

جامعة محمد خيضر بسكرة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق



## الرقابة الجبائية

مذكرة مكملة من مقتضيات نيل شهادة الماستر في الحقوق  
تخصص: القانون الإداري

إشراف الأستاذ الدكتور:  
يوسف نور الدين

إعداد الطالب :  
➤ خليفة اسعيد

السنة الجامعية : 2014/2013

جامعة محمد خيضر بسكرة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق



## الرقابة الجبائية

مذكرة محملة من مقتضيات نيل شهادة الماستر في الحقوق

تخصص: القانون الإداري

إشراف الأستاذ الدكتور:

يوسفي نور الدين

إعداد الطالب:

➤ خليفة اسعيد

السنة الجامعية : 2013-2014

## شكر و عرفان

نشكر الله عز وجل و نحمده و له الحمد و الثناء و على توفيقه  
ورعايته لنا.

الى الاستاذ الفاضل يوسف نورالدين على توجيهي و تقديم النصح و  
مرافقتنا حتى نهاية عملنا

ونشكر الأستاذان الدكتور عزري الزين عميد الجامعة والأستاذ  
زواوي عباس رئيس قسم الحقوق. .

نشكر كل من علمنا حرفا من تعاليم ديننا و كل من درسنا من  
معلمين واساتذة .

شكر خاص الى استاذة الحقوق وعلى رأسهم الاستاذ: حاحة عبد العالي و  
دنش رياض وشوفي بعيش تمام و دحامنية علي و مرزوقي وعادل رزيق  
وحمريط رشيد ومنير معمرى وجزاهم الله عنا كل الجزاء .

نشكر عمال مكتب التحقيقات الجبائية بالمديرية الفرعية للرقابة  
الجبائية بسكرة.

و أخيرا اتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساعدنا من قريبا ومن بعيد و  
كل له الفضل في تشجيعنا لمواصلة هذا المجهود.

## اهداء

الى التي احببتها وزكيت لها نفسي محبة .... جمعة  
الى التي عانت قبل وجودي و بعد وجودي الى التي تببت الليل  
الأليل من اجلي  
الى التي عانقت السماء محبة لي ، الى التي تسقط دمعها ليلا دون  
ان تعلم السبب ، الى التي ارضعتني حليب صدرها أمي العزيزة  
الغالية جمعة ادامها الله و حفظها  
الى ابنتي جمعة الصغرى ، الى زهرة الى ولدي سعيد ، و الى  
زوجتي التي ساعدتني و شجعتني  
الى اخوتي واخواتي الذين قاسموني احلامي ووقفوا الى جانبي و  
ساعدوني ، حفظهم الله و أعزهم .  
الى كل الاصدقاء و الاحباب.

خليفة اسعيد

تعتبر الضرائب من أهم الموارد الجبائية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية النفقات العامة ووسيلة فعالة لتحقيق التنمية الشاملة الاجتماعية ولتحقيق ذلك عملت الدولة على اتخاذ مصادر لتمويل الخزينة العامة وعلى ايجاد مصادر تتميز بالاستقرار والثبات.

بالإضافة أن دورها لا ينحصر على مواجهة النفقات ، بل تتعدى ذلك من خلال كونها من أنجح الوسائل لتحقيق العدالة الاجتماعية وأداة لمعالجة مختلف الظواهر الاقتصادية و الاجتماعية.

لكن استمرارية هذا المفهوم ودوامه مرهون بمدى استجابة والتزام المكلفة بالضريبة لواجباتهم الضريبية غير أن المكلفين يستعملون كل الطرق والأساليب للتهرب من القيام بواجباتهم الجبائية من خلال التحايل على النظام الجبائي، فأصبحت ظاهرة التهرب من أبرز العقبات والمشكلات التي تواجهها الدولة في تنفيذها لمختلف سياساتها ومن ثم لا بد من محاربتها على المستويين المحلي والدولي من خلال جملة من التشريعات والتنظيمات.

لذا عمد المشرع الجزائري على ايجاد أجهزة متخصصة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الذي انهك الاقتصاد الوطني من خلال جهاز الرقابة الجبائية والتي تتمثل في مجموعة من الاجراءات و التقنيات التي استعملتها الاداة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات والتصريحات باعتمادها على حق الرقابة والتحقيق بموجب القانون.

والرقابة الجبائية تتمثل في الاجهزة التي حدد لها القانون القيام بذلك من خلال انشاء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى الولائي سنة 1990 بالإضافة الى مفتشيات الضرائب على المستوى الاقليمي ومديرية البحث والمراجعات المنشأة سنة 1998 بالإضافة الى احداث جهاز جديد يتمثل في مديرية كبريات المؤسسات وبالرغم من هذه الجهود ورغم التعديلات في القوانين والتشريعات الجبائية لمواجهة الظاهرة الا ان نسبتها في تزايد.

انطلاقا من ذلك ومما سبق تبرز اشكالية البحث ونصيغا على الشكل:

الى أي مدى ساهمت الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي؟

والتي سوف نناقشها بمعالجة التساؤلات التالية:

- ما هي القواعد الأساسية للضريبة وأهدافها؟
- ماذا نقصد بالتهرب والغش الضريبي وما هي آثاره؟
- كيف يمكن للإدارة الجبائية مواجهة التهرب والغش الضريبي من خلال الرقابة الجبائية؟

## 2- أهمية الموضوع :

ان اختيارنا لموضوع الرقابة الجبائية في التشريع الجزائري نابع من حرصنا على ايضاح مفاهيم و طرق و آليات هذه الرقابة و هذا كونها ذات أهمية للإدارة الجبائية والمكلفون بالضريبة معا لان النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يعتمد على تصريحات المكلفون بالضريبة لذلك اعتمدنا على الرقابة الجبائية لتأكد من صحة المعلومات الواردة في تصريحات المكلفون بالضريبة لتأكد من صحة تصريحاتهم ، ومنعهم من التهرب الضريبي.

## 3- أسباب اختيار الموضوع :

ان اسباب اختيارنا لموضوع الرقابة الجبائية نابع من اسباب ذاتية و ذلك كوني موظف في ادارة الضرائب و هذا ما حفزني لإنجاز هذا الموضوع لأنني جزء من كل في الرقابة الجبائية و عليه فاني اردت دراسة الموضوع لتوسيع معارفي و اثراء للمكتبة و تسليط الضوء على كل ما هو جديد في اطار الرقابة الجبائية.

## 4- المنهج المتبع :

للإجابة على اشكالية البحث قمنا بتطبيق المنهج التحليلي الوصفي والاحصائي حيث تم استعراض ظاهرة التهرب والغش الضريبي ومحاولة معالجته بتقديم وتقييم طرق الرقابة الجبائية بغية الوقوف على معوقاتها لتصحيحها بالإضافة الى الاحصائيات الخاصة بنتائج التحقيق للرقابة الجبائية على المستوى الوطني الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب.

## 5- الاهداف :

لرقابة الجبائية اهداف مالية اقتصادية و اجتماعية فهي تهدف الى تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين و تساعد أيضا على اتخاذ الاجراءات السليمة و تحديد الانحرافات و من ثم اتخاذ القرارات و تساعد كذلك على الانتباه الى أوجه الاختلاف في التشريعات بالإضافة الى المحافظة على الاموال العمومية.

ومما لا شك فيه أن في تناول هذا الموضوع مشقة وصعوبات تتمثل أساسا في قلة المراجع وخصوصا باللغة العربية في التشريع الجزائري وعدم وجود كتب حول الرقابة الجبائية.

غير أنه تولد لدينا اندفاع ورغبة رغم هذه الصعوبات في ضبط خطة للموضوع ومن ثم فقد حاولنا جاهدين التركيز على المسائل الهامة والتي لها علاقة بإشكالية بحثنا ، فقمنا بالاعتماد على القوانين والمنشورات والدليل المكلفين الخاضعين للرقابة و المنشورات ، والمراسيم التنفيذية.

وقمنا بتقسيم دراستنا كالتالي:

فصل تمهيدي تناولنا من خلاله في المبحث الأول ماهية الضرائب وأما المبحث الثاني فتناولنا فيه أنواع الضرائب وتطور النظام الضريبي في التشريع الجزائري.

أما في الفصل الاول استعرضنا من خلاله الغش والتهرب الضريبي وذلك بالتعرض في المبحث الأول الى ماهية التهرب والغش الضريبي ، والمبحث الثاني الى أسباب وطرق التهرب الضريبي ، وفي المبحث الأخير تطرقنا الى آثار التهرب والغش الضريبي ووسائل مكافحته.

وفي الفصل الثاني والأخير فقد خصصناه للاطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية من خلال ثلاث مباحث حيث تناولنا في المبحث الاول ماهية الرقابة الجبائية وحقوق وواجبات المكلفين بالضريبة والمبحث الثاني تناولنا فيه التعرض للوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية ، أما المبحث الأخير تطرقنا فيه الى طرق الرقابة الجبائية.

## الفصل التمهيدي: الاطار النظري للقانون الجبائي

تعد الضرائب من أهم مصادر الإيرادات في الميزانية العامة للدولة ، كونها وسيلة لتغطية أوجه الانفاق العام المتزايدة ، وضمان السيولة اللازمة للخزينة العمومية والوفاء بالتزامات السياسة المالية للحكومة في المجالات الاقتصادية الاجتماعية .

وتعتبر الضرائب أحد معالم سيادة الدولة من حيث الاجبار في الاخضاع أو التحصيل ويجب أن نشير أن اعتماد الدولة على الضريبة في العصر الحديث يكاد يكون شبه كلي باستثناء الدول النفطية ، ومن هنا تبرز اهمية الضرائب في مختلف الميادين الاجتماعية والسياسية والاقتصادية والتنمية.

وسيتم التطرف في هذا الفصل الى مبحثين ، الأول تطرقنا فيه الى ماهية الضرائب ، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه أنواع الضرائب وتطور النظام الضريبي .

## المبحث الأول: ماهية الضرائب:

تشكيل الضرائب أهم إيرادات الدولة تحصل عليها بمالها من مسلطة أمره وقدره على اجبار الافراد في دفع مبالغها بهدف تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية

ان دور الضرائب اليوم يزداد أكثر من ذي قبل لما تتركه الضرائب في جوانب الحياة المختلفة في الدولة فهي مرآة لوضعها الاقتصادي والسياسي للدولة والمجتمع معا.

-وسيتم تناول في هذ المبحث الأول الى ثلاث مطالب، حيث تطرقنا في المطلب الأول الى مفهوم الضريبة ، وفي المطلب الثاني الى مصادر ومبادئ القانون الجبائي وفي المطلب الثالث والأخير الى قواعد وأهداف الضريبة.

### المطلب الأول : مفهوم الضريبة

بداية نحاول استعراض بعض المفاهيم المتعلقة بالضريبة ، حيث تعرف الضريبة على أنها اقتطاع مالي تأخذه الدولة جبرا من الافراد دون مقابل بهدف تحقيق المصلحة العامة.

ان دراسة الضرائب تتطلب دراسة عدة جوانب لموضوعات تتنوع بتنوع الضرائب وعلى هذا الأساس سنتطرق الى تعريف الضريبة (فرع أول) ، وابرار خصائصها (فرع ثاني) ، الاساس القانوني للضرائب (فرع ثالث) .

### الفرع أول: تعريف الضريبة

في ظل سكوت المشرع الجزائري عن تعريف شامل للضريبة ، يمكن تعريف الضرائب على أنها:

\* الضرائب هي المورد المالي العام الذي تقتطعه الدولة من الاشخاص جبرا بغرض استخدامه لتحقيق اهداف عامة.(1)

\* الضريبة هي اقتطاع مالي الزامي ونهائي تحده الدولة ودون مقابل لغرض تحقيق اهداف عامة .(1)

(1) حسين مصطفى حسين، المالية العامة، الطبعة 5، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2006، ص42.

تعرف كذلك على أنها:

- اقتطاع نقدي ذو سلطة نهائي دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الاقليمية للدولة وجماعات المحلية او لصالح الهيئات العمومية الاقليمية.(2)
- أما أحدث التعاريف للضريبة فيعرف الضريبة على أنها:  
" فريضة نقدية يدفعها الفرد جبرا الى الدولة، أو احدى الى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل الاعباء والتكاليف العامة دون الحصول على مقابل او منفعة خاصة.(3)
- من خلال جملة هذه التعاريف يمكن تحديد خصائص الضريبة على انها اقتطاع مالي لها طابع اجباري ونهائي ودون مقابل وهدفها المتمثل في تغطية النفقات العامة للدولة.

### الفرع الثاني: خصائص الضريبة:

#### أولاً-اقتطاع مالي

ويعني انتقال قيمتها من المكلف بالضريبة الى الدولة على شكل مبلغ نقدي يدخل خزينة الدولة وليس دخل في صورة عينية، كما كانت في العصور القديمة من خلال اقتطاع جزء من المحصول أو تسليم اشياء، يلتزم الأفراد من خلاله تقديمه الى الدولة أو في صورة القيام بعمل . ومع تطور العصور أصبحت النقود هي وسيلة اساسية في التعامل باعتبارها الشكل المناسب للنظم العالمية الحديثة، وأصبح نظام الضرائب العينية لا يتلائم واحتياجات الدولة الحديثة (النظام النقدي) مما ادى الى أن تدفع الضرائب في صورة نقدية لان النفقات العامة تدفع في صورة نقدية.

والاقتطاع المالي هذا يخص الافراد او الشخص المعنوي (كالشركات) ويدفع نقدا.

(1) محمد صغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص58.

(2) محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة، الجزائر، 2008، ص13.

(3) اعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، عمان، 2010، ص126.

## ثانياً-تدفع جبراً وبصفة نهائية:

إن اجبارية دفع الضريبة هي في الحقيقة مستمدة من سيادة الدولة ويدفعها المكلف وفق نظام قانوني محدد يبين مبلغها وكيفية دفعها ونسبها ووعائها .

اذن فالضريبة صادرة عن الدولة وتحصل باستعمال الجبر (العقوبات) لإرغام المكلف على دفعها وفي حالة عدم دفعه تطبق عليه اجراءات المتابعة بما فيها اللجوء الى القضاء.

وتحصل الضرائب بناء على القانون فلا يمكن ان نؤسس او تحصل الضرائب الا بموجب قانون مصوت عليه من قبل الشعب (البرلمان)،(لا يجوز ان تحدث اي ضريبة الا بمقتضى القانون).<sup>(1)</sup>

والضريبة تفرض على اكبر قاعدة من الشعب تأسيا على رابطة التضامن الاجتماعي (بين الافراد وبين الدولة) التابعين لها ، وهذا لما يمكن ان نفرض ضريبة بقرار اداري.

تدفع الضريبة الى الدولة بصورة نهائية بمعنى لا ترددها قيمتها ولا تعوضهم ومن لم ينتفع بخدماتها لا ترد قيمتها ولا تسترد فهي ليست وديعة يستردها صاحبها ويدفعها المكلف مسامحة منه كعضو داخل المجتمع ومن جهة اخرى يستفيد الفرد بخدمات مرافقها العامة ولا يكون ذلك الا من خلال حصيلة الضرائب والايرادات الاخرى لتسيير هذه الموافق ، فالفرد يستفيد من خدمات المرافق ليس باعتباره مكلف بل لأنه عنصر من المجتمع وهي تمس جميع الافراد.

فالضريبة اذن لا تدفع مقابل منفعة خاصة او حسب حجم استفادته من الخدمات العامة فالدولة هي التي تحدد مقدرة الفرد على الدفع بالنسبة لغيره من الافراد على تحمل الاعباء العامة بناء على معطيات اجتماعية اقتصادية وسياسية.

---

(1) المادة 64 الفقرة 3 من الدستور، مرسوم رئاسي رقم 438/96 المؤرخ في 26 رجب 1417 الموافق لـ7 ديسمبر 1996 تتعلق بإصدار نص تعديل الدستور، جريدة رسمية عدد 76 بتاريخ 8 ديسمبر 1996، ص 6.

### ثالثاً- استخدام الضريبة لتحقيق أهداف عامة ( النفع العام):

تجبي الضريبة لتحقيق منفعة عامة وهي في هذا لا تحصل لغرض الانفاق على شيء معين بذاته بل الى مواجهة النفقات العامة، وتخص جميع افراد المجتمع والدولة معا.

فالضريبة لا تفرض الا بموافقة ممثلى الشعب ولتحقيق الاهداف المجتمع بعاملته.

ونستشف ذلك من خلال اعلان حقوق الانسان والمواطن الذي جاءت به الثورة الفرنسية، فدرجت الدساتير والقوانين ،انه يمنع فرض ضرائب واستخدام حصيلتها في اشباع الحاجات الخاصة بالملوك والثراء.

وفي عصرنا الحديث زادت حاجة الدولة الى المال لكثرة النفقات العامة وكما ان الضريبة تهدف الى تحقيق غرض اجتماعي واقتصادي فاستقر مبدأ ففعة الضريبة وأهميتها فأصبحت مبدأ دستوري عام حتي في ظل غياب النص يقر بوجودها.

#### الفرع الثالث: الأساس القانوني للضريبة

يمكن استنتاج الاساس القانوني للضرائب من:

##### أولاً: الدستور:

- تحصل الدولة والادارات العمومية على الأموال لإشباع الحاجات العامة من عدة مصادر أهمها:
- إيرادات الدومين ( الممتلكات الوطنية) المادة 18 من الدستور، «الأملك الوطنية يحددها القانون تتكون من الأملك العمومية والخاصة التي تملها كل من الدولة ،الولاية، البلدية».
- الضرائب والرسوم -المادة 64 من دستور تنص الفقرة 1و2 على ما يلي :  
« كل المواطنين متساوون في اداء الضريبة، ويجب على كل واحد ان يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قرته الضريبية، لا يجوز ان تحدث اية ضريبة الا بمقتضى القانون، و لا يجوز ان تحدث باثر رجعي ايه ضريبة أو جباية أو رسم او اي حق كيفما كان نوعه».
- وأضافت المادة 122 من الدستور الفقرة 13 منه « يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور بأحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة ».
- القروض : المادة 122 الفقرة 15 من الدستور.

## ثانيا: القانون:

نصت المادة 03 من القانون رقم 17/84 مؤرخ 8 شوال 1404 الموافق لـ 7 يوليو 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم « يقر ويرخص قانون المالية للسنة بالنسبة لكل سنة مدنية مجمل الموارد للدولة واعبائها وكذا الوسائل الاخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية ، كما يقر ويرخص المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذلك النفقات بالرأسمال».(1)

- كما تنص المادة 11 منه بالنسبة للموارد وكذا المادة 13 منه « حيث يمكن ان تنص القوانين المالية دون سواها على الاحكام المتعلقة بأساس الضريبة ونسبها وكيفيات تحصل مختلف أنواعها بالإعفاء الجبائي».
- و ذهب الفقه المالي في تحديد الاساس القانوني للضريبة الى اتجاهين كل منهما تابع الى فترة تاريخية معينة ، أولهما نظرية العقد الاجتماعي وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعي:

### 1- نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي : ( نظرية التعاقد)

يرى بعض الكتاب ان الفرد يدفع الضريبة مقابل المنفعة التي تعود عليه من خدمات المرافق العامة وان الفرد يرتبط بالدولة بعقد ضمني ذو طبيعة مالية، حيث يلزمه كمشتري بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب بمعنى أن الافراد يعيشون في مجتمع وليس في عزلة وكل واحد منهم يستفيد من مزايا تلك الحياة الاجتماعية وبالتالي فهناك عقد ضمني بينهم يتنازل بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته وأمواله مقابل أن يؤمن للآخرين جزء من الحرية والاموال في ظل حماية القانون.

وما يعاب على هذا التكييف صعوبة تحديد المنفعة خاصة بالنسبة لمنافع الخدمات العامة الغير قابلية الانقسام كالدفاع والامن والتمثيل الدبلوماسي.

واختلف اصحاب هذا الاتجاه في تحديد نوع هذا العقد بين من يرونه عقد ايجار، اعمال (توريد خدمات) او عقد تأمين او عقد شركة إنتاج.(2)

(1) قانون رقم 17/84 المؤرخ في 7 يوليو 1984، المتعلق بقوانين المالية المعدل و المتمم، جريدة رسمية عدد 28، ص 1040.

(2) محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 20-21.

## 2 - نظرية التضامن الاجتماعي : الفكر الحديث

تقوم هذه النظرية على سيادة الدولة والتضامن الاجتماعي على اعتباره ان قيام ووجود الدولة ضرورة اجتماعية وليست وليدة عقد اجتماعي او نظام كما تذهب النظريات التعاقدية، وتقوم الدولة بتقديم خدمات والمنافع تقتضيها انفاق نفقات عامة لاستمرار الجماعة والافراد بصفتهم أعضاء في تلك الجماعة فهم ملزمون بالتضامن وبتحمل هذه النفقات .

- ان التضامن الواجب بين اعضاء الجماعة الي تمثلها الدولة هو الاساس القانوني الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض الضرائب ، وفي هذا تتعدم فكرة ما يقدمه الفرد من ضريبة وما يحصل عليه من منافع وخدمات.

- ومن خلال ما سبق فالدولة ليست تنظيمها تعاقدية ولكنها ضرورة تاريخية واجتماعية ومن ثم يتعين ان نجد اساس آخر للضريبة غير التعاقد ويتجلى ذلك الاساس في فكرة التضامن الذي يعتبر اساس الجماعة بمعنى الدولة بصفتها ضرورة تاريخية واجتماعية تلبى الحاجات العامة وتعمل على تحقيق التضامن بين الافراد حاضرا ومستقبلا.(1)

- ان الدولة في تحقيقها لفكرة التضامن تحتاج الى ايرادات وهي تلجأ إلى فرض الضرائب على الافراد لما تتمتع به من سلطة وسيادة وتحقيقا للتضامن الاجتماعي.

- من خلال ذلك نخلص الى جملة من النتائج وهي :

✓ ان الضريبة فكرة سيادية تخول الدولة سلطة تحديدها وتنظيمها الفني .

✓ عمومية الضريبة تفرض على جميع افراد الجماعة التزاما منهم بواجب التضامن ..الخ.

✓ كل مكلف يدفع وفقا لقدرته وليس بقدر ما يعود عليه من نفع.

---

(1) محمد صغير بعلي، يسري أبو العلاء، مرجع سابق، ص62.

## المطلب الثاني: مصادر ومبادئ القانون الجبائي

تستمد الدولة سلطتها في فرض الضريبة من القانون وهذا ما دفعها الى استحداث بعض الأحكام القانونية ، حيث يتعين على المشرع اتباعها من أجل تحقيق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة و مصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى.

وسنتطرق الى مصادر القانون الجبائي كفرع أول لمبادئ القانون الجبائي كفرع ثاني.

### الفرع الأول : مصادر القانون الجبائي:

تنقسم مصادر القانون الجبائي الى مصدرين هما المصادر الداخلية والمصادر الخارجية:

أولاً- المصادر الداخلية للقانون الجبائي: وتتمثل في:

#### 1- القانون :

لا تؤسس ضريبة او تفرض او يتم تحصيلها الا بموجب القانون: المادة 64 من الدستور بالإضافة الى القانون رقم: 17/84 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 07 يوليو 1984 لا يجوز اتخاذ اي حكم ذو طابع جبائي خارج قانون المالية الا في حالة استثنائية، أو من خلال المرسوم التنفيذي أو قرار وزاري ، ويتم الأخذ بهذه النصوص القانونية عند اعداد الاحكام الجبائية التي تدمج في قانون المالية الأخير ، وقانون المالية يتخذ في شكل مشروع قانون ثم يصادق عليه من قبل مجلس للوزراء والبرلمان والذي باستطاعته إضافة التعديلات على مشروع قانون المالية..

#### 2- الاحكام القضائية :

وفي مستوحاة من خلال التفسيرات و الاحكام بين المكلف بالضريبة و الادارة الجبائية حيث يقوم القاضي المختص بالفصل في النزاعات و يتخذ القرارات و يحرر التفسير المقدم من قبل الادارة الجبائية للنص الجبائي و يطلق على هذه الاخيرة احكام قضائية وهذه الاحكام القضائية يطبق على الادارة الضريبية و المكلف بشكل ملزم ولهذه الأحكام القضائية نفس الآثار في مجال القانون الاداري العام، ولإدارة الجبائية أن تطبق الحكم القضائي على المكلف دون تعميمه على بقية المكلفين ، ولها أن تقترح على المشرع القيام بتعديلات القانون فيما تراه صائباً. (1)

(1) محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص50.

### 3- الفقه :

هي عبارة عن جميع الآراء المصادر عن فقهاء القانون من مؤلفين ومنظرين ومفسرين من خلال تفسيرهم للنصوص التشريعية والتنظيمية في مجال تطبيق القوانين الجبائية وعلى المشرع ان يراعيها وكذلك بالنسبة للقاضي.

وللفقه الاداري دور في تفسير النصوص التشريعية لان التفسير يكون على شكل قرارات او أوامر صادرة عن دائرة للضرائب وفي هذا تمثل تعليقات هذه الادارة اداة تطبيق صارمة اتجاه المصالح المكلفة بتطبيق الضريبة، حيث تعتبر المنشورات الداخلية والتعليمات الصادرة عن الضرائب بخصوص تطبيق القانون، لا يستغله المكلف في حالات الطعن امام الهيئات المعنية.<sup>(1)</sup>

#### ثانيا- المصادر الخارجية:

هذه المصادر في حقيقتها وجدت نتيجة تطور العلاقات الاقتصادية بين الدول ولها تأثير كبير في التشريع الداخلي للدولة و تتمثل في :

#### 1- الاتفاقيات الجبائية الدولية :

تقوم هذه الاتفاقيات بين الدول لتفادي الازدواج الضريبي او تغييب الضرائب خاصة في ظل ازدهار وتوسع التجارة الخارجية مما زاد في عدد الاتفاقيات الجبائية، والجزائر وقعت على حوالي 25 اتفاقية جبائية.

وتخضع الاتفاقيات الجبائية الموقعة بين الدول النامية للنموذج المقترح من طرف هيئة الامم المتحدة ، اما الاتفاقيات الجبائية الموقعة بين الدول الصناعية فتستلهم نموذجا من ذلك الموضوع من منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

---

(1) محمد حمو، منور أوسريير، محاضرات في جباية المؤسسات مع التمارين المحلولة، مرجع سابق، ص 65.

## جدول رقم (01) يبين مصادر القانون الجبائي

المصادر	السلطة الموافقة	البعد
الاتفاقيات الجبائية	الدولة (السلطة السياسية)	يطبق على الدول المتعاقدة.
القانون	تشريعية	يطبق على المكلفين بالضريبة.
المراسيم و التنظيمات	التنفيذية	يطبق على الادارة الضريبة وعلى المكلفين الضريبة.
الاحكام القضائية	القضاء	طبق على اطراف النزاع.

للعلم يوضح الجدول أعلاه المصادر الداخلية والخارجية والسلطة المختصة الموافقة له لإعطائه الصفة القانونية ويصبح قيد التنفيذ. (1)

يطبق القانون الجبائي لما يصدر قانون المالية حيث يسرى مفعوله ابتداء من أول جانفي من السنة المتعلقة بها.

ولا يوجد اثر رجعي للقانون الجبائي وتطبيق القانون الجبائي مرتبط بالواقعة المنشأة للضريبة.

أما من حيث تطبيقه على اقليم الدولة الذي أسسته فيكون على اساس المداخل المتأتية على هذا الاقليم أو الأملاك المتواجدة به (مجال الضرائب على الدخل) .

### الفرع الثاني: مبادئ القانون الجبائي

إن القانون الجبائي استمد ملامحا عديدة من القانون الاداري العام وهو اليوم يتمتع بالاستقلالية ويستلهما مبادئه عن القانون الاداري العام وهي الزامية خصوصا في الضريبة نذكر منها:

#### أولا : مبدأ المساواة:

ويعني هذا المبدأ تساوى الجميع أمام الضريبة وهذا مبدأ دستوري من المادة 64 من دستور وذلك بغية تحقيق العدالة الضريبية لكل متساوي في دفع الضريبة وذلك حسب مقدرتهم تتناسب مع مداخل كل واحد.

(1) محمد عباس محرزى، مرجع سابق، ص55.

ولا تكون هناك مساواة اما الضريبة الا بعد اجراء فروقات الموجودة بين مداخيل و ثروات المكلفين بالضريبة.

### ثانيا : مبدأ الشرعية :

لا توضع الضريبة قيد التنفيذ الا اذا صدرت بنص قانوني وعادة من خلال قوانين المالية التي يرجع لها تعديل تختلف القوانين الضريبية.

في المقابل لا تحصل اي ضريبة او وضعها قيد التنفيذ الا في اطار ترخيص قانون فنجد كل سنة ان المادة الأولى من قانون المالية التي يتماشى محتواها مع احكام القانون الاساسي المتعلق بقوانين المالية ودون هذه الرخصة لا يمكن وضع ولا تحصيل الضريبة.

### ثالثا :مبدأ المصلحة العامة :

يتميز القانون الجبائي بميزة تجعله يتتبا مرتبة أعلى من بين فروع القوانين الاخرى باعتبار ان الضريبة تمول جميع نشاطات الدولة و نفقاتها، وفي ذلك تحقيق المصلحة العامة لان النفقات العامة تهم جميع الأفراد.

### المطلب الثالث: قواعد وأهداف الضريبة

يقصد بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة مجموعة المبادئ والأسس التي يتعين على المشرع اتباعها عند وضع نظام ضريبي للدولة ، من أجل تحقيق أهداف ذات طبيعة مزدوجة حيث تحمي مصالح الافراد من جهة ومصالح الدولة من جهة اخرى، وعلى المشرع أن يحترم هذه القواعد عند فرض الضريبة ولا يخرج عن إطارها ولا اعتبر تعسفا من جانبها.

سنتطرق في هذا المطلب الى القواعد الأساسية للضريبة (فرع أول) ، وأهداف الضرائب (فرع ثاني).

### الفرع الأول : القواعد الاساسية للضريبة

تعتبر الضرائب من اهم الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تمويل نفقاتها العامة المتزايدة باستمرار ومن ثم سن المشرع على مجموعة من القواعد والأسس على الدولة ان تلتزم بها عند التنظيم الفني للضريبة، من خلال التوفيق بين مصلحة الافراد (المكلفين) ومصلحة

الخرينة العامة، و على الدولة ان تحترم هذه المبادئ عند فرض الضرائب حتى لا تتعسف في استعمال حقها بدون وجه حق على الافراد، ومن هذه القواعد الاساسية ما يلي :

### أولاً : قاعدة العدالة: (المساواة )

تعني قاعدة عدالة الضريبة ان يساهم جميع افراد المجتمع في اداء الضريبة وذلك حسب قدراتها المالية ، أي فرض الضريبة على جميع المداخيل بدون استثناء وعلى الجميع، و يتطلب هذا ملائمة الضريبة لنوع وعائها والى تقدير الاعفاءات حسب الحالة لاجتماعية، و لقد تطورت فكرة العدالة في سن القوانين الضريبية حيث اخذت ابعاد سياسية واقتصادية و اجتماعية فلتحقيق مساواة اكبر في تحمل العبء الضريبي بين الافراد اصبح المشرع يدرس اعتبارات اخرى يراها ضرورية، ومن هنا يلجأ الى الاختلاف في المعاملة الضريبية وعلى قدر الطاقة التكليفية للمكلف على اداء الضريبة و يعتبر هذا معيار أقرب منه للعدالة.

### ثانياً :قاعدة اليقين (الوضوح )

مضمون هذه القاعدة هو ان تكون الضريبة يقينية وليست عشوائية بمعنى تحدد بقانون، يوضح قيمة الضريبة، من حيث اسس حسابها ، القيمة ، الوعاء ، سعرها، ميعاد الدفع، الجهة الادارية المختصة بتحصيلها، وطرق الطعن الاداري (التظلم الاداري) والطعن القضائي. تتطلب قاعدة اليقين كذلك عدم الغموض والوضوح في فرض الضرائب ويجب ان تتوفر في التشريعات الضريبية ما يلي :

- الوضوح في التشريع و عدم الغموض للنصوص وان لا تحتل الجملة اكثر من تفسير واحد.
- دور الادارة الضريبية اعداد نماذج تسهل لعامة المكلفين بالضريبة و تيسر لهم فهم القانون من خلال المنشورات و المقالات و حتى ايام دراسية.
- ان تكون القوانين والتشريعات الضريبية مفصلة و محددة لا تدعو مجالاً للاجتهاد .

### ثالثاً : قاعدة الملازمة في التحصيل

ويقصد بها ان يحصل الضرائب مع ميعاد تحقق الايراد الفعلي للممول (موعد تحقيق الدخل) بحيث يكون المكلف في وضعية متناسبة من حيث قدرته، وكذلك تقبلاً لعبء الضريبة الملقاة عليه بحيث تقطع من الاجر(المصدر) IRG/s، وبالتالي التخفيف قدر الامكان من وطأتها.

و هنا نعطي مثال في الجزائر مثلاً : اقتطاع ضريبة الدخل من المصدر.

## رابعاً : قاعدة الاقتصاد في النفقات

تتطلب هذه القاعدة ان يتم تحصيل الضريبة بأقل النفقات والتكاليف بحيث لا تكلف مبلغ كبير والا اصبح فرضها لا اهمية له.  
ان اعتماد على اجهزة كبيرة في تحصيل الضريبة وتقدير وعائها مخالف لقاعدة الاقتصاد في النفقات.

### الفرع الثاني :أهداف الضرائب

تفرض الدولة الضرائب بموجب قوانين من أجل تغطية نفقاتها وأعبائها في جميع مجالات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والمالية وذلك من خلال الأهداف التي تهدف الى تحقيقها.(1)  
ولقد تطورت هذه الاهداف بتطور الدولة ، في ظل الدولة الحارسة كان الهدف من الضرائب هو الهدف المالي ( التمويلي) فقط وهذا من أجل تلبية حاجات الافراد وتسيير مرافقها.  
ولكن مع تطور الدولة وازدياد تدخلاتها في الانشطة وتدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية زادت أهداف الضريبة وتنوعت وأصبحت اداة في يد الدولة لتحقيق اهدافها.  
فما هي الاهداف المتوخاة من فرض الضرائب؟

### أولاً :الهدف المالي للضريبة

ان التغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضرائب، اي ان الضريبة تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة بالإضافة الى تحقيق توازن الميزانية العامة والقضاء على اختلالات عجز الميزانية.

فالضريبة تمول الانفاق على الخدمات العامة باعتبارها من افضل وسائل التمويل ومرد استعمال الضريبة كوسيلة مالية بسبب كونها تستخدم الاموال المحصلة بواسطة الضرائب الى تنمية وخدمة الهياكل القاعدية الضخمة ، لا يستطيع الافراد القيام بها بسبب قلة ارباحهم ومع ذلك تقوم الدولة بها لتطوير التنمية .

بالإضافة الى ذلك انه يجب على الدول النامية تحقيق فائض من الارادات الضريبية من اجل تغطية النفقات خدمة للمجتمع والافراد.

يتجسد الهدف المالي للضريبة من خلال تمويل الانفاق على الخدمات وكذا على استثمارات الادارة الحكومية المتمثلة في بناء السدود والمستشفيات والجامعات ،الطرق...

(1) بن عمارة منصور ، الضريبة على الدخل الاجمالي، دار هومة ،الجزائر، 2010، ص22.

## ثانياً: الهدف الاقتصادي للضريبة

- تستخدم الضريبة لتحقيق اهداف ( مثلا حالة الاستقرار الاقتصادي) غير مشوب بالتضخم والانكماش<sup>(1)</sup> وأصبحت اليوم في الدول الخزينة اداة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي وتستخدم الضريبة في مواجهة حالات نذكر منها:
- مواجهة التضخم.
  - تشجيع بعض أنواع المشروعات فتعفيها من الضرائب بصفة كلية أو جزئية مثل قطاع الصناعة أو السياحة أو الزراعة مما يحفز الاستثمار فيها.
  - تستخدم الضريبة كذلك في تصحيح ما يصيب ميزان المدفوعات من اضطرابات من خلال الضرائب الجمركية .
  - تستعمل حصيلة الضرائب على اصحاب الدخل المرتفعة بغية تمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك يؤدي الى رفع الطلب الكلي.
  - مواجهة الانكماش الاقتصادي بتخفيض نسب الضرائب وزيادة الاعفاءات الضريبية ومن ثم يوفر ادخار اضافي.
  - تخفيض معدل الضريبة على الارباح IBS لإعادة استثمارها.
  - بواسطة الضرائب يمكن التخفيف ومحاربة الازمات الاقتصادية خاصة في حالة الركود الاقتصادي وفي هذه الحالة تخفض الدولة في الضرائب او يتم الغاؤها على السلع الضرورية.
  - ان زيادة الضريبة لقطاع معين او خفضها او الغائها لقطاع اخر هو صورة لزيادة الانتاج نوع معين وخفض نوع اخر من الانتاج حسب الأهمية.

