

آليات قمع جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

Mechanisms for suppressing the crime of tax fraud in Algerian legislation

د. بن صالح المزدادة قرطبي سهيلة¹

جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان – الجزائر –

البريد الإلكتروني: souhilah70@live.fr

تاريخ الاستلام: 2022/02/09 تاريخ القبول: 2022/03/10 تاريخ النشر: 2022/04/24

الملخص:

تعد الضريبة ركيزة أساسية في دعم و تنشيط الاقتصاد الوطني، أين تأخذ دورا تمويليا لفائدة الخزينة العمومية، و مع ذلك فإن معظم الدول تعاني من قصور معتبر في دور الضريبة بسبب انتشار ظاهرة الغش الضريبي، والجزائر من بين الدول التي تعاني منها في ظل غياب الوعي الضريبي، مما يشكل خطورة بالغة على مالية الدولة و أمنها الاقتصادي و الاجتماعي، الأمر الذي جعل المشرع الجزائري يضيف عليها طابعا جزائيا و جبائيا ليتوافق و حجم الحقوق المتملص منها من قبل المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنوياً.

الكلمات المفتاحية:

الضريبة - الغش الضريبي - الرقابة الجبائية - المكلف بالضريبة - العقوبة.

Summary

The tax is an essential pillar in supporting and revitalizing the national economy, as it takes a financing role for the benefit of the public treasury. However, most countries suffer from a significant shortcoming in the role of tax due to the spread of tax fraud, and Algeria is among the countries that suffer from it in the absence of tax awareness, which poses a serious threat to the state's finances and its economic and social security, which made the Algerian legislator give it a penal and fiscal character to match the amount of rights evaded by the taxpayer, whether he is a natural or legal person.

Key words : Tax - tax fraud - fiscal control - taxpayer - punishment.

¹ د. بن صالح المزدادة قرطبي سهيلة ، souhilah70@live.fr

المقدمة:

في ظل التطورات الاقتصادية والسياسية للدولة الحديثة، أصبحت الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية، ولم يقتصر دورها على تحقيق الهدف المالي الذي كان الأساس في فرضها منذ القدم، بل إن بعض الدول تعتبرها الركيزة الأساسية في اقتصادها لا يمكن أن تقوم دون تثبيتها وتدعيمها، ولأجل المحافظة على الموارد ولشعور الدولة باتجاه المكلفين صوب التهرب من دفعها، ذهب المشرع الجزائري إلى تقرير ووضع سياسة محكمة ورصينة يمكن من خلالها تجريم أي فعل ينطوي على اعتداء على مصلحة الخزينة العامة ومن ثم تحديد العقاب المناسب له.

هذه الجريمة الضريبية تسمى عادة بجريمة الغش الضريبي التي هي إحدى صور الجرائم الاقتصادية والتي تمثل اعتداء على النظام الاقتصادي للدولة.

ولهذا فإننا في هذا البحث سوف نركز على مسألة مهمة تدور حول السياسة المتبعة من قبل المشرع في التجريم والعقاب للتعرف عما إذا كانت هذه السياسة ناجعة في حماية النظام الضريبي من كل اختراق أم أنها كانت عاجزة عن تحقيق الهدف.

كل ذلك سوف نبنيه من خلال محورين تطرقنا في المحور الأول إلى سياسة المشرع في تجريم الغش الضريبي، أما المحور الثاني فقد خصصناه إلى سياسة المشرع الجزائري في قمع الغش الضريبي.

المحور الأول: سياسة المشرع الجزائري في تجريم الغش الضريبي .

تتضح ملامح جريمة الغش الضريبي من خلال مجمل النصوص القانونية الواردة في قانون الضرائب المباشرة (76-101، 1976)، وقانون الضرائب الغير مباشرة (76-107، 1976)، قانون الطابع (76-103، 1976)، وقانون التسجيل، وقانون الرسم على رقم الأعمال، وأخيرا قانون الإجراءات الجبائية (01-21، 2001)، التي يتبين من خلالها إضفاء المشرع للطابع الجزائي لكل نشاط إجرامي يتضمن استعمال طرق احتيالية تدليسية سواء كانت مادية أو قانونية أو محاسبية تكون نتيجتها التملص الكلي أو الجزئي من وعاء الضريبة أو تصفيتيها، مع توفر القصد الجنائي العام اتجاه إرادة الجاني لارتكاب الجريمة وعلمه بان الوقائع التي أقدم عليها تشكل جريمة يعاقب عليها القانون، والقصد الخاص الذي يهدف لحرمان الخزينة العمومية من استيفاء حقوقها الجبائية.

