

تاريخ القبول: 2019/01/24

تاريخ الإرسال: 2019/01/22

التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري.

Tax evasion, repressive or reconciliation in algerian law

Dr Abdelhak Morsli

د.مرسلي عبد الحق

morsliabdelhak@gmail.com

Tamanrasset University Center

المركز الجامعي لتامنغست

Elhamal Hamza

ط.د/ الهمال حمزة

tam11hamza@hotmail.com

Tamanrasset University Center

المركز الجامعي لتامنغست

المخلص:

تعتبر الضرائب من أهم موارد الخزينة العمومية، وهي وسيلة لتمويل مختلف الأنشطة الاقتصادية، ويترتب عن انتشار ظاهرة الغش الضريبي إضافة إلى ممارسات تدليسية أخرى تهدف للتملص من الضريبة آثار سلبية وخيمة على الاقتصاد الوطني من عدة جوانب، كالتأثير السلبي على المنافسة النزيهة، الأمر الذي ينعكس سلبا على الشركات التي تحرص على أداء التزاماتها الضريبية، لذلك تسعى غالبية الدول ومن بينها الجزائر لوضع نظام جبائي عصري يسمح بتحصيل الضريبة ويحقق أهداف الدولة التنموية ويوضح حد لحالات التهرب والغش الضريبي.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، الغش الضريبي، الصلح، النظام الضريبي، المخالفات الضريبية.

Abstract :

Tax is one of the most important resources of the public treasury, it is a mean of financing different economic activities, and several negative consequences on the national economy are resulted from the tax fraud in addition to other practices aiming to evade the payment of public budget resources, such as the negative effects on honest competition, the thing which influences the activity of corporations that fulfilling their tax duties. In this perspective the majority of States, as Algeria, adopted a modern tax system based

not only on the repressive regime but also on reconciliation aiming to collect taxes and by the way the realization of the development goals of state and stop some practices of tax evasion.

Key words: Tax evasion, tax fraud, reconciliation, tax contraventions,

مقدمة

تختلف إيرادات الدول كما بحسب الاستثمار والثروات والتنمية والتطور لاقتصادي والعلمي لكنها تتفق نوعا، بحيث تشترك في طبيعة إيراداتها التي تبقى أهمها الضرائب أو ما يسمى بالإيرادات الجبائية؛ لذا فنحن في غني عن التنويه بأهمية الضرائب في الاقتصاديات العالمية، سواء للدول الغنية أو الدول الفقيرة، لكن الجدير بالدراسة هو الفارق في استغلال هذا المورد الهام بين الدول، بحيث منها من تملك عدة حقول لفرض الضرائب و إثراء الخزينة العامة و مع ذلك نجدها تعاني من الفقر و المديونية و محدودية الدخل، في حين نجد من الدول من لا تحوز ثروات كبيرة و لا صناعات ضخمة ولا استثمارات معتبرة و لكنها بتنظيمها و ضبط شؤونها القانونية و المالية تملك ما لا تملكه الدول الغنية الفقيرة، و يرجع ذلك إلى عدة أسباب يعد التهرب الضريبي من بين أهمها.

المقصود بالضريبة تلك المساهمة المالية التي تفرض بحسب ما ينص عليه القانون على الأموال والأعيان لصالح الدولة، وهي على أصناف منها المباشرة ومنها غير المباشرة، منها الضرائب و منها الرسوم، و لقد حصر القانون الجزائري أصناف الضرائب المباشرة في الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة الجزافية الوحيدة، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط الاقتصادي، الرسم العقاري، رسم التطهير و الرسم على الثروة. أما الرسوم غير المباشرة فهي رسم المرور، رسم الطابع، رسم التسجيل و رسم الضمان والتجربة. هناك قسم آخر هي الضرائب على رقم الأعمال وتضم الرسم على القيمة المضافة، الرسم الداخلي للاستهلاك و رسم المواد البترولية.

وباعتبار الجزائر من الدول التي تعاني من ظاهرة التهرب الضريبي كغيرها من الدول لاسيما وأن نسيجها الاقتصادي لا يزال في مرحلة البناء نظرا للانتقال من نظام الاقتصاد الموجه إلى الاقتصاد الحر في نهاية الثمانينات من القرن الماضي، ولقد تصدى المشرع

الجزائري للتهرب الضريبي بمجموعة من الجزاءات المنصوص عليها في قانون العقوبات التكميلي لكن مع ذلك بلغ حجم التهرب الضريبي في الجزائر نسبة عالية جدا. وبهذا تكون إشكالية المداخلة كما يلي: كيف عالج قانون العقوبات التكميلي الجزائري مسألة التهرب و الغش الضريبي ؟

نتناول الدراسة في بحثين: المبحث الأول: الجزاءات القانونية للتهرب الضريبي: التجريم والعقاب.

