصوم، ولهذا لا يعتمد فقط على أدلة الإثبات أو النفي والمحاضر ولكن يبيّن قناعته من خلال المناقشات والمرافعات ما بين الخصوم شفويا(4).

أما عن وجاهية المرافعات(5)، فمن خلال هذا المبدأ تجري المحاكمة في مواجهة الخصوم أي لا بد من حضورهم، ولذلك أوجب القانون إعلان الخصوم بتاريخ جلسة المحاكمة، وأن حضور ممثل النيابة العامة ضروري باعتبارها تدخل

(1) – الغرفة الجزائية بتاريخ 1968/03/12، نشرة القضاة 1968 - 02، ص 71.

(2) – نصت عليها المادة 07 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه : " الجلسات علنية، ما لم تمس العلنية بالنظام العام أو الآداب العامة أو حرمة الأسرة " .

(3) – المادة 212 من قانون الإجراءات الجزائية تنص : " يجوز إثبات الجرائم بأي طريق من طرق الإثبات ما عدا الأحوال التي ينص فيها القانون على غير ذلك، والقاضي أن يصدر حكمه تبعا لاقتناعه الخاص، ولا يسوغ للقاضي أن يبيّن قراره إلا على الأدلة المقدمة له في معرض المرافعات والتي حصلت المناقشة فيها حضوريا أمامه " .

(4) – يمكن لقاضي الموضوع تأسيس اقتناعه على أية حجة حصلت مناقشتها حضوريا أمامه : الغرفة الجزائية بتاريخ 1981/07/09، مجموعة قرارات، ص 153 .

(5) – نصت عليه المادة 3 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية : " يلتزم الخصوم والقاضي بمبدأ الوجاهية " .

في تشكيلة جهة الحكم، ويتقدم بطلباته الكتابية أو الشفوية طبقا لما نصت عليه المادة 238 من قانون الإجراءات الجزائية(1).

بموجب المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة، يجوز لإدارة الضرائب أن تؤسس نفسها طرفا مدنيا، في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية، على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة.

وبالرجوع للمادة 136 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 121 من قانون التسجيل، والمادة 36 من قانون الطابع والتي ترجع كل حكم أو قرار حكم به على المخالف بالغرامات، الذي يجب أن يتضمن أيضا حكما بدفع الحقوق المهربة أو المفقودة عند الإقتضاء.

وكذلك الحكم بدفع الرسوم المغشوشة أو غير المسددة.

تؤدي العقوبات المالية إلى تطبيق المواد من 599 إلى 611 من قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة بالإكراه البدني.

أما فيما يخص التخلف عن الحضور في أمر التكليف فيحكم عليه غاييا (2).

وفي هذا السياق يجب على المتهم أن يحضر بنفسه الجلسة وهذا ما يعرف بالحضور الشخصي، وإذا لم يحضر يحكم عليه غاييا، إلا إذا كانت العقوبة هي الغرامة في المخالفات، فيمكن أن يوكل أحد أقاربه بتوكيل خاص، سيما إذا كان القانون يميز ذلك صراحة، كما لو كانت حالته الصحية لا تسمح له بالحضور(3).

(1) – المادة تنص " يتقدم ممثل النيابة العامة بطلباته الكتابية أو الشفوية التي يراها مناسبة لصالح العدالة. وعلى كاتب الجلسة في حالة تقديم طلبات كتابية أن ينوه عن ذلك بمذكرات الجلسة، وبتعين على الجهة القضائية أن تجيب عليها " .

(2) – المادة 407 من قانون الإجراءات الجزائية .

(3) – المادة 350 من قانون الإجراءات الجزائية تنص : " إذا كانت حالة المتهم الصحية لا تمكنه من الحضور أمام المحكمة ووجدت أسباب خطيرة لعدم تأجيل القضية أمرت المحكمة بقرار خاص ومسبب باستجواب المتهم. بمسكنه عند الإقتضاء بحضور وكيله أو بمؤسسة إعادة التربية التي يكون محبوبا بها، وذلك بواسطة قاض منتدب لهذا الغرض مصحوبا بكاتب " .

ويتم تكليف الخصوم بالحضور وفقا للمادتين 439 و 440 من قانون الإجراءات الجزائية والمادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

حيث يجب أن يذكر في التكليف بالحضور التهمة التي قامت عليها الدعوى والنص القانوني الذي يعاقب عليها والجهة القضائية التي رفعت إليها القضية ومكان وزمان انعقاد الجلسة وصفة الشخص المكلف بالحضور سواء متهما أو شاهدا أو ضحية....

أما المادة 16 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية راعت مدة 20 أيام على الأقل من تاريخ تسليم التكليف بالحضور، والتاريخ المحدد لأول جلسة، ويمدد هذا الأجل أمام جميع الجهات القضائية إلى ثلاثة أشهر، إذا كان الشخص يقيم في الخارج (1).

وتعتبر البيانات في ورقة التكليف بالحضور والآجال المحددة لها من القواعد الجوهرية التي يترتب على مخالفتها البطلان إذا ما دفع به الخصم الذي قرر البيان أو الأجل لمصلحته قبل البدء في المرافعات (2).

أما إذا لم يتمسك المتهم بعدم صحة التكليف بالحضور الشخصي له بالجلسة يعد تنازلا ضمينا عن الدفع بالبطلان (3).

(1) — المادة 16 المعدلة بالقانون رقم 09/08 المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن لقانون الإجراءات المدنية

والإدارية، ج.ر، العدد 21 الصادرة بتاريخ 2008/04/23.

(2) — قرار المجلس الأعلى بتاريخ 1981/04/07 رقم 22349.

(3) — قرار المجلس الأعلى بتاريخ 1981/03/19 رقم 22509.

الفرع الثالث الآثار القانونية العامة (طرق الطعن العادية وغير العادية)

تترتب عن الأحكام القضائية عموما آثارا قانونية تتمثل في طرق الطعن والتنفيذ والآثار الخاصة بالأحكام والقرارات الجنائية المتعلقة بالسجل لصحيفة السوابق العدلية⁽¹⁾ ورد الاعتبار.

وتظهر الآثار القانونية العامة في طرق الطعن في الأحكام القضائية وهي نوعان: طرق الطعن العادية (الفقرة الأولى)، وطرق الطعن غير العادية (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى طرق الطعن العادية

تحدد طرق الطعن العادية في الأحكام الجنائية في المعارضة والاستئناف، وتسمح طرق الطعن العادية للمحكمة بأن تعيد النظر في الدعوى برمتها مع إمكانية التدقيق في الوقائع والبحث عن الحلول الأكثر ملاءمة للقانون⁽²⁾.

أولا: المعارضة : من مقتضيات العدالة، تمكين المتهم الذي يتعذر عليه الحضور عند إصدار الحكم عليه، أن يعترض على ذلك الحكم الغيابي وينطبق هذا الأمر على الأحكام الصادرة في المخالفات والجنح.

حيث أن كل شخص كلف بالحضور تكليفا صحيحا وتخلف عن الحضور في اليوم والساعة المحددين في الاستدعاء، ييثر في دعواه غيابيا إلا في الحالات التالية:

(1) – نصت عليها المواد من 618 إلى 654 من قانون الإجراءات الجزائية.

(2) – بن حدو(عبد السلام) : الوجيز في شرح المسطرة الجنائية المغربية، دار الطباعة والنشر مراکش،

ط 3، 1997، ص 244.

إذا كانت المخالفة لا تستوجب غير عقوبة الغرامة جاز للمتهم أن يحضر بدله أحد أفراد عائلته بموجب توكيل خاص (1).

ويصبح الحكم الصادر غيابيا كأن لم يكن، بالنسبة لجميع ما قضي به إذا قدم المتهم معارضة في تنفيذه، ويجوز أن تنحصر هذه المعارضة فيما قضي به الحكم من الحقوق المدنية (2). كما أكد الفقه على تطبيق المبدأ العام الذي يقضي: "لا يضار الطاعن بطعنه" (3).

ويبلغ الحكم الصادر غيابيا طبقا لأحكام المواد 439 وما يليها وهذا ما نصت عليه المادة 408 من قانون الإجراءات الجزائية (4).

يمنح المتخلف عن الحضور مهلة 10 أيام اعتبارا من تاريخ الحكم إذا كان التبليغ لشخص المتهم المقيم في الجزائر، وتمدد المهلة إلى شهرين إذا كان المتهم يقيم خارج الوطن وهذا طبقا للمادة 411 من قانون الإجراءات الجزائية، وإذا لم يحصل التبليغ لشخص المتهم تعين تقديم المعارضة في المواعيد السابقة ذكرها آنفا والتي يسري اعتبارا من تبليغ الحكم بالموطن أو مقر المجلس الشعبي البلدي أو النيابة وهذا طبقا للمادة 412 من نفس القانون.

(1) – أنظر المادة 407 من قانون الإجراءات الجزائية .

(2) – راجع المادة 409 من قانون الإجراءات الجزائية.

(3) – (بن حدو) عبد السلام : المرجع السابق، ص 245 .

(4) – يطبق صحيح القانون المجلس الذي قضى بعدم القبول معارضة المتهم شكلا في الحكم الغيابي بالنسبة لما

قضى به في الدعوى المدنية لورودها خارج الآجال القانونية بعد ما ثبت :

– أن الطرف المدني قام بتبليغ هذا الحكم للمتهم عن طريق محضر قضائي طبقا للمادة 439 من ق.إ.ج التي أحالت إليها المادة 408 ق.إ.ج.

– إن المادة 439 ق.إ.ج المحال إليها تحيل بدورها بخصوص تبليغ الأحكام والقرارات إلى القانون العام أي قانون الإجراءات المدنية وأن المادة 22 وما بعدها من هذا القانون تجيز للخصم المدعي أن يبلغ الأحكام والقرارات لأطراف النزاع عن طريق المحضر القضائي.

– وأن محضر التبليغ الذي حرره المحضر القضائي جاء مستوفيا للشروط القانونية اللازمة في التبليغ سيما ما تعلق بتنويه المحكوم عليه بمهلة 10 أيام للمعارضة في الحكم ضده وتسليمه نسخة منه (غ. ج في 2008/01/30 ملف 394617، المحلة القضائية 2008 - 02، ص 39).

وعلاوة على ذلك فإن لم يُسَلَّم التبليغ لصاحبه شخصيا ولم يتبين من إحدى وثائق التنفيذ أن المتهم اطلع على الحكم الصادر غيايبا فإن اجل المعارضة يمتد إلى انتهاء آجال تقادم العقوبة في الجرح بعد مضي خمس سنوات وفي المخالفات تتقادم العقوبة بمضي سنتين كاملتين، طبقا للمادتين 614 و 615 من قانون الإجراءات الجزائية.

وتنطبق على الطرف المدني نفس الإجراءات المقررة للمتهم.

أما في القضايا الضريبية والمالية فتجيز المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة للإدارة أن تتأسس كطرف مدني.

ويحكم في المعارضة من الجهة القضائية التي أصدرت الحكم الغيابي طبقا للمادة 412 من قانون الإجراءات الجزائية، والمعارضة الصادرة عن المدعي المدني أو من المسؤول عن الحقوق المدنية فلا اثر لها إلا على ما يتعلق بالحقوق المدنية، وتعتبر المعارضة كأن لم تكن إذا لم يحضر المعارض في التاريخ المحدد له في التبليغ طبقا للمادة 413 من نفس القانون، وتترك مصاريف تبليغ الحكم الغيابي والمعارضة على عاتق الخصم، الذي قدم المعارضة وهذا طبقا للمادة 415 من نفس القانون.

ثانيا: الاستئناف : يخضع الطعن بالاستئناف في الجرائم الضريبية للأحكام العامة للطعن بالاستئناف والتي تخضع لها الأحكام الجنائية عموما.

وهكذا فإن الأحكام الصادرة في قضايا الجرح يمكن استئنافها من طرف الأشخاص الآتية ذكرهم⁽¹⁾.

المتهم .

المسؤول عن الحقوق المدنية.

وكيل الجمهورية.

(1) – نص المادة 417 من قانون الإجراءات الجزائية.

النائب العام.

الإدارات العامة في الأحوال التي تبث فيها الدعوى العمومية.

المدعي المدني.

في حالة الحكم بالتعويض المدني، يتعلق حق الاستئناف بالمتهم والمسؤول عن الحقوق المدنية، لكن عندما يتعلق هذا الحق بالمدعي المدني فيما يتصل بحقوقه المدنية فقط⁽¹⁾.

تكون الأحكام الصادرة في مواد الجرح، إذا قضت بعقوبة حبس أو غرامة تتجاوز 20.000 دج. بالنسبة للشخص الطبيعي، و 100.000 دج بالنسبة للشخص المعنوي والأحكام بالبراءة، والأحكام الصادرة في مواد المخالفات القاضية بعقوبة الحبس، بما في ذلك المشمولة بوقف التنفيذ⁽²⁾.

إذا كان الحكم حضوريا فإن الاستئناف يرفع في مدة 10 أيام من يوم النطق بالحكم الحضوري، غير أن مهلة الاستئناف لا تسرى إلا اعتبارا من التبليغ للشخص، أو للموطن أو مقر المجلس الشعبي البلدي، أو للنيابة العامة، بالحكم إذا كان قد صدر غيايبا أو بتكرار الغياب أو بالحضور في الأحوال المنصوص عليها في المواد 345 و 347 (1-3) والمادة 350 من نفس القانون.

وفي حالة استئناف أحد الخصوم في المواعيد المقررة يكون للخصوم الآخرين مهلة إضافية خمسة أيام لرفع الاستئناف⁽³⁾. وهذا طبقا للمادة 418 من قانون الإجراءات الجزائية.

(1) – يكتسي حكم البراءة قوة الشيء المقضي فيه بالنسبة للدعوى العمومية لعدم استئنافه من طرف النيابة العامة، غير أنه للمدعي المدني استئناف هذا الحكم فيما يخص الحقوق المدنية فحسب، وليس للمجلس حالة فصلة في هذا الاستئناف التصريح بعقوبة ضد المتهم، الغرفة الجزائرية بتاريخ 1968/06/04 مجموع الأحكام الجنائية ص 325.

(2) – انظر المادة 416 من قانون الإجراءات الجزائية، والمعدلة بموجب القانون 07/17 الصادر في 2017/03/27، الجريدة الرسمية، عدد 20، المؤرخة في 2017/03/29.

(3) – ما دام الحكم لا يشير إلى حضور المدعين بالحق المدني أو غيابهم، فإن ميعاد الطعن يظل مفتوحا بالنسبة إليهم، الغرفة الجزائرية بتاريخ 1969/01/21، نشره القضاة 1970 – 2، ص 60.

ويقدم النائب العام استئنافه في مهلة شهرين اعتبارا من يوم النطق بالحكم وهذه المهلة لا تحول دون تنفيذ الحكم (1).

ويرفع الاستئناف بتقرير كتابي أو شفوي بقلم كتاب المحكمة التي أصدرت الحكم المطعون فيه، ويعرض على المجلس القضائي (2).

الفقرة الثانية

طرق الطعن غير العادية

طرق الطعن غير العادية في القضايا الجنائية هي النقض، وطلبات إعادة النظر.

أولا : الطعن بالنقض: تناط لقاضي النقض، مهمة من شأنها السهر على مراعاة القانون بدقة من قبل المحاكم الجزائية.

وتمتد مراقبته إلى الوصف القانوني، الذي تتسم به الوقائع المبنية عليها المتابعة الجنائية، لكنها لا تمتد إلى حقيقة الوقائع التي يشهد بثبوتها قضاة الجراء ولا إلى قيمة الحجج التي حظيت بقبولهم، باستثناء الحالة التي يجيز القانون فيها هذه المراقبة (3).

كما يخضع الطعن بالنقض في الأحكام الصادرة بشأن الجرائم الجبائية للأحكام العامة التي يخضع لها الطعن بالنقض في الأحكام الجنائية عموما، فيجوز الطعن بطريق النقض أمام المحكمة العليا في قرارات غرفة الاتهام، ماعدا ما يتعلق منها بالحبس المؤقت والرقابة القضائية.

(1) – نصت عليه المادة 419 من قانون الإجراءات الجزائية.

(2) – نصت عليه المادة 420 من قانون الإجراءات الجزائية.

(3) – الفصل 518 من قانون المسطرة الجنائية المغربية.

وفي أحكام المحاكم وقرارات المجالس القضائية الصادرة في آخر درجة أو المقضي بها بقرار مستقل في الاختصاص⁽¹⁾، وهذا بنص المادة 495 من قانون الإجراءات الجزائية، ولا يجوز الطعن بالنقض في الأحوال التالية :

الأحكام الصادرة بالبراءة إلا من طرف النيابة العامة.

أحكام الإحالة الصادرة من غرفة الاتهام في قضايا الجرح أو المخالفات إلا إذا قضى الحكم في الاختصاص، أو تضمن مقتضيات نهائية ليس في استطاعة القاضي أن يعدلها، غير أنه يجوز لأحكام البراءة أن تكون محلا للطعن بالنقض من جانب من لهم اعتراض عليها إذا ما كانت قد قضت إما في التعويضات التي طلبها الشخص المقضي ببراءته، أو في رد الأشياء المضبوطة أو في الوجهين معا، ولا تجوز مباشرة الطعن بطريق عرضي⁽²⁾.

ويجوز الطعن بالنقض من الأطراف التالية:

من النيابة العامة.

من المحكوم عليه أو من محاميه، أو الوكيل المفوض عنه بالتوقيع بتوكيل خاص.

من المدعي المدني إما بنفسه أو بمحاميه.
من المسؤول مدنيا⁽³⁾.

(1) — متى ثبت أن الطعن بالنقض قد رفع في قرار غيابي غير نهائي تعين حينئذ التصريح بعدم قبوله شكلا لعدم احترامه مقتضيات القانون .

الغرفة الجزائية بتاريخ 1989/03/14، ملف رقم 84151، المجلة القضائية، 1999 - 3 ، ص 239.

(2) — أنظر المادة 496 من قانون الإجراءات الجزائية.

(3) — أنظر المادة 497 من قانون الإجراءات الجزائية، المعدلة بالأمر 02/15 بتاريخ 2015/07/23.

كما يجوز للمدعي المدني الطعن في غرفة الاتهام إذا قررت عدم قبول دعواه إذا قررت رفض التحقيق، إذا قبل القرار دفعا يوضع نهاية للدعوى العمومية، إذا قضى القرار بعدم الاختصاص تلقائيا أو بناء على طلب الخصوم اذ سهى القرار عن الفصل في وجه من أوجه الاتهام وإذا كان القرار من حيث الشكل غير مشكل للشروط الجوهرية المقررة قانونا لصحته لا سيما تلك المبينة في المادة 199 من هذا القانون في جميع الحالات الأخرى غير المذكورة بالذات فيما إذا كان ثمة طعن من جانب النيابة العامة.

وطبقا للمادة 498 من قانون الإجراءات الجزائية يكون للنيابة العامة وأطراف الدعوى مهلة ثمانية أيام للطعن بالنقض من يوم النطق بالقرار بالنسبة للأطراف الذين حضروا أو حضر من ينوب عنهم يوم النطق به في الحالات المنصوص عليها في المواد 345 ، 347 ، 350 من ق. إ، الجزائية، ولا تسري المهلة إلا من يوم تبليغ القرار المطعون فيه، أما في الحالات الأخرى لا سيما بالنسبة للأحكام والقرارات القضائية الغيائية فإن المهلة المذكورة آنفا لا تسري طبقا لأحكام المادة 05/498، إلا من اليوم الذي تكون فيه المعارضة غير مقبولة، وعلى هذا الأساس استقرت المحكمة العليا على التصريح بعدم قبول طعون متهمين وأطراف مدنية لكونها سابقة لأوانها كلما رفعوا طعوننا في قرارات غيائية لم تبلغهم بعد(1).

ثانيا: طلبات إعادة النظر: التماس إعادة النظر طريق غير عادي للطعن في الأحكام، وهو يشبه إلى حد ما الطعن بالنقض لكنه يبنى على أحوال معينة في الخطأ في تقدير الوقائع ولا دخل له بالقانون، ويكون لأسباب موضوعية فقط، وأن الوقائع التي تعرض على جهة الطعن ينبغي أن تكون جديدة، لم يسبق عرضها على القضاة(2).

ينبغي أن يكون الحكم قد أُستنفذ جميع طرق الطعن وأصبح حائزا حجة الشيء المقضي به للقرارات الصادرة عن المجالس القضائية أو الأحكام الصادرة عن المحاكم وكانت تقضي بالإدانة في جنائية أو جنحة. ويجب أن تؤسس على ما يلي(3):

إما على تقديم مستندات بعد الحكم بالإدانة في جنائية قتل، يترتب عليها قيام أدلة كافية على وجود الجني عليه المزعوم قتله على قيد الحياة.

(1) – بوسقيعة (أحسن) : المنازعة الجمركية ، المرجع السابق ، ص 261.

(2) – طاهري (حسن) : الوجيز في شرح القانون الإجراءات الجزائية، دار المحمدية العامة، 1996 ، ص 120.

(3) – راجع المادة 531 من قانون الإجراءات الجزائية، والصادرة بالقانون رقم 08/01 المؤرخ في 2016/06/26، حيث إستبدل المشرع الجزائري مصطلح الإلتماس بالطلبات.

أو إذا أدين بشهادة الزور ضد المحكوم عليه شاهد سبق أن ساهم بشهادته في إثبات المحكوم عليه.

أو إدانة متهم آخر من أجل ارتكاب الجريمة أو الجنحة نفسها بحيث لا يمكن التوفيق بين الحكمين.

كشف واقعة جديدة أو تقديم مستندات كانت مجهولة من القضاة الذين حكموا بالإدانة مع أنه يبدو منها أن من شأنها التديل على براءة المحكوم عليه.

وطريق تقديم الالتماس يكون برفع الأمر إلى المحكمة العليا في حالات عديدة : الأولى مباشرة إما من وزير العدل، أو من المحكوم عليه، أو من نائبه القانوني في حالة عدم أهليته أو من زوجه أو فروعه أو أصوله في حالة وفاته، أو ثبوت غيابه وفي حالة ثانية، لا يجوز ذلك لغير النائب العام لدى المحكمة العليا متصرفا بناء على طلب وزير العدل.

وعليه يلاحظ أن طلب الالتماس هو طريق الطعن الوحيد الذي يبقى مفتوحا حتى بعد وفاة المحكوم عليه بعقوبة جزائية⁽¹⁾.

وليس للالتماس إعادة النظر مهلة محددة، طالما أن الحكم بالإدانة لم يتقدم بعد ومن ثم يمكن تقديمه في أي وقت. وتفصل المحكمة العليا في الموضوع في دعوى إعادة النظر، ويقوم القاضي المقرر بجميع إجراءات التطبيق، وعند الضرورة بطريقة الإنابة القضائية، وإذا قبلت المحكمة العليا الطلب، قضت بغير إحالة، ببطالان أحكام الإدانة التي تثبت عدم صحتها.

ويجيز قانون الإجراءات الجزائية في حالة التصريح ببراءة المتهم أو لذوي حقوقه تعويض عن الضرر المادي والمعنوي الذي تسبب فيه حكم الإدانة، غير أنه لا يمنح هذا التعويض إذا ثبت أن المحكوم عليه نفسه تسبب كليا أو جزئيا في عدم كشف الواقعة الجديدة أو المستند الجديد في الوقت المناسب.

(1) - بغداوي (مولاي ملياني) : المرجع السابق، ص 573 .

يمنح التعويض من طرف اللجنة لضحية الخطأ القضائي أو لذوي حقوقه وكذا مصاريف الدعوى، ونشر القرار القضائي وإعلانه، ويحق للدولة الرجوع على الطرف المدني أو المبلغ أو الشاهد زورا التي تسبب في إصدار حكم الإدانة ينشر الطلب من المدعي قرار إعادة النظر في دائرة اختصاص الجهة القضائية التي أصدرت القرار، وفي دائرة المكان الذي ارتكبت فيه الجريمة أو الجنحة، وفي دائرة المحل السكني لطالب إعادة النظر، وآخر محل سكن ضحية الخطأ القضائي إذا توفيت.

وينشر القرار عن طريق الصحافة، في ثلاث جرائد يتم اختيارها من طرف الجهة القضائية التي أصدرت القرار، ويتحمل طالب إعادة النظر الذي خسره دعواه جميع المصاريف⁽¹⁾.

وإذا رفض طلب الالتماس فلا يجوز الطعن فيه بالنقض أو بأي طريق آخر على أساس أنه صادر من المحكمة العليا وهي أعلى درجة قضائية، ثم أنه طريق من طرق الطعن غير العادية، وبالتالي لا يجوز استئنافه أو معارضته أو الطعن فيه بالنقض كما لا يجوز تحديد طلب إعادة التماس النظر مرة أخرى بناء على نفس الوقائع التي بني عليها الطلب المرفوض⁽²⁾.

وبالمقابل نجد أن طرق الطعن غير العادية في القانون الجنائي المغربي هي:

النقض وإعادة النظر وتصحيح القرارات والمراجعة.

(1) – راجع المادة 531 مكرر بالقانون رقم 08/01 الصادر بتاريخ 2001/06/26 ، المتعلق بقانون الإجراءات

الجزائية، الجريدة الرسمية ، عدد 34، بتاريخ 2001/06/27.

حيث أضاف المشرع من خلال تعديل هذه المادة في حالة التعويض يكون من طرف لجنة تنشأ على مستوى المحكمة العليا تدعى لجنة التعويض وإذا منحت التعويض للمتضرر يتم دفعه من طرف خزينة ولاية الجزائر، والمنصوص عليها خلال المواد من 137 مكرر1 إلى 137 مكرر 14 .

(2) – بغداددي (مولاي ملياني) : المرجع السابق، ص 575 ، 577 .

ونلاحظ من خلال إعادة النظر وتصحيح القرارات، حيث يجوز هذا الطعن في القرارات التي يصدرها المجلس الأعلى في الحالات التالية :

ضد القرارات الصادرة استنادا إلى وثائق صرح أو اعترف بتزويرها.
يجب في هذه الحالة على الطرف الذي يطلب إعادة النظر، ماعدا النيابة العامة أو الإدارات العمومية، وأن يودع كفالة مالية مبلغها 5000 درهم وذلك تحت طائلة عدم القبول، ويحتفظ بمبلغ الكفالة لفائدة الخزينة العامة في حالة عدم قبول دعوى إعادة النظر.

من أجل تصحيح القرارات التي لحقها خطأ مادي واضح يمكن تصحيحه من خلال عناصر مأخوذة من القرارات نفسها، ويقدم طلب التصحيح بمذكرة ترفع إلى الغرفة التي أصدرت القرار.

إذا أغفل البث في احد الطلبات المعروضة بمقتضى وثائق استدل بها أو في حالة عدم تعليل القرار ضد القرارات الصادرة بعدم القبول أو بالسقوط لأسباب ناشئة عن بيانات ذات صبغة رسمية تبين عدم صحتها عن طريق وثائق رسمية جديدة وقع الاستدلال بها.

وبالتالي نلاحظ أن المشرع المغربي وحفاظا على تمويل الخزينة العامة أوجب على الطرف المطالب بإعادة النظر أن يودع كفالة مالية تحت طائلة عدم القبول.

أما المشرع الجزائري فلم يلزم هذه الكفالة، بل أشار إلى أن طالب إعادة النظر الذي خسر دعواه يتحمل جميع المصاريف، وبالرغم من أنه قد إستحدث لجنة خاصة تتكفل بمنح التعويض في حالة براءة المتهم أو لذوي حقوقه في حالة الوفاة.

وبالتالي فالمشرع رجح مبدأ العدالة الاجتماعية على مبدأ النفعية لتمويل خزينة الدولة.

الفرع الرابع الآثار القانونية الخاصة (رد الاعتبار)

من أهم الآثار القانونية الخاصة بالأحكام والقرارات الجنائية، التي تتعلق بالتسجيل لصحيفة السوابق القضائية هي رد الاعتبار⁽¹⁾.

لقد حدد المشرع الجزائري مضمون إجراء رد الاعتبار من خلال نص المادة 676 من قانون الإجراءات الجزائية، وعلى هذا الأساس يجوز رد الاعتبار لكل شخص محكوم عليه بجناية أو جنحة قضائية بالجزائر.

ويمحو رد الاعتبار في المستقبل كل آثار الإدانة العادلة وما نجم عنها من حرمان الأهليات .

ويعاد الاعتبار إما بقوة القانون أو بحكم من غرفة الاتهام.

ويمكن القول بأن رد الاعتبار يجد أساسه في مقتضيات العدالة التي من مضامينها إنصاف المحكوم عليه بعدم حرمانه من الاعتبار عندما تتوفر فيه الضوابط التي يستحق بموجبها أن يعاد له الاعتبار.

وعموما فإن رد الاعتبار يكون إما بقوة القانون (الفقرة الأولى) وإما أن يكون قضائيا (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى رد الاعتبار بقوة القانون

ينص المشرع الجزائري على أنه يكتسب قانونيا المحكوم عليه رد الاعتبار ما لم يصدر داخل الآجال المنصوص عليها أسفله أي حكم جديد بعقوبة سالبة للحرية أكثر منها جسامة من أجل ارتكاب جناية أو جنحة⁽²⁾.

(1) — رد الاعتبار نصت عليه المواد من 676 إلى 693 من قانون الإجراءات الجزائية .

(2) — أنظر المادة 677 من نفس القانون.

فيما يخص العقوبات بالغرامة بعد انتهاء أجل قدره 5 سنوات⁽¹⁾ اعتبارا من يوم سداد الغرامة أو انتهاء الإكراه البدني أو مضي أجل التقادم⁽²⁾.

فيما يختص بالحكم مرة واحدة بعقوبة الحبس الذي لا تتجاوز مدته ستة شهور بعد مهلة عشر سنوات⁽³⁾. اعتبارا إما من انتهاء العقوبة المنفذة على المحكوم عليه أو مضي أجل التقادم، وهذا ما جاءت به الفقرة الثانية من المادة 677 من نفس القانون .

فيما يختص بالحكم مرة واحدة بعقوبة الحبس الذي لا تتجاوز مدته سنتين أو بعقوبات متعددة لا يتجاوز مجموعها سنة واحدة بعد مهلة خمس عشرة سنة⁽⁴⁾، تحتسب كما تقدم الذكر في الفقرة السابقة (نصت عليه الفقرة الثالثة).

فيما يختص بالعقوبة الوحيدة بعقوبة الحبس لمدة تزيد على سنتين أو عقوبات متعددة لا يتجاوز مجموعها سنتين بعد مضي مهلة عشرين سنة⁽⁵⁾ تحتسب بالطريقة نفسها.

وتعتبر العقوبات التي صدر أمر بإدماجها بمثابة عقوبة واحدة في مجال تطبيق الأحكام السابقة.

كما أن الإعفاء الكلي أو الجزئي من العقوبة بطريق العفو يقوم مقام تنفيذها الكلي أو الجزئي، وهذا ما نصت عليه الفقرة الرابعة من نفس القانون .

يعاد الاعتبار بقوة القانون لكل محكوم عليه بعقوبة الحبس أو الغرامة مع إيقاف التنفيذ وذلك بعد انتهاء فترة اختبار تحدد بخمس سنوات إذا لم يحصل إلغاء لإيقاف التنفيذ.

(1) — بالمقابل نص عليها الفصل 688 من قانون المسطرة الجنائية المغربية وحدد الأجل بسنة واحدة فقط.

(2) — أنظر المادة 677 الفقرة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

(3) — في قانون المسطرة المغربية أجل حدد بـ خمس سنوات.

(4) — في قانون المسطرة المغربية أجل حدد بـ عشر سنوات.

(5) — في قانون المسطرة المغربية أجل حدد بـ خمس عشر سنة.

وتبتدئ هذه المهلة من يوم صيرورة الحكم الإدانة حائزا لقوة الشيء المقضي به (1).

الفقرة الثانية رد الاعتبار القضائي

أخضع المشرع الجزائري رد الاعتبار القضائي للأحكام التالية:

يتعين أن يشمل طلب رد الاعتبار مجموع العقوبات الصادرة التي لم يحصل محوها عن طريق رد اعتبار سابق أو بصدور العفو الشامل وهذا طبقا للمادة 679 ق. إ. ج (2).

أما فيما يخص الأشخاص الذين يحق لهم طلب رد الاعتبار فقد نص المشرع الجزائري (3) على عدم إمكانية أن يرفع إلى المحاكم طلب رد الاعتبار إلا من طرف المحكوم عليه نفسه أو من نائبه القانوني إذا كان محجورا عليه.

وفي حالة وفاة المحكوم عليه أمكن لزوجيه أو أصوله أو فروعه رفع الطلب ويمكن لهم أيضا أن يتولوا تقديم هذا الطلب في أجل سنة (4) اعتبارا من الوفاة.

ولا يمكن تقديم طلب برد الاعتبار، قبل انقضاء مهلة ثلاث سنوات (5) وتزداد هذه المهلة إلى خمس سنوات بالنسبة للمحكوم عليه بجناية.

(1) — أنظر المادة 678 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري .

(2) — من المذكور قانونا أن رد الاعتبار القانوني أو القضائي لا يمحو العقوبات من البطاقة رقم 02 التي لا تسلم إلا للسلطات القضائية، ومن ثم فما دام المتهم مسبوفا قضائيا واستفاد من رد الاعتبار فإن قضاة المجلس الذين إستندوا إلى البطاقة رقم 02 لرفض منحه الظروف المخففة بما لهم من سلطة تقديرية في ذلك لم يخالفوا القانون غ. ج 09 / 06 / 1991. ملف رقم 96062، المجلة القضائية 1992 - 3 ، ص 237 .

(3) — المادة 680 من القانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

(4) — طبقا للفصل 691 من قانون المسطرة الجنائية المغربية الأجل هو ثلاث سنوات .

(5) — طبقا للفصل 692 من قانون المسطرة الجنائية الفردية إلى بعد نسيان أجل قدره 3 سنوات.

وتبتدئ المهلة من يوم الإفراج عن المحكوم عليهم بعقوبة مقيدة للحرية ومن يوم سداد الغرامة بالنسبة للمحكوم عليهم بها وهذا طبقا للمادة 681 من قانون الإجراءات الجزائية⁽¹⁾.

لا يمكن للمحكوم عليهم الذين يوجدون في حالة العود إلى الجريمة المنصوص عليه قانونا، ولا للمحكوم عليهم الذين صدر عليهم حكم بعقوبة جديدة بعد رد الاعتبار، أن يقدموا طلبا إلا بعد مرور أجل 6 سنوات⁽²⁾ من يوم تسريحهم. غير أنه إذا كانت العقوبة الجديدة عقوبة جنائية رفعت فترة الاختبار إلى 10 سنوات، وهذا ما جاءت به المادة 682 الفقرة الأولى من نفس القانون.

وباستثناء حالة المحكوم عليه الذي أدى ارتكابه الجريمة خدمات جليلة للبلاد مخاطرا بحياته فإنه لا يتقيد طلب رد الاعتبار بأي شرط زمني⁽³⁾.

ويمكن كذلك للمحكوم عليهم الذين سقطت عقوبتهم بالتقادم أن يحصلوا على رد الاعتبار القضائي⁽⁴⁾.

وقد نظم المشرع الجزائري إجراءات تقديم طلب رد الاعتبار واشترط على المحكوم عليه أن يقدم طلبا إلى وكيل الجمهورية بدائرة محل إقامته ويذكر بدقة ما يلي :

تاريخ الحكم بالإدانة.

الأماكن التي أقام بها المحكوم عليه منذ الإفراج عنه وهذا طبقا للمادة 685 من نفس القانون.