أولاً: الركن المادي :

يشترط للقيام الركن المادي لجريمة الغش الضريبي و لا سيما السلوك الإجرامي في جريمة الغش الضريبي ، استعمال الجاني لإحدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية...التملص الضريبي والعلاقة السببية بين الطرق الاحتيالية والتملص الضريبي.

1- استعمال الطرق الاحتيالية

لم يعرف المشرع الجزائري الطرق الاحتيالية ، والعلة من ذلك أن كل تعريف لا يستطيع الإلمام بكل الطرق و الأساليب الاحتيالية والتدليسية، وعليه فبالرجوع إلى التشريع الجبائي نجد أن المادة 533 من قانون الضرائب الغير مباشرة قد أوردت 6 حالات اعتبرتها طرق احتيالية ، وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال، أما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نص في المادة 303 في فقرتها 3/2 والمادة 407 ف 2 على 05 أعمال اعتبرها من هذا القبيل.

في حين أن قانون الرسم على رقم الأعمال نص في المادة 118، كذلك قانون الطابع في المادة 34 وقانون التسجيل في المادة 119 ف 1 حين نص على عمل واحد واعتبره كطريقة احتيالية ، وتتفق هذه النصوص على اعتبار هذه الأعمال أنها جاءت على سبيل المثال وليس الحصر ، وأجمعت على استعمال صيغة " على وجه الخصوص ". قبل ذكر الأعمال التي تعتبرها طرقا احتيالية أو غشا ضريبيا.

وبصفة عامة تتفق على القوانين الجبائية على اعتبار الأعمال والأفعال التالية طرقا احتيالية:

- إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب والرسوم المفروضة.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول أما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها، وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.
- الإغفال عن قصد تسجيل أو الأمر بالتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد ن أو في الوثائق التي تحل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسنوات المالية أو أقفلت حالاتها.
- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو تنتقل عن طريق الوفاء أو الوصايا.
- استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.
- استعمال الطوابع المنفصلة أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من اجل دفع ضرائب، وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.
- ممارسة نشاط غير مصرح به.

- انجاز عمليات شراء أو بيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيداعها.
 - القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح قصد إخفاء الأرباح والإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها والغير.
 - تسليم فواتير وسندات تسليم أو أية وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
 - كل مناورة تهدف إلى تنظيم الإعسار من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع الضريبة.
 - القيام بأية وسيلة كانت تجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.
- وما يلاحظ على النصوص القانونية التي تناولت الطرق الاحتيالية أو التدليسية في التشريع الضريبي الجزائري أنها متشابهة لهذا، كان على المشرع الجزائري أن يتدارك هذا التكرار ويبقى على الطرق الاحتيالية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية.

كذلك خير ما فعل المشرع الجزائري عندما لم يحصر صور السلوك الاحتيالي التي ترتكب بها هذه الجريمة مثل ما فعل المشرع الفرنسي في المادة 1471 من القانون العام للضرائب.(1471, 2018)

2- التملص من الضريبة

يمثل التملص من الضريبة، نتيجة لما يحدثه النشاط الإجرامي من تغيير في العالم الخارجي، وذلك من خلال الاعتداء على الحق الذي تحميه القاعدة القانونية، وهو حق الدولة في الحصول على الضريبة وقد استعملت التقنيات الجبائية للتعبير عن النتيجة في جريمة التملص الضريبي صيغا مختلفة، ومهما اختلفت هذه الصيغ إلا أنها تتفق في كون الامتناع الكلي أو الجزئي عن دفع الضريبة يمكن أن يحصل في صورتين :

إما تملص من تصفية الضريبة بما فيما الوعاء الضريبي، أو من دفعها وهي كالآتي :

- إما التملص من الكل أو من بعض وعاء الضريبة وذلك بالتهرب من تحديد أساس الضريبة أو ربطها ويتحقق ذلك حينما يقوم الممول بإخفاء كل المادة الخاضعة للضريبة أو بعضها أو حينما يقدم إقرارا غير صحيح.
- إما التملص كليا أو جزئيا أو تصفية الضريبة ، ويقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها للجهات المختصة لتحصيل الضريبة.
- إما التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ويراد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الالتزام بأدائها والتخفيف من عبء الالتزام.

