

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم القانون الخاص

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر

## الغش الجبائي ومدى فعالية الإصلاحات في مكافحته

ميدان الحقوق والعلوم السياسية

التخصص : القانون الخاص

الشعبة : الحقوق

تحت إشراف الأستاذ :

من إعداد الطالب :

- سلايم عبدالله

- بوجة عمر

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا

فرحات حمو

الأستاذ:

مناقشا

زواتين خالد

الأستاذ:

مشرفا

سلايم عبد الله

الأستاذ:

السنة الجامعية: 2022/2021

نوقشت في : 2022/07/06

## بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

"إن الله يأمركم أن تؤدوا الأمانات إلى أهلها وإذا حكمتم بين الناس أن تحكموا بالعدل إن الله نعما يعظكم به، إن الله كان سميعا بصيرا."

الآية 58 من سورة النساء

"إن رمتك.يوما مياه البحر في جزيرة معزولة لا تعرف عنها شيئا فاسأل أول مار بك عن مدوناتهم القانونية فإن كانت تحمي الحقوق والحريات فلا تخف فذلك شعب طيب."

" مقولة لـبكاريا "

# شكر

بعد الحمد لله و الصلاة و السلام على رسوله الكريم

أتقدم بالشكر الجزيل إلى السادة :

الوالدين الكريمين الذين كان لهما كل الفضل في الدعم النفسي في إتمام هذه المذكرة

ثم الزوجة التي لعبت دور الرفيق المصاحب من بداية إلى إتمام المذكرة

ثم الأستاذ المؤطر الذي كان له لمسة فعالة

ثم كل الأصدقاء و إخوتي الذين ساعدوني في إتمامها

"أقدمها إلى أبنائي إياد و أريج"

و لا أنسى كل الطاقم الجامعي و مؤسسات و مراكز الضرائب و محاسبة المالية

على ما قدموه لنا من مساعدة لإنجاز هذا العمل

الطالب

بوجة عمر

مقدمة

إن البحث الحثيث للدولة عن وسيلة تمويلية تتميز بالاستقرار و الدوام و تكون عنصرا هاما من عناصر ماليتها أدى إلى الاهتمام بالضريبة التي أصبحت من أهم الموارد المستقرة و الدائمة المعتمدة في تغطية نفقات الدولة ، و يظهر ذلك جليا من خلال ما تنشئه التشريعات الضريبية من التزامات على المكلفين بالضريبة و ما ترتبه بالمقابل من جزاءات على الإخلال بهذه الالتزامات .

منذ أن نشأ الالتزام بدفع الضريبة على عاتق المكلف عرف التملص منها و التحايل في أدائها شأنه في ذلك شأن الجريمة بمفهومها القانوني إذ عرفت منذ أن وجد القانون ، حيث كان الحاكم في الماضي يلزم و يجبر محكوميه على دفع الضريبة في عدة أشكال تختلف باختلاف طبقات المجتمع، و قد كان يحصلها لحسابه الخاص فيختلط ماله الخاص بالمال العام مما يؤدي إلى شعور الأفراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم بغية تحقيق المصلحة العامة و أنها ليست إلا مظهرا من مظاهر الظلم الذي يجب عليه مقاومته عن طريق التمرد أو تجاهل قواعد الضريبة ، و ظل هذا الاعتقاد متسلطا على المكلفين على الرغم من تغير النظم السياسية و تطور النظام الدستوري للدولة .

لقد أدى التوسع في فرض الضرائب بسبب التوسع في المشاريع الذي صاحب ظهور النظريات الاقتصادية الحديثة إلى عدم تمكين الأفراد من الإدخار الخاص فشعروا بالخطر الذي يهدد أموالهم فتمردوا على قوانين الضرائب و لجؤوا إلى ممارسة الغش اعتقادا منهم بأن ذلك ليس إلا نوعا من الدفاع الشرعي ضد مغالاة الدولة في فرض الضريبة . وساهم في ذلك تفضيلهم للمنفعة القريبة في صورة المال الموجود بين أيديهم على انتظار المنفعة البعيدة التي ستعود عليهم نتيجة التوسع في المشاريع الممولة من الضريبة و شعورهم بالمصلحة و الملكية الذي يفوق كثيرا الشعور بالخدمات و المرفق العام<sup>1</sup> ، و اعتقادهم أن الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل و بالتالي هي وسيلة تعسف على أملاك الأفراد .

1- د/ أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية ، دار النهضة العربية، 1990 ، ص 21 - 22 .

رغم ما تولده هذه الدوافع من قوى كامنة في نفس المكلف بهدف التملص من أداء الضريبة إلا أن ذلك لم يكن ليحصل بالحجم الحالي لولا إتحاد عوامل أخرى تنطوي أساسا على تعقيد التشريعات الجبائية و عدم استقرارها ، فضلا عن ابتعادها على مبدأ العدالة الضريبية من جهة و محدودية الإمكانيات المتاحة للإدارة الجبائية و ما ينجر عن ذلك من ضعف في فعالية الرقابة التي تضطلع بها من جهة أخرى.

هذه العوامل و غيرها مما لا يتسع المجال لتناولها بالتفصيل ساهمت إلى حد بعيد في تمكين المكلفين بالضريبة من التخلص من عبء أدائها عن طريق الإحتيال ، و الإخلال بالإلتزامات الناشئة في ذممهم المتمثلة أساسا في الإلتزامات الجبائية كوجوب التصريح بالوجود خلال 30 يوما من بداية النشاط و التصريح بنتائجه قبل 01 أفريل

من كل سنة مالية مرفقا بالوثائق المبررة ، بالإضافة إلى الإلتزامات المحاسبية المتعلقة أساسا بمسك الدفاتر و الإحتفاظ بها لمدة 10 سنوات ، و ينطوي عدم الوفاء بذلك كله على سلوك مجرم يتمثل في الغش الجبائي.

إن مفهوم الجبائية أوسع من مفهوم الضريبة لكون الجبائية تحتوي عموما على الضرائب و الرسوم المختلفة. و الضرائب تعرف على أنها اقتطاع مالي تفرضه الدولة ليدفع من قبل الخاضعين لها أو الممولين وفقا لقواعد قانونية بصورة جبرية و نهائية من دون مقابل لتغطية أعباء الدولة و الجماعات المحلية في سبيل تحقيق غايات اقتصادية أو اجتماعية.

تصدى لهذه الظاهرة التي تؤدي حتما إلى نزيف في الخزينة العمومية اهتم المشرع بوضع إصلاحات للحد منها بما أن المشكلة الحقيقية في هذا الإطار تكمن في كيفية مكافحة هذه الظاهرة، لان الطرق الكلاسيكية التي كانت معتمدة حتى عام 1992 - تاريخ الانطلاق الفعلي في تطبيق الإصلاحات - أثبتت محدوديتها و عدم فعاليتها، كما أصبح واضحا أنها لن تتماشى مع التوجهات الجديدة للسياسة الاقتصادية للجزائر، وهكذا فقد كان على الإصلاحات أن تأخذ بعين

الاعتبار هذه الوضعية و لهذا فقد أبقّت على بعض الوسائل الكلاسيكية المتعلقة أساسا بالرقابة الجبائية، مع إدخال ما يلزمها من تعديلات لان النظام الجزائري بقي تصريحي. لكنها خلقت طرق و آليات جديدة تتماشى مع الوضعية القادمة، ويبدو أنها ركزت كثيرا على العلاقات الإنسانية و حقوق الإنسان مع ردع ممارسي الغش الجبائي.

إذا كان التهرب الضريبي حسب مفهومه السابق لا يشكل جرما و لا يترتب عليه بالنتيجة أي جزاء فإن الغش الجبائي على خلاف ذلك ينطوي على سلوك مجرم يستوجب متابعته و قمعه ، و اعتبارا لأهمية الضريبة و مركزها في ميزانية الدولة خاصة مع اتساع مجال الاستثمار في بلادنا و ما يدره بالضرورة من مداخيل جبائية هي معرضة أكثر من أي وقت مضى للإفلات و التخلص من آدائها ، و نظرا لما تشكله جريمة الغش الجبائي من تهديد للأمن الاقتصادي و ما تتميز به من أحكام قانونية خاصة من حيث متابعتها و قمعها ارتأينا تناول هذا الموضوع بالدراسة القانونية قي شقها الجزائي دون إغفال بعض المسائل التقنية الجبائية التي تفرضها ضرورة توضيح المسائل الجزائية العامة و قد اعتمدنا أساسا على تحليل النصوص القانونية من خلال التعرض للإشكالية التالية :

ما مدى فعالية جهاز الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي؟

ومن هذه الإشكالية الرئيسية، يمكن استخراج الأسئلة الجزئية التي تستدعي الدراسة في موضوع

بحثنا هذا و هي:

ما مفهوم الغش الجبائي ؟ وما يميزه عن التهرب الجبائي؟ وما هي أركان جريمة الغش الجبائي و

آليات متابعتها؟

ما هو محتوى الإصلاحات الجبائية و مدى فعاليتها في مكافحة الغش الجبائي؟

ما هي الآليات المستحدثة لإصلاح النظام الجبائي في الجزائر؟

للإجابة على هذه الأسئلة ، فإنه تعين اقتراح الخطة التالية :

## مقدمة

**الفصل الأول :** ماهية الغش الجبائي، أركانه و آليات المتابعة.

**المبحث الأول :** مفهوم الغش الجبائي وأركانه.

**المطلب الأول :** مفهوم الغش الجبائي.

**المطلب الثاني :** أركان الغش الجبائي.

**المبحث الثاني :** آليات كشف و متابعة جريمة الغش الجبائي و الجزاء المقرر لها.

**المطلب الأول :** المعاينة و الرقابة الجبائية.

**المطلب الثاني :** متابعة جريمة الغش الجبائي.

**المطلب الثالث :** الجزاء المقرر لجريمة الغش الجبائي.

**الفصل الثاني :** الإصلاحات و مدى فعاليتها في مكافحة الغش الجبائي.

**المبحث الأول :** محتوى الإصلاحات الجبائية و الجديد في مكافحة الغش الجبائي.

**المطلب الأول :** محتوى الإصلاحات الجبائية في الجزائر.

**المطلب الثاني :** جديد الإصلاحات في مكافحة الغش الجبائي.

**المبحث الثاني :** تقييم فعالية الإصلاحات والآليات الجديدة المستحدثة لإصلاح النظام

الجبائي في الجزائر.

**المطلب الأول :** تقييم فعالية الإصلاحات في مكافحة الغش الجبائي.

**المطلب الثاني :** الآليات الجديدة المستحدثة لإصلاح النظام الجبائي في الجزائر.

خاتمة.

# الفصل الأول

مفهوم الغش الجبائي، أركانه  
وآليات المتابعة

إن ظاهرة الغش الجبائي ظاهرة قديمة أصبحت ذات بعد عالمي فهي لا تختص ببلد معين و لا باقتصاد معين و لكن اتساع سيطرتها بات مرتبط بمستوى التطور الاقتصادي للبلد المعني و بمدى شدة النظام الجبائي المتبع و مرونته لذلك فان اغلب النظم الجبائية الحديثة تتطلب قدرا من التضامن و التعاون بين المكلف بالضريبة و الإدارة الجبائية و هذا من خلال الوفاء بالتزاماته الإدارية اعتمادا على طريقة تقديم التصريحات و صحتها و التي تبقى متعلقة إلى حد بعيد بمدى تقبل و قناعة المكلف الفردية للنظام الجبائي حيث ان عدم قناعته و تقبله التشريعات و نصوص الضريبة دون المساس بالنصوص التشريعية الجبائية و هنا نكون بصدد "التجنب الضريبي" كما قد يتخذ المكلف أساليب غير شرعية تتضمن مخالفة الأحكام و التشريعات الجبائية و هو ما يعرف بالغش الضريبي. و من خلال كل ما سبق نلاحظ أن كلا من التهرب و الغش الجبائي لهما هدف مشترك و هو التخلص من دفع الضريبة، لذلك ارتأينا تمييز التهرب عن الغش الجبائي و للتطرق إلى أركان الغش الجبائي و آليات المتابعة قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين.

**المبحث الأول : مفهوم الغش الجبائي و أركانه.**

إن كلا من الغش و التهرب الجبائي وسيلتين يلجأ من خلالهما الخاضع للضريبة إلى عدم أداء واجبه اتجاه الخزينة العمومية و مخالفة التشريعات الجبائية و عليه و نظرا للتداخل الكبير بينهما لا بد من التمييز بين هذين المفهومين. مع ذكر أنواعهما و التطرق في مطلب إلى أركان الغش الجبائي.

**المطلب الأول : مفهوم الغش الجبائي.**

لقد اختلفت المفاهيم و التعاريف و تعددت فيما يتعلق بالغش الجبائي ، إذ بات من الصعب تحديد تعريف شامل و دقيق للغش الجبائي ، لكن اجمع العديد من الاقتصاديين على تعريف واحد و هذا ما سنتطرق إليه في الفرع الموالي.

**الفرع الأول : تعريف الغش الجبائي .**

الغش الجبائي هو تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام القانون و هو عدم احترام إرادي " لأنه انتهاك لروح القانون و إرادة المشرع"<sup>1</sup> فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة و بإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الجبائية عن طريق استخدام طرق غير مشروعة فالانتهاك لا بد أن يكون إراديا و عمديا.

وحسب المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية فان الغش الجبائي يتمثل في :

- ممارسة نشاط غير مصرح به.
- انجاز عمليات شراء و بيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع و ذلك مهما يكن حيازتها أو خزنها أو استيادها.
- تسليم فواتير و سندات أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

1 - د/سوزي عدلي ناشر ، ظاهرة التهريب الضريبي الدولي ، كلية الحقوق -جامعة الاسكندرية، 2001 ، ص 25-26.

- 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 مكلف بضريبة متابع لدفع ضرائبه<sup>1</sup>.

وعليه فانه لا وجود للغش إلا بإثباته.

### الفرع الثاني: أنواع الغش الجبائي.

تختلف أشكال الغش الجبائي باختلاف الضريبة المراد التهرب منها و بناءا على ذلك يمكن ذكر

التصنيفات التالية :

(1) الغش البسيط و الغش المركب.

(2) الغش المشروع و الغش غير المشروع.

(3) الغش المحلي و الغش العالمي .

### 1- الغش البسيط و الغش المركب :

(أ) الغش البسيط : هو التصرف الغير مشروع الذي يقوم به المكلف بالضريبة و عن قصد كأن

يقدم تصريحات ناقصة أو عدم تقديمها كليا و قد عرفه **J.C Martinez** " كل تصرف أو حذف

بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة"<sup>2</sup>

(ب) الغش المركب : هو كل تزيف أو تدليس يقوم به المكلف بالضريبة للتخلص من دفع

الضريبة كأن يخفض من رقم الأعمال أو يتاجر بدون فواتير، أو يضخم النفقات ، و عليه فإن الغش

المركب هو مناورة تهدف إلى طمس كل آثار السلوك المتبع من أجل تضليل أعوان الضرائب.

1- المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية طبقا لقانون المالية 2007 و 2008 ، ص 44 .

2- MARTINEZ (JEAN CLAUDE) – la fraude fiscale- PUF .France . Novembre 1990. Page 89.

## 2- الغش المشروع و الغش غير المشروع:

- (أ) الغش المشروع : يتمثل هذا النوع من الغش في استغلال المكلف بالضريبة للثغرات الموجودة في القانون و ذلك عن طريق إنفاص حقوقه الجبائية.
- (ب) الغش غير المشروع : يتم عن طريق المخالفة المباشرة لنصوص التشريع الجبائي كلياً أو جزئياً، مما يؤدي بالمكلف بالضريبة للخضوع إلى عقوبات جبائية مختلفة.

## 3- الغش المحلي و الغش العالمي :

- (أ) الغش المحلي : إن هذا الغش يتم داخل حدود السيادة الجبائية و هو المعبر عنه بالغش المحلي و في هذه الحالة فإن الأعمال التي يقوم بها المكلف تكون داخل حدود جغرافية واحدة و يكون في مواجهة السلطات الجبائية لهذا البلد و يمكن تمييز نوعين داخل هذا الشكل من أشكال الغش هما الغش الحرفي و الغش الصناعي .
- (ب) الغش العالمي : يتمثل في تفادي دفع الضرائب داخل البلد و تحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجباية جذابة قصد التقليل من المداخيل المتقطعة. ارتفع الغش العالمي بسبب التطور الذي عرفته التبادلات الدولية و السرعة الكبيرة في حركة رؤوس الأموال. و يمكن للغش الدولي من استعمال النصوص التشريعية و القانونية حيث لديها كل الحرية في فتح مقراتها في أي بلد توجد فيه تسهيلات جبائية.

## الفرع الثالث : تمييز الغش عن التهرب الجبائي

تشكل الضريبة عبئاً على المكلف لذلك فإنه يعمل على مقاومتها من خلال التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر. ويقصد بالتهرب الجبائي ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر. يتضح لنا مما سبق أن التهرب الجبائي يتم بواسطة طريقتين هما:

1- الاستفادة من الثغرات القانونية و النقائص و الغموض الذي يكتنف التشريعات الجبائية للتملص من دفع الضريبة بطريقة ذكية.

2- التهرب المنظم من طرف القانون عند التقدير الجزافي الذي تلجأ إليه الإدارة في الكثير من الأحيان و مقدرة في ذلك أرباحا أقل بكثير من الواقع أي بمثابة تسامح قانوني. ويتخذ التهرب الجبائي نوعين هما :

(أ) **التهرب المشروع** : هو استغلال المكلف النقائص و الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية من أجل التخلص من دفع الضريبة, وتعود هذه النقائص في الغالب إلى نقص التشريع و عدم إحكام صياغته إذ أن استفادة المكلف من الثغرات لا تعد مخالفة أو انتهاك للأحكام الجبائية كون هذا الأخير يتم في إطار قانوني وضعه المشرع من خلال سلسلة من التخفيضات و الإعفاءات بفرعيها الدائمة و المؤقتة التي تمس قطاعات اقتصادية أو فروع إنتاجية أو مناطق جغرافية.... الخ .

(ب) **التهرب غير المشروع** : في هذه الحالة يقوم الخاضع للضريبة باللجوء إلى استعمال طرق ووسائل الاحتيال و الغش و ذلك تهربا من دفع الضريبة منتهكا بذلك أحكام التشريع الجبائي و يتم ذلك بعدة طرق أهمها :

- عدم الإلتزام بدفع الضريبة و إخفاء المكلف لنشاطه و عدم تقديم أي تصريح عن رقم أعماله أو أرباحه المحققة.

- تضخيم التكاليف و ذلك عن طريق الرفع من قيمة المشتريات و تخفيض المبيعات و زيادة النفقات غير المبررة.

- استيراد سلع و عدم المرور أمام مراكز المراقبة في الحدود.

- تقديم المكلف تصاريح ناقصة أو كاذبة و ذلك عن طريق إعداد سجلات و عقود ميزانية أو تسجيل عقود إيجار صورية بقيمة أقل من قيمة الإيجار الحقيقية.

- إخفاء المكلف لأمواله حتى يتعذر على المصالح الجبائية تحصيل الضريبة.

### المطلب الثاني : أركان جريمة الغش الجبائي.

إن الجرائم الجبائية ذات طبيعة خاصة إذ تطبق عليها العقوبة الجزائية و كذلك توقع بجانبها عقوبات أخرى جبائية و هي الغرامات المالية .

فكما هو الحال بالنسبة لجرائم القانون العام تشترط جريمة الغش الجبائي توافر الركنين المادي و المعنوي للجريمة.

تتفق كل النصوص بشأن الجرائم الضريبية على تعريفها بأنها الجريمة التي تتضمن الاعتداء على مصلحة الخزينة العامة بالقيام بعمل أو الإمتناع عنه مما يؤدي إلى الإخلال بمصلحة ضريبية و يقرر القانون على ارتكابها عقاباً<sup>1</sup>.

### الفرع الأول : الركن المادي للجريمة.

يتكون الركن المادي لجريمة الغش الجبائي من ثلاثة عناصر و هي :<sup>2</sup>

- استعمال طرق إحتيالية.
- التملص من الضريبة و الرسوم.
- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الإحتيالية و التملص من أداء الضريبة.

### أولاً : استعمال طرق احتيالية.

بالرجوع إلى القانون الجبائي نجد أن المشرع لم يتطرق إلى تعريف طرق الاحتيال و التدليس على غرار القانون المدني والفقهاء حيث يعرف القانون المدني التدليس في المادة 86 فقرة 02 على أنه "السكوت عمدا عن واقعة أو ملابسة إذ ثبت أن المدلس عليه ما كان ليبرم العقد لو علم بتلك الواقعة

1- المستشار حسن عكوشن ، جرائم الأموال العامة و الجرائم الإقتصادية الماسة بالإقتصاد القومي ، دار الفكر الحديث للطباعة والنشر، القاهرة ، 1973 ، ص 37.

2- د/ أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائي الخاص، الجرائم ضد الأشخاص و الجرائم ضد الأموال، الطبعة السادسة ، دار هومة ص 425 .

أو هذه الملازمة" أو ما جاء به بعض الفقه فان المقصود بطرق الاحتيال هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم بالضريبة في الإقرارات و الأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية.<sup>1</sup> لقد أوضح المشرع الجزائري المقصود بالطرق الإحتيالية و هذا بإشارته إلى الأعمال التي يعتبرها طرقا احتيالية حيث أوردت المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة ستة أعمال اعتبرها طرقا احتيالية وهو نفس العدد الذي أوردته المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و عددت المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة خمس صور للغش الجبائي و المادة 407 من نفس القانون في فقرتها الثانية نصت على عمليتين اعتبرتهما من نفس القبيل و هو نفسه العدد الذي أوردته المادة 34 الفقرة الثالثة من قانون الطابع و كذا المادة 1-119 من قانون التسجيل .

وبتحققنا لهذه المواد القانونية يمكننا فهم نية المشرع منها و هو تعدادا و ليس حصرا لهذه الطرق حيث ترك المشرع لأعوان الإدارة الجبائية السلطة التقديرية في استنتاجها, ولقد تنوعت أساليب الغش الجبائي واختلفت باختلاف النشاط الممارس و بشكل عام يمكن أن يتم بطريقتين, طريقة تخفيض الإيرادات و طريقة تعظيم التكاليف و هذا ما يطلق عليه التحايل المحاسبي و قد يلجأ المكلف بالضريبة إلى تغيير الطريقة القانونية للتسجيل إلى وضعية مخالفة تماما لها و هذا ما يطلق عليه التحايل عن طريق عمليات مادية و قانونية.

### (1) التحايل المحاسبي

يستطيع المكلف أن يتهرب من دفع مستحقاته اتجاه الدولة عن طريق العمليات المحاسبية يحاول فيها مطابقة الوثائق المحاسبية مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية و يتم هذا على مستويين هما: تخفيض الإيرادات و تضخيم النفقات.

3- د/أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة الثانية ، دار هومة ، ص 385 .

(أ) تخفيض الإيرادات :

هذه الطريقة يعتمدها المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي الذين هم مجبرين على مسك محاسبة حقيقية و يظهر هذا التخفيض عن طريق الشراء بدون فواتير و نقدا، أي أن عمليات البيع لا تتم عن طريق الحسابات المصرفية لكل من المورد و الزبون مع إمكانية مرورها بالمؤسسات المصرفية<sup>1</sup> وهذا ما يؤدي إلى تسجيل عمليات بيع أقل بكثير مما هو محقق فعلا، و يمكن الاستدلال بالمثال التالي:

بيع منتج "أ" ب : 8000 دج للوحدة و تسجيله في الدفتر بسعر 5000 دج ، إذا كانت كمية المنتج المباع هو 10.000 وحدة فالفرق مقدر ب 300.000 دج لا يظهر في المحاسبة و بالتالي لا يخضع للضريبة. و هكذا تبرز قدرة المكلف على تشويه الحقائق إنطلاقا من التصريح مستعملا طريقة البيع بدون فواتير لمسح آثار العملية المحققة أو تحرير فواتير وهمية قابلة للاسترجاع أو فواتير الطريق يظهرها الزبون في حالة طلبها من طرف مصالح الرقابة أو الدرك الوطني خلال تنقله في الأسواق و المدن، و عند إجراء عملية شراء جديدة يعيد الفواتير للمورد و يحصل على فواتير وهمية جديدة بكميات و تواريخ و أصناف حقيقية، كما قد يقوم المكلف بتسجيل قيمة المبيعات بأقل من أسعارها الحقيقية و هذا مع موافقة الزبون بذلك لكونه يعيد بيعها بأسعارها الحقيقية مع إصدار فواتير هو الآخر للزبون الثاني بقيم أقل و هذا مع موافقة هذا الأخير أيضا.

