

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministry of High Education and Scientific Research

جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعرييج -

University of Mohamed el Bachir el Ibrahimi-B.B. A

كلية الحقوق والعلوم السياسية

Faculty of Law and Political Sciences



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في الحقوق

تخصص: قانون أعمال

الموسومة ب:

الرقابة الجبائية كآلية للحد من الغش الضريبي في التشريع الجزائري

إشراف: الدكتور زاوي رفيق

إعداد الطالبتين:

*عقيدة أسماء

*بلعياضي صارة

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
بلقمري ناهد	أستاذ محاضر ب	رئيسا
زاوي رفيق	أستاذ محاضر ب	مشرفا ومقررا
عشاش حمزة	أستاذ مساعد ب	ممتحنا

2022-2021

إهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى:

*روحي أبي الطاهرة.

*روح أخي وحببي.

*أمي سندي وارتكازي أطل الله في عمرها.

*إخواني وأخواتي.

*إلى كل عائلتي الكريمة.

إهداء

إلى أحلى ما في الوجود، أبي وأمي أطال الله في عمرهما

إلى زوجي الغالي وأبنائي الأعزاء

إلى أخي وأخواتي وأبنائهما

إلى أُمِّي الثانية عمتي أطال الله في عمرها

إلى كل من قدّم لي يد المساعدة في إعداد هذا العمل المتواضع

إلى صديقتي أسماء التي دعمتني طيلة مشواري الدراسي

بلعياضي صارة

شكر وتقدير

نحمد الله ونشكره على نعمة إتمام هذا العمل

نتقدّم بجزيل الشكر والتقدير إلى:

*الأستاذ المشرف الدكتور زاوي رفيق

*الدكتور طهراوي حسان الذي رافقنا بالنصائح والإرشادات طيلة إنجاز هذا العمل

*السيدان عقيدة خليل وحداد عكرمة إطارات دار المالية لولاية برج بوعريريج على

كل الدعم والمساندة.

*السيد دريدي عبد الغاني.

كما نتقدم بالشكر والعرفان إلى كل من أمد لنا يد العون في إنجاز هذا العمل.

ملخص

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية، كأحدى أهم ركائز النظام الضريبي في الجزائر باعتبارها أداة قانونية في يد الإدارة الضريبية، تسعى من خلالها لحماية أهم مصادر الخزينة العمومية، ألا وهي الضرائب، بواسطة إجراءات وتقنيات يقوم بها أشخاص مؤهلون لذلك تدعمهم ترسانة تشريعية وقانونية هامة، تهدف للكشف عن كل محاولات التملص من أداء الالتزامات الضريبية للمكلفين بالضريبة، من أجل محاصرة ظاهرة الغش الضريبي والحد منها التي باتت خطرا حقيقيا يهدد الاقتصاد الوطني.

الكلمات المفتاحية: النظام الضريبي الجزائري _ الرقابة الجبائية _ الغش الضريبي.

Résumé

Ce mémoire traite le thème du contrôle fiscal en étant une des piliers du système fiscal algérien et un outil entre les mains de l'administration fiscale qui a travers contribuer du sauvegarde des intérêts du trésor , en usant des procédures et des techniques par le biais des agents qualifiés et compétant avec une armada de textes législatifs pourtant à dévoiler les tentatives de fraude et mon respect ses obligations fiscales contribuant pour cerner ce fléau et phénomène distrayant de l'économie nationale .

Mots clés : Système fiscal algérien - Contrôle fiscale - Fraude fiscale.

قائمة المختصرات

- ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجبائية.
- ق.ض.م.ر.م: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- ق.ض.غ.م: قانون الضرائب غير المباشرة.
- ق.ر.ر.أ: قانون الرسم على رقم الأعمال.
- ق.ت: قانون التسجيل.
- ق.ط: قانون الطابع.
- ف: فقرة.
- ص: صفحة.

مقدمة

تعتبر الجباية من أكثر الأدوات المالية تأثيرا على اقتصاديات الدول، باعتبارها إحدى أهم الموارد المالية، تطور مفهومها عبر التاريخ لارتباطها بالسلطة السياسية ففرضت عدة ضرائب ورسوم مختلفة، حتى تتمكن الدولة من تغطية نفقاتها.

وقد عرفت الحضارات القديمة على غرار الحضارتين الرومانية والفرعونية الضرائب على نطاق واسع، فكانت تفرض بطرق مختلفة جبرا على الأفراد دون مراعاة قدراتهم المالية، أما في عصر الدولة الإسلامية فكان للضريبة مفهوم آخر أكثر تطورا وتنظيما حيث كان النظام الضريبي الإسلامي متميزا بتنوع الضرائب التي تفرض على الأشخاص كما الأموال كالجزية والعشور... بدون استخدام الأساليب التعسفية في التحصيل مراعاة للمصالح الفردية.

في المقابل كان للضريبة مفهوم مغاير في العصور الوسطى، حيث اقتصر دور الضريبة على تغطية الإنفاق على الدفاع و القضاء و الكنيسة في إطار مفهوم الدولة الحارسة، لكن مع الكساد العالمي عام 1929، و أمام تدهور الأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية تحول مفهوم الفكر الاقتصادي نحو السماح للدولة بالتدخل في المجالين الاقتصادي و الاجتماعي بعد أن كان مقتصرا على الدفاع و الأمن... كما ذكرنا سابقا، ليصبح فرض الضريبة أمرا ضروريا لتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، فتطور مفهوم الضريبة حيث تعدى الأهداف الاقتصادية و المالية إلى الاجتماعية لتصبح أهم الموارد المالية في أغلب دول العالم.

في الجزائر وبعد أن باتت الجباية البترولية التي كانت أساس تمويل الخزينة العمومية بعد الاستقلال، باتت غير مضمونة لارتباطها بأسعار البترول، كان لزاما الاهتمام بالمصادر الأخرى للتمويل أكثر أمانا واستقرارا، فاتجهت الأنظار إلى الضريبة

التي حظيت بحماية دستورية حيث نص عليها الدستور في المادة 82 من الدستور الصادر في 2022/12/30 الجريدة الرسمية عدد 82 بقولها " لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون _ كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها _ الضريبة من واجبات المواطنة، لا تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه_ كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية _ يعاقب القانون على التهرب و الغش الضريبي."

رغم الاهتمام الذي حظيت به الضريبة بموجب النظام الضريبي الذي اعتمده الجزائر مدعوماً بمختلف القوانين الجبائية، إلا أنها تبقى محل تهديد بسبب محاولات التملص، منها عبر الممارسات والأساليب الاحتياالية التي يلجأ إليها المكفون بالضريبة، ما حتم على المشرع الجزائري إيجاد آليات قانونية وقائية وردعية، هدفها حماية الضريبة وبالتبعية حماية الاقتصاد الوطني، فكان ذلك عبر الرقابة الجبائية المدعمة بالإمكانات البشرية والمادية للحد من ظاهرة الغش الضريبي.

انطلاقاً مما سبق تبرز إشكالية البحث بالصيغة التالية: إلى أي مدى استطاعت الرقابة الجبائية الحد من ظاهرة الغش الضريبي؟

تتجلى أهمية الدراسة في إبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الجبائية كآلية وقائية وردعية في نفس الوقت للحفاظ على واحدة من أهم مصادر تمويل الخزينة العمومية، وهي الضريبة، التي تسعى الإدارة الضريبية لحمايتها من خلال الحد من انتشار ظاهرة الغش الضريبي.

واختيارنا للموضوع يعود لعدة أسباب ساهم في دعمها تشجيع أصحاب الاختصاص من إطارات قطاع المالية في ولاية برج بوعرييج، أهمها:

_ الرقابة الجبائية موضوع حيوي وشيق، يسمح لنا بالاطلاع على اختصاص له علاقة مباشرة بجميع جوانب حياتنا وهو مجال الضرائب.

_ التعرف على أخطر الظواهر على الاقتصاد الوطني التي تهدد الاستقرار الاقتصادي للبلاد وهو الغش الضريبي.

_ محاولة الإلمام بالموضوع قدر الإمكان للاستفادة منه مستقبلا في الدراسات العليا لاسيما الدكتوراه.

وقد تناول العديد من الباحثين والطلبة موضوع دراستنا، بنفس العنوان وبعناوين ذات صلة بالموضوع نذكر منها:

_ الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه في القانون العام مقدمة من طرف الباحث بن غماري ميلود، جامعة أبوبكر بلقايد، تلمسان 2011 حيث تطرق بالتفصيل للرقابة الجبائية كآلية لحماية أموال الخزينة العمومية، أين توصل إلى أنه ورغم فاعلية الرقابة الجبائية إلا أنها لا تكفي لتحسين مداخل الخزينة العمومية بل يجب تفعيل آليات أخرى تحوزها الإدارة الضريبية من أجل عملية التحصيل الضريبي كما نبه إلى ظاهرة الفساد الإداري في الإدارة الضريبية زيادة على ظاهرة التهرب الضريبي.

_ الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماستر تخصص قانون عام اقتصادي للطلابين قوفي داود وغطاس إسماعيل، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2021، حيث تناولوا أغلب عناصر دراستنا بخطة بحث مختلفة، أين توصلوا لعدة

نتائج أهمها الدور الكبير الذي تلعبه الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، مع الإشارة إلى النقائص التي تعترى النظام الضريبي في الجزائر.

إن أهم ما واجهنا في هذه الدراسة هو صعوبة الإلمام بكافة القوانين الجبائية خاصة وأنها تتسم بعدم الاستقرار، فضلا على أن اختصاص هذه الدراسة اقتصادي أكثر منه قانوني، خاصة وأن المقياس المتعلق بموضوع البحث وهو المالية العامة لم يكن أساسيا في المنهج الدراسي.

هذا وقد شكل نقص المراجع والمصادر التي تناولت الموضوع من الناحية القانونية عائقا كبيرا.

مما سبق وللاحاطة بموضوع بحثنا اعتمدنا المنهج الوصفي، وهو ما يتناسب مع دراسة الرقابة الجبائية وظاهرة الغش الضريبي، كما اعتمدنا كذلك على المنهج التحليلي لعرض الجانب الإجرائي من الدراسة وتحليل مختلف القواعد القانونية ذات الصلة.

وعليه فقد استلزمت هذه الدراسة تقسيم الموضوع إلى مقدمة ، فصلين و خاتمة ، تناولنا في الفصل الأول أساس الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري في مبحثين، الأول حول النظام الضريبي الجزائري و الثاني حول ماهية الرقابة الجبائية، فيما تطرقنا في الفصل الثاني إلى قمع جريمة الغش الضريبي في مبحثين أيضا، المبحث الأول عرضنا فيه ماهية الغش الضريبي، والمبحث الثاني إجراءات المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي.

الفصل الأول

أساس الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري

تمهيد

يتميز النظام الضريبي الجزائري بأنه نظام تصريحي، حيث يقوم المكلفون بالضريبة باكتتاب تصريحاتهم الضريبة المفترض صحتها وإيداعها لدى الإدارة ضمن آجال معينة، لكن قد يلجأ المكلفون بالضريبة إلى تقديم معلومات غير حقيقية بهدف التملص من دفع الضريبة سواء كان ذلك بحسن نية أم بسوء نية، لذلك كان لابد من إحداث وسائل وقائية للحد من هذه الممارسات ولعل أهمها الرقابة الجبائية.

للقوف على مفهوم الرقابة الجبائية لابد من التعرض أولاً إلى المراحل التي مر بها النظام الضريبي الجزائري وأهم أنظمة فرض الضريبة في التشريع الجزائري، وهو ما سنتناوله في المبحث الأول، لنتطرق في المبحث الثاني إلى مفهوم الرقابة الجبائية وأهم أشكالها.

المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري

يعد النظام الضريبي الجزائري انعكاسا للسياسة الضريبية التي تنتهجها الدولة، تتدخل في بنائه مجموعة من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وقد حاولت الجزائر جاهدة وضع نظام ضريبي متكامل يحقق الأهداف التي تتطلع إليها من خلال سياسة الإصلاحات التي أملتها الظروف والتغيرات الوطنية والدولية.