المبحث الثاني: الإجراءات الجزائية الجبائية لمتابعة التهرب الضريبي.

المبحث الأول: الجزاءات القانونية للتهرب الضريبي، التجريم والعقاب

اختلف فقهاء القانون وفقهاء الاقتصاد من حيث نظرتهم لوضع تعريف للتهرب الضريبي، ذلك كون فقهاء القانون نظروا إليه من حيث مشروعية وعدم مشروعية الطرق المستعملة وكذا يميزون بين مختلف أنواعه في حين أن الاقتصاديين اهتموا بمدى تأثيره الاقتصادي على الخزينة العمومية، فعرفه البعض على أنه: (عدم قيام الممول بأداء الضريبة المستحقة عليه في الميعاد أو التخلص من دفعها باستعمال طرق غير مشروعة)⁽¹⁾، كما عرفه البعض بأنه: (هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة للنص التشريعي الضريبي القائم)⁽²⁾.

المطلب الأول: التهرب بالغش الضريبي

الملاحظ أنه من الصعب وضع تعريف محدد وشامل للتهرب الضريبي لتدخل عدة عوامل قانونية واقتصادية ومالية وإدارية، لذلك نجد أغلب التشريعات لم تضع تعريف للتهرب الضريبي، رغم محاولة بعضها على غرار المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التهرب الضريبي وكذا قانون التسجيل بأنه⁽³⁾: "هو التملص أو محاولة التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً"، ولعل هذا التعريف ذكر فقط الأفعال التي تعتبر غشا ولم يذكر تعريف الغش الضريبي بحيث أن قانون الضرائب الجزائري لم يميز صراحة بين الغش والتهرب الضريبي إلا أنه من خلال النصوص القانونية الموجودة نفرق

بين التهرب الذي يكون بطرق احتيالية ويعاقب بعقوبة جنحية أو جزائية وبين التهرب غير جنحي الذي يعاقب بإجراءات مالية غير جنحية كالزيادات الجبائية.

وينقسم التهرب الضريبي من حيث المشروعية إلى قسمين وهما: **1-التجنب الضريبي**: أو ما يسمى (التهرب المشروع) يقصد به استغلال المكلف بالضريبة لبعض الثغرات القانونية بغية عدم الالتزام بالضريبة عليه، أي أنه يتمكن من التخلص من التزاماته بدفع الضريبة دون ان يقع في مخالفة القانون، ويكون ذلك ناتج عن سوء النية. كما يمكن للتهرب الضريبي المشروع أن يحدث وذلك عن طريق تجنب الواقعة المنشئة للضريبة بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لتحويل الثغرات القانونية لصالحهم دون مخالفة التشريع الضريبي⁽⁴⁾.

فبالرغم من توفر سوء نية المكلف بالضريبة إلا أنه لا يعاقب عليها قانونا، وذلك طبقا لما نصت عليه المادة 01 من قانون العقوبات: (لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون)، ويبقى التهرب الضريبي المشروع يشكل خطرا على موارد الدولة الضريبية وعلى المشرع تدارك الامر وسد الثغرات القانونية وصياغة النصوص بشكل واضح لا يقبل الغموض ولا التأويل، وان لا يمنح إعفاءات إلا من خلال خطة مدروسة ومتكاملة. وأما القسم الثاني وهو محور المقال ما يطلق عليه التهرب الضريبي الغير مشروع أو ما يسمى (الغش الضريبي).

وجرم قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مجموعة من الأعمال باعتبارها تهريا ضريبيا وتم إدراجها في فئة الغش الضريبي عاقب عليها بعقوبات جزائية وأخرى جبائية وهي:

أولاً: التملص أو محاولة التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا. وحددت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المقصود بالأعمال التدليسية على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر فيما يلي:

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به وخاصة المبيعات بدون فاتورة.

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو اعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.
- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9-10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها.
- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم امكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق اخرى أمام تحصيل اي ضريبة أو رسم مدين.
- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب او تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضريبة أو الرسم كما هو مبين التصريحات المودعة.
- ممارسة نشاط غير قانوني ويعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته كنشاط رئيسي أو ثانوي.
- ثانيا: الاشتراك في التملص أو محاولة التملص بالاجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا، وفقا للمادة 42-2 من قانون العقوبات ويعتبر كشركاء بالخصوص الأشخاص: - الذين يتدخلون بصفة غير قانونية للتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج والأشخاص الذين قبضوا باسمهم قسائم يملكها الغير -
- والملاحظ أن هذا القانون قد احوال إلى نص قانوني غير موجود بحيث تتضمن المادة 42 من قانون العقوبات على فقرة واحدة والتي تنص على اعتبار الشرك في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الافعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك.
- ثالثا: العود في ارتكاب الجرح والمخالفات المنصوص عليها سابقا.

