

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

The crime of tax fraud in Algerian legislation

- بن الشيخ نور الدين، المركز الجامعي سي الحواس بركة -باتنة-، الجزائر.

Nouredinebenchikh@cu-barika.dz

- دراجي شهرزاد، المركز الجامعي سي الحواس بركة، الجزائر.

chahrazed.deradji@cu-barika.dz

تاريخ إرسال المقال : 2021 /09 /11 تاريخ قبول المقال : 2021/11/05

المخلص:

أصبحت الضريبة من أهم مصادر التمويل للخرينة العامة في كافة دول العالم، بما فيها الجزائر مما جعل المشرع يهتم بتنظيمها ويفرض حماية جزائية لها بموجب نصوص خاصة، جرم من خلالها فعل الغش الضريبي وعاقب عليه وخاصة ما جاء في التعديل الأخير الصادر بالقانون رقم 11-16 المؤرخ في: 2011/12/23 المتضمن قانون المالية لسنة 2012

وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد ماهية جريمة الغش الضريبي من حيث ركنها المادي، والقول هل أن الحماية الجزائية التي أقرها المشرع الجزائري كافية فعلا للتصدي لجريمة الغش الضريبي أم لا؟ وخاصة و أن التجريم والعقاب يشمل الشخص المكلف بالضريبة سواء أكان شخصا طبيعا أو شخصا معنويا وخلص البحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات .

الكلمات المفتاحية : الحماية الجزائية ، الغش الضريبي ، التجريم والعقاب.

Abstrat:

The tax has become one of the most important sources of financing for the public treasury in all countries of the world, including Algeria, which made the legislator interested in organizing it and imposing criminal protection for it according to special texts, through which the act of tax fraud was criminalized and punished, especially what was mentioned in the last amendment issued by Law No. 11-16 dated: 23 / 12/2011 containing the Finance Act for the year 2012.

This study aims to determine what the crime of tax fraud is in terms of its material element, and to say whether the penal protection approved by the Algerian legislator is really sufficient to address the crime of tax fraud or not, especially since the criminalization and punishment includes the person charged with the tax, whether he is a natural person or a legal person. The research concluded with a set of results and recommendations.

Keywords: Tax Fraud, Penal protection, Criminalization and punishment.

مقدمة:

نظرا للنمو الاقتصادي الذي عرفته دول العالم، وما ترتب عنه من تطور في الحياة الاجتماعية والمالية أضحت به الضريبة من أهم المصادر المالية التمويلية للخزينة العمومية، بل وتعتبر المصدر التمويلي الأول لبعض الدول كالمملكة الأردنية مثلا، كما أن الخزينة العمومية في الجزائر تعتمد عليها في عملية التمويل ولكن لا تعتبر المصدر الأول لها، وهذا ما جعل المشرع يهتم بتنظيمها و فرض الحماية القانونية لها، ونص عليها في الدستور بموجب المادة 82 بقوله: **كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة... يعاقب القانون على التهرب والغش الضريب، وحتى يتصدى لأي عمل غير مشروع يمس بهذا المصدر التمويلي الهام أقر عقوبات جزائية بموجب نصوص خاصة تضمنها قانون الإجراءات الجبائية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانوني التسجيل والطابع، وكذا بموجب قانون العقوبات الجزائري.**

ونظرا لشيوع هذه الجريمة في الجزائر، أعاد المشرع الجزائري تكييف وصفها الجنائي وأعتبرها جنحة مهما كان مقدار المبلغ المتملص منه وهذا ما نصت عليه المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 29-12-2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012، وهذا بغية تسريع إجراءات المتابعة ومن ثم المحاكمة القضائية التي يتسم بها قضاء الجناح عن قضاء الجنايات .

وسنركز في هذا الموضوع على إشكالية مدى نجاعة الحماية الجزائية في مكافحة جريمة الغش الضريبي؟.

وللإجابة على هذه الإشكالية يقتضي التطرق إلى ماهية الجريمة من حيث تعريفها وأركانها وكذا إجراءات تحريك الدعوى العمومية ووقفها، ثم العقوبات المقررة لها والتي تشمل الشخص المكلف بالضريبة سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا.

