

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 عرفت 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 الجزائية، وما سجله المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي من ملاحظات تتعلق في رأيه في بطء 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 شأها 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 معدل دراسة الشكاوى يقدر بستين و3 أشهر" مشروع تقرير حول القطاع غير الرسمي، أوهام 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 للحدّث في الجزائر عن "قانون العقوبات الضريبي أو الجبائي Le droit pénal fiscal"، ليس لأنه حقيقة واقعة تضمّنتها القوانين المختلفة للضرائب والرسوم، وإنما لأنه فرع خاص ومتميز، ويتجلى ذلك من خلال الأفعال المحرّمة التي تدل على انحراف إجرامي من نوع خاص، وخصوصية الإجراءات المتبعة والجزاءات التي أوردتها.

ومما يصادف الباحث عند أول نظر هو الازدواجية التي تطبع 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 المحضّة 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 استقلال الخصوميين في مجال الجباية L'indépendance des deux contentieux.

من حيث الطبيعة ومن حيث الغرض، وأن قرارات الجهات القضائية الإدارية لا تقيد الجهات الجزائية وليس لها أية حجية عليها. يضاف إلى ذلك أن إناطة تحريك الدعوى العمومية بناء على شكوى المدير الولائي للضرائب³ أمر لا يخلو من التحكيمية 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 موضوع التملص وما يرتبه من آثار من حيث تكييف الواقعة، وانحسار دور القاضي في ظل ذلك.

وللإجابة عن هذه الإشكاليات كان لابد 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.الرسوم على رقم أعمال المادة 119-2 من ق.التسجيل والمادة 34-2 من قانون الطابع.

جريمة منها، ومقارنتها مع مثيلتها في القانون العام للضرائب في فرنسا وفقاً للخطبة 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 - بوسقية 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.

– التهرب من الضريبة والغش الضريبي *Evasion fiscale et 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 تحقيقا لبعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية كأن يفرض ضريبة دخل على جميع الأرباح الصناعية والتجارية، ويستثني منها أرباح بعض المؤسسات الصناعية والسياسية وفق شروط معينة تشجعا لإنشائها وتسهيلا 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 الملحققة بها وهما اثنتان: تتعلق الأولى بمجنحة 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 باسم 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.

خرق 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 مشرنا 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 ليخيل 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 عوضة 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 الجبائيين

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 :

مراجعة 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 :

مراجعة 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 الجبائية".

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 dépénalisation 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. ويؤكد 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 ماثلها 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 - مَيّر 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 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 الكل 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 وتصفية 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 119-1 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 انطلاقاً من الوعاء³⁰. وبناء على ذلك يبقى هذا المصطلح نوعاً 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 جميعاً باستثناء المادة : 303 من ق.ض.م، أنها تضمنت الإشارة إلى عدد من الطرق الاحتيالية 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 أيضاً 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 الاحتيالية" وهو المصطلح الصحيح والمقابل لمصطلح *Manœuvres frauduleuses au moyens frauduleux* والذي نصادفه 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 عيباً 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 الاحتيالية، والتي تلافت المادة 303-1 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 إحتالية³².

وقد أثار إثبات الركن المادي مسألة شائكة وهي مدى جواز التمسك أمام القاضي الجزائي بالمنازعة في فرض الضريبة أو في قيمتها. وكان للغرفة الجنائية لمحكمة النقض الفرنسية³³ في اجتهاد مستقل فضل إرساء قاعدة مفادها أن الجهة الجزائية 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 تكييف 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 l'absence de déclarations dans les délais prescrits.

La dissimulation d'une partie des sommes sujettes à l'impôt
تنظيم الأعمار L'organisation de l'insolvabilité

موقف القانون الجزائري :

لم يكتف 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 التدليسية (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 التدليسية Pratiques frauduleuses، وكما يظهر من عبارة "على وجه الخصوص" أنها وردت على سبيل المثال لا الحصر، مما

يفتح المجال لتصوير 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 جنحة 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 يقيم 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 - وما 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

La dissimulation de sommes sujettes à l'impôt تسمية

وقصرها على إخفاء المبالغ دون المنتجات. ويرى البعض توسيعها لتشمل ليس فقط المبالغ المشكلة لوعاء الضريبة وإنما أيضا المبالغ التي تشكل بذاتها وعاء الضريبة ولكن تستخدم كعنصر 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 الاحتيالية⁴⁶.

