



جامعة غرداية
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم: الحقوق



عنوان المذكرة:

دور التحقيق الجبائي في مكافحة الغش الضريبي
(دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية غرداية)

مذكرة مقدمة في إطار متطلبات شهادة الماستر أكاديمي حقوق

تخصص: قانون إداري

تحت إشراف الاستاذ:

محمد بن فردية

من إعداد الطالبتين:

علاوي عوالي وداد

بوكريوع جهيدة

الصفة	الجامعة	الرتبة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	جامعة غرداية	أستاذ محاضر	أ. محمد سيدأعمر
مشرفا ومقررا	جامعة غرداية	أستاذ محاضر	أ محمد بن فردية
مناقشا	جامعة غرداية	أستاذ محاضر	أ بوزكري سليمان

السنة الجامعية: 2017م/2018

شكر و تقدير :

نشكر الله عز وجل ونحمده على جزيل فضله وإتمام نعمته علينا

لقوله تعالى : {و لئن شكرتم لأزيدنكم } ،

نتوجه بجزيل الشكر للأستاذ المشرف " بن فريدة محمد " ، الذي تكرم بالإشراف على هذا العمل، وعلى ما قدمه لنا من توجيهات وملاحظات أفادتنا في إنجاز هذا العمل، فهو مدين لنا بفضل لا ينسى.

كما نتقدم بالشكر مسبقا لأعضاء لجنة المناقشة كل واحد باسمه، على الوقت والجهد الذي خصصوه لمطالعة هذا العمل خدمة للبحث العلمي.

و حتى لا نكون ناكرات للجميل، نتقدم بالشكر إلى كافة عمال وموظفي مديرية الضرائب لولاية غرداية،

ونخص بالذكر العون المحقق "حماني فاروق" كل ما قدمه لنا من معلومات و وثائق، الى كل موظفي مكتبة الحقوق والعلوم الاقتصادية بجامعة غرداية و ورقلة والاعواط الذين قدموا

لنا يد المساعدة ..

وفي الاخير لا يسعنا الا ان نشكر كل من ساهم في هذا العمل من قريب او من بعيد ولو بكلمة طيبة.

الإهداء :

أهدي ثمرة جهدي الى من فتح لي ابواب العلم والمعرفة والدي الغالي، والى من ربنتي
على أسمى القيم العزيزة أطال الله في عمرهما ..

الى أخي محمد والى أخواتي حفظهم الله و صانهم من كل شرّ، الى كل من أحبهم
قلبي، الى من ساعدني كثيرا وشجعني عبد الغني زايد.

الى كل اصدقائي و صديقاتي ...

الى كل الاساتذة الكرام من الابتدائي الى التخرج اهدي هذا العمل، والله الموفق.

وداد

الإهداء :

أهدي ثمرة جهدي إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما
إخوتي وأخواتي و إلى أبناء إخوتي، اتمنى لهم النجاح في حياتهم
الى كل عائلة بوكريوع،
و إلى كل زملائي و صديقاتي الذين قاسموني مشوار الدراسة
إلى كل أساتذتي ورفقاء دربي
الى كل دفعة الحقوق كل باسمه.

— جهيدة —

قائمة المختصرات :

أ/باللغة العربية:

ت.م.م.و.ج : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية.

ق.إ.ج : قانون الاجراءات الجبائية.

ت.م.م : التحقيق المصوب في المحاسبة.

ج.ر : الجريدة الرسمية.

ق.ت : القانون التجاري.

ت.ج : التحقيق الجبائي.

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

ص : الصفحة.

د.ط: دون طبعة.

د.ب.ن: دون بلد النشر.

ب/باللغة الفرنسية :

D.G.I: Direction Générale Des Impôts.

M.F: Ministre De Finance.

P: Page .

OP.CIT: Ouvrage Précédemment Cité.

تعالج هذه المذكرة موضوع دور التحقيق الجبائي في مكافحة الغش الضريبي، بالنظر الى اهمية الرقابة الجبائية في مجال مكافحة الغش الضريبي، معتمدين في ذلك على دراسة حالة وفقا للتحقيق الجبائي. و يعد التحقيق الجبائي أهم الاجراءات التي تتبعها الادارة الجبائية فهو يعتبر أداة قانونية في يدها. فكانت هذه الدراسة هي محاولة إبراز دور الرقابة الجبائية في ممارسة سلطاتها في تحصيل ضرائبها، بحيث أن التحقيق يقوم باسترداد أموال الخزينة العمومية، حيث أصبحت الضرائب تمثل عبئاً ثقیلاً على المكلفين بأدائها، مما يؤدي ببعض المكلفين بالضريبة الى اتباع أساليب غير مشروعة قصد التهرب من دفع الضرائب وهو ما يطلق عليه "الغش الضريبي" ولإلمام أكثر بإشكالية البحث كانت هذه الدراسة كمحاولة للتوصل الى اساليب وقائية وردعية للحد من هذه الظاهرة.

الكلمات المفتاحية: الضريبة , التحقيق الجبائي ، الادارة الجبائية ، الغش الضريبي، الرقابة الجبائية،

ABSTRACT

This note deals with the role of tax investigation in the fight against tax fraud, in view of the importance of tax control in the field of combating tax fraud, based on a case study according to the tax investigation.

The tax investigation is the most important procedure followed by the tax administration, which is a legal tool in its hands. This study is an attempt to highlight the role of fiscal control in the exercise of its powers in collecting taxes, so that the investigation is to recover funds of the public treasury, where taxes are a heavy burden on those charged with performance, which leads some taxpayers to follow illegal

methods to evade paying taxes Which is called the "tax fraud" and to complement the problem of research more This study was an attempt to reach preventive and deterrent methods to reduce this phenomenon.

Key words:

Taxes, tax investigation, tax administration, tax fraud, tax control

المقدمة

عند الاستقلال عرفت الجزائر اقتصادا ضعيفاً و فراغاً على مستوى الهياكل الجبائية ونظاما لا يستجيب لمتطلبات المرحلة القادمة مع ما تتطلبه الادارة، والتي شهدت ارتفاعا متزايدا في النفقات العامة، فأخذت على عاتقها ضرورة الاعتماد على مصادر تمويلية وعمدت الدولة الجزائرية الى إجراء عمليات الانفاق الاقتصادية لمواجهة الحياة الاقتصادية، وسعت الدولة بكل ما في وسعها من سن للقوانين والتشريعات التي تنظم عملية وأسس فرض الضريبة و ذلك من أجل زيادة الفعالية للأنظمة الاقتصادية ومحاولة دفع عجلة التقدم الاقتصادي، وهذا بسبب الفراغ الذي عم الهياكل الجبائية إبان تلك الفترة .

و الجزائر كمعظم الدول تهدف للوصول إلى أعلى مستوى من التقدم والتنمية والقضاء على المشاكل الاقتصادية والسياسية بالدرجة الأولى لأهميتها، كامتصاص نسبة البطالة و رفع القدرة الشرائية، وهذا ما يتوجب اتخاذ سياسات اقتصادية ناجعة وفعالة من أجل تحقيق التوازن الاقتصادي الكلي، ولكي يكون هناك تسيير جيد لهذه السياسات تحتاج بطبيعة الحال إلى أموال ضخمة، فالحاجة الى هذه الأموال الضخمة تجعل الدولة تلجأ الى توفير الأموال دون تهديد إقتصادها عن طريق توسيع الإيرادات الغريبة بإعتبارها أداة تساهم في الإنعاش الاقتصادي والاجتماعي.

إلا أنه من جهة أخرى أصبحت الضرائب تمثل عبئاً ثقيلاً على عاتق المكلفين بأدائها، ومع توسع أنواعها ظهرت جديدة تهدد من فعاليتها الا وهي ظاهرة الغش الضريبي، هاته الاخيرة أصبحت من اكبر انشغالات الدولة و الباحثين في ميدان التشريع الجبائي، كونها اخذت بعداً وطنياً و دولياً في الاساءة للحياة الاقتصادية للمجتمع.

والممتنع لطبيعة النظام الضريبي الجزائري الراهن يرى انه نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومدخلهم الحقيقية من تلقاء انفسهم، ثم تقوم الادارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في كثير من الاحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة، نظرا للأخطاء المرتكبة اثناء اعدادها سواء عن قصد او بدون قصد بهدف التملص من دفع الضريبة وهذا ما يسمى بالتهرب الضريبي.

ومن بين اهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها ادارة الضرائب في مكافحة ظاهرة الغش الضريبي نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها تسعى جاهدة للتأكد من التصريحات الجبائية للكشف عن كل التجاوزات.

وبما ان الرقابة الجبائية تعتبر أداة وقائية و ردعية، نجد التحقيق الجبائي احد اهم وسائل الرقابة الجبائية على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من مدى صدق التصريحات الجبائية. وعليه فنجد ان التحقيق الجبائي يهدف الى تنقيح و تطهير الملفات الجبائية من كل الإغفالات والتجاوزات من طرف المكلفين بالضريبة .

اخذت ظاهرة الغش الضريبي عدة اشكال واساليب مما استوجب البحث عن وسائل لمكافحتها.

وعن دوافع اختيار هذا الموضوع: هناك عدة اسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع دون غيره نوجزها فيما يلي : الأسباب الموضوعية:

- التطلع لأهمية التحقيق الجبائي ومدى قدرته على دعم الرقابة الجبائية.
- التعرف على الادارة الجبائية والاطار التنظيمي الذي يحكمها.

الأسباب الذاتية:

- البحث عن وسائل تكبح تفاقم ظاهرة الغش الجبائي.
- المساهمة في اثراء الدراسات الجبائية عموما والرقابة الجبائية خصوصا.
- **أهمية البحث :**
- مما لاشك فيه ان الرقابة الجبائية تسعى جاهدة للحد من ظاهرة الغش الضريبي واسترجاع حقوق المال العام، ومن الآليات التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية في تحقيق اهدافها نجد التحقيق الجبائي للأعراض الجبائية الذي يعتبر من ابرز مقومات هذه الوسيلة الردعية والوقائية في آن واحد .
- **أهداف البحث :**
- نسعى من خلال بحثنا هذا الى تحقيق الاهداف التالية:
- إبراز اهمية التحقيق الجبائي بشكل عام والتأكد من مدى صحة وصدق التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف الاقتصاديين بشكل خاص.
- معرفة وتشخيص ظاهرة الغش الضريبي في الجزائر.
- **الدراسات السابقة:**
- هناك العديد من الدراسات والبحوث التي تناولت موضوع الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش الضريبي وما يلاحظ عن هذه الدراسات انها متطابقة مع بعضها البعض، حيث تطرق البعض لدور وفعالية الرقابة الجبائية في مجال مكافحة التهرب الجبائي، وتناولت دراسة أخرى التحقيق الجبائي كأداة لمحاربة الغش الضريبي إلا انها لم تتناول لا من قريب ولا من بعيد دور التحقيق الجبائي في مكافحة الغش الضريبي.

- اما عن صعوبات الدراسة:
- اضافة الى الظروف الشخصية فقد واجهنا صعوبات عديدة في اعداد هذه الدراسة، نذكرها قصد لفت انتباه الباحثين من اجل ترشيد التعامل معها، ويمكن ابراز اهم هذه الصعوبات:
- - انعدام المراجع المتخصصة في مكتبتنا.
- - كثرة الاجراءات البيروقراطية في الادارة الضريبية والتي وقفت امام حصولنا على معلومات حديثة متعلقة بهذا الموضوع.
- - التحجج بالسر المهني لدى المديرية الولائية للضرائب؟ مما جعلنا نعتمد على المراسيم وقوانين الاجراءات الجبائية.

الإشكالية:

وعلى ضوء ما سبق نطرح اشكالية أساسية لهذا الموضوع على النحو التالي :

الى اي مدى يمكن اعتبار التحقيق الجبائي وسيلة فعالة تحد من ظاهرة الغش الضريبي ؟

من خلال هذا التساؤل الرئيسي وضمن سياق الاجابة عنه يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ✓ ماهية التحقيق الجبائي ؟ وماهي انواعه؟
- ✓ فيما يتمثل الغش الضريبي ؟ وماهي المنازعات المتعلقة بالغش الضريبي ؟
- ✓ ما مدى فعالية التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي ؟ ومن هم الاشخاص المؤهلون للقيام بعملية التحقيق ؟

والاجابة على تساؤلات الدراسة تم وضع الفرضيات التالية والتي تكون منطلقا لهذه الدراسة :

❖ يعتبر التحقيق الجبائي احد الوسائل للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي .

❖ يعتبر التحقيق الجبائي وسيلة ضريبية مثلى للحد من الغش والتهرب الضريبي .

المنهج المتبع:

ان طبيعة الموضوع تقتضي منا اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، مع ذكر مختلف المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتحقيق الجبائي، وهذا ما يتوافق مع طبيعة البحث، ثم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث في دراسة الحالة.

محتوى الموضوع:

ولمحاولة الاجابة عن التساؤلات المطروحة، كان من الضروري لنقل الصورة الحقيقية للرقابة الجبائية، وكذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعية حيث تطرقنا في الفصل الاول الى جُل المفاهيم النظرية المتعلقة بالتحقيق الجبائي واجراءات عملية التحقيق، وظاهرة الغش الضريبي .

اما الفصل الثاني يتعلق بالدراسة التطبيقية المتعلقة بالبحث والتي كانت بمديرية الضرائب لولاية غرداية، والتي تمت دراسة حالة فيها لإثراء عملية البحث.

الفصل الأول:

دور التحقيق الجبائي

في مكافحة الغش الضريبي

مقدمة الفصل:

تسعى الإدارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة وذلك من خلال محاربة الغش الضريبي، حيث منح المشرع الجزائري صلاحيات الرقابة للإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية تصريحات المكلفين بالضريبة، نظرا لكون النظام الجبائي الجزائري مبني على أساس التصريح العفوي، وذلك بمنح المكلف بالضريبة الحرية بتصريح مداخله من تلقاء نفسه، وتعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أخطر الآثار السلبية على الإدارة الجبائية، ولهذا وجب التصدي لهذه الظاهرة والتخفيف من حدتها.

إن الرقابة الجبائية ولضمان السير الحسن لها، فقد خول المشرع الجبائي أطارا قانونيا يستند من خلاله كل من المحقق الجبائي والمكلف بالضريبة لقواعد وأحكام قانونية تبين الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية.

لهذا ارتئينا أن نقسم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين، فمن خلال المبحث الأول تناولنا ماهية التحقيق الجبائي والغش الضريبي، وفي المبحث الثاني تطرقنا إلى اجراءات عملية التحقيق.

المبحث الأول: ماهية التحقيق الجبائي والغش الضريبي

حتى تمارس الادارة الجبائية مهامها وتقوم بالواجبات المنوطة بها على أكمل وجه، عن طريق مراقبة العناصر الخاضعة للضريبة والتي من خلالها يمكن تحديد الوعاء الضريبي، وسعيها للحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، وعليه فإننا سنحاول من خلال هذا المبحث بيان مفهوم التحقيق الجبائي (المطلب الأول) ومفهوم الغش الضريبي (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مفهوم التحقيق الجبائي

إن مفهوم الرقابة الجبائية يعتمد أساسا على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة إلى المصالح الجبائية، حيث تحتوي هذه التصريحات على المعلومات اللازمة التي تحدد على أساسها الأوعية الضريبية.

ومنه فإن المصالح الجبائية تجري وتباشر عمليات الرقابة الجبائية والتي هي بمثابة نتيجة استدلالية وطبيعية للنظام الجبائي. ولدراسة المفهوم قمنا بتقسيم المطلب إلى ثلاث فروع تطرقنا في الفرع الأول إلى تعريف التحقيق الجبائي وأهدافه وفي الفرع الثاني أنواع التحقيق الجبائي أما في الفرع الثالث فأشرنا إلى الإطار القانوني للتحقيق الجبائي.

الفرع الأول: تعريف التحقيق الجبائي وأهدافه

أولا: تعريف التحقيق الجبائي:

التعريف الأول: التحقيق الجبائي عبارة عن مجموعة العمليات المطبقة من قبل المصالح المتخصصة للإدارة الجبائية. هذا الأخير بإمكانه اتخاذ عدة أشكال والمعاملة في اطار منظم

تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى التأكد من احترام القوانين الجبائية، وذلك لتجنب كل ما قد ينتج من اعتداءات وتجاوزات.¹

التعريف الثاني: كما يمكن تعريف الرقابة الجبائية أو التحقيق الجبائي. بأنها مجموعة العمليات التي تهتم بالتأكد من صحة وقانونية التصريحات المودعة لدى الادارة الجبائية، وبالتالي المراقبة الجبائية ماهي إلا مجموعة الاجراءات المعترف بها من طرف المشرع، التي تهدف إلى التأكد من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين بالضريبة بالإضافة إلى ذلك فإنه من الناحية العملية، تشكل الرقابة للإدارة الجبائية فحص انسجام التصريحات ومقارنتها مع المحاسبة والوثائق المثبتة للحقيقة الاقتصادية، المالية والطبيعية.²

التعريف الثالث: الرقابة الجبائية لا تتحقق إلا عن طريق الاطلاع على جميع الملفات والوثائق المتعلقة بنشاط المكلفين بالضريبة حيث أن حق الاطلاع الذي يمنحه التشريع الضريبي لموظفي الادارة الضريبية بصورة مباشرة على كافة الوثائق المتعلقة بالمكلفين بالضريبة. بحيث حق الاطلاع يفيد في التعريف على حقيقة المركز المالي المكلف بالضريبة ومن أجل التوصل إلى تقديم صحيح لأوعية الضرائب وتمكين الادارة من ربط الضريبة على النحو الصحيح واثباتهم المخالفات التي ترتكب تملصا من الضريبة.³

التعريف الرابع: هو وسيلة ضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة، وتشكل شرطا أساسيا من الشروط الفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة والعدالة بين المؤسسات.⁴

ويمكن تعريف التحقيق الجبائي على أنه:

¹-Guide du Vérificateur de comptabilité, DGI Alger Edition, 2001.

² - عباس عبد الرزاق: التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى عين مليلة، الجزائر، 2012، ص 18.

³ - منصور بن اعمارة: اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه' الجزائر، 2011، ص 13. 14.

⁴ - فاروق مراح: دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011، ص 25.

مجموع العمليات التي تقوم بها الادارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي، وكل التجاوزات الجبائية.¹

ثانيا: أهداف التحقيق الجبائي:

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية ومكافحة العمليات الغير قانونية، اضافة إلى ذلك فقد حدد المشرع الجبائي الجزائري جملة من الأهداف للرقابة الجبائية.²

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

(أ) الأهداف العامة: يمكن تقسيم هذه الأهداف إلى أربعة أقسام:

1. جمع التملص الجبائي: يجب أن تعمل الرقابة على اكتشاف الأشخاص المنحرفين. و منه فكل شخص سواء كان طبيعي أو معنوي إذا ما حقق دخل أو ربح، عليه دفع الضريبة. وفي حالة عدم الانتظام فالرقابة الجبائية تقوم بتعديل وضعيته.

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

¹ - خديجة غضبان: التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2015، ص 10.

² - رضوان العمودي: جريمة الغش الضريبي، مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015، ص 17.

3. حماية الموارد الجبائية لميزانية الدولة: هذا الهدف يشكل مؤثر لنجاح أو فشل الادارة

الجبائية في تحقيق المهمة التي أسندت إليها.¹

4. إن الاجراءات العامة المسطرة تهدف أساسا إلى إبطال الأساليب والتطبيقات التي تحكم

الاختلالات التي تشوه قواعد المنافسة وتقلص من عدم تمويل الخزينة بالموارد الاضافية

مثل:

- عدم تحرير الفواتير عند إجراء الصفقات التجارية، أين يكون تطور السوق غير خاضع

للضرائب بشكل واسع.

- الاستعمال الضئيل للشيك كوسيلة للدفع .

- تحويل المكاسب الضريبية المحصلة من أجل تحفيز الاستثمار.²

(ب) الأهداف الخاصة:

وضعت الادارة الجبائية الجزائرية عدد معين من الأهداف الخاصة والمتمثلة في:

1. التأكد من ايداع التصريحات الجبائية: لتحقيق هذا الهدف تستعمل وسائل مختلفة سواء عن

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

- اكتشاف الأشخاص الذين يمارسون نشاطات خاضعة للضريبة ولا يصرحون بها ودعوتهم

إلى تعديل وضعيتهم.

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

عن طريق معرفة وتمييز المكلفين بالضريبة، او عن طريق الاتصال بمختلف الهيئات

والمؤسسات.

¹ - عباس عبد الرزاق: المرجع السابق، ص 22.

² - منصور بن اعمارة: المرجع السابق، ص 15.

2. التحقق من دقة وصحة التصريحات المودعة عن طريق المكلفين، و ذلك بتطبيق نوعين

من الرقابة:

- التحقيق في الوثائق و المستندات المحاسبية.
- التحقيق على أساس المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي، مثل: مداخيل الأموال المنقولة، المداخيل العقارية، ... الخ.