تبعاً لما سبق سنحاول في هذا المبحث تناول أهم المراحل التي مر بها النظام الضريبي الجزائري بعد الاستقلال، والإصلاحات التي مسته في المطلب الأول، لنتطرق إلى أنظمة فرض الضريبة التي استقر العمل بها في المطلب الثاني.

المطلب الأول: تطور النظام الضريبي الجزائري

يتضمن النظام الجبائي مجموعة التشريعات أو السياسات أو المخططات التي تضم الضريبة وغيرها من رسم وإتاوات، لتقوم بتنظيم الاقطاعات المالية لتضمن تمويل خزانة الدولة¹.

مر النظام الضريبي الجزائري منذ الاستقلال بعدة مراحل تبعاً لتطور الوضعية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للبلاد، وعليه سنتطرق في الفرع الأول إلى النظام الضريبي في المرحلة الاشتراكية (1962_1989)، ثم مرحلة التحرر الاقتصادي في الفرع الثاني.

الفرع الأول: المرحلة الاشتراكية (1962_1989)

بعد الاستقلال لم يكن من السهل على الجزائر الانسلاخ الكلي من النظام الفرنسي نظراً لعدة اعتبارات أهمها نقص الكفاءات الإدارية الجزائرية، خاصة بعد رحيل الإطار الفرنسي، لذلك كان لا بد من تمديد العمل بالقوانين الجبائية الفرنسية، فيما عدا تلك التي

¹ عفاف حويلي، فعالية النظام الجبائي الجزائري في تمويل الخزانة العمومية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2018-2019 ص 07.

تمس السيادة الوطنية عملا بالأمر رقم 155/62 المؤرخ في 1962/12/31، وأمام تدهور الوضعية المالية والعجز الحاصل في الخزينة العمومية عملت الدولة على تحسين وسائل و أساليب التحصيل من جهة و إدماج بعض القطاعات و الأشخاص الذين لم يكونوا خاضعين للضريبة من جهة أخرى وتوسيع مجال تطبيق الضريبة.¹

ويمكن إيجاز أهم ما يميز هذه المرحلة فيما يلي:

- في سنة 1963 تم التخلي عن النظام الموقوف فيما يخص الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج واستبداله بنظام الدفع أو التسديد المجزأ.²
- في سنة 1969 ظهرت لأول مرة لجنة وزارية مكلفة بالإصلاحات الضريبية، كان دورها البحث عن الكيفيات اللازمة لتوجيه الجباية نحو خدمة الأهداف الاقتصادية³
- في سنة 1976 صدور أهم القوانين الجبائية التالية:

*الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية عدد 102 الصادرة في 1976/12/22.

*الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية عدد 103 الصادرة في 1976/12/26.

*الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون الطابع، الجريدة الرسمية عدد 39 الصادرة في 1977/05/15.

¹- حم الحبيب مشري، السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة محمد خيضر بسكرة 2009-2010، ص 120.

²- حم الحبيب مشري، نفس المرجع، ص 120

³- فتيحة قرقوس، مديرية كبريات المؤسسات، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، 2017، ص 28.

*الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية عدد 70 الصادرة في 02/10/1977.

*الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 09/12/1976 المتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية عدد 81 الصادرة في 18/12/1977.

- في سنة 1989 صدور قانون المالية الذي اعتبر كمؤشر لبداية الإصلاحات خاصة بعد الأزمة التي عرفتتها الجزائر والتي أدت بها الى اللجوء لسياسة الاقتراض ما وضعها تحت ضغوطات صندوق النقد الدولي من خلال توجيهاته.

الفرع الثاني: مرحلة التحرر الاقتصادي (من 1989 إلى اليوم)

رغم أن النظام الضريبي الجزائري الذي كان سائدا قبل سنة 1991 عرف عدة تغيرات، إلا أنه لم يكن يتماشى مع التطورات الاقتصادية الحاصلة في تلك الفترة، لذا أصبح من الضروري القيام بإصلاح فوري لهذا النظام، وقد أتى الإصلاح الضريبي في الجزائر بهدف إعادة هيكلة النظام الضريبي في اتجاه الفصل بين الجباية العادية والجباية البترولية.

أولا- دوافع الإصلاح الضريبي

لقد كان للإصلاح الضريبي في الجزائر عدة أسباب ودوافع نذكر أهمها:

1. تراجع أسعار البترول: في سنة 1986 شهدت أسعار البترول في الجزائر تراجعا، ما أدى إلى انخفاض إيرادات الدولة، هذه الأخيرة التي تحتاج إلى تغطية نفقاتها، لذلك كان لا بد من البحث عن بديل لتمويل الخزينة العمومية

2. النظام الضريبي السابق غير ملائم للمرحلة الجديدة: إذ أن النظام الضريبي السابق كان ملائماً للنظام الاشتراكي ومع التوجه نحو اقتصاد السوق، لابد من تكيف هذا النظام مع هذا التوجه الجديد، أي التكيف مع المؤسسة التي أصبحت مستقلة.¹

3. تعقيد النظام الضريبي: ويظهر ذلك في تنوع الضرائب واختلافها وكثرتها ولكل نوع مجال تطبيقه.

4. انتشار ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

5. ضعف الإدارة الضريبية بسبب نقص الإمكانيات البشرية والمادية.

ثانياً: أهم جوانب الإصلاح الضريبي في الجزائر

مست الإصلاحات الضريبية التشريع الجبائي من جهة والإدارة الجبائية من جهة أخرى، ويمكن إيجازها فيما يلي:

1- إصلاح التشريع الضريبي: ارتكزت الإصلاحات على استبدال بعض الضرائب سواء المباشرة أو غير المباشرة.² حيث لم تعد تصلح لمرحلة التحرر الاقتصادي والتوجه الجديد الذي انتهجته الجزائر، فاستحدثت ضرائب جديدة هي:

- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

- الضريبة على أرباح الشركات IBS

- الضريبة على النشاط المهني TAP

- الضريبة على القيمة المضافة TVA

¹ -فايزة علي، فاطمة بوتيار، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة الجيلاني بونعامة، خميس مليانة 2014_2015، ص47.

² - مراد ناصر، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992_2003، منشورات البغدادي، الجزائر، (دون طبعة، دون سنة نشر) ص46.

2_ إصلاح الإدارة الضريبية: تم إعادة الهيكلة الإدارية من خلال إصلاحات 1992 سواء على مستوى المصالح الخارجية أو الداخلية يمكن إيجازها فيما يلي:

أ- أصبحت لكل ولاية مديرية مستقلة تابعة لها مع بقائها تحت وصاية ورقابة المديرية الجهوية.

ب- أصبح لكل مديرية ولائية مديريات فرعية.

ج _ إنشاء المفتشية الموحدة المتعددة الاختصاصات، بعدما كان لكل منطقة أربعة مفتشيات تخصص كل واحدة منها لنوع من الضرائب، وهذا لتسهيل العمل بالنسبة للإدارة وتمكين الموظفين من المعرفة الجبائية بكل ضريبة والإلمام بها بصفة شاملة.

كما تم تدعيم الإدارة بإمكانيات بشرية ومادية، بعد أن كانت تعاني ضعفا في ذلك مع تحسين مستوى المستخدمين من حيث التكوين.

واستمر العمل على تحديث الإدارة الضريبية من الناحية التنظيمية والعملية بإنشاء عدة هياكل جديدة اعتبرت نقلة نوعية في الإصلاحات تتمثل في:

- مديرية كبريات المؤسسات DGE

استحدثت بموجب المادة 32 من القانون رقم 21_01 المؤرخ في 22_12_2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، تقوم بتسيير أساسا الملفات الجبائية المتعلقة بالمؤسسات التابعة للقانون الجزائري الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات ، و التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار جزائري، الشركات البترولية و كذا الشركات الأجنبية التي لها إقامة بالجزائر¹، تضطلع بعدة مهام نذكر منها على سبيل المثال مسك و تسيير الملف الجبائي للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها

¹ المديرية العامة للضرائب، www.mfdgi.gov.dz اطلع عليه بتاريخ 2022/05/29. الساعة 21:00

و جمعها و استغلالها و مراقبة التصريحات، تهتم بتقوية الضمانات المكلفين بالضريبة...الخ

- مراكز الضرائب CDI

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب، يختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية و تحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطي الحجم،¹من أهم مهامه التكفل بالجدول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الرسوم و الأتاوى، مسك و تسيير الملفات الجبائية للشركات و الأشخاص المعنوية بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، دراسة و معالجة الشكاوى...الخ، تتكون من ثلاث مصالح (قباضة و مصلحتين).

- المركز الجوازي للضرائب CPI

يعتبر المركز الجوازي للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية و تحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة²، تهدف إلى ضمان أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضرائب من خلال القيام بجميع المهام الممارسة من قبل المفتشيات و القباضات، قصد تمكين المكلفين من أداء واجباتهم الجبائية بطريقة بسيطة و سريعة³، يتكون من ثلاث مصالح رئيسية (قباضة و مصلحتين).

¹ _المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع.

² _المديرية العامة للضرائب، نفس المرجع.

³ _ نجاة نوي، (دور مركز الضرائب في تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين، مركز الضرائب، البويرة نموذجاً)

المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 4، العدد 1، 2021، ص 332.

المطلب الثاني: أنظمة فرض الضريبة في التشريع الجزائري

لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، تعتمد الإدارة الضريبية الجزائرية ثلاثة أنظمة لفرض الضريبة يخضع لها المكلفون بالضريبة كل حسب وضعيته المالية، وتتمثل في نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة والذي سنتناوله في الفرع الأول، النظام الحقيقي في الفرع الثاني، والنظام المبسط للمهن غير التجارية في الفرع الثالث.

الفرع الأول: نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة

نتطرق في هذا الفرع إلى مفهوم نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة بتعريفه ونطاق تطبيقه، ثم نتطرق إلى التزامات المكلفين الخاضعين له.

أولاً- مفهوم نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة

1. تعريف نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة: استحدث هذا النظام بموجب قانون المالية لسنة 2007، يتميز بوجود ضريبة واحدة هي الضريبة الجزائرية الوحيدة التي عوضت كل من الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة التي كانت تفرض على المكلفين بالضريبة في النظام الجزائري السابق.

2. نطاق تطبيق نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة: يخضع لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة طبقاً لنص المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً وكذا التعاونيات الحرفية الفنية والتقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينار (8.000.000)، ما عدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي.¹

يُستثنى من نظام الضريبة الجزائرية الوحيدة ما يلي:

¹ _تنص المادة 03 من ق.إ.ج"يمكن للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، ويبلغ الاختيار للإدارة الجبائية قبل أول فبراير من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلفون بالضريبة تطبيق نظام الربح الحقيقي. إن اختيار نظام الربح الحقيقي لا رجعة فيه."

1. أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي.
2. أنشطة استيراد السلع والبضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها.
3. أنشطة شراء-إعادة البيع على حالها الممارسة حسب شروط البيع بالجملة طبق الأحكام، المنصوص عليها في المادة 224 من هذا القانون.
4. الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء.
5. الأنشطة الممارسة من طرف العيادات والمؤسسات الصحية الخاصة وكذا مخابر التحاليل الطبية.
6. أنشطة الإطعام والفندقة المصنفة.
7. القائمون بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة وصانعي وتجار المصنوعات من الذهب والبلاتين.
8. المهن غير التجارية.

ثانيا- التزامات المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة

1. الالتزامات التصريحية: يتعين على المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتابة عدة تصريحات لدى مفتشية الضرائب التابع لها مكان ممارسة النشاط وتتمثل هذه التصريحات في:

-التصريح بالوجود سلسلة ج رقم 8 وتتعلق بالمكلفين الجدد يقدم خلال 30 يوما الأولى من بداية النشاط.

-جدول الإشعار بالدفع سلسلة ج 50 أ ب.

-التصريح التقديري لرقم الأعمال ج رقم 12 يقدم قبل الثلاثين جوان من كل سنة.

-التصريح النهائي لرقم الأعمال ج رقم 12 مكرر يكتب بحلول 20 جانفي على الأكثر من السنة +1.