رابعا: لا تطبق الأعدار المخففة وفقا للمادة 53 من قانون العقوبات على المخالفات والجنح المذكورة سابقا باستثناء العقوبات الجزائية إلا تلك المتعلقة بنشر الحكم ولصقه على نفقة المحكوم عليه.

خامسا: كل تصرف بأي طريقة كانت بسببه يتعذر على الاعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب كغلق المحل لمنع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة. سادسا: اعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة يعتبر اخلال بالسير الحسن للاقتصاد الوطني بحسب المادة 418 من قانون العقوبات التكميلي، والغريب في الأمر هو الغاء هذا القانون المؤرخ في 26 يونيو 2001 بموجب القانون 01-09 وبالتالي هنا تعارض صارخ يجب تداركه.

سابعاً: اللجوء إلى العنف في وجه أعوان الضرائب.

أما فيما يتعلق بالعقوبات الجزائية التي سلطها عليها القانون فهي تتراوح بين الغرامة المالية والحبس:

أولاً عقوبة التملص أو محاولة التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً تختلف بحسب مبلغ الحقوق المتهرب منها وبالتالي:

- 1- عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج تكون العقوبة غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج.
- 2- عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج تكون العقوبة الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 1000.000 إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.
- 3- عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج تكون العقوبة الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

4- عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج تكون العقوبة الحبس من سنتين إلى خمسة سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

5- عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج تكون العقوبة الحبس من خمسة سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ثانيا عقوبة الاشتراك في التملص أو محاولة التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً، وفقاً للمادة 42-2 من قانون العقوبات و حسب التوضيح الوارد أعلاه فإنها نفس العقوبة المفروضة على الفاعلين الأصليين أنفسهم و الملاحظ أن تسمية هذا الجرائم بالمخالفات يثير إشكالا في مفهوم قانون العقوبات بحيث الأصح أن نسميها جرائم و التي بدورها تنقسم إلى جنائيات و جنح و مخالفات بحسب جسامه الفعل و العقوبة المخصصة له، و ما يزيد الخط هنا أن المادة 3/44 تنص على أن لا يعاقب على الاشتراك في المخالفات على الإطلاق و إنما يكون ذلك إذا تعلق الأمر بجناية أو جنحة.

ثالثاً: فيما يتعلق بعقوبة العود في ارتكاب الجرائم المنصوص عليها سابقاً في أجل خمسة سنوات بقوة القانون هي مضاعفة العقوبات الجزائية و الجبائية⁽⁵⁾، أما العود المثبت بحكم أو عدة أحكام في حق وكلاء الأعمال أو المستشارين الجبائين أو الخبراء أو المحاسبين عندما يثبت أنهم ساعدوا على إعداد حسابات ختامية و جرود وحسابات ووثائق غير صحيحة أياً كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب و الرسوم المستحقة على الزبائن فإن عقوبتهم المنع من ممارسة مهنة وكيل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب و لو مستخدم و عند الاقتضاء غلق المحل.

رابعاً: يعاقب على كل تصرف بأي طريقة كانت بسببه يتعذر على الاعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب كغلق المحل لمنع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة بغرامة جبائية من 10.000 إلى 30.000 دج و تبلغ الغرامة 50.000 دج عند التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء

الرقابة و في حالة إجراء معاينتين متتاليتين يضاعف مبلغ الغرامة بثلاثة مرات، هذا بالإضافة إلى العقوبات الأخرى التي قد تطبق إذا ثبت ارتكاب التدليس السابق الذكر و في حالة العود يجوز للمحكمة أن تقضي فضلا عن ذلك بعقوبة حبس مدتها من 06 ستة أيام إلى ستة أشهر⁽⁶⁾.

خامسا: فيما يخص عقوبة اللجوء إلى العنف في وجه أعوان الضرائب فإن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يحيل إلى قانون العقوبات الذي يعاقب على الاعتراض بالعنف على أداة الوظائف العامة أي ما ورد في قانون العقوبات " يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمسة سنوات كل من يتعدى بالعنف أو القوة على أحد القضاة أو أحد الموظفين أو القواد أو رجال القوة العمومية أو الضباط العموميين في مباشرة أعمال وظائفهم أو بمناسبة مباشرتها...⁽⁷⁾

والملاحظ أن قانون المالية لسنة 2012 هو الذي أحدث تعديلات كبيرة فيما يخص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فيما يخص العقوبات والغرامات على التهريب الضريبي.

