

# زجر المخالفات الجبائية الجزائرية

الأستاذ نجيب الفقي  
المحامي لدى التعقيب

ملتقى "القاضي الجبائي" ليومي 03 و 04 جانفي 2002  
الجمعية التونسية للقانون الجبائي

لا ينشئ القانون الجزائري في أغلب الأحيان إلتزامات جديدة بل يتدخل في مواد قانونية أخرى لوضع جزاء أشد وأنجع لقواعد موجودة مسبقا في هاتاه المواد فهو قانون عقابي تلتجئ إليه المواد القانونية الأخرى لإيجاد عقوبات كافية للإلتزامات التي تضعها ويبدو الرجوع للقانون الجزائري أكثر إلحاحا وضرورة في المواد القانونية الحديثة التي لم تتمكن بعد من إيجاد عقوبات ملائمة وكافية لفرض إحترامها لذلك نلاحظ وأن القانون الجزائري يسند العديد من المواد القانونية مثل القانون الدستوري (جرائم الإعتداء على أمن الدولة) والقانون الإداري (واجبات الموظف) والقوانين الإقتصادية (الأسعار والبيئة وبراءة الإختراع والنماذج الصناعية) والقانون التجاري (جرائم تسيير الشركات) وحتى القانون المدني (إحترام تنفيذ العقود الستة الواردة بالفصل 297 من القانون الجبائي)<sup>1</sup>.

إن القانون الجبائي لم يكن شاذا عن هذا الواقع إذ نلاحظ وأن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية خصصت حوالي 30 فصلا لتحديد الجرائم الجبائية وعقوباتها وطرق تتبعها (الفصول من 70 إلى 80 ومن 89 إلى 108) كل ذلك لتدعيم العقوبات الجبائية المنصوص عليها بالفصول من 81 إلى 88 من المجلة لكن تدخل القانون الجبائي في المجالات القانونية الأخرى وخاصة في الميدان الجبائي يعد من المواضيع التي تثير الجدل والمخاوف والفرع كلما كانت مجالات التجريم أوسع والعقوبات أشد<sup>2</sup> ويبدو وأن الإلتطباع السائد هو أن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية جاءت بتجريم أشمل ذات طابع زجري أشد من النصوص المنطبقة قبل صدورها الشيء الذي جعل الجدل المتعلق بالعقوبات الزجرية عند مناقشة مشروع القانون يأخذ حيزا هاما من تدخلات النواب ومن أجوبة الوزارة ونتيجة لذلك تم الإحتكام لرئيس الجمهورية<sup>3</sup> إذ جاء برد وزير المالية على مجمل التدخلات في هذا الباب قوله :

"العقوبات البدنية الواردة بالمجلة موجودة حاليا وتستوجب عقوبة بالسجن في التشريع الجاري به العمل تصل إلى خمس سنوات وفي هذا الباب وتبعاً لما أقره سيادة الرئيس تم التخفيض في هذا الحد الأقصى من خمس إلى ثلاث سنوات يعني أن النظام العام الذي كان ستة عشر يوماً وخمس سنوات أصبح اليوم ستة عشر يوماً وثلاث سنوات وهي نفس العقوبات والصلح الذي كان في ثلاث حالات أصبح في كل الحالات فأين إذا الطابع الزجري لهذه المجلة؟<sup>4</sup> للتدليل على إنتقاء الطابع الزجري وبقاء ما كان على ما كان أو حتى الإلتجاه نحو الأرفق قدم للنواب جدولا مقارنا بين الجرائم والعقوبات السابقة وما يوارىها في المجلة الجديدة من تجريم وعقاب.

أدت مناقشة المشروع إلى تخفيف الزجر بقدر ملحوظ وعلى سبيل الذكر نشير إلى إلغاء العقوبات البدنية التي كان منصوصا عليها بالفصل 90 من المشروع ثم إلى الحط من أدنى العقوبات البدنية التي كان في حدود السنة لتصبح ستة عشر يوماً ثم الحط من أقصى العقاب الذي كان في حدود خمس سنوات ليصبح ثلاث سنوات فقط.

وبعد إصدار المجلة يبقى السؤال مطروحا هل سارت المجلة الجديدة بالمطالب بالأداء نحو الأرفق أو نحو الأشد ؟ ومن خلال المقارنة يتبين وأن المجلة رغم التخفيف الذي أفرزته مناقشة المشروع إتجهت نحو إقرار طابع زجري سواء من خلال القواعد الشكلية أو الموضوعية.

<sup>1</sup> G. Stefani et G. Levasseur m Droit pénal général page 31.

<sup>2</sup> Deltas Marty : Les grands systèmes de politique criminelle, page 12 « le droit fiscal constitue le noyau le plus dur ou le lieu de la plus haute tension »

<sup>3</sup> مداولات مجلس النواب الرائد الرسمي عدد 30 المؤرخ في 26/07/2000 ص 2084

<sup>4</sup> مداولات مجلس النواب الرائد الرسمي عدد 39 المؤرخ في 26/07/2000.

