جامعة مولود معمري- تيزي وزو-

كلية الحقوق والعلوم السياسية

الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة الغش الجبائي في التشريع الجزائري

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم القانونية

تخصص: قانون الأعمال

إعداد الطالبة:

بوفرقان محجوبة

تحت إشراف:

د. واضح رشيد

لجنة المناقشة:

أ.د.إقلولي ولد رابح صافية.....رئيسة

د. واضح رشيد، .....مشرفا ومقررا

د. تدريست كريمة ..... ممتحنة

تاريخ المناقشة: 2017/09/25

كلمة شكر

أتوجه بالشكر والتقدير للدكتور واضح رشيد
الذي قبل الإشراف على هذا العمل وزودني
بالنصائح التي أضاءت أمامي سبيل البحث
فجزاه الله عني كل خير.

إهداء

أهدي هذا العمل

إلى الوالدين الكريمين، أطال اللّه في عمرهما
وأمدهما بالصحة والعافية.
إلى إخوتي و كل أفراد العائلة ،أسأل اللّه تعالى أن
يحفظهم ويسدد خطاهم ويديم شملهم.
إلى محافظ مكتبة كلية الحقوق وكل الموظفين فيها
إلى كل من قدم لي يد المساعدة لإنجاز هذا
البحث ولو بمقدار ذرة.

مقدمة

دفعت الحالة الاقتصادية التي عرفتها الجزائر غداة الاستقلال التي اتسمت بانخفاض مستوي النمو و تدهور الأوضاع الاجتماعية بالدولة إلى تحمل أعباء التنمية[1]، إذ بات من الضروري اللجوء إلى الجباية لمواجهة عملية الإنفاق و بالأخص الجباية البترولية التي كانت تمثل حجر الزاوية في عملية تمويل الخزينة العمومية آنذاك، الأمر الذي انعكس على الميزانية العامة للبلاد.

وأمام هذا الأمر، وحتى تخرج الدولة من أزمة التمويل نتيجة الخيار الاقتصادي والسياسي الذي اتبعته الدولة، دخلت في أزمة جديدة بحيث كان اعتمادها على الجباية البترولية يزداد، بينما كان هناك نقص الاعتماد على الجباية العادية وعدم أخذها على محمل الجد مقارنة الجباية البترولية، واستمر الحال حتى سنة 1986 حين أدت الأزمة الاقتصادية العالمية إلى انخفاض أسعار البترول، ما ترتب عنه من صعوبات هيكلية وفقدان لمبالغ ضخمة أوقعت الخزينة العامة في عجز دائم. وأمام هذا الأمر، عملت السلطات العمومية على السعي لإيجاد الحلول الناجعة لحل مشكلة العجز المالي، وهو ما تكرس من خلال جملة من الإصلاحات، لاسيما منها إصلاح المنظومة الجبائية و ذلك بمباشرة إصلاحات عميقة مست هياكلها و أحكامها الجبائية، وهذا بإصلاح النظام الجبائي، مع تنظيم وتحديث الإدارة الجبائية بالإضافة إلى خلق قوانين وتشريعات جديدة،من أجل فعالية أكبر ومردود أحسن. حيث تم الاعتماد على عدة سياسات اقتصادية كانت تسعا إلى التحكم في ميزان المدفوعات والمالية العامة والبحث عن مصادر تمويل بعيدة عن رهينة الأسواق الدولية[2].

لهذا نجد أن الجزائر –على غرار العديد من الدول الأخرى– في الآونة الأخيرة تولي أهمية كبيرة للضرائب في قوانين المالية التي تصدرها فهي تحاول إيجاد نظام جبائي يساير التطور

[1]– أيت مولود فاتح ،حماية الادخار المستثمر في القيم المنقولة في القانون الجزائري،رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم(تخصص:قانون)،كلية الحقوق و العلوم السياسية،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،2012،ص.4.

[2]– خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي (دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991–2002)، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007–2008، ص.1.

الحاصل على الصعيد الاقتصادي الوطني والدولي،خاصة أنه تعتبر الضرائب المغذي الأساسي والرئيسي لخزينة الدولة ومن أهم وسائل التمويل التي تعتمد عليها حاليا. حيث تستعمل الدولة حصيلة الضرائب كمورد من الموارد العادية في تمويل النفقات العمومية. بالإضافة أن دورها لا يقتصر على مواجهة النفقات فقط بل تتعدى ذلك من خلال كونها من أنجح الوسائل لتحقيق العدالة الاجتماعية وأداة لمعالجة مختلف الظواهر الاقتصادية والاجتماعية.

ونظرا لهذه الأهمية فإن الدولة كصاحبة سيادة تفرضها جبرا على جميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وفقا لقدراتهم التساهمية تطبيقا لقاعدة العدالة، ولقد تجلي ذلك بتكريسها لهذا المبدأ بموجب مختلف الدساتير التي عرفتها الدولة الجزائرية منذ الاستقلال وأخرها دستور1996[1] الذي نص في المادة 64 منه على ما يلي: "***كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية.***

لا يجوز أن تُحدَث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.

ولا يجوز أن تُحدَث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه".

غير أنه وفي مقابل ذلك،أدى اصطدام مصالح أطراف العلاقة الجبائية الذي نتج عنه الشعور النفسي غير الملائم بالنسبة للمكلف بالضريبة اتجاه الإدارة الجبائية واتجاه الضريبة في حد ذاتها إلى بروز مشكلة ضريبية خطيرة ألا وهي " الغش الجبائي" إذ أصبحت هذه المشكلة من أبرز العقبات والمشكلات التي تواجهها الدولة في تنفيذها لمختلف سياساتها

[1]– المرسوم الرئاسي رقم96 – 436 مؤرخ في 7 ديسمبر 1996 ، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه 28نوفمبر سنة1996 ، ج.ر.ج.ج.، عدد76 ، صادر بتاريخ 8 ديسمبر سنة1996 ، معدل ومتمم بمقتضى قانون رقم 02–03، مؤرخ في 10أفريل2002 ، ج.ر.ج.ج.، عدد25، صادر بتاريخ 14 أفريل سنة2002 ، معدل بمقتضى قانون رقم08 –19، مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج.ر.ج.ج.، عدد 63 صادر بتاريخ 16 نوفمبر سنة2008 والمعدل بمقتضي قانون رقم 16–01، مؤرخ في 6 مارس2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج.ر.ج.ج.، عدد14، صادر بتاريخ7مارس2016.

وبالأخص السياسة الجبائية فهي من أخطر الجرائم الضريبية ذات طابع اقتصادي وذلك لما يترتب عنها من أثار ضارة للاقتصاد الوطني ككل والخزينة العمومية خاصة، وكذلك كونها تتصل بالمال العام لدولة الذي يهم المجتمع بأسره ويعني كل فرد على حد سواء.

ومن المسلم به أنها نجمت عن التطور المتزايد للتكلفة الجبائية وعدم فعالية وعدالة النظام الجبائي الجزائري وضعف الإدارة الجبائية أحيانا أخرى، واللامدنية لدى المكلف بالضريبة كل هذه العوامل وفرت المناخ الملائم لانتشارها.

وكنتيجة لتحرير الاقتصاد والتجارة ومجال ممارسة الأعمال بصفة عامة، وخصوصا بعد ظهور الشركات المتعددة الجنسيات التي تستفيد من التباين الاقتصادي بينها وبين أقاليم الدول المضيفة التي تهدف من خلال استثماراتها إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من الأرباح، برز في القرن الماضي "الغش الجبائي كظاهرة إجرامية عالمية" تشكل هاجسا مؤرقا لسائر دول العالم بما فيها الدولة الجزائر وذلك لكونها أخطر الجرائم المالية.

وعليه وبالنظر إلى خطورة هذه الجريمة وتعدد أبعادها وتفاقم الآثار المترتبة عنها، تكاثفت جهود الدولة الجزائرية نحو تبني أطر تشريعية وتنظيمية ومؤسسية مناسبة لمواجهة هذه الجريمة، والمتمثلة أساسا في تفعيل الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة جريمة الغش الجبائي. إذ تتمثل هذه الآلية في مجموعة من الإجراءات والتقنيات التي تستعملها الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات والتصريحات باعتمادها على سلطات مخولة لها قانونا.

ومن منطلق أن الرقابة الجبائية وسيلة إستراتجية في مقابل النظام التصريحي، واعتبارا أنها الوسيلة الأكثر تخصيصا التي تمتلكها الإدارة الجبائية للتحقق من مطابقة تصريحات المكلفين بالضريبة للقوانين والقواعد المنظمة للاقتطاعات الضريبية. تطرح الأهمية البالغة لمعرفة **ما مدى فعالية الرقابة الجبائية كآلية لحماية المال العام من الغش الجبائي في التشريع الجزائري؟**

تكتسي الإجابة عن هذا السؤال في ظل القانون الجزائري أهمية خاصة، وعليه، وقصد الإلمام والإحاطة بكافة جوانب الموضوع، ومن ثم معالجة الإشكالية المطروحة سوف نقسم

بحثنا إلى فصلين سنتناول في (الفصل الأول) تأثير الغش الجبائي على الإيرادات العامة للدولة،إذ من الضروري إبراز خصوصية جريمة الغش الجبائي باعتبارها من الجرائم المعقدة والمتعددة الأبعاد والمشكلات،مما يستوجب إطارا نظريا لدراستها.

بينما في (الفصل الثاني) فسوف ندرس آلية الرقابة الجبائية، وذلك بالخوض في دراسة الإطار التشريعي والتنظيمي لسير خطوات ومرا حل سير عمليات الرقابة الجبائية.

الفصل الأول

تأثير الغش الجبائي على الإيرادات العامة للدولة

تطوّرت حاجة الدّولة إلى المال باضطراد مع تطوّر وظيفتها، وليتسنى لها إدارة وتسيير المرافق وتحقيق الصالح العام عليها بالبحث على مصادر تمويل دائمة ومستقرة لأن المصادر المؤقتة تترتب عنها نتائج سيئة تجعل الدّولة تتحمل أعباء وخيمة، كما هو الحال بالنسبة للاقتراض كمصدر تمويل خارجي الذي يشكل أهم مخاطر الاستقلال المالي والاقتصادي بل يتعدى ذلك ليمس بسيادة الدولة والتدخل في شؤونها[1].

ونظرا لخطورة التمويل الخارجي على الاستقلال المالي للدولة، أدى بهذه الأخيرة إلى التفكير في إيجاد موارد مالية ذاتية من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية، وذلك بالتدخل بواسطة أدوات الضبط الاقتصادي وتعتبر الضرائب أحد هذه الضوابط الأساسية[2]، وذلك كونها مصدر تمويل داخلي ضروري لا يمكن الاستغناء عنه في تمويل نفقات الدولة وذلك من أجل تفادي الآثار السلبية للتمويل الخارجي. ومن هذه الزاوية تعد الضرائب عامل ضبط وعامل توازن للتوجهات العامة للاقتصاد، وعليه فإن الإخلال بها قد يترتب عنه إعاقة إمكانيات الدّولة التمويلية خاصة عن طريق ارتكاب الغش الجبائي.

يعتبر الغش الجبائي من المشاكل الضريبية المعقدة التي تقضي على الدور التمويلي والاقتصادي والسياسي والاجتماعي للضريبة، ومرتبط ارتباطا وثيقا بها وملازما لها مما يستدعي التطرق للإطار المفاهيمي للضريبة (المبحث الأول)، وبما أن الغش الجبائي أصبح حديث الساعة ومصطلحا متداولا في الساحة الوطنية تتقاسم دراسة كل من العلوم التقنية والقانونية، حاولنا في دراستنا التعرض بالتفصيل إلى خصوصية الغش الجبائي، في (المبحث الثاني).

---

[1]– دريس حبيبة، عوامل نقص المردودية الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القانون، (تخصص: قانون الأعمال)، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 1999–2000، ص.1.

[2]– طروش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2011–2012، ص.2.

المبحث الأول

الضريبة كمصدر لإيرادات الدولة

ارتبطت الضريبة أساسا بتواجد السلطة في المجتمع السياسي، كما تغير محتواها بشكل ملموس وذلك من خلال تطور الدولة وأهدافها، فالمفهوم الحديث للضريبة يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية لتمويل الدولة، ومن هذا المنظور فإن للضريبة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة عدة مزايا منها أنها تعتبر عامل ضبط وعامل توازن للتوجهات العامة للاقتصاد[1].

هذا، وفي ظل المفهوم الحديث للدولة وفي ظل التشعب والتشابك الذي صاحب النشاط الاقتصادي مسايرة لتطور الحياة الاقتصادية، فإن الضريبة اليوم تتسم بالتعقيد والتنوع، فهي كثيرة الأنواع والتصنيفات استتباعا لتنوع الأنشطة الاقتصادية وتشعب المداخيل المحصلة من طرف الأفراد وتنوعها، بالتالي فإنّ عمل الضّريبة اليوم أصبح يتّسم بالتعقيد، إذ لا يمكن التّصور أن الضّريبة تعمل في بيئة مستقلة ولا تتأثر بالتغيرات الحاصلة في المجتمع، وعلى هذا،أصبحت الدول تسهر على تنظيم الضرائب وضبطها من خلال اختيار نّظام جبائي يراعي مصلحة الدولة في تحقيق أهدافها والحصول على موارد مالية، كما يأخذ في الحسبان أهداف المجتمع الضريبي من أجل تخفيف العبء عليه وعدم المغالاة في فرض الضريبة.

وعلى هذا،سوف نقوم بدراسة الإطار المفاهيمي للضريبة(المطلب الأول)،ومن ثم الخوض في دراسة النظام الجبائي في التشريع الجزائري (المطلب الثاني).

المطلب الأول:

الإطار المفاهيمي للضريبة

إنّ الدولة دائما في حاجة ماسة إلى الموارد الداخلية الذاتية وذلك حتى تستطيع أن تؤمن الأعباء والمسؤولية الملقاة على عاتقها، ولعل من أهم مصادر التمويل الداخلية التي تعتمد عليها الدولة نجد الإيرادات العادية وبالضبط الإيرادات ذات الطابع الجبائي، حيث

[1]– خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه، الجزائر،2014، ص.41.

تعتبر الضريبة من بين الإيرادات النهائية التي تمول ميزانية الدولة وهو ما يستشف من استقراء نص المادة 11 من القانون العضوي رقم 84-17[1]، بالتالي تعد من بين الإيرادات الأساسية التي تعمد عليها الدولة لسد النفقات العامة، كما تحتل الضريبة مكانة متميزة وأهمية كبيرة لما لها من نتائج لا يستهان بها باعتبارها إحدى الأدوات الهامة لسياسة الاقتصادية للدولة.

ينبغي التطرق إلى الكثير من الأمور النظرية والعديد من الجوانب التقنية والفنية للإلمام بمفهوم الضريبة، لكننا سنتطرق ونكتفي بما هو أقرب وأكثر علاقة وارتباطا بموضوع دراستنا وبحثنا، وبالتالي سنتناول مفهوم الضريبة من خلال تعريفها وكذا الأساس القانوني للالتزام بدفعها (الفرع الأول)، ومن ثم القواعد العامة التي تحكم فرضها (الفرع الثاني).

الفرع الأول

مفهوم الضريبة

ارتبط مفهوم الضريبة بمفهوم الدولة التي تأسست من أجل تغطية نفقاتها العامة وتطور مفهومها تبعا للتطور مفهوم الدولة ووظائفها[2]،فمن أجل الإلمام أكثر بمفهوم الضريبة، سوف نتعرض تحت عنوان هذا الفرع إلى أهم التعريفات الفقهية للضريبة **(أولا)**،لنأتي فيما بعد إلى تقديم الأسس القانونية للضريبة **(ثانيا)**.

أولا- تعريف الضريبة:

اختلفت وتعددت تعاريف الضريبة بتعدد أراء ووجهات نظر رواد الفكر المالي، ويرجع هذا أساسا إلى اختلاف توجهاتهم وتخصصاتهم، فمنهم من يتناولها من الجانب القانوني ويهمل الجانب الاقتصادي، ومنهم من يتطرقون إلى دورها التمويلي دون تعريفها على أساس أنها تخضع لأسس قانونية ومنها الكلاسيكي ومنها الحديث.

---

[1]- أنظر المادة 11 من القانون رقم 84-17 مؤرخ في 07 جويلية 1984، يتعلق بقوانين المالية، ج. ر.ج.ج.،عدد28 صادر بتاريخ 10 جويلية 1984.

[2]- راجع تفصيلا في ذلك: خلاصي رضا، مرجع سابق، ص ص.32-38.

وبما أن معظم التشريعات الوضعية نادراً ما قدمت تعريفا للضريبة استلزم علينا الرجوع إلى ما جاء به الفقه، ونستعرض من تلك التعاريف ما يلي:

عرف الدكتور "**حامد عبد المجيد دراز**" الضريبة بأنها "ضريبة إلزامية تحدد لها الدولة ويلزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكين الدولة من القيام بتحديد أهداف المجتمع"[1].

وعرفها الأستاذ "**دنيدني يحيى**" على أنّها: " تعتبر الضريبة اقتطاع نقدي يمارس عن طريق السلطة وبصورة نهائية وذلك وفق قواعد قانونية وبدون مقابل محدد من أجل تدخلات مالية تهدف لتحقيق أغراض ذات منفعة عامة "[2].

كما عرفها أيضا الدكتور " **ناشد عدلي** " الضريبة بأنّها: "ضريبة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة تلقائية، مساهمة منه في التكاليف والأعياد العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"[3].

وتعرف كذلك على أنّها: "اقتطاع نقدي ذو سلطة، نهائي دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية للدولة وجماعاتها المحلية أو مصالح الهيئات العمومية الإقليمية"[4].

وتعرف كذلك كتالي:

« Un prélèvement opéré par voie de contrainte par la puissance publique, et ayant pour objectif essentiel de couvrir les charges publiques et de les répartir en fonction des facultés contributives des citoyens » [5].

---

[1]– دراز حامد عبد المجيد ، مبادئ العامة، دار الجامعية، القاهرة، 1981، ص.157.

[2]– دنيدني يحي، المالية العمومية، دار الخلدونية الجزائر، 2010، ص.15.

[3]– نقلا عن: محرزي محمد عباس، اقتصادية الجبائية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومه ، الجزائر، 2003، ص.130.

[4]– بوزيدة حميد، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية وتطبيقه، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص.8.

[5] –(P. M) Gaudemet, (J.)Molinier, finances publiques, tome2, fiscalité, 5eme édition, édition MONTCHRESTIEN, Paris, 1992, p.22.

ويبقى المرجع الأساسي في التعريف الفقهي للضريبة التعريف الذي أورده الفقيه **(Gaston Jéze):**

« Prestation pécuniaire requise des particuliers en voie d'autorité à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques » [1].

من خلال ما سبق من التعاريف، يتبين لنا أنه تم تناول مجملها عموما ضمن عناصر محددة تكررت في جميع التعاريف، وهي الدولة ممثلة بالسلطة والسيادة عند فرضها أو اقتطاعها للضريبة،وكذا الأشخاص أي المجتمع الضريبي على إثر القيام بالدفع والحصول على الخدمة العامة غير مباشرة .

ثانيا- الأسس القانونية للضريبة:

الضريبة بطابعها السلطوي تشكل التزاما قانونيا، ومن المعروف أن لكل التزام مصدره المستمد منه والمستند إليه، ونظرا للأهمية البالغة للالتزام بدفع الضرائب، ومساس هذه الأخيرة بالمراكز المالية للمكلفين بها، فقد برزت عبر التاريخ المالي وخاصة خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، مجموعة من النظريات التي تؤسس حق الدولة في فرض الضرائب[2]

ويمكن إرجاح هذه النظريات إلى تيارين اختلفت الآراء فيما بينها بشأن السند القانوني، فمنهم من يرى أن فرض الضريبة يستند إلى العلاقة التعاقدية بين الأشخاص والسلطة العامة في إطار "**نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي**" **(أولا)**، ومنهم من يرجعها إلى اعتبار أن الضريبة واجبا وطنيا يترجم من خلال ما جاءت به "**نظرية التضامن الاجتماعي**" **(ثانيا)**.

1-نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي:

ساد في القرن الثامن عشر والتاسع عشر بين الكتاب والمؤلفين فكرة أساسية ترى أن تأسيس حق الدولة في فرض الضرائب يقوم على المنفعة التي تعود على المواطنين مقابل دفع الضريبة[3]، وفسرا أنصار هذه النظرية الأساس الذي تستند إليه الدولة في فرضها للضريبة بوجود

---

[1] – Jèze (G.), cité par Duverger (M.), finances publiques, 11eme édition, PUF, Paris, 1988, p.125.

[2]- الشوابكة سالم محمد ، المالية العامة والتشريعات الضريبية، عمان، دار رند للنشر والتوزيع، 2000، ص.63 .

[3]– محرزي محمد عباس، اقتصادية الجبائية والضرائب، مرجع سابق، ص.20.

عقد ضمني أو معنوي بين السلطة العامة والمواطنين يسمى "بالعقد الاجتماعي" وأول من جاء به هو الفيلسوف الفرنسي "**جون جاك روسو**" **Jean Jacques Rousseau** في القرن الثامن عشر، تتلخص فكرة هذا العقد في قيام أفراد المجتمع بالتنازل عن جزء من حرياتهم وأموالهم من أجل توفير الأمن والحماية لباقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب للدولة في مقابل المنافع التي يحصلون عليها من وجود الهيئات العامة[1].

لقد انقسمت الآراء في ظل هذه النظرية حول تكييف طبيعة العقد الذي يربط بين المواطنين والسلطة العامة، فاعتبره البعض كـ"**أدم سميث**" **(ADAM Smith)** "عقد بيع خدمات" فالدولة تبيع خدمتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب وعلى رغم سهولة هذا التكييف إلاّ أنه يتعارض مع الحقيقة والواقع، إذ من الصعب تقدير قيمة المنفعة التي تعود على دافع الضريبة من خدمات الدولة، خصوصا أن كثيرا من الخدمات غير قابلة للتجزئة كالأمن والدفاع والتمثيل الدبلوماسي... الخ.

فضلاً على أن التسليم بهذا الرأي يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبة على الفئات المحدودة الدخل باعتبارها أكثر الطبقات استفادة من خدمات الدولة[2].

ومن الفقهاء من ذهب إلى تفسير هذا العقد الضمني على أنه "عقد تأمين" حيث بموجبه يتم تأمين الدولة على أموال المواطنين وحمايتهم مقابل أقساط المدفوعة منهم على شكل ضرائب، لكن ما يعاب على هذا التكييف أنه في عقد التأمين المؤمن يقوم بدفع تعويض عن الضرر اللاحق بالمؤمن له، وهو مالا يمكن في حالة الضريبة الدولة لا تقوم بالتعويض عن الأضرار للمكلفين ودافعي الضرائب.

---

[1]– خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص.254.

[2]–علام ليلة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون (فرع: القانون الدولي للأعمال)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2016، ص ص.17–18.

وذهب البعض الآخر في تفسيره لهذا العقد على اعتباره "عقد شركة" والذي بموجبه تعتبر الدولة شركة إنتاج تتكون من شركاء وهم أفراد المجتمع الذين يتعين عليهم الإسهام في تمويل نفقات هذه الشركة إلاّ أن هذا التكييف نال قدر من الانتقادات، إذ أن دور الدولة لا يقتصر فقط على توفير الخدمات المادية بل يمتد إلى خدمات المعنوية والأدبية التي يصعب تقديرها، بالإضافة إلى عدم مطابقة هذا التكييف ومخالفته للواقع لأنه يستوجب استناد الفئات ذات المداخيل المرتفعة بجزء من الخدمات العامة بأكثر ما تتمتع به الفئات محدودة الدخل، وهذا مخالف للواقع، إذ في الغالب ما تتمتع الفئات محدودة الدخل بخدمات المرافق العامة أكثر من الفئات مرتفعة الدخل[1].

إلى جانب ما وجه لنظرية المنفعة والعقد الاجتماعي من نقد، ظهر تيار آخر يعمل على إقامة أو تأسيس فرض الضريبة على "نظرية التضامن الاجتماعي".

2-نظرية التضامن الاجتماعي:

يرفض الفكر المالي الحديث الأخذ بالنظرية المنفعة والعقد الاجتماعي في التأسيس القانوني في فرض الضريبة، حيث يرى أنصار هذه النظرية بأنه لا يمكن تطبيق لما جاءت به النظرية الأولي وذلك نظرا إلى الأساس الذي تستند إليه وهو أساس وهمي لا وجود له في الواقع، إذ لو يوجد دليل واضح وواقعي على حصول تعاقد بين الدولة وأفراد المجتمع، وعلى ذلك ظهرت نظرية التضامن الاجتماعي لتحاول أن تعطي مرتكزا مقبولا في تأسيس فرض الضريبة، حيث ترتكز هذه النظرية على فكرة أساسية مؤداها أن المواطنين يسلمون بضرورة وجود الدولة، هذه الأخيرة تعمل على تحقيق مصالحهم، وإشباع حاجاتهم المختلفة[2].

لما كانت الدولة كذلك فإن ذلك يقتضي تضامن اجتماعي بين الأفراد، بموجبه يلتزم كل واحد منهم اتجاه الدولة تحمل أعباء الإنفاق العام من أين لا تتمكن هذه الأخيرة من القيام

[1]- محرزي محمد عباس، اقتصادية الجبائية والضرائب، مرجع سابق ص.21.

[2]- محرزي محمد عباس، مرجع نفسه، ص.22.

بواجباتها في تقديم الخدمات العامة بغية تحقيق النفع العام[1]. كل ذلك يقتضي أن يتضامن أفراد المجتمع للمساهمة في تمويل هذه النشاطات حتى تصبح الضريبة فريضة يتحملها واجب التضامن، بغض النظر عن المنافع التي تعود على كل مواطن، فمن الممكن استفادة بعض المواطنين بالخدمات العمومية رغم عدم دفعهم للضريبة، أو الاستفادة من خدمات أكبر من قيمة ما تم دفعه في شكل ضرائب كأصحاب الدخول الضعيفة، وفي المقابل نجد عدم استفادة البعض منهم من هذه الخدمات رغم قيامهم بدفع الضرائب كالمواطنين المقيمين في الخارج[2].

وبالإضافة إلى ما ذكرناه فإن التضامن الاجتماعي مرتبط بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على إقليمها سواء كانوا مواطنيها أو الأجانب المقيمين في الدولة، ومن ثم إلزامهم على أداء الضريبة وذلك تطبيق على السند القانوني الذي يرتكز على مبدأ التضامن[3].

الفرع الثاني

القواعد العامة للضريبة

تشكل الضريبة في الظروف المالية الحالية أهم مورد من الموارد المالية، كما تشكل في الوقت نفسه أهم الأعباء المالية على المكلفين، بالتالي فمن الضروري ان يراعي المشرع أثناء وضع أسس الضريبة مجموعة من القواعد وذلك للتوفيق بين مصلحة المكلف من جهة ومصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى[4]. وتتمثل هذه القواعد في تلك التي صاغ أساسها الاقتصادي الشهير "آدم سميث" (ADAM Smith) في كتابه ثروة الأمم 1776، وجرى العرف على بلورتها في أربعة قواعد أساسية، قاعدة العدالة (أولا)، قاعدة اليقين (ثانيا)، قاعدة الملائمة في الدفع (ثالثا)، قاعدة الاقتصاد في النفقة(رابعا).

---

[1]– خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص.259.

[2]– علام ليلة، مرجع سابق، ص ص.19–20.

[3]– أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون (فرع القانون الدولي للأعمال)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2013، ص14.

[4]– حمدي سمير صلاح الدين، المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، لبنان، 2015، ص.130.

أولا ـ قاعدة العدالة:

تعد قاعدة العدالة الضريبية من أهم الركائز والأسس المالية والاقتصادية التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة حيث تنبثق هذه القاعدة من المقدرة المالية التكلفية لدافع الضريبة للمساهمة في الأعباء العامة إذ يجب أن توزع الدولة العبء الضريبي على أفراد المجتمع وذلك كل حسب قدرته حيث يقول "أدم سميث" في هذا الصدد: "يجب أن يساهم رعاية كل دولة في نفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ضل حماية الدولة"[1].

استشف علماء المالية من هذه العبارة أن هناك علاقة بين تحقيق العدالة وبين نسبة الضريبة والتي بمقتضاها يتحدد سعر نسبة الضريبة، إذ تكون النسبة المقتطعة من الوعاء الضريبي دائما وحيدة مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة، إلاّ أنه لقيت هذه الفكرة انتقادات كونها تعد أشد ثقلا على الفئات محدودة الدفع مما أدى بعلماء المالية في العصر الحديث إلى التخلي عن فكرة الضريبة النسبية والأخذ بالضريبة التصاعدية، حيث يتم فرض الضريبة بنسبة تتغير بتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة لأنها هي التي تسمح بتحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين وخاصة هي تخدم أكثر مصالح فئات محدودة الدفع[2].

تجدر الإشارة أنّ فكرة العدالة الضريبية في الفكر المالي الحديث لا تقتصر فقط بالأخذ بالضريبة التصاعدية، فالعدالة تراعي أيضا أبعاد أخرى سواء كانت اقتصادية، اجتماعية أو سياسية.

ثانيا- قاعدة اليقين:

تقضي هذه القاعدة أن تكون الضريبة التي يلتزم بدفعها المكلف محددة بأحكام تشريعية واضحة، ولا تدع أي مجال للشك أو التأويل وذلك فيما يخص أسس تقدير وعائها، نسبتها

[1]– نقلا عن: عواضة حسين، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1973، ص.403.

[2]– محرزي محمد عباس، اقتصادية الجبائية والضرائب، مرجع سابق، ص ص.25–26.

وميعاد تسديدها، وغير ذلك من المسائل التقنية المتعلقة بجبايتها[1]. فبمراعاة هذه القاعدة تجعل المكلف على علم بواجباته وحقوقه أما إذا كانت الأحكام التشريعية غامضة فسوف يتم تفسيرها إما وفق مصلحة الإدارة مما يؤدي إلى شعور المكلف بالغبن والإجحاف، وإما في مصلحة المكلف مما يؤدي إلى تهربه من الضريبة وبالتالي إنقاص من حصيلة الضرائب. وعلى هذا إذا أرادت الدولة أن تحقق هذه القاعدة وتوفر اليقين والوضوح في الأحكام المنظمة للضرائب، يجب أن يوفر التشريع الجبائي عدة شروط من بينها الوضوح وتسهيل الإجراءات المرتبطة بتحصيل الضريبي، وإعداد نصوص إيضاحية وتطبيقية للتشريعات الجبائية[2].

ثالثا- قاعدة الملاءمة:

تعني هذه القاعدة ضرورة مراعاة المشرع عند فرض الضرائب ملاءمة ميعاد تحصيلها مع ميعاد تحقيق الدفع حتى يتمكن المكلف من دفعها وهو في حالة يسر[3]. فحسب **أدم سميث (ADAM SMITH)** تجني الضريبة في الأوقات وبالطرق الأكثر ملاءمة للمكلف[4]. فميعاد تحصيلها يجب أن يتناسب مع ميعاد دفعها وذلك حتى لا يقع المكلف في حالة عدم التسديد والتي تقوده تدريجيا إلى عدم احترام السلطة الجبائية، كما يجب الأخذ بالحسبان الظروف المالية والنفسية لدافعي الضرائب لكي لا تصبح الضريبة معوقا للإنتاج ومحبطا لنشاط أفراد المجتمع[5].

رابعا- قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل:

تقضي هذه القاعدة كما حددها "**أدم سميث**" **(ADAM SMITH)** إلى ضرورة الاقتصاد في نفقات جباية الضرائب وذلك حتى تكون الضريبة منتجة وحصيلتها أوفر لذا يجب على

---

[1]- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص.88.

[2]- حمدي سمير صلاح الدين، مرجع سابق، ص.133.

[3]- عواضة حسن، وقطيش عبد الرؤوف، المالية العامة، الضرائب والرسوم (دراسة مقارنة)، دار الخلود، لبنان، 1995، ص.350.

[4]- علام ليلة، مرجع سابق، ص.26.

[5]- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص ص.88-98.

الدولة العمل كل ما في وسعها من أجل التقليل من نفقات الجباية والتحصيل، وذلك عن طريق تفادي إنفاق مصاريف كبيرة على الموظفين لتحصيل الضرائب وكذلك تفادي النفقات التي يتكبدها المكلفون في انتقالهم إلى مقر الإدارة الجبائية، وعلى هذا فبمراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء منه من أجل الحصول عليه[1]و تعمل الدولة على جعل الموارد المالية منتجة وذلك عندما تلزم المكلفين بدفعها وتحد من الإعفاءات الضريبية التي تؤثر سلبا على المردودية الجبائية[2].

