

جامعة الإخوة منتوري - قسنطينة -

كلية الحقوق

الآليات الردعية

لمواجهة الجرائم الضريبية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق تخصص القانون الجنائي

من إعداد الطالبة

عديدة أمينة

تحت إشراف الأستاذ

الدكتور بوبندير عبد الرزاق

لجنة المناقشة

رئيسا	01	جامعة قسنطينة	أستاذ	د/ بوجعدار الهاشمي
مشرفا	03	جامعة قسنطينة	أستاذ	د/ بوبندير عبد الرزاق
ممتحنا	01	جامعة قسنطينة	أستاذ محاضر - أ	د/ سعدي عبد الحليم
ممتحنا	01	جامعة قسنطينة	أستاذ محاضر - أ	د/ برني كريمة
ممتحنا		جامعة جيجل	أستاذ محاضر - أ	د/ موكدة عبد الكريم
ممتحنا		جامعة جيجل	أستاذ محاضر - أ	د/ لرقم رشيد

السنة الجامعية 2020-2021

شكر و تقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

عرفانا بالجميل و تقديرا لقيمة العطاء أتقدم بكل امتتاني و شكري الجزيل إلى أستاذي المشرف الدكتور : **بويندير عبد الرزاق** على كل ما بدله من جهد في تصويب هذا العمل فكان لمساهمته الأثر البالغ في إتمام هذه الدراسة و كذا كل أعضاء لجنة المناقشة الذين ساهموا في إثراء هذا العمل من خلال آرائهم و ملاحظاتهم القيمة.

دون أن أنسى أساتذتي الذين لم يدخرو جهدا في تكويني .

أمينة

إهداء

- إلى من زرعاً في نفسي حب المعرفة والديا أطال الله في عمرهما .
- إلى رفيق دربي و سندي في الحياة زوجي حسان .
- إلى من تحملوا تقصيري أبنائي وائل ، وسيم ، أكرم .
- إلى من أسند بهم أزري إخوتي و زوجاتهم و البرعم أصيل .
- إلى جميع زملائي و زميلاتي .
- إلى كل هؤلاء أهذي ثمرة هذا الجهد .

أمينة

قائمة المختصرات

1- قائمة المختصرات باللغة العربية

ج ر : جريدة رسمية.

ص : الصفحة

ص ص : من الصفحة إلى الصفحة .

ق.ض.م.ر.م : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم الممماثلة

ق.ر.ر.أ : قانون الرسوم على رقم الأعمال.

2 -Listes des abréviations

Rev : revue

Cons const F : conseil constitutionnel français

L.G.D.G :Librairie générale de droit et de la jurisprudence

P.U.F : presse universitaire de France

N : Numéro

Ibid : La même référence

P : page

Op.cit :ouvrage précédemment cité

A.J.D.A :Actualité juridique de droit administratif

CON E.A : conseil d'état Algérien

R.I.D.P : revue international de droit public

R C S A : Revue de la cour suprême Algérienne

RJF : Revue de la jurisprudence fiscal

RDP : Revue de droit public

IRG :impôt sur revenu globale

IBS : impôt sur bénéfices des sociétés

مقدمة

مقدمة

عرف الإقتصاد العالمي العديد من التطورات أدت إلى تغيير موازين القوى في العالم كما كان لها بالغ الأثر في ظهور العديد من المبادئ الأساسية التي تقوم عليها اقتصاديات الدول ، و في سبيل مواكبة هذه التطورات سارعت معظم الدول إلى البحث عن الآليات القانونية و الأطر التشريعية التي من شأنها أن تساهم في مواكبة التغيرات الحاصلة على الصعيد الدولي .

و قد كان الإهتمام بالإطار القانوني من أهم ركائز النهوض باقتصاديات الدول و إصلاحها لهذا عملت الجزائر على غرار العديد من الدول على تكريس مخطط للإصلاح الإقتصادي يتماشى و التطورات الدولية يرتكز أساسا على إصلاح المجال التجاري و الصناعي مع التركيز على جذب الإستثمارات و تشجيعها إضافة إلى الإصلاح المالي .

و قد باشرت الجزائر عدة إصلاحات إقتصادية أبرزها انتهاج نظام اقتصاد السوق و الذي اتبعه المشرع بجملة من القوانين التي تعزز هذا الإتجاه و تحرر الإقتصاد على غرار القانون رقم 12/93 المتعلق بترقية الإستثمار⁽¹⁾ ، الأمر رقم 06/95 المتعلق بالمنافسة و حرية الأسعار⁽²⁾ و كذا إصدار قانون النقد و القرض⁽³⁾ كل هذه النصوص القانونية تهدف إلى حماية نظام الإقتصاد الحر و حدوده في إطار المنافسة الشريفة .

و قد تلى هذا الإصلاح في المنظومة القانونية تكريس مبادئ أخرى تفتح المجال أمام حرية المنافسة و الإستثمار و تدفع بعجلة التنمية ، إذ تم تكريس مبدأ حرية الصناعة و التجارة دستوريا

(1) مرسوم تشريعي رقم 12/93 مؤرخ في 05 أكتوبر 1993 يتعلق بترقية الإستثمار ، ج ر عدد 64 مؤرخ في 10 أكتوبر 1993 (ملغى) .

(2) أمر رقم 06/95 مؤرخ في 25 جانفي 1995 المتعلق بالمنافسة ، ج ر عدد 09 مؤرخ في 09 فيفري 1995 (ملغى)

(3) قانون 10/90 مؤرخ في 14 أبريل 1990 يتضمن قانون النقد و القرض ، ج ر عدد 16 لسنة 1990 (ملغى) .

سنة 1996⁽¹⁾ و الذي يعد خطوة مفصلية في إطار رفع القيود و العوائق على ممارسة الأنشطة التجارية و الصناعية .

غير أنه لا يمكن الحديث عن الإصلاحات الإقتصادية دون الحديث عن الإصلاح المالي الذي يعد نقطة الإنطلاق في عملية الإصلاح الإقتصادي سواء على صعيد الإنفاق العام أو على صعيد الموارد و في مقدمتها الموارد الضريبية، فالعوامل و الإعتبارات الإقتصادية على المستويين الدولي و الإقليمي أدت إلى تسابق معظم الدول إلى تطوير و تبسيط أنظمتها الضريبية بما يتماشى و الفكر الحديث في مجال الضرائب⁽²⁾ .

فالنظام الضريبي الجزائري قبل إصلاحات سنة 1991 تميز بتعدد الضرائب و كثرة التعديلات الإعفاءات و التخفيضات مما جعل النظام يفقد بساطته و يثير كثيرا من الصعوبات أمام الإدارة الجبائية في تحديد أوعية الضرائب المختلفة و تحصيل مبالغها الشيء الذي جعل هذا النظام معقدا كثير الغموض، و من هذا المنطلق فإن التعديلات الضريبية التي شهدتها هذه الإصلاحات حاولت جعل الضرائب بسيطة لكي يفهم دافعها أسس تقديرها و طريقة دفعها بالإضافة إلى التقليل من معدلاتها ، فكلما كان النظام الضريبي سهلا و التخفيضات و الإعفاءات واضحة كلما اقتنع

(1) المادة 37 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادر بموجب الرئاسي رقم 483/96 المؤرخ في 07 فيفري 1996 يتعلق بنشر تعديل الدستور الموافق عليه باستفتاء 28 نوفمبر 1996 ، ج ر عدد 09 مؤرخ في 8 ديسمبر 1996 المعدل بالقانون رقم 03/02 المؤرخ في 10 أبريل 2002 ، ج ر عدد 25 مؤرخ في 14 أبريل 2002 المعدل بالقانون رقم 19/08 المؤرخ في 15 ديسمبر 2008 ، ج ر عدد 36 مؤرخ في 16 نوفمبر 2008 المعدل بالقانون رقم 01/16 المؤرخ في 6 مارس 2016 ، ج ر عدد 14 مؤرخ في 07 مارس 2016 .

(2) بوناظور بوزيان ،"الغش الضريبي على ضوء القانون و الإجتهد القضائي في الجزائر ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ، 2009 ، ص ص 10 - 11 .

المكلف بوجوب دفع الضريبة و عدم التهرب منها⁽¹⁾ .

إن وضع نظام جبائي يساير التطور الإقتصادي على المستويين الدولي و الوطني و يتمشى و اقتصاد السوق جعل المشرع يكرس عدة إصلاحات على النظام الجبائي أهمها إصلاح سنة 1991 الذي ارتكز أساسا على العمل على إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية ، و قد كان من أهم أهداف إصلاحات النظام الجبائي الجزائري وضع نظام ضريبي مشجع للاستثمارات المحلية و الأجنبية و زيادة توسيعها على مختلف ولايات الوطن و هذا عن طريق تخفيض المعدلات الضريبية و إحداث إعفاءات ضريبية مما يجعل من الضريبة وسيلة فعالة لتنمين برامج الإصلاح الإقتصادي و ذلك عن طريق توفير الجو المناسب للقيام بالاستثمارات⁽²⁾.

إلا أن السعي إلى تحسين الحصيلة الضريبية المتأتية من عائدات الجباية العادية كان من أهم أهداف إصلاحات النظام الجبائي ، فتوسيع نطاق الأنشطة ، الخدمات و المداخل الخاضعة للضريبة أو الرسم كان من أولويات الإصلاح الجبائي لسنة 1991⁽³⁾ و هذا عن طريق استحداث ضرائب و رسوم جديدة .

و رغم تمتع الدولة بذمة مالية مستقلة تشمل مجموعة من الأموال الثابتة و المنقولة و هذا لمواجهة نفقاتها و تسيير مرافقها إضافة إلى ما تحصل عليه من ريع أملاكها و ما يؤول إليها من

(1) مربيحي محفوظ ، تنظيم و صلاحيات الإدارة الجبائية في ظل إصلاحات الجيل الثالث للإدارة الجبائية الجزائرية ، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون العام ، فرع إدارة و مالية ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 01 2017/2016 ، ص 52 .

(2) قجاتي عبد الحميد ، دور الجباية البترولية في تحقيق التوازن الإقتصادي : دراسة قياسية تحليلية لحالة الجزائر (1980 - 2014) ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم الإقتصادية ، تخصص مالية و بنوك ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، 2017/2016 ، ص 54 .

(3) القانون رقم 36/90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، ج ر عدد 57 مؤرخ في 31 ديسمبر 1990 .

التركات الشاغرة ، إلا أن الضرائب و الرسوم كانت و لا تزال موردا أساسيا للدولة و هذا بالنظر لما تتميز به من الإستقرار و الثبات خلافا للإيرادات الأخرى و لهذا تحرص الدولة على إيجاد الآليات الكفيلة بتحصيل هذا المورد الهام و مواجهة كل المخالفات و الجرائم الضريبية التي من شأنها حرمان الدولة من مواردها الضريبية .

إن موضوع الآليات الردعية لمواجهة الجرائم الضريبية يعتبر من المواضيع الحساسة لكونه يتعلق بالضرائب و الرسوم و التي تعد موردا هاما من موارد الدولة و وسيلة أساسية في مجال تنفيذ السياسة الإقتصادية و الإجتماعية ، و باعتبار المخالفات الجبائية و الجرائم الضريبية المرتكبة من طرف المكلفين قد تؤدي إلى آثار وخيمة من شأنها زعزعة الإقتصاد الوطني و عرقلة الإستثمارات فإنه من الأهمية الوقوف على السياسية العقابية المنتهجة في مجال مواجهة هذا النوع من الجرائم مع تبيان التدابير القانونية الكفيلة بتحقيق وظيفة الردع .

إن موضوع الدراسة لا يتعلق فقط بتبيان الآليات القانونية الردعية و إنما ينصب أيضا على تقييم السياسة العقابية المنتهجة من طرف المشرع بخصوص الجرائم الضريبية مما يمكن من الوقوف على النقائص التي تعترى تطبيق بعض التدابير و العقوبات الإدارية و الجزائية .

و في إطار تظافر الجهود لمواجهة المخالفات الجبائية و الجرائم الضريبية فإن وظيفة الردع موزعة بين إدارة الضرائب و القضاء الجزائي الأمر الذي يقتضي تبيان حدود سلطات كلا الجهازين و طبيعية العقوبات الصادرة عنهما و هو ما يستوجب التفصيل فيه من خلال موضوع الآليات الرعية لمواجهة الجرائم الضريبية و هذا تقاديا لأي لبس أو غموض حول أحكام تطبيق بعض العقوبات لاسيما المالية منها .

و باعتبار موضوع الرسالة من المواضيع التي تجمع بين الشق الإقتصادي و الشق القانوني فإن ذلك من أهم العوامل المحفزة على اختيار موضوع الآليات الردعية لمواجهة الجرائم الضريبية كما أن الطابع التقني الذي يميز الموضوع في شقة المتعلق بالآليات الردعية الإدارية المتمثلة في الغرامات الجبائية النسبية جعلت هذا الموضوع لا يحضى بالقدر الكافي من الدراسات في المجال القانوني و التي انصبت في مجملها على الشق المتعلق بالآليات الردعية الجزائية عن جريمة الغش الضريبي

إن موضوع الآليات الردعية لمواجهة الجرائم الضريبية يرمي إلى الوقوف على أهم الأسباب المرتبطة خصوصا بالمنظومة القانونية و التي ساهمت إلى حد كبير في انتشار الجرائم الضريبية و التي ترجع في بعض الحالات إلى الجهل بالأحكام العقابية المقررة لهذه الجرائم .

كما أن الإنفتاح الإقتصادي أدى إلى كثرة الأنشطة و الخدمات الخاضعة للضرائب و الرسوم التي تستحدث تبعا بموجب قوانين المالية المختلفة الأمر الذي يجعل البعض من المكلفين بالضريبة يجهلون طبيعة الإلتزامات الجبائية الواقعة على عاتقهم لاستحالة مواكبتهم لجميع التعديلات الواردة على قوانين الضرائب الأمر الذي يقتضي من خلال هذه الدراسة التفصيل في أحكام المخالفات الجبائية و أسباب قيامها و العقوبات المقررة لها .

و في ظل عدم وجود معايير واضحة لتكثيف الأفعال و الممارسات الصادرة عن المكلف في خانة المخالفة الجبائية أو الجريمة الضريبية فإن البحث في أسس التفرقة بين المخالفات الجبائية و الجرائم الضريبية يقتضي التفصيل في معيار الجسامة و الأجهزة المخولة قانونا بوصف الفعل بالجسيم .

كما أن من آثار العولمة توظيف الوسائل الإلكترونية و مختلف الأنظمة و الشبكات على غرار شبكة الإنترنت في المجال التجاري الأمر الذي أدى إلى ظهور نوع جديد من التجارة ألا وهو التجارة الإلكترونية و هو ما ترتب عنه توظيف وسائل جديدة في ارتكاب الممارسات التدليسية إلا أن طبيعة هذه الممارسات التدليسية المستحدثة و كذا الأحكام الخاصة بكيفية البحث و التحري عنها لا زال يعرف قصور من عدة جوانب مما يتعين تبيان مواطن الضعف فيما يخص الكشف عن هذه الجرائم الضريبية .

و في ظل التداخل الموجود أحيانا بين العقوبة الإدارية المقررة للمخالفة الجبائية و العقوبات الجزائية المقررة للجريمة الضريبية فإنه ينبغي التفصيل في الأحكام الخاصة بتطبيق العقوبات الإدارية و تلك الخاصة بتطبيق العقوبات الجزائية مع تبيان حدود و سلطات كل من إدارة الضرائب و القاضي الجزائي تقاديا لأي لبس أو تعسف من أي طرف.

و إذا كان هدف المكلف من وراء ممارساته التدليسية هو إخفاء مداخيله و أرباحه الخاضعة للضريبة بغية التملص من أدائها فإن تبيان الوسائل الردعية المقررة ضمن قوانين الضرائب و سائر القوانين المختلفة من شأنه أن يحول بين هذا النوع من المكلفين و بين ما تسول لهم أنفسهم ارتكابه من جرائم ضريبية

و انطلاقا من واجب حماية الموارد الضريبية التي تعتبر دينا للخزينة العامة التي تتضرر سنويا بشكل كبير من جراء الممارسات التدليسية لبعض المكلفين و التي تندرج في خانة الجرائم الضريبية فإن منطلق الدراسة سيتم من خلال إشكالية تتمحور حول : ما مدى فعالية الآليات الردعية الإدارية و الجزائية المقررة للمخالفات و الجرائم الضريبية في الحد من هدر الموارد الضريبية للدولة؟

و ستم دراسة موضوع الآليات الردعية لمواجهة الجرائم الضريبية على ضوء قوانين الضرائب و سائر القوانين ذات الصلة و هذا بالإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي مع التدعيم بمختلف القرارات القضائية الإدارية منها و الجزائية ، و بالرغم من أن الدراسة ستم في ظل القوانين الجزائرية إلا أن هذا لا يمنع من التعرض لبعض أحكام القضاء الفرنسي بالنسبة لبعض المسائل التي يكتنفها الغموض أو الفراغ التشريعي .

إن معالجة موضوع الأطروحة سيتم من خلال التطرق إلى وسائل الردع الإداري للمخالفات الجبائية و التي تتنوع و تتدرج بين التدابير الإدارية و الحرمان من الإمتيازات و الضمانات الجبائية و تصل إلى حد توقيع عقوبات المالية أو عقوبات مقيدة للحقوق ، إلا أن ممارسة وظيفة الردع من طرف الإدارة يجب أن يتم في إطار قانوني و هذا ضمنا لمشروعية الوظيفة الردعية في حد ذاتها و ضمنا لمشروعية الجزاء الصادر عن إدارة الضرائب و هي المسائل التي سيتم التفصيل فيها من خلال (الباب الأول) .

و طالما أن وظيفة الردع هي في الأصل من صميم صلاحيات القضاء الجزائي فإنه لا بدا من التطرق لدور القاضي الجزائي في المساءلة عن الممارسات التدليسية المرتكبة من طرف المكلفين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين كما أن نطاق المساءلة الجزائية يتسع ليشمل كل شريك في الجريمة بغض النظر عن صفته ، إلا أن سلطة القاضي في توقيع العقوبات الجزائية عن الجرائم الضريبية تكتسي بعض الخصوصية المرتبطة بوجود مراعاة الأحكام الخاصة بالعقوبات الجزائية الواردة ضمن قوانين الضرائب الأمر الذي يجعل من القاضي الجزائي بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي و هي المسائل التي سيتم التفصيل فيها من خلال (الباب الثاني) .

الباب الأول

الردع الإداري للمخالفات

الجبائية

الباب الأول

الردع الإداري للمخالفات الجبائية

إن الردع الإداري للمخالفات الجبائية يقتضي تسليط و إصدار العقوبة من طرف الإدارة بدل القضاء و هو ما يجعل العبارة نفسها تثير فكرة علاقة الإدارة بالعقاب ، و كيف تصبح الإدارة ذات سلطة عقاب و نحن نتحدث منذ زمن بعيد عن الفصل بين السلطات و حقوق الإنسان . فاحترام حقوق الإنسان يقتضي مراعاة جملة من المبادئ الأساسية في مقدمتها مبدأ المساواة و إذا تحدثنا عن المساواة فإن مجالات هذه الأخيرة واسعة منها مبدأ المساواة أمام العدالة و المساواة أمام الأعباء العامة و في مقدمتها الضريبة و كل هذه المبادئ كرسها الإعلان العالمي لحقوق الإنسان و المواطن لسنة 1789⁽¹⁾ كما كرسها الدستور الجزائري⁽²⁾ .

و قد أدى توسع و انتشار ثقافة حقوق الإنسان في المنطقة الأوروبية إلى بعث حركة معارضة للدور الزجري للإدارة و لو أن هذه المعارضة تتجه غالبا إلى الحد من السلطة الزجرية للإدارة دون إنكارها تماما ، فظاهرة العقوبة الإدارية أو الدور الزجري للسلطة الإدارية ظهر و نما و اتسعت مجالاته، فبعد أن كان محصورا في اتخاذ التدابير الوقائية في انتظار تدخل القضاء توسعت تلك التدابير لتصبح عقوبات متنوعة و تصل إلى حد تسليط عقوبة بالمال و كانت الجبائية أحد تلك المجالات التي برزت فيها السلطة الزجرية للإدارة .

ففي المجال الجبائي سلطة العقاب ليست مقررة لجهة واحدة و إنما موزعة بين العقوبات الجبائية التي توقعها الإدارة الضريبية و بين العقوبات الجزائية التي ينطق بها القاضي . فالسعي إلى الحد من الدور الزجري للإدارة يسير في اتجاه يهدف إلى العناية بحقوق الإنسان و هذا من خلال مراعاة المبادئ الواردة في الإعلان العالمي لحقوق الإنسان و المواطن لسنة 1789 و كذا

(1) الإعلان العالمي لحقوق الإنسان و المواطن لسنة 1978 ، اعتمد بقرار الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم 217 الصادر في 10 ديسمبر 1948 الذي تبنت الجزائر العديد من مبادئه بموجب دستور 1963 .

(2) أول تكريس دستوري لمبدأ المساواة كان بموجب المادة 12 من الدستور الجزائري لسنة 1963 الملغى الذي نص على المساواة بين الجنسين في الحقوق و الأعباء .

ما ورد في الإتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان⁽¹⁾ لاسيما ما تعلق بالمبادئ الأساسية كمبدأ المساواة حق الدفاع، قرينة البراءة مع الأخذ بالأحكام الموضوعية و الإجرائية الواردة في القانون العام (قانون العقوبات) سعياً لتطبيقها على العقوبات الإدارية .

فالعقوبات الإدارية في المجال الجبائي تخضع للرقابة الإدارية و القضائية على المشروعية و لا يقتصر دور القضاء على رقابة العقوبات المطبقة بل يتعداها إلى الرقابة على الوظيفة الردعية للإدارة الجبائية و هذا من خلال بسط الرقابة على مدى احترام الإدارة للمبادئ العامة في التجريم و العقاب لاسيما مبدأ شرعية الجرائم و العقوبات .

و إن كانت إدارة الضرائب تقوم فعلاً بتسليط عقوبات إدارية على المكلفين بالضريبة فإن ما يصدر عنها من أعمال و قرارات ليس بمنأى عن الرقابة ممثلة في طرق الطعن و الضمانات المقترنة بها المقررة قانوناً لفائدة المكلفين بالضريبة .

وسيتيم من خلال هذا الباب المتعلق بالردع الإداري للمخالفات الضريبية المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة التطرق إلى العقوبات الإدارية التي تسلط على المخالفين لأحكام قوانين الضرائب المختلفة ثم نتناول الإطار القانوني الذي يحكم الوظيفة الردعية لإدارة الضرائب و كذا ضوابط الجزاء الإداري .

و من ثم سيتم تقسيم هذا الباب إلى فصلين

الفصل الأول : الوظيفة الردعية لإدارة الضرائب.ب.

الفصل الثاني : مشروعية السلطة الردعية المخولة لإدارة الضرائب .

(1) الإتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان الصادرة عن مجلس الإتحاد الأوروبي بروما في 04 نوفمبر 1950 ، دخلت حيز النفاذ في 03 سبتمبر 1963 .

الفصل الأول

الوظيفة الردعية لإدارة

الضرائب

الفصل الأول

الوظيفة الردعية لإدارة الضرائب

إن أساس إعطاء الإدارة سلطة توقيع العقاب على المخالفين للأحكام و الترتيب المنظمة للقطاعات التي تشرف عليها ترجع بالضرورة إلى خصوصية القانون الجبائي هذا من جهة و المخالفات الناجمة عن الإخلال بأحكامه من جهة أخرى .

فالإدارة تملك قدرة التدخل السريع لوضع حد للحالة الإجرامية باعتبارها مؤهلة و مخولة لمراقبة القطاع الذي تشرف عليه و هو ما أدى إلى بروز نظام العقوبة الإدارية لتحل محل العقوبة القضائية استنادا إلى طبيعة السلطة التي توقعها و تنطق بها .

و قد تم تبرير منح إدارة الضرائب سلطة الردع بكون العقوبات المطبقة تسلط من أجل أفعال مادية ثابتة لا ينتظر تدخل القضاء فيها توفير ضمانات إضافية تذكر بالإضافة إلى كون العقوبات الإدارية من الكثرة بما يرهق القضاء و يعطل سيره و البت في القضايا مما يفقد العقوبة الإدارية جدواها .

و سيتم التطرق إلى جملة من التدابير التي تتخذها الإدارة الضريبية في إطار السلطات الواسعة المخولة لها من أجل مواجهة المخالفات الجبائية و هذا من خلال (المبحث الأول) ، ثم نتناول الآليات الإدارية ذات الطابع الردعي التي تنصب على المخالفة و تأثيرها في السياسة الإقتصادية و تذهب إلى النيل من الذمة المالية للمخالف و هذا من خلال (المبحث الثاني)

المبحث الأول

التدابير الإدارية المقررة للمخالفات الضريبية

إن فكرة المخالفة الإدارية التي يستعملها بعض الفقه لا يوجد مصطلح موحد يقابلها (1) ، فقد إعتبر المجلس الدستوري الفرنسي أن فكرة المخالفة الإدارية لا تقابل الجريمة الجنائية(2) ، إذ أن الإخلال بالالتزامات الجبائية و التقصير في أدائها هو مناط قيام هذا النوع من المخالفات في المجال الجبائي .

و تتعدد الوسائل التي يضعها المشرع للتحقق من صحة تطبيق القوانين الضريبية و من أهم الوسائل ما يفرضه القانون الضريبي من واجب تقديم التصريحات و هذا ما من شأنه أن يكفل لإدارة الضرائب التحقق من الواقعة المنشئة للضريبة و صحة ربطها و ضمان تحصيلها (3) ، و في مقابل ذلك تمتلك إدارة الضرائب العديد من الصلاحيات و السلطات في إطار ممارسة حقها في الرقابة و التدقيق ، إذ يقتضي الدور الرقابي السماح لموظفي إدارة الضرائب بإتخاذ جميع الإجراءات و التقنيات المنصوص عليها في التشريع الضريبي لمعرفة ما إذا أهمل المكلف واجباته و إمكانية إلحاقه لضرر بخزينة الدولة عند مخالفته للقانون الجبائي (4) .

فإذا ما ثبت لإدارة الضرائب من خلال المعاينات و التحقيقات التي تجريها خرق المكلف بالضريبة لالتزاماته الجبائية فإنها تبادر إلى أعمال سلطتها في التقدير الإداري للضريبة إذا ما توافرت مبررات ذلك و هذا ما سنتطرق له من خلال (المطلب الأول) كما قد تلجأ الإدارة إلى حرمان المكلف بالضريبة المخالف و إقصائه من الإستفادة من بعض الحقوق و الضمانات الجبائية المقررة له قانونا كنوع من التدابير في مواجهة ما ارتكبه من مخالفات (المطلب الثاني) .

(1) Mourgeon(j) , La répression administrative , L.G.D.J ,Paris , 1967 ,p137 .

(2) Décision № 83-164 DC du 29 décembre 1983., cahier du Cons const francais .

(3) أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990 ، ص 361 .

(4) Lambert thierry , Le contrôle fiscale droit et pratique , P.U.F , Paris , 1991 , p 43 .

المطلب الأول

التقدير الإداري للضريبة من طرف الإدارة الجبائية

هناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة التي قد تلجأ إليها إدارة الضرائب في سبيل تقدير دخل المكلف و بالتالي تقدير الضريبة المستحقة عليه ، بحيث يعتبر تقدير هذه العناصر من أعقد جوانب الفن الضريبي فثمة العديد من طرق تقدير الضريبة يمكن ردها إلى مجموعتين الأولى أداؤها إقرار المكلف و الثانية قوامها تقدير غير مباشر يستند في ذلك إلى القرائن و الدلائل بحيث تؤدي إلى تقدير يغلب عليه التقريب و على أساس معايير موضوعية⁽¹⁾ .

فالتقدير الإداري هو الذي تفرضه الإدارة على المكلف من دون موافقته أي احتساب دخل المكلف بناء على تخمين السلطة المالية دون الإعتداد بما قدمه المكلف من تقارير و حسابات و دفاتر تجارية⁽²⁾ .

ففي ظل هذا الأسلوب تتولى الإدارة الضريبية تقدير المادة الخاضعة للضريبة مستعينة بكافة الوسائل التي تمكنها من ذلك ، فتقوم بالتحريات ، التردد على أماكن نشاط الممول ، التفتيش فحص دفاتر و مستندات المكلف و تجميع كافة البيانات و المعلومات التي تفيدها⁽³⁾ ثم تقوم بتقدير الوعاء الضريبي على هذا الأساس ، فالإدارة الضريبية تتمتع بحرية واسعة في تجميع القرائن و الأدلة للوصول إلى تقدير المادة الخاضعة للضريبة على ضوء ما بحوزتها من معلومات⁽⁴⁾ .

(1) يونس أحمد البطريق ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 ، ص 58 .

(2) طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، دار وائل ، عمان ، 2008 ، ص 235 .

(3) حامد عبد المجيد دراز ، سعيد عبد العزيز عثمان ، المالية العامة ، القسم الثاني ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، بدون سنة ، ص 102 .

(4) الحاج طارق ، المالية العامة ، دار صفاء ، عمان ، 1999 ، ص 73 .

و أسلوب التقدير الإداري لا يتم اللجوء إليه إلا لدفع المكلف بالضريبة أو بالإلتزام الضريبي إلى تنفيذ ما هو ملتزم به ضريبيا حتى يأمن عدم التعرض لمثل هذه الأساليب في التقدير و يضمن بذلك معاملته معاملة عادلة على أساس الدخل الحقيقي دون غيره ، و عادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة التقدير الإداري في حالة إخلال المكلف بالالتزاماته (إمتناعه عن تقديم التصريح ، عدم مطابقة التصريح للواقع ، إحتواء التصريح على خطأ أو غش)⁽¹⁾.

فالإدارة تمتلك عدة سلطات في سبيل تقدير المادة الخاضعة للضريبة ، إذ تلجأ أحيانا إلى أعمال سلطتها في التقييم التلقائي للضريبة إذا ما توافرت شروط ذلك و هذا ما سنتطرق له خلال (الفرع الأول) كما قد تقوم الإدارة و بعد توصلها إلى نتائج سلبية خلال عمليات التحقيق ، المراقبة و التدقيق إلى إعادة تقييم أسس فرض الضريبة و هذا ما سيتم معالجته خلال (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

لجوء الإدارة إلى التقييم التلقائي للضريبة

تعتبر الضريبة مورد مهم للدولة ، و يعتبر التصريح وسيلة أساسية في عملية تقدير الضريبة و من ثم فإن المكلف بالضريبة الذي لا يقوم بالالتزاماته التصريحية يجب إخضاعه للعقاب و ليس المقصود بإخضاعه للعقاب أن يتم توقيع عقوبات بالمعنى الحقيقي للعقوبة ، فالمشرع الجزائري قد أورد مثلا في نص المادة 281 مكرر 14 من قانون الضرائب المباشرة الإخضاع الضريبي التلقائي ضمن أحكام القسم الثامن تحت عنوان العقوبات ، إلا أن المعنى الحقيقي هنا هو أن الضريبة التي لم يتم التصريح بها سيتم تقييمها باتباع إجراءات تصحيحية عقابية و هذا قبل وضعها للتحويل⁽²⁾ .

(1) محمد عباس محرزى ، إقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة ، الجزائر ، 2004 ، ص 149 .

(2) Christophe de lamardier , Droit fiscal general , 2^{eme} edition , novoprint , barcelone ,Espagne , 2015 , pp 294-295 .

فالتحديد التلقائي لوعاء الضريبة إجراء أحادي الجانب الغرض منه إخلاء ذمة الإدارة الضريبية من الإثبات و تحميل أمر إثبات القيام بالإلتزام الضريبي على عاتق المكلف بالضريبة، فسلطة التقييم التلقائي للضريبة أو التصحيح التلقائي هي إجراءات لديها نقطة مشتركة و هي معاتبة المكلف بالضريبة الذي لم يحترم إلتزاماته القانونية و ذلك بالسماح للإدارة بفرض الضريبة عليه بناء على العناصر المتوفرة مع جعل عبء إثبات عدم صحة الضرائب المفروضة على عاتق المكلف بالضريبة .

أولا : حالات لجوء الإدارة الجبائية إلى التقييم التلقائي للضريبة

إن الفرض التلقائي كجزء يعتبر حق للإدارة الجبائية يريد المشرع من ورائه إستدراك خطأ أو تحايل قد يؤدي إلى عدم أداء الضرائب وفق الكلفة القانونية و هو ما جعل جميع التشريعات تجيز للإدارة أن تستدرك الربط الضريبي في حالة إخفاء معلومات أو في حالة استعمال طرق احتيالية للتهرب من الضريبة أو في حالة سوء نية الملتزم أو تهاونه ، كما قد يقع في حالة عدم تقديم التصريح ، عدم إرفاق التصريح بالوثائق اللازمة لفرض الضريبة ، عدم مسك محاسبة منتظمة أو رفض الكشف عنها. و يمكن للإدارة الضريبية في حالات محددة قانونا أن تلجأ لإجراءات التصحيح التلقائي⁽¹⁾ .

فالفرض التلقائي كإجراء قانوني لا يكون إلا في بعض الحالات القليلة لأن فرض الضرائب بصفة عامة في مختلف الأنظمة العالمية إستقر حاليا على مبدأ التصريح مع احتفاظ الإدارة بحق المراقبة و التحقيق ، و قد حدد المشرع الجزائري الحالات التي يتم خلالها أعمال سلطة التقييم التلقائي .

(1) تصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، فرع قانون الأعمال ، كلية الحقوق جامعة منتوري قسنطينة ، 2008/2007 ، ص 33 .

1- إستحالة المراقبة الجبائية

إن الجزاء المترتب على المكلف بالضريبة المعترض على حق الرقابة الجبائية هو الخضوع لإجراءات الفرض التلقائي للضريبة الذي هو إجراء إستثنائي عن الإجراء العام للتصحيح ألا و هو التصحيح الوجيه الذي تحترم فيه أهم الضمانات القانونية للمكلف في الحصول على حوار وجاهي بين المكلف أو ممثله القانوني و بين الإدارة الجبائية و على خلاف ذلك فإن الفرض التلقائي للضريبة هو إجراء خاص يعمل على منع المكلف بالضريبة من الحصول على حوار وجاهي مع المؤهل المختص قانوناً⁽¹⁾ .

فبمجرد قيام المكلف بالضريبة بمنع أحد أو كل لجنة التقدير المؤلفة بمقتضى القانون أو الشخص أو الأشخاص المفوضين من قبل هذه اللجان للقيام بعملها المتمثل في إجراء الكشف و الرقابة يعتبر عرقلة لمهام الإدارة الرقابية ، إذ نصت المادة 321 من قانون الضرائب المباشرة على أنه " إذا تعذر القيام بالمراقبة الجبائية بفعل المكلف بالضريبة أو الغير يتم فوراً تقدير أسس فرض الضريبة " ⁽²⁾ ، كما يتم اللجوء التقدير الفوري لأسس فرض الضريبة في حالة عدم إتمام المراقبة الجبائية سواء بفعل المكلف أو بفعل الغير ⁽³⁾ .

و لكي يسأل المكلف بالضريبة عن عرقلته للأعوان القائمين بالرقابة يجب أن يكون قد تم إخطاره مسبقاً بقدوم العون المحقق ، كما أنه لا يسأل عن إعاقته أو منعه دخول العون المحقق

(1) سيد أعر محمد ، " الجزاء المترتب عن عدم استجابة المكلف لطلبات الإدارة الجبائية (دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري و التشريع الفرنسي)" ، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات ، المجلد 09 ، العدد 01 ، 2016 ، ص 255 .
(2) المادة 321 من الأمر رقم 76-101 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، المعدل و المتمم ، ج ر عدد 102 ، مؤرخ في 22 ديسمبر 1976 .

(3) المادة 503 من الأمر رقم 76-104 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، المعدل و المتمم ، ج ر عدد 08 لسنة 1977 .

الذي يأتي في أوقات الليل أو في وقت متأخر من النهار⁽¹⁾ ، إذ يجب على العون المحقق أن يمارس سلطته في الرقابة خلال أوقات العمل العادية بالنسبة للمنشأة أو الشخص الذي ترى الإدارة الضريبية استعمال سلطتها في الإطلاع لديه لا أوقات العمل العادي للإدارة الضريبية⁽²⁾ ، ففي حالة إستحالة المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة بسبب المكلف فإنه يحق لإدارة الضرائب إتباع إجراءات الفرض التلقائي للضريبة .

2 - الإخلال بالالتزامات التصريحية أو المحاسبية

تفرض الضريبة تلقائيا على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي و إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات⁽³⁾ ، كما تفرض الضريبة تلقائيا على كل مكلف بالضريبة لم يقدم التصريح في الأجل المحدد في المادة 224 أو الذي لم يقدم المعلومات و الوثائق المشار إليها في هذه المادة⁽⁴⁾ .

و في مجال الرسوم على رقم الأعمال في حالة الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال بعد الآجال المنصوص عليها في المادة 76 يمكن أن تلجأ إدارة الضرائب إلى فرض الضريبة تلقائيا . كما نصت أيضا المادة 44 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية " يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى... في حالة عدم التصريح ، و عندما يتجاوز الدخل الصافي إجمالي الإعفاء من الضريبة و ذلك حسب المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " .

(1) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 73 .

(2) بودالي محمد ، " أركان جريمة الغش الضريبي في القانون الجزائري : دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهرب الجمركي ، 2009 ، ص 126 .

(3) المادة 192 من الأمر رقم 76-101 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

(4) المادة 226 من الأمر رقم 76-104 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، مرجع سابق .

كما تناولت الفقرة 07 من المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية حق الإدارة الجبائية في اللجوء إلى التقييم التلقائي للضريبة في حالة تجاوز النفقات الشخصية الجلية و المداخيل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة و لم يتم التصريح بها أو في حالة ما إذا كان الدخل المصرح به بعد طرح الأعباء المنصوص عليها في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة يقل عن إجمالي النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو التي تم إخفاؤها و المداخيل العينية، و فيما يخص هؤلاء المكلفين بالضريبة يحدد أساس فرض الضريبة عند غياب عناصر أكيدة تسمح تخصيصهم بدخل أعلى بمبلغ يساوي مبلغ النفقات و المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة و المداخيل العينية المغفلة و المداخيل العينية منقوص من مبلغ المداخيل المعفاة من الضريبة بمقتضى المادة 86 من قانون الضرائب المباشرة .

و قد تلجأ الإدارة الجبائية إلى التقييم التلقائي للضريبة في حالة عدم مسك محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 76 و 77 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به⁽¹⁾ ، و كذا في حالة رفض تقديم المكلف لمحاسبته فإن الإدارة الجبائية تقوم باتخاذ الإجراءات اللازمة منها تقديم إشعار بذلك للمكلف و مع ذلك يقابل المكلف طلب تقديم المحاسبة بالرفض فإن المحقق يقوم بتحرير محضر بعدم تقديم المحاسبة .

في جميع الحالات فإن رفض المحاسبة يعني عدم احترام القانون الجبائي و المخطط الوطني للمحاسبة و كذلك القانون التجاري و في هذا الصدد يمكن للمراقب إخضاع المكلف إلى الفرض التلقائي بصفة مباشرة و بدون انتظار أي إجابة من طرف المكلف و كذلك رفض أي نقاش شفوي كما يحق للمراقب عدم إعطاء أي تبريرات للمكلف بالضريبة⁽²⁾ .

(1) المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية ، الصادر بموجب قانون رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر يتضمن قانون المالية لسنة 2001 ، المعدل و المتمم ، ج ر عدد 79 مؤرخ في 23 ديسمبر 2001 .

(2) بدري جمال ، عملية الرقابة الجبائية على الغش و التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق جامعة الجزائر 01 ، 2009/2008 ، ص ص 95 _ 96 .

و تفاديا للتعسف الإداري للمصلحة المحققة في استعمال صلاحياتها القانونية مع المكلف بالضريبة فإنه لا يمكن الرفض الكلي أو الجزئي للمحاسبة المقدمة إلا عند وجود أخطاء أو إعفاءات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة أو عند انعدام الوثائق التي تبرر القيم المحاسبية⁽¹⁾ .

إذا إجراء الفرض التلقائي للضريبة يطبق على المكلفين بالضريبة في حالة عدم إحترام المكلف لأحد إلتزاماته(الخطأ أو التأخر في تقديم التصريح ، عدم إحترام بعض الإلتزامات الواقعة على عاتق المؤسسات المصغرة ، الخطأ في الإجابة على طلب التوضيحات أو التبريرات ، التعرض لعمليات الرقابة الجبائية ، عدم تعيين ممثل للمؤسسات الغير مقيمة في البلاد فإذا وجد المكلف بالضريبة أن أسس فرض الضريبة مجحفة فلا يمكنه أن يحتج إلا عن طريق شكوى و يقع عليه عبء إثبات ذلك في حالة النزاع بعد ذلك تقوم الإدارة الجبائية بتقييم أسس فرض الضريبة و تبليغ المكلف بهذا التقييم ثم تضع الضريبة للتحصيل⁽²⁾ .

ثانيا : إجراءات التقييم التلقائي للضريبة

إن توافر حالة من الحالات المنصوص عليها في المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية يؤدي إلى التشكيك في مدى صحة و مصداقية تنفيذ المكلف لالتزاماته الجبائية و يفتح مجالا للشك حول إمكانية وقوع غش ضريبي ، إلا أن المشرع الجزائري عمل على إحاطة المكلفين بالضريبة بضمانات قانونية واسعة ضد الإدارة الجبائية⁽³⁾ حتى لا تتعسف هذه الأخيرة في

(1) شيعاوي وفاء ، " الرقابة الجبائية و ضمانات المكلف بالضريبة" ، مجلة بحوث ، جامعة الجزائر 01 ، العدد 11 ، الجزء الثاني ، ص 293 .

(2) Patrik georges, Droit fiscal, edition foucher, Vanvers, France, 2009, p 140 .

(3) مرشان حسن ، " الغش الضريبي في القانون المغربي" مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهرب الجمركي ، 2009 ، ص 70 .

إستعمال سلطة تطبيق هذا التدبير .

1 _ تبليغ المكلف بأسس فرض الضريبة

يجب على الإدارة الجبائية تبليغ أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا على إثر رفض المحاسبة ، فإذا حدد العون المحقق أسس فرض ضريبة جديدة وفقا لحالة من الحالات الواردة بالمادة 44 من قانون الجبائية يجب أن يقوم المفتش و قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة⁽¹⁾ .

إلا أنه و باستقراء الفقرة 07 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع لم يحدد طريقة إعلام المكلف و هل يتم عن طريق رسالة موصى عليها أم بمجرد تبليغ شفوي ؟ و الأرجح أن تبليغ المكلف يتم عن طريق رسالة مضمنة الوصول مع إشعار بالإستيلام كما يمكن أن يتم التبليغ بالتسليم إلى يد المكلف مقابل إشعار بالإستيلام و هذا نظرا لخطورة و تأثير إجراء التقييم التلقائي مما يفرض على الإدارة الجبائية وجوب اللجوء إلى التبليغ الرسمي و عدم الإكتفاء بالتبليغ الشفهي

2 _ منح المكلف أجل لإبداء ملاحظاته

نصت المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية فقرة 07 على أنه "بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف الذي يتمتع بأجل عشرين(20) يوما للإدلاء بملاحظاته" ، إلا أن مهلة العشرين(20) يوم الممنوحة لهذه الفئة من المكلفين بالضريبة تكون بغرض الإدلاء بالملاحظات ، و لا يمكن بأي حال من الأحوال الاعتراض على أسس فرض الضريبة أو الاعتراض على هذا التقدير بتبيان أنه استعمل رؤوس أموال أو حقق أرباحا برأسمال أو كان يحصل على هبات من الغير بصفة دورية أم لا .

(1) المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق

و طالما أنه يترتب على رفض المحاسبة إسناد مهمة تقدير الضريبة إلى الإدارة الجبائية دون العودة إلى تصريحات المكلف فهذا يستوجب منح هذا الأخير ضمانات واسعة في مواجهة الإدارة إذ يملك المكلف جميع الوسائل للدفاع عن حقوقه من بين هذه الوسائل سلوك طريق الطعن الإداري أو الطعن القضائي باللجوء إلى المحاكم الإدارية من أجل إلغاء الضريبة المفروضة عليه إذا تبين وقوع خطأ أو تجاوز أو سوء تقدير من الإدارة⁽¹⁾ و في هذه الحالة يقع على عاتق الإدارة عبء إثبات عدم صحة مزاعم المكلف حول سوء تقدير الإدارة للضريبة المفروضة على المكلف⁽²⁾

الفرع الثاني

لجوء الإدارة إلى إجراء إعادة التقييم

بمجرد ممارسة سلطة الرقابة و قبل توقيع أي عقوبات تقوم الإدارة بتصحيح الوعاء بمعنى أنها تفحص الضريبة بالنظر إلى المادة المشكلة لها⁽³⁾ ، فهذا الإجراء يعتبر في جميع الحالات إجراء عادي تستعمله الإدارة من أجل فرض تصحيحات في حالة وجود نقصان أو تهرب أو خطأ⁽⁴⁾ .

أولا : إرتباط سلطة إعادة التقييم بنتائج التحقيقات .

تحتل النتائج التي تخلص إليها التحقيقات الجبائية إذا ما تمت في ظل الإطار القانوني المحدد لها أهمية بارزة ، إذ تعتبر نتائج التحقيق هي آخر مرحلة في التحقيقات الجبائية و فيها يقرر المحقق إما اعتماد القاعدة الضريبية المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة أو إحداث بعض التعديلات عليها إذا ما استدعت الضرورة ذلك ، و يتوصل المحقق بعد الفحص الدقيق إلى استخلاص النتائج التالية :

(1) فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، دار العلوم ، الجزائر ، 2008 ، ص 5 .

(2) تصاص سليم ، مرجع سابق ، ص 34 .

(3) Trotabas louis, Cottert jean-marie, Droit fiscal , 8^{eme} édition, Dalloz, Paris, 1999 , p 140 .

(4) Patrick georges, OP.cit. p 139 .

- إقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات .
- إستحداث تعديلات قانونية إن وجدت⁽¹⁾ .

1- نتائج تحقيق إيجابية

إن نتائج التحقيقات تؤدي إما إلى عدم إجراء أي تقويم و هذا عند قبول المكلف الخاضع للتحقيق المحاسبي للنتائج المتوصل إليها و مطابقتها لما هو مصرح به و أن مسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية تم بشكل منتظم يعكس النشاط الحقيقي و كذا في حالة وجود تقارب بين موارد و نفقات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق في مجمل وضعيته الجبائية ، إذ لا يتمتع المكلف بموارد أخرى تم إخفاؤها عن الإدارة الجبائية و في هذه الحالة لا يتم أي تقويم لأسس فرض الضريبة .

2 - نتائج تحقيق سلبية

في حالة إثبات تجاوزات و أخطاء تعبر عن عدم إنسجام النشاط الحقيقي مع التصريحات المقدمة من طرف المكلف فإن ذلك يستوجب إعادة تأسيس الوعاء الضريبي بإعمال سلطة إعادة التقويم الذي يتم عن طريق المناقشة بين المحقق و المكلف بالضريبة .

ثانيا : ضوابط سلطة إعادة التقويم

إذا ما قرر العون المحقق إعادة تقويم أسس فرض الضريبة يجب عليه أن يراعي جملة من الضوابط التي يترتب على مخالفتها بطلان إجراءات التقويم⁽²⁾ .

(1) بوالخوخ عيسى ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع التنمية ، جامعة باتنة ، 2003/2004 ، ص 76 .

(2) كربي زوييدة ، " المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 07 ، 2005 ، ص ص 20_ 21 .

1- إلزامية الإعلان عن التعديلات .

إن اللجوء إلى إجراء إعادة التقويم يتميز بإعلان إقتراحات التعديل و هذا الإقتراح بالتعديل يجب أن يكون معللاً و مبرراً كفاية و هذا من أجل تمكين المكلف من صياغة و تشكيل ملاحظاته في حالة الخلاف أو في حالة القبول، فإذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة على إثر التحقيق في المحاسبة فإنه يجب على الإدارة تبليغ المكلفين بالضريبة ، و يجب تبليغ المكلف حتى في حالة عدم إجراء إعادة التقويم⁽¹⁾ .

فبعد إنتهاء المحقق من مرحلة فحص الأوراق و المستندات و الحسابات التي يملكها المكلف يجب على المحقق أن يتأكد قبل اختتام أعمال التحقيق من أنه وضع يده على العناصر التي تمكنه من تحرير تقريره ، و لا يلزم المحقق بإعلام المكلف بالأخطاء المكتشفة خلال الدراسات الأولية و إنما يعمل على جمع كل المعلومات التي توصل إليها خلال بحثه لاستغلالها عند دراسته لمحاسبة الشركة⁽²⁾ ، و تكون هذه الدراسة عن طريق مطابقة الأرقام المختلفة مع بعضها في نفس السنة و مقارنتها بمثيلاتها في السنوات المختلفة و معرفة أسباب الفروق و الإختلاف إن وجدت⁽³⁾ و هذا عن طريق طلب توضيحات⁽⁴⁾ أو تبريرات⁽⁵⁾ .

إذ لا يمكن طلب توضيحات إلا حول الأشياء ذات الأهمية البسيطة في التصريح و ليس

(1) المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

(2) Marguet Christian, Le controle fiscal , L.G.D.J, Paris , 1984 , p431 .

(3) خليل عواد أبو حشيش ، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية ، دار حامد ، الأردن ، 2004 ، ص 378 .

(4) نموذج طلب توضيحات في إطار ممارسة الرقابة و التحقيقات الملحق رقم 01 .

(5) نموذج طلب تبريرات في إطار ممارسة الرقابة و التحقيقات الملحق رقم 02 .

حول العناصر الأساسية فيه (1) ، فإذا ما توصل العون المحقق بعد فحص المحاسبة شكلا و مضمونا إلى صحة و مصداقية محاسبة المكلف فإنه يخلص إلى قرار بعدم إعادة تقييم الضريبة هذا القرار ينبغي تبليغه للمكلف (2) شأنه شأن قرار إعادة التقييم إذ يجب المحقق أن يرسل إشعار بإعادة التقييم إلى المكلف بموجب رسالة موسى عليها مع إشعار بالإستيلام أو يسلم له إشعار بالإستيلام (3) .

كما يتعين على العون المحقق الذي يحدد أسس فرض الضريبة على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي أن يعلم المكلف بالضريبة بالنتائج و ذلك حتى في حالة غياب أي تقويم و هذا بموجب رسالة مضمنة الوصول مع إشعار بالإستيلام ، و يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقييم مفصلا بقدر كاف و معللا .

و بعد الإنتهاء من عملية الفحص يقوم المحقق بكتابة تقريره النهائي الذي يجب أن يحتوي ملخصا وافيا عن المكلف (4) و يقع على عاتق المحقق إثر إنتهاء التحقيق واجب إبلاغ المكلف بنتائجه وفقا للإجراءات المقررة قانونا مع إعلامه بالضمانات المقررة له في مجال الطعون و المنازعات .

فالتحرير النهائي لنتائج التحقيق يجب أن يكون مفصلا بشكل جيد و يعبر عن الحالة الفعلية للمكلف ثم بعد ذلك يقوم المحققون بإعادة النظر في النقاط المتنازع فيها المقدمة من طرف

(1) P.F Racine , « L'organisation de l'administration fiscale et le contrôle fiscal », rev du Cons E A ,N° special sur le contentieux fiscal , 2003 , p 16 .

(2) نموذج إشعار بغياب إعادة تقييم الضريبة بعد إجراء تحقيق محاسبي الملحق رقم 03 .

(3) نموذج إشعار بإعادة تقييم الضريبة بعد إجراء تحقيق محاسبي الملحق رقم 04 .

(4) المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية .

المكلف و دراسة إعتراضاته⁽¹⁾ ، و يتم إرسال الإشعار بإعادة التقويم إلى المكلف عن طريق رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالإستيلام أو يسلم إلى المكلف مباشرة ، و تعد الإشعارات بالتقويم مبلغة بشكل قانوني حتى و إن رفض المكلف إستيلام التبليغ من المحقق أو من أعوان البريد⁽²⁾ و في حالة المنازعة يقع عبء إثبات تبليغ الإشعار للمكلف بالضريبة على عاتق الإدارة الجبائية⁽³⁾

2 - منح المكلف أجل للتعبير عن إرادته

بعد إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق في المحاسبة سواء تقرر اللجوء إلى إعادة التقويم أم لا يتم منح المكلف أجل أربعين(40) يوما ليرسل ملاحظاته أو قبوله و يعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني ، و قبل إنقضاء أجل الرد يجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك ، كما يمكنه بعد الرد الإستماع إلى المكلف بالضريبة إذا تبين أن سماعه مجد أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية .

و عند رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة ينبغي عليه أن يعلمه بذلك بموجب مراسلة تكون كذلك مفصلة و مبررة ، و إذا أظهرت هذه الأخيرة سببا آخر لإعادة التقويم أو أخذ عناصر جديدة لم يسبق أخذها سابقا عبر الإشعار الأصلي يمنح المكلف أجل إضافي يقدر بأربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته⁽⁴⁾ ، و في مجال التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة يتم منح المكلف أجل أربعين(40) يوما و تنطبق عليه أحكام المدد المقررة للتحقيق في المحاسبة سواء

(1) Bruron jacque,Le contrôle fiscale ,L.G.D.J , Paris ,P101 .

(2) Lambert thierry , op.cit ,p 79 .

(3) Laurent claud , Le contrôle fiscal : la verification de comptabilite, edition comptabilite, malsebre ,1995 , P47 .

(4) المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية .

تعلق بأجل الرد أو بالآجال الإضافية⁽¹⁾ .

و بعد إنهاء عمليات التحقيق فإذا تم تقييم أسس فرض الضريبة يجب على المحقق أن يبلغ المكلف بالضريبة بأمر تقدير الضريبة⁽²⁾ الجديد الذي يتضمن المبالغ الجديدة للضريبة و الغرامات الجبائية المستحقة الدفع و التي تم تقديرها من طرف أعوان إدارة الضرائب أو من طرف أي شخص آخر يخوله القانون سلطة إجراء تحقيقات جبائية على غرار مهندسوا المناجم⁽³⁾ .

إلا أن تطبيق هذه الطرق في تقدير قيمة الضريبة يقتضي توافر مستوى عال من الأخلاق و درجة مرتفعة من الوعي لدى أفراد المجتمع هذا من جهة ، كما يقتضي توافر إدارة جبائية على مستوى عال من الكفاءة و الخبرة من جهة أخرى⁽⁴⁾ .

(1) المادة 21 فقرة 05 من قانون لإجراءات الجبائية .

(2) نسخة من أمر تقدير الضريبة بناء على سلطة التصحيح الجبائي الملحق رقم 05 .

(3) تنص المادة 188 من قانون الضرائب المباشرة على : " يمكن إستدعاء مهندسوا المناجم في مكان أعوان إدارة الضرائب المباشرة أو سويأ إلى التحقيق في تصريحات المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا منجميا و المؤسسات التي تستغل المحاجر " .

(4) حامد عبد المجيد دراز ، سعيد عبد العزيز عثمان ، المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 101 .

المطلب الثاني

الحرمان من الإمتيازات و الضمانات الجبائية

إن السعي إلى تبسيط و تطوير الأنظمة الضريبية بما يتماشى و الفكر الحديث في مجال الضرائب لن يتأتى إلا بإرساء جملة من الحقوق و الضمانات للمكلف في مواجهة الإدارة الجبائية بالإضافة إلى منح العديد من الحوافز الجبائية ، و طالما أن الإخلال بأحكام قوانين الضرائب المختلفة هدفه التملص من دفع الدين الضريبي و من ثم حرمان الخزينة العامة من أحد أهم إيراداتها كان لا بد من مواجهة هذه الخروقات باتخاذ تدابير تتماشى و طبيعة المخالفات المرتكبة كحرمان المكلف من الحقوق و الإمتيازات الجبائية (الفرع الأول) أو عن طريق إقصائه من بعض الضمانات المقررة له قانونا (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

الحرمان من الإمتيازات الجبائية

تعتبر سياسة الإمتياز الضريبي سياسة حديثة النشأة فهي وليدة التجارب المالية و عادة ما يستعمل مصطلح الإمتياز أو التحفيز للدلالة على الأساليب ذات الطابع الإنمائي و التي تتخذها الدولة كوسيلة من أجل تحقيق التنمية الإقتصادية و تعمل هذه السياسة على تحقيق جملة من الأهداف منها زيادة الإستثمارات الخاصة و العمل على تدفق رؤوس الأموال الأجنبية و تشجيع عملية التصدير⁽¹⁾ .

فالإمتياز الضريبي هو عبارة عن تخفيف في معدل الضرائب ، القاعدة الضريبية و الإلتزامات الجبائية التي تمنح للمستفيد بشرط تقيده بعدة مقاييس⁽²⁾ ، إذن فالإمتياز الضريبي هو إجراء خاص

(1) يحي لحضر ، دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص فرع إستراتيجية السوق في ظل إقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2006-2007 ، ص 21 .

(2) ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومة ، الجزائر ، 2003 ، ص 118 .

و غير إجباري لسياسة إقتصادية تستهدف الحصول من الأعوان الإقتصاديين المستهدفين على سلوك معين يوجه إهتماماتهم إلى الإستثمار في ميادين أو مناطق لم يفكروا في إقامة إستثماراتهم فيها من قبل مقابل الإستفادة من إمتياز أو إمتيازات معينة⁽¹⁾

أولاً : حرمان المكلف بالضريبة من تسهيلات الدفع

يتمتع المكلف بالضريبة من عدة تسهيلات قانونية و أخرى إدارية في سبيل تيسير مهمة دفع الديون الضريبية المستحقة عليه منها إمكانية إرجاء دفع الضريبة أو دفعها عن طريق التقسيط إلا أن المكلف يفقد إمتياز التمتع بهذه التسهيلات في حالة ارتكابه لمخالفات جبائية .

1 - الحرمان من حق إرجاء الدفع

تناول المشرع الجزائري في نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية الحالات التي يجوز فيها للمكلف بالضريبة طلب إرجاء دفع الضريبة المفروضة عليه ، و قد كرس المشرع الجزائري حق التأجيل القانوني للدفع و الذي يستفيد منه المكلف في حالة إستيفائه للشروط القانونية المطلوبة ، و من ثم يعتبر إرجاء الدفع حق مقرر للمكلف بالضريبة وهو بمقابل ذلك يعتبر إلتزام قانوني في مواجهة الإدارة الجبائية بتوقيف عملية تحصيل الضريبة إلى حين البت في الشكاية و هذا بعد مراقبة مدى صحة و مشروعية الطلب المقدم⁽²⁾ ، فأرجاء الدفع الإداري يخول للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع ما عليه من دين ضريبي بمجرد أن يقدم الشكاية مع تقديمه لضمان يساوي 20 % من قيمة الضريبة المنازع فيها⁽³⁾ .

(1) علي صحراوي ، مظاهر الجباية في الدول النامية و أثرها على الإستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجبائي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر ، 1992 ، ص 91 .

(2) واضح إلياس ، إرجاء الدفع في المواد الجبائية : دراسة مقارنة ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في القانون ، قسم القانون العام ، جامعة وهران 02 ، 2014-2015 ، ص 16 .

(3) المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

و يعد طلب إرجاء الدفع الذي يقدمه المكلف بالضريبة ليس مجرد حق يتوقف على حرية الإدارة في قبوله ، إذ أن سلطة الإدارة الجبائية مقيدة عند فصلها في هذا الطلب أن تتحقق فقط من توافر الشروط القانونية المطلوبة و بمجرد توافرها فإن المكلف بالضريبة الذي تقدم بطلب إرجاء الدفع يستفيد منه إلى حين البت في الشكاية التي تقدم بها أمام إدارة الضرائب⁽¹⁾

إذن من خلال دراسة و تحليل نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية يتضح أن المشرع قد حفظ للمكلف بالضريبة حق إرجاء دفع الضريبة إلى غاية إتخاذ قرار نهائي بشأن الضريبة المتنازع فيها شريطة توافر شروط تتمثل في :

_ وجوب تقديم شكوى حول أساس قيمة الضريبة الملزم بسدادها إذ أن طلب إرجاء الدفع لا يمكن قبوله ما لم يكن مرفق بالشكاية المسبقة الموجهة إلى الجهات المختصة و المتمثلة أساسا في مدير الضرائب بالولاية أو رئيس المركز الجواربي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى .

_ كما يتعين على المكلف تقديم طلب إرجاء الدفع كتابيا يعلن من خلاله عن رغبته في الإستفادة من هذا الحق .

_ تقديم المكلف بالضريبة ل ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الدين الحقوق المحتج عليها و قد تأخذ هذه الضمانات شكل عقارات أو منقولات ذات قيمة⁽²⁾ ، إذ تعتبر الضمانات التي يقدمها المكلف من الشروط الأساسية لقبول طلب إرجاء الدفع و هذا بهدف المحافظة على حقوق الإدارة الضريبية و أن إنعدام هذه الضمانات يترتب عليه عدم قبول طلب التأجيل⁽³⁾ ، و في غياب تقديم

(1) واضح إلياس ، مرجع سابق ، ص ص 41 _ 42 .

(2) مرحوم الحبيب ، " إرجاء دفع الضريبة " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 ، ص 50.

(3) قرار رقم 116162 مؤرخ في 1998/07/27 بين إدارة الضرائب و (ق.ر) ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 01 ،

2002 ، ص 79 .

الضمانات يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب من خلال دفع مبلغ يساوي 30% من الضرائب المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص، إلا أن المشرع الجزائري حصر تطبيق هذا التدبير فقط على الشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية مع استثناء الشكاوى المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي⁽¹⁾.

و من أجل الإستفادة من تأجيل الدفع بحسب المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية يتعين أن نكون أمام مكلف بالضريبة حسن النية أي تقيد بالإلتزامات المفروضة عليه لاسيما إيداع تصريحه الجبائي و التقيد بالواجبات الأخرى ، غير أنه بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين لا تنطبق عليهم أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية و الذين لا يكونون محلا للرقابة طبقا للمواد 19 ، 20 ، 20 مكرر و 21 من نفس القانون لا يمكنهم تقديم طلب إرجاء الدفع مما يدفعنا إلى القول بأن المشرع الجزائري خرق مبدأ دستوري و هو مبدأ مساواة الأفراد أمام الأعباء العامة ذلك أن كل المكلفين بالضريبة يشتركون في هذه الأعباء العامة فما هو المبرر القانوني الذي استند إليه المشرع في عملية التمييز⁽²⁾.

إلا أن خرق مبدأ مساواة الأفراد أمام الأعباء العامة فيما يتعلق بمسألة التأجيل الإداري للدفع المقرر بموجب المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية يجد مبرراته في ارتكاب المكلف لممارسات تدليسية تدرج تحت وصف أعمال الغش الجبائي و هو الأمر الذي من شأنه أن يفقده حقه في تأجيل دفع الضريبة كما أنه في حالة وجود مؤشرات مقبولة على قيام المكلف بأعمال غش بهدف تنظيم عملية إعساره فإنه يترتب على ذلك حرمانه من حق التأجيل الإداري للدفع شريطة أن يتم تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلف⁽³⁾.

(1) المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

(2) واضح إلياس ، مرجع سابق ، ص 76 .

(3) المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

2 - الحرمان من الدفع بالتقسيط

في إطار التسهيل على المكلفين بالضريبة لتسديد الديون الضريبية تبنت وزارة المالية ما يسمى بالرزنامة و هذا بغرض منح آجال للمكلفين بالضريبة من أجل الدفع بالتقسيط و تصفية ديونهم المستحقة من طرف الخزينة العمومية⁽¹⁾ ، و قصد إستفادة المكلف بالضريبة من هذا الإجراء يشترط عند منح رزنامة كل استحقاق دفع مسبق ل 20 % من المبلغ الكلي للدين الجبائي أما باقي الدين فيجب تصفيته وفقا للشروط التالية :

1 _ في مدة ستة (06) أشهر بالنسبة للديون التي لا تفوق 10 ملايين دينار .

2 _ في مدة 12 شهرا بالنسبة للديون التي لا تفوق 20 مليون دينار .

3 _ في مدة 18 شهرا بالنسبة للديون التي تفوق 20 مليون دينار .

إذن و في سبيل تبسيط إجراءات تسديد الديون الجبائية المستحقة على عاتق المكلفين بادرت وزارة المالية إلى تقديم تسهيلات تتمثل أولا في الدفع المقسط و يرمي هذا الإجراء المكرس بأحكام المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة و المتممة بالمادة 60 من قانون المالية لسنة 2017 إلى تمكين المكلفين بالضرائب من تسديد ديونهم على أقساط وفق جدول قد يصل إلى 36 شهر مع تسديد دفعة أولية لا تتجاوز 10% من مجموع الديون⁽²⁾ .

(1) مذكرة رقم 1438 /أ.ع/ 99 المؤرخة في 31 ماي 1999 ، وزارة العدل ، مديرية الشؤون الجزائية و إجراءات العفو
(2) إن منح آجال رزنامة للدفع يتوقف على توافر شروط أهمها تقديم طلب بذلك مع دفع مبلغ أولي يساوي 10 % من مبلغ الدين الجبائي بالإضافة إلى إمكانية اشتراط تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب و رغم توافر هذه الشروط إلا أن هذا الطلب يتوقف على موافقة مصالح الضرائب و الإمكانات المالية لصاحب الطلب .

أما بالنسبة للمؤسسات فقد أقرت وزارة المالية إجراء جدولة للديون الجبائية ، إذ يسمح هذا الإجراء الوارد بالمادة 90 من قانون المالية لسنة 2017 للمؤسسات التي تواجه ضائقة مالية و التي تقدم المبررات الكافية عن ذلك بجدولة ديونها الجبائية على مدة قد تصل إلى 36 شهر مع إعفاء كلي و مسبق لغرامات الوعاء و التحصيل في حالة ما إذا احترمت المؤسسات المعنية إلتزامها المبرم مع قابض الضرائب و المتعلق باحترام آجال الإستحقاق⁽¹⁾.

إلا أن المكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين يحرمون من هذه الإجراءات و التسهيلات في الدفع المقسط في حالة وجود مؤشرات على ارتكاب المكلف لغش أو ممارسات تدليسية ، فإذا تم مثلا تطبيق إجراءات التلبس الجبائي⁽²⁾ عليهم و تحرير محضر بذلك فإنه من آثار تطبيق هذا الإجراء حرمان المكلفين بالضريبة من الإستفادة من جدول الدفع بالتقسيط⁽³⁾.

ثانيا : الحرمان و التجريد من الإمتيازات الضريبية

إن الإمتيازات الضريبية التي يمكن أن يستفيد منها المكلف بالضريبة متعددة و قد وردت ضمن أحكام قوانين الضرائب المختلفة و هي تتنوع بين الإعفاءات و التخفيضات ، فالإعفاء الضريبي هو عبارة عن إسقاط حق الدولة عن المؤسسات في مبلغ الضرائب المستحقة مقابل الإلتزام بنشاط إقتصادي معين في منطقة معينة أو في ظروف معينة⁽⁴⁾ ، و من خلال هذا التعريف يمكن استنباط جملة من الخصائص و المميزات للإعفاء الضريبي نذكر منها :

(1) المادة 90 من قانون رقم 14/16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، ج ر عدد 77 مؤرخ في 29 ديسمبر 2016 .

(2) نسخة من التعلية رقم 10 المؤرخة في 11 فيفري 2013 الصادرة عن مديرية التشريع و التنظيم الجبائين و

المتضمنة العقوبات المطبقة في حالة معاينة التلبس الجبائي الملحق رقم 06

(3) المادة 20 مكرر 03 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

(4) عبد المجيد قدي ، " السياسة الجبائية و تأهيل المؤسسة " ، الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير 03 ، جامعة سطيف ، أيام 29 - 30 أكتوبر 2001 ، ص 03 .

إن الإعفاء ميزة قانونية كونه من متطلبات العمل التشريعي الخاص بالضريبة و أن غالبية التشريعات الضريبية تمنحه لاعتبارات إقتصادية ، إجتماعية ، سياسية و يقرر بنص قانوني فالإعفاء ميزة تمنحها السلطة العامة للأشخاص الطبيعيين و المعنويين بهدف تحقيق أهداف إقتصادية(تحفيز الإستثمار ، تحقيق التنمية)⁽¹⁾ ، و قد نصت قوانين الضرائب المختلفة على جملة من الإعفاءات⁽²⁾ ، إذ يأخذ الإعفاء الضريبي شكلين إعفاء دائم و إعفاء مؤقت ، كما أن الإعفاء يمكن أن يكون كلي يخص كل الضرائب أو جزئي يخص بعض الضرائب⁽³⁾ .

فتحت عنوان الإعفاءات نصت المواد 13 ، 36 ، 250 ، 251 و 252 من قانون الضرائب المباشرة على جملة من الإعفاءات تتنوع بين الإعفاءات الدائمة و المؤقتة .

أما بالنسبة للتخفيض الضريبي فهو إخضاع المكلفين لمعدلات إقتطاع أقل من المعدلات السائدة أو بتقليص الوعاء الخاضع للضريبة مقابل إلتزامهم ببعض الشروط⁽⁴⁾ ، و من خلال هذا التعريف يمكن تصنيف التخفيض الضريبي إلى شكلين و هما التخفيض في معدل الضريبة و التخفيض في المادة الخاضعة للضريبة .

(1) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، التشريع الضريبي ، دار حامد للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2015 ، ص 258 .
(2) و تتميز الإعفاءات عن التخفيضات في كون التخفيضات بمثابة تكاليف يتحملها المشرع ، فهي تلك الأعباء و كفاية المصروفات التي ينفقها المكلف بالضريبة للحصول على دخله و المحافظة على مصدره و التي يحق له أن يطالب بخصمها من دخله الإجمالي عند فرض الضريبة عليه كالأجور ، استهلاك الآلات ، قيمة المواد الأولية فهذه المبالغ المنفقة في سبيل انتاج الدخل هي عبء عليه و تكون واجبة الخصم منه وصولا للدخل الصافي للضريبة أما الإعفاءات فهي مداخل خاضعة للضريبة سواء شخص طبيعي أو معنوي و استثني بنص القانون بشكل كلي أو جزئي لتحقيق أهداف الدولة، فالهدف الرئيسي للتنازلات هو هدف مالي يتعلق تحديدا بالمكلف و يتمثل في المحافظة على رأس المال اللازم لتكوين الدخل بينما الإعفاءات تسعى دائما لتحقيق جملة من الأهداف السياسية ، الإقتصادية و الإجتماعية التي تخدم الدولة .

(3) بوعون يحيوي نصيرة ، الضرائب الوطنية و الدولية ، دار النشر للتعليم و التكوين ، الجزائر ، 2010 ، ص 81.

(4) عبد المجيد قدي ، مرجع سابق ، ص 03 .

ففي مجال ق.ض.م نص المشرع الجزائري على جملة من التخفيضات منها ما ورد في نص المادة 21 " يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه تخفيض نسبة 35 % ...بالإضافة إلى جملة من التخفيضات المقررة بالمادة 104 و 219 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة " ، بالإضافة إلى التخفيض قدره 50 % الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات لفائدة الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الممارسين لأنشطة في ولايات إيليزي ، تندوف ، أدرار و تامنغست⁽¹⁾.

كما تضمنت قوانين الضرائب المختلفة جملة من التخفيضات الجبائية و التي تقررها الإدارة الجبائية تلقائيا ، إذ يمنح المدير الولائي للضرائب و رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوي للضرائب حسب الحالة و كل حسب مجال إختصاصه و في أي وقت و تلقائيا تخفيضا لحصص أو جزء منها و المتضمنة الضرائب و الرسوم بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح و المرتكبة عند إعدادها ، و قد يترتب عن هذه التخفيضات التحويل التلقائي للحصص لفائدة المكلفين بالضريبة الجدد و يجوز لمفتشي و قابضي الضرائب أن يقترحوا تخفيضا في الحصص الضريبية المنصوص عليها في الفقرة الأولى أعلاه و تحويلها ...⁽²⁾ . فالتخفيضات الجبائية إذن قد يحصل عليها المكلف بصفة قانونية كما يمكن أن يحصل عليها بناء على طلبه⁽³⁾، و تكون التخفيضات التي يحصل عليها المكلف على اختلاف أنواعها محل شهادات يعدها مدير الضرائب بالولاية و هذا لاعتمادها كوثائق ثبوتية لدى أعوان مصلحة التحصيل⁽⁴⁾ .

(1) المرسوم التنفيذي رقم 76/14 المؤرخ في 17 فبراير 2014 المتعلق بشروط و كيفية تطبيق تخفيض مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لفائدة الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الممارسين لأنشطة في ولايات إيليزي و تندوف و أدرار و تامنغست ، ج ر عدد 11 مؤرخ في 26 فبراير 2014 .

(2) المادة 95 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

(3) المادة 96 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

(4) المادة 100 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

فالقانون إذن قصر حق الإستفادة من بعض الإمتيازات الجبائية على المكلفين بالضريبة الذين تحصلوا على اعتماد من طرف إدارة الضرائب ، فعن طريق الإعتماد تتمكن الإدارة من ضمان منح هذه الإمتيازات لمستحقيها، كما أن منح هذه الإمتيازات من طرف إدارة الضرائب يتوقف غالبا على اكتتاب تعهدات من طرف المكلف بالضريبة و تحتفظ الإدارة بحق التجريد و سحب هذه الإمتيازات في حالة اكتشافها لاحقا بكون الشروط التي على أساسها تم منح هذه الإمتيازات لم يتم مراعاتها أو في حالة عدم تنفيذ التعهدات المكتتبه و التي على أساسها تم منح هذه الإمتيازات (1)

1 - فقدان حق الإستفادة من الإمتيازات الجبائية

يفقد المكلف بالضريبة الحق في الإعفاء الجزئي أو الكلي أو التخفيض لعدة اعتبارات أهمها ما أشارت إليه أحكام المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة و التي نصت على : " علاوة على فقدان الإستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 يمكن أن يترتب على الأخطاء أو الإغفالات أو عدم صحة المعلومات الواردة في الجدول المفصل الخاص بالزبائن المنصوص عليه في المادة 224 أعلاه تطبيق غرامة جبائية من 1000 دج إلى 10.000 دج عن كل مرة تثبت فيها أخطاء أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة " . كما أن عدم القيام بالإلتزام بالتصريح لإدارة الضرائب من طرف المكلف ينجر عنه فقدانه لحق الحصول على الإعفاء أو التخفيض و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره المؤرخ في 2005/06/21 إذ جاء في حيثيات هذا القرار : " حيث أن المستأنف يدفع بإعفاء القانون لمادة الحليب من الرسم على القيمة المضافة دون أن يشترط التصريح أو عدم التصريح ، في حين دفعت المستأنف عليها بفقدان المستأنف لهذا الإمتياز كونه لم يصرح بالمشتريات " ، " حيث أن مجلس الدولة بعد المداولة يرى بأن عدم التصريح بالمشتريات و الذي يدخل ضمن التهرب و

(1) Martin collet , Procédures fiscales : contrôle , contentieux et recouvrement de l'impôt ,P.U.F , France , 2011 ,p 91 .

الغش الضريبي يفقده الإمتياز..."(1) .

و من ثم فإن إخلال المكلف بالضريبة بالتزامه بتقديم تصريحاته الجبائية يعد غشا و تهريا ضريبيا يفقده الحماية القانونية و يسقط حقه في الإستفادة من الإعفاء الضريبي . و يفقد المكلف بالضريبة الحق الإعفاء الجزئي أو الكلي أو التخفيض بسبب عدم تسوية وضعيته في الآجال القانونية و تطرح هذه المسألة عندما لا يحترم المكلف بالضريبة الآجال القانونية المخولة له لتبليغ إدارة الضرائب بنسب الأرباح التي يخضع لها في نشاطه و هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/12/16 و قد جاء في تسبيب هذا القرار " حيث أنه يحتج المستأنف ضد تطبيق إدارة الضرائب بنسبة 14% عند تحديدها للأرباح التي يخضع لها بدلا من نسبة 7% المطبقة في حالة إنجاز أشغال في إطار السكنات الإجتماعية مبررا عدم تقديمه لتصريحاته الجبائية بملف طبي لإثبات حالته الصحية التي لم تمكنه من القيام بالتزاماته في وقتها .

"حيث أن كل مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحاته في حالة خضوعه لنظام الربح الحقيقي كما هو الحال بالنسبة للمستأنف بصفته ممول وفقا لأحكام المادتين 18 و 19 من قانون الضرائب المباشرة " ،"و حيث أن إخلاله بهذا الإلتزام و عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المقرر له يعرضه إلى فرض تلقائي للضريبة وفقا للشروط المحددة بالمادة 192 من قانون الضرائب المباشرة " ،" حيث أنه متى تعرض المكلف بالضريبة لجزاء نتيجة عدم احترامه لالتزام مقرر قانونا ، فإن مطالبته للإستفادة بامتياز نص عليه لصالح المكلف بالضريبة غير مبرر لارتباط الإستفادة بالإمتياز بوضعية المكلف القانونية " ، و على هذا الأساس قرر مجلس الدولة " حيث أنه يتعين إذا القول أن الإستئناف الحالي غير مؤسس و يتعين بالتالي تأييد القرار المستأنف الذي أصاب في تقدير الوقائع و تطبيق القانون"(2) .

(1) كوسة فضيل ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر ، 2011 ، ص 117- 118 .

(2) نفس المرجع ، ص 119 .

إذا كان فقدان الحق في الإستفادة من الإمتيازات الجبائية من التدابير التي تتخذها إدارة الضرائب في مواجهة المكلفين اللذين يرتكبون مخالفات جبائية فإن مسألة تحديد المخالفات و الممارسات التي تستدعي تطبيق هذه التدابير غير واضحة المعالم ، إذ لا نجد ضمن نصوص قوانين الضرائب المختلفة أسباب فقدان الحق في الإمتيازات الجبائية بل هناك مجرد إشارة لهذه الأسباب ضمن بعض المواد المتفرقة على غرار ما ورد بالمادة 228 من قانون الضرائب المباشرة كالإغفالات و الأخطاء و عدم صحة المعلومات المقدمة لإدارة الضرائب ضمن جميع الوثائق الواجب مسكها و تقديمها من طرف المكلفين على غرار التصريح و الوثائق المحاسبية .

أما المادة 184 من قانون التسجيل فقد نصت على " لا يمكن لأي سلطة عمومية أن تمنح تخفيضا أو تخفيفا في الرسوم المؤسسة بموجب أحكام هذا القانون و في العقوبات المترتبة عنه... غير أنه ، فيما عدا حالة الغش و بناء على طلب المكلفين يمكن للإدارة الجبائية أن تمنح تخفيضا أو تخفيفا في الغرامات الجبائية المترتبة في مادة التسجيل ... " ، فالمادة 184 من قانون التسجيل إعتبرت الغش بمفهومه الواسع أحد أسباب حرمان المكلف بالرسم من التخفيض في الغرامات الجبائية .

و من بين الإمتيازات الجبائية التي يمكن أن يستفيد منها أيضا المكلف بالضريبة الذي يعاني حالة عوز أو ضيق تجعله في وضعية يستحيل عليه تسديد ديونه الضريبية هي الإعفاء من الضريبة أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية و قد حددت المادة 173 و كذا المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية شروط منح هذه الإعفاءات و التخفيضات و المتمثلة في أن يكون المدين بالرسم حسن النية تبعا لعناصر يجب البحث عنها في مواضبه العادية بالنظر لالتزاماته الجبائية و كذا الجهود المبذولة من طرفه ليتخلص من ديونه⁽¹⁾ .

(1) المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

إن الشروط التي أوردتها المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية من الصعوبة التحقق منها فحسن نية المكلف و المواضبة على تنفيذ الإلتزامات الجبائية قد يصطدم أحيانا بعامل الخطأ الجهل بالقوانين ، الإهمال أو اغفال القيام ببعض الواجبات و الإلتزامات الجبائية الأمر الذي يجعل مسألة إثبات حسن نية المكلف صعبة ، كما أن المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية استعملت مصطلح الغش كسبب من أسباب عدم منح أي تخفيض أو تخفيف في الضرائب و الغرامات و العقوبات الجبائية.

و فيما يتعلق بقيمة التخفيض و المعايير المعتمدة في حسابه ، فقد تقرر إفادة المكلف بتخفيض قدره من 90 إلى 95 % في حالة تعهده بتسديد للحقوق الأساسية و العقوبات المستحقة عليه فوراً .

أما بالنسبة للمكلف بالضريبة الذي تقدم بطلب التخفيض المشروط و تعهد بسداد ما عليه من حقوق ضريبية و عقوبات وفقاً لبرنامج دفع مدتها أربعة (04) أشهر فقد تقرر له تخفيض قدره 80 % أما إذا كانت الرزنامة محددة بميعاد ثمانية (08) أشهر فإن التخفيض تقدر نسبته ب 70 % ، في حين إذا حددت آجال رزنامة الدفع ب 12 شهراً فإن التخفيض تقدر نسبته ب 60%⁽¹⁾ ، و حتى يستفيد المكلف سواء كان شخصاً طبيعياً أو معنوياً من التخفيض المشروط من الضرائب و العقوبات المالية يجب أن يقدم طلب⁽²⁾ بذلك كما ينبغي تحرير عقد بين الطرفين يتضمن العديد من المعلومات خاصة مدة التسديد المنفق عليها⁽³⁾ .

(1) Instruction № 217 , du 02 avril 2013 , ministere des finances, direction generale des impots , directions du contentieux .

(2) طلب الإستفادة من التخفيض المشروط الملحق رقم 07

(3) نموذج عقد التعهد الملحق رقم 08

فإذا تبين لقاطب الضرائب أن المكلف لم يحترم إلتزامات الدفع المحددة ضمن بنود العقد يجب عليه أن يعلم فوراً مدير الضرائب بالوقائع و في هذه الحالة تقوم السلطة المختصة بإبلاغ المكلف بموجب رسالة فسخ عقد التخفيض المشروط المبرم⁽¹⁾ ، و يترتب على فسخ العقد وجوب الدفع في الحال للمبالغ المستحقة⁽²⁾ .

فالغموض الذي يكتنف المخالفات الجبائية التي يطبق بشأنها تدبير الحرمان من الإمتيازات الجبائية يبقي المجال مفتوحاً و واسعاً لإدارة الضرائب في ممارسة سلطتها التقديرية في تفسير بعض المصطلحات على غرار مصطلح الغش و التي قد تتعسف في استعمالها في ظل عدم وجود ضوابط للمخالفات التي تخضع لهذا التدبير .

2 - التجريد من الإعفاءات و سحب الإعتاد

إن منح الإمتيازات الجبائية كإعفاء الجزئي مثلاً من الضريبة أو الرسم يقترن بمجموعة من الشروط ينبغي على المكلف بالضريبة التقيد بها خلال مرحلة نشاطه و استفادته ، و تمارس إدارة الضرائب سلطة الرقابة على مدى التزام المكلف بتلك الشروط و أي إخلال بها يترتب عنه التجريد من الإعفاء و استرداده، ففي مجال الإعفاءات يستفيد بعض المدينون بالضريبة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و قد حددت المواد من 43 إلى 49 من قانون ر.ر.أ مجموعة من الشروط التي ينبغي التقيد بها من طرف المستفيد من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و منها خصوصاً الشرط الوارد بالمادة 47 من قانون ر.ر.أ و التي تستوجب تقديم المستفيد من الإعفاء إلى البائع أو إلى مصلحة الجمارك شهادة أثرت عليها مصلحة الضرائب .

(1) نموذج فسخ عقد التعهد الملحق رقم 09

(2) Instruction № 217 , du 02 avril 2013 , ministere des finances, direction generale des impots , directions du contentieux .

(الضرائب غير المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال) تتضمن إلترام بدفع الضريبة في حال استعمال المنتوجات لغير التخصيص الذي منح من أجله الإعفاء .

و يتخذ مقرر الإعتماد الذي يتضمن الإستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً⁽¹⁾، و يترتب على ارتكاب مخالفات متعلقة برخص الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تطبيق عقوبات مالية إضافة إلى السحب المؤقت أو النهائي للإعتماد بناء على قرار مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب.

إذا كان التجريد من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة يرتبط بعدم احترام شروط منح الإعفاء من طرف المكلف و هذا عن طريق استعمال المنتوجات محل الإعفاء لغير الغرض المخصص لها إلا أن هذا السبب ليس هو السبب الوحيد لتجريد المكلف من حق الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة⁽²⁾، إذ أن المكلف بالضريبة يفقد أيضاً حق التمسك بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة في حالة ارتكاب عمليات غش أو مناورات الهدف من ورائها ترتيب عملية إفساره ، ففي هذه الحالة و عندما تجتمع مؤشرات مقبولة يتم تحرير محضر التلبس الجبائي من طرف إدارة الضرائب ضد المكلف بالضريبة و من بين الآثار المترتبة على اتخاذ إجراءات التلبس الجبائي الحرمان من حق الإستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة⁽³⁾ .

(1) المادة 43 من ق.ر.ر.أ ، معدلة بالمادة 44 من قانون رقم 14/19 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 يتضمن قانون

المالية لسنة 2020 ، ج ر عدد 81 مؤرخ في 30 ديسمبر 2019 .

(2) هناك فرق بين المكلف بالضريبة الذي يفقد حق التمسك بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و الذي لم يستفد

بعد من هذا الحق و يطالب بالحصول عليه و بين التجريد من هذا الحق إذ يكون المكلف بالضريبة في حالة استفادة من

هذا الحق ثم بعد ذلك و نتيجة لارتكابه عمليات غش يتم تجريده من هذا الحق .

(2) المادة 20 مكرر3 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

كما تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للإستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث سنوات إبتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال ، وتمدد فترة الإعفاء بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (03) عمال على الأقل لمدة غير محددة ، إلا أنه و في حالة عدم التقيد و احترام التعهدات المتعلقة بعدد مناصب العمل المنشأة يتم سحب الإعتماد الذي بموجبه تم منح هذه الإمتيازات مع المطالبة بالحقوق و الرسوم المستحقة التسديد⁽¹⁾ .

كما تتمتع مجموعة من الأنشطة و المؤسسات و الأشخاص الوارد ذكرهم بالمادة 282 مكرر 06 من قانون الضرائب المباشرة من إعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث (03) سنوات إبتداء من تاريخ استغلالها ، إلا أن هذه الأنشطة و المؤسسات يمكن أن تفقد هذا الإمتياز في حالة عدم احترام الإلتزامات المرتبطة بعدد الوظائف المحدثة و يترتب على ذلك سحب الإعتماد و استرداد الحقوق و الرسوم التي كان من المفروض تسديدها⁽²⁾ .

و يتضح من خلال النصوص الضريبية أن أسباب التجريد من الإعفاءات الضريبية تتنوع و تختلف باختلاف التعهدات المكتتبه من طرف المكلف و التي على أساسها تم منح هذه الإعفاءات غير أنها ترتبط عموما بإخلال المكلف المستفيد بالتعهدات و الإلتزامات المكتتبه، و قد يرجع سبب التجريد من التخفيض من الرسم على القيمة المضافة إلى إعداد المكلف لفواتير مزورة أو فواتير مجاملة⁽³⁾، غير أنه في هذا الصدد ينبغي التمييز بين الفواتير المزورة و فواتير المجاملة⁽⁴⁾ .

(1) المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

(2) المادة 282 مكرر 6 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

(3) المادة 219 مكرر من ق.ض.م.ر.م.

(4) قرار مؤرخ في 01 أوت 2013 يحدد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة و كذا كيفية تطبيق العقوبات المقررة عليها ، ج ر عدد 30 مؤرخة في 2014/05/21 .

أما بالنسبة للمستثمرين سواء كانوا اشخاص طبيعيين أو معنويين الذين يتحصلون على إمتيازات جبائية من أجل تنفيذ إستثماراتهم بموجب قرارات منح الإمتيازات فإذا ثبت عدم تنفيذهم لهذه الإستثمارات التي منحت على أساسها الإمتيازات الجبائية فإنه يتم سحب الإعتماد و تجريدهم من الإستفادة من هذه الإمتيازات الجبائية ، و تصبح الحقوق و الرسوم و الأتاوى التي تم إعفاؤهم منها مستحقة الدفع على الفور بغض النظر عن كل الأحكام المخالفة و دون المساس بعقوبات تأخير الدفع (1) .

إن عقوبة التجريد من الإمتيازات الجبائية بالنسبة للمستثمرين يرتبط تطبيقها بعدم احترام الإلتزامات و الواجبات المكتتبة أو عند تحويل الوجهة التفضيلية لهذه الإمتيازات(2) ، فمن بين الإلتزامات الواقعة على عاتق المستثمرين إيداع الكشف السنوي لتقدم المشروع الإستثماري المزود بالمعلومات لدى المصالح الجبائية لمكان الموطن الضريبي في نفس الوقت و في حدود الآجال المحددة بالنسبة لإيداع التصريحات الجبائية السنوية(3) إذ يترتب على عدم تقديم هذا الكشف السنوي لتقدم مشاريع الإستثمار توجيه إعدار(4) من طرف إدارة الضرائب للمستثمر في أجل خمسة عشرة(15) يوما من تاريخ استلام قائمة المستثمرين المتخلفين المرسلة من طرف المصالح المحلية للوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار(5) و يجب أن تشير إدارة الضرائب في إعدارها لإمكانية الوقف

(1) المادة 194 مكرر من قانون الضرائب المباشرة .

(2) المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 104/17 المؤرخ في 5 مارس 2017 يتعلق بمتابعة الإستثمارات و العقوبات

المطبقة في حالة عدم احترام الإلتزامات و الواجبات المكتتبة ، ج ر عدد 16 مؤرخ في 08 مارس 2017 .

(3) المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 104/17 يتعلق بمتابعة الإستثمارات و العقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الإلتزامات و الواجبات المكتتبة .

(4) نسخة من الإعدار الذي توجهه إدارة الضرائب للمكلف المتخلف عن تقديم الكشف السنوي لتقدم المشروع الإستثماري

الملحق رقم 10 .

(5) المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 104/17 .

الفوري للمزايا و مباشرة إجراء التجريد أو الإلغاء .

و لا تتفرد إدارة الضرائب بصلاحية التجريد من الإمتيازات الجبائية ، إذ يمكن لمسؤول الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار ممثلة في مدير الشباك الوحيد اللامركزي التجريد من الحق من المزايا⁽¹⁾ عندما يكون ذلك نتيجة لإلغاء تسجيل الإستثمار بمبادرة من المستثمر نفسه⁽²⁾ .

و الأكثر من ذلك فإن المشرع الجزائري كان متشددا في التعامل مع المكلفين بالضريبة المستفيدين من الإمتيازات الجبائية الذين عملوا على تحويل الإمتيازات الجبائية لغير الغرض المخصص لها فإلى جانب تجريدهم من هذه الإمتيازات يتم اعتبار تحويل الإمتيازات لغير الغرض المخصص لها من المخالفات الخطيرة التي يترتب عنها تسجيل مرتكبيها في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش⁽³⁾ .

(1) نسخة من الإشعار بالتجريد من الحق و المزايا الملحق رقم 11 .

(2) المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 104/17 يتعلق بمتابعة الإستثمارات و العقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الإلتزامات و الواجبات المكتتبة .

(3) المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 13-84 المؤرخ في 6 فيفري 2013 يحدد كفاءات تنظيم و تسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش و مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية و التجارية و الجمركية و البنكية و المالية و كذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة ، ج ر عدد 09 مؤرخ في 30 فيفري 2013.

الفرع الثاني

الإقصاء من الضمانات الجبائية

تقوم كل جهة إدارية بممارسة نشاطها وفقا للقانون في إطار القدر من الحرية الذي يتركه لها المشرع لمباشرة وظيفتها الإدارية على أكمل وجه فالسلطة التقديرية بصفة عامة (1) و تلك التي تتمتع بها إدارة الضرائب بصفة خاصة في مجال التحقيق مقيدة بالحقوق المقررة من طرف المشرع للمكلف الخاضع للتحقيق (2) ف ضمانات المكلف بالضريبة تم تنظيمها لتجنب أي تحكم من طرف الإدارة أثناء سير العمليات الجبائية و هذا بغرض خلق جو من التفاهم بين موظفي الضرائب و المكلفين (3) .

إلا أن ضمانات المكلف بالضريبة المقررة قانونا و إن كانت حقا مكرسا لهذا الأخير إلا أنه يفقد سلطة التمسك و المطالبة بها في مواجهة سلطة الرقابة و التحقيق التي تمارسها الإدارة الجبائية و هذا في حالة اكتشاف ممارسات أو مناورات تدليسية أرتكبت من طرف المكلف الغرض منها التملص أو محاولة التملص من دفع الدين الضريبي.

أولا : الإقصاء من الضمانات المقترنة بعمليات التحقيق الجبائي

يجب على العون المحقق مراعاة جملة من الإجراءات قبل مباشرة التحقيق و أثناء إجراءاته و كذا بعد الإنتهاء منه سواء تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة .

(1) للمزيد من التفصيل حول طبيعة سلطات الإدارة و أنواعها راجع

Aberkane farida , « Le contrôle discrétionnaire de l'administration par le juge administratif », rev du cons E A, № 01 , 2002, pp 25-26 .

(2) كربي زوييدة ، مرجع سابق ، 16 .

(3) Trotabas louis , Cottert jean-marie , op.cit , pp 33-34 .

و قد وضع المشرع الجزائري حدود للإدارة الجبائية قصد حماية المكلفين من تعسف الإدارة و لعل أبرز الضمانات التي يتمتع بها المكلف أثناء عمليات التحقيق هي عدم إمكانية تجديد التحقيق المنتهي و كذا تحديد المدة الزمنية التي يستغرقها التحقيق ، إلا أن اكتشاف أي ممارسات أو مناورات تدلسية من شأنه أن يحرم المكلف من هذه الحقوق .

1_ إمكانية تجديد عمليات التحقيق المنتهية

الأصل أن إجراءات الرقابة الجبائية نهائية لا يمكن التراجع عنها ، إذ أنه بمجرد إنهاء عملية التحقيق و تبليغ النتائج إلى المكلف بالضريبة لا مكان للرجوع عن التحقيق فلا يجوز بعد انتهاء فترة التحقيق في ضريبة أو رسم معين برمجة تحقيق جديد عن نفس السنوات الضريبية و حول نفس الضرائب و الرسوم و هذا تحت طائلة إلغاء الضريبة المفروضة المحددة بموجب التحقيق الثاني إلا في حالة التدليس أو عدم صحة المعلومات المقدمة أثناء التحقيق أو نقصها⁽¹⁾ .

فعندما ينتهي التحقيق في المحاسبة مثلا الخاص بفترة معينة فالأصل أنه لا يجوز لإدارة الضرائب إعادة إجراء تحقيق عن نفس الفترة و بخصوص نفس الضرائب والرسوم و نفس التقبيبات الحسابية ، إلا أنه إستثناءا يجوز عدم احترام هذه الضمانة إذا ما كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدلسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق⁽²⁾ .

كما أنه عند الإنتهاء من إجراء تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة و نفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة أدلى بمعلومات غير

(1) Aurélien baudu , L'essentiel du droit des procédures fiscales , 3^{eme} édition , Gualino éditeur, Paris , 2015 , pp 94 -95 .