## الجزء الأول – الطابع الزجري من خلال القواعد الشكلية

إن موضوع القواعد الشكلية لا يتضمن التجريم بل يهتم بمعايينة المخالفات وتحرير المحاضر في شأنها وتجميع الأدلة ضد مرتكبيها وإثارة الدعوى العمومية ضدهم ونلاحظ وأن الإجراءات المذكورة تحاول دائما إيجاد توازن بين الحقوق الأساسية للمطالب بالأداء وبين الجدوى الجبائية وحماية المجتمع من ظاهرة التهرب الجبائي وكلما إتجه القانون إلى الحد من الضمانات لصالح زجر التهرب كلما كان الطابع الزجري ثابتا وهذا هو الإتجاه الذي تم إعتماده في م ح ا ج وذلك في خصوص معايينة الجرائم (فقرة أولى) وتجميع الأدلة ضد مرتكبيها (فقرة ثانية).

### الفقرة الأولى – معايينة المخالفات الجبائية

معايينة الجرائم وتحرير المحاضر في شأنها تتم من قبل أعوان الضابطة العدلية المنصوص عليهم بالفصل العاشر من م ح ج وأعوان إدارة الجبائية الذين خول لهم القانون حق معايينة الجرائم الجبائية والقيام بالأعمال الإستقرائية يعتبرون هم أيضا من أعوان الضابطة العدلية إذ جاء بالفصل 90 من مجلة الضريبة أن :

**"معايينة مخالفة التشريع الجبائي تقع بمحضر محرر من طرف عونين من إدارة الجبائية لهما على الأقل رتبة مراقب محلفين وحاملين لبطاقة مهنية وذلك عند معايينتهما الشخصية والمباشرة لوقائع المخالفة"**

نلاحظ وأن التشريع الجاري به العمل قبل دخول م ح ا ج حيز التنفيذ كان حريصا على تحديد الأعوان الذين يخول لهم معايينة المخالفات الجزائية وضبط رتبهم بما يتماشى وأهمية المسؤولية وخطورة الجرائم المرتكبة ولا يخفى على أحد وأن تحديد أعوان معينين ومن ذوي الرتب العالية يمثل أحد الضمانات الهامة الممنوحة للمطالب بالأداء وتقليص لحجم التجاوزات والمنازعات لكن م ح ا ج لم تدعم هذه الضمانات وسجلت تراجعا فيها من خلال ما ورد بالفصل 70 منها الذي تضمن ما يلي : **"تقع معايينة المخالفات لأحكام التشريع الجبائي باستثناء المخالفات المنصوص عليها بالفصول من 81 إلى 85 وبالفصل 88 من هذه المجلة بمحاضر تحرر من قبل أعوان مصالح الجبائية وغيرهم من الأعوان المؤهلين لمعايينة المخالفات الجبائية الجزائية. ويخول لهؤلاء الأعوان معايينة المخالفات المشار إليها بالفصلين 180 و181 من المجلة الجنائية والمتعلقة بتقليد الطوابع أو الختم أو العلامات الجبائية أو إعادة إستعمالها"**.

ومن خلال هذا الفصل نلاحظ وأن المشرع وسع في قائمة الأعوان المخول لهم معايينة المخالفات الجبائية الجزائية وحذف الرتب التي كانت مشروطة فيهم وذلك بإعتبار :

- أن معايينة المخالفات الجبائية لم تعد مقتصرة على "عونين من إدارة الجبائية" بل أصبحت من مشمولات

"أعوان مصالح الجبائية وغيرهم من الأعوان المؤهلين"؟

- والتأهيل لا يعني حتما توفر رتبة معينة فمن هم الأعوان المؤهلون ولماذا تم التخلي عن إشتراط توفر رتبة معينة لديهم ؟

جوابا عن هذا السؤال الذي طرح على وزير المالية من قبل لجنة المالية والتخطيط والتنمية الجهوية تم الجواب من قبله بأنه " بالنسبة لبعض المخالفات المتعلقة بالأداءات الموظفة على وسائل النقل أو المتعلقة بالفواتير فإن معايينتها تكون من مشمولات أعوان بعض المصالح كأعوان الديوانة وأعوان الأمن الداخلي وأعوان المراقبة الإقتصادية وأعوان وزارة النقل... وإعتبارا وأن الأمر يتعلق بمعايينات مادية للمخالفات فإن مشروع المجلة لم يحدد رتبة معينة للأعوان المؤهلين لمعايينتها".

هذا التعليل يفيد بأن خصوصية جرائم معينة تهم نقل البضائع والفواتير بررت نقل تحديد أهلية الأعوان ورتبتهم من السلطة التشريعية إلى السلطة الترتيبية التي تحررت من كل القيود القانونية لتعيين من تراه أهلا للقيام بالمعاينات.

### الفقرة الثانية - في تجميع الأدلة

تتجمع الأدلة ضد مرتكب الجرائم الجبائية بموجب الأعمال الإستقرائية التي تقوم بها الإدارة وخاصة منها الزيارة والتفتيش أو من خلال ما تتلقاه هذه الإدارة من إعلانات ومعلومات ووثائق من الغير فبعض الأدلة تسعى إليها الإدارة وتحرص على تجميعها وبعضها يرد عليها من قبل جهات قضائية وغير قضائية.