وتجدر الإشارة إلى أن القوانين الجبائية لا تشترط لقيام الجريمة إن تؤدي الطرق الاحتيالية فعلا إلى نتيجة معينة، وهي التملص من الضريبة، بل أن المحاولة تكفي لقيامها (السبتي، 2008، صفحة 76)، فتجريم المحاولة مرتبط أيضا بالنتيجة التي قصد المكلف الوصول إليها وهي التخلص من الضريبة (MARTINEZ, 1990, p. 33).

3-العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الاحتيالية

يتعين لقيام جريمة الغش الضريبي وجود علاقة بين فعل التملص من الضريبة وذلك بالاعتماد على الطرق الاحتيالية التي يستعملها المكلف بذلك، ومن ثم تنعدم العلاقة السببية إذا تملص المكلف من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبته إدارة الضرائب عند تحديد الوعاء الضريبي، أو عند تقدير الإعفاء (بوسقيعة، 2017، صفحة 417)، غير أنه عند قيام المكلف بإخفاء أو تقديم وثائق وتصريحات غير صحيحة أو مزورة فنكون أمام استعمال طرق احتيالية فتنشأ العلاقة السببية بين فعل التملص من الضريبة واستعمال الطرق والوسائل التدليسية.

ثانيا: الركن المعنوي :

جريمة الغش الضريبي جريمة عمدية يتكون الركن المعنوي فيها من القصد الجنائي، وقد شددت مجمل النصوص الضريبية على ذلك باستعمال عبارة "عمدا"، ولا جريمة إذا لم يثبت توفر القصد الجنائي وعلاوة على القصد الجنائي العام تقتضي الجريمة قصدا خاصا يتمثل في التملص من الضريبة كلها أو بعضها.

1- القصد العام:

يقصد به توفر عنصري العلم والإرادة لدى الجاني، إذ يجب أن يكون على علم بارتكابه للأفعال الاحتيالية أو التدليسية تؤدي إلى التخلص أو التملص من الضريبة كلها أو بعضها، فإذا أخفى الممول بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله لقواعد المحاسبة، لا يعد القصد الجنائي متوافرا لديه، فالقصد هنا يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الاحتيال وإيقاع إدارة الضرائب في الخطأ (السبتي، 2008، صفحة 418).

2- القصد الخاص :

يتطلب الغش الضريبي توافر القصد الجنائي الخاص وهو أنه يتجه الجاني إلى التملص من الضريبة كلها أو بعضها (بوسقيعة، 2017، صفحة 418). فالقصد الخاص هنا يكون بوعي وبقصد لغرض خداع السلطات الضريبية (دنيازاد، 2014، صفحة 280)، ويقع عبء إثبات الركن المعنوي على إدارة الضرائب والنيابة العامة. كما يتعين على قاضي الحكم في حالة الإدانة بجريمة الغش إبراز الركن المعنوي وإلا كان حكمه مشوبا بالقصور في التسبيب (الكريم، 2007، صفحة 14).

المحور الثاني: سياسة المشرع الجزائري في قمع الغش الضريبي

من خلال سياسة التجريم التي قررها المشرع الضريبي والتي يترتب على مخالفتها دخول الشخص المرتكب لها دائرة التجريم التي حددها المشرع، إلا أن التجريم غير كاف بل لابد من وسيلة أخرى تكمل عنصر التجريم وتعمل على تحقيق الغرض من تقرير الأحكام الضريبية وهذه الوسيلة هي العقاب الضريبي.

إذن ما هي السياسة العقابية التي انتهجها المشرع الجزائري فيما يخص قمع الغش الضريبي وما هو الجزاء المقرر لها؟ وقبل الإجابة عن هذه الأسئلة تعين علينا التطرق إلى الأشخاص المؤهلين لمعاقبة هذه الجريمة ثم إجراءات المتابعة والأشخاص الخاضعين لهذه الجرائم ثم العقوبات المقررة قانونا لجريمة الغش الضريبي.

