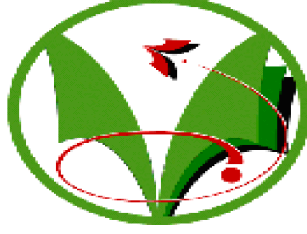


جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية

الشعبة: الحقوق

التخصص: قانون اداري

من إعداد الطالب: قويدري عبد الحاكم

بعنوان:

الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي

نوقشت أجيّزت يوم : 2015/06/02 أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور قريشي محمد أستاذ محاضر (ب) بجامعة قاصدي مرباح -ورقلة-.....رئيسا.

الدكتور بن محمد محمد أستاذ محاضر (أ) بجامعة قاصدي مرباح - ورقلة.... مشرفا ومقررا.

الأستاذ بامون لقمان أستاذ مساعد (أ) بجامعة قاصدي مرباح -ورقلة-..... مناقشا.

الموسم الجامعي 2015/2014

مقالة

تعد ظاهرة التهرب الضريبي ذات تأثير سلبي على جميع الأنظمة الجبائية في العالم ، وخاصة إذا علمنا أن مداخيل الضرائب تعد أهم مورد للخزينة العامة للدولة ، ولهذا يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد جملة من الآليات القانونية وكذا توظيف جميع وسائل وإمكانيات الإدارة الضريبية وذلك قصد محاربة ظاهرة التهرب الضريبي ، ومن بين أهم هاته الآليات نجد الرقابة الجبائية ، وذلك على أساس أن النظام الجبائي الجزائري يعد نظاما تصريحا ، أي يمنح للمكلف بالضريبة حرية اعداد مختلف التصريحات الجبائية المتعلقة بمداخليه وذلك على اختلاف النظام الضريبي الذي يخضع له المكلف بالضريبة ، حيث يحدد المكلف بالضريبة اسس فرض الضريبة من خلال التصريحات التي يقدمها لمصالح الادارة الجبائية وذلك بناء على النصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها ، حيث يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم هاته التصريحات في الاجال القانونية ، التي تتضمن المداخيل المحققة ورقم الاعمال ، لتقوم الادارة الجبائية فيما بعد بمراقبة هاته التصريحات للتأكد من مدى مصداقيتها وتقيد المكلف بالضريبة بالقوانين والتشريعية والتنظيمية الساري العمل بها ، وعلى هذا الأساس فان الرقابة الجبائية تعد رقابة بعدية تهدف للتحقق من مدى صحة التصريحات الجبائية التي يقدمها المكلف بالضريبة ، هذا الأخير الذي قد تكون تصريحاته خاطئة سواء على حسن نية أو سؤ نية وذلك بهدف الرغبة في عدم إظهار الوعاء الحقيقي للضريبة .

والجدير بالذكر انه في مجال الرقابة الجبائية نجد أن المشرع الجزائري قد منح لكل من الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة جملة من الحقوق والواجبات

اهمية البحث :

تتجلى أهمية هذا البحث في أهمية الضريبة بشكل عام ، كونها أهم مورد للخزينة العامة للدولة ، بالإضافة إلى الآثار السلبية لظاهرة التهرب الضريبي التي تسعى الإدارة الضريبية إلى إيجاد جملة من الآليات للحد من هاته الظاهرة سواء كان ذلك من خلال إيجاد نوع من الثقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة أو من خلال الرقابة الجبائية بأشكالها المختلفة .

أهداف البحث :

الهدف من البحث هو إلقاء الضؤ على جملة من الآليات التي تستعين بها الإدارة الجبائية والمتمثلة أساسا في الرقابة الجبائية قصد تحصيل موارد مالية هامة كانت قد تضيع على الخزينة العمومية ، وذلك نتيجة للغش الضريبي الممارس من طرف بعض المكلفين بالضريبة

أسباب اختيار الموضوع :

- الميول الشخصي لهذا النوع من المواضيع
- محاولة الاستفادة من الموضوع مستقبلا في الحياة المهنية
- الرغبة في معرفة علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الضريبية التي يكتنفها غموض كبير
- تسليط الضؤ على ظاهرة خطيرة تعمل على حرمان الخزينة العمومية من موارد مالية هامة وكذا تعمل على الاضرار بالاقتصاد الوطني .

إشكالية البحث :

من خلال كل المعطيات التي تم سردها تتمحور الإشكالية حول السؤال التالي:

✓ ما هو دور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ؟ .

وتندرج تحت هذا السؤال الرئيسي جملة الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بالرقابة الجبائية وما هي أهم أشكالها
- ماهي حقوق وواجبات كل من الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة أثناء ممارسة الرقابة الجبائية
- ما هي الهياكل المكلفة بالرقابة الجبائية .
- ما هي آثار الرقابة الجبائية

المنهج المتبع :

بغية الإجابة على إشكالية البحث اعتمدنا على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وذلك من خلال جمع المعطيات المتعلقة بموضوع البحث وتصنيفها وتحليلها وذلك بالاستناد لجملة القوانين والتشريعات المتعلقة بالجبائية في الجزائر بصفة عامة والمتعلقة بالرقابة الجبائية بصفة خاصة ، وهذا كله من اجل معرفة الإطار القانوني الذي ينظم علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الضريبية في مجال الرقابة الجبائية .

تقسيم الموضوع :

من اجل التطرق لموضوع الرقابة الجبائية من كل الجوانب ارتأينا تقسيم الموضوع على النحو التالي :

الفصل الأول بعنوان الرقابة الجبائية تضمن مبحثين حيث تناولنا في المبحث الأول مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية وفي المبحث الثاني أشكال الرقابة الجبائية وفي المبحث الثالث الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

الفصل الثاني بعنوان دور الرقابة الجبائية في محاربة ظاهرة الغش الضريبي تضمن مبحثين حيث تناولنا في المبحث الأول دور التحقيقات الجبائية في محاربة ظاهرة الغش الضريبي وفي المبحث الثاني : واقع الرقابة الجبائية في الجزائر

الفصل الأول: الرقابة

الجبائية

تلجأ الإدارة الجبائية إلى اتخاذ جملة الآليات الردعية التي من شأنها الحد من ظاهرة الغش الضريبي ، حيث ان النظام الجبائي يعطي حرية التصريح بالمداخيل للمكلف ، إلا انه وبالموازاة مع ذلك يخضع هذا الأخير لرقابة الإدارة الجبائية ، وذل قصد مراقبة مدى مصداقية هاته التصريحات وتطابقها مع الوضعية المالية للمكلف ، كما أن المشرع الجبائي نظم الرقابة الجبائية في إطار تشريعي وتنظيمي دقيق ينظم ويحدد بدقة خطوات الرقابة وكيفيات سيرها ، لذلك سنحاول من خلال هذا الفصل تناول الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية وكذا الإطار القانوني والتنظيمي لهاته الأخيرة

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية

لأجل معرفة ماهية الرقابة الجبائية سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية الرقابة الجبائية كمطلب أول،
كذا أهدافها و أسبابها

المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية:

لقد أسند المشرع مهمة التأكد من مدى مصداقية وصحة التصريحات التي يقدمها المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية وهذا قصد الكشف عن حالات الغش عن طريق فحص ومدى تطابق الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمكلف بالضريبة مع الوضعية المالية الحقيقية لهذا الأخير. وعليه سنتناول في هذا المطلب تعريف الرقابة الجبائية كفرع أول، أما أهداف الرقابة فهي كفرع ثاني، والفرع الثالث فهو للأسباب الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية:

تعرف الرقابة الجبائية على أنها العملية التي يتم بمقتضاها فحص التصريحات والوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين

كما يمكن إن تعرف الرقابة الجبائية على أنها فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية ، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية¹

كما يمكن تعريفها أيضا على أنها السلطة المخولة للإدارة الضريبية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم وذلك من اجل الوقوف على الأخطاء التي يقع فيها المكلف بالضريبة وتصحيحها

¹ اعيد الجليل لحذاري ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة ، (مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم

المالية والمحاسبية ، تخصص فحص محاسبي) ، جامعة بسكرة ، 2014 ، ص، 52

كما أن الرقابة الجبائية تتلازم مع النظام التصريحي حيث أن حرية المكلف بالضريبة في تقديم تصريحاته تندفع بالإدارة الجبائية إلى إيجاد آليات قصد التحقق من مدى مصداقية هاته التصريحات.¹

أما المشرع الجزائري فقد عرفها في المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية " ترأقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر والتي والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها .

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية

من خلال تعريف الرقابة الجبائية نجد أنها تهدف إلى جملة من النقاط والتي من أهمها

هدف قانوني : المقصود به التأكد من مطابقة التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة إلى جملة القوانين والأنظمة المعمول بها ومدى مسابرة المكلف لهاته القوانين والأنظمة .

هدف إداري : المتمثل أساسا في في أن الإدارة الجبائية ومن خلال الرقابة الجبائية تستطيع هاته الأخيرة معرفة النقائص والاختلال في التشريعات المعمول بها ، كما أن للرقابة الجبائية جانب إحصائي من خلال معرفة نسب التهرب الضريبي ، بالإضافة إلى أن تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسباب هاته الانحرافات وتقييم أثارها ومنه اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك²

1-هدف مالي واقتصادي : حيث تهدف الرقابة الجبائية للمحافظة على الأموال العامة من

التلاعب والسرقة ، ومنه الحفاظ على موارد مالية هامة للحزينة العمومية والمستخدمه أساسا

في الإنفاق العام الذي بدوره يضمن الرفاهية الاقتصادية للمجتمع

2-هدف اجتماعي : يتمثل أساسا في تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين وتحمل واجباتهم تجاه

المجتمع من خلال المساهمة في الأعباء العامة وهو الأمر الذي لان يتأتى إلا من خلال محاربة

الانحرافات والتدليس والغش الممارس من طرف المكلفين بالضريبة³

¹ thierry Lamulle,Droit fiscal ,Gualino editeur,Paris,2003,P193

² سهام كردودي ، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق ، دار المفيد ،الجزائر ،2011، ص، 48.