#### أ- الزيارة والتفتيش

في نطاق تمكين الإدارة من تجميع أدلة المخالفات المرتكبة من المطالب بالأداء من الطبيعي أن يمنحها المشرع آليات ووسائل إستقرائية تساعد على كشف الحقيقة ومن بين هذا الوسائل الزيارة والتفتيش ونظرا لما تتضمنه هذه الإجراءات من خطر إنتهاك الحياة الخاصة للفرد ولإيجاد التوازن المنشود بين إحترام الحياة الخاصة وضمان حق المجتمع في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي كان من المنطقي أن تحاط عملية التفتيش بضمانات هامة ولكن الملاحظ وأن هذه الضمانات كانت موجودة بصفة جزئية بالفصل 63 من م ض وجاءت مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية للتقليص منها بدليل أن الفصل 63 من م ض نص على أنه "يرخص لأعوان إدارة الجبائية التحول إلى الخاضعين للضريبة والقيام بزيارة المحلات المهنية والمغازات وذلك لمعاينة تعاطي التجارة أو الصناعة المهنية وفي حالة وجود قرائن ضد شخص يتعاطى نشاطا تجاريا أو صناعيا تخضع مداخيله للضريبة على الدخل أو الضريبة على الشركات دون التصريح بذلك فإنه يمكن لأعوان إدارة الجبائية المؤهلين لذلك بعد ترخيص كتابي من وكيل الجمهورية الإستعانة بالقوة العامة للقيام بزيارات وتفتيشات داخل محل نشاط الشخص المظنون فيه".

ونستخلص من هذا الفصل أن المشرع عدد حالات التفتيش والمحلات المستهدفة للتفتيش والإجراء المسبق للعملية :  
- فمن حيث حالات التفتيش فإنها محصورة في صور وجود قرائن تدل على ممارسة نشاط تجاري أو صناعي غير مصرح به.

- ومن حيث المحلات المستهدفة للتفتيش فهي المحلات المهنية والمغازات و"محل نشاط الشخص المظنون فيه"

- أما فيما يتعلق بالإجراء الأولي فيتمثل في وجوب الحصول على إذن قضائي كتابي من وكيل الجمهورية أما مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية فقد كرس إتحاها معاكسا نحو التوسيع في الحالات التي يخول فيها للإدارة التفتيش وفي المحلات المستهدفة للتفتيش وإلغاء الإذن الكتابي المسبق من وكيل الجمهورية إذ نص الفصل 8 من المجلة أنه :

"يخول لأعوان مصالح الجبائية القيام بزيارات بدون سابق إعلام للمحلات المهنية والمغازات وكذلك المخازن التابعة لها وبصفة عامة كل الأماكن المخصصة لأنشطة أو عمليات خاضعة للأداء وإجراء معاينات مادية... وتتم المعاينات المادية بناء على تكليف خاص للغرض.

كما يخول لهؤلاء الأعوان عند توفر قرائن تتعلق بتعاطي نشاط خاضع للأداء وغير مصرح به أو بإرتكاب تحيل جبائي القيام بزيارات وتفتيشات داخل المحلات المظنون فيها لمعاينة المخالفات المرتكبة والكشف عن الحجج المثبتة لها وذلك وفقا لأحكام م ا ح".

ويستوجب هذا الفصل إبداء الملاحظات التالية :

- تعمد المشرع إستعمال صياغة مبهمة وغير دقيقة من حيث طبيعة المحلات المستهدفة للزيارة والتفتيش من ذلك قوله :

- وبصفة عامة كل الأماكن المخصصة لأنشطة أو عمليات خاضعة للأداء والمجالات المظنون فيها.

- تتم المعاينات بموجب تكليف خاص.

- من خلال هذه الصياغة يمكن القول بأن محلات السكنى يمكن أن تكون مستهدفة هي الأخرى للزيارة والتفتيش **لمجرد الشبهة** لأن تقدير توفر قرائن وجود النشاط الخاضع للأداء والتحليل الجبائي راجع لإجتهد الإدارة بدون رقابة قضائية بحكم إلغاء الترخيص المسبق والكتابي من وكيل الجمهورية.

- في غياب الترخيص المذكور صارت الإدارة تسخر القوة العامة بصفة مباشرة ودون وساطة قضائية وذلك إعمالاً لأحكام الفصل 14 من م ح ا ج الذي ورد به :

"تقدم السلط المدنية والأمنية لأعوان مصالح الجباية كل المساعدات التي يطلبونها منها في نطاق ممارستهم لمهامهم".

ولم يخف النواب تخوفهم من تسخير القوة العامة من قبل مصالح الجباية فأجاب وزير المالية على أسئلتهم بقوله : "إن هذا الإجراء لا يتعلق بأعمال التنفيذ ويرتبط بعملية المراقبة ويهدف إلى مساعدة مصالح الجباية على القيام بمهامهم في صورة عدم سماح المطالب بالأداء لهؤلاء الأعوان بزيارة **المحلات المهنية**".