3. ضمان متابعة المكاسب الجبائية: قدر التشريع الجبائي الجزائري عدد معين من المكاسب الجبائية والمالية في اطار ترقية الاستثمار.

وفي الواقع، فإن الغاية المرجو الوصول إليها في اطار تحقيق هذه الأهداف العامة والخاصة، هو ضمان تغطية الديون الجبائية المسجلة لصالح الخزينة العمومية، وكذا دفع المستحقات.¹

الفرع الثاني: أنواع التحقيق الجبائي

تطبق مصالح الرقابة الجبائية عدة صور وأشكال لفحص تصريحات المكلفين بالضريبة وجمع المعلومات الضرورية لإثبات مدى صحة هذه التصريحات المقدمة، ويتم استعمال هذه الأشكال حسب الحالة أو نوعية الشخص المراد التحقيق معه، معنوي أو طبيعي، وهذه الأشكال هي:

أولاً: التحقيق الداخلي:

تظهر فائدة التحقيق الموجز في أنه لا يحتاج إلى وقت طويل ولا يلزم المحقق بإجراء أبحاث خاصة أو تنقلات، بل يتم فحص الملف الجبائي على مستوى مكتب العون المحقق أو المراقب ويمكن لهذه المراقبة أن تتخذ بطريقة شكلية أو معمقة.

1) الرقابة الشكلية: يطبق هذا النوع من الرقابة سنوياً، ويقترصر على تصحيح الأخطاء المادية

الواضحة والمكتشفة عند الاطلاع على التصريحات، وتهتم بالتحقق من هوية المكلف

¹ -عباس عبد الرزاق: المرجع السابق، ص 23. 24.

بالضريبة وعنوانه وكذا عناصر الجرد لإعداد الوعاء الضريبي، إذ يشكل عمل تحضيره للمراقبة على الوثائق، وهذه الرقابة تطبق كل سنة وتدرس الأخطاء المادية التي ارتكبت دون قصد والتي توجد في التصريح من طرف المكلف بالضريبة.¹

والتأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات تتضمنها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أي مقارنة بين ما تتضمن من المعلومات، والتي تتوفر عليها الإدارة الجبائية.²

(2) الرقابة على الوثائق: تهتم الرقابة على الوثائق بفحص الملف الجبائي للمكلف فحصا شاملا وانتقاديا، إذ يقوم المحقق بتصحيح الأخطاء الظاهرة في التصريحات "يراقب المفتش التصريحات، وتطلب التصريحات والتبريرات كتابيا كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة.

كما يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعائهم ضروري أو لما يطلب هؤلاء تقديم توضيحات شفوية.³

تجرى الرقابة على الوثائق المعمقة في مكاتب الإدارة الجبائية وهي مرفقة بمجموعة التحقيقات المتعلقة بفحص نقدي للتصريحات بمساعدة المعلومات والمستندات الواردة في ملف المكلف بالضريبة والمنقاة من قبل، حسب معايير موضوعة من طرف إدارة الضرائب.⁴

1 - منصور بن اعمارة: المرجع السابق، ص 21.

2 - يحي لخضر: دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007، ص 18.

3 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 79 ل2001/12/23 المادة 59، ص 21.

4 - عباس عبد الرزاق: المرجع السابق، ص 20.

ثانيا: التحقيق الخارجي (الرقابة في عين المكان):

يقصد بالتحقيق الخارجي الرقابة التي تتطلب اجراء معاينات خارج المكتب، ويتم هذا النوع من الرقابة دائما وفق برمجة سنوية.

على خلاف الرقابة الشاملة تتمثل الرقابة والمعمقة في التدخلات التي يقوم بها الأعوان المحققين في عين المكان، حيث تتواجد أنشطة المكلفين بالضريبة وذلك من أجل التأكد من مصداقية التصريحات الجبائية وصحتها، حيث تأخذ هاته الرقابة ثلاثة أشكال تتمثل في: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.¹

1) التحقيق المحاسبي (التحقيق في المحاسبة):

أ) تعريف التحقيق في المحاسبة: هو مجموعة العمليات التي يستهدف منه مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية، إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا).²

والتحقيق في المحاسبة هو تحقيق في محاسبة المكلفين واجراء كل التصريحات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ويرمي هذا التحقيق إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة.

ويسمح هذا الشكل من التحقيق للإدارة الجبائية من التأكد من صحة وثبوتية التقييدات المحاسبية أو في اجراء مقارنة بين تصريحاتكم الجبائية والتقييدات المحاسبية قصد التأكد من مصداقية وصحة تصريحاتكم.³

¹ - عبد الحاكم قويدري: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون اداري، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015، ص 10.

² - العيد صالح: الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر، الجزائر، 2011، ص 40.

³ - www.fdgi.gov.dz

وعليه يتم التأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها (وهي تمس كل أنواع الضرائب والرسوم). ليس للتحقيق المحاسبي غرض المراقبة الجبائية فحسب بل يمكن كذلك المؤسسات من الاطلاع على واجباتها أو التزاماتها الجبائية، أثناء التحقيق المحاسبي، يطلع عون الادارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي قد ترتكب أحيانا على حسابه، في هذه الحالة بإمكانه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.¹

(ب) شروط التحقيق في المحاسبة: هناك جملة من الشروط والاجراءات الواجب مراعاتها قبل وأثناء اجراء هذا النوع من التحقيق:

المادة 20: (قانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013)

1. يمكن لأعوان الادارة الجبائية² اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة واجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.
2. لا يمكن اجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الادارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.
3. تمارس الادارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات إذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي، يمكن أن تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية أو الجبائية.

¹ - منصور بن اعمارة: المرجع السابق، ص 23. 24.

² - أعوان الادارة الجبائية هم موظفو مديرية الضرائب المباشرة وغير المباشرة والطابع والتسجيل وأعوان الادارة المالية أوسع كونه يشمل بالإضافة للمدرييات السابقة مديرية المنافسة والأسعار، أملاك الدولة، الحفظ العقاري إلخ.

4. يمكن أن تتم عمليات التحقيق إما في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي، ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناء على طلب صريح من المكلف بالضريبة كما هو منصوص عليه في أحكام المادة 1/20 أعلاه.¹
- في هذه الحالة، يجب على المكلف بالضريبة أن يضع تحت تصرف الإدارة محل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الاعلام الآلي.
5. لا يمكن الشروع في اجراء أي تحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتخصير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداءً من تاريخ استلام هذا الاشعار،
- يجب أن يبين الإشعار بالتحقيق ألقاب وأسماء ورتب المحققين، وكذا تاريخ وساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها والحقوق والضرائب والرسوم والاتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها، وأن يشير صراحة تحت طائلة بطلان الاجراء، أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار من اختياره أثناء اجراء عملية الرقابة.
- في حالة استبدال المحققين، يجب اعلام المكلف بالضريبة بذلك
- في حالة حدوث مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها، يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.
- لا يمكن البدء في فحص الوثائق المحاسبية من حيث الموضوع إلا بعد مرور أجل التخصير المذكور سابقا.
6. لا يمكن تحت طائلة بطلان الاجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من ثلاثة (03) أشهر فيما يخص:

¹ أنظر المادة 1/20 من ق إ ج.

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محققة فيها.

- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محققة فيها.

يمدد هذا الأجل إلى سنة (06) أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى، تسعة (09) أشهر.

يجب معاينة نهاية عمليات التحقيق في عين المكان، عن طريق محضر يدعو المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيرة، وتوضع الإشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الأخير.¹

وتمدد مهلة التحقيق في عين المكان بأجل ممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 2 (قانون رقم 17-12 مؤرخ في 27 ديسمبر 2017) على أعوان الإدارة الجبائية خلال المراجعة المقررة في المادتين 20 و 20 مكرر أعلاه، ويتوفر عناصر تدل على تحويلات غير مباشرة للأرباح، حسب مفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أن يطلبوا من المؤسسة المعلومات والوثائق المحددة لطبيعة العلاقات بين هذه المؤسسة وإحدى أو عدة مؤسسات متواجدة خارج الجزائر، وكيفية تحديد مبالغ التحويلات المرتبطة بالعمليات الصناعية والتجارية أو المالية مع المؤسسات المتواجدة خارج

¹ - يوسف دلاندة: قانون الاجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 19. 20. 21. 22.

الجزائر والمرتبطة بعمليات صناعية أو تجارية أو مالية مع المؤسسة محل المراجعة وكذا النظام الجبائي المسطر لهذه العمليات.

بالنسبة للمؤسسات الأعضاء في مجمع الشركات فإن الوثائق تكون مماثلة لتلك المنصوص عليها بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية بالنسبة للشركات المتحالفة المذكورة في المادة 160 من قانون الاجراءات الجبائية.

يتعين على المؤسسات أن تقدم المحاسبة التحليلية التي تمسكها إلى الأعوان المحققين عند كل طلب. كما يتعين على المؤسسات التي تمسك محاسبة موحدة أن تقدم لأعوان التحقيق الحسابات الموحدة عند كل طلب.

يجب أن تبين الطلبات المكتوبة صراحة النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على معلومات و وثائق وذلك بتحديد المؤسسة الأجنبية المعنية والمنتج محل المعاملة أو النشاط المعني بالتحقيق وكذا البلد أو الاقليم المعني.¹

كما أن الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات، هو تأسيس لوعاء الضريبة ومراقبتها.

لذلك وضع المشرع قواعد وضوابط تحدد السير القانوني لهذه العملية مبينا شروطها من جهة، وضابطة لإجراءاتها بدقة من جهة ثانية. ويمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة أو السند المستعمل لحفظ الحقوق، فإذا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي، يمكن أن

¹ - قوانين الضرائب وقانون الاجراءات الجبائية، وفقا للقوانين المالية 2017-2018، (التعديلات)، برتي للنشر، ص 92.

تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تطويع النتائج المحاسبية أو الجبائية.¹

(2) التحقيق المصوب:

يعرف على أنه أحد طرق الرقابة الجبائية التي تم استخدامها وهو إجراء لا يختلف عن التحقيق في المحاسبة من حيث الاجراءات، حيث نصت المادة 20 مكرر في الفقرة الأولى على ما يلي: "يمكن لأعوان الادارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات حسابية لمدة تقل عن سنة جبائية".

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعاتها واحترامها وهي كما يلي:

(أ) يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود و وصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق.

(ب) لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة.

(ج) لا يطلب من المكلفين بالضريبة، أثناء هذا التحقيق، سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود، وصول الطلبيات أو التسليم.

(د) يخضع التحقيق المصوب لنفس القواعد المطبقة في التحقيق العام.

(هـ) لا يمكن الشروع في اجراء هذا التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف

بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق ارسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول

¹ - مختار تريش: دور مفتش الضرائب في قمع التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر، 2014، ص 24. 25.

مرفقا 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. (و) يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

(ز) لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

(ح) يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما، ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقييم.

(ط) إن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من امكانية اجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لإعادة التقييم المتم عند التحقيق المصوب.¹

(3) التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة:

يعد التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية امتدادا للتحقيق المحاسبي، كما يمكن أن يكون مستقلا عن هذا الأخير، وتعزيزا لآليات الرقابة الجبائية تم استحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة كتكملة ضرورية للتحقيق المحاسبي. ويطبق هذا التحقيق على الأشخاص الطبيعية دون سواها.

(أ) تعريف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة:

يقصد بالتحقيق المعمق في م. و. ج. ع. مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخل المحققة خارج الجزائر، فوائد القيمة الناتجة عن

¹ المادة 20 مكرر، قانون الاجراءات الجبائية سنة 2018.

التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة... الخ)¹ والتحقق في مجمل الوضعية الجبائية يشكل بالفعل الوسيلة التي تمارس بواسطتها الادارة حقها على مراقبة التصريحات المكتتبه من طرف الأشخاص الطبيعيين عند اجراء المقارنة بين المداخل المصرح بها أو المحدد من طرف النظام الجزافي، مع وضعية الخزينة والذمة المالية وعناصر الطريقة المعيشية لهؤلاء الأشخاص.² ويقصد به أيضا "مجموعة من عمليات التحقيق والتقصي بغرض اكتشاف الفروق المحتملة بين المداخل المصرح بها من طرف المكلف بالضريبة، مقارنة بتلك المحققة فعلا".³ يسبق التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية بإشعار يحدد سنوات موضوع التحقيق إلى جانب الأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية أموره وتهيئة نفسه. أي خمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، يعلم المكلف بالضريبة بحقه بالاستعانة بمستشار من اختياره.⁴

ب) شروط التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية العامة: تتميز هذه العملية بخصائص تجعلها حساسة وخطيرة لذلك حرص المشرع على احاطتها بالسر المهني وضبطها بالشروط القانونية الكفيلة بإنجاحها، ويمكننا من خلال المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية الاطلاع على شروطها إذ يمكن تعدادها من خلال المادة كما يلي:

- لا يمكن أن يقوم به أعوان الادارة الجبائية إلا على الأشخاص الطبيعيين فلا يكون هذا التحقيق على الأشخاص المعنويين.

¹ - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجزائر، منشورات 2013، ص 31.

² - عباس عبد الرزاق: المرجع السابق، ص 21.

³ - MF/DG/DRV, Guide du vérificateur de comptabilité, OP, CIT, p14.

⁴ - عيسى بلخوخ: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2004، ص 83.

- لا تتم مهمة التحقيق إلا من طرف أعوان الادارة الجبائية الذين يتمتعون برتبة مراقب أو من تعلوهم مرتبة.¹

ج) إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية: يعد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كغيره من التحقيقات الجبائية، ويتبع المحقق جملة من الإجراءات تحقيقا للأهداف، وتعتبر بمثابة ضمانات لهم، يؤدي خرق إحداها إلى ابطال إجراءات التحقيق ومن تم إلغاء الضريبة لمخالفتها القانون.²

ومن بين هذه الاجراءات التي نصت عليها المادة 21 سابقة الذكر:

- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة إلا من طرف أعوان من الادارة الجبائية لهم رتبة مفتش على الأقل.
- لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال ارسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى للتحضير بقدر خمسة عشر (15) يوم، ابتداء من تاريخ الاستلام.
- يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق وأن يشير صراحة، تحت طائلة بطلان الاجراء، إن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.

¹ - حياة نيسوكاي، صرينة سعودي: حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر في الحقوق، جامعة بجاية، الجزائر، 2014، ص 49.

² - فضيل كوسة: الدعوى الضريبية وأثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 205.

- تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في المقطع 2 أعلاه أو تاريخ تسليمه، إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم. وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح، عند الاقتضاء، للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة من الخارج. كما تمدد هذه الفترة بالثلاثين (30) يوماً المنصوص عليها في المادة 19. وبالأجل الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين (30) يوماً ابتداءً من تاريخ طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مداخيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج. تمدد المدة المذكورة في المقطع الثاني أعلاه إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي.¹
 - عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة، على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، بالنسبة للضريبة على الدخل، يتعين على الإدارة، في هذه الحالة، أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تقويم، برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام، يمكن أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام.
- يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً بقدر كاف ومعللاً، كما يتعين أيضاً إعادة الأخذ بأحكام المواد التي تتأسس بموجبها إعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله بها.
- يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوماً لتبليغ ملاحظاته أو قبوله، ويكون عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني.

¹ - أنظر المادة 19 من ق إ ج.

وقبل انقضاء أجل الرد، يجب على العون المحقق أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة، إذا كان سماعه مجدداً أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية.

يجب أن يبلغ المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه في إطار الإشعار بالتقويم أن لديه إمكانية أن يطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة، من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مصلحة البحث والتدقيق والمراجعات.

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق، ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره.

في حالة ما إذا رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة، فإنه يجب عليه إبلاغ هذا الأخير عن طريق مراسلة مفصلة ومبررة، وفي حالة ما إذا أظهرت هذه الأخيرة سببا آخر لإعادة التقويم أو الأخذ بعين الاعتبار لعناصر جديدة لم تكن واردة في الإشعار الأصلي، يمنح المكلف بالضريبة أجلا إضافيا قدره أربعون (40) يوما ليرسل ملاحظاته.

- عندما يتم الانتهاء من إجراء تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل، لا يجوز للإدارة الجبائية، بعد ذلك، الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة، إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب تدليسية.¹

¹ - المادة 21 من ق.إ.ج. (وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب)، 2018، ص 15. 16.

الفرع الثالث: الاطار القانوني للتحقيق الجبائي

أولاً: سلطات الادارة الجبائية في مجال التحقيق الجبائي:

حتى تستطيع الادارة الجبائية القيام بمهامها على أحسن وجه فإن المشرع منحها جملة من الحقوق التي تستطيع من خلالها القيام بنشاطها بصيغة قانونية وتمثل صلاحيات الادارة الجبائية في ما يلي:

1. حق الاطلاع: لم يعرّف المشرع حق الاطلاع تعريفا لغويا لكنه أشار من خلال نص المادة 45 إلى أنه "يسمح حق الاطلاع بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه". وقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة 59، كما هو حال المادة 45 على الهدف من استعمال هذا الحق بقولها: "يسمح حق الاطلاع لأعوان الادارة الجبائية بالحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها".
- إن حق الاطلاع يعتبر طريقة قانونية يمارسها أعوان الادارة الجبائية الذين هم برتبة مراقب على الأقل والملزمين بالسر المهني في أداء مهامهم. بواسطة هذا الحق يمكن لهم الاطلاع على الوثائق الخاصة بالمكلف الذي هو بصدد التحقيق. إن مجال تطبيق حق الاطلاع يقتصر على الادارات العمومية والمؤسسات الخاصة.

تنص المادة 309 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأنه "لا يمكن في أي حال من الأحوال لإدارات الدولة، الولايات، البلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة السلطة الادارية أن تدفع بالسر المهني أمام أعوان الادارة المالية الذين هم على الأقل من رتبة مراقب ويطلبون منها الاطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها".¹

¹ - أنظر المادة 309 ق ض م ر م.

ومن جهة أخرى بإمكان الإدارة الجبائية الاطلاع على كل المعلومات التي هي بحوزة السلطة القضائية أثناء الدعاوى المدنية والجزائية والتي من شأنها أن تسمح بافتراض غش مرتكب في المجال الجبائي أو المناورة كان هدفها الإخلال بالضريبة.

إن حق الاطلاع عند المؤسسات الخاصة حسب المادة 12 من القانون التجاري: "يجبر القانون التجاري كل المؤسسات أن تحتفظ بكل وثائقها الخاضعة لحق الرقابة لمدة عشر (10) سنوات والممثلة في الدفاتر الاجبارية".¹

خول القانون للإدارة الجبائية حق الاطلاع لدى البنوك وجميع الهيئات المالية على الكشوفات والحسابات البنكية للمكلفين، وهذا حسب ما تنص عليه المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ولقد فرض المشرع جزاءات عن كل ما يعرقل عمل الإدارة الجبائية لحق الاطلاع سواء بامتناع، أو اتلاف الأوراق والمستندات والوثائق المنصوص عليها في القانون، وهذا قبل مدة التقادم التي تسقط حق الرقابة (10 سنوات). وذلك بمعاقبته بغرامة جبائية من 5000 دج إلى 50000 دج فضلا على هذه الملفات يطبق إلزام مالي يقدر بـ 100 دج عن كل تأخير في تقديم الوثائق المطلوبة.²

ومن الإدارات والهيئات والمؤسسات التي يمكن لموظفي الإدارة الجبائية أن يحصلوا منها على المعلومات المطلوبة نذكر:

- إدارات الدولة والولايات والبلديات، المؤسسات والهيئات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات، وأي سلطة ادارية أخرى.
- مصالح الضمان الاجتماعي.

¹ - حسب المادة 12 من القانون التجاري.

² - نفيصة سويسبي: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر، 2010، ص 41.