(1) – يتعرض للنقض قرار غرفة الاتهام القاضي بقبول طلب رد الاعتبار الذي قدمه محكوم عليه بالحبس والغرامة قبل مضي 3 سنوات كاملة من يوم سداد الغرامة غ. ج بتاريخ 15 / 7 / 1975 ملف 12302 ص 103.

(2) – الأجل خمس سنوات حسب الفصل 692 من قانون المسطرة الجنائية المغربية.

(3) – أنظر المادة 684 من قانون الإجراءات الجزائية .

(4) – انظر المادة 682 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجزائية.

أكدت الغرفة الجزائية تطبيق الشروط المنصوص عليها برد الاعتبار القضائي، حيث جاء في أحد قراراتها، إذا كان ثابتا من ملف الإجراءات إن الطاعن كان قد تقدم بطلب رد الاعتبار إلى النائب العام، وعند عرض الطلب على غرفة الاتهام للبت فيه قررت عدم قبوله لا لسبب إلا لكونه لم يقدم إلى وكيل الجمهورية، كما تنص على ذلك أحكام المادة 685 من قانون الإجراءات الجزائية فإن مثل هذا القرار يستوجب النقص والإبطال(1).

ويقوم وكيل الجمهورية بإجراءات تحقيق بمعرفة مصالح الشرطة أو الأمن في الجهات التي كان المحكوم عليه مقيما بها، ويستطلع رأي قاضي تطبيق العقوبات(2).

يتحصل وكيل الجمهورية على المستندات التالية:

نسخة من الأحكام الصادرة بالعقوبة.

مستخرج من سجل الإيداع بمؤسسات إعادة التربية التي قضى بها المحكوم عليه مدة عقوبته وسلوكه في الحبس.

القسيمة رقم 01 من صحيفة الحالة الجزائية.

وترسل هذه المستندات إلى النائب العام بعد التأشير عليها(3).

ثم يقوم النائب العام، برفع الطلب إلى غرفة الاتهام بالمجلس القضائي ويجوز للطالب أن يقدم مباشرة إلى غرفة الاتهام سائر المستندات المفيدة(4).

تبت غرفة الاتهام في الطلب خلال الشهرين بعد إبداء طلبات النائب العام، وسماع أقوال الطرف الذي يعنيه الأمر، أو وكيله بعد استدعائه بصفة قانونية(5).

(1) — قرار الغرفة الجزائية بتاريخ 12/4/1984 ، المجلة القضائية 89 - 2 ، ص 244.

(2) — أنظر المادة 686 من قانون الإجراءات الجنائية.

(3) — أنظر المادة 687 من قانون الإجراءات الجزائية.

(4) — أنظر المادة 688 من قانون الإجراءات الجزائية.

(5) — أنظر المادة 689 من قانون الإجراءات الجزائية.

في حالة رفض الطلب لا يجوز تقديم طلب جديد حتى ولو كان في الحالة المنصوص عليها في المادة 684 قبل انقضاء مهلة سنتين اعتبارا من تاريخ الرفض⁽¹⁾. ينوه عن الحكم الصادر برد الاعتبار على هامش الأحكام الصادرة بالعقوبة بصحيفة السوابق العدلية ولا ينوه عن العقوبة في القسيمتين 2 و 3 من صحيفة السوابق العدلية.

ويجوز لمن يرد اعتباره أن يتسلم بدون مصاريف نسخة من القرار الصادر برد الاعتبار ومستخرجا من صحيفة السوابق العدلية وهذا طبقا للمادة 692 من قانون الإجراءات الجزائية.

في الأخير نلاحظ أن المشرع الجزائري، كان أشد بالنسبة للمهلة المحددة لرد الإعتبار قضائيا للمحكوم عليه.

فالأجل القانوني لرد الإعتبار في تسديد الغرامات هو خمس سنوات، ولكن المشرع المغربي حددها بسنة واحدة فقط.

والأجل القانوني بالنسبة للمحكوم عليه مرة واحدة بعقوبة الحبس، أقصاها ستة شهور هو عشر سنوات، ولكن نجده في القانون المغربي الأجل هو خمس سنوات.

وكذلك بالنسبة للمحكوم عليه مرة واحدة بعقوبة الحبس أقصاها سنتين، فالأجل هو خمس عشر سنة، ولكن في التشريع المغربي نجدها عشر سنوات.

وكذلك العقوبة الوحيدة للحبس للمدة تزيد عن سنتين، فالأجل هو عشرين سنة، ولكن القانون المغربي حددها بخمسة عشر سنة، وبالتالي كان على المشرع الجزائري تخفيف الأجل القانوني لمنح رد الإعتبار القضائي للمحكوم عليه.

(1) — انظر المادة 691 من قانون الإجراءات الجزائية.

المطلب الثالث

أسباب انقضاء الخصومة الجنائية في الجرائم الضريبية

إن دراسة الجرائم الضريبية من الناحية الموضوعية، والتي تتناول ما يعد من الأفعال جريمة ويقرر المشرع العقاب من أجلها، تضع قيوداً على الممولين وتندرج بالعقاب ولا سبيل لتطبيق العقوبات من مخالفة أحكام الجرائم الضريبية، إلا من خلال إتباع قواعد الإجراءات الجنائية من الناحية الإجرائية، فهي تملئ قيد يرد على النيابة العامة بصدد تحريك الدعوى العمومية، ذلك أن الحقوق تتأثر تماماً خلال الإجراءات المقررة للوصول إليها، فالإجراءات الجنائية في الجرائم الضريبية هي الوسيلة الضرورية لتطبيق العقوبات لهذه الجرائم (1).

إن فكرة الدعوى هي غير الحق الذي يطالب المدعي باقتضائه، لأن الحق فكرة موضوعية، والدعوى نظام إجرائي، والحق مستقل عن الدعوى نشأة وانقضاءً، والرابطة الموجودة بينهما هي أن الحق هو موضوع الدعوى، وأن الدعوى هي وسيلة اقتضاء الحق أمام القضاء، والدعوى لا تنقضي إلا بتحقيق الغاية منها بصدور حكم نهائي فيها (2).

وبالرجوع إلى المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية (3) يمكن تقسيم أسباب انقضاء الدعوى العمومية إلى الأسباب العامة (الفرع الأول) وإلى الأسباب الخاصة (الفرع الثاني).

(1) – المنجي (إبراهيم) : المرجع السابق ، ص 903 .

(2) – ثروة (جلال) : أصول المحاكمات الجزائية، دار النهضة العربية، بيروت 1982 ، ص 223.

(3) – المعدلة بالأمر رقم 02/15 المؤرخ في 2015/07/23 .

الضرب الأول الأسباب العامة

بالرجوع إلى الفقرة الأولى من المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية⁽¹⁾.

نجد أن الأسباب العامة لانقضاء الدعوى العمومية تتمثل في:

وفاة المتهم أو المكلف (الفقرة الأولى)، والتقدم (الفقرة الثانية)، والعفو الشامل في (الفقرة الثالثة)، وإلغاء قانون العقوبات في (الفقرة الرابعة)، وصدور الحكم النهائي في (الفقرة الخامسة).

الفقرة الأولى وفاء المتهم (المكلف)

لم ينص المشرع الضريبي على الوفاة كسبب لانقضاء الخصومة في الجرائم الجبائية، بل ترك ذلك للقواعد العامة في قانون الإجراءات الجزائية وقد نصت المادة 06 منه على إنقضاء الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاء المتهم، وبالتالي فإن الدعوى العمومية في الجرائم الضريبية، تنقضي بوفاء المكلف المتهم⁽²⁾.

ولما كانت الجرائم الضريبية من الجرائم التي تطلب فيها المشرع ضرورة صدور شكوى من الجهة المختصة لتحريك الدعوى الجنائية، وهي إدارة الضرائب الممثلة في المدير الولائي للضرائب.

(1) — المادة 01/06 قانون الإجراءات الجزائية تنص: " تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاء المتهم وبالتقدم وبالعفو الشامل وبإلغاء قانون العقوبات وبصدور حكم حائز لقوه الشيء المقضي، ولقد استحدث المشرع المادة 06 مكرر بالأمر رقم 02/ 15 بتاريخ 07/ 23 /2015، ج. ر، العدد 40، بتاريخ 2015/07/23، بأنه لا تحرك الدعوى العمومية ضد مسيري المؤسسات العمومية الاقتصادية التي تملك الدولة كل رأسمالها أو ذات الرأسمال المختلط عن أعمال التسيير التي تؤدي إلى سرقة أو اختلاس أو تلف أو ضياع أموال عمومية عامة أو خاصة، إلا بناء على شكوى من الهيئات الاجتماعية ".
(2) — أنظر المادة 06 المعدلة بالأمر 02/15 الصادر بتاريخ 2015/07/23 .

فإذا كان الحكم قد صدر بتوقيع العقوبة، فإنه يسقط من تلقاء نفسه بالوفاة ولا يجوز تنفيذه إلا إذا كانت العقوبة هي المصادرة.

أما إذا حدثت الوفاة بعد الاستئناف والطعن بالنقض من المتهم أو النيابة وجب على الجهات المعنية أن تحكم بانقضاء الدعوى العمومية لوفاة المتهم، أما إذا حصلت الوفاة بعد صدور حكم نهائي، فإن الدعوى العمومية تنقضي ويسقط الحكم من تلقاء نفسه فيما يتعلق بعقوبة الحبس ويبقى التعويض أي ما يجب رده من مصاريف ومبالغ ماليه من تركة المتوفي ولا تسقط بالوفاة.

أما قبل إحالة القضية على المحكمة أي في مرحلة التحقيق إذا صدرت الشكوى من الجهة المختصة لتحريك الدعوى، وهي إدارة الضرائب، فإن حدثت الوفاة قبل صدور الشكوى، فلا يجوز تحريك الدعوى، أما إذا صدرت الشكوى لتحريك الدعوى رغم وفاة المكلف، فيجب على النيابة العامة حفظ الأوراق وإصدار أمر بحفظ الدعوى لوفاة المتهم، ولا يجوز لها السير في الإجراءات.

وإذا حدثت الوفاة بعد التحقيق مع المكلف، فإنه يتعين على النيابة العامة أن تصدر أمراً بالألا وجه لإقامة الدعوى.

وسقوط الدعوى العمومية بالوفاة يؤثر على سير الدعوى الجبائية المرتبطة بها، وللإدارة الجبائية قبل صدور حكم الإدانة أو تحريكها ضد المتهرب من الضريبة، أن تلجأ إلى الطريق المدني، أي القسم المدني للمطالبة بحقها.

وقد ثار خلاف بين الفقهاء حول طبيعة التعويض وهل له طبيعة جنائية أم مدنية؟.

ذهب رأي إلى أن الغرامة الضريبية هي عقوبة جنائية استناداً إلى أن القضاء بها حتمي بحيث يجب على المحكمة أن تقضي بها من تلقاء نفسها دون حاجة إلى إثبات وتوافر ركن الضرر، لأنها مفروضة بقوة القانون جزاءاً على مخالفة أحكام

التشريع الضريبي، وأنه ليس أدل على كونها عقوبة من أنه لا يجوز القضاء بها إلا إذا تعين مقدارها في الحكم، وعلاوة على ذلك فإنها تحصل بطريق الإكراه البدني، إذا تم تحصيلها طوعاً أو بالطريق الإداري(1).

وأيد هذا الرأي بعض الفقهاء، حيث أوجه إلى أن الغرامة الضريبية هي عقوبة جنائية لأنه إذا اعتبرناها تعويضاً مدنياً، فإن مقدارها كان يجب أن يتحدد إعتباراً للضرر الذي لحق بالخزانة العامة إذ يعوض هذا الضرر بدفع الضريبة فحسب(2).

أما بعض الفقهاء فاعتبروا أن الغرامة الضريبية من قبل التعويضات المدنية، وأن الغرامة الضريبية لها طبيعة مختلفة، فهي عقوبة تنطوي على عنصر التعويض(3).

وبالتالي فإن الوفاة بعد صدور حكم بات، يؤدي إلى إنقضاء الدعوى، كما أن عقوبة السجن تسقط بوفاة المتهم، أما التعويضات والضرائب المستحقة على مورثهم فيلتزمون بأدائها من تركته، ولا يكون لهم الحق في النزاع في قيمة الضرائب والتعويضات التي يقضي بها الحكم ضد مورثهم. وإذا توفي المكلف قبل صدور حكم ضده أو موافقته على التصالح(4)، وسداد التعويضات، فلا يلتزم الورثة بهذه التعويضات وتسقط بالوفاة، ولكن يتم تحديد الضريبة التي كانت عرضة للضياع، بسبب تهربه من الضرائب، ويلتزم الورثة بسدادها من تركته، فهي دين مدني عليه.

(1) – عويضة (أحمد ثابت) : جرائم الإخلال بواجب الإقرار في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، المحاماة س 28، 1948، مصر، ص 155.

(2) – الرفاعي (عبد الحكيم): الضرائب المباشرة، دراسة مقارنة، مكتبة مصلحة الضرائب 1942، ص 418.

(3) – سرور (أحمد فتحي): نظرية الخطورة الإجرامية، المرجع السابق، ص 207.

(4) – التصالح من الأسباب الخاصة لانقضاء الدعوى العمومية.

الفقرة الثانية التقادم

يقصد بتقادم الدعوى العمومية مضي مدة من الزمن، يحددها القانون، تختلف باختلاف طبيعة الجريمة التي يمكن أن تكون جنائية أو جنحة أو مخالفة، تبدأ من تاريخ ارتكابها أو إكتشافها دون أن تتخذ فيها سلطات الاستدلال أو التحقيق أي إجراء من إجراءاتها.

لم ينص المشرع الضريبي المصري على المدة التي تتقادم بها الجرائم الضريبية بل ترك ذلك للقواعد العامة في قانون الإجراءات الجنائية طبقا للمادة 15 منه⁽¹⁾، وتعرض المشرع الضريبي فقط لتحديد المدة التي ينتهي بها الدين المدني المستحق على الممول، وهو دين الضريبة في الأحوال العادية، وكذا في حالة التهرب من أداء الضريبة.

أما التشريع المغربي قد حدد مدة التقادم بما يلي⁽²⁾:

بمرور عشرين سنة ميلادية كاملة تبتدئ من يوم اقتراف الجريمة فيما يتعلق بالقضايا الجنائية.

مرور خمس سنوات ميلادية كاملة تجري من يوم ارتكاب الجنحة فيما يخص القضايا الجنحية.

مرور سنتين ميلاديتين كاملتين تبتدئ من يوم ارتكاب المخالفة فيما يتعلق بالقضايا الضبطية.

(1) — المادة 15 من قانون الإجراءات الجنائية المصري تنص على انه : " مده انقضاء الدعوى الجنائية بمضيء

عشر سنوات في مواد الجنائيات من يوم وقوع الجريمة و في مواد الجنح بمضي 3 سنوات وفي

المخالفات بمضي سنة و تطبق هذه القاعدة على جرائم التهرب الضريبي "

(2) — الفصل الخامس من قانون المسطرة الجنائية المغربية.

أما المشرع الجزائري سيما الجنايات فقد حددت المادة 07 من قانون الإجراءات الجزائية⁽¹⁾، المدة المحددة للتقادم بحسب نوع الجريمة في الجنايات عشر سنوات كاملة تسري من يوم اقرار الجريمة.

بينما في الجناح فإن المدة قد حددت بثلاث سنوات والمخالفات بسنتين وفقا لأحكام المادتين 08، 09 من قانون الإجراءات الجزائية⁽²⁾.

أما بالرجوع إلى القوانين الضريبية، وكذلك قانون الإجراءات الجبائية فنجد أن المشرع الضريبي قد حدد مدة التقادم بأربعة سنوات وهذا من خلال نص المادة 564 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 153 من قانون الرسم على رقم الأعمال⁽³⁾ والمادة 27 من قانون الطابع⁽⁴⁾ والمادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية.

وبالتالي الإشكال الذي يطرح، بأي قانون نستعين لتطبيق مدة التقادم؟ ولهذا كان من المستحسن توحيد مدة التقادم كما هو الحال في قانون الجمارك الجزائري أو القوانين المقارنة الأخرى، رغم أنها لا تختلف من حيث بدء مدة سريان التقادم وأسباب انقطاعه وحل هذا الإشكال القانوني نلجأ إلى تطبيق المبدأ العام وهو أن النص الخاص يقيد العام، وبالتالي فإن أجل التقادم في الجرائم الضريبية للمخالفات والجناح هو أربع سنوات.

(1) — المادة 07 منه تنص : " تقادم الدعوى العمومية في مواد الجنايات بانقضاء عشر سنوات كاملة تسري من يوم اقرار الجريمة إذا لم يتخذ في تلك الفترة أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة فإذا كانت قد اتخذت إجراءات في تلك الفترة فلا يسري التقادم إلا بعد عشر سنوات كاملة من تاريخ آخر إجراء "

(2) — أن التقادم من النظام العام يمكن إثارته والتمسك به في أية مرحلة كانت عليها ويترتب عليه التصريح بانقضاء الدعوى العمومية غ. ج بتاريخ 30 / 4 / 1981 مجموعته قرارات الغرفة الجبائية ص 92 غ. ج 1983/12/27 ، المجلة القضائية، 1989 - 2 ، ص 287.

(3) — المادة 153 من هذا القانون ملغاة بالقانون رقم 21/ 01 الصادر في 22 / 12 / 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 والخاص بقانون الإجراءات الجبائية.

(4) — المادة 27 من قانون الطابع ملغاة كذلك بنفس القانون السابق ذكره.

كان على المشرع الجبائي إلغاء المادة 564 من قانون الضرائب غير المباشرة وإحالتها للمادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية ، كما فعل للمواد الملغاة المذكورة سابقا .

أما في الجنايات فما دام لا يوجد نص خاص يحدد مدة التقادم، فإنه يرجع للقواعد العامة أي المادة 07 من قانون الإجراءات الجزائية والتي تحدد مدة التقادم بعشر سنوات.

مع العلم أن المشرع الجبائي إعتبر جريمة التهرب الضريبي في كل الحالات جنحة وليست جناية، وبالتالي لا يطرح هنا إشكال حساب التقادم .

وبالرجوع إلى المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنها قد حددت أجل تقادم دعوى الإدارة الجبائية بأربع سنوات بالنسبة لتأسيس الرسم على القيمة المضافة وتحصيله، وكذلك قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لهذا الرسم، إلا أن هذا الأجل يمدد بستين بمجرد أن يتبين للإدارة أن المكلف قام باستعمال طرف تدليسية ورفعت ضده دعوى قضائية. وأن سريان أجل التقادم تسري بالسنة المدنية⁽¹⁾ وهذا وفقا للمادة 111 من قانون الإجراءات الجبائية.

ومن أجل مقارنة حساب مدة التقادم ما بين القانون المغربي والقانون المصري والقانون الجزائري نستعرض الجدول التالي :

مدة التقادم	القانون المغربي	القانون المصري	القانون الجزائري
الجنايات	20 سنة	10 سنوات	10 سنوات
الجنح	05 سنوات	03 سنوات	03 سنوات
المخالفات	سنتين	سنة واحدة	سنتين

(1) — يقصد بالسنة المدنية هو تمام السنة، تبدأ من أول جانفي ، وتنتهي في 31 ديسمبر.

الفقرة الثالثة العفو والشامل

لقد نصت المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية على انقضاء الدعوى العمومية بالعفو الشامل، الذي يختلف عن العفو على العقوبة من حيث الجهة التي يصدر عنها أو من حيث الآثار⁽¹⁾.

فالعفو عن العقوبة هو إجراء فردي، يصدر من طرف رئيس الجمهورية نص عليه الدستور الجزائري لسنة 2016 في المادة 91 الفقرة السابعة منه⁽²⁾.

إذن رئيس الجمهورية له الحق بإصدار عفو وتخفيض العقوبات، واستبدالها ويمكن أن يشمل العقوبة كلها أو جزء منها.

أما العفو الشامل فيكون من طرف الهيئة التشريعية، وقد نص عليه دستور 2016 في المادة 140 الفقرة السابعة⁽³⁾.

إذن العفو الشامل لا بد أن يصدر بقانون من طرف البرلمان، أي السلطة التشريعية وهو عكس العفو الذي هو إجراء فردي من طرف رئيس الجمهورية، يصدر من خلال مرسوم رئاسي.

وبالتالي يتصف العفو الشامل بالشمولية ويكون أثره على جميع المشاركين.

وبالرجوع إلى القوانين الجبائية نجد أنها لم تنص على العفو الشامل، وبالتالي نستنتج أن هذا الأخير، لا يمتد أثره على الدعوى الضريبية إلا إذا نص القانون على ذلك صراحة.

(1) – فارس (السبقي) : المرجع السابق ، ص 251.

(2) – المادة 07/91 تنص: " يضطلع رئيس الجمهورية بالإضافة إلى السلطات التي تخولها إياه صراحة أحكام أخرى في الدستور، بالسلطات والصلاحيات الآتية : " له الحق بإصدار العفو وحتى تخفيض العقوبات أو استبدالها "

(3) – المادة 07/140 تنص: " يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور وكذلك في المجالات التالية : القواعد العامة لقانون العقوبات، والإجراءات الجزائية لاسيما تحديد الجنايات والجنح والعقوبات المختلفة المطابقة لها و العفو الشامل و تسليم المجرمين و نظام السجون.

وإلى حد الآن في الجزائر لم يصدر أي عفو شامل من طرف الهيئة التشريعية يخص المجال الضريبي.

الفقرة الرابعة إلغاء قانون العقوبات

إن إلغاء قانون العقوبات، يترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية، ومن آثار النص الملغى تصبح الأفعال مباحة، وبالتالي تطبيق القانون اللاحق، لأنه الأصلح للمتهم، وهذا تطبيقا للمادة 02 من قانون العقوبات التي تنص " لا يسري قانون العقوبات على الماضي إلا ما كان منه أقل شدة "(1).

وإذا كانت الدعوى لم ترفع إلى القضاء، ولم تقدم بشأنها شكوى، ولم تحرك من طرف النيابة العامة، وإذا برجت أمام القضاء، فيجب أن تحكم بانقضاء الدعوى العمومية لإلغاء النص التجريمي، أما إذا صدرت فيها أحكام بالإدانة النهائية فإنه يتوقف تنفيذه.

إلا أن هناك رأي فقهي يرى بأن الأحكام النهائية التي ألغيت بالنصوص المجرمة بالأفعال التي صدرت بشأنها، فإنه لا يجوز الرجوع في تنفيذها إلا بنص صريح، حتى لا تكون هذه الأحكام محل مراجعة مما يؤدي إلى عدم استقرار الأحكام النهائية(2).

وبالرجوع إلى القوانين الجبائية نجد أنها مازالت تحيل بعض العقوبات بالنسبة للجنايات كجناية الاعتداء على حسن سير الاقتصاد الوطني والمؤسسات العمومية إلى المادة 418 من قانون العقوبات رغم إلغائها بالقانون رقم 09 /01 المؤرخ في 26 جويلية 2001.

(1) — إن الحكم المطعون فيه أمام المحكمة العليا يستوجب الإبطال تلقائيا عملا بقاعدة وجوب تطبيق القانون الجزائي الأصلح للمتهم، وذلك بعد تعديل المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 13 من القانون 16/11 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 والتي جعلت من واقعة التخلص من الضريبة جنحة في جميع الحالات غ. ج قرار 2012/7/19، ملف رقم 734116، مجلة المحكمة العليا 2012 - 2، ص 302.

(2) — فارس (السبق) : المرجع السابق ، ص 253.

الفقرة الخامسة صدور الحكم النهائي

إذا صدر حكم نهائي في موضوع الدعوى الجنائية فلا يجوز إعادة النظر فيها إلا بالطعن في هذا الحكم بالطرق المقررة في القانون.

وانقضاء الدعوى الجنائية بالحكم النهائي سواء كان بالبراءة أو الإدانة هو الطريق الطبيعي لانقضائها وانقضاء الخصومة⁽¹⁾.

هذا وتنقضي الجرائم الضريبية أيضا بصدور حكم نهائي فيها سواء بإدانة الممول أو ببراءته.

وينطبق على الحكم التي تنقضي به الدعوى الجنائية في الجرائم الضريبية كافة الشروط التي تطلبها المشرع في الحكم، الذي تنقضي به أية دعوى جنائية، كأن يكون حكما قضائيا قطعيا ونهائيا وصادرا من محكمة لها ولاية الفصل في الدعوى وأن يكون الفصل في الواقعة سواء في منطوقه أو في حيثياته الجوهرية.

إذن الهدف من تحريك الدعوى العمومية هو تحقيق نيتها وهو صدور الحكم النهائي وبلوغ الدعوى غايتها وبالتالي انقضائها.

ولكي يكون للحكم حجية لا بد أن يكون حكما قضائيا نهائيا و قطعيا فاصلا في الموضوع. وللمحافظة على الاستقرار القانوني لا بد أن يكون الحكم الحائز لقوة الشيء المقضي فيه قد أثير في النزاع بين نفس الأطراف ونفس السبب ووحدة الموضوع وهذا تفاديا لصدور أحكام متناقضة ومتعددة⁽²⁾.

(1) – نصت المادة 454 من قانون الإجراءات الجنائية المصري على أنه: "تنقضي الدعوى الجنائية بالنسبة

للمتهم المرفوعة عليه والوقائع المستندة فيها إليه بصدور حكم نهائي فيها بالبراءة أو الإدانة".

(2) – تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بصدور حكم حائز بقوة الشيء المقضي به، فإذا

صدر عن جريمة واحدة حكمان تناولوا نفس الأفعال ونفس المتهمين، تعين إلغاء الحكم الثاني

منهم (غ. ج 20 ماي 1969، نشرة القضاة 1970 - 2، ص 68 .

– بوسقيعة أحسن : قانون الإجراءات الجزائية، في ضوء الممارسة القضائية، منشورات بيرتي، طبعة

2011/2010 ، ص ص 5 ، 6 .

الفرع الثاني الأسباب الخاصة (المصالحة)

تنقضي الدعوى الجنائية في كافة الجرائم بأسباب عامة سبق شرحها في الفرع الأول، إلا أن هناك أسبابا خاصة حددها المشرع تنقضي بها الدعوى الجنائية في بعض الجرائم دون بعضها الآخر، تراها الجهة المختصة بإصدار الطلب (الشكوى) بتحريك الدعوى العمومية وهي المصالحة.

وكذلك هناك سبب آخر تنقضي به الدعوى العمومية في الجرائم الضريبية وهو السحب أو التنازل عن الشكوى سبق دراستها في الفرع الثالث من المطلب الأول(1).

مع العلم أن المشرع الجزائري استحدث اتفاق الوساطة بتعديل المادة 02/06 من قانون الإجراءات الجزائية، مع أن هذا الإتفاق لم تشر إليه القوانين الضريبية على الإطلاق، لهذا سنركز فقط على شرح مضمون المصالحة .

اختلفت التشريعات الضريبية في مختلف دول العالم في النص على جواز التصالح كسبب من أسباب انقضاء الدعوى الجنائية في الجرائم الضريبية.

فهناك بعض التشريعات، التي لم تجز نظام الصلح في الجرائم الضريبية مثل التشريع الأمريكي، وهناك بعض التشريعات الأخرى التي أجازت نظام الصلح في الجرائم الضريبية مثل التشريع الفرنسي(2)، والتشريع المصري(3).

إن المشرع الضريبي لم يعرف الصلح، الذي يتم بين الممول ومصلحة الضرائب، والذي تنقضي به الدعوى العمومية، ما أثار خلاف بين الفقهاء حول وضع تعريف له وتحديد طبيعته القانونية .

(1) — في تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية.

(2) — قانون الضرائب الفرنسي في المادة 1879 مكملا بالملحق الثالث من هذا القانون وفي المادة 350 من قانون الجمارك الفرنسي .

(3) — قانون الضرائب المصري رقم 91 لسنة 2005 في المادة 138 منه.

فذهب جانب من الفقه على أن الصلح الجنائي يشترك مع الصلح المدني (1) في انعقاده بتلاقي إرادة طرفيه (الإدارة الضريبية والمتهم) وتحديد مبلغه بناء على اتفاقهما إلا أن ذلك لا يحول دون وجوب التمييز بين الاثنين، وذلك أنه لا يترتب على الصلح الجنائي حسم النزاع المدني، وإنما يترتب عليه انقضاء الدعوى الجنائية أو وقف تنفيذ العقوبة حسب الأحوال ويترتب هذا الأثر على الصلح الجنائي بمجرد تمامه ولو لم تتجه إرادة الطرفين إلى إنتاجه بخلاف الصلح المدني الذي تتحدد آثاره وفقا لإرادة المتعاقدين.

بالإضافة إلى أن الصلح المدني يعقده الخصوم بما لهم من سلطة التصرف باعتبارهم خصوما في الدعوى، بخلاف الصلح الجنائي الذي لا يمكن إجراؤه إلا بمناسبة وقوع جريمة، وفقا للرخصة التي حولها القانون لمرتكب الجريمة باعتباره طرفا في الخصومة الجنائية لا بناء على سلطة التصرف الممنوحة له باعتباره شخصا مدنيا في حدود السلطة التقديرية للإدارة الضريبية.

لقد أجاز المشرع الضريبي الصلح الجنائي الضريبي حتى يترك للإدارة الضريبية فرصة التفاهم مع المخالفين للقانون الضريبي، تقديرا منه لما يجب أن تقوم عليه العلاقة الضريبية من تفاهم واقتناع بعدالة الالتزامات الضريبية المفروضة عليهم (2). ورضا الممول بالصلح يفترض تبعا لتسليمه بمسؤوليته الجنائية عن الفعل المسند إليه، لأنه لو كان يعتقد في براءته فلا محل إطلاقا لتصالحه مقابل دفع مبلغ معين لمصلحة الضرائب (3).

(1) – نصت عليه المادة 549 من القانون المدني المصري التي تقابلها المادة 459 من القانون المدني الجزائري.

والتي تنص : " الصلح عقد ينهي به الطرفان نزاعا قائما أو يتوقيان به نزاعا محتملا، وذلك

بأن يتنازل كل منهما على وجه التبادل عن حقه " .

(2) – سرور (أحمد فتحي): المرجع السابق ، ص 256.

(3) – المرصفاوي (حسن صادق) : المرجع السابق ، ص 204.

يمكن للإدارة الجبائية أن تجري مصالحة مع المخالف، كما هو الحال في قانون الجمارك⁽¹⁾.

إن إجراء المصالحة يضع حدا للمتابعة، ويترتب عليه انقضاء الدعوى العمومية والمدنية معا. فيما يتعلق بالمخالفات يجب على المخالف أن يدفع دفعة واحدة نقدا أو بحوالة بريدية مبلغ غرامة الصلح⁽²⁾. ولا يكون القرار المحدد لمقدار غرامة الصلح في المخالفات قابلا لأي طعن من جانب المخالف⁽³⁾.

وبالرجوع إلى المادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة والتي أشارت إلى المصالحات أو الإعفاءات التي تقبل بها الإدارة، لا ينبغي أن تكون من آثارها تخفيض الغرامة المحكوم بها على المخالف إلى رقم يقل عن مبلغ تعويض التأخير الذي يكون واجب الأداء طبقا لأحكام المادة 540 من نفس القانون. لكن هذه المادة لم تتعرض للمصالحة في حالة ما إذا كانت لها تأثير على الدعوى العمومية والجبائية.

فالمصالحة في الأساس هي وسيلة من وسائل انقضاء الدعوى العمومية في حالة قيام كل من المدعي والمدعي عليه بإجراء التصالح على القيمة المطالبة القائمة بينهما، أي هو عقد يرفع النزاع ويقطع الخصومة بين المتصالحين⁽⁴⁾. حيث أن إجراء المصالحة في جميع القوانين التي أجازته، اعتبرته إجراء جوازي من طرف الإدارة الضريبية وليس وجوبي، ولا يجوز أن ترجع الإدارة على أي متهم آخر عند إخلال مبرم المصالحة بالتزاماته.

إن القوانين الضريبية، لم تنص صراحة على المصالحة كوسيلة لانقضاء الدعوى العمومية والجبائية وهذا على عكس القوانين الضريبية المصرية، حيث

(1) — أنظر المادة 265 من قانون الجمارك الجزائري.

(2) — أنظر المادة 384 من قانون الإجراءات الجزائية.

(3) — أنظر المادة 385 من قانون الإجراءات الجزائية.

(4) — صدقي (المساعدة محمد انور) : المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة ، عمان، الأردن

يقدم الممول طلب التصالح إلى الإدارة المركزية لمكافحة التهرب الضريبي ثم تشكل لجنة لإنهاء التصالح بقرار من الإدارة المركزية(1).

وإذا تم التوصل إلى اتفاق بين الممول وهذه اللجنة حول مشروع التصالح، تحرر الموافقة حول صافي الربح والضريبة والتعويضات التي تم الاتفاق عليها ويقوم الممول بسدادها.

يمكن القول أنه على الرغم من أن نظام المصالحة في الجرائم الضريبية يحقق أهداف الخزينة العمومية في الحصول على الأموال المتمثلة في الضرائب والتعويضات التي يسدها المكلفون بالضريبة، إلا أن هذا النظام قد تعرض لانتقادات من بعض الفقهاء رغم تأييد البعض له.

حيث ذهب بعض الفقهاء إلى إعتبار أن التصالح مع المتهم مقابل التنازل عن سلطة العقاب، نظام يدعو إلى الشك في سلامته ذلك أن مظهره يوحي بأن المتهم المحكوم عليه ملزم بدفع مقابلا لوقوفه موقف الاتهام، أو لما قضي عليه بعقوبة سالبة للحرية أو سالبة لحقه في مزاوله النشاط الاقتصادي، فهو نظام لا يحقق المساواة بين الناس إذ يستطيع الأثرياء دفع ثمن حريتهم، ولا يكون لدى الفقراء وسيلة لتجنب ألم العقوبة(2).

وهذا النظام على عكس ما يقوله البعض، لا يكفل احترام الناس للقوانين الاقتصادية لأن الردع الخاص يقتضي أن يقف المتهم علنا وأن يصدر الحكم ضده ويسجل عليه، بينما الردع العام لا يتحقق إذا انقضت الدعوى باتفاق، يتم بعيدا عن بصر الجمهور وسمعه، وللجمهور كل العذر إذا ما تكونت لديه عقيدة بأن الجرائم الاقتصادية التي تنتهي على هذا الوجه، ليست من الجرائم الخطيرة التي يجدر به تجنبها وفي هذا من الخطر على السياسة الاقتصادية ما لا يخفى(3).

(1) – تشكل اللجنة بقرار من وزير المالية.

(2) – مصطفى (محمود محمود) : المرجع السابق ، ص 220.

(3) – نفس المرجع، ص 220.

لقد حرص المشرع الضريبي على أن تقوم العلاقة الضريبية على التفاهم مع المخالفين للقانون، وإقناعهم بعدالة الالتزامات الضريبية المفروضة عليهم، هذا بالإضافة إلى أن التجريم الضريبي، يستند على أساس نفعي، فلا يهتم الدولة ما يتحمله الجاني من عقاب لارتكابه الجريمة، بل يكفي تحقيق مصلحتها العامة من خلال تطبيق نظام الصلح⁽¹⁾.

إن هذا النظام يتماشى مع سياسة التجريم للدولة، التي تعتمد على مبدأ النفعية لأن الدولة لا يهتمها الحكم على الممول بعقوبة سالبة للحرية وتنفيذه لهذه العقوبة، بقدر ما يهتمها تمويل الخزينة العمومية بأموال الضرائب، لأنها تعتبر المصدر الهام من مصادر الإيرادات، بالإضافة إلى التقليل من نفقات إقامة السجون والإنفاق على المكلفين الذين ينفذون العقوبة السالبة للحرية، وحرمان الدولة من الإيرادات التي تعود عليها من سدادهم للضرائب والتعويضات.