المطلب الثاني

النظام الجبائي في التشريع الجزائري

لا يعمد المشرع الجبائي على فرض ضريبة معينة بطريقة عشوائية ويحدد تلقائيا المادة الخاضعة لها، فالمؤكد أن فرض الضرائب وتحديد أنواعها واختيار الوعاء الضريبي يتوقف على بناء منظم ومدروس وهو ما يسمى "بالنظام الجبائي" un système fiscal "

يعد النظام الجبائي وسيلة من بين الوسائل المستعملة من طرف الدولة وهو يمثل مجموعة من الضرائب المفروضة على أفراد المجتمع[3]. قصد تحقيق أهداف السياسية الاقتصادية، معتمدا في ذلك على السياسة الجبائية[4]،وعلى التشريع الجبائي الذي يحدد بدوره الإجراءات التنظيمية المتعلقة بفرض الضريبة من تحديد الوعاء الضريبي إلى الدفع،إضافة إلى الإدارة الجبائية التي مهمتها تتجلى في تنفيذ القوانين الجبائية (الفرع الأول)، انطلاقا من الأهمية البارزة التي يكتسيها

---

[1]– السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، الطبعة الثانية، دار هومه، 2011، ص ص.22–23 .

[2]– خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص.116.

[3] -Voir : Gaudemet (P. M.), Molinier (J.), Op. Cit, p.62.

[4]– تعرف السياسة الجبائية على أنها: " هي عملية تحديد الإجراءات الجبائية التي تسمح بتطبيق النظام الجبائي وتسهيل عملية دراسة أشكال النشاط المالي لتحقيق الأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها بناء على رغبات أفراد المجتمع، ولها علاقة مباشرة مع باقي السياسات الأخرى وهي تسمح بالبحث عن الظواهر الضريبية وتحليل أوجه النشاط المالي"
خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص.487.

النظام الجبائي نظرا لعلاقته المتميزة بالنظام الاقتصادي، والدور الفعال الذي يقوم به فإنه من الضروري تحديد طبيعة النظام الجبائي الجزائري وذلك بتحديد خصائصه (الفرع الثاني).

الفرع الأول:

مفهوم النظام الجبائي.

تتفنن الدول في اختيار وتصميم النظام الجبائي الذي يمكن تبنيه من أجل تحقيق أهداف السياسة الجبائية، وهو ما سعت إليه الدولة الجزائرية من خلال البحث عن نظام جبائي يتميز بخصائص تواكب وبصفة فعالة انتقال الاقتصاد الجزائري من حالة الاقتصاد الموجه إلى حالة اقتصاد السوق، وذلك من خلال إدراج المحاور الكبرى للإصلاح الجبائي[1]، والتي من بينها رسم المعالم الكبرى للسياسة الجبائية، واختيار نظام جبائي يواكب السياسة المالية للدولة.

لذا سنتطرق من باب الإلمام بمفهوم النظام الجبائي إلى التعاريف المقدمة لنظام الجبائي (أولا)، والأسس التي يبنى عليها (ثانيا)، ومن ثم إلى مدى احترام النظام الجبائي الجزائري لقواعد فرض الضريبة (ثالثا).

أولا- تعريف النظام الجبائي:

لقد أضحت الاستعانة بعدة ضرائب وسيلة تلجأ إليها الدولة في تنظيمها للاستقطاع الضريبي لذا يعتبر النظام[2] الجبائي المنسق بين مختلف الضرائب، كون أن الضريبة لا يمكن ان تفرض

---

[1]– حول إصلاحات النظام الجبائي الجزائري أنظر :

عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (تخصص: تسيير)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2015– 2016، ص ص.226–75.

أنظر أيضا في المعني ذاته: ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهريب (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية (فرع: تسير)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2001–2002، ص ص. 284–200.

[2]– يعتبر النظام مجموعة من العناصر والعلاقات، إذ العناصر هي الأجزاء المكونة، أما العلاقات فهي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام.

زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجماعية، بيروت، 1994، ص.257.

معزولة، بل تفرض إلى جانب جملة من الضرائب الأخرى وهذا في إطار تنوع الضرائب، وعليه فالنظام الجبائي هو مجموعة من الضرائب المطبقة في مجتمع ما وخلال فترة زمنية ما.

في هذا الصدد، تعددت التعاريف المقدمة للنظام الجبائي وعموما فإن مفهومه يتراوح بين مفهوم ضيق وآخر واسع.

1-المفهوم الضيق للنظام الجبائي:

النظام الجبائي بالمفهوم الضيق يعني مجموعة من القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المختلفة انطلاقا من تحديد المادة الخاضعة للضريبة ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة[1].

فالمفهوم الضيق للنظام الجبائي يرتكز على النمط الفني الذي من خلاله يتم اختيار الضرائب التي تفرض ومعدلاتها وكذلك إجراءات فرضها مع آليات وطرق تحصيلها.

2-**المفهوم الواسع للنظام الجبائي:**

تعددت في التعاريف التي تناولت النظام الجبائي بالمفهوم الواسع، فالنظام الجبائي بالمفهوم الواسع يعبر عن "مجموعة محدودة ومختارة من الصورة الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبة واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسية الضريبية"[2].

[1]- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص.19.

[2]- المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص.7.

كما يعرف على أنه "مجموعة البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة، للوحدات أثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب أثار غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع"[1].

ثانيا-أسس النظام الجبائي:

بعدما أن تطرقنا إلى تعريف النظام الجبائي، سوف نستعرض أسس النظام الجبائي والتي تشكل وحدة شاملة يرتكز عليها هذا الأخير بحيث لا يمكن إقرار نظام جبائي دونها، وتتمثل في السياسة الجبائية(1)، التشريع الجبائي(2)، والإدارة الجبائية (3).

1-السياسة الجبائية:

حتى يتسنى لنظام الجبائي تحقيّق أهداف النظام الاقتصادي الذي بدوره يحقق أهداف السياسية العامة للدولة،يجب رسم سياسة جبائية معينة، وباعتبار أنّ هذه الأخيرة هي الإطار المحدد للنظام الجبائي الذي يعتبر ترجمة تقنية لها ويصمم من أجل تنفيذ أهدافها، أي ما هو إلا تطبيق عملي للسياسة الجبائية[2]،يجب على هذه الأخيرة أن ترتكز على مجموعة من القواعد لاسيما منها تلك المتعلقة بتحديد الأهداف والأولويات التي يصبو إلى تحقيقها النظام الجبائي سوءًا كان ذلك على المدى الطويل أو القصير، وكذلك المزج بين مختلف الأدوات المدعي استخدمها عند بناء الهيكل الجبائي وذلك باختيار الضرائب الأكثر ملاءمة للأوضاع الاقتصادية وكذا الاجتماعية للدولة[3]. كما أنه لا ينبغي أن تصمم السياسة الجبائية في معزل عن جوانب السياسية الاقتصادية الأخرى بالتالي يجب أن يكون تنسيق فيما بينها[4].

---

[1]- سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص.13.

[2]- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص.343.

[3]- قدي عبد المجيد، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، طبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص.139.

[4]- المرسي سيد حجازي، مرجع سابق، ص.19.

بناء على ما تقدم نستشف أن السياسة الجبائية هي من بين أهم الأدوات للتدخل غير مباشر للدولة في توجيه الاقتصاد، وهي بمثابة عملية تحديد الإجراءات الجبائية التي تسمح بتطبيق النظام الجبائي.

2-التشريع الجبائي:

يعتبر التشريع الجبائي الركيزة الأساسية التي تبنى عليها النظم الجبائي، فهو يحمل في مضامينه القواعد القانونية المطبقة على المكلف بالضريبة سوءًا ما تعلق منها بتقدير الإيرادات العامة وجبايتها، وذلك من خلال رسم إطار تنظيم الفني للضريبة من خلال تحديد نطاق سريان الضريبة وذلك بتعيين الأشخاص والأموال التي تصيبها، وكذلك تحديد الوعاء الضريبي وذلك بتعيين الإيرادات والتكاليف الواجب خصمها، وكذا تحديد نسبة الضرائب وكل الإعفاءات

إضافة إلى ذلك فهو ينظم المنازعات الضريبية التي تثار بين المكلف والإدارة الجبائية، بالتالي فالقانون الجبائي ينظم العلاقات القانونية التي تنشأ بين مصلحة الضرائب من جهة (جهة إدارية عمومية) والمكلفين بالضريبة من جهة أخرى[1].

3-الإدارة الجبائية:

تعتبر الإدارة الجبائية من أهم الأسس التي يبني عليها النظام الجبائي كونها تمثل الجهاز الفني والإداري الذي يناط به مسؤولية تنفيذ قواعد التشريع الجبائي وذلك عن طريق متابعة فرض الضرائب وجبيتها ومختلف الإجراءات الخاصة، وكذا التحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الخزينة العمومية من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى[2].

[1]- قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (تخصص: إقتصادية المالية والبنوك)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2014-2015، ص.24.

[2]- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص.344.

بالتالي تواجد إدارة جبائية ذات كفاءة والخبرة الميدانية ومرونة العمل قد تساهم وبشكل فعال في تحقيق أهداف السياسية الجبائية، وكون الإدارة الجبائية الجهاز الفني الذي يتمتع بالشرعية القانونية والذي يتحمل مسؤولية تنفيذ التشريع الجبائي فهو بمثابة همزة وصل بين المكلفين بالضريبة والنظام الجبائي، وبما أن الإدارة الجبائية هي فرع من فروع الإدارة المالية والتي بدورها جزء من الإدارة العامة فإنها تحتوي على نفس الوظائف الإدارية الرئيسية المنوطة بهذه الأخيرة ألا وهي التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة.

ثالثا- مدى احترام النظام الجبائي الجزائري لقواعد فرض الضريبة:

كون الضرائب أداة هامة تستخدمها الدولة لتمويل نفقاتها العامة من جهة و التدخل لضبط النشاط الاقتصادي من جهة ثانية، ولكونها اقتطاع مالي إلزامي مسلط على الأفراد بحيث لا دخل لهم في فرضها ولا في تحديد كيفية تطبيقها، يستوجب علينا دراسة مدى احترام النظام الجبائي الجزائري للمبادئ التقليدية التي صاغها آدم سميث للضريبية والمتمثلة في مبدأ العدالة (1)، مبدأ اليقين(2)، مبدأ الملائمة في التحصيل(3)، مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل(4) و هذا بالتركيز دراستنا على القوانين الجبائية.

1- مدى احترام النظام الجبائي الجزائري لمبدأ العدالة:

يسعى أي نظام جبائي إلى تحقيق العدالة الضّريبية بين المكلّفين بالضريبة، وعلى هذا، فعند إعداد الهيكل الضريبي تختار الدول المزيج الأمثل ما بين أنواع الضّرائب الممكنة من أجل صياغة نظامها الجبائي، فبخصوص النّظام الجبائي الجزائري وعلى إثر الإصلاحات الجبائية قد تبنى المشرع فكرة الفصل بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين[1]،وذلك بغرض معاملتهم معاملة ضريبية مختلفة ،وهو ما يتبين لنا من استقراء نص المادة الأولى (01) من قانون ضرائب المباشرة والرسوم الممثلة التي تنص:« ***تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمي "الضريبة على الدخل الإجمالي" وتفرض على الدخل الإجمالي***

[1]- قاشي يوسف، مرجع سابق، ص. 173.

للمكلف بالضريبة المحدد وفقا للأحكام المواد من 85إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة » .

والمادة 135 من القانون ذاته التي تنص :« ***تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136.***

و تسمي هذه الضريبة "الضريبة على أرباح الشركات"».

بالإضافة إلى ذلك، وفي إطار حساب الضريبة وفرضها على المكلفين فإنّ المشرع تبني فكرة الضريبة التصاعدية بالشرائح[1]،والتي تحقق عدالة أكبر بين المكلفين بالضريبة مما تحقّقه الضريبة التصاعدية الإجمالية أو الضريبية النسبية.

2- مدى احترام النظام الجبائي الجزائري لمبدأ اليقين:

تقتضي قاعدة اليقين أن تكون الضريبة معلومة في كافة جوانبها من طرف المكلف بالضريبة، غير أنه ما يعاب على مبدأ اليقين في النظام الجبائي الجزائري هو أنه متحقق من الناحية النظرية أو القانونية لكن من الناحية العملية التطبيقية نجد الكثير من المكلفين بالضريبة لا يعلمون بالقوانين المنظمة والمؤطرة لهم وقد تتحمل الإدارة الجبائية جزءا من عدم علم هؤلاء لالتزاماتهم الجبائية[2]، كون أنه يقع على عاتقها عبء توعيتهم بغرض توفير المعلومات اللازمة والكافية التي يمكن من خلالها إلزامهم بدفع الضرائب، وبهذا فإن تقديم هذه المعلومات يقدم في إطار تقديم خدمة للمكلفين بالضريبة تلزم إدارة الضرائب بتقديمها إليهم وهنا تتحول الإدارة الجبائية إلى إدارة الخدمات وتتجسد هذه الخدمة في إعانة المكلف بالضريبة على الوفاء بالتزاماته الضريبية وابتعاده عن الوقوع في المخالفات التي تعرضه إلى

[1]- أنظر المادة 140 من الأمر رقم 101 - 76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم،ج.ر.ج.ج.، عدد 102،صادر بتاريخ22 ديسمبر1976.

[2]- قاشي يوسف، مرجع سابق، ص. 175.

توقيع العقوبات، وعلى هذا فالمكلفين بالضريبة يشعرون أن الإدارة الجبائية تخدمه، وأن خدمتها تعود عليهم بالنفع[1] .

وعلى هذا، للتحقيق قاعدة اليقين من الناحية العملية التطبيقية في النظام الجبائي الجزائري يتعين على الإدارة الجبائية تحسين الخدمات التي تقدمها إلى المكلفين بالضريبة، وذلك عن طريق إصدار تعليمات واضحة ومبسطة، ونماذج سهلة مفهومة وتوفير المعلومات المطلوبة بشفافية، وهكذا يختار المكلفين بالضريبة الالتزام بالقانون أكثر من اعتماده على الإجبار في دفع الضرائب.

3- مدى احترام نظام الجبائي الجزائري لمبدأ الملاءمة في الدفع:

يقر هذا المبدأ بضرورة اختيار الوقت الملائم من أجل اقتطاع مبالغ الضريبة، وبالنظر إلى حالة النظام الجبائي الجزائري يمكن القول أن هذا المبدأ محترم من الناحية النظرية إلى حد بعيد، بالنسبة للضرائب غير المباشرة ، المكلف لا يشعر بأثرها لأنها تكون متضمنة في سعر السلعة ،لذا أفضل وأنسب الأوقات الملاءمة للمكلف يكون وقت الشراء للسلعة أو الخدمة. أما بالنسبة للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فنجد مثلا الضريبة على الدّخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور تقتطع في وقت حصول الموظف أو الأجير على دخله، كما أن معدلات الإقطاع من المصدر بخصوص الضريبة على الدخل جد ملاءمة حيث يتم اقتطاع الضريبة من مصدرها عند تحقق الأرباح أو الفوائد أو الدخول، أما بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح الصناعية والتجارية وكذا الضريبة على أرباح الشركات فنجد أنهما لا تستحقان إلا عند تحقيق الربح، لكن المشرع الجزائري فرض على المكلفين بهذه الضرائب أن يقوموا بدفع تسبيقات في إطار سداد الضريبة ،ويفهم من ذلك أن المشرع لجأ إلى هذه التقنية من أجل ضمان انسياب موارد دورية إلى الخزينة العامة هذا من جهة ورغبة منه في تخفيف عبء هذه الضرائب على المكلفين بها من جهة ثانية.

[1]- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، سنة 2012-2013، ص ص.89-90.

4-مدى احترام النظام الجبائي الجزائري لمبدأ الاقتصاد في النفقات:

ما يعاب على مبدأ الاقتصاد في النفقات في النظام الجبائي الجزائري، أنه فيما يخص إجراءات تحصيل الضرائب معقدة و تكلف الإدارة الجبائية مبالغ كبيرة، لذا يتعين على الإدارة الجبائية ان تخفض من نفقات التحصيل إلى أقصى حد ممكن مقارنة بحصيلتها، فلا جدوى من ضريبة تكلف جبايتها نسبة عالية أو جزء كبير من حصيلتها أو يكون الفارق بين ما يصرف على إجراءات التحصيل و بين مداخيل الخزينة العامة ضئيل جدا.

الفرع الثاني

خصائص النظام الجبائي الجزائري

يتميز النظام الجبائي الجزائري بجملة من الخصائص تواكب رغبة الدولة الجزائرية في النهوض بنظامها الجبائي وتنميته، وتطويره ليكون السند القوي للاقتصاد الوطني، لهذا، ولمعرفة طبيعة النظام الجبائي الجزائري، سنتعرض لأهم الخصائص التي يتميز بها لاسيما البنية الثنائية للنظام الجبائي الجزائري (أولا)،ومن ثم إلى الخاصية الثانية وهي النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي (ثانيا).

أولا- البنية الثنائية للنظام الجبائي الجزائري:

من خصوصية النظام الجبائي الجزائري تكمن كنظام كل بلد منتج لنفط في البنية الثنائية الجبائية، الجبائية البترولية (1)، الجبائية العادية (2).

1-الجباية البترولية

تعتمد ميزانية الدولة الجزائرية أساسا على العائدات البترولية وبالأخص الجباية البترولية التي يخضع لها عدد مهم من الشركات الوطنية التي تمارس نشاطها على الإقليم الوطني وخاصة في المناطق المعروفة بالمحروقات[1]، حيث تلعب عائدات الجباية البترولية

[1]- دنيدني يحي، مرجع سابق، ص.179.

دورا مهما في الاقتصاد الوطني، إذ أكثر من 60% من الميزانية العامة للدولة تمول عن طريق الجباية البترولية ويساهم بـ97% من إيرادات الصادرات الجزائرية[1].

غير أنّه على الرغم من المزايا والدور الهام للجباية البترولية في توفير الإيرادات للخزينة العمومية، تثار العديد من المساوئ، منها أنه اعتماد الدولة الجزائرية على العائدات البترولية تولد علاقة تبعية الذي سيؤدي حتما إلى ارتباط الاقتصاد الوطني ارتباطا لصيقا بالسوق العالمي للنفط، بالتالي فإن استقرار وتوازن الميزانية العامة للدولة في الجزائر مرتبط بالتغيرات المتحصلة في المادة، هذا ما يجعلها حساسة للصدمات الخارجية.

هذا، ولقد أوفد صندوق النقد الدولي في بعثته الأخيرة أن الجزائر لا تزال تواجه تحديات كبيرة يفرضها انخفاض أسعار النفط، بالتالي للتكيف مع صدمة أسعار النفط ينبغي أن يعتمد الضبط المالي في الأساس على توسع القاعدة الضريبية[2]، وذلك من خلال تحسين بقية الواردات خاصة أنّ موارد الجبائية البترولية هي موارد مؤقتة وزائلة.

بالتالي لترشيد الإنفاق العام، ينبغي على الدولة العمل على تنمية مواردها المالية الذاتية، وذلك بالاعتماد على الجباية العادية.

2-الجباية العادية:

تعتبر الجباية العادية من أهم المصادر التمويلية الداخلية للعديد من الدول، بما فيها الجزائر، حيث تعتبر موردا أساسيا ومن أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة في تغذية الخزينة العمومية بالموارد بعد الإيرادات البترولية، وذلك لتغطية نفقتها العامة خاصة في الآونة الأخيرة.

---

[1]- حريز مراد عيسى، تنظيم الجباية في عقود استغلال المحروقات في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، 2014-2015، ص.1.

[2] - Voir : Rapport du fonds monétaire international, « les services du FMI achèvent la mission de annulation de 2017 du titre de L'article IV avec l'Algérie », 20 mars 2017 sur le site internet : www. imf.org/fr/news/article/2017/03/20/pr1790. algeria. imf-staff-c=ompletes-2017-article-IV-mission , consulté le 16-06-2017.

تحوصل نظام الجباية العادية الجزائري مجموعة من الضرائب والرسوم التي تمس مجموع الدخول والعوائد المحققة في جميع النشاطات (غير النشاطات البترولية)، فالجباية العادية في حد ذاتها مكونة من نوعين من الضرائب تجتمعان في كتلتين هامتين وهي:

- **الضرائب المباشرة:** والتي تضم إيرادات الضرائب والرسوم التالية:

•**الضرائب التي تستهدف الدخل:** والمتمثلة أساسا في الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) [1] والضريبة على أرباح الشركات (IBS) [2].

•**حقوق التسجيل**[3] **والطابع**[4]: وهي الضرائب التي تستهدف رؤوس الأموال فبالنسبة لحقوق التسجيل فهي الضرائب المدفوعة للدولة لقاء عملية تسجيل العقود المختلفة، أما حقوق الطابع فتتمثل في الرسوم المفروضة على التداول والمعاملات المدفوعة في شكل الطوابع الجبائية أو الدمغة [5].

- **الضرائب غير مباشرة (الضرائب على الإنفاق):** وتضم الرسم على القيمة المضافة، الضرائب غير المباشرة على منتجات معينة كالرسوم الثابتة والقيمة على استهلاك منتجات،

[1]– تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب المادة 38 من القانون رقم 90–36 مؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1990 يتضمن قانون المالية لسنة 1991، ج. ر.ج.ج.، عدد57، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1990.

[2]– تأسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 135 من قانون المالية لسنة 1991، السالف الذكر.

[3]– الأمر رقم 76–105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، ج. ر.ج.ج.، 103، صادر بتاريخ 09 ديسمبر 1976.

[4]–الأمر رقم 76–103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم، ج. ر.ج.ج.، 103، صادر بتاريخ 09 ديسمبر 1976.

[5]– ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، كلية العلوم الاقتصادية وعلم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2012، ص.138.

بالإضافة إلى الرسم الداخلي على الاستهلاك الخاص بمنتجات التبغ والكبريت، والرسوم الجمركية[1].

ثانيا- النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي :

من خصوصية النظام الجبائي الجزائري يوصف بأنه نظام تصريحي، حيث أعطى المشرع المكلف حق التصريح برقم أعماله وهذا ما تم تقريره في العديد من النصوص القانونية الجبائية لاسيما المادة 15 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص[2]: " ***يتعين على المكلفين بالضريبة المشار إليهم في المادة 17 أعلاه، أن يكتتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحا خاصا عن مبلغ ربحهم الصافي للسنة أو للسنة المالية السابقة، ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 152.***

عندما ينتهي اجل إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي".

باستقراء فحوي نص المادة يتجلى لنا واضحا أنه تعتمد هذه التقنية أساسا على تعاون وصدق المكلف بالضريبة باعتباره هو الذي يقوم بعملية التصريح بمبلغ دخله، ربحه أو رقم أعماله حتى تتمكن إدارة الضرائب من حساب الضريبة المطابقة، ومن المفروض أن تكون المعلومات المصرح بها من قبل المكلف صحيحة وهذا الافتراض في صالحه، لأن إثبات

---

[1]– ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية مرجع سابق، ص.135.

[2]– المادة 15 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بمقتضى المادة 2 من قانون المالية لسنة 2010.

قانون رقم 09–09 المؤرخ في 30 ديسمبر2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج. ر.ج.ج.، عدد 78، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2009.

–كما نصت المادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: ***"يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعة لنظام الضريبة الجزائية الوحيدة، أن يكتتبوا ويرسلوا إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط تصريحا خاصا، تحدد الإدارة الجبائية نموذجه وذلك قبل أول فبراير من كل سنة***".

المادة 01 من قانون الإجراءات الجبائية، المعدلة بمقتضى المادة 37 من قانون المالية لسنة 2007، والمادة 40 من قانون المالية لسنة 2017.

–قانون رقم 06–24 مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج. ر.ج.ج.، عدد85، صادر بتاريخ 27 ديسمبر 2006.

–قانون رقم 16–14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج. ر.ج.ج، عدد77، صادر بتاريخ 29 ديسمبر 2016.

هذه المعلومات يقع على عاتق الإدارة الجبائية وخاصة التصريح، كما وسبق ذكره يتأسس على صدق ونزاهة المكلف بالضريبة، غير أن في أغلب الأحيان تكون هذه التقارير غير واقعية مما يؤدي حتما بالإدارة الجبائية إلى فحصها ومراقبتها[1].

رغم أن الضريبة من أهم المقومات الأساسية التي تعتمد عليها الدولة في تمويل خزينتها، إلاّ أنّ المكلف بالضريبة لم يصل إلى التجرد من أنانيته، لأنه في نظره تشكل عبء ثقيل عليه، هذا ما أدى بظهور مشكلة ضريبية خطيرة ألا وهي "**الغش الجبائي**"، والتي تعتبر من معوقات النظام الجبائي.

[1] – فلاح محمد، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات (بالرجوع إلى حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005–2006، ص.17.

المبحث الثاني

في خصوصية الغش الجبائي

إنّ الدور السيادي الذي تلعبه الضريبة في اقتصاد أي دولة من الدول سواءً المتقدمة منها أو النامية، يجعلها ذات أهمية ومحل اهتمام، خاصة في الوقت الحاضر أين أصبحت الضريبة من أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف السياسية الاقتصادية وبالتالي تحقيق أهداف السياسية العامة للدولة، حيث لم يعد هدف الضريبة مجرد هدف مالي يقتصر على تغذية خزينة الدولة بالإيرادات الأزمة لتغطية نفقتها العامة، بل أصبح هدفها هو التدخل من أجل إعادة توزيع الدخل الوطني وتوجيه الاستهلاك والادخار والاستثمار وكذلك حماية القدرة الشرائية للمواطن وتحقيق العدالة الاجتماعية بين مختلف طبقات المجتمع.

غير أنه منذ أن بدأت الدولة تسن القوانين الجبائية وتفرض ضرائب ظهر في الاتجاه المقابل لجوء الأفراد إلى الغش وذلك كرد فعل على إصدارها،وبذلك أصبحت الضريبة موطن الغش الجبائي، باعتبارها أساس تصادم مصالح الدولة ومصالح الفرد،الأمر الذي يدفع بالمكلف بالضريبة إلى استخدام طرق ومناورات تدليسية غير قانونية للتعبير عن عدم رضاه بالنظام الجبائي لأنه في نظره تشكل الضريبة عبئا ثقيلا عليه.

وقصد التوصل إلى إبراز خصوصية الغش الجبائي لانطواء ذلك على أهمية بالغة في سياق هذا البحث سنحاول تشخيص الغش الجبائي **(المطلب الأول)**، ومن ثم استبيان الأسباب المؤدية إلى انتشارها، وكذلك التقنيات المستعملة **(المطلب الثاني)**.

المطلب الأول

تشخيص الغش الجبائي

منذ أن بدأت الدولة تتدخل أكثر في الحياة اليومية للأفراد المجتمع بات اللجوء إلى الضريبة ضرورة من الضروريات التي تعتمد عليها الدولة في تدخلها غير مباشر، غير أنه عرف الاتجاه المقابل عدم قناعة المكلف بالتزام دفع الضريبة، الذي بنظره عبء ثقيل كونها

تقتطع جبرا من ذمته المالية وبدون مقابل، لذا فإنه من الطبيعي أن نتوقع من جانب المكلف بدفع الضريبة رد فعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحه [1]. لذلك فهو يسعى للإفلات من الضريبة بعدة طرق ومنها الطرق غير مشروعة المخالفة للقانون كالمناورات التدليسية والاحتيال وهذا ما يعرف "**بالغش الجبائي**"، فالغش الجبائي أحد وجهي التملص من الاقتطاعات الإجبارية بمعارضة ومخالفة صريحة للقوانين الجبائية للتخفيف من العبء الجبائي جزئيا أو كليا.

وبما أنّ الغش الجبائي أصبحت حديث الساعة ومصطلح متداول في الساحة الوطنية تتقاسم دراسة كل من العلوم الاقتصادية والقانونية، فمن هذا المنطلق يتبين لنا أهمية تحديد مفهوم الغش الجبائي **(الفرع الأول)**، وبتحديد مفهومه يتجلى لنا أهمية إبراز الطبيعة القانونية الخاصة لجريمة الغش الجبائي **(الفرع الثاني)**.

الفرع الأول

مفهوم الغش الجبائي

يعتبر الغش الجبائي ظاهرة مترسخة منذ ظهور الاستقطاع الضريبي، فهي تعد من بين المواضيع التي سجلت أهم انشغالات الاقتصاديين وكذا القانونيين، وذلك نظرا لخطورتها كونها انتهاك للقواعد والأسس التي تقوم عليها التشريعات الجبائية، إذ تعتبر من بين معوقات النظام الجبائي.

ونظرا لآثاره السلبية على الخزينة العمومية وعلى الاقتصاد الوطني ككل، يجدر بنا دراسة هذه الظاهرة بالتعريف بها (أولا)،ومن ثم تحديد مختلف صور التي يتخذها الغش الجبائي (ثانيا).

أولا- تعريف الغش الجبائي:

بما أنّ أغلب التشريعات الجبائية بما فيها التشريع الجبائي الجزائري تضمن فقط الإحاطة

---

[1]– يقول الأستاذان Molinier (J.) و Gaudemet (P. M) في هذا الصدد:

« … *Il faut également examiner le comportement du contribuable, sa réaction devant le phénomène de l'impôt, c'est tout naturellement une réaction de défense*… ».

Gaudemet (P. M) et Molinier (J.), op. cit, p.223.

بالأساليب والطرق الاحتيالية[1] المستعملة من قبل المكلف بالضريبة للارتكاب الغش الجبائي، وكذا النصوص العقابية، فقد ترتب على ذلك أن تعددت تعاريف الغش الجبائي، واختلفت وجهة النظر حول إعطاء تعريف الغش الجبائي، ووجه الاختلاف هو اختلاف زاوية نظر كل من الباحثين القانونيين والاقتصاديين إذ منهم من يعرفون الغش الجبائي حسب مخالفته للقوانين[2] الجبائية،وآخرون من ناحية آثاره السلبية على الاقتصاد الوطني.

ونظر لتعدد هذه التعاريف لا يمكن لنا ذكرها كلها ليس لعدم أهميتها وإنما لتعددها واتساعها، لذا سوف نكتفي بذكر البعض منها، فمن عبارة الغش تظهر فكرة التصرف المخالف للقانون، حيث عرف « André Margairaz » الغش الجبائي على أنه: "يمكن القول أنّ هناك غشا عندما نطبق إجراءات تسمح بالهروب من دفع الضريبة رغم أنّ المشرع لم يدرج وسيلة للتملص"[3].

ويعرف كذلك الغش الجبائي على أنه "خرق مباشر وعمدي للقانون الجبائي"[4]

وعرف الفقيه « **Camille Rosier**» الغش الجبائي بأكثر وضوح واعتبره "كل الحركات المادية والعلميات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب"[5].

1- "لم يعرف المشرع الطرق الاحتيالية والعلة في ذلك أن كل تعريف يقصر عن الإحاطة لكل أساليب الاحتيال، غير انه أوضح المقصود بها عندما أشار إلى الأعمال التي يعتبرها طرق احتيالية، على سبيل المثال لا على السبيل الحصر".
معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، العدد02، 2009، ص.11.

2- "الغش في معناه اللّغوي، يقصد الخديعة والتحايل بقصد الإضرار بالغير، وفكرة الغش وجدت منذ أن وجد القانون في جميع فروعه".
فضيل نادية، الغش نحو القانون، دار هومه، الجزائر، 2005، ص.51.

3 -« Il y a fraude lorsqu'on applique de procédé permettant d'échapper à un impôt, alors que le législateur n'avait pas prévue d'échappatoire »
André MARGAIRAZ, la fraude fiscale et succédanée, édition vaudoise, Lausanne, 1977, p.16.

4 -«La fraude fiscale est une violation directe et volontaire de la loi fiscale »
Gaudemet (P. M) et Molinier (J.), op. cit, p.234.

5- نقلا عن: بولجة نادية، النظام القانون لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون (فرع القانون الدولي للأعمال)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2016، ص.14.

ويعرف الدكتور "**ناصر مراد**" الغش الجبائي على أنه: "هو عبارة على تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع، أو تفسير مظل، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف طرق الغش والاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون"[1].

كما عرف الأستاذ "**عدلي ناشد سوزي**" الغش الجبائي بأنّه: "تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام للقانون، وهو عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع[2].

باستقراء كل ما تقدم ذكره من تعاريف نلاحظ أنه على رغم من تنوعها واختلافها إلاّ أنّه كل تعريف مكمل للأخر وأغلبهم يتفقون مبدئيا على أن الغش الجبائي يعد تصرفا غير مشروع إذ هو خرق مباشر للتشريع الجبائي، حيث يسعى المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة بإتباع أساليب ومناورات مخالفة للقانون.

