

# مجلس الدولة



## الجباية الخاصة بالمؤسسات موقف القاضي الإداري من الأحكام الجزائية



إعداد / السيدة كريبي زوبيدة  
مستشارة بمجلس الدولة

مجلس الدولة سنة 2013

## المقدمة

يساهم القاضي الإداري في مراقبة مدى مشروعية أعمال إدارة الضرائب لحماية حقوق المكلفين بالضريبة و الضمانات الممنوحة لهم قانونا كما يساهم في المحافظة على الخزينة العمومية بطريقة غير مباشرة في محاربة ظاهرة الغش الضريبي و التملص من دفع الضريبة. و يعرف القاضي الإداري النزاع الضريبي من خلال الدعوى الإدارية المطروحة أمامه و المرفوعة من طرف المكلف بالضريبة بعد رفض شكواه من طرف المدير الولائية للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى كما يعرف النزاع الضريبي في الدعوى المرفوعة من طرف مدير الضرائب من خلال طعنه ضد قرارات لجان الطعن وفقا لأحكام المواد 80، 81 و 82 من قانون الإجراءات الجبائية. و المنازعات الضريبية تنفرع الى نوعين من المنازعات و هي منازعات الوعاء المتعلقة بالإشكالات المثارة بخصوص الضريبة المباشرة و الرسوم المماثلة و الرسم على القيمة المضافة سواء فيما يخص إجراءات فرضها أو مدى استحقاقها أو كيفية احتسابها، و منازعات التحصيل التي تنصب على قرارات إدارة الضرائب الصادرة في إطار المتابعات التي يقوم بها قابض الضرائب من أجل استيفاء الدين الضريبي .

ولممارسة القاضي الإداري صلاحياته يتعين عليه التحقق من استيفاء الدعوى لشروطها الشكلية المرتبطة بالطعن المسبق الذي يجب تقديمه في أجله القانوني الذي منه يحتسب ميعاد رفع الدعوى ، و الشروط المرتبطة بموضوع الدعوى و ذلك لوجوب مطابقته لموضوع الشكوى ، كما أن على القاضي الفصل في النزاع الضريبي باتخاذ تدابير التحقيق المنصوص عليها قانونا متى كانت المسائل المطروحة ذات طابع تقني و ذلك بعد حصره لموضوع النزاع بتبينه نوع الإجراء المتبع من طرف إدارة الضرائب لمراقبة وضعية المكلف بالضريبة الجبائية و فحصه للوثائق التي من خلالها يتوصل الى مدى مشروعية الجدول أو السند المحدد للمبلغ محل النزاع .

ونظرا لتنوع المنازعات الجبائية من حيث طبيعتها -لاختلاف النظام الجبائي للمكلفين بالضريبة - نخصص المحاضرة هذه أساسا للمنازعات الخاصة بالمؤسسات لأهميتها و لخصوصيتها ليس فقط بالنسبة للجهات الإدارية المسيرة لها و بالنسبة للإشكالات الإجرائية و الفنية المترتبة عنها بل أيضا بالنسبة للمتابعات جزائية التي يخضع لها ممثلها القانونيين و التي قد تؤثر على الفصل في الدعوى الإدارية .

### أولا : المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي

#### 1- الطعن الإداري المسبق في منازعات الوعاء

إن الطعن المسبق يختلف حسب النظام الجبائي التي تخضع له المؤسسات و هو مرتبط بالمبلغ المنازع فيه مع الملاحظة أن النظام الحقيقي خصص للمؤسسات المحققة لرقم أعمال

يتجاوز المبلغ سالف الذكر وهو يعني أيضا المؤسسات الأجنبية ، مهما كان مبلغ رقم أعمالها . وتبرز أهميته في تنوع أسباب المنازعات المتولدة عنه والجهات الإدارية المكلفة بالفصل في الطعن الإداري المسبق، الجهات الإدارية المتمثلة في رئيس المركز الجوارى ( مبلغ يساوي أو يقل عن 20.000.000,00 دج )، رئيس مركز الضرائب (مبلغ يقل أو يساوي 50.000.000,00 دج ) الذين يصدران قراراتهم باسم مدير الضرائب، في المدير الولائي للضرائب (تجاوز مبلغ 50.000.000,00 دج ) و أخيرا مدير كبريات المؤسسات (DGE) الذي يفصل في الطعن المسبق المقدم أمامه من طرف الأشخاص المعنوية المذكورة بالمادة 160 من ق ا ج حسب نص المادة 172 المعدلة و ذلك في أجل 06 أشهر يضاف اليه شهرين متى تجاوز مبلغ الشكوى 300.000.000,00 دج الذي يتطلب رأي الإدارة المركزية.

و لتشعب الإجراءات ، كما تم توضيحه ، يتلقى القاضي صعوبات عند فصله في الدعوى شكلا و يتمثل الخطأ الذي يقع فيه في تاريخ بداية أجل رفع الشكوى أو أجل رفع الدعوى بإغفاله لقاعدة أساسية في الإجراءات وهي سريان المواعيد من تاريخ التبليغ حسب ما تؤكد المادة 77 و كذا المادة 82 من ق ا ج كما أنه الفصل في النزاع موضوعا يتطلب دراية كافية في القواعد الجبائية والمحاسبية لحصر الإشكالات و البحث عن الحل القانوني لها.

### **بخصوص المرحلة الإدارية للنزاع الضريبي نستنتج ما يلي :**

\* أن الطعن الإداري المسبق إجراء جوهري تحت طائلة عدم قبول الدعوى يمكن إثارته من طرف القاضي تلقائيا وهو إجراء يخضع لشروط حددها ق ا ج في المواد 70 الى 79 .

\* أن لجوء المكلف بالضريبة إلى لجان الطعن في حالة عدم الاستجابة إلى الشكوى، و هو إجراء جوازي. و تجدر الإشارة بصدد ذلك أن قانون المالية لسنة 2017 جاء بتعديل للمادة 81 ق ا ج يتمثل في حذف لجنة الدائرة للطعن لتبقى اللجنة الولائية للطعن التي تغيرت تشكيلتها و لتنشأ لجنة جديدة هي لجنة على مستوى المديرية الجهوية و تنظر كل لجنة في الطعون، حسب المبلغ المنازع فيه (يساوي أو يقل عن 20.000.000,00 دج بالنسبة للجنة الولائية للطعن ، بين 20.000.000,00 دج و 70.000.000,00 دج بالنسبة للجنة الجهوية و تنظر اللجنة المركزية للطعن في الطعون المرفوعة ضد قرارات مدير كبريات المؤسسات و في الطعون الخاصة بالشكاوى التي يتجاوز مبلغها 70.000.000,00 دج ) .

ونلاحظ أيضا ،بخصوص الطعن في قرارات لجان الطعن ، أنه و عكس ما يتكرر في تسبب العديد من الأحكام التي تقضي بعدم قبول الدعوى شكلا لعدم تقديم قرار لجنة الطعن، أن مجلس الدولة استقر على اعتبار التبليغ للقرار الموجه للطرفين من قبل رئيس اللجنة بمثابة قرار قابل للطعن فيه.

\* أن الشكاوى الخاصة بفرض الرسم على القيمة المضافة تقدم في أجل لا يتعدى 04 أشهر حسب المادة 72 المعدلة بقانون المالية لسنة 2017 ، بينما الشكاوى الأخرى ترفع في غضون السنة الثانية الموالية لسنة وضع الجدول في التحصيل ما عدا الشكاوى المتعلقة بالضريبة الجزافية الوحيدة التي ترفع خلال أجل 06 أشهر من يوم التبليغ النهائي للنظام الجزافي (المادة 72 ق ا ج ) ، و تاريخ إيداع الشكاوى يمثل نقطة انطلاق احتساب أجل رفع الدعوى أي أن قبول الدعوى مرتبط بقبول الشكاوى.