(2) المادة 20 فقرة 08 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية⁽¹⁾ فالممارسات التدليسية التي تشكل مخالفة لأحكام القوانين الجبائية⁽²⁾ يترتب عليها إمكانية تجديد عمليات التحقيق المنتهية دون أن يحق للمكلف بالضريبة التمسك بضمانة عدم تجديد عملية التحقيق المنتهية .

2 - إمكانية تمديد آجال التحقيقات .

بالنسبة للتحقيقات المحاسبية في عين المكان فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية فإنه وفقا لأحكام المادة 20 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية لا يمكن أن تستغرق مدتها أكثر من ثلاثة أشهر (03) فيما يخص

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز (1.000.000 دج) بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

- كل المؤسسات الأخرى ، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز (2.000.000 دج) بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

و يمدد هذا الأجل بستة أشهر (06) بالنسبة لهذه المؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي (5.000.000 دج) و (10.000.000 دج) لكل سنة مالية محقق فيها .

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (09) أشهر ، إلا أن مدد المراقبة بعين المكان المذكورة أعلاه لا تطبق في حالة استعمال المكلف بالضريبة لمناورات تدليسية مثبتة قانونا⁽³⁾ ، أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء

(1) المادة 21 مكرر 06 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) يفترض حسن النية في المكلف بالضريبة و على هذا الأساس لا يمكن اعتبار عدم الإنتظام البسيط في المحاسبة أو عدم تبرير المكلف بالضريبة لبعض المبالغ و الأرباح المحققة من الممارسات التدليسية التي تتم عن سوء نيته .

(3) المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية .

التحقيق أو لم يرد في الآجال على طلبات التوضيح و التبرير⁽¹⁾ .

كما أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 21 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع أقر أنه لا يمكن أن تمتد مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة سنة واحدة (01) تحت طائلة بطلان فرض الضريبة إعتباراً من تاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه إلى غاية الإشعار بالتقويم ، إلا أنه يمكن تمديد مدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلى سنتين (02) في حالة إكتشاف نشاط خفي⁽²⁾ .

غير أن الملاحظ من خلال استقراء نص المادتين 20 و 21 من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع لم يحدد المدة المخصصة لتمديد التحقيقات الجبائية المحاسبية في حالة وجود ممارسات تدليسية أو الإدلاء بمعلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق و ترك هذه المدة مفتوحة . في حين حدد مدة تمديد التحقيقات المعمقة في الوضعية الجبائية بسنتين إضافيتين فقط ، و في هذا الصدد فإذا كان ترك مدة التمديد بالنسبة للتحقيقات المحاسبية له ما يبرره من الناحية العملية و هو التعقيدات المحاسبية و كثرة الدفاتر ، الفواتير و الوثائق محل الرقابة غير أن هذا لا يمنع من تحديد مدة قصوى لهذه التحقيقات الإستثنائية الناتجة عن اكتشاف ممارسات و مناورات تدليسية حتى لا تتماطل الإدارة في القيام بوظيفتها هذا من جهة و حتى لا يبقى المكلف بالضريبة حبيس إجراءات إدارية قد تطول دون معرفة تاريخ إنتهاؤها من جهة أخرى .

كما أنه بالنسبة للحالات التي تقتضي تمديد آجال التحقيقات المحاسبية و ضف المشرع عبارة واسعة هي استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً أو إذا قدم المكلف بالضريبة معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق فكل هذه الممارسات يمكن ادراجها ضمن خانة المناورات التدليسية في حين حصر المشرع أسباب تمديد آجال التحقيقات المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة في حالة واحدة و هي اكتشاف نشاط خفي و التي تعتبر صورة من صور الممارسات التدليسية .

(1) المادة 20 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) المادة 21 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية .

و من ثم فإن ارتكاب المكلف بالضريبة لأي مخالفة لأحكام القوانين الجبائية عن طريق الغش أو التدليس يحرمه من ضمانة التمسك بعدم تمديد آجال التحقيق في عين المكان

ثانيا : تكريس أحكام خاصة بالتقادم في حالة الممارسات التدليسية .

الأصل أن الإدارة تقوم بنشاطها و عملها المتعلق بالرقابة و التحقيق و التحصيل خلال مدد زمنية محددة قانونا إلا أنه يمكن الخروج عن القواعد التي تحدد هذه المدة المحددة و هذا في حالات إستثنائية ، فالأحكام الخاصة بالتقادم في المادة الجبائية تنسم بالتعقيد و هذا راجع لتعدد الآجال المحددة للتقادم ، إذ أقر المشرع قاعدة فيما يخص المواعيد إلا أنه يقر أحيانا مواعيد إستثنائية للتقادم تناسب بعض الأفعال المرتكبة من طرف بعض المكلفين بالضريبة .

1 - القاعدة العامة للتقادم في المجال الجبائي

في المجال الضريبي الأصل عدم خضوع دين الضريبة لأحكام التقادم المدنية لاختلاف طبيعة هذا الدين عن الديون العادية ، و باعتبار الديون المستحقة للدولة من أموال الضرائب ديون غير عادية فعادة ما يتم تكريس نصوص قانونية خاصة بالتقادم في المجال الجبائي ، فأعمال الإدارة المتعلقة بتأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها أو تلك المتعلقة بالرقابة و قمع المخالفات ذات الطابع الجبائي تخضع لأحكام المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على " يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات و هذا بالنسبة لمايلي :

- تأسيس الضرائب و الرسوم أو تحصيلها .
- القيام بأعمال الرقابة .
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي⁽¹⁾ .

(1) المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

و أجل التقادم لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم .

2- تمديد آجال التقادم نتيجة الممارسات التدليسية للمكلف بالضريبة .

يعتبر التدليس عامل في عرقلة العمل الإداري سواء خلال مرحلة تأسيس الوعاء الضريبي أو أثناء مرحلة التحصيل⁽¹⁾ و هو الأمر الذي أدى إلى خلق وضعية معقدة تتسم بتعدد الآجال المحددة للتقادم ، فأحيانا نجد أن المشرع يقلص من المواعيد المحددة للتقادم ، كما يعتمد في أحيان أخرى إلى تمديد آجال تقادم بعض المخالفات تحت عنوان مكافحة الممارسات التدليسية ، و قد أحسن المشرع فعلا لما أخرج بعض هذه المخالفات من إطار الآجال العامة للتقادم المطبقة على أغلب الحالات ، فتمديد الآجال في بعض الأحيان يكون بهدف ترك الوقت للإدارة من أجل مباشرة بعض الإجراءات أو من أجل الأخذ بعين الإعتبار بعض الوضعيات الخاصة التي اشترط المشرع وجوب إخضاعها لدراسة خاصة⁽²⁾ .

إن الآجال المقررة لتقادم نشاط الإدارة في المجال الجبائي و المحددة بأربع(04) سنوات لا يتم إعمالها و تطبيقها في حالة وجود مناورات تدليسية⁽³⁾ مرتكبة من طرف المكلف بالضريبة ، فلا يحق للمكلف بالضريبة الذي يشتبه في ارتكابه لأعمال غش و مخالفات لأحكام قوانين الضرائب التمسك مثلا بكون عمليات الرقابة جاءت خارج الآجال المحددة لها أو بكون المخالفة الجبائية قد تقادمت بفوات ميعاد الأربع سنوات إعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي أختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل ، و فيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع

(1) العيد صالح ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية ، دار هومة ، الجزائر ، 2005 ، ص 131 .

(2) Martin collet , Procédures fiscales : contrôle , contentieux et recouvrement de l'impôt , op.cit, p 80 .

(3) المادة 39 من قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج ر عدد 79 مؤرخ في 23 ديسمبر 2001 .

الجبائي يبدأ أجل التقادم إعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي أرتكبت أثناءها المخالفة المعنية... يمدد أجل التقادم بسنتين (02)⁽¹⁾ إذا ما قامت الإدارة بعد تأكدها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده⁽²⁾.

ففي قرار المحكمة العليا رقم 599126 فقد تم رفض الدفع الثار من طرف الطاعن (م.ك) و المتعلق بأحكام التقادم عملاً بالمادتين 100 و 110 من قانون إجراءات جبائية و و قد جاء في تسبيب هذا القرار فيما يخص الوجه الثاني المأخوذ عن سوء تطبيق القانون في الإجراءات المتبعة " حيث أنه و على عكس ما ينعاه الطاعن فإن أحكام التقادم التي نوه عنها الطاعن و المتعلقة بالمادتين 100 و 101 من قانون الإجراءات الجبائية تشير إلى تمديد أجل التقادم في جنحة التهرب الضريبي بعامين في حالة ثبوت استعمال المكلف بالضريبة طرقاً تدليسية و رفعت ضده دعوى قضائية و أكثر من ذلك فإن التقادم في حالة استعمال الطرق التدليسية لا يسري إلا إعتباراً من يوم معاينة استحقاق الحقوق أو المخالفات . و الثابت من ملف القضية أن إدارة الضرائب لم تتفطن للمخالف إلا بمناسبة مراقبتها سنة 2004 عند تفحص كشوفات المعلومات (د 10) إذن فالوجه غير مؤسس يتعين رفضه⁽³⁾.

(1) إن تمديد آجال التقادم بسنتين(02) و إن كان له فائدة عملية تكمن في عدم ترك الآجال مفتوحة أمام إدارة الضرائب و من ثم ضمان عدم تعسف إدارة الضرائب بإطالة أمد التحقيقات إلى أجل غير مسمى ، إلا أن تحديد مدة التمديد بسنتين تعتبر آجال ضيقة نوعاً ما بالنسبة للمؤسسات الكبرى التي لها عدة فروع في الداخل و الخارج مما يتعين إجراء التحقيقات الخاصة بها بالتنسيق مع العديد من الإدارات و الهيئات الأمر الذي يحتاج إلى مدة زمنية أطول .

(2) المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية .

(3) قرار رقم 599126 مؤرخ في 2009/10/22 بين (م.ك) و النيابة العامة ، مجلة المحكمة العليا ، عدد 01 2010، ص 268 .

بالإضافة إلى جميع هذه التدابير التي يمكن للإدارة توقيها على المكلفين بالضريبة الذين يستعملون مناورات تدليسية أو الذين يدلون بمعلومات غير كاملة أو خاطئة و بصفة عامة كل مخالفة لأحكام قوانين الضرائب التي يكون هدفها التملص من الضرائب فإن إدارة الضرائب تملك سلطة إتخاذ إجراءات من شأنها التأثير على المكلف كحرمانه من الحصول على بعض الوثائق و المستخرجات الخاصة بوضعيته الجبائية و التي تعتبر في الحقيقة من الحقوق المكفولة للشخص إذ يتعين على قابضي الضرائب المختلفة مثلا أن يسلموا على ورق حر لكل من يطلب وثائق جبائية كمستخرجات من جدول الضرائب أو كشوف للوضعية الخاصة بالضرائب الخاضع لها أو شهادة عدم الخضوع للضريبة المتعلقة به ، كما يجب عليهم أن يسلموا ضمن نفس الشروط لكل مكلف مسجل في جدول الضرائب أي مستخرج آخر من جدول الضرائب أو شهادة عدم الخضوع للضريبة⁽¹⁾.

إلا أن الخاضع للضريبة قد يفقد حق الحصول على بعض الوثائق الجبائية كرد فعل لإخلاله ببعض الإلتزامات الجبائية على غرار عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة ، ففي مجال التصدي لهذه المخالفات الجبائية تضمن قانون المالية لسنة 2002 جملة من التدابير تتمثل في تعليق تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و كذا تعليق تسليم مستخرجات من جدول الضرائب و كذا تعليق اكتتاب استحقاقات للدفع⁽²⁾ .

(1) المادة 35 من القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج ر عدد

79 مؤرخ في 23 ديسمبر 2001 .

(2) المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية .

المبحث الثاني

العقوبات الإدارية لردع المخالفات الجبائية

متحصلات الضرائب هي أحد الموارد المالية للدولة و التي تشكل جزءا كبيرا من النفقات العامة لها لذلك فإن القوانين الضريبية ترجح مصلحة الخزينة العامة حتى تتمكن من تلبية الأعباء الملقة على عاتقها⁽¹⁾ .

فالمخالفات الجبائية من شأنها إضاعة أموال طائلة كانت ستدخل في حسابات وموارد الدولة لمجابهة النفقات العامة المتزايدة و تقليل نسبة العجز في الموازنة العامة للدولة⁽²⁾ ، فالإخلال بالالتزامات الجبائية يشكل مخالفة لأحكام قوانين الضرائب أهم ما تتميز به هذه الأخيرة هو تهديد المصلحة المالية للدولة سواء بتعريضها للخطر أو بإلحاق الضرر بها .

و نظرا لكون المخالفات الجبائية ينجر عنها المساس بمورد هام من موارد الخزينة العمومية فقد خول المشرع الجزائري لإدارة الضرائب سلطة توقيع عقوبات ذات طبيعة مالية وجد فيها أنها قد تحقق معنى الردع .

فأهم العقوبات الإدارية إذن هي جزاءات مالية توقعها إدارة الضرائب في إطار تطبيقها للقانون و تحت رقابة القضاء و هذه العقوبات تأخذ صورة زيادات للحقوق و غرامات جبائية و عادة المفتشين القائمين بالتحقيق هم من يقررون العقوبات القانونية الملائمة للتطبيق على المكلف المحقق معه و هذا بعد قيامهم بعملية التكييف القانوني اللازم⁽³⁾ .

(1) محمد علي أحمد قطب ، الموسوعة القانونية و الأمنية في حماية المال العام ، إيتراك للنشر ، القاهرة ، 2006 ص 499 .

(2) حسني الجندي ، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006/2005 ص 171 .

(3) Lambart Thierry , procedures fiscal, 2^{eme} édition , LGDJ ,Paris ,2015 ,238 .

و في ظل اتساع سلطات الإدارة الجبائية و تنوعها بين سلطات التحقيق ، التدقيق والرقابة سنتطرق للسلطة العقابية المخولة لإدارة الضرائب في سبيل ردع المخالفات الجبائية و هذا عن طريق توقيع عقوبات ذات طبيعة مالية (المطلب الأول) و لا يقتصر دور الإدارة الجبائية على توقيع عقوبات مالية فقط بل يتعداه إلى حد توقيع عقوبات تُقيد نشاط المكلف بالضريبة و هذا عن طريق الغلق الإداري للمحل التجاري أو الحجز المنصب على أموال المكلفين و بيعها و هو ما من شأنه حرمان المكلف من استغلال و الإنتفاع ببعض حقوقه (المطلب الثاني) .

المطلب الأول

سلطة الإدارة الجبائية في توقيع عقوبات مالية .

تنصب العقوبات المالية على الذمة المالية للشخص الذي صدرت ضده العقوبة و ليس على شخصه، و تعد العقوبات الإدارية المالية من أهم الجزاءات التي تستعين بها الإدارة لمواجهة خرق بعض القوانين و اللوائح ، و سنتطرق لأهم أسباب توقيع العقوبات الإدارية المالية في المجال الجبائي و هذا من خلال (فرع أول) ثم نقف على أنواع الغرامات المالية المطبقة من طرف إدارة الضرائب على المكلفين بالضريبة و هذا من خلال (الفرع الثاني) ، إلا أن ما يهم في هذا المجال هو العقوبات المالية العقابية التي تهدف إلى تحقيق الردع العام و الخاص⁽¹⁾ ، خاصة و أن هناك نوع من الغرامات التي توقعها إدارة الضرائب تعرف اختلافا في تكييفها بين فكريتي العقوبة و التعويض و هذا ما سنتناوله من خلال (الفرع الثالث) .

الفرع الأول

أسباب توقيع العقوبات المالية من طرف إدارة الضرائب .

ألزم المشرع المكلف بالضريبة بتنفيذ الإلتزامات الضريبية و أن يثبت في تصريحه الضريبي حقيقة نشاطه و ما حققه من أرباح يلزم أداء الضريبة عنها و بطريقة دقيقة و صحيحة حتى يتسنى للإدارة الضريبية تقدير قيمة الضريبة و إلزامه بالسداد من واقع الإقرار فور حلول

(1) محمد سامي الشوا ، القانون الإداري الجنائي ، دار النهضة العربية، القاهرة ، 1996 ، ص ص 168_ 169 .

موعد الوفاء بها⁽¹⁾ .

و تتعدد الوسائل التي يضعها المشرع للتحقق من صحة تطبيق القانون الضريبي و من أهمها ما تفرضه قوانين الضرائب المختلفة من واجب تقديم التصريحات ، هذه التصريحات من شأنها أن تكفل لإدارة الضرائب التحقق من الواقعة المنشأة و صحة ربطها و ضمان تحصيلها⁽²⁾ . و من ثم فإن الإخلال بالالتزامات الجبائية المقررة في قوانين الضرائب المختلفة يمنح لإدارة الضرائب الحق في توقيع العقوبات المالية المحددة قانونا .

أولا : الإخلال بالالتزامات التصريحية سبب لتوقيع الغرامات الجبائية الإدارية .

كرس المشرع الجزائري نظام جبائي يتميز بكون الضريبة تصريحية إذ تعتبر تصريحات المكلفين بالضريبة صحيحة و حقيقية و يعتبر المكلف ذو نية حسنة⁽³⁾ و بالتالي يقع على عاتق

(1) حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص 172 .

(2) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 361 .

(3) يركز النظام الجبائي التصريحي على مبدئين أساسيين أولهما مبدأ حرية التقدير الذي يكفل للمكلف بالضريبة حرية حساب مداخيله و أرباحه المتأتية من النشاطات الخاضعة للضريبة ، و يستند هذا المبدأ على قيام المكلف بتقدير الضريبة المستحقة عليه ذاتيا من خلال تعبئة نموذج لدى مصلحة الضرائب يعلن فيه عن الدخل الذي تحقق له من كافة مصادر دخله الخاضع للضريبة ثم يستدرك من ذلك الدخل المصاريف و النفقات التي تكبدها في إنتاجه و يقوم بعد ذلك المكلف بتزليل الإعفاءات التي منحها القانون ليحدد الدخل الخاضع للضريبة و الضريبة المستحقة عليه ، و تطبيقا لمبدأ حرية التقدير فإن كل مكلف حر في حساب مداخيله و أرباحه و نشاطاته الخاضعة للضريبة ، أما المبدأ الثاني فهو مبدأ الثقة المتبادلة بين المكلف و إدارة الضرائب و مضمون هذا المبدأ أن تثق إدارة الضرائب بأن المكلف سيكون أميناً في الإعلان عن دخله الحقيقي و هذا من خلال افتراض حسن النية في المكلف و اعتبار تصريحاته محررة طبقاً لمعيار النزاهة و الصدق باعتباره أنسب شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح و في مقابل ذلك يثق المكلف بالضريبة بأن إدارة الضرائب ليست أداة لسلب أمواله مما يبعد مختلف الشكوك و الشبهات التي تحوم حول إدارة الضرائب و يدرك المكلف أن له حقوقاً في مواجهتها يضمنها القانون .

الإدارة الجبائية إثبات عدم صحة هذه التصريحات⁽¹⁾ و هذا من أجل تصليح الضرر الذي قد يلحق بخزينة الدولة من جراء مخالفة أحكام القانون الجبائي⁽²⁾ .

1- عدم التصريح بالنشاط أو بالتوقف

يعتبر التصريح بالنشاط من بين الإلتزامات التصريحية المفروضة على كل شخص يمارس نشاطا خاضع للضريبة ، فبمجرد ممارسة الشخص لنشاط أو عمل معين يجعله خاضعا للضريبة أو الرسم فإن ذلك يقتضي منه التصريح بذلك النشاط المهني أو الوجود ، فهذا الإلتزام يخص جميع المكلفين بالضريبة الجدد⁽³⁾ سواء كانوا خاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة على أرباح الشركات كما يقع هذا الإلتزام أيضا على عاتق كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة .

فالتصريح بالنشاط أو الوجود يجب أن يتم وفقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة و يجب أن يشير هذا التصريح إلى كل المعلومات عن مكونات المؤسسة عن مكونات المؤسسة أو الدخل⁽⁴⁾ و يترتب على هذا التصريح بالنشاط حيازة رقم التعريف الجبائي كما يعتبر التصريح بالوجود من بين وسائل الحصر الذي تستعين بها إدارة الضرائب لحصر المكلفين الخاضعين للضريبة⁽⁵⁾ . و قد رتب المشرع الجزائري على عدم الإلتزام بالتصريح بالوجود توقيع غرامات جبائية على المخالفين .

(1) صالح العبد ، مرجع سابق ، ص 24 .

(2) Colin philippe , La verification fiscale , édition economica , Paris , 1979, pp 19.

(3) Ministere de finances , Direction generales des impot , Guide pratique des contribuable , 2009 , p 59

(4) المادة 183 من ق .ض .م .ر .م ، مرجع سابق .

(5) خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، 410 .

و قد يحصل أن يقرر الشخص التوقف عن نشاطه الخاضع للضريبة بمحض إرادته أو نتيجة لأسباب موضوعية أو قانونية تتعلق به و توقف المكلف بالضريبة عن العمل قد يكون توقفا جزئيا أو توقفا كلياً⁽¹⁾، و يقصد بالتوقف الكلي إنهاء المكلف لكل أوجه نشاطه أو لفرع أو أكثر من الفروع التي يزول فيها نشاطه⁽²⁾ .

و في حالة وقوع عوارض من شأنها إعاقة الإستمرار في مباشرة النشاط الخاضع للضريبة فإنه يجب على المكلفين بالضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط ضمن أجل عشرة(10) أيام و أن يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا و كذا عند الإقتضاء إسم المتنازل له و لقبه و عنوانه⁽³⁾ و تطبق نفس الأحكام المتعلقة بالتوقف أو التنازل عن النشاط بالنسبة للأشخاص و الشركات الخاضعين للرسم على القيمة المضافة ، أما في حالة توقف مدين بالضريبة عن ممارسة نشاطه الخاضع للرسم على القيمة المضافة دون تقديم تصريح بذلك فسيتم الإعلان التلقائي بالتوقف عن النشاط من طرف مدير الضرائب على مستوى الولاية و يحرر محضر معلل من طرف أعوان مصلحة الضرائب⁽⁴⁾ .

و تبدو الحكمة من ضرورة الإلتزام بالتصريح في حالة التوقف عن النشاط في التقييم الحقيقي للضريبة المستحقة ذلك أن التصريح بهذا العارض للإدارة الضريبية يترتب عنه عدم محاسبة المكلف المتوقف أو المتنازل عن نشاطه إلا على الضريبة الخاصة بالفترة السابقة على التوقف

(1) سنية أحمد يوسف ، الإطار القانوني للملف الضريبي ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2004 ، ص 22 .

(2) محي محمد مسعد ، الإصلاح الضريبي بين الواقع و المأمول ، دار رؤية الإسكندرية ، 2008 ، ص 89 .

(3) المادة 195 من أمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الضرائب

المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

(4) المادة 57 من أمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن قانون الرسوم على

رقم الأعمال ، مرجع سابق .

كما أن التصريح بالتوقف يمنع المكلف من مزاولة النشاط مرة أخرى فيوقف النشاط بإرادته و يزاوله متى يشاء⁽¹⁾ .

و يشكل وجوب تقديم تصريح بالتوقف عن النشاط في حقيقة الأمر ضماناً للمكلف بالضريبة من تحكم الإدارة الجبائية و استمرارها في فرض الضريبة تعسفاً ، إذ أن التصريح بالكف عن النشاط يترتب عنه عدم الإخضاع الضريبي و هذا ما أكدته مجلس الدولة الجزائري في تسبب قراره الصادر بتاريخ 2004/06/15 إذ قرر " أنه لا يمكن لإدارة الضرائب أن تستمر في فرض الضريبة على التاجر الذي توقف عن نشاطه"⁽²⁾ ، إلا أنه يترتب على مخالفة المكلفين بالضريبة لهذا الإلتزام و عدم تقديمهم للتصريح بالتوقف عن النشاط يؤدي إلى احتساب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة⁽³⁾ .

2 - عدم احترام مواعيد إيداع التصريحات الجبائية .

نظراً لأهمية التصريحات الجبائية في تقدير الوعاء الضريبي فقد حدد المشرع الجزائري ميعاداً لتقديمها و أوجب على المكلفين بالضريبة إحترام هذه المواعيد تحت طائلة توقيع عقوبات إدارية مختلفة ، ففي ظل النظام التصريحي يلزم كل مكلف بالضريبة (مؤسسة أو فرد) أن يأخذ على عاتقه مسؤولية التصريح وفقاً لما هو مقرر قانوناً و هذا يعني أنه يتعين على كل مكلف بالضريبة الإقترب من المصالح الجبائية لملأ تصريحاته الدورية و إيداعها في ميعادها المحدد⁽⁴⁾ ، و تتنوع

(1) سنية أحمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 16 .

(2) قرار مجلس الدولة رقم 011888 ، بين (ب.م) و مديرية الضرائب لولاية جيجل المؤرخ في 2004/06/15 ، نشرة القضاة ، عدد 60 ، 2006 ، ص 40 .

(3) محي محمد مسعد ، مرجع سابق ، ص 89 .

(4) Ait Belkacem Djamel, « La créance fiscale objet de la poursuit pénal pour la fraudfiscale» rev de la C S A , № spécial sur la fraud fiscale et le contrbande , 2009 , p 42 .

التصريحات الجبائية بالنظر إلى آجال تقديمها إلى تصريحات شهرية و التي تعد إلتزامات قانونية⁽¹⁾ يخضع لها كل مدين بالضريبة و قد يتم القيام بهذا الإلتزام بصفة شهرية أو ثلاثية أو سنوية ، و يلزم بالتصريحات الشهرية كل خاضع للنظام الضريبي الحقيقي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة و يتعين تسليم أو إرسال هذا النوع من التصريحات قبل العشرين هذا النوع من التصريحات قبل العشرين يوم الأولى من كل شهر⁽²⁾ ، و طالما أن الإلتزام بالتصريح الشهري يخص العمليات ذات الطابع الصناعي و التجاري و الحرفي الحر الخاضعة للرسم على القيمة المضافة فإن ذلك يعني أن الأشخاص الذين يقومون بعمليات ذات طابع فلاحى أو خدمات عامة غير تجارية يستثنون من الخضوع لهذا الإلتزام⁽³⁾ كالمقطاعات الطبية و الشبه طبية و هذا راجع لأسباب إجتماعية مردها عدم تحميلهم ميزانية الأمن الإجتماعي⁽⁴⁾ .

كما أوجب المشرع الجزائري على المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي أن يكتتبوا و يرسلوا قبل الفاتح أفريل من كل سنة تصريحا بدخلهم الإجمالي⁽⁵⁾ و هو نفس الإلتزام الذي تخضع له الشركات و الأشخاص المعنوية التي تحقق أرباح أو مداخيل إذ يتعين عليها اكتتاب و إرسال تصريح بمبلغ الربح الخاضع للضريبة و هذا قبل ثلاثين(30) أفريل على الأكثر من كل سنة .

(1) بوالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 111 .

(2) المادة 47 من قانون رقم 02-11 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003 ، ج ر عدد 86 مؤرخ في 25 ديسمبر 2002 .

(3) Ministère des finances ,Derection générale des impots , Guide pratique de la T.V.A , 2009 , p 9 .

(4) Lamulle Thierry ,Droit fiscal , Galino éditeur , Paris , 2004 , p 125 .

(5) المادة 99 من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 ، المعدل و المتمم ، يتضمن ق . ض . م . ر . م مرجع سابق .

فإذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح و تعرضت للمراقبة فإنه يترتب فرض غرامة إضافية⁽¹⁾ ، و في جميع الحالات يعتبر الإخلال بواجب تقديم التصريح سواء بعدم تقديمه أصلا أو في حالة التأخير في تقديمه سببا لتوقيع غرامات جبائية تختلف من مخالفة لأخرى .

3 - إغفال أو نقص في التصريحات الجبائية .

بما أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي فإن اعتماد هذه الطريقة في تقدير الوعاء الضريبي إذا ما توافرت شروط صحتها تعتبر من أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة لكون هذه الطريقة لا تعتمد على الإستنتاج و القرائن و إنما على المكلف نفسه الذي هو أعلم الناس بقيمة الضريبة المستحقة عليه⁽²⁾ .

فتقدير المادة الخاضعة للضريبة يجب أن لا يكون أقل من الحقيقة فنقل الحصيلة كما يتعين ألا يغالى في تقديرها فتكون أكبر من الحقيقة بالنسبة للبعض و أقل من ذلك بالنسبة للبعض الآخر فتخل بالعدالة⁽³⁾ ، إذ يجب أن تفرض الضريبة على جميع أفراد المجتمع على أساس المساواة و دون أي تمييز⁽⁴⁾ و بذلك يتحمل كل مواطن الضريبة إستناد إلى قدرته⁽⁵⁾، مع الأخذ بعين الإعتبار طبيعة دخل المكلف و مصدره⁽⁶⁾ و كذا المركز الإجتماعي و المالي إذ يتم التمييز بين أصحاب المداخل المختلفة من حيث أحجامها و شرائحها بحيث تخضع كل منها لسعر خاص

(1) المادة 194 من ق . ض . م . ر . م ، مرجع سابق .

(2) حامد عبد المجيد دراز ، سعيد عبد العزيز عثمان ، المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 100 .

(3) كمال محمود متولي ، عدالة الضريبة بين القانون و الشريعة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المالية ، جامعة الجزائر ، 1988/1987 ، ص ص 230-277 .

(4) صحراوي علي ، مرجع سابق ، ص 215 .

(5) تنص المادة 64 من الدستور الجزائري لسنة 1996 على : "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة و يجب على واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية " .

(6) محمد عباس محرز ، مرجع سابق ، ص 144 .

يرتفع بارتفاع الدخل و ينخفض بانخفاضه (1) .

فعملية تقدير المادة الخاضعة للضريبة ليست بالأمر السهل فهذا يتطلب قدرة للوصول إلى تحديد المبلغ الضريبي المستحق و ذلك حسب القوانين المعمول بها(2) ، فالمكلف بالضريبة يقع عليه إلتزام تقديم تصريح في موعد يحدده القانون يتضمن عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصفة عامة مع افتراض حسن نية و أمانة المكلف باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح(3) .

و يستند هذا الإلتزام إلى قيام المكلف بتقدير الضريبة المستحقة عليه ذاتيا من خلال تعبئة نموذج إلى مصلحة الضرائب يعلن فيه عن الدخل الذي تحقق له من كافة مصادر دخله الخاضع للضريبة ثم يستدرك من ذلك الدخل المصاريف و النفقات التي تكبدها في إنتاجه ليصل إلى الدخل الصافي ، حيث يقوم بتنزيل الإعفاءات التي منحها القانون ليحدد الدخل الخاضع للضريبة و الضريبة المستحقة عليه و يسلم هذا التصريح لمصلحة الضرائب (4) .

و قد فرض المشرع الجزائري على المكلف الصدق في إقراراته فألزمه بإعطاء بيانات صحيحة لتتوصل الإدارة إلى ربط الضريبة و تحصيلها على الوجه الصحيح ، و من ثم فإن الإدلاء ببيانات غير صحيحة حول وضعية المكلف بالضريبة من شأنه تغليب إدارة الضرائب على نحو قد يخوله الإستفادة من حقوق و مزايا و إعفاءات غير مبررة نظرا لعدم صحة و مصداقية تنفيذ إلتزامه التصريحي كما قد يؤدي إلى عدم تناسب الضريبة مع الدخل الحقيقي للمكلف .

(1) سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة : النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية لبنان ، 2003 ، ص 163 .

(2) الحاج طارق ، مرجع سابق ، ص 72 .

(3) محمد عباس محرز ، مرجع سابق ، ص 147 .

(4) محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا اللة الشهوان ، محاسبة الضرائب بين النظرية و التطبيقية ، الطبعة

الثالثة ، مطابع الدستور التجارية ، عمان ، 2005 ، ص 241 .

و بالتالي فإن الإدلاء ببيانات كاذبة أو إخفاء معلومات صحيحة في الإقرارات الضريبية و غيرها من الأوراق الضريبية التي تقدم تنفيذا للقانون الضريبي سواء تعلقت هذه البيانات بوعاء الضريبة أو بتاريخ نشوئها أو استحقاقها أو بحالة المكلف الإجتماعية و غير ذلك من البيانات و التي تؤثر في تحديد الضريبة أو استحقاقها (1) و هو ما يشكل تغييرا للحقيقة ، و في هذه الحالة فإن نجاح أسلوب التصريح يتوقف على توقيع العقوبات الرادعة على من يقدم بيانات غير صحيحة (2) .

و لهذا يشكل إغفال أو نقص في التصريحات الجبائية مخالفة لأحكام قوانين الضرائب المختلفة و يترتب عليه توقيع غرامات من طرف الإدارة على المخالفين .

ثانيا : الإخلال بالالتزامات المحاسبية .

إن أساس إحتساب الضريبة بطريقة مضبوطة يوجب اللجوء إلى مسك محاسبية تخول إستقراء مراحل الإنتاج و التمويل و تضبط بدقة مداخيل و مصاريف المؤسسات و الأفراد و تمكن من إعمال القواعد الجبائية و تحديد الدخل الخاضع للضريبة فمبلغ الأداء المستوجب .

1 - عدم مسك محاسبية

أمام أهمية المحاسبة في ضبط المداخيل الخاضعة للضريبة من ناحية و استناد لكون دفاتر التجار الممسوكة تكون وسيلة إثبات فيما بينهم و تكون حجة عليهم تجاه الغير وفق ما تقتضيه قوانين الضرائب و نظرا لكون المحاسبة تعتبر المرآة العاكسة لوضع المؤسسة إذ بموجبها تضبط مداخيلها أقرت قوانين الضرائب إعتمادها من حيث المبدأ للتثبت من الوضعية الجبائية للشركات الخاضعة للضرائب على أرباحها أو للأشخاص الطبيعيين .

(1) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 358 .

(2) حامد عبد المجيد دراز ، سعيد عبد العزيز عثمان ، المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 101 .

و جميع النصوص القانونية تفرض على التجار مسك محاسبة تصلح هذه المحاسبة كوسيلة لإثبات الإلتزامات و انقضائها إلا أن الثورة في مجال المعلوماتية أدى إلى ظهور فكرة استعمال الوسائل الحديثة كالحاسب و الأنترنت في عملية إعداد و قيد المحاسبة بدلا من الكتابة⁽¹⁾ ، فما مدى تبني المشرع الجزائري في مجال الجباية لهذه الوسائل الحديثة في مجال حفظ المعلومات .

و قد تبني المشرع الجزائري فكرة مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي و هذا بموجب المادة 20 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على أنه : " تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات ، و إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات و المعطيات و المعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين نتائج المحاسبية أو الجبائية " .

إذن يمكن أن تتم عملية التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي المملوكة للمكلف أو على مستوى المصلحة بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة ، و من ثم فإن منح المكلف بالضريبة إمكانية مسك المحاسبة بواسطة الحاسوب و رغم أهمية الإعراف بالمحاسبة الرقمية فإن الموقف الفقهي يعتبرها تراجعا لسيطرة الكتابة على وسائل الإثبات ، ذلك إنما هذا الموقف يتأسس على اعتبار أن المحاسبة بواسطة الحاسوب تشكل وسيلة جديدة تتجاوز الكتب ، إلا أن إستعمال الحاسوب في معالجة المعطيات المحاسبية لا يغير من طبيعة أن المحاسبة تبقى شكلا من أشكال الوثائق الإلكترونية و ينتهي الأمر إلى التأكيد على أن النظام المحاسبي لم يشأ التخلي عن المفهوم التقليدي للكتب ، و لم يستوعب النظام المحاسبي إذن تحول عوالم المبادلات من سلطان الورقة إلى سلطان الرقم .

(1) كمال العياري ، " الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري " ، ملتقى حول النزاع الجبائي أمام المحاكم ، المعهد الأعلى للقضاء التونسي ، 30 جانفي 2003 .

2- مسك محاسبة غير مطابقة للقانون و الواقع

يتعين على المكلف بالضريبة مسك محاسبة مطابقة للقانون من حيث الشكل و المضمون و مدعمة بالوثائق المحاسبية التي تعكس وضع المؤسسة و مداخلها بطريقة أمينة ، و بذلك فإن المكلف بالضريبة يتمكن من خلال مسك محاسبة قانونية بموجب الدفاتر أو أجهزة الإعلام الآلي من إثبات صحة تصاريحه الجبائية كما يمكن لإدارة الضرائب إثبات خلاف ما تضمنته المحاسبة و ذلك بجميع الوسائل المخولة للإثبات و التي أساسها القرائن القانونية و الفعلية⁽¹⁾ .

و بالتالي فإن الإلتزام بطريقة المحاسبة مهم جدا لأن مجموع الدفاتر التي تمسكها المنشأة و تقيد فيها عملياتها المختلفة هي التي توضح لإدارة الضرائب حقيقة النشاط و صافي الربح للوقوف على حقيقة الوعاء الخاضع للضريبة لتأخذ الدولة حقها الضريبي منه⁽²⁾ .

و من ثم فإن الإلتزام بمسك الدفاتر الإلزامية يؤكد دقة النتائج الواردة في التصريح و يمنع المكلفين من إخفاء مداخلهم الأمر الذي يضر بالخزينة العمومية و من ثم يتم ربط الضريبة على أساس سليم بدلا من ربطها على أسس تقديرية فتؤدي إلى نتائج خاطئة ، و طالما أن إرفاق الدفاتر المحاسبية بالتصريح يوفر على إدارة الضرائب كثيرا من الجهد و يحد من تلاعب المكلف في تصريحاته و يحفظ للخزينة حقوقها و يضع حدا للخلافات التي تقع بين المكلفين و إدارة الضرائب⁽³⁾ ، فعدم الإمتثال و التقيد بالإلتزامات المحاسبية المقررة قانونا وفقا للشروط المحددة يترتب عليه توقيع غرامات مالية على المكلف بالضريبة المخالف لالتزاماته .

(1) بوراس عبد الرحمان ، " النزاع الجبائي أمام المحاكم " ، ملتقى النزاع الجبائي أمام المحاكم ، المعهد الأعلى للقضاء التونسي ، 30 جانفي 2003 .

(2) محمد محمد علي طيبة ، " التهرب الضريبي " ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالعيش الضريبي و التهرب الجمركي ، 2009 ، ص 163 .

(3) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 324 .

ثالثا : الإخلال بالالتزامات المقررة في مرحلة التحصيل .

إن عدم دفع المكلفين بالضريبة للمستحقات الضريبية في آجالها أو التأخر في سداد الضريبة يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم و لهذا لا بد أن يتضمن التدقيق الجبائي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات و قد رتب المشرع على التأخر في سداد الضريبة عقوبات تأخير نسبية تتدرج بالنظر إلى مدة التأخير في الدفع⁽¹⁾.

كما أن المكلف بالضريبة ملزم بدفع مبلغ الضريبة المفروضة عليه حتى لو قدم طعنا أمام القضاء ، إذ يشترط سداد الضريبة قبل تقديم الطعن و بالتالي فإن القانون لم يجعل لإرادة الممول أي أثر في تحصيل مقدار الضريبة بل أوجب أن يتم الوفاء كاملا في الميعاد المقرر قانونا و دون أن يتوقف ذلك على منازعته .

فبعد أن تقوم مفتشية الضرائب بتحضير الإشعار بالدفع ترسله القبضة إلى المكلف بالضريبة يجب على هذا الأخير التوجه إلى القبضة بعد حصوله على هذا الإشعار ، و في هذه المرحلة يعتبر تسديد الضريبة هو أهم إلتزامات مرحلة التحصيل و يمكن للمكلف بالضريبة دفع مبلغ الضريبة بمختلف طرق الدفع . تؤدي الضرائب و الرسوم المذكورة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نقدا لدى صندوق القابض القائم على جدول الضرائب أو حسب طرق الدفع الأخرى ، و مقابل عملية دفع الضريبة يقوم أمين الصندوق بتحرير وثيقة تسمى وصل إستيلاء تكون مختومة بطابع القبضة و التي تثبت الدفع المادي للضريبة و تتضمن هذه الوثيقة البيانات التالية : الرقم الجبائي، مبلغ غرامة التأخير إن وجدت و مصدر هذا الوصل هو سجل يتعامل به أمين الصندوق يسمى H1⁽²⁾ .

(1) المادة 402 من ق.ض . م . ر . م .

(2) محمد لعلاوي ، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص علوم إقتصادية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015/2014 ، ص ص 66-67 .

و لا يجوز الدفع بعدم تنفيذ الإلتزام بدفع الضريبة بحجة وفاة المكلف بالضريبة ، إذ أن وفاة المكلف بالضريبة و حتى في حالة عدم تصفية تركته فإن ذلك لا تأثير له على دفع الضريبة إذ يبقى هذا الإلتزام قائما في مواجهة ورثة المكلف بالضريبة المتوفي و هذا ما تم تكريسه في نص المادة 107 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ و كذا في قرار المحكمة العليا رقم 74573 المؤرخ في 1990/06/16 بين (ش.ق.خ) ضد (م.س) إذ أن المستأنفة ذكرت أن تركة زوجها المرحوم (ش.ع) لم تصف بعد و من ضمن أمواله متجر للمشروبات الغازية و هو مصدر خلاف بين الورثة و أنه في حالة تنفيذ الضريبة عليها سوف تصاب بأضرار هي و أبنائها القصر خاصة و أنه بعد وفاة المورث تم غلق ذلك المتجر ، و قد جاء في تسبيب قرار المحكمة العليا "حيث أن القاعدة المعمول بها في ميدان الضريبة أنها تتعلق بدخل أموال و ليس أشخاص لذا فإن عدم تصفية تركة ليس من شأنها التأثير على الضريبة أو على من يدفعها ، و حيث من جهة أخرى ان إدارة الضرائب تشير إلى منح أجل للمعنيين بالأمر قصد تسديد الضريبة⁽²⁾ .

و في جميع الحالات فإن أهم إلتزام يقع على عاتق المكلف بالضريبة خلال مرحلة التحصيل يتمثل في تسديد الدين الضريبي مهما كانت طريقة التسديد (نقدا ، إقتطاع بنكي أو التحويل و الدفع البنكي) و ينتج بالضرورة عن كل دفع ضريبي تسليم وصل مقطوع من سجل قانوني ذي أرومة و فضلا عن ذلك يجب على القابضين أن يقدموا الأداءات في جداولهم تواليا مع حصولها و يسلم مجانا التصريح بالدفع للمكلف بالضريبة من قبل القابض إثباتا للدليل على أدائه لضرائبه⁽³⁾

(1) المادة 107 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على : "... تشكل الضرائب التي تم تأسيسها بعد وفاة المكلف بالضريبة بمقتضى هذه المادة وكذا جميع الضرائب الأخرى المستحقة على الورثة من تبعة المتوفى دينا يخصم من أصول التركة بالنسبة لتحصيل حقوق نقل الملكية عن طريق الوفاة " .

(2) قرار المحكمة العليا رقم 77573 مؤرخ في 1990/06/16 بين (ش.ق.خ) ضد (م.س) ، المجلة القضائية ، عدد 01 ، 1992 ، ص 192 .

(3) المادة 371 من أمر رقم 101/76 يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

الفرع الثاني

العقوبات المالية المطبقة من طرف إدارة الضرائب

لقد ضبط المشرع عدة واجبات متصلة بالتصاريح الجبائية و أردف تلك الواجبات بعقوبات جبائية إدارية بعضها يتصل بغرامات التأخير لعدم احترام الآجال القانونية للتصاريح و البعض الآخر يتصل بعدم القيام بالواجب الجبائي من حيث الأصل كعدم التصريح أو عدم تضمين كافة المعطيات بالتصاريح أو عدم مسك أو تقديم محاسبة عند الطلب طبقا للقانون فكل هذه المخالفات تستوجب إصدار عقوبات تطبق على الخاضع للضريبة⁽¹⁾ .

فالإدارة الجبائية تملك بموجب القانون سلطة توقيع العقوبات و التي تعتبر إمتداد لسلطاتها الرقابية في ظل النظام التصريحي ، فالعقوبات المسلطة من طرف الإدارة الجبائية أغلبها ذات طابع مالي و لها أهداف متعددة فهي ترمي بالدرجة الأولى إلى ضمان احترام الإلتزامات المفروضة على المكلف بالضريبة لاسيما الإلتزامات التصريحية كما أنها ترمي إلى ردع المكلف المخطأ الذي يتخلف عن أداء إلتزاماته التصريحية و يصبح بذلك مسؤولا عن مخالفة أحكام القانون الضريبي هذا من جهة كما أن السعي إلى المحافظة على موارد الخزينة العامة يعتبر من مبررات تطبيق هذا النوع من العقوبات.

إلا أنه من المهم الإشارة إلى أن العقوبات التي توقعها الإدارة لا ينتج عنها دائما نفس الآثار فقد يتم إخضاع المكلف المخالف إلى نظام جبائي و هو ما يشكل عقوبة تتصل بطريقة الإخضاع أو الفرض الضريبي⁽²⁾ أما العقوبات الإدارية التي تنطوي على مساس بالذمة المالية هي عقوبات ذات طابع نقدي كما أنها عقوبات ذات قيمة مرتفعة غالبا .

(1) بوراس عبد الرحمان ، مرجع سابق .

(2) Khalil haloui , Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain , these pour obtention de doctorant en droit , specialite droit prive , universite de Grenoble , decembre 2011 , p p 95-96

أولا : الغرامات الإدارية الجبائية

إن الغرامة الإدارية هي مبلغ من النقود تفرضه الإدارة على المخالف بدلا من متابعته جزائيا عن الفعل المخالف فقد يسقط الفعل بوصفه الجزائي ، و أحيانا تمثل الغرامة الجزائية الجزاء الوحيد للفعل⁽¹⁾ ، هذه الغرامات بغض النظر عن نوعها و طبيعتها فإن سبب توقيعها يرجع إلى الإعتداء على المصلحة الضريبية للدولة . و الغرامة بمختلف مظاهرها و حالاتها هي عقوبة يقصد بها التوجه إلى نفسية الجاني بإيلام مقصود منه إفقار الذمة المالية له ، وقد لجأ المشرع إلى تقدير الغرامة على نحو نسبي في أغلب الأحيان و هو ما يميز الجرائم الإقتصادية⁽²⁾ .

فتوقيع العقوبات المالية من طرف إدارة الضرائب يعود إلى التطبيق غير السليم أو غير الصحيح لأحكام القانون الجبائي أو إغفال ، أخطاء ، إخفاء ، أو إعداد فواتير وهمية ، و هذه الغرامات تكون شاملة، متناسبة و التي تصل في بعض الأحيان إلى مبالغ جد مرتفعة .

و الغرامات الجبائية متعددة و تختلف باختلاف أسباب توقيعها إلا أنها تكون ذات مبالغ مرتفعة⁽³⁾ ففي حالة علم المكلف بالضريبة بالمخالفة المرتكبة فإن ذلك يشكل سوء نية من جانبه ، و تعتبر الأعمال التدليسية⁽⁴⁾ الصادرة من طرف المكلف سبب من أسباب توقيع هذا النوع من العقوبات المالية الإدارية⁽⁵⁾

(1) كتون بومدين ، العقوبة الإدارية و ضمانات مشروعيتها ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ، قسم القانون العام ، جامعة أوبكر بلقايد تلمسان ، 2011/2010 ، ص 34 .

(2) خميخ محمد ، الطبيعة الخاصة للجريمة الإقتصادية في التشريع الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر ، 2011/2010 ، ص 72 .

(3) Francois Deruel , finances publiques, 10^{eme} éd , Dalloz , Paris , 1993 , p 198 .

(4) لم يعطي المشرع و لا القضاء الجزائري تعريفا أو معايير لاعتبار و تصنيف فعل ما ضمن خانة الأعمال التدليسية و إنما اكتفى بذكر صور هذه الأعمال التدليسية في نصوص ضريبية متفرقة .

(5) Thierry lamulle , Droit fiscal, Galino editeur , France ,2004/2005 , pp 209 -210 .

و قد تكون الغرامات الجبائية محددة القيمة وتكون مستحقة بمجرد ارتكاب المخالفة الجبائية كما في حالة عدم تقديم التصريح بالوجود من طرف المكلفين الخاضعين إما للضريبة على أرباح الشركات أو للضريبة الجزافية الوحيدة أو الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي الواردة بالمادة 194 من قانون الضرائب المباشرة على "يعاقب المكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحا بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دج يعاقب بغرامة قدرها خمسة آلاف دينار جزائري (5.000 دج) المكلفين بالضريبة المنتمين للنظام الجزافي أو التقدير الإداري و الدين لا يمسون الدفاتر المرقمة و المسجلة المنصوص عليها في المادتين 15-12 و 30 من قانون الضرائب المباشرة⁽¹⁾ " ، ففيما يتعلق بالمخالفات الواردة بالمادة 194 أعلاه فإن إدارة الضرائب لا تملك أي سلطة لتقدير قيمة الغرامة الجبائية لأنها محددة سلفا، بل يقع على عاتقها سلطة إثبات قيام المخالفة .

كما يترتب على عدم التصريح بالحسابات بالنسبة للأشخاص الطبيعيين و الجمعيات و الشركات المتواجدة مقراتها أو المقيمة في الجزائر الخاضعة للتصريح الجبائي تطبيق غرامة جبائية تقدر بمبلغ (500.000 دج) عن كل حساب غير مصرح به⁽²⁾ ، و هذا النوع من الغرامات الجبائية المحددة القيمة من الغرامات التي لا تملك إدارة الضرائب سلطة تحديدها أو النزول بها عن الحد الأدنى المقرر لها قانونا فسلطتها في توقيع عقوبة الغرامة التي تتناسب و ظروف المخالفة المرتكبة منعدمة في هذه الحالة .

كما قد يتم تسقيف مبلغ الغرامة الجبائية بين حد أدنى و حد أقصى كما هو الحال و في مجال قانون الرسوم على رقم الأعمال ، إذ نص المشرع تحت عنوان العقوبات الجبائية بموجب المادة 114 منه على " مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها 115 و 116 أدناه ، يعاقب على المخالفات القانونية أو النصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة

(1) المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة .

(2) المادة 182 مكرر من قانون الضرائب المباشرة .

بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 500 و 2.500 دج . في حالة استعمال طرق تدليسية يحدد هذا المبلغ ب1000 إلى 5.000 دج ...⁽¹⁾. ففيما يتعلق بقيمة الغرامات الجبائية الواردة بالمادة 114 المذكورة أعلاه فإن إدارة الضرائب تملك سلطة مقيدة في تقدير مبلغ الغرامات الجبائية المستحقة على المخالف ، و أساس التقييد هو طبيعة المخالفة المرتكبة فإذا كانت مخالفة نتيجة لخطأ أو إهمال المكلف مثلا فتكون الإدارة مقيدة بحدين أدنى 500 دج و أقصى 2.500 دج . أما إذا كانت المخالفة باستعمال طرق احتيال و غش ففي هذه الحالة فإن الغرامة الجبائية ترتفع قيمتها و تكون محصورة بين مبلغ 1000 دج و 5000 دج ، إلا أن الملاحظ في هذا الصدد أن قيمة الغرامة الجبائية لا تتناسب و خطورة الممارسات التدليسية ، إذ لا يمكن لمثل هذه المبالغ البسيطة أن تحقق فكرة ردع المكلف .

كما نجد المشرع في بعض الأحيان قد لجأ إلى وضع حد أدنى للغرامة الجبائية و جعلها نسبية بالنظر إلى مبلغ الضريبة أو الرسم غير المسدد⁽²⁾ ، فالنسبة لهذا النوع من الغرامات النسبية تكون الإدارة مقيدة نسبيا بعدم النزول بالغرامة الجبائية المطبقة على المكلف عن حدها الأدنى في حين ترك المشرع الحد الأقصى للغرامة مفتوحا .

(1) المادة 114 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مرجع سابق .

(2) المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة .

ثانيا : لجوء إدارة الضرائب إلى مصادرة و إتلاف السلع و البضائع

تعد المصادرة في الأصل عقوبة جزائية بمفهوم قانون العقوبات تتمثل في نقل ملكية مال أو أكثر قهرا و بدون مقابل إلى الدولة هذا المال قد يكون متحصلا من جريمة أو استعمل أو قد يستعمل في ارتكابها⁽¹⁾ .

و قد نص قانون الضرائب غير المباشرة على المصادرة تحت عنوان العقوبات الخاصة ، إذ نصت المادة 526 من قانون الضرائب غير المباشرة " على أن حيازة جهاز أو جزء من جهاز التقطير خلافا لأحكام هذا القانون يعاقب عليها مع عدم الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في هذا القانون... بمصادرة أو إتلاف الجهاز المذكور أو جزء من الجهاز حسب اختيار إدارة الضرائب...⁽²⁾ .

كما تم النص أيضا على عقوبة المصادرة في مجال زراعة التبغ الغير مطابقة للضوابط المحددة في قانون الضرائب غير المباشرة، إذ يعاقب على هذه الممارسات بمصادرة أو إتلاف التبغ المذكور حسب اختيار إدارة الضرائب⁽³⁾ . و من ثم فإن إدارة الضرائب يمكنها اللجوء إلى المصادرة ضمن الحالات و الشروط المقررة قانونا و ما عدا ذلك فإنه من اختصاص القضاء .

و في هذا الصدد لا يمكن إهمال الصعوبات التي مر بها القضاء الإداري عند محاولته تحديد الإطار القانوني لبعض الأعمال التي تتصف بالإكراه المالي في المجال الجبائي⁽⁴⁾ ، إلا أن الإجتهد القضائي و منذ البداية تصدى بدقة لمسألة التكييف القانوني لبعض الإجراءات ذات

(1) الوريكات عبد الله ، أثر الردع الخاص في الوقاية من الجريمة في القانون الأردني : دراسة مقارنة مع القانون الإيطالي و المصري ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2007 ، ص 155 .

(2) المادة 526 من قانون الضرائب المباشرة .

(3) المادة 527 من قانون الضرائب المباشرة .

(4) Patrik Gaia , Annuaire européen d'administration publique , premerie universitaire d'aix, marseille , France, 1995, p 185 .

الطابع المالي المفروضة من طرف إدارة الضرائب و هذا بالنظر إلى الغاية أو بالأحرى الغاية المرجوة من الإكراه المالي أهو ردعي أم هو ذو طابع إصلاحى(جبر الضرر بالتعويض) (1) .

الفرع الثالث

الزيادات الضريبية و فوائد التأخير بين فكري العقوبة و التعويض .

يعتبر تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية المطبقة من طرف إدارة الضرائب من أهم المواضيع التي دار حولها البحث و الجدل ، فذهب بعض الفقهاء إلى اعتبار الزيادات الضريبية و فوائد التأخير مجرد تعويض مدني في حين اعتبرها فريق آخر من الفقهاء أنها من قبيل الجزاءات الإدارية .

فالضريبة الإضافية هي زيادة في الضريبة يقرها القانون نتيجة مخالفة بعض أحكامه(2) فالمشروع الجزائري تناول هذا النوع من الزيادات في الضريبة بموجب المادة 193 فقرة 01 من قانون الضرائب المباشرة و هذا تحت عنوان الزيادات بسبب نقص في التصريح ، إذ نصت المادة السالفة الذكر على : " عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها نسبة :

- 10 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه .
- 15 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق مبلغ 50.000 دج يقل عن مبلغ (200.000دج) أو يساويه .
- 25 % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق (200.000 دج) .

(1) Stephane Austry , Les sanctions administratives en matiere fiscale , A.J.D.A , 2001,p57.

(2) يتسم النظام الجبائي الجزائري باتساع نطاق تطبيق كل من الزيادات الضريبية و فوائد التأخير ، و نظرا لكثرتها و تنوعها فإنه لا يمكن حصرها كلها .

كما نصت المادة 116 من ق.ر.ر.أ على هذا النوع من الإضافات في قيمة الرسوم المتملص منها فإذا ما تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال المصرح به من طرف المدين غير كاف أو طبق الخصم في غير محله يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب التالية :

- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها المجموعة في السنة المالية أقل أو تساوي مبلغ (50.000 دج) أو يساويه .

- 15 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ (50.000 دج) و يقل أو يساوي مبلغ (200.000 دج) أو يساويه .

- 25 % إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن مبلغ (200.000 دج)⁽¹⁾

كما كرس المشرع الجزائري أيضا الزيادات الضريبية بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديمه بموجب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و التي نصت على أن " المكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحه السنوي سواء تعلق هذا التصريح بالضريبة على الدخل الإجمالي أو بالضريبة على أرباح الشركات يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25 % ، و إذا لم يصل التصريح للإدارة خلال أجل 30 يوما إعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موسى عليه مع إشعار بالإستيلام و القاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل تطبق زيادة بنسبة 25 % .

و في جميع الأحوال تطبق كذلك الزيادات الضريبية المنصوص عليها بالمادتين 192 و 193 من قانون الضرائب المباشرة في حالة الإخلال بالإلتزامات المقررة في وضع التنازل أو التوقف عن النشاط أو ممارسة المهنة ، فالزيادة الضريبية هي إذن عبارة عن ضريبة إضافية يقرها

(1) المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مرجع سابق .

القانون الضريبي على مخالفة بعض أحكامه و أن دور الإدارة في تقريرها هو مجرد دور تنفيذي كاشف لحق الدولة في هذه الضريبة⁽¹⁾

أما فيما يتعلق بغرامات التأخير أو فوائد التأخير فهي مبالغ تضاف إلى مقدار الضريبة المطلوبة من المكلف و التي لم يتم بدفعها خلال الأوقات التي يحددها القانون⁽²⁾ ، فقد نصت المادة 93 من قانون التسجيل : " على أنه يتعين على الموثقين و المحضرين و محافظي البيع بالمزايمة الذين لم يسجلوا عقودهم في الآجال المقررة أن يدفعوا شخصا غرامة يحدد مبلغها عن كل مخالفة كما يأتي :

- 10 % من الحقوق المتملص منها إذا كان التأخير في التسجيل يتراوح ما بين يوم واحد و ثلاثين يوما .

- تلجئة مالية مقدرة ب 3% عن كل شهر أو جزء من شهر التأخير إذا كان الإيداع قد تم بعد اليوم الأخير و ذلك دون أن يتعدى مجموع الإلزام المالي و الغرامة الجبائية المشار إليها أعلاه كحد أقصى نسبة 25 % .

إلا أن ما يلاحظ في مجال هذا النوع من غرامات التأخير أو الضرائب الإضافية أن المشرع الجزائري يستعمل الكثير من المصطلحات للتعبير عن هذا النوع من الغرامات فإلى جانب مصطلح غرامة يستعمل المشرع مصطلح الزيادة ، الإضافة و التعويض ، و في هذا الصدد تجدر الإشارة إلى وجوب توحيد المصطلحات في حالة التعبير عن نفس النوع من الغرامات .

(1) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 202 .

(2) خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سابق ، ص 38 .

أولاً : الآثار المترتبة على اعتبار الزيادات الضريبية و فوائد التأخير كعقوبة

يترتب على وصف الزيادات الضريبية و فوائد التأخير المطبقة من الإدارة الجبائية بالعقوبة مايلي :

- أنه لا يجوز الحكم بهذه الغرامات إلا بناء على نص يقررها و يحددها .

- أنه لا يجوز الحكم بالزيادات الضريبية و فوائد التأخير بوصفها عقوبة تسلط على المكلف بالضريبة إلا من طرف محكمة جنائية .

- إعمال قاعدة شخصية العقوبة فلا يجوز الحكم بها أو تنفيذها إلا على المسؤول عن ارتكاب المخالفة الجبائية ، و طبقاً لذلك لا يجوز الحكم بالغرامة الضريبية على المسؤول عن الحقوق المدنية .

- لا يجوز الحكم بالتضامن في أداء الزيادات الضريبية و فوائد التأخير المتصلة بالضريبة الأصلية على عدة أشخاص .

- إمكانية اللجوء إلى الإكراه البدني من أجل استيفاء الزيادات الضريبية و فوائد التأخير باعتبارها عقوبة .

- الحكم بها يعد سابقة في العود⁽¹⁾ .

إن بعض الأحكام المقررة للغرامات الجبائية و الزيادات و الإضافات الضريبية باعتبارها عقوبة لا تتماشى و الأحكام المقررة ضمن قوانين الضرائب بخصوص شروط تطبيق الزيادات الضريبية و فوائد التأخير على غرار مبدأ شخصية العقوبة الذي لا يمكن تطبيقه في هذا المجال لأن المسؤولية في أداء الضرائب و ما يتصل بها من فوائد تأخير و إضافات ضريبية يعتبر دينا يخصم من أصول التركة⁽²⁾، كما أن أحكام الإكراه البدني لا يمكن إعمالها عن الزيادات الضريبية و فوائد التأخير التي يمكن إن تحصل إلى جانب الضريبة بجميع الطرق المتاحة لإدارة الضرائب بما فيها اللجوء إلى التنفيذ الجبري .

(1) محمد علي السالم العياد الحلبي ، أكرم طراد الفايز ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة

للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007 ، ص ص 261 - 262 .

(2) المادة 107 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

كما أن هناك قواعد عامة تسري على العقوبة يترتب على تطبيقها الإخلال بعنصر التعويض والمتمثلة في أن وقف تنفيذ العقوبة يخل بعنصر التعويض و لا يتلاءم مع العقوبة البحتة تطبيق القانون الأصلح للمتهم بشأن الغرامات الضريبية من شأنه إهدار حق الدولة في التعويض كما أن العفو عن العقوبة هو تنازل الدولة عن سلطتها في تنفيذ العقوبة لذا يجب أن ينحصر مداه في حدود العقوبة دون أن يمتد إلى النيل من حق الدولة في التعويض⁽¹⁾ .

ثانيا : الآثار المترتبة على استناد الزيادات الضريبية و فوائد التأخير على فكرة التعويض

إن اعتبار الغرامات المالية ، الزيادات الضريبية و فوائد التأخير تعويضا عما أصاب الدولة من ضرر يترتب عنه :

- الأخذ بفكرة تضامن المخالفين للإلتزامات الجبائية في أداء الغرامات و إنما يلزمون جميعا بغرامة واحدة عن طريق التضامن ففكرة التضامن تتفق مع فكرة التعويض و لا تتعارض في الوقت ذاته مع قاعدة شخصية العقوبة لأن كلا من المخالفين الملزمين بالغرامة يعتبر مساهما في المخالفة الجبائية .

- استبعاد الإكراه البدني كوسيلة للتنفيذ إذ يتم تحصيل الضرائب و المبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى قانون الضرائب عن طريق الحجز الإداري.

- تقادم الغرامة الضريبية بمضي المدة المقررة للتقادم .

- لا تستفيد من ظروف التخفيف .

- يجوز الحكم بها على المسؤول المدني و لو كان قاصرا غير مسؤول جنائيا .

- لا يجوز الحكم بوقف تنفيذها .

- لا يجوز للإدارة التصالح عليها أو إسقاطها⁽²⁾ .

(1) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص ص 214-215 .

(2) محمد علي السالم العياد الحلبي ، أكرم طراد الفايز ، مرجع سابق ، ص ص 261 - 262 .

ثالثا : تكيف الزيادات الضريبية و فوائد التأخير

إن تصنيف إلتزام ما على أنه ثانوي في نظر الإدارة الجبائية يستوجب تقليديا وسيلة تفرقة بين الجزاءات التي لها طابع عقابي و التعويض⁽¹⁾ الذي لا يعتبر من قبيل الجزاءات الجبائية فالعقوبات الجبائية لا تشكل عقوبة و فقط و إنما هي أيضا إصلاح و تعويض عن الضرر المالي اللاحق بالخرينة⁽²⁾

فالزيادات الضريبية لها دور في قمع المخالفات المتعلقة خصوصا بنقص التصريحات و التي من شأنها أن تمس بوعاء الضريبة و هذه الزيادات العقابية تم تحديدها بالنظر إلى الحقوق المتملص و هي بذلك تتصل بالضريبة الأصلية ، كما أنه من الضروري هنا الإشارة إلى أن هذه الزيادات تنقرر لمعاقبة المخالفات التي ترتكب حسب الحالات إما بحسن نية أو بسوء نية و تقتضي عملية تصنيف هذه المخالفات من طرف الإدارة إجراء تقدير لسلوك المكلف بالضريبة المخالف أو مرتكب المخالفة ، فالزيادات الضريبية المقررة في حالة نقص التصريح أو إخفاء أو إغفال في التصريحات تمثل جزاء مدني له طابع عقابي و هذا ما يفرض على إدارة الضرائب إلتزامات قانونية بوجود سبب هذه الزيادات التي هدفها معاقبة المخالفات الثابتة و ليس إصلاح الضرر اللاحق بالخرينة⁽³⁾ .

(1) إن محاولة التمييز بين العقوبات الجبائية التي تأخذ وصف العقوبة و تلك التي تأخذ وصف التعويض و الإصلاح ينبغي أن يرتكز على أسس و معايير محددة سلفا للتمييز إلا أن إنعدام هذه المعايير قانونية أو قضائية في هذا الشأن يبقى المجال مفتوحا أمام الفقه في محاولة لإرساء بعض معايير و أسس التمييز .

(2) Thierry lambart , Contrôle fiscal :droit et pratique , op.cit , p 191 .

(3) Khalil haloui , op.cit , p 98 .

كذلك بالنسبة لفوائد التأخير المستحقة نتيجة للتأخر في سداد الضريبة هي عبارة عن إصلاح و ليس جزاء فالهدف الأساسي لفوائد التأخير هو إصلاح الضرر المالي اللاحق بالدولة و مبلغ التأخير يتم تحديده من طرف المشرع و هو واجب التحصيل حتى في حالة غياب ضرر⁽¹⁾ ، فالمجلس الدستوري الفرنسي في قرار له صادر بتاريخ 29 أبريل 2011 تحت رقم 2011-124 QPC إعتبر الزيادة في الضريبة لا تشكل وصف عقوبة و إنما تعتبر تعويض عن الضرر اللاحق بالدولة نتيجة التأخر في دفع ضريبة مباشرة⁽²⁾ .

فالنسبة أيضا لفوائد التأخير فهي لا تشكل عقوبة و إنما هي ببساطة تعويض عن الضرر اللاحق بالخرينة العامة بفعل تحصيل الضرائب خارج الآجال⁽³⁾ ، و حتى لا يكون للمكلفين بالضريبة المتأخرين عن أداء إلتزاماتهم في المواعيد القانونية لاسيما تسديد الضرائب في الآجال القانونية إمتياز فإنه يتم فرض فوائد تأخير على هؤلاء المكلفين ، هذه الفوائد لا تشكل عقوبة و إنما تعتبر ثمن للوقت و هذه الفوائد تهدف بكل بساطة إلى إصلاح الضرر اللاحق بالدولة نتيجة الدفع المتأخر للضريبة و هذا ما أكده المجلس الدستوري الفرنسي في العديد من قراراته و المتعلقة بالزيادة نتيجة التأخر في دفع الضريبة ، إذ اعتبر أن هذه الزيادات ليس لها طابع العقوبة و إنما لها غرض تعويض الضرر اللاحق بالدولة نتيجة التأخر في دفع الضرائب⁽⁴⁾ .

(1) Jean lamarque , olivier negrin , ludovic ayrault , Droit fiscal général , 2^{eme} édition , lexi nexi , Paris , 2011 , p 1272 .

(2) Décision N° 124-2011Q.P.C du 29 /04/2011, cahier du Cons const francais , 2014 , p 18 .

(3) Daneil Gutamam , « Sanctions fiscales et constutution » ,nouveau cahiers du conseil constitutionnel, N° 33 , octobre 2011 .

(4) Francois Deruel ,op.cit , p 197.

إن فاعل الأراء الفقيه و حتى الإجتهد القضائي الفرنسي اتجه نحو اعتبار الزيادات الضريبية وفوائد التأخير هي عبارة عن تعويضات تهدف إلى إصلاح الضرر و إن خالطها جزء من الجانب العقابي غير أن المشرع الجزائري يستعمل في بعض نصوص قانون الضرائب المباشرة مصطلح عقوبة عند الإشارة إلى الزيادات الضريبية و فوائد التأخير و هذا على غرار المادة 226 المتعلقة بعدم القيام بواجب التصريح بالرسم على النشاط المهني إذ أحالت هذه المادة فيما يخص الغرامات المقررة لمخالفة هذا الإلتزام إلى أحكام المادة 192 بنصها على : "تفرض على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح في الأجل المحدد في المادة 224 أو الذي لم يقدم المعلومات و الوثائق المشار إليها في هذه المادة الضريبة تلقائيا و تطبق عليه العقوبات الناتجة عن الأحكام المشار إليها في المادة 192 المقطعين 1 و 2" ، و بالرجوع إلى أحكام المادة 192 فقرتين 1 و 2 نجدها تتعلق بالزيادات الضريبية و فوائد التأخير إذ أطلق عليها المشرع وصف العقوبات .

أما بالنسبة للغرامات المالية الجبائية فقد اتجه جانب كبير من الفقه إلى اعتبار الغرامات المالية التي تفرض على الفاعلين في بعض الجرائم و التي تسبب ضررا لخزينة الدولة كمخالفات الضرائب و الجمارك مثلا بأنها ذات طبيعة مختلطة لها طبيعة مدنية و طبيعة جزائية⁽¹⁾ .

و الإجتهد القضائي في الجزائر لم يتصدى لطبيعة الغرامات الجبائية التي توقعها إدارة الضرائب و هل تدخل في خانة العقوبات أم هي مجرد تعويض عن الضرر اللاحق بالخزينة العمومية ؟ و لذلك حاول جانب من الفقه معالجة هذا التساؤل حول الطبيعة القانونية للعقوبات الجبائية هل هي عقوبات أم تعويضات مدنية ، فحسب بعض الأراء الفقيه فإن المحكمة العليا إعتبرت الطبيعة المختلفة للغرامات الجبائية تجمع بين صفتي العقوبة و التعويض⁽²⁾ كما اعتبرت

(1) محمد علي السالم العياد الحلبي ، أكرم طراد الفايز ، مرجع سابق ، ص ص 261 - 262 .

(2) بوناصور بوزيان ، مرجع سابق ، ص 35 .

المحكمة العليا في قرارها رقم 303135 المؤرخ في 2005/06/01 في قضية إدارة الضرائب ضد (غ. ي) اعتبرت الحكم بالمستحقات الضريبية لإدارة الضرائب لا يعتبر ازدواجية في العقاب إذن فالرأي الراجح فقها و قضاء أن الغرامات ذات طبيعة مختلطة بين صفة العقوبة و التعويض (1) .

إذن فقد أصبح من الضروري إعطاء تعريف لهذه العقوبات الجبائية و هل تصنف على أساس عقوبة و من ثم تتدرج ضمن العقوبات الإدارية أم أنه ينبغي إعطاء تصنيف آخر لهذه العقوبات ، إذ أن الرأي الفقهي الذي يعتبر هذه العقوبات الجبائية بمثابة اكسوار للضريبة هو رأي منتقد من طرف الفقه (2) .

(1) فنيش كمال ، "الغش و التهرب الضريبي ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهرب الجمركي ، 2009 ، ص 60 .

(2) Stephane austy , op . cit , p 52 .

المطلب الثاني

توقيع إدارة الضرائب لعقوبات مقيدة لحقوق المكلف بالضريبة .

يترتب على قيام الإلتزام وجوب تنفيذه و عليه فذمة المدين لا تبرأ إلا بالتنفيذ و الأصل في التنفيذ هو قيام المدين طواعية بتنفيذ إلتزامه و ذلك إعمالاً للمفهوم العام لمبدأ وجوب تنفيذ الإلتزامات بحسن نية ، و الأصل أيضاً أن يقبل الدائن هذا التنفيذ دون اعتراض و تظهر ميزة الوفاء الإختياري في أنه يتم في وقت وجيز كما أنه يؤدي إلى الإقتصاد في المصاريف .

فإذا امتنع المدين أو أخل عن الوفاء بالإلتزامه جاز للطرف الآخر اتخاذ سبيل التنفيذ الجبري⁽¹⁾ و تتنوع وسائل جبر المدين بالضريبة على أداء الدين الضريبي إلا أنها جميعها تستهدف غاية واحدة هي إقتضاء الدائن لحقه الثابت من المدين جبراً إما عن طريق قهره على تنفيذ الإلتزام بنفسه أو عن طريق تقييد حقوقه في الإنتفاع و استغلال محله عن طريق الغلق الإداري و هذا ما سيتم تناوله خلال (الفرع الأول) أو عن طريق حجز ماله لمنعه من التصرف فيه ثم بيعه جبراً عنه و هذا ما سنتطرق له في (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

الغلق الإداري المؤقت للمحل التجارية و المهنية .

إن إجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني للمكلف بالضريبة لا يتم فيه نزع ملكية المكلف بالضريبة و إنما يتم حرمانه من حق الإنتفاع المؤقت من أجل تحصيل الدين الجبائي ، و تجنب اختلاس و تحويل أملاك المكلف بالضريبة التي تعتبر رهناً مشتركاً مع الإدارة الجبائية⁽²⁾ و من ثم يعتبر الغلق المؤقت للمحل التجاري عملاً تهديدياً لإجبار المكلف على الوفاء بمسئلاته⁽³⁾

(1) مرامرية حمة ، الحجز التنفيذي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة ، شعبة القانون الخاص ، جامعة باجي مختار عنابة ، 2009/2008 ، ص 01 .

(2) كوسة فضيل ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة ، مرجع سابق ، ص 25 .

(3) صالح العبد ، مرجع سابق ، ص 137 .

أولا : أسباب توقيع عقوبة الغلق المؤقت

تُفرض الضرائب عادة على كل المحلات التجارية متى كان الشخص يمارس نشاطا مربحا ، ففي حالة تماطل التاجر عن تسديد ما عليه من ديون ضريبية ، تلجأ مصلحة الضرائب إلى فرض غرامات تهديدية عن كل يوم تأخير رغبة منها في إرغام المكلف بالضريبة تبرئة ذمته اتجاهها ، و رغم هذا نلاحظ أن المكلفين بالضريبة ينتهجون سبلا غير قانونية و اللجوء إلى الطرق الملتوية لأجل تجنب سدادها ، فإذا بلغ المكلف بالضريبة بجدول التحصيل و بعد التنبيه دون محاولة منه لتبرئة ذمته اتجاه مديرية الضرائب تلجأ هذه الأخيرة إلى التحصيل الجبري عن طريق إصدار قرار بغلق المحل التجاري أو المهني مؤقتا ، فهذا الإجراء رغم أنه يمس بمبدأ حرية المكلف بالضريبة إلا أنه يعد من الإجراءات الأكثر فعالية في استيفاء الديون و غالبا ما يلجأ المكلف بالضريبة إلى الطريق القضائي ضمن ما يدعى بالمنازعة الضريبية إلا أنه كثيرا ما نجده يسعى إلى فتح محله من خلال تسديد ديونه و إذا ما أثبت حسن نيته تلجأ عادة مديرية الضرائب إلى وضع جدول لتسديد الديون بالتقسيط ، فاللجوء إلى إجراء غلق المحل المهني كعقاب إجرائي مؤقت أثبت نجاعته في دفع المكلف بالضريبة إلى تسديد ما عليه من ديون مستحقة للخزينة العمومية (1) .

ثانيا : ضوابط الغلق الإداري المؤقت

يعتبر قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني عملا تهديديا يتم اتخاذه من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى و مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال اختصاصه بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع و يتم تبليغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي ، و يجب أن يسبق الغلق المؤقت وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من استحقاق الضريبة(2) . و لا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق سنة(06) أشهر .

(1) أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، عين مليلة ، الجزائر ، 2005 ، ص 31 .

(2) المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

و الغلق الإداري إجراء من إجراءات التحصيل الجبري يعمل به عندما يكون الدين ذو طابع ضريبي و ليس ذو طابع مدني لأن العبرة بطبيعة الدين و ليس بصفة شخص المكلف بتحصيله و هذا ما أكدته مجلس الدولة في قراره رقم 11010 المؤرخ في 2003/11/18 بين(ص.ي) ضد مديرية الضرائب لولاية سكيكدة ، إذ استند (ص.ي) في طعنه بكون قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري مشوب بعيب تجاوز السلطة مبررا ذلك بأنه يخص تحصيل دين مدني لصالح بلدية سكيكدة المؤجرة بواسطة قابض البلدية و ليس دين ضريبي و قد جاء في تسبيب قرار مجلس الدولة "حيث و لكن الغلق الإداري المؤقت كإجراء من إجراءات التحصيل الجبرية يتخذ متى كان الدين ذات طابع ضريبي حسب ما نصت عليه صراحة نص المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الرابعة ، و بالتالي القرار المتضمن غلق محل المستأنف إداريا و الصادر عن مدير الضرائب للولاية مشوب بعيب تجاوز السلطة بالنظر إلى طبيعة الدين المطالب به و ليس بالنظر إلى صفة الشخص المكلف بتحصيله كما إعتبره خطأ قضاة الدرجة الأولى"⁽¹⁾ .

إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الجبائي أو لم يكتتب سجلا للإستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة في أجل عشرة أيام إبتداء من تاريخ التبليغ يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت . و بالمقابل خول المشرع للمكلف بالضريبة للمنفذ ضده حق الطعن في قرار الغلق أمام القاضي الإداري وفقا لنص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية و ذلك بالإعتراض على الغلق المؤقت و يكون ذلك بطلب رفع اليد بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الإستعجالي بعد سماع الإدارة الجبائية أو إستدعائها قانونا ، إلا أن الطعن أو الإعتراض لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت⁽²⁾ .

(1) قرار رقم 11010 مؤرخ في 2003/11/18 بين (ص.ي) و مديرية الضرائب لولاية سكيكدة ، مجلة مجلس الدولة ،

عدد 5 ، 2004 ، ص ص 261-263 .

(2) المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية .

و يخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقاطب الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه و هذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية ، و في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه ، يمكن المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية حسب الحالة أن يرخص قانونا لقاطب الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في البيع .

و من خلال نص المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية يتبين أنه لا يحق للقاضي الإداري أن يأمر بوقف تنفيذ قرار إدارة الضرائب بخصوص غلق المحل التجاري نتيجة المتابعة الجبائية وفقا لأحكام المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية .

إن غلق المحل التجاري ماهو إلا إجراء احتياطي مؤقت من أجل الحصول على الحقوق و الرسوم المطلوب تسديدها و لا يمس بأصل الحق وفقا لأحكام المادتين 918 و 921 من قانون الإجراءات الجبائية⁽¹⁾ ، إلا أن الإشكال قد يطرح عندما يصدر قرار بغلق المحل و فيه من السلع التي قد تتلف و تشكل خطر على المحيط ففي هذه المسألة كرس المشرع " غير أنه إذا تعلق أمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتلفن أو التحلل و تشكل خطرا على الجوار يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية كل حسب مجال إختصاصه⁽²⁾ .

(1) كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص 29 .

(2) المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية .

الفرع الثاني

ضرب الحجز على أموال المكلف بالضريبة

يعتبر الحجز الإداري من الإجراءات التي تقوم بها إدارة الضرائب بوضع المال تحت يدها و بيعه لاستيفاء حقوقها⁽¹⁾ بموجب قرار يصدر من المدير الولائي للضرائب و تعتبر إجراءات الحجز الإداري و البيع الجبري نظاما خاصا وضعه المشرع ليسهل على إدارة الضرائب تحصيل ديونها من أموال المكلف بالضريبة ، و يعد نظام الحجز أكثر إختصار أو سرعة في تحصيل مستحقات الخزينة العمومية و يبرر الحجز الإداري من الناحية الأولى و أن تغليب مصلحة الخزينة العمومية على مصلحة المكلف يؤدي إلى تحصيل حقوق و مستحقات الخزينة على وجه السرعة .

إن طبيعة وظيفة إدارة الضرائب و ما تقوم به من مهام جسيمة يقتضي منها أن تقوم بتنفيذ تصرفاتها مباشرة كقاعدة عامة ما لم يكن هناك إستثناء يلزم إدارة الضرائب على اللجوء للقضاء الإداري مما دفع البعض إلى تبرير الحجز الإداري بالقول أن الأصل العام هو أن التنفيذ⁽²⁾ المباشر حق لإدارة الضرائب و الإستثناء و التنفيذ الجبري⁽³⁾ .

تعتبر إدارة الضرائب الجهة الدائنة في الحجز الإداري و هي التي تباشر و تشرف على إجرائه و لا يشرف عليه القاضي و لا يتدخل إلا عند حدوث منازعة في التنفيذ و على ذلك لا يأمر القاضي بإجراء الحجز الإداري و لا يشرف عليه ، بل إدارة الضرائب هي صاحبة المصلحة في متابعة إجراءاته تحت مسؤوليتها و من خلال ذلك تكون إدارة الضرائب خصما و حكما في نفس الوقت فهي الدائن طالب التنفيذ و هي السلطة التي تشرف على إجراءات التنفيذ لتحصيل ديونها التي بحوزة المكلف بالضريبة .

(1) أبو الوفا أحمد ، إجراءات التنفيذ ، الطبعة الثانية ، دون دار نشر ، 1997 ، ص 888.

(2) كوسة فضيل ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة ، مرجع سابق ، ص ص 32-35 .

(3) علال حسن، موجز القانون القضائي الجزائري ، الجزء الثاني ، المؤسسة الوطنية للنشر ، الجزائر، 1975 ، ص 52.

إذ تتمتع إدارة الضرائب بإمْتياز يمكنها بمقتضاه منح نفسها سندا تنفيذيا من غير إجراءات خاصة أو الحصول على صيغة تنفيذية ، و فيما يتعلق بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن سند التحصيل الذي يتم بصورة قانونية يكون سندا تنفيذيا ليس فقط ضد الممول الأصلي و المسجل لدى مصلحة الضرائب لكن يكون صالحا أيضا للتنفيذ في مواجهة ممثليه و خلفه الخاص و العام⁽¹⁾ . و تتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المالية .

أولا : التوسيع في أموال المكلف القابلة للحجز .

1 - حجز منقولات المدين بالضريبة : يمكن أن ينصب الحجز الإداري على الأموال المنقولة للمكلف بالضريبة و يقصد بالحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة و يقصد بالحجز على المنقولات المادية المملوكة للمكلف بالضريبة أو من في حيازة من يمثله و ذلك بقصد بيعها لاستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها و يشترط في المال المنقول المراد حجزه .

- أن يكون مال منقول عاديا ، فإذا كان يعتبر عقارا بالتخصيص يخضع لإجراءات التنفيذ العقاري
- أن يكون المال المحجوز مملوكا للمدين .
- أن يكون المال المحجوز في حيازة المدين أو من يمثله⁽²⁾ ، و يتم الحجز على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين⁽³⁾ ، إذ تتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية⁽⁴⁾ .

(1) السعيد محمد الإمامي عبد الله ، السند التنفيذي في قانون المرافعات : دراسة تأصيلية مقارنة بأحكام الفقه الإسلامي ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2008 ، ص 221 .

(2) كوسة فضيل ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة ، مرجع سابق ، ص 44 .

(3) القانون رقم 03/06 المؤرخ في 20/02/2006 المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي ، ج ر عدد 14 مؤرخ في 08/03/2006 .

(4) المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية .

و تتمتع إدارة الضرائب بامتياز يمكنها بمقتضاه منح نفسها سندا تنفيذيا من غير إجراءات خاصة للحصول على الصيغة التنفيذية ، و فيما يتعلق بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة فإن سند التحصيل الذي يتم بصورة قانونية يكون سندا تنفيذيا في مواجهة الممول الأصلي المسجل لدى مصلحة الضرائب كما يكون صالحا أيضا للتنفيذ في مواجهة ممثله و خلفه الخاص و العام⁽¹⁾ .

2 - الحجز على عقارات المكلف المدين بالضريبة : تعتبر عقارات المكلف بالضريبة من بين الأموال التي يمكن ضرب الحجز عليها ، و لا يُشرع في حجز العقارات إلا بعد حجز المنقول ، إذ لم تكف قيمة هذا الأخير للوفاء بما على المكلف بالضريبة من مستحقات ضريبية .

3 - حجز مال المكلف لدى الغير : هذا النوع من الحجز توقعه إدارة على ما يكون للمكلف بالضريبة من حقوق في ذمة الغير أو منقولات مادية في ذمة هذا الغير ، فهذا النوع من الحجز لا يقع على عقار و يفترض وجود ثلاثة أطراف الأول هو الدائن(الحائز) ، و الثاني هو المدين (المحجوز عليه) و الثالث هو مدين المدين(المحجوز لديه) أو من في حيازته منقولات المدين المحجوز عليه ، فحجز ما للمدين لدى الغير هو الوسيلة التي تستخدمها إدارة الضرائب لتجميد ديون المكلف بالضريبة ، إذ تقوم بتوقيع الحجز على ما يكون لمدينه من حقوق أو منقولات في ذمة الغير أو في حيازة هذا الغير⁽²⁾ .

و يشكل حجز ما للمدين لدى الغير وسيلة إضافية بيد الدائن تمكنه من إستعادة الدين جبرا من مدينه ، فالغير في هذا النوع من الحجز من ليست للمدين سلطة عليه و لا يخضع له ، فيُعتبر غيرا على سبيل المثال المحضر القضائي المستأجر و الحارس القضائي لإنعدام علاقة

(1) السعيد محمد الإزماني عبد الله ، مرجع سابق ، ص 221 .

(2) حسنين محمد ، طرق التنفيذ في قانون الإجراءات المدنية الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ،

1982، ص 106 .

التبعية بينهم ، بينما لا يعتبر سائق المدين أو حارس منزله من الغير لإمكانية إستيلاء المدين على ما بيد حارسه أو سائقه دون الحاجة لتبرير ذلك ، أما إذا كانت الأشياء المراد حجزها بيد شخص لا تربطه بالمدين أي علاقة تبعية فلدائن أن يضرب حجزا وفقا لما تقتضيه إجراءات حجز ما للمدين لدى الغير لاستعادة دينه.

و يقصد بالحجز على حق المدين لدى الغير أن يكون للمدين حق دائنية مثلما هو الشأن بالنسبة لحق المؤجر في بدل الإيجار ، كما قد تكون عبارة عن منقولات للمدين موجودة في حيازة الغير مثل السلع الموجودة في مخزن للودائع أو آلات سلمت لشركة مكلفة بنقلها أو سيارة إشتراها المدين و لم يستلمها بعد و أضاف المشرع المنقولات المادية ، الأسهم أو الحصص الأرباح في الشركات أو السندات المالية⁽¹⁾ .

غير أنه فيما يتعلق بحجز ما للمدين لدى المؤسسات المالية و البنكية فإن اللجوء إلى تحصيل الضرائب عن طريق حجز ما للمدين من حسابات بنكية فإن التجميد الذي يمكن ضربه على الحسابات يبقى يبقى ساري المفعول لمدة سنة ابتداء من تاريخ حجز ما للمدين لدى الغير ولا يمكن أن تزيد مدة الحجز عن سنة من تاريخ الحجز، و هذا ما أكده قرار المحكمة العليا رقم 89909 المؤرخ في 11/04/1993 بين(ح ب) ضد نائب مدير الضرائب لولاية بسكرة ، إذ أن السيد (ح ب) مدين لإدارة الضرائب بمبلغين واحد يقدر ب (430.069.50 دج) و الآخر يقدر ب(210.216.23 دج) .

وقد بادرت إدارة الضرائب إلى الحجز على ثلاثة حسابات على مستوى وكالات البنك الخارجي، البنك الوطني الجزائري، القرض الشعبي الجزائري الواقعة ببسكرة، وقد جاء في تسبيب هذا القرار أن " حيث أن الأمر يتعلق بتحصيل فإن الضريبة المطالب بها هي في مرحلة

(1) بريارة عبد الرحمان ، طرق التنفيذ من الناحيتين المدنية و الجزائية ، منشورات بغدادي ، الجزائر ، 2009 ، ص ص

التنفيذ و أن لإدارة الضرائب حق إستعمال كل الطرق القانونية و منها حجز ما للمدين لدى الغير"، " حيث أنه يتعلق الأمر بحجز ما للمدين لدى الغير كما يستخلص من المراسلات الصادرة عن البنك الخارجي ، القرض الشعبي الجزائري و البنك الوطني الجزائري و من ثم فإن تجميد الحسابات البنكية تبقى سارية المفعول لمدة سنة و هذا إبتداءً من تاريخ حجز ما للمدين لدى الغير طبقاً للمادة 2/432 من قانون الضرائب المباشرة " كما ورد أيضاً في تسبب هذا القرار " حيث أن هذا التجميد يبقى صحيحاً حتى شهر ماي 1991" ، " حيث أنه و على ضوء السير الحالي للإجراءات فإنه كان يحق للمستأنف الإستفادة منذ سنتين تقريباً (1991 إلى 1993) من حق رفع الحجز المضروب على حساباته" و لهذه الأسباب أمرت المحكمة بعد التصدي من جديد للقضية برفع الحجز المضروب من طرف إدارة الضرائب على الحسابات البنكية المفتوحة باسم السيد (ح ب) أمام وكالات البنك الوطني الجزائري ، البنك الخارجي الجزائري ، القرض الشعبي الجزائري الواقعة ببسكرة⁽¹⁾ ، و من ثم فالغاية من حجز ما للمدين لدى الغير هو إستيفاء حق الحاجز مباشرة من الحق المحجوز عليه ، فحق الدائن في حجز ما لمدينه لدى الغير هو حق قائم بذاته و مستقل عن حق استعمال حقوق المدين و يتفرع مباشرة من حق الضمان العام⁽²⁾ .

ثانياً : شروط ضرب الحجز على أموال المكلف بالضريبة

إذا لم يسدد المكلف بالضريبة دينه في المواعيد المحددة تضطر إدارة الضرائب إلى اتباع إجراءات معينة لتحصيل ديون الخزينة العمومية بعض هذه الإجراءات التمهيدية السابقة على مباشرة المتابعات في حين أن البعض الآخر من هذه الإجراءات يكتسي الطابع التنفيذي .

1- الإجراءات التمهيدية

(1) قرار المحكمة العليا رقم 89909 المؤرخ في 11/04/1993 بين (ح.ب) و نائب مدير الضرائب لولاية بسكرة ، المجلة القضائية ، عدد 01 ، 1994 ، ص 184 .

(2) مكناس جمال الدين ، " حجز ما للمدين لدى الغير " مجلة جامعة دمشق ، المجلد الثاني عشر ، العدد الأول ، 2002 ، ص 291 - 309 .

* **توجيه تنبيه للمكلف بالضريبة** : وهو أول الوثائق التي تقوم بتحريها مصلحة المتابعة والتي ترسلها إلى المكلف بالضريبة و تحتوي على نوع من ردع و تخويف للمكلف من أجل قيامه بتسديد ما عليه من رسوم و ضرائب غير مدفوعة فإن وجد هذا التنبيه صدق تتم التسوية (1) .

* **الإنذار** : و هي ثاني وثيقة ترسلها مصلحة المتابعة في حالة عدم التسديد ، إذا قبل لجوء قابض الضرائب إلى الطرق الجبرية للتحصيل أوجب عليه المشرع سلوك الإجراء القانوني التحضيري المتمثل في توجيه إنذار إلى المكلف المدين ، إذ يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب و يبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة المبالغ المطالب أداؤها و شروط الإستحقاق و كذا تاريخ الشروع في التحصيل ، و يشترط في الإنذارات مايلي :

- إرفاقها بحوالة الخزينة محررة سلفا .

- إرسال الإنذارات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المذكورة في المادة 291 من قانون الضرائب المباشرة إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم⁽²⁾ و في حالة عدم إستجابة المكلف فإن ذلك من شأنه أن يعرضه لإجراءات ردعية على أعلى مستوى و هو الحجز .

* **توجيه رسالة تذكير للمكلف بالضريبة** : في حالة عدم تسديد الضريبة أو الرسم في الأجل المحدد للدفع مع غياب شكوى مرفقة بطلب التأجيل القانوني للدفع المنصوص عليه بالمادتين 74 و 2/80 من قانون الإجراءات الجبائية يقوم قابض الضرائب بإرسال رسالة تذكير للمدين بالضريبة قبل 15 يوما من التبليغ بأول قرار متابعة⁽³⁾ .

2 - الإجراءات التنفيذية للحجز(مرحلة مباشرة المتابعات)

* يتعين على المنفذ مراعاة و احترام القواعد العامة للحجز الإداري و التي تطبق على جميع

(1) لعلاوي محمد ، مرجع سابق ، ص 69 .

(2) المادة 144 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

(3) لعلاوي محمد ، مرجع سابق ، ص 70 .

الأموال المحجوزة عقارات أم منقولات أو غيرها و التي تتعلق بوجوب مباشرة التنفيذ خلال المواعيد المقررة قانونا عملا بأحكام المادة 628 من ق.إ.م.إ. ، حيث يمنع كل إجراء قبل الساعة الثامنة صباحا و بعد الثامنة الثامنة مساء و كذا في أيام العطل أما إذا بدأ التنفيذ في مواعيده المحددة ولم ينتهي في أوقات العمل الرسمية فإنه يمكن مواصلة إجراءات التنفيذ إلى غاية الإنتهاء منه و ينوه في كل محضر تنفيذ عن تاريخ و ساعة بدايته و كذا ساعة نهايته و إلا كان قابلا للإبطال⁽¹⁾.

* يشرع أولا في حجز الأموال المنقولة فإذا لم تفي بكل الدين يحجز على الأموال المنقولة و غير المنقولة لتسديد ما على المكلف بالضريبة من دين ثم حجز ما للمدين لدى الغير⁽²⁾ و ينبغي استصدار سند الحجز من المدير الولائي للضرائب و تتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجدول من طرف الوزير المكلف بالمالية ، و ينبغي قبل بدء و مباشرة المتابعات أن يتم وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ إستحقاق الضريبة⁽³⁾ ، و يسري هذا التبليغ أو الإخطار حتى بالنسبة للحجز على أموال المكلف لدى الغير و الذي يباشر بناء على طلب الحجز لدى الغير يقدم من قبل الدائن أو المحكوم له الحاجز و يقرر بعد ذلك رئيس التنفيذ حجز أموال المدين أو المحكوم عليه الموجودة لدى الغير و تبليغ قرار الحجز للمحجوز عليه تمهيدا لتنفيذ قرار الحجز⁽⁴⁾ .

* يجب أن تتم المتابعات على يد أعوان إدارة الضرائب المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين بعد ذلك ينتقل الأشخاص المؤهلين للتنفيذ إلى مكان وجود المال المراد حجزه و يقومون بتحرير محضر الحجز الذي يشتمل على البيانات الأساسية المتعلقة بالمال المراد حجزه من حيث طبيعته

(1) بريارة عبد الرحمان ، مرجع سابق ، ص 124 .

(2) مروك نصر الدين ، طرق التنفيذ في المواد المدنية ، الطبعة الثانية ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 ، ص 27 .

(3) المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية .

(4) مكناس جمال الدين ، مرجع سابق ، ص 301 .