أولاً: متابعة جرائم الغش الضريبي

تتميز الجريمة الضريبية بالطابع التقني، مما دفع المشرع تنظيمها بأحكام تجريبية وإجرائية خاصة بها، تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم، وقمع جرائم القانون العام سواء تعلق منها بإجراءات المتابعة، أين منح صلاحيات للأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجرائم، لا نجد مثل لها في قانون الإجراءات الجزائية.

فمهمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه الجريمة، تكون في الوصول إلى دلائل من خلال المهام المحددة لهم قانونا في هذا المجال (عمار، 2009، صفحة 139).

1- إثبات الجريمة

نتطرق أولاً للأشخاص المؤهلين لإثبات الجريمة ثم للصلاحيات المخولة لهم قانوناً لأداء مهامهم:

أ- الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي:

ما يلفت الانتباه، بالنسبة لهذه المسألة، هو عدم انسجام النصوص الضريبية، فقامت الأشخاص المؤهلين تختلف من نص إلى آخر، وفي هذا الصدد يمكن تصنيف النصوص إلى ثلاثة:

قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع حصراً صلاحية إثبات الغش الضريبي في أعوان الضرائب المفوضين والمحلفين طبقاً للمادة 504 من ق ض غ م والمادة 21 من ق ط.

وأضافت المادة 504 من ق ض غ م إلى أعوان الضرائب فئة من الأشخاص بحسب محل الجريمة (أعوان الجمارك وأعوان الإدارات المالية الأخرى ورجال الدرك الوطني بالنسبة للمخالفات المتعلقة بالكحول ورئيس البلدية ومحافظو الشرطة بالنسبة للمخالفات المتعلقة بالذهب والفضة المرتكبة من طرف البائعين المتجولين، أعوان الغابات وأعوان الشرطة البلدية بالنسبة للمخالفات المتعلقة بالتبغ).

أما قانون الرسم على رقم الأعمال : وسع هذا النص من قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذا القانون بحيث تشمل ضباط الشرطة القضائية وأعوان إدارة الضرائب المختلفة وأعوان الضرائب المباشرة والتسجيل وأعوان الجمارك وأعوان قمع الغش والجرائم الاقتصادية طبقا للمادة 112. فيما يخص قوانين الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتسجيل فلم تعين هذه النصوص الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذه القوانين.

ومن هنا يثار التساؤل حول إمكانية ضباط الشرطة القضائية إثبات الغش الضريبي على غرار باقي القوانين الضريبية الأخرى التي نصت صراحة على اختصاص مصالح الضبطية القضائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية.

إذا نظرنا إلى الطبيعة التقنية لجرائم الغش الضريبي يكون الجواب عن ذلك بالنفي كون مصالح الضبطية لها تكوين خاص بتقنيات الضرائب وكيفية معاينة هذه الجرائم ومختلف الطرق الاحتمالية ، إلا انه باعتبار الاستثناء يجب إن يكون بنص صريح وأمام عدم وجود نص صريح يستثنى مصالح الضبطية القضائية فان الرأي الراجح يقر بإمكانية ضباط الشرطة القضائية من معاينة جرائم الغش الضريبي مع إلزامية إحالة الملفات المحقق فيها إلى مصالح الضبطية قصد تحريك الدعوى العمومية (بوسقية، 2017، صفحة 418).

ب-صلاحيات الأشخاص المؤهلين لإثبات الجريمة الضريبية:

يعتبر تحرير محضر إثبات المخالفة أهم صلاحية خولها المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي.

ما عدا قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 505 التي نصت صراحة على الإجراءات الشكلية الواجبة التوفر في محضر المحرر من قبل الأعوان المؤهلين كتاريخ المحضر ونوع المخالفة وصفة الأعوان الذين حرروا المحضر والشخص المكلف بالمتابعة إلى غير ذلك من الإجراءات الشكلية المفروضة تحت طائلة بطلان المحضر، أما باقي القوانين السالفة الذكر فلا نجد أي مادة تنص على الإجراءات الشكلية الواجبة الإتيان مما يحيلنا إلى القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية لا سيما المواد 212 وما يليها.