ولهذا نقترح تفعيل نظام المصالحة في القوانين الضريبية الجزائرية لما لها من فوائد على المال العام للدولة، كما يجب أن يترتب تحصيل المبالغ المتهرب منها بسهولة وبصفة مباشرة لتفادي المنازعات القضائية وطول إجراءاتها خاصة إذا كان هناك استئناف ونقض.

(1) – سرور (أحمد فتحي) : قانون العقوبات الخاصة في الجرائم الضريبية والنقدية 1960 ، ص 269 .

الفصل الثاني إجراءات تطبيق الجزاءات الجنائية

يترتب الجزاء الجنائي على مرتكبي الجرائم الضريبية، والذي يكون مسؤولاً قانوناً عنها بناءً على شروط موضوعية تتمثل في ارتكاب الجريمة، وقيام المسؤولية الجزائية لدى الفاعل، بالإضافة إلى خضوع تطبيق الجزاء الجنائي لإجراءات قانونية.

وتجدر الإشارة إلى وجود اختلافات بين أحكام تطبيق الجزاءات، باختلاف الجرائم التي تنطبق عليها هذه الجزاءات، بالإضافة إلى اشتراكها في بعض الأحكام العامة.

وتتجه التشريعات إلى تشديد العقاب على الجرائم الاقتصادية، بصفة عامة لخطورة هذه الجرائم وتهديدها أمن الدولة الاقتصادي، ومن شأن الجزاء الرادع أن يوقظ القاعدة الاقتصادية التي تنتهجها الدولة وتحدد الجزاءات في الجرائم الاقتصادية إلى جزاءات مالية، وجزاءات مقيدة للحرية⁽¹⁾.

ويمكن القول بأن الأحكام التي يخضع لها تطبيق الجزاءات الجنائية على مرتكبي الجرائم الضريبية تتعلق بنظام المسؤولية الجزائية.

وهو ما سنقوم بالتطرق إليه من خلال دراسة المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي (المبحث الأول) والمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي (المبحث الثاني).

(1) – الشواربي (عبد الحميد) : الجرائم المالية والتجارية دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر 1986 ،

المبحث الأول

المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي

المسؤولية هي قدرة الشخص القانونية على تحمل كافة التبعات والآثار التي يقرها القانون على ما يقوم به من تصرفات وأفعال⁽¹⁾.

وهي تحمل الشخص المخالف للقانون العقوبة المقررة كنتيجة لأعماله وهذا طبقا للمادة 47 من قانون العقوبات⁽²⁾.

وبناء على الجرائم التي يقترفها المكلف بالضريبة تترتب عليه المسؤولية الجزائية سواء كفاعل أصلي أو شريك، وقد قرر المشرع لها عقوبات سنتناولها من خلال التطرق للمساهمة الجنائية في (المطلب الأول) ، والقواعد الخاصة بالعقاب في (المطلب الثاني) .

المطلب الأول

المساهمة الجنائية

أخذ المشرع الجزائي بنظام وحدة الجريمة عند تعدد المساهمين فيها⁽³⁾ ومبدأ التمييز بين الفاعل والشريك⁽⁴⁾.

فالجرائم الضريبية شأنها شأن باقي جرائم القانون العام قد يرتكبها شخص واحد بمفرده وقد ترتكب من عدة أشخاص يكونون جميعا فاعلين أصليين فيها، وقد ترتكب من فاعل وشريك أو عدة شركاء كما قد ترتكب من أكثر من فاعل وشريك أو عدة شركاء.

(1) – صدقي (المساعدة محمد أنور) : المرجع السابق، ص 40.

(2) – المادة 47 من ق. ع تنص: " لا عقوبة على من كان في حالة جنون وقت ارتكاب الجريمة وذلك دون الإخلال بأحكام الفقرة 02 من المادة 21 " .

(3) – نصت المادة 41 من قانون العقوبات بأنه: " يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي " .

(4) – نصت عليه المادة 42 من نفس القانون على أنه: " يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك " .

إلا أن الجرائم الضريبية تصنف ضمن الجرائم التي يشترط فيها المشرع توافر صفة معينة في شخص مرتكبها، وهي أن يكون ممولا أو يزاول نشاطا تجاريا أو مهنيا أو صناعيا، وتفرض عليه التزامات ضريبية معينة ويلتزم بسداد الضريبة طبقا لنصوص القوانين الضريبية، ويترتب على ذلك أنه يتصور أن يكون الفاعل الأصلي في الجرائم الضريبية ممولا، ولكن لا يتصور أن يكون الفاعل الأصلي لها شخصا من غير الذين لا تتوفر فيهم صفة الممول، وقد سوى المشرع الضريبي في العقاب بين الفاعل الأصلي للجريمة، والشريك فيها، من ناحية التزامه بالتضامن معه في أداء الضريبة المستحقة والغرامة التي يحكم بها(1).

فالمساهمة الجنائية، هي استعمال الطرق أو الأساليب الاحتمالية المنصوص عليها في القانون من أكثر من ممول، يزاولون نشاطا مهنيا أو تجاريا أو صناعيا واحدا وفي كيان قانوني واحد، بقصد التهرب من الضريبة المستحقة عليهم، أو من ممول واحد ومعه شريك أو أكثر من الغير.

وقد تكون المساهمة أصلية إذا كان كافة الجناة ممولين أو مخاطبين بأحكام القانون الضريبي، وقد تكون المساهمة تبعية كأن يرتكب الجريمة ممول وشخص آخر أو عدة أشخاص غير ممولين أو يرتكبها أكثر من ممول وشريك واحد من الغير.

ويتبين من ذلك أن شروط المساهمة الجنائية في الجرائم الضريبية هي أربعة:

يتمثل الشرط الأول في تعدد الجناة، التي تعني أن ترتكب الجريمة من أكثر من ممول يزاولون نشاطا تجاريا واحدا وفي كيان قانوني واحد، فإذا كنا أمام جريمة واحدة ارتكبها ممول واحد فلا تكون هناك مساهمة جنائية، كذلك إذا كنا أمام ممول واحد ارتكب عدة جرائم ضريبية، كأن يرتكب جريمة قهر ب ضريبي باستعمال طرق احتمالية، وجريمة عدم تقديم الإقرار الضريبي، أو أمام

(1) – علي (مجدي محمد) و أحمد (نصر أبو العباس) : الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي، المرجع السابق، ص 56 .

أكثر من ممول ارتكبوا أكثر من جريمة ضريبية كل بمفرده، فلا نكون أمام مساهمة جنائية.

بينما يتمثل الشرط الثاني في وحدة الجريمة والمساهمين في سببها التي تتطلب المساهمة الجنائية أن نكون أمام جريمة واحدة ساهم فيها أكثر من ممول، أو ممول وعدة أشخاص آخرين، وهذه الوحدة يجب أن تكون من الناحيتين المادية والمعنوية، فالوحدة المادية تعني أن تكون هناك علاقة سببية بين السلوك الإجرامي الذي باشره كل مساهم، والنتيجة الإجرامية التي تترتب على هذا السلوك، ومثال ذلك أن يقدم عدة ممولين شركاء في شركة تضامن الإقرار الضريبي مخالفًا للحقيقة أو يقوموا باصطناع فواتير البيع أو الشراء غير الحقيقة، بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.

أما إذا قدم الإقرار الضريبي شريك واحد في شركة التضامن فلا يسأل باقي الشركاء عن الغش الذي يقع في هذا الإقرار ولا نكون أمام مساهمة جنائية. وبذلك فإنه بالنسبة لشركات التضامن يجب أن يقدم كل شريك متضامن إقراره على حدة، عما يخصه عن نتائج أعمال المنشأة وغيرها، كما إذا كان شريك متضامن في أكثر من شركة أو كانت له منشأة فردية⁽¹⁾.

ويقصد بالوحدة المعنوية، أن تتقابل إرادة الممولين المساهمين في الجريمة على ارتكاب الجريمة وعدم سداد الضرائب المستحقة عليهم.

أما الشرط الثالث فيظهر عند تنفيذ الجريمة وهو مستمد من طبيعة المساهمة الجنائية فلا يمكن القول بأن هناك مساهمة جنائية ما لم تكن هذه الجريمة قد نفذت فعلاً، كأن يكون قد تم تقديم الإقرارات غير الحقيقية من الممولين الشركاء في الجريمة أو تكون المدة المحددة لتقديم الإخطار بتاريخ مزاولة النشاط قد انقضت دون قيامهم بإخطار مصلحة الضرائب بذلك.

(1) - عطية (محمود رياض) : موجز في المالية العامة وتشريعات الضرائب 1949، جامعة القاهرة، ص 436.

وهذا يعني أنه يجب أن تكون الوسائل والطرق الاحتمالية التي نص عليها المشرع قد استعملها الممولين بصفتهم الفاعلين الأصليين في الجريمة أو يستعملها ممول واحد مع ضرورة أن تكون هناك مساعدة من الغير فعلا، فالمشرع لم يعاقب على الشروع في قانون الضرائب، أما الأعمال السابقة على تنفيذ الجريمة كإعداد الدفاتر والفواتير والمستندات غير الحقيقية فهي من قبيل الأعمال التحضيرية التي لا يعاقب عليها ولا تتحقق بها المساهمة الجنائية في هذه الجريمة.

وأخيرا يبرز الشرط الرابع في رابطة المساهمة الجنائية التي يقصد بها أن تتجه إرادة الممولين بمفردهم أو مع وجود شركاء لهم في الجريمة إلى التهرب من تسديد الضرائب المستحقة.

ويشترط أولا إدراك المساهم لأفعال المساهمين الآخرين، ويقصد بذلك أن يكون كل ممول من مرتكب الجرائم عالما⁽¹⁾، بتلك الأفعال التي يرتكبها غيره من الممولين مرتكبي الجريمة معه، والتي تؤدي إلى الإفلات من سداد الضرائب المستحقة عليهم، فإذا تصرف الممول دون علم بأفعال غيره من الممولين من مرتكبي الجريمة انعدمت هذه الرابطة.

ويشترط ثانيا اتجاه الإرادة نحو تحقيق الواقعة الإجرامية، أي أن يكون كل ممول من مرتكبي الجريمة قد قصد ما قصده غيره من الفاعلين للجريمة أو المشاركين فيها، وهو التهرب من سداد الضرائب المستحقة عليهم.

ويترتب على توافر رابطة المساهمة لدى كافة الممولين مرتكبي الجريمة مساءلتهم جميعا عن ذات النتيجة التي تحققت والتي ساهموا فيها بغض النظر عن دور كل منهم في إحداثها، أي يُسألون جميعا عن الجريمة الضريبية.

(1) — يشكل العلم العنصر الأساسي في الاشتراك في الجناية غ. ج بتاريخ 12 / 4 / 1988 ، ملف 56435 ،
الجملة القضائية 2 / 1993 ، ص 170.

— لا يعاقب الشريك بالمساعدة إلا إذا كان عالما بالجريمة التي يرتكبها الفاعل الأصلي غ. ج بتاريخ
1981/12/08 ، الاجتهاد القضائي، ص 59.

أما إذا انقضت هذه الرابطة فلا نكون أمام مساهمة جنائية في الجرائم الضريبية ويسأل كل ممول عن الأفعال التي ارتكبها فقط(1) .

إن المساهمة الجنائية في الجرائم الضريبية يمكن أن تظهر من خلال عمل الفاعل الأصلي، وهو ما سنتناوله في (الفرع الأول)، ثم نتطرق للشريك في (الفرع الثاني)، ولمسؤولية الغير في (الفرع الثالث) .

الفرع الأول الفاعل الأصلي

إن النشاط الإجرامي في الجريمة الضريبية، يتمثل في مخالفة أحد الالتزامات الضريبية والفاعل الأصلي في هذه الجريمة يكون هو بذاته من يقع عليه عبء مباشرة هذا الالتزام أي الطرف السلبي في العلاقة الضريبية، التي ينشئها القانون الضريبي. وهذه العلاقة الضريبية طرفها الايجابي هو الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية المختصة، وهي تملك سلطة تنفيذ الالتزام الضريبي، أما طرفها السلبي فهو المخاطب بالقاعدة الضريبية، وعليه التزام ضريبي بأداء الضريبة الذي يعتبر نوع من الالتزام بأداء عمل معين، وعلى هذا الأساس فإن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية ليس هو المدين بالضريبة وحده.

وهذه العلاقة الضريبية التي ينشئها قانون الضريبة هو علاقة شخصية بين طرفين، وتتميز عن الضمانات العينية التي قد يخولها القانون للإدارة الضريبية وتنفصل تمام الانفصال عن الالتزامات الضريبية المقررة قانوناً(2).

إن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية، هو الطرف الذي يفرض عليه القانون الضريبي التزاما بعمل أو بامتناع عن عمل، إتجاه الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية (الطرف الإيجابي)، وعلى ذلك فإن فكرة الطرف السلبي للعلاقة الضريبية لا تقف عند حد المدين بالضريبة أو من يوجب القانون عليه أداء

(1) – علي (مجدي محمد) و أبو العباس (نصر) : المرجع السابق، ص 59، 60.

(2) – سرور (أحمد فتحي) : قانون العقوبات الخاصة، المرجع السابق، ص 130، 131.

الضريبة، وإنما تتسع لكل شخص يلزمه القانون الضريبي بالقيام أو بالامتناع عن أداء غير ذلك من الأعمال(1).

وتحديد من هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية، أمر يتكفل به القانون، فلا تستطيع الإدارة الضريبية بقرار منها ولا الأشخاص باتفاقهم أن ينقلوا عبء الإلتزام على شخص آخر لكي يعتبر طرفا سلبيا في هذه العلاقة(2).

إن العلاقة الضريبية التي ينشئها القانون الضريبي، وتحديد الطرف السلبي لهذه العلاقة، نجده في القانون الضريبي هو الذي يضع نوعا من التنظيم الخاص يخضع له أشخاص معينين يشكلون الطرف السلبي في العلاقة الضريبية، وهذا هو الأصل إلا أن القانون الضريبي قد ينص على نوع من التنظيم العام الذي يترتب عليه اعتبار جميع الأشخاص طرفا سلبيا في نوع معين من العلاقات الضريبية، ولما كان اثر التنظيم الخاص الذي يتميز به القانون الضريبي هو إنشاء علاقات ضريبية بين الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية وبعض الأشخاص، فإنه يمكن القول بأنه طالما أن الواجبات الضريبية الجنائية لا يتوجه بها القانون إلا لمن كان طرفا سلبيا في العلاقة الضريبية التي نشأ عنها هذا الواجب فإنه لا يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية(3).

أما في الحالات الاستثنائية التي يضع فيها النص الضريبي نوعا من التنظيم العام، فإن القانون لا يشترط توافر صفة معينة، فمن يلتزم بما يقضي به هذا التنظيم من واجبات، وعلى هذا الأساس يصلح كل شخص لاعتباره فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية المترتبة على مخالفة أحكام هذا التنظيم العام.

(1) — DELOGU (TULLO) : La Loi Penale et son Application. Cours de Doctorat, a l'université du Caire, 1956 , P 115.

(2) — LOUIS TROTA BOS : Précis de Science et Législation Financiere. 1953, P 307.

(3) — سرور (أحمد فتحي) : قانون العقوبات الخاصة، المرجع السابق، ص 142.

وقد يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية، وذلك عند تعدد الأطراف السلبيون في العلاقة الضريبية كما في التضامن بالوفاء بالالتزام بأداء دين الضريبة(1).

ويعتبر الفقه الفاعل الأصلي في الجرائم عموما، بأنه الشخص الذي يقوم بتنفيذ الجريمة في صورتها التامة أو في صورتها الناقصة، ويعمل على تحقيق العناصر التي تؤلف الجريمة وقد يكون الفاعل المادي شخصا أصليا، كما يمكن أن يكون مساهما أو مشاركا في ارتكاب الجريمة(2).

إذا كان المشرع لم يعرف الفاعل الأصلي فإن الفقه عرفه بأنه : " هو الشخص الذي يقوم بتنفيذ الجريمة بنفسه من غير أن يشارك معه احد في مخططه الإجرامي، فيعمد بنفسه إلى تنفيذ فعل من الأفعال المكونة للجريمة، ويحقق بذلك أركانها(3).

واعتبر الفقه بذلك أن مفهوم الفاعل الأصلي، يفهم من أحكام القانون الجنائي الذي يهتم بتحديد مسؤولية الأشخاص الذين يرتكبون الجرائم، وأنه مفهوم مجرد في مقتضيات القانون الجنائي، وينطبق على كل من خالف القانون.

وإذا كنا نعتبر أن مفهوم الفاعل الأصلي مفهوم مجرد في مقتضيات القانون الجنائي بشكل عام، فإننا نعتبر له نفس الوجود في مقتضيات القانون الجنائي الضريبي الذي يحدد مسؤولية الأشخاص الذين يرتكبون الجرائم الجبائية(4).

ولهذا فإلى جانب الشخص الذي يتولى بنفسه تنفيذ الجريمة، ويحقق أركانها هنالك المساهم الذي يساهم في إتمام الجريمة، والمشارك الذي يشارك في بعض

(1) — LOUIS TROTA BOS : Op Cit , P 30.

(2) — بن حدو (عبد السلام) : الوجيز في القانون الجنائي المغربي، المقدمة والنظرية العامة، دار وائل للطباعة والنشر، ط3، 1997 ، مراكش، المغرب، ص 243 .

(3) — نفس المرجع ، ص 244 .

(4) — بو زكني (محمد) : المرجع السابق، ص 156.

الأفعال من غير أن ينفذ الجريمة المادية، هناك كذلك الفاعل المعنوي الذي لا ينفذ بنفسه الفعل المادي للجريمة، وإنما يكون السبب المعنوي في ارتكابها من طرف شخص آخر. وهناك حالات المسؤولية الجنائية عن فعل الغير التي لا تتلائم مع قواعد التجريم والعقاب، ولكن ضرورة الحفاظ على المصالح الاجتماعية وتقرير المسؤولية الجنائية في حق الأشخاص المعنوية، جعلت القانون الجنائي يأخذ بها في حدود معينة(1).

الفرع الثاني الشريك

إن الجريمة الضريبية في الأصل لا تقع إلا في من توافرت لديه صفة خاصة، إلا أنه وفق النظام المعمول به في التشريع، يستمد الشريك إجرامه من تجريم الفعل الذي ساهم فيه، لا من إجرام الفاعل نفسه، فهي إعاره قاصرة على الجريمة نفسها دون مرتكبها، بمعنى أنه لا يحول دون اعتبار الشخص شريكا في جريمة ما أن يقتضي القانون فاعلها وصفا معيناً لا يتوافر في الشريك، حيث لا يمكن وقوع هذه الجريمة من الشريك(2).

إذا كانت الجرائم الضريبية بحسب الأصل لا تقع إلا من أشخاص ذي صفة معينة، فإنه يجوز فيها الاشتراك ممن لا يتوافر فيهم هذه الصفة وبعبارة أخرى يجوز فيها الاشتراك، ممن لا يمكن لهم أن يكونوا غير شركاء.

حيث نص القانون الجنائي المغربي على أنه يعتبر مساهما في الجريمة كل من ارتكب شخصيا عملا من أعمال التنفيذ المادي لها(3)، أما المشاركة في المخالفات فلا عقاب عليها مطلقا.

(1) – بن حدو (عبد السلام) : المرجع السابق، ص 244 .

(2) – سرور (أحمد فتحي) : قانون العقوبات الخاصة، المرجع السابق ، ص 151.

(3) – الفصل 128 من القانون الجنائي المغربي.

لقد اعتبر الفقه أن تعدد الفاعلين هو الصورة التي تتم فيها المساهمة في الجريمة، وبالتالي فإن المساهم هو كل من قام بعمل من أعمال تنفيذ الفعل الإجرامي وساهم في إنجاز العمل الإجرامي مع غيره.

يعتبر دائما القانون الجنائي المغربي مشاركا في الجناية أو الجنحة من لم يساهم مباشرة في تنفيذها ولكنه أتى بأحد الأفعال الآتية:

أمر بارتكاب الفعل أو حرض على ارتكابه، وذلك بعبء أو وعد أو تهديد أو إساءة استغلال سلطة أو ولاية أو تحايل أو تدليس إجرامي.

قدم الأسلحة أو أدوات، أو أية وسيلة أخرى استعملت في ارتكاب الفعل مع علمه بأنها تستعمل لذلك.

ساعد أو عاون الفاعلين للجريمة في الأعمال التحضيرية أو الأعمال المسهلة لارتكابها مع علمه بذلك.

تعود على تقديم مسكن أو مكان للاجتماع لوحد أو أكثر من الأشرار الذين يمارسون اللصوصية، أو العنف ضد أمن الدولة أو الأمن العام أو ضد الأشخاص أو الأموال مع علمه بسلوكهم الإجرامي، أما المشاركة في المخالفات فلا عقاب عليها مطلقا⁽¹⁾.

أما الفاعل المعنوي للجريمة الجبائية فيخضع للأحكام العامة التي تخضع لها حالة الفاعل المعنوي في الجرائم عموما.

وهكذا فقد نص المشرع المغربي على أنه : " من حمل شخصا غير معاقب بسبب ظروفه أو صفته الشخصية على ارتكاب جريمة يعاقب بعقوبة الجريمة التي ارتكبها هذا الشخص⁽²⁾ .

إذن وانطلاقا من هذا النص يمكن القول أن الفاعل المعنوي هو مجرم خلف الستار كما عرفه الفقه : " الشخص الذي لم ينفذ الفعل المادي للجريمة بنفسه

(1) – الفصل 129 من القانون الجنائي المغربي.

(2) – الفصل 131 من القانون الجنائي المغربي.

وإنما كان السبب المعنوي في ارتكاب شخص آخر لهذا الفعل، أي الفاعل المعنوي هو الذي يقرر ارتكاب الجريمة وتتوفر لديه النية الإجرامية ولكن بدلا أن ينفذها هو بنفسه يدفع شخصا آخر عديم القصد الجنائي إلى تنفيذها(1).

أما العقوبة التي يستحقها الفاعل المعنوي، فهي العقوبة المقررة للجريمة المرتكبة ولو لم تتخذ صورتها التامة وبقيت في صورة المحاولة انطلاقا من الأحكام العامة للقانون الجنائي.

في التشريع الجزائري نجد المشرع الجزائي قد نص على الشريك في المادة 43 من قانون العقوبات الجزائري حيث يأخذ حكم الشريك من اعتداد أن يقدم مسكنا أو ملجأ أو مكانا للاجتماع لواحد أو أكثر من الأشرار الذين يمارسون اللصوصية أو العنف ضد امن الدولة أو الأمن العام أو ضد الأشخاص أو الأموال مع علمه بسلوكهم الإجرامي، وبالتالي تعتبر عقوبة الشريك نفس عقوبة الفاعل الاصيلي(2).

كما أن تشديد العقوبة أو تخفيفها أو الإعفاء منها لا تتأثر بالظروف الشخصية سواء للفاعل أو الشريك الذي تتصل به هذه الظروف.

كذلك الظروف الموضوعية للصيقة بالجريمة التي تؤدي إلى تخفيض أو تشديد العقوبة الموقعة على من ساهم فيها، يترتب عليها التخفيف أو التشديد بحسب مدى علمه بهذه الظروف(3).

(1) — بن حدو (عبد السلام) : المرجع السابق، ص 255.

(2) — المادة 44 من قانون العقوبات الجزائري تنص : " يعاقب الشريك في جناية أو جنحة بالعقوبة المقررة للجناية أو الجنحة "

— تضع المادة 44 ق. ع الشريك في مستوى الفاعل الأصلي للجريمة غ. ج 1969/05/11. نشرة القضاة 1969/05 ، ص 58.

(3) — لا يعاقب الشريك بالمساعدة إلا إذا كان عالما بالجريمة التي يرتكبها الفاعل الأصلي غ. ج 1981/12/08 الاجتهاد القضائي، ص 59.

— بوسقيعة أحسن : قانون العقوبات، برقي للنشر 2017 ، ص 32 .

ومع ذلك المشاركة في المخالفات لا عقوبة فيها على الإطلاق⁽¹⁾.
 أما الفاعل المعنوي فهو من يحمل شخصا لا يخضع للعقوبة بسبب وضعه أو صفته الشخصية على ارتكاب جريمة يعاقب بالعقوبات المقررة لها⁽²⁾.
 بينما الجريمة الناقصة والتي لم ترتكب من فاعلها الأصلي فإن المحرض عليها يعاقب بالعقوبات المقررة لها⁽³⁾.

لقد تطرقت القوانين الضريبية من خلال المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 120 من قانون التسجيل والمادة 35 من قانون الطابع وحملت المسؤولية الجزائية للشريك، وعلى هذا الأساس تطبق على الشركاء في الجرائم نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي المخالفات أنفسهم (دون المساس بالعقوبات التأديبية) وأحالت تعريف الشركاء مرتكبي الجرائم إلى قانون العقوبات المادة 02/42 منه واعتبرت على الخصوص كشركاء الأشخاص التالية:

الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج.
 الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير.

وبالتالي لكي نكون أمام جريمة الاشتراك في الجرائم الضريبية يجب ارتكاب فعل معاقب عليه، وأن يقع الاشتراك بإحدى الطرق المبينة في القانون وهي التحريض والمساعدة والاتفاق⁽⁴⁾.

(1) — أنظر المادة 04/44 من قانون العقوبات الجزائرية.

(2) — أنظر المادة 45 من نفس القانون.

(3) — نصت عليها المادة 46 من نفس القانون التي تنص "إذا لم ترتكب الجريمة المزمع ارتكابها مجرد امتناع من كان ينوي ارتكابها بإرادته وحدها فإن المحرض عليها يعاقب رغم ذلك بالعقوبات المقررة لهذه الجريمة".

(4) — البشري (الشوربجي) : المرجع السابق، ص 270.

كذلك يشترط لتحقيق جريمة الاشتراك توافر القصد الجنائي لدى الشريك أي يجب أن يكون عالماً بالجريمة التي ترتكب وقاصداً بعلمه المشاركة أو المساهمة في ارتكابها(1).

فالشريك يسأل جنائياً عن اشتراكه في الجريمة حتى ولو أنتفت مسؤولية الفاعل الأصلي بسبب فقدان أهليته أو وفاته، فمسؤولية المكلف بالضريبة تكون عن مسلكه الشخصي الذي أنحصر في الإخلال بالالتزام المفروض عليه لا عن الفعل الذي أثاره غيره، فإذا أهمل الغير الالتزام الضريبي، فإن الطرف السلبي في العلاقة يكون المكلف بالضريبة وحده هو المسؤول عن ذلك باعتباره الفاعل الأصلي(2).

حيث أن ما يميز الجرائم الضريبة عن غيرها، أنها من الجرائم ذات المسؤولية المطلقة أو ذات ركن معنوي ضعيف لأن الخطأ فيها مفترض فرضاً قابلاً لإثبات العكس(3).

الفرع الثالث مسؤولية الغير

إن القانون الضريبي لا يعتد إلا بالطرف السلبي في العلاقة الضريبية أو الممثل القانوني له، ولا يقيم وزناً للاتفاقيات الخاصة التي قد يعقدها هذا الطرف السلبي مع الغير للقيام بما عليه من التزامات ضريبية نيابة عنه، فإذا أهمل الغير في مباشرة الالتزام الضريبي، فإن الطرف السلبي في العلاقة الضريبية يكون وحده هو المسؤول عن ذلك باعتباره فاعلاً أصلياً، وبعبارة أخرى يعتبر في نظر القانون الضريبي مخالفاً لما ألقى عليه من التزامات ضريبية، فمسؤولية هذا الطرف السلبي

(1) – المرصفاوي (حسن صادق) : المرجع السابق ص 152.

(2) – سرور (أحمد فتحي) : المرجع سابق، ص 145.

(3) – صدقي (المساعدة محمد أنور) : المرجع السابق، ص 145 .

تكون عن مسلكه الشخصي الذي انحصر في الإخلال بالالتزام المفروض عليه لا عن الفعل الذي أتاه الغير (1).

أما بالنسبة للممثل القانوني لفاقد الأهلية، هو الفاعل الأصلي للجريمة الضريبية التي تقع في مخالفته الالتزامات الضريبية المفروضة عليه، أما ناقص الأهلية ومن في حكمه فلا يسأل إلا عن الاشتراك في الجريمة التي يرتكبها ممثلهم القانوني، وذلك متى توافرت لديهم الأهلية الجنائية وقاموا بفعل من أفعال الاشتراك.

ونجد القاعدة العامة في القانون الجنائي، تنطلق من مبدأ شخصية العقوبة، أي لا تقع العقوبة إلا على من ارتكب الفعل المجرم، فتتفق القوانين الضريبية مع القوانين الجنائية، فيما يتعلق بشخصية المسؤولية الجزائية، ولكن تخرج القوانين عن هذه القاعدة في بعض الأحيان أي يسأل الغير عن مخالفة الالتزامات الضريبية (2)، أو المفروضة على المكلف بالضريبة وهذا من اجل ضمان تحصيل الضريبة، فالعقوبة في القانون الجنائي العام تتميز بأنها شخصية، فهي لا توقع إلا على مرتكب الجريمة المقررة لها، وهذه نتيجة منطقية لقاعدة شخصية المسؤولية الجنائية، فلا يسأل جنائياً إلا من باشر بسلوكه وإرادته النشاط الإجرامي وفق عناصره التي حددها القانون.

ومع ذلك فقد خرج المشرع الجنائي في قانون العقوبات العام أحيانا عن هذه القاعدة لاعتبارات رأى فيها توجيهها أفضل لقواعد العقاب.

(1) – سرور (أحمد فتحي) : المرجع سابق ، ص 145 .

(2) – المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة تنص : " يكون الأشخاص الآتي بيانهم مسؤولين عن المخالفات المشار إليها في المواد من 523 إلى 527 من هذا القانون ومكلفين بهذه الصفة بالرسوم والغرامات المالية والمصاريف، مالكو البضائع فيها يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم الأب أو الأم أو الوصي فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكين عندهم، المالكون أو المستأجرون الرئيسيون فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم وبساتينهم المسورة وجنائنهم والأماكن التي يشغلونها شخصيا. — الناقلون فيما يخص البضائع المنقولة غير القانونية " .

ويتفق المشرع الضريبي، مع السياسة الجنائية ويتمسك بشخصية المسؤولية الجنائية الضريبية، إلا أنه قد يخرج عنها لاعتبارات يرى أنها أوفق في تحقيق الهدف من التشريع الجنائي الضريبي، وبالذات في ضمان تحصيل الضريبة موضوع الالتزام الضريبي المجرم.

ومثال ذلك ما نصت عليه المادة 1780 من القانون العام للضرائب في فرنسا من أن ملاك البضائع يكونون مسؤولين عن أعمال تابعيهم من عمال وموظفين وخدم بالنسبة للضرائب والمصادرة والغرامة والمصروفات⁽¹⁾.

نجد المادة 195 من قانون العقوبات المصري، تطرقت لمسؤولية رئيس تحرير الجريدة أو المحرر المسؤول عن القسم الذي حصل فيه النشر عن الجرائم التي ترتكب بواسطة الجريدة.

وفي الأخير نستخلص بعض الأمثلة عن المسؤولية الجزائية للغير.

فيما يخص الولي أو الوصي عن عديمي الأهلية أو ناقصيها، فتكون أمام طرفين مدينين ضريبيا، كل واحد منهما ملتزم بالوفاء بالدين الضريبي اتجاه الخزينة العمومية، فعديم الأهلية أو ناقصها هو الملتزم القانوني، والولي أو الوصي هو الملتزم بالوفاء بالدين الضريبي نتيجة المسؤولية التي آلت إليه من خلال الإنابة.

فالمبدأ العام أن الطرف الأول (القاصر) لا يمكن مساءلته جنائيا لأنه لم يرتكب أية مخالفه بنفسه، أما نائبه أو ممثله القانوني هو من يسأل جنائيا لأنه هو الطرف السلبي في هذه العلاقة أمام إدارة الضرائب.

بالنسبة للمسؤولية الجزائية للمكلف بالضريبة عن أفعال تابعيه، فالمبدأ العام أن المكلف هو المسؤول جنائيا لأنه هو الفاعل الأصلي⁽²⁾.

(1) — جرس (بشاي إدوارد) : المرجع السابق، ص 842.

(2) — يعد مدير النشرية فاعلا أصليا في جريمة القذف المرتكبة عن طريق النشرية التي يديرها غ. ج قرار بتاريخ 24 /6/ 2010 ملف رقم 486359 مجلة المحكمة العليا 2011 /2 ص 323.

في حاله ارتكاب جريمة ضريبية نتيجة أفعال مخالفة قام بها تابعيه كإخفاء بعض المبالغ تخضع للضريبة أو عرقلة مهام أعوان الضرائب عن قيامهم بتحصيل الضريبة أو تزوير الدفاتر المحاسبية.

فإن مبدأ مسؤولية الملتزم الأصلي جنائيا عن أفعال تابعيه عن المخالفات الضريبية التي قام بها، مادام الالتزام الذي وقعت الجريمة بمخالفته يقع عبؤه عليه وحده⁽¹⁾. فيقع عبء الإثبات على المكلف بالضريبة للنية السيئة لتابعيه بكل وسائل الإثبات المتاحة له.

فيما يخص المسؤولية الجزائية للورثة فهم يتحملون تسديد الديون الضريبية من التركة التي آلت إليهم، لأن التركة لا تؤول إلى الورثة إلا بعد سداد كل الديون المثقلة بها، وإدارة الضرائب منح لها القانون الضريبي⁽²⁾، إمتياز الأسبقية في استيفاء الدين من تركة المكلف بالضريبة.

أما المسؤولية الجزائية بالتضامن، فتكون بين الأشخاص الذين لهم نفس المصلحة كما هو عليه الحال في شركه التضامن⁽³⁾، أن الشركاء مسؤولين مسؤولية تضامنية وبلا حدود عن ديون الشركة بما فيها الديون الضريبية.

بالنسبة للأزواج القائمين بنشاط تجاري مشترك باسمهما تكون المسؤولية تضامنية ولكن في حالة إعسار أحدهما، فالمسؤولية تكون تضامنية عن الديون الضريبية.

فيما يخص المسؤولية الجزائية للوكيل، عادة ما يلجأ المكلف بالضريبة في العصر الحالي، إلى توكيل وكيل متخصص في شؤون الضرائب، ليتولى عنه أموره الضريبية، وهذا الوكيل قد يكون محاميا أو محاسبا.

(1) – سرور (أحمد فتحي) : الجرائم الضريبية المرجع السابق، ص 148 .

(2) – المادة 02/366 من قانون التسجيل تنص: " للخرينة فضلا عن الامتياز المشار إليه أعلاه، أن تستعمل الرهن القانوني على عقارات التركة لتحصيل رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة...".

(3) – نصت عليه المادة 551 من القانون التجاري الجزائري التي تنص: " للشركاء بالتضامن صفه التاجر وهم مسؤولون من غير تحديد وبالتضامن عن ديون الشركة ".

ومع ذلك فقد أوجب القانون أحيانا ضرورة الالتجاء إلى الوكيل، وذلك لأن المشرع يعول كثيرا على الإقرارات الضريبية التي يقدمها المكلفون لحسن تقدير الضريبة وربطها، والوكيل هنا غير المستشار الفني، لأن المستشار لا يظهر في العمليات أو الإجراءات الضريبية ويقتصر دوره على وضع البحوث والآراء، ولا توجد بينه وبين الإدارة الضريبية أية علاقة قانونية قد تجعله في موضع المسائلة الجنائية الضريبية⁽¹⁾.

