

## مجلة العلوم القانونية والاجتماعية

Journal of legal and social studies

Issn: 2507-7333

Eissn: 2676-1742

### معاينة وإثبات جريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري

**The observation and the detection of tax fraud in Algerian Law**

واسطي عبد النور\*

<sup>1</sup> معهد الحقوق والعلوم السياسية المركز الجامعي لمغنية، (الجزائر)، [a.bdenmor@hotmail.fr](mailto:a.bdenmor@hotmail.fr)

|                         |                          |                                |
|-------------------------|--------------------------|--------------------------------|
| تاريخ النشر: 2021/09/01 | تاريخ القبول: 2021/08/01 | تاريخ ارسال المقال: 2021/06/09 |
|-------------------------|--------------------------|--------------------------------|

\* المؤلف المرسل.

## الملخص:

خلافًا للجرائم التقليدية التي لا تتطلب تقنيات معينة فإن الغش الضريبي يعتبر من أخطر الجرائم على مختلف الأصعدة وأهمها الاجتماعي والإقتصادي. وذلك راجع للوسائل المستعملة في الغش كالإخفاء والتزوير، ما دعا المشرع إلى التكيف مع ذلك من خلال منح أعوان إدارة الضرائب صلاحيات البحث والتحري عن هذه الجريمة دون سواهم وبوسائل مستحدثة كالتدقيق في المحاسبة ومداومة المخازن هذا من جهة ، ومن جهة أخرى جعل محاضر أعوان إدارة الضرائب الخاصة بإثبات الغش محاضر رسمية لا تقبل إثبات العكس إلا بالطعن فيها بالتزوير.

الكلمات المفتاحية: الغش الضريبي; إدارة الضرائب; التصريحات الجبائية; الرقابة الجبائية; التدقيق المحاسبي.

**Abstract :**

Unlike traditional crimes, tax evasion is considered one of the most serious crimes at various levels, the most important of which are social and economic. This is due to the methods used in matters of fraud, such as concealment and forgery, which have prompted the need to adapt to it by granting tax officials the powers of research and this by new means such as that the audit of the accounts and the search of stocks on the one hand, and on the other hand the keeping of the registers of the special agents of the tax administration. By proving fraud, official acts are only allowed to prove the contrary by challenging them for forgery

**Keywords:** tax fraude; tax declatation; tax control; accounting audit.

## مقدمة:

إن عملية إثبات ومعاينة الجرائم بصفة عامة يقوم بها أعوان الضبطية القضائية من ضباط الشرطة القضائية وأعوان الضبط القضائي، كما منح المشرع كل من رؤساء المجالس الشعبية البلدية وضباط الدرك ومحافظو الشرطة وذوو الرتب في الدرك ومفتشو الأمن الوطني وضباط الصف التابعين للمصالح العسكرية<sup>1</sup>، وذلك بالوسائل التقليدية المعروفة كسماع المتهمين والشهود أو رفع البصمات، أو مضاهاة الخطوط، وحتى بالوسائل الحديثة كالاعتراض المراسلات وإلتقاط الصور أو تحليل العينات.

غير أن جريمة الغش الضريبي بإعتبارها جريمة إقتصادية مستحدثة<sup>2</sup> تعتمد على بعض التقنيات الخاصة ولا تقع إلا ممن كان مكلف بالضريبة ويسعى للتخلص منها بإستعمال بعض الوسائل الإحتيالية الخاصة كممارسة نشاط غير مصرح به أو حتى في بعض الأحيان إنجاز عمليات شراء و بيع البضائع بدون فاتورة خاصة و تسليم فواتير وسندات أو تسليم أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية أو نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا، الإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم التي هي مفروضة عليه. فإن المشرع خصها بإجراءات متميزة، فالتحقيق والمعاينة فيها ليس بالتفتيش أو المراقبة أو الإستجواب... إلخ. بل بالرقابة الجبائية والتحقيق المحاسبي<sup>3</sup>، كما أن الأشخاص الذين لهم سلطة تحريك الدعوى العمومية في القانون العام ليسوا هم من يملكون صفة الضبطية القضائية في هذا النوع من الإجرام.

وعليه يطرح الإشكال : ما هي خصوصيات معاينة و إثبات جريمة الغش الضريبي؟

بحثنا منا عن إجابة لهذا الإشكال إعتدنا على المنهج التحليلي والوصفي وذلك عند الوقوف على أهم النصوص القانونية التي حاول من خلالها المشرع ضبط صلاحيات أعوان إدارة الضرائب ،ثم تحليل بعض آراء الشراح و الفقهاء حول هذه الصلاحيات ، لذا قسمت هذه الدراسة إلى ثلاثة أقسام :

أولا: الأشخاص المؤهلون لمعاينة جريمة الغش الضريبي في مختلف القوانين الضريبية.

ثانيا: وسائل البحث والتحري عن جريمة الغش الضريبي.

