

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عمار ثليجي-الأغواط

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

تخصص: قانون أعمال



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في الحقوق بعنوان:

الغش الجبائي في التشريع الجزائري

- دراسة حالة - مركز الضرائب لولاية الأغواط

تحت اشراف:

د. بركات بهية

من إعداد الطالبتين:

- نادية سلطاني

- حنان مرقوب

السنة الجامعية: 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

بعد حمد الله وشكره نتقدم بجزيل الشكر الى استاذتنا الفاضلة التي أشرفت على

انجاز هذا العمل

الدكتورة "بهيبة بركات"

والتي لم تبخل علينا بالإرشادات والنصائح من أجل اتمام هذا الموضوع

كذلك نتقدم بجزيل الشكر الى الأساتذة المشرفين الى مناقشة مذكرتنا

وأشكر زميلات العمل وأخص بالذكر زميلتي ورفيقة دربي رقية بوشيبة

وأشكر زميل العمل الاستاذ مجلد عبد القادر الذي ساعدنا في انجاز هذا العمل

كما لا ننسى كل من ساعدنا ولو بالشيء القليل في اتمام هذا العمل المتواضع.

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع الذي تم انجازه بعون

الله تعالى

الى روح والدتي الطاهرة مربية الأجيال رحمها الله

الى والدي أطال الله في عمره الى أخي وأختي

والى خالتي

الى صديقتي حنان وكافة صديقات العمل وزملاء

الدراسة

نادية

إهداء

إلى من أدركت بحور العطاء...والحبه والحنان، إلى من
كنت أستلهم في كل مرة قبسا من نوره كي أمشي...

إلى والدي العزيز

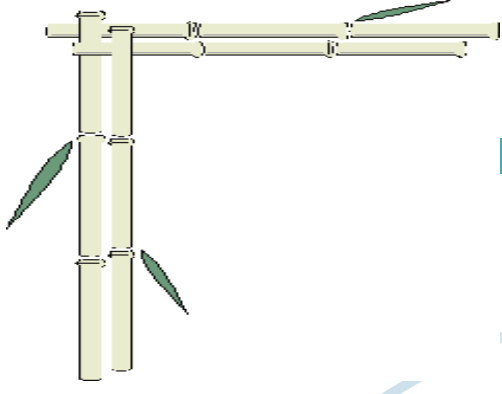
إلى من سهرت كثيرا ملء السنين والأيام كي تراني
في عداد من حققوا تفاصيل التطلع والأمنيات

أمي الغالية

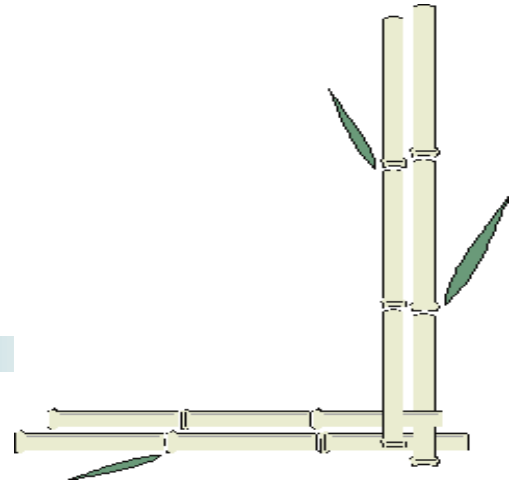
حنان

قائمة المختصرات

الشرح	الرمز
قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.	ق.أ.ج.ج
قانون العقوبات الجزائري.	ق.ع.ج
قانون الضرائب غير المباشرة.	ق.ض.غ.م
قانون الضرائب مباشرة.	ق.ض.م
قانون الرسوم على رقم الأعمال.	ق.ر.ر.أ
التسجيل.	ق.ت
قانون الطابع.	ق.ط
قانون المالية.	ق.م
الجريدة الرسمية	ج ر



الفهرس



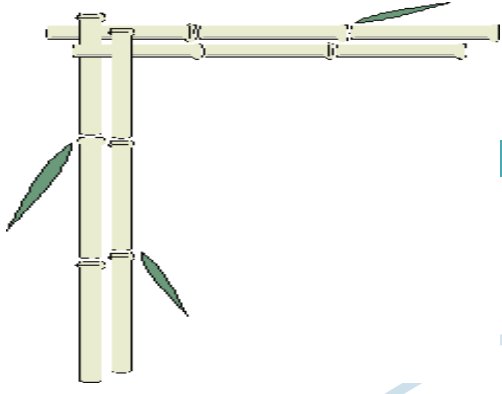
الفهرس

البسمة	
الشكر	
الامداء	
فهرس المحتويات	
أ. ث	مقدمة
الفصل الأول : مضمون الغش الجبائي في التشريع الجزائي	
7	المبحث الأول : مفهوم الغش الجبائي
7	المطلب الأول : تعريف الغش الجبائي وتمييزه عن بعض المصطلحات
8	الفرع الأول : التعريف الفقهي
9	الفرع الثاني : التعريف التشريعي
10	الفرع الثالث : تمييز الغش عن بعض المصطلحات
11	المطلب الثاني : صور وأركان الغش الجبائي
11	الفرع الأول : أنواع الغش الجبائي
14	الفرع الثاني : أركان الغش الجبائي
17	المطلب الثالث : أسباب وأثار الغش الجبائي
17	الفرع الأول : أسباب الغش الجبائي
19	الفرع الثاني : أثار الغش الجبائي
22	المبحث الثاني الغش الجبائي في القوانين الجبائية
22	المطلب الأول : الغش الجبائي في قانون الضرائب المباشرة والغير مباشرة
22	الفرع الأول : الغش الجبائي في قانون الضرائب المباشرة
28	الفرع الثاني : الغش الجبائي في قانون الضرائب الغير مباشرة
28	المطلب الثاني : الغش الجبائي في قانون الرسوم على الأعمال
29	الفرع الأول : جريمة النصب في مجال الرسم على القيمة المضافة
30	الفرع الثاني : جريمة العود بعد توقيع الغرامة الجبائية
31	المطلب الثالث : الغش الجبائي في قانون التسجيل والطابع
34	خلاصة الفصل

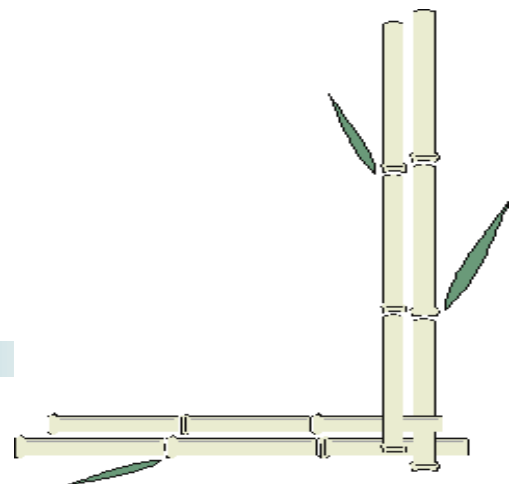
الفصل الثاني : الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي و الجزاءات المقررة (دراسة ملف بمركز الضرائب بولاية الأغواط)	
37	المبحث الأول : الاليات الادارية والعقوبات المقررة
37	المطلب الأول : الرقابة الجبائية
37	الفرع الأول : تعريف وأشكال الرقابة الجبائية
39	الفرع الثاني : أسباب وأهداف الرقابة الجبائية
41	المطلب الثاني : التحقيقات الجبائية
41	الفرع الاول : التحقيق المحاسبي
48	الفرع الثاني :التحقيق المصوب في المحاسبة
49	الفرع الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
51	المطلب الثالث: العقوبات المقررة
51	الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للجزاء
53	الفرع الثاني: العقوبات المطبقة
58	المبحث الثاني: دراسة ملف بمركز الضرائب لولاية الأغواط
58	المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب بالأغواط
58	المطلب الثاني: تصنيف مركز الضرائب والهيكل التنظيمي
64	المطلب الثالث: دراسة ملف
78	خلاصة الفصل
80	خاتمة

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان
63	الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب - الأغواط



حقائق



تعتبر الضرائب من أهم مصادر التمويل لخزينة الدولة في تغطية النفقات العمومية، ولقد تطورت مع تطور الدولة، كما أنها تلعب دورا هاما في المجتمع وتمثل في تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال توزيع الدخل والثروة، وكذلك توجيه المبادلات الاقتصادية والاجتماعية باستخدام عدة أدوات منها الضريبة التي تعد الوسيلة الفعالة التي تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع.

وما دامت دراستنا تتمحور حول الغش الجبائي في التشريع الجزائري فمن الضروري تحديد مفهوم الضريبة، والتي تعرف بأنها اقتطاع مالي جبائي تحدده الدولة وتلتزم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حسب قدراتهم التساهمية وبدون مقابل¹، كما أن الدستور الجزائري في المادة 64 منه نص على أن "كل المواطنين متساويين في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية، لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون ولا يجوز أن تحدث بأمر رجعي أي ضريبة جباية أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه".²

ويعتبرها البعض عبئا عليه مما يدفعه إلى محاولة التخلص منها أما يتحمل عبئها إلى شخص آخر، أو التخلص منها بصورة جزئية أو كلية الأمر الذي يدفع إلى محاولة التخلص منها هو عدم وجود مقابل خاص تعود عليه مباشرة مما يجعله يسعى بكل الطرق الى محاول التخلص منها، وهو تخلص غير مشروع يحدث نتيجة مخالفة لأحكام التشريع الجبائي و هذا ما يسمى بالغش الجبائي الذي يعتبر من الجرائم الاقتصادية لأنه يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية وما يشكل عائقا هاما وأساسيا أما تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة.

¹. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الاردن، 2007 ص 84.

². المادة 64 من الدستور الجزائري، الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 08 ديسمبر 1996 المعدل ب القانون رقم 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008، الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في 16 نوفمبر 2008

ومن هذا المنطلق فإن ظاهرة الغش الجبائي قد تطورت عبر الزمن واتخذت بهذا بعدا عالميا، وبذلك فهي تلازم كل الأنظمة الجبائية لكن الاختلاف هو من حيث حدتها من بلدك لآخر، فإذا كان الغش الجبائي في فرنسا أو بريطانيا مثلا بلغ مستويات مسموح بها مقارنة بباقي دول العالم، فإنه في الجزائر قد اتخذت شكلا وبلغ مستويات مخيفة ومذهلة في آن واحد.

وبناء على ما سبق يمكننا طرح إشكالية للموضوع من خلال طرح سؤال جوهري وهي:

• كيف عالج المشرع الجزائري الغش الجبائي؟

وللإجابة على هذه الاشكالية قمنا بتحديد مجموعة من الفرضيات وهي:

1. الغش الجبائي هو ظاهرة سلبية تؤثر على جميع المستويات المالية والاقتصادية والاجتماعية.

2. الرقابة الجبائية والتحقيقات الجبائية من أهم الآليات والخطوات التي تعتمد عليها الإدارة لمحاربة الغش الجبائي.

وللإجابة على هذه الفرضيات قمنا بتقسيم البحث الى فصلين: حيث يتناول الفصل الأول مضمون الغش الجبائي في التشريع الجزائري وذلك من خلال تقسيم هذا الفصل الى مبحثين: خصص الأول منه لمفهوم الغش الجبائي .

أما المبحث الثاني فقد خصص لدراسة الغش الجبائي في القوانين الجبائية.

أما الفصل الثاني: الآليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاءات المقررة(دراسة ملف بمركز الضرائب لولاية الاغواط) وقد تم تقسيمه هو الاخر الى مبحثين: خصص المبحث الأول الى الآليات الادارية لمكافحة الغش الجبائي والعقوبات المترتبة والمبحث الثاني: دراسة ملف بمركز الضرائب بولاية الاغواط

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية موضوع البحث في كون جريمة الغش الجبائي من الجرائم الخطيرة وذات النوعية والتي تأخذ حيزا معتبرا من الاهتمام القضائي والإعلامي والسياسي ومختلف المستويات، إضافة إلى البحث عن السبل الكفيلة بتفعيل دور آليات الرقابة والتحقيقات الجبائية في مكافحة الغش الجبائي.

أهداف الدراسة:

تهدف دراسة هذا الموضوع إلى ما يلي:

- التعرف على جريمة الغش الجبائي ومعرفة أسبابها وأهم الآثار المترتبة عليها.
- محاولة تسليط الضوء على الغش الجبائي والآليات القانونية التي حددها المشرع الجزائري للحد من الغش الضريبي وتقييم مدى نجاعتها.
- بيان دور المشرع الجزائري في التقليل من الغش الجبائي

أسباب اختيار الموضوع:

من الأسباب التي دفعتنا لدراسة موضوع الغش الجبائي ما يلي:

- رغبتنا الشخصية في التعرف على موضوع الغش الجبائي، وباعتباري موظفة لدى مديرية الضرائب أردت معرفة مختلف جوانب هذه الظاهرة.
- نظرا لاعتبار الضرائب هي أحد الموارد المالية الداخلية والهامة للدول في تمويل النفقات العامة وفي توجيه النشاط الاقتصادي.
- موضوع الغش الضريبي هو موضوع حديث الساعة في ظل التحولات التي يعرفها الاقتصاد الوطني.

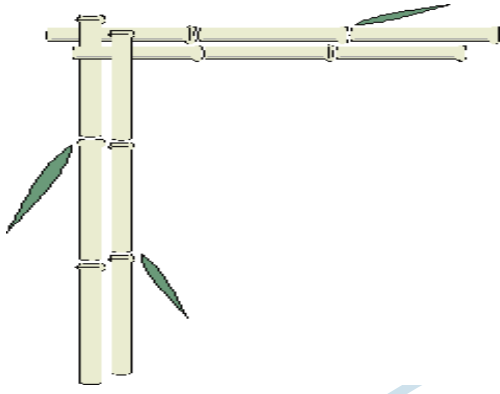
منهجية الدراسة:

طبيعة موضوعنا هي التي تحدد المنهج الواجب اتباعه، وعلى هذا الأساس اعتمدنا على المنهج الوصفي في سرد المفاهيم ومضمون الدراسة من الناحية النظرية، والمنهج التحليل فيما يخص تحليل مضمون النصوص القانوني ودراسة ملف.

الدراسات السابقة:

فمن خلال دراستنا لموضوع البحث تم الإطلاع على بعض الدراسات التي اهتمت بالغش الجبائي في التشريع الجزائري، وهي عبارة عن أطروحات دكتوراه ورسائل ماجستير ومن أهمها ما يلي:

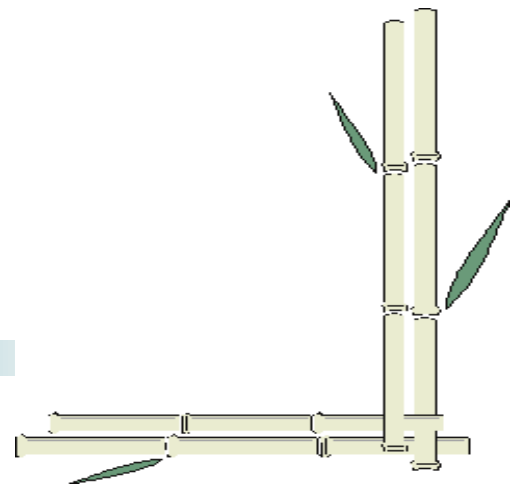
- سيد عمر محمد، جريمة الغش الجبائي، رسالة مقدمة لنيل أطروحة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة تلمسان، 2018/2017.
- بودراعة الحاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه تخصص قانون عام، جامعة سيدي بلعباس، 2018.
- قاسمي محمد، تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الغش الجبائي - دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2003-2013، مذكرة تخرج ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، 2015/2014.



الفصل الأول:

مضمون الغش الجبائي في

التشريع الجزائي



تعتبر الضريبة من الوسائل الضرورية في مجال السياسة الاقتصادية والاجتماعية إذ تمثل موردا هاما لخزينة الدولة، كما أصبحت تؤدي دورا أساسيا في المحافظة على الاستقرار الاقتصادي، غير أنه يوجد معوقات من شأنها تعرقل أهداف هذه الأخيرة، منها الغش الضريبي الذي يعتبر من أبرز صور الجريمة الاقتصادية¹.

ويعتبر هذا الأخير التلصص من دفع الضريبة بطرق غير مشروعة أي بمخالفة التشريع الجبائي إما باستعمال طرق تدليسية واحتيالية أو التضليل من أجل التملص من دفع الضريبة.²

وبذلك سنتناول في هذا الفصل مبحثين: المبحث الأول سنتطرق إلى مفهوم الغش الجبائي، أما المبحث الثاني سنتطرق إلى الغش الجبائي في القوانين الجبائية.

¹ عيسى اسماعين، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (التشخيص والعلاج) مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 15، العدد 21

2019، ص 57

² بولوجة نادية، النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي، مذكرة نيل شهادة الماجستير، فرع قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة

معمرى مولود تيزي وزو، 2014 2015

المبحث الأول: مفهوم الغش الجبائي

هو التهرب الغير مشروع يعتمد على مخالفة القانون من خلال اخفاء أو كتمان جزء من الوعاء الضريبي عن أعين الموظفين المختصين والدفع بجهل الممول بنصوص القانون. ويتخذ دفع الغش الضريبي صورا وأشكالا مختلفة ومتنوعة من الصعب تحديدها، كما يقوم المكلف بإخفاء أمواله بمناسبة تحصيل الضريبة، ليحول دون استقاء حق الخزينة منها¹. وعليه سنحدد من خلال المطلب الأول: تعريف الغش الجبائي وتمييزه عن بعض المصطلحات أما المطلب الثاني سنتناول صور وعناصر الغش الجبائي وأخيرا في المطلب الثالث سنتطرق لأسباب وآثار الغش الجبائي.