أما فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة، لقد نص قانون الضرائب غير المباشرة⁽⁸⁾ على التهريب و الغش الضريبي في العديد من نصوصه و عاقب عليها بالشكل التالي:

أما الجرائم المنصوص عليها في قانون الضرائب غير المباشرة فهي:

1- استخدام الطرق الاحتمالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها و المقصود بالطرق الاحتمالية ما يلي⁽⁹⁾:

- أ- إخفاء أو محاولة إخفاء لمبالغ أو متوجات تطبق عليها الضرائب غير المباشرة.
- ب- تقديم الأوراق المزورة أو غير صحيحة كدعم لطلبات التي ترمي إلى الحصول إما إلى تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيها أو الاعفاء منها أو ارجاعها وإما الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

ج- استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة أو التي قد تم استعمالها بعد من أجل دفع جميع الضرائب وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع.

د- الإغفال العمدي لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في دفتر اليومية أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9-10 من قانون التجاري أو في الوثائق التي مقامه، و لا يطبق هذا التدبير إلا بالنسبة لعدم السنوات المالية التي اختتمت كتاباتها.

هـ- القيام بأي وسيلة كانت لجعل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تضبط الضرائب غير المباشرة غير قادرين على تأدية مهامهم.

ي- القيام من قبل مكلف بالضريبة بتنظيم أسعار أو رفع العراقيل بطرق أخرى لتحميل كل الضريبة أو الرسم الذي هو مكلف به.

عاقب القانون المتعلق بالضرائب غير المباشرة على ما سبق بالحبس من سنة إلى خمسة سنوات وبغرامة مالية 50.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى العقوبتين فقط، ولا تطبق هذه العقوبات في حالة الإخفاء الذي لا يتجاوز عشر 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو المبلغ 10.000 دج⁽¹⁰⁾.

2- الرفض الجماعي لدفع الضريبة أو التحريض للجمهور على الرفض أو التأخر في دفع الضريبة و تسلط عليه بالعقوبة المخصصة باستعمال الطرق الاحتمالية المذكور سابقاً⁽¹¹⁾.

3- العود في ارتكاب عرقلة المراقبة الجبائية من طرف الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات الماسة لتشريع الضرائب و يعاقب بحبس تتراوح من شهرين إلى سنة.

و في إطار قانون الجمارك عرف قانون الجمارك التهريب بأنه: " استيراد البضائع أو تصديرها خارج مكاتب الجمارك، - خرق أحكام المواد 51 و 53 مكرر و 60 و 62 و 64 و 221 و 223 و 225 و 225 مكرر

و 226 من هذا القانون،- تقريب و شحن البضائع غشا، - لا تعد الأفعال المذكورة في المادة أو خرق أحكام المواد أعلاه، تهريباً، عندما يقع على بضائع قليلة القيمة في مفهوم

المادة 288 من هذا القانون. (12) عاقب عنها بعقوبات متباعدة بحسب جسامه الفعل و ظروفه و الوسائل المستعملة و تتراوح من شهرين حبس إلى السجن المؤبد، بالإضافة إلى المصادرة. (13)

كما أن المادة 02 فقرة 01 من الأمر 05-06 المتعلق بمكافحة التهريب تحيلنا إلى القانون الجمركي فيما يخص المقصود بالتهريب، وما يلاحظ على التعريف الذي قدمه المشرع الجزائري سواء في القانون الجمارك أو في قانون مكافحة التهريب أنه لم يحدد مفهوم للتهريب ولم يضبطه بالدقة القانونية والعملية اللازمة بل جاء ناقص. وأضاف المشرع حالات لا تعتبر بحد ذاتها تهريبا، غير أنه اعتبرها كذلك خشية إفلاتها من العقاب نظرا لصعوبة إثباتها من قبل رجال الجمارك وتطور الوسائل والطرق التي يستعملها المهربين أثناء التهريب (14).

أما حسب قانون السجل التجاري فلقد على تجريم على من يحترف التجارة دون أن يقيد في السجل التجاري اذ اعتبر المشرع الجزائري كل شخص طبيعي أو معنوي غير مسجل في السجل التجاري ويمارس بصفة عادية نشاطا تجاريا، مرتكب لمخالفة يعاقب عليها القانون.