ثالثا. تطبيق المعاينة وتحرير المحاضر الخاصة بالغش

## أولاً: الأشخاص المؤهلون لمعاينة جريمة الغش الضريبي في قوانين الضرائب المختلفة

تفرد جريمة الغش الضريبي عن غيرها من الجرائم الأخرى، وذلك لطبيعة الوسائل المستعملة فيها، فالغش لا يتم إلا عن طريق الوسائل الإحتيالية التي تتطلب بعض المهارات الحسائية والتقنية، الأمر الذي دفع بالمشرع الضريبي إلى تحديد بعض الفئات الخاصة للبحث عنها وإثباتها، بالرغم من أن إثبات الجرائم والتحقيق فيها يخضع بصفة عامة إلى أعوان الضبطية القضائية. إلا أن المشرع حاول مسايرة جل التشريعات المقارنة<sup>4</sup> بأن منح إختصاص البحث والتحقيق لفئة خاصة لا نجد لها مثيلاً في القوانين الأخرى، وهو ما أثنا عليه جمهور الفقهاء<sup>5</sup>، بالقول أن التحري في الجرائم الإقتصادية يتطلب تخصصاً مستمداً من تكوين خاص، وهو ما نجده متوفراً لدى أعوان الضبط القضائي ذوي الإختصاص الخاص لما لهم من تجربة منبثقة عن معرفة عميقة بالتنظيم الصناعي والتجاري والأمني.

### أ. الأشخاص المؤهلون لإثبات جريمة الغش الضريبي في قانون الضرائب المباشرة وقانون التسجيل :

لم يتناول المشرع في هذه القانون بصفة دقيقة صفة الأشخاص المؤهلين للإثبات الغش الضريبي أو على الأقل لم يقم بوضع قائمة كما هو معهود في قانون الإجراءات الجزائية، بل إكتفى بالإشارة بصفة عرضية إلى الأشخاص الذين لهم سلطة معاينة المخالفات المتعلقة بنظام الأسعار وإنعدام إظهار وإنعدام تقديم فواتير الشراء. حيث نصت المادة 518 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على «يؤهل أعوان إدارة الضرائب الذين لهم على الأقل رتبة مراقب للقيام، وفقاً للتشريع والتنظيم المعمول بهما، بمعاينة المخالفات في مجال الأسعار وإنعدام إظهار وإنعدام تقديم فواتير الشراء، وذلك بواسطة محاضر».

وعليه، يمكن القول أن أعوان إدارة الضرائب المؤهلين قانوناً "وحدهم" يمكنهم إثبات المخالفات في مجال الأسعار وإنعدام إظهار وإنعدام تقديم فواتير الشراء، ولعل المقصد من عدم تحديد صفة الأعوان المؤهلين لإثبات هذه المخالفات يرجع لطبيعة المخالفة ذاتها، فعملية فحص ومراقبة الأسعار والفواتير تتم بصفة دورية ودائمة ولا تتطلب أعوان متخصصين كما سوف نرى في إجراءات التحقيق، بل يكفي أن يكون العون تابعاً لإدارة الضرائب ومؤهل قانوناً لذلك.

على النقيض من ذلك يرى بعض الفقه أن المشرع عندما لم يوضح بصفة دقيقة الأعوان المؤهلين في قانون الضرائب المباشرة فإنه يبعث بالإعتقاد أن أعوان الضبطية القضائية يمكنهم معاينة وإثبات جريمة الغش الضريبي في هذه الحالة بما أنهم ذوي الإختصاص العام في إثبات الجرائم ما لم تستبعد بنص صريح، فحين تفرض الطبيعة

الخاصة لجريمة الغش الضريبي أن تعين من طرف إدارة الضرائب سيما أنها الجهة المؤهلة بإكتشافها، وطالما أنها تهم بدرجة أولى بالوعاء الضريبي، فالمادة 518 السالفة الذكر تستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات هذه الجرائم<sup>6</sup>، و مع ذلك يمكن لأعوان الشرطة القضائية إخطار إدارة الضرائب بالمخالفات التي تم التوصل إليها على أن يحزر محضر من قبل أعوان إدارة الضرائب يثبت ذلك.

### ب. الأشخاص المؤهلون جريمة الغش الضريبي في قانون الضرائب غير المباشرة وقانون الطابع:

خلافًا لقانون الضرائب المباشرة، تطرق قانون الضرائب غير المباشرة بصفة صريحة لا تحتمل التأويل للأعوان الذين لهم صلاحية إثبات ومعاينة جريمة الغش الضريبي. حيث نصت المادة 504 منه على «إن جميع أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمخلفين قانونًا، مكلفون على الخصوص بإثبات المخالفات والقوانين والأنظمة المتعلقة بقوانين الضرائب غير المباشرة». فقد أناط المشرع بمؤلاء الفئة سلطة تحرير محاضر الإثبات بعد ترخيص المحكمة وبناءً على طلب المدير الولائي للضرائب<sup>7</sup>. بالإضافة إلى الأعوان المفوضين والمخلفين قانونًا، وسع المشرع الضريبي نوعًا ما، من قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات الغش الضريبي بأن منح كل من:

- أعوان إدارة الجمارك وبصفة عامة جميع مستخدمي إدارة المالية وكذا مستخدمي الدرك الوطني وجميع أعوان مصالح الجسور والطرق المأذون لهم بموجب القانون تحرير المحاضر: فيما يخص صناعة الكحول والأنابيب والمشروبات.
- الإدارة البلدية وأنواعها: أي رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم ومحافظو الشرطة: فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل البائعين المتجولين للمصنوعات من الذهب والفضة.
- المندوبون الغاييون وأعوان الشرطة البلدية: فيما يخص المخالفات في مادة التبغ.
- أعوان الشرطة والأعوان البلديون المؤهلون لهذا الغرض: فيما يخص المخالفات في مادة الرسم الصحي على اللحوم<sup>8</sup>.

