

مجلة المحكمة العليا

عدد خاص

باليومين الدراسيين عن

الغش الضريبي والتهرب الجمركي

المحكمة العليا، قاعة المحاضرات، 13 و 14 نوفمبر 2007

مجلة المحكمة العليا

المدير : السيد قدور براجع - الرئيس الأول للمحكمة العليا.
مدير التحرير : السيد عبد العزيز أمقران - المستشار رئيس قسم الوثائق بالنيابة.
رئيس التحرير : السيد مختار رحمان محمد - قاض ملحق بالمحكمة العليا.

التحرير :

السيدات و السادة : شوشو زيلوراح، بن بليدية باية، عروة أمين،
مروك مرزاققة، غضبان مبروكة، حمو ليلي، لطرش نجاة، مكى أسماء،
مداح سيد علي، فنوح عبد الهادي، عباس سامية، زفوني سليمة.

الإدارة والتحرير

المحكمة العليا، شارع 11 ديسمبر 1960 - الأبيار - الجزائر.

الهاتف : 021-92-58-52

021-92-58-57

021-92-24-30

الآراء الفقهية الواردة في هذه المجلة لا تعبر بالضرورة عن رأي المحكمة العليا

الإيداع القانوني

2004-3470

فهرس المداخلات باللغة العربية

■ كلمة السيد قدور براجع-الرئيس الأول للمحكمة العليا—5

الغش الضريبي

■ الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر.....

السيد بوناظور بوزيان-المستشار بغرفة الجرح والمخالفات-المحكمة العليا—9

■ الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة....السيد فنيش كمال

رئيس الغرفة الثانية-مجلس الدولة—47

■ الغش الضريبي في القانون المغربي....السيد حسن مرشان-المستشار بالغرفة

الإدارية، المجلس الأعلى-المملكة المغربية—65

■ أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري (دراسة

مقارنة مع القانون الفرنسي).....د. بودالي محمد، عميد كلية الحقوق-

جامعة الجليلي اليابس-سيدي بلعباس—77

■ خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي

الدكتور معاشو عمار-كلية الحقوق-جامعة مولود معمري-تيزي وزو—133

■ التهرب الضريبي....المستشار محمد علي طيطه-نائب رئيس

محكمة النقض-جمهورية مصر العربية—157

■ العقوبات الجزائية في المواد الضريبية....الأستاذ يلس شاوش بشير-

عميد كلية الحقوق-جامعة وهران—177

التهرب الجمركي

- التهرب في التشريع الجزائري السيدان ماموني الطاهر وبولعراس
الناصر-المستشاران بغرفة الجنع والمخالفات-المحكمة العليا _____ 189
- مكافحة التهرب-الأمر رقم 05-06 المتعلق بمكافحة التهرب
السيد مختار بورماد، مدير المنازعات بالمديرية العامة للجمارك _____ 225
- التهرب الجمركي السيد سابق الشرقاوي، المحامي العام لدى المجلس
الأعلى-المملكة المغربية _____ 235
- التهرب القمركسي السيد الطاهر بوغارقة-رئيس دائرة بمحكمة
التعقيب-الجمهورية التونسية _____ 247
- كلمة الاختتام للسيد الرئيس الأول للمحكمة العليا _____ 289

الكلمة الافتتاحية للسيد قدور براجع الرئيس الأول

للمحكمة العليا

بسم الله الرحمن الرحيم و الصلاة و السلام على اشرف المرسلين

أيتها السيدات

أيتها السادة

أرحب باسمي وباسم قضاة وإطارات المحكمة العليا بجميع الضيوف الذين لبوا الدعوة مشكورين لحضور وتنشيط وإثراء هذه التظاهرة العلمية في هذا الصرح القضائي، المحكمة العليا،

فالمحكمة العليا مؤسسة دستورية تضطلع بتوحيد الاجتهاد القضائي وبتقويم عمل مختلف الجهات القضائية التابعة للقضاء العادي،

أرحب بالزملاء القضاة ثملي محكمة النقض لجمهورية مصر العربية ومحكمة التعقيب لجمهورية تونس والمجلس الأعلى للمملكة المغربية،

كما أرحب بالأستاذ الفقيه السيد كلود بير الذي جاءنا من جامعة غرونوبل ليستعرض أمامكم نظراته المستقبلية لمعالجة الجرائم الجمركية.

أرحب أيضا بإطارات قطاعات الدرك الوطني والأمن الوطني والضبطية القضائية وكذا إطارات الجمارك والضرائب، وأساتذة الجامعة من مختلف جهات الوطن و نقباء المحامين الحاضرين الذين لبوا الدعوة. إن هذين اليومين الدراسيين المتعلقين بدراسة موضوعي الغش الضريبي والتهرب الجمركي يندرجان ضمن البرنامج التكويني الذي سطرته المحكمة العليا لتناول العديد من : المسائل ذات الصلة بعملها الاجتهادي القضائي،

وهو البرنامج الذي نحرص دوما على الجمع فيه بين القضاة وأعوان القضاء وأساتذة الجامعة و مختلف المتدخلين في الميدان العملي والخبرة الأجنبية.

أرحب بكم من جديد و بدون إطالة، كون البرنامج يتضمن عدة تدخلات وتليه مناقشات لإثراء هذين الموضوعين الهامين وهما موضوعا الساعة،

أتمنى لأشغالكم النجاح التام والسلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.

الغش الضريبي



الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد

القضائي في الجزائر

بوناظور بوزيان

مستشار بغرفة الجناح والمخالفات

المحكمة العليا

المقدمة

يشهد العقد الحالي إصلاحا اقتصاديا واسعا في معظم البلدان النامية بما في ذلك الدول العربية وذلك بهدف زيادة معدلات النمو الاقتصادي وإحداث الموازنة العامة للدولة وفي ميزان المدفوعات من خلال ترشيد الإنفاق العام وزيادة الموارد الضريبية وتنشيط الصادرات وزيادة الاستثمارات والادخار وإعطاء دور حيوي وهام للقطاع الخاص في المساهمة في عملية التنمية وإصلاح القطاع العام، وكذلك كبح جماح الاستهلاك من خلال إلغاء الدعم وفرض الضرائب على الاستهلاك ومعالجة المشكلات الاجتماعية كالفقر والبطالة وتدني مستويات الدخل بالإضافة إلى سوء توزيعه، وقد نجحت بعض الدول

في تنفيذ برامجها الإصلاحية وما زال البعض الآخر يتعثر في ذلك لوجود صعوبة بالغة في التوفيق بين الأهداف المتناقضة كترشيد الاستهلاك وضغط الإنفاق العام لمكافحة التضخم وزيادة معدلات النمو الاقتصادي ومعالجة مشكلتي الفقر والبطالة بنفس الوقت.

ويعد الإصلاح المالي نقطة الانطلاق في عملية الإصلاح الاقتصادي سواء على صعيد الإنفاق العام أو على صعيد الموارد وفي مقدمتها الموارد الضريبية بالإضافة إلى ذلك فإن اقتصاديات الدول في ظل العولمة ووجودا لتكتلات الاقتصادية الدولية والإقليمية ومنظمة التجارة العالمية وضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي، "أصبحت أكثر اندماجا مع دول العالم وبالتالي فإن أنظمتها الضريبية لا يمكن أن ينظر إليها بصورة منعزلة حيث تتسابق معظم الدول إلى تطوير أنظمتها الضريبية بحيث تكون الضريبة أداة مشجعة للاستثمارات المحلية والأجنبية، وتنشيط الصادرات من خلال مساعدة المنتجات المحلية في الصمود أمام السلع الأجنبية عن طريق إعفاء الصادرات من كافة الضرائب والرسوم.

وقد كانت الأنظمة الضريبية في معظم البلدان النامية معقدة ومرهقة ومثقلة بمئات الضرائب بدون أن يحقق أي منها عائدا كبيرا، كما كانت لضرائب الإنتاج والاستهلاك أسعارا متعددة بالإضافة إلى صعوبة إدارتها، وكانت ضرائب الدخل مرتفعة تعيق عملية الاستثمار.

لذلك قامت معظم البلدان النامية وخلال تنفيذها لبرنامج الإصلاح الاقتصادي بإعادة النظر بأنظمتها الضريبية وهدف تبسيطها وتطويرها بما يتماشى مع الفكر الحديث في مجال الضرائب بهدف تشجيع الإنتاج والاستثمار والتصدير ومن بين الدول العربية التي سارت في هذا المجال الجزائر التي اتجهت إلى الاهتمام بالجباية بعد الإصلاحات الجبائية لسنة 1991 والتي تعتبر مصدرا من مصادر الإيرادات العامة للدولة وهي تساهم بنسبة كبيرة في تحقيق العدالة الاجتماعية بالقضاء على الفوارق الاجتماعية السائدة عن طريق إعادة توزيع مداخيل الثروات بين أفراد المجتمع.

سجل النظام الضريبي المطبق منذ 1992 عدة تعديلات وتغيرات حسب عدد قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية الصادرة إلى غاية اليوم خاصة بظهور القانون 88-01 المتعلق باستقلالية المؤسسات العمومية والمؤرخ في 12/01/1988 ويتضمن التشريع الجبائي الجزائري عددا من القوانين هي قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة رقم 90-36 الصادر في 31/12/1990 قانون الضرائب غير المباشرة الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 09/12/1976 قانون الرسوم على رقم الأعمال رقم 91-25 المؤرخ في 18/12/1991 قانون

الطابع الأمر 103/76 المؤرخ في 1976/12/09 قانون التسجيل الأمر
76-105 المؤرخ في 1976/12/09.

للضريبة تعاريف مختلفة من بينها أنها مساهمة نقدية تفرض على
المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة
بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد نحو تحقيق
الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية. ويمكن تعريفها على أنها
إقتطاع نقدي دون مقابل منجز لفائدة الدولة.

وأحدث تعريف للضريبة هو أنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا
إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في
التكاليف والأعباء العامة ودون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع
الضريبة.

فالضريبة إجبارية متى توافرت شروط دفعها وهي أداة هامة من
أدوات الحرية الاقتصادية يكون المكلف بالضريبة حرا في أداء عمله
وفي ماله بعد دفعها وتهدف الضريبة أساسا إلى تمويل النفقات العمومية
وهي تستخدم أيضا لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية وإذا تعارض
الهدف المالي للضريبة مع أهدافها الأخرى-اقتصادية-اجتماعية-تعطى
الأولوية للهدف المالي لأن الضريبة هي المورد الأساسي للدولة والأهداف
الأخرى يمكن استخدام أدوات السياسة الاقتصادية الأخرى في تحقيقها.

تفرض الضريبة على المكلف بما توافقا مع قدرته التكليفية أي طبقا لدخله وإنفاقه و ثروته وتحقق الضريبة العدالة بين المكلفين بما إذ أنها تجب على جميع المواطنين الذين تتوفر فيهم شروط الدفع وتفرض تناسبا مع القدرة التكليفية وهي القدرة الشرائية الضرورية.

تمثل الضريبة عبئا على المكلف بما يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية.

والذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها، كما أن إحساسه بثقل عبئها بصورة خاصة عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب أو عندما تكون معدلاتها مرتفعة تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها تحلصا مسموحا لا يخالف القانون ويسمى التهرب الضريبي وتخلصا غير مسموح به يحدث مخالفة لأحكام التشريع الجبائي ويسمى الغش الضريبي.

الفصل الأول : مفهوم التهرب الضريبي والغش الضريبي :

إن ظاهرة التهرب والغش الضريبي ظاهرة عالمية لا تخص الدول السائرة في طريق النمو فقط دون الأخرى، فهي ظاهرة ملازمة للنظام الضريبي وتعد إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية والوفرة

المالية والتي يستوجب محاربتها بصفة مستمرة وبمجرد اكتشافها ومنذ السبعينات ازدادت أهمية الظاهرة بسبب النمو السريع للنشاط الاقتصادي الموازي.

المبحث الأول :

التهرب الضريبي وصوره :

يقصد بالتهرب الضريبي تخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة مستغلا ما يوجد في النصوص التشريعية من ثغرات أو عدم الضبط في الصياغة وهذا التهرب يأتي في حدود ما رسمه المشرع من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات دون الإخلال بالقواعد الجبائية فالمكلف يستفيد من الثغرات القانونية التي لا تعد مخالفة ما دام هذا الأخير يتحرك في إطار قانوني حيث يستخدم حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه مضمونة دستوريا كالشركات التي تقيم مراكزها ومقراتها الاجتماعية في دول توجد معدلات الضريبة فيها جد منخفضة وكتوزيع الشخص قيد حياته ثروته على الورثة عن طريق الهبة تجنبا للخضوع للضريبة الخاصة بالتركات فبالرغم من أنه قد يكون سيء النية إلا أنه لا يمكن فرض أية عقوبة عليه ولا يكون أمام المشرع إلا محاولة سد الثغرات ومن

صوره كذلك الامتناع عن استهلاك أو إنتاج سلعه ما مفروضه عليها ضريبة مرتفعة أو الإمتناع من استيرادها من الخارج لفرض عليها ضرائب جمركية وترك النشاط الإنتاجي الخاضع لضرائب مرتفعة إلى نشاط آخر خاضع لضرائب أقل وقيام شركة ما توزيع جزء من أرباحها على المساهمين بطرق معينة للاستفادة فيما بعد بعدم دفع ضرائب ولا يكون التهرب الضريبي دائما بسوء نية ولكن يمكن أن يكون بحسن نية ولكن نتيجهته تجنب دفع الضريبة.

المبحث الثاني :

الغش الضريبي وصوره :

يعتبر الغش الضريبي شكلا من أشكال التهرب الجبائي والذي يتضمن المخالفة الصريحة للقوانين والتشريعات الجبائية مما سبق يستخلص أنه لا يمكن إيجاد تعريف مانع جامع للغش الجبائي، فقد تعددت آراء وتعريف فقهاء الجباية فقد تم تعريفه بأنه المخالفة الصريحة للقانون بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض أساسها. واعتبره البعض بأنه يتمثل في التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتتيال مرتكبا جرائم مالية يعاقب عليها القانون. فيما حاول البعض إعطاء

تعريف دقيق يجمع فيه كل الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة فذكروا أن الغش الضريبي يحتوي على كل الحركات المادية وكل التدابير والمناورات والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو غيره من أجل التخلص من دفع الضريبة.

ومن خلال ما تقدم من تعاريف يستخلص بأن الغش الجبائي يترجم امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها، وهو بالتالي خرق مباشر لقانون الضريبة سواء بطريقة إرادية أو غير إرادية وبالتالي يصبح التخلص من الضريبة غشا حيث أنه يشمل إما على مخالفة نص من نصوص القانون وقد يتم ذلك بمناسبة تحديد وعاء الضريبة حينما يقوم الممول بإخفاء بعض المادة الخاضعة للضريبة أو حينما يقدم إقرارا غير صحيح، كما يمكن أن يتم بمناسبة تحصيل الضريبة حينما يقوم الممول بإخفاء أمواله ليفوت على الإدارة المالية استيفاء حقها منه.

لقد تعددت آراء وتعاريف فقهاء الجباية حول مفهوم الغش الضريبي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق للغش الضريبي أو ما يطلق عليه "التهرب الغير المشروع" ولكن أغلبهم يتفق مبدئيا على أنه لا وجود للغش الضريبي إلا بإثباته ونجد ذلك من خلال :

أ- أنه يتمثل في التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضل.

ب- امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها مثلاً امتناعه عن تقديم بيان بدخله، أو تقديم بيان كاذب أو غير صحيح، مستعينا في ذلك بكافة أنواع العش وهي مختلفة ومتعددة.

ج- محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً، بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع العش.

د- إنه يضم كل حركة مادية وكل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب والمساهمات.

هـ- الخرق المباشر عن عمد أو غير عمد للقوانين الجبائية.

و- خرق القانون الجبائي بهدف التخلص من الاقتطاع عن طريق تخفيض أساس الضريبة.

ز- كل من تخلص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب أو الرسوم التي يخضع لها، أو تصفيتيها كلياً أو جزئياً.

ولا يتحقق خرق القوانين إلا بتوافر عنصرين مترابطين مع بعضهما البعض :

• **العنصر المادي:** ويقصد به تعمد المكلف بتخفيض أساس

الاقتطاع الضريبي بطرق لم ينص عليها المشرع.

• **عنصر النية:** يستوجب هذا الأخير توفر القصد من أجل

قيام الغش.

من خلال ما تقدم من تعاريف يمكن استخلاص مفهوم للغش الضريبي الذي هو تخلص المكلف من أداء الضريبة المفروضة عليه، من خلال المخالفة الصريحة للقوانين والتشريعات الجبائية، لتندرج بذلك تحته كل طرق الغش والاحتيال وبالتالي فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات ويعاقب عليها القانون.

الفصل الثاني: الأسباب

المبحث الأول:

أسباب الغش الضريبي:

يرى رئيس لجنة التوظيف التابعة للإتحاد الأوربي أن السبب الحقيقي لتفشي ظاهرة التهرب الضريبي في دول الإتحاد الأوربي هو كم يبقى للعامل الأوربي من النقود التي يتقاضها من عمل قام به بعد أن يسدد كل الضرائب، فالعامل الأمريكي يبقى له من دخله 80 % فليس من المدهش أن تكون نسبة التهرب الضريبي (النتاج القومي) أقل

من 10% من إجمالي الناتج القومي وهي نسبة أقل من النسبة الأوروبية والتي بلغت في دول الإتحاد الأوربي بالمتوسط في حدود 16% وبالتالي فإنه يرى أن ارتفاع العبء الضريبي هو أهم عامل للتهرب الضريبي إلا أن هذا ليس هو السبب الوحيد بل هناك أسباب أخرى منها :

- الغموض في النظام الضريبي
- ضعف الوعي الضريبي
- ضعف الجزاء على المتهربين.
- فقدان المرونة في تطبيق النظام الضريبي
- فقدان الثقة بين الإدارة المالية والمكلف
- سوء استخدام حصيلة الضرائب
- الضغط الضريبي
- الوضعية الاقتصادية للدولة
- الوضعية الاقتصادية للمكلف
- الوضعية الاجتماعية
- الوضعية السياسية
- عدم كفاءة الإدارة الضريبية
- العولمة.

المبحث الثاني :

آثار الغش الضريبي

للتهرب الضريبي آثار سلبية على الاقتصاد الوطني وعلى المجتمع
ومن أهمها :

- رفع الضرائب الموجودة أو فرض أخرى جديدة لتعويض
نقص الحصيلة.

- اضطراب الحكومة لإصدارات نقدية أو الحصول على قروض
وما يترتب من مشاكل التسديد والفوائد.

- الإخلال بقاعدة العدالة الضريبية بحيث يتحملها المكلفون
الذين لا يستعطون التهرب منها وينجو منها آخرون وهو التأثير
الاجتماعي.

- انتشار الفساد والأضرار الأخلاقية.

- التأثير الاقتصادي كالتأثير على المنافسة الاقتصادية وكالتأثير
على الادخار والاستثمار.

الفصل الثالث : التهرب الضريبي والغش الضريبي في بعض الدول العربية.

الفصل الرابع : النظام الجبائي الجزائري

صنف المشرع الجزائري الضريبة على التصنيف القائم على طبيعة الضريبة وتستهدف أساسا الوجهة التقنية للحماية وبالتحديد التفرقة بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة وهي تفرقة قديمة نسيها لكن بقيت عملية إلى يومنا هذا.

ويقوم النظام الجبائي الجزائري بالإضافة إلى الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة على الرسم على رقم الأعمال (الرسم على القيمة المضافة) وعلى حقوق التسجيل وحقوق الطابع .

تنظم هذه الأصناف من الضرائب والرسوم تشريعات خاصة بها وهي :

01/ قانون الضرائب المباشرة.

02/ قانون الضرائب غير المباشرة.

03/ قانون الرسوم على رقم الأعمال.

04/ قانون التسجيل.

05/ قانون الطابع.

المبحث الأول :

الفرق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق فهناك شبه إجماع بين الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة فهي ضرائب على التداول والإنفاق وبالرغم من أهمية هذا التقسيم إلا أنه حتى الآن لا يوجد معيار مضبوط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب.

إلا أنه يمكن القول أن الضريبة المباشرة هي اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم إسمية والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية.

أما الضريبة غير المباشرة فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤداة وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود إستهلاك السلع أو إستعمال الخدمات الخاضعة للضريبة.

المبحث الثاني :

الفرق بين الضريبة والرسم

تعتبر الضريبة إقتطاعاً ذو صبغة عامة وإجبارية والتي لا توجه حصيلتها لتغطية نفقة عامة معينة، أما الرسم فهو إقتطاع يؤدي لخدمة مقدمة دون أن يكون هناك حتما تكافؤ بين قيمة الرسم والتكلفة الحقيقية للخدمة المؤداة وما دام أنه مرتبط بوجود مقابل فهو يختلف عن الضريبة فهي إجبارية أما الرسم فلن يكون إجبارياً في حال عدم طلب الخدمة إلا أنه من الرسوم ما يدفع إجبارياً مقابل خدمات التنظيف ويطالب به من طرف الخزينة العمومية مثله مثل الضريبة كالرسوم على رقم الأعمال التي بالرغم من تسميتها تعتبر ضرائب حقيقية حيث تدفع على أسعار مادة أو منتج معين، لكن لا تشكل المقابل الفعلي للخدمة المقدمة.

أما شبه الضريبة فهي مجموع الرسوم أو المساهمات الموجهة لتأمين أداء وأشغال الهيئات العمومية، وهذه الرسوم منصوص عليها قانوناً مثلها مثل الضريبة تحصل لصالح الهيئات التي تقدم هذه الخدمات وهي المقابل الحقيقي لها ولكن من ناحية الطابع الإجباري فهي مشابهة للضريبة حيث لا تكون إجبارية إلا إذا قمنا بطلب الخدمة فعلاً.

الفصل الخامس : جريمة الغش الضريبي في الجزائر.

حدد المشرع أصناف الضرائب والأوعية الضريبية الخاصة بكل صنف وألزم الأشخاص الخاضعين للضريبة وهم الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين بالتصريح.

ويقوم النظام الضريبي الجزائري على أساس التصريح الذي يدلي به المكلف بالضريبة سواء أكان شخصا طبيعيا وشخصا معنويا ومضمونه تقدم تصريح في موعد يحدده القانون يتضمن عناصر ثروته ودخله مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح وتحفظ الإدارة بحق الرقابة على التصريح وتعديله إذا بني على غش أو خطأ فقد يلجأ المكلف بالضريبة إلى تقليل حجم دخله لكي تفرض ضريبة على مبلغ أقل من دخله الحقيقي فيكون للإدارة الحق أن تلجأ إلى الجزاءات في حالة تعمد التهرب من الضريبة وإتجاه إرادة المكلف بالضريبة إلى سلك سبل وطرق غير مشروعة تصل إلى حد التدليس والإحتيال فيستوجب سلوكه هذا متابعة قضائية وهو ما قرره المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية في المادة 104 بقوله: يتعرض كل شخص استعمل طرقا تدليسية قصد التملص من واجباته الجبائية للعقوبات المنصوص عليها في الأحكام المطبقة في مجال المنازعات القمعية.

وخول قانون الإجراءات الجبائية لإدارة الضرائب حق زيارة مؤسسة المكلف بالضريبة في حالة الشك بوجود عمليات غش لإثباتها وحدد بالمادة 36 على سبيل المثال الممارسات التدليسية :

- ممارسة نشاط غير مصرح به.

- إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو إستيداعها.

- 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.

- كسل مناورة تهدف إلى تنظيم اعسار من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

تعريف جريمة الغش الضريبي :

عرفها المشرع الجزائري أنها تملص أو محاولة التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم أو تصفيته كليا أو جزئيا.

وقد عرف الفقه الغش الضريبي بأنه خرق للقانون الضريبي للتهرب كليا أو جزئيا من دفع الضريبة وإسترجاع ضرائب بدون وجه حق.

إن التعريف الذي جاء به المشرع الجزائري لجريمة الغش الضريبي ينطبق على كل جرائم الغش الضريبي المنصوص عليها في كل قوانين الضريبة وهي قانون الضرائب المباشرة والرسوم، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسم على رقم الأعمال، قانون الطابع، قانون التسجيل.

المبحث الأول :

01 - أركان الجريمة :

- أ- الركن المادي : يتمثل الركن المادي في استعمال الطرق التدلّسية والمشرع الجزائري لم يعرفها ولكنه عددها ضمن المادة 36 من قانون الإجراءات الضريبية ذكرها على وجه الخصوص بما يلي :
- ممارسة نشاط غير مصرح به.
 - إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو إستيادتها.
 - تسليم فواتير وسندات 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 مناورة تهدف إلى تنظم اعساره من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

1- في قانون الضرائب المباشرة :

نص بالمادة 303 منه على عبارة إستعمال الطرق التدليسية للتملص أو محاولة التملص في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً ولم يذكر هذا القانون ما هي الطرق التدليسية وقد عددها قانون الإجراءات الضريبية بالمادة 36 منه.

2- في قانون الضرائب غير المباشرة :

ذكرت المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة الطرق التي تؤدي إلى التملص أو محاولة التملص واعتبرتها طرقاً احتيالية وهي :

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه.
- تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي إلى الحصول إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها وإما الإستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.
- إستعمال الطوابع أو الطوابع المميزة أو قد تم إستعمالها من أجل دفع جميع الضرائب وكذلك البيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.

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

يلاحظ أن المشرع قد ذكر قيام المكلف بالضريبة يجعل الأعوان المؤهلين غير قادرين على أداء مهامهم وهي وسيلة تعرض وليست وسيلة إحتيال.

- الإغفال عن قصد لنقل أو العمل على نقل الكتابات غير الصحيحة أو الصورية في الدفتر اليومي أو في دفتر الجرد المنصوص عليه بالمادة 9-10 من القانون التجاري.

03 - في قانون التسجيل :

ذكرت المادة 1/119 مناوراً تدليسية بأنها كل مناوراة لعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم المدين بها المكلف بالضريبة.

04 - في قانون الطابع :

ذكرت المواد 33,34,106 عبارة استعمال طرق تدليسية دون تبينها.

ويمكن القول أن المشرع الجزائري في مادة الضرائب بأنواعها حدد الطرق التدليسية على سبيل المثال ومعنى ذلك أن أية طريقة تدليسية يستعملها المكلف بالضريبة عند تحديد الوعاء الضريبي أو عند تحصيل الضريبة ترتب جريمة الغش الضريبي.

05 - في قانون الرسوم على رقم الأعمال

- اعتبرت المادة 118 أعمالا تدليسية على وجه الخصوص ما يلي :
- 1/ إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين به، و لا سيما عمليات البيع بدون فاتورة.
 - 2/ تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة اثباتا لطلبات ترمي الى الحصول إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.
 - 3/ الاغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات او 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 تحمل محلهما ولا يطبق هذا الحكم الا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي اقلت حساباتها.
 - 4/ الاغفال عن التصريح بمداخيل المنقولات أو رقم اعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد.
 - 5/ سعي مكلف بالضريبة الى تنظيم اعساره أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به و ذلك بواسطة طرق أخرى.

16/ كل عمل أو طريقة أو سلوك ينم عن نية صريحة في التملص

من دفع كل مبالغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منه أو تأجيل دفعه، كما بين ذلك من التصريحات المودعة.

ب - الركن المعنوي :

يعني الركن المعنوي للجريمة أن المكلف بالضريبة يعلم ويعي أن إتيانه لفعل الغش سبب ضررا للخزينة العمومية ويؤدي إلى التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا.

فجريمة الغش الضريبي تتطلب بالإضافة إلى القصد العام قصدا خاصا وهو أن تتجه إرادة الجاني إلى التخلص من الضريبة كليا أو جزئيا وحرمان إدارة الضرائب من الحصول على حقها.

المبحث الثاني :

المتابعة القضائية والجزاء

01 - المتابعة القضائية : لا تحرك الدعوى العمومية عن جريمة

الغش الضريبي إلا بناء على شكوى من إدارة الضرائب دون إنذار المخالف بتسوية وضعيته إزاء التنظيم الجبائي وهو ما ذكرته المواد 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 534 من قانون الضرائب غير المباشرة، 199 من قانون التسجيل، 2/34 من قانون الطابع، 199 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

ولعل المشرع أعطى هذا الحق لإدارة الضرائب في تحريك الدعوى العمومية لما له من الأهمية العملية إذ أن إدارة الضرائب لا تلجأ للقاضي الجزائي إلا من أجل طلب معاقبة بعض الممارسات وأخطاء تراها بصفة خاصة خطيرة فإنه و بصفة عامة فإن إدارة الضرائب تلجأ قبل الشكوى إلى تطبيق الغرامات الجبائية والتي عادة تكفيها لمعاقبة المخالفين طالما أنها تحصل على المبالغ المالية الضرورية التي تفرضها قوانين الضريبة على المكلف وعادة ما تلجأ إدارة الضرائب للقاضي الجزائي من أجل أنواع الغش التالية :

- إنعدام التصريح رغم الإنذارات المتكررة.
- ممارسة نشاط غير مصرح.
- التصريح برقم أعمال أقل من الحقيقي.
- الشراء بدون فواتير.
- فواتير وهمية أو صورية.
- إلى غير ذلك من الممارسات.

إن قلة عدد القضايا المتعلقة بجريمة الغش الضريبي على مستوى المحاكم الجزائرية له ما يفسره إذ أن الشكوى المسبقة لإدارة ضرائب من أجل تحريك الدعوى العمومية ورغم توصل إدارة الضرائب إلى إثبات الجريمة وقيام فعل الغش عند المكلف بالضريبة فإنها غير ملزمة

برفع شكوى إذا تحصلت من المخالف على مبالغ الضريبة المطلوبة منه هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن المنازعات الإدارية سواء التي ترفعها إدارة الضرائب على المكلف بالضريبة أمام المحاكم الإدارية ومجلس الدولة أو التي يرفعها المكلف ضدها من شأنها أن تنهي النزاع بينهما هذا وإن فرض الغرامات الجبائية طبقا للقانون الإداري من طرف إدارة الضرائب على المكلف المخطئ من شأنه إنهاء النزاع كذلك. قد يطرح السؤال التالي : إذا رفض وكيل الجمهورية تحريك الدعوى العمومية بعد شكوى إدارة الضرائب؟

الجواب هو إمكانية إدارة الضرائب في اللجوء إلى قاضي التحقيق عن الطريق الإدعاء المدني وبدون مصاريف. وإذا فتح تحقيق من طرف النيابة بناء على شكوى إدارة الضرائب فمن حق هذه الأخيرة أن تتأسس طرفا مدنيا طبقا للمادة 307 من قانون الضرائب المباشرة.

- شكلية الشكوى : شكوى إدارة الضرائب لم تشترط فيها قوانين الضرائب المختلفة أية شكلية معينة سوى أنها من إدارة الضرائب أي ممضية من مديرها أو ممن ينوبه ومؤرخة مسببة من حيث الوقائع والقانون، موجهة ضد شخص طبيعي أو شخص معنوي ويقع عبء إثبات المخالفة على عاتق إدارة الضرائب.

- آثار الشكوى المسبقة :

تتأسس إدارة الضرائب عند تقديم الشكوى كطرف مدني للمطالبة بحقوقها ضمن الدعوى الضريبية التي تمارسها أمام القاضي الجزائري هذه الدعوى المدنية لا تخضع لمبادئ القانون العام وليس موضوعها المطالبة بالتعويضات عن ضرر أصاب الخزينة العمومية ولكن تخضع لأحكام قوانين الضرائب للمطالبة بالحقوق المتملص منها (مبالغ الضرائب) أما موضوع الدعوى العمومية فهو توقيع العقوبات الجزائية كالحبس أو الغرامة أو كليهما.

فالدعوى الضريبية لا تخضع لأحكام المادة 2 من قانون الإجراءات الجزائية.

- لا يستطيع القاضي الجزائري أن يعيد تكيف الجرم في حالة غياب شكوى إدارة الضرائب إلى مخالفة ضريبية.

- إن سحب الشكوى من مدير الضرائب للولاية في حالة الدفع الكلي للحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات وبعد موافقة المدير العام للضرائب يضع حدا للدعوى العمومية طبقا للمادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية حسب مقتضيات المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال أما قانون الضرائب غير المباشرة وقانون التسجيل وقانون الطابع فإنها

وإن اشترطت تقديم شكوى من إدارة الضرائب إلا أنها لم تذكر سحب الشكوى فالسؤال المطروح هو هل يجوز لإدارة الضرائب أن تنازل عن الشكوى المقدمة طبقا للمواد 534 من قانون الضرائب غير المباشرة و199 من قانون التسجيل و34 من قانون الطابع فإن كان من حقها ذلك فهل يرتب ذلك إيقاف الدعوى العمومية طبقا للمادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية.

- أرى أنه إذا كان سحب الشكوى بعد الدفع الكلي للحقوق فإنه يجوز لإدارة الضرائب أن تسحب الشكوى إذا دفع المخالف كل الحقوق وهو ما يرتب توقفا للدعوى العمومية طبقا للمادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية.

يتعين التفرقة بين المنازعة الضريبية والمنازعة القمعية، فالمنازعة الضريبية منصوص عليها بقانون الإجراءات الجزائية في المادة 70 منه التي تقسول بأن الشكاوي المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في إختصاص الطعن التزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها وإما الاستفادة من حق الناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

أما المنازعة القمعية فمنصوص عليها بالمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية التي سبق ذكرها والتي تنص على أنه يتعرض كل شخص إستعمل طرقا تدليسية قصد التملص من واجباته الجبائية للعقوبات المنصوص عليها في الأحكام المطبقة في مجال المنازعات القمعية. فالمنازعات تكون بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب إما أمامها مباشرة وإما أمام اللجان المحددة بموجب قوانين الضريبة وإما أمام المحاكم الإدارية فالمنازعة الإدارية تختلف عن المنازعة القمعية فهذه الأخيرة موضوعها الغش الضريبي بإستعمال مناورات تدليسية أيا كان شكلها ونوعها للوصول إلى التملص أو محاولة التملص في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا.

ويثور التساؤل حول الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية هل هي تعويضات مدنية أم عقوبات أم مزيج بينهما؟ وهل الحكم بالغرامات الجبائية يتم بناء على طلب إدارة الضرائب أم يقضي به القاضي من تلقاء نفسه؟ والراجع فقها وقضاء أن الغرامات ذات طبيعة مختلطة بين صفة العقوبة وصفة التعويض ولا يقضى بها إلا بناء على طلب إدارة الضرائب.

– الأعدوان المكلفون بإثبات الجريمة :

حدد قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 504 كل أعدوان إدارة الضرائب المفوضين والمخلفين قانوناً لإثبات المخالفات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة وأضاف كذلك مؤهلين لتحرير المحاضر وهم أعدوان الجمارك ومستخدمي إدارة المالية والدرك الوطني وأعدوان الشرط والإدارة البلدية أو عونها أي رؤساء البلديات ونوابهم ومحافظي الشرطة عن المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتحولين للمصوغات من الذهب والفضة ومندوبي الغابات وأعدوان الشرطة البلدية عن المخالفات المرتكبة في مادة التبغ، وأعدوان الشرطة وأعدوان البلدية المؤهلين لذلك عن المخالفات المتعلقة بمادة رسم الذبح .

ومخالفات أحكام هذا القانون تثبت في محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب يذكر فيها التاريخ ونوع المخالفة وتصريحات المتهم وإسم وصفة ومحل إقامة محرر المحضر، الشخص المكلف بالمتابعة، ومكان تحرير المحضر وساعة إختتامه.

أما المادة 112 من قانون الرسم على رقم الأعمال فقد ذكرت أن مخالفة الأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة فإنها تثبت بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام أو تعانين بواسطة محاضر يعدها ضابط الشرطة القضائية أو أعدوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك أو قمع العش والمخالفات الإقتصادية.

وفيما يخص قانون الطابع فقد حددت المادة 21 منه موظفي الإدارة الجبائية لإعداد المحاضر وكذلك أعوان إدارة الجمارك المذكورين بالمادة 22.

وحددت المادة 318 من قانون الضرائب المباشرة أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب عام بمعاينة المخالفات في مجال الأسعار وإنعدام تقديم فواتير الشراء وذلك بواسطة محاضر وسكت القانون هنا مثله مثل قانون التسجيل عن تعيين الأشخاص المؤهلين لإثبات مخالفات هذين القانونين.

أرى أن هذا السكوت لا يمنع أعوان إدارة الضرائب من معاينة المخالفات المتعلقة بهذين القانونين كما لا يمنع الضبطية القضائية من ذلك بشرط إرسال محاضر لإدارة الضرائب لتحريك الدعوى العمومية من عدمها.

- التقادم: تتفق كل قوانين الضرائب على أن أجل تقادم دعاوى قمع الغش الضريبي هو أربع سنوات وهذا خلافا للدعوى العمومية التي تتقادم بـ 03 سنوات فقد يثور تساؤل حول تقادم الدعوى العمومية وعدم تقادم الدعوى الضريبية فيرى البعض أنه طالما أن الدعوى العمومية لا تحرك إلا بشكوى من إدارة الضرائب فإن متابعة الدعوى العمومية وممارستها ومباشرتها تستقل به النيابة العامة فتصبح

الدعوى العمومية هي الأساس والأصل فإن سقوطها بالتقادم مما يؤدي إلى سقوط الدعوى الضريبية، ويرى البعض الآخر انه ليس ثمة ما يحجب القاضي الجزائي عن الفصل في الدعوى الضريبية التي لم تقادم بعد و بنص خاص و رغم تقادم الدعوى العمومية.

الإختصاص: خلافا للقواعد العامة المتعلقة بالإختصاص المكاني للجرائم الجزائية خيرت قوانين الضريبة إدارة الضرائب في تحديد وإختيار المحكمة التي تراها إما محكمة فرض الغرامة أو محكمة مكان الحجز أو محكمة مقر المؤسسة وهو الإختيار الوارد بالمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 34 من قانون الطابع والمادة 2/199 من قانون التسجيل.

2 - الجزء: نص قانون الإجراءات الجبائية في مادته 104 على أنه يتعرض كل شخص استعمل طرقا تدليسية قصد التملص من واجباته الجبائية للعقوبات المنصوص عليها في الأحكام المطبقة في مجال المنازعات القمعية.

أ- الأشخاص الخاضعون للجزاء: هم الأشخاص الطبيعيون والأشخاص المعنويون المكلفون بالضريبة.

- الشخص الطبيعي : هو الشخص الذي يتعرض للجزاء جراء

إرتكابه لجريمة من جرائم قوانين الضرائب وقد يساعده في ذلك شخص طبيعي آخر يسمى الشريك وقد يكون هذا الشريك شخصا معنويا شركة مثلا وقد عرفت قوانين الضرائب الشريك طبقا للمادة 42 من قانون العقوبات.

- الشخص المعنوي : يتعرض الشخص المعنوي للمسؤولية

الجزائية شأنه شأن الشخص الطبيعي ويتعرض للعقوبات المالية ويتعرض ممثل الشخص المعنوي لعقوبات الحبس وهو ما ذكرته المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة، المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة، 36 من قانون الطابع، 121 من قانون التسجيل، 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

وقد إجتمعت هذه المواد على تحديد الشخص المعنوي وهو الخاضع للقانون الخاص ويعني ذلك أنها إستثنت الشخص المعنوي التابع للقانون العام كالدولة والمجموعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

ب- الطبيعة القانونية لجريمة الغش الضريبي :

صنف المشرع الجزائري جريمة الغش الضريبي ضمن قوانين الضريبة إلى جنحة بسيطة، جنحة مغلظة وجناية وبين العقوبات الأصلية لها

فتكون جنحة بسيطة طبقا للمبلغ المتملص منه وهو عندما لا يتجاوز 300.000.00 دج فعقوبتها لا تتجاوز عقوبة الجنحة وهي إما الغرامة من 50.000.00 دج إلى 100.000.00 دج في حالة ما إذا لم يتجاوز المبلغ المتملص منه 100.000.00 دج فعقوبة الغرامة هنا وحدها فقط. أما إذا تجاوز المبلغ المتملص منه مبلغ 100.000.00 دج ولم يتجاوز 300.000.00 دج فالعقوبة هي الحبس من سنة إلى 5 سنوات والغرامة من 50.000.00 دج إلى 100.000.00 دج. وتكون جنحة مشددة من سنتين إلى 10 سنوات حبسا وغرامة من 100.000.00 دج إلى 300.000.00 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000.00 دج ولا يتجاوز 1000.000.00 دج. وتكون جناية السجن المؤقت من 5 سنوات إلى 10 سنوات وغرامة من 300.000.00 دج إلى 1000.000.00 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 1000.000.00 دج ولا يتجاوز 3000.000.00 دج وبالسجن المؤقت من 10 سنوات إلى 20 سنة وبغرامة من 1000.000.00 دج إلى غاية 3000.000.00 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.000.00 دج .

وهو ما تذكره المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة

117 من قانون الرسم على رقم الأعمال التي تحيل على المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

بقية الجرائم مما يعاقب عليها بعقوبة الجنحة البسيطة ضمن كل قوانين الضريبة المذكورة.

وأجمعت كل قوانين الضريبة على النص بمضاعفة العقوبات في حالة العود في مدة 05 سنوات كما أجمعت على عدم إفادة المخالف بظروف التخفيف المنوه عنها بالمادة 53 من قانون العقوبات في حالة الحكم بالغرامات الجبائية التي لا يجوز بذلك الحكم بأقل منها.

العقوبات التكميلية :

نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة والمادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 134 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 120 من قانون التسجيل والمادة 35 من قانون الطابع على إمكانية المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها علأى نفقة المحكوم عليه، فإذا كان هذا الإجراء إختياريا للمحكمة إلا أنه في حالة العود يكون إلزاميا.

- المنع من ممارسة النشاط التجاري بالنسبة لمن أدين بجرم الغش الضريبي لمدة لا تزيد على 10 سنوات وغلق المؤسسة ومنع مزاولته المهن لرجل أعمال، مستشار جبائي، خبير، محاسب (544 قانون الضرائب غير المباشرة - قانون المالية 2003).

الفصل السادس : جريمة الغش الضريبي والاجتهاد القضائي :

بعد الإصلاح الضريبي الذي شهدته الجزائر بعد سنة 1991 لم تشهد المحكمة العليا قضايا كثيرة حول الغش الضريبي مقارنة مع بقية أنواع القضايا الأخرى فمعظم قرارات المحكمة العليا الصادرة إستقرت على ضرورة تحديد الركن المادي للجريمة بإبراز الطرق الاحتمالية والتدليسية المنصوص عليها بالمادة 303 فقد نقضت المحكمة العليا في قرارهسا الصادر في 2005/01/05 رقم 268593 قضية ف-م ضد إدارة الضرائب قرار مجلس قضاء بسكرة الذي لم يبين الطرق الاحتمالية والتدريسية المستعملة للتهرب من الضريبة كما تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 118 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

كما إستقر إجتهاد المحكمة العليا حول إعتبار الغرامات الجبائية ذات طابع مختلط تغلب عليها العقوبة وإن خالطها التعويض فلا يجوز

الحكم بها إلا إذا طالبت بها إدارة الضرائب- (قرار المحكمة العليا رقم 136291 الصادر بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجناح والمتحالقات قضية ب-ع /الضرائب).

وذهبت المحكمة العليا في إجتهادها كذلك على ضرورة الفصل في الدعوى الضريبية بعد الفصل في الدعوى الجزائية (قرار رقم 352194 بتاريخ 2006/02/22 قضية الضرائب ضد ق-إ-ع) وإن القاضي الجزائري مختص في الفصل في الدعوى الضريبية (قرار المحكمة العليا 352170 بتاريخ 2006/06/26).

وإن تبليغ سند التحصيل مما يقطع التقادم طبقا لمادة 112 من قانون الإجراءات الجبائية وإن القضاء بعدم الإختصاص النوعي في الدعوى الضريبية خطأ في القانون لإعتبار أن الجهات الجزائية يتعين عليها الفصل في الدعوى الضريبية وجوبا- (قرار المحكمة العليا رقم 357979 بتاريخ 2006/05/31 قضية الضرائب ضد ب-ب).

رفض طعن النائب العام موضوعا لأنه أنصب على مناقشة الدعوى الضريبية التي هي من اختصاص إدارة الضرائب (قرار رقم 376924 بتاريخ 2006/09/27 قضية ن ع ضد ع ب).

- إن الغرامات الجبائية محددة في القانون لا يمكن المنازعة في قيمتها إلا بالمطالبة بالخبرة أمام قاضي الموضوع (قرار المحكمة العليا رقم 300677 مؤرخ في 2005/03/09 قضية ب.ت/الضرائب)
- الحكم بالمستحقات الضريبية لإدارة الضرائب لا يعتبر ازدواجية في العقاب (قرار المحكمة العليا رقم 303135 للمؤرخ في 2005/06/01 قضية الضرائب/غ.ي).

الخلاصة :

إن قوانين الضرائب تهدف إلى تحقيق غايات مشتركة تتمثل في مكافحة التهرب والغش الضريبي ودعم الاقتصاد الوطني وتشجيع الاستثمار وتعزيز قدرة الصناعة الوطنية ودعم خزينة الدولة بالإيرادات. إن تشريعات الضرائب تتضمن نصوص التجريم والعقاب لحماية المصلحة الضريبية للدولة المتمثلة في قيام كل مكلف بالأعباء الضريبية بتنفيذ ما عليه اتجاه الخزينة فالتهرب والغش الضريبي يقع إضراراً بهذه المصلحة.

يبدو وحسب معلومات مستقاة من الانترنت وجود رغبة عند البعض في إنشاء ما يسمى بقانون العقوبات الضريبي مبني على قواعد جزائية تخضع لها جرائم التهرب والغش الضريبي تختلف عن تلك التي

يخضع لها قانون العقوبات العام وغاية ذلك ليس جمع هذه القواعد وإنما خضوعها لمبادئ قانونية لا يخضع لها قانون العقوبات العام. وفي الوقت الذي ينادي البعض إلى تشديد العقوبة في جريمة الغش الضريبي نادى البعض الآخر إلى إلغاء عقوبة الحبس والاكتفاء بعقوبة الغرامة فقط بحجة العقوبات مبالغ فيها لان الهدف من القانون تحقيق العدالة وتوسيع القاعدة الضريبية وليس التصعيب على المكلفين، ومهما يكن فان جريمة الغش الضريبي جريمة اقتصادية تنخر الاقتصاد الوطني مثلها مثل جرائم الفساد وتبييض الأموال ...



الغش والتهرب الضريبي

والعقوبات المقررة

السيد فنيش كمال

رئيس الغرفة الثانية

مجلس الدولة

يسعدني كثيرا أن أعرض على حضرتكم هذه المداخلة المتواضعة والمتعلقة بإشكالية الغش والتهرب الضريبي.

La problématique de La Fraude Fiscale sur
le développement économique

وكما أنتم تعلمون المادة 64 من دستور 28 نوفمبر 1996 نصت بأن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة.

وتضيف نفس المادة في فقرتها الثانية يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية.

كما يمكن قياس نجاعة الدولة على ضوء المؤشرات المتعددة

(القانونية-السياسية والإجتماعية) غير أن تقييم فعاليتها مرتبط أولاً باستعدادها في العمل على إدخال حصيلة الضريبة في الخزينة العمومية.

Est-ce que l'Etat est prédisposé à faire entrer le produit des impositions dans les caisses publiques et par voie de conséquence, à veiller à ce que les citoyens n'éluent par leurs honorables obligations fiscales.

إلى جانب الغش الضريبي يوجد التهرب الضريبي الذي يعد التعبير الواضح عن التلاعب بقوانين الضرائب من طرف المكلف بالضريبة.

L'évasion fiscale, est la manifestation évidente de la "manipulation" de la loi fiscale par le contribuable. Il parvient à échapper à l'impôt sans pour autant vider la loi fiscale.

Exemple :

Donc elle résulte du comportement du contribuable, de son astuce, qu'il faut d'abord déceler et ensuite réprimer.

أما الغش الضريبي فيمكن أن يعرف على أنه مخالفة لقانون الضرائب بهدف التملص كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة.

فإن المفهومين الإثنيين حتى وإن بدا مختلفين فهما يؤديان إلى نفس النتائج (تفكير الخزينة العمومية) ولذلك يرفض البعض التفرقة بينهما.

Les deux nations, même si elles apparaissent différentes, aboutissent au même résultat.

I - الجانب النظري للغش الضريبي:

- Aspect théorique sur La Fraude Fiscale :

A- تعريف الغش الضريبي :

- En droit positif Algérien :

المشروع الجزائري لم يعرف صراحة الغش الضريبي ولكن بالرجوع إلى المواد 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 118 من الرسم على رقم الأعمال والمادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة تتفق كل هذه النصوص على استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو من تصفية أو دفع الضرائب والرسوم المفروضة.

- En Doctrine :

- بالنسبة للأستاذ PASCAL MINE الغش الضريبي يقتضي بالضرورة خرق قانون الضرائب بغية التملص كلياً أو جزئياً من الضريبة.

Pour cet auteur la Fraude Fiscale implique nécessairement une violation de la loi fiscale en vue d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt, voire En vue d'obtenir des remboursements d'impôts auxquels on n'a pas droit.

B- العناصر المكوّنة للعشّ الضريبي:

- L'élément légal : الركن القانوني :

الركن القانوني للعشّ الضريبي تتضمنه المواد 533 من قانون الضرائب المباشرة والتي نصت على ستة أعمال اعتبرتها طرق إحتيالية والمادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال كذلك نصت على ستة حالات، أما المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على ثلاث حالات والمادة 407 من نفس القانون والمادة 106 من قانون الطابع والمادة 119 من قانون التسجيل على عمل واحد اعتبر كطريقة إحتيالية.

En France c'est l'article 1741 du code général des impôts qui définit la fraude fiscale.

- L'élément moral ou intentionnel : الركن المعنوي :

إن الركن المعنوي هو الأكثر أهمية في جريمة الغش الضريبي والذي يصعب إثباته، لذلك نصّ المشرع على أن تتوفر جريمة الغش عندما يقوم المكلف بالضريبة بالأعمال بصفة إرادية وعمدية.

C'est l'élément le plus important car le plus difficile à prouver.

L'infraction est constituée lorsque le contribuable à qui l'on reproche la fraude l'a fait de manière délibérée, de manière intentionnelle.

Dans le dessein de tromper l'administration fiscale.

وبالتالي لا بد من توفر القصد الجنائي الخاص فضلا عن القصد العام.

- القصد العام يتمثل في علم المكلف بالضريبة أنه يقوم بفعل من شأنه أن يؤدي إلى التخلص كليا أو جزئيا من الضريبة.
- أما القصد الخاص أنه يعلم بأفعاله أنها تؤدي إلى حرمان الخزينة العمومية من حقوقها المشروعة.

إذا المكلف بالضريبة لا يعاقب إلا في حالة ارتكاب جريمة الغش الضريبي بوعي وعن قصد وبهدف التحايل على الإدارة الجبائية.

La bonne ou la mauvaise foi du contribuable.

La mauvaise foi étant l'acte frauduleux.

بالنسبة للاجتهاد القضائي لمجلس الدولة فإنه قضى في قراره المؤرخ في 2006/07/12 رقم 027482 بأن البراءة من جرم الغش لا تعفي المكلف بالضريبة بتسديد ما في ذمته من ديون ضريبية وغرامات التأخير.

وأكد مجلس الدولة في قراره المؤرخ في 2006 رقم 33858 أن مجرد تناقض بين التصريحات الشهرية G.50 والتصريحات السنوية للمكلف بالضريبة لا يعتبر مانورة تدليسية طالما أن المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة في هذه الحالة تسلط على المكلف بالضريبة جزاءات على النقص في التصريح.

قرار رقم 33858/2006

فإن المناورات التدليسية تعني كل تصرف يرمي إلى تضليل من سلطة مراقبة الإدارة أو تقييدها.

بينما الإدارة تعرف المناورة التدليسية على أنها تكمن في استخدام طرق تؤدي إما إلى القضاء على المادة الخاضعة للضريبة أو تخفيضها وإما إلى الحصول من الدولة على تسديدات غير مبررة حينما لا يمكن اعتبار هذه الطرق أخطاء تغتفر أو إغفال غير إرادي ولكنها على العكس نتيجة أفعال واعية وإرادية ترمي إلى التظاهر بصدق تصريحات تكون في الواقع غير صحيحة وتتضمن نية واضحة في التهرب من بحمل الضريبة أو بعضها.

La jurisprudence du Conseil d'Etat Français définit le plus souvent la manœuvre frauduleuse, comme étant tout agissement destiné à égarer ou restreindre le pouvoir de vérification de l'administration.

- L'intention frauduleuse :

Est un fait psychologique qui ne peut jamais être directement établi par l'administration (sauf le cas exceptionnel d'aveu Par le contribuable.

Criminel 18.10.1973.

Certains comportements du contribuable établissent nécessairement son intention frauduleuse, par exemple :

- Tenue d'une comptabilité occulte.

Criminel 12.03.79.

- الركن المادي : **- L'élément matériel :**

Peut prendre les formes suivantes :

إن الركن المادي يتكون من استعمال الطرق الإحتيالية التالية والمتفق عليها في أغلب النصوص الضريبية :

لقد نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على الطرق الإحتيالية والمتمثلة فيما يلي :

- الإغفال عن قصد عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو في سجل الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري.

- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال.

- استعمال فواتير أو الإشارات إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية لا سيما المتعلقة بقائمة الزبائن المنصوص عليها في المادة 224.

أما المادة 118 من قانون الرسم على الأعمال فتتنص على عدة حالات منها :

- الإخفاء أو محاولة الإخفاء مبالغ أو منتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة وخصوصا المبيعات بدون فواتير.

- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء

منها أو استرجاعها وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لبعض الفئات من المكلفين بالضريبة.

- كل عمل أو سلوك يهدف تجنب أو تأخير تسجيل كليا أو جزئيا مبالغ رسوم على رقم الأعمال حسب التصريحات.
- وتصدر الإشارة إلى هذه المادة أنها غير محددة الحالات وبالتالي تترك للإدارة تقدير طبيعة كل مناورة لكل عمل لم يذكر صراحة.

A mon avis la rédaction de l'article 118 n'est pas limitative. Cet article laisse à l'administration par le biais du paragraphe 6 l'appréciation de la nature frauduleuse de tout acte non cité expressément.

- الأشخاص المعرضون للعقوبة : les personnes punissables -

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

- بالنسبة للشريك :

نصت المادة 120 الفقرة الأولى من قانون التسجيل على تحميل الشريك وتطبيق عليه العقوبات المقررة للفاعل.

- بالنسبة للشخص المعنوي :

إن المشرع الجزائري كرس في كل النصوص الجزائية مسؤولية الشخص المعنوي ولا سيما المادة 18 مكرر من قانون العقوبات. كما نص في المادة 309 الفقرة 9 من قانون الضرائب المباشرة على مسؤولية الشخص المعنوي عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبة الحبس والعقوبات التكميلية ضد المتصرفين والممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة.

كما تضيف نفس المادة في فقرتها الثانية أنه يصدر الحكم بالغرامات الجزائية ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه.

وأكد المشرع نفس الشيء في المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال وفي المادة 36 الفقرة الرابعة من قانون الطابع والمادة 121 الفقرة الرابعة من قانون التسجيل.

مع الإشارة بأن المشرع استبعد مسؤولية الدولة والمجموعات المحلية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري.

Il faut remarquer la complicité, c'est-à-dire les personnes qui ont aidé ou participé à la Fraude fiscale, s'étend ici aux professionnels de la comptabilité (qu'ils

soient salariés ou non) dans la mesure où ils ont utilisé leurs compétences techniques pour échapper à l'imposition par des irrégularités comptables.

- المتابعة والعقوبات المقررة : les poursuites et les sanctions :

قبل هذا لا بد أن نتطرق للأشخاص المؤهلين لمعينة الأفعال أي جريمة الغش.

بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع تم تحديد الأشخاص المؤهلين من طرف إدارة الضرائب.

المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 21 من قانون الطابع.

بالنسبة لقانون الرسم على رقم الأعمال فإن المادة 112 نصت على المخالفات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والتي تثبت من طرف ضباط الشرطة القضائية وأعوان إدارة الضرائب المختلفة وإدارة التسجيل وأعوان الجمارك وأعوان قمع الغش فإن هذه المادة وسّعت في قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي.

أما باقي القوانين المتعلقة بالضرائب المباشرة وقانون الرسوم المماثلة وقانون التسجيل لم ينصوا على الأشخاص المؤهلين لإثبات الأفعال.

أما بالنسبة لشكليات المحاضر فإن المشرع لم ينص على ذلك إلا في المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة بقوله أن هذه المحاضر لا بد أن تتضمن تاريخ تحرير المحضر وطبيعة المخالفة وفي حالة حجز أموال تبليغ المخالف بذلك مع ذكر اسم وصفة العون أو الأعوان الذين حرروا المحضر والشخص المكلف بالمتابعة وإذا اقتضى الأمر إسم وصفة الحارس المعين وأخيرا ذكر مكان تحرير المحضر وساعة اختتامه.

- القاضي المختص للنظر في جريمة الغش :

- le juge compétent en cas de fraude fiscale :

فبالرجوع إلى المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة فإن المتابعة قصد تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليهم في المادة 303 تتم بناء على الشكوى المرفوعة من طرف إدارة الضرائب التي تختار المحكمة المختصة للنظر في المخالفة فيكون الإختصاص مكان فرض الضريبة أو مقر المؤسسة.

وفي هذه الحالة نتساءل عن صفة مديرية الضرائب هل هي طرف مدني كما فعل المشرع في قانون الجمارك المادة 259 أم هي طرف منضم لأن بالرجوع إلى المواد 136 من قانون الرسم على رقم الأعمال والمادة 121 من قانون التسجيل والمادة 36 من قانون الطابع، هذه النصوص تلزم الجهات القضائية في حالة الإدانة القضاء على الجاني

بأن يدفع الرسوم التي من المحتمل أن تكون قد تم تدليسها وهذا ما أكدته المحكمة العليا في قرارها الصادر في 2007/07/25 رقم 388551 بقولها يحق لإدارة الضرائب مثلها مثل إدارة الجمارك ممارسة الدعوى الجبائية بغض النظر عن مال الدعوى العمومية.

Il faut savoir que, en droit commun l'initiative des poursuites appartient au parquet.

En droit fiscal, cette initiative appartient à l'administration des impôts, dans la mesure où le parquet ne peut pas engager de poursuite sans une plainte préalable déposée par l'administration fiscale.

Donc l'administration se trouve en fait seul juge de l'opportunité de l'exercice des poursuites et sélectionne les affaires qu'elle va soumettre au juge pénal sans autre arbitre qu'elle-même; d'ailleurs c'est ce qui ressort de l'article 305 du code des impôts directs .

Le retrait de la plainte éteint l'action publique conformément à l'article 6 du code de procédure pénale.

En France la plainte ne peut être déposée, sous peines d'irrecevabilité, que sur avis conforme d'une commission dite commission des infractions fiscales.

- طبيعة العقوبات المسلطة :

هناك نوعين من العقوبات المطبقة على جريمة الغش الضريبي.

- العقوبات الجزائية :

إن العقوبات الجزائية تختلف من جنحة إلى جنابة.

- في حالة ارتكاب جنحة :

فإن مدة الحبس تكون من سنة إلى 05 سنوات والغرامة الجزائية من 5000 دج إلى 20.000 دج .

- في حالة تحويل الجنحة إلى جنائية :

حسب ما نصت عليه المادتين 303 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و117 من قانون الرسم على رقم الأعمال ففي هذه الحالة تطبق المادة 418 من قانون العقوبات والتي تنص على السجن من 10 إلى 20 سنة عندما تكون الحقوق المتملص منها تساوي عشرة ملايين (10.000.000 دج).

- العقوبات الجبائية : Les Amendes Fiscales :

بجانب العقوبات الجزائية نص قانون الضرائب في مختلف موادها على الغرامات الجبائية وهناك غرامات ثابتة وأخرى نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة.

كما سمحت المادة 525 من نفس القانون بقولها في حالة ارتكاب المخالفات المنصوص عليها في المادتين 523 و524 تطبق عقوبة المصادرة على الأشياء ووسائل العث.

كما نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الرابعة على عدم تطبيق المادة 53 من قانون العقوبات على الغرامات الجبائية.

إلا أننا نتساءل حول الطبيعة القانونية للعقوبات الجبائية هي عقوبات أم تعويضات مدنية وحسب ما ورد إلينا من معلومات فإن المحكمة العليا إعتبرت الطبيعة المختلفة للغرامات الجبائية تجمع بين صفتي العقوبة والتعويض.