\* أن الشكاوى النزاعية تختلف عن الشكاوى المقدمة لإدارة الضرائب لمطالبتها بالعفو (المادة 93 ق ا ج) و بالتالي الاحتجاج أمام القضاء بشكاوى "ودية" يؤدي إلى عدم قبول الدعوى. \* أن الشكاوى النزاعية التي يعتد بها أمام القضاء هي الشكاوى الأولى و لا يعتد بالشكاوى الموالية عملا باجتهااد مجلس الدولة.

\* أن موضوع الشكاوى يربط النزاع إذ لا يجوز للمكلف بالضريبة إضافة حصص غير منازع فيها من حيث النوع و السنة و المبلغ و هذا لا يمنع من تقديم دفوع جديدة لها ارتباط بالدفوع المعتمد عليها في الشكاوى.

\* أن الإشكالات الإجرائية التي تثار حول الشكاوى هي عدم إثبات تقديمها أو تقديمها قبل وضع الضريبة محل النزاع في التحصيل كمنازعة الإشعارات بالتسوية، و عرفت المادة 71 ق ا ج موضوعها بأنه يرمي الى تصحيح أخطأ مرتكبة في الوعاء أو في احتساب الضريبة أو المطالبة بالاستفادة بحق، تعددها، عدم الرد عليها (للكلف بالضريبة الخيار بين رفع الدعوى عند الأجل المخول للجهة الإدارية للفصل فيها (6 أشهر ) يضاف إليه أجل رفع الدعوى المحدد بـ 4 أشهر أو انتظار صدور القرار الفاصل فيه الذي يبدأ احتساب أجل 4 أشهر من تاريخ تبليغه عملا بالمادة 82-2 ق ا ج).

\* أن دور القاضي يكمن في مراقبة صحة الشكاوى شكلا و في حالة عدم إرفاقها بالعريضة، على القاضي توجيه طلب للمكلف بالضريبة من أجل إحضارها قبل النطق بعدم القبول ، كما عليه، في إطار التحقيق في الموضوع أن يحدد الضريبة محل النزاع و مصدرها و قيمتها على ضوء الوثائق المقدمة ، أن يطلع على الدفوع و التبريرات المقدمة من أجل الفصل في طلب تخفيض الضريبة المنازع فيها كليا أو جزئيا أو رد ضريبة مسددة بغير حق و عليه ، إذن المطالبة بكل وثيقة ضرورية للبت في النزاع و أهمها الإشعارات بالتسوية ، الجداول ، كشوف المعلومات .

## 2- الطعن المسبق في منازعات التحصيل

ينطلق النزاع الخاص بالتحصيل من الطلب الذي يوجهه الطاعن لمدير الضرائب أو لمدير كبريات المؤسسات حسب الحالة وفقا لنص المادة 153 من ق ا ج ،حيث عرفه المشرع بأنه يكون ،إما في شكل اعتراض على إجراء المتابعة بمنازعة قانونية إجراء المتابعة شكلا، و إما في شكل اعتراض على التحصيل الجبري دون المساس بوعاء و حساب الضريبة .

وحددت المادة 153 مكرر من نفس القانون الشروط الشكلية لهذه الشكوى مرتبة البطلان على عدم احترام أجل تقديمها المحدد بشهر اعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء ، كما حددت المادة 153 مكرر 1 المعدلة بقانون المالية لسنة 2017 الأجل المخول لمدير الضرائب و لمدير كبريات المؤسسات للفصل في الشكوى بشهرين و ترفع الدعوى في أجل شهرين من تاريخ تبليغ القرار الفاصل في الشكوى أو من تاريخ انتهاء الأجل المذكور في حالة سكوت الإدارة، مما يتعين معه ملاحظة مميزات منازعات التحصيل من حيث الإجراءات الشكلية الخاصة بالطعن المسبق وكذا من حيث صفة الطاعنين إذ مكنت المادة 153 مكرر 4 رفع الشكوى من المكلفين بالضريبة و من المتضامنين معهم.

### ثانيا :المرحلة القضائية للنزاع الضريبي

يخضع النزاع الضريبي في هذه المرحلة لشروط شكلية من النظام العام يترتب على عدم احترامها عدم قبول الدعوى و هي وجوب قيد الدعوى في الأجل المحدد بالمادة 82 من ق ا ج أو بالمادة 153 من نفس القانون حسب طبيعة النزاع المطروح للتحقق من احترام إجراءاتها و خول المشرع لإدارة الضرائب أربعة أنواع من المراقبات.

و تجدر الإشارة إلى أن ما يميز المنازعات الخاصة بالوعاء بأنها تتعلق بإجراءات تعديل ضريبي (إعادة تقويم رقم الأعمال) اثر التحقيق في الوثائق أي التحقيق في الملف الجبائي للمؤسسة " le contrôle sur pièces " أو اثر التحقيق في محاسبتها «le contrôle sur place » في حالة النقص في التصريح أو انعدام التصريح، كما ينصب النزاع على الأساس الخاضع للضريبة منها تصحيح الأخطاء المرتكبة في الأساس الخاضع للضريبة أو في حسابها أو للمطالبة بالاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي و تعرف هذه المنازعات بمنازعات الوعاء (le contentieux de l'assiette) ، بينما ما يميز منازعات التحصيل التي تمثل النوع الثاني من المنازعات الجبائية أنها تنصب على تحصيل الضريبة ، أي على إجراءات المتابعة و منها التدابير الجزية التي يقوم بها قابض الضرائب لاستيفاء الدين الضريبي كحجز أموال المكلف بالضريبة لدى الغير كإصدار إشعار الغير الحائز أي حجز ما للمدين لدى الغير (ATD) و الأمر بالغلق الإداري، و هي منازعات ترفع في شكل اعتراض على إجراء المتابعة أو في شكل اعتراض على التحصيل

الجبري كالخطأ في شخص المكلف بدفع الدين الضريبي أو تقادم التحصيل، و هذا ما يسمى بمنازعات التحصيل ( le contentieux du recouvrement ).

ثالثا : معايير التمييز بين منازعات الوعاء و منازعات التحصيل

- الجهة المصدرة للقرار المنازع فيه : مفتشية الضرائب أو فرقة التحقيق في الوعاء، قباضة الضرائب في التحصيل.
- طبيعة القرار محل النزاع : الجدول الفردي، الجدول العام في الوعاء، التنبيه أو إشعارات المتابعة في التحصيل
- الطعن المسبق : يقدم في شكل شكوى حسب إجراءات المادة 70 و ما يليها من ق ا ج في الوعاء ، و في شكل اعتراض حسب إجراءات المادة 153 من ق ا ج .

ملاحظة : يجوز للمكلف بالضريبة منازعة التنبيه في الوعاء متى لم تثبت مديرية الضرائب تبليغها له الجدول.

لا يجوز للمكلف بالضريبة الخلط بين النزاعين لخضوع كل واحد منهما لإجراءات خاصة .

رابعا : أهم الأسباب المولدة للنزاع الضريبي

للنزاع الضريبي موضوعه الإشكالات المثارة من خلال أعمال إدارة الضرائب من خلال التحقيق في وضعية المكلف بالضريبة و تختلف هذه الإشكالات حسب النظام الجبائي الذي يخضع له و طبيعة التحقيق الجبائي التي تقوم به إدارة الضرائب بواسطة أعوانها .

خامسا : النزاع الضريبي و علاقته بالنظام الجبائي الذي تخضع له المؤسسات

أصبحت المؤسسات التجارية، كشرركات الاستيراد و التصدير ، الشركات ذات نشاط إنتاجي ومقاولات الأشغال العمومية، تخضع منذ صدور قانون المالية لسنة 2015 للنظام الجزائي تطبيقا للمادة 282 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة، متى كان رقم أعمالها لا يتجاوز 30.000.000,00 دج و هو النظام الذي كان سابقا مطبقا على الأشخاص الطبيعية فقط و توسع تطبيقه على الأشخاص المعنوية، حيث حلت الضريبة الجزافية الوحيدة IFU محل الضريبة على الدخل إجمالي /شركاء ، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة ما عدا حالة اختيار الخضوع للنظام الحقيقي، و هو نظام جبائي لا ينشئ منازعات معقدة إذ ينحصر الإشكال الرئيسي فيها في إعادة تقييم إدارة الضرائب لرقم الأعمال لسنتين متتاليتين المتفق عليه كأساس لتحديد الضريبة الجزافية الوحيدة IFU عند اكتشاف مصالحها تحقيق رقم أعمال يفوق ما تم التصريح به مع الملاحظة أن هذا النظام لا يعفي المكلفين بالضريبة من تقديم تصريحاتهم (المادة 17 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المنشئة بقانون المالية لسنة



2015) و أن إدراج المؤسسات في هذا النظام الغرض منه تبسيط تسيير و مراقبة ملفاتهم الجبائية و إخراجهم من نطاق المراقبات الأكثر تعقيدا و أهمها مراقبة المحاسبة التي تعتبر من الأسباب الرئيسية للمنازعات الخاصة بالمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي.