## ثالثاً: الهدف الاجتماعي للضريبة

للضرائب اهمية اجتماعية كبيرة من خلال استخدام الضرائب المتنوعة في تحقيق بعض المطالب الاجتماعية من خلال استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل بما يتفق والعدالة الاجتماعية من خلال فرض ضرائب جد مرتفعة على اصحاب الدخل المرتفعة وتحصيلها وزيادة دخول الطبقات الفقيرة والمتوسطة ، وكمثال في ضريبة على الدخل الاجمالي IRG حيث كلما ارتفع رقم الاعمال كلما ارتفعت الضريبة ومعدلها ومن ثم زيادة مداخيل الدولة.

(1) حسين مصطفى حسين ، مرجع سابق ، ص47.

- اءفاء المؤسسات اللى ءءءم ءءماء اءءماعفة.
- ءل مشكلة السكن بأءفاء المسءءمرفن فف ءال البناء ( ءءاع السكن) من الضرائب لءءءبءهم على الاسءءءمار ومن ءم الءءففف من أزمة السكن. (1)
- الاعفاء الضرفبف على بعض السلع ذاء الاسءءءاك الواسع كالبز والءلفب.
- فرض ضرائب اعلى على انشءة اللى ءءءء اضرارا مءال شركاء الءبغ.
- بعض الءول ءسءءءم الضرائب كمءالءة للسلاسة السكائفة والءءكم فف النسل كما هو موءوء فف الصفن الءوم؁ كلما زاد عدد الافراء الاسرة زاد معدل الضرفبفة للمولوء الءءفء.
- مساهمة هءه الاءراءاء الضرفببفة فف ءءققف نوع من العءالة الاءءماعفة من ءلال زفاءة القءرة الشرائفة لءوف الءءول الضعيفة عن طرفق الضرائب.

#### رابعاً : الءءف السفسف للضرفبفة

- قء ءسءءءم الضرائب كءءف سفسف فف ءالة وءوء علاقاء ءفر ءمفمفة من ءلال منع الءءول السلع الى البلد لءءققف اءءاف سفسفة.
- ففرض ضرائب ورسوم ءمركفة مرءقعة على سلع بعض الءول والءاؤها وءءففبضها لءول اءرف فالءءف من الضرفبفة هنا هو ءءف سفسف.
- كما ففرض ضرائب ورسوم ءمركفة زهفءة على سلع ءول صءففة من ءلال الءعاون ببفن الءولءفن.

(1) ءمفء بوزفءة؁ ءبابة المؤسساء؁ الطبعة الءالءة؁ ءبوان المءبوءعاء الءامفة؁ 2010؁ ص13.

## المبحث الثاني: أنواع الضرائب وتطور النظام الضريبي

تنقسم الضرائب إلى عدة أنواع تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها والاجراءات المتعلقة بفرضها وتحصيلها على ضوء المبادئ القانونية والاقتصادية التي يجب مراعاتها وكذلك المشاكل التقنية المؤثرة في هذا الاطار ابتداء من التفكير في فرض الضريبة الى غاية تسديدها، ويمكن أن نعد خمس تصنيفات للضريبة من خلال : تصنيف قائم على طبيعة الضريبة ، تصنيف قائم على امتداد مجال التطبيق ، تصنيف آخر قائم على ظروف وضع الوعاء الضريبي كذلك تصنيف قائم على الطابع الاقتصادي للضريبة وأخيرا تصنيف قائم على مادة الضرائب ، وفي دراستنا سوف نتطرق لمعيار طبيعة الضريبة ووفقا لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

وسيتم في هذا المبحث الثاني تناول مطالبين، حيث تطرقنا في المطلب الأول الى أنواع الضرائب حسب الهيكل الضريبي الجزائري ، أما في المطلب الثاني فتناولنا تطور النظام الضريبي في التشريع الجزائري.

### المطلب الأول: أنواع الضرائب حسب الهيكل الضريبي الجزائري

مسايرة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية أوجد المشرع الجبائي نظاما جبائيا بسيط ، وابتداء من سنة 1992 لجأت السلطات الى اصلاح النظام الجبائي ومواكبة التحركات الجبائية، فأنشأت ضرائب جديدة بغرض التكيف مع الديناميكية الجيدة. قمنا بتقسيم هذا المطلب الأول الى فرعين: الضرائب المباشرة كفرع أول ، والضرائب غير المباشرة كفرع ثاني .

#### الفرع الأول: الضرائب المباشرة

هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، و الذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية، و التي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية. وأيضا هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، وهي تفرض على عناصر تتمتع نسبيا بالدوام والاستقرار. فمثلا ضريبة الدخل الإجمالي (IRG)، والضريبة على أرباح الشركات (IBS) يتحملها المكلف مباشرة دون نقل عبئها إلى غيرهم.

والضرائب المباشرة تمس الدخل، رأس المال (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة العقارية).

ويعرف الدخل حسب المفهوم التقليدي على انه كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار. وللدخل صفات أو مميزات وهي:<sup>(1)</sup>

\* **الصفة النقدية:** أي يمكن تقديرها بالنقود أما إذا لم تقيم بالنقود فمن جهة المشرع الضريبي ليست دخلا.

\* **الانتظام والدورية:** تجدد المال بصفة دورية ومنتظمة وليست عرضيا كالراتب مثلا أو فوائد الأسهم، إيجاز العقارات.

\* **ثبات المصدر:** وهو أن يكون الدخل من العمل أو رأس المال قابل للثبات النسبي وليس الثبات المطلق، أي يتعلق بتقدير الفرد واستطاعته على العمل لإنتاج هذا الدخل.

**أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):**

نصت المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة على الدخل الإجمالي وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، ويتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف التالية:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.
- أرباح المهن غير التجارية.
- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- المداخل العقارية.
- المرتبات والأجور والمنح.

---

(1) أعاد حمود القيسي ، مرجع سابق ص 131.

## 1) الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية:

يخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الممارسين لنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي، بالإضافة إلى الأنشطة المنجمية، حيث أن الأشخاص التابعين للأرباح الصناعية والتجارية يخضعون للنظام المبسط إذا كان رقم أعمالهم أقل من 30 مليون دينار جزائري ويخضعون للنظام الحقيقي إذا كان رقم أعمالهم أكثر من 30 مليون دينار جزائري.

## 2) الضريبة على الأرباح غير التجارية:

تشمل الأنشطة ذات الطابع الغير تجاري، مثل الأطباء، المحامون (المهن الحرة) والأنشطة ذات الصيغة الفكرية والمخترعون ويخضع المكلفون لنظام التصريح المراقب، حيث يحسب مبلغ الضريبة بنسبة 20% من الربح المصرح به وهذا ما نصت عليه المادة 26 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

## 3) الضريبة على المرتبات والأجور:

وهي ضريبة تفرض حسب جدول محدد تصنف فيه حسب الفئات تفرض على المرتبات والأجور والدخل الإجمالي ، كما يتناوله المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما هو مبين في الجدول (02).<sup>(1)</sup>

نسبة الضريبة %	قسط الدخل الشهري الخاضع للضريبة
0 %	لا يتجاوز 120.000 دج
20 %	من 120.001 إلى 360.000 دج
30 %	من 360.001 إلى 1.440.000 دج
35 %	أكثر من 1.440.000

(1) المادة 104 قانون الضرائب مباشرة والرسوم المماثلة ، منشورات المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2013، أمر رقم 101/76 بتاريخ 1976/12/9 جريدة رسمية عدد 102 بتاريخ 1976/12/22، ص1432، معدلة بموجب المادة 4 من قانون المالية سنة 2007 ومن المادة 5 من قانون المالية 2008 والمادة 7 من قانون المالية سنة 2009 والمادة 6 من قانون المالية 2010 ومعدلة بموجب المادة 2 قانون المالية التكميلي 2010 جريدة رسمية عدد 49 بتاريخ 2010/08/29، ص04.

جدول (03) : السلم الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية:

نسبة الأرباح %	قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0 %	لا يتجاوز 120.000 دج
20 %	من 120.001 إلى 360.000 دج
30 %	من 360.001 إلى 1.440.000 دج
35 %	أكثر من 1.440.000

#### 4) الضرائب على المداخل الفلاحية:

الإيرادات الفلاحية والإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، بالإضافة إلى أنشطة تربية الدواجن والنحل والمحار وبلح البحر وهذا ما تناولته المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويتم احتساب مبلغ الضريبة على الأرباح الفلاحية من خلال الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي.

#### 5) الضريبة على المداخل العقارية ( الرسم العقاري):

يطبق هذا الرسم على العقارات المبنية المؤجرة أو غير المؤجرة ويؤسس الرسم باسم مالكي العقارات بالإضافة إلى إيجار المحلات التجارية أو الصناعية ويتكون الأساس الضريبي من القيمة الإيجارية.

#### 6) رسم التطهير:

نصت المادة 263 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على انه يؤسس رسم لفائدة البلديات، رسم سنوي لرفع القمامات المنزلية على جميع الملكيات الميينة ويحدد مبلغ الرسم ما بين 500 دج و 1000 دج لكل محل ذي استعمال سكني.

ومن: 1000 دج الى 10000 دج عن كل محل ذو استعمال مهني، وما بين 5000 و 20.000 دج أراضي التخميم.

وما بين 10000 دج إلى 1000.000 دج لكل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي.

## ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات (IBS) :

تفرض الضريبة على أرباح الشركات على مجموع الأرباح او المداخيل المحققة من قبل الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين.

ويخضع الأشخاص المعنويين لنظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي من خلال مسك محاسبة ويحدد المعدل الضريبي على أرباح الشركات (المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بين 19% و25%).

### ثالثا: الرسوم على رقم الأعمال:

- الرسم على النشاط المهني (TAP) يطبق الرسم على النشاط المهني على كل الايرادات التي يحققها المكلفون بالضريبة المقيمين في الجزائر ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية.

ويحدد معدل الرسم على النشاط المهني بمعدل 2% ما عدا في حالة نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب أن يرفع إلى 3%.

### الفرع الثاني: الضرائب غير المباشرة:

هي ليست مثل الضرائب المباشرة بمعنى أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر فهي تعتمد على وقائع ليست ثابتة ومستقرة، ويتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من الشخص الذي يود استهلاك أو استعمال هذه الأشياء أو الخدمات ومن ثم فهي اقتطاعات تفرض على الاستهلاك ومن أنواعها:

### أولا: الرسم على القيمة المضافة:

تنص المادة 02 ممن قانون الضرائب غير المباشرة ويخضع لمجال الرسم على القيمة المضافة كل عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا ومنجزة في الجزائر وكذلك عمليات الاستيراد ويطبق عليها معدل ضريبي محدد على التوالي 17% و7%.(1)

(1) المادة 2 قانون الضرائب غير المباشرة، منشورات المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2013، أمر رقم 104/76 المؤرخ في 12/29/1976، جريدة رسمية عدد104 ، ص980. معدلة بموجب المادة70 من قانون المالية1996وبموجب المادتين 12 من قانون المالية لسنة2001 ، جريدة رسمية عدد80،ص6.

ثانيا: الرسوم الداخلية المطبقة على المشروعات والمشروعات الروحية.  
ثالثا: رسوم الضمان والتعبير على المصنوعات (الذهب والفضة والبلاطين):

ويطبق عليه رسم ضمان كما هو محدد:

- 4000 دج بالنسبة للمصنوعات من الذهب
- 10000 دج بالنسبة للمصنوعات من البلاطين
- 150 دج بالنسبة للمصنوعات من الفضة.

رابعا: الرسم الداخلي على الاستهلاك

خامسا: الرسم على المنتجات البترولية

ولكي يتضح لنا الفرق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ارتأيت أن أقدم معيارا للتمييز بينهما وهناك عدة معايير نذكر منها :

- المعيار القانوني : تحدد طبيعة الضريبة بالاستناد على أساس وموقف الجهة الإدارية التي يقوم بتحصيل الضريبة فمعيار ذلك وجود علاقة بين إدارة الضرائب والمكلف من حيث التحصيل، فإذا كانت الضريبة تحصل بناء على قوائم اسمية أو جداول تحتوي على أسماء المكلفين بمعنى إذا كان الشخص المكلف بالضريبة هو الموضوع الضريبي وكان التحصيل يتم كل سنة فالضريبة في هذه الحالة ضريبة مباشرة من خلال وجود علاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف دون وجود أي وسيط بينهما، أما إذا كان يتم فرضها أو تحصيلها لوجود واقعة ما، دون ما اعتبار لشخص المكلف لعدم معرفة الإدارة الجبائية له ( لا وجود لعلاقة بين المكلف والإدارة) هنا ضريبة غير مباشرة ، وقد تحصل الضريبة بدون قوائم اسمية أو بغير الاتصال المباشر مثال ذلك ضريبة إيرادات القيم المنقولة تفرض على التوزيعات على شكل أرباح أو فوائد على الأسهم والسندات مع أنها من الضرائب المباشرة، بالإضافة أنه باستطاعة المشرع التغيير في طريقة التحصيل بكشوف اسمية أو بدون كشوف. وكننتيجة فالمعيار القانوني لا يعد معيار جامعاً للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير مباشرة.<sup>(1)</sup>

(1) محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 63.

● المعيار الاقتصادي : على أساس هذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو الذي يتحمل عبئها الضريبي بصورة نهائية ولا يمكن نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية، أما الضريبة غير مباشرة فيمكن نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية و يعتبر هذا الأخير هو المكلف الفعلي، هذا المعيار يستند إلى إمكانية نقل العبء الضريبي من عدمه من شخص المكلف القانون إلى آخر تربطه به علاقة اقتصادية، ولقد تم نقد هذا المعيار لخضوع ظاهرة العبء الضريبي للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتداخلة بالإضافة إلى إمكانية نقل عبء الضرائب وقد لا ينتقل. (1)

● معيار الثبات والاستقرار: مفاد هذا المعيار للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير مباشرة هو استقرار المادة الخاضعة للضريبة، فتكون الضريبة مباشرة إذا كانت ثابتة ومستقرة مثل ( ضريبة على الدخل، ملكية عقار... )، أما إذا كانت المادة الخاضعة للضريبة عرضية أو ظرفية فتكون ضريبة غير مباشرة (ضريبة الاستهلاك). ويعتبر هذا المعيار أكثرهم دقة للتفرقة.

#### \* مزايا الضرائب المباشرة:

- للضرائب المباشرة عدة مزايا نذكر منها:
- ثبات حصيلتها واستقرارها وانتظامها نسبيا.
- واضحة المعالم.
- تحقق قاعدة الملائمة.
- تحقق العدالة لأنها تفرض على الدخل أو على رأسمال وتعتمد على التصاعدية بالشرائح.
- انخفاض نفقات تحصيلها لأنها تفرض على عناصر معروفة مسبقا لدى الإدارة الضريبية.
- تولد في نفسية المكلف نوع من الوعي الضريبي من خلال مساهمته في تحمل أعباء الدولة. ( 2 )

(1) محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 64.

(2) محمد الصغير بعلي يسري أبو العلاء ، مرجع سابق، ص 68.

## - العيوب:

بالرغم من مزايا الضرائب المباشرة فهذا لا يعني خلوها من العيوب والمتمثلة في:

- أقل مرونة من الضرائب غير المباشرة ولا تتأثر بالانتعاش الاقتصادي أو الركود.

- لا تتصف بصفة العمومية يؤدي إلى انخفاض حصيلتها ولا تصيب جميع المكلفين.

- تساعد على التهرب الضريبي من خلال المدة التي يدفعها (أساس سنوي)

- يتطلب تحصيل الضرائب المباشرة جهاز إداري ذو كفاءة مما يزيد في أعباء تحصيلها.

## \* مزايا الضرائب غير المباشرة:

- لا يشعر الممول بدفعها لأنها تدخل في ثمن شراء السلعة فهي تختفي في سعر السلعة عند

شراءها ومن ثم لا يتهرب منها، فهي إذن تتميز بطابع العمومية فلا يعفى منها أحد.

- لا تولد لدى الأفراد بشعور بالواجب الضريبي لأنها تدفع مباشرة.

- تتميز هذه الضرائب بسرعة تحصيلها دون تعقيد للقوانين أو حالة حدوث خلاف بين الممول

وإدارة الضرائب.

- تعتبر الضرائب غير المباشرة مورداً مباشراً ومستمر للخزينة العمومية خلال السنة وليس

موسمياً.

- تتسم الضرائب غير المباشرة بالمرونة فحصيلتها وفيرة خصوصاً في حالة الانتعاش

الاقتصادي.

- تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية كالححد أو المنع من استهلاك بعض

السلع الضارة بالصحة العمومية (التدخين) مثلاً. (1)

## - العيوب:

- لا يوجد تمييز بين الممولين تبعاً لظروفهم الشخصية، فالجميع متساوون في دفعها دون

تفريق ومراعاة لدخل الفرد مرتفع أو منخفض أي عدم توفر العدالة في دفعها.

- تتطلب الضرائب غير المباشرة نفقات كثيرة لتحصيلها أي وجود موظفين لمراقبة التصرفات

التي تفرض على أساسها الضريبة ومن ثم منع التهرب منها.

- يؤدي فرض الضرائب غير المباشرة إلى ضرورة المراقبة المحكمة على المنتجين لمنعهم من

التهرب منها والتحايل على أدائها وقد تؤدي هذه الرقابة إلى عرقلة الإنتاج في حد ذاته. (2)

(1) حسين مصطفى حسين ، مرجع سابق، ص50.

(2) حميد بوزيدة ، مرجع سابق صفحة 24

## المطلب الثاني: تطور النظام الضريبي في التشريع الجزائري

عرف النظام الجبائي الجزائري عدة مراحل ابتداء من مرحلة الحكم التركي مرورا بالفترة الاستعمارية الفرنسية بالجزائر وأخيرا إلى مرحلة ما بعد الاستقلال وما شهدته من إصلاحات إلى غاية التسعينيات.

سنتناول في المطلب الثاني كفرع أول النظام الحقيقي ثم كفرع ثاني التصريح المراقب ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة كفرع ثالث وأخيرا النظام المبسط كفرع رابع .

### الفرع الأول: النظام الحقيقي:

لتحديد الربح الخاضع للضريبة مع الدخل الإجمالي بطريقة النظام الحقيقي بالنسبة للأشخاص الذين يكون رقم أعمالهم ثلاثون مليون دينار جزائري سنويا، والمكلف بالضريبة الخاضع للنظام الحقيقي الذي يمسك محاسبة موثقة تطابق أحكام المادتين 09 و 10 من القانون التجاري أن يختار الخضوع لنظام الربح الحقيقي. وفي هذا النظام يصرح المكلف بنفسه شهريا بأرقام أعماله إلى إدارة الضرائب عن ربحه باعتباره أن يمسك محاسبة كاملة و إيداع تصريح خاص بالأرباح الصافية وهذا قبل 01 ماي من كل سنة بالنسبة للأرباح المحققة في السنة الفارطة.<sup>(1)</sup>

الضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للنظام الحقيقي تخضع لجدول التصاعدي ويخضع لمجال تطبيق النظام الحقيقي:

- الأشخاص المعنويون الخاضعون للضريبة على أرباح الشركات مهما كان رقم أعمالهم.
- الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي الخاص بالأرباح التجارية والصناعية الذين يفوق رقم أعمالهم ثلاثة مليون دينار جزائري.
- تجار الجملة وأصحاب الامتيازات.
- الأرباح الناتجة عن عملية إيجار العتاد أو مواد الاستهلاك الدائمة إلا إذا كانت هذه العمليات تكتسي طابعا ثانويا أو ملحقا لمؤسسته صناعية أو تجارية.<sup>(2)</sup>

(1) بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع الجزائر طبعة 2011 صفحة 32.

(2) المادة 17 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق .

## الفرع الثاني: التصريح المراقب:

يخضع لهذا النظام أصحاب المهن الحرة ويجب عليهم:

- أن يكتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحا خاصا يبينون فيه المبلغ المضبوط لربحهم الصافي وتدعيمه بكل وثائق الإثبات اللازمة.
- يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعة لنظام التصريح المراقب أن يمسكوا سجلا يوميا مرقما وموقعا من قبل رئيس مفتشيه الضرائب التابعة لدائرتهم وأن يقيدوا فيه يوما بيوم دون بياض ولا شطب إيراداتهم ونفقاتهم المهنية بالتفصيل.
- ويجب عليهم أيضا أن يمسكوا وثيقة مدعمة بوثائق الإثبات المطابقة تتضمن تاريخ الاقتناء أو الإنشاء وسعر تكلفة العناصر المخصصة لممارسة مهنتهم ومبلغ الاستهلاكات المحققة واحتمال سعر التنازل عن هذه العناصر وتاريخه.
- يجب على المكلفين الخاضعين لهذا النظام أن يسددوا الضريبة على الدخل الإجمالي قبل 30 أفريل من كل سنة في التصريح الشهري. (1)

يجب على المكلفين بالضريبة أن يحتفظوا بالسجلات وكل وثائق الإثبات إلى غاية انقضاء السنة الرابعة التي تلي السنة التي تم فيها قيد الإيرادات والنفقات ويجب أن تقدم هذه السجلات عند كل طلب يتقدم به عون من أعوان الضرائب تكون له رتبة مراقب على الأقل. (2)

## الفرع الثالث: نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

هو نظام ضريبي جديد تم البدء بالعمل به ابتداء من سنة 2007 حيث تغير النظام الجزافي وحل محله نظام الضريبة الجزافية الوحيدة ، تحل محل النظام الجزافي وتعوض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني. ويخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الذين لا يزيد رقم أعمالهم خلال السنة عن مبلغ عشرة مليون دينار جزائري (10.000.000 دج) وهنا يحدد رقم الأعمال على نموذج تحدده الإدارة ، لسنتين متتاليتين وهذا بناء على تحريات معمقة واستطلاع على المكلف بالضريبة.

(1) المادة 28 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 5 من قانون المالية

سنة 2001 ومعدلة بموجب المادة 03 من قانون المالية 2010 جريدة رسمية عدد 78 المؤرخة في 31/12/2009، ص 4.

(2) المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، نفس المرجع ، معدلة بموجب المادة 05 من قانون المالية

2001 جريدة رسمية العدد 80 بتاريخ 24 ديسمبر 2000 ، ص 4.

ويخضع للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة المكلفين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء وكذلك الممارسون للأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات) السابقة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية، وتستثنى من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة ، عمليات البيع بالجملة وعمليات البيع التي يقوم بها الوكلاء المعتمدون وكذا عمليات التصدير وموزعو محطات الوقود. (1)

ويتعين على المكلف الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة ، ان يكتب ويرسل إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط تصريحاً تسلمه الإدارة قبل أول فبراير من كل سنة .  
وان يمسك سجلاً مرقماً وموقعاً من قبل المصالح الجبائية يتضمن تلخيصاً سنوياً تسجل فيه تفاصيل مشترياته ومبيعاته المدعمة بفواتير وغيرها من المستندات.  
تلتزم الإدارة الجبائية أن ترسل برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام تبليغاً نموذج تحدده الإدارة إشعاراً بالتقييم خاص بكل سنة من سنوات الفترة الجزافية المحددة بـ 2 سنة لرقم الأعمال الخاضع وقيمة الضريبة الجزافية الوحيدة.  
يتمتع المكلف بالضريبة بأجل مدته 30 يوماً اعتباراً من تاريخ استلام التبليغ لقبوله او إبداء ملاحظاته وفي حالة الموافقة أو عدم الإجابة في الأجل المحدد يعتمد رقم الأعمال الخاضع بصفة نهائية وترسل الى قباضة الضرائب للتحصيل.

---

(1) المادة 282 مكرر 1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية 2010 والمادة 16 من قانون المالية لسنة 2011 ومعدلة بموجب المادة 3 من قانون المالية التكميلي لسنة 2011 جريدة رسمية عدد 40 المؤرخة في 20 جويلية 2011 ، ص 4.

### الفرع الرابع: النظام المبسط:

هو نظام ضريبي تم استحداثه في قانون المالية 2010 وفي هذا النظام يقوم المكلفون بالضريبة بتقديم تصريحاتهم كل ثلاثة أشهر عن طريق التصريح وهذا لكافة الضرائب والرسوم المتعلقة بالثلاثي،

والمكلفون الخاضعون للنظام المبسط ملزمون بمسك محاسبة مبسطة ويقوم المكلفون بإيداع تصريحاتهم قبل 01 ماي من كل سنة الموالية لسنة النشاط.

والمكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام المبسط هم عكس الخاضعون للنظام الحقيقي فهم غير ملزمون بمصادقة محاسبتهم من قبل محافظ الحسابات وهذا حسب قانون المالية لسنة 2011 للضريبة على الدخل الإجمالي فيها 20% من الربح الخاضع للضريبة ويخضع للنظام المبسط المكلفون الذين يتراوح رقم أعمالهم ما بين عشرة مليون دينار جزائري (10.000.000 دج) وثلاثون مليون دينار جزائري (30.000.000 دج).

## خاتمة الفصل التمهيدي

لقد تطرقنا في الفصل التمهيدي للتعرف على موضوع الدراسة في القانون الجبائي من خلال دراسة عنصر الضريبة والتطرق إلى مفهوما وخصائصها والمبادئ والأسس القانونية المحيطة بها، وعرفنا أن الضريبة هي مبلغ مالي يفرض جبرا بدون مقابل متى توفرت شروط دفعها.

كما أشرنا إلى الأهداف المبتغاة من فرض الضريبة والتي سعى المشرع من أجلها من خلال تمويل النفقات العمومية، وعمل السلطات العمومية من أجل تحقيق بعض الأهداف من خلال استعمالها لتحقيق أهداف اقتصادية ومالية واجتماعية باعتبار الضريبة المورد الأساسي للدولة.

ويقينا من المشرع بعدالة الضريبة ألزمها على أن تفرض حسب المقدرة التكليفية للمكلف من خلال التناسب مع دخله و ثروته وأملكه بالإضافة إلى تحقيق العدالة بين المكلفين وتفرض في إطار القانون وهذا طبقا للمادة 64 من الدستور.

وفي تناولنا للمطلب الثاني لأنواع الضرائب ارتأينا التركيز على نوعين من الضرائب وهذا حسب مكونات الهيكل الضريبي الجزائري المتكون من ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة من خلال التطرق إليهم ومعيار التفرقة بينهم، المعيار القانوني، الاقتصادي، معيار الثبات.

وأخيرا تطرقنا إلى الأنظمة الضريبية في التشريع الجزائري وهذا تماشيا مع التوجه الاقتصادي من خلال خلق أنظمة سهلة وبسيطة وتتميز بالسرعة والحركة الاقتصادية الداخلية والخارجية للبلاد، وقد اعتمد المشرع الجزائري في التشريع الجبائي على النظام الحقيقي ونظام الجزافية الوحيدة وكان الهدف من ذلك محاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبي الذي نخرة جسد الاقتصاد الوطني .



## الفصل الاول :التهرب والغش الضريبي

إن النظام الضريبي في التشريع الجزائري هو نظام تصريحي يمنح للمكلف الحرية في التصريح بمداخله ، ولما كان الضريبة تمثل عبئا وتدفع بدون مقابل لها وإنما يدفعها المكلف باعتباره عضوا في المجتمع ومساهمة منه في النفقة العامة.

ومن هنا تظهر فكرة التهرب من الواجبات الضريبية فيستعمل المكلف في ذلك طرق تحايل عادية الى معقدة لإخفائه جزء من المادة الضريبية وهذا ما يصطلح عليه بظاهرة التهرب الضريبي وهي ظاهرة عالمية وجدت يتواجد الضريبة وهي تمس جميع الدول و خاصة منها النامية و تشكل عائقا لمسار التنمية وقد حاولنا في هذا الفصل التعرف على ماهية التهرب الضريبي و اعطاء مفاهيم لها و اساليب التهرب والآثار المترتبة عليها.

ولدراسة التهرب والغش الضريبي فإننا سنتطرق في المبحث الأول الى ماهية التهرب الضريبي بينما في المبحث الثاني فنتناولنا فيه أسباب وطرق التهرب والغش الضريبي وفي المبحث الثالث والأخير الى آثار التهرب والغش الضريبي ووسائل مكافحته.

## المبحث الاول : ماهية التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة عالمية وجدت بوجود الضريبة ، فهي تمس جميع البلدان دون استثناء خاصة الدول النامية منها، وبالرغم من كونها ظاهرة قديمة ، إلا أنها تفتت وتعددت صورها وهي تشكل عائقا كبيرا لمسار التنمية لكونه يؤدي الى استنزاف الموارد الجبائية والتي كانت من المفروض أن تستفيد منها الخزينة العمومية ، من أجل سد حاجيات الانفاق العام المتزايد.

حيث تناولنا في هذ المبحث الى ثلاث مطالب، حيث تطرقنا في المطلب الأول الى مفهوم التهرب الضريبي ، وفي المطلب الثاني الى عناصر التهرب والغش الضريبي.

ونظرا للتشابه المصطلحين (التهرب والغش الضريبي) ففي الحقيقة الظاهرة يتبين انهما يحملان نفس المعنى لكن جوهريا يختلفان ومن ثم نحاول ان نعطي مفهوم لكل واحد منهما ولأسباب المؤدية الى تلك الظاهرة.

### المطلب الاول : مفهوم التهرب الضريبي

ان التهرب هو ذلك الاقتطاع الذي تفرضه الدولة على مداخيل و الأرباح للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ولكن هؤلاء المكلفين يستخدمون أساليب للتهرب والغش للتملص من دفع مستحقاتهم.

سنتطرق في المطلب الأول الى تعريف التهرب الضريبي فرع أول ، وأشكال التهرب والغش الضريبي فرع ثاني .

### الفرع الاول : تعريف التهرب الضريبي:

هناك عدة تعاريف تناولت موضوع التهرب الضريبي:

**التعريف الأول لـ paul marie:** يرى أن التهرب الجبائي هو مجمل الاعمال التي يقوم بها المكلف للتخلص من الضريبة دون مخالفة القانون.(1)

---

(1) عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري النشر والتوزيع ، الجزائر، 2011/2010، ص10.

**التعريف الثاني لـ margairaze andré** : هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون.

**التعريف الثالث لـ : جامع أحمد** "هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب اي مخالفة لنصوص التشريع الضريبي".<sup>(1)</sup>

من خلال هذه التعريف نستخلص ان التهرب الضريبي هو تلك المراوغة او البراعة التي يستخدمها المكلف بالضريبة للتخلص من دفعها او لتخفيض من وعائها دون الاخلال بالقواعد الجبائية وذاك بالاستفادة من ثغراتها ونقائصها، فمثلا تقوم بعض الشركات بتوزيع ارباحها على شكل اسهم لصالح مساهميها للتخلص من اداء الضريبة وذلك في حالة عدم وجود النص القانوني .

وقد يستعين المكلف في التهرب الضريبي من ذوي الاختصاص في استنباط طرق التحايل مستفيدين من الثغرات القانونية ومستغلا لها بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة والامتناع عن دفعها.<sup>(2)</sup>

### **الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي**

ينقسم التهرب الضريبي الى عدة اشكال وانواع حيث يمكن ان يكون هذا الاخير بطرق شرعية او بطرق غير شرعية .

#### **أولاً- التهرب الضريبي المشروع:**

يقصد بالتهرب الضريبي المشروع تخلص المكلف بالضريبة من اداء مستحقته الضريبية نتيجة استفادته من التغييرات في النصوص القانونية دون ان يكون هناك مخالفة للقانون ومثال ذلك التهرب من الضريبة التركات حال حياتهم من خلال توزيع هذه الثروة على الورثة على شكل هبات وذلك ليتخلصوا من دفع ضريبة التركات، وهنا الشخص لم يخالف لقانون ولكنه استفاد من ثغرات قانونية ، ولا يمكن فرص اي عقوبة عليه كذلك بالنسبة لنقل مقرات الشركات

---

(1) جامع أحمد ،علم المالية فن المالية العامة، الطبعة الثانية، الجزء الأول، دار النشر العربية ،القاهرة،1975،ص244-245.

(2) بطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة، دار الشباب، جامعة الاسكندرية،1978، ص157.

ومراكزها الى دول تقل فيها نسبة الضرائب ويعرف ايضا بانه فن تجنب الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي. (1) .

احيانا يطلق مصطلح التجنب الضريبي على التهرب الضريبي المشروع ويعرف على انه "تجنب الضريبة ويعني ان الممول لا يرتكب مخالفة لقوانين فرض الضرائب". (2)

من خلال التعاريف السابقة نستطيع القول ان التهرب الضريبي المشروع يتم وفق القانون دون ارتكاب اي مخالفة لنصوص التشريع الجبائي من خلال استغلال الثغرات او النقص في القوانين الجبائية والتي لم يتداركها المشرع .

### ثانيا- التهرب الضريبي غير المشروع -الغش الضريبي-

يعرفه رفعت محجوب " الغش الضريبي هو مخالفة نص من نصوص القانون الجبائي ،وقد يتم ذلك بمناسبة تحديد وعاء الضريبة أو بينما يقدم اقرار غير صريح ، كما قد يتم ايضا بمناسبة تحصيل الضريبة حينما يقوم الممول بإخفاء امواله ليفوت على الاواة الجبائية استثناء حقها منه". (3)

ويعرفه غازي حسين " هو محاولة الممول التخلص من الضريبة وعدم الالتزام القانوني بإدائها. (4)

لم يعرف المشرع الجزائري الغش الضريبي ولم ينص عليه ولكنه اورد نصا معدلا من المادة 193 من القانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث عدد فيه الافعال التي تدخل ضمن الغش الضريبي ،الا ان المشرع الجزائري خص ماهية الطرق الاحتيالية و انواعها وصنف الغش في 6 حالات .

وحسب نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فإنه يقصد بالغش الضريبي خاصة:

---

(1) بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2003-2004، ص3.

(2) حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص5.

(3) رفعت محجوب، الايرادات العامة، دار النهضة العربية للطباعة، بيروت، 1968، ص161.

(4) غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الاسلامي، مؤسسات شباب الجامعة الاسكندرية، 2006، ص340.

1- اخفاء أو محاولة اخفاء المبالغ او المنتجات الى تطق عليها الرسم على القيمة المضافة من طرف اشخاص مدينين به خاصة المبيعات بدون فاتورة .

2- تقديم وثائق مزورة او غير صحيحة للاستناد اليها عند الطلب للحصول اما على تخفيض او خصم أو اعفاء واسترجاع للرسم على القيمة المضافة واما الاستفادة من الامتيازات الجبائية لصالح بعض الفئات من المدينين.

3- القيام عمدا بنسيان تقييد أو اجراء قيد في الحسابات أو القيام بتقييد او اجزاء قيد في الحسابات غير صحيح أو هي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليه في المواد 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها ولا يطبق هذا الحكم الا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم اقفال حساباتها.

4- قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم امكانية الدفع أو الوضع عوائق بطرق اخرى امام تحصيل اي ضريبة او رسم مدين به.

5- كل عمل او فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل او جزء من مبلغ الضرائب و الرسوم كما هو مبين في التصريحات المودعة.

6- ممارسة نشاط غير قانوني يعبر كذلك كل نشاط مسجل أو لا تتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارسته كنشاط رئيسي او ثانوي.

