

معاينة وإثبات الغش الجبائي

*Previewing and Proving Fiscal Fraud*د. بخدة عواد¹

جامعة وهران 2 محمد بن احمد - الجزائر

bekheddadroit@gmail.com

تاريخ النشر: 2024/03/03

تاريخ القبول: 2024 /01/24

تاريخ الإرسال: 2022/12/07

ملخص:

يعتبر الغش الجبائي من الجرائم الاقتصادية الخطيرة التي تتسبب في ضعف التحصيل الجبائي ونقص الإيرادات مقابل التزايد الرهيب للنفقات والذي يؤدي في نهاية المطاف إلى خلل في الميزانية العامة وبالتالي عدم القدرة على الحفاظ على التوازنات السياسية والاجتماعية الكبرى، لاسيما أن الريع البترولي لم يعد كافيا لتغطية النفقات، مما يستوجب تضافر الجهود من أجل مكافحة الغش الجبائي بمختلف مظاهره وصوره. ولعل معاينة وإثبات وقائع هذه الجريمة هي اللبنة الأساسية في نجاح الجهود الرامية إلى مكافحة مظاهر الغش الجبائي المتعددة. وتمتاز إجراءات المعاينة والإثبات في هذا النوع من الجرائم بخصوصيات، سواء ما تعلق بالأشخاص المؤهلون للقيام بهذه الإجراءات أو من حيث الوسائل والحجية القانونية والتي تحتاج حسب رأينا الشخصي إلى المزيد من التطوير خاصة مع تزايد وتعقد حالات الغش الجبائي.

الكلمات المفتاحية: الجريمة الاقتصادية، الغش الجبائي، المعاينة، الإثبات.

Abstract:

Fiscal Fraud is a dangerous economic crime that causes weak fraud collection and lack of revenues in exchange for the terrible increase in expenses, which ultimately leads to an imbalance in the public budget and consequently the inability to maintain political and social balances especially when petroleum revenues are no longer sufficient to cover expenditures. This requires concerted efforts to fight tax fraud in its various forms. Previewing and proving the facts of this crime can be the basic building block for the success of efforts aimed at fighting the multiple appearances of fiscal fraud. Preview and proof procedures in this type of crime are distinguished by their peculiarities, whether with regard to the persons qualified to carry out these procedures or in terms of means and legal authentic according to our personal opinion, to more development, especially with the increasing and complexity of fiscal fraud cases.

Key words: Economic Crime, Fiscal Fraud, Preview, Proof.

مقدمة:

يعرف الغش الجبائي بأنه كل خرق لقانون الضرائب بغية التملص كلياً أو جزئياً من الضريبة¹. أو هو المخالفة الصريحة للقوانين والتشريعات الجبائية². إذ يعد غش جبائي كل تصرف يقوم به الشخص الخاضع للضريبة للتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً وذلك باستعماله طرق ووسائل غير مشروعة، إما بإخفاء المداخيل وإما بتضخيم المصاريف القابلة للخصم، بهدف الإنقاص من المبالغ المالية الواجبة الدفع³. فهو جريمة من الجرائم الاقتصادية التي يقوم بها المكلف بالضريبة عن عمد مستعملاً من أجل ذلك مناورات تدليسية. ولا شك أن خطر هذه الجريمة يتمثل في إهدار حقوق الخزينة العمومية وماله من تأثير على التوازنات الكبرى التي تسعى الدولة إلى الحفاظ عليها مستعملة في ذلك مواردها المالية، ولذلك فإن أي إهدار وإنقاص لموارد الخزينة العمومية سيؤدي حتماً إلى تداعيات وأزمات خطيرة على جميع الأصعدة السياسية والاجتماعية والاقتصادية. وتزداد درجة الخطورة كلما كانت المبالغ المتملص من دفعها كبيرة ونوعية، مما دفع المشرع في فترة معينة إلى التشديد في جريمة الغش الجبائي لتصبح جنائية بعدما كانت جنحة، لكن أمام تطور نظرية قانون العقوبات للأعمال *droit pénal des affaires* واستجابة للنصائح والتوصيات التي قدمها الباحثين والمختصين في هذا المجال⁴، تراجع المشرع عن مبدأ التشدد الذي انتهجه منذ سنة 2003 ليعيد الأمور إلى ماكانت عليه من قبل، بحيث ابتداء من سنة 2012 أصبحت كل حالات الغش الجبائي تكيف على أنها جنحة، مع الرفع من قيمة الغرامات المالية المطبقة ومدة الحبس التي يمكن أن تصل إلى 10 سنوات. وقد أكدت المحكمة العليا في أحد اجتهاداتها سياسة التجنيح القديمة الجديدة لوقائع الغش الجبائي، بنصها على أنها: "أصبحت جريمة الغش الجبائي بعد تعديل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب قانون المالية رقم 11-16 جنحة وليست جنائية مهما بلغت قيمة المستحقات الضريبية".

ومن المعلوم أنه لا مجال للحديث عن جنحة الغش الجبائي ما لم تثبت وتكشف، مما يجعلنا نبحث عن طرق معاينة وإثبات وقائع الغش الجبائي للوصول إلى معرفة مدى نجاعة الأحكام المنظمة للمعاينة والإثبات في مكافحة الغش الجبائي معتمدين في ذلك على منهج استقصائي تحليلي، مقسمين الورقة البحثية إلى محورين أساسيين:

المحور الأول: معاينة وقائع الغش الجبائي

المحور الثاني: تدوين نتائج معاينة وقائع الغش الجبائي واستعمالها كوسيلة للإثبات أمام القضاء وقد استعملنا مجموعة من المختصرات كالتالي:

ق.ض.م.ر.م: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

ق.ض.غ.م: قانون الضرائب غير المباشرة

ق.ر.ر.أ: قانون الرسوم على رقم الأعمال

ق.ت: قانون التسجيل

ق.ط قانون الطابع

ق.إ.ج: قانون الإجراءات الجزائية

ق.إ.ج.ب: قانون الإجراءات الجبائية

المحور الأول: معاينة وقائع الغش الجبائي

يخول لأعوان الإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات من أجل معاينة الوقائع المشككة لجريمة الغش الجبائي غير أنه ينبغي التطرق إلى الأشخاص المؤهلون للقيام بهذه المعاينات (أولا) ثم توضيح الوسائل القانونية المتاحة من أجل ذلك (ثانيا).