ونجد أن المشرع الفرنسي قد أوجب على الوكيل التزاما، بأن يقر تحت مسؤوليته بأن وعاء الضريبة الذي ظهر في إقرار المنشأة أو الممول حدد وفق أحكام القانون أو أنه يتضمن ما ظهر له بشأنه من مخالفات وقد أورد المشرع أيضا بمسائلة المحاسب جنائيا عن الجريمة الضريبية⁽²⁾.

المطلب الثاني القواعد الخاصة بالعقاب

نظرا لقلّة الوعي الضريبي، ونظرة المجتمع إلى التهرب أو التملص الضريبي على أنه جريمة مصطنعة لا تتعلق بالأخلاق، على إعتبار أنها تؤدي إلى عدم وجود التزام ذاتي لدى الممولين نحو المشاركة في تحمل الأعباء العامة، وكان من الضروري إجبارهم على ذلك من خلال تقرير عقوبات توقع عليهم عند إخلالهم بما فرض عليهم من التزامات ضريبية⁽³⁾.

فالعقوبة قد تكون الوسيلة الفعالة إلى منع الجريمة الضريبية، أو التقليل من نطاقها، وهذا ما حدا بالتشريعات إلى تقرير العقوبات، عند مخالفة أحكام التشريع

(1) — جرس (بشاي إدوارد) : المرجع السابق، ص 88 .

(2) — أنظر المواد 738 ، 1745 ، 1836 من القانون العام للضرائب في فرنسا فهي تعاقب الخبير المحاسب أو

المحاسب القانوني إذا ساعد الممول على ارتكاب الغش الضريبي.

(3) — طنطاوي (ابراهيم حامد) : المرجع السابق، ص 189.

الجنائي الضريبي⁽¹⁾. فلا معنى للتجريم بدون عقاب يقترن به، ولا معنى لدراسة البنيان القانوني للجريمة الضريبية، دون دراسة الأثر القانوني، الذي يترتب على ثبوت المسؤولية الجنائية عنها، وهو الجزاء الجنائي، فالعقاب سيظل ضروريا كوسيلة لا بديل عنها لحماية المصلحة الضريبية للدولة.

وقد قامت السياسة العقابية في بادئ الأمر على أساس مبدأ النفعية فكان الجزاء الجنائي الضريبي ينصب على الذمة المالية للمحكوم عليه بغرض تعويض الخزينة العمومية عما لحقها من أضرار، بسبب ارتكاب الجرائم الضريبية.

ثم تطورت السياسة العقابية في المجال الضريبي، وأصبحت تقوم على أساس فكرة العدالة، فالضريبة واجب أخلاقي يجب أن يؤديها الفرد خوفا من الجزاء فإذا تهرب من أدائها وجب العقاب، ولا يكفي أن يكون بغرض تعويض الخزينة عما لحقها من أضرار نتيجة ارتكاب إحدى الجرائم الضريبية، وإنما يفرض العقاب وفقا لمبدأ العدالة التي تقتضي بجانب توافر الإسناد المادي توافر الإسناد المعنوي ومراعاة الظروف الشخصية للجاني⁽²⁾.

وإذا كان الجزاء الجنائي، يمكن أن يتخذ إحدى الصورتين، هما العقوبة أو التدابير الاحترازية، فإن المشرع الجنائي الضريبي قد اقتصر في الجزاءات الضريبية على العقوبة دون التدابير الاحترازية، وهذا بلا شك يتناقض مع وظيفة التشريع الجنائي الضريبي، فوظيفته ليست جزائية فحسب، وإنما له دوره الإيجابي في تطوير المجتمع، لذلك يجب أن لا ينتظر تحقق الاعتداء بالفعل على المصلحة الضريبية للدولة، وإنما تقضي حماية هذه المصلحة تدخلا سابقا لمنع هذا الاعتداء وذلك حين تتوافر خطورة الممول الإجرامية⁽³⁾.

(1) — محمد (أحمد عبد الرؤوف) : المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، رسالة دكتوراه حقوق

عين شمس، مصر، 1998، ص 438 .

(2) — طنطاوي (إبراهيم حامد) : المرجع السابق، ص 190 .

(3) — سرور (أحمد فتحي) : نظرية الخطورة الإجرامية، مجلة القانون والاقتصاد، العدد الأول 1964،

ص 500.

فالصورة الوحيدة للجزاء الجنائي في التشريع الضريبي هي العقوبة، وعلى الرغم من تعدد التعريفات الفقهية للعقوبة إلا أنه يمكن القول بأنها جزاء جنائي يقرره القانون، ويوقعه القاضي على من ثبتت مسؤوليته الجنائية في الجريمة⁽¹⁾.

حيث أن سياسة التجريم التي أتبعها المشرع الجبائي والجزائي بخصوص الأفعال التدليسية المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، والمتعلقة بمخالفات التشريع والتنظيم الجبائي، أين حرصت القوانين الضريبية على توقيع الجزاءات وهي عقوبة الحبس والغرامة بنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 119 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون الطابع.

وبالتالي سوف نتناول العقوبات الجزائية في الفرع الأول والعقوبات الجبائية في الفرع الثاني والجزاءات غير الجنائية (العقوبات التهديدية والمهنية) في الفرع الثالث.

الفرع الأول العقوبات الجزائية

يعرف الجزاء الجنائي، بأنه رد الفعل الاجتماعي على انتهاك القاعدة الجنائية، ينص عليه القانون، ويأمر به القضاء، وتطبقه السلطات العمومية، ويتمثل في إهدار أو إنقاص أو تقييد محيط الحقوق الشخصية للمحكوم عليه المقرر بالقانون للناس، كافة بهدف وقاية المجتمع من الإجرام⁽²⁾.

(1) — GARRAUD (R) : Traité Théorique et Pratique du Droit Pénal Français, sirey, 3^{eme} édition 1914, T2 , N° 461 , PP 69 , 70.

(2) — سليمان (عبد الله) : شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، الجزء الثاني، الجزاء الجنائي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائري 1995 ، ص 406.

ونستخلص من هذا التعريف العناصر التالية:

رد فعل اجتماعي على انتهاك القاعدة الجنائية، والتي تتكون من شقين :
الأول تكليفا والثاني جزاءا.

ينص عليه القانون، من حيث نوعه ومقداره وهذا تطبيقا لمبدأ الشرعية.
بينما عندما يأمر به القضاء، فلا يجوز للسلطة التنفيذية أن توقع الجزاء المنصوص عليه في القانون، ولو اعترف المتهم بالجريمة، ويعد العمل القضائي بمثابة ضمانات هامة للحريات العامة نص عليها الدستور الحالي في المادة 164⁽¹⁾، ويختص القضاء بإصدار الأحكام.

– تطبقه السلطات العامة على المحكوم عليه، وهذا عند انتهاك القاعدة الجنائية، حيث تجعل الجرم في مواجهة مباشرة مع المجتمع، وتنفيذ الأحكام القضائية قهرا على الجاني دون غيره تطبيقا لمبدأ الشرعية والشخصية والتي كرستها المادة 160 من الدستور.

إهدار أو إنقاص حقوق الجاني الشخصية، ونفي بها الحقوق التي يقرها القانون عادة ويضمنها للناس كافة.

يهدف الجزاء الجنائي إلى مكافحة الإجرام بوسيلتين: الأولى تهديده للكافة أو الردع العام، والثانية تطبيق الجزاء أو الردع الخاص لردع المجرم أو الجاني، ومنعه من معاودة الإجرام⁽²⁾.

لقد قرر المشرع الجزائري للجريمة الضريبية عقوبات أصلية سالبة للحرية وجزاءات مالية، سواء ارتكبت الجريمة لأول مرة، أو كان المتهم عائدا وإن كانت هذه العقوبات تشدد في حالة العود.

(1) – القانون رقم 01/ 16 الصادر في 06 / 03 / 2016 يتضمن التعديل الدستوري، ج. ر ، عدد 14 ، بتاريخ 2016/03/07.

(2) – سليمان (عبد الله) : المرجع السابق، ص ص 407 ، 408 .

كما اعتبر المشرع هذه الجريمة محلة بالشرف والاعتبار، وبالتالي يحرم المحكوم عليه من تولي الوظائف ومن ممارسة المهنة، ويتعرض للعزل ولغلق مؤسسته، وهذه العقوبات تسمى بالعقوبات التكميلية وهي جزاءات سالبة للحقوق.

ولفهم أكثر محتوى هذه العقوبات، سندرس في (الفقرة الأولى) العقوبات الأصلية، وهي الحبس والغرامة الجزائية، بينما نتطرق في (الفقرة الثانية) للعقوبات التكميلية وهي الجزاءات السالبة للحقوق.

الفقرة الأولى العقوبات الأصلية

لم يرد في قانون العقوبات تعريف للعقوبات الأصلية، وقد عرفت محكمة النقض المصرية بقولها : " إن العقوبة تعتبر أصلية إذا كونت العقاب المباشر للجريمة، ووقعت منفردة دون أن يعلق القضاء بها على حكم بعقوبة أخرى"⁽¹⁾. وبالرجوع إلى المادة 05 من قانون العقوبات الجزائري⁽²⁾ نجد أن العقوبات الأصلية هي: الإعدام والسجن المؤبد والمؤقت والحبس والغرامة.

حيث أن عقوبات السجن المؤبد والمؤقت والحبس هي عقوبات من طبيعة واحدة، تقوم على سلب حرية المحكوم عليه.

إذن العقوبات الأصلية في مادة الجنائيات هي:

الإعدام، السجن المؤبد، والسجن المؤقت لمدة تتراوح بين (5) سنوات و(20) سنة، ماعدا الحالات التي يقررها فيها القانون حدودا أخرى قصوى .

(1) — نقض بتاريخ 17/ 03/ 1959 أحكام النقض، س 10 ، رقم 73 ، ص 328.

— نقض بتاريخ 21/ 12/ 1992. س 43 ، رقم 186 ، ص 1192.

(2) — المعدلة بالقانون رقم 01/14 الصادرة في 04/02/2014، الجريدة الرسمية، عدد 07، الصادر في

. 2014/02/16

العقوبات الأصلية في مادة الجرح هي:

الحبس مدة تتجاوز شهرين إلى خمس سنوات ماعدا الحالات التي يقرر فيها القانون حدودا أخرى(1).

الغرامة التي تتجاوز 20.000 دج .

العقوبات الأصلية في مادة المخالفات وهي:

الحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر.

الغرامة من 2000 إلى 20.000 دج .

أما القوانين الجبائية، تضمنت هي الأخرى عقوبات ردعية لمرتكي الجرائم الضريبية، بالحبس والغرامة الجزائية، زيادة على العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات.

حيث أجمعت أغلبية النصوص العقابية، في القوانين الجبائية على عقوبة الحبس في الجرح من سنة إلى خمس سنوات، وهذا في حالة التملص أو محاولة التملص بصفة كلية أو جزئية من وعاء الضريبة أو تصفيتها.

غير أنها تختلف بالنسبة لقيمة الغرامات الجزائية في حق المكلف بالضريبة من جريمة لأخرى. فبالرجوع إلى قانون الضرائب غير المباشرة المادة 532 من هذا القانون(2). فإنه يعاقب كل من يستخدم طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو

(1) — تكون العقوبة في الجرح بالحبس ولو تجاوزت خمس سنوات، كما هو الشأن في الجنحة المنصوص عليها والمعاقب عليها في المادة 342 ق.ع، غ.ج، بتاريخ 08/10/1977، قرار رقم 196 غير منشور.

— إن السجن عقوبة جنائية لا يجوز التصريح بها إلا إذا كانت مدة العقوبة تعادل أو تفوق خمس سنوات، أما إذا كانت مدتها تقل عن خمس سنوات كما هو الشأن في قضية الحال فالعقوبة جنحة، ويعبر عنها بالحبس لا بالسجن، وفقا لأحكام المادة 05 من قانون العقوبات (غ.ج بتاريخ 27/05/1997 ملف 171048، المجلة القضائية 02/1997)، ص 183 .

(2) — الصادرة بالقانون رقم 11/02 الصادر بتاريخ 24/12/2002، المتضمن لقانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية، عدد 36، الصادرة في 25/12/2002 .

الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة من 50000 إلى 200.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

أما في حالة الإخفاء لا تطبق هذه العقوبة إلا إذا كان الإخفاء يفوق عشر (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.

أما قانون التسجيل في المادة 1/119 منه، وكذلك المادة 1/34 من قانون الطابع، فإن الغرامة الجزائية المطبقة تتراوح من 5000 إلى 20.000 دج والحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.

أما في حالة الإخفاء لا تطبق هذه العقوبات إلا إذا كان الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ يساوي أو يفوق 1000 دج (1).

إلا أن المادة 01/303 من قانون الضرائب المباشرة (2)، بعد التعديل أصبحت العقوبة تحتسب على أساس قيمة الحقوق الضريبية المتملص منها على النحو الآتي:

غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج. عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج فالعقوبة هي الحبس من شهرين إلى 6 شهور وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

عندما يفوق المبلغ الحقوق المتملص منها 1000.000 دج ولا يتجاوز 5000.000 دج فالعقوبة هي الحبس من 6 أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

(1) — نصت عليه المادة 1/119 من قانون التسجيل، أما المادة 34 من قانون الطابع فحددت المبلغ — بـ 1000 دج فقط.

(2) — المادة 303 المعدلة بأحكام المادة 13 من القانون رقم 16/11 الصادرة في 28/12/2011 المتضمن لقانون المالية 2012.

عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000.000 دينار ولا يتجاوز 10.000.000 دج فالعقوبة هي الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية 2000.000 دج إلى 5000.000 دج.

عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج. فالعقوبة هي الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين⁽¹⁾.

نلاحظ أن المشرع الجبائي قد خفض من عقوبة السجن والتي كانت حدها الأقصى 20 سنة واعتبرها جنائية، إلى مدة عشر سنوات حبس⁽²⁾. وبالتالي فالعقوبة السالبة للحرية في كل الحالات أصبحت جنحة. وزاد في الغرامات الجزائية حسب قيمة المبالغ المتملص منها.

وبالتالي المشرع أراد أن يوازن ما بين مبدأ النفعية أي مصلحة الدولة في تمويل الخزينة ومبدأ العدالة الاجتماعية، وردع الجرائم التهرب الضريبي، بالعقوبات السالبة للحرية.

أما المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال فأحالت العقوبة للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة⁽³⁾.

(1) – المادة 303 قبل التعديل كانت تنص في الفقرة الخامسة السجن المؤقت من 10 سنوات إلى 20 سنة وغرامة مالية من 1000.000 دج إلى 3000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3000.000 دج.

(2) – ما دام المشرع الجبائي استعمل مصطلح الحبس بدل السجن فتعتبر الجريمة جنحة وليست جنائية وهذا طبقا للمادة 05 من قانون العقوبات وهذا لو فاقت العقوبة خمس سنوات، طبقا للإجتهد القضائي.

(3) – المادة 117 تنص: "يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، وباستعمال طرق تدليسيه من أساس الضرائب أو الحقوق أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتها أو دفعها.

نجد أن التعديل مس المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة لوحدها ولم يطرأ أي تعديل على المواد الأخرى، سيما المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة وكذلك المادة 119 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون الطابع حتى يتحقق الإنسجام بين القوانين الضريبية.

إن المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة، نصت على أن كل شخص يتصرف بأي طريقة، كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب، القيام بهمهم في حالة العود، يجوز للمحكمة أن تقضي فضلا عن ذلك بعقوبة حبس مدتها من ستة أيام إلى ستة شهور.

أما المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة، فتعاقب من ستة أيام إلى ستة أشهر في حالة الصناعة المغشوشة للكحول أو نقلها وكذلك البارود أو مصنوعات من البلاستيك أو الذهب أو الفضة تحمل دمغات مزورة أو حيازة الأواني أو الأجهزة الخاصة لصنع التبغ بطريقة غير شرعية.

أما المادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال فنصت على أنه في حالة العود يعاقب على المخالفات المنصوص عليها في المادتين 114، 116 بالحبس لمدة تتراوح بين ستة أيام وستة أشهر، وتضاعف عقوبات الحبس المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الابتدائية.

نصت المادة 531 من قانون الضرائب غير المباشرة، على عقوبة الحبس في حالة استعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل وكذلك بيع التبغ وعليه تلك الطوابع يمكن أن يؤدي إلى تطبيق العقوبات، المنصوص عليها في المادتين 209، 210 من قانون العقوبات.

إن المادة 209 من قانون العقوبات⁽¹⁾ نصت على عقوبة الحبس من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 دج كل من قلد العلامات

(1) – نص عليها القانون رقم 23/06 الصادر في 20/ 12/ 2006، الجريدة الرسمية، عدد 84، الصادرة في 2006/12/24 .

أو خاتم أو طابع، أو استعمال الخاتم أو الطابع أو العلامة المقلدة، وكذلك تقليد المطبوعات الرسمية والمستعملة في الأجهزة الرئيسية للدولة والإدارة العمومية. وتزوير الطوابع الرسمية وبصمات التخليص والطوابع المالية المنفصلة والأوراق والنماذج في المدموغة سواء تعلق الأمر بالاستعمال أو البيع أو الترويج أو التوزيع⁽¹⁾.

أما المادة 210 من قانون العقوبات، فنصت على عقوبة الحبس من 6 أشهر إلى 3 سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 دج، كل من تحصل بغير حق على أختام صحيحة أو علامات أو مطبوعات من المنصوص عليها في المادة 209 ووضعها أو استعمالها بطريق الغش أو شرع في ذلك. بالإضافة إلى عقوبة الحبس المنصوص عليها في المواد 205 إلى 213 المتعلقة بتقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات.

هذا ونصت المادة 211 من ق. ع، على عقوبة الحبس من شهرين إلى سنة وبغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 دج.

أما المادتين 208 و 212 من قانون العقوبات فقد نصتا على عقوبة الحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 20000 دينار إلى 100.000 دج. أو بإحدى هاتين العقوبتين.

بينما المادتين 206، 207 من قانون العقوبات فتنص على عقوبة بالسجن المؤقت⁽²⁾. من خمس سنوات إلى عشر سنوات، وبغرامة من 500000 دج إلى 1000.000 دج، كل من قلد أو زور إما طابعا وطنيا أو أكثر وإما مطرقة أو أكثر مستخدمة في علامات الغابات، وإما دمغة أو أكثر مستخدمة في دمع المواد

(1) — لما ثبت أن الطاعنين كانا من بين عصابة منظمه تعمل على تقليد وبيع الطوابع الجبائية المزورة، فإن قضاة المجلس أصابوا في تطبيق القانون عندما قضوا بإدانتهم على أساس جنحة التقليد — (غ. ج. م بتاريخ 13/02/1990 ملف 2 8 6 2 60 المحلة القضائية 1993/4 ص 257.

(2) — اعتبرها المشرع الجزائري جنائية.

الذهبية أو الفضية، أو استعمال طوابع، أو أوراق، أو مطارق أو دمغات مزوره أو مقلدة.

أما المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة والمتعلقة بالمشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن تعاقب بغرامة جبائية قدرها:

1000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه.

2000 دج عن المخالفة الثانية.

3000 دج عن المخالفة الثالثة وهكذا إضافة 1000 دج إلى مبلغ الغرامة عن

كل مخالفة.

هذا وأحالت المادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال نفس المخالفة إلى نص المادة 117 من نفس القانون.

أما المادة 129 من الرسم على رقم الأعمال فقد اعتبرت على أن كل مخالفة للمنع من ممارسة مهنة رجل أعمال مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، الصادر ضد الأشخاص الذين أثبتت مسؤوليتهم في إعداد أو المشاركة في إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق خاطئة بمختلف أنواعها لتحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم يعاقب بغرامة جزائية مبلغها بين 1000 و 10000 دج⁽¹⁾.

(1) — تقابلها نفس المادة 545 من قانون الضرائب غير المباشرة والتي تنص على نفس المخالفة وجاء في نصها بغرامة جبائية وهذا يطرح التساؤل هل العقوبة غرامة جبائية أم جزائية؟، وعلى المشرع تصحيح هذا الخطأ .

وتنص المادة 408 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 536 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 121 من قانون الرسم على رقم الأعمال عن حالة تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضريبة والذي يترتب عليه المساس بالاقتصاد الوطني وإحالة العقوبة إلى نص المادة 418 من قانون العقوبات⁽¹⁾ والتي كانت تعاقب بالسجن من 10 سنوات إلى 20 سنة.

لدراسة العقوبات الأصلية بصفة عامة لا بد من التطرق للعقوبات الخاصة بالشريك (أولاً) والعقوبات الخاصة بأعوان إدارة الضرائب (ثانياً)، والعقوبات بإفشاء السر المهني (ثالثاً) وأخيراً تطبيق العقوبات الأصلية (رابعاً).

أولاً: العقوبات الخاصة بالشريك: كما ذكرنا سابقاً وبالرجوع لنص المادة 42 من قانون العقوبات والتي اعتبرت الشريك في الجريمة من لم يشترك اشتراكاً مباشراً، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك.

بالرجوع للمادة 02/ 303 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 01 /120 من قانون التسجيل والمادة 01 /35 من قانون الطابع، تطبق على الشركاء في الجرائم نفس العقوبات على مرتكبي هذه الجرائم أنفسهم من دون المساس عند الاقتضاء بالعقوبات التأديبية ضد الموظفين المؤهلين لتلقي العقود.

ويعتبر المشرع شركاء مرتكبي الجرائم والجنح المحددين بموجب المادة 02/42 من قانون العقوبات، كشركاء على الخصوص الأشخاص الذين توسطوا بصفة غير قانونية، في تحويل قيم منقولة أو تحصيل قسيمات في الخارج، والذين حصلوا بأسمائهم قسيمات تعود إلى الغير⁽²⁾.

(1) — المادة 418 من قانون العقوبات قد ألغيت بموجب تعديل قانون العقوبات رقم 09 /01 بتاريخ

2001/06/26 ولم يطرأ أي تعديل على القوانين الجبائية والإشكال يبقى مطروحا.

(2) — سبق دراستها في الفرع الثاني من الفصل الثاني .

ثانيا: العقوبات الخاصة بأعوان إدارة الضرائب: بالرجوع إلى المادة 122 من قانون العقوبات⁽¹⁾ سابقا والتي تطبق العقوبات على كل صاحب سلطة عمومية يأمر بتحصيل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة غير تلك التي حددها القانون، وكذلك كل موظف يضع جداولها أو يقوم بتحصيلها، وتطبق ذات العقوبات على أصحاب السلطات العمومية أو الموظفين الذين يمنحون على أية صورة كانت ولأى سبب كان بغير تصريح من القانون إعفاءات من التكاليف أو الضرائب أو الرسوم العمومية أو يتجاوزون عن شيء منها أو يسلمون مجانا منتجات مما تنتجه مؤسسات الدولة ويعاقب المستفيد باعتباره شريكا بالحبس من سنتين إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دج حسب نص المادة 121 من نفس القانون.

ثالثا: العقوبات الخاصة بإفشاء السر المهني وتبديد الأشياء المحجوزة : كل مخالفة للأحكام المتعلقة بالسر المهني ترتكب من قبل أشخاص ينبغي عليهم المحافظة عليه، بموجب تنظيم الضرائب أو الرسوم عند تأسيسها أو تحصيلها أو مراقبتها أو في المنازعات التي يشاركون فيها تمت إحالة العقوبة الخاصة بها إلى نص المادة 301 من قانون العقوبات وهي الحبس من شهر إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 20.000 دج إلى 100.000 دج⁽²⁾ .

أما المادة 364 من قانون العقوبات، فاشارت على أن المحجوز عليه الذي يتلف أو يبدد الأشياء المحجوزة والموضوعة تحت حراسته أو يشرع في ذلك تسلط عليه عقوبة الحبس لمدة (6) أشهر إلى (3) سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 دج⁽³⁾ .

(1) — المادتين 121، 122 من قانون العقوبات قد ألغيتا وتم تعويضهما بالمادتين 30 و 31 من القانون رقم 01/06، الصادر في 20/02/2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

(2) — أنظر المادة 539 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 65 من قانون الجمارك .

(3) — نص عليها القانون رقم 23/06 المؤرخ في 20/12/2006 .

وإذا كانت الأشياء المحجوزة مسلمة إلى الغير لحراستها، فتكون العقوبة الحبس من سنتين إلى 5 سنوات والغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 دج.

رابعا : تطبيق العقوبات الأصلية : عند تطبيق القاضي للعقوبة فهو يستعمل سلطته التقديرية عند اختيار العقوبة سواء بتشديد العقوبة أو تخفيفها أو وقف تنفيذها.

فتشديد العقوبة، وعملا بمبدأ قانونية الجرائم والعقوبات، فإن المشرع وحده هو الذي يتولى تحديد العقوبة المقررة لكل جريمة، وعملا بذات المبدأ فإن المشرع يقرر أيضا في أي الظروف يزداد هذا العقاب أو يشدد(1).

إن تشديد العقاب يعني أن يعاقب المجرم، حال توافر بعض الظروف المعينة بعقوبة أشد من تلك المقررة أصلا لجريمته.

والظروف المشددة يتمثل أثرها في تشديد عقاب الجريمة، إما بتجاوز الحد الأقصى المقرر لها في الأصل، وإما بتغيير نوع العقوبة بما هو أشد، وهذه الظروف إما أن تكون خاصة أي يقتصر حكمها على جرائم بعينها(2). وقد تكون هذه الظروف عامة، أي يعم حكمها في التشديد جميع الجرائم أو غالبيتها من ظرف العود.

فالتشديد العام يرجع أساسه، إلى الوظيفة النفعية للعقوبة، وذلك بمنع الشخص اقتراف الجريمة من خلال تهديده بالعقاب، فإذا اقترف الجريمة وقعت عليه العقوبة، فإذا عاد إلى ارتكاب هذه الجريمة، فإن ذلك يعني أن العقاب الذي وقع عليه لم يكن كافيا لردعه وزجره مما وجب تشديد العقاب نظير عودته إلى ارتكاب الجريمة(3).

(1) — طنطاوي (ابراهيم حامد) : المرجع السابق، ص 194.

(2) — كظروف سبق الإصرار والترصد في جريمة القتل.

(3) — طنطاوي (ابراهيم حامد): المرجع السابق ، ص 194.

والظروف المشددة عديدة ومتنوعة وتنقسم إلى ظروف مشددة خاصة ينحصر تطبيقها على جريمة أو جرائم معينة، وظروف متعددة عامة تطبق على كافة الجرائم وأغلبها(1).

وبالرجوع إلى القوانين الضريبية نجد المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة قد نصت على أن كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات التشريع الضرائب القيام بمهامهم، يعاقب بالغرامة الجبائية من 10.000 دج إلى 30.000 دج(2).

وفي حالة العود يجوز للمحكمة أن تقضي بعقوبة الحبس مدتها ستة أيام إلى ستة أشهر.

وإذا حصل اعتراض جماعي على إقرار الضريبة تطبق العقوبات المتعلقة بالإخلال بحسن سير الاقتصاد الوطني المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات قبل إلغائها.

ولمعرفة تطبيق العقوبات الأصلية بصفة أدق لابد من دراسة ظروف التشديد في حالة العود وتعدد الجرائم، وكذلك في حالة جمع العقوبات، وحالات تخفيف ووقف تنفيذ العقوبات كما يلي :

أ – العود : **La Récidive** : العود هو ارتكاب الجاني لجريمة تالية بعد سبق صدور حكم بات ضده بالإدانة(3). وكذلك يقصد بالعود إلى الجريمة، حالة الشخص الذي يرتكب جريمة أو أكثر بعد سبق الحكم عليه نهائيا بالعقاب من أجل جريمة سابقة(4).

(1) – عبيد (رؤوف) : مبادئ القسم العام من التشريع الجنائي، دار الفكر العربي القاهرة 1979، ص 714.

(2) – أما المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال العقوبة هي الغرامة ما بين 1000 و 10.000 دج.

(3) – BOUZATET PINATEL : Op Cit, T1. N° 666, P. 662 .

PAULIN : Op Cit, N° 210, P 123.

(4) – الجندي (حسني) : المرجع السابق، ص 1037.

إن العود يعبر عن حالة الشخص الذي يرتكب جريمة أو أكثر بعد الحكم عليه نهائياً من أجل جريمة، وهذه الحالة تكون من تكرار وقوع جريمة مماثلة أو مختلفة يرتكبها نفس الشخص، بعد ان يتم الفصل نهائياً في الأولى وبمعاقبته قبل ارتكاب الجريمة الجديدة(1).

يختلف العود عن حالة العودة للجريمة، والتي تعني أن الجاني الذي سبق أن صدر ضده حكم بات بالإدانة ارتكب جريمة جديدة وإن كانت لا تدخل ضمن حالات العود الواردة في القانون(2).

تتنوع صور العود، فقد يكون بسيطاً، وهذا الأخير يفترض صدور حكم بات واحد بالإدانة ضد المتهم قبل ارتكاب جريمته الجديدة، وقد يكون العود متكرراً، ويفترض تعدد الأحكام الباتة بالإدانة ضد المتهم قبل ارتكاب جريمته الجديدة، ويقتضي هذا النوع تماثلاً في النوع بين الجرائم التي سبق أن ارتكبها المتهم وبين الجريمة الأخيرة، وقد يتخذ العود صورة الاعتياد على الإجرام فيتطلب فضلاً عن توافر شروط العود المتكرر أن تتبين المحكمة من ظروف الجريمة وشخصية المتهم احتمال إقدامه على ارتكاب جريمة أخرى، مما يقتضي مواجهة خطورته الإجرامية بتدبير احترازي(3).

وقد يكون العود خاصاً أو عاماً، يكون خاصاً متى إستلزم القانون وجود تماثل بين الجريمة التي حكم على المتهم من أجلها وبين الجريمة الجديدة التي ارتكبها، ويكون عاماً إذا كان لا يشترط التماثل بين الجريمة الأولى التي صدر بشأنها الحكم البات بالعقوبة، وبين الجريمة التالية لا من حيث الوصف القانوني أو من حيث النوع(4).

- (1) – تعريف قرار مجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 1981/03/05 رقم 25575 ، المحلة القضائية 1982، ص 82.
- (2) – إن القانون لا يلزم القضاة بتطبيق العود متى توافرت شروطه، بل ترك تطبيقه لحرية تقدير القاضي، غ.ج، بتاريخ 1996/09/09، ملف رقم 136221، غير منشور .
- (3) – طنطاوي (إبراهيم حامد) : المرجع السابق، ص 196.
- (4) – عبد الستار (فوزية) : دروس في العقوبة دار النهضة العربية، مصر 1999 ، ص 55.

يمكن أن يكون العود كذلك مؤبداً أو مؤقتاً، فالعود المؤبد لا يقتضي أن يفصل بين الحكم البات بالإدانة وبين الجريمة التالية له زمناً معيناً، فهو يتوافر أياً كان الفاصل الزمني بينهما، أما العود المؤقت فيقتضي أن يفصل بينهما زمن معين، بحيث لا يتوافر إلا إذا ارتكبت الجريمة الجديدة في خلال فترة زمنية معينة من صدور الحكم البات بالإدانة عن الجريمة السابقة، أو في خلال فترة معينة من تاريخ إنقضاء تنفيذ العقوبة.

وعليه فالعود يشبه تعدد الجرائم الحقيقي، في أن المتهم يرتكب أكثر من جريمة ويختلف عنه في أنه لا يكون في حالة التعدد قد صدر حكم نهائي سابق على الجاني قبل ارتكاب جريمة جديدة، في حين أنه في حالة العود لا بد أن تقع الجريمة الثانية بعد صدور حكم نهائي بالإدانة⁽¹⁾.

أخذت أغلب التشريعات بالعود ومنها التشريع الجزائري⁽²⁾.

حيث تعتبر من نفس النوع لتحديد العود الجرائم التالية⁽³⁾:

إختلاس الأموال العمومية أو الخاصة، والسرقه والإخفاء، والنصب، وخيانة الأمانة، والرشوة .

خيانة الإئتمان على بياض، وإصدار أو قبول شيكات بدون رصيد والتزوير.

تبييض الأموال والإفلاس بالتدليس والإستيلاء على مال الشركة وابتزاز الأموال.

القتل الخطأ والجرح الخطأ وجنحة الهروب والسيافة في حالة سكر.

(1) — فارس (السيقي) : المرجع السابق، ص 285.

(2) — أنظر المواد : 54 مكرر، 54 مكرر 1، 54 مكرر 2، 54 مكرر 3، 54 مكرر 4، 54 مكرر 5، 54 مكرر 6، 54 مكرر 7، 54 مكرر 8، 54 مكرر 9، 54 مكرر 10، والمادة 57 و 59، وهذا من خلال

القانون 03/06 المؤرخ في 2006/12/20 من قانون العقوبات.

— أما المواد 54، 55، 56، 58 فكلها ملغاة بالقانون رقم 23/06 المؤرخ في 2006/12/20. أما المادة 60 فهي ملغاة بالقانون رقم 05/89، الصادر في 1989/04/25، الجريدة الرسمية، عدد 17، الصادرة في 1989/04/26 .

(3) — أنظر المادة 57 من قانون العقوبات.

الضرب والجرح العمدي والمشاجرة والتهديد والتعدي والعصيان.
 الفعل المخل بالحياء بدون عنف، والتحريض على الفسق والتحرش.
 كذلك لا يعاقب كل من سبق الحكم عليه من محكمة عسكرية بعقوبة
 العود، إذا ارتكب بعد ذلك جناية أو جنحة معاقب عليها طبقا للقوانين
 الجزائية العادية(1).

هذا وقد عرف المشرع الجبائي العود من خلال المادة 131 من قانون الرسم
 على رقم الأعمال على أنه يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة صدر ضدها
 حكم بإحدى العقوبات المنصوص عليها في هذا القانون يرتكب في غضون أجل
 05 سنوات بعد الحكم بالإدانة .

ويترتب وجوبا عن العود كما هو محدد في المادة المذكورة آنفا، مضاعفة
 العقوبات الجبائية منها والجزائية المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الابتدائية، دون
 الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى. غير أنه تكون
 الغرامة المستحقة في حالة العقوبات الجبائية القابلة للتطبيق على الحقوق المهربة
 دائما مساوية لثلاث مرات مبلغ هذه الحقوق، دون أن تقل عن 5000 دج(2).

وفي حالة العود يعاقب على المخالفات المنصوص عليها في المادتين 114
 و 116 بالحبس لمدة تتراوح بين ستة أيام وستة أشهر.

وينتج في حالة العود في أجل خمس سنوات(3) مضاعفة العقوبات سواء
 كانت جبائية أو جزائية، المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، وذلك
 دون الإخلال بالعقوبات الخاصة، المنصوص عليها في نصوص أخرى التي يمكن
 أن تصل فيها العقوبة إلى المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق
 المؤسسة...إلخ.

(1) – أنظر المادة 59 من قانون العقوبات.

(2) – أنظر المادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

(3) – أنظر المادة 3/303 من قانون الضرائب المباشرة.

هذا ونصت المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة⁽¹⁾ على أن كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب، القيام بمهامهم يعاقب بغرامة جبائية من 10.000 إلى 30.000 دج وفي حالة العود يجوز للمحكمة أن تقتضي فضلا عن ذلك بعقوبة حبس مدتها من (06) ستة أيام إلى ستة أشهر.