³ المرجع نفسه ، ص ، 49.

الفرع الثالث: أسباب الرقابة الجبائية:

من خلال جملة التعاريف أوردناها بخصوص الرقابة الجبائية نجد أن أسباب هاته الأخيرة تتمثل في جملة من النقاط نذكر من أهمها

— حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمدخله أو ما يطلق عليه النظام التصريحي ، حيث يتحتم على الإدارة الجبائية التحقق من صحة هاته التصريحات ومدى مصداقيتها في تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة وبالتالي تعتبر وسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية من اجل تحديد الوعاء الضريبي .¹

2- محارب التهرب الضريبي: لعدة أسباب قد يلجا المكلفين بالضريبة إلى التخلص واو تخفيض جزء هام من الأوعية الضريبية سواء كان ذلك عن طريق طرق مشروعة و أو أخرى غير مشروعة ، الأمر الذي يحتم على الإدارة الجبائية من خلال ما تملكه من سلطات وصلاحيات قصد كشف هاته الممارسات الأمر الذي لن يتأتى إلا من خلال الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها ، أي أن الرقابة الجبائية تعتبر كوسيلة لاكتشاف العمليات التدليسية .²

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية:

نتيجة للعدد المتزايد للمكلفين بالضريبة والخاضعين للرقابة الجبائية هذا الأمر حتم على الإدارة الجبائية الإستعانة بنوعين من الرقابة المتمثلتان أساسا في الرقابة الشاملة كفرع أول، والرقابة المعمقة كفرع ثاني.

الفرع الأول: الرقابة الشاملة:

وتتضمن نوعان من الرقابة، رقابة شكلية وأخرى على الوثائق:

أولا: الرقابة الشكلية:

وهي رقابة تبدأ في الأساس منذ استلام مصالح الإدارة الضريبية للتصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من طرف المكلفين ، حيث تتم مراقبة هاته التصريحات بصفة منتظمة وغير انتقائية وذلك من خلال الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها وتسوي الأخطاء في حال وجودها ، كما تتم كذلك عن طريق

¹ عوادى مصطفى ، زين يونس ، الرقابة الجبائية ، مطبعة سنخري ، ط2، الجزائر ، ص11.

² عوادى مصطفى ، زين يونس ، مرجع سابق ، ص11

مقارنة بين التصريجات الشهرية (G50) و (G50.A) والتصريجات السنوية⁽¹⁾ ، كما تشمل هاته الرقابة ملف المكلف بالضريبة والذي يجب أن يحتوي على الوثائق التالية : السجل التجاري ، بطاقة الهوية ، شهادة الإقامة ، شهادة التصريح بالوجود ، البطاقة الإحصائية وكل مراسلات المكلف ، كما إن الرقابة الشكلية تسمح وتساعد في برجة الملفات لنوع آخر من الرقابة وهو الرقابة المعمقة

ثانيا: الرقابة على الوثائق:

على خلاف الرقابة الشكلية فان الرقابة على الوثائق تكون بصفة انتقائية وغير منتظمة وتهدف إلى مراقبة الأرقام والمبالغ المصرح بها ومعرفة مدى تلائمها مع المداخيل المصرح بها والوثائق والمعلومات التي هي بحوزة الإدارة الضريبية هذا بالإضافة إلى تحليل ومقارنة المعلومات المصرح بها ومدى ترابطها وتطور الذمة المالية للمكلف بالضريبة.¹

المطلب الثاني: الرقابة المعمقة:

على خلاف الرقابة الشاملة تتمثل الرقابة المعمقة في التدخلات التي يقوم بها الأعوان المحققين في عين المكان أي في مكان تواجد أنشطة المكلفين بالضريبة وذلك لأجل التأكد من مصداقية التصريجات الجبائية وصحتها⁽¹⁾ ، حيث تأخذ هاته الرقابة ثلاثة أشكال تتمثل في: التحقيق المحاسبي ، التحقيق المصوب في المحاسبة و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .

الفرع الأول: التحقيق المحاسبي:

1-تعريف التحقيق في المحاسبي

التحقيق المحاسبي نقصد به جملة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريجات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة (2) وكذا فحص محاسبته لأجل التأكد من مدى تطابقا مع المعطيات المادية والوثائق الثبوتية ولذلك يتوجب على المكلفين بالضريبة المعنيين بهذا النوع من الرقابة الجبائية مسك الدفاتر النصوص عليها في القانون التجاري

2-شروط التحقيق في المحاسبي

¹ اعيد الجليل لخداري ، مرجع سابق ، ص،55.

هناك جملة من الشروط والإجراءات الواجب مراعاتها قبل وإثناء إجراء هذا النوع من التحقيق والتي يمكن إجمالها في (3)

- ضرورة إن يكون التحقيق في الدفاتر المحاسبية بعين المكان إلا في حالة طلب كتابي يقدمه المكلف بالضريبة ويتم قبوله أو في حالة القوة القاهرة التي تحددها الإدارة الضريبية وذلك وفقا للقانون
- يتم إجراء التحقيق في المحاسبة من طرف الأعوان الذين لهم رتبة مفتش على الأقل
- للإدارة حق التحقيق حتى ولو كانت محاسبة المكلف ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي وعلى المكلف بالضريبة تمكين الإدارة الضريبية من هاته الوسائط المستعملة في المحاسبة
- يجب إعلام المكلف بإجراء التحقيق مسبقا وذلك عن طريق رسالة وإشعار بالتحقيق مرفوق بإشعار بالوصول مرفوق بميثاق حقوق وواجبات المكلف واستفادته من عشرة أيام كحد ادني للتحضير وذلك ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق
- يجب أن يبين الإشعار ألقاب وأسماء وكذا رتب الأعوان المحققين بالإضافة إلى ساعة أول تدخل والفترة التي يتم التحقيق فيها والضرائب والرسوم المعنية والوثائق الواجب الاطلاع عليها وان المكلف له حق الاستعانة بمستشار من اختياره
- احترام مدة التحقيق والتي يجب أن لا تتجاوز ثلاثة أشهر وذلك بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات إذا رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 د ج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها والمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2000.000 د ج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها إلا انه يمكن أن يمدد الأجل إلى ستة أشهر في حال رقم الأعمال لا يفوق 5000.000 د ج و10.000.000 د ج على الترتيب ، كما يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق سنة واحدة في جميع الحالات .

الفرع الثاني: التحقيق المصوب في المحاسبة:

1-تعريف التحقيق المصوب:

يعرف على انه احد طرق الرقابة الجبائية التي تم استحداثها بموجب قانون المالية لسنة 2010 وهو إجراء لا يختلف كثيرا عن التحقيق في المحاسبة من حيث الإجراءات .

فهو عبارة عن تحقيق قبي محاسبة المكلف بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها تقل عن سنة واحدة.¹

2- شروط التحقيق المصوب في المحاسبة:

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لجملة من الشروط الواجب مراعاتها واحترامها والتي يمكن إجمالها فيما يلي:²

- يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد الإجرائية المطبقة في التحقيق في المحاسبة
- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة
- لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق أكثر من شهرين
- للمكلف بالضريبة اجل ثلاثين يوم قصد إبداء ملاحظاته وأرائه حول الاشعر بإعادة التقويم وذلك ابتداء من تاريخ استلام هذا الأخير

الفرع الثالث: التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية:

يعد التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية امتداد للتحقيق الحاسبي ، كما يمكن أن يكون مستقلا عن هذا الأخير إذا تعلق الأمر بكلف لا يملك ملف جبائي ، حيث تم النص عليه لأول مرة في قانون المالية لسنة 1992 وذلك مساندة لحركة الإصلاحات التي عرفتتها السياسة الجبائية في الجزائر .

يحق لأعوان الإدارة الجبائية القيام بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء كان لهؤلاء الأشخاص موطن جبائي أو لا³

حيث يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام بين المداخليل المصرح بها من جهة والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة ، كما يمكن اللجوء لهذا النوع من التحقيق في حال أن وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة تظهر وجود أنشطة ومداخليل غير مصرح بها جبائيا .

¹ المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية

² المادة 20 مكرر من قانون الاجراءات الجبائية

³ المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية .

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية أداة فعالة لحماية المال العام على أساس إن المداخيل الضريبية تعد من أهم مداخيل الخزينة العمومية ، لذلك نجد أن القانون الجبائي حدد الإطار التنظيمي والتشريعي للرقابة الجبائية ، حيث أعطى للإدارة الضريبية جملة من السلطات والصلاحيات قصد القيام بمهامها في مجال الرقابة الجبائية مع خضوعها لجملة من الشروط القانونية وكذا الأمر بالنسبة للمكلف بالضريبة والذي تترتب عليه عدة التزامات قانونية وفي المقابل تمتعه بجملة من الضمانات القانونية وذلك حمايته من تعسف الإدارة¹، كل هاته النقاط سنحاول تناولها في هذا المبحث .