أهمية الدراسة:

إن أهمية هذه الدراسة تكمن في التطرق الى التعديلات التي جاء بها القانون رقم 11-16 المؤرخ في 29-12-2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 وخاصة المادة 303 منه التي جنحت جريمة الغش الضريبي وألغت الوصف الجنائي لها الذي كان ساريا بموجب القوانين السابقة التي كانت تنص على أنه إذا تجاوز المبلغ المتملص من الضريبة 1.000.000 دج تصبح الجريمة عندئذ جنائية وتخضع للإجراءات الخاصة بالجنايات، مع شمولية هذه العقوبات للأشخاص المعنوية بما يتلائم وطبيعتها القانونية.

منهج الدراسة المستخدم:

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

إن المنهج المستخدم في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي التحليلي، الذي تقتضيه طبيعة الموضوع وخاصة من حيث تحديد الأساس القانوني لتجريم واقعة الغش الضريبي والعقوبات المقررة لها. **مخطط الدراسة:**

وسوف أتناول الموضوع وفق الخطة التالية:

المبحث الأول: ماهية جريمة الغش الضريبي

المطلب الأول: تعريف جريمة الغش الضريبي.

المطلب الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي.

المبحث الثاني: إجراءات المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي .

المطلب الأول: إجراءات المتابعة في جريمة الغش الضريبي

المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

الخاتمة: تتضمن مجموعة من النتائج والتوصيات.

المبحث الأول: ماهية جريمة الغش الضريبي.

سننتقل من خلال هذا المبحث إلى تعريف جريمة الغش الضريبي في المطلب الأول ثم لأركان هذه الجريمة في المطلب الثاني.

المطلب الأول: تعريف جريمة الغش الضريبي.

تشريعيا لم يعرف المشرع الجزائري هذه الجريمة ولكنه حدد العناصر المكونة لركنها المادي إستنادا لنص المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على الآتي :

إستعمال طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة ،أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة .

ومن خلال ذلك يتضح بأن الغش الضريبي يقوم على أساس سلوك غير مشروع ،يسعى من خلاله المكلف بالضريبة وإبإرادته إلى عدم دفع ما بذمته من ضريبة مستحقة للدولة، وذلك بصورة كلية أو جزئية، وهذا ما يؤدي إلى إرتكابه لفعل يعاقب عليه القانون إذا ما توافرت أركانه، وتم إثباته¹، مع تقديم إدارة الضرائب لشكوى أمام النيابة العامة لأجل تحريك الدعوى العمومية ومباشرتها، كما يمكن لإدارة الضرائب أن تعتبر الواقعة مجرد مخالفة ضريبية ،تخضع بذلك إلى جزاءات تصدر عن إدارة الضرائب وليس عن القاضي الجزائي.

ولقد عرف جريمة الغش الضريبي بأنها: تلك الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية ،وكل الوسائل و الترتيبات التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة للتخلص من دفع الضريبة².

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

ونجد أنه رغم أن مفهوم الجباية أوسع من مفهوم الضريبة ، بإعتبار أن الجباية تشمل كل أنواع الضرائب المباشرة منها وغير المباشرة، وكذا الرسوم المختلفة، وحقوق التسجيل ، بينما الضريبة تقتصر على عملية تمويل الخزينة العامة للدولة عن طريق الاقتطاعات المالية الجبرية التي تقرها الدولة في ذمة الأشخاص المكلفين بأدائها ،وهي تختلف كذلك عن الرسوم الجبائية التي تعتبر وسيلة تمويل للجماعات المحلية، إلا أن المشرع الجزائري لم يفرق بينهما فنص على الغش الضريبي وكذا على التهرب الضريبي ،والأولى أن يقتصر على اللفظ التهرب الضريبي ، بإعتبار أن مفهوم الجباية أوسع و تشمل في نطاقها الضريبة والعكس غير صحيح.