أولا: الأشخاص المؤهلون بمعاينة وقائع الغش الجبائي

تخول صلاحيات البحث والتحري والكشف ومعاينة وقائع الغش الجبائي إلى أشخاص مؤهلون دون غيرهم تحت طائلة بطلان الإجراءات مما يقودنا إلى البحث عن النطاق الشخصي للموظفون والأعوان المؤهلون في مختلف قوانين الجباية وكذا في قانون الإجراءات الجبائية.

1- في قوانين الجباية المختلفة

باستقراء نصوص ق.ض.م.ر.م لا نجد أي تحديد للأشخاص المؤهلون للقيام بمعاينة وقائع الغش الجبائي ماعدا المادة 318 منه والمتعلقة بمعاينة المخالفات المتعلقة بالأسعار والتي اشترطت أن يكون للعون رتبة مراقب على الأقل. كذلك حولت المادة 1/504 من ق.ض.غ.م صلاحية معاينة واثبات كل المخالفات للقوانين والأنظمة المتعلقة بهذا النوع من الضرائب، بما فيها تلك المتعلقة بالغش الضريبي، لأعوان إدارة الضرائب المفوضين والمخلفين قانونا. فكل عون في إدارة الضرائب المفوض والمخلف قانونا يملك صلاحية معاينة واثبات الغش الجبائي المتعلق بضرية أو مجموعة من الضرائب غير المباشرة. غير أنه نظرا لتعدد الضرائب غير المباشرة وتشعبها تم الإقرار بصلاحيات مشابهة ومحدودة لأشخاص لا ينتمون للإدارة الجبائية ويتمثلون حسب المادة 2/504 من نفس القانون في: أعوان الجمارك، جميع مستخدمي الإدارة المالية، مستخدمي الدرك الوطني، أعوان مصالح الجسور والطرق، رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم ومحافظو الشرطة، المندوبون الغاييون وأعوان الشرطة البلدية، أعوان الشرطة والأعوان البلديون المؤهلون. كما وسع ق.ر.ر.أ من النطاق الشخصي للأشخاص المؤهلون لمعاينة واثبات وقائع الغش الجبائي المتعلق بهذا النوع من الرسوم فحسب المادة 112 منه شمل مختلف ضباط الشرطة القضائية، أعوان إدارات الضرائب المختلفة والضرائب المباشرة والتسجيل ومصالح الجمارك، وكذا المصالح المكلفة بجمع الغش والمخالفات الاقتصادية⁵.

2- في قانون الإجراءات الجبائية

يعتبر ق.إ.ج.ب الشريعة العامة الذي يحدد مجموعة الإجراءات التي تنطبق على مختلف الضرائب والرسوم والحقوق سواء ما تعلق بتأسيس الوعاء الجبائي أو تحصيله أو مراقبته أو المنازعات الناجمة عن أي مرحلة منها. وبهذا الخصوص تعرض هذا القانون في العديد من المواد إلى صفة الأشخاص المؤهلون للقيام بمعاينات وإجراءات رقابية معينة من شأنها أن تكشف عن غش جبائي. فتارة يشترط أن يكون العون الجبائي المتدخل له رتبة مراقب على الأقل كما هو الحال في إجراء التحقيق طبقا للمادة 2/33 منه. وتارة يشترط أن يكون الجبائي المتدخل رتبة مفتش على الأقل كما هو الحال مع حق المعاينة والحجز المنصوص عليها في المادة 34 منه مع إضافة عبارة مؤهلين قانونا، وبخصوص القيام بإجراءات التلبس الجبائي استعمل المشرع في المادة 20 مكرر 3/1 عبارة محلين قانونا، وبصدد مباشرة التحقيق في المحاسبة طبقا للمادة 2/20 من نفس القانون أو التحقيق المصوب في المحاسبة طبقا للمادة 20 مكرر 2/ أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية طبقا للمادة 2/21 قد استعمل عبارة رتبة مفتش على الأقل. وفي حالات أخرى سكت القانون عن توضيح صفة ورتبة الشخص المؤهل كما هو الحال مع طلبات التوضيحات والتبريرات والتي تباشر طبقا للمادة 19 أين اكتفى بأنها تقوم بما المصلحة المسيرة، وكذلك حق الإطلاع الذي نص في أحد أحكامه في المادة 46 مكرر 1/2 أنه يمكن للأعوان الذين لهم أهلية ممارسة هذا الحق أن يطلبوا المساعدة من موظفين أقل رتبة منهم. كما أوضح في النصوص المتعلقة بإجراء المعاينة والحجز لاسيما في الفقرة الأخيرة من المادة 35 أنه زيادة على اشتراط رتبة مفتش مؤهل قانونا بالنسبة للعون المتدخل، ضرورة إشراك ضابط الشرطة القضائية الذي يعينه وكيل الجمهورية⁶.

وإذا أخذنا بعين الاعتبار أن لضباط الشرطة القضائية وأعوان الضبط القضائي الصلاحية العامة في البحث والتحري عن الجرائم كما هو منصوص عليه في المادة 14 من ق.إ.ج. كما يناط بالضبط القضائي طبقا للمادة 3/12 من ق.إ.ج مهمة البحث والتحري عن

الجرائم المقررة في قانون العقوبات وجمع الأدلة عنها والبحث عن مرتكبيها⁷. بناء على ذلك ذهب بعض الفقهاء إلى جواز تدخل الأشخاص المؤهلون بالضبط القضائي وفقاً للأحكام العامة من أجل البحث والتحري ومعاينة وقائع جريمة الغش الجبائي شريطة إحالة محاضر المعاينة التي حرروها إلى إدارة الضرائب المختصة، باعتبار هذه الأخيرة الجهة المؤهلة لاكتشافها ومعاينتها، كون أن جريمة الغش الجبائي ترتبط بتحديد وعاء الضريبة التي هي من الاختصاص الأصيل للإدارة الجبائية المختصة⁸.

فالملاحظ من خلال تفحص القوانين المختلفة للجباية أنها حاولت التوفيق بين ضرورة تحديد الأشخاص المؤهلون للقيام بالمعاينة والإثبات لوقائع الغش الجبائي وخصوصية الطابع التقني والمعقد والمتشعب في كثير من الأحيان للضرائب والرسوم والتي تقتضي التوسيع من نطاق الأشخاص المؤهلون وضمان التنسيق التكامل الذي ينبغي أن يكون بين مختلف الأشخاص المكلفين بالبحث والتحري عن الجرائم، سواء الذين يملكون صلاحيات عامة أو أولئك الذين يملكون صلاحيات خاصة كما هو الحال مع أعوان الإدارة الجبائية.