كما أن المشرع الضريبي منح صلاحيات أخرى للأعوان المؤهلين بمعاينة الجريمة لا سيما الاطلاع على السجلات والمستندات والأوراق للتحقق من مدى احترام القانون وهو ما نجده في المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة والمواد 315/313/312/309 من قانون الضرائب المباشرة.

كما منح المشرع صلاحية التفتيش مع احترام الأحكام المنصوص عليها من المواد 499 إلى 509 لا سيما استصدار أمر من السلطة القضائية المختصة وبحضور ضابط الشرطة القضائية المختص إقليميا لعملية التفتيش ، إلى غير ذلك من الصلاحيات التي منحها المشرع للأعوان المؤهلين لمعاينة الجرائم.

2-مباشرة المتابعات:

والتي نستعرض من خلالها تحريك الدعوى العمومية ثم الجهة القضائية المختصة بالنظر في الغش الضريبي

أ- تحريك الدعوى العمومية : إذا كان المبدأ العام يمنح صلاحية تحريك ومباشرة الدعوى العمومية للنيابة العامة طبقا لقانون الإجراءات الجزائية ، إلا أنه في جرائم الغش الضريبي فإن المشرع قيد النيابة العامة في تحريك الدعوى العمومية ولا يمكن تحريكها إلا بموجب شكوى من قبل إدارة الضرائب وتحديدًا من المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا وهو ما نجده في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية (01-21، 2001)، التي أحالت إليها كل من المادة 305 من ق ض م والمادة 534 من ق ض غ م والمادة 119 من ق ر ر أ والمادة 34 من ق ط والمادة 2/119 من ق ت. ويستنتج من خلال ذلك إن الشكوى في كافة قوانين المتعلقة بالضرائب تخضع لأحكام المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية ويقدمها المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا بعد استشارة اللجنة الجهوية للضرائب المختصة والتي يتم إحداها بموجب قرار من المدير العام للضرائب. ومنذ هذا التعديل لا يمكن لغير المدير الولائي تفويض غيره لتقديم الشكوى ، بل أصبح لزاما عليه تقديم الشكوى شخصيا على أن تقدم كتابة لوكيل الجمهورية المختص. ما مصير الشكوى المقدمة من غير المدير الولائي للضرائب ودون الحصول على الرأي المسبق من اللجنة الجهوية للضرائب طبقا للقانون ؟ إذا رفعت الشكوى إلى القضاء دون احترام الإجراءات المشار إليها أنفا يكون الإجراء باطلا، كما يكون باطلا أيضا إذا صدرت من غير مدير الضرائب بالولاية شخصيا أو بدون الحصول على رأي مطابق للجنة الجهوية (بوسقيعة، 2017، صفحة 422).

ب- مباشرة الدعوى العمومية: فبعد تحريك الدعوى العمومية من قبل الجهة المختصة وتأكد وكيل الجمهورية من صحة الشكوى فإن مباشرة الإجراءات تكون على عاتق النيابة في تهيئة الملف وجدولته أمام الجهة القضائية المختصة واستدعاء الأطراف ، وتقديم الالتماسات الواجبة طبقا للقانون إلى غير ذلك من الإجراءات المتبعة أمام المحاكم الجزائية طبقا للمادة 36 من قانون الإجراءات الجزائية، أما الدعوى الجبائية فإن إدارة الضرائب تتكفل بالمطالبة بتطبيق الجزاءات الجزائية والغرامة الجبائية والمصادرة.

ثانيا: الجزاء المترتب عن جريمة الغش الضريبي

قبل التطرق إلى الجزاءات المفروضة قانونا على مرتكبي جريمة الغش الضريبي يتعين أولا تحديد الأشخاص الخاضعين لهذه الجزاءات ثم الجزاءات المفروضة عليهم.

1- الأشخاص الخاضعين لعقوبة الغش الضريبي

إن أول من يخضع للجزاء هو الفاعل الأصلي لجريمة الغش الضريبي وقد يساعده في ارتكابها شريكا فبصبح كذلك محل متابعة كما قد يكون الفاعل شخصا معنويا.