أولاً- استعمال طرق احتيالية:تتصب هذه الطرق على مجموعة من الأعمال التي يقوم بها الشخص المكلف بالضريبة اتجاه إدارة الضرائب وتصنف إلى صنفين:

1-الطرق الإحتيالية المباشرة: التي يسعى من خلالها الشخص المكلف بالضريبة إلى تسديد مبلغ أقل من القيمة الواجب أدائها، أو أن يمتنع عن أدائها وذلك بصورة مباشرة، ويتبع لتحقيق ذلك أسلوب عدم التصريح بحقيقة الدخل، أو التأخر والمماطلة في إيداع التصريح الضريبي في آجاله، كما أنه قد يخفي مبالغ مالية ،أو منتجات تخضع للضريبة أو الرسوم الجبائية، وذلك من خلال قيام المكلف بالضريبة بإعداد نظام المحاسبة حقيقية لإستعماله الشخصي، وأخرى يعدها ويصرح بها لإدارة الضرائب تتضمن حسابات غير حقيقية تؤسس على إغفاله لبعض الإيرادات أو التقليل منها أو الزيادة في النفقات العامة أو تضخيم النفقات المهنية³.

كما ان المكلف بالضريبة قد يسعى ويطلق غير مشروعة على تدبير إعساره وتهريب أمواله بالتصرف فيها للغير، خاصة أهله وأقربائه لعرقلة إدارة الضرائب من تحصيل المستحقات الضريبية بالوسائل الجبرية.

2-الطرق الإحتيالية غير مباشرة: وتكون في حال الإغفال العمدي عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة في السجل اليومي،أو في سجل الجرد أوفي الوثائق والمستندات التي تطلبها مصالح الضرائب،وبذلك يعتبر المشرع هذا الفعل جريمة تامة.

كما قد تكون عند تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة لأجل تخفيض الضرائب أو الرسوم أو حتى الإعفاء منها،وأحيانا سعيا لإسترجاعها،وهذا ما يؤدي حتما إلى إعدام عنصر الثقة والإلتزام والصدق في التصريح الذي يقتضيه القانون⁴.

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

وتتأريشأن الركن المادي لهذه الجريمة إشكالية قانونية مهمة جدا لمساسها بمبدأ الشرعية، وتحديد نص المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري التي تنص على أنه: **- لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير أمن بغير قانون-** فالنصوص المجزئة والمعاقبة عن جريمة الغش الضريبي لم تحدد الطرق الاحتمالية والمناورة التي تشكل جوهر الركن المادي للجريمة على سبيل الحصر كما يقتضيه القانون، بل جاءت فضفاضة بحيث لا يمكن حصرها، مما سيؤدي لا محالة الى التعسف في حق المكلف بالضريبة من قبل إدارة الضرائب التي تملك سلطة تقدير الوقائع، والقول ما إذا كانت تعتبر طرق ادليسية وإحتيالية أم لا.

وإذا ماتم تحريك الدعوى العمومية ومباشرتها فإن السلطة التقديرية حينئذ تؤول للسلطة القضائية، التي تنتظر في ملف الدعوى وتقرر قيام الجريمة من عدمها إستنادا لوجود هذه الطرق التدليسية والاحتمالية أم لا؟.

ولأجل حماية حقوق الأشخاص المكلفين بالضريبة، وعدم خرق مبدأ الشرعية القانونية فإن المشرع الجزائري ملزم بتعديل هذه النصوص التجريبية وذلك بتحديد الطرق التدليسية والمناورة على سبيل الحصر وليس على سبيل المثال.

ثانيا- التملص من الضريبة: ويتعلق الأمر بمرحلة التحصيل الضريبي التي يقابلها المكلف بالضريبة بالإمتناع الكلي أو الجزئي عن أدائها وهي في الأصل تترتب عن إستعمال الطرق الإحتيالية كنتيجة لها ولا تخرج عن نطاق الحالات التالية⁵:

- حالة التملص الكلي أو الجزئي من تصفية الضريبة وذلك من خلال إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها للجهة المختصة بتحصيل الضريبة.

- حالة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها عن طريق الإعفاء من أدائها أو التخفيف من قيمتها.