المطلب الأول: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية:

الفرع الأول: هياكل الرقابة الجبائية:

بالنظر لصعوبة مهمة الرقابة الجبائية وذلك لارتباطها بالمال العام توجب على الإدارة الضريبية إيجاد هيكل تنظيمي منظم ومحكم سواء كان ذلك على المستوى المركزي أو على المستوى المحلي

الهياكل المركزية :

1- مديرية البحث والمراجعات :

تعد هاته المديرية أعلى هيئة مكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى الوطني حيث تسهر على توحيد وتنفيذ واستمرارية إجراءات الرقابة الجبائية على مستوى التراب الوطني

أنشئت هاته المديرية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 228/98 المؤرخ في 13 جويلية 1998 والتي تتضمن بدورها ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات وأربع مديريات فرعية²

¹ عوادي مصطفى ، زين يونس ، مرجع سابق ، ص:20

² المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998 ، المعدل والمتمم للمرسوم 95-55 المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية ، ج ر رقم 51 لسنة 1998 .

نيابة مديرية التحقيقات والبحث في المعلومات الجبائية

نيابة مديرية الإجراءات الجبائية

نيابة مديرية الرقابة الجبائية

نيابة مديرية البرمجة

تسند لمديرية البحث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية شريطة توفر مستوى معين من رقم الأعمال وذلك للأربع سنوات الأخيرة ، كما تعمل على مكافحة التهرب الضريبي من خلال من النقاط أهمها

- رفع نوعية التحقيقات الجبائية
 - تحسين مردودية الرقابة الجبائية
 - العمل على تقليص المنازعات الضريبية
- 2- مديرية كبريات المؤسسات

تعد مديرية كبريات الشركات حديثة النشأة مقارنة بالهيكل الأخرى ، حيث تم إنشائها سنة 2002 وهي مديرية تابعة للمديرية العامة للضرائب أسندت لها مهمة الرقابة الجبائية للمؤسسات الكبرى في الجزائر والتي لا يقل رقم أعمالها عن 100 مليون كما تقوم بمتابعة المؤسسات البترولية¹

تتكون من خمس مديريات فرعية²

المديرية الفرعية لجباية المحروقات

المديرية الفرعية للتسيير

المديرية الفرعية للرقابة والبطاقات

المديرية الفرعية للمنازعات

المديرية الفرعية للوسائل

¹ المادة 2 من المرسوم التنفيذي 2005-494 المؤرخ في 2005/12/26 ، ج ر رقم 84 لسنة 2005

² المادة 3 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 2002/09/28 ، المعدل والمتمم للمرسوم 91-60 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها ج ر رقم 64 لسنة 2002.

الهياكل على المستوى المحلي

1- المديرية الولائية للضرائب:

تتكفل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية والتي تكون على مستوى المديرية الولائية بمهمة الرقابة الجبائية ، حيث تكلف بتطبيق برامج التحقيق المصادق عليها من طرف مديرية البحث والمراجعات ، وتضم هاته

المديرية الفرعية ثلاث مكاتب مكتب البحث عن المعلومات الجبائية ، مكتب البطاقات ومقارنة المعلومات ومكتب المراجعة الجبائية حيث تتكفل هاته المديرية بما يلي :

- البرمجة والتحقيق في كل نقطة من حدود الولاية وكل التحريات والتحقيقات والأبحاث المتعلقة بالتحقيق الجبائي

- دراسة واقتراح التقنيات الجبائية التي تمكن من الرقابة الجبائية

السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات التحقيق

-البحث وتحليل أسباب التهرب الضريبي وإيجاد الحلول الناجعة لمواجهة هاته الظاهرة

تنسيق وتنشيط الرقابة الجبائية على مستوى الولاية

2- مفتشيات الضرائب:

وهي هياكل لها علاقة مباشرة بالملكف بالضريبة فهي تمسك ملفاتهم الجبائية وتتابع وتستلم تصريجاتهم الجبائية ، بالإضافة إلى أنها المقرر الأول في إعداد برنامج الرقابة الجبائية لكل سنة¹

كما تتولى مفتشيات الضرائب مسك الملف الجبائي الخاص بالملكف بالضريبة وتقوم بجمع والبحث عن المعلومات الجبائية واستغلالها ومراقبة التصريجات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات¹

¹ المادة 12 من الأمر 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 ، المتضمن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، ج ر رقم 09 لسنة 1991.

وتنظم مفتشية الضرائب في أربع مصالح هي :

مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة

مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين

مصلحة الجباية العقارية

مصلحة التدخلات

حيث من خلال هاته المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمايلي :

- المتابعة المستمرة للملفات الجبائية وكذا جل التغيرات التي تطرأ على طبيعة النشاط والطبيعة القانونية للكلف بالضريبة
- تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين الجدد وإعادة تحديد الوعاء الضريبي للذين ثبت عليهم نشاط أكبر من الذي قاموا بالتصريح به
- تسجيل المنازعات والطعون وتقديم الحلول المناسبة
- مراقبة التصريحات الشهرية أو الفصلية وكذا الحقوق الفورية

3- مراكز الضرائب :

تم استحداث هاته المراكز حديثا في الإدارة الضريبية إلا انه لم يتم تعميمها على كامل التراب الوطني حيث تعتبر مراكز الضرائب مصالح تنفيذية على المستوى المحلي لها ارتباط مباشر بالمديرية الولائية للضرائب ، حيث تعهد لهاته المراكز مهمة تسيير الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 100 مليون دج بالإضافة إلى المهن الحرة بالإضافة إلى تحديد الوعاء الضريبي وكذا الرقابة الجبائية والبت في المنازعات الضريبية في حدود صلاحياته²

ينتظم مركز الضرائب في ثلاث مصالح رئيسية

¹ عوادى مصطفى، زين بونس، مرجع سابق، ص: 33.

² ايت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، (مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية ، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك ، جامعة البويرة، 2014)، ص

المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات

المصلحة الرئيسية للمنازعات الجبائية

المصلحة الرئيسية للرقابة والأبحاث والتي بدورها تنقسم إلى ثلاث مصالح هي:

مصلحة البحث عن المادة الخاضعة ، مصلحة المعلومات ، مصلحة الرقابة ومصلحة التدخلات

من خلال كل هاته المصالح تسند لمركز الضرائب المهام التالية

-البحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها واستغلالها ومراقبتها قصد التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي

- تسيير الملفات الجبائية ومراقبتها

- إعداد وتنفيذ برامج التدخلات والمراقبة وتقييم نتائج المراقبة

-تسوية النزاعات الجبائية والشكاوى التي تدخل ضمن صلاحيات مركز الضرائب

الفرع الثاني: الإطار البشري للرقابة الجبائية:

تعتمد الإدارة الضريبية على توفير الإمكانيات البشرية ذات الكفاءة العالية قصد ممارسة مهام الرقابة الجبائية على أكمل وجه

أولاً: أعوان الرقابة الجبائية:

تمارس الرقابة الجبائية من طرف موظفين تابعين للإدارة الضريبية وذلك قصد التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وكذا إجراء كل المراجعات الضرورية التي تمس الوعاء الضريبي ، وفي هذا الإطار يجب أن تكون للموظف المكلف بالرقابة الجبائية بطاقة انتداب تسلم له قصد إظهارها عند القيام بمهامه والتي تبين صفة العون وكذا الرتبة والوظيفة المسندة إليه¹

1. نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية

¹ ايت بلقاسم لامية ، مرجع سابق ، ص 51

ويعد المسؤول عن إعداد برنامج التحقيقات وكذا يراقب أعمال التحقيق الجبائي وكذا الحرص على احترام ضمانات إجراء التحقيق بالنسبة للمكلف بالضريبة

يعمل على إقامة اجتماعات دورية تجمع رؤساء وفرق التحقيق قصد دراسة الأعمال المنجزة وإبداء ملاحظات حول هاته الأعمال وتقديم اقتراحات كما يقوم بإرسال تقارير التحقيقات للمديرية الجهوية للضرائب في غضون 30 يوما بعد إرسال البلاغات النهائية

2. رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات

هذا الأخير يستوجب أن تكون له رتبة مفتش وخبرة لا تقل عن ست سنوات كمحقق جبائي ، حيث يسهر على حضور الأعوان المحققين في أماكن عملهم كما يستطيع القيام بمهام احد المحققين

3. الأعوان المحققين:

يجب أن تتوفر في الأعوان المحققين بغية قيامهم بمهمة التحقيق أن يكونوا من رتبة مراقب على الأقل

ثانيا: مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية:

حدد المشرع الجزائري جملة من الالتزامات والحقوق الخاصة بالأعوان المحققين والتي توضح مسؤولياتهم والتي من بينها

-تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية

- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة

- التحلي بالحياد والاستقلالية تجاه المكلف بالضريبة

-الالتزام بالنزاهة والسر المهني

- احترام النظام الداخلي للإدارة

يتحمل الأعوان المحققين مسؤولية مدنية ، مسؤولية تأديبية و مسؤولية جنائية¹

¹ المرجع السابق ، ص 52

1. المسؤولية المدنية :

يتحمل العون المحقق هذا النوع من المسؤولية عند إلحاق الضرر بالغير وذلك وفق نص المادة 124 من القانون المدني الجزائري وذلك إما نتيجة خطأ أو إهمال قام به بنفسه أو أحد الأشخاص الموضوعين تحت مسؤوليته.

2. المسؤولية التأديبية :

وتكون في حال ارتكاب خطأ مهني قد يعرضه لعقوبات تأديبية على حسب درجة الخطأ المرتكب، هاته العقوبات مقرر قانونا كالتنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقيف المؤقت عن العمل، التزير من الدرجة، النقل الإجباري، وصولا إلى غاية التسريح.