### سادسا : أعمال إدارة الضرائب الخاضعة لرقابة القاضي الإداري

إن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، إذ سبق و لاحظنا أن المؤسسة مطالبة بإيداع تصريحاتها مهما كان النظام الجبائي التي تخضع له عملا بالمادة 01 من ق ا ج المطبقة على النظام الجزافي و عملا بالمادة 152 من قانون الضرائب المباشرة و المادة 76 من قانون الرسم على رقم الأعمال المطبقة في النظام الحقيقي، و تتبع إدارة الضرائب في ممارستها لسلطة المراقبة عدة طرق حددها المشرع و أخضعها لشروط منها ما هو جوهري و ذلك تحت طائلة البطلان:

#### أ- التسوية الناتجة عن التحقيق في الوثائق

- ويقصد بذلك التحقيق في ملف المؤسسة الجبائي طبقا للمادتين 18 و 19 من ق ا ج وذلك على ضوء التصريحات المقدمة و الوثائق المبررة لها، و تجدر الإشارة أن مجلس الدولة استقر على أن تصريحات المكلفين بالضريبة صحيحة إلى غاية إثبات العكس و بالتالي يقع عبء إثبات النقص في التصريح على عاتق إدارة الضرائب و يتم ذلك عن طريق المعاينات في عين المكان، كإكتشاف عدم وجود مخزون مصرح به في الميزانية، عن طريق المعلومات المتحصل عليها من المؤسسات البنكية، من الجمارك، من الموردين الملزمين بإيداع الكشف 104 المتضمن قائمة الزبائن و قيمة المشتريات و حتى من الجهات الإدارية المانحة للرخص كمديرية النقل بالنسبة لمقاولات نقل البضائع، كما يناقش القاضي الدفع ببطلان الإجراءات اعتمادا على المادة 19 سالفه الذكر التي نصت صراحة على أنه يجوز تصحيح التصريحات تحت طائلة بطلان الإجراءات بعد تبليغ المكلف بالضريبة بالتصحيح المقترح و تبيان الأسباب التي دعت لذلك، مواد قانون الضرائب المطبقة و الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة لإبداء موافقته أو تقديم ملاحظاته المحدد بـ30 يوما (مادة 36 من قانون المالية لسنة 2009)

#### ب- التسوية الناتجة عن التحقيق المحاسبي

بالنسبة للتحقيق في المحاسبة، يراقب القاضي مدى احترام المحققين للإجراءات المنصوص عليها في المادة 20 ق ا ج، تحت طائلة البطلان، منها إخطار المكلف بالضريبة بإجراء التحقيق مع منحه أجل لتحضير وثائقه مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة و يشير فيه إلى إمكانية المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره، كما يجب تبليغه بنتائج التحقيق و منحه أجل 40 يوما للرد، إجراء التحقيق في عين المكان في الأجل

المحدد (3 أشهر ، 6 أشهر ، 9 أشهر حسب رقم الأعمال السنوي بالنسبة لكل سنة محل التحقيق).

### ج - التسوية الناتجة عن التحقيق المصوب في المحاسبة

(مادة 20 مكرر 1 ق ا ج ) تخضع إجراءاته لمراقبة القاضي مثل التحقيق المحاسبي ، ما عدا بعض الإجراءات ، نظرا لخصوصيات هذا التحقيق على أن لا يتجاوز التحقيق أكثر من شهرين تحت طائلة البطلان و يمنح للمكلف بالضريبة مهلة 30 يوما لإبداء ملاحظاته. و يمكن القول أن الإجراءات الجوهرية التي يجب على إدارة الضرائب احترامها تشكل ضمانات خولها المشرع للمكلف بالضريبة ، الضمانات التي يفقدها في حالة التلبس الجبائي (المادة 20 مكرر 3) ، التلبس الذي يسمح لإدارة الضرائب إجراء حجز تحفظي ، يرتب فقدان الحق في الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة و الامتيازات الأخرى ، يعرض المكلف بالضريبة إلى إمكانية الخضوع الى تحقيق محاسبي جديد ، إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان و تمديد أجل التقادم بسنتين، وأخيرا التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش الضريبي.

و أهم إشكالات المتولدة عن التحقيق المحاسبي تتلخص في معاينة المحققين عدم احترام المؤسسات للقانون التجاري وللمخطط الوطني للمحاسبة وللنظام المحاسبي المالي ، وبالتالي ، وبالرجوع إلى المواد 09، 10 و 11 من القانون التجاري يتعين على المؤسسات مسك دفاتر تجارية إلزامية وغياب أحد الدفاتر ، دفتر لليومية يترتب عليه عدم قبول المحاسبة شكلا ، لكن عدم مسكها للدفاتر الثانوية لا يترتب هذا الجزاء شريطة توفر جميع الوثائق الثبوتية لا إشكال إذن في حالة قبول المحاسبة شكلا ومضمونا لمسكها وفقا للقانون وفي الحالة العكسية ، أي متى تمت معاينة عدم صحة المحاسبة شكلا ووجود إختلالات في مضمون المحاسبة أي في الكتابات المدونة فيها تعارض المؤسسة الخاضعة للتحقيق ضد نتائج التحقيق من خلال ردها على نتائج التحقيق الأولية بتقديم الدليل على مسكها للدفاتر وبتبريرها لجميع القيود المحاسبية كما تطعن في الجدول الفردي الصادر في حقها بعد التبليغ بنتائج التحقيق النهائية بمنازعة رقم الأعمال المعتمد عليه ، في نسبة الضريبة أو الرسم و في نسبة غرامات الوعاء ،

و يمكن حصر الإشكالات المثارة عادة في الطعن في إجراءات التحقيق الجبائي بالمطالبة ببطلانها لعدم تبليغ المؤسسة بالإخطار بالتحقيق أو عدم احترام الضمانات المخولة للمكلف بالضريبة، تجاوز المدة القانونية المحددة لإجراء التحقيق ، في منازعة طريقة إعادة تشكيل رقم الأعمال (الحساب المالي أو الحساب المادي)، في المطالبة بالحق في الإعفاء الكلي أو الجزئي متى قام المحققون باسترجاع الضرائب ، ضرائب ورسوم كانت المؤسسة معفية من دفعها و المثال على ذلك تراجع إدارة الضرائب على الامتيازات الجبائية الممنوحة في إطار الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب أو الوكالة الوطنية لدعم الاستثمار أو الصندوق الوطني البطالين، و الأسباب الرئيسية المعتمد عليها من طرف إدارة الضرائب لإلغاء



الإعفاءات المذكورة هي عدم تحقيق المشروع الذي من أجله منحت الامتيازات ، عدم احترام الواجبات الجبائية كعدم إيداع التصريحات الشهرية أو عدم إثبات بالطرق القانونية الدخول في الاستغلال الذي منه يبدأ احتساب مدة الاستفادة من الامتيازات .