- بالنسبة للعقوبات التبعية :

- Les Peines Complémentaires :

إن هذه العقوبات التبعية تتمثل أساسا طبقا للمادة 303 الفقرة السادسة من قانون الضرائب المباشرة عندما تأمر المحكمة بتعليق ونشر الحكم أن يكون ذلك على نفقة المحكوم عليه.

أما المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة تنص في حالة العود تطبق عقوبات منع مزاولة مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب وتطبق عند الإقتضاء غلق المؤسسة.

Ces peines doivent avoir été prononcées par le tribunal.

- Il s'agit pour l'essentiel de la publication et de l'affichage du jugement qui ne peut être d'une durée inférieure à 03 mois.

- Interdiction d'exercer une profession industrielle commerciale ou libérale.

- Suspension du permis de conduire.
- de la privation des droits civiques.

- الجمع بين الغرامات الجزائية والغرامات الجبائية :

- Le Cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales :

إن المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة نص صراحة في المادة 303 الفقرة الخامسة على أن العقوبات المالية تضم مهما كانت طبيعتها.

En France il est admis tant par le Conseil d'Etat que par la Cour de Cassation qui considèrent que ni le pacte international de New York relatif aux droits civiles et politiques ni la convention européenne des droits de l'homme n'y font obstacle.

Car les pénalités fiscales ont à la fois le caractère de peines et de réparation civile envers le trésor.

- مسألة قوة الشيء المقضي فيه :

l'autorité de la chose jugée :

التملص بالطرق الإحتيالية يؤدي إلى متابعة جزائية وأخرى إدارية: في هذا الصدد مجلس الدولة في حالة المتابعة الجزائية يقضي بإيقاف تنفيذ الدعوى الجبائية حتى يفصل القاضي الجزائري، وهذا الحل يعتبر حل متوسط.

Primauté du pénal

- أما الغرفة الجنائية :

فلها موقف معاكس وتعتبر أن قرار القاضي الإداري لا يشكل قوة الشيء المقضي فيه ويمكن الحكم على المكلف بالضريبة جزائيا من أجل الإحتلاس بالطرق التدليسية للضريبة الذي كان معفي منها من طرف القضاء الإداري.

Alors qu'il a été déchargé de toute imposition

Criminel 09.10.1970

L'autorité de la chose jugée s'attache à la constatation des faits mentionnés dans le jugement en regard de la loi pénale mais ne s'attache pas à l'appréciation de ces mêmes faits au regard de la loi fiscale.

- En conclusion :

Le monopole des poursuites réservées à l'administration fiscale, déroge au droit commun de la procédure pénale en exigeant une plainte préalable de l'administration fiscale, excluant le ministère public de déclencher les poursuites.

Un tel monopole n'existe pas en Allemagne, l'action publique est exercée par le procureur, celui-ci comme en droit commun doit poursuivre, même en matière fiscale lorsque le délit lui paraît constitué.

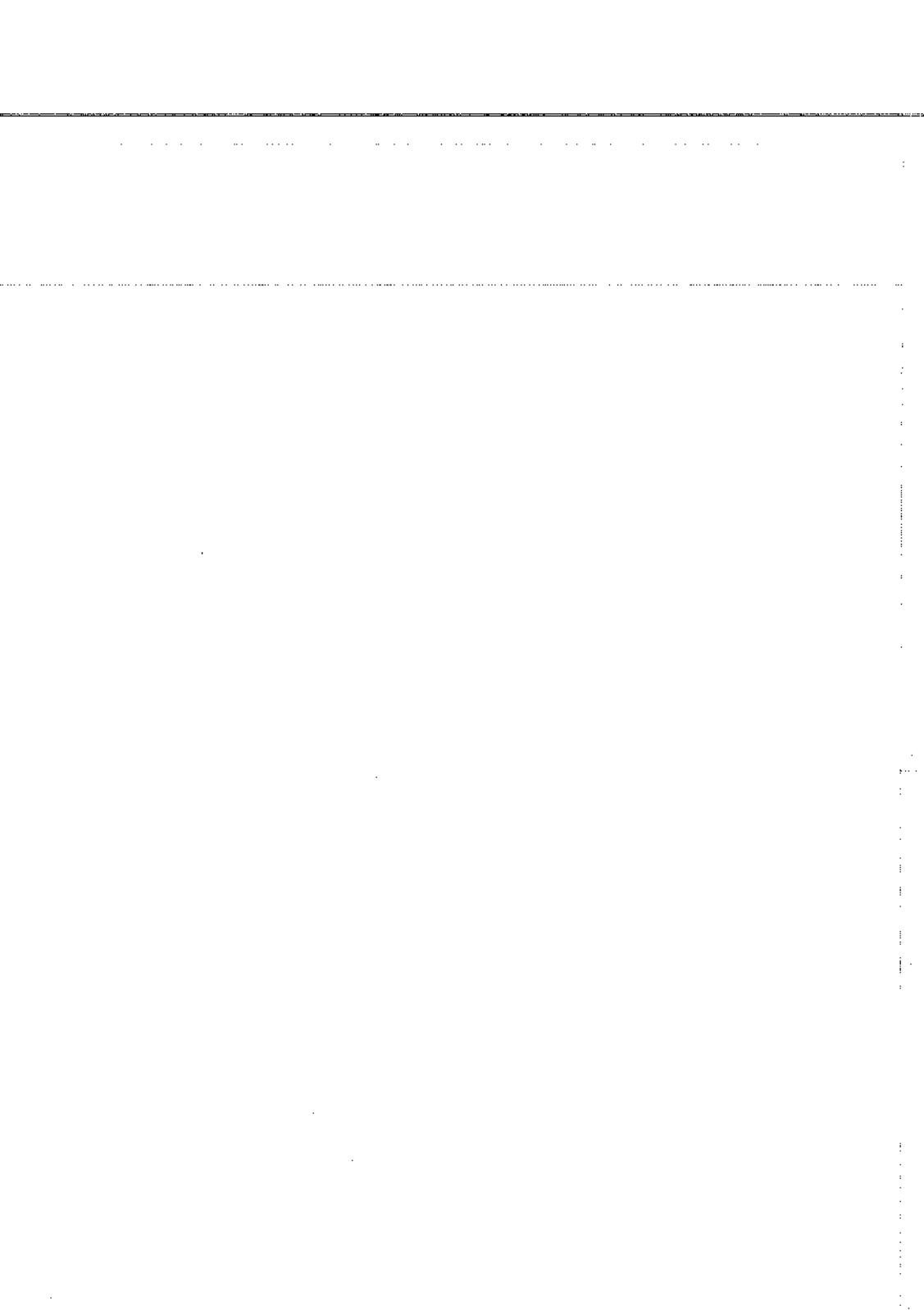
Principe d'égalité des poursuites valable en Allemagne pas en Algérie ni en France.

Ce qui aboutit à des inégalités très fâcheuses des fraudeurs devant la loi pénale.

D'autre part la dualité des règles et son bien fondé est loin d'être évident d'autant plus que dans les deux cas les sanctions prononcées sont en fait quasi toujours pécuniaires.

Il serait préférable que l'administration se voit imposer un choix.

Une réforme unificatrice du contentieux fiscale, mettant fin à de complexes conflits de compétences mériterait d'être sérieusement envisagée.



الغش الضريبي في القانون المغربي

حسن مرشان

المستشار بالغرفة الإدارية

المجلس الأعلى - المملكة المغربية

مقدمة :

لا أحد يجادل في أن ظاهرة الغش الضريبي موجودة في كل بلدان المعمورة، متعددة الأسباب، متنوعة الأشكال، مختلفة الأحجام، ضاربة في القدم، متطورة بتطور النظام الجبائي، متأثرة بالنظام السياسي. لذلك حظيت هذه الظاهرة باهتمام الباحثين ورجال القانون المتخصصين¹، ومبادرة المحكمة العليا بالجمهورية الجزائرية الشقيقة. مشكورة، مناسبة-لتبادل المعلومات ومناقشة التجارب-نغتنمها لعرض

¹ - نظم المجلس الأعلى بالمملكة المغربية لقاء دراسيا مشتركا مع المديرية العامة للضرائب حول : "العمل القضائي والمنازعات الضريبية" الرباط 28-29 مارس 2005. كما نظم المجلس الأعلى بمناسبة ذكرى تأسيسه الخمسين ندوة حول : " المنازعات الانتخابية والجبائية من خلال توجهات المجلس الأعلى " وقد كان من بين مواضيع الندوة الأولى "تعامل القاضي الإداري مع ظاهرة التهرب الضريبي" والمراقبة الجبائية لصدق المحاسبة وفي الندوة الثانية "أسباب وعمل التهرب الضريبي على ضوء العمل القضائي".

موقف المشرع المغربي من الغش الضريبي ثم موقف الفقه والقضاء، وقبل ذلك إشارة إلى حجم الظاهرة.

1- حجم الغش الضريبي.

هناك إجماع على عمومية الغش الضريبي، وبأنه لا وجود لضريبة بدون غش، وأن كل ملزم غشاش²، غنيا كان أو فقيرا. وإذا كانت نسب الغش المعلن عنها متباينة، فإنها تترجم على الأقل الجهل بحجمه الحقيقي، وآثاره على الاقتصاد الوطني، فعن سؤال حول الفارق الضخم بين مستوى النفقات سنة 2007 (200 مليار درهم) والضرائب المستخلصة التي لا تتجاوز (100 مليار درهم) أجاب المدير العام للضرائب أن ثلثي الشركات لا تسدد الضرائب³، وفي تحقيق أنجزته جريدة العلم أفاد أن أزيد من 70 بالمائة من التصريحات بالعجز تتعلق بالضريبة على الشركات، وأنه يصعب تحديد العدد الصحيح للملزمين. ممثل ما يصعب تحديد الحجم الحقيقي للخسائر التي تكبدها الخزينة العامة بسبب الغش الضريبي⁴ الذي

² - المراقبة الجبائية في المغرب، بحث لنيل دبلوم السلك العالي للمدرسة الوطنية للإدارة العمومية محمد العليقي السباعي سنة 1993 ص 61.

³ - أسبوعية الوطن الآن العدد 2007/5/26-245 <http://www.alwatan.press.ma>

⁴ - جريدة العلم (لسان حزب الاستقلال) العدد الأسبوعي 20704، 14-15 أبريل 2007.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والهروب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

ينتظر أن يتفاهم مع تراجع متحصلات الإيرادات الجمركية عندما ستسعى الدولة إلى الرفع من الضرائب وتشديد المراقبة.

2- موقف المشرع المغربي من الغش الضريبي :

نص الفصل الأول من القانون رقم 3.83 المتعلق بوضع إطار للإصلاح الضريبي⁵ أن هذا الإصلاح سينجز وفقا للأهداف الأساسية وضمن الحدود المنصوص عليها في هذا القانون، وأنه سيرمي إلى علاج الفوارق التي يتسم بها النظام الحالي وإلى اتخاذ جميع التدابير الكفيلة بتلافي أعمال الغش والتملص في ميدان الضرائب والقضاء عليها في إطار مسطرة قانونية تضمن حقوق المزمين... وأنه لن يترتب عن الإصلاح المذكور مساس بالتدابير الهادفة إلى تشجيع الاستثمارات. وفي ظل هذه الأهداف تضمن التشريع الجبائي عدة ضمانات لفائدة المزمين - كما سيأتي - في حين لم تتجاوز الجزاءات عن المخالفات العقوبات المالية إما على شكل علاوات 15 بالمائة أو 25 بالمائة أو 100 بالمائة أو غرامات تتراوح ما بين 100 درهم و500.00 درهم و2000.00 درهم في حالات عدم إقرار المزم أو الإقرار غير الكامل أو الحاصل خارج الأجل القانوني وعدم تقديم الوثائق المحاسبية ومخالفة حق الاطلاع والمراقبة وقد تصل الغرامة إلى 10.000 درهم بالنسبة

⁵ - ظهير شريف رقم 1.83.38 الصادر بتاريخ 1984/4/23. الجريدة الرسمية عدد 3731-2 ماي 1984.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهرب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

للشركات التي يغلب عليها الطابع العقاري التي لم تدل داخل الأجل القانوني وطبقا للقانون بالقائمة المتضمنة أسماء حائزي أسهمها أو حصص المشاركة فيها. كما يعاقب المشارك في أعمال تحايل ترمي إلى التملص من دفع الضريبة أو الذي يساعد أو يرشد الملزم في القيام بالتحايل بصرف النظر عن العقوبات التأديبية إذا كان يمارس وظيفة عمومية. وذلك بغرامة قدرها 100 بالمائة من مبلغ الضريبة التملص من دفعها⁶.

وقد نصت المادة 192 من المدونة العامة للضرائب أنه بصرف النظر عن الجزاءات الضريبية المنصوص عليها في المدونة، يعاقب بغرامة قدرها 5000.00 درهم إلى 50.000.00 درهم كل شخص ثبت في حقه استعمال إحدى الوسائل التالية قصد الإفلات من إخضاعه إلى الضريبة أو التملص من دفعها أو الحصول على خصم منها أو استرداد مبالغ بغير حق :

- تسليم أو تقديم فواتير صورية.
- تقديم تقييدات محاسبية مزيفة أو صورية.
- بيع بدون فواتير بصفة مكررة.
- إخفاء أو إتلاف وثائق الحسابات المطلوبة قانونيا.

⁶ - الفصل 184 وما يليه من المدونة العامة للضرائب .

- اختلاس مجموع أو بعض أصول الشركة أو الزيادة بصورة

تدليسية في خصومها قصد افتعال إعسارها.

وفي حالة العود إلى المخالفة قبل مضي خمس سنوات على الحكم بالغرامة الذي اكتسب قوة الشيء المقضي به، يعاقب مرتكب المخالفة، زيادة على الغرامة المذكورة، بالحبس من شهر إلى ثلاثة أشهر، ولا تطبق عقوبة الحبس إلا على الشخص الطبيعي الذي ارتكب المخالفة أو على كل مسؤول ثبت أن المخالفة ارتكبت طبقاً لتعليماته وبموافقته، وعلى المساهم أو الذي ساعد أو أرشد الأطراف في ارتكابها.

غير أن هذه الجزاءات الجنائية قد تم تقييدها بما يلي :

- لا يمكن إثبات المخالفات المنصوص عليها في المادة 192 المشار

إليها إلا في إطار مراقبة ضريبية.

- تعرض سلفا الشكايات الهادفة إلى تطبيق العقوبات المذكورة

من لدن وزير المالية أو المفوض له من طرفه لهذه الغاية -على سبيل الاستشارة على لجنة خاصة بالمخالفات الضريبية يرأسها قاض وتضم ممثلين لإدارة الضرائب وممثلين للملزمين يختاران من قوائم تقدمها المنظمات المهنية الأكثر تمثيلاً. ويعين أعضاء هذه اللجنة بقرار للوزير الأول. وبعد ذلك يمكن لوزير المالية أو الشخص المفوض إليه من لدنه أن يوجه الشكاية إلى وكيل الملك المختص الذي يحيلها على قاضي التحقيق.

وغني عن البيان أن المتابعة الجنائية أضحت للتخويف، ولم تتم في حدود علمنا- أي متابعة تطبيقا للمقتضيات المذكورة، في حين أنه من جملة التدابير المتخذة كرد فعل ضد الغش الضريبي فرض ما يسمى بالحد الأدنى للضريبة، الذي يؤدي أيا كانت الحصيلة الخاضعة للضريبة ولو كانت هناك خسارة، مما يعد خرقا لمبدأ العدالة الضريبية وسببا ينضاف إلى أسباب الغش.

3- موقف الفقه :

يرى بعض الفقه أن العقوبات المالية المقررة لزجر الغش الضريبي، لا تؤدي إلى النتيجة المرجوة، وأنه على الرغم من الاستياء الحاصل من ضعف مردود التحصيل، فإنه بدل سن عقوبات صارمة عمد التشريع الجبائي إلى تقوية الضمانات لفائدة الخاضعين⁷ وأن الغش الضريبي في المغرب محاط بضمانات قانونية واسعة ضد الإدارة الجبائية⁸ يضاف إلى ذلك غياب التنسيق بين المصالح المعنية وعجز الإدارة عن القيام بالمراقبة فقد سئل المدير العام للضرائب عن الشركات التي تدلي بخساراتها السنوية طيلة 10 سنوات، في حين أن القانون يلزمها بإعادة

⁷ - الإدارة الجبائية بالمغرب دبلوم السلك العالي للإدارة العمومية عبد الرافع بوداز 1988-1989 ص 61 وما يليها.

⁸ - المراقبة الجبائية في المغرب (المذكور بالهامش 1) ص 86.

رسمتها وليس من المعقول أن تصرح شركات برأسمال متدن وتحقق معاملات خيالية في حين أن هذه مؤشرات تمكن إدارة الضرائب من تركيز مراقبتها⁹.

وخلصة القول أن المواطن لم ينخرط في العملية الضريبية بصفة واعية. والإدارة تسعى من جانبها للحد من الغش الضريبي إلى حلول غير مرضية وغير مقبولة من طرف الملزمين كالنظام الجزائي أو الحد الأدنى للضريبة⁽¹⁰⁾ في حين يطالب المجتمع المدني بإعمال شعار عدم الإفلات من العقاب بشأن الجرائم الاقتصادية المرتكبة والتي من بينها الغش الضريبي⁽¹¹⁾.

4- موقف القضاء :

سبقت الإشارة إلى أن المتابعة الجنائية في مادة الضرائب تخضع لإرادة الإدارة التي قد تفضل لسبب أو لآخر استيفاء الضريبة والغرامات وتحصيلها جبرا عن طريق مساطر الحجز والبيع التي تحولها إياها مدونة تحصيل الديون العمومية. التي تخول في نفس الوقت للملزم حق الطعن أمام القضاء الإداري.

⁹ - أسبوعية الوطن الان (المذكورة بالهامش 3).

⁽¹⁰⁾ -المجلة التاريخية للنظام الضريبي المغربي د/ عبد الغني خالد، مجلة مسائل في الفكر والسياسة والاقتصاد العدد 05/4 ص 43 وما يليها

⁽¹¹⁾ -بيان الجمعية المغربية لحقوق الإنسان للرأي العام بمناسبة الانتخابات التشريعية : <http://www.amdh.org.ma>

وإذا صح اعتبار أن ما تتمتع به الإدارة من حق تصحيح أوجه النقصان والأخطاء والإغفالات الكلية أو الجزئية التي تتسم بها إقرارات المزمين وسيلة من وسائل مواجهة الغش الضريبي. فإن أي طعن يقدمه المزم ضد مبادرات الإدارة تلك، يعتبر فصلاً في مادة الغش الضريبي بشكل غير مباشر. ولو أننا نعتقد أن أكثر ما عرض على القضاء الإداري هو الإخلالات الشكلية التي ترتكبها الإدارة أو سوء تطبيق القانون من طرفها.

ومن أمثلة الأحكام والقرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أو الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى نذكر ما يلي (12) :

- تبني تفسير القانون الأصلح للملزم.

ألغت المحكمة الإدارية بوجدة ضريبة التضامن بعلة :

"إن المشرع في ضريبة التضامن لم يذكر حالة الأراضي الواقعة في طور البناء صراحة، وبالتالي فإنها مستثناة ... وأنه من المعلوم أن النص الضريبي يفسر لصالح المزم وان الأصل في الأشياء الإباحة وان فرض التكاليف المالية لا يكون إلا بنص صريح".

[حكم رقم 98/232. 30-12-1998 ملف 98/129 غ]

(12) - ذكرها الأستاذ أحمد الصايغ في مداخلته : " تعامل القاضي الإداري مع ظاهرة التهرب الضريبي ".
في اللقاء العلمي المشترك بين المجلس الأعلى ومديرية الضرائب " انظر الماش رقم 1".

- استبعدت الغرفة الإدارية عقد الهبة من الخضوع للضريبة على

الأرباح المهنية لعدم إدراجه ضمن العقود الخاضعة لها.

في حين اعتبرت الإدارة أن النص القانوني واضح ويشمل جميع التفويطات ولم يستثن الهبة

وقد جاء في تعليل قرار الغرفة الإدارية. انه لئن كان النص المستدل به يجعل مقدار المعاملات يتألف من مبلغ البيوعات والتخليات، فإن ذلك مقيد في صدر النص بالبيوعات أو غيرها من المضاربات العقارية، والهبة لا تدخل ضمن المضاربات العقارية لأن الواهب لم يحقق ربحاً، ولم يستوف مقابلاً.

[قرار 673. 27-6-2002 ملف 99.1.5.93]

- تعتبر الغرفة الإدارية ومعها المحاكم الإدارية أن خرق مسطرة

تبليغ الإجراء للملزم هو خرق للحق في الدفاع يؤدي إلى إلغاء
الضريبة.

- وفي قرار عن الغرفة الإدارية اعتبرت أن تمسك الملزم الطاعن بتطبيق القانون الجبائي الجديد الذي يفيد بمقولة أن القوانين الجبائية تطبق بأثر فوري. هو تجنب لأداء الضريبة لأنه يتعارض مع مبدأ عدم رجعية القوانين.

[قرار 99-11-11 ملف 99.4.5.345]

- عدم ثبوت توصل الملزم بالإشعار بدون صائر، يجعل غرامات التأخير المفروضة غير قانونية.

[قرار 503. 23-6-2004 ملف 2003.2.4.06⁽¹³⁾]

- الضمانة التي يستلزمها الفصل 15 من ظهير 1935/8/21 تخص دعوى إيقاف تنفيذ أداء الضرائب أما الدعوى الرامية إلى سقوط التحصيل لتقادمه فلا تنطبق عليها مقتضيات الفصل المذكور.

[قرار 154. 16-11-2000 ملف 2000.1.4.528⁽¹⁴⁾]

- إذا كان البند 11 من القانون المنظم للضريبة على الأرباح العقارية يوجب على الملزمين بهذه الضريبة رفع تظلم إلى مدير الضرائب قبل رفع الدعوى أمام المحكمة. فإن ذلك مشروط بان تكون إدارة الضرائب قد احترمت من جهتها الإجراءات المسطرية المتعلقة بالفرض التلقائي للضريبة.

[قرار 264. 18-4-2002 ملف 2001/902⁽¹⁵⁾]

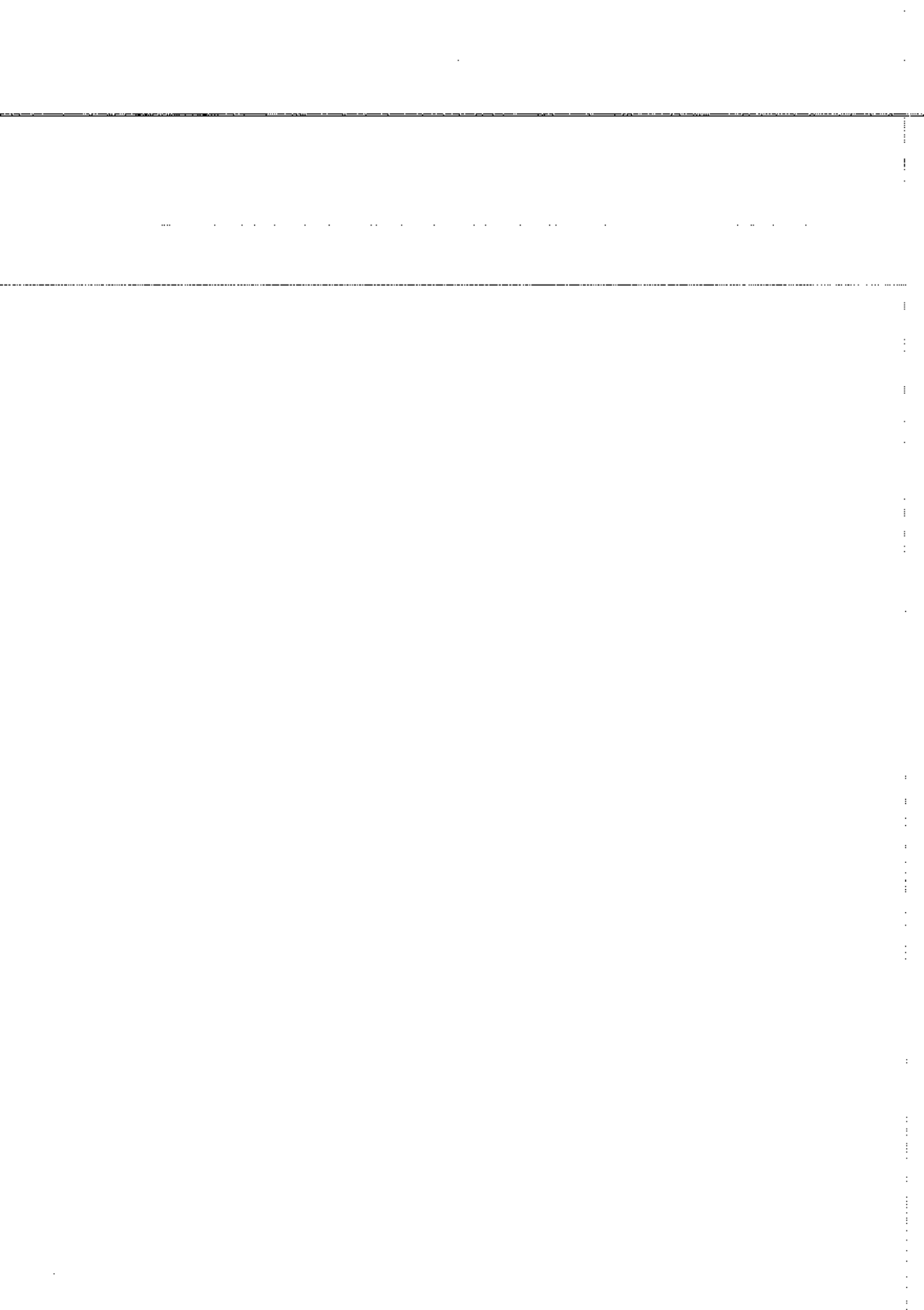
(13) - قضاء الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في مجال الضرائب والتحصيل 1997-2004 منشورات دفاتر

المجلس الأعلى عدد 2005/9 ص 256.

(14) - المرجع السابق "هامش 13" ص 222.

(15) - المرجع السابق "هامش 13" ص 102.

لا يغيب عن الباحث القانوني أن أي دراسة قانونية لا تكتمل إلا بالتحليل والتعليق والمقارنة. مما يتطلب حيزا زمنيا أكبر خاصة وأن النظام الجبائي يتغير مع كل قانون جديد للمالية وهو بذلك من المواد المعقدة، التي ساعد إحداث المحاكم الإدارية على اقتحامها. لذلك حسبنا أننا قدمنا إشارات مختصرة لموضوع شائك، ونتمنى أن نلتقي مستقبلا في ورشات عمل لمزيد من التفصيل والتدقيق.



أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري

(دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)

د. بودالي محمد

عميد كلية الحقوق - جامعة الجليلي الياس

سيدي بلعباس

مقدمة :

لا مندوحة من أن التحولات الاقتصادية، الاجتماعية، المالية والتقنية التي عرفتها الجزائر منذ التسعينات سهّلت انتشار ظاهرة الغش الضريبي، مما أدى إلى حرمان الخزينة العمومية من أهم مورد من مواردها.

وهي ظاهرة تكاد تختفي آثارها الخطيرة المعروفة في العالم، وراء ارتفاع مداخيل مبيعات البترول والغاز إلى حين.

ومن أسباب الغش الضريبي انعدام الحس الضريبي لدى الكافة النابع من ضعف الغيرة الوطنية¹، فضلاً عن ضعف آراء المنظومة الجبائية الجزائرية، وما سجله المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي من ملاحظات تتعلق في رأيه في ببطء القضاء في معالجة قضايا الغش الضريبي².

وبدلاً من إعداد دراسة متأنية للنصوص العقابية التي تضمنتها القوانين المختلفة للضرائب والرسوم السارية آنذاك وفسح المجال لتنفيذها وانتظار ما قد يفرزه ذلك من حقائق، وتنقيحها مما شابها من عيوب على ضوء التطبيقات القضائية الحديثة، فوجئ عالم الأعمال الناشئ والغامض عندما برد سريع وغير مقنع في مقابل انتشار واسع لظاهرة الغش الضريبي بتعديل المادة 303 من ق.ض.م، وما أفرزه ذلك من ردود فعل لدى المختصين في القانون.

¹ - "ويرى البعض أن السبب الرئيسي للغش الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي لدى المكلفين بصورة خاصة، ولدى المواطنين بصورة عامة. ويستشهدون على ذلك بما يلاحظ من مكانة الغش الضريبي، وقلة انتشاره لدى الشعوب الإنكلوسكسونية والشعوب الشمالية، بعكس الشعوب اللاتينية وشعوب البحر المتوسط مثلاً..."، د.حسن عواضة ود.عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، دار الخلود، بيروت، ط1، 1995، ص.392.

² - "فمن أصل 565 شكوى أودعت خلال الفترة ما بين 1999 و2002، لم يفصل القضاء إلا في 285 حالة، أو ما يعادل 50% وعلاوة على ذلك يظهر حسب نفس المعطيات، أن معدّل دراسة الشكاوى يقدر بستين و3 أشهر" مشروع تقرير حول القطاع غير الرسمي، أو هام وحقائق، المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي، الدورة العامة العادية 24 جوان 2004، ص.153.

ولم تكدمر بعض الوقت من ذلك التعديل، حتى رؤي أن تغليظ العقاب ليس هو الحل الأمثل في ظل ميل التشريعات العالمية نحو تخفيف الطابع العقابي عن عالم الأعمال في محاولة لتحريره. واليوم يكون حان الوقت للحدوث في الجزائر عن "قانون العقوبات الضريبي أو الجبائي Le droit pénal fiscal"، ليس لأنه حقيقة واقعة تضمنتها القوانين المختلفة للضرائب والرسوم، وإنما لأنه فرع خاص ومتميز، ويتجلى ذلك من خلال الأفعال المحرمة التي تدل على انحراف إجرامي من نوع خاص، وخصوصية الإجراءات المتبعة والجزاءات التي أوردتها.

ومما يصادف الباحث عند أول نظر هو الازدواجية التي تطعم هذا الفرع الجديد القديم من القانون، إن من حيث العقاب وإن من حيث الجهة العقابية: فتختص الجهات القضائية بالحكم بالعقوبات الجزائية، وتختص جهة الإدارة بفرض العقوبات المالية المحضنة في حالة الغش الضريبي.

وهناك أيضاً ازدواجية نظر المنازعات الضريبية La dualité des contentieux أمام الجهات الجزائية في محاربة الغش الضريبي، وأمام الجهات الفاصلة في دعاوى المكلفين والذي ما انفك يتعاضم بتعاظم دور القاضي الإداري وهو قاضي الضريبة في الرقابة على صحة

الإجراءات التي رتب عليها قانون الإجراءات الجبائية البطلان المطلق كجزء لعدم مراعاتها. وانتهت هذه الازدواجية التي طرح إشكالية L'indépendance des deux مجال الجباية في استقلال الخصوميين في مجال الجباية .contentieux

من حيث الطبيعة ومن حيث الغرض، وأن قرارات الجهات القضائية الإدارية لا تقيّد الجهات الجزائية وليس لها أية حجج عليها. يضاف إلى ذلك أن إناطة تحريك الدعوى العمومية بناء على شكوى المدير الولائي للضرائب³ أمر لا يخلو من التحكمية التي تقود إلى عدم المساواة بين المكلفين والتعسف، وهو ما يقود إلى إمكانية التفكير في حلول أكثر عدالة.

فضلاً من إشكالية انفراد الإدارة بتحديد المبلغ الموضوع التملص وما يرتبه من آثار من حيث تكييف الواقعة، والنحسار دور القاضي في ظل ذلك.

ولللإجابة عن هذه الإشكاليات كان لابدّ من تحديد مفهوم الغش الضريبي أولاً قبل الخوض في محاولة لتحديد التصور العام لجرائم الغش الضريبي في القوانين المختلفة للضرائب والرسوم مع بيان أركان كل

³ - نص 305/1 من ق.ض.م على أنه: "تباشر الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303 من ق.ض.م بناء على شكوى من إدارة الضرائب..." وأنظر أيضاً المادة : 534 من ق.ض.م المادة 119/1 من ق الرسم على رقم أعمال والمادة 119-2 من ق التسجيل والمادة 34-2 من قانون الطابع.

جريمة منها، ومقارنتها مع مثيلتها في القانون العام للضرائب في فرنسا وفقاً للخطوة الآتية والله تعالى المستعان.

الفصل الأول

تحديد مفهوم الغش الضريبي وجريمة والتملص

من الضريبة.

المبحث الأول : تحديد مفهوم الغش الضريبي

المطلب الأول : تعريف الغش الضريبي.

أهم ما يلاحظ على جميع التعاريف التي أعطيت للغش الضريبي أنها تميل إلى حصر الغش الضريبي في جريمة التملص⁴ لذلك يقال دائماً بأن الغش الضريبي هو التملص أو محاولة التملص عن طريق استعمال طرق احتيالية من إقرار وعاء الضريبة أو الوفاء الجزئي أو الكلي لها⁵.

⁴ - بوسقعة أحسن "المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية 98/1، جانفي 2006، ص 17.

⁵ - La fraude fiscale consiste à se soustraire, ou tenter de se soustraire, frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt.

وهذا التعريف مشتق من نص المادة 1741 من القانون العام للضرائب الفرنسي

« L'entreprise et le risque pénal, revue fiduciaire, la villeguérin Edition 1996 p.76

غير أن الغش الضريبي هو مفهوم أوسع من مجرد التملص من الضريبة لأنه يشمل في رأينا بالإضافة إلى أفعال التملص بطرق احتيالية، أفعالا أخرى لا تقل أهمية وهي الاعتراض على الضريبة أو رفض الضريبة كما يسميه البعض والذي يتخذ أشكالا مختلفة منها : الاعتراض الفردي أو الجماعي، التحريض على الاعتراض، فضلا عن الحيلولة دون قيام أعوان الإدارة المؤهلين في القيام بمهامهم بالعنف والأعمال المادية.

Evasion fiscale et التهرب من الضريبة والغش الضريبي fraude fiscale

التهرب من الضريبة بوجه عام هو أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه كلياً أو جزئياً، دون أن يعكس عملها على الغير. لذلك فإن الغش ليس سوى صورة خاصة من التهرب، يقع بالمخالفة للقوانين والأنظمة لذلك يسمى أحيانا "التهرب غير المشروع" في مقابل التهرب المشروع الخالي من الغش⁶.

⁶ - هذا التهرب يكون مقصودا من المشرع تحقياً لبعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية كأن يفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية ويستثنى منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية والسياسية وفق شروط معينة تشجيعاً لإنشائها وتسهيلاً لبقائها في السوق.

وقد يأتي هذا النوع من التهرب نتيجة الاستفادة من بعض الثغرات القانونية ذات الصياغة غير الدقيقة، فينفذ منها المكلفون للتملص من دفع الضريبة وخاصة الأغنياء منهم مستعينين بأصحاب الخبرة. أنظر في تفصيل ذلك: د. حسن عواضة ود. عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، دار الخلود بيروت، ط. 01 1995، ص 391 وما بعدها.

المطلب الثاني: التصور العام لجرائم الغش الضريبي في القانون
الفرنسي والقانون الجزائري.

الفرع الأول : في القانون الفرنسي.

من خلال نصوص القانون العام للضرائب في فرنسا يمكن استخلاص التصور العام لجرائم الغش الضريبي في فرنسا من خلال نصه على جريمة التملص من الضريبة بموجب المادة : 1-1741 من القانون العام للضرائب، بوصفها الجريمة الرئيسية، ثم الجرائم الملحقة بها وهما اثنتان: تتعلق الأولى بمنحة إغفال تسجيل حسابات أو القيام بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية⁷ والثانية هي جنحة الوساطة غير المشروعة⁸ ثم يأتي بعد ذلك ما يعرف بالإعتراض على الضريبة سواء كان فرديا أو جماعيا⁹.

ثم جرائم الغش الخاصة Les fraudes spécifiques تتعلق الأولى بالضرائب المباشرة وتتضمن ما لا يقل عن عشر حالات تجريم وهي :

⁷ Omission d'écritures ou passation d'écriture inexactes ou fictives (article 1743,1° du CGI).

⁸ Entremise illicite (article 1743,2° du CGI).

⁹ Art 1737 et 1746, 2° CGI.

عدم الدفع أو الدفع غير الكامل أو المتأخر للاقتطاعات عند

المصدر الحاصلة باسم الضريبة على الدخل¹⁰.

مسك حسابات غير صحيحة ووضع حسابات ختامية خاطئة¹¹.

إخفاء مداخيل محصل عليها في الخارج¹².

قبض قسائم لحساب الغير بغرض التهرب من الضريبة¹³.

تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة بغرض الحصول على تخفيضات

جبائية¹⁴.

النشر غير المشروع لقوائم المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل

أو على الشركات¹⁵.

القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت

عنوان غير صحيح، بغرض إخفاء الأرباح أو المداخيل الخاضعة للضريبة

باسم المؤسسة نفسها أو بإسم الغير¹⁶.

¹⁰ Le défaut de versement ou le versement insuffisant ou tardif des retenues à la source opérée au titre de l'impôt sur le revenu (Art1771 °CGI)

¹¹ La tenue de comptabilités inexactes et l'établissement de faux bilans (Art1772-1,1°1 °CGI).

¹² La dissimulation des revenus encaissés à l'étranger (Art1772-1,2°1 °CGI)

¹³ L'encaissement de coupons pour le compte de tiers en vue de les faire échapper à l'impôt (Art1772-1,1°3 3).

¹⁴ La production de pièces fausses ou inexactes en vue d'obtenir des dégrèvements de l'impôt (Art1772-1,1°4 °CGI).

¹⁵ La publication illicite des listes de contribuables assujettis aux impôts sur le revenu ou sur les sociétés (Art1772-1,1°5 °CGI)

¹⁶ Le fait d'avoir opéré sciemment une inscription sous une rubrique inexacte des dépenses supportées par une entreprise, en vue de dissimuler des bénéfices du revenus imposables au nom de l'entreprise elle-même ou d'un tiers (Art1772-1,1°3 °CGI)

إخفاء مداخيل أو إيرادات القيم المنقولة¹⁷.

حرق الأحكام المتعلقة بالاقتطاع عند المصدر المطبقة على بعض مداخيل وإيرادات القيم المنقولة¹⁸.

مخالفة الالتزام بإقرار عقود القرض التي تقع على الأشخاص الذين يتدخلون تحت أية صفة كانت في إبرام العقود¹⁹.

أهم ما يلاحظ على الجرائم السابقة أنها عمدية باستثناء المجموعة الأولى⁸⁵ التشريعات الحديثة مثل القانون الفرنسي²¹ القانون اللبناني²² هذا من جهة أولى، ومن جهة ثانية نلاحظ أن مشرعنا خص كل قانون من قوانين الضرائب المختلفة بتنظيم خاص بالغش الضريبي لذلك يجد الباحث نفسه أمام نصوص متكررة تعالج نفس الموضوع في كل قانون من هذه القوانين. يضاف إلى ذلك اختلاف صياغتها من قانون لآخر حتى ليخيّل للقارئ أن الأمر يتعلق بجريمة أخرى.

¹⁷ La dissimulation des revenus des valeurs des capitaux mobiliers (Art1773-CGI).

¹⁸ Violation des dispositions en matière de retenue à la source frappant certains revenus de capitaux mobiliers (1783A °CGI).

¹⁹ L'infraction à l'obligation de déclarer les contrats de prêt qui pèse sur les personnes intervenants à un titre quelconque dans la conclusion des contrats (Art1783-A).

²⁰ WILFRID Jean Didier, Droit pénal des affaires, Dalloz 6^{ème} édition p231.

²¹ «A noter que le législateur manque de rigueur dans ses dénominations puisqu'il qualifie parfois de taxes des redevances et inversement» J.Grosclaude et Ph.Marchessou, Droit fiscal général, Dalloz 5^{ème} Edition 2005, p 2.

²² - ويجدر، قبل المقارنة بين الضريبة والرسم، أن نلفت النظر إلى التسميات الشائعة الخاطئة التي تطلق على بعض الضرائب... "د.حسن عواضة ود.عبد الرؤوف قطيش.

ومراجعة نصوص وقوانين الضرائب المختلفة نستخلص أن هناك عدة جرائم تتعلق بالغش الضريبي، مشتركة بين جميع أنواع الضرائب والرسوم وتكرس بوجه عام ثلاث محاور لتجريم الغش الضريبي على النحو الآتي :

أولاً : تجريم الغش الضريبي في قانون الضرائب المباشرة: بمراجعة المواد من 308 من ق. ض. م نستخلص أن هناك عدة جرائم تتعلق بالغش الضريبي في مجال الضرائب المباشرة وهي :

جريمة التملص أو محاولة التملص من الضريبة (المادة 303-1)
جريمة الاعتراض على الضريبة ويتخذ الاعتراض على الضريبة عدة أشكال منها :

الاعتراض الفردي (المادة 304 فقرة 1 و2).

الاعتراض الجماعي (المادة 304 فقرة 3).

والاعتراض الخاص بوكلاء الأعمال والخبراء أو المستشارين الجبائين أو المحاسبين (المادة : 1/306) (المادة 306-2)

التعرض بالعنف لأعوان الإدارة المؤهلين أثناء ممارسة وظائفهم. (المادة 308).

ثانياً : تجريم الغش الضريبي في قانون الضرائب غير المباشرة :

بمراجعة المواد من 532 وما يليها من ق.ض.غ.م نستخلص أن هناك

عدة جرائم تتعلق بالغش الضريبي وهي :

التملص أو محاولة التملص من الضريبة (المادة 532).

الاعتراض على الضريبة.

وهنا أيضاً يتخذ الاعتراض عدة أشكال مختلفة عن تلك المنصوص

عليها في ق.ض.م وهي :

- الاعتراض الفردي (المادة 1/537 و2)

- الاعتراض الجماعي (المادة 3/537).

- تنظيم الاعتراض الجماعي (المادة 1/536)

- تحريض الجمهور على الإعتراض أو التأخر في دفع الضريبة

(المادة 2/536).

- الاعتراض الخاص بوكلاء الأعمال والخبراء (المادة 2/544)

3- التعرض بالعنف لأعوان الإدارة المؤهلين أثناء ممارسة وظائفهم

(المادة 535).

ثالثاً: تجريم الغش الضريبي في قانون الرسوم على رقم الأعمال :

بمراجعة المواد 117 وما يليها من ق.ر.ر.أ، نستخلص أن هناك

عدة جرائم تتعلق بالغش الضريبي وهي :

التملص أو محاولة التملص (المادة : 117)

الاعتراض على الرسوم والذي يتخذ بدوره نفس أشكال الضرائب غير المباشرة منها :

الاعتراض الفردي (المادة : 3/122)

الاعتراض الجماعي (المادة : 4/122)

تنظيم الاعتراض الجماعي (المادة : 1/121)

تحريض الجمهور على الاعتراض (المادة 2/121)

التعرض بالعنف لأعوان الإدارة المؤهلين أثناء ممارسة مهامهم (المادة 120).

المشاركة في التملص الصادر من وكلاء الأعمال أو الخبراء (المادة 3/128).

رابعاً : تجريم الغش في قانون التسجيل :

بمراجعة المواد بين 119 إلى 120 من قانون التسجيل، نستخلص أن هناك جريمة واحدة وهي: التملص أو محاولة التملص (المادة : 1-119) أما باقي الجرائم فتم إلغاؤها بموجب قانون المالية لسنة 2002 "وهي أحكام تم تحويلها إلى قانون الإجراءات الجنائية".

خامسا : تجريم الغش في قانون الطابع.

- مراجعة المواد من 33 إلى 37 نستخلص أن هناك عدة جرائم هي:
- التملص أو محاولة التملص. المادة (34/1).
 - التملص عن طريق استخدام الآلات (المادة 33/1).
 - التقليد وتزوير البصمات المادة (33/2).
 - الاعتراض على رسوم الطابع.
 - ويتخذ الاعتراض هنا شكلين هما :
 - الاعتراض الفردي المادة : (34/2).
 - الاعتراض الجماعي المادة : (37/3).

المبحث الثاني : جريمة التملص من الضريبة وأركانها.

سلك المشرع الجزائري في تنظيمه لجريمة التملص نفس النهج الذي سلكه سابقا في الجرائم ضد السلامة العمومية وخاصة الاختلاس، قبل أن يتحول عنه إلى منهج آخر بموجب القانون رقم 01/06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، والذي قيل²³ أنه جاء استجابة للاتجاه العام الداعي إلى نزع الطابع التجريمي عن قانون الأعمال²⁴.

²³ - هلال سواد "الوقاية من الفساد ومكافحته في التشريع الجزائري على ضوء القانون الدولي" نشرة القضاة، العدد 60، 2006، ص 90.

²⁴ - CALAIS-AULOY(M-T) «La dépenalisation en Droit des affaires». D1998.chron, p.315.

لذلك نعتقد أنه من المناسب أن يشمل هذا الاتجاه قانون الضرائب

باعتباره من صلب مواضيع قانون العقوبات للأعمال Le Droit pénal des affaires. ويؤيد هذا الاتجاه أن المشرع نص على جواز وقف أو انقضاء الدعوى العمومية بمجرد سحب الشكوى من قبل إدارة الضرائب بموجب المادة : 305 فقرة أخيرة من ق.ض.م وما مائلها في القوانين الأخرى. فضلا عن سيادة مبدأ ترجيح احترام الحريات العامة على حساب الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية.

Le principe de respect des libertés publiques l'emporte sur la préservation des intérêts du trésor public.

المطلب الأول : الركن الشرعي

ما كنا لنعالج هنا الركن الشرعي بوصفه ركنا عاما، و لكن نظرا يثيره هذا الركن من إشكالات، فإننا آثرنا أن نتناوله ونحن بصدد عرض النصوص المعاقبة على جريمة التملص في القوانين المختلفة للضرائب.

ذلك أن أهم ما يلاحظ على هذه النصوص أنها جاءت بصيغ مختلفة ويظهر ذلك من خلال استعراض هذه النصوص على النحو الآتي :

نصت المادة : 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

"يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته كلياً أو جزئياً، بما يأتي"²⁵

نصت المادة : 532 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه "يعاقب كل من يستخدم طرقاً احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها"²⁶.

تنص المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه "يعاقب طبقاً للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،

²⁵- مَيَّرَ المشرع بين خمس حالات :

عندما لا يفوق المبلغ التملص منه 100.000 تكون العقوبة هي الغرامة من 50.000 إلى 100.000 دج
عندما يفوق المبلغ التملص منه 1000.000 دج ولا يتجاوز 300.000 دج تكون العقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج.

عندما يفوق المبلغ التملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج تكون العقوبة الحبس من سنتين إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 100.000 إلى 300.000 دج.

عندما يفوق المبلغ التملص منه 1000.000 دج ولا يتجاوز 3000.000 دج تكون العقوبة الحبس المؤقت من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 300.000 دج إلى 100.000 دج

عندما يكون المبلغ التملص منه يفوق 3.000.000 دج تكون العقوبة السجن من عشر سنوات إلى عشرين سنة وغرامة من 1.000.000 إلى 3.000.000.

²⁶- تتمثل العقوبة في الغرامة من 50.000 إلى 200.000 دج والحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى العقوبتين فقط.

كل من تملص أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية وباستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق والرسوم التي تخضع أو تصفيتها أو دفعها²⁷.

تنص المادة : 1-119 من قانون التسجيل على أنه "كل من خفض أو حاول التخفيض الكلي أو البعض من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعمال مشاورات تطبق عليه..."²⁸.

تنص المادة : 1-34 من قانون الطابع على أنه "كل من نقص أو حاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة وتصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش تطبق عليه..."²⁹

أهم ما يلاحظ على النصوص السابقة أن المشرع نص فيها على جريمة مشتركة أسماها : التملص أو محاولة التملص، بصيغ متقاربة باللغة الفرنسية وصيغ مختلفة باللغة الوطنية.

²⁷ - تسوي في هذه ذات العقوبات المنصوص عليها في المادة : 303-1 من قانون الضرائب المباشرة.

²⁸ - تتمثل العقوبة في غرامة جزائية من 5000 دج إلى 20.000 دج والحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى العقوبتين فقط.

²⁹ - تتمثل هذه العقوبة في غرامة جزائية تتراوح ما بين 5000 دج و 20.000 دج والحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى العقوبتين فقط.

كما أن هذا الاختلاف انصب على تكيف هذه الجريمة: من حيث تشديد العقاب بموجب المادة 303-1 التي تم تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2003 والتي اتخذ فيها المشرع مبلغ الوعاء الضريبي موضوع التملص معيارا للتدرج بهذه الجريمة من مجرد مخالفة إلى جنحة ثم إلى جنائية. وهذا ذات التكيف الذي تحيل إلى المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. بينما بقيت ذات الجريمة مجرد جنحة بموجب المواد 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، و 1-119 من قانون التسجيل و 34 من قانون الطابع.

وبناء على ذلك لا يمكن اعتبار هذه الجريمة جريمة مشتركة نظرا لأوجه الاختلاف السابقة.

ولعل التشديد السابق، والاختلاف في التعامل جزائيا مع نفس الوقائع مرده إلى الأهمية الاقتصادية والمالية للضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.

كما يلاحظ الخلط الواضح في الصياغة وعدم الدقة بالرغم من تعلق ذلك بنص جزائي يفترض أن يكون على جانب كبير من الدقة والتحديد.

من ذلك ذكره للرسوم في معرض حديثه عن الضرائب، وذكره للضرائب في معرض حديثه عن الرسوم، فإذا كان التملص أو محاولة

التملص من الضريبة ينطبق على الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة، فان محل التملص في قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الطابع وقانون التسجيل ينصب على الرسوم.

يضاف إلى ذلك استعماله مرة لعبارة "تملص أو محاول التملص" مرة ولعبارة "خفض أو حاول تخفيض" مرة أخرى، ولعبارة "نقص أو حاول الإنقاص" مرة ثالثة، في مقابل عبارة " S'est soustrait on a tenté de se soustraire" والأصح هو تملص أو حاول التملص.

فضلا عن استعماله لعبارة "في إقرار وعاء أي ضريبة... مرة، وعبارة "من وعاء الضريبة" مرة أخرى، وعبارة "من أساس الضرائب... مرة ثالثة، والصحيح هو وعاء الضريبة أو مطرحها.

يضاف إلى ذلك إصراره على استعمال عبارة "أو تصفيتها"، و"تصفية" في مقابل مصطلح Liquidation، وذلك في محاولة لبيان أن محل التملص هو إما إقرار وعاء الضريبة أو الوفاء بها أو تصفيتها. والصحيح أن التملص قد ينصب إما على إقرار وعاء الضريبة من قبل المكلف وإما على الوفاء بها. أما المصطلح تصفية الضريبة فيتمثل في عمل تقوم به إدارة الضرائب على مرحلتين : الأولى تتمثل في تقدير وعاء الضريبة عن طريق تقنيات مختلفة ابتداء من أسلوب النوافذ والأبواب أو أسلوب المظاهر ومرورا بأسلوب الجزائي La méthode forfaitaire وانتهاء بأسلوب الإقرار La méthode déclarative.

أما المرحلة الثانية : فتمثل في حساب مبلغ دين الضريبة انطلاقا من الوعاء³⁰. وبناء على ذلك يبقى هذا المصطلح نوعا من التزيد في مجال جريمة التملص. لذلك يبقى عند تعديل المواد السابقة مراعاة فيما إذا كان التملص من الضريبة أو الرسم، ومراعاة أن التملص يقع إما على اقرار وعاء الضريبة أو الوفاء بها والاستغناء عما زاد عن ذلك³¹.

المطلب الثاني : الركن المادي

أهم ما يلاحظ على نصوص المواد 532 و 533 من ق.ض.غ.م والمواد 117 و 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 119-1 من قانون التسجيل والمادة 37-1 من قانون الطابع جميعا باستثناء المادة : 303 من ق.ض.م، أنها تضمنت الإشارة إلى عدد من الطرق الاحتمالية التي يتم بها التملص.

³⁰ La liquidation de l'impôt comprend deux étapes : la première consiste à évaluer l'assiette, tandis que la seconde consiste à calculer le montant de dette fiscale à partir de l'assiette. V.J.Grosclaude et Ph.Marchessou, op. cit, p10 et 11.

³¹ من ذلك أيضا استعمال عبارة "طرق تدليسية" مرة، و"طرق احتيالية" مرة أخرى وعبارة "مناورات الغش" مرة ثالثة، وعبارة "وسائل الغش" مرة رابعة و"ممارسة تدليسية". والصحيح هو "الطرق الاحتمالية" وهو المصطلح الصحيح والمقابل لمصطلح *Manœuvres frauduleuses au moyens frauduleux* والذي تصادفه في جريمة النصب بصيغتها الفرنسية (المادة : 372 من ق.ع) أما مصطلح الطرق التدليسية *Les moyens dolosives* فهو يشكل إحدى مظاهر العنصر المادي في عيب التدليس *dol* بوصفه عيبا من عيوب الإدارة حسب المادة : 86 من القانون المدني.

وهو الأمر الذي جعل الركن المادي يتخذ فيها طابعا مزدوجا على غرار المادة : 1741 من القانون العام للضرائب في فرنسا، ويبدو ذلك من خلال الاهتمام من جهة تبيان نتيجة الفعل الإجرامي وهي التملص أو محاولة التملص من إقرار الضريبة، فضلا عن عدم الوفاء بها سواء كان جزئيا أو كليا. ومن جهة أخرى استعمال الطرق الاحتمالية، والتي تلافت المادة 1-303 في صيغتها الجديدة تعدادها، بينما لا زالت المادة : 1741 من ق.ع. ض. في فرنسا تنص على تجريم عدد معين من هذه الطرق على سبيل المثال لا الحصر، والتي يسمح استعمالها من الحصول على النتيجة غير المشروعة السابقة.

وقادت هذه الازدواجية بعض الفقهاء إلى مماثلة النص السابق بالنصب الذي يقوم على تسليم شيء عن طريق استعمال وسائل احتمالية³².

وقد أثار إثبات الركن المادي مسألة شائكة وهي مدى جواز التمسك أمام القاضي الجزائري بالمنازعة في فرض الضريبة أو في قيمتها. وكان للغرفة الجنائية لمحكمة النقض الفرنسية³³ في اجتهاد مستقل فضل إرساء قاعدة مفادها أن الجهة الجزائرية تتمتع بسلطة كاملة في

³² Wilfrid Jean-Didier, op.cit, p 215

³³ Crims-7 nov1983, Bull.N°287.10 mars 1986, Bull N°96, 29 Juin 1987, Bull. N°269.

هذا الشأن. وأنه إذا كان يجوز أن يحدّد الوعاء الضريبي مسبقاً من قبل

القاضي الإداري، فإن ذلك يترتب عليه نتيجتان هما :

الأولى : أن القاضي الجزائي غير مختص بمسائل الوعاء الضريبي.

والثانية : أن قاضي الضريبة لا يمكن أن يقيد بأي شكل من

الأشكال الجهة الجزائية.

وبالتالي كان يجب عليه بوصفه تاجراً أن يقوم ببعض الإقرارات الضريبية، وهو ما قرّره القاضي الجزائي، غير أن القاضي الإداري انتهى إلى اعتباره مجرد أجير salariée، وبالتالي لم يكن ملزماً بالقيام بتلك الإقرارات. ويبدو أن القاضي الجزائي هو من أصاب في قضائه³⁴.

وإذا كان ذلك هو حاصل المبدأ العام المسمى باستقلالية الخصومة الجزائية، فإنه لا يجري التسليم به على إطلاقه. بمعنى أنه لا يجب على القاضي الجزائي أن يستبعد العمل الذي قامت به إدارة الضرائب أو قاضي الضريبة، بل يجوز له أن يستمد عناصر إقتناعه من المعايير الواقعية التي قام بها أعوان مراقبة الضريبة ما دام أنه توصل إلى صحتها عن طريق سلطته التقديرية بشكل كامل، خالي من القصور أو التناقض³⁵. كما أنه عملاً بالمبدأ السابق، فإنه من صلاحيات القاضي

³⁴ -Crim, 4 juin 1970 (arrêt Delfaux), R.1971, p.702, obs. J.Robert.

³⁵ Crim-25 sept.1987,Bull N°316 ;8aout1990, Bull N°303

الجزائي تمديد رقابته إلى حد معرفة مدى خضوع المتهم للضريبة
موضوع الاهتمام بحكم طبيعة النشاط الذي يمارسه³⁶.

وإذا كان قاضي الموضوع لا يهتم بتحديد وعاء الضريبة أكثر من
إهتمامه بتحديد مدى التملص والطرق الاحتمالية المستعملة، فإن منازعة
المكلف أمام قاضي التحقيق في مبلغ الضريبة التملص عنه، يدعو إلى
الاستعانة بالخبرة الفنية خصوصا وأن حجم المبلغ موضوع التملص
هو مناط تكيف الجريمة من جنحة إلى جناية.

الطرق الاحتمالية ومشكلة تعدادها:

حرص المشرع على كشف وفضح الطرق الاحتمالية التي قد
يلجأ إليها المكلف بالتملص من الضريبة. لذلك لم يأل جهدا في
تعداد بعض صور الطرق الاحتمالية ولو على سبيل المثال في القوانين
المختلفة للضرائب والرسوم مع تكرارها في كل مرة يتعرض فيه لجريمة
التملص.

موقف القانون الفرنسي:

بعد أن نص المشرع الفرنسي على جريمة التملص في المادة 1741
من ق.ع.ض، حرص بعد ذلك على ذكر بعض الطرق الاحتمالية التي
يسمح استعمالها للتملص من الضريبة فاتحا المجال لإمكانية استعمال
طرق أخرى وهي:

³⁶ Paris 27 juin 1989, Gaz.Pal 1989,2,673

L'omission de l'attestation de déclaration dans les délais prescrits.
الامتناع عن الإقرار في الآجال المحددة قانونا

La dissimulation d'une partie des sommes sujettes à l'impôt
إخفاء جزء من المبالغ الخاضعة للضريبة

L'organisation de l'insolvabilité
تنظيم الأعمار

موقف القانون الجزائري :

لم يكف المشرع الجزائري بتعداد واحد للطرق الاحتيالية، بل حرص على أن يذكر في كل قانون من قوانين الضرائب والرسوم طرقا احتيالية معينة، تتشابه أحيانا وتختلف في أحيان أخرى. وهو ما سنراه تباعا.

في قانون الضرائب المباشرة :

يجب الإشارة أنه وبعد تعديل المادة 303-1 تم حذف ما كانت تعتبره من الأعمال التديسية (طرق احتيالية). ول يتم نقله إلى المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية. بمناسبة تنظيم ما يعرف بحق الزيارة أو إجراءات المعاينة من أجل ممارسة الإدارة الجبائية لأعمال الرقابة فيما يتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال.

وأوردت المادة 36-السابقة- خمس حالات اعتبرتها من قبيل الممارسات التديسية Pratiques frauduleuses، وكما يظهر من عبارة "على وجه الخصوص" أنها وردت على سبيل المثال لا الحصر، مما

يفتح المجال لتصور ممارسات احتيالية أخرى قد يلجأ إليها المكلف وهذه الممارسات هي :

ممارسة نشاط غير مصرح به³⁷ وقد وردت في القانون الفرنسي بشكل مغاير، وإن كانت تؤدي نفس المعنى بقوله الامتناع عن التصريح في الآجال المحددة³⁸.

وتتميز هذه الحالة بأنها الأكثر انتشارا ويقوم هذا النوع من الغش بمجرد الامتناع ولا يشترط لقيامها أية طريقة احتيالية أخرى. كما أن حنحة التملص تقوم هنا مهما كان المبلغ المتملص منه. ومن أمثلة ذلك : المتهم الذي ظل يزعم بدون جدوى بأنه بعث بعشرات التصريحات إلى مديرية الضرائب التي لم تتلقاها³⁹ أو مدير الشركة الذي امتنع طيلة اثنان وعشرون شهرا عن التصريح برقم الأعمال⁴⁰ أو الكاتب الذي لم يقم بأي تصريح يذكر طيلة عدة سنوات بدعوى أنه لم يكن مقيما بفرنسا⁴¹. وفي هذا الصدد لا تتردد الجهات الجزائية الفرنسية في استبعاد أي ارتباط لها بصفة المقيم المعترف بها من قبل دولة أخرى وتبقي على اختصاصها لتقدير صفة المقيم بالتراب الفرنسي على ضوء عناصر الدعوى⁴².

³⁷ L'exercice d'une activité non déclarée.

³⁸ L'omission de déclaration dans les délais prescrits.

³⁹ Crim. 8 juin 1974, Bull N°209

⁴⁰ Crim. 22 mai 1975, Bull, n°129

⁴¹ Paris, 2 déc 1986, D. 1988, 148, note Tixier et lamulle

⁴² Crim, 1 mars 2000, Bull N°100 ; 16 mai 2001, N°126

القيام بعمليات شراء وبيع للبضائع بدون فاتورة.