المطلب الأول: تعريف الغش الجبائي وتمييزه عن بعض المصطلحات

لقد اختلف الباحثون في وضع مفهوم محدد للغش الضريبي إذ ليس من السهل إعطاء تعريف شامل ودقيق للغش الضريبي². وعليه سنتناول في الفرع الأول: التعريف الفقهي للغش الجبائي، الفرع الثاني سنتطرق إلى نظرة المشرع الضريبي للغش الجبائي، أما في الفرع الثالث سنميز الغش الضريبي عن بعض المصطلحات المشابهة.

¹. خنفري فدوى، مدى فعالية النظام الجبائي الجزائري في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية

المجلد 12 ، العدد 2، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي 2019، ص159

²عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص93.

الفرع الأول: التعريف الفقهي

تعددت آراء وتعريف الباحثين لجريمة الغش الضريبي حيث أنه كل فئة تتظر لهما حسب توجه التشريع الجبائي لكل دولة، لكنها تصب في سياق واحد بحيث أنه تستعمل فيه وسائل التحايل والتدليس لمخالفة القانون الجبائي.

لذلك سنتطرق أولاً لتعاريف الفقه الغربي ثم ثانياً للفقه العربي

أولاً: تعاريف الفقه الغربي

عرفه andré.m بقوله: "نستطيع أن نقول أن هناك غش جبائي إذا تم استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة، فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجر عنه سوء نية بهدف المغالطة والمخادعة"¹.

كما عرفه كاميل روزي CAMIL ROSSI بأنه: "إن الغش الجبائي يشمل كل الأعمال المادية والعمليات المحاسبية وكل التصرفات القانونية، وكل الترتيبات التي يلجأ إليها، فهو يشمل كل الأعمال المادية والعمليات المحاسبية عن طريق تزوير المستندات والسجلات الخاصة بالشركات الخاضعة للضريبة من طرف مساهمين، أو بعد تقديم تصريحات للمصالح المعنية بفرض الضريبة"².

ثانياً: تعاريف الفقه العربي

حاول فقهاء المالية العرب إعطاء تعريف للغش الضريبي على النحو التالي:

¹عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص94.

²عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص94.

عرفه للأستاذ جامع أحمد بأنه: "محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه باتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره"¹.

أما الدكتور حسن عواضة وعبد الرزاق قطيش فيريان أن: "الغش الجبائي يتخذ عدة صور كأن يخفي المكلف نشاطه أو يمتنع عن تقديم أي تصريح يكون مجبرا قانونا على تقديمه، أو تقديم تصريحات مخالفة للواقع، يحول دون استفادة الخزينة للدولة من الضرائب المفروضة عليه"².

الفرع الثاني: التعريف التشريعي

تشريعيا لم يعرف المشرع الجزائري هذه الجريمة ولكنه حدد العناصر المكونة لركنها المادي استنادا لنص المادة 36 من ق. الإجراءات الجبائية التي تنص على مايلي:

"استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة، أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة"³.

ومن خلال ذلك يتجلى لنا أن الغش الجبائي أساسه سلوك غير مشروع، يرمي من خلاله المكلف بالضريبة بعدم دفع ضريبة المستحقة للدولة وذلك بشكل كلي أو جزئي⁴.

ولقد عرفت جريمة الغش الضريبي بأنها: "تلك الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية، وكل الوسائل والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة للتخلص من دفع الضريبة"⁵.

¹بغني شريف، الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها جريمة الغش الضريبي، مجلة البحوث القانونية والسياسية، العدد 13، المركز الجامعي صالح أحمد، النعامة، 2019، ص98.

²بقي شريف، مرجع سابق، ص98.

³المادة: 36 من قانون الإجراءات الجبائية، الصادر بالقانون رقم 21/01 المتضمن ق. المالية المعدل والمتمم.

⁴دراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 2، العدد3، المركز الجامعي سي الحواس، بريكة، الجزائري، 2021، ص20.

⁵دراجي شهرزاد، نفس المرجع، ص20.

الفرع الثالث: تمييز الغش الجبائي عن بعض المصطلحات

لقد تعددت محاولات الفقه لتعريف الغش الضريبي غير أن مفهومه بقي غامضا، لذلك سنبينه أولا عن التهرب المشروع، ثانيا عن الاقتصاد الموازي ثالثا عن الجنات الضريبية.

أولا: تمييز الغش الضريبي عن التهرب المشروع

الغش الضريبي يتميز بكونه خرق للقانون الجبائي ويعد عملا غير مشروع، بينما التهرب الضريبي فهو تجنب مشروع للضريبة.

حيث أنهما يختلفان في الوسيلة ويشتركان في الغاية، حيث أن التهرب الضريبي يتم بطرق قانونية أما الغش الضريبي فيتم عن طريق وسائل غير قانونية غير أنهما يرميان لنتيجة واحدة وهي تجنب الضريبة¹.

ثانيا: تمييز الغش الضريبي عن الاقتصاد الموازي

يتفق الغش الضريبي مع الاقتصاد الموازي بعدم علم الادارة الضريبية للمداخل الحقيقية للمكلفين بالضريبة، ويكون الخلاف بينهما من حيث أن الغش الضريبي يتم باستعمال المكلف لطرق تدليسية احتيالية للتملص من الضريبة مع التصريح بوجود النشاط أمام الادارة الضريبية المختصة، بحيث يكون النشاط الاقتصاد غير ممنوع قانونا.

أما الاقتصاد الموازي النشاط يكون فيه غير مصرح كليا للإدارة الضريبية، ويشمل هذا الأخير كل نشاط غير ممنوع قانونا، وفي حالات أخرى يمكن أن يكون النشاط ممنوعا قانونا كتجارة المخدرات².

¹ رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة المتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006/2007، ص24.

² بولجة نادية، مرجع سابق، ص11.

ثالثا: تمييز الغش الضريبي عن الجنات الضريبية

يقصد بالجنات الضريبية كل دولة ذات سيادة يقر تشريعها الضريبي عدة مزايا واعفاءات ضريبية بالنسبة للدول الأجنبية، مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لهذه الدول. وتتميز الدول التي تعرف بالجنة الضريبية بالاستقرار السياسي وقطاع معرفي وقضائي متطور وذو كفاءة عالية، غياب الرقابة على الأفراد غير مقيمين الذي يسمح بتنظيم حرية مطلقة لحركة رؤوس الأموال، معدات ضريبية منخفضة ومنعدمة في بعض الحالات. ومن أشهر دول الجنات الضريبية على المستوى العالمي هي سويسرا بحيث نجد أن قانون المصرف السويسري محاط بسرية مطلقة، ويعتبر خرق هذه السرية مخالفة جزائية يترتب عليها عقاب إلا أنه يوجد حالات نادرة يمكن رفع هذه الحماية والسرية كالتحقيقات في جرائم غسل الأموال¹.

المطلب الثاني: صور وأركان الغش الجبائي

تختلف صور الغش الضريبي باختلاف المعيار المعتمد في عملية التصنيف، حيث نميز في الفرع الأول بين معيار الطبيعة ومعيار الحدود الجغرافية ومعيار المشروعية. كما سنتطرق في الفرع الثاني للركن المادي، المعنوي، والشرعي للغش الجبائي.

الفرع الأول: أنواع الغش الجبائي

يوجد عدة تصنيفات للغش الجبائي، فيمكن تصنيفه حسب عدة معايير حسب معيار المشروعية، معيار الطبيعة، ومعيار الحدود الجغرافية، سنتطرق إلى كل تصنيف فيما يلي:

¹ نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية تخصص العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012-2013، ص87.

أولاً: حسب معيار المشروعية:

ينقسم الغش الجبائي حسب معيار المشروعية إلى غش جبائي مشروع وغش جبائي غير مشروع.

1- الغش الجبائي المشروع:

وهو تخلص المكلف من أداء الضريبة كلياً أو نتيجة استفادته من ثغرات جبائية حيث هذه لا تعد مخالفة للقانون ما دام تصرفه قانوني من خلال الاعفاءات والتخفيضات التي أعطاه لها المشرع أو الخدمات التي تعود عليه بنتائج أكثر امتيازاً.

ومثال ذلك شركة الأموال التي تلجأ لتوزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لمساهميها بصورة رواتب¹.

2- الغش الجبائي غير مشروع:

يقصد به التخلص من أداء الضريبة بمخالفة القوانين، أي انتهاك روح القانون وإرادة المشرع باستعمال كل الوسائل التدليسية للتخلص من عبئ الضريبة.

ومثال ذلك امتناع المكلف عن تقديم الضريبة أو التصريحات الكاذبة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة مركزه المالي أو التمسك بمحتوى سجلات محاسبية غير قانونية أمام المصالح الضريبية².

ثانياً: حسب معيار الطبيعة:

ينقسم الغش الجبائي من حيث معيار الطبيعة إلى غش بسيط (عادي) وغش مركب (معقد)

¹بغني شريف، مرجع سابق، ص 99-100.

² محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية والضرائب، دار هومة، الجزائر، ط 5، 2013، ص 266.

1- الغش البسيط: "العادي"

يتمثل في تقديم معلومات خاطئة أو ناقصة للإدارة الجبائية لتضليلها، وهذا الغش يؤدي إلى تطبيق مجموعة من الغرامات والعقوبات التي يحددها القانون الجبائي¹.

ذكر الغش البسيط ضمناً في المادة 193/192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث أن الغش البسيط يتجسد في عدم تقديم المكلف التصريح عن أرباحه أو التأخر في تقديمها².

2- الغش المركب (المعقد)

وهو الجمع بين الغش البسيط واستعمال طرق تدليسية، أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة كما يقوم بإخفاء الأدلة ترقباً لأية رقابة محتملة³.

وهذا ما نصت عليه المادتين 303 و 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بحيث أن الأعمال التي تعتبر ممارسات تدليسية وهذا بحجة أن المكلف بالضريبة يقوم ببعض الممارسات التي توهم بإعساره أو وضع بعض العراقيل للتخلص من الضريبة⁴.

ثالثاً: حسب المعيار الجغرافي "الاختصاص الاقليمي"

الغش الجبائي حسب المعيار الجغرافي ينقسم إلى غش محلي وآخر دولي

1- الغش المحلي "الوطني"

الغش الجبائي الداخلي يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده، فهو يخضع لقانون جبائي وحيد، وبالتالي فإن الغش المحلي هو حقيقة تصرف أو عمل غير

¹ عباس عيد الرزاق، مرجع سابق، ص96.

² المادة 193-192 من الأمر 101/76 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة، الجريدة الرسمية عدد 72، الصادرة 2011.

³ عباس عيد الرزاق، مرجع سابق، ص96.

⁴ سيد عمر محمد، جريمة الغش الجبائي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بالقايد، تلمسان، 2017-2018، ص23.

قانوني، أي ممارسات خارج إطار القانون، وبالتالي تعتبر هذه التصرفات والممارسات غير مشروعة وعليه فإن الغش المحلي يعتبر ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين الفرد والسلطات¹.

2/ الغش الجبائي الدولي: "الخارجي"

يرجع وجود الغش الخارجي أساسا للانفتاح الاقتصادي واتساع التجارة الدولية، وظهور المنظمة العالمية للتجارة، مما أدى إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السيادية للدول.

وبالتالي فإن الغش الجبائي الدولي يحدث خارج حدود إقليم الدولة، يستوي في ذلك أن يحدث بين دولتين أو أكثر².

الفرع الثاني: أركان الغش الجبائي

وبتسليط الضوء على جريمة الغش الجبائي نلاحظ أنها تشتمل على ثلاث عناصر أساسية الركن الشرعي يتمثل في النصوص القانونية، الركن المادي يتمثل أساسا في محاولة التملص من إقرار الضريبة وأخير الركن المعنوي.

أولا: الركن الشرعي:

نص المشرع الجزائري على تجريم ظاهرة الغش الضريبي في عدة نصوص قانونية تجرم بشكل صريح لجوء المكلف بالضريبة لاستعمال طرق تدليسية بهدف التملص من الضريبة³.

طبقا للمادة 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معاقبة كل مكلف يتملص بأي طريقة كانت من الدفع التام أو الجزئي للضرائب الواقعة في ذمته⁴، كما حددت الطرق

¹ يعني شريف، مرجع سابق، ص102.

² سيد أحمد محمد، مرجع سابق، ص28-29.

³ أحسن يوسفية، الوجيز في ق الجزائري الخاص، ج1، الطبعة السادسة عشر، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2013، ص470.

⁴ المادة: 407، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

التدليسية في المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال "كإخفاء الوثائق، الإغفال أو التصريح الناقص..."¹.

يعاقب على الغش أو التصريح الخاطئ أو الطرق التدليسية الرامية إلى الحصول عند تصدير البضائع مخالصة لعقود تعهد مضمونة، على قيد مبلغ غير مستحق أو يزيد عن ذلك الذي ينبغي عند التصدير المحقق فعلا بغرامة تساوي مبلغها ثلاث مرات مبلغ القيد غير المستحق².

ثانيا: الركن المادي

عند تحليل العنصر المادي لجريمة الغش الضريبي نلاحظ أنه يتكون من عنصرين متكاملين وهما استعمال الطرق الاحتيالية والتملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة.

طبقا للمادة 193-2 من ق الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه يمكن وصف الطرق احتيالية بأنها إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة.

حيث استعمل المشرع لفظ الطرق الاحتيالية أو التدليسية كما استعمل عبارة مناورات الغش للتعبير عن العنصر العام في كل جرائم الغش الضريبي على مستوى القوانين الجبائية المختلفة³.

كما أنه طبقا للمادة 303-1 من ق الضرائب المباشرة "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفية كلياً أو جزئياً"⁴.

¹ المادة 118: قانون الرسم على الأعمال ج، ج الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.

² أحسن بوسفيعة، نفس المرجع ص470.

³ رجال نصر، مرجع سابق، ص26.

⁴ المادة 303-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

حيث يكون التخلص من أداء الضريبة إما في طريق ربط الضريبة ربطاً خاطئاً أو عن طريق الأداء الفصلي للضريبة كلها أو بعضها طبقاً لتصريح المزور الذي يقدمه المكلف للإدارة الجبائية.

وقد استعملت مختلف القوانين الجبائية للتعبير عن امتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة عبارات تختلف باختلاف النطاق الجنائي الذي يسري عليه الضريبة أو الرسم¹.

ثالثاً: الركن المعنوي:

إلى جانب الركن الشرعي والمادي لا بد من توافر الركن المعنوي في جريمة الغش الجنائي فركنها المعنوي هو القصد الجنائي في اتجاه المكلف بتفادي واجتتاب دفع الضريبة.

وقد شددت مجمل النصوص الضريبية على القصد الجنائي باستعمالها عبارة "عمداً" فلا جريمة إذا لم يثبت توافر القصد الجنائي، وعلاوة على القصد الجنائي العام تقتضي هذه الجريمة قصداً خاصاً يتمثل في التملص من الضريبة كلها أو بعضها².

يتجسد القصد الجنائي العام في اتجاه إرادة الجاني للتملص الكلي أو الجزئي من الضريبة باستعمال طرق تدليسيه احتيالية أو غش يؤدي للتخلص من الضريبة بهدف حرمان الخزينة العمومية من المداخيل الضريبية³.

أما القصد الجنائي الخاص وهو أن يتجه الجاني إلى التملص من الضريبة كلها أو بعضها أي حرمان الإدارة من الحصول على حقها من هذه الضريبة.

كما يجدر الإشارة إلى مسألة إثبات القصد الجنائي، الأصل أن يقع عبئ الإثبات على عاتق من ادعى، أي على النيابة العامة وإدارة الضرائب⁴.

¹ رجال نصر، مرجع سابق، ص 27.

² أحسن يوسفية، مرجع سابق، ص 474.

³ سيد أعر محمد، مرجع سابق، ص 113.

⁴ أحسن يوسفية، مرجع سابق، ص 474.

المطلب الثالث: أسباب وأثار الغش الجبائي

لقد اختلف الفقهاء في تصنيف الأسباب المؤدية للغش الجبائي التي يترتب عليها آثار تؤدي إلى خلل في فاعلية النظام الجبائي.

الفرع الأول: أسباب الغش الجبائي

بالنظر للتشريعات الجبائية عامة والفقهاء الجبائي خاصة نجد أن أسباب الغش ترجع إلى عدة عوامل وأسباب يمكن إيجازها فيما يلي:

أولاً: الأسباب التاريخية

بالرجوع إلى العصور الوسطى، نجد أن الملوك والأمراء يتقاضون الضرائب لأنفسهم ويحصلونها بمختلف الطرق، وهذا ما جعل عبئ الضريبة يقع على الطبقة الوسطى والفقراء. وبالنظر إلى الجزائر، فنلاحظ أنها كباقي الدول التي خضعت للاحتلال إبان العهد العثماني وما شهدته من أشكال وصور متعددة لغرض دفع الضريبة والميل للغش الضريبي كمظهر من مظاهر المقاومة، كما أنه كان الظهور الرسمي والقانوني للغش الجبائي الجزائري بظهور التشريع الجبائي انطلاقاً من القاعدة القانونية الشهيرة " لا جريمة وعقوبة إلا بنص"¹.

ثانياً: الأسباب الاقتصادية

من الدوافع التي تؤدي إلى الغش الضريبي وتساهم في تحديد موقفه من الضريبة هي الوضعية الاقتصادية للمكلف فكلما كان النفع الذي يعود عليه من التهرب كبيراً دفعه هذا إلى محاولة الغش ويظهر ذلك في الأزمات المالية التي تمر بها المشروعات التجارية والاقتصادية.

¹ سيد أعمار محمد، مرجع سابق، ص 33.