ويقع احتساب حالة العود عن طريق صحيفة السوابق القضائية رقم 02، التي تثبت أن المتهم معتاد الإجرام⁽²⁾، كما يمكن الإعتماد على استمارة الاستعلامات المحررة من مصالح الأمن لتحديد ما إذا كان المتهم مسبقا قضائيا أم لا⁽³⁾.

ب – تشديد العقوبة لتعدد الجرائم : الأصل أن المشرع يقرر العقوبة جزاءاً للجريمة التي ارتكبها المتهم لأول مرة، والغرض من ذلك ردع الجاني حتى لا تسول له نفسه العودة إلى الجريمة مرة ثانية وهو محقق الردع الخاص.

ولكن قد لا تحقق العقوبة الأولى غرضها في منع المتهرب من ارتكاب الجريمة فيقع في هاوية الجريمة بالعودة إلى ارتكاب جريمة أخرى، لذلك أتجه المشرع إلى تشديد العقوبة عند ارتكاب الجاني لجريمته الثانية (العود)⁽⁴⁾.

ويقصد بتعدد الجرائم حالة الشخص الذي يرتكب جريمتين أو أكثر قبل صدور حكم نهائي ضده من أجل واحدة منها⁽⁵⁾.

(1) – المعدلة بالقانون 16/05 المؤرخ في 2005/12/31.

(2) – تعتبر صحيفة السوابق القضائية (القسيمة رقم 02) المصدر الشرعي والوحيد لاعتبار أن المتهم في حالة عود، ولا يمكن اعتبار أي بديل آخر لهذه الوثيقة غ. ج بتاريخ 1984/06/02 ملف 31162
المجلة القضائية 1989/2 ص 304.

(3) – قرار المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 1984/05/21 المجلة القضائية 02/1989

(4) – الجندي (حسني) : المرجع السابق، ص 177 .

(5) – عبيد (رؤوف) : المرجع السابق، ص 740 .

وبالرجوع إلى نص المادة 33 من قانون العقوبات، والتي تعتبر تعددا في الجرائم أن ترتكب في وقت واحد، أو في أوقات متعددة عدّة جرائم، لا يفصل بينها حكم نهائي⁽¹⁾. وعليه من خلال هذا النص نستخلص ضرورة توافر شرطين لقيام التعدد :

الشرط الأول هو أن يرتكب الشخص فعلين أو أكثر، يشكل كل واحد في حد ذاته جريمة يعاقب عليها القانون، وأن تقع في نفس الوقت والمكان ذاته أو في أوقات وأماكن مختلفة.

الشرط الثاني أن يكون الجاني قد حكم عليه من أجل إحدى الجرائم عند ارتكابه الأخرى، وبذلك يختلف تعدد الجرائم عن العود لأن هذا الأخير لا يتحقق إلا إذا صدر حكم نهائي يقضي نهائيا بالإدانة عن إحدى الجرائم قبل ارتكابه الأخرى، في حين أن التعدد المادي لا يشترط ذلك⁽²⁾.

وبالرجوع إلى المادة 32 من قانون العقوبات والتي توصف الفعل الواحد الذي يحتمل عدة أوصاف بالوصف الأشد من بينها⁽³⁾.

أي في حالة التعدد الحقيقي نجد الجاني قد ارتكب عدة جرائم وهو الأكثر إجراما وأشد خطرا من الذي اقترف سوى جريمة واحدة، لهذا فقد قررت مختلف التشريعات ومنها المشرع الجزائري على معاقبة الفاعل في الوصف الأشد

(1) — لما كان ثابتا أن الوقائع لا يفصل بينها حكم نهائي فيعتبر ذلك تعددا في الجرائم وفقا للمادة 33 ق. ع قرار الغرفة الجزائرية بتاريخ 1999/ 7/27 رقم 222057 ، المجلة القضائية 1/ 1999 ، ص 183.

(2) — جندي (عبد المالك) : المرجع السابق، ص 201.

(3) — يوصف الفعل الواحد الذي يحتمل عدة تكييفات بالوصف الأشد، وإن الاحتفاظ بوصفين متعارضين لواقعة واحدة يشكل تصريحا مزدوجا للاتهام وتناقضا في الأسباب غ. ج بتاريخ 06/ 11/ 1981 ص 136.

حتى لا يكون هناك تعدد العقوبات عن جريمة واحدة ما دامت هذه الأوصاف ليست إلا مظهرا لسلوك إجرامي واحد(1).

ج - جمع العقوبات : قرر المشرع مبدئيا عدم الجمع بين العقوبات السالبة للحرية ولكن من جهة أخرى نص بصفة استثنائية على وجوب الجمع.

حيث أنه في الجرائم الضريبية خاصة الجرح والجنایات، تكون العقوبة واحدة أي تكييف الفعل الواحد بالوصف الأشد وأن توقع عقوبة واحدة هي عقوبة الوصف الأشد، وهذا ما أكدته المادة 32 من ق.ع، ومن خلال العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 119 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون الطابع.

أما إذا كان التعدد بين الجنایات والجرح معا، وأحيلت أمام محكمة واحدة، فإن المادة 34 من ق.ع. العقوبات، تقضي بعقوبة واحدة سالبة للحرية ولا يجوز أن تتجاوز مدتها الحد الأقصى للعقوبة المقررة قانونا للجريمة الأشد.

حيث جاء في قرار الغرفة الجزائية : أنه يتعرض للنقض حكم محكمة الجنایات التي حكمت على متهم أحيل إليها في آن واحد من أجل جنایة وجنحة، في حالة التعدد، بالسجن لمدة عشر سنوات من أجل الجنایة، وبالحبس لمدة ستة أشهر من أجل الجنحة(2).

(1) - إن القاعدة التي جاءت بها المادة 32 من قانون العقوبات تنطبق على الجرائم من القانون العام وحدها، أما إذا تعلق الأمر بجريمة من القانون العام وأخرى من قانون الجمارك كما هو الحال في القضية الراهنة فإن أحكام المادة المذكورة تنطبق على العقوبات ذات الطابع الجزائي فحسب ولا تنصرف إلى الجزاءات ذات الطابع الجبائي قرار بتاريخ 25/02/96 ملف 58 31 غير منشور.

(2) - غ. ج. بتاريخ 30/6/1987 ملف رقم 43832 ، والمجلة القضائية 1991 / 2 ، ص 182.

ومن جهة ثانية قرر المشرع جمع العقوبات في حالات معينة حددها على سبيل الحصر، تحقيقا للمصلحة العامة، وتكريسا لمبدأي الشرعية والشخصية⁽¹⁾. فجعل جمع وضم العقوبات وجوبيا في بعض الحالات وجوازيا في أحوال أخرى، أما في المخالفات التي تتعدد ويقع ضمها وجوبيا أكدته المادة 38 من قانون العقوبات والتي تنص على ما يلي : " ضم العقوبات في مواد المخالفات وجوبيا"⁽²⁾، وذكرتها المادة 303 الفقرة الخامسة من قانون الضرائب المباشرة .

أما في حالات الضم الجوازي فقد نص المشرع عليها في المواد 35، 36، 37 من قانون العقوبات .

أما المادة 02/35 من نفس القانون والتي تنص عن حالة العقوبات المحكوم بها من طبيعة واحدة فإنه يجوز للقاضي بقرار مسبب أن يأمر بضمها كلها أو بعضها في نطاق الحد الأقصى المقرر قانونا للجريمة الأشد.

د – تخفيف العقوبات : أنه بالرجوع إلى القوانين الضريبية نجد أنها تنص صراحة على عدم إمكانية تطبيق المادة 53 من قانون العقوبات⁽³⁾. أي ظروف التخفيف على العقوبات الجبائية وبالتالي لم تترك أية سلطة تقديرية للقاضي في هذا المجال، وهذا ما نصت عليه المادة 04/303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 548 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 132 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 120 من قانون التسجيل، والمادة 35 من قانون الطابع.

هـ – وقف التنفيذ : يمكن للقاضي طبقا للمادة 592 من قانون الإجراءات الجزائية⁽⁴⁾ تعليق تنفيذ عقوبة الحبس والغرامة الجزائية إذا توفرت

(1) – كرسها الدستور الجزائري في نص المادة 160 منه والتي تنص : " تخضع العقوبات الجزائية إلى مبدأي الشرعية والشخصية ."

(2) – يجب جمع عقوبات الجرح والمخالفات إذا كانت وقائعها تشكل تعددا حقيقيا للجرائم غ. ج بتاريخ 25/06/1968 ، ص 333.

(3) – المادة 53 من ق. ع تنص : " يجوز تخفيف العقوبة المنصوص عليها قانونا بالنسبة للشخص الطبيعي الذي قضى بإدائته وتقررت إفادته بظروف مخففة ."

(4) – معدلة بالقانون رقم 14/04 ، المؤرخ في 10/11/2004 .

شروط معينة. وإذا قرر القاضي وقف تنفيذ العقوبة، وجب عليه أن يذكر أسباب ذلك في الحكم نفسه وإلا كان معيباً ويترتب عليه النقض⁽¹⁾، حيث جاء في قرار الغرفة الجزائية أن تعرض حكم محكمة الجنايات للنقض، لأن حكمها جاء خالياً من أي تسبب يتعلق بإيقاف تنفيذ العقوبة المحكوم بها⁽²⁾.

الفقرة الثانية العقوبات التكميلية

نصت عليها المادة 09 من قانون العقوبات وهي⁽³⁾:

- الحجر القانوني.
- الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية.
- تحديد الإقامة.
- المنع من الإقامة.
- المصادرة الجزئية للأموال.
- المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط.
- إغلاق المؤسسة.
- الإقصاء من الصفقات العمومية.
- الحظر من إصدار الشيكات أو استعمال بطاقات الدفع.
- تعليق أو سحب رخصه السياقة أو إلغاؤها مع المنع من إصدار رخصة جديدة.
- سحب جواز السفر.
- نشر أو تعليق حكم أو قرار الإدانة.

(1) - والشروط هي، إذا لم يكن المحكوم عليه قد سبق الحكم عليه بالحبس لجنائية أو جنحة من جرائم القانون العام.

(2) - غ.ج، بتاريخ 08/01/1991، ملف رقم 79945، المجلة القضائية 1992 - 4، ص 182.

(3) - مع العلم أن المواد من 06 إلى 08 التي كانت تنص على العقوبات التبعية قد ألغيت بالقانون رقم 23/06 الصادر في 20/12/2006.

أما القوانين الجبائية فنصت على العقوبات التكميلية من خلال المادة 303 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والمادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 130 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

وأكدت على أن العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء أكانت جبائية أو جزائية المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية وذلك من دون الإخلال بالعقوبات الخاصة والمنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة...) أما القوانين الجبائية الأخرى لاسيما المادة 306 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والمادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال، فقد نصت على أنه بالنسبة لرجال الأعمال والخبراء المحاسبين في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات بالمنع من مزاولة المهنة لكل من رجال الأعمال أو المستشار الجبائي أو الخبير أو المحاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء تطبق عليهم كذلك عقوبة غلق المكتب أو المؤسسة.

أما المادة 303 الفقرة السادسة من قانون الضرائب المباشرة والمادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 134 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 120 من قانون التسجيل الفقرة السادسة، والمادة 35 الفقرة السادسة من قانون الطابع، فقد خصت الجرائم التي تنطوي على عقوبات جزائية، تستطيع الجهات القضائية المختصة أن تأمر بنشر القرار القضائي كلياً أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها، وذلك على نفقة المحكوم عليه.

كما نصت كذلك على نشر وتعليق الحكم وكذلك من تمت إدانته بتهمة الغش الضريبي بالمنع من ممارسة النشاط التجاري فكلها عقوبات تكميلية سالبة للحقوق.

وعليه من خلال ما سبق ذكره من النصوص القانونية الجبائية نجد أن العقوبات التكميلية تتضمن المنع من ممارسة المهنة في حالة العود، ويكون الحكم فيها إجباريا ويصل إلى غلق المؤسسة ولكن المواد المذكورة سابقا لم تحدد مدة معينه للعقوبات التكميلية ولكنها تنص على المنع النهائي⁽¹⁾.

الفرع الثاني العقوبات الجبائية

تحدد العقوبات الجبائية في الغرامة الجبائية والمصادرة، وتختلف هذه العقوبات من نص لآخر مضمونا ومقدارا ولكنها تتفق جميعها على فرض الغرامات، ولمعرفة أي من العقوبتين أخطر، سنقوم بدراسة الغرامة الجبائية في (الفقرة الأولى)، ثم نتطرق للمصادرة في (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى الغرامة الجبائية

قبل التطرق إلى هذه العقوبة، وجب معرفة الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية، على اعتبار أنها صورة من صور الجزاءات المالية وقد أثارت خلافا فقهيًا، لأن تحديد الطبيعة القانونية لهذا الجزاء المالي يترتب عليه نتائج قانونية وفقا لكل اتجاه فقهي.

يرى اتجاه⁽²⁾ أن التعويض المنصوص عليه بالإضافة إلى الغرامة المقررة كعقوبة في الجرائم الضريبية والجمركية عبارة عن نوع من التعويض المدني وليس غرامة نسبية، وحثهم في ذلك أنه يؤول إلى مصلحة الضرائب في حين أن الغرامة تضاف إلى خزانة الدولة.

(1) – فارس (السيقي) : المرجع السابق، ص 319.

(2) – بھنام (رمسيس) : المرجع السابق، ص 811.

بينما هناك رأي يرى أن الغرامة أي التعويض هو جزاء إداري، لأن الغرامة التعويضية تعد من الجزاءات الإدارية تهدف إلى ضمان حسن سير الإدارة العامة وتنطق به جهة قضائية لاعتبارات هامة هي خطورة الجزاء المالي، كما أن تبعيته للجزاء الجنائي يكون أفضل من أن تكون الإدارة الضريبية هي الخصم والحكم معا(1).

ويرى إتجاه آخر أن الغرامة هي عقوبة جنائية خالصة، في التكييف القانوني فيما يترتب عليه من آثار(2).

وهناك من يعتبر(3) أن الغرامة هي عقوبة مختلطة أي عقوبة تنطوي على عنصر التعويض، لكونها لا تقابل تماما الضرر الذي يلحق الخزينة حيث أن فكرة العقاب هي الأصل في الغرامة إلا أنها تهدف في الوقت ذاته إلى معنى التعويض، ولذا يبدو العقاب والتعويض مختلفين في هذه الغرامة ما يبرر وصفها بأنها ذات طبيعة مختلفة.

بالرجوع إلى قانون الضرائب المباشرة من خلال المادة 183(4) والتي تتعلق بالتصريح بالوجود والعقوبة المحدد لها بنص المادة 01/194(5) من نفس القانون تلزم المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود أن يدفع غرامة جبائية محددة بـ 30.000 دج، وهذا دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون.

(1) — WALINE (M) : Nature Juridique des Pénalités Fiscales, Revue sc, leg 1949 , P 14.

(2) — عوض (محمد عوض) : المرجع السابق، ص 207 .

(3) — مصطفى (محمود محمود) : المرجع السابق، ص 161.

(4) — المعدلة بالقانون 24/06 المؤرخ في 2006/12/26 .

(5) — المعدلة بالقانون 12/98 المؤرخ في 1998/12/31 ، والمتممة بالقانون رقم 18/18 المؤرخ في

2018/12/27 المتضمن لقانون المالية 2019، ج.ر، العدد 79 بتاريخ 2018/12/30 .

حيث أضاف المشرع الفقرة الرابعة التي تعاقب بغرامة جبائية قدرها 50% من مبلغ كل عملية مصرح بها بنص المادتين 176، 224 من نفس القانون .

وتفرض الضريبة تلقائياً على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب كل حالة، إذا كان الأمر يتعلق بالضريبة على الدخل أو بالضريبة على أرباح الشركات ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% (1).
تخفف هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 حيث يترتب على الإيداع المتأخر للتصريحات التي تحمل عبارة لا شيء تطبيق الغرامات التالية:

2500 دج عندما تكون مدة التأخير شهراً واحداً.

5000 دج عندما يتجاوز التأخر شهراً واحداً ويقل عن شهرين.

10000 دج عندما يتجاوز التأخر شهرين.

عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو يبين دخلاً أو ربحاً ناقصاً أو غير صحيح، يضاف على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أقل بها نسبة.
10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه.
15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200000 دج (2). وعند محاولة القيام بأعمال الغش تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة.

وعند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء.

(1) – أنظر المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والمعدلة بالقانون رقم 12/12، المؤرخ في 2012/12/26، المتضمن قانون المالية لسنة 2013 .

(2) – أنظر المادة 01/193 والمعدلة بالقانون رقم 16/11 المؤرخ في 2011/12/28، المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50%، وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة بـ 100% (1).

أما المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة، فتحدد عقوبة الغرامة الجبائية من 10.000 إلى 30.000 دج كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعدان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم.

وتحدد هذه الغرامة بـ 50.000 دج عندما يتم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة، وفي حالة إجراء معاينتين متتاليتين، يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث مرات، ويعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهمتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن بغرامة جبائية قدرها (2).

1000 دج عن المخالفة الأولى المنبثقة عليه.

2000 دج عن المخالفة الثانية.

3000 دج عن المخالفة الثالثة وهذا بإضافة 1000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة، دون أن يستوجب ذلك التمييز فيما ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد بالضرية أو لدى عدة مكلفين إما بالتعاقب أو بالتزامن.

وبالرجوع إلى قانون الضرائب غير المباشرة (3) سيما نص المادة 523 منه والتي تعاقب على المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 5000 دج إلى 25.000 دج دون الإخلال بالعقوبات

(1) — أنظر المادة 02/193 والمعدلة بالقانون رقم 16/11 المؤرخ في 2011/12/28، المتضمن قانون المالية لسنة 2012.

(2) — أنظر المادة 01/306 من قانون الضرائب المباشرة .

(3) — فقد ميز بين العقوبات الثابتة والعقوبات النسبية، والمادة 523 معدلة بالقانون رقم 11/02، المؤرخ في

المنصوص عليها في القانون العام، لا سيما بالنسبة للمسحوق وحق ضمان المعادن الثمينة⁽¹⁾.

أما المادة 524 من نفس القانون فتعاقب في حالة التملص من الحقوق بغرامة جبائية مساوية لمبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة نتيجة عدم مراعاة إجراء قانوني أو تنظيمي، دون أن يقل مبلغ الغرامة عن 25.000 دج، وتحدد الغرامة بضعف الحقوق موضوع الغش على أن لا تقل عن 50.000 دج⁽²⁾.

بالرجوع إلى قانون الرسم على رقم الأعمال فقد جاءت المادة 114 منه على معاقبة كل المخالفات للأحكام القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، بغرامة جبائية يتراوح مبلغها ما بين 500 و 2500 دج وفي حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ هذه الغرامة بـ 1000 إلى 5000 دج وعند عدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60⁽³⁾. تطبيق غرامة جبائية يحدد مبلغها بـ 1000 دج، وكل المخالفات للالتزامات المنصوص عليها في المادة 61⁽⁴⁾ أعلاه، تطبق عليها مصلحة الرسوم على رقم الأعمال، غرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 1000 دج و 5000 دج.

(1) – تعتبر عقوبات ثابتة.

(2) – تعتبر عقوبات نسبية. والمادة 524 معدلة بالقانون رقم 10/14 الصادر في 2014/12/30، الجريدة الرسمية، عدد 78، الصادرة بتاريخ 2014/12/31، المتضمن لقانون المالية لسنة 2015 المتعلق بقانون الضرائب غير المباشرة.

(3) – المادة 60 من قانون رقم الأعمال تنص: "على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقومون بأعمال خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يضعوا بصفة جلية عند مدخل المبنى الذين يمارسون فيه نشاطا رئيسيا أو جزئيا لوحة تحمل اسمهم ولقبهم أو عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطهم ما لم يتوفروا على وسائل تعريف أخرى مثل اللافتات".

(4) – المادة 61 من نفس القانون تنص: "يجب على الأشخاص أو الشركات الذين ينجزون أشغالا عقارية وضع لوحات إشارية طول مدة النشاط تتر اسمهم ولقبهم، عنوان الشركة أو المقاول، طبيعة الأشغال".

أما المادة 116⁽¹⁾ من نفس القانون والتي بينت أنه بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف أو إذا طبق الخصم في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الآتية:

10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو يساوي مبلغ 50.000 دج.

15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ 200.000 دج.

وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الحقوق.

أما المادة 122 من نفس القانون فعاقبت بغرامة جبائية بين 1000 دج إلى 10.000 دج كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي، في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم⁽²⁾.

وبالرجوع إلى قانون الطابع فقد نصت المادة 33 منه إن كل غش أو محاولة للغش وبصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 04⁽³⁾.

(1) — المنصوص عليها بالقانون رقم 21/08 المؤرخ في 2008/12/30 .

(2) — نلاحظ أن نفس الفعل نصت عليه المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة، ولكن الغرامة الجبائية تختلف، والمقدرة من 10.000 دج إلى 30.000 دج .

(3) — المادة 04 من نفس القانون تنص: " يلزم على المدينين بالرسم الخاضعين لنظام الربح الحقيقي من مجال الضرائب المباشرة في مختلف الحالات حيث يكون دفع رسم الطابع مثبتا عن طريق وضع الطابع أو الطابع المميزة أو العلامات بدفع الرسوم مثلا أدرجت في الجداول بتعويضها بعلامات مطبوعة بواسطة آلات خاصة سبق للإدارة الجبائية أن وافقت عليها " .

يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها، غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج .

أما المادة 02/35 من قانون الطابع⁽¹⁾ التي تخص العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة تساوي دائما خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج.

أما المادة 37 من نفس القانون ذكرت على أنه كل من يجعل، بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب في حالة منعهم من القيام بمهامهم يعاقب بغرامة جبائية تتراوح من 10.000 إلى 100.000 دج⁽²⁾.

أما المادة 90 من نفس القانون والتي تعاقب على كل مخالفة لأحكام طابع الأوراق القابلة للتداول، وغير القابلة للتداول بغرامة تتراوح من 500 إلى 5000 دج.

أما المادة 91 من نفس القانون جعلت تطبيق الغرامة المنصوص عليها في المادة 90 أعلاه ، بالتضامن على المكتتب أو القابل أو المستفيد أو المظهر الأول للورقة غير المدموغة أو غير المؤشر عليها من أجل الطابع وذلك في حالة مخالفة أحكام المواد 77 ، 81 ، 85 ، 86.

أما المادة 106 من نفس القانون فقد جاءت على أن كل مخالفة لأحكام المواد 19، 100، 101 من هذا القانون يعاقب عليها بغرامة:

نسبة 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص يقل عن 50.000 دج أو يساويه.

(1) — المعدلة بالقانون رقم 11/99، المؤرخ في 1999/12/23.

(2) — وهذا خلافا لما جاءت به المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال، فإن الغرامة الجبائية هي من 1000 دج إلى 10.000 دج فقط، والمادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والتي تسلط العقوبة من 10.000 دج إلى 30.000 دج .

نسبة 15% إذا كان مبلغ الرسم المتملص منها عن كل سنة مالية يزيد عن 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه.

نسبة 25% إذا مبلغ الرسوم المتملص منها يزيد عن 200.000 دج.

وفي حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة تطبق بنسبة 100% عن كل الحقوق. تستحق هذه الغرامة عن كل عقود أو محررات أو إيصالات أو إيرادات عن كل عملية لم يسدد منها رسم الطابع.

إن الحد الأدنى لتطبيق هذه الغرامة هو 500 دج. كذلك نصت المادة 18 من قانون الطابع على أنه تفرض غرامة تتراوح بين 500 دج و 5000 دج.

على كل مخالفة لأحكام المادة 11⁽¹⁾ يرتكبها الخواص.

على كل عقد عرفي مخالف لأحكام المادتين 12، 13 أعلاه⁽²⁾.

على مخالفة أحكام المادة 15⁽³⁾.

وفي جميع الحالات المذكورة أعلاه، يقوم المخالفون فضلا عن ذلك بدفع رسوم الطابع تثبت بمحضر كل مخالفة للمواد المذكورة أعلاه التي يرتكبها الموظفون العموميون.

وبالرجوع إلى المادة 49 من قانون التسجيل والتي تجعل على كل شخص علم بالوفاة سواء كان المؤجر أم أحد المؤجرين، قام بفتح الخزنة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط المادة 48 أعلاه، تترتب عليه شخصيا رسوم نقل

(1) – المادة 11 من نفس القانون تنص: " لا يجوز أن تكون علامة الطابع مشبوهة أو أن تغطي بكتابة " .

(2) – المادة 12 تنص: " إن الورق المدموغ الذي سبق استعماله من أجل تحرير أي عقد لا يجوز استعماله لعقد آخر ولو لم ينته العقد الأول " .

– المادة 13 تنص: " لا يمكن أن يعد عقداً الواحد نلوى الآخر ولا أن تسلم صورة عنهما نفس الورقة المدموغة بالرغم من كل استعمال أو نظام مخالف.

(3) – المادة 15 تنص: " إن كشوف المصاريف التي يعدها كتاب الضبط والموثقون والمستكتبون يجب أن يبين فيها بصفة متميزة في عمود خاص وبصفة لكل مصروف مبلغ الرسوم المدفوعة إلى الخزينة " .

الملكية عن طريق الوفاة، والعقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الأشياء الموجودة في الخزنة ماعدا رجوعه على المكلف بالضريبة فيما يخص هذه الرسوم والعقوبات عند الاقتضاء، ويكون فضلا عن ذلك خاضعا لغرامة تتراوح من 1000 إلى 10.000 دج.

أما المادة 120 الفقرة الثانية من نفس القانون والتي تشير إلى أنه فيما يخص العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، فإن الغرامة المطبقة تكون دائما مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج .

وبالرجوع إلى المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية التي تعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 5000 و 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 أعلاه التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع ، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.

في الأخير نلاحظ خلال دراستنا للغرامة الجبائية، نجد أن المشرع الجبائي لم يعط تعريفا دقيقا لها ضمن القوانين الضريبية المختلفة، وكذلك قانون الإجراءات الجبائية.

وكذلك لم تحدد بدقة الجهة التي تنطق وتطبق الغرامات الجبائية، وخاصة منها المخالفات التي لا تتضمن متابعات جزائية.

أما فيما يخص تحديد قيمة الغرامة الجبائية فنجدها تختلف من قانون ضريبي لآخر وكذلك لفعل لآخر.

وفي بعض الأحيان نجدها تختلف لنفس الفعل أو الجرم، ومثال ذلك تصرف منع الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات لتشريع الضرائب في حالة منعهم للقيام بمهامهم، فالعقوبة المسلطة هي غرامة جبائية مقدرة من 10.000 دج إلى 30.000 دج، حسب المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة، والغرامة الجبائية

مقدرة من 10.000 دج إلى 100.000 دج حسب المادة 37 من قانون الطابع، والغرامة الجبائية مقدرة من 1000 دج إلى 10.000 دج حسب المادة 122 من قانون الرسم على رقم الأعمال .

أي الجرم نفسه، والغرامة الجبائية المسلطة تختلف من قانون ضريبي إلى آخر.

الفقرة الثانية

المصادرة LA CONFISCATION

عَرَّفَ بعض الفقهاء⁽¹⁾ المصادرة بأنها نزع ملكية مال جبرا بغير مقابل، وإضافته إلى ملك الدولة.

ويعرفها آخر⁽²⁾ بأنها نقل ملكية مال، أو أكثر إلى الدولة. ويعرفها كذلك البعض⁽³⁾ بأنها : " إجراء القصد منه تمليك الدولة بموجب حكم قضائي كل أو بعض أموال المحكوم عليه أو تمليكها أصلا أو المضور استثناء بموجب ذلك الحكم أموالا مضبوطة ذات صلة بالجريمة قهرا عن صاحبها بغير مقابل.

والمصادرة نوعان: عامة وخاصة، تكون المصادرة عامة بمصادرة أموال المحكوم عليه بأكملها، أو نسبة كبيرة منها وقد حضرت معظم الشرائع المصادرة العامة⁽⁴⁾ وتنقسم المصادرة الخاصة إلى نوعين مصادرة وجوبية ومصادرة جوازية⁽⁵⁾، وقد نظم أحكامها المشرع المصري بالمادة 30 من قانون العقوبات المصري، كما نصت عليها المادة 131 من قانون العقوبات الفرنسي الجديد.

(1) — مصطفى (محمود محمود) : شرح قانون العقوبات القسم العام، المرجع السابق ، ص 614.

(2) — حسن (محمود نجيب) : المرجع السابق ، ص 667.

(3) — حسن (علي فاضل) : نظرية المصادرة في القانون الجنائي المقارن، دار النهضة العربية 1997، ص 69.

(4) — SOYER (J. C) : Droit Pénal et Procédure Pénale, 18^{eme} édition, L.G.D.J, 2004, N° 348, P 158.

(5) — PRADL (J) : Op Cit, N° 611, P 644 .

BOUZAT (P) et PINATEL (J) : Op Cit, N° 582, P 598.

وبالرجوع إلى المادة 15 من قانون العقوبات الجزائي، والتي اعتبرت المصادرة هي الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة، أو ما يعادل قيمتها عند الاقتضاء⁽¹⁾.

غير أنه لا يكون قابلاً للمصادرة :

محل السكن اللازم لإيواء الزوج والأصول والفروع من الدرجة الأولى للمحكوم عليه، إذا كانوا يشغلونه فعلاً عند معاينة الجريمة، وعلى شرط أن لا يكون هذا المحل مكتسباً عن طريق غير مشروع.

الأموال المذكورة في المادة 636 من الفقرة 1 إلى 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

لا يجوز المحجز على الأجور والمرتبات، ومعاشات التقاعد أو العجز الجسماني، إلا في الحدود التي يسمح بها القانون⁽²⁾.

وقد تناول كذلك قانون العقوبات في إطار العقوبات التكميلية من خلال المادة 9 الفقرة (5) المصادرة الجزئية للأموال.

ففي حالة الإدانة لارتكاب جنائية، تأمر المحكمة بمصادرة الأشياء التي أستعملت أو كانت ستستعمل في تنفيذ الجريمة أو التي تحصلت منها، وكذلك الهبات أو المنافع الأخرى، التي أستعملت لمكافأة مرتكب الجريمة، مع مراعاة حقوق الغير حسن النية.

وفي حالة إرتكاب جنحة أو مخالفة، يؤمر بمصادرة الأشياء المذكورة في الفقرة السابقة وجوباً، إذا كان القانون ينص صراحة على هذه العقوبة، وذلك

(1) — لا تكون مصادرة الأشياء المحجوزة في مادة الجنح والمخالفات إلا بنص صريح، والقضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خرقاً للقانون، غ . ج . م بتاريخ 12 / 04 / 1991، ملف رقم 83687 ، المجلة القضائية 2/1993 ص 173.

(2) — نصت عليها المادة 639 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المعدلة بالقانون رقم 09/08 المؤرخ في 2008/02/25 .

مع مراعاة حقوق الغير حسن النية⁽¹⁾، والأشياء هي التي استعملت في تنفيذ الجريمة .

كذلك يتعين الأمر بمصادرة الأشياء التي تشكل صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها جريمة، وكذا الأشياء التي تعد في نظر القانون أو التنظيم خطيرة أو مضرّة.

وفي هذه الحالة تطبق المصادرة كتدبير أمن، مهما يكون الحكم الصادر في الدعوى العمومية⁽²⁾.

أما فيما يخص المادة 213 من قانون العقوبات والتي تنص على ما يلي: " يجب الحكم بالمصادرة المنصوص عليها في المادة 25 في الجرائم المحددة في هذا القسم."

ولكن بالرجوع إلى المادة 25 من قانون العقوبات نجد أن المشرع قد ألغاهما بالقانون رقم 23/06 بتاريخ 2006/12/20، والتي كانت تنص على مصادرة الأشياء المضبوطة كتدابير الأمن إذا كانت صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها يعتبر جريمة، ومع ذلك يجوز الأمر بردها لصالح الغير حسن النية.

مع العلم أن هذا النص قد أوردته حرفيا المادة 16 من قانون العقوبات⁽³⁾. ولهذا يجب على المشرع الجزائري تصحيح المادة 213 من قانون العقوبات واستبدال المادة 25 الملغاة بالمادة 16 السارية المفعول من هذا القانون.

(1) – نصت عليها المادة 15 مكرر 1 من قانون العقوبات، المعدلة بالقانون رقم 23/06 المؤرخ في 2006/12/20

(2) – نصت عليها المادة 16 من قانون العقوبات.

(3) – المعدلة بالقانون رقم 23/06 الصادر في 2006/12/20، المعدل والمتمم لقانون العقوبات.

أما فيما يخص القوانين الجبائية فنجد أن قانون الضرائب غير المباشرة هو الوحيد الذي انفرد بالنص على عقوبة المصادرة، من خلال الفصل الرابع المنازعات القمعية الفرع الثالث العقوبات الجبائية - ثالثا - المصادرة.

حيث نصت المادة 525 من هذا القانون بأن المخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادتين 523 و 524 أعلاه، تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير المحددة في المقطع أدناه، وتصدر أيضا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا لأحكام المادتين 64، 66 من هذا القانون(1).

وتعتبر كأشياء ووسائل للتزوير، ليس فقط الأشياء الخاصة بالتزوير ولكن كذلك الأجهزة والأوعية والآليات والأواني غير المصرح بها والمستعملة في كميات الصنع أو الحيازة، وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.

وعليه فالمصادرة كتدبير أمن تختلف عن المصادرة كعقوبة تكميلية(2).

إن المصادرة كتدبير وقائي، يحكم بها ولو لم تكن هناك أية عقوبة أصلية وذلك إذا قضي ببراءة المتهم، في حين لا يمكن الحكم بها كعقوبة تكميلية إذا قضت المحكمة أولا بعقوبة أصلية.

إنها كتدبير وقائي وجوبية لا خيار فيها للمحكمة، في حين أنها عقوبة تكميلية جوازية بحسب الأصل، إلا إذا نص القانون صراحة على أنها وجوبية.

إنها كعقوبة تكميلية ينبغي أن لا تخل بحقوق الغير حسن النية، أما كتدبير وقائي، فيجب الحكم بها في جميع الأحوال، ولو لم تكن الأشياء المضبوطة ملك المتهم ولو كانت محل نزاع في ملكيتها بين المتهم والغير.

(1) - المادة 64، 66 من هذا القانون تتعلق بواجبات حائزي الأجهزة اتجاه إدارة الضرائب.

(2) - فارس (السبق): المرجع السابق، ص 340.

الفرع الثالث الجزاءات غير الجنائية (التهديدية والمهنية)

قرر المشرع للجرائم الضريبية عقوبات جنائية، تتراوح بين سلب الحرية وبين الغرامة المالية، وإذا كانت هذه العقوبات تهدف إلى إيلاء الجاني لتهربه من أداء الضريبة المستحقة عليه، إلا أنه في المقابل لا يوجد فائدة مباشرة تعود على الدولة من جراء هذه العقوبات الجنائية، فالإكتفاء بهذه العقوبات لا ينفي أن الدولة قد تضررت بضياع مبلغ الضريبة الذي كان مستحقاً على المكلف بالضريبة ورغبة من المشرع في تفويت غرض المكلف بالتهرب من أداء الضريبة وتمكين الدولة من تحصيل الضرائب التي تهرب من أدائها، فإنه لا يكتفي بالجزاءات الجنائية، بل عمد إلى تعويض الدولة عن الأضرار التي أصابها وذلك بتقرير غرامة تعويضية كما ألزمه من ناحية أخرى بأداء المبالغ المستحقة عليه.