تسليم فواتير ووصلات تسليم لا تتعلق بعمليات حقيقية⁴³

نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.

تنظيم المكلف بالضريبة لإعساره وتفترض هذه الحالة استعمال طرق احتيالية يكون الغرض منها إبعاد المكلف لأمواله من المتابعات المتعلقة بتحصيل الضريبة. وتماثل هذه الحالة ما هو معروف في جنحة النصب من ذلك قيام المكلف بالضريبة بالاعتراض على إجراءات الحجز التنفيذي عن طريق تقديم تصريحات كاذبة بتعرض أمواله للحريق⁴⁴. أو كمن يقوم بإبرام هبة تقسيميه Donation partage قبل اجراء مراقبة جبائية⁴⁵

في قانون الضرائب غير المباشرة :

نصت المادة 533 من ق.ض.غ.م على ستة صور من الطرق الاحتيالية منها :

واقعة إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم.

⁴³ - وبما جاء في تقرير المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي لسنة 2004 : أن من أشكال الغش الجبائي الأكثر انتشاراً وضرراً هي: البيع والشراء بدون فواتير. ص 153.

⁴⁴ Crim 5 juill. 1956 Bull,N°515

⁴⁵ Paris ,16 mai 1990, D.1991, 221, Not Fortin

ونص عليها المشرع الفرنسي في المادة 1741 من ق.ع.ض تحت

تسمية La dissimulation de sommes sujettes à l'impôt

وقصرها على إخفاء المبالغ دون المنتجات. ويرى البعض توسيعها لتشمل ليس فقط المبالغ المشككة لوعاء الضريبة وإنما أيضا المبالغ التي تشكل بذاتها وعاء الضريبة ولكن تستخدم كعناصر يتم على أساسها حساب الضريبة.

ويمكن أن يظهر الإخفاء من واقعة عدم قيام المسير بتسجيل في إقراراته الضريبية العمليات كاملة : كأدائه لخدمات بدون فاتورة ومدفوعة الثمن نقدا.

وأخيرا يذهب القضاء إلى أن إثبات واقعة الإخفاء العمدي للمبالغ الخاضعة للضريبة كافي لقيام جنحة التملص، دون الحاجة إلى إثبات الطرق الاحتمالية⁴⁶.

تقديم وثائق مزورة بغرض التأثير على مبالغ الضريبة أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استردادها، وبوجه عام الاستفادة من المزايا الجبائية بدون وجه حق.

استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو المستعملة أصلا، وبيع الطوابع السابقة الذكر أو محاولة بيعها.

⁴⁶ Crim. 2 juill 1998, D. 1999,434, note Tixier et Lamulle.

الحيلولة دون قيام الأعوان المؤهلين بمهامهم. وهذه الحالة تدخل

كما سئرى فى جريمة الاعتراض، وهى تعتبر من قبيل الاعتراض الفردي على الضريبة، ومكانها ليس هنا.

تنظيم الاعسار وعرقلة تحصيل الرسوم.

ج- فى قانون الرسوم على رقم الأعمال :

رغم إحالة نص المادة 117 من ق.ر.ر.أ إلى المادة 303 من ق.ض.م ورغم أن المادة 36 من ق.أ.ج نصت على هذه الطرق الاحتمالية إلا أن المشرع أبى إلا أن ينص على هذه الطرق الاحتمالية مرة أخرى بموجب المادة 118 وهى :

واقعة إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ والمنتجات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة ولا سيما عمليات البيع بدون فاتورة.

تقديم وثائق مزورة بغرض الحصول إما على تخفيض للرسم أو إعفاء منه أو استرداده، وإما بغرض الاستفادة من المزايا الجبائية بدون وجه حق.

تعتمد عدم نقل وتقييد الحسابات أو نقل وتقييد حسابات وهمية أو غير صحيحة في الدفاتر التجارية⁴⁷.

د- في قانون التسجيل :

في موقف متميز لم يذهب قانون التسجيل إلى تعداد الطرق الاحتمالية كما هو الحال سابقا، وإنما اختار المشرع أن ينص على جريمة التملص في المادة 119-1/1، وفي الفقرة الثانية من نفس المادة ذهب إلى القول بأنه ومن أجل تطبيق المقطعين السابقين تعتبر على الخصوص كمناورات تدليسية كون المكلف بالضريبة ينظم إعساره أو يعمل بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها".

هـ- في قانون الطابع :

اتبع المشرع نفس المنهج الذي سلكه في قانون التسجيل ونص في المادة 31-1/1 على جريمة التملص من الرسوم، وفي الفقرة الثانية من

⁴⁷ - تسمى هذه الحالة اختصارا la réalisation des délits comptables ونص عليها المشرع

الفرنسي في المادة 1743 من ق.ع.ض بقولها : Encourt les peines prévues en cas de fraude fiscale quiconque a sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures, ou à passer ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre-journal et au livre d'inventaire ou dans les documents qui en tiennent lieu. وبناء على ذلك قضى عليه باعتباره

مذنباً بجريمة التملص التاجر ذو التجربة، بما تضمنته حساباته من نقصر أبان عن ارادة متعمدة في التملص من

المراقبة.. 8.76-90N, 18 fév 1991, Crim.

نفس المادة نص على أنه "وفيما يخص تطبيق المقطعين السابقين، يعتبر من الأعمال التدليسية، قيام المكلف بالضريبة بتدبير إعساره، أو جعل عوائق بواسطة طرق احتيالية أخرى من أجل تحصيل كل ضريبة ورسم هو مدين به".

لعل أهم ملاحظة يلحظها القارئ للنصوص السابقة هو التكرار الممل لهذه الطرق الاحتيالية بصدد كل قانون من القوانين المختلفة للضرائب والرسوم. والحق أنه كان يجب الاكتفاء بالنص على جريمة واحدة مشتركة هي جريمة التملص أو محاولة التملص من الضريبة والرسم، و الاكتفاء معها أيضا بإيراد هذه الطرق مرة واحدة كما فعل المشرع الفرنسي والاقْتصار على ثلاث صور الواسعة الاستعمال وهي: الامتناع عن إقرار الضريبة أو الرسم أو ممارسة نشاط بدون تصريح.

إخفاء المبالغ الخاضعة للضريبة.

تنظيم الإعسار.

على أن يترك المشرع للجهات القضائية سلطة تلمس هذه الحيل من خلال الوقائع، ما دام أن هناك تسليم بأن هذه الحيل لا حصر لها، وقابلة للتجديد، وأن ابداع المكلفين للحيل لا يقف عند حد معين.

المطلب الثالث : الركن المعنوي.

إن جريمة التملص من الضريبة وفقا لصياغة المادة 303-1 وما يمثّلها في قوانين الضرائب هي جريمة عمدية فيلزم لقيامها توافر القصد الجنائي العام ابتداء، أي انصراف الجاني إلى تحقيق وقائع الجريمة مع العلم بأركانها كما يتطلبها القانون. وهو يتطلب أيضا توافر قصد خاص أي نية محددة هي إرادة التملص من الضريبة.

ومن البديهي أن ذلك لا ينطبق على التكليف الذي أعطته المادة 303-1 للحالة بوصفها مخالفة، وبالتالي لا مجال للبحث عن الركن المعنوي، ويكفي إثبات الركن المادي.

وفي غير الحالة السابقة ظهرت أهمية هذا الركن من حيث أنه كان موضوع انقسام بين الفقهاء : بين من يعتبر جريمة الغش جريمة مادية، ومن يعتبرها جريمة عمدية. وهو انقسام كانت فيه الغلبة للاتجاه الأخير. وهو ما تؤكدّه عبارة "... باستعمال طرق تدليسية..." الواردة في متن المادة: 303-1 وغيرها من المواد المماثلة في القوانين المختلفة للضرائب.

وقضى بأنه لا مجال للبحث فيها إذا كان المتهم قد حقق ربحاً أم لا، كما أنه لا عبرة للبواعث⁴⁸.

وفي مقابل تساهل القضاء الفرنسي في إثبات الركن المعنوي وما أدى إليه ذلك من مساس بالحريات، لم يكتف المشرع بالقاعدة العامة في الإثبات التي تحمل الأطراف المتابعة وهي النيابة العامة وإدارة الضرائب، بل أكد على ذلك بموجب المادة : L.227 من قانون الإجراءات الجبائية، حرصاً منه على توفير ضمانات إجرائية كافية للمكلفين في المجال الضريبي والجمركي معا وبوجه خاص مسيري الشركات. كما سنرى ذلك لاحقاً.

فبالنسبة للمكلفين بالضريبة من غير مسيري الشركات، فحكم فان القصد الجنائي يستخلص من مسك محاسبة خفية⁴⁹ ومن تكرار عملية الإخفاء، ومن المبالغ الطائلة المغفلة⁵⁰ ومن انعدام المحاسبة وفي

⁴⁸ - وهو ما أكدته الغرفة الجنائية لمحكمة النقض في دعوى غريبة عرضت عليها تلخيص وقائتها من أن أساتذا مساعدا في كلية الحقوق بجامعة Perpignan سبق الحكم عليه ب 8 أشهر حبس مع وقف التنفيذ من أجل الامتناع عن دفع الضرائب لأسباب أيديولوجية خاصة به. والذي أثار في طعنه بالنقض عرق إعلان حقوق الإنسان والمواطن، والاتفاقية الأوربية لحماية حقوق الإنسان بزعم أن حكم الإدانة السابق يحد من حريات التعبير والاعتقاد. ورفضت الغرفة الجنائية الطعن بالنقض على أساس أن قضاة الاستئناف لا يمكنهم "أن يستعدوا إلى اعتبارات خارجة عن مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، و ترجع إلى ادعاء المتهم بعاطف شخصي"

Crim.19 mai 1983.Rev.SC.Crim.1984, 723 et 726, obs.Larguier.

49. Crim.12 mars 1979,Bull.N°102

50. Crim.08 aout 1990,Bull.N°303

الحلولة دون قيام المراقب من القيام بعمليات المراقبة التي كان ينوي القيام بها، وفي تعدد المخالفات أو الأعمال المستخدمة، وفي غياب الرد على إغذارات إدارة الضرائب.

كذلك الصفة المهنية للمتهم فالتاجر يكون أكثر علما من شخص عادي، وأن المحاسب أو المستشار الجبائي يكونان أكثر علما من التاجر. وأن ما يمكن اعتباره جهلا لدى شخص Une ignorance tolérable اسمها التقادم.

ويجب الإشارة إلى ما ذهبت إلى الغرفة الجنائية لمحكمة النقض الفرنسية في تأييدها لقرار ذهب إلى إدانة مسير شركة ذات مسؤولية محدودة SARL على أساس ثبوت الركن المعنوي لجريمة التملص اكتفاء بواقعة المخالفات المحاسبية الثابتة⁵¹.

51. «...Attendu qu'après avoir constaté que les déclarations de chiffre d'affaires de la société dont x était le gérant avaient été minorées et qu'ainsi avait été éludée la TVA due à ce titre, l'arrêt attaqué pour déclarer ce dernier coupable de fraude fiscale et écarter ses conclusions dans lesquelles il évoquait sa propre incompétence ainsi que les défaillances des comptables à qui il s'en était remis, énonce que le caractère volontaire de l'infraction résulte de l'inscription au bilan comptable des montants de taxe due... ».
Crim.14 novembre 1994,Bull.N°93-81.294.

Les dirigeants de droit et les dirigeants de fait

يشير الواقع العملي إشكالية المسؤولية الجزائية للمسير القانوني الذي لا يملك في الواقع أية صلاحية تذكر، في مقابل ممارسة هذه الصلاحيات من قبل شخص يسمى المسير الفعلي إضافة إلى ظاهرة رائجة في عالم الأعمال في الجزائر منها الاستعمال المتزايد للأسماء المستعارة، واستئجار السجلات التجارية والوكالات والتي أدت إلى تفاقم الغش الضريبي وكرّد على ذلك تمّ ترسيخ عدة مبادئ تراعي الاعتبارات السابقة منها: أنه في إطار الشركات، فإن المسير القانوني لا يعتبر مسؤولاً جزائياً عن الغش الضريبي استناداً إلى صفته تلك وأن هذا المسير كأصل عام ما كان ليدان إلا إذا كان قد شارك بصفة مادية ومعنوية في الغش.

واستناداً إلى المبادئ السابقة ذهبت محكمة النقض الفرنسية إلى نقض القرار الذي ذهب فيه قضاة الموضوع إلى إدانة مسير شركة والذي بسبب كرهه في السن، وبعده عن مقر الشركة ونشاطاتها، لم يكن في استطاعته ممارسة مهامه. وأن سوء نيته ما كان ليثبت من واقعة صفته كمسير قانوني وحدها⁵².

52. Crim.05 juin 1979,Bull.N°191

كما نقضت قراراً ذهب إلى إدانة مسيرة *une gérante statuaire*

كانت عقدت وكالة لوالدها المسير الفعلي للشركة، من أجل التوقيع بدلا عنها على جميع الوثائق المتعلقة بالشركة⁵³.

أما المسير الفعلي فيحوز إدانته عن جريمة الغش الضريبي، ولكن بشرط اثبات الركنين المادي والمعنوي في حقه. وبناء على ذلك تم إدانة المدير التجاري لشركة عن جريمة الغش الضريبي تأسيساً على أن مكاتته البارزة في الشركة، وسلطات تمثيلها مع الغير، والمكافآت الهامة التي يتلقاها، ما كانت لتجعله غير عالم بانعدام مسك بعض الدفاتر المحاسبية، وامتناعه عن تقديم الاقرارات في وقت كان فيه على علم تام بالالتزامات الجبائية للشركة⁵⁴.

الفصل الثاني

الاعتراض على الضريبة والاعتداء بالعنف على

الأعوان المؤهلين

ذكرنا سابقاً أن الغش الضريبي يتخذ مفهوماً واسعاً يشمل جميع الأفعال التي تحول دون تحصيل الضريبة سواء بالتملص منها أو بالاعتراض عليها أو بالاعتداء بالعنف على موظفي الإدارة المؤهلين.

53. Crim.octobre 1981,Bull.crim .N°263

54. Crim.6 février 1995, D.1994. 80631

وعليه سنتناول في هذا الفصل في مبحث أول الاعتراض على الضريبة، وفي مبحث ثاني الاعتداء بالعنف على الأعوان المؤهلين أثناء أدائهم لمهامهم.

L'opposition à la الضريبة على الدخل L'impôt

بالرجوع إلى نصوص القوانين المختلفة للضرائب والرسوم نجد أنها تناولت الاعتراض على الضريبة، غير أن ما يفاجئ له الباحث هو اختلاف القوانين السابقة في معالجتها له، مما يطرح مسألة غياب التنسيق بينها، بل وغياب التنسيق في القانون الواحد إن من حيث مظاهر الاعتراض وإن من حيث الإحالة في العقاب على الاعتراض وهو ما سنبينه تباعاً.

ويتخذ الاعتراض على الضريبة في مختلف قوانين الضرائب والرسوم أشكالاً عديدة هي: الاعتراض الفردي، الاعتراض الجماعي، تنظيم الاعتراض الجماعي، تحريض الجمهور على الاعتراض أو التأخر في دفع الضريبة، وأخيراً الاعتراض الصادر من وكلاء الأعمال والخبراء.

المطلب الأول: الاعتراض الفردي. L'opposition individuelle.

نصت على هذا الشكل من الاعتراض المادة 304 من ق.ض.م بقولها: "كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعدان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب، القيام بمهامهم، يعاقب بغرامة جبائية تبلغ من 1000 إلى 10.000 دج.

والغرامة هذه مستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى الواردة في النصوص الجاري بها العمل، وذلك كلما تسنى تقدير أهمية التدليس⁵⁵. وفي حالة العود، يجوز للمحكمة أن تقضي فضلاً عن ذلك بعقوبة حبس مدتها من ستة (06) أيام إلى ستة أشهر".

ونصت المادة 537 من ق.ض.م.غ⁵⁶ على أنه: "يعاقب كل من يجعل بأي وسيلة كانت، الأعدان المؤهلين لإثبات المخالفات لتشريع الضرائب، غير قادرين على تأدية وظائفهم، بغرامة جبائية من 10.000 إلى 100.000 دج.

تعتبر الغرامة مستقلة عن تطبيق العقوبات الأخرى، المنصوص عليها في النصوص السارية المفعول كلما أمكن تقدير أهمية الاحتيال⁵⁷.

55. المقصود هنا "العش" وليس التدليس.

56. ولم يكف ق.ض.م.غ. م باعتبار ذات الفعل من قبيل الاعتراض الفردي، بموجب المادة 533/5 بل ذهب إلى اعتباره طريقاً من الطرق الاحتمالية المكونة للركن المادي لجريمة التملص بموجب المادة 533/5 في وقت نظم فيه قانون الضرائب المباشرة الاعتراض الفردي بموجب المادة 304/1 بوصفه جريمة مستقلة وقائمة بذاتها.

75. والمقصود هنا العش وليس الاحتيال.

وفي حالة العودة⁵⁸، يمكن للمحكمة، فضلاً عن ذلك أن تقرر عقوبة حبس تتراوح من شهرين إلى سنة...".

كما نصّت المادة : 3/122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. "يعاقب بغرامة جنائية يتراوح مبلغها بين 1.000 و10.000 دج، كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي، في وضع يستحيل عليهم أداء وظائفهم. وتكون هذه الغرامة خارجة عن تطبيق العقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المفعول، كلما كان تقدير أهمية التدليس⁵⁹ ممكناً.

وفي حالة العود، يمكن للمحكمة أن تصدر حكماً بعقوبة الحبس لمدة تتراوح بين ستة أيام وستة أشهر".

ونصّت المادة 37 من قانون الطابع على أنه: "كل من يجعل، بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب في حالة تمتعهم من القيام بمهامهم يعاقب بغرامة جنائية تتراوح من 10.000 إلى 100.000 دج.

58. والصحيح العود.

59. والصحيح هو الغش وليس التدليس.

ومن الغرامة مستقلة عن تطبيق الغرامات الأخرى المنصوص عليها في النصوص السارية المفعول كلما أمكن تقييم أهمية التدليس⁶⁰. وفي حالة العود تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تنطق فضلاً عن ذلك بعقوبة حبس تتراوح من ستة أيام إلى ستة أشهر". أما قانون التسجيل فألغى جريمة الاعتراض بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 على أساس أنه تم نقلها إلى قانون الإجراءات الجبائية.

أهم ما يلاحظ على النصوص السابقة أنها تكررت لتعالج موضوعاً واحداً، هو الاعتراض الفردي، كما اختلفت صياغتها وتباينت في ركائنها ومستواها اللغوي، فضلاً عن اختلافها حول الغرامة الجبائية المفروضة في حالة الاعتراض الفردي الأولى دون مرور واضح. وإذا كانت العقوبة في مختلف القوانين في حالة العود إلى الاعتراض الفردي هي الحبس من ستة أيام إلى ستة أشهر، فإنها تميّزت في قانون ض.غ.م بأنها تتراوح من شهرين إلى سنة.

يضاف إلى ذلك حذف هذا النص من قانون التسجيل، بحجة نقله إلى قانون الإجراءات الجبائية والذي جاء خالياً منه. وكان يمكن تلافي العيوب السابقة بالحرص على صياغة نص واحد في قانون الضرائب المباشرة تتم الإحالة إليه في باقي القوانين.

⁶⁰. والصحيح هو الغش وليس التدليس.

تجى الإشارة إلى أن اعتراض المكلف بالضريبة يأخذ في الغالب شكل التملص من إقرار الضريبة أو دفعها الفعل المنصوص والمعاقب عليه بموجب المادة 303 السابقة الذكر.

إلا أن المشرع آثر أن ينص على الاعتراض على الضريبة بنص خاص ومستقل بموجب المادة 304 فقرة 1 و2 والنصوص المماثلة لها في القوانين المختلفة للضرائب والرسوم، والذي قد يصدر من المكلف بالضريبة أو من غيره. وتتمثل أركان هذه الجريمة :

الفرع الأول : الركن المادي.

ويتكون الركن المادي من عنصرين :

ويتمثل العنصر الأول : في صدور أي تصرف من شخص فرد، سواء كان المكلف بالضريبة نفسه أو شخصا آخر غيره، يكون من شأنه أن يعرقل عمل الأعوان المؤهلين في القيام بمهامهم، في معاينة المخالفات المختلفة لتشريع الضرائب.

أما العنصر الثاني فيتمثل في إثبات حالة العود، أي إثبات أن المتهم سبق له وأن ارتكب الأفعال السابقة وسلطت عليه عقوبة الغرامة الجبائية.

وبناء على ذلك ينتفي الركن المادي في حالة العجز عن إثبات حالة العود.

وحسب الصياغة العامة للنصوص السابقة فإن الاعتراض الفردي يتخذ أشكالاً عدّة ولا حصر لها. من ذلك مثلاً: إتلاف الوثائق المحاسبية، وإخفاؤها أو رفض تقديمها. فضلاً عن أعمال العنف والأعمال المادية

61. voies de fait

كما قد يتخذ الاعتراض الفردي شكلاً آخر أكثر مرونة يتمثل في مبادرة المتهم لوضع شروط مسبقة لتقديم وثائقه المحاسبية لأعوان المراقبة: كاشتراط موثق على أعوان الإدارة تصوير أعمال المراقبة. ولا يشترط في الاعتراض أن يكون بعمل إيجابي، فيحوز أن يتخذ شكلاً سلبياً كما هو الحال في تعمد غياب تاجر عن محله وكذا جميع عماله أثناء قيام أعوان مراقبة الضرائب غير المباشرة بمهامهم⁶².

الفرع الثاني: الركن المعنوي.

تعتبر جريمة الاعتراض الفردي جريمة عمدية ويشترط لقيامها توافر الركن المعنوي بعنصره القصد العام والقصد الخاص المتمثل في إتيان الفعل بنية الاعتراض على الضريبة، ومنع أعوان الرقابة القيام بمهامهم.

⁶¹ - من ذلك ترك امرأة مالكة للمهى ليلي زوجها العامل لديها كحارس يقوم بطرد أعوان إدارة الضرائب

Crim., 19 avr. 1983, Bull., n°109.

⁶² -Crim., 29 mai 1973, Bull. n°245.

المطلب الثاني: الاعتراض الجماعي L'opposition collective

نصت المادة: 4/304 من قانون الضرائب المباشر على أنه: "وإذا حصل اعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة، فتطبق العقوبات القائمة للإخلال بحسن سير الاقتصاد الوطني المنصوص عليها في المادة: 418 من قانون العقوبات".

ونصت المادة: 4/537 من ق.ض.غ.م على أنه "وإذا كان هناك اعتراض جماعي على تأسيس وعاء الضريبة، فتطبق العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات والتي تقمع المس بالسير الحسن للاقتصاد الوطني".

ونصت المادة: 4/122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه "وفي حالة اعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة، تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جوان 1966 والمتضمن قانون العقوبات".

ونصت المادة 4/37 من قانون الطابع على أنه: "وإذا كانت هناك معارضة جماعية لتأسيس وعاء الضريبة، فتطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 144 من قانون العقوبات".

أما قانون التسجيل فلم يورد نصاً مشابهاً لما سبق.

وتعرف هذه الجنحة بجنحة الاعتراض الجماعي، وهي ليست سوى تلك التي تناولناها سابقاً، مضافاً إليها ظرف مشدد وهو تعدد الفاعلين.

ومرة أخرى نصادف صياغة رديئة في هذا النص، واختلافاً في الصياغة، واختلافاً في الإحالة إلى نصوص قانون العقوبات فبعضها يميل إلى المادة : 418 من ق.ع التي سنت بموجب القانون رقم 04-82 وألغيت بموجب القانون رقم 01-09، مما يجعلها جريمة بدون عقوبة.

بينما تحيل المادة 4/37 من قانون الطابع إلى نص المادة : 144 من ق.ع الخاصة بإهانة الموظفين أثناء تأدية الوظيفة.

وقد خان التوفيق واضعي هذه الجريمة، فبعد النص على جريمة خاصة هي الاعتراض الفردي، كمن لا بدّ من اتباع نفس المنهج والنص على الاعتراض الجماعي بوصفه جريمة خاصة دون إحالة إلى قانون العقوبات كما فعل المشرع الفرنسي في المادة 1737 من ق.ع.ض⁶³. على أن يتم ذلك بصياغة موحدة خالية من العيوب المذكورة آنفاً تدرج في قانون الضرائب المباشرة، تتم الإحالة إليها في باقي القوانين.

⁶³ - Code général des impôts.

ونشير إلى أن الاعتراض الجماعي لا يقتصر على المكلفين بالضريبة

وشركائهم، وإنما يشمل غيرهم.

وإذا كان موضوع الاعتراض الفردي ينصب على القيام بأعمال تحول دون قيام أعوان إدارة الضرائب بمهامهم في معاينة المخالفات الواردة على تشريع الضرائب، فإن الاعتراض الجماعي ينصب فقط على مرحلة معينة هي مرحلة إقرار أساس الضريبة⁶⁴، فيعتبر مرتكباً لهذه الجريمة الأشخاص الذين قاموا بتحريض المزارعين على الوفاء بديونهم المستحقة للدولة عيناً لا نقداً، وارتكابهم لأعمال عنف للحيلولة دون استكمال بيع المحجوزات من قبل محصلي الضرائب.

المطلب الثالث : تنظيم الاعتراض الفردي L'organisation de l'opposition collective

استحدثت المشرع الجزائري جريمة تنظيم الاعتراض الجماعي على الضريبة بموجب نص المادة : 1/536 من ق.ض.غ.م والمادة : 1/121 من قانون الوسوم على رقم الأعمال :

فنصّت المادة 1/536 من ق.ض.غ.م على أنه: "كل من نظم بأي طريقة كانت، أو حاول تنظيم رفض جماعي للضريبة، يعاقب بالعقوبات التي تقمّع المس بالاقتصاد الوطني".

⁶⁴ -L'opposition à l'impôt est limitée à la phase de son établissement.

ونصّت المادة: 1/121 على أنه "تطبيق العقوبات الرادعة عن

المساس بالاقتصاد الوطني، على كل من نظم أو حاول أن ينظم بأية طريقة كانت، رفضاً جماعياً للضريبة"

ولا نجد مثيلاً لهذا النص في القوانين الثلاثة الأخرى، على الرغم من تصور تنظيم الاعتراض الجماعي فيها.

ومع ذلك فنحن نرى أن هذا التحريم هو من قبيل التزيد الذي ينبغي إلغاؤه، خصوصاً وأنه يحيل في العقاب عليه إلى النصوص المعاقبة على المساس بالاقتصاد الوطني، والتي تمّ إلغاؤها في قانون العقوبات، الأمر الذي يجعلنا بصدد فعل دون جزاء. فضلاً عن أن تجريم الرفض الجماعي ينصرف إلى التنظيم. لذلك بات من حسن السياسة العقابية إلغاء نص المادتين السابقتين اكتفاءً بجنحة الاعتراض الجماعي التي تنطبق على جميع أنواع الضرائب.

المطلب الرابع : تحريض الجمهور على الاعتراض أو التأخر في دفع الضريبة.

نصت المادة 2/532 من ق.ض.ع.م على أنه: "وتطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 532 اعلاه، على كل من يحرض الجمهور على الرفض أو التأخر في دفع الضريبة".

ونصت المادة : 2/121 من ق. الرسوم على رقم الأعمال على أن : "كلّ من يحدّد⁶⁵ الجمهور على رفض دفع الضريبة أو تأجيل دفعها، يتعرّض للعقوبات المنصوص عليها في المادة 117 من هذا القانون".

ولا نجد مثيلا لهذين النصين في القوانين الثلاثة الأخرى، وسبق للمشرع الفرنسي وأن نص على هذه الجريمة في المادة 1747 من القانون العام للضرائب بنفس صيغة المادتين السابقتين وعاقب عليها بغرامة قدرها 3750 أورو و6 أشهر حبس.

وعلى رغم من تمييز المشرع الفرنسي بين جريمة الاعتراض على الضريبة وبين التحريض على الاعتراض، فإن الحياة العملية أبانت عن نوع من التداخل بين الجريمتين : فذهب القضاء الفرنسي إلى اعتباره من قبيل الخيل المشكلة لعناصر جنحة الاعتراض الجماعي على الضريبة واقعة تنظيم ملتقى أو مؤتمر وبث شعارات عن طريق الصحافة تحرّض على مقاطعة الضريبة⁶⁶.

في حين أن واقعة كتابة مقال يدعو إلى رفض الضريبة يحتمل الوضعين معاً في رأي البعض، كما أن الجريمتان تتفقان في أهمّهما لا

⁶⁵ - والصحيح "بحرّض".

⁶⁶ - Crim. 6 mars 1958, Bull. n°. 228.

تعتبران من جرائم الرأي وبالتالي لا تقومان إذن بمجرد نقد السياسة الجنائية للحكومة⁶⁷.

المطلب الخامس : الاعتراض الصادر من وكلاء الأعمال أو المستشارين الجبائيين أو الخبراء أو المحاسبين

نصت المادة : 306-2 من ق.ض.م "عندما ثبت أن المخالفين أعدوا أو ساعدوا على إعداد حسابات ختامية، وجرود وحسابات ووثائق غير صحيحة وأيا كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم يمكن فضلاً عن ذلك أن يعاقبوا بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 304".

ونصت المادة : 3/544 من ق.ض.ع.م على أنه: "وعندما يكون المخالفون واثقون بأنهم أعدوا أو ساعدوا على إعداد موازنات وجرود وحسابات ووثائق مزورة من أي نوع، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم يمكن أن يعاقبوا، فضلاً عن ذلك بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 532 من هذا القانون".

ونصت المادة : 3/128 من قانون الرسوم على رقم العمال على أنه: "وعلاوة على ذلك، يمكن أن تطبق العقوبات المنصوص عليها في

⁶⁷ - WILFIF. Jean didier, op.cit, p.229.

المادة 117 من هذا القانون، على المخالفين الذين تثبت مسؤوليتهم في إعداد أو المشاركة في إعداد موازنات وجرود، وحسابات ووثائق خاطئة بمختلف أنواعها لإقرار أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم".

ولم يرد لا في قانون التسجيل ولا في قانون الطابع نص مماثل على الرغم من إمكان تصوّر هذا الشكل من الجريمة فيهما. ويلاحظ القارئ مدى الاختلاف في الصياغة الذي يميز النصوص الثلاثة على الرغم من تناولها لموضوع واحد، فضلاً عن إيراد مصطلحات مختلفة لمعنى واحد⁶⁸.

غير أن أهم ملاحظة موضوعية تتعلق بإحالة المادة 306-2 من ق.ض.م العقاب على هذا النوع من الاشتراك في العش الضريبي إلى نص المادة 304 من نفس القانون والتي تتعلق بالاعتراض بشكل عام ودون تحديد فهل المقصود هنا هو العود في الاعتراض الفردي المنصوص عليه في المادة 2/304 والمعاقب عليه بعقوبة الحبس من ستة أيام إلى ستة أشهر أم الاعتراض الجماعي المنصوص عليه في المادة 3/304 والمعاقب عليه بالمادة 418 من ق.ع الملغية أصلاً؟ والراجع عندنا إلحاقه بالاعتراض الفردي والعقاب عليه بوصفه كذلك.

⁶⁸ - من ذلك النص على "وثائق غير صحيحة" مرة، و"وثائق مزورة" مرة أخرى، و"وثائق خاطئة" مرة ثالثة

وعلى عكس الوضع في قانون الضرائب المباشرة، جاءت المادة 3/544 من ق.ض.غ.م لتحيل في العقاب على ذات النوع من الاشتراك في الغش الضريبي إلى نص المادة 532 التي تعاقب على جريمة التملص والعقاب عليها بعقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 50.000 إلى 20.000 دج.

وهو ذات النهج الذي سارت عليه المادة 3/128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال التي أحالت في العقاب على نفس الاشتراك في الغش الضريبي إلى المادة 117 من نفس القانون التي تناولت جريمة التملص والتي أحالت بدورها إلى المادة 303 من ق.ض.م وما تضمنته من عقوبات قاسية، في وقت لا يُحيل فيه قانون الضرائب المباشرة إلى المادة 303 وإنما إلى نص المادة 1304!

ومن الواضح أن هذا الوضع يحتاج إلى تعديل، إما باعتبار هذا النوع من الاشتراك في الغش الضريبي اعتراضاً فردياً والعقاب عليه كذلك كما هو الحال في قانون الضرائب المباشرة، مع تصحيح الإحالة إلى نص المادة 2/304 الخاصة بالاعتراض الفردي. وتعديل المادة 3/544 من ق.ض.غ.م والمادة 3/128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والإحالة من جديد إلى المادة : 3/537 من ق.ض.غ.م والمادة 3/122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ويأتي ميلنا إلى اعتبار الاشتراك في الغش الضريبي الصادر من وكلاء الأعمال أو المستشارين الجبائيين أو الخبراء أو المحاسبين من قبيل الاعتراض، لأن الأعمال الصادرة منهم تتمثل في الإعداد أو المساعدة على إعداد حسابات ختامية، وجرود وحسابات ووثائق غير صحيحة وغيرها من الوثائق خاصة بالمكلفين بالضريبة من زبائن تلك الفئات، يكون الغرض منها تقديمها لإدارة الضرائب من أجل التأثير في تحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة.

يضاف إلى ذلك أن القوانين المختلفة للضرائب نصت على استثناء تلك الفئات من الشركاء الذين يسري عليهم نفس عقوبات الفاعلين الأصليين⁶⁹، ولم تكتف بتسليط عقوبات جزائية خاصة عليهم، بل سلطت عليهم جزاءات مهنية أو تأديبية فضلاً عن الجزاءات المالية والمتمثلة في الغرامات الجبائية⁷⁰.

⁶⁹ - حيث نصّت المادة 303-2 من ق.ض.م على أنه: "تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم، مع مراعاة أحكام المادة 306 أدناه".

نفس الأمر نصت عليه المادة 1/542 من ق.ض.غ.م والمادة 126 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

⁷⁰ - راجع المادة 306 من ق.ض.م. والمادة 544 من ق.ض.غ.م. والمادة 128 من ق. الرسوم على رقم الأعمال.

المبحث الثاني : الاعتداء بالعنف على الأعوان المؤهلين.

حرص المشرع على ضمان قيام-الموظفين المؤهلين في إدارة الضرائب- بمهامهم على أكمل وجه، فقرّر لهم من جهة أولى اختصاصات معيّنة بموجب القوانين المختلفة للضرائب والرسوم، ومن جهة ثانية قرّر توقيع العقاب على أي أفعال تحول دون قيامهم بتلك المهام.

فنصّت المادة : 308 من ق.ض.م على أنه: "في حالة اللجوء إلى وسائل العنف، يحرّر الأعوان المؤهلين الذين يتعرضون لهذا العنف محضراً، وتطبق على مرتكبي هذه الأعمال العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات، في شأن الأشخاص الذين يتعرضون للعنف على ممارسة الوظائف العامة".

ونصت المادة 535 من ق.ض.غ.م: "يعد محضر من قبل الأعوان المؤهلين في حالة استعمال وسائل العنف الذي يكونون هدفاً له، وتطبق على مرتكبي العنف العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات تجاه الذين يقاومون بعنف ممارسة المهام العمومية".

ونصّت المادة: 120 من ق. الرسوم على رقم الأعمال : "في حالة استعمال وسائل العنف، يحرّر محضر من طرف الأعوان المؤهلين الذين تمّ التعرض لهم، وتطبق على المعتدين العقوبات المنصوص عليها في

الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جوان 1966، والمتضمن قانون العقوبات، والقبالة للتطبيق على الأشخاص الذين يعترضون بالعنف على ممارسة الوظائف العامة".

ولا نجد نصاً مماثلاً للنصوص الثلاثة السابقة في كل من قانوني التسجيل والطابع. على الرغم من إمكانية تصوّر وقوع الاعتداء على الأعوان المؤهلين بصدد رسوم التسجيل والطابع.

ووفقاً لمبدأ الشرعية، كان من الواجب أن يشير المشرع صراحة إلى نص المادة 435 من ق.ع، ويتمثل ظاهر النشاط الإجرامي في هذه الجريمة في الاعتداء على شخص الموظف، كما ينطوي على اعتداء على الوظيفة العامة التي يمارسها هؤلاء الموظفين.

ولما كانت هذه الجريمة تقع بالاعتداء على اختصاصات أعوان إدارة الضرائب المؤهلين، ضد القيام بواجب الوظيفة، فإنها تفترض لوقوعها توافر الموظف العام فيمن توجه ضده الأفعال المنصوص عليها في المادتين: 308 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 435 من قانون العقوبات⁷¹.

⁷¹ - أنظر في تفصيل ذلك كتابنا: شرح جرائم الغش في بيع السلع والتدليس في المواد الغذائية والطبية (دراسة مقارنة)، دار الفجر للنشر والتوزيع 2005، ص 94 وما يليها.

الفرع الأول : الركن المادي.

يقوم الركن المادي لهذه الجريمة بكل عمل يقوم به الجاني ضدّ أحد اعوان إدارة الضرائب المؤهلين بقصد منعه من ممارسة أعمال وظيفته عن طريق استعمال القوة أو العنف أو التهديد.

أمّا إذا اقتصر الأمر على الاحتجاج، أو عدم تسليم الوثائق أو المنع من الدخول، اعتبر ذلك من قبيل الاعتراض الفردي المعاقب عليه بنص المادة 304.

الفرع الثاني : الركن المعنوي.

هذه الجريمة هي عمدية، يلزم لقيامها توافر القصد الجنائي بعنصرية: العلم والإرادة. وبالتالي لا يتوافر القصد الجنائي إذا كان المتهم يجهل صفة المجني عليه أو كان حسن النية.

لعلّ القارئ سيلحظ أن بحثنا هذا اقتصر على دراسة موضوع معين أوردته النصوص العقابية في القوانين المختلفة للضرائب والرسوم ألا وهو شرح جرائم الغش الضريبي، من حيث بيان أركانها، والعيوب الشكلية والموضوعية التي شابت نصوص المواد الخاصة بها، والإشكاليات التي تثيرها سواء في القانون الجزائري أو القانون الفرنسي.

وعليه فإننا نوصي بما يلي :

توحيد المصطلحات المستعملة بين النصوص العقابية للقوانين المختلفة للضرائب والرسوم.

النص على الجرائم المشتركة في مختلف القوانين وهي : جريمة التملص، جريمة الاعتراض، وجريمة الاعتداء بالعنف على الأعوان المؤهلين لإدارة الضرائب.

إلغاء المادة 303 من ق.ض.م وإعادتها إلى الحالة التي كانت عليها قبل الإلغاء باعتبارها جنحة تماشيا مع الاتجاه العام نحو نزع الطابع الجزائي عن قانون الأعمال.

توحيد جريمة الاعتراض، وأشكالها، وحذف الأشكال التي تعتبر من قبيل التزديد، وذلك بالإبقاء على الاعتراض الفردي والاعتراض الجماعي، وتحريض الجمهور على الاعتراض وعدم دفع الضريبة،

وإلغاء جريمة تنظيم الاعتراض بوصفها من قبيل التزيد، كما أنهما يحال

في العقاب عليها إلى سواد ملغية في قانون العقوبات.

تلافي التكرار في بيان الطرق الاحتمالية بين نصوص القوانين المختلفة

للضرائب والرسوم وقانون الإجراءات الجبائية، وتوحيد صياغتها المتباينة من قانون لآخر.

اعتبار جريمة الاعتراض جريمة مستقلة بذاتها على غرار الاعتراض

الفردى، وتلافي الاختلاف في الإحالة إلى نصوص قانون العقوبات،

مرّة إلى المادة : 418 الملغاة، ومرّة إلى المادة 144 غير المنطبقة هنا على

غرار المادة 1737 من القانون العام للضرائب في فرنسا.

تعميم جريمة تحريض الجمهور على الاعتراض أو التأخر في دفع

الضريبة وعدم قصرها على ق.ض.غ.م. وقانون الرسوم على رقم

الأعمال.

أن المشرع أصاب حينما نص على اعتبار أوجه المساعدة التي

يقدمها وكلاء الأعمال أو المستشارين الجبائين أو الخبراء أو المحاسبين

جريمة خاصة، من قبيل الاعتراض الخاص، وليس من قبيل أعمال

الاشترك. وتصحيح ما شاب المادة 532 من ق.ض.غ.م التي تعاقب

على هذه الجريمة بعقوبة التملص على خلاف المادة 306-2 من

ق.ض.م التي تعاقب عليه بعقوبة الاعتراض.

وهو نفس العيب الذي شاب المادة 3/128 من قانون الرسوم على

رقم الأعمال.

تصحيح ما شاب المادة : 308 من ق.ض.م والمادة 535 من ق.ض.غ.م والمادة 120 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، من إحالة عامة إلى قانون العقوبات دون تحديد، وضرورة تحديد الإحالة إلى المادة 435 من ق.ع.



خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي

الدكتور معاشو عمار

أستاذ التعليم العالي والبحث العلمي

كلية الحقوق

جامعة مولود معمري - تيزي وزو

محام معتمد لدى المحكمة العليا

ومجلس الدولة

مقدمة

تقوم الميزانية العامة للدولة على النفقات والإيرادات العامة، ومن بين هذه الأخيرة نجد ما يسمى بـ "الضرائب".
تعرف الضريبة على أنها :

"فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة هائية، مساهمة في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"⁽¹⁾.
كما تعرف أيضا على أنها :
"إقتطاع مالي ونقدي مباشر وإجباري، يؤدي بدون مقابل، وبصفة هائية، تقوم به الدولة وفقا لقواعدها، من أموال الأفراد حسب قدراتهم التكاليفية بغرض إستخدامه لتحقيق التقدم العام"⁽²⁾.
تلعب الضريبة دورا هاما في المجال الإقتصادي، بإعتبارها المورد الأساسي للدولة، والولاية، والبلدية والمؤسسات العامة، إلا أن هدفها لا يتحقق إلا إذا تم تحديدها على أساس العدل من جهة، وعدم إفلات المكلف بها من واجب دفعها، أو إخفائه لمداخله، أو تقديم معلومات وتبريرات غير حقيقية من جهة ثانية⁽³⁾.

(1) ARNAUD de Bissy, Droit fiscal des Affaires, 5^{ème} édition L'HERMES, Paris 2001, p. 7.

JACQUES GROS CLAUDE, Philippe MARCHESSOU, Procédures fiscales, DALLOZ, Paris, 2004, p 27.

(2) صحراوي، مظاهر الجباية في الدول النامية و آثارها على الإستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجباية، التحرية الجزائرية، مذكرة لنيل درجة الماجستير في العلوم الإقتصادية-جامعة الجزائر 1992-ص 8.

(3) حسين فريجة، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مطبعة دحلب الجزائر 1994، ص 8.

أنظر كربي زوييدة، المراقبة الجباية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر 2005 ص 11.

الضريبة الواجبة الدفع، هي تلك التي تكون محددة بنص تشريعي، وذلك تطبيقاً للمادة (64) من دستور الجمهورية الجزائرية لعام 1996⁽⁴⁾، إذ لا يجوز تدخل أية هيئة أو مؤسسة دستورية في الدولة تحت أي ظرف لفرض أية ضريبة، إلا بترخيص تشريعي من البرلمان : "لا تنشأ ولا تفترض ولا تحصل أية ضريبة إلا بموجب قانون". وهذا ما إتبعته الدول بسن قوانين، تحدد فيها حقوق وإلتزامات المعني بالضريبة، وإدارة الضرائب، والإجراءات الواجبة الإلتباع من كل طرف للدفاع عن حقوقه.

وباعتبار موضوع المداخلة يتعلق بـ: "خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي" فإننا نتعرض إلى نقاط أساسية تتمثل في معنى الغش وحالاته (المحور الأول)، تحديد الأشخاص المؤهلين للقيام بالبحث إثبات حالات الغش الضريبي (المحور الثاني)، كما نعتمد إلى إبراز أهم طريقة تم إحداثها بناء على تعديل 2002 لقانون المالية ألا وهي المعاينة وإجراءاتها (المحور الثالث) وتحريك الدعوى العمومية (المحور الرابع).

(4) أنظر المادة (64) دستور 1996/11/28 للجمهورية الجزائرية الديمقراطية المورخ في 1996/12/07 متمم بالقانون رقم 03/02 المورخ في 2002/04/10 ج ر عدد 25 صادرة في 2002/04/14، التي تنص على أن : - كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة.

- ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية.
- لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.
- ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو حياية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه".

المحور الأول

معنى الغش وحالاته

عرف الإقتصاد الجزائري تغيرا جذريا، نتيجة إعتناقه النظام الإقتصاد الحر، والذي يعطي لكل المتعاملين الإقتصاديين سواء الخواص منهم، أو العامون، بالمساهمة في مختلف العمليات الإقتصادية على وجه المساواة. أدى هذا التغيير إلى المساس بالأنظمة الخاصة بالضرائب، وهذا ما يظهر من خلال التعديلات العديدة في كل سنة مالية، وذلك تماشيا والمستجدات التي يعرفها العالم في إطار العولمة. كما أدى هذا الإنفتاح الإقتصادي إلى كثرة الأعمال والنشاطات، أدت ببعض الأشخاص القيام بتصرفات مخالفة للقانون، وذلك تهربا من دفع ما يقع عليهم من الإلتزامات تجاه الدولة وأعباءها المختلفة، مما إستفحل موضوع الغش الضريبي، جعل الدولة تعمل على محاربة هذه التجاوزات بفضل إدارة الضرائب والهيئات المتعاونة معها لقمع هذه الجرائم.

أولا : معنى الغش الضريبي

يقصد بالغش الضريبي كل تصرف يقوم به الشخص الخاضع للضريبة للتهرب من دفعها كليا أو جزئيا، وذلك بإستعماله طرق ووسائل غير مشروعة.

وللإشارة فإن المعنى بدفع الضريبة يستعمل وسائل مختلفة، غير أن الهدف يبقى واحدا ألا وهو إنقاص من المبالغ المالية الواجبة الدفع وذلك إما بإخفاء المداخيل وإما بتضخيم المصاريف القابلة للخصم⁽¹⁾.

ثانيا : حالات العش

لم يعرف المشرع الطرق الإحتيالية، والعلة في ذلك أن كل تعريف يقصر عن الإحاطة لكل أساليب الإحتيال، غير أنه أوضح المقصود بها عندما أشار إلى الأعمال التي يعتبرها طرقا إحتيالية، على سبيل المثال لا على سبيل الحصر⁽²⁾، ومن أبرزها ما عبرت عنه المادة (34) من

ق.إ. الجبائية والتي إعتبرت العمليات التدلّسية هي :

(1) بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية، المحلة القضائية، العدد 1، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر 1998، ص 19.

(2) هناك من القوانين ما حددت الأعمال معتبرة إياه بالأعمال الإحتيالية بستة وهذا ما ورد في المادة (533) من أمر 104/76 المؤرخ في 1976/12/09 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة معدل و متمم، وكذا المادة (118) من قانون 25/91 المؤرخ في 1991/12/19 يتضمن قانون المالية لسنة 1991، القسم المتعلق بالرسوم على رقم الأعمال معدل و متمم.

- هناك من حدد هذه الأعمال، إعتبرها إحتيالية، بخمسة، وذلك ما نصت عليه المادة 1/303، 2، 3 من قانون 36/90 مؤرخ في 1990/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1991، القسم المتعلق بقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة معدل و متمم.

- هناك من حدد الأعمال، بعمل واحد إعتبره إحتيالي، نص المادة (1/34) من أمر رقم 103/76 مؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون الطابع معدل و متمم، وكذا المادة (1/119) من قانون 105/76 مؤرخ في 1976/12/09 يتضمن قانون التسجيل معدل و متمم :

(الإمتناع العمدي عن التصريح بالضريبة في الأحوال القانونية،

- الإختفاء الكلي أو الجزئي للمبالغ المالية محل الضريبة، - تنظيم الإعسار،

- إرتكاب مخالفات في المحاسبة ...)

Francis LEFEBVRE , Fiscal 2005, Memento Pratique, Paris 2005, p. 7360.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - العش الضريبي والتهرب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

- ممارسة نشاط غير مصرح به.
- إنجاز عمليات شراء أو بيع بدون فاتورات.
- تسليم فاتورات وسندات تسليم أو وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا.
- كل مناورة تهدف إلى إستعمال طرق تدليسية للتهرب من دفع الضرائب.

ثالثا : إقتراح بشأن تحديد حالات الغش

يلاحظ من خلال دراسة مختلف القوانين المنظمة للضرائب، أنها لم تتخذ موقفا محددًا في تحديد حالات الغش الضريبي، لذلك يستوجب توحيد هذه الحالات من جهة، ومن جهة أخرى تحديد هذه الحالات على سبيل الحصر لا على سبيل المثال، باعتبارنا دخلنا اقتصاد السوق الذي يفرض علينا ضرورة حماية حقوق الدولة وحقوق المواطن أيضا، أي لا يجب أن نحضى إدارة الضرائب بأحكام مطاظة تستعملها كما تريد، وهذا يتنافى ومبدأ المساواة في المعاملات للمتعاملين الإقتصاديين الذي يؤدي إلى الهروب دول أخرى للإستثمار عوض البقاء في الجزائر. إن وضوح الحالات وتدقيقها يجعل كل واحد يعرف ما يقع عليه من التزامات، وما لديه من حقوق، ويدفع وتيرة الإستثمار في الجزائر.

الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي

تتميز الجريمة الضريبية بالطابع التقني، مما دفع بالمشرع تنظيمها بأحكام تجرمية وإجرائية خاصة بها، تخرج عن القواعد العامة المعترف بها في التجريم، وقمع جرائم القانون العام سواء فيما 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.

أولا : المبدأ العام

إن عملية التحقيق في الجرائم، في إطار قانون الإجراءات الجزائية، مخصص لضبطية القضائية، أي كل من الشرطة و الدرك الوطني، الذي يعود لهما الإختصاص في التحريات الأولى للجرائم المحدد في القانون العام.

ثانيا : الإستثناء في النزاعات الضريبية

إختلفت القوانين الضريبية في تحديد الأشخاص المؤهلين لإثبات جرائم الغش، والوصول إلى دلائل تفيد بوقوع الفعل، نذكرها على النحو التالي :

1. الأشخاص المؤهلون في قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع :
يقوم بمهمة إثبات الغش الضريبي أعوان الضرائب المفوضين،
والمحققين دون سواهم، وهذا ما نصت عليه المادة (505) من ق.ض.
غير المباشرة على أنه :

"إن مخالفات أحكام هذا القانون المتعلقة بالمراقبات والتحصيلات
في المراحل المعهود بها إلى دائرة الضرائب تثبت في محاضر تقدم ببناء
على طلب من المدير العام للضرائب، وتؤكد أمام القاضي خلال
الثلاثة أيام من تاريخها وذلك تحت طائلة البطلان.

"ويمكن أن كون 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 في تزويرها."
2. الأشخاص المؤهلون في قانون الرسم على رقم الأعمال :

وسع هذا القانون في قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات هذه
الجريمة، إلى ضباط الشرطة القضائية، أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة
والضرائب المباشرة، والتسجيل، ومصالح الجمارك، أو قمع الغش
والمخالفات الاقتصادية...⁽¹⁾.

(1) أنظر المادة (112) من قانون 25/91 مورخ في 1991/12/19 يتضمن قانون المالية لسنة 1991 القسم
المتعلق بالرسم على رقم الأعمال معدل و متمم.

تنص المادة : "يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإتيان التابعة للقانون
العام أو تعان بواسطة محاضر يمدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة
والتسجيل ومصالح الجمارك و قمع الغش و المخالفات الاقتصادية تلاحق المخالفات...".

يظهر جليا في هذا المجال، أن الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش يتعدى أعوان المصالح الضريبية، والغاية من ذلك مساهمة كل هيئات الدولة العاملة في مكافحة الغش، بتظافر الجهود قصد تفادي ضياع أموال الخزينة العامة، لكون بحمل العمليات الإقتصادية بالضرورة أنها تمر على هيئة من هذه الهيئات، مثلا الإستيراد أو حالة عدم إحترام قواعد المنافسة... الخ.

عند القيام بهذه العمليات من الأشخاص الخارجين عن إدارة الضرائب، يجب عليهم أن يقدموا إلى إدارة الضرائب ما تم ضبطه من مخالفات في محضر التي تتولى فيما بعد هذه الأخيرة القيام بالإجراءات التي تراها مناسبة.

3. الأشخاص المؤهلون في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتسجيل :

لم تتعرض هذه القوانين الضريبية (الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة والتسجيل) إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الجبائي. يعد هذا الفراغ القانوني، إشكال في تحديد من لهم الحق في القيام بمهمة إثبات جريمة الغش، وفي هذا المجال يعد موقف الأستاذ بوسقيعة أحسن صائبا عندما يقول :

"يكون الجواب بجواز الإثبات إذا إنطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الإختصاص العام في إثبات الجرائم ، ويكون من صلاحيتها البحث وجمع الإستدلالات في كل الجرائم ما لم تبعد بنص

صريح، ويكون الجواب بعدم الجواز إذا نظرنا إلى خصوصية هذا النوع من الجرائم، التي تهم بالدرجة الأولى وعاء الضريبة، التي تختص بها إدارة الضرائب دون سواها، فيكون بذلك من طبيعة الأمور أن تختص دون غيرها بإثبات الجرائم المتعلقة بها، طالما أنها الجهة المؤهلة لإكتشافها، ومع ذلك فالرأي الراجح في نظرنا هو أنه يوجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم، على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواء بتحريك الدعوى العمومية⁽¹⁾.

ثالثا : الإقتراح

يلاحظ مما سبق أن التحصيل الضريبي وإدخال موارد مالية للدولة، لا يجب أن تنحصر في أعوان إدارة الضرائب فقط، بل يجب توسيع مجال الأشخاص المؤهلين في مختلف مستويات نشاطهم للكشف عن هذه الخروقات.

في تقديرنا فإن قانون الرسم على رقم الأعمال الذي وسع من الأشخاص المؤهلين للقيام بعملية إثبات الغش الضريبي هو الأصوب، ويجب أن يتم إدخال تعديلات في التشريعات الأخرى الضريبية وذلك من أجل توسيع و توحيد المؤهلين للكشف عن هذه الجريمة.

(1) بوسقعة أحسن، المخالفة الضريبية، المرجع السابق، ص 26.

المحور الثالث

إجراءات المعاينة لإثبات الغش الضريبي

يتولون الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي، قيامهم بالمعاينات عندما تكون لديهم قرائن تدل على ممارسات تدليسية، وذلك بحصولهم على ترخيص للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول، وحجز المستندات، والوثائق، والدعائم، أو العناصر المادية، التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة⁽¹⁾.

تكون المعاينة المنصوص عليها في أحكام المواد 78/74 من قانون المالية 2002 بدون إعلان مسبق، حتى يتمكن الأعوان الحجز على سبيل البيان، على كل المستندات والوثائق المحاسبية الدفاتير المهنية، الأسطوانات والأقراص المعلوماتية وكل الدعائم العملية التي تكون أو تثبت غشاً⁽²⁾.

أولاً : شروط ممارسة المعاينة

- ضرورة وجود قرائن جدية تتعلق بالغش.
- الحصول على الترخيص المسبق من طرف الإدارة.

(1) للمادة (34) من قانون المالية رقم 21/01 مورخ في ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ج.ر عدد 79 مورخ في 2001/12/23 القسم السادس منه المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.

(2) أنظر المواد من (33) إلى (37) من قانون الإجراءات الجزائية والمتعلقة بحق المعاينة والتعريف بكيفيات استغلاله ونصوص المواد من 74 إلى 78 من قانون 21/01، المتضمن قانون المالية 2002، مرجع سابق.

تطبق المعاينة على وجه الخصوص على المعتدين للسوق الموازية، وذلك من أجل إقتناء الملفات ذات الأهمية المؤكدة، لتبقى الحالات الأقل أهمية من صلاحيات الوسائل المعتادة للتحريات (مصالح التدخلات، الفرق المختلطة، فرق التحقيق...) وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة لهذه الأداة الجديدة للتدخل.

حتى يرخص للمصلحة بإجراء حق المعاينة، يجب على المدير الولائي أن يفصل في الطلب المرسل إلى مديرية البحث والمراجعات (DR.V) عن طريق الفاكس، كل العناصر التي تحصل عليها، والتي تستلزم القيام بهذه العملية⁽¹⁾.

ثانيا : إجراءات تطبيق المعاينة

1. للقيام بالمعاينة يجب الحصول على ترخيص من طرف رئيس المحكمة المختص إقليميا، أو الواقعة في دائرة إختصاصه الأماكن، والأمالك التي من المقرر معاينتها، أو من طرف قاضي يفوضه رئيس المحكمة المختصة⁽²⁾.

(1) مذكرة وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث و المراجعات رقم 2013 وم/م ع ض/م.ب م/ المتضمنة كفايات تطبيق حق المعاينة المرجع المواد 78/74 من قانون المالية 2002، المواد 33 إلى 37 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر في 2004/10/04 ص 2 و 3.

(2) مذكرة وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والمراجعات رقم 2013 وم/م.ع.ض/م ب م / المتضمنة كفايات تطبيق حق المعاينة المرجع المواد 78/74 من قانون المالية 2002، المواد 33 إلى 37 من قانون الإجراءات الجبائية، الجزائر في 2004/10/04، ص 2 و 3.

2. لهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط الشرطة القضائية، ويعطي جميع التعليمات إلى الأعوان المشاركون في هذه العملية.
3. ويتخذ الترخيص شكل أمر بناء على طلب المدير الولائي للضرائب.
4. يجب على العون الذي كشف الفعل التدليس (الفرق المختلطة المحققون، أعوان البحث...) أن يقدم الإثبات المادي للمدير الولائي للضرائب بواسطة تقرير مفصل⁽¹⁾.

ثالثا : الأشخاص المؤهلين للمعاينة

لا يمارس حق المعاينة إلا من طرف أعوان ذوي رتبة مفتش على الأقل، والمؤهلين من طرف المدير الولائي للضرائب، وأن لا يقل عدد الأعوان بالنسبة لكل تدخل عن عونين دون أن يتعدى عددهم الأربعة أعوان⁽²⁾.

يتم الإختيار بين الأعوان الأكثر تأهيلا، والمتمتعون بالكفاءات، والمميزات المطلوبة لتحقيق هذه المهمات.

(1) (2) مذكرة وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث و المراجعات رقم 2013 و م/م ع ض/م ب م / المنضمة كليات تطبيق حق المعاينة المرجع المواد 78/74 من قانون المالية 2002، المراد 33 إلى 37 من قانون الإجراءات الجنائية، الجزائر في 2004/10/04، ص 2 و 3.

رابعاً : طرق التدخل للمعاينة

يتم التدخل في الأماكن والأوقات المسموح بها قانوناً.

1. مكان التدخل :

يمكن ممارسة حق المعاينة بالبحث عن إثبات القيام بالتصرفات التدليسية، سواء في المحلات المهنية التي يمكن أن تستعمل لتخزين السلع، أو في وسائل النقل، أو المحلات ذات الإستعمال السكني، التي تحتوي على مستندات تم المصلحة.

كما يمكن أن تخص المعاينة الأماكن المملوكة من طرف الغير، المشكوك في أنهم يملكون أو يخفون مستندات تم المصلحة، مثل مسيروا الشركات، الشركاء، المحاسبون أو أي شخص طبيعي أو معنوي⁽¹⁾.
تمارس المعاينة بشكل يؤدي إلى الحفاظ على مايمس الحياة الشخصية للأشخاص المراقبون، ولا يمكن تجاوز في أي حال من الأحوال الإطار المخصص لحق المعاينة.

2. مواقيت التدخل :

يكون وقت القيام بعملية المعاينة ما بين الساعة 06 صباحاً، إلى غاية 08 مساءً، و لا يمكن القيام بأي تدخل خارج هذه الأوقات.
وتكون المعاينة بحضور الشخص المعني بالأمر، أو ممثله، أو أي شاغل للأماكن التي ستعاين.

(1) أنظر المادة (33) من قانون الإجراءات الجبائية.

Voir Francis LEFEBVRE, op. cit, p. 7159 et 7169.

Et voir Jacques GROSCLAUDE Philippe MARCHESSOU, op. cit, p.155/161.

وفي حالة غياب أي شخص في عين المكان، يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض، شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته، أو سلطة الإدارة الجبائية.

وفي حالة إستحالة طلب شاهدين، يقوم ضابط الشرطة القضائية بالإستعانة بمحضر قضائي.

معاينة وحجز أي عنصر يسمح بإثبات التصرفات التديسية، تتم تحت سلطة القاضي الذي منح الترخيص، حيث يقوم ضابط الشرطة القضائية بإعلامه عن شروط إجراء المعاينة⁽²⁾.

يجب تعداد المستندات، والأغراض، والوثائق، وكل المحجوزات في لائحة موقعة من طرف ممثل الإدارة، والخاضع للضريبة، أو ممثليه إلى غاية إرجاعها، وكذا إخضاعها للتحليل من أجل تحديد طبيعتها، وتدوين النقااص المستخرجة، وتقريبها من القرائن الأولية لأجل إثبات وجود تصرفات تديسية ومدى تماديها⁽³⁾.