1. الالتزامات المحاسبية: فضلا عن الالتزامات التصريحية يتعين على المكلفين الخاضعين لهذا النظام مسك وتقديم عند كل طلب من طرف الإدارة الجبائية ما يلي:
 - سجل مرقم وموقع من طرف المفتش يلخص فيه تفاصيل عمليات الشراء عن كل سنة مع إرفاق الفواتير وكافة الوثائق التبريرية.
 - سجل مرقم وموقع من طرف المفتش يلخص فيه تفاصيل المبيعات.
 - سجل مرقم وموقع يحتوي تفاصيل الإيرادات المهنية إذا كان النشاط خدماتيا.

الفرع الثاني: النظام الحقيقي

نتناول فيما يلي مفهوم النظام الحقيقي من خلال تعريفه ونطاق تطبيقه، وكذا الالتزامات التصريحية والمحاسبية للمكلفين الخاضعين له.

أولا: مفهوم النظام الحقيقي

1. تعريف النظام الحقيقي: إن نظام الربح الحقيقي يعد من أهم أنظمة فرض الضرائب والرسوم انطلاقا من المبادئ المحاسبية، ومن ثم تبرز أهمية المحاسبة الضريبية باعتبارها إحدى فروع علم المحاسبة والتي تعني عرض البيانات المحاسبية اللازمة لغرض تحديد الربح الجبائي وفق أحكام القانون الجبائي.¹
2. نطاق تطبيق نظام الربح الحقيقي: يتميز هذا النظام بخضوع المكلفين به لعدة ضرائب تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، ويفرض النظام الحقيقي طبقا لنص المادة 148 من ق.ض.م.ر.م وجوبا على الأشخاص المعنوية المشار إليهم في المادة 136 من نفس القانون مهما كان رقم الأعمال المحقق، هذا ويجدر التذكير أنه يمكن

¹ - ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر 2019 ص 80.

للأشخاص الطبيعيين اختيار الخضوع للنظام الحقيقي على أنه لا يجوز لهم الرجوع في ذلك.

ثانيا- التزامات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي

1.الالتزامات التصريحية: يلتزم الأشخاص المكلفون الخاضعون للنظام الحقيقي باكتتاب التصريحات التالية:

- التصريح بالوجود: يكتب في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة.
- التصريح الشهري أو الفصلي بالضرائب والرسوم لدى قبضة الضرائب قبل 20يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني.
- التصريح السنوي: يكتب قبل 30 أفريل الذي يلي تاريخ إقفال الحسابات لدى مفتشية الضرائب لمقر فرض الضريبة أو التي يقع في دائرة اختصاصها المقر الرئيسي للمؤسسة.
- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة في أجل 10 أيام من تاريخ التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط.

2.الالتزامات المحاسبية: إن المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ملزمون بمسك محاسبة منتظمة طبقا لأحكام النظام المحاسبي المالي، وهم بذلك مطالبون بمسك ثلاث دفاتر محاسبية على الأقل، دفتر لليومية، دفتر الأستاذ وكذا دفتر الجرد بالإضافة إلى الوثائق الثبوتية الأخرى (فواتير الشراء والبيع وغيرها).¹

¹_عيسى سماعيل، (دراسة الفعالية الجبائية للنظام الجبائي الجزائري في ظل تراجع أسعار البترول وتداعيات جائحة كورونا الفترة 2016-2021) مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا المجلد 17، العدد 27-نوفمبر-2021 ص 158.

الفرع الثالث: النظام المبسط للمهن غير التجارية

نتطرق في هذا الفرع لمفهوم النظام المبسط للمهن غير التجارية بتعريفه ونطاق تطبيقه، ثم بعد ذلك نتطرق إلى التزامات المكلفين الخاضعين له.

أولاً- مفهوم النظام المبسط للمهن غير التجارية

1. تعريف النظام المبسط للمهن غير التجارية: كان قد أستخدمت النظام المبسط بموجب قانون المالية لسنة 2007، يخضع له الأشخاص المحققون لمدخيل صناعية أو تجارية وغير تابعين للضريبة الجزائرية الوحيدة وفق رقم أعمال محدد، غير أنه ألغي بناء على قانون المالية لسنة 2015 بموجب المادة 6 منه، ليُعاد العمل به مجددا بموجب الأمر رقم 16/21 المؤرخ في 2021/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.

2. نطاق تطبيق النظام المبسط للمهن غير التجارية: طبقا لنص المادة 31 مكرر من ق.ض.م.ر.م يخضع لهذا النظام المكلفون بالضريبة الذين يحققون مداخيل تابعة لفئة أرباح المهن غير التجارية المذكورة في المادة 22 من نفس القانون والتي تنص على انه " (1) تعتبر كمدخيل متأتية من ممارسة مهنة غير تجارية، أرباح المهن الحرة والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر، وكذا كل المهن والمستثمرات المدرة للأرباح، والتي هي مصادر كسب لا تنتمي الى صنف آخر من الأرباح والمدخيل.

(2) وتتضمن هذه الأرباح أيضا:

- ريع عائدات حقوق المؤلف التي يتقاضاها الكتاب والمؤلفون الموسيقيون وورثتهم والموصى لهم بحقوقهم.

-الريوع المحققة من قبل المخترعين سواء من منح رخصة استغلال شهاداتهم أو بيع علامات الصنع أو طرق أو صيغ الإنتاج أو التنازل عنها.

ثانيا: التزامات الخاضعين للنظام المبسط للمهني غير التجارية

1.الالتزامات التصريحية: يلتزم المكلفون بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط للمهني غير التجارية باكتتاب تصريح خاص مدون عليه مبلغ الإيرادات المقبوضة والنفقات المدفوعة والنتيجة المحققة بعنوان السنة المعنية ويودع هذا التصريح لدى مصلحة الضرائب لمكان تواجد النشاط في أجل أقصاه 30 أفريل من كل سنة.

2.الالتزامات المحاسبية: على المكلفين الخاضعين للنظام المبسط للمهني غير التجارية طبقا لنص المادة 31 مكرر 1 مسك وتقديم عند كل طلب من إدارة الضرائب ما يلي:

-دفتر يومي مؤشر وممضي من طرف المصلحة المسيرة.

-سجل مؤشر وممضي من طرف المصلحة المسيرة مدعما بسندات الإثبات، ويجب عليهم الاحتفاظ بالسجلات إضافة الى كل سندات الإثبات إلى غاية انتهاء السنة العاشرة المالية لتلك التي تم فيها تسجيل الإيرادات والنفقات.

يترتب عن عدم مسك هذه السجلات غرامة قدرها خمسون ألف دينار(50.000دج)، جدير بالذكر أن استحداث النظام المبسط للمهني غير التجارية قد أثار حفيظة أصحاب المهنة الحرة الذين دخلوا في سلسلة من الاحتجاجات والإضرابات أبرزهم المحامون حيث اعتبروا هذا النظام مجحفا في حقهم.

المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية

الأصل في تصريحات المكلفين بالضريبة أنها صحيحة، إلا أن المشرع الجزائري خول الإدارة الضريبية حق الرقابة على هذه التصريحات قصد التأكد من صحتها ودقتها، إما من أجل تصحيحها أو للوقوف على التجاوزات التي قد يرتكبها المكلف، وتمارس الإدارة حقها عن طريق الرقابة الجبائية وهو ما سنتناوله في هذا المبحث عبر مطلبين، الأول مفهوم الرقابة الجبائية، والثاني أشكال الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تسعى الإدارة الضريبية عبر الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين بالضريبة إلى الكشف عن أي محاولات للإفلات من واجب دفع الضريبة حفاظا على الأموال العامة ورغم اختلاف تعاريف الرقابة الجبائية إلا أنها تصب في معنى واحد، وهو ما سنتناوله في الفرع الأول، وأهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها في الفرع الثاني، ثم نتطرق في الفرع الثالث إلى المبادئ الواجب توفرها.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية

نستعرض فيما يلي مجموعة من التعاريف المختلفة للرقابة الجبائية:

عرف الأستاذ كوسة فضيل الرقابة الجبائية على أنها الأداة التي تستعملها إدارة الضرائب من أجل الإثبات والتأكد من صحة التصريحات المودعة لديها من طرف المكلف بالضريبة زيادة على قيامها بإجراءات أشد ضبطا وتأكيدا، والرقابة الجبائية تشمل التحقيق المحاسبي والتحقق المعمق.¹

¹ _ فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر 2011، ص154.

وتعرف أيضا على أنها فحص التصريحات وكل السجلات، الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة مهما كانت شخصيتهم الجبائية، وذلك بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، ومقارنة كل من التصريحات والمعلومات المحصل عليها من مصادر أخرى ومع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف.¹

كما تعرف على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بغرض اكتشاف العمليات التديسية التي ترمي إلى التهرب من الدفع الضريبي.²

كما تعرف على أنها مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات والتصريحات باعتمادها على حق الرقابة والتحقيق بموجب القانون، وتقوم بها قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، بغرض اكتشاف العمليات التديسية التي ترمي الي التملص والهرب من دفع الضريبة وتقويمها.³

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الرقابة الجبائية على أنها مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية في إطار الصلاحيات التي خولها لها القانون لفحص ومواجهة تصريحات المكلفين بالضريبة للتأكد من صحتها ودقتها.

يذكر أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا للرقابة الجبائية وإنما حدد الطرق والضوابط التي تمارس فيها الإدارة الجبائية سلطاتها الرقابية وذلك من خلال نص المادة 18 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ _ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر 2014 ص214.

² _ الميلود بن غماري، الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان 2017-2018 ص 168.

³ _ صافية لشلح، (تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي) مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية، المجلد 2 ، العدد 2 ، ديسمبر 2018 ص 268.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال التعريف السابقة نستخلص جملة من الأهداف التي تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيقها وتتمثل في:

أولاً- الأهداف الاقتصادية والمالية

تتمثل في حماية الأموال العمومية من أي ممارسات قد تؤدي إلى ضياعها، وهو ما يضمن تمويلا للخزينة العمومية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في الإنفاق العام وهذا ما سينعكس إيجابا على المستوى المعيشي للأفراد وارتفاع معدل التنمية.

ثانيا- الأهداف الإدارية

تهدف الرقابة الجبائية إلى إبراز أي نقائص أو قصور في التشريع الجبائي للقيام بالإصلاحات الضرورية، كما أنها تساهم في تحديد حجم التهرب والغش الضريبي عن طريق الإحصائيات، إضافة إلى العمل على تحديد أي انحرافات أو تجاوزات وهو ما يساعد الإدارة على القيام بأي قرارات مناسبة لمواجهتها.

ثالثا- الأهداف القانونية

وتتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين، والحرص على سلامتها من خلال التركيز على مبدأ المحاسبة لمعاقبها على أي انحرافات أو مخالفات للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

رابعا- الأهداف الاجتماعية

تتمثل في مكافحة السلوكات الغير مشروعة التي يقوم بها المكلفون بالضريبة للتلصص من أداء واجباتهم تجاه المجتمع، فضلا عن المساهمة في تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين، بحيث يقفون على قدم المساواة أمام الأعباء الضريبية.

الفرع الثالث: مبادئ الرقابة الجبائية

تسعى الرقابة الجبائية باعتبارها وسيلة وقائية ردعية إلى حماية الأموال العامة بالكشف عن محاولات التملص الممارسة من طرف المكلفين بالضريبة، وحتى تقوم بمهمتها على أكمل وجه لا بد من توفر المبادئ الأساسية التالية:

أولاً- مبدأ التدخل والمراقبة

هو مبدأ يعكس تطور الفكر الضريبي مع تطور دور الدولة المعاصرة التي أصبحت تستخدم كأداة من أدوات الضبط الاقتصادي والمالي والاجتماعي لما تخدم الصالح العام كتحفيز الاستثمار ومحاربة الغش والتهرب الجبائيين وحماية مبادئ اقتصادية هامة كمبدأ المنافسة بين الأعوان الاقتصاديين، من خلال مبدأ الرقابة والمحاسبة والمساءلة أو من خلال حماية المجتمع من الآفات والاستهلاك الضار كتجارة التبغ والمخدرات وغيرها أو تحقيق التوازنات.¹

ثانياً - إقامة نظام ضريبي محكم

يعد النظام الضريبي أساس الرقابة الجبائية فهي تستمد فعاليتها من فعالية النظام الضريبي الذي يجب أن يتسم ببساطة الصياغة ووضوح الأسلوب بعيدا عما يثير اللبس والغموض ليسهل على المكلفين بالضريبة استيعابه وإدراك حقيقة التزاماتهم الضريبية، ما يولد لديهم الإحساس باحترام والإجراءات الضريبية.