فرق المشرع من حيث العقوبة بين من يمارس النشاط بشكل مستقر وبين من يمارسه بشكل غير مستقر دون التسجيل في السجل التجاري،

فعاقب من يمارس النشاط بشكل مستمر بغرامة مالية تتراوح من 10.000 إلى 100.000 دج اما الذي يمارسه بغير استقرار دون التسجيل في السجل التجاري بغرامة مالية تتراوح بين 5.000 إلى 50.000 دج (15)، ويجوز لأعوان الرقابة حجز السلعة وعند الاقتضاء حجز وسائل النقل المستعملة وفق لإجراءات الحجز المنصوص عليها في التشريع الخاصة بممارسة التجارة (16)، كما يلاحظ تراجع المشرع عن مضاعفة الغرامة في حالة العود و اقترنها بالحبس من 10 أيام إلى 06 أشهر (17).

و يعاقب قانون السجل التجاري كذلك على تقديم تصريحات غير صحيحة أو غير كاملة عمدا قصد التسجيل في السجل التجاري بنفس الغرامة المالية و مدة الحبس الخاصة بعدم التسجيل في السجل التجاري (18).

المطلب الثاني: التهرب الضريبي من دون الغش الضريبي

المقصود به كل عمل يقوم به الشخص ويكون الهدف منه عدم دفع الضريبة في الشروط والأوضاع والأجال التي نص عليها القانون من دون أن تتضمن تدليس وغش وأن كذلك يعاقب على كليهما يمكن تحديد أهم حالاته فيما يلي:

- 1- عدم تقديم المكلف بالضريبة للتصريح السنوي.
 - 2- عدم الوثائق والمعلومات المطلوبة في الاجال المحددة.
 - 3- عند التصريح لا يقدم المكلف بالضريبة تصريحات تتضمن الاشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح.
 - 4- عدم تقديم المكلف بالضريبة للتصريح بالوجود.
 - 5- عدم مسك المكلفين بالضريبة المنتمين للنظام الجزافي أو التقدير الاداري للدفاتر المرقمة و المسجلة.
 - 6- عدم تنفيذ الاستثمارات التي من أجلها منحت الامتيازات الجبائية.
- يعاقب على هذه الأفعال سواء:

- 1- الزيادات بحيث على سبيل المثال يضاعف الضريبة بنسبة 25 بالمائة إذا لم يقدم المكلف بالضريبة التصريح السنوي.
 - 2- الغرامة الجبائية و هي تختلف عن الغرامة المالية من حيث من يفرضها بحيث الاولى تفرضها إدارة الضرائب أما الثانية فيحكم بها القاضي الجزائي عند ارتكاب جريمة، و مثال الغرامة الجبائية تلك التي تفرض على المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحا بالوجود و التي تبلغ قيمتها 30.000 دج.⁽¹⁹⁾
- أما فيما يتعلق بالتهرب الضريبي من دون الغش الضريبي في قانون الضرائب غير المباشرة يتجلى أساسا في الافعال التالية:

- 1- رفض تقديم وثائق يوجب عليها تنظيم أو إتلاف الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها و قوتها فقط بغرامة جبائية ب1000 إلى 10.000 دج أو غرامة تهديدية عن التأخير قدرها 50 د ج إلى غاية يوم تقديمها⁽²⁰⁾.

2- التأخر عن دفع الضرائب وعقوبتها هي 10 بالمائة من مبلغ الحقوق المتأخر دفعها بالإضافة إلى جميع النفقات الاضافية للمتابعات (21).

3- عرقلة المراقبة الجبائية من طرف الاعوان المؤهلين لاثبات المخالفات الماسة لتشريع الضرائب و يعاقب بغرامة جبائية من 10.000 إلى 100.000 د ج (22).

الملاحظ على هذا الصعيد، أن الغرامة التهديدية التي تبلغ 50 د ج عن كل يوم تأخير نراها بعيدة كل البعد عن مستوى الضغط على المكلف بالضريبة لجبره على تقديم الوثائق التي تطلبها الإدارة الجبائية.

المبحث الثاني: الإجراءات الجزائية الجبائية لقمع التهرب الضريبي.

لا شك أن تحول المشرع الجزائري من تطبيق القواعد العامة في فرض دفع موارد المالية العامة لم يجد من الفعالية التي ينتظر منها ضمان موارد الخزينة العامة بقدر ما يؤدي إلى زيادة تكاليف إضافية تقتضيها المتابعات القضائية و التي دنتهي بعقوبات جزائية بدون تحقيق هدفها و هذا ما أدى بقانون المالية لسنة 2012 بتبني سياسة تصالحية تحافظ على الاستثمارات مع التمكن من استرجاع أكبر قدر من الديون الجبائية، و تم إلحاق هذا السياسة بوضع إجراءات خاصة بالشكوى تعطي الفرصة للإدارة الجبائية من أجل تطبيق السياسة التصالحية.