عموماً يمكن القول أن الإختصاص الأصيل لتحرير المحاضر التي تثبت الغش الضريبي يعود لأعوان إدارة الضرائب المفوضين والمخلفين قانونًا، غير أن تنوع الضرائب غير المباشرة وصعوبة إحصائها من طرف الإدارة الضريبية دفع بالمشرع إلى تمديد إختصاص إثبات المخالفات المتعلقة بها إلى فئات إستثنائية لها علاقة مباشرة بتلك الضرائب لسيط السيطرة على جل المجالات الخاضعة للضرائب غير المباشرة ولضمان فعالية الإدارة الضريبية.

### ج. الأشخاص المؤهلون لمعاينة جريمة الغش الضريبي في قانون الرسم على رقم الأعمال :

أخذ المشرع في قانون الرسم على رقم الأعمال منحى غير الذي عهدناه في القوانين الضريبية الأخرى بأن عد جملة من الأشخاص لهم صلاحية إثبات ومعاينة الغش الضريبي، فقد نصت المادة 112 منه على « يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثبات التابعة للقانون العام، أو تعان بواسطة محاضر بعدها أعوان الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة، و الضرائب المباشرة و التسجيل ومصالح الجمارك أو قمع الغش والمخالفات الإقتصادية، تلاحق المخالفات، ويحكم فيها طبقا للقواعد الخاصة بكل واحد من الإدارات المكلفة بتحصيل هذا الرسم».

بعدما كانت الإدارة الضريبية وحدها المختصة بإثبات الغش الضريبي أصبح بإمكان أعوان الشرطة القضائية ومصالح الجمارك وأعوان قمع الغش تحرير المحاضر التي تثبت التملص من الرسم على رقم الأعمال، ولعل ذلك راجع لكثرت النشاطات الخاضعة للرسم على رقم الأعمال أو للعلاقة التي تفرضها وظيفة هؤلاء الفئات بالأشخاص الخاضعين للرسم. إلا أن الأشكال لا يكمن في تحرير المحاضر بل في التفرقة بين ما إذا كان المكلف قد تملص من دفع الرسم على رقم الأعمال أم الضرائب المباشرة وغير المباشرة ؟ الأمر الذي يعصب كثيرا على غير دوي الإختصاص الوقوف عليه. فهل يعتبر تدخل الأعوان المشار إليهم لإثبات التملص من الضرائب خروجاً عن الإختصاص وبالتالي يترتب عليه البطلان ؟.

### ثانيا: وسائل البحث والتحري عن جريمة الغش الضريبي

يلاحظ الدارس لقوانين الضرائب أنها لم تتخذ موقفا موحدا في الكثير من المسائل، كإحصاء الطرق الإحتيالية التي يستعملها المكلف للتملص من الضرائب، الأمر الذي نتج عنه إختلاف كبير في تحديد الجريمة وطرق معابنتها وإثباتها. بالرغم من ذلك منح المشرع إدارة الضرائب سلطات واسعة في مجال إثبات ومعاينة جريمة الغش الضريبي وذلك عن طريق المراقبة الجبائية، التي لا نكاد نجد أي إشارة إلى مدلولها في القوانين الضريبية عدا بعض الضوابط والجهات المختصة بها .

تبعا لذلك حاول البعض تعريفها على أنها هي الأداة القانونية الممنوحة للسلطة المختصة للوقوف على الأخطاء وتقومها، وبما أن إدارة الضرائب هي إحدى هذه السلطات المختصة، فإن رقابتها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقيق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية وتصحيح الأخطاء<sup>9</sup>، لذلك تكمن الرقابة في مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين تحسبا لإكتشاف الغش أو محاولة ذلك، سواء كان ذلك داخل المؤسسة أو عن طريق نقل مختلف الوثائق و السجلات المتعلقة بالمحاسبة.<sup>10</sup>

ولما كانت المراقبة الجبائية هي أولى خطوات الكشف عن جريمة الغش الضريبي، سعى المشرع إلى تنظيم هذه السلطة في الباب الأول من الجزء الثاني من قانون الإجراءات الجبائية، لتحسين الأشخاص القائمين بها وضمان عدم تعسفهم. فقد جاء في المادة 18 منه «تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو إتاوة».

- كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

- يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر المحاسبية التي تتوفر عليها.

- تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات و المنشأة المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها».