أتاح المشرع للمكلف حسم الأعباء المباشرة و الحقيقية التي تتحملها المؤسسة من خلال نشاطها، كما حدد لذلك شروط هي :

- أن تكون النفقة متعلقة بنشاط المؤسسة .
- أن تكون موظفة لصالح المؤسسة.
- أن تتحمل خلال السنة المالية ( داخل الدورة ).

1- تمسك المؤسسات المصرفية سجلا خاصا بالتحويلات التلغرافية- حيث يمكن للزبون إرسال تحويلا تلغرافيا من البنك بالولاية التي يقيم بها إلى بنك المورد بولاية أخرى دون مرور هذه المبالغ الهامة على حساب الطرفين و التي يتم قبضها بإظهار بطاقة الهوية .

- أن تكون مبررة بوثائق رسمية.

(ب) تضخيم النفقات :

غير أن المكلف بالضريبة غالباً ما يلجأ إلى مخالفة هذه الشروط ويعمل على تضخيم هذه الأعباء عن طريق تسجيل أجور عمال وهميين، أو تضخيم قيمة فواتير المصاريف المتنوعة أو الاستعمال المضاعف لها أو حساب قيمة الإهلاك بطرق مخالفة للقانون كإهلاك استثمارات قديمة سبق إهلاكها أو حساب الإهلاك للرسم على القيمة المضافة.

بالنسبة :

(أ) للمستخدمين الوهميين : يقوم المكلف بتقييد أجور و رواتب مستخدمين لا وجود لهم على أرض الواقع يقول **MARGAIRAZ ANDRE** في هذا السياق " هناك حالة رواتب جوهريّة مسجلة من طرف مؤسسة لصالح مستخدمين حقيقيين هؤلاء المستخدمين من المفروض أن يقدموا أعمالاً جد مهمة، لكن الحقيقة إنهم لا يقومون بأي نشاط في المؤسسة.<sup>1</sup>

(ب) النفقات و المصاريف غير المبررة: إن الأعباء العامة القابلة للخصم هي جميع النفقات أو المصاريف المباشرة التي تدخل في عملية الإنتاج لذا من السهل إدخال أعباء إضافية إلى النفقات الموجودة الحقيقية مثلاً كتحميل:

- مصاريف صيانة (سيارة أو منزل) خاصة بصاحب المؤسسة.

- تكاليف الهاتف أو الكهرباء أو تكاليف أخرى شخصية.

- شراء مواد و لوازم بمبالغ مرتفعة جداً و مبالغ فيها.

1- A. Margairaz-La Fraude Fiscale et ses succédanées –Collections de la nouvelles école de Lausanne 2<sup>ème</sup> édition corrigée 1977. Page 119.

(ج) تطبيق الإهلاك : تعتبر الإهلاكات من بين تكاليف الإستغلال القابلة للخصم كبقية التكاليف الأخرى فهو أحد العناصر المكونة للريح الخاضع للضريبة، و الإهلاك هو تناقص القيمة التجارية الذي يصيب الموجودات الثابتة للمؤسسة في فترة معينة بفعل الزمن أو الاستغلال<sup>1</sup> لذلك فهو من الناحية المحاسبية عبئا نظريا تتحمله المؤسسة، لهذا فان المشرع سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة مقترنا في ذلك بالشروط التالية :

- الإهلاك يمس الأصول الثابتة.
- أن تكون هذه الأصول محل استغلال.
- لا تتجاوز مجموع الإهلاكات القيمة الإسمية كأصول.
- أن تقيد الإهلاكات محاسبيا.

تخصص كل نوع من الضريبة على حدى، فمثلا في مجال الضريبة على الدخل يقوم المكلف بإخفاء حساب الإهلاك على أساس السعر بما فيه الرسم (TTC) رغم أن القانون يلزم بحسابه على أساس قيمة الإهلاك = ( ثمن الشراء - الرسم على القيمة المضافة ) × عدد السنوات.

$$\text{أوتساوي} = (\text{ثمن الشراء} - \text{الرسم على القيمة المضافة}) \times \text{معدل الإهلاك}$$

مواصلة الإهلاك لأصول تم التنازل عنها أو بيعها أو أصبحت عبارة عن خردة ، و يمكن الإشارة إلى أن هذه التقنيات هي على سبيل المثال لا على سبيل الحصر لأنه توجد طرق أخرى مستعملة بعضا من إيراداتها أو التضخيم من التكاليف التي تضمن له معدل ربح صافي في حدود المعقول ، أما في حقوق التسجيل فيقوم المكلف بالتخفيض من قيمة العقار المتنازل عنه.

2- بوربيع بلقاسم و محمودي محمد ، الغش و الرقابة الجبائية ، مذكرة تخرج المدرسة الوطنية للضرائب ، سنة 2003، ص 35 .

## (2) التحايل عن طريق العمليات المادية.

إن صورة الغش عن طريق العمليات المادية تكمن في إخفاء المكلف لمشتريات من بضائع و لوازم و ينتج عن ذلك ظهور السوق الموازية التي يتم فيها تبادل المواد و السلع بعيدا عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية حيث تواجه هذه الأخيرة صعوبات لإخضاع هذه المبادلات للضريبة ، و من بين التقنيات الأكثر انتشارا و شيوعا في ميدان الغش عن طريق العمليات المادية تلك التي تستعملها المصانع و الورشات الخاصة. و قد تناول المشرع هذه الصورة من الغش في عدة نصوص ففي المادة 01/193 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 01/118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 01/533 قانون الضرائب غير المباشرة نص المشرع على أن الإخفاء من قبل أي شخص لمنتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم يعد من قبيل طرق الإحتيال و قد يكون الإخفاء جزئيا أو كليا و نوضح هذا فيما يلي :

### (أ) الإخفاء الجزئي :

تتجه نية المكلف في الإخفاء إلى التخفيض من عبأ الضريبة دون التخلص منها كليا و يتحقق هذا باعتماده على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة و هذا تهريا من دفعها جزئيا فمثلا: مؤسسات كثيرة تصرح بخسارة معتبرة نتيجة المخلفات و النفايات الصناعية في حين أن جزء كبير من هذه النفايات يعاد استغلالها من جديد أو تساهم في صناعات أخرى.

تعددها لبعض طرق الإحتيال و حصرها في مجال الضرائب غير المباشرة إلا أن الجدير بالذكر أن قانون الرسوم على رقم الأعمال أفرد لهذه الصورة حكما خاصا حيث أشارت المادة 122 منه على أنه يعاقب بغرامة جبائية من 1000 دج إلى 10.000 دج كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم دون الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص الأخرى متى أمكن تقدير التدليس. فالواضح أن كلا النصين تتاولا هذه الحالة لكن بأحكام متباينة و غير منسجمة حيث تعتبر صراحة من طرق

الإحتيال في مفهوم قانون الضرائب غير المباشرة بينما لا تعد كذلك في قانون الرسوم على رقم الأعمال و لا تسري عليها أحكام الغش إلا إذا أمكن تقدير أهمية التدليس<sup>1</sup>.

### ب) الإخفاء الكلي :

يحدث هذا الإخفاء عندما يسعى المكلف إلى التملص كليا من دفع الضريبة مستغلا في ذلك نقص الرقابة من طرف الإدارة الجبائية حيث يقوم بإنشاء وحدات و إقامة مصانع صغيرة في مناطق أهلة بالسكان و كذا محلات لإيداع البضائع و هناك يتم الإنتاج و البيع دون فوترة من غير ترك أي أثر لذلك و هو ما يعبر عنه بعدم التصريح بالنشاط أو الوجود .

و يساهم هذا النوع من التحايل بطريقة مباشرة في إرساء اقتصاد خفي غير شرعي في ظروف سرية من خلال السوق السوداء ، و يرجع ذلك لغياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظرا لما يعترض الإدارة من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء للضريبة .

كما يعد من قبيل الإحتيال قيام المكلف - عن طريق أي وسيلة كانت - بعرقلة الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات للأحكام القانونية و التنظيمية و جعلهم غير قادرين على تأدية مهامهم ، و على الرغم من نص المادة 553/ 05 من قانون الضرائب غير المباشرة على هذه الصورة بمناسبة تعدادها لبعض طرق الإحتيال و حصرها في مجال الضرائب غير المباشرة إلا أن الجدير بالذكر أن قانون الرسم على رقم الأعمال أفرد لهذه الصورة حكما خاصا حين أشارت المادة 122 منه على أنه يعاقب بغرامة جبائية من 1.000 إلى 10.000 دج كل من يجعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي في وضع يستحيل عليهم فيه أداء وظائفهم دون الإخلال بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في النصوص الأخرى متى أمكن تقدير أهمية التدليس .

1 - أريدر منيرة ، يوسف التومي أحمد ، سواعدي عبد الكريم ، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري - مذكرة نهاية الترخيص ، المعهد الوطني للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، 2006/2007، ص 08 .

### (3) التحايل القانوني.

يتمثل في الإلتجاء إلى بعض الطرق الإحتيالية يحقق بها الجاني غرضه في التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها و هذا بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو إخفاء اعتماد بيانات غير صحيحة إذ افترض القانون صحة ما ورد في إقرارات و أوراق المكلف.

ويتحقق الإخفاء بالتزوير المادي أو المعنوي في البيانات التي يثبتها الممول في إقراراته أو دفاتره و أن تتعلق بوعاء الضريبة و مثال ذلك اصطناع مستند يفيد أن البضائع التي في حوزة التاجر سلمت إليه على سبيل الأمانة.<sup>1</sup>

و يتحقق الإخفاء كذلك بوقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو إغفال قيد بعض المبيعات.

ويعتبر أسلوب التحايل القانوني, الأسلوب الأكثر تنظيماً و يأخذ مظهران إما :

- التلاعب في تكيف الحالات القانونية.

- أو الاستناد إلى عمليات وهمية يعمد المكلف بالضريبة إلى إنشائها خلافا للحقيقة.

#### (أ) التلاعب في تكيف الحالات القانونية :

يعمد المكلف في هذا النوع إلى التغيير في وضعية قانونية خاضعة للضريبة و تزييفها مما يجعلها معفاة من الضريبة أو بأقل من الضريبة الخاضعة لها أصلاً, و مثال على ذلك هو تحقيق المكلف لعدة مداخيل و يقوم بالتصريح بها في عناوين مختلفة لإخضاعها لمعدلات منخفضة.<sup>2</sup>

كما يعتبر القائم بتنظيم إعساره خلافا للواقع للحيلولة دون تحصيل الضرائب و الرسوم المستحقة مرتكباً لجريمة الغش الضريبي و هذا ما جاءت به بعض النصوص الضريبية فالمادة 407 / 02 من

1- المستشار حسن عكوشن ، جرائم الأموال العامة و الجرائم الإقتصادية الماسة بالإقتصاد القومي، المرجع السابق، ص 449 .

1- المستشار حسن عكوشن ، جرائم الأموال العامة و الجرائم الإقتصادية الماسة بالإقتصاد القومي، المرجع السابق، ص 449 .

قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و المادة 118 / 05 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 34 من قانون الطابع و المادة 119 من قانون التسجيل فهاته المواد كلها نصت على تجريم تنظيم الإعسار.

### (ب) العمليات الوهمية :

تتمثل هذه الصورة في استعمال وثائق و فواتير مزيفة أو صورية كأن يمارس الجاني نشاطا تجاريا أو صناعيا مستعملا سجلا تجاريا لشخص متوفى أو عديم الأهلية أو غير موجود أصلا، أو أن يقدم المكلف بالضريبة وثائق تجارية تحتوي على عمليات وهمية تبرم مع مؤسسات حقيقية و التي تسترجع مبالغ الرسوم على القيمة المضافة على الأرباح الخاضعة للضريبة الموجودة في الفواتير الوهمية و هو ما يسمح للمكلف الحصول على تعويضات عن رسوم لم يسبق له دفعها للخزينة العامة. كما تخفف من حجم الربح الخاضع للضريبة نظرا لما تحمله الفواتير من مبالغ باهظة.<sup>1</sup>

### ثانيا : التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة :

إن إدارة الضرائب بعد تصنيفها للضريبة تسعى بكل الطرق إلى تحصيلها إلا أنه و في الكثير من الأحيان تواجه صعوبات تتمثل في إمتناع المكلف عن أداء الدين الواجب عليه اتجاه إدارة الضرائب أو يقوم بدفع جزء من هذه الديون بعد حصوله على تسهيلات في الدفع من دون أن يكمل دفع الجزء الآخر.

والسؤال الذي يطرح نفسه بخصوص هذه الجريمة، هل أنه لقيامها يشترط أن يؤدي استعمال الطرق الإحتيالية إلى تخلص المكلف من أداء ما عليه من دين اتجاه إدارة الضرائب أم يكفي فقط اللجوء إلى إحدى طرق الإحتيال ؟

2- أريدر منيرة، يوسف التومي أحمد ، سواعدي عبد الكريم ، المرجع السابق، ص 14 نقلا عن الدكتور الشرويجي ، جرائم الضرائب و الرسوم ، ج 11 ، ص 241 .

بالعودة إلى أغلب النصوص القانونية الخاصة بالضرائب فإننا نجد انه لا يشترط تحقيق نتائج معينة عند استعمال الطرق الإحتيالية و هذا بغض النظر عن تمكن المكلف من التخلص من أداء الضريبة أم لا فهذا لا يحميه من العقاب حتى و لو قام بتسديد ما عليه من ديون و أبدى استعداداه لذلك ما لم تتنازل إدارة الضرائب عن شكواها.

### ثالثا : العلاقة السببية بين إستعمال طرق إحتيالية و التملص من الضريبة.

كما أشرنا إليه سابقا فإن محاولة الغش الجبائي لا يشترط لقيامها نتيجة معينة و لهذا لا داعي للنظر في وجود علاقة سببية من عدمه إذا كانت هناك متابعة.

لكن في حالة المتابعة على أساس جريمة الغش الجبائي بوصفها جريمة تامة يتعين لقيامها أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الإحتيالية التي استعملها الجاني ,لكن في حال ما إذا قامت إدارة الضرائب بإسناد الضريبة إسنادا خاطئا دون الإطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة فإن العلاقة السببية تتوفر هنا, و تتعدم إذا تخلص المكلف من الضريبة نتيجة خطأ ارتكبه إدارة الضرائب في ربط الضريبة أو في تقرير الإعفاء منها.

فإذا انتفت العلاقة السببية بين طرق الإحتيال و التملص من الضريبة وقفت مسؤولية المكلف عند حد الشروع في جريمة الغش الجبائي متى باشرها عن قصد.

و يثار التساؤل حال تداخل الأسباب التي ساهمت في التملص من الضريبة و رغم اختلاف الفقه في ذلك إلا أنه يتضح أن القضاء الجزائري درج على الأخذ بالسبب المباشر و الفوري لحدوث النتيجة، كما يشدد القضاء على ضرورة قيام علاقة سببية و وجوب بيانها في قرار الإدانة حتى يمكن مراقبة صحة تطبيق القانون و ذلك تحت طائلة النقض.<sup>1</sup>

1- قرار صادر في 19/10/1971 ملف رقم 6641 ، جيلالي بغدادي ، الإجتهد القضائي في المواد الجزائية ، الجزء الثاني ، الديوان الوطني للأشغال التربوية ، 2001، ص 92 .

## رابعاً : المحاولة في جريمة الغش الجبائي.

المحاولة كما عرفتھا المادة 30 من قانون العقوبات هي "البدء في تنفيذ أفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا أوقف أو خاب أثرها لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها" و من ثم يكفي لوقوع الجريمة مباشرة إحدى طرق الإحتيال السالف ذكرها سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها.

و لقد نصت مجمل النصوص الضريبية على العقاب على المحاولة في جريمة الغش الضريبي و هذا بنفس العقوبة المقررة للجريمة التامة حيث نصت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه : " يعاقب كل من يستخدم طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص..."

و المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 34 من قانون الطابع ,جاء فيها "كل من ينقص أو يحاول الإنقاص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة..." و كذلك في نص المادة 119 من قانون التسجيل " كل من خفض أو حاول تخفيض..." و نفس الشيء في المادة 353 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

وقد استتنت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 119 من قانون التسجيل من تطبيق نفس الأحكام السابقة على محاولة إخفاء المبالغ و المنتجات الخاضعة للضرائب و الرسوم ما لم تتجاوز قيمة الإخفاء عشر المبلغ ( 10/ 1 ) الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج في مجال الضرائب غير المباشرة أو مبلغ 1000 دج فيما يخص حقوق التسجيل.

وهنا يجب التمييز بين مباشرة أعمال الإحتيال التي تشكل بدءاً في التنفيذ و ذلك بتقديم الوثائق المزورة المثبتة لنشاط المكلف مثلاً و بين إعداد هذه الوثائق لمجرد المحاسبة دون إستظهارها و الإحتجاج بها لدى إدارة الضرائب فهذا لا يكون إلا أعمالاً تحضيرية لا يعاقب القانون عليها.

**الفرع الثاني : الركن المعنوي للجريمة**

أشارت إحدى مذكرات وزارة المالية أن الإدارة الجبائية مجبرة على إثبات جريمة الغش الجبائي فيجب عليها أن تقيم الحجة أمام القاضي الجزائي أن الأفعال المتابع بها المكلف قد قصد منها التملص أو محاولة التملص من دفعه لمستحققاته الضريبية .

و قد أشارت المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة عندما نصت على الإغفال (Omission), أن يكون ذلك بقصد ، و هو أن يقصد المكلف نقل كتابات غير صحيحة أو صورية في دفتر اليومية أو الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري .<sup>1</sup>

إذن فالغش الجبائي جريمة عمدية تتطلب قصدا عاما , بعلم الجاني بهذا التحايل الذي يؤدي إلى التخلص من أداء الضريبة . و قد شددت مجمل النصوص الضريبية على ذلك باستعمالها عبارة "عمدا" فلا جريمة إذا لم يثبت القصد الجنائي .

و بالإضافة إلى القصد الجنائي العام تقتضي هذه الجريمة قصدا خاصا، تتجه فيه نية الجاني إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

**أولا : القصد الجنائي العام**

إن القصد الجنائي العام يشكل الركن المعنوي في جميع الجرائم العمدية و يعرف على أنه علم الجاني بأنه يقوم مخريرا بارتكاب الفعل الموصوف جريمة في القانون و علمه بأنه بذلك يخالف الأوامر والنواهي التي جاء ذكرها في القانون. ففي جريمة الغش الجبائي فإن المكلف بالضريبة عالم بأن السلوك الذي أتاه سواء كان إيجابيا أو سلبيا فإنه غير شرعي و على الرغم من ذلك اتجهت إرادته من دون أي قيد على إتيان و مباشرة أفعال الإحتيال التي مؤداها هو الوصول إلى التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

1- قنا دسي فوزية ، الغش الجبائي ، مذكرة نهاية التريص ، المعهد الوطني للقضاء ، الدفعة العاشرة ، 2000/1999 ، ص 22 .

فإذا أخفى المكلف بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني على الإحتيال و إيقاع إدارة الضرائب في الغلط و هذا ما جاء به قرار مجلس الدولة الفرنسي حيث ذهب إلى وجوب مراقبة القاضي وتأكده مما إذا كان المكلف بالضريبة قد اتجه فعلا إلى إبعاد إدارة الضرائب عن المراقبة من أجل تحصيل ما لديه.<sup>1</sup>

و عليه فإنه يتعين أن تكون إرادة الجاني متجهة إلى إيقاع إدارة الضرائب في الغلط و هذا عن طريق استعمال مختلف طرق الإحتيال من إخفاء أو تدليس أو احتيال.

### ثانيا : القصد الجنائي الخاص

يتمثل القصد الجنائي الخاص في الغاية التي يقصد منها المكلف بالضريبة إتيانه للجريمة فضلا عن إرادته الواعية لمخالفة القانون الجزائي، فجل النصوص الجبائية المجرمة لأفعال الغش الجبائي تتفق في وجوب اتجاه قصد الجاني أي المكلف بالضريبة و نيته من مباشرة أعمال الإحتيال إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها و بالتالي حرمان إدارة الضرائب في حقها من تحصيل الضريبة و من هنا نستشف نية المكلف بالضريبة و رغبته في الإثراء غير المشروع باستعمال و مباشرة طرق احتيالية تؤدي إلى التخلص من الضريبة بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

2- قرار مجلس الدولة الفرنسي مأخوذ من

Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale – c . David/o . Fouquet .B. plagnet et / p. F Racine – 4 édition – 2003. Dalloz . Page 919 .

فقد جاء في الإجهاد القضائي لمجلس الدولة الفرنسي :

« la notion de Manœuvres frauduleuses implique comme celle de mauvaise foi une action consciente et personnelle du contribuable pour éluder l'impôt mais elle s'en distingue par l'exigence en outre d'un montage destiné à égarer l'administration »<sup>1</sup>

الجدير بالذكر أن الغاية من ارتكاب جريمة الغش الضريبي لا يكون دائما هو الرغبة في الإثراء غير المشروع على النحو السابق بيانه و هو ما يستخلص مما ذهبت إليه الغرفة الجنائية الفرنسية حيث أدانت أستاذ مطبق بكلية الحقوق بسبب امتناعه عن تسديد الضريبة المستحقة عليه لأسباب إيدولوجية.<sup>2</sup>

الأصل أن يقع عبء إثبات الركن المعنوي على عاتق من ادعى، أي على النيابة العامة و إدارة الضرائب، كما يتعين على القاضي الجزائي في حالة الحكم بإدانة المكلف بالضريبة بجريمة الغش الضريبي أن يبرز الركن المعنوي كما جاء ذكره أعلاه و إلا كان حكمه مشوبا بالقصور في التسبيب.

وقد تقام البيئة على توافر النية في الغش الجبائي في غياب الإقرار من خلال الظروف و الوقائع التي تحيط بالجرم و هي فرضية نادرة يميل القضاة إلى افتراض النية في بعض الحالات. فقد تستخلص النية من كون المسير لم يلب النداء لإنذارات إدارة الضرائب المتكررة بالدفع ، و يمكن كذلك استخلاص سوء نية المكلف في حالة معاينة مخالفات مستتدة على محاسبة غير صحيحة أو مزورة و هذا لكون الجاني محترفا للتزوير و الإحتيال في المعلومات المقدمة لإدارة الضرائب.

1- L es grands arrêts de la jurisprudence Fiscales .op – cit. Page 919 .

2- بويطة يوسف ، جريمة الغش الضريبي ، المعهد الوطني للقضاء ، الدفعة 11 ، 2002/2001 ، ص 05، نقلا عن Droit pénal des affaires 2 édition wild frid Didier Page 168.

### المبحث الثاني : آليات كشف و متابعة جريمة الغش الجبائي و الجزاء المقرر لها

تتطوي آليات كشف و قمع جريمة الغش الجبائي على معاينتها, إجراءات متابعتها و الجزاءات المقررة و تتفرد جريمة الغش الجبائي عن باقي جرائم القانون العام ببعض الإجراءات الخاصة و المتميزة أثناء المتابعة, و بما أن الجريمة الضريبية يتعين إخضاعها للأحكام العامة في قانون العقوبات فإن القانون الضريبي باعتباره ينشئ علاقة ضريبية بين الدولة و الأشخاص بمقتضاها يفرض عليهم المساهمة في الإيرادات العامة للدولة و القيام بالواجبات التي تضمن تحقيق هذا الغرض و المصلحة الضريبية للدولة قد تضرر بها الجريمة ضررا يؤثر في إيراداتها العامة مما يتعين أن يكون الجزاء المترتب على هذه الجريمة منطويا على جزاءات متعددة و متباينة الطبيعة.