خامسا : إعداد تقرير مفصل عن المعاينة

يقوم الأعوان الذين أجرؤا هذه العملية، بإعداد تقرير مفصل على إثره يقرر المدير الولائي، إخضاع المعني بالأمر إلى تحقيق محاسبي، أو تحقيق معمق للوضعية الجبائية، أو مراقبة على الوثائق، وذلك بعد موافقة مديريةة البحث والمراجعاء.

(2) (3) مذكرة وزارة المالية، المرجع السابق، ص 4، 5.

أنظر المادتين (511) (517) من قانون 104/76، التعلق بالضرائب غير المباشرة.

تجدر الإشارة أن هذه الدراسة يجب أن تقع بعد إرجاع إلى المعني بالأمر المستندات، (مع وجوب إبقاء على نسخ في الملف) والأغراض المحجوزة، مع الحرص على إقامة محضر إسترجاع (نموذج ملحق) موقع من طرف الشخص المعني أو ممثله.

في حالة رفض المعني إسترجاع أغراضه، ومستنداته يتم إقامة محضر، ويوضع هذا الأخير في الملف، والتمسك بالرفض من طرف المعني بالأمر، لا يجب أن يشكل عائق في دراسة نتائج إقامة حق المعاينة.

سادسا : إعلام القاضي المرخص بالمعاينة

يجب إعلام القاضي المرخص للمعاينة، بكل ما حدث، وورد خلال عمليات المعاينة.

تتبع ممارسة حق المعاينة بإقامة المستندات التالية :

1. الأمر الذي يصدره القاضي المؤهل، ويجب أن يبلغ للمعني بالأمر في عين المكان، أو لممثليه أو لأي شخص يشغل الأماكن، وفي حالة عدم وجود هذه الأشخاص يبلغ الأمر إلى المعني عن طريق رسالة مسجلة مع الإشعار بالإستلام⁽¹⁾.

وتطبيقا للمادة (3/36) من قانون الإجراءات الجبائية يعتبر التبليغ قد تم ابتداء من تاريخ الإستلام المدرج في الإشعار.

(1) المذكرة الوزارية، المرجع السابق، ص 5، 6.

2. يتم تحرير محضر يسرد فيه الشروط، ومجريات هذه العملية إثر

إنتهاء المعاينة، ويجب أن يتضمن ما يلي :

- تعريف الأشخاص الذين أجروا عملية المعاينة.

- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة و صفتهم.

- تاريخ وساعة التدخل.

- جرد المستندات والإعتراض والوثائق المحجوزة.

3. في حالة إعتراض أو صعوبات عند عملية الجرد أثناء المعاينة

تنص المادة (37) من قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة القيام

بتشميع، وختم المستندات، و الوثائق المحجوزة.

بعد عملية المعاينة وتحرير المحضر ترسل النسخة الأصلية للقاضي

الذي رخص المعاينة والذي تمت العملية تحت رعايته ورقابته.

تسليم نسخة من المحضر المعني بالأمر، أو في حالة غيابه إلى ممثله،

أو أي شاغل للأماكن⁽¹⁾.

الأعوان المؤهلون للقيام بالمعاينة ملتزمون بكتمان السر المهني

وهذا ما أكدته المادة (37) الفقرة الأخيرة من قانون إجراءات الجبائية،

وإلا تعرضوا للعقوبات المقررة قانونا في هذا الشأن⁽²⁾.

(1) أنظر المادة (37) ق.إ.الجبائية، المرجع السابق.

و أنظر مذكرة وزارة المالية، المرجع السابق، ص 6.

(2) المادة (65) من قانون الإجراءات الجبائية التي نقلنا إلى أحكام المادة 301 قانون العقوبات.

سابعا : الإقتراح

يلاحظ من خلال هذه الإجراءات المعقدة للمعاينة لإثبات الغش الضريبي، ومع ذلك فإن محاضر أعوان إدارة الضرائب لا تتمتع بالصفة الشبوتية خلافا، لمحاضر أعوان الجمارك وكذا أعوان مجلس المناقشة، مما يعني أن مديرية الضرائب يجب عليها تقديم الدليل والإثبات، عكس المحاضر الجمركية المعفية من تقديم هذا الإثبات بل يقع على المخالف (3).

إن هذا التمييز في الحقيقة لا مبرر له، علما بأن كل من إدارة الجمارك، وإدارة الضرائب تعمل على تحصيل المبالغ المالية لصالح خزينة الدولة، ومع ذلك ميز المشرع بينهما.

وعندما يعرض النزاع على الهيئات القضائية الجزائية نجد أن التزاغات الجمركية تحضى بتمييز خاص، أين تجعل القاضي لا يستطيع أن يخالف طلبات التعويض التي تقدمها، مما دفع ببعض القضاة التساؤل عن جدوى تقديم مثل هذه الملفات للعدالة، مادامت الهيئات الجمركية ومحاضرها نافذة، حتى ولو أخذ المتابع البراءة، أما المحاضر المقدمة من إدارة الضرائب يمكن أن تلغى ولا يتابع الطرف الثاني بالتعويض عند حصوله على حكم يقضي بالبراءة. لذلك يستوجب إعادة النظر في القيمة القانونية لمحاضر إدارة الضرائب.

(3) بوسقمة أحسن، المنازعات الجمركية، تضيف الجرائم و معابنتها المتابعة والجزاء، الطبعة الثانية، دار النشر النخلة، الجزائر 2001، ص 16/15.

تقديم الشكوى

أولا : الأصل النيابة هي من تتولى تحريك الدعوى العمومية
تختص النيابة العامة كأصل عام بتحريك الدعوى العمومية في
المخالفات للجرائم العامة، وحتى الجمركية منها، طبقا لأحكام
الإجراءات الجزائية، مع حق إدارة الجمارك بحق تحريك الدعوى
الجبائية التي تمارسها طبقا لقانون الجمارك.

ثانيا : إنفراد إدارة الضرائب بتحريك الدعوى العمومية
يختلف الأمر بالنسبة للمخالفات الضريبية التي تتميز بوحدة
الدعوتين العمومية، والجبائية، من حيث التحريك، إذ كل النصوص
الضريبية أكدت على صلاحية تحريكها، لإدارة الضرائب ليس إلا⁽¹⁾.
إن هذه الميزة خاصة بالقوانين الضريبية، إذا تسمح لإدارة الضرائب
إختيار أنجع الأساليب للتحصيل الضريبي بطريقة أسرع كهدف أساسي،
ولذلك يمكنها باللجوء إلى الإجراءات القصيرية مثل الإنذار، أو أمر
أداء، أو الإجراءات القصيرية مثل حجز الممتلكات المكلف، الحجز
على الحساب، غلق المحلات، كما يمكنها أن تعرض النزاع على
الجهات القضائية الجزائية⁽²⁾.

(1) بوسقيعة أحسن، المخالفة الضريبية، المرجع السابق، ص 27.

(2) أمزيان عزيزة، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر 2005، ص 32.

ثالثا : سحب الشكوى

إن في الأصل سحب الشكوى لا يؤدي إلى إنقضاء الدعوى العمومية، إلا أن في نزاعات الغش الضريبي يكون عكس ذلك، فقانون المالية رقم 02/97 المؤرخ في 1997/12/31، والمتضمن قانون المالية لسنة 1998 في مادته (20) المعدلة للمادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وذلك بإضافة فقرتين رقم (05) ورقم (06)، التي تسمح لمدير الضرائب الولائي بإمكانية سحب الشكوى، في حالة الدفع الكلي للحقوق العادية والغرامات موضوع الملاحقات، شريطة موافقة المدير العام للضرائب، وبالتالي نطبق أحكام المادة 6 من ق.إ. جزائية، إذ تنص :

"تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة وفاة المتهم، وبالتقدم وبالعفو الشامل وبإلغاء قانون العقوبات وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي..."

يفهم من هذا، أن مديرية الضرائب يمكنها أن تصدر العفو على المتهم بمجرد دفعه لكل الحقوق والغرامات التي كانت محل متابعة بها، ولا يمكن للنيابة التمسك بالدعوى الجزائية كما هو معمول به في بعض القضايا التي تخضع للقانون العام، مثل إصدار شيك بدون رصيد، حتى لو دفع المتهم قيمة الشيك. ففي الغش الضريبي، فإن النيابة وسلطانها تبقى حيصة، وتخضع لما تراه مديرية الضرائب نافعا لها.

رابعاً : مكانة مديرية الضرائب في الدعوى الجزائية

باعتبار الشكوى التي تقدمها مصالح الضرائب جامعة للدعوى المدنية و الجزائية، فالسؤال المطروح ما هو مركزها هنا ؟
لم تعطي النصوص المنظمة للضرائب صفة الطرف المدني لإدارة الضرائب، إلا أن قانون الضرائب المباشرة أشار على إمكانية تأسيسها كطرف مدني، في حالة فتح تحقيق بناء على شكوى إدارة الضرائب (1).
يستنتج مما سبق أن إدارة الضرائب عندما تأسس كطرف مدني، ليس بهدف الحصول على تعويض مقابل ما لحق الخزينة العمومية من ضرر، لأن القوانين تلزم المحاكم في حالة الإدانة بالحكم على المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن تكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر (2).

خامساً : مسألة الجهة المختصة في الغش الضريبي

إن الأصل العام أن مكان وقوع الجريمة هو مكان الإختصاص، إلا أن في الغش الضريبي يمنح لإدارة الضرائب الإختيار حسب كل حالة، أمام المحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الغرامة، أو مكان الحجز، أو مقر المؤسسة طبقاً لأحكام المادة 2/305 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 534 من قانون الضرائب الغير مباشرة، والمادة 219 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون الطابع.

(1) أنظر المادة (307) من قانون الضرائب المباشرة.

(2) أنظر المادة 552 قانون الضرائب المباشرة، المادة 136 قانون الضرائب المباشرة والمادة 121 من قانون التسجيل والمادة 36 من قانون الطابع.

وهذا يعد إمتياز لإدارة الضرائب لأن الغير ليس له مثل هذا الحق بل يخضع إلى تطبيق الأحكام العامة الموجود في قانون الإجراءات الجزائية.

سادسا : الإقتراح

يجب أن تساهم النيابة العامة في تحريك هذا النوع من القضايا، خاصة عندما يتولى أمر التحقيق والمعاينة للضبطية القضائية لأن هدف النيابة العامة هو حماية المجتمع، أي كل ما يهم المجتمع يدخل ضمن إختصاص النيابة، وبالتالي التحصيل المالي للخزينة هو أيضا من إختصاصات النيابة العامة.

يجب أيضا عند تحريك الدعوى الجزائية من إدارة الضرائب، أن تنازل عن حقها المتمثل في التحصيل الضريبي أم الشق الجزائي فيبقى من إختصاص النيابة.

تتميز إجراءات دعوى قمع الغش الضريبي، بإجراءات إستثنائية غير مألوفة في القواعد العامة، المحددة في قانون الإجراءات الجزائية، وهذا من جهة يعتبر شيء منطقي، ومن جهة أخرى يعتبر تمييز عن باقي الإجراءات والأطراف وتتخذ إدارة الضرائب مركزا متميزا، يجعلها تضغط على المعني بالضريبة و يتقبل كل ما تفرضه عليه.

إلا أن في عصر العولمة والافتتاح الإقتصادي، أصبحت كل الهيئات الدولية تنادي بضرورة المساواة بين المتعاملين الإقتصاديين ومصالح الدولة، لذلك يستوجب إصدار تشريعات تتماشى والتطورات الإقتصادية، والإجتماعية، ومحددة المعالم بدقة حول الدفع للضريبة وإزالة الإمتيازات الغير مبررة في إطار إقتصاد السوق إلى إدارة الضرائب.

كما أن اللجوء إلى هذا المجال الجزائي، حسب ما هو منظم في قانون الضرائب يتناقض والأحكام العامة عند المتابعة، فمثاله يمكن أن يعرض شخص على محكمة الجنايات علما فإن شخص آخر قام بإختلاس أموال عمومية أو قام بتبديدها فإن العقوبة أثقل مما هي محددة في قانون مكافحة الفساد ولذلك يجب إعادة النظر في مثل هذه الأحكام. يجب إعادة النظر في أحكام قانون الضرائب بتوحيد الإجراءات والأشخاص والعقوبات بطريقة تسمح للمعني بالضريبة معرفتها بسهولة، والتعامل معها قصد التقليل من هذا النوع من القضايا.



التهرب الضريبي

محمد محمد علي طيطة

مستشار بمحكمة النقض

جمهورية مصر العربية

أولا : ماهية الضريبة وما أهميتها :

الدولة شخص معنوي له ذمة مالية مستقلة عن الأشخاص وللدولة أن تمتلك من الأموال الثابتة والمنقولة ما يكفي لمواجهة نفقاتها كما أن لها بالإضافة إلى ما تحصل عليه من ريع أملاكها أن تباشر نشاطا صناعيا أو زراعيا أو تجاريا لتزيد من حصيلة دخلها لمواجهة نفقاتها، هذا فضلا عما تحصله من غرامات تفرضها على من يخالف قوانينها ولوائحها من رعيته وما يؤول إليها من التركات الشاغرة بدون وارث باعتبارها وارثا لمن لا وارث له إلا أن أهم موارد الدولة لا شك هي الضرائب على دخل الأشخاص الطبيعية وكذلك الأشخاص المعنوية كالشركات وهذا المورد هو ما تواجه به نفقاتها، هذا كما أن لفرض الضريبة وتحديد قيمتها غرض آخر ولذلك فإن خفض الضريبة، على نشاط قد يكون بقصد تشجيع الاستثمار فيه لأهميته للشعب وقد

تكون زيادة الضريبة على نشاط آخر وسيلة للحد منه وفرض ضريبة عالية القيمة على نشاط يضر بالشعب مثل الدخان وما يماثله من سلع الرفاهية التي لا يقدر على التمتع بها عامة الشعب المتدني الدخل. وباعتبار أن الضريبة هي استقطاع من دخل الشخص الطبيعي أو المعنوي عن نشاطه لاستخدامها في الأغراض التي تقوم بها الدولة لإسعاد شعبها فإن محاولة الممول الضريبي الإفلات من أداء الضريبة التي حددتها الدولة أو إخفاء بعض الأنشطة التي يقوم بها وتدر عليه دخلا للتهرب من الضريبة يستلزم من الدولة جهودا كبيرة لمواجهة هذا التهرب الضريبي حتى تقوم بأداء وظيفتها في إسعاد شعبها.

صور التهرب الضريبي التي يقوم بها الممول :

هناك ثلاث صور يقوم بها الممول الضريبي في التخلص من عبء الضريبة :

الصورة الأولى : هي قيام الممول سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا بنقل عبء الضريبة الملزم قانونا بأدائها إلى غيره أي رفع قيمة السلعة أو الخدمة التي يؤديها وهذه الطريقة تستعمل في خدمات أو سلع لا يستطيع المستهلك الاستغناء عنها فهو مضطر لشراء السلع أو الخدمة رغم ارتفاع سعرها لأنها ضرورية.

الصورة الثانية : إخفاء جزء من النشاط الخاضع للضريبة، فإن

كانت الضريبة على إنتاج سلعة يعتمد إلى إنتاجها في أماكن سرية لا تستطيع الضرائب الوصول إليها وبيع الإنتاج بدون فواتير أو أوراق يستدل على الخاضع للضريبة منها.

الصورة الثالثة : إخفاء النشاط بكامله عن أعين الرقابة الضريبية.

أسباب التهرب من الضريبة :

- (1) لا شك أن أول سبب هو ضعف الوازع الديني والأخلاقي لدى الممول وجشعه نحو ربح لا يؤدي ما للدولة من حق.
- (2) عدم وجود فهم لدى الأفراد بأن مهمة الدولة أن تؤدي وظائفها في خدمة الشعب وبأن ما يدفعه القادر من ضرائب يعود على باقي أفراد الشعب فتتحقق المساواة بين الجميع وتستطيع الدولة أن تؤدي دورها في خدمة الشعب وإلا توقفت الحياة وأول ضرر يقع على المكلفين بأداء الضريبة.
- (3) من أسباب التهرب الضريبي أيضا عيوب القوانين من حيث الصياغة الجامدة وعدم التدرج في التشريع بما يتلاءم مع التطور الاقتصادي وعدم نشر الوعي الضريبي لدى الخاضعين بأن ما يدفعونه من ضرائب يعود عليهم أيضا.

(4) لجوء الدولة إلى فرض ضريبة عالية وعدم التدرج في قيمتها بالنسبة لمن يبدأ النشاط حتى يقف مشروعه على قدميه ويحقق ربحاً يمكن أخذ الضريبة منه.

(5) كثرة عدد القوانين الضريبية وتعقيد إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها لدرجة أن يلجأ الممول إلى متخصص في الضرائب لضبط علاقته بشأها ومحاولة التهرب منها بأساليب يتدعها من يلجأ إليهم في هذا الشأن.

صور التهرب الضريبي

أولاً : التهرب المشروع وصوره

(1) التهرب المالي : وذلك بأن يتعد الشخص الطبيعي أو المعنوي عن التصرف الذي يخضع للضريبة كأن يمتنع عن استعمال سلع غير ضرورية خاضعة للضريبة أو سلع كمالية ويكتفي بسلع أخرى معفاة من الضريبة أو قيمة الضريبة فيها أقل وهذا النوع محدود الأثر لأن من حق المستهلك أن يختار سلعة تفي بالغرض ويكون سعرها أقل من أخرى غالية بسبب فرض ضريبة عليها.

(2) التهرب عن سوء قصد : فقد يرى المشرع إعفاء بعض صنوف الثروة أو الأنشطة من الضريبة إعفاء كلياً أو جزئياً فينقل الممول نشاطه إليه مما يضطر المشرع مرة أخرى لفرض ضريبة بسيطة على هذا النشاط ويزيدها تدريجياً طالما أنها تؤدي لما يستهدفه.

ثانياً : التهرب غير المشروع من الضريبة

وهذا النوع من التهرب ينطوي على سوء قصد وغش ويعتبر تهرباً مجرماً عندما يلجأ الممول إلى أساليب غير مشروعة والتحايل للإفلات من دفع الضريبة بإخفاء نشاطه كلياً أو عناصر من هذا النشاط وهذا النوع من التهرب الضريبي مخالف للعدالة والمساواة بين مواطني الدولة ويؤثر سلباً على الميزانية العامة للدولة واقتصادها ولذلك تلجأ الدولة إلى محاربهته وفرض عقوبات مالية وجنائية للحيلولة من طرق التهرب غير المشروع.

طرق التهرب من الضرائب :

هناك صور للتهرب مشروعة وأخرى غير مشروعة.

أولاً : صور التهرب المشروعة : وهي محدودة في صورتين :

الصورة الأولى : التهرب من الضريبة بعدم القيام بالتصرفات الخاضعة للضريبة كأن يمتنع عن شراء سلع كمالية ويكتفي بسلع ضرورية غير خاضعة للضريبة بنسبة قليلة وهذا النوع نطاقه محدود ويخضع للنواهي الشخصية.

الصورة الثانية : التهرب من الضريبة عن سوء قصد فقد يرى المشرع إعفاء بعض أنواع الثروة أو النشاط إعفاء تاماً أو جزئياً فينقل الممول نشاطه إلى النشاط المعفى.

ثانيا : التهرب الضريبي غير المشروع

وهذا النوع من التهرب ينطوي على غش وسوء قصد ويعتبره المشرع جريمة عندما يخالف الممول أحكام قوانين الضرائب بمحاولة الإفلات من دفع الضريبة بإخفاء نشاطه أو إخفاء عناصر دخله كلها أو بعض منها وهذا النوع يناقض العدالة والمساواة بين المواطنين ويؤثر بالسلب على موارد الدولة وميزانيتها واقتصادها ويعجز الدولة عن القيام بنشاطها ومهمتها في إسعاد شعبها ولذلك فهو نشاط مجرم تفرض الدولة عليه عقوبات جنائية مالية أو سالبة للحرية كالحبس أو السجن.

أما بالنسبة للممول المعلوم للضرائب فطرق التهرب تختلف على النحو التالي :

أولا : قد تيسر الدولة على الممول الذي يباشر نشاطا خاضعا للضريبة إذا كان نشاطه بسيطا لا يحتاج لإمسك دفاتر منتظمة فيعمد هذا الممول بعد أن يتجاوز نشاطه هذه الحدود إلى عدم إمساك دفاتر رغم زيادة نشاطه وذلك بقصد التهرب الضريبي وعندئذ تقوم جهة الضرائب، إذا ثبت لها سوء نيته بإخفاء نشاطه لعدم إمساك دفاتر منتظمة، يربط الضرائب عليه جزافا على ضوء النشاط الواقعي وتخضعه للضريبة وتعتبره متهربا من الضرائب وتفرض عليه جزاءات مالية أو تحيله للمحاكمة الجنائية.

ثانياً : هُرب الممول الذي يلزمه القانون بإمساك دفاتر منتظمة

بسبب حجم نشاطه الكبير وهذا التهرب يتم بطريقتين :

الطريقة الأولى :

القيّد في الدفاتر بطريقة تقلل من أرباحه الحقيقية بقصد التهرب وإخفاء عناصر نشاطه وهذه الدفاتر تكون غير منتظمة ولا تبين حقيقة النشاط.

الطريقة الثانية :

أن يمسك دفاتر منتظمة ولكنها تنطوي على غش وتحايل في قيمة التصرفات الخاضعة للضريبة بقصد تخفيض نسبة الضريبة على نشاطه الحقيقي.

أ- وسائل التهرب بالدفاتر.

(1) أن يمسك الممول دفاتر ولكنها مخالفة للأصول المحاسبية الفنية فلا يلتزم بالقيّد المزدوج الكامل وبذلك يسهل العبث في قيود المعاملات فتكون في الواقع لمصلحته وغير صادقة.

(2) طريقة المحاسبة والالتزام بها مهم لأن مجموع الدفاتر التي تمسكها المنشأة وتقيّد فيها عملياتها المختلفة هي التي توضح لجهة الضرائب حقيقة النشاط وصافي الربح الذي تقف الدولة منه على حقيقة الوعاء الخاضع للضريبة لتأخذ حقها الضريبي منه.

(3) عدم وجود مستندات أصلاً تؤيد القيود في الدفاتر يدل على

أن هذه القيود لا تستند إلى الواقع.

(4) عدم استيفاء المستندات للشكل والموضوع واصطناع مستندات

لا تمثل الحقيقة في التصرفات التي نشأت عنها الأرباح.

(5) عدم استيفاء المستندات للشكل والموضوع الذي وضعته الدولة

أو تقتضيه الأصول المحاسبية وعدم انتظام الدفاتر واصطناع مستندات مخالفة للحقيقة بقصد التهرب.

ب- وسائل التهرب في مستندات الشراء والبيع والمصروفات

أولاً : الشراء :

(1) قيد الممول المشتريات والمبيعات بقيمة تجعل ناتج الربح قليلاً

لا يخضع للضريبة أو يخضع لها بسعر أقل من الواقع.

(2) قيد المشتريات والمبيعات بطريقة تقلل من نسبة الربح مع

استعمال مستندات صورية لا تمثل الحقيقة.

(3) قيد الممول مشترياته بسعر أعلى من أسعار السوق بدون

مستندات ويقيد مبيعاته بسعر مماثل أو أقل قليلاً بقصد جعل الناتج

ربحاً قليلاً أو خسارة تهرباً من الضريبة.

(4) قيد الممول مشترياته بسعر السوق السوداء بدون مستندات

وقيد المبيعات بالسعر الرسمي الذي يعتبر أقل.

ثانيا : التهرب في مستندات البيع بالطرق الآتية :

(1) التلاعب وإخفاء الحقيقة في الكميات المشتراة والكميات التي تم التصرف فيها بالبيع حتى يضبط المعادلة الحسابية الآتية :
بضاعة أول المدة + المشتريات = بضاعة آخر المدة + كمية المبيعات.

(2) التلاعب في إثبات قيمة البيع و الشراء لإظهار نتيجة أرباح أقل من الواقع.

(3) التلاعب في المبيعات النقدية سواء كان القيد يدويا أو بطريق الآلات الحاسبة وآلة تسجيل النقود التي لا تدل الشروط المستعملة فيها على حقيقة نوع الشيء المبوع وقيمته وكميته.

(4) التلاعب في المقبوضات النقدية من إيجار العقارات وفواتير البيع والشراء وقيمة بيع أصل من أصول المنشأة لإظهار قيمة أقل من الواقع وإخفاء حقيقة الثمن النهائي.

ثالثا : التهرب عن طريق مستندات المصروفات :

(1) مخالفة ما أوجبه القانون على التاجر الخاضع للضرائب من الاحتفاظ بالمستندات المؤيدة للأعمال التجارية ولذلك يجب التحقق مما يأتي :

أ- مسوغات الصرف.

ب- قيمة المبالغ المصروفة

ج- تاريخ استحقاق الصرف.

(2) التهرب عن طريق عدم توافر الشروط الشكلية في الدفاتر ويتحقق ذلك بعدم وجود دفاتر يومية بأرقام مسلسلية ومختومة وموثقة من الجهة المختصة قبل استعمالها أو وجود دفاتر بها مخالفات وعيوب كالآتي :

1. وجود شطب وكشط وتعديل في البيانات بالدفاتر.
2. عدم قيد العمليات التجارية بانتظام أول بأول حسب التواريخ.
3. عدم بيان تفصيل المبيعات والمشتريات بالدفاتر وقيمة كل شيء.
4. عدم وضوح القيود بالدفاتر.
5. عدم وجود توازن في مراجعة الميزانية لرغبة الممول في التهرب.
6. وجوب إمساك حسابات الدفاتر بلغة الدولة وفقا للقانون.
7. استعمال أوراق غير متماسكة في دفتر فيسهل استبدالها.
8. عدم وجود مراقبة داخلية على قيود الدفاتر.

9. عدم وجود دفاتر حسابات التكاليف للمنشآت الصناعية.

10. عدم مراجعة الدفاتر بمعرفة محاسب قانوني يقدم تقريراً عنها للضرائب.

(3) عدم توافر الشروط الموضوعية في الدفاتر وهي :

(1) أن يكون معدل الربح الإجمالي صحيحاً حيث يتحدد معدل الربح بنسبته إلى المبيعات كالآتي :

(إجمالي الربح x 100) ÷ أي مقسوماً على رقم المبيعات أو بنسبته إلى رقم تكلفة المبيعات كالآتي :

$$\frac{\text{إجمالي الربح} \times 100}{\text{تكلفة المبيعات}}$$

تكلفة المبيعات

(2) وجوب توافر أمانة الدفاتر ومطابقتها للواقع.

طرق التهرب في عناصر حساب المتاجرة أو التشغيل :

أولاً : التهرب في المشتريات: أي تعتمد زيادة قيمة المشتريات والمصروفات عن حقيقة أسعارها أو التلاعب في رقم مبيعاتها وأهم طرق التهرب هي :

1- زيادة مصروفات الشراء والنقل والحفظ خاصة التي يصعب الحصول على مستندات تؤيدها كالنقل و السمسرة والإكراميات.

2- تعمّد زيادة قيمة مصروفات الشراء وخفض ثمن البيع أو إخفاء

أعمال البيع.....

- 3- إثبات قيمة فواتير الشراء أكثر من مرة في الدفاتر.
- 4- إدماج مشتريات رأسمالية ضمن مشتريات عادية.
- 5- نقل مشتريات سنة إلى سنة أخرى للخصم.
- 6- زيادة قيمة المشتريات والمصروفات عند الاستيراد والتلاعب في سعر العملة عند تحويلها لعملة أخرى بما يزيد من مصروفاته.
- 7- تسليم المصالح الحكومية المواد الأولية للمتعهدين والمقاولين في حين أنهم لا يستهلكون كامل الكمية المسلمة إليهم وما يتبقى لديه لا يظهره في دفاتره ومستنداته خشية مطالبته به.
- 8- تضخيم رقم المشتريات لتقليل نسبة الربح خاصة إذا تم الشراء بدون فواتير أو من السوق السوداء.

كيفية علاج التهرب الضريبي في المشتريات :

- 1- فحص المستندات المقدمة للتحقق من جديتها ومدى مطابقتها للواقع.
- 2- فحص الدفاتر المحاسبية.
- 3- فحص الدفاتر الإلزامية التي ينص القانون على إلزام التاجر بإمساكها.

ثانيا : التهرب في المبيعات ووسائله

- 1- عدم إثبات الممول ما يسحبه من بضاعة لاستهلاكه.
- 2- إسقاط الممول لبعض تعاقداته في شأن التوريد للغير.
- 3- إسقاط الممول لبعض أرباح أعماله التجارية إذا كانت متعددة.

كيفية علاج حالات التهرب في المبيعات :

- 1- التثبت من جدية جميع مستندات البيع.
- 2- التحقق من إثبات كافة المبيعات أو النشاط في الدفاتر.
- 3- التثبت من جدية المردودات سواء الخارجة أو الداخلة.

ثالثا : التهرب في أعمال الجرد

أي ما يقوم به التاجر من تقييم و إثبات كميات البضاعة الباقية في نهاية الجرد السنوي بقصد تقليل الربح و لذلك يجب التأكد من صحة الجرد بمراجعة حركة البيع والصادر والوارد كما ينبغي مراعاة المبادئ المحاسبية الصحيحة عند المراجعة و الجرد.

رابعا : التهرب في إثبات مصروفات إدارية عالية مثل :

- 1- التهرب بحساب الإيجار بزيادة قيمته عن الواقع إذا كان مستأجرا أو مالكا بقصد زيادة المصروفات وتقليل الربح.

2- التهرب عن طريق حساب ما يدفعه صاحب المنشأة من

ضرائب على غير النشاط الذي يحاسب عنه بقصد تقليل الربح.

3- عدم جواز خصم ضريبة الأرباح التجارية والصناعية من وعاء

الربح الصافي عن نشاطه.

4- التهرب عن طريق زيادة التبرعات والإعانات والهبات وأن

يضع القانون حدا لها.

5- يجب أن لا تخصم زكاة المال من ضمن التكاليف لأنها عبادة.

6- التهرب في زيادة مبالغ الهبات والتبرعات ويجب أن يضع القانون

حدا لها.

7- التهرب في حساب الغرامات والمصروفات القضائية ويجب أن

تكون حقيقية ومتعلقة بالنشاط ويضع القانون حدا لها.

8- التهرب عن طريق زيادة نسبة مصروفات ترميم وصيانة المنشأة

التجارية.

9- التهرب في زيادة أقساط التأمين على حياة صاحب المنشأة أو

المنشأة ذاتها.

10- التهرب في زيادة نسبة نفقات الدعاية والإعلان ويجب أن

يحدد القانون مبلغا لها يتناسب مع نشاط المنشأة.

11- التهرب في زيادة استهلاك المنشأة واستهلاك الأصول وتعتمد

المغالاة في بند مصروفات السفر والانتقال ووسائل النقل وصيانتها.

12- التهرب بزيادة العمولات والسمسرة ويجب وضع حد لها في

القانون.

13- التهرب عن طريق زيادة المستقطع من الأرباح كاحتياطي

للخسائر.

علاج حالات التهرب الضريبي :

علاج التهرب في المصروفات

1- يشترط أن تكون مصروفات المنشأة حقيقية و مناسبة للنشاط

ومؤيدة بمستندات.

2- عدم خصم المصروفات الرأسمالية التي يقصد بها زيادة الإنتاج

ويجب اعتبارها من ضمن تكاليف الاستهلاك بمقدار العمر الافتراضي

للأصول الرأسمالية.

3- يجب استبعاد المصروفات الشخصية للممول وأسرته و عدم

خصمها من الأرباح قبل حساب الضريبة.

التهرب عن طريق المبالغ الجائز خصمها من صافي الربح

يتم هذا التهرب بطريقتين :

الأول : التهرب عن طريق إنشاء شركات تضامن صورية فيتمتع

كل شريك بنسبة إعفاء من الضريبة ومع كثرة الشركاء الوهميين يقل النصيب المخصص لكل شريك فيدخل جميع الشركاء في حد الإعفاء. ويجب مواجهة هذه الشركات الصورية بمعاملتها على أنها شركة ذات شخصية واحدة وفرض الضريبة دون مراعاة حد الإعفاء لكل شريك، كما يجب معاملة الشركة بين الزوج وزوجته وأولاده معاملة شركة فرد واحد و عدم تكرار الإعفاء لكل شريك.

الثاني : التهرب عن طريق نقل رؤوس الأموال بقصد استثمارها بالخارج في نشاط يدر ربحاً أكثر في دولة أخرى، ويجب مراقبة التحويلات للخارج واستظهار القصد منها بكافة الطرق.

الوقاية من التهرب الضريبي :

1- إلزام الممولين الخاضعين للضريبة بإمسك دفاتر حسابية منتظمة لنشاطهم تختم بخاتم مصلحة الضرائب ولا محل لعدم إلزام المنشآت الصغيرة بمسك دفاتر منتظمة وتقدير أرباحها السنوية جزافاً لأن ذلك يؤدي إلى عدم معرفة حقيقية للدخل ويؤدي إلى التهرب، لعدم متابعة المنشأة باعتبارها نشاطاً صغيراً.

2- إحكام الرقابة على دفاتر الممولين و التحري عن مدى مطابقة الإقرارات التي يقدمونها للحقيقة.

3- إجراء تفتيش مفاجئ للمنشآت للوقوف على حقيقة مركزها

المالي.

4- جمع المعلومات عن أعمال النشاط الخاص للممول.

5- تشديد الرقابة على مكاتب الخبراء الحسابيين واستشاريي

الضرائب الذين يتولون كتابة الإقرارات الضريبية للممولين بقصد تخفيض الربح.

6- تخصيص جهاز لجمع المعلومات عن أعمال الممول وعناصر

نشاطه.

7- تشديد العقوبات على جريمة التهرب من الضرائب ومنح

مكافآت لمن يرشد عنهم إذا أسفرت إرشاداته عن صحة هذا التهرب ومنحه مكافأة على ذلك.

8- نشر الوعي الضريبي بين الممولين والاستعانة في ذلك بوسائل

الإعلام.

9- حسن اختيار القائمين على أعمال الجهاز الضريبي وإبعاد من

يثبت إهماله أو مجاملة الممول أو المقصرين في عملهم.

10- تنظم سجلات وأرشيف لمكاتب الممولين لاستظهار حقيقة

نشاطهم ومدى حرصهم على سداد الضريبة وتبسيط هذه السجلات.

11- إصلاح الجهاز الضريبي على وجه الاستمرار وأساليبه الإدارية وإبعاد من يثبت تقصيره في أداء أعمال وظيفته ومكافأة من يثبت نشاطه ومتابعته للممولين.

ويلزم لإصلاح الجهاز الضريبي :-

أ- وفرة العاملين وتزويدهم بالخبرة العلمية والعملية ومكافأة النشطاء منهم.

ب- استغلال الجهاز الضريبي التام في أداء عمله ورفع مستوى العاملين فيه ماديا وأديا.

ج- توحيد جهة إصدار الفتاوى و تفسير القوانين الضريبية.

د- تدريب موظفي الضرائب على كيفية أداء عملهم مع مراعاة حسن الخلق وتوصيل المعلومات الضريبية للممول شفاهة وبواسطة مطبوعات تنطوي على معلومات لكل نشاط من الأنشطة الخاضعة للضريبة بما يناسبها.

12- إصلاح الأساليب الإدارية في مسائل الضرائب وتبسيطها للممولين.

13- توحيد الفقه المالي والضريبي ونشر كافة قوانين ولوائح الضرائب ويكون في إمكان الممولين الحصول على نسخة منها فيما يتعلق بنشاطهم.

14- تنظيم الأرشيف والسجلات والمكاتب والمراسلات بين

مأموريات الضرائب والممولين.

15- توفير النماذج التي يجري العمل بها واللازمة للمراسلات مع

الممولين.

16- تكثيف عملية حصر الممولين واستبعاد من يتوقف عن النشاط

ومتابعة من يبدأ نشاطا جديدا ومنح أجلا ينتهي فيه من إعداد نشاطه ويتابع حتى يستقر حاله ثم يقيد ضمن الخاضعين.

17- فصل عملية تحصيل الضريبة في جهاز مستقل عن الجهاز

الخاص بحساب الضريبة المفروضة كما هو في إنجلترا وأمريكا.

18- الرقابة على دفاتر الممولين والتفتيش عليها وتشديد الرقابة

على مكاتب خبراء الضرائب الذين يتعامل معهم الممولون.

19- فحص وربط الضريبة سنويا خلال مدة محددة وإنذار الممول

خشية تراكم الضرائب عليه عن سنوات.

20- فرض عقوبات مالية على الممول المتهرب من الضرائب

وتشجيع من يرشد عنه من المواطنين ونشر الوعي الضريبي في وسائل الإعلام.

21- إعفاء المنشآت الصغيرة من عبء مسك دفاتر تجارية والعمل

بضريبة موحدة بالنسبة لجميع الأنشطة.

لما كان هدف الدولة تنشيط الأعمال التجارية والصناعية فيجب على الدولة أن تحاول التيسير عليهم ونشر الوعي الضريبي بينهم ولذلك تلجأ الدولة إلى فرض عقوبات بدنية أو مالية على الممول لما يقع منه من أخطاء أو تهرب بما يجعله ينهي نشاطه.

بل يجب أن تتدرج الدولة معه في العقوبات بدءاً من الإنذار ثم فرض غرامة ممكن أن تتضاعف في حالة العود ولا تلجأ إلى التجريم الجنائي بالحبس أو السجن إلا بعد استنفاد كافة السبل بما يتفق معه أنه شخص لا يصلح لممارسة التجارة.

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 فاتسورة،

ب- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد إليها عند طلب

الحصول إما على تخفيض، أو خصم أو إعفاء أو استرجاع للرسوم 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 الجنائية. ولقد ترتب عن هذا الاختلاف في القوانين اختلاف الجهات التي قامت بصياغة هذه القوانين، الأمر الذي أجر 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 تصنيفته، 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 سحنا 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. رعى 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 الجنائي. 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 يعادلها، وترفع هذه الزيادة إلى 200 %
عندما تفوق الحقوق المتملص منها سنويا 5.000.000 دج².

الغرامات : في حالة غياب الفوترة تطبيق 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 تطبيق 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
المتملص 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، مسن ممارسة النشاط التجاري بمفهوم القانون المتعلق بالسجل التجاري⁶. تشير 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 كالزراعين وأصحاب المهن الحرة إلخ.

الإقصاء من الصفقات العمومية: يترتب عن الإدانة بجرم غش الضريبي الحرمان ولمدة خمس سنوات من الصفقات العمومية⁷. تقوم هذه العقوبة على أساس أن تمويل الصفقات العمومية يتم عن طريق الضرائب وأن الشخص الذي يتملص 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 للعش 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 الموقوف للدعوى الجبائية المرفوعة أمام القضاء الإداري.

التهرب الجمركي



التهرب في التشريع الجزائري

- ماموني الطاهر

- بولعراس الناصر

مستشاران بغرفة الجन्छ والمخالفات

المحكمة العليا

مقدمة :

لقد أدى تطور الإجرام في الجزائر إلى تفشي ظاهرة التهرب وتنوعها حتى أصبحت تشكل خطرا فعليا على الأمن والصحة العمومية، بالإضافة إلى الاقتصاد الوطني بحيث مسّت جميع الثروات الحيوانية والنباتية والثقافية، نذكر من بينها على الخصوص المواد الاستهلاكية الأساسية والوقود والتبغ والتمور وغيرها، مما فتح الباب أمام انتشار الأسواق السوداء غير المنظمة على حساب الأعمال التجارية القانونية. والجدير بالذكر أن المشرع الجزائري عمل على إصدار نصوص قانونية في كل مرحلة محاولة منه لمحاربة هذه الآفة، فكان القانون رقم 07/79 المؤرخ في 08/07/1979 المتضمن قانون الجمارك أول هذه النصوص وتم تعديله بمقتضى القانون رقم 17/84 المتضمن قوانين

المالية وكذا القانون رقم 10/98 المؤرخ في 1998/08/22، ثم لما ازدادت خطورة الظاهرة وتمكنت من إغراق الأسواق والمحلات عبر كامل التراب الوطني وأصبحت تعتمد على شبكة تديرها جماعات منظمة تعدي نشاطها الحدود الجزائرية. وتمكنت هذه الجماعات بدورها من ربط الصلة ببعض المنظمات الإجرامية لا سيما منها المجموعات الإرهابية نظرا لما توفره لها من إمدادات غير شرعية بالأسلحة والمعدات وقد ساعدها في ذلك شساعة مساحة الجزائر التي تقدر بـ (2.381.000 كلم مربع) مليونين وثلاثمائة وواحد وثمانين ألف كيلومتر مربع مشكلة من واجهة بحرية طولها : 1280 كلم وحدود برية تقدر بـ 7500 كلم.

وأمام هذه الأوضاع عجزت النصوص الواردة في قانون الجمارك عن معالجة الإشكاليات التي أفرزتها ظاهرة التهرب فكان لا بد من التفكير في استحداث نصوص متميزة للتصدي لهذه الظاهرة و الوقاية منها، الأمر الذي دفع بالمشروع الجزائري بادئ ذي بدء في سنة 1996 إلى سن نصوص خاصة تتضمن مكافحة تهريب رؤوس الأموال من وإلى الخارج وكذا المخالفات المتعلقة بالصرف، تلاها في ما بعد استصدار نصوص خاصة بمكافحة تهريب الآثار تضمنها القانون 04/98 المؤرخ في 15 جوان 1998،

وقانون الصيد وتربية المائيات رقم 11/01 المؤرخ في 03 جويلية 2001 والقانون رقم 07/04 المؤرخ في 14 أوت 2004 وكذا تهريب المخدرات التي تناولها القانون المتعلق بالوقاية من المخدرات و المؤثرات العقلية وقمع الاستعمال والإتجار غير المشروعين بها رقم 18/04 المؤرخ في 2004/12/25.

وأخيرا خلص المشرع إلى معالجة ظاهرة التهريب ومكافحتها بإعداد القانون رقم 06/05 المؤرخ في 2005/08/23 وتحديد مفهوم أوسع لهذه الظاهرة ومحاربتها بشتى الوسائل بداية من تشديد العقوبة على مرتكبي التهريب مع تحديد الإطار القانوني للتعاون الميداني بين كافة المصالح المكلفة بمعاينة الجرائم الاقتصادية وصولا إلى إقرار نصوص خاصة بالتعاون الدولي وتبادل المعلومات تماشيا مع الاتفاقيات والمعاهدات الدولية المصادق عليها من طرف الجزائر، وسوف نتعرض لموضوع مداخلتنا الذي هو التهريب في القانون الجزائري على ضوء التشريعات الصادرة في هذا المجال وتطبيقا لها حسب الاجتهاد القضائي الجزائري وذلك تبعا للخطة التالية :

الجزء الأول : مفهوم التهريب في التشريع الجزائري.

المطلب الأول : مفهوم التهريب.

المطلب الثاني : خصائصه وأنواعه.

الجزء الثاني : الإجراءات المعمول بها لمكافحة التهريب في التشريع الجزائري وتطبيقهما.

المطلب الأول : طرق البحث والتحري والمحاكمة في التشريع الجزائري.

المطلب الثاني : الاجتهاد القضائي وموقف المحكمة العليا.

خاتمة.

مفهوم التهريب في التشريع الجزائري :

أ - المطلب الأول : مفهوم التهريب :

إن التهريب ظاهرة قديمة نشأة تعرفها الدول النامية بكثرة مقارنة بالدول المتقدمة التي يمارس فيها بنوع من السرية.

وفي هذا السياق عرفه الأستاذ كلود بير Claude Berr بأنه كل استيراد أو تصدير لبضائع خارج مكاتب الجمارك ومخالفة القوانين والأنظمة المتعلقة بالحيازة أو نقل بضائع داخل الإقليم الجمركي. أما الأستاذ مجدي موهب حافظ فعرفه بأنه كل تصرف مخالف للقواعد المحددة من طرف المشرع بشأن التنظيم الخاص بحركة البضائع عبر الحدود وهي القواعد التي تتعلق سواءا بحظر الاستيراد أو التصدير لبعض البضائع أو باستيراد الحقوق والرسوم الجمركية على البضائع في حالة دخولها أو خروجها من تراب الدولة المعنية وللتهرب من دفع الحقوق والرسوم المستحقة.

وبالنسبة للتشريع الجزائري فلقد ورد تعريفه في المادة 324 من قانون الجمارك رقم 10/98 المؤرخ في 1998/08/23 بأنه كل استيراد للبضائع أو تصديرها خارج مكاتب الجمارك وكل خرق للمواد 25، 51، 60، 62، 64، 221، 223، 225، 225 مكرر و 226 من هذا

القانون وكذا تفرغ أو شحن البضائع غشا وكذا الإنقاص من البضائع الموضوعة تحت نظام العبور. هذا بالإضافة إلى مفهوم التهريب المنصوص عليه بالمادة 02/أ من الأمر 06/05 المؤرخ في 2005/08/23 والمتعلق بمكافحة التهريب والذي حدده بالأفعال الموصوفة بالتهريب في التشريع والتنظيم الجمركيين المعمول بهما وكذا في هذا الأمر.

ويستخلص مما ورد في القانونين السالف ذكرهما بأن مفهوم التهريب في التشريع الجزائري تنطبق عليه الأحكام الواردة في قانون الجمارك لا سيما المادة 324 منه وكذا تلك المنصوص عليها في المادة الثانية من الأمر 06/05 والذي يحيلنا في جميع مقتضياته على التشريع والتنظيم الجمركيين المعمول بهما.

وما يمكن ملاحظته من دراسة وتحليل هذه النصوص هو أن المشرع الجزائري وإن كان قد أصدر قانونا خاصا بمكافحة التهريب إلا أنه لم يبلغ كافة الأحكام الواردة في قانون الجمارك ومنه استوجب القول بأن تعريف مفهوم التهريب في التشريع الجزائري يتطلب وجوبا الاطلاع على النصوص الواردة في القانونين معا والتي تتمحور حول النقاط التالية :

- 1/ البضائع .
- 2/ الحقوق والرسوم.
- 3/ الإقليم الجمركي.

I- بخصوص مفهوم البضاعة :

عرّف المشرع الجزائري البضاعة في المادتين 05 فقرة ج من قانون الجمارك و02 فقرة ج من الأمر 06/05 المتعلق بمكافحة التهريب بأنها كل المنتجات والأشياء التجارية وغير التجارية، وبصفة عامة جميع الأشياء القابلة للتداول والتملك. ولقد حُدّد نوع هذه البضاعة بموجب المادة 10 من نفس الأمر بالقول بأنها تتمثل في المحروقات أو الوقود أو الحبوب أو الدقيق أو المواد المطحونة المماثلة أو المواد الغذائية أو المشية أو منتوجات البحر أو الكحول أو التبغ أو المواد الصيدلانية أو الأسمدة التجارية أو التحف الفنية أو الممتلكات الأثرية أو المفرقات أو أي بضاعة أخرى بمفهوم المادة 02 من هذا الأمر.

كما تضمنت المادة 10 مكرر منه إضافة إلى ما سبق ذكره الأسلحة، أما بالنسبة للمخدرات فإن الإشكال الذي كان مطروحا حسمت فيه المحكمة العليا بموجب قرارها رقم 221524 المؤرخ في 2000/03/07 غرفة الجنتح والمخالفات القسم الثالث "تطبيقا للمادة 05 من قانون الجمارك "تعتبر بضاعة كل المنتوجات والأشياء التجارية وغير التجارية القابلة للتداول والتملك، وبعبارة صريحة كل مادة ذات قيمة تجارية حتى وإن كانت غير قانونية، وأنه من الثابت أن المخدرات قابلة للتملك والتداول وذات قيمة تجارية في إطار السوق حتى ولو

كانت غير قانونية". وتم تأكيده بمقتضى المواد 10 من الأمر 06/05 وكذا 17 و 19 من القانون رقم 18/04 والتي نصت صراحة على اعتبار الأشياء غير التجارية والقابلة للتداول والتملك بمثابة بضاعة.

II- بخصوص الحقوق و الرسوم :

لقد عرّفتها المادة 05 السالفة الذكر بأنها الحقوق الجمركية وجميع الحقوق والرسوم والأتاوى، أو مختلف الضرائب الأخرى المحصلة من طرف إدارة الجمارك باستثناء الأتاوى والضرائب التي يحدّد مبلغها حسب التكلفة التقريبية للخدمات المؤداة.

وتخضع هذه الحقوق والرسوم في تقديرها إلى أحكام قانون المالية والتنظيمات السارية المفعول في هذا المجال.

III- الإقليم الجمركي :

بالرجوع لنص المادة 01 من قانون الجمارك فإن الإقليم الجمركي يشمل الإقليم الوطني والمياه الداخلية والمياه الإقليمية والمنطقة المتاخمة والفضاء الجوي الذي يعلوها. أما النطاق الجمركي فهو المنطقة الخاصة للمراقبة على طول الحدود البحرية والبرية، ويشتمل على منطقة بحرية تتكون من المياه الإقليمية والمنطقة المتاخمة كما هي محددة في التشريع المعمول به، وكذا الحدود البحرية من الساحل إلى خط مرسوم على بعد 30 كلمتر وبالإضافة إلى الحدود البرية من حد الإقليم الجمركي

إلى خط مرسوم على بعد 30 كلمتر وقد تمدد هذه المساحة إلى 60 كلمتر في المنطقة الريفية تسهيلا لقمع الغش، وفي المناطق الصحراوية إلى 400 كلمتر بموجب قرار وزاري مشترك بين وزارات المالية والدفاع الوطني والداخلية.

وتجدر الإشارة إلى أن إدارة الجمارك هي الجهاز المخول له مهمة حماية الاقتصاد الوطني للقيام بتطبيق التدابير القانونية على مختلف البضائع المستوردة أو المصدرة وكذا البضائع الموضوعة تحت نظام المصنع الخاضع للمراقبة الجمركية، وبالتالي فإنها تعتبر صاحبة الحق في ممارسة الدعوى الجمركية أمام الجهات القضائية.

المطلب الثاني :

خصائصه وأنواعه :

إن من خصائص التهريب كونه منازعة جمركية بالدرجة الأولى يحكمها التشريع والتنظيم الجمركيان، وهو ما يتطلب منا ضرورة التطرق إلى المميزات أو الطبيعة القانونية للمنازعة الجمركية بصفة عامة والتي تحدّد على ضوءها خصائص التهريب ومن ثمّ التطرق لأنواعه.

وتتلخص في كونها منازعة جمركية تنشأ عنها دعويان : دعوى جزائية تمارسها النيابة العامة، ودعوى جمركية تمارسها إدارة الجمارك وتتسم بطابعها القمعي الخاص باعتبارها تهدف إلى تطبيق جزاءات مالية أو مصادرة في أغلب الحالات. وتقوم الدعوى الجمركية بعد ارتكاب المخالفات الجمركية من طرف أشخاص عاديين أو شركات، ويمكن القول بأن الطبيعة القانونية للدعوى الجمركية تعتمد على ثلاث قواعد أساسية: الحد من حق المتهم في الدفاع ومخالفة قرينة البراءة وتقييد السلطة التقديرية للقاضي وبسط إدارة الجمارك لسلطتها كطرف خاص في الدعوى.

1/ الحد من دفاع المتهم ومخالفة قرينة البراءة :

الأصل في مبادئ التقاضي في المجال الجزائي أن المتهم بريء حتى تثبت إدانته، وفي المجال المدني براءة الذمة و البرينة على من ادعى أو المدعي، وأن النيابة العامة في المجال الجزائي هي الجهة التي يناط بها تقديم البيانات والأدلة لإثبات مسؤولية المتهم. غير أن هذا الدور يبقى مبتورا في الميدان الجمركي كما أن قرينة البراءة معكوسة بحيث يشترط في المتهم أن يقدم البرينة على ثبوت صحة مزاعمه وإثبات براءته وكذلك الأمر بالنسبة لطرق الإثبات في القانون العام فإن تطبيقها جد محدود

في قانون الجمارك، إذ ينحصر في بطلان بعض الإجراءات أو الادعاء بالتزوير بالنسبة للمحاضر الجمركية، أضف إلى ذلك عدم أحقية المتهم في اللجوء إلى القضاء بعد صدور قرار لجنة المصالحة أو مراجعته أو الاعتراض عليه (وذلك فيما يتعلق بالمخالفات الجمركية التي لا تشكل عملا من أعمال التهريب)، وكذا مبدأ إيداع الكفالة المنصوص عليه في المادة 246 من قانون الجمارك الذي يعتبر شرطا محققا في حق المتهم عملا بمبدأ قرينة البراءة بالنظر إلى المركز القانوني الذي تنفرد به إدارة الجمارك كمشتكية أو ضحية في الدعوى الجمركية.

2/ تقييد السلطة التقديرية للقاضي :

يستشف من قراءة المادة 281 من قانون الجمارك بأن سلطة القاضي التقديرية مقيدة بحيث نصت هذه الأخيرة أنه لا يجوز للقاضي تبرئة المخالفين استنادا إلى نيتهم، فالجهل بما ينجر عن الواقعة المرتكبة أو حسن النية لا يشكل عذرا أو عنصرا يمكن للقاضي أن يعتمد عليه في بناء قناعته وتقدير العقوبة الواجب تسليطها على المخالف، فبمجرد قيام الفعل المعتر مخالفة في قانون الجمارك تثبت التهمة، وعليه فإنه لا يجوز للقاضي تطبيق الظروف المخففة المنصوص عليها في المادة 53 من قانون العقوبات بالنسبة للغرامات الجمركية وكذا ما تضمنته الفقرة ب من المادة 281 السالفة الذكر.

3/ حق إدارة الجمارك المطلق في استعمال سلطتها التقديرية في

المجال الجمركي :

إن حق إدارة الجمارك في استعمال سلطتها التقديرية في المجال الجمركي كان مطلقا في ظل قانون الجمارك رقم 10/98، إذ كان تحريك الدعوى الجمركية مقيدا بتقديم شكوى من طرفها، كما أنها كانت تملك الحق المطلق في تقرير إجراءات المصالحة ووضع حد للمتابعة في المجالين الجمركي والجزائي (المادة 265 من ق ج). بيد أنه بعد صدور الأمر 06/05 المؤرخ في 2005/08/23 والمتعلق بمكافحة التهريب ألغى المشرع المصالحة في مجال التهريب المنصوص عليه في الأمر المذكور. بموجب المادة 21 منه وأبقى على هذه الإجراءات فيما يتعلق بالمخالفات الجمركية التي لا تشكل عملا من أعمال التهريب.

ثانياً:

أنواع التهريب :

إن جريمة التهريب لها عدة صور وأشكال منها ما يتعلق بالاقتصاد الوطني والأمن والصحة العمومية. ولقد أدى التطور العلمي والتكنولوجي إلى ظهور أنواعا جديدة من التهريب، وساهم هذا التطور في استحداث طرق ووسائل لم تكن معروفة في السابق وسوف نحاول أن نتعرض لأهم هذه الأنواع فيما يلي :

1/ تهريب المواد الاستهلاكية الأساسية :

وتتمثل على الخصوص في المواد الغذائية، الماشية، الحبوب، الدقيق، المحروقات، الوقود، منتجات البحر، المواد الصيدلانية، الأسمدة التجارية، التبغ والكحول وقد تناولتها المادتان 02/ج و 10 من الأمر 06/05.

2/ تهريب رؤوس الأموال :

ويخضع هذا النوع من التهريب إلى أحكام الأمر 22/96 المؤرخ في 1996/07/09 المعدل ويعتبر القاعدة المادية لجرمة تبييض الأموال المنصوص عليها بموجب قانون تبييض الأموال وتشمل على الخصوص ما يلي :

كل شراء أو بيع أو استيراد أو تصدير أو حيازة صفائح ذهبية وقطع نقدية أو ذهبية أو أحجار أو معادن نفيسة. ونشير في هذا السياق إلى أن جميع القيم المالية والسندات التجارية تدخل ضمن هذا النوع من التهريب.

3/ تهريب الآثار :

ويتعلق بالتراث الثقافي بمفهوم المادة 02 من القانون 04/98 المؤرخ في 1998/06/15 الذي حدده في جميع الممتلكات الثقافية العقارية والعقارية بالتخصيص والمنقولة سواء كانت مملوكة لأشخاص طبيعيين أو معنويين تابعين للقانون العام أو الخاص وكذلك تلك

الموجودة في الطبقات الجوفية للمياه الداخلية والإقليمية الوطنية الموروثة عن مختلف الحضارات المتعاقبة منذ عصر ما قبل التاريخ، كما تعد أيضا الممتلكات الثقافية غير المادية الناتجة عن تفاعلات اجتماعية وإبداعات الأفراد والجماعات عبر العصور إلى يومنا هذا.

4/ التهريب المتعلق بالصحة العمومية :

نذكر منها على الخصوص المواد الصيدلانية والأدوية والآلات والمعدات المستعملة في المجال الطبي بشتى أنواعها، وكذا النفايات السامة والمعدات النووية إلى جانب المخدرات والمؤثرات العقلية التي تناولها القانون 05/85 المؤرخ في 16/02/1985 المتعلق بحماية الصحة وترقيتها وكذا القانون رقم 18/04 المؤرخ في 25/12/2004 المتعلق بالوقاية من المخدرات و المؤثرات العقلية.

5/ تهريب الأسلحة :

ويصنف هذا النوع من بين أنواع التهريب الخطيرة التي تؤثر على أمن واستقرار الدول وله علاقة وطيدة بتهريب المخدرات وتبييض الأموال، ويشكل بدوره قاعدة أساسية لتكوين الجماعات الإرهابية وشبكات الجريمة المنظمة والعبارة للحدود. وقد نصت عليه المادة 14 من الأمر 06/05 ويرجع في تحديد أصناف وأنواع هذه الأسلحة وتعريفها إلى أحكام الأمر 06/97 المتعلق بالأسلحة والعتاد الحربي.

ويعتبر بدوره من الأشكال الخطيرة من التهرب التي تفاقمت في الآونة الأخيرة، وتعود أسباب هذه الظاهرة للطلب المتزايد للشركات الصناعية الكبرى للدول المتقدمة التي تبحث عن جلب واستقطاب اليد العاملة الرخيصة من الدول المتخلفة ذات النمو البشري المتزايد بالنظر لمستوى قدراتها الاقتصادية والاجتماعية والتي يشكل فيها الفقر ظاهرة متميزة، وقد وجدت الشبكات الإجرامية في هذا النوع من التهرب حقلا سمح لها باستغلال هذه الطاقات البشرية الهائلة في نشاطاتها الإجرامية المتعددة لاسيما الإرهابية منها والمخدرات والجرائم الأخلاقية وقد تجاوز نشاطها هذا المستوى إلى حد استغلالهم في تهريب الأعضاء البشرية.

وخلاصة القول أنه يمكن تقسيم التهرب من حيث أنواعه إلى جزئين : يتعلق الأول بالتهريب التقليدي أو البسيط وهو ما كان ينصب على البضائع والمنتجات الضرورية للاستهلاك، وأما الجزء الثاني فهو يتعلق بالتهريب الخطير والذي ظهر نتيجة التطورات الاقتصادية والعلمية الحديثة، وأصبح يشكل تهديدا مباشرا على الصحة والأمن الداخلي وترجع أسبابه إلى انعدام القيم الإنسانية ومحاولة الكسب المادي السريع بشتى الطرق.

الجزء الثاني :

الإجراءات المعمول بها لمكافحة التهريب

في التشريع الجزائري وتطبيقها

لقد تناولنا في الجزء الأول من هذا العرض الجوانب النظرية لجريمة التهريب في التشريع الجزائري وما لها من خصائص بصفتها منازعة جمركية تميزها عن باقي المنازعات الأخرى، وذلك عبر المراحل التي مرت بها وكذا القوانين التي سنّها المشرع في هذا الميدان. وسوف نحاول التعرض في الجزء الثاني لما استحدثه المشرع الجزائري من إجراءات وقواعد لمكافحة هذه الآفة من خلال ما تضمنه الأمر 06/05 المؤرخ في 2005/08/23 المتعلق بمكافحة التهريب والجوانب التطبيقية لهذه الظاهرة، إضافة إلى ما هو محدد في قانون الجمارك رقم 10/98 المؤرخ في 1998/08/22 والذي لا زالت معظم أحكامه سارية المفعول في مجال المنازعة المتعلقة بالتهريب، وذلك بتخصيص المطلب الأول من هذا الجزء للقواعد والإجراءات المتعلقة بمكافحة التهريب ثم نتناول في مطلب ثان موقف المحكمة العليا وما استقر عليه قضاؤها في هذا الميدان.