كذلك فإن الوضعية الاقتصادية العامة للدولة تعلب دورا في تفشي ظاهرة الغش الضريبي حيث أنه في فترات الأزمات تحاول الدولة تنظيم السوق لتغطية حاجيات الضرورية، وهذا التنظيم يخلق بالضرورة سوق موازية تجعل من المداخليل نقلت من كل مراقبة جبائية.

مثال ذلك: أزمة البترول بالجزائر أدت للركود الاقتصادي، ومن هنا اهتمت السلطات العامة بالجباية¹.

ثالثا: الأسباب السياسية

للسياسة التي تتبعها الدولة دورا هاما في الغش الجبائي فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب والتي تحصلها في وجوه نافعة فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة وبالتالي يقل تهربهم من الضرائب المفروضة ، أما إذا بددت الدولة حصيلة الضرائب في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين فإنهم يبذلون قصارى جهدهم في التهرب من الضريبة².

رابعا: الأسباب التشريعية

نلاحظ أن الجزائر غداة الاستقلال وجود فراغ قانوني في كل المجالات سيما في المجال المالي، مما جعل النظام الجبائي الجزائري الموروث يتناقض والواقع الجديد في البلاد، وهكذا قامت الجزائر بإحداث تغييرات في جميع التشريعات تدريجيا منها التشريع الجبائي.

وبمحاولة تكيفها مع التحولات الجديدة، وحسب تقرير صندوق النقد الدولي FMI سنة 1992 والمتعلق بالدول النامية فإن الهيكل الضريبي لهذه الأخيرة يتميز بكونه نظام معقد غير مرن غير فعال وغير عادل واتسم فعلا النظام الجبائي الجزائري قبل اصلاحات 1991 بتعقيدات كثيرة³.

¹ أو هيب بن سالمه ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص23.

² خنفري فدوي، مرجع سابق، ص160.

³ أو هيب بن سالمه ياقوت، مرجع سابق، ص18.

خامسا: الأسباب الادارية

تعود من جهة إلى الادارة الضريبية التي تتوي عملية طرح الضرائب والرسوم وما يشوب أعمالها أحيانا كثيرة من تجاوزات في تقدير المداخل لقناعتها غير المبنية على أسس دقيقة بأنهم كون المكلفين لا يتقدمون بالتصاريح الصحيحة عن مداخلهم، فيعتمد على الغش أو التهرب الضريبي.

ومن جهة ثانية فإن الأسباب الادارية تعود أيضا إلى الادارة المالية المكلفة بالجبائية والتحصيل رغم كل الوسائل التي وضعها القانون في أيدي موظفي الضرائب والاجراءات الكفيلة بعدم اضافة حقوق الخزينة¹.

سادسا: الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة

تلعب العوامل النفسية للمكلف دور هام في انتشار ظاهرة الغش الضريبي، حيث ينشأ عن هذا الأخير الشعور بالإكراه الناتج عن ثقل عبئ الضرائب التي تجبره السلطات العامة على دفعها دون أن يكون له مقابل مادي مباشر فيسعى بالتالي لتجنبها بكل الطرق الممكنة ولاسيما منها الطرق غير المشروعة و ساعد ذلك على ضعف الوعي الأخلاقي للمكلف وإحساسه بعدم المساواة والعدالة الضريبية وجهله لأهمية الضريبة في تحقيق التنمية².

الفرع الثاني: آثار الغش الجبائي

للغش الجبائي آثار مباشرة على الخزينة العامة للدولة كالإخلال بالتوازنات المالية للدولة وإعادة توزيع للدخول للثروات بين أفراد المجتمع، سواء كانت هذه الآثار على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي أو على الصعيد المالي والسياسي.

¹ خنفري فدوي، مرجع سابق، ص161.

² سيد أعمر محمد، مرجع سابق، ص35.

أولاً- الآثار المالية للغش الجبائي:

- الخسارة في الخزينة العمومية مما يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتهجها الدولة لسد الفراغ الكبير المالي الذي يسببه الغش الجبائي في الخزينة العامة.
- كذلك يحدث الغش الجبائي اختلال في ميزانية الدولة وضياع لحقوقها، كما سبب لها العجز أمام الكوارث الاستثنائية وإضعاف الإيرادات العامة.
- وأيضاً يسبب الغش الضريبي ارتفاع في معدلات الضرائب وأسعارها¹.

ثانياً: الآثار الاقتصادية

- من أهم الآثار الاقتصادية الناتجة عن الغش الضريبي نقص للأموال في الخزينة العامة، مما يسبب عجز الدولة في توجيه النشاط الاقتصادي عن طريق إعفاء الأنشطة المراد تشجيعها من الضريبة ومنحها بعض الإعفاءات الجبائية للمستثمرين.
- كما أنه في غياب أية دراسة أو تقديرات دقيقة تشير إحصائيات غير رسمية إلى قيمة الخسائر الناتجة عن الغش الضريبي على كل المستويات يتراوح سنوياً ما بين 100 إلى 500 مليار دج ونلخص بذكر أهم الآثار الاقتصادية الناتجة عن الغش الضريبي والتي تتمثل فيما يلي:
- نقص الادخار العام، ركود الاقتصاد.
- عجز الدولة على تشجيع المستثمرين ومنحهم إعفاءات.
- ارتفاع معدلات التضخم، ظهور الاقتصاد الخفي².

¹ سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015، ص36.

² أو هيب بن سالمه ياقوت، مرجع سابق، ص84.

ثالثا: الآثار الاجتماعية

يؤدي الغش الضريبي لعدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبئ الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا من التهرب منها وبالتالي يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء الضريبي.

بحيث يسبب شعور لغير القادرين على التهرب بعدم العدالة في دفع الضريبة مما يدفعهم للتفكير بالتهرب وبالتالي يزيد من حدة عجز ميزانية وتدهور الحس الجبائي لدى المكلف كما يسبب تدهور عامل الصدق في المعاملات وتعميق الفوارق الاجتماعية¹.

رابعا: الآثار السياسية

المساواة أمام الضريبة تجسد السياسة الجبائية العادلة وهي من أهم المقومات الأساسية الديمقراطية الحديثة، وهو ما أكده المشرع الجزائري في المادة 64 من الدستور 1996 التي نصت على أنه: "لا يجوز استحداث أية ضريبة أو رسم إلا بمقتضى نص قانوني، ويعتبر كل تطبيق لأية ضريبة أو رسم مستحدث بأثر رجعي إجراء باطل ومخالف للدستور"².

كما أنه تسعى الأنظمة السياسية الحديثة لوضع نظام جبائي عصري يسمح بتحصيل الضريبة وتحقيق أهداف الدولة التنموية ويضع حد لحالات الغش الضريبي ويسمح للدولة اتباع سياسة اقتصادية سلمية تقوم على إعطاء تحاليل واحصائيات حقيقية³.

¹ سميرة بوعكاز، مرجع سابق، ص37.

² المادة 64 من الدستور، مؤرخ في 7-ديسمبر-1996، المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 14، 2016.

³ بولجة نادية، مرجع سابق، ص41.

المبحث الثاني: الغش الجبائي في القوانين الجبائية

يعتبر الغش الضريبي وسيلة غير مشروعة يتخذها المكلف بالضريبة من أجل التملص من دفع الحقوق المفروضة عليه، وعليه اتجه المشرع الجبائي إلى وضع مواد للتقليل من هذه الجريمة التي يقوم بها بعض المكلفين بالضريبة من خلال القوانين الجبائية وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: الغش الجبائي في قانون الضرائب المباشرة والغير مباشرة

نتناول في هذا المطلب المواد التي نصت على الغش الجبائي في قانون الضرائب المباشرة والغير مباشرة.

الفرع الأول: الغش الجبائي في قانون الضرائب المباشرة

تعرف الضرائب المباشرة أنها الضرائب على الدخل والثروة التي تمس الملكية، وهي كل اقتطاع قائم على الأشخاص أو على الممتلكات أي يتحملها المكلف مباشرة من التكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية مثلا: الضريبة على الدخل الاجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وتقسم الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في التشريع الجزائري¹ إلى كل من الضريبة على الدخل الاجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني والرسوم العقارية بمختلف أنواعها فالضريبة على الدخل الاجمالي تسمى بالضريبة المفروضة على الأشخاص والعائدات بالنسبة لكافة أنواع المداخيل المحققة خلال السنة المالية سواء كانت تلك المداخيل المتأتية من فوائض القيمة عند التنازل عن العقارات أو أصول الشركات. أما الضريبة على أرباح الشركات، فهي الضريبة الخاصة بالأشخاص المعنوية خاصة الشركات التجارية بكل أنواعها، ماعدا شركات الأشخاص التي يمكن أن تخضع للضريبة

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص21-22.

على الدخل الاجمالي، أما الرسم على النشاط المهني هو رسم يفرض على رقم الأعمال المحقق من قبل الأشخاص اللذين يمارسون نشاط تجاري صناعي أو مهني¹.

ولقد تناول المشرع الجبائي الجرائم الضريبية من خلال الجزء الرابع، القسم الرابع من قانون الضرائب المباشرة، والتي نتناولها كالتالي:

أولاً: الغرامات الجبائية والعقوبات الجنحية: حددها المشرع الجبائي والتي من بينها جريمة التملص أو محاولة التملص باستعمال طرق تدلسية والتي نصت عليها المادة 303 قانون الضرائب المباشرة².

والتملص الضريبي لم يعرفه المشرع الجزائري صراحة ولكن بالرجوع إلى المواد 303 ق.ض.م والمادة 118 من قانون الرسوم على الأعمال، والمادة 533 ق.ض.م نجدتها تنقق كلها على استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو تصفية أو دفع الضرائب والرسوم المعروضة.

ويعتبر الغش شكلا من أشكال التملص الضريبي الذي يتضمن المخالفة الصريحة للقوانين والتشريعات الجبائية، وبالتالي فالتملص الضريبي يترجم امتناع الممول الذي توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة عن الوفاء بها، فهو خرق مباشر لقانون الضريبة بطريقة ارادية حيث يصبح التخلص من الضريبة غشا الذي يشمل إما على مخالفة نص من نصوص القانون، حيث يقوم الممول بإخفاء بعض المواد الخاضعة للضريبة، أو يقدم اقرار غير صحيح، كما يمكن أن يتم بمناسبة تحصل الضريبة حينما يقوم الممول أو المكلف بالضريبة بإخفاء أمواله ليفوت على الادارة استفتاء حقها منه³ بالإضافة إلى حالات أخرى نصت عليها المادة 306 ق.ض.م وتتحدد في المشاركة في اعداد واستعمال وثائق ومعلومات تثبت عدم

¹ بوداعة الحاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجليلي الياس سيدي بلعباس، 2018، ص122.

² قصاص سليم، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، فرع قانون أعمال، جامعة الأخوة منتوري بقسنطينة، 2018-2019، ص13.

³ نجيب زروقي، مرجع سابق، ص114-115.

صحتها من قبل وكيل أعمال أو خبير، وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية، أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن عندما يثبت أن المخالفين قد أعدوا أو ساعدوا على اعداد حسابات ختامية وجرود وحسابات ووثائق غير صحيحة عن تلك التي يستظهر بها لتحديد أساس الضريبة على زبائنهم كذلك كل مخالفة لمنع ممارسة مهنة وكيل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب أو بصفته مسيرا أو مستخدما، والمعين على الأفراد الذين ثبت إدانتهم لإعداد أو المساعدة لحسابات ختامية.

كذلك المادة 308 ق.ض.م التي تناولت حالة اللجوء إلى وسائل العنف على الأعوان المؤهلين شأنهم في ذلك شأن الاشخاص الذين يتعرضون للعنف من خلال ممارسة الوظائف العمومية، وفي هذه تطبق على مرتكبي هذه الأعمال العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات¹.

ثانيا: الزيادات في الضريبة والغرامات الجبائية

ومن بينها حالة عدم تقديم المكلف بالضريبة التصريح السنوي، حيث تفرض عليه الضريبة بصفة تلقائية، كما يشترط أن يصل التصريح إلى الادارة خلال أجل قدره 30 يوما اعتبارا من تاريخ التبليغ ويترتب على عدم تقديم والايداع الغير الكامل للوثائق المطلوبة وفقا لأحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية خلال 30 يوما ابتداء من تاريخ التبليغ ادماج الارباح المحولة حسب أحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة.

ثالثا: الزيادات بسبب نقص في التصريح

أكد المشرع الجزائري من خلال المادة 193 ق.ض.م على ضرورة أن يقدم المكلف بالضريبة تصريحات تشير إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو بين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح وعند محاولة القيام بأعمال الغش يطبق عليه زيادة

¹قصاص سليم ، مرجع سابق، ص15.

قدرها 100% على كامل الحقوق لا تقل عن خمس ملايين دينار جزائري أو ما يعادلها وترفع الزيادة إلى 200% عند التملص منها سنويا.

ويقصد بأفعال الغش حالات اخفاء أو محاولة اخفاء المنتجات أو المبالغ التي تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة وخاصة المبيعات بدون فاتورة، وتقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستفادة من الامتيازات الجبائية¹.

الاغفال عن قصد عن طريق تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات أو القيام بتسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة في السجل اليوم في سجل الجرد المنصوص عليه في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري.

حيث نصت المادة 09 على أنه "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقابلة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات اليومية"².

أما المادة 10 فنصت على أنه "يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد اعداد الميزانية وحسب الخسائر والأرباح في دفتر الجرد مع مراعاة الأحكام المنصوص عليها في المواد: 11-12-18 من القانون التجاري"³.

كما يطبق الاغفال على الوثائق التي تحل محل الدفاتر المنصوص عليها في المادتين 09 و 10 ق تجاري عندما تتعلق بالأخطاء بالسنوات المالية التي أتلفت حساباته.

استعمال فواتير أو الاشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية لاسيما بخصوص وضع الكشف المفصل للزبائن المنصوص عليها في المادة 224 ق.ض.م و ر.م إذ يتعين على

¹قصاص سليم ، مرجع سابق، ص16-17.

² المادة 09 من القانون التجاري.

³ المادة 10 من القانون التجاري.

كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للرسم أن يكتب سنويا لدى مفتش الضرائب المباشرة الذي يخضع له بمكان الإقامة تصريحاً خاصاً بمبلغ رقم الأعمال المحقق في الفترة الخاضعة للضريبة وذلك إضافة إلى التصريح المشار إليه بالمواد 15 فقرة 11 إلى غاية 18 والمادة 151 ق.ر.م.

أما بالنسبة للمكلفين بها الذين لا يزيد رقم أعمالهم سنويا 500.000 دج فإن فرض الضريبة يكون جزافياً، لكن إذا تعلق الأمر بممارسة نشاط تجاري في بيع سلع أو إنشاء لوازم أو مواد بدائية رقم الأعمال لا يزيد عن 250.000 دج، فعلى هؤلاء المكلفين أن يكتتبوا أو يرسلوا إلى مفتش الضرائب المباشرة بمكان ممارسة النشاط تصريحاً تحدد الإدارة الجبائية نموذجاً قبل الفاتح من أفريل من كل سنة¹.

رابعاً: الزيادات الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي:

نصت عليها المادة 134 ق.ض.م إلى بعض الزيادات بالضريبة على الدخل الاجمالي وهي حالة المكلف بالضريبة الذي يقبض مداخيل خارج الجزائر ولا يشير إليها على انفصال في تصريحاته، طبقاً لأحكام المادة 3/99 ق.ض.م وفي حالة ثبوت أنه قد أغفلها، يتعين عليه دفع تكملة الضريبة المطابقة.

كما يترتب على اخفاء المداخيل أو التقديم المتعمد لتصريحات غير صحيحة وكذا اغفال أو نقص في التصريح تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 ق.ض.م².

الفرع الثاني: الغش الجبائي في قانون الضرائب الغير مباشرة

الضريبة الغير مباشرة هي نوع من أنواع الضريبة التي يتم تحصيلها لصالح الحكومة من خلال وسيط وتفرض هذه الضريبة على الانفاق أو الاستهلاك والمبيعات، وبالتالي يتم

¹ فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص42-43.
² المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة.

تسديدها بطريقة مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء، أو استعمال الخدمات الخاضعة مثل الضرائب على الواردات، البيع، حقوق التسجيل... الخ.

كما أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل: الرسوم الجمركية والضرائب على الاستهلاك¹.

فمن الجانب الشكلي جاء قانون الضرائب الغير مباشرة في أكثر من 571 مادة، أما الجانب الموضوعي فقد تناول المسائل الاجرائية الخاصة بالمراقبة والمعينة في مجال الضرائب الغير مباشرة والتي تختلف عن القواعد العامة الاجرائية المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجبائية، وقد وردت جريمة الغش الجبائي في قانون الضرائب الغير مباشرة في نص المادة 523 إلى غاية 528 منه كما نص على العقوبات الجبائية، ونص في المادة 530 و 531 على عقوبات جزائية بالنسبة لمخالفات محددة في نفس المواد نذكر منها:

البضاعة المغشوشة للكحول أو القيام بأعمال الغش من خلال التصعيد أو الدهليز أو استعمال السلاح أو بواسطة الآلات مخصصة لإخفائها.

كما يجرم القانون عملية الحيازة والتسليم من أجل البيع ونقل الكحول من أي نوع كانت سواء مصنوعة محليا أو مستوردة بدون الحصول على تصريح النقل أو أن يكون هذا التصريح مزيفا متحصل عليها عن طريق الغش، وهذه الجرائم تتعلق بإنتاجها ونقلها وبيعها وحيازتها دون الحصول على رخصة.

ويعاقب المشرع الجزائري على مسألة انعاش الكحول أو محاولة انعاش الكحول المغيرة والمناورات التي تهدف إما على اختلاس الكحول المغيرة أو المقدمة للتغيير، وكذلك العمل على قبول تغيير الكحول واستعمال المواد الصغيرة الغير مطابقة للنماذج الرسمية، ويعاقب

¹ حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص21-22.

