

جامعة غرداية

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم الحقوق



# دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الجبائي

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

في مسار الحقوق تخصص: قانون إداري

تحت إشراف الأستاذ:

- سيد أعمر محمد

إعداد الطالب(ة):

- حليلة بن كادي

أعضاء لجنة المناقشة:

الرقم	اسم ولقب الأستاذ(ة)	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
01	د/ محمد بالخضر	محاضر أ	جامعة غرداية	رئيسا
02	أ/ محمد سيد أعمر	أستاذ مساعد أ	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
03	أ/ لغالل عزوز	أستاذ مساعد ب	جامعة غرداية	عضوا مناقشا

السنة الجامعية:

1437 هـ . 1438 هـ / 2016 م . 2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ





## شكر و عرفان

الحمد لله العليّ التقدير الذي منحني الصحة والقوة والعزم لانجاز هذا العمل وإتمامه.  
ثم الصلاة والسلام على من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى من بعث رحمة العالمين وخاتم  
الانبياء والمرسلين  
سيدنا محمد عليه افضل الصلاة والتسليم.  
أتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى الأستاذ المشرف "سيدنا عمر محمد" حفظه الله ورحمته، الذي  
أمانني ووقف معي  
وشجعني على مواصلة البحث الذي لم يبخل علي بنصائح الثمينة وملاحظاته القيمة والدقيقة وكان  
لي خير عون وسند في انجاز هذا البحث.  
كما يسعدني أن أتقدم بالشكر لكل أساتذة قسم الحقوق بجامعة خرداية وموظفي مكتبة كلية  
الحقوق والعلوم السياسية والمكتبة المركزية.  
ولا يفوتني أن أتقدم بشكري الخالص إلى الأستاذ في معهد ولاية خرداية بزانة أحمد والاستاذ  
هندي في كلية  
الاقتصاد الذين لم يدخرا جهدا في توجيهي، وإرشادي، بكل سعة صدر، وباهتمام بالغ.  
كما أتوجه بالشكر أيضا إلى اللجنة المحترمة التي تشرفت بمناقشة مذكرتي.  
ولا انسى كل من ساعدني وشجعني من قريب أو من بعيد  
إلى هؤلاء أسمي معاني الشكر والتقدير والعرفان



# الإهداء

٥٧٦

عندما تضيع منا الكلمات... ونملاً السطور بأحاسيس لا نجد لها في القواميس نغمات... ولا يبقى في زهور أقلامنا للندى  
لمسات... ويصبح أملنا في التعبير عن صدق مشاعرنا أسمى الأمنيات فإن لنا أن ننقش بعض السطور للذكريات...

## فأهدي ثمرة جهدي إلى

إلى من عز علي فراقه، وشق علي فقدانه، إلى قرّة عين بيتنا، إلى أئبنا ومرببنا الله تعالى، وغفر له، ورفع درجته في المهدين أبب

رحمه الله

إلى من سهرت على راحتي، إلى التي فرحت لفرحتي وبكت لبكائي، إلى من سهرت الليالي لترعاني، إلى من تحدق بالسماء كل  
صباح ومساء وهي تتلو بالدعاء للباري أن يحفظنا، إلى فضاء المحبة وبحر الحنان قرّة عيني حفظها الله وأطال في عمرها أمي تم أمي

تم أمي

إلى من كلله الله بالهبة والوقار، إلى من علمني العطاء دون انتظار ووقف ولازال يقف معنا في الحلوة والمرّة وكان لي بمثابة الأب

الثاني أخي محمد وزوجته أم كلثوم وأولاده ، زينب، عبد الحق، حسنة، خديجة

إلى أحلى هدية منها الله لي وأغلى ما أملك في الوجود أخوتي عبد الرحمان وزوجته قائمة، ميلود وزجته فاطنة، مبروك  
وأخواتي فاطنة وأولادها مباركة، حنان، خاصة بالذكر مباركة، مريم، مسعودة التي علمتني الصبر على الأشياء، زهرة التي كانت  
عوناً لي في دراستي وزوجها والى عائلة ميدوم بحوص

إلى النفوس البريئة إكرام، نور الهدى، عبد المالك، حسام الدين، أميمة، اشرف، عبد الفتاح، والكتاكيت معتز، عبد المنعم  
إلى من هو انطلاقي فالماضي وعوناً لي فالحاضر إلى من رافقني طوال سبعة سنوات في مشواري الدراسي وقاسمني من وقته وسهر لا

أجل تحقيق ما أريد اسماعيل

إلى من شاركوني حلاوة الدراسة ومرارتها وكانوا بمثابة إخوتي الدين لم تنجهم امي كلثوم، صليحة، نجاة

إلى من جمعني بهم القدر في الحياة صديقتي وهيبه، خديج، حميدة، يمينة، مليكة، فاطمة، غنية، زهرة، عزيزة وبالأخص صديقتي

في جناح B

إلى كل الأهل والاقارب بالأخص أخوالي وأولادهم

حليمة

## قائمة المختصرات

الاختصار	معناه
د. ط	دون طبع
د. س	دون سنة
ص	الصفحة
مديرية كبريات الشركات	DGE
المديرية العامة للضرائب	DGI
المصالح الجهوية للبحث والمراجعات	SRV
المديرية الولائية للضرائب	DWI

## ملخص:

تنصب هذه الدراسة على معالجة دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الجبائي، فمن خلال هذا البحث حاولنا معالجة الإشكالية التالية: ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الجبائي؟ فتوقفنا عند أهم المحاور الأساسية لهذا الموضوع حيث تطرقنا إلى دراسة الرقابة الجبائية من جهة و دورها في مقاومة الغش الجبائي من جهة أخرى. فالإدارة الجبائية أثناء قيامها بعملية الرقابة تواجه عدة إشكاليات أبرزها ظاهرة الغش الجبائي لما تفرزه من تطبيق أنواع مختلفة للرقابة الجبائية والقوانين المفروضة على الأشخاص المكلفين بالضريبة عن طريق هياكل الإدارة الجبائية المختلفة. غير أن المكلف يلجأ إلى إستعمال طرق إحتيالية للتملص من دفع الضريبة والتي يصعب على المراقب الجبائي الكشف عنها بحيث يجب على الإدارة أن تقوم بتشديد الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة حفاظا على ميزانية الدولة. وأخيرا إن الرقابة الجبائية ليست وحدها كافية لمقاومة هذه الظاهرة ولذلك يجب على الدولة إتخاذ كل الإجراءات التي من شأنها تدعيم الرقابة الجبائية في مقاومة ظاهرة الغش الجبائي.

## الكلمات المفتاحية:

الضريبة، النظام الضريبي، الرقابة الجبائية، الإدارة الجبائية، الغش الجبائي، التحصيل الضريبي.

## Résumé:

L'installation de cette étude sur le soin du riel la surveillance judiciaire pour stopper le fléau de la coré peton judiciaire depuis cette étude on a essayé la problématique suivante: quels est le roule de la surveillance judiciaire, dans le but d'arrêter ce fléau judiciaire, pour cela nous avons mis le point sur le principe de base de ce sujet en effet cette administration judiciaire pendant la réalisation de cette opération troue plusieurs problématique, dont le phénomène corruption judiciaire pour l'application pour ces plusieurs surveillance judiciaire et ce lois sur les personnes charger par, contre le charger de cette messier applique plusieurs solution illégale pour payer ces impôts et qui ne peux ce contrôleur judiciaire de la trouver et que l'administration nécessite d'augmenter cette surveillance sur les gens charger de ces impôts pour préserver le budget de l'état. A la fin la surveillance judiciaire n'est pas la seul suffisante pour combattre ce fléau , et pour cela, il faut à l'état de prendre toute les mesures pour enfoncer cette surveillance judiciaire.

**Mots- clés :** Les impôts, le system imposable, la surveillance judiciaire, l'administra, ou judiciaire, la ceerreption judiciaire, le gain imposable.

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
12	خطوات الرقابة على الوثائق	الشكل رقم 01
16	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	الشكل رقم 02
21	الهيكل التنظيمي العام لمديرية الضرائب	الشكل رقم 03
23	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	الشكل رقم 04
28	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	الشكل رقم 05



# مقدمة

لقد وجدت الضرائب خلال مراحل طويلة وكانت محور الدراسات المالية باعتبارها أهم إيرادات وتعد وسيلة أساسية لتعبير عن علاقة الدولة بالأفراد، وما لها من أهمية في تحقيق السياسة المالية للدولة لذلك إرتبط وجودها بوجود الدولة فالدستور يعتبر أعلى شان للضريبة وقدر أهميتها بالنظر إلى الدور الذي تؤديه، فهي أداة مهمة من أدوات السياسة المالية والمصدر المغذي لخزينة الدولة، وبالتالي هي فريضة نقدية تفرضها الدولة جبرا على المكلفين وبدفعها دون مقابل وفقا لقواعد قانونية وذلك بقصد تغطية النفقات العامة.

فالنظام الضريبي الجزائري، يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم من تلقاء أنفسهم، فان المشرع الجبائي منح لكل من المكلفين بالضريبة حقوق وواجبات كما يمنح في نفس الوقت للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف مراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الاحيان تكون صحيحة وغير صادقة وهذا ما يسمى بالتهرب والغش الضريبي .

فالجزائر شهدت انتشار واسع لهذه الظاهرة التي أثرت سلبا على إقتصاد الدولة وأصبحت تشكل عائقا كبيرا أمام تحقيق التنمية التي ترسيها سياستها، الامر الذي يجعل المشرع الجزائري من خلال الاصلاح الضريبي يركز على وضع تشريعات وإجراءات وتقنيات رقابية أكثر فعالية من اجل، الكشف عن كل الإغفالات والتجاوزات التي يمكن ان يستعملها المكلف وتحديد حجم هذه الظاهرة والحد منها.

ويرجع سبب اختياري لدور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الجبائي كموضوع للبحث راجع الى:

الميل الشخصي لهذا النوع من المواضيع، محاولة الاستفادة من الموضوع مستقبلا في الحياة المهنية، معرفة علاقة المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية التي يكتنفها غموض، تسليط الضوء على ظاهرة خطيرة تعمل على حرمان الضريبة العمومية من موارد مالية هامة وكذا الاضرار بالاقتصاد الوطني.

بينما تبرز وتتحلى أهمية هذا الموضوع كونها اهم مورد للخزينة العامة للدولة، وبالإضافة إلى الآثار السلبية لظاهرة الغش الضريبي والتي تسعى الإدارة الضريبية إلى ايجاد جملة من الاليات للحد من هاته الظاهرة سواء كان ذلك من خلال إيجاد نوع من الثقة المتبادلة بين الادارة والضريبة والمكلف بالضريبة أو من خلال الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها.

وتهدف الدراسة إلى الهدف من هذا الموضوع هو إلقاء الضوء على جملة من الاليات التي تستعين بها الادارة الجبائية والمتمثلة أساسا في الرقابة الجبائية قصد تحصيل موارد مالية هامة كانت قد تضيع على الخزينة العمومية وذلك نتيجة للغش الضريبي الممارس من طرف بعض المكلفين بالضريبة.

إن الدراسات التي تناولت الرقابة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة الغش الجبائي ولقد سبقت هذه الدراسة :

بداية بكتاب التهرب والغش الضريبي في الجزائر للأستاذ "ناصر مراد"، وفي هذه الدراسة تطرق الكاتب الى جريمة الغش الضريبي. أما الموضوع الثاني فهو كتاب الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري الكاتب "عوادي مصطفى"، وفي هذه الدراسة تطرق الكاتب الى الرقابة الجبائية. وأخيرا تتمثل الدراسة الثالثة في كتاب التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي (من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن) للكاتب "عباس عبد الرزاق" وفي هذه الدراسة تطرق الكاتب إلى الرقابة الجبائية والغش الجبائي.

انا تطرقت في دراستي إلى عدة صعوبات هي:

قلة المراجع المتخصصة في الموضوع كما أنها تركز على جانب معين وتهمل الجوانب الأخرى، عدم التمكن من الحصول على مراجع باللغة الفرنسية، صعوبة التعامل مع النصوص التشريعية التي إختلفت عبر الفترات الزمنية، ضيق الوقت، عدم توفر المادة العلمية في الموضوع الذي انا بصدد دراسته داخل المكتبة الجامعية مما دفعني إلى البحث عنها في المكتبات الخارجية الاعتماد على الرسائل الجامعة على الجهاز الكمبيوتر والذي بدوره يتعب الباحث في هذا المجال.

وبناء على ما تقدم تبرز ملامح الإشكالية الأساسية للموضوع والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

**هل أدت هذه الرقابة دورها في الحد من ظاهرة الغش الجبائي ؟**

كما يندرج تحت هذا التساؤل مجموعة من الأسئلة الفرعية :

◀ ما المقصود بالرقابة الجبائية وماهي أهم أشكالها؟

◀ ماهي حقوق وواجبات كل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة أثناء ممارسة الرقابة الجبائية؟

◀ ماهي الهياكل المكلفة بالرقابة الجبائية؟

◀ ما المقصود بالغش الجبائي؟

◀ وماهي أهم الصعوبات والإجراءات التي من شأنها ضمان فعالية الرقابة الجبائية؟

بغية الإجابة على إشكالية هذه الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي وذلك من خلال جميع المعطيات المتعلقة بموضوع البحث وتصنيفها وتحليلها وذلك بالإستناد لجملة من القوانين والتشريعات المتعلقة بالجباية في الجزائر

بصفة عامة والرقابة الجبائية بصفة خاصة وهذا كله من أجل معرفة الاطار القانوني الذي ينظم علاقة المكلف بالضريبة وكذا الإدارة الضريبية.

ولالإجابة على الإشكالية السابقة الذكر نقوم بتقسيم الموضوع إلى فصلين وكل فصل يتضمن مبحثين:

الفصل الأول الرقابة الجبائية حيث ينقسم هذا الفصل إلى مبحثين المبحث الاول الإطار العام للرقابة الجبائية اما المبحث الثاني دور الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش الجبائي أما فيما يخص الفصل الثاني فينقسم إلى مبحثين المبحث الاول الإطار العام للغش الجبائي والمبحث الثاني واقع الرقابة الجبائية في الجزائر.

# الفصل الاول

الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية

بما أن النظام الجبائي في الجزائر هو نظام تصريحي يمنح للمكلف بالضريبة بالتصريح بمداخله من تلقاء نفسه، لهذا تعتبر الرقابة البعدية على هذه التصريحات لازمة لأنها قد تكون غير صحيحة وخاطئة سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التملص من دفع الضريبة أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا يلزم بتصريح و دفع مستحقاته الجبائية لدى قابض الضرائب و الإدارة الجبائية تتمتع بقوة القانون بصلاحيات الرقابة على تصريحات المكلفين بالضريبة و من هنا سنتناول في الفصل الأول الرقابة الجبائية و ذلك من خلال مبحثين:

المبحث الأول ماهية الرقابة الجبائية والمبحث الثاني الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.

### المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية

من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري أنه نظام يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه، لأجل التأكد من صحة و مصداقية التصريحات ولذلك فإن المصالح الجبائية تباشر عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح، طبقا لمواد ونصوص قانونية من خلال هذا المبحث سأنتقل الى مطلبين:

المطلب الأول ماهية الرقابة الجبائية أما فيما يخص المطلب الثاني أشكال الرقابة الجبائية.

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

في هذا المطلب سنتناول ثلاثة فروع، الفرع الأول تعريف الرقابة الجبائية و الفرع الثاني أهداف الرقابة الجبائية أما الفرع الثالث أسباب الرقابة الجبائية.

### الفرع الأول : تعريف الرقابة الجبائية.

لم يعرف المشرع الرقابة الجبائية بمفهومها النظري ، لكنه حدد ضوابطها و حول صلاحياتها للمؤسسات الكفيلة بذلك<sup>1</sup> نص المشرع على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بقوله:

" تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتأوه.

كما يمكنها ان تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها."<sup>2</sup>

غير أن هناك عدة تعاريف للرقابة الجبائية منها :

<sup>1</sup> - العيدصالحى ، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية ( الانظمة الجبائية- الرقابة الجبائية- المنازعات الجبائية ) ، ط2، دار هومه ، بوزريعة (الجزائر)، 2006، ص32.

<sup>2</sup> - المادة 18 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2017 المعدل و المتمم لقانون المالية لسنة 2017.

تعرف على انها:

"الرقابة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة و مقارنتها بالحاسبة".

او كما تعرف:

"الرقابة الجبائية لا تتحقق الا عن طريق الاطلاع على جميع الملفات و الوثائق، المتعلقة بنشاط المكلفين بالضريبة حيث أن حق الاطلاع الذي يمنحه التشريع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية بصورة مباشرة على كافة الوثائق المتعلقة بالمكلفين بالضريبة يحث حق الاطلاع يفيد في التعريف على حقيقة المركز المالي المكلف بالضريبة من أجل التوصل الى تقديم صحيح لأوعية الضرائب و تمكين الإجارة من ربط الضريبة على النحو الصحيح و إثباتهم المخالفات المرتكب مملصا من الضريبة"<sup>1</sup>.

وتعرف ايضا:

".....إنها فحص لتصريحات و كل سجلات ووثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء أكانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية".  
علاوة على ذلك اعتبرها بعض الفقهاء ان:

"الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي و التحقيق من هذا المحتوى مع الإثبات و التصريحات المقدمة"<sup>2</sup>.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن أستخلص بأن الرقابة الجبائية هي عبارة عن مجموعة من العمليات و الإجراءات التي تهدف إلى مراجعة ومتابعة التصريحات الجبائية للمكلف الضريبة ، و التحرك السريع للقضاء عليها بفاعلية دائمة تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب و الغش الضريبي و تحقيق العدالة الضريبية.

<sup>1</sup> - منصور بن عمارة، اجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، د ط، دار هومو للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص13.

<sup>2</sup> - بوعلام و لحي، النحو اطار مفتوح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية والدولية و الحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص6.

### الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

تشكل عملية التحقيق الجبائي هدفا أساسيا بالنسبة لإدارة الضرائب والتي تعمل على مراقبة صحة التصريحات، وذلك لتحقيق أهدافها التي يمكن تقسيمها إلى نوعين:

#### أولا: الاهداف العامة

يمكن تقسيم اهداف الى ثلاث نقاط:

#### ✓ قمع التملص الجبائي:

يجب أن تعمل الرقابة على اكتشاف الاشخاص المنحرفين، ومنه فكل شخص سواء كان طبيعي او معنوي اذا ما حقق دخل أو ربح، عليه دفع الضريبة. وفي حالة عدم الانتظام، فالرقابة الجبائية تقوم بتعديل وضعيته.

#### ✓ قمع التهرب الضريبي:

بهدف الوصول إلى مكاسب جبائية يلجأ المكلفون بالضريبة إلى أعمال غير شرعية، بالقيام بتصريحات كاذبة بغرض تخفيض القاعدة الخاضعة للضريبة، لهذا فالرقابة تعمل في هذا الاطار على تقوم هؤلاء الأشخاص او المكلفين، وهذا بفضل حق الرقابة الممنوح للإدارة الجبائية.

#### ✓ حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة:

هذا الهدف يشكل مؤشر لنجاح او فشل الادرة الجبائية في تحقيق المهمة التي اسندت اليها<sup>1</sup>.

#### ثانيا: الاهداف الخاصة:

وضعت الإدارة الجبائية الجزائرية عدد معين من الأهداف المهنية الخاصة والمتمثلة في:

<sup>1</sup>- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي (من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجزائري والمقارن)، د ط، دار الهدى للنشر والتوزيع، عين ميلة (الجزائر)، ص22.

### ✓ التأكد من التصريحات الجبائية:

لتحقيق هذا الهدف تستعمل وسائل مختلفة:

سواء عن طريق تدخل مصالح الرقابة، والتي تعمل في هذا المستوى على:

- اكتشاف الاشخاص الذين يمارسون نشاطات خاضعة للضريبة يصرحون بها ودعوتهم إلى تعديل وضعيتهم؛

- ملاحقة المكلفين بالضريبة الذين لا يودعون تصريحاتهم الجبائية في الآجال القانونية؛

- سواء عن طريق معرفة وتمييز المكلفين بالضريبة، عن طريق الاتصال بمختلف الهيئات والمؤسسات.

### ✓ التحقق من دقة وصحة التصريحات المودعة من طرف المكلفين، وذلك بتطبيق نوعين من الرقابة:

- التحقيق في الوثائق والمستندات المحاسبية؛

- التحقيق على اساس المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي، مثل: مداخيل الاموال المنقولة، المداخيل العقارية،... الخ.

### ✓ ضمان متابعة المكاسب الجبائية:

قدر التشريع الجبائي الجزائري عدد معين من المكاسب الجبائية والمالية في إطار ترقية الاستثمارات<sup>1</sup>.

في الواقع، فان الغاية المرجوة الوصول اليها في اطار تحقيق هذه الاهداف العامة والخاصة، هو ضمان تغطية الديون الجبائية المسجلة لصالح الخزينة العمومية، وكذا دفع المستحقات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص23.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص24.

### الفرع الثالث: أسباب الرقابة الجبائية:

وجد سبيان رئيسيا لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين و هما كالتالي:

#### أولا: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية.

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابع النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة و يصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبه و ضمان مصداقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة .

#### ثانيا: الرقابة الجبائية كوسيلة مكافحة الغش الضريبي .

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة الى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق و الأساليب الشرعية و غير الشرعية، و هي ما يعرف بظاهرة الغش و التهرب الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدلسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية و التي تمتلك سلطات و صلاحيات واسعة تمارسها، و ذلك عن طريق تقنيات مختلفة و متعددة و على مختلف أصناف المكلفين و التي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: اشكال الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الادارة الجبائية وبالتالي المراقبة الجبائية ماهي إلا مجموعة الاجراءات المعترف بها من طرف المشرع، والتي تهدف الى التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة.

وبالإضافة الى ذلك فان من الناحية العملية، تشكل الرقابة للإدارة الجبائية فحص انسجام التصريحات ومقارنتها مع المحاسبة والوثائق المثبتة للحقيقة الاقتصادية والمالية والطبيعية<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، ط1، مطبعة مزاور للطباعة والنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2009، ص11.

<sup>2</sup>- نفس المرجع، ص12.

وللرقابة الجبائية عدة أشكال يجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها والتي تتمثل في ثلاثة أشكال متتابعة ومتكاملة هي<sup>1</sup>:

### الفرع الاول: الرقابة الشكلية.

تعتبر الرقابة الشكلية أو عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية حيث تتم بصفة عامة سنويا تهدف إلى تحقيق من هوية وعنوان المكلف وكذا مختلف العناصر المتداخلة في تحديد الوعاء الضريبي، تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاص بالضريبة، تعد كمرحلة تمهيدية وخطوة أولى وهي تشكل:

- ✓ تصحيح الأخطاء المادية المحتملة والمثبتة على التصريحات (أخطاء الجمع ، أخطاء الترحيل ... ) مع عدم إجراء اي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات والمعلومات التي تملكها الإدارة .
- ✓ هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على كيفية التي تم ملء هذه التصريحات أي ان هذه التصريحات تهدف إلى النظر في الشكل الذي جاء به التصريحات التي تتم معاينتها في المرحلة الثانية دون تصحيح ما صرح به المكلف أي أن العملية لا تعد وان تكون سوى فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.
- ✓ كذلك تهدف إلى التأكد من هوية وعنوان المكلف بالضريبة.
- ✓ كشف المعلومات أو العناصر المهملة وتكليف في حالة الاستحقاق المكلف بالضريبة بتصحيح هذه الإغفالات.

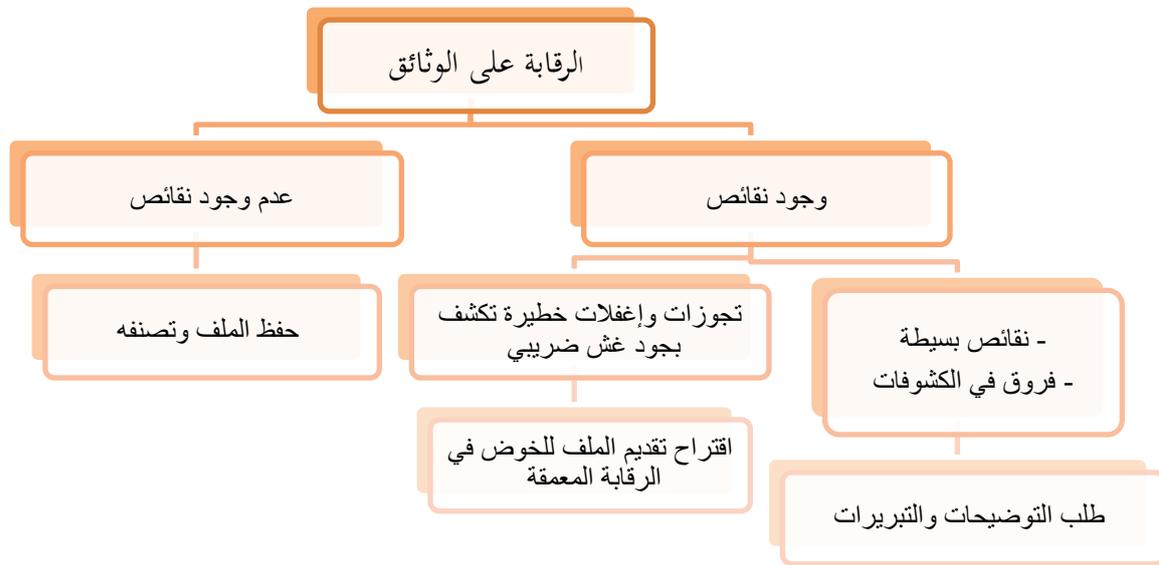
### الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق.

الرقابة على الوثائق هي عكس الرقابة الشكلية وتعتبر المرحلة الثانية من مراحل الرقابة العامة، إذ من خلال هذا النوع من أنواع الرقابة يتم إجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية من طرف المكلفين بالضريبة، ويتم مقارنة هذه التصريحات مع مختلف الوثائق والإثباتات المقدمة او الموجودة لدى مفتشية الضرائب عن المكلف لقد تناول المشرع الضريبي الجزائري هذا النوع من الرقابة وأقر أن الإدارة الضريبة لها صلاحية مراقبة التصريحات والمستندات المقدمة لغرض فرض الضريبة ويحق للمفتش الذي يقوم بهذه الرقابة أن يطلب من المكلف تقديم التوضيحات والتبريرات وله الحق في دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالتصريحات والبيانات والعمليات موضوع الرقابة .

<sup>1</sup> - مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، ط1، دار قرطبة للطباعة والنشر، الجزائر، 2004، ص45.

من خلال هذا النوع من الرقابة يتم اعداد قائمة المكلفين الذين سيعرضون للرقابة المعمقة .  
 إن اخضاع المكلف للرقابة على الوثائق ينتج لنا احدى ثلاث احتمالات، فإما يتم حفظ الملف وذلك نظرا لتطابق التصريحات وعدم وجود تجاوزات، أما الحالة الثانية فهي حالة اكتشاف بعض النقائص الموجودة والتي من خلالها طلب التبريرات والتوضيحات اللازمة من طرف المكلف، أما الحالة الثانية والتي بموجبها يتم إقتراح خضوع الملف للرقابة المعمقة نتيجة وجود تجاوزات خطيرة تؤكد وتؤشر لوجود تهرب ضريبي، والحالات الثلاثة على الوثائق يمكن ترجمتها من خلال الشكل الموالي<sup>1</sup>.

الشكل رقم 01: خطوات الرقابة على الوثائق



المصدر: من اعداد الباحثة

الفرع الثالث: الرقابة بعين المكان

تخرج ادارة الضرائب عن اطارها الضيق ممارستها للرقابة بعين المكان، حيث ينتقل اعوان الضرائب الذين يشترط فيهم على الاقل رتبة مراقب، الى مكان مزاوله المكلف بالضريبة لنشاطه من اجل اجراء معاينات ميدانية للتأكد من صحة

<sup>1</sup> - يوسف قاشي ، المنازعات الجبائية، محاضرات السنة الاولى ماستر، محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند اولحاج (البويرة)، 2014-2015، ص 56.

ونزاهة المعلومات الموجودة في التصريحات المقدمة للإدارة الجبائية، ففي هذه الحالة يقوم المحققون بفحص الدفاتر والسجلات وجميع الوثائق المحاسبية التي حررت من طرف المكلف بالضريبة او من طرف غيره والمتعلقة بنشاطه وزيادة الى تفحصهم للملفات الخاضعة لحق التقادم والمنصوص عليها قانونا، وتعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من سابقتها نظرا لما تحققه من معاناة لما هو على ارض الواقع، وهو الشيء الذي ادى بالمشروع الى تكريسها في شكلين يتمثلان في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.<sup>1</sup>

**اولا : التحقيق المحاسبي:**

نصت عليه المادة 20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>. مجمل العمليات التي تتمثل في الفحص في عين المكان للمحاسبة والوثائق المحاسبية الأخرى للمؤسسة، أو للشركة أو مواجهتها بالتصريحات المكتتبة وكشوفات الربط الخارجية وبطاقات المعلومات أن وجدت، وكذا المعاينات المادية التي يجريها المحقق، وهذه الرقابة يمكن ان تكون عامة تركز على مجمل الضرائب والرسوم او خاصة بالتركيز على ضريبة أو رسم معين.

**ثانيا: المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية:**

نصت عليها المادة 21 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>3</sup> وهي مجمل عمليات البحث والتفتيش المعمق بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخليل المصرح بها من قبل المكلف مقارنة مع ما لدى المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات عنه، وتتعلق بجميع المكلفين الخاضعين للضريبة حيث يمكن لمسير مؤسسة فردية أن يخضع الى:

✓ مراقبة المحاسبة فيما يخص نشاط المهني.

<sup>1</sup> - فضيل كوسة، الدعوى الضريبة وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د ط، دار هومو للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص171.

<sup>2</sup> - " يمكن لأعوان الادارة الجبائية اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية الى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة .

يجب ان يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة او في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانونا من طرف المصلحة."

<sup>3</sup> - " يمكن لأعوان الادارة الجبائية ان بشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة لأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر ام لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بمده الضريبة . وفي هذا التحقيق ، يتأكد الاعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخليل المصرح بها من جهة والدمة او الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة اعضاء المقر الجبائي، من جهة اخرى، وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة . ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، ووجود أنشطة او مداخليل متملصة من الضريبة ."

ومراقبة معمقة بصفة شخص طبيعي<sup>1</sup>.

### ✓ المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أداة لحماية المال العام على اساس المداخيل الضريبية تعد من أهم مداخيل الخزينة العمومية لذلك نجد أن القانون الجبائي حدد الإطار التنظيمي والتشريعي للرقابة الجبائية، حيث اعطى للإدارة الضريبية جملة من السلطات والصلاحيات قصد القيام بمهامها في مجال الرقابة الجبائية حيث أن الرقابة الجبائية شهدت تطورا كبيرا اثر الإصلاحات الجبائية التي عرفها النظام الضريبي الجزائري سنة 1992 من خلال تطوير واصلاح هياكل الادارة الجبائية اضافة إلى استحداث وأنواع جديدة انطلاقا من سنة 1998 سعيا لتطوير اليات الرقابة الجبائية وتدعيمها في مكافحة الغش والتهرب الضريبي .

حيث سنتناول هذا المبحث في مطلبين المطلب الأول الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية أما فيما يخص المطلب الثاني الإطار القانوني للرقابة الجبائية.

### المطلب الأول: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

سعت الدولة الى تنظيم وتطوير اجهزة وهياكل الرقابة الجبائية لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية كما انها تعد أداة لمكافحة الغش الضريبي وهي مهمة قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية، فهذه المهمة ليست سهلة لذلك عليها ان تفرض وجودها عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الإحصاء والمتابعة وعمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الاتصال مع المصالح الاخرى ولا يمكن لها ان تقوم بكل هذه المهام إذا لم تكن مهيكلة بشكل جيد. ومن خلال هذا المطلب سنتناول فرعين الفرع الأول هياكل الرقابة الجبائية الفرع الثاني الاطار البشري للرقابة الجبائية.

### الفرع الاول: هياكل الرقابة الجبائية

تتفرع عن هياكل الرقابة الجبائية مجموعة من الهيئات والمصالح المتمثلة فيما يلي:

<sup>1</sup> - مصطفى عوادي، المرجع السابق، ص 14.

1- المصالح المركزية:

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات (DRV)<sup>1</sup>، وهي مصلحة لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني.

تتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV) وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الاولى من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 13-07-98 على احداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب وتضم:

- ✓ المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية؛
- ✓ المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
- ✓ المديرية الفرعية للمقاييس والاجراءات.

2- المصالح الغير مركزية:

وتسمى ايضا المصالح الخارجية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الادارة المركزية ونقصد بها<sup>2</sup>:

- ✓ المديريات الجهوية للضرائب (DRI)؛
- ✓ المديريات الولائية للضرائب؛
- ✓ المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات؛
- ✓ مفتشيات الضرائب؛
- ✓ قبضات الضرائب؛
- ✓ مديرية كبيريات المؤسسات (DGE).

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995 المعدل و المتمم بموجب المرسوم 98-228 المؤرخ في 13-07-1998، المتعلق بإحداث مديرية البحث والمراجعات، جريدة رسمية عدد 51 سنة 1998.

<sup>2</sup> - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في شعبان عام 1411 الموافق 23 فبراير سنة 1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 64 سنة 2002.

أ- المديرية الجهوية للضرائب:

يصل عدد المديريات الجهوية للضرائب الى تسعة (09) وتغطي مجمل القطر الوطني وتنظيمها محدد بالمرسوم رقم 91-60 بتاريخ 23 فيفري 1991 (المعدل والمتمم) وهي امتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي ودورها الاساسي يتمثل في تنشيط ومتابعة نشاطها مديريات الضرائب الولائية التي تتبع اقليمها وتضم المديريات الفرعية التالية<sup>1</sup>.

✓ المديرية الفرعية للتكوين؛

✓ المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل؛

✓ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛

✓ المديرية الفرعية للرقابة.

وهذه الاخيرة مكلفة بالفحص وتنسيق وجلب التصحيحات لازمة للنقائص والاطفاء الملحوظة خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية وتحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات، وهذه تتكون من ثلاث مكاتب هي<sup>2</sup>:

✓ مكتب متابعة برامج البحث والتحقيقات الجبائية؛

✓ مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية؛

✓ مكتب مراقبة المنازعات.

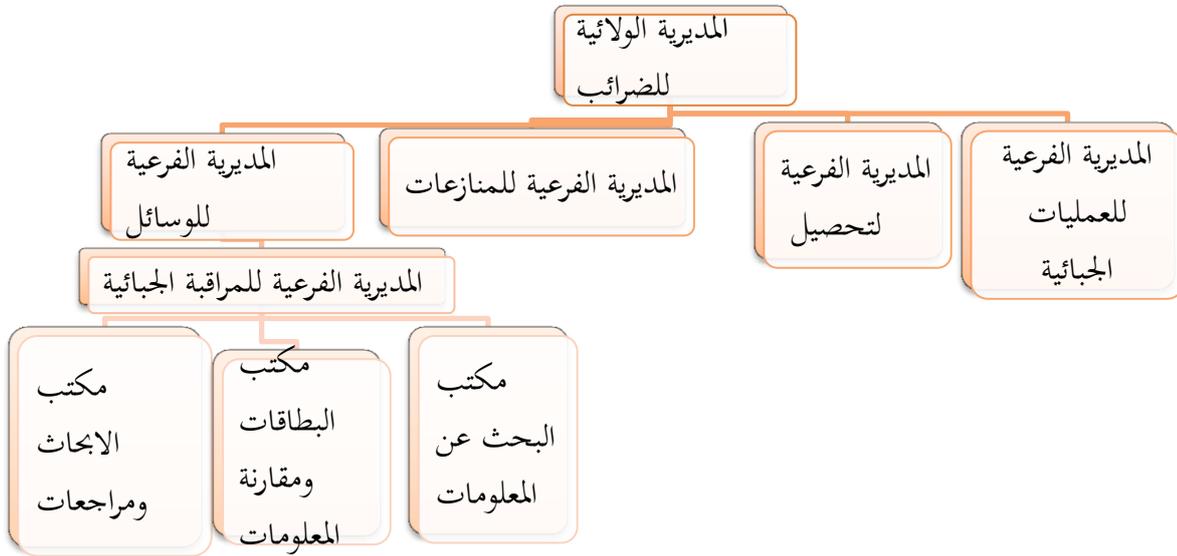
ب-المديرية الولائية للضرائب:

تتركب مديرية الضرائب الولائية من خمسة (05) مديريات فرعية وهي:

<sup>1</sup> - المادة 12 من القرار 12-07-1998 المتعلق بالمديرية الجهوية للضرائب ،جريدة رسمية عدد 79 سنة 1998.

<sup>2</sup> - المادة 24 من نفس القرار .

الشكل رقم 2: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



#### المصدر: من اعداد الباحثة

حيث يكلف البحث عن المعلومات الجبائية كما يلي:

- ✓ اعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية والادارات والاجهزة المحلية والادارات والاجهزة والمؤسسات والاشخاص الذين من المحتمل ان تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن تم تأسيس وعاء الضريبة او تحصيلها؛
- ✓ برمجة التدخلات التي سيحريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجميع المعلومات وارسالها الى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات؛
- ✓ برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختلطة قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على اجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها الى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات؛
- ✓ تقييم أنشطة المكتب و المفتشيات في هذا الاطار وتقديم الإقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

ويكلف مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات بما يأتي<sup>1</sup>:

- ✓ تسيير البطاقيات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها؛
- ✓ حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم مستخلص ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول بهما؛
- ✓ تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية باستغلالها؛
- ✓ تنظيم استغلال جداول المكلفين وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات؛
- ✓ تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية حفظ المعلومات واستغلالها ومراقبة استعمالها بينما يكلف مكتب المراجعات الجبائية ما يلي<sup>2</sup>:
- ✓ احداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسة والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل ان يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقرها الإدارة المركزية؛
- ✓ برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا ومتابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة؛
- ✓ متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر عند اجراء هذه الفرق لتدخلاتها، عن احترام التشريع والتنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والحفاظة على مصالح الخزينة؛
- ✓ السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والارسال المنتظم لتقارير المراجعة الى الادارة المركزية؛
- ✓ برمجة عمليات مراقبة الاسعار المصرح بها عند ابرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية وعناصر المحلات التجارية والاسهم وحصص الشركة وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراء التسجيل.

وتتم هذه المراقبات في حدود اقليم الولاية وعندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب.

<sup>1</sup> - المادة 54 من نفس القرار السابق.

<sup>2</sup> - المادة 55 من نفس القرار السابق.

(ج) - المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات:

يوجد ثلاث (03) مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على مستوى الوطن وهي الجزائر، وهران، قسنطينة وهذه المصالح تقوم بما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ تنفيذ برامج التنفيذ والبحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداحيل التي تضبطها مديرية الابحاث والمراجعات واعداد الاحصائيات الازمة؛
- ✓ ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
- ✓ دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي؛
- ✓ تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الاشغال المتعلقة بها وتقييمها الدوري؛
- ✓ الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة.

تقسم المهام بين مصالح الأبحاث والمراجعات والمديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات على مستوى المديرية الولائية للضرائب بناء على اهمية رقم المؤسسات الخاضعة للرقابة، اي تلك التي تحقق رقم اعمال سنوي يتجاوز(2) مليون دينار جزائري بالنسبة لأنشطة الانتاج او التجارة و(1) مليون دينار جزائري بالنسبة لمؤدي الخدمات الذين يتبعون مصالح الأبحاث والمراجعات، وفي المقابل تلك التي تحقق ارقام اعمال لا تتجاوز الحدود المذكورة يتبعون للمصالح المحلية للأبحاث والمراجعات.

(د) - المديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات:

تبعاً للمادة 26 مكرر من القرار 009 بتاريخ 13 جانفي 1998 بالإضافة الى مصالح الابحاث والمراجعات، تحدث مديرية الابحاث والمراجعات (DRV) وتنقسم كالتالي:

(د1) - المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية :

وتتكون من ثلاث مكاتب وهي:

- ✓ مكتب التنظيم ودفع البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ؛
- ✓ مكتب الملفات؛
- ✓ مكتب الأبحاث والتحقيقات

<sup>1</sup> - المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

وهي مكلفة ب<sup>1</sup>:

✓ تحديد العمليات الدائمة لإنجازها من قبل المصالح الجبائية من اجل جمع واستعمال وحفظ والرقابة على المعلومة الجبائية.

✓ برمجة واجراء في اي نقطة على مستوى القطر الوطني كل عمليات التحقيق والبحث المرتبطة بالمراقبات الجبائية.

د2- المديرية الفرعية للبرمجة :

وتنقسم الى ثلاث مكاتب وهي :

✓ مكتب برمجة المراقبات المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية ومراقبة الاسعار والتقديرات؛

✓ مكتب برمجة مراقبة المحاسبة؛

✓ مكتب الاحصائيات والتلخيصات.

وهذه المصالح مكلفة ب<sup>2</sup>:

✓ اعداد الوسائل التي تسمح بضمان افضل اختيار للمراقبات الجبائية سواء فيما يخص مراقبة المحاسبة والتقديرات العقارية او المراقبات المعمقة للوضعية الجبائية؛

✓ ضمان وضع ومتابعة تنفيذ البرامج المسطرة وتعديل الاحصائيات دوريا؛

✓ متابعة نشاط الفرق المكلفة بإنجاز برامج الرقابة المسطرة وتقييم المردود؛

✓ السهر على احترام القواعد والإجراءات التي تمخضت من عمليات الرقابة.

د3- المديرية الفرعية للنماذج والاجراءات:

وتتركب الى ثلاثة مكاتب وهي:

✓ مكتب المعايير والغش؛

✓ مكتب الاجراءات والتوثيق؛

✓ مكتب تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي.

<sup>1</sup> - المادة 26 مكرر من القرار 1998 /009 المؤرخ في 13-01-1998.

<sup>2</sup> - المادة 26 مكرر من نفس القرار السابق.