### سابعا : سلطات القاضي الإداري الفاصل في النزاع الضريبي

يعالج القاضي النزاع الضريبي بالتحقيق في الملف قبل حسم النزاع و البت في مدى شرعية قرارات إدارة الضرائب ويتم ذلك عن طريق:

#### 1- تكييف النزاع الضريبي

تعتبر عملية التكييف ذات أهمية كبيرة لحصر النزاع ومعرفة النص الواجب التطبيق وهي عملية تتطلب التحكم في المصطلحات والمفاهيم لوجوب تحديد طبيعة النزاع الذي يتفرع الى نزاع في الوعاء ونزاع في التحصيل، نوع الضريبة أو الرسم المنازع فيه، مبلغه ورقم الجدول الضريبي المنازع فيه في مرحلة أولى، كما يستوجب الفصل في النزاع الضريبي في مرحلة ثانية بتبيان نوع المراقبة الجبائية التي خضعت لها المؤسسة المكلفة بالضريبة، وتتطلب عملية التكييف الإطلاع على وثائق ضرورية يتعين إدراجها في الملف.

ويطلع القاضي للتحقيق في القضية على الوثائق المرفقة بالملف التي من خلالها يمكن حصر النزاع وهي تتلخص عموما في الوثائق التالية:

- الشكوى والقرار الفاصل فيها،

- الإشعار C4 و التبليغ بنتائج التحقيق الأولية (في حالة التحقيق المحاسبي) والرد

عليها،

- التبليغ بنتائج التحقيق النهائي ،

- الجدول الضريبي

- الوثيقة المعتمد عليها في التسوية (التصريحات الشهرية و السنوية، كشف المعلومات،

محضر المعاينة... )

#### 2- البحث عن النص الواجب التطبيق

إن النصوص القانونية المطبقة في المجال الجبائي متشعبة وهي خاضعة للتعديل أو الإلغاء سنويا بموجب قانون المالية لكل سنة (وفقا للمادة 13 من القانون المتعلق بالقوانين المالية الصادر في 07-07-1984) ، كما يخضع كل نوع من أنواع الضريبة لقانون خاص بها يعرفها بدقة ويحدد شروط فرضها أو الإعفاء منها وهو ما يتعين على القاضي التدقيق فيها من أجل تكييف النزاع وتطبيق القانون تطبيقا صحيحا. ويمكن الإشارة على سبيل المثال الى أنواع الضريبة التي تخضع لها المؤسسات :

- الضريبة المباشرة المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي حصرها المشرع في الضريبة على الدخل الإجمالي (الخاصة بالشركاء) ، الضريبة

على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل -أجور (الدفع الجزافي قبل إغائه في قانون المالية لسنة 2006)، الرسم على النشاط المهني فضلا على الضريبة على فائض القيمة المفروضة على عمليات بيع الحصص الاجتماعية متى تبين أن ثمن البيع مخفض وهي الضريبة التي تشكل المصدر الأساسي للمنازعات الضريبية وتمثل الضريبة على أرباح الشركات أهم مصدر لنشوب النزاع كطلب الإعفاء من دفعها في إطار الاستفادة من مقرر منح مزايا من إحدى الوكالات الوطنية كوكالة دعم تشغيل الشباب، وكالة دعم تطوير الاستثمار متى تمت التسوية باسترجاع الحقوق المعفية، أو النسبة الواجبة التطبيق لاحتسابها في حالة إعادة الاستثمار للأرباح، أو هامش الربح الواجب التطبيق على نشاط المؤسسة.

- **الرسم على القيمة المضافة** الخاص بفئة معينة من المكلفين بالضريبة تطبيقا لقانون الرسم على رقم الأعمال الذي يعرف النشاط الخاضع للرسم المذكور (المادة 5 من ق.ر.ر.أ المعدلة بقانون المالية لسنة 2005 ) ، و من بينها فئة المؤسسات ، كما يحدد التزامات المكلفين بالضريبة و يبين كيفية احتسابه أي نسبة الرسم الواجبة التطبيق ، شروط فرضه ، شروط حسمه و شروط الإعفاء من دفعه ، و من أبرز الإشكالات المطروحة بشأنه عمليات استرجاع الرسم المذكور (Rappel de la TVA) بعد حسمه ، علاقة المؤسسة بممونيها المدرجين بالفهرس الوطني للمتهربين الجبائين ، شروط الاستفادة من النسبة المخفضة أو من الإعفاء الكلي من الرسم بموجب شهادات الشراء بالإعفاء المسلمة من طرف إدارة الضرائب لتعامل المؤسسة مع مؤسسات معفية من دفعه (كالتعامل مع مؤسسات تابعة للقطاع العسكري ، أو مؤسسات تعمل في نشاط بترولي ) كما يشكل طلب استرجاع قرض الرسم على القيمة المضافة (Précompte TVA) موضوع منازعات عديدة بخصوص تصفية قرض الدين سواء فيما يتعلق بمبلغه أو مدى استحقاقه.

### 3-اختيار تدبير التحقيق الملائم

للإلمام بالجوانب التقنية للنزاع الضريبي التي تظهر غامضة، يتخذ القاضي أحد التدابير المنصوص عليها قانونا و التي تتمثل في الخبرة ، التحقيق الإضافي (قبل إغائه بموجب قانون المالية لسنة 2017) و مراجعة التحقيق و التي يلجا إليها قبل الفصل في الموضوع وفقا للمادتين 85 و 86 من ق ا ج إلا أنه ما تم ملاحظته من خلال أحكام الدرجة الأولى ،عدم تحديد المهمة للخبير أو المحقق بدقة و دون تكليفهما بمسائل قانونية كمطالبتهما القول هل الضريبة متقدمة أو هل الضريبة مشروعة؟بينما يتعين حصر المهمة في إعطاء الخبير أو المحقق رأيه في الجوانب التقنية بالتحقق من مسك جميع الدفاتر التجارية ، بإجراء تجربة الإنتاج التي منها يمكن تحديد نسبة الخسارة لنشاط إنتاجي، بمعاينة وجود مخزون من عدمه، بمعاينة وجود عتاد تم اقتنائه في إطار مقرر منح امتيازات جبائية .

#### 4 - سلطة القاضي الإداري في إلغاء أو تعديل قرار إدارة الضرائب

يصدر القاضي الإداري بعد التحقيق في الملف، تكييف النزاع و تقدير وسائل الإثبات المقدمة، حكما برفض الدعوى لعدم التأسيس لاعتبار الضريبة المفروضة قانونية في غياب الدليل حول عدم مشروعيتها، أو حكما بإلغاء الجدول الضريبي كلياً أو جزئياً متى ثبت له أن الضريبة غير مطابقة للقانون إما من حيث إجراءات فرضها أو من حيث كيفية تحديدها أو من حيث المساس بحق مقرر قانوناً.

و يقوم في هذه الحالة بالتصريح ببطلان الإجراءات أو بعدم استحقاق الضريبة أو بعدم صحة المبلغ المحدد كما يفيد المكلف بالضريبة بالحق المطالب به كحق حسم الرسم على القيمة المضافة لتوفر شروطه القانونية أو الحق في الإعفاء من الضريبة أو من الرسم على النشاط المهني بناء على مقرر منح امتيازات جبائية و في هذه الحالة يحل حكم القاضي الفاصل في النزاع الضريبي محل قرار إدارة الضرائب المنازع فيه .

ومما سبق شرحه يمكن تلخيص سلطة القاضي الفاصل في النزاع الضريبي فيما يلي:

- سلطة إلغاء الضريبة،
- سلطة تقدير الضريبة المستحقة و جعل قراره يحل محل القرار الإداري ،
- يصرح بإبطال تحصيل الضريبة كإبطال إشعار الغير الحائز،
- سلطة الإنقاص من امتيازات إدارة الضرائب كالتصريح بعدم أحقيتها في الامتياز المخول لها في تحصيل الضريبة من عدمه(حق الأولوية).

#### ثامناً : الأحكام الجزائية و موقف القاضي الإداري منها

يقوم القاضي الإداري في إطار مراقبة مشروعية الضريبة بالإطلاع على جميع الوثائق المقدمة، وقد يكتشف من خلالها وهو يحقق في الملف أن أحد الطرفين يحتج بحكم صادر في دعوى جزائية ، فما هي قيمة الأحكام الجزائية الثبوتية للفصل في النزاع الضريبي؟ إذا كانت العقوبات الجبائية تطبق مباشرة من طرف إدارة الضرائب، فإن العقوبات الجزائية تصدرها محكمة الجناح بعد رفع شكوى من طرف الإدارة الجبائية.