تتفق مجمل النصوص الضريبية من حيث إجراءات المتابعة و الجزاءات المقررة لجريمة الغش الجبائي و سيتم عرض ذلك فيما سيأتي تباعا مع استثناء المخالفات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة التي تضبط كما هو الشأن في مادة الجمارك طبقا لنص المادتين 556 و 570 من قانون الضرائب غير المباشرة و المخالفات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة المرتكبة بمناسبة الإستيراد و التصدير طبقا لمقتضيات المادة 150 من قانون الرسوم على رقم الأعمال لأن الملاحقة بشأنها و أحكامها تكون كما هو الحال في المخالفات الجمركية.

### المطلب الأول : المعاينة و الرقابة الجبائية :

يسعى المكلف بالضريبة إلى تخفيض تكاليف الجبائية و ذلك بتخفيض الوعاء الضريبي مما يؤثر مباشرة على الخزينة. ومن أجل التصدي لهذا و محاربة الغش الجبائي الذي يقوم به المكلف نتيجة للنظام التصريحي المعمول به فإن الوسيلة الأولى للحد من الغش الجبائي تتمثل في المعاينة. لذا منح القانون للإدارة الجبائية حقوقا و صلاحيات من شأنها أن تقوم بالتحقق من صحة و قانونية التصريحات , بالتالي معاينة جريمة الغش الجبائي تختلف عن باقي جرائم القانون العام و هذا نظرا لطبيعتها و طرق ارتكابها لهذا فقد خصها القانون بطريقة خاصة و هذا من جهة الأشخاص المؤهلين

للقيام بالمعاينة و الصلاحيات المخولة لهم و طريقة التحقيق الجبائي التي تعتمد أساسا على تقنيات و آليات محددة و هذا ما يتم التطرق إليه فيما يلي :

### الفرع الأول : معاينة جريمة الغش الجبائي

نتطرق في هذا الفرع إلى الأشخاص المؤهلين لمعاينة الجريمة و الصلاحيات المخولة لهم قانونا لأداء مهامهم.

#### أولا : الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الجبائي<sup>1</sup>

ما يلفت الإنتباه بالنسبة لهذه المسألة هو عدم انسجام النصوص الضريبية، فقائمة الأشخاص المؤهلين تختلف من نص إلى آخر و في هذا الصدد يمكن تصنيف النصوص إلى ثلاثة :

- **قانون الضرائب غير المباشرة و قانون الطابع :** حصر هذان النصان صلاحية إثبات الغش الضريبي في أعوان الضرائب المفوضين و المحلفين دون سواهم و هذا ما نصت عليه المادتين :  
504 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 21 من قانون الطابع.

- **قانون الرسم على رقم الأعمال :** وسع هذا النص من قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذا القانون بحيث تشمل ضباط الشرطة القضائية و أعوان إدارة الضرائب المختلفة و أعوان الضرائب المباشرة و التسجيل و أعوان الجمارك و أعوان قمع الغش و الجرائم الإقتصادية و هذا حسب المادة 112 منه.

- **قوانين الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و التسجيل :** لم تعين هذه النصوص الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذه القوانين.

1- د/ أحسن بوسقيعة ، المرجع السابق ، ص 431 - 432 .

ويثور التساؤل بالنسبة لهذه القوانين حول ما إذا كان من حق ضابط الشرطة القضائية إثبات الغش الجبائي على غرار ما هو معمول به في قانون الرسم على رقم الأعمال أم أن الإثبات يبقى محصورا في أعوان الضرائب كما هو ساري في قانون الضرائب غير المباشرة و الطابع و من ثم لا يجوز لضباط الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من المخالفات.

يكون الجواب بجواز الإثبات إذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الإختصاص العام في إثبات الجرائم بحيث تكون من صلاحياتها البحث و جمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم تستبعد بنص صريح.

و يكون الجواب بعدم الجواز إذا نظرنا إلى خصوصيات هذا النوع من الجرائم التي تهتم بالدرجة الأولى وعاء الضريبة التي تختص بها إدارة الضرائب دون سواها، فيكون ذلك من طبيعة الأمور التي تختص دون سواها بإثبات الجرائم المتعلقة بها طالما لا يوجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم، فمن حقهم إثباتها على أن يحيلوا محاضر الإثبات على إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية.

### ثانيا : صلاحيات الأشخاص المؤهلون لإثبات الجريمة

لقد خول المشرع للأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الجبائي السابق ذكرهم بصفة عامة صلاحيات عدة و هذا لكي يتمكنوا من القيام بالبحث و الكشف عن الجريمة و مرتكبيها و جمع الاستدلالات و كذا التحقيق فيها.

ومن أهم الصلاحيات المنوطة بهم، تحرير محاضر لإثبات المخالفات حسب ما نصت عليه المواد: 505- 506-507 و 508 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

من أجل ممارسة حقهم في المعاينة خاصة في حال وجود قرائن على ممارسات تدليسية فإن الإدارة الجبائية ترخص لأعوانها الذين لهم رتبة "مفتش" على الأقل و المؤهلين قانونا للقيام بهذه الإجراءات لكشف التصرفات التدليسية.

حددت المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأخيرة التي نصت على توقيت زمني لهذه العملية بقولها "لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا و لا بعد الساعة الثامنة مساء". نظرا لحساسية هذا الإجراء و في ظل المصادفات التي يمكن أن تحدث و التي استندت وجود ضابط الشرطة القضائية، فإن الأعوان عليهم تقييد كل الملاحظات الممكنة مع السرعة في الجرد و الصرامة في التطبيق و عليه فإن المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية نصت على هذه الإجراءات كما يلي :

- يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة في عين المكان و حين إجرائها إلى الشخص المعين أو ممثله أو إلى شاغل الأماكن الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالإستيلاء أو إمضاء على المحضر. ويعتبر أن التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على الإشعار.

- في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو شاغل للأماكن يبلغ الأمر بعد إجراء المعاينة، برسالة موصى عليها مع إشعار بالإستيلاء.

- وفي حالة غياب شخص عن الأماكن، يطلب ضابط الشرطة القضائية- لهذا الغرض- شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية.

وفي حالة استحالة طلب الشاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالإستعانة بمحضر قضائي. على إثر إنتهاء المعاينة يتم تحرير محضر يسرد فيه مجريات العمليات و تدون فيه المعاينات المسجلة و يتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص<sup>1</sup> ما يلي :

1- الأستاذ العبد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، طبعة 2005، دار هومه ص 61-62.

- تعريف الأشخاص الذين أجروا المعاينة.

- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة و صفاتهم ( المعني أو ممثله أو كل شاغل آخر, الشهود المختارون...).

- تاريخ و ساعة التدخل.

- جرد المستندات - الأشياء و الوثائق المحجوزة.

تسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثله و ترسل النسخ الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي خص بالمعاينة.

وحسب المادة 508 من قانون الضرائب غير المباشرة يتلى المحضر على المخالف متى كان حاضرا أثناء تحريره و تعطى له نسخة و يشار إلى ذلك بالمحضر, و إذا كان غائبا و له مكان معروف فيبلغ له خلال 48 ساعة من الاختتام، أما في الحالة العكسية فإن المحضر يعلق خلال نفس المدة على باب دار البلدية التابع لها مكان الحجز أو تحرير المحضر.

ولعل ختم المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية المحددة لنتيجة المعاينة الإجرائية بموجب التزام ضابط الشرطة القضائية و أعوان الإدارة الجبائية كتمان السر المهني يبين بوضوح حساسية هذه العملية و خطورتها من جهة و عمق عمل الإدارة الجبائية في التأسيس للوعاء الضريبي و تدقيقه من جهة أخرى.

فباستثناء قانون الضرائب غير المباشرة الذي نص على إجراءات شكلية يتعين احترامها عند تحرير المحاضر فحسب المادة 505 منه لم تخضع باقي النصوص في تحرير محاضر إثبات الغش الضريبي لأي شكلية معينة بل نفهم من قانون الرسم على رقم الأعمال أن لكل جهة مؤهلة لإثبات المخالفة تحرير محضرها وفقا للأوضاع و الإجراءات التي تحكم تحرير محضرها.

و الجدير بالذكر أن القانون لم يخص محاضر أعوان إدارة الضرائب بأية قوة ثبوتية خلافا لما هو جاري العمل به بالنسبة لمحاضر إثبات الجرائم الجمركية و المخالفات المتعلقة بالمنافسة و الممارسات التجارية .

و لقد خول المشرع أعوان الضرائب المؤهلين لإثبات الجرائم الضريبية سلطة مباشرة بعض إجراءات الاستدلال التي من شأنها إحكام الرقابة و الكشف عن الجرائم طبقا للمادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة و المواد : 309-312-313-315 من قانون الضرائب المباشرة كسلطة الإطلاع على السجلات و المستندات و الأوراق و التحقق من احترام أحكام قانون الضرائب المباشرة.

و فضلا عن ذلك, منح قانون الضرائب غير المباشرة أعوان الضرائب سلطة اتخاذ تدابير تحفظية فأجاز لهم حجز الأشياء محل الغش الوسائل المستعملة في الغش ( المواد من 511 إلى 517 ), و في هذه الحالة يتعين على الأعوان الذين باشروا الحجز التصريح بالحجز إلى المتهم و الإشارة إلى ذلك في المحضر كما يجب عليهم أن يذكروا في المحضر نوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة و تقديراتها التقريبية و حضور المتهم أثناء إعداد بيانهم الوصفي أو الإستدعاء الموجه إليه للحضور و اسم وصفة و قبول الحارس<sup>1</sup>.

وعندما لا يكون للمحجوز عليه محل إقامة معروف في التراب الوطني فإن التصريح الخاص بالمحضر يتم عن طريق ظرف موسى عليه مع إشعار بالإستلام و يرسل إلى آخر محل إقامة معروف للمخالف و يجب أن تحمل الرسالة بيان مكان و تاريخ تحرير المحضر.

في حالة ما إذا كان سبب الحجز مستندا على التزوير أو إتلاف الدفاتر و النسخ و غيرها من الوثائق فإن المحضر يبين فيه التزوير أو الإتلاف أو التحويل الحاصل و تبقى الوثائق المذكورة و المؤشر عليها مرفقة بالمحضر باستثناء ما نصت عليه المادة 507 من قانون الضرائب غير المباشرة فإن الأشياء المحجوزة تودع في مكتب الضرائب القريب جدا ، ويمكن وضعها و إن اقتضى الحال

1-د/ أحسن بوسقيعة ، المرجع السابق ، ص 432 - 433 .

في حظيرة المحجوزات لتباع بعد ذلك من قبل قابض الضرائب إذا لم يقدم الطرف الذي وقع عليه الحجز إعتراضا على ذلك خلال المهلة القانونية ما لم يؤذن بالبيع من طرف القضاء قبل حلول الآجال المقررة قانونا في حالة ما إذا كانت الأشياء المحجوزة محل تلف.

### الفرع الثاني : الرقابة الجبائية

من الضروري الوقوف على أن التشريع الجبائي الساري المفعول حاليا قد أعطى إطارا قانونيا تطبق وفقه الرقابة الجبائية من خلال إمتيازات و صلاحيات تسمح للإدارة بالقيام بمهمة الرقابة في ظروف عادية و حسنة .

و كذلك في مختلف القوانين الجبائية فقد أملت عدة إلتزامات على المكلفين و بالمقابل أعطت للمكلف عدة ضمانات و هذا لحمايته من كل تعسف محتمل من لدن المصالح الجبائية و بالتالي نقسم هذا الفرع إلى :- السند القانوني للرقابة الجبائية ثم أشكال الرقابة الجبائية و أخيرا حقوق و واجبات المكلف.

### أولا : السند القانوني للرقابة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية لسند قانوني للقيام بمهامها على أحسن وجه فإن المشرع منحها جملة من الحقوق التي تستطيع من خلالها ممارسة مهامها دون محاباة أو ميول و التي تضفي بواسطتها الشرعية على إستعمال حقوقها التالية :

- حق الإطلاع .
- حق الزيارة .
- حق الرقابة .
- حق إستدراك الأخطاء .

## 1 - حق الإطلاع :

يعتبر هذا الحق من بين أهم الحقوق التي تتمتع بها الإدارة الجبائية و الذي يسمح لها بالإطلاع على أي مصدر من مصادر المعلومات فيما يخص الوعاء أو التحصيل.

وعن طريق هذه الصلاحيات التي يقوم بها موظفي الإدارة الجبائية الذين لا تقل رتبهم عن مراقب مع إلزامهم بالسرية المهنية عند أداء مهامهم حيث يتسنى للإدارة الجبائية إتمام المعلومات التي بحوزتها أو من أجل التأكد من المعلومات المقدمة من المكلفين أثناء تقديم محاسبتهم. لهذا فإن حق الإطلاع هو "وسيلة مساعدة للرقابة الضريبية" التي من الممكن أن تسبق إجراء الرقابة لإتمام المعلومات التي تحوزها المصلحة مسبقا أو بشكل موازي لها للتحقق من المعلومات المجمعة عند مراقبة الملف و المحاسبة<sup>1</sup>.

## 2- حق الزيارة :

لكي يتم المحققون مهمتهم على أكمل وجه في إطار مباشرة التحقيقات الميدانية المتمثلة في المعاينة المادية فإن أعوان الضرائب يستمدون من القانون الجبائي حق زيارة المكلفين الذين يسمح لهم بموجب هذا الحق التحرك بحرية في المقرات المهنية ، حيث يمكن لهم مصادرة ما بداخل مقرات المكلفين عندما يخزن هؤلاء المكلفين البضائع أو يقومون بنشاطات تجارية و صناعية أو حرة بدون تصريحات مما يؤدي إلى التهرب من دفع الضرائب و الرسوم.

هذا الحق يسمح لأعوان الضرائب ، متابعة تحركات البضائع في مختلف مداخل التسويق و مراقبة الصفقات التي تتم بين المنتجين و المسوقين.

1- المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية.

هذا الحق يستعمل عادة في مجال الرقابة على المؤسسات إذ يعتبر الوسيلة الأكثر نجاعة لمعرفة رقم الأعمال الحقيقي ، و هذا عن طريق مراقبة مستودعات المواد الأولية و المنتجات المصنعة...الخ.

و أخيرا يمكن للمحقق استعمال طريقة المراقبة المفاجئة إذا كانت الحالة تقتضي ذلك لأنه أحيانا عند إرسال إشعار بالمراقبة تفقد المراقبة فعاليتها فمثلا في حالة وجود محاسبة حقيقية يمكن للمكلف أن يحجبها في حالة استلامه لإشعار التحقيق<sup>1</sup> .

### 3- حق الرقابة :

حسب المادة 20 فقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية " تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات " .

إذ تعتبر الإدارة حق الرقابة من أهم الأساليب التي تمنح للإدارة الجبائية إمكانية التأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة ، فالرقابة تتمثل في "مجموع العمليات التي من شأنها التحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية<sup>2</sup> .

و أخيرا يمكن القول بأن الفرق بين حق الإطلاع و حق الرقابة يكمن في أن الأول يهدف إلى طلب المعلومات فقط في حين أن الثاني يهدف إلى طلب المعلومات ثم القيام بالتصحيحات المطلوبة على الأوعية المصرح بها من قبل المكلفين.

1- Thierry Lambert – Le contrôle fiscal – édition economica – paris 1988 page 66.

2-Colin Philippe – la vérification fiscale – édition economica ,Paris 1979 Page 17.

#### 4- حق استدراك الأخطاء :

هذا الحق هو الوسيلة الممنوحة للإدارة الجبائية لإجراء تقويمات لنفس المدة و نفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة أو خاطئة.

و يتمثل حق استدراك الخطأ الذي تمارسه الإدارة الجبائية في إطار إجراءات الرقابة من أجل تصحيح الأخطاء أو الغش الممارس من طرف المكلفين و هذا حسب المادة 326 من قانون الضرائب غير المباشرة و يمكن القول بأن المشرع منح للإدارة الجبائية الحق في العودة إلى مراقبة إخضاعات قد تمت حتى يسمح لها بتصحيح الأخطاء المرتكبة عند تحديد وعاء الضريبة ، و قد حدد الأجل القانوني لإستدراك الأخطاء بأربعة (04) سنوات فيما يخص الضرائب المباشرة و الرسم على رقم الأعمال حسب ما جاء في المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية. إلا أن هذه المدة قابلة للتتمديد إذا اعترضها على سبيل المثال إشعار بتقدير و تصحيح الخطأ من طرف الإدارة.

#### ثانياً : أشكال الرقابة الجبائية :

إن التصريحات المقدمة من قبل المكلفين و نظراً لطبيعتها جعلت الإدارة الجبائية تلجأ إلى توسيع تدخلها في مجال مراقبة هذه التصريحات، فالرقابة الجبائية تأخذ عدة أشكال منها :

- الرقابة الفهرسية

- الرقابة بعين المكان.

#### (1) الرقابة الفهرسية :

تكمن أهمية هذه الرقابة في قدرتها على سرعة اكتشاف الأخطاء التي تضمنتها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.

وتتم هذه الرقابة في مكاتب المفتشيات و وفق الملفات الممسوكة من قبلها فهي تهدف أولاً إلى تصحيح الأخطاء المادية ثم إلى مراقبة مجمل التصريحات و مقارنتها مع ملفات المكلفين و تأخذ هذه الرقابة شكلين كما يلي : - الرقابة الشكلية ، الرقابة بناء على الوثائق .

### (أ) الرقابة الشكلية :

تعد الرقابة الشكلية الخطوة الأولى التي تباشرها الإدارة الجبائية في عملية الرقابة ، حيث يتم فيها الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة فهي تشمل العمليات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات المقدمة (أخطاء في الحساب ، المعدلات)<sup>1</sup>.

وتقوم كذلك بمقارنة المعطيات المقدمة في التصريحات الشهرية أو الثلاثية فيما يتعلق مثلاً بالرسم على النشاط المهني (TAP) و الرسم على القيمة المضافة (TVA) و التصريحات السنوية المتعلقة بأرباح الشركات (IBS) و الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) مع المعلومات التي هي بحوزة الإدارة الجبائية.

### (ب) الرقابة بناء على الوثائق :

تعمل الإدارة عن طريق هذا الشكل من الرقابة مراقبة مجمل الوثائق المقدمة من قبل المكلف و مراقبة كل النقاط و الأرقام التي تتضمنها التصريحات مع الملفات الملحقة و مقارنتها بالوثائق و المعلومات التي تملكها الإدارة.

1- Nadia Naamani- Rapport sur le contrôle fiscale – institut d'économie douanière et Fiscale – 2003 ,Page 2 et 3 .

و عليه فالإدارة الجبائية تقوم بتحليل و مقارنة هذه المعلومات عن طريق دراسة تربطها من سنة إلى أخرى، و في إطار ممارسة هذا النوع من الرقابة فإنه يمكن للإدارة الجبائية توجيه ثلاثة (03) أنواع من الطلبات إلى المكلفين و التي يجب التفرة بينهما و يتعلق الأمر بالطلبات التالية :

- طلب المعلومات .

- طلب الأدلة.

- طلب التوضيحات و التبريرات .

## (2) الرقابة بعين المكان :

في هذا النوع من الرقابة تعمل الإدارة إلى الخروج عن إطارها الضيق و ذلك بعد قيامها بالرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق ,غير أن الفرق بين الرقابة الفهرسية و الرقابة الشكلية و الرقابة بعين المكان يكمن في حجم الإمكانيات المستعملة و الهدف المسطر فهذه الرقابة تسمح بالتأكد من صحة التصريح الجبائي و ذلك بمقارنة العناصر المتوفرة و كذلك المظاهر الخارجية لثروة الممولين , كما أنها تشمل جميع الضرائب و الرسوم و تكون بزيارة الورشات و أماكن التخزين للمؤسسات

و هي الوسيلة الوحيدة التي تسمح بتحديد صحة العمليات المسجلة في المحاسبة و التي تعكس فعليا النشاط الحقيقي. كما أن هذه الرقابة تمس النشاط " التحقيق المحاسبي" و الأشخاص الطبيعيين ,التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

### (أ) الرقابة المحاسبية :

تعرف الرقابة المحاسبية بأنها مجمل العمليات التي تهدف إلى التحقق في عين المكان من جميع الدفاتر المحاسبية لمكلف ما و مقارنتها مع جميع عناصر الإستغلال و ذلك من أجل :

- احترام جميع المعايير المحاسبية المتعارف عليها .

- ترجمة جميع العمليات التي تمس النشاط الفعلي للمؤسسة إلى كتابات محاسبية.
  - التجانس التام بين الكتابات المحاسبية و الأرقام المصرح بها للإدارة الجبائية.
  - التناسق التام بين المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية و المعطيات الشبه المحاسبية.
- و تسمح كذلك بتصحيح الأخطاء المكتشفة في التصريحات الجبائية و حتى تكون هذه الرقابة تامة لا بد أن تتم مراقبة المحاسبة بصفة غير متقطعة.

### (ب) الرقابة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية :

إضافة للتحقيق في المحاسبات الذي تقوم به الإدارة الجبائية هناك نوع آخر من الرقابة شرع العمل بها ابتداء من الإصلاحات الأخيرة لسنة 1992 و المتمثل في التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تكملة للتحقيق في المحاسبات بحيث أن هذا النوع من الرقابة يخص الضريبة على الدخل و الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) للأشخاص الطبيعيين.

إن التحقيق في الوضعية الجبائية العامة هو مجموعة عمليات المراقبة التي تستهدف إلى وجود تناسق بين المداخل المصرح بها من جهة و الذمة المالية للمكلف من جهة أخرى ، و كذا مختلف ممتلكات المكلف<sup>1</sup> . ووفقا للمادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية يهدف هذا النوع من الرقابة إلى التحقق من مدى الإنسجام بين المداخل المصرح بها من جهة و الوضعية المالية للأشخاص الطبيعيين من جهة أخرى.

إذن فهي تسمح للإدارة الجبائية بجمع كل المعلومات التي تخص المكلف عن طريق الأبحاث الخارجية المعمقة ، من خلال تحليل الحسابات البنكية، و صناديق التوفير و غيرها من المؤسسات المالية الأخرى التي لها علاقة بالمكلف .

1- Colin Philipe – op cit, Page 08.

فهذه الطريقة تعمل على الأخذ بعين الاعتبار لمجمل نفقات المكلف و مجالات توظيف أمواله بغرض التحقيق و التدقيق في تطور ذمته المالية .

و من أجل الوصول إلى الهدف المنشود يقوم المحقق بفحص الوثائق الأخرى التي لها علاقة بثروة المكلف كالوثائق الموجودة في مصلحة التسجيل و التي تخص العقارات المبنية ، و غير المبنية و الحصص في الشركات ، و عدد السيارات، القروض .... إلخ .

و عليه فإن هذا النوع من الرقابة المحاسبية يسعى إلى اكتشاف الغش الجبائي من أجل محاربتة و القضاء على آثاره و ذلك لا يتم إلا بالتأكد من صحة أو عدم صحة ما تم التصريح به من طرف المكلف بالضريبة.<sup>1</sup>

### ثالثا : واجبات و ضمانات المكلف بالضريبة

نظرا للعلاقة المتميزة التي تربط المكلف بالإدارة الجبائية ، و نظرا لخوف المشرع من تسلط الإدارة على المكلفين فقد قام بتحديد مجموعة من الحقوق التي تسمح بحماية المكلفين ، لكن حتى يستطيع المكلف الاستفادة من هذه الحقوق فقد أوجب عليه المشرع جملة من الواجبات التي يجب عليه القيام بها على أحسن وجه ، وهنا نتطرق إلى واجبات المكلفين ثم ضماناتهم.

#### **(1) واجبات المكلفين :**

من أجل ضمان السير الحسن لعملية التحقيق الجبائي و توفير الشروط المثلى لها و لأجل أن يتجنب المكلف بالضريبة أية عقوبة ممكنة ، وضعت الإدارة الجبائية واجبات خاصة بالمكلفين و التي تتمثل في :

- الواجبات المحاسبية.

2- بوغازي نورة ، بن تهامي خديجة ، الغش و الرقابة الجبائية ، مذكرة نهاية التكوين ، المعهد الوطني للمالية ، 1997 ، ص 32 .

- الواجبات الجبائية .