وصفه وصفا دقيقا نافيا للجهالة فإذا تعلق الأمر بمنقول ذكر نوعه و كميته و طرازه أو رقمه التسلسلي مثلا أما إذا تعلق بعقار فتحديد موقعه تحديدا دقيقا و مساحته و حدوده و نوع العقار (فلاحى ، صناعى ، سكنى) و بعد تحرير محضر الحجز تلزم إدارة الضرائب بإعلام العامة بهذا الحجز من خلال إلصاق نسخة من محضر الحجز الإداري في مكان المال المحجوز أو في لوحة الإعلانات الخاصة بإدارة الضرائب كما يجوز نشره في صحيفة يومية و تلصق هذه الإعلانات وجوبا بسعي من القابض المباشر للمتابعة و ذلك الباب الرئيسي للعمارة و في مقر المجلس الشعبي اليلدي حيث يوجد المحل التجاري و في المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم إختصاصها و مكتب القابض المكلف بالبيع كما يدرج الإعلان قبل عشرة(10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية و في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري ، و يتم إثبات الإشهار بالإشارة له في المحضر و إذا لم تراعى شكليات الإشهار لا يجوز إجراء البيع⁽¹⁾ إلا أنه يتعين قبل مباشرة إجراءات التصرف في الأموال المحجوزة إتخاذ جميع الإجراءات اللازمة من أجل المحافظة على المال المحجوز إلى حين بيعه سواء كان المال منقولاً أو عقارا و تظهر أهمية هذا الإجراء إذا كان المال قابلا للتلف أو حيوانا و في كل الحالات التي يخشى فيها من تصرفات المدين في المال المحجوز⁽²⁾ ، فالأصل أن باختيار و تعيين الحارس على الأشياء المحجوزة المحضر الذي قام بتوقيع الحجز⁽³⁾ أو عون إدارة الضرائب المؤهل قانونا لضرب الحجز و تحدد مصاريف حراسة المنقولات المحجوزة من طرف إدارة الضرائب تبعا للتعريفات المحددة بقرار من وزير المالية كما يمكن للحارس أن يستفيد زيادة على مصاريف الحراسة على كل المصاريف المبررة دون أن يزيد مبلغ هذه المصاريف عن نصف قيمة الأشياء المحروسة و كل

(1) المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

(2) إبراهيم سيد أحمد، الحراسة الإتفاقية،القضائية، القانونية و الإدارية فقها و قضاء، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية ، 2003 ، ص 21 .

(3) حمة مرامرية ، مرجع سابق ، ص 135 .

مصاريف الحراسة تقع على عاتق المكلف بالضريبة و كذا جميع التكاليف الملحقة المحددة في نصوص خاصة⁽¹⁾ .

ثالثا : التصرف بالبيع في المال المحجوز

بالنسبة للمحل التجاري الذي يعد مصدر دخل للمكلف إذا تم ضرب الحجز عليه فإنه و بعد مرور 10 أيام من تاريخ إلصاق الإعلانات المتضمنة لقب صاحب المحل التجاري و القابض المباشر للمتابعة و إسميهما و موطنهما و الرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها و مختلف العناصر المكونة للمحل التجاري عملياته و وضعيته و تقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل و مكان و يوم و ساعة فتح المزاد و لقب القابض الذي يباشر البيع و عنوان مكتب القباضة و يتم إجراء البيع ، و يجوز عند الإقتضاء القيام بالبيع المنفرد لواحد أو عدة عناصر مادية مكونة للمحل التجاري المحجوز و ذلك بناء على الترخيص المذكور في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية ، غير أنه يمكن لكل دائن خلال العشرة أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته و المسجل قبل خمسة عشرة (15) يوما على الأقل من التبليغ المذكور أن يطلب من القابض المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بجملته⁽²⁾ . و بعد افتتاح جلسة المزاد يتم إرساء مزاد المحل التجاري على المزاد الاعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الإفتتاحي ، غير أنه إذا لم تصل العروض التي تستقر عندها جلستا(02) بيع بالمزاد العلني إلى مبلغ السعر الإفتتاحي يجوز لقابض الضرائب المباشر للمتابعات أن يجري البيع بالتراضي بمبلغ يساوي مبلغ السعر الإفتتاحي ، غير أنه لا يجري البيع بالتراضي إلا إذا لم يصدر أي عرض آخر يفوق العرض المسجل لهذا الغرض في غضون الخمسة (15) يوما إعتبارا من تاريخ إعلان ثالث يتم عن طريق الصحافة ، كما لا يقبل أي عرض بغرض الشراء بالتراضي إلا

(1) المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

(2) المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

إذا كان مصحوباً بدفع وديعة يساوي مبلغها عشر (10/1) هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع و حتى في حالة سحب العرض قبل 15 يوماً فإن مبلغ الوديعة المودع تحتفظ به الخزينة⁽¹⁾ ، و تطبق نفس الأحكام فيما يتعلق ببيع المنقولات المحجوزة .

و من ثم فإن إمتياز الخزينة العامة في مادة الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية للتحصيل التي تحسب في جميع الأحوال إعتباراً من إدراج الجدول في التحصيل و ذلك على المنقولات و الأثاث التي يملكها المدينون بالضريبة أينما وجدوا⁽²⁾ .

و مبدأ الأفضلية في استثناء ديون إدارة الضرائب (الخزينة العمومية) أكده قرار مجلس الدولة رقم 1763 بين إدارة الضرائب ضد شركة صوراس ، إذ جاء في حيثيات هذا القرار " أن إدارة الضرائب قد باعت لشركة إنجاز المؤسسات المدرسية عدداً من السيارات الصناعية رغم أن مؤسسة صوراس دفعت جزءاً من مبلغ دينها و امتنعت أو عجزت عن دفع الباقي " ، و قد جاء في تسبب هذا القرار أن " المستأنفة دائنة لشركة صوراس بمبلغ 5.179.414 دج مقابل بيعها لها عدد من السيارات الصناعية و قد تم حل شركة صوراس و تصفيتها قبل أن تسدد ديونها للمستأنفة و قد بادرت المستأنفة لحجز منقولات شركة صوراس و بيعها بالمزاد العلني من طرف محافظ البيع و بعد بيع المنقولات تم إشعار محافظ البيع بعدم منح المبلغ إلى المستأنفة ، و أن المستأنفة شركة صوراس طلبت رفع اليد عن المبالغ موضوع البيع بالمزاد " و قد سبب مجلس الدولة قراره " حيث أنه و فعلاً و وفقاً لأحكام المادتين 991 من القانون المدني و المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة فإن إدارة الضرائب لها حق إمتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل و حق الأفضلية في إستيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة" كما أضاف مجلس الدولة

(1) المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

(2) المادة 380 من أمر رقم 101/76 يتضمن ق.ض.م.ر.م ، مرجع سابق .

في تسببه لهذا القرار " حيث أن إدارة الضرائب أثبتت أنها دائنة لشركة صوراس و لها حق الأفضلية قانونا و بذلك يكون المجلس قد أصاب في قراره⁽¹⁾ .

بالإضافة إلى عقوبات غلق محل المكلف و التصرف فيه بالبيع عند الإقتضاء يمكن أيضا لإدارة الضرائب سحب رخصة ممارسة نشاط معين ، إذ يتطلب ممارسة بعض الأنشطة و الأعمال التجارية الحصول على رخصة مسبقة يحصل عليها الشخص من طرف جهات إدارية مختصة و بعد توافر جملة من الشروط القانونية في طالب الرخصة ، فممارسة بعض الأنشطة التجارية الخاصة على غرار نشاط تغيير الكحول و ذلك إما لأجل البيع أو لحاجات صناعة معينة يستلزم الحصول على رخصة مسبقة من طرف إدارة الضرائب ممثلة في المدير العام للضرائب إلى رجال الصناعة القائمين بتغيير الكحول و كل مخالفة لضوابط الرخصة خاصة سوء إستغلالها يعرض صاحبها لإمكانية سحبها منه بموجب مقرر من المدير العام للضرائب⁽²⁾ .

(1) قرار مجلس الدولة رقم 1763 مؤرخ في 2001/07/30 بين إدارة الضرائب و شركة صوراس ، مجلة مجلس الدولة ،

عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 ، ص 63 .

(2) المادة 150 من قانون الضرائب غير المباشرة .

خلاصة الفصل الأول

إن العقوبة الجبائية الإدارية تتسم بالصفة الردعية أحيانا و هذا بغرض مواجهة وقوع المخالفة و زجر مقترفها ، ورغم أن المشرع الجزائري لم يتبنى الجزاءات الإدارية بصفة عامة كنظام قانوني مستقل و قائم بحد ذاته كما هو الحال في بعض الأنظمة القانونية الأخرى على غرار التشريع الإيطالي و الألماني، إلا أنه منح لبعض الهيئات و الإدارات و في مقدمتها إدارة الضرائب سلطة توقيع جزاءات إدارية نتيجة لأي إخلال بالأحكام و الإلتزامات المقررة بموجب القوانين الضريبية المختلفة .

و يرجع مبرر منح إدارة الضرائب سلطة توقيع العقوبات على المكلفين إلى ضرورة المحافظة على أموال الخزينة العمومية ، و هذا لن يتأتى إلا بمنح إدارة الضرائب سلطة ردع و زجر المخالفين بهدف تحصيل الديون الضريبية ، فالعقوبات التي توقعها إدارة الضرائب تتدرج بحسب نوع الخطأ و المخالفة المرتكبة و كذا مدى جسامتها و تأثيرها على الخزينة العمومية بالدرجة الأولى ، إذ تواجه إدارة الضرائب في بادئ الأمر مخالفات المكلفين باتخاذ تدابير لحماية المال العام تتناسب و طبيعة الممارسات المرتكبة من المكلفين بالضريبة كاللجوء إلى التقييم التلقائي للضريبة أو إعادة التقييم و كذا تجريد المكلفين من الإمتيازات و الإعفاءات الضريبية الممنوحة لهم فالتدابير التي تتخذها إدارة الضرائب لا تتخذ فقط صور الجزاءات المالية فقد تتجسد في صورة عدم منح المكلف بعض الشهادات و الوثائق الإدارية المتعلقة بوضعيته الجبائية مثل رفض تسليم شهادة عدم الخضوع للضريبة أو مستخرج من الجدول الضريبي ، إلا أن التدابير التي تتخذها إدارة الضرائب قد لا تكفي وحدها لحمل المكلفين على تنفيذ إلتزاماتهم الجبائية فعندها تقوم إدارة الضرائب باتخاذ عقوبات أشد وقعا على الذمة المالية للمكلفين تتراوح بين الغرامات الثابتة و النسبية و التي تختلف من حيث مبلغها و نسبتها باختلاف المخالفة المرتكبة من المكلف بالضريبة ، و قد تصل إلى حد مصادرة سلع و بضائع المكلفين أو إتلافها في بعض الحالات المقررة قانونا .

وقد تصل سلطات الإدارة الضريبية إلى حد منع المكلفين من حق استعمال و استغلال محلاتهم التجارية و المهنية في حالة استمرار المخالفة و رفض تسديد ما عليهم من ديون ضريبية وهذا عن طريق الغلق المؤقت للمحل و كذا ضرب الحجز عليه ، كما تملك إدارة الضرائب أيضا حق التصرف في المحل التجاري أو المهني المحجوز العائد للمكلف عن طريق بيعه بالمزاد العلني ودون حاجة لاستصدار سند حجز تنفيذي و إنما بموجب سندات التحصيل التي تعتبر سندات تنفيذية .

و باعتبار الديون الضريبية هي ديون ممتازة فإنه يتم استيفائها بالأولوية عن باقي الديون واتباع كل الطرق القانونية المتاحة لإدارة الضرائب بما فيها اللجوء إلى التنفيذ الجبري . إذن معظم الجزاءات الجبائية الإدارية تتعلق بالذمة المالية للمكلف بالضريبة و بحرمانه من بعض الحقوق و الإمتيازات المقررة له بموجب النصوص القانونية أو التنظيمية و لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تصل إلى حد المساس بحريته .

الفصل الثاني

مشروعية السلطة الرديعية

المخولة لإدارة الضرائب

الفصل الثاني

مشروعية السلطة الردعية المخولة لإدارة الضرائب

تتمتع إدارة الضرائب بسلطة توقيع عقوبات إدارية على المكلف بالضريبة المخل بالتزاماته الجبائية و هذا دون حاجة إلى اللجوء للقضاء و استصدار حكم قضائي بتلك العقوبات ، كما تتمتع إدارة الضرائب أيضا عندما تكون طرفا في علاقة قانونية ما بسلطات عامة و لها من القوة ما يكفل لها حق تنفيذ قراراتها و وأمرها بالطرق المباشرة دون الحاجة إلى اللجوء للقضاء مما قد يسمح لأجهزتها ما لم تخضع لسيادة القانون من أن تبطل حقوق الأفراد و تقضي على حرياتهم العامة سواء كان ذلك عن خطأ أو تعسف أو سوء تقدير .

فالالتزام بمبدأ المشروعية من طرف إدارة الضرائب و كافة أجهزتها عند قيامها بوظائفها الرقابية و العقابية يدل على خضوع هذه الإدارة لسيادة القانون ، لأنه من غير هذا الخضوع سيكون بوسع إدارة الضرائب أن تخرج عن نطاق القانون دون أن تتعرض لأي جزاء أو تدبير . و طالما أن ممارسة أي سلطة يجب أن يتم في ظل الإطار القانوني المخصص لها فإن الأمر يقتضي الوقوف على الإطار القانوني المخصص لإدارة الضرائب من أجل ممارسة وظيفتها الردعية خاصة و أن الوظيفة الردعية التي تتمتع بها إدارة الضرائب و كذا العقوبات التي توقعها تنطوي على خطورة و مساس ببعض حقوق المكلف بالضريبة و هذا ما سيتم معالجته من خلال (المبحث الأول) .

و يعد عدم التقيد بضوابط المشروعية من الأسباب المؤدية إلى مساءلة الإدارة عن ما بدر منها من أخطاء ، إذ أن ممارسة إدارة الضرائب لوظيفتها الردعية خارج الأطر الدستورية و القانونية المقررة لها يعد عملا غير مشروع و يغدو بذلك جديرا بالإلغاء ، فالمحافظة على مبدأ المشروعية عامة و مشروعية الوظيفة الردعية لإدارة الضرائب خاصة تقتضي إخضاع أعمالها و قراراتها للقانون و من هذا المنطلق كان لا بد من إخضاع أعمال إدارة الضرائب و العقوبات الصادرة عنها للرقابة و هذا ما سيتم التفصيل فيه من خلال (المبحث الثاني) .

المبحث الأول

الإطار القانوني لممارسة الوظيفة الردعية

إن نظام العقوبات في المجال الجبائي لا يراد به بالضرورة أن تتطرق بهذه العقوبات جهة قضائية جزائية ، إذ توجد عقوبات إدارية جبائية تم منح سلطة توقيعها لسلطة إدارية ، و إن كانت مبررات منح الإدارة سلطة العقاب متعددة و متنوعة تتمثل في أن أغلب ما يصدر عنها من عقوبات لا تحمل معنى العقوبة و إنما هي نوع من التعويض بالإضافة إلى أن القانون الجبائي يتسم بكثير من التعقيد و يعتبر أعوان إدارة الضرائب الأقدر على اتخاذ القرار المناسب.

و لعل كثرة العقوبات الجبائية و تنوعها كان من بين مبررات و أسباب منح الإدارة سلطة الردع ، إلا أن اتساع و تنامي الوظيفة الردعية لإدارة الضرائب استلزم وضع و تحديد ضوابط ممارسة هذه الوظيفة حتى لا يكون تكريس الوظيفة الردعية وسيلة للتعسف و سوء استغلال النفوذ من طرف إدارة الضرائب ، لذا فقد كفل المشرع الجزائري للمكلف بالضريبة المتعامل مع الإدارة عدة حقوق و ضمانات تضمن عدم المساس بجميع حقوقه و ضماناته المكرسة على الصعيد الدولي و كذا على مستوى الدستور و سائر القوانين الأخرى .

فممارسة سلطة الردع يجب أن يتم في إطار احترام الأطر و المبادئ الدستورية التي تضبط و تحدد معالم هذه السلطة، خاصة وإن كانت هذه الوظيفة ترتبط بقطاع حساس ألا و هو الضرائب و ما تنطوي عليه هذه الأخيرة من مصلحة الخزينة العامة ، سيتم الوقوف على ضوابط الوظيفة الردعية المخولة لإدارة الضرائب من خلال (المطلب الأول) .

و في ظل الخصوصية التي تكتنف الجزاءات الجبائية الإدارية فإن الأمر يستلزم البحث في مسألة مدى مراعاة الأحكام و المبادئ العامة المقررة للجزاءات بصفة عامة على هذا النوع من العقوبات الجبائية و هذا ما سيتم التفصيل فيه من خلال (المطلب الثاني) .

المطلب الأول

ضوابط الوظيفة الردعية المخولة لإدارة الضرائب

تعتبر العقوبة الإدارية وسيلة من وسائل تحقيق المصلحة العامة و لا تعد غاية في حد ذاتها و تقاديا لاصطدام الإدارة بالأشخاص نتيجة لتوقيع العقوبات الإدارية عليهم فإنه يتعين على الإدارة وجوب إحاطة الأشخاص بأوجه المخالفة المنسوبة إليهم و إعطائهم مهلة للعدول عنها و إزالة أسبابها بإنذار إلى محل إقامتهم أو عملهم كما يجب عليها أن تبين بوضوح إتجاه نيتها إلى توقيع العقوبة المقررة عن تلك المخالفة ، و في حالة عدم الإمتثال و تصويب الأوضاع بما يتفق مع أحكام القانون خلال المهلة الممنوحة تبادر الإدارة إلى توقيع العقوبة المناسبة و المقررة ، و يعد مبدأ المواجهة و حق الدفاع من المبادئ المكفولة دستورا .

إن ممارسة إدارة الضرائب لسلطتها في توقيع الجزاءات ينبغي أن يتم في إطار احترام جملة من الضوابط و المبادئ المقررة دستورا و هذا ما سيتم معالجته من خلال (الفرع الأول) صف إلى ذلك فإن ممارسة هذه الوظيفة الردعية يكتسي طابع المشروعية إذا ما تم في ظل احترام كافة ضمانات المكلف بالضريبة سواء تعلق الأمر بالضمانات العامة المكرسة دستورا أو تلك الضمانات و الحقوق المقررة بموجب قوانين الضرائب المختلفة و هذا ما سيتم التطرق له من خلال (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

ممارسة الوظيفة الردعية في ظل احترام مبدأ الفصل بين السلطات

تعرف العقوبة الإدارية بأنها جزاء ينعد الإختصاص بتوقيعه للإدارة مع اتصاف تطبيقه بالعمومية⁽¹⁾ فمن خلال تعريف العقوبة الإدارية نلاحظ أن هذا التعريف يرتكز بالضرورة على

(1) عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، ضمانات مشروعية العقوبات الإدارية العامة ، المركز القومي للإصدارات القانونية ، مصر ، 2008 ، ص 24 .

الجهة أو السلطة صاحبة الحق في توقيع هذا النوع من العقوبات ألا و هي الإدارة و هو ما يجعل من هذه العبارة تلفت الإنتباه فما علاقة الإدارة بالعقاب و كيف تصبح الإدارة ذات سلطة عقاب ؟ في حين أن الدستور الجزائري أقر صراحة و فصل بين صلاحيات السلطات الثلاث ، فكيف تصبح الإدارة ذات سلطة عقاب و نحن نتحدث منذ زمن بعيد عن مبدأ الفصل بين السلطات و حقوق الإنسان⁽¹⁾ .

إن مبدأ الفصل بين السلطات له مفهومان يرتكز المعنى الأول على أن هذه الهيئات إدارية و ليست قضائية ، أما الفكرة الثانية فترتكز على عدم جواز الجمع بين سلطتين أي أنه لا يمكن للهيئة التي تضع القاعدة القانونية أن تعاقب عليها إذ لا يمكن للشخص أن يوقع العقوبة التي يتولى تفسير نصوصها بنفسه⁽²⁾ .

أولا : السلطة الإدارية المخولة بتوقيع الجزاء الإداري الجبائي

تختص بتوقيع العقوبات الإدارية جهة الإدارة فهذا ما يفرق بينها و بين العقوبات الجنائية التي يملك القضاء وحده سلطة توقيعها ، ففئة العقوبات الجبائية تتسم بعدم الإنتظام فمن جهة الحق في العقاب ليس مقرر لجهة واحدة إذ يوجد تفرقة قانونية بين العقوبات الإدارية المطبقة من طرف الإدارة و تحت رقابة القاضي و بين العقوبات الجزائية الصادرة عن المحاكم الجزائية .

(1) هلاي عبد الله ،"العقوبة الجبائية " ، أعمال ملتقى حول النزاع الجبائي أمام المحاكم ، المعهد الأعلى للقضاء التونسي 30 جانفي 2003 .

(2) Teigen-colly (c) ، « Les instances de regulation et la constitution » ، RDP, № 01 ، 1990 ، 193 . pp 153 – 261.

إن سلطة توقيع العقاب إذن مقسمة حسب صنف العقوبة إدارية أو جزائية⁽¹⁾ ، و لا يعتبر منح الإدارة سلطة توقيع عقوبة إدارية عامة إفتكاك و انتهاك لإختصاص القضاء الأمر الذي يمكن أن يشكل مخالفة لمبدأ الفصل بين السلطات حيث لا يتعارض ذلك مع المستقر عليه أن الفصل بين السلطات لا يمكن أن يكون مطلقا و إنما الواقع يؤكد أنه فصل نسبي من⁽²⁾ .

و قد كرس المشرع الجزائري سلطة إدارة الضرائب في الردع من خلال نصه على جملة من العقوبات الجبائية التي توقعها الإدارة ، أما القضاء الجزائري فلم يتطرق للوظيفية الردعية التي تتمتع بها إدارة الضرائب في حين تناول المجلس الدستوري الفرنسي مسألة السلطة القمعية للهيئات الإدارية بصفة عامة في الكثير من قراراته منها القرار رقم 155/82 الذي اعترف بموجبه المجلس الدستوري للإدارة بحق توقيع العقوبات في المجال الضريبي و أكد على أن مبدأ عدم الرجعية لا يطبق فقط على العقوبات التي تنطق بها الهيئات القضائية و إنما يمتد إلى العقوبات ذات الطابع الإداري طالما هذه الأخيرة لها الصفة الردعية ، فالهيئة الإدارية كالهيئة القضائية لها الحق في النطق بعقوبات ذات طابع رديعي⁽³⁾ .

و رغم منح الإدارة بصفة عامة و إدارة الضرائب بصفة خاصة سلطة الردع إلا أن هذه الهيئات هي هيئات غير قضائية و ليست لها الطابع القضائي إذ لا يمكن اعتبارها محكمة بالمعنى الحقيقي و الدقيق لهذا الجهاز و ذلك راجع إلى أنه من بين الصعوبات التي تتعلق بمسألة تكييف أو تأهيل هيئة إدارية ما و منحها وصف محكمة وجوب تطبيق بعض الإجراءات أثناء ممارسة الإدارة لوظيفتها .

(1) Lambert Thierry, op.cit , p 191.

(2) عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، مرجع سابق ، ص 24 .

(3) Favoreu(L) ,Philip(L) , les grandes dicisions du conseil constitutionnel ,Daloz ,Paris ,1995 , pp 532 –554 .

إلا أن الإدارة غير ملزمة أثناء ممارسة مهامها باحترام بعض الإجراءات و المبادئ المفروضة خصيصا على الجهات القضائية ، فهي ليست ملزمة بسرية المداولات قبل إصدار العقوبة و لا بالزامية الإشارة إلى التشكيلة مصدرة العقوبة و لا بالزامية النطق العلني بالقرار، و من ثم فإن الإجراء القضائي مستقل عن الإجراء الإداري حتى و لو كان هذا الأخير له الطابع الرسمي إلا أنهما مختلفان في الأساس⁽¹⁾.

ثانيا : حدود ممارسة إدارة الضرائب لوظيفتها الردعية

إن صحة ممارسة إدارة الضرائب لوظيفتها في مجال ردع المخالفات الجبائية يتوقف على دخول هذه الجزاءات في نطاق ما تتمتع به من امتيازات السلطة العامة في هذا المجال لأن اختصاص الإدارة بتقرير عقوبات إدارية يدخل في نطاق الإستثناء من الأصل . و يحتفظ المشرع بحق تحديد تلك العقوبات كما يستأثر باختصاص تقرير العقوبات السالبة للحرية ، و قد ذهب بعض الفقه إلى اعتبار أن إخراج العقوبات السالبة للحرية من إطار الجزاءات الإدارية يشكل خطأ فاصلا بين الإختصاص القضائي و الإداري في اتخاذ تلك الجزاءات⁽²⁾ ، فالقاضي وحده هو من يستأثر بسلطة توقيع عقوبات سالبة للحرية في حين الإدارة لا يمكنها ذلك فالحدود بين القاضي و الإدارة دقيقة و تركز على فكرة العقوبات السالبة للحرية⁽³⁾ . و لعل سبب حضر منح الإدارة سلطة تقرير عقوبات سالبة للحرية لمجابهة المخالفات الإدارية يرجع إلى طبيعة هذه المخالفات و كذا نوع الحق المعتدى عليه ، و نظرا لكون المخالفات الجبائية هي مخالفات ذات طابع اقتصادي يترتب عليها المساس بمصالح الخزينة العمومية فإنه و من هذا المنطلق كان ينبغي تكريس و منح الإدارة سلطة توقيع عقوبات جبائية إدارية تتناسب و

(1) Mattias guyomar , Les sanctions administratives , LGDJ , Paris , 2014 , pp 80-81 .

(2) عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، مرجع سابق ، ص 64 .

(3) عيساوي عز الدين ، السلطة القمعية للهيئات الإدارية المستقلة في المجال الإقتصادي و المالي ، مذكرة لنيل شهادة

الماجستير في القانون ، فرع قانون الأعمال ، جامعة مولود معمري تيزي وزو ، 2005/2004 ، ص 69 .

الضرر المالي الحاصل و لهذا كانت الغرامات المالية و الزيادات و فوائد التأخير هي عقوبات تقي بغرض إصلاح الضرر .

و لعل خاصية تفضيل العقوبات المالية يكمن في أن العقاب المالي يوفر لميزانية الدولة موارد إضافية من شأنها إنعاشها خاصة في فترة أزمتها بدلا من العقوبات السجنية التي أصبحت اليوم تعرف إشكالات عديدة تشكل محورا من محاور إصلاح السياسات الجنائية في جل القوانين المقارنة بالإضافة إلى أن التجارب أثبتت أن المجرم الإقتصادي تردعه العقوبات المالية أكثر من السجنية نظرا لصرامتها و ارتفاع قيمتها المالية و ذلك لانعكاساتها على الذمة المالية (1) .

الفرع الثاني

ممارسة الوظيفة الردعية في ظل احترام ضمانات المكلف بالضريبة

يخضع المكلف بالضريبة في إطار النظام التصريحي إلى إجراءات رقابية أقل ما يقال عنها أنها صارمة ، إلا أن مجال تدخل إدارة الضرائب يجب أن يتم في إطار احترام بعض المبادئ الأساسية المكرسة و المطبقة على الصعيد الدولي و الداخلي و هو الأمر الذي من شأنه أن يساعد و يسهل على القاضي مهمة البحث و إيجاد التوازن بين ضمانات المكلف و أهمية و ضرورة الضريبة(2) .

فضمانات المكلف بالضريبة هي وليدة المعاهدات و الإتفاقيات الدولية فقد تم تكريس العديد من ضمانات المكلف بالضريبة على مستوى الإعلان العالمي لحقوق الإنسان و المواطن لسنة 1979 و كذا الإتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الإنسان(3) ، و قد كرس المشرع الجزائري ضمانات المكلف بالضريبة في المنظومة القانونية و في مقدمتها الدستور و كذا قوانين الضرائب المختلفة .

(1) كوسر عثمانية ،"خصوصية العقوبات في جرائم المنافسة في التشريع الجزائري" ، مداخل في إطار الملتقى الوطني

حول قانون المنافسة بين تحرير المبادرة و ضبط السوق ، جامعة قلمة ، يومي 16 و 17 مارس 2015 (غير منشور).

(2) Patrik philip , Procédures fiscales et garanties des contribuables , 2^{eme} édition , economica , Paris , 2014 , p 91 .

(3) كرسّت الإتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان في المادة 06 منها العديد من الضمانات المتعلقة بنشاط مؤسسة المكلف بالضريبة مثل مبدأ حرية المؤسسة و كذا مبدأ حرية انتقال رؤوس الأموال .

أولاً : الضمانات الدستورية للمكلف بالضريبة

تضمن الدستور الجزائري عدة ضمانات للمكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب و هذا سعياً لتحقيق نوع من التوازن بين الطرفين ، و من بين الضمانات الجوهرية للمكلف بالضريبة مبدأ المساواة أمام القانون و أمام الأعباء العامة و كذا حق الدفاع .

1 - مبدأ المساواة أمام القانون و أمام الأعباء العامة

إن مسألة العلاقات بين الإدارة و المواطن تحدها النظم السياسية و الإدارية المختلفة⁽¹⁾ وفقاً لمبدأين دستوريين أساسيين هما حماية المواطن ضد تعسف الإدارة و مبدأ مشاركة المواطن في تسيير المجتمع.

و من أجل منح ضمانات أكبر للمواطن ضد تعسف الإدارة خاصة إذا كان هذا المواطن يدخل و يرتبط بعلاقات مباشرة مع الإدارة كما هو الحال بالنسبة للمكلف بالضريبة فقد تضمن الدستور في المادة 34 منه أن المؤسسات تستهدف ضمان مساواة كل المواطنين و المواطنات في الحقوق و الواجبات ، كما أن المكلفين بالضريبة متساوون في أداء الضريبة و التي ينبغي معاملتهم على قدم المساواة فيما يتعلق بتحمل الأعباء العامة والمشاركة في تمويل التكاليف⁽²⁾ .

(1) ابراهيمي محمد ، " الأشكال المختلفة لمشاركة المواطن في الإدارة الجزائرية ، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية ، الإقتصادية و السياسية ، عدد 04 ، 1985 ، ص 862 .

(2) تنص المادة 78 من دستور 1996 على : " كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة ، و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته..." .

فالمشرع يسعى إلى وضع قاعدة قانونية تجعل جميع المكلفين المتواجدين في نفس المراكز القانونية على قدم المساواة ، فأصدار التشريع يجب أن يكون في إطار من المشروعية الدستورية فحينما يقرر الدستور أن للمشرع سلطة تقديرية في مجال التشريع ، فليس معنى ذلك انها سلطة غير مقيدة بالحدود التي رسمها الدستور لإصدار التشريعات ، فالتشريع الضريبي على سبيل المثال كأحد أهم دعائم القانون المالي في الدولة يتمتع المشرع بالنسبة له بسلطة واسعة بما يتناسب مع الطبيعة الإقتصادية للنظام المالي داخلها .

و لكن إذا قام المشرع بإصدار تشريع ضريبي ظالم يقيم تفرقة غير مبررة بين فئات الشعب و يعطي لأحدهم ميزة عن الآخرين بما يخالف مبدأ العمومية و التجريد أو اليقين الذي يجب أن تقوم عليه دعائم و أسس الضريبة ففي هذه الحالة لا يمكن الإحتجاج بوجود سلطة تقديرية للمشرع في هذا الشأن لا تخضع لأي نوع من الرقابة و تتجو من رقابة المحكمة الدستورية⁽¹⁾ التي يمكنها ان تصدر حكم بعدم دستورية نص ضريبي⁽²⁾ .

إذ لا يتصور أن تقبل الدولة أو من يمثلها أن تتهاوى أمامها نصوص ضريبية كانت تمثل لها أهم و أعظم دعائم مواردها و ليس ذلك فقط بل إنه قد يترتب على صدور مثل هذه الأحكام أخطر جزاء في مواجهة موازنة الدولة التي يجعلها تترنح في مواجهة أعبائها المالية المتزايدة . فبدلا من أن تحصل على دعم إضافي لتلك الموازنة تلتزم برد أموال الضرائب غير الدستورية إلى المكلفين⁽³⁾ .

(1) إكرامى بسيوني عبد الحي خطاب ، القاضي الدستوري و رقابته للتشريعات الضريبية : دراسة تحليلية مقارنة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 2012 ، ص 94 .

(2) إن رقابة المجلس الدستوري الجزائري باعتباره الهيئة المكلفة بالرقابة على دستورية القوانين الضريبية في الجزائر شبه منعدمة على النصوص القانونية الضريبية .

(3) إكرامى بسيوني عبد الحي خطاب ، مرجع سابق ، ص 116 .

إن مبدأ المساواة أمام القانون و أمام الاعباء العامة يعد في الحقيقة ضمانا للمكلف بالضريبة المتعامل مع الإدارة هذا من جهة و من جهة أخرى يعتبر من الضوابط التي من شأنها أن تحد من سلطات الإدارة الجبائية لكون الإدارة العمومية بصفة عامة تتمتع بامتيازات تعد وسيلة ضرورية لتحقيق أهداف المصلحة العامة و هذا ما تجسده المرافق العمومية التي تؤدي مختلف الخدمات بهدف سد إحتياجات الجمهور و المساواة بينهم في الإنتفاع بخدماتها دون تعسف أو تجاوز لسلطاتها أو تحيز في أداء خدماتها و هي ضمانات جوهرية أكدت عليها الوثيقة الدستورية⁽¹⁾.

2 - حق الدفاع

حق الدفاع هو من المبادئ العامة المكرسة دستورا ، فكل شخص يعتبر بريئا حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته في إطار محاكمة عادلة تؤمن له الضمانات اللازمة للدفاع عن نفسه⁽²⁾ ، و مبدأ حق الدفاع ليس من المبادئ المعروفة تعريفا دقيقا إلا أن هذا المبدأ يقتضي منح كل شخص فرصة تقديم دفاعه أمام جهة قضائية أو هيئة إدارية لها سلطة توقيع العقوبات⁽³⁾ . و يعتبر حق الدفاع من المبادئ العامة للقانون ، و مجال تطبيق هذا المبدأ لا يتوقف عن الإتساع ، ففي المجال الردعي مضمون مبدأ حق الدفاع لا يتم إعماله قبل الشروع في المتابعة أو الإشعار بالمخالفة إذ يجب انتظار الإشعار بالمخالفة حتى يكتسب الشخص الحق في الدفاع لهذا تم إقرار أن حق الدفاع لا يطبق إلا بالنسبة للعقوبات التي تباشر بموجب إشعار بالمخالفة، إذا فحق الدفاع يتقرر إذا كان الشخص المعني قد أحيط علما بالمخالفات و الأخطاء المنسوبة إليه و هذا حتى يتمكن من تحضير و إعداد دفاعه و تقديم ملاحظاته و هذا من خلال منح أجل معقول

(1) ناصري عبد القادر ، حميدو جميلة ، " أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية لبناء إدارة جبائية عصرية و حديثة " ، الجزء

الأول ، مجلة مالية ، المدرسة الوطنية للضرائب ، الجزائر ، عدد 02 ، أبريل 2002 ، ص 23 .

(2) المادة 56 من دستور الجزائري لسنة 1996 .

(3) Patrik philip , op.cit , p 105 .

و كاف من أجل تحضير أوجه دفاعه وقد تصل في بعض الحالات إلى حد الإعلام بالعقوبة المزمع تسليطها حتى يتمكن الشخص من إعداد و تقديم ملاحظاته بشأنها⁽¹⁾ .
 إن تطبيق المبدأ العام المتعلق بحق الدفاع يقتضي إذن إعلام و تبليغ المكلف بالضريبة بأي إجراء يتخذه من أجل تمكينه من تنظيم دفاعه و هذا ما من شأنه تمكين المكلف من معرفة العناصر التي تم الإعتماد عليها في إعداد الضريبة و أسسها و هذا قبل أن تضع الإدارة الجبائية الضريبة من أجل التحصيل⁽²⁾ .

فتكريس مبدأ حق الدفاع لا يترك أي مجال أمام الإدارة لهتك و هدر الحقوق و الحريات العامة ، و قد نص المشرع الجزائري على ضرورة احترام حقوق الدفاع التي لا يمكن تجسيدها إلا من خلال تمكين المخاطب بالأعمال الإدارية من مناقشة أوجه و أسباب اتخاذها ضده عن طريق إبلاغه بها⁽³⁾ .

ثانيا : ضمانات المكلف المكرسة ضمن قوانين الضرائب

تضمنت قوانين الضرائب المختلفة جملة من الضمانات في حالة اتخاذ تدابير أو عقوبات في حق المكلف بالضريبة ، و يقع على عاتق إدارة الضرائب وجوب مراعاة هذه الضمانات عند ممارسة وظيفتها الردعية و أي إخلال بهذه الضمانات من شأنه أن يجعل عمل الإدارة قابلا للإلغاء و تندرج هذه الضمانات من مرحلة الإعلان عن المخالفة المرتكبة إلى غاية النطق بالعقوبة المقررة ، و إذا كانت ضمانات المكلف بالضريبة المكرسة في قوانين الضرائب متعددة ومختلفة من مرحلة لأخرى ، فالمكلف يتمتع خلال مرحلة التحقيقات الجبائية بحق إعلامه بتاريخ إجراء التحقيق

(1) Matias guyomar , op.cit , p 105 .

(2) Patrik philip , op .cit , pp 88 – 91 .

(3) كتون بومدين ، مرجع سابق ، ص ص 73- 75 .

وكذا إمكانية استعانتة بمستشار خلال هذه المرحلة إلى غاية إبلاغه بنتائج التحقيقات ، إلا أن الضمانات التي تهمنا في هذه المرحلة من الدراسة هي تلك الضمانات المقترنة بعملية توقيع التدابير و الجزاءات على المكلف بالضريبة .

1 - وجوب تبليغ المكلف بالتدبير أو العقوبة المتخذة ضده

تملك إدارة الضرائب سلطة اتخاذ العديد من التدابير التي لا تتسم بوصف العقوبة في حد ذاتها و إنما تقترن بها غرامات جبائية ثابتة أو نسبية و التي تساهم إلى حد بعيد في زجر المكلفين بالضريبة و هي بذلك تلاءم طبيعة المخالفات الجبائية ، و في هذا الصدد تملك إدارة الضرائب سلطة فرض الضريبة وفقا لأسس جديدة تعتمدها و تقررها هي إذ تلجأ إدارة الضرائب إلى الفرض التلقائي للضريبة إذ يعتبر هذا الإجراء قاسيا بالنسبة للمكلف بالضريبة لكون الإدارة هي من تقوم بتقدير الضريبة وفقا للمعلومات و المعطيات التي بحوزتها⁽¹⁾ كما قد تلجأ الإدارة إلى إعادة تقويم أسس فرض الضريبة دون الإعتداد بما ورد في تصريحات المكلف و الإدارة في كلتا الحالتين تكون ملزمة بتبليغ المكلف بأسس فرض الضريبة الجديدة مع إشعار بالإستيلام .

وقد فرضت مختلف قوانين الضرائب على الإدارة مجموعة من الشروط تعتبر كضمانة للمكلف⁽²⁾ ، و يعتبر التبليغ بالتدبير و ما يقترن به من غرامات جبائية مظهرا من مظاهر الوجاهية في إجراءات التصحيح الجبائي. فبموجب هذا التبليغ يستطيع المكلف بالضريبة معرفة مركزه القانوني و ما إذا ما كان مدينا للإدارة أم لا و بالتالي تكون لديه فكرة عن موقف الإدارة اتجاهه .

(1) Aurélien baudu , l'essentiel du droit des procedures fiscales , Galino editeur , Paris , 2015 , p 107 .

(2) يتمتع المكلف بالضريبة بالعديد من الضمانات تختلف باختلاف مرحلة تطبيقها ، ففي مرحلة إجراء التحقيقات الجبائية كرس المشرع للمكلف عدة ضمانات منها الإشعار بالتحقيق ، حق الإستعانة بمستشار ... إلخ هذه الضمانات هي في الحقيقة تشكل ضوابط لممارسة إدارة الضرائب لسلطاتها الرقابية و أي إخلال أو مساس بهذه الضمانات يجعل عمل الإدارة قابلا للإلغاء .

و قد ميز المشرع بين نوعين من الشروط الشكلية الواجب توافرها في التبليغ بالتصحيح و التي يؤدي عدم توافرها إلى بطلان الإجراءات المتخذة من قبل ادارة الضرائب⁽¹⁾، و من بين الشروط الواجب توافرها في الإشعار بالتصحيح تطبيقا لأحكام المادة 19 فقرة 2 و 3 و المادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية أن يتم التبليغ بواسطة رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالإستيلام و أن يتم تسليمه شخصيا للمكلف بالضريبة المعني بالتصحيح مع اشعار بالإستيلام⁽²⁾ و من خلال المادتين 19 فقرة 02 و 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية يتضح أن الإشعار بإعادة تقويم أسس فرض الضريبة يجب أن يتضمن :

- تحديد الأسباب التي أدت إلى التصحيح .
- تحديد و ذكر المواد القانونية المطابقة لذلك .
- ذكر أسس الإخضاع الضريبي و حساب الضرائب المترتبة عليه .
- منح المكلف أجل للرد و تقديم الملاحظات
- الإشارة ضمن الإشعار إلى حق المكلف في الإستعانة بمستشار .

و يترتب على تضمين الإشعار بالتصحيح لهذه البيانات فرض إدارة الضرائب لقيمة الضريبة وفقا لما هو مذكور في الإشعار بالتصحيح و لا يجوز لها أن تفرض ضريبة لم تذكر فيه⁽³⁾ ، كما أنه ينجم عن عدم تبليغ المكلف بالضرائب المفروضة عليه و ما يقترن بها من غرامات و زيادات ضريبية بموجب ظرف مغلق بطلان إجراءات التحقيق و التحصيل و هذا ما أكده مجلس الدولة في

(1) زعزوعة فاطمة ، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2012/2013 ، ص 242 .

(2) لقد أحسن المشرع فعلا لما اشترط وجوب تبليغ المكلف بالتصحيح عن طريق رسالة مضمونة الوصول مع اشعار بالإستيلام و هذا باعتبار الإشعار بالإستيلام وسيلة فعالة في مجال الإثبات و حتى لا يتحجج المكلف بعدم تبليغه من أجل عدم إخضاعه للتصحيات الجبائية ، و يقع على عاتق المكلف في حالة الدفع بعدم تبليغه بالطرق القانونية إثبات ذلك .

(3) زعزوعة فاطمة ، مرجع سابق ، ص 253 .

قراره رقم 1987 المؤرخ في 2001/07/30 بين (و.ط) ضد إدارة الضرائب ، إذ طلبت المستأنف عليها (و.ط) ببطال إجراءات التحقيق المطبقة عليها و القضاء بإبطال الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و الغرامات المالية المفروضة عليها للسنوات 1997/1996/1995 وإبطال الضريبة على الدخل الإجمالي و المساهمة المؤقتة للتضامن على الدخل و الغرامات المالية المفروضة للسنوات 1997/1996/1995 إذ جاء في تسبيب هذا القرار " أن المادة 342 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أن الضرائب المفروضة على المكلف بها سرية و ترسل للمعني في ظرف مغلق غير أنه بلغ للمعني بدون ظرف مغلق مما يجعل الإجراء باطل، كما أنه بلغ للمستأنف عليها جدول التحصيل عن طريق مفتش الضرائب لمدينة بودواو بينما يشترط أن يبلغ عن طريق قابض الضرائب و أن مفتش ضرائب مدينة بودواو غير مختص نظرا لكون الإختصاص في المتابعة الجبائية من اختصاص ولاية تيبازة " و على هذا الأساس جاء تسبيب قرار مجلس الدولة " حيث أن إجراءات التحقيق و التبليغ و التحصيل كلها كانت باطلة نظرا لمخالفتها لأحكام القانون المذكور أعلاه مما يجعل كل ما بني على باطل فهو باطل "(1) .

يعتبر الإشعار بالتصحيح إجراء يعمل على منع الإدارة من القيام بتحصيل الضرائب المصححة مباشرة دون أن تأخذ في الحسبان ملاحظات المكلف بالضريبة ، فإذا حدد العون المحقق أسس جديدة لفرض الضريبة أي أنه لجأ إلى إجراءات إعادة التقييم على إثر تحقيق في المحاسبة فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج إلى المكلف بالضريبة(2) ، و عموما فإن أي تحقيق سواء في المحاسبة(3) أو التحقيق في الوضعيات الجبائية الشاملة(4) و بغض النظر عن نتائجه

(1) قرار مجلس الدولة رقم 1987 مؤرخ في 2001/07/30 بين إدارة الضرائب و (و.ط) ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 ، ص 65 .

(2) تنص المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية على : "إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة إثر التحقيق في المحاسبة فإنه يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلفين بالضريبة و ذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم " .

(3) المادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية .

(4) المادة 21 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية .

سواء ترتب عنه تصحيح جبائي أم لا فإنه يجب تبليغ نتائجه للمكلف بالضريبة . أما إذا لجأت إدارة الضرائب إلى التقييم التلقائي أو الفرض التلقائي للضريبة فإنه يتعين في هذه الحالة على المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة تبليغ أسس فرض الضريبة إلى المكلف⁽¹⁾ .

إن إجراء إعادة تقويم أسس فرض الضريبة و كذا إجراء الفرض التلقائي للضريبة لا يتعلقان فقط بالضريبة و أسسها فقط و إنما ترتبط بهما غالبا جملة من الزيادات في الضريبة و الغرامات و على هذا الأساس ينبغي إحاطة المكلف علما بها و بالأسس التي تم الإعتماد عليها في حساب الضريبة و الغرامات المرتبطة بها .

أما بالنسبة لعقوبة الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني للمكلف فإن تبليغ قرار الغلق المؤقت يعتبر إجراء وجوبي ، إذ يبلغ هذا القرار من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي⁽²⁾، كذلك بالنسبة لتوقيع الحجز على أموال المكلف بالضريبة باعباره من الإجراءات القسرية لتنفيذ الإلتزام بدفع الضريبة فلا يتم مباشرته إلا بعد توجيه تنبيه بلا مصاريف للمكلف بالضريبة ، إذ يجوز حينئذ القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه⁽³⁾ و قد أكد على هذه الضمانة في مجال توقيع الحجز المجلس الأعلى في قراره رقم 36095 بين مديرية الضرائب ضد (ب .أ) .

إذ جاء في وقائع و حيثيات هذا القرار أن الشركة التي يسيرها (ب .أ) قد دعت مرات عديدة إلى دفع ما عليها من حقوق طبقا للتقدير المباشر الذي قامت مصالح الضرائب المباشرة بعنوان السنوات 1976 إلى 1979 و هي الحقوق المقدر مبلغها الإجمالي ب (861652.30 دج) و أنها كانت متابعة من طرف قابض الضرائب بالجزائر الشركة من أجل تحصيل هذه الضرائب ذلك عن طريق التنبهات ثم عن طريق الحجز على المنقول ، كما جاء أيضا في حيثيات هذا

(1) المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية .

(3) المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية .

القرار أن التنبيه المبلغ بواسطة البريد قد لا يكون استلمه المكلف بالضريبة ذلك أن هذا التنبيه يجب تبليغه بواسطة ظرف موسى عليه مع الإشعار بالإستيلام و هذا طبقا لنص المادة 439 من قانون الضرائب المباشرة .

و قد جاء في تسبيب هذا القرار " أنه يستخلص من الملف أن التنبيه موضوع الحديث قد وصل إلى علم الشركة بطريق البريد ، حيث أن قاضي أول درجة و رغبة منه في استبعاد الدفع بعدم القبول المثارة من طرف إدارة الضرائب المؤسس على المادتين 444 و 445 من قانون الضرائب المباشرة علل قراره تعليلا متناقضا من حيث قوله من جهة بوجود التنبيه و قوله بمبدأ إمكانية و ليس إلزامية التبليغ بواسطة ظرف موسى عليه ثم بعد ذلك إنتقد الإدارة الضريبية على عدم القيام بالتبليغ بهذه الطريقة " ، و على هذا الأساس اعتبر المجلس الأعلى أن التحصيل الجبري للضرائب الذي يجب أن يتم باللجوء إلى الحجز ينبغي وجوبا سبقه بتنبيه يبلغ إلى المكلف عن طريق البريد مع عدم إشتراط رسالة موسى عليها مع إشعار بالإستيلام . و الأكثر من ذلك فإن تبادل أي أو معلومة بخصوص الضرائب بين الإدارة و المكلف بالضريبة يجب أن تكون بموجب ظرف مغلق كل رأي أو معلومة بتبادلها أعوان إدارة الضرائب و المكلف⁽¹⁾

2 - منح المكلف أجل للرد قبل تنفيذ التدبير أو العقوبة .

يعتبر الإشعار بالتدبير أو العقوبة من أهم مظاهر الواجهية حيث يتمكن المكلف بالضريبة من خلاله أخذ فكرة عن موقف الإدارة اتجاه وضعيته الجبائية و لذلك خصه المشرع بتنظيم دقيق و كفل للمكلف بالضريبة حق الرد على ما ورد بالإشعار. و في حالة ما إذا قررت إدارة الضرائب إتخاذ قرار بإعادة تقويم أسس فرض الضريبة أو عدم إعادة التقويم أو حتى اللجوء إلى الفرض التلقائي فإنه يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله⁽²⁾ و يمكن للمحقق

(1) المادة 292 من قانون ض.م. ر.م

(2) المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية .

أن يصادف الحالات التالية :

الحالة الأولى : عندما يعطي المكلف بالضريبة إجابته في الأجل المحدد قانوناً فإنه يتعين على الأعوان المحققين فحص هذا الرد مهما تكن الأسباب و الحجج المحتواة فيه و من أمثلة ذلك أن يطالب بتخفيض نسبة هامش الربح المستعمل من طرف المحقق في حالة رفض المحاسبة .

الحالة الثانية : عندما يجيب المكلف بعد انقضاء الأجل و هنا الأعوان المحققين ليسوا مجبرين على قبول ملاحظات المكلف بعد إنقضاء 40 يوماً لكن في بعض الحالات يتعين على المحققين أن يأخذوا بعين الاعتبار الإجابات التي تصل متأخرة و هذا لتفادي منازعات غير مرغوب فيها ، ذلك أنه يمكن أن تكون الإجابات مبنية على حجج، و عندما تكون الدلائل المقدمة ضمن الرد من طرف المكلف صحيحة و لا تحتل أخطاء كلية أو جزئية يجب على المحقق أن يصحح القواعد المعلنة سلفاً⁽¹⁾ ، و يتعين على المحققين القيام بقراءة متمعنة لعناصر إجابة المكلف بالضريبة بعد تحليلها نقطة بنقطة ، كما يستطيع المكلف خلال هذه الفترة أن يطلب من الإدارة الجبائية إفادته و إعطائه تفسيرات حول بعض النقاط الغامضة التي يحتويها الإشعار بالتقويم⁽²⁾ كما له أن يطلب أيضاً من المحققين العودة إلى مقره و التأكد من بعض النقاط إذا تطلب الأمر ذلك .

الحالة الثالثة : تتجسد في سكوت المكلف بالضريبة عن الرد و يفسر ذلك على أنه قبول ضمني بقواعد الفرض الضريبي المعلنة من طرف المحقق ، فإذا ما تم تحديد أسس فرض ضريبة جديدة إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي يتم منح المكلف بالضريبة أجل 40 يوماً لتبليغ ملاحظاته أو قبوله و يكون عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني⁽³⁾ .

(1) بوالخوخ عيسى ، مرجع سابق ، ص 78 .

(2) المادة 20 فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية .

(3) المادة 21 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية .

و بعد دراسة إجابة المكلف بالضريبة يقوم المحققون بتحرير الإبلاغ التصحيحي الذي يعكس الوضعية الجبائية الحقيقية للمكلف بالضريبة و يجب على المحققين عند الإبلاغ النهائي أن يجيبوا بوضوح على كل نقاط النزاعات المثارة من طرف المكلف الواردة في إجابته عن الإبلاغ الأولي حتى لا يكون هناك غموض حول انتظام التعديلات .

و تجدر الإشارة إلى أن الرسالة المتضمنة لتعليق الإدارة و تأكيدها التصحيحات السابق اقترحها لا تفتح المجال أمام المكلف بالضريبة و لا تعطي أجلا جديدا للرد و من ثم فإن رد الإدارة الجبائية على ملاحظات المكلف يؤدي بالضرورة إلى نهاية الحوار الجاهي .

المطلب الثاني

ضوابط الجزاءات الجبائية الإدارية

تم منح إدارة الضرائب سلطة توقيع عقوبات إدارية لردع المكلف بالضريبة المخالف لالتزاماته الجبائية حماية لحقوق الخزينة العامة للدولة إلا أن تحقيق هذا الهدف يجب أن لا يتم على حساب الأسس و المبادئ العامة المقررة للجزاءات بصفة عامة و الجزاءات الإدارية بصفة خاصة ، و إلا اتسمت هذه الجزاءات الجبائية الإدارية بعدم المشروعية .

فمشروعية الجزاء الضريبي يعني أنه لا يمكن اعتبار المكلف مدنبا إلا بمقتضى القانون و أن جزاء الذنب الذي ارتكبه لا يحدده إلا القانون ، إذ تقتضي العقوبات الضريبية بألا جريمة و لا عقوبة إلا بنص⁽¹⁾ .

فإذا كانت الإدارة الجبائية تملك سلطة التوقيع المباشر و التلقائي للعقوبات الجبائية الإدارية

فيجب في مقابل هذا إحاطة هذه الجزاءات بجملة من الضوابط و في مقدمتها وجوب إخضاع

(1) برحماني محفوظ ، الضريبة العقارية : دراسة في القانون الجزائري و التشريعات المقارنة ، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية ، 2009 ، ص 319 .

الجزاءات الإدارية الجبائية للمبادئ العامة للتجريم و العقاب الطبقة في المجال الجزائي شأنها في ذلك شأن العقوبات الجزائية و هذا ما سيتم التطرق له من خلال (الفرع الأول) .

و نظرا لخصوصية المخالفات الجبائية المرتكبة من طرف المكلفين فقد تم إقرار عقوبات إدارية تتناسب و هذه الخصوصية ، ففكرة التناسب تقتضي الوقوف على مبدأ أساسي تخضع لع العقوبات الإدارية ألا و هو مبدأ تناسب العقوبات و طبيعة المخالفات المرتكبة مع كل ما يقتضيه هذا المبدأ من ضرورة البحث في شكل و مدة و قيمة العقوبات الإدارية و مدى فعاليتها و تناسبها و الفعل المرتكب و سنتناول مسألة الأخذ بمبدأ تناسب العقوبات الإدارية مع المخالفات الجبائية من خلال (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

خضوع الجزاءات الجبائية الإدارية للمبادئ العامة للتجريم و العقاب

العقوبة ليست بالضرورة تلك التي تنطق بها جهة قضائية فإلى جانب العقوبات الجزائية بمفهوم القانون الداخلي التي ينطق بها و يوقعها القضاء الجزائي توجد عقوبات إدارية توقعها السلطات الإدارية تحت رقابة القاضي الإداري⁽¹⁾ ، فالعقوبة هي جزاء يوقع على أي فرد ارتكب إحدى الجرائم المنصوص عليها في القوانين العقابية أو في قوانين الضرائب المختلفة و بالتالي فإنه لا يمكن معاقبة أي شخص إلا في ظل احترام المبادئ و الأحكام العامة المقررة للتجريم و العقاب.

أولا : تطبيق مبدأ شرعية الجرائم و العقوبات على المخالفات الضريبية

يعتبر الركن الشرعي للجريمة في مفهوم قانون العقوبات نصا قانونيا يحدد قواعد القانون الجزائي من حيث التجريم و العقاب لذلك اعتبر مبدأ شرعية الجرائم و العقوبات مبدأ أساسيا في القانون الجزائي و هو البيان الجوهري لأي جريمة ، و يعتبر مبدأ شرعية الجرائم و العقوبات من أهم المبادئ الدستورية و قد تضمنته أغلب الدساتير⁽²⁾ لما له من أهمية كما تم تكريس هذا المبدأ

(1) Jean Lamarque , op.cit , p 126

(2) تنص المادة 160 من دستور 1996 على: "تخضع العقوبات الجزائية إلى مبادئ الشرعية و الشخصية " .

بموجب المادة 01 من قانون العقوبات .

و ينطبق مبدأ الشرعية على تعريف الجرائم و على تحديد العقوبات و تدابير الأمن التي تطبق على شخص معين ، فالقانون هو المصدر الوحيد و المباشر للتجريم و هذه الصلاحية لا تقرها إلا السلطة التشريعية فهي من تقرر ما إذا كان سلوك معين يشكل جريمة .

و يتعين على السلطات الثلاث مراعاة هذا المبدأ فلا يجوز للقاضي تجريم فعل لم يجرم بنص أو توقيع عقوبة لم يرد بها نص ، و لما كان التجريم و العقاب من اختصاص السلطة التشريعية فلا تملك السلطة التنفيذية مباشرة ، و يهدف تطبيق مبدأ الشرعية في مجال العقوبات الإدارية إلى تأكيد إلتزام السلطات الإدارية فيما تصدره من قرارات بالقانون و ما يتضمنه ذلك غطاء لحماية حقوق و حريات الأفراد .

فمبدأ الشرعية في حكمه للجزاء الإداري يتحدد إعماله بعنصرين يمثل أولهما قاعدة ضابطة لمحله فلا يمكن وفقا لمقتضاه أن يتقرر الجزاء إلا بناء على نص ، و هو ما يمكن أن نطلق عليه مبدأ شرعية الجزاء الإداري ، أما ثانيهما فإنه يحكم شرعية السبب المبرر لاتخاذ أي المخالفة القانونية المقترفة وفقا للوصف الوارد في النص المؤتم و هو ما يمكن أن يطلق عليه مبدأ شرعية المخالفات الإدارية .

إلا أنه لا يثور الحديث عن مبدأ شرعية العقوبة الإدارية إلا بالنسبة للإجراءات الصادرة عن الإدارة و تحمل طابع العقاب نتيجة مخالفة إدارية محددة سلفا حال ثبوت ارتكابها ، أما تلك التي لا تحمل معنى العقاب فيمكن إتيانها دون حاجة لنص يقرها لدخول مثل هذا الأمر في نطاق السلطة التنظيمية للإدارة⁽¹⁾ و على السلطة التشريعية أن تتوخى الدقة عند وضع النص و أن تسهر على أن يكون ذا أثر مباشر بحيث لا يرجع تطبيقه إلى الماضي⁽²⁾ .

(1) عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، مرجع سابق ، ص ص 56- 57 .

(2) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري العام ، دار هومة ، الجزائر ، 2003 ، ص 55.

1- خصوصية مبدأ الشرعية في المخالفات الجبائية

إن تطبيق مبدأ الشرعية يقتضي أن ليس كل الأعمال المخالفة للنظام العام مهما بلغت خطورتها تعرض مرتكبها للعقاب بصفة تلقائية و إنما يتعرض منها للعقاب ما هو مجرم بنص فحسب و من ثم لا تشكل جريمة تستوجب العقاب إلا الأعمال المنصوص و المعاقب عليها بنص سواء صيغ في شكل قانون(بالنسبة للجنايات و الجنح) أو في شكل لائحة تنظيمية (بالنسبة للمخالفات) .

و يقتضي مبدأ الشرعية أن تكون الجريمة محددة الأركان بمقتضى القانون كما يجب أن يكون هذا التجريم دقيقا ، إذ يجب ألا يكتفي المشرع بالنص على أن عملا ما معاقب عليه بل عليه أن يبين الظروف التي يكون فيها معرض للعقاب . في حين أن تطبيق مبدأ الشرعية على العقوبات يقتضي أن يكون المرء على دراية ليس فقط بأن فعلا ما مجرم بل يجب أن يعلم بالعقوبة التي يتعرض إليها لو أتى ذلك الفعل .

و ترتبط قاعدة لا جريمة و لا عقوبة إلا بنص كأهم شرط يقيّد ممارسة الدولة لحق العقاب إرتباطا وثيقا بمبدأ الفصل بين السلطات و يترتب على هذا الإرتباط بدوره عدم اقتصار هذه القاعدة على ما تنص عليه بل تتعداها لتشمل كل القواعد الإجرائية و كذا تنفيذ العقوبات . فأساس قاعدة الشرعية الجزائية هو ضمان الحريات الفردية ضد تجاوز السلطتين القضائية و التنفيذية لاختصاص كل منهما ، فالمبدأ لا يسمح للسلطة التنفيذية باتخاذ أي إجراء في حق الأفراد ما لم يكونوا قد ارتكبوا أفعالا ينص القانون على أنها جريمة⁽¹⁾ .

فمبدأ شرعية الجرائم و العقوبات يعد حاجزا أمام التطبيق العشوائي و عدم المساواة في تطبيق

(1) الروسان إيهاب ، " خصائص الجريمة الإقتصادية : دراسة في المفهوم و الأركان "، مجلة دفاتر السياسة و القانون ، العدد السابع ، جوان 2012 ، ص 80 .

الأوامر القمعية ، كما يسمح بممارسة الحريات الفردية مع معرفة حدود و إجراءات المنع ، و نظرا لما يتسم به القانون من عمومية و تجريد فإنه يعتبر صدى لإرادة الشعب و استجابة لرغبة الأغلبية فإن الأصل أن القانون هو الذي يحدد العقوبة الإدارية العامة و قد أرجع بعض الفقه ذلك إلى أن العقوبة الإدارية تتطوي على إجراءات شديدة الوطأة على حريات الأفراد و حقوقهم لدرجة يكون معها أكثر عنفا ، كما أنه لا يخشى من وضع المشرع للعقوبات الإدارية أن يهدر حقوق الأفراد و حرياتهم العامة حيث يمر إصدار القانون بعدة مراحل و يتسم هذا الإصدار بعلانية تكفل مشاركة الرأي العام و كافة الإتجاهات السياسية في صنعه الأمر الذي يحول دون تقييده للحريات العامة أو مساسه بالحقوق . هذا فضلا عما تكفله الرقابة على دستورية القوانين من تأكيد احترامها للحقوق و الحريات العامة⁽¹⁾ ، هذه الرقابة التي ينبغي أن يكون لها دور فعال⁽²⁾ في التحقق من مدى اتفاق

(1) عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، مرجع سابق ، ص ص 58-59 .

(2) إن قوانين الضرائب هي من القوانين التي تتطوي على أهمية كبيرة سواء بالنسبة للدولة التي تعتبرها مصدرا لإيراداتها أو بالنسبة للمكلف و الذي يعتبرها مصدرا لانقاص ذمته المالية ، ولهذا كان ينبغي أن تتسم القوانين الضريبية بالعدالة و التجريد و العمومية، و في هذا الصدد تعتبر الرقابة الدستورية التي يمارسها المجلس الدستوري على القوانين من أهم الضمانات بالنسبة للمكلفين إلا أن الواقع العملي للمجلس الدستوري الجزائري يظهر محدودية تدخلات هذا الأخير في مجال الرقابة على مشروعية الضرائب و الغرامات و الزيادات الضريبية خاصة إذا ما قارنا نشاط المجلس الدستوري الجزائري في مجال الجباية مع نظيره الفرنسي ، الأمر الذي يستوجب البحث عن أسباب محدودة دور المجلس الدستوري الجزائري و هل يتعلق الأمر بالنظام القانوني المتعلق بكيفية إخطار هذه الهيئة و ممارسة صلاحياتها أم أن الأسباب الحقيقية ذات أبعاد سياسية تتعلق بمصالح الدولة و ما يلحقها في حالة القضاء بعدم دستورية نص قانوني ضريبي خاصة إذا كان النص القانوني يتعلق بإلغاء ضرائب أو غرامات أو حقوق مقررة لفائدة الدولة و تبعات ذلك على الخزينة العامة .

تلك التشريعات مع الدستور و أن لا تكون الأحكام بعدم الدستورية من الناحية الواقعية تنتج بوشاح السياسة بالإضافة إلى تمتعها بالمقومات القانونية (1) .

واختصاص المشرع بتحديد العقوبة الإدارية العامة يلقي على الإدارة باعتبارها الجهة المنوط تطبيق تلك العقوبات إلتزامات عدة تتمثل في ضرورة احترام الإدارة للنص المقرر للمخالفة من حيث نوعه ومداه حيث لا يجوز استبداله بعقوبة مقررة لواقعة أخرى بحجة أنها أكثر فاعلية من العقوبة المقررة لتلك الواقعة بحيث يعد ذلك غصبا لاختصاص السلطة التشريعية الأمر الذي يؤدي إلى انعدام القرار الصادر بالعقوبة لكونه مشوبا بعيب عدم الإختصاص الجسيم . و إذا كان الأصل أن تصدر نصوص التجريم و الجزاء بقانون من السلطة التشريعية غير أنه قد تطرأ ظروف إستثنائية تستدعي تحركا تشريعيا لسد النقص في القانون مما تضطر معه السلطة التنفيذية أن تطلب من السلطة التشريعية أن تصدر لها تفويضا محددًا في زمانه و نطاقه لمواجهة لمواجهة الظروف الطارئة بالسرعة الممكنة فإذا ما استجابت السلطة التشريعية لذلك و أصدرت قانونا بالتفويض للإدارة في الإطار المطلوب فيكون من حق هذه الأخيرة أن تقوم في الزمن المحدد و في الموضوعات المحددة بإصدار أوامر لها ذات قوة قانون التفويض .

فالميدان الإقتصادي بصفة عامة يتميز بالحركية و التغير و عدم الإستقرار إضافة إلى التعقيد و التشعب الأمر الذي يتطلب دراية فنية تضطلع فيها الإدارة و السلطة المتدخلة في هذا المجال بدور ريادي و هو الأمر الذي أرغم المشرع عن التنازل عن صلاحياته و امتيازات سلطته و ذلك بمقتضى التفويض الصادر عنه و كنتاج لذلك تراجع دور المشرع في نطاق التجريم في المادة الإقتصادية و هذا راجع إلى عدم إمكانية مسايرة القاعدة الجزائية التقليدية لهذا الجمود واستتبع ذلك تغير وظيفة مبدأ الشرعية الجزائية الذي حاد عن وظيفته الأصلية التي شرع من أجلها

(1) إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب ، مرجع سابق ، ص 126 .

و أصبحت له وظيفة مستحدثة تمثلت أساسا في تطوير معايير النص الجزائي لحماية السياسة الإقتصادية و تحقيق نجاعتها على النحو المطلوب ، و حتى يتمكن المشرع من تحقيق الجدوى الإقتصادية في نطاق سياسة التجريم لجأ إلى تقنية التفويض كوسيلة تخول لسلطة معينة منح صلاحياتها لسلطة أخرى أي إجراء يمكن من إسناد ممارسة اختصاص معين لغير السلطة صاحبة الإختصاص أصلا⁽¹⁾ .

فوضع القواعد التشريعية و التنظيمية و الإدارية المتعلقة بالمجال الجبائي تتم عن طريق عدة جهات و هيئات خاضعة للنظام القانوني إلا أن هذا التوزيع و أبعاده في المجال الجبائي يجب أن يكون محل دراسة⁽²⁾ ، فتحليل القواعد الدستورية المتعلقة بتوزيع الإختصاصات في المجال الجبائي يظهر و يبرز لنا تعدد في الجهات المخولة بسن القواعد الجبائية ، فمبدأ الشرعية في المجال الجبائي لا يتضمن كيفية وضع قواعد عامة دستورية تحدد كيفية وضع و سن القواعد الجبائية عامة و إنما يتضمن و ينص على الشروط المتعلقة بكيفية سن القواعد المتعلقة بالفرض الضريبي ففي مجال سن و وضع القواعد فإن الدستور ينص على ثلاثة أصناف من القواعد العامة ، ففي بداية الأمر حدد الدستور القواعد المتعلقة بوضع قواعد أخرى عامة و هي القوانين العضوية كما وضع الدستور صنفين من القواعد العامة و التي تأخذ صورة القوانين و التنظيمات و من خلال ذلك يتبين أن الدستور قد وزع الإختصاصات في المجال الجبائي على عدة سلطات وهيئات⁽³⁾ .

و من أهم ما يتميز به الركن الشرعي في المخالفات الضريبية هو كثرة التعليمات المتعلقة بالمخالفات و كيفية تصنيفها في خانة الإخلال بالإلتزامات الجبائية و الأكثر من ذلك فإن بعض هذه التعليمات قد

(1) الروسان إيهاب ، مرجع سابق ، ص ص 80 - 81 .

(2) Marc pelletier , Les normes du droit fiscal , these pour le doctorat en droit , université Panthéon – sorbonne , Paris1 , 2006 , p 147 .

(3) Ibid, p 131 .

تحمل في ثناياها تجريم لوقائع أو أفعال يرتكبها المكلفين ، و لعل ما يعاب على التجريم استنادا إلى تعليمات صادرة عن السلطة التنفيذية هو صعوبة الإلمام و الإحاطة بهذه التعليمات من طرف المكلفين الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى ارتكاب المخالفة الجبائية عن جهل بمحتوى التعليمات أو حتى بوجودها أصلا هذا من جهة و من جهة أخرى فإن بعض التعليمات تتطوي على غموض في التطبيق يستحيل معها على المكلف بالضريبة فهم محتواها و حتى على موظفي إدارة الضرائب في بعض الأحيان⁽¹⁾ .

ففي ظل الغموض الذي يكتنف تطبيق بعض النصوص القانونية في المجال الضريبي و المتعلقة بكيفية منح التخفيضات الجبائية و كذا شروط التجريد منها نجد على غرار المادة 93 مكرر و كذا المادة 173 من قانون إجراءات جبائية فقد أصدرت مديرية المنازعات التعليمية رقم 217 من أجل توضيح كيفية و شروط تطبيق هاتين المادتين⁽²⁾ .

ففي إطار منح إدارة الضرائب سلطة إصدار تعليمات نصت المادة 298 من ق.ض.م

المباشرة على: "يحدد بمقتضى تعليمات خاصة ، نمط إثبات المادة الخاضعة للضريبة و كذا

التفاصيل التنفيذية الخاصة بإقرار أساس الضرائب المباشرة المحصلة لحساب الجماعات المحلية

(1) تنتم التشريعات الضريبية بالتعقيد مما يفتح المجال لعدة تأويلات خاصة أثناء التطبيق كما أن التشريعات الضريبية أحيانا تكون غير منسجمة و غير مرتبطة و تحتوي على الكثير من الإبهام و التعقيد خاصة ما تعلق منها بالإعفاءات و التخفيضات و الإضافات في قيمة الضريبة كل هذه التعقيدات تؤدي إلى خلق مشاكل في التطبيق بالنسبة لإدارة الضرائب و لهذا تلجأ إلى الإعتماد على القرارات ، المناشير و التعليمات من أجل إجلاء الغموض عن النص القانوني ، مما تجعل المكلف في وضعية يصعب عليه فهم تلك النصوص الغامضة و هو ما يؤدي إلى زيادة احتمال ارتكاب مخالفات للأحكام التشريعية و التنظيمية الجبائية و هو ما يؤدي إلى خلق جو مكهرب بين المكلف و الإدارة ، كما أن عدم إستقرار التشريعات الضريبية يصعب عملية مواكبة هذه التعديلات ليس فقط بالنسبة للمكلفين بالضريبة إنما أيضا بالنسبة لموظفي إدارة الضرائب .

(2) نسخة من التعليمات رقم 217 المؤرخة في 02 أبريل 2013 الصادرة عن مديرية المنازعات المتضمنة كيفية تطبيق

أحكام المادتين 93 مكرر و 173 من قانون الضرائب المباشرة الملحق رقم 12 .

و تتعدد المبررات التي يتم الإستناد إليها في مجال تفويض الإختصاص التشريعي للسلطة التنفيذية (الإدارة) و التي تنصدرها خصوصية المخالفات الجبائية و تطورها و تغير الوسائل المستخدمة في ارتكابها ، إضافة إلى حجة أن الإدارة أكثر خبرة بالأنشطة و المجالات التي يرتادها الأفراد مما يكسبها علما و دراية و يجعلها أكثر قدرة في تقرير الإنحراف في ممارستها و تقدير الجزاء الفعال له و الذي ردع المخالف و يزرع غيره ، غير أن هذه المبررات لا تعفي الإدارة من الإلتزام بالضمانات القانونية⁽¹⁾ .

كما لا تنفي مسألة أن تدخل السلطة التنفيذية في الميدان الجزائي يمس بمبدأ الشرعية و هذا عن طريق وضع أوامر و أحكام تقنية لا تحمي أية قيمة إجتماعية لكن السلطة التنفيذية تضطلع بدور هام في مجال وضع النصوص القانونية المتعلقة بالمخالفات التي تتميز العقوبات فيها بتسليط الخطايا (الغرامات) بينما تقصى الإدارة من سلطة وضع العقوبات السالبة للحرية و يكون لها دور في تحديد الجريمة و يبقى وجوب الرجوع إلى النص التشريعي من أجل توقيع العقاب .

فالإدارة إذن أصبحت صاحبة القرار في تحديد عناصر الفعل الإجرامي لكون النص القانوني لم يضع لها إطار عام تنصهر فيه لكونه جاء على بياض و تبعا لذلك فالسلطة الإدارية من خلال ما تصدره من قرارات و مناشير تكون بمثابة سلطة تشريعية لاحقة ، و بالتالي فإن قاعدة التشريع على بياض تكون في ارتباط وثيق بما ستقرره الإدارة⁽²⁾ و ترتبط قاعدة الشرعية في المجال الجبائي ترتبط بقاعدة أخرى لا تقل عنها أهمية هي قاعدة قانونية الضريبة⁽³⁾ .

(1) عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، مرجع سابق ، ص ص 60 - 61 .

(2) الروسان إيهاب ، مرجع سابق ، ص ص 81 - 83 .

(3) تنص المادة 78 من دستور 1996 على: " كل المواطنين متساون في أداء الضريبة ، و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية ، لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون..."

2 - نتائج تطبيق قاعدة الشرعية في المجال الجنائي

ينترتب على قاعدة شرعية الجرائم و العقوبات التي تطبق على المخالفات الضريبية نتيجتين الأولى تتعلق بكون التجريم و العقاب في المجال الضريبي له مصدر واحد و هو القانون المكتوب⁽¹⁾ فلا جريمة لمخالفة قواعد العرف أو مبادئ القانون الطبيعي أو قواعد العدالة و لا شك أن الأخذ بالعرف كمصدر من مصادر قانون الضريبة عند النص على ذلك يؤثر بطريق غير مباشر في توافر الجريمة الضريبية فمثلا جريمة الإمتناع عن أداء الضريبة تقتضي تحديد مبلغ الضريبة أولا ، و هو ما يتوقف في المثال السابق على خصم الإستهلاكات التي تحدد بالعرف على أنه إذا اكان العرف لا يصلح مصدرا للتجريم فإنه يصلح مصدرا لأسباب الإباحة لعدم تعارض ذلك مع قاعدة شرعية الجرائم و العقوبات و ذلك باعتبار أن الإباحة هي الأصل و أن التجريم هو الإستثناء فيتعين تقييده دون الإباحة بالنص المكتوب .

و قد اعتادت مصلحة الضرائب على إصدار الكتب و المنشورات الدورية لتفسير مواد قانون الضريبة على أن هذا التفسير لا يتمتع بحجية ما ، فهو ليس قانونا تفسيريا يوضح إرادة المشرع بل يقتصر مجاله على إيضاح بعض ما يكتنف مواد القانون من صعوبات في نظر مصلحة الضرائب و قد لا تخلو من الإنحراف عن الصواب في بعض الأمور⁽²⁾ .

أما النتيجة الثانية المترتبة على تطبيق قاعدة الشرعية في المجال الجنائي فتتمثل في عدم إمكانية اللجوء إلى القياس في قواعد التجريم الضريبي فوضع النصوص العقابية الضريبية ضمن قانون الضرائب لا يقلل من قيمتها الجزائية و لا يعني إضفاء الصفة الضريبية عليها بل هي على الرغم من عدم استقلالها التشريعي تعتبر في حقيقة الأمر من قواعد قانون العقوبات و من تم

(1) حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص 92 .

(2) أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، مرجع سابق ، ص ص 64 - 66 .

يتعين الرجوع إلى قواعد التفسير المتبعة في قانون العقوبات العام و هي تتحدد بالنظر إلى القاعدة التي تسود هذا القانون شرعية الجرائم و العقوبات ، فتفسير النص العقابي في قانون الضرائب لا يختلف عن تفسير النص الجنائي في قانون العقوبات العام و هو تحديد المعنى الذي قصده المشرع بكافة الوسائل بشرط ألا يؤدي هذا التفسير إلى الإخلال بقاعدة شرعية الجرائم و العقوبات عن طريق خلق جرائم أو فرض عقوبات لم ينص عليها القانون الأمر الذي يؤدي تبعاً لذلك إلى عدم جواز القياس في تحديد الجرائم و العقاب ، فإذا شاب النص الشك في تطبيقه على نحو معين تعين تفسيره لصالح المتهم لأن الأصل في الإنسان البراءة⁽¹⁾ .

و لا تعتبر مخالفة في مفهوم قانون الضرائب تلك المخالفات الواردة فقط تحت القسم العاشر من قانون الضرائب المباشرة تحت عنوان الزيادات في الضريبة و الغرامات الجبائية الواردة بالمواد من 192 إلى 194 مكرر و إنما كل إخلال بالالتزام من الإلتزامات المقررة ضمن أحكام قوانين الضرائب المختلفة يشكل مخالفة يعاقب عليها القانون⁽²⁾ .

فإذا ثار الشك عند تطبيق قانون الضريبة يجب أن يفسر لصالح المكلف و ضد الخزينة و علة ذلك أن الأعباء الضريبة تفرض إستثناء على الأفراد فالأصل هو براءة الذمة⁽³⁾ ، و من ثمة فإن النصوص المنطوية على عقوبات إدارية تخضع لمبدأ التفسير الضيق فلا يتوسع فيه و لا يقاس عليها و مع ذلك فإن بعض الفقه يذهب إلى عدم جواز تطبيق مبدأ التفسير الضيق للنصوص العقابية على إطلاقه بالنسبة للعقوبات الإدارية حيث يجوز التفسير بطريق القياس

(1) أحمد فتحي سرور، مرجع سابق ، ص ص 66- 67 .

(2) تتعدد المخالفات الواردة في قوانين الضرائب بحيث يستحيل حصرها إلا أنها إجمالاً ترتكب إما بإتيان فعل نهى القانون عن ارتكابه و هي المخالفة عن طريق إيجابي أو عن طريق الإمتناع عن القيام بفعل أمر القانون بإتيانه .

(3) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 69 .

النسبي في نطاق روح القانون و قد قصد المشرع من ذلك التخفيف من جمود مبدأ الشرعية⁽¹⁾ من جهة و لتفادي النقص في الأحكام التشريعية العقابية إلا أن اتباع هذا الرأي من شأنه فتح الباب على مصراعيه أمام الإدارة لابتداع عقوبات لم يقرها المشرع إستناد إلى قياس أساسه اجتهاد ربما يكون خاطئاً و ربما يكون ابتداعها لتلك العقوبات سوء قصد الهدف منه التعسف و المساس بحقوق الافراد و حرياتهم⁽²⁾ .

ثانيا : الأخذ بمبدأ شخصية العقوبة الإدارية و المسؤولية الشخصية .

إن الجزاءات الجزائية تخضع لجملة من المبادئ منها مبدأ شخصية العقوبة و كذا المسؤولية الشخصية لمرتكب الفعل الإجرامي إلا أن الحديث عن العقوبة الإدارية في المجال الجنائي يفرض وجوب الوقوف على مدى إعمال هذين المبدأين و كيفية وضوابط إعمالهما باعتبار الأمر هنا يتعلق بمخالفة جنائية قُدرت لها عقوبات إدارية ، فطبيعة العقوبات المرصودة لهذا النوع من المخالفات يقتضي البحث في تطبيقات مبدأ شخصية العقوبة و كذا المسؤولية الشخصية عن المخالفات الجنائية .

1 - أحكام مبدأ شخصية العقوبة الإدارية في المجال الجنائي

يقصد بمبدأ شخصية العقوبة ألا تصيب العقوبة غير الجاني الذي تثبت مسؤوليته عن الجريمة و وفقا لهذا المبدأ فإن العقوبة لا توقع إلا على من ارتكب الجريمة أو شارك فيها و نتيجة لذلك لا تمتد العقوبة إلى الغير⁽³⁾ ، و في مجال العقوبات الإدارية يتصل مبدأ شخصية العقوبة

(1) إذا كان الهدف الحقيقي من وراء لجوء الإدارة للتفسير هو التخفيف من جمود مبدأ الشرعية فإن إدارة الضرائب يمكن تحيد عن هذا الهدف و تجعله مجرد ستار تستعمله من أجل تحقيق أهدافها ضاربة بذلك عرض الحائط بعض حقوق و حريات المكلفين بالضريبة .

(2) عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، مرجع سابق ، ص 60 .

(3) بوسقيعة احسن ، الوجيز في القانون الجزائي العام ، مرجع سابق ، ص 197 .

الإدارية بشخص المستحق لتوقيعها فاعلا كان أو مساهما بفعله السلبي أو الإيجابي في اقتنائها⁽¹⁾ و نظرا لأهمية هذا المبدأ فقد نصت عليه أغلبية الدساتير و منها الدستور الجزائري بموجب المادة 160 منه . فإذا كان الدستور قد أقر تطبيق مبدأ شخصية العقوبات بالنسبة للعقوبات الجزائية فإن التساؤل الذي يثور هنا يتعلق بمدى تطبيق هذا المبدأ على العقوبات الإدارية التي توقعها إدارة الضرائب ؟.

إذا كان مبدأ شخصية العقوبة يسري كأصل عام في نطاق المسؤولية الجزائية فإن نطاق سريانه يمتد أيضا ليشمل العقوبة الإدارية لاتحاد غايتها من ردع عام و زجر خاص و ذلك بوصفه من مبادئ النظام العقابي العامة التي يحكم تطبيقها وحدة الطبيعة بين نظامي العقاب الجنائي و الإداري ذلك لأن قوامهما إتيان فعل أو الإمتناع عنه حين يشكل ذلك خطأ محل تأثيم . فإذا كان المقصود بمبدأ شخصية العقوبة في المجال الجنائي ألا تمس آثارها سوى الجاني أو شريكه بصفة ذاتية فإن نطاق الشخصية في العقوبة الإدارية ينحصر في الوحدة الإدارية محل المخالفة بغض النظر عن صاحبها ، فقاعدة شخصية العقوبة في المجال الضريبي تقتضي إذن عدم جواز الحكم بالغرامة الضريبية أو تنفيذها إلا على المسؤول عن ارتكاب المخالفة⁽²⁾ . إذن يعتبر مبدأ شخصية العقوبات من المبادئ ذات القيمة الدستورية و يتم تطبيقه حتى على العقوبات الإدارية ، و من أجل المحافظة على فعالية العقوبات ذات الطابع المالي التعويضي فقد تم إخضاعها هي الأخرى لمبدأ شخصية العقوبات مع الأخذ بعين الإعتبار الخصوصية المتعلقة بالأشخاص المعنوية و هذا الطرح قد تم تأكيده و تطبيقه فيما يتعلق بالعقوبات الجبائية⁽³⁾ . و نظرا لارتباط مبدأ شخصية العقوبة جنائية كانت أو إدارية بحق الإنسان في ألا يعاقب إلا عما

(1) عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، مرجع سابق ، ص 67 .

(2) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 211 .

(3) Mattias guyomar , op .cit , p 127 .

يقترفه⁽¹⁾، و من ثم فإن أي إخلال بهذا المبدأ من شأنه أن يؤدي إلى بطلان القرار الصادر بالعقوبة

2 - المسؤولية الشخصية عن المخالفات الجبائية

إن مبدأ المسؤولية الشخصية يقتضي استبعاد و إقصاء كل المسؤولية عن الأفعال المرتكبة من الغير، و من ثم فإنه لا تمتد المسؤولية في تحمل العقوبات إلى الغير باستثناء الشخص الذي تم التصريح جزائياً بمسؤوليته و هو من يتحمل الجزاءات الرادعة⁽²⁾، و يتصل هذا المبدأ إتصالاً وثيقاً بمبدأ شخصية العقوبة بل و يعتبر جزءاً لا يتجزأ منه، إلا أن المسؤولية الشخصية عن المخالفات الجبائية تعرف نوعاً من الخصوصية على نحو يتناسب و طبيعة المخالفات و كذا نوع الضرر الناتج عنها ، فالبنسبة للغرامات المالية و فوائد التأخير و كذا الزيادات الضريبية بأنواعها و التي تضاف إلى مبلغ الضريبة الأصل أنه إستناداً إلى قاعدة المسؤولية الشخصية فإنه يلزم بتحملها و دفعها المكلف بالضريبة ، إلا أنه في حالة وفاة المكلف بالضريبة فإن التساؤل الذي يثور هو هل تمتد مسؤولية تحمل العقوبات المالية كالغرامات الجبائية و فوائد التأخير و الزيادات الضريبية إلى ورثة المكلف المتوفى؟ .

طالما أن الضريبة في حد ذاتها تعتبر ديناً للخزينة العمومية و كل ما يتصل بها من فوائد التأخير و الزيادات يعتبر هو الآخر من مستحقات الخزينة فإنه يتعين إعمال قاعدة لا تركة إلا بعد سداد الديون خاصة و أن ديون الخزينة العمومية هي من الديون الممتازة⁽³⁾ ، و قد حددت المادة 382 من ق.ض.م رتبة كل من الإمتيازات التي تقع على الحواصل و الديون كمايلي :

1 - إمتياز الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

2 - إمتياز ديون الدولة غير المستحقة للضريبة و أملاك الدولة .

(1) عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، مرجع سابق ، ص 68 .

(2) Mattias guyomar , op .cit , p 125 .

(3) المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

3 - إمتياز الحواصل و الديون غير الجبائية المستحقة للجماعات المحلية و المؤسسات العمومية.

4 - إمتياز الغرامات و الحقوق المالية⁽¹⁾ .

وقد تم إدراج الغرامات و العقوبات المالية بصفة عامة ضمن الديون الممتازة للخبزينة مما يجعل الغرامات و فوائد التأخير و كذا الزيادات الضريبية من قبيل الديون الممتازة التي يتعين استيفاؤها بالأولوية و لا يجوز من ثم للورثة رفض دفع هذه الغرامات من تركة المكلف المتوفي ، كما لا يمكنهم التحجج بعدم تصفية التركة بهدف عدم تسديد الضريبة و ما يلحقها من فوائد تأخير أو غرامات و هو الإتجاه الذي أكده مجلس الدولة في قراره المؤرخ في 16/06/1990 ، إذ جاء في تسبب هذا القرار : " في ميدان الضريبة أنها تتعلق بدخل أموال و ليس أشخاص ، لذا فإن عدم تصفية تركة ليس من شأنها التأثير على الضريبة أو على من يدفعها ..."⁽²⁾ .

فمن بين الحالات التي تشكل خروجاً عن مقتضيات مبدأ المسؤولية الشخصية عن المخالفات الجبائية هو تحميل الشخص المتصرف باسم الشخص المعنوي الذي ليست له إقامة بالجزائر I.B.S و كذا الغرامات المرتبطة بها عند الإقتضاء في حالة ما إذا لم يعين الشخص المعنوي ممثل عنه يسكن بالجزائر للقيام بكل الإجراءات القانونية و دفع الضريبة عنه⁽³⁾ . إن تطبيق مبدأ شخصية العقوبة على العقوبات الجبائية الإدارية يختلف عن تطبيقات هذا المبدأ في المجال الجزائي كما أن قاعدة المسؤولية الشخصية للمكلف عن الغرامات و الحقوق الأخرى المتصلة بها تعرف في بعض الحالات الإستناد مثلاً إلى قاعدة " لا تركة إلا بعد سداد الديون "، و في جميع الحالات فإن مبدأ شخصية العقوبة ليس بالمبدأ الجديد و إنما من المبادئ الدستورية التي تم تكريسها بموجب الإعلان العالمي لحقوق الإنسان لسنة 1789 في المادة الثامنة منه⁽⁴⁾ .

(1) المادة 382 من قانون الضرائب المباشرة .

(2) قرار المحكمة العليا رقم 74573 مؤرخ في 16/06/1990 ، بين (ش.ق.خ) ضد (م.س) ، المجلة القضائية ، عدد 01 ، 1992 ، ص 129 .

(3) المادة 149 من ق.ض.م.م.ر.م.

(4) Patrik philip , op.cit , p 128 .

ثالثا : مبدأ عدم جواز المعاقبة عن نفس الفعل مرتين .

إن وحدة الجزاء الإداري يقصد بها عدم جواز توقيع عقوبتين إداريتين أصليتين عن مخالفة واحدة و مرجع ذلك هو استتفاذ الإدارة لولايتها العقابية بتوقيعها للجزاء الأول و أن الجزاء الثاني يفقد غايته الردعية حيث حققها الجزاء الأول الموقع عن ذات الفعل .
و عدم احترام هذا المبدأ يشكل إعتداء على الطابع النهائي للعقوبات الموقعة من السلطة المختصة بما يمثله من إخلال بما حازته من حجية إضافة لما في فرض عقوبتين عن مخالفة واحدة من انحراف صارخ عن مبدأ المشروعية ، بحيث أن ثنائية الجزاء تفترض ازدواجا في الخطأ أما و أن هذه الثنائية تحدث تجاه خطأ واحد فإن ذلك يمثل وصول سلطة العقاب لأوج طابعها التحكمي .

كما تجد ضمانات وحدة الجزاء الإداري أساسها القانوني في احترام حجية الأمر المقضي إذا كانت العقوبة الأولى موقعة بقرار إداري حيث تمثل العقوبة الثانية مساسا بتلك الحجية في الحالتين و المقصود هنا بالعقوبة المحظور تكرارها عن فعل واحد هي العقوبة الأصلية و هي التي قررها المشرع لمجابهة المخالفة بصفة أساسية ، و من ثم فإنه من الجائز اقتران العقوبة الإدارية الأصلية بأخرى تكميلية أو تبعية عن ذات المخالفة⁽¹⁾ .

إن دراسة قاعدة عدم جواز معاقبة المكلف بالضريبة مرتين عن نفس المخالفة (Ne bis in idem)⁽²⁾ يقتضي وجوب مراعاة ثلاثة محاور هي أولا منع الجمع بين المتابعات ، منع الجمع بين تكييفات الفعل و أخيرا منع جمع العقوبات ، و إذا كان هذا المبدأ يتم احترامه عموما في المجال الجزائي إلا أن تطبيق هذا المبدأ يكون بتحفظ إذا تعلق الأمر بمتابعات أو بعقوبات من

(1) عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، مرجع سابق ، ص 73 .

(2) إن قاعدة عدم جواز معاقبة الشخص عن نفس الفعل مرتين هي من القواعد المكرسة على الصعيد الدولي ، إذ تم تكريس هذه القاعدة بموجب المادة 04 من الإتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان الموقعة في 04 نوفمبر 1950 و التي تنص على : " من حق كل شخص ألا يحاكم أو يعاقب مرتين... " .

طبيعة مختلفة كما هو الأمر في المجال الجبائي⁽¹⁾ ، إلا أن التساؤل الذي يثور هنا يتعلق مثلاً بحالة عدم التصريح الكلي للمكلف بمداخله الخاضعة للضريبة مما يجعل أمر تقدير الضريبة عليه مستحيلاً فتلجأ إدارة الضرائب إلى إتخاذ إجراء الفرض التلقائي للضريبة مع إلزام المكلف بدفع غرامة عدم التصريح بالنشاط كما تحرم هذا المكلف من بعض التخفيضات المقررة قانوناً ففي هذه الحالة هل تعتبر هذه الإجراءات و العقوبات المقررة لنفس المخالفة خرقاً لمبدأ عدم جواز معاقبة الشخص عن نفس الفعل مرتين ؟ .

إن الفرض التلقائي للضريبة و كذا الحرمان من بعض الإمتيازات و التخفيضات الجبائية تعتبر مجرد تدابير و إجراءات و لا تحل محل العقوبة ، أما الزيادات الضريبية و فوائد التأخير فلا يمكن تصنيفها على أنها عقوبة بالمعنى الحقيقي للعقوبة⁽²⁾ و إنما تجمع بين العقوبة و التعويض أي أنها لا تشكل عقوبة فعلية ، إلا أنه إذا تقرر مثلاً سحب الترخيص بممارسة نشاط معين إضافة إلى توقيع غرامة جبائية فهنا يثور التساؤل عن العقوبة الأصلية بينهما و هل نحن بصدد عقوبتين عن نفس المخالفة؟ .

إنه و في إطار احترام مبدأ التناسب يتم اللجوء عادة إلى توقيع عقوبات تتناسب و طبيعة و ظرف كل واقعة و على هذا الأساس يتم النطق بعقوبات أصلية بالإضافة إلى جملة من العقوبات التكميلية و هذا من أجل الأخذ بعين الإعتبار بعض الممارسات و الأفعال⁽³⁾ . و من ثم فإنه يخرج عن نطاق حضر التعدد العقابي عن ذات المخالفة العقوبات التبعية كالعقوبات التي

(1) Adrien soumagne , Le principe ne bis in idem en droit fiscal francais , édition brulant , Bruxelles , Belgique , 2017 , p 29 .

(2) Mattias guyomar , op.cit , p 124 .

(3) Aurélien baudu , op.cit , p 109.

توقع على المخالفات المستمرة إضافة إلى اختلاف طبيعة العقاب ، فالعقوبة المحضور تكرارها عن فعل واحد هي العقوبة الأصلية⁽¹⁾ و هي التي قررها المشرع لمجابهة المخالفة بصفة أساسية و من ثم فإنه من الجائز إقتران العقوبة الإدارية الأصلية بأخرى تكميلية أو تبعية عن ذات المخالفة .

كما أنه إذا لم يرتدع المخالف عن الإستمرار في عمله غير المشروع رغم عقابه فإن للإدارة حق معاودة عقابه بعقوبة أشد إذا لم تحقق العقوبة الأولى غايتها في دفعه للعدول عن الإستمرار في المخالفة دون أن يعد ذلك تعددا عقابيا يدخل في نطاق أعمال مبدأ عدم جواز تكرار العقاب عن مخالفة واحدة . حيث يعد التماذي في الإستمرار في العمل غير المشروع بمثابة مخالفة جديدة لم تستنفذ جهة الإدارة ولايتها العقابية بالنسبة لها الأمر الذي يعطيها الحق في توقيع عقوبة أخرى عليها .

و علة معاودة العقاب عن الجرائم المستمرة هي منع المخالف من التماذي في المخالفة إعتقادا منه أنه في مأمن من المؤاخدة بعد أن سبق عقابه ، إلا أن هذا الإستمرار يعطي للإدارة حق تكرار العقاب و بل و التشديد فيه لما يعنيه الإستمرار في إتيان المخالفة من إخفاق الجزاء الأول في إحداث أثر الردعي بالنسبة للمخالف مما يكون له أثر سلبي على زجر غيره عن ارتكاب تلك المخالفة مما تضيع معه أهداف و فاعلية العقوبة الإدارية⁽²⁾ . كما أن سحب العقوبة الإدارية لعدم انتظامها من الناحية الشكلية مثلا لا يشكل أي عائق أمام الإدارة من أجل توقيع عقوبة أخرى دون أن يشكل ذلك مساسا بمبدأ عدم جواز المعاقبة عن نفس الفعل مرتين، إذ يمكن النطق بنفس العقوبة بعد اتباع إجراءات منتظمة⁽³⁾ .

(1) إن تحديد طبيعة و نوع العقوبة الجبائية الإدارية و هل تصنف كعقوبة أصلية أم تبعية أمر معقد لعدم وجود معيار واضح للفرقة هذا من جهة ، و من جهة أخرى تعدد و تنوع العقوبات الجبائية و تشتتها بين قوانين الضرائب المختلفة تجعل مهمة الإمام بها جميعا أمرا شبة مستحيل .

(2) عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، مرجع سابق ، ص 75 .

(3) Mattias guyomar , op.cit , p 125 .