تليها المادة 19 وصولا إلى المادة 75 من نفس القانون التي حددت إطار خاصا للمراقبة وعددت أشكالها وضوابطها. وبالنسبة لكون التحقيق في جريمة الغش الضريبي أما عن طريق الرقابة على التصريحات؛ التحقيق المحاسبي بترخيص من رئيس المحكمة؛ وأخيرا التحقيق المعمق.

#### أ. البحث عن الغش الضريبي عن طريق مراقبة التصريحات :

يعتبر النظام الضريبي الجزائري من الأنظمة التصريحية بالأساس يقوم على الإقرارات التي يقدمها المكلف لإدارة الضرائب دوريا، بالمقابل للإدارة الحق في البحث عن مدى تطابق التصريحات مع واقع المكلف. فقد خول المشرع بموجب المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية المفتش سلطة مراقبة التصريحات وطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا أو شفويا.

حيث مكنت الفقرة 02 من المادة 19 من نفس القانون المفتش من توجيه طلب شفوي إلى المكلف، بعد استدعائه إذا إقتضى الأمر، ويبقى للمكلف الحق في الإجابة أو الرفض. ومتى رفض طلب المفتش فإنه ملزم بإعداد طلب كتابي مضمنا إياه مختلف النقاط المراد الإستفسار عنها يوجهه إلى المكلف للرد عنه خلال أجل أقصاه (30) ثلاثين يوما.

بالإضافة إلى سلطة طلب التوضيحات، فإن المشرع حول أعوان الإدارة بمناسبة مراقبة الإقرارات، صلاحية إعادة تصحيح التصريحات، وذلك بإرسال مسودة التصحيح يبين من خلالها مختلف النقاط التي تم إعادة النظر فيها مدعمة بالنصوص والمواد القانونية التي تسمح بذلك. كما يسعى العون المشرف على التصحيح إلى منح المكلف مدة (30) ثلاثين يوما لإبداء رأيه حول ذلك، فإذا إنقضت المدة دون رد يعتبر ذلك إقرارا ضمينا بالنتائج التي توصل إليها المفتش. وله أن يحدد أساس فرض الضريبة مع منح المكلف المهلة القانونية للاعتراض على ذلك.

فإذا كان العون المكلف يستمد سلطته المطلقة من القانون، فإن هذه السلطة محدودة فليس له النظر في جميع التصريحات خاصة تلك التي تتضمن محاسبة دقيقة من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتائج المتحصل عليها، إلا عن طريق طلب توضيحات شفهية أو كتابية. وفيما عدا ذلك إذا كانت تصريحات المكلف ناقصة أو غير مدعمة بالوثائق الواجب إرفاقها معها مثلما إشتراط المشرع ذلك في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنها تكون محل تصحيح تلقائي.

قد توحى المواد السالفة الذكر أنه مادام أن الإدارة الضريبية تسعى إلى تصحيح التصريحات الناقصة وطلب التوضيحات حولها، أو أن التصريحات المدعمة بمحاسبة دقيقة غير قابلة للتصحيح، أو تسعى إلى طلب تقديم الأوراق الناقصة، فإنه لا مجال لمتابعة المكلف بجريمة الغش الضريبي مدام أنها قابلة للتصويب. إلا أنه في واقع الأمر تسهر الإدارة الضريبية على إعادة تقويم أساس فرض الضريبة دون المساس بالعقوبات الأخرى، أي أن إعادة التقويم لا يعفي من المسؤولية، بل يمكن أن يكون التقويم بعد إكتشاف الغش لأنه إجراء يتعلق بالشق الجبائي دون الشق العقابي<sup>11</sup> فمثلا نجد المادة 66 من قانون الرسم على رقم الأعمال تمنح الإدارة صلاحية تحديد أساس فرض الضريبة تلقائيا عند عدم مسك المكلف محاسبة أو سجل خاص بالعمليات التي يقوم بها، أو في حالة عدم إكتتابه لرقم الأعمال<sup>12</sup>، أو في حالة عدم تقديم تصريح بالنسبة لبعض الفئات التي تزيد مداخيلهم الصافية عن تلك المحدد في قانون الضرائب المباشرة<sup>13</sup> والتي هي في حقيقة الأمر طرق إحتيالية توجب قيام المسؤولية الجنائية.

#### ب. البحث عن الغش الضريبي بواسطة إجراء التحقيق المحاسبي :

يعتبر إجراء التحقيق المحاسبي ثاني إجراء تمتلكه الإدارة الجبائية للبحث عن الغش، حيث يمكن تعريفه حسب الفقرة 02 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية بأنه «مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة». أو «مجموع العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة، عن طريق مقارنة المعلومات الواردة فيها بالمعطيات الواقعية المتحصل عليها بعد البحث، سواء كان ذلك داخل المؤسسة أو خارجها كل ذلك بهدف الوقوف على صحة ودقة التصريحات المكتتبه»<sup>14</sup>.