وبالتالي فقد أقر المشرع الجبائي من أجل ردع الجرائم الضريبية جزاءات غير جنائية وهي عقوبات تهديدية نتاولها في الفقرة الأولى وعقوبات مهنية ندرسها في الفقرة الثانية.

الفقرة الأولى العقوبات التهديدية

لقد جاءت هذه العقوبات في النصوص الضريبية باسم التلجئة المالية أو مقابل التأخير، وهي آلية تستخدمها الإدارة الضريبية للضغط على المكلف بالضريبة في تنفيذ التزاماته، وهي عبارة عن قيمة مالية حددها المشرع عن كل يوم تأخير عن أداء الالتزام الضريبي، حيث بالرجوع إلى المادة 63⁽¹⁾ التي تعتبر أن كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق يترتب عليها تطبيق تلجئة قدرها 100 دج، كحد أدنى، عن كل يوم

(1) - المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

تأخير، يبدأ سيرانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق المعنية.

ويتم النطق بالغرامة والتلجئة من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً التي ثبت في القضايا الاستعجالية على أساس عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية، بدون مصاريف⁽¹⁾.

حيث نصت كذلك المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن كل شخص أو شركة ترفض تقديم وثائق يوجبها عليها التنظيم أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها، يترتب على هذه المخالفة تطبيق إكراه مالي قدره 50 دج على الأقل عن كل يوم تأخير يبتدأ من تاريخ المحضر المحرر من أجل إثبات الرفض وينتهي في اليوم الذي يثبت فيه بيان مكتوب من قبل عون مؤهل في أحد دفاتر المعني بأن الإدارة قد مكنت للحصول على الوثائق المقررة⁽²⁾.

من خلال هذا النص نلاحظ أن قيمة التلجئة هي 50 دج أما المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية فقد حددت قيمة التلجئة بـ 100 دج. كحد أدنى والإشكال القانوني المطروح بأي نص نطبق؟ .

وتطبيقاً للمبدأ القانوني الخاص يقيد العام فنلجأ إلى تطبيق المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تحدد قيمة التلجئة بـ 100 دج، وبالتالي كان من الضروري على المشرع الجبائي إلغاء المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة وإحالتها على قانون الإجراءات الجبائية كما فعل من خلال المادتين 123 من

(1) — مع العلم أن المادتين 123 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 40 من قانون الطابع نصتا على نفس الشيء وألغيتا بالقانون 21/01 الصادر في 22/12/2001. والمتضمن لقانون المالية لسنة 2002، والمتعلق بقانون الإجراءات الجبائية (المشرع أحسن التصرف لتفادي التكرار) .

(2) — نفس النص جاءت به المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية ولكن الاختلاف في قيمة التلجئة المالية، والمقدرة بـ 100 دج.

قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 40 من قانون الطابع اللتان ألغيتا، وأحيلتا إلى قانون الإجراءات الجبائية.

الفقرة الثانية العقوبات المهنية

لقد نصت المادة 09 من قانون العقوبات⁽¹⁾ على عقوبات تكميلية إضافية، من بينها المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط وإغلاق المؤسسة والإقصاء من الصنفات العمومية.

هذا وتناولت مختلف القوانين الجبائية وقانون الإجراءات الضريبية بعض العقوبات المهنية، وعلى هذا الأساس سنتطرق لهذه العقوبات فيما يلي :

أولاً: الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة : بعد استنفاد كل المحاولات وإجراءات التحصيل⁽²⁾، من طرف إدارة الضرائب وإرسال الإنذارات من طرف قابض الضرائب إلى المكلف بالضريبة المدين، تلجأ إدارة الضرائب إلى الغلق المؤقت للمحل المهني، والهدف من وراء هذا الغلق هو إجبار المكلف بالضريبة على تسديد ديونه اتجاه الخزينة العمومية.

ويتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى والمدير الولائي، كل حسب مجال اختصاصه، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق 6 أشهر⁽³⁾.

(1) – العقوبات التكميلية هي : الحجز القانوني، الحرمان من ممارسة الحقوق المدنية، تحديد الإقامة، المنع من الإقامة، المصادرة الجزائية للأموال، المنع المؤقتة من ممارسة مهنة أو نشاط، إغلاق المؤسسة ، الإقصاء من الصنفات العمومية ... إلخ .

(2) – إجراءات التحصيل جاءت في الجزء الرابع، الباب الأول، تحت عنوان : الجداول والإنذارات من خلال المواد من 143 إلى 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) – نصت عليه المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية والمستحدثة بالقانون رقم 16/05 الصادر في 2005/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية، عدد 85، الصادرة بتاريخ 2005/12/31.

ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي. وقد أعطيت مهلة 10 أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، وإذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الضريبي، أو لم يكتب سجلا للاستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، يقوم المحضر القضائي والعون المتابع بتنفيذ قرار الغلق.

ومن جهة ثانية، مكن المشرع المكلف بالضريبة المعني، أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد، وذلك بواسطة عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية، كما هو عليه الحال في القضايا الاستعجالية وذلك بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا. ولكن يبقى دائما الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت⁽¹⁾.

ثانيا: غلق المؤسسة (منع مزاولة النشاط للشخص الطبيعي) : يعتبر المنع من مزاولة النشاط أو غلق المؤسسة، من العقوبات الخطيرة التي تستعملها الإدارة الضريبية، تطبيقا لنص المادة 306 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والمادة 03 /544 من قانون الضرائب غير المباشرة، سيما في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم أو بعدة أحكام فإن الحكم الذي يقضي به ينتج عنه قانونا، المنع من ممارسة مهنة وكيل أعمال أو مستشار جبائي، أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة أو المحل⁽²⁾.

كما نصت المادة 29 من القانون رقم 03 /22 المؤرخ في 28 /12 /2003 والمتضمن قانون المالية لسنة 2004⁽³⁾ على منع الأشخاص الذين تم إدانتهم

(1) — ما دام الطعن لا يوقف قرار الطعن المؤقت إذن ما الفائدة من هذا الإجراء والذي يعد في صالح المكلف بالضريبة.

(2) — لم يحدد المشرع الإجراءات بدقة في غلق المؤسسة أو المحل أي أعطى السلطة التقديرية لإدارة الضرائب وهذا لا يكون في صالح المكلف بالضريبة.

(3) — الجريدة الرسمية العدد 83 الصادرة بتاريخ 29/12/2003.

بصفة نهائية بتهمة الغش الجبائي، من ممارسة النشاط التجاري، حسب مفهوم القانون رقم 22/90 المؤرخ في 18/08/1990 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم⁽¹⁾.

كما أن المرسوم التنفيذي رقم 318/2000 المؤرخ في 10/10/2000 المتضمن تطبيق المادة 32 من القانون رقم 22/90 المؤرخ في 18/08/1990 المتعلق بالسجل التجاري المعدل والمتمم بالقانون رقم 08/04 المؤرخ في 14/08/2004 المتعلق بالشروط المطلوبة لامتهان الحرفة التجارية، حيث يوضح طرق وكيفيات إخطار مصالح السجل التجاري من طرف مصالح العدالة والسلطات الإدارية المعنية بكل القرارات والمعلومات التي من شأنها أن تعدل أو تلغي صفة التاجر.

ثالثا: الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية : يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية المتعاملون الاقتصاديون الذين⁽²⁾ :

لا يستوفون واجباتهم الجبائية وشبه الجبائية.

المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكي الغش، ومرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريع والتنظيم في مجال الجبائية والجمارك والتجارة .

رابعا: تسجيل المكلفين المتهربين من الضريبة في بطاقة معلوماتية: بموجب التعليمات بين الوزارات رقم 127 بتاريخ 27/07/1997⁽³⁾ الصادرة عن وزارة المالية ووزارة التجارة، يتم وضع بطاقة معلوماتية وطنية خاصة بالمكلفين المتهربين المخالفين للتشريع الجبائي، الجمركي والتجاري.

تقوم المديرية العامة للضرائب، بإنجاز هذه البطاقة والإشراف عليها وهي عبارة عن بنك للمعلومات المتعلقة بالمتهربين ضريبيا، يحتوي على كل من اسم

(1) – الجريدة الرسمية العدد 36 الصادرة بتاريخ 22/08/1990.

(2) – أنظر المادة 75 من المرسوم الرئاسي رقم 247/15 المتعلق بقانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الصادر في 16 سبتمبر 2015، الجريدة الرسمية ، العدد 50، المؤرخة في 20/09/2015.

(3) – وأكده المادة 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006.

ولقب وعنوان المتهربين، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخها، نوع العقوبة، الديون الضريبية .

في حالة تسوية المكلف لوضعيته الجبائية، يمكنه طلب إلغاء تسجيله من هذه البطاقة والإلغاء لا يتم إلا بعد مرور سنتين من تاريخ تسوية الوضعية. إذن هذه البطاقة تسهل عملية الرقابة من طرف إدارة الضرائب، والإدارات الأخرى ومتابعة المتهربين من أداء الضريبة.

المبحث الثاني

المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي

الأصل أن القانون الجنائي يوجه أوامره، ونواهيته إلى الشخص الطبيعي وهو الإنسان صاحب الإرادة المعتبرة ذات الأهمية القانونية، ولما كان القانون الضريبي يوجه أحكامه إلى الشخص الطبيعي والشخص المعنوي سواء كان العام أو الخاص، وفرض عليه التزامات ضريبية، يتعين عليه الالتزام بها، وعدم مخالفة أحكامه.

والشخصية المعنوية على هي كل مجموعة من الأشخاص أو الأموال تثبت لها الشخصية. بمقتضى نص في القانون⁽¹⁾، وتنقسم الأشخاص بحسب الأصل إلى أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام، والأشخاص المعنوية الخاصة تخضع لأحكام القانون الخاص⁽²⁾.

والشخص المعنوي له أهمية قانونية متميزة عن ممثليه، وله أهلية التقاضي وتحمل المسؤولية المدنية سواء كانت المسؤولية التعاقدية أو المسؤولية التقصيرية، مما يثار التساؤل بخصوص مدى تحمله للمسؤولية الجنائية عن الأفعال المحرمة التي تقع باسمه أو لحسابه، أو تحت إشرافه أو تبعه وتطبيق العقوبات الجنائية عليه،

(1) — بدران (محمد محمد) : أصول القانون الإداري، دار النهضة العربية، مصر 1990 ، ص 287.

(2) — فيما يتعلق بالحدود الفاصلة بين الشخص المعنوي العام والخاص يوجد خلاف بين فقهاء القانون العام.

وذلك لأن ممثل الشخص المعنوي هو الذي يتحمل المسؤولية الجنائية التي ترتكب باسم الشخص المعنوي أو لحسابه ويتحمل العقوبات الجنائية⁽¹⁾.

فالمسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية بصفة عامة من المشكلات القانونية التي أثارت كثيرا من الخلافات الفقهية وعرفت تضارب في أحكام القضاء بين مؤيد لتقرير المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، ومعارض لتقرير هذه المسؤولية ولا يزال الجدل والخلاف مستمر بين الفقهاء وفي أحكام القضاء والتشريعات المختلفة حول مدى تقرير المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية من عدمه.

وتزداد أهمية البحث في هذا الموضوع في مجال الجرائم الاقتصادية ومنها الجرائم الضريبية، وذلك نظرا لاتجاه الدولة نحو تحرير الاقتصاد وتشجيع المشروعات الاستثمارية التي تلعب فيها الشركات التجارية دورا هاما.

لقد إنقسم الفقهاء إلى اتجاهين، الأول يؤيد المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، والثاني يرى عدم تقرير المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية إلا بنص، فأى الإتجاهين أقرب للصواب.

إن الإتجاه المؤيد للمسؤولية الجنائية، يرى أن الرأي الراجح في فقه قانون العقوبات الاقتصادي، هو ضرورة تقرير المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية ضمنا لإنجاح السياسة الاقتصادية⁽²⁾.

وهناك رأي آخر يؤيد هذا الإتجاه ويرى ضرورة تغليب النفعية للعقاب بدعوى أن مجرد مخالفة القاعدة الجنائية في القانون الضريبي، تكفي وحدها لوقوع الجريمة، مما لا محل معه للاعتراض على المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي لأنه

(1) – عبد الحليم (محمد وديع عبد المنعم) : جرائم التهرب من الضريبة العامة على المبيعات، رسالة دكتوراه

في الحقوق كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر 2011 ، ص 287.

(2) – مصطفى (محمود محمود) : المرجع السابق ، ص 135.

لا إرادة له، ولهذا يجب فرض العقوبات الجنائية على الشخص المعنوي لا مجرد الجزاءات الضريبية(1).

وأكد البعض أن استحالة تطبيق العقوبات السالبة للحرية على الشخص الاعتباري لا تمنع من تقرير هذه المساءلة، إذ هناك من العقوبات ما تلائمه، كالغرامة أو الحل أو المصادرة، مما يلزم المشرع على اتخاذ بعض التدابير الوقائية ضد الشخص المعنوي بسبب ما يأتيه من جرائم دون أن ينال ذلك كله من مسؤوليته(2).

أما الاتجاه الثاني، الذي يرى عدم قيام المسؤولية الجنائية على الأشخاص المعنوية إلا بنص، فالراجح هو تطبيق أحكام قانون العقوبات العام بشأن انتفاء المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية إلا إذا نص المشرع خلاف ذلك على اعتبار أن الجريمة الضريبية ليست جريمة مادية وإنما يتوقف وقوعها على توافر الخطأ في حق مرتكبيها، وهو مالا يصدر إلا من أشخاص طبيعيين وإن ذلك لا يخل بمسؤولية الشخص المعنوي نفسه عن رد ما لم يدفع من الضرائب باعتباره التزاما ضريبيا بحتا(3).

بينما يرى البعض ضرورة تطبيق التدابير الاحترازية(4) على الشخص المعنوي باعتباره نوعا من المسؤولية غير المباشرة، لاسيما عندما يسأل القانون الشخص المعنوي بالتضامن مع الشخص الطبيعي عند تنفيذ الجزاءات التي يحكم بها عليه من غرامة ومصاريف ومصادرة، وهي أقرب إلى الأحكام العامة في قانون العقوبات، وتحقيق أغراض المسؤولية المباشرة، وأن هذه التدابير الاحترازية تحقق للمجتمع من الوسائل التي تحمي بها كيانه ضد الشخص المعنوي، ويجوز

(1) – سرور (أحمد فتحي) : نظرية الخطورة الإجرامية، المرجع السابق ، ص 168.

(2) – الشوربجي (البشري) : المرجع السابق ، ص 72.

(3) – سرور (أحمد فتحي) : المرجع السابق، ص 169.

(4) – مصطفى (محمود محمود) : المرجع السابق، ص 510.

اتخاذها ضده حتى دون البحث عن إسناد الخطأ إليه، وذلك لأن التدابير الاحترازية دون توافر الخطأ في حالة تطبيقها على المجنون والقاصر(1).

أما القضاء المصري فاتجه إلى أن الشخص المعنوي ذاته، لا يمكن مساءلته جنائياً ما لم ينص القانون على ذلك صراحة، وإنما يسأل نيابة عنه من يرتكب الجريمة من عماله والقائمين بأمره(2).

من جهة أخرى إتجه القضاء الفرنسي إلى مساءلة الأشخاص المعنوية عن الجرائم الضريبية استناداً إلى أنها جرائم مادية بحتة تقوم بمجرد وقوع الفعل المادي(3)، أما المشرع الفرنسي فقرر المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي سواء في المسؤولية غير المباشرة أو المباشرة، وقد صدر قانون العقوبات الفرنسي والمعدل، والذي طبق بتاريخ 1994/03/01 مقرر المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية(4) ووسع المشرع الفرنسي المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي مع مراعات قاعدة شرعية الجرائم والعقوبات.

وقد جاء ذلك نتيجة التطور الاقتصادي، وزيادة بروز الشخص المعنوي في المعاملات مما حدا به إلى تقرير عقوبات رادعة له، لحماية المصالح الاجتماعية، السياسية والاقتصادية للدولة، وقد برزت هذه الحماية في قوانين الغش الضريبي والقوانين الاقتصادية، وكان ذلك نابعا من النظرة الفقهية، والتشريعية إلى الجرائم الضريبية والاقتصادية باعتبارها جرائم مادية يضعف ركنها المعنوي، وتقوم المسؤولية الجنائية لمجرد ارتكاب الفعل المادي، وقد استند المشرع الفرنسي إلى دعامين في تقرير المسؤولية(5).

(1) — حسن (محمود نجيب) : المرجع السابق، ص 519.

(2) — الاستقلال السنة الرابعة، ص 293 استئناف 26 فيفري 1957، مجلة التشريع والقضاء.

(3) — نقض فرنسي، فبراير 1927.

(4) — المواد 4/121 و 07/121 والمعدل بالقانون الصادر في 2004/03/09 رقم 2004/204.

(5) — سالم (عمر محمد) : المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية وفقا لقانون العقوبات الفرنسي الجديد، دار

النهضة العربية 1995، ص 410.

أن قرينة المسؤولية الجنائية للمسؤولين عن الشخص المعنوي كانت تقع عليهم ولكن يجهلون مجرد وجود الجريمة التي ارتكبت.

كما أن إقرار المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، من خلال الجرائم المرتكبة تشكل حقيقة واقعية، وأن نفي المسؤولية عنه يبدو منافيا للعدالة.

وإذا رجعنا إلى التشريع الايطالي فإن المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية وفي الشركات والجمعيات التي تتمتع بالشخصية القانونية قد تم إقرارها من طرف التشريع بعد مناقشات طويلة وحتى سياسية.

والحقيقة أن المسؤولية الجزائية ليست واضحة المعالم وإنما هي مسؤولية إدارية والتي تتبع نفس الإجراءات الجزائية التي تخص الشخص الطبيعي، ورغم التوصيات التي أبدتها الاتحاد الأوروبي، وكذلك الاتفاقيات الدولية والتي تدعو منذ مدة طويلة مختلف الدول لتبني هذه المسؤولية ذات الطابع الجزائي، وهذا ما أدى بالمشروع الإيطالي إلى النص عليها من خلال المادة 27 من المرسوم التشريعي رقم 231 الصادر في 2001/06/08، ويكون بذلك قد خضع للفقهاء المؤيد للاعتراف بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي⁽¹⁾.

غير أن المشرع الجزائري لم يسلم بقاعدة عامة تقضي بالاعتراف بالمسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، لأن المسؤولية تقتضي النص عليها صراحة، وكذلك تحديد العقوبات التي توقع على الشخص المعنوي، وبالتالي نجد أن المشرع الجزائري حذا حذو المشرع الفرنسي الذي يعترف بهذه المسؤولية، وهذا من خلال المواد 18 مكرر، 18 مكرر 01، 18 مكرر 02، 18 مكرر 03⁽²⁾ من قانون العقوبات من خلال الباب الأول مكرر العقوبات المطبقة على الأشخاص

(1) — CARACCIOLI (IVO) : la Responsabilité des Personnes Morales en Italie, in les Sanctions Pénales Fiscales, S/D de Thierry Lambert L'Harmattan 2007, P153.

(2) — استحدث المشرع المواد المذكورة من خلال القانون 15/04 الصادر في 2004/11/10.

المعنوية، وكذلك المواد 65 مكرر، 65 مكرر 1، 65 مكرر 2، 65 مكرر 3، و65 مكرر 4، من قانون الإجراءات الجزائية⁽¹⁾. في الفصل الثالث في المتابعة الجزائية للشخص المعنوي وكذلك المادة 51 مكرر من قانون العقوبات، كما استحدثت المشرع المادة 6 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية⁽²⁾.

وفي سياق محاولة مضاعفة المشرع الجزائي من الإهتمام بإرادة الجاني، بدأ يميل إلى الاعتراف بالمسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، مساندة لإتجاه الفقه الحديث الذي اعترف لهؤلاء الأشخاص بإرادة حقيقة مستقلة عن إرادة ممثليه⁽³⁾ وبالرجوع إلى قانون العقوبات الجزائي لا يوجد هناك نص صريح يعترف بالمسؤولية الجزائية وهذا ما جاء في المواد من 646 إلى 654 من قانون الإجراءات الجزائية. ومن الناحية العملية قد تم إستبعاد توقيع العقوبات على الشخص المعنوي إلا في حالات استثنائية بناء على نصوص خاصة وصریحة.

ومثال ذلك ما ورد في المادة 647 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنظم صحيفة السوابق العدلية للشركات المدنية والتجارية، حيث تنص على وجوب تحرير بطاقة عامة في حالات محددة هي :

- كل عقوبة ضريبية صادرة ضد الشركة.
- كل عقوبة جنائية في الاحوال الاستثنائية التي يصدر فيها مثلها على شركة.
- كل اجراء أمن أو إغلاق ولو جزئيا أو مؤقتا أو كل مصادرة محكوم بها على شركة ولو نتيجة لجزاء موقع على شخص طبيعي.

(1) - استحدثت المشرع المواد المذكورة من خلال القانون 14/04 الصادر في 2004/11/10 .

(2) - المادة 6 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية بموجب الأمر 02/15 والصادر بتاريخ 2015/07/23 والتي تنص : " لا تحرك الدعوى العمومية ضد مسيري المؤسسات العمومية والاقتصادية التي تملك الدولة كل رأسمالها أو ذات رأس المال المختلط عن أعمال التسيير التي تؤدي إلى سرقة أو الاختلاس أو تلف أو ضياع أموال عمومية أو خاصة، إلا بناء على شكوى مسبقة من الهيئات الاجتماعية للمؤسسة " .

(3) - فارس (السبتي) : المرجع السابق ، ص 343.

- _ أحكام إشهار الافلاس أو التسوية القضائية.
- _ العقوبات الجنائية الصادرة ضد مديري الشركات ولو بصفتهم الشخصية عن جرائم متعلقة بقانون الشركات، أو رقابة النقد أو التشريع الضريبي أو الجمركي وعن جناية أو جنحة سرقة أو نصب أو خيانة أمانة أو إصدار شيك بدون رصيد أو تزوير أو استعمال أوراق مزورة أو تعد على ائتمان الدولة أو ابتزاز أموال أو غش.
- أما المادة 648 من نفس القانون تنص إذا صدر حكم بعقوبة على شركة أو شخص طبيعي بصفته مديرا لشركة، فيجب تحرير:
 - _ بطاقة خاصة بالشركة.
 - _ بطاقة خاصة بكل واحد من مديريها العاملين في تاريخ ارتكاب الجريمة، كما أضافت المادة 649 من نفس القانون على أنه إذا صدرت عقوبة شخصية ضد مدير شركة عن إحدى الجرائم الواردة في المادة 647 فقرة 5 فيجب تحرير:
 - _ بطاقة باسم هذا المدير.
 - _ بطاقة باسم الشركة.
- يذكر في البطاقة الخاصة بالشركة اسمها، مقرها الرئيسي وطبيعتها القانونية وتاريخ الجريمة وتاريخ وقوع وأسباب العقوبة أو الجزاء الموقع⁽¹⁾.
- من خلال قراءتنا للنصوص السالفة الذكر والخاصة بتنظيم صحيفة السوابق العدلية للشركات نجد أن المشرع قد اعترف نوعا ما بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، ولكن بنصوص خاصة ومع عدم وجود عقوبات جزائية، مع إمكانية اتخاذ تدابير خاصة ضد الأشخاص المعنوية.

(1) - أنظر المادة 651 من قانون الإجراءات الجزائية.

لتوضيح أكثر هذه الفكرة سوف ندرس في (المطلب الأول) التدابير العقابية المفروضة على الشخص المعنوي وفي (المطلب الثاني) المسؤولية التضامنية.

المطلب الأول

التدابير العقابية المفروضة على الشخص المعنوي

لقد استحدث المشرع الجزائري العقوبات المطبقة على الأشخاص المعنوية في الباب الأول مكرر بالقانون رقم 15/04 الصادر في 2004/11/10 من خلال المواد 18 مكرر، 18 مكرر01، 18 مكرر 02، 18 مكرر03، والمادة 18 مكرر(1)، من ق ع، والتي ذكرت العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنايات والجنح وهي:

الغرامة التي تساوي من مرة إلى خمس مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة.

واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية الآتية:

حل الشخص المعنوي.

غلق المؤسسة أو فرع من فروعها لمدة لا تتجاوز خمس سنوات.

الإقصاء من الصفقات العمومية لمدة لا تتجاوز خمس سنوات.

المنع من مزاولة نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بشكل مباشر أو غير مباشر، نهائيا أو لمدة لا تتجاوز خمس سنوات.

مصادرة الشيء الذي استعمل في ارتكاب الجريمة أو نتج عنها.

نشر وتعليق حكم الادانة.

الوضع تحت الحراسة القضائية لمدة لا تتجاوز 5 سنوات وتنصب الحراسة

على ممارسة النشاط الذي أدى إلى الجريمة أو الذي ارتكبت الجريمة بمناسبةه.

(1) — المادة 18 مكرر صدرت بالقانون رقم 23/06 الصادر في 2006/12/20، المتعلق بقانون العقوبات.

كذلك أوردت المادة 18 مكرر 01⁽¹⁾ العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في المخالفات وهي:

الغرامة التي تساوي من مرة إلى 5 مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة.

كما يمكن الحكم بمصادرة الشيء الذي استعمل في ارتكاب الجريمة أو نتج عنها.

طبقا للمادة 18 مكرر⁽²⁾ عندما لا ينص القانون على عقوبة الغرامة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين سواء في الجنايات أو الجنح، وقامت المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي طبقا لأحكام المادة 51 مكرر، فإن الحد الأقصى للغرامة المحتسب لتطبيق النسبة القانونية المقررة للعقوبة فيما يخص الشخص المعنوي يكون كالاتي:

2000.000 دج عندما تكون الجناية معاقبا عليها بالإعدام أو بالسجن المؤبد.

1000.000 دج عندما تكون الجناية معاقبا عليها بالإعدام بالسجن المؤقت.

500.000 دج بالنسبة للجنحة.

كما ذكرت المادة 18 مكرر³ عندما يعاقب شخص معنوي بوحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية المنصوص عليها في المادة 18 مكرر، فإن خرق الالتزامات المترتبة على هذا الحكم من طرف شخص طبيعي يعاقب عليه بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 100.000 إلى 500.000 دج.

(1) — المادة 18 مكرر¹ صدرت بالقانون 15/04 الصادر في 2004/11/10، من قانون العقوبات، الجريدة الرسمية، عدد 71، الصادرة بتاريخ 2004/11/10.

(2) — المادة 18 من القانون 23/06 الصادر في 2006/12/20، من قانون العقوبات، الجريدة الرسمية، عدد 71، بتاريخ 2004/11/10.

ويمكن كذلك التصريح بقيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجريمة المذكورة أعلاه، وذلك حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 51 مكرر(1) ويتعرض في هذه الحالة إلى عقوبة الغرامة حسب الكيفيات المنصوص عليها في المادة 18 مكرر.

إن نفس المادة المذكورة أعلاه قد تطرقت إلى العقوبات التكميلية وهي:

الاقضاء من الصفقات العمومية والمنع من مزاولة النشاط (سبق دراستهما في العقوبات المهنية) ، أما حل الشخص المعنوي ندرسه في (الفرع الأول)، وغلق المؤسسة بالنسبة للشخص الاعتباري في (الفرع الثاني).

الفرع الأول

حل الشخص الاعتباري

لقد ذكرت المادة 17 من قانون العقوبات على أن منع الشخص الاعتباري من الاستمرار في ممارسة نشاطه، يقتضي أن لا يستمر هذا النشاط حتى ولو كان تحت إسم آخر أو مع مديرين أو أعضاء مجلس إدارة أو مسيرين آخرين، ويترتب على ذلك تصفية أمواله مع المحافظة على حقوق الغير حسن النية.

وبالتالي يمكن للمحكمة أن تقضي بحل الشركة بناء على طلب أحد الشركاء نتيجة إخلال أحدهم بتنفيذ ما تعهد به قبل إبرام عقد الشركة، ويأتي حل الشركة نتيجة لعدم تنفيذ الشخص المعنوي لالتزاماته، كأن لا يسدد أحد الشركاء ما في ذمته من التزامات ضريبية اتجاه الإدارة الضريبية، كالاتناع عن التصريح برأس المال الشركة الحقيقي ليتسنى للإدارة الضريبية تحديد الحقوق والرسوم الواجب تسديدها، وبالتالي فالمحكمة تقضي بحل الشخص الاعتباري متى تبين لها استحالة مواصلته لنشاطه.

(1) – المادة 51 مكرر تنص : " باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام، يكون الشخص المعنوي مسؤولاً جزائياً عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثلين الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك. إن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا تمنع مساءلة الشخص الطبيعي كفاعل أصلي أو كشريك في نفس الأفعال ".

لأن حل الشخص المعنوي بحكم قضائي تترتب عليه آثار قانونية وهي تصفية الشركة تمهيدا لتقسيم مكوناتها بين الشركاء مع استيفاء الإدارة الجبائية لديونها(1).

وبالرجوع إلى القوانين الجبائية، فنجدتها تنطبق إلى المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية.

فالمادة 09/303 من قانون الضرائب المباشرة تشير إلى أنه وعند ارتكاب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وضد الشخص المعنوي، دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها.

يلاحظ إذن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حرص المشرع على حصرها في الأشخاص المعنوية الخاصة فقط، مستبعدا في ذلك الدولة والجماعات المحلية وكذلك الهيئات ذات الطابع الإداري، أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الاقتصادية فإنها تكون محل مساءلة جزائيا في حالة ارتكابها جرائم ضريبية(2).

الفرع الثاني

خاتمة المؤسسة

لقد نصت المادة 20(3) من قانون العقوبات في الباب الثاني تدابير الأمن على أن تدابير الأمن العينية هي:

– مصادرة الأموال.

– إغلاق المؤسسة.

(1) – أبو زيد (رضوان) : الشركات التجارية في القانون المصري المقارن، دار الفكر العربي، 1999، ص 178.

(2) – بوسقيعة (أحسن) : مقال الغش الضريبي ، المرجع السابق، ص 30.

(3) – المادة 20 ملغاة بالقانون رقم 23/06 الصادر في 2006/12/20.

نصت كذلك المادة 26(1) من نفس القانون على أنه يجوز على أن يؤمر بإغلاق المؤسسة نهائياً أو مؤقتاً في الحالات والشروط المنصوص عليها في القانون، وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد المادة 145 من هذا القانون تنص على أنه تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانوناً أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تستند عند الاقتضاء فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع غير أنهما يجب أن يسبقهما وجوباً بإخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة(2).

المطلب الثاني المسؤولية التضامنية

إن المسؤولية التضامنية نجدها بين الأفراد الذين لهم نفس المصلحة، كما هو عليه الحال بالنسبة للشركاء في شركة التضامن، فإنهم يتمتعون بصفة التاجر، ويكونون مسؤولون من غير تحديد، وبالتضامن عن ديون الشركة(3). ولهذا سوف نتطرق للمسؤولية وفق القواعد العامة في (الفرع الأول)، والمسؤولية وفق القواعد الخاصة في (الفرع الثاني).

الفرع الأول المسؤولية وفق للقواعد العامة

لقد تطرق القانون المدني للمسؤولية التضامنية من خلال نص المادة 126 منه(4)، والتي نصت على أنه في حالة تعدد المسؤولين عن فعل ضار كانوا

(1) — المادة 26 ملغاة بنفس القانون رقم 23/06 المؤرخ في 2006/12/20 .

(2) — نجد أن قانون الإجراءات الجبائية لم يتضمن نصوصاً صريحة تتعلق بحالة الغلق النهائي.

(3) — أنظر المادة 551 من القانون التجاري الجزائري .

(4) — المادة عدلت بالقانون رقم 10/05 المؤرخ في 2005/06/20 الجريدة الرسمية، العدد 44 المؤرخ في

2005/06/26 حيث استبدل المشرع العمل بالفعل لأن هناك خطأ في الترجمة من النص الفرنسي إلى العربي.

متضامنين في التزامهم بتعويض الضرر، وتكون المسؤولية فيما بينهم بالتساوي، إلا إذا عين القاضي نصيب كل منهم في الالتزام بالتعويض.

أي جاء نظام التضامن ليعتبر كضمان للدائن اتجاه مدينه إذا تعددوا فيصبح كل مدين مسؤولا نحو الدائن عن كامل الدين.

أما القانون الجزائي فتطرق أيضا لهذا النظام من خلال المادة 04 الفقرة 5(1) من قانون العقوبات الذي يعتبر الأشخاص المحكوم عليهم بسبب نفس الجريمة متضامنين في رد الأشياء والتعويضات المدنية والمصاريف القضائية، مع مراعاة ما نصت عليه المادتان 4/310 و 370 من قانون الإجراءات الجزائية.

الفرع الثاني

المسؤولية طبقا للقواعد الخاصة

بالرجوع إلى القوانين الضريبية، نجد أنها قد نصت صراحة على حالة التضامن في دفع الحقوق والرسوم، سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين.

فقد أكدت المادة 303 الفقرة السابعة من قانون الضرائب المباشرة على أن الأشخاص والشركات المحكوم عليهم بنفس المخالفة، ينبغي أن يدفعوا بالتضامن، العقوبات المالية الصادرة في حقهم.

هذا ونصت المادة 306 الفقرة الأولى من نفس القانون، على أنه يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن، بغرامة جبائية قدرها 1000 دج عن المخالفة الأولى المثبتة عليه و 2000 دج عن المخالفة الثانية، و 3000 دج عن المخالفة الثالثة، وهكذا دواليك بإضافة 1000 دج إلى مبلغ الغرامة عن كل مخالفة جديدة .

(1) – عدلت بالقانون رقم 23/06 الصادر في 20/12/2006.

ويلزم كل من المخالف وزبونه بدفع الغرامة بالتضامن.

أما فيما يخص قانون الضرائب غير المباشرة سيما ضمن الفرع التاسع المعنون تحت القواعد المشتركة لمختلف العقوبات – سادسا – التضام—ن، فقد أشارت المادة 551 من نفس القانون على أن الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم بنفس المخالفة، ينبغي عليهم أن يدفعوا بالتضامن العقوبات المالية المقررة.

فيما يتعلق بالمخالفات المرتكبة من قبل الشركات فقد نصت المادة 554 من نفس القانون على أنه عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، فإن عقوبات الحبس المستوجبة وكذلك العقوبات اللاحقة تقرر على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركة. وتقرر الغرامات الجزائية المستوجبة في آن واحد على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين وعلى الشخص المعنوي والأمر كذلك بالنسبة للعقوبات المالية المطبقة .

وبالرجوع إلى قانون الرسم على رقم الأعمال في مادته 135 التي تلزم الأشخاص أو الشركات الذين صدر ضدهم حكم لنفس المخالفة، بالدفع المشترك للعقوبات المالية الصادرة في حقهم.

بينما عندما ترتكب المخالفة، من قبل شركة أو شخص معنوي آخر خاضع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة والعقوبات الثانوية التابعة لها، ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشركات. ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في آن واحد، ضد القائمين بالإدارة أو الممثلين القانونيين أو الشرعيين وضد الشخص الاعتباري، وكذا الأمر بالنسبة للغرامات الجبائية القابلة للتطبيق⁽¹⁾.

(1) – أنظر المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

وبالرجوع إلى قانون التسجيل في مادته 121 الفقرة الأولى فإنها تؤكد على أن الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم لنفس الجريمة، يجب عليهم أن يدفعوا متضامين العقوبات المالية المحكوم بها عليهم⁽¹⁾.