\* **الاختلاف بينهما:** يكمن في أن التهرب الضريبي (التجنب الضريبي) يكون دون مخالفة للقانون الجبائي (اتباع سبل مشروعة) و لا توقع عليه عقوبة او جزاء ، اما الغش فهو عكس ذلك يستعمل في ذلك طرقا غير مشروعة(التدليس) و توقع عليه جزاءات ويتابع قانونا.

## المطلب الثاني: عناصر التهرب والغش الضريبي

لا تقوم جريمة الغش الضريبي من الناحية القانونية الا بتوفر عناصر لا بد منها :

- العنصر الشرعي بالنسبة للتهرب والغش الضريبي فالقانون هو الذي يحدد هذا الفعل ان كان جريمة لأنه لا يحرم فعل دون وجود نص قانوني وهذا ما نجده في قانون العقوبات حيث تنص المادة الأولى منه: "لا جريمة و لا عقوبة او تدابير أمن بغير قانون".

ان القصد من تجريم النص القانوني للفعل الهدف من ذلك هو حماية الحقوق المصالح، وفي المجال الضريبي يهدف المشرع الجبائي لتجريم فعل الغش الضريبي بالدرجة الاولى لحماية المصلحة العامة للدولة وقد يستعين المشرع الجبائي بقانون العقوبات لتجريم بعض الافعال كما هو الحال في المواد 303 و 308 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمواد 407 و 408 من نفس القانون .

- ويكمن الركن المادي للتهرب والغش الضريبي في اداء عمل يمنعه القانون او الامتناع عن أداء فعل.

ويتمثل العنصر المادي عن اخلل المكلف بواجباته الضريبية ومن اشكال الاختلال لهذه الواجبات :

✓ استعمال المكلف طرق تدليسية.

✓ التملص او محاولة التملص كلياً او جزئياً من دفع الضريبة. (1)

- أما العنصر المعنوي فيتمثل خاصة في القصد الجنائي حيث يرتكب المكلف الفعل بنية سيئة وتكون عن وعي وادراك، وهو ادراكه وعلمه بالطابع الغير قانوني والشرعي للأفعال التي يقوم بها من خلال عدم مسك محاسبة مخالفة لأحكام القانون المعمول به ، أو شراء فواتير وهمية بالإضافة الى وجود قصد خاص وهو توفر نية التملص او محاولة التملص الكلي او الجزئي من دفع الضريبة ومن ثم اللاحق ضرر بخزينة الدولة .

---

(1) المادة 303 فقرة 1 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية سنة 2003، الجريدة الرسمية عدد 86 بتاريخ 2002/12/25، ص9، والمادة 13 من قانون المالية سنة 2012، العدد 72 بتاريخ 2001/12/29، ص6.

## المبحث الثاني: أسباب وطرق التهرب والغش الضريبي

تتعدد أسباب وطرق التهرب والغش الضريبي وتختلف من بلد الى آخر، فشدة وطأة الضرائب سبب مباشر للتهرب حيث كلما ارتفع معدل الضريبة كان سببا للتهرب ، بالإضافة الى درجة الوعي والمستوى الثقافي ، أيضا وجود اسباب أخرى تتمثل في الأسباب التشريعية والاقتصادية كذلك يلجأ المكلفون الى اتباع طرق وايجاد ثغرات للتملص من دفع الضريبة.

حيث تناولنا في هذا المبحث الثاني الى مطلبين ، ففي المطلب الأول أسباب التهرب والغش الضريبي ، وتطرقنا في المطلب الثاني الى طرق التهرب والغش الضريبي

### المطلب الأول: أسباب التهرب:

هناك جملة من الاسباب والعوامل التي تدفع جل المكلفين بالضريبة بعدم التزامهم بواجبتهم الضريبية ومن بينها أسباب اجتماعية ، اقتصادية ، تشريعية.

- الأسباب النفسية والاجتماعية ( أسباب خاصة بالمكلف) والتي غالبا ما تعود اسباب التهرب الضريبي الى دوافع نفسية و اجتماعية و اخلاقية حيث يلعب المحيط الاجتماعي دور هام في تأصيل فكرة التهرب الضريبي وانتشاره في المجتمع والعكس فكلما زل الوعي الضريبي والاخلاقي قل التهرب الضريبي (1) .

- توفر الشك لدى المكلف في عدم فعالية مساهمة في تغطية اعباء الدولة يجعله يتهرب من دفع الضريبة.

- سوء فهم مصطلح الاقتطاع الضريبي الذي يراه البعض مجرد أموال ضائعة بدون مردودية ومن ثم اعتقاد المكلف بأنها خسارة شخصية لا بد من تخفيضها.

- الاعتقاد ان التهرب من دفع الضريبة لا يعد تصرفا لا أخلاقيا استنادا لفكرة سرقة الدولة.

---

(1) محي محمد مسعد ، العلاقة القانونية بين الممون والادارة الضريبية، دراسة تحليلية مقارنة، مكتبة اشعاع ،الاسكندرية ، 2002، ص 179.

- الاعتقاد السائد لدى المجتمعات للضريبة باعتقادهم أنها مصدر افتقار الشعوب كشكل من أشكال الاحتجاج (حالة الاستعمار الفرنسي للجزائر) مما يدفع للسلطات الاستعمارية ولد في نفسه نوع من الرفض.

- العامل الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند إلى عقيدة و بالتالي لا تلقى قبول لدى المكلفين عكس الزكاة فهي من أركان الإسلام وجب دفعها.(1)

- ترجع أسباب التهرب الضريبي الى أسباب التشريعية حيث وجود الثغرات في التشريع الجبائي مما يسهل للمكلفين استغلالها وعدم دفع الضرائب أو من هذه الأسباب نذكر منها :

✓ تعقد تشريعات الضرائب : ان عدم استقرار النظام الضريبي للكّم الهائل من النصوص القانونية (6 قوانين جبائية) من شأنها تجعل المكلف غير قادر على فهمه للنصوص، وتحتوي على الكثير من الغموض ومن امتله هذه التعقيدات كثرة المعدلات ، الإعفاءات و إضافات في سعر الضريبة والتي تزيد من احتمال ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

✓ عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته: نتيجة تعديلات المتوالية والمختلفة وكذا الغاء بعض الاحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التكميلية فهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفو الادارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي(2) مما ساعد المكلف على التهرب إذن لا بد من ضرورة توخي المشرع للحذر والحرص أثناء فرض مثل هذه القوانين.(3)

✓ الضغط الجبائي: حيث كلما زاد معدل الضريبة وازدياد العبء على المكلف كان سببا للتهرب من دفع الضريبة، كلما زاد ضغط الجبائي إلى المكلف دفعه إلى التهرب الضريبي.

✓ اعتماد النظام الجبائي على تصريحات المكلفين : النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي حيث يقوم المكلف بإيداع تصريحات وتكون له كامل الحرية واعتقاده بالاعتماد الإدارة الجبائية بناء على التصريحات المكتتبه، ومن ثم إقرار الضريبة حسب ما صرح به من ضرائب

(1) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص12.

(2) محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات حالة الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل دكتورا دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص79.

(3) محمد خالد المهاني ، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول

العربية، القاهرة، 2010، ص185.

وتقوم الإدارة بجميع المعلومات للتحقق من ذلك وهذا في الحقيقة يؤدي بالمكلف إلى عدم التصريح بما هو حقيقي فلا يصرح بكل رقم أعماله ومن ثم يعتبر متهرب من دفع الضرائب.

- الأسباب السياسية والإدارية بالنسبة لأسباب السياسية والتي تعمل على انتشار التهرب و الغش الضريبي هي الاعتماد على الموارد البترولية بدل الجباية الضريبية، كما هو الحال في الجزائر اليوم حيث تمثل الجباية البترولية 98 % وهذا سبب رئيسي ودافع للتهرب الضريبي وعدم جباية الدولة لحصيلتها الضريبية ، وجد نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة الغش التهرب والضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي ، أما الأسباب الإدارية فتتمثل في:

- ضعف الإدارة الجبائية .
- ضعف الإمكانيات المادية و البشرية من حيث نقص عدد الموظفين ونقص كفاءاتهم المهنية حيث يترتب عليه صعوبات في التحديد الدقيق للمكلفة و تقدير الوعاء الضريبي
- الكم الهائل للمكلفة بالضريبة وصعوبة دراسة كل ملفاتهم.
- سيادة الاساليب الكلاسيكية في العمل الإداري وضعف التكوين في المجال الضريبي، وبعد الإدارة عن المكلفين ووجود قطاع كبير من المكلفين الأميين.
- عدم تحقيق الضرائب للعدالة الاجتماعية المنشودة من خلال عدم الرشادة في الانفاق العام.
- تدني أجور موظفي الإدارة الجبائية و الضغوطات التي يتعرضون إليها
- تعدد الإجراءات الإدارية التنظيمية.
- عدم وجود شبكة معلومات للنظام الجبائي. تعدد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية اتجاه الضريبة. (1)

- الأسباب اقتصادية لها أهمية في عملية التهرب الضريبي بالوضعية للمكلف بالضريبة لها انعكاسا أي أدائه لواجباته الضريبية ( أي حسب الوضعية المالية للمكلف ) والتهرب الضريبي المتأثر بالاقتصاد الوطني حيث في فترات الازدهار الاقتصادي تزداد مداخيل الأفراد وارتفاع قدرتهم الشرائية وهنا يقل ثقل العبء الضريبي على الكلف مما يقلل من التهرب الضريبي.

(1) مراد ناصر ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة،الجزائر،2003،ص160.

أما في حالة الركود والانكماش الاقتصادي تتخفص نسبة التبادلات الاقتصادية ويكون الطلب ضعيفا مقارنة بالعرض وتعسر في القدرة الشرائية وعدم قدرة البائعين على تحميل المشتريين للعبء الجبائي وتحمل المنتجون الخسائر مما يعد عامل مشجع للغش الضريبي .

عدم تنظيم الاقتصاد الوطني وانتشار الاقتصاد الغير رسمي يساعد على زيادة حجم التهرب.(1)

### المطلب الثاني: طرق التهرب والغش الضريبي

يشكل الغش الجبائي احد التحديات أمام التطبيق الفعال للسياسة الاقتصادية و المالية بحيث يسعى المكلف دوما الى تطبيق طرق و أساليب للتهرب الجبائي و إيجاد ثغرات قانونية للإفلات من دفع الضريبة ومن ثم إلحاق الأضرار بالخرزينة العمومية و الاقتصاد الوطني ككل لذلك فقد تنوعت و تعددت طرق وأساليب التهرب و الغش الضريبي وذلك حسب الأنشطة الممارسة ومن هذه الأساليب نذكر ما يلي :

- التهرب عن طريق العمليات المحاسبية حيث يمكن للمكلف أن يتهرب من دفع مستحقته باللجوء إلى تقديم إقرار ضريبي أو من خلال التصريحات استنادا إلى دفاتر و سجلات و حسابات مخالفة للسجلات و الدفاتر الحقيقية و يتم ذلك على مستويين:

✓ **تخفيض الإيرادات:** يعد هذا النوع من التهرب الأكثر شيوعا للتخلص من دفع الضرائب حيث يلجأ المكلف بالضريبة الى عدم تسجيل في الدفاتر والسجلات المحاسبية جزء من الإيرادات التي تدخل في حساب الربح الخاضع للضريبة، وهذا بتخليص الوعاء الضريبي، مثل البيع دون فواتير والبيع دون التصريح بالأشعار الحقيقية (فواتير وهمية)، وتسجيل قيمة المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية بالاتفاق مع الزبون.

✓ **تضخيم التكاليف ( الأعباء )** حيث ينص القانون الجبائي على خصم بعض التكاليف و الأعباء عندما يتم تحديد الأساس الخاضع للضريبة كما هو في حالة الربح على أن تكون لها علاقة بنشاط المؤسسة و تكون مبررة بوثائق رسمية كمثل على ذلك خصم المبالغ المخصصة للإشهار المالي أو الإضافة إلى النشاطات ذات الطابع الثقافي ، و الاعباء المتعلقة للسير

(1) سهام كركودي ، مرجع سابق ،ص18.

عادي الى نشاط المؤسسة ، لكن المكلف يعمل دائما على تضخيم بعض الأعباء و ادخال النفقات وهمية من اجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة.(1)

• المستخدمين الوهميون حيث يقوم المكلف بتقييد أجور و رواتب مستخدمين لا وجود لهم في الواقع ومن ثم التخفيض في دفع الضريبة.

- القيام بتسجيل المكافآت بأرقام مرتفعة بعمال محليين و يمارسون أعمال ثانوية فقط .

• التكاليف والمصاريف غير المبررة هنا يقوم المكلف بالمرادغة و التحايل إلى خارج نشاط المؤسسة مثل مصاريف صيانة سيارة أو بيت خاص بصاحب المؤسسة بالإضافة إلى مصاريف أخرى كفواتير الهاتف والكهرباء وتسجيل هذه النفقات باسم المؤسسة وهذا كله لتخفيض الأعباء.

• حساب الاهتلاك فالاهتلاك النقص التدريجي في قيمة الأصول الثابتة ولقد عمد المشرع الجزائري بوضع سلم خاص لمعدل الاهتلاك.

وبعبارة أخرى فهو يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة اي الأصول المملوكة للمؤسسة المتمثلة في المباني والعقارات والتجهيزات وسائل النقل ومعدات المكاتب ولقد سمح المشرع بخصمه من الأرباح المحققة بشروط منها، أن يكون الاهتلاك يمس بالأصول الثابتة، وان تكون هذه الأصول محل الاستغلال ويجب التقيد المحاسبي للاهتلاكات.(2)

والاهتلاك يحسب على أساس قيمة الشراء خارج الرسم ولكن المكلف يحاول التلاعب من خلال تطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتك ويقوم بحساب تمن الشراء مضافا إليه الرسم على القيمة المضافة، أو يطبق الاهتلاك على أصول قد تتنازل عنها، والهدف من ذلك هو تخفيض نسبة الضريبة.

- التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية ومنها:

✓ التهرب عن طريق العمليات المادية ويكون هذا النوع من التهرب عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية لواقعة مادية بالإخفاء الكلي أو الجزئي للمادة الخاضعة للاقتطاع ، فالإخفاء الكلي يتمثل في عدم الإخطار بمزاولة النشاط التجاري أو الصناعي أو الحرفي، أما

(1) عوادي مصطفى ، رجال ناصر ، مرجع سابق ، ص 44.

(2) عوادي مصطفى ، رجال ناصر ، نفس المرجع ، ص 46.

الاخفاء الجزئي: يتمثل في إخفاء جزء من المادة تقع عليها الضريبة أوفي عدم التصريح القانوني لجزء من المواد و البضائع إلى تدخل في الاقتطاع الضريبي أو بالقيام بأنشطة في مناطق معزولة وهكذا لحرمان الخزينة من حصيللة الضرائب.(1)

✓ التهرب عن طريق العمليات القانونية حيث يعتبر هذا الأسلوب الأكثر استعمالاً وتنظيماً حيث يتم من خلاله خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية أين يعتمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير ،فواتير دون شراء أو بيع ،وهو الأخطر عن طريق كتابات متناسقة حيث لا تجد فيها مجال للشك، من خلال استغلال القانون أو استغلال الثغرات الموجودة فيه للتخلص من دفع الضريبة، وهنا يقوم المكلف بخلق حالة قانونية مصطنعة مخالفة للوضعية الحقيقية بتكليف خاطئ لحالة ما مثل تمرير عملية خاضعة للضريبة محل عملية أخرى هي معفاة في حقيقتها ، كتسجيل عقد بيع على أساس أنها هبة تفادياً لدفع الضريبة على عملية البيع.

كما يمكن التهرب اثر عمليات وهمية كإشراء فواتير مزيفة من اجل خصم الرسم على القيمة المضافة بأسعار متدنية وهذا كله هروباً من عدم دفع الضريبة واجتهاداً منهم في خلق طرق وابتكار كل الوسائل للتهرب من دفع مستحقاتهم.(2)

---

(1) المرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الضرائب والموازنة العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 2000، ص99.

(2) بلخوخ عيسى ، ، مرجع سابق، ص14.

## المبحث الثالث: آثار التهرب والغش الضريبي ووسائل مكافحته

للتهرب والغش الضريبي آثار وخيمة على كل المستويات فهو يقف دون الوصول لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل الدولة من أجل تحقيق الإيرادات الجبائية لهدف تغطية النفقات العامة المتزايدة بالاستمرار.

وسيتناول في هذا المبحث الثالث إلى مطلبين، حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى آثار التهرب والغش الضريبي ، وفي المطلب الثاني إلى وسائل مكافحة التهرب والغش الضريبي.

### المطلب الأول: آثار التهرب والغش الضريبي

ينتج عن التهرب والغش الضريبي عدة آثار سواء على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي أو المالي ويمكن أن نصيغها كما يلي:

- للتهرب الضريبي لآثار مالية حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى انقاص ملموس بالخرينة العامة للدولة من خلال فقدانها لجزء من الحصيلة الضريبية ما كانت لتفقد لولا حدوث التهرب، وبالتالي عدم قيام الدولة بالإنفاق العام وعجزها عن أداء واجباتها الأساسية نحو مواطنيها. (1)

كما قد يؤدي التهرب الضريبي إلى تخفيض الدخل القومي ومنه سينخفض الدخل الفردي وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى وسائل تمويل أخرى كالإصدار النقدي أو اللجوء إلى الاقتراض مما قد يتسبب في ضرر ومخاطر بالاستقلال المالي والاقتصادي للوطن، من خلال اللجوء إلى الإصدار النقدي ، الرفع من الضغط الجبائي (رفع معدلات الضريبة)... الخ.

- للتهرب الضريبي آثار اقتصادية حيث تحدث اعوجاج بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي:

- ارتفاع معدلات الضرائب و أسعارها.
- إعاقة المنافسة الاقتصادية.
- إعاقة التقدم .
- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي.
- ظهور رؤوس الأموال.
- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها. (1)

(1) محمد خالد المهاني ، مرجع سابق ، ص308.

تؤدي ظاهرة التهرب إلى نقص الإيرادات الضريبية ومن ثم تلجأ الدولة إلى الرفع من معدلات الضرائب لتغطية النقص الحاصل في الإيرادات وترفع معدلاتها لتغطية ذلك النقص، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤديون واجباتهم الضريبية وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.

- ويؤثر على المنافسة حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى الإخلال بقواعد المنافسة، فالمؤسسات التي تتخلص من دفع الضريبة تحقق أرباحاً وهي في أفضل وضعية من تلك التي تؤدي واجباتها الضريبية بصفة منتظمة حيث يسمح ذلك من امتلاكها لرؤوس الأموال ضخمة، أي أنها تؤدي ظاهرة التهرب من كبح أهم محفز اقتصادي وهو روح المنافسة، أيضاً تساهم ظاهرة التهرب الضريبي في توجيه الاقتصاد الوطني أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي .

- ويؤثر على إعاقة التقدم الاقتصادي حيث أن الأثر التمثلي في إعاقة المنافسة والذي يترتب عليه الغش الضريبي يساهم في إبطاء والتأخير في التطور الاقتصادي و إعاقة التقدم الاقتصادي.(2)

- ويؤثر على التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي بلجوء بعض الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في قطاعات حساسة للتهرب من الضرائب غير مبالين بالأنشطة التي تساعد على التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة و الدخل الوطني فهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تجلب الثروة ومن ثم يصبح التهرب الضريبي سبب في الركود الاقتصادي.(3)

- إن عملية التهرب الضريبي جلها تتمثل في إخفاء المكلف رقم أعماله وأرباحه الحقيقية من خلال عملية الاكتناز أو على شكل أوراق نقدية أو معادن كالذهب كذلك يقوم بعض المكلفين بفتح حسابات بنكية خارج الوطن و تهريب رؤوس الأموال الشيء الذي يسبب نقص الإيرادات.(4)

---

(1) حميد بوزيدة ، مرجع سابق ، ص50.

(2) حميد بوزيدة، ، مرجع سابق، ص51.

(3) سهام كردودي، ، مرجع سابق، ص21.

(4) خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2005، ص223.

- كذلك يؤثر التهرب الضريبي على الادخار والاستثمارات فقصر الإيرادات سببه التهرب وبالتالي لا يسمح بتكوين ادخار ومنه إضعاف الاستثمار والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير- الصحة - التعليم - البناء السكن.

- للتهرب الضريبي آثار اجتماعية تتجسد في تعمق الفوارق الاجتماعية ، من حيث زيادة فقر الطبقة الفقيرة والمتوسطة نتيجة عدم استفادة المجتمع من الخدمات ونقص في المرافق العمومية، كما يؤدي التهرب إلى زيادة معدلات الضرائب غير المباشرة التي تدخل ضمن أسعار مختلف المنتجات والسلع وهذا يمس جميع الأفراد بما فيها الطبقة الفقيرة . وفيه اخلال بإعادة توزيع المداخل على أفراد المجتمع اذن بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية مما يؤدي إلى عدم تساوي المكلفين أمام الضريبة ومن ثم عدم المساواة بين المكلفين.

إن الهدف من الضريبة هو إرساء عدالة اجتماعية والتهرب من دفعها أصبح مصدر ظلم اجتماعي لان الأموال أو الإيرادات الضائعة بسبب التهرب يؤدي في كثير من الأحيان للرفع من قيمة الضرائب ، ومن ثم زيادة الأعباء الضريبية على المكلف الذي لا يتهرب.(1)

### **المطلب الثاني: وسائل مكافحة التهرب والغش الضريبي:**

ان الاثار السيئة الناتجة عن التهرب الضريبي و التي ألحقت ضرر بخزينة الدولة ،وكذا آثارها الاجتماعية والاقتصادية توجب على الدولة ممثلة في الادارة الجبائية بمكافحة هذه الظاهرة الخطيرة بمختلف الوسائل وقائية كانت أم علاجية.

- الوسائل الوقائية لمعالجة التهرب و الغش الضريبي تتمثل الأسباب الوقائية ما يلي :  
✓ ضرورة تبسيط النظام الجبائي والعمل على استقراره فعدم ثبات النظام الجبائي يؤدي الى صعوبة الفهم في تطبيق النصوص القانونية، سواء من جهة المكلفين بالضريبة أو من طرف الاعوان الادارة الجبائية ،وهذا راجع الى نقص الاعلام ومن ثم يصبح المكلف يعتبر كل تعبير هو فخ منظم للوقوع به.

(1) حميد بوزيدة، ، مرجع سابق ، ص52.

اذن لا بد من تحقيق مبدأ اليقين الذي يقتضي ان الضريبة لا بد ان تكون محددة و معروفة لدى المجتمع من خلال التعريف بوعائها وطرق تحصيلها ونزاعاتها.

✓ تحسين الادارة الجبائية ويكون ذلك من خلال توفير امكانيات المادية و البشرية وتحسين كفاءة المستخدمين وتكوين الاطارات المؤهلة، بإنشاء معاهد مخصصة في مجال الجبائي و ادخال اجهزة متطورة كالمعالجة المعلوماتية، والتي اصبحت لازمة وحتمية من اجل متابعة ملفات المكلفين المتزايدة سنويا.

✓ تحسين العلاقات بين الادارة والمكلف بالضريبة ان خلق جو ملائم لتحسين العلاقة بين المكلف والادارة الجبائية يمكن من خلال بذل مجهودات هامة لإظهار دور واهمية الجباية وهذا وفق الاجراءات التالية:

- السماح للمكلفين على حساب الدولة الاتصال هاتفيا بمصالح الضرائب.
- فتح مكاتب للعلاقات الانسانية.
- نشر منشورات دورية تشرح القانون الجبائي.
- فتح مكاتب المصالح الجبائية في الاوقات التي لا يعمل فيها المكلفون بالضريبة.<sup>(1)</sup>

- الوسائل العلاجية لمحاربة التهرب والغش الضريبي وتتمثل هذه الأخيرة في:  
✓ تشديد الرقابة الجبائية حيث تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة قانونية في التشريع الجبائي بحيث تمكن الادارة من خلالها التأكد من صدق و صحة التصريحات والمعلومات التي يقدمها المكلفون.

وتلعب الرقابة الجبائية دور مهم جدا وفعال من خلال اضافة او وجود رقابة تجعل المكلفين بالضريبة يتخوفون او يمتنعون عن ممارسة التهرب والغش الضريبي وذلك من خلال الرقابة العامة أو الرقابة المعمقة.

---

(1) غازي حسين عناية، ، مرجع سابق ، ص346/345.

## - العقوبات على جريمة التهرب و الغش الضريبي

تتفق القوانين الجنائية على اعتبار الغش الضريبي جنحة تخضع من حيث الجزاء إلى عقوبات جزائية وجبائية.

لكن الأمر المستحدث بالنسبة للنصوص الجنائية تقر بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي خلافا وخروجا على المبادئ العامة للقانون الجزائري.

• تعرف الجريمة الضريبية بأنها كل عمل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة ضريبية يقرر القانون على ارتكابها عقابا. وهي تتميز عن سائر الجرائم بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزينة العامة، ولعل من أبرز الجرائم الضريبية وأكثرها شيوعا جريمة التهرب الضريبي.

وتقوم جريمة التهرب الضريبي على ركنين المادي والمعنوي بالنسبة للركن المادي يعاقب كل من يتلمص أو حاول التلمص مستعملا طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة أو الرسوم التي يخضع لها أو تصفيتهما كليا أو جزئيا.

أما الركن المعنوي فيعتبر جريمة التهرب الضريبي من الجرائم العمدية وتقع بإتيان سلوك محذور قانون وهو استعمال طرق تدليسية وإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة.

• وقد تضمن القانون الجنائي نوعين من العقوبات العقوبة الأولى تتمثل في العقوبات الجزائية والقانونية والعقوبات الجنائية.

والعقوبات الجزائية التي تنفرع إلى عقوبات أصلية (تتمثل في الحبس والغرامات المالية) والتكميلية تتمثل في الحكم بمنع مزاولة مهنة الخبراء وكذلك نشر الحكم وتعليقه وبالنسبة لموضوع دراستنا موضوع الضرائب تنطبق إلى العقوبات الجنائية ثم العقوبات الجزائية. ونجد في مختلف القوانين الجنائية نوعين من الجزاءات:

- جزاءات مالية: توضع من قبل الإدارة الجنائية .

- جزاءات جنائية: تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات

والجزاءات الجنائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة قد تكون غرامات مالية تتمثل أساس في الغرامات الجنائية المنصوص عليها في مختلف القوانين الجنائية وسنبين هذه الزيادات ثم بعد ذلك نتطرق على الغرامات الجنائية<sup>(1)</sup>

(1) رجال نصر، عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 33 وما بعدها.

## - الزيادات:

تختلف باختلاف درجة المخالفات وتطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا ولقد تناولتها مختلف القوانين الجبائية وهي مقررة في حالات معينة تتمثل في الزيادات بسبب النقص في تقديم التصريح فعدم تصريح بأسس وعاء الضريبة أو تبيان دخلا أو ريعا ناقصا أو غير صحيح يزداد على مبلغ الحقوق المتملص منها أو كل بها بنفسه..

10%: إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن 50.000 دج أو يساويه .

15%: إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج ويقل عن 200.000 دج أو يساويه 25%: إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج. (1)

### \* الزيادات بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديمه:

كذلك تطبق الزيادات أيضا لعدم التصريح أو التأخير في تقديمه حيث تفرض الضريبة تلقائيا في حالة عدم تقديم التصريح السنوي ،وإذا لم يصل التصريح للإدارة خلال 30 يوم اعتبارا من تاريخ التبليغ تطبق زيادة بنسبة 35%. (2)

وأضافت المادة 193 فقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة أنه في محاولة القيام بأعمال تدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الاخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة. ولا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة 100% وتطبق نسبة 100% عندما تتعلق الحقوق التملص منها بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

### - الغرامات الجبائية :

هي غرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتدفع على من لم يؤدي الضريبة وتطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية:

✓ عدم تقديم التصريح بالوجود دفع غرامة جبائية محددة ب: 30.000 دج. (3)

(1) المادة 193 فقرة 1 قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة12 من قانون المالية2006 والمادة8 من قانون المالية لسنة2012، جريدة رسمية عدد72 بتاريخ29/12/2011، ص5.

(2) المادة 192 فقرة 1 قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، معدلة بموجب المادة6 من قانون المالية2010 والمادة 2 من قانون المالية2013 ،جريدة رسمية عدد 72 بتاريخ30/12/2012 ، ص3.

(3) المادة 194 فقرة 01 قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة ، معدلة بالمادة 19 من قانون المالية لسنة 1999 ، جريدة رسمية عدد 98، بتاريخ 31/12/1998 ص 7.

- ✓ في حالة عدم مسك الدفاتر المرقمة والمسجلة يعاقب عليها بغرامة تقدر ب5000 دج.
- المكلفين بالضريبة المنتمون للنظام الجزافي أو التقدير الإداري.(1)
- ✓ كل شخص يتصرف بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان المؤهلين لمعاينة مخالفات تشريع الضرائب القيام بمهامهم يعاقب بغرامة جبائية ما بين 10000 دج إلى 300000 دج.
- ✓ في حالة منع المصالح الجبائية من عملية المراقبة خلال المعاينة للمحلات وغلق المحلات بغرامة تقدر ب50000 دج
- ✓ يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء الضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً بغرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج، نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- \* أما بالنسبة للغرامات الجبائية في قانون الضرائب غير المباشرة فقد اقتصر على نوعين من الغرامات الجبائية تتمثل في:
- غرامات ثابتة: وهي غرامات محددة وتتراوح ما بين 5000 دج و 25000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة.(2)
- غرامات نسبية: تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج، وفي حالة استعمال طرق احتيالية على أن لا يقل عن 50000 دج بالإضافة إلى الغرامات الجبائية هناك بعض الأفعال مخالفة للقانون وخاضعة للغرامة نذكر منها:
- رفض تقديم الوثائق أو اتلافها قبل انقضاء الاجل للحفاظ عليها تطبق غرامة ما بين 1000 دج و 10.000 دج و هذا طبقاً للمادة 538 من قانون الضرائب غير مباشرة.
- في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون نطبق غرامة جبائية يكون حددها الأدنى 500 دج.
- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح ما بين 1000 دج و 3000 دج وهذا ما نصت عليه المادة 544 من قانون الضرائب غير مباشرة.

(1) المادة 194 فقرة 03 قانون الضرائب المباشر و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق، معدلة بالمادة 19 من قانون المالية لسنة 1999 ، جريدة رسمية عدد 98، بتاريخ 1998/12/31 ص 7 .

(2) المادة 523 قانون الضرائب غير مباشر ، مرجع سابق ، معدلة بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 2003 ، جريدة رسمية عدد 86 بتاريخ 2002/12/25 ص 17.

- و نصت المادة 527 من قانون الضرائب غير مباشرة انه في حالة عرقلة أعوان المراقبة الجبائية أثناء تأدية مهامهم تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 100.000 دج .  
\* ولقد تضمن قانون التسجيل غرامات تطبق في حالة قيام المكلف بالضريبة من التملص من رسوم التسجيل فنص على أن تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم دون أن تقل عن 5000 دج. (1)

وفي حالة عرقلة أعوان المراقبة الجبائية من طرف المكلف تطبق غرامة ما بين 5000 دج و 50000 دج. (2)

\* نص قانون الطابع على الغرامات الجبائية في حالة تملص المكلف من الرسوم الخاصة بالطابع فنصت المادة 35 من قانون الطابع على أنه في حالة التملص على دفع غرامة جبائية تساوي خمسة مرات دون أن تقل عن 2000 دج. (3)

كما نصت المادة 37 من قانون الطابع أنه في حالة عرقلة أعوان المراقبة الجبائية فالغرامة تتراوح ما بين 10000 دج إلى 100000 دج

- كذلك الحال تناول قانون الرسم على رقم الاعمال غرامات في حالة مخالفة أحكام هذه القانون على تطبيق غرامة جبائية تتراوح ما بين، 500 دج إلى 2500 دج اما في حالة استعمال طرق تدليسية فهي الغرامة تتراوح ما بين 1000 دج إلى 5000 دج. (4)

---

(1) المادة 120 فقرة 2 من قانون التسجيل ، منشورات المديرية العامة للضرائب، طبعة 2013: أمر رقم 76 / 105 بتاريخ 17 ذو الحجة 1396 الموافق لـ 09 ديسمبر 1976 الجريدة الرسمية 81 بتاريخ 18/12/1976 ، ص 1212، معدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2000 ، جريدة رسمية عدد 92 بتاريخ 25 ديسمبر 1999. ص 1-11.

(2) المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية ، منشورات مديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، طبعة 2012: قانون رقم 21/01 المؤرخ في 07 شوال 1422 الموافق لـ 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ( قانون الاجراءات الجبائية ) نص المادة 200 « تلغى الاحكام المتعلقة بالاجراءات الجبائية و تحول الى قانون الاجراءات الجبائية » جريدة رسمية عدد 79 بتاريخ 2001/12/23 ، صفحة 55.

(2) المادة 35 من قانون الطابع ، منشورات المديرية العامة للضرائب ، طبعة 2012: أمر رقم 103/76 المؤرخ بتاريخ 09 ديسمبر 1976 الجريدة الرسمية عدد 39 بتاريخ 15/05/1977 ، ص 680 ، تضمن قانون الطابع ، معدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية 2000 العدد 92 بتاريخ 15/12/1999، ص 16-17.

(4) المادة 114 من قانون الرسم على رقم الاعمال ، منشورات المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية 2012 : أمر رقم 102/76 بتاريخ 09 ديسمبر 1976 ، المتضمن قانون الرسم على رقم الاعمال جريدة رسمية عدد 103 بتاريخ 26 ديسمبر 1976 ، ص 1520.

و أضافت المادة 122 من قانون الرسم على رقم الاعمال أنه في حالة عدم تقديم الوثائق أو إتلافها خلال الآجال المحددة يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج و 10.000 دج.

- **العقوبات الجزائية:**

تتضمن القوانين الجزائية نوعين من العقوبات وهي العقوبات الجبائية والعقوبات الجزائية وفي أغلب الأحيان ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات فيما يخص أفعال الغش الضريبي مثلا: المادة 418 منه: تنص على انه إذا حصل اعتراض جماعي على إقرار أساس الضريبة تطبق عليه الأحكام القانونية المتعلقة بالمساح بحسن سير الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى المادة 42 فقرة 2 من قانون العقوبات المحددة التعريف لشريك الذي ساعد لكل الطرف أو عاون الفاعل أو الفاعلة والذين قبضوا باسهم قسائم يملكها الغير وكذلك المادة 53 من قانون العقوبات أيضا المتعلقة بالظروف المخففة بالمادة ونص المادة 599 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص على الإكراه البدني والعقوبات الجزائية هي نوعين من العقوبات الأولى تتمثل في العقوبات الأصلية والثانية تتمثل في العقوبات التكميلية.

#### • **العقوبات الأصلية:**

تتمثل في الحبس والغرامة أو بإحدى العقوبتين فقط وتحول الجريمة من جنحة إلى جناية وتخضع للمادة 418 من قانون العقوبات والتي تنص على السجن ما بين 10 إلى 20 سنة. إذا كان الضرر اللاحق بالخزينة العامة نتيجة التملص من الضريبة يتجاوز المبلغ الإجمالي 3 مليون دينار جزائري.

وتضمنت المادة 303 فقرة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عل أنه " فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في لإقرار وعاء الضريبة أو حق رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا بما يأتي:

- الحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بغرامة من 100.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 1000.000 دج.

- الحبس من 6 أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2000.000 دج. أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج ولا يتجاوز 5000.000 دج.

- الحبس من 02 سنة إلى 5 سنوات وغرامة مالية من 2000.000 دج إلى 500.000 دج.

أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5000.000 دج ولا يتجاوز 10.000.000 دج.

- الحبس من 5 سنوات إلى 10 سنوات وغرامة مالية من 5000.000 دج إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج.<sup>(1)</sup>

- كما إضافة المادة 303 الفقرة 2 على أن تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم مع مراعاة أحكام المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- وأضافت المادة 303 فقرة 03 أنه في حالة العود في أجل خمس السنوات ينتج عنه الحكم القانون مضاعف العقوبات سواء كانت جزائية أو جزائية دون الإخلال بالعقوبات الخاصة المنصوص عليها في نصوص أخرى (المنع من ممارسة المهنة والعزل من الوظيفة وغلق المؤسسة...).