هذا ولا بد أن يمتاز النظام الضريبي بالعدالة حيث يكون جميع المكلفين على قدم المساواة في أداء التزاماتهم الضريبية كل حسب قدراته المالية فلا يحس المكلف أنه يتحمل عبئاً ضريبياً يفوق قدرته التساهمية.

¹ - رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 218.

ثالثا- ترقية وتطوير الإدارة الضريبية

نظرا لطبيعة الغش الضريبي الذي يتطلب مهارات فنية وتقنية خاصة للكشف عنه، لا بد من وجود هيكل إداري منظم وعصري، يستند على إمكانيات بشرية ومادية عالية المستوى، لذا وجب الاهتمام بالتكوين الجيد والمستمر لأعوان الإدارة الجبائية وتزويدهم بأحدث الوسائل التكنولوجية لأداء مهامهم بكفاءة عالية.

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية الوسيلة الأكثر نجاعة في يد الإدارة الجبائية لمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة، ونظرا لتزايد عدد المكلفين، تعددت أشكال الرقابة من أجل التحكم في هذا التزايد وعليه سنتناول في هذا المطلب أشكال الرقابة الجبائية في فرعين، الأول حول الرقابة العامة والثاني حول الرقابة المعمقة.

الفرع الأول: الرقابة العامة

تتم على مستوى مفتشيات الضرائب من قبل أعوان ضرائب وبصفة دورية بناء على الملف الجبائي الذي بحوزتهم، وتتخذ الرقابة العامة شكلين أساسيين هما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق

أولا- الرقابة الشكلية

تعتبر كأول إجراء رقابي للتصريحات الضريبية، يقوم بها أعوان الإدارة كل سنة على مستوى مفتشية الضرائب الواقع في دائرة اختصاصها مكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، هدفها مراقبة شكل وكيفية التصريحات والمعلومات التي يتضمنها التصريح كهوية المكلف بالضريبة، عنوانه، رقم التعريف الجبائي.... الخ، هذا النوع من الرقابة لا

يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات غنما يتقيد فقط بالشكل الذي قدمت فيه هذه المعلومات.¹

ثانيا - الرقابة على الوثائق

تعتبر ثاني إجراء رقابي يلي الرقابة الشكلية، نصت عليه المادة 18 ف 1 ق.إ.ج بقولها "تراقب الرقابة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة." وتكون الرقابة هنا أكثر دقة وشمولية حيث تخضع التصريحات الجبائية المكتتبة للمكلفين لفحص دقيق وشامل ومقارنتها مع المعلومات والوثائق المتوفرة لدى الإدارة بالإضافة إلى ما تتحصل عليه هذه الأخيرة من معلومات وبيانات من طرف الهيئات والإدارات التي يتعامل معها المكلف بالضريبة.

إن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة، لكن إذا وجد المحقق أن هذه الإجراءات غير كافية سيلجأ إلى نوع آخر من الرقابة وهي الرقابة الخارجية.²

تجدر الإشارة إلى أن الرقابة على الوثائق يقوم بها أعوان الإدارة برتبة مفتش، هذا الأخير له حق طلب المعلومات والتوضيحات الأزمة.

¹ - نعيمة أكلي، (فعالية الرقابة الجبائية في ظل نظام معلوماتي جبائي) مداخلة في ملتقى وطني حول الرقابة

الجبائية في الجزائر -كلية الحقوق والعلوم السياسية-قسم العلوم القانونية والإدارية. جامعة 8ماي 1945
قالمة، المتعدد يومي 28 و29 أكتوبر 2015 ص5.

² - ميلود بن غماري، المرجع السابق، ص 173.

الفرع الثاني: الرقابة المعمقة

يمكن أن تتحول الرقابة على المستندات الى رقابة معمقة عندما تكشف الأخطاء في ملف العنصر الجبائي، وهو ما يؤدي إلى طلب المعلومات والتبريرات أو حتى إلى تصحيح الوضعية الجبائية.¹

تتم الرقابة المعمقة ميدانيا في الأماكن التي يزاول فيها المكلف بالضريبة نشاطه من طرف أعوان إدارة برتبة مفتش، وقد نظم المشرع الجزائري هذا النوع من الرقابة في قانون الإجراءات الجبائية على ثلاث صور:

أولاً- التحقيق في المحاسبة

هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، أو الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها،² وقد نصت عليه المادة 20 مكرر فقرة 1 قانون الإجراءات الجبائية بقولها " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها....." وعليه فإن الهدف الأساسي من وراء عملية التحقيق المحاسبي

¹ _ إسماعيل صاري، (تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها مع الإشارة لمديرية الضرائب لولاية المدية)،
المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، عدد 01، أبريل 2014 ص 212.

² _ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتحقيقات، 2017
ص 08.

هو إبراز كل الأخطاء و الإغفالات المتضمنة محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة وعاء مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة.¹

لقد أحاط المشرع الجزائري إجراء هذا النوع من الرقابة بشروط محددة بينها المادة 20 فقرة 02 إلى الفقرة 09 والتي ينبغي على أعوان الإدارة الضريبية احترامها وإلا كانت إجراءات الرقابة الجبائية غير مقبولة من الناحية القانونية، ويكفي الدفع من طرف المكلف بتخلف أحد هذه الشروط المذكور من أجل إلغاء نتائج الرقابة الجبائية²

ثانيا - التحقيق المصوب في المحاسبة

استحدث هذا النوع من الرقابة بموجب قانون المالية التكميلية لسنة 2008 الصادر بموجب الأمر 02-08 المؤرخ في 24 يوليو 2008 في المادة 22 منه، وهو التحقيق المنصوص عليه في المادة 20 مكرر فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية حيث نصت على " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة، أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية... " وطبقا لنفس المادة فإن هذا التحقيق يتم في حالة وجود شك لدى الإدارة الجبائية حول صدق المستندات أو الاتفاقيات المبرمة من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الضريبية ، ويخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في تحقيق المحاسبة ، ماعدا ما ذكر في الفقرتين 04-05 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

¹ _ بوعلام ولهي، (نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة -حالة الجزائر-) مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، المنعقد 20-21 أكتوبر 2009 ص 07.

² _ يوسف قاشي، (محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية) سنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند اولحاج، البويرة، 2014-2015 ، ص 58

تجدر الإشارة الي أن ممارسة التحقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب.¹

ثالثا - التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يستهدف هذا النوع من التحقيق الأشخاص الطبيعية ويقصد به حسب ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به أي بصفة عامة التأكد من تصريحات الدخل الإجمالي (المداخل العقارية المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية...الخ) وهو ما نصت عليه المادة 21 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية، والهدف من هذا التحقيق بحسبها هو التحقق من صحة المداخل التي صرح بها المكلف بالضريبة والتأكد من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة والذمة او الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى.

إن معايير اختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من الرقابة تتمثل في الآتي:²

- 1.الأشخاص الذين يبين التحقيق في ملفاتهم الخاصة بالضريبة على الدخل (IRG) وجود تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف العامة والجلية التي قاموا بها
- 2.الأشخاص الذين خضعوا للمراقبة الجبائية في المحاسبة ولم ينتج عنها تسويات مقبولة تعكس الحقيقة.

¹ المادة 20 مكرر فقرة 6 من قانون الإجراءات الجبائية.

² _بوعلام ولهي، (نحو إطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة، حالة الجزائر) المرجع السابق ص 09.

3.الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي غير أن مسار حياتهم يظهر مؤشرات ودلائل تبرز مداخل هامة مخفية، مع العلم ان هذه المعايير ليست هي الوحيدة، فالإدارة لها حق اختيار الأشخاص الخاضعين تبعا لمعايير تراها مناسبة.

تبعا لما سبق تناوله حول أشكال الرقابة الجبائية لابد من الإشارة الى أنه وفي مقابل السلطات التي خولها المشرع الجزائري للإدارة الضريبية أثناء القيام بالرقابة الجبائية، أعطت ضمانات للمكلف بالضريبة لحمايته من تعسف الإدارة أهمها:

- الإعلام المسبق بالتحقيق بواسطة إرسال أو تسليم إشعار، وتمكين المكلف بالضريبة من مدة للتحضير.

- الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار أثناء إجراء التحقيق.

- تحديد مدة إجراء التحقيق حسب نوع التحقيق الذي تقوم به الإدارة.

- عدم إمكانية إجراء تحقيق جديد.

يجب على الأعوان المحققين احترام هذه الضمانات، أما في حالة الإخلال بها فإنه يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق.¹

¹ _ رضا خلاصي، المرجع السابق ص 227.

ملخص

تطرقنا في الفصل الأول إلى أهم المراحل التي مر بها النظام الجبائي الجزائري بعد الاستقلال، والتي تميزت بعدم الاستقرار تماشيا مع التغيرات الاقتصادية والسياسية، إلى أن دخلت مرحلة الإصلاحات التي مازالت مستمرة إلى الآن تبعا للمتغيرات الوطنية والدولية، لنتناول بعدها كضرورة إلى أهم أنظمة فرض الضريبة التي تعتمد الإدارة الجبائية الجزائرية لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، حيث يخضع المكلفون بها إما لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الذي استحدث سنة 2007 ليحل محل النظام الجزافي السابق، وإما لنظام الربح الحقيقي، أو للنظام المبسط للمهن غير التجارية الذي أعيد العمل به بعد أن كان ملغى، كل حسب وضعيته المالية والمهنية، مع جواز اختيار الأشخاص الطبيعيين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة للنظام الحقيقي، على أن يكون هذا الاختيار لا رجعة فيه.

كما تناولنا أهم وسيلة تمتلكها الإدارة الجبائية لمراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة وهي الرقابة الجبائية، أين يتم إتباع مجموعة من الإجراءات والعمليات للتأكد من مصداقية التصريحات الضريبية تحسبا لأي تجاوزات أو انحرافات بهدف حماية أهم مصادر تمويل الخزينة العمومية.

الفصل الثاني

قمع جريمة الغش الضريبي

تمهيد

تعد الضريبة من أهم المصادر التمويلية للخبزينة العمومية، بل وتعتبر مصدرا أوليا في عملية التمويل في بعض الدول، الجزائر وكغيرها تعتمد على الضريبة كمصدر تمويل للخبزينة العمومية، غير أنها لا تحتل الصدارة في ذلك، وهذا ما جعل المشرع الجزائري يولي أهمية كبيرة لتنظيمها وتوفير الحماية القانونية لها وهو ما كرسه الدستور الجزائري. ولمواجهة أي عمل غير مشروع من شأنه أن يمس بهذا المصدر التمويلي المهم للخبزينة العمومية، أقر لها المشرع الجزائري عقوبات بموجب نصوص قانونية خاصة وأخرى بموجب قانون العقوبات الجزائري.

وهذا ما سوف نتطرق إليه في المبحث الأول الذي نتناول فيه ماهية الغش الضريبي، والمبحث الثاني نتطرق فيه إلى إجراءات المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي.

المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي

يعتبر الغش الضريبي من أخطر الظواهر على اقتصاديات الدول، نظرا لما له من تأثير سلبي على إيرادات الخزينة العمومية، مما يهدد الأمن الاقتصادي، وقد شغلت هذه الظاهرة اهتمام القانونيين والاقتصاديين على حد سواء لتعقدها وصعوبة تحديد مفهوم لها رغم عالميتها، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الغش الضريبي في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فخصصناه لدراسة أركان جريمة الغش الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي

يصعب تحديد وضبط مفهوم الغش الضريبي نظرا لارتباطه بعدة مفاهيم أخرى مشابهة له، والتي سعى من خلالها المكلف للتهرب من الضريبة وتجنبها، وقد تعددت واختلفت المفاهيم المتعلقة بالغش الضريبي باختلاف نظرة الفقهاء والباحثين الذين تناولوا هذه الظاهرة بالبحث والتحليل.

تم تقسيم هذا المطلب إلى ثلاث فروع، الفرع الأول يتناول تعريف الغش الضريبي، والفرع الثاني يتطرق إلى أسباب الغش الضريبي، فيما تناول الفرع الثالث أنواع الغش الضريبي.

الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي

نظر لعدم وجود تعريف دقيق نهائي وشامل للغش الضريبي فقد تعددت واختلفت التعاريف، لذلك سنستعرض مجموعة منها فيما يلي:

عرف الأستاذ محمد عباس محرزى الغش الضريبي بأنه تلك السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل، وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي كلها ممارسات غير مشروعة.¹

فيما عرفه الأستاذ ناصر مراد على أنه عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع، أو تفسير مزل، ومن أجل ذلك سيعمل المكلف طرق الغش والاحتيايل مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون.²

كما عرف الغش الضريبي بأنه خرق للقانون الجبائي بهدف التهرب من فرض مادة الضريبة وتخفيض أساس تقديرها.³

أما المشرع الجزائري وكغيره من التشريعات لم يقدم تعريفا للغش الضريبي، بل اكتفى بذكر بعض الأفعال التي تعتبر أعمال غش ضريبي، نص عليها في مختلف التقنيات الجبائية.

مما سبق نستخلص أن الغش الضريبي هو خرق وانتهاك ومخالفة المكلف بالضريبة للقوانين الجبائية السارية المفعول، هدفه التملص من دفع الضريبة بصورة كلية أو جزئية باستعماله كل الطرق الاحتيايلية والتدلسية.

¹ _ محرزى محمد عباس، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، (دون طبعة)، الجزائر 2008، ص170.

² _ مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، (دون طبعة)، الجزائر 2003 ص 155.

³ _ ياقوت أوهيب بن سالم، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي، جامعة الجزائر، 2002_2003، ص 07.

الفرع الثاني: أسباب الغش الضريبي

نتيجة للتزايد الذي يشهده حجم النشاطات الاقتصادية وتزايد عدد السكان، فقد أدى ذلك إلى تزايد الغش الضريبي تبعاً، وبالتالي حرمان الخزينة العمومية من أموال معتبرة سنوياً تحتاجها لتغطية نفقاتها، وهذا يعود لأسباب ودوافع كثيرة يمكن عرضها فيما يلي:

أولاً_ الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة

1. الأسباب النفسية

وتتمثل في:

-تولد الشعور لدى المكلف بالضريبة بأنه مجبر على دفع الضرائب دون أن يتحصل على مقابل لذلك، يدفعه إلى السعي بكل الطرق للتخلص منها، ومما ساهم في ذلك غياب الوعي الأخلاقي.

-اعتقاد البعض من الأفراد بأن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفاً مخالفاً للقانون ولا يشكل خسارة لأحد ما دامت الدولة شخص معنوي وبالتالي عدم إيفائهم بالتزاماتهم الجبائية، وهذا راجع لنقص الوعي الضريبي.¹

2. الأسباب الاقتصادية

-إن تدهور الأوضاع الاقتصادية في أي بلد، يؤدي بالتبعية إلى تدهور الوضعية المالية والاقتصادية للمكلف بالضريبة، بحيث يصبح عاجزاً عن أداء التزاماته الضريبية مما يشكل دافعاً له للتخلص من هذا العبء بكل الطرق الممكنة.

¹ _ سليمة فرحات، فايذة صباحي، جريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة 2017-2018 ص 13.

ثانيا- أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية والتشريع الجبائي

- 1- ضعف الإدارة الجبائية بسبب نقص الإمكانيات المادية والبشرية، مما يصعب التحكم في عملية التحصيل الضريبي والمراقبة الجبائية.
- 2- انتشار الرشوة والفساد الإداري بسبب تردي وضعية أعوان الإدارة، مما يجعلهم عرضة للرشاوى وبالتالي التساهل في متابعة ممارسات الغش الضريبي.
- 3- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات.
- 4- تعقيد الإجراءات الخاصة بعملية التحصيل الضريبي، بسبب غموض بعض التشريعات الجبائية والثغرات التي تعترتها، مما يفتح المجال لاستغلالها للتخلص من الضريبة.
- 5- عدم فاعلية الرقابة.

الفرع الثالث: أنواع الغش الضريبي

للغش الضريبي عدة تصنيفات يمكن إيجازها فيما يلي:

أولاً- من حيث طبيعته: يصنف إلى غش بسيط وغش مركب

- 1- الغش البسيط: يقوم فيه المكلف بالضريبة بالتملص من أداء الضريبة عن قصد وسوء نية، دون اللجوء إلى الطرق الاحتيالية، كامتناعه عن بعض الإجراءات الملزم بها قانوناً لعرقلة عمل الإدارة الضريبية في تقدير المادة الخاضعة للضريبة.
- 2- الغش المركب: يقوم فيه المكلف بالضريبة عن قصد وسوء نية وباستعمال طرق احتيالية وتدليسيه، لتضليل الإدارة الجبائية وعرقلة عملية التحصيل الضريبي بهدف التخلص من الضريبة.

ثانيا - من حيث النطاق الإقليمي: ويصنف إلى غش وطني وغش دولي:

- 1- الغش الضريبي الوطني: يقع نطاق هذا الغش داخل حدود الوطن بحيث يكون المكلف بالضريبة في مواجهة الإدارة الضريبة لبلده، وتحت طائلة التشريعات الجبائية الوطنية.
- 2- الغش الدولي: يتعدى نطاق هذا الغش حدود الوطن، ظهر مع اتساع المبادلات التجارية بين الدول، ويتمثل الغش الضريبي الدولي في التهرب من ضريبة البلد الذي حققت في الأرباح، ونقلها إلى بلد آخر يتميز نظامه الضريبي بتسهيلات ومرونة جبائية.¹

المطلب الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي

لما كان الغش الضريبي أخطر الظواهر الاقتصادية التي تستهدف الاقتصاد الوطني، جرمه المشرع الجزائري بواسطة أحكام خاصة وردت في قوانين مختلفة، وعلى غرار الجرائم العادية فإنه ولقيام جريمة الغش الضريبي لابد من توافر أركان قيام الجريمة وهي، الركن الشرعي، المادي والمعنوي وهو ما سنتناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول: الركن الشرعي في جريمة الغش الضريبي

يتمثل الركن الشرعي في النصوص القانونية التي تجرم الفعل المرتكب وتطبق عليه عقوبة محددة، فلا تجريم دون نص قانوني.

استنادا إلى نص المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري التي تنص على أنه " لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير أمن بغير قانون " ، فإن تجريم أفعال الغش الضريبي تستشف من مجموعة النصوص القانونية المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في المادة 303 ف 1 بقولها " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا "، وقد نص عليه أيضا في قانون التسجيل تحت

¹_ نقلا عن ياقوت أوهيب بن سالم، المرجع السابق ص 12.

عنوان الغش الجبائي في المواد من 119 إلى 121 ومثله في قانون الطابع في المواد 117-118.

الفرع الثاني: الركن المادي في جريمة الغش الضريبي

يقوم الركن المادي لجريمة الغش الضريبي على ثلاث عناصر:

أولاً- استعمال طرق احتيالية أو تدليسية

لم يحدد المشرع في القوانين الضريبية هذه الطرق بدقة وإنما اكتفى بتعداد بعض الأعمال على سبيل المثال لا الحصر التي اعتبرها طرقاً تدليسية ومن بين تلك الطرق نذكر ما يلي:

-إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين وخاصة المبيعات بدون فوترة.¹

-كل من قام بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة أوردها في الجدول المفصل الخاص بالزبائن بمناورات التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة.²

-تقديم الأوراق المزورة أو غير الصحيحة كدعم للطلبات التي ترمي للحصول إما على تحقيق الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو إرجاعها، وإما على الاستفادة من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة.³

-الإغفال عن التصريح بمداخل المقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما عن قصد.⁴

¹ المادة 193 ف 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² المادة 228 ف2 نفس المرجع.

³ المادة 533 من قانون الضرائب غير المباشرة

⁴ المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الاعمال.

وتتار بشأن الركن المادي لهذه الجريمة إشكالية قانونية مهمة جدا لمساسه بمبدأ الشرعية وتحديد نص المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائي التي تنص على أنه لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير أمن بغير قانون، فالنصوص المجرمة والمعاقبة عن جريمة الغش الضريبي لم تحدد الطرق الاحتمالية والمناورة التي تشكل جوهر الركن المادي للجريمة على سبيل الحصر كما يقتضيها القانون، بل جاءت فضفاضة بحيث لا يمكن حصرها، مما يؤدي لا محالة إلى التعسف في حق المكلف بالضريبة من قبل إدارة الضرائب التي تملك سلطة تقدير الوقائع والقول ما إذا كانت تعتبر طرقا تدليسية واحتمالية أم لا¹

ثانيا _ التملص الكلي أو الجزئي من أداء الضريبة

إن التخلص من أداء الضريبة كلها أو جزئها هو إعفاء الجاني من الالتزام بأداء الضريبة أو التخفيف من عبء هذا الالتزام.²

وقد اختلف التعبير عن التملص الكلي أو الجزئي في التقنيات الجبائية باختلاف النطاق الجبائي الذي تسري عليه الضريبة ففي المادة 303 ف 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نجد عبارة "... أو تصفيته كليا أو جزئيا..." ونفس العبارة في المادة 119 ف1 من قانون التسجيل "...كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا.." بينما استعمل قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 532 "...أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة..." أما في قانون الرسوم على رقم الأعمال فقد ورد في المادة 117 "...أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية..." وفي

¹ _ نور الدين بن شيخ ، شهرزاد دراجي، (جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري) مجلة المعارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 2، العدد3، سنة 2021 ص 22.

² _ شريف بغني، (الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها - جريمة الغش الضريبي نموذجا)، مجلة البحوث القانونية والسياسية، جامعة مولاي طاهر، سعيدة، العدد 13 ديسمبر 2019 ص108.

المادة 34 ف1 من قانون الطابع ورد تعبير "...كل من نقص أو حاول الإنقاص كليا أو جزئيا.. "

ثالثا_ العلاقة السببية بين التملص من أداء الضريبة والطرق الاحتمالية

حتى تكون الجريمة تامة وتستدعي المتابعة الجزائية لابد أن تكون هناك علاقة سببية قائمة بين التملص من الضريبة والأساليب الاحتمالية لمستعملة من المكلف بالضريبة، فإذا كان التخفيض من قيمة الضريبة ناتجا عن خطأ من الإدارة فلا يتحمل الممول نتيجة ذلك ولا يرتكب الجريمة، وإذا تداخلت عدة أسباب ساهمت في التملص من الضريبة فالقضاء الجزائي درج على الأخذ بالسبب المباشر والفوري لحدوث النتيجة.¹

ومما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الجزائي في المادة 303 من ق.ض.م.ر.م لم يفرق بين التملص ومحاولة التملص من حيث التجريم، فقيام المكلف بسلوك إحدى الطرق المعتبرة تدليسية أو احتمالية وفق القانون للتملص من أداء الضريبة دون تحقق النتيجة، لا يعفيه من العقوبة وهو أمر أصاب فيه المشرع حفاظا على أهم مصادر تمويل الخزينة العمومية.

الفرع الثالث: الركن المعنوي في جريمة الغش الضريبي

إضافة إلى الركن الشرعي والمادي في جريمة الغش الضريبي، لابد من توافر الركن المعنوي لقيامها.

إن المقصود بالركن المعنوي هو القصد الجنائي حيث تتجه إرادة المكلف بالضريبة إلى التملص من أدائها سواء كليا أو جزئيا، و فضلا عن القصد العام المتمثل في علم المكلف بالضريبة بارتكابه أفعال تشكل جريمة مع اتجاه إرادته إلى فعل ذلك فإن القانون يتطلب قصدا خاصا، ويقصد به أن تتجه نية المكلف التخلص من أداء الضريبة كليا

¹ _منصور رحمانى، القانون الجنائي للمال والأعمال، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزء 1، (دون طبعة، دون سنة نشر)، ص 150.

أو جزئياً يؤدي إلى حرمان الإدارة الجبائية من الحصول على حقها في هذه الضريبة، وتجدر الإشارة إلى أنه متى توافر هذا القصد فإنه لا يجوز للجاني أن يدفع التهمة عنه بدعوى أن التزوير شاب البيانات التي قدمها للإدارة لم يتسبب فيها شخصياً إنما ارتكبتها واعتمدها المحاسب¹.