أما قانون الإجراءات الجبائية والمتعلق بمسؤولية مدراء ومسيري الشركات طبقا لنص المادة 155، فعندما يتعذر تحصيل الضرائب، من أي نوع كانت والغرامات الجبائية التي يسند تحصيلها لمصلحة الضرائب والمترتبة على شركة، من جراء مناورات تدليسية أو عدم التقيد بصفة متكررة بمختلف الالتزامات الجبائية، يمكن أن تحمل المسؤولية بالتضامن بين المدير (أو المديرين) والمسير (أو المسيرين) أصحاب الأغلبية أو الأقلية بمفهوم المادة 2/14⁽²⁾ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مع هذه الشركة، عن دفع الضرائب والغرامات المذكورة.

ولهذا الغرض يباشر العون المكلف بالتحصيل، دعوى ضد المدير أو المديرين والمسيرين أمام رئيس المحكمة الذي يتبعه مقر الشركة، الذي ييث على منوال ما هو معمول به في المواد الجنائية، لا تمنح طرق الطعن التي يباشرها المدير أو المديرون أو المسير أو المسيرين في قرار رئيس المحكمة الذي يقر بمسؤوليتهم، أن يتخذ المحاسب في حقهم التدابير التحفظية.

حيث نجد نظام التضامن الوارد في القوانين الضريبية أدرج كطابع تعويضي ويشتمل على الغرامات الجبائية والمصادرة ومن أهم تبريرات هذا النظام هو أنه يضمن حماية مصالح الخزينة العامة بوصفه وسيلة للتحصيل أكثر يسرا وسهولة،

(1) — نفس الشيء نصت عليه المادة 01/36 من قانون الطابع التي تنص : " يكون الأشخاص أو الشركات المحكوم عليهم بنفس المخالفة متضامين في دفع الغرامات المالية الصادرة في حقهم " .

(2) — المادة 02/14 ملغاة بالقانون رقم 11/02 المؤرخ في 11/02 /2002 ، والمتضمن قانون المالية لسنة 2003، والخاص بقانون الضرائب المباشرة، الجريدة الرسمية، عدد 36، الصادرة في 2002/12/25. كان على المشرع الجبائي تعديل المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية، وحذف عبارة بمفهوم المادة 02/14 من قانون الضرائب المباشرة ، لأنها قد ألغيت .

ومن ثم فإنه يحقق لإدارة الضرائب والحماية بصفة عامة غرضها الأساسي المتمثل في حمايتها كدائن ضد خطر اعسار أحد المحكوم عليهم⁽¹⁾.

كما برر نظام التضامن على أساس أن الجرائم والمخالفات تقع تبعاً لاتفاق الفاعلين، فمن الطبيعي أن يحكم عليهم بالتضامن لسداد الغرامات الجزائية المقضي بها.

بالإضافة إلى أن هذا النظام لا يخل بقاعدة شخصية العقوبة، لأن العقوبة الجزائية سلطت على كل متهم بحسب مساهمته في الجرم، في حين أن التضامن في الغرامات الجزائية فإن الملزم فيها بالتضامن لا يعد أن يكون مجرد وكيل للحصول.

لم تتضمن كذلك القوانين الجزائية أي حكم يتعلق بتلطيف قاعدة التضامن في سداد الغرامات الجزائية بحسب المسؤولية الجزائية لكل طرف، بل إن التضامن يشمل الفاعل والشريك والشخص المعنوي لسداد الحقوق والرسوم والغرامات الجزائية⁽²⁾.

نلاحظ كذلك أن مختلف القوانين الضريبية كررت نفس المخالفة بالنسبة للأشخاص أو الشركات لكي يدفعوا بالتضامن العقوبات المالية المقررة.

وكان من الأجدر على المشرع الجزائي تحديد المسؤولية التضامنية في نص قانوني واحد جامع، لتفادي التكرار في النصوص القانونية، لتسهيل الدراسة من جهة وتبسيط الإجراءات من جهة ثانية.

(1) – بوسقيعة (احسن) : المرجع السابق، ص 410.

(2) – فارس (السبي) : المرجع السابق، ص 363 .

خلاصة الباب الثاني

إن دراسة الجرائم الضريبية من الناحية الموضوعية يعد من الأفعال المجرمة، ويقرر المشرع العقاب من أجلها، وبالتالي تضع قيودا على المكلفين وتذرههم بالعقاب إذا تعدوا هذا القيد، ولا سبيل لتطبيق العقوبات عن مخالفة أحكام التهرب الضريبي، إلا من خلال إتباع قواعد الإجراءات الجنائية من الناحية الإجرائية.

فهناك قيد يرد على النيابة العامة لتحريك الدعوى العمومية والجبائية، ومن جهة أخرى منحت سلطة واسعة للإدارة الجبائية، بالإضافة إلى وجود اختلافات بين أحكام تطبيق الجزاءات باختلاف الجرائم.

ويترتب الجزاء الجنائي على مرتكبي الجرائم الضريبية والمسؤولية تكون قانونية بناء على شروط موضوعية، تتمثل في ارتكاب الجريمة، وقيام المسؤولية الجزائية لدى الفاعل .

وتحدد الجزاءات في الجرائم الاقتصادية بصفة عامة، والجرائم الضريبية بصفة خاصة بالجزاءات المالية والجزاءات المقيدة للحرية، وأن الأحكام التي تخضع لها تطبيق الجزاءات الجنائية تتعلق بنظام المسؤولية الجزائية، سواء للشخص الطبيعي أو للشخص المعنوي .

الخاتمة

لقد حاولنا من خلال هذا البحث، دراسة موضوع المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري الجزائي في مختلف جوانبه، والتعرض للأحكام العامة للتجريم، وكيفية معابنتها وإثباتها، والطبيعة القانونية الخاصة لهذه الجرائم من خلال مختلف القوانين الضريبية.

وكذلك دراسة الأحكام الإجرائية الوقائية والردعية للجرائم الضريبية، وكيفية متابعتها، ومعرفة المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي، وكذلك التطرق إلى إشكالية المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي.

وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع توصلنا إلى النتائج والآراء التالية:

– التذبذب وعدم الاستقرار في المنظومة التشريعية الجبائية، والسبب يعود إلى التعديلات المتكررة التي تطرأ على مختلف القوانين الضريبية من خلال القوانين المالية العادية، وكذلك التكميلية التي تصدر كل سنة، مما يؤدي إلى كثرة القوانين وتعقدها، وفي بعض الأحيان تكون متناقضة، ومن بينها حالة تحديد الأشخاص المخولين للقيام بمعاينة الجرائم الضريبية.

تعدد النصوص العقابية لنفس الأفعال المتعلقة بالغش الجبائي، على الرغم من أن النصوص الواردة في كافة القوانين، لاسيما المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 119 من قانون التسجيل، والمادة 34 من قانون الطابع، كلها تضمنت عقوبة واحدة جزائية وهي الحبس من سنة إلى خمس سنوات، وغرامة جزائية من 5000 إلى 20.000 دج، فكان من الأجدر توحيد هذه النصوص في مادة واحدة، لأن توحيدها يمنع حصول أي تناقض محتمل.

– عدم تدارك المشرع للتناقض الحاصل في النصوص القانونية سيما المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة، والتي تحيل عقوبة جريمة الإخلال بالسير الحسن للاقتصاد الوطني إلى المادة 418 من قانون العقوبات والتي تم إلغاؤها بموجب القانون 09/01 الصادر في 2001/07/26 المادة 12 منه، ولكن بالرجوع إلى المادة 536 من قانون الضرائب غير المباشرة، نجد المشرع قد تفتن لهذا الإشكال القانوني، ولم يحل العقوبة بالتحديد لنص المادة 418 من قانون العقوبات الملغاة، بل أحالها لنص المادة 532 أعلاه.

– أما المادة 03/37 من قانون الطابع قد أحالت العقوبة في حالة وجود معارضة جماعية لتأسيس وعاء الضريبة على المادة 144 من قانون العقوبات والتي تنص على تطبيق العقوبات لإهانة الموظفين والأعوان، وليس العقوبات التي تقمع المس بحسن سير الاقتصاد الوطني، حسب المادة 418 من قانون العقوبات الملغاة، وبالتالي أصبح هناك خلط في نص المادة 37 المذكورة أعلاه، لأنها تجمع بين جرمين مختلفين، الأول هو جرم إهانة مهام أعوان الإدارة الجبائية، والثاني هو جرم الرفض الجماعي لتأسيس الضريبة.

لقد إستحدث المشرع الجبائي المادة 19 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجبائية من خلال القانون رقم 11/17 المؤرخ في 2017/12/27 المتضمن قانون المالية 2018 والتي نصت على إنشاء لدى المديرية العامة للضرائب لجنة لدراسة حالات التعسف في إستعمال القانون الجبائي في إطار مراقبة التصريحات من طرف المكلفين لدى الإدارة الجبائية، وهذا سدا للفراغ القانوني الذي كان موجودا في المادة 19 مكرر من نفس القانون، والتي تحيل التزاع على لجنة لدراسة التعسف، وهي غير مشكلة أصلا .

– عدم تطبيق القوانين الجبائية لأحكام المادة 53 من قانون العقوبات وحصرها على العقوبات الجزائية فقط، وبالتالي ألغت السلطة التقديرية للقاضي فيما يتعلق بالغرامات الجبائية، رغم أن نصوص القوانين الجبائية وضعت حد أدنى

وحد أقصى للغرامات الجبائية، مما يجعل القاضي مقيدا أمام غياب الاجتهاد القضائي.

– اختلاف في بعض المخالفات، والتي تكون من نفس النوع فيما يخص قيمة الغرامات من قانون لآخر، فمثلا مخالفة منع الأعوان من إجراء المعاينات اللازمة يعاقب عليها بغرامة جبائية من 1000 إلى 10.000 دج، وفي بعض المواد الأخرى بغرامة جبائية من 10.000 إلى 100.000 دج، وكذلك مخالفة عدم منح حق الإطلاع على الوثائق والدفاتر والمستندات الحسابية لأعوان الضرائب، فيعاقب عليها بغرامة جبائية من 1000 إلى 10.000 دج في كل القوانين الجبائية.

أما إذا رجعنا إلى قانون الإجراءات الجبائية فالعقوبة هي غرامة جبائية من 5000 إلى 50.000 دج، بنص المادة 62 منه.

وبالتالي يوجد تناقض ما بين المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية بما يخص جنحة رفض تقديم الأوراق أو إتلافها لإدارة الضرائب، فالمادة الأولى سلطت العقوبة بغرامة جبائية من 1000 دج إلى 10.000 دج، وهي مخالفة، بينما المادة الثانية فسلمت العقاب بغرامة جبائية من 5000 دج إلى 50.000 دج وهي جنحة (حسب المادة الخامسة من قانون العقوبات).

– في حالة العود نلاحظ أن القانون الجزائري ينص على عقوبة جزائية بالحبس من 06 أيام إلى 06 أشهر، ويكون ذلك عند ارتكاب المكلف بالضريبة جرم سابق عوقب عليه بعقوبة جزائية، ويقوم بتكرار نفس الفعل المجرم، والقاضي ملزم من التأكد قبل إصدار حكمه من جرائمه السابقة من خلال صحيفة السوابق العدلية، والتي تشير إلى العقوبات السالبة للحرية، والغرامات الجزائية فقط، دون الغرامات الجبائية، وبالتالي يصعب على القاضي الاطلاع عليها لتطبيق العقوبات المنصوص عليها في حالة العود.

– وجود تساهل نوعا ما من المشرع ضمن النصوص العقابية ذات الطبيعة الجنحية، في قمع بعض الجرائم بالنص على عبارة (أو) في العقوبات السالبة للحرية والغرامات الجزائية، وبالتالي أعطى للقاضي السلطة التقديرية لتطبيق إحدى العقوبتين .

– منح المشرع الجزائري سلطة واسعة للإدارة الجبائية لتحريك الدعوى العمومية أو الجبائية معا، وأسقط كليا هذه الصلاحية من النيابة العامة، بل وأجاز في كل دعوى عمومية أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية، وهذا حسب المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية.

– إستعمال المشرع الجبائي، آلية تحريك الدعوى العمومية والجبائية، وسمهاها شكوى، وبالتالي قد سوى في المراكز القانونية بين المجني عليه (الضحية) كفرد، وبين الإدارة الضريبية كهيئة إدارية لها سلطات واسعة.

– عدم النص صراحة على إجراء المصالحة بين المكلف والإدارة الضريبية من القوانين الجبائية باستثناء قانون الضرائب غير المباشرة .

– وجود تناقض فيما يتعلق بالعقوبات المتعلقة بالشخص المعنوي فيما يخص الغرامة الجبائية، في القوانين الضريبية التي تنص على تطبيق عقوبة الحبس من 06 أيام إلى 06 أشهر بسبب إستحالة تطبيق عقوبة الحبس على الشخص المعنوي، وبالتالي اللجوء إلى تطبيق المادة 09 من قانون العقوبات التي تنص على التوقيف أو الحل للشخص المعنوي، وهذا الإجراء يعتبر من العقوبات التكميلية، والتي لا تطبق إلا إذا كانت العقوبة أصلية.

– وجود تناقض في أجل انقضاء الدعوى العمومية والجبائية المحددة بأربع سنوات، ضمن قانون الإجراءات الجبائية والقوانين الضريبية، بينما حدد انقضاء الدعوى العمومية في قانون العقوبات بثلاث سنوات في جرائم الجرح.

_ نجد كذلك أن القانون رقم 11/02 الصادر في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 بموجب المادة 28 منه، والذي عدل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، قد استحدثت جناية التهرب الضريبي، من خلال العقوبة المسلطة، وهي السجن المؤقت من عشر سنوات إلى 20 سنة، ولكن المشرع تراجع عن هذا التشديد في العقوبة من خلال القانون رقم 16/11 الصادر في 2011/11/28، والمتضمن لقانون المالية لسنة 2012 بموجب المادة 13 منه، والتي عدلت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة واعتبرت في كل حالات الجرم جنحة وليست جناية، وبالمقابل شدد في الغرامات الجزائية المفروضة طبقاً للمبالغ والحقوق المتملص منها، وبالتالي يكون المشرع قد وازن نوعاً ما بين مبدأ النفعية ومبدأ العدالة الاجتماعية.

_ إن المادة 117 من قانون الرسم على رقم الأعمال قد أحالت العقوبة للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، والتي عدلت كما ذكر سابقاً (الجرم أصبح جنحة)، ولكن لم يطرأ أي تعديل على المادة 119 من قانون التسجيل، والمادة 34 من قانون الطابع والتي حددت العقوبة، بغرامة جزائية من 5000 دج إلى 20.000 دج، والسجن من عام إلى خمس أعوام، أو بإحدى هاتين العقوبتين (الجرم مازال جناية) ؟ .

لكن المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة نصت على عقوبة الغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج، والحبس من سنة إلى خمس سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط .

وبالتالي هناك عدم انسجام بين النصوص لاختلافها في تحديد العقوبات.

_ عدم نص المشرع الجبائي على جنحة تحصيل ضرائب غير المستحقة أو الإعفاء منها، مع أن المشرع الجزائي قد أورد نصاً خاصاً ضمن قانون العقوبات من خلال المادة 122 منه والتي استبدلت بالمادة 31 من القانون 01/06 المتعلق

بالوقاية من الفساد ومكافحته، والعقوبة المسلطة هي الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات والغرامة من 500.000 دج إلى 1000.000 دج، وبالتالي نجد المشرع كذلك قد شدد في الغرامة واعتبر الجرم في كل الحالات جنحة وليست جناية.

– قيام المشرع الجبائي من خلال قانون الرسم على رقم الأعمال بالفصل في مسك الدفاتر المحاسبية ما بين الشخص المعنوي، وخص له نص المادة 65 من هذا القانون، وما بين الشخص الطبيعي وخص له كذلك المادة 66 من نفس القانون، وهذا خلافا لما جاء في نص المادة 09 من القانون التجاري، والذي ألزمهما معا سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا.

– إن المادة 123 من قانون الرسم على رقم الأعمال والتي تجعل الأشخاص والشركات التي ترفض تقديم الوثائق التي يلزمها التنظيم، أو التي تقوم بإتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها هي 10 سنوات قد تم إلغاؤها من طرف المشرع، لأننا نجد نفس الأحكام جاءت في المادة 02/192 من قانون الضرائب المباشرة، وكذلك المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة، وهذا تباديا لتكرار النصوص القانونية.

– إلغاء المشرع الجبائي للمادة 122 من قانون التسجيل والتي تتعلق بمنع الرقابة الجبائية، نظرا لوجود نصوص سابقة في مختلف القوانين الجبائية تنص على نفس الجرم، وهي المادة 01/304 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 05/533 من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة 37 من قانون الطابع، وهذا دائما تباديا للتكرار.

– لقد جاء في المادة 11 من قانون الطابع لبعض الأفعال، منها علامة الطابع المشبوهة أو التي تغطي بالكتابة، وأهمل جرائم الإستعمال العمدي للطابع المنقولة، وسبق استعمالها أو بيعها أو محاولة بيعها.

– وقوع المشرع في خطأ بسبب إصدار المادة 65 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية التي أحالت نطاق السر المهني إلى لجان الطعن المذكورة في المادتين 301 و 302 من قانون الضرائب المباشرة رغم إلغائها بالقانون رقم 24/06 المتضمن قانون المالية لسنة 2007 واستبدلتا بالمادتين 81 و 82 من قانون الإجراءات الجبائية .

– بالنسبة لتقدير نظام التصريح المراقب والتي نصت عليه المادة 06 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تحدد المبلغ طبقا للمادة 01/27 من قانون الضرائب المباشرة، ولكن الإشكال القانوني المطروح هو أن المادة الأخيرة المذكورة قد ألغيت بالقانون رقم 11/02 الصادر في 2002/12/24، وبالتالي يصعب على الإدارة الجبائية تحديد المبلغ حسب هذا النظام، ولهذا وجب على المشرع تعديل وتتميم المادة 06 وتحديد المبلغ .

– تراجع المشرع الجبائي عن شرط تسديد المكلف بالضريبة لكامل الديون المستحقة عليه لكي تسحب الشكوى من طرف المدير الولائي للضرائب، وذلك من خلال نص المادتين 305 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال، لأنهما قد تم تعديلهما بالقانون رقم 16/11 الصادر بتاريخ 2011/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 والذي أحال الشروط إلى المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي استثنت عند تقديم الشكوى من طرف المدير الولائي للضرائب المخالفات المتصلة بحقوق الضمان، وحق الطابع إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشئة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة، وكذلك نص المادة 104 مكرر من نفس القانون التي مكنت مديريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية .

– وجود عدم إنسجام عند تحديد المشرع للغرامة الجبائية التي تنص على المانع الذي يحول دون المراقبة الجبائية، حيث حددت طبقا للمادة 304 من قانون الضرائب المباشرة من 10.000 دج إلى 30.000 دج، بينما حددت في قانون الطابع طبقا للمادة 37 منه الغرامة من 10.000 إلى 100.000 دج.

– إن المادة 213 من قانون العقوبات والتي تحيل الحكم بالمصادرة للمادة 25 من نفس القانون، ولكن نجد أن هاته المادة الأخيرة قد ألغيت بالقانون رقم 23/06 الصادر بتاريخ 2006/12/20، وبالمقابل نجد أن المادة 16 من قانون العقوبات قد خصت نفس الحكم الخاص بالمصادرة.

وبالتالي على المشرع الجزائري تصحيح المادة 213 من ق ع ، باستبدال المادة 25 الملغاة بالمادة 16 من نفس القانون السارية المفعول .

– بالنسبة للعقوبات التهديدية نجد أن المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية التي تخص رفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات طبقت تلجئة قدرها 100 دج كحد أدنى، أما المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة، فطبقت على نفس الفعل إكراه مالي قدره 50 دج على الأقل، ولهذا كان على المشرع الجبائي إلغاء المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة وإحالتها لقانون الإجراءات الجبائية، كما فعل من خلال المادتين 123 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 40 من قانون الطابع واللذان ألغيتا لأنهما ينصان على نفس الجرم.

– وجوب إلغاء المشرع الجبائي للمادة 121 من قانون الرسم على رقم الأعمال والتي تجرم الأفعال التي تمس بالاقتصاد الوطني عندما يكون هناك رفض جماعي لدفع الضريبة، لأنها منصوص عليها في المادة 02/304 من قانون الضرائب المباشرة، وكذلك المادة 536 من قانون الضرائب غير المباشرة، لوجود تكرار في تجريم هاته الأفعال.

– بالإضافة إلى المادة 120 من قانون الرسم على رقم الأعمال التي تجرم في حالة استعمال العنف ضد الأعوان المؤهلين لممارسة الوظائف العامة، لأن نفس النصوص موجودة في المادة 01/304 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 05/533 من قانون الضرائب غير المباشرة.

ومع ذلك توجد بعض النقائص التي لا بد من معالجتها، وعلى هذا الأساس سنقوم بتقديم بعض الاقتراحات أهمها :

ضرورة وضع إصلاح شامل للإدارة الضريبية وفقا للمعايير الدولية، مع ضرورة تكييفها مع الواقع الاقتصادي في الجزائر .

ضرورة تنظيم الإدارة الضريبية عن طريق التوضيح أكثر للسلطات والتحديد الدقيق للمسؤوليات .

ضرورة تبسيط الإجراءات، والسرعة في الفصل في الشكاوي المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة أمام الجهات الإدارية المختصة .

تعميم بطاقة التقييم الجبائي على المستوى الوطني لكي تسمح بمتابعة مختلف الأنشطة للمكلف بالضريبة .

ضرورة توسيع مجال تطبيق الاقتطاع من المنبع، وعدم حصره فقط إلا في المداخيل للموظفين (الرواتب والأجور) .

توسيع قاعدة خضوع كافة السلع للضريبة مهما كانت طبيعتها، وخاصة منها المصنعة وطنيا مراعاة للبعد الاجتماعي للضريبة .

ضرورة تعميم خضوع كافة الخدمات للضريبة، وعدم حصرها في قطاعات معينة، مع مراعاة إعفاء الخدمات الضرورية للمواطنين .

العمل على استقرار القوانين لأنه يخفف من عبء الضريبة على المكلف بها، ويخلق نوعاً من القناعة والرضا .

العمل على مجابهة وتضييق النطاق الاقتصادي الموازي للدولة، وتشجيع المكلفين بالانخراط في الاقتصاد الرسمي، لما يحققه من زيادة في حجم الحصيلة الضريبية .

إتاحة حق التقدم للتسجيل الاختياري لغير المكلفين للاستفادة من نظام خصم الضريبة مع جعله نظام تسجيل مؤقت يجوز للمكلف أن يلغي تسجيله، أو يجدده بعد المدة المحددة بالقانون .

ضرورة وضع تقنين ضريبي شامل يجمع شتات القوانين الجبائية المتعددة في تقنين واحد شامل وجامع لكافة القوانين لتفادي صعوبة الإلمام بها والقضاء على تكرارها وتناقضاتها ، على غرار المشرع الفرنسي الذي جمعها في قانون واحد سماه القانون العام للضرائب.

– حان الوقت لتقنين قانون عقوبات ضريبي خاص، كما فعلت بعض التشريعات الأخرى ، نظراً لخصوصية الجرائم الضريبية.

– تعميم التعامل بالشيكات من أجل ضبط مختلف المعاملات التجارية، وكذلك إلزام أطراف العلاقات التجارية على التعامل بالفواتير .

– ضرورة تكثيف الرقابة الجبائية بكل أنواعها ووضع كل الإمكانيات المادية والبشرية للإدارة الجبائية، لكي تقوم بعملها في أحسن الظروف .

– توسيع تسجيل المكلفين المتهربين من دفع الضرائب في البطاقة المعلوماتية.

– توسيع الوعاء الجبائي بدل الرفع من معدلات الضريبة والرسوم المماثلة كل سنة .

– تسجيل التجار المزمكين في بطاقة وطنية والتخفيض أو الإعفاء من دفع الضرائب من أجل تشجيعهم.

– تقرير المسؤولية الجنائية غير المباشرة للشخص المعنوي عن الجرائم المرتكبة عن ممثليه لحسابه من خلال فرض عقوبات تتناسب مع طبيعته ، مثل الغلق المؤقت، والمصادرة، والغرامة التعويضية، والرقابة المباشرة المؤقتة على إدارة المنشآت من قبل الإدارة الضريبية .

– تنظيم قضاء ضريبي سريع للبت في المنازعات الجبائية ، وبالتالي تحقيق المصلحة العامة للخزينة، وخلق نوع من الاستقرار لدى المكلفين بالضريبة .

تكوين قضاة متخصصين في ميدان الضرائب لتفادي طول الأمد للفصل في المنازعات الضريبية .

– تعزيز إمكانات البحث عن الجرائم الضريبية والتثبت من وقوعها من خلال الإدارة الضريبية أو الشرطة القضائية .

– توخي العدالة الضريبية من خلال أحكام القانون الجبائي وتطبيقه.

– ضرورة تدارك التناقض الذي يوجد في القوانين الجبائية، وسد كل الثغرات التي تعتريه، خاصة منها المادة 418 من قانون العقوبات الملغاة، وعدم إحالة العقوبة إليها من طرف القوانين الجبائية للأفعال الماسة بالسير الحسن للاقتصاد الوطني .

– كان من الأجدر على المشرع الجبائي الجزائري استعمال مصطلح الطلب في الدعوى الجبائية بدل الشكوى للتمييز بين الإدارة والفرد.

– إستبدال مصطلح ممول بدل مكلف بالضريبة لاعتبار الدافع للضريبة ممولا أساسيا للخزينة العمومية وشريكا، وليس مجرد مكلفا ومأمورا.

- إحداهن تخصصات بيداغوجية في كليات العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، ذات صلة بالمنازعات الضريبية في إطار انفتاح الجامعة على محيطها.
- خلق نظام ضريبي متكامل يقوم على الشفافية والتبسيط والعقلنة والمصالحة، حتى تحقق المردودية من جهة وتضمن العدالة الجبائية، وتحفز الخاضعين للضريبة على تحمل الأعباء العامة بكل طوعية.
- إصدار صحيفة السوابق القضائية بالنسبة للأشخاص المعنوية، على غرار الأشخاص الطبيعيين في قانون الإجراءات الجزائية.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قائمة المراجع

أ - المراجع باللغة العربية

أولاً : الكتب

1 - الكتب العامة

- 1 _ ابو الوفاء (احمد) : نظريه الدفع في قانون المرافعات، ط 9، 1991 (دون دار نشر) مصر.
- 2 _ ابو عامر (محمد زكي) : الإجراءات الجنائية، الطبعة الثانية، بدون ناشر، بدون تاريخ النشر .
- 3 _ أبو زيد (رضوان) : الشركات التجارية في القانون المصري المقارن، دار الفكر العربي، القاهرة، 1990.
- 4 _ الجندي (حسني) : شرح قانون الإجراءات الجنائية، ط 4 ، دار النهضة العربية، 2004/2003 مصر.
- 5 _ الشلقاوي (أحمد شوقي) : مبادئ الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري ج1، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1999.
- 6 _ الشواربي (عبد الحميد) : الجرائم المالية والتجارية دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر 1986.
- 7 _ بوسقيعة (أحسن) : المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة ، الجزائر، 1998.
- 8 _ بوسقيعة (أحسن) : الوجيز في القانون الجزائري الخاص، ج1، دار هومة ، الجزائر، 2009.
- 9 _ بدران (محمد محمد) : أصول القانون الإداري، دار النهضة العربية، مصر 1990.
- 10 _ بهنام (رمسيس) : النظرية العامة للقانون الجنائي، طبعة 1995 ، دار الفكر العربي القاهرة.
- 11 _ بن حدو (عبد السلام) : الوجيز شرح المسطرة الجنائية المغربية، دار الطباعة والنشر، ط 3 مراكش، المغرب 1967.
- 12 _ بن حدو (عبد السلام) : الوجيز في القانون الجنائي المغربي ، المقدمة والنظرية العامة، دار ويلي للطباعة والنشر ، ط3، مراكش، المغرب ، 1997.
- 13 _ بغداددي (مولاي ملياني) : الإجراءات الجزائية في التشريع الجزائري، المؤسسة الوطنية للكتاب، الجزائر 1992.
- 14 _ جامع (أحمد) : علم المالية العامة، الجزء الأول، مكتبة السيد عبدالله وهبة، القاهرة، 1965.
- 15 _ جامع (أحمد) : علم المالية دار النشر العربية، القاهرة، 1975.
- 16 _ درازي (حامد عبدالمجيد) و حجازي (المرسي سيد) : المالية العامة، جامعة بيروت (د.ط)، 2003.
- 17 _ حسن (علي فاضل) : نظرية المصادر في القانون الجنائي المقارن، دار النهضة العربية 1997.
- 18 _ حسني (محمود نجيب) : شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، 1982 .
- 19 _ طاهري (حسن) : الوجيز في شرح القانون الإجراءات الجزائية، دار المحمدية العامة، 1996.
- 20 _ طلبة (أنور) : مجموعة المبادئ القانونية من محكمة النقض، الجزء الثامن، دار النشر للثقافة، القاهرة، 1988.

- 21 _ مصطفى (محمود) : الجرائم الاقتصادية في القانون المقارن، ج1، الأحكام العامة والإجراءات الجنائية، ط2، القاهرة، مصر ، 1979.
- 22 _ ناصر (زين العابدين) : علم المالية والتشريع الضريبي، جامعة عين شمس ، القاهرة، 1982 .
- 23 _ نجار (إبراهيم) و بدوي (أحمد زكي) و شلالا (يوسف) : مكتبة لبنان، الطبعة الثالثة 1991.
- 24 _ سالم (عمر محمد) : المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية وفقا لقانون العقوبات المغربي الجديد، دار النهضة العربية 1995.
- 25 _ سرور (أحمد فتحي) : الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، 1991.
- 26 _ سرور (أحمد فتحي) : الوجيز في قانون الإجراءات الجنائية ، دار النهضة العربية، مصر، 1983 .
- 27 _ سلامة (مأمون محمد) : قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية 1991.
- 28 _ سلامة (مأمون محمد) : قانون الإجراءات الجنائية، دار النهضة العربية، ج1 ، 1990 مصر.
- 29 _ سليمان (عبدالله) : شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، الجزء الأول، الجريمة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996.
- 30 _ سليمان (عبد الله) : شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، الجزء الثاني، الجزء الجنائي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائري 1995.
- 31 _ سليمان (عبدالله) : شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم الخاص، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1986.
- 32 _ عبدالمالك (جندي) : الموسوعة الجنائية، الجزء الثاني، دار الفكر العربي، القاهرة، دون تاريخ النشر .
- 33 _ عبدالمالك (جندي) : الموسوعة الجنائية، ج5، دار المؤلفات القانونية، بيروت، 1990.
- 34 _ عبدالواحد (عطية) : مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة 2000.
- 35 _ عبدالستار (فوزية) : شرح قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، 1992.
- 36 _ عبيد (رؤوف) : الإجراءات الجنائية، طبعة 1981 دار الفكر العربي ، مصر.
- 37 _ عبيد (رؤوف) : مبادئ القسم العام من التشريع الجنائي، دار الفكر العربي القاهرة 1979.
- 38 _ عبيد (عبد الرؤوف) : جرائم الاعتداء على الأشخاص والأموال ، ط7، مصر، 1978.
- 39 _ عدلي (عبد الباقي) : الإجراءات الجنائية، الجزء 1، دار الفكر العربي، دون تاريخ النشر .
- 40 _ عطية (محمود رياض) : موجز في المالية العامة (دون دار نشر)، مصر 1960.
- 41 _ عطية (محمود رياض) : موجز في المالية العامة وتشريعات الضرائب 1949 ، جامعة القاهرة.
- 42 _ علي (دولار) و فوزي (عبدالمنعم) : مالية الدولة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 1962.
- 43 _ عمر (نبيل اسماعيل) : أصول المرافعات المدنية والتجارية، ط1، 1986 (دون دار نشر) مصر.
- 44 _ صدقي (المساعدة محمد أنور) : المسؤولية الجزائية عن الجرائم الاقتصادية، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2007.
- 45 _ صقر (نبيل) : الوسيط في شرح قانون العقوبات الخاص، الجريمة الضريبية والتهريب، موسوعة الفكر القانوني، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2013.
- 46 _ رمضان (عمر السعيد) : شرح قانون العقوبات، القسم الخاص 1986، (دون دار نشر)، مصر.

2 - الكتب المتخصصة

- 1 _ الجندي (حسني) : القانون الجنائي الضريبي، دار النهضة العربية، ج 1 ، 2 ، 2005 / 2006، مصر.
- 2 _ المنجي (إبراهيم) : الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي 2004/2005، توزيع المعارف، الإسكندرية، مصر.
- 3 _ المنجي (إبراهيم) : الطعن بالنقض الضريبي، توزيع المعارف، ط1، الإسكندرية، مصر ، 2006.
- 4 _ المرصفاوي (حسن صادق) : التجريم في تشريعات الضرائب (دون دار نشر) الطبعة الأولى، مصر، 1963.
- 5 _ الخولي (مجدي محمد علي) : الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي (دون دار النشر) ، مصر ، 1995.
- 6 _ الرفاعي (عبد الحكيم) : الضرائب المباشرة ، دراسة مقارنة، مكتبة مصلحة الضرائب 1942.
- 7 _ السبتي (فارس) : المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر ، 2008.
- 8 _ الصافي (ريحي) : الغش الضريبي الهلال العربية للطباعة والنشر، الرباط، المغرب ، 1996.
- 9 _ الفقي (عماد إبراهيم) : الوجيز في شرح قانون العقوبات الضريبي الجديد، رقم 91 لسنة 2005، بشأن الضريبة على الدخل، معلقا عليه بالفقه وأحكام النقض، دار النهضة العربية، مصر 2005.
- 10 _ توحيد (هشام علي) : التهرب الضريبي وكيفية التعامل مع مصلحة الضرائب، الطبعة الأولى، مؤسسة الإسراء للنشر والتوزيع، القاهرة، 1990.
- 11 _ حمودة (علي محمود علي) : النظرية العامة في تسبب الحكم الجبائي في مراحل المختلفة، دراسة مقارنة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر 1994 .
- 12 _ طنطاوي (إبراهيم حامد) : الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، مصر، 2006 .
- 13 _ كوسة (فضيل) : منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر، 2011.
- 14 _ مراد (ناصر) : التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، 2004.
- 15 _ سرور (أحمد فتحي) : الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
- 16 _ سرور (أحمد فتحي) : قانون العقوبات الخاصة في الجرائم الضريبية والنقدية 1960، دون ناشر .
- 17 _ عبد الستار (فوزية) : دروس في العقوبة دار النهضة العربية، مصر 1999.
- 18 _ عويضة (أحمد ثابت) : جرائم الإخلال بواجب الإقرار في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، المحاماة س 28، 1948 ، مصر.
- 19 _ عطا (محمد حامد محمد) : الموسوعة الضريبية ، التهرب الضريبي وقضاء النقض، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، مصر ، 2009.

