

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: الحقوق والعلوم السياسية
القسم : الحقوق
التخصص: القانون العام للأعمال
إعداد الطالب: رضوان العمودي
بعنوان:

جريمة الغش الضريبي

نوقشت وأجيزت بتاريخ 2015/06/03.

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور : صالح عبد الرحيم / أستاذ محاضر (ب) جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-..... رئيسا.

الدكتور : زرقون نور الدين / أستاذ محاضر (ب) جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-..... مشرفا ومقررا.

الأستاذ : خديجي أحمد / أستاذ مساعد (أ) جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-..... مناقشا.

الموسم الجامعي : 2015/2014

مقدمته

مقدمة :

تعتبر الضريبة من أهم موارد الخزينة العمومية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، و الجزائر باعتبارها واحدة من الدول التي عرفت فيها النفقات العامة ارتفاعا متزايدا منذ الاستقلال، فإنها أخذت على عاتقها ضرورة الاعتماد على مصادر تمويلية مستقرة، لمواجهة عمليات الإنفاق الإقتصادية، لذلك جعلت من الضريبة المصدر الرئيسي لتمويل الخزينة العمومية، لذلك تسعى الدولة لعمل كل ما في وسعها من سن للقوانين والتشريعات التي تنظم عملية فرض وتحصيل الضرائب بما يحافظ على وفرة الجباية لخزينة الدولة مع تحقيق العدالة وعدم زيادة العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة.

لكن المتبع للحياة الإقتصادية لأي بلد كان إلا أنه يجده يعاني من ظاهرة التهرب من دفع الضريبة، و كذا الغش الضريبي عن طريق إستعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من دفع الضريبة أو الرسوم المفروضة، هذا ما جعل الدولة تبحث عن وسائل كفيلة لردع هذه الظاهرة التي أصبحت اليوم من أخطر الظواهر التي تؤثر على الضريبة بصفة خاصة و الاقتصاد بصفة عامة لكونها تؤدي إلى إنقاص الموارد الضريبية التي كانت من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة.

ويؤثر الغش الضريبي سلبا على الحصيلة الضريبية ما يشكل عائقا هاما و أساسيا أمام تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة الشيء الذي يضطرها إلى تعويض النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية بفرض ضرائب جديدة أو برفع معدل الضرائب الموجودة، و هذا بدوره يؤثر بالسلب على توزيع الدخل و مبدأ العدالة الضريبية و النمو الاقتصادي. ونظرا لما تشكله جريمة الغش الضريبي من تهديد للأمن الاقتصادي و ما تتميز به من أحكام قانونية خاصة من حيث متابعتها و قمعها، فسنقوم من خلال هذا الموضوع بدراسة الغش الضريبي بصفته جريمة جزائية ودون الإغفال بالمسائل التقنية الجبائية.

وتحت هذه الأهمية سنحاول التطرق إلى جوهر الموضوع عن طريق طرح الإشكالية التالية:

ما هي الإجراءات القانونية الواجب إتباعها لمكافحة جريمة الغش الضريبي والحد منها ؟

أما عن المنهج المتبع في هذه الدراسة، فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

المنهج الوصفي وذلك من خلال التعريف بجريمة الغش الضريبي ومحاولة معرفة أسبابها وآثارها، والمنهج التحليلي وذلك لإبراز دور الرقابة الجبائية، مع إيضاح دور المتابعة الجزائية في التصدي والحد من جريمة الغش الضريبي.

وللإجابة على هذه الإشكالية ارتأينا تقسيم البحث إلى فصلين، الفصل الأول سنتناول فيه الإدارة الجبائية أداة وقائية لجريمة الغش الضريبي من خلال مبحثين، يتناول المبحث الأول الرقابة الجبائية كوسيلة قانونية لمكافحة جريمة الغش الضريبي، حيث يحتوي ثلاثة مطالب، خصص المطلب الأول للإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية، في حين تطرقنا في المطلب الثاني لأنواع الرقابة الجبائية، كما وتناولنا في المطلب الثالث أهداف الرقابة الجبائية. أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه العقوبات الجبائية، وذلك من خلال مطلبين، تطرقنا في المطلب الأول إلى الأشخاص الذين يتعرضون للجزاء، بينما في المطلب الثاني تعرضنا فيه إلى أنواع العقوبات الجبائية.

أما الفصل الثاني فقد خصص للرقابة الجزائية، وذلك من خلال مبحثين، تعرضنا في المبحث الأول إلى إثبات جريمة الغش الضريبي من خلال ثلاثة مطالب، خصصنا المطلب الأول للأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي، أما المطلب الثاني فقد تناولنا فيه وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي، وخصصنا المطلب الثالث لتقدير وسائل الإثبات. أما المبحث الثاني فقد خصصناه لمتابعة جريمة الغش الضريبي والجزاء المترتبة عليها من خلال ثلاثة مطالب، تناولنا في المطلب الأول تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية، في حين تناولنا في المطلب الثاني الجهة القضائية المختصة بالنظر في جريمة الغش الضريبي، أما المطلب الثالث فقد تناولنا فيه العقوبات الجزائية.

وتبرز أهمية الموضوع من خلال محاولة دراسة ظاهرة حساسة ومضرة بالاقتصاد الوطني و المتمثلة أساسا في ظاهرة الغش الضريبي، كما تكمن أهمية هذا الموضوع في معرفة الإجراءات الخاصة بمتابعة ومكافحة جريمة الغش الضريبي والحد منها.

ولمحاولة الإحاطة بمختلف جوانب الغش الضريبي، ركزنا على بعض الأهداف الخاصة بهذا الموضوع و منها، محاولة التعريف بجريمة الغش الضريبي و معرفة الأسباب المؤدية إلى الغش الضريبي، كما نهدف أيضا إلى إبراز دور الأجهزة القائمة والمختصة و التي تعمل على مكافحة جريمة الغش الضريبي، ومعرفة أهم الوسائل والإجراءات المتبعة في ذلك.

الفصل الأول

الإدارة الجبائية أداة
وقائية لجريمة الغش
الضريبي

الفصل الأول: الإدارة الجبائية أداة وقائية لجريمة الغش الضريبي

يعتبر النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، حيث يمنح الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم الضريبية بشأن مداخيلهم ونشاطاتهم من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم بعد ذلك الإدارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات للتأكد من صحتها لأنها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن قصد أو دون قصد بهدف التملص من دفع الضريبة، لذلك عمل المشرع الجبائي الجزائري على تنظيم سير عملية الرقابة الجبائية من خلال إسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة. كما منح للإدارة الضريبية عدة صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لهذه الأخيرة من التحقق من صحة التصريحات ومصادقتها وصولا إلى تصحيح وتقوم الأخطاء المرتكبة، ومن أجل ضمان التحصيل الجبائي وتحقيق المساواة بين جميع المكلفين بالضريبة فرض المشرع الجبائي الجزائري جملة من العقوبات والغرامات الجبائية والجزاءات المتنوعة وذلك حسب طبيعة المخالفة المرتكبة من طرف المكلف.

هذا ما سنتناوله في الفصل الأول والذي يحتوي على مبحثين نبيينهم كالآتي:

في المبحث الأول تطرقنا إلى الرقابة الجبائية كوسيلة قانونية لمكافحة جريمة الغش الضريبي، في حين خصصنا المبحث الثاني للعقوبات الجبائية.

المبحث الأول: الرقابة الجبائية كوسيلة قانونية لمكافحة جريمة الغش الضريبي

تعتبر عملية مكافحة جريمة الغش الضريبي أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية، لذلك حرص المشرع الجبائي على وضع وسائل كفيلة لردع هذه الجريمة، فكانت الرقابة الجبائية الوسيلة المثلى لذلك والتي تعمل على مراقبة التصريحات للتأكد من صحتها لأنها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء أكانت أخطاء مقصودة أم غير مقصودة والهدف من ذلك هو تجنب دفع الضريبة والتهرب من أدائها، وسنقوم من خلال هذا المبحث بالتطرق إلى الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية كمطلب أول، ثم إلى أنواع الرقابة الجبائية كمطلب ثاني، في حين خصصنا المطلب الثالث لأهداف الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

حدد المشرع الجبائي الجزائري الإطار التشريعي والتنظيمي للرقابة الجبائية، بحيث أسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها القيام بمهمتها الرقابية وفقا لشروط قانونية محددة، وذلك من أجل مكافحة جريمة الغش الضريبي والحد منها، وسنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى سلطات الإدارة الجبائية كفرع أول، ثم إلى الإطار الهيكلي للرقابة الجبائية كفرع ثاني.

الفرع الأول: سلطات الإدارة الجبائية

منح المشرع الجبائي للإدارة الجبائية العديد من السلطات والصلاحيات أثناء أدائها لمهمتها الرقابية ليتمكنها من أداء عملها بطريقة قانونية وبصفة منتظمة، وسنبين هذه الصلاحيات كما يلي:

أولاً. حق الرقابة:

أعطى المشرع الجبائي للإدارة الجبائية حق الرقابة والذي يتمثل في مجمل العمليات التي تسمح بالتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة وذلك بمقارنتها بمعطيات خارجية، و نصت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على حق الرقابة، بحيث حولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أنواع الرقابة

الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة وذلك من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر، كما وقد يمتد أيضا حق الرقابة إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل.¹

يهدف المشرع الجبائي من خلال منح الإدارة الجبائية لحق الرقابة هو للتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة وذلك من خلال مقارنتها مع المعطيات الخارجية مثل مقارنة تصريحات المكلف بالضريبة مع الدخل الحقيقي له.

ثانيا. حق الإطلاع:

يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات كما جاء ذلك في نص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، ويعرف حق الإطلاع على أنه: " حق إدارة الضرائب في الإطلاع على الأوراق والوثائق كلها التي تمكنها من تحديد وعاء الضرائب المختلفة ومن ربطها ومنع التهرب من أدائها ".²

يمكن للمفتش الإطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته قصد الحصول على المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، وتعتبر عملية الإطلاع أداة فعالة في كل عملية مراقبة، وذلك إما لإتمام المعلومات الموجودة لدى الإدارة الضريبية، أو التأكد من صحة المعلومات المستخرجة من دراسة الملفات، ونشير أن عملية الإطلاع يمارسها أعوان الإدارة الضريبية الذين هم برتبة مراقب على الأقل مع التزامهم بالسر المهني عند أداء مهامهم.³

يمارس حق الإطلاع في الإدارات العمومية و المؤسسات الخاصة والبنوك، كما تختلف طريقة الإطلاع حسب طبيعة الهيئة المعنية هذا ما أكدته المواد من 46 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثالثا. حق المعاينة والحجز:

نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسية، هذا ما تضمنته المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية بحيث منحت للإدارة الجبائية الحق في أن ترخص لأعوانها الذي لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات

¹ - عبد الجليل لخزاري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013، ص 60.

² - طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 159.

³ - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009، ص 47 - 48.

والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة.¹

اعتبر المشرع الجبائي وفقا لنص المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية على وجه الخصوص الممارسات التدليسية ما يأتي:

- ممارسة نشاط غير مصرح به.
- إنجاز عمليات شراء وبيع البضائع، بدون فاتورة، وذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو استيادها.
- تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.
- نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية، عمدا، في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري.
- كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره، من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.²

يشترط لقيام حق المعاينة والحجز أن توجد قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسية، هذا ما استنتج من خلال المواد التي أوردها المشرع الجبائي في قانون الإجراءات الجبائية.

رابعاً. حق إستدراك الأخطاء الإدارية:

أعطى المشرع الجبائي للإدارة الجبائية الحق في استدراك الأخطاء وذلك لإعادة النظر في فرض الضريبة، إذ يمكن استدراك كل خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو في مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول هذا ما تضمنته المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

كما حددت المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء بأربعة سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها إستدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية.³

يفهم من المادتين السابقتين بأن المشرع الجبائي منح للإدارة الجبائية الحق في إجراء تقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب، وذلك عندما تكون الوثائق المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ناقصة وغير كاملة أو كانت خاطئة وغير صحيحة بحيث تكون مخالفة للمعطيات الخارجية للمكلف بالضريبة.

¹ - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011، ص 84.

² - المادة 36 من ق.إ. الجبائية.

³ - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 49 - 50.

الفرع الثاني: الإطار الهيكلي للرقابة الجبائية

للإدارة الجبائية وسائل هيكلية أي أجهزة مختصة تسند لها مهمة الرقابة وبواسطتها تنفذ برامج التحقيق الجبائي والمتمثلة في مديرية الأبحاث والمراجعات، والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي تدخل ضمن تركيبة المديرية الولائية للضرائب، وكذلك مديرية كبريات المؤسسات.

أولا. مديرية الأبحاث و المراجعات:

وهي مكلفة بالقيام بنفس الأعمال التي تقوم بها مديريات الرقابة والمصالح الجبائية بمحاربة الغش الضريبي، ولكي تقوم بهذه الصلاحيات، تسند المهام إلى أربع مديريات فرعية منبثقة منها: نيابة مديرية البرمجة، نيابة مديرية الرقابة الجبائية، نيابة مديرية الإجراءات الجبائية و نيابة مديرية التحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية¹، أنشأت مديرية الأبحاث والمراجعات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 الصادر في 13 جويلية 1998، والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت هذه المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة الجبائية على المستوى الولائي، كما أن إختصاصها يمتد على مستوى التراب الوطني، وإعتمادا على صلاحيات مديرية الأبحاث والمراجعات في إطار البحث والتحقيق فهي مكلفة بما يلي:

1. الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي.
2. جعل الرقابة أكثر شفافية مع الأخذ بعين الاعتبار حقوق المكلفين بالضريبة في هذا الإطار.
3. جراء سلسلة من العمليات إلى جانب المفتشية العامة للمصالح الجبائية لتقييم أداء المفتشيات المحلية للضرائب وتحسين المردودية الجبائية العامة.²

يبرز الدور الأساسي لمديرية الأبحاث والمراجعات من خلال محاولتها للوصول إلى منافذ الغش الضريبي والعمل على محاربتة بكافة الوسائل القانونية والصلاحيات الممنوحة لها في إطار القانون الجبائي.

ثانيا. المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

أحدث المشرع الجزائري مديريات فرعية على مستوى كل ولاية ومن بينها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي تقوم بمهمة الرقابة الجبائية، لذا تسند إليها مهمة تنفيذ برامج التحقيق الجبائي وتندرج في هذه المديرية ثلاث مصالح تمثل

¹ - كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 54 - 55.

² - قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص 72.

التنظيم الهيكلي والوسائل الميدانية للرقابة الجبائية المختصة في تسطير و تنفيذ برامج التحقيق الجبائي وتمثل هذه المصالح فيما يلي:¹

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية.
- مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات.
- مكتب المراجعات الجبائية.²

أعطى المشرع الجبائي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية جملة من الهام ليتمكنها من أداء وظيفتها بشكل قانوني، ومن بين هذه المهام نذكر منها ما يلي:

1. تنسيق و تنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية.
2. البرمجة والتحقيق في كل نقطة في حدود الولاية وإجراء التحريات، وكذا التحقيقات والأبحاث المتعلقة بالرقابة الجبائية.
3. متابعة المعطيات المتعلقة بالأموال التجارية.
4. برمجة التدخلات الواجب القيام بها مباشرة من قبل المكتب عن طريق فرق التحقيق والأبحاث.
5. تحقيق معمق حول المعلومات المجمعة.³

ثالثا. مديرية كبريات المؤسسات:

تكلف مديرية كبريات المؤسسات بمهمة الرقابة على المكلفين بالضريبة و القيام بعملية الرقابة الجبائية، وقد أنشأت هذه المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق ل 28 سبتمبر 2002 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، وتتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات منبثقة منها تتمثل في: المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتحويل، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والمديرية الفرعية للمنازعات⁴، كما منح القانون الجبائي لمديرية كبريات المؤسسات مجموعة من المهام بحيث نجد أنه أعطاه صلاحيات في مجال الوعاء و في مجال التحويل، و سنقوم بعرض هذه الصلاحيات و المهام كما يلي:

¹ - قروموش ليندة، المرجع السابق، ص 72 - 73.

² - رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006/2007، ص 106.

³ - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص 28.

⁴ - كردودي سهام، المرجع السابق، ص 57.

1. في مجال الوعاء:

تكلف مديرية كبريات المؤسسات في مجال الوعاء بعدة مهام وذلك من أجل القيام بعملية الرقابة على المكلفين بالضريبة، ومن بين هذه المهام نذكر منها يلي:

- أ- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة.
- ب- البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها وإستغلالها.
- ت- إعداد وإنجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين وتقييم نتائجها.
- ث- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض للضريبة وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع ومعاينة ذلك والمصادقة عليها.
- ج- منح الإعتمادات لصالح المكلفين المستفيدين من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.
- ح- التحقيق في التظلمات و الشكايات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.
- خ- تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها و إقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.¹

2. في مجال التحصيل:

يتمثل الدور الأساسي لمديرية كبريات المؤسسات في مجال التحصيل على مراقبة حسابات المكلف بالضريبة وتحصيل الضرائب و الرسوم، كما تعمل أيضا على:

- أ- التكفل بالجدول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم.
- ب- المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير.
- ت- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية وتسديد الرسم على القيمة المضافة.
- ث- التموين بالطوايع ومسك محاسبتها.
- ج- تحليل عمليات التحصيل وتقييمها وضبط خلاصتها و إقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.²

ترتكز مهام مديرية كبريات المؤسسات على المستوى المحلي باعتبارها مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، بحيث تكون هذه المديرية تحت سلطة رئيس المركز، لذلك كلفت هذه المديرية بمهام التسيير و التحصيل و الرقابة الجبائية على حسابات المكلفين بالضريبة.

¹ - رحال نصر، المرجع السابق، ص 113.

² - عوادي مصطفى وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010/2011، ص 40.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الجبائية

يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها: " مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد الفحص والتحقيق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه للأرباح وأرقام الأعمال والذمة المالية من طرف المكلفين لغرض عما إذا كانت هناك عمليات تدليسية ترمي إلى التملص أو التهرب من دفع الحقوق و الإلتزامات الجبائية"¹، و يتبين من خلال هذا التعريف أن للرقابة الجبائية نوعين مختلفين يتمثلان في الرقابة الداخلية وهذا ما سنتطرق إليه في الفرع الأول، والرقابة الخارجية كما سنوضح ذلك في الفرع الثاني.

الفرع الأول: الرقابة الداخلية

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناء على الوثائق التي في حوزتهم، و مفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف مسطرة مسبقا ويمكن أن تكون هذه الرقابة رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

أولا. الرقابة الشكلية:

تبدأ الرقابة الشكلية منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المرسله أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير إنتقائية، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و (G50.A) تلك المذكورة في التصريح السنوي، وقوائم العملاء التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها، وتهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وتسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للرقابة المعمقة فيما بعد.²

¹ - العياشي عجلان، مداخلة بعنوان ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحكومة أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 4.

² - عوادي مصطفى وزين يونس، المرجع السابق، ص 12.

ثانيا. الرقابة على الوثائق:

بخلاف الرقابة الشكلية، فإن الرقابة على الوثائق إنتقائية وغير منتظمة، وهذا الإنتقاء لا يكون فقط على التصريحات الشخصية، وإنما يكون على مجمل التصريحات المهنية، وذلك من أجل التوصل إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها، وتتمثل في الفحص النقدي للتصريحات الجبائية المكتتبه وتلاؤمها وتجانسها مع المداخيل المصرح بها، والوثائق والمعلومات التي في حوزة المصلحة، والتي يتم استكمالها في حال النقصان بطلبات استيضاح أو طلبات تبرير تطلب من المكلفين¹، وفي حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمه من طرف المراقب يخوله أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة، ويتم ذلك على مرحلتين وهما كآآتي:

1. **طلب المعلومات :** بموجب المهام والإمتيازات المخولة لمفتش الضرائب، يمكن أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية، ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، وفي حالة عدم إستجابة المكلف للطلب، فإنه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه التوضيحات اللازمة.²

وعند عدم التزام المكلف بالضريبة باطلاع الإدارة الجبائية على المعلومات التي ذكرت في تصريحه فلا يترتب أي عقوبات أو متابعات قضائية عليه، و يجوز للإدارة بأن تقوم بإرسال طلب كتابي يوضح الإجراءات التي تتطلبها.³

2. **طلب التوضيحات :** عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل أو جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يتعين على المفتش أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضمن طابع الإلزامية أكثر لبيان بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات و التوضيحات اللازمة بتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة و هذا خلال ثلاثون (30) يوما من تاريخ الطلب.⁴

¹ - رحال نصر، المرجع السابق، ص 96.