ب- حق الإطلاع والإعلام

يسر المشرع مهمة الإدارة في سعيها لإكتشاف عمليات التحيل الجبائي وتجميع الأدلة ضد مرتكبيها وذلك من خلال توسيع حق الإطلاع الذي ورد بالفصل 16 من المجلة والذي صار ملزماً حتى "للذوات المعنوية التابعة للقطاع الخاص والأشخاص الطبيعيين" لكن الأمر تجاوز الإطلاع الذي يكون بسعي كتابي من قبل الإدارة إلى وجوب الإعلام والإحالة التلقائية ويتجلى ذلك من خلال الفصلين 17 و18 من م ح ا ج .

الفصل 17 ينص على أن "يتمثل حق الإطلاع المنصوص عليه بالفصل 16 من هذه المجلة بالنسبة إلى النشاط المالي للمؤسسات البنكية والبريدية المتعلق بفتح الحسابات في الإدلاء لمصالح الجباية المختصة بقائمة تتضمن أرقام الحسابات التي تولت هذه المؤسسات فتحها خلال الشهر وهوية أصحابها وذلك خلال الثمانية والعشرين يوماً الأولى من الشهر الموالي".

ويستشف من هذا الفصل وأن حق الإطلاع آل إلى واجب إطلاع آلي محمول على البنوك.

أما الفصل 18 فقد نص على أن "النيابة العمومية تحيل لمصالح الجباية كل المعلومات والوثائق التي من شأنها أن تحمل على الظن بارتكاب تحيل في المادة الجبائية أو أي عمل غايته التحيل الجبائي أو التهرب من دفع الأداء سواء تعلق الأمر بقضية مدنية أو تجارية أو إجراء بحث جزائي ولو إنتهى ذلك بعدم سماع الدعوى".

هذا الفصل لم يكن محرراً بالطريقة المذكورة في مشروع القانون إذ أن عبارة النيابة العمومية أخذت مكان عبارة "السلطة القضائية" وذلك لمساس الفصل المذكور في صبغته الأصلية بمبدأ حياد القاضي وإستقلالية القضاء<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> تراجع الأعمال التحضيرية الرائد الرسمي عدد 39 بتاريخ 2000/07/26 ص 1877: عند مناقشة الفصل 18 "رأى السادة النواب أن هذا الفصل لا يراعي مبدأ التفريق بين السلط وينقل في نفس الوقت كاهل الجهاز القضائي واقترحوا إما حذفه أن حصر تطبيقه على النيابة العمومية وأوضح السيد الوزير أن أحكام هذا الفصل لا يمس بإستقلالية القضاء باعتبار أن المعلومات المطلوبة لا تهدف إلى توجيه حكم القاضي في إتجاه معين وكل ما في الأمر مد الإدارة الجبائية بمعلومات المطلوبة لا تهدف إلى توجيه حكم القاضي في إتجاه معين وكل ما في الأمر مد الإدارة

ورغم هذا التعديل فإن النيابة العمومية التي تعاني الآن من ثقل أعبائها ستكون ملزمة بتخصيص جهد إضافي للبحث في الملفات المدنية والمحاضر والقضايا الجزائية عن كل ما يحمل على الظن بإرتكاب تحيل في المادة الجبائية أو عمل غايته التحيل الجبائي والتهرب من دفع الأداء لتعلم به الإدارة وتنتظر إشارتها لإثارة الدعوى العمومية بل لإحالة ملفات المخالفات الجبائية التي تتلقاها وعلى المحاكم بصفة آلية باعتبار وأن إثارة الدعوى العمومية تكون بيد الإدارة في مثل هذه القضايا<sup>6</sup> بحيث أن النيابة العمومية لا تعمل بمبدأ ملاءمة المتابعة المنصوص عليه بالفصل 30 من م ا ح الذي ينص على أن "وكيل الجمهورية يجتهد في تقرير مآل الشكايات والإعلامات التي يتلقاها أو التي تنهى إليه". فتقرير مآل الملفات يكون بيد الإدارة التي خصها المشرع بحق إثارة الدعوى العامة.

ويبدو الطابع الزجري للمجلة الجديدة جليا لا من خلال القواعد الشكلية فحسب بل أن القواعد الموضوعية جاءت مدعمة للتجريم وموسعة لنطاقه.

---

الجبائية بمعلومات تم الحصول عليها بمناسبة النظر في قضية مدنية أو تجارية أو جزائية قد يكون لها انعكاس على الجبائية وهي أساسية بالنسبة إلى إدارة الجبائية للتمكن من توظيف الأداء على أسس صحيحة.

<sup>6</sup> الفصل 74 م ا ح "ينولى وزير المالية أو من فوض له وزير المالية في ذلك ممن له صفة رئيس إدارة مركزية أو جهوية للأداءات إثارة الدعوى العمومية وتوجيه المحاضر السنوفاة الشروط إلى وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

وبالنسبة إلى المخالفات الجبائية الجزائية الموجهة لعقوبة بدنية تتم إثارة الدعوى العمومية بعد أخذ رأي لجنة تضبط تركيبها ومهامها وطرق عملها بمقتضى أمر."

## الجزء الثاني – الطابع الجزري من خلال القواعد الموضوعية

القواعد الموضوعية على خلاف سابقتها تتضمن تجريم السلوك المحذور وضبط العقاب المستوجب إعمالاً لقاعدة الشرعية والتشديد في هذه القواعد بالمجلة يبرز من خلال :

- تغيير طبيعة الخطايا من خطايا جبائية إلى خطايا جزائية.