على بيع المشروبات الكحولية أو حيازتها التي تدخل في تغييرها كحول مغيرة أو اخلاط من الكحول الإيثيلي والمنتجات المماثلة من ناحية الجباية¹.

وتحتوي المواد 532 إلى 541 على عقوبة الغش الضريبي باستعمال طرق الاحتيال مع تحديدها في المادة 533 وهي:

- الاخفاء أو محاولة الاخفاء بمبالغ أو منتوجات تخضع لضرائب أو رسوم.
- تقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة من أجل التخفيض، الاعفاء، ارجاع الضريبة.
- استعمال الطوابع المزورة.
- تنظيم المكلف ما يوهم بإعساره أو عرقلة تحصيل الضريبة الواقعة على ذمته.

المطلب الثاني: الغش الجبائي في قانون الرسوم على الأعمال:

يتضمن قانون الرسم على الأعمال مجموعة من الرسوم يتقدمها الرسم على القيمة المضافة الذي جاء به المشرع الضريبي غداة الاصلاح الجبائي مطلع التسعينات القرن الماضي والذي يعد من أهم الرسوم نظرا لتأثيراته الاقتصادية سواء من حيث الحصيلة المالية كونه يفرض على جميع العمليات الاقتصادية وفي كافة مراحلها، مما يؤدي الى اتساع الوعاء الضريبي لهذا الرسم، أو من حيث تأثيره على عمليات الانتاج والاستهلاك وميزانية المؤسسة².

فالرسم على القيمة المضافة يخص العمليات ذات الطابع الصناعي التجاري، الحرفي وكذلك الحر، يقصى من المجال التطبيقي للرسم على القيمة المضافة العمليات ذات الطابع الفلاحي أو الخدمات العامة الغير تجارية ويقع على السرم على القيمة المضافة على عاتق

¹ المادة 530 من قانون الضرائب الغير مباشرة.

² بوداعة الحاج مختار، مرجع سابق، ص140.

المستهلك لا على المؤسسة، فهي تلعب دور الوسيط في تحصيل تسديد الرسم على ادارة الضرائب، وهذه السمة المحددة لهذا الرسم¹.

ويتضمن قانون الرسم على الأعمال العديد من الأوصاف الجرمية ابتداء من المادة 114 منه وتمثلت في جريمتين أساسيتين هما:

الفرع الاول: جريمة النصب في مجال الرسم على القيمة المضافة

تطرقت إليها المواد 117 إلى غاية 122 من قانون الرسم على الأعمال وقد وردت الجريمة الأساسية فيه في نص المادة 117 وقد صيغت بنفس الأسلوب والعبارات الواردة في نص المادة 303 ق.ض.م أما المادة 118 من نفس القانون فقد حددت بعض الأعمال المادية المكونة للجريمة².

ويتميز الرسم على القيمة المضافة الذي طبق لأول مرة في فرنسا سنة 1948 بخاصيتين أساسيتين تمثل الأولى في قابليته للخصم بمعنى أن المكلف بالضريبة الخاضع لهذا الرسم يمكنه خصم قيمة الرسم الناتج عن رقم أعماله المحقق من قيمة أو مبلغ الرسم الذي قام بدفعه نتيجة المشتريات التي قام بها والتي تدخل في نشاطه.

أما الخاصية الثانية تتمثل في قابليته للاسترجاع بحيث أنه عندما يزيد المبلغ الرسم المدفوع للممولين عن مبلغ الرسم الناتج عن رقم الأعمال، فإن المكلف بالضريبة يكون دائنًا للإدارة الضريبية بالفارق الذي يسمى القرض الضريبي، وفي هذه الحالة يمكن استرجاع الرسم أو تأجيله إلى الشهر الموالي.

¹ سعادي فاطمة، الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإسلامية والحضارة، العدد الثامن، جوان 2018، ص 235.
² المادة 118 ق.ض.م حددت بعض الأعمال المادية المكونة للجريمة، فأشارت إلى البيع بدون فاتورة، الإغفال عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال وتقديم وثائق خاطئة من أجل استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

ويهدف الاستفاداة من نظام الخصم والحصول على الاسترجاع يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى القيام بتحرير فواتير وهمية لا تتعلق بعمليات حقيقية أو تضخيم فواتير بهدف زيادة نسبة الرسم، أو حتى اللجوء إلى إنشاء شركات وهمية تكون بمثابة الممول للمكلف بالضريبة.

لذا يمكن القول أنه لا يوجد نص خاص في التشريع الجزائري يعاقب على هذه الجريمة وبالتالي فهي مجرمة ويعاقب في إطار الجريمة العامة المتمثلة في جريمة العامة المتمثلة في جريمة التملص أو محاولة التملص المنصوص عليها في المادة 303 ق.ض.م والرسم المماثلة، والمادة 117 من قانون الرسم على الأعمال.

وقد اعتبر المشرع الجزائري من خلال المادة 118 ف 2 أن عملية تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة من أجل الحصول على تخفيض أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة من قبيل الأعمال التدليسية المشككة للسلوك الإجرامي للتملص من الضريبة¹.

الفرع الثاني: جريمة العود بعد توقيع الغرامة الجبائية

ينص التشريع الجبائي من خلال أحكام القانون الرسم على الأعمال على امكانية القيام بالمتابعات الجزائية ضد المكلفين بالضريبة اللذين يرتكبون مخالفات ضريبية ادارية، وهم تحت طائلة غرامة جبائية لمدة تقل عن 03 سنوات².

والمشرع الجزائري نظم العود تنظيميا خاصا في مختلف القوانين الضريبية نظرا للطبيعة الخاصة للجريمة الضريبية، فهو يتحقق بارتكاب الشخص جريمة بعد الحكم عليه نهائيا في جريمة أخرى، ويتميز بالخصوصية كونه خاص بمعنى أنه يشترط لاعتبار الشخص عائدا تماثل الجريمة التي ارتكبها مع تلك التي سبق الحكم عليه من أجلها، وكونه مؤقت بمعنى أنه يلزم الاعتبار الجاني عائدا أن تكون الجريمة جديدة قد وقعت في فترة معينة، فتعتبر الجاني عائدا اذا توافرت فيه ثلاثة شروط وهي:

¹بوداعة الحاج مختار، مرجع سابق، ص142.

²بوداعة الحاج مختار، مرجع السابق، ص147.

- ارتكاب جريمة ضريبية لاحقة تماثل الجريمة الضريبية السابق الحكم بها عليه.
- صدور حكم بات سابق بالإدانة في جنحة ضريبية، أي لا يكفي الحكم في جريمة عادية، ويشترط صدوره من قضاء جزائري مع اشتراط الحكم بعقوبة معينة.
- أن يرتكب الجاني الضريبة الأخيرة في خلال مدة معينة¹.

المطلب الثالث: الغش الجبائي في قانون التسجيل والطابع

يعرف التسجيل على أنه إجراء يتم من طرف موظف عمومي مكلف بالتسجيل حسب كفاءات محددة بموجب القانون، كما أنه إجراء يقوم به موظف عمومي طبقا لإجراءات مختلفة تهدف إلى تحليل التصرف القانوني وإظهاره في دفاتر مختلفة وحسب هذه التحاليل يمكن تحصيل الضريبة.

ولقد نص المشرع الضريبي على المخالفات الجبائية في كل من قانون التسجيل والطابع بجرائم خاصة بالتسجيل نذكر منها:

أولاً: في قانون التسجيل:

سيتم التطرق الى كل من الأفعال المجرمة الواردة في قانون التسجيل والطابع وهي التالي:

1- عدم التسجيل أو التأخير في التسجيل الاعفاءات والتصريحات الخاطئة:

من خلال المادة 93 ق التسجيل الزم قانون التسجيل كل من الموثقين والمحضرين القضائيين ومحافظي البيع بالمزايدة بتسجيل عقودهم في الآجال القانونية ويترتب على مخالفة ذلك تصنيف غرامة جبائية قدرها 10% من الحقوق المتملص منها².

¹بغني شريف، مرجع سابق، ص114.

² جميلة زابدي، إجراءات نقل الملكية في عقد البيع العقاري في التشريع الجزائري، مذكرة نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي 2011-2012، ص45.

وهذا اذا كان التأخير في تسجيل العقود ما بين يوم واحد وثلاثين يوما وقد وضع المشرع الجزائري سقفا للغرامة لا تتعدى 25% فلم يكتفي بفرض الغرامة الجبائية على هذه المخالفة بل نص على تطبيق العقوبات التأديبية المنصوص عليها في القوانين المنظمة لهذه المهن وشمل ذلك حتى كتاب الضبط في حالة عدم التسجيل مع امكانية تطبيق العقوبات المنصوص عليها في القانون.

2- عدم كفاية الثمن والتقدير:

فإذا كان النقصان في تقدير الأموال المصرح بها ناتجا عن عقد سابق للتصريح لا يطبق الرسم الزائد والتي يجب أن تحدد قيمتها طبقا للمادة 32 ق التسجيل.

وإذا كان العكس أي العقد لاحقا لهذا التصريح فإنه لا يحصل الا رسم بسيط على الفرق الموجود بين تقدير الأطراف والتقدير الموجود في العقود، وعند عدم كفاية أو عند اثبات اغفال في التصريح بالتركة يكون رفع في القيمة الخاضعة للضريبة للمنقولات تبعا للجزافي قدره 10%¹.

3- الاخفاء:

يتمثل هذا الاخفاء في وجود اتفاق بين أطراف العقد يهدف إلى اخفاء جزء من ثمن بيع العقارات أو تنازل عن المحل التجاري أو تبادل أو قسمة، ويمكن اثبات الثمن بشتى وسائل الاثبات المقبولة في مادة التسجيل، كما يتعين على الموثق الذي يعمل لحسابه عند تلقيه عقد بيع أو مبادلة أو قسمة أن يقوم بتلاوة هذه المادة على الأطراف².

اضافة إلى نص المادة 119 ق التسجيل التي نصت صراحة على الغش الجبائي، وأشار فيها المشرع إلى مناورات الغش وهي مناورات تدليسية تتحقق عندما ينظم المكلف بالضريبة

¹ المادة 110 من قانون التسجيل والطابع.

² بوداعة الحاج مختار، مرجع سابق، ص 159.

اعتباره أو يعمل على عرقلة تحصيل الضرائب التي هو مدين بها أو عند تقديمه معلومات كاذبة كما هو في الشأن أحيانا في التصريح بالميراث.

وفي حالة العود تضاعف الغرامات الجنائية أو الجبائية فيما يتعلق بالحقوق المتملص منها¹.

ثانيا: الغش الجبائي في قانون الطابع:

نص قانون الطابع على جريمة الغش الجبائي في القسم الرابع منه تحت عنوان الغش الجبائي ونجد أن المادة 33 من تشير إلى معاقبة أفعال التزييف وتزوير البصمات وكل استعمال لها.

إضافة إلى المادة 34 من قانون الطابع أن كل من نقص أو حاول الانقاص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة باستعماله وسائل الغش، كذلك المادة 35 منه المتعلقة بالقواعد المشتركة لمختلف العقوبات².

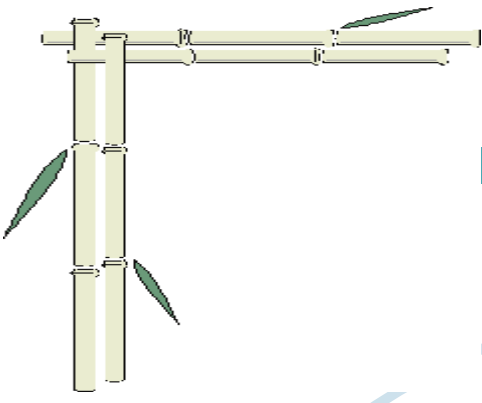
¹ الدليل الجبائي للتسجيل، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب طبعة 2011، ص49.

² المادة 34 من قانون الطابع.

خلاصة الفصل:

يمكننا القول أن الغش الجبائي يتمثل في المخالفة الصريحة لنصوص القانون الجبائي أو امتناع المكلف بالضريبة عن دفع الضرائب المفروضة عليه من طرف الإدارة الجبائية، ومن جهة أخرى تعددت أسباب الغش الجبائي فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي ومنها ما هو متعلق بالمكلف بالضريبة والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة به وأسباب خارجية أخرى، كما يؤدي الغش الجبائي إلى آثار من الناحية الاقتصادية والمادية بما يؤثر ذلك على الخزينة العمومية ومنها ما هو اجتماعي فيؤثر على الدخل القومي والتنمية البشرية.

كما قد وضعنا القوانين الجبائية التي تطرق إليها المشرع الجبائي لإظهار حالات الغش الجبائي.

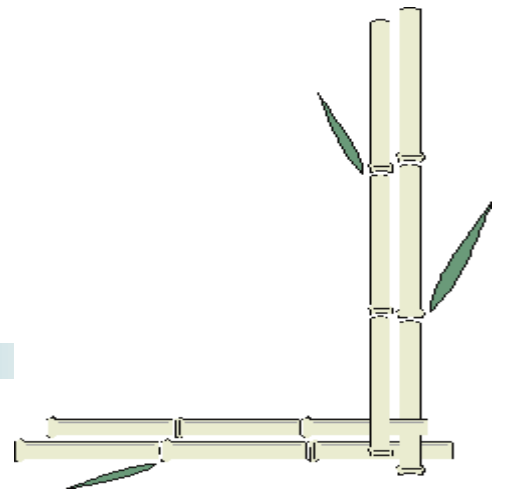


الفصل الثاني:

الآليات القانونية لمكافحة

الغش الجبائي والجزاءات

المترتبة



الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

تعد الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة للمؤسسات ومصلحة الضرائب على حد سواء، إذ يعتبر النظام الضريبي الذي يخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات ومعاينة للأخطاء والنقائص والاعفاءات وكذلك عدم احترام الالتزامات من قبل المكلفين¹.

كما رتب المشرع الجزائري على جريمة الغش الضريبي مجموعة من العقوبات الجزائية والتي تختلف باختلاف الضريبة المتملص منها سواء كانت عقوبات أصلية أو متبعة².

لذلك سنتناول في المبحث الأول الرقابة الجبائية والتحقيقات الجبائية كآلية لمكافحة الغش والجزاء المترتبة، أما المبحث الثاني نتناول فيه دراسة ملف لمركز الضرائب لولاية الأغواط.

¹ عطاء تواتية ، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة لنيل الماجستير في المالية والمحاسبة، تخصص توقيف المحاسبي ومراقبة التسبير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2017-2018، ص7.

² نجيب زروقي، مرجع سابق، ص156.

الفصل الثاني: الآليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

المبحث الأول: الآليات الإدارية لمكافحة الغش الجبائي والعقوبات المترتبة

تعد الرقابة الجبائية المستخدمة في النظام الجزائري لمكافحة الغش لضريبي، لذا تحتل مكانة هامة في التشريع الجبائي من حيث الاجراءات والوسائل بهدف زيادة فعاليتها.

لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الرقابة الجبائية في المطلب الأول، التحقيقات الجبائية في المطلب الثاني والعقوبات المترتبة في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الاجراءات التي تسعى الإدارة الجبائية من ورائها إلى المحافظة على الأموال العامة¹ لذلك سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى تعريف وأشكال الرقابة الجبائية في الفرع الأول، الأسباب والهداف في الفرع الثاني.

الفرع الأول: تعريف وأشكال الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بيها في اقتراحات المكلفين لذا سنتناول أولاً تعريف الرقابة الجبائية وثانياً أشكالها.

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية:

لقد اختلف الفقهاء في تعريف الرقابة الجبائية، لذلك سنذكر منها ما يلي:

حسب laudelaurent "الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي تمكن الإدارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء والملاحظة".

¹ عوادي مصطفى، رجال نصر، عبدة أنور، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 2، العدد1، جامعة حمة لحضر الوادي، سنة 2019، ص75.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

و حسب A.hamini الرقابة الجنائية تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجنائي والتحقيق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة¹.

وعرفها كل من hicks – gullet "الرقابة بأنها العملية التي تسعى الإدارة من خلالها إلى التحقق من أن ما حدث هو الذي كان يفترض أن يحدث ذلك فلا بد من إجراء التعديلات اللازمة"².

ثانيا: أشكال الرقابة الجبائية

تتمثل أشكال الرقابة الجبائية في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق والرقابة بعين المكان.

1-الرقابة الشكلية:

وهي أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أن التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها، بمقارنة بين المعلومات المقدمة من المكلف والمعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية³.

2-الرقابة على الوثائق:

تتمثل في فحص التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، حيث يقوم المراقب الجبائي بتحليل وتدقيق، لكل النقاط المتضمنة في التصريح، بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة، وفي حالة الغموض في بعض النقاط يستطيع طلب توضيحات من المكلف⁴.

¹ عوادي مصطفى، رحال نصر، عبدة أنوار، مرجع سابق، ص75.

² قاسمي محمد، تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الغش الجبائي، مذكرة لنيل الماجستير، العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2، 2014-2015، ص97.

³ بسمة بلور، سارة ببحوح، دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي، دراسة حالة ولاية جيجل، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2013-2014، ص43.

⁴ بسمة بلور، سارة ببحوح، نفس المرجع، ص43.

الفصل الثاني: الآليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

3- الرقابة بعين المكان:

يتم هذا النوع من الرقابة خارج مكاتب الادارة الجبائية مما يسمح بإجراء بحوث ميدانية للتأكد من صحة المعلومات المصرح بها وذلك بالتنقل إلى المقر المهني للمكلف، وذلك بمراقبتها للصفقات المبرمة بين المنتجين والمسوقين بمتابعة حركة البضائع، وهذا الاجراء الوحيد سيسمح لنا بمعرفة رقم الأعمال الحقيقي للمكلف¹.