وما يجدر بنا الإشارة إليه هو أنّ الغش الجبائي ما هو إلاّ نوع من أنواع التهرب الجبائي الذي يصطلح عليه "بالتهرب الجبائي غير مشروع" إذا ما هو إلا حالة خاصة من حالات التهرب الجبائي والتي تتجسد في حالة التهرب من دفع الضريبة[3] بخرق القوانين الجبائية بطرق ومناورات تدليسية يراها المتهرب ملائمة.

وعلى ضوء ما تم ذكره يستوجب علينا استبيان الاختلاف بين التهرب الجبائي والغش الجبائي، فالتهرب الجبائي من خلال ما ذكر سلفا، فكرته أشمل من الغش الجبائي ويعرف على أنّه : " كل العمليات الجبائية التي تهدف لتخفيض الاقتطاعات ما عدى التحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيف الوعاء الضريبي" [4] (وهو ما يصطلح عليه بالتهرب

---

[1]– ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص.153.

[2]– سوزي ناشد عدلي، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص.25.

[3]– علام ليلة، مرجع سابق، ص.43.

[4]– نقلا عن: خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، مرجع سابق، ص.88.

الجبائي المشروع)[1] ، وما يستشف من استقراء التعريف أنه نكون في صدد تهرب جبائي مشروع عندما يقوم المكلف بالضريبة بالتخلص من التزامه بدفع الضريبة كليا أو جزئيا دون انتهاك أحكام التشريع الجبائي مستغلا ثغرات النصوص التشريعية أو عدم ضبط صياغة النصوص القانونية التي يؤولها المكلف لصالحه.

على سبيل المثال بالنسبة للاستغلال ثغرات التشريع الجبائي قيام شخص وهو على قيد الحياة بتقسيم ثروته على الورثة على شكل هبات وذلك من أجل تجنب الضريبة الخاصة بالتركات، لأن التشريع الجبائي الجزائري لا يقوم بإخضاع الهبات للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) [2]، بالتالي في هذه الحالة المكلف لم يخالف القانون وذلك على رغم من توافر سوء نيته إلا أن هذا الفعل غير معاقب عليه قانونا[3]، وعلى هذا يظل هذا التهرب الجبائي محتفظا بصفته المشروعة لعدم التجسيد المادي للواقعة المنشئة للضريبة، وذلك كون المكلف مارس التهرب الجبائي في إطار قانوني رسمه المشرع من خلال سلسلة من النصوص القانونية الضريبية التي تشوبها ثغرات، وكذا سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات منها الدائمة والمؤقتة التي غالبا ما يستغلها الشخص للتهرب من التزامه بدفع الضريبة[4]. أما بالنسبة للغش الجبائي، فهو جريمة معاقب عليها قانونا نظرا لتوفر الركن المعنوي والمادي للجريمة وكذلك الركن القانوني

---

[1]– أو ما يصطلح عليه "**بالتجنب الضريبي**".

شكلاط رحمة، ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها، المجلة النقدية للقانون في العلوم السياسية، العدد 02، تيزي وزو، 2013، ص.78.

[2]– طروش بتاتة، مرجع سابق ص.17.

[3]– شكلاط رحمة، مرجع سابق، ص.80.

ويقول الأستاذ (Philippe DEROUIN) في هذا الصدد:

La fraude fiscale est pénale, tandis que l'évasion fiscale ne l'est pas ».
Philippe DEROUIN, « définition et distinction de la fraude et de l'évasion fiscale », in : « fraude et évasion fiscales : état de lieux et moyens de lutte » sous la dire de Jér**ô**me Lasserre Capdeville, Philippe Marchessou, Bruno Trescher, Chantal cutajar, édition Joly, 2015, p.2.

[4]–خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي, مرجع سابق، ص.89.

إذ لا تتحقق الجريمة إلاّ إذ وجد نص قانوني يجرم الفعل ويقرر له جزاءات خاصة[1]. وذلك عملا بأحكام نص المادة 1 من قانون العقوبات التي تنص: "***لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون***"[2].

ثانيا- صور الغش الجبائي:

تختلف صور الغش الجبائي باختلاف الزاوية التي ينظر إليها لتصنيفها، بالتالي وجب التمييز بين عدّة صور أهمها الغش حسب معيار درجة التعقد(1)، وكذا حسب المعيار الإقليمي(2).

1-تصنيف الغش الجبائي حسب درجة التعقد:

بالنظر إلى الغش الجبائي حسب معيار درجة التعقد يمكن تقسيمه إلى غش بسيط (أ)، وآخر مركب (ب).

أ-الغش الجبائي البسيط (العادي):

يعتبر غش جبائي بسيط كل تصرف يرتكبه المكلف بالضريبة عن قصد وسوء نية[3] فهو كل محاولة منعقدة من اجل تضليل الإدارة الجبائية بهدف الإفلات من دفع الضريبة، وذلك دون لجوء المكلف إلى استعمال طرق احتيالية لتخلص من أعباء الأداء على الإيرادات

---

[1]- شكلاط رحمة، مرجع سابق، ص.81.

ولتفصيل أكثر في أركان جريمة الغش الجبائي أنظر:

- بولجة نادية، مرجع سابق، ص ص.44-82.
- أولعربي جمال، مرجع سابق، ص ص.55-96.

[2]-المادة 1 من الأمر رقم 66-156 مؤرخ في 8 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات، ج. ر.ج.ج.، عدد49، صادر بتاريخ 11جوان 1966، المعدل والمتمم.

[3]-بولجة نادية، مرجع سابق، ص.17.

ويرى الأستاذ "الجندي حسني" في هذا الصدد أنه: تتسم طرق الغش بالصفة العمدية وعلى هذا يجب أن يميز بين الغش والغلط، فالمساهم الذي يغفل بحسن نية بسبب السهو أو الغلط في التقرير بعنصر خاضع للضريبة يتركب غلطا، بالتالي لا يترتب مسؤولية جنائية للممول وما على الإدارة الجبائية إلا تصحيح الخطاء الموجود في تصريحه.

الجندي حسني، "القانون الجنائي الضريبي"، الجزء الثاني، شرح الجرائم والعقوبات (في القانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص.72.

العامة[1]، فهو فقط يمتنع عن القيام ببعض الإجراءات التي نص عليها القانون الجبائي لغاية عرقلة ومخادعة الإدارة الجبائية في تقديرها للمادة الخاضعة للضريبة[2].

ولقد ورد ذكر الغش الجبائي البسيط ضمنيا في بعض النصوص القانونية الجبائية منها قانون الضرائب المباشرة والرسوم لاسيما مادته 192 فقرة 1 التي نصت على: "***تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح السنوي...*** " وتضيف الفقرة 2من ذات المادة " ***يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة أو عند إثبات تصريحه...*** "[3].

وكذا المادة 193 فقرة 2 "... ***كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه بوضوح تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم كما هو مبين في التصريحات المودوعة...*** " [4].

وهذا ما تم تقريره أيضا في المادة 118 فقرة 4 التي نصت على:"... ***الإغفال عن التصريح بمداخيل المنقولات أو رقم الأعمال أو التصريح الناقص بهما، عن قصده***".

وتنص الفقرة السادسة من المادة 118: "***كل عمل أو طريقة أو سلوك يقتضي ضمنا، إرادة واضحة التملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة أو جزء منها، أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة***"[5].

---

[1]– أولعربي جمال، مرجع سابق، ص.66.

[2]– أوهيب بن سالمة ياقوت، **الغش الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002–2003، ص.13.

[3]– المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بمقتضى المادتان 10 و16 من قانون المالية لسنة 2017.

[4]– المادة 193 من قانون ضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة بمقتضى المادة 8 من قانون المالية سنة 2012.

قانون رقم 11–16 مؤرخ في 25 ديسمبر 2012 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج. ر.ج.ج.، عدد72، صادر بتاريخ 29 ديسمبر 2011.

[5]– المادة 118 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

يتضح بجلاء من استقراء الأحكام السابقة، أنه يشكل غشا جبائيا بسيطا كل إغفال من المكلف بالضريبة عن التصريح في الآجال،[1] وذلك قصد الاستفادة من الوقت الكافي من أجل الاستفادة من وضعية مالية أحسن[2]، أو تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة أو عدم تقديمها نهائيا، فظاهرة عدم التصريح أو التأخر في التصريح ظاهرة شائعة في الجزائر، وهذا الأمر ليس بغريب بما أن النظام الجبائي الجزائري قائم على أساس التصريح كما ذكر آنفا.

ب-الغش الجبائي المركب:

يعتبر غش جبائي مركب كل محاولة إرادية يقوم بها المكلف بالضريبة بسوء نية من أجل تضليل الإدارة الجبائية، مستعملا في ذلك طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة، بالتالي يمكن تعريفه على أنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أنّ المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من التزامه بدفع الضريبة وكذلك مسح كل الأدلة ترقبا لأي رقابة محتملة من الإدارة الجبائية[3]. وغالبا ما يلجأ المكلف بالضريبة في مثل هذا النوع من الغش الجبائي إلى استخدام مناورات مخالفة للقانون في أشكال مركبة التي تحتوي على أكثر من وصف واحد للجريمة، مثل تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة والتزوير في الوثائق واستعمالها وحتى عن طريق إشراك أشخاص مثل المحاسب أو الزبون في العملية للوصول إلى غاية غير مشروعة[4]. وقد ورد ذكر الطرق التدليسية للغش الجبائي في المواد التالية: المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة -المادة 34 فقرة 1 من قانون

---

[1]- يقول: Jérôme Lasserre CAPDEVILLE :

« *le délit peut tout d'abord être caractérise lorsque le contribuable a volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits* ,ici l'élément important est l'omission de l'intéressé, concrètement le délit sera constitué non seulement en cas d'omission de déclaration mais encore en cas de dépôt tardif de cette dernière ».

Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, « le délit de fraude fiscale », in fraude et évasion fiscale : état des lieux et moyens de lutte », sous la dir de Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, Philippe Marchessou, Bruno Tresher, Chantal Cutajar, édition JOLY, 2015, p.117.

[2]-أولعربي جمال، مرجع سابق، ص.67.

[3]-بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة مقدمة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع: إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2008-2009، ص.32.

[4]- أولعربي جمال، مرجع سابق، ص.71.

الطابع– المادة 119 الفقرة 1 من قانون التسجيل– المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة– المادة 533 من قانون ضرائب غير مباشرة.

2–تصنيف الغش الجبائي حسب المعيار الإقليمي:

ينصب الغش الجبائي حسب المعيار الإقليمي في صورتين: غش جبائي وطني (أ)،وغش جبائي دولي (ب).

أ– غش جبائي وطني:

يتطلب كل نظام جبائي فعال وجود تضامن بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة من خلال احترام واجباته الجبائية، غير أنّه غالبا ما تشكل الضريبة عبئا على هذا الأخير و هو الأمر الذي يدفع به إلى مقاومتها والإفلات منها وتفادي تحمل العبء الضريبي[1]، وذلك باستعمال مناورات تدليسية للتخلص وبصفة غير مشروعة من واجباته الجبائية الناجمة التشريعات الجبائية الوطنية،يصطلح على هذا النوع من الغش"بالغش الجبائي الوطني" [2] ويعرف على أنه مشكلة اقتصادية ومالية داخلية يترتب عنها انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني وبالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزء هاما من الموارد المالية ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بتغطية نفقتها العامة على الوجه الأكمل وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه أفراد المجتمع، كما يخل بعدالة المواطنين أمام تحمل أعباء الأداء على الإيرادات العامة[3].

---

[1]– ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص.151.

[2]–بولجة نادية، مرجع سابق، ص.19.

[3]– يقول Jérôme Lasserre CAPDEVILLE:

« la fraude entraine des perte de revenus pour l'Etat, ces pertes peuvent alors avoir un impact direct sur le niveau d'endettement de cet Etat, et influence sa capacité d'offrir des services et finances des programmes qui répondent aux besoins de la société. De plus elle entraine une rupture de l'égalité des citoyens devant les charges publiques »
Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, art. prec. , p p.172-173.

ب- الغش الجبائي الدولي:

يعد الغش الجبائي الدولي من أخطر المشاكل الضريبية التي تواجهها التشريعات الجبائية في العالم[1]، ففي ظل الظروف الراهنة المطبوعة بتنامي عولمة الاقتصاد العالمي من جهة والتحرير الكلي للمبدلات التجارية من جهة أخرى، وهذان العاملان قد أديا إلى اتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج الحدود السياسية للدولة[2]، الأمر الذي سمح للمكلفين بالضريبة السعي إلى القيام بمحاولات مستمرة للتخفيف من العبء الضريبي وذلك من خلال تحويل الأرباح المحققة في دولة ذات ضغط جبائي مرتفع إلى دولة أخرى يتميز نظامها الجبائي بتسهيلات ومرونة وضغط جبائي منخفض المعروفة بالجنات الضريبية (les paradis fiscaux)[3].

وغالبا ما تكون جريمة الغش الجبائي مركبة لاقترانها بجرائم أخرى معاقبة بنصوص قانون الجمارك وقانون الصرف[4] لتكون على شكل جريمة منظمة وبتركيبة معقدة يصعب على الإدارات الجبائية الكشف عليها وعلى مشتملاتها وكذا تحديد المستفيدين من الغش[5].

وبما أنّ الأساليب والمناورات التدليسية للغش الجبائي تتعدى حدود الرقعة الجغرافية للدولة فإنه كان من الضروري دعم التعاون الدولي في الميدان الجبائي بواسطة إبرام

---

[1] -« la fraude fiscale internationale constitue un grave problème pour les juridictions partout dans le monde, qu'elles soient ou non membres de l'OCDE, grandes ou petites, développés ou en développement, tous les pays on intérêt a préserver l'intégrité de leurs systèmes fiscaux ».
Voir : OCDE (2014) Norme d'échange automatique de renseignement relatifs aux comptes financiers en matières fiscales, p.9.
Disponible sur le site : http://www. keepeek. com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/norme-d-echange-automatique-de-renseignement-relatifs-aux-comptes-financiers-en-matiere-fiscale_9789264222090-fr#. WUlsYZI1_IU ,consulté le 25-06-2016.

[2]- محرزي محمد عباس، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير (فرع النقود والمالية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2005، ص.78.

[3]- أوهيب بن سلامة ياقوت، مرجع سابق، ص.12.

[4]- يقول الأستاذان Gest (G.) et TIXIER (G.):
« *le délit de la fraude fiscale est généralement précédé par un délit douanier ou une infraction de change* »
Gest (GUY) et TIXIER (Gilbert), droit fiscal international, presses universitaire de France, 2eme édition refondu, paris, 1990, p.451.

[5]-أولعربي جمال، مرجع سابق، ص.123.

الاتفاقيات الجبائية الثنائية الدولية، وقد أبرمت وصادقت الجزائر في هذا الصدد على عدة اتفاقيات جبائية ثنائية ونذكر البعض منها:

– اتفاقية الجزائر مع حكومة الجمهورية الفرنسية قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي، ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة في الجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999[1].

– اتفاقية الجزائر مع المملكة المتحدة البريطانية العظمى وايرلندا الشاملة لتجنب الازدواج الضريبي ولتجنب التهرب والغش الضريبيين في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال، الموقعة بالجزائر في 18 فبراير سنة 2015[2].

– اتفاقية الجزائر وحكومة المملكة العربية السعودية لتجنب الازدواج الضريبي ولمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال، الموقعة بمدينة الرياض بتاريخ 19 ديسمبر سنة 2013[3].

[1]– مرسوم رئاسي رقم 02–121 مؤرخ في 7 أبريل سنة 2002، يتضمن الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية، قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999، ج. ر.ج.ج.، عدد24، صادر بتاريخ 10افريل2002.

[2]– مرسوم رئاسي رقم 16–156 مؤرخ في 26 مايو سنة 2016، يتضمن الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وايرلندا الشمالية، لتجنب الازدواج الضريبي ولتجنب التهرب والغش الضريبيين في شأن الضرائب على الدخل وعلى الرأس المال، الموقعة بالجزائر في 15 فبراير سنة 2015 ، ج.ر.ج.ج.، عدد 33، صادر بتاريخ 05 جوان 2016.

[3]– مرسوم رئاسي رقم 15–337 مؤرخ في 27ديسمبر سنة2015، يتضمن التصديق علي الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة المملكة العربية السعودية لتجنب الازدواج الضريبي ولمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب علي الدخل وعلي رأس المال، الموقعة بمدينة الرياض في 19 ديسمبر سنة 2013، ج. ر.ج.ج.، عدد 01، صادر بتاريخ 06 جانفي2016.

الفرع الثاني

الطبيعة القانونية الخاصة للغش الجبائي

تتسم جريمة الغش الجبائي بطبيعة قانونية خاصة، فهي من أبرز الجرائم في المجال الاقتصادي[1]، وكون الجريمة الاقتصادية، لها عدة مظاهر أهمها الجريمة المالية، فإنّ جريمة الغش الجبائي تعد من أهم الجرائم المالية في العصر الحالي ومن أخطر الجرائم الاقتصادية[2]، حيث تعد من أبرز مظاهر الفساد المالي (أولا)،هذا، وكون جريمة الغش الجبائي تمس بالسياسة الاقتصادية للدولة، فإنها أيضا تتعدى حدود الدولة الواحدة، وهذا ما يعكس طابعها الدولي (ثانيا).

أولا- الغش الجبائي مظهر من مظاهر الفساد المالي:

تعد ظاهرة الفساد بصورة عامة والفساد المالي بصورة خاصة من الظواهر السلبية التي ازدادت انتشارا في الآونة الأخيرة، ولا يقتصر على الدول النامية فقط بل يمتد حتى إلى الدول المتقدمة مع اختلاف في نسبة التفشي، وقد تتفاعل في انتشار هذه الظاهرة العديد من العوامل والأسباب مما يترتب عن ذلك العديد من الآثار السلبية التي تنعكس على الاقتصاد الوطني،هذا، والمجال الجبائي ليس بمنأى عن هذه الظاهرة، خاصة أنه يعتبر الغش الجبائي ظاهرة من ظواهر الفساد المالي، والتي تعد من أكبر العقبات التي تقف في وجه أي دولة وتستنزف قدرا كبيرا من مداخيل الخزينة العمومية[3].

ففي المجال الجبائي نجد أن الفساد قد يرتبط بالموظف في الإدارة الجبائية من خلال تحقيق منافع شخصية لبعض المكلفين بأداء الضريبة، حيث يمكن له مخالفة القوانين

---

[1]– السبتي فارس، مرجع سابق، ص.12.

[2]– تعرف الجريمة الاقتصادية على أنها: *"فعل أو امتناع ضار له مظهر خارجي يخل بالنظام الاقتصادي والائتماني وللدولة وبأهداف سياساتها الاقتصادية، يحصره القانون ويفرض عليه عقابا يأتيه إنسان أهل لتحمل المسؤولية الجنائية."*
تدريست كريمة، دور البنوك في مكافحة تبيض الأموال، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم (تخصص: قانون)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، 2014، ص.31.

[3]– ولهي بوعلام، عجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، عدد8، 2008، ص ص.143-146.

والتشريعات في ظل توافر الشروط الملائمة لذلك من أجل تخليصهم من دفع الضرائب، كما أن بعض المسيرين والمحاسبين في الشركات يسعون إلى ممارسة الفساد من خلال تلقي رشاوى وتقديم قوائم مالية غير صحيحة عن المؤسسة، ونفس الأمر مع الخبراء المحاسبين ومدققي الحسابات، حيث يمكن لهم تقدير تقارير مالية فيها الكثير من التضليل عن المؤسسة[1].

في الفترة الراهنة وحسب الهيئات الدولية المكلفة بمحاربة الفساد، فإنّ الجزائر تعرف انتشارا كبيرا للفساد المالي، حيث أن الإحصائيات المتوفرة تدل على ذلك، وفي هذا الصدد كشفت منظمة الشفافية الدولية في تقريرها العام سنة 2008 أنّ الجزائر تكبدت خسائر كبيرة جراء انتشار الرشوة والفساد والتهرب الجبائي ومختلف العمليات المالية غير مشروعة، حيث جاء في التقرير أن شبكات الفساد تمكنت من تهريب 6.13 مليار دولار خلال الفترة الممتدة بين 2000 إلى 2008، وعلى إثر ذلك فقد حذرت المنظمة الدولية للشفافية الحكومة الجزائرية من العواقب الاقتصادية والاجتماعية والمالية التي سوف تتحملها الدولة الجزائرية[2].

وقصد التوقف على مدى انتشار الغش الجبائي سوف نتعرض إلى القطاعات الأكثر عرضة للغش الجبائي في الجزائر(1)،وكذلك علاقة الغش الجبائي ببعض الأنماط غير مشروعة(2).

1-الانتشار القطاعي للغش الجبائي:

إنّ انتشار الغش الجبائي في الجزائر مس العديد من القطاعات والنشاطات وبنسب مختلفة، إذ هناك بعض القطاعات تعرف انتشارا كبيرا لها نتيجة طابعها، والبعض الآخر

[1]– قاشي يوسف، مرجع سابق، ص.255.

[2]– نقماري سفيان، الإطار الفلسفي والتنظيمي للفساد الإداري والمالي، الملتقى الوطني حول حكومة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، منظم في 06 و7 ماي 2017، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص.9.

منها يعرف انتشار أقل حدة وهذا لكون محاولات الغش لا تعود لمجموعة محددة من المكلفين وإنما إلى توفر الإمكانيات والوسائل التي تختلف من قطاع لآخر[1].

ومن القطاعات التي تعرف انتشارا كبيرا للغش الجبائي نذكر منها:

أ-قطاع النشاط التجاري:

يعدّ النشاط التجاري ميدانا خصبا للانتشار الغش الجبائي، والذي يشمل تجار الجملة والتجزئة وكذا المستوردين. فهو نسبة كبيرة مقارنة مع باقي القطاعات ويعرف العديد من المخالفات المرتكبة سواء ما تعلق بممارسة أنشطة تجارية دون الحيازة على محل تجاري، أو من دون القيد في السجل التجاري أو من خلال عدم الفوترة [2]،فخلال سنة 2017 وفي مجال الممارسات التجارية من طرف مصالح وزارة التجارة أسفرت هذه العملية عن تسجيل 17.746 تدخلا خلال الفترة الممتدة من 7 إلى 13 ماي 2017 و التي سمحت عن الكشف عن956.1 مخالفة وتحرير716.1 محضر قضائي وغلق 93 محل تجاري عبر التراب الوطني.

كما سمحت هذه التدخلات بالكشف عن رقم أعمال إجمالي مخفي للتعاملات غير مفوترة بقيمة 09.123 مليون دج وربح غير شرعي بقيمة 780.41 دج.

وتتعلق المخالفات المسجلة في هذا المجال أساسا بعدم الإعلان عن الأسعار والتعريفة حيث سجل 359 مخالفة، و110 مخالفة متعلقة بممارسة نشاط بدون محل تجاري وكذلك 109 مخالفة متعلقة بعدم الفوترة، و71 مخالفة لمعارضة المراقبة، كما سجلت 60 مخالفة للعدم القيد في السجل التجاري، و5 مخالفات للتقديم فواتير غير مطابقة[3].

---

[1]- خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر، مرجع سابق، ص.158.

[2]-قاشي يوسف، مرجع سابق، ص.183.

[3]- وزارة التجارة الجزائرية، نتائج نشاط الرقابة الاقتصادية وقمع الغش خلال الفترة الممتدة من 7 إلى 13 ماي 2017 على الموقع:

https://www. commerce. gov. dz/ar/statistiques/les-transactions-commerciales-sans-factures-durant-la-periode-du-07-au-13-mai-2017 ,consulté le 28-06-2016.

ب- قطاع المهن الحرة:

يشمل هذا القطاع العديد من المهن الحرة على غرار الأطباء، المحامين، المحاسبين، مكاتب الدراسات... الخ، وقد تتميز هذه النشاطات بالعديد من الخصائص التي تسهل من استفحال الغش الجبائي فيها[1].

ومن بين الخصائص التي تتميز بها نذكر ما يلي:

- صعوبة اكتشاف التصريحات غير الحقيقة برقم الأعمال وذلك نظر لصعوبة إثبات خطأ هذه التصريحات، والسبب في ذلك هو أنه في الغالب أصحاب هذه المهنة لا يمسكون محاسبة منتظمة تسهل من عملية اكتشاف التصريحات الخاطئة.
- الخاصية الثانية تتمثل في عدم استقرار التشريع الجبائي بخصوص هذا القطاع، إذ هناك تعديلات وتغيرات مستمرة بخصوص معدل ونمط فرض الضريبة على هذه الفئة[2].

ج- قطاع البناء والأشغال العمومية:

يحتوي هذا القطاع على أكبر النسب فيما يخص العمل الغير المصرح له، حيث غالبا ما يلجأ المقاولون إلى فتح ورشات عمل أو بيع مواد البناء في مناطق نائية بعيدة نوعا ما عن الرقابة الجبائية، وهذا دون إغفال تشغيل اليد العاملة في حالة وظروف مخالفة للقانون، إذ عادة ما يلجأ المقاولون إلى تشغيل العمال لكن دون التصريح بهم نظرا للطابع الظرفي للنشاطات التي يقوم بها هؤلاء العمال[3].

كما يتجسد الغش الجبائي في هذا القطاع في استخدام فواتير شراء وهمية قصد الاستفادة من الرسوم المحملة على المشتريات وكذلك البيع غير شرعي لمواد البناء.

---

[1]- ولهي بوعلام وعجلان العياشي، مرجع سابق، ص.149.

[2]- قاشي يوسف، مرجع سابق، ص.184.

[3]- قاشي يوسف، مرجع نفسه، ص.185.

د-**قطاع الخدمات:**

يعتبر هذا القطاع من القطاعات التي تعرف تزايد في انتشار حجم الغش الجبائي، خاصة أنه أصبح هذا القطاع أكثر استقطاب لرجال الأعمال والشركات الأجنبية وبالخصوص في مجال الاتصال، ولذلك فقد يشكل هذا القطاع مصدرا للغش الجبائي إذا لم تتدارك أجهزة الرقابة هذا الأمر، خاصة عند عملية تحديد حجم النشاط ورقم الأعمال الذي يمكن إخفاؤه والتلاعب به بسهولة دون ترك أثار لعملية تحديد هذا الحجم[1].

2-علاقة الغش الجبائي بالجرائم الأخرى:

يرتبط الغش الجبائي ببعض الجرائم ارتباطا وثيقا، فقد يرتبط بعلاقة جد وثيقة بالاقتصاد الخفي (أ)،وكذا بجريمة تبييض الأموال (ب)، لذلك سنحاول استبيان طبيعة هذه العلاقة.

أ-علاقة الغش الجبائي بالاقتصاد الموازي:

إن زيادة العبء الضريبي الناتج عن ارتفاع في مستوى الضرائب قد يؤدي إلى زيادة الأنشطة التي تتم خارج الاقتصاد الرسمي أو في إطار ما يسمى بالاقتصاد الموازي[2].

حيث يعرف الاقتصاد الموازي (الخفي) على أنه: "الاقتصاد الخفي هو كافة الأنشطة المولودة للدخل سواء كانت مشروعة أو غير مشروعة، والتي لا تسجل ضمن حسابات الناتج الوطني للدولة إما الإفلات من بعض الالتزامات القانونية كدفع الضرائب أو تفادي بعض القيود القانونية لممارسة النشاط ذاته، أو بسبب أن هذه الأنشطة تعد مخالفة للقوانين ومن ثم

[1]-خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، مرجع سابق، ص ص. 161-162.

[2]- رباعي أمينة، ظاهرة الاقتصاد الخفي وتأثيره على الاقتصاد الوطني حالة الاقتصاد الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (تخصص: نقود ومالية)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير (قسم علوم التسيير)، 2014-2015، ص.35.

هي أنشطة غير مشروعة"[1].

هذا يعني أن النشاط الذي لا يعلن للسلطات الضريبية وبالتالي لا يخضع للضريبة هو نشاط يدخل ضمن الاقتصاد الخفي، إذ ما يضفي على هذه الأنشطة صفة الخفاء هو رغبة أصحابها من التهرب من الالتزامات القانونية مثل: دفع الضرائب والرسوم وبالتالي فإن هذه الأنشطة تضيع مبالغ ضخمة للخزينة العمومية.

ولقد أشارت بعض الدراسات الاقتصادية إلى أن حالات الغش الجبائي تزداد انتشارا كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب، وازدادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة أو عدم وجود عدالة في توزيع الدخل الوطني أو في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، وعليه كلما كانت الأنشطة الاقتصادية في الاقتصاد الرسمي تتعرض للمزيد من الضرائب، بالإضافة إلى ضعف الإدارة الحكومية في بسط رقابتها للاكتشاف حالة الغش الجبائي كلما زاد الحافز لدى المكلفين نحو التحول إلى العمل في الاقتصاد الخفي، ومن ثم التهرب عن التزاماتهم الجبائية[2].

كما تتضح العلاقة بين الغش الجبائي وظاهرة الاقتصاد الموازي كونه يتم على هامش الرقابة، وبذلك عدم الإعلان أي السرية والاختفاء عن رقابة أعوان الإدارة المختصين بشؤون الضرائب وإجراءات ترخيص ممارسة النشاط ومكاتب العمل والتأمينات الاجتماعية والسجل التجاري، وكذلك عدم التصريح بالأنشطة الممارسة وذلك بقصد التخلص من التزامات جبائية أو أي شروط معينة يحددها القانون لمزاولة أي نشاط[3].

[1]– تدريست كريمة، مرجع سابق، ص.70.

[2]– تدريست كريمة، مرجع نفسه، ص ص.69–71.

[3]– قاشي يوسف، مرجع سابق، ص.241.

بالتالي، فإنّ الدخول المتولدة عن الاقتصاد الموازي حتى وإذا كانت معتبرة ولا يستهان بها إلاّ أنّه لا تدخل ضمن حسابات الناتج الوطني الإجمالي، وهذا ما يعد من عوامل استنزاف الخزينة العمومية.

ب-علاقة الغش الجبائي بتبييض الأموال:

تتعدد الأموال غير مشروعة بتعدد الأفعال غير مشروعة، الممنوعة أو المجرمة والتي يصعب حصرها في إطار معين، فقد اعتبر تقرير (GAFI) الثامن الجرائم المالية من أهم مصادر المداخيل غير مشروعة، ويعود السبب في ذلك إلى ضخامة المبالغ التي تحققها هذه الجرائم كونها تهدف وبشكل أساسي إلى جمع المال[1].

حيث يجمع المجرمون مبالغ ضخمة من الأموال الناتجة عن جميع النشاطات الإجرامية والأعمال غير مشروعة لاسيما منها الاتجار غير مشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية وكذا العائدات المتأتية من جريمة تمويل الإرهاب، والعديد من الأنشطة الإجرامية التي تدخل أرباح وثروات طائلة، وقصد الاستفادة منها تجعل مرتكبي هذه الجرائم في سعي الدائم إلى تبييضها قصد إضفاء الطابع الشرعي عليها عن طريق إدخالها في قنوات عديدة لاسيما البنكية منها، مما يؤدي إلى تمويه المصدر الحقيقي لتلك الأموال لتظهر على خلاف الحقيقة أنها متأتية من نشاطات مشروعة[2].

هذا، ولقد عرف المشرع الجزائري عمليات تبييض الأموال في المادة 2 من الأمر رقم 12-02 والتي تنص على ما يلي[3]: "***يعتبر تبييض للأموال:***

---

[1]- أرتباس نذير، العلاقة بين السر المصرفي وعمليات تبييض الأموال دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم (التخصص قانون)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016، ص ص.12-13.

[2]- تدريست كريمة، مرجع سابق، ص.15.

[3]- أنظر: المادة 02 من الأمر رقم 12-02 مؤرخ في 13 فيفري 2012، يعدل ويتمم القانون رقم 05-01 المؤرخ في 06 فيفري 2005 والمتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتها، ج.ر.ج.ج.، عدد 08، صادر بالتاريخ 15فيفري2012.

أ- تحويل الأموال أو نقلها، مع علم الفاعل بأنها عائدات مباشرة أو غير مباشرة من جريمة، بغرض إخفاء أو تمويه المصدر غير مشروع لتلك الممتلكات أو مساعدة أي شخص متورط في ارتكاب الجريمة الأصلية التي تحصلت منها هذه الأموال، على الإفلات من الآثار القانونية.

ب- إخفاء أو تهوية الطبيعة الحقيقية للأموال أو مصدرها أو مكانها أو كيفية التصرف فيها أو حركتها أو الحقوق المتعلقة بها، مع علم الفاعل أنها عائدات إجرامية.