كما أنه من خصوصية التشريع الجبائي أنه يمكن توقيع غرامة تتراوح بين 1.000 دج و 10.000 دج عدة مرات و هذا وفقا لعدد المرات التي يتم فيها اكتشاف الإغفالات أو عدم صحة المعلومات الواردة ضمن التصريحات⁽¹⁾ دون أن يشكل هذا ازدواجية في العقاب لكون الوقائع المعاقب عليها تستقل كل منها عن الأخرى ،كما أنه من الجائز معاودة العقاب عن فعل سبق العقاب على ارتكابه مادام الجزء الأول قد تم إلغاؤه قضائيا و كان هذا الإلغاء مرجعه عيب في الشكل أو الإختصاص⁽¹⁾ ذلك أن إلغاء العقوبة لم يكن أساسه براءة المتهم و إنما استند إلى عيب شكلي لا يمس صلب الموضوع فإذا ما تم تدارك هذا العيب في قرار عقابي لاحق أصبحت العقوبة التي ينطوي عليها صحيحة⁽²⁾ .

و من ثم فإنه للإدارة المختصة بتوقيع العقوبة الإدارية أن تقرن العقوبة الأصلية بأخرى تبعية و أن تعاود العقاب حال استمرار المخالفة إضافة إلى جواز العقاب الإداري رغم العقاب الجزائي عن ذات الفعل دون أن يشكل قرار العقوبة اللاحق تكرار غير مشروع للعقاب عن فعل واحد .

و طالما أنه يمكن توقيع عدة عقوبات جبائية من طرف إدارة الضرائب على المكلف بالضريبة المخالف فإن التساؤل الذي يثور هنا يتعلق بمدى إمكانية الجمع بين هذه العقوبات المالية التي توقعها الإدارة و المطالبة بها تحت عنوان عقوبة واحدة ؟.

بالرجوع إلى نص المادة 193 من ق ض م و التي جاءت تحت عنوان الزيادات بسبب نقص في التصريح ، فقد تضمنت هذه المادة جملة من الزيادات المفروضة على المكلف الذي لم يبين دخله بصفة دقيقة أو أورد ربحا ناقصا أو غير صحيح ضمن تصريحه و تتراوح هذه الزيادات بين 10%

(1) المادة 164 من ق.ض.م.ر.م.

(2) يعتبر عدم احترام إدارة الضرائب لبعض الإجراءات و الضمانات السابقة على اتخاذ العقوبة كالتبليغ بالغرامات المستحقة قبل السعي إلى تحصيلها أو الإعذار خرقا جوهريا للإجراءات و ضمانات المكلف يمكن أن يترتب عنه إلغاء كلي لهذه الغرامات لعدم مشروعية إجراءات فرضها .

(3) عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، مرجع سابق ، ص 76 .

و 25% و هذا حسب مبلغ الحقوق المتملص منها .و قد نصت الفقرة الثالثة من نفس المادة صراحة على جمع الزيادات المقررة في المقطع الأول و الثاني من المادة 193 عند الإقتضاء مع تلك المقررة في المادة 192 المقطعان الأول و الثاني أي تجمع الزيادات المفروضة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحه السنوي و كذا الذي لم يقدم في الآجال المحددة أو عند إثبات تصريحه الوثائق و المعلومات المطلوبة المنصوص عليها في المادة 192 من ق ض م (1) مع الزيادات المقررة بسبب نقص التصريح و المنصوص عليها بموجب المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة(2) ، و من خلال استقراء نص المادتين 192 و 193 من قانون الضرائب المباشرة يتضح أن المشرع الجزائري أقر صراحة إمكانية الجمع بين الزيادات الضريبية و كذا فوائد التأخير ، إلا أن مصطلح "عند الإقتضاء" الوارد بالفقرة الثالثة من المادة 193 من ق.ض.م يفيد أن لجوء إدارة الضرائب لجمع الزيادات و فوائد التأخير و إن كان أمرا ممكنا إلا أنه يتم اللجوء إليه إلا إذا اقتضت الحاجة القيام بالجمع .

(1) تنص المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة على : "1 - تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم تصريحه السنوي حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل و إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات و يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25% تخفض هذه الزيادة إلى 10% أو 20% ضمن الشروط المحددة في المادة 322 . إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثية(30) يوما إعتبارا من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالإستيلام و القاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل تطبق زيادة بنسبة 35%. 2-يترتب على المكلف الذي لم يقدم في الآجال المحددة أو عند إثبات تصريحه الوثائق و المعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 ، 153 ، 180 من ق ض م دفع غرامة جبائية قدرها (1.000 دج) و هذا في كل مرة يسجل فيها إغفال للوثائق المقدمة أو عدم صحتها..."

(2) تنص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة على:"1-عندما يصرح مكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الإشارة إلى الأسس و العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو يبين دخلا ناقصا أو غير صحيح يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها أو أخل بها 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن(50.000 دج) و يساويه 15%إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق(50.000 دج) و يقل عن مبلغ(200.000 دج) أو يساويه ...

3- تجمع الزيادات المقررة في المقطع 1 من هذه المادة عند الإقتضاء مع تلك المقررة في المادة 192 بالمقطعين 1و2..."

الفرع الثاني

الأخذ بمبدأ تناسب العقوبات الإدارية مع المخالفات الجبائية

إن فكرة التناسب تنبثق من مبدأ أساسي هو مبدأ ضرورة العقوبة و هو المبدأ المكرس بموجب المادة 08 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان التي تنص على أن " القانون لا يمكنه وضع إلا عقوبات دقيقة و ضرورية" فمبدأ الحاجة للعقوبة كرس فكرة و قاعدة تناسب العقوبات مع جسامة المخالفات⁽¹⁾ ، و مقتضى التناسب أن لا تغلو السلطة المعنية بتحديد الجزاء في اختياره و إنما عليها أن تتخذ ما يكون على وجه اللزوم ضروريا لمواجهة الخرق القانوني أو المخالفة الإدارية و ما يترتب على اقترافها من آثار و ما فيه القدر المتيقن من معقولية لردع المخالف و زجر غيره على أن يرتكب فعله ، و من هنا تكون ضوابط العقاب موضوعية و يعد كل تجاوز لها استنادا ينبغي رفضه⁽²⁾ .

و التناسب بين العقوبة المقررة و المخالفة المرتكبة ما هو إلا أحد الأصول العقابية الحديثة التي تفرضها مقتضيات العدالة المجردة و الرغبة في النأي بالعقوبة عن أن تكون وسيلة للتنكيل بالمخالف بإفراطها في شدة غير مبررة لا تصلح من شأن المخالف بما تذيقه له من مرارة استشعار الظلم بدلا من أن يشعر بذنبه و خطأه في ارتكابه الأمر الذي قد يدعوه للعناد بمعاودة إتيان المخالفة بعدما فقد الثقة في الإدارة ، و لا يعني عدم التناسب الإفراط في الشدة فقط و إنما يشمل الإسراف في الشفقة و الذي ينطوي على تساهل غير مبرر مع المخالف بحيث لا تردعه العقوبة الأمر الذي يغيره بمعاودة ارتكاب المخالفة أو التماهي فيها⁽³⁾ .

و الإجتهد القضائي في الجزائر لم يتناول صراحة مسألة تطبيق مبدأ تناسب العقوبات الإدارية مع المخالفات بصفة عامة كما لم يتطرق لتطبيقات هذا المبدأ على العقوبات الإدارية في المجال

(1) Mattias guyomar , op.cit , p 116 .

(2) محمد زكي أبو عامر، قانون العقوبات: القسم العام ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، 1993 ، ص 404 .

(3) عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، مرجع سابق ، ص78

الجبائي ، في حين أن المجلس الدستوري الفرنسي قد تصدى لتطبيقات هذا المبدأ في قراره رقم QPC 546/2016 حيث قضى في موضوع هذا القرار " إن المبادئ المتعلقة بالتجريم و العقاب المقررة في المادة 08 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان و المواطن لسنة 1789 المذكورة أعلاه لا تتعلق فقط بالعقوبات التي تنطق بها جهات القضاء الجزائي و إنما تطبق على كل جزاء له وصف العقوبة ، كما أن مبدأ الحاجة أو ضرورة العقوبة لا يشكل أي عائق فيمكن متابعة الشخص بطرق مختلفة بهدف توقيع عقوبات إما إدارية أو جزائية و يتم الجمع بين هاتين العقوبتين ، أما مبدأ التناسب فيطبق في جميع الحالات و هذا من أجل الوقوف على المبلغ الإجمالي للعقوبات الموقعة و التأكد من عدم تجاوزها الحد الأقصى المقرر للعقوبة⁽¹⁾ .

أولا : تحديد قيمة و مدة العقوبات الجبائية الإدارية

ينبغي أن تلتزم الإدارة حين توقيعها للعقوبة الإدارية بالتناسب بينها و بين المخالفة المرتكبة من قبل المكلف بالضريبة و ذلك بهدف تحقيق التوازن المنشود دائما بين مبدأي الفاعلية و الضمان في مجال العقاب الإداري و الذي يتحقق به الهدف الردعي الإصلاحية للعقوبة الإدارية .

1 - إختصاص المشرع بتحديد قيمة و مدة العقوبات و التدابير الجبائية الإدارية .

لا يقبل جعل تقدير الجزاء من إطلاقات سلطة الإدارة⁽²⁾ ، فالأصل أن تحديد التدبير و الجزاءات الجبائية الإدارية هو من صميم الصلاحيات الأصلية للمشرع و هو ما يتماشى مع مبدأ الشرعية، و قد حدد المشرع الزيادات الضريبية و فوائد التأخير بنسبة مئوية من مبلغ الضريبة الذي لم يؤدي، و بالنسبة للزيادات الضريبية و فوائد التأخير نلاحظ أن المشرع عموما يقوم بفرضها على أساس نسب مئوية ثابتة .

(1)Decesion de cons const francais ,No QPC 54 -2016 DU 24 JUIN 2016 , cahier de cons const , 2016 , p 5 .

(2) عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، مرجع سابق ، ص 79 .

و المشرع لم يترك للإدارة حرية تخفيض أو تعديل هذه الزيادات و إنما يضع المشرع دائما الحد الأقصى لهذه الغرامات و ضوابط تخفيضها بحيث يحدد الحد الأدنى الذي لا يمكن النزول عنه⁽¹⁾.

كما حدد المشرع نسب مئوية ثابتة للزيادات المقررة يضاف إلى مبلغ الحقوق المتملص منها أو التي تم الإخلال بها و هذه النسب المئوية هي نسب ثابتة أقرها المشرع بالنظر إلى مبلغ الحقوق المتملص منها فبالإضافة إلى اعتماد المشرع وسيلة تحديد الزيادات و فوائد التأخير اعتمادا على النسبة المئوية إلا أنه يلجأ في بعض الأحيان إلى تحديد قيمة الغرامة صراحة و بقيمة ثابتة دون حصرها بين حد أقصى و حد أدنى مما يسلب إدارة الضرائب سلطة التقدير كما هو الحال عند عدم تقديم المكلف بالضريبة للتصريح بالوجود المنصوص عليه في المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة إذ يلزم المكلف بدفع غرامة جبائية محددة ب(30.000 دج)⁽²⁾.

إذن فسياسة المشرع الجزائري في مجال إقرار الغرامات الجبائية غير مستقرة على نمط معين و هذا راجع إلى طبيعة المخالفات في حد ذاتها و التي تختلف من مخالفة لأخرى ، و قد اعتمد المشرع على عدة معايير في توقيع الغرامات الجبائية منها تناسب حجم الغرامة مع مبلغ الحقوق المتملص منها ، و إما اللجوء إلى تحديد الغرامات بنسب ثابتة غير قابلة لأي تعديل .

إلا أن مبدأ التناسب يصادف بعض العقوبات الخاصة فيما يتعلق بالعقوبات التي توقع تلقائيا و بنسب غير قابلة للتعديل أو إعادة التقدير و هو الأمر الذي يعد ظاهرة معروفة في مجال الردع الإداري⁽³⁾. و لعل طابع المصلحة المراد حمايتها ألا وهي مصلحة الخزينة العمومية هو ما أدى إلى وضع منظومة عقابية في المجال الجبائي تناسب و هذه الخصوصية .

(1) المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

(2) المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

(3) Mattias guyomar , op.cit , p 119 .

ففي المجال الجبائي قضى المجلس الدستوري الفرنسي أن مبدأ التناسب لا يمنع المشرع من سن و وضع زيادات ثابتة في مقابل الحقوق المتملص منها خاصة و أن أغلب هذه الجزاءات هي ذات طبيعة مالية و هي تتصل مباشرة بالمخالفة المرتكبة و أن القانون في حد ذاته يضمن تناسب العقوبات مع جسامة الأفعال المرتكبة⁽¹⁾ .

إذن العقوبات الجبائية تكون محددة بطريقة شاملة و جزافية بالنسبة للغرامات أو بالإعتماد على عدة نسب ثابتة بالنسبة للزيادات فهذه العقوبات المحددة من طرف القانون تشكل حد أقصى و هي تحديد لدرجة العقوبة من طرف القانون مقارنة بجسامة الخطأ المستوجب إصلاحه⁽²⁾ .

2 - دور إدارة الضرائب في تقدير الغرامات المالية

تخضع الإدارة في ممارستها لسلطاتها بصفة عامة لقيود موضوعي هام هو أن تكون ممارستها بقصد تحقيق المصلحة العامة و التي لا يحققها الجزاء المبالغ في شدته الأمر الذي يتعين معه إخضاع العقوبة الإدارية لرقابة القضاء⁽³⁾ .

و لا يتعين نسيان أنه في جميع الحالات نسب و مبالغ العقوبات المقررة من طرف القانون لا تطبق بصفة تلقائية ثابتة بل بالعكس تملك إدارة الضرائب في الحقيقة سلطة تعديل معتبرة في نسب و قيمة العقوبات و هذا من خلال ممارسة سلطاتها في التخفيض أو عقد اتفاقات و إجراء مفاوضات و مناقشات مع المكلف في إطار ممارسة وظيفتها الرقابية⁽⁴⁾ .

(1) Mattias guyomar , op.cit , p 121.

(2) Martin collet , , op.cit , p 170 .

(3) عبد العزيز عبد المنعم خليفة ، مرجع سابق ، ص 79 .

(4) Martin collet , , op.cit , p 170 .

ثانيا : توقيع الجزاء الإداري الأصلح للمكلف المخالف

إن دراسة مسألة توقيع الجزاء الإداري الأصلح على المخالف تقتضي الوقوف على فكرتين أساسيتين أولهما نطاق سريان القانون العقابي في المجال الضريبي ، أما الفكرة الثانية فتتمحور حول القانون الأصلح للتطبيق على المكلف في مجال العقاب و ما تثيره مسألة عدم رجعية القوانين من إشكالات في التطبيق .

1 - سريان القانون المتضمن العقوبات الإدارية في المجال الضريبي

الأصل أن أي قانون لا يسري إلا على المستقبل و لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يطبق على وقائع حدثت في الماضي أي أنه لا يكون له أثر رجعي⁽¹⁾ ، فمهما كان المجال مدني ، تجاري ، جبائي أو غيرها فإن القانون لا يمكن في الأصل أن ينتج آثاره بالنسبة للماضي .

فالإعلان العالمي لحقوق الإنسان و المواطن لسنة 1979 نص على أنه لا يمكن توقيع أي عقوبة إلا بتطبيق قانون دخل حيز النفاذ قبل وقوع الأفعال المعاقب عليها لأنه من غير المعقول معاقبة شخص على فعل كان يوم ارتكابه غير معاقب عليه⁽²⁾ ، أما الدستور نص صراحة بموجب المادة 58 منه على أنه : "لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم " فإذا كانت هذه المادة هي الإطار العام المطبق في المجال الجزائي فإن المادة 78 من الدستور نصت على : "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ، و لا يجوز تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون ، و لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي أي ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه ... " .

(1) تنص المادة 02 من الأمر رقم 58/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1985 المتضمن القانون المدني المعدل و المتمم ج ر عدد 78 لسنة 1975 على : "لا يسري القانون إلا على ما يقع في المستقبل و لا يكون له أثر رجعي..."

(2) Christopher de la mardière , op.cit ,p p 200 – 2001 .

و من خلال استقراء نص المادة 78 من الدستور يتبين أنه لا يمكن تطبيق أي رسم أو ضريبة أو غرامات مرتبطة بهم و هذا ما يفهم من عبارة " أو أي حق كيفما كان نوعه" و فرضها على المكلفين بالضريبة بأثر رجعي و أن أي فعل من هذا القبيل يعتبر خرقاً لقاعدة دستورية و كذا مساس بمبدأ المساواة بين المكلفين في الضرائب و الأعباء العامة .

و يراد بمبدأ الأثر الفوري المباشر لقانون العقوبات الضريبي أو عدم رجعية هذا القانون أن تطبيق التشريع العقابي الضريبي على الجرائم التي تقع بعد سريانه ما لم ينص القانون على خلاف ذلك . و يتفرع عن هذه القاعدة قاعدة أخرى مفادها عدم سريان قانون الضريبة على الماضي و مقتضى ذلك أنه إذا تم فرض ضريبة جديدة أو زيد سعرها فلا تسري على الماضي لأن ذلك يؤدي إلى مطالبة المكلف بمبالغ كبيرة عن مدة سابقة مما يؤدي إلى ارتباك الأحوال المالية للمكلف فضلا عن عدم استقرار معاملاته⁽¹⁾ .

و قد كرس القضاء الجزائري ممثلاً في المجلس الأعلى قاعدة عدم جواز رجعية قوانين المالية في قراره رقم 54717 إذ جاء في تسبيب هذا القرار : "حيث أن شركة التطبيقات التقنية الصناعية طولبت سنة 1983 بدفع ضريبة على نشاط قامت به سنة 1982 و ذلك بعنوان الرسم على النشاط الصناعي و التجاري على أساس رقم أعمال قدره (142.699.160.00 دج) و استفادت من تخفيض ضريبي قدره (1.011.989.50 دج) و أن الشركة المذكورة تمسكت مع ذلك بحقها في الإستفادة من نسبة التخفيض البالغة (60%) و ليس (40%) كما أكدت ذلك إدارة الضرائب إعتقاداً على المادة 49 من قانون المالية لسنة 1983" ، " حيث أن مبدأ عدم رجعية القوانين يعد مبدأ أسمى من القانون و من ثو فإنه لا يجوز مخالفته" ، "حيث أنه و حسب مبدأ قانوني مستقر و معمول به فإن تحصيل الضرائب بجميع أنواعها من سنة معينة يتم طبقاً للقوانين و الأوامر و النصوص التنظيمية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر قانون

(1) حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص 35 .

المالية في الجريدة الرسمية"، حيث أن إدارة الضرائب خرقت القانون خرقا واضحا عندما طبقت مقتضيات المادة 49 من قانون المالية لسنة 1983 على نشاط تجاري تمت ممارسته في 1982⁽¹⁾ .

و العقوبة الإدارية تشترك مع العقوبة الجنائية في الطبيعة الردعية الأمر الذي يخضعها للأصول العامة للنظم العقابية و أهمها مبدأ عدم الرجعية الذي بمقتضاه لا يسري الجزاء إلا على ما اكتمل من وقائع قبل نفاذ النص العقابي الذي يجرمها حيث أنها لم تكن مؤثمة قبل هذا النفاذ و حتى لا يفاجأ شخص بوقوعه تحت طائلة عقوبة عن فعل كان مباحا حال إتيانه له الأمر الذي يتنافى مع العدالة ، و علة عدم رجعية العقوبة الإدارية أيضا أنها تصدر بقرار إداري و هذه القرارات لا تكون رجعية وفقا للمبادئ العامة للقانون و التي لا يجوز الخروج عنها إلا بنص قانوني⁽²⁾ .

و قد أكد أيضا على عدم رجعية القانون المجلس الدستوري الفرنسي في قراره رقم QPC546/2016 و الذي قضى في الموضوع " إن المبادئ المتعلقة بالتجريم و العقاب المقررة في المادة 08 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان و المواطن لسنة 1789 التي تنص على "القانون لا يمكنه سن و وضع عقوبات دقيقة و مؤكدة الأهمية و لا يمكن معاقبة أي أحد إلا بموجب قانون أستحدث و صدر في فترة سابقة على صدور الجنحة و يطبق الشخص بصفة قانونية . إن هذه المبادئ لا تتعلق فقط بالعقوبات التي تنطق بها جهات القضاء الجزائي و إنما تطبق على كل جزاء له وصف عقوبة ..."⁽³⁾ .

(1) قرار المجلس الأعلى رقم 54717 مؤرخ في 1987/11/21 بين(و.م) ضد (ش . ت . ت . ص) ، المجلة القضائية عدد 04 ، 1990 ، ص 182 .

(2) عبد المنعم عبد العزيز خليفة ، مرجع سابق ، ص ص 71-72 .

(3) Decesion de cons const f ,Nº QPC 54 –2016 DU 24 JUIN 2016 , cahier de conseil constitutionnel , 2016 , p 5 .

2 - صدور القانون الأصلح للمكلف و تطبيق قاعدة الرجعية في المجال الجبائي

إن التطبيق الفوري للقاعدة العقابية الأصلح يعد مظهرا للرجعية و هذا بالموازاة مع قاعدة عدم رجعية القانون العقابي الأكثر شدة و هذه القاعدة مفادها عدم جواز تطبيق القانون الذي يجعل العقوبة أكثر شدة على أفعال و وقائع تمت قبل دخول هذا القانون حيز النفاذ ، و يطبق مبدأ القانون الأصلح للمتهم على كل جزاء له طابع عقابي حتى و لو ترك المشرع أمر النطق بها لجهة غير قضائية⁽¹⁾ .

إذن فالقاعدة العامة هي عدم رجعية قانون العقوبات الضريبي ، إلا أن البحث في هذا المجال يتعلق بالغرامات الضريبية فقد ذهب الفقه و القضاء في فرنسا إلى عدم رجعية القانون و لو كان أصلح للمكلف على هذه الغرامات و ذلك باعتبارها أنها تعد بمثابة تعويض مدني للخزينة أكثر منها عقوبة جنائية و قيل فوق ذلك بأن المركز القانوني الضريبي يختلف عن المركز القانوني الجنائي من حيث أن الغرامة يتولد الحق في تحصيلها منذ وقوع الجريمة دون تدخل من القاضي بل إن دوره يقتصر على مجرد كشف هذا المركز دون إنشائه و أن الخزينة بالنسبة لهذه الغرامات أشبه بالمجني عليه في الجريمة الذي أصيب بالضرر و أصبح له حق مكتسب في الحصول على التعويض طبقا للقانون الساري وقت وقوع الجريمة .

و طالما أن الغرامات الضريبية ليست عقوبة بحتة و إنما تحمل في طياتها فضلا عن فكرة الجزاء عنصر التعويض و متى نشأ للخزينة الحق في التعويض و يجب استبعاد تطبيق قواعد التجريم و العقاب التي روعي فيها مصلحة المتهم و منها رجعية القانون الأصلح للمتهم بشأن الغرامات الضريبية⁽²⁾ .

(1) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص ص 78-79

(2) Mattias guyomar , op.cit , p 122 .

و بالنسبة للعقوبات التي تعتبر بمثابة اكسوار للضريبة و التي تضمن أداء الضريبة من خلال معاقبة كل المخالفات المرتكبة مثل الزيادات الضريبية فإن القانون الضريبي الذي ينقص أو يخفف من شدة العقوبة يطبق بمجرد دخوله حيز النفاذ و هذا بغض النظر عن الأفعال و الوقائع المنشئة للضريبة التي تتصل بها العقوبة⁽¹⁾ .

و عدم رجعية قانون الضريبة لا يتم إقراره إلا بنص خاص و لو كان في صالح المكلف لأن من شأنه المساس بالحقوق المكتسبة للدولة في اقتضاء الضريبة أما النصوص المتعلقة بمساعدة الإدارة في الرقابة و التحصيل بفرض إلتزامات إجرائية على الممول و غيره كإلتزامات المتعلقة بتقديم الإقرار و الدفاتر إلى مصلحة الضرائب فإن الإعفاء منها أو تقييدها لصالح المتهم كإطالة ميعاد تقديم الإقرار يتعين سريانها بأثر رجعي لعدم تعلق ذلك بحق الدولة في اقتضاء الدين الضريبي و من ثم فإنه لا أثر للقانون الجديد الأصح للمتهم بشأن الغرامات الضريبية أما القانون الذي يعدل الإلتزامات الإجرائية أو يمس بالتعديل قواعد التجريم و العقاب و المسؤولية فينطبق بأثر رجعي متى كان في صالح المتهم⁽²⁾ .

أما الوقائع التي نشأت في ظل القانون القديم و لم تكتمل إلا بعد نهاية السنة المالية و تزامنت مع صدور القانون الجديد ، فتطبق ولاية القانون الجديد عليها بأثر مباشر بعد صدوره⁽³⁾ و المحكمة العليا في قرارها رقم 734116 نصت على إعمال قاعدة القانون الجزائي الأصح للمتهم و ذلك بعد تعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012 و التي جعلت من واقعة التملص من الضريبة جنحة في جميع الحالات⁽⁴⁾ .

(1) Christophe de la mardiere , op.cit , pp 211 – 212 .

(2) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 82 .

(3) برحمانى محفوظ ، مرجع سابق ، ص 105 .

(4) المحكمة العليا ، الغرفة الجنائية ، قرار رقم 734116 الصادر في 2012/07/19 ، مجلة المحكمة العليا ، عدد 02

2012 ، ص ص 302 – 304 .

إن التساؤل يثور حول إمكانية رجعية القوانين الضريبية المتعلقة بالإمتيازات الجبائية المقررة للمكلف بالضريبة؟ فالإجابة عن هذا التساؤل تقودنا إلى التطرق لبعض الحالات العملية المتعلقة بمنح بعض الإمتيازات الجبائية على غرار القرض الضريبي الذي تقرر منحه للمؤسسات في فرنسا و قد تم استحداث هذا الإمتياز الجبائي بموجب قانون المالية لسنة 1997 و الذي استحدث المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة التي كرسست مسألة الإمتيازات الضريبية التي تأخذ شكل قرض ضريبي بعنوان مناصب العمل المستحدثة في الفترة بين 1997/10/01 و 2000/12/31 إلا أن سريان هذا الإمتياز طرح إشكالية الشركة المسماة S-A و هي شركة دولية للإنتاج طلبت الإستفادة من امتياز القرض الضريبي إلا أن إدارة الضرائب رفضت طلبها بحجة أن الشركة مازالت مدينة للإدارة بعنوان التخفيض في الضريبة ب 10 % إلا أن الإشكال هنا يتعلق بأحقية هذه الشركة في الإستفادة من هذا الإمتياز بعنوان سنة 1999 الأمر الذي أثار إشكالية مدى أحقية هذه الشركة في الإستفادة من الإمتيازات الجبائية⁽¹⁾.

إن مسألة تطبيق القانون الجبائي بالنسبة للإمتيازات الجبائية لا يثير أي إشكال فيما يخص الإمتيازات المقررة لفترة محددة إلا أن الإشكال يثور بالنسبة للإمتيازات التي يقتضي القانون من أجل الإستفادة منها الإلتزام بالتعهدات التي على أساسها تمنح هذه الإمتيازات لسنوات مستمرة محددة بفترات زمنية فكيف يتم التعامل مع الوقائع و الإلتزامات التي تم سريانها بعد دخول هذه الإمتيازات حيز النفاذ و هل يحق لأصحابها الإستفادة بنفس الشروط و الكيفيات؟ فإذا تقرر مثلا منح تخفيض ضريبي للشركات التي تستحدث 30 منصب عمل خلال الفترة الممتدة من 2018/01/01 إلى 2020/01/01 بمعدل 15 منصب لكل سنة و تم إنشاء مؤسسة في 2019/01/01 و خلال فترة نشاطها قامت هذه الشركة بخلق 30 منصب عمل دائمة فهل تستفيد من هذه التخفيضات رغم أنها لم تكن في حالة نشاط خلال فترة إقرار الإمتيازات الجبائية.

(1) Julien boucher , « Ya –t-il des limites a la remise en cause d'avantages fiscaux au titre de la petit rétroactivité de la loi , RJF , № 8-9 ,Aout 2012 , édition lefebvre , p p 595-

المبحث الثاني

الرقابة ضمانة لفحص مشروعية القرارات الرديعية لإدارة الضرائب

تتمتع الإدارة عموماً بعدة امتيازات أثناء ممارستها لوظائفها المتعددة إلا أنها و إن تعددت وظائفها فإن الهدف الرئيسي الذي ترمي إليه المرافق العامة هو تقديم الخدمة العامة و سد احتياجات الجمهور على قدم من المساواة بين كافة المنتفعين دون أي تجاوز أو تحيز من طرف الإدارة أو تعسف في استعمال سلطاتها و هي الضمانات الجوهرية المكرسة دستورياً .

و بغية تحقيق المرافق العامة للأهداف المسطرة لها كان على المشرع وضع مجموعة من الأسس و الضوابط لتدارك أي عجز و تفادياً لسيطرة فكرة كون نشاط الإدارة هي عنصر مكبل للحريات و الحقوق الأساسية للأفراد و إرساء فكرة كون الإدارة هي أداة لتنظيم هذه الحريات و كيفية استغلالها و استعمالها دون المساس بحرية الأشخاص الآخرين .

فالدولة و أجهزتها عندما تكون طرفاً في علاقة ما تتمتع بسلطة عامة و لها من القوة ما يكفل تنفيذ قراراتها و أوامرها بالطرق المباشرة دون الحاجة إلى اللجوء إلى القضاء مما قد يسمح لأجهزتها ما لم تخضع لسيادة القانون من أن تبتلع حقوق الأفراد و تقضي على حرياتهم العامة سواء عن خطأ أو سوء تقدير أو تعسف⁽¹⁾ و على هذا الأساس ينبغي إخضاع أعمال الإدارة للرقابة ، و تتعدد الرقابة الممارسة على أعمال الإدارة و تتنوع بين رقابة إدارية ، سياسية و قضائية إلا أن الرقابة و إن تعددت و تنوعت فإن هدفها يبقى واحد و هو حماية و تطبيق مبدأ الشرعية في الدولة بما يلزم الإدارة العامة على الخضوع لأحكام القانون فيما تقوم به من أعمال و تصرفات⁽²⁾ و نظراً لاتساع سلطات الإدارة الجبائية و تنوعها بين سلطات رقابية،تحقيقية و رديعية فإنه من

(1) تقيية محمد ، " مبدأ المشروعية و رقابة القضاء على الأعمال الإدارية "، ملتقى قضاة الغرف الإدارية ، الديوان الوطني للأشغال التربوية ، 1992 ، ص 139 .

(2) عوابدي عمار ، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة العامة في النظام الجزائري، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1982 ، ص 2 .

الضروري إخضاع إدارة الضرائب لضوابط و رقابة لاسيما منها تلك الوظائف التي تنطوي على خطورة و مساس بحقوق المكلفين بالضريبة .

و تعد الرقابة الإدارية من بين الوسائل التي كرسها المشرع لضمان خضوع أعمال الإدارة لمبدأ المشروعية و هذه الرقابة تشكل ضمانا لاحترام حقوق المكلف بالضريبة باعتباره الحلقة الأضعف في هذا النوع من العلاقات و هذا ما سيتم التفصيل فيه من خلال (المطلب الأول) في حين تعتبر الرقابة القضائية ضرورة حتمية من أجل المحافظة على مبدأ المشروعية و حتى تكون سيادة القانون فوق كل اعتبار و هذا ما سيتم التطرق له من خلال (المطلب الثاني) .

المطلب الأول

الرقابة الإدارية على قرارات إدارة الضرائب

الرقابة الإدارية أو الذاتية هي رقابة تمارسها السلطات و الأجهزة الإدارية المركزية أو اللامركزية لنفسها أو لذات أعمالها أي أن تراقب السلطات الإدارية نفسها بنفسها عن طريق مراجعة أعمالها من تلقاء نفسها أو بناء على تظلمات أو طلبات الأفرادة تفحص ما صدر عنها من أعمال و تصرفات لتتأكد من مشروعيتها أو عدم مشروعيتها و تقوم بتصحيحها أو تعديلها أو إلغائها أو سحبها حتى تصبح أكثر اتفاقا و انسجاما مع أحكام و قواعد القانون و مبدأ الشرعية السائد في الدولة .

و تستهدف الرقابة الإدارية على أعمال السلطات الإدارية ضمان حسن سير الوظيفة العامة للإدارة بانتظام و اضطراد على أحسن وجه كما تستهدف تحقيق الملاءمة الإدارية للعمل و النشاط الإداري بما يحقق المصلحة العامة بالإضافة إلى أن أعمال هذا النوع من الرقابة يعمل على ضمان حسن تنفيذ القوانين و اللوائح و احترام الواجبات الوظيفية أي التطبيق السليم للمشروعية في الأعمال الإدارية⁽¹⁾ .

(1) عوادي عمار ، مرجع سابق ، ص ص 10- 11 .

و إذا كانت إدارة الضرائب تتمتع أثناء ممارسة وظائفها بالسلطة التقديرية أي أنها تتمتع حين مباشرة اختصاصاتها بالحق في أن تقرر بمحض إرادتها مدى سلامة تدخلها لممارسة عمل معين و اختيار الوسائل المناسبة له و الوقت الملائم⁽¹⁾ ، و قد منحت قوانين الضرائب المختلفة للإدارة حق إعمال سلطتها التقديرية في بعض المجالات و المراحل سواء في مرحلة تقدير الضريبة أو تحصيلها و من هذا المنطلق سنتطرق إلى الرقابة الإدارية المنصبة على قرارات إدارة الضرائب التي تتطوي على عقوبات أو تدابير تمس بحقوق المكلفين خلال مرحلتي التقدير و التحصيل (الفرع الأول) ثم نقف على محدودية دور الرقابة الإدارية على قرارات إدارة الضرائب العقابية من خلال (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

نطاق الرقابة الإدارية على قرارات إدارة الضرائب

تقوم و تتحرك الرقابة الإدارية على أعمال الإدارة بناء على شكوى و تظلمات ذوي المصلحة من الأفراد ضد الأعمال و التصرفات الإدارية غير المشروعة و التي مست و أضرت بحقوقهم أو مصالحهم⁽²⁾ ، فالشكوى الضريبية هي مجموعة القواعد الواجب اتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية⁽³⁾ .

و تعتبر شكوى المكلف وسيلة حوار فعالة مع إدارة الضرائب فمن شأن هذه الوسيلة أن تؤدي إلى التوصل لحل النزاع قبل اللجوء إلى القضاء لا سيما و أن إدارة الضرائب تملك التقنيات الفنية و الحسابية التي يصعب على المكلف فهمها خصوصا في ظل التعديلات الكثيرة التي تعرفها قوانين الضرائب ضف إلى ذلك فإنه في كثير من الأحيان تسفر هذه الشكاوى عن وجود بعض

(1) أبو صالح عبد الله ، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة ، المطبعة العربية ، الجزائر ، 2005 ، ص 67 .

(2) عوابدي عمار ، مرجع سابق ، ص 12 .

(3) أمقران عبد العزيز ، " عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 ، ص 7 .

الأخطاء المادية التي يمكن تصحيحها على مستوى الإدارة دون اللجوء إلى القضاء⁽¹⁾ .

و تعتبر الشكوى إجراء جوهرى ينبغى على المكلف بالضريبة القيام به قبل اتخاذ أي إجراء آخر حتى تقبل شكاوى المكلفين بالضريبة ضد قرارات إدارة الضرائب ينبغى أن تستوفي مجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية المحددة قانوناً⁽²⁾ و إلا كان مصير الشكوى الرفض و عدم القبول ، فارتكاب خطأ جوهرى يؤدي إلى عدم قابلية الشكوى للمناقشة و يتم رفضها من قبل المدير الولائي آلياً⁽³⁾ .

(1) تنص المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية على: "يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق و الضرائب و الرسوم و كذا النقائص و عدم الصحة و الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب حسب الحالة ضمن الشروط و الآجال المنصوص عليها في المادتين 106 و 107 أدناه" .

(2) لقد حددت المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية مجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية الواجب توافرها في شكاوى المكلفين حتى تقبل فالبنسبة للشروط الشكلية يتصدرها شرط وجوب كون الشكاية مكتوبة و موقعة و أن تكون محررة من طرف المكلف أو وكيله القانوني و في حالة الوكالة ينبغى تحريرها على ورق مدموغ و تسجيلها و تحرر هذه الشكاوى بصفة فردية من طرف المكلف على ورق عادي و أن تنصب الشكوى على ضريبة واحدة و ليس على عدة ضرائب مجتمعة و ان ترسل من طرف المكلف لإدارة الضرائب وتوجه هذه الشكاوى حسب الحالة إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب أو رئيس مركز الضرائب التابع له مكان فرض الضريبة إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى مع مراعاة الآجال المحددة لكل حالة على حدى إلا أن المشرع لم يحدد كيفية توجيه الشكوى و هل تتم عن طريق البريد العادي أو عن طريق البريد الموصى عليه مع الإشعار بالإستيلام وفقاً لصياغة نص المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على أن هذه الشكوى تودع على مستوى الإدارة المعنية من قبل المكلف و هذا ما يستفاد من عبارة يصل للمكلف مما يعني استبعاد الإعتماد على البريد لإرسال الشكوى فالعبارة بالإيداع و ليس بالإرسال ، و من ناحية موضوع الشكوى فينبغى أن يكون مفصل و هذا من خلال ذكر الضريبة و تحديد القيمة المالية المتنازع عليها و بيان رقم الضريبة في الجدول مع عرض المكلف لمخلص حول طبيعة النزاع و طلباته و دفعه لتصحيح الأخطاء الإدارية .

(3) العيد صالحى ، مرجع سابق ، ص 89 .

و بصفة عامة تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الحقوق و الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها و إما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي⁽¹⁾ .

أولا : الرقابة على قرارات تقييم الضريبة و الغرامات الجبائية المقترنة بها .

إن مرحلة تقدير الوعاء الضريبي هي تلك المرحلة الإدارية التي تقوم فيها الإدارة الجبائية بتقدير المستحقات التي تقع على كاهل الممول جراء خطأ محاسبي أو تهرب ضريبي مقصود و ينتج عن ذلك إعداد جدول التحصيل المحدد لقيمة هذه المستحقات ، و خلال هذه المرحلة يكون للمكلف حق المناقشة الشفوية و الكتابية لمصالح الوعاء كما تتحدد خلال هذه المرحلة الحقوق المالية الواقعة على عاتق المكلف و الواجب دفعها و في حالة عدم اقتناع المكلف بالحقوق المسجلة على عاتقه يمكنه اللجوء إلى إجراءات الطعن النزاعي⁽²⁾ .

أثناء ممارسة إدارة الضرائب لسلطتها في تقدير الضريبة و كذا مختلف الغرامات و الحقوق و الزيادات تصدر قرارات يمكن أن تتضمن أخطاء في التقدير و على هذا الأساس إذا ما اشتملت قرارات إدارة الضرائب أخطاء مادية بسيطة في التقدير فإنه في هذه الحالة يجب أن نفرق بين حالتين :

الحالة الأولى : إذا ما كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الإداري و رفض اقتراح الإدارة من المكلف ففي هذه الحالة فإن عبء إثبات الخطأ الواقع في

(1) المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) صالح العبد ، مرجع سابق ، ص ص 83-84 .

التقدير يقع على عاتق الشاكي و لا بدا عليه من تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير⁽¹⁾ .

الحالة الثانية : إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأملاك التي استعملت كقاعدة لتقدير الضريبة⁽²⁾ .
و في جميع الحالات فإن الأخطاء و العيوب التي يمكن أن تشوب قرارات إدارة الضرائب في مرحلة التقدير تتمثل في :

- الأخطاء المادية البسيطة و الأخطاء المرتكبة عند الإقتطاع من المصدر .

- الأخطاء المرتكبة في تقييم مقدار الضريبة بسبب إعادة التصحيح بناء على تصريحات المكلف أو بناء على تقديرات الإدارة⁽³⁾ .

إذن فقرارات إدارة الضرائب في مرحلة تقدير الوعاء الضريبي تحتل وقوع أخطاء بسيطة كارتكاب خطأ في تطبيق نسبة مئوية غير مناسبة أثناء تقدير قيمة رقم الأعمال ، كما قد يرد الخطأ في تقييم القاعدة الضريبية التي تخص الضرائب المنشأة طبقا للإجراءات المسماة بالتسعيرة الإدارية و يقع عبء إثباتها على المشتكي أما فيما يخص الضرائب المنشأة على ضوء وقائع مادية التي لها طابع الديمومة فإن المشتكي يحدد في طلبه وضعية الأملاك و طبيعتها و التي استعملت كقاعدة لوعاء الضريبة⁽⁴⁾ .

(1) أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، مرجع سابق ، ص 16 .

(2) فريجة حسين ، الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة ، مرجع سابق ، ص 35 .

(3) شيعاوي وفاء، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق تخصص قانون أعمال ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2010/2009 ، ص ص 24 - 25 .

(4) كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضل اجتهاد مجلس الدولة ، دار هومة ، الجزائر ، 2010 ، ص ص

فالمكلف بالضريبة في المنازعات المتصلة بالوعاء يسعى إلى إصلاح الخطأ الواقع في المادة الخاضعة للضريبة أو في حساب الضريبة⁽¹⁾ ، و يقع على عاتق المكلف في بعض هذه الحالات عبء إثبات عدم صحة وعاء الضريبة و الغرامات المفروضة عليه⁽²⁾ .

ثانيا : سلطة إدارة الضرائب في إلغاء أو تخفيض الضرائب و الغرامات الجبائية المتصلة بها

تقوم السلطات الإدارية المختصة بمراجعة العمل المطعون فيه و إعادة النظر فيه بإلغائه أو تعديله بصورة تجعله أكثر تلاؤماً مع أحكام القانون و اللوائح و القرارات الإدارية⁽³⁾ ، إذ تفصل إدارة الضرائب في الشكاوى المقدمة إليها و المتعلقة بتقدير الضرائب و الغرامات الجبائية و الزيادات المقترنة بها فإذا ثبت لها موضوعية الشكوى و جديتها من خلال الوثائق و التحقيقات فإنها تملك سلطة تخفيض الضرائب المفروضة على المكلف و بالتبعية تخفيض الغرامات المفروضة أو الإعفاء منها كما يمكن لإدارة الضرائب الإلغاء الكلي للضريبة إذا ما توفرت الأسباب الجدية لذلك .

و ينتج قانوناً على إلغاء الضريبة أو تخفيضها الإعفاء الكلي أو النسبي لمبلغ العقوبات و تعويضات التأخير و كذا مصاريف المتابعات الملقاة على عاتق المشتكي إذ تصبح هذه الغرامات الجبائية في حكم عديم القيمة⁽⁴⁾ .

(1) Francois deruel , op .cit , p 192 .

(2) في حالة وجود ظروف استثنائية حالت دون قيام المكلف بالتزامه بالتصريح و كذا التزامه بالتسديد في الأجل القانونية فإذا ما تم فرض غرامات جبائية أو فوائد تأخير فإنه في هذه الحالة يقع على عاتق المكلف بالضريبة عبء إثبات حسن نيته و أن هناك ظروف خارجة عن نطاق إرادته حالت دون تنفيذ الإلتزام كوجود قوة قاهرة أو ظروف استثنائية .

(3) بدري جمال ، مرجع سابق ، ص 99 .

(4) المادة 404 من قانون ض. م . ر . م .

الفرع الثاني

محدودية فعالية الرقابة الإدارية على القرارات العقابية لإدارة الضرائب

إن إدارة الضرائب مثلها مثل بقية الإدارات في الدولة يقع على عاتقها الإلتزام بمجموع القوانين و اللوائح العامة لكونها متخصصة في تحديد وعاء الضرائب و تحصيلها فإنه في مقابل ذلك يتعين عليها عدم التعسف في استخدام سلطتها و صلاحياتها المخولة لها قانونا مع الإلتزام بالتطبيق الصحيح للقانون⁽¹⁾ .

و بالرغم من حتمية و أصالة الرقابة الإدارية إلا أنها يشوبها العديد من العيوب و النقائص تجعلها عاجزة عن القيام بوظائفها على أكمل وجه و تحقيق أهدافها .

أولا : طول و بطء إجراءات العمل الإداري و تعقيده

إن تزايد عدد التظلمات المرفوعة من طرف المكلفين من شأنه أن يؤدي إلى تراكم ملفات المنازعات دون تسوية الشيء الذي يمس بمصالح المكلفين و يعرضها للضياع و لا شك أن تكديس ملفات المكلفين لدى إدارة الضرائب دون تسوية له إنعكاساته السلبية عليهم ، و رغم أن المشرع قد حدد بالمادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية المدة القصوى للفصل في الشكاوى و الرد عليها فالقاعدة العامة أنه يتعين الفصل في الشكاوى في أجل 04 أشهر إعتبارا من تاريخ إستلام الشكاوى و يحدد هذا الأجل بستة (06) أشهر عندما تكون الشكاوى تابعة لاختصاص المدير الولائي للضرائب ، و يمدد الأجل إلى ثمانية (08) أشهر بالنسبة للقضايا محل النزاع التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية ، و رغم أن الرقابة الإدارية هي رقابة واقعية و عملية لكونها أقر من غيرها على معرفة أوجه الصواب إلا أن عمال و موظفي الإدارة لا يملكون العقلية القانونية الكافية

(1) عبيد ريم ، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم فرع القانون العام ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015/2014 ، ص ص 89- 90 .

اللازمة لمعرفة أوجه و أسباب عدم الشرعية في الأعمال الإدارية⁽¹⁾ .

ثانيا : عجز التظلم عن إيجاد حلول جديّة للأخطاء الإدارية

إذا كان للتظلم الإداري المسبق دور في غريبة الطعون بحيث لا يصل إلى القضاء سوى تلك التي تتضمن خلافا بين المكلف و الإدارة بشأن فهم القاعدة القانونية الضريبية في حين الواقع على خلاف ذلك فغالبية المنازعات التي تصل إلى القضاء تتعلق بأخطاء مادية ، و من المنطقي عجز التظلم عن حل الخلافات الجدية التي تثور بين المكلفين و إدارة الضرائب بشأن تفسير القانون الضريبي فوجود مصالح خاصة على المستوى المركزي أو المحلي مكلفة بالفصل في التظلمات لا يشكل ضمانا لفحص النزاع من طرف هيئة مستقلة و محايدة ، و في الواقع أن المكلفين غالبا ما لا يشعرون بالإطمئنان على حقوقهم إذا ترك أمر البت فيها عند الإعتداء عليها إلى حكم هو في نفس الوقت خصم لهم و هو ما يتنافى مع مبدأ العدالة على أساس أن القانون الضريبي يقوم على مبدأ السلطة و سمو .

فالتظلم الإداري الوجوبي لا يشكل ضمانا لحياد الإدارة اتجاه المكلف لأن الجهاز المدعو للبت في التظلم هو جهاز إداري بل ذاتها الإدارة مصدرة القرار المتظلم منه بمعنى أن موقفها لن يتغير عن الموقف الأول الذي اتخذت قرارها على أساسه⁽²⁾ ، فالسلطات الإدارية المختصة بالرقابة الإدارية تجمع بين صفتي الخصم و الحكم في ذات الوقت الأمر الذي قد يؤدي إلى سهولة تهرب الجهات الإدارية المختصة من الخضوع لمبدأ الشرعية و عدم اعترافها بأخطائها بسهولة إذا كان لها مصلحة في ذلك⁽³⁾ .

(1) عوابدي عمار ، مرجع سابق ، ص 22 .

(2) عبيد ريم ، مرجع سابق ، ص 217 .

(3) عوابدي عمار ، مرجع سابق ، ص ص 22 - 23 .

فالرقابة الإدارية قد لا توفى بالغرض منها في ضمان حماية مبدأ المشروعية لأن جهة الإدارة أو الموظف الذي أصدر القرار المعيب قد لا يعترف بخطئه بسهولة و يصر بل و قد يكون للإدارة مصلحة في التحلل من قيود المشروعية ، و يضاف إلى ذلك العامل النفسي الذي مقتضاه أن عموم الأفراد لا يطمئنون للعدالة و حكم القانون حين يكون قاضيهم خصمهم دون وسيلة يحملون بها النزاع إلى حكم محايد لا مصلحة له في النزاع إلا أنه ليس معنى ذلك القضاء نهائياً على الرقابة الإدارية⁽¹⁾ .

(1) تقيية محمد ، مرجع سابق ، ص 141 .

المطلب الثاني

رقابة القضاء الإداري على قرارات إدارة الضرائب

تملك إدارة الضرائب في إطار ممارسة وظائفها العديد من السلطات و الصلاحيات تصل إلى حد إمكانية توقيع جزاءات و عقوبات ، و تصدر الإدارة أعمالها في شكل قرارات البعض من هاته القرارات يرحب بها من يهه الأمر لأنها تفيده في حين يراها البعض الآخر مجحفة في حقه و في حالة عدم مطابقة موقف و قرارات الإدارة مع مصالح الأشخاص المعنية فإن ذلك يؤدي إلى نشوب نزاعات يكون أحد أطرافها في موقع ممتاز ألا و هو إدارة الضرائب و التي تتمتع بامتيازات السلطة العامة في مواجهة المكلف بالضريبة .

و نظرا لطبيعة و خصوصية الإشكالات التي تثور بين إدارة الضرائب و المكلف و تقاديا لأي حساسية ناجمة عن عدم توازن العلاقة القانونية بين الطرفين فقد عمل المشرع الجزائري على منح عدة ضمانات للمكلف من أجل المحافظة على حقوقه في مواجهة الإدارة و هذا عن طريق آلية الرقابة على أعمال الإدارة ، هذه الرقابة يمكن أن تسند من جهة إلى هيئات و أجهزة إدارية كما أسلفنا الذكر إلا أن الرقابة الإدارية و إن كانت تساهم إلى حد ما في تسوية النزاعات الناشئة بين هيئاتها و المكلفين إلا أنها غير كافية وحدها لإنجاز كل أهداف الرقابة على أعمال الإدارة و من هذا المنطلق كان لابدا من إسناد مهمة الرقابة لسلطة محايدة لا تمثل الإدارة نفسها .

فالتقيد بمبدأ قانونية الضريبة يحتاج إلى رقابة تقوم بها جهة مستقلة عن السلطة التشريعية التي تصدر القوانين و كذا عن السلطة التنفيذية التي تضعها حيز النفاذ ، و نظرا للإستقلالية التي تتمتع بها السلطة القضائية عن باقي السلطات فان المشرع عمل على إخضاع أعمال و قرارات إدارة الضرائب إلى رقابة هذه السلطة ، إذ يقع على عاتق القاضي الإداري مسؤولية الحد من تجاوزات الإدارة و كذا حماية الحقوق و الحريات الفردية أي أن تدخل القاضي الإداري سوف ينصب على التأكد من احترام مبدأ الشرعية علي الأعمال و القرارات الإدارية .

و تختلف رقابة القاضي الإداري المنصبة على قرارات إدارة الضرائب من حيث نطاقها و الغرض منها و حتى بالنسبة لسلطات القاضي الإداري في هذا المجال ، فقد يراد بهذه الرقابة اتخاذ إجراءات تحفظية وقائية و التي تدخل في نطاق اختصاص القاضي الإستعجالي و هذا ما سيتم الوقوف عليه من خلال (الفرع الأول) أما إذا كان موضوع النزاع بين الإدارة و المكلف ينصب على التصدي لعدم مشروعية القرار الصادر عن الإدارة فإن الأمر يستدعي في هذه الحالة تدخل قاضي الموضوع و هذا ما سيتم التطرق إليه من خلال (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

رقابة قاضي الإستعجال الإداري على قرارات إدارة الضرائب

تتنوع الظروف و الأسباب التي التي تنشأ حالة الإستعجال ، إلا أنه من الصعب تقديم تعريف موحد و شامل لفكرة الإستعجال ففي كثير من الأحيان قد تتداخل فكرة الإستعجال ببعض المسائل التي تشابهها كالخطر ، الضرورة و السرعة فكل هذه المصطلحات تحيل إلى فكرة الإستعجال .

و في بعض الحالات يجوز لقاضي الأمور المستعجلة أن يصدر أمرا دون أن يلتزم بمراقبة توافر عنصر الإستعجال و يتعلق الأمر بإشكالات التنفيذ المتعلقة بحكم أو سند تنفيذي أو بالتهديدات المالية ، و قد أسند المشرع لقاضي الأمور المستعجلة كذلك سلطة البت في بعض المواد التي يكون فيها الإستعجال مفترضا فقط كما في التدابير التحفظية⁽¹⁾ . و يخضع الإستعجال في المادة الجبائية للقواعد المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية و كذا لأحكام الباب الثالث من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية تحت عنوان الإستعجال في المواد الإدارية⁽²⁾ .

(1) براهيم محمد ، القضاء المستعجل ، الجزء الأول ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007 ، ص 93 .

(2) المادة 948 من القانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 فيفري 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ج ر عدد 21 مؤرخ في 23 أبريل 2008 .

أولا : قرارات إدارة الضرائب الخاضعة لرقابة القاضي الإستعجالي

إن دراسة رقابة القاضي الإستعجالي في المادة الجبائية يقتضي الوقوف على القرارات الإدارية الخاضعة لرقابة القاضي الإستعجالي ، إذ يتعين ضمن الشروط العامة أن يكون هذا القرار صادر عن الإدارة حتى يكتسب وصف القرار الإداري كما ينبغي أن يكون القرار الإداري تنفيذيا و أخيرا هذا القرار يجب أن يمس بمركز قانوني⁽¹⁾ .

و ينعقد اختصاص القاضي الإستعجالي حول القرارات الإدارية و لو بالرفض و يكون موضوع طلب إلغاء كلي أو جزئي ، إذ يجوز للقاضي الإستعجالي أن يأمر بوقف تنفيذ هذا القرار أو وقف تنفيذ آثار معينة منه متى كانت ظروف الإستعجال تبرر ذلك و متى ظهر له من التحقيق وجود وجه خاص من شأنه إحداث شك جدي حول مشروعية القرار⁽²⁾ . و من خلال استقراء نص المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية يتبين أن جميع القرارات الإدارية الصادرة عن إدارة الضرائب يمكن أن تكون محل طلب وقف تنفيذ أمام القاضي الإستعجالي إلا أنه يشترط لوقف تنفيذ القرارات الجبائية أمام القاضي الإستعجالي أن يرفق المكلف بالضريبة وصل قيد دعوى جبائية في الموضوع أي ينبغي رفع دعوى في الموضوع سابقة على دعوى الإستعجال و إرفاق نسخة من عريضة دعوى الموضوع بملف الدعوى الإستعجالية ، كما ينبغي أن يقدم طلب وقف تنفيذ أي قرار صادر عن إدارة الضرائب قبل تنفيذه و إلا كان بدون جدوى⁽³⁾ .

و نظرا لطبيعة القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب و التي تمتاز بالتنفيذ المباشر

(1) براهيم محمد ، القضاء المستعجل ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص ص 54 - 56 .

(2) المادة 919 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، مرجع سابق .

(3) نصت المواد من 919 إلى 928 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية على مجموعة من الشروط و الإجراءات الواجب احترامها سواء في العريضة أو أمام القاضي الإستعجالي الإداري بخصوص القرارات إدارة الضرائب المطعون فيها و هي نفسها الشروط المطبقة على حالات الإستعجال الإداري بصفة عامة .

بوسائلها الخاصة و ليس للمكلف بالضريبة أن يوقفها إلا برفع دعوى أمام قاضي الأمور المستعجلة و تسري في شأن هذه المنازعة الشروط العامة المتمثلة في الصفة و المصلحة إضافة إلى شروط خاصة تتمثل في توافر عنصر الإستعجال و أن يكون الإجراء المطلوب وقتياً⁽¹⁾ .

غير أن التساؤل الذي يثور هنا يتعلق بمدى إلزامية إرفاق قرار إدارة الضرائب المطعون فيه أمام القاضي الإستعجالي بشكوى أو التظلم المرفوع أمام الإدارة ، و هل يشكل التظلم شرطا لقبول الدعوى الإستعجالية؟ لم ينص المشرع الجزائري صراحة على اشتراط وجوب تقديم ما يثبت رفع تظلم أمام الإدارة إلا أن مجلس الدولة في قراره رقم 207171 المؤرخ في 09/04/2001 بين مديرية الضرائب لولاية مستغانم و (و . م) إذ جاء في حيثياته هذا القرار أن مديرية الضرائب لولاية مستغانم إستأنفت القرار الإستعجالي الصادر عن الغرفة الإدارية المؤرخ في 18/03/1998 الذي أمر برفع اليد عن المبلغ المحجوز لدى القرض الشعبي الجزائري و المقدر بمبلغ (54.144.216.00 دج) ، و قد جاء في تسبب هذا القرار " حيث أن المطالبة برفع اليد عن الأشياء المحجوزة يجب أن يقدم طلب أولا إلى مدير الضرائب طبقا للمادة 397 من ق.ض.م و هذا في تاريخ شهر إبتداء من تاريخ الإعلام بالحجز ، و بما أن المستأنف عليها لجأت مباشرة إلى رفع الدعوى فكان على قضاة المجلس أن يرفضوها " ، و نظرا لتخلف الطعن الإداري المسبق قبل رفع دعوى استرجاع أشياء محجوز عليها فقد قرر مجلس الدولة عدم قبول الدعوى الأصلية شكلا⁽²⁾ . كما سار في نفس الإتجاه مجلس الدولة في قراره رقم 5543 المؤرخ في 15/10/2002⁽³⁾ .

(1) كوسة فضيل ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهادات مجلس الدولة ، مرجع سابق ، ص ص 52-53 .
(2) قرار مجلس الدولة رقم 207171 مؤرخ في 09/04/2001 بين مديرية الضرائب و (م . و) مجلة مجلس الدولة ، عدد 03 ، 2003 ، ص 92 .
(3) قرار مجلس الدولة رقم 5543 مؤرخ في 15/10/2002 ، بين مديرية الضرائب لولاية البليدة ضد (س.ع.ك) ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 03 ، 2003 ، ص 121 .

إلا أن المجلس الأعلى في قراره رقم 44299 المؤرخ في 1985/12/28 في قضية (ح . ع) ضد مديرية الضرائب لولاية... و من معها أقر بعدم إلزامية تقديم الشكوى في الدعاوى الإستعجالية و قد جاء في تسيب هذا القرار " ...أنه كان يتعين تأجيل متابعة و مطالبة المستأنف بأي غرامة لغاية حل النزاع في الموضوع و حيث أن الدعوى الإستعجالية معفاة من الطعن الإداري المسبق و انه يتعين إلغاء الأمر المستأنف و إحالة القضية و الطرفين على المجلس القضائي للفصل فيها من جديد ، فالمجلس الاعلى من خلال هذا القرار اعتبر أنه متى كان التدبير الإستعجالي يمتاز بطابع السرعة التي يتطلبها الإجراء و جب عدم إخضاع الدعوى الإستعجالية للطعن الإداري المسبق و من ثم إعفاؤها منه دون التقيد بالآجال المنصوص عليها تحت طائلة البطلان بالمادة 445 من ق ض م و التي توجب في هذا المجال عرض الطلب مسبقا على نائب مدير الضرائب للولاية المختص ...»⁽¹⁾ .

فإذا ما لجأت إدارة الضرائب مثلا إلى فرض ضريبة على المكلف بعد إجراء التصحيحات الجبائية إضافة إلى فرض غرامات عليه ففي هذه الحالة يمكن له المنازعة أمام القاضي الإداري حول قيمة الضريبة و مشروعية الغرامات إلا أنه لا يمكن للمكلف اللجوء إلى القاضي الإستعجالي طالما أن هذه الضريبة و كذا الغرامات لم توضع بعد من أجل التحصيل ، فإذا ما تم إعداد جدول تحصيل لهذه الضرائب و الغرامات وتبلغ المكلف به ينشأ حق هذا الأخير في طلب تأجيل التحصيل الضريبي و هذا باللجوء إلى القاضي الإستعجالي باعتبار أن قرار التحصيل له ميعاد محدد ينبغي الإلتزام بالوفاء خلاله و إلا اعتبر المكلف مخلا بالالتزاماته و تفرض عليه فوائد التأخير في التسديد .

(1) قرار المجلس الاعلى رقم 44299 المؤرخ في 1985/12/28 ، المجلة القضائية ، عدد 03 ، 1989 ، ص 210 .

و بصفة عامة فإن جميع القرارات الصادرة في مرحلة التحصيل مرتبطة بمواعيد محددة مما يصعب عليها طابع الإلتزام الوقتي و من ثم ينعقد اختصاص القاضي الإستعجالي في نظر الدعاوى المرفوعة ضد هذه القرارات ، فقرارات التحصيل الجبري أو المتابعة الجبرية كقرار الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المهني يمكن أن يكون محل طعن فيه أمام القاضي الإستعجالي كما أن جميع القرارات المتعلقة بضرب الحجز على أموال المكلف يمكن الطعن فيها أمام القاضي الإستعجالي ، فإذا ما تقرر بيع عقار المكلف بالضريبة مثلا فإن قرار البيع بالمزاد العلني يندرج ضمن اختصاص القاضي الإستعجالي إذ يعتبر قرار بيع عقار المكلف من المنازعات الوقتية في التنفيذ التي يختص بها قاضي الأمور المستعجلة و يقرر فيها إما وقف البيع أو الإستمرار فيه بحسب تقديره لجدية السبب .

ثانيا : سلطات القاضي الإستعجالي في المادة الجبائية

يتمتع القاضي الإستعجالي بعدة صلاحيات في مواجهة قرارات إدارة الضرائب و في مقدمتها سلطة القاضي في إيقاف تنفيذ القرار الجبائي متى ظهر من التحقيق وجود وجه مثار يحدث شك جدي حول مشروعية القرار بشرط أن يكون هذا القرار الجبائي موضوع طلب إلغاء كلي أو جزئي⁽¹⁾ .

1- سلطة القاضي الإستعجالي في الأمر بتأجيل تحصيل الضريبة

يتمتع القاضي الإستعجالي بصلاحيات الأمر بوقف عملية التحصيل و تأجيلها إلى إشعار لاحق في حالة ما إذا ثبت له وجود سبب جدي و مشروع لذلك خاصة إذا ما تبين له أن احتمال إلغاء الضريبة قائم و أن تحصيل الضريبة من شأنه أن يشكل دفعا غير مستحق للإدارة و قد أكد مجلس الدولة على سلطة القاضي الإستعجالي في مجال الأمر بتأجيل تحصيل الضرائب في قراره

(1) شيعاوي وفاء ، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، مرجع سابق ، ص ص 152- 157 .

رقم 43995 المؤرخ في 1985/10/12 بين المدير الفرعي للضرائب و شركة طوطال الجزائر إذ جاء في تسبب هذا القرار أن : "أن طلب تأجيل تحصيل الضرائب لغاية البت في النزاع موضوعا يدخل ضمن اختصاصات قاضي الإستعجال و لما كان من الثابت في قضية الحال أن المجلس القضائي أمر بتأجيل تحصيل الضرائب المتابعة من أجلها الشركة المستأنفة و ذلك لغاية الفصل في النزاع موضوعا فإن هذه الدعوى تعتبر فعلا من اختصاص قاضي الأمور المستعجلة(1) .

و استلزم المشرع لرفع بعض الدعاوى الإستعجالية على غرار طلب تأجيل دفع الضرائب والغرامات المرتبطة بها بوجوب تقديم ضمانات من طرف المكلف كفيلة بضمان تحصيل الدين الضريبي على أن يعرضها أولا على إدارة الضرائب فيقوم قابض الضرائب المختص إقليميا بتقدير طبيعتها و قيمتها و يتخذ بشأنها قرار بالقبول أو الرفض(2) ، و قد أكد مجلس الدولة على وجوب تقديم ضمانات من طرف المكلف للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب في قراره رقم 116162 المؤرخ في 1998/07/27 إذ جاء في تسبب هذا القرار " حيث أنه ثابت من ملف الدعوى أن القرار الحالي ينحصر أساسا حول تأجيل التنفيذ ...و أنه تماشيا و مقتضيات المادة 446 من ق ض م فإن طلب التأجيل لا ينتج أي أثر إلا إذا كانت المستأنف عليها قد قدمت جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق الإدارة الضريبية ."

"حيث أنه لما كان من الثابت من مستندات دعوى الحال أن المستأنف عليها لم تقدم ما يفيد تقديمها للضمانات الكافية لتغطية أصل الدين و الغرامات ففي هذه الحالة فطلبها الخاص بالتأجيل غير سديد " ، و عليه قرر مجلس الدولة فصلا في هذه الدعوى القرار بأن انعدام

(1) قرار المجلس الاعلى رقم 43995 المؤرخ في 1985/10/12 بين المدير الفرعي للضرائب و شركة طوطال الجزائر ، المجلة القضائية ، عدد 04 ، 1989 ، ص 246 .

(2) كوسة فضيل ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة ، مرجع سابق ، ص 54 .

الضمانات يرتب عدم قبول طلب التأجيل⁽¹⁾ .

2 - سلطة القاضي الإستعجالي في الأمر بوقف تنفيذ الحجز

إن جميع إجراءات المتابعة و التحصيل الجبري من قرارات الغلق المؤقت و الحجز و البيع يمكن أن تكون محلا للنظر فيها من طرف القاضي الإستعجالي و الذي يتمتع بسلطة اتخاذ تدابير مؤقتة في مواجهة الإدارة و قد أقر مجلس الدولة في قراره رقم 5671 المؤرخ في 2002/12/17 على سلطة القاضي الإستعجالي في وقف تنفيذ قرارات التحصيل الجبري إذ جاء في حيثيات هذا القرار أن المستأنف عليه فرضت عليه ضريبة فطعن في صحتها أمام قاضي الموضوع و أنه قبل الفصل فيها قامت إدارة الضرائب بوضع حجز تنفيذي على المحل التجاري ثم بيعه ، و على هذا الأساس رفع المستأنف عليه (ض.ص) دعوى استعجالية أمام الغرفة الإدارية بمجلس قضاء وهران طالبا وقف تنفيذ حجز تنفيذي و البيع بالمزاد إلى غاية الفصل في موضوع النزاع المطروح على الغرفة الإدارية" ، و قد جاء في تسبيب هذا القرار " حيث أن بيع المحل سيؤدي إلى انعكاسات لا يمكن إصلاحها في حالة ما إذا فعلا قرر القضاء خفض أو رفض قيمة الضريبة المفروضة على المستأنف " ، " حيث أن قرار وقف تنفيذ الحجز التنفيذي من اختصاص قاضي الإستعجال و هو أمر تحفظي مؤقت لا يمس أصل الحق و لا يضر بمصالح و حقوق الأطراف و على هذا الأساس اعتبر مجلس الدولة قرار وقف التنفيذ أمر تحفظي مؤقت لا يمس بأصل الحق و لا يضر بمصالح و حقوق الأطراف ..."⁽²⁾ .

3 - سلطة القاضي الإستعجالي في الأمر برفع اليد عن الأموال المحجوزة

يمكن للقاضي الإستعجالي الناظر في الدعاوى المتعلقة برفع اليد عن الأموال المحجوزة أن

(1) قرار مجلس الدولة رقم 116162 المؤرخ في 1998/07/27 بين إدارة الضرائب ضد (ف . ر) / مجلة مجلس الدولة، عدد 01 ، 2002 ، ص 79 .

(2) قرار مجلس الدولة رقم 5671 المؤرخ في 2002/12/17 بين (ض .ص) ضد إدارة الضرائب ، مجلة مجلس الدولة عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 ، ص 68 .

يأمر برفع اليد عن أموال المكلف بالضريبة المحجوزة مهما كانت قيمتها و في يد أي كان و هذا ما جاء في قرار المحكمة العليا رقم 89909 المؤرخ في 11/04/1993 إذ جاء في حيثيات هذا القرار أن (ح ب) مدين لإدارة الضرائب بمبلغين الأول يقدر ب(20.430.069 دج) و الآخر يقدر ب(23.216.210 دج) و قد قامت إدارة الضرائب بحجز تنفيذي على حساباته دون أن يكون مرخص لها بذلك بحكم قضائي و على هذا الأساس استأنف المستأنف أمرا استعجاليا للقضايا الإدارية صادر عن مجلس قضاء باتنة بتاريخ 29/09/1990 و الذي رفض طلبه الرامي إلى رفع الحجز المضروب على حساباته المفتوحة لدى الوكالة البنكية ببسكرة .

و قد جاء في تسبيب هذا القرار " حيث أن الأمر يتعلق بتحصيل الضريبة المطالب بها هي في مرحلة التنفيذ و أن لإدارة الضرائب حق استعمال كل الطرق القانونية و منها حجز ما للمدين لدى الغير" . " حيث أنه يتعلق الأمر بحجز ما للمدين لدى الغير كما يستخلص من المراسلات المؤرخة على التوالي 09/05/1990 و 10/05/1990 و 14/05/1990 الصادرة عن البنك الجزائري و البنك الخارجي و القرض الشعبي الجزائري فإن تجميد الحسابات البنكية تبقى سارية المفعول لمدة سنة و هذا ابتداء من تاريخ حجز ما للمدين لدى الغير طبقا للمادة 4/332 من ق ض م حيث أن هذا التجميد يبقى صحيحا حتى شهر ماي 1991 و عليه فقد تم إلغاء قرار الغرفة الإدارية لدى مجلس قضاء باتنة الصادرة في الدعوى الإستعجالية بتاريخ 29/09/1990 و الأمر من جديد برفع الحجز المضروب من طرف إدارة الضرائب على الحسابات البنكية المفتوحة باسم السيد (ح.ب)...⁽¹⁾ .

الفرع الثاني

رقابة قاضي الموضوع على قرارات إدارة الضرائب

إن الرقابة التي يمارسها القضاء أثناء نظره المنازعة الضريبية تتعلق أساسا بمدى إلتزام الإدارة عند فرضها للضرائب بالقانون ومدى مطابقة قيمة الضريبة لواقع المكلف لذلك نجد أن العون

(1) قرار المحكمة العليا رقم 899909 المؤرخ في 11/4/1993 بين (ح.ب) و نائب مدير الضرائب لولاية بسكرة
المجلة القضائية ، عدد 01 ، 1994 ، ص 184 .

القائم بتقدير الضريبة يعمل جاهدا عند قيامه بذلك أن يكون عمله صحيحا و مطابقا للحقيقة والقانون و أن كل الإجراءات التي سلكها و اعتمدها في تقدير الضريبة كانت متفقة مع القانون وحتى لا يكون قراره عرضة للتعديل و الإلغاء من طرف القضاء هذا العمل بذاته يعتبر ضمانا لحماية حق المكلف و حافظا أساسيا لبسط شفافية العمل الضريبي ، بالإضافة إلى أنها تمنع إدارة الضرائب من التعسف في استعمال الحق و إلحاق الإجحاف بالمكلف و تفسير القانون التفسير الخاطئ و تعمل على حمل المكلف بالتقيد بالقوانين السارية المفعول⁽¹⁾.

و مما لا شك فيه أن تدخل القاضي الإداري سوف يضمن الشرعية و التأكد من توافرها في الأعمال الإدارية و سوف يقيم مسؤولية الإدارة عن الأضرار الناتجة عن تصرفاتها في إطار المنازعات المعروضة عليه .

أولا : رقابة قاضي الموضوع على مشروعية القرارات العقابية لإدارة الضرائب

تقوم الإدارة في سبيل تسيير المرافق العامة بإفراغ تصرفاتها في شكل قرارات إدارية و هو ما ينطبق على إدارة الضرائب التي تلجأ إلى إصدار قرارات إدارية البعض منها تنظيمي و الآخر فردي ، و قد تكون قرارات إدارة الضرائب في سبيل تسيير و إدارة المرفق كما يمكن أن تتضمن تلك القرارات عقوبات جبائية ، ففي إطار ممارسة إدارة الضرائب لسلطاتها العقابية تصدر عقوبات يتم إفراغها في قرارات إدارية هذه القرارات ليست بمنأى عن رقابة القاضي الإداري .

ومن المعلوم أنه لا يمكن ممارسة الرقابة القضائية إلا بناء على دعوى صاحب الشأن⁽²⁾، والقاضي حين يطلب منه التدخل في النزاع إنما يراد منه أن يقول كلمة القانون و هو بذلك يناقش

(1) أمزيان عزيز ، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم القانونية ، تخصص قانون الأعمال ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2013/2012 ، ص ص 225 - 226 .

(2) بينت المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية الشروط المتعلقة بشكل عريضة افتتاح الدعوى الضريبية أمام القاضي الإداري إضافة إلى شروط أخرى واردة ضمن أحكام قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

العمل الإداري موضوع الدعوى و يبحث فيما إذا كان مخالفا أو مطابقا لمبدأ المشروعية و يصدر حكمه على هذا الأساس لذلك ثبت في فقه القانون العام أن رقابة القضاء لأعمال الإدارة هي رقابة مشروعية⁽¹⁾ ، و لا بدا من الإشارة إلى أن سلطة المحاكم الإدارية تتناول جميع العناصر التي أدت إلى فرض الضريبة على المكلف بها فيعترف لها بالحق في تقدير الوقائع و النظر في التقديرات التي أجرتها إدارة الضرائب لوعاء الضريبة فجميع منازعات الضرائب و الرسوم يعود الإختصاص فيها للمحاكم الإدارية و ذلك تطبيقا للمعيار العضوي و هذا بالنسبة لمنازعات التحصيل و الوعاء⁽²⁾ .

و ينبغي أن يكون القرار الإداري الصادر عن إدارة الضرائب سليما من الناحية الشكلية والموضوعية و في حالة خرق قواعد و ضوابط إصدار هذا النوع من القرارات تكون معيبة بعيوب عدم المشروعية الداخلية أو الخارجية بمعنى أن يكون قرار إدارة الضرائب معيب شكلا أو موضوعا ويمارس القاضي الإداري رقابته على سلامة الإجراءات السابقة على اتخاذ القرار الإداري المتضمن العقوبة الجبائية و ينظر في مسألة الإخلال بالمشروعية الخارجية . و نظرا لخطورة القرار المتضمن العقوبة الجبائية فقد أحاطه المشرع بجملة من القيود تتعلق بصدوره عن السلطة المختصة في إطار احترام بعض الإجراءات و الشكليات الضرورية مع وجوب تسييب القرار .

1 - الرقابة على المشروعية الخارجية للقرارات العقابية لإدارة الضرائب

إن القرار الإداري هو تعبير عن إرادة الإدارة الملزمة لذلك يجب أن يتجسد في مظهر خارجي و قد يتطلب القانون بعض الإجراءات و الشكليات في القرارات الإدارية التي يجب اتباعها لاتخاذ القرار الإداري و يجب أن تكون القواعد و الشكليات مقصودا بها حماية المصلحة العامة و

(1) نقيه محمد ، مرجع سابق ، ص 142 .

(2) شيعاوي وفاء ، مرجع سابق ، ص 59 .

مصلحة الأفراد على السواء و ذلك بتجنيب الإدارة موطن الزلل و التسرع و منحها فرصة معقولة للتدبير و التروي فتقل بالتالي القرارات غير المشروعة⁽¹⁾ .

و من مظاهر عدم المشروعية الخارجية في قرارات إدارة الضرائب عدم مراعاة قواعد الإختصاص و كذا عدم احترام الشكل و الإجراءات ، و عليه يراقب القاضي في القرار محل الطعن بالإلغاء هل تم اتخاذ القرار من طرف السلطة الإدارية المختصة و بالشكل المحدد ، إذ يتمثل عيب عدم الإختصاص في صدور قرار إدارة الضرائب من طرف شخص غير مختص موضوعا بإصدار هذا النوع من القرارات أو غير مختص زمانيا أو مكانيا بإصدارها أما بالنسبة للعيب الشكلي و الإجرائي فينبغي أن يكون الإجراء جوهري و يؤدي تخلفه إلى إلحاق تأثير غير محدد بالقرار⁽²⁾ .

إذ تخضع قرارات إدارة الضرائب بصفة عامة إلى مجموعة من الضوابط الشكلية و الموضوعية لاسيما منها القرارات التي تنطوي على عقوبات جبائية إذ يترتب على مخالفتها إعتبار القرار الصادر غير مشروع ، فقرارات إدارة الضرائب الخاضعة لرقابة القضاء الإداري ينبغي وجوبا صدورها عن جهات محددة بنص القانون و مختصة ، فالقرارات و التدابير التي تنطوي على عقوبات جبائية يشترط القانون مثلا اتخاذ بعض التدابير الغرامات الجبائية من بين موظفي إدارة الضرائب الذين لهم صفة مفتش ضرائب⁽³⁾ فإذا تم إصدار القرار المتضمن عقوبة جبائية أو تدبير عن غير الجهات المخولة قانونا فإن القرار يكون معيبا لصدوره عن جهة غير مختصة .

(1) تقية محمد ، مرجع سابق ، ص 142 .

(2) Aurélien baudu , op.cit , p 152 .

(3) تشترط المادة 21 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية مثلا صدور القرار المتضمن إعادة تقييم الضريبة و الغرامات المرتبطة به عن موظف إدارة الضرائب له صفة مفتش على الأقل و هو ذاته الشخص المكلف بإجراء التحقيق المعمق .

و قد يفرض المشرع على الإدارة قبل إصدار قرار معين القيام بإجراءات تمهيدية كإعلان ذوي الشأن لتسمع أقواله أو إجراء تحقيق أو إتمام بعض إجراءات العلنية و في كل هذه الحالات يتعين إتمام هذه الإجراءات قبل إصدار القرار كما قد يفرض المشرع على الإدارة قبل إصدار قرار معين إستشارة فرد أو هيئة من الهيئات و حينئذ يتعين القيام بهذه الشكلية قبل إصدار القرار حتى و لو كان الرأي في حد ذاته غير ملزم للإدارة⁽¹⁾ .

فإذا نازع المكلف مثلا في غرامات يتجاوز مبلغها مائة و خمسين مليون دينار جزائري (150.000.000 دج) فإن المشرع اشترط وجوب مراعاة بعض الشكليات قبل إصدار المدير الولائي للضرائب لقراره بخصوص الشكوى إذ يتعين على هذا الأخير إلتماس الرأي المطابق للإدارة المركزية و هذا بالنسبة لكل شكوى نزاعية يتجاوز مبلغها مائة و خمسون مليون دينار جزائري (150.000.000 دج)⁽²⁾ فإلتماس الرأي المطابق للإدارة المركزية في هذه الحالة يعد من الشكليات الواجب مراعاتها و إبرازها ضمن القرار الصادر بخصوص هذه الشكاوى و إذا ما تخلفت هذه الشكلية فإن القرار يكون معيبا و من ثم قابلا لإلغائه من طرف القضاء الإداري.

2 - الرقابة على المشروعية الداخلية للقرار العقابي الصادر عن إدارة الضرائب

إن احترام القرار الإداري للقواعد الشكلية اللازمة له أي أنه اتخذ من طرف السلطة المختصة قانونا لا يكفي بل لا بد أن يكون موضوع القرار مطابق للقانون و الأهداف التي رسمها القانون فلا يمكن للقرار الإداري أن يخالف إذا القانون سواء في موضوعه أو أهدافه ، إن الشرعية الداخلية تستوجب أن يحترم القرار الإداري القانون، فالسلطات الإدارية ملزمة بتطبيق القانون

(1) فريجة حسين ، شرح القانون الإداري : دراسة مقارنة ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2013 ، ص 222 .

(2) المادة 179 من قانون الإجراءات الجبائية .

والإمتناع عن الإتيان بما يمنعه فلا يمكن للإدارة أن تتصرف خلافا لنص تشريعي أو تنظيمي وهي ملزمة بتطبيق القانون دون أن تغير من أهداف النص القانوني و مداه و ذلك بتفسيرات خاطئة⁽¹⁾، و من مظاهر عدم المشروعية الداخلية الخطأ في الوقائع مثل الوقائع المادية غير الصحيحة أو الخطأ في القانون كالتفسير أو التطبيق الخاطئ للقانون ، كما بشكل أيضا مظهرا لعدم الشرعية الداخلية الإنحراف بالسلطة و هي الحالة التي تقوم فيها إدارة الضرائب باستعمال سلطاتها خارج الهدف المحدد لها قانونا مثل عدم السعي عمدا إلى المصلحة العامة و إنما من أجل تحقيق المصلحة الخاصة أو مصلحة فئة معينة ، و في جميع هذه الحالات إذا كان القرار المطعون فيه صادر عن الإدارة في إطار سلطتها التقديرية فإن القاضي يمارس رقابة ضيقة⁽²⁾ .

و دور القاضي الإداري يتجلى واضحا من خلال الرقابة على شرعية فرض الضرائب على المكلف ، إذ أن له الصلاحية الكاملة في مراقبة مدى تطبيق القانون تطبيقا سليما و الحد من تجاوزات إدارة الضرائب أثناء تقديرها و فرضها الضرائب على مكلف معفى منها و بالتالي يفتح المجال للقاضي الإداري لممارسة رقابته في النزاع الضريبي المطروح أمامه⁽³⁾ ، و حتى يتمكن القاضي الإداري من بسط رقابته على المشروعية الداخلية للقرار الصادر عن إدارة الضرائب خاصة ذلك القرار الذي ينطوي على توقيع عقوبات أو تدابير إدارية على المكلف ينبغي أن يكون هذا القرار مسببا تسببا كافيا وافيا من طرف الإدارة ، إذ ينبغي أن تبين القرارات الصادرة على التوالي من طرف مدير الضرائب بالولاية ، رئيس مركز الضرائب و رئيس المركز الجوي

(1) بغدادي عزيزة ،، "مراقبة شرعية أعمال الجماعات المحلية من طرف القضاء الإداري" ، الديوان الوطني

للأشغال التربوية ، الجزائر ، 1992 ، ص 55 .

(2) Aurelien baudu , op.cit , p 152 .

(3) كوسة فضيل ، مناوعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة ، مرجع سابق ، ص ص 119-120.

للضرائب مهما كانت طبيعتها الأسباب و أحكام المواد التي بنيت عليها⁽¹⁾ .

فإذا ما تعلق الأمر بقرار عقابي صادر عن إدارة الضرائب فإنه يفرض على الإدارة إلزامية تسبب قرارها بمعنى تبيان جميع عناصر الفعل و الحقوق التي تبرر اتخاذ العقوبة ، فإذا كان توقيع العقوبة نتيجة لسوء نية المكلف فينبغي على الإدارة تبيان جميع العناصر التي تثبت نشأة و توافر سوء النية لدى المكلف⁽²⁾ ، فمن الضروري إذن أن يكون تسبب العقوبات متفقا مع عناصر العقوبة و في هذا الإطار يجب على الإدارة أن تشير إلى الظروف الخاصة بالفعل محل المخالفة كما تحدد عناصر الفعل التي من خلالها تبرر تطبيق هذه الزيادات العقابية فمن الناحية العملية يظهر تسبب العقوبات الجبائية من أجل نقص التصريحات من خلال الإشعار بالتصحيح و هذا من خلال الإشارة إلى المادة المستند عليها من أجل تطبيق هذه الزيادات .

إن الإلتزام بتسبب العقوبات الجبائية لا يطبق إلا بالنسبة للجزاءات ذات الطابع العقابي لاسيما الزيادات الضريبية التناسبية و هذا لا ينطبق على فوائد التأخير لكونها تهدف إلى الإصلاح المالي⁽³⁾، ففوائد التأخير لا تعتبر عقوبة و على هذا الأساس فهي ليست مسببة ، أما في حالة الخرق الفادح المرتكب من طرف المكلف أو الممارسات التدليسية المكتشفة فإنه يجب على الإدارة تسبب الظروف و الأسباب القانونية أو الواقعية التي أدت إلى تطبيق الزيادات أو الغرامات و يمكن للإدارة تعديل القاعدة القانونية التي استندت عليها أو تكييف الفعل أو العقوبات المقررة له و هذا قبل وضع الغرامات و العقوبات محل التحصيل إلا أن إمكانية التعديل يتم إعمالها بطريقة

(1) المادة 77 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) Martin collet , procédures fiscales : contrôle ,contentieux et recouvrement de l'impôt , op.cit , p 173 .

(3) Khalil haloui , op.cit , p p 98 – 99 .

حذرة و ضيقة⁽¹⁾ .

و في الحقيقة إن إلزامية تسبب العقوبات تشكل ضمانا في مجال النطق بالعقوبات و يمارس القاضي رقابته على وجود التسبب و كذا كفايته و في حالة عدم كفاية التسبب فإن ذلك يعتبر من بين أوجه أسباب الطعن في العقوبة⁽²⁾ و في إطار سلطة القاضي في الرقابة على تسبب العقوبة الجبائية يمكنه إستبدال و إعادة تقدير الوقائع التي تم تقديرها من طرف الإدارة⁽³⁾ . و طالما أن المشرع قد اشترط بموجب المادة 77 فقرة 5 من قانون الإجراءات الجبائية إلزامية تسبب قرارات إدارة الضرائب إذ يعتبر تسبب القرارات الإدارية غاية في الأهمية و من أهم ضمانات الأفراد لأنه يسمح لهم و للقضاء على السواء بمراقبة مشروعية تصرف الإدارة⁽⁴⁾ .

و لعل الوجه المتعلق بخرق القانون هو الوجه الذي يثار تقريبا في كل مرة و من شأنه إعطاء القاضي سلطة تقديرية واسعة فخرق القاعدة القانونية يكتسي إما خرق فادح و واضح أو خرق روح القانون و القاضي الذي يقدر الخطأ القانوني أو الموضوعي يجب عليه الأخذ بعين الإعتبار الدوافع التي سببت القرار و أن الخطأ القانوني يكمن في تفسير خاطئ بالتوسيع أو الحصر للقانون أما الخطأ الفعلي فهو ارتكاز القرار على معطيات مادية غير صحيحة ، و فيما يخص خرق القانون يراقب القاضي الأسباب التي ارتكزت عليها الإدارة لتعليل قرارها و يستطيع القاضي مراقبة الباعث أو النية الحقيقية لسلطة إدارية ما و إذا ما استغلت الإدارة سلطتها

(1) Thierry lambart ,op op. cit , pp 260-261 .

(2) Mattias guyomar , op.cit , p 94 .

(3) Martin collet , procédures fiscales : contrôle ,contentieux et recouvrement de l'impôt , op.cit , p 174.

(4) فريجة حسين ، شرح القانون الإداري : دراسة مقارنة ، مرجع سابق ، ص 221 .

لأغراض غير تلك التي منحت لها تلك السلطة⁽¹⁾ .

فالمحكمة الإدارية تتشدد في رقابتها إذا تعلق الأمر بتطبيق القانون الجبائي في شقه المادي لأن الخطأ في تطبيقه أو تأويله قد يمتد حتى يشمل الخطأ في الوقائع مما يؤدي إلى خرق القانون خاصة و أن القانون الجبائي لا يسمح للإدارة بالتعدي على أموال الأشخاص و الإقتطاع منها إلا بالقدر الذي يسمح به المشرع حتى و إن تعلق الأمر بمواجهة الأعباء العامة ، فخصوصية هذا القانون تمنح للقاضي سلطة واسعة لفرض تطبيقه بشكل صارم⁽²⁾ .

ثانيا : سلطات قاضي الموضوع في مواجهة القرارات العقابية لإدارة الضرائب

إن سلطات القاضي الإداري في مجال المنازعة الضريبية هي سلطات فعلية و ليست شكلية⁽³⁾ ، فالمحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة و تختص كذلك بالفصل في دعاوى إلغاء القرارات الإدارية دعاوى التفسيرية و دعاوى فحص المشروعية إضافة إلى دعاوى القضاء الكامل⁽⁴⁾ فالقاضي الإداري في إطار إعمال رقابته على القرارات العقابية لإدارة الضرائب لا يمتلك فقط سلطة الإلغاء و إنما أيضا سلطة التعويض و الإصلاح ، فعند عرض الملف على القاضي يقوم القاضي بدراسة الملف⁽⁵⁾ كما قامت بذلك الإدارة مع التركيز على كيفية و طريقة التكيف القانوني للوقائع و الأفعال ثم يأخذ بعد ذلك قرار مغاير لقرار الإدارة و يطبق هذا المبدأ في دراسة الملفات

(1) لعروبي(ع) ، " دعوى الإلغاء أو الطعن بالبطلان "، ملتقى قضاة الغرف الإدارية ، الديوان الوطني للأشغال التربوية الجزائر ، 1992 ، ص ص 44- 45 .

(2) عبيد ريم ، مرجع سابق ، ص 604 .

(3) كوسة فضيل ، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة ، مرجع سابق ، ص 135 .

(4) المادة 801 من قانون رقم 09/08 المتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية .

(5) نص المشرع في المادتين 85 و 86 من قانون الإجراءات الجبائية على إجراءات تحقيق خاصة و وحيدة تطبق على ملف الدعوى المعروض على القاضي و تتمثل هذه الإجراءات في التحقيق الإضافي ، مراجعة التحقيق و الخبرة .

على مجموع الزيادات و الغرامات الجبائية و بصفة عامة على جميع العقوبات المطبقة من طرف الإدارة الجبائية⁽¹⁾.

1 - سلطة القاضي الإداري في الحكم بعدم مسؤولية المكلف عن الضرائب و العقوبات المفروضة

إن القاضي الإداري يمكنه النطق بعدم مسؤولية المكلف في تحمل الضرائب المفروضة عليه و العقوبات في حالتين محتملتين:

- الأخطاء التي تمس و تتعلق بحقوق الدفاع .

- الأخطاء التي يترتب عنها البطلان بقوة القانون أو المعاهدات الدولية .

ففي هذه الحالة يجب التمييز بين الخطأ الجسيم إذ يعتبر مثلاً خطأ جسيماً إرسال طلب تبريرات للمكلف في حين أن المحقق لم يقم بإعادة الوثائق المأخوذة كما يعد خطأ جسيماً عدم التسبب الكافي للإشعار بإعادة التقييم ، و عملياً فالقاضي الإداري يرفض عموماً إلغاء الإجراء المشوب بعدم الانتظام حتى و لو كان جسيماً إذا ما ثبت له أن هذا الإجراء لم يؤثر و لا يتصل بإجراءات فرض الضريبة أما الخطأ غير الجسيم فقد يأخذ مثلاً صورة عدم الإشارة إلى النصوص القانونية التي يرتكز عليها الفرض الضريبي إذ ليس من الضروري الإشارة إلى نصوص قوانين الضرائب في الإشعار بإعادة التقييم إلا عندما يتعلق الأمر بالعقوبات .

إن معيار جسامه الخطأ المرتكب من طرف إدارة الضرائب تبناه القضاء الفرنسي، إذ أن مجلس الدولة الفرنسي كرس نظام خاص فيما يتعلق ببطلان الإجراءات و الذي يميز بين عدم

(1) Martin collet , procédures fiscales : contrôle ,contentieux et recouvrement de l'impôt , op.cit , p 174 -175 .

الإنتظام الجسيم الذي يؤثر على سلامة إجراءات الفرض الضريبي و بين عدم الإنتظام الحقيقي الذي يؤدي إلى عدم المسؤولية و التأثير على الفرض الضريبي⁽¹⁾ .

و القضاء الجزائي لم يفصل في نوع الإخطاء التي تعفي المكلف من الضريبة و كذا من الغرامات الجبائية ، و تبقى دعوى الإلغاء هي الوسيلة التي تجسد ضمان احترام مبدأ المشروعية و تمكن القاضي الإداري من ممارسة رقابته على أعمال إدارة الضرائب و من ثم التصريح في حالة ثبوت خرق القانون من طرف إدارة الضرائب أو تجاوزات بإلغاء قرارها غير المشروع و من ثم فإن دور قاضي الإلغاء إنما يقتصر أساسا على الرقابة و البحث في مدى مشروعية القرار الصادر عن المدير الولائي للضرائب ، و تظهر رقابة القاضي الإداري على مشروعية القرار في البحث في توافر أركانه و شروط الحجز مثلا و غيرها من الأعمال التي تصدر عن إدارة الضرائب .

و تتحرك رقابة القاضي الإداري حول مدى مشروعية القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب المطعون فيها بعدم المشروعية و الحكم بإلغائها و ذلك بحكم قضائي ذي حجية عامة و مطلقة و تظهر سلطة القاضي الإداري في الإلغاء من خلال ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2006/01/14 "حيث أن المستأنف يدفع بأن إدارة الضرائب لم تثبت بدقة من هم العمال المزعمين الذين وجدتهم بورشته " ، " حيث يتبين من محضر المعاينة المحرر بتاريخ 2004/03/15 من طرف أعوان إدارة الضرائب وجود عامل واحد بورشة المستأنف " ، " حيث أن محضر المعاينة المحتج به من طرف إدارة الضرائب حرر بتاريخ 2004/03/15 بينما الضريبة المفروضة تخص سنوات 2000 ، 2001 ، 2002 و أن إدارة الضرائب لم تثبت أن المستأنف شغل عمال خلال الفترة المعنية بالضريبة الأمر الذي يجعل الفرض الجبائي بعنوان

(1) Jeron michel , « Le contrôle de l'action de l'administrations fiscale par le juge administratif : entre nécessité de l'impôt et garanties du contribuable » , zbornik radova pravnog , fakuteta u splitu , № 53 , 1/2016 PP 60 –61 .

الدخل الإجمالي للأجور بموجب الجدول الفردي رقم 2003/434 غير مؤسس قانونا و على هذا الأساس تم إلغاء الإنذار بالدفع الفردي رقم 2003/434 بمبلغ (72.000 دج) مقابل الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور و الدفع الجزافي .

فدعوى الإلغاء إذن هي الطريقة القانونية التي وضعها المشرع بين يدي المكلف بالضريبة لتحريكها أمام قاضي الإلغاء ليتولى توقيع الجزاء على إدارة الضرائب في حالة ثبوت تجاوز أو خرق للقانون فمن خلال تسليط القاضي الإداري لرقابته على هذه التجاوزات فإنه يلغي القرار أو جدول التحصيل الصادر⁽¹⁾ فإذا تم إلغاء الضريبة المفروضة على المكلف أو التخفيض من قيمته فإن ذلك يستتبع إعفائه من الغرامات المقترنة بالضريبة محل الإعفاء كليا أو جزئيا في حالة التخفيض .

و قد أكد مجلس الدولة في العديد من قراراته على سلطة القاضي الإداري في إلغاء جميع قرارات إدارة الضرائب التي تتخذ خرقا للقانون و هذا في العديد من قراراته و منها القرار رقم 6526 المؤرخ في 2003/02/25 بين إدارة الضرائب و (ع.غ) إذ جاء في تسبيب هذا القرار " حيث أنه فيما يخص دفع المستأنف بعدم احترام إدارة الضرائب للإجراءات عند إعادة تقييم العقار فيتضح من خلال أوراق الملف أن إدارة الضرائب لم تثبت إستدعائها للمكلف بالضريبة المستأنف الحالي لتمكينه من تقديم ملاحظاته أمام لجنة الصلح قبل اتخاذ الإنذار بالدفع موضوع النزاع"، " حيث أن خرق إدارة الضرائب لهذا الإجراء الجوهري المنصوص عليه في المادة 140 فقرة 4 من قانون التسجيل و ليس المادتين 190 و 320 التي استند عليهما المستأنف خطأ مما يستوجب معه إبطال الإنذار رقم 98/31 موضوع النزاع و بالنتيجة إلغاء الضريبة موضوع الإنذار رقم 98/31 لفرضها خرقا للقانون⁽²⁾ .

(1) كوسة فضيل ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجهادات مجلس الدولة ، مرجع سابق ، ص ص 58-60.

(2) قرار مجلس الدولة رقم 6526 مؤرخ في 2003/2/25 ، بين (ع.غ) و إدارة الضرائب ، مجلة مجلس الدولة ، عدد

خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 ، ص ص 78 - 80 .