ثانياً: الوسائل القانونية لمعاينة وقائع الغش الجبائي

يتملك الأشخاص المؤهلون لمعاينة وقائع الغش الجبائي وسائل قانونية متعددة تمكنهم من البحث والتحري والكشف ومعاينة مختلف حالات الغش الجبائي المرتكبة من قبل المكلف بالضريبة ويمكن تقسيمها إلى قسمين: وسائل ذات طابع التحري وأخرى ذات طابع تحقيقي. وتجدر الإشارة أنه ليس بالضرورة أن تكون هذه الوسائل مخصصة لمعاينة الغش الجبائي وإنما قد تكون لمعاينة مختلف الجرائم المرتكبة مخالفة للتشريع الجبائي.

1- الوسائل ذات طابع التحري

تلجأ الإدارة الجبائية من أجل معاينة الغش الجبائي إلى العديد من الوسائل نص عليها قانون الإجراءات الجبائية كأصل عام وتمثل في: طلبات التوضيحات والتبريرات، بحيث يخول للمصلحة المسيرة التدقيق في التصريحات الجبائية. ويجوز لها بهذا الخصوص طبقاً للمادة 1/19 من ق.إ.ج.ب أن تطلب كتابياً من المكلفين بالضريبة كل المعلومات أو التبريرات أو التوضيحات المتعلقة بالتصريحات المكتتبه. فطلبات التوضيحات تلجأ إليه الإدارة عندما تجد تناقض بين عناصر مختلفة من التصريح أو بين التصريح الحالي والتصريحات السابقة أو بين عناصر من التصريح مع عناصر أخرى من ملفه الجبائي. أما التبريرات فهي إجابات مدعمة بوثائق تبريرية وتشمل بطبيعتها التوضيحات، تلجأ الإدارة إليها عندما تجد بعض العناصر من التصريح غير مفسرة أو عند اكتشاف قرائن على وجود نفقات أو مداخيل لم يشملها التصريح. ويمكن للإدارة الجبائية في هذه الحالة المطالبة بدراسة المستندات المحاسبية المتعلقة بالمؤشرات والعمليات والبيانات الخاضعة للرقابة وهذا ما تحوله الفقرة الثانية من المادة 19 من نفس القانون. على أن تمنح للمكلف بالضريبة المعني مهلة للإجابة على طلب التوضيحات والتبريرات محدد بـ 30 يوماً ابتداءً من تاريخ استلام الطلب. وفي حالة عدم استجابته في غضون المهلة المقررة أو تقديمه لمبررات ومعلومات غير مقبولة بنظر الإدارة الجبائية، فإن هذه الأخيرة طبقاً للفقرة الثالثة من المادة 19 من نفس القانون تكون مخولة لبدء الإجراء الجبائي لتصحيح التصريحات الجبائية للمكلف بالضريبة⁹. ولا شك أن هذا النوع من الوسائل من شأنه أن يمنع أو يكشف عن قرائن لوجود جريمة الغش الجبائي.

✓ حق الإطلاع، وهو حق يخول للإدارة الحصول على المعلومات ونسخ الوثائق الموجودة لدى الغير (وهم: المؤسسات، الإدارات، الشركات والهيئات المختلفة)، من أجل استعمالها في الرقابة على كل الضرائب والرسوم. ويمتد استعمال حق الإطلاع حتى في إطار المساعدة الجبائية الدولية في حدود الاتفاقيات المنصوص عليها بين الدول وقد نظم ق.إ.ج.ب أحكام حق الإطلاع في المواد من 45 إلى 64 مكرر¹. ويسمح هذا الحق طبقاً للمادة 45 من نفس القانون لأعوان الإدارة الجبائية بتصفح الوثائق والمعلومات الضرورية التي تفيد في تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها¹⁰. ويطبق حق الإطلاع على الغير كأصل عام، غير أنه قد يمارس على المكلف بالضريبة كاستثناء عن القاعدة. ويتفحص أحكام المواد المنظمة لحق الإطلاع يتضح أن مجال ممارسة هذا الحق واسع، فقد يمارس على الأشخاص العامة والجهات القضائية والأشخاص الخاصة. ولاشك أن توفير المعلومة الجبائية من خلال حق الإطلاع ستسمح بكشف حالات الغش الجبائي ومكافحته.