- السلطة القضائية ومختلف هيئاتها.
 - التجار والشركات التجارية.
 - المؤسسات والهيئات المالية، مثل: البنوك، مؤسسات التأمين... الخ
2. حق الرقابة: يتمثل حق الرقابة في ذلك الحق الممنوح للإدارة الجبائية من قبل المشرع في مراقبة دفاتر أي مكلف وذلك بواسطة تقنيات واجراءات مقررة منصوص عليها. ولقد منح القانون التجاري حق الرقابة والتحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من خلال مقارنتها بعناصر خارجية وذلك لكي تتم مهمة أعوان الادارة الجبائية على أكمل وجه، ويقومون غالبا بطلب المعلومات والتوضيحات والتحقق في المحاسبات وفي مجمل الوضعية الجبائية (VASEF) وذلك بموجب النصوص التالية:
- أ. يحقق المفتش في التصريحات ويستمع إلى المعنيين لما يتبين له من الاستماع إليهم مفيد أو عندما يطلبون تقديم شروحات شفوية.
- ب. يمكن لأعوان الادارة الجبائية بالقيام بالتحقيق في المحاسبة ومراقبة الضريبة.
- ت. التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية من طرف أعوان الادارة الجبائية.¹
- ونصت المادة الخامسة (05) من العدد 79 ج. ر الصادرة في 2001/12/23 على مايلي:
- تؤسس ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 190 مكرر وتحرر كما يأتي:
- "إذا ثبت اجراء المراقبة من طرف المصالح الجبائية، على مكلف بالضريبة مستفيد من الامتيازات الجبائية، نقص في التصريح برقم الاعمال والنتائج والأجور المدفوعة فإن الزيادات الناتجة عن ذلك تكون محل استرجاع للحقوق والرسوم الموافقة طبقا لشروط القانون العام بغض النظر عن الاعفاءات الممنوحة".²

¹ - نفيصة سويسبي: المرجع نفسه، ص 42.

² - ج. ر، العدد 79، 2001/12/23، ص 5.

3. حق المعاينة والحجز: يهدف هذا الحق إلى المراقبة ومحاسبة المؤسسات وهو عمل يباشر بعين المكان ويتمثل في تدخل الإدارة الجبائية على مستوى المصانع والمخازن من أجل التأكد من صحة المعلومات المقدمة من طرف الممولين أو المكلفين بالضريبة في شكل وثائق وملفات.¹

ووفقا لنص المادة 35 من ق.إ.ج فإنه لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة اقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير. يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة، وتبين على وجه الخصوص، ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي والمعني بالمعاينة.
- عنوان الأماكن التي ستم معاينتها.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته. و لهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.²

يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة في عين المكان، وحين إجرائها إلى الشخص المعين أو ممثله أو إلى أي شاغل للأماكن، الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو توقيع على المحضر.

¹ - عباس عبد الرزاق: المرجع السابق، ص 36.

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، 2017، ص

يعتبر أن التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على الشعار.

وفي حالة غياب الشخص عن الأماكن، يطلب ضابط الشرطة القضائية، لهذا الغرض شاهدين اثنين خارج تعداد المستخدمين التابعين لسلطته أو سلطة الإدارة الجبائية، وفي حالة استحالة طلب شاهدين، يقوم ضابط الشرطة القضائية بالاستعانة بمحضر قضائي. لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا ولا بعد الساعة الثامنة مساء، ويجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثله أو أي شاغل للأماكن.¹

يتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر تسرد فيه مجريات العمليات وتدوّن فيه المعاينات المسجلة.²

يختلف اجراء المعاينة عن اجراء الاطلاع على أن هذا الأخير يمارس إزاء جميع المكلفين والخاضعين حتى دون افتراض وجود ضريبي ويتطلب أن يكون المحقق برتبة مراقب على الأقل أما التفتيش فلا يكون إلا بصدد افتراض غش ضريبي مؤكد أي عند اكتشاف مناورات تدليسية حقيقية.³

4. حق استدراك الأخطاء: يجوز تدارك كل خطأ يرتكب سواء تعلق الأمر بدفع الضريبة أو بمكان فرضها، بالنسبة لأي ضريبة من الضرائب أو رسم من الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار الذي أنهى الدعوى، أو التي تم فيها التصريح بالتركة.⁴

¹ - المادة 37 من ق. إ. ج 2017، ص 17.

² - المادة 38 من ق. إ. ج 2017، ص 17.

³ - راضية مشري: اجراءات المتابعة في جريمة التهرب الضريبي، مداخلة إلى أعمال الملتقى الوطني الثاني حول: الاجراءات الجبائية، كلية الحقوق، قسم العلوم القانونية والادارية، جامعة 8 ماي 1945، قالم، يومي 21-22 أفريل 2008، ص 122.

⁴ - ج. ر، المادة 147، العدد 79، 2001/12/23، ص 44.

ثانيا: حقوق المكلف الخاضع للتحقيق الجبائي:

1. إعلام المكلف بالضريبة: لقد تعرض المشرع الجزائري إلى إلزامية اعلام المكلف بالضريبة بالتحقيق المحاسبي التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، في المادتين 20 و 21 من ق. إ. ج على التوالي، ذلك ليستفيد من مدة التحضير وليكون بإمكانه اتخاذ التدابير التي يراها مناسبة قبل البدء في المحاسبة.¹
2. الاستعانة بمستشار : للمكلف الحق الكامل بالاستعانة بوكيل من اختياره طيلة مدة التحقيق سواء كان التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية حيث يكون هذا المستشار إما مراقب مالي للمؤسسة أو محاسبا لها، ليس ضروريا أثناء الرقابة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية والتي تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.²
3. السر المهني: حسب ما نصت عليه المادة 108 من قانون المالية: "لا يكون أعوان الادارة الجبائية ملزمين بالسر المهني إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين والخبراء المحاسبين المعتمدين الذين يمكنهم تبليغ هذه المنظمة والهيئات التأديبية التابعة بالمعلومات اللازمة لها".³

ثالثا: واجبات المكلف الخاضع للتحقيق الجبائي:

إن الادارة الجبائية ملزمة بإتباع سياسية رشيدة تعمل على احداث نوع من الدراسة والعرفة لدى المكلف، وذلك نظرا للعلاقة التي تربطها، فقد قام المشرع بتحديد مجموعة من المجموعات من الوجبات المتمثلة في:

¹ - حياة نيسوكاي، المرجع السابق، ص

² - نفيسة سويسي: المرجع السابق، ص 45.

³ - ج. ر، العدد 79، 2001/12/23، ص 34.

1. الواجبات المحاسبية: وتتمثل في الدفاتر المحاسبية، الوثائق التبريرية، وأشكال حفظ الوثائق التبريرية.

أ) الدفاتر المحاسبية: حيث حسب المواد 09 الى 12 من ق. ت، الزم بقبض الدفاتر المحاسبية مع المحافظة عليها لمدة 10 سنوات أي إخلال بإحدى هذه الشروط المذكورة في هذه المواد يؤدي إلى رفض المحاسبة.

ب) الوثائق التبريرية: إلى جانب مسك الدفاتر الاجبارية، من طرف الأشخاص الخاضعين للضريبة هناك أيضا مجموعة من الوثائق التبريرية يجب على المكلف الاحتفاظ بها. كما هو منصوص عليه في أحكام القانون التجاري وأحكام المخطط الوطني المحاسبي (PCN).
ت) أشكال حفظ الوثائق التبريرية: نعني بالوثائق التبريرية كل من السجلات، الوثائق، المعطيات ... الخ، والتي بواسطتها يستطيع المراقب التصرف بها أو استعمالها عند ممارسته لحق الاتصال والاطلاع.

2. الواجبات الجبائية: ويقصد بها الالتزامات التصريحية وكذا التزامات تسديد الضريبة في وقتها المحدد وتختلف حسب نوع النشاط، طبيعة المكلف بالضريبة والنظام الجزافي المطبق.¹

المطلب الثاني : مفهوم الغش الضريبي :

الغش والتهرب الضريبي هما جزء من أعمال أو أفعال أو تصرفات تهدف في النهاية إلى الاحتجاج ضد سلطة الضرائب وبمعنى آخر تعني رفض الضرائب وهما أيضا شكل من أشكال الاحتجاج أو مقاومة الأفراد (المكلفون) والامتناع عن الامتثال لقانون الضرائب.

القانون الضريبي الجزائري لم يتم بتحديد أو تعريف قانوني واضح لمعنى الغش والتهرب الجبائي، ولكن إذا رجعنا إلى العقيدة الجبائية الفرنسية نجد أنها ترى أن الغش الضريبي أنه

¹ - نفيسة سويسبي: المرجع السابق، ص 47. 48. 49.

انتهاك للقانون (من أجل تهرب المكلف من فرض الضرائب أو التقليل من قيمتها)¹. ولمعالجة مفهوم الغش الضريبي نتناول التعريف بالغش الضريبي و تبيان صورته في الفرع الأول، وخصصنا الفرع الثاني للأركان والأسباب (أركان الغش الضريبي وأسبابه)، أما في الفرع الثالث فتناولنا منازعات الغش الضريبي.

الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي وبيان صورته

أولاً: تعريف الغش:

التعريف الأول: لم يعرف المشرع مفهوم الغش الجبائي، ولم ينص عليه في مجمل قانون الإجراءات الجبائية ولكنه اورد نصا معدلا للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدد فيه الأفعال التي تدخل ضمن "الغش الضريبي" وقد ورد هذا التعديل في نص قانون رقم (01 - 21) الذي أسس قانون الإجراءات الجبائية، وذلك في بدايته دون إدخاله في نص القانون الخاص. حيث ذكر صور الغش الضريبي في نص المادة 06 من هذا القانون إضافة إلى العقوبات أو الزيادات المطبقة في حالة ارتكابها.²

التعريف الثاني: يقصد به محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً عن طريق إتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون. ويقصد بالغش الضريبي التهرب القانوني، بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون و حدوده، أي أنها ممارسات غير مشروعة. يمثل الغش عدم احترام إرادي، لأنه انتهاك لروح القانون وإدارة المشروع باستخدام طرق احتيالية تدليسية من جانب المكلف بقصد التخلص من عبئ الضريبة و من صورة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، أو تعمد الكذب في مضمون هذا الإقرار، أو

¹ - نصيرة بوعون يحيوي : الضرائب الوطنية والدولية (دروس وتطبيقات محلولة) ، المطبعة الزرقاء ، الجزائر ، 2010 ، ص 167.

² - العبد صالح: مرجع سبق ذكره، ص33.

تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقوق المركز المالي المكلف، أو التمس بمحتوى دفاتر حسابية سورية في مواجهة مصلحة الضرائب، أو إحقاق وعاء الضريبة إخفاء ماديا كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج.¹

التعريف الثالث: الغش الضريبي هو عبارة عن تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي فهو تخلص من الضريبة واعطاء عرض خاطيء للواقع او تفسير ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيايل ، مرتكبا جرائم مالية يعاقب عليها القانون.²

التعريف الرابع: وكما عرفه (Andrem) بقوله "تستطيع أن نقول أنه هناك غش جبائي إذا تم استعمال طرق تمكن من الهروب من الضريبة ، فالغش في معناه الواسع هو مجرد فعل ينجر عنه سوء نية بهدف المغالطة والمخادعة".

التعريف الخامس: عرفه كاميل روزي (camil rosier) بأنه: إن الغش الجبائي يشمل كل الاعمال المادية والعمليات المحاسبية وكل التصرفات القانونية، وكل الترتيبات التي يلجأ إليها، فهو يشمل كل الأعمال المادية و العمليات المحاسبية عن طريق تزوير المستندات والسجلات الخاصة بالتركات الخاضعة للضريبة من طرف المساهمين، أو بعد تقديم تصريحات للمصالح المعنية بفرض الضريبة.

من التعاريف السابقة، يمكن القول بأن:

- الغش هو المخالفة الواضحة والصريحة لنصوص القانون الجبائي.
- يتم الغش باستعمال وسائل محاسبية أو مادية من أجل التحايل عن الضريبة.

¹ د- نصيرة بوحون يحيوي: نفس المرجع، ص170.

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دلا ، ديوان المطبوعات الجامعية ، د ب ن، 2011 ، ص153.

- الهدف المباشر من الغش هو الجزئي او الكلي من الضريبة¹.

ثانيا: صور الغش والتهرب الضريبي:

للتهرب عن دفع الالتزام الضريبي صور عدة، وهي تختلف باختلاف الضريبة المراد التهرب منها وهدف المكلف بدفعها، مثلا يقوم بإنكار بلوغ مدخوله القدر الذي يؤدي الى خضوعه للضريبة، أي يقوم بتقدير المكلف للتكاليف الواجبة الخصم من الوعاء بصورة مبالغ فيها أو يرفع تقديم البيانات الصحيحة التي يتم على أساسها تقديم الضريبة، وتجدر الإشارة هنا الى أن عمليات التهريب للسلع والبضائع المشمولة بقانون الجمارك تعتبر أيضا صورة من صور الغش الضريبي كما أن أي تقديم لقيمة البضاعة أثناء فرض الضريبة غير المباشرة الجمركية عليها يعتبر أيضا تهريا من دفع القيمة الصحيحة للضريبة.

وليس هذا فحسب فقد يقوم المكلف بقصد التهرب من دفع الضريبة بأنه وهب الشيء المباع لأي مشروع من دون ثمن بهدف عزم إخضاع هذا التصرف الى الضريبة المقررة عليه. وقد يكون بتقدير استهلاك الآلات بأكثر من قيمتها، وقد يكون بإخفاء المكلف المادة الخاضعة للضريبة وغير ذلك.²

الفرع الثاني: انواع الغش الضريبي وأسبابه:

أولاً: أنواع الغش الضريبي: من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نميز بين نوعين من التهرب:

1) التهرب المشروع: (التجنب الضريبي): ويظهر مثل هذا التهرب في استغلال المكلف للنقائص والثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بغية التخلص من دفع دين الضريبة، وترجع هذه النقائص في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغته إذ أن

¹ -عباس عبد الرزاق: مرجع سبق ذكره، ص94.

² - د.نصيرة بوعون يحيوي، مرجع سبق ذكره، ص172.

استفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة أو انتهاكا للأحكام الجبائية كون هذا الأخير يتم في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من الاعفاءات أو التخفيضات الدائمة أو المؤقتة، والتي تمس فروع إنتاجية أو قطاعات اقتصادية أو مناطق جغرافية... إلخ.

والتهرب المشروع يأخذ مجموعة من الأشكال أهمها :

- التهرب من الضريبة التي تمس الأرباح، وذلك بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيا وبترخيص من القانون التجاري.

- التهرب الضريبي يفرض ضريبة على كل التركات دون إخضاع الهبات لهذه الضريبة، فيقوم المعني بتقسيم أمواله على ورثته على شكل هبات رغم انه مازال حيا حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات.¹

✓ ومن خلال هذا النوع من الغش نجد كل من التجنب الضريبي المقصود والتجنب الضريبي الغير مقصود.

(أ) التجنب الضريبي المقصود :

يلجأ واضعو السياسة الاقتصادية والمالية الى التجنب الضريبي المقصود ، من اجل تحقيق غايات اقتصادية أو اجتماعية من خلال التشريع المالي، إما بفرض ضرائب مرتفعة على انواع معينة من المنتوجات للحد من استيرادها مع تشجيع مثليتها من المنتجات الوطنية او للحد من استهلاكها (مثل على التبغ، في قانون المالية 2002) أو الغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة وحصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في

¹-عباس عبد الرزاق: مرجع سبق ذكره، ص99.

تلك المناطق بمعنى اقامة البنى التحتية في المناطق المعزولة او تلك التي ليست لها الامكانيات المالية لخلق الانشطة الاقتصادية المريحة.

ب) التجنب الضريبي غير المقصود:

ويتجلى هذا النوع من الغش في استغلال المكلف ثغرة من الثغرات التشريعية الجبائي من اجل التخلص من دفع الضريبة بذكاء منه، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع او عدم احكام صياغته فالمكلف بذلك ينتهك النصوص القانونية او يخالفها لان المشرع هو الذي رسم له سلسلة من الاعفاءات ، فالغش الضريبي المشروع يتميز اساسا بعدم توافر احدى اهم اركان الجريمة وهو العنصر الشرعي، ومن المعروف لدينا انه بدون توافر هذا العنصر بمعنى النص القانوني فان الجريمة لا تقوم تطبيقا للمبدأ القائل "لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابيرا من القانون"¹.

2) الغش الضريبي غير المشروع : يقول عبد المنعم فوزي "أن الغش الضريبي الغير

مشروع يتضمن مخالفة قوانين الضرائب، فنتبع بذلك تحته كل طرق الغش المالي وما تتطوي عليه هذه الطرق من اللجوء الى طرق احتيالية للتخلص من اداء الضريبة"².

والغش الضريبي هو قيام المكلف ببعض الاساليب والافعال المخالفة للقانون من اجل تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه، وهناك العديد من اساليب التهرب الغير مشروع التي يمكن أن يلجأ اليها المكلف لتخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه منها:

¹ حليلة بن كادي ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي ، مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية ، تخصص قانون اداري ، جامعة غرداية ، 2016/2017 ، ص44 الى49.

² عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسة المالية ، د ط ، دار النهضة العربية ، مصر ، 1972 ، ص223.

* قيام المكلف بتزوير سجلاته ودفاتره، من أجل التلاعب بمصادر دخله ونفقاته، ويشيع بين بعض فئات المكلفين مسك نوعين من السجلات احدهما صحيحة وتستخدم لاستخراج دخله بصورة صحيحة والاخرى مزورة وتستخدم لغايات تقديمها للجهات الضريبية.

* إخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل: فقد يكون للمكلف أكثر من مصدر للدخل ويقوم بالإقرار لدى دوائر الضريبة المختصة عن بعض تلك المصادر، ويخفي وجود البعض الآخر وبالتالي يتم محاسبته عن جزء من مصادر دخله، كما قد يندرج تحت هذه الحالة عدم مراجعة المكلف إطلاقاً للدوائر الضريبية على الرغم من خضوعه للضريبة وبالتالي لا يدفع أي مبلغ للضريبة.

* التهرب خلال مرحلة التحصيل: فقد يتم تقدير الضريبة على المكلف بشكل سليم إلا أن المكلف يتهرب من تسديد المبالغ المستحقة عليه إما عن طريق المماطلة بالدفع أو عن طريق تهريب أمواله للخارج.

* التلاعب بملكية مصدر الدخل: فقد يلجأ المكلف إلى التنازل شكلياً عن مصدر دخله إلى جهة خيرية معفاة من الضريبة مع إبقاءه على السيطرة الفعلية على مصدر الدخل وذلك في سبيل عدم دفع الضريبة أو التقليل من قيمتها.¹

وتلجأ معظم الدول إلى تطبيق عقوبات مختلفة للحد من الغش والتهرب الضريبي وتتراوح تلك العقوبات بين الغرامات المالية وعقوبة السجن، وفي بعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا يعتبر التهرب من الضريبة جريمة تحرم مرتكبها من الترشح للعديد من المناصب الهامة في الدولة

¹ د. محمد أيونصار، محفوظ المشاعلة، فراس الشهوان: الضرائب ومحاسبتها، د م ن، الطبعة الثانية، الاردن، 2003، ص

أما المشرع الجزائري فقد تطرق لعقوبات مرتكبي الغش الضريبي في المواد من المادة (303 الى (308) ومن المادة (407 الى (408).¹

ثانيا: أسباب الغش الضريبي: نجل أهم الاسباب المؤدية الى الغش الضريبي فيما يلي:

1/ الأسباب الأخلاقية : ويقصد المستوى الاخلاقي ودرجة الوعي الوطني والثقافي السائد في الدولة، فكلما كان هذا المستوى مرتفعا لدى الافراد كلما كانوا يتمتعون بشعور عال من المسؤولية وبحب متنام للمصلحة العامة، والسعي نحو أداء واجباتهم التي تحددها الانظمة والقوانين نحو الجماعة وفي مقدمتها الأداء الضريبي وذلك احدى طرق المحافظة على كيان الدولة في رقيها وتقدمها في تقديم افضل الخدمات الى كل افراد المجتمع.²

2/ الأسباب التاريخية والاجتماعية: توجد علاقة قوية بين ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ونوعية العلاقة التي تربط الافراد بالدولة وعليه فان الغش الضريبي يعمق من حساسية الرفض للدولة بصفة عامة والنظام الجبائي بصفة خاصة.

ومن الناحية التاريخية يعتبر الاحتلال العثماني (التركي) للجزائر ومرورا بالاستعمار الفرنسي لم يكن الاقتطاع الجبائي سوى وسيلة لسلب و نهب املاك السكان الاصليين، وتعتبر كوسيلة وأداة لتفجير الشعب، ولا يزال هذا التصور المرسخ في الذاكرة الجماعية ثابتا الى يومنا هذا بسبب العوامل التالية:

❖ استمرار النظام الجبائي الاستعماري من 1962 الى 1976 وهو ما كان منافيا لتطلعات الشعب وقيادته اثناء الفترة الاستعمارية.

¹ - قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² بوعون يحيياوي نصيرة: مرجع سبق ذكره، ص173.

❖ عدم الثقة في هيئات الدولة والتي مفادها عجز الدولة في القضاء على مختلف الامراض الاجتماعية والتي تتنافى مع عادات وتقاليد الشعب الجزائري مثل : الاختلاس، الرشوة، واستغلال النفوذ.

❖ عدم استعمال وانفاق المداخيل الضريبية فيما يرضي الشعب.

❖ تصور فقوي ان الضريبة تتنافى مع احكام الشريعة الاسلامية.