أ ( الواجبات المحاسبية :

يجب على المكلفين في النظام الحقيقي احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التقيد التام بها و ذلك حتى تكون هذه المحاسبة دقيقة و ذات مصداقية . وذلك وفقا للمخطط المحاسبي الوطني و من جهة أخرى فإن المشرع ألزم المكلفين بمسك مجموعة من الدفاتر " دفتر الجرد , دفتر اليومية " وفقا لمجموعة من الشروط ، كواجب الإحتفاظ بالدفاتر لمدة عشر سنوات وأي إخلال بهذه الشروط يؤدي إلى رفض المحاسبة.

- مسك دفتر اليومية :

إن مسك هذا الدفتر حدد بموجب المادة 09 من القانون التجاري, فكل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية و هذا حسب المادتين 09 و 10 من القانون التجاري الجزائري.

مع التوضيح أن المحاسبة يجب أن تكون ممسوكة بصفة جيدة وفقا للقوانين و القواعد السارية المفعول.

إن المحاسبة تكون مبنية وفقا للإستعمال اليومي لدفتر اليومية, وذلك بالتسجيل يوم بيوم عمليات المؤسسة مع إجمال نتائج العمليات شهريا على الأقل بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكل الوثائق المساعدة على مراقبة العمليات يوميا .

- مسك دفتر الجرد :

إلزامية مسك دفتر الجرد محدد في المادة 10 من القانون التجاري الذي ينص على إجراء الجرد.

هذا الأخير يتضمن بصفة مدققة جميع عناصر الأصول و الخصوم السنوية ، والجرد يسمح بتوقيف أرصدة الحسابات من أجل إنجاز الميزانية الختامية و كذلك حساب الربح و الخسارة.

### (ب) الواجبات الجبائية :

بالإضافة إلى الواجبات المحاسبية ألزم المشرع المكلفين بأداء واجبات جبائية أخرى تتمثل عموما

في :

- التصريح بالوجود .
- التصريحات الشهرية المتعلقة برقم الأعمال .
- التصريح السنوي بالمداخل.
- التصريح بالتنازل و التوقف عن النشاط .

**التصريح بالوجود :** حسب المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة فإنه " يجب على كل المكلفين

بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات ، أو الضريبة على الدخل الإجمالي أن يقدموا في أجل 30 يوم من بداية النشاط إلى مفتش الضرائب التابعين له تصريحا بالوجود مطابق للنموذج الذي تقدمه الإدارة. فهذا التصريح يمكن الإدارة الجبائية من معرفة هوية الممول الجديد و كذا لأي صنف من أصناف الضريبة سوف يخضع .

**التصريحات الشهرية أو الثلاثية المتعلقة برقم الأعمال :** إن المكلفين الممارسين لنشاط ما و

الخاضعين لأنواع من الضرائب و الرسوم ملزمين على التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا على مطبوعات نموذجية تصدرها الإدارة الجبائية مثل G50 .

**التصريح السنوي بالمداخل :** نظرا للطبيعة التصريحية للنظام الجبائي، فقد ألزم المشرع

الأشخاص الطبيعيين بالتصريح بمدخلهم السنوية و الأشخاص المعنوية بالتصريح بنتائجهم المحققة

خلال السنة المالية و ذلك من خلال نماذج موضوعة تحت تصرفهم من المصالح الجبائية ، هذا التصريح يمكن أعوان الإدارة من معرفة الوضعية الجبائية لكل مكلف بالضريبة وذلك من خلال كل سنة نشاط منقضية, وحتى في حالة عدم ممارسة نشاطه كوجود فترة فراغ بالنسبة له فإن الإدارة الجبائية لا تعفيه من الالتزام .

**التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط :** أوجب المشرع على المكلفين بالتصريح عن توقف النشاط أو التنازل عنه خلال فترة زمنية محددة ب (10) أيام ابتداء من تاريخ التوقف.

## (2) ضمانات المكلف بالضريبة :

لتفادي الأضرار التي يمكن أن يقع ضحيتها المكلف خلال التحقيق, فإن المشرع قد منح له ضمانات أثناء القيام بحق المراقبة و تتمثل هذه الضمانات في :

### (أ) الإشعار بالمراقبة :

تحت طائلة بطلان الإجراءات فإن التحقيق في المحاسبة لا يمكن أن يتم بدون أن يكون المكلف المعني بالتحقيق على دراية عن طريق تقديم إشعار بالإستلام أو بالإمضاء هذا الإشعار بالتحقيق يحتوي على المعلومات التالية :

- التاريخ و الوقت الذي يتم فيه أول تدخل.

- الفترة المعنية بالتحقيق فيها.

- الوثائق و المستندات الواجب تحضيرها.

- الضرائب و الرسوم وكافة الحقوق المعنية بالتحقيق.

إضافة إلى أن المكلف الخاضع للمراقبة الجبائية تمنح له مدة لتحضير و تجميع محاسبته هذه المدة يجب ألا تتعدى "10" أيام من تاريخ استلام الإشعار. و الأسباب واضحة و مبررة فإن المكلف

يستطيع تقديم طلب تمديد من أجل تحضير وثائقه, غير أن الفرار يرجع للإدارة آخذة بعين الإعتبار سمعة المكلف بالضريبة.

### (ب) الاستعانة بمستشار :

حسب نص الفقرة 04 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية " فإن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة " و أن كل اقتراح في الزيادات المقدمة بمناسبة إجراء التحقيق الضريبي باطلة , إذا لم تحدد أن المكلف له حق الاستعانة بمستشار من اختياره لمناقشة الزيادات المقررة و الرد عليها.

### (ج) تحديد مدة الرقابة :

حتى لا يتم إلغاء عملية الرقابة فإن المشرع قد قام بتحديد مدة زمنية محدودة بدلالة نوعية النشاط الممارس و رقم الأعمال المصرح به .

فالمدة المحددة حسب المادة 20 فقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على أنه حسب طبيعة النشاط الممارس و رقم الأعمال المصرح به كما يلي :

- أربعة أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج , بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

- كذلك أربعة أشهر بالنسبة للمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.000 دج.

- أما مدة ستة أشهر إذا كان رقم الأعمال السنوي محصورا بين 5000.000 دج و 10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها .

- أما بالنسبة للتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تفوق مدة التحقيق سنة واحدة . و قد لا تحترم المدة المحددة للتحقيق من طرف الإدارة في حالة استعمال المكلف أثناء التحقيق مناورات تدليسية أو تقديم معلومات غير كاملة أو غير صحيحة على طلبات التوضيح .

#### (د) عدم إمكانية تجديد الرقابة :

لا يمكن للإدارة أن تقوم بإجراء رقابة جديدة على نفس نوعية الضرائب التي جرت عليها المراقبة السابقة و خلال نفس الفترة و ذلك عند انتهاء عملية الرقابة إلا في حالة قيام المكلف بغش واضح أو تقديمه معلومات خاطئة أثناء الرقابة الأولى و أنه يجب التوضيح في هذا النطاق أن منع إعادة الرقابة لنفس الفترة على الضرائب المحددة بإشعار المراقبة فقط , و في حالة ما إذا وجد المراقب أثناء عمله غش على أنواع أخرى من الضرائب غير المعنية بالإشعار فإنه يجب عليه توجيه إشعار آخر يتضمن الضرائب الجديدة .

#### (و) الإبلاغ بنتائج الرقابة :

يجب على الإدارة إشعار المكلف بنتائج الرقابة المتوصل إليها و إن لم تكن هناك نتائج و ذلك بواسطة رسالة مسجلة مع وصل الإستلام.

#### (ن) حق الرد :

للمكلف الحق في الرد في فترة زمنية تقدر ب (40) يوما من أجل توجيه ملاحظاته للمراقبين سواء بالقبول و يمكن له طلب توضيحات و شروحا فيما يخص التصحيحات المقدمة و كذلك يمكن له تقديم إثباتات جديدة كانت غائبة أثناء فترة التحقيق .

### المطلب الثاني : متابعة جريمة الغش الجبائي

تختلف جريمة الغش الضريبي من حيث متابعتها عن الجرائم المتعلقة بالقانون العام و هذا ما يحثنا إلى التطرق إليها و التحدث عن آلية تحريك الدعوى العمومية و الجهة المختصة محليا بالنظر فيها

#### الفرع الأول : آلية تحريك الدعوى العمومية

من المتعارف عليه قانونا أن النياية العامة هي السلطة المخولة لها تحريك الدعوى العمومية ما لم يقيدھا القانون في بعض الحالات بوجوب الحصول على إذن أو تقديم طلب أو شكوى كما هو الحال في جريمة الغش الجبائي و سنحاول شرح ذلك فيما يلي:

#### أولا : تقديم شكوى من طرف إدارة الضرائب

على غرار الجرائم الجمركية تتولد عن الجريمة الضريبية دعويان :

- دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية أي الحبس و الغرامة الجزائية.
- دعوى جبائية تهدف إلى تطبيق الجزاءات الجبائية أي الغرامة الجبائية و /أو المصادرة .

غير أن وجه الشبه بين الجريمة الجمركية و الجريمة الضريبية ينتهي عند هذا الحد فإذا كانت النيابة العامة تستقل بالدعوى العمومية في الجرائم الجمركية تحركها و تباشرها طبقا لأحكام قانون الإجراءات الجزائية في الوقت الذي تستقل فيه إدارة الجمارك بالدعوى الجبائية التي تمارسها بالدرجة الأولى طبقا لقانون الجمارك فالأمر يختلف بالنسبة للجريمة الضريبية التي تتميز بوحدة الدعويين العمومية و الجبائية من حيث التحريك إذ أوكلت النصوص الضريبية كلها صلاحية تحريكهما لإدارة الضرائب.

تتفق كل النصوص الضريبية على تعليق تحريك الدعوى العمومية على تقديم شكوى من إدارة الضرائب و هكذا نصت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 119 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 34 من قانون الطابع و المادة 119 من قانون التسجيل على أن تباشر الملاحقات بناء على شكوى إدارة الضرائب<sup>1</sup>. و قد أشارت المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة إلى أن القيام بذلك لا يستوجب مسبقاً إنذار المعني حتى يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي .

إن الهدف من تقديم شكوى في الجرائم الضريبية هو الحفاظ على العلاقة بين كل من الممول و الإدارة الجبائية حتى يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف و تحديد ما يجب اتخاذه بمناسبة كل جريمة مع مراعاة ملاسبات كل قضية على حدى.

إن ما يجب لفت الإنتباه إليه هو أن شكوى إدارة الضرائب لا تحرك الدعوى العمومية إنما تخطر النيابة بالوقائع التي تمت معاينتها و هي الوحيدة المختصة بتقديرها. حتى تكون الشكوى صحيحة يشترط توفر شرطان أساسيان هما :

- أن تقدم الشكوى ممن أناط به القانون مهمة تقديمها ,غير أنه يجوز تقديمها ممن سمح القانون بإنابته في تقديمها و يكفي لذلك مجرد الإنابة العامة و لا يشترط الإنابة بمناسبة كل جريمة و إذا قدمت الشكوى من شخص غير مختص بتقديمها يكون الإجراء باطلا.
- أن تكون الشكوى مكتوبة و الحكمة من ذلك تقتضي أن تكون الشكوى موقعة من صاحب السلطة في إصدارها.<sup>2</sup>

1- د/ أحسن بوسقيعة ، المرجع السابق ، ص 434 .

1- د/ أحسن بوسقيعة ، المرجع السابق ، ص 435 .

## ثانيا : مآل الدعوى في حالة تخلف الشكوى أو سحبها

بالنسبة لحالة تخلف الشكوى فهنا يجب التمييز بين المرحلة التي تكون عليها الدعوى فإذا رفعت الدعوى إلى القضاء قبل صدور الشكوى من إدارة الضرائب المخول لها قانونا ذلك يكون الإجراء باطلا بطلانا مطلقا لأنه من النظام العام لاتصاله بشرط أساسي لتحريك الدعوى العمومية و لصحة اتصال جهة التحقيق أو الحكم بالواقعة فإذا كانت الدعوى على مستوى التحقيق فإنه يتعين على قاضي التحقيق أن يصدر أمرا برفض التحقيق لبطلان إجراءات المتابعة , أما إذا كانت الدعوى على مستوى جهات الحكم يتعين على هذه الأخيرة القضاء بعدم قبول الدعوى العمومية شكلا لبطلان إجراءات المتابعة و عليه فإنه يمكن إبداء هذا الدفع المتعلق بتخلف الشكوى في أي مرحلة كانت عليها الدعوى وعلى مستوى كل درجات التقاضي ذلك لكون إجراءات مباشرة الدعوى العمومية في حالة تخلف الشكوى هي إجراءات باطلة بطلانا مطلقا لكونها من النظام العام.<sup>1</sup>

### ما مصير الدعوى في حالة سحب الشكوى و هل يحق لإدارة الضرائب سحبها ؟

الأصل أنه لصاحب الحق أن يتنازل عنه و قد نصت المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية في فقرتها الثالثة على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة كما هو الحال في الجرائم الضريبية غير أن القوانين الضريبية ظلت و إلى غاية 1998 ملتزمة الصمت حيال هذه المسألة فلم تنص على جواز التنازل عن الشكوى و لا النتائج المترتبة عنه.

و منذ صدور القانون رقم 97-02 المؤرخ في 1997/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 أجازت المادة 119 فقرة 02 من قانون الرسم على رقم الأعمال المعدلة للمدير الولائي للضرائب سحب الشكوى في حالة تسديد كامل الحقوق البسيطة و الجزاءات محل المتابعة و ذلك بعد موافقة المدير العام للضرائب.

2- نفس المرجع.

و أضافت الفقرة الأخيرة من المادة 119 السالفة الذكر أن سحب الشكوى يؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية طبقا لنص المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية.

وهو نفس الحكم الوارد ذكره بنص المادة 305 في فقرتها ما قبل الأخيرة من قانون الضرائب المباشرة و هذا إثر تعديلها بموجب القانون رقم 02/97 المؤرخ في 1997/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 .

و بوجه عام إذا كان جائزا من الناحية النظرية لإدارة الضرائب سحب الشكوى التي يترتب عليها طبقا لنص المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية المذكورة انقضاء الدعوى العمومية فضلا عن انقضاء الدعوى الجبائية فإنه من الصعب تجسيد ذلك في الميدان . و هذا لكون المشرع لم ينص في القوانين الضريبية على المصالحة فلو كانت جائزة لأصبح سحب الشكوى أمرا سائغا . و الحال كما هو فليس ثمة ما يبرر سحب الشكوى إلا اذا انتهت إدارة الضرائب إلى أنها تابعت المتهم خطأ و في مثل هذه الحالة فيإمكان الجهة القضائية المختصة التي تكون الدعوى أمامها أن تعالج الأمر بإصدار القرار المناسب .

### الفرع الثاني: الجهة المختصة بالنظر في الدعوى و موقع إدارة الضرائب فيها

#### أولا : الجهة المختصة بالنظر في الدعوى

بالرجوع إلى قواعد الإختصاص المحلي و التي هي من النظام العام طبقا للقواعد العامة المحددة بالنسبة للجنح فبالرجوع إلى المادة 01/329 من قانون الإجراءات الجزائية فإن الإختصاص المحلي يتحدد بمحل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم فعلى غرار هذا أخضع المشرع الإختصاص المحلي في جريمة الغش الجبائي لاختيار إدارة الضرائب حيث بالرجوع إلى نصوص المواد 305 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 534 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 119 فقرة 02 من قانون التسجيل و المادة 34 فقرة 02 من قانون الطابع

نجدها تنص على أنه " تلاحق أمام الجهة القضائية المختصة بناء على شكوى إدارة الضرائب فيما يخص الضرائب التابعة لاختصاصها . و الجهة القضائية المختصة حسب الحالة و حسب اختيار الإدارة هي الجهة القضائية التي يوجد في نطاقها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة " .

لكن المادة 305 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة لم تشر إلى مكان الحجز فهل يفهم من سياق المادة أن الضرائب المباشرة لا تخضع فيها للجهة القضائية لمكان الحجز أم أنه مجرد سهو من المشرع لا غير أم أن له دواعي أخرى .

### ثانيا : موقع إدارة الضرائب في الدعوى

الهدف من معرفة و تحديد موقع إدارة الضرائب في الدعوى هو معرفة ما إذا كانت طرفا مدنيا أم طرفا منظما للنيابة العامة أم هي لا هذا و لا ذاك .

على خلاف إدارة الجمارك التي تعد طرفا مدنيا في الدعوى أمام المحاكم التي تبت في المسائل الجزائية و التي كانت تنص عليه المادة 259 من قانون الجمارك قبل تعديلها بموجب قانون 1998/08/22 فإن التشريع الضريبي لم يصف صفة الطرف المدني على إدارة الضرائب و إن كانت المادة 30 من قانون الضرائب المباشرة قد أشارت إلى إمكانية تأسيسها طرفا مدنيا في حالة فتح تحقيق قضائي بناء على شكوى إدارة الضرائب .

و يثور التساؤل حول الهدف من تأسيس إدارة الضرائب نفسها طرفا مدنيا ما دام أن النصوص الضريبية تجمع على إلزام المحاكم في حالة الإدانة بالحكم على المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن تكون قد تم تدليسها أو تعريضها للخطر و هذا ما جاءت به كل من المواد 528 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 136 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 121 من قانون

التسجيل و المادة 36 من قانون الطابع و التي ذكرت بأنه يجب على كل حكم أو قرار قضى على مخالف أن يتضمن كذلك الحكم بدفع الرسوم التي وقع عليها الغش أو غير المسددة عند الإقتضاء<sup>1</sup>.

وما يجب الإشارة إليه أن قانون الضرائب المباشرة لم يشر إلى هذا الإلزام و منح بالمقابل الحق لإدارة الضرائب في التأسيس طرفا مدنيا و هو ما يبرز عدم الإنسجام بين النصوص الجبائية في هذه المسألة.

بخصوص ما سبق يرى البعض أن تأسيس إدارة الضرائب طرفا مدنيا ذو طبيعة خاصة لأنها لا تطالب بالتعويضات إنما تطالب بالزيادات أو الغرامات الجبائية هذا من جهة و من جهة أخرى باعتبار إدارة الضرائب طرفا منظما و مساعد حقيقي للنيابة العامة لا يمكن الحكم عليها بالمصاريف في حالة ما إذا خسرت دعواها<sup>2</sup>.

### ثالثا : تقادم الدعوى العمومية

طبقا لما جاءت به المواد 127،138،118 من قانون الإجراءات الجبائية فإن تقادم الدعوى الجبائية الرامية إلى تأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها يكون بمضي أربع سنوات يسري حسابها ابتداء من تاريخ إستحقاقها , لكن هذا الأجل يمدد إلى ست سنوات في الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال إذا ما أثبتت الإدارة الجبائية أن المكلف بالضريبة لجأ إلى طرق تدليسية قصد إخفاء استحقاق الحقوق الواجب دفعها و هذا ما جاءت به المواد 106،110 من قانون الإجراءات الجبائية .

1- د/أحسن بوسقيعة ، المرجع السابق ، ص 438 .

1- أريدير منيرة ، يوسف التومي احمد ، سواعدي عبد الكريم - المرجع السابق نقلا عن

Ammar Boudoukhane – le contentieux répressif en matière fiscale – page 62 citer par Droit pénal Fiscale . J ,Buron – 1993 édition de la fiscalité Page – 181 .

و فيما يخص جريمة الغش الجبائي التي لا تقوم إلا باستعمال طرق تدليسية فأجال التقادم المشار إليها في المادة 135 من قانون التسجيل و المادة 305 من قانون الضرائب المباشرة و المتمثلة في أربع سنوات مرتبطة حتما بالدعوى العمومية و ما يدعو لقول هذا هو أنها جاءت لبيان كيفية مباشرة الملاحقات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالمادتين 303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 119 من قانون التسجيل و عليه فإن التقادم الدعوى العمومية في جريمة الغش الجبائي تكون بمضي أربع سنوات اعتبارا من يوم ارتكابها.

إن الإشكال المثار هو عدم انسجام ربط بداية سريان آجال التقادم الدعوى العمومية مع يوم ارتكاب المخالفة طبقا لنصي المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 119 من قانون التسجيل مع طبيعة جريمة الغش الضريبي عندما تكون هذه الأخيرة مستمرة كما هو في حالة عدم الإقرار عن الأرباح التجارية الصناعية و استمراره فهنا تظل الجريمة قائمة ما دامت حالة الإستمرار قائمة و هذا بإرادة المكلف و يبدأ حساب آجال التقادم من تاريخ نهاية حالة الإستمرار.

بوجود نص عام يحدد آجال التقادم في جريمة الغش الضريبي بصفة عامة فإن السؤال المثار يتعلق بمدى ارتباط مدة تقادم الدعوى العمومية المذكورة على جنائية الغش الضريبي فهل تتقادم متابعتها بمضي 04 سنوات و هو رأي مستبعد بالرجوع إلى اتجاه المشرع وفقا للتعديلات الجديدة و التي مفادها استبعاد تقادم هذا النوع من الجرائم الماسة بالإقتصاد الوطني أم أن مدة التقادم هنا هي نفسها مدة التقادم طبقا للقاعدة العامة و هي مرور 10 سنوات حيث أن المشرع لم يعدل الأحكام الواجب إعادة النظر فيها تبعا لتعديل وصف الجريمة حسب القانون رقم 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 حيث أصبحت جريمة الغش الجبائي تصنف إلى جنايات و جنح تبعا لتدرج الحقوق المتملص منها حسب ما هو وارد بالمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب القانون 11/02 .

**المطلب الثالث : الجزاء المقرر لجريمة الغش الجبائي**

بالرجوع إلى التشريعات القديمة نجدها متأثرة بمبدأ النفعية و لا تبغي غير سد حاجة الضرورات العملية لتعويض ما يترتب على الغش الضريبي من نقص في إيرادات الخزينة إذ أن الوظيفة الأساسية للجزاء تتمثل في تعويض الخسائر التي لحقت الخزينة و تبعا لذلك فإن هذا الجزاء كان ينصب على الذمة المالية للممول إلا أن الدولة اضطرت فيما بعد إدخال العقوبة المقيدة للحرية في مجال الغش الضريبي نظرا إلى خطورة النتائج المترتبة عليه<sup>1</sup>.

و لفهم مضمون الجزاء و مقداره يقتضي الأمر تحديد الأشخاص الخاضعين له.

**الفرع الأول : الأشخاص الخاضعين للجزاء**

من البديهي أن يكون الفاعل أول من يخضع للجزاء و يكون عموما شخصا طبيعيا و قد يساعده في ارتكاب الجريمة شريكا فيكون هو الآخر محل مساءلة جزائية.

**أولا : الفاعل الأصلي**

بالرجوع إلى المادة 41 من قانون العقوبات فإنها تعرف الفاعل الأصلي بأنه كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على ارتكابها بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي ، و لهذا فالفاعل الأصلي إما أن يكون فاعلا ماديا أو فاعلا معنويا .

لا يعتبر فاعلا أصليا في الجريمة الضريبية إلا من كان طرفا سلبيا في العلاقة الضريبية فمثلا جريمة عدم تقديم الإقرار فاعلها الأصلي من كان ملزما بتقديم الإقرار، ويتعدد الفاعلون الأصليون في

1- المستشار حسن عكوشن ، المرجع السابق ، أخذنا عن الدكتور أحمد فتحي سرور، ص 440.

الجريمة الضريبية عند تعدد الأطراف السلبيون كحالة التضامن في الوفاء بالإلتزام بأداء دين الضريبة فهنا الفاعل الأصلي هو فاعل مادي.<sup>1</sup>

كما قد يكون الفاعل معنويا في جريمة الغش الجبائي و يتمثل هذا في حالة ما إذا حمل صاحب الشركة خادمه غلى الإدلاء بإقرارات كاذبة عن طريق مباشرة أعمال تدليسية و هذا من شأنه أن يساهم في تملصه من الضريبة .

### ثانيا : الشريك

أجمعت كل النصوص الضريبية على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة و تطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي دون الإخلال بالعقوبات التأديبية المقررة للموظفين و الأعوان العموميين و قد ورد هذا في نص كل من المواد 303 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 542 من قانون الضرائب غير المباشرة و المادة 35 فقرة 01 من قانون الطابع , و أحالت تعريف الشريك في جريمة الغش الجبائي إلى تعريف الشركاء مرتكبي الجرائم المحددة بموجب المادة 42 و ما يليها من قانون العقوبات حيث نصت على أنه : " يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك إشتراكا مباشرا و لكنه ساعد بكل الطرق و عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك<sup>2</sup> .