الفرع الثاني: أسباب وأهداف الرقابة الجبائية

تعددت أسباب وأهداف الرقابة الجبائية وهذا ما سنتطرق له فيما يلي: أولاً الأسباب وثانياً الأهداف

أولاً: أسباب الرقابة الجبائية

هناك عدة أسباب دعت إلى ضرورة ايجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة تصريحات المكلفين والحفاظ على حقوق الخزينة العمومية نلخصها في ما يلي:

1- حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله:

من خلال تصريح المكلف بالمعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخيله لإدارة الضرائب، باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي:

يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص من الضريبة وبأساليب غير شرعية، لذلك فإن عملية مكافحة هذه الممارسات التدليسية، من أولويات الإدارة الجبائية، عن طريق الرقابة

¹ عوادي مصطفى، رحال نصر، عيدة أنور، مرجع سابق، ص76.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية¹.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال تعاريف للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والتمثلة في:

1-الهدف القانوني:

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، ولذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات².

2-الهدف الاداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تنبه الرقابة الجبائية إلى أي خلل في التشريعات المعمول بها.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الاحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي³.

¹ لكحل كمال اسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العلوم الاقتصادية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة 2018-2019، ص29.

² عطاب تواتية، مرجع سابق، ص9.

³ عطاب تواتية، مرجع سابق، ص10.

الفصل الثاني: الآليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

3- الهدف المالي الاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب والسرقة أي حمايتها بأي شكل، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية وبالتالي زيادة الموال المتاحة للإنفاق العام، وبالتالي زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

4- الهدف الاجتماعي:

وهو محاربة الانحرافات بمختلف صورها كالسرقة والاهمال وتقصيره في أداء وتحمل واجباته تجاه المجتمع، كما تهدف لتحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثلة في وقوف جميع المكلفين على فهم المساواة أما الضريبة¹.

المطلب الثاني: التحقيقات الجبائية

تسعى الإدارة الجبائية إلى تحسين مستوى التحضر الجبائي وخلق الانتماء الوطني للمكلفين بالضريبة من خلال عدة أنشطة تحسسية، وكذا سعيه في تقديم أحسن خدمة لمستعملي الإدارة الجبائية ، وتبسيط الاجراءات هذا من جهة، ومن جهة أخرى ومن أجل الحفاظ على إيرادات الخزينة ومكافحة مختلف أشكال الغش والتهرب الضريبي، وضعت عدة وسائل في مجال الرقابة أهمها التحقيق في مجال المحاسبة².

الفرع الأول: التحقيق المحاسبي

يعتبر هذا النوع من التحقيقات ضمن الاجراءات التي تستخدمها ادارة الضرائب في انجازها لعمليات التحقيق.

¹ لكحل كمال، لكحل اسماعيل، مرجع سابق، ص28-29.

² وزارة المالية رسالة المديرية العامة للضرائب عدد 2012/58.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

والتحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتة من طرف المكلفين بالضريبة¹.

وبالتالي فالتحقيق المحاسبي يتم في عين المكان بهدف مواجهة الغش الضريبي من خلال التأكد من صحة العمليات المسجلة في المحاسبة من منظور جبائي، والتي تترجم فعليا للنشاط الحقيقي الذي يمس نشاط المؤسسة وفي ظل انتظار مهلة انتظار المكلف للتحقيق المحاسبي تتضمن الاجراءات الأولية قبل انطلاق هذا الأخير على إعداد برنامج التحقيق المحاسبي من خلال ما يلي:

أولاً: إعداد برنامج التحقيق المحاسبي: تعتبر هذه العملية الخطوة الأولى في مسار التحقيق الخطوة الأولى في مسار التحقيق المحاسبي، ويتكون البرنامج المحاسبي من مجموعة من المكلفين بالضريبة تشوب تصريحاتهم بعض النقائص والانحرافات يتم تصفيتهم من مجموع مكلفي المجتمع الجبائي عن طريق لجنة مكونة من:

- مدير ولائي للضرائب كرئيس للجنة وأعضاء آخرون هم المدير الفرعي للرقابة الجبائية، المدير الفرعي للعمليات الجبائية، رئيس مكتب المراجعات الجبائية، رئيس مكتب التنظيم والعلاقات الخارجية، وبعد ضبط قائمة برنامج المراجعات السنوي من طرف اللجنة والتي لا يكون عدد الملفات المقترحة فيه أقل من 150% من البرنامج السنوي، ترسل المديرية العامة للضرائب "مديرية فرعية للبرمجة" قصد المصادقة عليها والتأكد من صحة سن اقتراح الملفات².

وتتم عملية الاقتراح وفقاً لشروط ومعايير غير ثابتة نذكر منها:

- مدى احترام المكلف للالتزامات الجبائية (إيداع التصريحات، مسك المحاسبة).

¹ يوسف دلاندة، الاجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2014، ص19.
² يوسف عاشور، فاتورة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر 2004-2014، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود مالية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة 2، 2013-2014، ص207.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

- أهمية الأرباح والمداخيل المصرح بها مقارنة مع أرقام الأعمال المحققة.
- مظاهر الثروة الخارجية للمستغل أو المسير أو الشركاء.
- التصريح بالعجز المنكر.
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق.
- التغيير المستمر لمكان النشاط التجاري.
- التعديلات المتكررة في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة التي توحى بوجود نية للتهرب الضريبي.
- عدم خضوع المؤسسة لمدة طويلة للتحقيق¹.

ثانيا: مراحل التحقيق المحاسبي

تمس مراحل التحقيق المحاسبي الأولى جملة من الاجراءات تتعلق أساسا بدراسة ملف المكلف الخاضع لهذا التحقيق، ثم المعاينة الميدانية للمؤسسة (النشاط) اضافة على تفحص استمارات التحقيق المتعلقة بالنشاط المهني كما يلي:

1-مرحلة التحضير للتحقيق في المحاسبة:

بعد المصادقة على برنامج التحقيق المحاسبي من طرف مصالح الادارة الجبائية المركزية يتم مباشرة القضايا على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلالها يتم تسليم القائمة الاسمية للمكلفين الذين يخضعون إلى المراجعة الجبائية إلى رئيس فرقة المراجعة الجبائية ويتم مباشرة القضايا كما يلي:

- اعداد الاشعار بالتحقيق الخاص بالمكلف والتي يجب أن تحتوي على البيانات المبنية أدناه بناء على نص المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي

¹عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص58.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

حالة غياب أو اهمال أي فقرة منه يعتبر اجراءات التحقيق باطلا، وبالتالي ترفض

العملية من ناحية الشكل والبيانات هي:

- رقم وتاريخ إعداد الاشعار بالتحقيق.
- الحقوق والضرائب والرسوم و الآتاوى قيد التحقيق.
- مدة التحقيق وكذا الوثائق التي ستتم معاينتها في عين المكان.
- تاريخ وتوقيت التدخل في المؤسسة قيد التحقيق.
- رقم نصوص المواد المعتمد عليها في عملية التحقيق.
- أجل الرد على التبليغ الأولي محددة بـ 40 يوما.
- توقيع ولقب واسم رتبة المكلفين بعملية التحقيق والذي لا تكون رتبته في كل الحالات أقل من مفتش الضرائب.
- منح أجل 10 ايام للتحضير.

وبعد التأكد من المعلومات السابقة الذكر يبلغ المكلف رسميا عن طريق البريد أو تسليمه للإشعار، ويتم سحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف قيد المراجعة من مفتشة الضرائب المختصة اقليميا بالمتابعة¹.

2-مباشرة عملية التحقيق المحاسبي

بعد انتهاء مهلة التحضير، تنطلق عملية التحقيق من خلال قيام العون المحقق بالتدخل في عين المكان بدءا من أول لقاء مع المكلف من أجل خلق نوع من الثقة المتبادلة والسماح بإقامة فكرة حول الملف واقامة العديد من الملاحظات، فضلا عن الاجابة عن مجموعة من الأسئلة وهي:

- الاطار القانوني للمؤسسة.

¹ يوسف عاشور، مرجع سابق، ص209.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

- الاستثمارات الحالية ووسائل الانتاج.
- كشوفات الربط الداخلية (سجل الانتاج - محاسبة المواد).
- توضيحات متعلقة بالمخطط الوطني المحاسبي والتعليمات والاجراءات المستعملة في المؤسسة ليقوم العون بعد ذلك بفحص محاسبة مؤسسة المكلف من حيث الشكل والمضمون.

أ- من حيث الشكل:

حتى تكون المحاسبة مقبولة من حيث الشكل يجب توفر الشروط التالية:

- أن تكون كاملة ومنظمة حيث يجب أن تحتوي دفاتر محاسبية تشمل دفترًا يوميًا ودفترًا كبيرًا ودفتر جرد المنصوص عليه في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي¹.
- أن تكون متسلسلة وصحيحة أي أن تكون مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل سليمة وكذلك التأكد من حصة المعلومات المدونة في دفتر اليومية ومقارنتها مع ميزان المراجعة المسجل في دفتر الجرد والسجلات المساعدة مثل دفتر المشتريات، الصندوق، المبيعات... الخ².
- محاسبة مقنعة ومبررة حيث يجب أن تتجانس مع طبيعة النشاط الممارس فعلى المكلف تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة بالمخزن وتبرير المشتريات بفواتير مسلمة من قبل المشتري مع تدعيمها بوثائق أخرى من قبيل أصل الفاتورة، وصلات الصندوق بالإضافة إلى الدفاتر التي لم ترفق بجرد البضائع

¹ المادة 20 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 03، الصادرة بتاريخ 2007/11/25.

² قاسمي محمد، مرجع سابق، ص 144.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

والسلع واشغال جارية لا يمكن أن تعتبر كاملة ومقنعة، مع تبرير المبيعات بفواتير وأي عيب في هذه الوثائق بجرد المحاسبة من صفة الاقناع ويمكن أن ترفض المحاسبة سبب ذلك¹.

ب- من حيث المضمون:

فيسعى المحقق في إطار عملية التحقيق إلى التركيز على ما يلي:

- التسجيل المزدوج لفاتورة مشتريات واحدة.
- تسجيل مشتريات وهمية بوجود فاتورة أو عدم وجودها.
- التحقق من قيمة فواتير البيع.
- عدم تسجيل المبيعات من الفضلات والمهملات.
- فحص جميع التكاليف والمصاريف المحتسبة والتأكد من موضوعيها.
- الزبائن والموردين عددهم، توزيعهم الجغرافي وطرق التسديد المتبعة معهم.
- فحص جميع الايرادات والتأكد من أنها سجلت بالمبالغ الحقيقية، والبحث عن الايرادات التي لم تسجل نسيانا أو عمدا².

3- نتائج التحقيق المحاسبي: بعد الفحص المعمق للمعلومات المحاسبية يعمد المحقق

إلى استخلاص النتائج التالية:

- اقرار مدى صحة أو خطأ التصريحات.
- استحداث تعديلات قانونية ان وجدت.
- اذا كانت النتائج المتحصل عليها مطابقة لما هو مصرح به، فالمحقق ملزم بتقديم اشعار بالنتائج.

¹ قاسمي محمد، مرجع سابق، ص145.

² شرقي جمعة، الرقابة الجبائية في الجزائر، مداخلة بعنوان مسار التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، 28-29 أكتوبر 2015، قالمة، ص07.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

- في حالة اثبات تجاوزات وأخطاء فالمحقق بإمكانه اجراء التعديلات العادية للتقويم والتي تتمثل في اجراءات التقويم التلقائي (أي من طرف المحقق والمكلف المعني) وإجراءات التقويم الأحادي (أي من طرف المحقق فقط)¹.
 - وبالتالي يكون ذلك بالرفض الجزئي أو الكلي، ففي الرفض الجزئي يجب على العون المحقق اشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المحاسبي حتى ولو لم تكن هناك تعديلات، وهذا الاشعار يكون مفصل ومعدل وتحتوي على الطرق التي يتم على أساسها التقويم، وكذلك منحة قدرها (40) يوما للرد على هذا الاشعار، وبعد انتهاء أجل الرد يضيفي هذا الاجراء إلى:
 - عدم قبول المكلف بالضريبة لنتائج التحقيق لكنه غير مؤسس أو يرفضها العون المحقق في هذه الحالة عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة مفسرة ومبررة.
 - عدم قبول المكلف لنتائج التحقيق ويقدم تبريرات، ويقوم العون المحقق بفحصها والتصحيحات اللازمة.
 - القبول الصريح من طرف المكلف للنتائج، وهنا تصبح قاعدة رفض الضريبة المحددة نهائيا ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الادارة إلا في حالة لجوء المكلف لاستعمال طرق احتيالية أو تقديمه معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق.
- أما الرفض الكلي ففيه تلجأ الادارة الجبائية إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية:

- مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد (9-11) من القانون التجاري.
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أي قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية².

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير- جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011-2012، ص132-133.

² قاسمي محمد، مرجع سابق، ص146.

الفصل الثاني: الآليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاءات المترتبة

الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة:

تم استحداث هذا النوع من الرقابة "التحقيق المصوب في المحاسبة" بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 والمعدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 وهو لا تختلف عن التحقيق المحاسبي من حيث الاجراءات¹.

ويعد التحقيق محاسبيا مصوبا اذا اقتصر على التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير متقادمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة نقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك عندما تشكك الادارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم ابرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية².

وعليه يمكن لأعوان الادارة الجبائية اجراء تحقيق مصوب من المحاسبة³ المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، ويخضع التحقيق المصوب إلى الشروط التالية:

- يجب عند الشروع في اجراء التحقيق المصوب في المحاسبة اعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق ارسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبة على أن تستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 ايام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار.
- يجب أن يظهر في التحقيق كل العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا.

¹ نجوى سديرة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، العدد 11 جانفي 2019، ص275.

² مشاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الأبحاث والتدقيقات، المديرية العامة للضرائب، 2011 ص08.

³ المادة 30 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية 2017، ص25.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.
- ويجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعيه المكلف، وامكانية تمديد الفترة لغاية 6 اشهر في حالة تقديم طلب من الادارة الجبائية للتعاون في الحصول على المعلومات في اطار التعاون الاداري.
- ضرورة ارسال المكلف بالضريبة محل التحقيق ملاحظاته أو قبوله في أجل 30 يوما ابتداء من تاريخ تسليم الاشعار بإعادة التقويم.
- الابلاغ بنتائج الرقابة المصوبة للمكلف بواسطة تبليغ الابتدائي الذي يتم تسليمه مقابل اشعار بالاستلام حتى في حالة غياب اعادة التقويم في المقابل يتمتع المكلف بحق الرد لمدة (40) يوما ليبيدي موافقته أو رفضه للنتائج المحررة بإحضار مستندات ووثائق تبريرية تبرر موقفه، وللتذكير إن عدم الرد من طرف المكلف يعد بمثابة قبول ضمني للقواعد المبلغ عنها، وبعد انتهاء المدة التي يمنحها القانون للمكلف من أجل الرد يتم التبليغ النهائي لإعادة التقويم في كل الحالات¹.

الفرع الثالث: التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASFE)

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، ويستلزم هذا الاجراء مقارنة المداخيل المصرح بها بالمداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف، حالة خزينة وكذا المداخيل المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته².

وهكذا يمكن لأعوان الادارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي سواء توفر لديهم موطن

¹ شعباني لطفي، محاضرات في المراجعة الجبائية، مطبوعة بيداغوجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2017، ص47-48.

² صالح العبد، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر، ص46.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

جبائي في الجزائر أو لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة طبقا للمادة 21 فقرة 01 من قانون الاجراءات الجبائية¹.

حيث يقوم أعوان من الادارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل بالتحقيق، ويكون ذلك بإعلام المكلف بالضريبة من خلال ارسال اشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع اشعار بالاستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة ومنحه أجل بخمسة عشرة يوما ابتداء من تاريخ الاستلام، ولا يمكن أن يمتد التحقيق أكثر من سنة اعتبارا من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه المنصوص عليه من الفقرة 03 من المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية إلى غاية تاريخ الاشعار بإعادة التقويم، كما يمكن أن تمتد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بناء على طلبه للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخل الأرصدة من الخارج وتمتد إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي²، وبعد تحديد العون المحقق أسس فرض الضريبة بالنسبة للضريبة على الدخل يتعين على الادارة إعلام المكلف بالضريبة برسالة مضمونة مع اشعار بالاستلام ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20 فقرة 06 من قانون الاجراءات الجبائية وللمكلف أجل أربعين يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله عدم الرد في الأجل بعد قبولا ضمنيا، وله أن يستفيد من كل التفسيرات الشفوية المقيدة حول مضمون التبليغ اذا طلب ذلك، وفي حالة رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة فعليه ابلاغه عن طريق مراسلة مفصلة ومبررة.

وعند الانتهاء من إجراء التحقيق وفقا للمادة 27 فقرة 06 من قانون الاجراءات الجبائية بالنسبة للضريبة على الدخل لا يجوز للإدارة الجبائية الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة

¹ ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص31.

² أنظر المادة 21 فقرة 04 من قانون الاجراءات الجبائية 2017.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية¹.

المطلب الثالث: العقوبات المقررة

لقد فرض المشرع الجبائي الجزائري جملة من العقوبات والجزاءات المتنوعة وذلك حسب طبيعة المخالفات المرتكبة من طرف المكلف، وهي تهدف إلى ضمان احترام الواجبات الجبائية، أو لردع ومعاقبة كل من حاول التخلص من الضريبة، وعليه نتناول في هذا المطلب الأشخاص الخاضعين للجزاء والعقوبات الموقعة عليهم.