ج -اكتساب الأموال أو حيازتها أو استخدامها مع علم الشخص القائم بذلك وقت تلقيها أنها عائدات إجرامية.

د- ***المشاركة في ارتكاب أي من الجرائم المقررة وفقا لهذه المادة، أو التواطؤ أو التامر على ارتكابها ومحاولة ارتكابها والمساعدة والتحريض على ذلك وتسهيله وإسداء المشورة بشأنه***"

يتبين لنا من استقراء نص المادة، أن تعريف تبييض الأموال في التشريع الجزائري يندرج ضمن التعاريف الموسعة التي لم تحصر نطاق الجريمة الأصلية في جرائم محددة، وزيادة على ذلك عمد المشرع إلى إعطاء مفهوم جد واسع للأموال غير مشروعة محل التبييض[1].

انطلاقا مما تقدم نتساءل ما هو مصير عائدات الغش الجبائي التي يخفيها المكلف بالضريبة عن الإدارة الجبائية؟ هل تدخل ضمن المفهوم الواسع للأموال غير المشروعة محل التبييض؟

علما أن المداخيل التي يخفيها المكلف بالضريبة عند ارتكابه للغش الجبائي متأتية من مزاولة نشاط مشروع، منه لا تدخل ضمن الأموال غير مشروعة، فقط أن المكلف قصد التهرب من التزاماته الجبائية يلجأ إلى استخدام مناورات تدليسية مخالفة للقانون من أجل عدم دفع الضرائب جزئيا أو كليا سواءً أكانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة.

[1]- تدريست كريمة، مرجع سابق،ص.29.

تجدر الإشارة هنا إلى أن الأمر الصعب للمكلف بالضريبة ليس في ارتكاب الغش الجبائي أو في عملية تبييض الأموال، لكن الأصعب هو عدم دفع الضرائب احترام التزاماته الجبائية اتجاه الإدارة الجبائية وإخفاء مبالغ باهظة وإعادة إدخالها في الدورة الاقتصادية وذلك باللجوء إلى عملية يصطلح عليها بـ" le blanchiment de la fraude fiscale".

حيث تتدرج تحت لواء عمليات تبييض الأموال الأنشطة الاحتيالية كالغش الجبائي التي كانت إلى وقت قريب لا تتدرج ضمن نطاق الجرائم الأولية لتبييض الأموال، لكن بعد توسيع مجموعة العمل المالي من نطاق الجريمة الأصلية للتبييض، وحثها البلدان إلى إتباع ذلك المنهج[1].

أضحت جرائم التهرب الضريبي بصفة عامة والغش الجبائي كحالة خاصة تتدرج في نطاق الجريمة الأولية في العديد من الدول، منها بلجيكيا[2]، حيث الهدف الذي يسعى إليه المكلف المرتكب للغش الجبائي أو ذلك المجرم المتورط في نشاطات إجرامية هو إخفاء مصدر

[1]– تدريست كريمة، مرجع سابق، ص.77.

[2]– يقول الأستاذ MALHERBE Jacques في هذا الصدد:

« à la suite de la mise en vigueur des directives européennes relatives au blanchiment et des recommandations du groupe d'action financière (GAFI) les états ont eu a déterminer quelles étaient les infractions sous- jacentes susceptible d'amener les sanctions de blanchiment.

La Belgique avait fait porter cette obligation, en ce qui concerne les délits fiscaux, sur la seule fraude fiscale grave et organisée mettant en œuvre des mécanismes complexes ou des procédés a dimension internationale. De même dans le code pénale, l'infraction de blanchiment en matière fiscale, en tant qu'elle portait sur la réception ou la dissimulation du fruit de l'infraction, était limitée a des faits commis dans le cadre de la fraude fiscale grave et organisée. En 2013, la législateur a étendu le champs d'application de ce textes en visant cette fois la fraude fiscale grave qu'elle soit organisée ou non, cette nouvelle définition veut mettre en œuvre les recommandations du GAFI de 2012 englobant ce que l'organisation appelle « serious tax crime » le législateur a voulu viser par exemple la fraude fiscale même non organisée mais portant sur des montant importants, le degré d'organisation devient un critère de gravite de la fraude fiscale mais est exclu de sa définition la gravité de la fraude peut également résulter de l'usage de Faux documents ».

Jacques Malherbe, « la répression de la Fraude fiscale en Belgique sous le gouvernement di Rupo (2011-2014) », in : « fraude et évasion fiscales : état des lieux et moyens de lutte », sous la dir. De Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, Philippe MARCHESSOU, Bruno TRESCHER, Chantal CUTAJAR, Joly édition, 2015, pp. 9-10.

العائدات وذلك بإتباع مختلف المراحل الأساسية لتبييض الأموال[1]، وخاصة باللجوء إلى الجنات الضريبية[2]، وذلك حتى تصل إلى مرحلة قد انقطعت صلته تماما عن أصلها الإجرامي، هذا ما يؤدي بنا إلى استنتاج خطورة علاقة عمليات تبييض الأموال بالغش الجبائي، التي تترتب عنها مخاطر اقتصادية، حيث تستنزف الخزينة العمومية بسبب نقص في إيرادات الدولة وبالتالي اختلال في ميزان مدفوعاتها.

ثانيا- الغش الجبائي جريمة ذات بعد دولي:

تعدد استعمال الأداة الضريبية، سواء على المستوى المحلي أو في إطار العلاقات الاقتصادية والدولية، في سبيل تحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية، خاصة خلال النصف الثاني من القرن العشرين[3] ، غير أنه في ظل الظروف الراهنة المطبوعة بتحرير كلي للمبادلات التجارية الدولية خاصة مع نمو مناطق التبادل الحر والتوجيه نحو التكامل الاقتصادي على المستوى الإقليمي والعالمي، فقد عرفت ظاهرة الغش الجبائي انتشارا وتوسعا على الساحة الدولية نتيجة التطور اقتصاديات دول العالم وانفتاحها اقتصاديا مما أدى إلى تطور حجم المعاملات التجارية الدولية واتساع حركة رؤوس الأموال والاستثمار خارج

---

[1] -« l'objectif des personnes fraudant le fisc et de celles impliquées dans un large éventail d'activité criminelles est de dissimuler la source des avoirs et de transformer « l'argent sale » (le « laver ») en une forme rendant difficile la reconstitution de ses origines, que l'infraction soit une fraude fiscale ou associes au trafic de stupéfiante ou d'armes, a la corruption ou à l'une des nombreuses autres activités criminelles, on s'accorde généralement à penser que le processus de base utilise par les blanchisseurs pour transformer des produits illicites en des capitaux des avoirs apparemment licites comprend trois phases : le placement, l'empilage et l'intégration.
Organisation de Coopération et de Développement Economique (L'OCDE), le manuel de sensibilisation au blanchiment des capitaux à l'intention des vérificateurs fiscaux, centre de politique et d'administration fiscale (PAF), rôle des vérificateurs fiscaux, 2009, pp.12-13.
Le manuel est disponible sur le site internet : www. oecd. org/ctp/taxcrimes. consulté le 10-07-2017.

[2]- يقول الأستاذ Célestin Foumdjem في هذا الصدد أنه:

«L'utilisation constante des services offerts par les paradis fiscaux est un fait bien indéniable dans la criminalité financières en général. Les blanchisseurs de capitaux et les fraudeurs fiscaux sont en premier rang des criminels qui bénéficient des offres d'opacité faites par ces places financières ».
Foumdjem Célestin , Blanchiment de capitaux et Fraude fiscal , édition L'Harmattan , Paris,2011,p.4

[3]– محرزي محمد عبس، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، مرجع سابق، ص.67.

الحدود السياسية للدولة[1]، مما دفع المكلفين بالضريبة إلى القيام بمحاولات مستمرة للتخفيف من العبء الضريبي الذي تحمله على الصعيدين الداخلي والخارجي. ولقد تتم غالبا عملية الغش الجبائي الدولي بواسطة الشركات المتعددة الجنسيات لتي تعتبر من أهم شبكات الغش الجبائي في العالم (1)، وهذا دون إغفال مساهمة الجنات الضريبية في انتشار ظاهرة الجبائي الدولي والتي تشكل دعامة حقيقية مشجعة للغش الجبائي(2).

1-الغش الجبائي الدولي بواسطة الشركات المتعددة الجنسيات:

تتمم عادة ممارسة الغش الجبائي على المستوى الدولي عن طريق الشركات المتعددة الجنسيات حيث تمثل هذه الأخيرة أوضح نموذج للغش الجبائي على المستوى الدولي، بالنظر إلى طبيعة نشاطها وتعدد فروعها في دول مختلفة، فعادة ما توجد شركة الأم في دول معينة، تعتبر هي المقر الاجتماعي للشركة، وتنشأ لها عدة شركات تابعة أي فروع في دول أخرى أجنبية تتباين في أنظمها الجبائية، فتستفيد من الامتيازات الجبائية واليد العاملة ذات الكلفة المتدنية ونظام التأمينات بغرض التخفيف من تكاليفها ونفقاتها إلى أقل حد ممكن[2] وهذا التهرب يمثل صورة التهرب الدولي المشروع، وفي نفس الوقت قد تتهرب من الضريبة في الدولة أين يتواجد المقر الرئيسي للشركة الأم، إذا كان معدل الضريبة فيها مرتفعا عن طريق تحويل الأرباح إلى هذه الشركات لفرعية وفي هذه الحالة تكون في صدد غش جبائي دولي. [3]

ومن أهم آليات الغش الجبائي التي تعتمد عليها الشركات المتعددة الجنسيات هي "آلية التلاعب بأسعار التحويل. "

---

[1]- خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص.633.

[2]- محرزي محمد عباس، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، مرجع سابق، ص.78.

[3]- يرى الأستاذ Derouin Philipe في هذا الصدد:

« … l'évasion consiste aussi à s'échapper d'un lieu où l'on était contraint, l'évasion fiscale comme l'évasion des capitaux a un aspect international tendant à profiter des différences de régimes fiscaux et de la difficulté accrue d'obtention de preuves à l'étranger, mais si l'optimisation compte une dissimulation, notamment à l'étranger, alors on revient à la fraude »
Derouin Philippe, art. précité, p.2.

أ –آلية التلاعب بأسعار التحويل" Les prix de transfert":

تمثل أسعار التحويل أهم آليات الغش الجبائي الدولي بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، حيث تحدد قيمة الأرباح مسبقا وفقا لأسعار التحويل التي تتم على أساسها عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات، ومن ثم فإنه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقا لهذه الآلية، يتم التلاعب بأسعار التحويل قصد تخفيض الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح خصوصا لفي الدول النامية التي تمنعها من إرسال الأرباح إلى بلد الموطن، أو بسبب البلد المضيف يفرض ضريبته مرتفعة على الأرباح. [1]

فالأصل هو أن الأرباح المحققة من طرف الشركات المتعددة الجنسيات من عمليات محددة يجب أن تصب جميعها لدى الشركة الأم، باعتبارها المركز الرئيسي لشريكة وصاحبة اتخاذ القرار ولها حق الرقابة والسيطرة على مجموع الشركة، لكن ما يحدث من الناحية العملية هو أنه لا يتم تحويل الأرباح إلى الشركة الأم المتواجدة في دولة ذات جباية عالية، وعلى هذا تضيع الدولة بنظام ذات جباية عالية جزءا هاما من إيراداتها الجبائية، بينما فرع الشركة لمتواجد في دولة بنظام ذات الضغط الجبائي الضعيف فإنها ستتحصل على جزء هام من إيراداتها الجبائية.

وغالبا ما تتم هذه العملية باستخدام آلية التلاعب بأسعار التحويل بطريقتين: قبل توزيع الأرباح وعند توزيع الأرباح.

ب–التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة قبل توزيع الأرباح: ويتم ذلك سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الجبائية. [2]

[1]– حيو زهرة، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، 2011، ص.427.

[2]– محرزي محمد عباس، نحو التنسيق الضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، مرجع سابق، ص.88.

ج-التلاعب عند توزيع الأرباح:

ويتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة تابعة للشركة المتعددة الجنسيات، تسمى تلك الشركات الوسيطة بالشركة الساترة (Société écran) [1]،أو شركة الأساسي (La société de base)، وأيا كانت تسمية فهي تعد شركات مالية يقتصر نشاطها على لاحتفاظ بالأرباح المحققة في شركة أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم في ظروف أفضل أو وفقا لحاجة مجهولة.

2- مساهمة الجنات الضريبية في توطين الغش الجبائي:

تعد الجنات الضريبية إحدى تجليات تطور العولمة المالية، إذا ساهمت وما زالت تساهم في حركات الأموال والشركات حول العالم، كما أنها طرف عقد العديد من الصفقات التجارية والمالية بعيدا عن الأطراف المستفيدة من ضرائب هذه الصفقات، فكل الشركات العالمية تقريبا تلجأ لهذه الجنات الضريبية قصد تخفيف وطأة النظم الجبائية المطبقة في بلدها الأم، كما تفعل شركة سوناطراك في تسجيل ناقلات النفط التابعة لها في إحدى الجنات الضريبية في بحر الكاريبي.[2]

ولمعرفة مدى مساهمة الجنات الضريبية في توطين الغش الجبائي يستلزم الأمر التطرق إلى مفهومها (أ)،وكذا للخصائص والمميزات التي تتميز بها (ب).

---

[1] -« La société «écran » et « La société relais » selon les terminologies utilisées par l'OCDE pour traduire le concept américain de (bas company and conduite company) sont des sociétés les plus souvent établies dans un territoire à faible taux d'imposition et sont des sociétés créées et contrôlées par une personne physique ou morale installée dans un pays à fort taux d'imposition et n'ayant pas de réel fonctions commerciales n'ayant été créées pour être le lieu de destination de bénéfices du groupe et sont utilisées dans le but de mettre les revenus à l'abri de l'imposition ».
Ais Souhila, Les conventions internationales en droit fiscal, pour l'obtention du diplôme de magistère en droit comparé des affaires, faculté de droit, Université d'Oran, 2010-2011, p.36.

[2]- بلمقدام مصطفى، الجنات الضريبية ودورها في تبييض الأموال" مداخلة في الملتقى الوطني حول مكافحة الفساد وتبيض الأموال، كلية الحقوق العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، يومي 10 و 11 مارس 2009، ص.01.

أ-تعريف الجنات الضريبية:

تعرف الجنات الضريبية [*] على أنه تلك الدول أو المناطق التي لا تفرض ضرائب على الدخل والادخار والشركات ورؤوس الأموال، وعلى الثروات والممتلكات وبالتالي تضمن سرية مصرفية مطلقة، وغموض في النصوص القانونية والإدارية في هذا الشأن، كما تضمن عدم الإفصاح عن هوية أصحاب هذه الأموال والشركات، وعدم التوقيع على أية اتفاقية دولية في المجال الضريبي. [1]

يمكن تصنيف الدول ذات الأنظمة الضريبية الإمتيازية، والتي يمكن أن تستعمل كجنات ضريبية[2] إلى ثلاث مجموعات رئيسية:

- الدول التي لا تقوم سوى بإعفاء الدخول ذات المصدر الأجنبي مثلا بنما "Panama" وفي هذا الصدد لا يمكن لنا إفلات الإشارة إلى قضية "Panama Papers" التي أثارت ضجة واسعة واعتبر بمثابة أكبر عملية تسريبات في العالم يحتوي في التسريب على5.11 مليون وثيقة من موقع شركة Mossack Gomesca"[3].
- الدول التي تمنح نظاما امتيازيا سوى للشركات التي ليس لها دخل من مصدر محلي مثل: "Liechtenstein" و"Luxemburg" و"Suisse" و"Uruguay" ... الخ.
- أما المجموعة الأخيرة من الدول، فهي تلك لتي لا تفرض أي ضريبة على الشركات،

---

[*]- تسميها الدول الانجلوسكسونية (Tax Haven) وتسمى بالفرنسية (Les paradis fiscaux) أي الجنات الضريبية

[1]- أرتباس ندير، مرجع سابق، ص.114.

وتعرف أيضا الجنات الضريبية على أنها الجنات الضريبية دول ذات سيادة يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية على الدخول الأجنبية، مما يؤثر سليبا على إيراداتها الضريبية مقارنة بالدول الأخرى

سوزي علي ناشد، مرجع سابق، ص.23.

[2]- "وهي الأغلب الدول الصغرى التي تستضيف مقر وحسابات الأفراد الذين لا يخضعون لضريبة الشركات أو ضريبة الميراث أو الدخل ومن المقدر أن 2 إلى 5 من الناتج المحلي الإجمالي العالمي تمثله هذه الجنات"

بلمقدام مصطفى، مرجع سابق، ص.4.

[3] -« Décryptage de l'affaire Panama Papers », disponible sur le site internet : https://www. lepetijuriste. fr/droit-fiscal/fiscalité-internatyional/panama/papers/ ,consulté le 10-07-2017.

سواء على الدخول ذات المصدر المحلي أو تلك الدخول ذات المصدر الأجنبي مثل: " Les Bermudes"، "Bahamas"، "Koweït"، "Nouvelle Calédonie" [1].

ب- **خصائص الجنات الضريبية:**

تلعب الجنات الضريبية دورا هاما في إخفاء الأموال المشبوهة مهما كان مصدرها ومهما كان القائم بها، فهي تسعى فقط إلى جذب رؤوس الأموال واستغلالها، فهي تشكل دعامة حقيقية مشجعة للغش الجبائي، تتمتع الجنات الضريبية بمجموعة من الخصائص تتلخص أبرزها في:

- **معدل الضريبة منخفض أو منعدم:** وهو من أبرز خصائص الجنات الضريبية، غياب تام للضريبة[2] أو جباية مباشرة ضعيفة، وذلك بغرض جذبها للمؤسسات والدول والأشخاص، حيث تكون قيمة الضرائب المفروضة في هذه المناطق قليلة وجد ضئيلة أو منعدمة سواء تلك المفروضة على لأشخاص الطبيعية أو المعنوية. [3]

- **الاستقرار الاقتصادي والسياسي:** تعد من أهم خاصية لهذه الدول حيث أنها تتمتع بأكبر قدر من الاستقرار في كافة المجالات يضمن لها استقرار منظوماتها القانونية والاقتصادية، حيث يتطلب الرأسمال الأجنبي أكبر قدر من الأمان والضمان استثماراته. [4]

- **سرية معاملة البنوك:** تتميز الجنات الضريبية بالالتزام بالسر المصرفي المطلق، وتجسد سويسرا هذه الخاصية بشكل صريح، حيث تعد أكثر الجنات الضريبية تميز قطاع

---

[1] « Il existe au Koweït un impôt sur les sociétés auquel ne sont soumises que les sociétés pétrolières ». AIS Souhila, thèse précitée, p 43.

[2] -«Pour certains auteurs il n'y aurait pas de paradis fiscaux s'il n'y a pas de l'autre côté des « enfers fiscaux » ces derniers sont des Etats ayant une pression fiscale élevée, aux « Îles Caïmans» (Amérique), au « Bahamas » il n'existe aucun impôt sur le revenu et aucun impôt sur les sociétés ni sur les plus-values et absence de droit de succession ».
AIS Souhila, thèse précitée, p.42.

[3]-أ رتباس ندير، مرجع سابق، ص.116.

[4]- محرزي محمد عباس، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، مرجع سابق، ص.83.

البنوك باعتمادها على أعلى درجات السرية في مجال المعاملات البنكية، وتفرض عقوبات شديدة في حالة انتهاكها. [1]

- **اتصالات ومواصلات حديثة ومتطورة:** من خصائص الجنات الضريبية أنها تملك شبكة واسعة ومتقدمة من وسائل المواصلات والاتصالات السلكية واللاسلكية، وخير مثال على ذلك جزر الكايمن« Iles Caïmans» ، حيث يوجد فيها خدمات اتصالات جد متطورة. [2]
- غياب الاتفاقيات الضريبية التي تلزم تبادل المعلومات لمكافحة التهرب الضريبي[3]
- غياب الرقابة على غير المقيمين وسهولة إنشاء المؤسسات وتوفر لقطاع مصرفي وقضائي متطور. [4]

وكل هذه الخصائص جعلت الجنات الضريبية مراكز استثمارية هامة تستقطب عددا هائلا من العملاء، خاصة الشركات المتعددة الجنسيات، كما وقد ساهمت وبصفة مباشرة في زيادة انتشار ظاهرة لغش الجبائي في العالم وزادت من تعقدها.

المطلب الثاني

أسباب انتشار الغش الجبائي وتقنياته

تعد جريمة الغش الجبائي عامل استنزاف كبير للمداخل الجبائية ولخزينة الدولة كونها آفة تعمل علي إنقاص المردودية الجبائية، غير أن انتشارها في المجتمع الضريبي ما هي إلا

---

[1] -« Certains pays ont adopté les dispositions législatives concernant le secret bancaire comme la Suisse, sa loi bancaire de 1934, dans son article 47 place le secret sous la protection du droit pénal, en vertu de cet article, il est considéré en Suisse comme un acte criminel, le fait qu'un employé d'une banque Suisse divulgue les informations concernant l'identité de ses clients ».
AIS Souhila, thèse précitée, p.43.
« cette loi de 1934 qui fait de la suisse « l'ancêtre des paradis bancaires »à inspiré d'autres territoires, comme les Bahamas le Liban et Liechtenstein ».
Foumdjem Célestin, op.cit, p.54.

[2]– محرزي محمد عباس، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، مرجع سابق، ص. 84.

[3]–علام ليلة، مرجع سابق، ص. 52.

[4]– مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية والاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد 12، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص.04.

نتيجة بيئة توفرت فيها الشروط التي سمحة بذلك ولكي نستطيع معالجة الغش الجبائي يجب التعرف على الدوافع والأسباب التي أدت إلى انتشاره (الفرع الأول)، وكذلك إلى التقنيات التي يستعملها المكلفين بالضريبة لأن الغش الجبائي هنا مرتبط بمدى براعة وتفنن المكلفين بالضريبة للتخلص من عبئها متخذين عدة تقنيات (الفرع الثاني).

الفرع الأول

أسباب انتشار الغش الجبائي

إن الغش الجبائي آفة تعمل على إنقاص المداخل الجبائية، مما يؤثر سلبا على توازن المالية العامة للدولة[1]، فتفشي هذه الآفة في المجتمع أيا كان ما هي إلا نتيجة وجود بيئة توفرت فيها العوامل الملائمة لها، وبالنظر إلى خطورتها وانعكاساتها السلبية على حصيلة الموارد الجبائية يجدر بنا دارسة الأسباب التي أدت إلى انتشارها والتي يمكن إجمالها في الأسباب الداخلية (أولا)،والأسباب الخارجية (ثانيا).

أولا- الأسباب الداخلية:

وهي تلك الأسباب المرتبطة بالنظام الجبائي في حد ذاته (1)، وأسباب متعلقة بالإدارة الجبائية (2) وأخرى متعلقة بالمكلف بالضريبة (3).

1- الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:

يتسم النظام الجبائي الجزائري بالتعقيد وعدم الثبات، فالتغيرات الدائمة والمستمرة التي تحدث في مجال التشريع الجبائي تجعل منه نظاما جبائيا غامضا[2]،وذلك نتيجة كثرة التعديلات وكذلك تعدد وتنوع الضرائب والرسوم مع اختلاف نسبها وطرق جباياتها،بالتالي

[1]- خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، مرجع سابق، ص.95.

[2]- طروش بتاتة، مرجع سابق، ص.64.

فإن هذه التغيرات المستمرة من شأنها أن تؤدي إلى الغموض في تأويل و تطبيق نصوص التشريع الجبائي وتطبيقها.[1]

من أحسن الأمثلة على تعقد النظام الجبائي الجزائري وعدم استقراره الرسم على القيمة المضافة (TVA) حيث كان إدخال هذا الرسم في النظام الجبائي الجزائري من بين المشاريع الهامة التي أدخلت في التسعينات على هذا النظام، وتم تأسيسه بموجب المادة 65 من قانون المالية لسنة 1991[2] ودخل حيز التنفيذ ابتداء من أفريل 1992 وذلك بعد صدور مستويات النسب ضمن قانون المالية لسنة 1992. [3]

عرف الرسم على القيمة المضافة عدة تعديلات منها المتعلقة بالمعدل العادي للرسم على القيمة المضافة ومنها المتعلقة بالمعدل المنخفض.

- **تعديلات المادة 21 للرسم على القيمة المضافة (المعدل العادي):**
- عدلت المادة 21 بموجب المواد 40 و80 من قانون المالية لسنة 1995[4]
- وبموجب المادة 74 من قانون المالية لسنة 1996 [5].
- وكذلك بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 1997 [6].

---

[1]– دريس حبيبة، مرجع سابق، ص.07.

[2]– أنظر المادة 65 من قانون المالية لسنة 1991، سالف الذكر.

[3]– قانون رقم 91– 25 مؤرخ في 16 ديسمبر سنة 1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج.ر.ج.ج.، عدد 65، صادر بتاريخ 18 ديسمبر 1991.

[4]– قانون رقم 94–03 مؤرخ في 31ديسمبر سنة 1994 يتضمن قانون المالية لسنة 1995، ج. ر.ج.ج.، عدد 87، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 1994.

[5]–أمر رقم 95–27 مؤرخ في 30ديسمبر سنة 1995، يتضمن قانون المالية لسنة 1996، ج. ر.ج.ج.، عدد 82، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1995.

[6]–أمر رقم 96–31 مؤرخ في 30 ديسمبر سنة1996 يتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج. ر.ج.ج.، عدد 85، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1996.

- وأيضا بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2000 [1].

- والمادة 21 من قانون المالية لسنة 2001 [2].

وآخر تعديل عرفه المعدل العادي للرسم على القيمة المضافة فقد كان بموجب قانون المالية لسنة 2017، حيث ستبدل المشرع المعدل العادي الذي كان يقدر بـ17% بـ19% وذلك بموجب أحكام نص المادة 06 من قانون المالية لسنة 2017[3].

تعديلات المادة 23 للرسم على الرقم علي القيمة المضافة (المعدل المنخفض):

عدلت المادة 23 بموجب المواد 79 و80 من قانون المالية لسنة 1996[4]، وعدلت أيضا بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 1997[5]، والمادة 36 من قانون المالية لسنة 1998[6]، وعدلت أيضا بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1999[7]،وكذلك المادة 21 من قانون المالية لسنة 2001[8]، وعدلت أيضا بموجب المادة 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2001[9]، كما عدلت بموجب المادة 25 من قانون المالية لسنة 2002[10]، وكذا المادة 2 من قانون المالية

---

[1]– قانون رقم 99–11 مؤرخ في 23 ديسمبر سنة 1999، يتضمن قانون المالية لسنة 2000، ج. ر.ج.ج.، عدد 92، صادر بتاريخ 25 ديسمبر 1999.

[2]– قانون رقم 200–06 مؤرخ في 23 ديسمبر سنة 2000 يتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج. ر.ج.ج.، عدد 80، صادر بتاريخ 24 ديسمبر 2000.

[3]– أنظر: المادة 26 من قانون المالية لسنة 2017، السالف الذكر.

[4]– أنظر: المواد 79 و80 من قانون المالية لسنة 1996، السالف الذكر.

[5]–أنظر: المادة 51 من قانون المالية لسنة 1997،السالف الذكر.

[6]– قانون رقم 97–02، مؤرخ في 31 ديسمبر 1997، يتضمن قانون المالية لسنة 1998، ج. ر.ج.ج.، عدد89، صادر بتاريخ31 ديسمبر 1997.

[7]– أنظر: المادة 38 من قانون المالية لسنة 1999، السالف الذكر.

[8]– المادة 21 من قانون المالية لسنة 2001، السالف الذكر.

[9]–قانون رقم 01–12، مؤرخ في 19 جويلية 2001، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2001، ج.ر.ج.ج.، عدد 38، صادر بتاريخ 21 جويلية 2001.

[10]–قانون رقم 01–21، مؤرخ في22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة2002، ج. ر.ج.ج.، عدد79، صادر بتاريخ، 23 ديسمبر 2001.

التكميلي لسنة 2002[1]

وعدلت أيضا بموجب المواد 42، 43 و44 من قانون المالية لسنة 2003[2] وكذا المادة 18 من قانون المالية لسنة 2004[3] والمادة 25 من قانون المالية لسنة 2006[4]، وأيضا بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 2007[5]، والمادة 15 من قانون المالية لسنة2008[6]، وكذا المادة 17 من قانون المالية لسنة 2009[7]،وعرفت أيضا تعديلا لموجب المادة 20 قانون المالية لسنة 2011[8]،والمادة 17 من قانون المالية لسنة 2014[9]،كما عدلت بموجب المادة 32 من قانون المالية لسنة 2015[10].

---

[1]– أمر رقم 02–01 المؤرخ في 25 فيفري 2002، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2002، ج. ر.ج.ج.، عدد15، صادر بتاريخ، 28فيفري2002.

[2]– قانون رقم 02–11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر.ج.ج.، عدد86، صادر بتاريخ 25 ديسمبر 2002.

[3]– قانون رقم 03–22 المؤرخ في 25 ديسمبر 2003، يتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج. ر.ج.ج. عدد83، صادر بتاريخ 29 ديسمبر 2003.

[4]– قانون رقم 05–16، مؤرخ في 30 ديسمبر 205، يتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج. ر.ج.ج.، عدد85، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2005.

[5]– راجع المادة 30 من قانون المالية لسنة 2007، السالف الذكر.

[6]– قانون رقم 07–12المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج. ر.ج.ج.،عدد82، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2007

[7]– قانون رقم 08–21المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج. ر.ج.ج.، عدد74، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2008

[8]– قانون رقم 10–13المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر.ج.ج.، عدد80، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 2010

[9]– قانون رقم 13–08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج. ر.ج.ج.، عدد68، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2013

[10]– قانون رقم 14–10المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج. ر.ج.ج.، عدد78، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2014

وكان آخر تعديل للمعدل المنخفض للرسم على القيمة المضافة بموجب المواد 24 و27 من قانون المالية لسنة 2017، حيث رفع المشرع الرسم من معدل 7% بنسبتين وأصبح 9%[1].

في الأخير نستنتج أن هذا ما هو إلا صورة واضحة من التغيرات والتعديلات المستمرة في المنظومة التشريعية الجبائية، وعلى الرغم من علمنا أن قانون المالية يسجل أهداف السياسة المالية للدولة وما دامت الضريبة تستعمل كأداة لهذه السياسة فإن نصوصها معرضة للتعديلات، إلا وأنه قد يترتب عنها تذبذب في استمرارية واستقرار النظام الجبائي، الأمر الذي يدفع بالمكلف إلى عدم تقبل كل التغيرات التي يحتويها النظام، مما يدفعه إلى عدم المثول للقوانين الجبائية ومحاولته المستمرة للتهرب من دفع الضريبة[2] وهذا دون إغفال الأسباب الناتجة عن التقنية الجبائية المستعملة في النظام الجبائي الجزائري منها تقنية التصريح وتقنية الخصم التي تضاعف من إمكانية الغش خاصة في حالة عدم إمكانية إجراء تحقيق لكل التصريحات والتأكد من مصداقيتها[3]

بالإضافة إلى ضعف الجزاءات المقررة على المكلف بالضريبة، إذ غالبا ما يكون الفرق بين الضريبة التي يستوجب دفعها والغرامة ضئيلا جدا، بالتالي فهي عقوبة محفزة للغش الجبائي، وكان من المفروض أن تكون ردعية لأن الغش الجبائي يمس بحقوق الخزينة العمومية ويضر الاقتصاد الوطني.

2- الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تعد الإدارة الجبائية أحد أطراف العلاقة الضريبية حيث تلعب دورا بارزا كأداة تنفيذ تقني من جهة وجهاز وساطة ما بين السلطة التشريعية والمكلف بالضريبة من جهة أخرى،

---

[1]- أنظر: المادة 24 و27 من قانون المالية لسنة 2017، السالف الذكر.

[2]- طروش بتاتة، مرجع سابق، ص.67.

[3]- علام ليلة، مرجع سابق، ص.59.

حيث لا يمكن لأي سياسة جبائية أن تحقق الأهداف المنوطة بها إلا من خلال إدارة جبائية مؤهلة[1].بالتالي فقد يساهم نقص التنظيم وضعف الإدارة الجبائية بشكل كبير في فتح المجال أمام المكلفين بالضريبة للتهرب منها نتيجة العجز الكبير الذي تعاني منه الإدارة الجبائية في مختلف الجوانب، منه النقص الكمي والنوعي للإمكانيات البشرية والإمكانيات المادية، إذ ما يلاحظ في هذا المجال أن الإمكانيات البشرية والإمكانيات المادية من عتاد وتجهيزات ومباني ووسائل النقل الموضوعة في متناول الإدارة الجبائية وعلى كل المستويات، تبقى دون الحد الأدنى الضروري والمطلوب[2]،فبالنسبة للإمكانيات البشرية يتجسد ضعف الموارد البشرية في الإدارة الجبائية من ناحية الكمية بعدم التوفيق بين ضخامة واجبات الإدارة الجبائية وندرة الموارد البشرية، فرغم الزيادة المستمرة لعدد المكلفين إلا أنه لم يقابلها زيادة في عدد الموظفين[3]،هذا ما يؤدي بضرورة إلى نتائج سلبية.