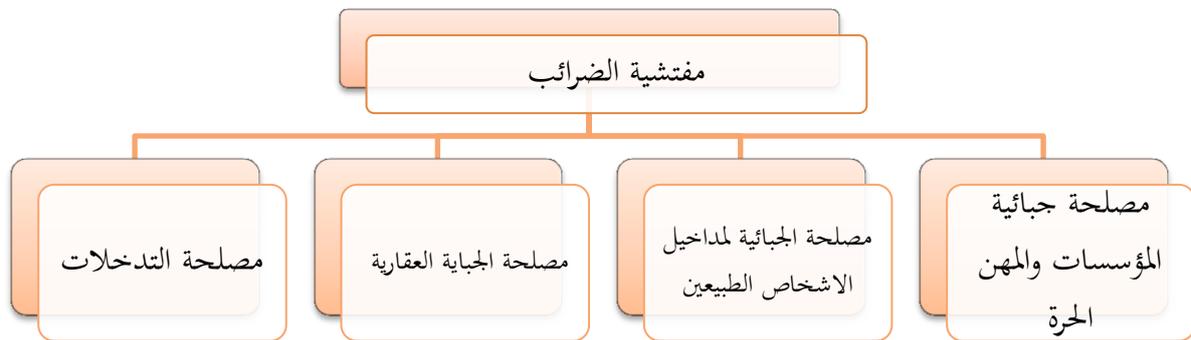
وهي مكلفة ب<sup>1</sup>:

- ✓ اعدا المعايير والاجراءات التي يجب أن تستعمل عند تنفيذ عمليات التحقيق في المحاسبة ومراقبة اسعار والتقديرات والمراقبة الجبائية الشخصية؛
- ✓ لعمل على نمذجة ومجالسة الاجراءات المتخذة في مختلف عمليات الرقابة الممارسة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومصالح الابحاث والمراجعات؛
- ✓ تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي وممارسته التدلسية مع اليرادات الاخرى والمؤسسات المكلفة بهذه المهام<sup>2</sup>.

(هـ) - مفتشيات الضرائب:

إن انشاء المفتشيات المتعددة المنصوص عليها في الامر رقم 91-60 بتاريخ 23 فيفري 91 والذي بدأ في تنفيذه سنة 1994 حيث تنص المادة 12 تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية واستغلالها، ومراقبة التصريحات واصدار الجداول الضريبة وكشوف العائدات وتنفيذ عمليات التسجيل<sup>3</sup>، وتشكل المفتشية حجز الاساس في تنظيم الادارة الجبائية فيما يخص الرقابة والعنصر الأكثر اهمية وهي تنقسم الى:

### الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي العام لمديرية الضرائب



المصدر: من اعداد الباحثة

<sup>1</sup> - المادة 27 مكرر من نفس القرار السابق.

<sup>2</sup> - المادة 26 مكرر 05 من نفس القرار السابق.

<sup>3</sup> - المادة 12 من الامر 91-60 المؤرخ في 23-02-1991، المتعلق بمفتشية الضرائب، جريدة رسمية 09 سنة 1991.

إعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (تصريحات، شهرية، سنوية، خاصة)، وفي حال وجود الخطأ والنسيان أو نقائص ملحوظة تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناء على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط وبطاقات المعلومات.

(و) - قبضات الضرائب.

تنقسم مصالح التحصيل الى قسمين هما<sup>1</sup>:

✓ قبضة تحصيل الضرائب؛

✓ قبضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

وتهدف هذه القابضات الى دعم التنسيق مع مصالح الوعاء وكذا التحصيل القسري<sup>2</sup>.

الفرع الثاني: الهياكل الجديدة المستحدثة للإدارة الجبائية.

بهدف مواكبة التطورات الحديثة، والتحكم بشكل فعال في تسيير المكلفين بالضريبة قامت الادارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة سواء على المستوى التشريعي او التنظيمي، وتبعاً لمخطط عصرنة الادارة الجبائية، الذي انتهجته المديرية العامة للضرائب، ومن اجل الوصول الى وضع نظام جبائي فعال ومتكيف مع المحيط الاقتصادي والاجتماعي، هذه الاخيرة بوضع عدد من النشاطات التي تهدف الى تحقيق الاصلاح الجبائي، ووضع مشاريع انشاء هياكل جديدة ابتدأت منذ سنة 2002<sup>3</sup>.

اولا: مديرية كبريات المؤسسات:

انشأت مديرية كبريات المؤسسات (DGE) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303-2002 المؤرخ في 28-09-2002 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494-2005 المؤرخ في 26-12-2005 ولها صلاحيات على المستوى الوطني

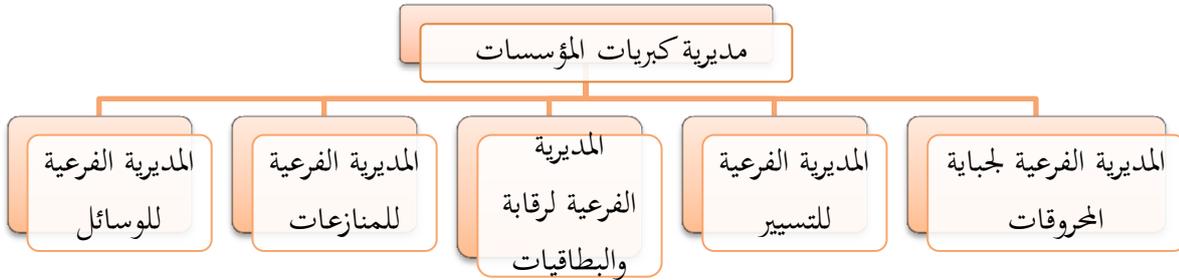
<sup>1</sup> - المادة 28 مكرر من القرار 09-1998 المؤرخ في 13-01-1998.

<sup>2</sup> - المادة 29 مكرر من نفس القرار السابق.

<sup>3</sup> - مصطفى عوادي، المرجع السابق، ص 43.

، ومكلفة بتسيير كل المهام معا وهي الوعاء والتحصيل والرقابة والمنازعات<sup>1</sup> وتتكون من 05 مديريات فرعية وهي<sup>2</sup> :

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من اعداد الباحثة

والمكلفون الخاضعون لهذه المديرية هم :

- ✓ الاشخاص المعنويين او تجمعات الاشخاص المعنويين المشكلة بقوة القانون او فعليا والعاملة في ميدان المحروقات ،وكذا الشركات التابعة لها كما تنص عليه احكام القانون رقم 86-14 المؤرخ في 19 اوت 1986 والمتعلقة بأعمال التنقيب والمحروقات واستغلالها ونقلها بالأنايب ،المعدل والمتمم ،وكذا النشاطات الملحقة بها ،
- ✓ شركات رؤوس الاموال وشركات الاشخاص التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الاموال المنصوص عليها في المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والتي يساوي أو يفوق رقم اعمالها في نهاية السنة المالية مائة مليون دينار(0 100.000.000 دج)<sup>3</sup>؛
- ✓ تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون او فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد اعضائها مائة مليون دينار جزائري ( 100.000.000 دج)؛
- ✓ الشركات المقيمة في الجزائر والعضوة في التجمعات الاجنبية وكذا الشركات التي ليست لها اقامة مهنية في الجزائر كما هو منصوص عليه في المادة 156-1 من ق. م. و ر. م.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - المادة 03 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

<sup>2</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 05-494 الممضي في 26-12-2005 المعدل والمتمم المرسوم التنفيذي رقم 91 المؤرخ في شعبان 1411 الموافق 23-02-1991-

الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 84 مؤرخة في 29-12-2005 ص 16.

<sup>3</sup> - المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

<sup>4</sup> - مصطفى عوادي، المرجع السابق، ص 44.

### أ)- أهداف انشاء مديرية كبريات المؤسسات:

تتركز القدرة الجبائية الجزائرية في عدد محدود من المؤسسات والتي تعتبر مؤسسات كبرى حيث تعد مراقبة احترامها للالتزامات الضريبية أمرا جوهريا بالنسبة للخزينة العمومية (تحوذ على ما يقارب 70 من الإيرادات الجبائية، ويسمح بتجميع ملفات هذه المؤسسات داخل مديرية كبريات المؤسسات من ان تتحكم المديرية العامة للضرائب (DGI) بسرعة في الحصة الاضخم من الإيرادات الجبائية، عن طريق تحسين نجعتها وفعاليتها في مجال تسيير اهم الملفات الجبائية وكذا متابعتها من اجل التقليل من الغش الضريبي.

### أ1)- تحسين الخدمات التي يتلقاها متعاملي الادارة الجبائية:

إن تجميع المهام الجبائية الاساسية (الاعلام والخدمات-التسيير-المراقبة-التحصيل والمنازعات) تحت سلطة مدير كبريات المؤسسات يعد في ذاته عامل عصرنه، بالإضافة الى تبسيط الاجراءات الادارية، وهو يسهل العلاقة بين الادارة والمؤسسات الكبرى، كما ان مديرية كبريات المؤسسات بصفتها المخاطب الوحيد لهذا النوع من المكلفين، ستمكن من ضمان تطبيق التشريع الجبائي على متعاملين متحمسين للخلافات حول تفسير التشريع الجبائي والخلافات الناجمة عن التشتت الجغرافي الحالي للمفتشيات، وتركيز تسيير الملفات المعقدة في مكان واحد، فان مديرية كبريات المؤسسات تساهم بشكل كبير في تحسين كفاءات الاعوان العاملين فيها.

ومن خلال اعتماد مسعى ديناميكي يسمح بالتعرف على استعلامات المكلفين، ان مديرية كبريات المؤسسات تعمل على تحسين صلاحية المعلومات المقدمة ستخدم بصفة افضل الاقتصاديين الذين يتبعون<sup>1</sup>.

### أ2)-تحديث الاجراءات:

إن انشاء مديرية كبريات المؤسسات هي الخطوة الاولى نحو عصرنه المديرية العامة للضرائب، وتتخذ هذه العصرنه في تنظيم جديد للمهام الجبائية وفي تبسيط الاجراءات، بحيث ان مديرية كبريات المؤسسات تمثل موقعا نموذجيا لتطوير المناهج والتطبيقات الجديدة.

إن تطور نظام مدمج لتسيير الضرائب ضمن مديرية كبريات المؤسسات يمنح للمستعملين وللمختصين في الاعلام الالي العاملين بالمديرية العامة للضرائب.

<sup>1</sup> - مصطفى عوادي، المرجع السابق، ص45.

بتحسين المعارف و التجربة الضرورية لكي يطبق تدريجيا المخطط التوجيهي المعلوماتي لكافة المصالح الجبائية بدءا بإدخال الاعلام الالي.

### أ3- تسيير جباية المحروقات:

مع البدء في تطبيق قانو المحروقات ، والذي ينظم نشاطات إنتاج المحروقات لاسيما بإحداث وكالة النفط موازاة مع ذلك فقد تم إنشاء فوري لمديرية الجبائية البترولية داخل مديرية كبريات المؤسسات ، ولذلك فإن تسيير الملف الجبائي لشركة سوناطراك والمتعاملين الاخرون في قطاع المحروقات والمناجم يتم في مديرية كبريات المؤسسات ، وسيسمح هذا التغيير بتحسين تسيير الملفات الجبائية للشركات البترولية والشبه البترولية والمنجمية.

### ب- مهام مديرية كبريات المؤسسات:

وتكلف مديرية كبريات المؤسسات بالمهام التالية<sup>1</sup>:

#### ب1- في مجال الوعاء

- ✓ مسك الملف الجبائي لكل ملف بالضرورية؛
- ✓ البحث عن المعلومة الجبائية وجمعها واستغلالها؛
- ✓ إعداد وانجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى المكلفين وتقييم نتائجها؛
- ✓ اصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الالغاء او التخفيض للضرورية وتنفيذ عمليات التسجيل والطابع ومعاينة ذلك والمصادقة عليها؛
- ✓ منح الاعتمادات لصالح المكلفين المستفيدين من نظام المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة حسب شروط المنصوص عليها في التشريع العمول به؛
- ✓ التحقيق في التظلمات والشكايات ومعالجتها وضمن متابعة المنازعات الادرية والقضائية<sup>2</sup>؛
- ✓ تحليل عمليات تسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل التدابير من شأنه تحسين عملها.

<sup>1</sup> - المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002 .

<sup>2</sup> - مصطفى عوادي، المرجع السابق، ص46.

### ب(2)- في مجال التحصيل

- ✓ التكفل بالجداول وسندات الايرادات وتحصيل الضرائب والرسوم؛
- ✓ المراقبة المسبقة وتصفية حساب التسيير؛
- ✓ متابعة المنازعات الادارية والقضائية وتسيير الرسم على القيمة المضافة؛
- ✓ التموين والطواع ومسك محاسبتها؛
- ✓ تحليل عمليات للتحصيل وتقييمها وضبط خلاصتها واقتراح كل تدبير من شأنه تحسين عملها.

### 2)-مراكز الضرائب:

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركز الاحصائيات، وبرمجة المراقبة الجبائية والاعمال المتنازعة التي تتجاوز سلطة رئيسها.

### أ)- دور مراكز الضرائب:

إن إنشاء مراكز الضرائب يستجيب إلى ضرورة تحسين عملية التسيير ومراقبة المكلفين ذوي الاهمية المتوسطة والدين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات حيث تقوم بأعمال التقييم ومتابعة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة واعمال التحصيل لهذه الفئة من المكلفين<sup>1</sup>.

### ب)- أصناف مراكز الضرائب:

تبعاً لمعيار عدد الملفات قسمت مراكز الضرائب ال ثلاث اصناف وهي:

الصنف 1- لعدد الملفات أكثر من 8.000 ملف؛

الصنف 2- لعدد الملفات أكثر من 4.000 الى 8.000 ملف؛

الصنف 3- اقل من 4.000 ملف.

### ج)- صلاحيات مراكز الضرائب:

تخص مراكز الضرائب بمتابعة المكلفين (شركات واشخاص طبيعيين ) المتعلقين بالنظام الحقيقي لفرض الضريبة (باستثناء الذين يتبعون مديرية كبريات المؤسسات ) وكذلك المهن الحرة ، والاختصاص الاقليمي يكون على مستوى

<sup>1</sup> - مصطفى عوادي، المرجع السابق، ص، 47 .

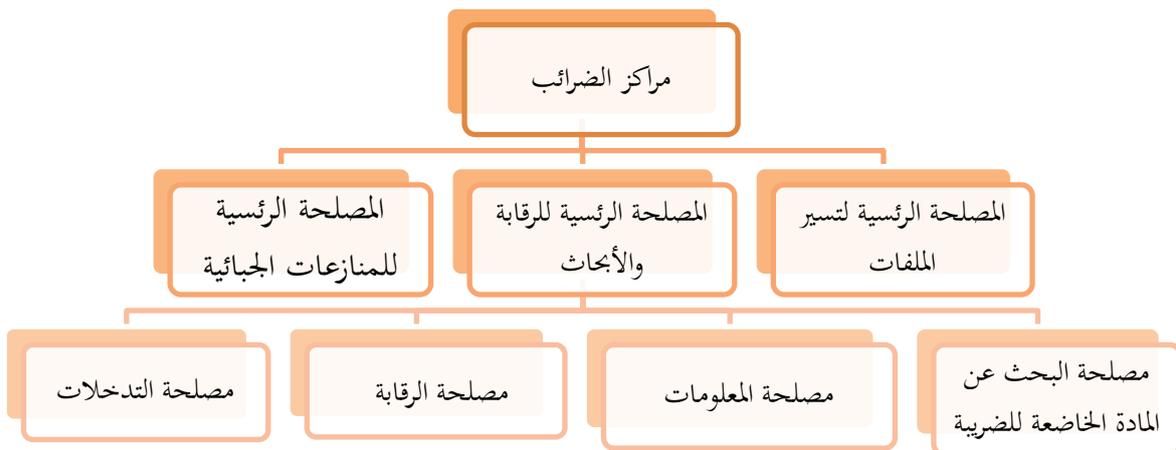
الولاية ماعدا في التجمعات الحضرية الكبرى او عدد الملفات يتجاوز 12000 ملف حيث يتم انشاء في هذه الحالة عدد مراكز ضرائب ويكمن لها ان تقوم بإنشاء مراكز تسيير تابعة لها بهدف تجنب تعدد مراكز الضرائب الصغيرة الحجم في منطقة واحدة.

(د) - الضرائب المسيرة من قبل مراكز الضرائب:

مراكز الضرائب تسيير مجمل الضرائب المتعلقة بمجالها الاقليمي على اساس ملف واحد لكل ملف ، يجمع كل المعلومات المتعلقة بالملف، باستثناء الرسم العقاري الذي يبقى الى غاية انشاء مصالح عقارية مختصة تسيير من قبل مفتشيات خاصة، وفي هذا الاطار شرع في اقامة نظام تصريحي وحيد ومركز لمجمل الاعمال لكل المؤسسات لدى المقر او المركز الرئيسي للمؤسسة ، وبالنسبة للمكلفين الصغار يرنخص لهم بإيداع تصريحاتهم الفصلية بتواريخ محددة لتسهيل استلامها<sup>1</sup>.

ويمكن ان نضيف ان في حالة كون المقر الجبائي لصاحب المؤسسة يقع في خارج اختصاص مركز الضرائب، فان هذا الاخير يعمل على فرض ضريبة مؤقتة بخصوص الضريبة على ارباح الشركات على اساس نتيجة النشاط أو دخل مسيري الشركات الذي يجب أن يفرض بشكل نهائي من قبل مركز الضرائب لمقر سكن المسير .

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر: من اعداد الباحثة.

<sup>1</sup> - مصطفى عوادي، المرجع السابق ، ص 48.

3- المراكز الجوية للضرائب:

تقوم المراكز الجوية للضرائب بتسيير ملفات صغار المكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية ، بالإضافة الى اقامة مراكز متخصصة في تسيير الجباية العقارية، والمعادن النفسية ، الكحول، التبغ، وكذا الجباية المحلية والفلاحية<sup>1</sup>.

يمثل اطلاق المركز الجوي للضرائب مرحلة الانتهاء برنامج عصرنة هياكل الادارة الجبائية واجراءات تسييرها الذي تم الانطلاق فيه سنة 2006 من خلال افتتاح مديرية كبيريات المؤسسات ووضع حيز العمل بعد ذلك لمراكز الضرائب .

يعتبر المركز الجوي للضرائب عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب، مخصوصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة ممثلة اساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

يهدف انشاء المركز الجوي للضرائب الذي يحل محل الهياكل المتواجدة حاليا ( المتفشيات والقبضات ) إلى ضمان تقديم أحسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تبسيط وتنسيق وعصرنة الاجراءات.

وغرار الهياكل الجديدة المنشأة حديثا كالمديرية كبيريات المؤسسات ومركز الضرائب، يمثل المركز الجوي للضرائب المتميز بنفس كيفية التظلم والتشغيل لهذه الاخيرة المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة إذا يضع تحت تصرفهم هيكل وحيد مختص ، يتولى جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المتفشيات والقبضات لتمكينهم من أداء جميع واجبتهم الجبائية<sup>2</sup>.

الفرع الثالث: الاطار البشري للرقابة الجبائية

تعتمد الادارة الضريبية على توفير الامكانيات البشرية ذات الكفاءة العالية قصد ممارسة مهام الرقابة الجبائية على أكمل وجه.

اولا: اعوان الرقابة الجبائية:

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي حول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم اتجاه الإدارة الجبائية واتجاه المكلفين بالضريبة كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته، وهي تبين صفة العون المدقق كالهوية، الرتبة وحتى الوظيفة المسندة إليها

<sup>1</sup> - نفس المرجع ، ص 49.

<sup>2</sup> موقع المديرية العامة للضرائب.-www.mfagi.gov.dz.

كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف، والموظفين المكلفين بذلك هم<sup>1</sup>:

### (1)- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية:

هو المسؤول عن الإعداد و في أحسن الظروف الممكنة لبرنامج التحقيقات الممنوحة للمصلحة وفي هذا المجال يراقب أعمال التحقيق الجبائي، كما يستقبل في بعض الحالات الممكنة للمكلفين بالضريبة لحضورهم للمجلس بصفته الممثل للإدارة أمام المكلفين، حيث يحرص على إجراء التحقيق وفقا للقانون ويرى مدى تطبيق الضمانات المخولة للمكلفين في إطار التحقيق.

بالإضافة إلى أنه يقوم بصفة دورية يجمع رؤساء وفرق التحقيق للقيام بدراسة حول الأعمال المنجزة وتقديم الملاحظات حول برنامج التحقيق المنجزة، ووضع وتقديم اقتراحات لتحسين شروط التدخلات، كما يعمل على نقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في 30 يوما بعد إرسال كل إبلاغ نهائي.

### (2)- رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات:

إن القانون يستوجب أن تكون لرئيس فرقة التحقيق رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن 6 سنوات كمحقق جبائي، ويكون رئيس فرقة التحقيق مسؤولا عن النظام العام داخل فرقته ويسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم وهو مسؤول أيضا مع المحققين على القضايا المرجحة لصالح فرقته، ويتدخل أحيانا عند أول تدخل في مناقشة نتائج التحقيق، وبصفة عامة كلما كان هناك تقييم نافع لضمان السير الحسن للأعمال في إطار ضمان تنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق أن يقوم بمهمة أحد المحققين.

### (3)- الاعوان المحققين:

حتى تتسند مهمة التحقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملين ل:

- رتبة مراقب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي، فكل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل له الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية.
- بطاقة انتداب تسلم له من المديرية العامة للضرائب تبين صفتهم<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - نبيلة ساعد، المرجع السابق، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي (دراسة حالة في مفتشية الضرائب (الاحضرية)، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والمالية وعلوم التسيير، جامعة اقلي محمد او الحاج، البويرة، 2014-2015. ص26.

<sup>2</sup> - ساعد نبيلة، المرجع السابق ص27.

### المطلب الثاني: الاطار القانوني للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة هامة لضمان مصلحة الخزينة العمومية، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة وكذلك فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الالتزامات، كما نص في المقابل على ضمانات تمنح إليهم من أجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية وهذه الأخيرة تمتلك سلطات وصلاحيات خولت لها من طرف المشرع الجبائي من اجل ضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال وبالتالي مكافحة الغش الضريبي على احسن وجه.