أ-الفاعل الأصلي :

لقد عرفت المادة 41 من قانون العقوبات الفاعل الأصلي انه : "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".

وعليه لا يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفا سلبيا في هذه العلاقة الضريبية (سرور، 1990، صفحة 141)، فالمكلف بالضريبة هو الملتزم بالضريبة قانونا وهو الفاعل الأصلي في جريمة الغش الضريبي وهو أول من يخضع للمساءلة الجزائية شخصا طبيعيا كان أو معنويا، وهذا ما جاء في نص المادة 303 ف 9 من ق ض م.

ب- الشخص المعنوي :

لقد اعترف المشرع بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي من خلال القانون رقم 15-04 الصادر بتاريخ 10/نوفمبر 2004 الذي عدل بموجبه قانون العقوبات الجزائري إذ أضاف المواد 18 مكرر إلى 18 مكرر 1 التي فرض من خلالها عقوبات أصلية تقع على الشخص المعنوي بالغرامة التي تساوي من 01 إلى 05 مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة.

ضف إلى ذلك ما نص عليه القانون رقم 14-04 من قانون الإجراءات الجزائية فيما يخص متابعة الشخص المعنوي وممثله القانوني جزائيا في نفس الوقت.

كما كرست التشريعات الجبائية المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي وذلك في مختلف المواد نذكر على سبيل المثال المادة 303 ف 9 من ق ض م، المادة 138 ق ر ر أ، المادة 554 من ق ض غ م، والمادة 36 من ق ط والمادة 121 ف 4 من ق ت.

وعليه فان التشريع الجنائي ، اقر المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الأفعال المخالفة للقوانين إلى جانب المسؤولية الجزائية لممثله القانوني، مع الإشارة بان المشرع استبعد مسؤولية الدولة والمجموعات المحلية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري.

ج-الشريك :

الأصل أن جريمة الغش الضريبي تقع على عاتق المكلف بالضريبة، لكن يجوز أن تقع من طرف شخص آخر لا يتمتع بهذه الصفة يسمى الشريك.

عليه فقد أجمعت كل النصوص الضريبية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة، وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي دون الاختلال بالعقوبات التأديبية المقررة للموظفين والأعوان العموميين، ولقد أحالت تعريف الشريك، الى قانون العقوبات في المادة 42 منه التي تنص على: "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشارك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق وعاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك".

وبالتالي لكي نكون أمام جريمة الاشتراك في الجرائم الضريبية يجب ارتكاب فعل معاقب عليه وهي التحريض والمساعدة والاتفاق قبل أو أثناء وقوع الجريمة، وأن تتوفر لدى الشريك القصد الجنائي أي أن يكون عالما بالجريمة التي ترتكب وقاصدا بعلمه المشاركة أو المساهمة في ارتكابها (سرور، 1990، صفحة 145).

2- العقوبات المطبقة على جريمة الغش الضريبي

كما هو معلوم أن جريمة الغش الضريبي تتفرع إلى دعوى عمومية التي تباشرها النيابة العامة كما سبق الذكر ودعوى جنائية التي تباشرها مديرية الضرائب وبالتالي فإن العقوبات التي تصدر ضد المخالف تكون عقوبات جزائية وعقوبات جنائية كما أن هذه العقوبات تطبق على الأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية. للعلم ان العقوبات التي كانت تطبق على جرائم الغش الضريبي كانت عقوبات تتراوح بين جنائية وجنحية حسب المبلغ المتملص منه إذ تصل إلى عشرين سنة سجن نافذة إلا إن المشرع بموجب القانون رقم 16/11 المؤرخ في 2011/12/20 قام بتعديل أحكام المادة 303 من ق ض م وأصبحت العقوبة جنحية إذ تم نزع الوصف الجنائي على جريمة الغش الضريبي.

