

جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



مذكرة ماستر

ميدان: الحقوق والعلوم السياسية

فرع: الحقوق

تخصص قانون إداري

يوم: 2024/06/13

إعداد الطالبتين:

زارد سعيدة

بن عبد الرحمان دلال

دور الرقابة الجبائية للحد من التهرب الضريبي

لجنة المناقشة:

د. بولغب أمال أستاذ مساعد ب جامعة محمد خيضر بسكرة رئيسا

أ.د. عاشور نصر الدين أستاذ تعليم عالي جامعة محمد خيضر بسكرة مشرفا

د. غضبان غفران أستاذ مساعد ب جامعة محمد خيضر بسكرة مناقشا

السنة الجامعية: 2024 - 2023

شكر وتقدير

الحمد و الشكر لله الواحد الاحد، على ما أنعم علينا من قوة و صبر و وفقنا لإتمام هذا العمل، والذي ألهمنا الصحة والعافية والعزيمة، فالحمد لله حمدا كثيرا نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ عاشور نصر الدين على كل ما قدمه لنا من توجيهات ومعلومات ساهمت في إنجاز موضوع دراستنا كما نتقدم بجزيل الشكر الى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين شرفونا بحضورهم لمناقشة هذه المذكرة

كما نوجه شكرنا الى جميع أساتذة كلية الحقوق بجامعة محمد خيضر بسكرة و إلى كل من ساندنا من قريب أو من بعيد في انجاز هذا العمل.

إهداء

"بسم خالقي وميسر أموري، لك الحمد و الشكر"
أهدي هذا النجاح إلى كل من سعى معي لإتمام هذه المسيرة، دمتم لي سنداً
إلى مصدر قوتي، زوجي و أولادي،
إلى كل أهلي و أصدقائي و زملائي في العمل، الذين
شاركوني خطوات هذا الطريق ممتنة لكم.
زارد سعيدة

إهداء

بسمك ربي أحمل قلمي لأهدي هذا العمل
إلى أبي الذي بفضله استكفيت من زاد العلم
و إلى أمي سبب وجودي ودعائها سر صمودي
إلى زوجي و اولادي
إلى كل أفراد عائلتي الذين دعموني طوال مسيرتي وكانوا خير سند لي

بن عبد الرحمان دلال

الفهرس :

الصفحة	العنوان
ي - ن	المقدمة
16	الفصل الأول: الدور الوقائي للرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
18	المبحث الاول: الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب
18	المطلب الاول : الرقابة الجبائية الشكلية
18	الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية الشكلية
19	الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية الشكلية
20	الفرع الثالث : مجال تطبيق الرقابة الجبائية الشكلية
21	الفرع الرابع : تنفيذ الرقابة الجبائية الشكلية
22	المطلب الثاني: الرقابة الجبائية على الوثائق
22	الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية على الوثائق
23	الفرع الثاني : اهداف الرقابة الجبائية على الوثائق
24	الفرع الثالث : مجال تطبيق الرقابة الجبائية على الوثائق
26	الفرع الرابع : تنفيذ الرقابة الجبائية على الوثائق
29	المبحث الثاني: الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
29	المطلب الاول : الرقابة الجبائية عبر التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب في المحاسبة
29	الفرع الأول :مفهوم التحقيق المحاسبي
31	الفرع الثاني : مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة
32	الفرع الثالث :مجال تطبيق التحقيق في المحاسبة
33	الفرع الرابع: إجراءات التحقيق في المحاسبة
38	المطلب الثاني : الرقابة الجبائية عبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة

38	الفرع الأول: مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
39	الفرع الثاني: أهداف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
40	الفرع الثالث : مجال تطبيق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
42	الفرع الرابع : إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (V.A.S.F.E)
46	خلاصة الفصل الاول
47	الفصل الثاني: الدور الردعي للرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي
48	المبحث الاول : العقوبات الإدارية الجبائية
49	المطلب الاول : عقوبة الغرامات الجبائية
49	الفرع الأول : عقوبة الغرامات المطبقة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
52	الفرع الثاني: عقوبة الغرامات المطبقة في قانون الضرائب الغير المباشرة
54	الفرع الثالث: عقوبة الغرامات المطبقة في قانون الرسم على رقم الأعمال و قانون الإجراءات الجبائية
55	الفرع الرابع: عقوبة الغرامات المطبقة في قانون التسجيل و الطابع
58	المطلب الثاني : عقوبة الزيادات الجبائية
58	الفرع الأول : عقوبة الزيادات بالنسبة للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
60	الفرع الثاني : عقوبة الزيادات الجبائية بالنسبة لقانون الرسم على رقم الأعمال
61	الفرع الثالث : عقوبة الزيادات بالنسبة لقانون التسجيل و الطابع
62	المبحث الثاني : العقوبات الجزائية
62	المطلب الاول : العقوبات الجزائية الاصلية
63	الفرع الأول: عقوبات جزائية رئيسية
67	المطلب الثاني :العقوبات الجزائية التكميلية و التبعية

67	الفرع الأول عقوبات الجزائية التكميلية
69	الفرع الثاني العقوبات التبعية
72	خلاصة الفصل الثاني
73	خاتمة
76	قائمة المصادر و المراجع
80	ملخص

مقدمة

مقدمة :

لقد شهدت الجزائر تغيرات عديدة في سياستها الإقتصادية، و ذلك من اجل تحسين مستوى التنمية و كذا تمويل خزينتها و محاولتها الإلتحاق بركب الدول المتقدمة، و من هذه التغييرات الدخول في إقتصاد السوق الذي يفرض عليها إعادة النظر في إصلاحاتها الإقتصادية وفق المعايير الدولية وذلك من خلال الحفاظ على مواردها و ثرواتها و البحث عن مصادر مالية جديدة بعيدة عن الموارد البترولية و الجمركية .

حيث تعتبر الأموال المحصلة من الضرائب من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية، إلا أن هناك معوقات تقلص وتقلل من هذه المصادر والموارد و نذكر منها ظاهرة التهرب الضريبي والذي يفقد النظام الضريبي أهمية وفعالية على المستوى الإقتصادي والمالي، و الذي يتسبب في تناقص الحصيلة الضريبية و موارد الخزينة العمومية.

فالواقع إن عبء الضريبة يتحمله المكلفين أفراد كانوا أو مؤسسات (أشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين)، وقد تؤول حالة المكلف بالضريبة أحيانا إلى عدم القدرة على الدفع، وهنا يمكن للدولة أن تقدم له بعض التسهيلات أو الإعفاءات، ولكن هناك حالات أخرى لعدم دفع الضريبة سببها التملص أو التهرب من عبء الضريبة وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي و الغش الضريبي الذي بدوره ينقسم إلى نوعان: احدهما لا يخالف النصوص القانونية ويدعى التجنب الضريبي والآخر يتم بطرق مخالفة للنصوص القانونية ويدعى التهرب الضريبي وكلا النوعان يؤثران على الحصيلة الضريبية، حيث يعد سلوك يحاول المكلف القانوني من خلاله، عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر " ، كذلك نستطيع ان نقول بانه التصرف الذي تتجه فيه إرادة المكلف على قصد، إلى التخفيف من العبء الضريبي و استخدام طرق غير مشروعة أو احتيالية بهدف إخفاء دخله الحقيقي الذي يمثل الوعاء الضريبي الحقيقي، و يرجع إنتشار هذه

الظاهرة إلى وجود أسباب سواء كانت تتعلق بالمكلف في حد ذاته، أو في النظام الضريبي، أو بالإدارة الضريبية، أو بالظروف الإقتصادية الحالية .

إن عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة ناتج عن الآثار السلبية الناجمة عن الغش الضريبي و الذي ينعكس سلباً على الإقتصاد الوطني و كذلك الخزينة العمومية، فمن أجل ذلك واجهت الإدارة الجبائية هذه الظاهرة بإتخاذ إجراءات جدية في مكافحتها، و إيجاد أساليب منظمة تحت إطار قانوني للتنسيق بين مختلف هيئاتها و التي تتمثل في الرقابة الجبائية.

الضرائب في الجزائر تعتمد على النظام التصريحي، أي أن الضرائب تؤسس بالإعتماد على التصريحات المحررة من طرف المكلفين بالضريبة، و الرقابة الضريبية تهدف إلى التحقق من أن التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو اتاوة قد حررت بطريقة دقيقة و مؤسسة بأمانة، تطبيقاً لنص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024،

يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق و الاساليب الشرعية و غير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة التهرب أو الغش الضريبي، لذلك فإن عملية مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة و متعددة و على مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد كوسيلة هامة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي و تشكل وسيلة وقائية لضمان مصلحة الخزينة العمومية وهاذا ما سنتناوله في الفصل الأول و بالتحديد على المستوى المحلي 'المديرية الولائية للضرائب'

أسباب اختيار الموضوع:

لقد تم إختيار هذا الموضوع لأسباب عدة منها:

- إرتباط الموضوع بالتخصص الدراسي و المهني

- الرغبة في إثراء المعارف و القدرات في المجال الضريبي
- الكشف عن الطرق المتبعة من قبل المصالح الجبائية للحد من التهرب الضريبي
- التعرف على الوسائل الردعية المتمثلة في العقوبات التي تلجأ لها المصالح الجبائية في حالة الغش و التهرب الضريبي

أهمية الموضوع :

تكمن أهمية الدراسة في انها تتناول موضوع مهم بأهمية الضرائب التي تعد الممول الثاني للخرينة العمومية، و كيف تساهم الرقابة الجبائية في تحقيق الإنتعاش الإقتصادي بالحد من التهرب الضريبي، و لما لهذه الاخيرة من أهمية في المجال الجبائي باعتبارها المقوم لتصرفات المكلفين بالضرائب، الذين يلجؤون للتهرب الضريبي من أجل الحفاظ على أموالهم و عدم التنازل عنها لصالح خزينة الدولة. و ما ينجر عنها من إجراءات ردعية في مكافحة هذه الظاهرة

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على آليات النظام الجبائي من خلال ما تخوله القوانين لإدارة الضرائب من صلاحيات مراقبة التصريحات، و معاينة الاخطاء و ردع المكلفين بالضريبة المتهربين من تأدية حقوقهم الجبائية، و ما إذا كانت إجراءات الرقابة الجبائية تسمح بكشف النقص في التصريحات و أفعال الغش المرتكبة.

الدراسات السابقة :

لقد تم التطرق لهاذا الموضوع و لكن بطرق مختلفة خاصة من طرف طلبة كلية الإقتصاد من بينها:

- مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية بعنوان الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الجبائي، دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة من إعداد هلايلي اسلام، طالب بكلية

العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية - جامعة محمد خيضر
بسكرة لسنة 2015/2014.

- مذكرة ماستر بعنوان مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي،
دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية البويرة من إعداد جلال مرزوقة، طالب بكلية العلوم
الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم المالية و المحاسبية، بجامعة أكلي محند
اولحاج البويرة سنة 2019/2018.

- مذكرة ماستر في العلوم التجارية فرع محاسبة و مالية بعنوان دور الرقابة الجبائية في مكافحة
التهرب الضريبي، دراسة جالة بمديرية الضرائب جيجل، من إعداد زويتتي نجيب، طالب بكلية
العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية بجامعة محمد خيضر
بسكرة سنة 2013/2012.

و التي في مجملها تطرقت إلى ماهية التهرب الضريبي و آثاره، الإطار العام للضرائب،
الرقابة الجبائية و أشكالها، و العقوبات المفروضة على مخالفتي القوانين الجبائية، كذلك الصعوبات
التي تواجه فعالية الرقابة الجبائية، كما خلصت في مجملها على أن للرقابة الجبائية مجموعة من
الإجراءات التي تضبط تدخل الإدارة و تجمي المكلفين بالضريبة و أن الرقابة الجبائية الجبائية
لوحدها غير كافية للقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي،

و على ضوء ما سبق، خاصة و أن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي تتوقف على مدى نجاعة
أساليب الرقابة الجبائية، و جب علينا أن نجيب على هذا السؤال:

كيف تساهم الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي؟

المنهج المتبع:

من أجل الإجابة على إشكالية البحث و مختلف التساؤلات المطروحة، كان من الضروري إتباع المنهج الوصفي و المنهج التحليلي لأنهما الأكثر ملائمة لمعالجة محتوى الموضوع لأجل الكشف عن الوسائل التي إتبعها المشرع الجبائي من أجل مكافحة التهرب الضريبي و التي تظهر في الإجراءات المتبعة في الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية و ما ينجر عنها من عقوبات جبائية و جزائية، لردع كل من يحاول أن يعرقل هذه العملية.

تقسيمات الدراسة:

و لمعالجة الإشكالية و تحليلها، يمكننا دراسة موضوع البحث وفقاً لتقسيمه إلى فصلين نتناول في الفصل الاول الدور الوقائي للرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، و ذلك ضمن مبحثين الأول الرقابة الجبائية على مستوى مصالح مفتشيات الضرائب، و الثاني الرقابة الجبائية على مستوى مصالح المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

أما الفصل الثاني فنتناول فيه، الدور الردعي للرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، و الذي يعالج مبحثين، في الأول ندرس العقوبات الإدارية الجبائية، و الثاني نتناول العقوبات الجزائية.