هذا ما يجعل الممول يبحث عن الاساليب للتهرب والغش في الضريبة المفروضة عليه والدليل على ذلك اتفاقية الشراكة التي ابرمتها الجزائر مع الاتحاد الاوروبي في باسكال 2001/12/16، واثارها السلبية التي بدأت تظهر جليا على النسيج الاقتصادي للخواص حيث أصبح أمر حتمي على القطاع الخاص الجزائري اذا اراد ان يبقى على ما هو عليه الى ان يشارك الاوروبيين، اما في كيفية الغش في الضريبة يمكن للممول استغلال نفوذه في تخفيض الضريبة عن طريق المنازعات الادارية، او استغلال خبرة بعض المتقاعدين من ادارة الضرائب وكذا استغلال بعض الموظفين من الناحية المادية.

ومن الناحية المادية ومقارنة بين الدول النامية والدول المتقدمة نلاحظ ان ظاهرة الغش في الدول المتقدمة ضئيلة او بسيطة مقارنة بالدول المتخلفة أو النامية، هذا يعني ان الممول يتأثر بالحالة الاقتصادية بشكل مباشر وفعال على المدين بالضريبة فالممول الذي تعرف بضاعته كساد يعمل جاهدا ان يتخلص منها بطريقة غير مشروعة او احتيالية، وتجنب دفع ما عليه من مستحقات جبائية، بهدف الخروج من الوضعية الخطيرة والصعبة التي يمر بها، أما المستوى الشخصي إذا كانت وضعية الممول جيدة فانه لا يغامر باللجوء الى طرق غير شرعية.¹

¹ - جمال بدري: عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الجبائي، مذكرة من اجل الحصول على شهادة الماجيستر في الحقوق ، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2008-2009، ص53.

وكان الحاكم في الماضي يحصل الضريبة لحسابه الخاص فيختلط ماله بالمال العام ما يؤدي الى شعور الافراد بان الضرائب لا تفرض عليهم بغية تحقيق مصالح عامة، وأنها ليست مظهرا من مظاهر الظلم الذي يجب عليهم مقاومته.

وقد ظل هذا الشعور متسلطا على المكلف على الرغم من تغيير النظام وتطور نظام الدولة الدستوري¹.

3/ الاسباب السياسية : تلعب السياسة التي تتبعها الدولة دورا هاما في التهرب الضريبي فاذا انفقت الدولة حصيلة الضرائب التي تجنيها في وجوه نافعة فان الافراد يشعرون ان ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة فيقل بذلك تهربهم من دفع الضرائب المفروضة عليهم، أما إذا بددت الدولة حصيلة الضرائب في وجوه لا تعود بالنفع على المواطنين فانهم سيبدلون قسارى جهدهم للتهرب من الضريبة اي ان الدولة قد لا تظهر اي تغيير على صعيد التطوير العام للدولة ولقطاع الخدمات العام بحيث لا يشعر المواطنون بالفائدة لدى دفعهم الضريبة وحينها سيتهربون من دفعها.²

كما كان لظهور نظريات الاقتصاد الموجه أثر كبير في التوسع الضريبي سواء عن طريق كثرة الضرائب او عن طريق رفع سعرها، فقد نادى هذه النظريات بأن الضريبة لا تهدف الى مجرد فرض الأعباء العامة، وانما ينبغي أيضا تحقيق الحاجات العامة للمواطنين.

وعلى إثر ذلك بدأت تتبدد فكرة العدالة السياسية للأرباح بعد ان اتضح عدم عدالتها الإجتماعية، مما دفع الحكومة الى الأخذ بالضريبة التصاعدية والضريبة ذات السعر المتغير.

¹ - محمد خالد مهايني : التهرب الضريبي واساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، جمهورية مصر العربية، 2010، ص228.

² د.بوعون يحيوي نصيرة ، مرجع سابق، ص174.

وقد كان التوسع في المشروعات سببا في التوسع في فرض الضريبة حتى يتحمل الافراد كثيرا من مصروفات هذه المشروعات.

وقد أدى هذا التوسع الضريبي في النهاية الى عدم تمكين الافراد من الإدخار الخاص، وإذا شعروا بالخطر على اموالهم، تمردوا على قانون الضريبة ولجأوا الى أصناف الغش المختلفة، اعتقادا منهم بان ذلك ليس الا نوعا من الدفاع الشرعي ضد مغالاة الدولة في فرض الضريبة.¹

4/ **الاسباب النفسية:** إن اسباب التهرب والغش الضريبي تعود اصلا الى دافع نفسي واخلاقي ، ومن هنا يمكن ان نكيف الدافع النفسي هو عدم اعطاء الاعتبار للممول هذا يولد عنده الكره لإدارة الضرائب بصفة عامة، اما الناحية او الجانب الاخلاقي في الدول المتقدمة تفرض الضريبة حسب احتياجات البلدية من الموارد المالية وتتفق هذه الموارد في محلها، اما في الدول المتخلفة تفرض الضريبة بحجم كبير ولا تتفق في المشاريع التي من خلالها تسعى لتحسين الحياة اليومية للمواطن.

حيث أن ممارسات المستعمر انعكست سلبا على الشعوب حيث يقول (A.MAEGAIRAZ):
(أن موقف المكلف "الممول" اتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية والاخلاقية فكما كانت نفسية المكلف ضعيفة كلما كان توفر الميل الى التخلص من دفع الضريبة واسعا).

ويصف الدكتور عبد المنعم فوزي [العوامل النفسية في الواقع لها دور كبير في التهرب من الضريبة، كلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلف ضعف الباعث النفسي على التهرب من الضريبة، وبالعكس كلما نقص الوعي الضريبي لدى المكلف كان الباعث النفسي على التهرب من الضريبة قويا ومملوء، كما انه من الواضح انه انخفض الوعي الضريبي لدى الافراد سادت الكراهية للضريبة].

¹ محمد خالد مهايني ،مرجع سابق، ص228.

و للعامل النفسي اهمية كبيرة وبالغة في اداء الممول بواجباته الجبائية، ويتجلى ذلك في مدى اقتناع المكلف وفهمه انها من واجباته الاجتماعية مقابل التزاماته بدفع الضريبة ومعرفة لقيمتها التي يتعين عليه سدادها مساهمة منه في تمويل خزينة الدولة وبالتالي تمويل البرامج الانمائية من الناحية الاجتماعية والاقتصادية.

وفي هذا الصدد يمكن حصر العوامل النفسية فيما يلي:

- مفهوم سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دام المصروف الشخصي معنوي.
- العلاقة الغير ودية والغير ملائمة بين الادارة الجبائية و المواطن بصفة عامة تجعل تملصه من التزاماته الجبائية هدفه الاساسي و الوحيد.
- الوازع الديني اي الاعتقاد بعدم شرعية الضريبة مادامت لا تعتمد على مبادئ شرعية اسلامية هذه تبقى حجة التهرب والغش في الضريبة.
- المحيط الاجتماعي الذي يلعب دورا هاما في رسوخ أو تجسيد الغش الضريبي وتوسيع هذه الظاهرة بين أفراد المجتمع لأن الفكرة السائدة هي التي تطبع تصرفاتهم اتجاه الضريبة وإرادتها، وفي حالة التهرب إنه من غير اللائق أن تضبط الممول من قبل الإدارة الجبائية.¹

الفرع الثالث : منازعات الغش الضريبي:

أولا: المنازعات الضريبية امام الجهات الادارية:

منازعات الوعاء الضريبي: ان المرحلة الاولى التي تمر بها الضريبة قبل دخولها حيز التنفيذ، هي مرحلة جمع المعلومات والاستدلالات قصد حساب الضريبة وربطها، والمشرع أوجب بالنسبة للمنازعات الخاصة بالوعاء الضريبي التظلم الإداري المسبق (يسمى في القانون الجبائي

¹ - جمال بدري: مرجع سبق ذكره، ص 51، 50.

الشكاية)، وبالتالي فإن الدعوى القضائية في منازعات الضرائب لا تكون مقبولة ما لم تكن مسبقة وجوبا بشكوى يرفعها المكلف بالضريبة الى إدارة الضرائب على ان توجه هذه الشكوى الى المدير الولائي للضرائب، وهذا بقصد تمكين الإدارة من مراجعة نفسها، فالشكوى الضريبية هي:

"وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين هما:

_ تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي تجد حلا لها إدارة الضرائب.

_ السماح باستمرار الحوار بين الإدارة والمكلف بالضريبة".

أ/ التظلم الإداري المسبق (الشكاية):

نص المشرع على إلزامية هذا الإجراء في المادة 71 من ق. إ. ج التي تقضي بأنه يجب أن توجه الشكايات المتعلقة بالضرائب والحقوق والغرامات المشار إليها في المادة 70 من نفس القانون إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يشرف على مكان فرض الضريبة ويسلم وصل بذلك للمكلفين بالضرائب المعنيين. ولكي تقبل هذه الشكوى يجب أن تقدم في آجالها القانونية المحددة وفي شكلها المطلوب وأن تحتوي المعلومات التي تمكن الإدارة من دراستها وذلك و ذلك وفقا لمحتوى المواد من 70 إلى 79 من قانون الإجراءات الجبائية.¹

شكل الشكوى ومحتواها: حددت المادة 73 من ق. إ. ج. شكل المحتوى:

- يجب ان تكون الشكاوى فردية. غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة، أن يقدموا شكوى جماعية.

¹ - وفقا لمحتوى المواد من 70 إلى 79 من ق إ.ج.

- لا تخضع الشكاوى لحقوق الطبع.
- يجب تقديم شكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة.
- تحت طائلة عدم القبول.

يجب أن تتضمن كل شكوى:

- ذكر الضريبة المعترض عليها.
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة ان تعذر استظهار الإنذار. وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع.
- عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف.
- توقيع صاحبها باليد.¹

*دور المديرية الولائية للضرائب:

إن مصلحة المنازعات في المديرية الولائية تقوم ب:

- تحديد المبلغ المؤجل دفعة تبعا للمعلومات الموجودة في العريضة.
- تسجيل العلامة (S.P) بالأحمر في سجل الشكايات وملف التحقيق.
- إعلام القابض المكلف بالتحصيل بواسطة رسالة نموذج بطلب المشتكي تأجيل الدفع.²

¹ - المادة 73 ق إ.ج.

² - www.droit-dz.com

*** دور قابض الضرائب في طلبات التأجيل بالدفع:**

يستلم الطلب ويمكنه منح المدين آجال استحقاق لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم، بشرط مراعاة مصلحة الخزينة العمومية وإمكانيات صاحب الطلب، ويقوم بكل التدابير لأخذ المشتكي على تأسيس ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب لضمان التحصيل.

وعليه فإن للقابض صلاحية تحديد طبيعة وقيمة الضمانات وكذا سيرة وسلوك المكلف اتجاه مصلحة التحصيل (الدفع في الأجل، احترام المواعيد)، وتقدير ما إذا كانت الضمانات المقدمة قادرة على ضمان تحصيل المبلغ المتنازع فيه.

وفي حالة رفضه عليه أن يخطر المكلف بالضريبة حتى يتسنى له رفع دعوى في خلال 4 أشهر من استلام سند التحصيل.

في حالة ما اذا قام بدفع مبلغ مالي يساوي 30% من هذه الضريبة، يمكنه الاستفادة من إرجاء الدفع، ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية الى غاية صدور مقرر المدير الولائي، وفق الشروط المحددة في م 119 من ق. إ. ج.¹

* وقرار المدير الولائي للضرائب يمكن ان يتضمن رفض كلي لطلبات الشاكي أو تخفيض جزء أو كل محل الضريبة محل النزاع، وقبل اتخاذ القرار يتعين على المدير الولائي للضرائب أن يطلب من المفتش المختص إقليمياً تقديم اقتراح كتابي في موضوع النزاع، يعرض هذا الاقتراح في بادئ الأمر على رئيس مكتب المنازعات لإبداء رأيه كتابياً في نفس الوثيقة التي يجب أن تقدم للمدير الولائي بعد تأشيرتها من طرف المدير الفرعي للمنازعات.

¹ - أنظر المادة 119 ق إ ج.

➤ **حالة الرفض الكلي:** يجب ان يسبب ويقلل قرار الرفض حتى يتمكن المشتكي من تقديم دفوعه إذا اراد ان يعرض نزاعه على لجان الطعن الادارية أو رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية، بحيث يجب ان تكون عبارات القرار واضحة.

➤ **حالة التخفيض الجزئي:** يعني قبول شكوى المكلف في شق رفضها في شق آخر، فإنه يجوز للمكلف اللجوء الى العدالة بخصوص الشق المرفوض إن اراد ذلك.

➤ **حالة الإعفاء الكلي:** معناه إعفاء المكلف من الضريبة، إن لم يكن قد سددها، فان تم التسديد فإنه يعوض المبلغ إذا تعلق الامر بالضريبة على الدخل الإجمالي او الضريبة على ارباح الشركات، أما ما عدا ذلك من الضرائب والرسوم فيتم بخصوصها إجراء المقاصة.

وفي الحالتين الأخيرتين توجه نسخة من القرار لقابض الضرائب كي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كلياً أو في الجزء المخفض.¹

تبليغ القرار: يبلغ القرار الى المكلف شخصياً أو من ينوب عنه الى العنوان المذكور في الشكوى، وذلك بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام. ويحسب هذا التاريخ كبدائية لحساب الآجال الممنوحة للمكلف كي يطعن في قرارات المدير الولائي سواء امام لجان الطعن الإدارية أو لدى المحكمة الإدارية.

كيفية التخفيض وإجراء المقاصة:

بعد اتخاذ القرار بخصوص هذه الشكوى فإنه يجوز للإدارة أن تفرض جميع المقاصات بين التخفيضات المعترف بثبوتها والمنقوصات او المنسيات بجميع أنواعها التي يتم معاينتها بمناسبة إجراء التحقيق في شكوى المكلف وذلك أثناء إعادة تأسيس الوعاء الضريبي المعترض

¹ - عزيز أمزيان: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005، ص21.

عليها، بحيث أن القرار المتخذ بناء على شكوى المكلف هذه يمكن ان يتضمن رفض كلي للطلبات أو تخفيض جزء أو كل الضريبة المعترض عليها،

مثال: لتكن شركة ذات مسؤولية محدودة SARL خاضعة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) بربح قدره 1200000 دج.

وبعد تقديمها للاحتجاج، وقيام الإدارة بالتحقيق فيه، يتبين وجود خطأ أثناء إعادة التقييم قدره 400000 دج وتتخذ مصلحة الضرائب قرارا بتخفيض المبلغ المذكور، إلا أن المحقق يجد في محاسبة الشركة عبئاً مخصصاً دون وجود وثيقة تثبته قيمته 20000 دج الشيء الذي ينتج عنه إعادة التقدير التالي:

- التخفيض الممنوح: $400000 \times 30\% = 120,000$ دج
- الحقوق الواجب خصمها: $200000 \times 30\% = 60,000$ دج
- القيمة الواجب تخفيضها بعد إجراء المقاصة = 60,000 دج

ثانياً: منازعات التحصيل الجبائي:

بعد تحديد الوعاء الضريبي ألزم المشرع الإدارة باحترام بعض الإجراءات والآجال قبل وضع الضريبة حيز التحصيل، هذه الأخيرة تختلف باختلاف ما اذا كانت الضريبة ناتجة عن:

* حالة التقدير العادي للضريبة: في هذه الحالة يحدد تاريخ دخول الضريبة حيز التحصيل بداية من آخر يوم من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول، ولا تصبح هذه الضرائب مستحقة الدفع إلا في اليوم الأخير من الشهر الموالي لتاريخ دخولها حيز التحصيل، بمعنى أنه لا يجوز الى غاية هذا التاريخ لقابض الضرائب مطالبة المكلف بالتسديد ولا مباشرة أية اجراء من اجراءات التحصيل وإلا عد إجراءه باطلاً.

* حالة إعادة التقدير أثناء التحقيق المحاسبي في الوضعية الجبائية للمكلف: إذا توصل الاعوان المحققون الى نتيجة تتضمن إعادة تقدير الوعاء الضريبي للمكلف فإن الادارة الضريبية هنا تكون ملزمة بإشهار المعنى بموجب رسالة موسى عليها مع الإشعار بالاستلام، وتعلمه بأن له أجل 40 يوم كي يعني بملاحظاته، ويسري هذا الأجل بداية من تاريخ الإشعار المادة 20 من ق. إ. ج. و يمنح هذا الأجل سواء كانت محاسبة المكلف مقبولة أو مرفوضة لعدم مطابقتها للقوانين الخاصة بذلك، وعليه فإن الضريبة لا يمكن أن تدخل حيز التنفيذ إلا بعد مرور هذا الأجل.¹

* حالة التحقيق في تصريح المكلف: إذا نتج عن التحقيق إعادة تقدير، فإنه يجب على المفتش المحقق أن يطلب توضيحات وتبريرات كتابية من المكلف، وإن اقتضت الضرورة يقوم بالاطلاع على الوثائق المحاسبية.

م 19 من ق. إ. ج. ويمدد أجل تقديم التوضيحات ب30يوما، فإن انقضى هذا الأجل جاز للمفتش المحقق تحديد أساس الضريبة تلقائيا لتدخل حيز التنفيذ اليوم الموالي لليوم الذي ينتهي فيه هذا الأجل.²

وفي كل هذه الحالات وبعد دخول الضريبة حيز التنفيذ وتصبح مستحقة الدفع يبدأ القابض بمباشرة الإجراءات لتحصيل الضرائب، والرسوم المفيدة في حساباته وهذه الإجراءات هي استثنائية وبالمقابل منح المشرع للمكلف أيضا وسائل يحافظ بها على حقوقه لدى المصالح الجبائية بشرط تقديمه لتظلم إداري مسبق حتى بالنسبة لمنازعات التحصيل.³

¹ - أنظر المادة 20 ق إ ج.

² - المادة 19 من نفس القانون.

³ - أ. مفيدة قرّاني: محاضرات في المنازعات الجبائية، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة-1، الجزائر، ص 9،10،11.

المنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة:

وهي إما: اعتراض على إجراء المتابعة أو اعتراض على التحصيل القسري أو طلب إلغاء الحجز المباشر من طرف القابض.

إجراءات المتابعة كلها أعمال ادارية تباشرها إدارة الضرائب مستعملة في ذلك كل امتيازات السلطة العامة.

أ- الاعتراض على إجراء المتابعة : يمكن ان يتعلق هذا الاعتراض بشكليات الإجراء او بموضوع المتابعة :

_ الاعتراض على سند التحصيل: يمكن للمكلف ان يعارض كل اجراء تقوم به قباضة الضرائب ضده لغرض التحصيل ولكن هذا الاعتراض لا يكون مقبولا إلا اذا توافرت فيه الشروط المتعلقة اساسا بشكل السند أو بأجال تبليغه.

الغاء الحجز واسترجاع المحجوزات:

بالرجوع الى نص م145 من ق.إ. ج. نجد ان المشرع أجاز لإدارة الضرائب أن تباشر الحجز على أموال المدين، ويمكن للمكلف الذي مست امواله ان يطلب الإلغاء، إذا تبين له بأن هناك أخطاء ارتكبت اثناء تنفيذ الحجز وهي:

- اثناء توجيه الإعذار للمكلف لتسديد ما عليه من ديون يجب على القابض أن يعلم هذا الأخير بأن الإعذار بالتسديد الموجه إليه سيشعب بحجز امواله ثم بيعها بالمزاد العلني، إذا لم يسدد ما عليه، او لم يحصل على أجل إضافي من قابض الضرائب.
- يمكن الاعتراض على هذا الحجز أمام القضاء إذا لم يستجب المدير الولائي لطلب الإلغاء المقدم من المكلف ويكون ذلك بنفس الاجراءات.

- وحسب المادة 153 ق. إ. ج. أجاز المشرع للمكلف بالضريبة الذي حجزت أمواله من طرف إدارة الضرائب بأن يبادر بطلب استرجاعها شريطة ان يقدم في طلبه في المجال الاول الى مدير الضرائب بالولاية التي تم فيها الحجز، ويكون ذلك خلال شهر ابتداء من التاريخ الذي علم فيه بالحجز، على ان يدعم طلبه بكل الوسائل الثبوتية التي تمكن السلطة المختصة من اتخاذ القرار.

والمدير الولائي بمجرد تلقيه لطلب إلغاء الحجز يبادر بتبليغ القابض المختص لتوقيف اجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع واتخاذ القرار سواء بالرفض أو بقبول الطلب وبالتالي رفع الحجز والمكلف الذي لم يرضه القرار أو لم يرد عليه في الآجال المحددة يجوز أن يرفع دعواه الى القضاء، ولكن بعد انقضاء الاجل الممنوح للقابض المختص للبت في الموضوع وهو شهرا كاملا أو بعد انتهاء شهر من تاريخ تلقي القرار.¹

غلق المحل التجاري:

نصت على هذا الاجراء المادة 146 من ق. إ. ج. في الحالة التي يتعذر فيها تحصيل الضريبة بالطرق المعتادة وحفاظا على أموال الخزينة العامة باقتراح من القابض يصدر المدير الولائي للضرائب قرار غلق المحل التجاري للمكلف، غير أنه يجب ان يسبق هذا الاجراء توجيه تنبيه يبلغ للمكلف يوما كاملا بعد تاريخ وجوب الاستحقاق، وان لا يتجاوز هذا الغلق فترة أقصاها 6 اشهر، يبلغ قرار الغلق بواسطة محضر قضائي على ان يتم تنفيذ هذا القرار في اجل 10 ايام من تاريخ التبليغ، إذا لم يتمكن المكلف من التحرر من دينه الضريبي نهائيا،²

¹ - مفيدة قرآني: مرجع سابق، ص 11.