² - آيت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مكملة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة آكلي محمد أولحاج، البويرة، 2013/2014، ص 36.

³ -Thierry Lamulle, Droit Fiscale, Gualino éditeur ,Paris, 2003, p 193.

⁴ - لياس فلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011، ص 23.

نجد بأن المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية أعطت للمفتش إمكانية تصحيح التصريحات، كما يجب عليه أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به، كما يجب على المفتش أن يبين للمكلف بالضريبة أسباب إعادة التقويم مع ذكر الأساس القانوني الذي استند عليه في ذلك، كما يرسل الإشعار بالتقويم إلى المكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، كما يجب على المفتش مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إعداد جدول التسوية.

الفرع الثاني: الرقابة الخارجية

يقصد بالرقابة الخارجية الرقابة التي تتطلب إجراء معائنات خارج المكتب، ويتم هذا النوع من الرقابة دائما وفق برمجة سنوية، وتشمل هذه الرقابة نوعين سنتطرق إليهما كما يلي:

أولا. التحقيق الجبائي:

يهدف التحقيق الجبائي إلى إظهار النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تكون في محاسبة المكلف بقصد التأكد من صحة الأرقام والتصريحات والنتائج التي قدمها، والتي تدخل في حساب أساس تحديد الوعاء الضريبي، ويكون ذلك باتخاذ كافة الإجراءات والطرق اللازمة لذلك، مع مراعاة مصلحة المكلف بالضريبة.

1. التحقيق في المحاسبة:

يعتبر التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، كما جاء ذلك في نص المادة 1/20 من قانون الإجراءات الجبائية حيث عرفت التحقيق في المحاسبة على أنه: " مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق المحاسبية الأخرى للمؤسسة أو للشركة ومواجهتها بالتصريحات المكتتبه و كشافات الربط الخارجية وبطاقات المعلومات إن وجدت، وكذا المعائنات الميدانية التي يجريها المحقق، وهذه الرقابة يمكن أن تكون عامة تركز على مجمل الضرائب والرسوم أو خاصة بالتركيز على ضريبة أو رسم معين " ¹.

¹ - رجال نصر، المرجع السابق، ص 96.

أي أن التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية باستثناء الدفاتر التجارية الواجبة قانونا، والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها، بحيث نجد بان المشرع الجبائي وضع جملة من الشروط التي يجب مراعاتها والالتزام بها قبل وأثناء إجراء هذا النوع من التحقيق، ويمكن تلخيص هذه الشروط في العناصر التالية:

أ- حسب نص الفقرة الأولى من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية فان التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم في عين المكان، أي محل المكلف بالضريبة، غير أن هناك استثناء أوردته المادة حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب ومقبول من طرف الإدارة الضريبية، أو في حالة قوة قاهرة، أين يمكن للمحققين اخذ الوثائق المحاسبية لفحصها في مكاتبهم بشرط أن يسلم للمكلف بالضريبة في هذه الحالة وثيقة تثبت فيها طبيعة الوثائق المحاسبية المسلمة ونوعها.

ب- تنص الفقرة 02 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذي لهم رتبة مراقب على الأقل، وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

ت- يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة الإعلام الآلي، يمكن أن تشمل الرقابة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.¹

2. التحقيق المصوب في المحاسبة:

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010، حيث نصت المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية²، ويخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها، وسيتم ذكرها كما يلي:

أ- يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود و وصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.

¹ - تريش مختار، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2014، ص 31 - 32.

² - آيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 40.

- ب- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.
- ت- لا يمكن الشروع في إجراء هذا التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.
- ث- يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقاً، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.
- ج- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق، أكثر من شهرين.
- ح- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين يوماً، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم.¹

ثانياً. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تعزيزاً لآليات الرقابة الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية كتكملة أو امتداد منطقي وضروري للتحقيق المحاسبي وذلك بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992، ويقصد بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة "مجموع العمليات التي تهدف إلى مقارنة مجموع مداخيل العنصر الجبائي بالعناصر المكونة لنمط معيشته أي مقارنة الإيرادات بالنفقات"²، كما نصت المادة 1/21 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.³

يجب أن لا يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، أكثر من سنة واحدة من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم، ويترتب على عدم احترام مدة التحقيق من طرف إدارة الضرائب بطلان إجراءات التحقيق، ويتعين على المفتش الرئيسي المحقق عند انتهاء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة أن يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه من أجل الحضور إلى أشغال اختتام التحقيق ويتم هذا

¹ - المادة 20 مكرر من ق.إ. الجبائية.

² - سهام كردودي، المرجع السابق، ص 53.

³ - آيت بلقاسم لامية، المرجع السابق، ص 41.

الاستدعاء بواسطة رسالة موصى عليها تتضمن تاريخ وساعة ومكان الاجتماع، وعند انتهاء الاجتماع يحتتم بمحضر اختتام أشغال التحقيق (يتعين أن يتضمن الاستدعاء تنبيه المكلف بأن له الحق باختيار مستشار يحضر معه الاجتماع)، ويوقع عليه المفتش الرئيسي المحقق والمكلف بالضريبة المحقق معه وإذا رفض هذا الأخير التوقيع يشار إلى ذلك في المحضر بأنه قد رفض التوقيع.

قد ينجر عن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إعادة التقويم، أي أن المفتش المحقق أثناء قيامه بالتحقيق يتوصل إلى أنه يوجد فرق بين تصريحات المكلف بالضريبة و بين الدخل الحقيقي الذي يتوصل إليه من خلال التحقيق، ويلزم المكلف بالضريبة في هذه الحالة بدفع الفرق بين الدخل الحقيقي والتصريح المصرح به، وإعادة التقويم يخضع لنفس الإجراءات التي تخضع لها وسائل التحقيق الأخرى التي سبق ذكرها، وعند إعادة التقويم يجب على إدارة الضرائب أن تعلم (تشعر) المكلف بالضريبة بالنتائج المتوصل إليها أي بمجرد انتهاء عملية التحقيق تقوم بإخبار المكلف بالضريبة عن نتائج التحقيق.¹

المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات غير القانونية، إضافة إلى ذلك فقد حدد المشرع الجبائي الجزائري جملة من الأهداف للرقابة الجبائية ومن بينها، أهداف محددة للرقابة الجبائية و هو ما سنتطرق إليه في الفرع الأول، وأهداف عامة كما سنوضح ذلك في الفرع الثاني.

الفرع الأول: الأهداف المحددة للرقابة الجبائية

إن المشرع الجبائي حدد للرقابة الجبائية أهدافا معينة ومحددة، بحيث إعتبر أن الرقابة الجبائية وسيلة إستراتيجية تتمثل في المقابل لنظام تصريحي، وهي الوسيلة الأكثر تخصيصا التي تملكها الإدارة للتحقق من مطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للقوانين والقواعد المنظمة بالإقتطاعات الضريبية. وتطبيقها يمثل أحد الإهتمامات الأساسية للسلطات العمومية بهدف محاربة الغش والتهرب الضريبي وتخفيف آثاره على الموارد المتعلقة بالميزانية وحصر خطورتها.

¹ - زرقون نور الدين، محاضرات في المنازعات الجبائية، أقيمت على طلبة سنة أولى ماستر قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، 2013./2014.

وضع المشرع الجبائي جملة من الأهداف المحددة بغية التخفيف من حجم الغش الضريبي و الذي بدوره يؤثر على الاقتصاد الوطني للدولة.¹

الفرع الثاني: الأهداف العامة للرقابة الجبائية

وضع المشرع الجبائي جملة من الأهداف للرقابة الجبائية وذلك لإبراز دورها في العمل على مراقبة التصريحات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة وكذلك كشف الممارسات و المناورات التدليسية، ومن بين هذه الأهداف نذكر ما يلي:

1. أن الرقابة الجبائية تهدف أساسا إلى التحذير من أي محاولة غش أو ممارسة عمل من شأنه أن يتملص المكلف بالضريبة من الإلتزامات الضريبية وإلى معاقبة المختلسين في الواقع، وأن عملية الغش ينجم عنها فقط أضرار مالية للخزينة العامة ولكن تؤدي إلى فشل كل سياسة ترمي إلى تحقيق أحسن الشروط للعدالة والمساواة في الدورة المالية بمنافسة شريفة بين الاقتصاديين في إطار التغيرات الهيكلية التي عرفها الإقتصاد الوطني منها إلغاء الإحتكار، وتحرير التجارة الخارجية... إلخ.²
2. التأكد والتحقق من مدى انتظام المؤسسة اتجاه القوانين الجبائية.³
3. أن الإجراءات العامة المسطرة تهدف أساسا إلى إبطال الأساليب والتطبيقات التي تحكم الإختلالات التي تشوه قواعد المنافسة وتقلص من عدم تمويل الخزينة بالموارد الإضافية مثل:
 - أ- عدم تحرير الفواتير عند إجراء الصفقات التجارية، أين يكون تطور السوق غير خاضع للضرائب بشكل واسع.
 - ب- الإستعمال الضئيل للشيك كوسيلة للدفع.
 - ت- تحويل المكاسب الضريبية المحصلة من أجل تحفيز الاستثمار.⁴

1- Rapport du syndicat national solidaires finances publiques, Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal, Paris 2013, p 22.

² - بن إعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 14.

³ - وهي بوعلام، مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 6.

⁴ - بن إعمار منصور، المرجع السابق، ص 15.

المبحث الثاني: العقوبات الجبائية

تتفق النصوص الجبائية على اعتبار الغش الضريبي جنحة يخضع من حيث الجزاء إلى عقوبات جبائية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها، والأمر الجديد في النصوص الضريبية أنها تقرر كلها المسؤولية الجنائية للشخص المعنوي، وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى الأشخاص الذين يتعرضون للجزاء كمطلب أول و إلى أنواع العقوبات الجبائية كمطلب ثاني.