المختصرات :

المادة	- م .
قانون الإجراءات الجبائية	- ق.إ.ج
تعليمة وزارية	- ت.و
قانون المالية	- ق.م
قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة	- ق.ض.م.ر.م
قانون الضرائب الغير مباشرة	- ق.ض.غ.م
قانون الرسم على رقم الأعمال	- ق.ر.ر.أ
قانون التسجيل	- ق.ت
قانون الطابع	- ق.ط
تعليمة	- ت
المديرية العامة للضرائب	- م.ع.ض
المديرة العامة	- م.ع
مرسوم رئاسي	- م.ر

الفصل الأول

الدور الوقائي للرقابة الجبائية في مكافحة

التهرب الضريبي

الفصل الأول :

الدور الوقائي للرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي:

إن السعي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي يقتضي إيجاد سبل و آليات لمكافحتها و كذا التقليل منها حيث تعتبر الرقابة الجبائية العمود الفقري للإدارة الجبائية في هذا الشأن، نظراً لما تقدمه هذه الآلية من حماية للخزينة العمومية، و بما أن الرقابة الجبائية تمثل الوجه المغاير للنظام التصريحي، حيث يتم حساب الضريبة إنطلاقاً من التصريحات التي يكتبها المكلف بالضريبة بناءً على العناصر التي يقرر اعتمادها ، فعليه يحق للإدارة الجبائية بالرقابة البعدية للعناصر المصرح بها، و عليه يظهر الدور الوقائي لهذا الإجراء بالكشف عن التجاوزات في أداء الإلتزامات الجبائية، و بما أن الرقابة الجبائية كإجراء تختلف من حيث الشكل و من حيث موقع التنفيذ سنقسم هذا الفصل إلى مبحثين ، حيث سنتناول في المبحث الأول الرقابة الجبائية على مستوى المفتشية، أما في المبحث الثاني سنتناول الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

المبحث الاول : الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب:

الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب تتضمن عمليتين متتاليتين، رقابة شكلية و رقابة مستندية، و لهاذا سنتناول في هذا المبحث مطلبين على التوالي : الرقابة الجبائية الشكلية، ثم الرقابة الجبائية على الوثائق.

المطلب الاول : الرقابة الجبائية الشكلية :

للتعرف على الرقابة الشكلية يجب أن نتطرق في الفرع الاول إلى مفهوم الرقابة الجبائية، ثم في الفرع الثاني، مجال تطبيقها، و في الفرع الثالث أهداف الرقابة الشكلية

الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية الشكلية:

تعد الرقابة الشكلية الخطوة الأولى التي تباشرها إدارة الضرائب في عملية الرقابة، حيث يتم فيها الفحص الشكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، و التصحيح المادي للأخطاء المرتكبة، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين التصريحات و المعلومات التي تمتلكها إدارة الضرائب¹

حيث تتمثل الرقابة الشكلية للتصريحات الضريبية في تحليل كل الوثائق المحررة من قبل المكلفين بالضريبة

و تتمثل الرقابة الشكلية للتصريحات الضريبية في : تحليل كل الوثائق المحررة من قبل المكلفين بالضريبة بهدف تجنب الأخطاء و توقيف إجراء الفرض الضريبي و هذه المرحلة لا تترجم بنعديل الأرقام المصرح بها.²

¹ أحمد فنيديس ، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، مصر، 2018، ص.ص 28 - 29

² نفس المرجع، ص 29

الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية الشكلية:

تهدف الرقابة الجبائية الشكلية إلى :

- التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة
- التحقق من مدى انتظام المكلف بالضريبة في تقديم التصريحات¹، و ذلك بالقاء نظرة على التصريحات المودعة و تتابعها.
- عمل مقارنات بين التصريحات السنوية المختلفة لمعرفة مدى الإختلاف بين رقم الاعمال أو المبيعات و نسبة إجمالي الربح
- تصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات، دون التعرض لصحة المعلومات التي تحملها.
- التأكد من أن الملف المقدم يحتوي على جميع الوثائق²
- تجنب الأخطاء و توقيف إجراء الفرض الضريبي
- تحديد المكلفين بالضريبة الذين يستحقون التعرض للرقابة الجبائية على الوثائق

¹ أحمد فنيديس، مرجع سابق، ص29

² قوقي داود و غطاس اسماعيل، الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون عام اقتصادي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021، ص 5

الفرع الثالث : مجال تطبيق الرقابة الجبائية الشكلية :

لمعرفة مجال تطبيق هذه الرقابة يجب أن نتعرف على المكلفين المعنيين بالرقابة و الوثائق المعنية بالرقابة الشكلية

أولاً : المكلفين الخاضعين للرقابة الشكلية :

تتم الرقابة الشكلية عموماً على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الإختصاص و التابعة لكان ممارسة نشاط الخاضع للضريبة، و تنجز كل سنة و تعتبر كمرحلة تمهيدية و كخطوة أولى.¹ و يخضع لها جميع المكلفين الخاضعين للضرائب بغض النظر عن النظام الضريبي الذي يخضعون له سواء النظام الحقيقي، أو النظام البسط، أو نظام الضريبة الجرافيه الويحدة.

ثانياً : الوثائق الخاضعة للرقابة الشكلية :

تتمتع الإدارة بصلاحيات رقابة تصريحات المكلفين بالضريبة نظراً لكون النظام الجبائي مبني على أساس مبدأ التصريح العفوي²

تشمل هذه الرقابة كذلك ملف المكلف بالضريبة و الذي يجب ان يحتوي على الوثائق التالية: نسخة من السجل التجاري، نسخة من بطاقة الهوية³، نسخة من شهادة الميلاد، نسخة من عقد إيجار محل النشاط أو نسخة من عقد الملكية، شهادة التصريح بالوجود موقعة و مؤشرة، رقم التعريف الجبائي (NIF)، القانون الأساسي بالنسبة للأشخاص المعنويين، بمعنى تهتم بالتحقق من هوية المكلف بالضريبة و عنوانه و كذا عناصر الجرد لإعداد الوعاء الضريبي.

¹ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص 50

² ميثاق المكلف بالضريبة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قسم الرقابة و التحقيقات الجبائية، مديرية الرقابة الجبائية، 2024، ص 4

³ قويدري عبد الحكيم: الرقابة الجبائية كأدات لمحاربة الغش الضريبي: مذكرة ماستر تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم

السياسية ، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2021/2020، ص. ص 9 - 10

الفرع الرابع : تنفيذ الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية تمر بها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التي لها هدف تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة¹ و تتم بصورة منتظمة و هي بسيطة و لا تخضع لأجل تنفيذ و لا لمعيار إنتقاء.

الرقابة الجبائية الشكلية تبدأ في الأساس منذ استلام مصالح الإدارة الضريبية للتصريحات الجبائية المرسله أو المودعة من طرف المكلفين، حيث تتم مراقبة هاته التصريحات بصفة منتظمة و غير انتقائية و ذلك من خلال الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها و تسوى الأخطاء في حال وجودها.

تتم كذلك عن طريق المقارنة بين التصريحات الشهرية G50 و G50 A و التصريحات السنوية G4 و هذا بالنسبة للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الحقيقي و التصريحات السنوية G13 للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة المبسط، و G12 و G12 Bis بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

دون أن ننسى أن الوثائق المكونة للملف كذلك تخضع للرقابة في حالة نقصان وثيقة أو إنتهاء صلاحية وثيقة مثل عقد الإيجار.

و في الأخير يتم إرسال إشعار بإعذار Mise en Demeure، في حالة عدم وجود الوثائق الإجبارية في تكوين الملف، من أجل تنبيه المكلف لتدارك الإهمال أو الخطء.

¹ جلال مرزوقة، مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي- دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية البويرة- ، مذكرة ماستر تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التبير، قسم العلوم المالية و المحاسبية، جامعة ألكي محند اولحاج البويرة، 2018-2019 ، ص 39

المطلب الثاني: الرقابة الجبائية على الوثائق:

بخلاف الرقابة الشكلية فإن الرقابة الجبائية على الوثائق إنتقائية و غير منتظمة و تعد إجراء سنوي، و قد إرتأينا أن نتطرق أولاً إلى مفهوم الرقابة الجبائية على الوثائق، ثانيا أهدافها، و ثالثاً مجال تطبيق الرقابة الجبائية على الوثائق، ، ثم رابعاً مراحل الرقابة على الوثائق

الفرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية على الوثائق :

الرقابة الجبائية على الوثائق تعتبر مكملة للرقابة الجبائية الشكلية حيث تسمح للمصالح الضريبية بإجراء فحص نقدي للتصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، و ذلك بالإعتماد على المؤشرات و البيانات الموجودة في الملف الجبائي للمعني¹، حيث يكمن دور الرقابه على الوثائق في التحقق من جميع التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبه، والمتعلقه بجميع الضرائب او الرسوم او الاتاوات او الحقوق المستحقه بموجب التشريع الجبائي المعمول به، وهي واجبه على كل المكلفين بالضريبه، بغض النظر عن النظام الضريبي الذي يخضعون له (النظام الحقيقي، النظام البسط، ونظام الضريبه الجزافيه الويحدة) وعلى جميع الضرائب والرسوم الاخرى المطبقه بشكل مستقل عن النظام الجبائي (الضريبه على الثروه، الرسم العقاري، رسم التطهير، الرسم على الاقامه...الخ)²

و هي مراقبة بأثر رجعي تسمح للإدارة بإجراء فحص نقدي للتصريحات و رفع و تصحيح الأخطاء المكتشفة، و إختيار الملفات للخضوع للرقابة على الوثائق، و يسمح ايضاً لمصالح الجبائية بإقتراح المكلفين الذين سيخضعون للرقابة الخارجية "رقابة عامة

¹ Le Guide du contrôle sur pièces, DGI – DRV, 2003, Page 3

² تعليمة رقم 04/م.ع.ض/م.ع/ 23 المؤرخة في 2023/05/08 المتضمنة إجراءات الرقابة على الوثائق CSP

إن الرقابة على الوثائق التي تعتبر فحص لمدى توافق تصريحات المكلف بالضريبة، لا تعتمد فقط على التحقق من الأخطاء التي لوحظت أثناء إكتتاب التصريحات (الرقابة الشكلية)، و لكن تعتمد أيضاً على الفحص المعمق للتصريحات في جميع الخانات الخاصة بها و ذلك بالإعتماد على :

- المعلومات و مختلف الوثائق المكونة للملف الجبائي للمكلف بالضريبة
- كل معلومة خاصة المتعلقة بحالة المكلف بالضريبة
- أي وثيقة تتعلق بالذمة المالية للمعني

الفرع الثاني : اهداف الرقابة الجبائية على الوثائق:

تهدف الرقابة الجبائية على الوثائق إلى :

- التحقق من جميع التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة، و المتعلقة بجميع الضرائب أو الرسوم أو الإتاوات أو الحقوق المستحقة بموجب التشريع الجبائي المعمول به.
- الكشف عن المكلفين بالضريبة المقصرين في احترام واجباتهم الجبائية المتعلقة بالتصريح و الدفع لغرض اقتراحهم للرقابة في عين المكان.
- فحص مدى احترام شروط و كفاءات منح إمتياز جبائي أو تطبيق أي تدبير جبائي
- المقاربة مع المعلومات التي جمعت و كشف المعلومات الواردة إلى المصلحة و المعلومات الموجودة في الملف.¹
- تحليل و مقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور الذمة المالية لكل مكلف من سنة لآخرى.

¹ ت. رقم 04/م.ع.ض/م.ع/ 2023

- تصحيح الأخطاء و النقائص و عدم الدقة و السهو أو الإخفاءات الملاحظة فيما يخص العناصر المستخدمة كأساس لحساب الضريبة حيث يتم الرفع في الضريبة انطلاقاً من التصريح في حد ذاته و كذا الوثائق التي يحتويها الملف الجبائي أو التي في حوزة المصلحة.
- تكثيف أعمال البحث و التحقيق في إطار ممارسة حق الإطلاع و حق إجراء التحقيق.

الفرع الثالث : مجال تطبيق الرقابة الجبائية على الوثائق :

و لمعرفة مجال تطبيق الرقابة الجبائية على الوثائق يجب أن نعرف المكلفين المعنيين بالتحقيق و معايير إختيارهم و الوثائق الخاضعة بالمراقبة و أجال الرقابة

أولاً : المكلفين المعنيين بالرقابة على الوثائق : حيث أن جميع المكلفين الخاضعين للضرائب بغض النظر عن النظام الضريبي الذي يخضعون له سواء النظام الحقيقي، أو النظام البسط، أو نظام الضريبة الجزافية الويحدة، وعلى جميع الضرائب والرسوم الأخرى المطبقة بشكل مستقل عن النظام الجبائي (الضريبة على الثروة، الرسم العقاري، رسم التطهير، الرسم على الأقامة... الخ)¹

ثانياً : معايير إختيار المكلفين المعنيين بالرقابة على الوثائق: حيث تعتمد على معايير لإختيار المكلفين بالضريبة، المعنيين بالرقابة على الوثائق منها :

- عناصر عدم تعريف هوية المكلفين بالضريبة (عدم تحديد الموقع، التغييرات المتكرره في العنوان منذ الانشاء، الاسم المستعار،... الخ)
- عدم الإمتثال لإلتزامات التصريح و الدفع
- تغيير الشكل القانوني، و ترحيل الخسارة المستمرة أو المشكوك فيها
- طلب إسترداد الرسم على القيمة المضافة
- إستلام كشوف معلومات مبالغها غير موافقة لتلك المصرح بها

¹ تعليمة رقم 04/م.ع.ض.م/ع.2023

- المؤونات التي تبدو مشكوك فيها
- أعباء تبدو مبالغ فيها بالمقارنة مع طبيعة النشاط الممارس، إستلام كشوف معلومات مبالغها غير موافقة لتلك المصرح بها، المؤونات التي تبدو مشكوك فيها، ...