المطلب الأول: تعديل قانون المالية لسنة 2012

لقد تم تعديل قانون الإجراءات الجبائية عدة مرات كما هو الشأن بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لاسيما من خلال قوانين المالية، ولقد نصت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة على أن تباشر المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية. كما نصت المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن تتابع المخالفات المشار إليها في المادة 532 أعلاه بهدف تطبيق العقوبات الجزائية وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

وتم تعديل نص المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية في قانون المالية لسنة 2012 بحيث أصبحت تنص بعدما كانت ملغاة على " - تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير بالولاية.

- ولا تتم هذه الشكاوى باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان وحق الطابع إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية.

يحدد إحداث اللجنة الجهوية وتشكيلها وسيرها بموجب مقرر من المدير العام للضرائب". وألحقت بها المادة 104 مكرر التي تنص على " يمكن لمديري كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50 بالمائة من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية واكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد يحدد على النحو التالي:

- أجل التسديد يقدر بستة أشهر عندما يقل مبلغ الدين الجبائي عن عشرين مليون دينار.
- أجل تسديد مدته اثنا عشر شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي عشرين مليون دينار ويقل عن ثلاثين مليون دينار.
- أجل تسديد مدته ثمانية عشر شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي ثلاثين مليون دينار.

ينهي سحب الشكوى الدعوى العمومية طبقا للمادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية الملاحظ على المشرع الجبائي أنه قد ألحق الدعوى العمومية الجزائية الجبائية بتلك الدعاوى التي نصت عليها المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية،²³ و التي تشترط كشرط إلزامي على تحريك الدعوى التي يكون موضوعها يشترط فيه قانونا إيداع شكوى من طرف معين و الذي يكون غالبا الضحية أو المتضرر المباشر أو غير المباشرة للفعل الإجرامي و لا شك أن المشرع في هذه الحالة ترك للمجني عليه حرية الموازنة بين المصلحة العامة و المصلحة الخاصة بإيداع الشكوى و سحبها أو تقديمها و التمسك بها.

و لقد نصت عدة قوانين على جرائم معينة يشترط فيها الشكوى لتحريك الدعوى العمومية منها جريمة الزنا حسب المادة 339 من قانون العقوبات، و السرقة بين الاقارب وفقا للمادة 369 من قانون العقوبات، و جريمة الهجر العائلي حسب المادة 330 من قانون العقوبات، و جريمة خطف القاصرة و إبعادها وفقا للمادة 326 ق ع و الجرائم المرتكبة من الجزائريين في الخارج حسب المادة 583 ق إ ج و الجرائم الجمركية المرتكبة من الأحداث حسب المادة 248 من ق إ ج، و يجب أن لا يختلط الأمر بين البلاغ حسب المادة 32 من قانون الإجراءات الجزائية و الشكوى التي ترفع القيد على النيابة العامة في بعض الجرائم التي تشترطها.²⁴

المطلب الثاني: قيود الشكوى في المتابعات الجنائية

أما الجهة التي يتم إيداع الشكوى لديها فهي تتبع القواعد العامة ما دام لم يرد نص قانوني خاص يقيد العام و بالتالي يجوز تقديم شكوى مدير الضرائب أمام ضباط الشرطة القضائية بحسب المادة 18 من ق إ ج و الذين بدورهم يحررون محاضر بأعمالهم و يبادروا بغير تمهل إلى إخطار وكيل الجمهورية بالجنايات و الجرح التي تصل إلى علمهم، كما يجوز تقديم الشكوى مباشرة أمام النيابة العامة فتبادر إلى اتخاذ ما تراه من الإجراءات وملائما تطبيقا للمادة 36 من ق إ ج " يقوم وكيل الجمهورية بما يأتي : تلقي المحاضر و الشكاوي و البلاغات و يقرر ما يتخذ بشأنها...". لكن ما يجب الإشارة إليه هو أن تقديم الشكوى ليس بالضرورة تحريك الدعوى العمومية بل ذلك من اختصاصات النيابة العامة.

من يملك الحق يملك التنازل عنه، فالإدارة الجنائية لها الحق في إيداع الشكوى أمام الجهات المختصة وبالتالي لها الحق في سحب الشكوى أو التنازل عنها، و أن كان ذلك في أي مرحلة من مراحل الدعوى العمومية، أمام الشرطة القضائية، النيابة العامة، قاضي التحقيق، قاضي الحكم، إلا أن ينطق بالحكم النهائي في القضية²⁵.

ولقد منح قانون الإجراءات الجنائية بعد تعديله لمدير الضرائب بالولاية فقط الحق في تقديم الشكوى فيما يخص التهرب والغش الضريبي، كما أن هذا الحق ليس مطلقا لمدير الضرائب بل لا تقدم الشكاوى باستثناء المتعلقة منها بالجرائم المتصلة بحقوق الضمان

وحق الطابع إلا بعد الحصول على الرأي بالموافقة من لجنة متخصصة تشكل لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية إقليميا، التي يحدثها المدير العام للضرائب بمقتضى مقرر.