المطلب الأول: الأشخاص الذين يتعرضون للجزاء

يعتبر الفاعل الأصلي للغش الضريبي أول من يخضع للجزاء ويكون عموما شخصا طبيعيا وقد يساعده في ارتكاب الجريمة شريكا فيكون هو الآخر محل مساءلة جزائية، فضلا عن الشخص الطبيعي قد يكون الفاعل أو شريكه شخصا معنويا، ولهذا الغرض أقر المشرع الجبائي في القوانين الضريبية بمبدأ مساءلة الشخص المعنوي، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، سنتعرض في المطلب الأول إلى المكلف بالضريبة بإعتباره الفاعل الأصلي، وسنتناول في المطلب الثاني الشريك، وكمطلب ثالث خصصناه لدراسة الشخص المعنوي.

الفرع الأول: المكلف بالضريبة

رتب المشرع الجزائري جملة من العقوبات على المكلف بالضريبة بإعتباره الفاعل الأصلي للغش الضريبي، ولذلك وضع المشرع الجزائري جملة من النصوص القانونية والتي جاء فيها تعريف للفاعل، ومن بين هذه النصوص نجد المادة 41 من قانون العقوبات عرفت الفاعل كالاتي: " يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو تهديد أو إساءة إستعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التديس الإجرامي ".¹

¹ - المادة 41 من قانون العقوبات.

ويعتبر فاعلا وفقا للشطر الأول من المادة 41 المذكورة كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ وارتكاب الغش الضريبي، أي كل من قام شخصيا بالأفعال المادية التي تدخل في تكوين جريمة الغش الضريبي. وفي المقابل نجد قانون الإجراءات الجبائية سلك نفس المنهج الذي سلكه المشرع في تعريفه للفاعل في قانون العقوبات بحيث يعتبر فاعلا وفقا لقانون الجبائي كل مدين للخزينة العامة للدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم. أو الحقوق المتملص منها كليا أو جزئيا، وذلك من خلال تقديمه لإدارة الضرائب تصريحات وبيانات ناقصة تجعلها تحدد الضريبة أقل مما يجب عليه قانونا.

الفرع الثاني: الشريك في الغش الضريبي

اعتبر المشرع الجزائري المساهم في الغش الضريبي فاعلا و يأخذ نفس الحكم للفاعل الأصلي، و هذا ما نصت عليه المادة 42 من قانون العقوبات في تعريفها للشريك بحيث نصت على أنه: " يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك".¹

وفي المقابل أجمعت كل النصوص الضريبية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل وأحالت جميعها تعريف الشريك إلى قانون العقوبات كما رأينا سابقا، وفضلا عن ذلك جاءت بعض النصوص كقانون الطابع (1/35) وقانون التسجيل (المادة 1/120) بفعالين يعتبر مرتكبهما في حكم الشريك وهما:

- التدخل بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج .
- قبض قسائم يملكها الغير بأسماء هؤلاء المالكين.²

تقوم المسؤولية الجزائية الكاملة على الشريك الذي ساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في ارتكاب الغش الضريبي، و هذا ما ورد في قانون العقوبات والقانون الجبائي.

¹ - عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة، الجزء الأول، الجزائر، 2005، ص 212-213.
² - أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة عشر، الجزء الأول، الجزائر، 2013/2012، ص 484.

الفرع الثالث: الشخص المعنوي

كان التشريع الجبائي سابقا إلى تكريس المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي حيث كرسها قانون الضرائب غير المباشرة الصادر في 9-12-1976، قبل تكريسها في قانون العقوبات بموجب قانون 10-11-2004، حيث نصت المادة 554 منه على ما يأتي: " عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس... ضد المتصرفين والممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة " وأضافت نفس المادة في شطرها الثاني " ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية... ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية عليه "، وهو نفس الحكم الذي تكرر في نص المادة 9/303 من قانون الضرائب المباشرة وفي المادة 138 من قانون الرسم على رقم الأعمال وفي المادة 4/36 من قانون الطابع وفي المادة 4/121 من قانون التسجيل.¹

ونلاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حصرها المشرع الجزائري على الشخص المعنوي الخاص مستبعدا بذلك الدولة والمجموعات المحلية وكذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات العمومية الاقتصادية فإنها تكون محل مساءلة جزائية في حالة إرتكابها جنحة الغش الضريبي المنصوص عليها في القانون.

المطلب الثاني: أنواع العقوبات الجبائية

نجد في مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها، وجزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرفها، والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة وهذا ما سنتطرق إليه في الفرع الأول، وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية المختلفة، وهي تختلف من قانون إلى آخر مضمونا ومقدارا، وهذا ما سنتعرض إليه في الفرع الثاني.

¹ - أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 484 - 485.

الفرع الأول: الزيادات

تختلف الزيادات عن فوائد التأخير وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبيه وفوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية، أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف بالضريبة عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا وكما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة نبينها فيما يلي:

- النقص في تقديم التصريح.
- التأخير في تقديم التصريح.
- عدم التصريح.¹

ونشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج) أو ما يعادلها وترفع إلى 200% إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ.²

ونلاحظ بأن الزيادات تختلف عن العقوبات الجبائية الأخرى فهي تفرض على المكلف بالضريبة بطريقة تلقائية وذلك في حالة عدم قيامه بتقديم التصريحات أو في حالة تقديمه تصريحات ناقصة، كما وتفرض أيضا عند عدم قيام المكلف بالضريبة بتقديم تصريحاته الجبائية المطلوبة.

الفرع الثاني: الغرامات الجبائية

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة، و تعتبر الغرامة الجبائية غرامة إضافية تتبع الضريبة الأصلية من ناحية تحصيلها، وسنحاول من خلال هذا الفرع التطرق إلى النصوص الضريبية بأنواعها المختلفة ومحاوله معرفة كل قانون وما ينص عليه من غرامات جبائية، و سنوضح ذلك كما يلي:

¹ - عوادي مصطفى ورجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010/2011، ص 34.

² - رجال نصر، المرجع السابق، ص 57.

أولاً. الغرامة الجبائية في قانون الضرائب المباشرة:

تطبق الغرامات الجبائية وفقاً لقانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة في حالات حددها القانون الجبائي نذكرها كما يلي:

1. عدم تقديم تصريح بالوجود و تحدد بمبلغ 30.000 دج.¹
2. عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة و تحدد بمبلغ 5.000 دج بالنسبة للضريبة الجرافية والتقدير الإداري.²
3. عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم وتتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 30.000 دج.³

ثانياً. الغرامة الجبائية في قانون الضرائب غير المباشرة:

يتميز قانون الضرائب غير المباشرة بين نوعين من الغرامات الجبائية غرامة ثابتة و غرامة نسبية، وهذا ما سنتطرق إليه كما يلي:

1. غرامة ثابتة : تتراوح ما بين 5.000 دج و 25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة.⁴
2. غرامة نسبية : تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج.⁵

ومن الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة الجبائية، نذكر منها ما يلي:

- أ- رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الأجل المحدد لحفظها وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1.000 دج و 10.000 دج.⁶
- ب- في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حدها الأدنى 500 دج.⁷
- ت- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1.000 دج و 3.000 دج.⁸

¹ - المادة 1-194 من ق.ض.م.ر.م.

² - المادة 3-194 من ق.ض.م.ر.م.

³ - المادة 304 من ق.ض.م.ر.م.

⁴ - المادة 523 من ق.ض.غ.م.

⁵ - المادة 524-1/أ من ق.ض.غ.م.

⁶ - المادة 538 من ق.ض.غ.م.

⁷ - المادة 527 من ق.ض.غ.م.

⁸ - المادة 544 من ق.ض.غ.م.

ث- عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج.¹

ثالثا. الغرامة الجبائية في قانون التسجيل:

في حالة قيام المكلف بالضريبة بالتملص من رسوم التسجيل تطبق عليه غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج²، بينما عند يقوم المكلف بالضريبة بعرقلة المراقبة الجبائية فتتراوح الغرامة الجبائية في هذه الحالة ما بين 5.000 دج و 50.000 دج.³

رابعا. الغرامة الجبائية في قانون الطابع:

في حالة تملص المكلف بالضريبة من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة في هذه الحالة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج⁴، أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف بالضريبة فتتراوح الغرامة الجبائية ما بين 10.000 دج إلى 100.000 دج.

خامسا. الغرامة الجبائية في قانون الرسوم على رقم الأعمال:

في حالة مخالفة المكلف بالضريبة لأحكام هذا القانون تطبق عليه غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2.500 دج، و في حالة استعماله لطرق تدليسية ترفع الغرامة في هذه الحالة من 1.000 دج إلى 5.000 دج⁵، وكذلك عند رفض المكلف بالضريبة تقديم الوثائق أو إتلافها قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1.000 دج و 10.000 دج.⁶

تختلف الغرامات الجبائية عن الغرامات الجزائية بحيث لا يستطيع القضاة التخفيض من الغرامات الجبائية و هذا ما ورد في القوانين الجبائية، و ما يدل على ذلك نص المواد 4/303 من قانون الضرائب المباشرة و 548 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 4/120 من قانون التسجيل، في حين يستطيع القاضي التخفيض من الغرامات الجزائية.

¹ - المادة 537 من ق.ض.غ.م.

² - المادة 2/120 من ق.ت.

³ - المادة 62 من ق.إ. الجبائية.

⁴ - المادة 35 من ق.ط.

⁵ - المادة 114 من ق.ر.ر.أ.

⁶ - المادة 122 من ق.ر.ر.أ.

خلاصة الفصل الأول:

حاول المشرع الجبائي الجزائري جاهدا من أجل مجابهة ومكافحة جريمة الغش الضريبي وذلك عن طريق تشديد الرقابة الجبائية، التي تعتبر حتمية أو ضرورية نظرا لطبيعة النظام الجبائي في الجزائر الذي يقوم أساسا على التصريجات أو الإقرارات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، لكن في غالب الأحيان ما تكون هذه التصريجات المكتتة من طرفهم غير صحيحة، لذلك منح المشرع الجبائي الجزائري للإدارة الجبائية حقوقا وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة التحقق من صحة التصريجات وصدقها وصولا إلى تصحيح وتقوم الأخطاء المرتكبة، ومن أجل سير عملية الرقابة الجبائية وفقا لمتطلبات القوانين الجبائية فرض المشرع الجبائي جملة من العقوبات الجبائية على المكلف بالضريبة المتهرب من دفع واجباته الضريبية.