المبحث الثاني: إجراءات المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي

خص المشرع الجزائري جريمة الغش الضريبي باعتبارها من أخطر الجرائم الاقتصادية لما لها من تداعيات خطيرة على الاقتصاد الوطني، خصها بإجراءات وتدابير تختلف عن تلك المتبعة في الجرائم العادية سواء من حيث إجراءات المتابعة أو من حيث العقوبات المقررة لها، ولذلك سنتناول في المطلب الأول إجراءات المتابعة لنتناول بعدها حملة العقوبات المقرر لها في المطلب الثاني.

المطلب الأول: إجراءات المتابعة في جريمة الغش الضريبي

إن سعي المكلف بالضريبة للتملص منها باستعماله أساليب وطرق تدليسيه ذات طبيعة تقنية، دفع بالمشرع إلى إفراد جريمة الغش الضريبي بإجراءات خاصة في الإثبات والمعينة والتحقيق وحتى في تمييز الأشخاص الذين لهم سلطة الإثبات، ونفس الأمر انتهجه المشرع في إجراءات تحريك الدعوي العمومية في جريمة الغش الضريبي، التي تختلف عن دعاوي القانون العام. وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي وكذا إجراءات تحريك الدعوي العمومية.

الفرع الأول: الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي

لم يحدد المشرع الجزائري فئة الأشخاص المؤهلين لإثبات جريمة الغش الضريبي في قائمة محددة، بل أشار إليهم في بعض القوانين الجبائية.

¹ _ شريف بغني، المرجع السابق ص 111.

نصت المادة 504 من قانون الضرائب غير المباشرة على أن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمحلفين قانونا مكلفون على الخصوص لإثبات المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، لتوسع من فئة الأشخاص المؤهلين لتشمل أعوان الجمارك وبصفة عامة جميع مستخدمي الإدارة المالية وكذا مستخدمي الدرك وجميع أعوان مصالح الجسور والطرق المأذون لهم بموجب القانون بتحرير محاضر، وكذا رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم ومحافظي الشرطة والمندوبون الغائبون وأعوان الشرطة البلدية.

كما خول قانون الرسوم على رقم الأعمال مهمة الإثبات لضباط الشرطة القضائية أو أعوان الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الدرك أو قمع الغش والمخالفات الاقتصادية.

أما في القوانين التي لم يذكر فيها فئة الأشخاص المؤهلون لإثبات الجريمة فإنه يثور تساؤل حول ما إذا كان بإمكان ضباط الشرطة القضائية القيام بذلك، وفي هذا المجال نورد موقف الفقه من هذا الجانب ، حيث يرى جواز الإثبات انطلاقا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الاختصاص العام في إثبات الجرائم، ويكون من صلاحيتها البحث وجمع الدلائل في كل الجرائم ما لم يتقيد بنص صريح، ولا يجوز إذا تم الأخذ بعين الاعتبار إلى خصوصية هذا النوع من الجرائم التي تهم بالدرجة الأولى وعاء الضريبة التي تختص بها إدارة الضرائب دون سواها.¹

يتمتع الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي بصلاحيات منحها إياهم المشرع من أجل القيام بالتحقيق والتحري عن جريمة الغش الضريبي أهمها:

¹ _ سليمة فرحات، فايزة صباحي، المرجع السابق، ص 46، 47.

-تحرير محاضر لإثبات المخالفة وفقا لنص المادة 504 ق.ض.غ.م، هذه المحاضر تخضع لإجراءات شكلية وجب احترامها كتاريخ تحريره ونوع المخالفة...الخ، وتكون لها قوة إثبات مطلقة.

-سلطة اتخاذ التدابير التحفظية حيث يجوز لهم استنادا على المادة 501 في ق.ض.غ.م حجز وسائل الغش.

-القيام بالمعاينات والتحقيقات التي تبدو لهم ضرورية مع احترام المواعيد المحددة وهو ما تنص عليه المواد 22-23-24 ق.إ.ج.

-طلب التبريرات والمعلومات والتوضيحات كتابيا من المكلفين من الضريبة وفق المادة 19 من ق.إ.ج.

-حق الاطلاع على السجلات والوثائق والمستندات لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات الخاصة...الخ، طبقا لنص المادة 45-46 ق.إ.ج.

الفرع الثاني: تحريك الدعوى العمومية

تخضع المتابعات القضائية في جريمة الغش الضريبي من حيث مباشرتها أو توقيفها إلى القواعد المقررة في قانون الإجراءات الجبائية:

أولا- تقديم الشكوى

على خلاف الأصل أين تباشر النيابة العامة تحريك الدعوى العمومية من تلقاء نفسها ، فإن المشرع ربط سلطة النيابة العامة في مباشرة الدعوى في جريمة الغش الضريبي بضرورة تقديم طلب من إدارة الضرائب وهو ما نصت عليه المادة 104 ف1 من ق.إ.ج بقولها " تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناءا على شكوى من مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب" علاوة على ذلك اشترط المشرع الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة

لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها المديرية الولائية للضرائب حسب المادة 104 ف2 ق.إ.ج.

يرى الأستاذ أحسن بوسقيعة " أن سبب في اشتراط تقديم الشكوى في الجرائم الضريبية هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية من التفاهم، حيث خول القانون لهذه الإدارة سلطة تقديم ملائمة تقديم شكوى بناء على ملامح الظروف السائدة والتي يتضح منها اتجاه نية المكلف للتملص من الضريبة، ويترتب على بطلان الدعوى إذا رفعت قبل صدور شكوى من إدارة الضرائب بطلانا مطلقا " ¹

وتجدر الإشارة إلى أن اشتراط تقديم الشكوى لا يستوجب من إدارة الضرائب القيام مسبقا بإنذار المعني بأن يقدم أو يكمل تصريحه أو يسوي وضعيته إزاء التنظيم الجبائي ²

ثانيا- الجهة القضائية المختصة بالفصل في جريمة الغش الضريبي

خرج المشرع الجزائري عن القاعد العامة في الاختصاص المحلي والتي تعتبر من النظام العام، حيث نصت عليه المادة 329 من ق.إ. الجزائرية والتي جاء فيها " يختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم ولو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر"، إذ أخضع المشرع الجزائري مسألة الاختصاص في جريمة الغش الجبائي لاختيار إدارة الضرائب على أن

¹ _نادية بولجة، النظام القانوني لجريم الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو 27-10-2016 ص113

² _جمال أولعربي، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو 30-04-2013، ص39.

يؤول الاختصاص للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصه مكان الحجز أو مقر المؤسسة.¹

ثالثا - سحب الشكوى

تنتهي الدعوى الجبائية في جريمة الغش الضريبي بسحب الشكوى طبقا لنص المادة 104 مكرر م ق.إ.ج حيث يمكن لمدير كبريات المؤسسات ومديري الضرائب بالولاية سحب شكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية واكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد على نحو منصوص عليه في نفس المادة.

وعليه ، إذا تم سحب الشكوى وكان الملف لدى السيد وكيل الجمهورية لم يتصرف فيه بعد، فإن هذا الأخير ملزم بحفظ الدعوى بموجب مقرر الحفظ، أما إذا كان الملف لدى قاضي التحقيق فإنه يصدر أمرا بانقضاء الدعوى العمومية بسبب سحب الشكوى، أما في مرحلة المحاكمة فإن قاضي الحكم يحكم بوقف إجراءات المتابعة الجزائية.²

المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي

أقر المشرع الجزائري عقوبات جزائية على جريمة الغش الضريبي، والتي يختلف مقدارها ونوعها باختلاف نوع الضريبة المتملص منها، فقد تكون عقوبات أصلية أو تبعية ويتضح ذلك في النصوص التشريعية الضريبية المختلفة التي حدد فيها المشرع الحد الأدنى والحد الأعلى للعقوبة، كما أقر العقوبة الجبائية والمتمثلة في الغرامة والمصادرة التي تهدف الى استرجاع المبالغ المالية المتملص منها للخزينة العمومية للدولة، هذا وتوقع العقوبات على الأشخاص الطبيعية والأشخاص المعنوية.

¹ _ عبد الحليم بن بادة، المسؤولية الجزائية للمؤسسات الاقتصادية عن جريمة الغش الجبائي، مذكرة لنيل

شهادة الدكتوراه في القانون العام-جامعة غرداية 2017-2018، ص 268.

² _ نورالدين بن شيخ، شهرزاد دراجي، المرجع السابق ص 25.

الفرع الأول: العقوبات المقررة للأشخاص الطبيعية

يكون المتهم بارتكاب جريمة الغش الضريبي مهددا بتوقيع عقوبات جزائية أصلية وتكميلية، وكذا عقوبات جبائية.

أولا- العقوبات الجزائية

وتتمثل هذه العقوبات في عقوبات أصلية وأخرى تكميلية.

1-العقوبات الأصلية

تتمثل هذه العقوبات في الحبس والغرامة المالية، حيث نصت المادة 303 من ق.ض.م.ر.م على عقوبة الحبس التي ترتفع مدتها بارتفاع قيمة الحقوق المتملص منها كما يلي:

- الغرامة من 50.000 الى 100.000 دج عندما لا يتجاوز قيمة الحقوق المتملص منها 100.000 دج.

- الحبس من شهرين (2) الى ستة أشهر (6) وغرامة ب 100.000 دج الى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ التملص 100.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج.

- الحبس من ستة أشهر (6) الى سنتين (2) وغرامة مالية من 500.000 دج الى 2000.000 دج. أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ التملص منها 1000.000 دج ولا يتجاوز 5000.000 دج.

- الحبس من سنتين (2) الى خمس سنوات (5) وغرامة مالية من 2000.000 دج، 5000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ التملص منها 5000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

- الحبس من خمس (5) سنوات الى عشر (10) وغرامة مالية من 5000.000 دج الى 10.000.000 دج او بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ التملص منها 10.000.000 دج.

فيما نصت المادة 532 ق.ض.غ.م على عقوبة الحبس من سنة إلى (5) سنوات وغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

كما نصت المادة 119 ف 2 من قانون التسجيل على عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة من 5000 دج إلى 20.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، ومثلها في قانون الطابع في المادة 34 ف1 فيما نصت المادة 33 منه على غرامة لا يمكن أن تقل عن 10.000 دج.

أما في قانون الرسوم على رقم الأعمال فقد أحالت المادة 117 منه على العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ومن أجل الردع أكثر والتصدي لهذه الجريمة ضاعف المشرع الجزائري العقوبات سواء جزائية أو جنائية في حالة العود.

الملاحظ أن المشرع الجزائري جنح جريمة الغش الضريبي مهما كانت قيمة مبلغ التملص مع تعريضه لعقوبة الحبس، بخلاف ما كان ساريا في ظل القانون السابق أي قانون المالية لسنة 2003، وتحديدًا نص المادة 303 منه التي تنص على أنه إذا تجاوز المبلغ التملص من الضريبة 1.000.000 دج تصبح الجريمة عندئذ جنائية وتخضع للإجراءات الخاصة بالجنائية، وبذلك يكون المشرع الجزائري قد أصاب في هذا التعديل نظرا لما تميز به قضاء الجرح من يسر وسرعة في الإجراءات والأجال.¹

¹ - نور الدين بن شيخ، شهرزاد دراجي، المرجع السابق ص 26.

2-العقوبات التكميلية

إضافة إلى العقوبات الأصلية المذكور أعلاه فقد نص المشرع الجزائري على عقوبات تكميلية حيث أجاز للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تحددها، أو تأمر بتعليقه في الأماكن التي تعينها، كلوح إعلانات البلدية أو المحكمة، وذلك وفقا نص المادة 303 من ق.ض.م.ر.م ف 6 والمادة 550 من ق.ض.غ.م، والمادة 120ف06 من قانون التسجيل، مع إقرار إلزامية تطبيق هاتين العقوبتين في حالة العود طبقا لنص المادة 303ف03 من ق.ض.م.ر.م والمادة 546 من ق.ض.غ.م والمادة 120 ف2 من قانون التسجيل.