ثالثاً : الوثائق الخاضعة للرقابة على الوثائق : بموجب أحكام المادتين 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن المصلحة المكلفة بالرقابة على الوثائق مخولة بإجراء فحص لمختلف التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة و على هذا النحو فإن جل الأعمال التي تباشرها هذه المصلحة في هذا الإطار يطلق عليها تسمية الرقابة على الوثائق، و التي يجب ان تتم في مكاتب الإدارة الجبائية ، دون إرسال إشعار مسبق للمكلف بالضريبة.¹

رابعاً : المدة الخاضعة للرقابة على الوثائق : هذا النوع من الرقابة لا يخضع لأجال التنفيذ و إنما عملية الرقابة مقيدة بالأجل الذي تتقدم فيه، حيث يمكن ان تمس الرقابة على الوثائق سنة أو عدة سنوات مالية غير متقدمة، في غضون فترة أربعة سنوات ما عدا في حالة المناورات التدليسية و هذا بالنسبة لما يأتي:

- تأسيس الضرائب والرسوم، وتحصيلها،
- القيام بأعمال الرقابة،
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي، طبقاً لأحكام المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024.²

¹ تعليمة رقم 04/م.ع.ض.م/ع/2023

² م 39 من ق. إ. ج. 2024، الباب الثاني بعنوان حق الإسترداد، الفصل الأول بعنوان الأجل العام

الفرع الرابع : تنفيذ الرقابة الجبائية على الوثائق:

تتم عملية الرقابة على الوثائق بإتباع مجموعة من الإجراءات المنتظمة و التي تتمثل في :

أولاً : إعداد برنامج الرقابة على الوثائق: حيث تتم عملية برمجة الملفات التي تم إنتقائها حسب المعايير المشار إليها سابقاً، من قبل المصالح المسيرة،

- حيث يجب أن تشمل هذه القائمة من 10 إلى 15 % من العدد الإجمالي للمكلفين بالضريبة التابعين لإقليم إختصاص المصلحة المسيرة، مع مراعاة قدرتها على تنفيذ أعمال هذه الرقابة
- ترسل هذه القوائم إلى المدير الولائي للضرائب، أين يتم معالجتها، و المصادقة عليها، ثم إرسالها إلى المديرية الجهوية للضرائب و التي بدورها ترسلها إلى المديرية العامة للضرائب، من أجل المتابعة.
- يتم الشروع في تنفيذ برنامج الرقابة على الوثائق بعد الحصول على موافقة المسؤول الاول¹ (المدير الولائي للضرائب)
- يجب الإشارة أنه يجب تنفيذ البرنامج المعتمد خلال السنة الموالية، و يرسل على ورق و حامل معلوماتي لمتابعة تنفيذه، إلى قسم الرقابة و التحقيقات الجبائية - مديرية الرقابة الجبائية بالمديرية العامة للضرائب، في أجل أقصاه 30 نوفمبر من السنة الحالية

¹ ت رقم 04/و.م.م/ع.ض.م/ع.2023

ثانياً :المرحلة التحضيرية¹ :

بعد أن يتم اختيار المكلفين بالضريبة المعنيين بالرقابة على الوثائق و سحب ملفاتهم، تبدأ المرحلة التحضيرية و التي تتمثل على وجه الخصوص بما يلي :

- التحقق من رقم التعريف الجبائي (NIF)
- فحص طبيعة النشاط الممارس
- فحص النظام الجبائي الذي يخضع له الملف
- مراقبة مختلف أنواع التصريحات (الدورية، الشهرية، الفصلية، السنوية)، التصريحات التي يتخللها دفع الحقوق أو التصريحات التي لا يتبعها دفع الحقوق.
- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي المخالفات التدليسية (أسباب التسجيل)
- السوابق الجبائية (طبيعة و مبالغ التصحيحات و/ أو التخفيضات)
- التعديلات التي تطرأ على الشكل القانوني أو التغييرات المتكررة في مقر النشاط التي تؤثر على الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

ثالثاً : إرسال طلب معلومات أو تبريرات :

حيث يمكن للمصلحة المخولة أن تطلب كتابياً في إطار الرقابة على الوثائق،

- معلومات أو تبريرات أو توضيحات متعلقة بالتصريحات المكتتبه و كذا تلك التي لها تأثير على الإخضاع الضريبي، طبقاً للمادة 19 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية²،

¹ ت. رقم 04/م/م/ع/ض/م/ع/2023.

² م. 19 فقرة 1 من ق.إ.ج، 2024 المعدلة و المتممة بموجب المواد 36 من ق.م/2009 و م. 40 من ق.م/2018 و م. 49 من ق.م/2021.

- معلومات أو تبريرات أو توضيحات ليس لها علاقة مباشرة بالتصريحات المكتتبه و لكن لها تأثير على التسوية المتوخاة كعلاقة المؤسسة بالغير ، كالمستودعات و أماكن تخزين البضائع¹، حيث نصت الفقرة الثانية من المادة 19 من ق.إ.ج، على أنه يجب أن تشير الطلبات المكتوبة صراحة إلى النقاط التي ترى المصلحة المسيرة أنه من الضروري الحصول على توضيحات أو تبريرات بشأنها. ولهذا الغرض، قد تطالب بدراسة المستندات المحاسبية المتعلقة بالمؤشرات والعمليات والبيانات الخاضعة للرقابة.
- تحدد طلبات المعلومات أو التبريرات الأجل الذي يرد خلاله المكلفون بالضريبة بثلاثين (30) يوماً، ابتداء من تاريخ استلام الطلب، و في حالة عدم الرد في الأجل أو تقديم مبررات و معلومات غير مقبولة تقوم المصلحة ببدأ الإجراء التناقضي لتصحيح تصريحاته الجبائية تطبيقاً لاحكام المادة 19 من ق.إ.ج فقرة 3.

رابعاً : إرسال الإشعار بالتصحيح:

- و في هذه المرحلة تاتي مرحلة إرسال إشعار بالتصحيح المقترح تحت طائلة بطلان إجراء فرض الضريبة، و قد نصت عليه المادة 19 فقرة 5 من ق.إ.ج يتضمن:
- معلومات عن المصلحة المسيرة التي اقترحت التعديل و التعريف بهوية المكلف بالضريبة
- الإشارة إلى الأساس القانوني لإجراء التقييم التناقضي
- بيان الضرائب و السنوات المالية المعنية مع الإشارة في آخر الورقة على حق المكلف بالإستعانة بمستشار من إختياره².
- توقيع رئيس المصلحة، ثم عرض التقييمات مع الإشارة إلى إسم العون الذي اقترح التصحيح و تبريرات إعادة التقييم و هيكل التصحيحات المتوخاة و حساب التصحيح و تبرير العقوبات

¹ ت رقم 04 و/م/م ع/ض/م ع/2023.

² م. 19 من ق.إ.ج

الجبائية المطبقة و يرسل تحت طائلة عقوبة بطلان الإجراء الإشعار بالتسوية برسالة موسى عليها.

- و تقوم المصلحة بدراسة و تحليل إجابة المكلف بالضريبة و التي تتجر عنها إحدى الحالات، إما التخلي عن التقويمات، أو إرسال إشعار نهائي بالتصحيحات.

المبحث الثاني: الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:

تتم الرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على شكلين كما سنتطرق له في هذا المبحث، حيث سنتناول في المطلب الأول الرقابة الجبائية عبر التحقيق و التحقيق المصوب في المحاسبة لتشابههما في الإجراءات، ثم في المطلب الثاني الرقابة الجبائية عبر التحقيق المعمق.

المطلب الاول : الرقابة الجبائية عبر التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب في المحاسبة :

تعد الرقابة الجبائية عبر التحقيق المحاسبي و التحقيق المصوب من العمليات المهمة في تدارك الاخطاء سواء المتعمدة أو المهملة من طرف المكلفين بالضريبة و لتشابههما في الإجراءات إرتأينا أن نتطرق إلى مفهوم التحقيق المحاسبي، ثم مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة و منه إلى مجال تطبيقهما و أخيرا الإجراءات المتبعة في هذان التحقيقان .

الفرع الأول :مفهوم التحقيق المحاسبي:

يقصد بالتحقيق المحاسبي، مجموعة من العمليات الهادفة إلى القيام بفحوصات بعين المكان لمحاسبة مكلف ومقارنتها مع المعطيات المادية، قصد التحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، مع القيام بكل التعديلات الضرورية¹

¹ منصور بن اعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 23.

كما عرفته الفقرة الأولى من المادة 20 من ق.إ.ج على ان التحقيق في المحاسبة هو عبارة عن مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مقللة¹.

فالتحقيق المحاسبي هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته، (مهما كانت طريقة حفظها حتى و لو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجب مسكها قانونياً) و التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها طبقاً للمواد 1-20 و 3-20 من ق.إ.ج.²، غير أن التحقيق المحاسبي لا يهدف إلى مراقبة الوضعية الجبائية للمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب، بل يسمح كذلك بإطلاع هذه الأخيرة على واجباتها الجبائية.

و يتم الفحص في عين المكان للدفاتر و الوثائق المحاسبية للمؤسسة و مضاهاتها ببعض المعطيات المادية (كشف المعلومات، محاضر إثبات، ...) من أجل مراقبة التصريحات المكتتبه و ضمان بالتالي التسويات اللازمة للفترة الغير متقادمة، و هذا ما يميز التحقيق المحاسبي عن التدقيق الجبائي، على إعتبار أن هذا الأخير موضوعه هو القيام بعملية تشخيص لوضعية جبائية معينة دون القيام بأية عملية تسوية.³

و تطبيقاً لأحكام المادة 20 الفقرة 1 من ق.إ.ج لسنة 2024 فإنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية بإجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، و بالتالي فالمحاسبة ما هي إلا الدعامة الضرورية التي من خلالها يتعين على المحقق التحقق من مصداقية الأرقام و العناصر و الأسس المصرح بها بغض النظر عن نوعية النظام المحاسبي المتبع من قبل المكلف بالضريبة (تقليدي، مركزي، معلوماتي،...)

¹ م. 20 - 1 من ق.إ.ج 2024، الفصل الثاني بعنوان التحقيقات الجبائية في التصريحات، القسم الأول بعنوان التحقيق في المحاسبة

² ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قسم الرقابة و التحقيقات الجبائية، مديريةية الرقابة الجبائية، 2024، ص 8

³ سهام كردودي، مرجع سابق، ص.ص 67-68.

و لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، طبقاً لأحكام المادة 20 الفقرة 2 من ق.إ.ج 2024.

الفرع الثاني : مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة:

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 و المقنن في المادة 20 مكرر من ق.إ.ج، هو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية و أكثر سرعة من التحقيق المحاسبي، هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية و المحاسبة لبعض أنواع الضرائب و التي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية¹.

يعد التحقيق تحقيقاً محاسبياً مصوباً إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير المتقادمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية، و هذا تطبيقاً لأحكام المادة 20 مكرر فقرة 1، حيث تتم العملية عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الإتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية².

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو ببرمجة ذات أولوية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة، و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الاخذ بعين الإعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقويم من جراء التحقيق المصوب طبقاً للمادة 20 مكرر 6 من ق.إ.ج

¹ ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، قسم الرقابة و التحقيقات الجبائية، مديرية

الرقابة الجبائية، 2024، ص 8

² المادة 20 مكرر فقرة 1 من ق.إ.ج

الفرع الثالث: مجال تطبيق التحقيق في المحاسبة:

لمعرفة مجال تطبيق التحقيق في المحاسبي يجب أن نعرف المكلفين المعنيين بالتحقيق و معايير إختيارهم و الوثائق الخاضعة للتدقيق و أجال التحقيق.

أولاً : المكلفين المعنيين بالتحقيق:

فالتدقيق في المحاسبة يخص المكلفين بالضريبة (المستثمرين الأفراد أو الشركات) الخاضعين للرسم على القيمة المضافة ، الضريبة على الدخل، الضريبة على الشركات و الملزمين بمسك محاسبة.¹

ثانياً : معايير إختيار المكلفين الخاضعين للتحقيق :

إن إعداد قائمة المكلفين المعنيين بالتحقيق في المحاسبة يتم على مستوى مفتشيات الضرائب حسب معايير مختلفة و متعددة منها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الاخيرتين.
- تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلفين بالضريبة
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط
- عدم خضوع المكلف بالضريبة للتحقيق منذ مدة طويلة
- و يتم التحقيق بشكل أكبر في القطاعات الأكثر توسعاً، أين تظهر حالات شائعة من الغش و التهرب الضريبي بالإستيراد و التصدير...²
- الشائع أن إدارة الضرائب تباشر الرقابة بإنتظام دون سبب خاص، لكن تجدر الإشارة إلى أن هناك مؤشرات تلفت إنتباه إدارة الضرائب، و تجعل من المكلف بالضريبة هدفاً للتدقيق لتقليل المخاطر³، مثل التصريحات المقدمة خارج الآجال، التصريحات المحررة بطريقة غير منتظمة او تثير شك الإدارة،...

¹ أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 139.

² عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 58

³ أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 149.

ثالثاً : الوثائق المعنية بالتدقيق :

تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، فالوثائق المعنية بالتدقيق في المحاسبة هي تلك التي جعلها المشرع إلزامية ، و هي مماثلة لتلك التي تخضع لحق الإطلاع، بمعنى أنه يمكن أن تكون محل تدقيق كل الوثائق و كل المستندات المحاسبية و أيضاً كل الدفاتر و السجلات التي يكون إمساكها إلزامياً.¹ و إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات و المعطيات و المعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.²

رابعاً: آجال التحقيق :

لا يمكن تحت طائلة البطلان أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان، في الدفاتر و الوثائق أكثر من شهرين (02)³ تطبيقاً لنص المادة 20 مكرر 4 من ق.إ.ج، على عكس التحقيق المحاسبي الذي تختلف فيه مدة التحقيق حسب رقم الأعمال، فقد تكون ثلاثة أشهر (03)، أو ستة أشهر (06)، أو تسعة أشهر (09)⁴

الفرع الرابع: إجراءات التحقيق في المحاسبة :

سعيًا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية و ممارستها بكفاءة وضع المشرع الجبائي قواعد إجرائية يتبعها الأعدان المراقبون في تنفيذ مهامهم الرقابية، عدم إلتزام المحققين بها يجعلها تحت طائلة البطلان حيث تتم على مراحل منظمة:

¹ نفس المرجع ، ص 150

² م 20 من ق.إ.ج فقرة 3

³ المادة 20 مكرر فقرة 4 من ق.إ.ج، محدثة بموجب المادة 22 ق.م.ت / 2008 و معدلة بموجب المواد 24 ق.م / 2010 و

32 ق.م / 2012 و 26 ق.م. / 2014. و 43 ق.م. / 2017 و 51 ق.م. / 2021 و 44 من ق.م. 2024.

