

أهم التعديلات الواردة على جريمة الغش الضريبي

في ظل قانون المالية لسنة 2012



منصوري خميسي *

تدليسية:

- ممارسة نشاط غير مصرح به
- إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع ، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استبعادها
- 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 مناوره تهدف الى تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

ثانيا: أركان جريمة الغش الضريبي:

1- الركن الشرعي للجريمة: نصت المادة الأولى من قانون العقوبات على أنه لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير امن بغير قانون . وإعمالا بنص هذه المادة لقد أورد المشرع الجزائي عدة نصوص قانونية تعاقب جريمة الغش الضريبي في قوانين الضرائب الخمسة الوارد ذكرها آنفا.

2- الركن المادي للجريمة : هو إستعمال إحدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها في المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال - والمادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية بغرض التملص أو التهرب من الضريبة أي من دفعها كليا أو جزئيا .

3- الركن المعنوي: لا تقوم جريمة الغش الضريبي بمجرد قيام الركن المادي لها ، كما أنها لا تقوم إذا كان الإغفال عن التصريح بالمدخيل أو برقم الأعمال عن غير قصد ، بل لابد من توافر الركن المعنوي المتمثل في سوء النية الذي يؤدي

شخص ، للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولا سيما منها عمليات البيع بدون فاتورة .

2- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة غشبا لطلبات ترمي الى الحصول إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة أو إسترجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الى الإستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة .

3- الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي الى نقل حسابات غير صحيحة أو وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09-10 من القانون التجاري ، أو الوثائق التي تحل محلها ، ولا يطبق هذا الحكم الا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أقيمت حساباتها .

4- الإغفال عن التصريح بالمدخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد .

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

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

كما نصت المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه تعتبر ممارسات

المقدمة :

تعتبر جريمة الغش الضريبي من أخطر الجرائم التي تهدد كيان الإقتصاد الوطني ، وقد وضع لها المشرع الجزائي عدة ضوابط وإجراءات يترتب على مخالفتها البطالان المطلق أو ردها في قوانين الضرائب الخمسة إضافة الى قانون الإجراءات الجبائية وهو ما سنحاول قدر المستطاع توضيحه بإيجاز في هذا العرض.

أولا: التعريف بجريمة الغش الضريبي :

ورد تعريف جريمة الغش الضريبي في قوانين الضرائب الخمسة :

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة Code des impôts directs et taxes assimilées المادة 303

- قانون الرسوم على رقم الأعمال taxes sur le chiffre d'affaires Code des المادتان 117-118

- قانون الضرائب غير المباشرة Code des impôts indirects المادتان 532-533

- قانون التسجيل Code de l'enregistrement المادة 119

- قانون الطابع Code du timbre المادة 34/1

على أن الغش الضريبي هو التملص أو محاولة التملص في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كليا أو جزئيا أو دفعه وذلك بإستعمال طرق تدليسية ذكرت على سبيل المثال لا الحصر في المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وهي :

1- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعينة.

- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.

- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها.

- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعينة ورتبهم وصفاتهم.

تتم المعينة 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 . ويتم بعد ذلك تبليغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعينة للشخص المعني بالأمر . ويتم إعداد محضر تدون فيه المعاينات المسجلة كل ذلك حسب الأوضاع والأشكال المنصوص عنها في المادة 38 من قانون الإجراءات الجنائية.

أما بالنسبة لمادة الضرائب غير المباشرة فقد نصت المادة 505 من هذا القانون على أنه تثبت مخالفات هذا القانون في محاضر تحت طائلة البطلان ويمكن أن تكون هذه المحاضر محررة من قبل عون واحد ، وفي هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس ، وعندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن فيها بالتزوير .

رابعاً: في تحريك الدعوى العمومية:

أجمعت قوانين الضرائب الخمسة وكذا قانون الإجراءات الجنائية بعد التعديل الوارد في قانون المالية لسنة 2012 على أن المتابعة في جريمة الغش الضريبي لا تتم إلا بناءً على شكوى من مدير الضرائب.

حيث تنص المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

المخالفات في مادة الرسم على اللحوم. في حين سكت قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، قانون السجل وقانون الطابع عن تحديد الأشخاص المؤهلين لمعينة المخالفات في مادة جريمة الغش الضريبي .

وقد استقر الرأي الراجح على أنه إضافة إلى الأشخاص المذكورين في قوانين الضرائب ، يجوز لضباط الشرطة القضائية وفقاً لمقتضيات أحكام قانون الإجراءات الجزائية من إثباتات هذه الجريمة على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية وهو ما إنتهى إليه الدكتور أحسن بوسقيعة في موضوع نشر له في المجلة القضائية لسنة 1998 العدد الأول صفحة 24.(1)

في كيفية إجراء المعاينات وإعداد محاضر المخالفات والحجوز:

عند وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية في مادة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانوناً القيام بإجراءات المعينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة ، وأشترط المشرع في ذلك أمراً صادراً من رئيس المحكمة المختص إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير بعد تقديم طلب الترخيص بإجراء المعينة من طرف مسؤول الإدارة الجبائية ، ويجب أن يحتوي هذا الطلب على البيانات التي هي في حوزة الإدارة التي تبرر بها المعينة وهي كما نصت عليها المادة 35 من قانون الإجراءات الجنائية :

إلى التملص من الضريبة كلياً أو جزئياً ، ودليل إثبات سوء النية يقع على جهة المتابعة .