وعليه، يختلف إجراء التحقيق المحاسبي عن إجراء المراقبة الدورية في العديد من النقاط أولها أنها تتم بعين المكان ويمارسها عون يحمل رتبة مفتش على الأقل، وثانيها أنها تتم على مرحلتين أساسيتين؛ المرحلة التحضيرية، ثم مرحلة فحص الحسابات بعين المكان.

فأما المرحلة التحضيرية فيقصد بها البرمجة والتحضير لعملية الفحص. فقد إشتراط المشرع إتباع إجراءات محددة يترتب على عدم إحترامها بطلان التحقيق، ولعل أول هذه الإجراءات هي إعلام المكلف بإشعار موصى عليه مرفقا بميثاق حقوقه وواجباته يمنحه مدة (10) عشرة أيام للتحضير<sup>15</sup>، على أن يتضمن الإشعار تحت طائلة بطلان التحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها، والحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعينة، بالإضافة إلى الوثائق الواجب الإطلاع عليها، كما يجب أن يتضمن الإشعار تحت طائلة البطلان إعلام المكلف بإمكانتيه الإستعانة بمستشار أثناء عملية الرقابة.<sup>16</sup>

بالإضافة إلى ما سبق يشترط أن يسلم الإشعار إلى المعني فإذا كان المكلف شخصا طبيعيا وجب تسليمه إياه شخصيا، أما إذا كان شخصا معنويا فإنه يجب أن يوقع على الإشعار إما الممثل القانوني أو المسير القانوني وكل ما يقوم مقامه ويملك سلطة تمثيل الشخص المعنوي. ففي حالة رفض إستلام الإشعار من طرف المكلف فإنه يعتبر قد سلم له، عدا الحالة التي يكون فيها التسليم في غير العنوان المبين في السجل التجاري أو إذا إستلمه شخص من غير الأشخاص المؤهلين لذلك.

ما تجدر الإشارة إليه أن المشرع إشتراط إعلام المكلف بالتحقيق كأصل عام، غير أنه يمكن للإدارة الجبائية إجراء تحقيق مفاجئ دون سابق إنذار بقصد تفحص الوضع المادي والإطلاع على حالة الوثائق المحاسبية، على أن يسلم الإشعار عند بدأ عملية التحقيق.<sup>17</sup>

بعد إعلام المكلف والإطلاع على ملفه الجبائي، تأتي مرحلة التحقيق الفعلي بعد إنقضاء أجل (10) عشرة أيام من تاريخ إستلام الإشعار، والتي تتم إما في مكاتب إدارة الضرائب بعد إستلام الوثائق الحسابية من المكلف، وإما أن تتم بمقر المؤسسة وذلك وفقا للمعلومات المبينة في الإشعار على أن لا تتجاوز مدة التحقيق (4) أربعة أشهر بالنسبة للمؤسسات التي تقدم خدمات ولا يتجاوز رأس مالها 1.000.000 دج بالنسبة لكل السنة المالية المحقق فيها، وجميع المؤسسات الأخرى التي لا يتجاوز رأس مالها 2.000.000 دج. ففي حالة ما إذا تجاوز رأس مال المؤسسة هذا الحد وكان لا يفوق 5.000.000 دج و10.000.000 دج على التوالي يمكن تمديد أجل التحقيق إلى (6) ستة أشهر. وفي جميع الحالات يجب إن لا تتجاوز مدة التحقيق السنة.

غير أنه إستثناء تلغى المواعيد المشار إليها في حالة إستعمال مناورات تدليسية مثبتة قانوناً، أو متى قدم المكلف معلومات ناقصة غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق. فالهدف من إجراء التحقيق المحاسبي هو الوقوف على صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، التي لا يمكن التحقق منها إلا عن طريق الزيارات الميدانية التي تسمح بكشف التدليس، بالرغم من ذلك يميل أغلب الباحثين إلى وصف دور مفتشي إدارة الضرائب بالمحدودية نتيجة كثافة النشاطات التجارية، وصعوبة إحصاء جميع العمليات التي يقوم بها المكلف.<sup>18</sup>

### ج. البحث عن الغش الضريبي من خلال إجراء التحقيق المعمق (vasfe)<sup>19</sup>:

يعتبر إجراء التحقيق المعمق من الإجراءات الحديثة نسبياً في التشريع الضريبي الجزائري، حيث إستحدث بموجب قانون المالية لسنة 1992 بهدف تحسين أداء الإدارة الضريبية، ومن أجل محاربة الغش الضريبي. فقد عرف المشروع هذا الإجراء بموجب المادة 21 ف01 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه «التحقيق التي من خلاله يتأكد الأعوان المحققين من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصريح بها من جهة، والذمة المالية والحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى».