الفرع الأول: الأشخاص الخاضعين للجزاء: ويتضمن هؤلاء الأشخاص ما يلي:

أولاً: المكلف بالضريبة:

وهو كل مدين لخزينة الدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب التي يتملص منها كلياً أو جزئياً وهذا ما نصت عليه المادة 303 ق.ص.م "يعاقب المكلف بالضريبة المتملص أو الذي حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدلسية لإقرار وعاء الضريبة أو حق رسم خاضع له بصفة كلية أو جزئية ما يلي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج خاضع عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج.
- الحبس من شهرين (02) إلى ستة (06) أشهر وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 200.000 دج لا يتجاوز 1000.000 دج.

¹أنظر المادة 24 من قانون المالية لسنة 2016 جريدة رسمية، رقم 77، بتاريخ 2015/12/30.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

- الحبس من سنتين (02) إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 2000.000 دج إلى 5000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000.000 دج أو يتجاوز 10.000.000 دج.
- الحبس من خمس (05) سنوات إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10000.000 دج¹.

ثانيا: الشريك

تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات الجبائية نفس العقوبات المطبقة على الفاعل الأصلي دون الاخلال بالعقوبات التأديبية المقررة للموظفين والأعوان العموميين وهو ما اجتمعت عليه كل النصوص في المواد 303 فقرة 2 من ق.ض.م والمادة 542 ق.ض.غ.م المادة 303 فقرة 2 من قانون الرسم على الأعمال والمادة 120 من قانون التسجيل والمادة 35 فقرة 1 من قانون الطابع، وأحالت تعريف الشريك في جريمة الغش الضريبي إلى تعريف شركاء مرتكبي الجرائم المحددة بموجب المادة 42 وما يليها من قانون العقوبات والتي تنص على أنه "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق وعاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك"².

فالاشتراك يقضي عمل ومساهمة في ارتكاب الجريمة، والمشرع الجزائري حصر هذا العمل في المساعدة أو المعاونة على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها³.

¹ أنظر المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

² المادة 260 من قانون العقوبات الجزائري.

³ أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص148.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

ثالثا: الشخص المعنوي

فالشخص المعنوي نوعان عام وخاص فالعام يخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة والولاية والبلدية، أما الخاص فهو يخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية والمؤسسات الخاصة، ونصت المادة 303 فقرة 9 من ق.ض.م. "عندما يرتكب مخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص يصدر حكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المنصرفين أو الممثلين الشرعيين والقوانين وتطبق عليه الغرامات الجزائية المستحقة"¹.

الفرع الثاني: العقوبات المطبقة: فالقانون الجبائي ينص على نوعين من العقوبات وهي كما يلي:

1-العقوبات الجبائية: تتمثل العقوبات الجبائية في الغرامة الجبائية والزيادات.

أولا: الغرامة الجبائية: نصت عليها القوانين الجبائية وتقدر غالبا بنسبة معينة أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة، ومن خلال هذا الفرع سنحاول التطرق إلى النصوص الضريبية وكل ما ينص عليه من غرامات جبائية.

أولا: الغرامة الجبائية في قانون الضرائب المباشر: تطبق الغرامات الجبائية وفقا لهذا القانون كما يلي:

- عدم تقديم تصريح بالوجود وتحدد بمبلغ 30.000 دج².
- عدم امسك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 5000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الاداري³.

¹أنظر المادة 9/303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

²أنظر المادة 1/194 من ق.ض.م.

³أنظر المادة 3/194 من ق.ض.م.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

- عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم وتتراوح الغرامة ما بين 30.000 دج و 30.000 دج¹.

- ثانيا: الغرامة الجبائية في قانون الضرائب الغير مباشرة: يميز هذا القانون نوعين من الغرامات الجبائية وهي:

أ- الغرامة الثابتة: تتراوح ما بين 5000 دج و 25000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب الغير مباشرة².

ب- الغرامة النسبية: تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25000 دج ومن الأفعال المخالفة للقانون نذكر منها³:

- رفض تقديم الوثائق أو اتلافها قبل انقضاء الجل المحدد لحفضها وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1000 دج و 10.000 دج⁴.

- في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حداها الأدنى 500 دج⁵.

- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة بين 1000 دج و 3000 دج⁶.

- عرقلة أعوان المراقبة بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج⁷.

ثالثا: الغرامة الجبائية في قانون التسجيل: في حالة قيام المكلف بالضريبة بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن

¹ أنظر المادة 304 من ق.ض.م.

² أنظر المادة 523 من ق.ض.م.

³ أنظر المادة 524 من ق.ض.م.

⁴ أنظر المادة 538 من ق.ض.م.

⁵ أنظر المادة 527 من ق.ض.م.

⁶ أنظر المادة 544 من ق.ض.م.

⁷ أنظر المادة 537 من ق.ض.م.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

5000 دج¹ ، بينما يقوم المكلف بالضريبة بعرقلة المراقبة الجبائية فتتراوح الغرامة الجبائية ما بين 5000 دج و 50.000 دج².

رابعاً: الغرامة الجبائية في قانون الطابع: في حالة تمليص المكلف بالضريبة من الرسوم تساوي الغرامة في هذه الحالة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج³، أما في حالة عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف بالضريبة فتتراوح بين 10.000 إلى 100.000 دج.

خامساً: الغرامة الجبائية في قانون الرسم على الأعمال

ففي حالة مخالفة المكلف بالضريبة لأحكام هذا القانون تطبق عليه غرامة جباية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2500 دج، وفي حالة استعماله لطرق تدليسية ترفع الغرامة من 1000 دج إلى 5000 دج⁴، وكذلك عند رفض المكلف بالصرفية تقديم الوثائق أو اتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج و 10 000 دج⁵.

وتختلف الغرامات الجبائية عن الغرامات الجزائية، حيث لا يستطيع القاضي تحقيقها وهذا ما ورد في القوانين الجبائية، في المواد 4/303 ق.ض.م و 548 ق.ض.غ.م. والمادة 4/120 من قانون التسجيل، فلا يستطيع القاضي التخفيض من الغرامات الجزائية.

2- الزيادات: تختلف عن فوائد التأخير، وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف من أداء ضريبته، وهذه الزيادات مقررة كالتالي:

¹أنظر المادة 20 من قانون التسجيل.

²أنظر المادة 62 من ق الإجراءات الجبائية.

³أنظر المادة 35 من قانون الطابع.

⁴أنظر المادة 114 من قانون الرسوم على الأعمال.

⁵أنظر المادة 122 من ق.ن.أ

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

- النقص في تقديم التصريح.¹

- التأخر في تقديم التصريح.²

- عدم التصريح.

وتفرض هذه الزيادات نسبة 100% على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دج 5 000 000 دج وما يعادلها، وترفع إلى 200% إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ.³

3- المصادرة: بالرجوع إلى قانون العقوبات الجزائري نجد أنها عرفت المصادرة بأنها "الأيلولة النهائية إلى الدول لمال او مجموعة أموال معينة، أو ما يعادل فديتها عند الاقتضاء".⁴

أما المشرع الجبائي الجزائري فقد تطرق إلى المصادرة من خلال المادة 525 من قانون الضرائب الغير مباشرة للمخالفات التي يتم قمعها ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 523 و 524 تؤدي في جميع الحالات إلى مصادرة الأشياء ووسائل التزوير وكذا الأجهزة أو أجزاء الأجهزة المخصصة للتقطير وغير المدموغة أو التي تكون حيازتها غير شرعية طبقا للمادتين 64 و 65 من هذا القانون.

2- العقوبات الجزائية:

إضافة إلى العقوبات الجبائية هناك عقوبات جزائية وهي تنفرع إلى عقوبات أصلية وأخرى تكميلية وتنتظر إليها كما يلي:

أ- العقوبات الأصلية: نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهو ما وضعناه فيما سبق.

¹أنظر المادة 122 من ق.ن.أ

²أنظر المادة 1/193 من ق.ض.م

³أنظر المادة 02/193 من ق.ض.م

⁴أنظر المادة 15 من قانون العقوبات الجزائري قانون رقم 06-23 مؤرخ في 29 ذي القعدة 1427 الموافق 20 ديسمبر 2006 جريدة رسمية

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاءات المترتبة

ب- العقوبات التكميلية: نصت عليها في كل من المواد 146 من قانون الإجراءات

الجبائية والمادة 252 من قانون الضرائب الغير مباشرة ومن بينها:

- المنع من الإقامة.

- الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.

- المصادرة الجزئية للأصول.

- حل الشخص الاعتباري.

ويتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية حسب مجال اختصاصه.

بناء على تقارير يقدمها المحاسب المتابع ولا يمكن أن يتجاوز مدة الغلق 6 أشهر ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابع أو الموكل أو المحضر القضائي.

أما المادة 252 من ق.ض.غ. نصت على أنه " لا يمكن مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير وكذلك الأواني غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة كذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نفس الأشياء المحجوزة.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

المبحث الثاني: دراسة ملف بمركز الضرائب بولاية الأغواط

في هذا المبحث نتطرق إلى مركز الضرائب لولاية الأغواط من خلال التعريف به وتنظيمه ومهامه، ونقوم بدراسة ملف حول الغش الجبائي.

المطلب الأول: التعريف بمركز الضرائب

يعتبر مركز الضرائب مصلحة عملية جديدة تابعة للمديرية العامة للضرائب تختص حصريا بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من طرف المكلفين بالضريبة متوسطة الحجم، حيث يطمح هذا المركز المنشأ إلى تقديم خدمة نوعية وتطوير شراكة جديدة تجمعهم بالمكلفين بالضريبة تقوم أساسا على التواجد الاستماع، الاستجابة والمعالجة السريعة لكل الطلبات التي يقدمها المكلف بالضريبة.

ومركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع تحت اشراف رئيس مركز مهام التسيير والتحصيل والمراقبة والمنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات والقباضات ومديريات الضرائب لولاية الأغواط، وقد دشن مركز الضرائب من طرف المدير العام للضرائب السيد بن راوية بتاريخ 26 ديسمبر 2012 وهو يضم 60 موظف، ويقوم بتسيير الملفات الجبائية للشركات والمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي أي الملفات التي يفوق رقم أعمالها 800.000 ألف دج بالنسبة لولاية الأغواط سواء كانت هذه الملفات لأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين¹.

المطلب الثاني: تصنيف مركز الضرائب والهيكل التنظيمي

يتكون مركز الضرائب من 03 مصالح رئيسية وقباضة ومصالحتين:

1- المصلحة الرئيسية للتسيير: وتكلف بـ:

¹Minister des finances, direction des relation publiques et de la communication : organisation et mission de cdi, imprime par alge print 2009, p01.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء، والمراقبة الجبائية ومتابعة الامتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات.
- المصادقة على الجداول وسندات الإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلًا مفوضًا للمدير الولائي للضرائب.
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو لمراجعة المحاسبة.

وتعمل على تسيير:

- المصلحة المكلفة بجباية القطاع الصناعي
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع البناء والأشغال العمومية
- المصلحة المكلفة بجباية قطاع الخدمات
- المصلحة المكلفة بجباية المهن الحرة

2. المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: وتتكلف بما يلي:

- انجاز إجراءات البحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها وتخزينها وتوزيعها من أجل استغلالها.

اقتراح عمليات مراقبتها وانجازها بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب.

- أ- مصلحة البطاقات والمقارنات وتكلف بدورها بما يلي:
- تشكيل وتسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام والاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة.
- التكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.
- ب- مصلحة البحث عن المادة الضريبية والتي تعمل في شكل فرق وتكلف ب:

الفصل الثاني: الآليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

- اعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومات الجبائية بعنوان تنفيذ حق الاطلاع
- اقتراح تسجيل مكلفين بالضريبة لمراجعة محاسبتهم، أو للمراقبة على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات والاستعلامات

ج- **مصلحة التدخلات:** التي تعمل في شكل فرق وتكلف بـ:

- برمجة وإنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق وحق الزيارة والمراقبة عند المرور وكذا انجاز في عين المكان لكل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها.

د- **مصلحة المراقبة:** وتعمل في شكل فرق وتكلف بـ:

- انجاز برامج المراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان
- اعداد وضعيات احصائيات دورية تتعلق بوضعية انجاز برامج المراقبة مع تقسيم مردودها.

2. **المصلحة الرئيسية للمنازعات:** وتكلف بـ:

- دراسة كل طعن نزاعي أو اعفائي يوجه لمركز الضرائب وناتج عن فرض ضرائب أو زيادات أو غرامات أو عقوبات قررهما المركز.

متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية وتعمل على تسيير:

- أ- **مصلحة الاحتجاجات وتكلف بـ:**
- دراسة الطعون المسبقة التي تهدف إلى الغاء أو تخفيض فرض الضرائب أو الزيادات وعقوبات المحتج عليها أو استرجاع الضرائب والرسوم والحقوق المدفوعة.
- معالجة منازعات التحصيل.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

3. مصلحة لجان الطعن والمنازعات القضائية وتكف ب:

- دراسة الطعون التابعة لاختصاص لجان طعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة.

المتابعة بالاتصال مع المصلحة المعنية في المديرية الولائية للضرائب للطعون والشكاوي المقدمة للهيئات القضائية.

ج- مصلحة التبليغ والأمر بالدفع وتكف ب:

- تبليغ القرارات المتخذة بعنوان مختلف الطعون إلى المكلفين بالضريبة وإلى المصالح المعنية.

- الأمر بصرف الالغاءات والتخفيضات المقررة مع اعداد الشهادات المتعلقة بها.

- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التسريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة.

مهام مركز الضرائب: وهو ملف ب:

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيق لفرض الضريبة الغير خاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة.

- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.

- تنفيذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود.

- اصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء أو التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها.

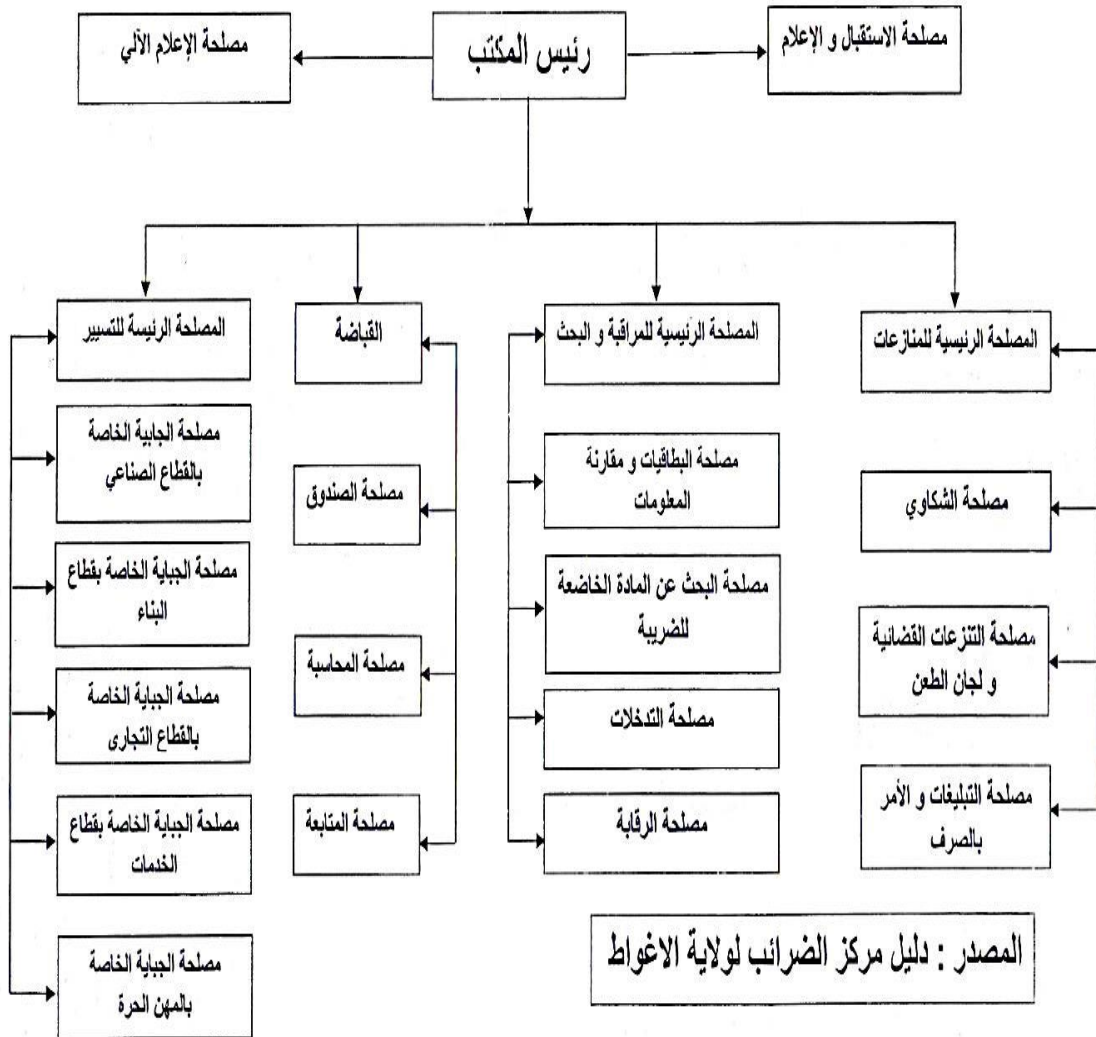
الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجائبي والجزاء المترتبة

- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية وتنظيم المواعيد وتسييرها¹.
- تتكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي.
- نشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب.