ومن هنا سنتناول دراسة هذا المطلب في ثلاث فروع. الفرع الاول حقوق الادارة الجبائية والفرع الثاني واجبات المكلف بالضريبة والفرع الثالث الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.

#### الفرع الاول: حقوق الادارة الجبائية

منح المشرع الجزائري حقوقا للإدارة الجبائية تسمح لها من التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيته او مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد ديون الضريبة مع ضمان تحصيلها وبهذه الحقوق يتسنى للإدارة الجبائية تحقيق غايتها وأهدافها ومن هذه الحقوق<sup>1</sup>.

#### اولا: حق الاطلاع:

حق الاطلاع هو الاداء المستعملة قبل وخلال الرقابة الجبائية، لإتمام المعلومات المحصلة خلال التحقيق في الملف او المحاسبة والتأكد من صحتها .

" يسمح حق الاطلاع لأعوان الادارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها..."<sup>2</sup>.

" يمكن حق الاطلاع الادارة الجبائية من تحصيل المعلومات من مصادر خارجية مهما كانت وسيلة حفظها وذلك قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، كما انه يعد الامكانية الشرعية المفتوحة للإدارة، وهذا للتعرف على مجمل الوثائق المحاسبية الممسوكة من طرف المكلف بالضريبة او الشركاء للتحقق من صحة الضرائب وتصريحات المكلفين الاخرين .

" يستعمل هذا الحق بعين المكان او عن طريق المراسلات "<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>-عباس عبد الرزاق، المرجع السابق،ص30.

<sup>2</sup>-المادة 45 من قانون الاجراءات الجبائية .

<sup>3</sup>-عباس عبد الرزاق ، المرجع السابق، ص31.

### 1- مبدأ حق الاطلاع

لا توجد مراقبة بدون البحث عن الاستفسارات والفحوصات ، وهذا الحق معترف به للإدارة الجبائية لطلب المعلومات المدونة في كل المستندات والوثائق المحاسبية، وغير مصر بها من طرف مختلف الشركات والمؤسسات والتنظيمات، ويطبق هذا الحق تجاه الاشخاص المحددين قانونا ، وعلى وثائقهم الخاصة.

#### أ- الخاضعون لحق الاطلاع:

يتمارس حق الاطلاع على المكلفين بالضريبة وذلك باستعمال وثيقة خاصة، تسمى ومن بين الخاضعون لحق الاطلاع نذكر:

#### ◀ الادارات العمومية

باستثناء بعض المعلومات الشخصية، والمعمول بها بمقتضى المرسوم 297/65 والمؤرخ في 1965/12/02، يجب تقديم كل الوثائق المسوكة من طرف إدارات الدولة ، الولائية والدوائر، وكذا المنشآت والمؤسسات العمومية، الى اعوان الادارة الجبائية متى قاموا بطلبها، ودون الاحتياج بالسر المهني .

"لا يمكن باي حال من الاحوال ، ادارت الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات او الهيئات، أيا كان نوعها، والخاضعة لمراقبة السلطة الادارية. "

ان المعني بالسر المهني امام اعوان الادارة المالية الذين يطلبون منها الاطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.

✓ من خلال ممارسة الحق المنصوص عليه في المادة السابقة ، ويتعين على هيئات الضمان الاجتماعي ان توافي سنويا إدارة الضرائب يكشف فردي عن كل طبيب او طيبب اسنان او قابلة او مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي دفعت فيه الاتعاب<sup>1</sup>.

✓ كما تمنح النيابة حق الاطلاع على الملفات الجبائية للإدارة الجبائية، بحيث على السلطة القضائية "ان تطلع الادارة المالية على كل البيانات التي يمكن ان تتحصل عليها والتي من شأنها ان تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي او اية مناورة كانت نتائجهما الغش والتملص من الضريبة"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 33.

<sup>2</sup> - المادة 47 من قانون الاجراءات الجبائية.

◀ المؤسسات الخاصة :

يتعين على جميع الاشخاص الطبيعيين والمعنويين، بتقديم عند كل طلب من قبل اعوان التحقيق، الدفاتر اللازمة التي نص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة ، ومستندات الايرادات او النفقات .

ولقد وضع القانون الجبائي الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الادارة لحق الاطلاع ، سواء بالامتناع او بإتلاف الاوراق والمستندات قبل انقضاء عند التقادم التي تسد حتى الرقابة عليه، والمقدرة ب (10) عشرة سنوات، وذلك بمعاقبته بغرامة جبائية مبلغها بين 1000 دج.

"تيسيرا لمراقبة التصريحات بالضرائب المكتتبه اما من قبل المعنيين انفسهم واما من قبل الغير، يتعين على جميع المصرفيين والقائمين بإدارة الاموال وغيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع ايرادات عن قيم منقولة او الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بتسديدات من هذا النوع، كذا جميع التجار وجميع الشركات أيا كان غرضها، الخاضعون لحق الاطلاع من قبل اعوان التسجيل، ان يقدموا عند كل طلب من اعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الاقل، الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة و مستندات الايرادات والنفقات"<sup>1</sup>.

ويعني هذا انه مهما كان الطابع القانوني للمؤسسة (مؤسسات عمومية خاصة، شركات اجنبية، عمال مصرفيين)، ومهما كانت طبيعية اخضاعهم ( نظام حقيقي او جزائي )، تعلق الامر بالأرباح الصناعية والتجارية، او الارباح غير التجارية، بموجب حق الاطلاع، تزويد اعوان الادارة الجبائية بكل المستندات والوثائق التي يرونها مهمة وتخدم عملهم .

◀ البنوك:

ينص القانون الجبائي على انه لا يجوز للبنوك ان تعترض على طلب اعوان الادارة الجبائية، وذلك بموجب حق الاطلاع، بحجة السر المهني، ولأعوان الادارة الجبائية حق الاطلاع على كشوفات وحسابات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى بعض البنك ملزم اجباريا بتقديم كل الكشوفات التي يطلبها المحقق الجبائي<sup>2</sup>.

(ب) - العقوبات:

يؤدي مخالفة الاطلاع الى التعرض لعقوبتين:

<sup>1</sup> - المادة 53 من قانون الاجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 34.

1- عقوبة رفض الاطلاع على الدفاتر والوثائق اللاحقة ومستندات الاجراءات

"يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5.000 دج الى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد 45 الى 61 من نفس القانون، التي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع، او تقديم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفضها."<sup>1</sup>

2- عقوبة التأخير

"يترتب على هذه المخالفة زيادة على ذلك ، تطبيق تلجئه مالية قدرها 100 دج، كحد ادنى، عن كل يوم تأخير، يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر للإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على احد دفاتر المعني، تثبت بان الادارة الجبائية قد تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق المعنية...."<sup>2</sup>.

ثانيا: حق المراقبة:

يعمل حق المراقبة على التأكد من صحة العمليات الشكلية والمادية المنجزة من طرف اعوان الادارة الجبائية، " كما يسمح للإدارة الجبائية من التأكد، عن طريق الاجراءات والتقنيات المنصوص عليها في التشريع الضريبي ، لمعرفة ان المكلف اهمل واجباته ، امكانية الحاقه الضرر لحزينة الدولة عند مخالفته للقانون الجبائي"<sup>3</sup>.

"تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها"<sup>4</sup>.

ويتم بمقتضى هذا الحق:

1- طلب التوضيحات والتبريرات

يمكن استعمال هذا الحق عند القيام بعملية التحقيق على الوثائق، التي تتم انطلاقا من المكتب في اطار التحقيق الخارجي.

<sup>1</sup> - المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - المادة 63 من نفس القانون.

<sup>3</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 34.

<sup>4</sup> - المادة 18 ف2 من قانون الاجراءات الجبائية.

عندما يعمد المحقق الى هذا النوع من التحقيق ، فان مهلة 30 يوما تمنح للمكلفين بالضريبة من اجل التصريح بإجاباتهم اذن "فحق الرقابة هو مجموع العمليات المادية والشكلية، المنجزة من طرف اعوان الادارة والمتضمن صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف الاشخاص المعنويين والطبيعيين الخاضعين للضرائب من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية".

**ثانيا: حق المباشرة في التحقيق :**

وهو الحق الممنوح للإدارة الجبائية من اجل اجراء كل انواع التحقيقات المعمقة سواء تعلق الامر بالتحقيق في المحاسبة او التحقيق في المحاسبة او التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

**ثالثا: حق الاستدراك:**

حق استدراك الاخطاء هو " الوسيلة الممنوحة للإدارة في اطار الاجراءات المراقبة الجبائية لتقديم الاخطاء او الغش، المقترفة من طرف المكلف بالضريبة ، فحق الاستدراك، اي الاعادة هو الامكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في اعادة النظر في الاقتطاع سواء في تعديله او انشاء اقتطاع جديد.

ان تصريحات الاربع سنوات الخيرة لرقم الاعمال والمداخيل والارباح يمكنها ان تكون محل مراقبة، لذا فقد حدد الاجل القانوني لاستدراك الاخطاء بأربع سنوات، سواء بالنسبة للضرائب المباشرة<sup>1</sup> أو الرسم على رقم الاعمال<sup>2</sup>، الا انه هناك حالة استثنائية.

وقد حددت الآجال القانونية لاستدراك الاخطاء المتاحة للإدارة "بأربع سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقضيها استدراك ما كان محل سهو او نقص في وعاء الضرائب المباشرة او الرسوم المماثلة، ويمدد الاجل المنصوص سابقا بستين، اذا قامت الادارة بعد اكتشافها ان المكلف بالضريبة عمد الى طرق تدلسية، برفع دعوى قضائية ضده"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

<sup>2</sup> - المادة 127 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2017.

<sup>3</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص36.

### رابعاً: حق المعاينة :

في إطار مباشرة البحث عن المعلومات الجبائية والشك في وجود عمليات تدليسيه وبغية التأكد من صحة المعلومات المصرح بها يرخص المشرع الجبائي للإدارة الجبائية الحق في الزيارة والمعاينة الميدانية، كما يمكنه حجز الوثائق والمستندات والدعائم او العناصر المادية التي من شأنها ان تبرز التصرفات الهدافة الى التخلص من الوعاء والمراقبة ودفعة الضريبة<sup>1</sup>.

يهدف هذا الحق الى مراقبة ومحاسبة المؤسسات، وهو عمل يباشر بعين المكان ( الشركة )، ويتمثل في تدخل الادارة الجبائية على مستوى المصانع، المخازن، من اجل التأكد من صحة المعلومات من طرف الممولين او المكلفين بالضريبة في شكل وثائق وملفات.

"من اجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدلسية يمكن للإدارة الجبائية ان ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 ادناه، لأعوان الذين لهم رتبة مفتش ومؤهلين قانونيا ، القيام بإجراءات المعاينة في كل الحالات قصد البحث والحصول ومحيز كل المستندات والوثائق والدعائم او العناصر المادية التي من شأنها ان تبرر التصرفات الهدافة الى التملص من الوعاء والمراقبة ودفعة الضريبة " .

وتتمثل المناورة التدلسية فيما يلي :

تعتبر على وجه الخصوص ، ممارسات تدلسية، ما يلي:

- ✓ ممارسة نشاط غير مصرح به.
- ✓ انجاز عمليات شراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع ، وذلك مهما يمكن مكان حيازتها او حوزتها او استياداعها.
- ✓ تسليم فواتير وسندات تسليم او اي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية .
- ✓ نقل تقييدات محاسبية خاطئة او وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها اجباريا بمقتضى القانون التجاري.
- ✓ كل مناورة تهدف الى تنظيم اعساره من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفعة ضرائبه.

<sup>1</sup> - بوشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم الاقتصاد، جامعة تلمسان، 2010-2011، ص97.

✓ ولذلك يمكن الوصول إليها ، حيث يسح بإجراء مراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة موضوع المراقبة ، وذلك بالتعرف على مختلف وسائل الانتاج ، وطرق استعمالها.

وبالإضافة الى ذلك ، تمكن هذا الحق اعوان التحقيق ، اثناء قيامهم بمهامهم من المتابعة الميدانية لحركة السلع والبضائع عبر مختلف مراحل انتاجها وتسويقها<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: واجبات المكلف بالضريبة

يخضع المكلف بالضريبة الى نوعين من الواجبات احدهما جبائية والاخرى محاسبية .

#### اولا: الواجبات الجبائية .

يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية :

التصريحات الجبائية هي عبارة عن وثيقة يستعملها المكلف من ادارة الضرائب من اجل التصريح فيها برقم اعماله او ارباحه او تكاليفه .... الخ، ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب تكون كدليل اثبات تستعين به هذه الاخيرة، لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف وهنا عدة انواع من التصريحات الجبائية.

#### ◀ التصريح بالوجود:

يقدم المكلف هذا التصريح بالوجود الى المفتشية التابعة لها خلال 30 يوما من بداية النشاط ويكون هذا التصريح ملحقا بنسخة مطابقة للأصل من القانون الاساسي للمؤسسة بالنسبة للشركات ويحتوي هذا التصريح على امضاء المدير او المدير.

#### ◀ التصريح السنوي:

وهي خاصة بالمكلفين الخاضعين للضريبة على ارباح الشركات وعليهم تقديم التصريح قبل افريل من كل سنة والذي يتضمن ارباحهم الخاضعة للضريبة والمتعلقة بالسنة السابقة. وبالنسبة للمكلفين بالخاضعين للضريبة على الدخل لهم ان

<sup>1</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص37.

يقدموا تصريحاتهم المحتوية لمداخيلهم قبل 01 افريل من كل سنة<sup>1</sup> تكون مرفقة بالوثائق اللازمة وكذا كل الوثائق والوثائق والمعلومات الضرورية والخاصة بمحلتهم العائلية وبالأشخاص المتكفل بيهم.

علاوة على تقديم تصريح اجمالي على الدخل فان التجار الصناعيون، والحرفيون وكذا المزارعون والذين يمارسون مهنة غير تجارية مطالبون بتصريحات خاصة كل حسب الفئة التي ينتمي اليها.

### ◀ التصريح بالتوقف:

في حالة توقف المكلف عن مزاولة نشاطه او في حالة انتقال المؤسسة اليه فعليه اعلام مفتشية الضرائب عن ذلك في الايام العشرة التابعة للتوقف او الانتقال وتحدد المدة بستة اشهر بالنسبة لتصريح الورثة عن وفاة مورثهم<sup>2</sup>.

### ثانيا : الواجبات المحاسبية :

يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية والتقيد بها من خلال مسك محاسبة صحيحة ودقيقة طبقا لنظام المحاسبة (SCF) المالية.

- ✓ محاسبة تتماشى ومحتوى النظام المحاسبي المالي الساري العمل به.
- ✓ مسك الدفاتر المحاسبية التي امر القانون التجاري بمسكها، وعلى راسها دفتر الجرد، ويجب ان يمسكها بالكيفية المنصوص عنها قانونا.
- ✓ يمسك دفتر الجرد ودفتر الجرد ودفتر اليومية بحسب التاريخ وبدون ترك بياض او تغير من اي نوع كان او كان او نقل الى الهامش، وترقيم الصفحات المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات<sup>3</sup>.

### الفرع الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

لقد حول المشرع للمكلف بالضريبة العديد من الضمانات اتجاها الإدارة الجبائية نتيجة لاحترامه لالتزاماته القانونية سواء التصريحية أو المحاسبية.

وهذا ما يؤدي بالإدارة الجبائية اللجوء إلى إجراء التصحيح الوجيه الذي تحترم فيه كل الضمانات القانونية.

<sup>1</sup> - المادة 151 من قانون الاجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - المادة 57 من قانون الرسم على رقم الاعمال لسنة 2017.

<sup>3</sup> - ياقوت اوهيب بن سلمة، الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنبل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الادارية، جامعة الجزائر، 2002-2003 ص75.

إلا أنه وبالرغم من ذلك فقد منح المشرع للمكلف بالضريبة المقيم تلقائياً أهم الضمانات القانونية المتمثلة في حق الإشعار إلى جانب حق تقديم الملاحظات، علاوة على حق إثبات أن الضريبة مبالغ فيها. وعليه كنتيجة إلزام يترتب على الإدارة الجبائية عند التقييم التلقائي للضريبة تبليغ المكلف بالضريبة بذلك.

وهذا من أجل معرفة الأساس الخاضع للضريبة والطريقة المعتمدة في تحديد ذلك قصد إبداء حقه في الدفاع والمتمثل في حق تقديم الملاحظات<sup>1</sup>.

كما ان المشرع الجزائري نص على اهمية المحاسبة سواء فيما يتعلق بقانون الضرائب المباشرة أو قانون الإجراءات الجبائية. بالإضافة إلى الأدلة المحاسبية الأخرى التي أقرها المشرع في القانون التجاري وكذا المخطط الوطني للمحاسبة كوسيلة إثبات يتمسك بها المكلف بالضريبة الخاضع للتقييم التلقائي لتبرير صحة المعلومات الواردة في تصريحه. ولكن لسبب أو لآخر قد تظهر بعض الصعوبات في تحديد أسس الضريبة خاصة في حالة انعدام الأدلة المحاسبية أو لنقصها.

ولمواجهة هذه المشكلة فإننا نستهل ببعض الحلول التي أقرها القانون والقضاء الفرنسي لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، وهذا من أجل تسهيل عمل القاضي الإداري وتسهيل الإثبات للأطراف ويتمثل هذا الحل في إمكانية التمسك بالأدلة غير المحاسبية التي تساعد في إعادة حساب الضريبة.

ويبدو أن هذا الحل مستمد من وضعية المكلفين بالضريبة غير الملزمين بتمسك محاسبة أو الدفاتر التجارية مثل الخاضعين للنظام الجزائي، إذ يمكن لهؤلاء في حالة منازعتهم لأسس الضريبة المفروضة عليهم من قبل الإدارة الجبائية تلقائياً التمسك بهذه الوسائل غير المحاسبية في إثبات صحة ادعاءاتهم ومطالبهم.

#### اولاً: حق التبليغ وتقديم الملاحظات:

يتمتع المكلف بالضريبة في ظل الفرض التلقائي للضريبة بضمانتين هامتين ألا وهما :

حق التبليغ وتقديم الملاحظات منح المشرع للمكلف بالضريبة قبل إجراء التحصيل أجل قانونياً بهدف معرفة طريقة احتساب مبلغ الفرض والأسباب المؤدية إليه، إلى جانب ذلك يجب على الإدارة الجبائية أن تذكر المكلف بالضريبة بموجب إرسالية التبليغ بحقه في تقديم الملاحظات.

<sup>1</sup> - محمد سيد عمر ، الفرض التلقائي للضريبة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون المؤسسة، (كلية الحقوق والعلوم السياسية )، جامعة السانبا-وهران - 2009-2010، ص 121.

1- حق التبليغ

يعد الإشعار من أبرز الضمانات الوجيهة لإجراءات التصحيح حيث يتمكن المكلف بالضريبة من خلاله الكشف عن وضعيته الجبائية اتجاه الإدارة الجبائية لذلك فإن المشرع أحاطه بمجموعة من البيانات الإلزامية، تعد بدورها ضمانات في صالح المكلف بالضريبة.

وإذا كان المشرع لم يخص بالذكر، دراسة حالات التبليغ وشروطه سواء الشكلية أو الموضوعية بالإضافة إلى الآثار المترتبة على ذلك فيما يتعلق بإجراء الفرض التلقائي. فإننا نرجع إلى الحالة العامة أو الشريعة العامة لإجراء التبليغ المنصوص عليها إثر إجراء التحقيق أو بمناسبة إجراء التصحيح الوجيهي<sup>1</sup>.

2- حق تقديم الملاحظات

موازاة مع إلزامية إخطار المكلف بالضريبة بالتصحيحات المقررة، يجب على الإدارة الجبائية أن تمنح لهذا الأخير أجلاً لتقديم ملاحظاته والذي ينبغي التذكير به في إرسالية التبليغ.

وبالنظر إلى التشريع الجزائري، على أنه " يقوم المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل عشرين (20) يوماً للإدلاء بملاحظاته"<sup>2</sup>، وبهذا فإن الحق في تقديم الملاحظات يعتبر ضماناً للمكلف بالضريبة في الرد على ما ورد في الإشعار بالتصحيح المرسل من قبل الإدارة.

وما نستشفه من النصوص القانونية أن المشرع لم يصرح بأي نص يوضح الشكل الذي تقدم فيه ملاحظات المكلف بالضريبة وعليه يمكن لهذا الأخير تقديمها سواء كتابياً أو شفهيًا. إلا أنه وبالنظر إلى القوة الثبوتية للملاحظات وإثبات تقديمها عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام لإثبات تاريخ إيداعها. وبعدها غيا كل رد يقدم خارج الآجال القانونية المحددة له وحينها يعتبر أن المكلف بالضريبة قد قبل بالتصحيحات ضمناً قياساً على إجراء التصحيح الوجيهي. على أنه يجب أن تكون الرسالة المتضمنة لملاحظات المكلف بالضريبة مضمية من طرفه أو ممن لهم الحق في التصرف باسمه، وإلا اعتبرت من قبل الإدارة بأنها لا تتضمن رفض هذا الأخير .

<sup>1</sup> - محمد سيدا عمر، المرجع السابق، ص 121.

<sup>2</sup> - المادة 44 ف 7 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2017، معدلة بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2014.