أ-العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي :

كما هو معمول به فان العقوبات دائما تتفرع إلى عقوبات أصلية وعقوبات تكميلية تفرض على المحكوم عليه في حالة ثبوت ارتكابه جريمة الغش الضريبي وهي تختلف من قانون إلى آخر حسب القوانين السالفة الذكر

وهي على المنوال الآتي :

في قانون الضرائب المباشرة :

تختلف حسب مبلغ الضريبة المتملص منها ، وتتراوح من الغرامة إلى غاية عشرة سنوات حبس وذلك طبقا المبالغ المتملص منها الآتي ببيانها :

- غرامة مالية من 50.000 إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.
- الحبس من شهرين إلى 06 أشهر وبغرامة من 100 ألف دج إلى 500 ألف دج أو بإحدى هاتين العقوبتين إذا كان المبلغ المتملص منه أكثر من 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

- الحبس من 06 أشهر إلى 24 شهر وبغرامة من 500 ألف دج إلى مليونين دج أو بإحدى هاتين العقوبتين إذا كان المبلغ المتملص منه بين 1.000.000 ولا يتجاوز 5.000.000 دج.
 - الحبس من 24 شهر إلى 05 سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يبلغ مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا تتجاوز 10.000.000 دج.
 - الحبس من 05 إلى 10 سنوات وبغرامة من 5 إلى 10 ملايين دج أو بإحدى هاتين العقوبتين إذا كان المبلغ المتملص منها يفوق 10.000.000 دج.
- وفي هذا الصدد استقر قضاء المحكمة العليا أن تحديد المبلغ المتملص منه يكون لكل سنة مالية دون احتساب غرامات التأخير، ويفهم من ذلك أنه لا يجوز جمع جميع المبالغ المالية للسنوات المالية لتسليط العقوبة على المحكوم عليه وفي حالة وجود عدة سنوات مالية فإن العقوبة المطبقة تكون بالنسبة للمبلغ الأكبر المتملص منها خلال هذه السنوات.
- العقوبات المقررة في باقي القوانين الضريبية الأخرى :**

- قانون الرسم على رقم الأعمال : فنجد أن المادة 117 منه أحالت على المادة 303 من ق ض م بخصوص العقوبة وعليه فإنه تطبق نفس العقوبات المقررة لهذه المادة حسب المبلغ المتملص منه.
 - قانون الضرائب غير مباشرة (المادة 532) الحبس من سنة إلى خمسة سنوات والغرامة من 50000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين .
 - قانون التسجيل (المادة 119) وكذلك قانون الطابع : تنص على الحبس من سنة إلى خمسة سنوات وبغرامة من 5000 إلى 20000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.
- ولقد أجمعت النصوص الضريبية على تضاعف العقوبات في حالة العود وحددت مدة العود بخمسة سنوات كما هو منصوص عليه في قانون العقوبات بالنسبة للجنح.
- العقوبات التكميلية :**

وتتمثل أساسا في نشر الحكم وتعليقه وهذا ما أجمعت عليه كافة القوانين المتعلقة بالضريبة التي تنص على إمكانية المحكمة في أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه وعلى نفقة المحكوم عليه في الجرائد التي تعينها.

كما أنه يمكن الحكم بالمنع من المزاولة إذا كان مرتكبي هذه الجرائم من رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين وذلك في حالة العود أو تعدد الجرائم وقد تصل هذه العقوبات التكميلية إلى غلق المؤسسة.

ونصت المادة 29 من القانون رقم 22/03 المؤرخ في 2003/12/28 على منع الأشخاص الذين تمت إدانتهم بتهمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري وحددت فترة المنع بمدة لا تتجاوز العشرة سنوات.

ب-العقوبات الجبائية:

بالإضافة إلى العقوبات الجزائية السابق التطرق إليها فإن كل نصوص القوانين الضريبية تعاقب على الغش الضريبي بجزاءات جبائية وتختلف من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا. وهي تتراوح من ثلاثة أضعاف من تلك الحقوق إلى ضعف حسب كل قانون على حدى وهناك غرامات ثابتة تنص عليها هذه القانون.

كما أن هناك قوانين تنص على مصادرة الأشياء ووسائل الغش وهو ما نجده في المادة 525 من ق ض غ م. للعلم انه إذا كان للقاضي الجزائي الحق في خفض الغرامات الجزائية إلى حدود معينة منصوص عليها قانونا إلا انه لا يجوز له خفض مبالغ الغرامات الجبائية المنصوص عليها (بوسقيعة، 2017، صفحة 430).