و يقوم القاضي الجزائي بدراسة الشكوى و الوثائق المرفقة بها للتحقق من توفر أركان الجريمة المتابع من أجلها ممثل المؤسسة، الأركان التي تتمثل في:

#### 1 - الركن الشرعي:

باعتبار أن المبدأ العام للركن الشرعي مكرس بموجب المادة الأولى من قانون العقوبات التي تنص على أن "لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير أمن بغير قانون"، فإن الركن الشرعي لأي مخالفة يجب أن يستند إلى نص قانوني يشير صراحة إلى أن هذا الفعل يشكل مخالفة جزائية ويعاقب عليه بعقوبة جزائية.

والحال كذلك في المجال الجبائي ، أين تطبق قوانين الضرائب إضافة إلى أحكام القانون الجزائي بالنسبة للمخالفات المختلطة (وهي المخالفات المرتبطة بالقانون الجبائي وبالقانون العام في نفس الوقت).

غير أنه يجدر التذكير في هذا النطاق إلى أنه، باستثناء قانون الإجراءات الجبائية، فإن قوانين الضرائب الخمس (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون التسجيل وقانون الطابع) هي قوانين مستقلة عن بعضها، وبالتالي فإن كل مخالفة تجد عقوبتها في قانون الضرائب الخاص بها إلا في حالة وجود إحالة صريحة من قانون نحو قانون آخر.

## 2-الركن المادي :

يقوم الركن المادي على أداء فعل يمنعه القانون أو الامتناع عن أداء فعل يوجبه القانون.

## 3 - الركن المعنوي:

يقصد بالركن المعنوي القصد الجنائي بمعنى نية الجاني المبيتة للغش.

كما أنه إضافة إلى الركن الشرعي ، فإنه من أجل قيام جريمة الغش الجبائي يجب توفر عنصرين هما:

- وجود الأفعال المادية التي بموجبها يقوم المكلف بالضريبة بعملية التملص كلياً أو جزئياً من تأسيس الوعاء أو من دفع الضريبة.

- إرادة متجهة نحو الغش.

## \* المواد المطبقة على المخالفات في المجال الجبائي:

قوانين الضرائب	المواد
قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (ق.ض.م)	من 303 إلى 308 ومن 407 إلى 408
قانون الرسوم على رقم الأعمال (ق.ر.ر.أ)	من 117 إلى 128
قانون الضرائب غير المباشرة (ق.ض.غ.م)	من 530 إلى 538 ومن 542 إلى 544
قانون التسجيل (ق.ت)	من 119 إلى 121
قانون الطابع (ق.ط)	33 و 34
قانون الإجراءات الجبائية (ق.إ.ج)	101، 104 و 104 مكرر

## المخالفة العامة للغش :

المخالفة العامة للغش الجبائي تكمن في استعمال طرق تدليسية (مع الملاحظة أن المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية التي كانت تعرف الطرق التدليسية قد ألغيت بموجب المادة 25 من قانون المالية لسنة 2016) ، و الغاية من استعمال طرق تدليسية :

- إما التملص أو محاولة التملص كلياً أو جزئياً من تصفية أو تحصيل أي ضريبة أو حق أو رسم (المواد 303 ق.ض.م، 117 ق.ر.ر.ا، 532 ق.ض.غ.م، 119 ق.ت و 34 ق.ط).  
- وإما التملص أو محاولة التملص من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة على ذمتهم أو تنظيم الإعسار. (المواد : 407 ق.ض.م ، 118 ق.ر.ر.ا ، 533 ق.ض.غ.م، 119 ق.ت و 34 ق.ط)

من أجل تحديد الأفعال الموصوفة بالطرق الاحتيالية ، تقدم مختلف القوانين الضريبية التوضيحات التالية :

تعتبر طرق تدليسية :

- حسب قانون الضرائب المباشرة :

المادة 2/193	<p>- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به ، وخاصة المبيعات بدون فاتورة.</p> <p>- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة للاستناد عليها عند طلب الحصول إما على تخفيض أو خصم أو إعفاء أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة ، وإما الاستفادة من الامتيازات الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المدينين.</p> <p>- القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها. و لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالانشطات التي تم إقفال حساباتها.</p> <p>- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.</p> <p>- كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل جزء من مبالغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.</p> <p>- ممارسة نشاط غير قانوني. يعتبر كذلك ، كل نشاط غير مسجل و/أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة ، تتم ممارستها كنشاط رئيسي أو ثانوي.</p>
-----------------	--

- حسب قانون الرسوم على رقم الأعمال :

المادة 118	<p>- إخفاء أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص، للمبالغ أو الحواصل التي ينطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين بها ولا سيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.</p> <p>- تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة إثباتا لطلبات ترمي إلى الحصول، إما على تخفيض أو تخفيف أو مخالصة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة وإما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.</p> <p>- الإغفال عن قصد لنقل أو للعمل على نقل حسابات أو القيام بنقل أو السعي إلى نقل حسابات غير صحيحة أو وهمية في الدفتر اليومي أو دفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و10 من القانون التجاري، أو الوثائق التي تحل محلها. ولا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول المتعلقة بالسنوات المالية التي أفلتت حساباتها.</p> <p>- الإغفال عن التصريح بمداخل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما، عن قصد.</p> <p>- سعي المكلف بالضريبة إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة أو رسم هو مدين به، وذلك بواسطة طرق أخرى.</p> <p>- كل عمل أو طريقة أو سلوك يقضي ضمنا، إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة.</p>
---------------	--



**\* المخالفات الخاصة للغش:**

<p>- عدم الدفع بقصد للاقتطاع من المصدر المتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للمداخيل النصوص عليها في المادة 33 من قانون الضرائب المباشرة (المادة 110 من قانون الضرائب المباشرة).</p> <p>- عدم الدفع التلقائي للاقتطاع من المصدر المتعلق بالضريبة على أرباح المؤسسات (المادة 165 من قانون الضرائب المباشرة).</p> <p>- امتناع البنوك وشركات القرض وغيرهما من المدينين بالفوائد من إيداع التصريحات المنصوص عليها في المادة 124 من قانون الضرائب المباشرة (المادة 125 من قانون الضرائب المباشرة).</p> <p>- عدم القيام عن قصد بالاقتطاع من المصدر، أو القيام باقتطاعات غير كافية، التهرب أو محاولة التهرب عن قصد، كلياً أو جزئياً، من الاقتطاع من المصدر المتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي وذلك بالنسبة للمستخدمين أو المدينين، إضافة إلى عدم الدفع بقصد للاقتطاع من المصدر المتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للمستخدمين أو المدينين. (المادة 2/134 من قانون الضرائب المباشرة)</p> <p>- عدم التقديم، في الآجال المحددة قانوناً بعد الإشعار بالإنذار، للكشف المتضمن للمبالغ المدفوعة للأشخاص الذين لا ينتمون إلى مستخدمي المؤسسة. (المادة 176 من قانون الضرائب المباشرة)</p> <p>- التحويل غير القانوني للتحفيزات الجبائية. (المادة 194 مكرر من قانون الضرائب المباشرة)</p> <p>- عدم تقديم الجدول الشهري والسنوي المفصل الخاص بالزبائن بعد طلب من المفتش أو تقديم جدول غير صحيح. (المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة).</p>	<p>قانون الضرائب المباشرة</p>
<p>- التصريح برقم أعمال غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، وهذا في حالة تجاوز مبلغ الرسوم المغشوش فيها نسبة 10% من مبلغ الرسوم المستحق فعلاً.</p> <p>(الفقرة الأخيرة من المادة 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال)</p>	<p>قانون الرسوم على رقم الأعمال</p>
<p>المخالفات النصوص عليها في المادتين 530 و 531 من قانون الضرائب غير المباشرة.</p>	<p>قانون الضرائب غير المباشرة</p>

## في مجال التحصيل:

إن مخالفات التحصيل تتمثل أساسا في رفض تسديد ضريبة مستحقة أو في تنظيم الإعسار. إن أعوان المصالح المكلفة بالتحصيل ، الذين قاموا بإثبات المخالفة ، يجب أن يحرروا محضرا يبين بوضوح عدم جدوى كل الإجراءات المنصوص عليها في مجال التحصيل القصري أو عدم توطين المكلف بالضريبة.