- ✓ حق إجراء التحقيق، نصت عليه المادة 33 من ق.إ.ج.ب. إذ طبقا للفقرة الأولى من نفس المادة، يلزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، بتقديم كل المبررات اللازمة لتحديد رقم أعماله سواء على مستوى مؤسسته الرئيسية أو فروعها أو وكالاتها. وللأشخاص المؤهلون بالقيام بهذا الإجراء طبقا للفقرة الثالثة من نفس المادة أن يطلبوا من المكلفين المعنيين تسليم الفاتورات والمحاسبة المادية والدفاتر وكل دعامات والسجلات والوثائق المهنية والتي يمكن أن تكون لها صلة بعمليات أسفرت أو يمكن أن تسفر عن وضع فاتورة والشروع في معاينة العناصر المادية للمؤسسة. على أنه يتوجب للقيام بهذا النوع من الإجراءات التقيد بمجموعة من الإجراءات يمكن أن نلخصها في: ممارسة حق إجراء التحقيق في محلات المكلفين المعنيين أو الغير العاملين لحسابهم وهي محلات ذات استعمال مهني وليس شخصي، التقيد بالضوابط الزماني من الثامنة صباحا إلى الثامنة مساءً إلا إذا كانت طبيعة المحل لا يتماشى مع هذا التوقيت كأن يكون نشاطه في ساعات متأخرة من الليل لذلك أضاف المشرع معيار آخر وهو معيار النشاط، ضرورة تمكين المكلف أو من ينوب عنه بالإشعار بإجراء التحقيق¹¹. وفي كل الأحوال تتخذ مخالفات قواعد الفوترة ثلاثة صور: إعداد فاتورة وهمية، إعداد فاتورة خاطئة، إعداد فاتورة بدافع الاشتراك في تهريب السلع. ولا شك أن هذا الإجراء سيسمح بمحاربة الغش الجبائي وتضييق الخناق على مثل هذه التصرفات الإجرامية.
- ✓ حق المعاينة، والذي يعتبر أخطر سلطة في التحري تمتلكها الإدارة الجبائية لشمولها حتى المحلات الشخصية وإمكانية الحجز على كل ما عاينه الأعوان المختصين أثناء العملية. وقد نظم المشرع الجزائري أحكامه في المواد من 34 إلى 38 من ق.إ.ج.ب. فعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية وطبقا للمادة 34 من نفس القانون، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، للأعوان الذين لهم رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة. على أن هذا الإجراء لخطورته يحتاج طبقا للمادة 1/35 من نفس القانون إلى ترخيص من القاضي المختص بناء على طلب من مسئول الإدارة الجبائية المختص، على أن يكون هذا الطلب مؤسسا ويحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص مجموعة من البيانات الضرورية وردت في الفقرة الثانية من المادة 35 من نفس القانون والمتمثلة في: تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛ عنوان الأماكن التي ستم معاينتها؛ العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها؛ أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم. كما يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة طبقا للمادة 1/37 من نفس القانون، في عين المكان، وحين إجراءها، إلى الشخص المعين أو ممثله أو إلى أي شاغل للأماكن، الذي يستلم مقابل إشعار بالاستلام أو توقيع على الحضر. وتمارس سلطات المعاينة والحجز على كل المحلات سواء كانت ذات استعمال مهني أو شخصي وهذا ما أكدته المادة 34 من نفس القانون، غير أنها تطبيقا للفقرة الخامسة من المادة 37 من نفس القانون، لا يمكن أن تباشر قبل الساعة السادسة صباحا ولا بعد الساعة الثامنة مساءً¹².
- ✓ التلبس الجبائي، وهو طبقا للمادة 20 مكرر 3/2 من ق.إ.ج.ب، عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص. فهو إجراء رقابي غير مستقل بحيث ينفذ في إطار حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الإطلاع أو الرقابة والذي من شأنه أن يسمح للإدارة الجبائية بالتدخل لوضع حد لجنحة الغش الجبائي الجارية وذلك حالما تتوفر المؤشرات الكافية¹³. ولهذا الغرض يحق للإدارة الجبائية الحصول على الاستعمال المباشر للوثائق الحاسوبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب وذلك حتى بالنسبة للمرحلة التي لا تنتهي فيها الالتزامات التصريحية المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهذا ما أكدته الفقرتين 3 و 4 من المادة 20 مكرر 1 من نفس القانون. غير أنه يشترط لممارسة هذا الحق الموافقة المسبقة من الإدارة المركزية تطبيقا للفقرة 3 من المادة 20 مكرر 2 من نفس القانون. ومن الحالات التي يمكن أن تطبق عليها إجراء التلبس الجبائي: ممارسة نشاط ما دون أن يتم التصريح به لدى المصالح الجبائية، إصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلا، ارتكاب مخالفة بيع وشراء البضائع دون فواتير وهذا مهما كان امتلاكها وتخزينها وإيداعها، تقديم وثائق ومستندات محاسبية تتبرع من

المحاسبة قيمتها الإثباتية وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش، ارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري وكذا الخاص بالعمل، تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة¹⁴.

2. وسائل ذات الطابع التحقيقي

بالإضافة إلى وسائل التحري التي تمتلكها الإدارة الجبائية للبحث ومعاينة الجرائم الجبائية بما فيها جريمة الغش الجبائي، فإنها تمتلك

صلاحيات للتحقيق المعمق تتمثل في التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

✓ التحقيق في المحاسبة، ويقصد بها مجموعة العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما ومقارنة النتائج مع المعطيات المادية ومراقبة مدى دقة وسلامة التصريحات المكتتبه ووضع التعديلات اللازمة إذا اقتضى الأمر¹⁵. وبهذا الخصوص وطبقا للمادة 1/1-20 من ق.إ.ج.ب، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها. كما عرفتها الفقرة الأولى من المادة 2-20 من نفس القانون بأنها مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة. والأصل في هذا التحقيق وطبقا للمادة 1/3-20 من نفس القانون أن يتم في عين المكان إلا في حالة وجود طلب صريح من المكلف أو قوة قاهرة، فحينها تتم عمليات التحقيق المحاسبي على مستوى المصلحة. وقد تستغرق عملية التحقيق المحاسبي في عين المكان 3 أو 6 أو 9 أشهر حسب الحالات التي يحددها التشريع الجبائي والمنصوص عليها في المادة 5-20 من نفس القانون. غير أنه لا يحتج بالمدد القانونية المحددة في حالتين خاصتين وضحتهما الفقرة الأخيرة من المادة 5-20 من نفس القانون وهما: حالة المكلف بالضريبة سيء النية الذي ثبت استعماله لمناورات تدليسية أو تقديمه لمعلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق، أما الحالة الثانية فتتمثل في عدم الرد على طلبات التوضيح والتبرير. ونظرا لخطورة إجراء التحقيق المحاسبي، فقد أقر المشرع مجموعة من الضمانات لصالح المكلف بالضريبة نصت عليها المادة 4-20 من نفس القانون، كحقه في تلقي إشعار بالتحقيق مرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة وتحضير وثائقه ومحاسبته في أجل أدناه 10 أيام وكذلك حقه في الاستعانة بمستشار¹⁶. والملاحظ أن هذه الرقابة المعمقة على محاسبة المكلف بالضريبة قد تكشف عن وجود قرائن أو حالات للغش الجبائي.

✓ التحقيق المصوب في المحاسبة، وهو طبقا للمادة 20 مكرر-1/1 من ق.إ.ج.ب، نوع من الرقابة المعمقة يمكن أن تلجأ إليه الإدارة الجبائية ويطبق على محاسبة المكلفين بالضريبة والخاصة بنوع أو عدة أنواع من الضرائب سواء كان ذلك لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. كما قد تلجأ إليه الإدارة الجبائية عندما تشكك في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية وهذا حسب ما أشارت إليه المادة 20 مكرر-1/2 من نفس القانون. وتمتلك الإدارة الجبائية عند مباشرتها لهذا النوع من التحقيق صلاحيات أقل من تلك الممنوحة لها في التحقيق المحاسبي والمتمثلة حسب المادة 20 مكرر-1/3 في إمكانية طلبها من المكلف بالضريبة تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والآتوى المتعلقة بالتحقيق، غير أنها لا يمكن أن ينتج عن ذلك فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة. وينبغي أن يوضح في الإشعار بالتحقيق الذي يسلم أو يرسل إلى المكلف بالضريبة طبقا للمادة 20 مكرر-3/2 زيادة على البيانات المشتركة مع التحقيق المحاسبي طبيعة العمليات المحقق فيها. كما أشارت المادة 20 مكرر-4/1 بأنه لا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق شهرين كأصل عام¹⁷.