وفي ظل غياب أحكام قانونية أو فقهية خاصة تفسر الآثار القانونية المترتبة عن تقديم الملاحظات كظمانا لحقوق المكلف بالضريبة المقيم تلقائياً باستثناء التزام الإدارة بالرد على هذه الملاحظات. فإننا نستهل بالأحكام العامة المطبقة على الإجراء العام الوجيه الذي يضمن للمكلف بالضريبة كل الضمانات المقررة له قانوناً لحفظ حقوقه. وما ينبغ الإشارة إليه أنه يترتب عن تقديم ملاحظات المكلف بالضريبة اتخاذ الإدارة لأحد الموقفين التاليين:

- ✓ إذا ارتأت الإدارة الجبائية أن ملاحظات المكلف بالضريبة صحيحة ومنطقية فإنها تقوم بتعديلها وتصحيحها بناء على ما جاء في هذه التصحيحات،<sup>1</sup>.
- ✓ أما في حالة رفض الإدارة الجبائية لملاحظات المكلف بالضريبة على إثر رفض المحاسبة، فإنها ملزمة قانوناً بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة .

وما يؤخذ المشرع في هذه الحالة لم يبين لنا وسيلة تبليغ رد الإدارة الجبائية على ملاحظات المكلف بالضريبة.

إلا أنه قياساً على حالة التحقيق المعمق للوضعية الشاملة للمكلف بالضريبة إنه إذا ما رفض العون المحقق لملاحظات المكلف بالضريبة، يجب أن يعلمه بذلك عن طريق رسالة مفصلة ومعللة.

وعليه فإن الإدارة الجبائية يجب أن تبين بوضوح النقاط التي تختلف فيها مع ما تقدم به المكلف بالضريبة في رده وإصرارها على التمسك بتصحيحاتها السابقة، مع وجوب تبرير ذلك. ونتيجة لذلك فإن هذا الالتزام الملقى على عاتق الإدارة يعتبر بمثابة ضمانات للمكلف بالضريبة، يترتب على عدم احترامها بطلان هذا الإجراء. وهذا ما ذهب إليه الأستاذ طيفور عند الاعتراف على أن " هذا الإجراء يعتبر باطلاً لعدم احترام الإدارة لهذه الضمانة إما لغياب الرد، وإما أن الرد غير مبرر"<sup>2</sup>.

### ثانياً: حق إثبات المبالغة في التقويم:

بالنظر إلى التشريع الجزائري أو المقارن (الفرنسي) أنه في حالة اختلاف الإدارة الجبائية ممثلة في مفتشيها مع المكلف حول الأساس الخاضع للضريبة تلقائياً، فإنه لا يمكن لهذا الأخير أن يحصل على تخفيض أو إعفاء من المساهمة إلا إذا

<sup>1</sup> - محمد سيد أعمار، المرجع السابق، ص 128.

<sup>2</sup> - F.TAIFOUR, « Si cette garantie n'est pas respectée, soit parce que l'administration n'a pas répondu, soit parce que la réponse n'est pas motivée, la procédure est nulle ». Cours « Procédure de redressement fiscal ». Ecole nationale des impôts, 1997, Koléa, P.18. (مأخوذ من مذكرة الاستاذ محمد سيد أعمار).

أثبت للقاضي عند المنازعة أن الأساس الخاضع للضريبة مبالغ فيه، وحسب مجلس الدولة الفرنسي أجاز للمكلف بالضريبة حرية الإثبات، " فيمكن للمكلف بالضريبة أن يثبت الزيادة بتقديم كل الأدلة المحاسبية أو غير المحاسبية. "

### 1) حق إثبات أن الضريبة مبالغ فيها بالوسائل المحاسبية:

يمكن للمكلف بالضريبة أن يطعن في الأساس الخاضع للضريبة تلقائياً بالاعتماد على أدلة محاسبية بواسطة مايلي:

#### أ) إثبات وجود خطأ في تأسيس الوعاء

يمكن للمكلف بالضريبة أن يقدم أدلة وحجج تثبت وجود خطأ في تأسيس الوعاء، وبالرجوع إلى قرار المحكمة العليا للغرفة الإدارية المؤرخ في : 1977/11/06 في قضية بلحاج الطاهر ضد إدارة الضرائب المباشرة للجزائر العاصمة<sup>1</sup>.

#### ب) بيان وجود خطأ في حساب الضريبة

في هذه الفرضية فإن المكلف بالضريبة لا ينتقد الطريقة المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية، وإنما ينتقد خطأ الطريقة التي أجري بها الحساب. وعليه فإن المكلف بالضريبة يمكنه مناقشة عملية حساب الضريبة بانتقاد الجدول المتبع في تحديد قيمتها، وذلك بتبيين وجود خطأ في تحديد النسب الواجب تطبيقها. فمثلاً يتطبع المكلف بالضريبة أن ينتقد جدول تحصيل الضريبة عن طريق إثبات وجود خطأ في تحديد نسب الضريبة وفقاً للجدول المحدد للتقدير الجزافي للأساس الخاضع للضريبة.

كما أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستفيد من تخفيض في مبلغ الفرض، إذا ما ثبت أن الدخل أو الربح المفروض عليه الضريبة لا يدخل ضمن صنف المداخل المقتطعة من قبل الإدارة الجبائية، مع وجوب خصم مبلغ النفقات والأعباء من الدخل الخام قصد إعداد الدخل الصافي الخاضع للضريبة. فمثلاً :

<sup>1</sup> - محمد سيد أعمار، المرجع السابق، ص 129.

"يجوز خصم الأجر الممنوح للوجه بقدر حصته أو مساهمته في الشركة في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني، أو يشغل نفس منصب العمل، مع مراعاة دفع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الأخرى المعمول بها"<sup>1</sup>.

## (2) - حق إثبات أن الضريبة مبالغ فيها بالوسائل الغير محاسبية

إذا لم يكن بيد المكلف بالضريبة وثائق أو أدلة تثبت صحة وإقناع المحاسبة، ونظراً لغياب اجتهادات قضائية محلية باستثناء بعض القضايا العامة و التي لا تعكس صحة تطبيق هذه الوسيلة أو الإمكانيات من طرف المكلف بالضريبة. وبالرجوع إلى الاجتهادات القضائية لمجلس الدولة الفرنسي، فإننا نجد أن المكلف بالضريبة يمكنه انتقاد طريقة التقدير المعتمدة من طرف الإدارة وهذا قصد إثبات أن مبلغ الفرض مبالغ فيه. ويكون ذلك عن طريق إقامة الدليل على أن :

✓ أن الإدارة أخطأت في اختيار الطريقة المناسبة لوضعيته الجبائية .

✓ أن الطريقة المطبقة من طرف الإدارة أصبحت لا تتماشى مع الواقع بسبب عدم صلاحية المبادئ التي تركز عليها.

وعليه وحسب مجلس الدولة الفرنسي فانه بإمكان المكلف بالضريبة ان يقترح طريقة أكثر دقة لتقدير المداخيل والارباح<sup>2</sup>

## (5) - الشهادات les attestations :

بالنظر إلى قرارات مجلس الدولة الفرنسي نجد أنه قبل بالشهادات كوسيلة إثبات غير محاسبية، يستند إليها المكلف بالضريبة قصد إثبات كل التصرفات والأعمال التي يقوم بها، والتي لها علاقة مع نشاطه أو عمله الخاضع للضريبة.

مثل: شهادة إثبات حالة صادرة عن محضر قضائي، أو شهادة إثبات حالة محررة من طرف البنك. وللتذكير فإن

<sup>1</sup> - محمد سيد أعمار، المرجع السابق، ص 132.

<sup>2</sup> - « En proposant une méthode plus précise pour l'évaluation des recettes des bénéficiaires ». CE 14 févr. 1983.req. n° 25.883 : R.J.F. 1983, p.245.9 mars 1983, renon° 25.355 : Dr. Fix.1983, c 1828, conuil schnick ; RJF 1983, p.296. in J. LAMARQUE, Livre des procédures fiscales, Op. Cité, p 743. (مأخوذ من مذكرة الاستاد محمد سيدا عمر).

القاضي الفرنسي ميز بين الشهادات كوسيلة إثبات عن التصريحات أو الإثباتات الشرفية التي لا تعتبر وسيلة لصحة ادعائه. ولإضفاء القوة الثبوتية على الشهادة يجب أن تحترم هذه الأخيرة شروط شكلية وموضوعية للتمتع بذلك.<sup>1</sup>

وأخيرا وما تجدا لإشارة إليه أنه ينبغي على المشرع والقاضي الجزائري أن يقتديا بمنهج المشرع والقضاء الفرنسي الذي أتاح للمكلف بالضريبة منذ زمن طويل استخدام هذه الطرق والوسائل الغير محاسبية من أجل إثبات أن الضريبة مبالغ فيها وانتقاد الطريقة التي اعتمدت عليه الإدارة في إعادة التقييم التلقائي<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد سيد أعمر، المرجع السابق، ص 135.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص 136.

### خلاصة الفصل الاول:

وكخلاصة لما سبق ذكره في هذا الفصل نستخلص أن الرقابة الجبائية هي العنصر المهم والفعال لأي إدارة جبائية وذلك للدور الذي تلعبه في كشف التلاعبات المحاسبية وطرق الغش المختلفة واسترداد القيم المستحقة كما تأخذ هذه الرقابة اشكالا مختلفة متتابعة ومتكاملة تتمثل في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق والرقابة بعين المكان.

كما انها تختص بمجموعة من الهياكل والمصالح المتمثلة في الهياكل المركزية والهياكل الغير مركزية غير أنها إستحدثت هياكل جديدة. وغرارا على ذلك فالرقابة الجبائية تفرض حقوق وواجبات على المكلف بالضريبة وفي الاخير العديد من الضمانات إتجاه الادارة الجبائية وذلك نتيجة للالتزامات القانونية.

الفصل الثاني

دور الرقابة الجبائية في

مكافحة الغش الجبائي

تلعب جميع الآليات القانونية التي منحها المشرع الجبائي للإدارة الجبائية دورا في مقاومة الغش الجبائي الضريبي إلا أن هناك مجموعة من الآليات أولها المشرع الجبائي بعناية خاصة وذلك بالنظر لفعاليتها ولما لها من أثر بالغ في معرفة الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة وإعادة تقدير أسس فرض الضريبة، هاته الآليات تتمثل أساسا في التحقيق في المحاسبة، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، وعلى الرغم من هاته الآليات الممنوحة للإدارة الجبائية في مجال الرقابة إلا أنها لازالت تواجه جملة من الصعوبات والعوائق، لذلك في هذا الفصل سنتناول دور الرقابة الجبائية في مقاومة الغش الجبائي وذلك من خلال مبحثين:

المبحث الأول الإطار العام للغش الجبائي أما فيما يخص المبحث الثاني واقع الرقابة الجبائية في الجزائر.

### المبحث الأول: الإطار العام للغش الجبائي

سبق أن عرفنا أنّ الرقابة الجبائية تعني بمكافحة التهرب والغش الضريبي في النطاق الجغرافي للإدارة التنفيذية<sup>1</sup> والكشف عن أخطاء الغش الضريبي حيث في هذا المبحث سنتناول مطلبين المطلب الأول ماهية الغش الجبائي والمطلب الثاني دور التحقيق في مقاومة الغش الجبائي.

### المطلب الأول: ماهية الغش الجبائي

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف وصور الغش الجبائي في الفرع الأول والفرع الثاني أسباب ومظاهر الغش الجبائي أما الفرع الثالث أركان الغش الجبائي.

### الفرع الأول: تعريف وصور الغش الجبائي

#### أولاً: تعريف الغش الجبائي.

لم يعرف المشرع مفهوم الغش الجبائي، ولم ينص عليه في مجمل قانون الإجراءات الجبائية، ولكنه أورد نصاً معدلاً للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدد فيه الأفعال التي تدخل ضمن " الغش الضريبي "

وقد ورد هذا التعديل في نص القانون رقم 01-21 الذي أسس لقانون الإجراءات الجبائية، وذلك في بدايته دون إدخاله في نص القانون الخاص<sup>2</sup>.

إلا أن هناك عدة تعاريف للغش الجبائي وهي:

الغش الضريبي هو عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي فهو تخلص من الضريبة، وإعطاء عرض خاطئ للواقع، أو تفسير، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والإحتيال، مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون<sup>3</sup>.

أو كما عرفه -حبيب عيادي - Habib aya di:

<sup>1</sup> - دراز حامد عبد المجيد، ، النظم الضريبية، الدار الجامعية، د ط، الإبراهيمية الإسكندرية، مصر، 1999، ص218.

<sup>2</sup> - صالح العبد، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية (الأنظمة الجبائية- المنازعات الجبائية)، ط 2، دار هومه للنشر والتوزيع، بوزريعة (الجزائر)، 2006، ص29.

<sup>3</sup> - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، دب، 2011، ص153.

على أنه " مخالفة مباشرة وصريحة سواء كانت وعي أم لا للقانون الجبائي، وهو يتمثل في مجموعة من الطرق القانونية والمحاسبية، وهي مادية بتجنب دفع الضريبة ".<sup>1</sup>

ويعرفه -كاميل روزي- camail rosier:

بأنه: " إن الغش الجبائي يشمل كل الأعمال المادية والعمليات المحاسبية وكل التصرفات القانونية، وكل الترتيبات التي يلجأ إليها، فهو يشمل كل الأعمال المادية والعمليات المحاسبية عن طريق تزوير المستندات والسجلات الخاصة بالشركات الخاضعة للضريبة من طرف مساهمين، أو بعد تقديم تصريحات للمصالح المعنية بفرض الضريبة<sup>1</sup> ".  
ويعرف أيضا بأنه:

تصرف غير مشروع يتم رغم حصر الممول وتقديمه للإقرار الضريبي عن طريق الغش والتلاعب والصورية في عناصر الوعاء الضريبي أو تخفيض قيمتها أو المطالبة بإسقاط الضريبة دون وجه حق<sup>2</sup>.  
علاوة على أن البعض اعتبره:

الغش الضريبي تلك السلوك والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة.

فالغش الضريبي، بهذا المعنى، يفترض تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل إلا أن المكلف بالضريبة يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يكتسي نصوصه<sup>3</sup>.

### ثانيا: أنواع الغش الجبائي

من خلال التعاريف السابقة نجد أن الغش الضريبي هو خرق صارخ لتواعد القانون الجبائي للتخلص من دفع الضريبة وتختلف أشكاله باختلاف نوع الضريبة التي يراد التهرب منها<sup>4</sup> وعلى هذا نذكر أنواع الغش الضريبي كما يلي:

#### 1- الغش الضريبي المشروع:

ونعني بهذا النوع من الغش كل من التجنب الضريبي المقصود والتجنب الضريبي الغير مقصود.

<sup>1</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 94.

<sup>2</sup> - دراز حامد عبد المجيد، المرجع السابق، ص 222.

<sup>3</sup> - محرز محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط 3، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، بوزريعة (الجزائر)، د س، ص 170.

<sup>4</sup> - غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط 1، دار البيارق، عمان، 1998، ص 182.

### (أ) - التجنب الضريبي المقصود

يلجأ واضعو السياسة الإقتصادية والمالية إلى التجنب الضريبي المقصود، من أجل تحقيق غايات إقتصادية أو إجتماعية من خلال التشريع المالي، إما بفرض ضرائب مرتفعة على أنواع معينة من المنتوجات للحد من إستردادها مع تشجيع مثيلتها من المنتجات الوطنية أو للحد من استهلاكها (مثال على التبغ، في مشروع قانون المالية لسنة 2002) أو إلغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة وحصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في تلك المناطق بمعنى إقامة البنى التحتية في المناطق المعزولة أو تلك التي ليست لها الإمكانيات المالية لخرق الأنشطة الإقتصادية المرشحة<sup>1</sup>.

### (ب) - التجنب الضريبي غير المقصود

ويتجلى هذا النوع من الغش في استغلال المكلف ثغرة من ثغرات التشريع الجبائي من أجل التخلص من دفع الضريبة بذكاء منه، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع أو عدم إحكام صياغته. فالمكلف بذلك لا ينتهك النصوص القانونية أو يخالفها لأن المشرع هو الذي رسم له سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة كالإستثمار في مناطق يمنح التشريع الجبائي صاحبها إعفاءات، "فالغش الضريبي المشروع يتميز أساسا بعدم توافر إحدى أهم أركان الجريمة وهو العنصر الشرعي (élément légal) لومن المعروف لدينا أنه بدون توافر هذا العنصر بمعنى النص القانوني فإن الجريمة لا تقوم تطبيقا للمبدأ القائل "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير امن القانون"<sup>2</sup>.

### (2) - الغش الضريبي غير المشروع:

يتمثل الغش الضريبي الغير مشروع في الخرق المباشر والمفتوح للقوانين الجبائية وهو بالتالي يعتبر حقيقي عن الغش الضريبي المعاقب عليه حيث أن المكلف يتصرف بسوء نية وهو على علم بمخالفة القوانين. ويقول عبد المنعم فوزي " أن الغش الضريبي الغير مشروع يتضمن مخالفة قوانين الضرائب، فتتبع بذلك تحته كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه هذه الطرق من اللجوء إلى طرق إحتيالية للتخلص من أداء الضريبة"<sup>3</sup>. ويسمى الغش الضريبي بالتهرب الغير مشروع في مقابل التهرب المشروع الذي نسميه بالتجنب الضريبي. حيث يتضمن هذا التهرب غشا وإحتيالا يلجأ إليه المكلف بالضريبة عن

<sup>1</sup> - اوهيب بن سلمة ياقوت، المرجع السابق، ص10.

<sup>2</sup> - قانون العقوبات الصادر بموجب الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جويلية 1996 المعدل والمتمم بالأمر رقم 97-10 المؤرخ في 6 مارس 1997.

<sup>3</sup> - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، د ط، دار النهضة العربية، مصر، 1972، ص223.

طريق الإمتناع عن تقديم أو أن يتخلص من جزء من الضريبة عندما يقدم إقراراً لا يتفق مع حقيقة الأمر<sup>1</sup>. ويمكن تصنيف الغش الضريبي الغير مشروع من حيث أساليبه والحيز الجغرافي الذي يقوم فيه وكذلك من حيث طبيعته.

(أ) - من حيث أساليبه:

على سبيل الذكر لا الحصر يتجلى الغش الضريبي الصور التالية:

✓ تقديم المكلف تصريحات كاذبة أو ناقصة كتقديم سجلات مزيفة أو عقود إيجار صورية تحتوي على قيمة أقل من الحقيقة للإيجار؛

✓ إخفاء المكلف لنشاطه التجاري والإمتناع على تقديم التصريحات أو رقم أعماله؛

✓ تضخيم الأعباء عن طريق تضخيم المشتريات والتقليل من المبيعات وزيادة النفقات الغير مبررة.

(ب) - من حيث الحيز الجغرافي:

في هذا النطاق ينصب الغش في صورتين.

(ب) -1- غش ضريبي وطني:

يجري هذا النوع من الغش الضريبي داخل حدود بلد معين، والمكلف يبقى في مواجهة السلطات الجبائية لبلده ويسعى إلى ذلك التجار والشركات التي ليست لها وجود في الأسواق الخارجية وتبقى مقراتها وكذا فروعها في الوطن مع التزامهم بتقديم التصريحات المتعلقة بأرباحهم<sup>2</sup>.

(ب) -2- غش ضريبي دولي:

ويتمثل الغش الضريبي الدولي في التهرب من ضريبة البلد الذي حققت فيه الأرباح ونقلها إلى بلد آخر يتميز نظامه الضريبي بتسهيلات ومرونة جبائية.

(ج) - من حيث طبيعته:

في هذا النطاق ينصب الغش في صورتين.

<sup>1</sup> - عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ج1، د ط، مكتبة الجامعة إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص179.

<sup>2</sup> - اوهيب بن سلمة باقوت، المرجع سابق، ص12.

### ج) 1- غش بسيط أو غش عادي:

✓ الغش البسيط يعرف هذا النوع بأنه كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة. ويعتبره المشرع محاولة متعمدة لتعطيل الإدارة الجبائية باستعمال عنصر التدليس المتمثل في:

-النقص في التصريح؛

-التأخير في تقديمه؛

- عدم تقديمه نهائياً<sup>1</sup>.

✓ الغش العادي وهو الأفعال التي تعتبر غشاً عادياً تتمثل خاصة في عدم تقديم المكلف التصريح عن أرباحه، والتأخر في تقديمها أو تقديم تصريح ناقص<sup>2</sup>.

### ج) 2- غش موصوف أو غش مركب:

✓ الغش الموصوف نصت عليه المادتان (303-407) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهذه المادة الأخيرة اعتبرت التصرف " تدليسيا كون المكلف بالضريبة يقوم بتنظيم ما يوهم بإعساره أو يضع العراقيل بتصرفات أخرى لإعاقة تحصيل أي ضريبة أو رسم واقع على ذمته<sup>3</sup>."

✓ الغش المركب يجمع كل العناصر التي تتضمن مبادئ الغش وهي نوعين :

-الإخفاء المادي عن طريق استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية.

-الإخفاء القانوني كان يقوم المكلف بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية<sup>4</sup>.

### الفرع الثاني: أسباب ومظاهر الغش الجبائي

#### أولاً: أسباب الغش الضريبي:

يعزز علماء الإقتصاد والمال والإجتماع التهرب من الضريبة والغش الضريبي عوامل كثيرة، بعضها إداري ذاتي يتعلق بالمكلف وبعضها إداري يتعلق بالإدارة المكلفة ومن جهة بتحقيق الضريبة، ومن جهة ثانية بجبايتها.

<sup>1</sup> - ساعد نبيلة، المرجع السابق، ص34.

<sup>2</sup> - اوهيب بن سلمة ياقوت، المرجع سابق، ص13.