حيث يهدف هذا الإجراء بدرجة قصوى إلى البحث عن المصادر الحقيقة لدخل المكلف التي لا تعكس إقراراته الجبائية وضعيته المالية الحقيقة، كالشخص الذي يصرح بدخل بسيط فحين يظهر عليه الثراء، وهنا يبرز دور الإدارة الضريبية في الكشف عن المداخل الحقيقية للمكلف.<sup>20</sup>

بالرغم من أن إجراء التحقيق المعمق في الوضعية المالية يبدو مثالياً كونه يشمل البحث في الوضع المالي للمكلف ومقارنته بتصريحاته، إلا أنه قاصر على الأشخاص الطبيعية دون المعنوية ولو كان موضوعه أحد الشركاء. حيث يتم مناقشة نصيب الشريك بمفرده، الأمر الذي يدفعنا إلى التساؤل عن سبب إعفاء الأشخاص المعنوية من ذلك ؟

### د. البحث عن الغش بواسطة إجراءات التلبس الجبائية :

يعتبر التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار، حيث يسمح هذا الإجراء للإدارة بالتدخل لوقف الغش الممارس عندما تجمع مؤشرات مقبولة، وذلك بالحصول على الإستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الإلتزامات التصريحية المشار إليها في قوانين الضرائب.<sup>21</sup>

لا يسمح للإدارة باستعمال هذا الإجراء إلا إذا وجد تهديد لعملية تحصيل الديون الضريبية المستقبلية، على أن يقوم عون برتبة مفتش على الأقل ومخلف قانونا بتحرير محضر وفق النموذج الذي تسلمه الإدارة يوقعه. بالإضافة إلى المكلف بالضريبة صاحب المخالفة وفي حالة رفضه التوقيع يشار إلى ذلك في المحضر.<sup>22</sup>

ما تجدر الإشارة إليه أن إجراء التلبس تترتب عليه العديد من الآثار الخطيرة نذكر منها :

- إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة.
- إستثناء حق الإستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الإستثنائية.
- إمكانية إعادة تحديد عملية التحقيق المحاسبي المنهية.
- إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان.
- تمديد آجل التقادم بسنتين(2).
- إستثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر ب20% وجدول الدفع بالتقسيط.
- تطبيق الغرامات المنصوص عليها في المادة 194 مكرر 01 من قانون الضرائب المباشرة.
- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.<sup>23</sup>

### ثالثا. تطبيق المعاينة وتحرير المحاضر الخاصة بالغش

إن الطابع الخاص لجريمة الغش الضريبي جعل المشرع يمنح أعوان إدارة الضرائب سلطات خاصة، أبرزها حق التحقيق الدائم والدوري لوضعية المكلف بفحص وثائقه المحاسبية عن طريق المراقبة أو إجراء التحقيق المحاسبي، غير أنه إذا وصل إلى علم أعوان الإدارة الجبائية أو كانت لديهم قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسية، فإنه يمكن لهم طلب "ترخيص" للقيام بإجراءات المعاينة بهدف الإطلاع على جميع الوثائق والعناصر المادية التي من شأنها أن تثبت التصرفات الرامية إلى التملص من الضريبة.

حيث نصت المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية على «من أجل ممارسة حقها في الرقابة و عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن الإدارة أن ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش و المؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من وعاء الضريبة و مراقبة ودفع الضريبة». وعليه لا يمكن القيام بإجراء المعاينة إلا بوجود قرائن قوية تفيد إستعمال المكلف لبعض الوسائل الإحتيالية، والحصول على إذن من السلطة القضائية. وذلك لأن المعاينة تأخذ منحى غير الذي عهدناه في إجراء المراقبة والتحقيق المشار إليهما أعلاه.

## أ.الإجراءات الشككية للمعائمة

لا يمكن لأعوان إدارة الضرائب البحث والحصول وحجز المستندات والوثائق والوقوف على الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها تبرير تصرفات المكلف الرامية إلى التملص من الضريبة إلا عن طريق الحصول على أمر من رئيس المحكمة المختص إقليميا، بناء على طلب مسئول الإدارة المؤهل لذلك، شريطة أن يتضمن الطلب البيانات التالية:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعائمة.
  - عنوان الأماكن التي ستم معاينتها.
  - العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود مناورات تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها.
  - أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعائمة ورتبهم وصفاتهم.
- فيتخذ الترخيص شكل أمر بناء على طلب المدير الولائي للضرائب، الذي لا يرخص للمصلحة القيام بالمعائمة إلا بعد الإطلاع على جميع العناصر التي يمكن من خلالها التأكد من وجود تجاوزات<sup>24</sup>، ليرفع بعده طلبا إلى رئيس المحكمة الذي يصدر أمرا يمكن من خلال ممارسة هذا الحق تحت إشرافه. ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية وتحديد المنحى الذي يجب أن يتم عليه هذا الإجراء.

نظرا للحساسية التي يتمتع بها هذا الإجراء فإن المعائمة لا تتم إلا خلال الأوقات والأماكن المسموحة قانونا، ويكون ذلك بين الساعة 06 صباحا إلى غاية 08 مساء<sup>25</sup>، وبحضور المكلف شخصا أو ممثله أو أي شاغل للأماكن<sup>26</sup>، الذي يبلغ شخصا في عين المكان وحين إجراء المعائمة، حيث يعتبر التبليغ قد تم بتاريخ إستلام المبين في الإشعار<sup>27</sup>. أما في حالة غياب الشخص المعني أو ممثله أو شاغل الأماكن يتم تبليغ الأمر بعد إجراء المعائمة برسالة موصى عليها مع إشعار بالإستيلاء. ويطلب ضابط الشرطة القضائية، لهذا الغرض شاهدين اثنين من خارج تعداد الأشخاص التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة إستحالة طلب شاهدين يقوم ضابط الشرطة القضائية بالإستعانة بمحضر قضائي.