وتعتبر القيمة المالية للتملص أساس تحديد مقدار العقوبة المقررة للمتهم حسب نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁶، فكلما زادت قيمة مبلغ التملص زادت بالمقابل مدة عقوبة الحبس والغرامة المالية، وبذلك فإن المتابعة الجزائية والمحاكمة العادلة تقتضي بالضرورة تحديد مبلغ التملص بالشكوى المقدمة من قبل إدارة الضرائب، ودون ذلك لا يمكن تحريك الدعوى العمومية ومباشرتها ضد الشخص المكلف بالضريبة.

ثالثا- العلاقة السببية بين استعمال طرق الإحتيال والتملص من الضريبة:

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

إن جريمة الغش الضريبي جريمة عمدية تقوم بمجرد المحاولة، أي بمعنى أنه لا يشترط لقيامها تحقيق النتيجة الجرمية، ولكن المتابعة الجزائية تقتضي أن تكون هناك علاقة سببية قائمة بين التملص من الضريبة والطرق الاحتيالية المستعملة من قبل المتهم للقول ما إذا كانت الجريمة تامة أم غير تامة، وفي حال عدم تحقق النتيجة يكون التكييف القانوني للجريمة عندئذ في حدود **محاولة الغش الضريبي**، وتجريم المحاولة في مادة الجناح لا يكون إلا بموجب نص صريح يعاقب عليها حسب نص المادة 31 من قانون العقوبات الجزائري⁷، وهذا الشرط إستوفته المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بقولها: **..يعاقب كل من تملص أو حاول التملص...**، والمادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، والمادة 119 من قانون التسجيل المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 29-12-2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012. أما إذا كان التملص الضريبي لا يد للشخص المكلف بالضريبة فيه بل أنه نتج بسبب أخطاء مرفقية صادرة عن إدارة الضرائب، فإن العلاقة السببية تكون غير متوفرة في هذه الحالة، مما يجعل جريمة الغش الضريبي غير قائمة.

وتجدر الإشارة هنا إلى نقطة مهمة جدا أقرها المشرع الجزائري تتعلق بتجريمه للمحاولة، وبذلك فإنه لا يمكن للمتهم بهذا الجرم أن يتملص من العقوبة على أساس عدم تحقق النتيجة الجرمية، وقد أصاب المشرع في هذه المسألة لأنه لو لم يجرم فعل المحاولة، فإنه عندئذ لا يمكن متابعة الأشخاص بإعتبار أن الجريمة غير تامة لعدم تحقق النتيجة، وهذا يعد أمرا خطيرا لمساسه بالمصلحة العامة للمجتمع، وتشكل تهديدا لمصدر هام لتمويل الخزينة العمومية.

الفرع الثاني: الركن المعنوي لجريمة الغش الضريبي:

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

أولا: القصد الجنائي العام:

أي أن يكون الشخص المكلف بالضريبة عند قيامه بفعل من أفعال الإحتيال الناتج عنه التملص من الضريبة كلها أو بعضها، مدركا وعالما بطبيعة أفعاله مع إتجاه إرادته لتحقيق النتيجة الجنائية بإستعمال طرق الإحتيال من إخفاء أو تدليس لتغليب إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة⁸.

ثانيا: القصد الخاص:

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

يتمثل في الغاية التي يقصدها المكلف بالضريبة من وراء قيامه بأعمال الإحتيال بعد توافر القصد الجنائي العام كـرغبته في الإثراء بدون سبب عن طريق التخلص من الضريبة كلها او بعضها بإستعمال طرق إحتيالية⁹.

ويقع عبء الإثبات في مسألة مدى توافر القصد الجنائي على جهة الإتهام ممثلة في النيابة العامة وإدارة الضرائب، وللقاضى السلطة التقديرية في تقدير هذه المسألة بإعتبارها من المسائل الموضوعية، مع مراعاته لما يتضمنه ملف المتابعة الجزائية من وثائق تشمل الإعذارات، والإذارات ومحاضر معاينة المحاسبة غير الصحيحة، أو المزورة التي تقدمها إدارة الضرائب تدعيما لشكواها، فإذا كان الملف الجزائي يتضمن ذلك فإنها تعتبر دليلا على توافر الركن المعنوي للجريمة.

المبحث الثاني: إجراءات المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي .

يتضمن هذا المبحث مطلبين، خصصنا المطلب الأول لدراسة اجراءات المتابعة الجزائية ونعني بها إجراءات تحريك الدعوى العمومية ومباشرتها، وفي المطلب الثاني سنتطرق للعقوبات إلى أقرها المشرع الجزائري لهذه الجريمة.

المطلب الأول: إجراءات المتابعة في جريمة الغش الضريبي

بعد إثبات قيام جريمة الغش الضريبي من قبل الأشخاص المؤهلين قانونا بذلك، والتابعين لإدارة الضرائب حسب المادة 504 قانون الضرائب غير المباشرة¹⁰ و المادة 21 قانون الطابع¹¹، وتقديم الشكوى للنيابة العامة التي لا يمكنها تحريكها من تلقاء نفسها، بل أن سلطتها في هذا الشأن مقيدة بموجب نصوص قانونية صريحة يترتب عن خرقها ومخالفتها بطلان إجراءات المتابعة الجزائية، وهذا ما نصت عليه المواد 305 من قانون الضرائب المباشرة¹²، 534 من قانون الضرائب غير مباشرة¹³، 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال¹⁴، 34 من قانون الطابع¹⁵، و 119 من قانون التسجيل¹⁶، والتي تحيلنا جميعها إلى تطبيقات نص المادة 104 من قانون الإجراءات الجنائية¹⁷ التي تنص في فقرتها الأولى على أن تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجنائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية.

ولقد أكد المشرع على وجوب الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية حسب نص المادة 2/104 من قانون الاجراءات الجنائية¹⁸.

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

كما أن هذه الدعوى العمومية بعد تحريكها ومباشرتها أمام الجهة القضائية المختصة، تنتهي وتتقضي بسحب الشكوى طبقا لنص المادة 6 الفقرة 3 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري 19، والتي تخضع لإجراءات سحبها لتطبيقات المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على أنه : يمكن مدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحت الشكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية واكتتاب جدول الاستحقاقى للتسديد.

وعليه إذا تم سحب الشكوى وكان الملف لدى السيد وكيل الجمهورية لم يتصرف فيه بعد ، فإن هذا الأخير ملزم بحفظ الدعوى بموجب مقرر الحفظ، أما إذا كان الملف لدى قاضي التحقيق فإنه يصدر أمرا بإنقضاء الدعوى العمومية بسبب سحب الشكوى، أما في مرحلة المحاكمة فإن قاضي الحكم يحكم بوقف إجراءات المتابعة الجزائية لانقضاء الدعوى العمومية عن طريق سحب الشكوى ، ويؤول الاختصاص للمحكمة التي يقع في دائرتها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة حسب المادة 2/305 ق.ض.م 20 والمادة 534 ق.ض.غ.م 21 و 119-2 ق.التسجيل 22 والمادة 34-2 ق الطابع 23 وذلك وفقا للشروط المنصوص عليها بموجب المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يجوز لإدارة الضرائب إختيار جهة الاختصاص لتقديم الشكوى ، وتبقى بعدها مسألة تحريك الدعوى العمومية من عدمها من صلاحيات النيابة العامة.

المطلب الثاني :العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

لقد أقر المشرع الجزائري لهذه الجريمة عقوبات جزائية وعقوبات جبائية، وذلك للأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية.

الفرع الأول:العقوبات المقررة للأشخاص الطبيعية

يكون المتهم بارتكاب جريمة الغش الضريبي مهدد بتوقيع عقوبات جزائية أصلية، منها وتكميلية كذا لعقوبات جبائية، تشمل الفاعل الأصلي والشريك وحتى الغير .

أولا :العقوبات الجزائية:تتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية.