¹ DGI.centre des impot.une organisatuon et mission.edition 2019 p6

الفصل الثاني: الآليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاءات المترتبة

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب - الأغواط



الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

المطلب الثالث: دراسة ملف

في هذا المطلب نتطرق الى دراسة ملف لحالة الغش الجبائي في مركز الضرائب لولاية الاغواط

الموضوع: إشعار بنتيجة التحقيق الأولية في المحاسبة و الجباية
للسنوات التالية: 2015، 2016، 2017 و 2018

تبعاً للإشعار بالتحقيق رقم 2019/25 المؤرخ في: 2019/04/20 المستلم باليد بتاريخ 2019/04/20، مرفقاً بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة تحت العنوان المصرح به في الملف الجبائي «حي الواحات الشمالية - الأغواط» . تم إخطاركم بخضوعكم أنتم شركة: شركة تضامن "ع" وشركائه صاحب نشاط بيع بالتجزئة لمختلف الأجهزة الالكترونية والمنزلية، لعملية التحقيق في المحاسبة فيما يخص نشاطكم، وهذا للسنوات: (2018/2017/2016/2015). حيث ستتم مطابقة محاسبتكم مع الضرائب والرسوم التالية:

- الرسم على القيمة المضافة TVA
- الرسم على النشاط المهني TAP
- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG.
- الضريبة على الدخل الإجمالي للمرتبات و الأجور IRG/S.
- الرسم على المشتريات TVA/ACHATS.

كما نعلم سيادتكم بأن القانون يمنحكم مهلة 40 يوماً ابتداءً من تاريخ استلامكم لهذا الإشعار بنتيجة التحقيق لإعداد ملاحظاتكم أو قبولكم وإيداعه بمصالحنا، ولكم الحق في إمكانية طلب التحكيم ضمن ردمك بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون حسب الحالة طبقاً لأحكام المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدل والمتمم أحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، وبعد عدم الرد في هذه المهلة بمثابة قبول ضمني، ويؤدي إلى اعتبار هذا الإبلاغ نهائياً. كما لكم الحق خلال هذه المهلة المحددة و قبل انقضاء أجل الرد أن تطلبوا كل التفسيرات والتوضيحات الشفهية المفيدة حول محتوى هذا الإبلاغ.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

و نلفت انتباهكم بأن الحقوق المستخرجة في هذا الإطار ستطبق عليها العقوبات المحددة قانوناً.

نحيطكم علماً بأن لكم الحق في اختيار مستشار أو محاسب ترونه مناسباً، وذلك لحضور ومناقشة مقترحات هذا الإبلاغ و الإجابة عليه وفق أحكام للمادة رقم 20 من قانون الإجراءات الجبائية .

تفضل سيدي بقبول وافر التحية و الاحترام.

المحققين :

ملحق بالإشعار

من أجل إجراء عملية التدخل الأولية للتحقيق في المحاسبة انتقلنا بتاريخ 20/04/2019 إلى مقر مؤسستكم والكائن بالعنوان المذكور أعلاه بحيث تمت العملية في إطار **تدخل فجائي**، وقد تم تسجيل **حضوركم** في مقر عملكم على الساعة التاسعة 09:00 صباحاً. و قدتم تحديد محل نشاطكم قيد التحقيق المحاسبي، و تم تحرير محضر معاينة بذلك مؤرخ في نفس يوم

التدخل 20/04/2019 يحمل الرقم: 2019/45.

كما أنكم قدتمت محاسبتكم والمتمثلة في الوثائق المحاسبية التي حددتها المواد 09-10- من **القانون التجاري** التي تنص على ((كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر مسك دفتر اليومية العامة و دفتر الجرد..)) وكذا المادة 66 من قانون الرسم على رقم الأعمال والتي تفرض على كل شخص معنوي الالتزامات الحسابية.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاءات المترتبة

**** . المحاسبة المقدّمة:**

**** 1- من حيث الشكل:**

تم معاينة ما يلي:

الدفاتر الإجبارية المنصوص عليها في المواد (9 - 10 من قانون التجاري) والقانون رقم

11/07 الموافق 2007 /10/15 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

- **الجريدة العامة** مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة الأغواط تحت رقم 122 بتاريخ

2006/09/16

- **سجل التقييم** مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة الأغواط تحت رقم 122 بتاريخ

2006/09/16

- **سجل الأجرة** مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة آفلو تحت رقم

122 بتاريخ 2006/09/16.

كما تم تقديم الوثائق الملحقات التالية:

- وثائق مختلفة تخص فواتير الشراء لسنوات 2015/2016/2017/2018.

ملاحظة : المحاسبة المقدمة من طرفكم مقبولة شكلا.

من خلال طبيعة نشاطكم فإنكم تخضعون للضرائب والرسوم التالية:

*** في مجال الضرائب المباشرة:**

* الرسم على النشاط المهني **TAP**: وهذا حسب المواد: (217-222) من قانون الضرائب

المباشرة.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

*الضريبة على الدخل الإجمالي IRG : وهذا حسب المواد : (104-54-46) من قانون الضرائب المباشرة.

*الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور و المرتبات IRG/S.

*في مجال الرسوم على رقم الأعمال :

*الرسوم على القيمة المضافة TVA وهذا حسب المواد: (02) من قانون الرسم على رقم الأعمال.

2- من حيث المضمون:

بعد مراجعة الدفاتر المحاسبية وكذا الدفاتر الملحقات والتحقق إضافة إلى فواتير الشراء وكذا التدقيق في الكشوفات البنكية كذلك تم التوصل إلى :

تجدر الملاحظة إلى أن الحدث المنشئ الذي يتبع نشاطكم هو الفوترة

الملاحظات المسجلة بالنسبة للتسجيلات المحاسبية:

1/ الاكتفاء بتحديد مجموع قيمة الحسابات المتعلقة ب :

- المشتريات ح/38 باعتبار نشاط الشراء وإعادة البيع

- الصندوق ح/530 - البنك ح/512

- عمليات أخرى متعلقة في عمومها بالحساب ح/60

- المبيعات ح/700

حيث لم يتم إعطاء أي تفصيل محدد للحسابات على مستوى سجل المركزية.

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجائبي والجزاء المترتبة

2/ بعض الأخطاء المسجلة على مستوى التسجيلات المحاسبية لبعض المشتريات (فواتير غير مسجلة أو فواتير مسجلة بأسماء موردين آخرين بغض النظر إن كان الخطأ مقصود أو سهو في عملية التسجيل).

3/ عدم الاعتماد على الحساب ح/581 في تحديد حركة الأموال سواء من الصندوق نحو البنك أو العكس (علامة استفهام).

4/ الاعتماد على الأعباء المسجلة بعنوان الحسابين ح/615 و ح/616 (فواتير الكهرباء والغاز والماء وفواتير الهاتف وفواتير الصيانة) وكلها متعلقة بأعضاء شركة التضامن SNC ومسجلة بأسمائهم (شخص طبيعي) عوض اسم الشركة وهو أمر مرفوض.

5/ تسجيل فواتير خاصة بالحساب ح/624 الخاص بأعباء نقل السلع كفواتير مشتريات مستهلكة بعنوان الحساب ح/601 وهو ما يعني عدم وجود تفصيل في توزيع حسابات الأعباء مما يعني إغفال في التسجيل المحاسبي.

• سنة 2015:

1- بالنسبة لحركة المخزونات (مشتريات البضاعة) ح/38 و (بضاعة مستهلكة) ح/601:

فحسب الجدول رقم 1 (جدول حركة المخزون) على مستوى الميزانية السنوية G11 نجد :

التعيين	رصيد بداية النشاط	مدین	دائن	رصيد نهاية النشاط
مواد ولوازم	38.274.383,00	16.057.585,00	19.175.292,00	35.165.677,00

الملاحظة: الملاحظ هنا من خلال الجدول هو أن الحساب ح/31 المواد واللوازم المصرح بها في بداية السنة = 38.274.383,00، أما حساب المشتريات والمتمثل في الحساب

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاءات المترتبة

ح/38 حسب ما تفضلتم به من خلال المحاسبة المقدمة وكذا التصريح السنوي للميزانية في
G11 = 16.057.585,00 .

إلا أنه بعد عملية التدقيق في عمليات الشراء التي قام بها المكلف لوحظ أن مجموع
 المشتريات من المواد الأولية التي قام بها المكلف (مشتريات مواد ولوازم ح/38) المحصل
 = **16.816.766,00** خارج الرسم ، يطرح منها ما قيمته = **473.000,00** عبارة
 فواتير تخص الحساب ح/624 تم تسجيلها خطأ في حساب المشتريات المستهلكة إلا أنها
 في العموم لم تؤثر على النتيجة الجبائية المصرحة في حين أن قيمة المشتريات المرفوضة
 وغير المبررة = **1.131.204,00**

15.212.766,0

وبالتالي قيمة المشتريات المحصلة = **16.816.766,00 - 473.000,00 = 1.131.204,00**

أي:

التعيين	رصيد بداية النشاط	مدين	دائن	رصيد نهاية النشاط
مواد ولوازم	38.274.383,00	15.212.766,00	19.175.292,00	34.311.857,00

قيمة الفارق المحصلة من المشتريات والأعباء المرفوضة تتمثل في :

فواتير مشتريات مرفوضة

المورد	المبالغ خارج الرسم HT	المبالغ بكامل الرسم TTC	الملاحظات
SARLXXX NIS: غير موجود	229.914,53	271.500,00	شكلا الفاتورة مرفوضة لأن طريقة الدفع تمت نقدا إضافة إلى أن الفاتورة بدون رقم و معلومات كاملة عن المورد (المرسوم التنفيذي 468/05 لسنة 2005- يحدد الشروط الشكلية للفاتورة).
YYY 99509010031421:NIS	167.179,18	195.600,00	طريقة الدفع لأجل لكن لم يتم إثبات <u>عملية الدفع</u> .
SARL ZZZ 93161702324157:NIS	225.000,00	263.250,00	الفاتورة مرفوضة شكلا لأنه لم يتم تحديد <u>طريقة الدفع</u> .
BBB 98717010072341:NIS	470.860,00	550.906,00	طريقة الدفع لأجل لفواتير لكن لم يتم إثبات <u>عملية الدفع</u> .
المجموع	1.131.204,00	1.281.256,00	تخضع للضريبة IRG وكذا استرجاع الرسم R/TVA

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاءات المترتبة

فواتير أعباء مرفوضة

الملاحظات	المبالغ بكامل الرسم TTC	المبالغ خارج الرسم HT	المورد
فواتير مسجلة بأسماء أعضاء شركة التضامن عوض اسم الشركة	22.400,00	22.400,00	فواتير الهاتف
فواتير مسجلة بأسماء أعضاء شركة التضامن عوض اسم الشركة	18.111,00	16.843,00	فواتير الكهرباء والغاز
فواتير مسجلة بأسماء أعضاء شركة التضامن عوض اسم الشركة	4.946,00	4.227,00	فواتير الصيانة
تخضع للضريبة IRG وكذا استرجاع الرسم R/TVA	45.457,00	44.738,00	المجموع

فواتير تم تعديل التسجيل المحاسبي لها من الحساب ح/38 الى الحساب ح/624:

الملاحظات	المبالغ بكامل الرسم TTC	المبالغ خارج الرسم HT	المورد
فواتير أعباء النقل مسجلة على أساس مشتريات	553.410,00	173.000,00	XXX NIS: 19842501181825

إضافة إلى فارق المشتريات المصرحة والمحصلة = م/ محصلة (16.816.766,00) - م/ مصرحة

(16.057.585,00) **1.290.608,0**

=

تخضع لهامش ربح عن البيع 1.7 وتخضع لكل من الضريبة على القيمة المضافة TVA والرسم

على النشاط لمهني TAP

نتائج سنة 2015 كالتالي:

1- بالنسبة للرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVA:

المجموع	الغرامة	نسبة الغرامة	الحقوق المفروضة	النسبة	الفارق رقم الأعمال المحصل	التعيين
28.393,00	2.581,00	% 10	25.812,00	%2	1.290.608,00	TAP
274.254,	54.851,0	% 25	219.403	%17	1.290.608,00	TVA

2- بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

فارق قاعدة الضريبة المحصل = 44.738,00 + 1.131.204,00 =

1.175.942,00 =

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

التعيين	سنة 2015
الربح المحصل	3.062.746,00
الربح المصرح	1.886.805,00
النسبة	BAR
الحقوق المحصلة	939.961,00
الحقوق المسددة	528.382,00
الفارق	411.579,00
نسبة الغرامة	25%
الغرامة	102.895,00
المجموع	514.474,00

استرجاع الرسم على القيمة المضافة R/TVA عن مبلغ الفواتير المرفوضة:

حيث:

$$R/TVA = \text{مجموع المبالغ المرفوضة بكامل الرسم} - \text{مجموع المبالغ المرفوضة خارج الرسم} + 25\%$$

$$= (1.175.942,00 - 1.326.713,00) + 25\% \text{ كغرامة}$$

$$= 188.464,00$$

• سنة 2016:

بالنسبة لحركة المخزونات (مشتريات البضاعة) ح/38 و (بضاعة مستهلكة) ح/601:

فحسب الجدول رقم 1 (جدول حركة المخزون) على مستوى الميزانية السنوية G11 نجد:

التعيين	رصيد بداية النشاط	مدين	دائن	رصيد نهاية النشاط
مواد ولوازم	34.311.857,00	23.476.836,00	20.605.382,00	37.183.311,00

بالنسبة لرصيد بداية النشاط (المخزون) فقد تم تعديله وفق نتائج السنة السابقة 2015

الملاحظة: الملاحظ هنا من خلال الجدول هو أن الحساب ح/31 المواد واللوازم بعد

التعديل في بداية السنة = 34.311.857,00، أما حساب المشتريات والمتمثل في الحساب

ح/38 حسب ما تفضلتم به من خلال المحاسبة المقدمة وكذا التصريح السنوي للميزانية في

$$G11 = 23.476.836,00 .$$

إلا أنه بعد عملية التدقيق في عمليات الشراء التي قام بها المكلف لوحظ أن مجموع

المشتريات من المواد الأولية التي قام بها المكلف (مشتريات مواد ولوازم ح/38) المحصل

= 21.017.450,00 خارج الرسم، يطرح منها ما قيمته = 544.000,00 عبارة

فواتير تخص الحساب ح/624 تم تسجيلها خطأ في حساب المشتريات المستهلكة إلا أنها

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاءات المترتبة

في العموم لم تأثر على النتيجة الجبائية المصرحة في حين أن قيمة المشتريات المرفوضة وغير المبررة = 1.132.050,00

وبالتالي قيمة المشتريات المحصلة = 21.017.450,00 - 544.000,00 -

$$19.341.400,00 = 1.132.050,00$$

أي:

التعيين	رصيد بداية النشاط	مدين	دائن	رصيد نهاية النشاط
مواد ولوازم	34.266.916,00	19.341.400,00	20.605.382,00	33.002.934,00

قيمة الفارق المحصلة من المشتريات والأعباء المرفوضة تتمثل في :

فواتير مشتريات مرفوضة

المورد	المبالغ خارج الرسم	المبالغ بكامل الرسم	الملاحظات
BBB 099509010032541:NIS	888.888 ,00	1.039.999,00	طريقة الدفع لأجل لكن لم يتم إثبات <u>عملية الدفع</u> .
00716097846254: NIF	243.162 ,00	284.500,00	الفاتورة مرفوضة شكلا لأنه لم يتم تحديد <u>طريقة الدفع</u> .
المجموع	1.132.050,00	1.324.499,00	تخضع للضريبة IRG وكذا استرجاع الرسم R/TVA

فواتير أعباء مرفوضة

المورد	المبالغ خارج الرسم	المبالغ بكامل الرسم	الملاحظات
فواتير الهاتف	45.175,00	45.175,00	فواتير مسجلة بأسماء أعضاء شركة التضامن عوض اسم الشركة
فواتير الكهرباء والغاز	184.312,00	197.214,00	فواتير مسجلة بأسماء أعضاء شركة التضامن عوض اسم الشركة
فواتير الماء	80.072,00	85.677,00	فواتير مسجلة بأسماء أعضاء شركة التضامن عوض اسم الشركة
فواتير التأمين	36.414,00	42.604,00	فواتير مسجلة بأسماء أعضاء شركة التضامن عوض اسم الشركة
المجموع	345.972,00	370.670,00	تخضع للضريبة IRG وكذا استرجاع الرسم R/TVA

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجائبي والجزاء المترتبة

فواتير تم تعديل التسجيل المحاسبي لها من الحساب ح/38 الى الحساب ح/624:

الملاحظات	المبالغ خارج الرسم	المورد
فواتير أعباء النقل مسجلة على أساس مشتريات	544.000,00	CHCH NIS: 198225011818254

نتائج سنة 2016 كالتالي:

1- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

فارق قاعدة الضريبة المحصل = 1.132.050,00 + 345.972,00 =

1.478.022,00 =

التعيين	سنة 2015
الربح المحصل	3.495.141,00
الربح المصرح	2.017.119,00
النسبة	BAR
الحقوق المحصلة	1.091.299,00
الحقوق المسددة	573.992,00
الفارق	517.307,00
نسبة الغرامة	25%
الغرامة	129.327,00
المجموع	646.634,00

استرجاع الرسم على القيمة المضافة R/TVA عن مبلغ الفواتير المرفوضة:

حيث:

R/TVA = مجموع المبالغ المرفوضة بكامل الرسم - مجموع المبالغ المرفوضة خارج الرسم + 25%

= (1.478.022,00 - 1.695.169,00) + 25% كغرامة

271.434,00 =

• **سنة 2017:**

-بالنسبة لحركة المخزونات (مشتريات البضاعة) ح/38 و (بضاعة مستهلكة) ح/601:

فحسب الجدول رقم 1 (جدول حركة المخزون) على مستوى الميزانية السنوية G11 نجد:

التعيين	رصيد بداية النشاط	مدین	دائن	رصيد نهاية النشاط
مواد ولوازم	33.002.934,00	26.719.094,00	26.500.617,00	32.681.411,00

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

بالنسبة لرصيد بداية النشاط (المخزون) فقد تم تعديله وفق نتائج السنة السابقة 2016 الملاحظ هنا من خلال الجدول هو أن الحساب ح/31 المواد واللوازم بعد التعديل في بداية السنة = 33.002.934,00، أما حساب المشتريات والمتمثل في الحساب ح/38 حسب ما تفضلتم به من خلال المحاسبة المقدمة وكذا التصريح السنوي للميزانية في G11 = 26.719.094,00 .