عدم تطبيق الظروف المحققة فيما يخص العقوبة الجزائية وأبقت على هذا المبدأ فيما يخص العقوبة الجزائية (الحبس والغرامة) حيث يمكن إفادة المتهم بأحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توافر الشروط والجمع بين الغرامات الجزائية والغرامات الجزائية في جنحة الغش الضريبي.

تطبيق مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم وبين هؤلاء والشركات في توقيع

العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة.

#### • العقوبات التكميلية:

تتمثل العقوبات التكميلية فيما يلي:

✓ تحديد الإقامة.

✓ المنع من الإقامة.

✓ الحرمان من مباشرة بعض الحقوق.

✓ المصادرة الجزئية للأموال.

---

(1) المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق ، معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية سنة 2003 ، جريدة رسمية عدد 86 بتاريخ 2002/12/25 ، ص 9 و معدلة بالمادة 13 قانون المالية 2012 العدد 72 بتاريخ 2011/12/29 ، ص6.

- ✓ حل الشخص الاعتباري. (1)
- ✓ نشر الحكم وتعليقه وذلك على نفقة المحكوم عليه ويكون هذا الإجراء إلزامياً في حالة العود.
- ✓ المنع من ممارسة النشاط التجاري للمكلف الصادر في حقه حكم نهائي بممارسة الغش الضريبي. (2)
- ✓ المنع من ممارسة المهنة المستشار الجبائي أو المحاسب
- ✓ غلق المؤسسة أو الحل مؤقت. (3)
- ✓ مصادرة الأشياء موضع الغش ووسائل التزوير (المادة 525 قانون الضرائب غير المباشرة).
- ✓ مصادرة الأواني غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.
- ✓ المنع من المشاركة في الصفقات العمومية على أنه يمنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة 10 سنوات كل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الضريبي. (4)

---

(1) عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 38.

(2) المادة 29 من قانون المالية التكميلي 2004 جريدة رسمية عدد 83 بتاريخ 29/04/2003 صفحة 17.

(3) المادة 146 قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 39 قانون المالية 2006 العدد 85 بتاريخ 2005/12/31 صفحة 13.

(4) عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 39.

## خاتمة الفصل الاول

تعتبر ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة سواء كان دون اي مخالفة يعاقب عليها القانون هذا بالنسبة للتهرب الضريبي أو مخالفة يعاقب عليها القانون للغش الضريبي ، وإذا كان التهرب يمثل اهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية والاجتماعية وهذا ما قادنا الى محاولة و تشخيص و كذا الالمام بمختلف جوانب هذه الظاهرة ومن خلال ما عرضناه اتضح لنا انه من الصعب اعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية النظرية و هذا راجع الى اختلاف وجهات النظر التي انطلق منها كل باحث، كما ان هذه الظاهرة تعود الى أسباب متداخلة ومتراطة فيما بينها تترجمها تصرفات الممولين، وتؤدي بهم الى التملص والافلات سواء الكلي أو الجزئي من ادائهم لواجباتهم الضريبية وهذا باللجوء الى طرق واساليب مختلفة وهذا ما زاد في شدة وصعوبة التحكم في هذه الظاهرة .

غير انه مهما كانت الوسيلة المعتمدة فالنتيجة واحدة تتمثل في الاثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على عدة مستويات اجتماعية ، مالية ، اقتصادية وهذا ما يفرض على الدولة ضرورة الحد من الاثار والنتائج السلبية لهذه من خلال معالجتها والتعرف على اسبابها والعقوبات المترتبة عليها سواء كانت جبائية أو جزائية .

لكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الاجراءات العلاجية بتصحيح الاسباب المؤدية لظاهرة التهرب من خلال تحويل مهام ذلك الى الاجهزة المختصة كجهاز الرقابة الجبائية.

## الفصل الثاني : الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

تهدف الإدارة الجبائية من خلال الرقابة الجبائية إلى مكافحة التهرب والغش الضريبي والحد من تحايل وتلاعب المكلفين بالضريبة من خلال تصريحاتهم لهم نظرا لأن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي حيث يمنح الحرية للمكلف طواعية وبنفسه بالتصريح بمدخله لذا يعتبر الرقابة الجبائية على هذه التصريحات المقدمة لازمة لأن هذه الأخيرة في أغلبها غير صادقة نتيجة أخطاء ترتكب سواء على حسن نية أو عمدا بهدف التملص من دفع الضريبة، لذا منح القانون للإدارة الجبائية حقوق وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة بالتأكد من صحة هذه التصريحات وصدقها وقانونيتها وصولا إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة وتكمن الإجراءات إلى السعي من خلالها الإدارة الجبائية إلى محاربة الغش الضريبي في تشديد الرقابة بالتحقيق في الإقرارات المقدمة من المكلفين والوثائق المرفقة لها للتأكد من صحة المعلومات.

إن الهدف من الرقابة الجبائية هو تحقيق العدالة الضريبية والمساواة المكلفين أمام الضريبة.

ولدراسة الاطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية فإننا سنتطرق في المبحث الأول الى ماهية الرقابة الجبائية وحقوق المكلفين بالضريبة ، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية أما المبحث الثالث فخصصناه لطرق الرقابة الجبائية.

## المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية وحقوق وواجبات المكلفين بالضريبة

الرقابة بشكل أو بآخر أمر طبيعي في أي نظام كان إداري أو مالي أو جبائي لأنها تمثل الوسيلة الردعية لكل تصرف يؤثر سلبا على خزينة الدولة , فأى نظام لا تتوفر فيه رقابة صحيحة وفعالة ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا.

يقع على الرقابة الدور الهام في النظام الجبائي الجيد ففي هذا الأخير تعد الرقابة الجبائية من بين الوسائل المستعملة للكشف عن مواطن التهرب الضريبي.

حيث تطرقنا في هذا المبحث الى ثلاث مطالب ، ففي المطلب الأول الى ماهية الرقابة الجبائية وفي المطلب الثاني الى أشكال الرقابة الجبائية وفي المطلب الثالث والأخير واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم.

### المطلب الأول : ماهية الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة قانونية لضمان مصلحة الخزينة العمومية، وحدد لها القانون إطارها التشريعي والتنظيمي من أجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين.

سنتطرق الى مفهوم الرقابة كمرع أول و أهداف الرقابة الجبائية كمرع الثاني.

### المرع الأول : مفهوم الرقابة الجبائية :

**أولا - مفهوم الرقابة الجبائية :** للوقوف على مفهوم الرقابة الجبائية رأينا أنه من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام حيث عرف (فايول) الرقابة هي: « التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها ». (1)

من بين أهم التعاريف والمفاهيم نجد:

**التعريف الأول:** " كولين فيليب **colline fillipe** " عرف الرقابة الجبائية على أنها هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع للضريبة. وتشكل شرطا من الشروط الرئيسية والفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة والعدالة بين المؤسسات. (2)

**التعريف الثاني:** " كلود لوران **Claude Laurent** " عرف الرقابة الجبائية على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية وصحة التصريحات المكتتبه

(1) حمدي سليمان القبيلات ، الرقابة الادارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة ،الأردن، 1998، ص13.

(2) colline fillipe la vérificateur fiscale, Edition économique , paris, 1979, p25

من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة وتقويمها. (1)

**التعريف الثالث:** « هي فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذوو أشخاص طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ». (2)

### تعريف المشرع الجزائري:

لم يعرف المشرع الجزائري الرقابة الجبائية بمفهومها النظري غير أنه حدد لها ضوابطها. فنص المشرع في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقوله: « تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة ، كما يمكنها أيضا أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها».

ثم بين بصورة موجزة كيفية القيام بهذه المهمة بنص في الفقرة الثانية من نفس المادة: « تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت و المؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها »

### التعريف الشامل:

الرقابة الجبائية تشمل مختلف عمليات التحقيق والفحص التي تقوم بها الإدارة الجبائية وتختلف باختلاف المكلفين بالنظر إلى مجموعة المعايير أهمها: النظام الجبائي المطبق، حجم رقم الأعمال، الطبيعة القانونية ، النفاث المستخرجة من خلال فحص الملف الجبائي.

إن الرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين ومقارنة ما هو مصرح به والمعلومات المحصل عليها من مصادر أخرى.

(1) محمد حمو، منور أوسريير ، مرجع سابق ، ص 201.

(2) ولهي بوعلام مداخلته بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الأزمة حالة الجزائر 2009 ، ملتقى الأزمة المالية والاقتصادية جامعة سطيف، الجزائر، 20/10/2009 ، ص 7.

يمكن أن نستخلص أن الأسباب الحقيقية للرقابة الجبائية تتمثل في سببين اثنين هما:

- متابعة التصريحات الجبائية .
- وسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي.

### الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية:

للإدارة الجبائية صلاحية تطبيق الرقابة الجبائية بما خول لها القانون من صلاحيات في تنفيذ التشريع الجبائي من خلال فرض الضرائب وتحصيلها إلى ممارسة الرقابة عليها وذلك لتحقيق أهداف عديدة نذكر منها:

**1- الهدف القانوني للرقابة الجبائية:** يتمثل الهدف القانوني للرقابة الجبائية من خلال التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من أداء مستحقاتهم الجبائية.<sup>(1)</sup>

### 2- الهدف الإداري للرقابة الجبائية:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء. ويمكن تحديدها في النقاط الآتية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها وهذا ما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تساهم عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات (مثل نسب التهرب الضريبي).
- ضمان تماسك واستمرارية النظام التصريحي.<sup>(2)</sup>

### 3- الهدف المالي والاقتصادي للرقابة الجبائية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها بغرض زيادات إيرادات الخزينة العمومية (زيادة الأموال) التي تساعد على الإنفاق العام وزيادة مستوى الرفاهية للمجتمع.

(1) محمد حمو، منور أوسريير، مرجع سابق، ص 202،

(2) محمد حمو، منور أوسريير، نفس المرجع، نفس الصفحة.

كما تهف الرقابة أيضا إلى المحافظة على أموال الخزينة وضمان حقوقها وتعويد المكلفين بالضريبة بالتصريح الصحيح.

#### 4- الهدف الاجتماعي للرقابة الجبائية:

- منع ومحاربة انحرافات المكلفين بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة ( المساواة أمام الضريبة).

#### المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

نظرا لتزايد الكم الهائل للتصريحات الجبائية من قبل المكلفين والتي تتطلب الرقابة مما يتطلب من الإدارة تنوع مخطط عملها ونشاطها وتأخذ في ذلك أشكالا لا بد من إتباعها في حدود ما هو مقرر في التشريعات المنظمة لها<sup>(1)</sup> وتأخذ الرقابة الجبائية نوعين من الرقابة هما: الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية.

تطرقنا في هذا المطلب كفرع أول إلى الرقابة الداخلية وكفرع ثاني إلى الرقابة الخارجية.

#### الفرع الأول : الرقابة الداخلية:

وهي رقابة تتم داخل المكاتب من طرف أعوان الإدارة الجبائية من خلال التصفح لمختلف الوثائق وهذا دور المفتشية الضرائب التي تقوم بهذا النوع من الرقابة وتأخذ الرقابة الداخلية بدورها صورتين فإما أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق .  
أولا - الرقابة الشكلية: تتم الرقابة الشكلية عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتتجزئ كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى.

وتعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تبدأ منذ استلام الإدارة الجبائية للتصريحات المودعة من قبل المكلفين وتتم مراقبتها بطريقة منظمة من خلال التصفح الشكلي للعناصر المصرح بها.

(1) عيسى بلخوخ ، مرجع سابق ، ص 57 .

الجدول (رقم 4) : يتعلق بالرقابة على الوثائق.

السنوات	2007	2008	2009	2010	2011
عدد الوثائق المراقبة	30894	32795	30365	30029	27291
قيمة الإيرادات	33162154643	30015195068	28246714392	32293982830	26224016076

الجدول أعلاه يبين عمليات الرقابة الجبائية المنجزة للسنوات 2007-2008-2009-2010-2011 على المستوى الوطني.<sup>(1)</sup>

وتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات (أخطاء الحساب، المعدلات...) بالإضافة إلى مقارنة التصريحات السنوية والمعلومات المصرح بها في التصريح الشهري أو الثلاثي فيما يتعلق بالرسم على النشاط المهني، والضريبة على أرباح الشركات ، والضريبة على الدخل الاجمالي والمعلومات المتوفرة لدى الإدارة الجبائية.

اذن الرقابة الشكالية الغرض منها هو ضمان أن التصريحات المقدمة تمت بطريقة صحيحة من الناحية الشكالية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بما تحتويه من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية..

مما سبق نستخلص خاصيتين لهذه الرقابة فهي تعتبر أول عملية رقابية للتصريحات وتهدف إلى مراقبة شكل التصريحات فقط دون التأكد من صحة هذه الأخيرة.

**ثانيا - الرقابة على الوثائق:** الرقابة على الوثائق هي عكس الرقابة الشكالية التي تعتبر تمهيدية للرقابة على الوثائق حيث تتميز بالفحص الدقيق للتصريحات المقدمة ويكون على مجمل التصريحات المهيئة، حيث تتطلب إحضار الوثائق والسجلات المحاسبية وتقران كل محتويات التصريح بالوثائق الملحقة به ومجموع المعلومات والوثائق التي يتم الحصول عليها من بعض الإدارات والمتعلقة بالمعاملات والصفقات التي أبرمت بينها وبين المكلف، بمعنى آخر هي فحص للتصريحات الجبائية لمكتبة وتجانسها مع المداخيل المصرح بها بالإضافة إلى الوثائق والمعلومات التي هي في حوزة المصلحة .

أما في حالة النقص أو الغموض هنا يستطيع المحقق أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف.

(1) رسالة المديرية العامة للضرائب، منشورات المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية، 2012، عدد 64 .

## 1- طلب المعلومات:

بموجب المهام والامتيازات المختلفة من قبل القانون الجبائي للمحقق يمكنه أن يطلب من المكلف إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة وقد يتخذ الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية وفي حالة عدم رد المكلف لا يطبق عليها عقوبات بل يرسل له طلب كتابي آخر.

## 2- طلب التبريرات والتوضيحات:

في حالة رفض المكلف بالضريبة على الطلب الشفوي أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض الإجابة على بعض النقاط المطلوب توضيحها يتعين على المحقق أن يعد طلبا كتابيا ويجب أن يحتوي هذا الأخير على النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة الضريبية في حالة عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات وما هو في حوزة الإدارة الضريبية من معلومات تحصلت عليها، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو مصرح به من أرقام صحيحة ودقيقة. وطلب التوضيحات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة لا يجب أن يتعدى مدة 30 يوما لتقديم الرد عليها.<sup>(1)</sup>

وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة للمحقق وهنا يلجأ إلى الرقابة الخارجية وكنتيجة نستخلصها أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو بالدرجة الأولى، اكتشاف المكلفين بالضريبة غير الأمناء:

- تصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات .

- عملية تمهيد تسمح للمراقب للجوء إلى رقابة معمقة في مقر المكلفين (اختيار الملفات موضوع الرقابة المعمقة).

---

(1) المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، معدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية 2009، جريدة رسمية عدد 74 بتاريخ 31 /12/ 2008، ص 10 .

## الفرع الثاني : الرقابة الخارجية:

### - الرقابة في عين المكان (الرقابة المعمقة):

تعد الرقابة الخارجية أو الرقابة في عين المكان تدخلا مباشرا للأمكنة التي يزاول المكلفون أنشطتهم بهدف التأكد من صحة المصرح به من المعلومات عن طريق الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا جميع الوثائق الملحقة وتبويراتها اللازمة في محاولة الكشف عن احتمالات التهرب وهذا بهدف مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع .

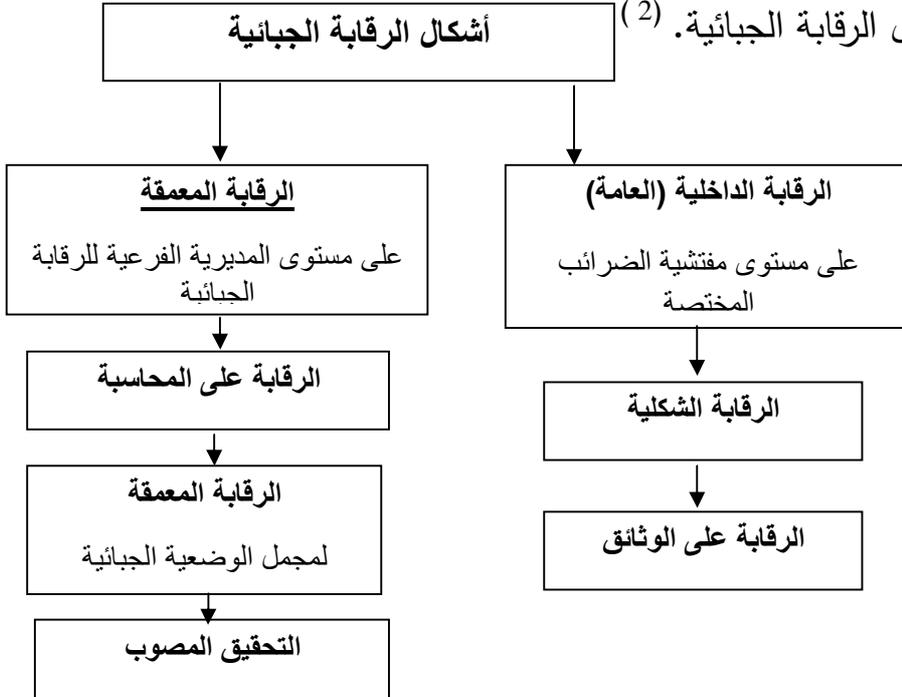
وتعتبر هذه الطريقة أكثرها فعالية حيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس للمؤسسة محل المراقبة والتحقق بالتعرف على مختلف وسائل الإنتاج وطرائق استعمالها بالإضافة إلى درجة تأهيل العمال المستخدمين لهذه الوسائل.(1)

ولقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا النوع من الرقابة ليشمل هذا التحقيق 3 وسائل :

- التحقيق المحاسبي.
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.
- التحقيق المصوب.

وسنتطرق إلى هذه الأنواع من خلال المبحث الثالث بأكثر تفصيل.

والشكل الآتي يبين اشكال الرقابة الجبائية.(2)



(1) مراد ناصر، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، 2004، ص45-46.

(2) المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، المديرية الولائية للضرائب لولاية بسكرة، 2014.

### المطلب الثالث: واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم

يخضع المكلف بالضريبة لالتزامات جبائية عديدة والتي من الواجب احترامها لها ومعرفتها والالتزام بها لتفادي العقوبات المفروضة لمخالفيها لذا أوجب المشرع على المكلفين جملة من الواجبات الجبائية سواء كانت ذات طابع محاسبي أو جبائي.

حيث سنتناول في هذا المطلب الى الواجبات كفرع أول ، والحقوق كفرع ثاني.

#### الفرع الأول : الواجبات المكلفين بالضريبة

نص المشرع الجبائي على جملة من الواجبات والحقوق على المكلفين بالضريبة ذات طابع محاسبي وجبائي في نفس الوقت.

أولا - الالتزامات ذات الطابع المحاسبي: هذه الالتزامات محددة في القانون التجاري في

المواد 09 - 10 - 11 ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

**1- دفتر اليومية (سجل اليومية):** ألزم القانون التجاري مسك دفتر اليومية في المادة 09 تنص: « كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يعد فيه يوما بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر و كل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوم بيوم ». (1)

دفتر اليومية دفتر موقع ومرقم ويجب أن يصادق عليه من قبل قاضي القسم التجاري للمحكمة فيما يخص الأشخاص الذين يقومون بأرباح غير تجارية فدفتر يوميتهم موقع من قبل رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم.

و هذا الدفتر يقدم عند كل طلب من المصلحة الجبائية و غيابه سببا لإلغاء المحاسبة، فيجب أن تمسك المحاسبة طبقا للقوانين.

هذا الدفتر يكون مبني على تسجيل العمليات المادية للمؤسسة بتاريخ متتابعة يوما بعد يوم مع نتائج العمليات شهريا على الأقل ، وتقيد فيه كل عملية مهما كان نوعها أو قيمتها بمستندات إثباتية.

---

(1) المادة 9 القانون التجاري أمر رقم 75-59 المؤرخ في 26/09/1975 المتضمن القانون التجاري جريدة رسمية عدد 101 سنة 1975، ص 04.

**2- دفتر الجرد :** مثل دفاتر اليومية ألزم القانون التجاري بمسك دفتر الجرد والذي يقتضي بإجراء الجرد على جميع عناصر الأصول و الخصوم السنوية بصفة مدققة ، والجرد يسمح برصد جميع الحسابات من أجل انجاز الميزانية الختامية وبالتالي معرفة وضعية المؤسسة.(1) ولكي تتوفر الصيغة القانونية لدفتر اليومية أو الجرد لابد:

- أن تكون مؤشرة من قاضي المحكمة.

- تخلوا من كل فراغ أو بياض.

- يمنع الكتابة على الهوامش ولا الشطب ولا الحشو.

- الاحتفاظ بالدفاتر لمدة 10 سنوات من تاريخ إقفال السنة المالية.

**3- حفظ الدفاتر المحاسبية و وسائل الإثبات :** يتم الاحتفاظ بدفتر اليومية والجرد ووسائل الإثبات لمدة 10 سنوات وهذا لأهميتها في عملية التحقيق.(2)

**ثانيا - الالتزامات ذات الطابع الجبائي :**

هذه الالتزامات الجبائية شرعها القانون تهدف بالضرورة لتنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين ، وتتمثل في عدد من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي تتمثل في:

**1- التصريح بالوجود :**

ألزم المشرع الجبائي باكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوم من بداية النشاط ، ويودع لدى مفتشية الضرائب مكان فرض الضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة ، وهذا التصريح مطابق للنموذج الذي تقدمه الإدارة.(3)

يتضمن الاسم و اللقب، النشاط الاجتماعي ،العنوان في الجزائر، أو خارج الجزائر بالنسبة لذوي الجنسية الأجنبية، طبيعة النشاط، رقم التعريف الإحصائي.  
- التصريح الشهري أو الثلاثي.

(1) المادة 10 ، القانون التجاري ، مرجع سابق، ص04.

(2) المادة 12 ، نفس المرجع ، ص 5 .

(3) المادة 183 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة ، مرجع سابق، المعدلة بموجب المادة 14 من قانون المالية

2007 الجريدة الرسمية عدد 85 بتاريخ 27 ديسمبر 2006 ، ص 08.

- إيداع تصريح لدى قباضة الضرائب المتنوعة بجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقداً أو المقطعة خلال 20 يوم الموالي للشهر أو الثلاثي المعني وهو نموذج تقدمه الإدارة الجبائية (المفتشية) .

**2- التصريح السنوي:** على كل شخص خاضع للضرائب و الرسوم اكتابة تصريح بمداخيله في كل سنة بموجب نموذج تقدمه الإدارة الجبائية بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يكون قبل أول من ماي تصريحا تقيمه الأرباح المحققة للسنة الفارطة، أما الخاضعة للضريبة إلى الدخل الإجمالي صنف أرباح صناعية أو تجارية، فالتصريح يقدم قبل أول أفريل من كل سنة مالية يتضمن إجمالي الأرباح و المداخيل المحصلة، ويقدم إلى مفتشية الضرائب مكان الإقامة أو التي يقع في مجالها الإقليمي، بالإضافة للممارسين لمهن تجارية صناعية وفلاحية.

**3- التصريح بالتنازل أو توقف المؤسسة:** نصت المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي للمؤسسة الخاضعة للضريبة المفروض على الربح الحقيقي لنشاطها التجاري أو الغير التجاري، وجب على المكلفين بالضريبة أن يشعروا مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط وضمن أجل 10 أيام كما هو محدد، أو يحيطوه علما بالتاريخ الذي أصبح فيه التنازل أو التوقف فعليا ، وكذا عند الاقتضاء اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه.

**4- وضع رقم التعريف الإحصائي :** نص قانون المالية لسنة 2002 بمجموعة من الإجراءات و التدابير قصد محاربة التهرب الضريبي ومنها وضع رقم التعريف الإحصائي، وهو إجراء إلزامي وضروري على المكلف التقيد به وسواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين ومهما كان نوع النشاط المزاول صناعي، تجاري، حرفي، في جميع الوثائق المتعلقة بنشاطهم. و عدم تقديمه يترتب عليه عقوبات.

## الفرع الثاني : الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

منح المشرع الجبائي للمكلفين بالضريبة حقوق وضمانات وهذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية لممارسة مهمتهم الرقابية وخلق لحو ما لتفاهم بين المكلف والمراقب الجبائي وهذه الحقوق منها ما هو مرتبط بحق الرقابة الجبائية ومنها ما هو على أساس التقويم.

أولا - ضمانات متعلقة بحق الرقابة (التحقيق):

عند سير التحقيق على الأعوان المحققين احترام الضمانات الممنوحة للمكلف والإخلال بهذه الضمانات يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق.

### 1 - الإعلام المسبق (الإشعار بالتحقيق):

يجب على أعوان الإدارة الجبائية عند إجراء أي مراقبة جبائية لإرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالاستلام من المكلف مرفق بميثاق الحقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة لأجل إعلامه وللمكلف أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال مراقبة محاسبته.

وأضافت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية الفقرة 3 لأنه لا يمكن إجراء تحقيق معمق لوضعية الجبائية فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعية الجبائية وله أجل 15 يوما ابتداء من تاريخ الاستلام ، ويمكن تمديدا لأجل بناء على طلب والإشعار بالتحقيق المرسل مقابل إشعار بالوصول إما بالبريد أو يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة أو موكله.

والإشعار بالتحقيق يوضح فيه.<sup>(1)</sup>

### \* بالنسبة للتحقيق المحاسبي:

- اسم ولقب المكلف.
- أسماء وألقاب ورتب المحققين
- تاريخ وساعة أول تدخل في المؤسسة
- الضرائب، الحقوق والرسوم الخاضعة للرقابة.
- سنوات التحقيق والوثائق الواجب إطلاع عليها.
- الأجل الأدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

(1) نوى نجاه ، فعاليات الرقابة الجبائية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية ، سنة الجامعية 2003/2004 ، جامعة الجزائر ، ص 56.

## \* بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

- اسم ولقب المكلف.

- أسماء ورتب المحققين

- تاريخ وساعة تدخل المراقبين

- إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.

- الأجل الأدنى للتحضير مدته 15 أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

وكملاحظة، لا يمكن للمراقب الجبائي البدء في التحقيق إلا بعد إرسال الإشعار بالتحقيق وانتهاء مدة التحضير الممنوحة للمكلف، ويمكن أن تلغى هذه المدة في حالة الرقابة المفاجئة والتي ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة، أو التثبت من وجود الوثائق المحاسبية وفي هذه الحالة يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبة، ولا يمكن البدء في الفحص للوثائق المحاسبية إلا بعد استتفاد أجل التحضير.<sup>(1)</sup>

### 2- ميثاق المكلفة بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية:

إلزاما على المراقب منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين، وهي وثيقة محاسبية واضحة متضمنة القواعد الأساسية للرقابة الجبائية وكذا حقوق وواجبات المكلفين بالضريبة ويمنح للمكلف في أول يوم لتدخل المحقق.

### 3- الاستعانة بمستشار:

لقد منح المشرع الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية الاستعانة بمستشار من اختياره، نص المادة 20 فقرة 06: « يجب تحت طائلة بطلان الإجراء أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها».<sup>(2)</sup>

ويكون هذا المستشار إما محاسبا أو مستشارا جبائيا، محاميا، وهذا من أجل متابعة عمليات الرقابة والرد على اقتراحات لإدارة الجبائية ومناقشتها.

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، طبعة 2010، ص 29.

(2) المادة 20 الفقرة 6 من قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، المعدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية سنة 2009 جريدة رسمية عدد 74 بتاريخ 2008/12/31، ص 11، والمادة 31 من قانون المالية لسنة 2012، جريدة رسمية عدد 72 بتاريخ 29 ديسمبر 2011، ص 10-11 والمادة 10 من قانون المالية سنة 2013 جريدة الرسمية العدد 72 بتاريخ 30 ديسمبر 2012، ص 07.

#### 4- عدم إعادة الرقابة:

لا يمكن للإدارة الجبائية أن يتحرى رقابة ثانية خلال نفس الفترة سواء كان في التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ما عدا في اكتشاف المراقب الجبائي بعد التحقيقات استعمال المكلف لممارسات تدليسية أثناء التحقيق أو أدلى بمعلومات خاطئة أو غير كاملة.

#### 5- تحديد مدة الرقابة في عين المكان:

إن مدة التحقيق الجبائي كما حددها المشرع الجبائي محددة قانونا أكثر من 03 أشهر فيما يخص حيث:

- في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية المكلف أن يتجاوز 01 سنة نص المادة 21 فقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية.

« لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة ، اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه للإشعار بالتحقيق»

- في حالة التحقيق المحاسبي تناولته المادة 20 فقرة 5 من قانون الاجراءات الجبائية : « لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، فيما يخص الدفاتر و الوثائق المحاسبية أكثر من 3 أشهر فيما يخص ».

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 2000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، ويمتد هذا الأجل إلى 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5000.000 و 10.000.00 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

- ويجب أن لا يتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى 09 أشهر استثناء لا تطبق مدة الرقابة في حالة استعمال مناورات تدليسية مثبتة قانونا أو قدم المكلف معلومات غير كاملة أو غير صحيحة أثناء التحقيق وفي الأجل المحددة.

6-الإجراء الاعتراضي (حق الرد): يتمثل في الحوار الشفوي أو اكتتاب بين المكلف والمحقق الجبائي من خلال سير عملية الرقابة ومعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات مما يسمح بخلق جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للتحقيق وهذا تقليلا لعدد المنازعات في المستقبل.<sup>(1)</sup>

7-اللجوء لثراعي أو اللجوء الودي: منح القانون الجبائي للمكلف ضمانات في حالة خضوع المكلف للرقابة الجبائية وهذا من خلال احتجاج هذا الأخير وأعطى المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات العليا - المدير الولائي للضرائب من خلال استئناف الإجراءات الاعتراضية وطرف الاستئناف وهي:

- حالة اللجوء النزاعي من أجل تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.  
- أما اللجوء الودي فقد تناولته المادة 93 -1 بنصها: « يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضرائب المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الجبائي يستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي». <sup>(2)</sup>

### المبحث الثاني : الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية

تعتمد الرقابة الجبائية على مجموعة من الوسائل الهيكلية والأجهزة المخولة لها قانونا للقيام بعملية الرقابة وذلك لتحسين طرق أداء عملية التحقيق ، ولقد منح المشرع الجبائي الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الحقوق والصلاحيات من أجل أداء مهمتها الرقابية. وسيتم تناول في هذ المبحث الثاني الى مطلبين، حيث تطرقنا في المطلب الأول الى الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية ، وفي المطلب الثاني الى الوسائل القانونية للرقابة الجبائية.

---

(1) عواد مصطفى، زين يونس ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري ، طبعة ثانية، مطبعة سخري للنشر، الجزائر، 2010/2011، ص 21 .

(2) المادة 93 فقرة 1 ، نفس المرجع ، معدلة بموجب الدادة 48 من قانون المالية سنة 2011، جريدة رسمية عدد 80 بتاريخ 2010/12/30، ص 13 والمادة 42 من قانون المالية 2012 جريدة رسمية عدد 72 بتاريخ 2011/12/29، ص 15.

## المطلب الأول : الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية

تتمثل أجهزة الرقابة الجبائية في الوسائل الجبائية المكلفة بمهمة الرقابة ، وبواسطتها يتم تنفيذ برامج التحقيق، حيث تتشكل الإدارة الجبائية من عدة أجهزة مهيكلة تقوم بعملية المراقبة على مستوى الوطني الهدف منها مكافحة الغش والتهرب الضريبي وتحصيل الضرائب. سنتطرق في الفرع الأول الى الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المركزي ، وفي الفرع الثاني الى المصالح غير المركزية.

### الفرع الأول : الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المركزي

#### - مديرية البحث والمراجعات (DRV)

أنشأت هاته المديرية بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 228/98 المؤرخ بتاريخ 13 جويلية 1998<sup>(1)</sup> الذي يتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية ، وأسندت لها مهمة تسيير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي وجاءت مدعمة لباقي المديريات سواء على المستوى الجهوي أو الولائي ، كما أن اختصاصاتها تمتد على المستوى الوطني وبداية عملها كان في سبتمبر 1998، وهي مكلفة بالكشف على التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي و مكافحته ، وتحسين المردودية الجبائية العامة مع أخذ بعين الاعتبار بحقوق المكلفين في هذا الإطار. وهي تتبع المديرية العامة للضرائب وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات وأربع مديريات فرعية ، وتتضمن مديرية الأبحاث والمراجعات:

#### • المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية:

تقوم بمتابعة أعمال الفرق التي تنفذ برنامج التحقيقات وتقيم مردوديتها وتسهر على احترام القوانين المعمول بها أثناء التدخلات وهي تشمل :

- مكتب التقييمات والتحليل ومراقبة المراجعات .
- مكتب متابعة التحويل والمنازعات الناجمة عن المراجعات .

(1) مرسوم تنفيذي رقم 228/98 المؤرخ في 13/07/1998، الجريدة الرسمية عدد 51، السنة 1998، ص 23.

• المديرية الفرعية للتحريات والبحث عن المعلومات الجبائية :تتكلف ببرمجة وتقييد كل التحريات والتحقيقات والابحاث والمرجعات الجبائية على مستوى التراب الوطني ، والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة والحفاظ عليها ومراقبة إستعمالها وتتكون من :

- مكتب تنظيم وتطوير البحث عن المعلومة الجبائية .
- مكتب البطاقات.
- مكتب الاستقصاءات والتحقيقات .

• المديرية لفرعية للمقياس وإجراءات المراجعة: تتكلف بإعداد القياس والمناهج التي يتعين اتخاذها في تنفيذ المراجعات المحاسبية وإِنجاز عمليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي، وتنسيقها مع الإِورات الأخرى وتشمل :

- مكتب مكافحة الغش الجبائي .
- مكتب القياس والمناهج .
- مكتب الإجراءات والوثائق .

#### • المديرية الفرعية للبرمجة

تقوم بالاختيار الأحسن لبرامج التحقيق الجبائي والقيام بالإحصائيات وتنفيذ برامج مسطرة وتشمل على :

- مكتب برمجة المرجعات في المحاسبة .
- مكتب برمجة التحقيقات المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية .
- مكتب الإحصائيات .

## الفرع الثاني : المصالح غير المركزية

تسمى بالمصالح الخارجية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية وتتكون من:

- المديرية الجهوية للضرائب .
- المديرية الولائية للضرائب .
- المصالح الجهوية للأبحاث والمرجعات .
- قباضات الضرائب .
- مفتشية الضرائب .
- مديرية كبريات المؤسسات.(1)

**أولا : المديرية الجهوية للضرائب:** هي امتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي محددة بمرسوم رقم 60/91 المؤرخ في 23 فيفري 1991 المعدل والمتمم، ودوره الأساسي متابعة نشاطات المديرية الولائية للضرائب التي تتبعها إقليميا.(2) وتضم مديريات فرعية :

- مديرية الفرعية للرقابة .
- مديرية الفرعية للتنظيم والوسائل .
- مديرية الفرعية للتكوين .
- مديرية الفرعية للعمليات الجبائية .

**ثانيا: المديرية الولائية للضرائب:** تتكون من خمس مديريات فرعية وهم :

- المديرية الفرعية للتحصيل.
- المديرية الفرعية للمنازعات .
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية .
- المديرية الفرعية للوسائل.

(1) المادة2 من المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 28/09/2002، الجريدة الرسمية عدد64، السنة2002، ص13.

(2) المادة 12 من قرار المؤرخ في 12/07/1998، جريدة رسمية عدد79. السنة1998.

- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وهي محل دراستنا. (1)

إضافة إلى مديرية البحث والتحقيقات فالمديرية الولائية للضرائب هي أيضا مكلفة بالرقابة الجبائية من خلال المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، وتعد الهيئة المختصة بهذه العملية ومن مهامها :

- اقترح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة والسهر على تحصيل الضرائب الناتجة من خلال التحقيق.

- البحث وتحليل أسباب التهرب والغش الضريبي وايجاد الحلول ،وتقييم نتائج التحقيقات .

- تنشيط مصلحة التحقيقات على مستوى الولاية .

ويندرج في هذه المديرية الفرعية ثلاث مكاتب تمثل التنظيم الهيكلي والتنظيمي للرقابة

الجبائية ، فهي مختص في برامج التحقيق الجبائي ، وهذه المكاتب هي: (2)

**1- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية :** وهو مكلف بالمهام التالية :

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية والإدارات ، الأجهزة والمؤسسات والأشخاص

الذين من المحتمل توفر لديهم معلومات تساهم في تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها.

- برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجمع

المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات .

- برمجة التدخلات على مستوى المحلي قصد البحث عن المادة الجبائية في الآجال

المحددة، وتحويل المعلومات المتحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة

المعلومات .

- تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار وتقديم الاقتراحات والآراء للبحث عن

المادة الخاضعة للضريبة .

---

(1) المادة 39 من نفس القرار، مرجع سابق، ص19.

(2) المادة52، نفس المرجع ، ص23.

## 2- مكتب البطاقيات ومصادر المعلومات : ويقوم هذا الأخير ب:

- تسيير البطاقيات ومساعدة مفتشية الوعاء على تأسيس بطاقتها .
- استقبال المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح الملكف بالبحث في المادة الخاضعة للضريبة وتوزيعها على المفتشيات لاستغلالها.
- تنظيم استغلال جداول المكلفين وسندات التسليم والوثائق الأخرى للتسجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والمستندات .
- تقديم كل الاقتراحات والآراء من أجل حفظ المعلومات وإستغلالها ومراقبة استعمالها.(1)

## 3- مكتب التحقيقات الجبائية : يقوم بما يلي :

- تسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين، من المحتمل أن يكون 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 على إجراء هذه الفرق لتدخلاتها وفقا للتشريع والتنظيم المعمول به ، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة .
- العمل على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة على عمليات المراجعة وإرسال تقارير المراجعة للإدارة المركزية.(2)
- وتتم هذه المراقبات على إقليم الولاية وفي حالة تجاوز حدود الولاية تطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب، ومن أجل قيام هذه المصالح بمهامها أوكلت المهمة لمجموعة من الأعوان المحققين وهم:
- أ- **نائب المدير** : هو الذي يدير برنامج التحقيقات ويراقب عمل فرق التحقيق الجبائي ، ويقوم باستقبال المكلفين بالضريبة، ويعمل على إجراء عملية التحقيق وفقا للقانون ومدى تطبيق

(1) المادة 54، مرجع سابق، ص23.

(2) المادة 55 ، نفس المرجع، ص23.

الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار التحقيق، بالإضافة إلى متابعة الأعمال المنجزة بصفة دورية وتقديم الملاحظات والآراء ، ونقل تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب.

ب- **رئيس فرقة البحث والتحقيق**: هو المسؤول على النظام العام وعلى حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم وعلى القضايا المبرمجة لصالح فرقهم .

- التدخل أحيانا في مناقشة نتائج التحقيق .

- ومن أجل السير الحسن للأعمال وتنفيذ برنامج التحقيق يستطيع رئيس فرقة التحقيق والبحث أن يقوم بمهمة أحد المحققين .

للإشارة يجب ان يكون لرئيس فرقة البحث والتحقيق خبرة لا تقل عن 6 سنوات كمحقق جبائي.

ج- **المحققين** : تضمن التشريع الجبائي فيما يخص الأعوان المحققين للإدارة الجبائية

فأوجب أن يكون من المراقبين ونصت المادة 60 فقرة ثانية منها والمادة 61 فقرة ثانية منها " كل عون للإدارة الجبائية الذي له رتبة مراقب على الأقل وله الكفاءة على إجراء تحقيق فيما يخص التصريحات الجبائية:

- ان تكون له بطاقة إنتداب (المديرية العامة للضرائب) .

- المحققين هم وحدهم مكلفين بأعمال التحقيق ومراقبة النتائج والحسابات .

- يجب أن يكون إقبال التحقيق تحت إدارة وحضور رئيس فرقة التحقيقات .

- التحقيقات تكون في مقرات المكلفين بإستثناء عملية التحقيق تكون في مكاتب إدارة

الرقابة الجبائية بترخيص من نائب المدير .

د- **الفرق المختلطة للرقابة** : تم انشاء الفرق المختلطة للرقابة تحت سلطة المديرية

الفرعية للرقابة الجبائية مع الارتباط المباشر بالمديرية الولائية حيث كل مديرية تتكون من

ثلاث ممثلين لإدارات الضرائب والجمارك والتجارة ولا تقل رتبة كل عون منهم عن رتبة

مفتش والخبرة المهنية ثلاث سنوات ، ومن بين مهام هذه الفرقة:

- تطبيق قرارات وبرامج الرقابة المسطرة من طرف لجان التنسيق الولائية .

- مراقبة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقوم بعملية الإستيراد أو التجارة أو التجزئة وضمان تطابق هذه العمليات مع ما تحتويه التشريعات الجمركية والجبائية والتجارية .

- إعداد تقارير كل ثلاثي عن الأعمال التي قاموا بها خلال هذه المدة وتقديمها إلى رئيس لجنة التنسيق الولائية .

### - ثالثا: المصالح الجهوية للأبحاث والمرجعات

- أوجب المشرع الجبائي مديرية جهوية للبحث والمرجعات وهي تمارس صلاحياتها على المستوى الوطني في كل من الجزائر و قسنطينة و وهران ، وتكلف على الخصوص بما يلي:
- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمرجعات وإعداد إحصائيات المتعلقة بها .
  - ضمان تسيير وسائل تدخل فرق تحقيق الجبائي .
  - دراسة الشكاوى الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي .
  - تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها الدوري .
  - الفصل في الشكاوى المتعلقة بالمراقبات المنجزة.<sup>(1)</sup>

### - رابعا : مفتشيات الضرائب

تم إنشاء مفتشيات الضرائب بناء عن أمر رقم 60/91 المؤرخ في 1991/02/23 ،  
وإبتداء من سنة 1994 تم تطبيقه ، وهي تشكل حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة الجبائية.<sup>(2)</sup>

وتتولى مفتشية الضرائب مسك الملف الجبائي لكل مكلف بضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية وإستغلالها ومراقبة التصريحات التي تأتيها من قباضات الضرائب ، وتقوم أيضا بإصدار الجداول الضريبية للمكلفين وتنفيذ عملية التسجيل<sup>(2)</sup> وهي تنقسم إلى مصالح:

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة .
- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين .

(1) المادة 10 مكرر من المرسوم 303/02 ، مرجع سابق ، ص14.

(2) المادة 12 من الأمر 60/91 ، المؤرخ في 1991/02/23 ، جريدة رسمية عدد 09، سنة 1991 ، ص18.

- مصلحة الجباية العقارية .
- مصلحة التدخلات .

و بالإعتماد على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات سواء كانت شهرية أو ثلاثية أو سنوية ، وعند وجود نقائص تقوم بإجراء مراقبة معمقة بناء على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي للمكلف أو بطاقات المعلومات .

#### - خامسا: قباضات الضرائب

تهدف للتنسيق مع مصالح الوعاء ، بالإضافة للتحصيل الجبري والمتابعات

#### - سادسا : الأجهزة الجديدة ( مديرية كبريات المؤسسات )

من أجل مواكبة التطورات وعصرنة الإدارة الجبائية وضعت قواعد وأنظمة على المستوى التشريعي والتنظيمي ولأجل ذلك وسعيا من المشرع إلى تدعيم الرقابة الجبائية وخصوصا في مكافحة التهرب والغش الضريبي .

تم إستحداث هذا الجهاز بموجب المرسوم التنفيذي رقم 303/02 المؤرخ في 21 رجب 1423 الموافق 2002/09/28 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 494/05 المؤرخ في 2005/12/26 .

تتكون مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات منبثق عنها وتتمثل في:

- المديرية الفرعية لجاية المحروقات .
- المديرية الفرعية لتحصيل .
- المديرية الفرعية للمنازعات .
- المديرية الفرعية للتسيير .
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية . (1)

(1) المادة 02 من المرسوم التنفيذي 494/05 ، المؤرخ في 2005/12/26 ، جريدة الرسمية عدد 84 ، السنة 2005 ، ص16

وتخضع لمجال مديرية كبريات المؤسسات ما يلي:

- الأشخاص المعنويين أو تجمعات الأشخاص المعنويين بقوة القانون أو فعلية والعاملة في ميدان المحروقات . (1)
- شركات رؤوس الأموال وشركات الأشخاص التي إختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها مئة مليون دينار جزائري 100,000,000 دج .
- تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا والتي يفوق أو يساوي رقم أعمال أحد أعضائها مئة مليون دينار جزائري .
- الشركات المقيمة في الجزائر و العضوة في التجمعات الأجنبية ، وكذا الشركات التي ليس لها إقامة مهنية في الجزائر، المادة 156 فقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- وكان الهدف من إنشاء مديرية كبريات المؤسسات هو تحقيق بعض الأهداف نذكر منها:

1-تحسين الخدمات للمكلفين وتسيير العلاقة بين الإدارة والمؤسسات الكبرى.

2تحديث الإجراءات وإدخال الإعلام الآلي .

3-تسيير جباية المحروقات من خلال إنشاء مديرية الجباية البترولية داخل مديرية كبريات المؤسسات .

- مهام مديرية كبريات المؤسسات :

تكلف مديرية كبريات المؤسسات في ما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها

بمهام الوعاء ، التحصيل ، المراقبة ، المنازعات والضرائب والرسوم على عاتق الأشخاص

المعنويين والتجمعات المشكلة بقوة القانون أو الكيانات مهما كانت طبيعتها لذلك فهي تقوم بـ :

- مسك الملف الجبائي لكل مكلف بالضريبة .

---

(1) المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003 ، الجريدة الرسمية ، عدد 86 ، ص22.

- البحث عن المعلومات الجبائية وجمعها واستغلالها .
  - إعداد وإنجاز برامج تدخلات والمراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم نتائجها
  - التحقيق في التظلمات ومعالجتها وضمان متابعة المنازعات الإدارية والقضائية .
  - تحليل عمليات التسيير والمراقبة والمنازعات وتقييمها. (1)
- أما فيما يخص التحصيل فتقوم بـ:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات والتحصيل.
- التمويل بالطابع ومسك محاسبتها.
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية وتسديد الرسم على القيمة المضافة.

#### سابعاً: مراكز الضرائب

تم إنشاء مراكز الضرائب من أجل تحسين ومراقبة المكلفين الذين لا يتبعون مديرية كبريات المؤسسات وذلك من خلال ما تقوم به من مراقبة التصريحات الجبائية والتسديدات والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمراقبة، وتقوم مراكز الضرائب بما خول لها القانون من صلاحيات بمتابعة المكلفين، أما مجال الاختصاص لهذه المراكز، المؤسسات الفردية الخاضعة للنظام الحقيقي أو نظام المبسط. (2)

الشركات الغير خاضعة لمديرية كبريات المؤسسات، وأعضاء المهن الحرة للإشارة توجد بمركز الضرائب مصلحة رئيسية للرقابة الجبائية.

- مهام مراكز الضرائب : تتمثل مهام مراكز الضرائب في تسيير الوعاء الضريبي وتحصيل ومراقبة الضرائب والرسوم وذلك من خلال:
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للشركات والأشخاص المعنوية الآخرين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات .
- إصدار الجداول الضريبة .

(1) المادة 03 من المرسوم تنفيذي رقم 303/02 ، مرجع سابق ، ص13.

(2) منشورات المديرية العامة للضرائب مديرية، العلاقات العمومية والاتصال ، وزارة المالية ، طبعة 2013 .

- تسيير ومسك الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي فئة الأرباح الصناعية والتجارية والأرباح غير التجارية .
- تحصيل الجداول الضريبية وسندات تحصيل مختلف الضرائب والرسوم.
- القيام بعمليات التحصيل والدفع .
- القيام بعمليات البحث واستغلال المعلومات الجبائية وجمعها والرقابة على تصريحات .
- البت في الشكاوى المقدمة من طرف المكلفين.
- متابعة الشكاوى الإدارية والقضائية .

### ثامنا : المراكز الجوارية للضرائب :

هي مراكز موجودة على المستوى المحلي سواء على مستوى الدوائر أو تجمع عدد بلديات، وتقوم بتسيير ملفات صغار مكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الضريبة الجزافية الوحيدة بالإضافة إلى إقامة مراكز متخصصة في الجبابة العقارية ، المعادن ، الجبابة الفلاحية .....

### المطلب الثاني: السلطات المخولة للإدارة في ممارسة الرقابة الجبائية

تحتاج الإدارة الجبائية إلى مجموعة من الوسائل القانونية التي تعمل على حماية ممارسة أعوانها عندما يقومون بممارسة واجبهم المهني ، لذي منح المشرع الجبائي عدة حقوق وصلاحيات للإدارة الجبائية أثناء أداء مهامها الرقابية ، ولقد حدد القانون صور متابعة فيما بينها وألزم المحققين إتباعها أثناء عملية الرقابة .

فالتصريحات المكتتبه من طرف المكلفين تكون محل فحص دقيق وذلك لتأكد من

صحة المعلومات المقدمة من خلال العناصر التالية : حق المعاينة ، حق الاطلاع ، حق التحقيق ، حق استدراك الأخطاء .....

لقد خول القانون الجبائي للإدارة الجبائية العديد من سلطات والمتمثلة في:

- **حق المعاينة:** يتمثل هذا الاخير في حالة وجود قرائن تشير إلى وجود ممارسات تدليسية ، رخص القانون تحت بعض الشروط لأعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل

بالقيام بإجراءات المعاينة في كل الأماكن بهدف البحث وجمع وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم والعناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة وهذا ما تضمنته المادة 34 من قانون الاجراءات الجبائية.

هذا الحق لا يمكن ممارسته إلى بترخيص وبأمر من رئيس المحكمة المختصة

إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير.<sup>(1)</sup>

ويجب طلب الترخيص للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل

وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة ، حيث تبرر بها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يأتي :

✓ تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة .

✓ عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها .

✓ العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية والتي يتم البحث عن دليل عليها .

✓ أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم .

وتتم معاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة علة وجود طرق تدليسية تحت

سلطة القاضي ورقابته ، ولهذا يقوم وكيل الجمهورية من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية .

- **حق الرقابة:** يمكن لمصالح الجبائية القيام بالرقابة على التصريحات والمستندات

المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة ، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس

لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت ، وحق الرقابة ليس محدد

على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بل يمتد إلى الضرائب غير مباشرة والتسجيل.<sup>(2)</sup>

(1) المادة 35 ، قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية ، سنة 2008 ، عدد

82 بتاريخ 2007/12/31 ، ص 10/ 09 .

(2) عوادي مصطفى ، زين يونس ، ، مرجع سابق، ص 17 .

## - حق الإطلاع:

إن حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية مكفول قانونياً، حيث منح المشرع الجبائي لهم حق الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين ، بالإضافة إلى جمع كل المعلومات اللازمة للتحقيق والرقابة لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات العامة أو الخاصة بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق ، وفي حالة رفضهم لتقديم المعلومات تفرض عليهم عقوبات .

ولقد أتاح المشرع الجبائي هذا الحق في الإطلاع من خلال المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء ضريبية ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات "

ويمكن لأعوان أن يمارسوا حقهم في الإطلاع على جميع المؤسسات والإدارات والمؤسسات الخاصة والمؤسسات المالية، والاستفادة من المعلومات للسير المحكم<sup>(1)</sup>

✓ حق الاطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات :

بمقتضى المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك المؤسسات أو الهيئات أي كان نوعها والخاضعة لرقابة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها .

كما إضافة الفقرة الثالثة من نفس المادة أن الإدارة الجبائية تتمتع بحق الإطلاع التلقائي تجاه مصالح الضمان الإجتماعي ، ويتعين على هذه الأخيرة موافات مصالح الإدارة الجبائية سنويا بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن له والشهر الذي دفعت فيه الأتعاب ، والمبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج وكذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية للمؤمن له ، ويجب أن

(1) أنظر للملحق رقم 01 ، ممارسة حق الاطلاع، مكتب التحقيقات الجبائية ، المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، بسكرة ، ص156.

تصل الكشوف المعدة قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير ضرائب بالولاية قبل أول أفريل من السنة الموالية.

### ✓ حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة :

بمقتضى نص المادة 46 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية فإن حق الاطلاع على الوثائق لدى المؤسسات الخاصة ، يطبق فقط على سجلات المحاسبة والأوراق الملحقة للسنة المالية الجارية ، غير أن هذا الحق لا يمكن ممارسته إلا عند نهاية الثلاثة أشهر التي تسبق المراقبة.

### ✓ حق الاطلاع لدى الجهات القضائية :

يجب على السلطات القضائية تقديم معلومات تتعلق بالدعاوى المدنية والإدارية والجزائية وهنا "يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أي مناورة للتملص من الضريبة " (1).

### ✓ حق الإطلاع لدى الهيئات المالية :

يجب على المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العملات وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات ، أو الجماعات المتحصلة بصفة إعتيادية على ودائع للقيم المنقولة أن يرسل إشعار خاص لإدارة الضرائب كما يمس هذا الإلزام خصوصا البنوك وشركات البورصة والدواوين العمومية ومركز الصكوك البريدية ، وصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاملي وصناديق الإيداع والكفالات. (2).

---

(1) المادة 47 فقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، المعدلة بموجب المادة 42 من قانون المالية لسنة 2011 ، جريدة رسمية العدد 80 بتاريخ 2010/12/30 ، الصفحة 12 .  
(2) سهام كردودي ، مرجع سابق ، ص 59 .

وتستثنى من حق الإطلاع الوصايا والهيئات المعدة من قبل الموصي وهم على قيد الحياة ، وكذلك على بعض أنواع العقود نص المادة 49 من قانون إجراءات الجبائية السالف ذكر " لا يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يطلب الإطلاع في إدارات الولايات والدوائر والبلديات إلا على العقود المحددة في المادتين 58 و 61 من قانون التسجيل" وكذلك المعلومات الفردية ذات طابع الاقتصادي والمالي أثناء التحقيقات الإحصائية .

وتطبق عقوبات عند رفض حق الإطلاع نذكر منها :

- غرامات جبائية يتراوح مبلغها من خمسة آلاف دينار جزائري إلى خمسون ألف كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال وهذا ما نصت عليه المادة 62 من قانون الاجراءات الجبائية.
- وأضافت المادة 63 من قانون الاجراءات الجبائية على تطبيق تلجنة مالية قدرها مئة دينار جزائري على كل يوم تأخير من تاريخ إثبات الرفض ،يتم النطق بالغرامة والتلجنة المالية من طرف المحكمة المالية المختصة إقليميا.

- حق إجراء البحث :

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية لدى كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم عن القيمة المضافة ، والمكلف مطالب بتزويد هؤلاء الأعوان بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة ، ويحق لهم الدخول خلال ساعات النشاط من الساعة 08 صباحا حتى ساعة 08 مساء إلى المحلات ذات الاستعمال المهني.
- كما يمكنهم طلب تسليم نسخة من المستندات المتعلقة بالعمليات التي تسفر عن وضع فاتورة ، ويتم إثر كل تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.(1)

---

(1) عوادي مصطفى ، زين يونس ، مرجع سابق ، ص 19 .

## - حق التقادم :

نصت المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية والتي حدد فيه أجل تقادم عمل الإدارة

الجبائية بأربع سنوات ، مع إستثناء وجود مناورات تدليسية ، وهذا بالنسبة لما يأتي:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها .

- القيام بأعمال الرقابة.

- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات طابع.

إذا أجاز المشرع الجبائي للإدارة الضريبية تصحيح حالات النسيان ، أو محل السهو أو

الإغفالات لتصريحات المكلفين .

وحق التقادم هو حق قانوني بموجبه تستطيع الإدارة تصحيح حالات النسيان أو النقائص

أو الإغفالات ، وإِنقضاء أجل التقادم لا يعد عائقا لممارسة حق الرقابة.(1)

## - السر المهني

كل محقق ملزم بكتمان السر المهني للمدين (المكلف) فإذا أفشى السر يتعرض المحقق

إلى عقوبات جنائية، وتكون ذلك من خلال تأدية مهامه الوظيفية ، من خلال إعداد أو تحصيل

أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم

على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة ، وكإستثناء في حالة نزاع يرخص لأعوان

الإدارة الجبائية الإدلاء بالمعلومات التي في حوزتهم ولها أهمية .(2)

(1) عوادي مصطفى ، زين يونس ، نفس المرجع ، ص 19 .

(2) عباس عبد الرزاق ، التحقيق في المحاسبة والنزاع الضريبي ، دار الهدى للنشر والتوزيع ، الجزائر 2012، ص 48 .

## المبحث الثالث: طرق الرقابة الجبائية

من اجل تنظيم عملية الرقابة الجبائية وضع المشرع الجبائي أدوات قانونية من خلال مجموعة الإجراءات والوسائل التي كلف بها الأعوان المكلفون بمهمة الرقابة الجبائية .

ونكتسي الرقابة الجبائية أهمية بالغة نظرا لأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يمنح المكلف الحرية في التصريح بمداخيله، ومن هنا كان ولا بد من الرقابة الجبائية لمراقبة هذه التصريحات، لأنه في الكثير من الحالات تكون هذه الأخيرة غير صحيحة.

قمنا بتقسيم هذا المبحث الثالث والآخر الى ثلاث مطالب، حيث تطرقنا في المطلب الأول الى صور التحقيق الجبائي ، وفي المطلب الثاني الى المنازعات الضريبية وفي المطلب الثالث الى دراسة حالة.

### المطلب الأول: صور التحقيق الجبائي

تتمثل صور التحقيق الجبائي في التحقيق المحاسبي والذي من خلاله يتم فحص محاسبة المكلف بالضريبة ، أما الصورة الثانية فتتمثل في التحقيق المعمق من خلال مراقبة الذمة المالية الاجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالية ، للتأكد من صحة التصريحات والاقترارات المصرح بها من المكلف، بالإضافة الى التحقيق المصوب والذي جاء مكملا للنقص.

حيث تناولنا في الفرع الأول الى التحقيق المحاسبي ، وفي الفرع الثاني للتحقيق

المعمق ، وفي الفرع الثالث تطرقنا الى التحقيق المصوب.

### الفرع الأول : التحقيق المحاسبي

يعد التحقيق المحاسبي أهم وسيلة للرقابة الجبائية من خلال تفحص الدفاتر وجميع الوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق وهذا بعد التأكد من صدق التصريحات المقدمة وقد عرفها المشرع الجبائي في نص المادة 20 فقرة 1 من قانون الإجراءات الجبائية على انه " يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائي المكتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها والتأكد من خلال تطابقها مع المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

وأضافت الفقرة 2 من نفس المادة على انه لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتشين في الضرائب على الأقل في كل مصلحة الأبحاث والمراجعات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية وأعوان مفتشيات الضرائب.

ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف منه التأكد من :

1- صحة الإقرارات والتصريحات الضريبية المقدمة.

2- صدق المحاسبة بمقارنتها بمختلف القطاعات المتاحة .

### أولا : الأعمال التحضيرية:

قبل القيام بعملية التحقيق المحاسبي يجب على المحققين الجبائين اتباع اجراءات نص عليها المشرع الجبائي .

#### - برمجة الملفات :

تعتبر المرحلة التحضيرية أهم خطوة للرقابة المحاسبية حيث يتم اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها قاعة المكلفة محل المراقبة تتم من خلال المديرية الولائية للضرائب حيث يكلف رؤساء المفتشيات خلال كل نهاية سنة بإرسال اقتراحات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية ويقوم المدير الولائي للضرائب بالتشاور معها وهنا يستند إلى بعض المقاييس منها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين

- تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة برقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاول.

- استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.

- الظروف المعيشية المرتفعة للمكلف أو حاطب المهنة يخص مقارنة تصريحاته.

- الملفات الجبائية للمكلف تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة يستدعي إجراء مراقبته في عين المكان.

بعد اختيار الملفت المكلفة وإسناد مهمة التحقيق إلى المحققين وبعد تسلم هؤلاء الإشعار التحقيق من طرف رئيس المكتب ويقومون ببعض الإجراءات من بينها :

### • طلب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب :

يتم سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب من قبل المحقق وتنفيذه من تكليف المدرسة الفرعية للرقابة الجبائية المختصة إقليمياً وهذا الملف يحتوي على جميع الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالإضافة إلى تصريحاته وكل المراسلات الموجهة إليه للإشارة أن لكل ملف جبائي بيانات خاصة وذلك حسب طبيعة المكلف ويقوم المحقق بالتأكد من مدى صدق ونزاهة التصريحات المكتبة من قبل المكلف والتأكد من رقم الأعمال المصرح به.

والملف الجبائي للشخص الطبيعي ليس هو نفسه للشخص المعنوي، بالنسبة للملف الشخص الطبيعي يحتوي على : الحالة الشخصي ، طبيعة النشاط الخاضع للمراقبة الوضعية العائلية ، مقر السكن ن مصدر العائدات والتصريحات.

✓ أما الشخص المعنوي يضم ك طبيعة النشاط ، راسماها الاجتماعي ، عنوان مقرها الرئيسي ، وحداتها (فرعها) ، اسم المسير وحصته في رأس المال .

### • فحص الملفات الجبائية:

يقوم المحقق الجبائي في كل عملية بمراقبة للمحاسبة بفحص ما يلي :

الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني والأرباح الصناعية والتجارية.

الملف الشخصي للمكلف أو المستغل أو الشركاء المسيرين الأساسيين في الشركات حيث يقوم المحق بمراقبة تواريخ إيداع التصريحات الجبائية السنوية ويطلب من المكلف تقديم نسخ من الجداول الفردية والإنذارات بالإضافة إلى فحص الملف الشخصي بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف مستغل مؤسسة فردية أو شركاء الأساسيين في الشركات وميسري الشركات المعنية ومن ثم معرفة الدخل الإجمالي المصرح به مقارنة مع المصرح به وعناصر نمط المعيشة مقارنة مع الدخل المصرح به والممتلكات العقارية والقيم المنقولة.

## • إبلاغ المكلف بالضريبة (إشعار التحقيق) :

قبل البدء في إجراء التحقيق في المحاسبة يقوم العون المكلف بإشعار المكلف عن طريق إرسال أو تسليم اشعر التحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحققة في محاسبته ومنحة مدة 10 أيام للتحضير ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار طبقا لنص المادة 20 فقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية.

والإشعار يجب ان يكون مفصلا ويحتوي على ألقاب وأسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم فيها و الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية بالتحقيق والوثائق الواجب الاطلاع عليها بالإضافة إلى اسم وعنوان المكلف الخاضع للتحقيق والنشاط الممارس ،ومن جهة أخرى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار أثناء إجراء عملية الرقابة. (1)

## • الرقابة المفاجئة :

لقد منح القانون الجبائي في بعض الحالات وفي إطار التحقيقات المحاسبية الحق في الرقابة المفاجئة بمعنى يتم بدون إعلام المكلف وتبقى هذه الرقابة وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي والهدف منها أو ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال والتي تفقد قيمتها إن تأخرت أو أجلت وتتمثل في :

- ✓ معاينة وسائل الإنتاج ( الجرد المادي للوسائل المنقولة ،غير المنقولة ،الوسائل البشرية).
- ✓ معاينة مادية المخزون.
- ✓ معاينة وجود الوثائق المحاسبية ( دون نضح مضمونها).
- ✓ الاطلاع على الأسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

والهدف كله جمع اكبر عدد من المعلومات حول نشاط المؤسسة ومقارنتها بما هو مصرح به يقوم بعده المحقق بتحرير محضر للمعاينة يسجل فيه ما تم جرده ويتم إمضاؤه من قبل المكلف.

(1) أنظر المعلق رقم 02، اشعار بالتحقيق المحاسبي، مرجع سابق،ص157.

## • التدخل في عين المكان:

تعتبر مرحلة التدخل بعين المكان نقطة بداية التحقيق وخلال إجراء محادثات مع مسيري المؤسسة الخاضعة للمراقبة أو الملغى تتضمن حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها ومتابعتها في السوق وزيارة المصانع والمحلات التي تساعد المحقق في جمع المعطيات التي تستعمل في فحص المحاسبة من خلال متابعة الإنتاج ، المخازن ، الاستثمارات ، تقنيات التصنيع.

ونصت المادة 20 فقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية على أن التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية يتم بعين المكان وكاستثناء وجود ظروف قاهرة يطلب المكلف من المصلحة المختصة طلب كتابيا وان تقبله المصلحة .

والتدخل في عين المكان كذلك يسمح بالاتصال مع المسيرين للمؤسسات والمكلفين وجمع أكثر للمعلومات وينشأ جو من التفاهم والثقة المتبادلة وهذا من خلال التطرق للمشاكل الجبائية والصعوبات العديدة التي يوفرها المكلف.

من خلال الزيارة للمجالات على المحقق أن يطرح جملة من التساؤلات.

الإطار القانوني للمؤسسة طبيعة المحلات المؤجرة أو المملوكة ،علاقات المؤسسة مع غيرها من الهيئات والشركات استثمارها ،وسائل إنتاجها ... (1)

## • نهاية عملية التحقيق بعين المكان:

لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق في عين المكان في التحقيق الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من 03 أشهر فيما يخص:

✓ مؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة محقق فيها.

✓ كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها. (1)

(1) دليل التحقيق المحاسبي، مديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، الجزائر، 2001، ص34.

يمدد هذا الأجل إلى 6 أشهر إذا كان رقم أعمالها ( للمؤسسات السابقة ) لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها لا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق يعين المكان في كل الظروف و الحالات 9 أشهر .

#### • جلب المعلومات الخارجية المساعدة :

من اجل الإحاطة أكثر وبصورة جيدة وفعالة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المتكلفة بعملية التحقيق يقوم المحققون بجدد شامل لمختلف المتعاملة مع المكلف من الزبائن والموردين ، البنوك ، إدارات عمومية ، جمارك ، مديرية التجارية وذلك لمعرفة :

✓ المبالغ الحقيقية للمشتريات ومطابقتها مع المعلومات المصرح بها والوثائق المبررة.

✓ المبالغ الحقيقية لرقم الأعمال.

- التعاملات البنكية بالنسبة لحركة دخول وخروج الأموال.

#### • استمارات التحقيق :

يقوم العون المحقق بإجراء الرقابة بناء على المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي

للمكلف فيقوم بملا مجموعة من الوثائق والاستمارات التي تساعد على للإلمام أكثر بجوانب المهمة الموكلة له من خلال معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة وأهمية رأس مال الشركة وتجميع الإمكانات التي تمتلكها المؤسسة وتتمثل في : (2)

#### ✓ كشف المحاسبة Relevé de comptabilité

تملا هذه الاستمارة وفق جدول حسابات لنتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي لـ 4 سنوات المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية التي سوف تكون محلا للمراقبة وعليه يظهر تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة. (3)

---

(1) المادة 20 فقرة 05 قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، معدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية سنة 2009 ، جريدة رسمية عدد74 ،ص11 ، والمادة31 من قانون المالية لسنة2012 ، جريدة رسمية عدد72بتاريخ 2011/12/29،ص10 .

(2) دليل التحقيق المحاسبي، مرجع سابق ، ص31.

(3) أنظر الملحق رقم 03، كشف المحاسبة، مرجع سابق،ص158.

## ✓ الحالة المقارنة للميزانيات Etat comparatif des bilans

ملأ هذا البيان هذا البيان لدراسة التغيرات الحادثة لـ 4 سنوات قيد التحقيق على الأصول وخصوم المؤسسة مثلا الاهتلاكات ، المؤونات ، فوائض القيمة المحققة ، حركة العقارات.(1)

### ثانيا: سير التحقيق المحاسبي

لا يمكن إجراء التحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف بهدف تحضير الوثائق ومستلزمات التحقيق وهذا خلال مدة تحضيرية قدرها 10 أيام كما يستطيع المكلف بالضريبة ان يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة لاستشارة به والإجابة عنه.(2)

وتتميز عملية الرقابة المحاسبية بفحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة أو المكلف وتكون على مرحلتين:

- فحص المحاسبة من حيث الشكل.
- فحص المحاسبة من حيث المضمون.

### 1- فحص المحاسبة من حيث الشكل :

يعني فحص المحاسبة من حيث شكلها هو التأكد من الوثائق المحاسبية موضوع الرقابة من خلال وجود وصحة الدفاتر الإلجبارية ، ولابد من حيث العمليات المسجلة يوما بيوم و ليس بعد انطلاق التحقيق تاريخ التأشير القانوني على الدفاتر الإلجبارية مقارنة مع تسجيلات العمليات لمحاسبة وتاريخ شراء الإلجبارية ومقارنتها مع دفاتر الشراء وهل هذه الدفاتر جديد أم قديمة متعلقة بعمليات المحاسبة في غير وقتها.(3)

(1) أنظر ملحق رقم 04 ، حالة المقارنة للميزانيات، نفس المرجع، ص159.

(2) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ،مديرية البحث والمراجعات، منشورات المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، الجزائر، 2010، ص14 .

(3) دليل التحقيق المحاسبي، مرجع سابق ، ص51-52.

إذن لابد من وجود شروط لابد منها لتكون منتظمة وتتوفر على الشروط التالية :

#### أ- أن تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة :

يكون المحاسبة منتظمة وكاملة إذا تمت وفقا للإطارات والقواعد المنصوص عليها في القانون التجاري حسب المواد من 09 إلى 12 وطبقا للقانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد المؤرخ 2007/11/25 والدفاتر الإلجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري. (1)

✓ يجب أن تكون هذه السجلات مؤشر عليها ومصادق عليه وممسوكة بيوم بدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهوامش.

✓ حفظ السجلات ودفاتر مع الوثائق التبريرية لمدة 10 سنوات إبتداء من تاريخ إقفال النشاط.

✓ دفتر اليومية العامة : تسجل فيه جميع العمليات اليومية يوم بيوم.

✓ دفتر الجرد : تسجل فيه ميزانيات وجدول حسابات النتائج وجرّد المخزونات والاستثمارات اما بالنسبة للوثائق التبريرية فيجب الاحتفاظ بها ومسكها فهي تثبت القيام بالعمليات المحاسبية فعلا خاصة النسخ الأصلية لفواتير الشراء والمصاريف المدفوعة من قبل المكلف بالإضافة إلى نسخ البيع ، وتقديم الخدمات الصادرة والواردة من المؤسسة ويجب ان يكون تسجيل محاسبي مدعما بالوثائق التبريرية.

#### ب- محاسبة صادقة :

يقصد المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها

وحسابها بطريقة صحيحة وعلى المحقق أن يتأكد أن تجاميع الأرصدة وعمليات التوصيل صحيحة ويتم فحص مجموع الدائن والمدين لليومية العامة ويجب ان يكون مساويا وكذلك التأكد من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفتر العام ( دفتر اليومية ) بالمقارنة مع ميزان الجرد ، الدفاتر المساعدة ، اليوميات المساعدة ( كيوميات المشتريات ) ، الميزانية العامة.

(1) النظام المحاسبي المالي الجديد ، جريدة رسمية عدد74 بتاريخ 2007/11/25، ص3.

## ج- أن تكون المحاسبة مثبتة:

تكون المحاسبة مقنعة ومثبتة إذا استطاعت المؤسسة إثبات وتحمل الكتابات المحاسبية المسجلة في الدفاتر لتبريرها بالمستندات والوثائق التبريرية (الوثبوتية).