- توسيع دائرة التجريم من خلال إنشاء جرائم جديدة.

- تغيير الأركان القانونية لبعض الجرائم.

### الفقرة الأولى – تغيير الطبيعة القانونية للخطايا

تنقسم المخالفات الجبائية إلى مخالفات ذات صبغة إدارية تفرض العقوبات المالية في شأنها مباشرة من قبل الإدارة ومخالفات جزائية يقع تتبعها وفقاً لأحكام مجلة الإجراءات الجزائية.<sup>7</sup>

وقد رتب التشريع الجديد خطايا جبائية في خصوص :

- التأخير عن دفع الأداء (الفصل 81 والفصل 82 من م ح ا ج)

- عدم خصم الأداء من المورد والخصم الناقص (الفصل 83)

- عدم توظيف معلوم الطابع الجبائي أو توظيفه منقوصاً (الفصل 84)

- عدم التصريح في الأجل بالمداخيل والأرباح المعفاة من الضريبة أو الخاضعة لخصم تحريري.

أما المخالفات الجزائية فتستوجب العقوبات المالية والبدنية المنصوص عليها بالفصل 5 من المجلة الجبائية (السجن والخطية) ويمكن عن تعاقب المخالفة الجبائية الجزائية بعقوبة مالية فقط مثل جريمة إصدار فواتير دون مراعاة أحكام فقرة 2 من الفصل 18 م م ا ق أو عدم التصريح بأسماء المزودين بالفواتير لمصالح الجبائية أو نقل بضائع غير مصحوبة بفواتير وسندات مرور كما يمكن أن تستوجب المخالفات الجبائية الجزائية عقوبات بالسجن والخطية في نفس الوقت مثل جريمة مسك محاسبة مزدوجة (الفصل 98) والملاحظ أن مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية قد غيرت الطبيعة القانونية للخطايا التي كانت جبائية في ظل مجلة الضريبة (الفصول 76 و78 م ض) وصيرتها بالنسبة لنفس المخالفات خطايا جزائية (الفصول 89 و90 و91) وقد جاء في تقديم الشرح وبمناسبة مداولات مجلس النواب ما نصه :  
"وباعتبار أن التجربة قد أثبتت محدودية العقوبات الجبائية الإدارية في أثناء المطالب بالأداء عن ارتكاب المخالفات الجبائية ولإدخال مزيد من النجاعة على العقوبات المنطبقة عليها أضفى المشرع الصبغة الجزائية على جل المخالفات الجبائية وأخضع تتبعها لأحكام مجلة الإجراءات الجزائية وقد شمل هذا التغيير خاصة :

- عدم إيداع التصاريح الجبائية في الأجل التي إقتضاها القانون.

- عدم الإدلاء بالبيانات والتوضيحات المطلوبة في الأجل.

- عدم مسك المحاسبة والدفاتر المفروضة على الأشخاص.

- عدم تحرير فواتير أو عدم إحترام الإجراءات المتعلقة بنقل البضائع.

وأثناء مناقشة الفصل 80 من المجلة تم طرح سؤال على وزير المالية في خصوص الفرق بين الخطايا الجبائية والخطايا الجزائية فكان رده كما يلي :

<sup>7</sup> تراجع الجداول الملحقه

"إن ما يحدد طبيعة المخالفات هو طرق معاينتها وتتبعها والمحاكم المتعهدة بها لذلك تم تخصيص الباب الأول للعقوبات الجبائية الإدارية التي لا تستوجب تحرير محضر في شأنها والتي يتم معاينتها وتتبعها طبق إجراءات التوظيف المتعلقة بأساس الأداء إما العقوبات الواردة بالباب الثاني فهي تعاقب بمحضر ويتم تتبعها لدى المحاكم الجزائية"<sup>8</sup>.

ولا يخفى والحالة تلك ما لهذا التغيير على إجراءات التتبع والإستخلاص والسوابق وغيرها من الآثار القانونية التي لا تخدم مصلحة المطالب بالأداء<sup>9</sup> ولا يجب إغفال الترفيع في مقدار الخطايا المستوجبة التي وصلت في بعض الحالات إلى خمسين ألف دينار بحيث إن المجلة الجديدة تكون قد رفعت في مقدار الخطايا بقدر معتبر وأضفت عليها طبيعة جزائية بعد أن كانت جبائية.

#### الفقرة الثانية – توسيع دائرة التجريم

وسعت مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية في دائرة التجريم عن طريق :

- إقحام تصرفات جديدة في دائرة التجريم وذلك بوضع جرائم جديدة أو التوسيع في قائمة الأفعال المكونة لجرائم كانت موجودة،

- تغيير الأركان القانونية لبعض الجرائم.

#### أ- التجريم الجديد

يمكن إعتبار كل الأفعال التي كانت في ظل مجلة الضريبة تمثل مخالفات جبائية ومستوجبة لخطايا جبائية وصارت بعد إصدار مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية مستوجبة لخطايا جزائية من قبيل الجرائم الجديدة.