كما أن الأخطاء المرتكبة من طرف إدارة الضرائب يمكن أن ينجر عنها قيام مسؤولية المرفق عن الأخطاء التي ألحقت أضرار بالغير ، فالبنسبة لمسؤولية الدولة في المجال الجبائي فإنه يتعين لقيامها تحقق خطأ المرفق و يمكن للخطأ المرفقي أن يجتمع مع الخطأ الشخصي لعون إدارة الضرائب و في هذه الحالة يمكن للمكلف المتضرر مقاضاة إما المرفق أو إدارة الضرائب إضافة إلى اشتراط توافر ضرر حقيقي ناجم عن الخطأ و علاقة سببية مباشرة بين هذا الضرر و الخطأ المرتكب⁽¹⁾ .

و يقع على عاتق المكلف المتضرر إثبات الضرر اللاحق به من جراء أخطاء إدارة الضرائب و من أمثلة الأخطاء الممكن إرتكابها من طرف إدارة الضرائب هو تحصيل ضرائب و غرامات بدون وجه حق و هذا ما أكده مجلس الدولة في قراره رقم 7470 المؤرخ في 18/03/2003 بين مديرية الضرائب لوهران و مؤسسة (ن.ه) إذ جاء في تسيب هذا القرار " حيث أنه يتضح من المستندات المدرجة بالملف أن المستأنف عليها المؤسسة ذات الطابع السياحي (نزل الهادف) رفعت أمام الغرفة الإدارية بمجلس قضاء وهران دعوى استرجاع لمبالغ كانت قد أجبرت على تسديدها رغم كونها معفاة من ذلك كما التمتت منحها تعويضا " ، " حيث أنه فيما يخص الوجه الثالث المأخوذ من خرق القرار المستأنف للمادة 350 من ق ض م من خلال قضائه على إدارة الضرائب بدفع تعويض فإنه لا يمكن الإحتجاج بالمادة 350 من ق ض م للدفع بعدم استحقاق المستأنف عليها للتعويض و ذلك لأن النص المذكور يعني المنازعات الضريبية الخاضعة لشكوى مسبقة و المتمثلة أساسا في منازعات الوعاء و التحصيل و بالتالي فطلب التعويض في إطار الدعوى الحالية مبرر لثبوت الخطأ المرفقي المتمثل في قبض إدارة الضرائب لمبالغ بعد إبطال قرار فرضها قضائيا من جهة و كذلك نتيجة تمادي الإدارة في الإبقاء على المبالغ غير

(1) Aurélien baudu , op.cit , pp 155 -158 .

المستحقة لديها منذ تاريخ تبليغها بالقرار المؤرخ في 1994/12/22⁽¹⁾ .

و من ثم فإن حق المكلف بالضريبة في الحصول على تعويض مقترن بتوافر مايلي :

- ثبوت الخطأ المرفقي المتمثل على سبيل المثال في قبض إدارة الضرائب مبالغ تمثل ضرائب و غرامات غير مستحقة لإبطالها قضاء .

- تمادي الإدارة في الإستمرار في الخطأ على نحو يؤدي إلى إلحاق ضرر بالمكلف مثل إبقاء إدارة الضرائب أموال الضرائب و الغرامات الغير مستحقة في حوزتها رغم تبليغها قانونيا بالقرار القضائي المتعلق بإلغائها .

2 - إنعدام سلطة القاضي الإداري في تعديل العقوبات الجبائية

إن الوقوف على سلطة القاضي الإداري في مجال تعديل العقوبات الإدارية يقتضي أولاً طرح التساؤل التالي : هل يتمتع القاضي الإداري بسلطة تعديل مبلغ العقوبات بما يتناسب مع جسامه فعل المكلف ؟ ، إن القاضي الإداري أو قاضي الضريبة يملك سلطة تكليف و تصنيف أفعال المكلفين التي تم اكتشافها من طرف الإدارة إلا أن القاضي ليست له سلطة تعديل قيمة العقوبات المقررة بموجب نص قانوني بما يتناسب و جسامه الخطأ⁽²⁾ .

هناك فراغ فقهي و قضائي فيما يخص مسألة إمكانية تعديل العقوبات الجبائية من طرف القاضي الإداري في الجزائر و الأرجح في هذا المجال و بما أن أغلب العقوبات الجبائية هي من وضع المشرع و تطبيقاً لقاعدة لا اجتهاد مع صراحة النص فإن القاضي لا يمكن له تعديل الغرامات المالية المحددة بموجب نص قانوني ، إلا أنه تجدر الإشارة إلى أن أغلب الغرامات الجبائية تحدد بالنظر إلى حجم المبالغ المتملص منها .

(1) قرار مجلس الدولة رقم 7470 المؤرخ في 2003/03/18 ، بين مديرية لولاية وهران و مؤسسة (ن.ه) ، مجلة مجلس الدولة عدد 03 ، مؤرخ في 2003 ، ص 127 .

(2) Thierry lambart , procedurees fiscal , op.cit , p 261 .

فالقاضي الإداري يملك في هذا الصدد سلطة تعيين خبير مختص من أجل الوقوف على حقيقة المبلغ المتملص منه الذي قامت الإدارة بتحديدده ، فإذا ثبت له من خلال تقرير الخبرة عدم صحة تقدير المبلغ المتملص منه أمكن للقاضي تخفيض المبلغ المحدد من طرف إدارة الضرائب و من ثمة تطبيق غرامات و زيادات تتلاءم مع المبلغ الحقيقي المتملص منه .

ففي العديد من الحالات القانون هو الذي يحدد العقوبات المرتبطة بأي نوع من المخالفات الجبائية كأن يحدد نسبة (40%) أو (80%) من المبلغ المتملص منه ، و قد ثار نقاش حاد في فرنسا السنوات الأخيرة بين الفقهاء و رجال القضاء حول مدى تطبيق نص المادة 06 من الإتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان (CEDH) و التي تنص على أن قاضي الضريبة(القاضي الإداري) له سلطة تعديل العقوبات الجبائية حتى لو كان المشرع قد حدد النسب المطبقة ، فقد تم إقرار إمكانية النطق بعقوبات جبائية من طرف الإدارة في قرار "باندينون " AEEET BENDENOUN المؤرخ في 24 فيفري 1994 و في مقابل ذلك يتعين إخضاع القرار بالعقوبة المتخذ من طرف الإدارة لرقابة هيئة قضائية .

و في ظل تضارب الآراء الفقية و القضائية و حتى و لو كانت سلطة القاضي منعدمة في تعديل العقوبات الجبائية الإدارية المحددة قيمتها مسبقا من بموجب القانون فإن ذلك لا يمنع القاضي من ممارسة سلطة مراقبة مدى كفاية و تلاءم الجزاء للخطأ و لا يطرح أي إشكال في هذا الصدد فمسألة غياب سلطة القاضي في التعديل و التناسب بالنسبة للعقوبات المحددة من طرف القانون التي وضع لها سلم يحدد مختلف الدرجات إلا أن الرقابة على تناسب العقوبة مع أفعال المكلف يتناولها القاضي عند مراقبة توافر جميع الأركان المشكلة للمخالفة المحددة بموجب القانون⁽¹⁾.

(1) Emille bokdam-tognetti , « Penalites fiscales et pouvoire du juge :la CEDH valide l'approche du conseil d'etat , RJF , éditions francais lefebre ,No 8/9 juillet 2012 , pp 699 - 704 .

و في الأخير فإن الضمانة الحقيقية في مجال العقوبات الجبائية لا تتعلق بمنح الإدارة أو القاضي سلطة التعديل و إنما تتجسد في منح القاضي سلطة الرقابة على الأفعال و تكييفها وفقا للتعريف المحدد لها من طرف المشرع⁽¹⁾ .

و من ثم فإن قرار القاضي الإداري يعمل على وضع حد لتجاوز حدود المشروعية لا أكثر و هذا عن طريق تبيان حدود المشروعية مع ما يملكه القاضي من سلطة لإلغاء القرارات غير المشروعة أما خارج هذا الإطار فإن الإدارة تجد حريتها لأن القاضي حتى لو اكتشف عدم مشروعية قرارات و أعمال الإدارة فإنه يستحيل عليه أن يتخذ أي قرار مكانها احتراماً لمبدأ الفصل بين السلطات⁽²⁾ .

(1) Emille bokdam-tognetti , op .cit , pp 699 –704 .

(2) Yoan sanchez , Le role des juges dans le contrôle de l'activité administrative , these pour obtenir le grade de docteur en droit, specialité droit public , université d'orleans , 2017 , pp 352–353 .

خلاصة الفصل الثاني

كرس الدستور الجزائري جملة من الضوابط و المبادئ التي يتعين الإلتزام بها من طرف أي سلطة من السلطات في الدولة كما كرس المبادئ الأساسية التي تحكم عمل كل سلطة ، و باعتبار إدارة الضرائب جزء من السلطة التنفيذية في الدولة فإن المشرع قد أحاط عملها بمجموعة من القيود و المبادئ لاسيما و أن الأمر يتعلق بإدارة على قدر كبير من الأهمية في الدولة و تعاملاتها تكون مع شريحة واسعة في المجتمع بل و الأكثر من ذلك أنها تتمتع بسلطات و صلاحيات واسعة تصل إلى حد توقيع العقاب .

إن منح إدارة الضرائب سلطة عقاب المكلفين بالضريبة المخالفين لبعض إلتزاماتهم الجبائية المفروضة بموجب قوانين الضرائب لاينبغي أن يكون مطلقا و مرد ذلك عدة أسباب أبرزها طبيعة العلاقة القانونية التي تربط الطرفين و التي تتميز بوجود طرفين غير متكافئين إذ يمثل المكلف الحلقة الأضعف في هذه العلاقة في حين تتمتع إدارة الضرائب بجملة من السلطات و الصلاحيات الواسعة .

و حتى تكتسي الوظيفة الردعية لإدارة الضرائب طابع المشروعية ينبغي أن تتم في إطار إحترام المبادئ التي أقرها الدستور و في مقدمتها مبدأ الفصل بين السلطات ، فمنح إدارة الضرائب سلطة توقيع الجزاءات ينبغي أن لا يؤدي بأي حال من الأحوال إلى المساس بمبدأ الفصل بين السلطات .

و لعل أهم مظهر لضمان مشروعية أعمال إدارة الضرائب يتجسد في وجوب مراعاة الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة خلال جميع مراحل تعامله معها ، فقد كفل المشرع للمكلف جملة من الضمانات الدستورية العامة المقررة لأي شخص يساءل أمام إدارة تتمتع بسلطة الردع مثل حق الدفاع و قرينة البراءة و بعضها الآخر تم إقرارها لشخص المكلف بالضريبة خصيصا بموجب قوانين الضرائب المختلفة و هي تمثل في الحقيقة تجسيدا و تفصيلا للضمانات الدستورية

المكفولة للمكافئين كحق هذا الأخير في التبليغ بالتدبير أو العقوبة المتخذة في حقه مع منحه أجل للرد قبل توقيعها عليه ، و باعتبار إدارة الضرائب من الإدارات التقليدية التي تتمتع بسلطة توقيع العقاب إلا أن وضع ضوابط لهذه السلطة الردعية وحدها لا يكفي و إنما يتعين تعزيز هذه الضوابط برسم حدود لما يصدر عنها من جزاءات .

و قد أقر الدستور مجموعة من المبادئ الخاصة بالعقاب كمبدأ شرعية الجرائم و العقوبات مبدأ شخصية العقوبات و مبدأ عدم جواز معاقبة الشخص عن نفس الفعل مرتين غير أن المجال الأصلي لتطبيق هذه المبادئ هو العقوبات الجزائية ، إن تطبيق هذه المبادئ على العقوبات الجبائية الصادرة عن إدارة الضرائب يعرف بعض الخصوصية المتعلقة بطبيعة المخالفات الجبائية التي لا تعتبر جرائم بمفهوم القانون الجزائي و أيضا بالنظر للحق المعتدى عليه أي الضريبة و التي تعد دينا للخزينة العمومية ، بل و الأكثر من ذلك فإن إدارة الضرائب في توقيعها للعقوبات الجبائية الإدارية ملزمة بمراعاة مبدأ تناسب العقوبات المتخذة مع المخالفات المرتكبة و هذا من خلال السعي إلى توقيع عقوبات تكون أكثر ملاءمة مع طبيعة المخالفة و خصوصيتها .

و قد بادر المشرع إلى تحديد العقوبات التي توقعها إدارة الضرائب و التي يغلب عليها الطابع المالي و هذا ما يتناسب و طبيعة الحق المعتدى عليه ألا و هو حق الخزينة العامة ، في حين ترك المشرع هامش ضيق للإدارة في مجال تقدير هذه العقوبات يتمثل في تحديد المبلغ المتملص منه و الذي على أساسه تطبق الغرامات المقابلة له و المحددة مسبقا من طرف المشرع .

و حرصا من المشرع على ضمان عدم تعسف الإدارة و تجاوزها لسلطاتها عند ممارسة وظيفتها العقابية فقد أخضع المشرع قراراتها إلى رقابة القاضي الإداري الذي يتدخل عن طريق رفع دعوى من أصحاب الشأن و يتمتع القاضي في هذا الشأن بسلطة اتخاذ تدابير تحفظية مؤقتة كما يمكن له التصدي بالإلغاء القرار الإداري غير المشروع كما يمكنه إلزام إدارة الضرائب بالتعويض في حالة ثبوت ارتكاب خطأ من جانبها و إحداث ضرر للمكلف بالضريبة .

خلاصة الباب الأول

إن فكرة الردع الإداري يرتبط في وقتنا الحالي بالعديد من الإدارات و السلطات الإدارية و المالية المستقلة و إدارة الضرائب تعتبر من السلطات التقليدية التي تتمتع بسلطة ردع المخالفات المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة إخلالا بالتزاماتهم المقررة بموجب قوانين الضرائب المختلفة .

و باعتبار النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي فإن أغلب المخالفات المستوجبة للعقاب تنتج عن الإخلال بواجب التصريح و كذا الإلتزامات المحاسبية المقترنة به و قد كرس المشرع في قوانين الضرائب المختلفة المخالفات الناتجة عن الإخلال بالإلتزامات التصريحية و العقوبات المقررة لها ، و الحقيقة أن الإلتزامات الجبائية لا ينجم عنه دائما عقوبة بالمعنى الحقيقي للعقوبة إذ تتنوع و تتعدد آليات مواجهة المخالفات الجبائية بين التدابير الإدارية التي تتخذها إدارة الضرائب مثل التقدير الإداري للضريبة الواجبة الدفع أو الحرمان من بعض الإمتيازات و التخفيضات الجبائية أو الحرمان من بعض الضمانات المقررة للمكلف أثناء عمليات التحقيق في حالة وجود ممارسات تدليسية ، كما قد تلجأ إدارة الضرائب إلى الإمتناع عن تقديم بعض الوثائق الإدارية كمستخرج من جدول الضرائب مثلا .

و أغلب العقوبات التي توقعها إدارة الضرائب هي عقوبات مالية تتراوح بين الغرامات و فوائد التأخير و الزيادات الضريبية و لعل سبب توقيع هذا النوع من العقوبات مرده إلى طبيعة الحق المعتدى عليه ألا و هو مصلحة الخزينة العامة ، فالضريبة تعد دينا للخزينة العمومية و أي تملص أو محاولة تملص يعد مساسا بمورد من موارد الخزينة .

و في سبيل استيفاء الدين الضريبي يمكن لإدارة الضرائب استعمال جميع امتيازات السلطة العامة بما فيها اللجوء إلى توقيع عقوبات على المكلفين تحرمهم من خلالها من حق الإنتفاع بالمحل التجاري و ذلك عن طريق غلقه مؤقتا و قد تصل إلى حد مباشرة الحجز على أموال

المكلف المدين مهما كان نوعها أو طبيعتها و في أي يد كانت ثم اللجوء إلى بيعها بالمزاد العلني و كل هذه السلطات الواسعة التي تتمتع بها إدارة الضرائب في مجال التحصيل الجبري للديون و الغرامات تتم بموجب القوة التنفيذية الممنوحة لسندات التحصيل دون حاجة لإستصدار أمر قضائي بذلك .

إلا أن سلطة إدارة الضرائب الرامية إلى توقيع عقوبات على المخالفين يجب أن يتم ممارستها في إطار احترام جملة من المبادئ الدستورية و في مقدمتها مبدأ الفصل بين السلطات كما ينبغي أن تصدر أعمالها في إطار احترام مبدأ المشروعية و هذا لن يتأتى إلا من خلال احترام الضمانات المقررة للمكلف بموجب الدستور و كذا قوانين الضرائب المختلفة ، و كذا توافق العقوبات الصادرة عن الإدارة مع المبادئ العامة للعقوبات مع ما يعرفه تطبيق هذه المبادئ من خصوصية في مجال العقوبات الجبائية الإدارية .

و لذلك فإن الإلتزام بمبدأ المشروعية من طرف أجهزة الدولة و في مقدمتها إدارة الضرائب يؤكد بحق خضوع الدولة لسيادة القانون لأنه من غير هذا الخضوع سيكون بمقدور الإدارة أن تخرج عن نطاق القانون دون أن تتعرض لأي رقابة أو جزاء ، و على هذا الأساس أخضع المشرع القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب لرقابة القاضي الإداري لكون تدخل هذا الأخير عن طريق أعمال الرقابة القضائية من شأنه أن يضمن احترام القوانين و التأكد من توافر الشرعية في الأعمال الإدارية و سوف يقيم مسؤولية الإدارة عن الأضرار الناجمة عن أخطائها .

الباب الثاني

الردع القضائي للجرائم

الضريبية

الباب الثاني

الردع القضائي للجرائم الضريبية

تعتبر الضرائب جزء من المال العام تستغله الدولة في تسيير مراقفها، انجاز المنشآت القاعدية وتلبية احتياجات الجمهور ونظرا للدور الفعال الذي تلعبه الضرائب في الدفع بعجلة التنمية في جميع المجالات لاسيما المجال الإقتصادي فإن الدولة تولي أهمية بالغة لمسألة لتحصيل الضرائب في وقتها المحدد قانونا.

و في إطار ضمان استمرار تمويل الخزينة العمومية بمواردها الضريبية حرص المشرع الجزائري على وضع آليات و أجهزة كفيلة بضمان حماية هذا المورد كما عمل على منح هذه الأجهزة سلطات و صلاحيات واسعة لممارسة وظائفها في مجال البحث، التحري، التحقيق الحماية والردع .

إن تجسيد الوظيفة الحمائية للمال العام تقتضي منح سلطات واسعة لبعض الإدارات على غرار إدارة الضرائب وهذا لمواجهة أي إخلال بالإلتزامات الضريبية قد ينجم عنه مساس بالموارد الضريبية و بالتالي مساس بمصلحة الخزينة العامة، و نظرا لخصوصية المال محل الحماية فقد تم منح إدارة الضرائب سلطة ردع المخلين بالإلتزامات الضريبية و هذا عن طريق توقيع الجزاءات الإدارية المقررة قانونا.

غير أن الوظيفة الرعية الممنوحة قانونا لإدارة الضرائب و كذا سائر العقوبات الإدارية المقررة قانونا للمخالفات الضريبية تبقى قاصرة في مواجهة بعض ممارسات المكلفين بالضريبة و التي تكون على درجة من الخطورة بحيث لا تحقق العقوبة الإدارية هدفها الردعي الأمر الذي يقتضي توقيع عقوبات أشد إبلاما بالمخالفين.

إن جسامة الممارسات التدليسية المرتكبة من طرف بعض المكلفين بالضريبة تقتضي إحالة النظر في مدى خطورتها و حجم الأضرار الناجمة عنها إلى القضاء الجزائي الذي يمارس هو الآخر الوظيفة الحمائية للمال العام ، إذ يلعب القضاء الجزائي دورا مهما في قمع الجرائم الضريبية

و تكتسي الجرائم الضريبية خصوصية ترتبط بمرتكب الجريمة الذي قد يتمتع بصفة المكلف بالضريبة و هو المخاطب بأحكام قوانين الضرائب كما يكتسي محل الجريمة في البعض من الجرائم الضريبية خصوصية باعتباره يرد على المال العام .

و حتى يساءل المكلف بالضريبة جزائياً عن جريمة من الجرائم الضريبية لا بدا من توافر مجموعة من العناصر في مقدمتها ارتكاب ممارسات تدليسية أو إتيان فعل مجرم في ظل قوانين الضرائب كما ينبغي إسناد هذا الفعل إلى شخص له صفة المكلف إلا أن هذا لا ينفي إمكانية قيام مسؤولية الشركاء في الجرائم الضريبية و مع ذلك فإن ارتكاب الفعل المادي ليس هو أساس قيام المسؤولية الجزائية و التي تبقى مرتبطة بتقدير جسامة الفعل المرتكب من طرف لجنة المخالفات الجبائية و سيتم التفصيل في الأحكام الخاصة بالمسؤولية الجزائية عن الجرائم الضريبية من خلال (الفصل الأول) .

و طالما أن الجزاء هو الذي يضمن للقاعدة القانونية فعاليتها فإن تقدير عدم كفاية الجزاء الإداري و تناسبه مع جسامة الممارسات التدليسية المرتكبة و الضرر الناجم عنها يقتضي توقيع عقوبات جزائية كفيلة بردع الجناة في الجرائم الضريبية إلى جانب وظيفتها في حماية و درء المخاطر عن الموارد الضريبية ، و سيتم تناول العقوبات الجزائية المقررة للجرائم الضريبية و أحكامها في ظل قوانين الضرائب و القوانين ذات الصلة و هذا من خلال (الفصل الثاني) .

الفصل الأول

أساس المساءلة الجزائية

عن الجرائم الضريبية

الفصل الأول

أساس المساءلة الجزائية عن الجرائم الضريبية

إن المسؤولية الجنائية عموماً هي إلتزام الشخص بتحمل النتائج التي رتبها القانون على أعماله غير المشرعة ، أي العقوبات التي ينص عليها القانون فالمسؤولية هي الشرط القانوني الضروري لتطبيق العقوبة على الجريمة المرتكبة ، و قد كانت شروط المسؤولية الجنائية محلاً لتطور كبير على مدى الأحقاب التي مرت بها البشرية ، و قد مست هذه التطورات بعض المبادئ الأساسية في قانون العقوبات في نواحي متعددة لاسيما منها ما يتعلق بأحكام الجريمة الإقتصادية⁽¹⁾ .

و بالرجوع إلى الجرائم الضريبية فإن محل الحماية يرد على المصلحة الإقتصادية للدولة لذلك تتسم الجرائم الضريبية بذاتية و استقلالية عن جرائم القانون العام و إن كانا هذا النوعان يلتقيان في كثير من الأحيان إلا أن الجرائم الضريبية لها بالطبع أحكام موضوعية خاصة بها سواء ما تعلق منها بركنها الشرعي أو المادي أو المعنوي⁽²⁾ .

و سيتم الوقوف على أحكام المسؤولية الجزائية عن الجرائم الضريبية و هذا من خلال التفصيل في نطاق المساءلة الجزائية عن هذا النوع من الجرائم بالنظر إلى مرتكبيها سواء كانوا فاعلين أصليين أو شركاء و هذا من خلال (المبحث الأول) . تعتبر الممارسات الغير مشروعة للفاعل الأصلي أو شركائه شرط جوهري للمساءلة الجزائية عن الجرائم الضريبية، إذ يقتضي الأمر إثبات مثل هذه الممارسات التدلسية وفقاً لما هو مقرر قانوناً مع تقدير جسامتها من طرف لجنة المخالفات الجبائية التي استحدثت لهذا الغرض ، و سيتم التطرق إلى الممارسات التدلسية محل المساءلة الجزائية بين مقتضيات الإثبات و تقدير الجسامة و هذا من خلال (المبحث الثاني)

(1) عبد الرؤوف مهدي ، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الإقتصادية ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، مصر ، 1976 ، ص ص 16- 19 .

(2) منتصر سعيد حمودة ، الجرائم الإقتصادية ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر ، 2010 ، ص 202 .

المبحث الأول

اتساع نطاق المساءلة الجزائية عن الجرائم الضريبية

لقد تم تكريس مسؤولية الفرد عما يرتكبه من جرم أيا كان دافعه ، و ترتبط فكرة المساءلة الجزائية للشخص عن الجرائم المرتكبة في المجال الضريبي ارتباطا وثيقا بفكرة الأشخاص المخاطبين بأحكام قوانين الضرائب و المشرع قد حدد فئة الأشخاص الملزمين بتنفيذ جملة من الإلتزامات الضريبية و في مقدمتها الإلتزام بسداد الضريبة .

إن إعطاء وصف المكلف بالضريبة يرتبط بالإلتزام بدفع الضريبة المرتبطة بممارسة نشاط يجعل الشخص مكلفا بأدائها في ميعاد محدد قانونا ، و حتى يساءل الشخص و يعاقب جزائيا على ارتكاب جريمة من الجرائم الضريبية يتم الوقوف على مدى توافر صفة المكلف في الشخص المساءل مما يبرز خصوصية هذا النوع من الجرائم التي تتشابه إلى حد بعيد مع جرائم نوي الصفة⁽¹⁾ . و سيتم التفصيل في صفة المكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا و باقي الشروط الواجب توافرها لمساءلته جزائيا و هذا من خلال (المطلب الأول) .

إلا أن نطاق المساءلة الجزائية لا يقتصر على الأشخاص الحاملين لصفة مكلف بالضريبة فقد ترتكب الجريمة الضريبية من طرف أشخاص لا يحملون صفة المكلف و مع ذلك يعتبرون كفاعلين أصليين كما يمكن أن يمتد إلى شريك المكلف أو شركائه و من في حكمهم كالمحاسبين و المستشاريين الجبائين ، و سيتم الوقوف على أحكام الإشتراك في الجرائم الضريبية و حدود مسؤولية الشركاء و العقوبات الجزائية المقررة لهم من خلال (المطلب الثاني) .

(1) حسني الجندي ، القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 49 .

المطلب الأول

الأحكام المتعلقة بالمكلف بالضريبة الخاضع للمساءلة الجزائية

كرست قوانين الضرائب المختلفة المسؤولية الجزائية للمكلفين بالضريبة إلا أن تكريس المسؤولية الجزائية يتوقف على فكرة ملاءمة المتابعة و الجزاء الجنائي للفعل الإجرامي و جسامته . إن مناط مساءلة و معاقبة المكلف بالضريبة جزائيا هو أن المكلف بالضريبة طرف في علاقة قانونية تربطه بالدولة ممثلة في إدارة الضرائب ، ففي هذه العلاقة يقع على عاتق المكلف الإلتزامات بأداء عمل أو الإمتناع عن اتيانه و كل إخلال بهذه الإلتزامات من شأنه أن يتيح لإدارة الضرائب المطالبة بتوقيع العقوبات الجزائية عليه ، فالمكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا إذا ما توافرت فيه شروط معينة يمكن توقيع العقوبات الجزائية عليه (الفرع الأول) .

إلا أن المكلف بالضريبة قد تعترضه ظروف أو عوارض استثنائية تجعل فكرة المساءلة الجزائية تثير العديد من الإشكالات ، و سيتم الوقوف على مدى إمكانية توقيع العقوبات الجزائية على بعض المكلفين الذي تعترضهم ظروف أو عوارض خاصة (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

المكلف بالضريبة الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية

إن العلاقة الضريبية لها طرف إيجابي هو الدولة ممثلة في إدارة الضرائب التي تملك سلطة تنفيذ الإلتزام الضريبي ، هذه العلاقة الضريبية التي ينشأها قانون الضرائب هي علاقة شخصية بين طرفين تتميز عن الضمانات العينية التي يخولها القانون لإدارة الضرائب و تتفصل تمام الانفصال عن الإلتزامات الضريبية المقررة قانونا⁽¹⁾.

(1) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص ص 130 - 131 .

فالدولة إذن ممثلة بإدارة الضرائب هي الطرف الإيجابي في العلاقة القانونية الضريبية لأنها هي من تتولى تحصيل الضريبة من المكلف بها ، فإذا ما أوفى هذا الأخير فلا يثور أي إشكال أما إذا أخل بالالتزاماته فإن إدارة الضرائب باعتبارها ممثلة للدولة تكون ملزمة بإجبار هذا المكلف بتنفيذ إلتزاماته الجبائية إداريا أو قضاء .

أما المكلف بالضريبة فهو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية و هو الطرف الذي يفرض عليه القانون إلتزام بعمل أو الإمتناع عن عمل اتجاه إدارة الضرائب ، و على ذلك فإن فكرة الطرف السلبي للعلاقة الضريبية لا تقف عند حد المدين بالضريبة أو من يوجب عليه أداء الضريبة و إنما تتسع لكل شخص يلزمه القانون الضريبي بالقيام أو الإمتناع عن أداء غير ذلك من الأعمال .

و تحديد الطرف السلبي في العلاقة الضريبية أمر منوط بالقانون وحده فلا تستطيع إدارة الضرائب بقرار منها و لا الأشخاص باتفاقهم أن ينقلوا عبء الإلتزام إلى شخص آخر ، فالبنسبة إلى الإلتزام بأداء الضريبة يتحملة المكلف و لا يحمل هذه الصفة سوى الطرف الذي ألزمه القانون بأداء الضريبة لذا يسمى بالطرف القانوني⁽¹⁾ .

أولا : صفة المكلف بالضريبة في الشخص المساءل جزائيا

تتفق التشريعات الضريبية على أن تحديد من هو المخاطب بالإلتزام بأداء الضريبة هو من مهام المشرع الذي يختص وحده بتحديد من هو الشخص الذي يقع عليه عبء تحمل الإلتزام الضريبي ، و تكتسي الجرائم الضريبية طبيعة خاصة حيث تتميز بكونها تحمي مصالح الدولة و إيراداتها و تختلف الجريمة الضريبية عن الجرائم الأخرى بالنظر إلى الحق الذي تحميه ، فإن ما يترتب على الجريمة الضريبية هو المساس بحق الدولة و الخزينة العامة

(1) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص ص 132 - 134 .

الأخرى هو المساس بحق الأفراد .

كما أن من الجرائم الضريبية لا تتسبب إلا إلى الخاضعين للضريبة ، و من لا يقوم به سبب الإلتزام لا يعد كذلك ، و مقتضى ذلك أنه ينبغي أن يكون مرتكب الجريمة الضريبية من الخاضعين للضريبة ، أي المخاطب بالإلتزامات الضريبية المنصوص عليها في القانون و هو المكلف ، و هي صفة يتطلبها القانون في الفاعل الأصلي في تلك الجريمة ، بغض النظر عما إذا كان هو بمفرده أو اشترك معه مكلف آخر أم شركاء من الغير ، و على ذلك تعتبر الجريمة الضريبية من جرائم ذوي الصفة الخاصة لأنها تتطلب صفة المكلف في الفاعل الأصلي وحده ، و بناء على ذلك لا يعد فاعلا أصليا إلا من تتوفر فيه تلك الصفة⁽¹⁾ .

1 - صفة المكلف بالضريبة في الشخص الطبيعي

ينصرف لفظ المكلف إلى الفرد الذي يزاول نشاط تجاري أو صناعي أو حرفي أو مهني أو غير تجاري أو الذي يستثمر ماله الخاص في منشأة فردية أو الذي يحصل على مرتبات أو أجور أو ما في حكمها⁽²⁾ .

ففي مجال قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي جميع الأشخاص الطبيعيين التابعيين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو غير تجاري أو حرفيا أو فلاحيا ، و كذا الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل متأتية من تأجير عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية و جميع الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة و كذا الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجنبية أو غير أجنبية

(1) حسني الجندي ، القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 49 .

(2) منتصر سعيد حمودة ، مرجع سابق ، ص 142 .

زيادة على أجرتهم الرئيسية⁽¹⁾ كما يخضع المنتجين أيضا إلى الرسم على القيمة المضافة⁽²⁾ .

إذن فالإلتزام بدفع الضريبة على الدخل الإجمالي مثلا أو بدفع رسوم معينة هو واجب قانوني فرضه المشرع على كل شخص تتوافر فيه الشروط القانونية للخضوع و يطلق على هذا الشخص متى توافرت فيه الشروط القانونية صفة المكلف بالضريبة و هو الطرف السلبي في العلاقة الضريبية ، و المكلف بالضريبة لا يمكنه أن ينقل صفته إلى شخص آخر لأن القانون هو الذي منحه هذه الصفة كما لا يجوز له الإلتفاق مع شخص آخر من أجل الحلول محله في علاقته مع الدولة إلا أن التساؤل المطروح يتعلق بمدى إمكانية اتفاق المكلف مع شخص آخر على الوفاء و تحمل عبء الضريبة بدلا عن المكلف ، و في حالة الإيجاب هل يعني ذلك إنتقال صفة المكلف من المدين بالضريبة الأصلي إلى هذا الغير ؟ .

الأصل أنه يمكن للغير الوفاء بدين الضريبة بدلا عن المكلف بالضريبة فإن هذا الوفاء يعد صحيحا قانونيا ، غير أن هذا الوفاء الذي يقوم به غير الملتزم الأصلي بأداء الضريبة لا يضيف على هذا الغير وصفا قانونيا ضريبيا لأنه لا ينشئ علاقة ضريبية بينه و بين الإدارة الضريبية و بعبارة أخرى يضل المدين الأصلي بالإلتزام هو الطرف السلبي في هذه العلاقة الضريبية⁽³⁾ .

إذ يمكن لولي القاصر المأذون له بممارسة التجارة التقدم إلى إدارة الضرائب من أجل الوفاء بدين الضريبة المستحقة على ابنه إلا أن هذا الوفاء لا يمنحه صفة المكلف بالضريبة و التي تبقى مرتبطة بالمدين الأصلي ، و أن أي مساءلة قانونية ناتجة عن الإخلال بالإلتزامات الضريبية تقع في الأصل على عاتق المكلف بالضريبة الإبن الذي يبقى هو الطرف السلبي في العلاقة القانونية الضريبية .

(1) Ministère des finances , Guide du contribuable , p 61 .

(2) المادة 04 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مرجع سابق .

(3) فتحي أحمد سرور ، مرجع سابق ، ص ص 135 - 136 .

فالنسبة للفاعل الأصلي في الجرائم الضريبية ينبغي وجوبا الإشارة إلى أنه ليس من الضروري أن يكون هو المعني بالضريبة و ذلك راجع إلى أن هناك العديد من الأشخاص المخولون باكتتاب تصريحات جبائية للغير مثل إكتتاب التصريح من الزوج لفائدة الزوج الآخر لهذا كان من الطبيعي اعتبار المذنب هو الشخص مكتتب التصريحات التي تتضمن إخفاء عمدي لمبالغ خاضعة للضريبة⁽¹⁾ .

إن التشريعات الضريبية هي التي تحدد الشخص المخاطب بالقانون الضريبي و الذي يطلق عليه وصف المكلف بالضريبة إذ لا يترك لإدارة الضرائب سلطة تحديد الشخص الخاضع للضريبة خصوصا و أنه غالبا ما يكون هناك إنحراف بالسلطة من جانب الإدارة تؤدي إلى إخضاع أشخاص غير خاضعين للضريبة إلى الضريبة أو إعفاء أشخاص خاضعين ، و تجدر الإشارة إلى أن دفع المتهم بأنه غير خاضع للضريبة و بأنه غير مكلف في مرحلة الإعفاء الضريبي حتى لو لم يكن الإعفاء يشمل حقا فإن هذا الدفع لا يصلح سببا لنفي المسؤولية الجنائية عنه⁽²⁾ .

2 - صفة المكلف بالضريبة بالنسبة للشخص المعنوي

إن بعض الجرائم الضريبية لا تنسب إلا إلى الخاضعين للضريبة إذ ينبغي حتى يسأل الشخص المعنوي جزائيا عن جريمة من الجرائم الضريبية أن يكون من الأشخاص المخاطبين بالالتزامات الضريبية المنصوص عليها في القانون ، و الأصل أن جميع الأشخاص الاعتبارية يخضعون للضريبة على أرباح الشركات (IBS) ، و قد يكون الإخضاع الضريبي بالنظر إلى شكل الشركة في حين يخضع البعض الآخر لهذه الضريبة بالنظر إلى طبيعة نشاطه و يستند إخضاع

(1) Wilfrid jeandidier , Droit pénal des affaires , 2^{eme} édition , Dalloz ,Paris , 1996 , p 172 .

(2) منتصر سعيد حمودة ، مرجع سابق ، ص 142 .

البعض الآخر لهذه الضريبة بالنظر إلى طبيعة نشاطه⁽¹⁾ .

و قد أخضع المشرع الجزائري الشركات إلى الضريبة على أرباحها الحقيقية و تفرض هذه الضريبة باسم الأشخاص المعنويين⁽²⁾ . و من ثم تكتسب الأشخاص المعنوية صفة المكلف بالضريبة و يقع على عاتقها واجب أداء دين الضريبة المستحقة و تخضع للمساءلة في حالة الإخلال بالتزاماتها الضريبية أو ارتكابها ممارسات تدليسية .

إن التساؤل الذي يثار في هذا الصدد يتعلق بمدى اكتساب الشركاء في الشركات التجارية لصفة المكلف بالضريبة بصفة مستقلة عن صفة الشركة و من ثم مدى إمكانية مساءلتهم جزائيا عن ممارساتهم و أفعالهم التدليسية ؟

تجدر الإشارة إلى أن الشركاء في الشركات يتحصلون على أرباح و فوائد تتعلق بحقوقهم في الشركة و من ثم فإنهم يخضعون شخصيا للضريبة على الدخل الإجمالي لأجل حصصهم من الأرباح ، وهذا نصت عليه 07 من قانون الضرائب المباشرة : "يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبيا مع حقوقهم فيها الشركاء في شركات الأشخاص .

- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها .

- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام التي تخضع له الشركات باسم جماعي شريطة ألا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية . و أن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيها فيما يخص ديون الشركة .

- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية و غير محدودة فيها .

(1) Lamulle thierry , Droit fiscal , Galino editeur , Paris , 2004 , p 101 .

(2) المادتين 148 ، 149 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

و في هذا الصدد أكد مجلس الدولة الجزائري على أن الشركاء في الشركات التجارية يخضعون للضريبة التكميلية على الدخل بصفة شخصية في حدود حصة الأرباح العائدة لهم⁽¹⁾ . و بالتالي فالشركاء في الشركات يمكن أن تكون لهم صفة مكلف بالضريبة مستقلة عن صفة الشخص المعنوي كما قد يرتكبون ممارسات تدليسية تشكل جرائم ضريبية مستقلة عن الجرائم المرتكبة من طرف الشخص المعنوي ففي هذه الحالة قد يساءلون جزائيا عن الممارسات التدليسية المنسوبة إليهم دون قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي ، كما يمكن مساءلتهم جزائيا إلى جانب الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية و هذا باعتبارهم مسيريين أو ممثلين قانونين لهذا الشخص المعنوي .

إن تعميم تطبيق قاعدة المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية المكلفة بالضريبة عن جرائم الغش الضريبي لا يمكن أن تتوقف على مساءلة الشخص المعنوي فقط و إنما تتطلب النظر في مسؤولية الممثل القانوني أو الفعلي للشخص المعنوي⁽²⁾ . و المشرع الجزائري يعاقب الشركات و الأشخاص المعنوية التابعة للقطاع الخاص فكما هو معلوم أن الشركات هي أشخاص معنوية تابعة للقطاع الخاص إلا أن المشرع أبى إلا أن يؤكد على مسؤولية الشركات الخاصة لأنها المخاطب الأكثر بقوانين الضرائب⁽³⁾ .

و من ثمة فإن صلاحية الشخص المعنوي لأن يكون مخاطبا بالنص الجنائي الضريبي متأتية من أن له إرادة حقيقية بغض النظر عن كونها إرادة جماعية أو إرادة ممثلة بالشخص الطبيعي و الإلتزام الضريبي المقرر على الشخص المعنوي بمقتضى القانون الضريبي يرتكز على واقعة معينة

(1) مجلس الدولة ، قرار رقم 019920 ، مؤرخ في 20/09/2005 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 07 ، لسنة 2005 ص ص 102 - 104 .

(2) Christian lopez , Droit pénal fiscal , L.G.D.J , Paris , 2012 , p p 66 - 67 .

(3) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص ص 138 - 139 .

عندما تتوافر شروط نشوئها و الشخص المعنوي هو المسؤول في الأساس عن هذا الإلتزام إلا أن طبيعته المعنوية تحول بينه و بين القيام به و لذلك يقع على عاتق ممثله المسؤول عن إرادته⁽¹⁾ .

ثانيا : الشروط الواجب توافرها لمساءلة المكلف بالضريبة جزائيا

إن توافر صفة المكلف بالضريبة و إن كان من بين خصوصيات بعض الجرائم الضريبية إلا أن هذه الصفة وحدها لا تكفي كمعيار أساسي لمساءلة الأشخاص جزائيا و معاقبتهم عن الجرائم الضريبية المرتكبة من طرفهم بل يقتضي الأمر توافر شروط أخرى سواء في الشخص الطبيعي المكلف بالضريبة أو الشخص المعنوي .

1 - شروط المساءلة الجزائية للشخص الطبيعي عن الجرائم الضريبية .

إن الشخص الطبيعي يجب أن تتوفر لديه الأهلية اللازمة لممارسة هذا الإلتزام و هو ما يعبر عنه بالأهلية الضريبية و يرجع في تحديد أهلية الإلتزام بأداء الدين الضريبي إلى أحكام القانون المدني عن الإلتزامات الضريبية و التي يقصد بها التحقق من توافر الواقعة المنشئة للضريبة و ضبط وعائها و ضمان تحصيلها⁽²⁾ .

فالجريمة الضريبية و إن كانت ذات طبيعة خاصة إلا أن ذلك لا يقتضي إخضاعها لأحكام خاصة بصدد عناصر الأهلية الجنائية و هي التميز و الإدراك فيمن يرتكب هذه الجريمة و إنما يرجع في ذلك إلى القواعد العامة⁽³⁾ ، و من ثم يجب أن تتوفر في الفاعل الأصلي للجريمة الضريبية عناصر الأهلية الجنائية التي تقوم على عنصر الإدراك و التمييز .

(1) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 132 .

(2) أحمد فتحي سرور ، مرجع سابق ، ص 139 .

(3) حسني الجندي ، القانون الجنائي الضريبي ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 133 .

2- شروط المساءلة الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية

إن المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي تمثل حقيقة تشريعية و هي ليست مطلقة بل مسؤولية مشروطة يتعين لقيامها توافر عدة شروط ، إذ يمكن تصنيف شروط قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي إلى شروط تتعلق بفاعل الجريمة و أولها ارتكاب الجريمة من طرف شخص طبيعي له حق التعبير عن إرادة الشخص المعنوي ، و لكي تقوم المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن جريمة ارتكبتها أحد أعضائه يجب أن يكون مرتكب الفعل الإجرامي له صفة العضو في الشخص المعنوي⁽¹⁾ .

فالمشروع الجزائري بموجب المادة 51 مكرر من قانون العقوبات اشترط إرتكاب الجريمة من طرف أحد الأشخاص الطبيعيين الذين لهم حق التعبير عن إرادة الشخص المعنوي كما كرس المشروع الجزائري المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي الخاص و إخضاعه للعقوبات الجزائية بموجب المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة في الفقرة الأخيرة نصت على "... عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة و بالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة و ضد الشخص المعنوي دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها ."

(1) Jean-claude soyer , Droit penal et procédure pénal , 12^{eme} édition , L.G.D.J ,Paris , 1995 , p 133 .

أما المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال فقد أحالت مسألة تطبيق العقوبات الجزائية الناجمة عن استعمال طرق تدليسية بهدف التملص أو محاولة التملص من دفع الضرائب و الرسوم أو تصفيتها إلى أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة مما يفيد تكريس المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في ظل قانون الرسوم على رقم الأعمال و هذا بموجب الإحالة إلى نصوص قانون الضرائب المباشرة .

و المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة لم تشر صراحة إلى شرط ارتكاب الجريمة من طرف أحد الأشخاص الطبيعيين الذين لهم حق التعبير عن إرادة الشخص المعنوي إلا أنها أشارت إلى توقيع العقوبات الجزائية على المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة .

و لم تتضمن قوانين الضرائب المباشرة تعريف الممثل الشرعي أو القانوني للشخص المعنوي و بالرجوع إلى المادة 65 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجزائية فقد تم تعريف الممثل الشرعي على أنه " ... الممثل القانوني للشخص المعنوي هو الشخص الطبيعي الذي يخوله القانون أو القانون الأساسي للشخص المعنوي تفويضا لتمثيله " (1) .

و يقصد بجهاز الشخص المعنوي الهيئات المحددة وفقا للقانون أو وفقا للنظام الأساسي لهذا الشخص للتصرف باسمه و يشمل مفهوم الجهاز على الأعضاء المكونين للشخص المعنوي و كذا فروعهم و المراد بالعضو هو كل شخص طبيعي أو اعتباري يخوله القانون أو القانون الأساسي المنشئ لهذا الشخص التصرف باسمه سواء قام بهذا التصرف شخصيا أو فوض الغير للقيام به و يترتب على ذلك أنه لا يجوز مساءلة الشخص المعنوي جزائيا إذا كان مرتكب الفعل مجرد تابع أو ممثل و السبب في ذلك يعود إلى أن هذا الأخير لا يملك التعبير عن إرادة الشخص المعنوي .

(1) المادة 65 مكرر 02 من أمر رقم 155/66 مؤرخ في 08 يونيو 1966 يتضمن قانون الإجراءات الجزائية ، المعدل و المتمم ، ج ر عدد 48 لسنة 1966 .

و في مقابل ذلك فإن مسؤولية الشخص المعنوي تقوم إذا وقعت الجريمة من أحد أعضائه لأنه يملك حق التعبير عن إرادة الشخص المعنوي .

فإذا اتهم شخص معنوي معين بارتكاب جريمة من الجرائم الإقتصادية فإن القاضي عند بحثه في مدى قيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي يجب عليه أن يثبت أن هذه الجريمة قد ارتكبت من طرف شخص طبيعي معين أو أشخاص طبيعيين لهم علاقة بالشخص المعنوي ثم يبين من جهة أخرى ما إذا كانت الظروف التي وقعت فيها هذه الجريمة تسمح بإسنادها إلى الشخص المعنوي و هذا يتطلب بطبيعة الحال تحديد الشخص الطبيعي الذي ارتكب الجريمة و ما إذا كان يملك حق التصرف باسم الشخص المعنوي أي يملك حق التصرف باسم الشخص المعنوي و يملك التعبير عن إرادته و بالتالي تعتبر الأفعال الصادرة عنه في الوقت نفسه بمثابة أفعال الشخص المعنوي ذاته⁽¹⁾ .

إن مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية تثير إشكالية مدى مسؤولية الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية المرتكبة من طرف المسير الفعلي للشخص المعنوي الذي يمارس سلطات فعلية واسعة ، إن مسؤولية المسير الفعلي لا تقوم إلا في حالة إقامة الدليل و إثبات مشاركة المسير الفعلي في تسيير الشخص المعنوي و مع ذلك فإن إثبات مساهمة المسير الفعلي في التسيير لا تسقط مسؤولية المسير القانوني على أساس التفويض القانوني للسلطات⁽²⁾ .

أما ثاني شرط لقيام مسؤولية الشخص المعنوي فيتمثل في صدور الفعل في حدود اختصاص العضو أو الممثل ، فالشخص المعنوي لا يساءل جزائياً إلا عن تصرفات ممثليه الصادرة في حدود السلطة الممنوحة لهم طبقاً للنظام الأساسي ، فإذا ما تعسف ممثل الشخص المعنوي في استعمال

(1) بلعسلي ويزة ، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية ، رسالة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص القانون ، كلية الحقوق ، جامعة مولود معمري تيزي وزو ، 2014 ، ص ص 183 - 185 .

(2) Christian lopez , op.cit , pp 66 - 67 .

السلطات الممنوحة له في النظام الأساسي للشخص المعنوي فإنه يمنع إسناد هذه التصرفات للشخص المعنوي حتى و لو كانت تنطوي على أفعال مجرمة⁽¹⁾ ، فعنصر الإسناد إذن شرط جوهري لقيام المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية .

إن طبيعة المسؤولية في هذه الحالة تقتضي البحث هل تم ارتكاب الخروقات من طرف الأعضاء أو ممثل الشخص المعنوي ، فالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي في المجال الجبائي تتطلب أن تكون المخالفة مرتكبة لحساب الشخص المعنوي من طرف ممثليه⁽²⁾ .

(1) بلعسلي ويزة ، مرجع سابق ، ص 198 .

(2) Christian Lopez , op.cit , p 73 .

الفرع الثاني

تأثير بعض العوارض على توقيع العقوبات الجزائية المقررة للجرائم الضريبية

تتعدد و تتنوع الأسباب و العوارض التي تطرح إشكالية مدى تحمل الشخص المسؤولية الجزائية عن الجرائم الضريبية و من ثم معاقبته جزائيا ، فبعض هذه العوارض يتصل بالإرادة كالإكراه و بعضها الآخر يتعلق بانتفاء الأهلية الجنائية لدى مرتكب الجريمة الضريبية في حين يرجع البعض منها إلى انتفاء عنصر العلم إلى جانب العديد من الأسباب التي يمكن إدراجها تحت وصف السبب الأجنبي الخارج عن إرادة الشخص .

أولا : أثر الإكراه على قيام المسؤولية الجزائية عن الجرائم الضريبية

يتصل عنصر الإرادة بالعوامل التي تؤثر على الإختيار و حرية الإرادة لدى المتهم تتحصر في الإكراه و حالة الضرورة ، و الإكراه هو أحد أسباب امتناع الإثم لأنه يترتب عليه غياب تلقائية أو إرادية التصرف ، و قد يكون الإكراه ماديا كأن يحدث حريق ينتج عنه إتلاف مستندات و دفاتر المكلف أو تعدمها ، أو يحدث فيضان يمنع الممول من إخطار الإدارة الضريبية أو تقديم الإقرار السنوي أو توريد الضرائب المتحصلة لأن كل ذلك يحول بين المكلف و بين تنفيذ إلتزاماته الضريبية ، و في هذه الحالات تنتفي مسؤولية الممول لأنه لم يكن له دخل في عدم تنفيذ إلتزاماته الضريبية⁽¹⁾ فتوافر حالة الإكراه يؤثر على عنصر الإرادة لدى المكلف بالضريبة و يترتب على عدم توافر عنصر الإرادة انتفاء أحد عناصر المسؤولية الجنائية لدى المكلف بالضريبة.

ثانيا : أثر انتفاء الأهلية الجنائية على قيام المسؤولية الجزائية عن الجرائم الضريبية

تنتفي الأهلية الجنائية في الجرائم الضريبية إذا كانت هناك إحدى حالات الضرورة التي حالت بين المكلف و بين تنفيذ الإلتزام القانوني الواجب عليه مثل إجرائه عملية جراحية استلزمت بقاءه في

(1) منتصر سعيد حمودة ، مرجع سابق ، ص 230 .

الفراس لعدة شهور أدت إلى عدم تقديمه الإقرار الضريبي في المواعيد القانونية المحددة أو وجود المكلف في حالة يكون فيها قريبا من شهر الإفلاس و يكون في هذه الحالة غير قادر على سداد دين الضريبة⁽¹⁾ .

و بما أنه لا يمكن عد أي فرد مرتكبا لجريمة إلا إذا أتى مكوناتها و بما أن عديم الأهلية و ناقصها ليس أهلا للمساءلة الجنائية فلا يمكن عده فاعلا أو شريكا ، و لتبرير مساءلة الولي أو الوصي عن الجريمة الضريبية و إعمالا لمقتضيات العدالة و القانون و اعتبارات الخزينة أن لا يترك هذا النائب (الولي أو الوصي) يفلت من المساءلة الجنائية الضريبية فاعتبارات العدالة توجب عدم مساءلة عديم الأهلية أو ناقصها و تسمح في الوقت نفسه باقتضاء الضريبة من ماله و اعتبارات الخزينة تستلزم وضع الأمور في نصابها و دفع الضرر عن مقومات و عناصر الخزينة⁽²⁾ .

ثالثا : أثر انتفاء العلم على قيام المسؤولية الجزائية عن الجرائم الضريبية

يجوز للمتهم أن يدفع بانتفاء العلم بالواقعة المادية المنشئة لحالته الجديدة التي جعلته خاضعا لأحكام القانون مثل دخول مال في ذمته دون علمه كان يجب عليه بسببه أن يقدم إقرارا ضريبيا عنه إلى مصلحة الضرائب ففي مثل هذه الحالات يكون المتهم قد وقع في غلط جوهري لا يمكن له تجنبه⁽³⁾ .

فإذا اخفى الممول بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه ، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى

(1) حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص ص 138 - 139 .

(2) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص 125 .

(3) منتصر سعيد حمودة ، مرجع سابق ، ص ص 227 - 228 .

الإحتيال و إيقاع إدارة الضرائب في الغلط⁽¹⁾ و بناء على ذلك ينتفي القصد الجنائي إذا كان إخفاء المبالغ التي تسري عليها الضريبة راجعا إلى خطأ مادي أو جهل بقواعد المحاسبة.

إن إلتزامات المكلف من قبيل دفع ما لم يدفع من الضرائب المفروضة عليه أو التزامة بدفع الغرامات المالية و تحمل الغرامات الجنائية و أن يكون محلا لتنفيذ عقوبة الحبس عليه لا تسقط إلا إذا أثبت جهله بغش وكيله أو أثبت أنه ليس باستطاعته الحيلولة دون ارتكابه لذلك الغش رغم علمه به فالمكلف في هذا الفرض ينتفي لديه القصد الجنائي الذي يقوم على عنصرين هما العلم و الإرادة ، العلم بعناصر الجريمة و إرادة متجهة إلى تحقيق هذه العناصر و قبولها .

و بالمقابل يستطيع الوكيل أن ينفي مسؤوليته الجنائية الضريبية في حال ما إذا أثبت أنه التزم حدود التوكيل المناط به و نطاقه المرسوم له و أنه أوفى بالإلتزامات الضريبية وفق ما تقتضيه قواعد القانون الضريبي من خلال قيامه بالإجراءات الحسابية الضريبية على أتم وجه و قد اعتمد على البيانات الصريحة التي مده بها المكلف و من ثم فالوكيل لا يسأل جزائيا عن فعل المكلف طالما أنه لا يعرف عن التصاريح المخفية أي شيء ، أما إذا باشر الوكيل الضريبي شؤون التوكيل و ارتكب جريمة ضريبية عن علم و إرادة فهو من دون شك يعد شريكا بالمساعدة في اقترافها طالما أن المكلف يستوي معه في ذلك العلم و تلك الإرادة⁽²⁾ .

أما إذا كان عدم العلم و الجهل يرد على القوانين العقابية سواء ما وردت في القسم العام و الخاص لقانون العقوبات أو في القوانين العقابية الخاصة الأخرى فإنه لا يعذر أحد بجهله للقانون أو بتعديلاته أو تفسيراته متى صدر هذا القانون و نشر فالجريدة الرسمية إذ يفترض في هذه الحالة علم الكافة به⁽³⁾ .

(1) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الأول ، الطبعة 21 ، دار هومة ، الجزائر ، 2019 ، ص 418 .

(2) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص ص 120 - 128 .

(3) منتصر سعيد حمودة ، مرجع سابق ، ص 418 .

المطلب الثاني

إمتداد المساءلة الجزائية إلى غير المكلف بالضريبة

لم يقصر المشرع خطاب التجريم و العقاب عن الجرائم الضريبية على المكلف بالضريبة وحده باعتباره الفاعل الأصلي ، فالفاعل الأصلي في الجرائم الضريبية هو أول من يساءل جزائيا و يخضع للجزاء إلا أن خطاب التجريم و العقاب يمتد ليشمل أشخاصا آخرين قد يساعدون في ارتكاب الجريمة الضريبية فيخضعون بذلك للمساءلة و العقاب سواء بصفتهم فاعلين أصليين أو كشركاء في الجريمة .

و بالرغم من كون الجرائم الضريبية ذات طبيعة خاصة إلا أن أغلب التشريعات نص على اتباع القواعد العامة في قانون العقوبات فيما يخص أحكام الإشتراك ، و قد سار المشرع الجزائري على هذا النهج إذ تبنى فكرة المسؤولية الجزائية للشريك⁽¹⁾ أو الغير الذين لا يحوزون صفة المكلف بالضريبة .

فقد كرس المشرع ضمن قوانين الضرائب مسؤولية مسيري الشخص المعنوي و كذا ممثليه الشرعيين أو القانونيين و هي المسألة التي سيتم التفصيل فيها من خلال (الفرع الأول) ، فإذا كانت المسؤولية الجزائية للمتبوع قائمة عن الجرائم الضريبية المرتكبة في حالة تأدية الوظيفة أو بسببها فإن الأمر لا يتوقف على مساءلة الممثل الشرعي أو القانوني و إنما يمتد نطاق المساءلة الجزائية ليشمل الجرائم الضريبية المرتكبة من طرف المحاسب أو بمساعدته (الفرع الثاني) . كما يبقى مجال المساءلة الجزائية مفتوح أمام طائفة كبيرة من الأشخاص الذين قد يساهمون بشكل مباشر أو غير مباشر في ارتكاب جرائم ضريبية على غرار مصفي الشخص المعنوي (الفرع الثالث) .

(1) تنص المادة 303 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة على : "...إن تعريف شركاء مرتكبي الجرائم و الجنح المحددة بموجب المادة 42 -2 من قانون العقوبات يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليهم في الفقرة السابقة..."

الفرع الأول

مساءلة مسيري و ممثلي الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية

إن أساس مسؤولية المتبوع تجد مجالاً لتطبيقها في نطاق الشركات التجارية لاسيما بالنسبة لقيام مسؤولية الشركاء بصفة مستقلة عن مسؤولية الشخص المعنوي في بعض الجرائم الضريبية سواء بصفتهم شركاء فقط أو بوصفهم مسيرين أو متصرفين أو ممثلين قانونيين للشخص المعنوي.

فالجرائم الضريبية و في مقدمتها الغش الضريبي يعتبر من الجرائم الإقتصادية ، و الشخص المعنوي لا يمكنه أن يرتكب جرائم إقتصادية بنفسه و إنما يتصرف في ذلك عن طريق شخص طبيعي أو عدة أشخاص طبيعيين يملكون حق التعبير عن إرادته لذلك اشترطت التشريعات الجزائية لكي تسند المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي أن تكون قد ارتكبت من طرف أحد أجهزته أو ممثليه⁽¹⁾

أولاً : التكريس القانوني لمسؤولية ممثلي الشخص المعنوي الجزائية عن الجرائم الضريبية

إعمالاً لقاعدة شرعية الجرائم و العقوبات فإنه لا يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائية لممثلي الشخص المعنوي إلا من خلال التطرق لأهم النصوص القانونية التي عالجت مسؤولية هذه الفئة سواء ضمن قانون العقوبات و كذا ضمن قوانين الضرائب .

1 - التكريس القانوني للمسؤولية الجزائية لممثلي الشخص المعنوي في قانون العقوبات

إن قانون العقوبات الجزائري قد شدد في المادة 51 مكرر منه على حصر مساءلة الشخص المعنوي في حالة ثبوت إرتكاب جرائم ماسة باسمه و لحسابه من طرف أحد أجهزته أو أحد ممثليه الشرعيين ، إذن فالمادة 51 مكرر من قانون العقوبات حسمت في مسألة مساءلة الشخص المعنوي جزائياً و أقرت بقيام هذا النوع من المسؤولية في مواجهته عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من

(1) بلعسلي ويزة ، مرجع سابق ، ص 184 .

طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين ، و قد نصت الفقرة 02 من المادة 51 مكرر إمكانية المساءلة الجزائية و توقيع عقوبات على الأشخاص الطبيعيين الذين يعملون لحساب الشخص المعنوي سواء بصفتهم فاعلين أصليين في الجرائم أو كشركاء .

2 - التكريس القانوني للمسؤولية الجزائية لممثلي الشخص المعنوي في قوانين الضرائب

تضمنت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة صراحة المسؤولية الجزائية الشخصية للمتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة ، إذ نصت على : "عندما ترتكب المخالفة من قبل الشركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة و بالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة .

يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين و ضد الشخص المعنوي دون الإخلال فيما يخص هذا الأخير بالغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها ."

ثانيا : شروط معاقبة الممثلين الشرعيين أو القانونيين عن الجرائم الضريبية

لا يمكن أن تقوم مسؤولية المتبوع عن كافة المخالفات التي يرتكبها التابع ، كما لا يتصور أن تقوم مسؤولية التابع وحده أو المتبوع وحده دائما بل لا بد من توافر شرطين رئيسيين لقيام هذا النوع من المسؤولية الجزائية أولهما تحقق علاقة التبعية و ثانيهما ارتكاب المخالفة من قبل المتبوع في حالة تأدية الوظيفة أو بسببها⁽¹⁾ أي بعبارة أخرى أن ترتكب الجريمة لحساب الشخص المعنوي.

(1) أنور محمد صدقي المساعدة ، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الإقتصادية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2009 ، ص 360 .

1 - وجوب توافر صفة الممثل الشرعي أو القانوني

لم تتضمن قوانين الضرائب المباشرة تعريف الممثل الشرعي رغم تكريسها لمسئوليته الجزائية إلا أن المادة 65 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجزائية عرفت الممثل الشرعي بأنه : "الشخص الطبيعي الذي يخوله القانون أو القانون الأساسي للشخص المعنوي تفويضا لتمثيله"، فممثل الشخص المعنوي هم الذين يمارسون نشاط هذا الشخص باسمه كرئيس مجلس الإدارة ، المدير ، الممثلين القضائيين و فضلا عن ذلك يعتبر الشخص الطبيعي ممثلا للشخص المعنوي إذا كان مفوضا من قبله بالتصرف باسمه ، و يترتب على هذا التحديد عدم المسؤولية الجنائية للموظف العادي الذي لا يمثل الشخص المعنوي و لا يعتبر أحد أجهزته و لا يفوض من قبله .

فالمادة 303 فقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة أقرت صراحة بالمسؤولية الجزائية للمتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة ، دون أي إشارة إلى المسير الفعلي للشركة الذي قد يعطي مثلا أوامر بعدم تقييد بعض الأرباح مثلا ، و من ثم فإن المسؤولية الجزائية لا تطال المسير الفعلي للشركة وفقا لمفهوم المادة 303 الفقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة و التي قصرت العقوبات الجزائية و الجبائية على الممثل الشرعي و القانوني فقط .

إلا أن هذا الحصر الوارد بالمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة الذي يخص صفة الممثلين الشرعيين و القانونيين لا تمنع من معاقبة المسير الفعلي جزائيا إذا ما تجاوز حدود وظيفته أو أساء استعمال أو استغلال وظيفته ، أما إذا كان مرتكب الفعل مجرد ممثل أو تابع لا يملك سلطة التعبير عن إدارة الشخص المعنوي فإنه لا يمكن إسناد الجريمة الضريبية للشخص المعنوي فالعضو ينبغي أن يستمد صفته من النظام الأساسي للشخص المعنوي أو من نص القانون .

إلا أن الواقع العملي يثير إشكالية المسؤولية الجزائية للمسير القانوني الذي لا يملك في الواقع أي صلاحية تذكر في مقابل ممارسة هذه الصلاحيات من قبل شخص آخر يسمى المسير الفعلي

إضافة إلى ظاهرة رائجة في عالم الأعمال في الجزائر هي الإستعمال المتزايد للأسماء المستعارة و استئجار السجلات التجارية و الوكالات التي أدت إلى تفاقم الغش الضريبي و كرد على ذلك تم ترسيخ عدة مبادئ تراعي الإعتبارات السابقة منها أنه في إطار الشركات فإن المسير القانوني لا يعتبر مسؤولاً جزائياً عن الغش الضريبي إستناداً إلى صفته تلك ، و أن هذا المسير ما كان ليبدان إلا إذا كان قد شارك بصفة مادية و معنوية في الغش .

فمحكمة النقض الفرنسية مثلاً نقضت القرار الذي ذهب فيه قضاة الموضوع إلى إدانة مسير شركة و الذي بسبب كبره في السن و بعده عن مقر الشركة و نشاطاتها لم يكن في استطاعته ممارسة مهامه و أن سوء نيته ما كان ليثبت من واقعة صفته كمسير قانوني وحدها ، كما نقضت أيضاً قرار ذهب إلى إدانة مسيرة كانت عقدت وكالة لوالدها المسير الفعلي للشركة من أجل التوقيع بدلا عنها على جميع الوثائق المتعلقة بالشركة .

و من ثم فالمسير الفعلي يجوز إدانته عن جريمة الغش الضريبي و لكن بشرط إثبات الركنتين المادي و المعنوي في حقه و بناء على ذلك تم إدانة المدير التجاري للشركة عن جريمة الغش الضريبي تأسيساً على أن مكانته البارزة في الشركة و سلطات تمثيلها مع الغير و المكافآت الهامة التي يتلقاها ، ما كانت لتجعله غير عالم بعدم مسك بعض الدفاتر المحاسبية و امتناعه عن تقديم الإقرارات في وقت كان فيه على علم تام بالإلتزامات الجبائية للشركة⁽¹⁾ .

فإذا كان المشرع الجزائري كرس و أقر بالمساءلة الجزائية للممثل الشرعي أو القانوني للشخص المعنوي فإن المشرع الفرنسي إكتفى بذكر عبارة أن ترتكب الجريمة من طرف ممثل الشخص المعنوي و غني عن البيان أن عبارة ممثل أوسع من عبارة ممثل شرعي⁽²⁾ .

(1) بودالي محمد ، " أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري: دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي " ، مجلة

المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ، 2009 ، ص ص 109-110 .

(2) بوسقيعة أحسن ، " المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي : تعليق على قرار رقم 613327 الصادر في 28/04/2011

مجلة المحكمة العليا ، عدد 01 ، 2012 ، ص 23 .

فالمشرع الجزائري لم يتناول المسؤولية الجزائية الناتجة عن الجرائم التي يرتكبها المدراء الفعليين أو الأجراء أو التابعون المفوضون بخلاف المشرع الفرنسي الذي اكتفى بعبارة ممثلين ، و بذلك فالمشرع الجزائري قد سد كل أبواب التأويل و الإجتهااد و أصر أن يكون الممثل شرعيا أي نص عليه القانون الأساسي أو القانون⁽¹⁾ .

2- القيام بالجريمة الضريبية باسم الشخص المعنوي و تحقيقا لمصلحته

حتى تقوم مسؤولية المتبوع لا بدا بداية أن تكون هناك مخالفة قد تم ارتكابها من قبل التابع و من ثم لا بدا أن تكون هذه المخالفة قد أرتكبت أثناء تأدية العمل الذي عهد إلى المتبوع أو بسبب هذا العمل فلا يكفي أن تكون الوظيفة أو العمل قد سهل ارتكاب المخالفة التي قام بارتكابها ، و قد يتحقق ذلك عن طريق تجاوز التابع لحدود وظيفته أو عن طريق الإساءة في استعمال هذه الوظيفة أو عن طريق استغلالها⁽²⁾ .

فجريمة عدم مسك محاسبة الشخص المعنوي مثلا جريمة عمدية قائمة في حق الأعضاء المسيرين للشخص المعنوي فهم يسألون جزائيا عن أفعالهم الشخصية المجرمة قانونا ، لكن إذا قاموا بهذه الأفعال باسم الشخص المعنوي و تحقيقا لمصلحته ففي هذه الحالة يساءل الشخص المعنوي مساءلة جزائية إلى جانب المسؤولية الشخصية لأعضائه و ذلك إذا سهل أو أتاح إرتكابها قصد التهرب من دفع الضرائب كأن يتقاعس عن واجبه في الإشراف و الرقابة فيستعمل القائمون على إدارته طرقا إحتيالية قصد تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي أو سجل الجرد المنصوص عليه في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري⁽³⁾ .

(1) بخوش علي ، " المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي " ، مجلة المحكمة العليا ، عدد 02 ، 2012 ، ص ص 76-77

(2) أنور محمد صدقي المساعدة ، مرجع سابق ، ص 362 .

(3) بلعسلي ويزة ، مرجع سابق ، ص 155 .

فإذا تحقق الشرط المتعلق بارتكاب الممثل الشرعي أو القانوني للشخص المعنوي جريمة ضريبية باسم الشخص المعنوي و لمصلحته فهنا تكون المساءلة الجزائية عن الجريمة الضريبية مزدوجة بالنسبة للشخص المعنوي و كذا الممثل الشرعي أو القانوني أما إذا تخلف هذا الشرط فإنه يترتب على ذلك عدم مسؤولية الشخص المعنوي جزائيا إذا ارتكبت الجريمة بهدف تحقيق مصلحة أحد أعضائه أو ممثليه أو الغير أو بغرض الإضرار به أو بمصالحه⁽¹⁾ ففي هذه الحالة يساءل جزائيا الممثل الشرعي أو العضو الذي ارتكب الجرم الضريبي .

و حتى يساءل المسيرين يجب إظهار مشاركتهم بصفة إرادية في الغش الجبائي ، و يجب على القاضي عدم الحكم على المسيرين من أجل غش و ممارسات تدليسية ترتبط بمبالغ تم التصريح بها خارج إطار العهدة التي كان يمارس فيها مهامه كمسير⁽²⁾ .

كما أن واجب الإجتهد في أداء المسير لالتزاماته يرتبط بالعلاقة التي تربط المسير بالشركة التي يسيرها و في حالة تخلف الإجتهد في التسيير فإن ذلك يندرج في إطار أخطاء التسيير و ليس الأخطاء الجبائية⁽³⁾ .

(1) محمد علي سويلم ، المسؤولية الجنائية في ضوء السياسة الجنائية ، دار المطبوعات الجامعية ، مصر ، 2007 ، ص 186 .

(2) Wilfrid jeandidier , op.cit , p 172 .

(3) Zenasi houari, La responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés commerciales , mémoire en vue de l'obtention du diplôme de magistère, faculté de droit , université d'oran , 2012 , p 60 .

الفرع الثاني

المسؤولية الجزائية للمحاسبين عن الجرائم الضريبية

يلعب المحاسب دور مهم للوصول إلى حقيقة الوعاء الضريبي للمؤسسة أو المكلف ، إذ أصبح من العسير على الممول أو المنشأة أن تقوم بالدور الذي يؤديه المحاسب لها في زمن زادت فيه المعاملات التجارية و الإقتصادية و كثر فيها عدد المنشآت ، و نظرا لأن المحاسب أصبح عصب المنشأة في مجال حساب عمليات المحاسبة فإن القانون اهتم به و وضع شروط معينة لمن يمارس مهنة المحاسبة و ذلك من أجل إخضاعه للمسؤولية الجنائية و العقوبة في حالة ارتكابه إحدى الجرائم المنصوص عليها في القانون الجنائي الضريبي⁽¹⁾ .

أولا : شروط قيام المسؤولية الجزائية للمحاسب عن الجرائم الضريبية

إن توقيع العقوبات الجزائية على المحاسب عن الجرائم الضريبية يقتضي توافر جملة من الشروط و الأركان في مقدمتها إرتكاب فعل مجرم ضمن قوانين الضرائب مع توافر القصد لارتكاب هذا الفعل المجرم ، و المشرع الجزائري كرس المسؤولية الجزائية للمحاسب إلى جانب فئة أخرى من المستشارين الجبائيين و الخبراء و وكلاء الأعمال ضمن أحكام المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة و أدرج المحاسبين ضمن فئة الشركاء في الجريمة الضريبية .

1- إرتكاب فعل معاقب عليه ضمن قوانين الضرائب

يمارس المحاسب المعتمد عدة مهام و صلاحيات من بينها إعداد جميع التصريحات الإجتماعية و الجبائية و الإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها⁽²⁾ ، و المشرع الجزائري كرس

(1) منتصر سعيد حمودة ، مرجع سابق ، ص ص 124-125 .

(2) المادة 43 من قانون رقم 01/10 مؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و

المحاسب المعتمد ، ج ر عدد 42 ، مؤرخ في 11 جويلية 2010 .

صراحة المسؤولية الجزائية للخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني⁽¹⁾ ، إذ أن مجرد التقصير في أداء الواجبات القانونية الموكلة للمحاسب يترتب عنه قيام المسؤولية الجزائية .

فالمشروع الجزائري ضمن أحكام المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة أشار إلى فئة المحاسبين و هذا من خلال عبارة " و بصفة أعم كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك سجلات المحاسبة أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن " ، و قد تمت الإشارة ضمن أحكام المادة 306 من قانون الضرائب إلى مجموعة من صور مشاركة المحاسب في الجريمة الضريبية و هذا عن طريق إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها و كذا بالنسبة للمحاسبين الذين أعدوا أو ساعدوا في إعداد حسابات ختامية و حسابات و وثائق غير صحيحة أيا كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم . فقد أوردت المادتين 303 فقرة 02 و 306 من قانون الضرائب المباشرة عدة صور للإشتراك إلا أن طرق و صور الإشتراك الواردة بالمادتين تعتبر الأكثر انتشارا و شيوعا و ليست هي الطرق الوحيدة .

و يشكل عنصر المحاسبة ركن أساسي في المخالفة الخاصة ألا و هي المخالفة المحاسبية و يتمثل في خطأ المؤسسة في الوثائق المحاسبية و أيضا الخطأ في المبالغ و الحسابات المقيدة و المسجلة⁽²⁾ ، فالمحاسب الذي يستخدم معارفه و تقنياته من أجل إخفاء المخالفات المحاسبية التي يرتكبها المكلفين بالضريبة⁽³⁾ يعتبر شريكا في الجريمة الضريبية .

(1) المادة 62 من قانون رقم 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

(2) A.viandier , « Les infractions comptables comises par les dirigeants de societes » ,R .I. D.P , volume 58 ,éditions Eres , 1^{er} et 2^{er} trimestres , 1987, p 127.

(3) Francois lenglart , La responsabilité pénale des cadres et des dirigeants dans le monde des affaire , Dalloz , paris , 1996 , p 92 .

و تأخذ الأفعال التي يمكن أن يُساءل عنها المحاسب أو الخبير المحاسب جزائيا عدة صور أهمها القيام بإخفاء المحاسب لواقعة ما أو تعديله لوثيقة ما ، فإذا أخفى المحاسب الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته و لم يفصح عنها ضمن الوثائق و المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا ضروريا لكي تعبر هذه الحسابات و الوثائق على حقيقة نشاط المكلف ، فإذا أخفى الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته عن أي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات من شأنه أن يؤدي إلى تقليل الأرباح و زيادة الخسائر⁽¹⁾ .

و من أمثلة الإخفاء أن يكتشف المحاسب أن الوارث أو المستحق للتركة حجب عمدا مالا خاضعا للضريبة أو اكتشاف المحاسب أن المكلف من أصحاب المهن الحرة لم يقدّم بتقييد الأجور الحقيقية مقابل النشاط المهني الذي يؤديه للغير من أجل إنقاص مقدار الوعاء الضريبي الذي سيتم محاسبته عليه ، كما يمكن أن يرد الإخفاء أيضا على نشاط قام به الممول و لم يكشف عنه المحاسب مطلقا رغم علمه به بموجب الأوراق و المستندات و الفواتير ، و قد يلجأ المكلف بالضريبة أو الممول إلى إخفاء جزء من أرباحه أو كلها رغم علم المحاسب بهذه الأرباح .

و في جميع الأحوال يمكن أن يتحقق فعل الإخفاء بشكل إيجابي و مثال ذلك اعتماد المحاسب لفواتير و مستندات مصطنعة قدمها له الممول و هو على علم بذلك ، و يتحقق الإخفاء كذلك بشكل سلبي و ذلك في حالة اكتشاف المحاسب أن الممول قد أسقط عن عمد بعض عناصر إيراداته أو لم يقدّم بذكر بعض الأنشطة في الإقرار الضريبي التي كان يجب عليه ذكرها لأنها لازمة و ضرورية لتحديد وعائه الضريبي بدقة⁽²⁾ .

(1) عبد الحميد نسرين، الجرائم الاقتصادية : التقليدية و المستحدثة ، مرجع سابق ، ص ص 144-145.

(2) منتصر سعيد حمودة ، مرجع سابق ، ص ص 128-130 .

كما قد يلجأ محاسب معتمد للمكلف بالضريبة و عن قصد و دراية منه بتزوير فواتير شراء تتعلق بمبالغ مهمة أو الذي يقدم لإدارة الضرائب وثائق من أجل اعتمادها في حساب الضريبة في حين أن مكوناتها و مشتملات هذه الوثائق لا يتماشى مع الأرقام و المبالغ الخاطئة التي تم إدراجها في المحاسبة⁽¹⁾ .

2- توافر القصد الجنائي لارتكاب الجريمة الضريبية لدى المحاسب

جرائم المحاسب من الجرائم العمدية ذات القصد الجنائي العام فلا يشترط توافر قصد جنائي خاص لدى المحاسب حتى تقوم المسؤولية الجنائية في حقه و حتى يتوافر القصد الجنائي لدى المحاسب لا بد أن يكون على علم بما فرضه عليه القانون و بالمهمة الموكلة له و هي التوقيع على الإقرار الضريبي المقدم من الممول و اعتماده و مراجعة المستندات و الوثائق المؤيدة لهذا الإقرار و ما ورد فيه من بيانات و أرقام مع علم المحاسب بأن عليه أن يكشف حقيقة المركز المالي للممول بالكشف عن حقيقة أرباحه و خسائره خلال فترة المحاسبة الضريبية ،إذن فحتى يساءل المحاسب جزائيا عن الجرائم الضريبية يجب أن يكون عالما بأنه لو أخفى هذه الوقائع أو المستندات عن مصلحة الضرائب لأدى ذلك إلى تضليل هذه المصلحة و ذلك بإيهامها بوجود أرباح أو خسائر غير حقيقية فإذا انتفى علم المحاسب بهذه الأمور فإن ذلك يؤدي إلى عدم قيام الركن المعنوي في حقه و بالتالي لا تسند إليه أي جريمة و تنتفي أي مسؤولية جنائية ضده .

كما يجب أن تتوفر في حق المحاسب إرادة ارتكاب الأفعال المادية المكونة للجريمة الضريبية مع علمه بذلك و رغم ذلك أراد ارتكاب هذا الفعل و تحقيق نتيجته الإجرامية و التي تتمثل في إيهام مصلحة الضرائب بزيادة في الخسائر أو قلة في الأرباح من أجل انقاص الوعاء الضريبي

(1) Francois lenglart , op.cit , p 9

للممول و بالتالي انقاص مقدار الضريبة المستحقة عليه أو اعدامها كلية بأن يجعل الممول حقق أرباح ضئيلة لا تتجاوز حد الإعفاء الوارد في القانون⁽¹⁾ .

ثانيا : حالات انتفاء المسؤولية الجزائية للمحاسب

تقتضي المساءلة الجزائية للمحاسب عن الجرائم الضريبية توافر صفة المحاسب في الشخص بتاريخ ارتكاب الجريمة مع وجود علم و إرادة مسبقة لتحقيق النشاط المادي للجريمة الضريبية إلا أنه إذا تخلف أحد هذه الأركان تنتفي المسؤولية الجزائية للمحاسب فإذا انتفى الركن المعنوي في جرائم المحاسب بتخلف أحد عنصري العلم أو الإرادة أو بغيابهما معا ، فقد يكون ما وقع من المحاسب مجرد خطأ مادي فقط و ليس فعلا عمديا ففي هذه الحالة يستقل القاضي بتقدير هذا الأمر على ضوء ظروف و ملائسات كل قضية على حدى و الأدلة و المستندات الموجودة بها .

1 - انتفاء المسؤولية الجزائية للمحاسب عن الأخطاء المادية و المهنية

إذا كان كل ما وقع من المحاسب مجرد خطأ مادي غير مقصود مثل اعتماده لكشف أجور و مرتبات العمال و الموظفين المقدم له من الممول و به خطأ مادي في زيادة مرتبات بعض عماله و موظفيه و اعتمده المحاسب بهذه الصورة التي عليها هذا الكشف .

كما قد تنتفي مسؤولية المحاسب إذا أخطأ في عمله خطأ مهنيا وفقا لقانون أصول المحاسبات و المراجعات و لم يصل هذا الخطأ المهني إلى حد الجريمة ، فهنا تنتفي مسؤوليته الجنائية و إن كان ذلك لا يمنع بالطبع من مساءلته تأديبيا أمام نقابته التي ينتسب إليها⁽²⁾ .

(1) منتصر سعيد حمودة ، مرجع سابق ، ص ص 134-135 .

(2) نفس المرجع ، ص 136 .

2- انتفاء المسؤولية الجزائية للمحاسب عن التصريحات التي لم يعتمدها

يقصد باعتماد المحاسب للتصريح الجبائي للمكلف هو قيام المحاسب بمراجعة كافة بنود الإقرار الضريبي للممول و المستندات المؤيدة له و التوقيع عليه قبل تقديمه إلى إدارة الضرائب المختصة و هذا الإجراء هو ما يجعل المحاسب مسؤول جنائيا عما ورد في هذا الإقرار لأنه اعتبر إقرارا منه بأن ما جاء فيه من بيانات يعبر عن حقيقة المركز المالي للممول و أن ما حققه الممول من ربح أو خسارة جاء وفقا للأساليب العلمية الصحيحة لعلم المحاسبة و المراجعة السليمة⁽¹⁾.

لذلك فقد جري العرف على أن يقوم المحاسب بكتابة عبارة "روجع و اعتمد" في نهاية الإقرار الضريبي ثم يقوم بالتوقيع أسفل هذه العبارة و منذ هذه اللحظة تبدأ المسؤولية الجنائية للمحاسب عن الجرائم الضريبية ، و من ثم لا تقوم المسؤولية الجنائية للمحاسب إلا عن التصريحات التي اعتمدها أو راجعها و التي تم تقديمها بهذه الحالة لمصلحة الضرائب المختصة ، و بالتالي فليس عليه أية مسؤولية جنائية عن التصريحات التي لم يعتمدها و لم يقرها حتى و لو كانت مقدمة من ذات الممول⁽²⁾.

إذن في مجال الجرائم الضريبية ينبغي الوقوف على مصير مسيري المؤسسة القانونيين و الفعليين دون إهمال بعض الفاعلين الآخرين في هذه المخالفات المحاسبية مثل الخبير المحاسب الذي يساعد على إخفاء الغش و محافظ الحسابات الذي لا يخطر وكيال الجمهورية بالمخالفات المرتكبة⁽³⁾.

(1) حسني الجندي ، القانون الجنائي: شرح الجرائم و العقوبات ، الجزء الثاني ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية القاهرة ، 2006/2005 ، ص ص 26-27 .

(2) منتصر سعيد حمودة ، مرجع سابق ، ص ص 133-136 .

(3) A.viandier, op.cit , p p 128-129 .

الفرع الثالث

المسؤولية الجزائية لمصفي الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية

يترتب على حل الشخص المعنوي دخوله في مرحلة التصفية حيث يتولى خلالها المصفي العمل على إنهاء معاملاته و جمع أصوله بهدف خلاص الدائنين و توزيع ما بقي على الشركاء و تعهد عملية التصفية إلى المصفي الذي يتم تعيينه عادة الشركاء و لا يحق للمصفي أثناء عملية التصفية القيام بأعمال جديدة لحساب الشركة إلا إذا كانت هذه الأعمال تقتضيها ضرورة التصفية⁽¹⁾ .

فإذا قام المصفي بذكر عمدا بيانات في الميزانية أو في حساب الأرباح و الخسائر و أغفل عمدا ذكر وقائع جوهرية في كل هذه الوثائق قصد إخفاء حقيقة المركز المالي للشخص المعنوي في مرحلة التصفية و كان ذلك باسم هذا الأخير و تحقيقا لمصلحته و فائدته كأن يكون القصد من ذلك التهرب من دفع الضرائب، فإذا قام المصفي بالكذب أو الإغفال أو الموافقة على الوثائق و التقارير و البيانات المتعلقة بالضرائب و حساب الأرباح و الخسائر مع علمه أو اتجاه إرادته إلى تحقيق ذلك لمصلحته و منفعته الشخصية فقط ، فإن الشخص المعنوي يكون بعيدا عن المسؤولية الجزائية و لا تتعقد هذه الأخيرة إلا في حق المصفي كشخص طبيعي الممثل القانوني للشخص المعنوي⁽²⁾ .

إن نطاق المساءلة الجزائية عن الجرائم الضريبية يتسع ليشمل إضافة إلى كل الأشخاص السالف ذكرهم طائفة أخرى من الوظائف و الموظفين الذين يعتبرون في بعض الأحيان كشركاء على غرار الموثقين الذين يكونون على دراية بالتنظيمات الجبائية بحكم الممارسة الوظيفية فيكون

(1) محمد فريد العريني ، محمد سيد الفقي ، القانون التجاري :الأعمال التجارية ، التجار، الشركات التجارية ، منشورات

الكلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2010 ، ص 337 .

(2) بلعسلي ويزة ، مرجع سابق ، ص ص 166-167 .

مساهما عن طريق تقديم المساعدة في الممارسات التدايضية و هذا عن طريق إخفاء أو عدم إدراج السعر الحقيقي لشراء الحقوق و الأملاك في عقد البيع مما يساهم في التملص من الحقوق الجبائية و كذا قيام الموثق بتحرير عقد بيع لا يتناسب مع حقيقة المعاملة و الذي يخفي في الحقيقة هبة مستترة من أجل التملص من الحقوق الجبائية⁽¹⁾ .

فكل هؤلاء الأشخاص من مسيري الشخص المعنوي و ممثليه القانونيين أو الشرعيين المحاسبين ، المستشارين الجبائيين ، المصفين ، و الموثقين يمكن أن يكونوا شركاء في الجرائم الضريبية و الشريك في الجريمة الضريبية هو شخص آخر غير المكلف بالضريبة إذ لا يشترط أن يكون للشريك صفة المكلف و هذا الأمر لا يتعارض و طبيعة الخاصة للجرائم الضريبية فهي من جرائم ذوي الصفة إذ قد يشترط في بعض الجرائم الضريبية فقط صفة المكلف دون باقي الشركاء و لكن يمكن للشريك و هو شخص آخر غير المكلف المساهمة في جرائم ذوي الصفة كما أن الجرائم الضريبية لا تشترط كلها صفة المكلف في الفاعل الأصلي فقد يتم ارتكاب جريمة ضريبية و تنسب مثلا إلى المحاسب باعتباره فاعلا أصليا دون أن تكون لهذا الأخير صفة مكلف بالضريبة .

(1) Christian Lopez , op.cit , p p 76-77 .

المبحث الثاني

الممارسات التدليسية محل المساءلة بين مقتضيات الإثبات و تقدير الجسامة

يعد المكلف بالضريبة طرف قانوني في العلاقة الضريبية إذ يخاطب بالإلتزامات الضريبية و أي إخلال بهذه الإلتزامات الضريبية أو غيرها من شأنه أن يعرضه للعقوبات حتى يجبر على دفع دينه الضريبي .

إن مناط مساءلة المكلف بالضريبة جزائيا و توقيع العقوبات عليه من طرف القاضي الجزائي لا يرتبط فقط بالمكلف بالضريبة و إنما يمتد لكل من يشارك في الجريمة الضريبية عموما إذ ترتبط المساءلة الجزائية عن الجرائم الضريبية بما يصدر من أفعال و ممارسات غير مشروعة هدفها التملص أو محاولة التملص من أداء الدين الضريبي .

و قد تضمنت قوانين الضرائب المختلفة أهم صور الممارسات التدليسية إلا أن هذه الأفعال غير المشروعة عرفت تطورا و توسعا ملحوظا و ذلك مرده إلى التطور الذي شهده المجال التجاري خاصة في الجانب المتعلق بتوظيف الوسائل الإلكترونية في ممارسة التجارة ، و مهما تكن صورة الممارسة التدليسية التي يرتكبها المكلف و كذا وسيلة ارتكابها فإن إثبات ارتكاب ممارسات تدليسية بالطرق القانونية يعد خطوة أولية نحو مساءلة المكلف جزائيا و توقيع العقوبات عليه (المطلب الأول) .

إلا أن هذه الممارسات التدليسية و رغم قيام الدليل القانوني على نسبتها لشخص معين إلا أن مسألة تقدير مدى جسامتها و تكييفها و من ثم تحديد العقوبات المناسبة لها يبقى مرتبط بعمل و رأي لجنة المخالفات الجبائية ، و سيتم الوقوف على الدور الذي تلعبه لجنة المخالفات الجبائية في تقدير جسامة الفعل المرتكب و مساهمتها في إعطاء وصف المخالفة الجبائية أو الجريمة الضريبية للممارسات التدليسية(المطلب الثاني) .

المطلب الأول

تطور وسائل ارتكاب الممارسات التدليسية و أثره على الإثبات

تمثل الممارسات التدليسية الركن المادي في الجرائم الضريبية فالنشاط الإجرامي في الجريمة الضريبية يتمثل في العمل الذي يصدر عن الجاني و فيه اعتداء على المصلحة الضريبية للدولة و الممارسات التدليسية التي يرتكبها المكلف أو شركاؤه قد تأخذ شكل عمل إيجابي أو عمل سلبي و هي تظهر في شكل سلوك دون حاجة إلى بحث النتيجة .

و قد أوردت قوانين الضرائب المختلفة جملة من الأفعال المرتكبة من المكلف أو من الغير و التي تأخذ وصف الممارسات التدليسية ، و نظرا للتطور السريع الوتيرة الذي يشهده المجال التجاري فإنه من الصعب تحديد و حصر الممارسات التدليسية في صور معينة بالإضافة إلى تطور الوسائل المستعملة في ممارسة التجارة و توظيف الوسائل الإلكترونية أدى إلى اتساع نطاق التجارة الذي أصبح يضم النشاطات التجارية الإلكترونية التي تصنف ضمن خانة التجارة الإلكترونية الأمر الذي نجم عنه صعوبة في تحديد و ضبط الممارسات التدليسية(الفرع الأول). إن الصعوبة لا تتعلق فقط بتحديد الممارسات التدليسية التقليدية و المستحدثة في المجال الضريبي و إنما تتعداها إلى العراقيل المتعلقة بإثبات الممارسات التدليسية لا سيما تلك الممارسات المرتكبة باستعمال الوسائل الإلكترونية(الفرع الثاني) .

الفرع الأول

الممارسات التدليسية بين الوسائل التقليدية و المستحدثة

إن الجرائم الضريبية شأنها شأن جرائم القانون العام تشترط لقيامها ركن مادي و آخر معنوي و يتحقق الركن المادي في الجرائم الضريبية بإتيان المكلف بالضريبة سلوكا مخالفا لأحكام قوانين الضرائب سواء كان هذا السلوك إيجابيا أو سلبيا و بغض النظر عن الوسائل المستخدمة في إتيان السلوك المجرم فقد يعتمد الفاعل على الوسائل التقليدية كما قد يستغل الوسائل الإلكترونية الحديثة و يوظفها في ارتكاب الفعل المجرم .

أولاً : صعوبة حصر الممارسات التدليسية ضمن قوانين الضرائب

إن المشرع من خلال قوانين الضرائب المختلفة لم يعرف الفعل التدليسي و قد استعملت معظم النصوص الضريبية عبارة لاسيما من أجل ذكر أهم الممارسات التدليسية و ليس حصرها و اكتفت بذكر بعض الأعمال التي تشكل ممارسة تدليسية مثل الإعداد ، الإستعمال ، الإمتناع ، الحذف...

1 - الممارسات التدليسية عن طريق نشاط إيجابي الواردة ضمن قوانين الضرائب

يتحقق السلوك الإجرامي الإيجابي في الجريمة الضريبية بإتيان الجاني نشاطا و سلوك غير مشروع قد يجعله متهربا من أداء الضريبة المفروضة عليه قانونا⁽¹⁾ فالنشاط الإجرامي الإيجابي في الجريمة الضريبية يتمثل في صدور فعل عن الجاني يسبب ضررا بالمصلحة الضريبية للدولة.

و تتعدد صور الممارسات التدليسية التي تتم عن طريق سلوك إيجابي من الجاني فقد أوردت المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة المتعلقة بالمشاركة في الجريمة الضريبية صورة اعداد وثائق مزورة و استعمالها ، كما تضمنت أيضا المادة 308 من قانون الضرائب المباشرة صورة استعمال وسائل العنف ضد الأعوان المؤهلون عند ممارسة الوظائف العمومية .أما في مجال قانون الضرائب غير المباشرة فقد أوردت المادة 533 بعض صور الممارسات التدليسية التي تتم عن طريق الإخفاء أو الإستعمال أو الإدراج .

و تتجسد صورة الإستعمال وفقا للمادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة في فعل استعمال الطوابع المنفصلة أو الطوابع المميزة المزورة أو غير الصحيحة أي استعمال هذه الوثائق المزورة أو غير الصحيحة من أجل تخفيض الضريبة أو الرسم أو الإعفاء منه ، أما صور الإخفاء فتتمثل في الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتوجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه .

(1) حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص 96.

و في مجال قانون الرسم على القيمة المضافة نصت المادة 118 منه على جملة من الأفعال التي تصنف على أنها ممارسات تدليسية ، و تقع هذه الممارسات عن طريق الاستعمال أو الإدراج أو الإخفاء ، و نظرا لصعوبة حصر هذه الممارسات التدليسية فقد اعتبر المشرع بموجب نص المادة 118 فقرة 6 أن "كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها أو تأجيل دفعها كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة " و من ثم فإن المشرع بموجب الفقرة السادسة من المادة 118 ركز على النتيجة المترتبة عن فعل الجاني بغض النظر طبيعة الفعل (نشاط إيجابي أو سلبي) و كيفية ارتكابه .

و الملاحظ من خلال استقراء نصوص قوانين الضرائب المختلفة في المواد المتعلقة منها بالممارسات التدليسية أن المشرع اتجه إلى تبيان أهم الممارسات التدليسية ثم ترك المجال مفتوحا لاستحالة حصر هذه الممارسات التي تعرف تطورا مستمرا في كيفية ارتكابها و كذا في الوسائل المستعملة في ارتكابها.

إن كل قوانين الضرائب كرسست المسؤولية و العقوبات الجزائية عن الممارسات التدليسية التي تكون غايتها التملص أو محاولة التملص من دفع الضريبة أو الرسم ، ففي مجال الجرائم الضريبية يتم التركيز على النتيجة المترتبة عن الفعل الإجرامي إلا أن هناك تباين في المصطلحات المستعملة من طرف المشرع ضمن قوانين الضرائب فيما يتعلق بتبيان الأثر أو الغاية من وراء هذه الممارسات التدليسية ، فبموجب المادة 33 من قانون الطابع تم النص على: "إن كل غش أو محاولة للغش و بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة..." في حين أن المادة 119 من قانون التسجيل نصت على: "فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها " و قد تم توظيف عبارة تملص أو حاول التملص في كل من المادة 117 من قانون الرسم

على رقم الأعمال و كذا المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة ، إذ أن أغلب قوانين الضرائب استعملت عبارة التملص أو محاولة التملص باعتباره هدف أو غاية الجاني من وراء ارتكاب ممارسات تدليسية باستثناء المادة 33 من قانون الطابع و من أجل تفادي اللبس في بعض المصطلحات المستعملة و طالما أن الهدف واحد من هذه الممارسات التدليسية فإنه يتعين توحيد المصطلحات المستعملة .

2 - الممارسات التدليسية عن طريق نشاط سلبي

إن مظهر السلوك السلبي في الجريمة الضريبية يتجسد في صورتين هما الإمتناع و عدم توفير البيانات فالإمتناع يمثل الشكل السلبي من النشاط الإجرامي و يقصد به الإحجام عن إتيان فعل إيجابي معين يفرض القانون على الشخص واجب القيام بعمل مع استطاعته أدائه.