## تاسعا : الدين الضريبي كعنصر أساسي في الشكوى

إن الشكوى لا تقبل إلا إذا قدمت من طرف مدير الضرائب كما أن الشكوى لا تنتج آثارها إلا إذا أثبت مدير الضرائب توفر جريمة الغش الضريبي وذلك بتقديم الدليل على وجود دين ضريبي محدد وثابت بسند نافذ وهو الجدول الضريبي، وبالتالي يعتبر الدين الضريبي عنصرا أساسيا في الجريمة، فما هو الدين الضريبي؟ يتحقق القاضي المكلف بالتحقيق من وجود الدين الضريبي ومن مبلغه ،

يقع على كل مكلف بضريبة الدين الضريبي الذي يمثل مبلغ الضرائب و الرسوم المستحقة كل سنة مالية على حدى تطبيقا لمبدأ سنوية الضريبة كما يكون مبلغ الدين صافي أي لا يشمل مبلغ الغرامات و يثبت الدين عن طريق الجدول الضريبي أو كل إشعار صادر عن إدارة الضرائب قبل انتهاء مدة التقادم .

نظرا للطابع الفني لمسألة الدين الضريبي يمكن اللجوء إلى خبرة من طرف قاضي التحقيق تلقائيا أو بناء على طلب ممثل النيابة العامة أو طلب أحد الخصوم ( المادة 143 من قانون الإجراءات الجزائية) ويكلف الخبير بالتحقق من الجانب الفني، كبيان أسس تقدير الضريبة ومصدر المعلومات التي على ضوءها تم تحديد رقم الأعمال المخفي .....، و لا يكلف الخبير بالتحقق من شرعية الضريبة أو تقادمها التي هي من اختصاص القاضي وحده .

## ملاحظة :

يكون الدين الضريبي ثابت حتى في حالة وجود نزاع حوله أمام القاضي الإداري لأن العبرة في توفر دلائل حول وجود الدين كركن من أركان جريمة الغش الضريبي .

يجب الإشارة إلى ضرورة عدم الخلط بين التقادم الجزائي المنصوص عليه بالمادتين 8 و 9 من قانون الإجراءات الجزائية و حق الاسترداد المخول للإدارة الجبائية بموجب أحكام

المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص :

" يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع سنوات .....و هذا بالنسبة لـ :

- تأسيس الضرائب والرسوم، وتحصيلها ،

- القيام بأعمال الرقابة،

- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي. "

إن إدانة المكلف بالضريبة جزائيا لا تعفيه أبدا من تسديد ما عليه من حقوق مستحقة، لذلك فإن إجراءات المتابعة القصرية من أجل التحصيل تبقى مستمرة إلى غاية مرحلتها النهائية.

يتضمن الحكم الجزائي عقوبات جزائية (متعلقة بالدعوى العمومية) وتعويضات مالية (متعلقة بالدعوى المدنية).

هذا، كما تجدر الإشارة إلى ضرورة التفرقة بين التعويضات المالية المتعلقة بالدعوى المدنية والدين الجبائي واجب الأداء، بموجب السند التنفيذي الصادر عن الإدارة الجبائية (الجدول الضريبي)، وذلك باستعمال مختلف طرق التحصيل العادية أو القصرية المخولة من طرف التشريع الجبائي .

#### • المتابعات التي تقوم بها مديرية كبريات المؤسسات

يتم إعداد ملف الذي يجب أن يتضمن، إضافة إلى الوثائق المثبتة للإدانة، كل العناصر المرتبطة بإجراءات الإخضاع الضريبي، لا سيما تلك المتعلقة بالإجراءات الحضورية و منها الوثائق والمستندات المثبتة للمخالفة، مختلف التبليغات مرفقة بوصولات الاستلام المتعلقة بها، الجدول الضريبي الذي يجب أن يتضمن الرقم، تاريخ إعداده و تاريخ إدراجه في التحصيل، نسخة من القانون الأساسي للشركة و سجلها التجاري ( لتحديد المسؤول القانوني للشركة) .

و بالنسبة للمتابعات الداخلة في اختصاص مدير الضرائب تخضع لرأي المطبق للجنة الجهوية للمخالفات الجزائية التابعة للمديرية الجهوية للضرائب (قانون المالية لسنة 2012).

#### \* مدى حجية الحكم الجزائي عند الفصل في النزاع الضريبي

للحكم الجزائي حجية فيما فصل فيه بثبوت جريمة الغش الضريبي أي في جانبه الجزائي فقط و بالتالي القضاء بالإدانة لا يحرم المكلف بالضريبة من اللجوء إلى القاضي الإداري، كما أن القضاء بالبراءة لا يعفي المكلف بالضريبة من دفع الدين الضريبي عكس ما ورد في قرارات صادرة عن جهات قضائية التي تلغي الدين الضريبي رغم أن ذلك ليس من صلاحياتها

#### \* الغش الضريبي على ضوء إجتهااد المحكمة العليا

- قرار 53074 الصادر في 2009/03/18 الذي نقض القرار المطعون فيه، كرس مبدأ عبء إثبات القيام بطرق تدليسية يقع على عاتق إدارة الضرائب ما لم يكن إقرار المتهم الصريح بكونه تملص من الضريبة باستعمال إحدى الطرق التدليسية، و أن مبلغ الدين الضريبي المتملص منه يخص كل سنة مالية.

- قرار 716337 صادر في 20-01-2011 يحسب المبلغ المتملص منه في جريمة الغش الضريبي على أساس سنة مالية واحدة.

- قرار 695221 صادر في 21-10-2010: غش ضريبي يتعلق بالرسم على القيمة المضافة، وجوب تطبيق نص المادة 117 و المادة 118 من قانون الرسم على رقم الأعمال و ليس المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة الواجبة التطبيق على الغش الضريبي في مادة الضريبة المباشرة .

- قرار 430229 الصادر بتاريخ 2008/12/31 الفاصل في الطعن المرفوع ضد قرار قضى ببراءة المتهم من تهمة الغش الضريبي المتمثل في الامتناع عن تسديد الضريبة لتحريك الدعوى العمومية من طرف مدير الضرائب دون تبليغ المكلف بإجراءات المتابعة مسببا نقض القرار على عدم وجوب التبليغ.

- قرار رقم 600302 الصادر بتاريخ 21-10-2010 لا تخضع التعويضات المحكوم بها لإدارة الضرائب للقواعد العامة و إنما لأحكام القوانين الضريبية (تمكين مديرية الضرائب من مبلغ الدين).

- قرار رقم 599126 الصادر بتاريخ 22-10-2009 يمدد أجل التقادم في جنحة الغش الضريبي بعامين في حالة ثبوت استعمال طرق تدليسية

- قرار رقم 734116 الصادر بتاريخ 19-07-2012 جريمة الغش الضريبي جنحة في جميع الحالات و تطبق العقوبة على كل حالة حسب قيمة الحقوق المتملص منها.

#### \* الغش الضريبي على ضوء اجتهاد مجلس الدولة

- قرار رقم 27482 الصادر بتاريخ 12/07/2006 براءة المكلف بالضريبة من جريمة الغش الضريبي لا تعفيه من تسديد الضريبة.

- قرار رقم 33858 الصادر بتاريخ 11/07/2007 التناقض بين التصريح (ج 50) و الميزانية لا يعتبر مناورة تدليسية.

- قرار رقم 80957 الصادر بتاريخ 12/12/2013 حجية الحكم الجزائري.

- قرار رقم 77202 الصادر بتاريخ 04/07/2013 طلب وقف الفصل إلى حين الفصل في الدعوى الجزائية .