<sup>3</sup> - نفس المرجع، ص14.

<sup>4</sup> - عطوي فوزي، المالية العامة(النظم الضريبية وموازنة الدولة)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت(لبنان)، 2003، ص275.

### 1- الأسباب المتعلقة بالمكلف:

وفيها سنتطرق إلى الأسباب النفسية، الأسباب التاريخية والإجتماعية والأسباب الإقتصادية.

#### أ- الأسباب النفسية:

إن أسباب التهرب والغش الضريبي تعود أصلا إلى دافع نفسي وأخلاقي، ومن هنا يمكن أن نكيف الدافع النفسي هو عدم إعطاء الإعتبار للممول هذا يولد عنده الكره لإدارة الضرائب بصفة عامة، أما الناحية أو الجانب الأخلاقي في الدول المتقدمة تفرض الضريبة حسب احتياجات البلدية من الموارد المالية وتنفق هذه الموارد في محلها، أما في الدول المتخلفة تفرض الضريبة بحجم كبير ولا تنفق في المشاريع التي من خلالها تحسّن الحياة اليومية للمواطن.

حيث ممارسات المستعمر انعكست سلبا على الشعوب حيث يقول A.MAEGAIRAZ (أن الموقف المكلف " الممول " اتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية والأخلاقية فكلما كانت نفسية المكلف ضعيفة كلما كان توفر الميل إلى التخلص من دفع الضريبة واسعا)<sup>1</sup>.

ويصف الدكتور عبد المنعم فوزي ( للعوامل النفسية في الواقع دور كبير في التهرب من الضريبة، فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلف ضعف الباعث النفسي على التهرب، وبالعكس كلما نقص الوعي الضريبي لدى المكلف كان الباعث النفسي على التهرب من الضريبة قويا ومملوء، كما أنه من الواضح أنه انخفض الوعي الضريبي لدى الأفراد سادت الكراهية للضريبة.

وللعامل النفسي أهمية كبيرة وبالغة في أداء الممول بواجباته الجبائية، ويتجلى ذلك في مدى اقتناع المكلف وفهمه أنها من واجباته الإجتماعية مقابل التزاماته بدفع الضريبة.

ومعرفة لقيمتها التي يتعين عليه سدادها مساهمة منه في تمويل خزينة الدولة وبالتالي تمويل البرامج الإنمائية من الناحية الإجتماعية والاقتصادية.

وفي هذا الصدد يمكن حصر العوامل النفسية في ما يلي:

- ✓ مفهوم سرقة الدولة لاتعد سرقة مادام المسروق شخص معنوي.
- ✓ العلاقة الغير ودية والغير ملائمة بين الإدارة الجبائية والمواطن بصفة عامة تجعل تملصه من التزاماته الجبائية هدفه الأساسي والوحيد.

<sup>1</sup> - جمال بدري، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الجبائي، مذكرة من أجل حصول على شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2008-2009، ص50.

✓ الوازع الديني أي الإعتقاد بعدم شرعية الضريبة ما دامت لا تعتمد على مبادئ شرعية إسلامية هذه تبقى حجة للتهرب والغش في الضريبة.

✓ المحيط الإجتماعي الذي يلعب دورا هاما في رسوخ أو تجسيد الغش الضريبي وتوسيع هذه الظاهرة بين أفراد المجتمع لأن الفكرة السائدة هي التي تطبع تصرفاتهم اتجاه الضريبة وإدارتها، وفي حالة التهرب إنه من غير اللائق أن تضبط الممول من قبل الإدارة الجبائية، وفي هذه الحالة المجتمع يلوم المتهرب من الضريبة.

الدافع السياسي عدم قناعة الممول بالأداء السياسي للدولة بصفة عامة<sup>1</sup>.

### (ب)- الأسباب الإجتماعية

توجد علاقة قوية بين ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ونوعية العلاقة التي تربط الأفراد بالدولة وعليه فإن الغش الضريبي يعمق من حساسية الرفض للدولة بصفة عامة والنظام الجبائي بصفة خاصة.

من الناحية التاريخية يعتبر الإحتلال العثماني (التركي) للجزائر ومرورا بالإستعمار الفرنسي لم يكن الإقتطاع الجبائي سوي وسيلة لسلب ونهب أملاك السكان الأصليين، وتعتبر كوسيلة وأداة لتفجير الشعب، ولا يزال هذا التصور المرسخ في الذاكرة الجماعية ثابتا إلى يومنا هذا بسبب العوامل التالية:

✓ استمرار النظام الجبائي الإستعماري من 1962 الى 1976 وهو ما كان منافيا لتطلعات الشعب وقيادته أثناء الفترة الإستعمارية؛

✓ عدم الثقة في هيئات الدولة والتي غداها عجز الدولة في القضاء على مختلف الأمراض الإجتماعية والتي تتنافى وعادات وتقاليد الشعب الجزائري مثل الإختلاس، الرشوة، واستغلال النفوذ؛

✓ عدم استعمال وانفاق المداخيل الضريبية فيما يرضى الشعب؛

✓ تصور فقوي أن الضريبة تتنافى مع أحكام الشريعة الإسلامية.

هذا ما يجعل الممول يبحث عن الأساليب للتهرب والغش في الضريبة المفروضة عليه والدليل على ذلك اتفاقية الشراكة التي أبرمتها الجزائر مع الإتحاد الأوروبي في باسكال 2001/12/16، وأثارها السلبية التي بدأت تظهر جليا على النسيج الإقتصادي للخواص حيث أصبح أمر حتمي على القطاع الخاص الجزائري إذا أراد أن يبقى ما عليه إلا أن يشارك الأوروبيين، أما في كيفية الغش في الضريبة يمكن للممول استغلال نفوذ في تخفيض الضريبة عن طريق المنازعات الإدارية، أو استغلال خبرة بعض المتقاعدين من إدارة الضرائب وكذا استغلال بعض الموظفين من الناحية المادية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - جمال بدري، المرجع السابق، ص51.

<sup>2</sup> - جمال بدري، المرجع السابق، ص53.

من الناحية المادية ومقارنة بين الدول النامية والدول المتقدمة نلاحظ أن ظاهرة الغش في الدول المتقدمة ضئيلة أو بسيطة مقارنة بالدول المتخلفة أو النامية.

هذا يعني أن الممول يتأثر بالحالة الإقتصادية بشكل مباشر وفعال على المدين بالضريبة فالممول الذي تعرف بضاعته كساد يعمل جاهدا أن يتخلص منها بطريقة غير مشروعة أو احتيالية، تتجنب دفع ما عليه من مستحقات جبائية، بهدف الخروج من الوضعية الخطيرة والصعبة التي يمر بها، أما المستوى الشخصي إذا كانت وضعية الممول جيدة فإنه لا يغامر باللجوء إلى طرق غير شرعية<sup>1</sup>.

### ج- الأسباب السياسية:

ومن الأسباب والعوامل التي ساعدت على انتشار ظاهرة الغش الجبائي بعد الإستقلال التحول من سياسة رأس مالية ليبرالية سياسية اشتراكية مفروضة وتنحصر هذه الأسباب في النقاط التالية:

✓ الإختيار السياسي الأيديولوجي الذي اعتمدت عليه السلطات العمومية بعد الاستقلال، والمتمثل في النظام الاشتراكي، مما كان له تأثير في تكوين وبلورة النظام الجبائي الذي لم يطلع بأدوات حتى تلك المتعلقة بإعادة توزيع المداحيل؛

✓ توفر الجزائري على عائدات وموارد هامة من جباية المحروقات تعتمد عليها الدولة في نفقاتها ومن خلال تحديد برامجها الإنمائية، ومن هنا تعتبر الجبائية العادية بمثابة مداحيل ثانوية، هذا ما أدى إلى نوع من التراخي في صياغة الإقتطاعات الجبائية حسب المعطيات الداخلية ومحاربة الغش الضريبي لم تكن من الأولويات الوطنية، ومازالت هذه الوضعية على حالها؛

✓ ولم تأخذ الدولة قرارا حماسا في محاربة الفساد والذي أصبح مفتشا في كل القطاعات وعلى كل المستويات، بالرغم من وجود هيئات ومؤسسات متخصصة، ومهمتها كشف الفساد ومعاقبة المفسدين؛

✓ النفقات الإرتجالية والغير مبررة في شكل مساعدات مالية بالعملية الصعبة إلى دول توجد فيه حركات وحروب أهلية؛

وهذا كله ينعكس سلبا على الممول وما يجعله يبحث على وسيلة تسمع به والتهرب الضريبي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - جمال بدري، المرجع السابق، ص53.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص55.

ثانيا: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية.

تعتبر الإدارة الجبائية أداة لتنفيذ النظام الضريبي وتطبيق الرقابة الجبائية على المكلفين بها، إضافة إلى كونها تعد الجهاز الفني والإداري الذي يتولى مسؤولية تنفيذ التشريع الضريبي، ولذا فإن مكافحة التهرب الضريبي تعتمد على مدى كفاءة وفعالية الإدارة الجبائية والقيام بمهامها ومن بين الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية ما يلي:

- ✓ نقص ومحدودية الوسائل المادية المستعملة في الإدارة الجبائية ونظرا لانعدام الأجهزة الحديثة وأجهزة الإعلام الآلي والتي تساعد على الحصول على المعلومات الجبائية، وانعدام وسائل الإتصال الحديثة التي يتم من خلالها الربط بين الهيئات الإدارية؛
- ✓ وانعدام وسائل النقل التي يتم من خلالها الوصول إلى المكلفين إضافة ضعف الرواتب والأجور وقلة الحوافز الممنوحة للموظف؛
- ✓ ضعف الرقابة المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية نظرا لقلة اليد العاملة المتخصصة لذلك مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات التي هي في حاجة للمراقبة الجبائية؛
- ✓ انعدام الإتصال بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة مما يجعلهم بعيدين كل البعد عن التعديلات التي قد تطرأ على وضعيتهم الجبائية وربما يقومون بمخالفتها دون العلم بذلك<sup>1</sup>.

ثالثا: مظاهر الغش الجبائي.

تتمثل مظاهر الغش الضريبي فيما يلي:

- ✓ عدم المكلف القانوني تصريح ضريبي عند النشاط الخضع للضريبة، معتمدا في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، وفي هذه الحالة يكون التهرب كلي؛
- ✓ إدخال السلع المستوردة من الخارج خفية أي عد التصريح بها لدى الجمارك حتى لا يدفع عليها الضريبة الجمركية؛
- ✓ تقديم المكلف بالضريبة تصريح ضريبي لدى إدارة الضرائب مخالف للحقيقة حتى تفرض عليه ضريبة أقل مما يجب، يذكر في تصريحه دخلا أقل من دخله الحقيقي، أو يذكر قيمة السلعة المستوردة أقل من قيمتها الحقيقية<sup>2</sup>؛
- ✓ المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، مما يؤدي إلى تقليص الأرباح المفروضة عليها الضريبة وبالتالي تخفيض الضريبة المستحقة؛
- ✓ إخفاء أو تهريب أموال المكلف بالضريبة حتى لا يدفع قيمة الضريبة بحيث يتعذر على إدارة الضرائب الحصول على مستحقاتها اتجاهه؛

<sup>1</sup> - بوشري عبد الغاني، المرجع السابق، ص 57.

<sup>2</sup> - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، 153.

✓ هروب المكلف خارج البلاد، وبالتالي يصعب على إدارة الضرائب تحصيل الضريبة المترتبة عليه؛

وحتى يعتبر أي سلوك غش ضريبي يجب توفر عنصرين العنصر المادي والعنصر المعنوي<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: أركان الغش الجبائي.

لجريمتي الغش والتهرب نفس الأركان لذلك نتعرض لدراسة أركان جرمي الغش بصفة الجبائي بصفة معمقة.

فالغش الجبائي عبارة عن استعمال الطرق الإحتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو تصفيته كما أنه تصرف غير مشروع ويقصد به التخلص من أداء الضريبة<sup>2</sup>.

طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشر ومنه نستخلص أنه يشترط لقيام الجريمة ركنين المادي والركن المعنوي.

### أولا: الركن المادي.

يتكون من ثلاثة عناصر وهي:

✓ استعمال طرق إحتيالية؛

✓ التملص من الضريبة؛

✓ العلاقة السببية بين استعمال الطرق الإحتيالية والتملص من أداء الضريبة.

### أ- الطرق الإحتيالية:

جاءت أساليب الإحتيال في التعريفات المذكورة في قوانين الضرائب على سبيل المثال، فقد أوردت القوانين الجبائية

عدة أعمال تعد طرقا إحتيالية كل حسب القوانين المنظم لها.

وبصفة عامة يتفق قانون الضرائب الغير المباشرة وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الرسم على رقم

الأعمال على اعتبار الأعمال الآتي بياهما طرقا احتيالية.

<sup>1</sup> - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ص154.

<sup>2</sup> - غازي حسن عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)، د ط، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2003، ص342.

✓ الإغفال عمدا عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في السجل اليومي وفي سجل الجرد المنصوص عليهما في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أو الوثائق التي تحمل محلها عندما تتعلق الأخطاء بالسنوات المالية التي أقفلت حساباتها.

✓ إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبيق عليها الضرائب والرسوم المفروضة؛

✓ تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعمها لطلبات ترمي إلى الحصول، إما على تخفيف الضرائب أو الرسوم، أو تخفيضها أو الإعفاء منها أو استرجاعها، وإما على الاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة؛

✓ الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال؛

✓ استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية؛

✓ استعمال الطوابع المنفصلة أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب وكذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتوجات التي تحمل تلك الطوابع.

✓ القيام عن قصد بتسجيل مصاريف تتحملها مؤسسة ما تحت عنوان غير صحيح، قصد إخفاء الأرباح أو الإيرادات الخاضعة للضريبة باسم المؤسسة نفسها أو الغير.

من هنا نستخلص أن المقصود بالطرق الإحتيالية هو الإحتيال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم الضريبي في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

### (ب)- التملص من الضريبة:

وذلك إما التملص من الكل أو البعض من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

لا يشترط القانون لقيام الجريمة الضريبية أن تؤدي إلى نتيجة معينة وهي التملص من الضريبة، فالمحاولة تكفي لقيامها طبقا للمادة 30 من قانون العقوبات.

<sup>1</sup> - بوقرينفا، بن نور غنية، وآخرون، المنازعات الجبائية، مذكرة التحرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء (مديرية التربصات)، مجلس قضاء المسيلة، 2004-2005، ص 84.

(ج)-العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الإحتيالية:

لقيام الجريمة الغش يجب أن يتم التملص من الضريبة بناء على طرق الإحتيالية التي استعملها الجاني وبالتالي إذا تخلص الممول من الضريبة نتيجة لخطأ ارتكبه الإدارة الضريبية في فرض الضريبة أو في تقرير الإعفاء، فإن الجريمة تنعدم.

لكن في حالة خطأ الإدارة كعدم الإطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة، فإن العلاقة السببية متواجدة في هذه الحالة<sup>1</sup>.

### ثانيا: الركن المعنوي

تعتبر الجريمة الضريبية من الجرائم العمدية، فتتطلب توفر قصد جنائي عام يتمثل في علم الجاني بأنه يرتكب فعلا من أفعال الإحتيال، من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها، ونفس المسلك اتجهت إليه محكمة المسيلة في حكمها الصادر بتاريخ 2001/03/14 الذي أذن المتهم لارتكابه جنحة الغش الجبائي وذلك لامتناعه عن تسديد ديونه الجبائية بصفته تاجر رغم اشعاره بعدة إنذارات وتنبهات من طرف إدارة الضرائب، وهذا ما يفيد توفر قصد خاص، يتمثل في اتجاه إدارة الجنائي إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: دور التحقيق في مكافحة الغش الجبائي

منح المشرع الجبائي الإدارة الجبائية العديد من الآليات القانونية التي تتعلق بالرقابة الجبائية، إلا أن أهم هذه الآليات التي تستخدمها الإدارة الجبائية في الكشف عن الغش الضريبي تتجلى في التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف بالضريبة.

#### أولا: التحقيق في المحاسبة:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء التحريات الضرورية لتأسيس الوعاء الضريبي ومراقبته. ويقصد به مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - بوقبرين فافا، بن نور غنية، وآخرون، المرجع السابق، ص84.

<sup>2</sup> - احسن بوسقيعة، الغش الضريبي، مجلة قضائية، العدد الأول سنة 1998، ص22.

<sup>3</sup> - يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، د ط، الجزائر، 2014، ص19.

### إجراءات التحقيق في المحاسبة:

- ✓ يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونيا من طرف المصلحة.
- ✓ لا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل.
- ✓ للإدارة الجبائية الحق في الرقابة وإجراء التحقيق المحاسبي مهما كان السند المستعمل في حفظ المعلومات وإذا كانت المحاسبة<sup>1</sup> ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.
- ✓ تتم عمليات التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي المملوكة للمكلف بالضريبة وإما على المستوى المصلحة بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة مع مراعات أحكام<sup>2</sup> المادة 89 ق. إ. ج إذ لا يمكنهم الإطلاع في إدارة الولايات والدوائر والبلديات على العقود المحددة بالمادتين 58، 61 من قانون التسجيل. ألا أنه يبقى استثناء هذه العقود من الرقابة غامضا وخاصة أنها تتعلق بنقل ملكيات وحقوق عقارية.
- ✓ في حالة إجراء التحقيق المحاسبي على مستوى مصلحة الضرائب بناء على طلب المكلف بالضريبة يجب عليه أن يضع تحت تصرف الإدارة الجبائية كل النسخ والدعائم التي استعملت لتأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.
- ✓ لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته مع منحه أجلا للتحضير مدته لا تقل عن 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.
- ✓ يجب أن يتضمن الإشعار بالتحقيق البيانات التالية:
  - ألقاب وأسماء ورتب المحققين؛
  - تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها؛
  - الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية بالتحقيق؛
  - الوثائق الواجب الإطلاع عليها<sup>3</sup>؛
  - أن يشير صراحة في الإشعار تحت طائلة بطلان عملية التحقيق المحاسبي أن المكلف بالضريبة يستطيع بمسئار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة.
- ✓ في حالة استبدال المحقق من طرف الإدارة الجبائية يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك.

<sup>1</sup> - فارس السبي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، د ط، دار هومو للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص125.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص126.

<sup>3</sup> - فارس السبي، المرجع السابق، ص126.

✓ في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى معاينة مادية للعناصر العينية للإستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالاتها مع تسليم إشعار التحقيق في المحاسبة للمكلف عند بداية عملية المداخلة ولا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التحضير المحددة بعشرة أيام ابتداء من تاريخ استلام إشعار. ✓ لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من أربعة أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز مليون دينار بالنسبة لكل سنة مالية.
- كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز المليونين دينار بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- ✓ يمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5 ملايين دينار و 10 ملايين دينار بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- ✓ في كل الحالات يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان سنة واحدة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة

أنشئ هذا الإجراء بموجب المادة 23 من قانون المالية لسنة 1992 ليشمل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لدي

هم موطن جبائي في الجزائر أملا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

فهو مجموع العمليات التي تهدف إلى كشف الفارق الموجود بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي.

فالهدف منه البحث والتحقق من الإنسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها والحالة المالية المكونة لنمط معيشته حسب نص المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولا يتم اللجوء إلى التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا في حالة وجود أنشطة أو مداخل متملص منها<sup>2</sup>.

ونظرا لطبيعة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فلا يمكن لأي شخص القيام به فقط حدد قانون الإجراءات الجبائية أن القيام به لا يكون إلا من عون إداري برتبة مفتش على الأقل، ففي ما يتعلق ب IRG للشخص الطبيعي أوجب القانون فيه عنصر إعلام المكلف لتحضير محاسبته فيؤجل 15 يوم ابتداء من تاريخ الإستلام مع الإشارة إلى حقه في الإستعانة بمستشار.

<sup>1</sup> - فارس السبيتي، المرجع السابق، ص 127.

<sup>2</sup> - المادة 1/21 من قانون الاجراءات الجبائية.

كما أنه وتحت طائلة البطلان أن يمتد التحقيق لفترة تفوق سنة واحدة من تاريخ الإستلام، كما يمدد فترة السنة أعلاه بآجال يمنح عند الضرورة للمكلف وبناء على طلبه بإجراء عمليات التوضيح أو تبرير الأرصدة في الخارج، كذلك يمكن أن تمدد ب 30 يوم المذكورة في المادة 19 الممنوحة للمكلف من أجل الرد.

كذلك تمدد المدة للإدارة من أجل الحصول على كشوفات الحسابات عندما لا يستطيع المكلف تقديمها فيؤجل 30 يوم ابتداء من طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما تكون للمكلف المحقق معه مداخيل من /أو متحصل عليها من الخارج، كما تمدد مدة السنة أعلاه إلى سنتين 02 في حالة اكتشاف نشاط خفي<sup>1</sup>.

وفي نهاية التحقيق يستدعي المفتش المحقق المكلف بالضريبة من أجل الحضور إلى أشغال اختتاماً للتحقيق، ويصرح بالفرق بين الدخل المصرح به والدخل الحقيقي، فيعاد تقييم الضريبة حسب الإجراءات العادية لذلك شأنه شأن وسائل التحقيق الأخرى.

وللمكلف الحق في أن تعلمه الإدارة عند إعادة التقويم لنتائج المتحصل عليها وله أجل 40 يوم للرد عليها، وفي غضون ذلك له أن يطلب الشروحات أو التفسيرات من الإدارة أو العون، لكي تساعد في الرد، فإذا رفض طلبه فعلى العون أن يعلم المكلف كتابيا بعدم قبولها.