3. المسؤولية الجنائية :

عند قيام العون المحقق بارتكاب جناية أو جنحة منصوص عليه في قانون العقوبات كالرشوة واستغلال النفوذ، اختلاس الأموال التزوير..... الخ

المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية:

خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية سلطة استخدام وسائل قانونية تتمثل في حقوق وصلاحيات تمارسها قصد التحقق من صحة التصريحات الجبائية ومدى مصداقيتها وبالتالي إعادة تحديد الوعاء الضريبي ، ولكن ممارسة هاته السلطات تكون في إطار حملة من الضمانات التي أعطتها المشرع للمكلف قصد حمايته من تعسف الإدارة¹

الفرع الأول: حقوق الإدارة الجبائية:

1- حق الرقابة :

هو حق نصت عليه المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية ، حيث خولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء كانت رقابة منصبة على التصريحات أو المستندات المستعملة من اجل تأسيس كل ضريبة أو رسم ، ومراقبة الهيئات والمؤسسات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع

¹ عوادى مصطفى ، زين يونس ، مرجع سابق ، ص 17

أجور ومرتببات وأتعاب من أي طبيعة كانت ، وحق الرقابة ليس مقصور على الضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة

2- حق المعاينة :

منح المشرع هذا الحق لأعوان الضرائب قصد المعاين الميدانية لمقرات المكلفين وذلك في إطار مباشرة الرقابة والمتمثلة في المعاينة المادية ، حيث يحق للأعوان التحرك بحرية في المقرات المهنية قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق أو العناصر المادية التي تبرر التملص من الوعاء الضريبي وتكون في الحالات التي توجد فيها قرائن قوية تدل على ممارسات تدليسية ، ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا او قاضي يفوضه وتتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية ، تحت سلطة القاضي ورقابته ولهذا يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية الذي يشرف على الأعوان الذين يقومون بالعملية .¹

3- حق الاطلاع :

لأجل البحث عن المعلومات الجبائية ، كلف المشرع الجبائي الإدارة الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات ، والهيئات ، والمؤسسات العمومية والخاصة ، والتي

تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الاطلاع ، والمعلومات المجمعة عن طريق هذا الحق يمكن ان تستعمل من اجل تحديد الوعاء الضريبي ، ومجال حق الاطلاع محدد بالمواد 45 إلى 59 من قانون الإجراءات الجبائية ، كما ان هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون وعلى وثائق خاصة لكل منهم ، وهذا القانون يحتوي على إجراءات تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها اثر جبائي وتحصل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص أو الهيئات وهم الإدارات العمومية (المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية) ، المؤسسات الخاصة ، المؤسسات المالية والغير (المواد 51-58 من قانون الإجراءات الجبائية) والسلطة القضائية (المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية)

أ- حق الاطلاع لدى الإدارات العمومية:

¹ بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة النهب الضريبي، (ماجستير نقود مالية وبنوك)، جامعة تلمسان، 2011، ص97.

والتي نجد منها مثلا مصالح الضمان الاجتماعي والتي يتعين عليها موافاة الإدارة الجبائية سنويا بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة يبين رقم تسجيل المؤمن عليهم والشهر الذي تم فيه دفع الأتعاب ومبالغ هاته الأتعاب ، هاته الكشوفات يجب أن ترسل إلى مديرية الضرائب بالولاية قبل 1 افريل من السنة الموالية .

ب- المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية:

تستطيع الإدارة الجبائية الاطلاع على المعلومات التي بحوزة السلطة القضائية أثناء الدعوى المدنية والجزائية ، إذ يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة الجبائية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها ، والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أي مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة¹

ت- حق الاطلاع لدى المؤسسات المالية:

لقد منح المشرع أعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع لدى مختلف الهيئات المالية (بنوك ، مؤسسات تأمين... الخ) وعلى هذه الأخيرة أن لا ترفض طلبات الأعوان المراقبين بحجة السر المهني، بل عليها تزويدهم بالوثائق والمستندات الضرورية ككشوفات الحسابات البنكية للمكلف، عقود التأمين. ومنه فان حق الاطلاع يعمل على إثراء المعلومات التي تتوفر عليها الإدارة الجبائية حول المكلف بالضريبة قصد تمكينها من بمعرفة حقيقية لوضعية المكلف بالضريبة في حال خضوعه للرقابة الجبائية

الفرع الثاني : التزامات المكلف بالضريبة وحقوقه

حدد المشرع جملة من الالتزامات القانونية التي يتوجب على المكلف بالضريبة احترامها والى جانب ذلك وفر له جملة من الحقوق والضمانات التي تحميه من تعسف الإدارة الجبائية²

أولاً: التزامات المكلف بالضريبة:

هناك نوعان من الالتزامات، التزامات جبائية وأخرى محاسبية

¹ ايت بلقاسم لامية ، مرجع سابق ، ص 54،55

² عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق ، ص 38، 39.

1. الالتزامات الجبائية :

يتعين على المكلف بالضريبة القيام بجملة من التصريحات والمتمثلة أساسا في :

-التصريح بالوجود :

ويخص المكلفين الجدد والخاضعين للضريبة على الأرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة ، حيث يتعين عليهم تقديم تصريح بالوجود خلال 30 يوما من بداية نشاطهم وذلك أمام المفتشية التابعين إليها إقليميا ، ويشمل هذا التصريح الاسم ، اللقب العنوان ، طبيعة النشاط ، وذلك من خلال تقديم نسخة من السجل التجاري ، عقد الكراء ، وثائق الهوية ووثائق أخرى كالتصاريح الخاصة ببعض النشاطات كالأطباء والمحامين¹

-التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال :

يجب على المكلف إيداع هاته التصريحات (Gn50) مبينا فيها تفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة ، وتسديد الضرائب المستحقة الرسم على النشاط المهني ، اقتطاعات الضرائب الخاصة بالأجور والرسم على القيمة المضافة ، وذلك خلال 20 يوم التي تلي الشهر أو الثلاثي المعني .

-التصريح السنوي :

وهو تصريح يتم اكتابته كل سنة من خلال نموذج خاص يتم إرفاقه بالميزانية ومجموعة من المرفقات الأخرى وهذا في حالة الخضوع للنظام الحقيقي ، كما يقدم هذا التصريح حتى في حالات التوقف المؤقت عن النشاط

-التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط :

في حالة توقف المكلف بالضريبة على النشاط سواء بصفة كلية او جزئية عليه تقديم تصريح بذلك خلال 10 أيام

2. الالتزامات المحاسبية :

هي التزامات نص عليها القانون التجاري الجزائري وذلك في المواد من 9 إلى 12 وذلك من خلال إجبارية مسك الدفاتر المحاسبية وكذا ضرورة الاحتفاظ بها مع جميع الإثباتات القانونية كالفواتير والمراسلات وذلك لمدة 10 سنوات ، حيث تتمثل الدفاتر المحاسبية الإجبارية في

¹ سنية أحمد يوسف ، الإطار القانوني للملف الضريبي، دارا لجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2004 ص61

- دفتر اليومية :

وهو عبارة عن دفتر مرقم ومؤشر من طرف المحكمة المختصة إقليمياً لقاء رسم ، هذا بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين للنظام الحقيقي أما بالنسبة للأنشطة غير التجارية فان دفتر اليومية يوقع ويؤشر عليه من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين إليها إقليمياً ، وتصدر الإشارة إلى أن دفتر اليومية يتوجب تقديمه عند طلب الإدارة الجبائية وان غيابه يشكل سبب في رفض محاسبة المكلف بالضريبة

- دفتر الجرد :

يكتسي هذا الدفتر أهمية كبيرة حيث يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من اجل انجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية ، وحتى يحمل هذا الدفتر الصبغة القانونية يجب التأشير عليه من طرف المحكمة وكذا خلوه من من كل فراغ أو بياض مع عدم إمكانية الكتابة في الهوامش أو الشطب أو التزوير

ثانياً: حقوق المكلف بالضريبة:

إلى جانب الحقوق والسلطات الممنوحة للإدارة الجبائية نجد أن المشرع قد منح المكلف بالضريبة جملة من الحقوق والضمانات وذلك قصد خلق نوع من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة ، هاته الحقوق والضمانات يمكن إجمالها في فيما يلي¹:

1. حق الإشعار والاستفادة من أجل التحضير :

حيث انه في حال الشروع في إجراء تحقيق في الحاسبة يتوجب على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بذلك مسبقاً ، وذلك عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مع إرفاقه بميثاق المكلف بالضريبة مع الاستفادة من اجل 10 أيام كحد أدنى للتحضير وذلك ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق والجدير بالذكر أن الإشعار بالتحقيق يجب أن يحتوي على ألقاب وأسماء ورتب المحققين وتاريخ وساعة أول تدخل والفترة موضوع التحقيق وكذا الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق والإشارة بصفة صريحة إلى أن المكلف بإمكانه الاستعانة بمستشار من اختياره ، وفي حالة استبدال المحققين يجب إعلام المكلف بذلك .

¹ عوادي مصطفى ، زين بونس ، جمع سابق ، ص ، 19،20.

2. بالإستعانة بمستشار:

يستطيع المكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار يختاره وذلك قصد متابعة سير عملية التحقيق وكذا مناقشة اقتراحات الإدارة الجبائية وذلك ابتداء من بداية عملية التحقيق إلى غاية إرسال الإشعار بالتقويم .