كما تضمنت بعض النصوص عقوبات تكميلية أخرى كالمنع من ممارسة مهن رجال الأعمال أو مستشار جبائي أو خبير محاسب لو بصفة مسير أو مستخدم وعند الاقتضاء غلق المؤسسة، وذلك في حال العود أو تعدد الجرائم المثبتة بالإدانة بموجب حكم أو عدة أحكام تبعا لنص المادة 544 من ق.ض.غ.م.

ثانيا- العقوبات الجبائية

يكون القاضي ملزما عند الحكم بالإدانة أن يقضي بعقوبة جبائية إذا طلبت إدارة الضرائب منه ذلك، أما إذا لم تطلب ذلك، فإنه لا يحكم بها من تلقاء نفسه وهذا ما أقرته المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 07-10-1996 عن غرفة الجناح والمخالفات ملف رقم 136291.¹

وتختلف هذه العقوبة من حيث المضمون والقيمة حسب النص القانوني الذي ينص عليها، فالمادة 523 من ق.ض.غ.م أوردت عقوبة جبائية ثابتة تتراوح قيمتها ما بين 5000 دج و25000 دج أما المادة 524 ف02 فنصت على عقوبة جبائية نسبية تساوي

¹ _ نور الدين بن شيخ، شهرزاد دراجي، المرجع السابق ص 27.

ضعف الحقوق المتملص منها على ألا تقل عن 50.000 دج، ونصت المادة 114ف02 من قانون الرسم على الأعمال على أن تكون الغرامة من 1000 دج إلى 5000 دج، فيما نصت المادة 194ف1 من قانون ض.م.ر.م على غرامة جبائية محددة ب 30.000 دج

الفرع الثاني: العقوبات المقررة للشخص المعنوي من جريمة الغش الضريبي

باستثناء الأشخاص المعنوية العامة التي استبعدتها المشرع الجزائري من المسؤولية الجزائية بموجب المادة 51 مكرر من قانون العقوبات¹ تخضع الأشخاص المعنوية الخاصة عند ثبوت المسؤولية الجزائية بحكم الإدانة في جريمة الغش الضريبي، تخضع لجملة من العقوبات الجزائية والجبائية نعرضها فيما يلي:

أولاً- العقوبات الجزائية: وتنقسم إلى أصلية وتكميلية

1.العقوبات الأصلية

اعتمدت العقوبات الجبائية عقوبة أصلية واحدة تطبق على الشخص المعنوي وهي عقوبة الغرامة، ومن المعلوم أن المادة 18 مكرر من قانون العقوبات قد نصت على أن العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنائيات والجنح هي الغرامة التي تساوي من (1) إلى خمس (5) مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة، وعليه وتبعاً لذلك فإن الغرامات الجزائية المطبقة على الشخص المعنوي نصت عليها مختلف القوانين الجبائية وقد تناولها سالفاً في العقوبات المقررة للشخص الطبيعي.²

¹ المادة 51 مكرر ف1 من قانون العقوبات " باستثناء الدولة والجماعات المحلية والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام يكون الشخص المعنوي مسؤولاً جزائياً على الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك..."

² انظر الفرع الأول بعنوان العقوبات المقررة للشخص الطبيعي في جريمة الغش الضريبي ص 43.

تجدر الإشارة إلى أن الغرامات الجنائية والجبائية تتم مضاعفتها في حالة العود إلى الضعف وفق ما نصت عليه القوانين الجبائية.

2.العقوبات التكميلية

باستثناء عقوبة نشر وتعليق حكم الإدانة لم تفصل القوانين الجبائية في طبيعة العقوبات التكميلية، فقد نصت عليها باقتضاب شديد وغموض عندما نصت على عنصر العود، لذلك وجب الرجوع إلى نص المادة 18 من قانون العقوبات التي نصت على مجموعة من العقوبات التكميلية وهي:

- حل الشخص المعنوي.

- غلق المؤسسة أو فرع من فروعها لمدة لا تتجاوز الخمس سنوات.

- الإقصاء من الصفقات العمومية لمدة لا تتجاوز خمس سنوات.

- المنع من مزاوله أو عدة نشاطات مهنية أو اجتماعية بشكل مباشر أو غير مباشر نهائياً أو لمدة لا تتجاوز خمس سنوات.

- مصادرة الشيء الذي استعمل في ارتكاب الجريمة أو نتج عنها.

- نشر وتعليق حكم الإدانة.

- الوضع تحت الحراسة القضائية لمدة لا تتجاوز خمس سنوات وتنصب الحراسة على عدم ممارسة النشاط الذي أدى إلى الجريمة أو الذي ارتكبت الجريمة بمناسبةه.

ثانياً - العقوبات الجبائية

وتنقسم إلى نوعين الزيادات والغرامات الجبائية:

1. الزيادات: عبارة عن جزاءات تدفع تعويضا عن الضرر الذي أصاب الخزينة العمومية جراء تأخر المكلف عن أداء التزاماته الضريبية، تختلف باختلاف درجة المخالفة، ونطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة، كما تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة نبينها فيما يلي¹:

أ عدم التصريح

ب التأخير في تقديم التصريح

ج النقص في التصريح

2. الغرامات الجبائية: حسب الشوربجي البشرى، هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليه في القوانين الجبائية، وتقدر تلك الغرامات في الغالب بنسب معينة مما لم يؤدي من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة " الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية"²

وقد نصت مختلف القوانين الجبائية على هذه الغرامات لاسيما قانون الضرائب المباشرة والرسوم حيث نصت المادة 192 ف 2 على سبيل المثال على غرامة جبائية قدرها 1000 دج حالة لم يقدم المكلف بالضريبة الوثائق والمعلومات المطلوبة بموجب المواد 152-153-180 من نفس القانون في الآجال المحدد أو عند إثبات تصريحه وهذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها، لتتص المواد 192 مكرر-194-194 مكرر 1 تباعا على مختلف الغرامات الجبائية.

¹ _ ياقوت أو هيب بن سالم، المرجع السابق ص 42.

² _ نقلا عن عبد الحليم بن بادة - المرجع السابق ص 284.

هذا وقد نص قانون الضرائب غير المباشرة عن الغرامات الجبائية في المواد 523-
524-537-538-540 وفي قانون الرسوم على الأعمال وردت في المواد 114.
115، 116، بينما نص عليها في قانون التسجيل في المادة 120 والمادتين 35-37 في
قانون الطابع.

ملخص

تعتبر ظاهرة الغش الضريبي ظاهرة خطيرة، إذ أصبحت تمثل أهم التحديات التي تواجهها الدولة لتطبيق سياساتها الاقتصادية والاجتماعية، وهذا ما دفعنا إلى محاولة الإلمام بأهم جوانبها، ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا أنه من الصعب إعطاء تعريف دقيق لظاهرة الغش الضريبي من الناحية النظرية، وهذا راجع لاختلاف وجهات النظر التي اتخذها كل باحث كانطلاقة له لتحديد مفهومه الذي يعود إلى أسباب ودوافع متداخلة تتبين في تصرفات المكلفين بالضريبة وتدفعهم إلى التملص الكلي أو الجزئي من أداء واجبهم الضريبي.

كما أن الآليات القمعية التي تتبعها الدولة لمكافحة الغش الضريبي على قدر ما تنجح نسبيا في تحصيل الإيراد الضريبي، إلا أنها لا تضمن ديمومته، نتيجة اللجوء إلى طرق غير ودية في فض النزاعات، مما يجعل الكثير من المكلفين يتوقفون على ممارسة نشاطهم، وهذا ما يتنافى مع الهدف الأسمى لأي سياسة ضريبية وهو ديمومة الإيراد للخزينة العمومية بجعل الضريبة مصدر دائم لها.

خاتمة

من خلال دراستنا لدور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي يتأكد لدينا أن الضريبة من أهم موارد الخزينة العمومية في الجزائر، لذلك أحاطها المشرع بأهمية كبيرة من خلال نظام ضريبي محكم مستندا على ترسانة تشريعية هائلة متمثلة في القوانين الجبائية الستة وقوانين المالية بغرض حمايتها مما قد يؤدي إلى استنزافها، لأن النظام الضريبي الجزائري باعتباره نظاما تصريحا يقوم فيه المكلف بالضريبة بإيداع تصريحاته طواعية في مواعيد معينة ، فإن إمكانية التملص من أداء الواجبات الضريبية باستعمال وسائل وطرق تدليسية أمر متوقع يجب التصدي له عن طريق آليات وقائية وردعية، مما جعل المشرع يلجأ إلى استحداث الرقابة الجبائية التي تعتبر الوسيلة الأنجع لغاية الآن لمحاربة الغش الضريبي.

رغم أن الإدارة الضريبية حاولت جاهدة من خلال الرقابة الجبائية بمختلف إجراءاتها وتقنياتها محاصرة ظاهرة الغش الضريبي والحد منها، إلا أنها لم تنجح في ذلك لتعقد الظاهرة من جهة ولعدم فاعلية إجراءات الرقابة الجبائية من جهة أخرى، الأمر الذي أدى إلى اتساع الظاهرة.

ولعل أهم ما أعاق تفعيل دور الرقابة الجبائية يعود إلى عدة أسباب أهمها:

-عدم الاستقرار التشريعي فالتغير المستمر في التشريعات الضريبية قد ينتج عنه ثغرات قانونية سعى من خلالها المكلف بالضريبة التهرب منها بالإضافة إلى الغموض الذي يعتري بعض القوانين مما قد يخلق التأويلات التي تؤدي إلى صراع بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية.

-ضعف الكفاءات ونقص الخبرة لدى أعوان الإدارة المكلفين بالضريبة وعدم إلمامهم بالتشريعات والتقنيات المستحدثة.

-نقص الوسائل والإمكانيات خاصة التكنولوجيات الحديثة مما يعيق أعوان الإدارة المكلفين بالرقابة عن أداء مهامهم مثل وسائل الاتصال وأجهزة الكمبيوتر الحديثة.

هذا ولا تتعلق الصعوبات والعراقيل التي تحد من فعالية الرقابة بالنظام والإدارة الضريبية فقط، بل للمكلفين بالضريبة دور في ذلك بسبب نقص الوعي الضريبي لديهم حيث يسود الاعتقاد أن أداء الضريبة هو إجحاف في حقهم مما يدفعهم إلى التملص من أداء واجباتهم فضلا عن ذلك ظهور السوق السوداء التي تمارس فيه الأنشطة التجارية بعيدا عن الرقابة الجبائية.

-عدم تعاون بعض المؤسسات والهيئات مع الإدارة الضريبية بإفادتها بالمعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة كالبنوك التي تتماطل في الكشف عن حسابات عملائها.

مما سبق يمكن القول إنه ولتحسين نظام الرقابة الجبائية لتفعيلها أكثر بهدف مكافحة الغش الضريبي لأبد من اتخاذ جملة من الإجراءات تتمثل في:

-تطوير النظام الضريبي عن طريق رقمته مما يسهل على المكلفين بالضريبة أداء واجباتهم الضريبية دون الحاجة للتقل.

-ربط مختلف الإدارات والهيئات العمومية بإدارة الضرائب لتسهيل عملية الاطلاع والحصول على المعلومات.

-الرفع من كفاءة أعوان الإدارة الضريبة عن طريق دورات التكوين والتربصات الدورية خارج الوطن لاسيما في الدول التي تشهد تطورا في مجال القانون الجبائي، إضافة إلى رفع أجورهم للحيلولة دون اللجوء إلى الرشوة.

-توسيع صلاحيات أعوان الإدارة.

-نشر الوعي لدى المكلفين بالضريبة عن طريق حملات توعية ودورات تحسيسية لتعزيز ثقتهم بالإدارة الجبائية.

-الأخذ بعين الاعتبار نتائج الرقابة الجبائية ودراساتها لمعرفة مواضع الخلل من أجل تقادي الأخطاء.

-مراجعة العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي، بجعلها أكثر تناسبا مع خطورة الوسائل التدليسية والاحتياالية وليس مع قيمة المبالغ المالية المتملص منها، إضافة الى ضرورة تحديد الممارسات التي تعتبر تدليسية على سبيل الحصر لا على سبيل المثال من اجل ضمان حقوق المتقاضي وتسهيل مهمة القاضي.