الفصل الثاني
الرقابة الجزائية

الفصل الثاني: الرقابة الجزائية

تعد الرقابة الجزائية وسيلة فعالة لمكافحة جريمة الغش الضريبي لذلك نجد أن المشرع الجبائي أضفى وسائل إجرائية من بينها المحاضر الضريبية، هذه الأخيرة تلعب دورا بارزا في إثبات الجرائم الضريبية فهي أساس المتابعة، لأنه لا يمكن تقديم شكوى ما لم يكن هناك إثبات للجريمة بموجب محاضر مدعمة بالوثائق والجداول، ولأن كذلك تحريك الشكوى يكون بناء على شكوى من الشخص المختص على مستوى الإدارة الجبائية وهو المدير الولائي للضرائب.

ولذلك قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين تناولنا في المبحث الأول إثبات جريمة الغش الضريبي، في حين خصصنا المبحث الثاني إلى متابعة جريمة الغش الضريبي والجزاء المترتبة عليها.

المبحث الأول: إثبات جريمة الغش الضريبي

سن المشرع الجزائري عدة نصوص جزائية بهدف متابعة جريمة الغش الضريبي و ردعها، لذلك تعد الرقابة الجزائية من أهم الوسائل التي تعمل على مكافحة جريمة الغش الضريبي نظرا للإجراءات الخاصة بها، بحيث أعطى المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحية إثبات الغش الضريبي وذلك عن طريق المحاضر الضريبية، والتي أولاها المشرع الجبائي الأهمية الكاملة من خلال حرصه على الإجراءات الواجب توفرها في الأشخاص المكلفين بإثبات جريمة الغش الضريبي و كذا الشكليات التي تتطلبها، وعليه سنتعرض في هذا المبحث إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي كمطلب أول، ثم إلى وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي كمطلب ثاني، في حين خصصنا المطلب الثالث لتقدير وسائل الإثبات.

المطلب الأول: الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي

ما يلفت الإنتباه، بالنسبة لهذه المسألة، هو عدم إنسجام النصوص الضريبية، فقائمة الأشخاص المؤهلين تختلف من نص إلى آخر، وفي هذا الصدد يمكن تصنيف النصوص الضريبية إلى ثلاثة أصناف، و لإبراز أوجه الاختلاف بينهم سنقوم بتوضيح ذلك من خلال هذا المطلب والذي قسمناه إلى ثلاثة فروع سنتناول كفرع أول إثبات الغش الضريبي في قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع، و كفرع ثاني خصصناه لإثبات الغش الضريبي في قانون الرسوم على رقم الأعمال، في حين خصصنا الفرع الثالث لإثبات الغش الضريبي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل.

الفرع الأول: إثبات الغش الضريبي في قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع

حصر هذان النصان صلاحية إثبات الغش الضريبي في أعوان الضرائب المفوضين والحلفين دون سواهم¹، كما جاء ذلك في نص المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة بحيث نصت على أن: " جميع أعوان إدارة

¹ - أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 475.

الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا، مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة " ¹.

الفرع الثاني: إثبات الغش الضريبي في قانون الرسوم على رقم الأعمال

وسع قانون الرسوم على رقم الأعمال من قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذا القانون بحيث تشمل ضباط الشرطة القضائية وأعوان إدارة الضرائب المختلفة وأعوان الضرائب المباشرة والتسجيل وأعوان الجمارك وأعوان قمع الغش والجرائم الاقتصادية، و هذا ما ورد في المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الفرع الثالث: إثبات الغش الضريبي في قانون الضرائب المباشرة وقانون التسجيل

لم يعين قانون الضرائب المباشرة و قانون التسجيل الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذه القوانين، ويثور التساؤل في هذه الحالة بالنسبة لهذه القوانين، حول ما إذا كان من حق ضباط الشرطة القضائية إثبات الغش الضريبي على غرار ما هو معمول به في قانون الرسوم على رقم الأعمال أم أن الإثبات يبقى محصورا في أعوان الضرائب كما هو ساري في قانون الضرائب غير المباشرة والطابع.

ومع ذلك فالرأي الراجح، أنه طالما لا يوجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم، فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية. ²

المطلب الثاني: وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي

تشكل المحاضر الضريبية الوسيلة المثلى للإثبات لما تتصف به من قوة إثباتية وكذلك لما تتضمنه من معانيات تسهل عملية الإثبات والتي تختلف عن الطرق الأخرى للإثبات وفقا للقانون العام، وعليه يتم إثبات

¹ - المادة 504 من ق.ض.غ.م.

² - أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 475 - 476.

الجرائم الضريبية وفقا لوسيلتين وهما: المحاضر الضريبية وهذا ما سنتطرق إليه في الفرع الأول، والمحاضر الضريبية المحررة من طرف ضباط الشرطة القضائية وهذا ما سنتناوله في الفرع الثاني.

الفرع الأول: المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الجبائية

إن البحث عن الجرائم الضريبية يتم عن طريق إجراء المعاينة أو التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق وينجر على ذلك إجراء حجز ومعاينات مادية وميدانية بواسطة أعوان الإدارة الجبائية والمالية¹، وفي كلتا الحالتين يتعين على الأعوان الذين عاينوا أو قاموا بإجراءات الحجز بقصد إكتشاف وإثبات الجريمة والوسائل المستخدمة لتحقيقها تحرير محضر بالناتج المتوصل إليها وفقا لأحكام المادة 78 من قانون الإجراءات الجبائية فيما يتعلق بمحضر المعاينة والحجز، والمواد 505 وما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة، وقد خصص قانون الإجراءات الجبائية محضر الحجز والمعاينة بقوة إثباتية وأوقف هذه القوة على توافر شروط شكلية تختلف من محضر لآخر تحت طائلة البطلان.²

أولا. محضر المعاينة:

إستنادا لأحكام قانون الإجراءات الجبائية ولكي يتم إثبات جريمة التهرب الضريبي عن طريق التحقيق المحاسبي والمعمق أو معاينات ميدانية للبحث عن وسائل الغش والتدليس التي يهدف من ورائها المكلف بالضريبة التهرب من أداء كل أو جزء من الوعاء الضريبي أو الرسوم المفروضة إطار القانون الجبائي، و للتحقيق عن المناورات التدليسية وكشف الغش فقد رتب القانون الجبائي جملة من الإجراءات نذكرها كما يلي:³

1. الإجراءات السابقة على المعاينة:

يمكن للإدارة الجبائية اللجوء إلى معاينات ميدانية من أجل ممارسة حق الرقابة وذلك في حالة وجود قرائن تدل على استعمال ممارسات تدليسية، في هذه الحالة لا بد على الإدارة الجبائية من إتباع إجراءات سابقة على المعاينة وكذلك الإلتزام بالإجراءات الشكلية والموضوعية في المحضر المحرر من طرف أعوان الإدارة الجبائية، وتتمثل هذه الإجراءات كما يلي:

أ- لا يمكن الترخيص بإجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير.

¹ - قرموش ليندة، المرجع السابق، ص 84.

² - فارس السبي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011، ص 147 - 148.

³ - قرموش ليندة، المرجع السابق، ص 84.

ب- يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر المعاينة وتتضمن على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
 - عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها.
 - العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسة تدليسية والتي سيتم البحث عن أدلتها.
 - أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفتهم.¹
- ت- يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.
- ث- يبلغ للمعني أو ممثله القانوني أو أي شاغل للأماكن بإجراء المعاينة في عين المكان وتسلم له نسخة مقابل إشعار بالإستلام أو إمضاء على المحضر.
- ج- في حالة غياب أي شخص بالأماكن يطلب ضابط الشرطة القضائية لهذا الغرض شاهدين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو لسلطة الإدارة الجبائية وفي حالة إستحالة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالإستعانة بمحضر قضائي.²

2. الشكليات الواجب توفرها في محضر المعاينة:

يتم إثر إنتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة، ويتضمن هذا المحضر، على وجه الخصوص:

- أ- تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة.
- ب- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون ... إلخ).
- ت- تاريخ وساعة التدخل.
- ث- جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.³

3. الإجراءات اللاحقة لتحرير المحضر:

هناك عدة إجراءات تلي تحرير المحضر حددها القانون وفقا للشكليات الآتية:

¹ - فارس السبي، المرجع السابق، ص 149.

² - قرموش ليندة، المرجع السابق، ص 85.

³ - المادة 38 من ق.إ. الجبائية.

أ- بعد الإنتهاء من عملية المعاينة وتحرير المحضر تسلم نسخة منه إلى المعني بالأمر أو ممثله القانوني أو شاغل الأماكن.

ب- يتم إرسال النسخ الأصلية للمحاضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة.

ت- يلزم ضباط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية الذين أجروا وحضروا المعاينة بكتمان السر المهني تحت طائلة المتابعة الجزائية المادة 301 من قانون العقوبات.¹

ثانيا. محضر الحجز:

أعطى المشرع الجبائي للإدارة الجبائية صلاحية تحرير المحاضر الضريبية وذلك لإثبات المخالفات الجبائية، بحيث يعتبر جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمؤهلين قانونا، مكلفون على الخصوص بإثبات المخالفات وفقا للقوانين والأنظمة المتعلقة بالتشريع الجبائي، بالإضافة إلى أنه يجوز لأعوان آخرين غير تابعين للإدارة الجبائية القيام بذلك في حدود ما يسمح به القانون²

1. إجراءات الحجز:

في حالة وجوب التحصيل الفوري المنصوص عليه بالمادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وفي الحالات التي تحدد وجوب تحصيل الضريبة فيها بمقتضى أحكام خاصة فإنه:

أ- يجوز لقاطب الضرائب المختلفة أن يوجه تنبيهها بلا مصاريف إلى المكلف بالضريبة بمجرد توفر وجوب هذا التحصيل.

ب- يجوز له القيام بالحجز بعد يوم من تبليغ التنبيه.

ت- إن كل سند يتعلق بالمتابعة تم تبليغه لتحصيل القسط الواجب تحصيله من الحصص المقيدة فيه فإنه يشمل كذلك جميع الأقساط حتى التي حل إستحقاقها أثناء التبليغ مادام المكلف لم يسدها.

ث- في حالة الحجز فإن مصاريف الحراسة للمنقولات المحجوزة تحدد من طرف الإدارة الجبائية تبعا للتعريفات المحددة بقرار من وزير المالية.