إلا أنه بعد عملية التدقيق في عمليات الشراء التي قام بها المكلف لوحظ أن مجموع المشتريات من المواد الأولية التي قام بها المكلف (مشتريات مواد ولوازم ح/38) المحصل = 26.719.094,00 خارج الرسم ، يطرح منها ما قيمته = 181.673,00 عبارة فواتير تخص أعباء مسجلة بأسماء أعضاء الشركة في حين أن قيمة المشتريات المرفوضة وغير المبررة = 723.714,00 وبالتالي قيمة المشتريات المحصلة = 26.719.094,00 - 723.714,00 = 25.995.380,00

التعيين	رصيد بداية النشاط	مدين	دائن	رصيد نهاية النشاط
مواد ولوازم	33.002.934,00	25.995.380,00	26.500.617,00	32.497.697,00

قيمة الفارق المحصلة من المشتريات والأعباء المرفوضة تتمثل في :

فواتير مشتريات مرفوضة

المورد	المبالغ خارج الرسم	المبالغ بكامل الرسم	الملاحظات
SARL COM NIF:000616097315473	379.429,00	454.020,00	دفع نقدي.
ETS UHOU NIF:195226010206891	344.285 ;00	409.700,00	طريقة الدفع لأجل لكن لم يتم إثبات عملية الدفع.
المجموع	723.714,00	863.720,00	تخضع للضريبة على الخل الإجمالي IRG وكذا استرجاع الرسم R/TVA

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاءات المترتبة

فواتير أعباء مرفوضة

الملاحظات	المبالغ بكامل الرسم	المبالغ خارج الرسم	المورد
فواتير مسجلة بأسماء أعضاء شركة التضامن عوض اسم الشركة	48.924,00	48.924,00	فواتير الهاتف
فواتير مسجلة بأسماء أعضاء شركة التضامن عوض اسم الشركة	61.231,00	51.455,00	فواتير الكهرباء والغاز
فواتير مسجلة بأسماء أعضاء شركة التضامن عوض اسم الشركة	30.394,00	30.393,00	فواتير الماء
فواتير مسجلة بأسماء أعضاء شركة التضامن عوض اسم الشركة	65.720,00	50.900,00	فواتير التأمين
تخضع للضريبة على الخل الإجمالي IRG وكذا استرجاع الرسم R/TVA	206.269,00	181.672,00	المجموع

إضافة إلى فارق المشتريات المصرحة والمحصلة = م/محصلة (25.062.890,00) - م/مصرحة (26.719.094,00)

مشتريات وهمية غير مبررة تخضع آليا للضريبة على

-1.656.203,00 =

الدخل الإجمالي.

نتائج سنة 2017 كالتالي:

1- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

فارق قاعدة الضريبة المحصل = 1.656.203,00 + 181.672,00 + 723.714,00 =

2.561.589,00 =

التعيين	سنة 2015
الربح المحصل	4.769.875,00
الربح المصرح	2.208.286,00
النسبة	BAR
الحقوق المحصلة	1.537.456,00
الحقوق المسددة	640.900,00
الفارق	896.556,00
نسبة الغرامة	25%
الغرامة	224.139,00
المجموع	1.120.695,00

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

استرجاع الرسم على القيمة المضافة R/TVA عن مبلغ الفواتير المرفوضة:

حيث :

$$R/TVA = \text{مجموع المبالغ المرفوضة بكامل الرسم} - \text{مجموع المبالغ المرفوضة خارج الرسم} + 25\%$$

$$= (905.386,00 - 1.069.989,00) + 25\% \text{ كغرامة}$$

205.754,00

• سنة 2018:

لا توجد أي ملاحظات تذكر بالنسبة لهذه السنة ما عدا معالجة مشكلة تغير المخزون بعد عملية الحساب حيث يصبح الجدول كالتالي:

حركة المخزونات (مشتريات البضاعة) ح/38 و (بضاعة مستهلكة) ح/601:

الجدول رقم 1 (جدول حركة المخزون) على مستوى الميزانية السنوية G11 يصبح :

التعيين	رصيد بداية النشاط	مدین	دائن	رصيد نهاية النشاط
مواد ولوازم	32.681.411,00	32.246.327,00	22.513.876,00	42.413.862,00

على أن تعدل النتائج الخاصة بالمخزون وتظهر في الميزانية السنوية 2019 بحيث أن رصيد نهاية السنة 2018 = 42.413.862,00 عوض 47.979.059,00.

* جداول النتائج النهائية:

** جدول مجموع حقوق و عقوبة الرسم على رقم الأعمال TAP:

مجموع الحقوق	مجموع العقوبات	مجموع الحقوق والعقوبات
25.812,00	2.581,00	28.393,00

** جدول مجموع حقوق و عقوبة الرسم على القيمة المضافة TVA:

مجموع الحقوق	مجموع العقوبات	مجموع الحقوق والعقوبات
219.403,00	54.851,00	274.254,00

** جدول مجموع حقوق و عقوبة الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

مجموع الحقوق	مجموع العقوبات	مجموع الحقوق والعقوبات
1.825.442,00	456.371,00	2.281.813,00

** جدول استرجاع و عقوبة الرسم على القيمة المضافة TVA:

مجموع الحقوق	مجموع العقوبات	مجموع الحقوق والعقوبات
532.521,00	101.130,00	634.114,00

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاءات المترتبة

**** جدول مجموع الحقوق و العقوبات لمجموع للضرائب و الرسوم المختلفة:**

مجموع الحقوق والعقوبات	مجموع العقوبات	مجموع الحقوق
3.098.436,00	537.932,00	2.560.504,00

***العقوبات المطبقة:**

بالنسبة للحقوق المتملص منها تطبق المواد. (2، 3، 9، 85، 193، 217، 221 مكرر، 222، 227، 193 و 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة) (والمواد 1، 2، 14، 15، 21، من قانون الرسم على رقم الأعمال).

***المحققين:¹**

¹ مجلد عبد القادر، مركز الضرائب بولاية الأغواط، لقاء بخص دراسة ملف الغش الجبائي، 2022\06\13 .

الفصل الثاني: الأليات القانونية لمكافحة الغش الجبائي والجزاء المترتبة

خلاصة الفصل الثاني

نستخلص من خلال دراستنا التطبيقية أنه ليس بالأمر السهل محاربة الغش الجبائي لأنه يحتوي على طرق وأشكال احتيالية يصعب على المشرع احصائها وكشفها الا أنه وضع العديد من الوسائل والاجراءات القانونية التي تهدف الى الحد من الغش الضريبي منها عملية الرقابة الجبائية والتحقيقات الجبائية التي تمر بعدة مراحل وهدفها تصحيح الأخطاء ومراقبة المعلومات والتصريحات للكشف عن المخالفات ان وجدت كما أن المشرع الجبائي الجزائري قد فرض عقوبات وجزاءات متنوعة وذلك حسب طبيعة المخالفات المرتكبة والتي تتمثل في الغرامات الجبائية والحبس .



الخاصة



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.

ومن خلال دراستنا النظرية والتطبيقية تمكنا من معرفة مختلف الجوانب الجوهرية للموضوع وفهمها حيث تبين لنا أن الغش الجبائي ظاهرة منتشرة في المجتمع خاصة في الدول المتخلفة والتي

تستدعي الى تحليل من جميع الجوانب الاجتماعية والنفسية الناتجة عن سلوك المكلف بالضريبة وكذا الاقتصادية لأنه يسعى دائما الى التخلص من عبئ الضريبة المفروضة عليه دون مراعاة الاثار الوخيمة التي يحدثها على جميع المستويات المالية والاجتماعية.

وقد اتضح لنا أن الرقابة والتحقيقات الجبائية وسيلة فعالة في يد ادارة الضرائب تستعملها للتأكد من احترام والتزام الخاضعين للضرائب لالتزاماتهم الجبائية المحددة قانونا.

ونجد المشرع الجزائري قد جرم واقعة الغش الجبائي وأقر لها عقوبات جزائية وأخرى جبائية بالنسبة للشخص الطبيعي والمعنوي المكلف بها بموجب نصوص خاصة تتعلق بالقوانين الجبائية وكذا بموجب قانون العقوبات.

ولقد حاولنا الاحاطة قدر الامكان بمختلف جوانب الموضوع والاجابة على الاشكالية بالرغم من أن موضوع الغش الجبائي موضوع واسع وتوصلنا الى النتائج التالية:

- الغش الجبائي هو تخلص المكلف من اداء الضريبة المفروضة عليه بطرق غير شرعية وهذا ما يؤدي الى أثار سلبية على المستوى المالي، الاقتصادي، والاجتماعي.

- تجريم الغش الجبائي بتوافر أركان الجريمة (المادي والمعنوي والشرعي) ووضع عقوبات جزائية تختلف باختلاف الضريبية المتهربة من دفعها من المكلف باستعمال طرق تدليسية
- تتعدد وسائل مكافحة الغش الضريبي مما يؤدي الى التحكم فيه ولكن بدرجة أقل
- تعتبر الرقابة الجبائية أهم ركيزة في النظام الجبائي فهي تأخذ أشكال مختلفة هدفها التصريح بالغش الموجود في الوثائق
- التحقيق المعمق ما هو الا امتداد للتحقيق المحاسبي.
- واستنادا الى هذه النتائج المتواصل اليها يمكن تقديم بعض التوصيات وهي كالتالي:
- سن قوانين وتشريعات ضريبية تتماشى مع التطورات الحاصلة وسد الفراغات القانونية أمام المكلف.
- تطوير نظام المعالجة المعلوماتية وتكوين العاملين بالإدارة الجبائية لتسهيل وتسيير العمل للإدارة.
- تحسين العلاقة بين الادارة والمكلفين وذلك بتخصيص مكاتب الاعلام للمكلفين بكل ما هو جديد في الساحة الجبائية وذلك بتنظيم أيام تحسيسية
- تشجيع التنسيق بين مختلف الهيئات والادارات من أجل تبادل المعلومات خاصة الادارات الحساسة (الجمارك، التجارة، البنوك)
- تجهيز كل المصالح الجبائية بعتاد الإعلام الآلي المناسب وربطه بالشبكات.
- مضاعفة عدد العمال المكلفين بالرقابة الجبائية وتدعيمهم وحمائهم وتكوينهم.
- وفي الختام نرجو أن نكون قد وفقنا في هذا الدراسة المتواضعة وأن تكون تحفيزا لدراسات وأبحاث مستقبلية أكثر دقة وتعمق.



قائمة المراجع



قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر:

1. قانون الضرائب الغير مباشرة (الأمر 76- 104 بتاريخ 09\12\1976) معدل (ومتتم)
2. قانون الطابع(الأمر 76- 103 بتاريخ 09\12\1976 معدل ومتتم)
3. قانون التسجيل (الأمر 76- 105 بتاريخ 09\02\1976 معدل ومتتم)
4. القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية العدد 03، الصادرة بتاريخ 25/11/2007.
5. الدستور الجزائري الجريدة الرسمية رقم 76 المؤرخة في 08 ديسمبر 1996 المعدل بالقانون 17\08 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008 الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخة في نوفمبر.
6. الدليل الجبائي ، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، طبعة 2011
7. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية الابحاث والتدقيقات المديرية العامة للضرائب 2011
8. قانون المالية لسنة 2016 جريدة رسمية، رقم 77، بتاريخ 30/12/2015.
9. قانون المالية لسنة 2016 جريدة رسمية، رقم 77، بتاريخ 30/12/2015.
10. قانون الرسم على الأعمال ج، ج الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، 2016.
11. قانون الرسم على الأعمال الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب 2021
12. القانون التجاري
13. قوانين جبائية ، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2021

ثانيا: المراجع

أ-الكتب باللغة العربية

1. أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص الطبعة السادسة عشر الجزء الأول، دار هومة للطباعة للنشر والتوزيع، الجزائر 2013
2. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010،
3. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
4. عباس عبد الرزاق التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر 2012.
5. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الراية للنشر والتوزيع، الاردن، 2007
6. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، دار هومة للنشر، الجزائر، 2008.
7. محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر، الطبعة الخامسة، 2013.
8. يوسف دلاندة، الاجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2014.

ب/ الكتب باللغة الفرنسية

1. Minister des finances, direction des relation publiques et de la communication : organisation et mission de cdi, imprime par algeienne 2009, p01.
2. DGI.centre des impot.une organisatuon et mission.edition 2019

ثالثا: الرسائل والمذكرات الجامعية

أ- الرسائل:

1. بوداعة الحاج مختار، جرائم الغش الضريبي في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه، تخصص قانون عام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجبلاي الياس سيدي بلعباس، 2018.
2. بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015
3. سيد عمر محمد، جريمة الغش الجبائي، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بالقائد، تلمسان، 2017-2018
4. قصاص سليم، المنازعات الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، فرع قانون أعمال، جامعة الأخوة منتوري قسنطينة، 2018-2019.

ب. المذكرات:

1. بولوجة نادية النظام القانوني لجريمة الغش الضريبي مذكرة نيل شهادة الماجستير كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة مولود معمري، تيزي وزو 2014 2015
2. بسمة بلور، سارة بحبوح، دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي، دراسة حالة ولاية جيجل، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2013-2014

3. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة
نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير. جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011-2012
4. رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة المتوسطة
(حالة ولاية الوادي)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم
الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006/2007
5. عطاب تواتية ، الرقابة الجبائية كأداة في محاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة
لنيل الماجستير في المالية والمحاسبة، تخصص توقيف المحاسبي ومراقبة التسيير،
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس،
مستغانم، 2017-2018
6. قاسمي محمد، تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الغش الجبائي، مذكرة لنيل
الماجستير، العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم
العلوم الاقتصادية، جامعة البلدية 2، 2014-2015.
7. لكحل كمال اسماعيل، دور الرقابة الجبائية في الحد من الغش التهرب الضريبي،
مذكرة لنيل شهادة الماستر، العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العلوم الاقتصادية، جامعة أكلي محند
أولحاج، البويرة 2018-2019.
8. نجيب زروقي، جريمة التملص الضريبي وآليات مكافحتها في التشريع الجزائري،
مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية تخصص العلوم الجنائية، كلية
الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012-2013.
9. ياقوت بن أوھيب سالمه، (الغش الضريبي حالة الجزائر) رسالة ماجستير كلية
الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003.

10. جميلة زايدي، اجراءات نقل الملكية في عقد البيع العقاري في التشريع الجزائري، مذكرة نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي 2011-2012.

رابعاً: المقالات والمجلات الجامعية

1. بغني شريف، الجريمة الضريبية والآليات القانونية لمكافحتها جريمة الغش الضريبي، مجلة البحوث القانونية والسياسية، العدد 13، المركز الجامعي صالحى أحمد، النعامة، 2019.
2. خنفري فدوى، مدى فعالية النظام الجبائي الجزائري في التقليل من ظاهرة الغش الجبائي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، المجلد 12، العدد 2، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2019.
3. دراجي شهرزاد، جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة معارف للعلوم القانونية والاقتصادية، المجلد 2، العدد3، المركز الجامعي سي الحواس، بريكة، الجزائري، 2021.
4. سعادي فاطمة، الرسم على القيمة المضافة في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الاسلامية والحضارة، العدد الثامن، جوان 2018.
5. عوادي مصطفى، رجال نمر، عبدة أنور، الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بالوادي، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 2، العدد1، جامعة حمة لحضر الوادي، سنة 2019.
6. نجوى سديرة، آليات مكافحة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، العدد 11 جانفي 2019.

خامسا: المحاضرات

1. شعباني لطفي، محاضرات في المراجعة الجبائية، مطبوعة بيداغوجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2017.

سادسا: المداخلات:

1. شرقي جمعة، الرقابة الجبائية في الجزائر، مداخلة بعنوان مسار التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية، 28-29 أكتوبر 2015، قالمة.

ملخص

في هذه المذكرة عالجنا موضوع الغش الجبائي بالتعرض الى مفهومه وأركانه وأبرز الأسباب المؤدية الى الغش الضريبي، كذلك تطرقنا الى القوانين الجبائية التي نصت على جريمة الغش الجبائي.

ومن جهة أخرى تناولنا آليات مكافحة الغش الجبائي عن طريق وسائل وقائية ورقابية والتي من اهمها الرقابة الجبائية والتحقيقات الجبائية اضافة الى الوسائل القمعية بالرجوع الى السياسة العقابية التي اتبعها المشرع الجزائري في كل من المواد الجزائية والجبائية من اجل اخضاع المكلفين بالضريبة لتطبيق وتنفيذ الالتزامات الجبائية واحترامها.

Le résumé

Dans cette note, nous avons abordé la question de la fraude fiscale en exposant son concept et ses piliers et les raisons les plus importantes menant à la fraude fiscale, ainsi que les lois fiscales qui prévoyaient le crime de fraude fiscale.

D'autre part, nous avons abordé les mécanismes de lutte contre la fraude fiscale par des moyens préventifs et de contrôle, dont les plus importants sont le contrôle fiscal et les enquêtes fiscales, en plus des moyens répressifs en se référant à la politique punitive menée par le législateur algérien en matière pénale et obligatoire afin de soumettre les contribuables à l'application et à la mise en œuvre des obligations fiscales et de les respecter.