✓ التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وهو نوع من التحقيق المعمق يطبق على الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي بغض النظر عن ما إذا توفر لهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، ما دام أنه لهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة وهذا ما أشارت إليه المادة 1/1-21 من ق.إ.ج.ب. وتلجأ الإدارة الجبائية إلى هذا النوع من التحقيق في حالات محددة في المادة 21-1/3 وهي: عندما تظهر وضعية المكلف وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا أو وجود أنشطة أو مداخيل متملص من الضريبة. وتقوم الإدارة الجبائية حينها من رقابة مدى الانسجام بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر

الجبائي من جهة أخرى. ولا ينبغي أن تتجاوز مدة هذه الرقابة طبقاً للمادة 21-4/1 سنة من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم وهذا كأصل عام. وينبغي أن يتم إرسال إشعار بالتحقيق قبل بداية أي إجراء مرفوقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية مع منحه أجل للتحضير لا يمكن أن يقل عن 15 يوماً، ويحق له أن يستعين بمستشار يعينه باختياره وإرادته الحرة¹⁸. ولا شك أن هذا التحقيق يساهم في محاربة الغش الجبائي ومعاينته وإثباته في حالة وجوده.

المحور الثاني: تدوين نتائج معاينة وقائع الغش الجبائي واستعمالها كوسيلة للإثبات أمام القضاء

بعد معاينة وقائع الغش الجبائي من قبل الأشخاص المؤهلون وفقاً للصلاحيات الواسعة التي يتمتعون بها بهذا الخصوص، يتم تدوين كل ما يتعلق بتلك المعاينات في شكل محاضر والتي تستعمل في حالة التأكد من وجود غش جبائي كوسيلة للإثبات أمام القضاء المختص.

أولاً: محضر معاينة وقائع الغش الجبائي

تتعدد المحاضر المتعلقة بمعاينة وقائع الغش الجبائي حسب نوع الوسيلة المستعملة، وعليه يمكن تقسيم هذه المحاضر إلى محاضر خاصة بوسائل التحري الجبائية وأخرى خاصة بوسائل التحقيق، على أن هذا التقسيم نظري محض ولا يترتب عليه أي نتيجة عملية.

1- المحاضر الخاصة بوسائل التحري الجبائية

بتفحص المواد المنظمة للوسائل ذات طابع التحري الجبائي نجد أنها لم تنص على أي محضر بمناسبة تقديم الطلبات والتوضيحات ولا حتى عند ممارسة حق الإطلاع. وبالمقابل نص المشرع على ضرورة تحرير محاضر عند القيام ببعض إجراءات التحري الجبائية كما هو الحال عند القيام بالمعاينات المتعلقة بحق إجراء التحقيق بحيث يتعين على أعوان الإدارة الجبائية طبقاً للمادة 6/33، 7 من ق.إ.ج.ب. تحرير محضر إثر كل تدخل تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة المعني. وعند اللجوء إلى إجراء المعاينة والحجز وفقاً للشروط المحددة قانوناً، يجر محضر عند الانتهاء من المعاينة، تسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة، ويتضمن هذا المحضر على وجه الخصوص: تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة، تعريف الأشخاص اللذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم، تاريخ وساعة التدخل، جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة. وتسلم نسخة من المحضر إلى المكلف المعني وترسل النسخ الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة وهذا طبقاً للمادة 38 من ق.إ.ج.ب. كما أنه يقع على عاتق الإدارة الجبائية عند ممارستها لصلاحيات التحري والبحث في إطار إجراءات التلبس الجبائي، التزام بتحرير محضر طبقاً للمادة 20 مكرر/3 من ق.إ.ج.ب. بحيث يكون مطابقاً للنموذج المعتمد عندها ويوقعه المكلف بالضريبة المعني، وفي حالة رفض توقيعه يذكر ذلك في المحضر مع تسليمه نسخة من المحضر¹⁹.

2- المحاضر الخاصة بوسائل التحقيق الجبائي

ألزم المشرع الإدارة الجبائية بتحرير محضر عند ممارستها لإحدى أشكال الرقابة المعمقة، بحيث أشارت المادة 5/20 من ق.إ.ج.ب. والخاصة بالتحقيق المحاسبي إلى وجوب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان عن طريق محضر يستدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه وفي حالة رفضه التوقيع يشار إلى ذلك. وهو نفس الإجراء الذي يلزم على الإدارة الجبائية التقييد به عند الانتهاء من معاينات أجرتها في إطار التحقيق المصوب في المحاسبة طبقاً للمادة 20 مكرر/4 من نفس القانون. غير أنه بتفحص المادة 21 من ق.إ.ج.ب. المنظمة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، نجد أنها لم تنص على محضر، إلا فيما يتعلق بنتائج التحكيم المحتمل الذي يمكن أن يطلبه المكلف بالضريبة المعني²⁰.

وبالإضافة إلى المحاضر التي تم الإشارة إليها في ق.إ.ج.ب، تمت الإشارة إلى هذا النوع من المحاضر في قوانين الضريبة المختلفة الأخرى، لا سيما ق.ض.غ.م في المادة 506 منه والذي تناول بالتفصيل مكونات المحضر والتي حسبها يجب أن تشمل كقاعدة عامة على: تاريخ و مكان تحرير المحضر وساعة اختتامه، نوع المخالفة، اسم وصفة ومحل إقامة العون أو الأعوان اللذين قاموا بتحرير المحضر والشخص المكلف بالمتابعات، نوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها التقريبية، حضور الطرف المعني أثناء إعداد بيانات الوصفي أو الإخطار الرسمي الذي قدم له للحضور، اسم وصفة وقبول الحارس²¹.

ثانيا: استعمال محضر معاينة وقائع الغش الجبائي أمام القضاء كوسيلة إثبات

تعتبر معاينة وقائع الغش الجبائي المرحلة التمهيديّة والتحضيرية لرفع دعوى الغش الجبائي أمام القضاء المختص وتقدم حينها تلك المحاضر كوسيلة إثبات مهمة.