وعند الإنتهاء من عملية المعاينة والحجز، يتم تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة.³

¹ - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 153.

² - المادة 504 من ق.ض.غ.م.

³ - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 157.

2. إجراءات البيع:

بعد أن تتم عملية الغلق المؤقت للمحلات المهنية وفي حالة حجز بعض السلع والأشياء نتيجة عدم إستجابة المعني بالضريبة لمطالب الإدارة بدفع ما في ذمته من ديون ضريبية فإنه تتم عمليات تنفيذ إجراءات البيع على النحو التالي:

- أ- أنه لكي تتم عملية البيع لابد من حصول قابض الضرائب المختص على رخصة من الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه بعد أخذ رأي مدير الضرائب للولاية.
- ب- في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل 30 يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو السلطة التي تقوم مقامه يمكن لمدير الضرائب أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشر والشروع في البيع.
- ت- أنه يمكن لكل دائن خلال 10 أيام التي تلي تبليغ الحجز التنفيذي في الموطن المختار في تسجيلاته والمسجل قبل 15 يوما على الأقل من التبليغ المذكور أن يطلب من القاضي المباشر للمتابعة أن يجري بيع المحل التجاري بالجملة، بالبيع في المزاد العلني أو البيع بالتراضي.¹

الفرع الثاني: المحاضر الضريبية المحررة من طرف ضباط الشرطة القضائية

نجد أن القوانين الجبائية أجازت بصفة عامة إجراء المعاينات والحجوز الضريبية بجميع الطرق القانونية وعليه:

1. يجوز لضباط الشرطة القضائية أن يعاين جرائم ضريبية إثر إجراء تحقيق ابتدائي وفقا لقانون الإجراءات الجزائية.
2. كذلك يجوز لأعوان الإدارة المالية بصفة عامة معاينة جرائم ضريبية إثر تحقيقات اقتصادية في إطار قانون المنافسة والأسعار وقمع الغش وفقا للأمر 95-06.²
3. كما يتم إثبات الجرائم الضريبية من طرف الجهات المختصة ووفقا للقواعد العامة المنصوص عليها بالمواد 212 إلى 238 من قانون الإجراءات الجزائية وهي المحاضر والتقارير والإجراءات والشهادات وبالكتابة والشهود فضلا على إجراء الخبرات الفنية، إلا أن الإشكالية في الخبرة أصبحت محل خلاف خاصة بعد صدور قانون الإجراءات الجبائية والذي يجيز على مستوى المنازعات الإدارية تعيين خبير للمكلف

¹ - قروموش ليندة، المرجع السابق، ص 87 - 88.

² - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 164.

بالضريبة وخبير للإدارة الجبائية وخبير تعينه المحكمة إلا أن الإشكالية تثار في أية من الخبرات يتم ترجيحها على باقي الخبرتين، وما هو المعيار المعتمد خاصة إذا كانت هناك دفع من طرفي النزاع بشأن ذلك.¹

المطلب الثالث: تقدير وسائل الإثبات

بالرجوع للقوانين الجبائية كقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع والتسجيل وقانون الرسوم على رقم الأعمال، وكذلك قانون الإجراءات الجبائية، فإننا لا نلمس فيها أي تقييد لسلطة القاضي بل له كامل السلطة التقديرية في إطار المحاضر والأدلة المقدمة من طرف الإدارة الجبائية، وعليه فإن للقاضي السلطة التقديرية في إصدار حكمه حسب إقتناعه الخاص، سنحاول من خلال هذا المطلب بالتطرق إلى المحاضر الضريبية كفرع أول، وإلى حجية المحاضر الضريبية أمام القضاء كفرع ثاني.

الفرع الأول: المحاضر الضريبية

تكون للمحاضر الضريبية لاسيما محاضر المعاينة والحجز حجية مطلقة إذا تم تحريرها وفقا للإجراءات الشكلية والجوهرية التي يتطلبها قانون الإجراءات الجبائية.

أولا. القوة الإثباتية للمحاضر الضريبية:

لقد خص قانون الإجراءات الجبائية وكذلك قانون الضرائب غير المباشرة محاضر المعاينة والحجز بقوة إثباتية مطلقة وحجية كاملة لحين الطعن فيها بالتزوير، كما قد تكون لهذه المحاضر حجية نسبية بحيث تكون صحيحة إلى أن يثبت العكس.

¹ - قروموش ليندة، المرجع السابق، ص 88.

1- الحالة التي تكون فيها للمحاضر الضريبية حجية مطلقة:

تتمتع محاضر المعاينة والحجز الضريبية المحررة في إطار قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب غير المباشرة المتعلقة خاصة بالحجز للمنقولات بحجية كاملة بحيث تكون صحيحة إلى أن يطعن فيها بالتزوير عند توافر كامل الشروط المنصوص عليها قانونا.¹

2- الحالة التي تكون فيها للمحاضر الضريبية حجية نسبية:

ويتعلق الأمر بالمحاضر التي تحرر وتتضمن اعترافات، وكذلك المعاينات المادية والحجوز التي تتم من طرف عون غير مؤهل للقيام بذلك وفقا لقانون الإجراءات الجبائية، فالقاضي الجزائي له دور إيجابي في مجال الدعوى الجبائية فقد أمدد القانون بسلطة واسعة في سبيل إثبات الجريمة أو العكس، وبالتالي فالقاضي الجزائي غير مطالب في حكمه إلا ببيان العناصر التي استمد منها رأيه شرط أن يكون ذلك عرض عليه في الجلسة.²

لأنه بالرجوع إلى أحكام المادة 214 من قانون الإجراءات الجزائية فإنها تنص على أنه: " لا يكون للمحاضر أو التقرير قوة الإثبات إلا إذا كان صحيحا في الشكل ويكون قد حرره واضعه أثناء مباشرة أعمال وظيفته وأورد فيه عن موضوع داخل في نطاق اختصاصه ما قد رآه أو سمعه أو عاينه بنفسه"³، كذلك نصت المادة 218 من قانون الإجراءات الجزائية تنص على أنه: " إن المواد التي تحرر عنها محاضر لها حجيتها إلى أن يطعن فيها بالتزوير تنظمها قوانين خاصة".⁴

يفهم من خلال المادتين 214 و 218 من قانون الإجراءات الجزائية السابقتين للذكر، بأنهما خصوا المحاضر الضريبية التي تحرر من طرف أعوان الإدارة الجبائية المؤهلين قانونا بحجية و لكن اشترطا بأن تكون هذه المحاضر المحررة قد حررت وفقا للشكليات القانونية المنصوص عليها.

وبالرجوع إلى أحكام المادة 505 من قانون الضرائب غير المباشرة فإنها تنص على: " أن المحاضر المحررة من قبل عون واحد، في هذه الحالة تكون حجة أمام القضاء إلى أن يثبت العكس و عندما تكون محررة من قبل عونين تكون حجة إلى أن يطعن في تزويرها".⁵

¹ - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 167.

² - قروموش ليندة، المرجع السابق، ص 89-90.

³ - المادة 214 من قانون الإجراءات الجزائية.

⁴ - المادة 218 من قانون الإجراءات الجزائية.

⁵ - المادة 505 من ق.ض.غ.م.

نجد بأن قانون الضرائب غير المباشرة اعتبر المحاضر التي تحرر من طرف عون واحد لها حجية أمام القضاء و لكن هذه الحجية تعتبر حجية نسبية نظرا لأنها لم تراعى فيها الشكليات القانونية المطلوبة، و أما إذا كانت المحاضر محررة من طرف عونين مؤهلين، ففي هذه الحالة لا يمكن الطعن في هذه المحاضر إلا بالتزوير.

الفرع الثاني: حجية المحاضر الضريبية أمام القضاء

أعطى القانون للقاضي كامل السلطة التقديرية في إصدار حكمه وذلك حسب اقتناعه الخاص بناء على الأدلة المقدمة إليه في الجلسة، مما يفهم بأنه نفس الحكم ينطبق على المحاضر الضريبية إذا كانت محررة من الأعوان المؤهلين ووفقا للشكليات التي يتطلبها القانون، ففي هذه الحالة تصبح هذه المحاضر لها حجية كاملة في الإثبات، أما إذا لم يراعى في المحاضر الضريبية الشكليات المنصوص عليها ففي هذه الحالة تكون للمحاضر الضريبية حجية نسبية كما نجد ذلك في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بحيث المحاضر المشوبة بالبطلان هي تلك المحاضر المحررة من طرف عون واحد، حتى و لو كانت هذه المحاضر تتوفر على حالات تدليس وغش ومناورات احتيالية، بالرغم من هذه الأدلة فلا بد أن تدعم هذه المحاضر بأدلة أخرى، وكذلك تطبق أحكام المادة 213 من قانون الإجراءات الجزائية فيما يتعلق بالإعتراف المدون في المحاضر من المتهم، وفي حالة عدم الأخذ بإعتراف المتهم فإنه يتعين على القضاة أن يبينوا أسباب ذلك في أحكامهم أو قراراتهم وإلا كان الأمر مشوبا بالقصور والتعليل، و قرينة الإقرار أو الإعتراف تطبق في القضايا المدنية ويؤخذ به كاملا، أما في المواد الجزائية فللقضاة الحرية المطلقة في تقدير الإعتراف بإدانة المتهم أو براءته.¹

المبحث الثاني: متابعة جريمة الغش الضريبي والجزاء المترتبة عليها

يترتب على معاينة ومتابعة جريمة الغش الضريبي إحالة مرتكبيها على القضاء للمحاكمة طبقا للنصوص الجبائية المعمول بها، وبذلك تكون المتابعات القضائية هي المآل الأخير لأية جريمة ضريبية، وعليه يتم تحريك المتابعات الجزائية بناء على شكوى من الإدارة الجبائية، ويتم بعد تقديم شكوى و تحريك الدعوى العمومية والجبائية إلا أنه توجد بعض الخصوصيات الناتجة عن طبيعة جريمة الغش الضريبي و المنصوص عليها في قانون الإجراءات

¹ - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 188.

الجبائية من حيث تحريك و مباشرة الدعوى، وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى تحريك و مباشرة الدعوى العمومية والجبائية كمطلب أول، ثم إلى الجهة القضائية المختصة بالنظر في جريمة الغش الضريبي كمطلب ثاني، في حين خصصنا المطلب الثالث للعقوبات الجزائية.