² - أنظر المادة 146 ق إ ج.

كما أجاز المشرع للمكلف ان يطعن في قرار الغلق من اجل رفع اليد امام رئيس الجهة القضائية المختصة إقليميا للفصل في الامور الاستعجالية ولا يمكن لهذه الجهة ان تفصل إلا بعد سماع الإدارة أو استدعائها قانونا علما ان الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق.¹

ثالثا: المنازعات الضريبية امام الجهات القضائية:

الاختصاص لحل النزاعات بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية سواء تكلف الأمر بالوعاء الضريبي او بإجراءات التحصيل يعود الى المحكمة الادارية مع مراعاة الشروط والاجراءات المطلوبة في ذلك المنصوص عليها في المواد من 82 الى 89 من قانون الإجراءات الجبائية. وتجدر الاشارة الى انه بالرغم من الولاية الكاملة للقضاء الإداري على منازعات الضرائب فإنه توجد حالات خاصة تحكمها القواعد العامة ويعود الاختصاص فيها الى القضاء العادي كالدعاوى التي تباشرها الإدارة في حالة البيع الجبري للمحل التجاري. وكذلك في حالة متابعة المكلف لغرض التهرب الضريبي أو تنظيم الإعسار فيؤول الاختصاص هنا الى المحكمة الجزائية.

* التقاضي امام المحكمة الادارية:

بحيث يختص بجميع أنواع النزاعات المتعلقة بجميع أنواع الضرائب والرسوم سواء تمت مباشرة الدعوى من طرف المكلف أو من طرف الإدارة وأن الدعوى هذه كقاعدة عامة لا ينجم عن إقامتها أثر موقف، وبالتالي فهي لا تحول دون تنفيذ القرار المطعون فيه.

* **طبيعة القرار المطعون فيه:** كأصل عام لا يجوز رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية من أحد الأفراد إلا بالطعن في قرار إداري.

¹ - عزيز أمزيان: مرجع سابق، ص 49،50،51.

رابعاً: المنازعات أمام لجان الطعن الادارية:

يحق للمشتكين اللجوء الى لجان الطعن الادارية حسبما نصت عليه المادة 80 من قانون الاجراءات الجبائية، هذه اللجان منصوص عليها في المواد 302،301،300، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

والغرض من ذلك والغرض من ذلك استذراك الاخطاء المرتكبة في تأسيس الوعاء الضريبي أو في حسابها وإما حسابها و إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي. وذلك في حالة نفاذ الاجل المحدد قانونا للبت في الشكوى، أو في حالة الرفض الكلي أو الجزئي للشكوى حتى قبل انقضاء أجل النظر فيها.¹

لجنة الطعن الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة على مستوى

الدائرة:

حسب المادة 300 من ق. ض. م. تتكون من:

- رئيس الدائرة رئيساً.
- رئيس البلدية لمقر ممارسة نشاط المكلف بالضريبة.
- رئيس المفتشية المختص إقليمياً.
- عضوين دائمين وعضوين إضافيين من كل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية وفي حالة عدم وجود الاتحادات المهنية والجمعيات فإنه على رؤساء المجالس الشعبية البلدية اختيار هؤلاء من بين المكلفين الذين يتمتعون بخبرات ومعلومات كافية لممارسة المهام الموكلة إليهم.

¹ - أنظر المادة 80 ق إ ج.

تختص هذه اللجنة بالبث في الطعون التي يكون موضوعها طلب تصحيح خطأ ارتكب عند تقييم الوعاء الضريبي أو في حساب الضريبة أو الاستفادة من نص تشريعي أو تنظيمي.

تقدم الطعون أمام هذه اللجنة عندما يقل مبلغ مساهمة المكلف بالضريبة عن 500,000 دج والتي اتخذت الإدارة مسبقا بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، ويجب أن تعرض الطلبات على اللجنة في أجل شهرين أو اعتبارا من تاريخ تبليغ قرار الإدارة.¹

لجنة الطعن الولائية الخاصة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة:

نصت على تكوين هذه اللجنة المادة 301 من قانون الضرائب المباشرة والرسم المماثلة، يتم إنشاء اللجنة الولائية للطعن على مستوى كل مجلس شعبي ولائي وتتكون من:

- قاضي يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا رئيسا.
- ممثل عن الوالي (بالنسبة لمحافظة الجزائر).
- مدير الضرائب الولائي
- ممثل عن الغرفة التجارية الموجودة على مستوى الولاية، و إن تعذر ذلك يعني ممثلا عن ذلك التي يمتد اختصاصها الى الولاية المعنية.
- خمسة أعضاء دائمين وخمسة أعضاء إضافيين يعينون من قبل الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وإن تعذر ذلك يختار رئيس المجلس الشعبي الولائي، هؤلاء الاعضاء من بين الاعضاء المكونين للمجلس الشعبي الولائي، شرط توافرهم على خبرات ومعلومات لأداء مهامهم.
- ممثل عن الغرفة الفلاحية للولاية.²

¹ - المادة 300 من ق ض م ر م.

² - المادة 301 من نفس القانون.

تختص هذه اللجنة بالنظر في:

_أقساط الضرائب المباشرة أو الرسوم المماثلة، التي يزيد مبلغها عن 5,00000 ويقل عن 2,000,000 دج أو يعادلها.

_الطعون التي كانت محل رفض من اللجنة على مستوى الدائرة.

ويجب أن نقدم هذه الطلبات الى اللجنة في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ القرار الى الإدارة أو استلام رأي لجنة الطعن على مستوى الإدارة.

عندما تكون آراء اللجنة الولائية لجنة الدائرة مخالفة لأحكام القانون الجبائي، يمكن للمدير الولائي للضرائب توقيف تنفيذ رأي إحدى هاتين اللجنتين، شريطة إبلاغ الملتمس صاحب الطعن، وفي هذه الحالة، يقوم المدير الولائي للضرائب بتقديم طعن ضد إحدى الرأيين أمام المحكمة الادارية وهذا في أجل أقصاه شهر اعتبارا من تاريخ الإدلاء بالرأي.

و لا يجوز الطعن في القرارات المتخذة من طرف لجنة الطعون الولائية إلا أمام القضاء (المحكمة الإدارية).¹

المبحث الثاني: إجراءات عملية التحقيق.

بعدما يتأكد العون المحقق من توفر أدوات التحقيق التي يستخدمها في أداء مهمته يبقى عليه الانطلاق في عملية التحقيق وهو ما سنتناوله من خلال المطالبين، إذ تناولنا في المطلب الأول الأعمال الأولية لعملية التحقيق و في المطلب الثاني الأعمال الميدانية.

¹ - أ. مفيدة قراني: مرجع سابق، ص 18 . 19 . 20.

المطلب الأول: الأعمال الأولية لعملية التحقيق.

تعتبر الأعمال الأولية كتهيئة الأرضية المناسبة للمحقق وتمثل في:

- إعداد برنامج التحقيق الجبائي.

- تحديد معايير اختيار الملفات ودراستها.

الفرع الأول: اعداد برنامج التحقيق الجبائي.

تقوم المفتشيات والمديرية الفرعية الجبائية بوضع برامج التحقيق الجبائي السنوي، وذلك باقتراح المكلفين الواجب فيهم عملية الرقابة الجبائية، ثم نقوم بإرساله إلى المديرية المركزية للضرائب للفصل فيه سواء بقبوله أو زيادة عدد الملفات المقترحة أو انقاصها.

بعد ذلك تقوم المديرية المركزية بالمصادقة على البرنامج النهائي للتحقيق وتقوم بإرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العمل به وينص المرسوم رقم 52 المؤرخ في 1994/04/29 الصادر عن وزارة المالية على أن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي المسؤولة عن إعداد وتنفيذ التحقيق المحاسبي بالإضافة إلى مراقبة الأسعار والتقويمات العقارية.¹

الفرع الثاني: تحديد معايير اختيار الملفات ودراستها.

إن اختيار ملفات ت.ج تعتمد على أسس ومعايير عقلانية وظرفية حتى تكون هناك عدالة بين المكلفين بالضريبة في فرض التحقيق المحاسبي عليهم وتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به السنيتين الأخيرتين.

¹ - فاروق مراح: المرجع سابق، ص 125.

- تكرار نتائج الخسارة أو الريح الضعيف مقارنة بطبيعة النشاط للممارس ورقم الأعمال المصرح به.

- ضعف القيمة المضافة مقارنة بأهمية النشاط.

- تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال وفي النتائج المصرح بها في مدة الأربع سنوات الأخيرة.

- الزيادة المذهلة في المستوى المعيشي للمكلف بالضريبة.

- وتبقى هذه المعايير المذكورة على سبيل المثال وليس الحصر.

ويقوم أعوان الإدارة الجبائية بدراسة الملفات المكونة للمكلف بالضريبة لدى الإدارة الجبائية قبل

البدء في الأعمال الميدانية وتكون الغاية من دراسة الملفات البحث عن العناصر في تنفيذ

التحقيق، بحسب المحقق الجبائي هذه الملفات بعد إظهار وثيقة الأمر بمهمة التحقيق وإمضاء

تعهد بأخذ الملف كما ينص عليه القانون:

- الملف الجبائي: هو إجباري على كل مكلف بالضريبة، ويفتح في مقر نشاطه باسم المؤسسة.

- الملف الشخصي: هو خاص على الضريبة على الدخل الاجمالي للمكلف وهو لذلك اجباري ويفتح في الإدارة الجبائية التابعة لمقر سكن المكلف.¹

المطلب الثاني: الأعمال الميدانية لعملية التحقيق:

الفرع الاول: الإشعار بالتحقيق (L'avis de verification)

لا يمكن اجراء تحقيق دون ارسال او تسليم اشعار بالتحقيق، ملحق بميثاق المكلف بالضريبة

الذي ينص على حقوق وواجبات المكلف بالضريبة على ان يستفيد المكلف بالضريبة من مدة

للتحضير قدرها عشرة (10) ايام بالنسبة للتحقيق المحاسبي و 15 يوما بالنسبة للتحقيق المعمق

في الوضعية الجبائية الشاملة (La VASFE) حيث يرسل اشعار بالتحقيق برسالة محفوظة او

¹ - خديجة غضبان: المرجع سابق، ص 33.

يسلم مباشرة للمكلف بالضريبة مع اشعار وصل بالاستلام، وعند قبول استلام الاشعار بالتحقيق لا يمنع من اجراء التحقيق ، وفي هذه الحالة يلجأ المحققون الى فرض الضريبة تلقائيا بعد تحرير المحضر.¹

"لا يمكن الشروع في اجراءات اي تحقيق في المحاسبة دون اعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، على ان يستفيد من اجل 10 ايام ابتداء من تاريخ استلام هذا الاشعار."²

✓ الشروع في التحقيق.

✓ تصحيح نتائج التحقيق الاولي او الاشعار بالتقويم الاولي.

✓ تصحيح نتائج التحقيق النهائي او التقويم النهائي.

كما يمكن للمحقق ان يقوم بمراقبة مفاجئة ترمي الى المعاينة الميدانية للعناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة او التأكد من وجود الوثائق المحاسبية ، في هذه الحالة يسلم "الإشعار معمق للوثائق المحاسبية ، الا بعد استتفاذ اجل التحضير المنصوص عليه سابقا وهو أجل 10 أيام .

وفي حالة تغير المحققين او احدهم ، يجب اعلام المكلف بالضريبة بهذا التغير.

* الاستعانة بمستشار وهو من ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق :

تحت طائلة الإجراءات يجب ان يشار صراحة ان المكلف بالضريبة يستطيع ان يستعين بوكيل يختار بمحض ارادته اثناء عملية المراقبة للاستشارات به او الإنابة عنه (المادة 190 ق. ض.

¹ - منصور بن اعمار: مرجع سبق ذكره ص 24.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية الصادرة القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010 ، العدد 42 ، المادة 22 ، ص 41.

م.) لكن حضور هذا الأخير ليس ضروريا اثناء المراجعة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما اذا تم تأجيلها.¹

مدى التحقيق: يمكن للمحقق ان يطلب كل الوثائق المحاسبية، نسخ البرقيات، مستندات

الإيرادات والمصاريف ... الخ، التي يمكن من وراء فحصها التأكد من مدى مصداقية

التصريحات الجبائية، يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة المستعملة لحفظ المعلومات وعند

الامتناع عن تقديم الوثائق المحاسبية يثبت عدم تقديم المحاسبة او الامتناع عن تقديمها في

محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع الزام ذكر رفضه المحتمل وهذا بعد اشعاره

بتقديم المحاسبة في اجل اقصاه ثمانية (8) ايام وهذا الإجراء ينجر عنه تطبيق التقويم التلقائي

(Taxation doffice)

نتائج التحقيق : عندما تثبت الادارة وجود نقائص، أخطاء، اغفالات او اخفاء في العمليات

التي تقوم على اساسها الضريبة تقوم بـ:

إما بالتصحيح باتباع الاجراءات التناقضية لفرض الضريبة (تصحيح حضوري) اي المحقق

يناقش كل خطأ محاسبي او جبائي مع المكلف بالضريبة بحضور مستشاره ويجب اقناعه

بالأدلة لتلك النقائص او الاخطاء، واما بفرض الضريبة المحددة بصفة تلقائية.

التصحيح الحضوري : يتوجب على المحقق اشعار المكلف بالضريبة بنتائج المراقبة ولو في

حالة انعدام اي تقويم ويجب ان يكون الاشعار بالتقويم مفصلا بقدر كاف ومعللا بطريقة تسمح

للمكلف بالضريبة بتقديم ملاحظاته او الإفصاح عن قبوله لها.

ان الاشعار بنتائج التحقيق يجب ان يحدد طريقة التقويم التي ادت الى التعديلات الملزم القيام

بها الى جانب امكانية المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار لدراسة مقترحات الادارة او للرد

عليها.

¹ - المادة 190 ق ض م ر م .

الاشعار بالتقويم : يوقف التقادم حسب شروط معينة (أي يمكن للإدارة الجبائية مواصلة عملية التحقيق حتى بالنسبة للسنة التي مسها التقادم لكن يجب وقف هذا التقادم بإرسال الاشعار الاولي بالتقويم في الوقت المحدد) .

يفتح اجال (40) يوما للمكلف بالضريبة لكي يفحص التقويم والابلاغ عن اجابته. كما يجب للمكلف بالضريبة ان يعرف مصدر التعديلات ، ويستطيع ان يطلب من الادارة توضيحات مفصلة تمكنه من قبول التعديلات، مدى تأثير قبوله فيما يخص التزاماته الضريبية بصفة عامة، ففي حالة القبول تدرج الجداول للتحصيل وهي وثائق رسمية مستحقاته الجبائية الناتجة عن التحقيق وفي هذا الخصوص وفي حالة قبول صريح تصبح قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائيا، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الادارة، ما عدا حالات صحيحة اثناء التحقيق، كما لا يمكن للمكلف بالضريبة ان يعترض عليها عن طريق الطعن. واذ رفض العون المحقق ملاحظات المكلف بالضريبة فانه ملزم بان يعلمه بذلك عن طريق مراسلة مفصلة ومعلقة.

التصحيح التلقائي: يمكن للإدارة الجبائية ان تلجا الى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات الآتية :

- 1/ رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، تحقيقات و المعاينة سواء من قبله او من تدخل او حضور اي شخص باي طريقة كانت بحيث يتعذر على الاعوان القيام بمهامهم.
- 2/ او عندما لا يصرح في الآجال المحدد قانونيا بالمداخيل (الريح الصناعي ، التجاري و غير التجاري)، و التصريحات بالضرائب.

الفرع الثاني : التدخل بعين المكان:

بعد انقضاء المدة القانونية (10 ايام) من استلام المكلف الاشعار بالتحقيق ينتقل المحققون الى عين المكان لمباشرة اعمالهم الميدانية الا انهم يمكن لهم كذلك التدخل المفاجئ في حالة الشعور بان المكلف يمكن ان يلجا الى الطرق التدليسية.

ينبغي على المحقق بموجب احكام المواد (20-5) و (20-4) من قانون الاجراءات الجبائية معاينة نهاية اعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر ، يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه ، وتوضع الاشارة عند الاقتضاء في المحضر في حالة رفض توقيع هذا الاخير.¹

وفي الحالة العادية يكون التدخل في مقر الشركة في اليوم والساعة المبينة في الإشعار حيث يلتقي المحققون مع مسؤولي الشركة او المكلفة بالضريبة كخطوة اولى لخلق جو من التفاهم والثقة، كما يقوم المحققون بمعاينة لأماكن التي يزاول فيها المكلف نشاطه ويكون تدخل المحققين من أجل النقطتين الآتيتين.

1- الاتصال مع المكلف بالضريبة:

يعتبر الإلتقاء الأولي بين المحققين والمكلف ذو أهمية بالغة حيث يجب أن يتميز باحترام متبادل بين الطرفين وأن يكون الحديث حول المشاكل والعراقيل التي تواجه المكلف ووضيعة المالية والمادية ومن خلال ذلك يتأكد المحققون من إمكانية توفر الظروف الضرورية للقيام بعملية التحقيق المحاسبي في عين المكان أما في حالة غياب الشروط الملائمة لذلك يقوم المكلف منه إجراء التحقيق على مستوى مكاتب الإدارة الجبائية.

ويسمح هذا الاتصال بتكوين صورة جد واسعة للمؤسسة والطاقت الغني لها.

¹ - خديجة غضبان :التحقيق الجبائي ودره في مكافحة الغش الضريبي لدراسة حالة المديرية الولائية لولاية الوادي منكرة ماستر اكاديمي في العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة الوادي ، الجزائر 2015/2014 ص37.

2- جمع المعلومات:

يقوم المحققون اثناء التداخل بعين المكان بزيارة ورشات المؤسسة و القيام بعملية تجريبية للمنتج الذي تنتجه او تقدمه كخدمة ويسمح هذا بتزويد المحققون بمعلومات جد مهمة يستفيدون منها للتأكد من صحة تصريحات المكلف بالضريبة خاصة بما يتعلق بمستلزمات انتاج الوحدة من المنتج من مواد اولية او ساعة عمل او عدد الموظفين. وهذا يعطي صورة واضحة عن الطاقة الانتاجية لهذه المؤسسة ، ومردوديتها كما يمكن المحققون معرفة الاداة و التجهيزات المكتسبة وكذا التكنولوجيا المستعملة ¹.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ، 2013 ، ص16.

خلاصة الفصل الأول:

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الأول أن الإدارة الجبائية سخرت كل الامكانيات اللازمة للحد أو على الأقل التقليل من ظاهرة الغش الضريبي الذي تشرف بها حقوق الخزينة العمومية، وهذا عن طريق أداة الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها التي تعتبر أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد وهذا للتأكد من مدى صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة والعمل على كشف الحقائق والتجاوزات المسجلة بهدف تصحيحها وإعادة تقييمها لكون طبيعة النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي رقابي ويعد التحقيق الجبائي أحد وسائل الرقابة الجبائية التي تنتهجها الإدارة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي. ومن بين آليات الرقابة الجبائية والتي قد نراها تساهم في دعمها هي التحقيق في محاسبة المكلفين مما اضطرنا للتطرق إلى التحقيق الجبائي في إطاره النظري كتقديم مفاهيم عامة لتبرز مدى أهميته في كشف التجاوزات والأخطاء وكيف يتم معالجتها.

الفصل الثاني:

دور مديرية الضرائب لولاية

غرداية في مكافحة الغش

الضريبي

مقدمة الفصل:

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث، والذي تطرقنا فيه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالتحقيق الجبائي والغش الضريبي والآليات التي تتبعها الادارة الجبائية في هذا الشأن.

وكنموذج للدراسة تم اختيار مصلحة من المصالح الجبائية المتنوعة، حيث وقع الاختيار على مديرية الضرائب لولاية غرداية باعتبارها الهيئة الجبائية العليا على مستوى الولاية، وليس هذا فحسب، فمديرية الضرائب الولائية تعد أحد الهياكل الجبائية الرئيسية والمحورية في النظام الجبائي الجزائري، حسب الهيكل التنظيمي الساري المفعول حاليا.

وما مديرية الضرائب لولاية غرداية إلا حلقة من حلقات النظام الجبائي الجزائري تمارس عملها ضمن الحدود الاقليمية للولاية.