طرق البحث والتحري والمحاكمة في التشريع الجزائري :

I/ القواعد الإجرائية المتعلقة بالبحث والتحري عن جريمة التهريب:

وتتطلب من هذه القواعد التطرق للأشخاص المكلفين بالبحث والتحري عن الجريمة والإجراءات التي يتبعونها في ذلك على ضوء المحاضر التي يجرونها ومدى قوتها الإثباتية، ثم كيفية تحريك الدعوى الجمركية المتعلقة بجريمة التهريب والدعوى العمومية والجهات القضائية المختصة والعقوبات المطبقة.

لقد تم الإشارة في مقدمة مداخلتنا إلى أن المشرع الجزائري حاول من خلال استحداث الأمر 06/05 المتعلق بمكافحة التهريب معالجة ظاهرة التهريب ومكافحتها بتحديد مفهوم أوسع لهذه الجريمة ومحاربتها بشتى الوسائل، بداية من تشديد العقوبة على مرتكبي التهريب مع تبيان الإطار القانوني للتعاون الميداني لكافة المصالح المختصة بمعايبتها وإشراك المجتمع المدني في هذا المسعى وإقرار نصوص خاصة بالجانب الوقائي والتعاون الدولي وتبادل المعلومات تماشيا والاتفاقيات الدولية المصادق عليها من طرف الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

أولا : القواعد الإجرائية المتعلقة بالوقاية والبحث والتحري عن
جريمة التهريب :

1/ الديوان الوطني لمكافحة التهريب :

وهو مؤسسة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية تعمل تحت سلطة رئيس الحكومة مكلفة بتقديم تقرير سنوي عن كل النشاطات والتدابير المنفذة وكذا النقائص والمعائنة والتوصيات التي يراها مناسبة لمكافحة التهريب وقد أنشئ بموجب المرسوم التنفيذي رقم 286/06 المؤرخ في 2006/08/26 وحددت صلاحياته بموجب المادة 07 من الأمر 06/05 المتعلق بمكافحة التهريب.

2/ اللجان الولائية لمكافحة التهريب :

أنشأت هذه اللجان بموجب المرسوم التنفيذي 287/06 المؤرخ في 2006/08/26 وتعمل تحت سلطة الولاية بُغية التنسيق بين مختلف المصالح المكلفة بمكافحة التهريب. وتتشكل من الوالي أو الأمين العام للولاية عند الاقتضاء رئيسا وممثل الجمارك على مستوى الولاية وقائد مجموعة الدرك الوطني ورئيس الأمن الولائي والمدير الولائي للتجارة والمدير الولائي للضرائب والمدير الولائي للنشاط الاجتماعي. وهي مكلفة بجمع المعلومات المتعلقة بنشاطات مكافحة التهريب وإرسالها

إلى الديوان الوطني ومتابعة هذا النشاط على المستوى الولائي وتطوير شبكة الاتصال بين مختلف المصالح المكلفة بمكافحة التهريب وتبليغ جميع المتدخلين في مجال الوقاية من التهريب ومكافحته بالإجراءات المتخذة. إلا أنه بعد صدور قانون المالية لسنة 2007 ثم تعديل المادة 17 من الأمر 06/05 في فقرتها الثانية بحيث حوّلت صلاحيات بيع الأشياء المحجوزة والمصادرة لإدارة الجمارك من جديد، وبالتالي أصبح دور اللجنة المذكورة وقائياً فقط حيث تعمل بالتنسيق مع الديوان الوطني لمكافحة التهريب.

3/ التعاون الدولي :

وقد اشترط المشرع في مجال التعاون الدولي سواء كان قضائياً أو عملياً أن يتم في إطار الاتفاقيات والمعاهدات والترتيبات ذات الصلة بالقوانين والمعاملة بالمثل، بحيث يمكن إقامة علاقة تعاون قضائي أو تقديم طلب مساعدة من طرف سلطات أجنبية كتابة أو بالطريق الإلكتروني يؤكد بواسطة أية وسيلة أخرى تترك أثراً مكتوباً أو تقديم طلب شفهي في حالة الاستعجال مع ضرورة تأكيده فيما بعد بوثيقة مكتوبة أو إلكترونية في أقرب الآجال.

هذا ويمكن أن يتم التعاون تلقائياً مع السلطات الأجنبية، لكن مع مراعاة المعاملة بالمثل والاتفاقيات الثنائية بدون تحديد آجال إذا كان

التهريب يهدد بشكل خطير الاقتصاد أو الصحة العمومية أو الأمن العمومي أو أمن الشبكة اللوجستية الدولية أو أي مصلحة حيوية لدولة أجنبية. كما يمكن في نفس الإطار للجهات الوطنية المؤهلة قانوناً تبليغ الدولة الأجنبية تلقائياً أو بناء على طلبها بجميع المعلومات المتعلقة بالنشاطات المدبرة أو الجارية أو المنجزة والتي تشكل قرينة مقبولة قد تؤدي إلى ارتكاب أو احتمال ارتكاب جريمة تهريب في إقليم الدولة المعنية، ولا تستعمل المعلومات المبلغة إلا في إطار التحريات والإجراءات والمتابعات القضائية، وهي سرية وتحتل بحماية المعطيات ذات الطابع الشخصي (المواد 35 إلى 39).

ويمكن للمصالح المختصة رفض تقديم المساعدات في إطار مكافحة التهريب إذا كانت تمس بالسيادة الوطنية أو القوانين أو الالتزامات المترتبة على الاتفاقيات الدولية أو الأمن أو النظام العام أو المصالح الوطنية الهامة الأخرى أو إذا كانت تلحق ضرراً بالمصالح التجارية والمهنية المشروعة (م 42).

4/ الأشخاص المكلفون بالبحث والتحري عن الجريمة :

إن المادة 31 من الأمر 06/05 قد حددت الأشخاص المكلفين بالبحث والتحري عن جرائم التهريب وهم نفس الأعوان الذين

بممارسة مهامهم بموجب المادة 241 من قانون الجمارك (أعوان الجمارك، ضباط الشرطة القضائية وأعوانها المحددين في قانن الإجراءات الجزائية، أعوان مصالح الضرائب، أعوان المصلحة الوطنية لحراس الشواطئ، الأعوان المكلفين بالتحريات الاقتصادية والمنافسة والأسعار والجودة وقمع الغش). ويمكن لهؤلاء اللجوء إلى أساليب تحرّ خاصة لمعينة الجرائم المتعلقة بالتهريب وذلك طبقا لقانون الإجراءات الجزائية.

5/ البحث والتحري ومعاينة الجرائم المتعلقة بالتهريب :

يخضع البحث والتحري ومعاينة جرائم التهريب لتحرير محاضر من طرف الأشخاص السالف ذكرهم إذ تبقى هذه المحاضر مكتسبة لقوتها الإثباتية وفقا للقواعد المنصوص عليها في التشريع الجمركي إلى حين الطعن فيها بالتزوير (المادتين 31 و32 من الأمر 06/05).

6/ المتابعة ومباشرة الدعوى المتعلقة بالتهريب:

تنشأ عن دعوى التهريب دعويان منفصلتان باعتبارها منازعة جمركية. وكانت من قبل تخضع للشكوى المسبقة من حيث تحريكها في قانون الجمارك يتم تقديمها من طرف إدارة الجمارك والتي كانت تشكل قيدا للمتابعة. وأما بعد صدور الأمر 06/05 المتعلق بمكافحة التهريب فأصبحت النيابة تحرك الدعوى بمجرد تلقيها المحاضر المحررة

من طرف الأعوان المذكورين أعلاه بصفة مستقلة عن إدارة الجمارك التي يؤول لها فيما بعد اتخاذ ما تراه مناسباً بالنسبة للدعوى الجبائية وفقاً للقانون. غير أنه فيما يتعلق بأعمال التهريب التي يقتصر مجال ارتكابها داخل مكاتب ومراكز الجمارك فتبقى معابنتها ومباشرة الدعوى بشأنها من صلاحيات أعوان الجمارك.

7/ المصالحة:

لقد نصت المادة 21 من الأمر 06/05 المتعلق بمكافحة التهريب تحت عنوان "منع المصالحة" بأنه تستثنى جرائم التهريب المنصوص عليها في هذا الأمر من إجراءات المصالحة المبيّنة في التشريع الجمركي. وبالرجوع إلى قانون الجمارك يتّضح بأن هذه الإجراءات التي تضمنتها المادة 265 من قانون الجمارك كانت تشكل مُكَنَّةً وضعها المشرع لإدارة الجمارك لإنهاء المنازعة الجمركية (الدعويين) على مستواها وحتى بعد تحريك الدعوى العمومية وصدور الحكم النهائي بالنسبة للعقوبات الجبائية.

والملاحظ أنه باستقراء نص المادة 21 السالف ذكرها قد يُفهم من محتواها بأن المشرع الجزائري منع المصالحة بالنسبة للجرائم المنصوص عليها في الأمر 06/05 المتعلق بالتهريب فقط، لكنّه بالرجوع إلى نص

أحكام المادة 02 من نفس الأمر في فقرتها "أ" يتضح بأن المقصود

بجرائم التهريب هي الأفعال الموصوفة بالتهريب في التشريع الجمركي وفي الأمر المذكور معا المحدد في القانونين.

إلا أن الإشكال يبقى مطروحا في تفسير المادة 21 المذكورة أعلاه فيما يتعلق بالمصالحة في جرائم الصرف وحرارة رؤوس الأموال الذي يعتبر كذلك تهريبا والذي لم يتناوله الأمر 06/05. ومن هذا المنظور فإن إجراءات المصالحة تبقى سارية المفعول بخصوص هذا النوع من التهريب.

وفي الأخير نؤكد بأن المشرع الجزائري ألغى المصالحة في مجال التهريب حرصا منه على وضع حد لهذه الظاهرة الإجرامية الخطيرة التي عرفت تطورا متزايدا وتوسع نشاط مرتكبيها إلى حد المساس بالأمن والصحة والاقتصاد الوطني.

8/ إجراءات المحاكمة والجهات القضائية المختصة بالفصل في

قضايا التهريب:

وتنحصر هذه الإجراءات في سؤالين رئيسيين هما :

أ- من هي الجهة المختصة بالفصل في قضايا التهريب ؟

ب. كيف يمكن لادارة الجمارك أن تتأسس طرفا مدنيا أمام هذه

الجهات وتطالب بتطبيق الجزاءات الجبائية؟

أ. من هي الجهة المختصة بالفصل في قضايا التهريب؟

لم ينص المشرع صراحة على الجهة القضائية المختصة بالفصل في القضايا المتعلقة بالتهريب، غير أنه بالرجوع إلى نصي المادتين 02/06 و30 من الأمر 06/05 يتضح جليا بأن الجهة القضائية التي يؤول لها الفصل في هذه القضايا هي الهيئات القضائية التي تبث في المسائل الجزائية تطبيقا لنصي المادتين 259 و272 من قانون الجمارك باعتبار أن المادة 30 من الأمر المذكور نصت على أنه "لا يحول هذا الأمر دون ممارسة إدارة الجمارك لصلاحياتها أمام الجهات القضائية في مجال الدعوى الجبائية وفقا للتشريع الجمركي".

وأما الدعوى العمومية فتمارسها النيابة العامة أصلا والتي أصبحت صاحبة الحق في تحريكها دون قيد كما كان معمولا به ظل القانون 10/98 المتضمن قانون الجمارك.

ب. كيف يمكن لإدارة الجمارك أن تتأسس طرفا مدنيا أمام هذه

الجهات؟ :

ويتطلب منا ذلك تمحيصا دقيقا لمحتويات نص المادة 30 من الأمر 06/05 المومى إليه آنفا، والذي يفيد بأن هذا الأمر لا يحول دون ممارسة إدارة الجمارك للدعوى الجبائية أمام الجهات القضائية المختصة وفقا للتشريع الجمركي، ومنه استوجب القول بأنه يجوز لإدارة

الجمارك أن تتأسس طرفا مدنيا للمطالبة بتطبيق الجزاءات الجبائية المنصوص عليها في المادة 10 وما يليها من القانون المتعلق بمكافحة التهريب. وقد يطرح تساؤلا في شأن مصير الدعوى الجبائية في حالة عدم حضور إدارة الجمارك وتأسيسها طرفا مدنيا في القضية المعروضة للنظر أمام الجهة المختصة وعليه وجب التذكير بأن نص المادة 260 من قانون الجمارك ألزم الجهات القضائية أن تُطَلَع إدارة الجمارك بكل المعلومات الخاصة بالمخالفات ذات الطابع الجمركي المطروحة أمامها بحيث يتسنى لها متابعة مآل هذه القضايا والمطالبة بحقوقها هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإنه بالنسبة لحالة عدم حضور إدارة الجمارك بسبب عدم إخطارها بموضوع القضية محل الفصل فيها، فإن القاضي الجزائري ملزم بالبحث في الدعوى العمومية فقط، وأن حق إدارة الجمارك في المطالبة بالجزاءات الجبائية يبقى قائما عملا بالمادتين 16 و 98 من قانون الجمارك باعتبار أن تقدير قيمة البضاعة محل الغش من اختصاص إدارة الجمارك دون سواها.

أما فيما يخص العقوبات المطبقة على الجرائم المتعلقة بالتهريب فقد وردت في المواد من 10 إلى 20 من الأمر 06/05 بحيث أن المشرع الجزائري استثنى المخالفات من أفعال التهريب واعتبر معظمها جنحا، فيما صنّف التهريب الخطير وتهريب الأسلحة جنائيات كما

نص على تحريم المحاولة وعدم الإبلاغ عن أفعال التهريب، وأقر المسؤولية بالنسبة للشخص المعنوي، وأوجب تطبيق العقوبات التكميلية المنصوص عليها في المادة 19، واستبعد إسعاف المخالفين بالظروف المخففة إذا ما توفرت الشروط المنوه عنها المادة 22 من قانون مكافحة التهريب. كل ذلك إضافة إلى إقراره لإجراء جديد الهدف منه تحفيز المواطن على الإبلاغ عن جرائم التهريب وذلك بإفادته بحق الإعفاء من المتابعة قبل ارتكابها أو محاولة ارتكابها وتخفيض العقوبة بالنسبة للمشاركين الذين ساعدوا السلطات في إلقاء القبض على مرتكبي الجريمة.

وأخيرا نؤكد بأنه فيما يتعلق بانقضاء الدعوى المتعلقة بمكافحة التهريب فإنه لم يرد في الأمر 06/05 نص يتضمن هذه الإجراءات مما يتطلب منا الرجوع للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية وكذا قانون الجمارك.

المطلب الثاني :

الاجتهاد القضائي وموقف المحكمة العليا :

إن حداثة الأمر 06/05 المتعلق بمكافحة التهريب والذي لا يزال في بداية تطبيقه يحول دون تمكيننا من إبراز موقف المحكمة العليا الذي يبقى مرهونا بالقضايا التي سترفع إليها بمناسبة الطعون بالنقض في هذا

المجال. وبالتالي سوف نكتفي بذكر ما انتهت إليه هذه الهيئة العليا
فيما يخص الحالات التي فصلت فيها على ضوء القانون 10/98
المتضمن قانون الجمارك.

أولا : فيما يخص إجراءات المتابعة:

وتتعلق هذه الإجراءات بتحديد من هو المختص في معاينة الجرائم
وطرق تحريك الدعوى المتعلقة بالتهريب ودور النيابة في ممارسة
الدعوى، وكذا صفة إدارة الجمارك كطرف أساسي في هذه
الدعوى.

أ- فيما يخص المعاينة : قرار رقم 127457 مؤرخ في
1995/12/03 عن غرفة الجناح والمخالفات قسم 03، وجاء فيه أنه
تنطبق أحكام المادة 241 من ق ج دون تمييز على المحاضر المحررة من
قبل إدارة الجمارك وتلك المحررة من طرف الأعوان المعيّنين في المادة
14 من ق.إ.ج ومن ضمنها أعوان الشرطة القضائية.

ب- فيما يخص المتابعة : قرار رقم 232576 مؤرخ في
2001/05/28 عن غ.ج.م ق 03، وجاء فيه القول بأن الجريمة
الجمركية تتولد عنها دعويان: دعوى عمومية مُنَاطَةٌ بالنيابة تحركها
وتباشرها ودعوى جنائية تملكها إدارة الجمارك تحركها وتباشرها
وهي مستقلة تماما عن الدعوى العمومية.

ج- صفة إدارة الجمارك : قرار رقم 233361 مؤرخ في

2001/05/28 عن غرفة الجناح والمخالفات قسم 03، وجاء فيه أنه حتى ولو فرضنا أن إدارة الجمارك لم تتأسس أمام محكمة أول درجة ولم تقدم طلباتها فإنه يجوز لها الاستئناف وتقديم طلباتها أمام جهة الاستئناف ولا يجوز لهذه الأخيرة التذرع بأن هذه الطلبات تُقدم أمامها لأول مرة وذلك لأن إدارة الجمارك ليس لها طريق آخر تلجأ إليه غير هذه الهيئة.

قرار رقم 216460 مؤرخ في 1999/09/27 عن غ.ج.م. ق 03 جاء فيه: "من الثابت أن إدارة الجمارك تعد طرفاً مدنياً ممتازاً ومن ثمّ إذا تغييت عن الجلسة يتعين على القضاة الفصل في طلباتها الواردة في مذكرتها المكتوبة".

ثانياً : من حيث مآل الدعوى الجمركية بعد صدور الحكم بالبراءة
في الدعوى العمومية :

ملف رقم 247352 قرار صادر بتاريخ 2001/06/25 عن غ.ج.م. ق 03، والذي جاء فيه : "أن حيازة البراءة لقوة الشيء المقضي فيه لا يعد أساساً مبرراً لرفض طلبات إدارة الجمارك لأن الدعوى الجمركية تبقى قائمة ومستقلة عن الدعوى العمومية".

ثالثا : من حيث الجهة المختصة بالنظر في الدعوى الجمركية :

قرار رقم 340363 مؤرخ في 2006/06/25 عن غ.ج.م ق 03، وجاء فيه: "ما دامت إدارة الجمارك لا تملك طريقا آخر لممارسة الدعوى الجبائية الرامية إلى تطبيق الجزاءات الجبائية غير الطريق الجزائري، يتعين على جهات الحكم التي تُبْتُّ في المسائل الجزائية أن تفصل في طلباتها إما بالقبول أو بالرفض بغض النظر عما آلت إليه الدعوى العمومية".

رابعا : فيما يخص مفهوم التهريب :

قرار رقم 361787 مؤرخ في 2006/06/28 عن غ.ج.م ق 03، وجاء فيه : "أن ضبط البضاعة بمسكن المتهم دون سند إثبات يشكّل فعلا من أفعال التهريب، والذي لا يعني بالضرورة أن يقوم المتهم بنقل البضاعة عبر الحدود دخولا وخروجاً من التراب الوطني".

خامسا : عن حجية المحاضر :

قرار رقم 355840 مؤرخ في 2006/01/25 عن غ.ج.م ق 03، وجاء فيه مايلي: "أن القضاء ببراءة المتهم المدعى عليه في الطعن على أساس حسن النية رغم ثبوت المخالفة الجمركية بمحضر معاينة ذو قوة إثباتية غير محتجّ ضده يعد خطأ في تطبيق القانون مما يعرض القرار للنقض".

سادسا : بطلان المحاضر الجمركية :

لقد انتهى قضاء المحكمة العليا في قرارها رقم 151434 المؤرخ في 1999/10/27 عن غ.ج.م ق 03، إلى اعتبار محضر الحجز الذي لا يتضمن كل البيانات الواردة في المادة 244 من قانون الجمارك باطلا. كما جاء في القرار رقم 145464 المؤرخ في 1997/04/14 عن غ.ج.م ق 03، بأنه على الأطراف أن يثيروا بأنفسهم الدفوع بالبطلان التي يجب تقديمها قبل أي دفاع في الموضوع و إلا كانت غير مقبولة، وكذا القرار رقم 462141 المؤرخ في 2007/09/26 عن غ.ج.م ق 03، الذي خلص بدوره إلى تأكيد هذا المبدأ في ظل القانون الجديد (الأمر 06/05) بحيث صرّح بأن عدم تقديم المخالف للوثائق التي تفيد شرعية حيازته للبضاعة محل الغش طبقا لما هو مدوّن في محضر الضبطية القضائية غير المطعون في صحته بالطرق القانونية يشكّل دليلا لإثبات قيامه بفعل التهريب المنسوب إليه.

سابعا : عن التقادم :

لقد ورد في القرار رقم 189570 الصادر في 1999/02/22 عن غ.ج.م ق 03، بأنه طالما أن المدة التي تفصل تاريخ معاينة المخالفة الجمركية عن تقديم الطلب الافتتاحي لإجراء التحقيق قد تجاوزت ثلاث سنوات وأنه لا يوجد ضمن أوراق الملف ما يفيد قيام سبب

من أسباب قطع تقادم الدعويين العمومية لجبائية فإن الدعويين قد
أدر كهما التقادم.

الخاتمة

إن ما يمكن تسجيله من ملاحظات حول ظاهرة التهريب في
الجزائر هو أن المشرع حاول محاربة هذه الآفة الخطيرة بشتى الوسائل
وسنّ قانونا خاصا يتمثل في الأمر 06/05 المتعلق بمكافحة التهريب
يهدف بالدرجة الأولى إلى قمع مرتكبي هذه الأفعال بجميع أشكالها،
بدليل أنه لم يأخذ بالتصنيف المعمول به في قانون الجمارك حيث اعتبر
معظم جرائم التهريب جنحا بل ذهب إلى أكثر من ذلك حينما
صنف التهريب ضمن الجنايات إذا كان الأمر يتعلق بالأسلحة أو
يكون التهريب على درجة من الخطورة تهدد الأمن والاقتصاد أو
الصحة العمومية، بحيث أقر لها عقوبة السجن المؤبد ويبقى كل
ذلك مرهونا بتظافر الجهود في الميدان العملي بين كافة المصالح وكذلك
بمعاة التعاون الدولي تماشيا ونصوص هذا القانون والاتفاقيات الدولية.
وفي الأخير تمكنا من تلخيص النقاط التالية والتي استقينها من خلال
دراستنا لموضوع التهريب في التشريع الجزائري :

1/ - ضرورة إعادة النظر في بعض النصوص المتعلقة بالتهريب

منها : المواد 14 و 15 والتي لم تتضمن بوضوح مآل الدعوى الجبائية،
والمادة 21 التي تتعلق بالمصالحة والمادة 42 التي ألغت المواد 326، 327
و328 من قانون الجمارك دون المواد الأخرى المتضمنة جرائم التهريب.

2/- في حالة ضبط بضاعة لا تتعدى قيمتها 20.000 د.ج، لم
يحدد القانون الجديد مصير هذه البضاعة خاصة عندما يتعلق الأمر
بالاستهلاك الشخصي مثلما نص عليها قانون الجمارك.

3/- في حالة العود فإن القانون الجديد يجبر القضاة على تطبيق
العقوبات المقررة فيه بغض النظر عن قيمة البضاعة أو حجمها .

4/- بالاطلاع على أحكام الأمر 06/05 المتعلق بمكافحة التهريب
يتبين أن دور إدارة الجمارك كضامنة لحقوق الخزينة العمومية يبقى
مقصورا في المطالبة بالحقوق الجبائية المقررة في المواد 10 وما يليها
وكذا التصرف في الأشياء المحجوزة أو المصادرة.

5/- باعتبار أن جريمة التهريب جريمة جرمية فإن الأمر يتطلب
ضرورة إلمام الأشخاص المكلفين بتطبيق القوانين والأنظمة التي تحكم
هذه الجرائم بكافة الجوانب الجبائية والاقتصادية والقانونية بوجه عام
ومن ثمة يتعين وجوبا إحداث تخصص في هذا الميدان.

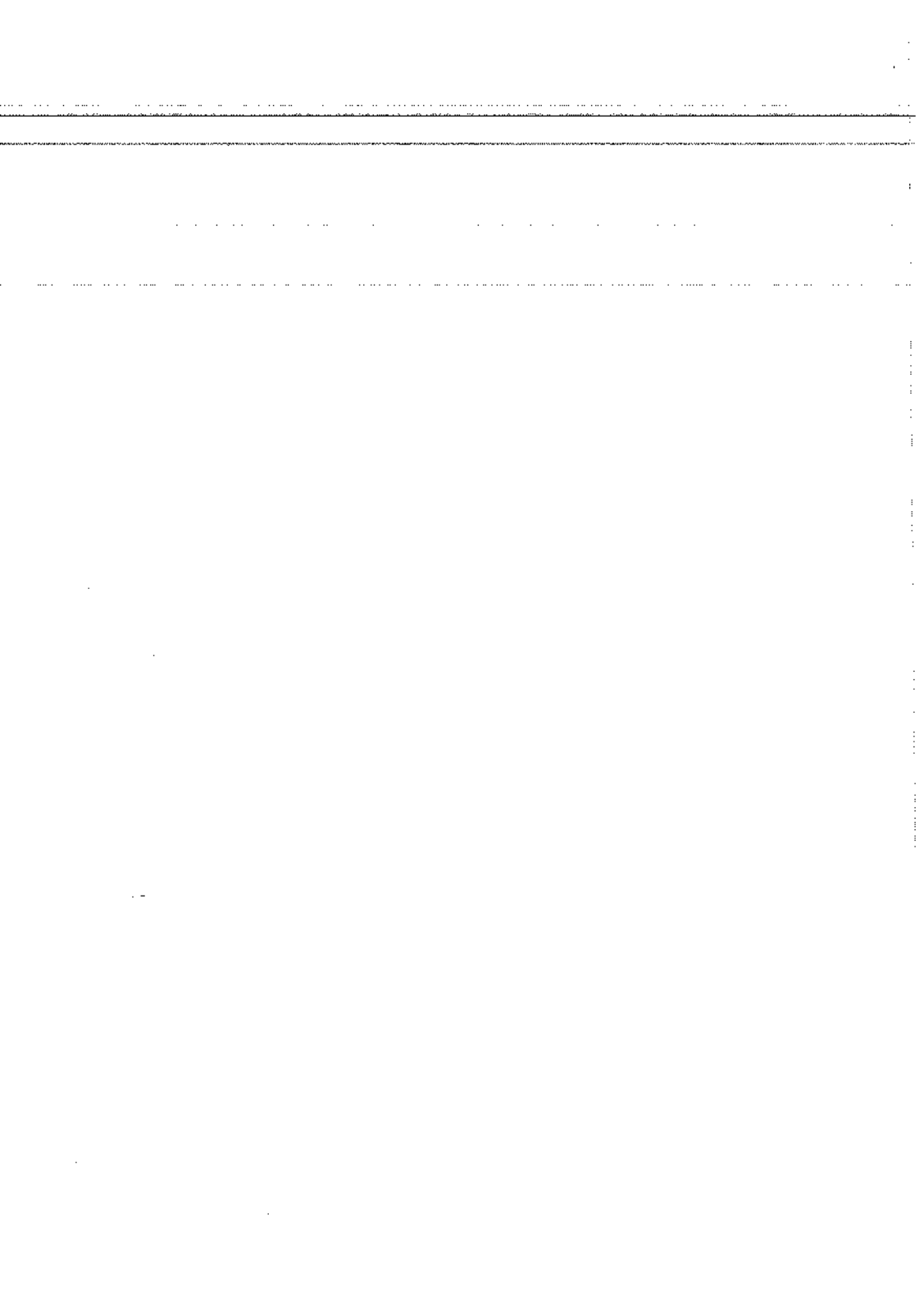
والله ولي التوفيق

189.....	مقدمة :
193.....	الجزء الأول : مفهوم التهريب في التشريع الجزائري :
193.....	أ - المطلب الأول : مفهوم التهريب :
195.....	I- بخصوص مفهوم البضاعة :
196.....	II- بخصوص الحقوق والرسوم :
196.....	III- الإقليم الجمركي :
197.....	المطلب الثاني : خصائصه وأنواعه :
198.....	أولا الخصائص :
198.....	1/ الحد من دفاع المتهم ومخالفة قرينة البراءة :
199.....	2/ تقييد السلطة التقديرية للقاضي :
	3/ حق إدارة الجمارك المطلق في استعمال سلطتها التقديرية في المجال
200.....	الجمركي :
196.....	ثانيا : أنواع التهريب :
201.....	1/ تهريب المواد الاستهلاكية الأساسية :
201.....	2/ تهريب رؤوس الأموال :
201.....	3/ تهريب الآثار :
202.....	4/ التهريب المتعلق بالصحة العمومية :

- 202...../5 تهريب الأسلحة :
 202...../6 تهريب البشر :
 الجزء الثاني : الإجراءات المعمول بها لمكافحة التهريب في التشريع
 الجزائري وتطبيقها :
 204.....
 المطلب الأول : طرق البحث والتحري والمحاكمة في التشريع
 الجزائري :
 205.....
 1/ القواعد الإجرائية المتعلقة بالبحث والتحري عن جريمة
 التهريب :
 205.....
 أولاً : القواعد الإجرائية المتعلقة بالوقاية والبحث والتحري عن جريمة
 التهريب :
 206.....
 1/ الديوان الوطني لمكافحة التهريب :
 206.....
 2/ اللجان الولائية لمكافحة التهريب :
 206.....
 3/ التعاون الدولي :
 207.....
 4/ الأشخاص المكلفون بالبحث والتحري عن الجريمة :
 208.....
 5/ البحث والتحري ومعاينة الجرائم المتعلقة بالتهريب :
 209.....
 6/ المتابعة ومباشرة الدعوى المتعلقة بالتهريب :
 209.....
 7/ المصالحة :
 210.....

8/ إجراءات المحاكمة والجهات القضائية المختصة بالفصل في قضايا

- التهرب : 211
- أ. من هي الجهة المختصة بالفصل في قضايا التهرب؟: 211
- ب. كيف يمكن لإدارة الجمارك أن تتأسس طرفاً مدنياً أمام هذه
الجهات : 211
- المطلب الثاني : الاجتهاد القضائي وموقف المحكمة العليا: 214
- أولاً : فيما يخص إجراءات المتابعة: 215
- ثانياً : من حيث مآل الدعوى الجمركية بعد صدور الحكم بالبراءة
في الدعوى العمومية : 216
- ثالثاً: من حيث الجهة المختصة بالنظر في الدعوى الجمركية : 217
- رابعاً : فيما يخص مفهوم التهرب : 217
- خامساً : عن حجية المحاضر : 217
- سادساً : بطلان المحاضر الجمركية : 218
- سابعاً : عن التقادم : 218
- الخاتمة 219



مكافحة التهريب

الأمر رقم 05-06 المؤرخ في 23 أوت 2005

المتعلق بمكافحة التهريب

مختار بورماد

مدير المنازعات - المديرية العامة للجمارك

الخصائص - الأهداف - والإشكالات الناتجة عن تطبيق الأمر.

أولا : الأهداف

- 1- وضع تدابير وقائية وتحسين أطر التنسيق ما بين القطاعات العاملة في مجال مكافحة التهريب،
- 2- تمكين مصالح السلطة العمومية من أجل حماية الاقتصاد، الأمن الوطني والصحة العمومية،
- 3- إحداث قواعد خاصة في مجال المتابعة والقمع،
- 4- إيجاد آليات للتعاون الدولي في مجال محاربة هذه الآفة الدولية التي أصبحت تهدد أمن واقتصاد الدول.

ثانيا : فيما يتعلق بالتدابير الوقائية

- وضع نظام للكشف عن مواصفات البضائع ومصدرها،
- إعلام وتوعية المستهلك بمخاطر التهريب،
- دعم الترتيبات الأمنية على الشريط الحدودي وخاصة المناطق النائية البعيدة عن مراكز المراقبة،
- ترقية التعاون الدولي في مجال مكافحة التهريب والجريمة المنظمة العابرة للحدود و مكافحة المخدرات وتبييض الأموال،
- إعداد برامج تحسيسية وتربوية حول مخاطر التهريب وتأثيرها على الاقتصاد والصحة والأمن،
- تنمية المناطق الحدودية وخلق فرص العمل،
- دعم وترقية الإطارات العاملة، وبتحسين ظروف العمل والمعيشة حتى نبعدهم عن الإغراءات.

ثالثا : الخصوصيات

- 1- التشديد في العقوبات السالبة للحرية :
من 1-5 سنوات (المادة 10 فقرة 1)،
من 2-10 سنوات (المادة 10 فقرة 2 وفقرة 3 والمادة 11)،
من 10 سنوات إلى 20 سنة (المادة 12 والمادة 13).
والغرامة من 5 مرات إلى 10 مرات مع المصادرة.

2- إضافة السجن المؤبد بالنسبة لتهريب الأسلحة (المادة 14)

والجرائم التي تشكل خطرا على الأمن والاقتصاد الوطني،

3- مضاعفة الغرامة إلى ثلاث مرات قيمة الغرامة المقررة التي

يتعرض لها الشخص الطبيعي الذي يرتكب نفس الأفعال،

4- مصادرة وسيلة النقل المهيأة للتهريب دون وجود البضائع

المتواجدة في النطاق الجمركي وكذلك المخازن،

5- منع المصالحة في المخالفات المتعلقة بالتهريب،

6- إضافة العقوبات التكميلية،

7- المعاقبة على عدم الإبلاغ من 6 أشهر إلى 5 سنوات وغرامة

من 50.000 إلى 500.000 دج، تضاعف إذا كان الشخص المعني

بحكم وظيفته أو مهنته.

رابعا : الإشكالات عند التطبيق

1- عدم تحديد طبيعة الغرامة المقررة، هل هي جزائية أم جنائية؟

المادة 259 من قانون الجمارك (تمارس إدارة الجمارك الدعوى

الجنائية لتطبيق الجزاءات الجنائية) والمادة 30 من الأمر (لا يحول هذا

الأمر دون ممارسة إدارة الجمارك لصلاحياتها أمام الجهات القضائية في

مجال الدعوى الجنائية وفقا للتشريع الجمركي)،

وهذا يطرح مشكل التحصيل بالنسبة لإدارة الجمارك،

2- تطبيق أحكام المادة 288 من قانون الجمارك، بالنسبة للغش

الطفيف للبضائع المهربة التي لا تزيد قيمتها عن 20.000 د ج،

3- تطبيق أحكام المادة 246 من قانون الجمارك "وجوب عرض

رفع اليد عن وسائل النقل القابلة للمصادرة بكفالة، مع الإشارة إليها في المحضر"،

4- تطبيق أحكام المادة 295 من قانون الجمارك عند الطعن في

الحكم القضائي الذي يقضي برفع اليد عن البضائع المحجوز عليها،
لا تسترجع إلا بعد إيداع كفالة مالية لهذه الأشياء أو إيداع
ضمان لدى قابض الجمارك.

الفقرة 3 من المادة 295 تنص على أن الطعن بالنقض في الأحكام

الصادرة في دعاوى المخالفات الجمركية ليس له أثر موقوف.

كيف يكون تصرف إدارة الجمارك في هاتين الحالتين؟

خامسا : الاقتراحات

1- العودة بالعمل بالمصالحة كطريقة لإنهاء النزاع (أكثر من

15000 قضية جمركية على مستوى المحكمة العليا)،

2- منح رفع اليد على وسائل النقل مقابل إيداع ضمان مالي،

3- الترخيص بالبيع لوسائل النقل قبل صدور حكم نهائي،

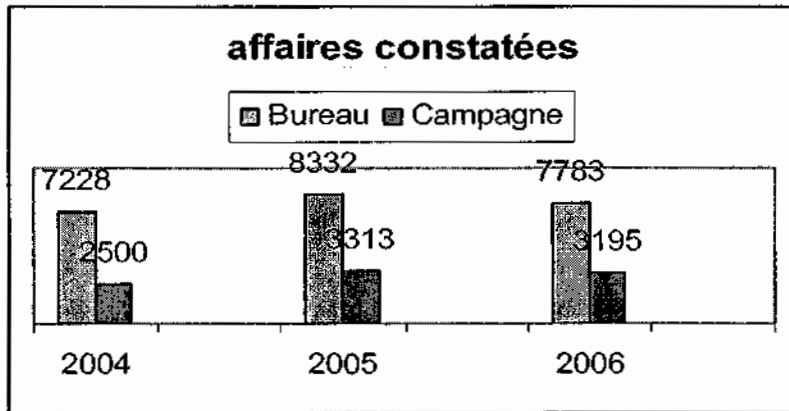
4- إعادة النظر في العقوبات الواردة في الأمر، سواء العقوبات

السالبة للحرية أو الغرامات لجعلها قابلة للتطبيق.

أولا : إحصائيات عامة

1- القضايا التي تم معابقتها

Année Nature	2004		2005		2006	
	nombre	%	nombre	%	nombre	%
Bureau	7228	74.31	8332	71.56	7783	70.13
Campagne	2500	25.69	3313	28.44	3195	29.10
TOTAL	9728	100	11645	100	10978	100



مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

جدول يبين تطور القضايا التي تم معابنتها :

			Evolution %			Evolution %
Année	2004	2005	+19.70%	2005	2006	-05.70%
Nombre d'affaire	9728	11645		11645	10978	

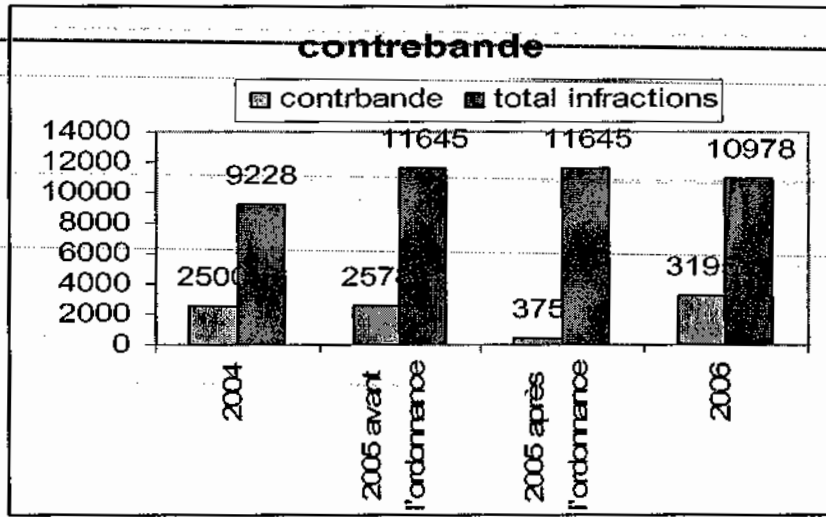
ثانيا : إحصائيات حول التهريب

جدول يبين حجم مخالفات التهريب من مجموع المخالفات الجمركية :

Année		Contrebande	Total Infractions	Taux de Contrebande par rapport au total infractions
2004		2500	9228	25.69 %
2005	Avant la promulgation de l'ordonnance 05-06 du 23/08/2005	2578	-	22.13 %
	Après la promulgation de l'ordonnance 05-06 du 23/08/2005	735	-	6.31 %
	Total	3313	11645	28.44 %
2006		3195	10978	29.10 %

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

التهرب الجمركي



جدول يبين تطور قضايا التهريب:

Année	2004	2005	06.20		
		Avant l'ordonnance 05-06	Après l'ordonnance 05-06	total	
contrebande	2500	2578	735	3313	3195
Évolution (%)	-	+ 3.12%	-70.60%	+32.52%	- 3.56%

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

**Contrebande à l'importation par Directions
Régionales des Douanes (2006)**

DRD	Total
ALGER EXTERIEUR	46
ANNABA	96
BECHAR	103
CONSTANTINE	136
ILLIZI	29
ORAN	92
OUARGLA	234
SETIF	35
TAMANRASSET	47
TEBESSA	476
TLEMCEN	773
Total	2067



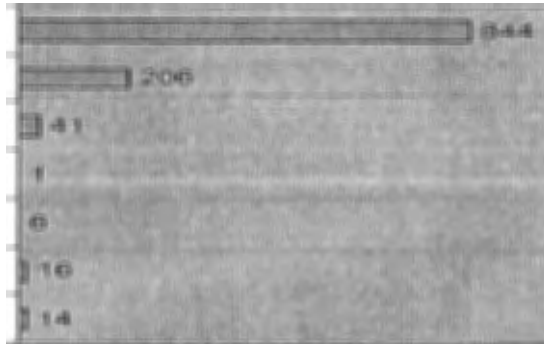
مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

**Contrebande à l'exportation par Directions
Régionales des Douanes (2006)**

DRD	Total
ANNABA	14
BECHAR	16
ILLIZI	6
OUARGLA	1
TAMANRASSET	41
TEBESSA	206
TLEMCEN	844
Total	1128

contrebande à l'exportation 2006

TLEMCEN
TEBESSA
TAMANRASSET
OUARGLA
ILLIZI
BECHAR
ANNABA



nombre d'affaires

جدول يبين أهم البضائع المهربة المحجوز عليها :

Année / Marchandise	2004	2005	2006
Cigarettes (cartouches)	765568	1102197	515861
Carburant (litres)	340681	862011	909502
Cheptel (têtes)	2253	3748	970
Stupéfiants (kgs)	10661	6000	2013

التهرب الجمركي

سابق الشرقاوي

محام عام لدى المجلس الأعلى

المملكة المغربية

المقدمة

I. ماهية الضرائب الجمركية :

الضرائب الجمركية هي الضرائب التي تفرضها الدولة على بعض السلع عند اجتياز الحدود الإقليمية وتسمى بالرسوم والمكوس الجمركية-مدونة الجمارك الصادرة بتاريخ 1977/10/09.

وتفرض هذه الضرائب إما بمناسبة عبور السلع الأجنبية الحدود إلى داخل الدولة ويطلق عليها في هذه الحالة ضريبة الوارد أو بمناسبة عبور السلع الوطنية الحدود إلى خارج الدولة ويطلق عليها في هذه الحالة ضريبة الصادر،

وتعتبر الضرائب الجمركية من أهم الضرائب غير المباشرة على الإطلاق، وقد يقصد بالضرائب الجمركية تحقيق أغراض مالية تتمثل في حصول الدولة على إيرادات للتخزينة العامة مثل الضريبة على

استيراد السيارات والسجائر ... وقد يقصد بها أيضا تحقيق أغراض اقتصادية غالباً ما تتمثل في حماية بعض الصناعات الوطنية كما في حالة فرض ضريبة الاستيراد على سلعة معينة لزيادة سعرها في الداخل رغبة في إتاحة الفرصة للصناعة الوطنية التي تنتج سلعة مماثلة لتدعيم نفسها وتنمية إنتاجها،

II. أقسام الضرائب الجمركية :

تنقسم الضرائب الجمركية إلى قيمية ونوعية، فالضرائب القيمية هي التي تفرض بنسبة معينة على قيمة السلع أي أن المكلف يدفع نسبة مئوية من قيمة السلعة، والضرائب النوعية هي التي تفرض بمقدار معين على الوحدة من وزن السلعة أو مقياسها أو عددها أو حجمها بمعنى أن المكلف يدفع مبلغاً عن كل وحدة من السلعة تبعاً للوزن أو القياس أو الحجم أو العدد، والرسوم القيمية أكثر مرونة من الرسوم النوعية، إذ تتأثر حصيلتها تلقائياً بالتغيرات في مستوى أثمان السلع المستوردة أو المصدرة كما أنها أكثر عدالة ما دامت تكون على أساس نسبة مئوية من قيمة الواردات، فسلع الكماليات تدفع عنها رسوم جمركية أكثر نسبياً من السلع الضرورية، إلا أن هذا النظام كثيراً ما يؤدي إلى كثير من المنازعات بين المستوردين والمصدرين الذين يقدمون فواتير صورية

مقيمة للبضاعة بأقل من قيمتها الحقيقية لتقليل ما يدفع عنها ضريبة
وبين مصلحة الجمارك التي تحاول تلافي هذا التهرب بتتبع البضاعة
بالبثن الذي تراه يقرب من قيمتها، وغالبا ما يحسم التزاع باقتضاء
مصلحة الجمارك حقها عينا، أما الرسوم النوعية فتتميز بأنها تتحاشى
صعوبات تقدير البضاعة إذ يكتفى فيها بتحديد وزن السلعة أو
عددتها أو مقياسها أو حجمها وهذا أمر أيسر من تقدير قيمتها
ولذلك فهي أكثر انتشارا،

ولما كانت الضريبة الجمركية تحرم المستورد أو المصدر من التمتع
بجزء من ماله ولما كان إقبال المستورد أو المصدر على دفع تلك
الضريبة دون تدمير يتطلب نضجا سياسيا وخلقيا، كان هناك ميل عند
البعض منهم إلى التهرب منها لشعوره بثقلها أو عدم المساواة في تقريرها
أو لكون البعض يفتخر بالتخلص من القيود الإدارية إذا كانت شديدة
كالمرور بالجمارك دون مراقبة محتويات الحقائق مثلا،
وسأتناول الموضوع في المحاور التالية :

المحور الأول : مفهوم التهرب الجمركي

يقصد بالتهرب الجمركي إدخال البضائع من أي نوع إلى الدولة
أو إخراجها منها بطريقة غير شرعية أي بدون أداء الضرائب
الجمركية المستحقة كلها أو بعضها أو بمخالفة النظم المعمول بها في

شأن البضائع المنوعة أو التي يتوقف استيرادها أو تصديرها بالحصول على إذن خاص كاستيراد المخدرات أو تصديرها لغرض طبي أو صيدلي-والمقصود بالبضائع وفق المعنى التجاري هو كل شراء للسلع بقصد البيع لذلك فالمواد الأولية والمصنعة التي يجوز استخدامها تدخل في نطاق البضائع ...

وقد قررت بعض المحاكم في فرنسا بأن الأموال التي تخرج من دائرة التجارة كالأشياء المعدة للاستهلاك الشخصي تخرج من مفهوم البضائع... أما القانون الجمركي المغربي فقد اعتبر البضائع بأنها المنتجات والأشياء والحيوانات والمواد من جميع الأنواع والأصناف سواء كانت هذه المنتجات أو الأشياء أو المواد محظورة أو غير محظورة بما فيها المخدرات والمواد المخدرة سواء كانت أو لم تكن محل تجارة مشروعة، مدونة الجمارك 9 أكتوبر 1977، كما وقع تغييرها وتتميمها بالظهير الشريف رقم 1-00-222 الصادر بتاريخ 2000/06/05. قرار المجلس الأعلى في غرفة مجتمعة عدد 3/2 بتاريخ 2002/112 ملف جنائي عدد 99/23432، الذي أعطى صبغة شمولية لمفهوم البضاعة المعرف بها في الفصل الأول من مدونة الجمارك السالفة الذكر،

المحور الثاني : أسباب التهرب الجمركي

أسباب التهرب الجمركي متعددة ومن أهمها :

1- ضعف الوعي المالي لدى المستورد أو المصدر إذ أنه كلما ضعف الوعي المالي كان الباعث النفساني على التهرب من أداء الرسوم الجمركية قويا وملموسا،

2- عدم المساواة في تطبيق النصوص القانونية مما يضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة الجمركية ويدعو إلى التهرب منها،

3- التصاعد في سعر الضريبة الجمركية أو في نسبتها المثوية، حيث إنه إذا ما غولي فيها قد يؤدي ذلك إلى التهرب منها،

4- تعقد تشريعات الضرائب الجمركية ومن أمثلتها ما تتضمنه القوانين الجمركية من إعفاءات أو تخفيضات قد يستفيد منها البعض ويخضع لها البعض الآخر نظرا للغموض الذي يكتنفها أو لسوء تفسيرها،

المحور الثالث : صور التهرب الجمركي

إن من أهم صور التهرب من أداء الرسوم والمكوس الجمركية :

1- إخفاء المادة المفروضة عليها الضريبة الجمركية كإخفاء السلع المستوردة حتى لا تخضع لحقوق الجمرك أو إعلان قيمة أقل من قيمتها الحقيقية بقصد التهرب جزئيا أو كليا من الرسوم الجمركية،

2- إخفاء طبيعة التصرف القانوني إذا كان إعلان طبيعته الحقيقية

سيؤدي إلى فرض ضريبة جمركية أكثر ارتفاعاً بالنسبة للمستورد أو المصدر،

3- المرور بالجمارك دون مراقبة محتويات الحقائق،

4- التصرف في الأشياء المعفاة من أداء الرسوم الجمركية في غير الأغراض المعفاة من أجلها بعرضها للبيع بأية وسيلة أو تواجدها في المحلات العامة - وذلك كالسلع والتجهيزات الرياضية المعدة لتسليمها على سبيل الهبة إلى الجامعات الرياضية أو إلى الجامعة الوطنية للرياضة المدرسية أو إلى الجامعة الوطنية للرياضات الجامعية المنظمة بقانون رقم 87-06 المتعلق بالتربية البدنية والرياضة الصادر بتنفيذه الظهير الشريف رقم 179-88-1 الصادر في 13 شوال 1409 (19 مايو 1989).

5- حيازة بضائع أجنبية بقصد الاتجار فيها دون أداء الرسوم الجمركية المستحقة عليها...

6- تقديم فواتير أو مستندات مصطنعة أو وضع علامات كاذبة أو القيام بأي تصرف يكون الغرض منه التملص من الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها...

7- الإدلاء بتصاريح غير صحيحة أو القيام بمناورات عند الاستيراد

أو التصدير عندما ينتج عن هذه التصاريح غير الصحيحة أو هذه المناورات التملص من الرسم والمكس الجمركي،

8- استرداد الضرائب الجمركية المدفوعة أو الشروع في استردادها

وهو نظام يمكن الاستفادة منه من استرجاع مقدار من الرسوم أو المكوس التي أداها عند استرداد بضاعة أجنبية أدمجت في صنع بضاعة تم تقديرها، فيظهر بعد ذلك بأن عملية الإدماج لم تتم وفق أحكام القوانين الجمركية،

9- عدم إرجاع الأشياء المستفيدة من نظام الاستيراد المؤقت إلى

الخارج داخل المدة المحددة قانوناً،

وقد صدر عن المجلس الأعلى قرار تحت عدد 193 وبتاريخ

2001/02/08 في الملف الإداري عدد 1998/1/5/1313 قضى بأن

الاستفيد من نظام الاستيراد المؤقت ملزم بإرجاع الأشياء المستفيدة من

هذا النظام إلى الخارج داخل المدة المحددة، وأن ضياع هذه الأشياء

المستوردة بسبب تعرضها للسرقة لا يعفي صاحبها من أداء الرسوم

الجمركية الواجبة، كما صدر عن نفس المجلس قرار تحت عدد 513/3

بتاريخ 2000/02/16 قضى بنقض قرار المحكمة القاضي بتخفيضه

الغرامة المحكوم بها من أجل الشطط في استعمال نظام القبول المؤقت من أجل حيازة بضاعة أجنبية بدون سند صحيح، استنادا إلى تقرير الخبرة المأمور بها في المرحلة الإستثنائية لكون الخبر حدد قيمة الأثواب بقيمة أقل من قيمة كمية الأثواب التي عاينها أعوان الجمارك وأثبتوها في محضر قانوني يتمتع بالقوة الثبوتية إلى أن يطعن فيه بالزور،

المحور الرابع : آثار التهرب الجمركي

هناك آثار متعددة للتهرب الجمركي نلخص أهمها كما يلي :

- 1- ضياع الخزينة العامة للدولة لأموال كان يجب أن تحصل لفائدتها لمواجهة النفقات العامة.
- 2- تزايد الفوارق الاقتصادية والاجتماعية اتساعا،
- 3- ذبوع الغش وانتشاره بشكل يضعف الأخلاق ويوهن علاقات التضامن بين الأفراد،
- 4- تدمير المستوردين والمصدرين الأمناء من عدم المساواة في توزيع الأعباء الضريبية الجمركية فيما بينهم نظرا لتحملها من طرف البعض والبعض الآخر قد لا يدفعها أو لا يدفع إلا جزءا بسيطا منها.
- 5- الرفع من نسبة الضرائب الجمركية لتقلص إيرادات الخزينة العامة للدولة،

6- الإحباط في المنافسة في الإنتاج الوطني والتأثير السلبي على

أسعار السلع الوطنية في الأسواق المحلية.

المحور الخامس : وسائل مكافحة التهرب الجمركي

إن وسائل مكافحة التهرب من أداء الرسوم الجمركية متعددة

نذكر منها :

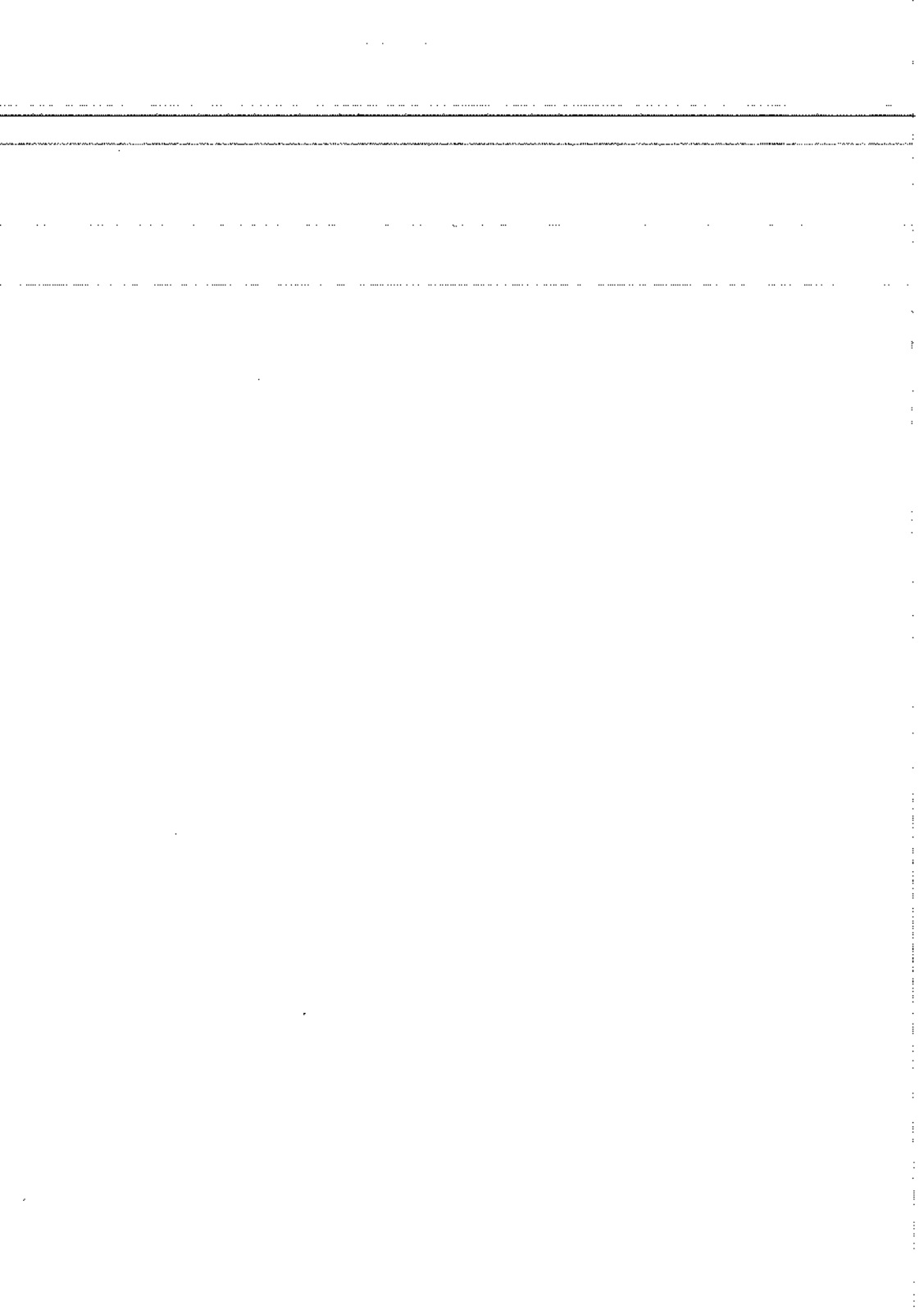
- 1- حق إدارة الجمارك في تحصيل الأموال بالقيمة أو السلع التي أعلنتها المصدر أو المستورد إذا شككت في أن المستورد أو المصدر أعلن قيمة السلع المستوردة أو المصدرة بأقل من قيمتها الحقيقية،
- 2- تطبيق دعائر مالية في شكل تعويضات للتخزينة العامة عما حل بها من خسارة بسبب التهرب الجمركي وجنائية على المستوردين أو المصدرين الذين يقدمون تصريحات غير صحيحة أو يقدمونها ناقصة أو يستعملون الغش والتدليس بشأنها،
- 3- الاعتماد على تبليغ الغير بحيث يكون لأي شخص الحق في تبليغ إدارة الجمارك بمعلومات تساعد على الكشف ومعرفة الحالة الحقيقية للمستوردين بقصد اكتشاف الغش المرتكب من لدنهم،
- 4- حق التفتيش والاطلاع على أوراق ومستندات ووثائق المستوردين لاستكشاف حقيقة السلع التي يتوفرون عليها ومدى قانونية حيازتها،

- 5- فرض الرقابة الصارمة على شحن البضائع وتفريغها ونقلها واستلام الحصول على إذن بالسفر قبل مغادرة السفن للموانئ والطائرات للمطارات،
- 6- عدم الإفراج عن البضائع قبل دفع الرسوم الجمركية المقررة عليها أو تقديم ضمانات كافية بشأنها،
- 7- تقديم التصاريح معززة بنسخ من الوثائق الخاصة بالبضاعة المستوردة أو المصدرة-حتى ولو كانت معفاة من أداء الرسوم الجمركية،
- 8- تنمية الوعي المالي لدى المستورد أو المصدر بتبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة بالربط والتحصيل وتحقيق التجانس بين الضرائب الجمركية وعدم المبالغة في تعددها أو المغالاة في نسبة تقديرها،
- 9- تشديد المراقبة على حركة دخول الواردات وخروج الصادرات والتعامل مع هذه العمليات بشفافية وتطبيق سليم لأحكام القانون الجمركي،
- 10- تفتيش ومعاينة المساكن والمحلات المعدة للاستعمال المهني عندما تظهر دلائل على جدية ارتكاب غش فيها والبحث بجميع التراب الجمركي عن البضائع الخاضعة لمقتضيات القانون الجمركي-
الفصل 11 من مدونة الجمارك 1977/10/9.

11- مراجعة التصاريح ومراقبة الوثائق التجارية المتعلقة بالضرائب

وفحصها وهو ما يسمى بالمراقبة البعدية : وقد صدر عن المحكمة الإدارية بالدار البيضاء حكم بتاريخ 2003/03/17 تحت رقم 159 قضى بأن :

"لإدارة الجمارك بعد تسليم رفع اليد عن البضاعة أن تقوم بمراجعة التصاريح ومراقبة الوثائق التجارية المتعلقة بهذه البضائع وفحصها في حالة ما إذا كان بالإمكان تقديمها"،
ولعل أكبر رهان ينبغي القيام به للتخفيف من ظاهرة التهرب الجمركي وتفشيها، إذا لم أقل للقضاء عليها كلية، هو تعامل الإدارة الجمركية مع المستوردين والمصدرين على حد سواء بكل شفافية وتطبيق النصوص الجمركية تطبيقا سليما من شأنه تحقيق عدالة جبائية جمركية تصون الحقوق وتضمن الواجبات.



التهرب القمريقي

الطاهر بوغارقة

رئيس دائرة محكمة التعقيب

الجمهورية التونسية

المقدمة

يعتبر عالم الاقتصاد عالما متقلبا سريع التغير وتحتاج الدولة لمواكبته وضع الأطر التشريعية واستنباط الآليات القانونية الكفيلة بتوجيهه لما يخدم المصلحة العامة بما خلق تلازما بين القانون والاقتصاد وهذا التلازم أفرز فرعا جديدا يسمى القانون الاقتصادي لمواكبة الأشكال الجديدة من المعاملات الاقتصادية وحماية ما يسمّى بالنظام العام الاقتصادي، لذلك أوجد المشرع أحكاما زجرية لردع الإخلال بهذا النظام العام وتمثل هذه الأحكام القانون القمريقي أو ما يسمى أيضا القانون الديواني،

وعادة ما يُعرّف رجال القانون، القانون القمريقي بكونه فرعا من فروع القانون العام، ينطبق على إقليم وطني محدد،¹ ويتكوّن من

1 - يسراجع الفصل 31 وما بعده من مجلة الديوانية، في تحديد مفهوم الإقليم الديواني.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

«مجموع الأحكام القانونية والإدارية المتعلقة أساساً بمادّة توريد وتصدير

السلع بالأساس». ويهدف إلى تحديد واجبات وحقوق الأطراف وتحديد الرسوم والأداءات الواجب دفعها وتحديد الصيغ والإجراءات الخاصة بفضّ النزاعات. فله في نفس الوقت صبغة جنائية واقتصادية وإدارية وزجرية. وتسهر على تنفيذه إدارة مختصة تنشط تحت إشراف الدولة². ويعتبر الأمر المؤرّخ في 29 ديسمبر 1955 المتعلق بتحويل

2 - الإدارة العامة للديوانة، هو الهيكل الإداري المشرف على هذا القطاع، وهي مرفق عام يعمل تحت إشراف وزارة المالية.

يراجع الأمر عدد 316 لسنة 1975 المؤرّخ في 30 ماي 1975 المتعلق بمهام وزارة المالية.