1- العقوبات الأصلية:

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

تتصب هذه العقوبات في الحبس والغرامة المالية، ولقد نصت المادة 303 المعدلة بموجب القانون رقم 16-11 المؤرخ في 29-12-2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 على عقوبة الحبس التي ترتبط شدتها حسب قيمة الحقوق المتملص منها كما يلي:

- الغرامة من 50000 دج إلى 100000 دج عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 100000 دج
- الحبس من شهرين (2) إلى ستة أشهر (6) و غرامة ب 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج
- الحبس من ستة أشهر (6) إلى سنتين (2) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج
- الحبس من سنتين (2) إلى خمس سنوات (5) وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج
- الحبس من خمس سنوات (5) إلى عشر سنوات (10) وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص منها 10.000.000 دج

كما نصت المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 11-02 المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 25 وكذا المادة 119 من قانون التسجيل .على عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة من 5.000 دج إلى 20.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين.

وتجدر الإشارة هنا أن المشرع الجزائري قد جنح جريمة الغش الضريبي مهما كانت قيمة مبلغ التملص مع تغليظه لعقوبة الحبس، بخلاف لما كان ساريا في ظل القانون السابق أي قانون المالية لسنة 2003 وتحديد نص المادة 303 منه التي تنص على أنه إذا تجاوز المبلغ المتملص من الضريبة 1.000.000 دج تصبح الجريمة عندئذ جنائية وتخضع للإجراءات الخاصة بالجنايات، وبذلك يكون المشرع قد أصاب في هذا التعديل نظرا لما يتميز به قضاء الجناح من يسر وسرعة في الإجراءات والأجال، مما يعطي الفاعلية أكثر للتصدي لهذه الجريمة التي شاعت وأصبحت تهدد الموارد الجبائية للدولة، مما يقتضي ردع ومعاقبة مرتكبيها وخاصة في حال العود أين تضاعف العقوبة سواء الجزائية أو الجبائية، خلال أجل خمس سنوات تسري من تاريخ إرتكاب الجريمة الأولى.

2: العقوبات التكميلية:

لقد نص المشرع الجزائري على جواز أن تأمر المحكمة بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الصحف اليومية الوطنية، أو تأمر بتعليقه في الأماكن التي تحددها كمقر الإقامة للمحكوم عليه، أو للوح إعلانات البلدية أو المحكمة، وذلك وفقا لنص المواد 303 ق.ض.م. 26، 550 ق.ض.غ.م. 27، 120/6 ق.التسجيل 28، كما تم إقرار إلزامية تطبيق هاتين العقوبتين في حال العود وفقا لنص المادة 303-3 ق.ض.م. 29 والمادة 5 46 ق.ض.غ.م. 30 والمادة 120-6 ق.التسجيل 31، كما تضمنت بعض النصوص عقوبات تكميلية أخرى مثل المنع من مزاوله مهن رجال الأعمال ، مستشار جبائي، خبير أو محاسب وذلك في حال العود أو تعدد الجرائم المنتهية بالادانة بموجب حكم أو عدة أحكام ، حسب نص المادة 544 ق.ض.غ.م. 32، كما قد تكون العقوبة بالمنع من ممارسة النشاط التجاري لمدة لا تتجاوز 10 سنوات ، وفقا لنص المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2013.

ثانيا: العقوبات الجبائية:

يكون القاضي ملزما قانونا عند الحكم بالادانة أن يقضي بعقوبة جبائية ، إذا طلبت إدارة الضرائب ذلك ، أما إذا لم تطلب ذلك فإنه لا يحكم بها من تلقاء نفسه³⁴، وهذا ما أقرته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجناح والمخالفات ملف رقم 13629135.

وتتنوع هذه العقوبات من حيث المضمون والقيمة حسب النص القانوني الذي نص عليها، فالمادة 523 ق.ض.غ.م. 36 أوردت عقوبة جبائية ثابتة تتراوح قيمتها بين 5.000 دج و 25.000 دج ، أما المادة 524/2 من فنصت على عقوبة جبائية نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 50.000 دج، ونصت المادة 114-2 ق.الرسم على رقم الأعمال على أن تكون الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج.

والملاحظ أن القاضي لا يملك السلطة التقديرية في تحديد مبلغ الغرامة الجبائية لارتباطها بنص قانوني صريح. ولا يمكن أن تخضع لتطبيقات المادة 53 من قانون العقوبات الجزائري³⁸ المتعلقة بظروف التخفيف.