وهذا دون إغفال نقص من الناحية النوعية (الكفاءة)، إذ تعد المصالح الجبائية من أضعف المصالح استقطابا للكفاءات وحاملي الشهادات الجامعية، مما أثر سلبا على أدائها، وهذا بالرغم من محاولات استدراك التي قامت بها وزارة المالية، إلا أنه لا يزال نسبة الإطارات الجامعية في المديرية العامة للضرائب ضئيلا جدا خاصة على مستوى القباضات والمفتشيات[4].

هذا وبالإضافة إلى توظيف أعوان مؤقتين في إطار العقود قبل التشغيل محددة المدة، مما تعكس سلبا على الضمير المهني وحسن أداء المهام على أحسن وجه، وكذلك غياب الاهتمام بتكوين أعوان الضرائب وتأطيرهم وتحفيزهم والسبب في ذلك هو نقص المعاهد المتخصصة لتكوينهم، إذ يوجد مركزا فقط وهما المدرسة الوطنية للضرائب (ENI) ومعهد الاقتصاد الجمركي والجبائي (IEDF). هذا و كما يؤدي غياب الحوافز المادية للموظفين

[1]–ولهي بوعلام، عجلان العياشي، مرجع سابق، ص.152.

[2]– فلاح محمد، مرجع سابق، ص.79.

[3]– خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، مرجع سابق، ص.107.

[4]–ولهي بوعلام، عجلان العياشي، مرجع سابق، ص.142.

وضعف مستواهم الخلقي إلى انتشار ظاهرة خطيرة وهي الرشوة التي تندرج ضمن الفساد الإداري التي ترجع أساسا إلى سوء التنظيم السياسي والاجتماعي للدولة وغياب الرقابة ضد الموظفين المرتشى[1].

هذا إلى جانب نقص الوسائل المادية من اللوازم المكتبية والوسائل الحديثة لمعالجة المعلومات والإحصائيات الجبائية، مما أثر على الأداء، وبالتالي أخر الانطلاق في مشروع الإدارة الضريبية الإلكترونية، ولا شك أن هذا التأخر قد فوت الفرصة على الإدارة الجبائية للتأقلم السريع مع التطورات الحاصلة. فالمصالح الجبائية التي تفتقر إلى مثل هذه الأجهزة تلجأ إلى استعمال الأسلوب اليدوي التقليدي، مما يؤدي إلى كثرة الأخطاء المحاسبية التي يقع فيها عادة موظفي الإدارة الجبائية[2].

وتجدر لنا الإشارة إلى أنه من أجل مسايرة الإدارة الجبائية في الجزائر للتطورات الحاصلة في تكنولوجيا الإعلام الآلي واستخداماتها في عملية معالجة البيانات قامت بإحداث النظام ألمعلوماتي "جبايتك" "Jibay atic"[3]. حيث يسمح هذا النظام المعلوماتي للمكلفين بالضريبة باكتتاب تصريحاتهم عبر الانترنت، هذا وكما تسعى إلى تطبيق منظومة معلوماتية ناجعة لمعالجة كل المعطيات المرتبطة بفرض الضريبة على المكلفين بها وتحصيل مختلف أنواع الضرائب والرسوم.

3-الأسباب المتعلقة بالمكلف بالضريبة:

إذا كان السبب الظاهر للغش الجبائي هو المكلف بالضريبة في الحفاظ على أمواله وعدم التنازل عنها لدولة، إلا أن، دوافع المكلف في تصرفاته بهذا الشكل وقدرته في الوصول إلى تحقيق رغبته تتوقف على مجموعة من الأسباب تتعلق بالمكلف في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية.

---

[1]- علام ليلة، مرجع سابق، ص.62.

[2]- بولجة نادية، مرجع سابق، ص.35.

[3]- انظر الموقع: http://www. jibayatic. dz/#/ consulté le 13-07-2017.

وفي هذا السياق سوف نطرح مشكلة ضعف الثقافة الضريبية لدى المكلف بالضريبة، التي هي من أهم الدوافع النفسية المؤدية إلى الغش الجبائي[1] نتيجة عوامل عديدة منها:

- إنَ اللامدنية الجبائية (L'incivisme fiscal) من بين أهم الأسباب التي تؤدي إلى الغش الجبائي، ويعني ب اللامدنية الجبائية اللامبالاة بالدور الذي تقوم به الدولة من خلال الاقتطاعات الضريبية لتحقيق المصلحة العامة[2]، أو عدم شعوره بما تقدمه الدولة من خدمات وشعوره بأنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، وذلك لأن دفعها ليس شرطا للاستفادة من الخدمات العامة[3]

- اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وبالتالي أداة تعسف عن أملاك الفرد، مما يولد عند المكلف بالضريبة الشعور بعدم عدالتها وضعفه في مواجهة السلطة العامة.

- اعتقاد المكلف بالضريبة أن الغش الجبائي لا يشكل جريمة أخلاقية كالجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات والمتعلقة بجرائم المال كالسرقة والنصب والاختلاس، إذ يرى المكلف نفسه سارق شريف لأنه يقوم بسرقة الدولة وهي شخص معنوي ويختلف عن السارق الذي يلحق أضرار بالشخص العادي[4].

ثانيا- الأسباب الخارجية:

في هذه الفئة نصنف العوامل الاقتصادية(1)،والسياسية(2)،التي أدت إلى تكوين وسط حي يسمح بانتشار واسع للغش الجبائي.

---

[1]- يقول الأستاذان :(J.) Gaudemet (P. M) et Molinier

« c'est un fait bien connu que pour un grand nombre de citoyens, la conscience fiscale est moins rigoureuse que la conscience morale, pour beaucoup, voler le fisc n'est pas voler, et nombreux sont ceux qui n'hésitent pas à se soustraire de contribuer aux charges publiques »
Gaudemet (P. M) et Molinier (J.), Op. cit. , p.226.

[2]- بدري جمال، مرجع سابق، ص.51.

[3]- لابد لرزق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، دراسة حالة ولاية تيبازة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2011-2012، ص.53.

[4]- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، مرجع سابق، ص.291.

1-الأسباب الاقتصادية:

تعتبر الوضعية الاقتصادية للمكلف بالضريبة من جهة والوضعية الاقتصادية للدولة من جهة أخرى سببا رئيسيا في انتشار الغش الجبائي.

- **الوضعية الاقتصادية للمكلف بالضريبة:**

تساهم الوضعية الاقتصادية للمكلف إلى تحديد موقفه من الضريبة، فهي من بين العوامل الرئيسية التي تؤدي إلى الغش الجبائي[1]، حيث كلما كان النفع الذي يعود من التملص كبيرا دفع المكلف إلى محاولة الغش، ويظهر ذلك خاصة في حالة الأزمات المالية، ففي هذه الحالة يقوم المكلف بالضريبة بالمقارنات الاقتصادية حسب ما تمليه ملاءته المالية، ففي حالة ضعف المداخيل جراء ضعف القدرة الشرائية للمستهلكين يتهرب المكلف من التزامه من دفع الضريبة بكل الطرق الممكنة، وعكس ذلك في حالة تزايد مداخليه بارتفاع القدرة الشرائية للمستهلكين يتحمل المكلف أعباء الضريبة على عاتق زبائنه لإضافة ثمن البيع وبالتالي يقلل الضغط الجبائي عليه [2].

- **الوضعية الاقتصادية للدولة:**

تلعب الوضعية الاقتصادية العامة للدولة دورا هاما في تفاقم الغش الجبائي، حيث أنه في فترات الأزمات تحاول الدولة تنظيم السوق لتغطية النقص في الحاجات الضرورية، وهذا التنظيم يخلق بالضرورة سوق موازية تجعل من المداخيل المحققة في هذا الإطار تفلت من كل مراقبة جبائية وبالتالي لا تخضع لأي اقتطاع ضريبي[3].

---

[1]– يقول الأستاذان Gaudemet (P.M) et Molinier(J.) في هذا الصدد:

« La situation économique du contribuable est souvent un élément déterminant à la fuite devant l'impôt, dans la mesure où les considérations morales s'estompent en matière fiscale, ce sont les considérations économiques qui sont décisives.

Le contribuable se demande si le bénéfice qu'il tire de la fraude compense les inconvénients qu'elle risque d'entrainer pour lui, c'est une question économique plus le tarif de l'impôt est élevé plus le contribuable est tenté de fuir l'impôt puisque le bénéfice qu'il retire de sa fraude est d'autant plus élevé »

Gaudmet (P. M) et Molinier(J.),Op. cit. p. 231.

[2]–أوهيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص. 23.

[3]– بولجة نادية، مرجع سابق، ص.29.

وفي ظل عصر الليبرالية الاقتصادية المطبوع بالتحرير الكلي للمبادلات التجارية وحركة رؤوس الأموال، والذي سمح في توسيع من نشاط الشركات المتعددة الجنسيات كان سببا في زيادة انتشار الغش الجبائي[1].

2-الأسباب السياسية:

إذا كان المكلف بالضريبة يميل إلى محاولة التهرب من الاقتطاع الجبائي، فإنه بسبب السياسة التي تدعى ب « Le fiscalisme »، حيث تقوم هذه السياسة على أساس استعمال الاقتطاع الجبائي ليس فقط لمواجهة النفقات العامة باعتبارها الهدف الأول لكن أيضا كأداة لسياسة اجتماعية أو لسياسة اقتصادية.

فالضريبة حاليا غالبا ما تستخدم كأداة للسياسة اجتماعية، وعلى ذلك فالطبقة الاجتماعية التي تتحمل الالتزام بدفع الضريبة قد تشعر بأنها ظلمت من طرف الطبقة الحاكمة، وعلى ذلك ترى في التهرب من الضريبة شكلا من أشكال المقاومة[2]

الفرع الثاني

تقنيات الغش الجبائي

يتجسد الغش الجبائي في الواقع بمدى براعة وتفنن المكلفين بالضريبة للتخلص من عبئها، متخذين عدة طرق وتقنيات بهدف التقليل من الوعاء الضريبي، سواء الدخل أو الربح أو حجم رقم الأعمال، فمنهم من يعتمد على تقنية الإخفاء المحاسبي (أولا)،وذلك عن طريق التلاعب بالعمليات المحاسبية، ومنهم من يعتمد على تقنية الإخفاء المادي (ثانيا)،وكذا تقنية الإخفاء القانوني (ثالثا)، وذلك من أجل الوصول إلى هدف وحيد وهو التخلص من التزاماتهم الجبائية.

---

1 - Voir : (P. M.) Gaudemet et (J.) Molinier, Op. cit, p. 233.

2- ويقول Gaston Jèze في هذا الصدد:

« Ainsi, la fraude apparaît comme une forme de résistance à l'oppression, la seule forme de résistance possible, ou tout au moins d'opposition politique et économique. L'impôt est sorti de sa neutralité au profit d'idéologie qu'on peut estimer discutable ou oppressive, le législateur ne peut guère attendre du contribuable une loyauté dont il semble s'être affranchi ».
Gaston Jèze, cité par : Gaudemet (P. M.) et Molinier (J.), Op. cit, p. 230.

أولا- الإخفاء المحاسبي:

بما أن النظام الجبائي الجزائري قائم على أساس الإقرار، أي إلزام المكلف بتقديم تصريح على أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها فإنه من البديهي أن معظم المعلومات والبيانات الموجودة في هذا التصريح يوفرها النظام المحاسبي، والذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تبويب وتسجيل العمليات المالية التي يقوم بها المكلف[1]، وهذا ما يبين لنا أهمية هذه المحاسبة بالنسبة للقانون الجبائي، حيث تعد هذه التقارير الأساس الذي تعتمد عليه الإدارة الجبائية في تأسيس الضريبة، فالمحاسبة هي العمود الأساسي لإجراء التحقيق الجبائي من قبل الإدارة الجبائية وذلك عن طريق التأكد من مطابقة التصريحات مع الدفاتر المحاسبية والفواتير، غير أن المكلف بالضريبة يسعى دوما لإدخال تغييرات في المحاسبة، وذلك بالتلاعب بالكتابات المحاسبية، وذلك بتقديم سجلات قيود مزيفة وكذا فواتير غير صحيحة، وبدون ترك أي دليل عن ذلك لإعطاء صورة خاطئة عن الربح المحقق[2]،ومنه التخفيف من العبء الضريبي، فالغش الجبائي عن طريق الإخفاء المحاسبي يتجسد في الواقع بقيام المكلف بتضخيم الأعباء(1)،وبتخفيض الإيرادات وعدم التصريح بها(2).

1- الغش الجبائي عن طريق تضخيم الأعباء (النفقات):

يحدد الربح الصافي الخاضع للضريبة بعد خصم كل التكاليف والأعباء[3]، لذا سمح المشرع الجبائي المكلف بالضريبة أن يقوم بخصم الأعباء التي يتحملها حقيقيا من الأرباح الإجمالية التي تحصل عليها، بشرط أن تكون الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المكلف ومدعمة بوثائق ثبوتية (فواتير وحوالات...الخ) وأن تكون في حدود السقف المحدد قانونا[4].

---

[1]- رحال ناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص.50.

[2]- دريس حبيبة، مرجع سابق، ص.33.

[3]- راجع تفصيلا في ذلك المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[4]- طروش بتاتة، مرجع سابق، ص.78.

لكن هناك بعض المكلفين بالضريبة يستغلون هذا الحق في الخصم ويستعملونه استعمالا سيئا وغير قانوني وذلك بإدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الربح الخاضع للضريبة، وذلك باستخدام تقنيات مختلفة كاستخدام المستخدمين الوهميين وإدخال تكاليف غير مبررة.

أ- الوظائف الوهمية:

يلجأ المكلف في هذه التقنية إلى سجلات المحاسبة، حيث يقوم بتسجيل أجور ورواتب وهمية وأسماء المستخدمين المسجلين في المحاسبة العامة لا وجود لهم أصلا في المؤسسة[1]، وذلك لغرض تضخيم الأعباء التي تؤدي بدورها إلى تقليص مبلغ الضريبة، وبهذا الشكل تسجل هذه الأجور الوهمية في محاسبة المكلف بالضريبة، لأنها تقوم بتخفيض الأرباح على أساس أن تلك الرواتب تمثل عبء جبائي قابل للطرح[2].

كما يقوم المكلف بدفع أجور مبالغ كبيرة لزوجته أو أولاده أو لعائلته مقابل أعمال يقومون بها داخل الشركة، دون أن يؤدوا هذه الأعمال في الواقع، إلا أن المشرع فصل هذه النقطة بموجب المادة 168[3]،من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي نصت:« ***لا يخصم من الربح الخاضع للضريبة الأجر الممنوح لزوج مستغل مؤسسة فردية أو زوج شريك أو أي زوج حائز على أسهم في شركة، لقاء مشاركته الفعلية والفردية في ممارسة المهنة إلا في حدود الأجر الممنوح لعون له نفس التأهيل المهني...*** »

ب- التكاليف العامة غير المبررة:

عادة ما تولد عملية الخصم إفراطا في استعمالها[4]، فقد نجد في بعض الأحيان المكلف بالضريبة ينتهز أي فرصة من أجل التخفيض من الربح الإجمالي الخاضع للضريبة،

---

[1]- دريس حبيبة، مرجع سابق، ص.3.

[2]- طروش بتاتة، مرجع سابق، ص. 79.

[3]- أنظر: المادة 168 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[4]- طروش بتاتة، مرجع سابق، ص.80.

وذلك بخصم مصاريف تضمنها المصاريف العامة لكنها في الأصل مصاريف شخصية، وذلك بإدخال نفقاته الشخصية ضمن نفقات نشاطه، ومن أمثلة ذلك:

– القيام بترميم مقر الشركة أو المباني الصناعية وفي نفس الوقت ينتهز المسير الفرصة لترميم منزله الخاص، مسجلا التكاليف ضمن تكاليف الترميمات الخاصة بالشركة[1]؛

– يسجل تكاليف هاتف إقامته الشخصية أو الخاص به ضمن حساب مصاريف الشركة[2]؛

– تضخيم المبالغ المستعملة من أجر الإشهار والدعاية للمؤسسة[3].

ولهذا السبب تبقى التكاليف العامة دائما موضوع تحقيق معمق من طرف الإدارة الجبائية للتأكد من صحتها.

ج–تطبيق تقنية الإهتلاكات:

تعتبر تكاليف الإهتلاكات من تكاليف الاستغلال القابلة للخصم من الربح الصافي قبل الإخضاع للضريبة، لكن إذا استوفت الشروط التالية: [4]

- أن تكون الاستثمارات المهتلكة من الأصول الثابتة للمؤسسة؛
- أن لا تتجاوز الإهتلاكات ثمن الاستثمارات؛
- أن يكون الاستثمار ملك للمؤسسة؛
- أن تكون الاستثمارات محل الاستغلال مسجلة في سجلات المحاسبة.

[1]– أوهيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص.55.

[2]– طروش بتاتة، مرجع سابق، ص.81.

[3]– علام ليلة، مرجع سابق، ص.69.

[4]– خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي في الجزائر، مرجع سابق، ص.98.

وعلى هذا تسمح عملية الإهتلاك بإعادة تكوين رأس المال الذي يساوي القيمة الاسمية لسعر التكلفة، وذلك عند نهاية استعماله، إلا أن هذه التقنية غالبا ما يستعملها المكلف بالضريبة كأداة للغش الجبائي.

2- الغش الجبائي بالتخفيض من قيمة الإيرادات:

تعد تقنية الغش الجبائي بالتخفيض من قيمة الإيرادات من بين التقنيات الأكثر شيوعا واستعمالا في تقنيات الإخفاء المحاسبي للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة[1]، فهي تقتصر على المكلفين الذين يمسكون سجلات محاسبية، وقد يتجسد هذا النوع من التحايل في التصريح الذي يقدمه المكلف عادة للإدارة الجبائية، من حيث احتواءه على إيرادات بسيطة أو ذات أرقام مشوهة لا تعطي صور حقيقية عن الأرباح[2]، ونذكر من تقنيات الغش الجبائي بالتخفيض من قيمة الإيرادات ما يلي:

- تضليل المبيعات بحيث يقوم بعض المكلفين بعمليات بيع فورية (نقدا) بدون استعمال الفواتير أو الشيكات، وبذلك لا يكون أي أثر لعملية البيع ولا تظهر في المحاسبة العامة للمكلف؛

- إخفاء أو محاولة إخفاء المكلف بالضريبة مبالغ أو منتوجات تطبق عليها الرسم على القيمة المضافة، وخاصة المبيعات دون فاتورة؛

- عدم إجراء التسجيلات المحاسبية الملحقة أو الاستثنائية الناتجة عن التنازل لعناصر الأصول[3].

[1]- دريس حبيبة مرجع سابق، ص.36.

[2]- أوهيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص.56.

[3]- خلاصي رضا، ظاهرة الغش الجبائي، مرجع سابق، ص.98.

ثانيا- تقنية الإخفاء المادي:

تعد هذه التقنية من التحايل من أخطر تقنيات الغش الجبائي، حيث يلجأ المكلف بالضريبة من خلالها إلى تغيير بطريقة غير قانونية أساسا مادي خاضع للضريبة، وذلك من خلال إخفاء المكلف لأمواله[1]، وقد يكون هذا الإخفاء جزئيا يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة(1)، أو كليا يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة(2)، فهذا التصرف الصوري بواسطة وضعية قانونية ظاهرية مختلفة من الوضعية القانونية الحقيقية[2]

1-الإخفاء المادي الجزئي: في هذه الحالة يحرص المكلف عن إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهربا من دفعها جزئيا فينطوي الإخفاء الجزئي علي اتجاه المكلف إلى التخفيف من العبء الضريبي دون التخلص منها كليا، كإخفاء المكلف جزء من سلعه التي تكون من المفروض خاضعة للضريبة لإعادة بيعها بعد ذلك بطريقة غير شرعية في السوق السوداء وفي صور هذا الإخفاء المادي الجزئي نذكر:[3]

- إخفاء بضاعة مستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية؛
- حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرسمي.

2-الإخفاء المادي الكلي: في هذا الشكل عندما يريد المكلف التخلص كلية من العبء الضريبي كأن يكتم التصريح بالنشاط الذي يمارسه لإدارة الضرائب كإنشاء وحدات إنتاجية صغيرة في مناطق نائية تجد الإدارة الجبائية صعوبة في الوصول إليها لممارسة الرقابة الجبائية، الشيء الذي يؤدي إلى تغذية الاقتصاد السري [4].

[1]- رحال ناصر، مرجع سابق، ص.65.
[2]- طروش بتاتة، مرجع سابق، ص.83.
[3]- أوهيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص.87.
[4]- علام ليلة، مرجع سابق، ص.70.

ثالثا ـ تقنية الإخفاء القانوني:

تتجسد هذه التقنية في تلك العمليات التي تنصب على إحداث وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية وذلك إثر تبليغ خاطئ لحالة ما، هذا،وقد تأخذ هذه التقنية مظهرين: تقنية التلاعب في تبيين الحالات القانونية(1) وكذا تقنية تركيب عمليات وهمية(2).

1- تقنية التلاعب في تبيين الحالات القانونية:

يتحقق التحايل القانوني في هذا الصدد عندما يقوم المكلف بخلق وضعية قانونية تجعله معفى من الضريبة أو يخضع لاقتطاع أقل من الذي كان يجب أن يخضع له[1]، والمثال الأكثر شيوعا في هذا الصدد هو تغيير طبيعة عقد معين كعقود هبة مثلا يصرح المكلف أنه عقد بيع صوري وليس عقد هبة حتى لا يدفع حقوق التسجيل.

كذلك عملية توزيع الأرباح على المساهمين في شكل رواتب لتخفيض الضريبة، ففي هذه الحالة الشركة تحاول تغيير عملية قانونية لصالحها دون الوقوع في أي مخالفة[2].

2- تقنية تركيب عمليات وهمية:

تعتمد هذه العملية على استغلال فواتير مزيفة لعمليات تجارية، تتعلق بشراء أو بيع وهمي، تظهر جليا هذه التقنية خصوصا في مجال الرسم على القيمة المضافة (TVA)، فيكفي للمكلف أن يستغل الثغرات القانونية عن طريق خلق وضعية قانونية تسمح له باسترجاع الرسم على القيمة المضافة وذلك بالاعتماد على فواتير وهمية عند الشراء، ما يسمح له استرجاع الفارق بين رسم البيع والشراء الوهمي، وغالبا ما ينجح المكلف في هذه العملية خاصة إذا تحققت الإدارة الجبائية من مطابقة الكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة[3].

[1]- طروش بتاتة، مرجع سابق، ص.84.

[2]- بدري جمال، مرجع سابق، ص.67.

[3]- دريس حبيبة، مرجع سابق، ص.39.

الفصل الثانـي

تفعيل الرقابة الجبائية كآلية لحماية المال العام من الغش الجبائي

يقوم النظام الجبائي الجزائري على أساس التصريح أي" نظام تصريحي"، حيث يمنح الراية التامة للمكلف بالضريبة بتقديم تقارير مكتتبة بشكل يوافق نشاطه ومداخليه الحقيقة، غير أنه وكما سبق لنا ذكره أنفا، غالبا ما يتحايل المكلف بالضريبة من أجل تخفيف العبء الضريبي عليه وذلك باتخاذه سبل الغش باستخدام أساليب ومناورات تدليسية مخالفة للقانون كإخفاء مداخيل وتقديم معلومات وتبريرات غير حقيقية أثناء إعداده لتصريحات وذلك بهدف التهرب من دفع الضريبة .

لذا، ومن أجل التأكد من حجية ومصداقية التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف منح المشرع للإدارة الجبائية باعتبارها الهيئة المختصة في فرض الضرائب وتحصيلها حق ممارسة الرقابة الجبائية، حيث تعتبر المقابل المنطقي والطبيعي للنظام الجبائي التصريحي وللوقوف على مفهوم الرقابة الجبائية يجدر الإشارة أولا بأنها نوع من أنواع الرقابة الإدارية والمالية[1].هذا وتعرف على أنها "مجموعة من العمليات غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلين بالضريبة ومقارنتها بالمحاسبة" وعلى هذا، يمكن القول أن الرقابة الجبائية تمثل أهم القنوات التي تؤدي إلى التوزيع الأحسن للعبء الضريبي وتجنب تحويله إلى بعض المكلفين بالضريبة المحترمين للإلتزماتهم الجبائية[2].

وكون الرقابة الجبائية من أهم الوسائل الإستراتيجية التي يعتمد عليها النظام الجبائي الجزائري لحماية المال العام من ظاهرة الغش الجبائي وحفظ حقوق الخزينة العمومية للدولة، كان لازما علينا دراسته ضمن هذا الفصل، إذ سنتناول أشكال الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري والآثار المترتبة عنها في(المبحث الأول)،ثم الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية من خلال (المبحث الثاني).

---

[1]– لقد حدد "**هنري فايول**" وهو أحد مؤسسي مدرسة الإدارة العلمية مفهوم الرقابة : "مجموعة من العمليات التي ترمي إلى التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة، والقواعد المقررة، وموضوعها يتعلق بتبيان نواحي الضعف والخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها".
نقلا عن بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013–2014، ص.2.

[2]– بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومه، الجزائر، 2011،ص.13.

المبحث الأول

الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري

اتخذ النظام والتشريع الجبائي الجزائري وسائل وقائية ورقابية تتمثل في الرقابة الجبائية بشكليها، الرقابة العامة المتمثلة في الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق، والرقابة المعمقة المتمثلة في التحقيق المحاسبي، والتحقيق الشامل للوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة (المطلب الأول). هذا، وبعد القيام بكل إجراءات الرقابة الجبائية ومعاينة وضعية المكلف بالضريبة وكل ما يتعلق بنشاطه يتمكن العون المحقق باختتام إجراءات الرقابة وإعطاء حكما على مصداقية المحاسبة وذلك بتبليغ المكلف بالضريبة كتابيا بنتائج عملية المراقبة (المطلب الثاني).

المطلب الأول

أشكال الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري

تهدف الرقابة الجبائية إلى العمل على جعل المكلف بالضريبة يلتزم باحترام القوانين الجبائية وذلك بتطبيق أعوان الإدارة الجبائية مجموعة من العمليات في إطار منظم لفحص انسجام التقارير ومقارنتها مع المحاسبة والوثائق المثبتة للحقيقة الاقتصادية والمالية[1].

هذا، وبما أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي فهو يعتمد على الرقابة الجبائية كمحور أساسي[2]، حيث تجمع مختلف الإجراءات التي تسمح للإدارة الجبائية بالتأكد من

1– بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص.9.

2–تقول الأستاذة Kadi Hanifi Mokhtaria:

« C’est parce que dans le système fiscal algérien, le montant de l’imposition repose essentiellement sur la déclaration spontanée du contribuable, que bien présumé sincère, il parait normal que l’administration fiscal se donne les moyens de contrôler la sincérité de ces déclarations .Le pouvoir de contrôle de l’administration est donc le pendant naturel du système déclaratif ».
Kadi Hanifi Mokhtaria, Le contentieux fiscal Algérien, les éditions du Sahel, 2011, Alger, p.25.

صحة الإقرارات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة واكتشاف الانحراف والاعتداءات والتجاوزات المتعلقة بها[1]، وتختلف عملية فحص الإقرارات باختلاف أشكال الرقابة الجبائية، إذ يمكن أن تأخذ في ذلك أشكالا متعددة منها رقابة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب والمتمثلة في الرقابة العامة (الفرع الأول)،أو عن طريق الفحص الميداني في أماكن تواجد نشاطات المكلف بالضريبة والمعرفة بالرقابة المعمقة التي تنجز من طرف المديرية العامة للرقابة الجبائية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الرقابة الجبائية الداخلية (العامة)

يصطلح على الرقابة العامة بالرقابة الممارسة داخل الإدارة الجبائية كونها تمارس من طرف أعوان الإدارة الجبائية داخل مقر الإدارة وبالأخص داخل مكاتب مفتشيات الضرائب، حيث تنجز هذه العملية بشكل دوري دون تنقل أو إجراء أبحاث خاصة، بل فقط اعتمادا على الوثائق التي بحوزتها الملف الجبائي[2]، ويتخذ هذا النوع شكلين أساسيين هما:الرقابة الشكلية (أولا)،والرقابة على الوثائق (ثانيا).

أولا- الرقابة الشكلية:

تتم الرقابة الشكلية عموما على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة وتنجز كل سنة وتعتبر كمرحلة تمهيدية وكخطوة أولى[3]، حيث تبدأ الرقابة الشكلية منذ استلام المصالح الجبائية للتصريحات المرسلة أو المودعة من قبل المكلف بالضريبة، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية وتغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات

[1]– خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، مرجع سابق، ص.185.

[2]– رحال ناصر، مرجع سابق، ص.71.

[3]– سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص.05.

المقدمة وكذا التحقق من هوية المكلف بالضريبة[1].

هذا، وتعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات إذ هي مجرد رقابة سطحية وبسيطة لمحتوى تلك التصريحات من معلومات ومعطيات تهدف إلى التأكد من صحة الكيفية التي قدمت من خلالها تلك المعلومات أي الناحية الشكلية بما فيها الهوية الجبائية، إمضاء وختم المكلف، أرقام تسجيلهم...الخ.

وعليه فإن هذا النوع من الرقابة يهدف لضمان صحة وصدق معطيات التصريحات دون التعمق في محتوياتها[2]، وعلى هذا فالغرض الأساسي من الرقابة الشكلية هو معاينة الأخطاء المادية المتواجدة في التصريحات[3]،دون إجراء أي مقارنة بين ما تحمله من المعلومات وتلك التي بحوزة الإدارة الجبائية، وحسب تسميتها فهي تنصب على شكل التصريحات الجبائية وليس موضوع التصريح بالتالي، فالرقابة الشكلية لا تهدف إلى تصحيح ما صرح به المكلف بالضريبة بقدر ما تنظر إلى الشكل الذي جاءت به التصريحات والكيفية التي قدمت منن خلالها المعطيات والمعلومات[4]، وذلك ليتم من خلاله إعطاء قرار مبدئي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى المرحلة الثانية والمتمثلة في الرقابة على الوثائق[5].

ثانيا- الرقابة على الوثائق:

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية ويتجلى دور هذه الرقابة بإجراء فحص دقيق وشامل لجميع التصريحات المكتسبة من قبل

[1]– بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص.10.

[2]– دريس حبيبة، مرجع سابق، ص.63.

[3] - Le contrôle formel des déclarations recouvre en pratique toutes les interventions du services destinées à relever et corriger les erreurs matérielles évidentes constatées dans la déclaration déposée. Guide pratique quand le fisc vous contrôle : les modalités de contrôle les sanctions les possibilités de négociation et des recours ,3em Edition ,EYROLLES éditions d'organisation , paris, 2011. p48.

[4]– كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، الطبعة 2015، دار هومه، الجزائر، 2011، ص.167.

[5]– بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص.11.

المكلف بالضريبة، وتتم في مقر المفتشية التي يتواجد بها الملف الجبائي وذلك عن طريق مقارنتها بالوثائق والمعلومات التي تحوزها الإدارة الجبائية عن الوضعية الحقيقية لكل مكلف بالضريبة[1]. هذا ما تم تجسيده في قانون الإجراءات الجبائية إذ يتجلى لنا واضحا من استقراء نص المادة 15 التي تنص على أنه:

«**1** – ***تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.***

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

2- تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشات والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجهود وساعات ممارسة نشاطها » .

هذا،وتقوم الإدارة الجبائية بتحليل ومقارنة هذه المعلومات عن طريق دراسة ترابطها وتطور الذمة المالية للمكلف بالضريبة من سنة إلى أخرى، وفي هذا الصدد تطلب الإدارة الجبائية معلومات إضافية من هيئات أخرى كالإدارات والهيئات العمومية، المؤسسات المالية وغيرها من الأطراف التي تقدم لها كشوفات كمعلومات إضافية، و كأمثلة عن ذلك:

النشاطات الطبيبة والشبه الطبية، عيادات التوليد وقاعات العلاج، بحيث تتعامل الإدارة الجبائية بالتنسيق مع مصلحة الضمان الاجتماعي التي تقدم لهما سنويا كشوفات فردية تبين فيها عدد الفحوص المجرات من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج، الأمر كذلك بالنسبة للمحامين حيث تقوم الإدارة الجبائية

[1]– يقوم بهذه الرقابة كل من أعوان الإدارة الجبائية الذين ينتمون إلى مصلحة الأبحاث والمراجعات؛ وأعوان المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وأعوان مفتشية الضرائب الذين يمتلكون على الأقل رتبة مفتش.
زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، المرجع السابق، ص.132.