## قرارات مجلس الدولة المستشهد بها

\* قرار رقم 027482 مؤرخ في 2006/07/12 عن الغرفة الثانية 1/

و عليه فإن مجلس الدولة

- من حيث الشكل :

حيث أن الاستئناف الحالي المرفوع بتاريخ 2005/04/23 ضد القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء المسيلة يوم 2004/11/30 و الغير مبلغ حسب ما يظهر من أوراق الملف ، جاء عكس ما دفعت به المستأنف عليها ، مستوفيا للشروط الشكلية و في الأجل المنصوص عليه بالمادة 277 قانون الإجراءات المدنية ، لذا يتعين التصريح بقبوله شكلا .

- من حيث الموضوع :

حول مدى تأسيس دعوى الاسترداد

حيث أن النزاع القائم يخص مدى تأسيس استرجاع لمبلغ 835780.00 دج المسدد تنفيذًا للجدول الضريبي الإضافي و الذي يدفع المستأنف بعدم استحقاقه لكونه أسس على محضر معاينة محرر من طرف أعوان مديرية المنافسة و الأسعار بتاريخ 1996/04/02 أصبح لا أثر له بعد صدور الحكم الجزائي القاضي ببرائته من تهمة عدم الفوترة من جهة و لعدم احترام إجراءات المراجعة الضريبية من جهة أخرى.

و حيث أن المستأنف يستند في طلبه إلغاء القرار المستأنف على القصور في التعليل ذلك لأن رفض الدعوى أسس على كون أن الحكم الجزائي القاضي بالبراءة يتعلق " بمخالفة " منصوص عليها في قانون المنافسة و الأسعار و لا يعفيه من دفع الضريبة و هو يدفع بتأسيس طلب الاسترجاع على المادة 331 قانون الضرائب المباشرة.

و حيث أنه بالرجوع إلى أوراق الملف و بالخصوص إلى تبليغ التصحيح الضريبي المؤرخ في 1996/10/05 يتضح أن التعديل الذي مس نشاط المستأنف لسنة 1996 كان راجع إلى محضر المعاينة المحرر من طرف أعوان مديرية المنافسة و الأسعار في 1996/04/02 المتضمن معاينة بيع كمية من مادة القهوة بدون فوترة البالغة قيمتها 20198815.00 دج حسب الوثائق الصادرة عن مصالح الجمارك في 1996/08/05 ، البيع الذي تم على أساس 273 للكيلوغرام الواحد مما أدى إلى فرض الرسم على النشاط التجاري و الصناعي و الرسم على القيمة المضافة عن السنة المذكورة .

و حيث أنه مبدئيًا لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يقبل طلب الاسترداد بعد انقضاء مدة أربع سنوات منذ تاريخ تحصيل الرسم على القيمة المضافة عملا بالمادة 18 فقرة أخيرة من قانون الرسم على القيمة المضافة ، و مدة ثلاث سنوات من تاريخ التسديد بالنسبة للضرائب المباشرة و منها الرسم على النشاط الصناعي و التجاري طبقا للمادة 63 قانون الضرائب المباشرة و بالتالي الطلب المقدم في 2003/12/22 و الرامي إلى الاسترجاع لمبلغ الرسمين المسددين سنة 1997 و 1998 غير مقبول لتقدمه بعد فوات الآجال و في غير

الحالات المنصوص عليها بالمادة 331 قانون الضرائب المباشرة المحتج بها خطأ من طرف المستأنف .

و حيث أنه من جهة أخرى ثابت من الملف أن طلب الاسترداد غير مؤسس ذلك لأنه سبق وأن قدم المستأنف الحالي شكوى نزاعية تم الفصل فيها بمنحه تخفيض بموجب قرار مدير الضرائب المعترف بع من طرف المستأنف و الذي لم يطعن فيه مما يجعل حد للنزاع الضريبي المطروح و يدل على رضا المستأنف بالمبلغ المتبقي من الضريبة الذي تم تسديده كليا خلال سنة 1997 و 1998.

و حيث أنه فضلا على ذلك فإن الحكم الجزائي القاضي ببراءة المستأنف من تهمة انعدام الفوترة المحتج به لا يلزم القاضي الإداري بصفة عامة و لا يعتد به في المواد الضريبية لما لها من خصوصيات في تأسيسها و كذا في إجراءات المنازعة فيها إذ أن تبرئة المستأنف من عدم الفوترة لا تثبت عدم إخفائه للمشتريات المحققة سنة 1996 و التي كانت السبب في مراجعة وضعيته الجبائية المنازع فيها سابقا من طرفه بواسطة شكوى انتهت إلى إفادته بتخفيض جزئي و إلزامه لدفع ما تبقى من الضرائب لعدم تقديم ما يثبت عدم استحقاقها .

و حيث أن القرار برفضه للدعوى يكون قد أصاب إذن في تقدير الوقائع و تطبيق القانون و يتعين بالتالي القضاء بتأييده .

و حيث ان المصاريف القضائية على من خسر الدعوى .

### **\*قرار رقم 033858 مؤرخ في 2007/07/11 عن الغرفة الثانية /1**

و عليه فإن مجلس الدولة

- من حيث الشكل:

حيث أن الاستئناف المسجل بتاريخ 25-04-2006 ضد قرار 28/01/2000 المبلغ في 28-03-2006 عن طريق المحضر القضائي جاء في الأجل، وأن العريضة قد استوفت الشروط القانونية لذا يتعين التصريح بقبول الاستئناف.

حول الاستئناف الفرعي:

حيث أن الاستئناف الفرعي المرفوع من طرف السيد باشا محمد قد استوفى الشروط القانونية ويتعين قبوله.

- من حيث الموضوع:

حيث أن مديرية الضرائب لولاية وهران غرب الممثلة من طرف مديرها والقائم في حقها الأستاذة قاضي حنيفي مختارية تستأنف القرار الصادر عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران بتاريخ 28-01-2006 تحت رقم 2005/986 الذي قضى بإلغاء الإنذار الضريبي المؤرخ في 09-05-2004 رقم 135 جزئيا فيما يخص ضرائب سنوات 1995-1996-1997-1999 لتقدمها ورفض ما زاد عن ذلك لعدم التأسيس ملتزمة إلغاء القرار المعاد والفصل من جديد بعدم قبول الدعوى الأصلية شكلا لسوء توجيهها طبقا للمادة 301 من قانون الضرائب المباشرة، واحتياطيا في الموضوع الفصل برفض الدعوى لعدم التأسيس وتستند في طلبها إلى المناورات التدلّيسية وتدفع بخرق القضاة المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة.



### حول دفع المستأنفة بسوء توجيه الدعوى:

حيث أن الدعوى الحالية تدخل ضمن القضاء الكامل ورفعت في إطار أحكام المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، وأنه طبقا لقانون الإجراءات الجبائية العريضة توجه إلى مدير الضرائب مما يجعل الدفع بسوء التوجيه غير مؤسس، كون الأمر لا يخص طعن ضد مقرر اللجنة الولائية وحتى في حالة دعوى الإلغاء فإن اجتهاد مجلس الدولة مستقر على توجيه الدعوى ضد المكلف بالضريبة في مثل هذه القضايا.

### حول الدفع بخرق القضاة المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة:

حيث أن دفع المستأنفة بخرق قضاة الدرجة الأولى للمادة 326 من قانون الضرائب المباشرة التي مددت التقادم الرباعي بسنتين في حالة وجود مناورات تدليسية لأن المستأنف عليه بعدم تقديم التصريحات يعد مناورات تدليسية مردود عليه للأسباب التالية: حيث أن المادة المحتج بها تنص على تمديد أجل التقادم بسنتين إذا قامت الإدارة بعد إثباتها، أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده، إنه لا يظهر من الملف وجود دعوى جزائية.

حيث أن دفع المستأنف عليه باعتبار المستأنف عليه قام بمناورات تدليسية كونه لم يقدم تصريحاته السنوية مردود عليه بالمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة التي ترتب جزاءات على النقص في التصريح.