و يقوم الإمتناع على عناصر أساسية تتمثل في الإحجام عن أداء فعل إيجابي معين و ليس الإمتناع مجرد موقف سلبي أيا كان ، و ليس كل امتناع يدخل في تكوين الركن المادي للجريمة و إنما يتعين أن يكون الإمتناع عن فعل معين بالقياس إلى قاعدة قانونية تفرض على الشخص نوعا معينا من السلوك الإيجابي ينتظر المشرع قيام الشخص به ، فإذا لم يوجد واجب قانوني فلا ينسب الإمتناع في لغة القانون لمن أحجم عن الفعل إذا كان إحجامه يتعارض مع واجب قانوني أما إذا أثبت وجود الواجب و تحقق الإمتناع فلا تقوم الجريمة إلا إذا أثبت خضوع الإمتناع لنص تجريم و لم يكن خاضعا لسبب إباحة.

و يتعين أن يتوافر في الإمتناع بوصفه سلوكا الصفة الإرادية و يقصد بذلك أن يكون مصدره الإرادة فهي العنصر النفسي له كما هو الحال في الفعل الإيجابي و لا تقتصر إرادة الإمتناع على توجيه الإرادة إلى عدم القيام بفعل واجب بل تتصرف كذلك إلى عدم توجيهها للقيام به مع القدرة على ذلك ، و يقتضي ذلك من ناحية أن تسيطر الإرادة على الإمتناع في كل مراحلها و ألا ينسب

الإمتناع من ناحية أخرى إلى الجاني إلا خلال الوقت الذي اتجهت فيه إرادته إلى الإحجام⁽¹⁾.

فقوانين الضرائب المختلفة فرضت على المكلفين بالضريبة جملة من الإلتزامات كواجب مسك الدفاتر المحاسبية فالإمتناع عن القيام بهذا الإلتزام يعد ممارسة تدليسية عن طريق سلوك سلبي و كذا رفض تحرير فواتير عن معاملاته التجارية كما أن الرفض الجماعي لدفع الضريبة يعد امتناعا عن أداء فعل إيجابي ألا و هو الإلتزام بأداء الضريبة و يعتبر الرفض الجماعي من الجرائم التي تمس بالإقتصاد الوطني⁽²⁾.

ثانيا : الممارسات التدليسية باستعمال الوسائل الإلكترونية

عرفت الوسائل الإلكترونية الحديثة على غرار الحاسوب و مختلف الشبكات و الأنظمة المرتبطة به انتشارا واسعا و قد تم توظيفها في شتى المجالات تحقيقا للسرعة في التنفيذ ، و تعتبر التجارة من المجالات التي عملت على توظيف هذه الوسائل الإلكترونية إلا الدور الذي تلعبه هذه الوسائل قد تم تحييده عن مساره المتمثل في خدمة التجارة و تسريع وتيرتها إلى ارتكاب الممارسات التدليسية بهدف التملص أو محاولة التملص من دفع المستحقات الضريبية .

1 - الممارسات التدليسية في ظل المحاسبة الممسوكة باستعمال الحاسوب

إن مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي أمر إختياري كفلة المشرع للمكلف بالضريبة⁽³⁾ ، و باعتبار المحاسبة المنتظمة ، الدقيقة و السليمة هي أحد ركائز عمل و رقابة إدارة الضرائب فإن أي شطب أو محو أو حشو في الدفاتر المحاسبية الورقية يعد قرينة على عدم

(1) حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص ص 124-127 .

(2) المادة 536 من الأمر رقم 104/76 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة .

(3) المادة 20 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق .

انتظامها يقع على عاتق المكلف بالضريبة إثبات عكس ذلك إلا أن الإشكال يثور بالنسبة للمحاسبة التي تمسك بواسطة أجهزة الإعلام الآلي لكون التعديل و الحذف لا يكون له أي أثر ظاهر على خلاف الدفاتر المحاسبية الورقية .

2 - الممارسات التدليسية في إطار ممارسة التجارة الإلكترونية

تقوم التجارة الإلكترونية على مجموعة من الضوابط و الدعائم التي تختلف أحيانا عن دعائم التجارة التقليدية ، و تقع على عاتق ممارسي التجارة الإلكترونية بعض الإلتزامات التي تختلف في مضمونها و كيفية تنفيذها عن التزمات التجارة التقليدية .

فإذا كانت التجارة عموما تقتضي تحرير عقود بيع و شراء و كذا فواتير دقيقة و منتظمة و متسلسلة بالإضافة إلى تقييد جميع المعاملات التجارية في دفاتر منتظمة فإن ممارسة التجارة الإلكترونية يقتضي أيضا تحرير عقود و فواتير إلكترونية بالإضافة إلى ذلك فإن المشرع و نظرا لخصوصية المعاملات التجارية الإلكترونية قد ألزام كل مورد إلكتروني بمسك سجل للمعاملات التجارية يقيد فيه جميع المعاملات و تواريخها مع إرسالها إلكترونيا إلى المركز الوطني للسجل التجاري⁽¹⁾، إن الملاحظ أن المشرع لم يحدد طبيعة الملفات الواجب مسكها من طرف المورد الإلكتروني هل ينبغي أن تكون ملفات ورقية أم إلكترونية و إكتفى بالنص على إلزامية إرسالها إلكترونيا فقط ، إن من أهم الممارسات التدليسية التي يمكن أن تطل سجلات المعاملات الإلكترونية تتعلق بالتغيير المتعمد أو التدمير ، حذف لمحتوياته أو التهديد بالسطو على المعلومات و فقد السجل الإلكتروني نتيجة السرقة أو السطو⁽²⁾ و هذا في محاولة لإخفاء بعض أوجه نشاط أو أرباح المورد الإلكتروني .

(1) المادة 25 من قانون رقم 05/18 مؤرخ في 10 ماي 2018 يتعلق بالتجارة الإلكترونية ، ج ر عدد 28 مؤرخ في 16 ماي 2018.

(2) ناهد فتحي الحموري ، الأوراق التجارية الإلكترونية : دراسة تحليلية مقارنة ، دار الثقافة ، الأردن ، 2009 ، ص ص

و الملاحظ أن كل الطرق المذكورة تدور حول فكرة إعطاء بيانات غير صحيحة تنطوي على إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة و لا يشترط أن يكون الإخفاء نتيجة وقائع إيجابية و إنما قد يتحقق الإخفاء نتيجة وقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو إغفال قيد المبيعات و من ثم نستخلص أن المقصود بالطرق الإحتيالية هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملمزم بالضريبة في الإقرارات و الأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية .

و في كل الأحوال يتعين على قضاة الموضوع بيان الطرق التدليسية المستعملة و هذا حسب قرار الغرفة الجنائية للمحكمة العليا رقم 690357 المؤرخ في 2010/07/22 ، كما أن عدم دفع الضريبة لاسيما إذا كانت محل منازعة لا يعتبر من الطرق التدليسية ذلك أن المشرع منح إدارة الضرائب وسائل جبرية لتحصيل الضريبة و هذا وفقا لقرار المحكمة العليا رقم 709128 المؤرخ في 2010/12/23 .

و لا يشترط القانون لقيام الجريمة الضريبية أن تؤدي الطرق الإحتيالية فعلا إلى نتيجة معينة و هي التملص من الضريبة بل إن المحاولة تكفي لقيامها غير أنه يتعين لقيام الجريمة أن يتم التملص بناء على الطرق الإحتيالية التي استعملها الجاني ، و من ثم تتعدم الجريمة إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو في تقرير إعفاء و بالمقابل تتوفر علاقة السببية إذا ربطت إدارة الضرائب ربطا خاطئا دون إطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة⁽¹⁾ .

(1) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص ص 416 - 431 .

الفرع الثاني

إثبات الممارسات التدليسية أساس المساءلة الجزائية عن الجرائم الضريبية

إن قواعد الإثبات في القوانين الضريبية تمتاز بالتعقيد فالإثبات يقع على عاتق المكلف لأنه هو من يعرف حقيقة نشاطه و أرباحه في ظل النظام التصريحي⁽¹⁾ إلا أن عبء إثبات المخالفات ينتقل من المكلف بالضريبة إلى إدارة الضرائب من أجل إقامة الدليل المادي على الجنحة و كذا مسؤولية المذنب ، و يبقى للقاضي سلطة تقدير العناصر المنتجة و له سلطة طلب تبريرات في مواجهة الإتهامات المقدمة من طرف الإدارة⁽²⁾ .

أولا : الأشخاص المؤهلين قانونا لإثبات الممارسات التدليسية

إن معاينة الجرائم الضريبية هي المرحلة السابقة على نشوء الخصومة الجنائية و تتم خلال هذه المرحلة إجراءات البحث و التحري لجمع المعلومات عن الجريمة و مرتكبها لتسهيل مهمة التحقيق و المحاكمة فمرحلة جمع الإستدلالات في الجرائم الضريبية تكتسي أهمية بالغة لأنها تلعب دور فعال في كشف تلك الجرائم و تحريك الدعوى الجزائية بشأنها لتقرير العقوبة اللازمة لمرتكبها و يقوم بمهمة التحري و الكشف عن الجرائم الأشخاص الذين لهم صفة الضبط القضائي و الذين كلفهم المشرع بهذه المهمة وفقا للحدود التي سطرها لهم القانون .

1 - أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص العام

إن الأشخاص الذين منحهم المشرع سلطة الضبط القضائي يشمل اختصاصهم جميع الجرائم بما فيها الجرائم الضريبية و قد تم تحديدهم وفقا للمادتين 15 و 19 من قانون الإجراءات الجزائية

(1) Christophe de la mardière ,La preuve en droit fiscal , édition lexis nexis , Paris ,2009 ,p 297 .

(2) Guerri rachid , « Le contentieux de la fraude fiscale aspects pratiques » ,R.C.S.A , numéro spécial sur fraude fiscale et contrebande , 2009 , p 36 .

و تتمثل هذه الفئة من ذوي الإختصاص العام في :

- ضباط الدرك الوطني من ذوي الرتب و رجال الدرك الذين أمضوا في سلك الدرك ثلاث سنوات على الأقل و الذين تم تعيينهم بموجب قرار مشترك صادر عن وزير العدل و وزير الدفاع الوطني بموافقة لجنة خاصة .

- مفتشوا الأمن الوطني الذين لهم ثلاث سنوات خدمة على الأقل و عينوا بموجب قرار مشترك صادر عن وزير الداخلية و الجماعات المحلية و بموافقة لجنة خاصة .

أما أعوان الضبط القضائي فهم :

- موظفوا مصالح الشرطة .

- ذوو الرتب في الدرك الوطني و رجال الدرك و مستخدمو مصالح الأمن العسكري الذين لهم صفة ضباط الشرطة القضائية .

و باعتبار الشرطة القضائية هي صاحبة الإختصاص العام في إثبات الجرائم يكون من صلاحياتها البحث و جمع الإستدلالات ما لم تبعد بنص صريح ، و في ظل غياب أي نص قانوني صريح يستثني الشرطة القضائية من إثبات الجرائم الضريبية فإنه في حالة إثبات ممارسة تدليسية تشكل جريمة من الجرائم الضريبية من طرف الشرطة القضائية يتعين عليهم أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية⁽¹⁾ .

2 - أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص الخاص

إن أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص الخاص هم الأشخاص الذين منحهم المشرع

(1) بوسقيعة أحسن ،"المخالفة الضريبية " ، المجلة القضائية ، ديوان الوطني للأشغال التربوية ، الجزائر ، العدد 01 ،

1998 ، ص 26 .

صفة الضبط القضائي غير أن اختصاصهم لا يتعدى جرائم محددة متعلقة بالوظيفة التي يباشرونها و من بين من خولهم القانون صفة الضبط القضائي موظفوا مصلحة الضرائب بالنسبة لمعاينة و إثبات الجرائم الضريبية .

إذ يتمتع موظفي إدارة الضرائب بصفة الضبط القضائي في حدود ما يتعلق بوظائفهم فقط أما بالنسبة للجرائم الأخرى التي لا تتعلق بوظائفهم فإنهم يصبحون أشخاص عاديين لا يتمتعون بصفة الضبط القضائي بالنسبة لها، و يباشر موظفي إدارة الضرائب المختصين قانونا على اختلاف درجاتهم كافة الإجراءات التي يحددها قانون الإجراءات الجبائية و مختلف قوانين الضرائب .

فقد وسع قانون الرسم على رقم الأعمال من الأشخاص المؤهلين قانونا لإثبات الجرائم الضريبية إذ يرخص لكل من ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارة الضرائب المختلفة و الضرائب المباشرة و التسجيل ، و مصالح الجمارك أو قمع الغش و المخالفات الإقتصادية⁽¹⁾ . و يظهر جليا في هذا المجال أن الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش يتعدى أعوان مصالح الضرائب و الغاية من ذلك مساهمة كل هيئات الدولة العاملة في مكافحة الغش بتظافر الجهود قصد تفادي ضياع أموال الخزينة العامة ، إلا أنه و عند القيام بهذه العمليات من طرف الأشخاص الخارجين عن إدارة الضرائب يجب عليهم أن يقدموا إلى إدارة الضرائب ما تم ضبطه من مخالفات في محضر تتولى فيما بعد هذه الأخيرة القيام بالإجراءات التي تراها مناسبة .

إن الغرض من التحصيل الضريبي هو إدخال موارد مالية للدولة و على هذا لا يجب أن تنحصر مهمة الكشف عن الممارسات التديسية في أعوان إدارة الضرائب فقط بل يجب توسيع مجال الأشخاص المؤهلين في مختلف مستويات نشاطهم للكشف عن هذه الخروقات ، فقانون الرسم على رقم الأعمال الذي وسع من الأشخاص المؤهلين للقيام بإثبات الممارسات التديسية هو

(1) المادة 112 من قانون رقم 25/91 مؤرخ في 18/12/1991 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1992 ، ج ر عدد 65

السليم إذ يجب إدخال تعديلات علي التشريعات الضريبية من أجل توسيع المؤهلين للكشف⁽¹⁾ .

ثانيا : محاضر إثبات الممارسات التدليسية

يعتبر محضر إثبات المخالفة من أهم الصلاحيات التي حولها المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية و تلعب المحاضر دورا بارزا في إثبات الجرائم الضريبية فهي أساس المتابعة لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يتم إثبات الجريمة بموجب محاضر مدعمة بالوثائق و الجداول⁽²⁾ .

فالحكمة من وجوب تحرير محضر هو إثبات الحالة و جمع المعلومات كتابة و لذلك يقتصر أثره القانوني على إثبات ما يتلقاه مأمور الضبط القضائي من أقوال و بيانات و ملاحظات من أجل المحافظة على المعلومات و القرائن المتوفرة في الدعوى كما يوجد سبب جوهري آخر يبرر ضرورة تحرير المحضر و هو طبيعة عمل مأمور الضرائب فعمل هذا المأمور يتصل بالدفاتر و المستندات و المحررات الخاصة بالمكلف و انتقاله إلى مقر عملهم و الإطلاع على هذه الخروقات

1- الحجية المطلقة للمحاضر الضريبية

إن ما أثبته مأمور الضرائب في محضره بما يتضمنه من بيانات و معلومات يمكن الإستناد عليها في الإستدلال على وقوع جريمة من الجرائم الضريبية⁽³⁾ فقوانين الضرائب المختلفة أوجبت على إدارة الضرائب تحرير محضر لإثبات الممارسات التدليسية التي تشكل جريمة من الجرائم الضريبية .

(1) معاشو عمار ،"خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي " ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهرب الجمركي ، 2009 ، ص ص 140 -141 .

(2) السبتي فارس ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري"، دار هومة ، الجزائر ، 2008 ، ص 146 .

(3) حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص ص 230-231 .

ففي مجال قانون الضرائب المباشرة نص المشرع ضمن أحكام المادة 318 منه على: "يوهل أعوان إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مراقب للقيام وفقا للتشريع و التنظيم المعمول بهما بمعاينة المخالفات في مجال الأسعار و انعدام تقديم فواتير الشراء و ذلك بواسطة محاضر" . كما تضمنت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية في الفقرة 09 منها أن مخالفة عدم تقديم المحاسبة ينبغي إثباتها بمحضر يُدعى المكلف بالضريبة للتوقيع عليه حضوريا كما يكون موضوع إعدار يدعى المكلف بالضريبة لتقديم محاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (08) أيام كما يذكر الرفض المحتمل للتوقيع على المحضر .

و في نفس الصدد نصت المادة 20 مكرر 03 في الفقرة 01 منها على وجوب تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين في حالات معينة بتوافر ضوابط و شروط معينة كما أشارت المادة 20 مكرر 03 في الفقرة 02 منها أن محضر التلبس الجبائي تعده إدارة الضرائب في شكل نموذج.

و في مجال التحقيقات و التحريات المرتكبة في مواجهة الأشخاص الذين يقومون بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة فإنه يجب على أعوان و موظفي إدارة الضرائب الذين يقومون بهذه التحريات أن يحرروا محضر تدون فيه التحريات التي تمت و تفصل المخالفات الملاحظات و يسجل جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة⁽¹⁾.

كما أن إثبات المخالفات الواردة ضمن قانون الضرائب غير المباشرة يتم بموجب محاضر تقدم بناء على طلب من المدير العام للضرائب و تؤكد أمام القاضي خلال الثلاثة(03) أيام من تاريخها و ذلك تحت طائلة البطلان ، و قد اشترطت المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة جملة من الشروط الواجب إدراجها في المحضر منها تاريخ و يوم تحرير المخالفة ، العون الذي قام بتحرير المحاضر ...إلخ ، و تعتبر المحاضر الجبائية المحررة في إطار الضوابط

(1) المادة 33 من قانون الإجراءات الجزائية ، مرجع سابق .

المقررة قانونا صحيحة إلى أن يطعن فيها بالتزوير و هذا عند توافر كامل الشروط المقررة ضمن قوانين الضرائب المختلفة سواء السابقة على تحرير المحضر أو أثناء تحريرها و كذلك من حيث توافر الإجراءات الشكلية و الجوهرية الواجب تدوينها في المحاضر من حيث المضمون و الأعوان المحررين و الأفراد المحرر ضدها ، و الجدير بالذكر أن القانون لم يخص محاضر أعوان إدارة الضرائب أي قوة ثبوتية خلافا لما هو جاري العمل به بالنسبة لمحاضر إثبات المخالفات الجمركية و المخالفات المتعلقة بالمنافسة و الممارسات التجارية⁽¹⁾.

2 - الحجية النسبية للمحاضر الضريبية

و يتعلق الأمر بالمحاضر التي تحرر و تتضمن اعترافات و كذلك المعاينات المادية و الحوز التي تتم من طرف عون واحد في قانون الضرائب غير المباشرة من طرف عون غير مؤهل للقيام بذلك إذا ما توصلت هذه المحاضر إلى اكتشاف مناورات و أفعال تدليسية القصد منها التملص من دفع كل أو جزء من الوعاء الضريبي ، و القاضي الجزائي له دور إيجابي في مجال الدعوى الجبائية فقد أمدّه القانون بسلطة واسعة في سبيل إثبات الجريمة أو العكس و الوقوف على ماهية علاقة المتهمين و مدى اتصالهم بالجريمة و خاصة إذا تعلق الأمر بالمحاضر التي لها حجية نسبية إذ فتح له باب الإثبات على مصراعيه بعكس المحاضر التي لها حجية مطلقة .

و بالتالي فالمحاضر التي لها حجية نسبية تبقى دليل يمكن الإستناد إليه في الإدانة إذا كان مبنيا على إجراءات مشروعة و صحيحة إلا أنه قد تعثر به بعض النقائص الشكلية كأن يكون محرر من طرف عون واحد أو تضمن تصريحات و محجوزات تنقص عن الكمية الحقيقية فإنه يمكن للمتهم دحض المحضر بالأدلة و إثبات عكسه سواء بالشهود أو الخبرات أو الكتابات... إلخ و في حالة اثبات العكس يكون لهذه الحجية أثر و دور في الإدانة و تكوين قناعة القاضي⁽²⁾ .

(1) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 420

(2) السبتي فارس ، مرجع سابق ، ص ص 167 - 177 .

الفرع الثالث

صعوبة إثبات الممارسات التدليسية المرتكبة باستعمال وسائل إلكترونية

إن الفحص الضريبي هو جوهر عمل الإدارة الضريبية و مع تطور تكنولوجيا المعلومات و انتقال معظم الشركات الكبرى العاملة في مختلف المجالات و المؤثرة في الحصيلة الضريبية من الإعتماد على النظم المحاسبية اليدوية إلى الإعتماد على النظم المحاسبية الإلكترونية و اختفاء أدلة الإثبات الورقية و ظهور أدلة الإثبات الإلكترونية ، و بما أن نظام الفحص الضريبي التقليدي يتم بالإعتماد على أمانة و نظامية الدفاتر و السجلات فإن نظام الفحص الإلكتروني يقوم على الرقابة على تغذية الحاسب بالبيانات داخل الحاسب الإلكتروني و كذلك المخرجات و نتائج هذا التشغيل⁽¹⁾ .

إن هذا الانتقال من الإدارة الورقية التي تراقب و تفحص الوثائق المحاسبية و الفواتير الورقية إلى الإدارة الإلكترونية التي تعتمد على العقود و الفواتير الإلكترونية و التوقيع الإلكتروني أدى إلى صعوبة إثبات بعض الممارسات التدليسية نتيجة نقص كفاءة و خبرة موظفي إدارة الضرائب في مجال الفحص الإلكتروني هذا من جهة و الإشكالات التي يثيرها الإثبات بالسندات الإلكترونية و حجبتها في مواجهة الغير من جهة أخرى .

أولا : محدودية خبرة موظف إدارة الضرائب القائم بالفحص الإلكتروني

تسند مهمة الرقابة و البحث عن الممارسات التدليسية المرتكبة من طرف المكلف إلى موظفي إدارة الضرائب ذوي خبرة و كفاءة في هذا المجال ، و قد حرص المشرع على إسناد مهمة الرقابة و البحث إلى أشخاص محددين برتبهم مثل إسناد مهام إجراء التحقيقات في المحاسبة إلى موظفي

(1) الحمزة عبد الحليم ، " الفحص الضريبي الإلكتروني كأداة لتفعيل عمل الإدارة الضريبية: نحو نموذج لنظام المعلومات الإلكترونية في الإدارة الضريبية في الجزائر " مجلة دراسات جبائية ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة البليدة ، عدد 12 ، جوان 2018 ، ص 88 .

إدارة الضرائب الذين لهم رتبة مفتش ضرائب على الأقل⁽¹⁾ ، و هذا تأكيدا منه على شرط الخبرة و الكفاءة .

و إذا كان أعوان الإدارة الضريبية من ذوي الرتب كالمفتشين مثلا لهم من الخبرة ما يؤهلهم للبحث و التحري عن الممارسات التدليسية إلا أن تطور أساليب و وسائل ممارسة الأنشطة التجارية و هذا باعتماد الوسائل التكنولوجية الحديثة جعلت مهنة الفحص الضريبي ترتبط بالتطورات السريعة و المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات و الإتصالات بالمؤسسات ، إذ لا يمكننا تصور استخدام كل مكونات تكنولوجيا المعلومات و الإتصالات في المؤسسات دون وجود الكفاءات البشرية ، فالمرحلة القادمة من حياة الجزائر الإلكترونية مرتبطة بمواردها البشرية بدرجة أولى⁽²⁾ .

إلا أن المشكل الحقيقي الذي يعتري عملية التحقيق و الكشف عن الممارسات التدليسية المرتكبة باستعمال وسائل إلكترونية يكمن في ضعف تحكم أعوان إدارة الضرائب في الوسائل التكنولوجية المستعملة في مسك و تخزين و حفظ الحسابات مما يجعل الفحص الإلكتروني محدود الفعالية .

و في مقابل ذلك يملك المكلف بالضريبة خاصة الشركات التجارية الكبرى من المهندسين في مجال المعلوماتية و الخبراء المحاسبين ما يمكنهم من التحكم الجيد في البرامج الإلكترونية و كل التقنيات المرتبطة بها ، إن هذا التحكم في هذه البرامج الإلكترونية و كل ما يتصل بها من أنظمة و شبكات معلوماتية قد تدفع المكلف بالضريبة إلى استغلال ذلك في إخفاء أو تعديل أو حذف

(1) المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على : "...لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل" .

(2) بورصاص و داد ، " تأهيل الموارد البشرية في إطار تطبيق الإدارة الإلكترونية : حالة الجزائر" ، مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات ، كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة البليدة 02 ، عدد 14 ، ديسمبر 2018 ، ص 98 .

بعض البيانات أو المداخل و الأرباح ، و في مقابل عدم التحكم الجيد لبعض موظفي إدارة الضرائب من تقنيات الفحص الضريبي الإلكتروني فإن مسألة إثبات وجود ممارسات تدليسية يصبح أمرا صعب ينتج عنه إفلات المكلف بالضريبة من العقاب و ضياع حق الخزينة في استيفاء الضريبة .

ثانيا - عدم وجود بعض السندات الإلكترونية محل الفحص

حتى يصل عون إدارة الضرائب القائم بالفحص و التحري عن الممارسات التدليسية إلى تكوين قناعة و إبداء رأيه الفني فهو بلا شك بحاجة إلى أدلة تصل به إلى تلك الدرجة و لذا فإن عملية جمع و تقييم أدلة الإثبات عملية جوهرية يمكن اعتبارها أساس عملية المراجعة وصولا لتحقيق الهدف منها ، و التي تعتمد على نظم تكنولوجيا الحسابات الآلية في القيام بجميع الأنشطة الإقتصادية بشكل كبير بمعنى أن جميع الوظائف المحاسبية في ظل نظام المحاسبة الإلكتروني و يتم إعدادها جميعا باستخدام الحاسب الآلي من بداية التسجيل بالإضافة إلى القيام بعمليات البيع و الشراء و السداد .

إن اختلاف شكل دليل المراجعة الإلكتروني عن دليل المراجعة الورقي و كذا اختلاف توقيت جمع أدلة الإثبات الورقية عن الإلكترونية فهذه الأخيرة تكون متوفرة لفترة قصيرة من الوقت الأمر الذي يعني ضرورة جمعها بشكل مستمر على مدار السنة و ليس في نهاية فترة المراجعة . و تتمثل مخاطر سند المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني في عدم وجود المستندات الأصلية بعد الإدخال المبدئي حيث يتم التخلص منها كما أنه لا يمكن ملاحظة التتابع في التشغيل حيث أنه يتم داخل الحاسوب⁽¹⁾ .

إذ يشترط للاعتداد بالمحرر الإلكتروني في الإثبات أن يتم تدوينه على دعامة يسمح بثبات الكتابة

(1) الحمزة عبد الحليم ، مرجع سابق ، ص ص 93 - 94 .

عليه و استمرارها ، بحيث يمكن الرجوع إلى المحرر كلما كان ذلك لازما لمراجعة بنود العقد و يقصد باستمرارية بيانات المحرر الإلكتروني الإحتفاظ بها لفترة طويلة من الزمن حتى يمكن الرجوع إليها وقت الحاجة ، و قد أثبتت المحررات الورقية صفة الإستمرارية و هذا ما يكفل لها أن تكون وسيلة للإثبات أما بالنسبة للمحرر الإلكتروني فيشكك البعض من الفقه في تحقق شرط الإستمرارية و ذلك بسبب الخصائص المادية للوسيط الإلكتروني كالشرائح الممغنطة و أقراص التسجيل أو ذاكرة الحاسب الآلي المستخدمة في التعاقد مثلا عن طريق الأنترنت التي تتميز بقدر من الحساسية بما يعرضها للتلف السريع عند اختلاف قوة التيار الكهربائي أو اختلاف التقنية المستخدمة في تشغيلها قد يؤدي إلى إتلافها ، فالمشرع الجزائري من خلال نص المادة 323 مكرر 01 من القانون المدني أكد على أن تكون الكتابة معدة و محفوظة في ظروف تضمن سلامتها و يفهم من ذلك أن المشرع الجزائري قد اشترط الحفاظ على ما دون في المحرر الإلكتروني في وسائط أو دعائم تضمن إستمرارها بطريقة يمكن الرجوع إليها عند الحاجة .

المطلب الثاني

دور لجنة المخالفات الجبائية في تقدير جسامه الممارسات التديسية

كانت إدارة الضرائب ممثلة في المدير الولائي للضرائب على مستوى كل ولاية تتمتع بكامل السلطات في اتخاذ قرار المتابعة الجزائية للممارسات التديسية المرتكبة من طرف المكلفين أو شركائهم و من ثم تقديم شكوى أمام النيابة بشأنها و لم يكن هناك معيار واضح تعتمده إدارة الضرائب بشأن الممارسات محل المتابعات الجزائية .

و في إطار العمل على إنشاء جهاز مستقل عن إدارة الضرائب يتولى مهمة تقدير جسامه الممارسات التديسية تم استحداث لجنة المخالفات الجبائية (الفرع الأول) و التي تتمثل وظيفتها الأساسية في تقدير مدى ملاءمة المتابعة الجزائية عن الجرائم الضريبية و كذا تناسب المتابعة مع جسامه الفعل المرتكب (الفرع الثاني) .

الفرع الأول

استحداث لجنة المخالفات الجبائية

تم استحداث لجنة جهوية للمخالفات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2012 الذي أوجب أن تتم المتابعات التي تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية و لا تتم هذه المتابعات إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب للولاية المعنية⁽¹⁾ .

و تعتبر لجنة المخالفات في الجزائر و المستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2012 حديثة النشأة مقارنة بلجنة المخالفات الفرنسية التي أستحدثت بموجب قانون 29 ديسمبر 1977 المتعلق بضمانات المكلف في المادة الجبائية و الجمركية إذ قبل دخول هذا القانون حيز النفاذ كانت السلطة التقديرية لإدارة الضرائب شبه مطلقة في مجال تقدير ملاءمة المتابعات الجزائية في المادة

(1) المادة 44 من قانون رقم 16/11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، ج ر عدد 72 لسنة 2011 .

الجبائية⁽¹⁾ .

أولا : تشكيلة لجنة المخالفات الجبائية

إن أهم السمات المميزة لتشكيلة لجنة المخالفات الجبائية في الجزائر أنها لجنة إدارية بحتة إذ تظهر إدارة الضرائب بهيكلها في تشكيلة هذه اللجنة بالإضافة إلى غياب التنوع في التمثيل مع غياب كلي لتمثيل المكلف في هذه اللجنة .

1 - هيمنة إدارة الضرائب على تشكيلة لجنة المخالفات الجبائية

أحال قانون المالية لسنة 2012 مسألة إحداث اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية و تشكيلتها و سيرها إلى مقرر يصدر عن المدير العام للضرائب ، و قد صدر المقرر رقم 216 المؤرخ في 26 فيفري 2012 يتضمن إنشاء و تشكيلة و سير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية ، و قد جاء في المادة 03 من هذا المقرر أن اللجنة الجهوية للمخالفات تضم في عضويتها كل من المدير الجهوي للضرائب رئيسا و مدراء الضرائب للولايات التابعة إقليميا للمديرية الجهوية للضرائب المعنية أعضاء⁽²⁾ .

إن الملاحظة الأولى التي يمكن إبدائها حول هذه التشكيلة أنها تشكيلة إدارية بحتة و هي بذلك لا تحقق الغرض الذي من أجله يتم إنشاء مثل هذه اللجان ، فهذه التشكيلة لا توفر ضمان الحياد المطلوب من جهة و لا تحد من السلطة التحكمية للإدارة في اختيار الملفات التي تستوجب المتابعة الجزائية فهي تبقى حرة في تقديم أو عدم تقديم شكوى من أجل المتابعات الجزائية و أن سلطتها بهذا الشكل لم تتغير في الوقت الذي تختار فيه بمفردها الملفات التي تكون محل هذه المتابعة و أن كل ما في الأمر إنطلاقا من هذه التشكيلة أن مستوى اتخاذ قرار المتابعة من

(1) Christian Lopez , op.cit , p 159 .

(2) المادة 03 من المقرر رقم 216 ، مؤرخ في 26 فيفري 2012 يتضمن إنشاء ، تشكيلة ، و سير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المؤسسة بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 .

عدمه قد انتقل داخل نفس البناء الهرمي للإدارة من المدير الولائي للضرائب قبل إحداث هذه اللجنة إلى المدير الجهوي للضرائب بمعية المدراء الولائيين التابعين له إقليميا بعد إحداثها كما أن عضوية المدير الولائي المبادر بتقديم طلب الرأي الموافق من اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية و في نفس الوقت يكون أحد أعضاء تلك اللجنة و هذا ما لا يوفر الحياد المطلوب⁽¹⁾ .

كما أنه مما يلاحظ أيضا على تشكيلة هذه اللجنة عدم التنوع في تشكيلتها فهي تضم الإداريين الخاضعين للوزارة الوصية و هي وزارة المالية في حين أن المهام و الصلاحيات المنوطة بها تقتضي مساهمة فئات أخرى في عمل هذه اللجنة كالخبراء المحاسبين ، المستشاريين الجبائيين لأن الطابع التقني الذي تتم به الجرائم الضريبية يقتضي إسناد مهمة التدقيق و فحص الممارسات التدليسية إلى أصحاب الخبرة باعتبارهم أكثر دراية بالمسائل التقنية و المحاسبية لأن مدارء الضرائب حتى و إن كانوا يتمتعون بالمعارف و المعلومات الجبائية في هذا المجال بحكم طبيعة تكوينهم و كذا خبرتهم المهنية في هذا المجال إلا أن عدم استقلالية هؤلاء بحكم تبعيتهم للوزارة الوصية و ما يفترضه ذلك من وجود تعليمات إدارية بخصوص كيفية التعامل مع الملفات عموما الأمر الذي من شأنه التأثير على رأي هذه اللجنة بخصوص المتابعات الجزائية عن الجرائم الضريبية.

2 - تغييب كلي لتمثيل و رأي المكلف ضمن لجنة المخالفات الجبائية

تجدر الإشارة إلى غياب الوجاهية أمام لجنة المخالفات الجبائية الأمر الذي يشكل خرقا كبيرا لحقوق المكلف المقررة ضمن الإجراءات الجبائية فالمكلف بالضريبة ليس له إمكانية الإطلاع على ملفه و ليس له أيضا إمكانية تقديم ملاحظات شفوية أمام اللجنة⁽²⁾ ، فالملف المحال إلى لجنة

(1) جبالي محمد ،"دور لجنة المخالفات الجبائية في تلطيف احتكار الإدارة للقمع الجزائي " ، مجلة أبحاث قانونية و

سياسية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة جيجل ، عدد 06 ، جوان 2018 ، ص 301 .

(2) Jonathan burger ، Les delits penaux fiscaux une mise en perspective des droits luscemourgois et internationaux ، these pour obtenir le grade de docteur ,droit privé ، université Nancy2, 2011 ، p 124 .

المخالفات الجبائية لا يتاح للمكلف بالضريبة الإطلاع عليه و هذا يدل على أن مبدأ الوجاهية المقرر ضمن الإتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الإنسان و الحريات الأساسية المطبق أمام الجهات القضائية و السلطات الإدارية ذات الإختصاصات شبه قضائية لا يتم إعماله أمام لجنة المخالفات الجبائية⁽¹⁾ .

ثانيا : طريقة عمل لجنة المخالفات الجبائية

يتم في مرحلة أولية دراسة ملفات المكلفين بالضريبة على مستوى إدارة الضرائب على مستوى كل ولاية بناء على عدة معايير بعدها يتم إحالة الملفات إلى لجنة المخالفات الجبائية التي تباشر هي الأخرى عملية غربلة الملفات و إصدار رأيها بشأن المتابعة الجزائية .

1 - غربلة الملفات و إحالتها إلى لجنة المخالفات .

تقوم إدارة الضرائب في إطار دراسة ملفات المكلفين بالضريبة التي تحول إلى لجنة المخالفات الجبائية و هذا بالاعتماد على عدة معايير أولها المبالغ المتملص منها ، فإدارة الضرائب تحول للجنة المخالفات الجبائية الملفات التي تتضمن مبالغ متملص منها معتبرة كما تحول الملفات الجبائية وفقا لمعيار آخر هو معيار انتظام و سلامة الإجراءات الإدارية المتبعة في فرض الضريبة فإدارة الضرائب تختار الملفات الضريبية للمكلفين الذين تقيدت فيها بالإجراءات القانونية لفرض الضريبة كما تأخذ في الحسبان عند إصدار قرار إحالة ملفات المكلفين على لجنة المخالفات الجبائية طبيعة و جسامه الممارسات التديسية و التي تعتبر من أهم المعايير كما تأخذ بعين الإعتبار الظروف الشخصية للمكلف⁽²⁾ .

2 - دراسة الملفات من طرف لجنة المخالفات الجبائية

بعد غربلة إدارة الضرائب لمكلفين وفقا لعدة معايير تحيلها إلى لجنة المخالفات التي تعمل بصفة أساسية على المحافظة و حماية مرتكبي الجرائم الضريبية من كل القرارات التعسفية

(1) Christian lopez , op.cit , p 158 .

(2) Jonathan burger , op.cit.pp 162-163 .

التي تتخذها إدارة الضرائب فالهدف من إنشاء لجنة المخالفات الجبائية هو قيامها بغرلة و تصفية قرارات إدارة الضرائب عن طريق إعطاء رأيها المشروط فيما يخص إيداع الشكوى .
 إن الإختصاص الأصيل الذي تتمتع به لجنة المخالفات الجبائية يتمثل في إعطاء رأيها حول تحريك الدعوى العمومية من طرف إدارة الضرائب عن الأفعال التدليسية المعروضة أمامها يساهم بالدرجة الأولى في الحد من سلطات الإدارة في مجال تحريك الدعوى العمومية في المجال الجبائي و من ثم تجنب لجوء الإدارة إلى المتابعات الجزائية التعسفية و الغير مؤسسة و بالدرجة الثانية تعمل هذه اللجنة على توفير ضمانات إجرائية إضافية للمكلفين بالضريبة⁽¹⁾ .

الفرع الثاني

وظيفة لجنة المخالفات الجبائية في تقدير ملاءمة المتابعات الجزائية

إن الفحص الإلزامي لملف المكلف من طرف لجنة مستقلة لإبداء رأيها بالموافقة يعد أمرا ضروريا من أجل مباشرة المتابعات الجزائية كما أنه من شأنه أن يقلل من تعسف الإدارة ، فهذه الهيئة الإستشارية غير القضائية هي هيئة إدارية⁽²⁾ .

أولا : رأي لجنة المخالفات برفض تحريك الدعوى العمومية عن الجريمة الضريبية

إذا كان رأي لجنة المخالفات الجبائية يتضمن رفض المتابعات فإن هذا القرار يشكل عائقا لإدارة الضرائب على إيداع شكوى بخصوص نفس الوقائع و الأفعال التدليسية المنسوبة للمكلف و التي فصلت فيها لجنة المخالفات .

ثانيا : رأي لجنة المخالفات بالموافقة على تحريك الدعوى العمومية عن الجرائم الضريبية

إن قرار لجنة المخالفات الجبائية لا يمكن أن ينفصل عن قرار تحريك الدعوى العمومية من طرف إدارة الضرائب فإذا صدر عن لجنة المخالفات الجبائية قرار بالموافقة على تحريك الدعوى

(1) Christian lopez , op.cit , p 123 .

(2) lbib , p 158 .

العمومية فإن هذا ينشأ على عاتق إدارة الضرائب إلتزام بإيداع شكوى أمام النيابة العامة .
إن رأي لجنة المخالفات الجبائية لا يقيد النيابة العامة في حالة وجود أسباب جدية إذ تمتلك النيابة العامة إمكانية متابعة الفاعلين الحقيقيين و كذا شركائهم دون أن تكون مقيدة بعمل لجنة المخالفات و التي باشرت إجراءاتها في مواجهة أشخاص محددين و بذلك أعطت رأيا بالموافقة على تحريك الدعوى العمومية في مواجهة بعض الفاعلين في الجريمة دون غيرهم⁽¹⁾ .
إلا أن القيد الحقيقي للنيابة هي شكوى إدارة الضرائب و التي يجب أن تتضمن عرض مسبب للوقائع و كذا جميع التفاصيل المفيدة لاسيما ما تعلق منها بالممارسات التدليسية المستعملة من طرف المكلف بالضريبة الإعتياد في الممارسات التدليسية و كذا ما تعلق بالشركاء في الممارسات التدليسية⁽²⁾ و تتولى النيابة العامة بعد ذلك تقدير الوقائع المعروضة عليها و اتخاذ الإجراءات اللازمة بخصوص إحالة المكلف و شركاؤه إلى المحاكمة .

(1) Christian lopez , op.cit , pp 168-168 .

(2) Guerri rachid , op.cit , p 33 .

خلاصة الفصل الأول

إن البحث عن أساس قيام المسؤولية الجزائية للجرائم الضريبية يقودنا إلى الوقوف على عنصرين جوهريين أولهما نطاق المساءلة الجزائية من حيث الأشخاص و الذي يتسم بالإتساع نظرا لاتساع شريحة المخاطبين بأحكام قوانين الضرائب و كذا لإمكانية إسناد تنفيذ بعض الإلتزامات الضريبية لأشخاص آخرين في إطار ما يعرف بالوكيل أو الوصي أو النائب بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو في إطار ما يعرف بالتمثيل و التسيير القانوني للأشخاص المعنوية .

فالمساءلة الجزائية عن الجرائم الضريبية إذن لا تقتصر على المخاطبين بأحكام قوانين الضرائب ممن لهم صفة المكلف بالضريبة و هو ما ينفي فكرة كون الجرائم الضريبية من جرائم ذوي الصفة فبعض الجرائم الضريبية على غرار جريمة الغش الضريبي أغلب مرتكبيها الأصليين ممن لهم صفة المكلف بالضريبة إلا أن هذا لا يمنع من ارتكاب هذه الجريمة و حتى جرائم أخرى مثل جريمة الإعتداء بالعنف على موظفي إدارة الضرائب أثناء ممارسة وظائفهم الرقابية من طرف أشخاص آخرين ليست لهم صفة مكلف بالضريبة .

أما العنصر الثاني فيتعلق بإتيان ممارسات تدليسية عن طريق العديد من الأفعال التي أوردتها المشرع على سبيل المثال من خلال فعل الإستعمال ، الإعداد ، الإمتناع، الحذف و قد تطورت وسائل ارتكاب الممارسات التدليسية نتيجة توظيف الوسائل الإلكترونية كعملية حذف العقود و الفواتير الإلكترونية و كذا التعديل في السجلات المحاسبية الإلكترونية الأمر الذي نجم عنه صعوبة إثبات بعض الممارسات التدليسية نتيجة نقص خبرة موظفي إدارة الضرائب في مجال الفحص الإلكتروني للدفاتر و الوثائق الإلكترونية أو نتيجة لعدم وجود بعض السندات الإلكترونية محل الفحص .

غير أنه و رغم نسبة الممارسات التدليسية لمرتكبيها و وجود علاقة سببية بينها و بين فعل التملص أو محاولة التملص إلا أن المتابعة تقتضي إبداء رأي لجنة المخالفات الجبائية بخصوص ملاءمة متابعة الممارسات التدليسية و على أساس هذا الرأي يتم تقديم الشكوى من طرف إدارة الضرائب .

الفصل الثاني

العقوبات الجزائية للجرائم

الضريبية بين أحكام القانون

العقابي و خصوصية

التشريع الجبائي

الفصل الثاني

العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

إن قيام المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي أو المعنوي تقتضي توافر مجموعة من الشروط حتى يسند الفعل المجرم إلى مرتكبه و يعاقب عليه جزائيا وقد كانت مسألة العقوبات من بين المسائل الجوهرية المترتبة على إقرار المسؤولية الجزائية عن الجرائم الضريبية فخصوصية الجرائم الضريبية سواء من حيث محلها الذي ينصب على إهدار المال العام أو من حيث مرتكبيها ممن لهم صفة المكلف بالضريبة جعل الأحكام المتعلقة بالمسؤولية الجزائية و العقاب محل اهتمام المشرع رغبة منه في حماية المال العام من جهة و تحقيقا لوظيفة الردع من جهة أخرى فالعقوبات الجبائية تتعدد أهدافها إلا أن أول الأهداف التي تسعى لتحقيقها تتمثل في ضمان مصداقية التصريحات الجبائية و من ثم تحقيق فعالية النظام التصريحي⁽¹⁾.

و نظرا لكون الجرائم الضريبية قد تنسب إلى أشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين فقد كان مجال الضرائب و في مقدمتها قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة من القوانين السبابة لتكريس المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية ، فخصوصية الجريمة الضريبية و الطبيعة المعنوية لبعض مرتكبيها قد يساهم في تغيير مفهوم العقاب من خلال التركيز على العقوبات المالية و في مقدمتها الغرامات الجزائية الناتجة عن المتابعات الجزائية .

و لما كان المال العام محلا للجريمة الضريبية كان لا بد أن يكون المال محلا للعقاب باعتباره مكسبا غير مشروع و تعد الغرامة الجزائية عقوبة اقتصادية تستفيد منها خزينة الدولة بينما العقوبات التقليدية على غرار عقوبة الحبس تكلف خزينة الدولة نفقات كثيرة .

(1) Cécile bazart , La fraude fiscale : modelisation du face a face etat –contribuables , thèse pour doctorat en sciences économiques ,université monpellier I , faculté des sciences économiques , p 43 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

و رغم الأهمية التي تكتسبها الغرامة الجزائية من الناحية الإقتصادية إلا أن الأحكام الخاصة بتطبيقها عن الجرائم الضريبية لا يزال يكتنفه بعض الغموض في مسألة تقدير الغرامة الجزائية المقررة للشخص المعنوي مرتكب جريمة الغش الضريبي خصوصا في ظل سكوت قوانين الضرائب عن التفصيل في أحكامها و كذا الأحكام التفصيلية للعقوبات التكميلية المطبقة على الشخص المعنوي الأمر الذي يستوجب الرجوع إلى الأحكام الخاصة بهذه المسائل الواردة ضمن قانون العقوبات .

كما أن بعض الممارسات الغير مشروعة المرتكبة من طرف بعض الأشخاص تم تجريمها بموجب قوانين الضرائب إلا أن العقوبات المطبقة بشأنها تم إدراجها ضمن قانون العقوبات و حتى بعض القوانين الأخرى ذات الصلة ، و سيتم التطرق إلى الأحكام الخاصة ببعض العقوبات الجزائية الأصلية و التكميلية المقررة للجرائم الضريبية و الواردة ضمن قانون العقوبات من خلال (المبحث الأول) .

غير أن تطبيق العقوبات الجزائية المقررة لبعض الجرائم الضريبية على غرار جريمة الغش الضريبي يفرض على القاضي الجزائي التقيد بالأحكام الخاصة الواردة ضمن قوانين الضرائب و التي شرعت لمراعاة خصوصية هذا النوع من الجرائم ، و سيتم التفصيل في الأحكام الخاصة بظروف التخفيف و كذا قاعدة جمع العقوبات المالية المختلفة و التضامن في أدائها بالإضافة إلى أحكام العود من خلال (المبحث الثاني) .

المبحث الأول

اللجوء لأحكام قانون العقوبات في ظل قصور قوانين الضرائب

من أهم المسائل المثيرة للجدل تحديد طبيعة الجريمة الضريبية و تصنيفها بين الجرائم الجنائية و الجرائم ذات الطبيعة الإدارية فالجريمة الضريبية لم تكن مستقرة في وضعها بين الجرائم في قوانين العقوبات و قد كانت محل خلاف فقهي حول مسألة انتمائها إلى قانون العقوبات.

و نظرا للخصوصية التي تكتسبها هذه الجريمة و هذا بالرجوع إلى المصلحة محل الحماية ألا و هي المصلحة الإقتصادية كان من الضروري إخضاعها لأحكام قانونية تتناسب و خصوصيتها و مع أن الجرائم الضريبية تدرج ضمن قانون العقوبات الإقتصادي تسري عليها أحكامه الخاصة و تستقل بدورها بأحكام معينة فإنها فيما عدا ذلك تخضع للقواعد العامة لقانون العقوبات في بعض المسائل .

إن الطبيعة الجنائية الخاصة للجرائم الضريبية لا تعني استبعاد تطبيق أحكام قانون العقوبات العام الذي يمثل الشريعة العامة و المرجع الأساسي لهذا النوع من الجرائم خاصة في ظل الغموض الذي يكتنف تطبيق بعض النصوص القانونية الواردة ضمن قوانين الضرائب و هذا على غرار الأحكام الخاصة بقيمة الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي و كذا عدم وجود أحكام تفصيلية خاصة بتطبيق بعض العقوبات التكميلية المطبقة على الشخص المعنوي و كذا الشخص الطبيعي من طرف القاضي الجزائي و هي المسائل التي سيتم التفصيل فيها من خلال(المطلب الأول) .

كما يتم أحيانا تطبيق أحكام قانون العقوبات بموجب إحالة صريحة من قوانين الضرائب في بعض الجرائم التي تشترك في أحكامها العقابية مع جرائم القانون العام على غرار جرائم الإعتداء بالعنف على موظفي إدارة الضرائب و هي المسائل التي سيتم التطرق لها من خلال(المطلب الثاني) .

المطلب الأول

عن تطبيق أحكام الغرامة الجزائية و العقوبات التكميلية الواردة ضمن قانون العقوبات

لقد كان العقاب من الأسباب الجدية التي أثارته فكرة المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي و لأن المسؤولية الجزائية لا تقوم إلا بنص فإن تطويع العقوبات الحالية لتتلاءم مع طبيعة الشخص المعنوي أو ابتداع عقوبات جديدة تتلاءم معه فإن هذا الأمر لا يحتاج أكثر من النص على هذه العقوبات .

و قد كانت قوانين الضرائب من القوانين السبابة إلى تكريس المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي إلا أن تكريس المسؤولية ضمن قوانين الضرائب كان ينبغي ربطه بعقوبات تحقق أهداف العقوبة الجزائية المقررة للأشخاص المعنوية من ردع عام و ردع خاص و مع ذلك فإن المشرع لم يتطرق إلى الكثير من الأحكام التفصيلية الخاصة بتطبيق بعض العقوبات المقررة للشخص المعنوي الأمر الذي يستوجب اللجوء إلى الأحكام العامة الواردة ضمن قانون العقوبات و بعض القوانين ذات الصلة على غرار قانون الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام و كذا القانون رقم 08/04 المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية...إلخ

و تعتبر الغرامة الجزائية من أنسب العقوبات للجرائم الضريبية و كذا بالنسبة للشخص المعنوي و هذا لتلاءمها مع طبيعة الشخص المعنوي من جهة و كذا لكونها تعتبر عقوبة من جنس العمل ، إلا أن المشرع لم يحدد ضمن قوانين الضرائب قيمة الغرامة الجزائية المقررة للشخص المعنوي الأمر الذي يستوجب اللجوء للأحكام العامة لقانون العقوبات وهو ما سيتم التفصيل فيه من خلال(الفرع الأول) بالإضافة إلى أن الكثير من العقوبات تم الإشارة إلى إمكانية تطبيقها من طرف القاضي الجزائي دون تبيان أحكام تفصيلية حول كيفية التطبيق و هو ما سيتم التطرق له من خلال(الفرع الثاني).

الفرع الأول

أحكام الغرامة الجزائية المقررة للشخص المعنوي مرتكب جريمة الغش الضريبي

اقتضت الخصوصية التي تتمتع بها المؤسسات الاقتصادية من حيث كونها أشخاص معنوية إلى إقرار نظام عقابي خاص يتماشى و طبيعة تلك المؤسسات الاقتصادية غير ذلك النظام المطبق على الشخص الطبيعي و هذا باعتبار أن أهم هدف للمؤسسات الاقتصادية من وراء ارتكابها للجرائم هو الحصول على المال بقصد تحقيق أكبر الفوائد و الأرباح حيث تسعى تلك المؤسسات بناء على ذلك إلى استعمال وسائل الغش و التدليس من أجل الإمتناع عن تسديد ما عليها من إلتزامات مالية للدولة لهذا كان هذا المال محل عقاب عن طريق الغرامة⁽¹⁾، إلا أن قوانين الضرائب لم تتضمن تفصيل في أحكام بعض العقوبات الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي على غرار الغرامة الجزائية الأمر الذي يقتضي البحث عن الأحكام الواجب تطبيقها في هذا المجال و ذلك بالرجوع إلى قانون العقوبات .

أولا : عدم تحديد مقدار الغرامة الجزائية للشخص المعنوي ضمن قوانين الضرائب

لم يرد ضمن قوانين الضرائب ما يخص الشخص المعنوي بغرامات خاصة أو يحيل على الأقل إلى قانون العقوبات إذ لم تميز قوانين الضرائب بين الشخص الطبيعي و الشخص المعنوي من حيث المسؤولية و العقاب الأمر الذي من شأنه أن يثير إشكال حول تعارض مقدار الغرامات الجزائية الواجب تطبيقها على الشخص المعنوي بين قانون العقوبات و قوانين الضرائب⁽²⁾ . فقد

(1) بن بادة عبد الحليم ، المسؤولية الجزائية للمؤسسات الاقتصادية عن جريمة الغش الضريبي ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون العام ، تخصص قانون عام اقتصادي ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة غرداية 2018/2017 ، ص 282 .

(2) واسطي عبد النور ، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية : الغش الضريبي و تبييض الأموال نموذجاً ، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه ، تخصص القانون الجنائي للأعمال ، كلية الحقوق ، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان 2017/2016 ، ص ص 338 - 339 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على "...عندما ترتكب جريمة الغش الضريبي من طرف شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين و يصدر الحكم بالغرامات الجزائية المستحقة في نفس الوقت ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين و ضد الشخص المعنوي ...". و قد ساوى المشرع قيمة الغرامات الجزائية المطبقة على كل مرتكب لجريمة الغش الضريبي سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا و هو الإتجاه الذي يتعارض مع أحكام الغرامة الجزائية المقررة للشخص المعنوي في ظل قانون العقوبات بالإضافة إلى أن الغرامة الجزائية المقررة لكل تملص أو محالة تملص من دفع الضريبة أو الرسم هي غرامة محددة القيمة سلفا بموجب نص القانون .

إذن أجمعت النصوص الضريبية على أن تطبق على الشخص المعنوي الغرامات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي الذي ارتكب الجريمة فضلا عن الجزاءات الجبائية و هو ما لا يتفق و نص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات⁽¹⁾ .

ثانيا : تعارض قيمة الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي مع أحكام قانون العقوبات

إن المشرع الجزائري لم يساوي في قيمة الغرامة الجزائية المطبقة على الجرائم المرتكبة من الأشخاص المعنويين و بين تلك المرتكبة من طرف الأشخاص الطبيعيين فالبرجوع لقانون العقوبات نجد أن الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي في مواد الجنايات و الجنح تساوي مرة(01) إلى خمس (05) مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة⁽¹⁾ .

(1) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، مرجع سابق ، ص 431 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

و في ظل غياب أي إشارة ضمن قوانين الضرائب إلى قيمة الغرامة الجزائية المقررة للشخص المعنوي و تطبيق نفس الغرامة الجزائية المقررة للشخص الطبيعي فإن هذا الأمر يثير مسألة تعارض نصوص قوانين الضرائب مع أحكام الغرامة الجزائية للشخص المعنوي الواردة ضمن قانون العقوبات ، و هل يمكن تطبيق أحكام الغرامة الجزائية الواردة في قانون العقوبات بالنظر إلى سكوت قوانين الضرائب عن تحديد قيمة الغرامة الجزائية للشخص المعنوي؟ .

و بالرغم من أن الغرامة الجزائية هي العقوبة الأصلية الوحيدة المقررة للشخص المعنوي كما أن محل أغلب الجرائم الضريبية ينصب على المساس بمورد من موارد الخزينة العامة إلا أن قوانين الضرائب المختلفة لم تحدد قيمة الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي و جعلتها بذلك مساوية لغرامة الشخص الطبيعي رغم أن الأرباح و المداخل المحققة من طرف الشركات التجارية تفوق بكثير أرباح الأشخاص الطبيعية في الكثير من الأحيان .

بالإضافة إلى أن حجم المبالغ التملص منها يكون أكبر في العادة بالنسبة للأشخاص المعنوية الأمر الذي يشكل مخالفة للأحكام العامة للغرامة الجزائية المقررة للشخص المعنوي ضمن قانون العقوبات فمن غير المعقول إخضاع الشخص الطبيعي و الشخص المعنوي لنفس قيمة الغرامة الجزائية رغم أنها العقوبة الأصلية الوحيدة المقررة للشخص المعنوي ، كما أن هذا الأمر من شأنه أن يفقد خزينة الدولة جزء من العائدات المتأتية من تحصيل الغرامات الجزائية .

(1) المادة 18 مكرر من قانون العقوبات ، مرجع سابق .

الفرع الثاني

عن إخضاع الشخص المعنوي للعقوبات التكميلية الواردة ضمن قانون العقوبات

لم تتضمن قوانين الضرائب إشارة صريحة إلى إمكانية تطبيق القاضي الجزائي لعقوبات تكميلية إلى جانب العقوبات الأصلية عن الجرائم الضريبية كما لم تتضمن أي إحالة إلى قانون العقوبات فيما يخص توقيع العقوبات التكميلية على الشخص المعنوي المدان بالجرائم الضريبية .

إلا أن سلطة القاضي الجزائي في تقدير نوع العقوبات المطبقة و مدى ملاءمتها للجرم المرتكب تخول له توقيع عقوبات قد تمس بسمعة الشخص المعنوي و قد تصل بعض العقوبات المحكوم بها على الشخص المعنوي المدان بجريمة من الجرائم الضريبية إلى حد المساس بوجوده أو نشاطه.

أولا : عقوبات تكميلية تم تكريسها دون تبيان أحكام تطبيقها ضمن قوانين الضرائب

يجب على الأشخاص المعنوية أن تسلك الطرق الشرعية من أجل تحقيق أهدافها المحددة في نظامها الأساسي فإذا انحرفت عن ذلك و أصبحت تشكل خطورة إجرامية نتيجة مباشرتها لنشاطها جاز الحكم عليها بعقوبات رادعة تمس بهذا النشاط⁽¹⁾ .

أشارت قوانين الضرائب إلى بعض العقوبات التكميلية التي يجوز للقاضي الجزائي توقيعها على الشخص المعنوي و هذا على غرار عقوبة المنع من ممارسة المهنة و النشاط و كذا عقوبة الغلق المؤقت للمؤسسة بالإضافة إلى نشر الحكم الصادر بالإدانة .

إن من أكثر العقوبات الجزائية خطورة و تأثيرا على الأشخاص المعنوية هي العقوبة التي لا تمس فقط ذمتها المالية و إنما تلك التي تحد من حريتها و تمنع نشاطاتها المهنية و تصل إلى حد

(1) بلعسلي ويزة ، مرجع سابق ، ص 304 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

التأثير على سمعة الشخص المعنوي من خلال نشر الحكم الصادر ضده و بالرغم من خطورة هذه العقوبات التكميلية المنصوص عليها ضمن قوانين الضرائب إلا أن تطبيقها يكتفه الغموض لعدم وجود أحكام تفصيلية الأمر الذي يقتضي الرجوع إلى القواعد العامة لتطبيق هذه العقوبات و الواردة ضمن قانون العقوبات .

1 - غموض يكتنف تطبيق عقوبة المنع من ممارسة المهنة أو النشاط

تعتبر هذه العقوبة من أكثر العقوبات التي تصدرها الجهات القضائية الجزائية ضد الأشخاص المعنوية و ذلك لملاءمتها لها و سهولة تطبيقها عليها ، و يقصد بالمنع من ممارسة النشاط حرمان من ينزل به من مزاولة مهنة أو حرفة أو عمل إذا كان سلوكه الإجرامي يمثل خروجاً على أصول أو تقاليد أو واجبات هذا العمل و كانت المهنة من العوامل التي تهيء أمام المجرم فرصة ارتكاب جريمة جديدة⁽¹⁾ .

فحرمان الشخص المعنوي من ممارسة نشاطه يكون بهدف الحيلولة دون ارتكاب جرائم أخرى عن طريقه حيث تكتسب هذه العقوبة أهمية بالغة في نطاق مكافحة الجرائم الإقتصادية خاصة و أن هذه العقوبة لا تمتد آثارها إلى الغير كالحل و الإغلاق و تحقق أهداف العقوبة في الردع العام و الخاص و قد تكون أشد إيلاماً من العقوبات الأخرى كالغرامة و المصادرة⁽²⁾ .

و أغلب قوانين الضرائب نصت على إمكانية تطبيق عقوبة المنع من ممارسة أو مزاولة المهنة فالرجوع إلى المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و كذا المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة نجدهما تضمنتا إشارة إلى إمكانية تطبيق عقوبة المنع من ممارسة المهنة

(1) محمد عبد الله الوريكات ، مرجع سابق ، ص 152 .

(2) أحمد قائد مقل ، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي : دراسة مقارنة ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية مصر ، 2005 ، ص 401 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

و لكن في حالة العود الأمر الذي يقتضي التساؤل حول مدى تطبيق هذه العقوبة عند ارتكاب الجريمة الضريبية لأول مرة ؟ كما أن قوانين الضرائب لم تتضمن أي أحكام تفصيلية تخص تطبيق عقوبة المنع من ممارسة المهنة أو النشاط على غرار مدة المنع هل هو منع مؤقت أم منع نهائي؟ إذ تم الإكتفاء بذكر عبارة "المنع من ممارسة المهنة" و هي العبارة التي قد تشمل منع الأشخاص الطبيعيين المدانين بالجرائم الضريبية سواء كانوا فاعلين أصليين أو شركاء من ممارسة بعض المهن مثل المنع من ممارسة مهنة خبير محاسبي أو مستشار جبائي كما قد يشمل المنع بعض الأنشطة التجارية التي يمارسها أشخاص معنويين .

و الأكثر من ذلك أن المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة قد نصت على عقوبة المنع من ممارسة المهنة في حالة العود في ارتكاب جرائم ضريبية و أحالت إلى النصوص الخاصة المتضمنة عقوبة المنع ، إن التساؤل الذي يثور في هذا الصدد عن سلطة القاضي الجزائي في تطبيق عقوبة المنع من ممارسة المهنة بالنسبة لمرتكبي الجريمة الضريبية لأول مرة ؟

إذ لا يوجد أي نص قانوني يقيد سلطة القاضي الجزائي في توقيع عقوبة المنع من ممارسة النشاط بالنسبة لمرتكبي الجرائم الضريبية حتى و لو لم يكونوا قد سبق و ارتكبوا مثل هذه الجرائم .

و قد تم تكريس عقوبة المنع من ممارسة المهنة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2004 أين تم النص على عقوبة منع الأشخاص المدانين بصفة نهائية عن جرم الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري حسب مفهوم القانون رقم 22/90 المتعلق بالسجل التجاري⁽¹⁾ .

(1) المادة 29 من القانون رقم 22/03 المؤرخ في 28 ديسمبر 2003 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2004 ، ج ر عدد 83 مؤرخ في 29 ديسمبر 2003 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

و من شروط تسجيل الأشخاص في السجل التجاري و ممارستهم لنشاط تجاري أن يكونوا غير محكوم عليهم بجنحة الغش الضريبي و إذا كان قد تم الحكم عليهم بهذه الجريمة الضريبية أن يتم رد اعتبارهم⁽¹⁾ فإذا تخلفت هذه الشروط فإنه لا يمكن تسجيل أي شخص سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا في السجل التجاري أي أنه يمنع عليه ممارسة التجارة و هذا لتخلف شرط من شروط التسجيل في السجل التجاري .

و إذا كانت قوانين الضرائب لم تشر إلى عقوبة المنع من ممارسة النشاط أو المهنة إلا في حالة العود فإن المادتين 29 من قانون المالية لسنة 2004 و كذا المادة 08 من القانون 08/04 المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية قد كرست عقوبة المنع بمجرد ارتكاب جريمة الغش الضريبي ، إلا أن الملاحظ في هذا الصدد أن أغلب النصوص القانونية كرست عقوبة المنع من ممارسة النشاط التجاري أي إذا ارتكبت جريمة الغش الضريبي من طرف مكلف بالضريبة له صفة التاجر الأمر الذي قد يتعارض مع مبدأ المساواة على اعتبار أن هذه العقوبة لا تعني إلا المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تجاريا بمفهوم القانون المتعلق بالسجل التجاري و لا تنطبق على أصحاب المهن الأخرى كأصحاب المهن الحرة مثلا⁽²⁾ .

الأصل أنه لا يوجد ما يمنع القاضي الجزائي من تطبيق عقوبة المنع من ممارسة المهنة أو النشاط مستندا في ذلك إلى أحكام قانون العقوبات في المادة 18 مكرر فقرة 02 بالنسبة لعقوبة المنع المطبقة على الأشخاص المعنوية ، و فيما يخص أحكام تطبيق هذه العقوبة التكميلية فالمشروع نص على إمكانية تطبيق عقوبة المنع من ممارسة نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو

(1) المادة 08 من قانون رقم 08/04 مؤرخ في 14 غشت 2004 ، يتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية ، المعدل و المتمم ، ج ر عدد 52 مؤرخ في 18 غشت ، 2004 .

(2) يلس شاوش بشير ،"العقوبات الجزائية في المواد الضريبية"، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهريب الجمركي ، 2009 ، ص 185 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

اجتماعية بصفة نهائية أو لمدة لا تتجاوز خمس(05) سنوات ، أي أن عقوبة المنع من ممارسة النشاط قد تكون نهائية أو مؤقتة⁽¹⁾ .

إن المادة 29 من قانون المالية لسنة 2004 أشارت إلى تطبيق عقوبة المنع من ممارسة النشاط التجاري بقوة القانون بالنسبة للأشخاص الذين صدرت أحكام نهائية بإدانتهم عن جرم الغش الضريبي و هذه العقوبة تعد عقوبة لاحقة على العقوبات الجزائية الأخرى التي ينطق بها القاضي الجزائي كما أن عقوبة المنع المنصوص عليها بالمادة 08 من القانون 08/04 المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية هي عقوبة مقررة بقوة القانون و تطبق بعد صدور حكم بالإدانة عن جنحة الغش الضريبي في حين أن المنع من ممارسة المهنة كعقوبة تكميلية ينطق بها القاضي الجزائي بصفة متزامنة مع باقي العقوبات الأصلية لجريمة الغش الضريبي .

إلا أن الإشكال الذي يكتنف تطبيق عقوبة المنع يتعلق بمدى تعارض عقوبة المنع النهائي من ممارسة النشاط الوارد ذكرها بالمادة 18 مكرر مع أحكام المادة 08 من القانون رقم 04-08 المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية التي نصت على عدم إمكانية تسجيل أو ممارسة النشاط التجاري بالنسبة للأشخاص المحكوم عليهم بجنحة الغش الضريبي الذين لم يرد لهم الإعتبار بعد ؟
فالتجار المدانين بجنحة الغش الضريبي و الذين استفادوا من إجراءات رد الإعتبار يصبح من حقهم مزاوله النشاط التجاري بمفهوم المادة 08 من القانون رقم 08/04⁽²⁾ و هو ما من شأنه أن يتعارض مع الأحكام العامة لعقوبة المنع من ممارسة النشاط الواردة بقانون العقوبات .

(1) المادة 18 مكرر من قانون العقوبات .

(2) المادة 08 من قانون رقم 08/04 مؤرخ في 14 غشت 2004 ، يتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية ، مرجع سابق .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

2 - الغلق المؤقت

الغلق جزاء عيني يتمثل في منع الشخص المعنوي من مزاوله نشاطه في المكان الذي ارتكبت فيه و بسبب جريمة متعلقة بهذا النشاط و يعتبر من العقوبات التكميلية الماسة بالنشاط المهني للشخص المعنوي يترتب عليه منع هذا الأخير من أن يمارس النشاط الذي كان يمارسه قبل الحكم بالغلق و الهدف من هذا الجزاء هو عدم السماح للشخص المعنوي المحكوم عليه إرتكاب جرائم جديدة⁽¹⁾ .

و يخضع غلق المؤسسة لمبدأ الشرعية ، و بالتالي لا يمكن للجهة القضائية أن تحكم به إلا في الحالات التي نص فيها القانون عليه و للمدة الزمنية التي حددها فقط مثله في ذلك مثل منع نشاط مهني أو اجتماعي فإذا لم يتضمن النص القانوني المعاقب على الجريمة على هذه العقوبة صراحة فإنه لا يجوز الحكم بها سواء كان الفاعل شخصا طبيعيا أو معنويا ، و في الحالات التي ينص فيها القانون على الغلق فإنه يجب على القاضي أن يلتزم في حكمه بالحد الذي وضعه القانون و إلا كان حكمه باطلا لمخالفته القانون⁽²⁾ .

إن قوانين الضرائب لم تنص صراحة على سلطة القاضي في تطبيق عقوبة الغلق المؤقت للمحل التجاري أو المؤسسة كعقوبة تكميلية إلى جانب العقوبة الأصلية على المتهم المدان بجريمة من الجرائم الضريبية و إنما مجرد إشارة إلى عقوبة الغلق و هذا تحت الأحكام المتعلقة بالعود في الجرائم الضريبية على غرار المادة 303 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة التي نصت على: "إن العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات...و ذلك

(1) بلعسلي ويزة ، مرجع سابق ، ص 296 .

(2) الشافعي أحمد ، الإعراف بمبدأ المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي ، أطروحة دكتوراه في الحقوق ، قسم القانون العام ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة ، 2012/2011 ، ص486 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في نصوص أخرى (...غلق المؤسسة) .

إن كل نصوص قوانين الضرائب التي أشارت إلى عقوبة غلق المؤسسة مثل المادة 547 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تم إدراجها تحت العقوبات المرتبطة بالعود في الجرائم الضريبية كما جعلتها إختيارية و ليست واجبة التطبيق و هذا من خلال عبارة " و عند الإقتضاء غلق المؤسسة "، إذ يتضح من خلال إستقراء نص المادة 128 أن توقيع عقوبة الغلق يكون إستثناء إذا وجدت مبررات كافية لذلك و لعل مرد ذلك إلى الآثار السلبية لعقوبة الغلق على الموارد الضريبية للدولة التي تسعى لتحصيل أكبر قدر من مواردها و ليس لفقد أحد أهم مواردها المتأتية من جباية الأرباح على المؤسسات و الشركات .

إن الإشكال الذي يثور يتعلق بمدى إمكانية توقيع عقوبة غلق المؤسسة عن مرتكب الجريمة الضريبية الذي لا يكون في حالة عود ؟ إذ ليس هناك ما يمنع القاضي الجزائي من النطق بعقوبة الغلق المؤقت الواردة ضمن العقوبات التكميلية المقررة للشخص المعنوي بموجب المادة 18 مكرر و هذا في حالة ارتكاب الشخص المعنوي لجناية أو جنحة يساءل عنها جزائيا و قد اعتبر المشرع عقوبة الغلق عقوبة مؤقتة و حدد مدتها بخمس (05) سنوات على الأكثر⁽¹⁾ .

و نظرا لكون المشرع في ظل قانون الضرائب المباشرة قد أورد عقوبة غلق المؤسسة تحت القسم المخصص للعقوبات الجنحية إلا أنه لم يفصل في أحكام تطبيقها و أحال إلى نصوص أخرى⁽²⁾ الأمر الذي يقتضي تطبيق الأحكام الخاصة بهذه العقوبة الواردة ضمن قانون العقوبات .

(1) المادة 18 مكرر فقرة 02 من قانون العقوبات ، مرجع سابق .

(2) المادة 303 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

3 - عقوبة نشر الحكم بين الأحكام الخاصة لقوانين الضرائب و الأحكام العامة لقانون العقوبات

تلعب عقوبة نشر حكم الإدانة دورا فعالا في مكافحة و التقليل من الجرائم الإقتصادية فهي تسيء مباشرة إلى سمعة الشخص المعنوي و مكانته ، فنشر الحكم يكشف الحقيقة و يسقط الثقة لدى الرأي العام فهو يشكل تهديدا للقوة التجارية للشخص المعنوي كما أن التشهير به أمام زبائنه سوف يؤثر سلبا على زيادة دخله و يكون بذلك عبرة لغيره من الأشخاص المعنوية التي تعبت بأمن و اقتصاد المجتمع⁽¹⁾ .

و تعتبر عقوبة نشر الحكم الجزائي الصادر بالإدانة عن جريمة من الجرائم الضريبية من العقوبات التكميلية التي كرستها قوانين الضرائب مباشرة و منحت القاضي الجزائي السلطة التقديرية في توقيعها إذ تضمنت كل قوانين الضرائب إشارة إلى إمكانية تطبيق القاضي الجزائي لعقوبة نشر الحكم أو ملخص عنه في إحدى الجرائد التي يحددها و يلصق في الأماكن التي تبيينها و الكل يكون على نفقة المحكوم عليه المدان بجريمة من الجرائم الضريبية .

و من خلال استقراء نصوص المواد 303 فقرة 06 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة و كذا المادة 134 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 120 من قانون التسجيل يتضح أن المشرع قد نص على مجموعة من الضوابط الخاصة بتطبيق عقوبة نشر الحكم أولها أن تكون الجرائم الضريبية تمت المعاقبة عليها بعقوبة جزائية و نشر الحكم كله أو ملخص منه في جريدة يحددها الحكم مع تحمل المحكوم عليه نفقات النشر إلا أنه لم يتم الإشارة ضمن قوانين الضرائب إلى مدة سريان عقوبة نشر الحكم رغم أنه من الضروري وضع ضابط زمني لتحديد مجال تطبيق هذه العقوبة تفاديا لأي لبس .

(1) بلعسلي ويزة ، مرجع سابق ، ص 336 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجنائي

و في ظل عدم تحديد مدة تطبيق عقوبة نشر الحكم فإنه يتعين الرجوع إلى أحكام قانون العقوبات فيما يخص هذه المسألة إذ نصت المادة 18 منه على عدم تجاوز مدة التعليق شهرا (01) واحدا .

و في الحقيقة أن عقوبة نشر الحكم بالإدانة بجريمة ضريبية يحدث آثار مختلفة لكون هذا الجزاء يسيء إلى صورة المخالف لدى الرأي العام و ربما أكثر من العقوبة الأصلية التي تنفذ سرا بحيث لا يعلم بها أحد لاسيما إذا كان اتجاهه في الحياة المهنية مرتبطا بسمعته ، حيث يشكل تهديدا حقيقيا لسمعة الشركة و قوتها التجارية و يمس بمكانة الشخص المعنوي المخالف و الثقة فيه أمام الجمهور مما يؤثر على نشاطه في المستقبل و هو ما يؤدي إلى التقليل من مكاسب المخالف في المستقبل نتيجة عزوف و هروب الجمهور عن التعامل معه إثر فقدان الثقة به .

إذ لا يوجد جزاء أشد إيلا ما على المحكوم عليه من أن يصل إلى مسمع المتعاملين معه أنه ليس أهلا للثقة⁽¹⁾ ، فالثقة هي أساس المعاملات التجارية التي يقوم بها المكلفين بالضريبة سواء كانوا تجار أشخاص طبيعيين أو شركات تجارية ، و باعتبار فئة التجار تشكل شريحة كبيرة من المكلفين بالضريبة فإن عقوبة نشر الحكم الصادر بالإدانة لها وقع كبير عليهم لما لها من تأثير محسوس على عنصر الثقة الذي يعتبر ركيزة أساسية في مجال المعاملات التجارية .

(1) برني كريمة ، فعالية الجزاء الجنائي في مجال الأعمال ، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون الخاص ، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان ، 2016/2015 ، ص 200 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

4 - إقصاء مرتكبي الجرائم الضريبية من المشاركة في الصفقات العمومية

الإقصاء من الصفقات العمومية هو حرمان و استبعاد من كل مشاركة مباشرة أو غير مباشرة من المناقصات التي تعرضها الدولة أو مؤسساتها العامة و الجماعات المحلية و فروعها⁽¹⁾ فعقوبة الإقصاء لها مدلول واسع بحيث تشمل جميع الصفقات التي تبرمها الدولة و مؤسساتها العامة و هيكلها المحلية من بلديات و ولايات و هيئات أخرى خاضعة للقانون العام .

و بناء على ذلك يمنع الشخص المعنوي الذي يخضع لهذه العقوبة من المشاركة في جميع الأسواق العامة أي التي تدار بواسطة شخص معنوي عام و تنطوي على شروط استثنائية و غير مألوفة في القانون العام ، و بالتالي يصبح الشخص المعنوي المحكوم عليه غير قادر على التعاقد مباشرة بشأن الصفقات العامة كما أنه لا يستطيع المساهمة في هذه الصفقات بطريق غير مباشر أي بواسطة التعاقد مع شركاء الشخص المعنوي العام⁽²⁾ .

إن عقوبة الإقصاء من الصفقات العمومية تقوم على أساس أن تمويل الصفقات العمومية يتم عن طريق الضرائب و أن الشخص الذي يتملص من الضريبة ليس له الحق في الإستفادة من هذه الصفقات⁽³⁾ .

و بالرغم من أن عقوبة الإقصاء من الصفقات العمومية تعتبر من أنسب العقوبات التكميلية عن الجرائم الضريبية لكون أثرها يمس الشخص المعنوي مباشرة و بصفة شخصية و لا يمتد إلى غيره و مع ذلك فإن قوانين الضرائب لم تشر إطلاقا إلى إمكانية توقيع هذه العقوبة التكميلية .

(1) Delmasso Thierry , Responsabilité pénale des perssones morales : évaluation des stratégie de défense , edition EFE , Paris ,1996 , p 87 .

(2) Délebecque philipe , Les sanctions de l'articles 131 , 39 , 3 ,5,6 et 7 ,Revue des sociétés , edition Dalloz , Paris , janvier/mars 1993 , p 354 .

(3) يلس شاوش ، مرجع سابق ، ص 185 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

إلا أنه في ظل قانون المالية لسنة 1997 تم النص على عقوبة المنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة 10 سنوات لكل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الجبائي و قد أحالت المادة 62 من قانون المالية لسنة 1997 على المرسوم التنفيذي رقم 434/91 الملغى المتضمن تنظيم الصفقات العمومية في المادة 47 منه⁽¹⁾ .

فتطبيق عقوبة المنع من المشاركة في الصفقات العمومية المنصوص عليها في ظل المادة 62 من قانون المالية لسنة 1997 تستوجب صدور حكم جزائي نهائي يدين الشخص بجريمة الغش الجبائي أي أنها عقوبة لاحقة على صدور الحكم بالإدانة ، إلا أنه و بالرجوع إلى أحكام المرسوم الرئاسي 247/15 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام الساري المفعول نجد أنه تضمن حالات الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية و من أهم الحالات المتصلة بالمجال الجبائي إقصاء الأشخاص الذين لا يستوفون واجباتهم الجبائية و شبه الجبائية و كذا الأشخاص المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش و مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريع و التنظيم في مجال الجبائية و الجمارك و التجارة⁽²⁾ .

فعقوبة الإقصاء من الصفقات العمومية مقررة بقوة القانون في ظل المادة 75 من قانون الصفقات العمومية حتى لو تعلق الأمر بمخالفات جبائية و لم يصل إلى حد المتابعة الجزائية و توقيع العقوبات الجنائية ، و قد استحدثت بطاقة وطنية لمرتكبي أعمال الغش و مرتكبي

(1) المادة 62 من أمر رقم 31/96 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1997 ، ج ر عدد 85 مؤرخ في 31 ديسمبر 1996 .

(2) المادة 75 من المرسوم الرئاسي رقم 247/15 مؤرخ في 16 سبتمبر 2015 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام ، ج ر عدد 50 ، مؤرخ في 20 سبتمبر 2015 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية⁽¹⁾، إذ بمجرد تسجيل المكلف بالضريبة ضمن هذه البطاقة يتم استبعاده من المشاركة في الصفقات العمومية⁽²⁾

و يسجل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش كل شخص طبيعي أو معنوي ارتكب مخالفات خطيرة مع الإشارة إلى أنه في حالة تسجيل الشخص المعنوي فإن هذا التسجيل يمتد إلى ممثليه القانونيين⁽³⁾، و تدرج تحت وصف المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية على وجه الخصوص التملص من الوعاء و دفع الضرائب و كذا المناورات التدليسية و التصريحات في المجال الجبائي إضافة إلى تحويل الإمتيازات الجبائية عن وجهتها⁽⁴⁾.

و قد أشارت المادة 75 من المرسوم الرئاسي رقم 247/15 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية إلى الإقصاء المؤقت و الإقصاء النهائي من المشاركة في الصفقات العمومية ، و يتخذ الإقصاء المؤقت التلقائي من طرف كل المصالح المتعاقدة ضد المتعاملين الإقتصاديين الذين لم يستوفوا واجباتهم الجبائية و الشبه جبائية أو الذين تمت إدانتهم بصفة نهائية من قبل العدالة بسبب غش ضريبي⁽⁵⁾ و قد حددت مدة الإقصاء بسنة(01) واحدة في حالة المؤسسات التي تم تسجيلها في قائمة المؤسسات التي أخلت بالالتزاماتها عموماً⁽⁶⁾ أما مدة الإقصاء المؤقت في حالة الإدانة

(1) المادة 30 من الأمر رقم 01/09 المؤرخ في 22 جويلية 2009 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ، ج ر عدد 44 مؤرخ في 26 جويلية 2009 .

(2) المادة 29 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009.

(3) المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 84/13 يحدد كليات تنظيم و تسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش .

(4) المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 84/13 ، مرجع سابق .

(5) المادة 03 من القرار المؤرخ في 19 ديسمبر 2015 الذي يحدد كليات الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية، ج ر عدد 17 مؤرخ في 16 مارس 2016 .

(6) المادة 05 من القرار المؤرخ في 19/12/2015 الذي يحدد كليات الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

النهائية بجنحة الغش الضريبي فهي غير محددة المدة في ظل القرار المؤرخ في 19 ديسمبر 2015 الذي يحدد كليات الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية.

أما الإقصاء النهائي التلقائي فيطبق على المتعاملين الإقتصاديين المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريع و التنظيم في مجال الجباية و الجمارك و التجارة⁽¹⁾. و قد تأخذ عقوبة الإقصاء النهائي التلقائي لمكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا نتيجة تسجيله في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش الطابع النهائي إذ استمرت المخالفات الجبائية المرتكبة من المكلف و ظل مسجلا بهذه البطاقة أما إذا تم رد الإعتبار للمكلف وبادر بتسوية وضعيته الجبائية يشطب من هذه البطاقة و من ثم تسقط معه عقوبة الإقصاء من النهائي من المشاركة في الصفقات .

إن عبارة الإقصاء التلقائي من المشاركة في الصفقات العمومية كعقوبة تتخذ بصفة تلقائية في حالة الإخلال بالالتزامات الجبائية ، إذ يتم مراقبة العروض المقدمة من طرف المتعهدين إذ من خلال ملف ترشح المتعهد الذي يشهد المتعهد من خلال التصريح بالترشح بأنه غير مقصي أو ممنوع من المشاركة في الصفقات العمومية كما يتعهد باستيفائه لواجباته الجبائية و شبه جبائية و خلو صحيفة سوابقه القضائية الصادرة منذ أقل من ثلاث أشهر من الإدانة بجرائم الغش الضريبي⁽²⁾ ، فمن خلال نموذج التصريح بالترشح يمكن الوقوف على حقيقة الوضعية الجبائية للمكلف⁽³⁾ و مدى احترام التزاماته الضريبية إذ يمكن للمصلحة المتعاقدة أن تطلب من الحائز

(1) المادة 07 من القرار المؤرخ في 19/12/2015 لذي يحدد كليات الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية .

(2) المادة 67 المرسوم الرئاسي رقم 247/15 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام .

(3) قرار مؤرخ في 19 ديسمبر 2015 يحدد نماذج التصريح بالنزاهة و التصريح بالترشح و التصريح بالإكتتاب و رسالة

التعهد و التصريح بالمناول ، ج ر عدد 17 مؤرخ في 16 مارس 2016 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

على الصفة العمومية كل الوثائق التي تبرر المعلومات التي يحتويها التصريح بالترشح و التي يجب تقديمها في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ إخطاره و قبل نشر إعلان المنح المؤقت للصفة فإذا كانت هذه معلومات غير مطابقة لتلك المذكورة في التصريح بالترشح يرفض عرض المعني و تستأنف المصلحة المتعاقدة إجراء منح الصفة⁽¹⁾، إذ يمكن للمصلحة المتعاقدة أن تطلب من المترشح تسليم صحيفة السوابق القضائية للتأكد من عدم إدانة المكلف بجرم الغش الضريبي .

إن الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية إذن قد يكون نتيجة عدم استيفاء الإلتزامات الجبائية و الشبه جبائية و التي قد لا تصل لحد المتابعة الجزائية و الإدانة بجرم الغش الضريبي و هذا على غرار المخالفات الخطيرة المتعلقة بالتملص من الوعاء و دفع الضريبة ، المناورات التدليسية و التصريحات في المجال الجبائي و تحويل الإمتيازات الجبائية عن وجهتها⁽²⁾ إذ بمجرد معاينة المصالح المؤهلة قانونا للمخالفة الخطيرة يترتب إجبارية إجراء التسجيل الفوري لمرتكبها في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش⁽³⁾ و بمجرد التسجيل في هذه البطاقة يطبق الإقصاء النهائي التلقائي⁽⁴⁾ .

إن التساؤل الذي يثور في هذا الصدد يتعلق بسلطة القاضي الجزائي الفاصل في جريمة من جرائم الغش الضريبي في توقيع عقوبة الإقصاء من الصفقات بوصفها عقوبة من العقوبات

-
- (1) المادة 69 المرسوم الرئاسي رقم 247/15 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام .
 - (2) المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 84/13 الذي يحدد كليات تنظيم و تسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش و مرتكبي الأعمال الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية و التجارية والجمركية و البنكية و المالية و كذا عدم الإيداع القانوني لحسابات الشركة .
 - (3) المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 84/13 يحدد كليات تنظيم و تسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.
 - (4) المادة 07 من القرار المؤرخ في 2015 /12/19 لذي يحدد كليات الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

التكميلية المقررة في ظل المادة 18 مكرر من ق.ع رغم سبق تطبيقها على المكلف بصفة تلقائية لارتكابه مخالفات جبائية خطيرة ؟ في ظل سكوت قوانين الضرائب عن التفصيل في بعض أحكام العقوبات التكميلية بل و الأكثر من ذلك عدم الإشارة إليها مطلقا فإن القاضي الجزائي له كامل السلطة التقديرية في تطبيق عقوبة الإقصاء من الصفقات العمومية لمدة لا تتجاوز خمس(05) سنوات حتى لو سبق تطبيق عقوبة الإقصاء من الصفقات العمومية على المكلف بالضريبة الذي ارتكب سابقا مخالفات استدعت تسجيله في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش. و هذا لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يشكل مانعا أمام القاضي الجزائي لإعادة تطبيق هذه العقوبة بوصفها عقوبة تكميلية

إذ يجب التمييز بين عقوبة الإقصاء من الصفقات العمومية التي تطبق بصفة تلقائية بقوة القانون بمجرد ارتكاب مخالفات جبائية خطيرة استدعت تسجيل الشخص في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش و دون الحاجة إلى صدور حكم جزائي بالإدانة عن هذه المخالفات و بين الإقصاء من الصفقات كعقوبة تكميلية ينطق بها القاضي الجزائي و تطبق بصفة مترامنة مع العقوبات الأصلية المقررة لجريمة الغش الضريبي و بين عقوبة الإقصاء اللاحقة و التي تكون نتيجة صدور حكم نهائي بالإدانة عن جريمة الغش الضريبي .

و تجدر الإشارة إلى أن مدة سريان هذه العقوبة يعرف الكثير من الغموض فالبنسبة لقانون الصفقات العمومية نص على أن الإقصاء من الصفقات العمومية قد يكون مؤقتا أو نهائيا ، غير أنها تكتسي في مجملها الطابع المؤقت لارتباطها بتسوية المكلف لالتزاماته الجبائية وشطبه و بطاقة مرتكبي الغش أو رد الاعتبار له أما المادة 62 من قانون المالية لسنة 1997 فنصت على إمكانية تطبيق هذه العقوبة لمدة عشر(10) سنوات فهنا العبرة بتقرير عقوبة الإقصاء من الصفقات العمومية في ظل هذه المادة هي أن القاضي الجزائي له حرية النطق بهذه العقوبة إذ لم ينطق بها يمكن توقيعها بقوة القانون .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

5 - تطبيق عقوبة المصادرة على الشخص المعنوي مرتكب الجريمة الضريبية.

عرفت المادة 15 من قانون العقوبات المصادرة على أنها الأيلولة النهائية إلى الدولة لمال أو مجموعة أموال معينة أو ما يعادل قيمتها عند الإقتضاء⁽¹⁾ و قد أضاف المشرع عبارة "ما يعادل قيمتها" إثر تعديل قانون العقوبات في 2006 و بذلك يكون قد أنهى الإشكال العويص الذي أثارته المصادرة عندما لا يتم مصادرة الشيء أو لا يمكن تقديمه كما في حالة ما إذا لم تحجز الأشياء القابلة للمصادرة ففي هذه الحالة الأخيرة نصت المادة 15 على مصادرة ما يعادل قيمة الشيء محل المصادرة و من ثم يجوز لجهات الحكم استبدال المصادرة عينا بقيمة الشيء نقدا و هو إجراء معمول به في المجال الجمركي⁽²⁾.

و تحتل المصادرة المرتبة الثانية بعد الغرامة في سلم العقوبات المطبقة على الشخص المعنوي تقع على الأموال الموجودة في ذمته دون أن تتعدى إلى الأموال المستقبلية التي وقعت عليها الجريمة⁽³⁾.

و في المجال الجبائي أغلب القوانين الضريبية لم تنص على عقوبة مصادرة الشيء الذي استعمل في ارتكاب الجريمة الضريبية رغم أن هذه العقوبة من العقوبات التكميلية التي أقرها المشرع لردع الجرائم المرتكبة من طرف الشخص المعنوي⁽⁴⁾.

(1) المادة 15 من القانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 ، المتضمن تعديل قانون العقوبات ، مرجع سابق.

(2) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري العام ، الطبعة السابعة ، مرجع سابق ، ص 248 .

(2) Merle roger , Vitu andré , traité de droit criminel, problèmes généraux de la science criminelle , droit pénale générale , 4eme édition ,Cujas, Paris , 1981 , p 868 .

(4) المادة 18 مكرر فقرة 02 من قانون العقوبات ، مرجع سابق .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

غير أنه في مجال استعمال طوابع مزورة أو مستعملة و كذلك بيع التبغ مع وضع طوابع مزورة عليه فإن قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 531 منه أحال إلى تطبيق العقوبات المقررة بالمادتين 209 و 210 من قانون العقوبات و الواردة تحت القسم الخاص بعقوبات جرائم تقليد أختام الدولة و الدمغات و الطوابع و العلامات ، غير أنه و من خلال الإطلاع على نص المادة 213 من قانون العقوبات نجد أن المشرع جعل المصادرة عقوبة وجوبية لهذا النوع من الجرائم (1) .

ثانيا : عقوبات تكميلية لم يتم النص على تطبيقها ضمن قوانين الضرائب

إذا كانت قوانين الضرائب قد أغفلت التفصيل في بعض أحكام العقوبات التي تضمنتها فإن اللجوء إلى تطبيق أحكام قانون العقوبات كان الحل باعتباره القانون العام و مع هذا فإن الإشارة إلى العقوبة ضمن قوانين الضرائب و رغم عدم وجود إحالة صريحة لقانون العقوبات كان كافيا .

إن البعض من العقوبات التكميلية المقررة ضمن القواعد العامة لقانون العقوبات على غرار حل الشخص المعنوي أو وضعه تحت الحراسة لم يتم تبيان سلطة القاضي الجزائي في توقيعها على مرتكبي الجرائم الضريبية الأمر الذي يقتضي الوقوف على مدى إمكانية تطبيقها استناداً للأحكام العامة الواردة بقانون العقوبات و كذا استناداً لبعض القوانين الخاصة ذات الصلة .

1- عن تطبيق عقوبة حل الشخص المعنوي مرتكب الجريمة الضريبية

يقصد بحل الشخص المعنوي منعه من الإستمرار في ممارسة نشاطه و إنهاء وجوده القانوني و الواقعي و هذا يقتضي أن لا يستمر هذا النشاط حتى و لو كان تحت إسم آخر أو مع مديرين

(1) تنص المادة 213 من قانون العقوبات على : " يجب الحكم بالمصادرة المنصوص عليها في المادة 25 في الجرائم المحددة في هذا القسم ."

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

و أعضاء مجلس إدارة أو مسيرين آخرين و يترتب على ذلك تصفية أمواله مع المحافظة على حقوق الغير حسن النية و تعتبر عقوبة الحل من العقوبات الماسة بالنشاط المهني للشخص المعنوي و هي من أشد أنواع العقوبات التي توقع على الأشخاص المعنوية .

و تعتبر عقوبة الحل عقوبة تكميلية يجوز للقاضي أن يحكم بها في حالة ارتكاب الشخص المعنوي جنائية أو جنحة دون المخالفات نص عليها المشرع الجزائري في قانون العقوبات دون أن يتطرق إلى مضمون هذه العقوبة و قواعد تطبيقها ، فالمشرع الجزائري ضمن المادة 17 من قانون العقوبات عرف عقوبة حل الشخص المعنوي بأنها : "منع الشخص الإعتباري من الإستمرار في ممارسة نشاطه يقتضي أن لا يستمر هذا النشاط حتى و لو تحت إسم آخر أو مع مديرين أعضاء مجلس إدارة أو مسيرين آخرين و يترتب على ذلك تصفية أمواله مع المحافظة على حقوق الغير حسن النية " .

إلا أن قوانين الضرائب لم تشر إلى عقوبة حل الشخص المعنوي فهل هذا يعني استبعاد تطبيق مثل هذه العقوبة إذا تعلق الأمر بجرائم ضريبية و هذا نظرا لتأثير هذه العقوبة ليس فقط على الشخص المعنوي و إنما على الإقتصاد الوطني أيضا ، فحل الشخص المعنوي و إنهاء وجوده ليس هو الدافع من وراء تجريم الإخلال بالإلتزامات الضريبية و إنما هدف الردع في الجرائم الضريبية ينصب على تمويل الخزينة العمومية بالموارد المالية المتأتية من عائدات الضرائب و حل الشخص المعنوي يعني زوال مصدر من المصادر التمويلية للخزينة .

و قد أشار المشرع الجزائري ضمن المادة 18 مكرر من قانون العقوبات إلى عقوبة الحل شأنها شأن باقي العقوبات التكميلية الممكن تطبيقها على الشخص المعنوي إلا أنه لم يضع شروطا معينة من أجل الحكم بها ، فالبنسبة للجرائم الضريبية ليس هناك نص صريح يحد أو يقيد سلطة القاضي الجزائري في النطق بعقوبة حل الشخص المعنوي إلا أن المسألة تتسم بالدقة و التعقيد مما يستدعي من القاضي كثيرا من الحذر و الحيطة قبل أن يحكم بحل الشخص المعنوي و عليه لا

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

يجب النطق بهذه العقوبة إلا إذا كان انحراف الشخص المعنوي عن غرضه متكررا و مستمرا بدل أن يكون نتيجة فعل منعزل و على أسس ذلك يجب على المشرع أن يضع شروطا يجب توافرها من أجل الحكم بحل الشخص المعنوي⁽¹⁾ .