و يستخلص من هذا التعريف أن الاشتراك يقتضي عمل و مساهمة في ارتكاب الجريمة و قد حصر المشرع الجزائري هذا العمل في المساعدة أو المعاونة على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها .

و تطبيقا لها تتعدد صور الإشتراك في جريمة الغش الضريبي بتعدد أساليب المساعدة أو المعاونة إذ يعتبر شريكا مثلا من يمنح مستودعه أو مخزنه للمكلف بالضريبة من أجل إخفاء منتجات

2- المستشار حسن عكوشن , المرجع السابق , أخذا عن الدكتور أحمد فتحي سرور, ص 444.

3- د/ أحسن بوسقيعة , المرجع السابق , ص 439 .

مؤسسته قصد التملص من الضريبة مع علمه بذلك ,كما يعد شريكا المحاسب الذي يقدم للمكلف إستثمارات قصد مساعدته في إنشاء محاسبة غير صحيحة و مخالفة للوضعية الحقيقية لمحاسبة مؤسسته .

وفضلا عن ذلك جاءت بعض النصوص كقانون الضرائب المباشرة في مادته 302 فقرة 02 و قانون الطابع في مادته 35 فقرة 01 وقانون التسجيل المادة 120 منه تعتبر مرتكبهما في حكم الشريك و هما :

- التدخل بصفة غير قانونية للاتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج؛

- قبض قسائم يملكها الغير بأسماء هؤلاء المالكين؛

على الرغم من توسع القانون الضريبي في تجريم الأفعال المعتبرة غشا بل حتى الأفعال ذات الصلة بالغش إلا أنه أستثنى بعض الأشخاص بسبب وظائفهم وخصهم بأحكام خاصة رغم أنهم شركاء في جريمة الغش الضريبي وهذا ما أشارت إليه المواد 306 من قانون الضرائب المباشرة 544 من قانون الضرائب الغير المباشرة 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال حيث أجمعت على أنه يعاقب بغرامة جبائية فقط وكيل الأعمال أو الخبير و كل شخص أو شركة تمتهن مسك السجلات الحسابية على مشاركتهم في إعداد واستعمال وثائق يثبت عدم صحتها ،و ما يفهم من هذه النصوص أن الشريك ممن ذكروا في المواد السابقة لا يخضع لعقوبة الفاعل الأصلي بما فيها العقوبات الجزائية إلى حين توفر لديهم إلى جانب القصد العام قصدا خاصا ينطوي على أن إعداد الحسابات والوثائق غير الصحيحة يكون من أجل إقرار أسس للضرائب و الرسوم المستحقة على زبائنهم المكلفين و تمكينهم من التملص من الضريبة و هذا ما أخذ به المشرع الجزائري كما فعل المشرع الفرنسي الذي أقر نفس الأحكام بنص المادتين 1738 و 1836 من القانون العام للضرائب.

### ثالثا : الشخص المعنوي

إن الجرائم الضريبية والمالية تتمتع بذاتية خاصة و خصائص متميزة من بين مظاهر هذه الذاتية إمكانية مساءلة الأشخاص المعنوية كالشركات والجمعيات والمؤسسات والهيئات جزائيا عن تلك الجرائم و من بين أهم وأخطر ألوان المساءلة هو توقيع غرامات مالية على مثل هذه الأشخاص.

أقر المشرع في القوانين الضريبية بمبدأ مساءلة الشخص المعنوي وهكذا نصت المادة 303 فقرة 09 من قانون الضرائب المباشرة على ما يلي: "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر الحكم بعقوبات الحبس.....ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة" وأضافت 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 554 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 138 فقرة 04 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 36 فقرة 04 من قانون الطابع و في المادة 121 فقرة 04 من قانون التسجيل .

ونلاحظ مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص مستبعدا بذلك الدولة و المجموعات المحلية و كذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري ، أما الهيئات العمومية الأخرى الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الاقتصادية فإنها تكون محل مساءلة جزائية في حالة ارتكاب جنحة الغش الضريبي و تطبق على الشخص المعنوي الغرامات الجزائية فضلا عن الغرامات الجبائية التي قد تفرض عليه وهذا بغض النظر عن عقوبات

الحبس و الغرامات الجزائية التي تطبق على المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للشخص المعنوي<sup>1</sup>.

1- صمودي سليم - قاضي التحقيق لدى محكمة إليزي - المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي , دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري و الفرنسي ، دار الهدى ، ص 53 - 54 .

وهو نفس المنهج الذي سلكه المشرع في المادة 51 مكرر من قانون العقوبات إثر تعديله بموجب القانون رقم 15/04 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004 الذي أقر المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي واضعا حدا لعدم انسجام النصوص الضريبية مع أحكام القانون العام بخصوص مسألة المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي.

#### رابعاً : المسؤول جزائياً عن فعل الغير

إن الأصل في المسؤولية الجزائية هي الشخصية ويقتضي الأمر أن تطبق هذه القاعدة في مجال الجرائم الضريبية ، ويفهم من هذا أن المسئول جزائياً في جريمة الغش الضريبي هو المساهم في ارتكابها سواء كان فاعلاً أصلياً أو شريكاً ، إلا أنه قد يحدث و أن يعهد المكلف بالضريبة الوفاء بالتزاماته الضريبية إلى غيره فيقع الإشكال حول إسناد المسؤولية الجزائية.

إن بعض النصوص الضريبية بينت أنه هناك مجال لإقرار المسؤولية الجزائية على غير من صدر منه السلوك المجرم فعلاً بشرط أن يكون هذا الأخير على علم به وقد نصت المادة 134 من قانون التسجيل -فيما يتعلق بنقل الملكية عن طريق الوفاة - أن التصريح أو التأكيد المغشوش الصادر من أحد الورثة المتضامنين أو الوكيل عنهم لا يعفي هذا الوكيل أو باقي الورثة المتضامنين من العقوبات الجنحية المنصوص عليها في المادة 119 من نفس القانون متى ثبت علمهم بالغش ولم يتموا التصريح في أجل ستة أشهر فهنا المادة تبين وانه على الرغم من إنفراد الوكيل أو أحد الورثة المتضامنين بتقديم التصريح المشوب بالغش من اجل التملص من الضريبة التي تسري على نقل الملكية إلا أن الجرم ينسب إليهم كافة و هو بذلك خير مثال للمسؤولية الجزائية عن فعل الغير .

وقد تولى المشرع عن قاعدة شخصية المسؤولية والعقوبة في المادة 529 من قانون الضرائب الغير المباشرة حيث نصت على أن "يكون الأشخاص الآتي بيانهم مسئولين عن المخالفات المشار إليها في المواد 523 و527 من نفس القانون و مكلفين بالرسوم والغرامات المالية والمصاريف:

- مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعوانهم أو مندوبيهم.
  - الأب أو الأم أو الوصي فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكنين عندهم.
  - المالكون أو المستأجرون الرئيسيون فيما يخص كل غش مرتكب في دورهم و في بساتينهم المسورة وجنائتهم و الأماكن الأخرى التي يشغلونها شخصيا .
  - الناقلون فيما يخص البضائع المنقولة بصفة غير قانونية<sup>1</sup>.
- من بين المخالفات المشار إليها بنص المادة السابقة ما جاء بنص المادة 02/524 في حالة إستعمال طرق احتيالية و ذلك مهما كان مبلغ الحقوق موضوع الغش.

على خلاف نص المادة 134 من قانون التسجيل فإن المادة 529 المشار إليها أعلاه نصت على تحميل الأشخاص المذكورين غرامات مالية دون توقيع العقوبات السالبة للحرية في حين نصت المادة 134 السالفة الذكر على توقيع العقوبات الواردة في المادة 119 من قانون التسجيل على المسئول عن فعل الغير و هي تتضمن عقوبات جزائية سالبة للحرية و أخرى مالية و مهما كان الأمر فهي تعبر عن المسؤولية الجزائية عن فعل الغير.<sup>2</sup>

### **الفرع الثاني : الجزاءات المقررة لجريمة الغش الجبائي و سلطة القاضي في تقديرها**

تطبق على جريمة الغش الجبائي سواءا كان شخصا طبيعيا أو معنويا عقوبات جزائية و أخرى جبائية.

1- المادة 529 من قانون الضرائب غير المباشرة .

2- أردبير منيرة , يوسف التومي أحمد , سواعدي عبد الكريم ,المرجع السابق , ص 42 .

**أولاً : العقوبات الجزائية و سلطة القاضي في تقديرها :**

إن العقوبات الجزائية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمرتبتها فهي تختلف في الشخص الطبيعي عنها في الشخص المعنوي و لهذا نتطرق إلى العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي ثم الجزاءات المقررة للشخص المعنوي .

### **1 العقوبات الجزائية :**

#### **(أ) العقوبات المقررة للشخص الطبيعي :**

تتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية و عقوبات تكميلية و هذا بالنظر إلى وصف الجريمة .

#### **- العقوبات الأصلية :**

الأصل أن توصف جريمة الغش الضريبي بالجنحة و تتمثل عقوبتها في الحبس والغرامة و تتفق مجمل النصوص الضريبية على أن تكون مدة الحبس من سنة إلى خمس سنوات غير أنها تختلف من حيث تشديد العقوبة ، كما أنها تختلف بالنسبة لمقدار الغرامة الجزائية.

\* ففي قانون الضرائب المباشرة نصت المادة 303 المعدلة بموجب القانون رقم 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 على عقوبة الحبس التي تتدرج حسب قيمة الحقوق المتملص منها على النحو التالي:

- تكون العقوبة غرامة جزائية فحسب عندما لا تتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج.

- تكون العقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة جزائية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 100.000 دج ولا تتجاوز مبلغ 300.000 دج.

- تكون العقوبة الحبس من سنتين إلى 10 سنولت و غرامة جزائية من 100.000 إلى 300.000 دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 300.000 دج و لا تتجاوز مبلغ 1000.000 دج.

وتتحول الجريمة من جنحة إلى جناية عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 1000.000 دج وفي هذه الحالة تختلف العقوبة حسب قيمة الحقوق المتملص منها على النحو الآتي:

- عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 1000.000 دج ولا تتجاوز مبلغ 3000.000 دج تكون العقوبة السجن من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة جزائية من 300.000 دج إلى 1000.000 دج.

- عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها مبلغ 3000.000 دج تكون العقوبة السجن من عشر (10) إلى عشرين (20) سنة و غرامة جزائية من 1000.000 دج على 3000.000 دج.

- و في باقي النصوص الضريبية فقد أجمعت المواد 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، المادة 119 من قانون التسجيل ، المادة 34 من قانون الطابع على أن العقوبة المقررة لجريمة الغش الجبائي هي الحبس من سنة إلى خمس سنوات و غرامة مالية من 50.000 دج إلى 200,000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج .

و يلاحظ أن العقوبة وفق هذه النصوص هي الحبس و الغرامة أو إحداهما على خلاف نصي المادتين 303 من قانون الضرائب المباشرة و 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال إذ يعاقبان بالحبس و الغرامة متلازمان ، ورغم ذلك يجوز الحكم بإحدى العقوبتين فقط حسب ما نصت عليه المادة 53 مكرر 04 من قانون العقوبات المستحدثة بموجب المادة 14 من القانون رقم 23/06

المعدل و المتمم لقانون العقوبات , و قبل ذلك بالنظر لما درجت عليه المحكمة العليا في عدة قرارات نذكر منها القرار الصادر في 1999/09/27 عن الغرفة الجزائية ملف رقم 207752 و هو نفس ما استقرت عليه محكمة النقض الفرنسية التي قضت في عدة مناسبات بجواز الحكم بعقوبة واحدة في حالة تطبيق الظروف المخففة<sup>1</sup>.

و أجمعت النصوص الضريبية على أن تضاعف العقوبات في حالة العود و حددت مدة العود بخمس (5) سنوات كما هو جاري في قانون العقوبات بالنسبة للجنح .و أجازت بالمقابل إفادة المتهم بالظروف المخففة وفقا لأحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توافرت شروط تطبيقها على ألا ينصرف أثر الظروف المخففة إلى العقوبات الجبائية التي لا يجوز تخفيضها .

#### - العقوبات التكميلية :

تنفرد العقوبات التكميلية تبعا لطبيعة العقوبة المحكوم بها في جريمة الغش الضريبي و طبقا للقواعد العامة إلى عقوبات تكميلية إجبارية وأخرى اختيارية كما سيأتي بيانه:

#### \* العقوبات التكميلية الإجبارية :

تنص المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه جريمة الغش الضريبي توصف بأنها جنائية متى كانت قيمة المبالغ المتملص منها تفوق 1000.000 دج .

وتقرير لها عقوبات جنائية وبالتبعية لهذا تطبيق عقوبات تكميلية إجبارية و هو ما يستخلص صراحة من نص المادتين 09 مكرر و 09 مكرر 01 من قانون العقوبات حيث تلزمان المحكمة أن تأمر بحرمان المدان من حق أو أكثر من الحقوق الوطنية، والمدنية والعائلية المشار إليها بالمادة

1- د/ أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري العام ،ص 255 نقلا عن :

- CRIM 11 /10/1972 .BULL .crim .N 282 – D 1972 SOMME 211 JCP 1992 IV 252 .

09مكرر01 وذلك لمدة أقصاها عشر(10)سنوات تسري من يوم انقضاء العقوبة الأصلية أو الإفراج، كما يجب على المحكمة أن تأمر بالحجر القانوني ويتضمن حرمان المحكوم عليه من ممارسة حقوقه المالية أثناء تنفيذ العقوبة الأصلية.

ويشترط لتطبيق هاته العقوبات أن تكون العقوبة المقضي بها من أجل جنائية الغش الضريبي جنائية و من ثمة إذا استفاد المحكوم عليه من الظروف المخففة وتم الحكم عليه تبعا لذلك بعقوبة جنحية فإنه يتعذر تطبيق العقوبات التكميلية الإجبارية عليه بصرف النظر عما إذا كانت جريمة الغش التي أدين من أجلها جنائية .

#### \* العقوبات التكميلية الاختيارية :

يجوز للقاضي - مع مراعاة الأحكام الخاصة بالعقوبات التكميلية - الحكم على الجاني في جريمة الغش الجبائي بإحدى العقوبات المبينة بالمادة 09 من قانون العقوبات كتحديد الإقامة أو سحب جواز السفر لمدة لا تتجاوز خمس سنوات (05) سنوات أو المنع من الإقامة في حدود نفس المدة متى تعلق الأمر بجنحة الغش الجبائي أو لمدة لا تتجاوز عشر (10) سنوات متى كانت جنائية أو الإقصاء من الصفقات العمومية أو الحظر من إصدار الشيكات أو استعمال بطاقات الدفع لنفس المدة المبينة فيما يتعلق بالمنع من الإقامة مع جواز الأمر بالنفذ المعجل .

وبالرجوع للمادة53مكرر03 من قانون العقوبات يمكن للمحكمة أن تحظر على المدان من أجل جنائية الغش الجبائي متى أفادته بالظروف المخففة وحكم عليه بعقوبة الحبس ممارسة حق أو أكثر من الحقوق المذكورة بالمادة09مكرر01 من قانون العقوبات لمدة لا تزيد عن خمس (05) سنوات تسري من يوم انقضاء العقوبة السالبة للحرية أو الإفراج عنه، ولا ينصرف الحكم السالف إلى جنحة الغش الجبائي لعدم النص عليه في النصوص الجبائية.

وعلى الرغم من أن النصوص الجبائية لم تنص على المصادرة إلا كعقوبة جبائية فإن ذلك لا يمنع من الحكم بها كعقوبة تكميلية اختيارية في جناية الغش الجبائي دون الجنحة لعدم النص عليها طبقاً للمادة 15 مكرر 01 من قانون العقوبات. ورغم تراجع المشرع عن إدراج المصادرة ضمن تدابير الأمن صراحة إلا أنها تصبح بنص المادة 16 من قانون العقوبات تدبير أمن وجوبي متى تعلق الأمر بالأشياء التي تشكل صناعتها أو استعمالها أو حملها أو حيازتها أو بيعها جريمة أو تلك المعتبرة خطيرة أو مضرّة في نظر القانون و مثالها استعمال المحررات التجارية المزورة المعاقب عليها بالمادتين 219 و 221 من قانون العقوبات ويطبق ذلك بغض النظر عن الحكم الصادر في الدعوى العمومية .

وفضلاً عن جواز منع المدان من أجل جريمة الغش الجبائي من مزولة نشاط أو مهنة تطبيقاً للقواعد العامة وفقاً للمادة 16 مكرر من قانون العقوبات فإن قانون الضرائب غير المباشرة نص في المادة 544 بخصوص وكلاء الأعمال والخبراء والمحاسبين بصفتهم شركاء في جريمة الغش الجبائي على أنه في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بحكم واحد أو عدة أحكام فإن ذلك يؤدي إلى المنع من مزولة مهنة وكيل الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، ونفس الحكم جاء في نص المادتين 02/306 من قانون الضرائب المباشرة و 128 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. كما نصت المادة 29 من قانون رقم 22/03 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 على منع الأشخاص الذين تمت إدانتهم لارتكابهم جريمة الغش الضريبي من ممارسة نشاط تجاري وحددت فترة المنع بمدة لا تتجاوز عشر (10) سنوات وأجازت الأمر بالنفاد المعجل .

وقد أشارت مختلف النصوص الجبائية إلى غلق المؤسسة بمناسبة نصها على المنع من مزولة النشاط ويعد ذلك من قبيل العقوبات التكميلية الاختيارية في نظر المادتين 09 و 16 مكرر 01 من قانون العقوبات ويترتب على توقيعها منع المدان من ممارسة النشاط الذي ارتكبت جريمة الغش بمناسبة مدة لا تزيد عن خمس (05) سنوات متى وصفت جنحة و لا تزيد عن عشر سنوات متى

وصفت جنائية مع جواز الأمر بالنفاد المعجل لذلك. ولا بد من التفرقة بين غلق المؤسسة كعقوبة تكميلية في هذه الحالة وغلق المؤسسة لمدة لا تزيد عن ستة (06) أشهر كعقوبة إدارية يوقعها المدير الولائي للضرائب تطبيقا لما جاء بالمادة 34 من قانون المالية لسنة 1997.

وإذا كانت المادة 18 من قانون العقوبات قد أجازت للمحكمة نشر الحكم لمدة لا تزيد عن شهر شرط أن يكون ضمن الحالات المحددة قانونا فإن نصوص المواد 06/303 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 550 من قانون الضرائب الغير المباشرة والمادة 06/120 من قانون التسجيل والمادة 134 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و المادة 06/35 من قانون الطابع أجمعت على أنه يجوز للمحكمة فيما يتعلق بالمخالفات المتبوعة بعقوبات جزائية أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو ملخصا عنه في الجرائد التي تعينها أو بتعليقه في الأماكن التي تحددها و ذلك على نفقة المحكوم عليه إلا أن هذا النشر أو التعليق يصبح عقوبة تكميلية إجبارية و يطبق و جوبا في حالة العود و هو ما أشارت إليه كل النصوص الجبائية.

#### (ب) العقوبات المقررة للشخص المعنوي :

إن النصوص الضريبية كانت سباقة في توقيع المسؤولية الجزائية على الشخص المعنوي فقد أشارت إلى أنه عندما ترتكب جريمة الغش الضريبي من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص فإن عقوبات الحبس المستوجبة و كذلك العقوبات اللاحقة توقع على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين للشركة غير أن الغرامات المالية الجزائية المحكوم بها فنقرر في آن واحد على أعضاء مجالس الإدارة أو الممثلين الشرعيين و على الشخص المعنوي .

ويفهم من هذا أن الشخص المعنوي يخضع لعقوبات جزائية تنحصر في الغرامة المالية و هو ما يتوافق مع طبيعته غير أن الإشكال الذي يثار يتعلق بمقدار هذه الغرامة فالنصوص الضريبية لم تأت بأحكام خاصة بشأن مقدار الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي مما يفهم منه أن يخضع الشخص المعنوي لنفس الغرامة المقررة للشخص الطبيعي ضمن نفس الحد الأقصى، لكن بالرجوع

إلى نص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات فإن عقوبة الغرامة المطبقة على الشخص المعنوي في مواد الجنايات و الجناح تساوي من مرة (01) إلى خمس (05) مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة فأبي النصين نطبق هل القوانين الجبائية الخاصة أم المادة 18 مكرر من قانون العقوبات والذي يعتبر نصا عاما ولاحقا و يحمل الوصف الأشد.

لكن لو قمنا بالتمعن جيدا فإنه و حسب المنطق فإن الرأي الراجح هو تطبيق المادة 18 مكرر من قانون العقوبات وهذا لسببين أولهما كون المادة 18 مكرر هو النص اللاحق و هو الأحدث الذي يحمل الوصف الأشد فيطبق لما تقتضيه المادة 32 من قانون العقوبات بالإضافة إلى كونه قانون عام و هو الأصل، أما السبب الثاني فيتمثل في اتجاه الفكر القانوني الحالي إلى اعتماد سياسة التجريم عن طريق التشديد و هذا من أجل قمع جريمة الغش الضريبي ففي الوقت الذي لم يذكر فيه قانون العقوبات إخضاع الشخص المعنوي للعقاب كان القانون الضريبي هو السباق إلى فرض جزاءات على الشخص المعنوي و لهذا فإنه بالمفهوم الصحيح فمادام قانون العقوبات جاء بالنص على عقاب

الشخص المعنوي بالاعتماد على سياسة التجريم فإنه بالموازاة مع القانون الضريبي يكون من الأجدر اعتماد سياسة التشديد في العقاب و من هنا يفهم انه يمكن للقاضي أن يحكم على الشخص المعنوي المدان بجريمة الغش الضريبي بغرامة جزائية في حدود خمس (05) مرات الحد الأقصى المقرر للشخص الطبيعي .

بالإضافة إلى هذا فإنه يمكن تطبيق واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية الواردة في المادة 18 مكرر من قانون العقوبات كحل الشخص المعنوي أو غلق المؤسسة أو أحد فروعها أو وضعها تحت الحراسة القضائية أو الإقصاء من الصفقات العمومية أو المنع من مزاوله نشاط أو عدة أنشطة

مهنية أو اجتماعية بصفة مباشرة أو غير مباشرة نهائيا أو لمدة لا تزيد عن خمس (05) سنوات بالإضافة إلى جواز مصادرة الأشياء المستعملة في ارتكاب الجريمة أو الناتجة عنها.

## 2- سلطة القاضي في تقدير العقوبات الجزائية :

لقد خول القانون صراحة للقاضي سلطة تقديرية في تحديد الجزاء والعقوبات المفروضة على مرتكبي الجرائم وتحدد هذه السلطة أولا فيما إذا كان الجاني شخصا طبيعيا أو معنويا و عليه فإنه :

### أ- فيما يخص سلطة القاضي في تقدير العقوبات الجزائية المقررة للشخص الطبيعي:

فالأصل أن للقاضي سلطة مطلقة في اختيار نوع العقوبة ومقدارها بين الحد الأدنى و الحد الأقصى المقرر لها فضلا عن هذا سلطته في منح وإفادة الجاني بظروف التخفيف من عدمها إلا أن بعض الظروف المحيطة بالجاني تحول أحيانا دون ذلك بمقتضى القانون كما لو كان الجاني مسبقا قضائيا أو عائدا ولهذا يجد القاضي نفسه في جريمة الغش الضريبي أمام حالات ثلاث ،فقد يكون الجاني غير مسبق قضائيا وغير عائد وقد يكون مسبقا قضائيا وإما أن يكون عائدا.

ففي حالة ما إذا كان الجاني غير مسبق قضائيا وغير عائد فللقاضي أن يفيد بظروف التخفيف طبقا لنص المادة 53 من قانون العقوبات المعدلة والمتممة بموجب المادة 14 من القانون رقم 23/06 وعليه النزول بعقوبة الغش الضريبي إلى ثلاث (03)سنوات حبس متى كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 3000.000دج و إلى سنة واحدة متى كان المبلغ يقل أو يساوي ذلك. بالإضافة إلى إمكانية النزول بعقوبة الحبس متى وصفت جريمة الغش بجنحة إلى شهرين حبس و20.000دج غرامة أو الحكم بإحداهما فقط على ألا تقل عن الحد الأدنى المقرر قانونا أي عن سنة حبس أو 50.000دج متى كانت قيمة الحقوق المتملص منها تتحصر بين 100.000دج و300.000دج أو لا تقل عن سنتين حبس أو 100.000دج عندما تفوق قيمة الحقوق المتملص منها 300.000دج ولا تفوق 1000.000دج.