كمثال تبرير المشتريات عن طريق الفواتير المسلمة من قبل الموردين من خلال أجل الفاتورة أو وصولات الاستلام كذلك نفسها يجب أن تكون متوفرة. (1)

## 2- فحص المحاسبة من حيث المضمون :

يعتمد المحقق الجبائي عند فحص المحاسبة من حيث المضمون على مراقبة كل من المشتريات والمبيعات ، وتكاليف المخزونات ومراجعة الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير من جهة أخرى. (2)

## أ- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية :

### • مراقبة المشتريات :

عند قيام المحقق بمراقبة حساب المشتريات وكانت هذه الأخيرة تتسم بعدم الانتظام من خلال الحالتين الآتيتين :

- حالة أولى تتمثل في تضخم المشتريات لأن الهدف من تضخيم المشتريات هو تخفيض الربح ومن ثم انخفاض مبلغ الضريبة ويكون ذلك من تسجيل المشتريات وهمية لا أساس لها.

- ✓ تسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والنسخة معا .
- ✓ تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين.

---

(1) دليل التحقيق المحاسبي، مرجع سابق ، ص45.

(2) دليل التحقيق المحاسبي، نفس المرجع، ص56.

فيوم المحقق بالفحص الدقيق لهذه الفواتير ، المشتريات ، وصولات الطلب ، الموردين .

- حالة ثانية تتمثل في تخفيض المشتريات وذلك من :

✓ عدم التسجيل الجبائي لهذه الفواتير .

✓ مشتريات دون وجود فواتير .

✓ أخطاء مادية عمديه .

✓ تسجيل مشتريات تحت تعريف وهوية خاطئين .

ويقوم المحقق بفحص دقيق للمشتريات من خلال الفواتير أي تكون مراقبة ميدانية من خلال السلع الموجودة في المخازن ويطلب فواتير الشراء ( إخفاء رقم الأعمال الحقيقي) .

#### • مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ :

يقوم المحقق بمراقبة المخزونات بناء على الجرد المادي وكشف المشتريات السنوية وكشف المبيعات المجرات خلال 4 سنوات خاضعة للرقابة ، ان المخزونات هي البضائع و المواد واللوازم ، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ .

#### • مراقبة المبيعات :

تظهر التلاعبات المحاسبية خصوصا في المبيعات من خلال: (1)

✓ البيع بدون فواتير

✓ تخفيض العملة الحقيقية لبعض المبيعات

✓ عدم تسجيل السلع المستغلة لأغراض شخصية

#### ب- مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير :

• مراقبة حسابات الميزانية وتتم هذه العملية من خلال التأكد من أن الأعباء مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى والمحقق يقوم بهذه المراقبة للميزانية عن طريق فحص لأصول وخصوم الميزانية.

---

(1) دليل التحقيق المحاسبي، مرجع سابق ، ص57.

تتمثل أصول الميزانية في التثبيات المادية والمعنوية ( مباني ، أراضي ... ) ،  
المخزونات ( البضائع ن مواد و لوازم ... ) ، الحقوق ( حقوق الزبائن ، البنك ، الموردين .. )  
خصوم الميزانية تتمثل في خصوم جارية - الديون القصيرة لأجل - ديون الاستغلال و خصوم  
غير جارية - ديون الاستثمار - قروض ...

• مراقبة حسابات التسيير وبعد مراقبة المحقق لأصول وخصوم الميزانية تأتي بعدها مراقبة  
صحة الكتابات المحاسبية وهي الإيرادات والتكاليف ، بالنسبة لمراقبة الإيرادات.

فتعد الإيرادات من أكثر العناصر المعرضة للتلاعب إما بعد دفع الضرائب أو تسديد جزء  
منها فقط وتمثل الإيرادات أيضا مبيعات السلع والإيرادات المتأتية دون مقابل و إنتاج المؤسسة  
لذاتها.

أما مراقبة التكاليف فتكون من خلال نشاطها حيث تتحمل المؤسسة تكاليف ونفقات وعلى  
المحقق الجبائي مراقبة هذه التكاليف من اجل كشف عن أخطاء والنقائص حتى يتم أخذها بعين  
الاعتبار عند إعادة تأسيس فرص الضريبة وتمثل التكاليف في : مصاريف المستخدمين ،  
المصاريف المالية ، الضرائب ، الرسوم.

### ثالثا : نتائج التحقيق في المحاسبة :

ان الهدف من التحقيق في المحاسبة هو إعادة تأسيس وعاء الضريبة سواء كان بقبول  
من طرف المكلف أو إعادة التقويم من طرف المحققين أو في حالة التقييم التلقائي اثر رفض  
المحاسبة.

وعلى المحقق أن يسعى إلى إرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له  
التجاوزات والأخطاء المكتشفة والطرف المعتمد في إعادة التأسيس وحساب الضريبة الواجبة.

### 1- حالة قبول المحاسبة :

وتضمنت المادة 20 فقرة 7 من قانون الاجراءات الجبائية أنه يقصد بالقبول الصريح  
للمحاسبة اعتراف المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائيا من طرف المحقق وفي  
هذه الحالة تأخذ الإدارة بهذا الأساس ولا يمكنها الرجوع عنها غير انه وفي حالة ثبوت استعمال

مناورات تدلسية وإعطاء معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق فإنه يمكن للإدارة الرجوع فيه ، ولا يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض عليه عن طريق الطعن القضائي.

## 2- حالة رفض تقديم المحاسبة :

بعد اتخاذ إجراءات اللازمة من طرف الإدارة الجبائية من خلال إشعار المكلف وتمادي المكلف برفض تقديم المحاسبة فان على المحقق أن يقوم بالإجراءات التالية :

- ✓ تحرير محضر بعدم تقديم المحاسبة يدعى بموجبه المكلف بالضريبة للتأشير عليه.
- ✓ يجب أن يكون موضوع اعتذار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في اجل لا يزيد 8 أيام ويتم ذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر.
- ✓ في حالة رفض تقديم المحاسبة بعد انقضاء اجل 08 أيام يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المكلف دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها حسب ما تقتضيه المادة 44 من قانون الإجراءات الجنائية.

ولقد نصت المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 191 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على حالات التي تم فيها رفض المحاسبة من طرف الإدارة والتأسيس التلقائي للضريبة وهذه الحالات هي: (1)

- 1 - عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لإحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري والشروط وكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.
- 2 - عندما لا تحتوي المحاسبة على أي قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.
- 3 - عندما تتضمن المحاسبة أخطاء و اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

تقدم الإدارة الجبائية تبليغ أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا على اثر رفض المحاسبة وهي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة.

---

(1) المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 28 و 29 من قانون المالية لسنة 2014 جريدة رسمية ، العدد 68 بتاريخ 2013/12/31 ، ص 10.

ونصت المادة 42 من القانون الإجراءات الجبائية على انه إذا جدد العون المحقق أسس فرض الضريبة اثر التحقيق في المحاسبة يجب على الإدارة التبليغ عن النتائج المكلفة وهذا حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم أو رفض المحاسبة.<sup>(1)</sup>

### 3- إعادة التقويم

في حالة إعادة التقويم يرسل إشعار بإعادة التقويم بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام و يجب أن ينص على ما يلي:

يجب تحت طائلة بطلان الإجراءات أن يشير الإشعار لإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من اجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من اجل الإجابة عليها.<sup>(2)</sup>

ويمنح المكلف بالضريبة أجل أربعين (40 يوما) يوما ليرسل ملاحظاته قبولا أو رفضا وفي حالة عدم الرد في هذا الأجل يعد السكوت بمثابة قبول ضمنى.

غير أن المشرع الجبائي أعطى مجالا أوسع للنقاش بين المكلف والمحقق الجبائي من خلال انه ألزم على المحقق وقبل انقضاء اجل الرد المحدد سابقا بـ 40 يوما أن يعطي كل التفسيرات الشفوية والمفيدة للمكلف بالضريبة حول التبليغ في حالة طلب المكلف ذلك إعطاء تفسيرات تكميلية.<sup>(3)</sup>

وفي حالة رفض العون المحقق الملاحظات المقدمة له من المكلف بالضريبة ينبغي عليه ان يعلمه بذلك من خلال مراسلته برسالة تكون مفصلة ومبررة.<sup>(4)</sup>

---

(1) المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، معدلة بموجب المادة 140 قانون المالية 2013 ، العدد 72 تاريخ 2012/12/30، ص 07.

(2) العيد صالحى ، شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 215.

(3) فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري ، دار هومة ، الجزائر ، 2008 ، ص 128.

(4) فارس السبتي ، نفس المرجع ، ص 129.

## رابعاً : نهاية التحقيق

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المحقق حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المحاسبي وهذا عنى طريق الإبلاغ الأول والنهائي وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي وإعداد التقرير للتحقيق الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بهوا إصدار جداول الإقطاع لسنوات التحقيق ، وتلتزم الادارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج المراقبة الجبائية حتى وان لم يكن هناك تقويم ونصت المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية " على ان يتم التبليغ عن النتائج المحصل عليها اثر تحقيق في المحاسبة" عن طريق تبليغ موسى عليه مع وصل الاستلام ويكون مقفلا ومعللا وأضافت المادة 20 الفقرة 06 على انه يجب عليه ان يستعين بمستشار من اختياره وله اجل 40 يوم من اجل إرسال موافقته وصياغة ملاحظاته والهدف هو قطع فترة التقادم المحددة قانونيا والمقدرة بـ 4 سنوات. (1)

على المكلف الرد على التبليغ و قد حدد المشرع اجل 40 يوما لتلقي رد المكلف وهذا من تاريخ استلام الإشعار وهنا نميز حالات ثلاث:

✓ استلام الرد في الآجال القانونية : هنا يقوم المكلف بفحص الرد الذي قد يتضمن احتجاج المكلف أو قبول الملاحظات.

✓ استلام الرد بعد الآجال القانونية : لا تقبل الملاحظات بعد أجل 40 يوم ويمكن الاستعانة بها عند القيام بتثبيت الاجتماع الضريبي.

✓ غياب الرد : يعتبر بمثابة قبول ضمنى لما جاء في التبليغ وبالأسس المبلغة من قبل المحقق.

ويكون الإبلاغ النهائي بعد انقضاء أجل 40 يوما ويجب أن تكون التعديلات مبررة ومدروسة دراسة معمقة ودقيقة ومحللة نقطة بنقطة ، وبعد دراسة الملاحظات وحساب الأسس الضريبية يتم تحرير التبليغ النهائي و لا يوجد تاريخ محدد للتبليغ النهائي بالإضافة إلى أن التبليغ النهائي يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية المكلف و توضع نسخة من نتائج التحقيق

---

(1) المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بالمادة 10 من قانون المالية لسنة 2013 ، العدد 72 بتاريخ 2012/12/30، ص6.

في ملف المكلف ونسخة ترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب، ويتم اصدار الجداول الإضافية والتي تمثل نهاية عملية الرقابة الجبائية متضمنة كل الضرائب والرسوم خلال 04 سنوات المحقق فيها وترسل نسخة إلى المكلف ونسخة إلى مفتشية الضرائب ونسخة للحصول لقبضة الضرائب.

### خامسا: الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المحاسبي

لا يمكن القيام بالرقابة الجبائية إلا عن طريق اجراء قانوني صارم مقابل ضمانات تحمي حقوق المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي. (1)

#### 1- الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عملية المراقبة وكذلك مناقشة اقتراحات التي تطرحها الإدارة وهذا عند إرسال الإشعار بإعادة التقويم.

#### 2- عدم تجديد التحقيق المحاسبي

عند اكتمال التحقيق الخاص بالضريبة أو الرسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم لفترة معينة ما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات خاطئة أو غير كاملة أثناء التحقيق فالإدارة لا تستطيع أن تقوم بتحقيق من جديد بخصوص نفس الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس المادة.

وتنتهي المراجعة في حالة تحديد مبالغ إعادة التقويم بصفة نهائية و إصدار جداول

سنوية.

#### 3- تحديد مدة التحقيق بعين المكان

لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبة أجالا محددة وهذا طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة وهذه الأجال محددة كما يلي :

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق، ص 21/20.

✓ 04 أربع أشهر لمؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 1.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

✓ كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها يتجاوز 2.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها .

✓ 06 أشهر للمؤسسات المذكورة سابقا إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها في الأولى 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها للثانية .

#### المؤسسات الأخرى :

✓ 04 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 2.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

✓ 06 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 2.000.000 دج و أقل من 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

جميع الحالات الأخرى مدة التحقيق لا تتعدى السنة استثناء مدة التحقيق لا تطبق :

- في حالة استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وعدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح و التبرير.
- فحص ملاحظات و طلبات المكلف بعد إنهاء التحقيق.

#### 4- التأويلات المعتمدة من طرف الإدارة :

إذا اثبت المكلف انه التزم بحسن النية بتأويل نص جبائي كان معترف به لدى الإدارة المركزية سواء عن طريق إجراء ذو طابع عام أو يتعلق به شخصا فانه لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي للمكلف.

## فرع الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية طريقة حديثة النشأة وكان نتيجة مساهمة لحركة الإصلاحات التي عرفتھا السياسة الجبائية من أجل مكافحة التهرب والغش الضريبي ومراقبة مداخل الأشخاص والشركات مع الممارسون لأنشطة صناعية أو تجارية أو حرفية.

### أولاً : تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، و بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي من خلال التعريف نجد أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ينصب على:

الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به ويستلزم هذا مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستتجة من وضعية أملاك المكلف وكذا نمط الحياة لسائر أفراد أسرته، وهذا وفقاً للمادة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على ما يلي: " تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص ومداخل أولاده ولأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالتة" ومن أجل تطبيق الفقرة السابقة يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة شريطة ألا يتوفر على مداخل متميزة عن تلك المعتمدة أساساً لفرض الضريبة على المكلف بها:

- إذا كان أولاده أقل عمرهم عن 18 عاماً أو عن 25 عاماً إذا أثبتوا مزاولتهم للدراسة أو أثبتوا نسبة عجز محدد بنص تنظيمي.

- وفقاً لنفس الشروط الأولاد الذين يأويهم في بيته.

بالإضافة إلى أنه يمكن القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر

وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائياً.<sup>(1)</sup>

- وجود أنشطة ومداخل متملصة من الضريبة.

---

(1) المادة 21 فقرة 1 قانون الاجراءات الجبائية، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 38 من قانون المالية 2009، جريدة

رسمية عدد 74 بتاريخ 2008/12/31، ص 11 والمادة 34 من قانون المالية سنة 2012، جريدة رسمية عدد 72 بتاريخ

2011/12/29 ص 12 والمادة 13 من قانون المالية سنة 2013، جريدة رسمية عدد 72 بتاريخ 2012/12/20، ص 6.

ويمكن برمجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إثر التحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي لمؤسسة أو الرؤساء والشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله.

فالهدف من عملية التحقيق هو مراقبة المداخل المصرح بها والتي تبدو أنها غير كافية باعتبار ممتلكاته وعناصر نمط معيشتته ومؤشرات الخارجية لثروة المكلف.

وتتم برمجة الملف للتحقيق المعمق حيث كل عملية مراقبة يجب أن يسبقها مرحلة تحضيرية وهذه الأخيرة لا تختلف كثيرا في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية عنها في التحقيق المحاسبي.

حيث يتم اختبار مجموعة ملفات المكلفين بغية مراقبتها وهذا حس مقاييس سواء من حيث الإمكانيات أو الكمية وتقوم الإدارة الجبائية ممثلة ( المدوية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد كل سنة برنامج للمراقبة المعمقة).

بالإضافة أنه في حالة اختبار الأشخاص الخاضعين للمراقبة لابد من توفر معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة منها.<sup>(1)</sup>

- الأشخاص الذين لا حظت عليهم المفتشية عدم تجانس بين المداخل المصرح بها في تصريحاتهم السنوية والنفقات المستعملة.

- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة وكون مراقبة المحاسبية لم تؤدي إلى تعديلات .

- شكوك لدى مفتشية الضرائب من خلال التصريحات المكتتبة للمكلف تكون موضع الشك.

- عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية و المداخل الحقيقية المحققة.

- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي ويمتلكون مداخل هامة وغير محددة بينما نمط معيشتهم توحى بتحقيقهم لمداخل غير مصرح بها.

- الأشخاص الذين يتوفر فيهم شكوك كبيرة بالتهرب.

وتجدر الإشارة أنه يمكن إدراج أشخاص طبيعيين خارج هذا التصنيف حيث يكون هناك مؤشرات هامة وتمتلك الإدارة الكفيلة لتبرير برمجتهم في عملية التحقيق المعمق.

---

(1) نوي نجاة ، مرجع سابق ، ص 71 .

ثانيا : الإجراءات الجبائية وسير عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

### 1- الإجراءات الجبائية لتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

من أجل القيام بعملية لتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بطريقة قانونية يجب إتباع خطوات تضمن لنا صحة وسلامة عملية التحقيق ولقد تناولت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ونصت على ما يلي:

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي .

وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها والذمة ولعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي.

- يقوم بالتحقيق إلا أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

- لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق المادة 21 الفقرة 3 ويكون هذا الإشعار مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في وضعيته الجبائية ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر ب15 يوما ابتداء من تاريخ الاستلام ويجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وان يشير صراحة تحت طائلة بطلان الإجراء.<sup>(1)</sup>

- الاستعانة بمستشار للمكلف الحق الاستعانة بمستشار خلال عملية المراقبة يختاره هو .

- مدة التحقيق: لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق وهذا ما تناولته المادة 21 فقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية. وكاستثناء لا تطبق المدى السابقة في حالة استعمال المناورات التدليسية المثبتة قانونا أو يكون المكلف قد قدم معلومات غير كاملة أو خاطئة أو عندما لا يرد في الآجال على طلبات التفسير أو التبرير.

في حال تحقيق المعمق لشخص طبيعي للضريبة على الدخل الإجمالي يكون المحقق قد أسس فرض الضريبة على الإدارة أن تعلم المكلف بالنتائج برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ويكون لإشعار بإعادة التقويم مفصلا بكفاية ومبررا وأن يضع ملاحظاته أو أن يصرح بقبوله.

(1) أنظر ملحق رقم 05، الاشعار بالتحقيق ، مرجع سابق، ص160.

ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوماً لتبليغ ملاحظاته أو قبوله وفي حالة عدم الرد خلال هذا الأجل، هو بمثابة قبول ضمني.

وقبل انقضاء أجل الرد يحق على العون المحقق أن يمد المكلف بكل التفسيرات السنوية المقيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك.  
إذا ما رفض العون المحقق ملاحظات المكلف يجب أن يعلمه بذلك بمراسلة لكون مفصلة ومبررة.

- عدم إعادة التحقيق : عندما يتم الانتهاء من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل لا يجوز للإدارة الجبائية نقد ذلك للمشروع في التحقيق جديد خاص لنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب التدليس.

## 2- سير عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

المعلومات الجبائية هي الركيزة الأساسية للانجاز التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و إن تنوع مصادر المعلومات يمكن الإدارة من إيجاد أساليب مختلفة لمعالجة الوضعية الجبائية بصفة أكثر مصداقية.

ويتم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بإتباع الخطوات الآتية:

### - سحب الملف من المفتشية وفحصه :

أول ما يقوم به المحقق هو جلب الملف الجبائي الخاص بالدخل والمفتوح لدى مفتشيته مقر السكن للتأكد من :

الاسم الكامل، العنوان الصحيح، مكان السكن الرئيسي،.....

والتأكد من وجود التصريحات بالمداهيل السنوية مع أخذ جميع البيانات المتعلقة بأموال المعني العقارية والمنقولة، الأسهم، السندات التي يملكها المكلف، الزيادات في رأس المال، والتأكد من كشف الربط، و..... استغلالها إن وجدت والتأكد من فرض الضريبة على مجمل المداهيل ومن خلال فحص كشف فرض الضرائب ونسخ الجداول لمراقبة مدى انسجام المداهيل المصرحة أو المغرمة هذا من جهة ومن جهة أخرى وضعية ممتلكاته وعناصر معيشته.  
- تسليم المكلف كشف المعلومات (نموذج 07 مكرر) مع الإشعار بالتحقيق.<sup>(1)</sup>

(1) أنظر ملحق رقم 06، وضعية الممتلكات، مرجع سابق، ص 161.

## - جمع المعلومات من مصالغ الخارجية:

يقوم المحقق بعد تصفح الملف للمكلف بإرسال طلبات المعلومات للهيئات والإدارات التي بحوزتها المعلومات الجبائية ( عقارات، منقولات، حسابات بنكية، جارية ، الخزينة). بالإضافة إلى طلب المعلومات من مصالغ البحث للمديرية الولائية أو المركزية إن تطلب الأمر ذلك. كما يمكن للشخص موضوع التحقيق إعطاء المعلومات الكفيلة لتبرير المداخل المصرحة ( فوائد، إرث، هبة...)

إن طلب المعلومات والتبريرات يساعد على استكمال المعطيات المجمعدة لدى المحققين و حسن استغلالها.(1)

## - البحث عن المعلومات عن طريق المعاينة الميدانية:

التنقل إلى مصادر المعلومات من الهيئات المصرفية ، حركة السحابات، رخص البناء المسلمة من المصالغ التقنية، فحص الكتابات المحاسبية للمؤسسات التي تتعامل مع المكلف أو الشركات التي تمتلك فيها حصص أو أسهم.

- **طلبات التبرير والتوضيح:** عند إجراء المراقبة المعمقة يستطيع المحققين طلب معلومات أو تبريرات تتعلق بالوضعية الجبائية للمكلف بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG وفي حالة رفض المكلف عن الرد يؤدي ذلك إلى اللجوء إلى التقويم التلقائي، ويمكن للإدارة الجبائية ان تطلب من المكلف توضيحات من خلال عدم التجانس الملحوظ بين مضمون التصريحات المكتتبة والمعلومات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية وهذا من خلال التصريح بالدخل الإجمالي.(2)

- ويمكن تلتمس الإدارة من المكلف طلبات التبرير ولقد حدد القانون هذه الطلبات في حالات التالية:

- ✓ الوضعية المادية للمكلف وتكاليف أسرته.
- ✓ التكاليف المخصومة من الضريبة على الدخل .
- ✓ المداخل والممتلكات من الخارج .

(1) أنظر الملحق رقم 07 ، طلب معلومات، نفس المرجع، ص162.

(2) المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة2009، جريدة رسمية عدد74 بتاريخ 2008/12/30،ص10.

✓ العناصر التي جمعتها الإدارة الجبائية تخص حقيقة مداخل أكبر من تلك المصرح بها.

- أما فيما يخص مدة المراقبة المعمقة تناولتها المادة 21فقرة 4 من قانون الإجراءات الجنائية لا تمتد فترة التحقيق أكثر من سنة ابتداء من تاريخ استلام إشعار بالمراقبة وكاستثناء لا يعتد بهذه المدة في حالات منها:

✓ وجود مناورات تدليسية مثبتة قانونا.

✓ قيام المكلف بتقديم معلومات خاطئة أو غير صحيحة .

✓ امتناع المكلف من الرد عن طلبات التوضيح والتبرير.

**ثالثا : ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية**

**1- الإعلام المسبق:** قبل إجراء التحقيق المعمق لابد من إشعار المكلف مع إرفاق ميثاق

المكلف بالضريبة تحدد فيه السنوات بموضوع التحقيق ومنحه أجل أدنى لتسوية أموره خلال

15 يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

**2- الحق في الاستعانة بوكيل:** لابد من إعلام المكلف بحقه في الاستعانة بوكيل أو مستشار

من اختياره.

**3- المكلفين الذين خضعوا للتحقيق سابقا:** إذا انتهى التحقيق في الوضعية الشخصية خاص

بمدة معينة بصدد ضريبة الدخل الاجمالي وفيما عدا الحالة التي استعمل فيها المكلف طرق

تدليسية او أدلى بمعلومات خاطئة أثناء التحقيق أو غير كاملة فالإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق

جديد.

**4- التأويلات المعتمدة من قبل الإدارة:** في حالة أثبت المكلف التزامه بحسن النية بتأويل نص

جبائي كان معتمدا لدى الإدارة المركزية سواء عن طريق إجراء عام أو إقرار يخصه شخصا

فلا يعاد التقويم الوعاء الضريبي. (1)

**5- الآجال :** تناولت المادة 21 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية بأن آجال التحقيق

المعمق لا يمكن أن تتجاوز سنة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق.

- ويمدد هذا الاجل للرد على طلبات التوضيح أو التبرير الأرصدة في الخارج ( المادة 21

فقرة 4) .

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق ، ص30.

وتتمدد هذه الفترة إلى 30 يوم بغية الحصول على كشوفات الحساب من طلب الادارة خصوصا لما تتوافر لدى المكلف بالضريبة مداخل في الخارج.

- كما تمتد الفترة المذكورة أعلاه إلى 2 سنة في حالة اكتشاف خفي من إجراء التحقيق.

رابعا : طرق التقييم وتحديد النتائج للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية :

1- طرق التقييم لعملية التحقيق المعمق

أ- طريقة تقييم بعض العناصر في غياب الوثائق التبريرية:

عند غياب الوثائق التبريرية تلجأ الإدارة الجبائية إلى هذه الطريقة مثل ما هو مبين في الجدول التالي:

التعيين	طريقة التقييم .
أملك منقولة	حسب مبلغ فاتورة الشراء والسعر المحدد بالمقارنة مع المواد من نفس النوع والخصائص.
القاعدة التجارية	المبلغ المقوم والمعتمد من طرف المصالح الجبائية .
أملك عقارية	حسب القيمة الإيجارية للملكية .
التنقلات	يقيم جزافيا حسب الوجهة ومدة السفرية.
المصاريف العائلية	تحديد جزافيا بالمحاورة مع المكلف.
المخزونات	يعتمد القيمة المصرح بها في المحاسبة.

ب- طريقة التقييم الجزافي:

طبقا للمادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعنوان التقدير الجزافي

الأدنى للدخل الذي تفرض عليه الضريبة حسب طريقة المعيشة التي لا يمكن أن يقل الدخل الخاضع للضريبة عن مبلغ جزافي يحدد بتطبيق الجدول الوارد أدناه على بعض عناصر طريقة المعيشة ما لم يثبت العكس من قبل المكلف بالضريبة شريطة أن يكون هذا المبلغ على الأقل يساوي الحد الأدنى الضريبي المقرر في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.

عناصر طريقة المعيشة	الدخل الجزافي المطابق
1- محل الإقامة الرئيسي باستثناء المحلات ذات طابع مهني	3 مرات القيمة الإيجارية الحالية السارية
2- محلات الإقامة الثانوية	8 مرات القيمة الإيجارية الحالية
3- خدمة المنزل لكل شخص يقل عمره عن 60 سنة	15.000 دج بالنقطة المرجعية
4- السيارات الخاصة بنقل الأشخاص ويخضع الأساس المحدد بهذه الكيفية بنصف مبلغه بالنسبة للسيارات المخصصة أساسا للاستعمال المهني. ولا يطبق هذا التخفيض إلا على سيارة واحدة.	قيمة السيارة مع تخفيض بنسبة 20% بعد استعمالها لمدة سنة، ونسبة إضافية قدرها 10% عن كل سنة استعمال خلال السنوات الربع التالية.
5- عربات السكن	نفس الشيء
6- سفن النزهة ذات محرك ثابت أو متنقل أو قوارب آلية ذات قوة حقيقية قدرها 20 حصانا بخاريا على الأقل والمقيمة بمبلغ 8000 دج على الأقل. - عن العشرين حصانا الأولى - عن كل حصان بخاري إضافي. غير أن القوة لا تحسب إلا بنسبة 75% فيما يخص السفن التي تم بناؤها منذ أكثر من 5 سنوات و15 سنة و25 سنة على التوالي، وتجبر القوة المحصل عليها عند الاقتضاء إلى الوحدة التي تأتي دونها مباشرة.	6.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي. 200 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي.
7- اليخوت أو سفن النزهة الشراعية المزودة بمحرك ثانوي أم لا، والتي تبلغ حمولتها 5 أطنان على الأقل وفقا للمقاييس الدولية.	

<p>16.500 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي.</p> <p>3.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي.</p> <p>6.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي.</p>	<p>- عن الطنات الخمسة الأولى</p> <p>- عن كل طنة إضافية:</p> <p>* من 6 أطنان إلى 25 طنة</p> <p>* ما فوق 25 طنة</p> <p>غير أنه لا تحسب الحمولة إلا بنسبة 75%، أو 50% أو 25% فيما يخص اليخوت وسفن النزهة التي تم بناؤها، على التوالي، منذ أكثر من 5 سنوات و 15 سنة و 25 سنة. وتجبر الحمولة المحصل عليها، عند الاقتضاء، إلى الوحدة التي تأتي دونها مباشرة.</p>
<p>45.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي.</p>	<p>8- الطائرات السياحية: عن كل حصان بخاري من القوة الحقيقية لكل طائرة.</p>
<p>30.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي.</p>	<p>9- خيول السباق....</p>

- إن العناصر المبينة لحساب الدخل الأدنى هي تلك التي يتصرف فيها المكلف بالضريبة  
بصفة شخصية خلال السنة السابقة لسنة فرض الضريبة وتحسم من المبلغ الجزافي المحدد  
بمقتضى هذه المادة. كل الإيرادات التي يثبت المكلف أنه توفر عليها خلال السنة المعنية والتي  
هي معفاة بأي صفة كانت من الضريبة على الدخل.

### ج- طريقة التقييم التلقائي:

التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية يتم بصفة عامة حسب الطريقة التحاورية وفي  
حالة ما إذا كان المكلف لم يحترم التزاماته الجبائية يمكن للمحققين اللجوء إلى فرض الضريبة  
تلقائيا وهذا في الحالات التالية:

- عند عدم تقديم التصريحات ويكون الدخل الصافي المحدد حسب أحكام المواد من 85 إلى  
98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يفوق الحد المعفى من الضريبة.
- امتناع المكلف عن الرد على طلب المعلومات ولإثباتات في إطار حق الإطلاع وفق للمواد  
من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية.

- التسوية يجب أن تكون موضحة ومبررة بما فيه الكفاية ويتم تبليغ الأسس للمكلف وله الحق في مهلة قانونية مدتها 40 يوما لتقديم ملاحظاته أو قبوله وهذا طبقا لنص المادة 21فقرة 5 من قانون الاجراءات الجبائية.

#### د- طريقة التقييم عن طريق ميزان الخزينة:

يمكن للمحققين من تحديد وتقدير المبلغ الإجمالي للمصاريف بالنظر المداخل المتحصل عليها خلال الفترة المعنية بالتحقيق، كما يسمح أيضا من إثبات وجود مداخل غير مصرح بها، والفوارق بين الأموال الموجودة فعليا والاستعمالات وبين الأموال التي تحصل عليها بالنظر للمصاريف التي قام بها خلال الفترة المعنية بالتحقيق.

- إذا كانت النتيجة سلبية تعتبر مصاريف غير مبررة لمداخل وبالتالي تفرض عليها الضريبة ما عدا في حالة تقديم إثباتات جديرة بالقبول .

أما إذا كانت النتيجة إيجابية (فائض) يمكن أن تستنتج سوء في تقييم المصاريف العائلية أو إهمال حساب بعض الاستعمالات.

إذا كان الفارق يفوق 25% بين مجموع المداخل المصرح بها ومجموع المداخل لسلوكه فعليا تقوم بإجراء عملية التسوية المناسبة نظرا للأهمية البالغة للحسابات الجارية في تحديد ميزان الخزينة يجب مراقبة جميع العمليات سواء من الجانب الدائن والجانب المدين للممول ولأفراد السكن الجبائي.

- ميزان الخزينة الخاص : يعتمد هذا الإجراء عندما يكون الممول يمارس نشاط تجاري أو مهني بصفة شخصية ويمكن فصل الأموال المهنية، كما يتم بنفس الشروط بالنسبة للمسيرين والشركاء وأعضاء الشركات هاته الموازنة لا تأخذ بصفة نهائية سوى العمليات التي لها علاقة بالنقديات وكذا المشتريات والعمليات التي لم يتم دفعها خلال الفترة محل التحقيق وبالتالي لا تؤخذ بعين الاعتبار.

- ميزان الخزينة العام: عندما لا نستطيع الفصل بين الموال الخاصة و المداخل المتأتية من النشاط التجاري أو المهني نلجأ إلى الموازنة العامة لكون الاقتطاعات والمساهمات لا يمكن الفصل بينها بصفة دقيقة.

✓ أرباح و مداخل محددة جزافيا.

✓ غياب المحاسبة.

✓ محاسبة بشكل غير جيد.

في هاته الحالة يصعب تحديد حركة الموال بدقة للفصل بين الأموال الموجهة للمؤسسة أو المتأتية منها:

## 2- الإجراءات في حالة إعادة تقويم لأسس الضريبة ( التحقيق المعمق )

- يجب أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل الإشعار بالاستلام .
- يجب أن يكون لإشعار بإعادة التقويم مفصلا وأن يكون مبررا بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة أو يبدي ملاحظاته أو يصرح بقبوله.
- للمكلف مدة 40 يوما من استلامه للإشعار لتبليغ ملاحظاته أو قبوله وعدم الرد خلال هذا لأجل بمثابة قبول ضمني .

بعد انقضاء أجل الرد من يوم على كعون المحقق أن يمد المكلف بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب المكلف ذلك أو لاستماع للمكلف إذا كان سماعه مجددا أو في حالة طلب المكلف تفسيرا تكميلية.

في حالة رفض المحقق ملاحظات المقدمة من قبل المكلف عليه أن يعلمه بذلك بمراسلة تكون مفصلة ومبررة.(1)

وأضافت المادة 21 فقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه لا يجوز إعادة التحقيق المعمق خلال نفس الفترة ونفس الضريبة من قبل الإدارة الجبائية إلا إذا كان المكلف قد أدلى بمعلومات خاطئة أو غير صحيحة أو استعمل أساليب تدليسية.

## 3- تحديد النتائج الأولية والتبليغ النهائي للتحقيق المعمق:

- بعد إعداد طريقة إعادة تشكيل الأسس الخاضعة بعد التحقيق يقوم المحققون بتحضير النتائج التي سيتم تبليغها للمكلف (كل سنة على حدى) والتي قد تتضمن:
- النقائص المكتشفة أثناء تحضر الملف الجبائي (كعدم تقديم التصريح أو للتصريحات خارج الآجال...إلخ).
- عدم تطابق مداخل التصريحات المقدمة و المداخل المعاد تشكيلها مع وجوب تحديد مصدر المعلومات المعتمدة في التسوية.
- الأحداث التي جرت أثناء عملية التحقيق ولها الأثر على إجراءات سير العملية.

(1) العيد صالحى ، مرجع سابق ، ص54.

- طريقة وكيفية التقييم المجمع إجراؤه , ويجب استدعاء المكلف الخاضع للتحقيق لإجراء  
للحاور معه حول النقاط المستتجة وإثباتها في محضر , مع طلب تقديم توضيحات حول هذه  
النقاط إن أمكن وذلك في حالة عدم الرضى بالنتائج الولية المقترحة. وفي حالة القبول يبلغ  
المعني بالنتائج الأولية. ولا بد أن يشار في التبليغ الأولي بأن للمكلف الحق في طلب التحكيم  
من طرف السيد المدير الولائي للضرائب في الوقائع والقانون.

- **التبليغ النهائي بنتائج التحقيق :** يكون التحقيق النهائي بعد انقضاء مدة 40 يوما وهذا  
حسب الحالات التالية:

- في حالة رد المكلف مع طلب التحكيم : يستدعى المكلف بواسطة استدعاء رسمي يوضح  
فيه تاريخ عقد جلسة تحكيم تحت إشراف السيد المدير الولائي للضرائب تدرس فيها أسباب  
رفضه واعتراضه والحجج والإثباتات المقدمة من طرفه ويعرض منها موقف المحققين من ذلك  
مع الاستماع لرأي السيد المدير الولائي للضرائب الذي يفصل في النقاط موضوع الاختلاف.  
- في حالة رد المكلف بعدم القبول دون طلب التحكيم يستدعى المكلف إلى المديرية الفرعية  
للرقابة الجبائية ويدرس طلبه كما تناقش نقاط اعتراضه مع فرقة التحقيق المكلفة.