فإن الهدف من التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة هو التحقيق في صحة المداخيل من صحة الذمة المالية و وضعية الخزينة، وعناصر الشراء الخارجية وأعباء أعضاء السكن العائلي، وبالتالي فلا بد من الأخذ بعين الإعتبار معايير معينة لاختيار الأشخاص الخاضعين لهذا النوع من التحقيق، إذ يشمل الأشخاص الذين لديهم تناقضات بين الدخل المصرح به والمصاريف المهمة التي قاموا بها بعد التحقيق من ملفاتهم الخاصة فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي<sup>2</sup>.

### التحقيق المصوب في المحاسبة:

La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE) constitue le moyen par lequel l'administration fiscale exerce son pouvoir de control sur les déclaration de revenus souscrites par les personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu global ;qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en Algérie ,lorsqu'elles y ont des obligation au titre de cet impôt<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 21 ف 4 من نفس القانون السابق.

<sup>2</sup> - فاطمة زعروعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان ، 2012-2013، ص160.

<sup>3</sup> - المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية .

A l'occasion de cette vérification ,les agents vérificateurs contrôlent la cohérence entre ,d'une part ,les revenus déclarés et ,d'autre part ,la situation patrimoniale ,la situation de trésorerie et les élément du train de vie des membres du foyer fiscal

Au sens de l'article 6 du code des impôts directs et taxes assimilées<sup>1</sup>.

هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها بموجب قانون المالية لسنة 2010 ، حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بمعلومات محاسبية. حيث يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على الإشعار بالتحقيق لإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> – procédures de contrôle de l'impôt, ministère des finances ,direction générale des impôts, centre des impôts, direction des relation publiques et la communication, Edition 2017.

<sup>2</sup> – وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين لرقابة، 2015، ص 13.

### المبحث الثاني: واقع الرقابة الجبائية في الجزائر

انطلاقاً من أن الرقابة الجبائية تكتسي أهمية بالغة بالنظر إلى المبالغ المالية التي تعمل على تحصيلها لفائدة الخزينة العمومية، وذلك من خلال محاربة ظاهرة الغش الضريبي والتي هي ظاهرة عالمية لا تقتصر على الجزائر فقط، ومنه سنحاول من خلال هذا المبحث تبيان واقع الرقابة الجبائية في الجزائر وذلك من خلال تناول جل الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية وكذا محاولة إعطاء جملة من الإجراءات والحلول التي من شأنها تحسين نظام الرقابة الجبائية.

#### المطلب الأول : الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

رغم الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية، والجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال، إضافة إلى المبالغ التي يتم استرجاعها من خلال مختلف أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، إلا أنها لازالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك نظراً للمشاكل والصعوبات التي تواجهها.

#### الفرع الأول : الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية

الغش الضريبي تتجه فيه إدارة المكلف نحو تخفيف وإسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل ذلك طرق غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والإحتيال<sup>1</sup>.

فتواجه الرقابة الجبائية عدة صعوبات منها ما يتعلق بالنظام الجبائي ومنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية.

#### أولاً: غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية:

يشكل التشريع الجبائي عائقاً أمام الرقابة الجبائية من خلال الثغرات التي يتيحها القانون الجبائي والتي يسعى من خلالها المكلف إلى التهرب من الضريبة عن طريق الإستعانة بذوي الخبرة في المجال، ولا يتم القضاء على ذلك إلا من خلال نظام ضريبي محكم ومرن يتماشى والتطورات المستحدثة في مجال التهرب الضريبي، كما أن غموض وعدم وضوح النصوص الضريبية يحد من تنفيذ أعوان ومراقبي الإدارة الجبائية لهذه القوانين، ومن بين أوجه الغموض في النظام الضريبي الجزائري ما يلي:

سابقاً وعرفاً أن المشرع لم يعرف مفهوم الغش الجبائي ولم ينص عليه في مجمل قانون الإجراءات الجبائية، ولكنه أورد نصاً معدلاً في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدد فيه الأفعال التي تدخل ضمن الغش الضريبي<sup>2</sup>.

✓ عدم وجود نصوص تشريعية تحمي أعوان الرقابة الجبائية في تنفيذ مهامهم، وتضمن حقوقهم وخاصة أثناء التدخل في عين المكان؛

<sup>1</sup> - سوزي عادل ناشد، الوجيز في المالية العامة (النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000،

ص 217.

<sup>2</sup> - المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

✓ صدور العديد من التعديلات في القوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش، وتؤدي إلى الكثير من النزاعات الفكرية وبين الممولين وأعاون الضرائب؛

✓ عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الإقتصادية والتكنولوجية الحاصلة<sup>1</sup>.

**ثانيا: نقص الكفاءة والإمكانات البشرية:**

رغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطارات والتمثليين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغربي للجباية والجمارك، إلا أنها لازالت تعاني من نقص في الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية وخاصة في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين بذوي الخبرة لاستعمال طرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال. كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلف بمجرد الإطلاع على وضعية المكلف ونوع نشاطه والمخالفات التي يرتكبها.

كما تعاني الرقابة الجبائية من مشكل نقص المراقبين، خاصة وأن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الضريبية، وهو ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للرقابة الجبائية من حيث الإمكانات البشرية مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات، وخاصة في ظل الإنفتاح الإقتصادي المتميز بكثرة المتعاملين الإقتصاديين وهو ما يقلل إمكانية خضوع هذه الملفات للمراقبة لفترة طويلة مما يبعث في نفوس المكلفين اطمئنانا للتهرب من دفع الضريبة بكل الطرق الممكنة<sup>2</sup>.

**ثالثا: نقص الإمكانات والوسائل المادية:**

تعاني الإدارة الجبائية في الجزائر من ضعف الإمكانات المادية والوسائل التي تساعد أعوان الرقابة في أداء وظائفهم مثل انعدام وسائل النقل للوصول إلى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات بعين المكان إضافة إلى عدم تهيئة المقرات والمراكز الضريبية وانعدام الأجهزة واللوازم الضرورية لعمل في المكاتب مثل أجهزة الكمبيوتر ووسائل الاتصال والمعلوماتية التي تمكن من سهولة الإتصال وتبادل المعلومات بين هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها، وإمكانية الربط مع الهيئات الأخرى لطلب المعلومات.

رغم التطور الذي شهدته هياكل الإدارة الجبائية، إلا أنها لازالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية في وقت تعرف فهو تكنولوجيا الإعلام والاتصال تقنيات معالجة المعلومات تطورا كبيرا واستعمالا واسعا يشمل جميع المؤسسات العمومية والخاصة.

يكفل المشرع الجبائي للمراقبين ضمانا لحماية أثناء تأدية وظائفهم الصعبة، إلا أن هذه الضمانات غير كافية نظرا لما يتعرضون له من اعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين، ولذلك فهم في حاجة تعزيزات أمنية وخاصة أثناء التحقيق بعين المكان في المناطق النائية، كما تعاني هذه الفئة من ضعف الأجور والمرتبات والخدمات الأخرى مقارنة

<sup>1</sup> - بوشري عبد الغاني، المرجع السابق، ص192.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص194.

بالدور الحساس الذي تلعبه في حماية أموال الدولة من الضياع المسترجعة التي كانت الخزينة ستحرم منها لولا القيام بعملية الرقابة، إذ أن غياب أدنى الوسائل الضرورية المحفزة على العمل يؤدي إلى قصور هذه الفئة في أداء وظائفها فضلا عن ما ينتج عنها من تقصير أو انحراف في أداء مهامها جراء اغراءات المكلفين المتهربين من دفع الضريبة وهو ما يؤثر سلبا على مردودية الرقابة الجبائية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة

توجد صعوبات أخرى خارجة عن نطاق الرقابة الجبائية والنظام الجبائي، إذ أنها تختص بأطراف أخرى لها علاقة مباشرة مع الإدارة الجبائية مثل المكلفين بالضريبة ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى.

### أولا: نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة:

يعتبر نقص الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة من بين المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية، إضافة إلى الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة افتقار للشعوب وأنها تشكل إجحافا في حق دافعيها، ولذلك يلجأ المكلف إلى التهرب من دفعها قدر الإمكان حتى لو كان مبلغها لا يشكل عبئا كبيرا، وتعتبر ظاهرة الرشوة التي تعكس انعدام الضمير الأخلاقي لدى المكلفين بالضريبة الذين يقومون بمنح هبات وهدايا كرشوة لأعوان الإدارة الجبائية لفتح مجال التهرب من دفع الضريبة من خلال تخفيض المستحقات الضريبية والاستفادة من امتيازات غير مستحقة أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم، وقد تصل إلى التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة<sup>2</sup>.

كما يؤدي غياب التشريعات الضريبية لدى المكلفين بالضريبة فيما يخص الضرائب التي يخضعون لها، وكيفية تحديد الوعاء وطرق التحصيل إلى عدم الاقتناع بالنظام الضريبي المطبق عليهم، وهو ما قد يؤدي بهم إلى اللجوء للتهرب من دفع الضريبة إضافة إلى جهل المكلف للدور الذي تلعبه الضريبة في الحياة الاقتصادية المعاصرة.

### ثانيا: اتساع رقعة الإقتصاد غير الرسمي:

يتميز الإقتصاد الموازي بوجود الأنشطة التي تتم في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية كمحاولة للتهرب الضريبي وتجنب القيود الرسمية المحددة لممارسة النشاط الإقتصادي، وقد أخذت هذه الظاهرة بعدا في أوسع السنوات الأخيرة بالجزائر نتيجة الإفتتاح الإقتصادي والتحول السريع من اقتصاد مغلق إلى اقتصاد السوق مما أدى إلى فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري والذي يصعب قياسه لأنه يتم في الخفاء، ومن أبرز مظاهر الإقتصاد غير الرسمي ما يلي:

- ✓ البيع والشراء بدون فواتير مما يساهم في ظاهرة التهرب الضريبي؛
- ✓ استعمال التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات لعدم الكشف من طرف الرقابة الجبائية؛

<sup>1</sup> - بوشري عبد الغاني، المرجع السابق، ص195.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص106.

✓ إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها وخاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة؛

✓ تحويل الإعفاءات والإميازات الجبائية عن مسارها الحقيقي لعدم تحقيقها للأهداف المرجوة منها نتيجة مخالفة شروط الاستفادة منها.

يؤدي الإقتصاد غير الرسمي إلى عدم المساهمة الكلية في الحصيلة الضريبية مما يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة، كما يبعد قواعد المنافسة النزيفة بين المتعاملين الإقتصاديين عن مسارها، وينشأ منذ ذلك الشعور بعدم عدالة الرقابة الجبائية، والتي تطبق على الأشخاص المنخرطين في الإقتصاد الرسمي فقط دون سواهم، وهو ما قد يؤدي بهم إلى اللجوء إلى استعمال ممارسات تدلسية للحفاظ على نشاطاتهم المعلنة<sup>1</sup>.

**ثالثا: عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى:**

حول المشرع الجبائي للرقابة الجبائية حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة من أجل الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام عملية الرقابة، إذ يمكن لهذه الأخيرة أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية الذين يطلبون منها حق الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها، إلا أن الملاحظ أن هذه المؤسسات لا تتعاون في ما يخص تقديم المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تعتبر ضرورية لإتمام عملية الرقابة وتسهيل الكشف عن المداخيل غير المصرح بها، إذ يصرح مراقبي الإدارة الجبائية أن البنوك عادة ما تتماطل في تقديم كشف حساب العملاء الذين يخضعون للرقابة الجبائية وتكتفي بتقديم الكشوف لفترة قصيرة لا تتجاوز 06 أشهر، بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث عنه في الأرشيف في حين أن المراقبة تمتد لفترة 04 سنوات<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: إجراءات ضمان فعالية الرقابة الجبائية

قصد تحسين أداء الإدارة الجبائية وكذا ضمان فعالية الرقابة الجبائية هناك جملة من الاجراءات والعوامل التي من بينها:

#### الفرع الأول: الإطار التنظيمي.

سنتناول في هذا الفرع الإجراءات ذات الصلة بالنظام الجبائي والادارة الجبائية والمكلف بالضريبة. ويكون ذلك من خلال مجموعة من النقاط والتي من بينها الإجراءات ذات الصلة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية وإجراءات ذات الصلة بالمكلف بالضريبة.

<sup>1</sup> - بوشري عبد الغاني، المرجع السابق، ص 197.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص 198.

أولاً: الاجراءات ذات الصلة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية

وتتمثل فيما يلي:

### 1- تبسيط النظام الضريبي

وذلك من خلال تبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة بفرض الضريبة وتحصيلها وإرساء نظام جبائي عادل وكذا العمل على تحسين التشريع الضريبي من خلال إحكام صياغة نصوصه ومن أهم إجراءات تبسيط النظام الجبائي ما يلي:

- ✓ تسهيل الإجراءات الجبائية من خلال تأسيس الملف الجبائي الوحيد، والذي تصنف وتتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلفين بالضريبة؛
- ✓ إعادة النظر في معايير تحديد اختصاصات لجان الطعون؛
- ✓ تبسيط إجراءات تسديد الضريبة على أرباح الشركات، وإلغاء الجداول، وبالتالي يقوم المكلفون بالضريبة المعنيين بأنفسهم بعملية التصريح والدفع التلقائي للتسبيقات الوقتية الثلاث عن طريق التصريح الشهري، وكذا تسديد رصيد التصفية.
- ✓ إلغاء الضريبة على فوائض القيم المطبقة على عمليات التنازل عن الأملاك المبنية وغير المبنية المنجزة بصدد التحويلات العقارية من طرف الخواص.
- ✓ إحداث انسجام في إجراءات المنازعات من خلال توحيد الإجراءات النزاعية وتمديد آجال الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة ب 6 اشهر<sup>1</sup>.

### 2- تحسين الإدارة الجبائية

حيث أن وجود تشريع جبائي محكم لا يكفي من أجل ضمان فعالية النظام الجبائي الأمر الذي يهتم الإعتناء بالإدارة الجبائية، ومن خلال خلق إدارة تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة.

وذلك من خلال توفير الإمكانيات البشرية اللازمة كما ونوعا وخاصة في ظل ارتفاع عدد المتعاملين الإقتصاديين وتعدد الأنشطة الإقتصادية، وكذا تحسين الإمكانيات المادية، وذلك كله من خلال تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب توفير برنامج تكويني قصد مواكبة الثغرات التي يشهدها النظام الضريبي، العمل على فتح مدارس ومعاهد على المستوى الجهوي من أجل تكوين إطارات ضريبية وضمان الرسكلة للموظفين تحسين، الأوضاع المعيشية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد تجنب الإغراءات التي قد يتعرضون إليها أثناء تأديتهم لمهامهم هذا بالإضافة إلى خلق أسس عادلة للترقية كعامل تحفيزي وموازاة مع ذلك تسليط أقصى العقوبات في حال ارتكاب سلوكيات غير مشروعة كالرشوة مثلا ومنه فإن

<sup>1</sup> - بوشري عبد الغاني، المرجع السابق، ص 200.

وجود إدارة جبائية ذات كفاءة عالية وتتوفر على العدد الكافي من الموظفين ذو الكفاءة وكذا توفرها على الوسائل المادية لمباشرة أعمالها يجعل من هذه الأخيرة قادرة على ضمان فعالية ونجاعة النظام الضريبي وضمان مردودية عالية.

ثانيا: الإجراءات ذات الصلة بالمكلف بالضريبة:

هناك جملة من الإجراءات ذات الصلة بالمكلف بالضريبة والتي من شأنها أن تساعد في ضمان فعالية النظام نذكر منها على سبيل المثال:

### 1-تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة:

إن الثغرات والتعديلات في الهيكل الإداري تبقى ناقصة الفعالية إذا كان الجو الذي يسود العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة مشحونا لذلك يجب أن تقوم العلاقة على مبدأ العلاقات الإنسانية بعيدا عن العداوة والحساسيات وموجهة نحو إخفاء روح التضامن والتعاون بين المكلف والإدارة سعيا لإرساء القيم المثلى مثل العدالة الإجتماعية في إطار ديمقراطي حديث يتماشى مع طموحات الشعوب بعيدا عن كل تفلسف وبيروقراطية وتعود هذه العلاقة السيئة السبب التقليدي الذي يمثل في:

- نظرة المكلف إزاء الضريبة الجبائية على أنها أداة اغتصاب لأمواله.
- المعاملة الغير اللائقة للمكلفين من طرف موظفي الإدارة الجبائية لفقدانهم لمبادئ المعاملات واللباقة ولاقتصار تكوينهم على الجانب القانوني والإقتصادي فقط<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الإطار الردعي.

سنتناول في هذا الفرع الغرامات والعقوبات الجبائية.

إن مخالفة قوانين الضرائب تندرج تحتها كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية للتخلص من الضريبة كإدخال السلع المستوردة خفية أو تقديمها بأقل من قيمتها، أو إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للسلع موضوع الضريبة، أو إخفاء كل أو بعض عناصر الدخل أو الثروة الخاضعة للضريبة<sup>2</sup> حيث تتوقف فعالية الرقابة الضريبية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة، إلا أن المبالغة في تلك العقوبات قد تكون له أثر عكسي، في هذا المجال فرض المشرع الضريبي الجزائي عند إجراءات عقابية على كل من يخالف أحكام القانون الضريبي لضمان التحصيل الجيد للضريبة، وزيادة مردوديتها، وفي هذا الإطار يوجد نوعين من العقوبات هما:

<sup>1</sup> - يونس أحمد بطريق، حامد عبد المجيد درازي، محمد أحمد عبد، مبادئ المالية العامة، د ط، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1978، ص163.

<sup>2</sup> - علي زغود، المالية العامة، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، د ب، 2010-2011، ص210.

### أولاً: الغرامات الجبائية:

تتمثل الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني، ويختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة ويتضح ذلك كما يلي:

#### ✓ الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي

تفرض تلقائياً الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي، حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل وإما بصدد الضريبة على أرباح الشركات. ويضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%<sup>1</sup>.

#### ✓ الغرامة بسبب التأخير في تقديم التصريح

يترتب على التأخير في إيداع التصريح الضريبي عن المواعيد المحددة قانوناً، دفع غرامة مالية قيمتها تتغير حسب مدة التأخير على وطبيعة الضريبة المستحقة. فالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات حددت معدلات الغرامة المالية كما يلي<sup>2</sup>:

10% إذا لم تتعد مدة التأخير شهراً واحداً؛

20% إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل ثلاثين يوماً ابتداءً من تاريخ التبليغ؛

25% إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل ثلاثين يوماً ابتداءً من تاريخ التبليغ.

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، المعدل حسب قانون المالية لسنة 2000، فإنه يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10%، وترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بأعداد المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصى عليها وصل استلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد<sup>3</sup>.

#### ✓ -الغرامة بسبب النقص في التصريح

حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي إلى غرامة مالية قيمتها تختلف حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المفترضة كما يلي:

10- % إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه؛

<sup>1</sup> - المادة 129 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، المرجع السابق، ص46.

<sup>3</sup> - المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة لسنة 2017.

-15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج، ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه؛

-25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج<sup>1</sup>.

ثانيا: العقوبات الجبائية:

هي عبارة عن عقوبات مادية تطبق تلقائيا ومباشرة من طرف الإدارة الجبائية على كل من يخالف القانون الجبائي كما سببه من اختلال في مداخل الخزينة في نفس الوقت.

وعلى هذا كل أنواع المخالفات المرتكبة في حق الخزينة والنظام العام يجب معاقبتهم نظرا للخسائر التي تسبب فيها على أن تأخذ الإدارة الجبائية بعين الاعتبار السيرة المعتادة سواء كانت حسنة أو دون ذلك.

كما ينص القانون الجبائي على طبيعة المخالفات المرتكبة في حق كل أنواع وأصناف الضرائب وكذلك العقوبات المقررة لها<sup>2</sup>.

### ✓ عقوبة عدم التصريح بالوجود<sup>3</sup>:

ينص من قانون الضرائب المباشرة على أنه تطبق عقوبة جبائية قدرها 30.000.00 دج على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح خلال ثلاثون (30) يوما من بداية النشاط.

### ✓ عقوبة عدم تقديم التصريح السنوي:

تفرض تلقائيا غرامة جبائية على كل مكلف لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة في ما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG وكذلك أرباح الشركات IBS تبدأ من 25% لتتخفف هذه الزيادة إلى 10 إلى 20 ضمن ما هو محدد في المادة 372 من القانون السابق إثر تقديم التصريح بعد انقضاء الآجال المحددة<sup>4</sup>.

### ✓ عقوبة التأخير في تقديم التصريح

يؤدي التأخير في إيداع التصريح في الأجل المحدد قانونا إلى زيادة نسبية في قيمة الضرائب والرسوم المتعلقة وهي تختلف باختلاف مدة التأخير كما يلي:

10 إذا كان التأخير لا يتعدى شهرا واحدا؛

20 في حالة ما إذا لم يتعدى مدة التأخير شهرين؛

<sup>1</sup> - المادة 193 / 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> - جمال بدري، المرجع السابق، ص 111.

<sup>3</sup> - المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>4</sup> - المادة 192 من نفس القانون السابق.