وأن الإبقاء على تسميتها بمخالفات جزائية يتضارب مع التقسيم الثلاثي للجرائم المعتمد في مجلة الإجراءات الجزائية لكن وإلى جانب ذلك وسع المشرع في دائرة التجريم وذلك بتجريم بعض التصرفات التي لم تكن خاضعة لأي عقاب وللتأكد من ذلك سوف نقترص على إستعراض التصرفات التي أصبحت مستوجبة لعقوبات سالبة للحرية بعد أن كانت خارجة عن دائرة التجريم مطلقا :

- جريمة الفصل 92 من م ح ا ج :

ينص الفصل المذكور على ما يلي : "يعاقب بالسجن لمدة تتراوح بين ستة عشر يوما وثلاث سنوات وبخطية تتراوح بين 1000 دينار و50000 دينار كل شخص قام بتوظيف الأداء على القيمة المضافة أو المعلوم على الإستهلاك أو الأداءات غير المباشرة الأخرى المستوجبة على رقم المعاملات أو قام بخصم الأداء من المورد ولم يتول دفع المبالغ المستوجبة لفائدة الخزينة في أجل ستة أشهر ابتداء من اليوم الأول الموالي لإنتهاء الأجل المحدد للدفع وذلك علاوة على دفع أصل الأداء والخطايا المنصوص عليها بالفصول من 81 إلى 86 من هذه المجلة".

الجديد في هذا الفصل مقارنة بالفصل 81 من مجلة الضريبة هو إعتبار أن الجريمة متوفرة الأركان بمجرد :

- توظيف الأداء على القيمة المضافة والمعلوم على الإستهلاك والأداءات غير المباشرة الأخرى المستوجبة على رقم المعاملات.

- عدم دفع المعلوم الموظف للخزينة في أجل ستة أشهر ابتداء من اليوم الموالي لإنتهاء الأجل المحدد للدفع.

<sup>8</sup> الرائد الرسمي مداولات مجلس النواب عدد 39 ص 2003.

<sup>9</sup> حول الخطايا الجبائية يراجع :

حرص الإدارة على إستخلاص الأداء على القيمة المضافة والأداءات الأخرى التي يقع تجميعها من قبل الخواص والإدارات أمر منطقي ويفسر مما توفره الأداءات المذكورة من إستيعاب تناقص الموارد المتأتية من التفكك القمري فالأداء على القيمة المضافة يغطي قرابة ثلث الموارد الجبائية المتأتية من جملة الأداءات.

لكن تجريم عدم دفع الأداء للخرينة بمجرد توظيفه ويقطع النظر عن قبضه فيه تشديد على المطالب بالأداء وقد إستقطبت هذه المسألة إنتباه اللجان والنواب<sup>10</sup> وقد إقترحت لجنة المالية والتخطيط والتنمية الجهوية بمناسبة مناقشة الفصل 92 تعويض عبارة "توظيف الأداء" بـ "إستخلاص الأداء" فكان جواب الوزير قوله :

تهدف أحكام هذا الفصل على سحب العقوبات الجزائية المتعلقة بعدم دفع المبالغ المخصوصة من المورد على حالة عدم دفع الأداء على القيمة المضافة بإعتبار أن الأمر يتعلق في كلتا الحالتين بمبالغ محمولة على الغير.

وقد تم ربط العقوبة بتوظيف الأداء بإعتبار أن المدة المحددة بستة أشهر كافية في العادة لإستخلاص الديون التجارية بما في ذلك الأداء على القيمة المضافة وبإعتبار أن إحتساب الأداء على القيمة المضافة المستوجب دفعه يتم على أساس مقاصة بين الأداء الذي تحمله المعنى بالأمر على مشترياته والأداء الموظف على رقم معاملته".

لكن ولئن كان التجريم الأصلي الوارد بالفصل 81 من م ض منطقي ووليد الحاجة لما في خصم الأداءات وعدم إيداعها بالخرينة من تحويل وجهة المبالغ المخصوصة فإن تجريم عدم دفع مبالغ الأداء على القيمة المضافة والمعلوم على الإستهلاك والأداءات غير المباشرة في حين وأن المطالب بالضريبة لم يتول قبض ما تم توظيفه يعد خطرا جديا يهدد كيان المؤسسة الاقتصادية التي ترتقي من جامع للأداء Collecteur d'impôt إلى مدينة به رغم عدم إستخلاصه ولا يخفى على أحد أن عملية الإستخلاص لا تخلو من طوارئ وعوائق وهذه العوائق قد تنشأ لأسباب واقعية مثل سلوك بعض المتعاملين المتقاعسين عن الأداء (صكوك بدون رصيد وعدم أداء كمبيالات) أو حتى قانونية في الحالات التي تكون فيها المؤسسة التي تحت الفوترة لحسابها متوقفة عن الدفع وإفتتحت لصالحها إجراءات التسوية الرضائية أو القضائية المنصوص عليها بالقانون المؤرخ في 17/04/1995 بما يترتب عن ذلك من تعطيل التبعات الفردية فيقدر ما يكون التجريم في حالات قبض الأداء وعدم إيداعه بالخرينة منطقيًا يكون الزجر عند عدم دفع المبالغ التي تم توظيفها دون قبضها غير مبرر ولعل ذلك يفسر إحتفاظ تسعة نواب بأصواتهم عند التصويت على الفصل 92 من مشروع القانون.