وفي حالة ما إذا كان الجاني مسبقا قضائيا فيجوز للقاضي أن يفيد بظروف التخفيف على ألا ينزل عن الحد الأدنى المقرر قانونا أي 50.000 دج متى كانت قيمة الحقوق المتملص منها لا تزيد عن 100.000 دج و لا ينزل عن سنة حبس و 50.000 دج متلازمتين متى كانت قيمة الحقوق المتملص منها تزيد عن 100.000 دج ولا تزيد عن 300.000 دج، و بالرجوع إلى نص المادة 53 مكرر 05 من قانون العقوبات فإنه يعد مسبقا قضائيا كل شخص طبيعي محكوم عليه بحكم نهائي بعقوبة سالبة للحرية مشمولة أو غير مشمولة بوقف التنفيذ من اجل جناية أو جنحة من القانون العام.

و في الحالة التي يكون فيها الجاني عائدا فإنه و حسب المادة 53 من قانون العقوبات يعتبر في حالة عود كل شخص أو شركة يكون قد عوقب بإحدى العقوبات المنصوص عليها في القوانين الجبائية وارتكب في أجل خمس (05) سنوات بعد حكم الإدانة. مخالفة تطبق عليها نفس العقوبة، وقد أجمعت كل النصوص الجبائية على استبعاد تطبيق الظروف المخففة المنصوص عليها في المادة 53 من قانون العقوبات في حالة العود و هو ما أشارت إليه المواد 04/303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 04/35 من قانون الطابع ولم يكتف المشرع باستبعاد تطبيق .

نص المادة 53 السالفة الذكر بل نص بمقتضى النصوص الجبائية على مضاعفة العقوبات الجزائية المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الأولى بقوة القانون في حالة العود وتكون بذلك قد خالفت مفهوم العود في قانون العقوبات من حيث طبيعة الجريمة الأولى العائد منها حين حصرها في الجرائم الضريبية و من حيث الفارق الزمني بين الجريمتين لا يجاوز خمس (05) سنوات بصفة عامة و دون تفرقة فيما إذا كانت إحدى الجريمتين أو كلاهما تستوجب تطبيق عقوبة جنائية كما هو الحال في قانون العقوبات، كما تنفرد أحكام العود في جريمة الغش الضريبي من حيث مقدار العقوبة إذ أجمعت كل النصوص الجبائية على مضاعفة العقوبات المنصوص عليها بالنسبة للمخالفة الأولى غير أن القول بهذا فيه بعض الغموض وعدم الانسجام في حالة ما إذا كانت المخالفة الأولى تشكل جنحة

بسيطة بينما المخالفة الثانية تشكل جنائية و يتضح من ذلك أن المشرع لم يساير في تعديله لنص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة تعديل الأحكام ذات الصلة بها.

وإضافة لما قلناه فإنه يجوز للقاضي متى كانت العقوبة السالبة للحرية التي نطق بها تساوي أو تزيد عن خمس (05) سنوات أن يحدد فترة أمنية لا تزيد عن ثلثي (2/3) العقوبة المحكوم بها و لا يمكن للمحكوم عليه أن يستفيد خلالها من تدابير التوقيف المؤقت لتطبيق العقوبة والوضع في الورشات الخارجية أو البيئة المفتوحة وإجازات الخروج والحرية النصفية والإفراج المشروط وذلك وفقا لما تقتضيه أحكام المادة 60 مكرر من قانون العقوبات.

#### ب- فيما يخص سلطة القاضي في تقدير العقوبات المقررة للشخص المعنوي :

بالرجوع إلى نص المادة 53 مكرر 07 من قانون العقوبات فإنه نجدها تنص على جواز إفادة الشخص المعنوي بالظروف المخففة ولو كان مسئولاً جزائياً وحده وبموجبها يجوز للقاضي النزول بعقوبة الغرامة الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي حال إدانته بجريمة الغش الضريبي إلى الحد الأدنى للغرامة الجزائية المقررة قانوناً للشخص الطبيعي أي على 50.000 دج أو 100.000 دج أو 300.000 دج أو 1000.000 دج وذلك حسب قيمة الحقوق المتملص منها ، غير أنه لا يجوز للقاضي النزول بهذه العقوبة عن الحد الأقصى المقرر قانوناً للشخص الطبيعي متى كان الشخص المدان مسبقاً قضائياً و يعد كذلك في مفهوم المادة 53 مكرر 08 من قانون العقوبات كل شخص معنوي محكوم عليه نهائياً بغرامة نافذة أو موقوفة النفاذ من أجل جريمة من القانون العام دون المساس بالقواعد المقررة لحالة العود و عليه لا يجوز للقاضي تخفيض الغرامة الجزائية متى كان الشخص المعنوي مسبقاً عن 100.000 دج أو 300.000 دج أو 1000.000 دج أو 3000.0000 دج تبعا لقيمة الحقوق المتملص منها .

أما في حالة العود فلم تفرد النصوص الجبائية أحكاما خاصة بالشخص المعنوي أو متميزة عن تلك المقررة للشخص الطبيعي و عليه تطبق نفس الأحكام السابق بيانها إذ يتعذر تطبيق نص المادة 53 من قانون العقوبات وتضاعف الغرامات الجزائية المقررة قانونا.

**ثانيا : العقوبات الجبائية و سلطة القاضي في تقديرها :**

### 1- العقوبات الجبائية :

بالإضافة للعقوبات الجزائية تعاقب كل النصوص الضريبية على الغش الضريبي بجزاءات جبائية و تختلف العقوبات من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا.

- قانون الضرائب المباشرة في حالة الحقوق المتملص منها تحدد الغرامة الجبائية بثلاث أضعاف تلك الحقوق دون أن تقل عن 5000 دج.

- قانون الضرائب غير المباشرة يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية :

غرامة ثابتة تتراوح قيمتها بين 5000 دج و 25000 دج حسب ما جاء بالمادة 523 وأخرى نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملص منها على ألا تقل عن 50.000 دج المادة 524-2-أ-تطبق كلاهما على المتهم في حالة ارتكابه جنحة الغش الضريبي.

- قانون الرسم على رقم الأعمال غرامة من 1000 دج إلى 5000 دج -المادة 114-02- وفضلا عن ذلك انفرد أيضا قانون الضرائب الغير المباشرة بالنص على عقوبة المصادرة التي تنصب على الأشياء و وسائل الغش حسب المادة 525 منه .

وإذا كان بمقدور القضاة التخفيض من الغرامات الجزائية فإن القانون يمنع عليهم التخفيض من الغرامات الجبائية حسب المادة 04/303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 548 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 04/120 من قانون التسجيل.

## الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية :

ويثور التساؤل حول الطبيعة القانونية للجزاءات الجبائية هل هي تعويضات مدنية أم عقوبات أم مزيج بينهما، وهذا يجزنا إلى التساؤل أيضا حول ما إذا كان الحكم بالغرامات الجبائية يتم بناء على طلب إدارة الضرائب كما هو الحال بالنسبة للمخالفات الجمركية أم أن القاضي يحكم بها من تلقاء نفسه ، والرأي الراجح فقها و قضاء أن الغرامات والمصادرة الجبائية ذات طبيعة مختلطة تجمع بين صفتي العقوبة و التعويض و لا يقضى بها إلا بناءا على طلب الإدارة المختصة بهذا الرأي استقر قضاء المحكمة العليا بشأن المخالفات الجمركية وهو نفس المسلك الذي سلكته المحكمة العليا بشأن المخالفات الضريبية في قرار صادر بتاريخ 1996/10/07 عن غرفة الجرح و المخالفات القسم الثالث في قضية ب.ع/ ضرائب(ملف رقم 136291) نقضت فيه قرارا صادرا عن مجلس قضاء تلمسان وصف فيه دعوى إدارة الضرائب دعوى مدنية واعتبر الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تؤدي إلى إدارة الضرائب وانتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة و إن خالطها التعويض ومن ثمة لا يجوز الحكم إلا بناءا على طلب إدارة الضرائب<sup>1</sup>.

إن إدارة الضرائب مؤهلة أيضا لفرض الجزاءات الجبائية على مرتكبي المخالفات الضريبية و من ثمة يكون لها الخيار في حالة الغش الضريبي بين أن تسلط الجزاءات الجبائية على المخالف بنفسها و بين أن تترك ذلك للقضاء.

بالرجوع إلى النصوص الضريبية كل من المواد 05/303 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 594 من قانون الضرائب الغير المباشرة و المادة 05/120 من قانون التسجيل و المادة 133 من قانون الرسم على رقم الأعمال و المادة 05-35 من قانون الطابع تجمع على أن العقوبات المالية

1- د / أحسن بوسقيعة ، المرجع السابق ، الطبعة السادسة ، ص443- 444 .

تضم بصرف النظر عن نوعها أي أن الغرامات الجزائية المقضى بها جزاءا لجنحة الغش الضريبي تجمع مع الغرامات الجبائية .

ومن جهة ثانية فقد نصت كل النصوص الضريبية على مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم و بين هؤلاء و الشركات في دفع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة حسب المادة 303-07 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 551 من قانون الضرائب الغير المباشرة و المادة 01/121 من قانون التسجيل....الخ

يترتب على الطبيعة المختلطة للجزاءات الجبائية آثار قانونية عدة نذكر منها أنه لا يجوز الحكم بها إلا من محكمة جزائية و بناءا على نص يقررها و يحددها ، كما لا يجوز الحكم بوقف تنفيذها لما يخل بما فيها من عنصر التعويض بالإضافة إلى وجوب توقيعها في حالة تعدد الجرائم صوريا كان أم حقيقيا و لو مع جريمة أخرى عقوبتها أشد.

بالإضافة إلى كل هذا فإنه يطبق على الشخص المعنوي نفس الغرامات الجبائية المقررة جزاءا للشخص الطبيعي الذي يرتكب الجريمة و لا يسري عليه نص المادة 18 مكرر من قانون العقوبات نظرا للطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية و خروجها من دائرة العقوبات البحتة ، وقد استقر قضاء محكمة النقض الفرنسية على استبعاد تطبيق القانون الأصلح للمتهم بشأن الغرامات الجبائية لما ينطوي عليه من إهدار لحق الدولة في التعويض.

## 2- سلطة القاضي في تقدير العقوبات الجبائية :

على غرار قانون الجمارك فقد استبعدت جميع النصوص الضريبية تطبيق المادة 53 من قانون العقوبات بأي حال من الأحوال على الجزاءات المقررة قانونا في المادة الجبائية ومن أجل هذا فلا يمكن للقاضي استبعادها أو تخفيض قيمتها و لا مجال لإعمال سلطته التقديرية في مجال الغرامات الجبائية أمام صراحة ووضوح النص ،كما أضافت مختلف النصوص الضريبية أن الغرامات الجبائية

تجمع مع الغرامات الجزائية وتضاعف بقوة القانون في حالة العود ولم تترك مجالاً لسلطة القاضي في تقديرها و أوضحت أن العقوبات المالية المنصوص عليها ينتج عنها تطبيق الأحكام المتعلقة بالإكراه البدني على مجموع المبالغ المستحقة لرسم الغرامات والديون الجبائية.

# الفصل الثاني

الإصلاحات ومدى فعاليتها في  
مكافحة الغش الجبائي

إن الأوضاع العامة الناتجة عن الإصلاحات التي تم الشروع فيها منذ سنة 1988 ، و التي تدعمت أكثر بصدور دستور 1989 و تغير الأوضاع الدولية تقود كلها إلى حتمية واحدة هي ضرورة القيام بإصلاحات شاملة ، و هذا ما تحقق بصدور قانون المالية لسنة 1991 و الذي شرع في تطبيقه فعلا منذ سنة 1992 ، لكنه لم ينته عند هذه السنة بل استمر عبر قوانين المالية و وصل إلى مرحلة متقدمة بصدور قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002 ( مبحث أول) ، ورغم الطابع الجدي الذي ميز هذه الإجراءات إلا أنها لم تتمكن من القضاء نهائيا على ظاهرة الغش الجبائي التي تبقى مستمرة ، مما أدى إلى طرح تساؤلات حول جدوى هذه الإصلاحات و مستقبلها (مبحث ثاني).

### المبحث الأول : محتوى الإصلاحات الجبائية و الجديد في مكافحة الغش الجبائي

الإصلاح هو تغيير وضعية قديمة بأخرى جديدة بهدف تحسين عيوبها و إزالة ما ميزها من فساد ، لذلك لا يعتبر من قبيل الإصلاح تبديل الحالة القديمة دون هدف السعي لجعلها أفضل .

و الإصلاح الجبائي في الجزائر تم الإنطلاق الفعلي فيه منذ سنة 1987 تاريخ إنشاء اللجنة الوطنية للإصلاح الضريبي ، و التي شرعت في القيام ببعض الإجراءات و الملاحظات الأولية منذ سنة 1989 لكن الإصلاح الشامل لم يتحقق إلا سنة 1991 حيث تمت إعادة هيكلة النظام الجبائي و إدارة الضرائب، و تم إدراج إصلاحات جديدة في مجال مكافحة الغش الجبائي.

#### المطلب الأول : محتوى الإصلاحات الجبائية في الجزائر .

تضمنت الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 إعادة تنظيم النظام الجبائي ، و كذا إعادة هيكلة إدارة الضرائب ، سنحاول الحديث عنها فيما يلي، لكننا لن نورد هنا إلا المحتويات العامة حيث سنخصص المطلب الثاني للحديث عن تلك المتعلقة بالغش الجبائي .

#### الفرع الأول : إصلاح أهم الضرائب .

لقد تم إدخال مفاهيم جديدة في قطاع الضرائب بهدف التماشي مع الوضعية الجديدة ، فتم التفريق بين الأشخاص الطبيعية و المعنوية ، و لم يعد هناك تمييز بين المؤسسات العمومية و الخاصة ، لذلك استبدلت مجمل التشريعات الكلاسيكية بأخرى حديثة ، تتمثل في :

- بالنسبة للأشخاص الطبيعية تم إنشاء الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) بهدف الإنسجام مع المعايير الدولية و خلق نوع من العدالة الجبائية .

- بالنسبة للأشخاص المعنوية تم إنشاء الضريبة على ارباح الشركات (IBS) بهدف التبسيط و إلغاء التمييز بين الشركات العمومية و الخاصة ، الأجنبية و الوطنية .

- تم إنشاء الرسم على القيمة المضافة (TVA) الذي عوض كلا من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) و الرسم الوحيد الإجمالي على تقديم الخدمات (TUGPS) و هذا بهدف القضاء على التعقيد ، توسيع الوعاء و تشجيع الإستثمار .
- تم إنشاء الرسم على النشاط المهني (TAP) كتعويض للرسم على النشاط الصناعي و التجاري (TRIC) و على النشاط غير التجاري (TRANC) .

### الفرع الثاني : إصلاح إدارة الضرائب.

تعتبر إدارة الضرائب الجهاز القائم مباشرة علة تنفيذ أي إصلاح جبائي ,لذلك كان من الضروري إعادة تنظيمها بما يتماشى و هذه المعطيات الجديدة , لذلك تمت إعادة هيكلة الإدارة المركزية لوزارة المالية و مصالحها الخارجية<sup>1</sup>.

### أولاً : إعادة هيكلة الإدارة المركزية

أصبحت المديرية العامة للضرائب تشكل أعلى هيئات القطاع, و هي تتميز بإستقلالية كبيرة في ممارسة نشاطها<sup>2</sup>, و هي تتكون من مجموعة من المديريات أهمها:

**1- مديرية الدراسات و التشريع الجبائي (DELFI) :** دورها تحضير مشاريع القوانين الجبائية و النصوص المطبقة لها, إضافة إلى الإشراف على المنازعات الإدارية و القانونية للمديرية العامة للضرائب<sup>3</sup> .

**2- مديرية البحث و المراجعات<sup>1</sup> (DRV):** تهتم ببرمجة و تنفيذ التحقيقات المتعلقة بمكافحة الغش الجبائي , و تقييم أداء المصالح الخارجية التي تقوم بهذه المهمة على مستوى القطر الوطني.

1- تمت بالمرسوم التنفيذي رقم 90-190 بالنسبة للإدارة المركزية و المرسوم التنفيذي 91 - 60 بالنسبة للمصالح الخارجية.

1- لعل ما يثبت ذلك هو إمتلاكها لميزانية شبه مستقلة .

2-Thierry Lamulle,op – cit ; page 117.

3- مديرية الوسائل و التنظيم و التكوين (DMOF): تتكفل بتوفير الوسائل الضرورية و الدعم لكل الهيئات التابعة للمديرية العامة للضرائب بما فيها البشرية التي تتكفل بها نيابة مديرية التكوين و تحسين المستوى و تتولى نيابة مديرية العلاقات العامة و الإعلام مهمة خلق اتصال دائم بين الإدارة و المكلفين هذا إضافة إلى إنشاء أو إعادة هيكلة لجنة الطعن المركزية التي تفسح المجال لتسوية وضعية المكلفين وديا حسب مبلغ الضريبة " يتجاوز 200 مليون دج" .

### ثانيا: إعادة هيكلة المصالح الخارجية :

و هذا من خلال التفريق بين هيئات عدم تركيز مصالحها الخارجية، حيث :

- تم إنشاء تسع مديريات جهوية للضرائب في كل من سطيف ، الجزائر، عنابة ، قسنطينة ، وهران، الشلف،البليدة ، ورقلة و بشار ، و هي تتكفل بمراقبة عمل المديريات الولائية و التنسيق بينها، و يفترض أن تلعب دور الوسيط بينها و بين الإدارة المركزية ، كما أنها المختصة في مجال برامج التكوين و إعادة التكوين .

- أصبحت المديريات الولائية تتمتع بالإستقلالية إتجاه الوالي ، و هي تتكفل بالإشراف على كل العمليات الجبائية على مستوى الولاية ، من خلال تولي التنسيق بين المفتشيات و القباضات.

- تم الجمع بين مفتشيات الضرائب المباشرة و غير المباشرة في إطار مفتشية واحدة متعددة الإختصاصات تتكفل بمسك الملف الجبائي الوحيد للمكلف .

- أصبحت قباضة الضرائب مختصة بتحصيل كل أنواع الضرائب في الإقليم ، ولم تعد مختصة بتسيير مالية البلديات لأنه تم إنشاء خزينة البلدية .

**المطلب الثاني : جديد الإصلاحات في مكافحة الغش الجبائي .**

في الحقيقة إن الهدف الأساسي للإصلاح هو مكافحة الغش الضريبي الذي يشكل أكبر تهديد للنظام الجبائي القائم ، لأنه يؤثر على فعاليته و مردوديته ، لذلك كان على هذه الإصلاحات معالجة هذه الوضعية سواء من خلال إقرار آليات جديدة للرقابة أو تثبيت تلك التي كانت موجودة ، إضافة إلى اعتماد ميكانيزمات جديدة للتماشي مع المرحلة القادمة .

**الفرع الأول : التجديد في مجال الرقابة الجبائية .**

إن الرقابة الجبائية هي شرط أساسي في أي نظام جبائي تصريحي كالنظام الجزائري، حيث لذلك تم الإبقاء على بعض الطرق الكلاسيكية،، لكن تم أيضا اعتماد طرق جديدة لتتماشى و الظروف الجديدة متمثلة في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية (VASFE).

**1- التجديد في بعض الطرق الكلاسيكية :** تشمل الطرق الكلاسيكية مراقبة التصريحات و التحقيق المحاسبي ، و هي التي تم الإبقاء عليها مع إضفاء بعض التعديلات و التكميلات عليها خصوصا في مجال الضمانات و العقوبات الناتجة عنها .

**2- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :** أدى الإنتقال الى إقتصاد السوق إلى بروز طبقة من الأشخاص يمتلكون ثروات ضخمة غير مبررة ، خصوصا و أنهم تجنبوا التصريح بنشاطاتهم أو قدموا تصريحات غير كافية بهدف التخلص من دفع الضريبة ، و نظرا لما يمكن أن تتسبب فيه هذه الوضعية من زعزعة النظام الجبائي ككل و تهديد وجوده ، فقد أوجد المشرع التحقيق المعمق في مجمل الوضعية . الذي ورد سنة 1992 .

و يعني التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين ، مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن أي فرق محتمل بين الدخل الحقيقي للمكلفين و الدخل المصرح به ، ويتم من خلال التأكد من الإنسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة و الذمة المالية للمكلف

بالضريبة ، و لهذا فإنه يستلزم مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف ، حالة خزينته ، وكل ما يتعلق بسياق الحياة لسائر أفراد الأسرة .

و يتم إجراءه إذا ما لوحظ وجود فارق بين المدخول المصرح به من طرف المكلف من جهة ، و عناصر نمط معيشته و النفقات المخصصة لصيانة أملاكه و تتميتها من جهة أخرى، و يتم وفق المراحل التالية :

أ- **التحضير للتحقيق** : رغم طابعها الإبتدائي إلا أنها تكتسي أهمية قصوى لأنها أساس إختيار الملفات التي ستخضع للتحقيق ، و تحديد المحققين المكلفين بالقيام به.

❖ **إختيار الملفات الخاضعة للتحقيق** : يجب على إدارة الضرائب إحترام بعض المعايير بصدد إختيار الملفات الخاضعة للتحقيق ، حيث يشترط عليها أن تشمل كل فئات المكلفين و جميع المناطق الجغرافية مع مراعاة المردودية و عدم الوقوع في التقادم المسقط للديون العمومية.

❖ **الهيئة المكلفة بالتحقيق** : تختص المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإنجاز عمليات التحقيق ، و هذا بالتنسيق مع المفتشيات و المديريات الجهوية و تحت إشراف المديرية العامة للضرائب ، حيث لا يمكن القيام به غلا من طرف الأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مراقب .

❖ **الإعداد للتحقيق** : يعني جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات المساعدة على التحقيق حول المكلف من خلال :

- دراسة ملف الضريبة على الدخل الإجمالي و الذي يتم سحبه من مفتشية الضرائب بهدف أخذ فكرة شاملة حول الوضعية الجبائية للمكلف و حالته الشخصية و المؤشرات العامة حول ممتلكاته العقارية و المبنية .

- الإستعانة بالتحقيقات الخارجية و هذا باستغلال الإمتيازات الممنوحة للمحققين و التي تتيح لهم حق الإطلاع لدى البنوك و المؤسسات الإذخارية و مصالح التوثيق و الشهر العقاري و الجمارك.

**ب- تنفيذ عمليات التحقيق :** بعد الإنتهاء من مرحلة جمع المعلومات ، يصبح بالإمكان مباشرة تنفيذ عمليات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ، لكن يتعين على المحققين احترام الضمانات المقدمة للمكلف خاصة منها الإشعار الذي ينبغي وصوله 15 يوما قبل مباشرة أي تحقيق ، و إعلام المكلف صراحة بحقه في الاستعانة بمستشار من إختياره، و لا يمكن أن يتجاوز هذا التحقيق في كل أحواله مدة سنة إلا في حالة قيام المكلف بمناورات تدليسية. و عادة ما يتم إنجاز عمليات التحقيق في مكاتب الإدارة الجبائية، حيث يقوم المحقق بما يلي:

❖ **تحليل الحسابات المالية :** و هذا من خلال فحص مختلف مداخل المكلف و حساباته البنكية و كل إيراداته ، و مقارنتها بإستخداماته المختلفة و أملاكه العقارية و المنقولة ، حيث يفترض أن يتوصل المحقق في نهاية هذه المرحلة على ضبط تقريبي لميزانية المكلف ، و إذا تبين وجود فائض في المخرجات فإنه يتم المرور إلى المرحلة التالية :

❖ **طلب التبريرات :** يمكن للمحقق طلب تبرير أي نقطة تتعلق بالوضعية الجبائية للمكلف خصوصا التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، و إذا توفرت عناصر تثبت أن هناك فرقا معتبرا بين الدخل الحقيقي و الدخل المصرح به أين يمكن أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار .

**ج- نتائج التحقيق :** بعد الإنتهاء من التحقيق الميداني ، و إذا ثبت أن تصريحات المكلف صحيحة و حقيقية فإنه لا يمكن إجراء أي تقويم ، و يجب إشعاره بذلك ، لكن إذا توصل المحقق إلى أن التصريحات غير معقولة و لا تتطابق مع الواقع ، فإنه يتم إجراء التقويم كما يلي :

❖ **التصحيح الحضورى :** يتم وفق الإجراءات العادية كما هو الحال عند التحقيق في المحاسبة ، و هذا بحضور المكلف بالضريبة.

❖ **التصحيح التلقائى :** إجراء إستثنائي يتم إذا لم يكتب المكلف تصريحاته على دخله خلال الآجال القانونية، أو إذا لم يسوي و ضعيته الجبائية برفضه لطلبات التبرير أو التوضيح التي تطلبها

الإدارة حيث يتم فرض الضريبة وفق قواعد تلقائية يجب أن تقترب قدر المستطاع من الواقع ، و لا يجوز خرق الضمانات المكفولة للمكلف .

**د- نهاية التحقيق :** يتم إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بواسطة إشعار مفصل لتمكينه من التعبير عن قبوله أو تقديم اعتراضاته خلال 40 يوما ، حيث يتم بعد ذلك تقديم الإبلاغ النهائي الذي يمكن الطعن فيه أمام المدير الولائي للضرائب أو لجان الطعن حسب المستوى ، و إلا فإنه يمكن رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة و يتم الإستئناف أمام مجلس الدولة .

و تختتم أشغال التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بتقرير تفصيلي حول كل ما يتعلق بعملية التحقيق و ظروفها و نتائجها ، و يتم إرساله إلى المديرية العامة للضرائب عبر المديرية الجهوية للضرائب .

تعتبر هذه أهم التعديلات التي أقرتها الإصلاحات في مجال الرقابة الجبائية ، إضافة إلى إنشاء الغرفة المختلطة كجهاز قادر على القيام بتقلات ميدانية إلى عين المكان ، لمراقبة مدى احترام الأعوان الإقتصاديين للقوانين و التنظيمات المعمول بها ، و بالنظر إلى تشكيلتها المتنوعة فإنه يفترض أن يكون أداءها أكثر فعالية.

### **الفرع الثاني : اعتماد آليات جديدة في مكافحة الغش الجبائي**

إن الرقابة الجبائية و ما لحقها من تجديد فغنها تبقى ذات طبيعة كلاسيكية لإرتباطها بالنظام التصريحي و لأنها قمعية قد تؤدي بالمكلف الذي يشعر و كأنه متهم يتعرض لشبه اعتداء على حريته ، و قد تأكدت مصالح الضرائب من هذه الوضعية ، لذلك حاولت تجنبها بكل الوسائل، و قد تم إقرار إجراءات في ظل الإصلاحات سنحاول تناولها فيما يلي :

#### **أولا : إرساء نظام جبائي فعال**

لا يمكن تحقيق نظام جبائي فعال إلا بضرورة مراعاة خصوصيات المجتمع الجزائري و أوضاعه الإجتماعية و الإقتصادية و السياسية و الثقافية و هذا من خلال ما يلي :

**1- تبسيط النظام الضريبي :** و لن يتأتى هذا إلا بالعمل على صياغة النصوص التشريعية و التنظيمية بأسلوب مفهوم لدى عامة المكلفين و غير قابل للتأويل ، و تجنب كثرة التعديلات الذي من شأنه أن يخلق عدم الإستقرار لدى المكلفين بالضريبة ، إضافة إلى تبسيط الإجراءات الإدارية و الجبائية بصفة عامة ، ويمكن أن نلمس ذلك من خلال صدور قانون الإجراءات الجبائية سنة 2002<sup>1</sup> ، و الذي ألغى القواعد القانونية المنصوص عليها سابقا<sup>2</sup> حين وحد الإجراءات المتعلقة بفرض و حساب و تحصيل الضرائب و كفيات إجراء التحقيق و المنازعات المرتبطة بها .

**2- مراعاة الظروف العامة للمجتمع الجزائري :** و يمكن أن نلاحظ ذلك بوضوح من خلال النسب المفروضة و كيفية تعديلها و التقليل في عددها لتسهيل مهمة الإدارة الجبائية ، و مهمة المكلف الذي سيسهل عليه التعرف على وضعيته بسهولة أكثر، و لتشجيع التشغيل و القضاء على البطالة فإنه قد تم إقرار تخفيضات متتالية في الدفع الجزافي الذي استقر عند حدود سنة 2005 .

و لعل أهم تبسيط عرفه النظام الجبائي هو توحيد الملف الجبائي للمكلفين مما سهل كثيرا مهمة الإدارة خصوصا مع إنشاء المفتشيات متعددة الإختصاصات و توحيد قباضات الضرائب .

### **ثانيا : تحسين أداء الجهاز الضريبي :**

و هذا بإعادة بعث الإدارة الجبائية و العمل على تحسين آدائها ورفع درجة كفاءتها من خلال التركيز على ما يلي:

**1- توفير موارد بشرية ذات كفاءة :** بسبب تغيير الجزائر وجهتها الإقتصادية ، عرف عدد المكلفين نموا متزايدا ، و أصبح لا يتماشى و عدد الموظفين الجبائيين و كفاءتهم، مما خلق صعوبات في وجه الإدارة الجبائية التي كان عليها مواجهة هذا الإختلال ، و قد اتخذت عدة إجراءات أهمها :

1- صدر بالقانون 01 -21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 - قانون المالية لسنة 2002 -

2- المادة 200 من قانون الإجراءات الجبائية .

- تعزيز المدارس المتخصصة في تكوين الإطارات خاصة منها المدرسة الوطنية للضرائب و هذا بالتنسيق مع وزارة التعليم العالي و مراكز التكوين الإداري سابقا، إضافة إلى إنشاء مديرية فرعية مختصة بالتكوين على المستوى المركزي تساعدها هياكل جهوية وولائية.
- تحسين الأوضاع الإقتصادية و الإجتماعية لموظفي الإدارة الجبائية بهدف غلق منافذ الإغراء و الرشوة المقدمة لهم<sup>1</sup>، و هذا من خلال التعويضات الخاصة و منحة المردودية التي إستقادت منها إدارة الضرائب<sup>2</sup>.
- تعزيز إدارة الضرائب بأكبر قدر ممكن من الأعوان للقضاء على الإختلال بينهم و عدد المكلفين<sup>3</sup>. و إقرار تعديلات قانونية تخص تحسين الوضعية الإجتماعية و المهنية للموظفين التابعين لقطاع الضرائب.

**2- توفير الإمكانيات المادية الكافية :** تتطلب إدارة الضرائب للقيام بمهامها المتعددة و المعقدة توفر إمكانيات ضخمة و تجهيزات متطورة ، لذلك تم اعتماد عدة مخططات في هذا الإطار :

- في خصوص المقرات الإدارية ، ورغم أنه لم يتم إنشاء هياكل جديدة إلا أنه تم تخصيص تلك الموروثة عن العهد الإستعماري للمصالح الجبائية وحدها، حيث تم إخراج باقي المصالح المالية " الأملك و الخزينة " .

### **ثالثا: إعادة بعث العلاقة بين الإدارة والمكلف**

تميزت العلاقة بين المكلفين و إدارة الضرائب قبل الإصلاحات بالتوتر و الفتور ، بسبب البيروقراطية و التعسف، لذلك حاولت الإصلاحات خلق نوع من التجاوب و التصالح لبعث التعاون على أساس العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة و الحساسيات<sup>4</sup> و لذلك تم التركيز على ما يلي :

3- د / ناصر مراد - فعالية النظام الضريبي ، النظرية و التطبيق- الطبعة الأولى دار هومة 2003 ص 101.

4- تقرير مجلس المحاسبة لسنة 1995 . منشور في الجريدة الرسمية لسنة 1997 عدد 76، ص 94.

5- تقرير مجلس المحاسبة لسنة 1995 . المرجع السابق . ص 94 .

1- د / ناصر مراد ، المرجع السابق ، ص 166 .

**1- تحسين العلاقات الإنسانية :** بالنظر إلى أثرها الفعال في نفسية المكلفين ، و ضبط حقوقهم و صيانتها من تعسف الموظفين الذين شرع في برنامج التكوين النفسي لصالحهم قصد تحسين معاملاتهم مع المكلفين ، و قد توجت المرحلة الأولى بصدور دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب الذي يرمي إلى ضبط المبادئ

الأساسية المتعلقة بالإعلام و الوقاية و الحماية ضمن الأسس الكبرى و القيم التي تسيّر عليها الخدمة العمومية<sup>1</sup> .

**2- نشر الوعي الضريبي لدى المكلفين :** باعتبار المكلف هو الطرف المباشر في عملية الغش الجبائي ، لذلك عملت الإصلاحات على القيام بحملات توعية قصد إشعار المكلفين بواجباتهم الجبائية من خلال إصدار نشریات و دوريات إعلامية ، و فتح أبواب الإدارة أمام الجمهور لتعريفهم بالمستجدات الجبائية و إزالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية .

إضافة إلى إشعار المكلفين حول أهمية دفع الضريبة ، و دورها في مالية الدولة و المرفق العام لخلق ضمير جماعي يقاوم الغش الجبائي .

5- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب- صادر في 30 جانفي 2001 .

**المبحث الثاني : تقييم فعالية الإصلاحات و الآليات المستحدثة لإصلاح النظام الجبائي في الجزائر**

إن الإصلاحات التي جاءت إستجابة لمرحلة معينة ، و كانت تهدف إلى تحقيق عدة أهداف ، أهمها مكافحة الغش الجبائي ، قد بدأت التساؤلات الحادة تثور حولها ، لأنها عجزت عن القضاء على هذه الظاهرة رغم مرور أكثر من 13 سنة من الشروع في تطبيقها ، و لهذا فإن إمكانية أو ضرورة القيام بإعادة إصلاح جديد واردة ، خصوصا مع مشاريع الشراكة و الآفاق المستقبلية للجزائر .

**المطلب الأول : تقييم فعالية الإصلاحات في مكافحة الغش الجبائي**

إن عجز الإصلاحات عن تحقيق هدف القضاء على الغش الجبائي عرضها لإنتقادات حادة و أصبحت موضوع تساؤل جماعي حول جدواها .

**الفرع الأول : بالنسبة للرقابة الجبائية و العقوبات المرتبطة بها**

لم تتمكن الرقابة الجبائية من تحقيق أهدافها كاملة ، و اعتبرت فاشلة ففي كثير من الأحيان و هذا ما أدى إلى فعالية أقل بالنسبة للعقوبات المفروضة التي كثيرا ما أدت إلى نتائج عكسية .

**أولاً: في خصوص الرقابة الجبائية :** يعتبر اعتماد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية أهم ما أقرته الإصلاحات ، إلى جانب إدخال تعديلات على الطرق الكلاسيكية .

و تعبر هذه الإصلاحات عن طموح فعلي و جاد للقضاء على ظاهرة الغش الجبائي، من خلال توضيح الإجراءات الواجب إتباعها و الضمانات الواجب إحترامها ، و ضبط صلاحيات المراقبين و مدى سلطتهم التقديرية ، إضافة إلى تكثيف الرقابة بعين المكان و البحث الميداني عن المادة الخاضعة الضريبية. أما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية فهو فعلا طريقة ممتازة لمحاصرة الغش الجبائي و القضاء عليه ، من خلال الرقابة البعدية ، و من شأن ذلك وضع حد للنمو غير الشرعي و المفاجيء للثروات ، من خلال إجبار المعنيين على تبرير ذلك أمام مصالح الضرائب ، لكن يبدو أنها ستبقى أقل فعالية لأنه لا يمكن أن يترتب عنها عقوبات جزائية ، كما أنها تخضع

أيضا للتقادم الرباعي المسقط للديون العمومية . و يعتبر إنشاء الفرقة المختلطة إجراء فريد من نوعه، لأنها الهيئة القادرة فعلا على القيام بالتدخل في عين المكان لإنجاز رقابة ميدانية , و تؤهلها تشكيلتها المتنوعة من أخذ نظرة شاملة و دقيقة حول نشاط المكلف و مدى إلتزامه بواجباته القانونية ، لكنها تبقى غير قادرة على أداء دورها بأحسن وجه ، لعدم توفر وسائل النقل و إنعدام الحماية الضرورية للقيام بتدخل ميداني ، إضافة إلى الغموض الذي يحكم برنامج عملها .

أما نظام الطعن لدى اللجان " الدائرة ، الولائية ، المركزية " فإنه يعبر عن الرغبة في تحقيق تسوية ودية للقضايا و قد ساهمت الإصلاحات في توفير الوقت عندما تم إلغاء التدرج في الطعن ، لكنه بالمقابل قلص حظوظ المكلف الذي يرغب في حل قضيته إداريا دون اللجوء إلى القضاء .

لكن و بصفة عامة لم تتمكن هذه الإجراءات الجديدة من تحقيق أهدافها كاملة و لم تتمكن من القضاء على ظاهرة الغش الجبائي، نظرا للتأخر في تطبيقها بسبب مشاكل مادية و بشرية ، و مشاكل أخرى كانت تعيشها الجزائر، يضاف إلى هذا كثرة التعديلات التي مست المنظومة الجبائية ، و التي تؤثر فعلا على أدائها لأن الإطلاع عليها و الإلمام بها صعب حتى بالنسبة للإدارة الجبائية و المختصين ، و يصبح الأمر شبه مستحيل بالنسبة لعموم المكلفين .

**ثانياً: في خصوص العقوبات المفروضة:** يعتبر نظام العقوبات ناجحا إذا تمكن من إيجاد حل لمفارقة العقوبات الرادعة التي لا تنتهك حقوق الإنسان.

لكن مشكلة العقوبات في التشريع الجزائري أنها لم تراعى في مرحلة معينة حقوق الإنسان ، لأنها ركزت على الجانب الآخر عندما كانت تهدف إلى قمع ممارسي الغش الجبائي- أو بالأحرى كل مخالفين القانون- و إجبارهم بالقوة على الوفاء بالتزاماتهم الجبائية و لكنها لم تكن رادعة بالقدر الكافي، بهذا أصبح الأداء سيء حيث دفع المكلفين إلى التحدي<sup>1</sup>. خصوصا و أن الإدارة الجبائية تعتبر لدى الجمهور متعسفة في استعمال الصلاحيات و الإمتيازات الممنوحة لها .

1-Brunon (jacques) – La fuite devant L'impôt et le contrôle fiscale – L.G .D.J Paris 1991.Page 114.

إن المشكلة تكمن في أن القضاء المختص بالنطق بالحكم الموجب للعقوبة ، يعاني من نقص في التكوين في المجال الجبائي ، مما يجعل النزاع في يد الإدارة الجبائية التي تصبح أكثر تعسفا ، أو أنه ينتقل إلى سلطة الخبراء الذين لا يقدرّون خطورة الغش الجبائي لأنهم ينظرون إليه من الجانب الجزائي ، إضافة إلى هذا فإن النزاع القضائي يسجل تأخرات معتبرة تتجاوز كثيرا تأخرات اللجان بسبب التحقيق و التدقيق في الحسابات .

إن الجميع يتمتعون برؤية واضحة لعدم الفعالية النسبية للكفاح الذي تمارسه الإدارة الجبائية ضد الغش الجبائي ، وهذا ما تبرره كثرة التعديلات التي تحملها قوانين المالية السنوية و التكميلية، و التعليمات و المناشير المتخذة لتطبيقها .

### الفرع الثاني : بالنسبة لباقي الآليات المعتمدة في مكافحة الغش الجبائي

إذا كانت عدم الفعالية المطلقة أكيدة بخصوص الإصلاحات المدخلة على الرقابة الجبائية ، فإن الآليات الأخرى أصبحت موضوع تساؤل حول أدائها و فعاليتها .

### أولا : في خصوص النظام الجبائي

لقد كان النظام الجبائي الجزائري يهدف إلى الفعالية في الأداء ، و مسايرة التطورات الإقتصادية و التوجهات الجديدة لسياسة الجزائر ، و يمكن إعتباره ناجحا إلى حد بعيد لأنه لم يعرف الإنسداد الذي وصلت إليه بعض الأنظمة لدى الدول التي غيرت وجهتها الإشتراكية نحو إقتصاد السوق .

لكنه بالمقابل لم يصل إلى تحقيق أهدافه كاملة ، حيث بقي مشوبا بالتعقيد بسبب تعدد أنواع الضرائب و معدلات الإخضاع و طرق الحساب و ظروف الإعفاء ، و التعقيد الإضافي الذي تؤدي إليه كثرة التعديلات و الإحالات التي تجعل الإحاطة بها أمرا صعبا .

إن هذه التشريعات الجديدة لا تتماشى و خصوصيات المجتمع الجزائري ، لأن أغلبها منقولة عن التشريع الفرنسي ، ورغم النتائج الناتجة عن محاولة مراعاة الوضعية الجزائرية في خصوص معدلات الإخضاع ، إلا أن أدائها يبقى ضعيف و فعاليتها تظل محدودة .

**ثانيا : في خصوص الجهاز الإداري الضريبي**

اعتبرت إدارة الضرائب سببا رئيسيا في استفحال ظاهرة الغش الجبائي ، و حتى من خلال الإصلاحات أو بعدها بقيت تتعرض لانتقادات حادة .

**1- بالنسبة للإمكانات البشرية :** لقد عرفت تطورا ملحوظا ، حيث ازداد عدد الإطارات الجامعية و المتخصصة و تبلورت نتائج الدورات التكوينية التي تنظمها المديرية العامة للضرائب ، لكن أدائها يبقى ضعيفا بسبب الأوضاع الإقتصادية و الإجتماعية غير المريحة التي يعانيها أغلب الموظفين في إدارة الضرائب ، و التي تجعل إمكانية خضوعهم للإغراءات المادية و الرشوة أمرا سهلا .

كما أن عدد الموظفين خاصة المراقبين يبقى غير كافي ، و لا يتماشى إطلاقا مع عدد الخاضعين ، كذلك يساهم بطريقة أو بأخرى في الغش الجبائي لأن ممارسيه يشعرون أنهم في وضعية حماية توفرها لهم هذه الوضعية السيئة التي تعاني منها إدارة الضرائب .

أما جهاز التحفيز ، فإنه غير عادل لأنه لا يولي أهمية للأعوان المشاركين مباشرة في العملية ، حيث يعاني أعوان الإعلام الآلي مثلا من الإهمال رغم الدور الأساسي المنوط إليهم باعتبارهم المكلفين بوضع قاعدة المعطيات Base de Donnée التي تسمح للمفتش بالتعرف على المتهرب من الضريبة .

**2- بالنسبة للإمكانات المادية :** لقد وضعت برامج ضخمة و تبلورت عنها نتائج هامة, حيث تم تزويد أغلب المفتشيات و المديريات الولائية و الجهوية بأجهزة الإعلام الآلي ، لكن هذه العملية عرفت تأخرا كبيرا ، و لعل ذلك يرجع إلى الضائقة المالية التي واجهت البلاد حتى سنة 1994 ، كما أن إدخال المعلوماتية عرف أيضا تأخرا رغم الإعتماد على النظام المركزي الذي لا يستعمل التكنولوجيا الحديثة و يكتفي بالمعالجة اليدوية للملفات ، مما يؤدي إلى تضييع الوقت و الجهد .

و من أغرب المفارقات التي تعانيها إدارة الضرائب أنها و عند توفرها على الشبكة الداخلية للإتصال ، فإنها تعتبرها غير مضمونة و تشتترط دوما تحويل الملفات عن طريق سندات ورقية ، مما يطرح التساؤل حول جدوى استعمالها إذا كنا لا نثق فيها.

3- بالنسبة لإعادة هيكلة الإدارة الجبائية : لقد عرفت إعادة الهيكلة صعوبات ضخمة على كل المستويات و شهدت تأخرات معتبرة .

أ- على المستوى المركزي : واجهت المديرية العامة للضرائب مشكلة نقص المستخدمين , و صعوبة التنسيق بين مختلف المصالح التي كانت مبعثرة في العاصمة .

أما لجنة الطعن المركزية فواجهت مشكلة شغور الكثير من المناصب خاصة منصب الرئيس مما أثر سلبا على أدائها .

ب- على المستوى الجهوي : كان الأمر أكثر خطورة لأن المديريات الجهوية لم تكن موجودة أصلا, وواجهت صعوبات حادة عند تنصيبها , لأنها لم تتوفر على العدد الكافي من المستخدمين و المقرات اللازمة للقيام بوظيفتها التي ظلت غامضة , كونها لا تتمتع بالإستقلالية المالية مما أثر سلبا على سيرها , لأنها مطالبة بالمبادرة بتنفيذ برامج التكوين, إن هذا النقص واضح و كثيرا ما أصبحت تتم معالجته بطلب مساعدة المديريات الولائية , لكن إستطاعت هذه المديريات على المدى البعيد أن تلعب دورا أساسيا في بعث نشاط المصالح الجبائية , لأنها أصبحت السند الأساسي الذي ترتكز عليه الإدارة المركزية في تحقيق برامجها , و مع هذا فإن وضعيتها تبقى غامضة , إذ أنها تشبه إلى حد كبير وضعية الدائرة لأنها لا تتمتع بسلطة القرار المناسبة في مجال المتابعة و التقييم<sup>1</sup>.

ج- على المستوى الولائي : أصبحت المديريات الولائية تتمتع برؤية واضحة حول وظائفها التي تتمحور حول تحصيل الضريبة و مراقبتها , و التكفل بالمنازعات و الوسائل , لكن المهام المنوطة بكل مديرية فرعية و بكل مكتب تبقى غير واضحة , و كثيرا ما تتداخل الوظائف مما يؤدي إلى تعطيل الأعمال , كما تتداخل الوظائف أيضا مع المديريات الجهوية التي أسندت لها بعض المهام التي تدخل ضمن الإختصاص الأصيل للمديريات الولائية .

1- تقرير مجلس المحاسبة لسنة 1995 , المرجع السابق , ص 87 .

د- على مستوى المصالح الخارجية : لقد عرف وضع المفتشيات متعددة الإختصاصات تأخرا معتبرا , وقد وجدت صعوبات في معالجة القضايا<sup>1</sup>.

أما بالنسبة للقباضات فقد عانت من نفس المشاكل إضافة إلى عدم قدرتها على تنفيذ المحاسبة ذات القيد المزدوج , و يرى المحللون أن إمكانية تطبيق المخطط المحاسبي للدولة وهو ما تسبب في تأخر اعتماده , كما أنها تعاني و على غرار كل المصالح الجبائية من نقص المقرات حيث تقع البعض منها خارج مجالها الإقليمي, لكنها بالمقابل عرفت تطورا ملحوظا في مجال أدائها و تبلورت نتائج توحيد الملف الجبائي , و سمح التنظيم الجديد للقباض بالتفرغ لتحصيل الضرائب فقط , لان تسيير مالية البلديات أصبحت من إختصاص خزينة البلدية .

أما لجان الطعن الدائرة , فغنها تعاني عدة مشاكل بسبب إختلال التركيبة و توجيهها في إتخاذ قراراتها وجهة سياسية أكثر مما أثر على أدائها .

### المطلب الثاني : الآليات المستحدثة لإصلاح النظام الجبائي في الجزائر

إن الوضعية العامة الناتجة منذ الإنطلاق في الإصلاحات الشاملة غير مرضية , لأنها لم تتمكن من تحقيق أهدافها كاملة في مكافحة الغش الجبائي , مما جعلها تبدو محدودة, و لهذا فإن إعادة الإصلاح أصبحت ضرورة ملحة رغم أن معالمها الكبرى تبقى غامضة , لكننا حاولنا فيما يلي أن نبحث عن جملة المستجدات التي تم الإعلان عنها .

### الفرع الأول : إعادة إصلاح الإدارة الجبائية الجزائرية

رغم الإهتمام الكبير الذي أولته الإصلاحات للإدارة الجبائية , إلا أن ذلك يبقى غير كافي , و لهذا تم وضع برنامج قيد التطبيق لإعادة إصلاح إدارة الضرائب , في إطار الإصلاحات الهيكلية التي اعتمدها السلطات العمومية لهدف تحسين أداء الإدارة الجبائية و كذا الزيادة في إيرادات الجبائية العادية , المقرر بموجب قانون المالية لسنة 2003 و الذي قرر ما يلي<sup>2</sup>:

2- تقرير مجلس المحاسبة لسنة 1995 , المرجع السابق , ص 90 .