3. عدم تجديد التحقيق:

في حال انتهاء التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معينة ويخص ضريبة او مجموعة من الضرائب والرسوم فان الإدارة الجبائية لا تستطيع القيام بتحقيق جديد لنفس الفترة أو لنفس الضرائب والرسوم إلا في الحالات إلي يستعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق

4. مدة التحقيق:

لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق مدة معينة وذلك بالنظر لرقم الأعمال المحقق سنويا وكذا بالنظر لطبيعة النشاط وذلك وفق ما هو مبين في الجدول التالي:

طبيعة النشاط	مبلغ رقم الأعمال في كل سنة مالية محقق فيها(دج)	
مؤدي الخدمات	$1.000.000 >$	3 أشهر
	$10.000.000 >$ رقم الأعمال	6 أشهر
	$5.000.000 <$	لا تتجاوز 9 أشهر
كل المؤسسات الأخرى	2.000.000	3 أشهر
	$10.000.000 >$ رقم الأعمال	6 أشهر
	$10.000.000 <$	لا تتجاوز 9 أشهر

إلا أن هاته المدد قد تتجاوز الآجال القانونية وذلك في حالة تقديم المكلف لمعلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانونا .

5. الإشعار بالتقويم:

من حق كل مكلف بالضريبة محقق في محاسبته طلب النتائج المترتبة عن هذا التحقيق ، حيث يتم إبلاغ المكلف بنتائج التقويم وذلك بإرسال إشعار في رسالة موصى عليها أو يسلم له مع إشعار

بالاستلام ، يبين هذا الإشعار الأسس الضريبية المتحصل عليها بعد التحقيق حتى تسمح للمكلف من تقديم ملاحظاته أو قبول نتيجة التحقيق

6. حق الرد:

للمكلف أجل أربعين يوماً وذلك قصد إرسال ملاحظاته أو قبول نتيجة التحقيق ، وفي حال عدم الرد في الآجال القانونية يعتبر هذا بمثابة قبول ضمني وفي حال القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محدد بصفة نهائية ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في الحالات التي قد يستعمل فيها المكلف مناورات تدليسية أثناء عملية التحقيق¹

7. حق الطعن:

ويكون إما من خلال طعن إداري وذلك في قصد النظر في الصعوبات التي قد تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنه ، أو عن طريق الطعن الولائي والذي يلتمس من خلاله المكلف الإعفاء من الضرائب أو التخفيف منها أو الإعفاء من الزيادات في الضرائب والغرامات الجبائية الناتجة عن عدم مراعاة النصوص القانونية.²

¹ عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق ، ص، 50

² المرجع نفسه ، ص، 52

الفصل الثاني:

دور الرقابة الجبائية في محاربة ظاهرة الغش

الضريبي

تلعب جميع الآليات القانونية التي منحها المشرع الجبائي للإدارة الجبائية دورا في محاربة الغش الضريبي، إلا أن هناك مجموعة من الآليات أولها المشرع الجبائي بعناية خاصة وذلك بالنظر لفعاليتها ولما لها من اثر بالغ في معرفة الوضعية الحقيقية للمكلف بالضريبة وإعادة تقدير أسس فرض الضريبة، هاته الآليات تتمثل أساسا في في التحقيق في المحاسبة ، التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ، وعلى الرغم من هاته الآليات الممنوحة للإدارة الجبائية في مجال الرقابة إلا أنها لازالت تواجه جملة من الصعوبات والعوائق، لذلك سنتناول في هذا الفصل جملة النقاط السالف ذكرها حيث تناولنا في المبحث الأول دور التحقيقات الجبائية في محاربة ظاهرة الغش الضريبي وفي المبحث الثاني تناولنا واقع الرقابة الجبائية في الجزائر.

المبحث الأول: دور التحقيقات الجبائية في محاربة ظاهرة الغش الضريبي:

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

المطلب الأول : التحقيق في المحاسبة

لأجل لان تتم عملية التحقيق في المحاسبة على أحسن وجه وتثمر النتائج المرجوة منها : يتعين على الإدارة الجبائية إتباع مراحل عديدة بداية من إعداد برامج التحقيق ودراسة الملفات والشروع في عملية التحقيق والتدخل بعين المكان لأجل القيام بعملية التقويم إلى غاية الوصول إلى التبليغ بنتائج التحقيق¹

الفرع الأول : التحضير للتحقيق في المحاسبة

أولاً: اختيار الملفات :

تعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل التحقيق في المحاسبة وذلك على أساس أنها تسمح باختيار الملفات المراد التحقيق فيها وذلك استناداً إلى جملة من المعايير والأسس والتي من بينها²

- تكرار التصريح بالخسارة في نتائج المكلف بالضريبة .
- أهمية رقم الأعمال المصرح به للسنتين الأخيرتين .
- الزيادة السريعة في مستوى معيشة مسير المؤسسة وغير المطابقة للدخل المصرح به .
- عدم خضوع المؤسسة للتحقيق منذ مدة طويلة .
- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش العادي المطبق في النشاط .
- طبيعة النشاط الممارس وأهمية المنتج في السوق .
- التغير المستمر لمكان النشاط التجاري .
- مدى احترام المكلف لالتزاماته الجبائية (مسك محاسبة ، إيداع التصريحات)

¹ عباس عبد الرزاق ، مرجع سابق ، ص، 55

² سهام كردودي ، مرجع سابق ، ص 70

- التعديلات في القوانين الأساسية للمؤسسة أو الشركة بشكل مستمر مما يوحي بنية التهرب الضريبي .

ثانيا: سحب الملف الخاص بالمكلف بالضريبة :

يتم سحب الملف من مفتشية الضرائب التي يتبع لها المكلف بالضريبة ، والذي يضم كل الوثائق والبيانات الخاصة بالمكلف (مختلف التصريحات ، المراسلات الموجهة إليه ،... الخ)

ثالثا: تبليغ المكلف بالضريبة :

ويكون ذلك كما سبق الذكر من خلال إرسال إشعار بالتحقيق للمكلف بالضريبة قصد إعلامه بخضوعه للرقابة وكذا منحه مدة 10 أيام¹ للتحضير

الفرع الثاني : سير عملية التحقيق

بعد انتهاء اجل التحضير ينتقل المحققون إلى عين المكان قصد مباشرة عملية التحقيق ، وذلك لأنه قانونيا لا يمكن لهم اخذ الدفاتر المحاسبية، حيث يعمل المحققون على فحص الدفاتر المحاسبية والمستندات الخاصة بالمؤسسة وذلك عبر مرحلتين²

أولا: فحص شكلي للوثائق والمستندات : وذلك من اجل التأكد من وجودها وكذا مدى مطابقتها للتشريعات والأنظمة المعمول بها وكذا صحتها ، بالإضافة إلى التأكد من مسك المكلف بالضريبة محاسبة منتظمة وحسب الإجراءات المنصوص عليها قانونا

ثانيا: فحص المحاسبة من حيث المضمون : بعد الفحص الشكلي للدفاتر والوثائق المحاسبية ينتقل المحقق لمرحلة فحص المحاسبة من خلال فحص الحسابات الرئيسية للميزانية وذلك حسب ما هو منصوص عليه في النظام المحاسبي المالي ، كالاستثمارات ، المحزونات ، الحقوق ، الأموال الخاصة ، والديون الخ....

الفرع الثالث: نتائج التحقيق:

من خلال العمل الذي يقوم به المحقق من فحص ومعاينة لوضعية المكلف بالضريبة وكل ما يتعلق بنشاطه وكذا مراجعة الدفاتر المحاسبية شكلا ومضمونا ، كل هاته المراحل من شأنها أن تخلق فكرة للمحقق حول محاسبة المكلف سواء كان ذلك بالإيجاب وبالتالي قبول المحاسبة وبالسلب ومنه رفض

¹ عوادي مصطفى ، زين يونس ن مرجع سابق ، ص52

² المرجع نفسه ، ص، 55،54.

محاسبة المكلف ، حيث أن المحقق ملزم في كلتا الحالتين بإرسال نسخة من هذه النتائج للمكلف بالضريبة ، يبين له فيه التجاوزات التي تم اكتشافها وكذا الوعاء الجديد للضريبة والأسس المعتمدة في إعادة تأسيس الوعاء الضريبي¹.

ومنه فإن المحقق لا يخرج عن حالتين هما قبول المحاسبة أو رفضها .

أولاً: قبول محاسبة المكلف بالضريبة :

يتم قبول محاسبة المكلف بالضريبة في الحالات التي تكون فيها المحاسبة مطابقة لأحكام القانون التجاري وكذا مبادئ النظام المحاسبي المالي ، وصحيحة من حيث المضمون ، حيث أن قبول المحاسبة يأخذ صورتان تتمثلان في :

1- القبول الصريح لمحاسبة المكلف بالضريبة :

ويكون في حالة اقتناع المحقق بدرجة كبيرة بان محاسبة المكلف بالضريبة منتظمة وصادقة ، ومنه فإن المحقق ملزم بإشعار المكلف بنتائج التحقيق دون إجراء أي تقويم وذلك من خلال إشعار بغياب التقويم

2-القبول النسبي لمحاسبة المكلف بالضريبة :

ويكون ذلك في حالة تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات ، حيث يلجأ المحقق في هذه الحالة إلى محاورة المكلف بالضريبة حول هاته التجاوزات ليقوم بعد ذلك بإعادة تأسيس الوعاء الضريبي الجديد وتبليغه للمكلف بالضريبة من خلال الإشعار بالتقويم الأولي .