- جريمة الفصل 97 من م ح ا ج :

رتب المشرع بالفصل 80 من مجلة الضريبة خطايا جبائية (إدارية) لا تفوق في جميع الحالات ألف دينار عن عدم مسك الوثائق المنصوص عليها بالفصل 62 من م ض في حين نص الفصل 97 من م ح ا ج على أنه : "يعاقب بخطية تتراوح بين 100 دينار و10000 دينار كل شخص لم يقم بمسك المحاسبة أو الدفاتر أو السجلات المنصوص عليها بالتشريع الجبائي أو إمتنع عن تقديمها لأعوان مصالح الجبائية أو قام بإتلافها قبل إنتهاء المدة القانونية المحددة لحفظها. وفي صورة العود خلال خمس سنوات تصبح الأفعال المذكورة مستوجبة للسجن والخطية التي يمكن أن تصل إلى خمسين ألف دينار.

- جريمة الفصل 101 من م ح ا ج

بموجب الفصل المذكور وسع المشرع في قائمة الأفعال المكونة لأعمال التحيل الجبائي ذلك أن الفصل 83 من مجلة الضريبة أورد قائمة محددة في خصوص أعمال التحيل<sup>11</sup> وقد أبقت المجلة عليها وأضافت إليها بالفصل 101 :

<sup>10</sup> مداوات مجلس النواب عدد 39 و26 جويلية 2000 ص 18882 و1957 و21222  
<sup>11</sup> تعتبر أعمال تحيل على معنى الفصل المذكور :

- إفتعال وضعيات قانونية غير حقيقية :

عن سؤال حول مفهوم إفتعال الوضعية القانونية غير الحقيقية أجاب وزير المالية بقوله "إن تعريف المخالفات المشار إليها بالمطمة الأولى للفصل 101 من مشروع مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية مطابق لتعريفها بالمجلة الجبائية وخاصة بالفصلين 172 و 291 منها المتعلقين بالزور وبالتحيل وغيره من أنواع الخداع"<sup>12</sup>.

ويلاحظ وأن تعريف الوضعيات القانونية غير الحقيقية يرجع فيه إلى جرائم التدليس أو التحيل وأن هذه الوضعيات بقيت غير محددة بحيث يمكن أن يقحم فيها عديد التصرفات لأن الجريمة بقيت مفتوحة الحدود Structure ouverte وهي صياغة غير دقيقة وتتضارب مع الطبيعة الجزائية للنص التي تستوجب الدقة في الصياغة.

- إخفاء الطبيعة القانونية الحقيقية لعقد أو إتفاقية قصد الإنتقاع بإمتيازات جبائية أو التتقيص في الأداء أو إسترجاعه.

هذا السلوك تعلق بالتحيل الجبائي في مادة تسجيل العقود فتغيير الطبيعة القانونية للعقد أو الإتفاقية يكون له في الغالب تأثير على معلوم التسجيل لكن وطالما كان للإدارة الحق في دراسة الكتب قبل إحتساب المعلوم المستوجب فإنه بإمكانها توظيف الأداء الذي يتمشى والطبيعة الحقيقية للعقد بإعتبار وأن الوصف الذي يعطيه الأطراف لا يلزم الإدارة بحيث أن التجريم في هذه المادة ليس وليد الحاجة.

- الزيادة في فائض الأداء على القيمة المضافة أو المعلوم على الإستهلاك أو التتقيص في رقم المعاملات للتهرب من دفع الأداء أو المعلوم أو الإنتقاع بإسترجاع مبالغ الأداء أو المعلوم بشرط أن يفوق النقص أو الترفيع نسبة 30 بالمائة من رقم المعاملات أو فائض الأداء المصرح به.

نلاحظ وأن هذه المطمة من الفصل 101 تغيرت بعد مناقشة مشروع القانون ذلك أن مجرد الزيادة في فائض الأداء أو التتقيص في رقم المعاملات كان كافيا للتجريم ولغاية التخفيف من الطابع الجزري تم تحديد نسبة للنقص أو للترفيع تقدر بـ30 بالمائة بحيث أن الإنعكاس الجبائي لا بد أن يكون معتبرا.

#### ب- تغيير الأركان القانونية لبعض الجرائم :

شمل هذه التغيير بالخصوص الجرائم المتعلقة بالفواتير وبأعمال التحيل الجبائي.

#### - في خصوص الجرائم المتعلقة بالفواتير

أورد الفصل 94 من م ح ا ج نوعين من الأعمال المجرمة والمستوجبة لعقوبات مالية وبدنية :

- عدم إصدار فواتير أو إصدار فواتير منقوصة في شأن عمليات بيع أو إسداء خدمات.

- إصدار وإستعمال فواتير في شأن عمليات بيع أو إسداء خدمات غير حقيقية قصد التملص من دفع الأداء.

والملاحظ وأن هاته الأعمال كانت مجرمة في ظل مجلة الضريبة وخاصة الفصل 83 منها ولكن الجديد هو أنها كانت تشكل جريمة مركبة بإعتبار أن ركنها المادي يستوجب التكرار أي التعود فصارت في التشريع الجديد بسيطة بحيث أن إثبات الفعل المحرم ولو في مناسبة واحدة يكفي للتجريم فقد نص الفصل 83 من مجلة الضريبة المشار إليه نص "تعتبر أعمال تحيل موصوفة :

- البيع بصفة متكررة بدون تحرير الفاتورة قصد إخفاء الشراءات والبيوعات.