حيث فيما يخص دفع المستأنف عليه بخرق الإدارة الإجراءات المنصوص عليها بالمادة 187 من قانون الضرائب المباشرة، إن هذه المادة قد ألغيت بموجب قانون المالية لسنة 2002 بالإضافة إلى أنه بالرجوع إلى التظلم الموجه للإدارة لا يتبين بأنه نازع خرق الإجراءات مما يجعل هذا الدفع غير مقبول .

حيث بالرجوع إلى القرار موضوع الاستئناف يظهر بان قضاة الدرجة الأولى قد أحسنوا تطبيق القانون وقدروا الوقائع تقدير حسنا مما يجعل مجلس الدولة يؤيد القرار المستأنف. حيث عملا بالمادة 64 من قانون المالية لسنة 1999 يتعين إعفاء المستأنفة من المصاريف القضائية.

### \* القرار رقم 080975 المؤرخ في 12/12/2013 عن الغرفة الثانية /1

#### وعليه فإن مجلس الدولة

- بعد الإطلاع على المادة 900 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و المادة 499 من قانون الإجراءات الجزائية
- بعد الإطلاع على الإشعار بالدفع للجدول الفردي رقم 2008/373 بمبلغ 414.977,30 دج (IRG-TAP-TVA) لسنة 2006
- بعد الإطلاع على الشكوى و على قرار الرفض الصادر عن لجنة الدائرة للطعن في 2011/12/18
- بعد الإطلاع على شهادة الطعن بالنقض في القرار الجزائي الصادر في 2009/12/10 المؤيد للحكم القاضي بإدانة المستأنف عليه .

## من حيث الشكل:

حيث أن الاستئناف الحالي المرفوع يوم 2012/05/28 ضد الحكم الصادر بتاريخ 2012/04/24 عن المحكمة الإدارية بعنابة و الغير مبلغ، جاء مستوفيا للشروط الشكلية، و في الأجل القانوني المنصوص عليه في المادة 950 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، لذا يتعين التصريح بقبوله شكلا.

## من حيث الموضوع:

### حول مدى صحة الإجراءات:

حيث أن المستأنف يثير دفعين في الشكل الأول بأن الحكم المستأنف خرق المادة 900 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية لعدم رده على طلب محافظ الدولة و الثاني بأن القرار الجزائي المؤيد للحكم القاضي بإدانة المستأنف جزائيا على أساس عدم الفوترة موضوع طعن بالنقض الذي له أثر موقف طبقا للمادة 499 من قانون الإجراءات الجزائية.

حيث ولكن إشارة الحكم المستأنف في ديباجته إلى إطلاع المحكمة على تقرير محافظ الدولة يكفي كما أن عدم توضيح طلباته و عدم الرد عليها لا يرتب عليه القانون بطلان الإجراءات مما يتعين رفض الدفع بالمادة 900 سالفه الذكر، كما أن الدفع بأن للطعن بالنقض في القرار الجزائي الذي أدان المستأنف بجريمة عدم الفوترة له أثر موقف طبقا للمادة 499 من قانون الإجراءات الجزائية دفع غير جدي أيضا لعدم ارتباط الدعوى الإدارية بالدعوى الجزائية إجرائيا بل فقط من حيث الوقائع الثابتة المستخلصة من المناقشة.

### حول مدى تأسيس التسوية المبنية على الحكم الجزائي:

حيث أن النزاع القائم بين الطرفين يتعلق بالتسوية التي خضع لها المستأنف استنادا على متابعة جزائية انتهت إلى إدانته على أساس عدم الفوترة .

وحيث أن المستأنف يعارض التسوية المذكورة بالدفع بأن القاضي الجزائي لن يحلل الفواتير الخاصة بسنة 2006 بحجة أنه كان عليه تقديمها في أول طلب أي أمام أعوان مديرية المنافسة والأسعار.

وحيث أنه ثابت من دفوع المستأنف أنه لا ينكر عدم تقديمه للفواتير كما لا يناقش الحكم الجزائي في شكواه النزاعية الذي عارض فيها تسديد الضرائب لسبق دفع الغرامة المحكوم بها ضده فقط.

وحيث أن الحكم المستأنف سبب رفضه للدعوى على أساس أن مفتشي الأسعار و التحقيقات الاقتصادية لمديرية التجارة عاينوا بموجب المحضر رقم 09/596 المؤرخ في 2009/02/21 بأن المدعي يمارس تجارة بالجملة للمواد الغذائية دون فوترة سواء بالنسبة للشراء أو البيع و أن قيمة البضائع التي لا تقابلها فواتير حددت بمبلغ 1.952.835,92 دج و أن المحكمة الجزائية أدانته بحكم مؤيد بقرار صادر في 2009/12/10.

و حيث أن واقعة عدم الفوترة ثابتة و إن كان الحكم الجزائي غير نهائي لأن العبرة بتقديم الفواتير عند الطلب و كذا التصريح بها جبائيا و هو ما لن يثبت المستأنف و بالتالي تعتبر التسوية لسنة 2006 مؤسسة بحكم نشاط المستأنف الخاضع للنظام الحقيقي الذي يلزمه بتقديم تصريحاته في أوانها مدعمة بوثائق تبررها و من بينها الفواتير .

وحيث أنه يتعين للأسباب المذكورة رفض الاستئناف لعدم التأسيس و بالنتيجة تأييد الحكم المستأنف.

وحيث أن المصاريف القضائية على من خسر الدعوى.

**\* القرار رقم 077202 المؤرخ في 07/04/2013 عن الغرفة الثانية 1/**

**وعليه فإن مجلس الدولة**

- بعد الإطلاع على المادتين 70 و 82 من قانون الإجراءات الجبائية  
- بعد الإطلاع على عريضة افتتاح الدعوى المودعة في 2011/06/06 غير مرفقة  
بالتظلم .

**من حيث الشكل:**

حيث أن الاستئناف الحالي المرفوع يوم 2012/01/08 ضد القرار الصادر بتاريخ  
2011/10/10 عن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء عنابة و الغير مبلغ، جاء مستوفيا  
للشروط الشكلية و في الأجل القانوني المنصوص عليه بالمادة 950 من قانون الإجراءات  
المدنية و الإدارية، لذا يتعين التصريح بقبوله شكلا.

**من حيث الموضوع:**

**حول الدفع بعدم قبول الدعوى:**

حيث أن النزاع القائم بين الطرفين يتعلق بالتسوية الناتجة عن مراقبة تصريحات المستأنفة  
و استبعاد الفواتير الخاصة بسنة 2008 الصادرة عن الممون دريد سيف الدين، و هو نزاع  
يثير إشكالا إجرائيا يتمثل في مدى استيفاء الدعوى للشروط الشكلية الجوهرية.  
وحيث أنه و عملا بالمادتين 70 و 82 من قانون الإجراءات الجبائية الواجبة التطبيق في  
قضية الحال يتعين على المكلف بالضريبة الذي يطرح نزاع ضريبي بتقديم شكوى مسبقة  
إلى مدير الضرائب تحت طائلة عدم قبول الدعوى .

وحيث أن المستأنفة باشرت دعواها دون إثبات رفعها لشكوى نزاعية أي دون إثبات  
احترامها لإجراء جوهرى بل أنها لن تستجيب للطلب الموجه لها من طرف مجلس الدولة  
في 2013/04/07 من أجل تقديم الشكوى مكتفية بإرفاق ملفها بالرد على التبليغ بالتسوية  
و بطلب وقف التسديد الذين لا يعتبران شكوى بمفهوم المادة 70 و ما يليها من قانون  
الإجراءات الجبائية.

وحيث أن القرار المستأنف بقضائه بوقف الفصل في الدعوى إلى حين الفصل في الدعوى  
الجزائية دون مناقشة الدفع في الشكل المثار من طرف مديرية الضرائب يكون قد خالف  
الإجراءات و بالتالي يتعين إلغائه و من جديد التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا.  
وحيث أن المصاريف القضائية على من خسر الدعوى.