الأمر عدد 556 لسنة 1991 المؤرّخ في 23 أفريل 1991 المنظم لوزارة المالية.

الأمر عدد 1845 لسنة 1994 المؤرّخ في 6 سبتمبر 1994 المتعلّق بتنظيم الإدارة العامة للقمارق.

تسهر إدارة الديوانة على استخلاص الأداءات والرسوم الموظفة على البضائع موضوع التوريد والتصدير والتصدي لدخول بضائع خاضعة لمنع التوريد أو التصدير وتطبيق الإجراءات الخاصة بالمبادلات التجارية مع الخارج، إلى جانب عدّة مهام إضافية أخرى في الإحصائيات ومراقبة هوية المسافرين والسهر على حسن تطبيق التشريعات التي تخصّ الصحة والفلاحة والنشر والعلامات والصرف ومراقبة وسائل النقل والحرص على تنفيذ واحترام التشريع المتعلق بالجولان ومراقبة التجارة الخارجية ومقاومة الإغراق وتنفيذ مضمون الإتفاقات الدولية ومراقبة الوجهة النهائية للسلع الموردة والمصدرة ومنع ومتابعة الإعفاءات ومراقبة المنتجات البترولية.

فهي تقوم بحراسة الحدود والتصدي لعمليات التهريب ومراقبة المرور السليم للسلع والبضائع والأشخاص، فهي عنصر فاعل في التجارة الخارجية وفي حماية الاقتصاد الوطني. ويخضع أعرافها لنظام أساسي خاص وموحّد، يراجع :

القانون الأساسي العام للديوانة عدد 46 لسنة 1995 المؤرّخ في 1895/5/15.

الأمر عدد 2311 المؤرّخ في 1996/12/3 المتعلّق بالنظام الأساسي الخاص لأعوان الديوانة.

الأمر عدد 2312 لسنة 1996 المؤرّخ في 1996/12/3 المتعلّق بنظام تأخير أعوان الديوانة.

الأمر عدد 105 لسنة 1997 المؤرّخ في 1997/1/20 المتعلّق بالخطط الوظيفية الخاصة بأعوان الديوانة.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

وتدوين التشريع القمريقي والمعروف بمجلة الديوانة هو النصّ الأساس المنطبق في تونس حالياً³، إضافة إلى عدّة نصوص وطنية ودولية خارجة عن إطار هذه المجلة، دون إهمال دور الفقه وفقه القضاء.

والملاحظ أن جريمة التهريب القمريقي لم ترد بالمجلة الجزائية، بل وردت بفصول مجلة الديوانة دلالة على خصوصيتها وتفردها.⁴

وهذا التميّز لم يشمل فحسب الجوانب الموضوعية بل امتدّ إلى بحمل الضوابط الإجرائية، فأتى المشرّع بأحكام مميزة تختلف عما درج عليه في سياسته التشريعية في باقي فروع القوانين الأخرى غايته في ذلك تكريس آليات ناجعة وكفيلة بخلق نظام زجري متكامل لتحقيق حماية ناجعة من أعمال التهريب بكل أشكالها ولنا أن نتبين من خلال المداخلة جملة هذه الأحكام التي ميزت القانون القمريقي التونسي ولذلك ارتأينا تقسيم هذه المداخلة إلى جزئين نتعرض في الجزء الأول إلى المميزات الموضوعية للتهريب القمريقي لنقف في جزء ثانٍ عند المميزات الاجرائية.

3 - لم يكن التطبيق في حاجة إلى تشريع في هذا الباب ، و أوّل نصّ صدر في هذا الباب كان في سنة 1884 ، وهو الذي شكّل المرجع الأساسي لأمر 29 ديسمبر 1955 المتعلّق بتحويل وتدوين التشريع القمريقي. وقد سبق تنقيح هذا الأمر في عدّة مناسبات.

4 - يراجع الفصول 197 و ما بعد من المجلة.

المميزات الموضوعية لجريمة التهرب القمركي

تتميز الجريمة القمركية من حيث الموضوع بتعدد صورها وأشكالها (الفصل الأول) وبصرامة جزائها (الفصل الثاني).

الفصل الأول : الصور المتعددة لجريمة التهرب :

تبرز صور وأشكال التهرب القمركي من خلال الأفعال مناط التحريم (المبحث الأول) ومن خلال الأشخاص مرتكبي الأفعال (المبحث الثاني).

المبحث الأول : من حيث الأفعال :

الفقرة الأولى : مفهوم ومظاهر جريمة التهرب الواردة بمجلة الديوانة :

يعرّف الفصل 288 من م⁵ د⁵ التهرب بكونه «التوريد أو التصدير خارج البيروات وكذلك كل خرق للأحكام القانونية أو الترتيبية المتعلقة بمسك ونقل البضائع داخل التراب القمركي».

5 - تم العدول عن استعمال عبارة «المجلة القمركية» وتعويضها بعبارة «مجلة الديوانة» بمقتضى الفصل 29 من قانون المالية د.10 لسنة 1981 المؤرخ في 31 ديسمبر 1981 وأصبحت متداولة.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهرب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

ورغم عمومية عبارة الفصل السالف الذكر فإنه يمكننا تحديد صورتين للتهريب تتعلق الأولى بالتوريد والتصدير خارج مكاتب الديوانة وتتعلق الصورة الثانية بخرق الأحكام المتعلقة بمسك ونقل البضائع داخل التراب القمريقي،

1- التوريد و التصدير خارج مكاتب الديوانة :

إن التحريم في هذه الصورة مرّده مخالفة واجب المرور بمكاتب الديوانة، ولتحلي معالم هذا الشكل من أشكال التهريب يتحتم الوقوف عند عبارتي التوريد والتصدير تعريفاً وبياناً⁶.

فلغة التصدير مشتق من فعل صدرّ البضاعة أرسلها إلى الخارج أما التوريد فمشتق من فعل ورّد البضاعة جلبها من الخارج أو استورد⁷.
أما إصطلاحاً فيرتبط مفهوم العبارتين بمفهوم استخلاص المعاليم الديوانية بإعتبار أن الفصل الرابع من م.د ينص على «إن البضائع الواقع إدخالها للتراب القمريقي أو إخراجها منه تكون خاضعة حسب الحال لمعاليم التوريد أو التصدير...».

6 - في غياب تعريف تشريعي لعبارتي التوريد و التصدير في مجلة الديوانة و في النصوص الخاصة المتعلقة بهذه المادة خاصة القانون عدد 106 لسنة 1998 المؤرخ في 12-12-1998 المتعلق بالإجراءات الوقائية عند التوريد والقانون عدد 9 لسنة 1999 المؤرخ في 13-2-1999 المتعلق بالحماية ضد الممارسات الغير المشروعة عند التوريد.

7 - أنظر المعجم العربي الأساسي - المنظمة العربية للتربية و الثقافة والعلوم 1991.

وهكذا فإن غاية المشرع من تجريم التهريب توريدا وتصديرا تكمن في ضمان استخلاص المعاليم الديوانية من جهة والوقوف سدا منيعا أمام إدخال وتصدير البضائع الممنوعة من جهة أخرى.

وتجدر الإشارة في هذا الخصوص أن توريد و تصدير بضاعة تمر عبر أحد مكاتب الديوانة و لكن دون الإعلام بها أو أن يكون الإعلام بها منقوصا أو كاذبا لا يشكل صورة من صور التهريب على النحو السالف الإلماع إليه⁸.

ويتضح والأمر كذلك أن جريمة التهريب القمركي تصديرا وتوريدا خارج مكاتب الديوان لا يتحقق إلا بعبور البضاعة المهربة الحدود الديوانية خارج كل رقابة سواء كان ذلك عن طريق البرّ أو البحر أو الجو وعادة ما يكون ذلك بتكاتف جهود عدّة، لرهط كبير من المهريين الذين خبروا المسالك النائية والبعيدة عن أعين رجال الأمن والديوانة وامتلكوا إتصالات وعلاقات جيدة مع مزودين بالمناطق الحدودية.

8 - يراجع في هذا الخصوص الفصل 292 من المجلة الديوانية وكذلك:

Le manuel permanent du droit fiscal et du droit de douanes tunisien ; ed cabinet salah AMAMOU : 1996 : p64

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الفس الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

2- خرق أحكام مسك ونقل البضائع :

يعتبر خرق أحكام مسك ونقل البضائع داخل التراب الديواني صورة أخرى من صور التهريب الوارد بالفصل 288 من م.د. وقبل التعرض إلى صور هذا الخرق ومخالفة الترتيب المعمول بها في خصوص تنقل ومسك البضاعة المستوردة وجب تحديد الإطار المكاني الذي يحدّد ضوابط هذه المخالفة وإطارها ولا يتيسر لنا ذلك إلا بالرجوع إلى الفصل الأول من مجلة الديوانة⁹ الذي ينص على أن التراب الديواني « يشمل الأراضي القارية التونسية بما في ذلك الجرف القاري والجزر التونسية وكذلك ما يحيط بهذه الجزر من مياه إقليمية ».

وتجدر الملاحظة أن التراب الديواني على معنى الفصل الأول السالف بيانه يشمل الجزء البري بما يحتويه من الأراضي القارية التونسية والتي تمتد بين الحدود التونسية الجزائرية وبين الحدود الليبية¹⁰ وكذلك خط الشاطئ البحري على امتداد الشريط الساحلي التونسي ويشمل

9 - وقع تنقيح الفصل الأول من مجلة الديوانة بمقتضى القانون عدد 91 لسنة 1982 المؤرخ في 31 ديسمبر 1982.

10 - وقع ضبط الحدود المذكورة بمقتضى إتفاقية صادرة بتاريخ 6-1-1970 المتعلقة بضبط الحدود التونسية الجزائرية بعين بئر رومان و الحدود الليبية (يراجع في هذا الخصوص الرائد الرسمي للجمهورية التونسية الصادر في 13 مارس 1970 ص 312) وكذلك بمقتضى إتفاقية 1983/3/19 المتعلقة بضبط الحدود بين الجمهورية التونسية و الجمهورية الديمقراطية الشعبية الجزائرية من البحر الأبيض المتوسط إلى بئر رومان ، كما تم ضبط الحدود التونسية الليبية بمقتضى إتفاقية مبرمة بتاريخ 5-19-1910.

كذلك الجزر التونسية، كما يشمل الجزء البحري انطلاقاً من المياه الداخلية التي تنحصر من الشاطئ البري وخط الأساس الذي يكون في الآن نفسه خط بداية المياه الإقليمية التي تنتهي بنهايتها المنطقة البحرية من التراب الديواني التونسي¹¹،

وتبسط مصالح الديوانة رقابتها على كامل التراب الديواني مخضعة السلع والبضائع إلى تراتيب وقوانين تجعل من مجرد مسك البضاعة دون الاستظهار بوثائقها المحددة قانوناً¹² قرينة على وجود التهريب مع التعرّيج هنا إلى أن القرائن على مستوى إثبات الجريمة القمرقية تتمتع بحجية مطلقة إلى أن يثبت خلافها بصورة جازمة، كما أن نقل البضائع وخزنها لا يكون إلا طبق إجراءات معينة تفرضها إدارة الديوانة وتؤمن من خلالها بعض الأدعاءات والمعالم بالإضافة إلى إخضاع بعض السلع إلى التحجيرات والمنع من التداول،

ومن جهة أخرى تحدد أحكام المجلة الديوانية والنصوص المتممة لها الطريق الواجب اتباعه عند الجولان بالبضائع داخل التراب الديواني

11 - يراجع في خصوص هذا محمد الهاشمي بلوزة، مدخل إلى القانون الديواني المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية 2002 ص 42 وكذلك بعض النصوص الدولية مثل إتفاقية الأمم المتحدة لقانون البحار المؤرخة في 10-12-1982 المنعقدة بمقتضى إتفاق نيويورك المؤرخ في 29 جويلية 1994 والتي صادقت عليها البلاد التونسية بمقتضى القانون عدد 6 لسنة 1985 بتاريخ 22-12-1985 كما يراجع القانون عدد 73 لسنة 1995 المؤرخ في 27 جويلية 1995 المتعلق بتشريع وتنظيم الملك العمومي البحري.

12 - يراجع في ذلك الفصل 180 م.د.

عند التوريد أو التصدير ويعتبر الخروج عن المسالك المحددة صورة من

13

صور التهريب القمركي .

الفقرة الثانية : المظاهر القريبة من جريمة التهريب والواردة خارج المجلة :

إن وجود مظاهر أخرى للتهريب خارج إطار الفصل 288 م.د الضابط لمناطق التهريب وأشكاله في نصوص قانونية أخرى جاء ليؤكد أن محل التهريب من الشمولية بمكان بحيث يعجز نص قانوني واحد على تحديد معالمه واستيعاب كافة أشكاله، ولعل حيوية مجاله باعتباره يسبح في فلك التجارة والإقتصاد جعلت من المجتمع الدولي يندفع نحو الحرص على سن تشريعات جديدة تتصدى له وتحاول احتواءه واحتواء خطر إرتباطه بالجريمة المنظمة عبر الوطنية،

وقد سارت بلادنا في هذا التوجه التشريعي الرامي إلى سن تشاريح مواكبة لأشكال التهريب بأنواعه فكانت عدة نصوص قانونية وطنية نذكر منها :

13- إن مخالفة أحكام نقل البضائع المستوردة أو المصدرة و إن كان صورة من صور التهريب على معنى الفصل 288 م.د إلا أن أساسه النصي يوجد في الفصل 178 من م.د الذي يعتبر البضاعة المذكورة مخالفة عند مخالفتها لأحكام الجمران.

- القانون عدد 18 لسنة 1976 المؤرخ في 21-1-1976 المتعلق

بمخالفة قواعد الصرف والتجارة الخارجية.

- القانون عدد 41 لسنة 1994 المؤرخ في 7-3-1994 المتعلق

بالتجارة الخارجية.

- القانون عدد 36 لسنة 2001 المؤرخ في 17-4-2001 المتعلق

بمحاية علامات الصنع والتجارة والخدمات.

- القانون عدد 120 لسنة 1993 المؤرخ في 27-12-1993 المتعلق

بمحلة الاستثمارات.

- الأمر عدد 608 لسنة 1977 المؤرخ في 27-7-1977 المتعلق

بمنع تصدير وتوريد العملة الوطنية.

- القانون عدد 17 لسنة 2005 المؤرخ في 1-3-2005 المتعلق

بالمعادن النفيسة.

- القانون عدد 52 لسنة 1992 المؤرخ في 18-5-1992 المتعلق

بمكافحة المخدرات.

وبالإضافة إلى هذه النصوص الوطنية تبقى الإتفاقيات الثنائية

والجماعية المصدر الهام في هذا الجانب تكريسا لحرص دولي في

التصدي لهذه الجريمة المتعددة الأبعاد ويتدعم هذا الحرص فيما يصدر

عن الهيكل الدولية أو الإقليمية من توصيات ترمي إلى معاضدة

القوانين الوطنية للتصدي لظاهرة التهريب دون أن ننسى الدور البارز الذي تلعبه النصوص التطبيقية والتراتب القمرقية في سد الثغرات التشريعية وتفسير ما غمض من أحكام مجلة الديوانة¹⁴.

المبحث الثاني : من حيث الأشخاص

الفقرة الأولى : مميزات المحاولة في جريمة التهريب:

اقتضى الفصل 280 من م.د أن كل محاولة إرتكاب جنحة قمرقية تعتبر كالجنحة نفسها والقراءة الأولية لهذا الفصل توحى بأن جريمة التهريب هي جريمة قصدية إذ لا يمكن أن تكون هناك محاولة لارتكاب جريمة مادية والدليل على ذلك أحكام الفصل 59 من المجلة الجنائية المتعلق بتعريف المحاولة والتي تنص على أن «كل محاولة لارتكاب جريمة يعاقب مرتكبها بالعقاب المقرر للجريمة نفسها إذا كان تعطيلها أو عدم حصول القصد منها ناتجا عن أمور خارجة عن إرادة فاعل الجريمة» فالحديث عن إرادة فاعل الجريمة يعني أن المحاولة تستوجب توفّر القصد الجنائي. لكن هذه القراءة تتعارض مع قراءة ثانية لجملة من الفصول الأخرى الواردة بمجلة الديوانة مثل الفصل 263 الذي ينص في فقرته الأولى «يعتبر الماسك للبضائع المختلصة مسؤولا عن التهريب»¹⁵.

14 - وتصدر هذه النصوص عن السلطة التنفيذية و الإدارية مثل الأوامر و القرارات والإعلانات و المذكرات.

15 - هذا الفصل مأخوذ عن الفصل 392 من مجلة الديوانة الفرنسية.

والمسك هنا يفهم في معناه الواسع ليشمل العلاقة المادية بين
 الماسك و البضاعة بحيث تكون حسب وضعه المادي تحت رقابته أو
 تحت تصرفه وسواء كان الماسك مالكا للبضاعة أو مجرد حائز لها أو
 كان يجهل وضعها تحت تصرفه كأن توضع بأماكن دون علمه¹⁶ ،
 فيكفي أن تثبت إدارة الديوانة أن البضاعة أجنبية المصدر ووقع
 توريدها خلصة أو أنها تونسية وكان ماسكها يستعد لتصديرها خلصة
 لتقييم الحجة على قيام جريمة التهريب في جانب ماسك البضاعة دون
 حاجة لإثبات القصد الجنائي الأمر الذي يجعل قرينة المسك قرينة قاطعة.
 وكذلك الأمر بالنسبة للفصل 241 من م.د الذي يؤكد بدوره
 الصبغة المادية للجرائم القمرقية غير معتدّ بالقصد الجنائي محجراً على
 الحكام بصريح العبارة التماس المعاذير للمتهمين في خصوص نواياهم
 وهو تحجير مقصود لمنع القضاة من البحث عن النوايا والبواعث وراء
 ارتكاب الجرائم القمرقية،

غير أن قرينة المسك بالرغم من قوتها الثبوتية تشهد بعض
 الاستثناءات أوردها الفصل 269 من م.د الذي مكّن الناقل الذي
 كانت في حفظه البضاعة المهربة من دحض قرينة المسك متى أرشد
 الإدارة عن أصحاب البضاعة المهربة،

16- فتحي الميموني : مسؤولية الغير في النزاع القمريقي.

وكذلك الفصل 188 من نفس المجلة الذي مكن بدوره الماسك

للبضاعة من دحض قرينة المسك وذلك بإثبات مصدر البضاعة.

الفقرة الثانية : مميزات المشاركة في جريمة التهريب :

لقد انتهج المشرع التونسي سياسة تجريم صارمة¹⁷ تجاه كل من تخول له نفسه الإخلال بالتشاريع القمرقية وذلك لسدّ الباب أمام أعمال التهريب التي تهدّد الدولة في اقتصادها ومناعتها فوسّع من نطاق المسؤولية الجزائية لتشمل أشخاصا يمكن أن يكونوا غرباء عن الجريمة في نظر القانون الجنائي العام سواء كانت استفادتهم منها مباشرة أو غير مباشرة وهو المعنى الذي تضمّنه الفصل 270 من م.د. عند إشارته إلى هؤلاء بإعتبارهم معيّنين بالمشاركة بالإستفادة من أعمال التهريب مثل المقاولين والمؤمنين والمؤجّرين للمال ذلك أن عملهم هذا من شأنه أن يساعد الفاعل الأصلي على اقتراف الجريمة كما اعتمد المشرع بهذا الفصل عبارة «بأي صورة كانت» لتشمل الاستفادة جميع صورها الممكنة دون التوقف على شكل أو قيمة هذه الاستفادة كما شمل الفصل المذكور أيضا كل من تعمد التغطية على مساعي المهريين أو حاول إفلاتهم من العقاب أو اشترى أو مسك بضائع مهريّة أو موردة بدون إعلام.

17 - الفصل الأول من م.د. « يجب أن تطبق القوانين و الترايب القمرقية بدون مراعاة لصفة الأشخاص».

كما نص الفصل 271 على أن الأشخاص الذين اشتروا أو مسكوا بضائع موردة خلسة أو بدون إعلام تفوق كميتها الكمية اللازمة لإستهلاكهم العائلي تسلط عليهم عقوبات المخالفات من الدرجة الرابعة،

وإذا كان المشرع قد تحدث عن الأشخاص الطبيعيين فلنا أن نتساءل عن مدى مسؤولية الذوات المعنوية إذا كانت لها مساهمة مباشرة أو غير مباشرة في الاستفادة من جريمة التهريب خاصة وأن أغلب هذه الذوات المعنوية مليئة وقادرة على خلاص العقوبات المالية كما أن توسيع نطاق المسؤولية الجزائية ليشمل الشخص المعنوي من شأنه أن يضمن ردع استعمالها ستارا للأنشطة الإجرامية من طرف الأشخاص الطبيعيين،

والرأي عندنا أن عدم وجود نص صريح يقر المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا يمنع من مؤاخذته انطلاقا من قراءة شمولية لمجمل الأحكام الجزائية في المادة القمريقية¹⁸ لا سيما وأن هناك نصوصنا خاصة أقرت ذلك بصورة صريحة مثل الفصل 107 من مجلة الحقوق و الإجراءات الجبائية الذي كرّس مبدأ تحميل الذات المعنوية المسؤولية

18- يستشف من أحكام الفصل 270 في فقرته الثانية أن المسؤولية الجزائية تظل جملة من الأشخاص. عادة ما يتخذ نشاطهم شكل الشركات و المؤسسات مثل شركات التأمين و الإيجار المالي وشركات المقاولات .

الجزائية عن الأفعال المحظورة والمرتكبة باسمها وفي إطار ممارستها لنشاطها وأجاز تسليط العقاب البدني على المستير بصفة شخصية وكذلك الفصل 33 من مجلة الصرف والتجارة الخارجية الذي يبيح تتبع الذات المعنوية وتسليط العقوبات المالية عليها والقانون عدد 40 المؤرخ في 14 ماي 1975 المتعلق بجوازات السفر ووثائق السفر والذي نحول الفصل 51 منه إمكانية تسليط عقوبة مالية على الذات المعنوية من أجل المشاركة في ارتكاب جريمة تهريب الأشخاص،

الفصل الثاني : جزاء جريمة التهريب :

إن الصرامة التي ميزت السياسة الجزرية في مواجهة كل من تحدّته نفسه حرق التشاريع والتراتب القمرقية حدث بالمشرع إلى فرض عقوبات أصلية (المبحث الأول) وعقوبات تكميلية (المبحث الثاني)¹⁹،

المبحث الأول : العقوبات الأصلية :

تنقسم العقوبات الأصلية بدورها إلى قسمين : عقوبة سالبة للحرية (فقرة أولى) و عقوبة مالية (فقرة ثانية) :

* الفقرة الأولى : العقوبة السالبة للحرية (السجن) :

لا تسلط عقوبة السجن في الجرائم القمرقية إلا في الجنح، في حين لا يعاقب على المخالفات القمرقية إلا بالخطية.

19- وقع اعتماد هذا التقسيم من طرف المشرع في الفصل الخامس من مجلة الإجراءات الجزائية.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

وتختلف أهمية العقاب السالب للحرية حسب درجة خطورة الجنحة فإذا كانت الجنحة كما وردت بالجملة الديوانية من الدرجة الأولى مثل التهريب أو التوريد أو التصدير بدون رخصة فإن العقاب المستوجب يتراوح بين 15 يوما وشهر²⁰.

وإذا كانت الجنحة من الدرجة الثانية مثل التهريب الواقع ارتكابه من طرف ثلاثة أشخاص أو أكثر إلى حدّ ستة بدخول الغاية سواء كانوا يحملون جميعا أم لا البضائع المهربة فالعقاب المستوجب هو السجن مدة تتراوح من ثلاثة أشهر إلى عام²¹.

وإذا كانت الجنحة من الدرجة الثالثة مثل التهريب بواسطة طائرة أو عربة أو سيارة أو باخرة من طرف مجموعة من الأشخاص فالعقاب المستوجب هو السجن مدة تتراوح من ستة أشهر إلى ثلاثة أعوام²².

وقد نصت القوانين الخاصة بدورها على فرض عقوبة السجن في جرائم التهريب من ذلك القانون المتعلق بمكافحة المخدرات التي تصل العقوبات السالبة للحرية فيه إلى عشرين عاما والخطية إلى مائة ألف دينار بالنسبة لكل من هرب أو وردّ أو صدرّ مادة مخدرة بنية الترويج أو الإتجار فيها في غير الأحوال المسموح بها قانونا²³.

20- يراجع الفصل 285 من م.د.

21- يراجع أيضا الفصل 286 من م.د.

22- يراجع الفصل 287 من م.د.

23- الفقرة الأخيرة من الفصل 5 من قانون مكافحة المخدرات عدد 51 المورخ في 18 ماي 1992.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

وقد وسّع المشرع بالنسبة لجرائم المخدرات في أجل سقوط العقوبة²⁴ على أساس أنها تسقط بمرور عشرة أعوام بالنسبة للجنحة و بمرور عشرين عاما بالنسبة للجناية²⁵ وفي صورة العود يحكم دائما بأقصى العقاب المقرر للجريمة²⁶ كما أن ظروف التخفيف المنصوص عليها بالفصل 53 من المجلة الجنائية لا تنطبق²⁷، والأمر كذلك بالنسبة لمجلة الصرف والتجارة الخارجية التي تعاقب على كلّ الجرائم في حق تراتيب الصرف بنفس العقاب وهو من شهر إلى خمس سنوات سجنا وبخطية من 150 إلى 300 ألف دينار وترفع العقوبة إلى عشر سنوات سجنا في حالة العود ولا ينطبق الفصل 53 من المجلة الجنائية،

أما في حالة تهريب المهاجرين فينصّ الفصل 38 من القانون المتعلق بجوازات السفر ووثائق السفر على تسليط عقوبة بالسجن مدة ثلاث سنوات وبخطية قدرها 8 آلاف دينار ويرفع العقاب إلى خمس سنوات والخطية إلى 12 ألف دينار عند نقل الأشخاص المهربين لتصل العقوبة إلى خمسة عشر عاما سجنا وخطية بخمسين ألف دينار،

24- الفصل 13 من نفس القانون .

25- الفصل 349 من مجلة الإجراءات الجزائية الذي اقتضى أن الجنحة يسقط العقاب فيها بمرور خمسة أعوام و الجناية بمرور عشرين عاما.

26- الفصل 14 من نفس القانون.

27- الفصل 12 من نفس القانون.

الفقرة الثانية : العقوبة المالية (الخطية) :

تختلف أهمية العقاب بالخطية حسب درجة خطورة المخالفة، فإذا كانت المخالفة من الدرجة الأولى مثل مخالفة أحكام القوانين والتراتيب المكلفة بتطبيقها الإدارة القمرية فإن العقاب المستوجب هو الخطية بمبلغ قدره خمسون ألف فرنك وينسحب العقاب المذكور على كل إخفاء أو إعلام بغير الواقع للبيانات التي يجب أن تشملها الاعلامات وكل إغفال عن الترسيم بالدفاتر... الخ²⁸،

وإذا كانت المخالفة من الدرجة الثانية مثل التقصي من دفع الأداء وعدم تقديم البضائع الموضوعة بالمستودع الصوري أو بالمستودع الخاص أو عدم الوفاء بالالتزامات المكتبية... فإن العقاب المستوجب هو الخطية التي تساوي ثلاث مرات الأداءات والمعاليم الواقع إخفاؤها... وهكذا إلى أن تصل المخالفة من الدرجة الرابعة إلى تسليط خطية تساوي قيمة البضائع التي هي موضوع نزاع ثلاث مرات على كل مخالفة،

وتجدر الإشارة هنا إلى أن امتناع المحكوم عليه من دفع الخطية إلى صندوق الدولة يوجب التنفيذ عليه بالغصب البدني على معنى الفصل 343 من مجلة الإجراءات الجزائية الذي ينص على أنه «تستخلص الخطايا والمصاريف لصندوق الدولة من مكاسب المحكوم عليه وعند الاقتضاء عن طريق الجبر بالسجن وذلك بحساب يوم واحد سحنا عن كل

28- يراجع الفصل 281 من م.د.

ثلاثة دقائق على أن لا تتجاوز مدة الجبر بالسجن في كل الأحوال مدة عامين اثنين.

على أن ما يميز الخطية القمرقية هو جواز تنفيذها واستخلاصها من ورثة المحكوم عليه بعد وفاته والضامين²⁹ بجميع الطرق القانونية عدا الجبر بالسجن وهو إجراء يتعارض مع مبدأ شخصية العقوبة³⁰ المأخوذ من مبدأ شخصية المسؤولية.

المبحث الثاني : العقوبات التكميلية³¹ :

إن الحكم بالعقوبة التكميلية يفترض بالأساس الحكم بالعقوبة الأصلية وقد أوردت مجلة الديوانة ثلاث عقوبات تكميلية وهي المصادرة (الفقرة الأولى) الإيجاب (الفقرة الثانية) والحرمان من الحقوق (الفقرة الثالثة).

* الفقرة الأولى : المصادرة :

وهي عبارة عن نزع ملكية المال موضوع الجريمة من المحكوم عليه بصفة جبرية، وبغير مقابل، وإضافته إلى ملكية الدولة، وهي عقوبة وجوبية في بعض الحالات التي أُلزم المشرع فيها المحكمة توقيعها جنبا إلى جنب مع العقوبة الأصلية³².

29- أنظر الفصل 253 من م.د.

30- المأخوذ من الآية الكريمة "ولاتزرر وزارة ووزرة أخرى" الآية عدد 15 من سورة الإسراء.

31- إن الحكم بالعقوبة التكميلية يفترض بالأساس الحكم بالعقوبة الأصلية.

32- ينص الفصل 299 من م.د على أنه علاوة على العقوبات الأخرى (العقوبات الأصلية) المنبه عليها بهذه المحلة فإنه تصادر بضائع التي وقع إحلالها محل بضائع أخرى.

وهي تتميز بذلك عن المصادرة في القانون الجزائري العام باعتبار أن نطاق دائرة هذه الأخيرة تتسع لتشمل المكاسب الخاصة للمحكوم عليه ولو كانت بعيدة كل البعد عن موضوع الجريمة، ويمكن أن تكون المصادرة عينية وهي التي تأذن بها المحكمة بمجرد ما تقيم إدارة القمارق الدليل على وقوع الفعل المجرّم بهدف حجز البضائع والأشياء موضوع التهرب وكذلك وسائل النقل المستعملة في ذلك،

وإمّا أن تكون تعويضية عند استحالة وتعذر وضع اليد على الأشياء والبضائع موضوع التهرب ويكون ذلك بإلزام المخالف بأداء مبلغ يساوي قيمة الأشياء المذكورة³³،

ومما يبرز خصوصية القانون القمريقي في هذا المجال هو ما أشارت إليه أحكام الفصل 218 من م.د وهي الصورة التي يتوفى فيها مرتكب المخالفة القمريقية قبل صدور حكم نهائي أو مصالحة فإن للإدارة الحق في أن تقوم ضد مخلف الهالك بسعي لدى المحكمة ذات النظر بشأن مصادرة الأشياء التي سبق أن وقع العثور عليها بجوزة مرتكب جريمة التهرب وإذا لم يتيسر حجز تلك الأشياء فدفع مبلغ يساوي قيمتها على أساس السعر الجاري بالسوق الداخلية في الوقت الذي ارتكبت فيه الجريمة،

33 - يراجع في خصوص هذا أحكام الفصل 304 من م.د.

* الفقرة الثانية : الإجبار :

هو عقوبة تكميلية أوردها الفصل 300 من م.د كجزاء لتعنت بعض المخالفين عن تقديم الدفاتر للإطلاع عليها على معنى الفصلين 54 و 80 من م.د فيتم إجبارهم على دفع غرامة يومية عند الامتناع عن تنفيذ الحكم القاضي بإلزامهم بتقديم الدفاتر أو الوثائق المطلوبة للاطلاع عليها،

* الفقرة الثالثة : الحرمان من الحقوق :

نص على هذه العقوبة الفصل 301 من م.د كجزاء للأشخاص الذين تثبت إدانتهم من أجل مشاركتهم بصفة مستفيدين بأي عنوان كان في جنحة تهريب، أو جنحة توريد وتصدير بدون إعلام، محجراً عليهم المشاركة في بعض الأعمال كالبورصة أو تعاطي وظيفة عون صرف أو سمسار أو أن يكون ناخباً أو منتخبا للغرف التجارية والمحاكم التجارية ومجالس العرف³⁴.

ومتى صدر الحكم بالحرمان فإن وكلاء الجمهورية مدعوون إلى توجيه ملخصات أحكام تتعلق بالأشخاص المذكورين إلى الوكلاء العاميين وكذلك إلى إدارة القمارق لتعلق وتذاع على العموم وتدرج بالصحف طبقا القانون.

34 - إن الحرمان في المادة القصرية ذو طابع اقتصادي بخلاف الحرمان من الحقوق الوارد بالجملة الجزائية فإنه ذو طابع مدني سياسي لمنع ممارسة بعض المهن الحرة كالطب والبيطرة والصيدلة من حمل الأوسمة ومن حق الاقتراع.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

كما نص الفصل 302 على صورة أخرى للحرمان تتعلق بمن

ثبتت إدانته عدليا بكونه عبث بنظام توقيفي فيحرم من الانتفاع بنظام
القبول التوقيفي، ويحرم من حق العبور والتأمين بالمستودع، وكذلك من
كل إمهال بدفع المعاليم.

الجزء الثاني

المميزات الإجرائية لجريمة التهريب القمركي

إن المميزات الموضوعية لجريمة التهريب القمركي من حيث تعدّد
صورها وتنوع مظاهرها وخصوصية جزائها لم يمنع من تفردها بجملة
من الخصوصيات الإجرائية التي تبرز من خلال مميزات نظام التتبع
(الفصل الأول) ومميزات نظام المحاكمة (الفصل الثاني).

الفصل الأول : مميزات نظام التتبع :

يتميّز القانون التونسي في مجال التهريب القمركي بهيمنة الإدارة
على مسار التتبع الجزائي على امتداد كامل مراحله بدءا بإثارة التتبع
(المبحث الأول) وصولا إلى إنهاء التتبعات وانقضاء الدعوى (المبحث
الثاني).

المبحث الأول : إثارة التبع :

* الفقرة الأولى : من حيث أعوان البحث:

تعهد صلاحيات التبع في الجرائم القمرقية إلى أعوان الإدارة الذين خصهم المشرع على معنى الفصل 197 م.د. بمعاينة المخالفات القمرقية وحجز جميع الأشياء القابلة للمصادرة وإيقاف المتهمين في حالة التلبس وهي صلاحيات منصهرة في صميم عمل أعوان الضابطة العدلية³⁵ كما عهد اليهم دورا رقابيا في إطار مهمة الضبط الإداري، وتملك إدارة الديوانة تبعا لذلك الحرية المطلقة في إثارة الدعوى العمومية أو عدم إثارتها ويبرز ذلك بصفة جلية في ممارسة مؤسسة الصلح إذ يمكن للإدارة بعد معاينة المخالفة ورفعها إبرام صلح مع المخالف وبالتالي تكون في غنى عن إثارة النزاع أمام القضاء أو أنها تقرر إيقاف التتبعات القضائية بإنهاء النزاع بالمرضاة³⁶.

ويجدر التذكير في هذا الخصوص بأن الحق في الصلح المخوّل للإدارة هو وسيلة مجدية في فصل النزاعات يترتب عنه تحويل طبيعة النزاع المتولد عن الجريمة القمرقية من نزاع جزائي إلى نزاع مدني بحت، وإن هذه السلطات الواسعة للإدارة، تجعل من النيابة العمومية طرفا مساندا أو طرفا منضما على معنى أحكام القانون المدني بحكم

35 - لقد حدد المشرع على سبيل الحصر مأموري الضابطة العدلية بالفصل 10 من م.د.ج.

36 - يراجع الفصل 220 م.د.

طبيعة النزاع وارتباطه بأبعاد اقتصادية ومحكمات فنية تحدّ من

أحقية النيابة العمومية في التتبع المباشر كما في صورة التتبع في جرائم الاتصالات والمعلوماتية وجرائم الاعتداء على ملك الدولة العام وغيرها... بحيث إن إحالة المخالف على محكمة الجزاء يتوقف على تقديم طلب مباشر من الإدارة وهو ما يتطلب بداية إحالة محاضر الأبحاث على إدارة الديوانة في صورة ما إذا لم تكن هي الطرف الباحث بداية ويعود لإدارة الديوانة المبادرة ببحث القضايا القمرقية بصفة مستقلة عن جرائم الحق العام إذا أتى المخالف في نفس الوقت جملة من الجرائم القمرقية وأخرى لها علاقة بالحق العام ليعاد محضر الأبحاث نهاية إلى النيابة العمومية التي تتولى إحالة المخالف على مجلس الحكم تبعاً لطلبات الإدارة. أما إذا تبين أن المخالفة ليس لها علاقة بالجرائم القمرقية فعادة ما تعيد إدارة القمارق محضر الأبحاث إلى النيابة العمومية لتتخذ فيه ما تراه صالحاً،

الفقرة الثانية : من حيث وسائل الكشف عن الجرائم :

لقد مكّن المشرع أعوان القمارق في اطار ممارستهم لسلطة التتبع من عدة وسائل لغاية الكشف عن الجرائم وإثباتها أو ما يعبر عنه المشرع «بنفوذ أعوان القمارق»³⁷ الذي يخوّل لهم حق فحص البضائع

37 - أنظر الباب الرابع من العنوان الثاني من مجلة الديوانة.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهرب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

ووسائل النقل والأشخاص (1) وحق تفتيش المنازل (2) وحق الإطلاع على الوثائق (3) ومراقبة الطرود البريدية ووثائق السفر (4)،

1- حق فحص البضائع ووسائل النقل والأشخاص :

يتمتع أعوان الديوانة في هذا المجال طبقا لأحكام الفصل 49 وما بعده م.د- بحق فحص البضائع ووسائل النقل إذ يتوجب على كل سائق وسيلة نقل أن يخضع لأذن أعوان القمارق وفي صورة تعنته يمكن لهم استعمال جميع الأسلحة الصالحة قصد توقيف سير ووسائل النقل، كما يمكنهم فحص المراكب الموجودة بالمنطقة البحرية من دائرة القمارق وحتى الحريية منها والبقاء بها إلى حين إنزال البضائع منها وعلى قواد البواخر تمكينهم من القيام بأعمال الرقابة والتفتيش ومساعدتهم على ذلك وفي صورة امتناعهم فإنه يمكن لأعوان القمارق الاستنجد بحاكم أو أحد أعوان الضابطة العدلية وقائد الباخرة يكون ملزما بفتح المنافذ والغرف والخزائن والطرود³⁸،

2- حق تفتيش المنازل :

وإن كان تفتيش المنازل من خصائص حاكم التحقيق على معنى الفصل 94 من م.ا.ج حرصا من المشرع على توفير أكثر الضمانات لحرمة المسكن فإن الفصل 54 من م.د يسمح لموظفي الإدارات وأعوانها

38 - أنظر الفصل 52 من م.د.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

المرخص لهم في ذلك بنص خاص من إجراء تفتيش محلات السكن بعد اصطحاب ضابط بلدي أو أحد أعوان الضابطة العدلية وإن لزم الأمر اصطحاب إمراة من النقاة قصد البحث عن البضائع المهربة وحجزها على أساس أن لا يكون ذلك ليلاً³⁹.

3- حق الإطلاع على الوثائق :

يمكن لأعوان القمارق الذين لهم رتبة معينة أن يطلبوا الإطلاع على الأوراق والوثائق التي تمّ مصلحتهم من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لهم ضلع مباشر أو غير مباشر في القيام بعمليات التهريب كما يمكن لأعوان الديوانة حجز الوثائق التي من شأنها أن تسهل عملهم طيلة فترة الأبحاث⁴⁰.

مراقبة الطرود البريدية ووثائق السفر :

يمكن لموظفي القمارق إجراء المراقبة على الطرود البريدية داخل مراكز الفرز بحضور أعوان البريد والتي تحتوي على أشياء خاضعة للتحجير عند التوريد أو التصدير أو خاضعة لدفع أدايات ومعاليم تستخلصها مصلحة القمارق أو لقيود أو لموجبات عند الدخول أو الخروج.

39 - أنظر الفصل 53 من م.د.

40 - أنظر الفصل 54 من م.د.

كما يرخص لإدارة البريد تقديم الطرود المذكورة من تلقاء نفسها

للمراقبة القمرية على أن لا يكشف بحال سرّ المكاتبات⁴¹.

ومن جهة ثانية مكّن الفصل 56 م.د أعوان القمارق من مراقبة أسماء وألقاب الأشخاص الذين يدخلون التراب القمريقي أو يخرجون منه أو الذين يتجولون بمناطق القمارق.

المبحث الثاني : إنقضاء التبغ :

الفقرة الأولى : الإنقضاء بموجب الصلح⁴² :

نص الفصل 1462 من مجلة الالتزامات والعقود على عدم جواز الصلح إذا تعلّق الأمر بالحق العام أي أنّه لا يمكن التصالح إلاّ في خصوص الحق الشخصي دون الدعوى العمومية.

إلاّ أن الفصل الرابع من م.ا.ج نصّ على إستثناء لهذه القاعدة وهو إنقضاء الدعوى العمومية بمقتضى الصلح إذا نصّ القانون على ذلك صراحة .

ويمكن القول إن المصالحة كسبب من أسباب انقراض الدعوى العمومية هي فرصة يمنحها المشرع للمخالف لكي يتلافى توقيع العقاب عليه وما ينجر عن ذلك من حرمانه من بعض الحقوق نتيجة إدراج

41 - أنظر الفصل 55 من م.د.

42 - يعرف الصلح حسب الفصل 1458 من م ا ج بأنه "عقد وضع لرفع النزاع وقطع الخصومة".

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

العقاب بسجلّ سوابقه العدلية وهي فرصة أيضا للإدارة لإستخلاص المبالغ المطلوبة في أقصر وقت وحرصا من المشرّع على المحافظة على المؤسسات الاقتصادية ومواطن الشغل⁴³.

أما بالنسبة للصلح في المادة القمرقية فقد نصّ الفصل 220 م.د على أنه "يرخص لإدارة القمارق أن تصالح الأشخاص الواقع تتبعهم من أجل مخالفة قمرقية".

والملاحظ عند الوقوف عند عبارة "مخالفة" الواردة بالنص المذكور يظهر لنا بصفة أولية أن المشرّع حصر الصلح في المخالفات دون الجنح إلا أن هذا الفهم يتلاشى بالرجوع إلى الصياغة الفرنسية للنص المذكور⁴⁴ التي نصت على إمكانية الصلح في الجرائم القمرقية وبالرجوع أيضا إلى الفقرة الثالثة من الفصل ذاته التي تنص على أنه في صورة إجراء المصالحة بعد صدور الحكم النهائي فإن العقوبات البدنية تبقى قائمة. وبما أن المخالفات القمرقية لا يعاقب عليها بالسجن مهما كانت درجتها بخلاف الجنح القمرقية فإن نية المشرّع تنصرف لتوسيع نطاق المصالحة لتشمل المخالفات والجنح معا، خاصة وأن الغاية من المصالحة هي تلافي العقاب السالب للحرية على وجه الخصوص.

43- يراجع في ذلك البشير الأحمر "الصلح في الجرائم القمرقية" م.ق.ت عدد 7 جويلية 1994. ص 9.
44- «L'administration des douanes est autorisée à transiger avec les personnes poursuivis pour infraction douanière».

والملاحظ أن الفقرة الثانية من الفصل المذكور استعملت عبارة

"المصالحة قبل صدور الحكم النهائي أو بعده" والحال أن فقه القضاء في هذه المسألة استقرّ على كون الصلح الذي تمّ بعد صدور قرار استئنائي لا زال محل نظر من طرف محكمة التعقيب يكون شاملا للعقوبات المالية والبدنية⁴⁵،

ويمكن أن يتخذ الصلح شكل إبراء تام أو جزئي إلا أن المبلغ المتصالح في شأنه لا يجب أن يتجاوز المبلغ المحدد قانونا كحدّ أقصى للخطية.

مع الإشارة هنا إلى أن الصلح الواقع إبرامه مع متهم من جملة المتهمين معه في نفس القضية لا ينتفع به إلا هو⁴⁶، وإن لم يحدد المشرّع شكلا خاصا لعقد الصلح فإنه يتعين تضمينه بكتب يحمل إمضاء المخالف ومصادقة إدارة الديوانة عليه⁴⁷،

45- يراجع في هذا الخصوص القرار التعقيبي الجزائي عدد 693 المؤرخ في 10 جويلية 1961 ن م ت عدد 1، 1967 ص 197 والذي جاء في مبدئه "أن الصلح مع الإدارة قبل الحكم البات تنقّض به الدعوى العمومية ويشمل العقوبات المالية والبدنية على حدّ السواء". وكذلك القرار التعقيبي الجزائي عدد 3721 المؤرخ في 12 أفريل 1980 غير منشور.

46- قرار تعقيبي جنائي عدد 3373 مؤرخ في 26 جوان 1965 ن م ت عدد 1، 1965 ص 122.

47- إن وزير المالية هو الطرف المحوّل لإجراء الصلح في المادة الديوانية والصرفية لكنه يعقّضى قرار صادر بتاريخ 2 جانفي 1987 فوض هذه المهمة إلى المدير العام للديوانة الذي يمكنه بدوره تفويضها إلى متفقدني وقباض الديوانة.

الفقرة الثانية: الإنقضاء بموجب الأسباب العامة لسقوط الدعوى :

تخضع الدعوى العمومية في مجال التهرب القمركي مثل جرائم الحق العام الى أسباب انقضاء الدعوى العمومية الواردة بالفصل 4 م اج⁴⁸ إلا أنها تنفرد ببعض الخصوصيات على مستوى التقادم بمرور الزمن وانقراض الدعوى بموت المخالف.

أما بخصوص موت المتهم فتتقضي به الدعوى الجزائية إذا تعلق التهرب بمواد محجرة مثل المخدرات والأسلحة وذلك في أي طور من أطوار التقاضي وقد أكدت محكمة التعقيب في العديد من القرارات على ذلك حيث نصت في القرار الجزائري عدد 5461 المؤرخ في 1981/02/02 على أن وفاة المتهم أثناء نشر القضية الجنائية تنقض بموجبه الدعوى العمومية وإن كان ذلك أمام محكمة التعقيب. إلا أن الأمر بخلاف ذلك في مجلة الديوانة وخاصة على مستوى الفصل 218 م.د الذي ينص على أنه إذا توفي مرتكب مخالفة قمركية قبل صدور حكم نهائي أو مصالحه فإن للإدارة الحق في أن تقوم ضد مخلف المالك بسعي لدى المحكمة ذات النظر فيما يتعلق بالمخالفة المعثور عليها لمصادرة الأشياء المنطبقة عليها العقوبة المذكورة و إذا لم يمكن حجز

48- ينص الفصل الرابع من مجلة الإجراءات الجزائية على أن الدعوى العمومية تنقضي، بموت المتهم، مرور الزمن، العفو العام، بنسخ النص الجزائي، بإتصال القضاء، بالصلح إذا نص القانون على ذلك صراحة وبالرجوع في الشكاية إذا كانت شرطا لازما للتبعية .

الأشياء المذكورة فدفعت مبلغ يساوي قيمة تلك الأشياء وهو حل إرتأه
المشرع حفاظا على الحقوق المالية للإدارة حتى يبلغ الذود عن مصالح
الدولة مداه .

ويمكن أن يثار هنا تساؤل عن مدى إمكانية تقديم ورثة المخالف
ما لديهم من دفعات قصد دحض التهمة المنسوبة لمورثهم خاصة
وأن الدعوى انقضت في جزئها المتعلق بإمكانية المعاقبة بالسجن ولم
يبق إلا جانبها المالي.

من جهة ثانية تتجلى سمة التفرد والخصوصية في أسباب انقضاء
الدعوى القمرقية في سقوطها بمرور الزمن في آجال تتخالف مع الآجال
المقررة عموما في المادة الجزائية بالرغم من أن الفصل 221 م.د ينص
على أن الدعوى التي تقوم بها نيابة الحق العام والدعوى التي تقوم بها
إدارة القمارق يسقط الحق بالمطالبة في شأنهما بعد مرور ثلاثة أعوام
سواء تعلق الأمر بجنحة أو مخالفة⁴⁹ ذلك أن الفصل 5 م.ا.ج ينص
على أن الدعوى العمومية تسقط بمرور عام إذا كانت ناتجة عن
مخالفة و بمرور ثلاث سنوات إن كانت ناتجة عن جنحة.

وتجدر الملاحظة أن سقوط الدعوى العمومية في المادة القمرقية لا
يؤدي بالضرورة إلى سقوط حق المطالبة بالمعاليمة التي وقع التفصي من
أدائها بفعل التهريب ذلك أن الفصل 224 يتيح طلب ذلك ولكن

49- يصنف الفصل 279 م.د الجرائم القمرقية إلى مخالفات وجنح.

أمام القضاء المدني في غضون خمس سنوات من الأجل الذي كان من المفروض أن تدفع فيها هذه المعاليم.

وقد وسّع المشرع في آجال سقوط التبع بالنسبة لجرائم المخدرات فجعلها تسقط في أجل خمس سنوات بالنسبة للجنحة وفي أجل عشرة أعوام بالنسبة للجنابة⁵⁰.

* الفصل الثاني : مميزات نظام المحاكمة :

يمكن الحديث عن مميزات المحاكمة في جريمة التهريب القمري من خلال الوقوف عند المحاكم المختصة بالنظر في المادة القمرية (المبحث الأول) والإجراءات المتبعة في ذلك (المبحث الثاني) .

المبحث الأول : المحاكم المختصة :

الفقرة الأولى: الاختصاص الحكمي⁵¹ :

تختص المحاكم الابتدائية المنتصبة للبت في المادة الجناحية بالنظر في جميع الجنح القمرية كما أنها تنظر في المخالفات التي لها علاقة بجنحة قمرية أو جنحة تنصل بالحق العام.

أما بالنسبة لمحاكم النواحي المختصة بالنظر في النوازل الجناحية فقد خصّها المشرع بالنظر في المخالفات القمرية.

50- أنظر الفصل 13 من قانون المحدرات .

51- أو ما سماه المشرع في المجلة المدنية بأهلية النظر باعتبار "أصل القضية".

وتجدر الإشارة في هذا الخصوص أنه مهما تكن أهمية النزاع فإن الأحكام الصادرة من طرف حكام النواحي في النوازل القمرية تكون قابلة للاستئناف في ظرف ثمانية أيام، ابتداء من تاريخ صدور الحكم الحضوري أو من إنتهاء أجل الاعتراض إذا كان صدور الحكم غيايا⁵².

أمّا جرائم التهريب المنصوص عليها خارج المحلة الديوانية مثل جرائم المخدرات فإنها تكون خاضعة لإجراءات التحقيق الوجودي وترجع بالنظر حكما إلى الدائرة الجنائية بالمحكمة الابتدائية وتقبل الاستئناف تجسيما لمبدأ التقاضي على درجتين في المادة الجنائية⁵³. كما أنها تقبل الطعن بالتعقيب مثل غيرها من الجنح والمخالفات سواء كانت جرائم حق عام أو جرائم قمرية مع الإشارة إلى أن التعقيب في القانون التونسي لا يوقف التنفيذ إلا في صورة الحكم بالإعدام أو إذا كسان الأمر يتعلق بحكم قاض بإتلاف حجة مرمية بالزور أو بمحو آثارها أو ببطلان زواج⁵⁴.

52- يراجع في خصوص هذا 228 م د والمنقح بالقانون عدد 85 لسنة 1958 المؤرخ في 26 أوت 1958.
53- أنظر الفصل 221 من م.أ.ج المنقح بالقانون عدد 43 لسنة 2000 المؤرخ في 17 أبريل 2000 الذي أرسى مبدأ التقاضي على درجتين في المادة الجنائية حرصا من المشرع على إضفاء مزيد من الضمانات للمتقاضين ولتحقيق المساواة بينهم بخصوص الطعن في مختلف الجرائم على حد سواء وبما يدعم تلك الضمانات حرص المشرع على أن تكون الدوائر الجنائية الابتدائية والإستئنافية ذات تركيبة خماسية.
54- أنظر الفصل 265 من مجلة الإجراءات الجزائية.

الفقرة الثانية : الاختصاص الترابي :

ترفع القضايا الناجمة عن مخالفات قمرقية وقع إثباتها بمحضر ضبط العقلة إما لدى المحكمة الابتدائية أو محكمة الناحية الكائن بدائرتها مكتب أو مركز القمارق أو أية إدارة أخرى حرّر فيها التقرير أو لدى المحكمة الابتدائية أو محكمة الناحية الكائن بدائرتها محل سكني المتهم وذلك بخلاف الاعتراضات على بطاقات الالزام والتي ترفع لدى المحكمة الابتدائية المنتصبة للبت في النوازل المدنية الكائن بدائرتها مكتب القمارق التي حررت فيه بطاقة الالزام⁵⁵،

المبحث الثاني : الاجراءات المتبعة لدى المحاكم :

الفقرة الأولى : من حيث وسائل الاثبات :

لقد حرص المشرع التونسي على منح أعوان الديوانة صلاحيات واسعة للتصدي لجرائم التهريب تتجلى خاصة في القوة الشبوتية لمحاضر المعاينات التي يحررونها وللقرائن القانونية التي تعفيهم من إثبات بعض أركان الجريمة مثل الركن المعنوي فبخصوص المحاضر المذكورة فقد خصّها المشرع بقوة ثبوتية وذلك بأن جعلها مبدأ يرتكز عليها الاثبات في المادة القمرقية.

55- يراجع في خصوص هذا الفصل 229 م.د.

فالإدارة القمريّة بعد تقديمها للمحضر لا تكون ملزمة مبدئياً

بتقديم أدلة الإدانة كما هو الشأن بالنسبة للنيابة العمومية ذلك أن هذه المحاضر لا تخضع لموجب التأكيد العدلي فهي تعدّ حجة رسمية في حدّ ذاتها طبقاً للفصل 202 م.د، كما جاء الفصلان 210 و 211 من م.د لتدعيم هذه القوة الثبوتية خاصة إذا كانت المحاضر محررة من طرف عونين فتعتمد إلى أن يثبت خلافها بالطعن فيها بالزور وقد كرّست محكمة التعقيب هذا الفهم إذ نصت على أن "المعاينات المادية التي يثبتها أعوان الديوانة بالمحاضر التي يحررونها بصفة قانونية لا يمكن دحضها إلا بإثبات تزويرها"⁵⁶.

كما أكدت في سياق آخر على أنه "يمكن إثبات المخالفات لقانون القمارق بجميع وسائل الإثبات التي جاء بها القانون العام وإن تقرير إدارة القمارق هو وسيلة قوية من وسائل الإثبات لا يمكن دحضها إلا بالحجة المضادة وإن مجرد وجود الشك في ذهن الحكام بعد المرافعة لا يمكن معه إعتبار أن الحجة المضادة قد وقع الاتيان بها ..."⁵⁷

ولعلّ إندراج الإثبات بطريق تقرير المعاينة تحت عنوان "الصبغة القطعية المتلبسة بها التقارير" خير حجة على حرص المشرع على إكساب هذه الأخيرة حجية مطلقة وقوة ثبوتية يصعب دحضها.

56- قرار تعقيبي جزائي عدد 4788 بتاريخ 15/02/1967 - ن.م.ت لسنة 1968 - ص 95 .

57- قرار تعقيبي جزائي عدد 1492 بتاريخ 11 أكتوبر 1938 م.ق.ت. ماي 1963 .

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

وبخصوص القرائن القانونية المثبتة لعناصر الجريمة فيمكن القول

إن الإدارة مطالبة بإثبات الركن المادي للجريمة فقط فينقلب بذلك عبء الإثبات على المتهم الذي يصبح مطالبا بإثبات براءته فمجرد مسك المخالف لبعض المواد المحجرة قانونا وفي أماكن معينة يشكل قرينة على اقترافه جريمة التهريب إذ ينص الفصل 289 م.د على أن "البضائع التابعة لصنف البضائع المحجرة عند التوريد.....تعتبر كأنها أدخلت خلصة".

كما نصّ الفصل 263 م.د على أنه "يعتبر الماسك للبضائع المختلصة مسؤولا عن التهريب".

ولعلّ أهم نص قانوني يؤكد على قلب عبء الإثبات الفصل 245 م.د الذي ينص على أنه "في كل قضية تترتب على إجراءاتها عقلة فإن الأدلة على عدم وجود مخالفة يحمل تقديمها على عاتق الشخص المجرأ ضده العقلة".

الفقرة الثانية : من حيث الحضور بالجلسة :

بالنسبة للقضايا المترتبة عن مخالفات أو جنح قمرقية يكون التنبية بالحضور لدى حاكم الناحية أو المحكمة الابتدائية المنتصبة للبت في القضايا الجناحية سواء بمقتضى نفس محضر الضبط المثبت للمخالفة أو

الجنحة على معنى الفصل 201 م.د 58 أو طبقا للتراتب التي اقتضتها

مجلة الإجراءات الجزائية⁵⁹.

وتقع دعوة المتهم الذي لم يقع إيقافه للحضور شخصيا لدى المحكمة ذات النظر- فإذا حضر المتهم وطلب التأخير فالمحكمة تمكّنه من ذلك في أجل لا يتجاوز ثمانية أيام ويانقضائه تصدر المحكمة حكمها سواء كان المتهم حاضرا أم غائبا، ويكون هذا الحكم قابلا للطعن طبقا للإجراءات المعمول بها في مجلة الإجراءات الجزائية.

الخاتمة

إن ارتباط القانون القمركي بعالم المال والاقتصاد يجعل أحكامه وما احتوته من حلول في سعي دائم نحو تحقيق المعادلة بين ضرورة الإخراط في المجموعة الدولية والإنتتاح الخارجي وضغط المصلحة الوطنية فبقدر حرصه على حماية جملة من المغامم الإقتصادية الوطنية يحرص على نفاذ جملة من التوجهات الدولية.

58- جاء بالفصل 201 م.د أنه على المتهم عند تحرير محضر الضبط أن يعين مقره بأحد الأماكن المعينة بالفصل 229 من نفس المجلة ويمكن أن يتضمن محضر الضبط تنبيها بالحضور في يوم معين لدى الحاكم الذي له النظر في ذلك وإذا كان للمتهم غائبا فإنه يقع تعليق النسخة في الأربعاء والعشرين ساعة الموالية لتحريره على باب المكتب أو للمركز الذي حرّر فيه محضر الضبط.

59- ينص الفصل 134 من م ا ج على أن الاستدعاء يكون بالطريقة الإدارية أو بواسطة عدل منفذ ما لم ينص القانون على خلاف ذلك- كما ينص الفصل 136 من نفس المجلة على أن الأجل بين يوم توجيه الاستدعاء واليوم المعين للحضور بالجلسة لا يقل عن ثلاثة أيام وإذا كان المستدعى قاطنا خارج تراب الجمهورية فإن الأجل يكون ثلاثين يوما.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الفس الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

فمنذ أن انخرطت تونس بالإتفاق العام للتعريفات القمريّة والتجارة

ومن بعده المنظمة العالميّة للتجارة،⁶⁰ أصبحت ملزمة بتحرير التجارة الخارجية والتخفيف من المراقبات الإدارية وهيئة الاقتصاد الوطني للتعاش مع اقتصاديات متحررة ومتطورة، وذلك بإلغاء التراخيص في مادة التوريد والتصدير والتخفيض في الأداء القمري. وقد حتم هذا التوجّه اعتماده جملة من القوانين الهامة في مقاومة الممارسات غير الشرعية عند التوريد⁶¹ وحماية التوريد⁶² كما حتم الانخراط في المنظمة العالميّة للتجارة إعادة النظر في جملة من المفاهيم القانونية والإدارية مثل مفهوم الإغراق والمساندة والترخيص.

فهو فوز لنظرية حرية السوق واقتناع بجدوى الانفتاح الاقتصادي وبضرورة التخلي عن الحواجز التقليدية في التحجير والأداء المثقل وبضرورة اعتماد آليات اقتصادية مرنة والاحتكام إلى المنافسة لتحديد قيمة العرض والطلب خاصة وأن المجتمع الدولي أصبح يعيش اليوم على

60- أبرم الإتفاق العام للتعريفات القمريّة والتجارة منذ سنة 1947.

L'accord général sur les tarifs douaniers et les commerces.

General agreement on tariffs and trade GATT.

وانخرطت تونس في هذا الإتفاق منذ سنة 1990 بموجب القانون عدد 61 لسنة 1990 المؤرخ في 28/06/1990. وفي سنة 1994 أنشأت المنظمة العالميّة للتجارة وعوّضت الجهاز المعروض GATT واستوعبت مضامين الإتفاق العام للتعريفات القمريّة والتجارة. وانضمت تونس إلى المنظمة العالميّة للتجارة بمقتضى القانون عدد 6 لسنة 1995 المؤرخ في 23/01/1995.

61- القانون عدد 9 لسنة 1999 المؤرخ في 13 فيفري 1999.