1- اختصاص القضاء في محاربة جريمة الغش الجبائي

تعتبر جريمة الغش الجبائي من الجنح التي يختص بالفصل فيها قسم الجنح للمحكمة المختصة التي تختار الإدارة الجبائية مقاضاة المكلف بالضريبة المعني أمامها والتي تتمثل أساسا في المحكمة التي يعقد في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة. ولا يمكن تحريك هذه الدعوى الجنحية ومباشرتها، إلا بناء على شكوى يقدمها مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب حسب الحالة وهذا طبقا للمادة 104 من ق.إ.ج.ب. ولعل المشرع أعطى هذا الحق لإدارة الضرائب في تحريك الدعوى العمومية لما له من الأهمية، إذ أن إدارة الضرائب لا تلجأ للقاضي الجزائي إلا من أجل طلب معاقبة بعض الممارسات وأخطاء تراها بصفة خاصة خطيرة، فإنه وبصفة عامة تلجأ إدارة الضرائب قبل الشكوى إلى تطبيق الغرامات الجبائية والتي عادة تكفيها لمعاقبة المخالفين طالما أنها تحصل على المبالغ المالية الضرورية التي تفرضها قوانين الضريبة على المكلف²². وقد أكدت المحكمة العليا في أحد اجتهاداتها الحديثة اختصاص الإدارة الجبائية في تحريك الدعوى العمومية للمطالبة بالمستحقات الضريبية بنصها على أنه: "بمفهوم التشريع الجبائي و لا سيما المادة 303 منه أن امتناع الطاعن من دفع المستحقات مناورة تديسية و يشكل بذلك تهريبا ضريبيا و بموجب ذلك يخول لإدارة الضرائب بصفتها صاحبة الدعوى الجبائية أن تحرك الدعوى العمومية ضده و المطالبة بمستحقاتها لا سيما و أن إدارة الضرائب حاولت تنفيذ و استرجاع هذه المستحقات لدى المتهم لكن بدون جدوى"²³. وقد حددت المادة 303 من ق.ض.م.ر.م العقوبات الجنحية التي يمكن أن تطبق على جريمة الغش الجبائي حسب قيمة مبلغ الضريبة أو الرسم أو الحقوق المتملص منها، وتتراوح العقوبة بين غرامة مالية مقدرة ب 50.000 دج لتصل إلى حبس لمدة 10 سنوات وغرامة مالية 10.000.000 دج. وتبعها في ذلك مختلف قوانين الجباية التي أجمعت على تجريم الغش الجبائي وتتمثل في: المادة 117 من ق.ر.ر.أ، المواد 33 إلى 35 من ق.ط، المادة 119 من ق.ت، المادة 532 من ق.ض.غ.م.²⁴

ويملك القاضي بمناسبة فصله في الجرائم الجنحية صلاحيات واسعة كسماع الشهود والاستجواب واللجوء إلى الخبرة، مما يدفعنا إلى التساؤل حول القيمة القانونية لمحضر المعاينة الذي حرره أعوان الإدارة الجبائية والمتعلق بوقائع الغش الجبائي، فهل في هذه الحالة سيعتبر وسيلة الإثبات الوحيدة التي يأخذ بها القاضي الجزائي؟ أم يمكنه الاستعانة بوسائل الإثبات المتاحة له بموجب اختصاصه العام؟، لا سيما أن جريمة الغش الجبائي هي جريمة خاصة تحتاج إلى خبرة ودراية تتوفر أكثر في مصالح الإدارة الجبائية وهذا ما سنعالجه في النقطة الموالية.

2- القيمة القانونية لمحضر معاينة وقائع الغش الجبائي

يعتبر المحضر الوسيلة الأساسية للإثبات التي تعتمد عليها الإدارة الجبائية أثناء تقديمها شكوى ضد مكلف بالضريبة أمام قاضي الجنح المختص في دعوى الغش الجبائي باعتباره يضم كل ما حرره أعوان الضرائب بعد معاينتهم للمخالفات وحجزهم المحتمل للوثائق والمواد غير المصرح بها، غير أنه لا تلزم القاضي، بل تكون لقناعته التي تكونت من خلال ظروف وملابسات القضية دور مهم في تحديد مآل القضية الجنحية وهذا عملا لمبدأ حرية الإثبات الجزائي، سواء بسماع الشهود وإنجاز الخبرة والاستجواب وغيرها من وسائل الإثبات التي يراها مناسبة.

وبهذا الخصوص قد يثار إشكال باعتبار أن دعوى الغش الجبائي تحتاج إلى تخصص وتقنيات تتحكم فيها الإدارة الجبائية أكثر من غيرها، مما يجعل من محضر المعاينة الذي تقوم به الإدارة الجبائية وسيلة إثبات مهمة لا يمكن تجاهلها، فكيف يمكن التوفيق بين صلاحيات القاضي الجزائي الذي يتمتع بالسلطة التقديرية في اختيار وسيلة الإثبات التي يراها مناسبة وبين الطابع التقني لماديات جريمة الغش الجبائي التي تجعل من الإدارة الجبائية الأولى في إثباته؟.

ىرى الفقه بأن اسأقالللة الدعوى الجزائفة كمبأء عام لا ىجرى التسلم بماء على إألااقها، بمعنى أنه لا ىجب على القاضى الجزائى أن ىسأبعء العمل الذى قامأ به الإءارة الجبائفة، بل ىبوز له أن ىسأءم عناصر اقأناعه من المعائنات الواقفة الذى قام بها أعوان مراقبة الضرففة ما دام أنه أوصول إلى صأأها عن طرفق سلأأته الأقفرففة بشكل كامل آالى من القصور أو الأناقض، وإءا كان القاضى لا ىهأم بأأرفء وعاء الضرففة أكثر من أهأمامه بأأرفء مءى الأملص والطرق الاحأبالفة المسأعلمة، فإن منازعة المكلف أمام قاضى الأأقفق فى مبلق الضرففة الأملص منه ىسأبب الاسأعانة بالآبرة الفرفة، آصوصا وأن آهم المبلق موصول الأملص هو مناط أأرفء العقوبة الذى أأناسب طرففا معه²⁵.

وقء أأءاء الأأكمة العلفا بأورها لهذا الجانب وأاولأ الأوففق بفن صلاأفاء القاضى الجزائى وصلاأفاء الإءارة الجبائفة بعنوان الغش الجبائى، فقد أكءأ فى أءء قرارأها الأءرففة على أنه: "عملا بنصوص قانون الإأراءاء الجبائفة وقانون الضرائب المباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال، فإن المنازعة فى الضرائب المفروضة وفقا للإشعار المرسل إلى المكلف بالضرففة أأضع لأأكام المنازعة الإءارففة والأأظم الإءارى، أما عندما ىكأشف الغش أو الأءلس أو الأهرب من الضرففة بالطرق المأءءة فى القوانفن الجبائفة فإن طبعفة النزاع أو القضافة أأأء مأل الإأراءاء الجزائفة، وأكون فىها الدعوى الجبائفة دعوى مرأبأة بالدعوى العمومفة مأمرفها إءارة الضرائب للمطالبة بالمسأأفاء الجبائفة بمأأضى الشكوى المأءمة للنفاة، وعلفه فإن القاضى الجزائى ملزم بالآأ والأأكد من وءوء الغش الضرففى أو الأهرب الجبائى من عءمه وفقا للطرق الأءلسفة المأءءة فى القوانفن الجبائفة وأن المبلق المسأأق للأزفنة ىأوفر بمأءء أءوء الغش أو الأهرب وأن أقفرف هذه المبالغ ىؤول إلى إءارة الضرائب ءون سواها أعا للقواعد المأءءة فى القوانفن الجبائفة، وبالأالى فإن اللآوء إلى الآبرة لا فىفء فى أكففف الوقائع من آءرفء أو انأفاء الطابع الجزائى على الأفعال المرأبفة"²⁶.