أما عن الأماكن المسموح لفرقة البحث عن الغش معاينتها، فلها زيارة المحلات المهنية، أو المستودعات التي يمكن أن تستخدم لتخزين البضائع، أو فحص وسائل النقل المستعملة من طرف المكلف، بالإضافة مسكن المكلف وجميع العقارات التي يمتلكها والتي يحتمل أن تستعمل لتخزين البضائع الغير المصرح بها. أما بالنسبة للشركات فإنه يتم معائمة مقرها الاجتماعي، ومستودعاتها ومعاملها.

بالرغم من أن قانون الإجراءات الجبائية قد منح الأعوان سلطات واسعة للبحث عن الغش ومعاينة القرائن التي تثبته، إلا أنه غالبا ما يطرح التساؤل حول مدى فعالية الإدارة في ظل إستفحال هذه الجريمة؟

- ضرورة الحصول على ترخيص السلطة القضائية، سوف يقود الإدارة من العمل الميداني إلى أروقة العدالة التي تأخذ وقت طويلا ما يؤدي عادة إلى محو آثار الجريمة، كما أن التوقيت المشار إليه أعلاه والذي يجب إحترامه تحت طائلة بطلان إجراءات المعاينة، لطالما كان عقبة في وجه الإدارة. فمعاينة القرائن التي تثبت الغش لا يجب أن تحدد بمدة معينة، فالمكلف الذي يسعى إلى طمس أعماله الحقيقة غالبا ما ينشط ليلا في غياب الرقابة.

- كما أن المشرع قد حد من صلاحيات فرق البحث عندما صرح بأن البحث يقتصر على المحلات من أجل حجز المستندات والوثائق والعناصر المادية التي تثبت الغش، فحين أغفل تماما ذكر الأماكن التي يقطن بها المسكرون عندما يتعلق الأمر بالأشخاص المعنوية التي يمكن أن تستعمل كمستودعات للتخزين البضائع أو الأغيار الذين يشتبه فيهم تقديم يد العون، بالإضافة إلى ذلك كان حريا بالمشرع تحديث المادة لتتضمن الإتصالات الهاتفية والرسائل الإلكترونية التي تعتبر وسيلة الساعة والأكثر إستعمالا في الشركات التجارية لتسهيل الوقوف على الصفقات السرية.

#### ب: تحرير محضر بالمعاينة

بعد الحصول على الترخيص من السلطة القضائية بطلب من المدير الولائي للضرائب، وبعد إعلام المكلف بالمعاينة شخصا، تهرع الفرق الخاصة بالبحث والمكونة من أعوان الإدارة الجبائية بالإضافة إلى ضابط الشرطة القضائية بمعاينات المحلات. للبحث عما قد يدعم القرائن التي وصلت إلى علم الإدارة بأن المكلف إستعمال مناورات تدليسية.<sup>28</sup>

فتختتم المعاينة بتحرير محضر يوضح بصفة دقيقة مجريات العملية والنتائج المتوصل إليها، كما يتضمن على وجه الخصوص، تعريف الأشخاص الذين أجرو المعاينة، تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة، وصفاتهم وتاريخ وساعة التدخل. وجرى الأشياء و المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.<sup>29</sup> بالإضافة إلى هذه البيانات فإنه يجب تدوين جميع الصعوبات والعقبات التي تتعرض عمل فرق البحث، فإذا تعذر عليهم جرد جميع مستندات المكلف فإنه يمكن لهم تسميع وحجز هذه الوثائق كإجراء تحفظي، على أن لا تتجاوز مدة الحجز (6) أشهر من تاريخ تسليم المحضر للمعني أو ممثله أو شاغل الأماكن.

نشير في الأخير أنه بعد إعلام المكلف بمحضر الجرد، فإنه يجب أيضا إعلام القاضي الذي يشرف على المراقبة بجميع مجريات التحري.

#### الخلاصة:

ما نخلص إليه في الأخير أن المشرع منح إدارة الضرائب صلاحية البحث والتحري عن الغش الضريبي دون سواها وذلك راجع لإلمام أعوان الإدارة بماسل التقنية والحسابية المرتبطة بالضرائب وبالوسائل التي يمتثل إستعمال للغش ، ومع ذلك أثبت الواقع عجز هؤلاء الأعوان عن الكشف عن الغش في العديد من المناسبات ولعل ذلك راجع لنقص التكوين أو الإلمام بالوسائل التكنولوجية الحديثة. الأمر الذي يستدعي معه إجراء تكوين دوري لهم.