- 20 – علي (مجدي محمد) و أحمد (نصر أبو العباس) : الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في قانون الضرائب على الدخل، دار الكتب والوثائق القومية، القاهرة.
- 21 – صديق (رمضان) : التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، القاهرة، 2011 (بدون طبعة) .
- 22 – صديق (رمضان) : إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2006.
- 23 – شيحة (مصطفى رشدي) : التشريع الضريبي المصري، ضرائب الدخل، دار المعرفة الجامعية، ط2، مصر، 1996

ثانياً ، الرسائل الجامعية

- 1 – البقلي (هيثم عبدالرحمن) : الأحكام الخاصة بالدعوى الجنائية الناشئة عن الجرائم الاقتصادية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق ، القاهرة، مصر، 2005.
- 2 – الخولي (مجدي محمد علي) : جريمة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة 1995.
- 3 – الشريبي (محمد سعيد محمد) : جرائم التهرب الضريبي، دراسة تطبيقية على جرائم التهرب من الضريبة العامة على المبيعات، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس، 2001 ، مصر.
- 4 – بوزكفي (محمد) : الحماية الجنائية لقواعد القانون الجبائي، أطروحة دكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، عين شق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، السنة الجامعية 2006/2005، الدار البيضاء، المغرب .
- 5 – جرس (بشاي إدوارد) : التجريم الضريبي المصري، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة 1981.
- 6 – حشيش (سالم عبدالمنعم) : ضمانات تحصيل ضريبة الدخل في مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، طنطا، مصر، 2003 .
- 7 – منتصر (محمد أحمد محمد) : الركن المعنوي في جريمة التهرب الضريبي، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه في الحقوق ، جامعة عين شمس ، مصر ، 2010 .
- 8 – محمد (أحمد عبد الرؤوف) : المنازعات الضريبية في التشريع المصري والمقارن، رسالة دكتوراه حقوق عين شمس، مصر، 1998 .
- 9 – عبد الحليم (محمد وديع عبد المنعم) : جرائم التهرب من الضريبة العامة على المبيعات، رسالة دكتوراه في الحقوق كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر 2011.
- 10 – صابوني (جميل عبدالرحمن) : التهرب الضريبي الدولي للشركات عابرة القوميات، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2005.

ثالثا. المقالات

- 1 _ بوسقيعة (أحسن) : الغش الضريبي ، المجلة القضائية، عدد 98/01، بعنوان المنازعات الضريبية .
- 2 _ بوسقيعة (أحسن) : المخالفة الضريبية الغش الضريبي، المجلة القضائية، عدد 1، 1998.
- 3 _ هدهود (محمد عبدالرزاق) : التهرب من الضرائب، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد 262، أكتوبر 1988.
- 4 _ سلامة (مأمون محمد) : الأحكام العامة للمسؤولية الجنائية، دراسة الفقه الوضعي مقارنة بالفقه الإسلامي، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1983.
- 5 _ سرور (أحمد فتحي) : نظرية الخطورة الإجرامية، مجلة القانون والاقتصاد، العدد الأول 1964.

رابعا. النصوص القانونية

1-اللساتير

- _ مرسوم رئاسي رقم 96 المؤرخ في 1996/12/07، المتضمن دستور 1996، الجريدة الرسمية رقم 76 الصادرة في 1996/12/08. المعدل بالقانون رقم 13/02 المؤرخ في 2002/04/10، الجريدة الرسمية، عدد 25، الصادرة بتاريخ 2002/04/14. المعدل بالقانون رقم 19/08، المؤرخ في 2008/11/15، الجريدة الرسمية، عدد 63، الصادرة في 2008/11/16. المعدل والمتمم بالقانون رقم 01/16 المؤرخ في 2016/03/06، الجريدة الرسمية، عدد 14، الصادرة بتاريخ 2016/03/07 .

2-الأوامر والقوانين

- الأوامر

- 1 _ أمر رقم 297/65 المؤرخ في 1965/12/02، المتضمن تحديد مدة وكيفيات إجراء الإحصاء العام للسكان، الجريدة الرسمية، عدد 101، الصادر في 1965/12/10.
- 2 _ أمر رقم 102/66 المؤرخ في 1966/05/06، المتعلق بانتقال الأملاك الشاغرة إلى الدولة، الجريدة الرسمية، عدد 36، الصادر في 1966/05/06.
- 3 _ أمر رقم 154/66 المؤرخ في 1966/06/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية، المعدل والمتمم بالقانون رقم 09/08، الصادر بتاريخ 2008/02/25، الجريدة الرسمية، عدد 21، الصادرة بتاريخ 2008/04/23.
- 4 _ أمر رقم 155/66 المؤرخ في 1966/06/08، المتضمن لقانون الإجراءات الجزائية، المعدل بالقانون رقم 02/85 المؤرخ في 1985/01/26، والمعدل بالقانون رقم 08/01، المؤرخ في 2001/06/26، الجريدة الرسمية، عدد 34، الصادر بتاريخ 2001/06/27، والمعدل بالأمر رقم 02/15 المؤرخ في 2015/07/23، الجريدة الرسمية، عدد 40 الصادر بتاريخ 2015/07/23، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 07/17 المؤرخ في 2017/03/27، الجريدة الرسمية، عدد 20 ، الصادر بتاريخ 2017/03/29.

- 5 _ أمر رقم **156/66** المؤرخ في 1966/06/08، **المتضمن قانون العقوبات**، المعدل بالقانون رقم 26/88 المؤرخ في 1988/07/12، الجريدة الرسمية، عدد 28 الصادر بتاريخ 1988/07/13، والمعدل بالقانون رقم 05/89 المؤرخ في 1989/04/25، الجريدة الرسمية، عدد 17 الصادر بتاريخ 1989/04/26، والمعدل بالقانون رقم 09/01 المؤرخ في 2001/06/26، الجريدة الرسمية، عدد 34 الصادر في 2001/06/27، والمعدل بالقانون رقم 15/04 المؤرخ في 2004/11/10، الجريدة الرسمية، عدد 71، الصادر بتاريخ 2004/11/10، والمعدل بالقانون رقم 01/14 الصادر في 2014/02/04، الجريدة الرسمية، عدد 07 الصادر في 2014/02/16، والمعدل بالقانون رقم 02/16 الصادر في 2016/06/19، الجريدة الرسمية، عدد 37 الصادر بتاريخ 2016/06/22.
- 6 _ أمر رقم **58/75** المؤرخ في 1975/09/06، **المتضمن القانون المدني**، المعدل والمتمم بالقانون رقم 10/05 المؤرخ في 2005/06/20، الجريدة الرسمية، عدد 44 الصادر بتاريخ 2005/06/26.
- 7 _ أمر رقم **59/75** المؤرخ في 1975/09/26، **المتضمن القانون التجاري**، المعدل والمتمم بالقانون رقم 20/87 المؤرخ في 1987/12/23 المتضمن للمالية لسنة 1988، والمعدل بالقانون رقم 04/88 المؤرخ في 1988/01/12 والمحدد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 1993/04/25، الجريدة الرسمية، عدد 27 الصادر بتاريخ 1993/04/25، والمعدل بالأمر رقم 27/96 المؤرخ في 1996/12/09، الجريدة الرسمية، عدد 77، الصادر بتاريخ 1996/12/11، والمعدل بالقانون رقم 02/05 المؤرخ في 2005/02/06، الجريدة الرسمية، عدد 11، الصادر في 2005/02/09.
- 8 _ أمر رقم **101/76** المؤرخ في 1976/12/09 **المتضمن لقانون الضرائب المباشرة**، المعدل والمتمم بالقانون رقم 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 11/02 المؤرخ في 2002/12/24، المتضمن لقانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية، عدد 86 الصادر بتاريخ 2002/12/25، المعدل بالقانون رقم 16/05 المؤرخ في 2005/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية، عدد 85 الصادر في 2005/12/31، المعدل والمتمم بالقانون رقم 13/10 الصادر بتاريخ 2010/12/29، المتضمن لقانون المالية لسنة 2011، الجريدة الرسمية، عدد 80، الصادر في 2010/12/30، والمعدل بالقانون رقم 16/11 الصادر في 2011/12/28 المتضمن لقانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية، عدد 72، الصادر في 2011/12/29، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 14/16 الصادر في 2016/12/28، المتضمن لقانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، عدد 77 الصادر في 2016/12/29.
- 9 _ أمر رقم **102/76** المؤرخ في 1976/12/09 **المتضمن لقانون الرسم على رقم الأعمال**، المعدل والمتمم بالقانون رقم 25/91 المؤرخ في 1991/12/18، المتضمن لقانون المالية لسنة 1992، والمعدل بالقانون رقم 21/04 المؤرخ في 2004/12/29 المتضمن لقانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية، عدد 85، الصادر في 2004/12/30، المعدل والمتمم بالقانون رقم 18/15 المؤرخ في 2015/12/30، المتضمن لقانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية، عدد 72، الصادر بتاريخ 2015/12/31، المعدل والمتمم بالقانون رقم 14/16 الصادر في 2016/12/28، المتضمن لقانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، عدد 77، الصادر في 2016/12/29.

10 – أمر رقم 103/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن لقانون الطابع، المعدل والمتمم بالقانون رقم 13/10 المؤرخ في 2010/12/29، المتضمن لقانون المالية لسنة 2011، الجريدة الرسمية، عدد 80، الصادر في 2010/12/30، المعدل والمتمم بالقانون رقم 14/16 المؤرخ في 2016/12/28، المتضمن لقانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية، عدد 77، الصادر بتاريخ 2016/12/29.

11 – أمر رقم 104/76 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن لقانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم بالقانون رقم 10/14 المؤرخ في 2014/12/30، المتضمن لقانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية، عدد 78، الصادر بتاريخ 2014/12/31، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 18/15 المؤرخ في 2015/12/30، المتضمن لقانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية، عدد 72، الصادر بتاريخ 2015/12/31.

12 – أمر رقم 105/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن لقانون التسجيل، المعدل والمتمم بالقانون رقم 10/14 الصادر بتاريخ 2014/12/30، المتضمن لقانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية، عدد 78، الصادرة بتاريخ 2014/12/31، والمعدل والمتمم بالأمر رقم 01/15، المؤرخ في 2015/07/23، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2015، الجريدة الرسمية، عدد 40، الصادرة في 2015/07/23 .

-القوانين-

1 – قانون رقم 12/90 المؤرخ في 1990/08/18 المتعلق بالسجل التجاري، الجريدة الرسمية، عدد 36، الصادر بتاريخ 1990/08/22.

2 – قانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22، المتضمن لقانون المالية لسنة 2002، والمتعلق بقانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية، عدد 79، الصادر بتاريخ 2001/12/23، والمعدل والمتمم بالأمر رقم 04/06، المؤرخ في 2006/07/15، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2006، الجريدة الرسمية، عدد 74، الصادر في 2006/07/19، والمعدل والمتمم بالقانون رقم 21/08، المؤرخ في 2008/12/30، المتضمن لقانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية، عدد 74، الصادر بتاريخ 2008/12/31، المعدل والمتمم بالقانون 12/12، المؤرخ في 2012/12/26، المتضمن لقانون المالية لسنة 2013، الجريدة الرسمية، عدد 72، الصادر في 2012/12/30، المعدل والمتمم بالقانون رقم 18/15، الصادر في 2015/12/30، المتضمن لقانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية، عدد 72، الصادر في 2015/12/31، والمعدل بالقانون رقم 11/17 المؤرخ في 2017/12/27 المتضمن لقانون المالية لسنة 2018، الجريدة الرسمية، عدد 27 الصادر في 2017/12/28، والمعدل بالقانون رقم 18/18 المؤرخ في 2018/12/27، المتضمن لقانون المالية 2019، الجريدة الرسمية، عدد 79 الصادر في 2018/12/30 .

3 – قانون رقم 01/06 المؤرخ في 2006/02/20 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الجريدة الرسمية، عدد 14، الصادرة في 2006/03/08، المعدل والمتمم بالأمر رقم 05/10 المؤرخ في 2010/08/26، الجريدة الرسمية، عدد 50، الصادر في 2010/09/01، المعدل والمتمم بالقانون رقم 15/11 المؤرخ في 2011/08/02، الجريدة الرسمية، عدد 44، الصادر بتاريخ 2011/08/10.

4 – قانون رقم 12/15 المؤرخ في 2015/07/15، المتعلق بحماية الطفل، الجريدة الرسمية، عدد 39، الصادر بتاريخ 2015/07/19 .

5 – قانون رقم 04/17 مؤرخ في 2017/02/16، المعدل والمتمم للقانون رقم 07/79 المؤرخ في 1979/07/21، المتضمن لقانون الجمارك، الجريدة الرسمية، عدد 11 الصادر بتاريخ 2017/02/19.

3- النصوص التنظيمية

- 1 _ مرسوم رئاسي رقم 247/15 المتعلق بقانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، الصادر في 2015/09/16، الجريدة الرسمية ، عدد 50، الصادر في 2015/09/20 .
- 2 _ مرسوم تنفيذي رقم 318/2000 المؤرخ في 2000/10/16، والمحدد لكيفيات تبليغ المركز الوطني للسجل التجاري من طرف الجهات القضائية بجميع القرارات .
- 3 _ تعليمة رقم 127 الصادرة بتاريخ 1997/07/27، عن وزارة المالية ووزارة التجارة، والمتعلقة بإنشاء بطاقةية المتهرين.
- 4 _ مذكرة من المديرية العامة للضرائب رقم 175 /وم/ م.ع.ض بتاريخ 1999/05/09.
- 5 _ تعليمة وزارية رقم 04 بتاريخ 2005/08/10، المتعلقة برسم التوطين المصري .
- 6 _ تعليمة وزارية رقم 167 بتاريخ 1995/06/03 المتعلقة بالتحصيل الودي لضرائب .

4- القوانين الأجنبية

1- القانون المصري

- 1 _ قانون العقوبات الضريبي الجديد، رقم 91 لسنة 2005 ، بشأن الضريبة على الدخل .
- 2 _ قانون رقم 111 لسنة 1980 بشأن ضريبة الدمغة.
- 3 _ قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981، الجريدة الرسمية، العدد 37 بتاريخ 1981/09/10.
- 4 _ قانون الضريبة الموحدة رقم 46 لسنة 1978، الجريدة الرسمية، العدد 29 بتاريخ 1978/07/20.
- 5 _ قانون رقم 157 لسنة 1981 ، المعدل بالقانون رقم 187 ، لسنة 1993، الجريدة الرسمية، العدد 05 مكرر الصادرة بتاريخ 1993/12/31.

2- القانون المغربي

- 1 _ القانون الجنائي المغربي ، رقم 413 - 59 - 01 ، بالمصادقة على مجموعة القانون الجنائي .
- 2 _ مدونة المساطر الجبائية المحدثة من قانون المالية، لسنة 2005 ، ج.ر ، العدد 5278 الصادرة في 2004/12/30.
- 3 _ قانون المسطرة الجنائية المغربية، الظهير الشريف رقم 255- 59 - 1 الصادر في 2002/10/03، بتنفيذ القانون رقم 22/01 المتعلق بالمسطرة الجنائية .

3- القانون الفرنسي

- 1 _ قانون الضرائب العام، رقم 1278/13 المؤرخ في 2013/12/28 لقانون المالية لسنة 2014، ج.ر ، رقم 0303 الصادرة في 2013/12/29 .
- 2 _ قانون الجمارك الفرنسي، رقم 1268/48 الصادر في 1948/08/17 .
- 3 _ قانون رقم 204/2004، الصادر في 2004/03/09 .

سابعا . الإجتهاد القضائي

- 1 _ قرار الغرفة الجزائرية بتاريخ 1969/05/20 ، نشرة القضاة 1970 - 2، ص 2 .
بوسقيعة أحسن : قانون الإجراءات الجزائرية في ضوء الممارسة القضائية، منشورات بـيرتي
2010 - 2011 ، ص ص 5 ، 6 .
- 2 _ قرار الغرفة الجزائرية بتاريخ 1981/12/08 .
بوسقيعة أحسن : قانون العقوبات، منشورات بـيرتي 2017، ص 32 .
- 3 _ قرار الغرفة الجزائرية بتاريخ 1968/03/12، نشرة القضاة 1968 - 02 .
- 4 _ قرار المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 1975/09/19 رقم 10338 .
- 5 _ قرار الغرفة الجزائرية بتاريخ 1970/10/20 نشرة القضاة 1971 - 1.
- 6 _ قرار الغرفة الجزائرية في 1988/04/12، ملف تحت رقم 56435، المجلة القضائية ، 1993.
- 7 _ قرار الغرفة الجزائرية بتاريخ 009 جويلية 1981، مجموعة قرارات الغرفة الجزائرية.
- 8 _ اجتهاد قضائي ، الغرفة الجزائرية بتاريخ 1982/01/21 .
- 9 _ المجلة القضائية 1/2003، ملف 313162، بتاريخ 2003/06/24 .
- 10 _ الغرفة الجزائرية بتاريخ 1991/ 04 /12، ملف رقم 83687 ، المجلة القضائية 2/1993 .
- 11 _ قرار المجلس الأعلى بتاريخ 1981/04/07 رقم 22349 .
- 12 _ قرار المجلس الأعلى بتاريخ 1981/03/19 رقم 22509 .
- 13 _ الغرفة الجنائية بتاريخ 1989/03/14 ملف 841، المجلة القضائية، 1991 - 3 ص 239 .
- 14 _ الغرفة الجنائية في 2008/01/30 ملف 394617 ، المجلة القضائية 2008 .
- 15 _ الغرفة الجنائية بتاريخ 1981/ 4/ 30 مجموعة قرارات الغرفة الجنائية .
- 16 _ الغرفة الجزائرية بتاريخ 1975 /7 /15 ملف 12302 ص 103 .
- 17 _ الغرفة الجنائية 1983/12/27 ، المجلة القضائية، 1989 - 2 .
- 18 _ الغرفة الجنائية، قرار 2012/7/19 ، ملف رقم 734116 ، مجلة المحكمة العليا 2-2012 .
- 19 _ الغرفة الجنائية بتاريخ 1988 /4 /12 ، ملف 56435 ، المجلة القضائية 2 /1993 .
- 20 _ الغرفة الجنائية قرار بتاريخ 2010 /6/ 24 ، ملف رقم 486359 ، مجلة المحكمة العليا 2 /2011
- 21 _ الغرفة الجنائية، 1969/05/11. نشرة القضاة 1969/05 .
- 22 _ الغرفة الجنائية بتاريخ 1992 /2 /13 ، ملف 60 8 6 2 ، المجلة القضائية 4 /1993 .
- 23 _ الغرفة الجزائرية، بتاريخ 1984/06/02 ملف 31162 المجلة القضائية 1989/2 .
- 24 _ الغرفة الجزائرية بتاريخ 1989/ 7/27 رقم 2 2 2 0 5 7 ، المجلة القضائية 1/ 1990 .
- 25 _ الغرفة الجزائرية بتاريخ 1987/6/30 ملف رقم 43832 ، والمجلة القضائية 2 /1991 .
- 26 _ المحكمة العليا المصرية ، نقض بتاريخ 1959/ 3/ 17 أحكام النقض في 10 رقم 73 .
- 27 _ المحكمة العليا المصرية، نقض بتاريخ 1992 / 12 /21 .س 43 رقم 1192 .
- 28 _ المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 1981/03/05 رقم 25575 ، المجلة القضائية 1982 .
- 29 _ المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 1984/05/21 المجلة القضائية 02/1989 .

ب- المراجع باللغة الأجنبية

- 1 – **BRUNO TADDEI** : La Fraude Fiscale, Librairies Techniques, Cour de Cassation Paris, 1974.
- 2 – **BOUZAT (P) et PINATEL (j)** : Traité de Droit Pénal et de Criminologie, Dalloz, 2^{ème} édition 1970 .
- 3 – **CASIMIR (J P)** : Pour Faire Face a Un Contrôle Fiscal, Paris , 1998 .
- 4 – **CARACCIOLI (IVO)** : la Responsabilité des Personnes Morales en Italie, in les Sanctions Pénales Fiscales, S/D de Thierry Lambert l'harmattan 2007.
- 5 – **COLINE (P)** : La Vérification Fiscal Economique, 1979.
- 6 – **DELOGU (T)** : La Loi Pénale et son Application. Cours de Doctorat a l'université du Caire, 1956.
- 7 – **LOUIS TROTA BOS** : Précis de Science et Législation Financière. 1953.
- 8 – **MASSON (C R)** : La Notion D'évasion Fiscale en Droit Interne Français, L.G.D.J, Paris, 1990 .
- 9 – **MARGAIRAZ ANDRE** : La Fraude Fiscale et ses Succédanés, Comment on échappe a L'impot, 1960.
- 10 – **MICHEL (j)** : les Infractions Fiscales et leur Répression dans la Doctrine et la législation suisse 1953.
- 11 – **MERZAK (M)** : La Vérification de la Comptabilité, en Droit Fiscal Marocain .
- 12 – **TIXIER (G) et ROBER (J. M)** : Le Droit Pénal Fiscal , Dalloz, 1980 .
- 13 – **ROBERT (J H)** : Droit Pénal Général, Presses Universitaires de France, 3^{er}, 1998.
- 14 – **GAUDEMMENT (P M)** : Précis des Finances Publiques, Edition Montchrestien, Paris 1970 .
- 15 – **GARRAUD (R)** : Traité Théorique et Pratique du Droit Pénal Français, sire, 3^{er} édition 1914, T2 , N° 461.
- 16 – **SOYER (J. C)** : Droit Pénal et Procédure Pénale, 18^{er} édition, L.G.D.J, 2004, N° 348
- 17 – **WALINE (M)** : Nature Juridique des Pénalités Fiscales, Revue sc, leg 1949.
- 18 – **WILLIAM (B) BARKER** : The ideology of Avoidance, Paper Was Presented at the Loyola University Chicago, Journal Conference Tax Law in Liberal Democracy Exploring the Relation Ship Between Tax and Good Governance, Barker , Doc 2009.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
01	مُتَكَلِّمًا
09	الباب الأول : تحديد الجرائم الضريبية ومعاينتها
10	الفصل الأول : الجرائم الضريبية
11	المبحث الأول : الجرائم الضريبية حسب طبيعتها الخاصة
13	المطلب الأول : الجرائم الضريبية من خلال قانوني الضرائب المباشرة وغير المباشرة
13	الفرع الأول : الجرائم الضريبية من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
13	الفقرة الأولى : الغرامات الجبائية والعقوبات الجنحية
15	الفقرة الثانية : الزيادات في الضريبة والغرامات الجبائية
16	الفقرة الثالثة : الزيادات بسبب نقص في التصريح
18	الفقرة الرابعة : الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي
19	الفرع الثاني : الجرائم الضريبية من خلال قانون الضرائب غير المباشرة
20	الفقرة الأولى : العقوبات الجبائية
21	الفقرة الثانية : العقوبات الخاصة
22	الفقرة الثالثة : مسؤولية الغير
22	الفقرة الرابعة : العقوبات الجزائية
24	الفقرة الخامسة : قمع الغش
27	المطلب الثاني : الجرائم الضريبية من خلال قانوني الرسم على رقم الأعمال والطابع
27	الفرع الأول : الجرائم الضريبية حسب قانون الرسم على رقم الأعمال
27	الفقرة الأولى : التزامات المدينين بالضريبة
31	الفقرة الثانية : العقوبات
34	الفرع الثاني : الجرائم الضريبية حسب قانون الطابع
34	الفقرة الأولى : المنع
35	الفقرة الثانية : الغش الجبائي
37	الفقرة الثالثة : الشركاء
37	الفقرة الرابعة : عرقلة مهام المراقبة الجبائية
39	المطلب الثالث : الجرائم الضريبية من خلال قانوني التسجيل والإجراءات الجبائية
39	الفرع الأول : الجرائم الضريبية حسب قانون التسجيل
40	الفقرة الأولى : التأخير وعدم التسجيل والتصريحات الخاطئة
41	الفقرة الثانية : عدم كفاية الثمن أو التقديرات

الصفحة	العنوان
42	الفقرة الثالثة : الإخفاء
43	الفقرة الرابعة : الغش الجبائي
45	الفرع الثاني : الجرائم الضريبية حسب قانون الإجراءات الجبائية
45	الفقرة الأولى : حق المعاينة
46	الفقرة الثانية : حق الإطلاع
47	الفقرة الثالثة : الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية
47	الفقرة الرابعة : نطاق السر المهني
49	المبحث الثاني : التكيف القانوني والجزائي للجرائم الضريبية وتصنيفها
52	المطلب الأول : المخالفات الضريبية
53	الفرع الأول : مخالفة إساءة استعمال طابع أو دمغة سبق استعمالها
55	الفرع الثاني : مخالفة الاعتراض على المراقبة الضريبية
57	الفرع الثالث : مخالفة الامتناع عن أداء أو تأخر في دفع الضريبة
58	الفرع الرابع : مخالفة التزوير في إقرارات الضريبة
61	الفرع الخامس : مخالفة الإخلال بواجب تقديم الإقرار بالضريبة
61	الفرع السادس : مخالفة إخفاء أو إتلاف الوثائق المطلوبة قانونا
63	الفرع السابع : مخالفة الاحتيال الضريبي
65	المطلب الثاني : الجنح الضريبية
66	الفرع الأول : جنحة الاحتيال الضريبي
68	الفرع الثاني : جنحة التزوير في إقرارات الضريبة
71	الفرع الثالث : جنحة الإخلال بواجب تقديم الإقرار
74	الفرع الرابع : جنحة رفض تقديم الأوراق أو إتلافها
75	الفرع الخامس : جنحة الإخلال بالمراقبة الجبائية
77	الفرع السادس : جنحة تحصيل ضرائب غير مستحقة أو الإعفاء منها
78	الفرع السابع : جنحة تقليد أختام الدولة والدمغات والطابع والعلامات
81	الفرع الثامن : جنحة الغدر وإفشاء السر المهني
86	المطلب الثالث : الجنايات الضريبية
86	الفرع الأول : جنابة تقليد أختام الدولة والدمغات والطابع والعلامات
88	الفرع الثاني : جنابة المساس بحسن سير الاقتصاد الوطني
91	الفرع الثالث : جنابة التهرب الضريبي
92	الفقرة الأولى : مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه
103	الفقرة الثانية : أركان التهرب الضريبي

112	الفصل الثاني : معاينة الجرائم الضريبية وكيفية إثباتها
113	المبحث الأول : معاينة الجرائم الضريبية
113	المطلب الأول : الكشف عن الغش والتدليس والاحتيال الضريبي
118	الفرع الأول : الكشف عن الغش والتدليس عن طريق الرقابة
120	الفقرة الأولى : نظام التقدير الجزائي
122	الفقرة الثانية : نظام الربح الحقيقي (المبسط)
123	الفقرة الثالثة : نظام التقدير الإداري
124	الفقرة الرابعة : نظام التصريح المراقب
	الفقرة الخامسة : نظام الضريبة على الدخل الفلاحي والحيواني والثروة
125	البحرية
130	الفرع الثاني : الكشف عن الغش أو التدليس عن طريق التحقيق المحاسبي
132	الفرع الثالث : الكشف عن الغش الضريبي عن طريق التحقيق المعمق
134	الفرع الرابع : الكشف عن الغش الضريبي من خلال المعاينات والتحقيقات
	الفرع الخامس : الكشف عن الغش الضريبي بإجراء حق المعاينة بأمر من
138	رئيس المحكمة
140	المطلب الثاني : الكشف عن الغش الضريبي بالوسائل المتاحة
	الفرع الأول : الكشف عن الغش الضريبي من خلال الوثائق الموجودة لدى
141	الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات
	الفرع الثاني : الكشف عن الغش الضريبي من خلال الوثائق الموجودة لدى الهيئات
143	المالية والمكلفين الآخرين بالضريبة
144	الفرع الثالث : الكشف عن الغش الضريبي من خلال الوثائق الموجودة لدى الغير
145	المبحث الثاني : إثبات الجرائم الضريبية
147	المطلب الأول : وسائل الإثبات
147	الفرع الأول : طرق الإثبات بواسطة المحاضر الضريبية
160	الفرع الثاني : طرق الإثبات بالوسائل الأخرى
164	المطلب الثاني : تقدير وسائل الإثبات
165	الفرع الأول : المحاضر الضريبية ومدى حجيتها
165	الفقرة الأولى : المحاضر الضريبية ذات الحجية المطلقة
166	الفقرة الثانية : المحاضر الضريبية ذات الحجية النسبية
167	الفقرة الثالثة : حجية المحاضر الضريبية وبطلانها
168	الفرع الثاني : المحاضر الأخرى ومدى حجيتها
170	خلاصة الباب الأول

171	الباب الثاني : الطرق الإجرائية الوقائية والردعية في التشريع الجزائري
172	الفصل الأول : متابعة الجرائم الضريبية
173	المبحث الأول : المتابعة الجزائية
174	المطلب الأول : تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية
180	الفرع الأول : شروط صحة الشكوى
183	الفرع الثاني : أثر تقديم الشكوى (مصير الدعوى بدون شكوى)
186	الفرع الثالث : سحب الشكوى (التنازل عنها)
193	المطلب الثاني : القواعد الخاصة للمحاكمة أمام الجهات القضائية (الاختصاص المحلي)
195	الفرع الأول : مكان فرض الضريبة
195	الفرع الثاني : مكان الحجز
199	الفرع الثالث : مقر المؤسسة
	المبحث الثاني : وسائل الإخطار وإجراءات المحاكمة وأسباب انقضاء الدعوى العمومية
201	والجبائية
202	المطلب الأول : وسائل الإخطار
202	الفرع الأول : الاستدعاء المباشر
206	الفرع الثاني : الإحالة من طرف قاضي التحقيق وغرفة الاتهام
207	المطلب الثاني : إجراءات المحاكمة والآثار القانونية العامة والخاصة
208	الفرع الأول : قواعد الاختصاص (المحلي والنوعي)
211	الفرع الثاني : القواعد العامة للمحاكمة
215	الفرع الثالث : الآثار القانونية العامة (طرق الطعن العادية وغير العادية)
215	الفقرة الأولى : طرق الطعن العادية
219	الفقرة الثانية : طرق الطعن غير العادية
225	الفرع الرابع : الآثار القانونية الخاصة (رد الاعتبار)
225	الفقرة الأولى : رد الاعتبار بقوة القانون
227	الفقرة الثانية : رد الاعتبار القضائي
231	المطلب الثالث : أسباب انقضاء الخصومة الجنائية في الجرائم الضريبية
232	الفرع الأول : الأسباب العامة
232	الفقرة الأولى : وفاة المتهم (المكلف)
235	الفقرة الثانية : التقادم
238	الفقرة الثالثة : العفو الشامل
239	الفقرة الرابعة : إلغاء قانون العقوبات

الصفحة	العنوان
240	الفقرة الخامسة : صدور الحكم النهائي
241	الفرع الثاني : الأسباب الخاصة (المصالحة)
246	الفصل الثاني : إجراءات تطبيق الجزاءات الجنائية
247	المبحث الأول : المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي
247	المطلب الأول : المساهمة الجنائية
251	الفرع الأول : الفاعل الأصلي
254	الفرع الثاني : الشريك
258	الفرع الثالث : مسؤولية الغير
262	المطلب الثاني : القواعد الخاصة بالعقاب
264	الفرع الأول : العقوبات الجزائية
266	الفقرة الأولى : العقوبات الأصلية
284	الفقرة الثانية : العقوبات التكميلية
286	الفرع الثاني : العقوبات الجبائية
286	الفقرة الأولى : الغرامات الجبائية
295	الفقرة الثانية : المصادرة
299	الفرع الثالث : الجزاءات غير الجنائية (التهديدية والمهنية)
299	الفقرة الأولى : العقوبات التهديدية
300	الفقرة الثانية : العقوبات المهنية
304	المبحث الثاني : المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي
311	المطلب الأول : التدابير العقابية المفروضة على الشخص المعنوي
313	الفرع الأول : حل الشخص الاعتباري
314	الفرع الثاني : خلق المؤسسة (الشخص المعنوي)
315	المطلب الثاني : المسؤولية التضامنية
315	الفرع الأول : المسؤولية طبقا للقواعد العامة
316	الفرع الثاني : المسؤولية طبقا للقواعد الخاصة
320	خلاصة الباب الثاني
321	الخاتمة
333	قائمة المراجع
343	فهرس المحتويات
348	الملخصات

الملخص

تعتبر الضرائب من أهم موارد ميزانية الدولة، خاصة إذا كانت تفتقر لموارد طبيعية من شأنها أن تغذي تلك الميزانية لمجابهة المصاريف المتنوعة والعديدة، بحكم تعدد المهام والأعباء، وهو ما يفسر اهتمام التشريعات المختلفة بتلك الضرائب وإقرار السبل الكفيلة لحمايتها من خلال ما يعرف بفكرة الردع الجبائي، والتي تهدف بالأساس، إلى حماية القطاع الجبائي من محاولات التهرب الضريبي .

لقد حرص المشرع الجبائي الجزائري على تكريس فكرة الردع الجبائي في مختلف القوانين الضريبية المنظمة لمادة الجباية، إذ نجده يتبنى هذا المبدأ من خلال قانون الضرائب المباشرة بصفة أساسية، تحت رقم 16/11 المؤرخ في 2011/12/28 ، المتضمن لقانون المالية لسنة 2012. بموجب المادة 13 منه والتي عدلت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والتي اعتبرت في كل حالات الجرم جنحة، وليس جناية كما كانت عليه قبل التعديل، وبالمقابل شدد في الغرامات الجزائية المفروضة طبقاً للمبالغ و الحقوق المتملص منها .

وبالتالي يكون المشرع الجبائي الجزائري قد حاول أن يوازن ما بين مبدأ النفعية، لتمويل الخزينة العمومية، ومبدأ العدالة الاجتماعية لردع المتهربين والمتملصين من دفع الضرائب والرسوم.

Résumé

La fiscalité est considérée comme l'une des ressources les plus importantes du budget de l'État, en particulier si elle manque de ressources naturelles qui l'alimenteraient pour faire face aux diverses et différentes charges ce qui explique l'intérêt des législations différentes sur ces taxes et les moyens de les protéger par la dissuasion fiscale . qui vise principalement à protéger le secteur fiscal des tentatives d'évasion fiscale.

Le législateur fiscal Algérien tient à consacrer l'idée de dissuasion fiscale dans les différentes lois fiscales régissant la fiscalité, car nous constatons qu'il adopte ce principe par le biais de la loi sur les impôts directs principalement, sous le n° 11/16 du 28/12/2011, portant loi financière de l'année 2012 en vertu de l'article 13 de ce règlement modifiant l'article 303 du Code des impôts directs, quit, dans tous les cas, était considéré comme un délit, et non un crime comme il l'était avant la modification En l'occurrence, il a insisté sur les amendes infligées en fonction des sommes et des droits impayés.

Ainsi, le législateur fiscal algérien a tenté d'équilibrer le principe d'utilitarisme le financement du trésor public et le principe de justice sociale afin de dissuader ceux qui ne paient pas les impôts et les taxes.

SUMMARY

Taxation is considered one of the most important resources of the state budget, especially if it lacks The natural resources that would feed it to meet The various and different burdens, which explains the interest of the different legislations on these taxes and ways to protect them through tax deterrence which is aimed primarily at protecting the tax sector from tax evasion attempts.

The Algerian tax legislator wants to dedicate the idea of fiscal deterrence in the various tax laws governing the tax system, because we note that il adopts this principle through the law on direct tax mainly under N° 11/16 of the 28/12/2011, carrying me financial of the year 2012 bearing me Financial of the year 2012 under section 13 of this regulation amending section 303 of the Direct Tax code, which in any case was considered a crime, and not a crime as it was before the change, in this case , he emphasizend the fines imposed on unpaid sums and fees.

Thus, the Algerian tax legislator has tried to balance the principle of utilitarianism the financing of the public treasury and the principle of social justice in order to dissuade those who do not pay taxes.