كما أنه فىأرض الأعاون بفن الجهاأ القضاائف والإءارة الجبائفة، وبهذا الآصوص ىبب على السلأاأ القضاائف أن أطلع الإءارة المالففة على كل البفاناء الذى ىمكن أن أأأصل علفها والذى من شأنها أن أأمسأ بفأراض وءوء غش مرأكب فى المآل الجبائى أو أفة مناورة كانت نأأأها الغش أو الأملص من الضرففة، سواء كانت الدعوى مءففة أو جزائفة آأى وإن أفضى الأكم إلى انأفاء وءه الدعوى وهذا طبقا للماءة 2/74 من ق.إ.آ.ب.

وبالعودة إلى ق.ض.غ.م لا سفا الماءة 505 منه فإن كل المآلفاء المأعلقة بمراقبة وأأصل هذا النوع من الضرائب أأب فى مأاضر أقم بناء على طلب من المءرف العام للضرائب وأؤكد أمام القاضى آلال الألاأة أفا من أارآبها وذلك أأ طائلة البألان. وىكون لهذا المأاضر آءفة أمام القضاء إلى أن ىأبب العكس فى آالة ما إذا تم أأرفر المأاضر من قبل عون واءء، وأزءاء آءفة المأاضر إذا تم أوفعه من عونفن، بآب لا ىمكن أءضه واسأعائه إلا عن طرفق الطعن بالأزورفر فى المأاضر. وهذا الأرفب فى آءفة مأاضر الإءارة الجبائفة أمام القضاء انفرء به ق.ض.غ.م ءون رفرفه من قوانفن الجبافة الأآرى.

آأامة:

أأص إلى أن مسألة معائفة وقائع الغش الجبائى اللبنة الأساسية فى أأرفء وإأباء هذه الجرفمة الجبائفة لأضمان موارء الأزفنة العمومفة والمأأمألة فى اسأرءاء مبالغ الضرائب والرسم ومأألف الآقوق المأملص من أءفها كلفا أو جزففا مهما كانت طرق وأشكال المناوراء الأءلسفة. وبهذا الآصوص سآلنا عدة نأأب ىمكن أن نعءءها كالأى:

- ✓ إعطاء المشرع أهلفة وصلاأفة الآأ والأأرف والكشف ومعائفة وقائع الغش الجبائى لأعاون الإءارة الجبائفة بصفة آاصة رفرف أنه لم ىمع من الاسأعانة بأشآاص ىأمأكون صلاأفة الضبطففة القضاائف بالمفهوم العام أو الآص والذفن ىعأرون آجانب عن الإءارة الجبائفة،
- ✓ أمكفن الأشآاص المؤهلون من صلاأفاء واسعة ووسائل مآعءة ومأنوعة للآأ والأأرف والكشف ومعائفة وقائع الغش الجبائى والذى قد أكون ذات طابع أأرفى أو ذات طابع أأقففى مع إمكانيفة أطببق إأراءاء الأبلس الجبائى للأأأل المباشر ووضع آء لأرأكاب جرفمة الغش الجبائى المآرفة،
- ✓ أءوفن كل ما ىألق معائفة وقائع الغش الجبائى فى مأاضر ىأرفها الأشآاص المؤهلون،

- ✓ تحويل صلاحية رفع دعوى الغش الجبائي للإدارة الجبائية دون سواها ممثلة بمدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب حسب الحالة،
- ✓ عقد الاختصاص للنظر في هذه الجريمة لقسم الجرح التابع للمحكمة المختصة باعتبار ان هذه الجريمة جنحة وتطبق عليها عقوبات جنحية قد تصل إلى الحبس لمدة 10 سنوات وغرامة مالية قدرها 10.000.000 دج،
- ✓ الإعتزاف للمحضر بقيمة إثباتية مهمة يستدل بها القاضي المختص بشكل أساسي نظرا للطابع التقني والمتخصص الذي يتطلب دراية وخبرة فنية وتقنية تتوافر في الإدارة الجبائية أكثر من غيرها،
- ✓ عدم التقيد بالمحاضر كوسيلة لإثبات وحيدة، بل قد يستعين القاضي المختص بكل وسائل الإثبات المتاحة وفقا لصلاحياته العامة والتي يراها مناسبة،
- ✓ إفراد الإدارة الجبائية في تحديد المبالغ المتنازع فيها دون سواها حسب اجتهاد المحكمة العليا.
- ✓ وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن أن نقدم التوصيات الآتية:
- ✓ ضرورة التحديد الدقيق للأشخاص المؤهلون للقيام بصلاحيات المعاينة لمختلف حالات الغش الجبائي الممكنة حتى لا يحدث تضارب وتداخل في الاختصاصات،
- ✓ تميم الوسائل المتاحة لمعاينة وقائع الغش الجبائي مع ضرورة تحيينها وتطويرها بشكل دوري مستمر للحفاظ على طابع المرونة والنجاعة التي يجب أن تتميز بها،
- ✓ التدريب والتكوين المستمر لأعوان الإدارة الجبائية خاصة فيما يتعلق بالغش الجبائي المرتكب بوسائل تكنولوجية متطورة، لا سيما أننا اليوم أصبحنا أمام محاسبة الكترونية ومعاملات ومراسلات الكترونية،
- ✓ حصر سلطة القاضي الجزائري في إثبات الركن المعنوي لجريمة الغش الجبائي باعتبار أن الركن المادي للجريمة تقني ومعقد يحتاج إلى دراية وخبرة كافية تتوافر في أعوان الإدارة الجبائية بشكل خاص،
- ✓ إعطاء قيمة قانونية أكبر لمحاضر معاينة وقائع الغش الجبائي التي يجرها أعوان الإدارة الجبائية، لا سيما في إثبات الركن المادي للجريمة،
- ✓ إحداث قسم جنح خاص بالجرائم الاقتصادية الجنحية بصفة عامة وبنحة الغش الجبائي بصفة خاصة نظرا للطابع التقني والفني الذي يميز هذا النوع من الجرائم مقارنة بالجرائم التقليدية الأخرى،
- ✓ إخضاع القضاة الفاصلين في جنحة الغش الجبائي بصفة خاصة والجرائم الاقتصادية بصفة عامة لبرامج تدريب وتكوين مستمر ،
- ✓ تعزيز دور الجامعات ومراكز ومخابر البحث، لا سيما تلك المتعلقة بالجرائم الاقتصادية وضمان التنسيق والتعاون بينها وبين الهيئات القضائية ومصالح الإدارة الجبائية للوصول إلى الاحترافية اللازمة لمكافحة كل أشكال الغش الجبائي،
- ✓ تعزيز التعاون والتبادل والتواصل مع مختلف مخابر ومراكز البحث والهيئات القضائية ومصالح الإدارة الجبائية الأجنبية والاستفادة من الخبرات الرائدة في هذا المجال.