⁴ المادة 20 فقرة 5 من ق.إ.ج

أولاً : إقتراح برنامج التحقيق:

أين يتم إعداد قائمة المكلفين المعنيين بعملية التحقيق بإقتراح أولي من مفتشيات الضرائب بإعتماد معايير معينة و و يتم إرسالها إلى المديرية الولائية للضرائب للقيام بالإنقاء الثاني، ثم ترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب، التي تختار القائمة المؤقتة للمكلفين بالضريبة، ثم تحول إلى مديرية البحث و المراجعات، أين يتم دراسة و تحليل الإقتراحات¹، معتمدة على معايير خاصة، ثم تقوم بإعداد برامج التحقيق لكل إختصاص.

و تجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن الشروع في برامج التحقيق قبل مصادقة المديرية المركزية عليها، و التي يجب أن تتدخل قبل 15 ديسمبر².

ثانياً : القيام بأعمال تحضيرية:

حيث تسمح لهم بأخذ صورة شاملة عن المكلف بالضريبة، حيث يقوم المحقق بـ :

- سحب و فحص الملفات الجبائية، للتأكد من نظامية التصريحات السنوية، و ذلك بدراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط غير التجاري، الضرائب على الدخل الإجمالي، الضرائب على أرباح الشركات، و كذا الوثائق الشخصية على الإستغلال الفردي، الشركاء و رأس مالهم في الشركة³،
- و إلى جانب مراقبة الوثائق الجبائية يقوم بدراسة الوثائق النقدية المتعلقة بالنشاط المهني للمكلف،
- إعداد كشف مقارنة بين الميزانيات، حيث يشمل مجمل الكتابات المحاسبية المتعلقة بحسابات الميزانية لأربع سنوات غير متقدمة⁴.

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 57.

² نفس المرجع ص 59

³ نفس المرجع، ص 64.

⁴ عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 51

- الإطلاع على المعلومات من مصادر خارجية¹، للحصول على أكبر قدر من المعلومات سواء على مستوى الممولين، الزبائن، البنوك، مصالح الجمارك...، تطبيقاً لنص المادة 45 من ق.إ.ج و التي تنص على أنه يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات التي بحوزة إدارات الدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات الخاصة و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات و كذلك كل المؤسسات و الهيئات أياً كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية.²
- إعداد كشف مقارنة حسابات النتائج، حيث تسمح بتقييم تطور رقم الأعمال و التكاليف و نسبة الهامش الإجمالي و القيمة المضافة و الربح الصافي لكل سنة، مقارنة الأرباح الإجمالية و الصافية للسنوات مع أرقام أعمال تلك السنوات، و كشف التغيرات الغير عادية لبعض بنود التكاليف و المصاريف.
- قائمة مفصلة برقم الأعمال المحقق، و التي تتضمن رقم الاعمال الإجمالي المصرح به، رقم الاعمال المعفى، و رقم الاعمال الخاضع لكل ضريبة.

ثالثاً تنفيذ برنامج التحقيق :

بعد قيام المحقق بالأعمال التحضيرية لعملية التحقيق يقوم بالشروع في التحقيق من خلال الخطوات التالية :

- الإشعار بالتحقيق، حيث لا يمكن إجراء التحقيق في دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقاً عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول يعلمه بإمكانية الإطلاع على ميثاق حقوق و إلتزامات المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 20 يوماً، ابتداءً من تاريخ إستلام الإشعار³.

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 71

² المادنين 45 و 46 من ق.إ.ج

³ المادة 20 فقرة 4 و المادة 20 مكرر فقرة 3 من ق.إ.ج

- التحقيق بعين المكان، إذ بموجبها نبدأ دراسة الملفات و الفحص المحاسبي بنوعيه و هذا الإجراء للتنسيق بين الرقابة المحاسبية على مستوى المكاتب، و الرقابة المادية المنجزة بعين المكان.¹

- الفحص المحاسبي، حيث يجب على المحقق مراقبة الحالة العامة للمحاسبة²، من حيث الشكل و المضمون، و عليه يجب أن تكون محاسبة تامة و منتظمة، دقيقة الحسابات، و مثبتة، و يجب عليه فحص حسابات الميزانية العامة من حسابات الأصول و حسابات الخصوم، و فحص حسابات التسيير و النتائج و المتمثلة في حسابات الأعباء و حسابات الإيرادات و حساب النتائج.

رابعاً : نتائج التحقيق :

بعد القيام بكل إجراءات مراقبة المحاسبة، تختتم العملية و تعطى نتائج التحقيق، و التي تكون بقبول أو رفض المحاسبة.

- فتكون المحاسبة مقبولة إذا ما طابقت أحكام النظام المحاسبي المالي، و مطابقة لنصوص القانون التجاري و ملتزمة بتطبيق قواعد المخطط المحاسبي (PCN) و استوفت الشروط الشكلية و الموضوعية، لكن هذا القبول يصنفه العون المحقق حسب درجة المعاينة فيمكن أن يكون قبول صريح أي مقنع بدرجة كبيرة " محاسبة منتظمة، مثبتة و صادقة "، و عليه يبلغ المكلف بالضرية بنتائج التحقيق عن طريق إشعار بغياب التقويم، و إذا كان قبول نسبي، يعني وجود إنحرافات بسيطة، و يتم إخضاع المكلف إلى إجراءات التقويم الثنائي³.

- و في حالة رفض المحاسبة، حيث نصت المادة 43 من ق.إ.ج، على أنه لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو المحاسبي، إلا عندما يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابق لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري و للنظام المحاسبي المالي و غيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها، أو

¹ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 77.

² سهام كردودي، مرجع سابق، ص 74.

³ نفس المرجع، ص 86.

تتضمن أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة و متكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية¹.

خامساً : إعادة تأسيس أسس فرض الضريبة:

و التي يلجأ لها المحقق بعد رفض المحاسبة، إنطلاقاً من رقم الأعمال المعاد تشكيله و تختلف طرق هذا التأسيس حسب نوع نشاط المؤسسة حيث يقوم المراقب بإختيار الطريقة التي تتناسب مع نشاط المؤسسة بناء على المعلومات المتحصل عليها².

سادساً : تبليغ نتائج التحقيق المحاسبي:

و هي مرحلة نهاية التحقيق المحاسبي حيث يقوم المحقق فيها بتبليغ النتائج المتوصل إليها و يتم ذلك من خلال :

- التبليغ الأولي بنتائج التحقيق، حيث يرسل الإشعار بالتقويم إلى المكلف بالضريبة عن طريق رسالة مضمونة مع إشعار بالإستلام، مع أن يكون إشعار مفصل و معلل بشكل كاف، و للمكلف بالضريبة الحق في الرد في أجل (40) يوماً من تاريخ إستلام الإبلاغ الأولي، كما يتعين على الإدارة الرد على ملاحظات المكلف بالضريبة³.

- التبليغ النهائي بنتائج التحقيق، حيث يتم بعد إنتهاء الآجال القانونية، سواء تم الرد عليها أو لم يتم، حيث يقوم المحقق في التبليغ بإعادة النظر في النقاط المتنازع فيها المرفوعة من طرف المكلف و دراسة ملاحظاته إن كانت مبررة، ثم يقوم بإعداد بطاقة المراقبة لكل الأوعية الضريبية المحقق فيها، وهذا بهدف إنهاء عملية التحقيق والتي بموجبها يتم ملئ بطاقة نهاية أشغال التحقيق، وبعد ذلك على العون المحقق أن يقوم بتلخيص كل ما جرى من أحداث وإجراءات عن عملية التحقيق في استمارات خاصة وهي البطاقة التلخيصية والتقرير النهائي لعملية التحقيق في محاسبة المكلف.

- إصدار الورود، بعد إقفال عمليات التحقيق، يستوجب على أعوان التحقيق إصدار بطاقة المتابعة، والتي يقوم من خلالها العون بحساب الحقوق والغرامات الواقعة على عاتق المكلف

¹ المادة 43 من ق.إ.ج معدلة و متممة بموجب المادتين 28 و 29 من ق.م 2014.

² مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 98.

³ المادة 42 من ق.إ.ج معدلة بموجب المادتين 40 ق.م 2007 و 14 ق.م 2013.

بالضريبة، ثم ترسل إلى مفتشية الضرائب التابع لها المكلف، حيث تقوم هذه الأخيرة بمتابعة المكلف، و القيام بإجراءات التحصيل، وذلك بعد إرسال الإخطارات.¹

- يعتبر التقرير المتعلق بعملية التحقيق في محاسبة المكلف آخر استمارة يملؤها العون المحقق والذي يضم كل الوثائق المذكورة سابقا - الملاحق المرفقة - على شكل عدة نسخ، لترسل منها إلى المديرية الجهوية للضرائب وكذا مديرية الأبحاث والمراجعات، ويتم الاحتفاظ بنسخة منها لدى رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات.

المطلب الثاني : الرقابة الجبائية عبر التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

علماً أن الإجراء الأول للتحقيق و المتمثل في التحقيق المحاسبي ليس دوماً كاف لحصر المادة الخاضعة للضريبة و مطاردة الغش لأنه لا يخص إلا عدم الإنتظام المرتبط بالنشاط الممارس من قبل المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق، و عليه يجب تقدير المادة الخاضعة للضريبة حسب معايير تقييم أخرى، كما هو الحال في التدقيق المعمق في الوضعية الجبائية، و عليه سوف نتناول في هذا المطلب، مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة في الفرع الاول، ثم في الفرع الثاني أهدافه، و في الفرع الثالث سنتناول مجال تطبيقه و أخيراً إجراءات التحقيق المعمق

الفرع الأول: مفهوم التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

التدقيق المعمق في الوضعية الضريبية الشاملة للأشخاص الطبيعيه يشكل شكلا من الرقابة أكثر شمولية من التدقيق في المحاسبه، و يعد الوسيلة التي تمارس بها الإدارة سلطتها في الرقابة على إقرارات ضريبة الدخل التي يكتبها الأشخاص الطبيعيون بمقارنة الدخل المصرح به أو الثابت وفقا لنظام المعدل الثابت فيما يتعلق بحالة التدفق النقدي للأصول و ونمط حياة الشخص

¹ بسمة بلور، و سارة ببحوح، دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم

الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة جيجل، 2014/2023، ص 66

المعني¹. و هو يخص الدخل ولكنه يشمل كل المداخل لمختلف اصناف المكلفين بالضريبة، فهو يهدف الى التدقيق في الترابط بين المداخل المصرح بها او التوفيره الحقيقيه خلال سنة الفرض الضريبي، فهو يتعلق بعملية شامله، بتدقيق حقيقي، يكمن في تقدير الدخل المفترض للمكلف بالضريبه ومقارنته مع الدخل المصرح به وتفسير او العمل على ازاله عدم الانسجام الذي يمكن ان يتجلى بين هذين الرقمين²، وبياشر هذا الاجراء في الغالب بعد اجراء رقابه مستنديه او تكمله لتدقيق في المحاسبه، لتقييم وضعيه المستثمر او المسيرين الاساسيين او شركاء المؤسسه.

و يقصد بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة مجموعه العمليات التي تستهدف من جهه عدم تطابق القيم التجاريه (السوقية) للاصول التي تشكل عناصر الثروه مع تلك المصرح بها، ومن جهه اخرى، الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي المستنتج من المليه الذمه الماليه والعناصر المكونه لنمط معيشه المكلف بالضريبه المحقق معه وبين الدخل المصرح به³. كما لا يمكن القيام بعملية التحقيق المعمق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل، طبقاً للمادة 21 فقرة 2 من ق.إ.ج

الفرع الثاني: أهداف التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :

يهدف التدقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيه الى :

- الكشف عن الإحتيال بالكشف عن التلاعبات في السجلات المالية
- فحص صدق ودقه التصريح الاجمالي للمداخل
- فحص العمليات التي بموجبها يجب التطابق و التوافق بين مداخل المكلف بالضريبه المبينه في تصريحه بمقتضى الضريبة على الدخل، وبين حالته الماليه وعناصر معيشته،

¹ تعليمة رقم 2000/135 المؤرخة في 2000/02/15، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، المتضمنة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.

² أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص.ص 215. 216

³ ميثاق المكلف بالضريبة، ص 18.

الفرع الثالث : مجال تطبيق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة لا يخص إلى الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل و الضريبة على الثروة، و من أجل معرفة مجال تطبيقه يجب أن نتعرف على من هم الأشخاص الخاضعون للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، و أسباب هذا التحقيق و الآجال المترتبة على ذلك، و عليه :

أولاً: الأشخاص المعنيين بعملية التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية¹:

إن الأشخاص الخاضعين لعملية التحقيق هم :

- الأشخاص الذين لاحظ التفتيش وجود اختلافات ونسب كبيرة بين الدخل المصرح به في التصريحات السنوية والمصروفات
- الأشخاص الذين توجد ضدهم شبهة جدية بالاحتيال على الرغم من أن التحقق من حساباتهم لم يؤدي إلى أي تسويات، أو أدى إلى تسويات غير مقنعة
- الأشخاص الطبيعيين الذين لديهم موطن جبائي في الجزائر بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على الثروة، سواء لديهم إلتزامات متعلقة بهاتين الضريبتين أم لا².
- يمكن كذلك ان يخضع لهذا التحقيق الأشخاص الذين ليس لهم موطن جبائي في الجزائر عندما يكون لديهم التزامات بعنوان نفس هاتين الضريبتين
- يمكن برمجة التحقيق المعمق إثر التحقيق في المحاسبة، سواء بإسم المستغل الشخصي لمؤسسة، أو الرؤساء و الشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانوناً بتصريح مجمل دخله و أو ثروته

1

² المادة 21 فقرة 1 معدلة بموجب المادتين 34 من ق.م 2023 و 44 من ق.م 2024.