الفرع الثاني: العقوبات المقررة للشخص المعنوي في جريمة الغش الضريبي:

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

إن المشرع الجزائري قد نص صراحة عن قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، بموجب نص المادة 51/ 2 مكرر ق.ع 39 التي تنص: **باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام ، يكون الشخص المعنوي مسئولاً جزائياً عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين...**

كما أورد المشرع الجزائري مجموعة من العقوبات تضمنتها المادتين 18 مكرر و المادة 18 مكرر 1 من القانون رقم : 15/04 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004 ، حيث نصت المادة 18 مكرر على مايلي : " العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنايات و الجنح هي :

1/ الغرامة التي تساوي من مرة (1) إلى خمس (5) مرات الحد الأقصى للغرامة المقرر للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على جريمة.

2 / واحدة أو أكثر من العقوبات 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 مزاوله نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بشكل مباشر أو غير مباشر نهائيا او لمدة لا تتجاوز خمس سنوات
- مصادرة الشيء الذي أستعمل في ارتكاب الجريمة أو نتج عنها.
- نشر وتعليق حكم الإدانة
- الوضع تحت الحراسة القضائية لمدة لا تتجاوز خمس سنوات وتنصب الحراسة على عدم ممارسة النشاط الذي أدى إلى الجريمة أو الذي ارتكبت الجريمة بمناسبةه.
- كما أن النصوص الضريبية قد أقرت توقيع عقوبة الغرامة المالية على الشخص المعنوي، ولكنها لم تحدد مقدارها مما يجعلنا نلجأ لتطبيق نص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات بإعتبارها هي الأصل.

الخاتمة :

من خلال ما تقدم نجد أن المشرع الجزائري قد جرم واقعة الغش الضريبي وأقر لها عقوبات جزائية وأخرى جنائية بالنسبة للشخص الطبيعي والمعنوي المكلف بها ، بموجب نصوص خاصة تتعلق بقانون الضرائب المباشرة ، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الطابع ،قانون التسجيل وقانون الرسم على الأعمال المعدلين بالقانون رقم 11-16 المؤرخ في 28-12-2011 المتضمن قانون المالية لسنة 2012 وكذا بموجب قانون العقوبات ، مع تقييده لسلطة النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية ومباشرتها بشرط وجود شكوى مكتوبة وصادرة عن إدارة الضرائب،مع عدم سحبها أثناء إجراءات المتابعة حتى لا تقتضي الدعوى العمومية.

كما أنه ألغى تكييف الجريمة على أنها جنائية وجنحها بشكل تام وقد أصاب في ذلك،لكن رغم ذلك تبقى هذه الجريمة موجودة وتهدد الكيان المالي للدولة مما يجعلنا ننادي إلى وجوب تثقيف المكلف بالضريبة بأهمية هذا المورد المالي لخزينة الدولة مع خطورة الفعل الذي يقوم به، مع تفعيل أدوات الرقابة المستمرة من قبل إدارة الضرائب ومعاقبة كل تقصير أو تستر منها في تقديم الشكوى ضد مرتكبي هذه الجريمة ،بل يقتضي إلغاء شرط الشكوى لأجل تحريك الدعوى العمومية، مما يتيح للنياية العامة تحريكها ومباشرتها بشكل مفيد ومجدي من حيث التصدي لهذه الجريمة.

كما نوصي بوجوب تحديد الأعمال التدليسية والمناورة المشكلة للركن المادي لهذه الجريمة،على سبيل الحصر حتى لا يكون هناك أي مساس أو إنتهاك لمبدأ الشرعية الذي يعتبر من أهم المبادئ الدستورية في الدستور الجزائري.

قائمة المراجع:

- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجزء الأول، الطبعة 12، دار هومة، الجزائر، سنة 2010، ص 436.
- عطية عبد الواحد ،مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2000، ص809.
- أوهيب سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003، ص7.
- مرسل عبد الحق، الهمال حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد القضائي للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 02، ص164.