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 سنرى في جريمة الاعتراض، وهي تعتبر من قبيل الاعتراض الفردي
على الضريبة، ومكانها ليس هنا.

تنظيم الاعسار وعرقلة تحصيل الرسوم.

ج- في 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
الاحتياطية إلا أن المشرع أبى إلا أن ينص على هذه الطرق الاحتياطية
مرة أخرى بموجب المادة 118 وهي :

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

مذنبا بجريمة التملص التاجر ذو التجربة، بما تضمنته حساباته من تقصير أبان عن ارادة متعمدة في التملص من

المراقبة ..N°90-8.76, 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 مرّة واحدة كما فعل المشرع الفرنسي والاقتصار 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 تؤكده عبارة "...باستعمال طرق تدليسية..." الواردة في متن المادة: 303-1 وغيرها من المواد الماثلة في القوانين المختلفة للضرائب.

وقضي 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 تلخص وقائعها من أن أستاذاً مساعداً في كلية الحقوق بجامعة Perpignan سبق الحكم عليه بـ 8 أشهر حبس مع وقف التنفيذ من أجل الامتناع عن دفع الضرائب لأسباب أيديولوجية خاصة به. والذي أثار في طعنه بالنقض خرق إعلان حقوق الإنسان والمواطن، والاتفاقية الأوروبية 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 يستندوا إلى اعتبارات خارجة عن مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، و ترجع إلى ادعاء المتهم بباعث 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

الحيلولة دون قيام المراقب من القيام بعمليات المراقبة التي كان بنوي 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.

مشكلة مسؤولية المسير القانوني والمسير الفعلي:

Les dirigeants de droit et les dirigeants de fait

يثير 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 تم 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 كبره 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

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

كما نقضت قرارا 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 فيجوز 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 تأسيسا 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 سابقا أن الغش الضريبي يتخذ مفهوما واسعا 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.

المبحث الأول : الاعتراض على الضريبة L'opposition à 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.

نصّت 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".

ونصّت المادة 537 من ق.ض.م غ.م⁵⁶ 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 "الغش" وليس التدليس.

56. ولم يكتف ق.ض.م غ. م باعتبار ذات الفعل من قبيل الاعتراض الفردي، بموجب المادة 533/5 بل ذهب إلى اعتباره طريقاً من الطرق الاحتيالية 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 الغش وليس الاحتيال.

وفي حالة العود⁵⁸، 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 جبائية 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 أنّه: "كل من يجعل، بأي طريقة كانت الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب في حالة تمتنعهم من القيام بمهامهم يعاقب بغرامة جبائية 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 مبرر 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.

تجب 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 و 2 والنصوص الماثلة 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، فيجوز 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 إثيان 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".

ونصّت 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".

ونصّت 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".

ونصّت 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 يحيل 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.⁶³ 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.

مجلة المحكّمة العليا - عدد خاص - الغش الضريبي والتهريب الجمركي - 13 و 14 نوفمبر 2007

ونصّت المادة: 1/121 على أنّه "تطبق 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 التجريم 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 أنّه: "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 : "كل من يثبت⁶⁵ الجمهور على رفض دفع الضريبة أو تأجيل دفعها، يتعرض للعقوبات المنصوص عليها في المادة 117 من هذا القانون".

ولا نجد مثيلاً 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 الحيل 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 "يحرّض".

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".

ونصّت 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".

ونصّت 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 وجردود، 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 الغش 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؟ والراجح 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 304!

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: "نطبق 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، والقابلة 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.

الختام :

لعلّ القارئ سيلحظ أن بحثنا هذا اقتصر على دراسة موضوع معيّن 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 أنها 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،

مرة إلى المادة : 418 الملغاة، ومرة 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 الجبائيين أو الخبراء أو المحاسبين

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

الاشتراك. 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.