المطلب الأول: تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية

تخضع جميع المتابعات القضائية من حيث تحريكها أو توقيفها إلى القواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات الجبائية، وتنجم عن جريمة الغش الضريبي دعويين نذكرهما كما يلي:¹

1. دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية وهي الحبس والغرامات الجزائية.
2. دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق جزاءات جبائية وهي الغرامة الجبائية والمصادرة للمحجوزات.

فالقوانين الجبائية أوكلت كامل الصلاحية لإدارة الضرائب فقط في تحريك الدعويين معا.²

ووفقا لنص المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تباشر الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 303، بناء على شكوى من إدارة الضرائب دون أن يستوجب ذلك القيام مسبقا بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي، وترفع هذه الملاحقات إلى محكمة الجناح المختصة، كما نصت المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه في حالة فتح تحقيق من قبل السلطة القضائية، على أساس شكوى من إدارة الضرائب المباشرة، يجوز لهذه الإدارة أن تكون نفسها طرفا مدنيا.³

أما المادة 119 من قانون الرسوم على رقم الأعمال نصت على أنه: " تلاحق المخالفات المنصوص عليها في المادة 117 أعلاه أمام المحكمة المختصة في قمع الغش بناء على شكوى من الإدارة المعنية بالأمر وتكون المحكمة المختصة حسب الحالة وحسب اختيار الإدارة"⁴، في حين نجد المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة نصت على أن: " المخالفات المشار إليها في المادة 532 تتابع أمام المحكمة بناء على شكوى من الإدارة المعنية والمحكمة المختصة هي حسب الحالة وحسب اختيار الإدارة"، كما نص قانون الطابع على ذلك من خلال

¹ - قرموش ليندة، المرجع السابق، ص 91.

² - مزهودي عبد الرحيم، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص 70.

³ - بوعون مجاوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، الجزائر، 2010، ص 179 - 180.

⁴ - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 191 - 192.

المادة 2/34 منه بحيث نصت على أنه: " تلاحق المخالفات المشار إليها في المادة 1/34 أمام الجهة القضائية بناء على شكوى من إدارة التسجيل فيما يخص الضرائب التابعة لإختصاصها والجهة القضائية تكون حسب الحالة واختيار الإدارة ".¹

كما أكدت المادة 87 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يجب على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بإفترض وجود غش أو تملص من الضريبة سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية وتبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط تحت تصرف إدارة الضرائب خلال 15 يوم الموالية للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية وتخفص هذه المدة إلى 10 أيام فيما يخص الجنائيات.¹

المطلب الثاني: الجهة القضائية المختصة بالنظر في جريمة الغش الضريبي

نصت المادة 329 من قانون الإجراءات الجزائية على أن: " اختصاص المحكمة محليا هو مكان إرتكاب الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم ".²

وأخضع المشرع الجبائي في المادة الضريبية الإختصاص بحسب الحالة التي يقع في دائرة إختصاصها مكان فرض الغرامة وهو ما سنتطرق إليه كفرع أول، أو مكان الحجز كما سنتعرض إليه في الفرع الثاني، أو مقر المؤسسة كما سنبين ذلك في الفرع الثالث.

الفرع الأول: مكان فرض الضريبة

يتحدد الإختصاص المحلي للمحكمة حسب اختيار الإدارة الجبائية بمكان فرض الغرامة الضريبية على المكلف وذلك للتسهيل على الإدارة الجبائية للحصول على كل المعلومات المتضمنة للمناورات والطرق التدليسية والغش المرتكب من طرف المكلف بالضريبة، إلا أن هذا التحديد يبقى واسعا وغير مقتصر على جهة معينة يمكن

¹ - قروموش ليندة، المرجع السابق، ص 92 - 93.

² - مزهودي عبد الرحيم، المرجع السابق، ص 71.

اللجوء إليها وخاصة أن مكان فرض الضريبة قد يكون مفتشية على مستوى بلدية أو الدائرة أو الولاية بالنسبة للمديريات الولائية وقد يكون لها اختصاص واسع من خلال المديريات الجهوية.¹

الفرع الثاني: مكان الحجز

يعد الحجز الضريبي بمثابة إجراءات التلبس بالجريمة و بالتالي يعد الطريق العادي لمعينة وضبط الجريمة طبقاً لأحكام المادة 506 من قانون الضرائب غير المباشرة والتي نصت على أنه يجب أن يذكر في المحاضر تاريخ اليوم الذي تم فيه ونوع المخالفة وفي حالة الحجز، التصريح الذي قدم في هذا الشأن من المتهم واسم وصفة محل إقامة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر والشخص المكلف بالمتابعات ونوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة، وبحضور الطرف أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور واسم وصفة وقبول الحارس ومكان تحرير المحضر وساعة احتتامه.

وعندما لا يكون للمتهم محل إقامة معروف في التراب الوطني فان التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق ظرف موصى عليه مع طلب إشعار بالاستلام من إدارة البريد والمواصلات ويرسل إلى آخر محل إقامة معروف للمخالف، ويجب أن تحمل الرسالة بيان ومكان وتاريخ تحرير المحضر.²

وبالتالي فإن الإختصاص المحلي لمتابعة المتهم هو مكان الحجز، أما إذا تعذر معرفة إقامة المتهم فإن الإختصاص يؤول لاختيار الإدارة الجبائية.

الفرع الثالث: مقر المؤسسة

يقصد بمقر المؤسسة هو المكان الذي يوجد فيه المقر الرئيسي والحقيقي للمؤسسة وترتكز فيه الأجهزة التي يناد بها إدارة المؤسسة، وتحديد مقر فرض الضريبة والمتابعة الجزائية للمؤسسات في حالة تعددها، والتي تكون خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فانه لا يربط الضريبة على ربح الممول التابعة له الشركات كل

¹ - فارس السبيتي، المرجع السابق، ص 199 - 200.

² - المادة 506 من ق.ض.غ.م.

واحدة على حدا بل على مجموع أرباحه من هذه المؤسسات، وتكون الجهة المختصة هي تلك التي يوجد بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسات.

وإذا لم يكن للمؤسسات مركز رئيسي فإن مكان فرض الضريبة يؤول إلى الجهة التي يوجد بها المحل الرئيسي للمؤسسات.

المطلب الثالث: العقوبات الجزائية

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، وكثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال الغش الضريبي مثل المادة 418 منه، والتي تجعل من تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضرائب والرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن سير الإقتصاد الوطني والمادة 2/42 الخاصة بتعريف الشريك والمادة 53 والمتعلقة بالظروف المخففة، وأيضا المادة 599 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص على الإكراه البدني، ونشير إلى أن العقوبات الجزائية تنفرع إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية و هذا ما سنتطرق إليه في الفرع الأول، وتتمثل أيضا في العقوبات التكميلية كما سنوضح ذلك في الفرع الثاني.

الفرع الأول: العقوبات الأصلية

وهي العقوبة الأساسية التي لا تنفذ في حق المتهم إلا بعد صدورها عن المحكمة المختصة و إكتسابها الصبغة النهائية، وتتراوح هذه العقوبات بين الحبس والغرامة¹، و تقدر العقوبة وفقا للقوانين الجبائية كما يلي:

عقوبة الحبس في الجرح من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية قدرها 5.000 دج إلى 20.000 دج فيما يتعلق بالمادتين 119 من قانون التسجيل و المادة 34 من قانون الطابع وهذا في حالة التملص أو محاولة التملص بصفة كلية أو جزئية بإستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم المفروضة وقد اتفقت جميع النصوص الجبائية بما في ذلك المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون التسجيل والمادة 34 من قانون الطابع بإستثناء المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال

¹ - سالم محمد الشوابكة، التهرب الضريبي في المملكة الهاشمية الأردنية، مجلة الحقوق، مجلة علمية محكمة ربع سنوية تعنى بنشر الدراسات القانونية والشرعية، العدد الرابع، السنة السابعة والعشرون، 2003، ص 294.

على أنه لتطبيق الحكم لا بد أن تكون حالة الإخفاء تتجاوز عشر 10/1 المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج.

إلا أن القانون رقم 02-11 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 الذي عدل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وأصبحت العقوبة على التملص أو محاولة التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار وعائي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً:

1. غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منه 100.000 دج.

2. الحبس من شهرين إلى 6 أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج، ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

3. الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منه 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

4. الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منه 5.000.000 دج، ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

5. الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منه 10.000.000 دج.¹

الفرع الثاني: العقوبات التكميلية

ترتبط العقوبات التكميلية بالعقوبات الأصلية، إذ يجوز للمحكمة أن تحكم بما إلى جانب العقوبات الأصلية في بعض الجرائم التي بينها القانون، وقد أورد القانون هذه العقوبات، بحيث نجد نص المادة (09) من قانون العقوبات نص على ما يلي:

- تحديد الإقامة.
- المنع من الإقامة.

¹ - المادة 303 من ق.ض.م، معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية رقم 11/02 المؤرخ في 24/12/2002 والمتضمن قانون المالية لسنة 2003.

- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.
- المصادرة الجزئية للأموال.
- حل الشخص الاعتباري.
- نشر الحكم.¹

ووفقا للمواد 303/6 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 550 من قانون الضرائب غير المباشرة وكذلك المادة 120/6 من قانون التسجيل، أنه بإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكوم عليه، وتكون هذه العقوبة إلزامية في حالة العود هذا ما أكدته المادة 303/3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و المادة 546 من قانون الضرائب غير المباشرة، وكذلك المادة 120/2 من قانون التسجيل²، كما نص قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 544، بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين، على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو بعدة أحكام تطبق عليهم بقوة القانون عقوبات منع مزاوله مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، وتطبق عليهم أيضا عند الاقتضاء عقوبة غلق المؤسسة.

نصت المادة 29 من القانون رقم 03-22 المؤرخ في 28 - 12 - 2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تم إدانتهم بتهمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري، وحددت فترة المنع بمدة لا تتجاوز عشر سنوات، كما أجازت الأمر بالنفذ المعجل³، كما نص قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 525 على مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير، وكذلك الأواني غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة، كما نجد جاء قانون المالية الصادر في سنة 1997 نص على منع كل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الضريبي من الدخول في الصفقات العمومية.⁴

¹ - عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة، الجزء الثاني، الجزائر، 2008، ص 478.