ثانياً : معايير إختيار المكلفين الخاضعين للتحقيق:

و من المعايير التي يأخذ بها من أجل إنتقاء الأشخاص الخاضعين لعملية التحقيق المعمق هي:

- عندما تظهر وضعية الملكية و عناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائياً.
- وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة
- في حالة ملاحظة فارق محسوس بين الدخل المصرح به من طرف المكلف بالضريبة و النفقات المخصصة لصيانة أملاكه .
- إقتراح صادر عن المصلحة المسيرة للملف الجبائي بعد إنتهاء من عملية الرقابة على الوثائق المتعلقة بالضريبة على الثروة.¹

ثالثاً :الآجال المترتبة على التحقيق المعمق:

تطبيقاً لنص المادة 21 الفقرتين 3 و 4 من ق.إ.ج التي تنص على أنه :

- لا يمكن تحت طائلة بطلان فرض الضريبة ان تمتد الرقابه في عين المكان لفتهه تفوق السنه(01) اعتبارا من تاريخ إستلام او تسليم الإشعار بالتحقيق، المنصوص عليه في الفقرة 03 من قانون الاجراءات الجبائيه للماده 21.

* تمدد هذه الفترة إلى سنتين (02) في حالة إكتشاف نشاط خفي²

* تمدد هذه المهلة بسنة، عندما توجه الإدارة الجبائية في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات، طلب معلومات من الإدارات الجبائية الأخرى

* يمدد الأجل المقرر بالأجال الضرورية لتقديم المكلف بالضريبة لكشوفات الحساب التي لا يستطيع تقديمها في مدة 30 يوم إبتداء من تاريخ طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات

¹ ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، ص 18

² المادة 21 فقرة 4 من ق.إ.ج

المطلوبة من السلطات الأجنبية عندما يتوفر هذا الأخير على مداخل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج

الفرع الرابع : إجراءات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (V.A.S.F.E)

لإجراء التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعية يتبع المحقق طرقاً متماثلة نسبياً، و هذا ما سنتطرق له بإنتظام.

أولاً : إعداد برنامج التحقيق المعمق :

حيث قبل نهاية كل سنة، تعد قائمة تمهيدية بالمكلفين الذين من المحتمل أن يخضعوا للتحقيق المعمق على مستوى المفتشية التي يخضعون لها

- و ترسل إلى المديرية الولائية للضرائب لدراستها، أين تعد القائمة النهائية و التي تسند إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية أين تبدأ عملية التحقيق،

- و ترسل نسخة للإعلام إلى المديرية الجهوية للضرائب، أين ترسل هذه الأخيرة نسخة إلى المديرية العامة من أجل المصادقة عليها¹.

ثانياً : التحضير للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

و هنا تبدأ العملية الفعلية، بعد إستلام المديرية الفرعية للرقابة الجبائية قائمة المكلفين الخاضعين للرقابة، بحيث يتم :

- سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق، حيث يتم سحب الملف من المصلحة التي يتبع لها إقليمياً، و ذلك من أجل الإطلاع على المعلومات الشخصية للمكلف، و تقييم السلوك

¹ مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 81

الجبائي إتجاه إلتزاماته، و معرفة طبيعة المداخل، والذمة المالية للمكلف، والقروض والسلفيات، التعرف على المؤسسات و الهيئات التي لها علاقة مع المكلف.¹

- البحث عن المعلومات، حيث يقوم المحقق بالبحث عن المعلومات ذات الطابع الجبائي لدى كل الأطراف، و إجراء البحوث الخارجية للحصول على معلومات غير موجودة في الوثائق والملفات التي تملكها الإدارة الجبائية، مثل: فحص الحسابات البنكية للملف، كما يتم مراقبة الأسهم التي قد يملكها المكلف في بعض الشركات، الإلتصال بمصالح الشرطة لمعرفة عدد الرحلات نحو الخارج.²

ثالثاً : سير أعمال التحقيق المعمق:

حيث تتميز بتقنيات خاصة في الرقابة حيث بعد إتمام المرحلة التحضيرية يقوم المحققون ب:-
- إبلاغ المكلف بالضريبة، حيث لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على الثروة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، يعلم من خلاله المكلف بالضريبة بإمكانية الاطلاع على ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة على الموقع الإلكتروني للإدارة الجبائية، مع منحه أجال أدنى للتحضير مدته ثلاثون (30) يوماً، ابتداءً من تاريخ الإستلام، مع أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين والفترة والضرائب المعنية بالتحقيق، ; و يجب إبلاغ المكلف كتابياً في حالة تغيير المحققين، دون إغفال تذكيره بإمكانية الإستعانة بمستشار من إختياره.³

¹ بسمة بلور و سارة بجوح، مرجع سابق، ص 68.

² مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2010/2009، ص.ص 123-124

³ المادة 21 فقرة 3 من ق.إ.ج

- دراسة و تحليل كل المعلومات و البيانات و مقارنتها مع التصريحات الموجودة بحوزتهم بهدف إستخراج المخالفات و الاخطاء المرتكبة¹

- طلب توضيحات و تبريرات، في ما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، إذا ما ثبت وجود مداخل أخرى غير مصرح بها.

رابعاً : تبليغ نتائج عملية التحقيق المعمق:

حيث تطبق نفس التدابير العامة الواردة سابقاً حول التحقيق في المحاسبة، فعندما ينتهي المحقق من عملية التحقيق يتم الشروع في تحضير إقتراحات تبليغ النتائج، و قد تكون هناك نتيجتين إما قبول الأسس لفرض الضريبة المصرح بها، و بالتالي إشعار المكلف بالضريبة بغياب التقويم، و إما رفضها لعدم صدق التصريحات، و تتم تسوية وضعيته بإبلاغه بالتسوية المقترحة عن طريق تبليغ موسى عليه مع وصل إستلام، دون إغفال ملاحظة إمكانية الإستعانة بمستشار من إختياره، وإعطائه مهلة 40 يوم للرد.

- التبليغ النهائي و يتم عند إنتهاء الآجال في حالة لم يتم المكلف بالرد فتبقى الأسس المعدلة على حالها، و في حالة الرد يقوم المحقق بتعديل النقاط المحتج فيها، إذا كانت التبريرات مقنعة و مدعمة، و يرسل التبليغ النهائي، أما في حالة رفض تبريرات المكلف فيقوم بتبليغه كذلك بذلك، حيث يحتوي على النتائج النهائية التي خلص إليها المحقق.

- تحرير تقرير عمليات التحقيق، حيث يسمح لمختلف المصالح بممارسة مهامها في أعمال الرقابة، و يحتوي عناصر تنفيذ عملية التحقيق.

- إصدار الورود (جداول ضريبية) و تعد كخطوة أخيرة، بإعتماد الاسس المصححة لفرض الضريبة، و يتم تحديد الحقوق و العقوبات المستدركة.

¹ سهام كردودي، مرجع سابق، ص 96.

خامساً: التصحيح التلقائي:

و هو إجراء إستثنائي، لا يمكن إستعماله إلا في ظروف معينة، غذا لم يكتبب المكلف بالضريبة التصريحات المتعلقة بالدخل الإجمالي و تلك الخاصة بالثروة في الآجال المحددة قانونياً و لم يتم بتسوية وضعيته الجبائية أو إذا لم يستجب لطلب التبرير او التوضيح المرسل من الإدارة، عندها تحدد هذه الاخيرة تلقائياً القاعدة المناسبة لفرض الضريبة (و التي يجب أن تقترب قدر المستطاع من الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة المعني)¹

¹ ميثاق المكلف بالضريبة، ص 19

خلاصة الفصل الاول:

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي وذلك من خلال التأكد من صحة التصريحات المقدمة و كذا التطبيق الميداني للقوانين و التشريعات الجبائية، إذ تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة، تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية و العمل على اكتشاف كل الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها و تقويمها، و لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه العملية فقد عمل المشرع الجبائي على تنظيم سيرها و عملها و ذلك بإسناد مهمة القيام بها لأجهزة مختصة في ذلك حسب كل جهة جبائية.

و لقد تناولنا في هذا الفصل الدور الوقائي للرقابة الجبائية الذي يظهر من خلال أشكال الرقابة الجبائية التي نجدها تتم على مستويين الأول على مستوى المصالح المسيرة لملفات المكلفين بالضريبة و التي تتمثل في الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق و الثاني على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و الذي تتم فيها عمليات التحقيق المصوب و التحقيق المحاسبي الذان يتشابهان في طريقة التنفيذ، و التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

فمن خلال أشكال الرقابة التي تعرضنا لها نلاحظ أن الهدف من هذه الرقابة هو اكتشاف الأخطاء و المخالفات المسجلة بهدف تصحيحها و إعطاء فرصة للمكلف بالضريبة لتداركها، و عدم التماذي فيها.

الفصل الثاني

الدور الردعي للرقابة الجبائية في مكافحة

التهرب الضريبي

الفصل الثاني : الدور الردي للرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي:

لقد حرص المشرع الجبائي على أن يعزز السلطات التي تتمتع بها إدارة الضرائب في تحصيل الدين الضريبي بمجموعة من العقوبات التي تضمن إحترام المكلفين بالضريبة للإلتزامات المفروضة عليهم في التشريع الجبائي، وصولاً إلى ردع و عقاب المتهربين من الضريبة، فتعد الوسائل العقابية من أهم الوسائل لمعالجة ظاهرة التهرب الضريبي و هذا ما نلاحظه خاصة في التعديلات المتتالية في قوانين المالية، و ذلك بمضاعفة العقوبات المالية على المتهربين، وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على مساندة المشرع الجزائري للأوضاع الاقتصادية ومحاولة منه التوفيق أو الربط بين الجزاءات والتهرب الضريبي، حيث تتباين العقوبة على المخالفات الضريبية بين عقوبات إدارية جبائية بدفع غرامات مالية و زيادات مكملة لها و عقوبات جزائية تصل إلى الحبس من شهرين إلى عشر سنوات بالإضافة إلى غرامات مالية، و هذا ما سنتناوله في هذا الفصل.

تعد الوسائل العقابية الرديعية من أهم وسائل معالجة التهرب الضريبي و يظهر ذلك من خلال النصوص القانونية الجبائية و التي طرأ عليها عدة تغييرات على مدى السنين الماضية، و هذا من أجل تحسين فعاليتها و ردع كل مخالف للقوانين الجبائية، حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين الأول يتناول العقوبات الإدارية الجبائية، و المبحث الثاني يتناول العقوبات الجزائية الجبائية.

المبحث الاول : العقوبات الإدارية الجبائية:

تلعب العقوبات الإدارية الجبائية دوراً هاماً في النظام الضريبي، أين تشكل شرطاً ضرورياً للفعالية التامة لنظام الرقابة، حيث تجد العقوبات الجبائية سندها في القوانين الجبائية، و هي وسيلة من الوسائل الإدارية الرادعة تطبقها الجهة المختصة بناء على نص في القانون من أجل ردع مرتكبي

المخالفات الجبائية بهدف المحافظة على النظام الإقتصادي فيه¹، وتختلف هذه الجزاءات من نص لآخر ومن مضمون لآخر و هي تهدف سواء إلى ضمان إحترام الواجبات الجبائية و لردع و معاقبة كل متملص من أداء واجبه الضريبي و هي جميعها تتفق على فرض الغرامات، و فرض الزيادات و التي سنتناولها في المطالبين التاليين:

المطلب الاول : عقوبة الغرامات الجبائية:

عقوبة الغرامات الجبائية، جزاء جبائي يجد سنده في القوانين الجبائية، و الغرامات الجبائية تختلف من نص لآخر مضمونا و مقداراً و إن كانت النصوص تتفق جميعها على فرض هذه الغرامة.²

و هي غرامة تطبق، حسب نوع المخالفة و حسب القانون الخاضعة له وهي تنقسم الى :

- عقوبة الغرامات المطبقة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- عقوبة الغرامات المطبقة في قانون الضرائب غير المباشرة
- عقوبة الغرامات المطبقة في قانون الرسم على قانون الأعمال و قانون الإجراءات الجبائية
- عقوبة الغرامات المطبقة في قانون التسجيل و الطابع

الفرع الأول : عقوبة الغرامات المطبقة في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

لقد نص المشرع الجبائي الجزائري بموجب قانون المالية لسنة 2024 المعدل و المتمم بالقانون رقم 22-23 المؤرخ في 2023/12/24 على الغرامات التي يتعرض لها المكلف بالضريبة في كل الحالات، حيث يترتب على :

¹ بوخميس سهيلة، مداخلة بعنوان العقوبات الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، مجمع هيليوبوليس قالمة، يومي 28 و 29/10/2015، ص 6.

² نفس المرجع، ص 9.

أولا : غرامات جبائية خاصة بمخالفات في التصريحات:

و هي غرامات تطبق في حالة عدم التصريح أو التأخر في التصريح التي نذكر منها :

- غرامة مالية محددة بـ 30.000 دج كأول غرامة قد يتعرض لها المكلف بالضريبة في حالة عدم التصريح بالوجود في الآجال المحددة.¹
- غرامة جبائية قدرها 1.000 دج، في حالة عدم تقديم الوثائق و المعلومات المطلوبة بموجب المواد 152 و 153 و 180 من ق.ض.م.ر.م، و هذا في كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها.²
- غرامة تساوي 15.000.000 دج في حالة عدم إكتتاب أو إكتتاب غير كامل أو غير دقيق في الأجل المحدد للتصريح السنوي لأسعار التحويل المنصوص عليه في م.151 مكرر 2 من ق.ض.م.ر.م.³
- غرامة مالية قدرها 500.000 دج، في حالة عدم إلتزام المؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطا مؤقتا بالجزائر حسب المادة 161 من ق.ض.م.ر.م، و الشركات أعضاء التجمع حسب المادة 153 مكرر من ق.ض.م.ر.م.⁴
- غرامة 30.000 دج في حالة التأخر عن تقديم كشف الزبائن مع التصريح السنوي بشهر أو أقل، و 50.000 دج عند تجاوز الشهر و يقل عن الشهرين، و 80.000 دج عند تعدي

¹ م 194 فقرة 1 من ق.ض.م.ر.م، المتضمن الزيادات في الضريبة و الغرامات الجبائية، ق.م 2024، المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 22-23 المؤرخ في 2023/12/24 الصادر بالجريدة الرسمية العدد 86 المؤرخة في 2023/12/31.