1-OUAREZKI MILOUD ,le contrôle fiscale comme moyen de lutte contre la fraude fiscale , mémoire de fin d'étude 23 eme promotion , 2005/2007 page 38.

- إنشاء مديرية المؤسسات الكبرى (DGE).
- إنشاء مراكز الضرائب (CDI).
- إنشاء مراكز جوارية للضرائب (CPI).
- المديرية الولائية للضرائب (DIW).

### أولاً : إنشاء مديرية المؤسسات الكبرى (DGE)

نصت عليها المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002 ، و هي تجمع في مجملها كافة المكلفين الذين رقم أعمالهم يتجاوز 100 مليون دج وهي مختصة أساسا في تحديد الوعاء, عملية التحصيل و كذا الرقابة على جباية المؤسسات التابعة لإختصاصها بمعنى الجباية البترولية، الضريبة على أرباح الشركات (IBS)، TVA، IRG، TAP ، VF<sup>1</sup>، تهدف إلى تفعيل النظام الجبائي ، و تسهيل التزامات المكلفين حيث يخضع لإختصاصاتها كلا من :

- الشركات العاملة في قطاع المحروقات و الخاضعة لقانون المحروقات .
- الشركات الأعضاء في مجتمعات أجنبية ، المقيمة و التي ليس لها إقامة دائمة في الجزائر .
- شركات رؤوس الأموال ، و شركات الأشخاص التي إختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال حيث يشترط أن يتجاوز رقم أعمالها 100 مليون دج .
- مجتمعات الشركات القانونية أو الفعلية التي يتجاوز رقم أعمالها إلى 100 مليون دج .

### ثانياً : إنشاء مراكز الضرائب (CDI)

تدخل في إطار إعادة تحديث الإدارة الجبائية لضمان حسن تسيير و مراقبة المكلفين الذين لا يدخلون ضمن النوع الأول و يتبعون للنظام الحقيقي ، بما فيهم أصحاب المهن الحرة حيث تخول لها صلاحيات تسجيلهم و متابعة تصريحاتهم و مدى وفائهم بالتزاماتهم ، و القيام بمجمل أعمال الرقابة الجبائية ، و كذلك يمكن له طلب التوضيحات

2- قانون المالية لسنة 2003 . جريدة رسمية رقم 86 .

و التبريرات و المناقشة مع المكلفين ، و يحق له إجراء الرقابة الميدانية و يساهم في اقتراح الملفات التي ستخضع للرقابة التي تمارسها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، و هو يتكون من المصالح التالية :

- مصلحة التسيير .
- مصلحة المنازعات .
- قباضة الضرائب .
- مصلحة الرقابة الجبائية .

حيث تتولى هذه المصلحة الأخيرة مهمة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة، إستغلال المعلومات الجبائية المقدمة لها ،تسيير ملف الخاضعين للضريبة و القيام بعمليات الرقابة لدى المكلف إذا إستدعى الأمر و يفترض أن تستفيد مراكز الضرائب من نظام معلوماتي لتسيير كل هذه المهام<sup>1</sup> .

و يفترض أن تساهم بهذه الطريقة في تخفيف الضغط على المديرية الولائية للضرائب، و هذا من خلال خلق نوع من اللامركزية و تقرب الإدارة من المواطن .

### **ثالثا: إنشاء المركز الجوازي للضرائب (CPI)**

يتكفل هذا المركز بتحصيل ضرائب المكلفين التابعين للنظام الجزافي و النظام الشبه الحقيقي كالتجار الصغار مثلا و كذلك يتم دفع الرسم العقاري المخصص للبلديات على مستوى هذا المركز.<sup>2</sup>

### **رابعا : المديرية الولائية للضرائب (DIW)**

1-OUAREZKI MILOUD , op – cit . page 39.

2- الأستاذ بساعد علي , محاضرات القيت على الطلبة القضاة للسنة الثانية , مادة المنازعات الجبائية, سنة 2008 بالمدرسة العليا للقضاء.

و هي أقدم الهياكل الجبائية القاعدية ، حيث تتكفل بالرقابة الجبائية ، المنازعات الجبائية ، العمليات الجبائية و هي تنقسم إلى مصالح وعاء و المتمثلة في المفتشيات و مصالح تحصيل التي تخص قباضات الضرائب المكلفة بعمليات التحصيل و متابعة المكلفين بالضريبة.

### **الفرع الثاني : إنشاء ملف وطني لمرتكبي الغش الجبائي**

في إطار سعي الدولة لمكافحة الغش الجبائي تم إستحداث ملف وطني لمرتكبي الغش الجبائي يتضمن إحصاء جميع المكلفين الذين إرتكبوا مخالفات خطيرة إزاء التشريع الضريبي سيما الإخلال بالتزاماتهم الجبائية سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين و هذا الإستحداث كان بموجب قانون المالية لسنة 2006 في مادته 179 التي تنص على انه " تؤسس صحيفة جبائية تتضمن مجموع المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة " إذ أنه نتيجة للتقدم المعترف في مجال التزود بالإعلام الآلي و المعلوماتية المسجل في القطاع الإداري الضريبي ، أصبح بالإمكان إنشاء ملف ضمن الشبكة الوطنية ، يتضمن قائمة لكل ممارسي الغش الجبائي<sup>1</sup>.

حيث يكون هذا الملف مشتركا بين إدارات الضرائب ، الجمارك و التجارة و يعتبر الخرق المسجل لدى إحداها إشعارا بالتسجيل للجميع ، وهو يتضمن قائمة الأشخاص الطبيعية و المعنوية الذين ارتكبوا مخالفات جبائية أو جمركية أو تجارية.

### **أولا : تنظيم الملف**

تضمن مديرية الإعلام الآلي بالمديرية العامة للضرائب التسيير التقني للملف ، و تتم تغذيته بالمعلومات دوريا من قبل الإدارات الثلاثة المؤهلة إضافة إلى قوات الأمن الوطني، وهو يشكل ملفا قاعديا و شخصيا .

**1- قاعدي :** لأنه يتضمن معلومات حول ممارسي الغش الجبائي ، تشمل الهوية الشخصية و الجبائية ، العنوان ، تاريخ الدخول إلى الملف و سبب ذلك .

3- تم تنظيمه بالتعليمية الوزارية المشتركة رقم 127 المؤرخة في 26 جويلية 1997 .

2- **شخصي** : لأنه خاص بالهيئة الوصية عليه و المسؤولة عن أمانته , و التي تتخذ كل التدابير حتى تميز ممارس الغش عن غيره من المكلفين , و لا يمكن الدخول إليه إلا من قبل المسؤولين في الإدارات الثلاثة<sup>1</sup> و القائمين على مكافحة الغش الجبائي .

### **ثانيا : حالات الدخول إلى الملف**

إن التسجيل في الملف يكون بسبب ارتكاب مخالفات خطيرة , و هي محددة على سبيل الحصر<sup>2</sup> , و تشمل ما يلي:

- المكلفين الذين تم إيداع شكوى ضدهم بسبب الغش الجبائي أو تنظيم الإفلاس .
- المكلفين المدينين بمبالغ معتبرة اتجاه الإدارة الجبائية , و لم يقوموا بالوفاء بها إلا بعد استعمال الإكراه البدني ضدهم .
- المكلفين الذين تم ضبطهم و هم يرتكبون مناورات غش جبائي عند إجراء التحقيق معهم .
- المكلفين الذين يمارسون نشاطاتهم دون التصريح بمقرهم الجبائي , أو الذين يقدمون معلومات خاطئة حول إلتزاناتهم الجبائية .
- إضافة إلى حالات أخرى مرتبطة بإدارة الجمارك و التجارة .

### **ثالثا : نتيجة الدخول إلى الملف**

- يترتب عن التسجيل في هذا الملف نتائج هامة بخصوص العلاقة بين المكلف و الإدارة الجبائية تتعكس أساسا على ما يلي :
- يصبح أولئك المكلفون المسجلون عرضة - أكثر من غيرهم - لأي عملية رقابة قد تباشرها إدارة الضرائب , لأنهم يتمتعون بأولوية خاصة لديها .
  - يحرم كل مسجل فيه من الإستفادة من أي تسهيل جبائي أو جمركي أو تجاري , و لهذا يتعين على مسؤولي الضرائب حسب المستوى إعلام لجان الطعن حول وضعيته قبل أي دراسة لملفه .

1- نقصد بهم كلا من مسؤولي الإدارة الجبائية " المدراء المركزيون , مسؤولي ادارة الجمارك , رؤساء المصالح الجهوية و رؤساء المفتشيات الولائية و مسؤولي ادارة التجارة.

2- ربما يكون الهدف من ذلك هو تلافي التعسف و سوء التكييف , خصوصا و أن هذه العملية لا تخضع للرقابة القضائية.

**رابعاً : تعديل و إلغاء التسجيل في الملف**

إن المعلومات المسجلة في الملف غير نهائية ، وإما يمكن أن تكون موضوع تعديل أو إلغاء بناء على طلب الهيئة التي قامت بعملية التسجيل ، لكن يتعين أن يبقى أولئك الذين تم تسجيلهم لمدة سنتين على الأقل من تاريخ تسوية وضعيتهم ، حيث يمكن أن يتم إلغاؤهم إذا لم يرتكبوا أي خطأ ، أما أولئك الذين تم إدراجهم خطأ فيجب حذفهم فوراً .

خاتمة

إن الهدف من هذه الدراسة هو محاولة التعريف بالغش الجبائي، هذه الظاهرة استفحلت بشكل كبير و أدت إلى نزيف مستمر للمستحقات المالية للدولة الأمر الذي جعل أموالا طائلة تتداول بحرية ، بدون أي رقابة.

غير أن الوصول إلى نتائج مشجعة في مجال مكافحة الغش تقتضي بالدرجة الأولى توفر عزيمة جادة من كل الأطراف على كل المستويات ، و التي من شأنها الإسهام في قسط وافر في محاربة هذه الظاهرة .

و لقد حاولنا من خلال هذا العمل، إبراز بعض طرق التحقيق الجبائي ، رغم أن الغش الجبائي أصبح ثقافة لدى المكلفين بالضريبة الذين أصبحوا يطورون أساليبه كلما تطورت الأحداث و القوانين، و في المقابل نجد الإدارة الجبائية تسعى بأعوانها و إمكانياتها التي تعاني نقائص كبيرة إلى تدارك الأمر و إيجاد حلول لهذه الظاهرة .

فتجريم أفعال الغش الجبائي على النحو السابق طرحه بما يمس مباشرة الذمة المالية للمكلف بالدرجة الأولى و يجعلها في حالة سيئة، إلا أن ذلك كان و لا يزال غير كاف لوضع حد لجريمة الغش الجبائي التي باتت تهدد الإقتصاد الوطني مما أدى إعتقاد طرق وقائية و هذا على ثلاث مستويات : النظام الجبائي ، الإدارة الضريبية ، و المكلف بالضريبة، فعلى مستوى النظام الجبائي فلا بد أن يكون نظام متكامل يحتوي على صياغة قانونية صحيحة و بسيطة بعيدة عن كل أنواع التعقيد، هذا بحثا عن نظاما جبائي مستقر و عادل مع مراعاة مبدأ شخصية الضريبة و إعتدال معدلها و تجنب الإزدواج الضريبي و تحقيق المساواة بين المكلفين أمام القانون الجبائي .

أما على مستوى الإدارة الضريبية و أمام تزايد عدد المتعاملين الإقتصاديين في ظل الإنفتاح على اقتصاد حر و ظهور التجارة الإلكترونية و زيادة حجمها فيجب مواكبة هذه الظروف بتزويد إدارة الضرائب بهياكل منظمة ووسائل عصرية وإطارات متخصصة في المجال الضريبي، و منحها مكافآت تنطوي على حوافز فعالة قصد مواجهة الإغراءات التي تتعرض لها، فضلا عن دعم

مجهودات لجان التنسيق و الفرق المختلطة ( إدارة جبائية ، إدارة الجمارك ، إدارة التجارة ) المنشئة بموجب المرسوم التنفيذي 230/97 المؤرخ في 1997/07/27 و توسيع مجال عملها و تنسيقه مع مختلف الإدارات الأخرى و المؤسسات المالية التي يمكن أن تكون قنوات لمرور الأموال المتحصلة من جريمة الغش الجبائي .

أما على مستوى المكلف بالضريبة فيجب نشر الوعي الضريبي من خلال تحسيس المكلفين بأهمية دفع الضريبة و مآلها، و العمل على إزالة التوتر الحاصل بينهم و بين إدارة الضرائب.

كما يكتسي التعاون الدولي للوقاية من الغش الضريبي و مكافحته أهمية بالغة في إطار إبرام اتفاقيات دولية لقمع الغش على غرار تلك المبرمة بشأن تجنب الإزدواج الضريبي .

إن الدراسة الجادة و المعمقة لهذه الطرق الوقائية من جريمة الغش الجبائي تستوجب موضوعا مستقلا و بحثا شاملا، غير أن ذلك لا يكون ذو أهمية ما لم يتجسد في قانون مستقل و خاص بالوقاية من هذه الجريمة و مكافحتها و يضم على وجه الخصوص تدابير وقائية و أخرى استكشافية و أحكام جزائية و أخرى جبائية موحدة تخص التملص من كل أنواع الضرائب، تكفي القاضي عناء البحث في أحكامها المبعثرة عبر مختلف القوانين الضريبية و قوانين المالية سيما و أن جريمة الغش الجبائي أضحت لا تقل خطورة عن جرائم الفساد و التهريب و تبيض الأموال، بل تعد عاملا مساعدا في انتشارها .

قائمة المراجع

والمصادر

أ/ الكتب باللغة العربية :

- 1- الدكتور أحمد فتحي سرور , الجرائم الضريبية , دار النهضة العربية , 1990 .
- 2- الدكتور سوزي عدلي ناشر , ظاهرة التهريب الضريبي الدولي , كلية الحقوق , جامعة الإسكندرية , 2001.
- 3- الدكتور حسن عكوشن – مستشار بمحكمة الإستئناف – القاهرة , جرائم الأموال العامة و الجرائم الاقتصادية الماسة بالإقتصاد القومي , دار الفكر الحديث للطباعة و النشر , 1973 .
- 4- الدكتور أحسن بوسقيعة – الوجيز في القانون الجزائي الخاص- الجرائم ضد الأشخاص و الجرائم ضد الأموال – الطبعة السادسة , دار هومه 2006 .
- 5- الدكتور جيلالي بغدادي – الإجتهد القضائي في المواد الجزائية – الجزء الثاني , الديوان الوطني للأشغال التربوية 2001 .
- 6- الأستاذ العيد صالحى – الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية – طبعة 2005 , دار هومه.
- 7- الدكتور ناصر مراد – فعالية النظام الضريبي , النظرية و التطبيق – الطبعة الأولى , دار هومه 2003.
- 8- صمودي سليم – قاضي التحقيق لدى محكمة إليزي – المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي , دراسة مقارنة بين التشريع الجزائري و الفرنسي , دار الهدى 2005.

ب/ الكتب باللغة الفرنسية :

- 1- A. Margairaz, La fraude fiscale et ses succédanées , collections de la nouvelle de Lausanne , 2eme édition corrigé 1977.
- 2- Martinez ( jean Claude), La fraude fiscale , puf . France . Novembre.1990.
- 3- Thierry Lambert , Le contrôle fiscale , édition economica . Paris 1988.
- 4- Colin Philippe , La vérification fiscale , édition economica. Paris 1979.
- 5- Bruron ( jacques) La fuite devant L'impôt et Le contrôle fiscale.L.G.D.J Paris 1991.

6-Bruron ( jacques), Droit Pénal Fiscale, édition de la fiscalité . Paris 1993.

7- Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, C.David,O. Fouquet,  
B.Plagnet et P.F. Racine , 4 eme édition, Dalloz .2003.

**ج/ الدراسات الخاصة باللغة العربية :**

1- قنادسي فوزية – الغش الجبائي – مذكرة نهاية التكوين , المعهد الوطني للقضاء , الدفعة العاشرة , 2000/1999 ,

2- بويدة يوسف – جريمة الغش الضريبي , المعهد الوطني للقضاء , الدفعة الحادي عشر , 2002/2001

3- أردير منيرة , يوسف التومي أحمد , سواعدي عبد الكريم – جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري – مذكرة نهاية التكوين , المعهد الوطني للقضاء , الدفعة الخامسة عشر, 2007/2006 .

4- بوغازي نورة , بن تهامي خديجة – الغش و الرقابة الجبائية – مذكرة نهاية التكوين , المعهد الوطني للمالية , 1997 .

5- بوربيع بلقاسم , محمودي محمد – الغش و الرقابة الجبائية – مذكرة نهاية التكوين , المدرسة الوطنية للضرائب , 2004/2003 .

6- تقرير مجلس المحاسبة لسنة 1995 .

**د/ الدراسات الخاصة باللغة الفرنسية :**

1- Ammar Boudoukhane, / Le contentieux répressif en matière fiscale droit comparé (Algérien- français) Master pro. De droit filière juriste d'entreprise université du droit et de la santé Lille 2 - 2004/2005.

2- Ouarezki Miloud / Le Contrôle fiscale comme moyen de lutte contre la fraude fiscale , Mémoire de fin d'étude , 23eme Promotion 2005/2007, institut d'économie douanière et fiscale.

3- Nadia Naamani / Rapport sur le contrôle fiscal , institut d'économie douanière et fiscale,2003.

**ه/ النصوص القانونية :**

1- القوانين و الأوامر:

- \* - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ( القانون رقم 36/90 المؤرخ في 1991/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 و القانون رقم 25/91 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 المعدلان و المتممان ) .
- \* - الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الطابع المعدل و المتمم.
- \* - الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم .
- \* - الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم.
- \* - قانون الرسوم على رقم الأعمال ( القانون رقم 25/91 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 المعدل و المتمم ) .
- \* - قانون الإجراءات الجبائية ( القانون رقم 21/01 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ) .
- \* - القانون رقم 02/96 المؤرخ في 1996/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 .
- \* - القانون رقم 11/02 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 2003 .
- \* - القانون رقم 22/03 المؤرخ في 2003/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 .
- \* - القانون رقم 16/05 المؤرخ في 2006/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 2006 .
- \* - الأمر رقم 156/66 المؤرخ في 1966/06/08 المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم .
- \* - الأمر رقم 155/66 المؤرخ في 1966/06/08 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل و المتمم .
- \* - الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم .
- و/ النصوص التنظيمية:**
- \* - المرسوم التنفيذي رقم 230/97 المؤرخ في 1997/07/27 المتعلق بإنشاء الفرق المختلطة و لجان التنسيق .
- ي/ الوثائق :**
- أ) الوثائق المنشورة :**
- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب صادر في 2001/01/30 .
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة , المديرية العامة للضرائب , منشورات 2003 .
- ب) الوثائق غير المنشورة :**
- محاضرات الأستاذ بساعد علي , المنازعات الجبائية , لطلبة السنة الثانية , المدرسة العليا للقضاء , 2009/2008 .

# الفهرس

## الفهرس

/	الإهداء
/	الشكر
/	ملخص
/	الفهرس
01	مقدمة
<b>الفصل الأول : ماهية الغش الجبائي, أركانه و آليات المتابعة</b>	
07	المبحث الأول : مفهوم الغش الجبائي و أركانه
07	المطلب الأول : مفهوم الغش الجبائي
07	الفرع الأول : تعريف الغش الجبائي
08	الفرع الثاني : أنواع الغش الجبائي
09	الفرع الثالث : تمييز الغش عن التهرب الجبائي
11	المطلب الثاني : أركان الغش الجبائي
11	الفرع الأول : الركن المادي
22	الفرع الثاني : الركن المعنوي
25	المبحث الثاني : آليات كشف ومتابعة جريمة الغش الجبائي و الجزاء المقرر لها
25	المطلب الأول : المعاينة و الرقابة الجبائية
26	الفرع الأول : معاينة جريمة الغش الجبائي
31	الفرع الثاني : الرقابة الجبائية
44	المطلب الثاني : متابعة جريمة الغش الجبائي
44	الفرع الأول : آلية تحريك الدعوى العمومية

47	الفرع الثاني : الجهة المختصة بالنظر في الدعوى وموقع إدارة الضرائب فيها
51	المطلب الثالث : الجزاء المقرر لجريمة الغش الجبائي
51	الفرع الأول : الأشخاص الخاضعون للجزاء
56	الفرع الثاني : الجزاءات المقررة لجريمة الغش الجبائي و سلطة القاضي في تقديرها
<b>الفصل الثاني : الإصلاحات و مدى فعاليتها في مكافحة الغش الجبائي</b>	
73	المبحث الأول : محتوى الإصلاحات الجبائية و الجديد في مكافحة الغش الجبائي
73	المطلب الأول : محتوى الإصلاحات الجبائية في الجزائر
73	الفرع الأول: إصلاح أهم الضرائب
74	الفرع الثاني : إصلاح إدارة الضرائب
76	المطلب الثاني : جديد الإصلاحات في مكافحة الغش الجبائي
76	الفرع الأول : التجديد في مجال الرقابة الجبائية
79	الفرع الثاني : اعتماد آليات جديدة في مكافحة الغش الجبائي
83	المبحث الثاني : تقييم فعالية الإصلاحات و اللآليات المستحدثة لإصلاح النظام الجبائي في الجزائر
83	المطلب الأول : تقييم فعالية الإصلاحات في مكافحة الغش الجبائي
83	الفرع الأول : بالنسبة للرقابة الجبائية و العقوبات المرتبطة بها
85	الفرع الثاني : بالنسبة لباقي الآليات المعتمدة في مكافحة الغش الجبائي
88	المطلب الثاني : الآليات المستحدثة لإصلاح النظام الجبائي في الجزائر
88	الفرع الأول : إعادة إصلاح الإدارة الجبائية الجزائرية
91	الفرع الثاني : إنشاء ملف وطني لمرتكبي الغش الجبائي
95	الخاتمة

98	قائمة المراجع
102	الملاحق

## ملخص ملخص مذكرة الماجستير:

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على ظاهرة الغش الجبائي، والذي تهدف أساسا إلى حرمان الخزينة العمومية من مبالغ مالية مستحقة على أشخاص مكلفين بالضريبة بموجب نصوص قانونية بوسائل وطرق مختلفة لا حصر لها، مستعينين في ذلك إما بثغرات موجودة في التشريع الضريبي؛ وإما لنقص كفاءة الإدارة الضريبية أو النقص وعيهم بالأهمية البالغة للضريبة في الاقتصاد العام، ما ينتج عنه آثار جد وخيمة على الإقتصاد العام، لكن المشرع وبهذا الصدد فقد سطر آليات للوقوف في وجه الظاهرة تطبق حسب درجة فاعلية كل منها؛ فمنها الوقائية التي تهدف إلى تبسيط التشريع الضريبي وكذا عصنة الإدارة الضريبية والعمل على تحسيس المكلف بدوره الفعال في التنمية، وأخرى رقابية تسعى إلى مراقبة تصريحات المكلف بالضريبة والتحقق في مصداقية وصولا إلى توقيع العقاب المناسب لكل تجاوز من المكلفين بالضريبة يتراوح بين الغرامة المالية عقوبات الحبس بالإضافة إلى عقوبات تكميلية

الكلمات المفتاحية: الغش الجبائي / الأركان / الإصلاحات

### Abstract of The master thesis

#### Abstract:

The study aims to shed light on the phenomenon of tax fraud, which mainly aims to deprive the public treasury of sums of money owed by persons charged with tax according to legal texts by countless different means and methods, using either loopholes in the tax legislation; Either for the lack of efficiency in the tax administration or their lack of awareness of the extreme importance of tax in the public benefit, which results in very dire effects on the public economy, but the legislator in this regard has written mechanisms to stop the phenomenon that are applied according to the degree of effectiveness of each of them; Some of them are preventive, which aims to simplify tax legislation, as well as modernize tax administration and work to sensitize the taxpayer to his effective role in development, and another supervisory one that seeks to monitor the statements of the taxpayer and investigate their credibility, leading to the appropriate punishment for each taxpayer transgression, ranging from a financial fine to imprisonment in addition to to complementary penalties

Keywords: tax fraud / elements / reforms