62- القانون عدد 106 لسنة 1998 المؤرخ في 18 ديسمبر 1998.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

وتيرة التكتّلات والتجمّعات والمناطق الحرّة والأسواق المشتركة
والاتّحادات القمريّة.

ولا شكّ في أنّ هذا النمط الجديد في التّعامل الاقتصادي سيكون عاملاً محدّداً في تنمية الجريمة المنظّمة أو قل إنّ هذا التّنظيم الجديد سيكون أرضيّة ملائمة لتنمية الجريمة مثل تجارة الأسلحة والمخدرات والسلع المغشوشة والمنافسة غير الشريفة والتّمرّكز الاقتصادي. فبقدر ما يطلب ويفرض الانخراط في هذا التّمشّي الدولي بإقرار حرّية التّعامل والانضمام إلى المعاهدات الإقليميّة والجهويّة والدّولية والإقرار بتفوّق القاعدة الدّوليّة على القانون الوطني، يفترض أنّ تعرف إدارات القمارق تحوّلات عميقة حتّى تتمكّن من مجابهة الجريمة بأنواعها وحماية الاقتصاد الوطني والأمن والأخلاق وغير ذلك. وتدلّ جميع المظاهر والبوادر والدّراسات أنّ العالم يتّجه إلى التّوحدّ أو إلى مفهوم القرية كما يقال. فلا يمكن أن يبقى الإنسان مستقلاً بل لابدّ أن يكون ضمن هذه القرية ويضمن فردّيته من خلال اجتماعه من خلال تطوير وسائله.

وقد كانت إدارة القمارق خير سند في تحقيق هذا التّوجّه ولعب الدّور الهام في تنمية التجارة الخارجيّة من خلال التّدخل والإنجاز السّريع وتطوير آليّات التّنظيم الإداري واعتماد الحديث في مجال

الاتصالات والمعلوماتية⁶³ وإقرار تشريع جديد يساند هذا التوجه. وفعلا عملت المصالح الإدارية المختصة منذ مدة على تحرير مجلّة ديوانية جديدة، وهي الآن أمام اللجان المختصة بمجلس النواب، وذلك بهدف التخلّي عن جملة من القواعد أصبحت لا تستجيب لحاجة اليوم ومسايرة لما تقتضيه المصادقة على اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة. ولا شكّ في أنّ جريمة التهريب ستعرف تعريفات حديثة ونظاما مميّزا.

63- منذ سنة 1980 وضعت إدارة الديوانة التونسية نظاما معلومانيا متطورا عرف بنظام «سندا» Systeme d'information douanier automatisé بهدف المعالجة الإلكترونية للبيانات اعتمادا على قاعدة بيانات بما جميع الإجراءات الديوانية. وقد كانت مجلّة الديوانة أول ما اعترف بالإمضاء الإلكتروني و الوثيقة الإلكترونية بالفصل الثاني منه في إطار اتفاقي وصدّرت عدة نصوص تطبيقية منذ ذلك التاريخ بهدف بيان الإجراءات المتصلة بذلك الإجراء الجديد. وقد تدعم هذا الاتجاه اليوم بوضع الأسس القانونية للمبادلات الإلكترونية وتكونت شبكة للتجارة الدولية net Trade ساهمت الدولة في رأس مالها تعني بالربط البيئي بين التجار و المؤسسات البنكية و الديوانة و الوزارات بهدف إنهاء أعمال التجارة الدولية بطريقة إلكترونية، وأمكن الربط بين هذه الشبكة الحديثة و نظام سندا الموجود سابقا لدى إدارة الديوانة.

والحقيقة أن المشرع التونسي كان من الأوائل في معالجة المسائل العالقة بالمعلوماتية سواء بمناسبة المصادقة على القانون عدد 83 لسنة 2000 المؤرخ في 9 أوت 2000 المتعلق بالمبادلات و التجارة الإلكترونية أو بمناسبة تنقيح مجلّة الالتزامات و العقود بموجب القانون عدد 57 لسنة 2000 المؤرخ في 13 جوان 2000 المتعلق بتنقيح مجلّة الالتزامات و العقود في اتجاه الاعتراف بالوثيقة الإلكترونية و الإمضاء الإلكتروني أو بمناسبة تنقيح المجلّة الجزائية بموجب القانون عدد 89 لسنة 1999 المؤرخ في 2 أوت 1999 في اتجاه إقرار الجريمة المعلوماتية، أو بمناسبة وضع إطار قانوني لضمان السلامة المعلوماتية بموجب القانون عدد 5 لسنة 2005 المؤرخ في 3 فيفري 2004 و ضمان حماية المعطيات الشخصية بموجب القانون عدد 63 لسنة 2004 المؤرخ في 27 جويلية 2004 أو بمناسبة تنظيم نشاط المتدخلين في إطار كراس الشروط الخاص بالخدمات ذات القيمة المضافة من نوع أنترنات أو كراس الشروط الخاص بالخدمات ذات القيمة المضافة التليماتيكية و السعوية المصادق عليه بقرار من وزير المواصلات بتاريخ 22 مارس 1997، أو من خلال القانون عدد 61 لسنة 2000، المتعلق بتنقيح المجلّة التجارية في اتجاه الاعتراف بالمقاصة الإلكترونية أو قرار وزير المالية المؤرخ في 15 جانفي 2001 في اتجاه الاعتراف بنظام المبادلات الإلكترونية في إطار الإضماراة الوحيدة «unique liasse»

ولكن رغما عن ذلك، ورغم القول بالمبادلات الحرّة والتّقلات

السهلة، تبقى المهمة الأساسية للتّشريع القمرفي هي حماية الاقتصاد الوطني من آفات الإغراق والمساندة والعلامات المغشوشة وتهريب الأموال وغيرها من الجرائم، ولعلّها الشكل الجديد في مفهوم التهريب القمرفي، ولهذا الغرض كان من اللاّزم وضع أطار تعاون بين الدّول بهدف مقاومة الجريمة القمرفيّة، لأنّ مثل هذه الجرائم عادة ما تنشأ من الخارج. كما أنّه لا يمكن لأيّ سياسة قمرفيّة أن تنجح اليوم إلاّ بهذا التعاون والاعتماد على الوسائل الإلكترونيّة الحديثة في المعالجة المستقلّة أو المرتبطة في إطار شبكات معلوماتيّة مغلقة أو مفتوحة، دفعا لمظاهر الجريمة وسعيا لتحقيق حماية ناجحة من مختلف أعمال التهريب.

إلى جانب جملة من النصوص القانونية الهامة في اتجاه تنظيم يحمل النقاط التي لها علاقة بتنظيم مهنة مزودي الخدمات الرقمية واستغلال الشبكات الرقمية. وفي الحقيقة أن ذلك يأتي في إطار سياسة متكاملة للنهوض بقطاع تكنولوجيا المعلومات على وجه الإجمال.

يراجع في جميع ذلك :

- علي كحلون : الجوانب القانونية لقنوات الاتصال الحديثة و التجارة الإلكترونيّة، نشر دار إسهامات في أدبيات المؤسسة 2002.

- علي كحلون : مسؤولية المدخلين في إطار التطبيقات المعلوماتية، مذكرة-نيل شهادة الدراسات المعمّقة في قانون الأعمال، ص 5 و ما بعد.

- علي كحلون : المسؤولية المعلوماتية، إصدار مركز النشر الجامعي 2005، ص 29 وما بعد.

- علي كحلون : مجموعة القوانين المتعلقة بالمعلوماتية والاتصالات، دار النشر إسهامات في أدبيات المؤسسة 2001.

- علي كحلون : الاتصال والمعلوماتية بين الواقع والقانون، القضاء والتشريع أكتوبر 1998، ص 159 وما بعد.

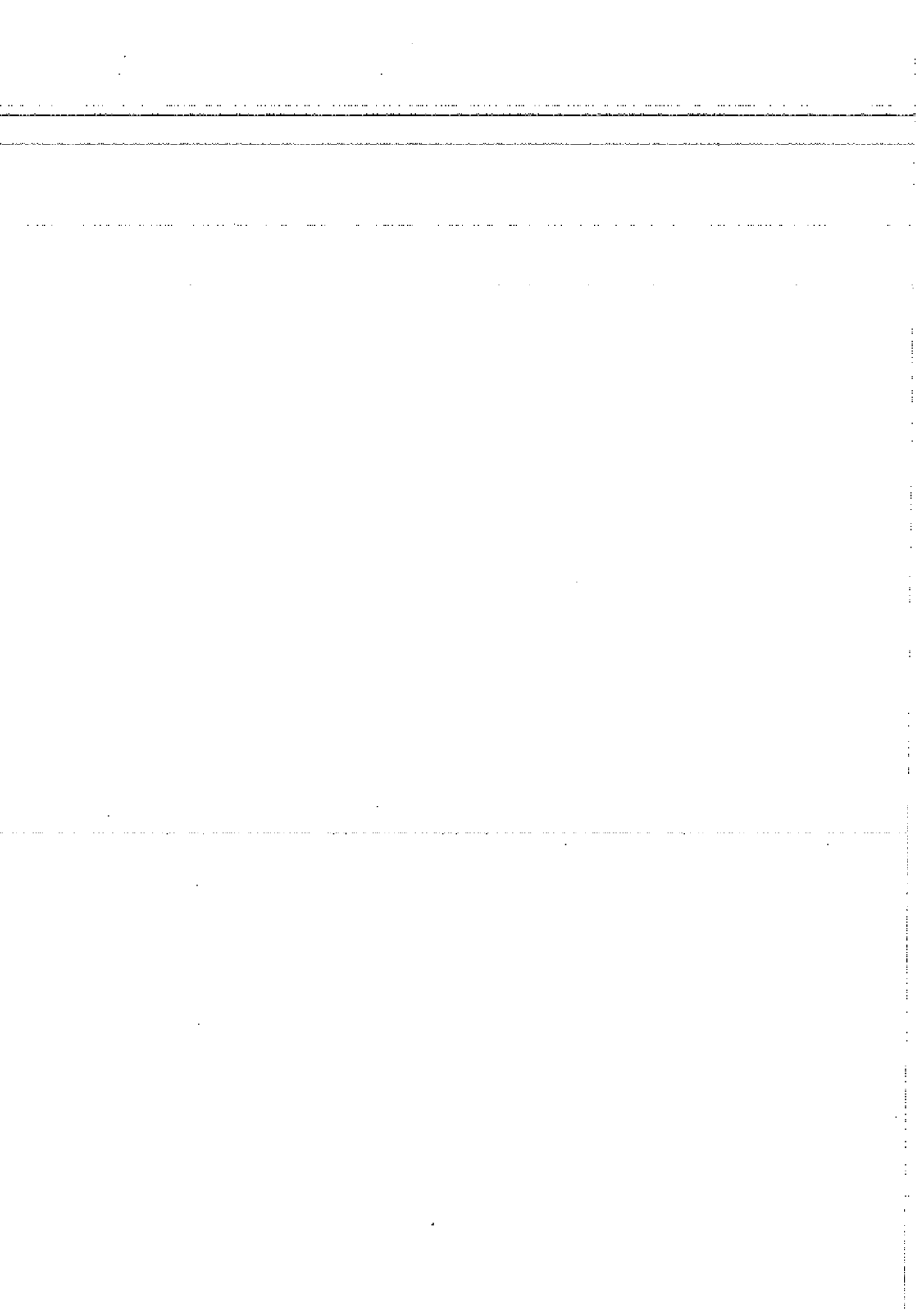
- علي كحلون : التجارة الإلكترونيّة والقضاء والتشريع فيفري 2000، ص 11 وما بعد.

- علي كحلون: العقد الإلكتروني القضاء والتشريع ديسمبر 2001، ص 43.

- علي كحلون : الإطار القانوني للمعلوماتية، القضاء والتشريع جويلية 2005، ص 13. وكذلك المجلة القانونية

2005، ص 273 وما بعد و 2006 ص 98 وما بعد.

مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007



الكلمة الختامية للسيد قدور براجع الرئيس الأول

للمحكمة العليا

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على اشرف المرسلين

أيتها السيدات

أيتها السادة

السادة الحاضرين زميلاتي وزملائي القضاة، قضاة من المحكمة العليا
وقضاة من مجلس الدولة الحاضرين،

ها قد أوشكت أعمالكم على نهايتها ولا يسعني إلا أن أتوجه
بالشكر والثناء إلى جميع الوفود التي قدمت من الدول الشقيقة
والصديقة،

كما أتوجه بالشكر أيضا إلى جميع المشاركين من أساتذة وجهاز
الشرطة ورجال الدرك الوطني وأعوان الجمارك وإدارة الضرائب،

مما لا شك فيه أن المواضيع التي تناولتموها بالدراسة والتحليل
كانت مفيدة وأجابت على معظم انشغالات المتدخلين والمهتمين
ولقيت صدى إيجابيا لدى الجميع بحكم أنها من مواضيع الساعة سواء
ما تعلق منها بالغش الضريبي أو التهريب الجمركي،

وغني عن البيان أن ما تشهده الجزائر من تحولات اقتصادية في ظل انفتاح السوق أدى إلى استفحال ظاهرة التهريب مما دفع بالمشروع الجزائري إلى تعديل قانون الجمارك وإصدار الأمر رقم 05-06 المتعلق بمكافحة التهريب، إذ حرص في هذا على تشديد العقوبات لبعض الجرائم الخطيرة التي تهدد الاقتصاد الوطني ومنع إجراء المصالحة وتطرق إلى كيفية التعاون مع البلدان الأجنبية وتبادل المعلومات. إن الحضور المتميز للوفود ومشاركتها المثرية قد أضفى على هذه الندوة طابعا خاصا في التعاون وتبادل الخبرات والاستفادة من التجربة المكتسبة في العمل القضائي لفترة تقارب الأربعين سنة وهذا ما يحفزنا أكثر على تبادل الزيارات بين المحكمة العليا والجهات القضائية في الدول المذكورة أي أقصد الدول التي لها تجربة في الميدان أخص بالذكر الدول الشقيقة لذا أتمنى أن تتجدد مثل هذه اللقاءات لتعم الفائدة و تتوحد الرؤيا و تتحقق الأهداف المرجوة.

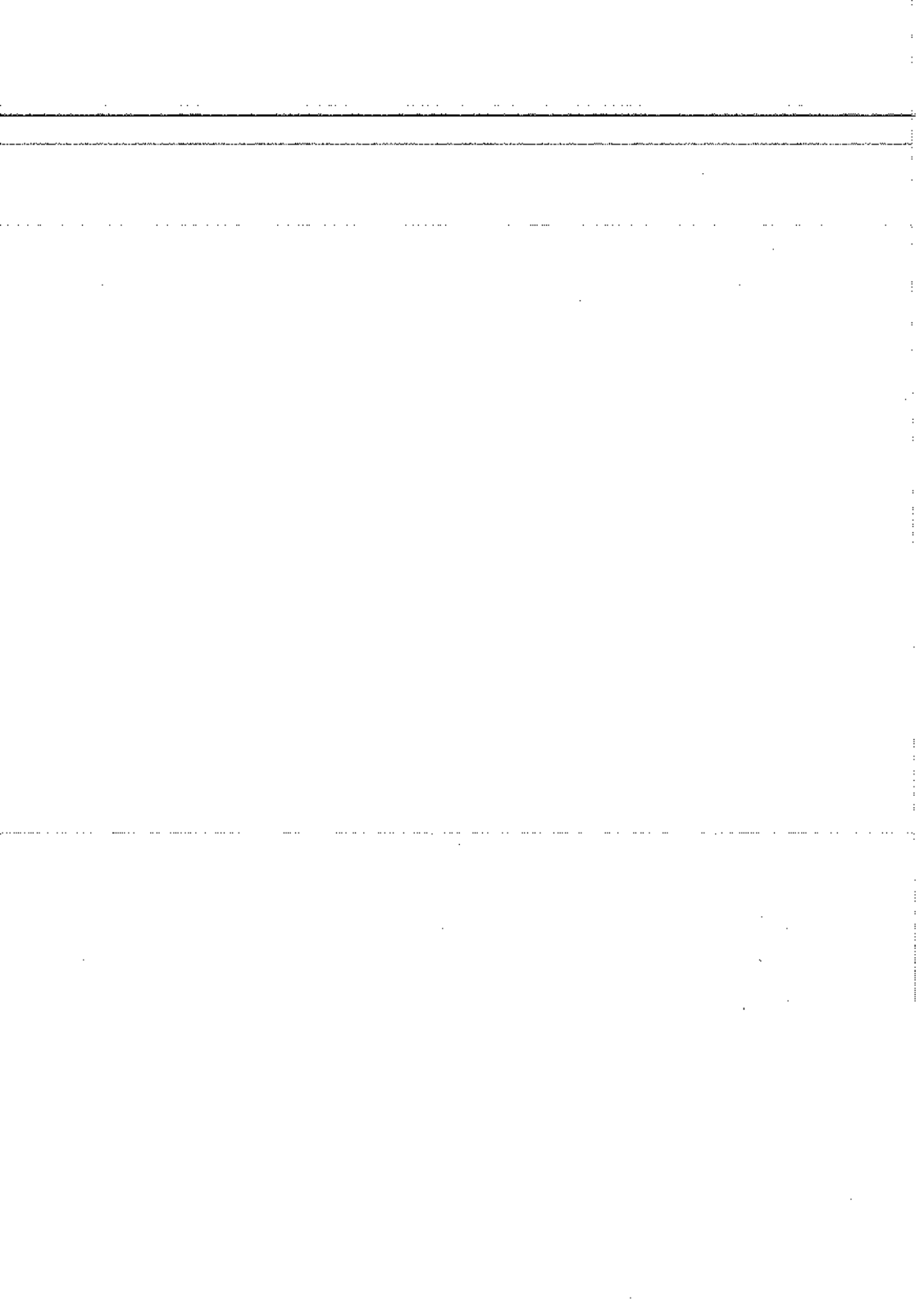
وفي الختام قبل أن نعلن عن اختتام هذه الندوة، أجدد شكري لكل من ساهم في هذين اليومين الدراسيين من متدخلين ومؤطرين وجميع المشاركين.

وأتمنى لضيوفنا الكرام عودة ميمونة لديارهم على أمل اللقاء في فرص أخرى إن شاء الله.

والسلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.

طبع : المؤسسة الوطنية للإتصال، النشر والإشهار

2009



Contrebande

respect de ce que la Convention européenne de sauvegarde des Droits de l'Homme appelle «l'égalité des armes».

Ce bref survol est, bien entendu, très incomplet, sinon superficiel. Si l'on souhaite s'attaquer à une réforme en profondeur du contentieux douanier, c'est à un examen approfondi des règles actuelles qu'il faudrait se livrer et, pour cela, créer une structure (une Commission, par exemple) au sein de laquelle pourraient s'exprimer les points de vue de l'administration, des magistrats et, pourquoi pas de représentants du monde des affaires? Ne nous berçons pas d'illusions. La question est, à l'évidence, hautement politique. Ce n'est pas une raison pour ne pas la poser.

Contrebande

toute connaissance de cause soit puni différemment selon que la marchandise déclarée est plus ou moins fortement taxée, ce qui entraîne, selon le cas une peine contraventionnelle ou une peine délictuelle. Ce qui importe, c'est la gravité objective de son comportement. Et cette considération conduit à rappeler que la sanction doit être proportionnelle à cette gravité. Il est aberrant de prévoir, comme c'est le cas actuellement, que n'importe quelle violation des règles douanières doit être considérée comme une contravention.

Sur le plan procédural, ensuite, rien ne justifie, dès lors qu'on est dans le domaine pénal, le maintien du déséquilibre que l'on constate actuellement entre le rôle prépondérant de l'administration et les moyens de défense des personnes soupçonnées. Certes, il n'est pas question de priver les fonctionnaires de l'administration des douanes des prérogatives qu'ils tirent de leur qualité d'agent «disposant de certains pouvoirs de police judiciaire». Mais il est au moins un point sur lequel une réforme s'impose : les procès-verbaux de douane, même établis par deux agents, doivent pouvoir être contestés au même titre que ceux qu'établissent les policiers ou les gendarmes.

Enfin et surtout, sans exclure que la plupart des infractions puissent donner lieu à une transaction, il ne faut pas oublier que cette transaction met fin à l'action publique, ce qui justifierait, sinon que le juge soit associé à la négociation, au moins qu'elle soit homologuée par un juge, ce qui officialiserait ce mode de règlement du contentieux. De manière plus générale il serait certainement souhaitable que le juge soit associé au déroulement de certaines enquêtes douanières, ne serait-ce que pour s'assurer du

B. Adapter le droit pénal douanier aux données du monde contemporain

Au nom du prétendu caractère «exorbitant» du droit douanier, le système actuel ne correspond plus aux principes les plus élémentaires du droit pénal. Il faut donc renoncer délibérément à certaines solutions auxquelles il est impossible de trouver une véritable justification et entreprendre le renouveau tant des règles de fond que des règles de procédure du droit pénal douanier.

En ce qui concerne les règles de fond, il convient de s'attaquer tout d'abord à la notion d'infraction douanière et de la recentrer autour de ce qui en fait l'essentiel, à savoir la volonté frauduleuse de l'auteur. Il faut, en quelque sorte, s'abstraire de la conception traditionnellement matérielle de l'infraction pour mettre en évidence sa spécificité. Il faut surtout accepter d'en faire une infraction intentionnelle, dans la mesure où c'est bien l'élément volontaire qui la caractérise. Dans cette perspective il est indispensable de mettre fin à l'aberration qui consiste à faire peser sur le prévenu une présomption, même si celle-ci peut être combattue, d'intention délictueuse.

Quant aux sanctions encourues, il faut arrêter de les faire dépendre de la valeur des marchandises ou de l'importance des droits compromis. S'agissant de sanctions pénales, elles doivent être réellement dissuasives et, une fois de plus, il n'est pas question d'encourager les fraudeurs, mais en même temps il faut renoncer au lien qui existe aujourd'hui entre les sanctions encourues et la nature des marchandises. La sanction pénale ne doit pas être liée à l'importance du préjudice. Il n'y a aucune raison valable pour que l'auteur d'une fausse déclaration commise en

Contrebande

On l'a compris : il faudrait, évidemment, mettre en place un système particulier de sanctions administratives pour ces comportements irréguliers, qu'il n'est pas question d'excuser purement et simplement. Sur ce plan, les possibilités ne manquent pas et il suffirait de puiser dans l'arsenal des mesures qui peuvent être prises en cas de violation d'une multitude de réglementations économiques : droit de la concurrence, de la consommation, de l'environnement, etc. Le droit fiscal, pour sa part, pourrait être également une importante source d'inspiration, qui fait précisément une distinction claire entre les sanctions qui frappent ceux qui sont coupables de simple négligence et ceux qui ont eu la volonté avérée de frauder le fisc. On songe par exemple aux pénalités de retard infligées à ceux qui dépassent la date à laquelle ils devraient payer leurs impôts. Il n'est pas question de prêcher ici pour une sorte de tolérance à l'égard des entreprises mais bien de demander que leur soient appliquées des sanctions administratives et non plus pénales avec ce que ces dernières comportent parfois de traumatisant pour ceux qui n'ont aucune conscience d'être des malfaiteurs.. Est-il admissible, en effet, de voir, comme nous l'avons personnellement vu, le président de la plus importante compagnie française d'aviation traduit devant le tribunal correctionnel en tant que prévenu parce qu'un expéditeur de matériel stratégique vers l'URSS avait omis de fournir l'autorisation du ministère français de la défense, qui lui avait d'ailleurs été accordée ?

S'agissant du droit pénal douanier proprement dit, il est non moins indispensable d'examiner enfin comment sortir de la situation actuelle

différence, pourtant fondamentale, entre les opérateurs économiques qui, dans leur immense majorité, s'efforcent de respecter les réglementations en vigueur mais ne sont pas à l'abri d'une erreur de comportement ou du non respect d'une formalité, et les fraudeurs professionnels, qui violent délibérément les obligations légales et réglementaires. En faisant de la moindre peccadille une infraction pénale-une contravention dans le meilleur des cas, un délit dans le pire pour peu que les marchandises en cause soient qualifiées de prohibées ou de fortement taxées-le droit douanier fait peser sur toutes les entreprises qui participent au commerce international, même celles dont la moralité est au-dessus de tout soupçon, la menace de sanctions dont on connaît la lourdeur. A l'heure où l'on encourage la participation des petites et moyennes entreprises à la conquête des marchés étrangers, cette situation n'est plus tolérable.

On notera que, dans le cadre de l'Union douanière européenne, la plus grande attention est accordée au comportement des entreprises auxquelles sont reconnus divers droits, comme celui de se faire rembourser des droits indûment perçus, en particulier si cette situation résulte de «circonstances particulières n'impliquant ni manœuvre ni négligence manifeste de la part de l'opérateur». Il y a là une indication précieuse qui pourrait inspirer les réformateurs.

Il s'agirait essentiellement de réduire le champ du droit pénal douanier à ce qui en justifie l'intervention, c'est-à-dire à la répression des comportements frauduleux ou, si l'on préfère de «dépenaliser» les simples irrégularités et erreurs qui peuvent être commises par des opérateurs dont l'honnêteté ne peut être systématiquement mise en doute.

Le juge est d'ailleurs rarement appelé à intervenir, la plupart des affaires se terminant par une transaction confidentielle conclue entre l'administration et celui qui reconnaît l'infraction. Certes, le procédé, lui-même issu des pratiques de l'Ancien Régime, est sans doute inévitable pour éviter l'engorgement des tribunaux mais son manque de transparence introduit un soupçon sur les conditions dans lesquelles sont conclues certaines transactions.

On comprend que, devant cet édifice archaïque, s'expriment des insatisfactions et que se profilent des aspirations à une modernisation de notre système de traitement des infractions douanières. Le problème n'est pas simple, on s'en doute.

Il n'en est pas moins indispensable de s'interroger sur les orientations souhaitables.

II. Les orientations souhaitables

Si l'on souhaite proposer une réforme significative dans le domaine du contentieux douanier, il importe avant tout de réaffirmer que cette réforme ne doit pas aboutir à affaiblir la lutte contre la délinquance douanière. Il s'agit là d'une évidence tant il est vrai que tous les États voient leurs intérêts menacés par le développement inquiétant de pratiques frauduleuses favorisées par la mondialisation. Cela étant, il n'en est pas moins indispensable de procéder à une révision en profondeur des principes sur lesquels repose le système actuel et de proposer une adaptation du droit pénal douanier aux données du monde contemporain.

A. Établir le système sur de nouveaux principes

Ce qui caractérise le système actuel, c'est tout d'abord le fait qu'il ne tient pratiquement aucun compte de la

Contrebande

De son passé respectable, le droit douanier a, en effet, ~~conservé une vision essentiellement répressive, dans la~~ mesure où, selon des textes qui sont communs à nos deux pays la moindre violation des textes que l'administration des douanes est chargée d'appliquer constitue au moins une contravention, donc une infraction pénale (art. 319, C. algérien ; 410 C. français). Quant à la structure même des infractions douanières, il est généralement enseigné que, du moment qu'il s'agit d'infractions «matérielles», il n'y a pas, sauf exceptions limitées, à se préoccuper de rechercher si leur auteur avait l'intention de les commettre ou s'il a, par exemple, commis une erreur d'interprétation de la loi. S'agissant des pénalités encourues, si les châtiments corporels ont disparu depuis longtemps, l'emprisonnement est parfois encouru et les amendes demeurent en principe fixées de manière en quelque sorte automatique, en fonction de la valeur des marchandises ou des droits compromis et non pas de la gravité des faits reprochés.

Mais c'est surtout au plan procédural que le déséquilibre entre les pouvoirs de l'administration et les droits des individus et des entreprises est éclatant. A l'inverse de ce qui se passe dans d'autres domaines, les constatations des douaniers, sont dotées, dès qu'elles sont consignées dans un procès-verbal, d'une force pratiquement irréfragable, puisqu'elles ne peuvent être contestées que par la voie, périlleuse pour celui qui s'y risque, de la procédure d'inscription de faux.

Quant à la fixation de la sanction, il n'échappe à personne que le rôle du juge est singulièrement effacé par rapport à ce qu'il est en d'autres matières. Ne pouvant pas remettre en question les affirmations de l'administration, le

Que dire, pour terminer, de la menace que fait peser, même si elle a sans doute été exagérée à la suite des attentats de New York de septembre 2001, la circulation d'armes et de substances chimiques destinées à des actions terroristes ?

Voilà donc la Douane confrontée à des nouveaux défis, au regard desquels les moyens juridiques dont elle dispose sont étroitement définis dans le cadre d'un héritage historique encombrant.

B. Un héritage historique encombrant

Les règles juridiques qui s'appliquent au traitement des infractions douanières ont, pour la plupart d'entre elles, été posées avant la Révolution française et sont restées pour l'essentiel à l'abri de l'évolution du contexte dans lequel elles étaient apparues et auquel elles étaient parfaitement adaptées à l'époque. Le phénomène de leur survivance est difficile à expliquer en lui-même et le système actuel suscite souvent l'étonnement des juristes. Si le droit pénal contemporain n'a plus rien à voir avec celui de l'Ancien Régime, si les vagues successives de réformes ont rendu méconnaissable la procédure pénale, on se contente en général d'expliquer l'étonnante résistance du droit douanier par son caractère prétendument «exorbitant», ce qui, il faut le reconnaître, est bien une constatation mais non une justification. Aucun principe constitutionnel, aucune règle de droit naturel ne peuvent être invoqués pour justifier que se perpétuent en matière douanière ses particularités bien connues. Les explications doivent sans doute être trouvées dans une nostalgie de l'opinion publique, inquiète d'un certain laxisme généralisé, et satisfaite, somme toute, de l'existence d'un dernier îlot de sévérité préservée.

Contrebande

transit, l'imagination des fraudeurs est sans limite et elle trouve un appui dans la généralisation des techniques électroniques. A cet égard le développement du commerce en ligne (e-commerce) permet assurément de faire échapper au contrôle douanier classique une part significative des échanges.

On peut observer, ensuite, que des agissements qui n'étaient constitutifs auparavant que d'atteintes à la loi douanière proprement dite, s'inscrivent souvent aujourd'hui dans le cadre élargi de la criminalité financière largement entendue.

Il en va ainsi en particulier de certaines opérations douanières, en apparence régulières, qui permettent d'opérer le blanchiment de l'argent procuré par des activités illicites, voire criminelles. Si elle est soigneusement menée, une opération banale de commerce international peut également servir à alimenter la corruption, considérée aujourd'hui comme un véritable fléau de la vie économique.

Il faut enfin prendre conscience du développement et de la diversité des risques véhiculés aujourd'hui par certaines marchandises et qui vont bien plus loin que celui d'une diminution des recettes fiscales de l'État. Qu'il s'agisse de marchandises de contrefaçon, qui portent atteinte aux droits de propriété intellectuelle ou, pire, à la sécurité des consommateurs, de produits de nature à menacer la santé publique, celle des animaux, à nuire à l'environnement, qu'il s'agisse de l'exportation d'œuvres d'art ou de trésors archéologiques, tout cela appelle à une vigilance accrue et à une rénovation des missions de la Douane.

Contrebande

la fonte des glaciers du Groenland entraîne des inondations au Bangladesh, une ferme contaminée par la peste aviaire en Pologne et il faut s'empresse de parquer les volailles dans le Sud de la France. Bien évidemment, la même propagation se produit pour les phénomènes économiques : la crise boursière récemment survenue aux États-Unis fait des ravages dans le monde entier et l'internationalisation du capital rend pratiquement impossible la détermination de la nationalité des entreprises. Comment savoir avec précision enfin l'origine des produits dans la fabrication desquels sont intervenus plusieurs pays?

Face à ces bouleversements des conditions dans lesquelles se développent les échanges commerciaux internationaux, il n'y a rien d'étonnant à ce que la criminalité ait subi une évolution qui crée pour les autorités chargées de poursuivre et de réprimer la fraude douanière une situation à laquelle elles ont parfois du mal à faire face, et cela d'autant plus qu'elles sont encore pour l'essentiel handicapées par un héritage historique encombrant.

A. L'évolution de la criminalité

Par rapport aux formes classiques de délinquance douanière, il est certain, tout d'abord, que s'est opérée une diversification spectaculaire des agissements frauduleux. Certes, la contrebande par franchissement clandestin de la frontière est loin d'avoir disparu mais elle a perdu beaucoup de son caractère folklorique, notamment depuis l'apparition du transport par conteneurs qui ne sont souvent contrôlés que de façon aléatoire. Mais, ce qui est surtout à souligner, c'est l'importance prise par la fraude documentaire, dont on connaît les multiples manifestations : fausses factures, faux certificats d'origine, faux titres de

Contrebande

La seconde de ces constantes est la sévérité dont on a toujours fait preuve à l'égard des délinquants. Considérés comme portant une atteinte particulièrement grave à l'intérêt public, au point d'être considérés à certaines époques comme de vrais criminels auxquels on infligeait la peine de mort ou, au mieux, les galères, tout était fait pour qu'ils ne puissent échapper à la sanction. En dépit de certains assouplissements récents, il leur est toujours difficile d'invoquer leur erreur ou leur bonne foi. Pas question qu'ils échappent aux constatations des douaniers relatées dans des procès-verbaux dotés d'une autorité absolue, pas question que les juges abaissent les pénalités encourues au-dessous d'un certain niveau.

Il est vrai que, dans la conscience populaire, le contrebandier a souvent bénéficié d'une certaine sympathie et qu'il n'est pas en général considéré comme un « bandit de grand chemin », bien au contraire. L'opinion publique n'est donc pas, globalement, en faveur de cette sévérité, même de nos jours.

Pourtant la situation a beaucoup évolué depuis quelques décennies et c'est pourquoi elle mérite d'être réexaminée dans son ensemble. C'est pourquoi nous nous proposerons de réfléchir, dans un premier temps, aux défis actuels, et, dans un second temps, aux orientations souhaitables.

I. Les défis actuels

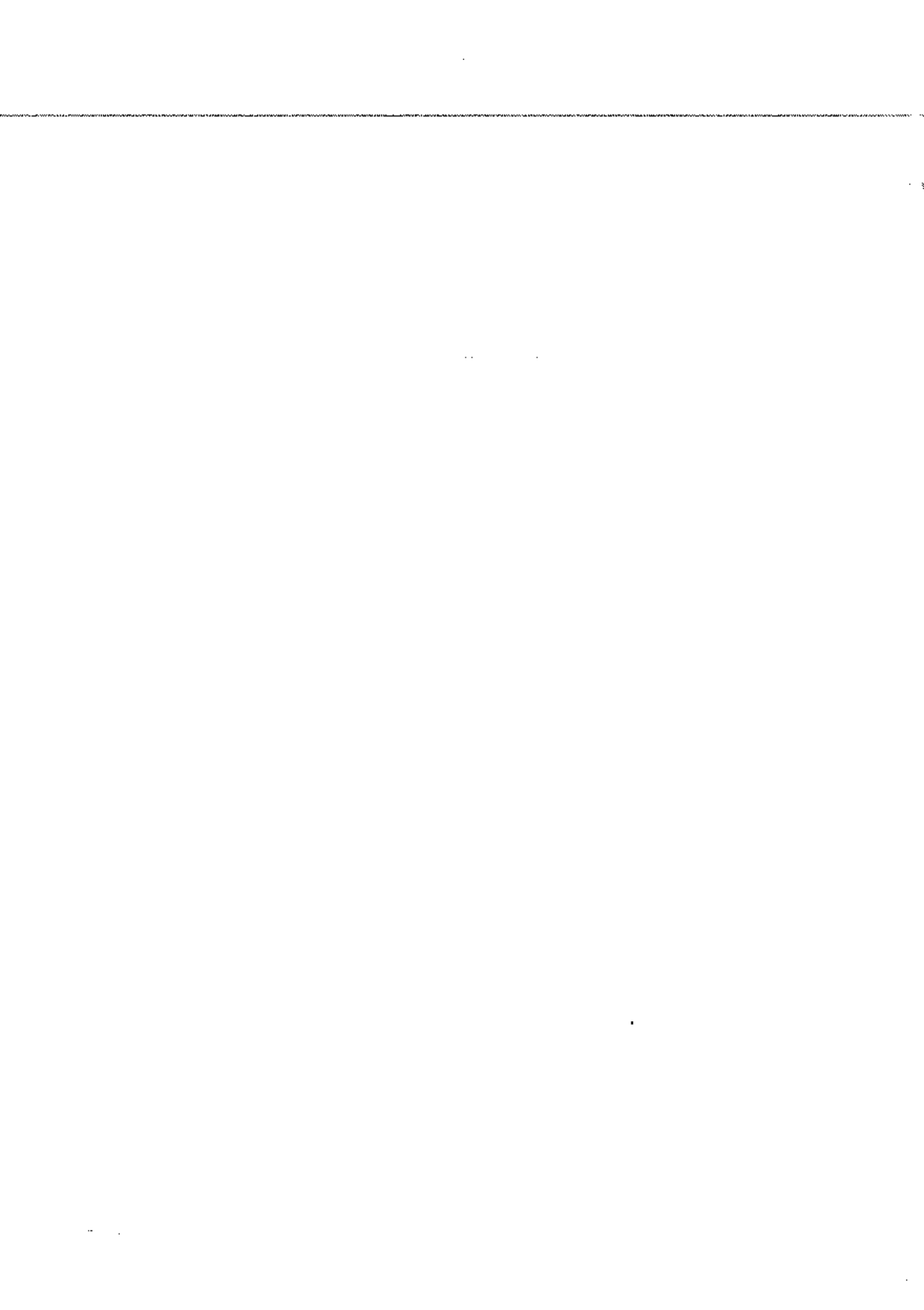
Rien n'est plus banal que de constater combien notre société contemporaine vit aujourd'hui au rythme de la « mondialisation ». Exceptionnels sont les phénomènes qui n'affectent que les États eux-mêmes dans le cadre de leurs frontières politiques : un incendie dans la forêt amazonienne déclenche à terme une sécheresse en Europe,

Le traitement des infractions douanières, une construction à repenser

Claude J. BERR - Professeuse émérite
Université Pierre Mendès France-Grenoble-FRANCE

La recherche, la poursuite et la sanction des infractions douanières sont des thèmes aussi anciens que le phénomène de la fraude douanière elle-même. On y retrouve des constantes, qu'il faut avoir à l'esprit avant d'aborder la question polémique que nous souhaitons évoquer aujourd'hui : faut-il repenser la manière dont sont traitées les infractions douanières dans des pays qui s'inspirent largement d'une tradition commune?

La première de ces constantes est relative aux caractères qui sont généralement attribués à l'infraction douanière elle-même. Tous les auteurs s'accordent à dire qu'elle présente un caractère « fugace », autrement dit qu'elle est accomplie rapidement et qu'elle ne laisse pas de trace, le franchissement d'une frontière s'opérant en général de manière clandestine. D'où toute une série de mesures permettant de poursuivre des personnes que l'on n'a pas pu prendre sur le fait : ainsi, par exemple, sont considérés comme des délinquants ceux qui détiennent sur le territoire douanier des marchandises dont ils ne peuvent prouver qu'elles ont été régulièrement introduites. De même est-il possible de mettre en cause ceux que l'on désigne, sous le terme évocateur, d'« intéressés à la fraude » alors qu'ils n'ont pas nécessairement participé à l'activité frauduleuse elle-même.



**III - La jurisprudence en matière douanières années
2003-2007**

➤ **Les constances :**

La Cour Suprême consacre et rappelle aux juridictions de fond le particularisme du droit pénal douanier, notamment.:

- En matière de preuve.
- En matière de poursuite.
- En matière de peine fiscale,...

➤ **Les nouvelles orientations :**

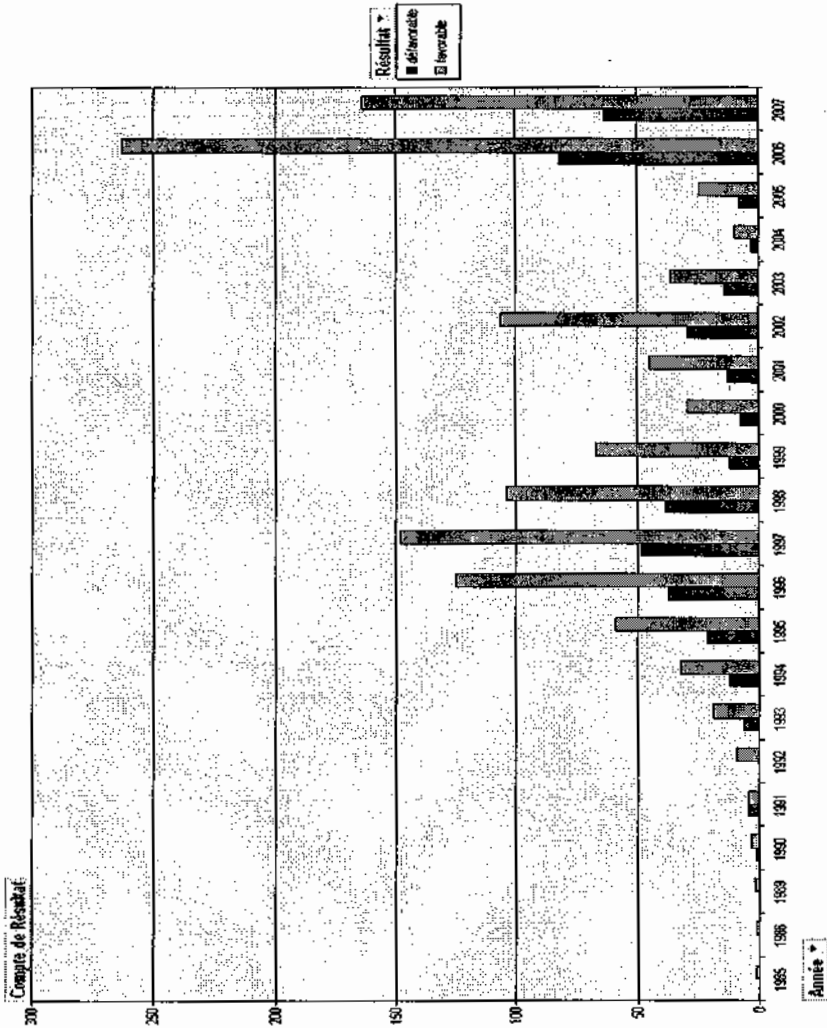
La Cour Suprême considère toutefois qu'en matière d'infractions de change :

- ✓ -Les peines prévues sont de nature pénale et non fiscale.
- ✓ -Défaut de qualité pour l'administration des douanes de se constituer partie civile ou d'exercer l'action fiscale sauf dérogation spéciale du M.F.

Conclusion :

De l'efficacité vers l'efficience; la nécessité d'une étroite collaboration douano-judiciaire.

**REPARTITION DES DISPOSITIFS CS –
FAVORABLE ET DEFAVORABLE**



مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهرب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

II – 2 – De la constatation au recouvrement :
l'incontournable levier judiciaire.

- En matière de constatation.
 - Les actes antérieurs à la constatation.
 - Les procédures d'enquête.
- En matière de garantie et de recouvrement des droits du trésor public.
 - la sécurisation des marchandises (Les ventes avant jugement).
 - Les saisies conservatoires et les saisies exécutions.
 - La contrainte par corps.

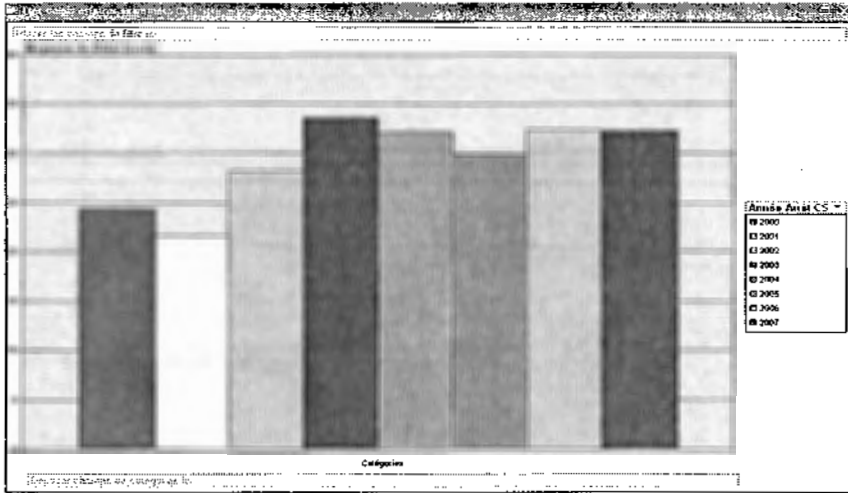
III - La lutte contre la criminalité économique et fiscale : la place de la jurisprudence

IV – 1 Démonstration de l'application informatisée :

JP

III-2 - Synthèses des principales orientations jurisprudentielles :

DELAIS MOYENS CS



■ Les délais des poursuites sont en moyenne de six à sept ans.

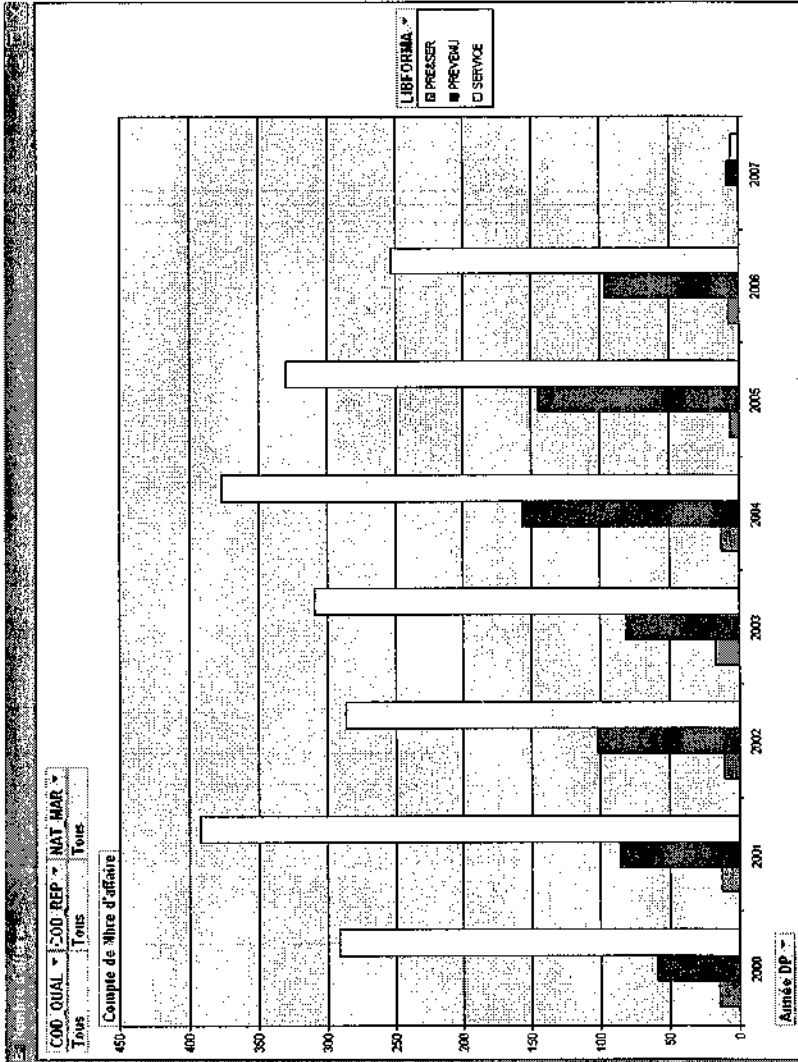
■ Pour les affaires ayant connues une décision de cassation par la cour suprême il faut rajouter un délai supplémentaire de trois ans minimum.

Mesures prises ou a entreprendre :

■ Rationalisation des poursuites (promotion de la transaction; règlement des contentieux de faible valeur par voies de minuties).

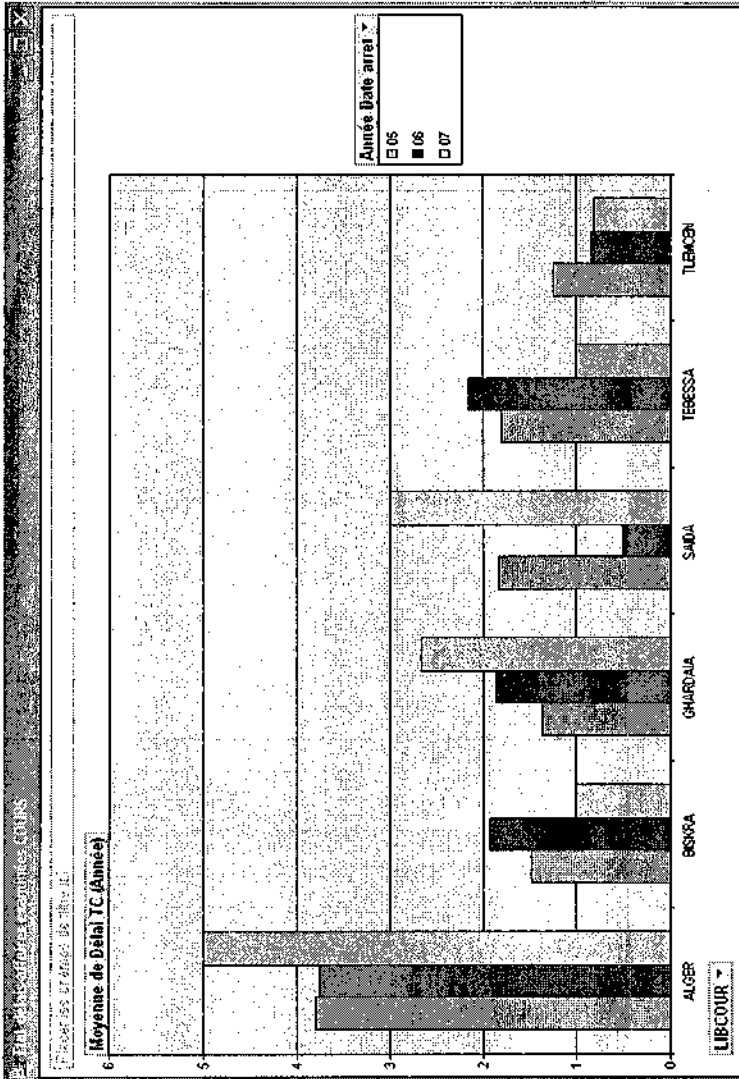
■ Rationalisation de l'utilisation des voies de recours judiciaires.

ETAT DES POURVOIS EN CASSATION



مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهرب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

**DELAIS DES AFFAIRES EXAMINEES
(COURS)**



مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الفسح الضريبي والتهرب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

■ Les pénalités prononcées sont de l'ordre de **42.58%** des pénalités encourues.

■ L'analyse de ces données démontre que les variations des montants du «manque a gagner» ne sont pas en rapport avec la nature des infractions constatées mais dépendent de la qualité de suivi et de traitement de ces affaires par les représentants de la douane et des magistrats compétents.

Mesures prises ou à entreprendre :

■ Améliorer le niveau des interlocuteurs de la douane en justice (création d'un statut particulier pour les agents poursuivants; formation...).

■ Création de sections judiciaires spécialisées en fraudes fiscales et économiques.

II - 1 - Les enjeux économiques.

c/ - La poursuite judiciaire est d'abord un coût

■ Dans une logique économique de base le résultat (ou le profit) doit être supérieur aux frais engagés.

■ Cette règle est aussi valable en matière de suivi et répression de la F.F.E.

Pénalités prononcés > frais judiciaires

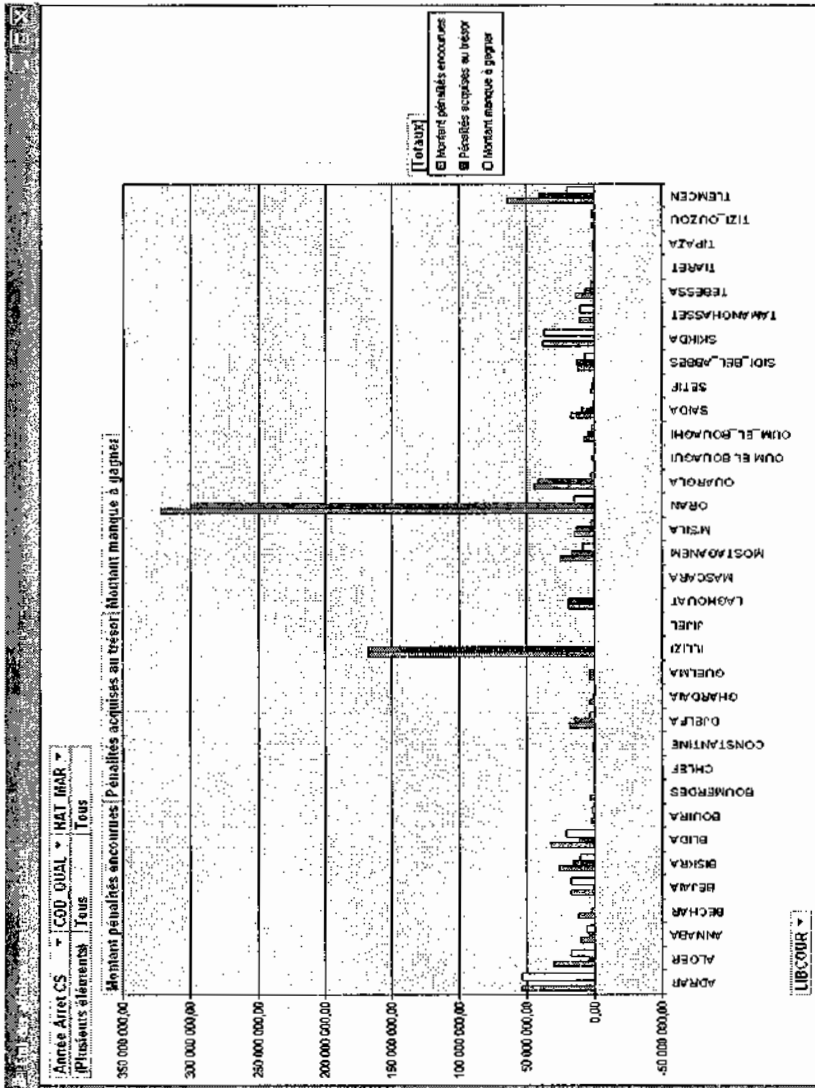
■ A défaut de disposer d'informations spécifiques et quantifiées relatives aux frais judiciaires; les délais de poursuites constituent un indicateur important à intégrer dans l'équation économique.

■ Les délais judiciaires sont une référence puisque :

■ Plus les délais sont longs; plus le coût est un important pour le trésor.

■ La lenteur du traitement judiciaire influe sur la valeur des marchandises saisies (dépréciation).

**ETAT DES PENALITES DEFINITIVEMENT
ACQUISES AU TRESOR.**



مجلة المحكمة العليا - عدد خاص - الفش الضريبي والتهرب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

Tableau d'évolution (2006 par rapport à 2005) :

Nombre d'affaires constatées +10,26%			Nombre d'affaire en justice	Nombre d'affaires réglées par transaction	Nombre d'affaire en instance transaction	Contentieux annulés ou rectifiés
Douanière	Changes	contrebande				
+ 1,31%	+ 55,74%	* +58,40%	+ 20,60%	- 3,51%	+ 287,66%	+97,36%

■ L'analyse se fait par la consolidation de l'ensemble des décisions de justice traitant des affaires douanières ou de change ayant acquit l'autorité de la chose jugée.

■ Cette analyse permet de :

- déterminer par juridiction et par service les montants définitivement acquits au trésor en vue de procéder à leur recouvrement.

- déterminer les cas où la justice a rejeté les demandes de l'administration et d'en examiner le motif, l'objectif étant de :

- Réduire au maximum l'écart entre les pénalités encourues et celles prononcées (le manque à gagner).

- Cibler les affaires infructueuses et travailler à rationaliser les poursuites.

Etat statistique du contentieux ; année 2006

Nombre d'affaires constatées 7657			Nombre d'affaire en justice	Nombre d'affaires réglées par transaction	Nombre d'affaire en instance transaction	Contentieux annulés ou rectifiés
Douanière	Changes	contrebande				
5075	461	2121	3535 (46,16 %)	3763	284	75

II – 1 – Les enjeux économiques :

- Évaluation économique de la politique de répression de la Fraude fiscale et économique.

ETAT DES AMENDES ENCOURUES

Année	Nombre d'affaires	Montant (DA)
2004	9728	35.073. 389. 405,96
2005	11645	55.932.662.113,56
2006	10978	55.538. 045.884,60

Etat des affaires douanières réglées par voie transactionnelle et par voie judiciaire :
(Directions Régionales)

Etat statistique du contentieux; année 2005

Nombre d'affaires constatées 6944			Nombre d'affaires en justice	Nombre d'affaires réglées par transaction	Nombre d'affaires en instance transaction	Contentieux annulés ou rectifiés
Contrebande 1339						
Avant ord 05/06	Ord 05/06					
664	675	2931 (42,20 %)	3900	75	38	

**III- La lutte contre la criminalité économique et fiscale :
la place de la jurisprudence :**

- Démonstration du programme de jurisprudence informatisé.

- Les orientations de la cour suprême.

- conclusion.

**I – Les paramètres essentiels de la stratégie de lutte
contre la criminalité économique et fiscale.**

■ Adopter une politique dissuasive réelle en inversant le rapport gain/risque en défaveur de l'infracteur.

■ Assurer une réparation effective du préjudice économique subit au trésor public généré par cette forme de criminalité.

■ S'attaquer au pouvoir économique des acteurs asymétriques (terrorisme, crime organisé) : l'objectif étant de tarir les sources de financement du terrorisme et de priver le crime organisé de sa raison d'être : le profit.

■ Contribuer à la dynamique de construction juridique en conciliant la pratique et le droit.

**II – La lutte contre la criminalité économique et
fiscale : le rôle économique de la justice.**

II - 1 Les enjeux économiques :

a/ - l'importance du règlement judiciaire.

Le rôle de la justice dans la stratégie de la lutte contre la criminalité économique et fiscale

BENYAKOUB Hanane
Sous Directrice des Etudes du Contentieux
et de la Jurisprudence
Direction Générale des Douanes

Introduction :

I - Les paramètres de la stratégie de lutte contre la criminalité économique et fiscale.

II - La lutte contre la criminalité économique et fiscale : le rôle économique de la justice.

II - 1 - Les enjeux économiques :

- L'importance du règlement judiciaire.
- Évaluation économique de la politique de répression de la Fraude économique et fiscale.
- La poursuite judiciaire est d'abord un coût.....

II - 2 - de la constatation au recouvrement : l'incontournable levier Judiciaire :

- En matière de constatation.
- En matière de garantie et de recouvrement des droits du trésor Public.



Contrebande



Fraude Fiscale

publique jusqu'à la décision définitive de juridiction administrative?

Pour cette question on peut considérer que les poursuites pénales et la procédure administrative étant, par leur nature et leur objet, différentes et indépendantes l'une de l'autre, nous estimons que le juge répressif n'a pas à surseoir à statuer jusqu'à la décision définitive de la juridiction administrative, laquelle ne peut avoir autorité de chose jugée à son égard.

Aussi, sur le même fondement, nous estimons que le juge répressif n'est pas compétent pour réviser ou annuler l'imposition, dans le cas où celle-ci, est contestée, par devant lui, par le contribuable poursuivi.

En effet, considérant que cette imposition constitue l'objet du litige fiscal entre l'administration fiscale et le contribuable, à ce titre, ce litige relève de la compétence exclusive du juge administratif, sur le fondement de l'article 7 du code de procédure civile.

Voilà, j'arrive au terme de mon présent exposé, et je vous remercie pour votre aimable attention.

Fraude Fiscale

contribuables, en moyenne par année, sollicitent le bénéfice du retrait de la plainte.

Voici les principales incidences du montant de l'imposition sur la procédure judiciaire.

Il existe une autre incidence, toutefois l'effet de celle-ci est inversé, à savoir l'incidence de certaines décisions de justice sur le montant de l'imposition objet de la poursuite pénale en matière fiscale.

IV- incidence des décisions du juge répressif sur le montant de l'imposition :

*** Décision portant non lieu, relaxe ou acquittement :**

En cas de non lieu, relaxe ou acquittement, le contribuable concerné peut prétendre à l'annulation de la pénalité fiscale appliquée sur la base de l'infraction de manœuvres frauduleuses et son remplacement par la pénalité ordinaire.

Aussi, dans le cas où suite au dépôt de la plainte, l'administration fiscale a régularisé deux exercices au delà du délai de reprise, sur le fondement des articles 106 et 110 du code des procédures fiscales, les impositions y relatives sont à annuler.

Quant aux impositions relatives aux exercices non prescrits, celles-ci restent dues.

*** Décision du juge répressif portant sursis à statuer jusqu'à la décision définitive de la juridiction administrative concernant la même imposition :**

Dans le cas où l'imposition liée à l'action publique fait l'objet, également, d'un recours porté devant le juge administratif par le contribuable concerné, es-ce que le juge répressif peut décider de surseoir de statuer sur l'action

même le montant des droits éludés dépasse largement le seuil prévu pour la qualification en crime.

- incidence du paiement du montant de l'imposition :

Le paiement du montant de l'imposition peut aboutir à l'extinction de l'action publique.