² م 192 فقرة 2 من ق.ض.م.ر.م،

³ م 192 فقرة 3 من ق.ض.م.ر.م،

⁴ م 194 فقرة 5 من ق.ض.م.ر.م

الشهرين، و غرامة تتراوح ما بين 1.000 دج و 10.000 دج عن الأخطاء أو الإغفالات أو عدم صحة المعلومات الواردة في كشف الزبائن، و غرامة ما بين 5.000 دج.¹

- غرامة 10.000,000 دج الأشخاص الطبيعيين الذين يوجد مقرهم الجبائي عند عدم إكتتاب التصريح المتعلق بالضريبة على الثروة

ثانياً غرامات في حالة الغش الضريبي:

المخالفة العامة للغش الضريبي تكمن في إستعمال طرق تدليسية من أجل التملص من تصفية ضريبة أو حق أو رسم و تتمثل في :

- 50.000 دج في حالة القيام بمناورات التملص من الوعاء أو من تصفية ضريبة عبر كشف الزبائن تطبيقاً للمادة 194-6 من ق.ض.م.ر.م
- غرامة مالية قدرها 600.000 دج في حالة التلبس الجبائي، و يرفع إلى 1.200.000 دج في حالة تجاوز رقم الأعمال 8.000.000 دج في مجال نظام الضريبة الجزافية الوحيدة²
- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج في حالة التملص باللجوء إلى لأعمال تدليسية.³

¹ Cir. N° 06/MF/DGI/LF24 du 06/02/2024 concernant Amendes fiscales applicables pour dépôt tardif ou insuffisance ou constat d'omissions ou d'inexactitudes dans l'état-clients souscrit, Pénalité infligée pour dépôt tardif de l'état annuel des salaires.

² م 194 مكرر 1 من ق.ض.م.ر.م

³ م 303 فقرة 1 من ق.ض.م.ر.م

ثالثاً : غرامة في حالة أفعال الإعتراض :

- غرامة ما بين 10.000 دج إلى 30.000 دج في حالة إعتراض عملية معاينة مخالفات التشريع الجبائي، و غرامة 50.000 دج عند التأكد من غلق المحل بهدف منع إجراء الرقابة، و في حالة إجراء معاينتين متتاليتين، يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث (3) مرات ¹.

رابعاً : غرامة في حالة مشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات غير صحيحة:

- المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير، وبصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبابين، يعاقب عليها بغرامة 1.000 دج عن المخالفة الأولى، و 2.000 دج للمخالفة الثانية و هكذا دواليك، دوم التمييز فيما إذا ارتكبت المخالفات لدى مكلف واحد أو أكثر. ²

الفرع الثاني: عقوبة الغرامات المطبقة في قانون الضرائب الغير المباشرة :

و تتمثل هذه العقوبات في :

أولاً :العقوبة الثابتة:

- و هي عقوبات محددة لا يمكن تغييرها، فدون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام :

- يعاقب على جميع المخالفات لأحكام القانونية و التنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة بغرامة جبائية من 10.000 دج إلى 30.000 دج

- غير أن هذه الغرامة تقرر حسب المعدلات القصوى فيما يخص المخالفات المنصوص عليها في المادة 530-2 من نفس القانون. ³

¹ م . 304 من ق.ض.م.ر.م

² م . 1-306 من ق.ض.م.ر.م

³ م . 523 من ق.ض.غ.م

ثانياً العقوبة النسبية:

العقوبة النسبية هي مبدأ قانوني يشير إلى أن العقوبة يجب أن تكون مناسبة مع المخالفة أو الجريمة المرتكبة.

- في حالة التملص من الحقوق يعاقب بغرامة تساوي مبلغ الضريبة غير المسددة أو الرسم الذي كان تحصيله محل شبهة دون أن يقل عن 30.000 دج.¹
- في حالة إستعمال طرق احتيالية، و مهما كان مبلغ حقوق موضوع الغش، تحدد غرامة بضعف الحقوق، على أن لا تقل على 70.000 دج²

ثالثاً : غرامات في حالة الغش الضريبي:

و التي تتمثل في :

- عقوبة بغرامة 1.000 دج للمساهمة في إعداد أو إستعمال وثائق غير صحيحة في مسك الكتابات الحسابية لعدة زبائن بغرض التدليس، و تتزايد بـ 1.000 دج لكل مخالفة تليها.³
- العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم فإن الغرامة المستحقة تساوي دائماً ثلاث أضعاف هذه الرسوم من دون أن تكون أقل من 5.000 دج

رابعاً : غرامات في حالة رفض الإطلاع:

و تتمثل في :

- عقوبة بغرامة من 10.000 دج إلى 100.000 دج، في حالة رفض تقديم الوثائق و إتلافها قبل إنقضاء آجال المحددة لحفظها.⁴

¹ م 524-أ-1 من ق.ض.غ.م

² م 524-أ-2 من ق.ض.غ.م

³ م. 544 من ق.ض.غ.م

⁴ م. 538 من ق.ض.غ.م

خامساً : غرامات في حالة أفعال الإعتراض :

و تتمثل في :

- يعاقب بغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج كل من يعرقل الأعوان المؤهلين لإثبات المخالفات، على تأدية وظائفهم.¹
- كل مخالفة للمنع من ممارسة مهام مهن رجل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب حتى بصفة مسير أو مستخد، المقرر في حق الأشخاص المثبت إتهامهم في إعداد موازنات و حسابات و وثائق مزورة، قدمت من أجل تحديد الضرائب أو الرسوم المترتبة على زبائنهم، يعاقب بغرامة من 1.000 دج إلى 10.000 دج²

الفرع الثالث: عقوبة الغرامات المطبقة قي قانون الرسم على رقم الأعمال و قانون الإجراءات الجبائية:

حيث نصت القوانين الجبائية على تطبيق عقوبات غرامية نقسمها حسب الحالات كما يلي :

أولاً : غرامات في ما يخص مخالفة الأحكام القانونية:

- يعاقب بغرامة ما بين 500 دج و 2500 دج، كل المخالفات للأحكام القانونية و النصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.
- غرامة 1.000 دج لعدم وضع لوحات الهوية المنصوص عليها في المادة 60

¹ م. 537 من ق.ض.غ.م

² م. 545 من ق.ض.غ.م

- غرامة لكل مخالفة الإلتزامات المنصوص عليها في المادة 61 من ق.ر.ر.أ، يتراوح مبلغها من 1.000 دج إلى 5.000 دج.¹

ثانياً الغرامات في حالة الغش الضريبي،

حيث نصت المادة 114 من ق.ر.ر.أ أنه :

- في حالة استعمال طرق تدليسية يحدد مبلغ الغرامة بـ 1.000 دج إلى 5.000 دج²

ثالثاً : العقوبات المطبقة عند رفض حق الإطلاع:

- يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها مابين 5000 إلى 50.000 دج, كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 من نفس القانون، و التي يتعين عليها تقديمها وفقاً للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجال المحددة لحفظها³

الفرع الرابع: عقوبة الغرامات المطبقة في قانون التسجيل و الطابع:

و تتمثل هذه الغرامات حسب الحالة في :

أولاً : غرامات خاصة بارتكاب مخالفات خاصة بالتصريحات:

- يدفع الورثة غرامة تهديدية قدرها 100 دج عن كل شهر أو جزء شهر دون أن تقل عن 500 دج في حالة التصريحات بالأموال المنقولة بعد الوفاة، دون إعطاء الحق في الرسم.⁴

¹ م . 114 من ق.ر.ر.أ

² م . 114 من ق.ر.ر.أ

³ م . 62 من ق.إ.ج

⁴ م . 98 من ق. التسجيل

- يعاقب بغرامة تساوي ضعف المبلغ الإضافي للرسوم المستحقة من دون أن تقل هذه الغرامة عن 5000 دج، كل بيان غير صحيح ينعكس على مبلغ الرسوم في عقد الهبة بين الأحياء أو في التصريح بالتركة، أو تصريح نقل الملكية عن طريق الوفاة، و كل مخالفة لأحكام المواد 175، 179، 232، و 237 من هذا القانون.¹

ثانياً غرامات جبائية في حالة الغش :

العقوبات الجبائية في حالة الرسوم المتملص منها، تطبق عليها غرامة مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5000 دج²

- يتعرض الموثقون الذين يعملون لحسابهم الخاص لغرامة 5.000 دج تطبق على كل مخالفة³.
- كما جاء في المادة 33 من قانون الطابع، إن كل غش أو محاولة للغش و بصفة عامة كل مناورة تكون غايتها أو نتيجتها الغش أو تعريض الضريبة للشبهة، يتم عن طريق استعمال الآلات المشار إليها في المادة 4 يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجاري به العمل بالنسبة لكل ضريبة متملص منها. غير أنه في حالة استعمال آلة بدون ترخيص من الإدارة، فإن الغرامة لا يمكن أن تكون أقل من 10.000 دج.⁴

- العقوبات الجبائية في حالة التملص من الرسوم، تكون الغرامة المترتبة تساوي دائماً خمس مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2000 دج.⁵

ثالثاً: غرامات جبائية مختلفة :

- يخضع كل شخص كان مؤجر أم أحد المؤجرين علم بالوفاة، قام بفتح الخزانة أو عمل على فتحها من دون مراعاة شروط فتحها، ترتب عليه رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، و

¹ م 99 من ق.ت.

² م 120-2 من ق.ت

³ م. 16 من ق.ط معدلة بموجب المواد 67 من ق.م 1986 و ق.م 1991 و 31 من ق.م 2000

⁴ م 33 من ق.ط معدلة بموجب المادة 31 من ق.م 2000

⁵ م 35-2 من ق.ط معدلة بموجب المادة 31 من ق.م 2000

العقوبات المستحقة بسبب المبالغ أو السندات أو الاشياء الموجودة في الخزنة، و يخضع لغرامة ما بين 25.000 دج الى 250.000 د¹

رابعاً: غرامات في حالة أفعال الإعتراض:

- يعاقب بغرامة تتراوح بين 10.000 دج إلى 100.000 دج، كل من يمنع الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب من القيام بمهامهم بطريقة أو بأخرى²

¹ م 49 من ق.ت

² م 37 من ق.ط معدلة بموجب المادة 31 من ق.م 2000

المطلب الثاني : عقوبة الزيادات الجبائية:

و تمثل نسبة تختلف باختلاق درجة المخالفة و تطبق على المكلف بالضريبة و هي مقررة في حالات معينة

الفرع الأول : عقوبة الزيادات بالنسبة للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة :

حيث تطبق زيادات تختلف باختلاف المخالفة المرتكبة و منها :

أولاً: زيادات جبائية تتعلق بالتصريحات:

- تفرض تلقاب=تأيا 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 %

- إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة خلال أجل قدره ثلاثين (30) يوماً اعتباراً من تاريخ التبليغ في ظرف موسى عليه مع إشعار بالإستلام والقاضي بوجوب تقديم هذا التصريح في هذا الأجل، تطبق زيادة بنسبة 35%¹.

- في حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، في ظرف موسى عليه مع إشعار بالستلام، تفرض الضريبة تلقائياً و يضاعف مبلغ الحقوق إلى غاية 25%².

¹ م. 1-192 من ق.ض.م.ر.م

² م؟ 2-192 من ق.ض.م.ر.م

- تطبق على هذه الغرامة الجبائية زيادة بنسبة 35 % عندما لا يكتب المكلّفون بالضريبة المعنيون الكشف التلخيصي السنوي بعد إنقضاء أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداء من تاريخ استلام الإخطار الرسمي.¹

- تفرض نسبة 25% على النتيجة الجبائية المصرح بها دون أن تفوق 1.000.000 دج، على المكلّفين الخاضعين للنظام الحقيقي و الشركات مهما كان شكلها و غرضها، باستثناء المستثنون في م. 136 من ق.ض.م.ر.م.².

ثانياً: زيادات في حالة الغش الجبائي:

- عند التأخر في إيداع التصريح، تطبق زيادة على مساهمة المكلّف بالضريبة تتمثل في 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أقل من 50.000 دج أو يساويه، و 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أكبر من 50.000 دج و يقل أو يساوي 200.000 دج، و 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أكبر من 200.000 دج.³

- عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلّف بالضريبة، توافق هذه النسبة حصة الحقوق التي تم إخفائها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة، لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق، تحدد النسبة بـ 100 %، تطبق نسبة 100 % كذلك، عندما تتعلق الحقوق المتملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الإقتطاع من المصدر.⁴

¹ م. 192 مكرر 1 من ق.ض.م.ر.م.

² م. 192 مكرر 1 من ق.ض.م.ر.م.

³ م. 1-193 من ق.ض.م.ر.م.

⁴ م. 2-193 من ق.ض.م.ر.م.

ثالثاً : زيادات في حالة إغفال أو عدم تقديم الوثائق و المعلومات المطلوبة.