- إصدار فواتير في شأن عمليات بيع أو إسداء خدمات غير حقيقية.

- منح وثائق مزورة للغير أو تقديم هذه الوثائق قصد الإنتقاع بإمتيازات جبائية أو إسترجاع ضرائب أو طرحها من الضرائب المستوجبة.

- القيام بعمليات مسترابة تؤول إلى تحويل الممتلكات إلى الغير بغرض تهريبها وعدم تسديد الديون الجبائية.

<sup>12</sup> مداولات مجلس النواب عدد 39 جلسة 2000/07/26 ص 2005.

- البيع بصفة متكررة بدون تحرير الفاتورة قصد إخفاء الشراءات والبيوعات".

والنظام القانوني لجرائم الإعتياد (Infractions d'habitude) يختلف عن النظام القانوني للجرائم البسيطة وذلك من حيث طبيعة الركن المادي ومن حيث بداية سريان مدة التقادم.

- في خصوص أعمال التحيل الجبائي :

تدخل المشرع في مستوى الركن المعنوي للجريمة إذ نص الفصل 83 م ض على أنه "... يعاقب كل شخص خاضع للضريبة على الدخل حسب النظام الحقيقي أو الضريبة على الشركات قام عمدا بأعمال تحيل موصوفة..." وفي حين ألغى الفصل 101 من م ح ا ج عبارة "عمدا" وتضمن ما نصه : "يعاقب بالسجن لمدة تتراوح بين ستة عشر يوما وثلاث سنوات وبخطية تتراوح بين 1000 و10000د كل شخص قام بإفعال وضعيات قانونية غير حقيقية... بعمليات تؤدي إلى تحويل الممتلكات إلى الغير قصد التملص من تسديد الديون الجبائية... بالزيادة في فائض الأداء..."

وبحذف لفظة عمدا نلاحظ وأن المشرع يسر في شروط إثبات الركن المعنوي للجريمة وبذلك يكون قد يسر المؤاخذة الجزائية.

وقد طالب أحد النواب عند مناقشة المشروع بإضافة كلمة "عمدا" بالفصل 97 من م ح ا ج بعد : قام بإتلافها الواردة بالفقرة الأولى من الفصل المذكورة فرد الوزير بأن :

"إتلاف الدفاتر المحاسبية قبل إنتهاء المدة القانونية المحددة لحفظها يكون فيما عدا حالات القوة القاهرة المبينة والمبررة طبقا للتشريع الجاري به العمل موجبا للعقوبة..."

الخاتمة

إن إستعراض تطور النصوص المنظمة لمادة الجباية يكشف عن سياسة جبائية قائمة على فرض التلقائية في التصاريح والشفافية في مسك المحاسبة والتصاريح لمقاومة التهرب الجبائي ولتحقيق الأغراض المنشودة تبنى المشرع إجراءات وعقوبات تهدف إلى ضمان إستخلاص الأداء وتحقيق الموارد ووضع عقوبات جزائية سالبة للحرية لا تهدف حسب وزير المالية إلى "تحقيق موارد مالية بل إلى إثناء المطالبين بالأداء عن ارتكابها"<sup>13</sup>.

ومن هذا المنطلق أعطى التشريع للقاعدة القانونية الجزائية دورا تعليميا (Valeur éducative) فشدد في العقوبات الواردة بها أملا في عدم اللجوء إليها.

لكن تعامل الإدارة والمحاكم مع هذه المادة أثبتت محاولة إعطاء التبعات دورا ردعيا بحثا بحيث لو ارتكبت الجريمة فإن الفاعل يعد مجرما بآتم معنى الكلمة فتوصد في وجهه إمكانية الصلح من قبل الإدارة بدون أي تعليل إذ نكتفي بالقول بأنه لا يمكن التصالح معه وتأخذ المحاكم توجيهها فيه تشديد يتضارب حتى مع النصوص القانونية فقد جاء بالقرار التعقيبي الجزائي عدد 7581 بتاريخ 2000/02/16 إن تطبيق الفصل 83 من م ض يقتضي وجوب تسليط العقوبتين المالية والبدنية معا وذلك على خلاف ما جاء بالفقرة 9 من الفصل 53 من المجلة الجنائية الذي نص على خلاف ذلك وقد ذكر وزير المالية بمناسبة مناقشة المشروع وفي أكثر من مجال على إنطباق ظروف التخفيف في المخالفات الجبائية الجزائية وبالتالي فإن الطابع الزجري المذكور أعلاه لا تخف وطأته إلا بحرص الإدارة على إحترام حقوق المطالب بالأداء وفتح باب الصلح أمامه وبتعامل القضاء مع المتهمين بارتكاب جرائم جبائية (أي جرائم إقتصادية) بمرونة وجعل العقوبات المالية التي تم الترفيع فيها في المجلة الجديدة أكثر إنطباقا من العقوبات السالبة للحرية.

<sup>13</sup> الرائد الرسمي عدد 39 لسنة 2000 ص 2084.