- حالة القبول بنتائج التحقيق الأولية يجب انتهاء المدة القانونية 40 يوما وبعدها يبلغ المكلف  
بنتائج التحقيق النهائية المعتمدة.(1)

- **إنهاء عملية التحقيق:** بعد تبليغ المكلف الخاضع للتحقيق بالنتائج النهائية يتم إصدار  
جدول الإنذارات والورود للتحقيق والوثائق المرفقة ويرسل إلى المديرية الجهوية ويحفظ لدى  
رئيس مكتب التحقيقات الجبائية.(2)

### الفرع الثالث: التحقيق المصوب

هو نوع جديد من الرقابة أحدث بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ووفقا للمادة  
22 والمعدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010.(3)

ويعرف التحقيق المصوب على أنه إجراء قانوني سريع وأقل اتساعا من التحقيق

المحاسبي يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفة بالضريبة  
لبعض أنواع الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات

(1) أنظر ملحق رقم 08، التبليغ بنتائج التحقيق، مرجع سابق، ص163.

(2) أنظر ملحق رقم 09، اشعار بالدفع للجدول الفردي، نفس المرجع، ص164.

(3) المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، جريدة رسمية عدد 42 بتاريخ: 2008/07/27، ص8.

محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ولا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

والهدف من التحقيق المصوب هو فحص الوثائق العادية التوضيحية والوثائق المحاسبية كالفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم، ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف وعند الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقاً، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقاً بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة 10 أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الإشعار وهذا ما نصت عليه المادة 20 مكرر فقرة 3 من قانون الاجراءات الجبائية.

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر و الوثائق، أكثر من شهرين.

والتحقيق لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، وتمت مهلة التحقيق للإجابة على طلبات التوضيح أو التبريرات وله الحق بأجل 30 يوماً لإبداء ملاحظاته أو ثبوته من خلال تاريخ استلامه لإشعار بإعادة التقويم.

**ملاحظة :** المكلف الخاضع للتحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات في إطار التحقيق

المحاسبي من خلال:

- ✓ الاستعانة بمستشار.
- ✓ عدم تجديد التحقيق.
- ✓ عدم تحديد مدة التحقيق بعين المكان.
- ✓ التأويلات المعتمدة من طرف الإدارة.(1)

---

(1) ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع نفسه، ص14.

## المطلب الثاني : المنازعة الضريبية

من بين الضمانات الممنوحة للمكلف في مجال الرقابة الجبائية ولكي لا تتعسف الإدارة بما تملكه من سلطات وامتيازات أعطى المشرع الجبائي المكلف محل التحقيق مجموعة من الحقوق إذا تبين له انه قد اخضع جورا أو تم إقراره على أسس مفرطة ، فأجاز له المشرع الجبائي اللجوء إلى الطعن قبل عرض النزاع أو لا ثم الطعن أمام القضاء والقانون الجزائي يأخذ بعين بالطريقين معا ولا يجيز الالتجاء إلى طريق الطعن القضائي دون استنفاد طريق الطعن الإداري.(1)

وعند تناولنا للمطلب الثاني المتعلق بالمنازعة الضريبية إرتأينا أن نقسمها الى فرعين الفرع الأول يتمثل في المرحلة الادارية (الطعن الاداري) ، والفرع الثاني خصصناه للطعن أمام القضاء.

### الفرع الأول: المرحلة الإدارية (الطعن الإداري)

تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب النزاعي في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتبكة في وعاء الضريبة أو في حساباته أو إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.(2)

فما هي مراحل هذه المنازعة في جانبها الإداري؟

### أولا : التظلم المسبق

أجاز المشرع الجزائري على صعيد المنازعات الضريبية إجراء التظلم المسبق فقد نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية على أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم

( ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، مرجع سابق، ص 1.34 )

( فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2008 ، ص 2.15 )

والحقوق والغرامات إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب التابع له مكان قرض الضريبة .

## ثانيا : الآجال

لتقديم المكلف بالضريبة لشكواه يتمتع هذا الأخير بأجل ينقص عادة عند نهاية السنة من 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حدوث الأحداث الموجبة.

أما الأجل الاستثنائية فهي محددة كما هو مبين :

- 12/31 من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إجراءات جديدة في حالة نزاع أو ثر وقوع أخطاء في الإرسال حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من مقر الضرائب.

- 12/31 من السنة الثانية التي تلي السن إلى تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها تغير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.

عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقدم الشكوى :

❖ إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات إذا تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر.

❖ إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها إذا تعلق الأمر بحالات أخرى.

يحق تقديم الشكاوى بدعوى عدم استغلال العقارات ذات الاستعمال التجاري

أو الصناعي المنصوص عليها في المادة 255 قانون الضرائب المباشرة،

قبل 12/31 على الأكثر من السنة الثانية التي تلي السنة التي حصل فيها عدم استغلال المستوفي الشروط المحددة .

### ثالثا: موضوع الشكاوى وشكلها :

أوجب القانون على جملة من الشروط التي لا بد من توفرها ومن بينها :

- ✓ يجب أن تكون الشكاوى فردية عندنا تفرض الضريبة جماعيا أو على أعضاء الشركات .
- ✓ لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع.
- ✓ ان تتضمن الشكاوى ذكر اسم ولقب وعنوان المتظلم وذكر الضريبة المعترض عليها
- وبيان رقم المادة من الجدول أو وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع ، وعرض ملخص للوقائع ،  
التوقيع باليد على الشكاوى و التحرير على ورق عادي. (1)

### رابعا: التحقيق في التظلم (الشكاوى)

مجال اختصاص المدى الولائي للضرائب : يختص كل من المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس مركز الجوارى للضرائب بالفصل في الشكاوى المتعلقة بمبالغ الضرائب التابعة على التوالي لمجال اختصاصهم ، غير انه إذا تعلقت الشكاوى النزاعية بمبلغ ما لحقوق والعقوبات تتجاوز خمسون مليون دينار جزائري الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية في هذه الحالة تهد فترة البت إلى 8 أشهر .

وتناولت المادة 79 فقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية أنه يجوز المدير الولائي للضرائب أن يبيت في طلب استيراد قروض الرسم على الرسم على القيمة المضافة عندما تتعلق هذه الطلبات بمبالغ تتجاوز خمسون مليون دينار جزائري وينبغي على المدير الولائي الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية .

يجوز لمدير الضرائب للولاية تفويض سلطته أو جزء منها للأعوان ( مفتش رئيسي على الأقل ) وهذا بالنسبة لتسوية القضايا المتعلقة بمبلغ 2 مليون دينار جزائري.

يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يخضع بصفة تلقائية إخضاع القرار للمحكمة الإدارية ولكن بشروط :

( عمار بوضياف ، المرجع في المنازعات الإدارية ، طبعة أولى ، جسور للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2013 ، ص 365 )<sup>1</sup>

- ✓ على أن يبلغ المشتكي بهذا الإجراء وتثبت المحكمة الإدارية في هذه الشكوى.
- ✓ أما في حالة رفض مضمون الشكوى أو عدم الاستجابة لهذه الأخيرة يقدم المدير الولائي للضرائب تسبيب رفضه (الأسباب التي بني عليها) وتبلغ قراراته للمعني برسالته مضمونة.

### خامسا : الإجراءات أمام لجان الطعن

نصت المادة 80 من القانون الإجراءات الجبائية على انه ممكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف المدى الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الهواري للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في اجل 04 أشهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة ، للإشارة هذا الطعن لا يوقف عملية الدفع ويستفيد من أحكام المادة 74 بان يدفع نسبة 20 % من الحقوق والعقوبات محل النزاع.

ولا يمكن رفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.

تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات الكلفين المتعلقة بالضرائب المدير ، والرسم على القيمة المضافة والرامية إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة لوعاء أو حساب الضريبة أو الاستفادة من حق ناجم عن حكم شرعي.

تلتزم هذه اللجان بإصدار قرارها حول الطعون في أجل 04 أشهر ابتداء من تقديم الطعن و إذا لم تصدر قرارها يعتبرر فضا ضمنيا للطعن وهنا يجوز للمكلف أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل 4 أشهر من انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تبث في الطعن ويجب ان تغل الآراء الصادرة عن اللجان.

تتكون لجان الطعن من 03 أنواع محددة بموجب القانون وهي :

#### 1- لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة :

تنشأ لدى كل دائرة لجنة طعن للضرائب المباشرة تختص بالنظر في المنازعات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة التي تصل قيمتها أو يسوي اثنان مليون دينار جزائري والتي سبقت وان أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.<sup>(1)</sup>

## 2- لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال :

تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب في الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال تختص بالنظر في منازعات الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال بالنظر في الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مبالغها من الحقوق والغرامات اثنان مليون وتقل عن عشرون مليون أو يساويها والتي سبق وان أصدرت الإدارة بشأنها قرار الرفض الكلي أو الجزئي.<sup>(2)</sup>

الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لاختصاص مراكز الضرائب.

## 3- اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة:

تنشأ لدى وزارة المالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وتختص بالنظر في القضايا التي تفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات عشرون مليون دينار جزائري والتي سبق وان أصدرت الإدارة الجبائية بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

## سادسا :لجان الطعن الولائية

( المادة 81 مكرر 1 ، قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، معدلة بالمادة من 43 قانون المالية لسنة 2009 العدد 74 <sup>1</sup> بتاريخ 2008/12/31 ، ص 13-14 .

( المادة 81 مكرر 2 ، نفس المرجع ، معدلة بالمادة 19 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ، الجريدة الرسمية العدد 49 <sup>2</sup> بتاريخ 2010/07/29 ، ص 9.

تختص السلطة الإدارية، طبقاً للقوانين والتعليمات، بالنظر في الطلبات التي تلتبس من حضرتها، الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيض من عبئها، في حالة عوز أو ضيق الحال بجعل المكلف غير قادر على إبراء ذمته اتجاه الخزينة. كما تبت في طلبات قابضي الضرائب الملتبس بها جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم عديمي التحصيلات، بالإضافة إلى الإعفاء من الزيادات والغرامات الجبائية أو التخفيف من قيمتها.<sup>(1)</sup> ولا يمكن أن يراجع مبلغ الحقوق المستحقة إلا إذا تعلق الأمر بالضرائب المباشرة لو كان عاجزاً تماماً عن تسديد ما عليه من ديون اتجاه الخزينة، وتختص هذه اللجان للنظر في طلبات المكلفين بالضريبة وطلبات قابضي الضرائب، حيث تتمثل طلبات المكلفين في طلب الالتماس بالإعفاء من الضرائب أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال تجعلهم في حالة عجز على إبراء ذمهم إزاء الخزينة كذا لهم أن تلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات والغرامات الجبائية.

وترسل الشكوى إلى المدير الولائي للضرائب مرفقة بالإنذار أو الجدول، وعلى أن تعرض على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه.<sup>(2)</sup> وتعتبر قرارات المدير الولائي للضرائب قابلة للطعن أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليمياً.<sup>(3)</sup>

### الفرع الثاني : الطعن أمام القضاء

بعد استيفاء كل الإجراءات التي أتينا على ذكرها دون الوصول إلى نتيجة أجاز المشرع للمشتكي الحق في اللجوء إلى القضاء كحل نهائي للحصول على تخفيض كلي أو جزئي للغرامات والحقوق المطالب بدفعها.

- نتطرق أولاً إلى إجراءات الدعوى الجبائية (الضريبة) حيث تتطلب الدعوى الضريبية أحكام خاصة من خلال التظلم المسبق فهو إلزامي ودمغ للعريضة فالدعوى الضريبية كغيرها من الدعوى الإدارية، تمر بنفس الإجراءات الإدارية من :

( مجلة مجلس دولة ، طبعة 2003، عدد خاص، ص 166 .<sup>1</sup>)

( عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق، صفحة 53.<sup>2</sup>)

( طاهري حسين ، المنازعات الضريبية ، دار الخلدونية للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2005، ص 100-101.<sup>3</sup>)

✓ تسجيل في سجلات رسمية.

✓ رسوم قضائية.

✓ محامي .

✓ تبليغ على يد محضر قضائي وتحقيق قضائي.

✓ وهي مع ذلك تبقى الدعوى الضريبية ذات خصوصية وهذا من خلال التحقيق الإضافي

ومراجعة التحقيق والخبرة . (1)

### أولاً : الاجراءات أمام المحكمة الإدارية

يمكن أن ترجع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس مركز الجوارى للضرائب المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضى بصفة كاملة المعنيين بالأمر وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص أمام المحكمة الإدارية ويجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في اجل 04 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب للولاية المكلف بالقرار المتخذ بشأن شكواه سواء كان هذا المبلغ قد تم من قبل أو بعد انتهاء الآجال المنصوص عليها في المواد 76 و 77 من قانون الاجراءات الجبائية.

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه في القرارات المتعلقة من طرف الإدارة بعد اخذ رأي لجان الطعن ( الدائرة ، الولاية ، المركزية). (2)

ولقد نصت المادة 800 من قانون الاجراءات المدنية والادارية على أن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية.

### - التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة

( عمار بوضياف ، مرجع سابق ، ص 381 .<sup>1</sup>)

المادة 82 الفقرة 01 قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، معدلة بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011 (2)  
الجريدة الرسمية العدد 80 بتاريخ 2010/12/30 ، ص 12.

نصت المادة 85 الفقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية على أن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة .

عندما يكون التحقيق الإضافي إلزاميا حكما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم وعندما يحصل بعد إجراء تحقيق إضافي أن يتبع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد .

في حالة إيداع ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فان هذه العملية تتخذ على يد احد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول وذلك بحضور المعني أو وكيله وفي حالات المنصوص عليها المادة 76 بحضور رئيس مجلس الشعبي البلدي وعضوين من أعضاء لجنة الطعن.

يمكن أن تأمر المحكمة بالخبرة إما تلقائيا أو بناء على طلب من المكلف وهنا يجوز لكل طرف تعيين خبيره وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث ، وبعد القيام بالخبرة يحضر فحص بيدي رأيه فيه وبعدهلقد تم تمام الخبرة تقديمها إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية وا إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة غير سليمة أو غير كاملة لها أن تأمر بإجراء خبرة تكميلية

### ثانيا: الطعن أمام مجلس الدولة

يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهة القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والقانون رقم 01/98 المؤرخ في 30 ماي 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وتسييره .هـ.

- أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فقد ألزمتهم المادة القانونية بضرورة تحرير العرائض المقدمة في جميع الحالات على ورق مدموغ.

- وأما بالنسبة للإدارة الجبائية فقد أجازت المادة القانونية للمدير الولائي للضرائب بالولاية أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على اختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب ويسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي تم فيه تبليغ المدير الولائي للضرائب.
- ويعتبر قرار مجلس الدولة غير قابل للطعن لأنه حائز لقوة الشيء المقضي فيه .
- مع العلم أن مجلس الدولة يفصل ابتدائيا في الطعون بالإلغاء المرفوعة ضد القرارات التنظيمية أو الفردية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية.
- الطعون الصادرة عن السلطات الخاصة بالتفسير ومدى مشروعية القرارات التي تكون نزاعاتها من اختصاص مجلس الدولة وأضافت المادة 10 انه يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا عن المحكمة الإدارية في جميع الحالات .
- كذلك يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية الصادرة نهائيا وكذا الطعون بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة.

### ثالثا: في طرق الطعن العادية وغير العادية

#### 1- في طرق الطعن العادية :

- أ- الاستئناف : يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية ولو لم يقدم دفاع أن يرفع استئناف ضد الحكم أو لأخر صادر عن المحكمة الإدارية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.(1)

( المادة 949 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية ، قنون رقم 09/08 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق <sup>1</sup> )  
 2008/02/25 الجريدة الرسمية، عدد21 المؤرخة في 2008/04/23، ص 214-215 .

- اجل الاستئناف هو شهرين ويخفض هذا الأجل إلى 15 يوما بالنسبة للأوامر الاستعجالية<sup>1</sup>

ولقد تضمنت المواد 951 و 952 و 953 من قانون الاجراءات المدنية والادارية الإستئناف وأثاره.

ب- **المعارضة:** تكون الأحكام والقرارات الصادرة غيابيا عن المحاكم الإدارية محل معارضة أمام مجلس الدولة وترفع المعارضة خلال أجل شهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي وترفع المعارضة بعرائض افتتاح الدعوى وهي موقفة التنفيذ الحكم ما لم يقضي الحكم الغيابي بغير ذلك.

## 2- في طرق الطعن غير العادية

أ- **الطعن بالنقص** تناولته المواد 956-957-958-959 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية.

ب- **في اعتراض الغير خارج عن الخصومة** تناولته المواد 961، 960، 962، والمواد من: 381 إلى 389 من قانون الاجراءات المدنية والادارية.

ج- **في دعوى تصحيح الأخطاء المادية ودعوى التفسير** تناولته المواد: 963، 964، 965 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

د- **في دعوى التماس إعادة النظر** تناولته المواد: 966، 967، 968، 969 قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

## رابعا : القضاء الاستعجالي في المادة الجبائية

إن التنفيذ المباشر لقرارات الإدارة لا تمارسه إلا في حدود رسمها القانون من خلال توفر نص قانوني يجيز التنفيذ المباشر، وحالة لا وجود للنص ، بالإضافة لتوفر حالة الاستعجال.

( المادة 950 ، نفس المرجع ، ص 215 - 216 .<sup>1</sup> )

كما أشرنا إلى أن الطعن لا يوقف التنفيذ سواء للقرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ، وسواء كان الطعن إداريا أو قضائيا. وهنا لابد من وسيلة للطرف المتضرر إلى اللجوء إلى القاضي المختص بأمر إيقاف التنفيذ للقرارات الإدارية بصفة استعجالية.

### 1- الشروط الموضوعية للطلب الاستعجالي:

- **شروط الاستعجال:** وهو شرط جوهري لكل امر استعجالي وعنصر الاستعجال من النظام العام وكان الحق مهدد بخطر حال، ولا يجوز القاضي لاستعمال أن يأجر بأي إجراء ما لم يكن هذا الأمر مسببا على أساس توفر هذا الشرط، وعدم توفر الاستعجال في الطلب يجعل قاضي الأمور المستعجلة غير مختص في النزاع.

- **شروط عدم المساس بأصل الحق:** لقد ألزم المشرع في استصدار الأمر الاستعجالي أن لا يمس بأصل الحق وعلى قاضي الأمور المستعجلة التأكد من أن طلب المدعي لا يمس بأصل الحق واشترط بخصوص تحصيل الضرائب دون الأخذ بعين الاعتبار الضمانات المقدمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب يعتبر مساس بأصل الحق.

- **شروط عدم المساس بالنظام العام والأمن العام:** إن المنازعات التي تمس بالنظام العام تخرج من اختصاص قاضي الأمور المستعجلة وهذه القاعدة ملزمة للقاضي ولا يجوز عليه أن يخالفها أو الاتفاق على مخالفتها. (1)

### 2- الشروط الشكلية للطلب الاستعجالي والحكم في الدعوى:

يجب أن ترفع الدعوى الاستعجالية لوقف التنفيذ بعريضة مكتوبة مصحوبة بعدد من النسخ بقدير عدد المدعى عليهم، وتكون مؤرخة وموقع عليها وأن تتضمن اسم ولقب ومهنته وعنوان المدعي والجهة الإدارية المدعي عليها. وتسجل الدعوى في سجل مرقم ومؤشر تبين فيه رقم القضية وأسماء الأطراف، تبليغ بالحضور يسلم إلى المدعى عليه بواسطة كاتب الضبط بالبريد أو المحضر القضائي ولا بد من توافر شروط جوهريّة للمدعي أي أن يكون له صفة ومصلاحة وأهلية للتقاضي والأمر

( أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، طبعة 2005، صفحة 104.1)

الاستعجالي للقاضي بوقف تنفيذ القرار الإداري هو وقتي فقط وصلاحيه تنتهي لصدور قرار  
الفاصل في الموضوع والمر الاستعجالي قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة.

### 3- استئناف الأمر الاستعجالي:

نص المشرع أن يكون الأمر الصادر بقبول الطلبات المذكورة والمشمول بالإنفاذ المعجل  
أو الأمر الصادر يرفضها قابلاً للاستئناف أمام المحكمة العليا ميعاد 15 يوماً من تاريخ  
تبليغه.

ويحق أن يتم الطعن بعريضة مكتوبة تودع لدى قلم كتاب مجلس الدولة وأن تشمل  
العريضة على اسم ولقب ومهنة وموطن الخصوم مع عدد من النسخ وإن يكون موقع عليها من  
طرف محامي لدى المحكمة العليا وأن ترفع في مدة 15 يوماً من تاريخ التبليغ.<sup>(1)</sup>

---

(1) أمزيان عزيز، ، نفس المرجع ، ص 108.

### المطلب الثالث :دراسة حالة بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة

لتدعيم الدراسة النظرية فيما يخص الرقابة الجبائية من طرف أعوان حقيقيين ، كان لا بد من القيام بدراسة ميدانية لمعرفة واقع إجراءات الرقابة ابتداء من التعرف على المصالح المكلفة بالرقابة الى مراحل التنفيذ و صدور الجدول الفردي المتضمن الحقوق والغرامات. تناولنا في هذا المطلب الثالث والأخير المتعلق بدراسة حالة وقمنا بتقسيمه الى فرعين الفرع الأول خصصناه للتنظيم الإداري لمديرية الضرائب بسكرة ، أما الفرع الثاني فهو عينة محل الدراسة ( الجانب العملي للرقابة الجبائية).

#### الفرع الأول : التنظيم الإداري لمديرية الضرائب:

تعتبر مديرية الضرائب من أهم الهياكل المعتمدة على المستوى الداخلي في الرقابة، حيث نجد على المستوى الوطني أربعة وخمسين (54) مديرية ولائية، وذلك بعد تقسيم ولاية الجزائر إلى خمسة (5) مديريات فرعية وهي عبارة عن جهاز فعال.

#### أولا : التعريف بمديرية الضرائب بسكرة

إن المديرية العامة للضرائب توجد في عشر نواحي (تسمى بالمديريات الجهوية) وهي الجزائر (شرق الجزائر، غرب الجزائر)، وهران، قسنطينة، البليدة، سطيف، عنابة، الشلف، ورقلة، بشار.

كما توجد أربعة وخمسون مديرية ولائية باستثناء الجزائر العاصمة التي توجد بها ست مديريات ولائية وكذا وهران بها مديريتان وهذا راجع إلى حجم نشاط الولاياتين.

كل مديرية ولائية تنبثق منها خمس مديريات فرعية بالنسبة للولاية الكبيرة ويوجد هناك من الولايات التي تتكون من ثلاث مديريات فرعية وهذا نظرا لصغر حجم نشاطها.

- أما بالنسبة لمديرية الضرائب لولاية بسكرة قبل سنة 1991 كانت هناك مديرية التنسيق المالي وتدرج ضمنها ثلاث مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية لأملاك الدولة

- المديرية الفرعية للخزينة

- المديرية الفرعية للضرائب

وتنقسم هذه الأخيرة بدورها إلى فرعين هما: التحصيل والوعاء.

وفي تاريخ 27 فيفري 1991 صدر المرسوم التنفيذي 60/91 حيث نص على تنظيم مهام المصالح الخارجية لإدارة الضرائب. وبذلك غدت من مديرية فرعية للضرائب إلى مديرية ولائية علما أنها تابعة للمديرية الجهوية بقسنطينة كما أنها تتكون من خمس مديريات فرعية.

### ثانيا :الهيكل التنظيمي للمديرية

يسهر على تسيير المديرية المدير الولائي للضرائب ويعتبر المسؤول الأول على جميع المصالح التابعة لها وذلك لمتابعته للمستخدمين كالترقية والترسيم والتكوين وغيرها، ويسهر على توفير كل الوسائل المادية للسير الحسن للمصالح، والفصل في المنازعات الجبائية المعروضة من قبل المكلفين بالضريبة، متابعة عمليات تحصيل الضرائب وكذا إعداد ميزانيات البلديات ومراقبتها والقيام بجميع المهام المنوطة بالمديرية الولائية للضرائب بسكرة.

حيث قسمت هذه الأخيرة إلى خمس مديريات فرعية وهي كالتالي:

- 1) المديرية الفرعية للتحصيل.
- 2) المديرية الفرعية للمنازعات.
- 3) المديرية الفرعية للوسائل.
- 4) المديرية الفرعية للعمليات الجبائية.
- 5) المديرية الفرعية للرقابة الجبائية .

### ثالثا : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

وتتكون من المكاتب التالية:

- ✓ مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.
- ✓ مكتب البطاقات.
- ✓ مكتب الرقابة الجبائية والمراجعة الجبائية.

### 1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:

ومن مهامه ما يلي:

- إعداد بطاقة خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم معلومات هامة فيما يخص الضريبة نفسها أو تحصيلها.
- برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص داخل اللجان والغرف المختلفة، قصد البحث عن المادة الجبائية وإرسال المعلومات المتحصل عليها إلى مكتب مصلحة مقارنة المعلومات.

- تقييم أنشطة المكاتب والمفتشيات أي هناك تنسيق بين المديرية الولائية الجبائية والمفتشيات في هذا الإطار، وتقديم الاقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

## 2- مكتب البطاقات: ومن مهامه ما يلي:

- تسيير ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها.  
- حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل وتسليم مستخلصات منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول به.  
- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها.

## 3- مكتب المراجعة الجبائية: يكلف هذا المكتب بما يلي:

- إحداث وتسيير بطاقة خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية.

- متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة عند إجراءها لتدخلاتها والسهر على احترام القوانين والتشريعات والتنظيمات المعمول بها، وكذا حقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة من مصالح الخزينة.

- برمجة القضايا الخاصة للمراجعة سنويا ومتابعة إنجاز البرامج في الأجال المحددة.

- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة للإدارية المركزية.

- برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها، عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والمحلات التجارية، وعناصر المحلات التجارية والأسهم أو حصص الشركة، وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراء التسجيل.

## الفرع الثاني : عينة محل دراسة ( الجانب العملي للرقابة الجبائية)

سيتم التطرق الى الجانب العملي للرقابة الجبائية من خلال دراسة حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

أولا : تقديم المكلف

السيد "س" خاضع التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يتمثل النشاط الأساسي له في:

- حلويات ومرطبات + نشاط مخبزة.
- العنوان سيدي خالد ولاية بسكرة.
- تاريخ بداية النشاط 1998/02/20.
- النظام الجبائي: المعني خاضع لنظام الريج الحقيقي وفقا لأحكام المادة 17 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وإيداع التصريح الشهري للرسم على النشاط المهني حسب المواد 357. 358. 359 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- الملف الجبائي المكلف : على مستوى مفتشية الضرائب سيدي خالد التابع لمديرية الضرائب لولاية بسكرة.
- رقم التعريف الإحصائي : 197007080032251 .
- رقم المادة : 07080649701 .
- الفترة المعنية بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من 01/ 01/ 2009 إلى 31/ 12/ 2012/
- السنوات المعنية بالتحقيق والمراقبة الأربع 2009/ 2010/ 2011/ 2012/ تتعلق بالضريبة على الدخل الاجمالي.
- أسباب برمجة المكلف (س) للتحقيق من خلال الرقابة البنكية على مستوى المفتشية لاحظ رئيس مفتشية الضرائب سيدي خالد من خلال الميزانية الجبائية بعض الأرباح المحققة سنة

2009 لم يتم أخذها بالإضافة إلى وجود فوارق في الدخل غير مبررة نتيجة زيادة المصاريف على المداخل المصرحة لسنتين .

لذا تم اقتراح هذا الملف للتحقيق المعمق من قبل رئيس المفتشية من خلال البرنامج السنوي للتحقيق الجبائي والمحاسبي الذي تقوم به المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وبعد عملية الاقتراح تمت الموافقة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية وتم إرسال الملف للمكلف من مفتشية الضرائب سيدي خالد إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية بسكرة .

### - انطلاق عملية التحقيق

بعد سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بدأ في دراسة الملف وشمل التحقيق المعمق الأربع سنوات الأخيرة 2009 / 2010 / 2011 / 2012 حيث تم إرسال إشعار بالتحقيق يحمل رقم 350/م و ض / م ق ر ج / م ت ج / ف ب / بتاريخ 2013/10/10 إبلاغ المعني انه سيخضع للتحقيق المعمق لتحديد الضريبة على الدخل الإجمالي والذي استلمه المكلف حيث أعطاه القانون مدة 15 يوم من تاريخ استلامه للإشعار للتحقيق من أجل تحضير الوثائق والمستندات والعقود والى غيرها بما يتعلق بأملكه العقارية.

وبعد قيام فرقة التدخلات بعملية التدخل لمقر السكن ومن خلال هذه العملية أمكن مصلحة التحقيق التعرف ومعاينة الظروف المعيشية للمكلف من خلال الطابع العمراني للسكن ومظاهر الرفاهية إن وجدت بالإضافة إلى نشاط المكلف والمداخل المصرح بها مقارنة مع الوقائع ، وبعد قيام الأعوان بالتحقيق حول المكلف بدأت عملية التحري من خلال إرسال طلب المعلومات على مستوى المؤسسات والهيئات العمومية والمصرفية لاسيما البنوك والصندوق الوطني للتوفير والاحتياط<sup>(1)</sup> مديرية الحفظ العقاري ... إلى جانب ذلك إرسال طلب معلومات إلى مختلف مديريات الضرائب على المستوى الوطني وكذلك المعلومات التي هي موجودة بحوزة مصلحة التحقيق للملف الجبائي بالإضافة إلى المعلومات التي يقدمها المكلف من خلال تقديم الوثائق والمعلومات والتوضيحات والتبريرات حول أملكه على مستوى الوكالات البنكية ' .

المصرفية ' البريدية كما يقوم بتقديم كشف مفصل حول مصاريف المعيشية ( ملابس . مأوى علاج ... )

بعد الانتهاء من هذه العملية وقيام المصلحة المكلفة بالتحريات توصلت الى نتائج تم عرضها على المكلف بالضريبة لإبداء رأيه من خلال محضر النتائج عن عملية التحقيق وكانت له بعض الاعتراضات المدعمة بوثائق ثبوتية مما أدى بالمصلحة لأخذها بعين الاعتبار قبل إعداد التبليغ الأول ( ملحق ) .

#### • إعداد التبليغ الأول :

يتضمن التبليغ الأول التعريف بالشخص الخاضع لعملية التحقيق المعمق وعند الفترة التي خضع لها المكلف للأربع سنوات حيث بعد الدراسة والاضطلاع على الملف الجبائي للضريبة على الدخل الإجمالي واستغلال جميع المعلومات المتحصل عليها بالإضافة إلى رد المكلف على المعلومات في وثيقة وضعية الممتلكات.

ومن خلال الرد على طلب المعلومات من المكلف تبين ما يلي:

- وجود فوارق في الدخل غير مبررة نتيجة زيادة مبالغ المصاريف والنفقات على المداخل المصرحة وهذا خلال السنوات 2009 و 2010.

- عدم إيداع التصريحات السنوية ج1 و ج12 المتعلقة برقم الأعمال المحقق والدخل السنوي وهذا خلال سنة 2012.

- من خلاب ملفكم الجبائي تبين أن الأرباح المحققة خلال سنة 2009 لم يتم أخذها من مؤسستكم وبقيت ظاهرة في رصيد حساب المستعمل وهذا إلى غاية 2009/12/13 وهذا ما تم معاينته من خلال الضريبة الجبائية المصرحة من خلال نفس السنة غير أنكم صرحتم بأن مصاريف المعيشة 480.000.00 دج في السنة مع العلم أن الأرباح المحققة سنة 2008 مازالت ظاهرة في رصيد حساب المستغل .

- شراء قطعة أرض صالحة للبناء في أولاد جلال مساحتها 300م مبلغ 11.000.000.00  
دج في سنة 2011 .

- بيع عقار سياحي تملكون فيه النصف من الحصة الإجمالية المشكلة لحصص الشركة ذات  
المسؤولية المحدودة والتي تم حلها بتاريخ 2009/12/31 والكائن مقرها ببومرداس والمبلغ  
المصرح حسب العقد 40.000.000.00 دج مبلغ إجمالي لبيع العقار وبالتالي فقد تم إتباع  
الطريقة التي ورثة وتطبيق طريقة ميزان الخزينة الخاص وعليه حددت الوضعية الجبائية وفق  
الجدول التالي :

ميزان الخزينة الخاص

2012	2011	2010	2009	السنوات التعيين
	—			الموارد المتاحة 1 أرصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية البريدية 01/01
/	20.000.000.00	/	/	02-عائدات بيع العقارات المبنية وغير المبنية
80.000.00	120.000.00	120.000.00	/	-بيع عقار سياحي بتاريخ 2011/06/07 ولاية بومرداس
7.785.000.00	/	/	/	03-المداخل المهنية
7.865.000.00	20.120.000.00	120.000.00	لا شئ	مداخيل نشاط المخبزة: الضريبة الوحيدة الجزافية
				04-الرصيد المرحل الموجب
				<u>مجموع الموارد المتاحة</u>
500.000.00	450.000.00	.00.480.000	480.00000.00	الاستعمالات
لا شئ	لا شئ	لا شئ	لا شئ	1-ارصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية البريدية
/	/	لا شئ	لا شئ	2-مصاريف المعيشة
لا شئ	385.000.00	لا شئ	/	3-المصاريف الشخصية
لا شئ	500.000.00	لا شئ	/	أ-تسديد مصاريف التأمين على الشيخوخة CASNOS
/	11.000.000.00	/	/	ب-تسديد حقوق ضريبة الدخل الاجمالي.
				ج-تسديد حقوق التسجيل والاشهار العقاري 3.5% متعلقة بشراء قطعة ارض
				د-تسديد حقوق التسجيل 2.5% متعلقة ببيع عقار سياحي
				4-شراء قطعة ارض صالحة للبناء بتاريخ 2011/09/15
500.000.00	12.335.000.00	480.000.00	480.000.00	<u>مجموع الأموال المستعملة</u>
7.365.000.00	7.785.000.00	-360.000.00	480.000.00-	الفرق في الرصيد)
/	/	%75	%100	نسبة الفرق

## تحليل جدول :

### أولا : الموارد المتاحة

1- أرصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية في 01/01

-أرصدة أول مدة (01/جانفي) لكل سنة من السنوات المعنية بالتحقيق للحسابات المفتوحة باسمكم لدى البنك الخارجي الجزائري وكالة بسكرة.

02-عائدات بيع عقارات سياحي.

وتتمثل في العائدات المتحصل عليها من خلال بيع عقار سياحي بومرداس بتاريخ 2011/06/07 بمبلغ قدره 20.00.000.00 دج والذي يمثل نصف الحصص الإجمالية التي تملكونها في الشركة ذات المسؤولية المحدودة المسماة المنظر الجميل والتي تمت تصفيتها خلال سنة 2009.

3- المداخل المهنية :وهي المداخل المصرحة من قبلكم وتلك المغرمة وهذا من خلال تصريحاتكم لسنة 2009 ومداخل المتحصل عليها من رقم الأعمال المحدد جزافيا من طرف مفتشية الضرائب وهذا خلال السنوات 2010 و 2011 و 2012 بتطبيق معدل ربح صافي قدره .

### ثانيا - الأموال المستخدمة أو الإستعمالات

1 - أرصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية 12/31 :

- رصيد آخر مدة (31ديسمبر) لكل سنة من السنوات المعنية بالتحقيق للحسابات المفتوحة باسمكم لدى البنك الخارجي الجزائري وكالة بسكرة .

2- المصاريف المعيشية : وهي المصاريف المعيشية المصرحة من طرفكم في ردمك على رسالة طلب المعلومات رقم 903 / م و ض/ م ف ر ج / م ت ج / ف ا/ 2013 حيث تم إعتقاد نفس المصاريف المعيشية المصرح من طرفكم.

### 3- المصاريف الشخصية المسددة:

- تسديد حقوق ضريبة الإجمالي : وهي الحقوق المسددة من قبلكم بواسطة التصريحات وكذلك وصولات التسديد المقدمة للمصلحة وهذا لسنة 2009 .