و مما تقدم يلاحظ أن فرض عقوبة الحل على الشخص المعنوي في حالة ارتكابه جرائم إقتصادية ليست بالأمر الهين بالنظر إلى نتائجها السلبية إقتصاديا و اجتماعيا و بالتالي فلن تكون هذه العقوبة فعالة و مجدية إلا إذا تأكد القاضي عند النطق بها أن هدف الشخص المعنوي كان حقيقة غير مشروع منذ بداية نشاطه⁽²⁾ .

2 - وضع الشخص المعنوي تحت الحراسة القضائية

يعتبر وضع الشخص المعنوي مرتكب الجريمة الضريبية تحت الحراسة القضائية من العقوبات التكميلية التي لم يرد بشأنها نص خاص ضمن قوانين الضرائب إلا أنه و بالرجوع إلى الأحكام العامة في قانون العقوبات في المادة 18 مكرر منه فإن المشرع قد نص على إمكانية تطبيق هذه العقوبة على الأشخاص المعنوية التي ترتكب جناحا أو جنایات و باعتبار أغلب الجرائم الضريبية تأخذ وصف جنحة على غرار الغش الضريبي و قد تصل إلى وصف الجنایة بالنسبة لبعض جرائم الإعتداء بالعنف على موظفي إدارة الضرائب فإن القاضي الجزائي له كامل السلطة التقديرية في تطبيق هذه العقوبة التكميلية لمدة مؤقتة لا تتجاوز خمس(05) سنوات ، على أن تنصب الحراسة على ممارسة النشاط الذي أدى إلى الجريمة أو الذي ارتكبت الجريمة بمناسبة غير أن إجراءات و ضوابط تطبيق هذه العقوبة يكتنفها الغموض لعدم وجود أحكام تفصيلية في هذا الشأن .

(1) الشافعي أحمد ، مرجع سابق ، ص ص 475- 476 .

(2) بلعسلي ويزة ، مرجع سابق ، ص 296 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

إن جزاء وضع الشخص المعنوي تحت الحراسة القضائية كتدبير وقائي تكميلي يعد من الجزاءات الهامة في التشريعات الإقتصادية لكونها تعتبر عقوبة بديلة لعقوبة الغلق التي لا يراعى فيها مبدأ شخصية العقوبة و تمتد آثارها إلى حقوق الغير و تظهر أهمية هذه العقوبة التكميلية أيضا بالنسبة للأشخاص المعنوية التي تملك نشاطا اقتصاديا ضخما يتغدى منه المجتمع بشكل كبير إذ يفضل وضعها تحت الحراسة القضائية أحسن من غلقها و توقيف نشاطها الذي يترتب عليه نتائج ربما تكون مضرة بالمصلحة العامة .

3 - العقوبات التكميلية المطبقة على الشخص الطبيعي المدان بجريمة ضريبية

نصت قوانين الضرائب المختلفة و كذا بعض قوانين المالية على جملة من العقوبات على غرار المنع من ممارسة المهنة ، الإقصاء من الصفقات العمومية و نشر الحكم و لم يتم التفصيل في الأشخاص الخاضعين لهذه العقوبات التكميلية غير أنها وردت عموما في الباب المخصص للعقوبات الجنحية المطبقة على مرتكبي جرائم الغش الضريبي مما يستفاد منه أن تطبيق هذا النوع من العقوبات يشمل كلا من الأشخاص الطبيعيين و المعنويين .

أما فيما يخص الأحكام التفصيلية الخاصة بتطبيق هذه العقوبات فيتم اللجوء إلى القواعد العامة المقررة ضمن قانون العقوبات غير أن الإشارة إلى هذه العقوبات فقط ضمن قوانين الضرائب لا يعني عدم إمكانية تطبيق العقوبات التكميلية الواردة ضمن قانون العقوبات⁽¹⁾ إذ يتمتع القاضي الجزائي بسلطة تقديرية لتطبيق ما يراه ملائما من العقوبات التكميلية على الشخص الطبيعي و ذلك في إطار احترام الضوابط القانونية لكل عقوبة .

(1) المادة 09 من القانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 المتضمن تعديل قانون العقوبات ، مرجع سابق.

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

المطلب الثاني

تطبيق قانون العقوبات بموجب إحالة صريحة من قوانين الضرائب

يعتبر قانون العقوبات الشريعة العامة و المرجع فيما يخص أحكام التجريم و العقاب و نظرا لخصوصية الجرائم الضريبية و طابعها التقني فقد خصها المشرع بأحكام تجريم و عقاب في ظل قوانين الضرائب المختلفة إلا أن وجود ما يعرف بالقانون الجنائي الضريبي لا يعني الإستبعاد الكلي لأحكام قانون العقوبات من مجال التطبيق .

فالبعض من الجرائم الضريبية تشترك مع بعض جرائم القانون العام في أركانها و هي بذلك لا تتمتع بأي خصوصية تستوجب إخضاعها لنص قانوني خاص إذ يندرج فعل الإعتداء بالعنف على موظفي إدارة الضرائب و أعوانها أثناء ممارستهم لمهامهم الرقابية ضمن الجرائم المتعلقة بالإهانة و التعدي على الموظفين و مؤسسات الدولة المجرمة بأحكام المادة 148 من قانون العقوبات كما أن بعض أفعال المكلفين على غرار الإعتراض على تأسيس الضريبة أو دفعها يعتبر من الجرائم الماسة بالإقتصاد الوطني .

ففيما يخص جريمة الإعتداء بالعنف على موظفي إدارة الضرائب فقد تم تجريم هذا الفعل بموجب قوانين الضرائب إلا أنه فيما يخص العقوبات المقررة لهذه الجريمة فقد تم إحالتها إلى قانون العقوبات(الفرع الأول) و نفس الإتجاه تم تبنيه بالنسبة لجريمة الإعتراض الجماعي على الضريبة إذ تم تجريم الفعل في ظل قوانين الضرائب أما العقوبات المقررة له فقد تم إحالتها إلى قانون العقوبات(الفرع الثاني) .

الفرع الأول

عقوبات جريمة الإعتداء بالعنف على موظفي إدارة الضرائب

حرص المشرع على ضمان قيام الموظفين المؤهلين في إدارة الضرائب بمهامهم على أكمل وجه فقرر لهم من جهة أولى إختصاصات معينة بموجب قوانين الضرائب و الرسوم و من جهة ثانية قرر توقيع العقاب على أي أفعال تحول دون قيامهم بتلك المهام⁽¹⁾ .

فإذا تعلق الأمر باعتراض فردي بأي وسيلة كانت من طرف أي شخص سواء كان المكلف أو الغير لأعوان إدارة الضرائب المؤهلين قانونا لمعاينة المخالفات الجبائية فإن هذا الفعل يشكل الركن المادي لمخالفة الإعتراض الفردي لوظائف أعوان إدارة الضرائب أما إذا قام مجموعة من الأشخاص بتشكيل عراقيل من أي طبيعة كانت تحول دون ممارسة المهام العادية و القانونية في مجال تقدير الوعاء و الرقابة فإن هذا الفعل يشكل الركن المادي لمخالفة الاعتراض الجماعي لوظائف أعوان إدارة الضرائب و في كلتا الحالتين سواء في الإعتراض الفردي أو الجماعي فإن العراقيل التي تحول دون الممارسة العادية لمهام أعوان إدارة الضرائب قد تم وضعها بصفة إرادية⁽²⁾ إن مجرد وضع عراقيل من أي طبيعة كانت سواء من طرف شخص أو عدة أشخاص تشكل مخالفة جبائية غير أنه إذا وصل الأمر إلى حد استعمال القوة أو وسائل العنف بهدف منع أعوان إدارة الضرائب من ممارسة مهامهم فإن هذه الأفعال تأخذ الوصف الجزائي .

أولا : تجريم الإعتداء على موظفي إدارة الضرائب ضمن أحكام قوانين الضرائب

تضمنت بعض قوانين الضرائب تجريم فعل الإعتداء الواقع على أعوان إدارة الضرائب الذين

(1) بودالي محمد ، مرجع سابق ، ص 126 .

(2) Christian lopez , op.cit , pp 95 –97 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

يتعرضون للأعتداء أثناء أو بمناسبة ممارسة وظيفتهم الرقابية عن طريق استعمال القوة أو العنف أو التهديد بهدف منعهم من ممارسة المهام المسندة إليهم .

إذ نصت المادة 308 من قانون الضرائب المباشرة على أنه: " في حالة اللجوء إلى وسائل العنف يحرر الأعوان المؤهلون الذين يتعرضون لهذا العنف محضرا و تطبق على مرتكبي هذه الأعمال العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات في شأن الأشخاص الذين يعترضون بالعنف على ممارسة الوظائف العمومية ."

كما تضمنت المادة 535 من قانون الضرائب غير المباشرة هذه الجريمة إذ نصت على: " يعد محضر من قبل الأعوان المؤهلين في حالة استعمال وسائل العنف الذي يكون هدفا له و تطبق على مرتكبي العنف العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات اتجاه الذين يقاومون بعنف ممارسة المهام العمومية ."

كما ذهبت في نفس الإتجاه المادة 120 من قانون الرسوم على رقم الأعمال إذ نصت على: " في حالة استعمال وسائل العنف يحرر محضر من طرف الأعوان المؤهلين الذين تم التعرض لهم و تطبق على المعتدين العقوبات المنصوص عليها في الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 08 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات ، و القابلة للتطبيق على الأشخاص الذين يعترضون بالعنف على ممارسة الوظائف العامة ."

و لا نجد نصا مماثلا للنصوص الثلاثة السابقة في كل من قانوني التسجيل و الطابع على الرغم من إمكانية تصور وقوع الإعتداء على الأعوان المؤهلين بصدد معاينة مخالقات قانوني التسجيل و الطابع ، و وفقا لمبدأ الشرعية كان من الواجب أن يشير المشرع صراحة إلى نص المادة 435 من قانون العقوبات ، و يتمثل ظاهر النشاط الإجرامي في هذه الجريمة في الإعتداء على شخص الموظف كما ينطوي على اعتداء على الوظيفة العامة التي يمارسها هؤلاء الموظفين.

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

و لما كانت هذه الجريمة تقع بالإعتداء على اختصاصات أعوان إدارة الضرائب المؤهلين للقيام بواجب الوظيفة فإنها تفترض لوقوعها توافر الموظف العام فيمن توجه ضده الأفعال المنصوص عليها في المادتين 308 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 435 من قانون العقوبات⁽¹⁾ .

ثانيا : إحالة صريحة على قانون العقوبات فيما يخص جزاءات جريمة الإعتداء بالعنف

إن جميع نصوص قوانين الضرائب التي تضمنت تجريم فعل الإعتداء على موظفي إدارة الضرائب أحالت فيما يخص العقوبات المقررة لهذه الجريمة إلى الأحكام العامة المقررة ضمن قانون العقوبات على الأشخاص الذين يعترضون بالعنف على ممارسة الوظائف العمومية و قد جاءت هذه الإحالة بصفة عامة .

و بالرجوع لأحكام قانون العقوبات في القسم المتعلق منه بالإهانة و التعدي على الموظفين و مؤسسات الدولة فإن المادة 148 من قانون العقوبات هي التي تتلاءم و الإحالة المقررة لجريمة الإعتداء بالعنف ضد موظفي إدارة الضرائب ، إذ تنص المادة 148 من قانون العقوبات على : "يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات كل من يعتدي بالعنف أو القوة على القضاة أو أحد الموظفين أو القواد أو رجال القوة العمومية أو الضباط العموميين في مباشرة أعمال وظائفهم أو بمناسبة مباشرتها .

و إذا ترتب عن العنف إسالة دماء أو جرح أو مرض أو وقع عن سبق إصرار أو ترصد سواء ضد أحد القضاة أو الأعضاء المحلفين في جلسة محكمة أو مجلس قضائي فتكون العقوبة هي السجن المؤقت من خمس سنوات إلى عشر سنوات .

(1) بودالي محمد ، مرجع سابق ، ص 127 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

و إذا ترتب عن العنف تشويه أو بتر أحد الأعضاء أو عجز عن استعماله أو فقد النظر أو فقد إبصار إحدى العينين أو أية عاهة مستديمة فتكون العقوبة السجن من عشر سنوات إلى عشرين سنة .

و إذا أدى العنف إلى الموت جون أن يكون الفاعل قصد إحداثها فتكون العقوبة السجن المؤبد و إذا أدى العنف إلى الموت و كان قصد الفاعل هو إحداثه فتكون العقوبة الإعدام .

ويجوز حرمان الجاني المحكوم عليه بالحبس من مباشرة الحقوق الواردة في المادة 14 من هذا القانون لمدة سنة على الأقل و خمس سنوات على الأكثر تبدأ من اليوم الذي تنفذ فيه العقوبة و الحكم عليه بالمنع من الإقامة من سنتين إلى خمس سنوات".

و الملاحظ أن المادة 148 من قانون العقوبات لم تكرر الغرامة الجزائية كعقوبة لجريمة الإعتداء على الموظفين العموميين و اكتفت بالنص على العقوبات السالبة للحرية كعقوبة أصلية للجريمة الأمر الذي يقودنا للتساؤل عن سبب إغفال إقرار الغرامة الجزائية ضمن العقوبات الأصلية لهذه الجريمة .

كما أن الملاحظ أن المادة 148 من قانون العقوبات في الفقرة الثانية منها شددت عقوبة التعدي بالعنف الذي يترتب عنه إسالة دماء أو جرح أو مرض أو وقع مع سبق الإصرار و التردد و المرتكب ضد أحد القضاة أو الأعضاء المحلفين في جلسة محكمة أو مجلس و أقرت له عقوبة السجن المؤقت من خمس سنوات إلى عشر سنوات إلا أن فئة الموظفين لم يتم ذكرها ضمن الفئات المرتكب عليها العنف ، كما أن المادة 148 لم تميز بين الوسيلة المستعملة في الإعتداء على الموظفين ، إذ كان من الأجدر التمييز بين الوسائل المستعملة في الإعتداء و جعلها ضرفا مشددا في تحديد و تكييف جريمة الإعتداء .

الفرع الثاني

جريمة الإعتراض الجماعي على الضريبة بدون عقوبات جزائية

تضمنت جل قوانين الضرائب إشارة إلى تجريم فعل الإعتراض الجماعي على الضريبة و فيما يخص العقوبات الجزائية المقررة لهذه الجريمة فقد أحالت نصوص قوانين الضرائب صراحة إلى قانون العقوبات في شقه المتعلق بالعقوبات الرادعة للجرائم الماسة بالإقتصاد الوطني .

أولا : تجريم فعل الإعتراض الجماعي على الضريبة بموجب قوانين الضرائب

نصت المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة في الفقرة الأخيرة منها على أنه : " و إذا حصل اعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة تطبق العقوبات القائمة للإخلال بحسن سير الإقتصاد الوطني المنصوص عليها في المادة 418 من قانون العقوبات " .

كما نصت المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة في الفقرة الأخيرة على : "... و إذا كان هناك اعتراض جماعي على تأسيس وعاء الضريبة فتطبق العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات و التي تقمع المس بالسير الحسن للإقتصاد الوطني . " أما قانون الطابع فقد تناول جريمة الإعتراض الجماعي بالمادة 37 منه تحت عنوان القسم السادس المانع الذي يحول دون المراقبة الجبائية إذ نصت على "... و إذا كانت هناك معارضة جماعية لتأسيس وعاء الضريبة فتطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 144 من قانون العقوبات " .

و نكون أمام جريمة الإعتراض الجماعي في مرحلة تأسيس وعاء الضريبة على غرار جرائم الإعتراض الجماعي على تأسيس الضريبة الواردة بالمواد 304 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة و كذا المادة 37 من قانون الطابع أما إذا تم تأسيس الضريبة فإننا نكون أمام جريمة الرفض الجماعي لدفع الضريبة الوارد تجريمها بالمادة 536 من قانون الضرائب غير المباشرة التي تنص على : " كل من نظم بأي طريقة كانت أو حاول تنظيم

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

رفض جماعي للضريبة يعاقب بالعقوبات التي تقمع المس بالإقتصاد الوطني...". و في قانون الرسوم على رقم الأعمال تم تجريم فعل تنظيم الرفض الجماعي لدفع الضريبة إذ تنص المادة 121 منه على: "... تطبق العقوبات الرادعة عن المساس بالإقتصاد الوطني عن كل من نظم أو حاول ينظم بأي طريقة كانت رفض جماعي للضريبة ."

و بخصوص جريمة الرفض الجماعي لدفع الضريبة لم يرد بشأنها نص خاص يجرمها ضمن قانون الضرائب المباشرة مع أن ارتكاب هذه الجريمة وارد إلا أن المشرع أغفل تجريم هذا الفعل و اكتفى بالإشارة إلى جريمة الإعتراض الجماعي لدفع الضريبة ضمن قانون الضرائب غير المباشرة و كذا قانون الرسوم على رقم الأعمال .

ثانيا : إحالة تطبيق عقوبات جريمة الإعتراض الجماعي على الضريبة إلى نصوص ملغاة .

إن كل نصوص التجريم الخاصة بفعل الإعتراض الجماعي على إقرار أساس الضريبة أو تلك المتعلقة بالإعتراض الجماعي على دفع الضريبة الواردة ضمن قوانين الضرائب المختلفة قد اكتفت بتجريم هذه الأفعال و أحالت مسألة العقوبات المقررة لها إلى قانون العقوبات في شقه المتعلق بالجزاءات المقررة لقمع المس بالسير الحسن للإقتصاد الوطني في حين أن الباب الثالث من قانون العقوبات المعنون بالإعتداءات الأخرى على حسن سير الإقتصاد الوطني و المؤسسات العمومية في المواد من 418 إلى 420 قد تم إلغاؤه بالقانون رقم 09/2001 المؤرخ في 26 يونيو 2001 مما يجعل جرمتي الإعتراض الجماعي على تأسيس وعاء الضريبة و كذا جريمة الإعتراض الجماعي على دفع الضريبة من دون عقوبات جزائية تقابلها .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

المبحث الثاني

العقوبات الجزائية الواردة ضمن قوانين الضرائب و أحكام تطبيقها

فرضت قوانين الضرائب جملة من الإلتزامات على عاتق المخاطبين بأحكامها و أي انتهاك أو إخلال بهذه الإلتزامات يشكل مخالفة ضريبية تستوجب توقيع عقوبات إدارية من طرف إدارة الضرائب ، إلا أن انعدام الحس الضريبي لدى بعض المكلفين بالضريبة قد يدفعهم إلى التمادي في ممارساتهم التدليسية و خرقهم لأحكام قوانين الضرائب الأمر الذي يقتضي تطبيق وسائل قانونية مجدية لمواجهة هذه الممارسات اللامسؤولة .

و تعتبر العقوبات الإدارية ذات الطبيعة المالية هي الحل الأولي لردع هذه المخالفات الجبائية إلا أن عدم تحقيق العقوبة الإدارية لوظيفة الردع يقتضي الإلتجاء إلى التشريع الجزائي و ما ينطوي عليه من عقوبات جزائية .

إن الحديث عن العقوبات الجزائية المقررة للجرائم الضريبية الواردة ضمن قوانين الضرائب المختلفة يقتضي الوقوف على مدى ملاءمة العقوبات الجزائية و هذا بالنظر إلى جسامة الفعل المرتكب من جهة و بالنظر لحجم الضرر اللاحق من جهة أخرى .

و قد تضمنت قوانين الضرائب قواعد قانونية تتضمن شقين أساسيين الشق الأول يتعلق بالأحكام الخاصة بتجريم الممارسات التدليسية أما الشق الثاني فيتعلق بالعقوبات الجزائية المقررة لهذه الممارسات و سيتم الوقوف على السياسة العقابية المنتهجة في مجال ردع الجرائم الضريبية من خلال (المطلب الأول) كما سيتم الوقوف على الأحكام الخاصة بتطبيق هذه العقوبات و سلطة القاضي في مواجهتها من خلال (المطلب الثاني) .

المطلب الأول

السياسة العقابية عن الجرائم الضريبية في ظل قوانين الضرائب

باشر المشرع العديد من الإصلاحات في المجال الجبائي و قد توجت هذه الإصلاحات بصدور قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002 ، و من أجل تحسين مردودية الضريبة و المحافظة على حقوق الخزينة العامة تم إعادة النظر في طريقة معالجة الغش الضريبي بموجب قانون المالية لسنتي 2002 و 2003 اللذين وضعا نظاما جديدا لجريمة الغش الضريبي⁽¹⁾ .

و بدلا من إعداد دراسة متأنية للنصوص العقابية التي تضمنتها قوانين الضرائب المختلفة و فسح المجال لتنفيذها و انتظار ما قد يفرضه ذلك من حقائق و تنقيحها مما شابها من عيوب على ضوء التطبيقات القضائية تم تعديل نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة ، إذ لم يكدمر بعض الوقت من ذلك التعديل حتى تبين أن تغليظ العقاب ليس هو الحل الأمثل في ظل ميل التشريعات العالمية نحو تخفيف الطابع العقابي عن عالم الأعمال في محاولة لتحريره⁽²⁾ .

إن السمة الأساسية لقوانين الضرائب هي عدم الاستقرار التشريعي فعدم ثبات النصوص الضريبية راجع لتأثرها بالظروف الإقتصادية و السياسية المالية للدولة ، فالموقف المتشدد الذي انتهجه المشرع بخصوص العقوبات الجزائية لجريمة الغش الضريبي في ظل قانون المالية لسنة 2003 سرعان ما تراجع عنه في ظل قانون المالية لسنة 2012 و سيتم التطرق إلى مسألة التفاوت في العقوبات السالبة للحرية المقررة في قوانين الضرائب المختلفة و حتى في ظل القانون الواحد و هذا من خلال (الفرع الأول) كما سيتم الوقوف على توجه المشرع نحو الرفع التدريجي لقيمة الغرامة الجزائية و هذا من خلال (الفرع الثاني) .

(1) يلس شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص 180 .

(2) بودالي محمد ، مرجع سابق ، ص ص 78 - 79 .

الفرع الأول

التفاوت في شدة العقوبات السالبة للحرية ضمن قوانين الضرائب

نصت معظم قوانين الضرائب على العقوبات السالبة للحرية المقررة لكل جريمة ضريبية و لعل السمة المميزة للعقوبات السالبة للحرية هو وجود تفاوت في حجم العقوبة حتى بالنسبة لنفس الجريمة على غرار الغش الضريبي، إن هذا التفاوت في العقوبات السالبة للحرية المقررة للجرائم الضريبية تقتضيه ضرورة التدرج في العقوبة بما يتناسب و خطورة الممارسات المرتكبة من طرف المكلف كما يرتبط هذا التفاوت في بعض الأحيان بحجم الضرر الناتج عن الجريمة الضريبية و قد يكون راجع إلى تغير في السياسة العقابية المنتهجة من طرف المشرع .

أولا : عقوبة حبس لا تتجاوز 06 أشهر في ظل قانون الضرائب غير المباشرة

نصت المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة تحت عنوان العقوبات الجزائية على إلزامية نطق القاضي الجزائي بعقوبة حبس تتراوح بين حد أدنى قدره ستة (06) أيام و حد أقصى قدره ستة (06) أشهر و هذا عندما يتعلق الأمر بالمخالفات التالية التي نذكر البعض منها :

1 - الصناعة المغشوشة للكحول ، و الغش في المشروبات الروحية عن طريق التصعيد أو الدهليز و بواسطة السلاح أو بواسطة آلات مخصصة لإخفائها و التسليم و الحيازة من أجل البيعو نقل الكحول من أي نوع مصنوع أو مستورد بدون تصريح و نقل الكحول بواسطة رسالة مزيفة محصل عليها عن طريق الغش و المخالفات لأحكام المادتين 215 و 2016 من هذا القانون و المتعلقة بتغليف المشروبات الروحية المباعة في زجاجات خلافا للتي هي تحت سندات الإعفاء بكفالة .

2- الفساد عن طريق الغش لكثافة مياه الحياة أو الخلاصات الكحولية و تحضير و حيازة و نقل الأخلاط الممنوعة بموجب المادة 52 المقطع الأخير من هذه المادة .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

3 - الحيازة في آن واحد للأجهزة أو الأواني المخالفة للقانون و المخصصة للصنع و أوراق التبغ الذي هو بصدد الصنع و التبغ المصنوع الذي لا يحمل الطابع مهما كانت الكمية .

4 - الحيازة و العرض من أجل البيع من قبل البائعين بالتجزئة للتبغ غير المعبأة في صناديق أو غلافات أو أكياس أو علب تحمل الطابع القانونية و بصفة عامة كل بيع لغاية المنزل أو التحميل.

5 - حيازة أو بيع من صانع أو بائع أو مستورد لمصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة مستوردة مخالفة لأحكام المادتين 359 و 378 من قانون الضرائب غير المباشرة .

و من خلال استقراء نص المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة يتبين أن الأفعال المجرمة إما تمس بالإقتصاد الوطني و إما بسلامة المستهلك و مع ذلك صنفها المشرع في خانة المخالفات و أقر لها عقوبات لا تتناسب في الكثير من الحالات مع حجم الضرر الناتج عنها .

إن المشرع من خلال نص المادة 530 من قانون الضرائب غير المباشرة كرس عقوبة جزائية واحدة أصلية و هي الحبس من ستة أيام إلى ستة أشهر مع عدم إدراج عقوبة الغرامة الجزائية أي أن القاضي الجزائي تتعدم سلطته في اختيار العقوبة الجزائية المناسبة لجسامة الجرم المرتكب و هو الأمر الذي يتعارض مع السياسة العقابية عن الجرائم الإقتصادية بصفة عامة و الجرائم الضريبية بصفة خاصة التي تعتمد في الأساس على الجزاءات المالية و العقوبات الإدارية تجسيدا لفكرة الحد من العقاب .

إذ تعتمد فكرة الحد من العقاب أساسا على رفع الصفة التجريمية عن بعض الجرائم الجنائية البسيطة و المعاقب عليها بجزاء جنائي يتمثل في غرامة مالية مع الحبس القصير أو بدونه كعقوبة تخيرية و إلغاء هذا الجزاء الجنائي و تحويل هذه الجريمة الجنائية إلى جريمة إدارية يتقرر

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

لها جزء إداري عقابي توقعه سلطة إدارية و بإجراءات إدارية و ذلك كله تحت رقابة السلطة القضائية .

و تطبيق نظام الحد من العقاب يقصد به الحبس قصير المدة الذي لا تزيد مدته عن سنة إذ يمكن تطبيق هذا النظام في مجالات متعددة سواء في نطاق المنافسة ، التهرب الجمركي أو التهرب الضريبي⁽¹⁾ .

ثانيا : عقوبة حبس لا تتجاوز خمس سنوات عن الغش الضريبي في ظل قانوني التسجيل و الضرائب غير المباشرة

تضمنت قانون التسجيل في المادة 119 منه العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي ، إذ يعاقب كل شخص تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتيها أو دفع الضرائب و الرسوم الخاضع لها باستعماله طرقاً تدليسية بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج ، و حبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط⁽²⁾ .

و الملاحظ أن المادة 119 من قانون التسجيل قد منحت القاضي الجزائي سلطة الجمع بين عقوبتي الحبس و الغرامة الجزائية مع إمكانية النطق بالغرامة الجزائية فقط ، إلا أن عقوبة الغرامة المقررة لجنحة الغش الضريبي في مجال التسجيل لا تتماشى و قيمة الحد الأقصى للغرامة في مادة الجرح التي ينبغي أن تتجاوز مبلغ عشرون ألف (20.000 دج)⁽³⁾ في حين أن الحد

(1) أمين مصطفى محمد ، علم الجرائم الجنائي ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر ، 2008 ، ص ص 221-224 .

(2) المادة 119 من قانون رقم 105/76 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون التسجيل ، معدل و متمم ، ج ر عدد 81 مؤرخ في 18 ديسمبر 1977 .

(3) المادة 05 من قانون رقم 23/06 المؤرخ في 20/12/2006 ، المتضمن تعديل قانون العقوبات ، ج ر عدد 84 مؤرخ في 24 ديسمبر 2006 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

الأقصى للغرامة الجزائية المقرر لجنة الغش الضريبي في إطار قانون التسجيل هو 20.000 دج أما في مجال العقوبة السالبة للحرية فقد رفع المشرع من الحد الأدنى لعقوبة الجرح المقررة في القواعد العامة لقانون العقوبات في المادة 05 منه و الذي يبدأ من مدة تتجاوز شهرين إلى خمس سنوات إن هذا الإتجاه نحو الرفع من العقوبات السالبة للحرية لا يتماشى و الإتجاه الداعي إلى التخفيف من العقوبات السالبة للحرية في مجال الجريمة الإقتصادية عموما و منها الجريمة الضريبية .

فضلا أن المشرع بموجب المادة 119 من قانون التسجيل لم يحدد أي معيار لتطبيق هذه العقوبة أو التدرج في تطبيقها كإدراج معيار المبالغ المتملص منها و اكتفى بالإشارة إلى الممارسات التدليسية التي يترتب عليها تطبيق هذه العقوبات و التي تتمثل في قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو القيام بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها .

و الجدير بالذكر أنه قد يتم ارتكاب نفس الممارسة التدليسية من شخصين مختلفين و تصدر في حق أحد منهما عقوبات تعتبر مجحفة بالنظر إلى المكلف المدان الآخر و الأمر هنا راجع إلى غياب معيار ملائم لتطبيق هذه العقوبات الجزائية هذا من جهة و إلى سلطة القاضي الجزائي في تقدير جسامة الجرم المرتكب من جهة أخرى.

و قد كرس المشرع عقوبة حبس من سنة إلى خمس سنوات عن جريمة الغش الضريبي في قانون الضرائب غير المباشرة⁽¹⁾ و أورد مجموعة من الممارسات التدليسية التي يعاقب مرتكبها عن جنحة الغش الضريبي⁽²⁾ ، و الملاحظ أن المشرع بموجب المادة 532 من قانون الضرائب غير

(1) المادة 532 من أمر رقم 104/76 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، مرجع سابق .

(2) المادة 533 من أمر رقم 104/76 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة ، مرجع سابق .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

المباشرة قد رفع من عقوبة الغرامة و جعلها بين حد أدنى قدره 50.000 دج و حد أقصى قدره 200.000 دج و قد وفق المشرع في الرفع من قيمة الغرامة الجزائية و كذا حين قرر عقوبة من سنة إلى خمس سنوات حبس مع ترك السلطة التقديرية للقاضي الجزائي في اختيار العقوبة الجزائية

ثالثا : العقوبات السالبة للحرية بين التشديد و التخفيف في ظل قانون الضرائب المباشرة

ظهرت بوادر التشديد في العقوبة السالبة للحرية المقررة لجريمة الغش الضريبي بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 والذي عدل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و التي نصت على :**"يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء ضريبية أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي :**

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج .

- بالحبس من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة مالية من (50.000 دج) إلى (100.000 دج) عندما يفوق المبلغ المتملص منه (100.000 دج) و لا يتجاوز (300.000 دج) .
- بالحبس من سنتين إلى عشر سنوات و بغرامة مالية من (100.000 دج) إلى (300.000 دج) عندما يفوق المبلغ المتملص منه (300.000 دج) و لا يتجاوز (1.000.000 دج) .
- بالسجن المؤقت من خمس سنوات إلى عشر سنوات و بغرامة مالية من (300.000 دج) إلى (1.000.000 دج) عندما يفوق المبلغ المتملص منه (1.000.000 دج) و لا يتجاوز (3.000.000 دج) .

- بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة و بغرامة مالية من (1.000.000 دج) إلى (3.000.000 دج) عندما يفوق المبلغ المتملص منه (3.000.000 دج)⁽¹⁾ .

(1) المادة 29 من قانون رقم 11/02 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2003 ، ج ر عدد

عدد 86 مؤرخ في 25 ديسمبر 2002 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

و قد كانت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة قبل تعديل 2003 تعاقب عن جريمة الغش الضريبي بغرامة من (5.000 دج) إلى (20.000 دج) و بالحبس من سنة إلى خمس(05) سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين و لم يكن يطبق النص عندما لا يتجاوز المبلغ المتملص منه 10/1 من المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ (1.000 دج) .

إلا أن ما يلاحظ على نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بعد تعديلها سنة 2003 مايلي :

- وضع المشرع الجزائري تصنيف جديد للعقوبات السالبة للحرية يتدرج من وصف الجنحة البسيطة و التي أقر لها عقوبة من سنة إلى خمس سنوات حبس ، ثم الجنحة المشددة من خلال المقطع الثالث من المادة 303 و التي أقر لها عقوبة الحبس من سنتين إلى عشر سنوات ثم الجناية في المقطعين 03 و 04 من المادة 303 و أقر لها على التوالي عقوبة السجن المؤقت من خمس سنوات إلى عشر سنوات و كذا عقوبة السجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة .

- إعتاد المشرع على المبلغ المتملص منه كمعيار أساسي لتصنيف العقوبات السالبة للحرية و تطبيقها على الجناة إذن العقوبة المقررة لجنحة الغش الضريبي في صورة التهرب من الضرائب المباشرة تختلف باختلاف قيمة المبلغ المتملص منه ، و في هذا الصدد استقر قضاء المحكمة العليا على أن تحديد المبلغ المتملص منه يكون لكل سنة مالية و دون احتساب غرامات التأخير و هذا حسب ما ورد في قرار الغرفة الجنائية رقم 533776 المؤرخ في 18/02/2009 و تبعاً لذلك فإذا كان المتهم متابعاً لتملصه من الضريبة خلال ثلاث سنوات فإن العقوبة لا تكون على أساس مجموع السنوات بل على حساب كل سنة مالية .

- الرفع و التشديد في العقوبات السالبة للحرية فبعد أن كانت لا تتعدى حدود الجنحة البسيطة المعاقب عليها بخمس سنوات كحد أقصى أصبحت بعد تعديل 2003 تصل إلى حد الجناية

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجنائي

المعاقب عليها بعشرون سنة كحد أقصى .

- إلغاء السلطة التقديرية للقاضي الجزائي في اختيار العقوبة الجزائية المناسبة للجرم و هذا من خلال عدم ذكر عبارة " أو إحدى هاتين العقوبتين" بنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة مما يقيد سلطة القاضي الجزائي الذي أصبح ملزما بالنطق بالعقوبتين الجزائيتين معا (الحبس أو السجن إضافة إلى الغرامة الجزائية) .

إن التشديد في العقوبات السالبة للحرية المقرر لجريمة الغش الضريبي بعد تعديل مضمون المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بموجب قانون المالية لسنة 2003 أصبح هذا التشديد لا يتمشى و يتناقض مع السياسة العقابية العامة المنتهجة منذ 2001 من طرف الجزائر و الرامية إلى خلع الطابع الجنائي عن الجرائم الإقتصادية⁽¹⁾ .

إلا أن المشرع عاد من جديد إلى انتهاج سياسة التخفيف من العقوبات السالبة للحرية من خلال تعديل نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012 و التي نصت على : "فضلا على العقوبات الجنائية المطبقة ، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي :

- غرامة مالية من (50.000 دج) إلى (100.000 دج) عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها (100.000 دج) .

- الحبس من شهرين(02) إلى ستة (06) أشهر و غرامة مالية من (500.000 دج) إلى (2.000.000 دج) أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها (100.000 دج) و لا يتجاوز(1.000.000 دج) .

(1) يلس شاوش بشير ، مرجع سابق ، ص 180 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون
العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

- الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين (02) و غرامة مالية من (500.000 دج) إلى (2.000.000 دج) أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها (1.000.000 دج) و لا يتجاوز (5.000.000 دج) .
- الحبس من سنتين (02) إلى خمس سنوات (05) و غرامة مالية من (2.000.000 دج) إلى (5.000.000 دج) أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها (5.000.000 دج) و لا يتجاوز (10.000.000 دج) .
- الحبس من خمس سنوات (05) إلى عشر سنوات (10) و غرامة مالية من (5.000.000 دج) إلى (10.000.000 دج) أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها (10.000.000 دج)⁽¹⁾ .

و يتضح من خلال تعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بموجب قانون المالية لسنة 2012 أن المشرع الجزائري تبنى تصنيف جديد للعقوبات السالبة للحرية المقررة لجريمة الغش الضريبي تتدرج من المخالفة المعاقب عليها بغرامة فقط و كذا المخالفة المعاقب عليها بستة (06) أشهر حبس كحد أقصى وصولاً إلى الجنحة البسيطة المعاقب عليها بخمس سنوات حبس كحد أقصى ثم الجنحة المشددة و المعاقب عليها بعشر (10) سنوات حبس كحد أقصى .

- يمكن وصف العقوبات السالبة للحرية المكرسة بموجب تعديل سنة 2012 للمادة 303 بالأقل شدة و هذا لكون أقصى عقوبة سالبة للحرية يمكن توقيعها على المكلف بالضريبة الجاني هي عشر (10) سنوات حبس بعد أن كانت أقصى عقوبة هي 20 سنة سجن .
- الرفع من المبلغ المتملص منه و الذي على أساسه تحدد العقوبة السالبة للحرية المطبقة .

(1) المادة 13 من قانون رقم 16/11 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، ج ر عدد 72 مؤرخ في 29 ديسمبر 2011 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

- إعادة منح السلطة التقديرية للقاضي الجزائي في اختيار العقوبة الجزائية المناسبة و هذا من خلال إضافة عبارة "أو بإحدى هاتين العقوبتين" و أصبح القاضي له سلطة توقيع عقوبة الحبس و الغرامة معا أو النطق بإحدى العقوبتين فقط .

و من ثم فإن المشرع الجزائري قد انتهج سياسة تجنب الجرائم الضريبية كجريمة الغش الضريبي و هذا مهما بلغت جسامتها و أقر لها عقوبات سالبة للحرية لا تتجاوز العشر سنوات و هذا بغض النظر عن قيمة المبالغ المتملص منها و قد أحسن المشرع في هذا التوجه لأن الغاية من ردع المكلف المرتكب لجريمة ضريبية ليس سلب حريته و إنما إمداد الخزينة العامة بأحد أهم مواردها.

الرفع الثاني

الرفع التدريجي من قيمة الغرامات الجزائية المقررة لجريمة الغش الضريبي

الغرامة هي إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى الخزينة العامة المبلغ المعين في الحكم و الإلتزام بالغرامة معناه قيام علاقة دائنية بين الدولة و بين المحكوم عليه و مقتضى هذه العلاقة جعل خزينة الدولة دائنة و المحكوم عليه مدينا و المبلغ الذي يتعين أدائه بمقتضى ذلك يشكل موضوعا لتلك العلاقة .

و للغرامة الجزائية عدة مزايا إذ تعتبر العقوبة الملائمة للجرائم التي يدفع الطمع في مال الغير إلى ارتكابها كما تعد الغرامة الجزائية عقوبة إقتصادية تستفيد منها خزينة الدولة⁽¹⁾ ، و نظرا لأهمية الغرامة الجزائية فقد جعل منها المشرع عقوبة أصلية في معظم الجرائم الضريبية و قد يحكم بها منفردة أو مع العقوبة السالبة للحرية، و حسنا فعل المشرع أن جعل للجرائم الضريبية عقوبة الغرامة كعقوبة أصلية جنائية تتناسب مع طبيعة الجرائم الضريبية التي يهدف الجاني من ارتكابها للتخلص من دين الضريبة المستحقة عليه لصالح الخزينة العامة للدولة⁽²⁾ ، و نظرا للدور الذي تؤديه الغرامة الجزائية فقد اتجه المشرع نحو الرفع من مبلغها و هذا بموجب قانون المالية لسنة 2012 .

(1) محمد علي السالم عياد الحلبي ، أكرم طراد الفايز ، مرجع سابق ، ص 263 .

(2) منتصر سعيد حمودة ، مرجع سابق ، ص 237 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون
العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

أولا : الرفع من قيمة الغرامات الجزائية بموجب قانون المالية لسنة 2012

إن أهم ميزة لقانون المالية لسنة 2012 في تعديله للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة هو الرفع من قيمة الغرامات الجزائية المقررة لجريمة الغش الضريبي ، فقد كانت الغرامات الجزائية قبل هذا التعديل تتراوح بين حد أدنى قدره(50.000 دج) و حد أقصى قدره(3.000.000 دج) . إلا أن نظام الغرامات الجزائية المطبقة على جريمة الغش الضريبي قد عرف توجها نحو الرفع من قيمتها إذ تنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على : " فضلا على العقوبات الجبائية المطبقة ، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي :

- غرامة مالية من (50.000 دج) إلى (100.000 دج) عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها (100.000 دج) .

- الحبس من شهرين(02) إلى ستة (06) أشهر و غرامة مالية من (500.000 دج) إلى (2.000.000 دج) أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها (100.000 دج) و لا يتجاوز(1.000.000 دج) .

- الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنتين(02) و غرامة مالية من (500.000 دج) إلى (2.000.000 دج) أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها(1.000.000 دج) و لا يتجاوز (5.000.000 دج) .

- الحبس من سنتين (02) إلى خمس سنوات(05) و غرامة مالية من (2.000.000 دج) إلى(5.000.000 دج) أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها (5.000.000 دج) و لا يتجاوز(10.000.000 دج) .

- الحبس من خمس سنوات (05) إلى عشر سنوات (10) و غرامة مالية من (5.000.000 دج) إلى (10.000.000 دج) أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها (10.000.000 دج) .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

و الملاحظ على نظام الغرامات الجزائية المطبق على جريمة الغش الضريبي بموجب المادة

303 من قانون الضرائب المباشرة :

- تسقيف مبلغ الغرامات الجزائية بين حد أدنى قدره (50.000 دج) وأقصى قدره(10.000.000 دج) و المشرع في هذا المجال أبقى على الحد الأدنى للغرامة الجزائية المقدر ب(50.000 دج) و الذي كان مطبقا قبل تعديل المادة 303 سنة 2012 إلا أنه مقابل ذلك رفع الحد الأقصى للغرامة الجزائية الممكن توقيعها على مرتكب جريمة الغش الضريبي فبعد أن كان (3.000.000 دج) أصبح الحد الأقصى (10.000.000 دج) .

- في حالة تجاوز المبالغ المتملص منها (10.000.000 دج) كرس المشرع عقوبة غرامة تتراوح بين (5.000.000 دج) و (10.000.000 دج) كحد أقصى ، إن الأمر في هذه الحالة يتعلق بمبالغ متملص منها تقدر بالملايير في حين أن القاضي الجزائي مقيد بحد أقصى للغرامة قدره(10.000.000 دج) عندما يتعلق الأمر بمبالغ ضخمة متملص منها و هذا التوجه ليس بالجديد بالنسبة للمشرع الجزائري إذ كان ينتهج نفس السياسة العقابية في ظل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة قبل تعديلها سنة 2012 .

و إذا كان القاضي الجزائي يتمتع بسلطة تقدير الغرامة المقررة لجريمة الغش الضريبي رغم تقييدها بين حدين أدنى و أقصى إلا أن سلطته تنعدم في تحديد مبلغ الغرامة الجبائية و هذا ما أكدته المحكمة العليا في قرارها رقم 684697 المؤرخ في 2012/11/22 إذ قام قضاة الموضوع باستبعاد الخبرتين الأولى و الثانية و قضاوا بمبلغ قدره بأنفسهم دون تحديد العناصر التي اعتمدوا عليها في هذا التقدير و ألزموا المحكوم عليه في الحكم الفاصل في الدعوى الجبائية بأن يدفع مبلغ 25.284.489 دج إلى إدارة الضرائب دون توضيح للخبرة التي ارتكز عليها في تحديد هذا المبلغ

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

و على هذا الأساس اعتبرت المحكمة العليا هذا الحكم معرض للنقض لأن القاضي لا سلطة تقديرية له في تحديد مبلغ الغرامة الجبائية المحددة قانوناً⁽¹⁾ كما ذهبت أيضاً المحكمة العليا في قرارها رقم 0884479 المؤرخ في 2015/11/19 إلى أن المحكمة غير مؤهلة لتقدير المستحقات الضريبية إضافة إلى الغرامات الناتجة عن التأخير في حالة النص عليها قانوناً إذ يتعين أن تقضي بها كما وردت في طلبات إدارة الضرائب إلا إذا اعترض عليها المدين بها و طلب خبرة مضادة لتحديدتها فإن تعيين خبير لأجل ذلك يكون إجبارياً و بعد الخبرة و بعد الخبرة يتعين القضاء بالمبلغ الذي حدده الخبير دون نقصان⁽²⁾ .

ثانياً : الهدف من التوجه نحو رفع الغرامات الجزائية

تعد عقوبة الغرامة الجزائية العقوبة الغالبة في الجرائم الضريبية جميعها و هو الأمر الذي يوضح مدى تأثير الجزاءات الضريبية بفكرة النفعية لأن هدفها الأساسي هو تحقيق مصلحة الخزينة العمومية و من ثم كانت الغرامة الجزائية هي العقوبة الأساسية التي تفرض على مرتكب الجريمة الضريبية ، و هي من وجهة النظر الفنية و التقنية تعد من أنسب العقوبات للجرائم الضريبية لانسجام طبيعتها مع طبيعة المصلحة التي شرعت هذه الجرائم لحمايتها .
فالمكلف بالضريبة عندما يرتكب الجريمة الضريبية يهدف بالدرجة الأولى إلى التخلص من أداء دين الضريبة لذلك من الطبيعي أن يركز المشرع في الجزاء على العنصر المالي حتى تكون العقوبة من جنس العمل .

(1) المحكمة العليا الغرفة الجنائية ، قرار رقم 684697 مؤرخ في 2012/11/22 ، مجلة المحكمة العليا ، عدد 02 2013 ، ص ص 365 - 367 .

(2) المحكمة العليا الغرفة الجنائية ، قرار رقم 0884479 ، مؤرخ في 2015/11/19 ، مجلة المحكمة العليا ، عدد 02 2015 ، ص ص 298 - 300 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

إن الرفع من الغرامات الجزائية المطبقة على الجرائم الضريبية أبلغ في ردع المكلف و أجدى في زجره لما في ذلك من إيلاام له بطريق الإقتطاع من ماله فهي تحقق هدف المشرع في تغذية الخزينة بالأموال و من ثم تحقق الغرامة الجزائية الردع بصورتيه العام و الخاص فهي أفضل عقوبة لأنها تفيد الدولة من الناحية المالية⁽¹⁾ .

(1) طالب نور الشرع ، مرجع سابق ، ص ص 219 – 220.

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

المطلب الثاني

الأحكام الخاصة بالعقوبات الجزائية و سلطة القاضي في مواجهتها

أحاط المشرع تطبيق العقوبات الإدارية المقررة للمخالفات الضريبية بجملة من الضوابط و القيود مع تكريس ضمانات لفائدة مرتكب المخالفة و هذا تقاديا لأي تعسف من جانب إدارة الضرائب في استعمال سلطتها الردعية ، أما بالنسبة للعقوبات الجزائية المقررة للجرائم الضريبية فتستقل هي الأخرى ببعض الأحكام الخاصة التي تميزها ، إذ يتمتع القاضي في مجال تطبيق العقوبات الجزائية بسلطات محددة قانونا لا يجوز له تجاوزها .

إن سلطة القاضي في تقدير العقوبة الجزائية المتناسبة و جسامه الفعل و حجم الضرر تخول له إفادة المتهم بظروف التخفيف و النزول بالعقوبة الجزائية عن حدّها الأدنى إلا أن نطاق تطبيق ظروف التخفيف محصور في إطار العقوبات الجزائية و لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يمس العقوبات الجبائية ، و سيتم التفصيل في الأحكام الخاصة بتطبيق ظروف التخفيف عن الجرائم الضريبية من خلال (الفرع الأول) .

و نظرا لتنوع العقوبات بين الجبائية و الجزائية و تعدد الجهات المصدرة لها ، فقد تم تكريس قاعدة الجمع بين العقوبات المختلفة المقررة للجريمة الضريبية مع إقرار نظام التضامن في أدائها و سيتم التفصيل في قاعدة جمع العقوبات و التضامن في أدائها و مدى تعارض هذه القاعدة مع بعض المبادئ القضائية في المجال الجبائي و هذا من خلال (الفرع الثاني) .

و رغم الصرامة و الشدة التي تتسم بها العقوبات الجزائية المقررة لبعض الجرائم الضريبية إلا أنها لم تحقق وظيفتها الردعية بالنسبة لبعض المكلفين الذين لا يتوانون عن ارتكاب جرائم ضريبية أخرى رغم توقيع عقوبات سابقة عليهم ، فالسياسة الجنائية الواجب انتهاجها في مواجهة حالة العود أو التعدد في الجرائم الضريبية ينبغي أن تركز أساسا على التشديد في العقوبات (الفرع الثالث) .

الفرع الأول

الأحكام الخاصة بظروف التخفيف

تخضع العقوبات الجزائية المقررة للجرائم الضريبية لسلطة القاضي في اختيار العقوبة المناسبة ، وقد اعتمد المشرع الجزائري نظام الظروف المخففة منذ صدور قانون العقوبات و في ظل هذا النظام يجوز للقاضي الجزائي تقدير العقوبة و تخفيفها و النزول بها عن الحد الأدنى المقرر قانونا إلا أن الحديث عن تخفيض العقوبات الجزائية في ظل القانون العام يقتضي الوقوف على الأحكام الخاصة بنظام الظروف المخففة و مدى إمكانية تطبيقه على الجرائم الضريبية .

أولا : عدم تطبيق نظام ظروف التخفيف عن العقوبات الجبائية المقررة للجرائم الضريبية

نص المشرع صراحة على استبعاد العمل بنظام ظروف التخفيف إذا ما تعلق الأمر بالعقوبات الجبائية المقررة للجريمة الضريبية ففي مجال العقوبات الجبائية لجريمة الغش الضريبي استبعدت المادة 303 فقرة 04 تخفيض العقوبات الجبائية إذ نصت على : " لا تطبق بأي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات المنصوص عليها في المادة الجبائية "، و في نفس السياق نصت المادة 548 من قانون الضرائب غير المباشرة على عدم إعمال نظام ظروف التخفيف إذ جاء فيها : "لا تطبق بأي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من قانون العقوبات المقررة في مادة الجباية ...".

كما نصت كذلك المادة 132 من قانون الرسم على رقم الأعمال على : " لا تطبق بأي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 08 يونيو 1966 و المتضمن قانون العقوبات ...".

إن خصوصية الجرائم الضريبية لاسيما ما تعلق منها بالحق المعتدى عليه جعلت المشرع يستبعد إفادة المتهم المدان بجريمة ضريبية من نظام ظروف التخفيف في الشق المتعلق بالعقوبات

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

الجبائية و التي تأخذ شكل غرامات و ذلك راجع إلى أن تطبيق الغرامات الجبائية يحقق معنى الردع في الجرائم الضريبية التي فيها مساس بالمصلحة المالية للخرينة و المصلحة الإقتصادية للدولة ككل .

ثانيا : سلطة القاضي في تخفيف العقوبات الجزائية

لم تشر معظم قوانين الضرائب صراحة إلى سلطة القاضي في الأخذ بنظام ظروف التخفيف فيما يتعلق بالعقوبات الجزائية المقررة للجرائم الضريبية إلا أنه و بالنسبة لجريمة الغش الضريبي الواردة عقوباتها ضمن أحكام المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة فقد نصت في الفقرة الرابعة منها على : " لا تطبق في أي حال من الأحوال أحكام المادة 53 من قانون العقوبات على العقوبات المنصوص عليها في المادة الجبائية ، و يمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية باستثناء العقوبات المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المقطع 03 أعلاه و المقطع 06 أدناه ..."

فالمشرع قد منح القاضي سلطة إفادة المتهم الذي ارتكب جريمة الغش الضريبي من ظروف التخفيف في العقوبات الجزائية بشرط أن لا يكون المتهم في حالة عود إذ تم استبعاد تطبيق ظروف التخفيف على المتهم العائد و يستفاد من ذلك أن المسبوق بأي جريمة تختلف عن الجريمة الضريبية يمكن إفاته بظروف التخفيف و هذا وفقا للسلطة التقديرية للقاضي .

إلا أن المادة 303 فقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة استبعدت من نطاق تطبيق ظروف التخفيف العقوبة الواردة ضمن المقطع 06 من نفس المادة و بالرجوع للفقرة 06 فإنها تتضمن عقوبة نشر الحكم و هي عقوبة اختيارية بحيث يجوز للقاضي الحكم بها كما يجوز له عدم النطق بها الأمر الذي يدفعنا إلى التساؤل عن جدوى استبعاد تطبيق ظروف التخفيف عن مثل هذه العقوبة مادام أن تطبيقها أصلا هو أمر اختياري يتوقف على السلطة التقديرية للقاضي الجزائي

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

و ليس للقاضي أن يبين في حكمه نوع الظروف التي أخذ بها بل إنه غير ملزم بالإشارة إلى تلك الظروف المخففة إذ يكفي أن ينزل إلى ما دون الحد الأدنى المقرر جزاء للجريمة المرتكبة ليستشف منه ضمناً أنه أخذ بالظروف المخففة⁽¹⁾ .

و المشرع الجزائري من خلال المادة 303 فقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة لم يقصر تطبيق ظروف التخفيف على الشخص الطبيعي فقط المدان بجريمة ضريبية إذ يمكن تطبيقها حتى على الشخص المعنوي و هذا بإعمال مبدأ ظروف التخفيف و طبقاً للحدود التي وضعتها المادة 53 من قانون العقوبات و المادة 53 فقرة 07 نصت على مبدأ جواز إفادة الشخص المعنوي مثله مثل الشخص الطبيعي بظروف التخفيف و لكن بكيفيات مختلفة .

فالشخص المعنوي المبتدئ يجوز تخفيض عقوبة الغرامة المحكوم بها عليه إلى الحد الأدنى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي من طرف القانون الذي يعاقب على الجريمة أما الشخص المعنوي المسبوق قضائياً فلا يجوز تخفيض الغرامة الواجب الحكم بها عن الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها للشخص الطبيعي من طرف القانون عن نفس الجريمة في حالة استفادة الشخص المعنوي بظروف التخفيف⁽²⁾ .

أما بالنسبة للشخص الطبيعي المحكوم عليه بجنحة الغش الضريبي مثلاً ففي هذه الحالة نفرق بين الشخص المسبوق و الشخص الغير مسبوق فإذا كان المتهم غير مسبوق و كانت العقوبة المقررة للجنحة هي الحبس مع الغرامة أو الحبس و الغرامة فيجوز تخفيض عقوبة الحبس إلى شهرين(02) و الغرامة إلى (20.000 دج) .

(1) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائري العام ، دار هومة ، الجزائر ، 2003 ، 246 .

(2) الشافعي أحمد ، مرجع سابق ، ص ص 529-535 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

الفرع الثاني

الجمع بين العقوبات و التضامن في أدائها

إن مبدأ الجمع بين العقوبات هو قاعدة من القواعد المقررة ضمن قانون العقوبات و التي بمقتضاها يتم منح القاضي الجزائي سلطة تقديرية في ضم العقوبات المحكوم بها قضاء بشرط أن لا يتجاوز الحد الأقصى لعقوبة لجريمة الأشد إلا أن تطبيق هذا المبدأ في المجال الضريبي يرد عليه استثناء و خصوصية تتعلق بإلزامية جمع القاضي الجزائي للعقوبات المالية الموقعة على المكلف المدان و كذا الحكم وجوبا على الفاعل الأصلي بالتضامن مع غيره من الشركاء في أدائها

أولا : جمع العقوبات بين متطلبات عدم المعاقبة عن نفس الفعل مرتين و قاعدة استقلال الخصومة الجزائية عن الإدارية

إن الحديث عن جمع العقوبات المختلفة المقررة لردع الجرائم الضريبية يقودنا إلى البحث عن مدى تعارض تطبيق هذه القاعدة مع قاعدة عدم جواز معاقبة الشخص عن نفس الفعل مرتين خصوصا و أن الأمر هنا يتعلق بعقوبات إدارية و أخرى جزائية .

1 - التكريس التشريعي لقاعدة الجمع بين العقوبات المختلفة في المجال الجبائي

نص المشرع في المادة 303 في الفقرة 05 من قانون الضرائب المباشرة على :**تجمع العقوبات المنصوص عليها من أجل قمع المخالفات في المادة الجبائية مهما كان نوعها...** كما تضمنت المادة 549 من قانون الضرائب المباشرة قاعدة إلزامية جمع العقوبات بنصها على:**تجمع العقوبات فيما يخص قمع المخالفات في المادة الجبائية مهما كان نوعها .**

و قد نصت كل من المادتين 133 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و كذا المادة 120 فقرة 05 من قانون التسجيل على جمع العقوبات المقررة لردع الجرائم الضريبية مهما كان نوعها . إن خصوصية المادة الجبائية يقتضي تبيان الأحكام الخاصة بقاعدة جمع العقوبات المقررة بالمادة 36 من قانون العقوبات ؟.

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجنائي

إذ لم ترد أي أحكام تفصيلية بشأن تطبيق قاعدة جمع العقوبات في المادة الجنائية و يتم جمع العقوبات المقررة للجرائم الضريبية و المخالفات الجنائية تلقائيا دون الحاجة إلى تقديم طلب بذلك إلى الجهة القضائية المختصة .

فالمشعر الجزائري أورد الأحكام الخاصة بدمج العقوبات *confusion des peines* و كذا الأحكام الخاصة بضم العقوبات *commul des peines* و هذا تحت الفصل الثالث من قانون العقوبات المعنون ب تعدد الجرائم و قد منح المشعر للقاضي بموجب المادتين 35 فقرة 02 و 36 من قانون العقوبات سلطة تقديرية في ضم العقوبات السالبة للحرية و كذا العقوبات المالية إلا أن هذه السلطة ليست مطلقة فقد وضع لها المشعر عدة ضوابط و قيود أولها وجوب اتحاد نوع العقوبات موضوع الضم أي أن تنتمي إلى صنف واحد إضافة إلى عدم تجاوز الحد الأقصى لعقوبة الجريمة الأشد مع إلزامية تعليل قرار الضم⁽¹⁾.

ففي ظل القواعد العامة يعتبر تعدد الجرائم هو الشرط الأولي لتطبيق قاعدة ضم العقوبات أو جمعها و التعدد يقصد به أن ينسب إلى شخص أكثر من جريمة واحدة سواء كان ذلك بسبب فعل واحد أو أفعال متعددة و هو نوعان تعدد صوري و تعدد حقيقي ، فالتعدد الصوري أو المعنوي هو أن يرتكب شخص فعلا واحد يقبل عدة أوصاف أما التعدد الحقيقي أو المادي فمؤداه أن يرتكب شخص في وقت واحد أو في أوقات متعددة عدة جرائم لا يفصل بينهما حكم قضائي نهائي حاز قوة الشيء المقضي، و هنا تكون العبرة بالتعدد الحقيقي كما جاء في قرارات المحكمة العليا مثل القرار الصادر عن غرفة الجنج و المخالفات رقم 222057⁽²⁾ .

(1) بن يونس فريدة ، تنفيذ الأحكام الجنائية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون تخصص قانون جنائي كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2013/2012 ، ص ص 104-111 .

(2) بوسقيعة أحسن ، " في تعدد الجرائم و أثره في العقوبات : إشكالية تطبيق المادة 35 من قانون العقوبات دراسة تحليلية لقضاء المحكمة العليا ، مجلة المحكمة العليا ، عدد 02 ، 2010 ، ص ص 76 - 77 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

إلا أنه في الجرائم الضريبية ينبغي وجوبا تطبيق قاعدة جمع العقوبات مهما كان نوعها حتى و لو لم يكن هناك تعدد في الجرائم أي أن المكلف بالضريبة قد يخل بالتزام جبائي فتطبق عليه غرامات و زيادات أما إذا ثبت استعمال طرق احتيالية أو تدليسية في ارتكاب المخالفة و تمت متابعته جزائيا فإن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى تطبيق العقوبات الجزائية عليه كالغرامة الجزائية أو الحبس .

ففي المجال الجبائي إذن لا يشترط وجوب وجود تعدد أيا كان نوعه صوريا أو حقيقيا و إنما قد يعاقب الشخص بعقوبة إدارية و أخرى جزائية عن نفس الفعل الأمر الذي يطرح إشكالية العقاب المزدوج عن نفس الفعل و مدى تعارض ذلك مع مبدأ عدم جواز معاقبة الشخص مرتين عن نفس الفعل *ne bis in idem* .

إلا أن إعمال قاعدة جمع العقوبات في المجال الجبائي يتطلب مراعاة لمبدأ تناسب العقوبات الذي يقتضي أن يكون المبلغ الإجمالي للعقوبة المحكوم بها لا يتجاوز المبلغ الأكبر لإحدى العقوبات المقررة إن الحديث عن جمع الغرامات المالية في إطار الحد الأقصى أو أعلى غرامة المالية محكوم بها في المجال الجبائي لم يتطرق له المشرع في ظل قوانين الضرائب المختلفة الأمر الذي يطرح إشكالية وضع حد أقصى للغرامات الجزائية و الجبائية رغم أن القاضي ليس له أي سلطة في تعديل الغرامات الجبائية المقررة بموجب النصوص القانونية .

و من الواضح أن قاعد جمع العقوبات هي عملية سهلة لا تحتاج إلى عناء كبير حيث أنها عملية إضافة وحدة إلى وحدة أخرى و الناتج يساوي وحدة واحدة هي مجموع الجرائم التي ارتكبتها الجاني الذي يجب أن يعاقب عليها جميعا باعتبارها نتيجة طبيعية منطقية إلا أنها تشكل في جوهرها طريقة آلية دون مراعاة الجوانب الواقعية التي لا تستجيب لكل الحالات المنصوص عليها قانونا .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

إذ يستحيل تطبيق هذه القاعدة على المحكوم عليه لما لها من إفراط في العقاب يؤدي جمع عدة عقوبات سالبة للحرية قد تؤدي إلى استغراق كل عمر المحكوم عليه كما يؤدي جمع الغرامات المحكوم بها إلى استنفاد كل ثروته⁽¹⁾ و لعل هذا الإفراط في العقوبات المالية الناتج عن تطبيق قاعدة جمع العقوبات في المجال الجبائي له ما يبرره من الناحية الواقعية لكون الجرائم الضريبية تنصب في مجملها على التملص من دفع الضرائب و التي تعد موردا من موارد الخزينة أي أن المصلحة محل الحماية في الجرائم الضريبية هي المال العام .

2- قاعدة جمع العقوبات المختلفة و مبدأ استقلال الخصومتين الجزائية و الإدارية

إن المجلس الدستوري الفرنسي و منذ القرار الصادر عنه سنة 1989 أقر بالطابع الرديء لبعض العقوبات الإدارية غير أنه لم يكرس قاعدة منع جمع المتابعات غير أنه أكد على تطبيق مبدأ تناسب العقوبات ففي جميع الحالات فإن المبلغ الإجمالي للعقوبات المحكوم بها يجب أن لا يتجاوز حد المبلغ الأقصى لإحدى العقوبات المحكوم بها⁽¹⁾ .

إن سلطة القاضي الجرائي في جمع العقوبات لا تنحصر في العقوبات من نفس الطبيعة أي العقوبات الجزائية و إنما يمتد نطاق الجمع إلى العقوبات مهما كان نوعها و حتى لو كانت من طبيعة مختلفة ، إن الإشكال الذي يثور في هذا الصدد يتعلق بالجمع بين عقوبتين من طبيعتين مختلفتين مثل العقوبة التي يوقعها القاضي الإداري و التي تأخذ في الغالب شكل غرامات التأخير و الزيادات الضريبية و كذا الغرامات الجزائية التي يطبقها القاضي الجزائي مثلا فالأمر يتعلق هنا

(1) بن يونس فريدة ، مرجع سابق ، ص 101 .

(2) Sébastien fucini ، « Le principe non bis in idem et comul de poursuites administratives et pénales pour les memes faits » ,Rev les nouveaux problemes actuels de sciences criminelles , P.U.A.M ,2014 , pp 163-164 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

بعقوبتين تم النطق بهما من طرف جهتين قضائيتين مستقل كل منهما عن الآخر في أداء عمله بغض النظر عن الارتباط الموجود بين الدعوى الإدارية و الدعوى الجزائية .

فمن بين خصوصيات المتابعة و الخصومة في المجال الجبائي عموما هو استقلال الخصومتين و قد تم تكريس هذا المبدأ في الإجتهد القضائي للمحكمة العليا في قرارها رقم 378030 المؤرخ في 2009/01/28 و الذي انصب موضوع النزاع فيه حول إرجاء الفصل في الدعوى الجزائية لحين الفصل في القضية أمام الغرفة الإدارية ، و قد جاء في تسبب هذا القرار "حيث أن القاضي الجزائي مستقل عن القاضي الإداري و أن الحكم الإداري في مادة الضرائب لا حجية له أمام القاضي الجزائي" و مما جاء أيضا في تسبب هذا القرار "حيث أن موضوع القضية الإدارية هو تحديد الوعاء الضريبي و قيمة الأرباح و التصريحات المختلفة أما موضوع التهرب الضريبي فهو قضية جزائية تتعلق باستعمال وسائل تدليسية و وسائل غش من أجل التهرب من دفع قيمة الضريبة ، حيث ليس لقضاة المجلس القضاء بوقف الفصل في القضية بل كان عليهم الفصل فيها لاستقلالها عن الدعوى الإدارية و لعدم حجية الأحكام و القرارات الإدارية عليها فإنهم كما فعلوا فقد عرضوا قرارهم للنقض و الإبطال " (1).

إن هذه الإزدواجية في نظر المنازعات الضريبية أمام الجهات الجزائية فيما يخص مكافحة الغش الضريبي و أمام الجهات الفاصلة في دعاوى المكلفين و الذي ما انفك يتعاضم بتعاضم دور القاضي الإداري و هو قاضي الضريبة في الرقابة على صحة الإجراءات و انتهت هذه الإزدواجية بطرح إشكالية استقلال الخصومتين في مجال الجباية من حيث الطبيعة و من حيث الغرض و أن

(1) المحكمة العليا ، غرفة الجنج و المخالفات قرار رقم 378030 مؤرخ في 2009/01/28 ، بين (أ.س) ومديرية الضرائب ، مجلة المحكمة العليا ، عدد 02 لسنة 2010 ، ص ص 333-335 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

قرارات الجهات القضائية الإدارية لا تقيد الجهات الجزائية و ليس لها أي حجية عليها⁽¹⁾ ، فكيف إذن يلزم القاضي في ظل قوانين الضرائب المختلفة بجمع العقوبات المحكوم بها مهما كان نوعها رغم أن الأحكام الصادرة عن القضاء الإداري و المتضمنة تحديد و تعديل الغرامات الجبائية المحكوم بها على المكلفين لا تكون حجة أمام القاضي الجزائي الفاصل في الجرائم الضريبية .

فإذا كان استقلال الخصومتين الإدارية و الجزائية يرجع إلى اختلاف موضوع كل منهما فالخصومة الجبائية موضوعها تحديد الوعاء و الحقوق و الغرامات المتعلقة به أما القاضي الجزائي فينصب عمله على الغش الضريبي كما أن القواعد الإجرائية التي تخضع لها كلا الخصومتين مختلف عن الأخرى فإذا كان القاضي الجزائي يقبل الإثبات بجميع الطرق فإن الإجراءات أمام القاضي الإداري أو قاضي الضريبة تتميز بالطابع الكتابي ، إن المجال الجبائي و بالنظر لما يتميز به من خصوصية و استقلال من حيث الإجراءات فإنه هو الآخر لا يزال يتجه نحو تفضيل عدم الجمع بين العقوبات المختلفة⁽²⁾ .

و يختلف موضوع المنازعة في الضريبة عن موضوع القمع الجزائي للمخالفات الضريبية إذ يتمثل موضوع المنازعة في الضريبة في البت في المطالبات(الإحتجاجات) الرامية إلى الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة المفروضة أو الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي و عليه يتعين على قاضي الضريبة تحديد المبلغ القانوني للدين الجبائي و الفصل في مدى تأسيس الجزاءات الضريبية الطبقة من طرف الإدارة .

(1) Adrien soumagne , op.cit , pp 57 -58 .

(2) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الأول ، ص ص 432 -433 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

في حين تتمثل مهمة القاضي الجزائي الذي يتم إخطاره من طرف النيابة العامة بناء على شكوى إدارة الضرائب في البحث عما إذا كان المتهم ارتكب أو حاول ارتكاب المخالفة المنسوبة إليه و تسليط عليه العقوبة المقررة قانونا في حال ثبوت التهمة و ينعكس هذا الإختلاف بين الوظيفتين في استقلال الخصومتين الذي رتب عليه القضاء الفرنسي أن القاضي الجزائي غير ملزم بقيمة الوعاء المحددة من طرف إدارة الضرائب أو القاضي الإداري و لا تكفي أساسا لحكمه .

حيث قضت محكمة النقض الفرنسية أن مثل هذه التقديرات لا تسمح وحدها للقاضي الجزائي التأكد من وجود إخفاء مبالغ مالية تفرض عليها الضريبة و إنما يتعين عليه أن يؤسس اقتناعه على العناصر التي يستخلصها من التحقيق من معرض المرافعات و أن يستعمل طرق الإثبات التي خصه المشرع بها ، كما قضى بأن القرارات الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية ليس لها حجية الشيء المقضي فيه اتجاه القاضي الجزائي ، و يترتب على ذلك أنه ليس للقاضي الجزائي الحكم بوقف الفصل في الدعوى إلى حين يبت القاضي الإداري في وعاء الضريبة أو مبلغ الضريبة المفروضة المتنازع فيهما كما لا يجوز له أن يفصل في الدفع المثارة من طرف المكلفين بأداء الضريبة بشأن قيمة وعاء الضريبة⁽¹⁾ .

إن حاصل المبدأ العام المسمى باستقلالية الخصومة الجزائية يقتضي عدم التسليم به على إطلاقه بمعنى أنه لا يجب على القاضي الجزائي أن يستبعد العمل الذي قامت به إدارة الضرائب و قاضي الضريبة بل يجوز له أن يستمد عناصر اقتناعه من المعاينات الواقعية التي قام بها أعوان مراقبة الضريبة كما أنه عملا بهذا المبدأ فإنه من صلاحيات القاضي الجزائي تمديد رقابته إلى حد معرفة مدى خضوع المتهم للضريبة موضوع الإتهام بحكم طبيعة النشاط الذي يمارسه و إذا كان

(1) بوسقعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الأول ، ص ص 432- 433 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

القاضي الجزائي لا يهتم بتحديد وعاء الضريبة أكثر من اهتمامه بتحديد مدى التملص و الطرق الإحتيالية المستعملة فإن منازعة المكلف أمام قاضي التحقيق في مبلغ الضريبة المتملص منه يدعو إلى الإستعانة بالخبرة الفنية خصوصا و أن حجم المبلغ موضوع التملص هو مناط تكيف الجريمة⁽¹⁾ و في كل الأحوال يجوز للقاضي الجزائي تعيين خبير لتحديد مبلغ الضريبة المتملص منه و هذا وفقا لقرار الغرفة الجنائية رقم 533776 المؤرخ في 18/02/2009 و كذا القرار رقم 680624 المؤرخ في 22/07/2010⁽²⁾ .

فقاعدة استقلالية الخصومتين الإدارية و الجزائية في المجال الضريبي لا يمكن أن تكون قاعدة مطلقة بل هي نسبية و إن كانت هذه القاعدة تثير بعض الإشكالات فيما يتعلق باختلاف العقوبات الصادرة عن كلتا الجهتين القضائيتين و كذا اختلاف الإجراءات و طرق الإثبات المتبعة من طرف القاضي الإداري و القاضي الجزائي كما أنه استثناء لمبدأ الفصل بين الخصومتين اعتبر القضاء الفرنسي أن عدم احترام إدارة الضرائب للإجراءات التي نص عليها المشرع تحت طائلة البطلان لاسيما ما تعلق منها بواجب إخبار المكلف بحقوقه يشكل مساسا جسيما بحقوق الدفاع يترتب عليه بطلان إجراءات المتابعة الجزائية .

كما تطور موقف محكمة النقض الفرنسية فأخذت في مرحلة ثانية بالدفع المؤسس بكون التدقيق الذي لم يكن وجاهيا يؤدي إلى بطلان المتابعة الجزائية بصرف النظر عما إذا كانت المخالفة المنسوبة إلى المكلف بأداء الضريبة يمكن إثباتها بوسائل أخرى مستقلة عن التدقيق المعيب⁽³⁾ .

(1) بودالي محمد ، مرجع سابق ، ص ص 97 - 98 .

(2) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الأول ، ص 428 .

(3) نفس المرجع ، ص 433 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

فقد تثار أمام المحكمة الجزائية مسائل ليست في الأصل من اختصاصها و لكن الحكم في الدعوى متوقف على الفصل فيها فهل يحق للمحكمة الجزائية التي تنتظر في الدعوى المتعلقة بجريمة التهرب الضريبي و التي دفع المتهم أمامها بأنه غير مطالب أصلا بالدفع لأنه مستفيد من الإعفاء الضريبي أن تنتظر و تفصل في الدعويين ؟

وفقا للمادة 330 من قانون الإجراءات الجبائية و تطبيقا للقاعدة العامة فإن قاضي الأصل هو قاضي الفرع و عليه فإن المحكمة الجزائية تختص بالفصل في جميع الدفع التي يبديها المتهم دفاعا عن نفسه ما لم ينص القانون خلاف ذلك .

فمحكمة النقض الفرنسية في قرارها الصادر في 24 ماي 1967 بشأن قضية SEBAC أكدت أن القاضي الجزائري لا يوقف النظر في القضية الجزائية إلى أن يتخذ القاضي الجبائي قراره في أساس الضريبة و ذلك لأن مهمة القاضي الجزائري لا تتمثل في مراجعة الحسابات لإقامة قاعدة أساس الضريبة و لكنها تتمثل في البحث عما إذا قام المكلف بالضريبة بالتحايل أو محاولة التحايل للتملص من كامل الضريبة أو جزء منها ، و مما سبق نخلص إلى أن إثارة المسائل الأولية أمام المحكمة الجزائية لا يمس من استقلالية الدعوى العمومية عن الدعوى الإدارية⁽¹⁾ .

كما أن وسائل الإثبات تتداخل بين الدعوى الإدارية و الدعوى العمومية ، فإذا كان المحضر هو وسيلة الإثبات الأساسية لأنه يضم كل ما حرره أعوان الضرائب بعد معاينتهم للمخالفات و حجزهم للوثائق و المواد غير المصرح بها فإنه يمكن للقاضي الجزائري أن يكون قناعته من خلال ظروف و ملابسات القضية إعمالا لمبدأ حرية الإثبات الجزائري مع مراعاة حقوق الدفاع للمتهم المكلف بالضريبة و بالرغم من ذلك فالبعض يرى أن أمر تخويل القاضي الجزائري سلطة فحص

(1) شيعاوي وفاء ، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، مرجع سابق ، ص 221 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

المركز الضريبي للمكلف و تكييف هذا المركز طبقا لأحكام القانون الجبائي و التي هي سلطة أصلية يمارسها القاضي الجبائي المختص قد يؤدي إلى نتائج متعارضة في بعض الأحيان و الإضرار بمصالح المكلف و إهدار الضمانات المقررة هذا فضلا عن أن مبدأ الإختصاص المطلق و الشامل للقاضي الجنائي الذي يخول له الفصل في جميع المسائل التي يتوقف عليها الحكم في الدعوى الجنائية لا يجوز إعماله في الحالات التي يكون فيها الحكم في الدعوى الجنائية متوقف على الفصل في مسألة أولية تدخل في الإختصاص المطلق و الشامل لقاضي آخر مستقل عن القاضي الجزائي .

و لذلك و ضمنا لحسن سير العدالة و من أجل تحقيق نوع من التنسيق بين كل من القاضي الجزائي و القاضي الإداري بحيث يتم الفصل في الدعوى الجزائية أو الدعوى الجبائية المتعلقة بنفس الوقائع لحين الفصل في الدعوى الأخرى و ذلك تلافيا للتعارض بين الأحكام ، و على ضوء ما سبق لا يسعنا إلا أن نقر بتداخل وسائل الإثبات الجزائية مع وسائل الإثبات الإدارية في المادة الجبائية باعتبار أن القاضي الجزائي يتمتع بسلطة مطلقة في تقدير القرائن المتوفرة و التي من شأنها أن تؤدي إلى اقتناعه بوجود تحايل⁽¹⁾ .

و المخالفات الضريبية تأخذ عدة صور إلا أن الصورة الأصلية التي تتشارك فيها كل الضرائب هي الغش الضريبي الذي يتضمن صورتين الغش الضريبي بصفته جريمة جزائية و الغش الضريبي بصفته مخالفة جبائية بحتة تفرض عليها جزاءات تصدر عن الإدارة و ليس عن القاضي فمن الجائز أن يتعرض الغش الضريبي لجزاء جزائي و جزاء جبائي معا و قد لا يتعرض إلا للجزاء الجبائي كما لو انعدمت الجريمة الجزائية أو إذا رأت الإدارة عدم التمسك بالوصف الجزائي اعتبارا لبساطة الفعل و قد يتعرض الغش الضريبي للجزاء الجزائي فحسب .

(1) شيعاوي وفاء ، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، مرجع سابق ، ص ص 224 - 225 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

و في حالة ما إذا كانت الوقائع تشكل في آن واحد غشا معاقبا عليه جزائيا و غشا جبائيا بحثا سلكت محكمة النقض الفرنسية مسلك الإستقلالية و هكذا قضت بأنه في حالة ما إذا أدين شخص جزائيا و استفاد بعد ذلك من قرار صادر عن القضاء الإداري يؤكد بأن الضريبة التي كانت أساس حكم الإدانة جزائيا غير واجبة الأداء فإن الحكم الجزائي يبقى قائما إذ ليس ثمة في رأيها واقعة جديدة تسمح بمراجعة حكم الإدانة جزائيا باعتبار أن النزاعين الجبائي و الجزائي يختلفان من حيث طبيعتهما و من حيث موضوعهما و مع ذلك يبقى للقاضي الجزائي أن يستند إلى المعايينات التي أثبتها المراقبون لتكوين اقتناعه⁽¹⁾ .

(1) بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص ص 412 - 413 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

ثانيا : نظام التضامن في أداء العقوبات المالية

إن التضامن هو مفهوم مكرس ضمن القانون المدني و هذه الآلية تم تكريسها أيضا في أغلب فروع القانون سواء العام أو الخاص و التضامن قد يكون اتفاقيا أو قانونيا و المسؤولية في المجال الضريبي ليست اتفاقية و إنما مقررة بنص القانون و من ثم فإن الأمر يتعلق بالتضامن بنص القانون (1) .

و قد كرس المشرع الجزائري صراحة نظام التضامن ضمن قوانين الضرائب ، و قد أدرج هذا النظام كطابع تعويضي و من أهم تبريرات إدراجه هو أنه يضمن حماية مصالح الخزينة العامة بوصفه وسيلة للحصول أكثر يسرا و سهولة و من ثمة فإنه يحقق لإدارة الضرائب و الجباية بصفة عامة غرضها الأساسي المتمثل في حمايتها كدائن ضد خطر إعسار أحد المحكوم عليهم (2) .

1 - التضامن و قاعدة شخصية العقوبة

إن التضامن في أداء العقوبات و الغرامات المالية يمس الشركاء في الجرائم الضريبية و الذين لم يشتركوا في الجريمة الضريبية اشتراكا مباشرا و لكنهم ساعدوا بكل الطرق أو عاونوا الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك (3) و قد أقر المشرع للشركاء في الجرائم الضريبية نفس العقوبات المطبقة على الفاعلين الأصليين (4) كما يلزمون بأن يدفعوا بالتضامن العقوبات المالية الصادرة في حقهم (5) .

(1) Zenasni houari , op.cit , p 108 .

(2) السبتي فارس، مرجع سابق ، ص363.

(3) المادة 42 من قانون العقوبات ، مرجع سابق .

(4) المادة 303 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

(5) المادة 303 فقرة 07 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

و قد كرست المادة 551 من قانون الضرائب المباشرة نظام التضامن إذ نصت على : "الأشخاص أو الشركات المحكوم عليها بنفس المخالفة ينبغي عليهم أن يدفعوا بالتضامن العقوبات المالية المقررة" و في نفس الصدد أشارت المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة على تطبيق نظام التضامن في دفع الغرامات الجزائية و سائر العقوبات المالية المطبقة في آن واحد على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين و على الشخص المعنوي .

كما كرست أيضا المادة 136 من قانون الرسوم على رقم الاعمال و كذا المادة 36 من قانون الطابع تطبيق قاعدة التضامن و ذلك بالدفع المشترك للغرامات المالية و كذا الغرامات الجزائية الصادرة في حق الفاعل الأصلي و الشركاء سواء كانوا أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الشرعيين أو المؤسسين .

فنظام التضامن إذن لا يخل بقاعدة شخصية العقوبة لأن العقوبة الجزائية سلطت على كل متهم بحسب مساهمته في الجرم في حين أن التضامن في الغرامات الجبائية فإن الملزم فيها بالتضامن لا يعدو و أن يكون إلا مجرد وكيل للتحويل⁽¹⁾ .

2 - غموض يكتنف أحكام التضامن في المجال الجبائي .

إن نطاق التضامن في المجال الجبائي يشمل الغرامات و العقوبات المالية الجزائية منها و الجبائية و لم تتضمن قوانين الضرائب أي حكم يتعلق بتلطيف قاعدة التضامن في سداد الغرامات الجبائية بحسب المسؤولية الجزائية لكل طرف بل إن التضامن يشمل الفاعل و الشريك و الشخص المعنوي و لعل ما يبرر نظام التضامن هو أن الجرائم و المخالفات تقع تبعا لاتفاق

(1) السبتي فارس ، مرجع سابق ، ص363.

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

الفاعلين فمن الطبيعي أن يحكم عليهم بالتضامن لسداد الغرامات المقضي بها بالإضافة إلى أن طابع التعويض و الإصلاح المدني و المترتب عن خصوصية الدعوى المدنية التي تمارسها إدارة الضرائب عندما تتأسس كطرف مدني أمام القاضي الجزائي قد تبرر أيضا نظام التضامن في المجال الجبائي و الذي يعد طريقا من طرق التنفيذ و التحصيل الإضافية الممنوحة لإدارة الضرائب في حالة الغش الضريبي⁽¹⁾.

حددت كل قوانين الضرائب مجال تطبيق نظام التضامن و هذا من خلال المواد 303 فقرة 07 من قانون الضرائب المباشرة ، المادة 551 من قانون الضرائب غير المباشرة ، المادة 135 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 36 من قانون الطابع و الذي يقتصر على العقوبات المالية الجبائية و الجزائية ، غير أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية فإنها تنص على : "عندما يتعذر تحصيل الضرائب من أي نوع كانت و الغرامات الجبائية التي يسند تحصيلها لمصلحة الضرائب و المترتبة على شركة جراء مناورات تدليسية أو عدم التقيد بصفة متكررة بمختلف الألتزامات الجبائية ، يمكن أن تحمل المسؤولية بالتضامن بين المدير أو المديرين و المسير أو المسيرين أصحاب الأغلبية أو الأقلية بمفهوم المادة 32 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة مع هذه الشركة عن دفع الضرائب و الغرامات المذكورة . و لهذا الغرض يباشر العون المكلف بالتحصيل دعوى ضد المدير أو المديرين أو المسير أو المسيرين أمام رئيس المحكمة الذي يتبعه مقر الشركة الذي يبيت على منوال ما هو معمول به في المواد الجزائية".

إن المشرع الجزائري من خلال المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية قد وسع من نطاق التضامن إذ لا يشمل فقط التضامن في دفع الغرامات الجبائية و الجزائية و إنما يمتد تطبيق نظام

(1) Christian Lopez , op.cit , p 206.

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

التضامن إلى التضامن في دفع الضريبة المستحقة على الشركة بين الشخص المعنوي و مسيره أو مديره و هو نفس الإتجاه الذي سلكه المشرع الفرنسي في ظل قانون الضرائب المباشرة .

إن المشرع الفرنسي نص في إطار أحكام قانون الضرائب المباشرة في المادة 1745 منه على إمكانية الحكم بالتضامن في أداء الغرامات الجبائية و كذا دفع الضريبة على كل من تم الحكم عليه إلى جانب المكلف القانوني بالضريبة محل التملص و الغش فبموجب المادة 1745 من القانون العام للضرائب الفرنسي كل من كان محل حكم نهائي بالإدانة عن جريمة الغش الضريبي يمكن الحكم عليه بالتضامن إلى جانب المكلف القانوني بالضريبة المتملص منها بدفع هذه الضريبة و العقوبات الجبائية المختلفة إلا أن هذا التضامن من نوع خاص ، فالقاضي الجزائي يمكنه تطبيق التضامن أثناء نظره للدعوى العمومية و هذا بناء على طلب إدارة الضرائب باعتبارها الطرف المدني فتطبيق التضامن الوارد بالمادة 1745 من القانون الفرنسي قد يتعارض مع مبدأ استقلال الخصومة الجبائية و الجزائية كما أن هذا التضامن يرد على مبالغ الضريبة و التي لا يتمتع القاضي الجزائي بسلطة الرقابة عليها بالإضافة إلى أن بعض الأشخاص المحكوم عليهم بالتضامن في أداء دين الضريبة الذي لا علاقة لهم به⁽¹⁾.

و بالرجوع إلى أحكام قوانين الضرائب المختلفة نجد أن المشرع الجزائري قد كرس التضامن في إطار المادة 303 فقرة 07 من قانون الضرائب المباشرة كما كرسة أيضا في ظل المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية إلا أن مجال و ظوابط تطبيق كل منهما مختلف و يثير العديد من الإشكالات القانونية .

إن التضامن المكرس بموجب المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة يتم بهدف معاقبة الممارسات التدليسية و التي تعتبر جريمة و هو الأمر الذي لا ينطبق على التضامن المقرر

(1) Wilfrid jeandidier , op.cit , p 171 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

بموجب المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية إذ أن تطبيق نظام المسؤولية الجبائية ضد المسيرين تستوجب وجود و إصدار حكم أما في مجال الغش الضريبي فإن تطبيق نظام التضامن على الشركاء في الجريمة لا يحتاج إلى صدور حكم بذلك لأنه لا يرتكز على الحكم في حد ذاته و إنما على نص القانون في حين أن المسؤولية الجبائية المقررة بموجب المادة 155 من ق.إ. جبائية يجب إقرارها و النطق بها من طرف القاضي فلا يقوم التضامن بين الشخص المعنوي و المسيرين قبل صدور حكم المحكمة⁽¹⁾ .

إلا أن الملاحظ في هذا الصدد أن تطبيق المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية يكتنفه الكثير من الغموض و هذا باعتبار نطاق تطبيق هذه المادة يتعلق بمنازعات التحصيل الواقعة على دين الضريبة و الغرامات الجبائية المرتبطة بها إلا أن المحكمة المختصة بالنظر في هذه الدعوى هي محكمة مقر الشركة و التي ينبغي أن تفصل وفقا للإجراءات المعمول بها في الفصل في الخصومة الجزائية ، فالإشكال الذي يثور في هذه الحالة يتعلق بسلطة القاضي في الرقابة التحقيق في مدى مشروعية الضريبة المفروضة و العقوبات الجبائية و التي تتدرج أصلا في منازعات الوعاء و التي هي من صميم اختصاص القاضي الإداري و هل يمكن أن تمتد رقابة القاضي إلى حد النظر في مشروعية الغرامة محل الحكم بالتضامن و هل سيستعمل القاضي وسائل التحقيق العامة مع العلم أن القاضي الإداري عند تحقيقه في منازعات الوعاء الضريبي يستعين بوسائل تحقيق خاصة محددة قانونا. ، و إذا ما اعتبرنا أن هذه الضرائب و الغرامات محل دعوى التحصيل عن طريق التضامن بين المديرين أو المسيريين و الشخص المعنوي كانت محل منازعة حول قيمتها أمام القاضي الإداري و صدر حكم بشأنها فما مدى حجية الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية أمام القاضي الفاصل في منازعة التحصيل و هل يتعارض ذلك مع مبدأ استقلال الخصومة الجبائية و الجزائية .

(1) Zenasni houari , op.cit , pp 112 – 113 .

الفرع الثالث

أثر العود و تعدد الجرائم على عقوبات الجرائم الضريبية

إن الشخص الذي يرتكب جريمة أو أكثر بعد الحكم عليه نهائيا من أجل جريمة ففي هذه الحالة قد يتكرر وقوع جريمة مماثلة أو مختلفة يرتكبها نفس الشخص بعد أن يتم الفصل نهائيا في الأولى و بمعاقبته قبل ارتكاب الجريمة الجديدة ، فالعود يشبه تعدد الجرائم الحقيقي في أن المتهم يرتكب أكثر من جريمة و يختلف عنه في أنه لا يكون في حالة التعدد قد صدر حكم نهائي سابق على الجاني قبل ارتكاب جريمة جديدة في حين أنه في حالة العود لا بدا و أن تقع الجريمة الثانية بعد صدور حكم نهائي بالإدانة⁽¹⁾ و المشرع الجزائري قد أخذ بنظام العود و كذا تعدد الجرائم في المجال الجنائي و رتب عليهما عدة آثار من حيث العقوبة الجزائية المطبقة .

أولا : تطبيق نظام العود في الجرائم الضريبية

إن تطبيق نظام العود في المجال الجنائي يقتضي توافر مجموعة من الشروط و التي لا تختلف في مجملها مع الشروط العامة لتطبيق هذا النظام المقررة في قانون العقوبات .

1 - شروط تطبيق نظام العود عن الجرائم الضريبية

بالرجوع إلى أحكام المواد 303 فقرة 03 و 306 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة المادة 546، 547 من قانون الضرائب غير المباشرة و كذا المادة 35 فقرة 02 و 03 من قانون الطابع يتضح أن تطبيق نظام العود يقتضي توافر الشروط الآتية :

- ارتكاب جريمة ضريبية معاقب عليها جزائيا .

- صدور الحكم بالإدانة عن المحاكم الجزائية

(1) السبتي فارس ، مرجع سابق ، ص285.

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

- أن يتضمن الحكم عقوبة جنائية إذ لا يعتد بالتدابير الوقائية .
- ارتكاب فعل مجرم جزائيا(جريمة ضريبية) في أجل 05 سنوات بعد تاريخ صدور الحكم بالإدانة عن الجريمة الأولى .
- أن تكون العقوبة أصلية فلا يعتد بالعقوبات التكميلية⁽¹⁾ .

2 - سلطة القاضي الجزائي في تشديد عقوبات الجرائم الضريبية في حالة العود

مما لا جدال فيه أن المجرم العائد يعتبر أشد خطورة من الناحية الإجرامية من المجرم المبتدئ بما أن العقوبة لم تحدث أثرها الذي هو إنذار للجاني و تنبيهه و حث لإرادته على الإبتعاد عن طريق الإجرام فبعودته إلى ارتكاب الجريمة يتخلف أثر الإنذار في نفسية الجاني مما يتعين تشديد مسؤولية و عقوبة المجرم العائد⁽²⁾ .

و قد نصت المادة 130 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه : "يترتب وجوبا عن العود كما هو محدد في المادة 131 أدناه مضاعفة العقوبات الجبائية منها و الجزائية المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الإبتدائية ... في حالة العود يعاقب على المخالفات المنصوص عليها في المادتين 114 و 116 بالحبس لمدة تتراوح بين ستة أيام و ستة أشهر و تضاعف عقوبات الحبس المنصوص عليها بالنسبة للمخالفات الإبتدائية..."

كما نصت المادة 303 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة على : "إن العود في أجل 05 سنوات تنتج عنه بحكم القانون مضاعفة العقوبات سواء كانت جبائية أم جزائية المنصوص

(1) السبتي فارس ، مرجع سابق ، ص 286.

(2) سيدي محمد الحميلي ، السياسة الجنائية بين الإعتبارات التقليدية للتجريم و البحث العلمي في مادة الجريمة ، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة أوبكر بلقايد تلمسان ، 2012/2011 ، ص 447

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

عليها بخصوص المخالفات الأولية..." ، و بموجب المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة تم الإشارة إلى وجوب مضاعفة الغرامات الجبائية و الجزافية المقررة بالنسبة للمخالفة الأولى في حالة العود ، و في الإتجاه نصت المادة 35 فقرة 02 من قانون الطابع على أن : "العود المحدد في الفقرة 03 أدناه يؤدي بحكم القانون إلى مضاعفة الغرامات سواء كانت جبائية أو جزائية المقررة للمخالفة الأولى".

فضلا عن ذلك فإنه يترتب على العود تطبيق عقوبات مثل الأمر بنشر الحكم⁽¹⁾ و التي هي عقوبة جوازية للقاضي الجزائي سلطة توقيعها عند ارتكاب بعض الجرائم الضريبية لأول مرة إلا أن تطبيقها يصبح وجوبيا في حالة العود⁽²⁾ ، كما أشارت المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة إلى بعض العقوبات التي تطبق بحكم القانون على بعض مرتكبي الجرائم الضريبية إذ نصت على : "... و في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام فإن العقوبة المقررة بمقتضى المقطع السالف الذكر تؤدي بحكم القانون إلى منع مزاوله مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسب و لو بصفة مسير أو مستخدم و عند الإقتضاء غلق المؤسسة " .

إن عقوبة المنع من ممارسة المهنة المقرر في الفقرة الأخيرة من المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة يخص بعض الفئات مثل المحاسبين و المستشارين الجبائين الذين يتواطئون و يشتركون في ارتكاب جرائم ضريبية إلا أن الملاحظ في هذا الصدد أن المادة 544 في الفقرة الأخيرة منها تنص عن المنع من ممارسة المهنة يتقرر بقوة القانون عند العود و لكن

(1) المادة 120 من الأمر رقم 105/76 يتضمن قانون التسجيل ، المعدل و المتمم ، مرجع سابق .

(2) المادة 130 من الأمر رقم 102/76 يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال ، مرجع سابق .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

التساؤل الذي يثور بهذا الشأن يتعلق بالجهة المصدرة لعقوبة المنع و هل ينبغي إدراجها ضمن الحكم الجزائي الثاني في حالة العود أم تصدر عن الجهة الإدارية الوصية التي يخضع لها المحاسب و المستشار و هذا في شكل عقوبة تأديبية .

إن الوقائع المتابع بها الشخص و التي تأخذ وصفا جزائيا يختص القاضي الجزائي بتقديرها و فحصها و من ثمة إدانة المتهم بما نسب إليه و على هذا فإن القاضي الجزائي له سلطة توقيع عقوبة المنع من ممارسة المهنة في حالة العود و هذا لا يمنع أيضا من مساءلة المتهم تأديبيا أمام الجهة الإدارية الوصية إذا كانت الوقائع تشكل خطأ مهنيا أيضا و توقيع العقوبات التأديبية عليه.

و يرجع سبب تشديد العقوبة في حالات العود إلى شخص الجاني فارتكاب المتهم أكثر من جريمة على الرغم من سبق الحكم عليه بعقوبة يعبر عن خطورة إجرامية لدى الجاني الذي لم تردعه العقوبة السابقة و لم يفلح الحكم السابق في إزالتها و لذلك ينظر جانب من الفقه إلى العود على أنه نظام جنائي وقائي ، و يعبر العود إذن عن ميل إجرامي لدى الشخص الذي ينبغي مواجهته بتشديد العقوبة بالنسبة للجرائم الجديدة إذ أن شخصية العائد تكمن فيها خطورة واضحة على المجتمع⁽¹⁾ .