وقد تم تقسيم هذا الفصل من الدراسة إلى ما يلي:

- المبحث الأول: هيكل مديرية الضرائب لولاية غرداية.
- المبحث الثاني: الدراسة الميدانية للبحث بمديرية الضرائب لولاية غرداية.

المبحث الأول: هيكل مديرية الضرائب لولاية غرداية

نظرا لأهمية عملية التحقيق الجبائي في مجال الرقابة الجبائية تم اختيار مديرية الضرائب لولاية غرداية وبالتحديد مكتب البحث عن المعلومات الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

وعليه سنقدم في هذا المبحث الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية التي تمثل الحقل الذي عملنا فيه وبالتحديد مكتب البحث عن المعلومات الجبائية للتقرب من عمل الأعوان المحققين مع دراسة الحالة المختارة في مكان الحدث، وهذا من خلال مطلبين نعرض في المطلب الأول الهيكل التنظيمي للمديرية، أما في المطلب الثاني فسننتقل إلى مهام هيكل مديرية الضرائب لولاية غرداية

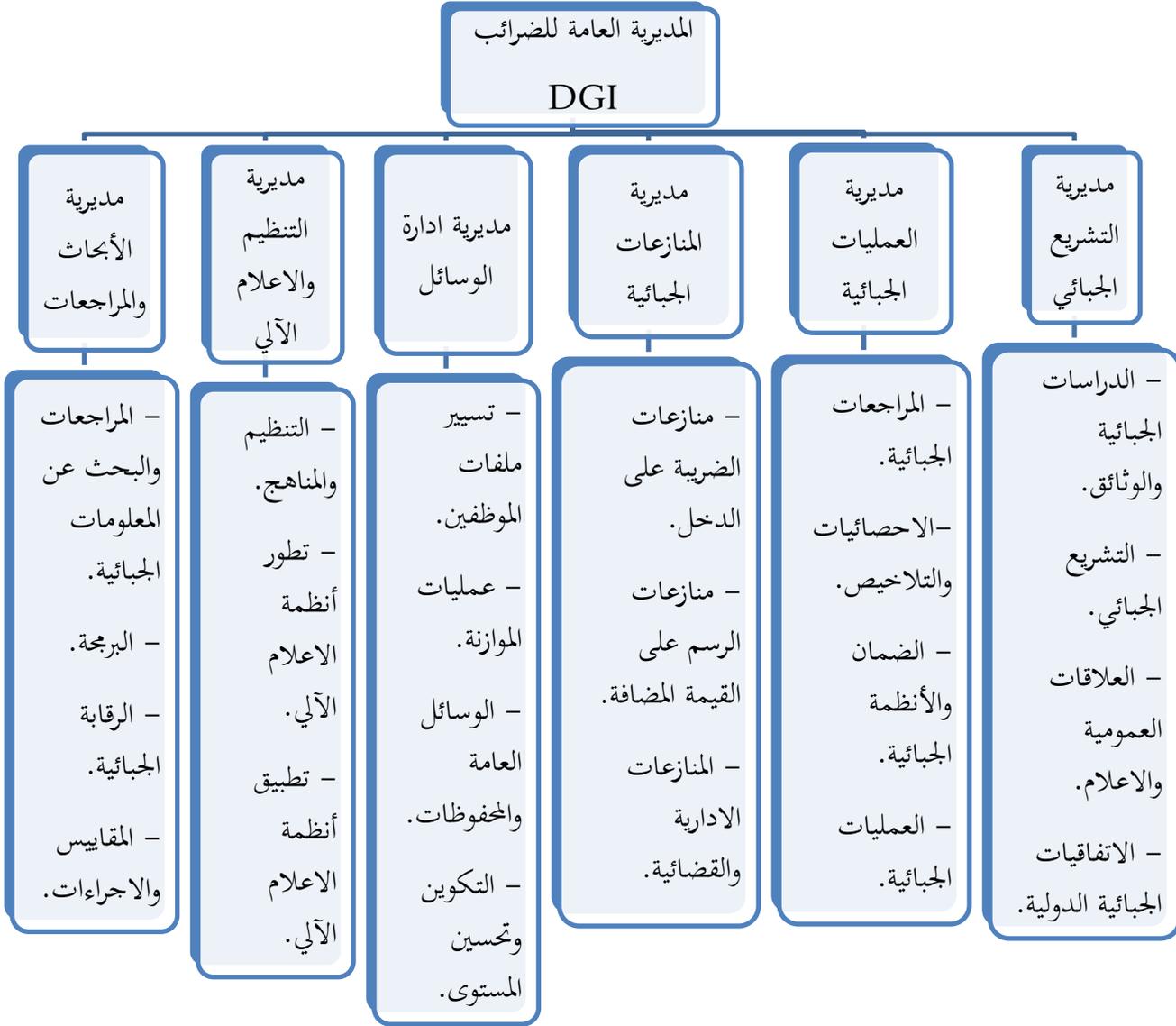
المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية:

إن الإدارة الجبائية لها عدة هيكل مركزية و جهوية وأخرى ولائية وفق قوانين تشريعية وتنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية.

1. **المديرية العامة للضرائب:** تعتبر المديرية العامة للضرائب أحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني والتي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13/07/1998 المعدل والمتمم التعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية¹ فزيادة على صفة المصالح الجبائية تتكون المديرية العامة للضرائب على ستة (06) مديريات مركزية وبكل واحدة أربعة (04) مديريات فرعية الموضحة كما يلي:

¹ - بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13/07/1998 المعدل والمتمم التعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ص 12

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.



المصدر: من المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 98-223 المؤرخ في 13/07/1998 المعدل

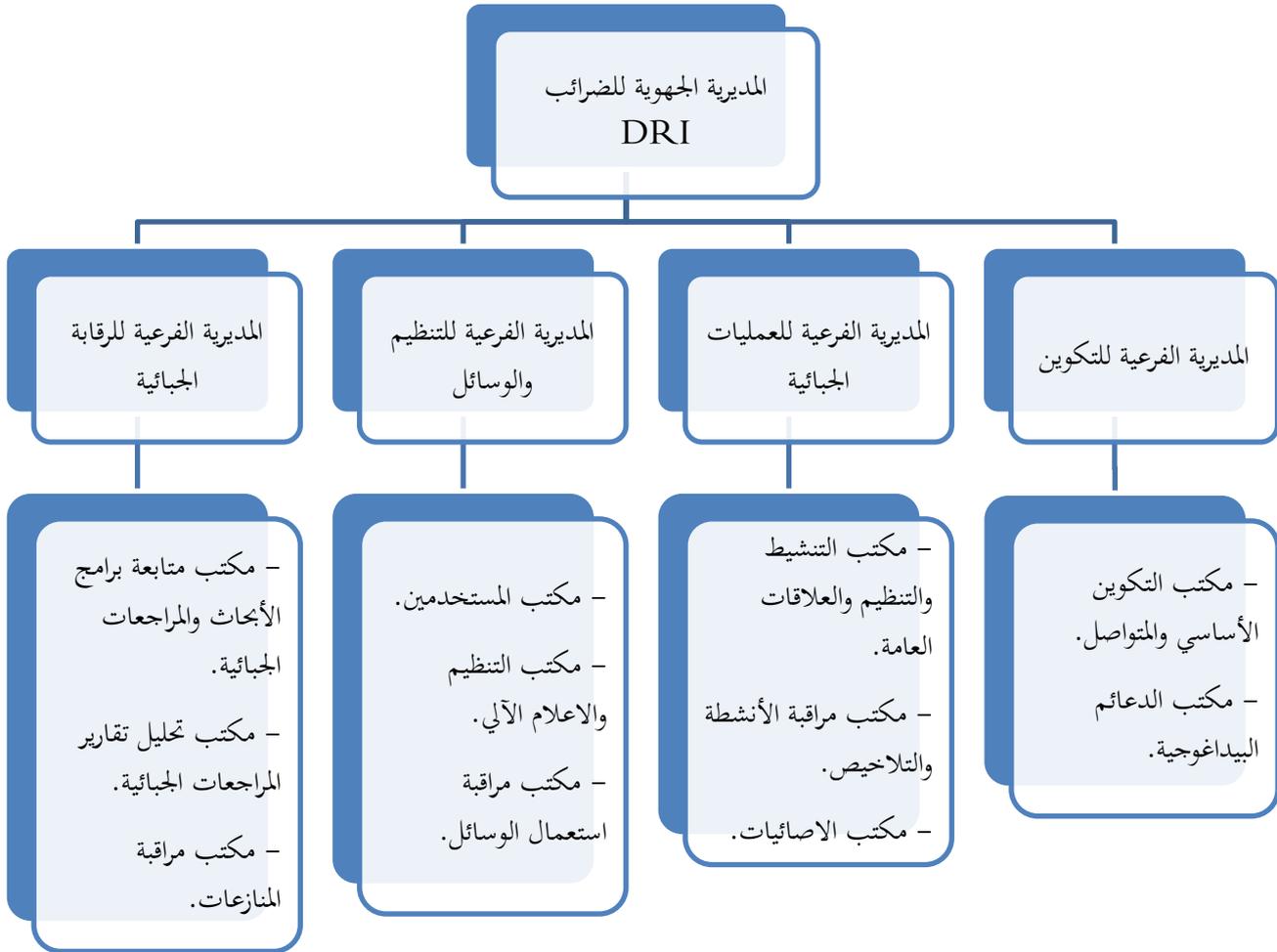
والمتمم والمتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 51 المؤرخة

في 15/07/1998. ص 12.

2. **المديرية الجهوية للضرائب:** تمثل المديرية الجهوية للضرائب الادارة المركزية على المستوى الجهوي وتعتبر همزة وصل بين المديريات الولائية للضرائب وبين المديرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقصة كما تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الادارة المركزية، ومن مهامها تتولى المديريات الجهوية للضرائب تنشيط عمل المديريات الولائية التابعة لاختصاصها الاقليمي مع توجيهها وتنسيقها وحتى مراقبتها. وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المعدل والمتمم يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها. بحيث تضم المديريات الجهوية للضرائب والبالغ عددها تسعة (09) مديريات جهوية المسؤولة عن 54 مديرية ولائية.¹ التي تحدد اختصاصها الاقليمي بموجب قرار وزاري. كما تتكون كل مديرية فرعية من مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة (04) ولكل مديرية فرعية مكاتب لا يتجاوز عددها أربعة (04) مكاتب، والموضحة في الشكل التالي:

¹ - موزعة على كافة ولايات الوطن باستثناء الجزائر العاصمة بما 6 مديريات ولائية ووهران بما مديريتين أما باقي الولايات تضم مديرية واحدة.

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب.



المصدر: من المواد 12 إلى 28 من القرار المؤرخ في 12/07/1998 والذي يحدد

الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وتنظيمها صلاحياتها،

الجريدة الرسمية، العدد 79 المؤرخة في 25/10/1998. ص 14.

3. المديرية الولائية للضرائب: تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم والتشريع الجبائي، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها.

الشكل 03: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب، ولاية غرداية.



المصدر: من إعداد الباحثة

اما المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب :

- تتكفل بالجداول وسندات الايرادات وتحصيل الضرائب والأتاوى .
 - تتابع تطور القضايا المرفوعة امام القضاء في مجال الوعاء الضريبي ومنازعات التحصيل .
 - تسهر على مسك ملفات دفاتر جرد الاملاك العقارية المنقولة ، والسهر على صيانتها والمحافظة عليها .
 - تقوم باستقبال المكلفين بالضريبة و اعلامهم ، وتنتشر المعلومات والآراء لفائدة المكلفين .
 - تحلل وتقوم دوريا عمل المصالح الخارجية وتعد تلخيصا عن ذلك كما تقترح اي اجراء يحسن عملها .
 - تنظم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرية الجبائية ، وتصدر الجداول و قوائم المنتجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم نتائج الحصيلة الدورية .
 - تدرس العرائض وتنظم لجان العرض وتتابع كل مراحل المنازعات الجبائية بصفة منتظمة .
 - تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية والتقنية والمالية وتعد تقديرات الميزانية ¹ .
- كما نشير انه نظرا لاختلاف تسيير الملفات الجبائية وحجم مستوى النشاط من منطقة جغرافية لأخرى تم تصنيف المديريات الولائية الى ثلاث اصناف :

¹ المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 ، المادة 17 ، الجريدة الرسمية ، العدد 59، الصادرة في 24/09/2006 ، ص 10 .

- ✓ الصنف الاول يضم 34 مديرية ولائية تتميز بكثافة العمل نظرا لثقل وكثرة حجم الملفات الجبائية ومستوى النشاط الواسع ،كما تضم كل مديرية ولائية على خمسة (05) مديريات فرعية .
- ✓ الصنف الثاني الذي يضم 17 مديرية ولائية التي تضم عدد أقل من سابقتها للملفات الجبائية ومستوى النشاط منخفض مقارنة بالصنف الأول فتضم المديرية الولائية ثلاثة (03) مديريات فرعية .
- ✓ الصنف الثالث يضم 3 مديريات ولائية نظرا لعزلتها وقلة النشاط التجاري والصناعي فيها وهي في صحرائنا الواسعة وتضم المديرية الولائية لهذا الصنف مديرتين فرعيتين¹.

¹ القرار المؤرخ في 1998/07/12 المتعلق بتحديد الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب وتنظيمها وصلاحياتها ، المادة 39 ، الجريدة الرسمية العدد 79 ، المؤرخة في 1998/10/25 .

المطلب الثاني: مهام هيكل مديرية الضرائب لولاية غرداية.

1/ المديرية الفرعية للرقابة الجبائية :

هي مكلفة بـ:

- ضمان المديرية الولائية للضرائب بممارسة السلطة العلمية لمركز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب.

- السهر على احترام التنظيم والتشريع الجبائي ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق الأهداف المحددة لها، تنظيم جميع العناصر اللازمة لإعداد التقارير الجبائية.

وسنخص بالذكر المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية والتي هي في مجال بحثنا هذا نذكر ابرز مهامها وهي :

- البرمجة والتحقيق والمتابعة المستمرة مع القيام بالأبحاث و المراجعات لكل نقطة من اقليم الولاية .

- دراسة واقتراح التقنيات التي تمكن من تفعيل عملية الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي .

- البحث وتحليل اسباب التهرب والغش الضريبي مع إيجاد الحلول الناجعة والاقتراحات المناسبة .

- دراسة وتقييم نتائج التقارير المتعلقة بالتحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

- إعداد برامج البحث ومراجعة التقييمات ومتابعة انجازها

تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (04) مكاتب تعمل على تسيير:

أ. مكتب البحث عن المعلومة الجبائية: والذي يعمل في شكل فرق، ومهمته:

- تشكيل فهرس من المصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها.
- تنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.
- برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث لجمع المعلومات و إرسالها الى مكتب مقارنات المعلومات .

ب. مكتب البطاقات والمقارنات: مهمته:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقات الممسوكة.
- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة.
- مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.
- تقديم الاقتراحات والآراء الرامية الى تحسين حفظ المعلومات لاستغلالها ومراقبة استعمالها .
- تأسيس البطاقات المنجزة من طرف المكتب السابق ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقتها .
- تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب لتصنيفها وتوزيعها على المفتشيات المعنية .
- تنظيم استغلال جداول الزبائن وسندات التسليم والوثائق الأخرى ، بكيفية تعمل على التعجيل بتوزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات .

ج. مكتب المراجعات الجبائية: الذي يعمل في شكل فرق، ومهامه هي:

- متابعة تنفيذ برامج المراقبة و المراجعة.
- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

- السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عملية التحقيق ومتابعتها بشكل مستمر.
- متابعة ومراقبة عمل فرق التحقيق أثناء وبعد عملية التحقيق وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

- تقييم أنشطة المكتب و المفتشيات.

د. مكتب مراقبة التقييمات: والذي يعمل في شكل فرق، ومهامه هي:

- استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا.
- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية (التطبيق).
- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

2/ المديرية الفرعية للعمليات الجبائية :

و تضم هذه المديرية الفرعية بمديرية الضرائب لولاية غرداية (04) مكاتب نذكر منها مكتبين بالإيجاز :

أ. مكتب الجداول والاحصائيات :

- مراقبة الجداول التلخيصية و إعطائها الصيغة التنفيذية ودعمها بإشارات التبليغ المطابقة لها.
- جمع الحالات الاحصائية الدورية و إرسالها الى المديرية الجهوية المختصة قصد تثبيتها .
- استعمال المعلومات الاحصائية الدورية المتعلقة بالوعاء والتحصيل المقدمة من المصالح الجبائية .

ب. مكتب التنظيم و العلاقات العامة :

- استقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه بهدف تزويده بمعلومات عن التشريع والتنظيم الجبائين.
- السهر على احترام أجال إصدارات الضريبة من قبل المفتشيات التي تعالج بمركز الاعلام الآلي.

- متابعة ومراقبة تنفيذ وانجاز برنامج عمل مفتشيات الضرائب وعمليات الرقابة الجبائية الدورية.

- تنسيق أشغال تجديد إجراءات تحديد أسس الضريبة بالنسبة للمكلفين الخاضعين للضريبة.

- توزيع التعليمات والمناشير والمذكرات الواردة من الإدارة المركزية والمتعلقة بالتشريع و التنظيم.

3/ المديرية الفرعية للمنازعات:

وتضم هذه المديرية الفرعية لمديرية الضرائب لولاية غرداية (03) مكاتب وهي كالتالي:

أ. مكتب الاحتجاجات:

- استقبال الطلبات الرامية إلى الإعفاء من الزيادات أو تخفيضها وحتى عقوبات التأخير التي تطبقها قبضة الضرائب لدراستها والبت فيها.

- تلقي ودراسة الطلبات الرامية للاحتجاج على إجراءات المتابعة أو المطالبة بالأشياء المحجوزة.

ب. مكتب المنازعات القضائية ولجان الطعن:

- دراسة الطعون المشكلة ضد قرارات المدير الولائي للضرائب في مجال المنازعات الجبائية.

- تلقي ودراسة الطلبات الرامية الى تخفيض أو إلغاء مختلف الضرائب و الرسوم والزيادات والعقوبات التي تفرضها مختلف المصالح الجبائية لعرضها على لجان الطعن المختصة.

- الدفاع أمام الهيئات القضائية عن الاحتجاجات الضريبية أو الإجراءات التي تلزم الادارة الجبائية.

ج. مكتب التبليغ والأمر بالصرف:

- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب

في مجال المنازعات و كذا القرارات الصادرة في مجال الطعون الولائية.

- تبليغ المكلفين بالضريبة و المصالح المعنية بالقرارات الصادرة عن المحاكم التي فصلت في المجال الجبائي و في إطار الاجراءات المدرجة أمام الهيئات القضائية.
- الأمر بالصرف و التصحيح بعدم قابلية التحصيل في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- إعداد جداول الإحصائيات المتعلقة بمعالجة قضايا المنازعات و تبليغها إلى المكاتب المعنية.
- مراقبة و تأشير شهادات الإلغاء و التخفيض التي تعدها المفتشيات لمختلف الضرائب و الرسوم.¹

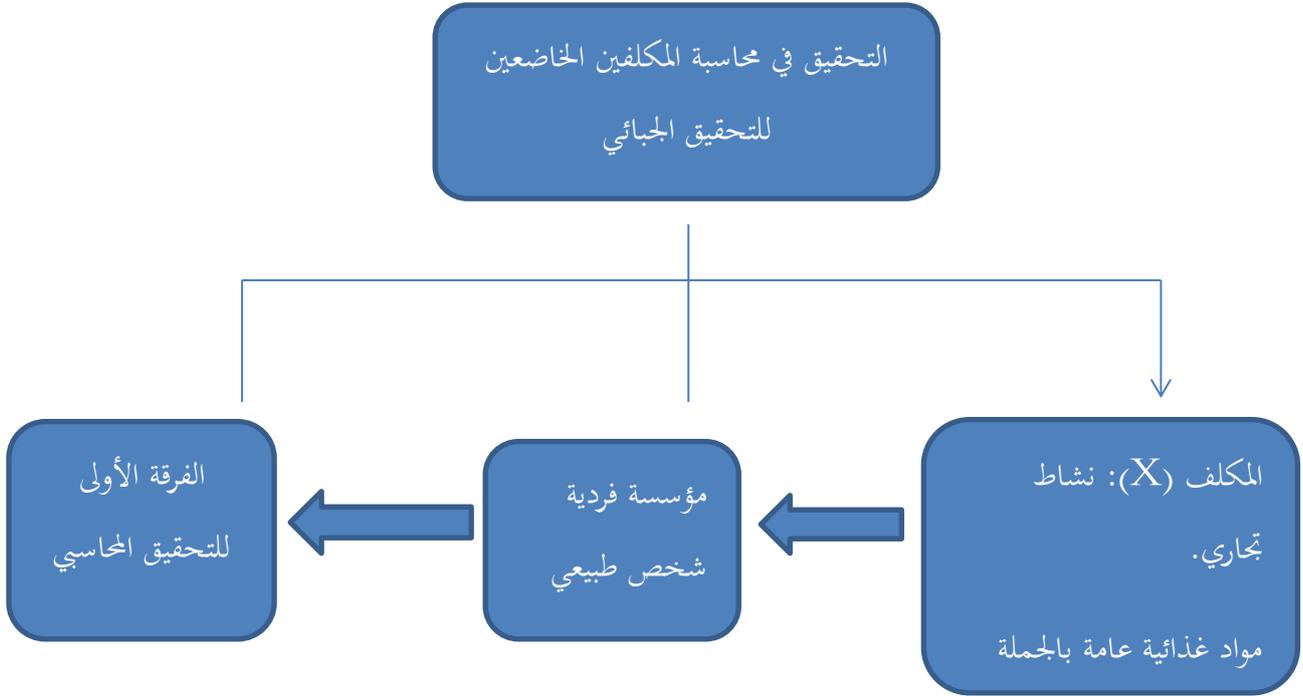
المبحث الثاني: الدراسة الميدانية للبحث بمديرية الضرائب لولاية غرداية.