En effet, Comme il a été précisé précédemment, l'engagement de l'action publique pour réprimer l'infraction de fraude fiscale, est lié au dépôt d'une plainte par l'administration fiscale.

En d'autres termes, la plainte de l'administration fiscale est une condition nécessaire pour la poursuite pénale en matière fiscale.

A ce titre, la législation fiscale en vigueur, notamment l'article 305 du code des impôts directs et l'article 119 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, prévoient que le retrait de la plainte par le responsable du service fiscal qui a engagé cette plainte, entraîne l'extinction de l'action publique et ce, sur le fondement de l'article 6 paragraphe 3 du code de procédure pénale.

Toutefois, le retrait de la plainte, tel qu'il est prévu par les articles 305 du CID et 119 du C'ICA, est soumis à deux conditions, à savoir :

- le paiement intégral de l'imposition (droits et pénalités), objet de la poursuite pénale ;
- l'autorisation du Directeur général des impôts.

Observation :

En pratique, cette faculté est peu utilisée. En effet, sur les 600 à 800 plaintes, en moyenne, déposées chaque année par l'administration fiscale, seulement 4 à 6

Fraude Fiscale

- De l'emprisonnement de deux (2) à dix (10) ans et d'une amende pénale de 100.000 DA à 300.000 DA, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 300.000 DA et n'excède pas 1.000.000 DA ;

- De la réclusion à temps de cinq (5) à dix (10) ans et d'une amende pénale de 300.000 DA à 1.000.000 Da, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 1.000.000 DA et n'excède pas 3.000.000 DA ;

- De la réclusion à temps de dix (10) à vingt (20) ans et d'une amende pénale de 1.000.000 DA à 3.000.000 DA, lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 3.000.000 DA».

De la lecture de cet article il ressort que l'auteur de l'infraction de fraude fiscale, est passible :

-soit d'une sanction corporelle qualifiée d'emprisonnement, terme utilisé, normalement, pour désigner un délit ;

- soit d'une sanction corporelle qualifiée de réclusion à temps, terme utilisé, normalement, pour désigner un crime.

Ainsi, en se basant uniquement sur les termes utilisés pour désigner la sanction corporelle, et nonobstant sa durée, on peut conclure que l'infraction de fraude fiscale est qualifiée soit en délit soit en crime et ce en fonction de l'importance du montant des droits éludés.

En effet, en pratique on relève que les affaires liées à cette infraction sont renvoyées soit devant le tribunal correctionnel soit devant le tribunal criminel.

Toutefois, il est observé que pour certaines affaires, l'infraction a été qualifiée, par le juge, en délit, combien

Fraude Fiscale

- après la notification de la décision du directeur des impôts de wilaya, statuant sur le recours préalable, et si le litige persiste, le contribuable a le choix de contester cette décision soit, devant les commissions de recours soit devant le juge administratif. Lesdites commissions de recours sont compétentes uniquement en matière d'impôts directs et de TVA, et les avis rendus par ces dernières peuvent faire l'objet d'un recours auprès du juge administratif, dans le cas où le litige persiste toujours.

Le recours juridictionnel relève de la compétence de la chambre administrative de la cour, en premier ressort, et du Conseil d'Etat, en appel, et ce suivant les règles de procédures prévues pour le recours de plein contentieux.

III- incidence du montant de l'imposition au cours des différentes phases de la procédure judiciaire :

- incidence du montant de l'imposition sur la qualification de l'infraction et sur le barème des sanctions pénales :

La qualification de l'infraction de fraude fiscale est précisée par les dispositions de l'article 303 du code des impôts directs, qui édicte que : «Quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses s'est soustrait ou a tenté de se soustraire, en totalité ou en partie, à l'assiette ou à la liquidation de tout impôt, droit ou taxe est passible :

- D'une amende pénale de 50.000 DA à 100.000 DA, lorsque le montant des droits éludés n'excède pas 100.000 DA;

- De l'emprisonnement d'un (1) à cinq (5) ans et d'une amende pénale de 50.000 DA à 100.000 Da, Lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 100.000 DA et n'excède pas 300.000 DA ;

Fraude Fiscale

années prescrites à une quelconque régularisation (exp: report déficitaire, les amortissements, le stock....).

Cependant, le délai de prescription peut être exceptionnellement prolongé dans le cas où l'administration découvre des agissements frauduleux.

En effet les articles 106 et 110 du code des procédures fiscales, prévoient que : «Le délai de prescription est prorogé de deux (2) ans, dès lors que l'administration, après avoir établi que le contribuable se livrait à des manœuvres frauduleuses, a engagé une action judiciaire à son encontre».

- Quelles sont les garanties du contribuable ?

Toutes ces formes de contrôle, sont soumises à un formalisme strict, à savoir :

- l'obligation d'informer le contribuable de son droit de se faire assister par un conseil de son choix ;
- la procédure de contrôle est obligatoirement contradictoire ;
- les propositions de redressement ou de rectifications son notifiées au contribuable concerné, lequel dispose d'un de réponse fixé par la loi.
- Une notification définitive est adressée au contribuable après l'expiration du délai de réponse et après examen de ses observations.

Après la notification du rôle d'imposition, le contribuable dispose du droit de contester les impositions mises à sa charge, et ce dans le cadre du dispositif légal prévu pour le contentieux fiscal, lequel est organisé :

- en recours préalable, obligatoire, devant le directeur des impôts de wilaya territorialement compétent;

Fraude Fiscale

La vérification de comptabilité et la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble sont exercées par des structures spécialement chargées de cette mission à savoir :

- La sous-direction du contrôle fiscal relevant de la direction des impôts de wilaya, à compétence locale ;
- Le service de recherches et vérifications (S R V d'Alger, Constantine et Oran) à compétence étendue.

- Quelles sont les limites au pouvoir de redressement de l'administration fiscale?

Une limite dans le temps.

Elle résulte du délai de reprise : c'est la durée pendant laquelle l'administration va pouvoir exercer son pouvoir de redressement des impôts. A l'expiration de ce délai, il y a prescription. Le délai de prescription en matière fiscale est fixé, d'une façon générale, à quatre ans.

En conséquence, pour être valables, les impositions doivent être notifiées et être mises en recouvrement avant l'expiration du délai de quatre ans. Au delà, la prescription est acquise au profit du contribuable.

Toutefois, il y a lieu de distinguer entre le droit de redresser les impositions et entre le droit pour l'administration d'opérer des recherches et des investigations.

Le droit pour l'administration d'opérer des recherches et des investigations peut parfaitement porter sur des années prescrites lorsque dans celles-ci, se situent des éléments à l'origine d'autres éléments figurant dans la période non prescrite, mais sans pour autant soumettre les

Fraude Fiscale

Le contrôle sur pièces peut porter sur un ou plusieurs impôts ainsi qu'il peut concerner un ou plusieurs exercices dans la limite du délai de prescription.

Ces deux formes de contrôle (contrôle formel et contrôle sur pièces) sont assurées, au bureau, par l'inspection des impôts dans la mesure où c'est ce service qui est chargé directement de la gestion des dossiers fiscaux des contribuables et du suivi de leur situation au regard de la législation fiscale.

*** La vérification de comptabilité :**

La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations qui a pour objet d'examiner les documents comptables d'une entreprise ou société et de les confronter à certaines données, de fait ou matérielles, afin de contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les redressements au titre de la période non prescrite.

Cette forme de contrôle est un contrôle sur place. C'est à dire que ce contrôle se déroule au sein de l'entreprise.

*** La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble :**

Cette forme de contrôle consiste à examiner la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques en vue de contrôler la cohérence entre d'une part, les revenus déclarés et d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des intéressés au regard de l'impôt sur le revenu global au titre de la période non prescrite.

Comment s'effectuent les régularisations opérées par les services fiscaux ?

Ces régularisations sont réalisées dans le cadre du contrôle fiscal fondé sur le droit de reprise conféré à l'administration fiscale comme contre partie du système déclaratif.

Quelles sont les différentes formes du contrôle?

Le dispositif actuel prévoit diverses formes de contrôle, notamment :

- le contrôle formel;
- le contrôle sur pièces;
- la vérification de comptabilité;
- la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble.

* Le contrôle formel

Il s'agit d'un contrôle sommaire consistant en l'examen formel des données et indications portées sur les déclarations souscrites en vue de déceler d'éventuelles erreurs ou incohérence.

Ce type de contrôle porte systématiquement sur l'ensemble des déclarations souscrites par les contribuables

* Le contrôle sur pièces :

Cette forme de contrôle est mise en œuvre de façon sélective aux fins d'un examen critique et de façon approfondie des déclarations fiscales et de leur cohérence avec les chiffres déclarés, des documents et renseignements en possession du service qui sont complétés, le cas échéant, par des demandes d'éclaircissements ou de justifications et éventuellement par des constats physiques et matériels sur place.

Fraude Fiscale

Ceci constitue la première incidence du montant de l'imposition sur la procédure judiciaire, à savoir, la nécessité d'établir l'imposition avant la mise en mouvement de l'action publique.

Avant d'examiner les autres incidences, voyant d'abord comment les impositions sont établies par l'administration fiscale.

II - Etablissement de l'imposition :

En Algérie, c'est le système déclaratif qui prévaut. Ainsi, chaque contribuable (entreprise ou particulier) est tenu, sous sa responsabilité, de calculer, déclarer et payer spontanément ou par voie de rôle les impôts et taxes dont il est redevable de par la loi.

Cela veut dire qu'il appartient au contribuable de se rapprocher des services fiscaux pour, notamment :

- déclarer l'existence de son activité,
- remplir les déclarations périodiques et les déposer dans le délai prescrit,
- payer, dans le délai, le montant des impôts et taxes dues,
- déclarer la cessation temporaire ou définitive de son activité.

Le système déclaratif veut dire, aussi, que les déclarations suscrites par le contribuable sont présumées sincères et exactes jusqu'à ce que l'administration fiscale apporte la preuve du contraire, et ce, à travers la mise en œuvre d'un certain nombre de procédés de contrôle prévus par la loi. Cette action peut se traduire par un rappel des droits lorsque les montants déclarés sont inférieurs aux montants réellement perçus ou réalisés et de sanctionner ceux qui ne respectent pas leurs obligations fiscales.

Fraude Fiscale

La répression de l'infraction de fraude fiscale est prévue par l'ensemble des codes fiscaux constituant la législation fiscale en Algérie, à savoir :

- Code des impôts directs : articles 303 à 309 – 407 et 408 :
- Code des taxes sur le chiffre d'affaires (la TVA) : articles 117 à 128 :
- Code des impôts indirects : articles 530 à 538 – 542 à 544 :
- Code de l'enregistrement : articles 119 à 121 :
- Code du timbre : articles 33 et 34 :
- Code des procédures fiscales : article 104

L'ensemble de ces textes de loi définissent la fraude fiscale comme étant le fait de se soustraire frauduleusement ou à tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement, partiel ou total, de l'impôt ou à organiser son insolvabilité.

Par ailleurs, les mêmes textes de loi prévoient que la poursuite devant la juridiction répressive est engagée sur plainte du Directeur des impôts de Wilaya territorialement compétent.

A cet effet, et prenant comme référence les dispositions de l'article 303 du code des impôts directs, sur lequel sont fondées la plupart des plaintes déposées par l'administration fiscale, on relève que la qualification de l'infraction et le barème des sanctions pénales sont fixés en fonction du montant des droits éludés.

En conséquence, on peut supposer que l'imposition faisant ressortir le montant des droits éludés doit être établie préalablement au dépôt de la plainte.

Fraude Fiscale

- Aussi, aborder la question de l'imposition, nous donne l'occasion de faire un bref passage en revue des modalités et des procédures d'établissement des impositions.

Ainsi, ma présente intervention traitera de ces sujets et pour ce faire, on examinera, successivement :

- le dispositif légal prévoyant et sanctionnant l'infraction de fraude fiscale ;
- Les modalités d'établissement de l'imposition ;
- l'influence du montant de l'imposition au cours des différentes phases de la procédure judiciaire ;

I- Le dispositif légal prévoyant et sanctionnant l'infraction de fraude fiscale :

La législation fiscale a érigé en délit ou en crime certaines infractions fiscales en raison de leur gravité particulière, notamment du fait que les auteurs de telles infractions agissent manifestement avec une intention frauduleuse.

Etant précisé à cet égard, que la législation fiscale ne considère pas que toute violation d'une règle fiscale constitue une infraction relevant du droit pénal. En effet, les infractions portées devant le juge répressif concernent uniquement les cas où les mis en cause, agissent avec une volonte délibérée de violer la loi.

Pour réprimer ces infractions il est prévu des peines qui peuvent être classées en deux catégories :

1)- des sanctions administratives, prononcées par l'administration fiscale.

2) - des sanctions pénales, relevant de la compétence des juridictions répressives.

La créance fiscale objet de la poursuite pénale pour fraude fiscale

AIT BELKACEM Djamel
sous-directeur du contentieux
administratif et judiciaire
Direction Générale des impôts

Ma présente intervention portera sur le thème : «la créance fiscale objet de la poursuite pénale pour fraude fiscale».

Avant de développer ce thème, est-il utile de préciser, au préalable, les raisons ayant conduit au choix d'aborder le thème de la fraude fiscale sous l'angle de la créance fiscale ou plus précisément, le montant de l'imposition liée à l'acte de fraude fiscale.

Ces raisons sont au nombre de trois :

- La première raison est que de la lecture des dispositions de la législation prévoyant et sanctionnant l'infraction de fraude fiscale, il ressort que l'imposition et son montant influent sur toute la procédure judiciaire en cas de mise en œuvre de l'action publique.

- La deuxième raison est que le but recherché par la répression de la fraude fiscale, est non seulement de sanctionner les fraudeurs mais aussi de récupérer et de recouvrer le montant des impositions éludées.

Fraude Fiscale

- Loi n° 01 -21 du 22/12/2001 portant loi de finances pour 2002(articles 41à 199 constitutifs du code de

Procédures fiscales.

- Circulaire n° 12 DU 10/5/98 ayant pour objet fraude fiscale /Retrait de la plainte par l'administration
 - Instruction n° 442 DU 6/4/96 - Fraude fiscale –Dépôt de plaintes par l'Administration
 - Ouvrages : Fiscalité de l'enregistrement aspect juridique et économique par Amar Guelimi.
 - Contrôle de l'application des textes fiscaux par le juge administratif Marocain par Ahmed BENYETHO
 - Christian Troussiez, La commission des infractions fiscales et dualité entre pénale et administrative.
- Colloque du 20/6/2003.

Fraude Fiscale

d'instruction (art 307 du CID) le suivi des affaires incombe la sous direction du contentieux au niveau de la DIW territorialement compétente.

f) Retrait de la plainte :

Le Directeur des Impôts peut retirer la plainte déposée pour fraude fiscale, le retrait de la plainte entraîne l'extinction de l'action publique conformément à l'art.6 du Code des procédures pénales.

Le retrait de la plainte peut intervenir en première instance avant de prononcer le jugement et en appel avant l'intervention de l'arrêt de la cour d'appel;il est précisé que le retrait de la plainte est à adresser à l'autorité qui a reçu la plainte et qui peut être le procureur de la république ou le juge d'instruction,le retrait de la plainte est subordonné à deux conditions à savoir :

- paiement intégral des droits et pénalités.
- l'accord préalable du Directeur général des Impôts. Article 305 du CID et 119 des TCA.
- Code des impôts Directs et taxes assimilées, modifié et complété.
- Code des taxes sur le chiffre d'affaires modifié et complété.
- Code des impôts indirects modifié et complété.
- Code du Timbre modifié et complété.
- Code de l'enregistrement modifié et complété.
- Ordonnance 66-156 du 8/6/66 portant code pénal, modifié et complété
- Ordonnance 66-155 du 8/6/66 portant code du procédure pénale. modifié et complété.

Fraude Fiscale

Si l'action de l'administration est fixée à quatre ans à compter du jour où été commise l'infraction pour engager des poursuites en vue de l'application des peines pénales prévues à l'article 303 du CID, par contre en matière fiscale, le délais de quatre (4) ans(délais générale de reprise) est prorogé de deux (02), pour l'assiette des droits simples est des pénalités proportionnelle à ces droits conformément au prescriptions de l'article 106 du code des procédures fiscales .

d) Charge et administration de la preuve :

La charge de la preuve des infractions relevées à l'encontre des contribuables incombent à l'administration à qui appartient d'établir la matérialité du délit ainsi que la responsabilité personnelle du contrevenant. Dès lors que c'est elle qui dépose plainte cette preuve peut résulter de présomptions graves précises et concordantes le juge du fond apprécie souverainement la valeur des éléments produits par l'inculpation et il incombe au prévenu d'apporter les justifications à l'encontre des présomptions invoquées par l'administration.

Il est rappelé que la preuve peut être apportée obligatoirement par procès verbal en matière d'impôts Indirects (art 506 du code des Impôts Indirects.)et pour les autres impôts et taxes par procès verbal ou tous autres moyens de preuve conformément aux articles 212 et suivant du code des procédures pénales.

e) Constitution de partie civile :

L'Administration peut se constituer partie civile bien qu'elle puisse être produite jusqu'à la clôture des débats, cette constitution sera mentionnée dans la mesure du possible dans la plainte elle sera confirmée devant le juge

Fraude Fiscale

b) Tribunal compétent : En vertu des dispositions de l'article 305 du CID les poursuites peuvent être portées suivant le cas et au choix de l'administration, soit devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel est situé le lieu de l'imposition ou le siège de l'entreprise, ou le lieu de la saisie (art 534 du code des indirects), c'est le procureur de la république près l'un ou l'autre de ces tribunaux qui est compétent pour recevoir la plainte déposée par l'administration. il est précisé à ce sujet que le juge de la légalité en matière fiscale et le juge de l'impôt dans la généralité des cas le juge de l'impôt est un magistrat de l'ordre administratif, il y a donc indépendance des instances pénales et administratives selon un principe bien établi, les poursuites pénales pour fraude fiscale et la procédure administrative tendant à la fixation de l'assiette et de l'étendue des impositions sont par leur nature différentes et indépendantes l'une de l'autre, il en résulte que le juge répressif n'a pas à surseoir, à statuer jusqu'à ce que le juge de l'impôt se soit prononcé cette indépendance se justifie par le principe de séparation entre les deux juridictions et l'admission des preuves devant le juge pénal qui doit statuer selon son intime conviction.

c) Prescriptions

"Le délai par lequel se prescrit l'action de l'administration, est fixé à 4 ans à compter du jour où l'infraction a été commise.

La prescription est interrompue notamment par le procès verbal constatant cette infraction, et d'une façon générale par tout acte interruptif de droit commun." (art.305 /2° du CID).

Fraude Fiscale

sur l'importance des dissimulations, la nature des manœuvres employées par le contribuable, l'attitude habituelle du délinquant ou de ses complices.

Le directeur dépose plainte auprès du tribunal tout en se constituant partie civile (Administration) un avocat est désigné à cet effet pour représenter le Directeur devant le tribunal, la désignation de l'avocat est une recommandation de l'administration centrale (Voir instruction 442 /MF/ GI/DCX/du 6/4/96. Il faut savoir que, en droit commun, l'initiative des poursuites appartient au parquet en droit fiscal cette initiative appartient à l'administration dans la mesure où le parquet ne peut pas engager des poursuites sans une plainte déposée par l'administration fiscale. L'administration se trouve en fait seule juge de l'opportunité de l'exercice des poursuites et sélectionne les affaires qu'elle va soumettre au juge pénal sans autre arbitre qu'elle-même, il est dès lors indispensable que cette plainte indique d'une façon explicite (nom -prénom- adresse) tous les délinquants contre lesquels il est demandé une condamnation soit comme auteurs principaux du délit soit comme complices. Si au cours de l'instruction de nouveaux délinquants non dénommés dans la plainte venaient à être découverts, une nouvelle plainte dirigée contre eux serait adressée au parquet. Il est précisé à cet égard qu'en vertu des dispositions de l'article 124 de la loi de finances pour 91. L'Etat agissant par l'intermédiaire de ses représentants légaux et dispensés du paiement de tout frais de justice ainsi que du dépôt de caution dans toute action judiciaire tendant à le faire déclaré créancier ou débiteur.

Fraude Fiscale

- qui se sont entremises irrégulièrement pour la négociation des valeurs mobilière ou l'encaissement de coupons à l'étranger.

- qui ont encaissé sous leur noms des coupons appartenant à des tiers.

Il faut remarquer la complicité s'étend aux professionnels de la comptabilité (qu'ils soient salariés ou non) dans la mesure où ils ont utilisés leurs compétences techniques pour échapper à l'imposition par des irrégularités comptables, enfin les personnes et sociétés condamnées pour une même infraction sont tenus solidairement au paiement des condamnations pécuniaires prononcées (art.303- 07 du CID).

4)- Mise en œuvre des peines correctionnelles :

Pour engager devant les juridictions compétentes les procédures devant aboutir aux sanctions dont il s'agit .il est signalé que la procédure est commune à toutes les infractions analysées précédemment exception faite de celle concernant l'opposition au contrôle fiscal, voies de fait et refus de communication.

a) Dépôt de plainte (art305 du CID) (art 534 du CII)

Les poursuites en vue de l'application des sanctions pénales prévues par les différents codes des Impôts sont engagées sur la plainte de l'administration (Directeur des Impôts concerné), et il n'y a pas lieu de mettre l'intéressé en demeure de faire ou de compléter sa déclaration ou de régulariser sa situation au regard de la réglementation fiscale ,l'agent qui a constaté l'infraction adresse au directeur un rapport précis et circonstancié contenant l'exposé susceptible de motiver des poursuites judiciaire, e rapport doit contenir toutes les précisions utiles ,notamment

Fraude Fiscale

Pour les cas de fraudes ayant trait à l'émission des ~~fausses factures, cette amende fiscale s'applique tant à l'encontre des personnes ayant procédé à leur établissement qu'à l'encontre de celles aux noms desquelles elles ont été établies.~~

5-Cumul des sanctions pénales et fiscales : En France comme en Algérie, le principe de cumul des sanctions pénales et fiscales en cas de fraude fiscale particulièrement, est admis conformément à l'article 303 alinéa 5; (art 120/5 du code de l'enregistrement) (art 35 /5 du code du timbre).

Ce cumul est admis par le conseil d'Etat que par la cour de cassation qui considère que ni le pacte international de New York relatif aux droits civils et politique, ni la convention européenne des droits de l'homme n'y font obstacle, cependant le conseil constitutionnel a précisé que le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne doit pas dépassé le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

6- Les personnes punissables: La fraude fiscale est un délit qui peut avoir pour auteur toute personne physique y compris l'organe ou le représentant d'une personne morale ou le représentant du contribuable néanmoins l'auteur principal est en principe le contribuable lui-même le tiers qui participe à une soustraction ou à une tentative de soustraction comme instigateur ou complice, et les mêmes peines sont applicables aux complices.

La définition des complices d'auteurs des crimes et délits données par l'article 42-2 eme alinéa du code pénal, est applicable aux complices des auteurs d'infractions et sont notamment considérées comme complices, les personnes :

Fraude Fiscale

Compte tenu des récentes modifications du code pénal ~~notamment dans son article 2 et malgré la particularité du~~ code des impôts le législateur fiscal devra citer les peines à infliger d'une façon exhaustives et suivre le principe général établi par le code pénal (loi 06-23 du 20/12/2006) complétant et modifiant l'ordonnance 66 -156 du 8 Juin 66 portant code pénal.

Vu l'ampleur qu'a pris la fraude fiscale en Algérie à l'instar de tous les pays du monde et notamment le défaut de facturation ou de sa présentation, le législateur a durci les peines par l'instauration d'autres amendes ci-après indiquées :

- 50.000 DA pour les commerçants détaillants.
- 500.000 DA pour les commerçants grossistes.
- 1.000.000DA pour les producteurs.

En cas de récidives, il est fait application du double de ces tarifs.

La marchandises transportées sans factures ainsi que le matériel de transport de celle-ci sont confisqués lorsqu'ils appartiennent au propriétaire de la marchandises .les agents dûment qualifiés de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur sont également habilités à constater le défaut de facturation. Article 65 de loi de finances pour 2003.

cet article a été modifié par l'article 17 de la loi de finances complémentaire pour 2006 .l'établissement de fausses factures v ou de factures de complaisance donne lieu à l'application d'une amende fiscale égale à 50 % de leurs valeurs.

Fraude Fiscale

fiscale, par contre elles peuvent être appliquées en ce qui concerne les sanctions pénales.

3- Les peines complémentaires :

Pour être appliquées ces peines doivent avoir été prononcées par le tribunal en complément de la peine principale infligée il s'agit de l'affichage et la publication des jugements art 303-3 et 303-6. de l'interdiction professionnelle (il s'agit des titulaires des professions suivantes, conseil fiscal, agent d'affaires, expert fiscal et comptable ou toutes autres professions qui a pour objet de tenir ou d'aider à tenir des écritures comptables d'un ou de plusieurs contribuables), fermeture de l'établissement. (article 544-4 et 545 –du code des impôts indirects),

4- Les peines accessoires :

Ces peines sont automatiquement appliquées en accompagnement des peines principales sanctionnant les délits de la fraude fiscale, le juge n'a pas à les prononcer il s'agit essentiellement, l'interdiction à toute personne ayant fait l'objet de condamnation par jugement définitif de soumissionner à des marchés publics pendant 10 ans (article 62 de la loi de finances pour 1997). Les personnes qui ont fait l'objet d'une condamnation à titre définitif pour fraude fiscale sont interdites de l'activité commerciale , au sens de la loi n° 90-12 du 18 août 1990 (article 29 de la loi de finances pour 2004).

Dans certains pays d'Europe, il est interdit à ces personnes d'être membre aux commissions de recours des impôts, de gérer ou créer des sociétés, la radiation de la liste électorale en Belgique).

Fraude Fiscale

En matière d'enregistrement : l'article 119 prévoit une amende pénale de 5.000 à 20.000 DA, et d'un emprisonnement d'un (1) à cinq (5) ans ou de l'une de ces peines seulement cette disposition n'est applicable que si la dissimulation excède le 10ème de la somme imposable ou un montant des droits égal ou supérieur à 1.000 DA quant aux pénalités fiscales en cas de droits éludés l'amende encourue est toujours égale au quadruple de ces droits sans pouvoir être inférieur à 1.000 DA. Mêmes peines en matière de droits de timbre à l'exception de l'amende fiscale en cas de droits éludés qui égale au quintuple de ces droits sans pouvoir être inférieur à 2.000 DA (art35-2).

En matière d'impôts indirects (l'article 532)

- Une amende de 50.000 à 200.000 DA et d'un emprisonnement de un (1) à cinq (5) ans ou de l'une de ces deux peines seulement, quiconque en employant des manœuvres frauduleuses s'est soustrait ou à tenté de se soustraire en totalité ou en partie, à l'assiette, à la liquidation ou au paiement des impôts ou taxes auxquels il est assujetti.

Toute fois, cette disposition n'est applicable en cas de dissimulation que si celle-ci excède le dixième (1/10) de la somme imposable ou le chiffre de 10.000 DA.

En cas de récidive l'application de plein droit le doublement des amendes tant fiscales que pénales prévues pour l'infraction primitive, (art 35 du C T), même chose en matière d'enregistrement (art 120-2) en impôts directs et TCA, la récidive dans le délai de 5 ans entraîne de plein droit le doublement des sanctions tant fiscales que pénales prévues pour l'infraction primitive (art 303-3) il n'y a pas de circonstances atténuantes aux peines édictées en matière

Fraude Fiscale

Une amende pénale de 50.000 DA à 100.000DA lorsque le montant des droits éludés n'excède pas 100.000DA.

De l'emprisonnement d'un (1) à cinq (5) ans et d'une amende pénale de 50.000 à 100.000DA lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 100.000 DA et n'excède pas 300.000 DA.

L'emprisonnement de 2 à 10 ans et d'une amende pénale de 100.000 à 300.000DA lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 300.000 DA et n'excède pas 1.000.000DA.

De la réclusion à temps de 5 à 10 ans et d'une amende pénale de 300.000DA à 1.000.000DA lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 1.000.000DA et n'excède pas 3.000.000 DA de la réclusion de 10 à 20 ans et d'une amende pénale de 1.000.000DA à 3.000.000DA lorsque le montant des droits éludés est supérieur à 3.000.000DA.

Les condamnations pécuniaires entraînent l'application des dispositions de l'article 597 et suivant du code de procédure pénale relatives à la contrainte par corps. Le jugement ou l'arrêt de condamnation fixe la durée de la contrainte par corps pour la totalité des sommes dues au titre des condamnations pénales et des créances fiscales. (article 303 alinéa 8 et 9).

2- Amendes fiscales

Pénalités fiscales en cas de droit éludé l'amende encourue est toujours égale au triple de ces droits sans pouvoir être inférieure à 5.000 DA article 303 alinéa 3 du CID. Ces mêmes peines sont applicables en matière en matière de TCA. (130-2 du code des TCA).

Fraude Fiscale

en droit marocain le juge le peut ,et se pouvoir il le tient du principe constitutionnel selon lequel chacun doit supporter une partie des charges publiques suivant ses facultés contributives ,mais pour que cette répartition soit équitable,il faut qu'il y ait un moyen de mesure ,et ce moyen c'est la loi fiscale,qui s'impose à tout le monde (administrations,juges et contribuables).

D'ailleurs sur ce point, MM Lucien Mehl et Pierre Beltrame précisent dans leur livre "Science et technique fiscales" "La loi fiscale est d'ordre public,c'est-à-dire que nul ne peut y déroger et quelle doit recevoir pleine et entière application, de ce fait le juge fiscal, administratif ou judiciaire ne se borne pas à apprécier la légalité de l'impôt ou à mettre à jour la responsabilité du fisc; il dispose du pouvoir d'établir l'impôt au lieu et place de l'administration compétente".

a- Les sanctions pénales

Les sanctions pénales, qui sont infligées par des tribunaux de l'ordre judiciaire uniquement à la suite d'infractions pénales, ces sanctions ont la particularité d'être répertoriées non pas dans le code Pénal mais dans les codes des Impôts (Impôts Directs, Enregistrement code des Impôts Indirectes, et Timbre) ces sanctions sont prononcées par les juridictions à la demande de l'administration fiscale, contre les auteurs d'infractions fiscales considérées comme délits(fraude fiscale), en complément des sanctions fiscales appliquées par l'administration.

En droit Algérien il faut distinguer les peines principales des peines complémentaires et des peines accessoires Peines principales article 303 du CID.

notamment du P.V constatant l'infraction, enfin, il est à noter que les droits du trésor se trouvent sauvegardés par la taxation d'office conformément aux dispositions de l'article 192 du CID.

3- Les sanctions

En droit fiscal, il existe deux types de sanctions :

Les sanctions fiscales qui sont les sanctions pécuniaires (pénalités assiette, majorations de droits, pénalités de retard), qui sont infligées directement par l'administration fiscale sous le contrôle du juge de l'impôts, ces sanctions sont définies par la loi, elles sont prévues par les différents codes des impôts et sont susceptibles d'être contestées devant les tribunaux. Une majoration de 100% sur l'intégralité des droits, lorsque le montant des droits élundés est inférieur ou égal à cinq millions de dinars (5.000.000DA), la majoration est portée à 200%, lorsque le montant des droits élundés est supérieur à cinq millions de dinars (5 000.000.DA) sur un exercice. article 193/2 du CID), en matière des taxes sur le chiffre d'affaires une amende de 200% est applicable sur l'intégralité des droits (article 116/2 du code des TCA). Le contrôle du magistrat n'est nullement hiérarchique, mais une intervention conditionnée par l'action en justice du contribuable, se croyant lésé dans ses droits, et le juge s'assure du bien fondé de l'imposition, c'est-à-dire qu'elle a été établie conformément aux dispositions des textes législatifs et réglementaires en vigueur, il peut réduire le montant de l'imposition contestée, ou l'annuler en totalité, et peut-il l'augmenter dans le cas où il trouve le demandeur a été sous imposé?

Fraude Fiscale

Ces amendes sont indépendantes de l'application des pénalités prévues par les textes en vigueur, toute les fois que l'importance de la fraude peut être évalué , en cas de récidive,, le tribunal peut en outre, prononcer une peine de six (6) jours à (6) mois de prison.

S'il y'a opposition collective à l'établissement de l'assiette de l'impôt il sera fait application des peines prévues au code pénal et réprimant l'atteinte au bon fonctionnement de l'économie nationale même peines pour le refus collectif (peines prévues à l'article 418 du code pénal abroger) (art 304 du CID).

2- En cas de voies de fait (article 308 du CID)

Le fait de s'opposer avec violence à l'exercice des fonctions publiques est puni par l'article 428 du C P (abroge) néanmoins si le contrôle ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers, il est procédé à l'évaluation d'office des bases d'imposition. Article 321 du CID.

3- Refus de communication art 62 du C.P.F)

Le refus de communiquer les livres pièces et documents aux articles 45 et 61 du C.P.F. ou leur destruction avant l'expiration des délais fixés par leur conservation (10 ans) prévue par l'article 12 du code de commerce sont punis de 5000 à 50000 DA Ces infractions donnent lieu en outre,à l'application d'une astreinte de 100 DA au minimum par jour de retard qui commence à courir de la date du procès verbal .Le directeur saisi immédiatement la juridiction administrative en matière de référé ,d'une requête exposant les faits et précisant les montants respectifs de l'amende et de l'astreinte dont il demande l'appli-cation .En vertu des dispositions de l'article 63 du code de procédures fiscales cette requête accompagnée de toutes pièces justificatives,et

Fraude Fiscale

- La réalisation d'opération d'achats et de ventes sans factures de marchandises, quel que soit leur lieu de détention de stockage et d'entreposage,

- La délivrance de factures, bon de livraison ou tout document ne se rapportant pas à des opérations Réelles.

e) autres délits fiscaux prévus par l'ensemble des codes et dans les sanctions sont commune.

1-Opposition à l'exercice du contrôle fiscal (art 537 du CII voir les autres codes) (art 37 du CT). L'opposition individuelle ou collective de mettre les agents habilités à constater les infractions à la législation des impôts dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions n'est sanctionné qu'en cas de récidive, par une peine correctionnelle pouvant aller de deux (2) mois à un an de prison, l'infraction primitive est punie d'une amende fiscale de 10.000 à 100.000DA, mais qui sera prononcée par le tribunal correctionnel à la requête de l'administration. S'il y'a opposition collective à l'établissement de l'assiette de l'impôt il sera fait application des peines prévues au code pénal et réprimant l'atteinte au bon fonctionnement de l'économie nationale même peines pour le refus collectif.

Par contre en matière d'impôts directs l'infraction primitive est punie d'une amende fiscale de 10.000 DA à 30.000DA, cette amende est fixée à 50.000DA, lorsque lors d'une visite il est constaté que l'établissement est fermé pour des raisons visant à empêcher le contrôle des services fiscaux, en cas de deux visite successives le montant de l'amende est portée au triple.

Fraude Fiscale

2) - en matière des taxes sur les chiffres d'affaires. (Article 118 du code des TCA).

- L'omission ou l'insuffisance de déclaration de revenus mobiliers ou de chiffre d'affaires commise sciemment.

3)- en matière d'impôts indirects.

Les infractions concernent plus précisément.

- L'emploi, pour le paiement de tous impôts, de timbres mobiles ou de vignettes faux ou ayant déjà servi, ainsi que la vente ou la tentative de vente desdits timbres ou des produits revêtus de ces vignettes (art 531).

- fraude sur les alcools et spiritueux (art 530 du CII).

- Infractions à la réglementation sur la garantie des métaux précieux. (530 du CII).

4) - en matière d'enregistrement.

- Affirmation frauduleuse de sincérité du prix (art.134. C.E)

- fausse mention d'enregistrement art 256.C.E).

- Récidive d'enregistrement des actes dans les délais prescrits, commis par les notaires, les greffiers, les secrétaires des administrations centrales et locales (art 93.C.E).

5) - en matière de timbre

- l'emploi de machine non autorisée par l'administration fiscale (art 33 alinéa 1 .C.T).

- l'imitation, contrefaçon, falsification des empruntes et tout usage d'empreinte falsifiées (art 33 alinéa 2.C.T).

6- en matière de code de procédures fiscal. (art 36 du CPF).

- L'exercice d'une activité non déclarée.

Fraude Fiscale

dispositions légales ou réglementaires qui régissent les impôts dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions.

d- Eléments matériels (spécifique à chaque code)

1) - en matière d'impôts directe et taxes assimilées

- Les sociétés et autres personnes morales passible de l'impôt sur les bénéfices des sociétés qui directement ou par l'entremise de tiers, versent à des personnes dont elle ne révèlent l'identité dans les conditions prévues à l'article 176.

- Le contribuable qui, encaissant directement ou indirectement des revenus hors d'Algérie, ne les a pas mentionnés séparément dans sa déclaration conformément aux prescriptions de l'art 99-3 et réputés les avoir omis, il est tenu de verser le supplément de l'impôt correspondant ainsi que la majoration des droits en sus..

- La dissimulation de ses revenus ou leur déclaration sciemment inexacte, de même que, en cas de récidive le défaut de déclaration des dits revenus ainsi que les omissions ou insuffisance commise à cet égard dans les déclarations donnent lieu en outre les sanctions prévues par l'article 303. (Art 134 alinéa 1).

- le défaut de versement des retenues à la source (articles 130 bis et 134 alinéa 2).

- Les erreurs omissions ou inexactitudes dans les renseignements figurants sur l'état détaillé des clients art 228 du (CID).

Fraude Fiscale

1) - La dissimulation ou la tentative de dissimulation par toute personne, des sommes ou produits auxquels s'appliquent la taxe sur la valeur ajoutée dont elle est redevable et, plus particulièrement, les ventes sans facture.

2) - La production de pièces fausses ou inexactes à l'appui de demandes tendant à obtenir, soit le dégrèvement, la remise, la décharge ou la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée, soit le bénéfice d'avantages fiscaux prévus en faveur de certaines catégories de redevables.

3) - le fait d'avoir sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures inexactes ou fictives, au livre journal, et au livre d'inventaires prévus par les articles 9 et 10 du code de commerce ou dans les documents qui en tiennent lieu, cette disposition n'est applicable que pour les irrégularités concernant des exercices dont les écritures ont été arrêtées.

4) - Le fait de se livrer à une activité informelle .Est comme telle, toute activité non enregistrée et/ ou dépourvu de comptabilité formelle écrite, exercée à titre d'emploi principal ou secondaire.

5) -le fait pour un contribuable d'organiser son insolvabilité ou de mettre obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de tout impôt ou taxe dont il est redevable,

6) - Tout acte, manœuvre comportement impliquant l'intention manifeste d'éluder ou de retarder le paiement de tout ou partie du montant des impôts et taxes.

7) Refus de communication.

8) le fait de mettre, de quelque manière que ce soit, les agents habilités à constater les infractions aux des

c) -en doctrine

Pour Marc Dassesse et Pascal Minne , la fraude fiscale implique nécessairement une violation de la loi fiscale en vue d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt, voir en vue d'obtenir des remboursements d'impôts auxquels on n'a pas droit.

Dans le même ordre d'idée Beltrame aborde dans le même sens que les deux auteurs précités en disant que la fraude fiscale peut être définie comme une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition

2- Les éléments constitutifs du délit de la fraude fiscale.

Le délit de la fraude fiscale est établi par la réunion des éléments suivants :

a) L'élément légal :

L'élément légal est les articles 303 du code des impôts directs (article 117 du code du TCA) (article 532 du CII) (119 du code de l'enregistrement) (art 34 du code du timbre) (article 104 du code de procédures fiscales), en France c'est l'article 1741 du code général des impôts .

b) L'élément moral ou intentionnel :

C'est l'élément le plus important car le plus difficile à prouver, l'infraction est constituée lorsque le contribuable à qui l'on reproche la fraude l'a fait de manière délibérée, de manière intentionnelle pour être punissable, la fraude fiscale doit être commise avec conscience et volonté et dans le but de tromper l'administration fiscale.

c) L'élément matériel(formes de la fraudes).

L'élément matériel peut prendre différentes formes qu'il faut rechercher dans les six code fiscaux.

Introduction

L'administration fiscale dans l'exercice de ses prérogatives qui sont la liquidation et le recouvrement de l'impôt, se heurte à un contentieux qui peut prendre deux formes, un contentieux administratif soumis à une juridiction statuant en matière administrative en liaison aux attributions dévolues à celle-ci par l'article 7 du code de procédure civile, par contre les tribunaux répressifs sont amenés à connaître des affaires relatives au dépôt de plainte pour fraude fiscale.

1) Définition de la fraude fiscale

a) en droit fiscal Algérien

La fraude fiscale est définie par l'article 303 du code des impôts directs qui dispose "Quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses s'est soustrait ou a tenté de se soustraire en totalité ou en partie, à l'assiette ou à la liquidation de tout impôt droit ou taxe, est passible" (article 117 du code du TCA) (article 532 du code des impôts indirectes) (119 du code de l'enregistrement) (art 34 du code du timbre) (article 104 du code de procédures fiscales) .

b) -en droit compare (Français)

En droit français, la fraude fiscale est définie par l'article 1741 du code général des impôts qui stipule " Quiconque s'est frauduleusement soustrait ou tenté de se soustraire Frauduleu- sement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt, soit qu'il ait volontairement dissimulé une partie sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité , ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt....."

- 1) opposition à l'exercice du contrôle fiscal
- 2) en cas de voies de fait
- 3) refus de communication

3- Les sanctions

- a) les sanctions pénales
 - 1) peines pénales
 - 2) amendes fiscales
 - 3) peines complémentaires
 - 4) peines accessoires
 - 5) cumul des sanctions pénales et fiscales
- 6) les personnes punissables

4) Mise en œuvre des peines correctionnelles

- a) dépôt de plainte
- b) tribunal compétent
- c) prescription
- d) charges et administration de la preuve
- e) constitution de partie civile
- f) retrait de la plainte

Le contentieux de la fraude fiscale

Aspects pratiques

Guerri Rachid

Sous Directeur du Contentieux et contrôle fiscal
De la wilaya de Guelma

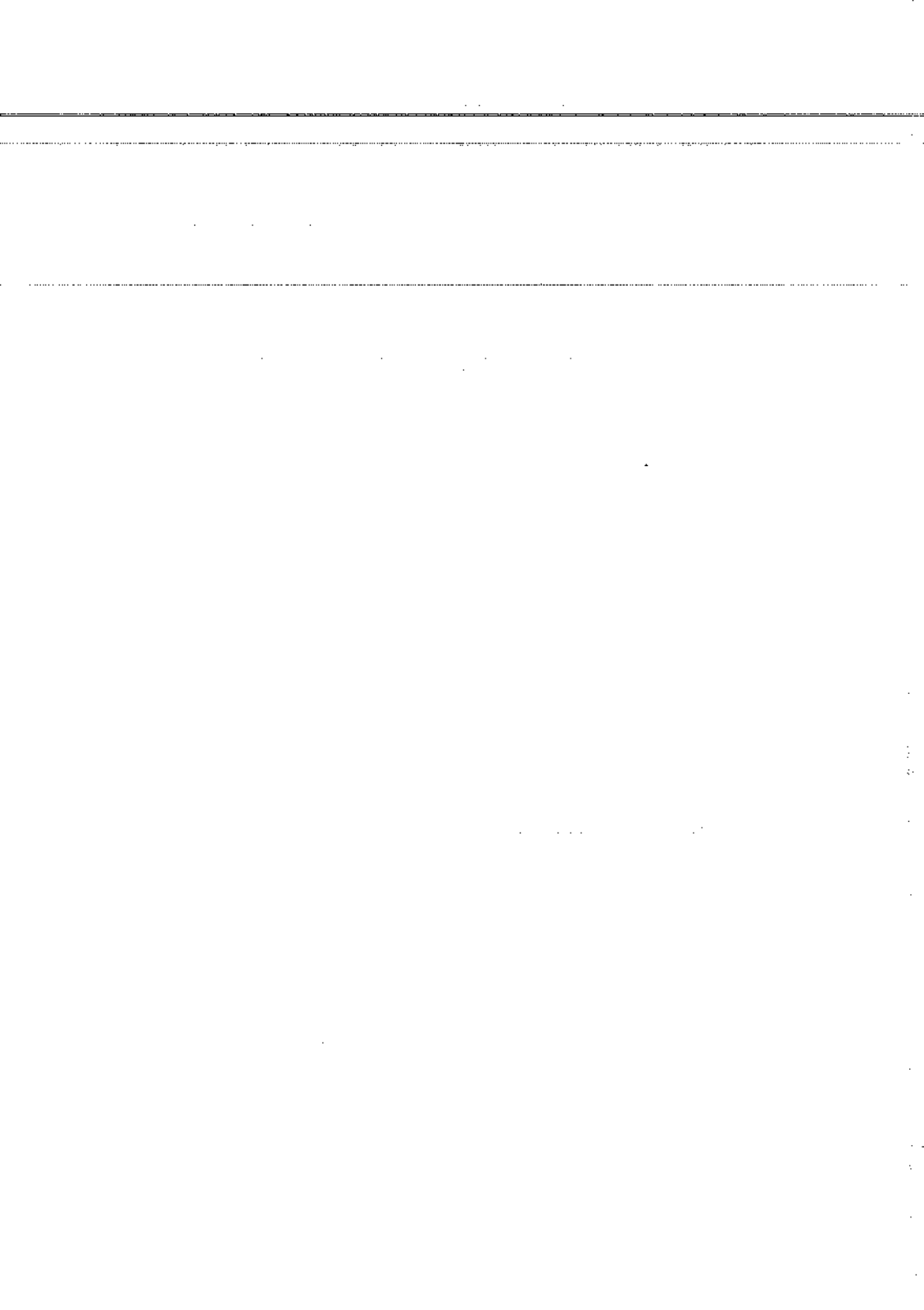
Introduction

1- Définition de la fraude fiscale

- a) - en droit fiscal Algérien
- b) -en droit compare (Français)
- c) -en doctrine

2- Les éléments constitutifs du délit de la fraude fiscale.

- a) L'élément légal
- b) L'élément moral ou intentionnel
- c) L'élément matériel (formes de la fraudes)
- d) éléments matériels spécifique à chaque code
 - 1) - en matière d'impôts directs et taxes assimilées.
 - 2) -en matière des taxes sur les chiffres d'affaires.
 - 3) - en matière d'impôts indirects.
 - 4)-en matière d'enregistrement.
 - 5)-en matière de timbre.
 - 6)-en matière de code de procédure fiscal
- e) autres délits fiscaux prévus par l'ensemble des codes.



Fraude Fiscale

□ Soumission à une amende fiscale égale à 50% de leurs montants respectifs, l'établissement de fausses factures, de factures fictives et les factures de complaisance;

□ Déchéance de la qualité de commerçant (sanction prononcée par le juge) : Interdisant à toute personne ayant fait l'objet d'une condamnation à titre définitif pour fraude fiscale, d'exercer une activité commerciale.

□ Interdiction d'exercer une activité commerciale par procuration, (sous réserve des exceptions) (loi 04-08 relatives à l'exercice des activités commerciales)

Fraude Fiscale

• Obligation pour les SARL de faire certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes et faire accompagner les déclarations annuelles du rapport sommaire du commissaire aux comptes.

• Définition et classification de l'activité informelle comme manœuvre frauduleuse.

• Institution du numéro d'identification fiscale (NIF) dont l'attribution est dévolue exclusivement à l'administration fiscale.

• Soumission à une vérification de comptabilité.

• Soumission à une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE)...

□ Exclusion du droit à déduction de la TVA ayant grevé les achats revendus dans les conditions de gros dont l'état annuel des clients n'a pas été annexe a la déclaration de résultat.

□ Application d'une amende allant de 30.000 à 400.000 DA pour toute omission relevée au niveau de l'état de clients.

□ En cas de récidive l'amende est portée au double.

□ Soumission à une amende du défaut de présentation de la facture

☒ Commerçants détaillants : 50.000 DA.

☒ Commerçants grossistes : 500.000 DA.

☒ Importateurs : 1.000.000 DA.

QUELQUES AUTRES MESURES VISANT LE RENFORCEMENT DU DISPOSITIF DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE

□ Institution du principe de la solidarité financière entre le titulaire du registre de commerce et la personne agissant pour le compte de ce dernier.

(Commerçant de droit et commerçant de fait).

□ Renforcement des sanctions en cas d'empêchement au contrôle fiscal et notamment par la fermeture des locaux commerciaux à l'occasion des interventions effectuées par les services fiscaux.

□ Exclusion du droit au remboursement de la TVA des factures constatant-a compter du 01/01/2006-des paiements en espèces d'un montant supérieur à 100.000DA

□ Exclusion du régime des achats en franchise des acquisitions de certains biens destinés à l'exportation (liste à définir par arrêté).

□ Limitation de l'exercice de l'activité d'importation de matières premières et biens destinés à la revente en l'état aux seules entreprises érigées sous la forme sociétaire et disposant d'un capital social minimum de 20 millions de dinars entièrement libéré: mesure visant à assainir le secteur du commerce extérieur.

• Mise en place d'un dispositif réglementaire de contrôle à l'occasion de l'établissement par les services fiscaux de l'attestation de domiciliation bancaire.

• Obligation pour les importateurs de disposer d'aire de stockage (les modalités d'application des dispositions y afférentes sont à déterminer par voie réglementaire).

**SANCTIONS PENALES APPLICABLES AUX
CAS DE FRAUDES GRAVES**

- Elles varient de 50.000 à 3.000.000 DA en fonction du montant des droits éludés;
- De 1 à 20 ans de réclusion criminelle.

AGGRAVATION DES SANCTIONS
PENALES APPLICABLES AUX CAS DE
MANŒUVRE FRAUDULEUSES
PREVUES PAR L'ARTICLE
303 CIDTA



- D.E \leq 100.000 , A/F . 50.000
à 100.000.

- D.E $>$ 100.000 \leq 300.000.

~~AP~~ : 50.000 à 100.000

~~Emp~~ : de 1 à 5 ans

- D.E $>$ 300.000 \leq 1.000.000

~~AP~~ : 100.000 à 300.000

~~Emp~~ : de 2 à 10 ans

- D.E $>$ 100.000 \leq 300.000.

~~AP~~ : 300.000 à 1.000.000

~~Rec~~ : 5 ans à 10 ans

- D.E $>$ 3.000.000.

~~AP~~ : de 1.000.000 à 3.000.000

~~Rec~~ : de 10ans à 20 ans

Fraude Fiscale

- La présomption est une opinion par laquelle on tient pour vrai ce qui n'est que probable. C'est un jugement fondé sur des indices et non pas sur des preuves.

Conditions d'exercices du droit de visite :

- Autorisation préalable du juge (sous forme d'ordonnance) ;
- Présence d'un officier de la police judiciaire ;
- Exercé par des agents ayant au moins le grade d'Inspecteur;
- Entre 06 h 00 et 20 h 00.
- Engagé après autorisation préalable de l'administration centrale.

Documents de procédure :

- Demande du Directeur des Impôts de Wilaya
- Ordonnance du juge;
- PV de visite.

2. Droit d'enquête : (art 32 CPF)

Droit conféré aux service fiscaux d'intervenir par le biais ou sous la conduite d'agents ayant au moins le grade de contrôleur, entre 08h00 et 20h00, de manière inopinée :

Auprès des redevables de la TVA au niveau des locaux professionnels et – ou des moyens de chargement;

Objectifs :

1. Recherche des manquements aux règles de facturation (examen de tous documents et pièces- support...);

2. Recherche de la fraude à la facturation (établissement ou utilisation de fausses factures; factures fictives; factures de complaisance).

3. Droit de visite et de saisie (art 34 CPF) :

Bien qu'elle soit d'inspiration pénale, il s'agit d'une procédure (assez lourde) purement administrative (perquisition fiscale).

⇒ Perquisition (fiscale) à engager en tous lieux (locaux professionnels, domiciles appartenant aux présumés fraudeurs dirigeants, personnel de l'entreprise, tierces personnes soupçonnés de dissimulation d'éléments matériels prouvant l'existence d'actes frauduleux.

⇒ Saisie (ou mise sous scellés) de tous documents, pièces comptables, supports techniques..., renfermant des éléments prouvant l'existence d'une fraude grave.

Le droit de visite repose sur une notion importante : l'existence de présomptions de fraude :

- Pour autoriser la mise en œuvre du droit de visite, le juge s'appuie sur des présomptions et non des certitudes;

Fraude Fiscale

5. Minoration des prix déclarés en douane (Fraude à la valeur) :

- Souscription de déclarations douanières comportant une insuffisance :

⇒ Allègement des coûts et ventes à des prix défiant toute concurrence ;

- Sous facturations et perceptions de soultes occultes.

6. Activités libérales :

- Non déclaration du niveau réel des recettes professionnelles et des honoraires effectivement pratiqués.

7. Minoration des valeurs déclarées à l'occasion des transactions Immobilières :

- Cessions immobilières entre particuliers (terrain, maisons, appartements..) soumises au droit d'enregistrement et à l'impôt sur les plus values de cessions.

⇒ Facteur favorisant l'existence d'un marché immobilier opaque.

II- Moyens de lutte contre la fraude fiscale :

I. Instruments de recherche de l'information fiscale :

1. Droit de communication (art 45 à 65 CPF) :

Droit conféré à l'administration fiscale de :

- Prendre connaissance des documents comptables du contribuable ;

- Recueillir auprès de tiers toute information utile à l'assiette, au contrôle et au recouvrement de l'impôt;

Fraude Fiscale

I-2 Fraude à la facturation: Ventes et achats sans factures ou au moyen de factures de complaisance, de fausses factures et de factures fictives (factures taxi)

- **Factures de complaisance:** retracent des ventes effectuées par des contribuables connus des services fiscaux au profit de clients inconnus de ces services et qui refusent que le montant total des transactions leur soit facturé;

⇒ Inscription en comptabilité des factures de ventes comportant une fausse identité des clients.

- **Fausses factures:** Factures établies par des fournisseurs de biens, services ou travaux renfermant des indications erronées (surfacturations, sous facturations);

- **Factures fictives:** Factures établies par des fournisseurs de biens, de services ou de travaux qui ne sont pas réels.

Ces factures servent à justifier l'inscription en comptabilité des acquisitions faites sans factures auprès d'autres fournisseurs ou la déduction du résultat des charges fictives et la récupération d'une TVA non acquittée.

3. Faux et usage de faux en écriture publique :

Utilisation de faux documents administratifs :

- Registre de commerce;
- Carte fiscale et NIS;
- Décision AND ;
- Liste programme;
- Attestations de franchise de la TVA.

4. Détournement des avantages fiscaux :

- Cession de biens acquis sous conditions privilégiées (biens d'équipement, Matériaux de construction...).

- Ventes sur le territoire national de biens destinés initialement à l'exportation dont les achats correspondants ont bénéficié de franchise.

La Fraude Fiscale

YACEF Belkacem Arab
Sous Directeur des Enquêtes
et de la Recherche de l'Information Fiscale

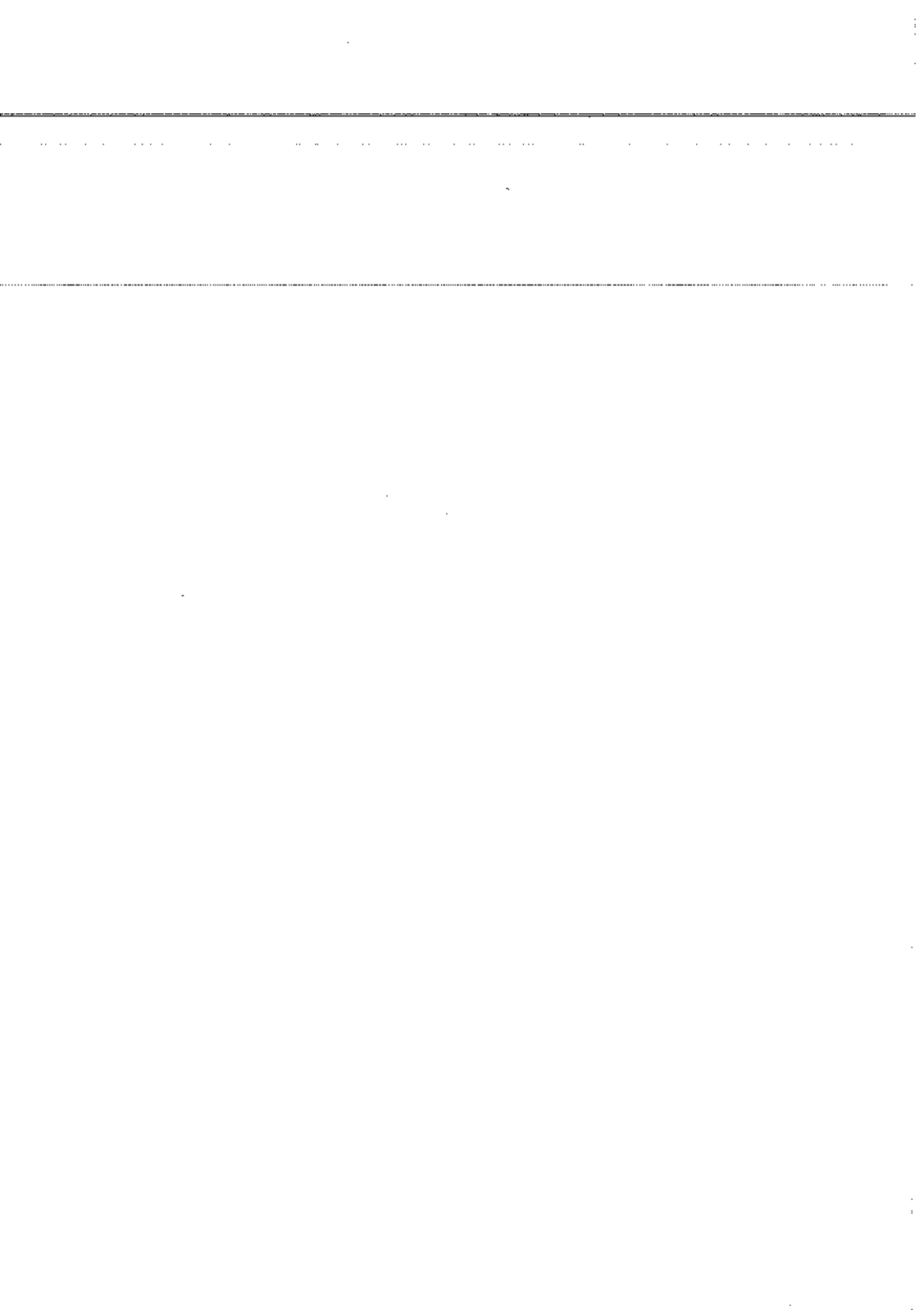
Définition :

«La notion de fraude fiscale ne peut être appréhendée avec certitude du fait de sa complexité et de la multiplicité des approches qui peuvent être retenues : d'une manière schématique, il s'agit de l'ensemble des comportements qui tendent à se soustraire à la déclaration et au paiement de l'impôt ou en minorer le montant. Ils reposent sur des sous-estimations de recettes et des sur estimations des charges ainsi que sur des dissimulations totales ou partielles d'activités lucratives ou d'éléments du patrimoine».

Principales manifestations de la Fraude fiscale :

I-1 - Utilisation du prête-nom : Mise à disposition de tiers du registre de commerce (par voie de location du RDC assortie de procuration)

- Inscription au CNRC;
- Souscription d'une déclaration d'existence en vue de l'obtention d'une carte fiscale;
- Location à tierce personne du RC accompagnée d'une procuration notariale moyennant rémunération permettant au mandataire (commerçant de fait) d'accomplir tant les actes administratifs que juridiques sans déclaration- (Achats, Ventes, importations, gestion de comptes bancaires....).



La Fraude Fiscale



Sommaire des Communications

en Langue Française

Fraude Fiscale

7 — **La Fraude Fiscale.....** YACEF Belkacem Arab-Sous
Directeur des Enquêtes et de la Recherche de l'Information Fiscale

17 — **Le contentieux de la fraude fiscale : Aspects
pratiques.....** Guerri Rachid - Sous Directeur du contentieux et
contrôle fiscal de la wilaya de Guelma

39 — **La créance fiscale, objet de la poursuite pénale pour
fraude fiscale».....** M. AIT BELKACEM Djamel-Sous-Directeur
du contentieux administratif et judiciaire-Direction Générale des
impôts

Contrebande

55 — **Le rôle de la justice dans la stratégie de la lutte contre la
criminalité économique et fiscale...M^{elle} BENYAKOUB Hanane**
Sous Directrice des Etudes du Contentieux et de la Jurisprudence -
Direction Générale des Douanes

69 — **Le traitement des infractions douanières, une
construction à repenser.....** Claude J. BERR-Professeur émérite-
Université Pierre Mendes-France-Grenoble-FRANCE



Revue de la Cour Suprême

**Numéro Spécial,
Consacré aux Journées d'Études sur la
FRAUDE FISCALE
ET
LA CONTREBANDE**

Cour Suprême, Salle des Conférences, 13 et 14 Novembre 2007