ثانياً رفض محاسبة المكلف بالضريبة :

نتيجة لكثرة الأخطاء في محاسبة المكلف بالضريبة يتم رفض المحاسبة والذي يكون في الحالات التالية²:

- 1- انعدام الوثائق الثبوتية التي تدعم محاسبة المكلف بالضريبة .
- 2- استحالة عملية الرقابة الجبائية نتيجة اعتراض المكلف بالضريبة
- 3- مسك الدفاتر المحاسبية بطريقة منافية لأحكام القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي
- 4- حالة وجود أخطاء واغفالات ومعلومات غير صحيحة بصفة خطيرة ومتكررة¹

¹ سهام كردودي ، مرجع سابق ، ص 86،85.

² بن عمارة منصور: إجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة ، الجزائر، 2011، 92.

بعدا ينهي المحقق عملية التحقيق ، يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتقويم الأولي مع استفادة من اجل 40 يوما قصد الإجابة وإبداء ملاحظاته ، حيث يحق للمكلف بالضريبة إبداء قبوله أو رفضه ، كما أن رأي المحقق يختلف على حسب تلقي الإجابة من طرف المكلف بالضريبة ، حيث انه إذا كانت الإجابة خلال الآجال القانونية فان المحقق مجبر على دراسة إجابة المكلف وفحصها مهما كانت التبريرات المقدمة من طرف المكلف ، أما إذا كانت الإجابة خارج الآجال القانونية فالمحقق له حق رفض هاته الإجابة ، مع عدم الرفض القاطع للأجوبة المتأخرة في حال كانت مستندة لأدلة مقبولة كليا أو جزئيا وبالتالي يمكن أخذها بعين الاعتبار عند تأسيس الوعاء الضريبي ، وفي حال غياب الرد فان ذلك يعتبر قبولا تاما مع احتفاظ المكلف بالضريبة بحقه في الطعن أمام الإدارة الجبائية أو أمام الجهات القضائية ، ليم بعد ذلك إعداد التقرير النهائي والذي يتم من خلاله إقفال عملية التحقيق .

المطلب الثالث: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ودوره في محاربة ظاهرة الغش الضريبي :

بالإضافة إلى التحقيق في المحاسبة تدعم آليات الرقابية الجبائية بالية جديدة والمتمثلة في التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ، وهو إجراء يخص الأشخاص الطبيعيين المعنيين بالضريبة على الدخل الإجمالي

الفرع الأول : التحضير للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

ان مرحلة التحضير لهاته العملية لا تختلف كثيرا عن مثلتها في الية التحقيق في المحاسبة ، مع وجود بعض الاختلافات الطفيفة .

حيث يتم اختيار الملفات بناء على جملة من المعايير المتمثلة أساسا في :

الأشخاص الذين يشك في استعاملهم لحيل وطرق تدليسية ، وان التحقيق في المحاسبة لم يؤدي إلى تعديلات رغم ظهور ملامح الغش والتهرب الضريبي²

5- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي ، وتظهر على نمطهم المعيشي مؤشرات تؤكد وجود مداخل هامة مخفية

¹ بن عمارة منصور: المرجع نفسه، ص92.

² - زرقون نور الدين: محاضرة أقيمت على طلبة السنة أولى ماستر قانون عام للأعمال، جامعة ورقلة، 2013/2014.

6- عندما تكتشف المفتشية عند مراقبة المحاسبة مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبه

7- الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة

الفرع الثاني: سير عملية التحقيق:

يجرى هذا النوع من التحقيق في مكتب الإدارة الجبائية وذلك في التاريخ المحدد من طرف العون المحقق ، مع إمكانية طلب المكلف بالضريبة تأجيل عملية التحقيق

حيث يقوم المحقق بفحص الملف الجبائي للمكلف وكذا الملفات الخاصة بأشخاص عائلة المكلف بالضريبة والمؤسسات التي يسيرها المكلف وذلك قصد الكشف عن مصادر الدخل الأخرى ، كما يعمل المحقق على البحث عن المعلومات ذات الطابع الجبائي لدى الغير .

وتجدر الإشارة إلى انه لا يتم البدء في هذا التحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة من خلال إرسال إشعار بالمراقبة مرفق بميثاق حقوق والتزامات المكلف وكذا إمكانية استعانة هذا الأخير بمستشار من اختيار ومنحة 15 يوما للتحضير

بعد الانتهاء من التحقيق قد يقبل المحقق أسس فرض الضريبة المصرح من قبل المكلف ومنه إشعار هذا الأخير بغياب التقييم ، وإما رفض الأسس في حال كونها غير حقيقية وغير مطابقة للواقع ، فيلجأ المحقق في هذه الحالة لإعادة تحديد أسس فرض الضريبة الخاصة بالمكلف وكذا المداخيل الخاصة أفراد العائلة وإبلاغ المكلف بالضريبة بنتيجة التحقيق والتي يجب تكون بشكل مفصل ومنتظم بأرقام وجداول يسهل فهمها وكذا ليتسنى لمكلف الرد عليها أو قبولها مع منحه اجل 40يوما للرد ، وبعد انتهاء هذا الأجل يقوم المحقق بإعداد التقرير النهائي الذي يرسل نسخ منه للجهات المعنية

المبحث الثاني: واقع الرقابة الجبائية في الجزائر:

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

المطلب الأول: الصعوبات والعراقيل التي تواجه الرقابة الجبائية:

على الرغم من الجهود التي تقوم بها الإدارة الجبائية في مجال الرقابة ، وكذا أهمية المبالغ التي استرجاعها من خلال مختلف آليات الرقابة الجبائية ، إلا أنها لا تزال غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة ، وذلك نتيجة لجملة من الصعوبات والعراقيل .

الفرع الأول : الصعوبات ذات الصلة بالإدارة الجبائية والنظام الجبائي

أولاً: غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية

إن التغير الدائم في التشريعات الجبائية يؤدي إلى الصعوبة في التطبيق وكذا فهم هاته التشريعات ، بالإضافة إلى وجود ثغرات قانونية قد تساعد المكلف بالضريبة على الغش الضريبي¹

ثانياً: عدم كفاية الإمكانيات البشرية ونقص الكفاءة :

على الرغم من وجود معهدين متخصصين في تكوين إطارات الإدارة الجبائية ، وهما المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغاربي للجباية والجمارك ، إلا أن الإدارة الجبائية لازالت تعاني من نقص الإطارات ذات الكفاءة العالية في مجال الرقابة الجبائية بالنظر لكثرة الملفات وكذا اقتصار عملية الرقابة الجبائية على الموظفين الذين لهم رتب معينة الأمر الذي يخلق عدم تناسب بين تعداد الموظفين وتعداد المكلفين بالضريبة وخاصة في ظل الانفتاح الاقتصادي وتعدد الأنشطة الاقتصادية

¹ عوادي مصطفى و رحال ناصر: الغش والنهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، 2011، ص58.

ثالثا: نقص الإمكانيات المادية :

على الرغم من الجهود المبذولة قصد تطوير الإدارة الجبائية إلا أن هاته الأخيرة لازالت تعني من نقص في الوسائل المادية كوسائل النقل ووسائل الاتصال التي تضمن التنسيق بين مختلف هيكل الإدارة الجبائية المركزية منها والمحلية من جهة وبين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والهيئات ذات الصلة بموضوع الرقابة الجبائية¹

الفرع الثاني : الصعوبات ذات الصلة بالمكلف بالضريبة

وهي صعوبات خارجة عن نطاق الإدارة الجبائية والتي من أهمها :

أولا: نقص الوعي لدى المكلفين بالضريبة

يشكل نقص الوعي بأهمية الضريبة لدى المكلفين بالضريبة وغياب الوازع الأخلاقي احد أهم العوامل التي تعيق عملية الرقابة الجبائية ، حيث يعتمد المكلف بالضريبة في العديد من الأحيان إلى استعمال كل الطرق والسبل قصد التهرب من دفع الضريبة كتقديم رشاوى وهدايا لأعوان الإدارة الجبائية قصد التغاضي عن ملفاتهم وإخفاء المحالفات التي يقومون بها وعدم برمجة الملفات الخاصة بهم ضمن عملية الرقابة الجبائية.²

ثانيا: الاقتصاد الموازي :

والذي شمل في الآونة الأخيرة العديد من الأنشطة الاقتصادية التي تتم في الخفاء وخارج الإطار القانوني وما يصاحب ذلك من بيع وشراء دون فواتير واللجوء للمعاملات النقدية بدل التعامل بالشيكات ، كلها عوامل ليس من السهل الكشف عليها عن طريق الرقابة الجبائية .

ثالثا: ضعف التنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات والهيئات ذات الصلة

هناك العديد من الإدارات والهيئات ذات الصلة الوثيقة بعملية الرقابة الجبائية وذلك بموجب القانون من خلال حق الاطلاع الممنوح للإدارة الجبائية ، إلا أن هاته المؤسسات لا تتعاون فيما يخص تقديم

¹ نفيسة سويسبي: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، (مذكرة Master في العلوم المالية والمحاسبية)، جامعة ورقلة، 2009/2010، ص 11.

² بوعون بجاوي نصيرة: الضرائب الوطنية والدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر 2010.