- زيادة تقدر بـ 50% من مبلغ كل عملية مصرح بها على المبالغ المدفوعة للغير كأتعاب و غيرها و المبالغ المحققة من البيع بالجملة و المصرح بها في كشف الزبائن، في حالة عدم صحة أرقام السجلات التجارية و أرقام التعاريف الجبائية لشركائهم التجاريين، أو في حالة عدم تقديم الوثائق المحاسبية و الإثباتات المطلوبة في هذه الحالة¹

- غرامة 2% من رقم الاعمال السنوي للسنة المعنية، يطبق على المكلفين الذين لا يرفقون التصريح السنوي للنتيجة بكشف الزبائن²

- غرامة تحسب بتطبيق ضعف النسبة القصوى للضريبة على الدخل الإجمالي، على الشركات و الأشخاص المعنوية الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، و الذين يدفعون إما مباشرة أو عن طريق الغير المبالغ الخاصة بالعمولات و أتاوى عن براءات و مكافآت اخرى، إلى أشخاص لا يكشفون عن هويتهم.³

الفرع الثاني : عقوبة الزيادات الجبائية بالنسبة لقانون الرسم على رقم الأعمال :

أولاً : عقوبات تخص الإلتزامات الجبائية :

- الزيادات في حالة الإيداع المتأخر لبيان رقم الاعمال تطبق نسبة 10 % و ترفع إلى 25% بعد قيام الإدارة بإعذار المدين بالضريبة⁴

¹ م 194 - 4 من ق.ض.م.ر.م

² م 194-6 من ق.ض.م.ر.م

³ م 194 فقرة 2 من ق.ض.م.ر.م

⁴ م. 115 من ق.ر.ر.أ

ثانياً عقوبات تخص حالات الغش الضريبي :

- إذا تبين بعد عملية التحقيق أن رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين، غير كاف أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها:
- 10% إذا كان مجموع مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية أقل أو يساوي مبلغ 50.000 دج.
- 15% إذا كان مجموع مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن 50.000 دج و أقل أو يساوي مبلغ 200.000 دج.
- 25% إذا كان مجموع مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن 200.000 دج
- 100 % في حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق على مجمل الحقوق.¹
- يعاقب على الغش أو التصريحات الخاطئة أو الطرق التدليسية بغرامة يساوي مبلغها ثلاث (3) مرات مبلغ القيد الغير المستحق، و ذلك دون الإخلال بإبطال المبلغ المقيد المذكور.²

الفرع الثالث : عقوبة الزيادات بالنسبة لقانون التسجيل و الطابع :

أولاً: زيادات تخص التأخر في التسجيل :

- عقوبة 10% من الحقوق المتملص منها إذا حصل تأخر في التسجيل يتراوح ما بين يوم واحد و 30 يوم،
- 3% عن كل شهر أو جزء من شهر التأخير، إذا تم الإيداع بعد اليوم الأخير، دون أن يتعدى الإلزام 25%.³

¹ م . 116 من ق.ر.ر.أ

² م . 150. من ق.ر.ر.أ

³ م . 93 من ق.ت

ثانياً : زيادات تخص الإغفال في التصريح :

- تعد الغرامة الخاصة بالإغفالات المعترف بها في التصريحات بالأموال المنقولة عن طريق الوفاة، رسماً زائداً على الرسم المستحق بالنسبة للأشياء المغفلة، دون أن يقل هذا الرسم عن 1000 دج.¹

المبحث الثاني : العقوبات الجزائية

تعد الوسائل العقابية من أهم الوسائل لمعالجة التهرب الضريبي، و لتوقيع الجزاء على المتهرب لا بد من الإستناد إلى مصدر شرعي للجزاء، لذلك يستمد الجزاء الضريبي شرعيته من القواعد العامة المقررة في المادة 43 من الدستور لأنه لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم، هذا ما نلاحظه في تعديلات قوانين المالية، و هذا بتشديد العقوبات الجبائية على المتهربين، و كثيراً ما ترجع القوانين الجبائية إلى الإحالة لنصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال التهرب، فالعقوبات المنصوص عليها تقسم إلى عقوبات أصلية تحوي على عقوبات سالبة للحرية و غرامات مالية، سنتطرق لها في المطلب الأول و أخرى تكميلية سنتطرق لها في المطلب الثاني:

المطلب الاول: العقوبات الجزائية الاصلية :

لقد تضمنت القوانين الجبائية عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم بالحبس و الغرامة الجزائية و هي تنطبق على كل الجرائم (مخالفات، جنح، جنایات)، بالإضافة إلى العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات وهي عبارة عن عقوبات جزائية رئيسية و عقوبات تكميلية

¹ م. 100 من ق.ت.

الفرع الأول: عقوبات جزائية رئيسية :

تحدد مختلف قوانين الضرائب العقوبات المفروضة في المجال الضريبي، وفق مايلي:

اولا: في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة وعليها تستند اغلب الشكاوي المرفوعة في مجال الغش الجبائي.

- نصت المادة 303 من ق.ض.م.ر.ر.أ على أنه فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص او حاول التملص باللجوء الى اعمال تدليسية في اقرار وعاء اي ضريبة او حق او رسم خاضع له او تصفيته كليا او جزئيا بما يأتي:

- الحبس من شهرين (02) الى ستة (06) اشهر وغرامه مالية من 100,000 دج الى 500,000 دج، او باحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100,000 دج ولا يتجاوز 1.000.000 دج.

-الحبس من ستة (06) اشهر الى سنتين (02) وغرامة مالية من 500,000 دج الى 2.000.000 دج ، او باحدى هاتين العقوبتين ، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج ولا يتجاوز 5.000.000 دج.

-الحبس من سنتين(02) الى خمس(05) سنوات وغرامة مالية من 2.000.000 دج الى 5.000.000 دج ، او باحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

- الحبس من خمس (05) سنوات الى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج الى 10.000.000 دج ، او باحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج «¹.

كما تطبق نفس العقوبات على الشركاء مرتكبي المخالفات، مع مراعاة أحكام المادة 306 من نفس القانون.

- إن العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات، سواء أكانت جبائية أم جزائية، المنصوص عليها بخصوص المخالفات الاولية، وذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى²

اضافة الى ان المخالفات المنصوص عليها في المواد : 134، 176 و 407 من ق.ض.م و 116، 117 و 118 من ق.ر.ر.أ يعاقب عليها بنفس العقوبات المنصوص عليها في المادة 303 أعلاه باعتبار ان هذه المواد تحيل العقوبة إلى المادة 303³

- في حالة اللجوء إلى وسائل العنف، يحرر الأعوان المؤهلون الذين يتعرضون لهذا العنف محضرا، وتطبق على مرتكبي هذه الأعمال، العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات في شأن الأشخاص الذين يعترضون بالعنف على ممارسة الوظائف العمومية.

ثانياً : في مجال قانون الرسم على رقم الاعمال:

- في حالة العود لعرقلة و منع الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي، يمكن للمحكمة أن تصدر حكما بعقوبة الحبس لمدة تتراوح بين ستة أيام وستة أشهر. وفي

¹ م. 1-303 من ق.ض.م.ر.ر.أ معدلة بموجب المادتين 28 من ق.م. 2003 و 13 من ق.م لسنة 2012.

² م. 3-303 من ق.ض.م.ر.ر.أ

³ ت 677/م/م ع/ض/م/م 23 المؤرخة في 29/05/2012 المتضمنة منازعات جزائية

- حالة اعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة ، تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 418 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جوان 1966 والمتضمن قانون العقوبات.
- حيث نصت المادة 418 من قانون العقوبات على : يعاقب بالحبس من سنة (1) إلى ثلاث (3) سنوات و بغرامة من 100.000 دج إلى 300.000 دج، كل من يقوم بسوء نية و بأي وسيلة، بأعمال أو ممارسات تهدف إلى عرقلة الإستثمار.
- و تكون القوبة الحبس من خمس (5) سنوات إلى سبع (7) سنوات و بغرامة من 500.000 دج إلى 700.000 دج، إذا كان الفاعل ممن سهلت له وظيفته ارتكاب الجريمة.¹

ثالثاً: في مجال الضرائب غير المباشرة :

- يعاقب بالحبس من ستة(6) أيام إلى ستة (6) أشهر المخالفات التالية : الصناعة المغشوشة للكحول، و الغش في المشروبات الروحية، إنعاش أو محاولة إنعاش الكحول المغيرة والمناورات التي تهدف إما لإختلاس الكحول المغيرة أو المقدمة للتغيير، صناعة ونقل وبيع وحياسة أنبيق أو جزء من الأنبيق من دون الحصول على رخصة استعمال أنبيق غير مصرح به، الغش في معامل التقطير بواسطة الدهاليز، ...²
- نصت المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه يعاقب كل من يستعمل طرقاً احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها، بغرامة من 50,000 دج إلى 200,000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بأحدى هاتين عقوبتين فقط. «
- غير أن هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز عشر (1/10) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.³

¹ م. 418 من قانون العقوبات، ملغاة و أعيد إدراجها ب.ق. 24-6 المؤرخ في 2024/04/28

² م. 530 من ق.ض.غ.م

³ المادة 532 : معدلة بموجب المادة 56 ق.م/2003

رابعاً: في مجال حقوق التسجيل و الطابع:

- 1-العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 119 من قانون التسجيل التي تنص:
 - فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص او حاول التملص كلياً او جزئياً من وعاء الضريبة او تصفيتها او دفع الضرائب او الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طلقاً تديسية بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج الى 20.000 دج ، وحبس من سنة الى خمس سنوات او باحدى هاتين العقوبتين فقط.
 - غيرأنه، لا يطبق هذا التدبير في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يفوق عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1.000دج.
 - ومن أجل تطبيق الفقرتين السابقتين، تعتبر على الخصوص، كمناورات تديسية قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو القيام بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم التي هو مدين بها.
 - تتابع المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية أمام الجهة القضائية المختصة، وفقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.¹
- 2-العقوبات الجزائية منصوص عليها في المادة 34 من قانون الطابع و التي تنص على أنه، كل من نقص او حاول الانقاص كلياً او جزئياً من وعاء الضريبة او تصفية او دفع الضرائب او الرسوم المترتبة عليه باستعماله وسائل الغش تطبق عليه غرامة جزائية تتراوح بين 5.000 دج و 20.000 دج، وحبس من سنة إلى خمس سنوات، او بإحدى هتين العقوبتين فقط .«

¹المادة 119 : معدلة بموجب المادة 17 ق م / 2012

غير أن هذا التدبير لا يطبق في حالة الإخفاء إلا إذا كان هذا الإخفاء يتجاوز عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1.000 دج.

وفيما يخص تطبيق المقطعين السابقين، يعتبر من الأعمال التدليسية، قيام المكلف بتدبير إعساره أو جعل عوائق بواسطة طرق احتيالية أخرى من أجل تحصيل كل ضريبة ورسم هو مدين به.

- تلاحق المخالفات المشار إليها في المقطع الأول أعلاه، أمام الجهة القضائية المختصة وفقا للشروط المنصوص عليها في المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

المطلب الثاني: العقوبات الجزائية التكميلية و التبعية :

و هي عقوبات تكون تابعة للعقوبات الأصلية وهي عبارة عن عقوبات جزائية تكميلية و عقوبات جزائية تبعية

الفرع الأول عقوبات الجزائية التكميلية :

يصدرها القاضي الجزائي تكملة للعقوبات الأصلية، و تتعلق أساساً بنشر الحكم و تعليقه.²

أولاً : العقوبات الجزائية التكميلية في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة:

إن العود إلى عمليات التدليس في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم، في أجل خمسة سنوات، كما جاء في الفقرة 3 من المادة 303 من نفس القانون ، يؤمر بلصق إعلان الحكم و نشره، و ذلك حسب ما جاء في الفقرة 6 من نفس المادة ، حيث يمكن للمحكمة أن تأمر بنشر الحكم

¹ المادة 34 :معدلة بموجب المادتين 31 من ق.م / 2000 و 21 من ق.م / 2012.

² ت. 677/وم/ع ض/م/م ف م إ ق/م/12/3

بتمامه أو باختصار في الجرائد الي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها والكل على نفقة المحكوم عليه.¹

ثانياً: العقوبات الجزائية التكميلية في قانون الرسم على رقم الاعمال:

نصت المادة 134 من ق. ر.ر.أ، على أنه يمكن للمحكمة أن تؤمر، بالنسبة للمخالفات المصحوبة بعقوبات جزائية، بنشر الحكم كاملاً أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تحددها، وذلك على نفقة المحكوم عليه²

ثالثاً: العقوبات الجزائية التكميلية في قانون التسجيل:

- إن لصق ونشر القرار القضائي يؤمر بهما، في حالة العود، ضمن الشروط المحددة في الفقرة 6 من المادة 20 من نفس القانون، و التي تنص على أنه فيما يخص الجرائم التي تنطوي على عقوبات جزائية، تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تؤمر بأن قرارها يجب أن ينشر برمته أو بملخص في الجرائد التي تعينها و يلصق في الأماكن التي تبينها، والكل يكون على نفقة المحكوم عليه.³

رابعاً: العقوبات الجزائية التكميلية في قانون الطابع:

- في حالة العود للتملص من الرسوم، يقرر إعلان و نشر الحكم ضمن الشروط المحددة في الفقرة 6 من نفس المادة، و التي تنص على أنه فيما يخص المخالفات المتضمنة عقوبات جزائية، تستطيع الجهة القضائية المختصة أن تؤمر بنشر القرار القضائي كلياً أو باختصار في الجرائد التي تعينها وبتعليقه في الأماكن التي تشير إليها و يتم كل ذلك على نفقة المحكوم عليه.⁴

¹ م. 303 من ق.ض.م.ر.م

² م. 134 من ق.ر.ر.أ

³ م. 120 من ق.ت، معدلة بموجب المادة 21 من ق.م. 2000

⁴ م. 35 من ق.ط، معدلة بموجب المادة 31 من ق.م. 2000

الفرع الثاني العقوبات التبعية :

هذه العقوبات لا ينطق بها القاضي و لكنها تطبق بصفة تلقائية بعد صدور الحكم الجزائي، و تتعلق أساساً ب :

أولاً : الغلق المؤقت لمقر نشاط المكلف بالضريبة :

تتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب بالولاية، بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، مع تبليغ المكلف من طرف العون المتابع الموكل قانوناً أو المحضر القضائي، ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (06) أشهر،

ففي حالة عدم الدفع يتخذ قرار الغلق المؤقت ضده في أجل عشرة (10) أيام، إبتداء من تاريخ التبليغ من طرف المحضر القضائي أو العون المتابع، و يمكن للمكلف بالضريبة الطعن في القرار بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة المختصة إقليمياً، علماً أن الطعن لا يوقف تنفيذ القرار الإداري.¹

ثانياً : إقصاء المكلفين بالضريبة من المشاركة في الصفقات العمومية:

لقد أقر المشرع عقوبة الإقصاء من المشاركة في الصفقات العمومية و ذلك تطبيقاً لنص المادة 75 من المرسوم الرئاسي 247/15 التي نصت على أنه يقصى بشكل مؤقت أو نهائي من المشاركة في الصفقات العمومية ، المتعاملون الإقتصاديون، المسجلون في البطاقة الوطنية لمرتكبي الغش و مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريع و التنظيم في مجال الجباية و الجمارك و التجارة.²

¹ م. 146 من ق.إ.ج

² م. 75 من م.ر رقم 247/15 المؤرخ في 2015/09/16،المتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام

ثالثاً : تسجيل المكلفين المتهربين بالبطاقة الوطنية لمرتكبي الغش :

يتم تنظيم و تسيير، البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش و مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية و التجارية و الجمركية و البنكية و المالية و كذا عدم القيام بالإيداع القانوني الحسابات لحسابات الشركة، بموجب أحكام المرسوم التنفيذي رقم 84-13 المؤرخ في 06/02/2013¹.