انتقلنا إلى مديرية الضرائب لولاية غرداية وبالتحديد لمكتب البحث والمعلومة الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بقصد إجراء دراسة حالة في موضوع البحث وهذا بغرض الاجابة على اشكالية البحث.

وقد قمنا باختيار الملف الجبائي للموضوع تحت الدراسة، والشكل التالي يوضح نموذج الدراسة الميدانية للبحث.

¹ المواد 49 الى 50 من نفس القرار السابق ، ص 22/21

الشكل رقم 04: نموذج الدراسة الميدانية.



المصدر: من إعداد الباحثات بناء على الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، مكتب الأبحاث والمراجعات، مديرية الضرائب لولاية غرداية.

المطلب الأول: المرحلة الميدانية لعملية التحقيق.

بعد قيام العون المحقق بالإجراءات التمهيدية وجمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامه التي دامت حوالي أربعة (04) أشهر من الفحص والتحقيق في الملف الجبائي للمكلف (X) من جهة ومن الدفاتر والوثائق المحاسبية من جهة أخرى، والتي أفرزت عدة تجاوزات وهي كما يلي:

أولاً: التقييم الأولي لعملية التحقيق المحاسبي:

قام المحقق بتسليم التبليغ الأولي رقم 06-344 الصادر بتاريخ 2006/08/10 والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة مع استغلال المعلومات المجمعة والتصريحات المقدمة من طرف المكلف، تعرض الوقائع كالتالي:

- بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتحقيق في المحاسبة¹ انتقل المحقق إلى مقر المكلف فوجد أن الدفاتر المحاسبية غير منجزة تماما، مما قاده ذلك إلى تحرير محضر معاينة يثبت فيه عدم وجود الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري حسب المواد 9 و 10 (دفتر اليومية ودفتر الجرد).
- تم استدعاء المكلف (X) عن طريق إخطار موصى عليه وهذا لتقديم الدفاتر المحاسبية القانونية في أقرب وقت وإلا تسلط عليه العقوبات التي نص عليها المشرع.
- و بتاريخ 2006/05/05 قدم المكلف دفتر الجرد مؤشر عليه من طرف المحكمة المختصة بتاريخ 2006/05/02، والذي يضم الحسابات الرئيسية الخاصة بالدورتين 2002 و 2003 دون الدورة 2004.

¹ - أنظر الملحق رقم (01).

- و قد تم القيام بعدة أبحاث وطلب معلومات لكشف النشاط المحلي وممتلكاته لكونه شخص طبيعي أهمها:
 - البحث عن الممتلكات العقارية للمكلف من المحافظة العقارية التابعة لها إقليميا فكانت دون جدوى.
 - التأكد من أن للمكلف حساب تجاري بنكي وحيد في وكالة القرض الشعبي الجزائري.
 - التحري عن المنقولات بشخص المكلف من معدات النقل وتجهيزات أخرى فكانت دون جدوى
 - بعد فحص الكشوفات وجمع المعلومات اللازمة وجد المحقق عدة تجاوزات و اغفالات أهمها:
 - غياب دفتر اليومية باعتباره دفتر محاسبي قانوني ألزمه القانون التجاري على كل تاجر.
 - عدم تسجيل حسابات الأصول و الخصوم وحسابات النتائج في دفتر الجرد للدورة 2004.
 - خلل في تصريح رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة للدورتين 2003 و 2004، وخلل في تصريح رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني للدورتين 2002 و 2003.
 - أرصدة حساب النقدية غير واضحة وغيابها في دفتر اليومية والسجلات المساعدة أما الأرصدة الموجودة في الميزانية تمت على أساس التوازن فقط.
 - تناقص بين رقم الأعمال المصرح به.
- وبعد كل هذه التجاوزات و الاغفالات على مستوى الكشوفات، يرى المحقق بفرض محاسبة المكلف شكلا ومضمونا طبقا لأحكام المادة 43 من ق . إ . ج كما يتم إجراء تسوية الوضعية عن طريق إعادة تقديم رقم الأعمال الخاضع طبقا لأحكام المادة 44 من نفس القانون.¹

¹ - المادة 43 ق إ ج، طبقا لأحكام المادة 44 من نفس القانون.

1- إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للضريبة:

حسب المادة 217 من ق. ض. م. ر. م. يتم إعادة تقديم رقم الأعمال عن طريق الفواتير المحررة للزبائن خلال سنوات التحقيق، والاعتماد على رقم الأعمال لكونه يمثل القاعدة المنشئة للضريبة ويحدد الأرباح الخاضعة للضريبة، في حين عند الاتصال بزبائن المكلف اتضح أن الفواتير كانت عشوائية وغير مرتبة ومتكررة.¹

2- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة:

- تم تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي بناء على رقم الأعمال المحقق وهذا بفرض معدل هامش ربح صافي وسطي قدره المحقق بمعدل 7%، نظرا للنشاط التجاري في السلع الضرورية. أما الوعاء الضريبي يخضع لسلم ضريبي حددته المادة 104 من ق. ض. م. و بناءً على إعادة تشكيل رقم الأعمال وتحديد الأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم تم إعادة تقييم أولي عن مختلف الضرائب والرسوم لكل سنة محقق فيها.²

ثانيا: ردّ المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي:

بعد استلام التبليغ الأولي³ من طرف المحقق، قام المكلف بإرسال رد في التقييم الأولي والمرفق ببعض الوثائق التبريرية والذي يعبر فيه في عدم رضاه بالتسوية الجبائية والنتائج الأولية مدعما احتجاجه لبعض النقاط أبرزها:

- بعض فواتير البيع لم يتم تحصيلها الى حد الساعة.
- ان التحقيق في رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني غير المستفيد منه بنسبة 30% بسبب جدول وضعية الزبائن، أصرح أنني قدمت الجدول في الأوقات المحددة.

1 - حسب المادة 217 ق ض م ر م.

2 - حسب المادة 104 من نفس القانون.

3 - انظر الملحق رقم (02).

- رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة تم تسويته من فواتير الشراء بكاملها.

المطلب الثاني: المرحلة الختامية لعملية التحقيق.

أولاً: التقييم النهائي لعملية التحقيق المحاسبي:

قام المحقق بتسليم التبليغ النهائي¹ والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج المتوصل إليها وهذا بعد فحص عميق وقراءة متأنية للرد المرسل من طرف المكلف، كما تم مراجعة النتائج المتعلقة بالتقييم الأولي واستغلال المعلومات المطلوبة من المتعاملين فكانت بعض التعديلات المرتبطة بالنقاط المثارة في رد المكلف كالتالي:

- ما يتعلق بالفواتير غير المحصلة، تم توضيح ذلك أن الحدث المنشئ في النشاط التجاري حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هو التسليم القانوني أو التسليم المادي.

- فيما يخص التخفيض 30% المذكور في المادتين 219 و 224 من نفس القانون السابق، يتعلق بالمكلفين الذين يتعاملون مع مصالح الدولة.

- وعليه يتم تصحيح التسوية الجبائية السابقة المذكورة في التبليغ الأولي عن طريق حق التخفيض من الرسم على القيمة المضافة فقط لأنها متعلقة بفواتير الشراء.

ثانياً: المرحلة الختامية :

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم المحقق بتحرير التقرير كخلاصة العمل المنجز للتحقيق الجبائي والمتضمن كل التفاصيل والأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من إرسال الإشعار بالتحقيق إلى غاية إصدار الجداول الخاصة بالتسوية الجبائية لإرسالها لقبضة الضرائب من أجل تحصيلها، والتقرير النهائي المتعلق بالتحقيق في المحاسبة يضم التفاصيل التالية:

¹ - انظر الملحق رقم (03).

- تقديم التحقيق في المحاسبة المنجز من طرف فرقة التحقيق الأولى التابعة لمديرية الضرائب لولاية غرداية.
- عموميات عن الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية وللتحقيق الجبائي.
- إجراءات عملية التحقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف المحقق مع ارفاقها بالوثائق الإثباتية مثل:
- الإشعار بالتحقيق، التبليغ الأولي، رد المكلف، التبليغ النهائي والعمل التلخيصي.
- إنهاء عملية التحقيق الجبائي كانت بموافقة رئيس فرقة التحقيق ونائب المدير المكلف للرقابة الجبائية على حسن سير إجراءات عملية التحقيق وعدم خرقها لأية تجاوزات من طرف العون المحقق.
- معلومات مهمة مستخرجة من المكلف الجبائي¹ وتخص نتائج الرقابة الشاملة المنجزة من طرف المفتشية.
- النظام المحاسبي: غياب كل من دفتر اليومية و دفتر الجرد والسجلات المحاسبية المساعدة.
- الدفاتر المحاسبية: تم تحرير محضر معاينة لعدم وجود الدفاتر.
- رفض المحاسبة شكلا ومضمونا وهذا بإرسال اخطار إلى عنوان المكلف بالبريد الموصى عليه مع الاشعار بالتسليم، وسبب ذلك يرجع إلى غياب الدفاتر والوثائق المحاسبية المتعلقة بالمبيعات.
- تخضع الأرباح المحققة بعد تطبيق هامش ربح صافي بنسبة 7% من رقم الأعمال إلى الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) لكون المكلف شخص طبيعي.

¹ - انظر الملحق رقم (04).

- تمت أبحاث خارجية كطلب وجمع المعلومات من الزبائن المهمين الذين يتعامل معهم المكلف.
- أما النتائج المتوصل إليها من عملية التحقيق في المحاسبة توجد بالتفاصيل في الورد الفردي الصادر من مكتب الجداول والاحصائيات المسلم نسخة منه لقاibus الضرائب من أجل التحصيل الفوري.

خلاصة الفصل الثاني:

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثاني والمتمثل في الدراسة التطبيقية للبحث والتي كانت بمكتب البحث عن المعلومة الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بمديرية الضرائب لولاية غرداية.

ان في بداية هذا الفصل محتوى الهيكل التنظيمي بذكر مهام كل مكتب أو مصلحة تنتمي إليها وذكر النتائج المحققة. وبعد ذلك تم فتح المجال للكلام عن المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومكتب البحث عن المعلومة الجبائية الذي يعتبر حقل البحث، والمستخرج منه دراسة الحالة المختارة وهذا بهدف التوصل إلى نتائج مميزة تفيد الدراسة الميدانية للبحث وتساعدنا للإجابة على الإشكالية المطروحة.

وعند التطلع لحيثيات عملية التحقيق الجبائي للمكلفين بالضريبة والخاضعين للرقابة الجبائية بمكتب البحث عن المعلومة الجبائية والإجراءات التي ينتهجها المحقق في أداء مهمته التي أفرزت لنا عدة نتائج

ويمكننا القول أن كل من أدوات التحقيق وفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل والمضمون التي تعتبر أهم مكونات التحقيق للأغراض الجبائية.

الخدمة المتميزة

بعد التطرق لكل المفاهيم المرتبطة بالموضوع من دور واهمية التحقيق الجبائي في تمويل الخزينة العمومية بهدف سدّ النفقات العمومية، ثم الاطار القانوني للتحقيق الجبائي وما يحتويه من ضمانات وحقوق للمكلف بالضريبة، إلا ان طبيعة هذا الإطار لكونه ذو طابع تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بالضريبة بتقديم تصريحاتهم المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخيلهم الحقيقية، وحينها تقوم الادارة الجبائية بمراقبة تلك التصريحات والتأكد من صدقها بهدف كشف التجاوزات التي يستعملها المكلف للإفلات من الضريبة ما يعرف بالغش الضريبي.

لكن رغم زيادة الحصيلة الضريبية والمساهمة في التنمية الاقتصادية من طرف إصلاحات النظام الضريبي الجزائري، يبقى الغش الضريبي كنقطة سوداء في هذا النظام الذي تزايدت حدّته مع تفتح الاقتصاد الجزائري على العالم الخارجي، ونظرًا للآثار السلبية والخطيرة التي تعود من نقشي وتنامي تلك الظاهرة.

ولقد حاولت ومازالت الادارة الجبائية بتكاتف الجهود للحد أو على الاقل التخفيف منها لأنها تنتهك حقوق الخزينة العمومية وتعرقل نشاطات الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها التنموية، الى أن ظهرت الرقابة الجبائية لكونها اسلوب وقائي وعقابي في آن واحد، كهيئة مختصة في مجال البحث عن المعلومة الجبائية بهياكلها المختلفة للوقوف امام هذا الزحف الخطير الذي ينزف المال العام.

ولكي تكون عملية التحقيق الجبائي في محاسبة المكلف الخاضع للرقابة الجبائية ناجحة يجب على المحقق أن تكون له الكفاءة المهنية العالية في المجال الضريبي والمحاسبي، وان يحترم كل المراحل والاجراءات المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه والحفاظ على الضمانات الممنوحة للمكلفين، ولكي تكون عملية التحقيق سليمة وخالية من

الاطعاء من حيث الشكل ومن حيث المضمون التي يترصد لها المكلف بحرص شديد لاستعمالها كحجة لإبطال عملية التحقيق.

وبهذا نتوصل لجملة من النتائج في الدراسة التطبيقية والتي كانت بكتب البحث عن المعلومة الجبائية التابع لمديرية الضرائب لولاية غرداية، فادتنا في الاجابة على الاشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات المقترحة وهي:

_ يجب على المحقق الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف قبل الخوض في عملية التحقيق واتباع كل المراحل والخطوات اللازمة.

_ الحرص على تطبيق حق الاطلاع والمعاينة تساعد الاعوان المحققين على كشف الاخطاء التي ارتكبها المكلفون بالضريبة عن قصد او دون قصد.

وهذا عن طريق القيام بالأبحاث الخارجية والتدخلات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، لتساعد المحقق في أداء مهامه وعدم الوقوع في اي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت مما قد تسبب له تجاوزات في حق المكلف او في حق الادارة الجبائية.

ومن خلال النتائج السابقة يمكن اختبار صحة الفرضيات المقترحة والتي كانت إيجابية، لنرى ان التحكم السليم في مكونات التحقيق الجبائي وفقا للشروط القانونية والتنظيمية المعمول بهما قد تسترجع حقوق الخزينة العمومية من جهة وتساهم في الحد أو على الاقل التخفيف من ظاهرة الغش الضريبي من جهة أخرى، وعليه يمكننا الاجابة عن اشكالية البحث وهو أن التحقيق الجبائي له دور فعال في دعم الرقابة الجبائية ومكافحته للغش الضريبي.

توصيات البحث:

من خلال دراستنا لموضوع بحثنا واستخراجنا للنتائج يمكننا ان نقدم التوصيات التالية:

- تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لتقليل الفجوة الموجودة بين الطرفين.
- ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي الضريبي لدى المكلفين، حتى تتجسد لدى المجتمع حتمية مساهمة الضرائب في التنمية الاقتصادية.
- تحديث وعصرنة الادارة الجبائية من حيث الهياكل والموارد البشرية وخاصة ضرورة تزويدها بشبكة معلومات واسعة.

آفاق البحث :

بعد تحليلنا لموضوع التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي ، وبالرغم من محاولتنا للإلمام بجوانب الموضوع إلا انه في اعتقادنا مازال هنالك بعض النقاط التي تعتبر مبهمه .

قائمة الملاحق:

- الملحق رقم (01) الإشعار بالتحقيق.
- الملحق رقم (02) التبليغ الأولي للإشعار بالتحقيق.
- الملحق رقم (03) التبليغ النهائي للإشعار بالتحقيق.
- الملحق رقم (04) طلب تسليم الملفات الجبائية.
- الملحق رقم (05) الإعذار النهائي للمكلف.
- الملحق رقم (06) جدول حسابات النتائج خاص بالمكلف.
- الملحق رقم (07) الجدول الفردي للمكلف.

الملحق رقم 33 (16) إشعار بالمقيد

Série O n° 4

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIW GHARDAIA

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

ولاية غرداية

MONSIEUR :

A

Référence N° 020/DIW/SDCF/BVF/2017

Lettre avec
A.R
N°

GHARDAIA

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre siège le à 09 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2013 , 2014 , 2015 , 2016 l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés : TAP,TVA ,IRG,IRG/S et AUTRES.

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

- (1) Préalablement à l'examen au fond de vos documents comptables, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Veillez agréer, Madame, Monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Mr :

Mr :

Mr :

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 21 Imp. Officielle (2006)

Ministre des Finances
Direction Générales des Impôts
Direction Régionale des Impôts d'Ouargla
Direction des Impôts de la wilaya de Ghardaïa
Sous – Direction du Contrôle Fiscal

المصحح
فلاح قرقر رقم (3) : التبليغ التعاليم

Notification Définitive des Redressements suite
à la Vérification de Comptabilité

Référence N° :

A. Mr :

Lettre avec
A. R

Le :

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° Vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du au au titre des exercices se rapportant aux impôts , droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence , nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'Administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20 - 6 du code de procédures fiscales).

La présente notification comporte feuillet (s), y compris celui -ci..

Veillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Nom et Grade du Vérificateur

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 21 Imp. Officielle (2006)

Ministre des Finances
Direction Générales des Impôts
Direction Régionale des Impôts d'Ouargla
Direction des Impôts de la wilaya de Ghardaïa
Sous – Direction du Contrôle Fiscal

المصحح
فلاح قرقر رقم (3) التبليغ النهائي

Notification Définitive des Redressements suite
à la Vérification de Comptabilité

Référence N° :

A. Mr :

Lettre avec
A. R

Le :

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° Vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du au au titre des exercices se rapportant aux impôts , droits et taxes ci-après désignés :

En conséquence , nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'Administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certains impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre, seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Article 20 - 6 du code de procédures fiscales).

La présente notification comporte feuillet (s), y compris celui -ci.

Veillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Nom et Grade du Vérificateur

الملحق رقم (04) طلب تسليم الملفات الجبائية.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

الملاحق رقم (4) - طلب تسليم الملفات
GHARDAIA, le

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION DES IMPOTS
DE LA WILAYA DE GHARDAIA

وزارة المالية
مديرية الضرائب
لولاية غرداية

رقم : / م.ض.و. / م.ف.ر.ج.م.ت. / 20.

إلى السيد :

.....

.....

الموضوع : التحقق المحاسبي برنامج سنة 20...
طلب تسليم الملفات الجبائية.

في إطار تنفيذ برنامج التحقق المحاسبي لسنة 20، يشرفني أن أطلب منكم إرسال أو تسليم لحامل هذا الطلب الملفات الجبائية الخاصة بالرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على القيمة المضافة TVA، الضريبة على الأجر IRG/S، الضريبة على الدخل الإجمالي IRG و الضريبة على أرباح الشركات IBS و الخاصة بالمكلفين بالضريبة الآتية أسمائهم:

.....
.....
.....
.....
.....

المحقق

الملحق رقم (05)الإعذار النهائي للمكلف.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DERICTION GENERALE DES IMPOTS
DERICTION DES IMPOTS DE
LA WILLAYA DE GHARDAIA

Ghardaïa Le :

N° : /DIW47 / SDCF/ BVF / 20....

A

MONSIEUR :

.....

.....

OBJET : Mise en demeure

Monsieur ;

Dans le cadre de la vérification de votre comptabilité en application des dispositions fiscales en vigueur, vous avez l'obligation de produire l'ensemble de vos livres et documents comptables.

Ces documents n'ayant pas été produits lors de notre intervention du à heures, un procès-verbal portant n° du constatant l'absence de ces documents a été établi à votre encontre le conformément à l'article 60 alinéa 9 de la loi de finances pour 2002, article 20/09 du CPF.

Aussi, nous vous invitons à nous fournir les documents dont il s'agit sous huitaine, faute de quoi il sera fait application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

Veillez agréer Monsieur, l'expression de notre considération distinguée.

Le Vérificateur
Nom, Prénom et Grade.

