

العقوبات الجزائية في المواد الضريبية

يلس شاوش بشير

أستاذ وعميد كلية الحقوق، جامعة وهران

كان الغرض من الإصلاح الجبائي الذي شرع في تطبيقه منذ سنة 1990 إعادة الاعتبار للحماية العادية وذلك بوضع قوانين جديدة للحماية (قانون الضرائب المباشرة والقانون المتضمن الرسم على القيمة المضافة). ولقد توج هذا الإصلاح بقانون للإجراءات الجبائية في سنة 2002. ومن أجل تحسين مردودية الضريبة والمحافظة على حقوق الخزينة، تم إعادة النظر في طريقة معالجة الغش الضريبي بموجب قانون المالية لسنتي 2002 و 2003 اللذين وضعنا نظاما جديدا لجريمة الغش الضريبي. حدد قانون المالية لسنة 2002 في مادته السادسة المعدلة للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الأشكال التي يمكن أن تتخذها جريمة الغش الضريبي :

أ- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف أشخاص مدينين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة،

ب- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين،

ج- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و10 من القانون التجاري أو الوثائق التي تحل محلها، لا يطبق هذا الحكم على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم قفل حساباتها،

د- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به،
و- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هي مبينة في التصريحات المودعة".

وإذا كانت الجريمة حددت معالمها في قانون المالية لسنة 2002 فإن الجزاءات المترتبة عنها ورد النص عليها في المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 المعدلة للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة. وهكذا لم يتناول المشرع تجريم الفعل والعقاب عليه في قانون العقوبات الذي

يعتبر الشريعة العامة في المواد الجزائية، وإنما في قوانين المالية المعدلة للقوانين الجبائية. ولقد ترتب عن هذا الاختلاف في القوانين اختلاف الجهات التي قامت بصياغة هذه القوانين، الأمر الذي انجر عنه بالضرورة اختلاف في التصور وفي الأهداف، وبالتالي ضعف في الانسجام في العملية التشريعية.

تتميز السياسة العقابية في المجال الضريبي طبقا للتشريع المعمول به حاليا بالتشديد المفرط من جهة وضعف الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة من جهة أخرى. وتكمن مظاهر هذا التشديد في :

- تحويل جريمة الغش الضريبي إلى جنائية،
- وتجميع العقوبات في مادة الجباية مهما كان نوعها.

أولا - تحويل جريمة الغش الضريبي إلى جنائية :

لا يبدو من أن الإصلاح الجبائي الذي حصل ابتداء من سنة 2002 منسجما مع الإصلاحات التي أتى بها المشرع في المواد الجزائية عبر التعديلات التي عرفها قانون العقوبات. ولعل السبب في ذلك يرجع لاختلاف الجهات المشرفة على عملية الإصلاح: وزارة العدل بالنسبة لقانون العقوبات، ووزارة المالية (المفتشية العامة للضرائب على الخصوص) بالنسبة لجريمة الغش الضريبي. وهكذا أصبح الإصلاح العقابي يمضي في اتجاهين منعكسين.

تعرف جريمة الغش الضريبي على أنها كل تملص أو محاولة تملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً. إذا بقي المشرع محافظاً على نفس التعريف الوارد في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلا أن المعاقبة على هذا الفعل بموجب التشريع الساري المفعول تختلف عما كان عليه قبل سنة 2003.

- قبل سنة 2003 : العقوبات المقررة في مجال الغش الضريبي منصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة. كانت في الأصل هذه الجريمة جنحة يعاقب عليها بغرامة من 5.000 دج إلى 20.000 دج وبالحبس من سنة إلى 5 سنوات أو إحدى العقوبتين. ولم يكن يطبق النص عندما لا يتجاوز المبلغ المتملص منه 1/10 من المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.

- بعد التعديل الحاصل في سنة 2003 : جاء قانون المالية لسنة 2003 ليشدد العقوبة وجعلها على درجات تماشياً مع أهمية المبالغ الضريبية المتملص منها، فكلما كان المبلغ مرتفعاً كلما زادت العقوبة شدة. ولتحقيق هذا التدرج في العقوبات وضع المشرع خمس مستويات للعقوبة تناسباً مع مستويات المبالغ المخفية¹ :

¹ - أنظر المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003.