قائمة الهوامش:

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

- 1- عطية عبد الوهاب، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2000، ص 809 . 2- أو هيب سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي و العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003، ص 7.
- 3- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الجزء الأول، الطبعة 12، دار الهومة، سنة 2010، ص 436.
- 4- مرسللي عبد الحق، الهمال حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب و الصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد القضائي للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 02، ص 164.
- 5- المادة 533 من الأمر 104-76، المؤرخ في 12-09-1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل بقانون رقم 11-16، المؤرخ في 29-12-2011 المتضمن لقانون المالية لسنة 2011.
- 6- المادة 303 من الأمر 101-76، المؤرخ في 9-12-1976، المتعلق بقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، العدد 102 الصادرة في 22-11-1976 .
- 7- نصت المادة 31 من الأمر رقم 66-155، المتضمن قانون العقوبات الجزائري، المؤرخ في 8 يونيو 1966، المعدل و المتمم، على أن المحاولة في الجنحة لا يعاقب عليها إلا بناءا على نص صريح .
- 8- أو هيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص 8.
- 9- المادة 117 من الأمر رقم 76-102، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، جريدة الرسمية، عدد 103، لسنة 1976.
- 10- المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة .
- 11- المادة 21 من الأمر رقم 76-103، المؤرخ في 9-12-1976، يتضمن قانون الطابع، جريدة الرسمية العدد 103، الصادرة بتاريخ 22-11-1976، المعدل و المتمم .
- 12- المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة .
- 13- المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة .
- 14- المادة 119 من قانون الرسم على الأعمال.
- 15- المادة 34 من قانون الطابع .
- 16- المادة 119 من الأمر 76-105 مؤرخ في ديسمبر 1976 يتضمن قانون التسجيل جريدة الرسمية عدد 103 الصادرة بتاريخ 22-11-1976 المعدل و المتمم .
- 17- المادة 104 من قانون رقم 01-21، المؤرخ في 22-12-2001، يتضمن قانون الإجراءات الجنائية، الجريدة الرسمية رقم 79.
- 18- أو هيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص 170-171.
- 19- المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية، الصادر بموجب الأمر 66-155 المؤرخ في 8 يونيو 1966، المعدل و المتمم، بموجب القانون رقم 86-05 المؤرخ في 4-3-1986، نصت على "تتقضي الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى اذا كانت شرط لازمة للمتابعة".
- 20- المادة 2/305 من قانون الضريبة المباشرة .
- 21- المادة 534 من قانون الضريبة غير مباشرة .

جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

- 22-المادة 2/119 من قانون التسجيل .
- 23- المادة 2/34 من قانون الطابع .
- 24- المادة 303 من قانون رقم 16-11 ،المؤرخ في 28-12-2011 ،المتضمن لقانون المالية لسنة 2012 ،الجريدة الرسمية رقم 72 .
- 25-المادة 532 المعدلة بموجب القانون رقم 11-02 ،المؤرخ في 24-12-2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.
- 26-المادة 303 من قانون الضريبة المباشرة .
- 27- المادة 550 من قانون الضريبة غير مباشرة .
- 28- المادة 6/120 من قانون التسجيل .
- 29- المادة 3/303 من قانون الضريبة مباشرة .
- 30- المادة 546 من قانون الضريبة غير مباشرة .
- 31- المادة 6/120 من قانون التسجيل .
- 32- المادة 544 من قانون الضريبة غير مباشرة .
- 33- المادة 29 من قانون رقم 22-03 ،المؤرخ في 28-12-2002 ،المتضمن قانون المالية لسنة 2013 .
- 34- أحسن بوسقيعة،مرجع سابق ،ص452.
- 35- الملف رقم 136291 الصادر عن غرفة المخالفات و الجنج بالمحكمة العليا بتاريخ 7-10-1996 ، مجلة المحكمة العليا، العدد1، لسنة 1996 .
- 36- المادة 523 من قانون الضريبة غير مباشرة .
- 37- المادة 2/524 من قانون الضريبة غير مباشرة .
- 38- المادة 53 من قانون العقوبات .
- 39- المادة 51 /2 من قانون العقوبات .
- 40- المادة 18 مكرر ،18 مكرر 1 ،من قانون رقم 15-04 ، المؤرخ في 10-11-2004 .