المعلومات الخاصة بالمكلف بالضريبة والتي لها بالغلة في عملية الرقابة الجبائية ، ويكون ذلك إما نتيجة لجهل القوانين أو عن طريق التماطل و إلى ما ذلك

المطلب الثاني : الإجراءات التي من شأنها ضمان فعالية الرقابة الجبائية

قصد تحسين أداء الإدارة الجبائية وكذا ضمان فعالية الرقابة الجبائية هناك جملة من الإجراءات والعوامل والتي من بينها

الفرع الأول : إجراءات تحسين الإطار القانوني والتنظيمي للإدارة الجبائية

ويكون ذلك من خلال مجموعة من النقاط والتي من بينها

أولاً: الإجراءات ذات الصلة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية

- تبسيط النظام الضريبي

وذلك من خلال تبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة بفرض الضريبة وتحصيلها وإرساء نظام جبائي عادل وكذا العمل على تحسين التشريع الضريبي من خلال إحكام صياغة نصوصه¹

- تحسين التشريع الضريبي

وذلك من خلال تجنب الثغرات القانونية التي قد تساعد المكلف بالضريبة على الغش الضريبي ، الأمر الذي لن يتأتى إلا من خلال صياغة جيدة ومحكمة مع ضرورة إدخال نوع من المرونة على قواعد القانون الجبائي قصد مواكبة التطورات الحاصلة في المجال الاقتصادي سواء على المستوى الوطني أو الدولي.²

- تحسين الإدارة الجبائية

حيث أن وجود تشريع جبائي محكم لا يكفي من اجل ضمان فعالية النظام الجبائي الأمر الذي يحتم الاعتناء بالإدارة الجبائية ، وذلك من خلال خلق إدارة تمتاز بدرجة عالية من الكفاءة

¹ ناصر مراد: التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، ط2، 2009، ص 40.

² حسن عواضة، المالية العامة ، دراسة مقارنة النفقات والإيرادات، دار النهضة العربية ، بيروت، 1992، ص 461.

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

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

ثانيا: الإجراءات ذات الصلة بالمكلف بالضريبة

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

- تحسين علاقة المكلف بالضريبة بالإدارة الجبائية

وذلك من خلال جملة من الاصلاحات التي تهدف الى التخفيف من التوتر الذي تعرفه علاقة المكلف بالضريبة بالادارة الجبائية وخلق نوع من الثقة المتبادلة قصد اجتناب حالات الغش و التهرب الضريبيين ، بالإضافة الى العمل على تحسين العلاقة الانسانية بين الموظفين بالادارة الجبائية و المكلف بالضريبة من خلال احداث برامج للتكوين النفسي لجميع الموظفين قصد تحسين المعاملة تجاه المكلف المكلفين بالضريبة -نشر الوعي الضريبي :¹

وذلك من خلال العمل على اقناع المكلف بالضريبة بواجبه الضريبي ، والعمل على توعيته عبر كل الطرق من صحافة مكتوبة ومسموعة او من خلال تنظيم ملتقيات او ندوات قصد ارساء ثقافة ضريبية ، هذا بالإضافة الى تكوين و اعلام المكلف قصد تحويله من معارض لدفع الضريبة الى ملتزم بها ، وذلك من خلال اطلاع المكلف بالضريبة على كل المستجدات والتعديلات التي يشهدها النظام الضريبي ، حيث تستعين الادارة الجبائية بمختلف الوسائل كالصحف والمنشورات والمجلات الدورية

¹ يونس أحمد البطريق وآخرون: مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص 163.

لابراز مستجدات النظام وتفسير الاجراءات الضريبية ، وازالة الغموض الذي قد تتضمنه النصوص القانونية .

الفرع الثاني : تفعيل الجانب الردعي (الغرامات والعقوبات الجبائية)

فرض المشرع الجبائي عدة اجراءات عقابية على كل من يخالف احكام النظام الضريبي وذلك ضمانا للتحصيل الجيد للضرائب ، حيث يوجد نوعان من العقوبات هما الغرامات الجبائية و العقوبات الجنائية

أولاً: الغرامات الجبائية :

وتتمثل في الزيادات التي يتحملها المكلف بالضريبة نتيجة ارتكابه لمخالفات ، حيث تختلف الزيادة على حسب المخالفة فهناك مثلاً

-الغرامة نتيجة عدم التصريح السنوي والتي نصت عليها المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، حيث تفرض الضريبة بشكل تلقائي سواء تعلق الامر بالضريبة على ارباح الشركات او الضريبة على الدخل الاجمالي ويضاعف مبلغ الضريبة بنسبة 40 %

-الغرامة نتيجة التأخير في تقديم التصريح ، حيث يترتب على عدم التصريحات في مواعيدها القانونية دفع غرامة حسب مدة التأخير

-الغرامة نتيجة نقص في التصريح والذي تناولته الفقرة الاولى من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، حيث التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي الى فرض غرامة تختلف حسب المبلغ المتلاعب حيث يضاعف المبلغ على النحو التالي :

10 اذا مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 5.000.00 دج او يساويه

15 اذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 5.000.00 دج ، ويقل عن 200.000.00 دج أو يساويه

40 اذا كان المبلغ المتملص منه يفوق 200.000.00 دج

ثانيا: العقوبات الجنائية :

نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على ان كل من حاول التخلص من او التملص من باستعمال طرق تدليسية في اقرار اساس الضريبة التي يخضع لها او تصنيفها سواء كلياً او جزئياً ، فانه يعاقب بغرامة مالية يتراوح مبلغها بين 5000 دج و 20.000 دج ، ويجبس لمدة سنة الى خمس سنوات او باحدى العقوبتين ، وتشمل الاعمال التدليسية على وجه الخصوص ما يلي¹:

- الاغفال عن قصد تسجيل او تسجيلات اخرى غير صحيحة او صورية في كل من السجل اليومي ودفتر الجرد

- استعمال فواتير او الاشارة الى نتائج لا تتعلق بعمليات حقيقية

- الاغفال او التقليل من عن قصد من في التصريح عن رقم الاعمال

وتجدر الاشارة الى ان المبالغة في العقوبات على اختلافها قد يكون له اثر عكسي لذا يتوجب السعي لخلق جو من الثقة المتبادلة بين الادارة الجبائية والمكلف بالضريبة من خلال تحسيسه باهمية اجتناب المخالفات التي تضعه تحت طائلة القانون ، لانه في العديد من الحالات قد تكون نتيجة لجهل القانون او لتعقد الجوانب الاجرائية التي تحكم علاقة المكلف بالضريبة بالادارة الضريبية .

الفرع الثاني : واقع الغش الضريبي في الجزائر في ظل الاصلاحات

نتهجت الجزائر جملة من الاصلاحات الاقتصادية كتحرير التجارة الخارجية وتحرير الاسعار وفتح مجال النشاط في المجالات التي كانت حكراً على الدولة ، كل هاته العوامل حتمت على الادارة الجبائية القيام بجملة من الاصلاحات قصد مواكبة هذا التغير الجذري في اسس النشاط الاقتصادي ، لاجل كل هذا سنحاول معرفة واقع الغش الضريبي في ظل هاته الاصلاحات وذلك من خلال استعراض تطور نسب التحصيل وكذا نتائج الرقابة الجبائية².

¹ المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 28 من ق.م لسنة 2003 والمادة 13 من ق.م لسنة 2012.

² ناصر مراد: مرجع سابق، ص 67.

1- حجم التحصيل :

2007	2006	2005	2004	2003	طبيعة الضرائب
259.48	240.29	168.37	145.23	125.53	الضرائب المباشرة
28.13	23.54	19.62	19.60	19.27	التسجيل والطابع
347.23	334.37	312.34	272.22	235.61	الرسوم على رقم الاعمال
132.66	113.40	143.36	137.02	143.38	حقوق الجمارك
13.51	28.41	15.95	25.16	34.44	الضريبة على الاملاك
159.23	124.41	116.71	107.96	94.57	جباية الجماعات المحلية
940.24	864.42	776.35	707.19	652.80	المجموع

جدول يوضح تطور التحصيل الجبائي للفترة الممتدة من 2003 إلى غاية 2007 (الوحدة 10⁹)

المصدر : وزارة المالية المديرية العامة للضرائب

من خلال الجدول نخلص ان مبالغ التحصيل في تزايد ، وهو ما يوحي بتحكم الادارة الجبائية ولو بصفة تدريجية في مختلف الضرائب التي تم استحداثها وكذا التكيف مع التطور الحاصل في المجال الاقتصادي ، بالاضافة الى مساهمة الاستقرار الامني في تفعيل اداء الادارة الجبائية

2- نتائج الرقابة الجبائية

بالنظر الى ان الرقابة الجبائية تعد اداة فعالة لمكافحة الغش الضريبي ، وكذا اداة لاسترجاع المبالغ المالية التي محل محل غش ضريبي ، ذلك ونظرا لكون النظام الضريبي الجزائري هو بالاساس نظام تصريحي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ، هاته التصريحات التي لا تعكس الحقيقة في الكثير من الاحيان ، ولاجل معرفة مدى فعالية الرقابة الجبائية في الكشف عن حجم الغش والتهرب الضريبيين نستعرض الجدول الذي يبين تطور نتائج الرقابة في المحاسبة خلال الفترة من 2003 الى غاية 2007¹

¹ المرجع نفسه، ص70، 71.