² - أحسن بوسقيعة، المرجع السابق، ص 487.

³ - أحسن بوسقيعة، نفس المرجع، ص 487 - 488.

⁴ - المادة 62 من قانون المالية سنة 1997، الجريدة الرسمية العدد 85 لسنة 1996.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال ما تقدم يتضح لنا بأن للمحاضر الضريبية دورا هاما في إثبات الجرائم الضريبية، وعليه أضفى المشرع الجبائي الجزائري القوة الإثباتية على المحاضر التي تحررها الإدارة الجبائية والمالية بصفة عامة، وذلك في حالة إتباع الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، ويترتب على معاينة ومتابعة جريمة الغش الضريبي، تحريك الدعوى العمومية والجبائية من طرف إدارة الضرائب والتي أوكل لها القانون كامل الصلاحية في تحريك الدعويين معاً، وتباشر الملاحقات والمتابعات القضائية من حيث تحريكها أو توقيفها إلى القواعد العامة المقررة في قانون الإجراءات الجبائية، وكباقي الجرائم الأخرى رتب المشرع الجزائري جملة من العقوبات على المكلفين بالضريبة إثر مخالفتهم لأحكام التشريع المعمول به.

الختامة

الخاتمة:

تعتبر عملية مكافحة الغش الضريبي من أولويات الإدارة الجبائية، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المستعملة من طرف المكلف بالضريبة في استعمال طرق احتيالية و التي يصعب على المراقب الكشف عنها بسهولة، ومن أجل السيطرة على هذه التحايلات والمناورات والقضاء على جريمة الغش الضريبي يجب على الإدارة الجبائية أن تسعى إلى توفير الوسائل والإجراءات الضرورية للكشف عنها، وفي هذا الإطار تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل القانونية التي تعمل على الحد والقضاء من جريمة الغش الضريبي رغم كونها جد محدودة مقارنة بالوسائل المادية والبشرية المتوفرة وبالعدد الكبير من المكلفين بالضريبة، لذلك وجب على المشرع الجبائي أن يضع نصوص قانونية محكمة بشأن الضريبة لسد الثغرات أمام كل من تسول له نفسه بأن يمس أو أن يضر بالاقتصاد الوطني.

وبعد معالجتنا للموضوع، توصلنا إلى مجموعة من النتائج نوجزها كما يلي:

- أن جريمة الغش الضريبي أصبحت من الجرائم التي تنعكس آثارها بصفة مباشرة على الصعيد الاقتصادي للدولة.
- نجد أن المشرع الجبائي الجزائري جرم الغش الضريبي بحيث نجد ذلك في جميع النصوص الضريبية، كما فرض عقوبات جبائية وأخرى جزائية على المكلفين بالضريبة الذين يستعملون طرق احتيالية بغية التملص من دفع الضريبة.
- تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل القانونية والتي تقوم بفحص التصريحات المكتتبه والسجلات والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء أكانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية.

نستنج مما سبق بأن الإدارة الجبائية و كذلك المشرع الجبائي لم يكتفوا المساعي للحد من جريمة الغش الضريبي، ومن أجل المساهمة في تفعيل دور الإدارة الجبائية و تحسين الرقابة الجبائية، إرتأينا تقديم التوصيات التالية:

- لا بد من وجود جهاز ضريبي على درجة عالية من الكفاءة و أن توفر لأعضائه كافة الضمانات التي توفر لهم الحرية و الاستقلال في العمل.

- نشر الوعي الضريبي بين الممولين بكافة وسائل الإعلام و الندوات.
- تحديد حد الإعفاء الذي يتناسب مع مستوى المعيشة و ارتفاع مستوى الأسعار.
- إجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة و مراقبتها في كل وقت مع التعامل بالفاتورة لتسهيل عملية المراقبة.
- إحكام منافذ الغش الضريبي، إذ أن التهرب من أداء الضريبة لنوع معين من الضرائب يعني التهرب من كافة أنواعها، مما يخل بعادلة توزيع العبء الضريبي.
- التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى من أجل مكافحة جريمة الغش الضريبي، لأن الإدارة الضريبية أصبحت غير قادرة لوحدها على محاربة ظاهرة الغش الضريبي نظرا لتطور استعمالات الطرق الإحتيالية من طرف المكلفين بالضريبة.

قائمة
المراجع

قائمة المراجع:

أولا. القوانين:

1. الأمر رقم 66 – 155 المؤرخ في 8 يونيو 1966 لسنة 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم.
2. قانون العقوبات الصادر بموجب الأمر 156/66 المؤرخ في 8 جويلية 1966 المعدل والمتمم.
3. الأمر 101/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة – الجريدة الرسمية – العدد 102 بتاريخ 22/02/1976.
4. الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الرسم على رقم الأعمال – الجريدة الرسمية – العدد 103 بتاريخ 26/12/1976.
5. الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الطابع – الجريدة الرسمية – العدد 68 بتاريخ 10/04/1977.
6. الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة – الجريدة الرسمية – العدد 103 لسنة 1976.
7. الأمر 105/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون التسجيل – الجريدة الرسمية – العدد 103 لسنة 1976.
8. قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية، العدد 85 لسنة 1996.
9. الأمر رقم 11/02 المؤرخ في 24/12/2002 المتضمن قانون المالية لسنة 2003.
10. قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا. المراجع باللغة العربية:

i. الكتب:

1. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة عشر، الجزء الأول، الجزائر، 2012/2013.
2. بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، الجزائر، 2010.
3. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
4. منصور بن إعمار، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

5. مصطفى عوادي وزين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2011/2010.
6. مصطفى عوادي ونصر رحال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2011/2010.
7. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2009.
8. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
9. عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة، الجزء الأول، الجزائر، 2005.
10. عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة، الجزء الثاني، الجزائر، 2008.
11. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
12. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011.

ii. الرسائل والمذكرات:

1. لامية آيت بلقاسم، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مكملة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2014/2013.
2. لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010.
3. ليندة قرموش، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة من متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013.
4. مختار تريش، دور مفتش الضرائب في قمع ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013.

5. نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2007/2006.
6. عبد الجليل لخذاري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013.
7. عبد الرحيم مزهودي، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013.
8. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011.

iii. المجالات:

1. سالم محمد الشوابكة، التهرب الضريبي في المملكة الهاشمية الأردنية، مجلة الحقوق، مجلة علمية محكمة ربع سنوية، تعنى بنشر الدراسات القانونية والشرعية، العدد الرابع، السنة السابعة والعشرون، 2003.

iv. المقالات الغير منشورة:

1. زرقون نور الدين، محاضرات في المنازعات الجبائية، أقيمت على طلبة سنة أولى ماستر قانون عام للأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، 2014/2013.

v. الملتقيات:

1. العياشي عجلان، مداخلة بعنوان ترشيد الرقابة الجبائية على قطاع البنوك و المؤسسات المالية لحكومة أعمالها و نتائجها بالتطبيق على حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009.
2. وهي بوعلام، مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 أكتوبر 2009.

ثالثا. المراجع باللغة الفرنسية:

Ouvrage :

1. Thierry Lamulle, **Droit Fiscale**, Gualino éditeur , Paris, 2003.

Article:

- 1- Rapport du syndicat national solidaires finances publiques, Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscale, Paris 2013.

الفهرس

الفهرس

الصفحة	العنوان	الرقم
	إهداء	1
	شكر وعرفان	2
2	مقدمة	3
4	الفصل الأول: الإدارة الجبائية أداة وقائية لجريمة الغش الضريبي	4
5	المبحث الأول: الرقابة الجبائية كوسيلة قانونية لمكافحة جريمة الغش الضريبي	5
5	المطلب الأول: الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية	6
5	الفرع الأول: سلطات الإدارة الجبائية	7
8	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للرقابة الجبائية	8
10	المطلب الثاني: أنواع الرقابة الجبائية	9
11	الفرع الأول: الرقابة الداخلية	10
13	الفرع الثاني: الرقابة الخارجية	11
16	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الجبائية	12
16	الفرع الأول: الأهداف المحددة للرقابة الجبائية	13
17	الفرع الثاني: الأهداف العامة للرقابة الجبائية	14
18	المبحث الثاني: العقوبات الجبائية	15
18	المطلب الأول: الأشخاص الذين يتعرضون للجزاء	16
18	الفرع الأول: المكلف بالضريبة	17
19	الفرع الثاني: الشريك في الغش الضريبي	18
20	الفرع الثالث: الشخص المعنوي	19
20	المطلب الثاني: أنواع العقوبات الجبائية	20
21	الفرع الأول: الزيادات	21
21	الفرع الثاني: أنواع الغرامات الجبائية	22
26	الفصل الثاني: الرقابة الجزائية	23
27	المبحث الأول: إثبات جريمة الغش الضريبي	24
27	المطلب الأول: الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي	25

27	الفرع الأول: إثبات الغش الضريبي في قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع	26
28	الفرع الثاني: إثبات الغش الضريبي في قانون الرسوم على رقم الأعمال	27
28	الفرع الثالث: إثبات الغش الضريبي قانون الضرائب المباشرة وقانون التسجيل	28
28	المطلب الثاني: وسائل إثبات جريمة الغش الضريبي	29
29	الفرع الأول: المحاضر الضريبية المحررة من أعوان الإدارة الجبائية	30
32	الفرع الثاني: المحاضر الضريبية المحررة من طرف ضباط الشرطة القضائية	31
33	المطلب الثالث: تقدير وسائل الإثبات	32
33	الفرع الأول: المحاضر الضريبية	33
34	الفرع الثاني: حجية المحاضر الضريبية أمام القضاء	34
35	المبحث الثاني: متابعة جريمة الغش الضريبي والجزاءات المترتبة عليها	35
36	المطلب الأول: تحريك ومباشرة الدعوى العمومية والجبائية	36
37	المطلب الثاني: الجهة القضائية المختصة بالنظر في جريمة الغش الضريبي	37
37	الفرع الأول: مكان فرض الضريبة	38
38	الفرع الثاني: مكان الحجز	39
38	الفرع الثالث: مقر المؤسسة	40
39	المطلب الثالث: العقوبات الجزائية	41
39	الفرع الأول: العقوبات الأصلية	42
40	الفرع الثاني: العقوبات التكميلية	43
44	الخاتمة	44
47	قائمة المراجع والمصادر	45
52	الفهرس	46