ثالثاً: المتابعة:

من له صلاحيات معينة وإثبات جريمة الغش الضريبي؟

اختلفت قوانين الضرائب الخمسة في تحديد وتصنيف الأشخاص المؤهلين لمعينة وإثبات جرائم الغش الضريبي ، فبالرجوع إلى نص المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال Code des TCA نجدها تنص على أنه يمكن أن تثبتت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام ، أو تعين بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة ، والضررائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك أو قمع الغش والمخالفات الإقتصادية ، تلاحق المخالفات ويحكم فيها طبقاً للقواعد الخاصة بكل واحدة من الإدارات المكلفة بتحصيل هذا الرسم .

- في حين حصر قانون الضرائب غير المباشرة CII الأشخاص المؤهلين لمعينة المخالفات ومتابعاتها في أعوان إدارة الضرائب وأعوان الجمارك ، مستخدمي الدرك الوطني ، أعوان مصالح الجسور والطرق المأذون لهم بموجب القانون بتحريك المحاضر فيما يخص صناعة الكحول خلسة ، أعوان الإدارة البلدية وأعوانها وهم رؤساء المجالس البلدية ونوابهم ومحافظي الشرطة فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتجولين للمصنوعات من الذهب والفضة ، المندوبين الغائبين وأعوان الشرطة البلدية فيما يخص المخالفات في مادة التبغ ، أعوان الشرطة وأعوان البلديين المؤهلين لهذا الغرض فيما يخص

جهة التحقيق أو الحكم بالواقعة ، فإذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمرا بإلغائه وجه الدعوى لبطلان إجراءات المتابعة من تلقاء نفسه ، وإذا كانت الدعوى على مستوى جهات الحكم يتعين عليها القضاء بالبراءة لبطلان إجراءات المتابعة من تلقاء نفسها أيضا . (2) المرجع السابق الصفحة 27.

خامسا: في العقوبات والجزاءات:
النص القانوني المعاقب على جريمة الغش الضريبي في مادتي الرسوم على رقم الأعمال Taxes sur le chiffre d'affaires والضرائب المباشرة Impôts directs et taxes assimilées المتمثل في نص المادة 303 من هذا الأخير شهد عدة تعديلات من حيث نوع الجريمة أو من حيث العقوبات المقررة لها .
فقبل صدور قانون المالية لسنة 2002 بموجب القانون 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 كانت هذه الجريمة تشكل جنحة معاقب عليها بغرامة مالية من 5000 دج إلى 20.000 دج وبالحبس من سنة 01 إلى خمس 05 سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين ، وبعد صدور قانون المالية لسنة 2002 أصبحت هذه الجريمة تشكل جنحة أو جناية وذلك حسب مبلغ الضرائب المتملص منه ، إذ اعتبر المشرع أنه إذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 3.000.000 دج تصبح الجريمة تشكل جنحة معاقب عليها بالسجن المؤقت من عشر 10 سنوات إلى عشرين 20 سنة .

وبعد صدور قانون المالية 2012 بموجب القانون رقم 11-16 المؤرخ في 28/12/2011 بالجريدة الرسمية رقم 72 أصبحت جريمة الغش الضريبي تشكل جنحة (مهما كان مبلغ الضريبة المتملص

العقوبات الجزائية والديون الجبائية ، ويؤول الاختصاص في مادة الغش الضريبي إلى محكمة الجناح التي تختار من طرف إدارة الضرائب عن تقديريهما للشكوى وهي المحكمة التي يتبع لها مكان فرض الضريبة ، أو المحكمة التي يقع مقر المؤسسة في دائرة اختصاصها وهو ما نصت عليه المادة 305 من قانون الإجراءات الجبائية .

ويمكن سحب الشكوى من طرف مدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية وإكتتاب جدول الإستحقاق للتسديد يحدد على النحو التالي:

- أجل التسديد يقدر بستة (06) أشهر عندما يقل مبلغ الدين الجبائي عن 20.000.000 دج

- أجل تسديد مدته إثنا عشر شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي 20.000.000 دج ويقل عن 30.000.000 دج

- أجل تسديد مدته ثمانية عشر شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي 30.000.000 دج .

وينتهي سحب الشكوى الدعوى العمومية طبقا لنص المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية ، وهو ما نصت عليه المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المستحدثة بموجب المادة 45 من قانون المالية لسنة 2012 .

مصير الدعوى المحالة على القضاء بدون شكوى إدارة الضرائب :

يرى الدكتور أحسن بوسقيعة أنه إذا رفعت الدعوى إلى القضاء قبل تقديم الشكوى من الجهة المخولة قانونا (أي مدير الضرائب) يكون الإجراء باطلا بطلانا مطلقا متعلقا بالنظام العام لإتصاله بشرط أصيل لازم لتحريك الدعوى العمومية ولصحة إتصال

المعدلة بنص المادة 14 من قانون المالية لسنة 2012 على أنه تباشر المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من قضا م ر م CID وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية . كما نصت المادة 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدلة بنص المادة 26 من قانون المالية لسنة 2012 على أنه تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 117 وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية .

وهو ما نصت عليه المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة المعدلة بنص المادة 29 من قانون المالية 2012 ، والمادة 119 الفقرة 02 المعدلة بنص المادة 17 من قانون المالية لسنة 2012 ، والمادة 34/1 من قانون الطابع المعدلة بنص المادة 21 من قانون المالية لسنة 2012 .

والملاحظ أن كل هذه المواد تحيلنا إلى نص المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية التي تشترط:

- تقديم شكوى من مدير الضرائب بالولاية وذلك بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة الجهوية المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية والتي سيتم إستحداثها وتشكيلها وسيرها بموجب مقرر من المدير العام للضرائب . (المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 المنشور بالجريدة الرسمية العدد 72).

وأستثنت المادة 104 المذكورة أعلاه الغش الضريبي المتصل بحقوق الضمان وحقوق الطابع حيث لا تشترط الحصول على الرأي الموافق من اللجنة الجهوية .

وتنشأ عن تحريك الدعوى العمومية دعوى جبائية تسمح لإدارة الضرائب المطالبة بالحقوق الضريبية المستحقة برسم

منه) معاقب عليها بالغرامة والحبس أو بإحدى العقوبات كما نصت عليه المادة 13 من قانون المالية المعدلة لنص المادة 303 من م.م.ر.م. CID وذلك على النحو التالي:

المادة 303 فقرة 1:

- فضلا على العقوبات الجنائية المطبقة ، يعاقب كل من تملص باللجوء الى أعمال تلبسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً بما يأتي :

- غرامة مالية من 50.000 دج الى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج

- الحبس من شهرين 02 الى ستة 06 أشهر و غرامة مالية من 100.000 دج الى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبات عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج - الحبس من ستة أشهر 02 الى سنتين 02 و غرامة مالية من 500.000 دج الى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبات عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج .

- الحبس من سنتين 02 الى خمس 05 سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج الى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبات عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج

- الحبس من خمس 05 سنوات الى عشر 05 سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج الى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبات عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج. أما النصوص الأخرى الواردة في قانون الضرائب غير المباشرة (المادة 532) -

قانون التسجيل (المادة 119-1) - قانون الطابع (المادة 34-1) المعاقبة على جريمة الغش الضريبي فلم يرد عليها أي تعديل .

بالإضافة الى العقوبات الأصلية الواردة في النصوص المذكورة أعلاه ، أقر المشرع كذلك عقوبات تبعية وجزاءات جنائية لا داعي لذكرها . (يمكن الإستعانة بالنصوص القانونية الواردة في هذا العرض للإطلاع عليها).

والجدير بالذكر يطرح تساؤل عن مصير الأشخاص المحالين على محكمة الجنايات أو محكمة الجناح بنص المادة 303 من م.م.ر.م. القديم أي قبل صدور قانون المالية 2012 ، وهنا يتعين الرجوع الى نص المادة 02 من قانون العقوبات بحيث نكون أمام مبدأ تطبيق النص القانوني الأصلح للمتهم ، ومن ثم فإذا كان الشخص محال على محكمة الجنايات فإن المحكمة تقضي بإعادة تكييف الوقائع حسب النص الجديد (أي من جنائية الغش الضريبي الى جنحة الغش الضريبي) ، أما إذا كانت القضية لا تزال مطروحة على غرفة الإتهام بالشكل الجنائي فيكون قرارها بإحالة القضية على محكمة الجناح ، وأما إذا كانت القضية مطروحة على قاضي التحقيق بالوصف الجنائي فإن هذا الأخير بسعد إنتهاء إجراءات التحقيق يصدر أمراً بالأحالة على محكمة الجناح .

وأخيراً نقول أن المشرع بتعديله لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وتجنّحه لجريمة الغش الضريبي ووضع تسهيلات لتسديد الديون الضريبية الناشئة بسبب هذه الجريمة القصد منها تحصيل الضرائب ومسايرة سياسة التجنيح في الجرائم الماسية بالإقتصاد كما هو الشأن بالنسبة للقانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد

ومكافحته .

* محام بمنظمة سطيف

المراجع:

- 1- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة Code des impots directs et taxes assimilées المادة 303
- 2- قانون الرسوم على رقم الأعمال taxes sur le chiffre d'affaires
- Code des المادتان 117-118
- 3- قانون الضرائب غير المباشرة Code des impots indirects المادتان 532-533
- 4- قانون التسجيل de l'enregistrement Code المادة 119
- 1/ قانون الطابع du timbre Code المادة 34/1
- 6- قانون الإجراءات الجنائية Code de procédures fiscales
- 7- المخالفة الضريبية (الغش الضريبي) للدكتور أحسن بوسقيعة المجلة الضائية لسنة 1998 العدد الأول ص 17
- 8- قانون المالية لسنة 2012 الجريدة الرسمية رقم 72.