- الغرامة المالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج،

- الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج،

- الحبس من سنتين إلى 10 سنوات وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج،

- السجن المؤقت من خمس إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 300.000 دج إلى 1.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج ولا يتجاوز 3.000.000 دج،

- السجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة وغرامة مالية من 1.000.000 دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000 دج".

لقد أدى إصلاح 2003 في نهاية الأمر إلى نتائج خطيرة :

- إلغاء عدم المتابعة عندما لا يتجاوز المبلغ المتملص منه عشر (1/10) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج. (La tolérance législative).

- إلغاء السلطة التقديرية التي كانت ممنوحة للقاضي فيما يخص إمكانية الجمع أو عدم الجمع بين عقوبتي الحبس والغرامة، وهذا بعدما كان النص الأصلي يترك للقاضي هذه الحرية حسب الحالات المعروضة عليه ليقرر إما النطق بعقوبة واحدة دون الأخرى أو الجمع بينهما.

- تحويل جريمة الغش الضريبي من جنحة إلى جناية عندما يتجاوز المبلغ المتملص منه 1.000.000 دج. وقد تصل العقوبة إلى عشرين سنة سجنا إذا تجاوز المبلغ 3.000.000 دج.

أصبح هذا الاتجاه الجديد متناقضا مع السياسة العقابية العامة المنتهجة منذ 2001 من طرف الجزائر والرامية إلى خلع الطابع الجنائي عن الجرائم الاقتصادية. والدليل على ذلك إلغاء المادة 119 من قانون العقوبات المتعلقة بجريمة الاختلاس والتبديد، وتحويل مضمونها بعد إعادة صياغتها إلى المادة 29 من قانون 20 فبراير 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته. رمى هذا الإصلاح إلى تجنيح الفعل من جهة، والتخلي عن ربط العقوبة بالمبلغ المختلس أو المبدد من جهة أخرى.

وهكذا نلاحظ أن ما تخلى عنه المشرع الجزائري اعتبره المشرع الجبائي. ولم يتوقف هذا الأخير عند هذا الحد، بل راح يكرس مبدأ الجمع بين العقوبات مهما كانت طبيعتها.

ثانيا - التكريس التشريعي لمبدأ جمع العقوبات :

- الجمع بين العقوبات من نفس الطبيعة :

سبق أن أشرنا إلى أن المشرع أصبح يفرض على القاضي في حالة الإدانة المؤسسة على العش الضريبي النطق بالعقوبتين الجزائيتين معا : العقوبات السالبة للحرية والغرامات المالية، ولم يعد له الاختيار بينهما. يعتبر العمل بخلاف ذلك خرقا للقانون يشكل حالة من حالات الطعن بالنقض. ولكن لا ينحصر الجمع بين العقوبات عندما تكون من نفس الطبيعة أي جزائية، بل يشمل كذلك العقوبات التي تكون من طبيعة مختلفة.

- الجمع بين العقوبات من طبيعة مختلفة :

تسمح المادة 303 فقرة 5 من قانون الضرائب المباشرة الجمع بين "العقوبات من أجل قمع المخالفات الجبائية مهما كان نوعها". وهكذا بالإضافة إلى العقوبات الجزائية التي يحكم بها القضاء الجزائي، يمكن لإدارة الضرائب أن تضيف إليها عقوبات جبائية تتخذ شكلين : الزيادات في الضريبة والغرامات الجبائية.

الزيادات الضريبية : عند محاولة القيام بأعمال العش، تطبق زيادة قدرها 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها

أقل من 5.000.000 دج أو يعادها، وترفع هذه الزيادة إلى 200 %
عندما تفوق الحقوق المتصلص منها سنويا 5.000.000 دج².

الغرامات : في حالة غياب الفوترة تطبق غرامة قدرها 50.000
دج بالنسبة للبائع بالتجزئة و500.000 دج بالنسبة للبائع بالجملة
و10.000.000 دج بالنسبة للمنتجين والمستوردين³. وفي حالة الفواتير
الوهمية أو المزورة تطبق غرامة قدرها 50 % من قيمة الفاتورة⁴.