### 4 - مبالغ شراء العقارات:

- شراء قطعة أرض صالحة للبناء تقع بأولاد جلال مساحتها 300 م بتاريخ 2013/09/15 بمبلغ 11.000.000.00 دج .

### 5- مبالغ مصاريف شراء العقارات:

- تسديد حقوق التسجيل والإشهار العقاري : وهي الحقوق المسددة من قبلكم نتيجة لعملية البيع للعقار السياحي خلال سنة 2012 بنسبة 2.5% من حصتكم في العقار المباع والمقدرة بـ 20.000.000.00 دج حيث بلغت مصاريف التسجيل 500.000.00 دج

- شراء قطعة أرض صالحة للبناء : وهو عبارة عن العقار المشتري من طرفكم بتاريخ 2011/07/10 الكائن بأولاد جلال بمبلغ 11.000.000.00 دج حيث بلغت مصاريف التسجيل 385.000.00 دج .

## تحديد الدخل الخاضع

2012	2011	2010	2009	السنوات التعين
80.000.00	120.000.00	120.000.00	295.468.00	المدायيل المصرحة
/	/	/	133.679.00	المدायيل المعفاة
لاشيء	لاشيء	360.000.00	480.000.00	الفارق في الرصيد السالب المعتمد كمدायيل غير مصرحة
لاشيء	لاشيء	لاشيء	295.468.00	المدायيل المصرحة
لاشيء	لاشيء	360.000.00	480.000.00	الزيادات

### ملاحظة :

المدायيل المصرحة الخاصة بسنة 2009 تتكون من مدायيل مصرحة خاضعة ومدायيل معفاة تتعلق بأرباح بيع الخبز ، أما المدायيل المتعلقة بالسنوات 2010 و2011 و2012 فهي تلك المدायيل المتحصل عليها من خلال تطبيق معدل ربح قدره 10% من رقم الأعمال المحدد الجرافي من قبل متفشية الضرائب .

### جدول تحديد الحقوق والغرامات

2012	2011	2010	2009	السنوات التعين
لاشيء	لاشيء	48.000.00	172.640.00	الحقوق المستحقة
لاشيء	لاشيء	لاشيء	/	الحقوق المصرحة أو المغرمة
لاشيء	لاشيء	48.000.00	172.640.00	الحقوق المغفلة
لاشيء	لاشيء	4800.00	20.632.00	غرامات الوعاء
لاشيء	لاشيء	52.800.00	193.272.00	مجموعة الحقوق والغرامات

- ملاحظة : تم حساب غرامات الوعاء سنة 2009 أخذاً بعين الاعتبار التصريح المقدم إلى المفتشية في الوقت القانوني المحدد .

### الجدول العام للحقوق والغرامات

البيانات	الحقوق (مغفلة )	الغرامات	الحقوق والغرامات
الضريبة على الدخل الإجمالي	220.640.00	25.432.00	246.072.00

### • ملاحظة

لديكم إمكانية طلب التحكيم من المدير الولائي للضرائب في المسائل المتعلقة بالوقائع أو القانون طبقاً لنص المادة 21 فقرة 05 من قانون إجراءات الجبائية ، هذه الأخيرة في حالة رفض المكلف لأسس والنتائج للتبليغ الأولي

وبعد إنقضاء أجل 40 يوم ولم يرد لمصلحة التحقيقات ، أي إعتراضات من المكلف مما يفسر قبول ضمني ، ونظراً لعدم طلب التحكيم تقرر الاحتفاظ بالأسس والقواعد وكذا الحقوق والغرامات في التبليغ الأولي ومن ثم تم إعداد التبليغ النهائي والذي تم صياغته كالتالي :

تكون وضعيتكم الجبائية النهائية فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي ( I R G ) للفترة الممتدة من 2009/01/01 إلى 2012/12/31 كما يلي :

### ميزان الخزينة الخاص

2012	2011	2010	2009	السنوات التعيين
	—			الموارد المتاحة 1 أرصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية البريدية 01/01
/	20.000.000.00	/	/	02-عائدات بيع العقارات المبنية وغير المبنية
80.000.00	120.000.00	120.000.00	/	-بيع عقار سياحي بتاريخ 2011/06/07 ولاية بومرداس
7.785.000.00	/	/	/	03-المداخل المهنية
7.865.000.00	20.120.000.00	120.000.00	لا شئ	مداخيل نشاط المخبزة: الضريبة الوحيدة الجزائرية
				04-الرصيد المرحل الموجب
				<u>مجموع الموارد المتاحة</u>
500.000.00	450.000.00	.00.480.000	480.00000.00	الاستعمالات
لا شئ	لا شئ	لا شئ	لا شئ	1-ارصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية البريدية
/	/	لا شئ	لا شئ	2-مصاريف المعيشة
لا شئ	385.000.00	لا شئ	/	3-المصاريف الشخصية
لا شئ	500.000.00	لا شئ	/	أتسديد مصاريف التأمين على الشيخوخة CASNOS
/	11.000.000.00	/	/	ب-تسديد حقوق ضريبة الدخل الإجمالي.
				ج-تسديد حقوق التسجيل والإشهار العقاري 3.5% متعلقة بشراء قطعة ارض
				د-تسديد حقوق التسجيل 2.5% متعلقة ببيع عقار سياحي
				4-شراء قطعة ارض صالحة للبناء بتاريخ 2011/09/15
500.000.00	12.335.000.00	480.000.00	480.000.00	<u>مجموع الأموال المستعملة</u>
7.365.000.00	7.785.000.00	-360.000.00	480.000.00-	الفرق في الرصيد)
/	/	%75	%100	نسبة الفرق

## تحليل جدول

## أولاً- الموارد المتاحة :

1- أرصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية في 01/01

-أرصدة أول مدة (01/جانفي) لكل سنة من السنوات المعنية بالتحقيق للحسابات المفتوحة باسمكم لدى البنك الخارجي الجزائري وكالة بسكرة.

02-عائدات بيع عقارات سياحي.

وتتمثل في العائدات المتحصل عليها من خلال بيع عقار سياحي بومرداس بتاريخ 2011/06/07 بمبلغ قدره 20.00.000.00 دج والذي يمثل نصف الحصص الإجمالية التي تملكونها في الشركة ذات المسؤولية المحدودة المسماة المنظر الجميل والتي تمت تصفيتها خلال سنة 2009.

3- المداخل المهنية : وهي المداخل المصرحة من قبلكم وتلك المغرمة وهذا من خلال تصريحاتكم السنوية لسنة 2009 ومداخل المتحصل عليها من رقم الأعمال المحدد جزافيا من طرف مفتشية الضرائب وهذا خلال السنوات 2010 و 2011 و 2012 بتطبيق معدل ربح صافي قدره 10% .

## ثانيا - الأموال المستخدمة أو الاستعمالات

1- أرصدة الحسابات البنكية والحسابات الجارية 12/31 .

- رصيد آخر مدة (31ديسمبر) لكل سنة من السنوات المعنية بالتحقيق للحسابات المفتوحة باسمكم لدى البنك الخارجي الجزائري وكالة بسكرة .

2- المصاريف المعيشية : وهي المصاريف المعيشية المصرحة من طرفكم في ردمك على رسالة طلب المعلومات رقم 903 / م و ض/ م ف ر ج / م ت ج/ ف ا/ 2013 حيث تم اعتماد نفس المصاريف المعيشية المصرح من طرفكم.

3- المصاريف الشخصية المسددة:

- تسديد حقوق ضريبة الدخل الإجمالي: وهي الحقوق المسددة من قبلكم بواسطة التصريحات وكذلك وصولات التسديد المقدمة للمصلحة وهذا لسنة 2009 .

4-مبالغ شراء العقارات:

- شراء قطعة أرض صالحة للبناء تقع بأولاد جلال مساحتها 300 م بتاريخ 2013/09/15 بمبلغ 11.000.000.00 دج .

5-مبالغ مصاريف شراء العقارات

- تسديد حقوق التسجيل والإشهار العقاري : وهي الحقوق المسددة من قبلكم نتيجة لعملية البيع للعقار السياحي خلال سنة 2012 بنسبة 2.5% من مبلغ حصتكم في العقار المباع والمقدرة بـ 20.000.000.00 دج حيث بلغت مصاريف التسجيل 500.000.00 دج

- شراء قطعة أرض صالحة للبناء: وهو عبارة عن العقار المشتري من طرفكم بتاريخ 2011/07/10 الكائن بأولاد جلال بمبلغ 11.000.000.00 دج حيث بلغت مصاريف التسجيل 385.000.00 دج .

### تحديد الدخل الخاضع

2012	2011	2010	2009	السنوات التعين

80.000.00	120.000.00	120.000.00	295.468.00	المداخل المصرحة
/	/	/	133.679.00	المداخل المعفاة
لاشيء	لاشيء	360.000.00	480.000.00	الفارق في الرصيد السالب المعتمد كمداخل غير مصرحة
لاشيء	لاشيء	لاشيء	295.468.00	المداخل المصرحة
لاشيء	لاشيء	360.000.00	480.000.00	الزيادات

### ملاحظة :

المداخل المصرحة الخاصة بسنة 2009 تتكون من مداخل مصرحة خاضعة ومداخل معفاة تتعلق بأرباح بيع الخبز ، أما المداخل المتعلقة بالسنوات 2010 و 2011 و 2012 فهي تلك المداخل المتحصل عليها من خلال تطبيق معدل ربح قدره 10% من رقم الأعمال المحدد الجزائري من قبل متفشية الضرائب .

### جدول تحديد الحقوق والغرامات

2012	2011	2010	2009	السنوات التعين
لاشيء	لاشيء	48.000.00	172.640.00	الحقوق المستحقة
لاشيء	لاشيء	لاشيء	/	الحقوق المصرحة أو المغرمة
لاشيء	لاشيء	48.000.00	172.640.00	الحقوق المغفلة
لاشيء	لاشيء	4800.00	20.632.00	غرامات الوعاء
لاشيء	لاشيء	52.800.00	193.272.00	مجموعة الحقوق والغرامات

**ملاحظة:** تم حساب غرامات الوعاء لسنة 2009 آخذا بعين الاعتبار التصريح المقدم في المفتشية في الوقت القانوني المحدد .

### الجدول العام للحقوق والغرامات

البيانات	الحقوق (مغفلة)	الغرامات	الحقوق والغرامات
الضريبة على الدخل الإجمالي	220.640.00	25.432.00	246.072.00

وفي الأخير وبعد التحديد العام للحقوق والغرامات (الوعاء) يتم إصدار الجدول الفردي يشمل جميع الحقوق والغرامات وعلى اسم المكلف ونشاطه والرقم التعريف الإحصائي ورقم المادة ثم يرسل إلى المفتشية ومكتب الجداول بالمديرية لتسجيله وبعدها يرسل إلى قبضة الضرائب من أجل التحصيل وإلى المعني .

ويحرر تقرير (بطاقة نهاية أشغال التحقيق) وترسل منه نسخة إلى المديرية الجهوية للضرائب ونسخة من الملف المكلف بالمفتشية ونسخة أخرى على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

### خاتمة الفصل الثاني :

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت الإدارة الجبائية التأكد من صحة التصريحات المقدمة من قبل المكلفين وهي أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم والتزاماتهم الضريبية ومن ثم اكتشاف كل الأخطاء والغفلات فقام

المشرع الجبائي من اجل تصحيحها على تنظيم سير عملها و اسناد العمل للقيام به إلى أقصى مختصة متمثلة في المديرية البحث والتحقيقات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالولاية ،ومديرية كبريات المؤسسات وعمل على سن مجموعة من القوانين لكل من المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية ومنح صلاحيات للأعوان المحققة لتيسير الأداء مهامهم وفرض على المكلف عدة التزامات وهذا كله تحقيقا للعدالة ومنع تعسف الإدارة الجبائية من خلال منحه جملة من الضمانات والحقوق سواء المتعلقة بالتحقيق أو للإجراءات التقويم أو حتى الطعن القضائي.

ومن خلال تناولنا لطرق الرقابة الجبائية من خلال عملية التحقيق المحاسبي أو الجبائي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب يبين لنا أن التحقيق المحاسبي يتم من خلال فحص محاسبة المكلف شكلا ومضمونا بغية اكتشاف الأخطاء من خلال ما هو مصرح به ومن ثم رفض ملهبة المكلف وإعادة تأسيس القاعدة الخاضعة للضريبة ولقصر وضعف الطريقة الأولى استحدثت المشرع طريقة ثانية للتحقيق هي التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من اجل اكتشاف الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي والذمة المالية ونمط معيشتته ومن ثم خلق نوع جديد المتمثل في التحقيق المصوب وهو إجراء أكثر سرعة واتساع تتم من خلال فحص الوثائق التوضيحية والوثائق المحاسبية كالفواتير .

وفي الأخير تم التطرق لأهم الضمانات الهامة للمكلف من خلال اللجوء إلى الطعن الإداري أو الطعن النزاعي في حالة عدم رضاه أو قبوله بما يتم تأسيسه كضرائب ورسوم على المكلف بالإضافة إلى دراسة حاله بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لوضعية المكلف بالضريبة خاضع للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للضريبة على الدخل الاجمالي.

## الخاتمة

تشمل الرقابة الجبائية جميع عمليات التحقيق والفحص التي تقوم بها الإدارة الجبائية تختلف باختلاف المكلف قصد التحقيق من مصداقية وقانونية تصريحات المكلف، وهي وسيلة تمكن من كشف حالات التهرب والغش الضريبي إذ تعتبر من الحقوق التي حولت للإدارة الجبائية لكشف المخالفات المرتكبة والسماح كالتوزيع العادل للعبء الضريبي بين المكلفين .

الرقابة الجبائية أهمية بالغة نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة لذلك تقوم الإدارة الجبائية بالتحقيق المحاسبي للتصريحات قصد كشف المخالفات والاقفالات .

وفي هذا تأخذ الرقابة الجبائية صورتين من خلال الرقابة الداخلية وهذه الأخيرة تتم داخل المكاتب من خلال مراقبة التصريحات وتصحيح الأخطاء ومراقبة جميع الوثائق من خلال الفحص الدقيق للتصريحات، والرقابة الثانية ممثلة في الرقابة الخارجية (الرقابة المعمقة) أي في بين المكان يهدف لتأكد من صحة المعلومات المصرح بها.

وأوجب المشرع على المكلفين جملة من الواجبات سواء كانت ذات طابع محاسبي أو ذات طابع جبائي , وأعطاه ضمانات من خلال الإعلام المسبق، الحق في الاستعانة بمستشار وعدم إعادة الرقابة، وله الحق في اللجوء إلى الطعن، إذا لم يرض بالنتائج المقدمة من التحقيق وتسهيلا للقيام بعملية الرقابة الجبائية والزيادة فعاليتها خلق جهاز متخصص لهذه العملية من خلال إنشاء مدرسة البحث والتحقيقات على المستوى المركزي وعرز هذا الجهاز بمديرية كبريات الشركات (DGE), و المديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

أما عن الصلاحيات والحقوق الممنوحة لأعوان الرقابة الجبائية بغية القيام بمهامهم من كحق الرقابة، استدراك الخطأ، حق الإطلاع.

إضافة إلى أنه تم اعتماد وسائل وطرق للتحقيق ممثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وأضاف في قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ما يعرف بالتحقيق المصوب كإجراء حديث للتحقيق.

حيث يهتم التحقيق الأول (التحقيق المحاسبي) بمحاسبة المكلف شكلا ومضمونا من أجل اكتشاف الأخطاء المرتكبة أما الثاني فيخص مراقبة تطور الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي ومقارنتها بالدخول المعلنة، أما

التحقيق المصوب فهو يخص للوثائق العادية والتوضيحية كالفواتير والعقود ويخص بعض أنواع الضرائب وهو أكثر اتساعا.

وكلا التحقيقات تم بنفس الخطوات بدءا من المرحلة التحضيرية للتحقيق من خلال جمع المعلومات الخاصة بالمكلف من جميع المصادر سواء، كانت داخلية أو خارجية وبعدها تأتي مرحلة العمل الميداني للرقابة، وهنا يقوم المحقق بمقارنة المعلومات التمهيدية بالمعلومات المتوصل إليها واستخلاص النتائج وإعادة التقييم.

إذن وبالرغم من الكم الهائل من الأجهزة الموضوعية والإجراءات والوسائل لتعزيز نظام الرقابة الجبائية ولكن مع ذلك يبقى عاجز عن تحقيق الأهداف المرجوة نتيجة المشاكل التي حالة دون تحقيق هذه المهمة.

### نتائج البحث :

- نظرا للآثار السلبية لظاهرة التهرب والغش الضريبي والتي حالت دون تحقيق التنمية الشاملة سواء كانت اجتماعية أو مالية أو اقتصادية.

- انتشار وتوسع ظاهرة التهرب الضريبي من خلال التغيرات الاقتصادية نتيجة التوجه نحو اقتصاد السوق والعولمة وتطور الاتصالات مما أدى إلى ظهور أنواع جديدة للتهرب الضريبي مثل: التهرب الإلكتروني.

- ليس من السهل قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي نتيجة تطور طرق وأنواع التهرب الضريبي.

- الرقابة الجبائية مجموعة الإجراءات تضبط تدخل الدولة وتحمي المكلفة بالضريبة (حقوق و ضمانات للمكلفين) والمنع من تعسف الإدارة.

- من طرف الرقابة الجبائية التحقيق المحاسبي تبقى فعاليته محدودة ولا تستطيع أن تصل إلى كافة المداخل المصرح بها من طرف الأشخاص الطبيعيين.

- التدعيم بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE بغية التوسيع من صلاحيات أعوان الرقابة الجبائية ولكن يبقى منقوص حيث تعتبره المكلفون تدخلا في حياتهم الخاصة ( طرق معيشتهم) ما يصعب أداء عمل الأعوان.

- استحداث التحقيق المصوب الذي هو أكثر سرعة واتساعا يقتضي نوع أو عدة أنواع من الضرائب لمدة تقل عن سنة جبائية.

- بالرغم من النتائج المحققة في مجال الرقابة الجبائية ولكنها تبقى بعيدة عن تحقيق الطموحات المبتغاة والمنتهجة من قبل السلطات المعنية بهدف الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

- حتى تكون الرقابة الجبائية فعالة وذات مردودية لابد من توفر مقومات كمية ونوعية للوصول إلى الأهداف المرجوة.

- إن المشاكل التي تعاني منها الرقابة الجبائية نتيجة قلة البرمجة ونقص الإمكانيات المادية والبشرية كان له الأثر في قلة مردوديتها.

- التنسيق التام بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والمؤسسات الأخرى له دور مهم في تبادل المعلومات وهذا يعتبر نقطة إيجابية لتعزيز مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي.

#### - الاقتراحات والتوصيات:

يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات التي تساعد على الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي وتطوير الرقابة الجبائية على النحو التالي:

(1)- ضرورة تشكيل لجنة تهتم بتقدير ظاهرة التهرب الضريبي من خلال إشراك بالإضافة إلى الإدارة الجبائية الديوان الوطني للإحصائيات من أجل اتخاذ الإجراءات الضرورية.

(2)- ضرورة التنسيق بين السلطة التشريعية و التنفيذية لدراية هذه الأخيرة بالنقائص والعراقيل الموجودة في مختلف القوانين والإجراءات الجبائية ووضع عدد من الحكام والتشريعات سواء على المستوى التشريعي أو التنظيمي.

(3)- توفير الموارد والإمكانيات البشرية للإدارة الجبائية للقيام بعملها.:

- تحسين كفاءة المحققين من خلال الملتقيات التكوينية لرفع كفاءتهم ومواكبة التغيرات الحاصلة على نظام الرقابة سواء من حيث الفواتير والإجراءات بالإضافة للتدريب على أدوات التكنولوجيا المتطورة واهم من ذلك أن يكون المراقبين على دراية مالية بالمحاسبة ومبادئها وتقنياتها وتوفير وسائل النقل لإنجاز المهام الموكلة خاصة في المناطق البعيدة.

-تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية لأعوان الرقابة الجبائية وإعطائهم منحة خاصة والرفع من أجورهم، وتوفير الحماية والأمن لحمايتهم من خطر التهديد والإغراء خاصة.

(4)- تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة، من خلال إتباع أحسن الأساليب للتعامل مع المكلفين من خلال فتح مكاتب استقبال لخلق جو من التفاهم وإعلامهم وتوضيح الإجراءات وإزالة الغموض التي يتعرض لها المكلف بالضريبة.

- تطهير الإدارة الجبائية من العراقيل والبيروقراطية والمحسوبية.

- إصدار مجلات ونشرات دورية والاستعانة بوسائل الإعلام لنشر الوعي الضريبي لدى المكلفين.

- تبسيط القوانين الجبائية للمواطن والعمل على وضع ميثاق المكلفين بالضريبة على مستوى كل مصلحة ضريبية لتبيان حقوق وواجبات المكلفين والإطلاع عليها.

(5)- عقلنة برمجة الرقابة الجبائية من خلال تحليل المخاطر لتحقيق برمجة هادفة بناء على السلوكيات الاحتياطية .

(6) تطوير البحث عن المعلومات الخارجية من خلال حق الإطلاع والمعاينة وإجراء التحقيق.

(7)- إدخال الوسائل والنظم المعلوماتية الإعلام الآلي على النظام المعلوماتي للإدارة الجبائية.

(8)- والعمل على تقديم مكافآت لكل مبلغ أو مدلي عن حالات التهرب.

(9)- العمل على التوسع في أسلوب الحجز أو الاقتطاع عند المنبع كوسيلة لاقتضاء الضريبة.

(10)- تحسين مرونة إجراءات عملية التحقيق من خلال وضع إستراتيجية للرقابة الجبائية.

(11)- ضرورة العمل على تطوير التنسيق بين مختلف المصالح خصوصا المرتبطة ببعضها ( الضرائب، الجمارك، التجارة).

(12)- العمل على استقرار التشريع الجبائي للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي وتبسيط الإجراءات الإدارية، ومحاولة تدارك التغييرات في التشريعات.

(13)- يجب مراعاة الدقة في تحديد معدلات الضريبة ولا يجب أن تكون مرتفعة مما يؤدي إلى التهرب.

(14)- ردع المخالفين وتسليط العقوبات الجبائية والجزائية بدون هوادة ومنعهم من مزاولة النشاط.

(15)- مشاركة أجهزة الدولة وخاصة أجهزة الإعلام ووزارتي التعليم العالي والتربية في محاربة التهرب الضريبي وإعلام المواطنين كأساس وفرض الضريبة وحق الدولة في فرضها ومشروعيتها وإعلام المواطنين لحصيلة الضرائب وأوجه الإنفاق لها وما يعود على الأفراد من خدمات ومنافع.

## قائمة المراجع:

### أولاً: بالعربية

#### - الكتب

- 1- أعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، 2010.
- 2- أمزيان عزيز ، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، دار الهدى للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2005.
- 3- المرسي السيد حجازي ، مبادئ الاقتصاد العام والضرائب والموازنة العامة ، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، 2000.
- 4- البطريق يونس أحمد ، حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ المالية العامة ، دار الشباب الجامعة الاسكندرية ، مصر ، 1978.
- 5- العيد صالحى ، شرح قانون الاجراءات الجبائية ، دار هومة للنشر والتوزيع ، الجزائر، 2011.
- 6- بن عمارة منصور ، الضريبة على الدخل الاجمالي، دار هومة، الجزائر، 2010.
- 7- بن عمارة منصور ، اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ، دار هومة للطباعة والنشر ،الجزائر، 2011.
- 8- جامع أحمد ، علم المالية فن المالية العامة ، الجزء الاول، طبعة الثانية ، دار النشر العربية، القاهرة. 2010.
- 9- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، طبعة 5، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- 10- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، طبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 11- حمدي سليمان القبيلات ، الرقابة الادارية والمالية على الأجهزة الحكومية ، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.

- 12- خالد شحادة، الخطيب أحمد زهير الشامية ، المالية العامة ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2005.
- 13- رفعت محجود ، الإيرادات العامة ، دار النهضة العربية للطباعة ، لبنان ، 1968.
- 14- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد في النشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
- 15- طاهري حسين ، المنازعات الضريبية ، دار الخلدونية للنشر والتوزيع ،الجزائر ، 2005.
- 16- عوادي مصطفى ، زين يوسف ، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية ، مطبعة سخري للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2011/2010.
- 17- عوادي مصطفى ، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة سخري للنشر ،الجزائر، 2011/2010.
- 18- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي ، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
- 19- عمار بوضياف ، المرجع في المنازعات الادارية ، الطبعة الاولى ، جسور للنشر والتوزيع ن الجزائر ، 2013.
- 20- غازي حسين عناية ، النظام الضريبي في الفكر الاسلامي ، مؤسسة شباب الجامعة ، مصر، 2006.
- 21- فارس السبتي ، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري ، دار هومة للنشر، الجزائر، 2008.
- 22- فريحة حسين ، اجراءات المنازعات الضريبية ، دار العلوم للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2008.
- 23- محي محمد مسعد ، العلاقة القانونية بين الممول والادارة الضريبية دراسة تحليلية مقارنة ، مكتبة الاشعاع، الاسكندرية، 2002.

- 24- محمد حمو ، منور أوسرير ، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة ، الطبعة الأولى ، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، الجزائر ، 2009.
- 25- مراد ناصر ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، طبعة أولى ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2004.
- 26- محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية جامعة الدول العربية، القاهرة، 2010.
- 27- محمد الصغير بعلي ، يسرى ابو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- 28- محمد عباس محرزي ، اقتصاديات الجباية والضرائب ، الطبعة الرابعة ، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر ، 2008.

#### رسائل وأطروحات:

- بلخوخ عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة قسم العلوم الاقتصادية، 2004/2003.
- محمد فلاح، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات حالة الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل دكتورا دولة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ، 2006/2005.
- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر(أطروحة دكتوراه)، جامعة الجزائر، 2002/2001.
- نوي نجاة ، فعاليات الرقابة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003.
- ولهي بوعلام ، مداخلة بعنوان نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة حالة الجزائر، ملتقى الازمة الاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة سطيف، 2009.

## منشورات:

- دليل الرقابة الجبائية، منشورات وزارة المالية ، الجزائر، 2007.
- رسالة المديرية العامة للضرائب ، منشورات المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية، عدد 64 ، 2012.
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعة للرقابة الجبائية، المديرية العامة للضرائب، 2010.
- دليل التحقيق المحاسبي، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2001.
- منشورات المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال ، وزارة المالية ، طبعة 2013.

## المجلات:

- مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات، طبعة 2003.

## القوانين:

- القانون التجاري ، أمر رقم 59/75 بتاريخ 1975/9/26 المتضمن القانون التجاري، جريدة رسمية عدد 1975، 101.
- أمر رقم 101/76 بتاريخ 1976/12/29 جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 102 بتاريخ 1976/12/22 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- أمر رقم 102/76 بتاريخ 1976/12/09 والمنشور في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد رقم 103 بتاريخ 1976/12/26 المتضمن القانون رسم على رقم الأعمال
- أمر رقم 103/76 بتاريخ 1976/12/9 والمنشور في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد رقم 39 بتاريخ 1977/5/15 المتضمن قانون الطابع
- أمر رقم 104/76 بتاريخ 1976/12/09 المنشور في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 70 بتاريخ 1977/10/2 المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة.

- أمر رقم 105/76 بتاريخ 1976/12/9 ، والمنشور في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 81 بتاريخ 1976/12/18 المتضمن قانون التسجيل.
- القانون رقم 17/84 مؤرخ في 1984/7/7 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم منشور في جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية عدد رقم 28.
- الأمر رقم 60/91 مؤرخ 1991/2/23 جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية عدد 09، سنة 1991.
- الدستور الجزائري ، مرسوم رئاسي رقم 438/96 مؤرخ في 26 رجب 1417 الموافق 17 ديسمبر 1996، الجريدة الرسمية عدد 76 بتاريخ 8 ديسمبر 1996.
- القرار المؤرخ 1998/7/12 ، الجريدة الرسمية عدد 79، سنة 1998.
- المرسوم التنفيذي 228/98 المؤرخ في 1998/7/13 الجريدة الرسمية عدد 51 ، سنة 1998.
- قانون المالية لسنة 2000 ، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 92 بتاريخ 1999/12/25.
- قانون المالية لسنة 2001 ، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 80 بتاريخ 2000/12/24.
- القانون رقم 21/01 المؤرخ بتاريخ 7 شوال 1422 الموافق لـ 2001/12/22 ، جريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، عدد 79، المتضمن قانون المالية 2002. (قانون الاجراءات الجبائية).
- قانون المالية لسنة 2002 ، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 79 بتاريخ 2001/12/23.
- المرسوم التنفيذي رقم 303/02 مؤرخ في 2002/12/29 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 64، 2002.

- قانون المالية لسنة 2003 ، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 86 بتاريخ 2002/12/25.
- قانون المالية التكميلي 2004، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 83 بتاريخ 2003/04/29.
- المرسوم التنفيذي 494/05 المؤرخ في 2005/12/26 جريدة رسمية 84، سنة 2005.
- قانون المالية التكميلي 2006، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 85 بتاريخ 2005/12/31.
- قانون المالية لسنة 2007 ، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 84 بتاريخ 2006/12/27.
- النظام المحاسبي والمالي، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007.
- قانون المالية لسنة 2008 ، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 82 بتاريخ 2007/12/31.
- قانون الاجراءات المدنية ولإدارية ، قانون رقم 09/08 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق لـ 2008/02/25 جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 21 مؤرخ في 2008/04/23.
- قانون المالية التكميلي لسنة 2008 جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 42 بتاريخ 2008/07/27.
- قانون المالية لسنة 2009 ، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 74 بتاريخ 2008/12/31.
- قانون المالية لسنة 2010 ، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 78 بتاريخ 2009/12/31.

- قانون المالية التكميلي لسنة 2010 جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 49 بتاريخ 2010/07/29.
- قانون المالية لسنة 2011 ، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 80 بتاريخ 2010/12/30.
- قانون المالية التكميلي لسنة 2011 ، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 40 بتاريخ 2011/07/20.
- قانون المالية لسنة 2012 ، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 72 بتاريخ 2011/12/29.
- قانون المالية لسنة 2013 ، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 72 بتاريخ 2012/12/30.
- قانون المالية لسنة 2014 ، جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 68 بتاريخ 2013/12/31.

#### ثانيا: باللغة الأجنبية

- COLLINE Fillipe, la vérification fiscale ,Edition économique , Paris (France) , 1979 .

فصل تمهيدي: الاطار النظري للقانون الجبائي

07.....	<b>المبحث الاول: ماهية الضرائب</b>
07.....	المطلب الاول: مفهوم الضريبة
07.....	الفرع الأول: تعريف الضرائب
08.....	الفرع الثاني: خصائص الضرائب
10.....	الفرع الثالث: الأساس القانوني للضرائب
13.....	المطلب الثاني : مصادر ومبادئ القانون الجبائي
13.....	الفرع الأول: مصادر القانون الجبائي
15.....	الفرع الثاني مبادئ القانون الجبائي
16.....	المطلب الثالث : قواعد وأهداف الضرائب
16.....	الفرع الأول: القواعد الأساسية للضرائب
18.....	الفرع الثاني : أهداف الضرائب
21.....	<b>المبحث الثاني : أنواع الضرائب وتطور النظام الضريبي</b>
21.....	المطلب الاول : أنواع الضرائب حسب الهيكل الضريبي الجزائري
21.....	الفرع الأول: الضرائب المباشرة
25.....	الفرع الثاني الضرائب غير المباشرة
29.....	المطلب الثاني : تطور النظام الضريبي في التشريع الجزائري
29.....	الفرع الأول: النظام الحقيقي

30.....الفرع الثاني : التصريح المراقب

30.....الفرع الثالث: نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

32.....الفرع الرابع : النظام المبسط

33.....خاتمة الفصل التمهيدي

## الفصل الأول : التهرب والغش الضريبي

36.....المبحث الاول : ماهية التهرب الضريبي

36.....المطلب الاول : مفهوم التهرب الضريبي

36.....الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

36.....الفرع الثاني : أشكال التهرب الضريبي

40.....المطلب الثاني : عناصر التهرب والغش الضريبي

41.....المبحث الثاني : أسباب وطرق التهرب والغش الضريبي

41.....المطلب الاول : أسباب التهرب والغش الضريبي

44.....المطلب الثاني : طرق التهرب والغش الضريبي

47.....المبحث الثالث : آثار التهرب والغش الضريبي ووسائل مكافحته

47.....المطلب الاول : آثار التهرب والغش الضريبي

49.....المطلب الثاني : وسائل مكافحة التهرب والغش الضريبي

58.....خاتمة الفصل الأول

## الفصل الثاني : الاطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية

61.....المبحث الاول : ماهية الرقابة الجبائية وحقوق وواجبات المكلفين بالضريبة

61.....المطلب الاول : ماهية الرقابة الجبائية

61.....الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

63	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية
64	المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية
64	الفرع الأول: الرقابة الداخلية
67	الفرع الثاني : الرقابة الخارجية
68	المطلب الثالث : واجبات المكلفين بالضريبة وحقوقهم
68	الفرع الأول: الواجبات المكلفين بالضريبة
71	الفرع الثاني : الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة
74	<b>المبحث الثاني : الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية</b>
75	المطلب الاول : الوسائل الهيكلية للرقابة الجبائية
75	الفرع الأول: الاجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى المركزي
77	الفرع الثاني : المصالح غير المركزية
85	المطلب الثاني : السلطات المخولة للإدارة في ممارسة الرقابة الجبائية
91	<b>المبحث الثالث : طرق الرقابة الجبائية</b>
91	المطلب الاول : صور التحقيق الجبائي
91	الفرع الأول: التحقيق المحاسبي
107	الفرع الثاني : التحقيق المعمق
118	الفرع الثالث: التحقيق المصوب
120	المطلب الثاني : المنازعات الضريبية
120	الفرع الأول: المرحلة الادارية( الطعن الاداري)
126	الفرع الثاني : الطعن أمام القضاء
132	المطلب الثالث : دراسة حالة

132.....	الفرع الأول: التنظيم الاداري لمديرية الضرائب بسكرة
135.....	الفرع الثاني : عينة محل الدراسة ( الجانب العملي للرقابة الجبائية)
149.....	خاتمة الفصل الثاني
152.....	الخاتمة
156.....	الملاحق
167.....	قائمة المراجع
175.....	الفهرس

## ملخص

تعتبر ظاهرة التهرب والغش الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية في الجزائر، وهي تعود لجملة من الأسباب المتداخلة تؤدي الى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين من دفع مستحقاتهم مستعملين في ذلك طرق متنوعة ، والنتيجة في ذلك واحدة هي الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على جميع المستويات الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

وسعياً من المشرع الجبائي للحد من هذه الظاهرة حول الادارة جملة من الأجهزة والهيكل وقام بسن جملة من القوانين لمكافحتها ، فكانت الرقابة الجبائية من أهم الاجراءات في ذلك من خلال التأكد من صحة التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين بالضريبة .

بالإضافة الى اكتشاف كل الاختلالات والأخطاء بغيره تصحيحها و عادة تقويمها بالاعتماد على طرق الرقابة الجبائية التي تتمثل في التحقيق المحاسبي ، و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية والتحقيق المصوب.

## Résumé

La fraude et l'évasion fiscale consistent en l'un des plus grands de fis face à la politique fiscale en Algérie ,ce phénomène résulte d'un ensemble de pratiques entre lacées conduisant à la soustraction globale ou partielle à l'impôt de la part des contribuable affectant ainsi tous les niveaux économiques, financiers et sociales.

Dans un effort pour réduire ce phénomène le législateur fiscale dote l'administration d'un ensemble de services et structures accompagnée d'une ensemble de lois .

Le contrôle fiscal est l'un des plus important disposition , il est effectué en s'assurant des déclarations écrites des contribuables détectant ainsi les déséquilibres et les erreurs pour correction et réévaluation selon les méthodes du contrôle fiscal qui sont la vérification de comptabilité , la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble et la vérification ponctuelle des comptabilité .