(1) حسني الجندي ، مرجع سابق ، ص 178 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

ثانيا : تطبيق نظام التعدد في الجرائم الضريبية

يقصد بتعدد الجرائم حالة الشخص الذي يرتكب جريمتين أو أكثر قبل صدور حكم نهائي ضده من أجل واحدة منها و قد نص المشرع الجزائري على تعدد الجرائم في قانون العقوبات إذ يعتبر تعددا في الجرائم من يرتكب في وقت واحد أو في أوقات متعددة عدة جرائم لا يفصل بينها حكم نهائي⁽¹⁾ .

1 - شروط تطبيق نظام التعدد في مجال الجرائم الضريبية

تم تكريس تعدد الجرائم في عدة نصوص من قوانين الضرائب على غرار المادة 544 فقرة 04 من قانون الضرائب غير المباشرة و كذا المادة 306 فقرة 03 من قانون الضرائب المباشرة و التي نصت على:"... و في حالة العود أو تعدد الجناح المثبتة بحكم أو عدة أحكام ..."، أما المادة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال فقد نصت هي الأخرى تعدد الجرائم : " في حالة العود أو تعدد الجناح المعاينة بحكم أو عدة أحكام..."

و من خلال النصوص القانونية المذكورة أعلاه فإنه لقيام التعدد لا بد من توافر شرطين أساسيين

- أن يرتكب الشخص فعلين أو أكثر يشكل كل واحد في حد ذاته جريمة يعاقب عليها القانون و يستوي أن تكون الجرائم المرتكبة بسيطة أم مركبة و أن تقع في نفس الوقت و في ذات المكان أو في أوقات و أمكنة مختلفة .

- أن يكون الجاني قد حكم عليه من أجل إحدى الجرائم عند ارتكابه الأخرى إذ يشترط صدور حكم في إحدى الجرائم أو في عدد منها و هذا الشرط مستمد من عبارة "المثبتة بحكم أو عدة

(1) المادة 33 من قانون العقوبات ، مرجع سابق

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

أحكام" الواردة بالنصوص القانونية المذكورة أعلاه .

فإذا تملص شخص معنوي من الضريبة على أرباحه و نشاطه الخاضع للضريبة مستعملا طرقا تدليسية فإن هذه الممارسات يحكمها نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و المتعلق الغش الضريبي كما قد يحدث أن يكون التملص لا يخص الضريبة على أرباح الشركات فقط و إنما يمتد ليشمل حقوق و رسوم مستحقة الدفع بموجب قانون الضرائب الغير مباشرة أو قانون الرسوم على رقم الأعمال ففي هذه الحالة فإن هذه الممارسات التدليسية بهدف التملص من الرسم قد تخضع مثلا لأحكام المادة 532 من قانون الضرائب الغير مباشرة .

أما إذا تعلق التهرب الضريبي بأكثر من سنة مالية فإن الأمر يتعلق هنا بحالة تعدد الجرائم إذ أن المحكمة العليا في قرارها رقم 716337 المؤرخ في 20/01/2011 خلصت إلى أنه بعد تعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2003 فإن جريمة التهرب الضريبي أصبحت محددة بسنة مالية و بالتالي إذا كان التهرب يتعلق بأكثر من سنة مالية فإننا نكون أمام تعدد الجرائم⁽¹⁾ .

2 - أثر التعدد على العقوبة في الجرائم الضريبية

إن العقوبات الأصلية المقررة للجرائم الضريبية تتنوع بين عقوبات الحبس و الغرامات الجزائية و الجبائية فإذا تعلق الأمر بتعدد الجرائم الضريبية فإن القاعدة بالنسبة للعقوبات المالية على اختلاف أنواعها هي الجمع و قاعدة مكرسة صراحة في ظل قوانين الضرائب المختلفة ، ففي هذه الحالة يقوم القاضي الجزائري بجمع كل العقوبات المالية الجبائية منها و الجزائية .

(1) المحكمة العليا الغرفة الجنائية ، قرار رقم 716337 مؤرخ في 20/01/2011 ، مجلة المحكمة العليا ، عدد 02 ، 2012 ، ص ص 308 - 310 .

الباب الثاني-الفصل الثاني العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي

و إذا كان في ظل القواعد العامة يجوز للقاضي تقرير عدم جمع الغرامات الجزائية فليس له ذلك في الغرامات الجبائية التي لا يجوز دمجها و من ثم تصدر الغرامات على كل جريمة يثبت ارتكابها قانوناً⁽¹⁾ .

أما فيما يخص العقوبات السالبة للحرية و باعتبار أن قوانين الضرائب قد نصت على أن تعدد الجح الضريبية يثبت بحكم أو عدة أحكام فإذا صدرت عدة أحكام سالبة للحرية تخص جح ضريبية مختلفة بسبب تعدد المحاكمات فإن القاضي يمكنه أن يأمر بضمها كلها أو بعضها بموجب قرار مسبب و هذا في نطاق الحد الأقصى المقرر قانوناً للجريمة الأشد⁽²⁾ و هذا باعتبار أن أغلب الجرائم الضريبية المنصوص عليها في ظل قوانين الضرائب تأخذ وصف جحة على غرار جح التملص من الضرائب المنصوص عليها في كل من قوانين الضرائب المباشرة و قانون الضرائب غير المباشرة و كذا قانوني التسجيل و الرسوم على رقم الأعمال أي أنها من طبيعة واحدة ، كما أنه يجوز للقاضي أن يدمج العقوبات السالبة للحرية و يقضي بعقوبة واحدة على أن لا تتجاوز مدتها الحد الأقصى للعقوبة المقررة قانوناً للجريمة الأشد⁽³⁾ و هذا إذا ما توافرت شروط دمج العقوبات المقررة قانوناً .

(1) بوسقاعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي العام ، مرجع سابق ، ص 338 .

(2) المادة 35 من قانون العقوبات ، مرجع سابق .

(3) المادة 34 من قانون العقوبات ، مرجع سابق .

خلاصة الفصل الثاني

بالرغم أنه لا يمكن إنكار وجود قانون عقوبات ضريبي ضمن نصوص متفرقة من قوانين الضرائب إلا أن هذا القانون لا يتمتع باستقلالية و شمولية تسمح بالحديث عن هذا القانون بوصفه قانونا مستقلا بذاته ، فبالرجوع إلى قوانين الضرائب المختلفة نجدها نصت على العديد من العقوبات الجبائية و الجزائية المقررة للجرائم الضريبية و في مقدمتها جريمة الغش الضريبي غير أن تطبيق بعض هذه العقوبات يكتفه الغموض على غرار الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي مرتكب جريمة الغش الضريبي إذ أن النصوص العقابية الواردة ضمن قوانين الضرائب لم تفصل في هذه المسألة رغم أن عقوبة الغرامة الجزائية هي العقوبة الأصلية الوحيدة المقررة للشخص المعنوي إلا أنها لم تحضى بأحكام تفصيلية ضمن قوانين الضرائب كما لم يتم الإحالة بشأنها لأحكام قانون العقوبات .

كما أن العديد من العقوبات التكميلية تمت الإشارة إليها ضمن قوانين الضرائب على غرار نشر الحكم و غلق الشخص المعنوي غير أن أحكام تطبيق هذه العقوبات يكتنفها الغموض سواء من حيث المدة سريانها و سلطة القاضي الجزائي في توقيعها ضف إلى ذلك فإن بعض العقوبات التكميلية مثل المنع من ممارسة المهنة و الإقصاء من الصفقات العمومية تمت تكريسها ضمن نصوص متفرقة في قوانين المالية و قانون الصفقات العمومية و كذا القانون المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية إلا أن هناك خلط فيما يخص سلطة تطبيق هذه العقوبات بقوة القانون و بين نطق القاضي الجزائي بها باعتبارها عقوبة تكميلية و يبقى قانون العقوبات هو المرجع لتطبيق بعض العقوبات بخصوص بعض الجرائم الضريبية التي تم تجريمها ضمن قوانين الضرائب على غرار الإعتراض الجماعي على الضريبة و التي تم الإحالة بشأنها إلى نصوص ملغاة ضمن قانون العقوبات و بذلك بقيت هذه الجريمة دون عقوبات جزائية .

خلاصة الباب الثاني

إن مساءلة الشخص جزائياً عن الجرائم الضريبية يقتضي ارتكاب هذا الأخير لممارسات تدليسية تشكل خرقاً و مساساً بأحكام قوانين الضرائب ورغم أن الممارسات التدليسية قد أوردتها المشرع على سبيل المثال ضمن قوانين الضرائب المختلفة و هذا لاستحالة حصرها لكونها تتسم بالتطور مواكبة بذلك التطور التكنولوجي إذ أصبح يتم توظيف التكنولوجيا الحديثة المتمثلة في أنظمة المعلوماتية و الشبكات المختلفة لارتكاب أعمال تدليسية .

إن ارتكاب الممارسات التدليسية أياً كانت الوسيلة المستعملة في ارتكابها تشكل الركن المادي للجريمة الضريبية إلا أنه و رغم قيام الركن المادي تبقى مسألة مساءلة الفاعل جزائياً تكتسي خصوصية تتعلق بوجود تقدير ملاءمة المتابعة الجزائية لردع الجريمة الضريبية و هو الإختصاص المنوط بلجنة المخالفات الجبائية التي تم استحداثها في إطار محاولة إرساء استقلالية عن إدارة الضرائب في مجال تقدير ملاءمة المتابعة و حتى لا تنفرد إدارة الضرائب بممارسة هذه الصلاحيات غير أن تشكيلة هذه اللجنة التي يغلب عليها الطابع الإداري يرسخ من جديد فكرة تبعية هذه اللجنة و التحكم في قراراتها من طرف إدارة الضرائب.

وفي ظل غياب معيار حاسم لتقدير مدى ملاءمة المتابعة الجزائية من عدمها فإن المشرع ركز على النتيجة المترتبة عن هذه الممارسات و هذا من خلال عبارة "كل من تملص أو حاول التملص" الواردة في أغلب نصوص التجريم و العقاب عن جرائم الغش الضريبي و هو ما ينم عن تشدد المشرع في التعامل مع الجرائم الضريبية سواء تحققت النتيجة الإجرامية و هي التملص من الضريبة أم لم تتحقق و قد برز موقف المشرع المتشدد في المعاقبة عن الجرائم الضريبية قبل سنة 2012 حيث كانت جريمة الغش الضريبي يعاقب عليها بعقوبات سجنية بوصفها جنائية غير أن المشرع سرعان ما تراجع عن موقفه المتشدد في ردع جريمة الغش الضريبي و هذا سنة 2012 .

غير أن السياسة العقابية للمشرع الجزائري برز فيها نوع من الليونة و التساهل و عدم الحرص في النص على الأحكام و العقوبات الخاصة ببعض الفئات و الجرائم و هذا عندما ساوى بين عقوبات الغرامة الجزائية المقررة للشخص المعنوي مع تلك المقررة للشخص الطبيعي كما أن جريمة الإعتراض الجماعي على الضريبة لازالت بدون عقوبات جزائية تقابلها و هذا لإلغاء النصوص العقابية الخاصة بردع الجرائم الماسة بسلامة الإقتصاد الوطني .

كما أن القاضي عند تطبيقه للعقوبات الجزائية الأصلية منها و التكميلية يتأرجح بين العقوبات الواردة ضمن قوانين الضرائب و تلك المقررة بموجب قانون العقوبات بالإضافة إلى أن سلطة القاضي الجزائي مقيدة بجملة من الضوابط المقررة ضمن قوانين الضرائب المختلفة على غرار إلزامية الجمع بين العقوبات المختلفة و الحكم بالتضامن في أداء العقوبات المالية رغم ما يكتنف تطبيق بعض هذه الأحكام الجبائية الخاصة من غموض .

الخدمة

خاتمة

تكتسي الجرائم الضريبية خصوصية تبرز من خلال عدة مظاهر أهمها أن مرتكبي هذا النوع من الجرائم هم المخاطبين بالالتزامات الضريبية و كذا بالنظر إلى محل الجريمة الذي ينصب في أغلب الجرائم على الضريبة أو الرسم و التي تعتبر ديونا للخرينة العمومية و قد اقتضت هذه الخصوصية تكريس إجراءات بحث وتحري خاصة للكشف عن كل الخروقات المرتكبة في المجال الجبائي من أجل قمع الجناة .

إلا أن توجه السياسة العقابية الحديثة نحو الحد من العقاب بخصوص الجرائم الإقتصادية عموما و الجرائم الضريبية خصوصا يقتضي إيجاد عقوبات تتناسب و المخالفات الضريبية و هذا تماشيا مع هذا الإتجاه من جهة و حماية للمال العام و الموارد الضريبية من جهة أخرى .

إن ارتباط الضرائب و الرسوم بممارسة الأنشطة التجارية و هو المجال الذي يقوم على عنصري السرعة و الإئتمان نتج عنه ارتكاب العديد من المخالفات الضريبية من طرف فئة التجار غير أن متطلبات مواكبة عنصري السرعة و الإئتمان في المجال التجاري و عدم تعطيل الأنشطة التجارية اقتضى إسناد سلطة الردع إلى إدارة الضرائب عن طريق توقيع جزاءات إدارية على مرتكبي المخالفات الضريبية ، غير أن منح إدارة الضرائب سلطة الردع لا يعني الإقصاء الكلي لسلطة القاضي الجزائي في ردع الجرائم الضريبية فالسلطة الردعية المخولة لإدارة الضرائب لا تتعارض مع سلطة القاضي الجزائي و يجب أن تتم في إطار احترام المبادئ و الضوابط الدستورية و أي إخلال بتلك الضوابط يمكن أن يترتب عنه قيام مسؤولية إدارة الضرائب أمام القضاء كما يجعل الأعمال و الجزاءات الإدارية الصادرة عنها معيبة بعيب عدم المشروعية .

و لعل أهم ما يميز النظام العقابي في المجال الضريبي هو توزيع سلطة العقاب بين إدارة الضرائب التي تعد من الإدارات التقليدية التي تملك سلطة توقيع جزاءات إدارية و بين القضاء الجزائي الذي يقمع الجرائم الضريبية ، و من خلال دراستنا لموضوع الآليات الردعية المقررة لقمع الجرائم الضريبية نقف على أهم النتائج المتمثلة في :

- إن أساس سلطة الردع الممنوحة لإدارة الضرائب هو إمتيازات السلطة العامة القائمة على وجود علاقة قانونية تتخللها حقوق و التزامات متقابلة على عاتق الطرفين المكلف و الإدارة و ليس على أساس علاقة تعاقدية تم الإخلال بأحد بنودها من طرف المكلف بالضريبة .

- تتدرج و تتنوع سلطات إدارة الضرائب بين سلطات الرقابة و التحقيق وصولا إلى سلطة الردع إذ يترتب على ممارسة سلطة الرقابة و التحقيق إتخاذ تدابير من طرف إدارة الضرائب ضد المخالفين تتمثل في إعادة تقييم الضريبة أو التقييم التلقائي لأسس الضريبة ، إذ لا يمكن لإدارة الضرائب اللجوء مباشرة إلى توقيع العقوبات المالية على المخالفين دون اثبات المخالفة عن طريق البحث و التحري .

- إن البطلان هو الأثر القانوني الذي رتبته المشرع على مخالفة الإجراءات الجوهرية من طرف إدارة الضرائب عند تطبيقها لبعض التدابير كالتقييم التلقائي للضريبة أو إعادة التقييم ، إلا أن عبء إثبات خرق إجراءات جوهرية يقع على عاتق المكلف بالضريبة و يسند للقاضي مهمة الفصل في مدى اعتبار الإجراء جوهري .

- تملك إدارة الضرائب سلطات واسعة فيما يخص تقدير مدى كفاية الضمانات المقدمة من طرف المكلف تدعيما لطلب إرجاء دفع الضريبة لذلك قد تحرم الإدارة المكلف من حق إرجاء الدفع بناء على تقديرات غير سليمة أو تعسفية بحجة عدم كفاية الضمانات المقدمة .

- إن الحرمان من الإمتيازات الجبائية كجزاء مقرر لمخالفة الإلتزامات الضريبية لا تقتصر سلطة تطبيقه على إدارة الضرائب فقط و إنما قد يصدر هذا الجزاء عن هيئات و إدارات أخرى .
- تشكل الغرامات الجبائية أهم صورة للجزاء الإداري في المجال الجبائي و قد تكون غرامات محددة الحد الأدنى و الحد الأقصى بموجب نص القانون كما قد تأخذ شكل الغرامات النسبية التي تحتسب على أساس نسب مئوية معينة بالنظر إلى حجم المبلغ المتملص منه الذي يتم تحديده من طرف إدارة الضرائب .
- هناك العديد من المسائل المتعلقة بشروط تطبيق و كفيات حساب بعض الغرامات الجبائية يكتنفها الغموض و يتم التفصيل فيها عن طريق قرارات وزارية و مناشير و تعليمات مما يجعل إدارة الضرائب صاحبة الإختصاص في تفسير بعض النصوص القانونية المبهمة .
- لا تحمل جميع الغرامات الجبائية التي تطبقها إدارة الضرائب خصائص العقوبة البحتة على غرار غرامات التأخير و الزيادات الضريبية لذا لا يمكن اعتبارها عقوبة بالمعنى الحقيقي لكونها تحمل بعض خصائص التعويض لذا فهي مزيج بين العقوبة و التعويض و هذا رغم أن المشرع الجزائري في الكثير من النصوص القانونية يشير إلى هذا النوع من الغرامات تحت تسمية العقوبة.
- يعتبر الإخلال بالإلتزامات الضريبية هو مناط توقيع الغرامات الجبائية إلا أن الملاحظ أن مخالفات الإخلال بالإلتزامات الضريبية تعتبر من المخالفات المادية التي تقوم بمجرد ارتكاب الفعل بغض النظر عن ظروف و أسباب ارتكابه ، إذ لا يعتد بالجهل بالقانون أو الغلط و مع ذلك فإن المشرع كرس على نطاق ضيق فكرة السبب الأجنبي الخارج عن إرادة المكلف كسبب معفي من توقيع الغرامات الجبائية على غرار ما هو مكرس بالمادة 68 من قانون المالية لسنة 2017 .
- إن بعض العقوبات الإدارية في المجال الجبائي تجمع بين صفتي التدبير الإحترازي و العقوبة و هذا على غرار المصادرة الإدارية التي نص المشرع على تطبيقها في إطار نطاق ضيق ضمن

قوانين الضرائب إذ تعد تدبير وقائي لكون سلطة إدارة الضرائب في مصادرة و اتلاف السلع و البضائع المغشوشة هدفها تفادي استعمالها في ارتكاب ممارسات غش و تدليس كما أنها تهدف إلى تحقيق الغرض الإصلاحى الذى يعد من أغراض العقوبة ، و نفس الشيء بالنسبة لعقوبة الغلق الإدارى للمحل التجارى إذ يتمتع بصفة التدبير الاحترازى الوقائى المتمثل فى ضمان تحصيل الدين الضريبى عن طريق الغلق الذى يتبعه إجراء البيع كما ينطوي الغلق الإدارى على الغرض الإصلاحى المتمثل فى الردع الخاص .

- إن الرقابة الإدارية على مشروعية التدابير و القرارات العقابية الصادرة عن إدارة الضرائب لا تصل فى الكثير من الأحيان إلى حلول توافقية بين المكلف و الإدارة و ذلك لانحياز الإدارة لأجهزتها مصدرة القرار من جهة و لانعدام الثقة بين المكلف و الإدارة من جهة أخرى .

- يتمتع القاضى الإدارى بسلطات واسعة فى نظر القرارات الصادرة عن إدارة الضرائب غير أنه بالنسبة للغرامات الجبائية و الزيادات الضريبية المترتبة عن نقص فى التصريح و التى تحتسب بنسب مئوية على أساس المبلغ المتملص منه فإنه لا يمكنه تعديلها أو فحص مشروعيتها بصفة مستقلة و إنما يكون بالتزامن مع فحص مشروعية الضريبة المفروضة و التحقق من أسس الفرض و التقدير الضريبى وفقاً لإجراءات التحقيق الخاصة المقررة ضمن قانون الإجراءات الجبائية .

- إن ممارسات المكلف أو الغير هي أساس المساءلة و توقيع الجزاء الإدارى أو الجزائى حسب الحالة أو توقيعها معا غير أنه لا توجد معايير قانونية و لا قضائية تسمح بتصنيف هذه الممارسات سواء فى خانة المخالفات الإدارية أو الجريمة التى تستوجب المتابعة الجزائية .

- كانت إدارة الضرائب هي صاحبة السلطة فى تكييف الممارسات المرتكبة إخلالاً بأحكام قوانين الضرائب إلا أنه تم استحداث لجنة المخالفات الجبائية التى أسندت لها مهام تقدير مدى ملائمة المتابعة الجزائية من عدمها و هذا عن طريق إبداء الرأى غير أن تشكيلة هذه اللجنة إدارية

بحثة مما يجعلها خصما و حكما في نفس الوقت كما أن معايير تصنيف الممارسات يكتنفها الغموض فهل معيار الجسامة هو الأساس الوحيد المطبق في عمل هذه اللجنة .

- تتعدم سلطة القاضي الجزائري في تقدير جسامة الممارسات التدليسية و تكييفها لكونه مقيد بالمبلغ الضريبي المتملص منه المحدد سلفا من طرف إدارة الضرائب و المشار إليه ضمن شكاوها المقدمة أمام النيابة و من ثم فإن دور القاضي الجزائري ينصب على إدراج الممارسات في سلم العقوبات المقررة ضمن نصوص التجريم على أساس المبلغ المتملص منه الوارد بشكوى إدارة الضرائب المدعمة بالوثائق الثبوتية التي أعدتها الإدارة .

- لا يستطيع القاضي الجزائري بصدد نظره في جريمة الغش الضريبي مثلا بسط رقابته على مبالغ الضريبة المفروضة و الغرامات الجبائية المحددة على أساس المبلغ المتملص منه من تلقاء نفسه إلا إذا طعن المتهم في قيمة الضرائب أو الغرامات الجبائية المفروضة عليه فهنا يجوز للقاضي الجزائري تعيين خبير من أجل النظر في صحة الطعن.

- تتفرد جرائم الغش الضريبي فيما يخص الأحكام العامة للعقاب لكونها تساوي في العقوبات بين مرتكب الجريمة التامة و بين من شرع فيها و هذا واضح من خلال عبارة" كل من تملص أو حاول التملص" الواردة ضمن نصوص التجريم و العقاب في قوانين الضرائب كما ساوى المشرع أيضا بخصوص الجرائم الضريبية بين عقوبة الفاعل الأصلي و الشريك .

- تكريس المسؤولية الجزائية المزدوجة بين الشخص المعنوي و المسير القانوني بالنسبة لجرائم الغش الضريبي كما أن نطاق المسؤولية الجزائية في المجال الجبائي يتسم بالإتساع ليشمل طائفة كبيرة من الأشخاص الذين قد يرتكبوا جرائم ضريبية بصفتهم فاعلين أصليين أو شركاء بحكم وظائفهم كالمحاسبين و المصنفين و المستشاريين الجبائين .

- رغم أن الغرامة الجزائية هي العقوبة الأصلية الوحيدة المقررة للشخص المعنوي إلا أن تطبيقها على مرتكبي جرائم الغش الضريبي يكتنفه الغموض لكون قوانين الضرائب لم تفصل في قيمتها و من غير المعقول أن تكون مساوية لغرامة الشخص المعنوي .
- تم تسقيف الحد الأقصى للغرامة الجزائية المقررة لجريمة الغش الضريبي بموجب المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة بمبلغ من (5.000.000 دج) إلى (10.000.000 دج) عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها (10.000.000 دج) .
- إن جزء كبير من العقوبات التكميلية سواء المقررة للشخص الطبيعي أو المعنوي لم تنص قوانين الضرائب على إمكانية تطبيقها كما أن البعض الآخر منها يكتنف الغموض كيفية تطبيقه مما يتعين اللجوء إلى الأحكام التفصيلية الواردة ضمن قانون العقوبات .
- إن بعض الممارسات المرتكبة من طرف المكلف أو الغير كالإعتراض على تأسيس الضريبة تم تجريمها بموجب قوانين الضرائب غير أنه تم إحالة تطبيق العقوبات المقررة لها إلى قانون العقوبات في شقه المتعلق بالجرائم الماسة بالإقتصاد الوطني الملغاة و هو ما يجعل هذه الجريمة بدون عقوبات جزائية إن هذا الأمر يقتضي الوقوف على السياسة العقابية المنتهجة بخصوص هذه الجرائم و هل تنتج نحو إلغاء تجريم مثل هذه الممارسات خصوصا في ظل تماطل المشرع في إقرار عقوبات لمثل هذه الجرائم .
- يلزم القاضي الجزائي بالتقيد بالأحكام الخاصة بتطبيق العقوبات الجزائية على الجرائم الضريبية المقررة ضمن قوانين الضرائب و أي إخلال بهذه الأحكام الخاصة يجعل حكمة مشوبا بعيب مخالفة القانون غير أن بعض الأحكام الخاصة الواردة ضمن قوانين الضرائب تثير بعض الإشكالات العملية عند تطبيقها على غرار قاعدة جمع العقوبات المختلفة الجبائية و الجزائية و التي تثير إشكالية تعارض قاعدة الجمع مع مبدأ عدم جواز معاقبة الشخص عن نفس الفعل مرتين

و كذا مبدأ استقلال الخصومتين الجبائية و الجزائية و مدى حجية الحكم الإداري أمام القاضي الجزائي .

- إن تطبيق نظام التضامن في المجال الجبائي يسوده الغموض خصوصا في ظل اختلاف نطاق التطبيق و شروطه بين أحكام التضامن المقررة بالمادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية و المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة .

و من ثم فإن أهم التوصيات التي يمكن تقديمها في ختام هذه الدراسة تتمثل في :

- إذا كانت إدارة الضرائب من الإدارات الكلاسيكية التي تتمتع بسلطة الردع فإن ذلك ينبغي أن يتم في إطار احترام ضوابط مشروعية هذه السلطة و كذا مشروعية الجزاء الإداري الأمر الذي يتطلب عدم ترك مجال للتوسع في ممارسة الوظيفة الردعية تحت غطاء التفويض التشريعي .

- إن تفسير النصوص القانونية التي يكتنفها الغموض عن طريق إصدار قرارات ، تعليمات و مناشير حول كيفية التطبيق ينبغي أن يكون على نطاق ضيق حتى لا يتيح لإدارة الضرائب تفسير القوانين بما يتناسب و توجهاتها و من ثم لا تكون هذه السلطة وسيلة للتحكم و التعسف في مواجهة المكلف .

- تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف عن طريق نشر الوعي و إرساء مبادئ الثقة المتبادلة الأمر الذي من شأنه أن يضيفي فعالية أكثر على الرقابة الإدارية المنصبة على التدابير و العقوبات الصادرة عن إدارة الضرائب فيثق المكلف في مصداقية الوظيفة الرقابية للإدارة و من ثم يقتنع بعدالة التدابير و العقوبات الإدارية المسلطة عليه .

- يجب إعادة النظر في التشكيلة الحالية للجنة المخالفات الجبائية بحيث تضمن التنوع و تجمع بين أعضاء من إدارة الضرائب و الخبراء و المحاسبين و قضاة و هو ما من شأنه تعزيز حياد هذه اللجنة.

- ينبغي تعديل نصوص قوانين الضرائب لتشمل بعض أوجه الأنشطة و الخدمات الإلكترونية التي تدر على ممارستها بأرباح طائلة دون إخضاعها للضرائب على غرار التوريدات على الخط أو الخدمات غير المادية بصفة عامة و التي أضحت تعرف انتشارا واسعا و تخرج من نطاق الفرض الضريبي مما يحرم الدولة من الموارد الضريبية المتأتية من هذه الخدمات .

- يجب عدم الخلط بين العقوبات التكميلية التي يتمتع القاضي الجزائي بسلطة توقيعها على مرتكبي الجرائم الضريبية و بين بعض العقوبات المقررة بقوة القانون على غرار عقوبة الإقصاء من الصفقات العمومية الواردة أحكامها ضمن المرسوم الرئاسي رقم 247/15 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام و التي تطبق بقوة القانون في حالة وجود حكم بالإدانة بجرم الغش الضريبي حتى و لو لم ينطق بها القاضي الجزائي .

- يجب التفرقة بين عقوبة المنع من ممارسة المهنة باعتبارها عقوبة تكميلية يمكن النطق بها من طرف القاضي الجزائي بصفة متزامنة مع إصداره لعقوبة مقررة لجريمة من الجرائم الضريبية و بين المنع من ممارسة المهنة بقوة القانون الواردة ضمن أحكام القانون 08/04 المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية و الذي يكون نتيجة لتخلف شرط من شروط القيد في السجل التجاري لوجود حكم بالإدانة عن جرم الغش الضريبي فهنا تكون عقوبة المنع لاحقة على ردع جريمة الغش الضريبي .

كما أن أغلب النصوص القانونية تنص على عقوبة المنع من ممارسة النشاط التجاري في حالة الإدانة بجريمة الغش الضريبي رغم تصور ارتكاب جريمة الغش الضريبي من طرف ممارسي المهن الحرة و الصناعيين مما يتعين إضافة عبارة المنع من ممارسة النشاط التجاري الصناعي و الحر في حالة الإدانة بجرم الغش الضريبي .

- يجب تفادي اللبس و التعارض الذي قد يكتنف مواعيد سريان بعض العقوبات التكميلية التي يوقعها القاضي الجزائي و تلك العقوبات المقررة بقوة القانون فعقوبة المنع من ممارسة المهنة التي

ينطق بها القاضي قد تكون نهائية أو لمدة أقصاها خمس (05) سنوات باعتبار كل جرائم الغش الضريبي هي عبارة عن جنح في حين أن عقوبة المنع من ممارسة النشاط التجاري بقوة القانون لا يمكن أن تكون نهائية فهي مؤقتة و تتوقف على رد الإعتبار للمحكوم عليه بجنحة الغش الضريبي فبمجرد رد الإعتبار يمكن قيد مرتكب جريمة الغش الضريبي في السجل التجاري من جديد .

- يجب التعامل بمرونة مع بعض المبادئ القضائية مثل مبدأ اسقلال الخصومة الجبائية عن الجزائية و عدم حجية الحكم الإداري أمام القاضي الجزائي و هذا نظرا لما يثيره من اشكالات عملية تتعلق بحدود سلطات القاضي الجزائي و كذا جمعه لعقوبات جبائية صادرة عن القاضي الإداري مع ما يصدره من عقوبات جزائية مما يتعين عدم تطبيق هذه القواعد بصفة مطلقة .

- يجب التمييز بين التضامن بقوة القانون الناتج عن الحكم بالإدانة عن جرائم الغش الضريبي المنصوص عليه بالمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الذي يرد على التضامن في أداء الغرامات المالية الجبائية و الجزائية بين الفاعلين الأصليين و الشركاء ففي هذه الحالة يعتبر الحكم الجزائي مقرر للتضامن و بين التضامن في أداء الضريبة و الغرامات الجبائية المنصوص عليه بالمادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية بين الشخص المعنوي و المدراء أو المسيرين فهنا يعتبر حكم القاضي منشأ للتضامن و هي المسألة التي تحتاج إلى المزيد من التفصيل لتقادي أي لبس في التطبيق .

- يجب تكثيف التنسيق و التعاون على الصعيد الدولي و كذا الداخلي بين إدارة الضرائب و الإدارات ذات الصلة بالأنشطة الخاضعة للضريبة و هذا حتى يتسنى الكشف عن مختلف الممارسات التدليسية المستحدثة باستعمال الوسائل الإلكترونية و التي هدفها التملص من الضريبة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا : الكتب

- 1 - أبو الوفا أحمد ، إجراءات التنفيذ ، الطبعة الثانية ، دون دار نشر ، 1997 .
- 2 - إبراهيم سيد أحمد، الحراسة الإتفاقية ،القضائية ، القانونية و الإدارية فقها و قضاء دار الفكر الجامعي، الإسكندرية ، 2003.
- 3 - أبو صالح عبد الله ، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة ، المطبعة العربية ، الجزائر 2005 .
- 4- أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1990 .
- 5 - أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى ، الجزائر 2005.
- 6- أمين مصطفى محمد ، علم الجزاء الجنائي ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر 2008
- 7 - أنور محمد صدقي المساعدة ، المسؤولية الجزائية عن الجرائم الإقتصادية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2009 .
- 8 - أحمد قائد مقل ، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي : دراسة مقارنة ، الطبعة الأولى دار النهضة العربية مصر، 2005 .
- 9 -إكرامى بسيوني عبد الحي خطاب ، القاضي الدستوري و رقابته للتشريعات الضريبية : دراسة تحليلية مقارنة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 2012 .
- 10- الحاج طارق ، المالية العامة ، دار صفاء ، عمان ، 1999 .
- 11 - العيد صالحى ، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية: الأنظمة الجبائية ، الرقابة

- الجبائية ، المنازعات الجبائية ، دار هومة ، الجزائر ، 2005 .
- 12 -الوريكات عبد الله ، أثر الردع الخاص في الوقاية من الجريمة في القانون الأردني : دراسة مقارنة مع القانون الإيطالي و المصري ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2007 .
- 13- السعيد محمد الإمامي عبد الله ، السند التنفيذي في قانون المرافعات : دراسة تأصيلية مقارنة بأحكام الفقه الإسلامي ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2008 .
- 14 -السبتي فارس ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري"، دار هومة الجزائر ، 2008 .
- 15- براهيم محمد ، القضاء المستعجل ، الجزء الأول ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007 .
- 16 - بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية و الدولية ، دار النشر للتعليم و التكوين، الجزائر 2010 .
- 17 - بربارة عبد الرحمان ، طرق التنفيذ من الناحيتين المدنية و الجزائية ، منشورات بغدادي الجزائر ، 2009 .
- 18 -برحماني محفوظ ، الضريبة العقارية : دراسة في القانون الجزائري و التشريعات المقارنة دار الجامعة الجديدة الإسكندرية ، 2009 .
- 19 - بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي العام ، دار هومة ، الجزائر ، 2003 .
- 20 - بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي العام ، دار هومة ، الجزائر ، 2009 .
- 21 - بوسقيعة أحسن ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص ، الجزء الأول ، الطبعة 21 ، دار هومة ، الجزائر ، 2019 .
- 22 - حسني الجندي ، القانون الجنائي: شرح الجرائم و العقوبات ، الجزء الثاني ، الطبعة الأولى دار النهضة العربية القاهرة ، 2006 /2005 .
- 23 -حسني الجندي ، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول ، دار النهضة العربية ، القاهرة 2006/2005 .

- 24- حامد عبد المجيد دراز ، سعيد عبد العزيز عثمان ، المالية العامة ، القسم الثاني ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، بدون سنة ، ص 102 .
- 25 - حسنين محمد ، طرق التنفيذ في قانون الإجراءات المدنية الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1982.
- 26- طالب نور الشرع ، الجريمة الضريبية ، دار وائل ، عمان ، 2008 .
- 27- يونس أحمد البطريق ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 .
- 28 - كوسة فضيل، الدعوى الضريبية و إثباتها في ضل اجتهاد مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر . 2010 .
- 29 - كوسة فضيل ، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهادات مجلس الدولة ، دار هومة الجزائر ، 2011 .
- 30- محمد عباس محرزى ، إقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة ، الجزائر، 2004 .
- 31 - محمد علي أحمد قطب ، الموسوعة القانونية و الأمنية في حماية المال العام ، إيتراك للنشر ، القاهرة ، 2006 .
- 32 - محمد سامي الشوا ، القانون الإداري الجنائي ، دار النهضة العربية، القاهرة ، 1996 .
- 33 - محي محمد مسعد ، الإصلاح الضريبي بين الواقع و المأمول ، دار رؤية الإسكندرية . 2008 .
- 34 - محمد علي السالم العياد الحلبي ، أكرم طراد الفايز ، شرح قانون العقوبات القسم العام ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007 .
- 35 - محمد أبو نصار ، محفوظ المشاعلة ، فراس عطا اللة الشهوان ، محاسبة الضرائب بين النظرية و التطبيقية ، الطبعة الثالثة ، مطابع الدستور التجارية ، عمان ، 2005 .
- 36 - مروك نصر الدين ، طرق التنفيذ في المواد المدنية ، الطبعة الثانية ، دار هومة ، الجزائر . 2008 .
- 37 - محمد زكي أبو عامر ، قانون العقوبات: القسم العام، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1993 .

- 38 - منتصر سعيد حمودة ، الجرائم الإقتصادية ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر
2010
- 39 - محمد علي سويلم ، المسؤولية الجنائية في ضوء السياسة الجنائية ، دار المطبوعات
الجامعية ، مصر ، 2007
- 40 - محمد فريد العريني، محمد سيد الفقي، القانون التجاري:الأعمال التجارية، التجار، الشركات
التجارية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2010 .
- 41 - ناهد فتحي الحموري، الأوراق التجارية الإلكترونية:دراسة تحليلية مقارنة،دار الثقافة ، الأردن
2009
- 42 - ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومة ، الجزائر
2003.
- 43 - سنية أحمد يوسف ، الإطار القانوني للملف الضريبي ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية
2004 .
- 44 - سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة : النفقات العامة ، الإيرادات العامة ، الميزانية العامة
منشورات الحلبي الحقوقية لبنان ، 2003 .
- 45 - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي ، دار حامد للنشر و التوزيع ، الأردن
2015 .
- 46 - علال حسن، موجز القانون القضائي الجزائري، الجزء الثاني، المؤسسة الوطنية للنشر،
الجزائر، 1975 .
- 47 - عبد العزيز عبد المنعم خليفة، ضمانات مشروعية العقوبات الإدارية العامة، المركز القومي
للإصدارات القانونية ، مصر ، 2008.
- 48 - عوابدي عمار ، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة العامة في النظام الجزائري، الجزء
الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1982 .

49 - عبد الرؤوف مهدي، المسؤولية الجنائية عن الجرائم الإقتصادية، منشأة المعارف ، مصر . 1976 .

50 - فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر ، دار العلوم ، الجزائر ، 2008

51 - فريجة حسين ، شرح القانون الإداري : دراسة مقارنة ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2013 .

52 - خليل عواد أبو حشيش ، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية ، دار حامد ، الأردن . 2004 .

ثانيا : الرسائل و المذكرات

أ - رسائل الدكتوراه

1 - أمزيان عزيز ، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم القانونية ، تخصص قانون الأعمال ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، 2013/2012 .

2 - الشافعي أحمد ، الإعتراف بمبدأ المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي ، أطروحة دكتوراه في الحقوق ، قسم القانون العام ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة ، 2012/2011 .

3 - بن يونس فريدة ، تنفيذ الأحكام الجنائية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون تخصص قانون جنائي كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة محمد خيضر بسكرة 2013/2012 .

4 - بلعسلي ويزة ، المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية ، رسالة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص القانون ، كلية الحقوق ، جامعة مولود معمري تيزي وزو . 2014 .

5 - بن بادة عبد الحليم ، المسؤولية الجزائية للمؤسسات الإقتصادية عن جريمة الغش الضريبي أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في القانون العام ، تخصص قانون عام اقتصادي ، كلية

- الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة غرداية 2018/2017.
- 6 - برني كريمة ، فعالية الجزاء الجنائي في مجال الأعمال ، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون الخاص ، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان ، 2016/2015.
- 7- واضح إلياس ، إرجاء الدفع في المواد الجبائية : دراسة مقارنة ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في القانون ، قسم القانون العام ، جامعة وهران 02 ، 2015-2014 .
- 8 - واسطي عبد النور ، المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي عن الجرائم الإقتصادية : الغش الضريبي و تبيض الأموال نموذجاً ، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه ، تخصص القانون الجنائي للأعمال ، كلية الحقوق ، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان 2017/2016 .
- 9 - زعزوعة فاطمة ، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة ، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2013/2012 .
- 10 - لعلاوي محمد ، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس و تحصيل الضرائب بالجزائر ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص علوم إقتصادية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015/2014
- 11- مرامرية حمة ، الحجز التنفيذي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة، شعبة القانون الخاص ، جامعة باجي مختار عنابة ، 2009/2008 .
- 12 - سيدي محمد الحمليلي ، السياسة الجنائية بين الإعتبارات التقليدية للتجريم و البحث العلمي في مادة الجريمة ، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة أبوبكر بلقايد تلمسان ، 2012/2011 .
- 13 - عبيد ريم ، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم فرع القانون العام ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015/2014 .
- 14 - شيعاوي وفاء، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق تخصص قانون أعمال ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2010/2009

ب - مذكرات الماجستير

- 1 - بوالخوخ عيسى ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، فرع التنمية ، جامعة باتنة ، 2004/2003 .
- 2 - بدري جمال ، عملية الرقابة الجبائية على الغش و التهرب الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق جامعة الجزائر 01 ، 2009/2008 .
- 3 - يحي لحضر ، دور الإمتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص فرع إستراتيجية السوق في ظل إقتصاد تنافسي، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2006-2007 .
- 4 - كمال محمود متولي ، عدالة الضريبة بين القانون و الشريعة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المالية ، جامعة الجزائر ، 1988/1987 .
- 5 - كتون بومدين ، العقوبة الإدارية و ضمانات مشروعيتها ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ، قسم القانون العام ، جامعة أوبكر بلقايد تلمسان ، 2011/2010 .
- 6 - عيساوي عز الدين ، السلطة القمعية للهيئات الإدارية المستقلة في المجال الإقتصادي و المالي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون ، فرع قانون الأعمال ، جامعة مولود معمري تيزي وزو ، 2005/2004 .
- 7 - علي صحراوي ، مظاهر الجباية في الدول النامية و أثرها على الإستثمار الخاص من خلال إجراءات التحريض الجبائي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، جامعة الجزائر ، 1992 .
- 8 - تصاص سليم ، المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، فرع قانون الأعمال ، كلية الحقوق جامعة منتوري قسنطينة ، 2008 /2007 .
- 9 - خميخ محمد، الطبيعة الخاصة للجريمة الإقتصادية في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر ، 2011/2010 .

ثالثا : المقالات

- 1 - أمقران عبد العزيز ، " عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة " ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 ، ص 7 - 15 .
- 2 - الحمزة عبد الحليم ، " الفحص الضريبي الإلكتروني كأداة لتفعيل عمل الإدارة الضريبية: نحو نموذج لنظام المعلومات الإلكترونية في الإدارة الضريبية في الجزائر " مجلة دراسات جبائية ، كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة البليدة ، عدد 12 ، جوان 2018 ، ص 87-109 .
- 3 -الروسان إيهاب ، " خصائص الجريمة الإقتصادية : دراسة في المفهوم و الأركان " ، مجلة دفاتر السياسة و القانون ، العدد السابع ، جوان 2012 ، ص ص 73 - 118 .
- 4 -العياري كمال ، " الإثبات في نزاعات التوظيف الإجباري " ، ملتقى حول النزاع الجبائي أمام المحاكم المعهد الأعلى للقضاء التونسي ، 30 جانفي 2003 .
- 5 - ابراهيمي محمد ، " الأشكال المختلفة لمشاركة المواطن في الإدارة الجزائرية ، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية ، الإقتصادية و السياسية ، عدد 04 ، 1985 ، ص 852-862 .
- 6-بوراس عبد الرحمان ، " النزاع الجبائي أمام المحاكم " ، ملتقى النزاع الجبائي أمام المحاكم ، المعهد الأعلى للقضاء التونسي ، 30 جانفي 2003 .
- 7 -بوسقيعة أحسن ،"المخالفة الضريبية " ، المجلة القضائية ، ديوان الوطني للأشغال التربوية ، الجزائر ، العدد 01 ، 1998 ، ص 26 .
- 8-بوسقيعة أحسن ، " في تعدد الجرائم و أثره في العقوبات : إشكالية تطبيق المادة 35 من قانون العقوبات دراسة تحليلية لقضاء المحكمة العليا ، مجلة المحكمة العليا ، عدد 02 ، 2010 ، ص ص 71 - 82 .

- 9- بوسقيعة أحسن ، " المسؤولية الجزائرية للشخص المعنوي : تعليق على قرار رقم 613327 الصادر في 28/04/2011 مجلة المحكمة العليا ، عدد 01 ، 2012 ، ص ص 16 - 28 .
- 10- بورصاص و داد ، " تأهيل و تنمية الموارد البشرية في إطار تطبيق الإدارة الإلكترونية : حالة الجزائر" ، مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات ، كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة البليدة 02 عدد 14 ، ديسمبر 2018 ، ص ص 91 - 100 .
- 11- بودالي محمد ، " أركان جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري: دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي " ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهرب الجمركي ، 2009 ، ص ص 77-131 .
- 12- بخوش علي، " المسؤولية الجزائرية للشخص المعنوي" ، مجلة المحكمة العليا، عدد 02 ، 2012 ، ص ص 71-85 .
- 13- بغداددي عزيزة ،، " مراقبة شرعية أعمال الجماعات المحلية من طرف القضاء الإداري " ، الديوان الوطني للأشغال التربوية ، الجزائر ، 1992 ، ص ص 47-60 .
- 14- جبالي محمد ، " دور لجنة المخالفات الجبائية في تلطيف احتكار الإدارة للقمع الجزائري" ، مجلة أبحاث قانونية و سياسية ، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة جيجل ، عدد 06 ، جوان 2018 ، ص ص 290 - 309 .
- 15- هلاي عبد الله ، "العقوبة الجبائية " ، أعمال ملتقى حول النزاع الجبائي أمام المحاكم ، المعهد الأعلى للقضاء التونسي 30 جانفي 2003
- 16- يلس شاوش بشير، "العقوبات الجزائرية في المواد الضريبية" ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش الضريبي و التهؤرب الجمركي ، 2009 ، ص ص 177-186 .
- 17- كوسر عثمانية ، "خصوصية العقوبات في جرائم المنافسة في التشريع الجزائري" ، مداخلة في إطار الملتقى الوطني حول قانون المنافسة بين تحرير المبادرة و ضبط السوق ، جامعة قالمة ، يومي 16 و 17 مارس 2015 (غير منشور).
- 18- كربي زوييدة ، " المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية" ، مجلة مجلس الدولة

عدد 07 ، 2005 ، ص ص 11_ 34 .

19-لعروبي(ع) ، " دعوى الإلغاء أو الطعن بالبطلان "، ملتقى قضاة الغرف الإدارية ، الديوان

الوطني للأشغال التربوية الجزائر ، 1992 ، ص ص 35 -46 .

20-مرحوم الحبيب ، " إرجاء دفع الضريبة" ، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية

2003، ص ص 49-53.

21-مرشان حسن ، " الغش الضريبي في القانون المغربي" مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص

بالغش الضريبي و التهرب الجمركي ، 2009 ، ص ص 65 -75 .

22-مكناس جمال الدين ، " حجز ما للمدين لدى الغير " مجلة جامعة دمشق ، المجلد الثاني

عشر ، العدد الأول ، 2002 ، ص ص 291 - 309 .

23-معاشو عمار ، "خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي " ، مجلة

المحكمة العليا، عدد خاص بالغش الضريبي و التهرب الجمركي، 2009 ، ص ص 133 -155 .

24- محمد محمد علي طيطة، " التهرب الضريبي " ، مجلة المحكمة العليا ، عدد خاص بالغش

الضريبي و التهرب الجمركي ، 2009 ، ص ص 157-176 .

25-ناصر عبد القادر ، حميدو جميلة ، " أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية لبناء إدارة جبائية

عصرية و حديثة "، الجزء الأول ، مجلة مالية ، المدرسة الوطنية للضرائب ، الجزائر ، عدد 02 ،

أفريل 2002 ، ص ص 23 - 29.

26-سيد أعر محمد، "الجزء المترتب عن عدم استجابة المكلف لطلبات الإدارة الجبائية (دراسة

مقارنة بين التشريع الجزائري و التشريع الفرنسي)" ، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات ، المجلد

09 ، العدد 01 ، 2016 ، ص ص 274-287 .

27-فنيش كمال ، " الغش و التهرب الضريبي و العقوبات المقررة ، مجلة المحكمة العليا ، عدد

خاص بالغش الضريبي و التهرب الجمركي ، 2009 ، ص ص 47 -63 .

28-قدي عبد المجيد ، "السياسة الجبائية و تأهيل المؤسسة "، الملتقى الدولي حول تأهيل

المؤسسة الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير 03 ، جامعة سطيف ، أيام

29 - 30 أكتوبر 2001 (غير منشور) .

29-شيعاوي وفاء، " الرقابة الجبائية و ضمانات المكلف بالضريبة "، مجلة بحوث ، جامعة

الجزائر 01 العدد 11 ، الجزء الثاني ، ص 283 - 304 .

30-تقية محمد ، " مبدأ المشروعية و رقابة القضاء على الأعمال الإدارية "، ملتقى قضاة الغرف

الإدارية ، الديوان الوطني للأشغال التربوية ، 1992 ، ص 137-154 .

رابعا : النصوص القانونية

1 - دستور الجمهورية الديمقراطية الشعبية الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 483/96

مؤرخ في 1996/02/07 يتعلق بنشر نص الدستور الموافق عليه باستفتاء 28 نوفمبر 1996 ،

ج ر عدد 76 مؤرخ في 8 ديسمبر 1996 المعدل بالقانون رقم 03/02 المؤرخ في 10 أبريل

2002 ج ر عدد رقم 25 مؤرخة في 14 أبريل 2002 المعدل بالقانون رقم 19/08 المؤرخ في

15 نوفمبر 2008 ، ج ر رقم 63 المؤرخة في 16 نوفمبر 2008 المعدل و المتمم بالقانون رقم

01/16 المؤرخ في 06 مارس 2016 ، ج ر عدد 14 المؤرخة في 07 مارس 2016 .

2 - الإعلان العالمي لحقوق الإنسان و المواطن لسنة 1978 ، اعتمد بقرار الجمعية العامة

للأمم المتحدة رقم 217 الصادر في 10 ديسمبر 1948 الذي صادقت عليه الجزائر و اعتمده

بموجب دستور 1963 .

أ - النصوص التشريعية

1 - أمر رقم 155/66 مؤرخ في 08 يونيو 1966 يتضمن قانون الإجراءات الجزائية ، المعدل و

المتمم ، ج ر عدد 48 لسنة 1966 .

2-أمر رقم 101-76 ، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة ، المعدل

و المتمم ، ج ر عدد 102 لسنة 1976 .

- 3 - أمر رقم 76-102 ، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل و المتمم ، ج ر عدد 103 لسنة 1976 .
- 4 -أمر رقم 76-104 ، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم ، ج ر عدد 80 لسنة 1977 .
- 5-أمر رقم 76-105 ، مؤرخ في 9 ديسمبر 1976 يتضمن قانون التسجيل ، المعدل و المتمم ج ر عدد 81 لسنة 1977 .
- 6 -قانون رقم 36/90 مؤرخ في 31 ديسمبر 1990 ، يتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، ج ر عدد 57 مؤرخ في 31 ديسمبر 1990 .
- 7 -قانون رقم 25/91 مؤرخ في 18 ديسمبر 1991 يتضمن قانون المالية لسنة 1992 ، ج ر عدد 65 لسنة 1991 .
- 8 -مرسوم تشريعي رقم 83/18 مؤرخ في 29/12/1993 يتضمن قانون المالية لسنة 1994 ، ج ر عدد 88 مؤرخ في 30 ديسمبر 1993 .
- 9-أمر رقم 31/96 مؤرخ في 30 ديسمبر 1996 يتضمن قانون المالية لسنة 1997 ، ج ر عدد 85 مؤرخ في 31 ديسمبر 1996 .
- 10 -قانون رقم 02/97 مؤرخ في 31 ديسمبر 1997 يتضمن قانون المالية لسنة 1998 ، ج ر عدد 89 لسنة 1997 .
- 11 - قانون رقم 12/98 مؤرخ في 31 ديسمبر 1998 يتضمن قانون المالية لسنة 1999 ، ج ر عدد 98 لسنة 1998 .
- 12 - قانون رقم 06/2000 مؤرخ في 23 ديسمبر 2000 يتضمن قانون المالية لسنة 2001 ج ر عدد 80 لسنة 2000 .

- 13-قانون رقم 21/01 مؤرخ في 22 ديسمبر 2001 يتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، ج ر عدد 79 لسنة 2001 .
- 14-قانون رقم 11/02 مؤرخ في 24 ديسمبر 2002 يتضمن قانون المالية لسنة 2003 ، ج ر عدد 86 لسنة 2002 .
- 15-قانون رقم 22/03 مؤرخ في 28 ديسمبر 2003 يتضمن قانون المالية لسنة 2004 ، ج ر عدد 83 لسنة 2003 .
- 16-قانون رقم 08/04 مؤرخ في 14 غشت 2004 ، يتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية ، المعدل و المتمم ، ج ر عدد 52 مؤرخ في 18 غشت ، 2004 .
- 17 -قانون رقم 21/04 مؤرخ في 29 ديسمبر 2004 يتضمن قانون المالية لسنة 2005 ، ج ر عدد 85 لسنة 2004 .
- 18-قانون رقم 16/05 مؤرخ في 31 ديسمبر 2005 يتضمن قانون المالية لسنة 2006 ، ج ر عدد 85 لسنة 2005 .
- 19-قانون رقم 23/06 مؤرخ في 20 ديسمبر 2006 ، يعدل و يتم الأمر رقم 156/66 المتضمن قانون العقوبات ، ج ر عدد 84 لسنة 2006 .
- 20-القانون رقم 03/06 المؤرخ في 20/02/2006 المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي ج ر عدد 14 مؤرخ في 08/03/2006 .
- 21-قانون رقم 12/07 مؤرخ في 30 ديسمبر 2007 يتضمن قانون المالية لسنة 2008 ، ج ر عدد 82 لسنة 2007 .
- 22- قانون رقم 09/08 مؤرخ في 25 فيفري 2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ج ر عدد 21 لسنة 2008 .

- 23-** قانون رقم 21/08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2008 يتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، ج ر عدد 74 لسنة 2008 .
- 24-** قانون رقم 21/08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2008 يتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، ج ر عدد 74 لسنة 2008 .
- 25-** أمر رقم 01/09 المؤرخ في 22 جويلية 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 ج ر عدد 44 مؤرخ في 26 جويلية 2009 .
- 26-** قانون رقم 09/09 مؤرخ في 30/12/2009 يتضمن قانون المالية لسنة 2010 ، ج ر عدد 78 لسنة 2009 .
- 27-** قانون رقم 01/10 مؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، ج ر عدد 42 ، مؤرخ في
- 28-** قانون رقم 12/10 مؤرخ في 29 ديسمبر 2010 يتضمن قانون المالية لسنة 2011 ، ج ر عدد 80 لسنة 2010 .
- 29-** قانون رقم 16/11 مؤرخ في 28/12/2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012 ، ج ر عدد 72 لسنة 2011 .
- 30-** قانون رقم 12/12 مؤرخ في 26/12/2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013 ، ج ر عدد 72 لسنة 2012 .
- 31-** قانون رقم 08/13 مؤرخ في 30/12/2013 يتضمن قانون المالية لسنة 2014 ، ج ر عدد 68 لسنة 2013 .
- 32-** قانون رقم 10/14 مؤرخ في 30/12/2014 يتضمن قانون المالية لسنة 2015 ، ج ر عدد 78 لسنة 2014 .

33-قانون رقم 18/15 مؤرخ في 2015/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2016 ، ج ر عدد 72 لسنة 2015.

34-قانون رقم 14/16 مؤرخ في 2016/12/28 يتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، ج ر عدد 77 لسنة 2016 .

35-قانون رقم 11/17 مؤرخ في 2017/12/27 يتضمن قانون المالية لسنة 2018 ، ج ر عدد 76 لسنة 2017 .

36-قانون رقم 05/18 مؤرخ في 10 ماي 2018 يتعلق بالتجارة الإلكترونية، ج ر عدد 28 مؤرخ في 16 ماي 2018.

37-قانون رقم 18/18 مؤرخ في 2018/12/27 يتضمن قانون المالية لسنة 2019 ، ج ر عدد 79 لسنة 2018 .

38-قانون رقم 14/19 مؤرخ في 2019/12/11 يتضمن قانون المالية لسنة 2020 ، ج ر عدد 81 لسنة 2019 .

ب - النصوص التنظيمية

1-المرسوم الرئاسي رقم 247/15 مؤرخ في 16 سبتمبر 2015 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام ، ج ر عدد 50 ، مؤرخ في 20 سبتمبر 2015 .

2-المرسوم التنفيذي رقم 13-84 المؤرخ في 6 فيفري 2013 يحدد كفاءات تنظيم و تسيير البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش و مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية و التجارية و الجمركية و البنكية و المالية و كذا عدم القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة ، ج ر عدد 09 مؤرخ في 30 فيفري 2013.

3-المرسوم التنفيذي رقم 76/14 المؤرخ في 17 فبراير 2014 المتعلق بشروط و كفاءات تطبيق تخفيض مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لفائدة الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الممارسين

لأنشطة في ولايات إيليزي و تندوف و أدرار و تامنغست ، ج ر عدد 11 مؤرخ في 26 فبراير 2014 .

4-المرسوم التنفيذي رقم 104/17 المؤرخ في 5 مارس 2017 يتعلق بمتابعة الإستثمارات و العقوبات المطبقة في حالة عدم احترام الإلتزامات و الواجبات المكتتبه ، ج ر عدد 16 مؤرخ في 08 مارس

5-قرار مؤرخ في 01 أوت 2013 يحدد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة و كذا كيفيات تطبيق العقوبات المقررة عليها ، ج ر عدد 30 مؤرخة في 21/05/2014 .

6-قرار مؤرخ في 19 ديسمبر 2015 الذي يحدد كيفيات الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية، ج ر عدد 17 مؤرخ في 16 مارس 2016 .

7-قرار مؤرخ في 19 ديسمبر 2015 يحدد نماذج التصريح بالنزاهة و التصريح بالترشح و التصريح بالإكتتاب و رسالة التعهد و التصريح بالمناول ، ج ر عدد 17 مؤرخ في 16 مارس 2016 المقرر رقم 216 ، مؤرخ في 26 فيفري 2012 يتضمن إنشاء ، تشكيلة ، و سير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية المؤسسة بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012

8-مذكرة رقم 1438 /أ.ع/ 99/ المؤرخة في 31 ماي 1999 ، وزارة العدل ، مديرية الشؤون الجزائئية و إجراءات العفو

خامسا : القرارات القضائية

1-قرار المجلس الاعلى رقم 43995 المؤرخ في 12/10/1985 بين المدير الفرعي للضرائب و شركة طوطال الجزائر ، المجلة القضائية ، عدد 04 ، 1989.

2-قرار رقم 116162 مؤرخ في 27/07/1998 بين إدارة الضرائب و (ق.ر) ، مجلة مجلس الدولة عدد 01، 2002 .

- 3-قرار المحكمة العليا رقم 899909 المؤرخ في 11/4/1993 بين (ح.ب) و نائب مدير الضرائب لولاية بسكرة المجلة القضائية ، عدد 01 ، 1994 .
- 4-قرار مجلس الدولة رقم 116162 المؤرخ في 27/07/1998 بين إدارة الضرائب ضد (ف . ر) / مجلة مجلس الدولة، عدد 01 ، 2002.
- 5-قرار مجلس الدولة رقم 5671 المؤرخ في 17/12/2002 بين(ض.ص) ضد إدارة الضرائب مجلة مجلس الدولة عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003.
- 6-قرار رقم 599126 مؤرخ في 22/10/2009 بين (م.ك) و النيابة العامة ، مجلة المحكمة العليا ، عدد 01 ، 2010 .
- 7-قرار مجلس الدولة رقم 011888 ، بين (ب.م) و مديرية الضرائب لولاية جيجل المؤرخ في 15/06/2004 ، نشرة القضاة ، عدد 60 ، 2006 .
- 8-قرار مجلس الدولة رقم 207171 مؤرخ في 09/04/2001 بين مديرية الضرائب و(م.و) مجلة مجلس الدولة ، عدد 03 ، 2003 .
- 9-قرار مجلس الدولة رقم 5543 مؤرخ في 15/10/2002 ، بين مديرية الضرائب لولاية البلدية ضد(س.ع.ك) ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 03 ، 2003 .
- 10-قرار المجلس الاعلى رقم 44299 المؤرخ في 28/12/1985 ، المجلة القضائية ، عدد 03 1989.
- 11-قرار مجلس الدولة رقم 1763 مؤرخ في 30/07/2001 بين إدارة الضرائب و شركة صوراس ، مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 .
- 12-قرار المحكمة العليا رقم 77573 مؤرخ في 16/06/1990 بين (ش.ق.خ) ضد (م.س) المجلة القضائية ، عدد 01 ، 1992 .
- 13-قرار رقم 11010 مؤرخ في 18/11/2003 بين (ص.ي) و مديرية الضرائب لولاية سكيكدة مجلة مجلس الدولة ، عدد 5 ، 2004 .

- 14-قرار مجلس الدولة رقم 6526 مؤرخ في 2003/2/25 ، بين (ع.غ) و إدارة الضرائب مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 .
- 15-قرار مجلس الدولة رقم 7470 المؤرخ في 2003/03/18 ، بين مديرية لولاية وهران و مؤسسة(ن .ه) ، مجلة مجلس الدولة عدد 03 ، مؤرخ في 2003 .
- 16-قرار المحكمة العليا رقم 89909 المؤرخ في 1993/04/11 بين (ح.ب) و نائب مدير الضرائب لولاية بسكرة ، المجلة القضائية ، عدد 01 ، 1994.
- 17-قرار مجلس الدولة رقم 1987 مؤرخ في 2001/07/30 بين إدارة الضرائب و (و.ط) مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003.
- 18-قرار المحكمة العليا رقم 74573 مؤرخ في 1990/06/16 ، بين (ش .ق.خ) ضد (م .س) المجلة القضائية ، عدد 01 ، 1992.
- 19-قرار المجلس الأعلى رقم 54717 مؤرخ في 1987/11/21 بين(و.م) ضد (ش .ت .ت .ص) ، المجلة القضائية عدد 04 ، 1990.
- 20-قرار المحكمة العليا ، الغرفة الجنائية رقم 734116 الصادر في 2012/07/19 ، مجلة المحكمة العليا ، عدد 02 2012 .
- 21-قرار مجلس الدولة رقم 019920 مؤرخ في 2005/09/20 ، مجلة مجلس الدولة ، عدد 07 ، لسنة 2005 .
- 22-قرار المحكمة العليا الغرفة الجنائية رقم 684697 مؤرخ في 2012/11/22 ، مجلة المحكمة العليا ، عدد 02 2013 .
- 23-قرار المحكمة العليا الغرفة الجنائية رقم 0884479 ، مؤرخ في 2015/11/19 ، مجلة المحكمة العليا ، عدد 02 2015 .

24-قرار المحكمة العليا غرفة الجنح و المخالفات رقم 378030 مؤرخ في 28/01/2009 بين (أ.س) و مديرية الضرائب ، مجلة المحكمة العليا ، عدد 02 لسنة 2010 .

25-قرار المحكمة العليا الغرفة الجنائية رقم 716337 مؤرخ في 20/01/2011 ، مجلة المحكمة العليا ، عدد 02 ، 2012 .

سادسا : الوثائق

الإتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان الصادرة عن مجلس الإتحاد الأوروبي بروما في 04 نوفمبر 1950 ، دخلت حيز النفاذ في 03 سبتمبر 1963 .

سابعا : مواقع الأنترنت

موقع المديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz

المراجع باللغة الأجنبية

Ouvrages

1-Aurélien baudu , L'essentiel du droit des procédures fiscales ,3^{eme}

édition Gualino éditeur, Paris , 2015

2-Adrien soumagne , Le principe ne bis in idem en droit fiscal francais ,

édition brulant , Bruxelles , Belgique , 2017.

3-Bruron jacque,Le contrôle fiscale ,L.G.D.J , Paris.

4-Christophe de la mardière ,La preuve en droit fiscal , édition lexis nexis

, Paris ,2009

- 5**–Christophe de lamardier , Droit fiscal general , 2^{eme} edition ,novoprint , barcelone ,Espagne , 2015.
- 6**–Christian lopez , Droit pénal fiscal , L.G.D.J , Paris , 2012.
- 7**–Delmasso Thierry , Responsabilité pénale des perssones morales : évaluation des stratégie de défense , édition EFE , Paris ,1996
- 8**–Francois lenglart , La responsabilité pénale des cadres et des dirigeants dans le monde des affaire , Dalloz , paris , 1996 .
- 9**–Francois Deruel , finances publiques, 10^{eme} éd , Dalloz , Paris , 1993 .
- 10**–Favoreu(L) ,Philip(L) , les grandes dicisions du conseil constitutionnel ,Dalloz ,Paris ,1995 .
- 11**–Jean lamarque , olivier negrin , ludovic ayrault , Droit fiscal général , 2^{eme} édition , lexi nexi , Paris , 2011 .
- 12**– Jean–claude soyer , Droit penal et procédure pénal , 12^{eme} édition , L.G.D.J ,Paris , 1995
- 13**–Lambert thierry , Le contrôle fiscale droit et pratique , P.U.F , Paris , 1991.
- 14**– Lambart Thierry , procedures fiscal, 2^{eme}édition , LGDJ ,Paris ,2015 .
- 15**– Laurent claud , Le contrôle fiscal : la verification de comptabilite, edition comptabilite, malsebre ,1995
- 16**–Lamulle Thierry ,Droit fiscal , Galino éditeur , Paris , 2004.

- 17**–Martin collet , Procédures fiscales : contrôle , contentieux et recouvrement de l'impôt ,P.U.F , France , 2011
- 18**–Mattias guyomar , Les sanctions administratives , LGDJ , Paris , 2014 .
- 19**–Marguet Christian,Le controle fiscal ,L.G.D.J,Paris , 1984.
- 20**–Mourgeon(j) , La répression administrative , L.G.D.J ,Paris , 1967 .
- 21**–Merle roger , Vitu andré , traité de droit criminel, problèmes généraux de la science criminelle , droit pénale générale , 4eme édition ,Cujas, Paris , 1981
- 22**–Patrik georges,Droit fiscal,edition foucher,Vanvers,France,2009
- 23**-Patrik philip , Procédures fiscales et garanties des contribuables , 2^{eme} édition , economeca , Paris , 2014
- 24**–Stephane Austry , Les sanctions administratives en matiere fiscale , A.J.D.A , 2001.
- 25**–Trotabas louis,Cottert jean–marie,Droit fiscal , 8^{eme} édition,Dalloz, Paris, 1999.
- 26**–Thierry lamulle , Droit fiscal, Galino editeur , France ,2004/2005 .
- 27**–Patrik Gaia , Annuaire européen d'administration publique , premerie universitaire d'aix, marseille , France, 1995.

28–Wilfrid jeandidier , Droit pénal des affaires , 2^{eme} édition , Dalloz ,Paris , 1996.

Thèses et mémoires

1–Cécile bazart , La fraude fiscale : modelisation du face a face etat – contribuables , thèse pour doctorat en sciences économiques ,université monpellier I , faculté des sciences économiques

2–Jonathan burger , Les delits penaux fiscaux une mise en perspective des droits luscemourgois et internationaux , these pour obtenir le grade de docteur ,droit privé , université Nancy2, 2011

3–Khalil haloui , Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscale en droit marocain , these pour obtention de doctorant en droit , specialite droit prive , universite de Grenoble , decembre 2011 .

4–Marc pelletier , Les normes du droit fiscal , these pour le doctorat en droit , université Panthéon – sorbonne , Paris1 , 2006.

5–Yoan sanchez , Le role des juges dans le contrôle de l'activité administrative , these pour obtenir le grade de docteur en droit, specialité droit public , université d'orleans , 2017.

6–Zenasi houari, La responsabilité fiscale des dirigeant de societes commerciales , mémoire en vue de l'obtention du diplôme de magistere, faculte de droit , université d'oran , 2012.

Articles

1–Aberkane farida , « Le contrôle discrétionnaire de l'administration par le juge administratif », rev du cons E A, № 01 , 2002, pp 23-27 .

2–A.viandier , « Les infractions comptables comises par les dirigeants de sociétés » ,R .I. D.P , volume 58 ,éditions Eres , 1^{er} et 2^{er} trimestres , 1987, p 127.

3–Ait Belkacem Djamel,« La créance fiscale objet de la poursuit pénal pour la fraudfiscale» rev de la C S A , № spécial sur la fraud fiscale et le contrbande , 2009 , pp 39–51 .

4–Daneil Gutamam , « Sanctions fiscales et constutution » ,nouveau cahiers du conseil constitutionel, № 33 , octobre 2011

5–Délebecque philipe , Les sanctions de l'articles 131 , 39 , 3 ,5,6 et 7 ,Revue des sociétés , edition Dalloz , Paris , janvier/mars 1993 , p 354 .

6–Emille bokdam–tognetti , « Penalites fiscales et pouvoire du juge :la CEDH valide l'approche du conseil d'etat , RJF , éditions francais lefebre ,№ 8/9 juillet 2012 , pp 699 –704 .

7–Jeron michel , « Le contrôle de l'action de l'administrations fiscale par le juge administratif : entre nécessité de l'impot et garanties du contribuable » , zbornik radova pravnog , fakuteta u splitu , № 53 , 1/2016 PP 60 –61 .

8-Julien boucher , « Ya –t–il des limittes a la remise en cause d’avantages fiscaux au titre de la petit rétroactivité de la loi , RJF , № 8–9 ,Aout 2012 , édition lefebvre , p p 595–599 .

9–Guerri rachid , « Le contentieux de la fraude fiscale aspects pratiques » ,R.C.S.A , numéro spécial sur fraude fiscal et contrebande , 2009 , pp 17– 38.

10–Sébastien fucini , « Le principe non bis in idem et cumul de poursuites administratives et pénales pour les memes faits » ,Rev les nouveaux problemes actuels de sciences criminelles , P.U.A.M ,2014 , pp 147–176

11–Teigen–colly (c) , « Les instances de regulation et la constitution » , RDP, № 01 , 1990 , 193 . pp 153 – 261.

12–P.F Racine , « L’organisation de l’administration fiscal et le contrôle fiscal »,rev du Cons E A ,N° special sur le contentieux fiscal , 2003 ,pp 12–21 .

Instruction et circulaire

1–Instruction № 217 , du 02 avril 2013 , ministere des finances, direction generale des impots , directions du contentieux .

2– circulaire10du 11fevrier2013 MF/DGI/DLRF/LF 2013.

Décisions

- 1-Décision № 83-164 DC du 29 décembre 1983., cahier du Cons const français .
- 2- Décision № 124-2011Q.P.C du 29 /04/2011, cahier du Cons const -Decesion de cons const francais ,№ QPC 54 – francais , 2014 , p 18 2016 DU 24 JUIN 2016 , cahier de cons const , 2016.

Documents

- 1- Ministère des finances ,Derection générale des impots , Guide pratique de la T.V.A , 2009 .
- 2-Ministère des finances , ,Derection générale des impots Guide du contribuable ,2018 .

الفهرس

الفهرس

01.....	مقدمة.....
08.....	الباب الأول: الردع الإداري للمخالفات الجبائية.....
10.....	الفصل الأول: الوظيفة الردعية لإدارة الضرائب.....
11.....	المبحث الأول: التدابير الإدارية المقررة للمخالفات الضريبية.....
12.....	المطلب الأول: التقدير الإداري للضريبة من طرف الإدارة الجبائية.....
13.....	الفرع الأول : لجوء الإدارة إلى التقييم التلقائي للضريبة.....
14.....	أولا : حالات لجوء الإدارة إلى التقييم التلقائي للضريبة.....
15.....	1 - استحالة المراقبة الجبائية.....
16.....	2 - الإخلال بالالتزامات التصريحية أو المحاسبية.....
18.....	ثانيا : إجراءات التقييم التلقائي للضريبة.....
19.....	1 - تبليغ المكلف بأسس فرض الضريبة.....
19.....	2 - منح المكلف أجل لإبداء ملاحظاته.....
20.....	الفرع الثاني : لجوء الإدارة إلى إجراء إعادة التقييم.....
20.....	أولا : ارتباط سلطة إعادة التقييم بنتائج التحقيقات.....
21.....	1 - نتائج تحقيق إيجابية.....
21.....	2 - نتائج تحقيق سلبية.....
21.....	ثانيا : ضوابط سلطة إعادة التقييم.....
22.....	1 - إلزامية الإعلان عن التعديلات.....

- 2 - منح المكلف أجل للتعبير عن إرادته.....24.....
- المطلب الثاني: الحرمان من الإمتيازات و الضمانات الجبائية.....26.....
- الفرع الأول : الحرمان من الإمتيازات الجبائية.....26.....
- أولا : حرمان المكلف بالضريبة من تسهيلات الدفع.....27.....
- 1 - الحرمان من حق إرجاء الدفع.....27.....
- 2 - الحرمان من الدفع بالتقسيط.....30.....
- ثانيا : الحرمان و التجريد من الإمتيازات الضريبية31.....
- 1 - فقدان حق الإستفادة من الإمتيازات الجبائية.....34.....
- 2 - التجريد من الإعفاءات و سحب الإعتماد.....38.....
- الفرع الثاني : الإقصاء من الضمانات الجبائية.....43.....
- أولا : الإقصاء من الضمانات المقترنة بعمليات التحقيق الجبائي.....43.....
- 1_ إمكانية تجديد عمليات التحقيق المنتهية.....44.....
- 2 - إمكانية تمديد آجال التحقيقات45.....
- ثانيا : تكريس أحكام خاصة بالتقادم في حالة الممارسات التدليسية47.....
- 1 - القاعدة العامة للتقادم في المجال الجبائي.....47.....
- 2- تمديد آجال التقادم نتيجة الممارسات التدليسية للمكلف بالضريبة48.....
- المبحث الثاني : العقوبات الإدارية لردع المخالفات الجبائية.....51.....
- المطلب الأول : سلطة الإدارة الجبائية في توقيع عقوبات مالية.....52.....
- الفرع الأول : أسباب توقيع العقوبات المالية من طرف إدارة الضرائب.....52.....

- أولاً : الإخلال بالالتزامات التصريحية سبب لتوقيع الغرامات الجبائية الإدارية.....53
- 1- عدم التصريح بالنشاط أو بالتوقف.....54
- 2 - عدم احترام مواعيد إيداع التصريحات الجبائية.....56
- 3 - إغفال أو نقص في التصريحات الجبائية.....58
- ثانياً : الإخلال بالالتزامات المحاسبية.....60
- 1 - عدم مسك محاسبة.....60
- 2- مسك محاسبة غير مطابقة للقانون و الواقع.....62
- ثالثاً : الإخلال بالالتزامات المقررة في مرحلة التحصيل.....63
- الفرع الثاني : العقوبات المالية المطبقة من طرف إدارة الضرائب.....65
- أولاً : الغرامات الإدارية الجبائية.....66
- ثانياً : لجوء إدارة الضرائب إلى مصادرة و إتلاف السلع و البضائع.....69
- الفرع الثالث : الزيادات الضريبية و فوائد التأخير بين فكريتي العقوبة و التعويض.....70
- أولاً : الآثار المترتبة على اعتبار الزيادات الضريبية و فوائد التأخير كعقوبة.....73
- ثانياً : الآثار المترتبة على استناد الزيادات الضريبية و فوائد التأخير على فكرة التعويض.....74
- ثالثاً : تكييف الزيادات الضريبية و فوائد التأخير.....75
- المطلب الثاني : توقيع إدارة الضرائب لعقوبات مقيدة لحقوق المكلف بالضريبة.....79
- الفرع الأول : الغلق الإداري المؤقت للمحال التجارية و المهنية.....79
- أولاً : أسباب توقيع عقوبة الغلق المؤقت.....80
- ثانياً : ضوابط الغلق الإداري المؤقت.....80
- الفرع الثاني : ضرب الحجز على أموال المكلف بالضريبة.....83

84.....	أولاً : التوسيع في أموال المكلف القابلة للحجز
84.....	1 - حجز منقولات المدين بالضريبة
85.....	2 - الحجز على عقارات المكلف المدين بالضريبة
85.....	3 - حجز مال المكلف لدى الغير
87.....	ثانيا : شروط ضرب الحجز على أموال المكلف بالضريبة
87.....	1- الإجراءات التمهيدية
88.....	2 - الإجراءات التنفيذية للحجز (مرحلة مباشرة المتابعات)
91.....	ثالثا : التصرف بالبيع في المال المحجوز
94.....	خلاصة الفصل الأول
96.....	الفصل الثاني: مشروعية السلطة الردعية المخولة لإدارة الضرائب
97.....	المبحث الأول : الإطار القانوني لممارسة الوظيفة الردعية
98.....	المطلب الأول : ضوابط الوظيفة الردعية المخولة لإدارة الضرائب
98.....	الفرع الأول : ممارسة الوظيفة الردعية في ظل احترام مبدأ الفصل بين السلطات
99.....	أولاً : السلطة الإدارية المخولة بتوقيع الجزاء الإداري الجبائي
101.....	ثانيا : حدود ممارسة إدارة الضرائب لوظيفتها الردعية
102.....	الفرع الثاني : ممارسة الوظيفة الردعية في ظل احترام ضمانات المكلف بالضريبة
103.....	أولاً : الضمانات الدستورية للمكلف بالضريبة
103.....	1 - مبدأ المساواة أمام القانون و أمام الأعباء العامة
105.....	2 - حق الدفاع
106.....	ثانيا : ضمانات المكلف المكرسة ضمن قوانين الضرائب

- 107..... 1 - وجوب تبليغ المكلف بالتدبير أو العقوبة المتخذة ضده
- 111 2 - منح المكلف أجل للرد قبل تنفيذ التدبير أو العقوبة
- 113..... المطالب الثاني : ضوابط الجزاءات الجبائية الإدارية
- 114..... الفرع الأول : خضوع الجزاءات الجبائية الإدارية للمبادئ العامة للتجريم و العقاب
- 114..... أولاً : تطبيق مبدأ شرعية الجرائم و العقوبات على المخالفات الضريبية
- 116..... 1- خصوصية مبدأ الشرعية في المخالفات الجبائية
- 122..... 2 - نتائج تطبيق قاعدة الشرعية في المجال الجبائي
- 124..... ثانيا : الأخذ بمبدأ شخصية العقوبة الإدارية و المسؤولية الشخصية
- 124..... 1 - أحكام مبدأ شخصية العقوبة الإدارية في المجال الجبائي
- 126..... 2 - المسؤولية الشخصية عن المخالفات الجبائية
- 128..... ثالثا : مبدأ عدم جواز المعاقبة عن نفس الفعل مرتين
- 133..... الفرع الثاني : الأخذ بمبدأ تناسب العقوبات الإدارية مع المخالفات الجبائية
- 134..... أولاً : تحديد قيمة و مدة العقوبات الجبائية الإدارية
- 134..... 1 - إختصاص المشرع بتحديد قيمة و مدة العقوبات و التدابير الجبائية الإدارية
- 136..... 2 - دور إدارة الضرائب في تقدير الغرامات المالية
- 137..... ثانيا : توقيع الجزاء الإداري الأصلح للمكلف المخالف
- 137..... 1 - سريان القانون المتضمن العقوبات الإدارية في المجال الضريبي
- 140..... 2 - صدور القانون الأصلح للمكلف و تطبيق قاعدة الرجعية في المجال الجبائي

- المبحث الثاني : الرقابة ضمانا لفحص مشروعية القرارات الردعية لإدارة الضرائب.....143
- المطلب الأول : الرقابة الإدارية على قرارات إدارة الضرائب.....144
- الفرع الأول : نطاق الرقابة الإدارية على قرارات إدارة الضرائب.....145
- أولا : الرقابة على قرارات تقييم الضريبة و الغرامات الجبائية المقترنة بها.....147
- ثانيا:سلطة إدارة الضرائب في إلغاء أو تخفيض الضرائب و الغرامات الجبائية المتصلة بها...149
- الفرع الثاني : محدودية فعالية الرقابة الإدارية على القرارات العقابية لإدارة الضرائب.....150
- أولا : طول و بطء إجراءات العمل الإداري و تعقيده150
- ثانيا : عجز التظلم عن إيجاد حلول جديّة للأخطاء الإدارية.....151
- المطلب الثاني : رقابة القضاء الإداري على قرارات إدارة الضرائب.....153
- الفرع الأول : رقابة قاضي الإستعجال الإداري على قرارات إدارة الضرائب.....154
- أولا : قرارات إدارة الضرائب الخاضعة لرقابة القاضي الإستعجالي.....158
- ثانيا : سلطات القاضي الإستعجالي في المادة الجبائية.....158
- 1- سلطة القاضي الإستعجالي في الأمر بتأجيل تحصيل الضريبة.....158
- 2 - سلطة القاضي الإستعجالي في الأمر بوقف تنفيذ الحجز.....160
- 3 - سلطة القاضي الإستعجالي في الأمر برفع اليد عن الأموال المحجوزة.....160
- الفرع الثاني : رقابة قاضي الموضوع على قرارات إدارة الضرائب.....161
- أولا : رقابة قاضي الموضوع على مشروعية القرارات العقابية لإدارة الضرائب.....162
- 1 - الرقابة على المشروعية الخارجية للقرارات العقابية لإدارة الضرائب.....163
- 2 - الرقابة على المشروعية الداخلية للقرار العقابي الصادر عن إدارة الضرائب.....165

169.....	ثانيا : سلطات قاضي الموضوع في مواجهة القرارات العقابية لإدارة الضرائب.
170.....	1 - سلطة القاضي الإداري في الحكم بعدم مسؤولية المكلف عن الضرائب و العقوبات المفروضة.
174.....	2 - إنعدام سلطة القاضي الإداري في تعديل العقوبات الجبائية.
177.....	خلاصة الفصل الثاني.
179.....	خلاصة الباب الأول.
181.....	الباب الثاني:الردع القضائي للجرائم الضريبية.
183.....	الفصل الأول : أساس المساءلة الجزائية عن الجرائم الضريبية.
184.....	المبحث الأول : اتساع نطاق المساءلة الجزائية عن الجرائم الضريبية.
185.....	المطلب الأول : الأحكام المتعلقة بالمكلف بالضريبة الخاضع للمساءلة الجزائية.
185.....	الفرع الأول : المكلف بالضريبة الفاعل الأصلي في الجريمة الضريبية.
186.....	أولا : صفة المكلف بالضريبة في الشخص المساءل جزائيا.
187.....	1 - صفة المكلف بالضريبة في الشخص الطبيعي.
189.....	2 - صفة المكلف بالضريبة بالنسبة للشخص المعنوي.
192.....	ثانيا : الشروط الواجب توافرها لمساءلة المكلف بالضريبة جزائيا.
192.....	1- شروط المساءلة الجزائية للشخص الطبيعي عن الجرائم الضريبية.
193.....	2- شروط المساءلة الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية.
197.....	الفرع الثاني : تأثير بعض العوارض على توقيع العقوبات الجزائية المقررة للجرائم الضريبية...
197.....	أولا : أثر الإكراه على قيام المسؤولية الجزائية عن الجرائم الضريبية.

- ثانيا : أثر انتفاء الأهلية الجنائية على قيام المسؤولية الجزائية عن الجرائم الضريبية.....197
- ثالثا : أثر انتفاء العلم على قيام المسؤولية الجزائية عن الجرائم الضريبية.....198
- المطلب الثاني : إمتداد المساءلة الجزائية إلى غير المكلف بالضريبة.....200
- الفرع الأول : مساءلة مسيري و ممثلي الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية.....201
- أولا : التكريس القانوني لمسؤولية ممثلي الشخص المعنوي الجزائية عن الجرائم الضريبية.....201
- 1 - التكريس القانوني للمسؤولية الجزائية لممثلي الشخص المعنوي في قانون العقوبات.....201
- 2 - التكريس القانوني للمسؤولية الجزائية لممثلي الشخص المعنوي في قوانين الضرائب....202
- ثانيا : شروط معاقبة الممثلين الشرعيين أو القانونيين عن الجرائم الضريبية.....202
- 1 - وجوب توافر صفة الممثل الشرعي أو القانوني.....203
- 2- القيام بالجريمة الضريبية باسم الشخص المعنوي و تحقيقا لمصلحته.....205
- الفرع الثاني : المسؤولية الجزائية للمحاسبين عن الجرائم الضريبية.....207
- أولا : شروط قيام المسؤولية الجزائية للمحاسب عن الجرائم الضريبية.....207
- 1- إرتكاب فعل معاقب عليه ضمن قوانين الضرائب.....207
- 2- توافر القصد الجنائي لارتكاب الجريمة الضريبية لدى المحاسب.....210
- ثانيا : حالات انتفاء المسؤولية الجزائية للمحاسب.....211
- 1 - انتفاء المسؤولية الجزائية للمحاسب عن الأخطاء المادية و المهنية.....211
- 2- انتفاء المسؤولية الجزائية للمحاسب عن التصريحات التي لم يعتمدها.....212
- الفرع الثالث : المسؤولية الجزائية لمصفي الشخص المعنوي عن الجرائم الضريبية.....213
- المبحث الثاني:الممارسات التدليسية محل المساءلة بين مقتضيات الإثبات و تقدير الجسامة..225

- المطلب الأول : تطور وسائل ارتكاب الممارسات التدليسية و أثره على الإثبات.....226
- الفرع الأول : الممارسات التدليسية بين الوسائل التقليدية و المستحدثة.....216
- أولا : صعوبة حصر الممارسات التدليسية ضمن قوانين الضرائب.....217
- 1 - الممارسات التدليسية عن طريق نشاط إيجابي الواردة ضمن قوانين الضرائب.....217
- 2 - الممارسات التدليسية عن طريق نشاط سلبي.....219
- ثانيا : الممارسات التدليسية باستعمال الوسائل الإلكترونية.....220
- 1 - الممارسات التدليسية في ظل المحاسبة الممسوكة باستعمال الحاسوب.....220
- 2 - الممارسات التدليسية في إطار ممارسة التجارة الإلكترونية.....221
- الفرع الثاني : إثبات الممارسات التدليسية أساس المساءلة الجزائية عن الجرائم الضريبية.....223
- أولا : الأشخاص المؤهلين قانونا لإثبات الممارسات التدليسية.....223
- 1 - أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص العام.....223
- 2 - أعضاء الضبط القضائي ذوي الإختصاص الخاص.....224
- ثانيا : محاضر إثبات الممارسات التدليسية.....226
- 1- الحجية المطلقة للمحاضر الضريبية.....226
- 2 - الحجية النسبية للمحاضر الضريبية.....228
- الفرع الثالث: صعوبة إثبات الممارسات التدليسية المرتكبة باستعمال وسائل إلكترونية.....229
- أولا : محدودية خبرة موظف إدارة الضرائب القائم بالفحص الإلكتروني.....229
- ثانيا - عدم وجود بعض السندات الإلكترونية محل الفحص.....231
- المطلب الثاني : دور لجنة المخالفات الجبائية في تقدير جسامه الممارسات التدليسية.....233
- الفرع الأول : إستحداث لجنة المخالفات الجبائية.....233

- أولا : تشكيلة لجنة المخالفات الجبائية.....234
- 1 - هيمنة إدارة الضرائب على تشكيلة لجنة المخالفات الجبائية.....234
- 2 - تغييب كلي لتمثيل و رأي المكلف ضمن لجنة المخالفات الجبائية.....235
- ثانيا : طريقة عمل لجنة المخالفات الجبائية.....236
- 1 - غربة الملفات و إحالتها إلى لجنة المخالفات.....236
- 2 - دراسة الملفات من طرف لجنة المخالفات الجبائية.....236
- الفرع الثاني : وظيفة لجنة المخالفات الجبائية في تقدير ملاءمة المتابعات الجزائية.....237
- أولا : رأي لجنة المخالفات برفض تحريك الدعوى العمومية عن الجريمة الضريبية.....237
- ثانيا : رأي لجنة المخالفات بالموافقة على تحريك الدعوى العمومية عن الجرائم الضريبية.....237
- خلاصة الفصل الأول.....239
- الفصل الثاني: العقوبات الجزائية للجرائم الضريبية بين أحكام القانون العقابي و خصوصية التشريع الجبائي.....240**
- المبحث الأول : اللجوء لأحكام قانون العقوبات في ظل قصور قوانين الضرائب.....242
- المطلب الأول : عن تطبيق أحكام الغرامة الجزائية و العقوبات التكميلية الواردة ضمن قانون العقوبات.....243
- الفرع الأول : أحكام الغرامة الجزائية المقررة للشخص المعنوي مرتكب جريمة الغش الضريبي.....244
- أولا : عدم تحديد مقدار الغرامة الجزائية للشخص المعنوي ضمن قوانين الضرائب.....244
- ثانيا : تعارض قيمة الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي مع أحكام قانون العقوبات.....245
- الفرع الثاني : عن إخضاع الشخص المعنوي للعقوبات التكميلية الواردة ضمن قانون العقوبات.....247

- أولا : عقوبات تكميلية تم تكريسها دون تبيان أحكام تطبيقها ضمن قوانين الضرائب.....247
- 1 - غموض يكتنف تطبيق عقوبة المنع من ممارسة المهنة أو النشاط.....248
- 2 - الغلق المؤقت.....252
- 3 - عقوبة نشر الحكم بين الأحكام الخاصة لقوانين الضرائب و الأحكام العامة لقانون العقوبات.....254
- 4 - إقصاء مرتكبي الجرائم الضريبية من المشاركة في الصفقات العمومية.....256
- 5 - تطبيق عقوبة المصادرة على الشخص المعنوي مرتكب الجريمة الضريبية.....262
- ثانيا : عقوبات تكميلية لم يتم النص على تطبيقها ضمن قوانين الضرائب.....263
- 1- عن تطبيق عقوبة حل الشخص المعنوي على مرتكب الجريمة الضريبية.....263
- 2 - وضع الشخص المعنوي تحت الحراسة القضائية.....265
- 3 - العقوبات التكميلية المطبقة على الشخص الطبيعي المدان بجريمة ضريبية.....266
- المطلب الثاني : تطبيق قانون العقوبات بموجب إحالة صريحة من قوانين الضرائب.....267
- الفرع الأول : عقوبات جريمة الإعتداء بالعنف على موظفي إدارة الضرائب.....268
- أولا : تجريم الإعتداء على موظفي إدارة الضرائب ضمن أحكام قوانين الضرائب.....268
- ثانيا : إحالة صريحة على قانون العقوبات فيما يخص جزاءات جريمة الإعتداء بالعنف.....270
- الفرع الثاني : جريمة الإعتراض الجماعي على الضريبة بدون عقوبات جزائية.....272
- أولا : تجريم فعل الإعتراض الجماعي على الضريبة بموجب قوانين الضرائب.....272
- ثانيا : إحالة تطبيق عقوبات جريمة الإعتراض الجماعي على الضريبة إلى نصوص ملغاة...273
- المبحث الثاني : العقوبات الجزائية الواردة ضمن قوانين الضرائب و أحكام تطبيقها.....274

- المطلب الأول : السياسة العقابية عن الجرائم الضريبية في ظل قوانين الضرائب.....275
- الفرع الأول : التفاوت في شدة العقوبات السالبة للحرية ضمن قوانين الضرائب.....276
- أولا : عقوبة حبس لا تتجاوز 06 أشهر في ظل قانون الضرائب غير المباشرة.....276
- ثانيا : عقوبة حبس لا تتجاوز خمس سنوات عن الغش الضريبي في ظل قانوني التسجيل و
الضرائب غير المباشرة.....278
- ثالثا : العقوبات السالبة للحرية بين التشديد و التخفيف في ظل قانون الضرائب المباشرة.....280
- الفرع الثاني : الرفع التدريجي من قيمة الغرامات الجزائية المقررة لجريمة الغش الضريبي.....284
- أولا : الرفع من قيمة الغرامات الجزائية بموجب قانون المالية لسنة 2012.....285
- ثانيا : الهدف من التوجه نحو رفع الغرامات الجزائية.....287
- المطلب الثاني : الأحكام الخاصة بالعقوبات الجزائية و سلطة القاضي في مواجهتها.....289
- الفرع الأول : الأحكام الخاصة بظروف التخفيف.....290
- أولا : عدم تطبيق نظام ظروف التخفيف عن العقوبات الجبائية المقررة للجرائم الضريبية.....290
- ثانيا : سلطة القاضي في تخفيف العقوبات الجزائية.....291
- الفرع الثاني : الجمع بين العقوبات و التضامن في أدائها.....293
- أولا : جمع العقوبات بين متطلبات عدم المعاقبة عن نفس الفعل مرتين و قاعدة استقلال الخصومة
الجزائية عن الإدارية.....293
- 1 - التكريس التشريعي لقاعدة الجمع بين العقوبات المختلفة في المجال الجبائي.....293
- 2- قاعدة جمع العقوبات المختلفة و مبدأ استقلال الخصومتين الجزائية و الإدارية.....296
- ثانيا : نظام التضامن في أداء العقوبات المالية.....304
- 1 - التضامن و قاعدة شخصية العقوبة.....304

305.....	2 - غموض يكتنف أحكام التضامن في المجال الجنائي.....
309.....	الفرع الثالث : أثر العود و تعدد الجرائم على عقوبات الجرائم الضريبية.....
309.....	أولاً : تطبيق نظام العود في الجرائم الضريبية.....
309.....	1 - شروط تطبيق نظام العود عن الجرائم الضريبية.....
310.....	2 - سلطة القاضي الجزائي في تشديد عقوبات الجرائم الضريبية في حالة العود.....
313.....	ثانياً : تطبيق نظام التعدد في الجرائم الضريبية.....
313.....	1 - شروط تطبيق نظام التعدد في مجال الجرائم الضريبية.....
314.....	2 - أثر التعدد على العقوبة في الجرائم الضريبية.....
316.....	خلاصة الفصل الثاني.....
317.....	خلاصة الثاني.....
319.....	الخاتمة.....
328.....	قائمة المراجع.....

تعد الجرائم الضريبية و في مقدمتها جرائم الغش الضريبي من الجرائم ذات الإنعكاسات و الأبعاد الخطيرة على عدة أصعدة ، فالغش الضريبي له انعكاسات تخص بالدرجة الأولى الجانب المالي للدولة لكونه يمس بالضرائب التي تعد من المصادر الهامة لخزينة الدولة كما يساهم أيضا في إضعاف قدرات الحكومات في مواجهة أعبائها و نفقاتها .

و قد وزع المشرع الجزائري سلطة توقيع العقوبات على مرتكبي المخالفات و الجرائم الضريبية بين العقوبات الإدارية التي توقعها إدارة الضرائب و بين العقوبات الجزائية التي يطبقها القاضي الجزائي ، و قد منح لكلا الجهازين آليات و وسائل ردع تتنوع بين الغرامات المالية ، العقوبات المقيدة للحقوق و العقوبات السالبة للحرية .

Résumé

Les infractions a caractère fiscal ,en premier lieu celles de la fraude fiscale sont l'une des infractions ayant des impacts négatifs dans plusieurs domaines , la fraude fiscale revet d'abord une dimension purement financière car elle génère une perte des ressources fiscales et participe à l'affaiblissement des capacités des gouvernement pour faire face à leur charges et dépenses .

Le législateur algérien a réparti le pouvoir d'appliquées par l'administration fiscale et les sanctions pénales statuées par le juge pénal , des mécanismes et des moyens de dissuasion ont été attribués aux deux organes variant entre des amendes financières, des pénalités restreignant les droits et des peines de privant la liberté .

Abstract

Tax offenses in particular tax fraud one of the crimes that have serious repercussions and dimensions at several levels, tax fraud has implications primarily for the financial aspect of the state because it affects taxes that are important sources of state treasury. It also contributes to weakening the capacity of governments with their burdens and expenditures .

The Algerian legislation has distributed the power to impose penalties on offenders between the administrative penalties imposed by the tax administration and the criminal one applied by the penal judge , both organs have been given mechanisms and means of deterrence, ranging from financial fines, penalties restricting rights to convictions depriving freedom .