العقوبات التكميلية : بالإضافة إلى العقوبات السالفة
الذكر يرخص التشريع الجبائي لإدارة الضرائب فرض عقوبات من
نوع آخر كنشر الحكم الجزائي والمنع من ممارسة المهنة.

نشر الحكم : يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم بتمامه أو
باختصار في الجرائد التي تعينها وتعليقها في الأماكن التي تحددها
والكل على نفقة المحكوم عليها⁵. يعد النشر جزاء أدبي الغرض منه
الشهر بضعف الحس الوطني لدى المكلف بالضريبة.

² - المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة. وللإشارة تطبق الزيادات كذلك على كل مكلف بالضريبة
يصرح أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح. تحدد هذه النسبة كالتالي : 10 % إذا كان مبلغ الحقوق
المتصلص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه، 15 % إذا كان مبلغ هذه الحقوق يفوق 50.000 دج
ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه، 25 % إذا كان مبلغ الحقوق يفوق 200.000 دج.

³ - المادة 65 من قانون المالية لسنة 2003 والمادة 17 من قانون المالية لسنة 2006.

⁴ - المادة 17 من قانون الكمالية لسنة 2006.

⁵ - المادة 303-6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المنع من ممارسة مهنة : تمنع المادة 29 من قانون المالية لسنة 2004

الأشخاص الذين تمت إدانتهم بصفة لهائية بتهمة الغش الجبائي، من ممارسة النشاط التجاري بمفهوم القانون المتعلق بالسجل التجاري⁶.
تثير هذه المادة نوعين من الملاحظات. أولاً أنها لم تحدد لهذه العقوبة مدة معينة، ولكن يمكن في هذه الحالة الإستنجاد بأحكام المادة 14 من قانون العقوبات التي تحدد المدة القصوى بخمس سنوات. أما الملاحظة الثانية فإنها تكمن في تعارض هذه المادة مع مبدأ المساواة على اعتبار أن هذه العقوبة لا تعني إلا المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطاً تجارياً بمفهوم القانون المتعلق بالسجل التجاري ولا تنطبق على أصحاب المهن الأخرى كالمزارعين وأصحاب المهن الحرة الخ.

الإقصاء من الصفقات العمومية: يترتب عن الإدانة بجريمة الغش الضريبي الحرمان ولمدة خمس سنوات من الصفقات العمومية⁷.
تقوم هذه العقوبة على أساس أن تمويل الصفقات العمومية يتم عن طريق الضرائب وأن الشخص الذي يتخلص من الضريبة ليس له الحق في الاستفادة من هذه الصفقات.

العقوبات التبعية: وهي العقوبات التي تتعلق بالعقوبات الجنائية كالحجر والحرمان من الحقوق الوطنية.

⁶ - القانون رقم 90-12 المؤرخ في 18 غشت 1990 المعدل والمتمم المتعلق بالسجل التجاري.

⁷ - المادة 18 من قانون العقوبات.

لقد انتهجت الجزائر موقفا فريدا من نوعه فيما يخص النظام الجزائري للغش الضريبي وذلك بأن اتخذت موقف التشدد، وهو الموقف الذي يخالف ما هو معمول به في أغلبية الدول (مغربية وأوروبية) التي تأخذ بنظام تجنيح الفعل. ورغم هذا التشدد لم يعمل المشرع على إيجاد الضمانات الضرورية لفائدة المكلف بالضريبة لمنع تعسف الإدارة في استعمالها حقها في المتابعة الجزائية.

تبقى الإدارة حرة في المتابعة أو عدم المتابعة. في حالة المتابعة تحتفظ بصلاحيه تقديرية في تكييف الجريمة على أنها جنحة أو جناية مادام التكييف ونوعية العقوبة ومقدارها يتوقف على أساس المبلغ الضريبي المتملص منه، وهو المبلغ الذي تحدده الإدارة وقد تبالغ في تحديده خاصة عند الفرض التلقائي للضريبة. ومما يزيد من الأمر صعوبة لم يحسم بعد القضاء الجزائري مسألة الأثر الموقف للدعوى الجبائية المرفوعة أمام القضاء الإداري.