Signateur

Cachet du service

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILLAYA
DE GHARDAIA

N° : / DIW47 / SDCF / BVF / 20

PROCES-VERBAL DE CONSTAT

Infraction aux dispositions concernant l'obligation
de la tenu et de la présentation des documents comptables

(Articles 152 du code des impôts directs, 65 du code des TCA et 20/9 CPF
(Art 60/9 de la loi de finances pour l'année 2002)

nous soussignés, Mr ⁽²⁾ :

rattachés à ⁽³⁾ dûment commissionnés
et ayant prêté serment pour l'exercice de nos fonction, dans le cadre de la vérification
de comptabilité informé par avis de
vérification N° Émis le Avons constaté l'absence des
documents comptables indiqués ci-après :

.....
.....
.....

Parlant à ⁽⁴⁾

Nous lui avons déclaré que nous constatons cette absence de documents comptables
par le présent procès-verbal, et lui avons demandé de le signer avec nous.

Il a accepté – refusé de signer ⁽⁵⁾.

Fait à le à Heures.

Nom, Prénom et qualité du contribuable
(Signature)

Nom, Prénom et grades des vérificateurs
(Signature et cachet du service)

- (1) A compléter par le service vérifié par (DIW ou SRV).
- (2) Noms, prénoms et grades.
- (3) Mention complète de l'entreprise vérifiée.
- (4) Nom, prénom et qualité de la personne à qui l'on s'adresse.
- (5) Barrer la mention inutile.

الملحق رقم (06) جدول حسابات النتائج خاص بالملكف.

RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

CONCERNANT

MODIFICATIONS A FAIRE SUBIR AU BENEFICE NET RESULTANT DE LA COMPTABILITE

NATURE DES MODIFICATIONS	EXERCICE	EXERCICE	EXERCICE	EXERCICE	OBSERVATIONS
	vérifié	vérifié	vérifié	vérifié	
	le 19.....	le 19.....	le 19.....	le 19.....	
AUGMENTATIONS Dépenses, Réserves ou Provisions non déductibles Amortissements exagérés	Réhaussement du bénéfice brut				
	Prélèvement et dépense personnelles.....				
	Commissions				
	Intérêts et fonds propres				
	Intérêts des comptes courants.....				
	Réserves				
				
				
				
				
DIMINUTIONS	Fonds de commerce				
	Brevets, concessions				
	Terrains				
	Bâtiments				
	Matériel				
TOTAL DES AUGMENTATIONS					
.....					
.....					
TOTAL DES DIMINUTIONS					
DIFFERENCE ENTRE LES AUGMENTATIONS ET LES DIMINUTIONS	en plus				
	en moins				
BENEFICE NET REEL					
POURCENTAGE NET = $\frac{\text{(bénéfices net x 100)}}{\text{C.A. Total reconstitué}}$					
Application de l'article 18 du code des Impôts Directs et Taxes assimilées Report déficitaire	Ex. 19	Ex. 19	Ex. 19	Ex. 19	
	Ex. 19	Ex. 19	Ex. 19	Ex. 19	
	Ex. 19	Ex. 19	Ex. 19	Ex. 19	
	Ex. 19	Ex. 19	Ex. 19	Ex. 19	
	Ex. 19	Ex. 19	Ex. 19	Ex. 19	
TOTAL à retrancher du bénéfice net ci-dessus					
BENEFICE IMPOSABLE					

مديرية الضرائب

RELEVÉ DE COMPTABILITÉ

Activité exercée :

المديرية الفرعية
للرقابة الجبائية

CONCERNANT

بلدية

M

Rue n°

I.D. 170 - Imp. Officielle, Alger

DESIGNATION DES COMPTES	DU	DU	DU	DU	OBSERVATIONS
	AU	AU	AU	AU	
1	2	3	4	5	
MARIAGE BRUTE	CREDIT {				
	Vente de marchandises				
	DEBIT {				
	Marchandises consommées				
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (1)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices brutes} \times 100}{\text{ventes}}$					
VALEUR AJOUTÉE	CREDIT {				
	Production vendue				
	Production stockée				
	Production de l'Entrep. pour elle même				
	Prestations fournies				
	Transfert de change de production				
	TOTAL DU CREDIT				
	DEBIT {				
	Matières et fournitures consommées				
	Services				
TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (2)					
POURCENTAGE BRUT = $\frac{V.A. \times 100}{\text{production vendue}}$					
RESULTAT D'EXPLOITATION	CREDIT {				
	Bénéfices brut total (1) + (2)				
	Produits divers				
	Transfert de charges d'exploitation				
	TOTAL DU CREDIT				
	DEBIT {				
	Frais personnel				
	Impôts et taxes				
	Frais divers				
	Amortissements				
Provisions					
TOTAL DU DEBIT					
RESULTAT NET DE L'EXERCICE	CREDIT {				
	Solde du résultat d'exploitation				
	Autres produits				
	TOTAL DU CREDIT				
	DEBIT {				
	Solde du résultat d'exploitation				
Autres charges					
TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE NET (crédit - débit)					
POURCENTAGE NET = $\frac{\text{bénéfices net} \times 100}{C.A.}$					

الملحق رقم (07)الجدول الفردي للمكلف.

الملحق رقم (07) الجدول الفردي للمكلف

Série D - n° 37 A

AVIS A PAYER DU RÔLE INDIVIDUEL

Année ...

مديرية الضرائب لولاية

CODE ACTIVITE

DATE DE MISE EN RECouvreMENT
RECETTE DES IMPOTS

De (Cachet d'identification)

M. (السيد) (nom et prénom - Raison sociale)
 Activité ou Profession : (النشاط أو المهنة)
 Adresse : (العنوان)
 Article d'Imposition : (رقم المادة)
 Numéro Identifiant : (رقم التعريف الجهائي)

(Cachet d'identification)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Série D. 37 A - Imp. Officielle, Alger

IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
						De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)		Taux	Montant	
I.R.G.											
Majorations et Amendes (V+IRG)	... à										
I.B.S.											
Versement Forfaitaire											
Taxe sur l'activité professionnelle											
Taxe sur la Valeur Ajoutée	... à										
Réintégration TVA/achats											
Pénalités d'assiette/TVA	... à										
Taxe sur achats											
E 2700 - Enregistrement											
E 2 - C 200 - Timbre											
C 1 - B - 00 - TF et TA											
C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine											
TOTAL GENERAL DU ROLE											

I. — CONDITIONS ET DELAIS DE RECLAMATION

Tout contribuable qui se croit imposé à tort ou sursé par erreur toutes explications utiles AUPRES DE L'INSPECTEUR DES IMPÔTS avant de présenter, s'il y a lieu, une réclamation écrite dans les formes et délais indiqués ci-dessous.

RECOMMANDATIONS A OBSERVER EN CAS DE RECLAMATION ECRITE

La demande doit être adressée au Directeur des Impôts de la Wilaya, jusqu'au 31 mars de l'année qui suit celle au cours de laquelle le rôle a été mis en recouvrement (voir au recto la date de mise en recouvrement du rôle). Si la totalité de la cote est imposée à tort, le délai de réclamation ne prend fin que le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance des premières poursuites dirigées contre lui par le Receveur pour le recouvrement de l'imposition.

La demande peut être rédigée sur papier libre.

Indiquer l'impôt que vise la réclamation, l'objet de la demande (dégrèvement total ou partiel) et les motifs de nature à la justifier.

Joindre l'avis à payer ou un extrait de rôle ou, à défaut, indiquer l'article du rôle sous lequel figure l'imposition contestée, si l'on désire surséer, moyennant garantie, ou paiement des sommes contestées, le faire connaître dans la réclamation, en précisant le montant ou tout au moins les bases du dégrèvement demandé.

1 - Conditions et délais de réclamation

كل مكلف بالضريبة يعتقد أن الضريبة قد فرضت عليه بطريق الخطأ أو زادت عليه الضريبة ! بإمكانه الحصول على الإيضاحات اللازمة من مفتشي الضرائب قبل تقديم مطالبة كتابية حسب الأوضاع والمواعيد المحددة فيما يلي :

تعليمات يجب مراعاتها في حالة تقديم مطالبة كتابية

يوجه الطلب إلى مدير الضرائب للولاية حتى 31 مارس من السنة التي تلي السنة التي أخرج فيها الوراد للحصول (أنظر الوجه الأول للورقة لمعرفة تاريخ إخراج الوراد للحصول) وإن كان فرض الضريبة كل قد تم بطريق الخطأ فإن معاد المطالبة لا ينتهي إلا في 31 مارس من السنة التي تلي السنة التي علم مكلف بالضريبة خلالها بالانتهاك الأولي التي أخرجها خذد الحصول لتحصيل الضريبة.

ويحرم الطلب على وقد غير مدموع

أذكر الضريبة الخاصة بالمطالبات وموضوع الطلب (تخفيض ضريبي كلي أو جزئي) والأسباب التي تبررها.

أرفق الأعلام أو مستخرج من الوراد وفي حالة عدم وجودها، أذكر المادة الخاصة بالضريبة المتنازع عليها. إذا أريد تأجيل المبالغ المتنازع عليها في نظير دفع ضمانات يرجى الإخطار عن ذلك في المطالبة مع إيشاح المبلغ أو على الأقل أسس التخفيض المطالب به.

II. — CONDITIONS D'EXIGIBILITE DES IMPOTS

L'impôt est exigible en totalité le dernier jour du 2ème mois qui suit celui de la mise en recouvrement du rôle.

Entraînement exigibilité immédiate de l'impôt :

- 1. - le déménagement hors du ressort de la recette, à moins que le contribuable n'ait fait connaître avec justification à l'appui son nouveau domicile.
2. - la vente volontaire ou forcée.
3. - l'application d'une majoration, pour non déclaration ou pour déclaration tardive ou insuffisante des éléments servant de base à l'impôt.

Sont également exigibles immédiatement les impositions établies à la suite de cession ou de cessation d'entreprise, les amendes fiscales ainsi que les impositions de régularisation du versement forfaitaire.

2 - شروط وجوب أداء الضرائب

الضريبة واجبة الاداء بالكامل في اليوم الأخير من الشهر الثاني التالي لشهر إخراج الوراد للتحصيل وتصبح الضريبة واجبة الاداء فوراً في الحالات الآتية :

- 1 - نقل محل الإقامة خارج اختصاص مكتب التحصيل إلا إذا أخطر مكلف بالضريبة عن إقامته الجديدة وأيد ذلك بالمستندات اللازمة.
2 - البيع الاختياري أو الجبري.
3 - تطبيق زيادة لعدم تقديم الأقرار أو التأخير في تقديمه أو عدم كفاية العناصر التي تضمنتها وتتخذ أساساً لفرض الضريبة وتعتبر كذلك واجب الاداء فوراً. الضريبة المفروضة اثر التنازل أو تنشأ عن النشاط، والتزامات المالية والضرائب المسحقة نتيجة سوية حساب الدفع الجزائي.

III. — MODES DE PAIEMENT

a) - A la caisse du Receveur des Contributions Diverses par versements en numéraire.

MANDAT - TRESOR N° 4115 ALG émis gratuitement dans tous les bureaux de poste au profit de comptables financiers résidant exclusivement en Algérie.

b) - Dans tous les bureaux de poste par :

CHEQUE POSTAL émis au profit du Receveur sur une formule fournie par la poste (voir au recto le numéro du compte de chèques postaux de la recette).

CHEQUE DE VIREMENT émis au profit du Receveur pour les contribuables titulaires d'un compte de chèques postaux (l'imposition détaillée à donner à la somme versée doit être portée au verso de l'avis de virement).

MANDAT-CARTE ou MANDAT-POSTE ordinaire.

c) - Par un moyen bancaire :

CHEQUE BARRE émis à l'ordre du Receveur du lieu de l'imposition sans mention du nom personnel du comptable.

AVIS TRES IMPORTANT. — Pour le versement à la caisse du Receveur, présenter cet avertissement ou un avis. Dans les cas visés aux paragraphes b) et c) indiquer très exactement la commune de l'imposition, l'article du rôle (numéro et s' il y a lieu, lettre précédant ce numéro), la nature des impôts et l'année au titre de laquelle ils ont été établis. Si le paiement a lieu par mandat-tresor, le récépissé du mandat tient lieu de la quittance du Receveur, lorsque le mandat a été régulièrement établi.

3 - طرق الدفع

أ - إلى الصندوق محصل الضرائب المتنوعة نقداً.

حالة على الخزنة رقم 4115 الجزائر تصدر مجاناً من جميع مكاتب البريد لفيماض المحاسبين الماليين المقيمين بالجزائر.

حساب بريدي يصدر باسم المحصل على نموذج يسلمه مكتب البريد (أنظر في الوجه الأول من الورقة رقم حساب الشيكات البريدية لمكتب التحصيل).

حساب عمومي يرسل للمحصل بالنسبة للمكافئين بالضريبة الذين لهم حساب شيكات بريدية (المضم الفصل المنقح على المبلغ المحرر يكتب على الوجه الثاني لأخطار التحصيل).

حالة بظلمة أو حالة بريدية عادية الاسم.

حالة مسطر باسم محصل مكان فرض الضريبة بدون ذكر الشخص للدعوات.

ب - جميع مكاتب البريدية به :
ج - عن طريق البنوك :

إعلان هام : بالنسبة للدفعات بصندوق المحصل كمدوا هذا الاعلان أو الاخطار. وفي الحالات المذكورة في المظنون (ب) و (ج) اذكروا بدقة بطلبية فرض الضريبة، مادة الزيادة (الرقم - وعند الانتقضا - الحرف السابق لهذا الرقم) نوع الضرائب وسنة فرض. وأن تم الدفع بحالة على الخزنة يقوم بإصال المخرقة مقام الوصول الذي يعطيه المحصل.

ROLE INDIVIDUEL

N°

مديرية الضرائب لولاية

CODE ACTIVITE

DATE DE MISE EN
RECOURVEMENT

RECETTE DES IMPOTS

De

(Cachet d'identification)

M. (nom et prénom - Raison sociale)

Activité ou Profession :

Adresse :

Article d'Imposition :

Numéro Identifiant :

مفتشية الضرائب

(Cachet d'identification)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

Série D 37 - Imp. Officelle, Alger

NUMERO		IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer	ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie	BASE Imposable (A)	BASE Imposée ou déclarée (B)	MONTANT réhaussement (C)	TAUX	DROITS RESULTANT		MONTANT des droits rappelés	PENALITES		TOTAL des droits et pénalités à payer
Compte et ligne d'imputation	Code Impôt							De la base imposable	De la base imposée (Déclarée)		Taux	Montant	
201 001		I.R.G.											
L1													
M1		Majorations et Amendes (F+IRG) I.B.S.	... à										
500 020		Versement Forfaitaire											
C													
500 026		Taxe sur l'activité professionnelle											
A													
500 020		Taxe sur la Valeur Ajoutée	... à										
201 004/E		Réintégration TVA/achats Pénalités d'assiette/TVA Taxe sur achats E 2700 - Enregistrement E 2 - C 200 - Timbre C 1 - B - 00 - TF et TA C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine	... à										
TOTAL GENERAL DU ROLE													

الفهارس

فهرس الأشكال:

رقم الشكل:	عنوان الشكل:
الشكل رقم (01)	المديرية العامة للضرائب DGI
الشكل رقم (02)	المديرية الجهوية للضرائب DRI
الشكل رقم (03)	المديرية الولائية للضرائب DWI
الشكل رقم (04)	نموذج الدراسة الميدانية

فهرس المحتويات:

الصفحة:	العنوان:
98	شكر و تقدير
98	الإهداء
98	قائمة المختصرات
98	ملخص البحث
7-1	المقدمة
الفصل الأول : دور التحقيق الجبائي في مكافحة الغش الضريبي	
9	تمهيد
10	المبحث الاول : ماهية التحقيق الجبائي
10	المطلب الاول : مفهوم التحقيق الجبائي
10	الفرع الاول : تعريف التحقيق الجبائي وأهدافه
14	الفرع الثاني : انواع التحقيق الجبائي
27	الفرع الثالث : الاطار القانوني للتحقيق الجبائي
33	المطلب الثاني : مفهوم الغش الضريبي

34	الفرع الاول : تعريف الغش الضريبي وبيان صورته
36	الفرع الثاني : أنواع الغش الضريبي واسبابه
44	الفرع الثالث : منازعات الغش الضريبي
56	المبحث الثاني : إجراءات عملية التحقيق
57	المطلب الأول : الاعمال الاولية لعملية التحقيق
57	الفرع الاول : اعداد برنامج التحقيق
57	الفرع الثاني : تحديد معايير اختيار الملفات ودراستها
58	المطلب الثاني : الاعمال الميدانية لعملية التحقيق
58	الفرع الاول : الاشعار بالتحقيق
62	الفرع الثاني : التدخل بعين المكان
64	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : دور مديرية ضرائب ولاية غرداية في مكافحة الغش الضريبي (دراسة حالة تطبيقية)	
66	تمهيد
67	المبحث الاول : هيكل مديرية الضرائب لولاية غرداية

67	المطلب الاول : الهيكل التنظيمي للمديرية
74	المطلب الثاني : مهام هياكل مديرية الضرائب لولاية غرداية
78	المبحث الثاني : الدراسة الميدانية للبحث بمديرية الضرائب لولاية غرداية
80	المطلب الاول : المرحلة الميدانية لعملية التحقيق
83	المطلب الثاني : المرحلة الختامية لعملية التحقيق
86	خلاصة الفصل
87	الخاتمة
91	الملاحق
92	قائمة المراجع
98	فهرس الاشكال
99	فهرس المحتويات

قائمة المراجع

I. المراجع باللغة العربية :

أ/ الكتب :

- 1- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر، الجزائر، 2011.
- 2- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى ، عين مليلة، الجزائر، 2012.
- 3- عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسية المالية ، دط ، دار النهضة العربية ، مصر ، 1972.
- 4- عزيز أمزيان: المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى، الجزائر، 2005.
- 5- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2011 .
- 6- محمد ابو نصار، محفوظ المشاعلة، فراس الشهوان، الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الثانية ، المكتبة الوطنية، (مركز احمد يابس)، عمان، الاردن ، 2003.
- 7- محمد خالد المهيني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2010.
- 8- منصور بن اعمار، اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه، الجزائر، 2011.
- 9- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية ، د ب ن، 2011.
- 10- نصيرة بوعون يحياوي : الضرائب الوطنية والدولية (دروس وتطبيقات محلولة) ، المطبعة الزرقاء ، الجزائر، 2010.
- 11- يوسف دلاندة، قانون الاجراءات الجبائية، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2014.

ب/ الرسائل والاطروحات :

- 1- جمال بدري: عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الجبائي، مذكرة من اجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق ، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2008-2009.
- 2- حليلة بن كادي ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي ، مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية ، تخصص قانون اداري ، جامعة غرداية ، 2016 . 2012.
- 3- حياة نيسوكاي، صرينة سعودي: حقوق وضمانات المكلف بالضريبة في إطار الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر في الحقوق، جامعة بجاية، الجزائر، 2014.
- 4- خديجة غضبان: التحقيق الجبائي ودوره في مكافحة الغش الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2015.
- 5- رضوان العمودي: جريمة الغش الضريبي، مذكرة ماستر في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015.
- 6- عبد الحاكم قويدري: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون اداري، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015.
- 7- عيسى بلخوخ: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، الجزائر، 2004.
- 8- فاروق مراح: دور الرقابة والتحقيق الجبائي في قمع التهرب الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والحاسبية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011،
- 9- مختار تريش: دور مفتش الضرائب في قمع التهرب الضريبي، مذكرة ماستر أكاديمي في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014،
- 10- نفيسة سويسبي: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والحاسبية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2010.
- 11- يحي لخضر: دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجيستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007.

ج/ المجالات والمدخلات :

- 1- احسن بوسقيعة ، الغش الضريبي ، مجلة قضائية ، العدد الاول سنة 1998.
- 2- راضية مشري: اجراءات المتابعة في جريمة التهرب الضريبي، مداخلة إلى أعمال المنتقى الوطني الثاني حول: الاجراءات الجبائية، كلية الحقوق، قسم العلوم القانونية والادارية، جامعة 8 ماي 1945، قلمة، يومي 21-22 أفريل 2008،

د/ القوانين والتشريعات :

- قانون المالية لسنة 2018/2017
- قانون رقم 17-12 مؤرخ في 27 ديسمبر 2017
- قانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013
- قانون رقم 79 ل 23/12/2001
- قانون المالية لسنة 2001
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- قانون الاجراءات الجبائية
- القانون التجاري
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، 2017
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، الجزائر، منشورات 2013

و/ المحاضرات:

- 1- مفيدة قراني: محاضرات في المنازعات الجبائية، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة-1، الجزائر.

هـ/ مواقع الانترنت :

www.fdgi.gov.dz

www.droit-dz.com

المراجع باللغة الاجنبية :

1. Guide du Vérificateur de comptabilité, DGI Alger Edition, 2001.
2. MF/DG/DRV, Guide du vérificateur de comptabilité, OP, CIT.