بالتنسيق مع كتابة ضبط المحكمة التي تقدم لها كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي[1].

بالتالي، فالرقابة على الوثائق هي رقابة لاحقة تسمح للإدارة الجبائية بالقيام بفحص نافذ لتصريحات المكلف بالضريبة ومنه كشف وتصحيح النقائص المكتشفة[2]، فإذا تبين لها صحة التصريح تأخذ به لتقدير الضريبة المستحقة[3]، أما في حالة وجود نقاط غامضة أو مبهمة يحق للإدارة الجبائية طلب المعلومات وطلب التوضيحات والتبريرات من المكلف بالضريبة وسوف ندرس كل طلب بتفصيل فيما يلي:

1- طلب المعلومات:

يتمثل هذا الإجراء في سعي الإدارة الجبائية إلى إزالة الغموض أو الشك في التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة[4]، إذ بموجب المهام والامتيازات المخولة للمفتش يمكنه توجيه طلب شفوي إلى المكلف بالضريبة لإمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتواها التصريح وفي حالة رفض الأخير الإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها يتعين على المفتش أن يعيد طلبه كتابيا[5].

2-طلب توضيحات وتبريرات

يتسنى للإدارة الجبائية في هذه الحالة مراسلة المكلف بالضريبة وطلب توضيحات

1- طروش بتاتة، مرجع سابق، ص.115.

2- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص.13.

3- عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون (تخصص تحولات الدولة)، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010، ص.27.

4- كوسة فضيل مرجع سابق، ص.169.

« … il s'agit d'obtenir des informations ou des renseignements complémentaires sur différents points des diverses déclarations souscrites par chaque contribuable et ainsi de compléter le dossier fiscal de l'intéressé » .

Guide pratique quand le fisc vous contrôle op ,cit p.81.

5- العيد صالحي، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص ص. 37-38.

وتبريرات منه[1]، وهو ما يستفاد من استقراء نص الفقرة 01 من المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص " **يراقب المفتش التصريحات وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا...** "

هذا، ويستشف من استقراء نص الفقرة02 من ذات المادة، أنه في حالة رفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلبات الشفوية أو يرفض جزء من النقاط المطلوب تقديمها التي يكتنفها الغموض يتعين على المفتش أن يعيد الطلب كتابيا هذا ويجب أن يتوفر هذا الطلب على شرطين أساسين [2]،وهما :

-يجب أن يبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات هذا ويستوجب على المكلف بالضريبة تقديم إجابته في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثين (30) يوما.

- يتعين على المفتش المرخص بتصحيح التصريحات قبل الشروع في ذلك وتحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي أن يرسل إلى المكلف بالضريبة المقرر القيام به وعلى أن يبين له بكل وضوح كل إعادة تقويم والأسباب التي دعت إلى ذلك إضافة إلى مواد قانون الضرائب المطالبة لذلك وكذا أسس الإخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة. هذا، ويتعين على المفتش أن يدعو المكلف بالضريبة بتقديم موافقته أو تقديم ملاحظاته في أجل ثلاثين (30) يوما وفي حالة انقضاء هذه المدة دون رد فإن هذا يعني قبول ضمني.

ويتجلى لنا واضحا من نص المادة أن المشرع فرق بين نوعين من التصريحات:

1- أنظر : الملحق، رقم 01.

تقول الأستاذة Kadi Hanifi Mokhtaria في هذا الصدد :

« l'administration peut demander au contribuable des justifications, c'est-à-dire des éléments de preuve sur sa situation et ses charges de famille ,sur les charges retranchées du revenu net globale ou ouvrant droit à une réduction d'impôt ,sur ses avoirs ou revenues d'avoirs à l'étranger , sur tous les éléments servant de base au calcule des revenu fonciers , ou encore quand elle a réuni des éléments prouvant que le contribuable peut avoir des revenus plus important que ceux qu'il a déclarés ».
Kadi Hanifi Mokhtaria, op.cit, p.28.

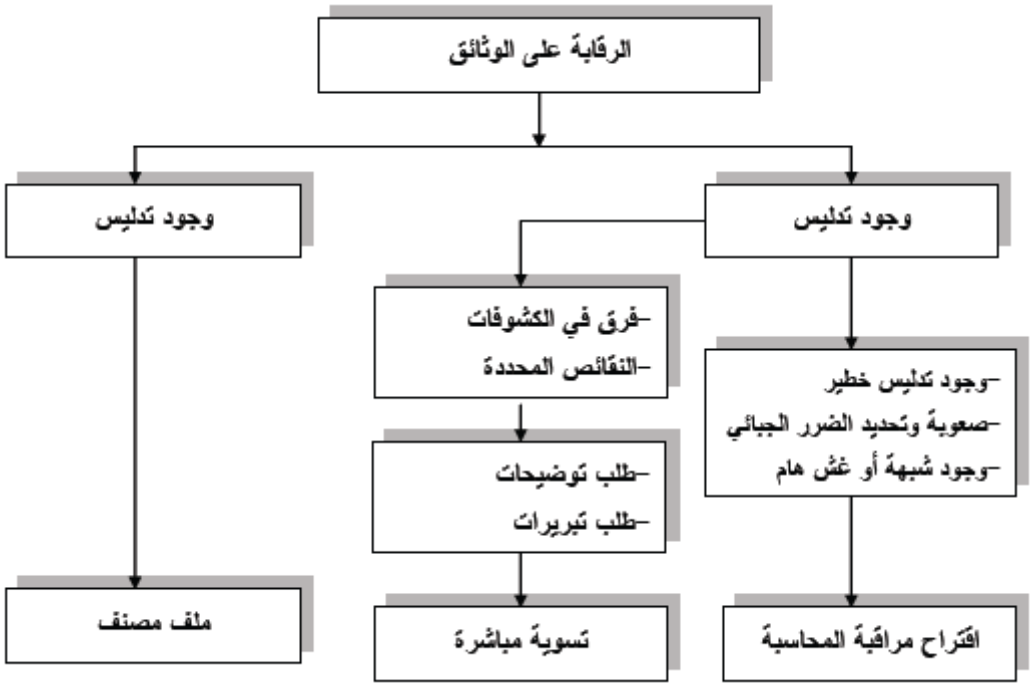
2- أنظر : المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

– تصريحات المكلف بالضريبة غير المدعمة بالمعلومات والوثائق المنصوص عليها في المادة 152 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإن هذه التصريحات تكون محل تحقيق تلقائي؛

– التصريحات المقدمة ضمن محاسبة دقيقة من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها، في هذه الحالة لا يمكن تصحيح هذه التصريحات إلا تبعا للإجراء تناقضي.

هذا، وقد يستشف من قراءة نص المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع منح للإدارة الجبائية حق التشكيك في صدق المستندات أو الاتفاقيات المبرمة بين طرف المكلفين بالضريبة والتي تنفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية [1].

ويبين الشكل التالي خطوات إجراءات الرقابة على الوثائق.



الشكل رقم (01) مخطط الرقابة على الوثائق

المصدر: لابد لزرق، مرجع سابق، ص. 146.

[1]– أنظر : المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

وفي الأخير يتبين لنا من دراسة الرقابة الممارسة داخل الإدارة الجبائية، أنه على الرغم من أنها تهدف إلى اكتشاف الأخطاء في التصريحات وتصحيحها لكن يبقى هذا النوع من الرقابة قاصرا أمام العدد المتزايد للتصريحات الجبائية، لذلك تضطر الإدارة الجبائية القيام بالرقابة المعمقة وذلك بتنقلها إلى عين مكان مزاولة المكلف لنشاطه[1].

الفرع الثاني

الرقابة الجبائية الخارجية (المعمقة)

يعد هذا النوع من الرقابة بمثابة تكملة واستمرار منطقي للرقابة العامة، حيث يتناول الفحص الدقيق والمتميز لمحتوى الملف الجبائي[2]، وذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها الأعوان المحققون بأماكن التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة أنشطتهم. فعلى خلاف الرقابة العامة (السطحية) التي تقتصر على إجراء مقارنة بين ما هو مصرح وما يجب أن يصرح به من أجل كشف النقائص والأخطاء فالرقابة المعمقة[3]، تهدف إلى التأكد من صحة و نزاهات التصريحات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية وكل الوثائق الملحقة وتبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالات غش جبائي[4].

هذا ولقد كرس النظام الجبائي الجزائري هذا الشكل من الرقابة في قانون الإجراءات الجبائية ويتضمن ثلاث وسائل أساسية، التحقيق في المحاسبة (أولا)،التحقيق المصوب في المحاسبة (ثانيا)،التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (ثالثا).

---

[1]- « la vérification approfondi s’exècres au siège de l’entreprise ou au lieu de son principale établissement ».
Kadi Hanifi Mokhtaria, op.cit, p.29.

[2]– خلاص رضا، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص.221.

[3] - « le contrôle approfondi prend le plus souvent la forme de vérification ».
Guide quand le fisc vous contrôle op. cit, p.05

[4]– بدري جمال، مرجع سابق، ص.86.

وعلى هذا يتضح لنا أن النظام الجبائي كرس التحقيق كوسيلة من وسائل الرقابة على التصريحات التي يدلي بها المكلفون بالضريبة إلى الإدارة الجبائية[1]،وذلك من أجل التأكد من تطابق مداخليهم المصرح بها مع وضعيتهم المالية.

أولا- التحقيق في المحاسبة:

يقصد بالتحقيق في محاسبة المكلف مجموع العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته[2].هذا، وإذا رجعنا إلى قانون الإجراءات الجبائية نجد أن المشرع أدرج ضمن أحكام المادة 20 فقرة 01 تعريفا للتحقيق في المحاسبة التي تنص على أنه " **مجموعة من العمليات التي تهدف إلى رقابة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة**".

يتضح لنا من استقراء فحوى نص المادة أن المشرع أعطى فقط مفهوما عاما كتعريف للتحقيق في المحاسبة مبينا الهدف المرجى منه والمتمثل أساسا في مراقبة التصريحات المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة.

هذا، وبرجوع إلى الفقه نجد أن الفقيه (T. LAMBERT) عرف التحقيق في المحاسبة بأنه:" مجموعة العمليات التي تهدف إلى المراقبة بعين المكان لمحاسبة مؤسسة معينة عن طريق تقريب البيانات الصادرة منهما ببعض المعطيات الواقعية المادية المتحصل عليها بعد البحث سواء داخل المؤسسة أو خارجها بهدف مراقبة صحة وصدق التصريحات المكتتبة وضمان تصحيحها إن أمكن ذلك، إن غاية الرقابة هي التمكن من تأسيس أو إعادة تأسيس الضرائب والرسوم المتملص منهما"[3].

1– سهام كردودي، مرجع سابق، ص.53.

2– ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، موقع انترنت:

https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/chartes_ar/charte-du-contribuable-verifie-2017-arabe.pdf

3 - l'ensemble des opérations ayant pour objet d'examiner sur place la comptabilité d'une entreprise et d'en rapprocher les indications a certaines données de fait ou matérielles recueillies par des recherches tant internes qu'externes à l'entreprise afin de contrôler l'exactitude et la sincérité de déclaration souscrites et d'assurer éventuellement les rendements nécessaires les finalités de contrôle et d'assurer l'établissement des impôts et taxes éludés »

T LAMBERT, contrôle fiscal droit et pratique, P. U. F. 1991, p. 231.

بالتالي، فالهدف من التحقيق في المحاسبة هو إظهار النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تكون في محاسبة المكلف بقصد التأكد من صحة الأرقام والتصريحات التي قدمها ومدى تطابقها مع بعض المعطيات حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها[1]، وذلك وفقا للقواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول.

هذا، وبما أن الهدف الأساسي من التحقيق في المحاسبة وإجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها[2]، فقد وضع المشرع قواعد وضوابط يجب احترامها أثناء إجراء التحقيق وعلى هذا يتعين على الأعوان المحققين مراعاة الإجراءات الأولية للتحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة الذي يمر بمرحلتين أساسيتين مرحلة التحضير للتحقيق في المحاسبة (1) ومرحلة الشروع في التحقيق في المحاسبة (2).

1- مرحلة التحضير للتحقيق في المحاسبة:

لا يمكن للتحقيق المحاسبي أن يتم في إطاره القانوني إلاّ إذا قام المحقق الجبائي في هذه المرحلة ببعض الأعمال التمهيدية على مستوى الإدارة الجبائية، ليتمكن من أخذ صورة شاملة ومستوفية عن المكلف بالضريبة المعني بالتحقيق لذا يستوجب علي العون المحقق إتباع الإجراءات المنصوص عليها في القوانين الجبائية، حيث يتم إعداد برنامج التحقيق في المحاسبة (أ) ومن ثم يقوم أعوان الإدارة الجبائية المكلفون بالعملية بمجموعة من الأعمال التمهيدية التي ستساعدهم في عملية التحقيق (ب).

أ-إعداد برنامج التحقيق في المحاسبة:

تتلخص هذه المرحلة في مجموعة من الأعمال التمهيدية التي تتم علي مستوى مصالح الإدارة الجبائية التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل[3].

---

[1]- طروش بتاتة، مرجع سابق، ص118.

[2]- عطوي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص.28.

[3]-أنظر: الفقرة01 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

حيث تقوم المديرية الولائية الجبائية بناءا على اقتراحات مفتشيات الضرائب التابعة لهما بإعداد برنامج التحقيق السنوي وترسل نسخة منه إلى كل المديرية الجهوية، ومديرية الأبحاث والتحقيقات على مستوى المديرية العامة للضرائب للفصل فيه سواء بزيادة عدد الملفات لتحقيق أو إنقاصها ثم تصادق عليه ويتم إرساله إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لمباشرة العملية[1]، هذا ويتم انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعمليات التحقيق المحاسبي وفقا لمعايير محددة من قبل لجنة إعداد البرنامج السنوي للمراجعات الجبائية ومن بين أهم هذه المعايير نذكر:

- الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش جبائي كبيرة أو فرص غش مرتفعة مثل المهن الحرة، نشاطات الاستيراد والبيع بالجملة؛
- تغيرات جد مهمة في رقم الأعمال والنتائج المصرح بها لمدة أربعة (4) سنوات أو ملاحظة المخالفات ذات طابع الاقتصادي أو جبائي[2].

ب-الإجراءات التمهيدية للقيام بالتحقيق في المحاسبة:

قبل بداية عمليات التحقيق يتعين على العون المحقق أن يتجه إلى مفتشية الضرائب التابع لهما المكلف بالضريبة لسحب ملفه ودراسة مركزه المالي كما أنه ملزم بجمع معلومات تفيده وتساعده أثناء القيام بعملية التحقيق وسوف نلخص هذه الإجراءات فيما يلي:

- **سحب ودراسة الملف الجبائي للمكلف بالضريبة :**

يقوم العون المحقق قبل القيام بأي تحقيق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية من مفتشية الضرائب المسيرة لهذا الملف،وهذا لاحتوائه

---

[1]- قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين(لحالة الجزائر من 2003- 2008)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير (تخصص مالية ومحاسبة)، معهد العلوم الاقتصادية والاجتماعية وعلوم التسيير (قسم علوم التسيير)، جامعة المدية، 2008-2009 ص.69.

[2]- علام ليلة، مرجع سابق، ص.91.

على الوثائق والبيانات المتعلقة بنشاطه كما يتضمن كل التصريحات والاتصالات والمراسلات الموجهة إليه وكذا الهوية الجبائية الكاملة للمكلف بالضريبة[1].

كما يقوم العون المحقق كذلك بدراسة وفحص التصريحات السنوية للمكلف من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات وكذلك الوثائق التقنية للأنشطة المكلف، خاصة ما يتعلق بقواعد وطرق الإنتاج مثلا فيما يخص الضرائب المباشرة :

أول ما يبدئ به المحقق هو أنه يراقب إيداع وفحص التصريحات الجبائية السنوية، وإذا ما تم إيداعها متأخرا فعلى المحقق أن يأخذ في الاعتبار ثلاث حالات:

- التصريحات المودعة في الآجال القانونية وبطريقة منتظمة؛
- التصريحات المودعة بعد الآجال القانونية وبطريقة غير منتظمة؛
- التصريحات التي لم تودع أصلا.

وهنا يتأكد المحقق من المعلومات بناءاً على كشوفات فرض الضريبة الخاضع لها المكلف،أو طلب المكلف بالضريبة تقديم نسخ من الإنذارات والجداول والتأكد أن جميع الضرائب والرسوم تمت مراقبتها[2].

إنّ فحص الملفات له من الأهمية البالغة بما يسمح لإدارة الجبائية من معرفة الدخل الإجمالي المصرح به مقارنة مع الدخل الصافي المصرح به من طرف المكلف بالضريبة، كما يسمح من معرفة عناصر نمط المعيشة ومقارنتها مع الدخل المصرح به، وكذا الممتلكات العقارية المكتسبة والقيم المنقولة ومقارنتها مع فوائد القيم المنقولة المصرح بها[3].

---

[1]– بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص.33.

[2]– زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، المرجع السابق، ص.134.

[3]– عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص. 56.

ومن خلال هذه الرقابة للملف الشخصي للمكلف بالضريبة يمكن للمحقق أن يقدر درجة مصداقية محاسبة المكلف من عدمها وبناء على المعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي خاصة الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج السنوات الأربعة والتي لم يمسها التقادم يقوم العون المحقق بملأ استمارتين أساسيتين وهما: "الحالة المقارنة للميزانيات و"كشف المحاسبة

بالنسبة لحالة المقارنة للميزانيات (Etat comparatif des bilans) تشمل هذه الوثيقة ملخص الميزانيات تسجل فيهما أرصدة الأصول والخصوم الخاصة بالسنوات الأربعة غير الساقطة بالتقادم فضلا عن السنة الخامسة الحالية[1]، حيث تسمح هذه الوثيقة بدراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المكلف بالضريبة خاصة ما يتعلق بالإهتلاكات المؤونات و حركة القروض وكذا حسابات المكلف بالضريبة[2].

أما كشف المحاسبة(Bulletin de comptabilité) يملأ وفق جدول حسابات النتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي المقدم من قبل المكلف بالضريبة للإدارة الجبائية للأربع سنوات محل التحقيق[3] حيث تسمح هذه الوثيقة بتقدير تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي والنسب المحققة لكل دورة مالية[4].

- **إشعار المكلف:** بعد قيام العون المحقق بالأعمال التحضيرية الضرورية للإجراء عملية التحقيق في المحاسبة يقوم بالانتقال إلى التحقيق في عين المكان، وذلك بعد إعلام

[1]– بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999–2009)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية (تخصص نقود مالية وبنوك)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2010 –2011، ص.126.

[2]– أنظر: الملحق رقم 02.

[3]– بن أعمارة منصور، مرجع سابق، ص.47.

[4]– أنظر: الملحق رقم 03.

المكلف عن طريق إشعار بالتحقيق[1]، وهو ما يستفاد من استقراء نص الفقرة 04 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية[2]. حيث لا يمكن البدء في إجراءات التحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة كما يستفيد المكلف بالضريبة من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار ذلك من أجل تحضير محاسبته وهذا تحت طائلة البطلان.

2- الشروع في عملية التحقيق في المحاسبة:

بعد انتهاء أجال التحضير تنطلق عملية التحقق من خلال قيام العون المحقق بالتدخل في مقر عمل المكلف ويبدأ عمله بفحص الوثائق المحاسبية من حيث الشكل (أ)،ومن حيث المضمون (ب).

أ- فحص المحاسبة من حيث الشكل :

يقوم العون المحقق بمراقبة الحالة العامة للمحاسبة وذلك من خلال التأكد من الوجود الفعلي للوثائق المحاسبية وثائق الإثبات اللازمة وأن البيانات المسجلة فيها صحيحة من ناحية دقة الحسابات ومطابقة للأحكام القوانين السارية المفعول، وحتى تكون هذه المحاسبة مقبولة من حيث الشكل يجب أن تتوفر في هذه الأخيرة الشروط التالية.

- **محاسبة كاملة ومنظمة**

لا تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة أي مشروعة إلاّ إذا أمسك المكلف بالضريبة الوثائق والدفاتر المبينة في المواد 09 إلى 12[3] من القانون التجاري وأن تكون ممسوكة وفق

---

[1]- أنظر: الملحق رقم 04.

[2]- أنظر: الفقرة 04 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3]- أنظر : المادتين 9 و12 من الأمر رقم 75-59، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم ، منشورات بيرتي ،الجزائر،2006.

لأحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي حيث يستفاد من استقراء فحوى نص المادة أنه تتلخص هذه الدفاتر فيما يلي[1]:

- دفتر اليومي وتسجل فيه حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة من الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد)؛
- دفتر الكبير يتضمن مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعينة؛
- دفتر الجرد تنقل فيه الميزانية وحساب النتائج الخاصة بالكيان.

هذا ويجب أن تحفظ هذه الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق الثبوتية لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية.

- **محاسبة صحيحة ودقيقة محاسبيا**

يتعين على العون المحقق أن يتحقق ما إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات التسجيل سليمة، وكذا التأكد من صحة المعلومات المكتوبة في دفتر اليومية بالمقارنة مع بيانات ميزان المراجعة في دفتر الجرد والسجلات المساعدة له وفي حالة ما إذا تم الإقرار بوجود ممارسات تدليسية أو غش جبائي فسوف يتم رفض المحاسبة.

- **محاسبة مبررة:**

يجب على المكلف بالضريبة أن يبرر الكتابات المحاسبية عن طريق تقديم وثائق اسمية حقيقية ووثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن، حيث يعتبر هذا شرطا لصحة المعلومات المحاسبية[2]، لذا يتعين على المكلف أن يبرر المشتريات عن طريق فواتير مسلمة من قبل المورد وبالرجوع إلى المرسوم التنفيذي رقم 95-468 يتبين لنا أنه لقد تم

[1]- أنظر : المادة 20 من القانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر يتضمن النظام المحاسبي المالي ج. ر.ج.ج.، عدد 74، صادر بتاريخ25نوفمبر 2007.

[2]- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص.36.

تحديد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل وصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكيفية ذلك حيث يجب أن يكون كل بيع سلع أو تأدية خدمات بين الأعوان الاقتصادية موضوع فاتورة.

هذا،ولقد حددت المادة 3 من القانون ذاته البيانات التي يستوجب توفرها سواء تلك المتعلقة بالبائع أو بالمشترى، والبين من قراءة فحوى نص المادة 04 من ذات القانون[1]،أنه يستوجب أن تحتوى الفاتورة على الختم الندي وتوقيع البائع إلا إذا حررت عن طريق النقل الالكتروني.

ب-فحص المحاسبة من حيث المضمون:

بعد انتهاء المحقق من مراجعة المحاسبة من الناحية الشكلية يمكنه أن يضع حكما حول صدق المحاسبة، غير أن هذا الحكم ليس إلاّ حكماً أولياً، وبالتالي لابد له من دراستها دراسة معمقة لاستخلاص النتائج النهائية، ولا يتسنى ذلك إلاّ من خلال التحقيق في حسابات الميزانية، وبالأخص حسابات الاستغلال التي يكثر فيها التلاعب ومحاولات الغش الجبائي نظراً لكونها أهم عنصر مساهم في تحديد الربح الإجمالي خاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة [2].

و يمكن تلخيص عملية فحص المحاسبة من حيث المضمون من خلال ما يلي:

- **مراجعة حساب المبيعات والمشتريات:**

عند مراقبة العون المحقق للمشتريات يمكن أن يكتشف نوعين من المخالفات: يتمثل النوع الأول في تضخيم المشتريات بحيث يسعى المكلف إلى التهرب من دفع الضريبة من خلال تخفيض الربح الخام الخاضع للضريبة وبالتالي الربح الصافي وغالبا ما تستخدم هذه

---

[1]- أنظر: المواد 2-3-4 من المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10 ديسمبر 2005 يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وكطيفية ذلك ج.ر.ج.ج.، عدد 80، صادرة بتاريخ11ديسمبر 2005.

[2]- بشرى عبد الغني، مرجع سابق، ص.127.

الحيلة من طرف المكلفون الذين لا يمكنهم إخفاء رقم أعمالهم كمقاولي الأشغال العمومية[1]. ومن بين أشكال تضخيم المشتريات نذكر منها[2]:

- التسجيل المتكرر للفاتورة مع تاريخين مختلفين أو تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين؛
- التسجيل في الجانب المدين لحساب المشتريات اكتتاب الأثاث التجهيزات ومصاريف الصيانة الخاصة بالمسير والشركاء.

أما النوع الثاني فهو تخفيض المشتريات، ففي بعض الأحيان يقوم المكلف بتخفيض قيمة المشتريات ويصاحب ذلك تخفيض في الإيرادات الناتجة عن المبيعات وبالتالي نسبة الأرباح التي يتم حسابها تظهر ضعيفة بصفة غير عادية[3]، وغالبا ما يتم ذلك من خلال إهمال التسجيل المحاسبي لفواتير الشراء وذلك بتواطؤ مع المورد أو في حالة إخفاء مشتريات وضمنها إلى الأعباء العامة وتسجيلها على أنها تكاليف قابلة للخصم من النتيجة النهائية وكذلك تعينيه التلاعب عن طريق المشتريات بدون فاتورة[4].

أما بالنسبة لمراقبة المبيعات يقوم المحقق بمراقبة الفواتير وكذلك وصولات الإخراج الدفاتر المحاسبية للزبائن وغيرها من الوثائق بطريقة نظامية أو عن طريق الأساليب الإحصائية للاكتشاف التلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلف الضريبة على مستوى المبيعات والمتمثلة فيما يلي[5].

- عدم تسجيل إجراءات نقدية ناتجة عن بعض المبيعات بدون فاتورة؛
- القيام بتسجيل المردودات الوهمية للبضائع في جانب المدين لحساب المبيعات.

---

[1]– بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص.38.

[2]– لابد رزرق، مرجع سابق، ص.163.

[3]– بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص.38.

[4]– علام ليلة، مرجع سابق، ص.95.

[5]– بشرى عبد الغني، مرجع سابق، ص.130.

- **مراقبة المخزونات:**

إن الفحص الذي يجريه المحقق للفواتير قد يكشف وبسهولة الغش في المشتريات المفوترة؛ لكن من الصعب اكتشاف إذا كانت هذه السلع مشترية دون فواتير عن طريق فحص المحاسبة فقط، الأمر الذي يوجب على المحقق إجراء مراقبة للسلع الموجودة في المخزن وذلك يطلب العون المحقق من المكلف بالضريبة تمكينه من فواتير الشراء و وصولات الطلب أو الاستلام[1]،وعلى هذا تعد مراقبة المخزونات مرحلة أساسية في عملية التحقيق في المحاسبة ولذلك ينبغي على العون المحقق أن يراقب بدقة دفتر الجرد باعتباره الوثيقة الأولى والأساسية التي يعتمد عليها في تحرياته ومن خلال رقابته تظهر نوعين من الخلل :

– قد يظهر الجرد الكميات الحقيقية للمخزون لكنها مسعرة بقيم أقل من سعرها الحقيقي وذلك من أجل تخفيض قيمة المخزون؛

– كما قد لا يظهر الجرد إلاّ جزء من المخزونات وذلك أيضاً من أجل تخفيض في كمية المخزون، لكن قد يؤدي الأمر أيضاً إلى خفض لقيمة المخزون ولكميته معاً [2].

- **مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير:**

يقوم العون المحقق بمراقبة الحسابات الرئيسية للميزانية وذلك حسب التسلسل المحدد من طرف المخطط المحاسبي الوطني حيث يتولى فحص أصول الميزانية التي تعبر عن الوضع المالي المكلف بالضريبة وتتشكل على حسابات الأصول من ثلاث مجموعات منها[3]: الاستثمارات في السلع المنقولة وغير المنقولة المخزونات والتي تتم مراقبتها بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنتها مع الجزء الحقيقي عند عملية التحقيق في

[1]– زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، المرجع السابق، ص.152.

[2]– لابد لزرق، مرجع سابق، ص.166.

[3]– دريس حبيبة، مرجع سابق، ص.66.

عين المكان وكذلك الحقوق وهي مجمل الحقوق المؤسسة من خلال تعاملها مع الغير مثل الصندوق والبنك حيث يقوم المحقق بمراجعتها والتأكد من حساباتها من خلال مقارنتها مع الدفاتر اليومية المساعدة للمبيعات.

أما بالنسبة لفحص خصوم الميزانية فهي مجموع مصادر الأصول الموضوعة تحت تصرف المؤسسة بصفة دائمة أو مؤقتة تستخدم من أجل تمويل نشاط المؤسسة كالأموال الخاصة التي تضم عدة حسابات أهمها: رأس المال الاجتماعي الاحتياطات مؤونة التكاليف والخسائر [1].

في حين أن مراقبة التسيير تتضمن حسابات التكاليف والنفقات التي تتحملها المؤسسة خلال نشاطها[2]،حيث يتعين على العون المحقق أن يراقبها من أجل الكشف عن الأخطاء والنقائص حتى يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعادة تأسيس فرض الضريبة،بينما الإيرادات فهي تشمل كل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها[3].

ثانيا- التحقيق المصوب في المحاسبة:

تم استحداث هذا النوع من التحقيق بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 وذلك بموجب المادة 22 منه،والتي قضت صراحة أنه تنشأ المادة 20 مكرر ضمن قانون الإجراءات الجبائية في-جزئه الثاني-الباب-الأول- القسم الثاني-من الفرع الثاني.

هذا،وباستقراء فحوى نص الفقرة 01 من المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية،يتبين لنا انه ما يميز هذا الشكل من أشكال الرقابة المعمقة على التحقيق في

[1]- بشرى عبد الغني، مرجع سابق، ص.132.

[2]- « Les techniques pour démasquer les tricheurs sont bien connues des vérificateurs comme par exemple, le contrôle de la marge dans les magasins de prêt-à-porter, la consommation d'électricité dans les salon de coiffures, etc.… » .
Kadi Hanifi Mokhtaria, op.cit, p.30.

[3]- لابد لزرق، مرجع سابق، ص.169.

محاسبة المكلف أنه يتم إجراءه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية نقل عن سنة جبائية.

وعلى هذا،يتم التحقيق المصوب في المحاسبة في حالة تشكيك الإدارة الجبائية في صدق السندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد،عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية.و غالب ما يلجأ المحقق إلى التحقيق مصوب في المحاسبة بعد طلب تبريرات دون إجابة[1].

وبالنظر إلى الأهمية التي تترتب على تنفيذ هذا التحقيق في مجال الكشف عن العمليات التدليسية،فقد أحاط المشرع تنفيذه بجملة من الضوابط والقيود التي يجب مراعاتها واحترامها،وتجدر الملاحظة هنا أنه على الرغم من وجود اختلاف بين التحقيق المصوب في المحاسبة والتحقيق في المحاسبة من حيث نطاق وشمول التحقيق لكن من حيث القواعد المطبقة فإن التحقيق المصوب في المحاسبة يخضع لنفس القواعد المطبقة في التحقيق في المحاسبة باستثناء النقاط المذكورة في الفقرة 4 و5 من المادة 20 مكرر1،هذا ويمنح للمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب نفس الضمانات الممنوحة له في إطار التحقيق المحاسبي.

هذا،ويظهر بجلاء من استقراء الفقرات 4-6 من ذات المادة انه يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لجملة من الشروط والتي يمكن ان نجملها فيما يلي:

- لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال من الأحوال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة،غير أنه يحق للعون المحقق أن يطلب من المكلف بالضريبة محل التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلابيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والإتاوة المتعلقة بالتحقيق.

[1] -Kadi Hanifi Mokhtaria,op.cit,p.33.

- لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق[1]مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته،هذا ويستفيد هذا الأخير من آجال أدنى للتحضير مدته عشر (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار. كما يشترط أن يشمل الإشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة توضيح خاصية التحقيق المصوب والتعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها.
- لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

وبالإضافة إلى ما سبق تجدر الإشارة إلى أن الفقرة 6 من المادة 20 مكرر 1 السالفة الذكر نصت على أن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة للإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب.