يترتب عن معاينة المصالح المؤهلة قانونا لمخالفة خطيرة، إجبارية إجراء التسجيل، لمرتكبيها في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش، يسجل في هذه البطاقة (FNF) كل شخص طبيعي أو معنوي ارتكب مخالفة خطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية و التجارية و الجمركية و البنكية و المالية، و كذا الذي لم يتم بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، عندما ترتكب المخالفة من طرف شخص معنوي يمتد هذا التسجيل إلى ممثليه القانونيين².

تقوم المديرية العامة للضرائب بانجاز هذه البطاقة والإشراف عليها، وتتضمن هذه الأخيرة جميع المعلومات المتعلقة بهؤلاء المكلفين، حيث تحتوي على المعلومات التالية : الإسم و اللقب، عنوان المتهربين، رقم التسجيل الجبائي، نوع المخالفة، تاريخ المخالفة، نوع العقوبة، الديون الضريبية الخ، و يكون طلب تسجيل كل متهرب ضريبي عن طريق استمارة، تقدم فيها كل المعلومات المتحصل عليها الخاصة بالمتهربين من طرف إدارة الضرائب، أو الجمارك أو التجارة.

¹ م.ت رقم 84-13 المؤرخ في 06 فيفري 2013، الذي يحدد كليات تنظيم تسيير البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش و مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية و التجارية و الجمركية و البنكية و المالية و كذا القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، ج.ر عدد 09، الصادر في 10/02/2013.

² مبروك رياض، دور الرقابة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة العلمية الجزائرية ASJP، المجلد 17 العدد 01، 2023، ص 910

كما يجب تبليغ المكلفين الذين سجلوا في هذه البطاقة من أجل تسوية وضعيتهم إزاء الخزينة العمومية، و في حالة تسوية المكلف لوضعيته يمكن أن يطلب إلغاء تسجيله من البطاقة¹، إلا أن الإلغاء لا يتم إلا بعد مرور سنتين (02) من تسوية الوضعية، بطلب من إحدى الإدارات السابقة الذكر.

رابعاً :المنع من مزاولة النشاط التجاري :

يمنع المكلف من مزاولة النشاط التجاري في حالة العود أو تعدد الجرائم المثبتة بواسطة حكم أو عدة أحكام، وبالتالي فإن العقوبة المقررة تؤدي بحكم القانون إلى المنع من مزاولة المهنة لكل من رجال الأعمال، الخبير الجبائي أو المحاسب، ولكل من له الصفة، حتى إذا كان بصفة مسير أو مستخدم وعند الإقتضاء غلق المؤسسة ويتم كذلك منع الأشخاص من ممارسة هذه المهنة الذين تم إدانتهم بتهمة الغش الضريبي².

كما نصت الفقرة 3 من م. 303 من ق.ض.م.ر.م، على أنه في حالة العود في أجل خمس سنوات تنتج عنه بحكم القانون، مضاعفة العقوبات، سواء أكانت جبائية أم جزائية، المنصوص عليها بخصوص المخالفات الأولية، و ذلك دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة غلق المؤسسة الخ)³

¹ بوراس خوخة و لورعادي خالد، الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في القانون العام، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة العقيد أكلي محند أولحاج البويرة، 2022، ص 79

² صلعة سمية و بوخدوني وهبية، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 1 سنة 2020، ص 79

³ م.303-3 من ق.ض.م.ر.م

خلاصة :

إن المشرع الجبائي لم يغفل على الطبيعة الإنسانية للمكلف بالضريبة، حيث تعد الرقابة الجبائية وحدها غير كافية لصد تجاوزات بعض المكلفين، و لذلك يجب تطبيق إجراءات ردعية لمواجهة هذه الظاهرة، بسن مجموعة من العقوبات التي تطبق على المكلف في حالة مخالفته النصوص القانونية و التنظيمية الجبائية، كل حسب نوعها و مضمونها. فهناك عقوبات جبائية تتمثل في عقوبات مالية و عقوبات جزائية تصل إلى حد سلب الحرية.

الختامة

خاتمة:

إن محاولة القضاء على أسباب التهرب الضريبي لا تعد أمراً اختيارياً للإدارة الجبائية بل حتمية، إذ يجب عليها تجنيد كل الآليات من أجل التحكم في هذه الظاهرة و القضاء عليها، و من أجل ذلك خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية الحق في رقابة المكلفين بإستخدام مختلف الإجراءات القانونية، حيث منح لها عدة صلاحيات أثناء مباشرة هذه العملية متمثلة في حق الإطلاع وحق الرقابة وحق المعاينة واستدراك الخطأ.

و ما يمكن أن نقوله في الختام، أن الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها، تعد أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية التي تسعى من خلالها للكشف عن المكلفين بالضريبة المخالفين للقوانين و التشريعات الجبائية، و التي بدورها تساهم في التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، و ذلك يظهر من خلال الإجراءات المتبعة في تنفيذ عملية الرقابة بأشكالها و إحترام الضمانات التي و التي نذكر منها، الإشعار بعملية الرقابة، و إرسال الإعدارات، إرسال الإقتراح بالتسوية، و إنتظار حق الرد، من أجل جعل المكلف بالضريبة يتراجع عن أفعاله بطريقة ودية، كل هذه التصرفات تظهر الدور الوقائي لعملية الرقابة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

لكن الأمر لا يتوقف عند تعقب المتهرب و محاولة تحصيل المبلغ المتهرب منه، بل و فرض المشرع على ذلك جزاءات جبائية وقد يصل الأمر إلى حد المتابعة الجزائية، فهذه العقوبات تتراوح بين الغرامة المالية بنسب متفاوتة تتعلق تارة بحجم المبلغ المتملص منه و تارة أخرى بإحترام الآجال القانونية المقررة للتسديد و بين الحبس، هذا بالإضافة إلى العقوبات التكميلية و التبعية التي تمس المكلف و نشاطه و التي لم يفصح المشرع عن مدة نهايتها.

و من خلال معالجتنا لموضوع الدراسة خلصنا لبعض الإقتراحات التي نلخصها فيما يلي :

- العمل على إستقرار التشريعات الجبائية.
- إعادة دراسة فعالية العقوبات المطبقة على مرتكبي الغش الضريبي.
- تعزيز المصالح الجبائية الرقابية بأعوان المراقبة ذوي كفاءة و نزاهة و التزام.
- تقريب المواطن من المصالح الجبائية و تجديد الثقة بين الإدارة و المكلف.
- تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف بنشر الوعي الاخلاقي و التحسيس بالواجب الجبائي.
- زيادة عدد الملفات المبرمجة للمراقبة فنسبة 10 أو 15% غير كافية بالنسبة لعدد الملفات في كل مصلحة.
- شرح المستجدات في النظام الجبائي و نشرها باستعمال وسائل الإعلام.

قائمة المصادر و المراجع:

القوانين:

- مرسوم رئاسي رقم 247/15 المؤرخ في 16/09/2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام.
- مرسوم تنفيذي رقم 84-13 المؤرخ في 06 فيفري 2013، الذي يحدد كفايات تنظيم تسيير البطاقة الوطنية لمرتكب أعمال الغش و مرتكبي المخالفات الخطيرة للتشريعات و التنظيمات الجبائية و التجارية و الجمركية و البنكية و المالية و كذا القيام بالإيداع القانوني لحسابات الشركة، ج.ر. عدد 09، الصادر في 10/02/2013.
- تعليمة رقم 2000/135 المؤرخة في 15/02/2000، وزارة المالية المديرية العامة للضرائب، المتضمنة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة.
- تعليمة وزارية رقم 2012/03 المؤرخة في 07/05/2012 المتضمنة إجراءات تسيير المنازعات الجزائية.
- تعليمة 677/و م/م ع/ض/م/م 23 المؤرخة في 29/05/2012 المتضمنة منازعات جزائية
- تعليمة رقم 04/م.ع.ض/م.ع/ 23 المؤرخة في 08/05/2023 المتضمنة إجراءات الرقابة على الوثائق CSP
- قانون المالية لسنة 2024.
- قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2024.
- Circulaire N°135/MF/DGI/2000 du 15/02/2000 C/ Vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble.
- Circulaire N°15/MF/DGI/DIVCEF/DCF/LF24 du 11/03/2024 C/ Dispositions de la loi de finances 2024 régissant le contrôle fiscal.
- Note N°532/MF/DGI/DIVCRF/DCF/SDP/23 du 08/08/2023 C/ Exécution du programme des vérifications de comptabilité et V.A.S.F.E Année 2023.

- Cir. N° 06/MF/DGI/LF24 du 06/02/2024 concernant Amendes fiscales applicables pour dépôt tardif ou insuffisance ou constat d'omissions ou d'inexactitudes dans l'état-clients souscrit, Pénalité infligée pour dépôt tardif de l'état annuel des salaires.
- Le Guide du contrôle sur pièces, DGI – DRV, 2003

- ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة، وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب، قسم الرقابة و التحقيقات الجبائية، مديرية الرقابة الجبائية، 2024

الكتب :

- عودي مصطفى ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري مطبعة باب الزوار،الجزائر 2009 .
- بن عمارة منصور، اجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة الجزائر، 2011.
- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2012
- أحمد فنيديس ، الرقابة الجبائية في الجزائر، در الجامعة الجديدة للنشر، الأسكندرية ، مصر، 2018

رسائل جامعية:

- مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2010/2009.

- زويتتي نجيب، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة جالة بمديرية الضرائب جيجل، مذكرة ماستر في العلوم التجارية فرع محاسبة و مالية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية - جامعة محمد خيضر بسكرة - 2013/2012.
- بسمة بلور، و سارة بحبوح، دور الرقابة الجبائية في كشف الغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة جيجل، 2014/ 2013.
- هلايلي اسلام ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الجبائي، دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014.
- جلال مرزوقة، مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب و الغش الضريبي، دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية البويرة، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الغقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم المالية و المحاسبية - جامعة أكلي محند اولحاج البويرة -2019/2018.
- قوقي داود و غطاس اسماعيل، الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في الحقوق، تخصص قانون عام اقتصادي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021-2020.
- قويدري عبد الحكيم: الرقابة الجبائية كأدات لمحاربة الغش الضريبي: مذكرة ماستر تخصص قانون إداري، كلية الحقوق و العلوم السياسية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2021/2020.

- بوراس خوخة و لورعادي خالد، الجريمة الضريبية في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في القانون العام، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة العقيد أكلي محند أولحاج البويرة، 2022.

المجلات العلمية :

- الجيلاني بلوضاح، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة المسيلة العدد 12، 2014
- الهادي خضراوي ، الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية و السياسية جامعة الاغواط، العدد 02، جوان، 2015.
- بوخميس سهيلة، مداخلة بعنوان العقوبات الجبائية في الجزائر، الملتقى الوطني حول الرقابة الجبائية في الجزائر، مجمع هيليوبوليس قالمة، يومي 28 و 29/10/2015.
- صلعة سمية و بوخدوني وهيبة، فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البيض، مجلة دراسات جبائية، المجلد 9، العدد 1، سنة 2020.
- مبروك رياش، دور الرقابة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش في الحد من التهرب الضريبي في الجزائر، مجلة العلمية الجزائرية ASJP ، المجلد 17 العدد 01، 2023.

ملخص :

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة التهرب و الغش الضريبي الذي أصبح يشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الإقتصادية، و سعياً من المشرع الجبائي للحد من هذه الظاهرة، خول للإدارة جملة من الأجهزة و الهياكل، و سن جملة من القوانين لمكافحتها، فكانت الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات في ذلك من خلال التحقق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة.

و قد أعطى المشرع السلطة العامة للإدارة الجبائية المتمثلة في فرض الضريبة من خلال حق الإطلاع و القيام بالمعاينة و متابعة تصريحات المكلف بالضريبة و التحقيق فيها من خلال عملية الرقابة، لكن بإتباع الإجراءات ال العقوبات التي تطبق على المكلف في حالة مخالفته النصوص القانونية و التنظيمية الجبائية، كل حسب نوعها و مضمونها. فهناك عقوبات جبائية تتمثل في عقوبات مالية و عقوبات جزائية تصل إلى حد سلب الحرية منصوص عليها دون التعسف في السلطة.

و الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة و لذلك عززها المشرع الجبائي بجملة من المواد تنص فيها على العقوبات المطبقة على المكلف بالضريبة، في حالة مخالفته النصوص القانونية و التنظيمية الجبائية، كل حسب نوعها و مضمونها، و التي تتمثل في عقوبات مالية و عقوبات جزائية تصل إلى حد سلب الحرية.

Summary :

This memorandum addresses the topic of tax oversight and its role in combating tax evasion and fraud, which have become major obstacles to economic development. In an effort to reduce this phenomenon, the tax legislator has empowered the administration with a range of tools and structures and has enacted a series of laws to combat it. Tax oversight has been one of the most important measures in this regard, as it involves verifying the accuracy of information declared by taxpayers.

The legislator has granted the tax administration the authority to impose taxes through the right of access, inspection, and monitoring of taxpayer declarations and investigating them through the oversight process. However, this must be done by following the procedures and penalties that apply to taxpayers in case of violations of tax laws and regulations, depending on their nature and content. There are tax penalties that include financial penalties and criminal penalties that can reach the extent of imprisonment, stipulated without abuse of authority.

Tax oversight alone is not sufficient to eliminate this phenomenon. Therefore, the tax legislator has reinforced it with a set of provisions specifying the penalties applicable to taxpayers in case of violations of tax laws and regulations, depending on their nature and content. These include financial penalties and criminal penalties that can reach the extent of imprisonment.