-العمل على تكوين قضاة متخصصين في مجال الجرائم الاقتصادية لاسيما الضريبية خاصة بعد المنعرج الخطير الذي أخذته جريمة الغش الضريبي لارتباطها بعدة جرائم أخرى كتهبيض الأموال والرشوة.... الخ

-عدم حصر تقديم شكوى الغش الضريبي في يد الإدارة الضريبية وفتح المجال للنياابة العامة في تحريك الدعوى الجبائية.

الملاحق

قائمة المصادر والمراجع

النصوص القانونية

- دستور الجزائر الصادر في 30 ديسمبر 2020 الجريدة الرسمية عدد 82.
- الأمر رقم 10/14 المؤرخ في 30-12-2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015.
- الأمر رقم 16/21 المؤرخ في 30-12-2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2022.
- قانون الإجراءات الجبائية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2022.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2022.
- قانون الضرائب غير المباشرة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2022.
- قانون الطابع، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2022.
- قانون التسجيل، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2022.
- قانون الرسوم على رقم الأعمال.
- قانون الإجراءات الجزائية.
- قانون العقوبات.
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، مديرية الأبحاث والتحقيقات.

الكتب:

- بوعلام ولهي، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، المنظمة العربية للتسمية الإدارية - جامعة الدول العربية- القاهرة، مصر 2019.
- مراد ناصر، الإصلاح الضريبي في الجزائر في الفترة 1992-2003 - منشورات البغدادي - الجزائر. (دون طبعة، دون سنة نشر)

- مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق - دار هومة-الجزائر 2003.
- رضا خلاطي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع-الجزائر 2014.
- محمد عباس محززي، اقتصاديات الجبائية والضرائب - دار هومة- الجزائر 2008.
- منصور رحمني، القانون الجبائي للمال والأعمال - دار العلوم للنشر والتوزيع-الجزء 1. (بدون طبعة).

المذكرات والأطروحات:

- المبلود بن غماري-الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية- أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان 2017-2018.
- جمال أولعربي-دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي- مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو 30-04-2013.
- حم الحبيب مشري-السياسة الضريبية وأثرها على الإشهار في الجزائر-مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، جامعة
- حوبلي عفاف-فعالية النظام الجبائي الجزائري في تمويل الخزينة العمومية -مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي 2018-2019.
- سليمة فرحات، فائزة صباحي-جريمة الغش الضريبي - مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة آكلي محند والحاج البويرة. 2017.
- عبد الحليم بن بادة-المسؤولية الجزائية للمؤسسات الاقتصادية عن جريمة الغش الجبائي-أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، جامعة غرداية 2017-2018.
- فائزة عليلي، فاطمة بوتيار-الإصلاح الضريبي في الجزائر-مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة الجيلاني بونعامة، خميس مليانة 2014-2015.
- فتيحة قرقوس - مديرية كبريات المؤسسات-أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص - جامعة الجزائر1، بن يوسف بن خدة 2017.

- نادية بولجة-النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي - مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو 27-10-2016.

- ناصر رحال-سياسة مكافحة الغش والتهرب الضريبي، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب - أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص مؤسسات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر 2013-2014.

- ياقوت أوهيب بن سالم - الغش الضريبي - مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجبائي والعلوم، جامعة الجزائر 2002-2003.

المقالات:

- إسماعيل صاري، "تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها مع الإشارة لمديرية الضرائب لولاية المدية" - المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، عدد 01 أفريل 2014.

- شريف بغني- "الجريمة الضريبية والأليات القانونية لمكافحتها"-جريمة الغش الضريبي نموذجاً-مجلة البحوث القانونية والسياسية-جامعة مولاي طاهر -سعيدة-الجزائر العدد 13ديسمبر 2019.

- صافية لشلح، "تفعيل دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي"، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية -المجلد 2 -العدد 2. ديسمبر 2018.

- نجاة نوي، "دور مركز الضرائب في تحسين الخدمة المقدمة للمكلفين"، مركز الضرائب، البويرة نموذجاً، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد 4، العدد 1، 2021.

- نور الدين بن شيخ، شهرزاد دراجي، "جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري" -مجلة المعارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 2 -العدد 3، 2021

-عيسى سمعين "دراسة الفعالية الجبائية للنظام الجبائي الجزائري في ظل تراجع أسعار البترول وتداعيات جائحة كورونا، الفترة (2016.2021)" مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 17، العدد 24 -نوفمبر 2021.

المدخلات العلمية:

- بوعلام ولهي (نحو إطار مقترح لتنفيذ آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة) قالمة، الجزائر، مداخلة في الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 20-21 أكتوبر 2009.

- نعيمة أكلي (فعالية الرقابة الجبائية في ظل نظام معلوماتي جبائي) مداخلة في الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر-كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم القانونية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة 28-29 أكتوبر 2015.

المحاضرات:

- يوسف قاشي (محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية) سنة أولى ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة 2014-2015.

المواقع الالكترونية:

- للمديرية العامة للضرائب www.mfdgi.gov.dz.

الفهرس

إهداء.....	أ
إهداء.....	ب
شكر وتقدير.....	ج
ملخص.....	د
قائمة المختصرات.....	هـ
مقدمة.....	1
الفصل الأول.....	5
أساس الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري.....	5
المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري.....	6
المطلب الأول: تطور النظام الضريبي الجزائري.....	6
المطلب الثاني: أنظمة فرض الضريبة في التشريع الجزائري.....	12
المبحث الثاني: ماهية الرقابة الجبائية.....	18
المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.....	18
المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية.....	22
ملخص.....	28
الفصل الثاني.....	29
قمع جريمة الغش الضريبي.....	29
المبحث الأول: ماهية الغش الضريبي.....	30
المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي.....	30
المطلب الثاني: أركان جريمة الغش الضريبي.....	34
المبحث الثاني: إجراءات المتابعة والعقاب في جريمة الغش الضريبي.....	38
المطلب الأول: إجراءات المتابعة في جريمة الغش الضريبي.....	38
المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجريمة الغش الضريبي.....	42

50	ملخص
51	الخاتمة
54	الملاحق
55	قائمة المصادر والمراجع
59	الفهرس

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

**MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES**

**RAPPORT D'INSTRUCTION POUR PROPOSITION
DE DEPOT DE PLAINTE**

1. DESIGNATION DU CONTRIBUABLE :

- Qualité et affiliation complète de la personne juridiquement responsable de l'entreprise :
- activité et raison sociale :
- numéro d'identification fiscale (NIF) :
- adresse personnelle et professionnelle :

2. CONSTATATION DE L'INFRACTION :

- Services ayant constaté l'infraction :
- nature de l'infraction :

3. IMPOSITIONS ETABLIES :

- Nature et montant des impositions établies/ mentionnés par exercice :
- taux et montant de la pénalité infligée:
- numéro du rôle et sa date de mis en recouvrement :
- Désignation des actes de poursuites engagés :

4. AVIS DU CHEF DE BUREAU DU CONTENTIEUX JUDICIAIRE :

5. AVIS DU SOUS DIRECTEUR DU CONTENTIEUX :

6. AVIS DE LA COMMISSION DES INFRACTIONS FISCALES :

7. DECISION DU DIRECTEUR :

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS

SERVICE DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS...

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية البحث والمراجعات
مصلحة البحث والمراجعات

**RAPPORT RELATIF A
L'APPLICATION DE LA PENALITE POUR MANŒUVRES FRAUDULEUSES**

- Activité et raison sociale :
- Qualité et affiliation complète de la personne juridiquement responsable de l'entreprise :
- Numéro d'identification fiscale (NIF) :
- Adresse personnelle et professionnelle :
- Détail de l'imposition :...(mentionner le montant par exercice + pénalités).....
- Le numéro du rôle et sa date de mis en recouvrement :
- Pièces jointes au dossier :..... (cocher la case correspondante)

- les différentes pièces comptables(à préciser).....
- la notification initiale
- la notification définitive
- l'avis de vérification
- le rôle d'imposition
- le statut de l'entreprise
- la copie du registre de commerce
- autres pièces..... (à préciser)

- Constatation de l'infraction :(détailler les manœuvres frauduleuses constatées)

Le(s) vérificateur(s)

Le chef de brigade

Le chef de SRV

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
المديرية الجهوية للضرائب

رأي بخصوص المتابعة الجزائرية
رقم..... ، بتاريخ

إن اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية ؛

- بناء على المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 التي تشترط ، من أجل اللجوء إلى المتابعة الجزائرية في المجال الضريبي ، الحصول على الرأي المطابق للجنة الجهوية المختصة ؛
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 25 شعبان 1427 الموافق لـ 18 سبتمبر 2006 ، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ؛
- بمقتضى القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 25 صفر 1430 الموافق لـ 21 فيفري 2009 ، المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ؛
- بمقتضى المقرر رقم المؤرخ في ، المتضمن إنشاء ، تشكيلة و سير اللجنة الجهوية للمخالفات الجبائية ؛

- بناء على اقتراح مدير الضرائب لولاية ، المؤرخ في ، الذي يتضمن المتابعة الجزائرية ضد السيد ، المقيم ب..... ، الممارس للنشاط ، لارتكابه جنحة ، الفعل المعاقب عليه بموجب المواد من قانون

ومن خلال إجتماعها المنعقد بمقر المديرية الجهوية للضرائب الكائن ب..... ، بتاريخ..... ؛
وبعد اكتمال النصاب بحضور كل من :

- السيد : ، المدير الجهوي للضرائب بصفته رئيسا للجنة ؛
- السيد : ، مدير الضرائب لولاية بصفته عضوا في اللجنة ؛
- السيد : ، مدير الضرائب لولاية بصفته عضوا في اللجنة ؛
- السيد : ، مدير الضرائب لولاية بصفته عضوا في اللجنة ؛
- السيد : ، مدير الضرائب لولاية بصفته عضوا في اللجنة ؛
- السيد : ، المدير الفرعي للمراقبة الجبائية و المنازعات لدى المديرية الجهوية للضرائب ، بصفته كاتب اللجنة .

وبعد مصادقة أعضاء اللجنة بالأغلبية ؛

تقرر إصدار الرأي التالي

رئيس اللجنة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية

في :

إلى السيد
(وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق أو قاضي الحكم، حسب الحالة)
لدى محكمة

الموضوع : طلب سحب شكوى جزائية مرفوعة من أجل الغش الضريبي ضد السيد
المراجع :- المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية.
- المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

نظرا لتسديد السيد لمبلغ دج ، والذي يمثل 50% من
مجموع الحقوق والغرامات موضوع الشكوى الجزائية المرفوعة ضده من طرف مديرية
..... بتاريخ ، أمام السيد (وكيل الجمهورية
أو قاضي التحقيق ، حسب الحالة) ، لدى محكمة
وطبقا لأحكام المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

نلتمس من سيادتكم :
سحب الشكوى المرفوعة ضد السيد ، وانقضاء الدعوى العمومية باعتبار أن
هذه الأخيرة تنقضي بسحب الشكوى إذا كانت هذه الشكوى سببا في تحريكها ، وذلك حسب مقتضيات المادة 06
من قانون الإجراءات الجزائية.

مدير.....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية

قرار

رقم م ك م بتاريخ

إن مدير

- بمقتضى قانون الإجراءات الجبائية المعدل والمتمم لاسيما المادة 104 مكرر منه ؛
- نظرا للشكوى الجزائية المرفوعة أمام السيد (وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق ، حسب الحالة) لدى محكمة بتاريخ من طرف السيد مدير ضد السيد ؛
- نظرا لطلب سحب الشكوى المقدم من طرف السيد بتاريخ ؛
- نظرا لوصولات التسديد الحاملة رقم المؤرخة في المتعلقة بدفع 50% من المبلغ الكلي للحقوق والغرامات موضوع الشكوى الجزائية.
- نظرا لרزنامة الدفع المكتتبه من طرف قابض الضرائب لمديرية

بقرار

مادة وحيدة : تسحب الشكوى الجزائية المرفوعة أمام السيد (وكيل الجمهورية أو قاضي التحقيق ، حسب الحالة) لدى محكمة ، من طرف مديرية بتاريخ ضد السيد وذلك بعد دفع مبلغ 50% من مجموع الحقوق والغرامات موضوع المتابعة الجزائية و اکتتاب رزنامة دفع طبقا لأحكام المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

مدير