هذا،وقصد التوسيع في مجال البحث والتحري والتحكم في التصريحات الجبائية وأعمال الغش الجبائي أوجب المشرع على الأعوان المحققون خلال التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب،وبتوفر عناصر تدل على تحويلات غير مباشرة للأرباح وذلك حسب مفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أن يطلبوا من المؤسسة المعلومات والوثائق المحددة لطبيعة العلاقات بين هذه المؤسسة و إحدى أو عدة مؤسسات متواجدة خارج الجزائر، وكيفية تحديد مبالغ التحويلات المرتبطة بالعمليات

[1]– يكون الإشعار بالتحقيق في أربع نسخ، واحدة تسلم المكلف بالضريبة والثلاثة الأخرى يؤشر بختم عليها ويحدد فيها تاريخ الاستلام ويرجعها إلى المحققون لكي يتم الاحتفاظ بها في ملف المراقبة
بن عمارة منصور مرجع سابق، ص.46.

الصناعية، والتجارية أو المالية مع المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر، وإذا اقتضى الحال الأطراف الموافقة والأنشطة الممارسة من طرف المؤسسات المتواجدة خارج الجزائر والمرتبطة بعمليات صناعية أو تجارية أو مالية مع المؤسسة محل المراجعة وكذا النظام الجبائي المسطر لهذه العمليات[1].

ثالثا- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

يعتبر التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة طريقة حديثة النشأة،كانت نتيجة مسايرة لحركة الإصلاحات الجبائية التي عرفها النظام الجبائي الجزائري منذ سنة 1990،وذلك من أجل مكافحة الغش والتهرب الجبائيين،حيث تم إنشاؤها بموجب قانون المالية لسنة 1992 وفقا للأحكام المادة 131 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة غير أن هذه المادة ألغيت بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002 ونقلت هذه الأحكام إلى قانون الإجراءات الجبائية بمقتضى المادة 21.

وباستقراء نص الفقرة 01 من المادة 21 التي تنص على أنه:«... ***في هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون هذا الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة والذمة المالية أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي من جهة أخرى وهذا حسب المادتين 6 و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة...*** » .

يتبين لنا من نص المادة،أن الرقابة المعمقة تتناول مجمل الوضعية الجبائية والمالية للمكلف بالضريبة بالإضافة إلى الوضعية المادية، حيث يقوم العون المحقق بالفحص والتحقيق في كل المعطيات والمعلومات التي لها صلة بنشاط المكلف بالضريبة وخاصة في الوثائق المحاسبية والوضعية الجبائية. فهو مجموع العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الفرق الموجود بين الدخل الحقيقي والدخل المصرح به[2].

[1]– أنظر المادة 20 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية .

[2] - Lambert (T.) , le contrôle fiscal droit et pratique, op. cit ,p.283.

هذا، ويستفاد من قراءة نص المادة أن أعوان الإدارة الجبائية عند شروعهم في التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة لا يكتفون بالتصريحات التي يدلي بها المكلف للضريبة لتحديد الأساس الخاضع الضريبة وإنما يلجؤون إلى مراقبة ما مدى صحة تلك الأدلة والحجج وكذا المعلومات المدونة في تلك التصريحات وهذا من خلال إجراء مقارنة بين المداخيل المصرح بها المداخيل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف حالة خزينته وكذا المتعلقة بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته[1].

و كغيره من التحقيقات،فإن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة يمر أيضاً بمرحلتين، مرحلة تحضيرية (1) و أخرى فعلية، أين يباشر المحقق أعمال المراقبة المعمقة(2).

1- المرحلة التحضيرية للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

تخضع هذه المرحلة إلى مجموعة من الأعمال التحضيرية التي يقوم بها العون المحقق إذ أنه يقوم بجمع المعلومات عن وضعية المكلف بالضريبة قصد تشكيل الملف الجبائي لهذا الأخير وتتجسد هذه المرحلة في البرمجة من أجل انتقاء المكلفين الذين سيخضعون لهذا الشكل من الرقابة (أ)،فضلا عن الأعمال التمهيدية قبل مباشرة التحقيق (ب).

أ- برمجة واختيار الملفات الخاضعة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

خلال هذه المرحلة يتم برمجة المكلفين بالضريبة الذين سيخضعون للرقابة الجبائية، ولن يتحقق ذلك إلاّ قبل نهاية كل سنة، إذ يعد رئيس مفتشية الضرائب قائمة تمهيدية بالمكلفين بالضريبة والذين من المحتمل أن يخضعوا للمراقبة المعمقة وهذا بعد دراسة كاملة لملفاتهم، ثم ترسل قائمة بذلك إلى المديرية الولائية للضرائب من أجل دراستها وهذه الأخيرة تعد قائمة نهائية

[1]- العيد صالحي، مرجع سابق، ص.49.

وترسلها إلى رئيس مكتب المراقبة لتنفيذها كما يتم إرسال نسخة أيضا إلى المديرية الجهوية للضرائب للإعلام وهذه الأخيرة بدورها ترسلها إلى الإدارة المركزية للمصادقة عليها [1].

هذا ويخضع اختيار ملفات الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لجملة من المعايير الموضوعية نذكر منهما:

- المكلفين الذين بين التحقيق في ملفاتهم الخاصة حول الضريبة على الدخل الإجمالي وجود تناقضات بين الدخل المصرح به للإدارة الجبائية والموارد المالية الهامة الموجودة لديهم[2].
- المكلفين الذين يمتلكون مداخيل غير محددة أو غير مبررة كالمكلفين الذين يقوم بعمليات تبييض الأموال يهدف إخفاء نشاطاتهم غير للتهرب من دفع الضريبة.
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخيل مخفية.

ب-الأعمال الأولية قبل مباشرة التحقيق:

بعد الانتهاء من تحديد قائمة الأشخاص المعنيين بالتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة ترسل قائمة هؤلاء الأشخاص إلى رئيس مكتب المراقبة الجبائية، وبدوره يقسم المهام بين رؤساء الفرق والتي تتكون من محققين اثنين لكل عملية رقابة[3]، على أن لا يمكن القيام هذه العملية على الشخص الطبيعي إلاّ إذا كان العون المحقق له رتبة مراقب على الأقل[4].

---

[1]- بشرى عبد الغني، مرجع سابق، ص ص .141-142.

[2]- علام ليلة، مرجع سابق، ص.99.

[3]- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، المرجع السابق، ص.163.

[4]- أنظر: الفقرة02 من المادة 21من قانون الإجراءات الجبائية.

يقوم العون المحقق بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة من المفتشية المختصة إقليميا وذلك التأكد من وضعية المكلف واخذ فكرة عن هويته وعنوانه الحقيقي ومعرفة طبيعة المداخيل الخاصة بالمكلف،وفحص كل الوثائق التي تثبت عدد العقارات التي يملكها منها المبنية وغير مبنية ونسبة الأسهم التي يملكها في الشركات بالتنسيق مع مصلحة التسجيل.كما يسمح للعون المحقق بطلب معلومات جبائية لدى جل الهيئات أو المؤسسات الخارجية التي لها علاقة بالمكلف خاصة البنوك لمعرفة عدد الحسابات المملوكة للمكلف بالضريبة سواء تلك المسجلة باسمه أو بأسماء أفراد عائلته.

هذا، وكما يتم التنسيق بين الإدارة الجبائية وإدارة الجمارك التي تلعب دور هاما من خلال كشفهما بكل ما يتعلق بالاستيراد والتقدير وتزويد أعوان الإدارة الجبائية بحجم المشتريات حتى يتمكن هما من حساب رقم المبيعات الحقيقي الذي يحققه المكلف وقد تلجأ أيضا الإدارة الجبائية إلى التعاون مع المصالح التابعة لوزارة التجارة منهما مصلحة التحقيقات الاقتصادية وقمع الغش التي تخول لهما كل المعلومات المتعلقة بالتدخلات المستمرة في الحياة التجارية خاصة تلك المتعلقة بالكشف عن حجم العمليات بدون فاتورة.

وفي هذا الصدد وقصد تعزيز التنسيق بين هذه الإدارات تأسست فرقة مختلطة للرقابة المشتركة والتي تتمثل في ممثلي إدارات الضرائب الجمارك والتجارة بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97– 290[1]،الذي يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمهما.

حيث تسمح كل المعلومات المتحصل عليهما من تقييم وتحديد مدى صحة التصريحات المكتتبة واستخراج مجمل التناقضات الموجودة في ملف المكلف بالضريبة قبل

[1]– المرسوم التنفيذي رقم 97–290، المؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1418 الموافق 27 جويلية 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، ج.ر.ج.ج.، عدد50، صادر بتاريخ 30جويلية1997.

الخوض في مباشرة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، يستوجب على العون المحقق أن يرسل إشعار بالتحقيق[1]،أو تعليمة له مع إشهار بالاستلام مرفقة بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة يجب أن يتضمن هذا الإشعار معلومات دقيقة منها موضوع التحقيق ومدته وأن يشير صراحة وتحت طائلة الإجراء أن المكلف يستطيع أن يستعين بمستشار يختاره هو كما يمنح المكلف مهلة خمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار وذلك بغرض تحضير المكلف للتحقيق المعمق هذا ولا يمكن إجراء هذا التحقيق إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الأقل[2].

2- مرحلة مباشرة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

عند الانتهاء من المرحلة التحضيرية يشرع العون المحقق في مجموعة من العمليات التي ترمي إلى الكشف عن الممارسات التدليسية وهنا يقوم العون المحقق بملء استمارة بداية التحقيق[3].هذا،وتعتبر عملية جمع المعلومات مرحلة أساسية في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة خصوصا في حالات الغش الجبائي نظرا لطابعه التقني وخاصة انه يمس الوعاء الضريبي،وعلى هذا تشكل المعلومة الجبائية دعامة أساسية من أجل تنفيذ التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية على أمكل وجه،فهي عبارة عن مجموعة من المعلومات التي باستطاعتها التأشير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو بطرق غير مباشرة[4] .

ونظرا لتنوع مصادر المعلومات فإن البحث يكون بشكل متعدد وعلى عدة مستويات، حيث يتبع العون المحقق في هذه المرحلة طرق مختلفة لتقدير الوضعية المالية الحقيقية للمكلف بالضريبة، وذلك عن طريق مراقبة مختلف الحركات المالية وأرصدة الحسابات

---

[1] – .أنظر: الملحق رقم05.

[2] – أنظر : الفقرة 03 من المادة 21من قانون الإجراءات الجبائية.

[3] –أنظر: الملحق رقم06.

[4] – أنظر: عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص.85.

البنكية وحتى المتعلقة بأفراد عائلته والمؤسسات التي يسيرها،من أجل الفحص التكميلي للكشف عن مصادر أخرى للدخل وكذلك الحصول على الكلفة الحقيقية للممتلكات والعقارات التي بحوزته،وكل عمليات انتقال الملكية لأنها تخضع بالضرورة لحقوق التسجيل كما يمكن طلب المعلومات من مصالح البحث على المستوى المركز أو الجهوي[1].

وفي الأخير وبعد حصول العون المحقق على مختلف المعلومات من خلال فحص الملف الجبائي أو من طرف الجهات الخارجية التي لها علاقة بالمكلف أو من خلال التحاور مع المكلف في حد ذاته،يقوم بمقارنتها مع التصريحات المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وذلك بهدف استخراج المخالفات والأخطاء المرتكبة والكشف عن التلاعبات التي يستعملها المكلف لارتكاب الغش الجبائي وهنا يحرر العون المحقق استمارة نهاية التحقيق[2].

المطلب الثاني

نتائج الرقابة الجبائية

إنّ عملية التحقيق الجبائي بمختلف أنواعه، (التحقيق المحاسبي التحقيق المصوب في المحاسبة، والتحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة) يؤدي بالضرورة بعد الانتهاء منه إلى نتائج تترتب في ذمة المكلف بالضريبة والتي تقترن بمدى احترام هذا الأخير للالتزامات التصريحية، من عدمها وهنا نكون أمام احتمالين أساسيين؛ إما أن يكون المكلف بالضريبة قد احترم كافة الالتزامات الملقاة على عاتقه، وبالتالي فالإدارة الجبائية تقوم بالتأكد من أن ليس هناك أي تضارب بين تصريحاته وبين النتائج المتوصل إليها من قبل المحقق وهنا لا يكون أي إجراء تصحيحي لقواعد فرض الضريبة على المكلف.

أما الحالة الثانية وهي إذا ما توصل التحقيق الجبائي إلى أن التصريحات التي تقدم بها المكلف بالضريبة غير كافية أو أنها خاطئة أو إغفال فهنا يخضع المكلف بالضريبة إلى

[1] -Kadi Hanifi Mokhtaria, po.Cit, p.34.

[2] – أنظر: الملحق رقم 07.

عملية التصحيح الحضوري (الفرع الأول)،أما في حالة ما إذا لم يحترم المكلف بالضريبة للالتزامات المفروضة عليه أثناء التصريح الجبائي أو قام بعرقلة عملية الرقابة الجبائية[1]، ففي هذه الحالة يخضع إلى عملية التصحيح التلقائي (الفرع الثاني).

الفرع الأول

التقييم العام لمحاسبة المكلف بالضريبة

بعد القيام بجميع إجراءات المراقبة الجبائية يقوم المحقق المحاسبي بتقديم محاسبة المكلف بالضريبة،إذ يستوجب عليه أن يختتم إجراءات الرقابة ويعطي حكما على مصداقية المحاسبة المجرات من طرفه، وكما سبق ذكره آنفا الغرض من التحقيق المحاسبي باختلاف أنواعه هو مراقبة الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة ومعاينة واكتشاف الأخطاء المرتكبة من المكلف بالضريبة وعدم انتظامهم، غير أنه في جميع الحالات سواء كان المكلف بالضريبة في حالة التأكد من التصريحات المودعة من قبله أو في حالة اكتشاف الأخطاء التي ارتكبها فإن الإدارة الجبائية تكون ملزمة تبليغه بنتائج عملية الرقابة المتوصل إليها وهو ما يتبين لنا من استقراء أحكام نص المادة 20 و21 من قانون الإجراءات الجبائية. هذا ويعتمد المحقق الجبائي في تقييمه العام لمحاسبة المكلف بالضريبة على النصوص التشريعية والتنظيمية كالمخطط المحاسبي الوطني والقانون التجاري وقانون الإجراءات الجبائية... الخ

وبالتالي ومن خلال الإجراءات العملية والفحص الدقيق للحسابات السابقة ذكرها يتعين على المحقق أن يعطي تقييمه العام لمحاسبة المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية، ويأخذ هذا التقييم أحد الشكلين إما قبول المحاسبة (أولا)،أو رفض المحاسبة(ثانيا).

أولا : قبول المحاسبة :

إذا كانت المحاسبة متطابقة مع أحكام المخطط المحاسبي الوطني، مستوفية لجميع الشروط الشكلية والموضوعية، وأن النقائص المتواجدة فيها لا ترقى إلى درجة رفض

[1] - زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، المرجع السابق، ص.212.

المحاسبة تكون هذه الأخيرة مقبولة.

وعليه فقبول المحاسبة من طرف العون المحقق يمكن أن تكون:

1-القبول الصريح (القاطع)

عند مطابقة المحاسبة الممسوكة للشروط السابقة الذكر يتم الحكم عليها بأنها منتظمة ودقيقة محاسبيا وبذلك يقوم العون المحقق بتبليغ المكلف بنتائج التحقيق من دون إجراء أي تقويم[1].

هذا،ويتجلي واضحا من استقراء فحوي نص الفقرة 7 من المادة 20 والفقرة 6 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية أنه في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددا نهائيا ولا يمكن للإدارة الجبائية الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق وفي هذه الحالة يقع عبء الإثبات على عاتق الإدارة الجبائية كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاع.

2- القبول النسبي:

عندما يكون هناك ارتياب طفيف أو وجود لبعض الانحرافات البسيطة التي يستنتج المحقق من خلالها بأنها غير ناتجة عن سوء نية وقصد التهرب من دفع الضريبة ففي هذه الحالة يقوم العون المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي، والمقصود به أنه يكون اتصال بينه وبين المكلف بالضريبة لمناقشة وإبداء ملاحظات حول التجاوزات المسجلة[2]، بعدها يقوم بإيداع تأسيس رقم الأعمال الخاضع للضريبة ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقويم عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي ومنحه مدة أربعين (40) يوما لرد على هذا التقويم هذا وفي حالة قبول المحاسبة يتم تصحيح النتائج عن طريق اللجوء إلى الإجراءات الاعتراضية[3] .

[1]- بشرى عبد الغني، مرجع سابق، ص.134.

[2]- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص.59.

[3] - مصطفي عوادي، مرجع السابق، ص.91.

ثانيا-رفض المحاسبة :

لقد حدد المشرع مختلف الحالات التي يتم من خلالها رفض المحاسبة وهذا لحماية المكلف بالضريبة من تعسف العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة تتمثل هذه الحالات[1] في :

- يكون مسك الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية غير مطابقة لأحكام المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة مرتبطة بالعمليات المحاسبية

الفرع الثاني

إجراء التعديلات

يعتمد هذا الإجراء على درجة احترام المكلف بالضريبة للالتزامات الجبائية والمحاسبية وهذه التعديلات يمكن أن تكون في شكل التصحيح الحضوري (أولا)،أو التصحيح التلقائي (ثانيا).

أولا : إجراءات التصحيح الحضوري (الوجاهي) :

يعتبر التصحيح الحضوري المبدأ العام في إجراءات التصحيح الجبائي، إذ يجوز للإدارة الجبائية أن تطبقه على كافة الضرائب والرسوم بما فيها الضرائب المباشرة وغير المباشرة. [2] وعلى هذا فالإجراء الحضوري أو كما يسميه البعض بالإجراء الاعتراضي هو

---

[1]– أنظر : المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

جدير بالتذكير في هذا الصدد انه سابقا كانت تنص على حالات رفض المحاسبة المادة 191 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لكن إثر صدور قانون المالية لسنة 2017 ألغيت بموجب المادة 09.

[2]– بالنسبة للغش الجبائي في الرسم على القيمة المضافة تقول الأستاذة Kadi Hanifi Mokhtaria أنه:

« La fraude de la TVA revêt de multiples facettes : activité non déclarée, TVA non déclarée mais encaissées, TVA déduite par anticipation ou à tort, TVA déclarées mais non reversée, demande de remboursement de crédit de TVA frauduleuse ou effectuées a tort. »
Kadi Hanifi Mokhtaria, op.ci, p.43.

النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف بالضريبة الذي يسمح له بالاستعلام حول سير عملية الرقابة الجبائية من جهة وتسمح له بمعرفة كل من يتعلق بالتوضيحات الضرورية حول التعديلات التي أجريت عليها من ناحية أخري[1].ويسمح اللجوء إلى هذا الإجراء بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع لها،مما يؤدي إلى تقليل عدد المنازعات الجبائية بين الطرفين، وكذا مواجهة جميع الوضعيات المحتملة بينهما، ولن يتم ذلك إلا بالاتفاق فيما بينهما[2] .

أما فيما يخص إجراءات سير التصحيح الحضوري ، يتجلي لنا واضحا من استقراء أحكام المواد(20- 20 مكرر- 21) من قانون الإجراءات الجبائية أن الإدارة الجبائية ملزمة بتبليغ نتائج التحقيق المتوصل إليها،حتى إذ لم يوجد أي تقويم فلا يمكن للإدارة الجبائية البدء في عملية التصحيح الحضوري إلاّ بعد أن تخطر المكلف بالإدارة بذلك عن طريق إشعار بالتقويم،والذي يجب أن يكون مفصلا ومعللاً بما يسمح للمكلف بالضريبة أن يقدم ملاحظاته وقد تجري في هذه الحالة محادثة بين طرفي العلاقة الجبائية حول النتائج المبلغة.

هذا، وإعمالا بأحكام المواد المذكورة أعلاه، يتبين لنا أنه يجب أن يتضمن الإشعار بالتقويم مجموعة من البيانات الإلزامية[3] :

- تحديد النتائج المتوصل إليها بعد التحقيق كالزيادة في مبلغ الضريبة المقترحة للمناقشة؛
- أن يكون الإعلام برسالة موصى عليها مع إشعار بالتقويم، ويمكن أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام؛

---

[1]- عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص.93 .

[2]- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، المرجع السابق، ص.214.

[3]- أنظر: الفقرة 06 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

- يجب أن يكون الإشعار بإعادة التقويم مفصلاً ومبرراً بما يعطي للمكلف بالضريبة فكرة عن إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، بالإضافة إلى الإشارة صراحة في الإشعار بإعادة التقويم أن للمكلف بالضريبة أجل قانوني يمنح له للإجابة خلال أربعون (40) يوما لتقديم ملاحظاته، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني هذا وتجدر الإشارة أن في حالة إغفال أو عدم احترام الإجراءات القانونية السابقة من قبل العون المكلف بالرقابة يكون إجراء إعادة تقويم أساس فرض الضريبة باطلا.
- يتعين على العون المكلف بالرقابة عند نهاية أجل الرد الممنوح للمكلف بالضريبة استدعائه لحضور اجتماع اختتام أشغال التحقيق لتقديم ملاحظاته، وبعدها يتم الإعلان عن نتائج الرقابة التي لا تخرج عن حالتين هما:

- إما رفض ملاحظات المكلف بالضريبة ويتم إبلاغه عن طريق رسالة مفصلة ومعللة وهنا يجب على الإدارة وفي إطار حماية المكلف بالضريبة تسبيب ردها، لإعطائه فرصة مناقشة الرفض من خلال الطعون اللاحقة رغم أن هذه الطعون لا تمنع إدارة الضرائب من تحصيل الزيادات التي تمسكت بها؛
- إما قبول صريح لملاحظات المكلف بالضريبة، بالتالي يكون أساس فرض الضريبة نهائيا ولا يمكن الاعتراض عليها من الإدارة باستثناء حالات استعمال المكلف بالضريبة طرق تدليسية، أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق، كما لا يمكن له أن يعترض عليها عن طريق الطعن.

ثانيا : التصحيح التلقائي:

في حالة عدم التزام المكلف بالإجراءات المحاسبية والجبائية أو يرفض الرقابة الجبائية[1]،تقوم الإدارة الجبائية بحرمان المكلف من إجراء التصحيح الحضوري ولها الحق

[1]-« La taxation s'applique aux contribuables défaillants qui n'ont pas rempli leurs obligations fiscales légales : absence de déclaration, absence de réponse au demandes du contrôle fiscal, absence de justification ou opposition à un contrôle ».
Kadi Hanifi Mokhtaria,op.cit,p.48.

في أن تقوم بعملية التصحيح التلقائي إذا ما توفرت لديها حالات محددة قانونا هذا وعملية التصحيح التلقائي تجعل الإدارة صاحبة الامتياز في مواجهة المكلف بالضريبة الذي أخلّ بالتزاماته ويطبق هذا الإجراء في الحالات التالية[1] :

- عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حتى المعاينة بسبب فعله أو فعل الغير؛
- في حالة عدم مسكه لمحاسبة قانونية أو للسجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به؛
- في حالة عدم اكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال بعد شهر واحد على الأقل من إعذار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام بتسوية وضعيته؛
- في حالة عدم التصريح وعندما يتجاوز الدخل الصافي إجمالي الإعفاء من الضريبة وذلك حسب المواد 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- إذا لم يرد على طلبات التوضيح والتبرير التي قدمها المفتش أو المحقق؛
- عندما لا تقدم المحاسبة إلا في حالة حدوث قوة قاهرة بعد انقضاء أجل ثمانية08 أيام المنصوص عليها في الفقرة 09 من المادة20 من قانون الإجراءات الجبائية؛
- في حالة إذا تجاوزت النفقات الشخصية المداخيل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة ولم يصرح بها المكلف بالضريبة، أو في حالة ما إذا كان الدخل المصرح به بعد طرح الأعباء المنصوص عليها في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة يقل عن إجمالي نفس النفقات أو المداخيل غير المصرح بها والتي تم إخفاؤها و المداخيل العينية؛

و فيما يخص هؤلاء المكلفين بالضريبة يحدد أساس فرض الضريبة عند غياب عناصر أكيدة تسمح تخصيصهم بدخل أعلى، بمبلغ يساوي مبلغ النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة أو المداخيل العينية.

[1]– أنظر: المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية .

ففي الحالة المشار إليها في هذه الفقرة يقوم المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل 20 يوماً للإدلاء بملاحظاته ويحدد أساس فرض الضريبة وفقا للشروط المنصوص عليها في المقطع السابق، دون أن يستطيع المكلف بالضريبة الاعتراض على هذا التقدير بتبيان أنه استعمل رؤوس أموال أو حقق أرباحاً برأسمال أو كان يحصل على هبات من الغير بصفة دورية أم لا.

إن النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة و المداخيل المشار إليها أعلاه هي تلك الموجودة عند تاريخ معاينتها حتى ولو تمت هذه النفقات على مدة لعدة سنوات.

- كل شركة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية في الجزائر وتكون خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات امتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تطلب منها تعيين ممثل لها بالجزائر.

وفي حالة الاختلاف مع المفتش لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائياً أن يحصل عن طريق المنازعة على الإعفاء من المساهمة التي حددت له أو تخفيضها دون أن يثبت أنّ الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها.

يتبين من خلال استقراء نص المادة أن المشرع حدد الحالات التي تلجأ من خلالها الإدارة الجبائية إلى عملية الفرض التلقائي للضريبة على سبيل الحصر لا المثال. هذا، ويتجلي لنا واضحا أن المشرع قد قيد من حرية الإدارة الجبائية في استعمال الفرض التلقائي ضد المكلف بالضريبة ما دام أنّ هذا الأخير تنقص مساهمته في هذه العملية.

المبحث الثاني

الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية

سعيا لتنظيم عملية الرقابة الجبائية وضمان السير الحسن حدد المشرع إطار تشريعي وتنظيمي يستند إليه أعوان الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة لقواعد وأحكام تبين السلطات المخولة الإدارة الجبائية من أجل ممارسة عملية الرقابة (المطلب الأول)،ومن جهة أخرى يحدد جميع الضمانات التي على أموال وحقوق المكلف بالضريبة باستبعاد العليات التعسفية للإدارة الجبائية بحجة أداء أعوان الإدارة الجبائية لوظيفتهم و كذلك تحديد واجبات المكلف اتجاه الإدارة الجبائية (المطلب الثاني)،وكل هذا من أجل تكريس سيادة الدولة في الحفاظ على مواردها.

المطلب الأول

الرقابة الجبائية بين سلطات الإدارة وحقوق المكلفين

في إطار ممارسة عملية الرقابة الجبائية منح المشرع الجزائري سلطات واسعة للإدارة الجبائية حتى يتسنى لهما القيام بمهامها الرقابية وذلك من أجل تسهيل عملية الرقابة الجبائية (الفرع الأول)،لكن هذه سلطات ليست مطلقة فقد قيدها المشرع وذلك يمنحه للمكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات وذلك لحمايته من أي شكل من أشكال التعسف من قبل الإدارة الجبائية كما ولقد ألقي على عاتق هذا الأخير مجموعة من الالتزامات وذلك حرصا من المشرع على إيجاد نوع من التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية (الفرع الثاني).

الفرع الأول

سلطات المخولة للإدارة الجبائية عند ممارسة الرقابة الجبائية

تتمتع الإدارة الجبائية أثناء ممارستها لعملية الرقابة الجبائية بمجموعة من الحقوق وصلاحيات تمارس من خلالها التحقق من صحة التقارير المكتتبة من طرف المكلف

بالضريبة ومدى مصدقتيها وقانونيتها ويلاحظ من خلال فحص خصوص قانون الإجراءات الجبائية في الجزء الثاني منه (إجراءات مراقبة الضريبة) أن المشرع الجبائي الجزائري قد خول للإدارة الجبائية سلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها وما هذه السلطات إلاّ حماية لأموال الخزينة العامة، ومكافحة الغش الجبائي، ولهذا الغرض خول المشرع للإدارة الجبائية العديد من السلطات والتي تتمثل أساسا في حق الرقابة (أولا)،حق الإطلاع (ثانيا)،حق المعاينة (ثالثا)، حق استدراك الأخطاء(رابعا).

أولا- حق الرقابة:

لما كان النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي "فالرقابة" تشكل محور هذا النظام إذ تساعد الإدارة الجبائية على الحد من انتشار الغش الجبائي وبالتالي صون حقوق الخزينة العمومية، فانطلاقا من أهمية أسلوب (الرقابة) في النظام الجبائي الجزائري خول المشرع مصالح الإدارة الجبائية الحرية التامة لممارسة "حق الرقابة" وذلك في حدود القانون حفاظا للعلاقة الجبائية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية.

فحسب أحكام نص المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية « :

1- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لغرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة كما يمكنهما أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا وأتعاب أو مرتبات مهما كانت طبيعتها.

يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية ان تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليهما.

2- ***تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحهما للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.*** »

باستقراء فحوى نص المادة يتجلى لنا واضحا أن "**حق الرقابة**" يعد من أهم سلطات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التقارير المقدمة من طرف المكلف بالضريبة،

فالرقابة تتمثل في جميع العمليات المادية والشكلية المنجزة من طرف أعوان الإدارة الجبائية من شانها التأكد من صحة ونزاهة التقارير المقدمة من طرف المكلف بالضريبة من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية[1].

تأخذ الرقابة صورتين الصورة الأولى تبدأ بطلب توضيحات وتبريرات من المكلف بالضريبة وتتم داخل مصالح الإدارة الجبائية وهي رقابة فهرسيه والصورة الثانية تتمثل في الرقابة المعمقة[2].

ثانيا- حق الإطلاع:

في إطار البحث عن المعلومات الجبائية خول المشرع للأعوان الإدارة الجبائية سلطة "حق الإطلاع" على مختلف الوثائق والملفات المتعلقة بنشاطات المكلف بالضريبة ذلك سعيا لجلب المعلومات وبالتالي الكشف على مختلف المخالفات.

وفي هذا الإطار يعد حق الإطلاع وسيلة مساعدة للرقابة الجبائية التي تكون بحوزة الإدارة الجبائية وأشمل من الرقابة[3].

وقد نص المشرع على "حق الإطلاع" في المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية حيث نص على أنه " ***يسمح حق الإطلاع للأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء ضريبة ومراقبتها متصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليهما في المواد المذكورة أدناه"***

يتضح بجلاء من هذا النص أن المشرع عبر عن سلطة "حق الإطلاع" كمبدأ عام، حيث يعد هذا المبدأ الأصل العام في عمل الإدارة الجبائية وذلك لتحقيق أهدافها وبالتالي الحفاظ على مصالح الخزينة العمومية وعلى هذا يعتبر حق الإطلاع كاسرا لمبدأ "السر المهني" مع بعض الاستثناءات التي قيدها المشرع هذا الحق[4].

---

[1]– العيد صالحي، مرجع سابق، ص.158.

[2] - il y a deux types différents : un contrôle que l'on peut qualifier de « sommaire » et un contrôle que l'on peut qualifier « d'approfondi ».
Guide pratique, quand le fisc voir contrôle ,op. cit p.5.

[3] - le droit de communication et donc plus large que le droit de contrôle et il s'exerce de façon beaucoup moins formaliste »
Guide pratique, quand le fisc voir contrôle ,op. cit ,p.29.

[4]– العيد صالحي، مرجع سابق، ص.64.

وبالرجوع إلى أحكام النصوص المذكورة أدى المادة 45 يتبين أن المشرع حدد للإدارة الجبائية الهيئات التي يمارس على مستواها حق الإطلاع وذلك باستبيان الوثائق التي يسرى عليها هذا الحق حسب القطاعات ثم الاستثناءات الواردة عليه ولهذا سنحاول استبيان الوثائق المراد الإطلاع عليها بحسب القطاعات.

1- حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات:

خول المشرع للأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات[1]، وذلك في مجال الكشف عن عمليات ومناورات تدليسية مخالفة للأحكام القوانين الجبائية إلزامية تضليل الإدارة الجبائية وعرقلة مهامها.

وبالنظر للانعكاسات هذه المخالفات على أداء الإدارة الجبائية فقد كلف المشرع أعوان الإدارة الجبائية الإطلاع على الوثائق المراد فحصها للأقل تأسيس الوعاء الضريبي وذلك بحسب الهيئات والمؤسسات التالية:

أ-هيئات الضمان الاجتماعي:

نظرا لأهمية هذا القطاع في البناء الاجتماعي والسياسة الاقتصادية وكذا صعوبة تحديد الوعاء الضريبي للمهن الحرة ومنها الطبية والشبه الطبية[2]، فقد أفرد المشرع في الفقرة 03 من المادة 46 "حق الإطلاع" لدى هيئات الضمان الاجتماعي ويستفاد من استقراء نص الفقرة أن المشرع وضع آلية تجميع المعلومات الخاصة بالأطباء أو القابلات أو المساعدين الطبيين وكذا المؤمنين وذلك وفق الإجراءات التالية:

1- وقد أكد نص المادة 46 الفقرة (01) "***لأي مكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات وكذلك كل المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها...*** ".