و اتجه المشرع الجزائري نحو التخفيف من جسامه جرائم التهرب الضريبي بحيث اشترط فيها الشكوى من الإدارة الجبائية ووضع لذلك قيود منها الحصول على الرأي الموافق من اللجنة الجهوية المختصة مما يقلل النزاعات الدعاوى العمومية والمتابعات الجزائية و هذا ما يفرض على الجهات الجبائية اللجوء الإلزامي إلى إجراءات تصالحية لاستيفاء حقوقها من جهة و في هذا السياق و من جهة أخرى أدرج في التعديل الجديد عدة تسهيلات تشبه إجراءات الصلح في قانون الإجراءات الجزائية بحيث سمح لمديري كبريات المؤسسات و مديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد خمسين بالمائة من الحقوق الأصلية و الغرامات موضوع الملاحقة الجزائية و اكتتاب جدول الاستحقاق لتسديدها يحدد بالشكل التالي: -ميعاد التسديد يقدر 06 أشهر عندما يقل مبلغ الدين الجبائي عن 20 مليون دينار. - ميعاد تسديد مدته 12 شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي 20 مليون دينار ويقل عن 30 مليون دينار. - ميعاد تسديد مدته 18 شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي 30 مليون دينار.

أما الجهة القضائية الجزائية المختصة بمتابعة محاكمة جرائم التهرب الضريبي فهي تتوزع بحسب تكييف الجريمة بين مخالفة وجنحة وجناية، فإذا كان التجاوز يشكل مخالفة يعني أن العقوبة القانونية تتراوح من الحبس من يوم إلى شهرين والغرامة من 2000 د ج إلى 20.000 د ج فإنها مخالفة وبالتالي فإنها تحاكم أمام فرع المخالفات بالمحكمة الابتدائية. أما إذا كانت عقوبتها تتراوح من الحبس من أكثر من شهرين إلى خمس سنوات والغرامة التي تتجاوز 20.000 د ج فإنها تكتيف كجنحة وتحكم أمام فرع الجنح بالمحكمة الابتدائية. وأما الجناية فهي الجرائم التي عقوبتها الإعدام أو السجن المؤبد أو السجن المؤقت من خمسة سنوات إلى عشرين سنة وتحال الجنايات أمام محكمة الجنايات.

والملاحظ على القانون المتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة⁽²⁶⁾، هو أنه لم يَكَيْفَ أيًا من الأفعال الخاصة بالتهرب الضريبي والغش الضريبي بأنها جناية حتى وأن مدة الحبس تجاوزت خمسة سنوات إلا أنها اعتبرها حبسا و ليس سجنا و بحسب المادة السادسة من قانون العقوبات التي تستثني الحدود الأخرى التي ينص عليها القانون بنصوص خاصة.⁽²⁷⁾

والمتابع للنصوص القانونية التي تجرم وتعاقب الغش الضريبي يجد العديد من الملاحظات الجديرة بالمراجعة من طرف المشرع الجزائري: أولا: الإحالة إلى قوانين ملغاة كما هو الحال بالنسبة للمادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تحيل إلى المادة 418 من قانون العقوبات الملغاة بموجب القانون 01-09 المؤرخ في 26 يونيو 2001، والاحالة في المادة 303 إلى الإكراه البدني الملغى بموجب العهد الدولي للحقوق المدنية والسياسية التي صادقت عليه الجزائر ويسمى على القوانين. ثانيا: الإحالات غير الدقيقة، شأن المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي أحالت إلى المادة 42 الفقرة الثانية من قانون العقوبات التي لا توجد اصلا بحيث المادة 42 تحوي على فقرة واحد لا أكثر.

ثالثا: ضبط المصطلحات وتجنب الترجمة الحرفية، بحيث هناك خلط واضح بين الجرائم وتقسيماتها من جنایات و جنح ومخالفات فترجمة *les infractions* هي الجرائم وليست المخالفات بنص المادة الخامسة من قانون العقوبات الجزائري، فالنص العربي لا يتوافق مع النص العربي لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الخاتمة:

يعد التهرب الضريبي في مفهوم القانون الجبائي الجزائري مفهوما ضيقا ويبقى المفهوم الموسع له ممتدا لما هو منصوص عليه في قانون الجمارك وفي القانون التجاري، بحيث يعتبر التهريب و التجارة الموازية من صور التهرب الضريبي باعتبار أن الغاية من ارتكابها هو عدم دفع الضرائب، بحيث هناك حماية مباشرة و أخرى غير مباشرة لموارد الدولة.