كما حصر المشرع الرقابة والبحث عن الغش في إجراء مراقبة التصريحات وإجراء التحقيق المحاسبي برخصة من القاضي، الأمر الذي قد نرى فيه تعطيلًا كبير لفعالية الإدارة الجبائية، ثم إن منح الإدارة صلاحية البحث عن الغش بواسطة إجراء التلبس الجبائي لمجرد الشبهة فقط، ودون الحاجة إلى إعلام المكلف وهو إجراء بالغ الخطورة.

وعليه تتجلى التوصيات التي خرجت بها الدراسة في :

- 1- لا بد من التوسيع من صلاحيات أعوان إدارة الضرائب وتخليصها من القيود الإدارية كرخصة التفتيش لأن فيها تعطيل لفعالية البحث والرقابة
- 1- بالمقابل لا بد على المشرع أن يمنح المكلف بعض الضمانات للحيلولة دون تعسف الإدارة الضريبية عند قيامها بالبحث عن الغش بواسطة إجراء التلبس.
- 2- لا بد من التركيز على تبسيط الأنظمة الضريبية والتحسيس بأهمية الضريبية على إعتبار وسيلة لتحقيق العدالة و المساواة داخل المجتمع.

#### الهوامش:

<sup>1</sup> المواد من 12 إلى 27 من القانون رقم 66-155 المؤرخ في 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، الجريدة الرسمية عدد 48 الصادرة في 10 جوان 1966، المعدل والمتمم.

<sup>2</sup> يعاقب على الغش الضريبي بموجب المادة 303 من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية عدد 102، صادر في 19 ديسمبر 1975، المعدل والمتمم. والمادة 33 من الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الطابع، الجريدة الرسمية عدد 39، صادر في 22 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم. والمادة 532 من الأمر رقم 76-104 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية عدد 70، صادر في 22 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم. و المادة 119 من الأمر رقم 76-105 مؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية عدد 70، صادر في 1976، المعدل والمتمم. والمادة 117 و 118 من الأمر رقم 76-102 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية، ع103، الصادرة في 26 ديسمبر 1976. المعدل والمتمم.

<sup>3</sup> سمينة براهيم-ميادة بلعاش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث إقتصادية عربية، مصر، العدد 21، سنة 2014، 240-243.

<sup>4</sup> KHAROUBI KAMEL, le contrôle fiscal comme un outil de la lutte contre la fraude fiscale, mémoire de magistère en sciences commerciales, faculté des sciences économiques, université d'Oran, 2010-2011, p.

<sup>5</sup> طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2008، ص147. وكذلك:  
- MARION TURNIN, la légitime répression de la fraude fiscale, thèse de doctorat en droit, faculté de droit et de science politique, université d'Aix-Marseille, 2011, p125.

<sup>6</sup> عمار معاشو، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، مجلة النقدية للقانون و العلوم السياسية، الجزائر، العدد 02، سنة 2009، تصدر عن كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، ص141-142.

<sup>7</sup> المادة 505 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

<sup>8</sup> المادة 505 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

<sup>9</sup> زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2012-2013، ص129.

<sup>10</sup> خضراوي الهادي-سعيداني محمد سعيداني، الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش التهرب الجبائي، مجلة الدراسات القانونية و السياسية، الجزائر، العدد 02، جوان 2015، تصدر عن كلية الحقوق، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، ص48.

<sup>11</sup> فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دار هومه، الجزائر، 2008، ص123.

<sup>12</sup> المادتين 76-77 من قانون الرسم على الرقم الأعمال المعدل و المتمم.

<sup>13</sup> المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدل و المتمم.

<sup>14</sup> العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2011، ص40.

<sup>15</sup> المادة 20 فقرة 04-01 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

<sup>16</sup> المادة 20 فقرة 04-02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

<sup>17</sup> المادة 20 فقرة 04-04 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

<sup>18</sup> العيد صالح، المرجع السابق، ص38.

<sup>19</sup> Vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble du contribuable.

<sup>20</sup> B.YELLESE CHAOUECHE, la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en Algérie ,revue tunisien de fiscalité ,n° 07,2007,éditée par centre d'études fiscales de la faculté de droit de sfax,tunisie,p192.voir aussi:

- هيفاء سعيد فتوحى الحداد، ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهمن، مجلة تنمية الرافدين، العراق ، العدد84،المجلد28،سنة 2006، ص125.

<sup>21</sup> المادة 30 مكرر الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

<sup>22</sup> المادة 30 مكرر الفقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

<sup>23</sup> المادة 20 مكرر 03 الفقرة 03 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

<sup>24</sup> معاشو عمار،المرجع السابق،ص15-19.

-PH.COLIN.J-P.ANTONA.F.LEGARD, responsabilité pénale des cadres et des dirigeants dans le monde des affaires,DALLOZ, France,1996 ,p101-102.

<sup>25</sup> المادة 33 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

<sup>26</sup> المادة 37 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

<sup>27</sup> المادة 34 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.

<sup>28</sup> وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، رسالة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة محمد خيضر،بسكرة،2009-2010،ص182.

<sup>29</sup> المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية المعدل و المتمم.