قائمة المراجع

المذكرات الجامعية

- ✓ بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر 1، 2014/2013.

المقالات

- ✓ بودالي محمد، أركان جرائم الغش الجبائي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، 13 و 14 نوفمبر، 2007، ص.ص. 77-131.
- ✓ بوناظور بوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، يومي 13 و 14 نوفمبر 2007، ص.ص. 9-45.

- ✓ فنيش كمال، الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، يومي 13 و 14 نوفمبر 2007، ص.ص 47-63.
- ✓ معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، يومي 13 و 14 نوفمبر 2007، ص.ص 133-155.
- ✓ معاشو عمار، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، المجلد 04، العدد 02، ديسمبر 2009، ص.ص 7-30.
- ✓ يلس شاوش بشير، العقوبات الجزائية في المواد الضريبية، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، يومي 13 و 14 نوفمبر 2007، ص.ص 177-186.

النصوص القانونية

- ✓ قانون الإجراءات الجبائية
- ✓ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- ✓ قانون الضرائب غير المباشرة
- ✓ قانون الرسوم على رقم الأعمال
- ✓ قانون التسجيل
- ✓ قانون الطابع

الإجتهادات القضائية

- ✓ قرار المحكمة العليا رقم 594797 صادر بتاريخ 2015/01/29 النيابة العامة وإدارة الضرائب / المطعون ضده: (ب.ي) ومن معه منشور في موقع المحكمة العليا. <http://www.coursupreme.dz> تم تصفح القرار بتاريخ 2021/12/20.
- ✓ قرار رقم 0730759 مؤرخ في 2018/06/28، الغرفة الجزائية، المحكمة العليا منشور على موقع المحكمة العليا <http://www.coursupreme.dz> تم تصفح القرار بتاريخ 2021/12/20.
- ✓ قرار المحكمة العليا رقم 740911 صادر بتاريخ 2018/09/27 إدارة الضرائب / المطعون ضده (ق-أ) والنيابة العامة منشور على موقع المحكمة العليا <http://www.coursupreme.dz> تم تصفح القرار بتاريخ 2021/12/20.

الوثائق

- ✓ رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 2013/68 بعنوان: التلبس الجبائي وسيلة رقابة لأجل نتائج جيدة.

المواقع الإلكترونية

- ✓ موقع الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية <https://www.joradp.dz>
- ✓ موقع المديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz>
- ✓ موقع المحكمة العليا <http://www.coursupreme.dz>

الهوامش:

- ¹ فنيش كمال، الغش والتهرب الضريبي والعقوبات المقررة، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، يومي 13 و 14 نوفمبر 2007، ص.ص 49.
- ² بوناظور بوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، يومي 13 و 14 نوفمبر 2007، ص 15.
- ³ معاشو عمار، 2007، ص 136 و 137.
- ⁴ يلس شاوش بشير، 2007، ص-ص 177-186.
- ⁵ راجع المواد 318 من ق.ض.م.ر.م، 504 من ق.ض.غ.م، 112 من ق.ر.ر.أ.
- ⁶ راجع المواد 19، 20، 20 مكرر، 20 مكرر 1، 21، 33، 34، 35 و 46 مكرر 2 من ق.إ.ج.ب.

- ⁷ راجع المادتين 12 و 14 من ق.إ.ج.
- ⁸ معاشو عمار، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري تيزي وزو، المجلد 04، العدد 02، ديسمبر 2009، ص16
- ⁹ راجع المادة 19 من ق.إ.ج.ب.
- ¹⁰ راجع المواد من 45 إلى 64 مكرر 1 من ق.إ.ج.ب.
- ¹¹ راجع المادة 33 من ق.إ.ج.ب.
- ¹² راجع المواد من 34 إلى 38 من ق.إ.ج.ب.
- ¹³ رسالة المديرية العامة للضرائب، رقم 2013/68 بعنوان: التلبس الجبائي وسيلة رقابة لأجل نتائج جيدة، ص07.
- ¹⁴ رسالة المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص07.
- ¹⁵ بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الجزائر 1، 2013/2014، ص29.
- ¹⁶ راجع المادة 20 من ق.إ.ج.ب.
- ¹⁷ راجع المادة 20 مكرر من ق.إ.ج.ب.
- ¹⁸ راجع المادة 21 من ق.إ.ج.ب.
- ¹⁹ راجع المواد 20 مكرر 2، 33، 38 من ق.إ.ج.ب.
- ²⁰ راجع المواد 20، 20 مكرر، 21 من ق.إ.ج.ب.
- ²¹ راجع المادة 506 من ق.ض.غ.م.
- ²² بوناظور بوزيان، مرجع سابق، ص31
- ²³ المحكمة العليا، 740911/2021، صادر بتاريخ 2018/09/27 إدارة الضرائب / المطعون ضده (ق-أ) والنيابة العامة منشور على موقع المحكمة العليا <http://www.coursupreme.dz> تم تصفح القرار بتاريخ 2021/12/20.
- ²⁴ راجع المواد 303 من ق.ض.م.ر.م، 117 من ق.ر.ر.أ، 33 إلى 35 من ق.ط، 119 من ق.ت، 532 من ق.ض.غ.م.
- ²⁵ بودالي محمد، أركان جرائم الغش الجبائي في القانون الجزائري (دراسة مقارنة مع القانون الفرنسي)، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الغش الضريبي والتهرب الجمركي، 13 و 14 نوفمبر، 2007، صص 97 - 98.
- ²⁶ المحكمة العليا، 594797/2021، صادر بتاريخ 2015/01/29 النيابة العامة وإدارة الضرائب/ المطعون ضده: (ب.ي) ومن معه منشور في موقع المحكمة العليا. <http://www.coursupreme.dz> تم تصفح القرار بتاريخ 2021/12/20.