عقوبة الشخص المعنوي :

تجمع النصوص الضريبية على أن تطبق على الشخص المعنوي الغرامات الجزائية المقررة جزاء للشخص الطبيعي الذي ارتكب الجريمة، فضلا عن الجزاءات الجبائية وهو ما يتنافى مع أحكام المادة 18 مكرر من قانون العقوبات التي تقرر للشخص المعنوي الغرامات الجزائية تساوي من 1 إلى 5 مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة جزاء للشخص الطبيعي.

وحسب رأينا فإنه قانون العقوبات هو قانون عام وأنه بإمكان القوانين الخاصة الخروج عن هذا المبدأ طبقا للمبدأ المعروف الخاص يقيد العام.

الخاتمة:

وفي الأخير نصل إلى أن دراسة موضوع الغش الضريبي على طول البحث هذا برهن لنا أن هذه الظاهرة أضحيت من المواضيع التي تشغل جميع مكونات المجتمع، بل أصبحت جل الدول تفكر في إيجاد حلول تقلل من انتشار هذه الجريمة.

كما اتضح لنا خطورة هذه الجريمة على جميع المستويات باعتبارها وسيلة تهدف إلى التقليل من الموارد المالية التي تشكل وسيلة لتمويل الميزانية العامة للدولة التي تعتمد على الضرائب في تمويل النفقات العمومية. لقد انتهج الجزائر في البداية بعد التعديل الخاص لسنة 2003 موقفا فريدا من نوعه فيما يخص النظام الجزائي للغش الضريبي وذلك بأن اتخذت موقف التشدد وكان هذا الموقف يخالف ما هو معمول به في أغلبية الدول التي تأخذ بنظام تجنيح الفعل، ولكن بعد ذلك وبموجب القانون رقم 11-16 المتضمن قانون المالية 2012 عدلت موقفها بالتخفيف من جديد بخصوص العقوبات الجزائية المطبقة على الغش الجبائي، ولكن رغم التشدد والتخفيف لم يستطع المشرع إيجاد الضمانات الضرورية لفائدة المكلف بالضريبة لمنع تعسف الإدارة في استعمالها لحقها في المتابعة الجزائية من جهة، والحد من ظاهرة الغش الضريبي من جهة أخرى التي مازالت تشكل مصدر قلق وتهديد للأمن الاقتصادي.

والحقيقة أن أهم خطوة في مجال قمع جرائم الغش الضريبي تتمثل في إعادة النظر في النصوص القانونية الضريبية التي عالجت هذه الجرائم ، وتصحيح ما يعتبره من نقص وتناقضات، وكانت المهمة لتكون أسهل لو أن المشرع الجزائري جمع القوانين الضريبية الخمسة في مجموعة واحدة مثلما فعل نظيره الفرنسي في أن جمعها في قانون واحد وهو قانون العام للضرائب.

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر

I- الوطنية:

- القانون رقم 21-01، المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم.
- الأمر رقم 101-76، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم، ج.ر، ع. 102 لسنة 1976.
- الأمر رقم 103-76، المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم، ج.ر، ع. 39، لسنة 1976.
- الأمر رقم 107-76، الصادر بتاريخ 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب الغير مباشرة، المعدل والمتمم، ج.ر، ع. 106، لسنة 1976.

II- الأجنبية:

- code général des impôts modifié par la loi n°2018-898 du 23/10/2018

ثانياً: المراجع:

I- الكتب:

- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، دار هومة، ط 19، الجزائر، 2017.
- احمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، ط 1، القاهرة، 1990.
- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008.
- Jean Claude MARTINEZ, la fraude fiscale , presse universitaire de France , imp. 1990.

II- المذكرات والرسائل الجامعية:

- ادرير منيرة ، يوسف التومي احمد ، سواعدي عبد الكريم ، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري ، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء ، الدفعة الخامسة عشر ، وزارة العدل ، المدرسة العليا للقضاء ، الجزائر ، 2007/2004.

III- المقالات:

- فتّيش كمال ، الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة ، مجلة المحكمة العليا عدد خاص ، 2009
- معاشو عمار ، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص الغش الضريبي والتهريب الجمركي ، 2009
- سويح دنيازاد ، جريمة الغش الضريبي والتهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، مجلة الفقه والقانون ، ع 17 مارس 2014.