25 في حالة عدم تقديم التصريح في مدة ثلاثين يوما التي تلي تاريخ التبليغ القاضي بموجب تقديم التصريح ضمن هذا الأجل؛

بالإضافة إلى قانون المالية لسنة 1996 استحدثت المادة 29 لتكميل المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بإضافة الفقرة الآتية " أن إيداع المتأخر للتصريحات من طرف الأشخاص الذين يستفيدون من إعفاء أو نتائج يعرض أصحابها إلى غرامة مالية وهي كما يلي:

- 250 دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحدا؛
  - 5000 دج عندما يتجاوز التأخير شهرا واحدا ويقل عن شهرين؛
  - عندما يتجاوز التأخير شهرين.
- ✓ عقوبة الإنقاص في التصريح

لقد عدلت المادة 17 قانون المالية لسنة 1996 الفقرة الأولى 193 من قانون الضرائب المباشرة على مايلي:

عندما يصرح الممول بتصريحات تتضمن الإشارة العناصر التي تدخل في تحديد وعاء الضريبة أو ينقص من الربح أو الدخل فإن الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.

15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يفوق 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.

25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه يفوق 200.000 دج.

الحقوق إذا كانت تساوي أو تقل عن 5000.000 دج وتزيد إلى نسبة 200% إذا كانت الحقوق المنقوصة تتجاوز 5000.000 دج وذلك حسب ما نصت عليه المادة 139 الفقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة .

كما نصت المادة 21 من قانون المالية لسنة 1996 التي ألغيت المادة 223 من الضرائب المباشرة يمكن أن يترتب عن الأخطاء والإعفاءات عدم الصحة في المعلومات الواردة في الجدول المفصل الخاص بالزبائن المذكورة في المادة 224 تطبيق غرامة جبائية من 1000 إلى 10000 دج ويتعرضون لها في كل مرة تثبت فيها أخطاء والإغفالات وعدم الصحة في المعلومات المطلوبة.

وبالنسبة للنقص في التصريح في مجال الرسم على القيمة المضافة TVA فعنه إذا أشار الممول إلى الضريبة وتصريحه في مجال الرسم على القيمة المضافة فإنه إذا أشار المكلف في التصريح على رقم العمال CA غير كاف أو غير صحيح يظهر من خلال الوعاء المعتمد لإقرار أساس الضريبة فيضاف إلى مبلغ الضريبة كما يلي:

-نسبة 10% إذا كان المبلغ يقل عن 100.000 دج أو يساويه؛

-نسبة 15% إذا كان المبلغ أكثر من 100.000 دج يقل أو يعادل 200.000 دج؛

-25% دج إذا كان المبلغ المهرب يفوق 200.000 دج.

في حالة إيداع التصريح بعلامة لا شيء أي Neart خلال العشرين يوما التي تلي الشهر المصرح به لا تطبق أي عقوبة أما إذا تجاوز هذا الآجال يتم تطبيق عقوبة 500 دج على كل شهر<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: الحلول الوقائية لمحاربة ظاهرة الغش الجبائي

إن الوقاية أنجع أسلوب لمعالجة ظاهرة الغش الضريبي وتتضمن هذه الوقاية إرساء أخلاقيات جبائية فهي تعتبر ضرورة ومهمة لإرساء الوعي الجبائي لدى المكلفين " للتعويض الجبائي ونربي المواطن وشيئا فشيئا تتغير ذهنية المكلفين، وتتضح الأخلاقيات الجبائية " انطلاقا من هذا القول فان الخطوات من اجل إرساء أخلاقيات جبائية تبدأ من جباية نفسها.

#### اولا: على مستوى التشريع.

تحديد الحالات الموضوعية للممول طبقا لمعيارين، وهما درجة المرونة المتوفرة في القوانين الجبائية والتي بموجبها يمكن معرفة المادة الخاضعة للضريبة ونسبة التأسيس وكذا مجال تطبيق الضريبة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فان المعيار الثاني يتمثل في نظام العقوبات وخطر أن يكتشف أمر الممول إذا أقدم على عمليات الغش.

ومن خلال هذا المنطق الافتراض انه كلما كانت الضريبة مرتفعة، كان الإقبال على الغش الجبائي قويا، أيضا إذا كانت الضريبة مرتفعة كانت العقوبة أكثر تشددا عند الإخلال بالالتزامات الجبائية و خاصة على ارتكاب فعل غش مبنى و على هذا المحتوى، يمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث أن الضريبة الواقعة الواقعية و القليلة الارتفاع و التي يتم تحصيلها، يجب أن يقابلها درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات ضمان عدم الإضرار بالمول، و عدم ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت . و درجة التشديد في نظام العقوبات ظهر من خلال تطبيق الزيادات و الغرامات المالية التي يستحسن توقع الاعتدال فيها اضافة إضافة إلى إن العقوبات الواقعة تطرح نفسها أيضا نظرا لوجود ظاهرة الرشوة الإدارية، فإذا كانت نسبة الضريبة مرتفعة و كذا العقوبات ، فهذا يفتح الباب واسعا أمام الدفع غير المشروع<sup>2</sup>.

فالجزائر مثلا كانت تطبق في السابق نظاما جبائيا معقدا و مشوها بدرجة عالية و كان هذا النظام على اساس تدابير طبقت منذ الاستقلال، و في عام 1992 نفذت السلطة المعنية برنامج الإصلاح الجبائي لتحسين هذا النظام و تبسيطه بدرجة كبيرة، حيث تم التركيز على عدة نقاط اهمها:

#### 1- حق الاطلاع و استعمال رقم التعريف الجبائي

ومن مجال الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تتخذ فيما يخص التشريع ما يلي:

✓ توحيد التشريع المالي و نشر كافة القوانين و اللوائح و غيرها، و بذلك يجب أن تنسق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب، سواء على المستوى المركزي أو الجهوي حتى لا تتضارب في اتجاهات ولا تتناقض في تفسيراتها،

<sup>1</sup> - جمال بدوي، المرجع السابق، ص113.

<sup>2</sup> - صارة حظاي، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، كلية الاقتصاد، الجزائر، 2008، ص32.

مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع الممولين و دون تفرقة بينهم بحيث يكون المعيار الوحيد هو المقدرة التكليفية، كما انه يجب التخفيض من حجم الحذف والإضافات والالغاء التي تطرأ على قانون الضرائب، وهذا لضمان نوع منا لاستقرار للتشريع الضريبي؛

✓ وضع نظرية عامة للغش الجبائي بدلا لطرق التدلسية مما يسمح بتحديد مفهوم الغش في القانون الجبائي، في مختلف أصنافه و كذا مختلف العقوبات المخصصة لكل صنف، وهذا إضافة إلى جنائيات الغش الخاصة بكل قانون الضرائب، فالجنائيات التي ترتكب في إطار قانون الضرائب المباشر ليست كذلك التي ترتكب في إطار قانون الضرائب غير المباشرة وغيره؛

✓ إعفاء كل الضمانات القانونية الكافية والكفيلة بالحفاظ على المقدرة التكليفية للممول وهذا على كل المستويات، فرض الضرائب وتحصيلها (التصريح، التحقيق الجبائي كذا عملية التحصيل) إضافة إلى طرق الطعن التي تتضمن فض النزاع الذي يمكن أن يقوم بين السلطة الجبائية والممول؛

✓ المعالجة القضائية للمخالفات الجبائية، حيث أن إدارة الضرائب تحضر المجالس القضائية والمحاكم في إطار الاختصاص الإقليمي، بمجرد إن يثبت وجود فعل الغش الجبائي، هذا ما يؤدي بنا إلى الحديث عن الاختصاص النوعي أي وجود قاضي خاص بالقضايا الجبائية، وبذلك إنشاء الفروع الجبائية بالمحاكم والغرف الجبائية بالمجالس القضائية بدل اختصاص الفروع والغرف الإدارية.

### ثانيا: على مستوى الإدارات الجبائية

✓ منع موظفي الإدارة الجبائية حق اطلاع على كافة الوثائق، المستندات، هذا ما يفيد الإدارة في التوصل على تقدير سليم للأوعية الضريبية، وربط الضريبة على النحو وإثبات المخالفات التي ترتكب للتخلص من الضريبة؛

✓ التوسع في إتباع أسلوب الاقتطاع من المنبع، باعتباره الوسيلة للحد من التهرب حيث تخصم الضريبة وتورد إلى الخزينة مباشرة، فتعمد الإدارة الجبائية إلى توسيع نطاق هذا الأسلوب لتحصيل الجانب الأكبر من الضرائب<sup>1</sup>؛

✓ القيام بحملة توعية تذكر بفوائد المالية العمومية لتحسين العلاقات بين الإدارة والمكلف، حيث انه كلما زاد الوعي المالي ضعف البحث على التهرب ويتم ذلك عن طريق وسائل الإعلام؛

✓ توفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي حققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها، إضافة إلى تزويد الإدارة الجبائية، بالأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف الممولين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب؛

✓ توفير نظام الرقابة التي تتميز بالدقة والسرعة في اكتشاف المخالفات وفرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام العمل<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - صارة حطاي، المرجع السابق، ص33.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص 34.

### خلاصة الفصل الثاني:

وكخلاصة لما سبق ذكره في الفصل الثاني نستخلص أن الغش الضريبي هو تلك السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب اداء الضريبة وهذا خارج اطار القانون أي انها سلوكيات غير مشروعة ولمقاومة هذه الظاهرة تطرقنا للدور التحقيقي في مقاومة الغش الجبائي وذلك من خلال التحقيق في المحاسبة والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة ومعرفة الصعوبات والعراقيل المتعلقة بالإدارة والنظام الجبائي وكذا الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة وبيان الإجراءات التي من شأنها ضمان فعالية الرقابة الجبائية وذلك من خلال الإطار التنظيمي الذي يوضح الاجراءات ذات الصلة بالنظام والادارة الجبائية وكذا الاجراءات ذات الصلة بالمكلف بالضريبة اما الاطار الردعي لهذه الرقابة يوضح الغرامات والعقوبات الجبائية .

وفي الاخير اقترح حلول للتخلص من هذه الظاهرة إلا وهي ظاهرة الغش الجبائي .

# خاتمة

## خاتمة

بعد هذا العرض المفصل ومن خلال دراستنا النظرية لهذا الموضوع تمكنا من معرفة الجوانب الجوهرية وفهمها، حيث تبين لنا ان الضريبة تساهم بشكل هام في الايرادات العامة للدولة، حيث تعمل الدولة على تنظيم عملية فرض الضريبة وتحصيلها من خلال جملة من التشريعات والقوانين التي يطلق عليها بالنظام الجبائي.

كما ان الرقابة الجبائية تشكل وسيلة فعالة من اجل ضمان مصلحة الخزينة العمومية، والادارة الجبائية تستعملها من اجل الكشف عن الغش الجبائي وردع المكلفين المدلسين بعقوبات جبائية وجنائية حسب طبيعة المخالفة.

ومن خلال ما سبق توصلنا الى النتائج التالية:

✓ تعتبر الرقابة الجبائية اهم ركيزة في النظام الجبائي فهي تأخذ اشكالا مختلفة هدفها التصريح بالغش الموجود في الوثائق؛

✓ للمعلومة الجبائية دور كبير وفعال حيث تساعد المراقبين على تقديم اراء صحيحة ودقيقة حول الوضعية الحقيقية للمكلف؛

✓ تساهم العدالة الجبائية في الحد من رفع الضرائب وكذا الحد من الغش الضريبي؛

✓ كما تعدد اسباب هاته الظاهرة فهناك اسباب تتعلق بالمكلف بالضريبة والنظام الجبائي واسباب اخرى تتعلق بالادارة الجبائية؛

✓ وبالنظر لأهمية الرقابة في مجال ظاهرة الغش الجبائي فالمشروع الجبائي اولاً لها باهتمام كبير حيث وضع لها اطار قانوني يوضح الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية كحق الاطلاع، وحق المعاينة، حق الاستدراك، حق الرقابة؛

✓ التحقيق في المحاسبة يختص بالأشخاص المعنويين اما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يختص بالأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالي؛

✓ الغش الضريبي هو التملص من دفع الضريبة التي تفرضها الخزينة على المكلف بشكل غير مشروع يتضمن مخالفة القانون، وذلك يحول الى عدم قيام الضريبة بدورها الاساسي.

ومن خلال النتائج السابقة المتوصل اليها من هذه الدراسة يمكن اقتراح جملة من التوصيات التي تساهم في دور الرقابة في الحد من ظاهرة الغش الجبائي:

✓ ادخال نظام المعالجة المعلوماتية في تسهيل وتسيير العمل للإدارة؛

- ✓ تقوية برامج التدخلات وتكثيفها من اجل الرقابة الجيدة وذلك عن طريق تقوية الجهاز الرقابي على كل المؤسسات واحداث اجراءات قانونية تصاحبها اوراق ثبوتية؛
- ✓ تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلف بالضريبة وتحسين ظروف الاستقبال قصد كسب ثقة المكلف بالضريبة؛
- ✓ العمل على نشر الثقافة الضريبية لأجل توعية والتحسيس بأهمية الضريبة وذلك بالاستعانة بكل الوسائل المتاحة كالصحافة المكتوبة والمسموعة والمرئية واجراء ملتقيات وندوات قصد توضيح كل جديد في مجال الضرائب.

# فائمة المصادر والمراجع

### I. النصوص القانونية والتنظيمية:

#### ◀ النصوص القانونية:

- 1- الامر 91- 60 المؤرخ في 23- 02- 1991 جريدة رسمية 09 سنة 1991 المتعلق بإنشاء مفتشية الضرائب.
- 2- قانون العقوبات الصادر بالأمر رقم 66- 156 المؤرخ في 8 جويلية 1996 المعدل والمتمم بالأمر رقم 97- 10 المؤرخ في مارس 1997.
- 3- قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2017 المعدل والمتمم بقانون المالية لسنة 2017.
- 4- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.
- 5- قانون الضرائب الغير مباشرة لسنة 2017.
- 6- قانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2017.

#### ◀ النصوص التنظيمية:

- 1- المرسوم التنفيذي رقم 95- 55 المؤرخ في 15- 02- 1995 المعدل والمتمم بموجب المرسوم 98- 228 المؤرخ في 13- 07- 1998 المتعلق بإحداث مديرية البحث والمراجعات جريدة رسمية عدد 51 سنة 1998.
- 2- المرسوم التنفيذي رقم 02- 303 المؤرخ في 28- 09- 2002 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 91- 60 المؤرخ في شعبان عام 1411 الموافق 23 فبراير سنة 1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 64 سنة 2002.
- 3- المرسوم التنفيذي رقم 05- 494 الممضي في 26- 12- 2005 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 91 المؤرخ في شعبان 1411 الموافق 23- 02- 1991 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية العدد 84 مؤرخة في 29- 12- 2005 ص 16.

4- القرار 12- 07- 1998 المتعلق بالمديرية الجهوية للضرائب، جريدة رسمية عدد 79 سنة 1998.

### II. الكتب:

#### ◀ المؤلفات العامة:

(1)- محرزي محمد عباس، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومه، دب، دس.

#### ◀ المؤلفات الخاصة:

(1)- السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، د ط، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.

(2)- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة الجبائية، د ط، دار هومه للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

(3)- دراز حامد عبد المجيد، النظم الضريبية، د ط، الدار الجامعية الإبراهيمية الإسكندرية، مصر، 1999.

(4)- سوزي عادل ناشد، الوجيز في المالية العامة (الثقافات العامة-الإيرادات العامة- الميزانية العامة)، د ط دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية- مصر، 2000.

(5)- صالح العبد، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية ( الأنظمة الجبائية - المنازعات الجبائية)، ط2، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، بوزريعة(الجزائر)، 2006.

(6)- عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، ج1، مكتبة الجامعة إثراء للنشر والتوزيع، الأردن 2009.

(7)- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، د ط، دار النهضة العربية، مصر، 1972.

(8)- عطوي فوزي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت(لبنان) 2003.

(9)- علي زغدود، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، دار البيارق، عمان، 1419، 1998.

(10)- غازي حسن عنابة، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي(دراسة مقارنة)، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصر، 2003.

## قائمة المصادر والمراجع

- 11)- عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، ط1، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2009..
- 12)- غازي عنابة، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1، دار البيارق، عمان، 1998.
- 13)- كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، د ط، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- 14)- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، ط1، دار قرطبة، الجزائر، 2004.
- 15)- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، د ط، ديوان المطبوعات الجامعية، د ب، 06-2001.
- 16)- يونس أحمد بطريق، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد، مبادئ المالية العامة، الإسكندرية، مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 1978.
- 17)- يوسف دلاندة، قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

### .III المحاضرات:

- 1)- قاشي يوسف، المنازعات الجبائية، محاضرات السنة الاولى ماستر محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محند اولحاج(البويرة)، 2014-2015.

### .IV الرسائل الجامعية:

- 1)- أوهيب بن سلمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003.
- 2)- بوقيرين فافا، بن نور غنية وآخرون، المنازعات الجبائية ، مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، المدرسة العليا للقضاء(مديرية التربصات)، مجلس قضاء المسيلة، 2004-2005.

## قائمة المصادر والمراجع

- (3)- جمال بدري، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي الجبائي، مذكرة من اجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر، 2008.-2009
- (4)- حطابي سارة، الرقابة الجبائية ودورها في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.
- (5)- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2012-2013.
- (6)- ساعد نبيلة، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، دراسة حالة في مفتشية الضرائب (الأخضرية)، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والمالية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أو الحاج (البويرة)، 2014-2015.
- (7)- سيدا عمر محمد، الفرض التلقائي للضريبة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون المؤسسة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بلقايد، (وهران)، 2009-2010.
- (8)- عبد الغاني بشرى، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2010-2011 .
- (9)- ولهي بوعلام، النحو إطار مفتوح لتفعيل الرقابة الجبائية للحد من اثار الأزمة حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية و الدولية والحكومة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس (سطيف)

### .V .المجلات:

- (1)- أحسن بوسقيعة، الغش الضريبي، مجلة قضائية، العدد الاول، سنة 1998، ص22.

### .VI .الموقع الالكتروني:

- 1)- [www. Mfagi. Gov. Dz. /index/ ar/ modernisation- voir- plus- ar /23-05-2017-20](http://www.Mfagi.Gov.Dz./index/ar/modernisation-voir-plus-ar/23-05-2017-20) :10.

# قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

الصفحة	الملحق	الرقم
I	محضر معاينة	وثيقة رقم 1
II	طلب معلومات	وثيقة رقم 2
III	إشعار بالدفع	وثيقة رقم 3
IV	تصريح بالوجود	وثيقة رقم 4
V	إشعار غرامات وعقوبات مالية	وثيقة رقم 5

فهرس

كلمة شكر

الاهداء

ملخص

قائمة المختصرات

قائمة الأشكال

مقدمة.....	5
الفصل الاول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية.....	6
المبحث الاول: ماهية الرقابة الجبائية.....	6
المطلب الاول: مفهوم الرقابة الجبائية.....	6
الفرع الاول: تعريف الرقابة الجبائية.....	6
الفرع الثاني: اهداف الرقابة الجبائية.....	8
الفرع الثالث: أسباب الرقابة الجبائية.....	9
المطلب الثاني: اشكال الرقابة الجبائية.....	10
الفرع الاول: الرقابة الشكلية.....	10
الفرع الثاني: الرقابة على الوثائق.....	11
الفرع الثالث: الرقابة بعين المكان.....	12
المبحث الثاني: الاطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية.....	13
المطلب الأول: الاطار التنظيمي للرقابة الجبائية.....	14
الفرع الأول: هياكل الرقابة الجبائية.....	14
الفرع الثاني: الهياكل الجديدة المستحدثة في الادارة الجبائية.....	21
الفرع الثالث: الاطار البشري للرقابة الجبائية.....	28
المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.....	29
الفرع الأول: حقوق الادارة الجبائية.....	30

36.....	الفرع الثاني: واجبات المكلف بالضريبة.
37.....	الفرع الثالث: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة.
44.....	خلاصة الفصل الاول.
46.....	الفصل الثاني: دور الرقابة الجبائية في محاربة ظاهرة الغش الجبائي.
47.....	المبحث الاول: الاطار العام للغش الجبائي.
47.....	المطلب الاول: ماهية الغش الجبائي.
47.....	الفرع الاول: تعريف وصور الغش الجبائي.
47.....	اولا: تعريف الغش الجبائي.
48.....	ثانيا: صور الغش الجبائي.
51.....	الفرع الثاني: أسباب ومظاهر الغش الجبائي.
51.....	اولا: أسباب الغش الجبائي.
55.....	ثانيا: مظاهر الغش الجبائي.
56.....	الفرع الثالث: أركان الغش الجبائي.
58.....	المطلب الثاني: دور التحقيق في محاربة الغش الجبائي.
58.....	الفرع الأول: التحقيق في المحاسبة.
60.....	الفرع الثاني: التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة.
63.....	المبحث الثاني: واقع الرقابة الجبائية في الجزائر.
63.....	المطلب الأول: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية.
63.....	الفرع الأول: الصعوبات المتعلقة بالإدارة والنظام الجبائي.
65.....	الفرع الثاني: الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة.
66.....	المطلب الثاني: إجراءات التي من شأنها ضمان فعالية الرقابة الجبائية.
66.....	الفرع الأول: الإطار التنظيمي.
69.....	الفرع الثاني: الإطار الردعي.
73.....	الفرع الثالث: الحلول الوقائية لمحاربة ظاهرة الغش الجبائي.

75.....	خلاصة الفصل الثاني:
77.....	الخاتمة:
80.....	قائمة المصادر والمراجع:
.....	قائمة الملاحق.....
.....	الفهرس.....

وما توفيقي إلا بالله العلي العظيم وبه أستعين

وصلى الله على سيدنا محمد و على اله وصحبه أجمعين