والملاحظ أن المشرع الجزائري من خلال النصوص القانونية السابقة حاول محاصرة التهرب الضريبي أحيانا بعقوبات جبائية و أحيانا بعقوبات جزائية، و من خلال التعديلات الأخيرة الواردة في قانون المالية لسنة 2012 و لسنة 2013 بدأ يتجه إلى تخفيف المتابعات الجزائية و فتح المجال للصلح و التساهل مع التجاوزات التي تعد في نظر القانون جرائم وذلك باشتراط الشكوى ووضع قيود على رفعها لتحريك الدعوى العمومية، و هذا يدل على فشل الردع الجزائي في منع التهرب و الغش الضريبي من جهة و حاجة الدولة للحفاظ على مناصب الشغل و الاستثمار و تشجيعه.

كما أن القوانين الجبائية الجزائرية تحتاج إلى مراجعة لتصحيح بعض الأخطاء المتعلقة بالمصطلح والترجمة والتأكد من الإحالات والقيمة الفعلية لبعض الغرامات ونقترح لضرورة عملية وعملية جمع كل النصوص القانونية المتعلقة بالضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسوم غيرها في تقنين واحد.

الهوامش والمراجع المعتمدة

- (1) حسن الجندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2006، ص 37.
- (2) بوشیخي عائشة، بوشیخي فاطمة، أسباب التهرب الضريبي وأثره على الخزينة العامة في الجزائر، مجلة الدراسات الجبائية، العدد 03، سنة 2016، جامعة البليدة 2، ص 151.
- (3) يستخلص التعريف من مضمون المواد: المادة 119، الأمر رقم 76-105 المتعلق بقانون التسجيل والمؤرخ في 09-12-1976 المعدل والمتمم، والمادة 533 من الأمر رقم 76-104 المتعلق بقانون الضرائب غير المباشرة والمؤرخ في 09-12-1976 المعدل والمتمم. والمادة 193 من الامر 76-101، المؤرخ في 09/12/1976 المتعلق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج ر، العدد 102، الصادرة في 22/11/1976، المعدل والمتمم.

- (4) بكري عبد الرحمان، الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 04، العدد 01 لسنة 2016 ، جامعة البليدة2، ص 17.
- (5) بحسب المادة 3/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- (6) وفقا للمادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- (7) بموجب المادة 148 من قانون العقوبات.
- (8) الأمر رقم 76-104 المتعلق بقانون الضرائب غير المباشرة والمؤرخ في 09-12-1976 المعدل والمتمم.
- (9) وفقا للمادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- (10) بموجب المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- (11) بمقتضى المادة 536 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- (12) انظر المادة 324 من قانون الجمارك المعدل والمتمم.
- (13) راجع الأمر رقم 05-06 المؤرخ في 23-08-2005 المتعلق بمكافحة التهريب المعدل والمتمم لاسيما منه المواد من 10 إلى 19.
- (14) الامر رقم 05-06 المؤرخ في 23 غشت 2005، المتعلق بمكافحة التهريب.
- (15) انظر المادة 04 ف 1 والمادة 31، والمادة 32، من القانون 04-08 والمؤرخ في 14 اوت 2004، والمتعلق بشروط ممارسة الانشطة التجارية، ج ر ، عدد 52، 18 اوت 2004.
- (16) القانون 04-02 المؤرخ في 23 جوان 2004، يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية، ج ر، عدد 41، 27/07/2004.
- (17) حسب المادة 26 من القانون رقم 90-22 المؤرخ في 18-08-1990 المعدل والمتمم المتعلق بالسجل التجاري.
- (18) بمقتضى المادة 27 من القانون رقم 90-22 المؤرخ في 18-08-1990 المعدل والمتمم المتعلق بالسجل التجاري.
- (19) بمقتضى المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- (20) بموجب المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- (21) بمقتضى المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- (22) حسب المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة.
- (23) تنص المادة السادسة من قانون الإجراءات الجزائية: "... تنقضي الدعوى العمومية في حالة الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة..."
- (24) عبد الله اوهايبية، شرح القانون الإجراءات الجزائية الجزائري، التحري و التحقيق، دار هومة، الطبعة الثالثة ، الجزائر، 2012، ص102.
- (25) عبد الله اوهايبية، المرجع السابق، ص 103.
- (26) لاسيما المادة 303 منه.
- (27) حسب قرار للمحكمة العليا صادر 08 اكتوبر 1977 جاء فيه" تكون العقوبة في الجنج بالحبس ولو تجاوز خمسة سنوات كما هو الشأن في الجنحة المنصوص والمعاقب عليها ف المادة 342 ق ع".