السنة	عدد القضايا	الحقوق والغرامات (10 ⁶)	معدل النمو
2003	1.748	15.563.40	/
2004	2.118	10.427.79	33-
2005	2.217	15.047.29	44.30
2006	2.185	14.703.26	2.28-
2007	2.143	10.303.55	29.23-

نتائج الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية

السنة	عدد القضايا	الحقوق والغرامات (10 ⁶)	معدل النمو
2003	223	715.57	/
2004	238	815.35	13.94
2005	258	738.93	9.37-
2006	278	985.93	33.41
2007	428	1.307.26	32.60

من خلال هذين الجدولين نجد أن عدد القضايا المعالجة في تزايد من سنة إلى أخرى إلا ان المبالغ المسترجعة تشهد تذبذبا من فترة إلى أخرى ، حيث تشهد تزايد في فترات معينة وانخفاض في فترات أخرى ، الأمر الذي يدفعنا بالقول أن الإدارة الجبائية لازلت تعمل على تحسين فعالية الرقابة الجبائية رغم الصعوبات العديدة التي تواجهها ، وانه للعمل على ضمان فعالية الرقابة الجبائية في مجال محاربة ظاهرة الغش الضريبي يتوجب مضاعفة الجهود وخاصة في مسالة التنسيق بين الإدارات ذات الصلة بالنشاط الاقتصادي كإدارة الجمارك والمؤسسات المالية وجميع الشركاء كالموثقين مثلا .

خاتمة

خاتمة :

تساهم الضريبة بشكل هام في الإيرادات العامة للدولة، حيث تعمل الدولة على تنظيم عملية فرض الرية وتحصيلها من خلال جملة من التشريعات والقوانين والتي يطلق عليها النظام الجبائي

ان تعدد الضرائب وكذا طابعها الإلزامي يؤدي ببعض المكلفين بالضريبة إلى إتباع طرق وأساليب المشروعة منها وغير المشروعة وذلك قصد التهرب من دفع الضرائب وهو ما يطلق عليه بالغش الضريبي والذي تعاني منه الجزائر على غرار باقي الدول، حيث تتعدد أسباب هاته الظاهرة فهناك أسباب تتعلق بالمكلف بالضريبة والظروف المحيطة به وأسباب أخرى تتعلق بالإدارة الجبائية كتعدد الإجراءات، ولأجل محاربة هاته الظاهرة هناك العديد من الآليات، إلا انه وبالنظر لأهمية الرقابة الجبائية في مجال محاربة ظاهرة الغش الضريبي، نجد أن المشرع الجبائي قد أولاها باهتمام كبير، حيث وضع لها إطار قانوني يوضح الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية في مجال الرقابة الجبائية كحق الاطلاع، حق المعاينة، هذا بالإضافة إلى تزويد الإدارة الجبائية بميائل تسهر على تنفيذ عملية الرقابة الجبائية، سواء كان ذلك على المستوى المركزي أو المستوى المحلي

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال، تنقسم إلى رقابة شاملة ورقابة معمقة، حيث تعتبر التحقيقات الحاسبية والمتمثلة في التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من أهم الطرق التي تساعد الإدارة الجبائية في الكشف عن الغش الضريبي، حين أن التحقيق في المحاسبة يختص بالأشخاص المعنويين، أما التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية فيختص بالأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، حيث يمر كل من التحقيق في المحاسبة والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بإجراءات تحضيرية تسبق مباشرة عملية التحقيق، كاختيار الملفات المعنية بعملية التحقيق وبرمجتها لتتم بعد عملية التحقيق التي ترمي إلى إعادة النظر في أسس تقدير الضريبة بناء على فحص ومراقبة دقيقة لمحاسبة المكلف بالضريبة وكذا السجلات الحاسبية ومدى تطابقها مع الوضعية المالية للمكلف بالضريبة

إن الإدارة الجبائية على الرغم من الجهود التي تبذلها قصد محاربة ظاهرة الغش الضريبي من خلال الرقابة الجبائية إلا أنها لازالت تواجه مجموعة من الصعوبات تحول دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف

المرجوة منها، هاته الصعوبات تتمثل أساسا في نقص الإطار البشري وكذا عدم كفاءته في بعض الأحيان، إضافة إلى ضعف الإمكانيات المادية

ولأجل ضمان فعالية الرقابة الجبائية في مجال محاربة الغش الضريبي نقترح جملة من التوصيات التي من شأنها تحسين أداء الإدارة الجبائية :

- ✓ إدخال إصلاحات على النظام الضريبي والعمل على تبسيط مكوناته وجعله أكثر استقرارا
- ✓ تفادي التعدد في الضرائب ومحاولة دمجها في ضريبة واحدة قصد تسهيل التحصيل وتبسيط الإجراءات للمكلف بالضريبة
- ✓ تحسين الإدارة الجبائية العمل على تطويرها حتى تتلائم مع التعداد الهائل للملفات الجبائية
- ✓ الاعتناء بالإطار البشري للإدارة الجبائية من خلال التكوين المستمر قصد مواكبة التعديلات والقوانين الجديدة وكذا تطوير مداركهم العلمية
- ✓ تبسيط الإجراءات الإدارية والقضائية المتعلقة بالمنازعة الضريبية التي نجدها إجراءات طويلة
- ✓ العمل على نشر الثقافة الضريبية لأجل توعية والتحسيس بأهمية الضريبة، وذلك بالاستعانة بكل الوسائل المتاحة كالصحافة المكتوبة والمسموعة والمرئية وإجراء ملتقيات وندوات قصد توضيح كل جديد في مجال الضرائب
- ✓ تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة وتحسين ظروف الاستقبال قصد كسب ثقة المكلف بالضريبة

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

- 1) بن اعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011
- 2) بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية ، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010
- 3) حسن عواضة، المالية العامة ، دراسة مقارنة النفقات والإيرادات، دار النهضة العربية ، بيروت، 1992،
- 4) سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004
- 5) سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011
- 6) عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012
- 7) عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2011
- 8) عوادي مصطفى، زين يونس، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، مطبعة سخري، ط ثانية، الجزائر، 2010
- 9) ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، ط2، الجزائر، 2009
- 10) يونس أحمد البطريق وآخرون: مبادئ المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية

باللغة الفرنسية

- 11) thierry Lamulle, Droit fiscal ,Gualino editeur, Paris, 2003, P193

الرسائل الجامعية

- 12) نفيسة سويسبي: الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش والتهرب الضريبي، (مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية)، جامعة ورقلة، 2009/2010.
- 13) عبد الجليل لحذاري ، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة ، (مقدمة لنيل شهادة الناشر في العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص فحص محاسبي) ، جامعة بسكرة ، 2014 .
- 14) بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي، (ماجستير نقود مالية وبنوك)، جامعة تلمسان، 2011.
- 15) ايت بلقاسم لامية، آليات وإجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، (مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية ، تخصص اقتصاديات المالية والبنوك ، جامعة البويرة ، 2014) .

المقالات غير المنشورة

16) زرقون نور الدين: محاضرة أقيمت على طلبة السنة أولى ماستر قانون عام للأعمال، جامعة ورقلة، 2014/2013.

النصوص التنظيمية

- 17) قانون المالية لسنة 1992
- 18) قانون المالية لسنة 2002
- 19) قانون المالية لسنة 2010
- 20) الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، منشورات برتي 2008.
- 21) المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998 ، المعدل والمتمم للمرسوم 95-55 المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية ، ج ر رقم 51 لسنة 1998.
- 22) الأمر 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 ، المتضمن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، ج ر رقم 09 لسنة 1991
- 23) المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13/07/1998 ، المعدل والمتمم للمرسوم 95-55 المتضمن تنظيم الادارة المركزية في وزارة المالية ، ج ر رقم 51 لسنة 1998
- 24) لأمر 91-60 المؤرخ في 23/02/1991 ، المتضمن المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، ج ر رقم 09 لسنة 1991.

الفهرس

	الإهداء
	الشكر
01-03	المقدمة
5	الفصل الأول: الرقابة الجبائية
6	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية
6	المطلب الأول: ماهية الرقابة الجبائية
6	الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية
7	الفرع الثاني: أهداف الرقابة
8	الفرع الثالث: أسباب الرقابة
8	المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية
8	الفرع الأول: الرقابة الشاملة
9	الفرع الثاني: الرقابة المعمقة
12	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية
12	المطلب الأول: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية
12	الفرع الأول: هياكل الرقابة الجبائية
16	الفرع الثاني: الإطار البشري للرقابة الجبائية
18	المطلب الثاني: الإطار القانوني للرقابة الجبائية
18	الفرع الأول: حقوق الإدارة الجبائية
20	الفرع الثاني: إلتزامات المكلف بالضريبة وحقوقه
26	الفصل الثاني: دور الرقابة الجبائية في محاربة الغش الضريبي
27	المبحث الأول: دور التحقيقات الجبائية في محاربة الغش الضريبي
27	المطلب الأول: التحقيق في المحاسبة
27	الفرع الأول: التحضير للتحقيق
28	الفرع الثاني: سير عملية التحقيق
28	الفرع الثالث: نتائج التحقيق
30	المطلب الثاني: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ودره في محاربة الغش الضريبي
30	الفرع الأول: التحضير للتحقيق المعمق
31	الفرع الثاني: سير عملية التحقيق
32	المبحث الثاني: واقع الرقابة الجبائية في الجزائر
32	المطلب الأول: الصعوبات والعراقيل التي تواجه الرقابة الجبائية
32	الفرع الأول: الصعوبات ذات الصلة بالإدارة والنظام الجبائي
33	الفرع الثاني: الصعوبات ذات الصلة بالمكلف بالضريبة

34	المطلب الثاني: الإجراءات التي من شأنها ضمان فاعلية الرقابة الجبائية
34	الفرع الأول: الإطار التنظيمي
35	الفرع الثاني: الإطار الردعي
37	الفرع الثالث: واقع الغش الضريبي في الجزائر
42-40	الخاتمة
45-43	قائمة المراجع
46	الملاحق
48-47	الفهرس