2- العيد صالحي، مرجع سابق، ص.36.

– يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي الإعداد السنوي لكشف فردي عن كل طبيب أو أطبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم والشهر الذي وقعت فيه الأتعاب والمبلغ الإجمالي للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج وكذا مقدرا المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له.

– يجب ان تعد هذه الكشوف على نفقة هيئات الضمان الاجتماعي قبل 31 ديسمبر من كل سنة.

– يجب موافقة المدير ألولائي للضرائب بهذه الكشوف قبل أول(01) أفريل من السنة الموالية[1].

ومن ثم تقوم المصالح إقليميا باستغلال هذه الكشوف في تأسيس الوعاء الضريبي للمعنيين وإجراء عملية الرقابة الجبائية اللازمة.

ب– الهيئات القضائية:

تنص المادة 47 من الفقرة 01 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه " ***يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية. . . "***.

يتضح بجلاء من نص المادة أن المشرع استعمل مصطلح "يجوز" ولم يستعمل مصطلح "يجب" وبفهم من ذلك أن المشرع لم ينص على حق الإطلاع في الملفات القضائية على سبيل الوجوب كما هو الحال بالنسبة لهيئات الضمان الاجتماعي بل لقد ورد على سبيل الجواز حيث "يجوز" في كل دعوى أمام الجهات القضائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على الملفات للأعوان الإدارة الجبائية[2].

ويستفاد من استقراء أحكام نص المادة 47 الإجراءات المتعلقة بحق الإطلاع في هذا القطاع والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

---

[1]– أنظر الفقرة 03 و 04 من المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]– العيد صالحي مرجع سابق، ص.6.

– تقديم طلب إلى النيابة العامة قصد الإطلاع على عناصر من الملفات موضوع متابعة من طرف الإدارة الجبائية؛

– عند الحصول على الترخيص من النيابة العامة يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شانها ان تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجهما الغش أو التملص من الضريبة سواء الدعوى مدنية أو جزائية؛

– الإجراء الثالث هو إلقاء الوثائق المودعة لدى كتابة الضبط تحت تصرف إدارة الضرائب خلال الخمسة عشر يوما الموالية للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية وتجدر الإشارة إلى أن فيما يخص الجنايات تحفظ هذه المدة إلى عشرة 10 أيام؛

– يجب أن يحرر في محضر كل قرار وتحكيمي سواء عين المحكومون من طرف العدالة أو تم من قبل الأطراف وكذا كل اتفاق تم خلال سريان الدعوى أو أثناء الخبرة أو التحكيم ويودع هذا المحضر في أجل شهر واحد مرفق بالوثائق لدى كتابة الضبط التابعة للجهات القضائية المختصة ويوضع هذا المحضر تحت تصرف الإدارة خلال خمسة عشر يوما تحسبا من تاريخ الإيداع[1].

- الاستثناءات الواردة في مجال ممارسة حق الإطلاع لدى الإدارة والهيئات العمومية والمؤسسات:

رغم حرص المشرع في مختلف أحكام نصوص قانون الإجراءات الجبائية على بيان التزامات المتعاملين مع أعوان الإدارة الجبائية عند ممارستهم لحق الإطلاع إلا أن قيد ممارسة هذا الحق وذلك بوضعه للاستثناءات .

ففي حين يلزم المشرع في الفقرة 01 من المادة 46 إدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة أو الهيئات أيا كان نوعها الخاضعة لمراقبة الدولة والخاضعة لمراقبة

[1]– أنظر: الفقرات 01–02–03–04 من المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية.

السلطة الإدارية بعدم الاحتجاج "بالسر المهني" في مواجهة حق الإطلاع الذي يمارسه أعوان الإدارة الجبائية غير انه في الفقرة 02 من ذات المادة وضع المشرع استثناء لهذا الحق ويتعلق بالمعلومات الفردية ذات الطابع الاقتصادي أو المالي المتحصل عليها أثناء التحقيقات الإحصائية التي تجري بموجب الأمر 65-297 وبالتالي لا يمكن بأي حال من الأحوال استعمالها للأغراض المراقبة الجبائية[1].

كما يتجلى لنا واضحا من استقراء الفقرة 03 من المادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع استثنى بمناسبة ممارسة حق الإطلاع على الأرشيف والسندات العمومية وكذا الموثقين والمحضرين القضائيين وكتاب الضبط وكتاب الإدارات المركزية والمحلية العقود المودعة لديهم والمتعلقة بالوصايا والهبات المعدة من قبل الموصين وهم على قيد الحياة.

كما ورد المشرع استثناء أخر وهو ما يستفاد من نص المادة 49 حيث استثنى أنواعا من العقود التي يمكن الإطلاع عليها حصريا من طرف أعوان الإدارة الجبائية لدى إدارات الولايات والدوائر والبلديات.

حيث حصر المشرع أنواع العقود التي يمكن الإطلاع عليها من قبل أعوان الإدارة الجبائية في تلك العقود المحددة في المادتين 58 و61 من قانون التسجيل[2].

1- انظر: الفقرة 02 من المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- انظر: المادة 49 من القانون ذاته.

وبالرجوع إلى نص المادتين 58 و61 من قانون التسجيل تتمثل هذه العقود في:

- العقود التي تتناول نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال العقارية والمحلات التجارية والزبائن أو التنازل عن إيجار أو عن الاستفادة بوعد بالإيجار يتضمن الكل أو البعض من العقار.
- العقود التي تتضمن نقل حق التمتع بالأموال العقارية والمحلات التجاري.
- العقود التي تتناول تكوين شركة ومد أجلها وادمجها أو حلها وزيادة أو إهتلاك أو تخفيض رأسمالها وكذلك التنازلات عن الأسهم والحصص في الشركة.
- العقود التي تتناول قسمة ومبادلة الأموال العقارية بأي صفة كانت.
- العقود التي تتضمن نقل الملكية أو حق الانتفاع للأموال المنقولة.

2-حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية:

سمح للأعوان الإدارة الجبائية ممارسة حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها

أ-حق الإطلاع لمؤسسات والشركات القائمة بأعمال الصرف:

يتجلى لنا واضحا من استقراء نص المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع ألزم كل من المؤسسات أو الشركات والقائمين بأعمال الصرف والصرفيين وأصحاب العمولات وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصل بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة وكذلك البنوك وشركة البورصة والدواوين العمومية والخزائن الولائية ومركز الصكوك البريدية والصندوق الوطني للتوفير وصناديق القرض التعاوني وصناديق الإيداع والكافلات أن يرسلوا إشعار خاص للإدارة الجبائية عند فتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسستها بالجزائر[1].

أما فيما يتعلق بإجراءات هذه العملية فقد حددها المشرع في الفقرة 03 من المادة 51 وكذلك المادة 51 مكرر 2 وجاءت كما يلي:

- يجب تحرير الإشعارات على مطبوعات تحدد الإدارة نموذجها ويجب ان تتضمن هذه الأخيرة مجموعة من المعلومات الآتية:

- تعيين الوكالة البنكية أو المؤسسة المالية المسيرة للحساب وعنوانها؛
- تعيين الحساب ورقمه ونوعه وخاصيته؛
- تاريخ وطبيعة العملية المصرح بها: فتح أو إقفال أو تغيير يمس الحساب نفسه أو صاحبه.

1- أنظر : الفقرة 01 و02 من المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية.

أما بالنسبة للمعلومات المتعلقة بالأشخاص الطبيعيين فإنه يجب تحديد ألقابهم وأسمائهم تاريخ ومكان ورقم شهادة الميلاد والعنوان وبالنسبة للمقاولين الأفراد فيجب تحديد رقم قيدهم في السجل التجاري المركزي والرقم التعريفي في الفهرس الوطني للمكلفين بالضريبة.

أما بالنسبة للأشخاص المعنويين فإنه يستلزم تحديد: تسميتهم أو اسم الشركة، وصفتهم القانونية وعنوانهم وكذلك رقم قيدهم في السجل التجاري المركزي ورقمهم التعريفي في الفهرس الوطني للمكلفين بالضريبة.

ولكل شخص يتوفر كل تعويض للاستعمال هذا الحساب بيان اللقب والاسم وتاريخ ومكان ورقم شهادة الميلاد وكذا العنوان الشخصي[1].

– إرسال قوائم الإشعارات في مستند معلومات أو عن طريق إلكتروني خلال العشرة (10) أيام الأولى للشهر الذي يلي فتح أو قفل الحسابات[2].

– يجب على المؤسسات البنكية التي تصدر صكوكا بنكية لفائدة الغير ولحساب أشخاص غير مواطنين في مقراتها أو وكالاتها أن ترسل كشفا شهريا عن سندات الدفع هذه إلى مدير الضرائب بالولاية الذي تتبع دائرة اختصاصه الإقليمي[3].

ب–حق الإطلاع لدى المؤسسات والشركات القائمة بأعمال التأمين:

نظرا لأهمية قطاع التامين في تحديد الأساسي الضريبي لبعض المتعاملين فقد ألزم المشرع المؤسسات والشركات والمؤمنين وشركات التأمين ومقاولي النقل وكل الخاضعين الآخرين لمراقبة الإدارة الجبائية أن يطهوا الإدارة الجبائية سواء في المقر الرئيسي أو في الفروع

[1]– أنظر : المادة 51 مكرر 2 من القانون الإجراءات الجبائية.

[2]– انظر : الفقرة 03 من المادة 51 من القانون ذاته.

[3]– أنظر : الفقرة 01 من المادة 51 مكرر 4 من القانون ذاته.

أو الوكالات على عقود التأمين وكذا على دفاترهم وسجلاتهم وسنداتهم وأوراق الإجراءات والنفقات والمحاسبة وذلك لكي يتأكد أعوان الإدارة الجبائية من تنفيذ الأحكام الجبائية[1]

بإضافة إلى ذلك يتعين على المؤسسات وشركات التأمين أو إعادة التأمين ووسطاء التأمين وكذا كل هيئة تمارس عادة نشاطات التأمين للمنقولات أو العقارات أن ترسل تمهيدا إلى الإدارة الجبائية جدولا خاص بعقود التأمين المكتتبة لدى وكالتهم يرسل الجدول في حامل معلوماتي أو عن طريق البريد الالكتروني خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المعني[2].

أما عن المعلومات التي يجب أن يتضمنها الجدول الخاص بعقود التأمين فقد حددها المشرع في المادة 52 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية فيراعي أن يشمل هذا الجدول عن المعلومات الآتية[3]:

- فيما يخص الشخص الطبيعي: الاسم واللقب وتاريخ ومكان الميلاد والمهنة والعنوان؛
- فيما يخص الشخص المعنوي: التسمية أو المقر الاجتماعي والشكل القانوني ورقم التعريف الجبائي والعنوان؛
- فيما يخص الهيئة الإدارية: التسمية ورقم التعريف الجبائي والعنوان؛
- فيما يخص المنقولات: الصنف والعلامة والنوع والقوة ورقم التسجيل وتاريخ اكتتاب عقد التأمين ؛
- فيما يخص العقارات: النوع والعنوان والمساحة.

[1]– أنظر : نص المادة 52 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]– أنظر : نص المادة 52 مكرر من القانون ذاته.

[3]– أنظر : المادة 52 مكرر 1 من القانون ذاته.

تجدر الإشارة إلى أن المشرع في قانون الإجراءات الجبائية لم يفصل في التزامات كل قطاع على حدا بل أشرك في الكثير في أحكامه البعض أو جميع منها فقد أشركت المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية جميع المصرفين والقائمين بإدارة الأموال وغيرهم من التجار الذين مثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بتسديدات من هذا النوع وكذا جميع التجار وجميع الشركات أي كان غرضها الخاضعين لحق الإطلاع من قبل أعوان التسجيل أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري وكذا جميع الدفاتر والوثائق الملحقة ومستندات الإجراءات والنفقات[1].

3-حق الإطلاع لدى الهيئات المالية المعتمدة:

ألزم المشرع بموجب المادتان 55 و56 من قانون الإجراءات الجبائية الهيئات المالية المعتمدة بإمساك الوثائق المحاسبية القانونية التي تسهل على أعوان الإدارة الجبائية عملها.

ويستفاد من استقراء نص المادتان أنه يجب أن تكون بحوزة الهيئات المالية المعتمدة الوثائق التالية:

- سجل خاصا مرقما وموقعا تسجل فيه يوما بيوم دون ترك بياض ولا قفز على السطر كل عملية دفع أو تداول أية وسائل قرض تتعلق بقيم منفق له أجنبية خاضعة للضريبة.
- سجلا خاصا مرقما وموقعا تسجل فيه يوم بيوم دون ترك بياض ولا قفز على السطر كل عملية خاصة يدفع الفوائد الخاضعة للضريبة وبالنسبة للشركات يمتد حق الإطلاع إلى دفاتر تحويل الأسهم والسندات وكذا إلى الجمعيات العامة.

[1]- أنظر : المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية.

هذا وقد ألزم المشرع أن يلحق كشف اسمي لهذه الدفوعات الفعلية عن طريق قيدهما في خصوم أو أصول حساب معين، بالتصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات وغيرهما من الأشخاص المعنويين[1].

أ- حق الإطلاع لدى شركات الوساطة وشركات الأسهم:

استوجب المشرع على شركات الوساطة وشركات الأسهم بفتح مجال الإطلاع للأعوان الإدارة الجبائية، فبالرجوع إلى نص المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية يتضح لنا بجلاء من استقراء نص المادة أنه يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح ما لهما للإعادة بيعها أن تتقيد بأحكام المادة 52 السالفة الذكر قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الإطلاع[2].

وهذا ما حث المشرع بالنسبة لشركات الأسهم وذلك نظرا لحساسية هذا النوع من الشركات والإجراءات المرتبطة بها فقد ألزمها المشرع بفتح مجال الإطلاع للأعوان الإدارة الجبائية وهو ما يستشف بوضوح من نص المادة 59 حيث يمكن للأعوان التسجيل ممارسة السلطات المخولة لهم تطبيقا للتشريع الجاري به العمل اتجاه شركات الأسهم على كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو المرتبطة بهذه التجارة قصد مراقبة دفع الضرائب المترتبة سواء على هؤلاء أو على الغير.

و يسري هذا الأمر كذلك بالنسبة لكل الشركات الجزائرية أو الأجنبية مهما كان نوعها وكذا كل الموظفين العموميين المكلفين بتحرير العقود أو تبليغهما[3].

1- أنظر: المادتان 55 و56 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- أنظر: المادة 58 من القانون ذاته.

3- أنظر: المادة 59 من القانون ذاته.

ثالثا- حق المعاينة:

قصد ممارسة العملية الرقابية ومواصلة البحث عن المعلومات الجبائية أسند المشرع للأعوان الإدارة الجبائية حق أخر وهو "حق المعاينة" حيث وضع المشرع القواعد العامة لعملية المعاينة التي تشكل إحدى الوظائف الحسابية لعمل الإدارة الجبائية[1]، إذ يتولى أعوان الإدارة الجبائية مباشرة إجراءات المعاينة عندما تكون لديهم قرائن تدل على ممارسات تدليسية وذلك يعد حصولهم عن ترخيص للقيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر والمادية التي من شانها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التقليص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة[2].

واستنادا إلى أحكام المواد الواردة في قانون الإجراءات الجبائية والتقسيم الذي اعتمد عليه المشرع سوف نتطرق إلى دراسة إجراءات المعاينة وفق هذا التقسيم.

1-ممارسة حق المعاينة في مجال الضرائب غير مباشرة:

البين من استقراء أحكام المواد- من المادة 22 إلى المادة 32- أن المشرع منح للأعوان الإدارة الجبائية الحق في ممارسة سلطة المعاينة في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة[3].

- **توقيت القيام بالمعاينات:**

يتجلى لنا واضحا من استقراء نص المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع حدد للأعوان الإدارة الجبائية توقيت الدخول إلى محلات هؤلاء المكلفين من أجل القيام بكل

1- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص17.

2- أنظر: المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية.

3- وقد أكدت المادة 22 من القانون ذاته. على ذلك على النحو الأتي "***يجوز للأعوان الإدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة***".

أعمال المعاينة والتحقيقات الضرورية لضمان حق الضريبة حيث لا يمكن القيام بعمليات المعاينة إلا خلال النهار وفي الساعات التالية[1]:

- من أول أكتوبر إلى غاية 31 مارس من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الساعة السادسة مساء.
- من أول أبريل إلى غاية 30 سبتمبر من الساعة الخامسة صباحا إلى غاية الثامنة مساء.

وبالرجوع إلى نص المادة 24 من قانون الإجراءات الجبائية وضع المشرع استثناءا حيث يمكن للأعوان الإدارة الجبائية الدخول ليلا إلى مصانع والورشات ومعامل التقطير والمؤسسات الأخرى الخاضعة لرقابتهم عندما تكون هذه المؤسسات مفتوحة للجمهور أو عندما يتبين من تصريحات الصناعيين أو التجار أو مؤسساتهم في مرحلة النشاط[2].

ب-إجراءات ممارسة حق المعاينة الخاصة ببعض النشاطات الخاضعة للضريبة

- **إجراءات خاصة بصناعة الخمور:**

فرق المشرع بين الوثائق المصاحبة طيلة هذه العملية[3]،حيث يتجلى من قراءة فحوى نص المادة 25 من قانون الإجراءات الجبائية انه فيما يتعلق بنقل الخمور من أصحاب الغلال يتم عن طريق سندات الحركة المسماة رخص النقل[4] ،أما نقل ثقل العنب وحثالات النبيذ اليابسة والخمرات الكحولية إلا إذا كانت مصحوبة "بسند حركة" هذا ما يتبين من نص المادة 26 من قانون الإجراءات الجبائية[5]،ويستوجب المشرع بتقديم تصريح مصحوبا بشهادة من الحائز عند رفع الخمور.

1- أنظر: المادة 23 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- أنظر: المادة 24 من القانون ذاته.

3- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص19.

4- أنظر: المادة 25 من قانون الإجراءات الجبائية.

5- أنظر: المادة 26 من القانون ذاته.

- **إجراءات خاصة بصناعة التبغ:**

نصت المادة 30 من قانون الإجراءات الجبائية انه يتعين على زراعي التبغ أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الإدارة الجبائية إيصالات التصريحات التي هم مجبرون على الإدلاء بها تنفيذا للأحكام قانون الضرائب غير مباشرة وفي صدد المعاينة الميدانية ألزم المشرع زراعي التبغ أن يصاحبوا أعوان الإدارة الجبائية إلى مزارعهم وأن يدخلوهم إلى مناشيرهم ومخازنهم للتبغ الموجود على شكل أوراق كلما طلب منهم ذلك[1].

وقصد تسهيل عملية المعاينة رخص المشرع للأعوان الإدارة الجبائية طلب الاستعانة بالأعوان البلديين لإيصالهم ومرافقتهم إلى المزارع وكذا المناشير والمخازن التي يخصصها الزراع لمستثمراتهم[2].

2-ممارسة حق المعاينة في مجال الرسوم على رقم الأعمال والضرائب المباشرة:

إذا كان ممارسة حق التحقيق في مجال الرسم على القيمة المضافة يتم تلقائيا[3]، فإن حق المعاينة في مجال الرسوم على القيمة المضافة وضرائب غير مباشرة يجب أن تتوفر قرائن تدل على وجود ممارسات تدليسية بالتالي يجب أن يكون هناك دافعا مبررا يرخص للأعوان الإدارة الجبائية مباشرة إجراءات المعاينة[4].

وباستقراء فحوى نص الفقرة01 من المادة 35 يتجلي لنا واضحا أن حق المعاينة في مجال الرسوم على القيمة المضافة والضرائب غير مباشرة لا يمكن الترخيص به إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير[5].

1- أنظر: المادة 30 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- أنظر: المادة 31 من القانون ذاته.

3- وهو ما يفهم ضمنيا من استقراء نص المادة 33 من القانون ذاته.

4- العيد صالحي، مرجع سابق، ص.59.

5- أنظر: الفقرة 01 من المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعلى هذا فميزة إجراءات ممارسة حق المعاينة في مجال الرسوم على القيمة المضافة والضرائب غير مباشرة هو تدخل السلطة القضائية في الترخيص بإجراء المعاينة كشرط لصحتها ونظرا لخصوصيات العمليات الخاضعة للرسوم على رقم الأعمال والضرائب غير مباشرة حدد المشرع إجراءات معينة يستوجب على أعوان الإدارة الجبائية الالتزام بها والمتمثلة في:

أ-الإجراءات القضائية (الترخيص):

يخول المشرع الترخيص بهذه العملية بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير ويقدم الترخيص السلطات القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل قانونا لذلك يجب أن يكون الطلب مؤسسا وان يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية بحيث تبررها المعاينة وتبين على وجه الخصوص البيانات التالية[1]:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
- عنوان الأماكن التي سيتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية والتي يتم البحث عليها؛
- أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم.

ويتبين من استقراء الفقرة 03 من المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية انه تتم إجراء المعاينة تحت سلطة القاضي ورقابته بما فيها ما يتعلق بعجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود ممارس تدليسية ونظرا لصعوبة هذا الإجراء حرص المشرع أن يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط الشرطة القضائية لمرافقة أعوان الإدارة الجبائية، ويعطي للأعوان المشاركين في هذه العملية التعليمات اللازمة[2].

1- أنظر: الفقرة 02 من المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية.

2- أنظر: الفقرة 03 من المادة 35 من القانون ذاته.

ب-الإجراءات الإدارية:

بعد استصدار رخصة إجراء المعاينة من طرف أعوان الإدارة الجبائية لدى السلطة القضائية يباشر الأعوان المؤهلون إجراء المعاينة ونظرا لخطورة هذا الإجراء وما قد يخلفه من حساسية لدى المكلف بالضريبة[1]، فإن مواد قانون الإجراءات الجبائية جاءت صارمة فيها يخص إجراء المعاينة ويستشف من المادة 37 من القانون ذاته أن المشرع حدد الإجراءات التي يتعين على أعوان الإدارة الجبائية القيام بها في سبيل أدائهم لمهامهم وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي[2]:

- لا يمكن أن تتم عمليات المعاينة قبل الساعة السادسة صباحا ولا بعد الساعة الثامنة مساء ويجب أن تتم بحضور الشخص المعني أو ممثلة أو أي شاغل للاماكن؛
- يبلغ الأمر الذي يرخص بإجراء المعاينة في عين المكان وحين إجراءها إلى الشخص المعين أو ممثله أو إلى شاغل الأماكن الذي يستلم نسخة مقابل إشعار بالاستلام أو إمضاء على المحضر وهنا تجدر الإشارة إلى أنه يعتبر أن التبليغ قد تم بتاريخ الاستلام المبين على الإشعار؛
- في حالة غياب الشخص المعنى أو ممثله أو أي شاغل للاماكن يبلغ الأمر يعد إجراء المعاينة برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام؛
- في حالة غياب أي شخص 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؛

---

[1]- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص.24.

[2]- أنظر: المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية.

- بعد الانتهاء من المعاينة يتم تحرير محضر يسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة وبالرجوع إلى أحكام المادة 38 يتضح لنا أن المشرع حدد البيانات التي يتضمنها هذا المحضر[1]،وتتمثل في:

- تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة؛
- تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني أو ممثله أو كل شاغل أخر، الشهود المختارون... الخ)؛
- تاريخ وساعة التدخل؛
- جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة.

في حالة اعتراض أو صعوبات عند عملية الجرد أثناء المعاينة تنص الفقرة 2 من المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية على ضرورة القيام بالتشميع وختم المستندات وكذا الوثائق المحجوزة.

بعد عملية المعاينة وتحرير المحضر[2] ترسل النسخة الأصلية للقاضي الذي رخص المعاينة والذي تمت العملية تحت رعايته ورقابته وتسلم نسخة من محضر الجرد إلى المعنى أو شاغل الأماكن أو ممثله ويجب أن ترد الأوراق والوثائق والأشياء المحجوزة للمكلف بالضريبة المعنى في اجل ستة 06 أشهر من تاريخ تسليم محضر الجرد للمعني أو شاغل الأماكن أو ممثله. وتجدر الإشارة في الأخير أن الأعوان المؤهلون للقيام بالمعاينة ملتزمون بكتمان السر المهني وهذا ما أكدته الفقرة الأخيرة من المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية[3].

---

[1]– أنظر: الفقرة 01 من المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2] – أنظر: الملحق رقم 08

[3]– أنظر: الفقرة 02–03–04 من المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية.

وأنظر في المعنى ذاته: معاشو عمار، مرجع سابق، ص.24.

رابعا- حق استدراك الأخطاء:

يتمثل هذا الحق في الإمكانيات الممنوحة للإدارة الجبائية قصد استدراك الأخطاء وذلك بإجراء تقويمات في نفس المدة على نفس الضرائب عندما يقدم لهما المكلف بالضريبة عناصر ومعلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء ممارسة عملية الرقابة الجبائية[1].

ويتضح لنا بجلاء من استقراء نص المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية أن المشرع حدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية بأربع سنوات وذلك إلا في حالة وجود مناورات تدليسية وهذا بالنسبة لما يأتي[2]:

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها؛
- القيام بأعمال الرقابة؛
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

كما استفاد من نص المادة 40 من القانون ذاته أنه في حالة اكتشاف أثر تحقيق كل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يمكن تسويته قبل انقضاء السنة الأولى التي تلي سنة التبليغ اقتراح الرقم في الضريبة بالنسبة لسنة المالية المتقادمة وذلك دون المساس بالأجل أربع (04) سنوات المحدد في المادة 39 السالفة الذكر[3].

ب- السر المهني:

إلى جانب الضمانات المرتبطة بسير التحقيق فقد أتاح المشرع للمكلف بالضريبة ضمان أخر وهو ضمان الالتزام بالسر المهني وهو ما يستفاد من نص الفقرة (1) من المادة 65 التي تنص على انه " ***يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحيته للتدخل***

---

[1]- علام ليلة، مرجع سابق، ص.109.

[2]- أنظر: المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3]- أنظر: المادة 40 من القانون ذاته.

في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به... "

وقد أكد المشرع ذلك من خلال الفقرة الأخيرة من المادة 35 من القانون ذاته على النحو الأتي "***يلزم ضباط الشرطة القضائية وأعوان الإدارة الجبائية بكتمان السر المهني***".

وبذلك ومن خلال النصين السالفين الذكر يتضح لنا مدى حرص المشرع على ضمان التزام أعوان الإدارة الجبائية وكذا ضباط الشرطة القضائية بالحفاظ على السر المهني بل وأكثر من ذلك كل من يخالف ذلك يتعرض للعقوبات المقررة بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

الفرع الثاني

حقوق والتزامات المكلف بالضريبة

لقد بات واضحا مما سبق ذكره أن المشرع منح سلطات واسعة للإدارة الجبائية حتى يتسنى لها القيام بمهامها الرقابية، وذلك في إطار تسهيل عملية الرقابة الجبائية وعلى هذا النسق فمن الطبيعي البحث عن إيجاد نوع من التوازن بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، لذلك في مقابل سلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية فقد منح المشرع مجموعة من الحقوق والضمانات للمكلف بالضريبة (أولا)،وذلك لخلق الطمأنينة بين المكلف من جهة وأعوان الرقابة الجبائية من جهة أخرى[1]، هذا وكما ألقى على عاتقه مجموعة من الالتزامات (ثانيا)،لخلق التوازن بين الحقوق والواجبات وذلك لضمان السير الحسن لعملية الرقابة والحفاظ على العلاقة المتميزة التي تربط الإدارة الجبائية بالمكلفين بالضريبة.

[1]– بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص.86.

أولا- الضمانات القانونية المقررة للمكلف بالضريبة:

تبعا لحرص المشرع على إيجاد نوع من التوازن بين طرفي العلاقة الجبائية فقد منح للمكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات قصد حمايته من أي تعسف من الإدارة الجبائية أثناء ممارستها للرقابة كتلك المرتبطة بإجراءات مراقبة الضريبة(1)،وتلك المتعلقة بإعادة التقويم(2).

1- ضمانات المكلف بالضريبة المرتبة بإجراءات مراقبة الضريبة:

يتمتع المكلف بالضريبة أثناء مباشرة إجراءات مراقبة الضريبة من قبل أعوان الإدارة الجبائية بمجموعة من الضمانات يتوجب على المراقبين احترامها والإخلال بها يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق وإلغاء النتائج المترتبة عنه.

هذا وباستقراء أحكام نصوص قانون الإجراءات الجبائية في- الجزء الثاني- "**إجراءات مراقبة الضريبة**" تتبين لنا الضمانات التي خولها المشرع للمكلف بالضريبة والتي حصرنها في الضمانات المرتبطة بسير التحقيق .

- **الضمانات المرتبطة بسير التحقيق:**

لقد منح المشرع للمكلف بالضريبة ضمانات لحمايته من تعسف الإدارة الجبائية أثناء سير عمليات التحقيق وتتمثل هذه الضمانات في:

- **الضمانات المتعلقة بالإعلام:**

نصت الفقرة 04 من المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: " ***لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته...*** ".

كما أكد المشرع إلزامية إعلام المكلف بالضريبة من خلال الفقرة 03 من المادة 21 مكرر 1 من القانون ذاته، والتي تنص أنه: « ***لا يمكن الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبة...*** »

وهو ما يستفاد من الفقرة 03 من المادة 21 من نفس القانون التي تنص على أنه: « ***لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعية الجبائية ...*** »

من خلال المواد المذكورة أعلاه، يتضح لنا بجلاء أن المشرع أوجب إلزامية عدم الشروع في إجراء تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، وذلك سواء تعلق الأمر بالتحقيق المحاسبي أو التحقيق المصوب في المحاسبة، أو التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة،وبالتالي لا يمكن للأعوان الإدارة الجبائية القيام بأي تحقيق دون إعلام المكلف بالضريبة عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مقابل إشعار بالاستلام[1]، ومن هنا تظهر لنا الأهمية البالغة للإشعار بالنسبة للإدارة الجبائية فهو دليل يثبت أن المكلف بالضريبة قد استلم الإشعار.

وما يستشف من استقراء فحوى أحكام المواد المنظمة لسير التحقيق أن المشرع أحاط الإشعار بالتحقيق بشروط واجبة الاحترام وإلا وقعت جميع الإجراءات باطلة، حيث خول

[1]- ميثاق المكلفين بالضريبة، سنة2017، ص.9. موقع انترنت:
https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/chartes_ar/charte-du-contribuable-verifie-2017-arabe.pdf

المكلف بالضريبة حق الطعن فيها بالبطلان، وصوف نتطرق إلى دراسة هذه الشروط على النحو التالي:

- **شروط إرسال الإشعار:**

كما سبق لنا ذكره آنفا، يتوجب على أعوان الإدارة الجبائية إعلام المكلف بالضريبة قبل شروعهم في إجراء التحقيق تحت طائلة البطلان، هذا وقد يتم إعلام المكلف، وهو ما يتضح لنا من استقراء المواد السالفة الذكر، إما عن طريق "إرسال" أو "تسليم" إشعار التحقيق، بالتالي فقد تتم عملية إعلام المكلف بوسيلتين إما عن طريق رسالة موجهة إليه مع وصل الاستلام، أو بتسليمه الإشعار مباشرة مع إشعار باستلام، وعلى هذا، تجدر الإشارة إلى أن لا يكفي إرساله إلى المكلف بالضريبة فقط بل لابد أن يستقبل هذا الإشعار من قبله ليصبح كدليل بأنه توصل إلى علمه بالإشعار.

وتجدر الإشارة هنا أن المشرع حدد للمكلف بالضريبة أجل أدنى للتحضر قبل البدء في عملية التحقيق، وتختلف هذه الآجال باختلاف شكل الرقابة الجبائية، إذ بالنسبة للتحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة فهي محددة بـ10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار[1]، أما بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فهي محددة بـ15 يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار[2].

إن حماية المكلف بالضريبة محفوظة بضمانات أخرى، إذ لم يكتفي المشرع بتحديد إجراءات إرسال الإشعار بالتحقيق أو أجل التحضير، بل ضمن الإشعار بالتحقيق بمجموعة من البيانات الإلزامية التي من شأنها أن تفتح المجال للمكلف بالضريبة الأخذ فكرة أولية على سير التحقيق، وتذكيره بما يتمته بحقوق اتجاه الإدارة الجبائية.

---

[1]– أنظر الفقرة 4 من المادة 20 والفقرة 3 من المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]– أنظر الفقرة 3 من المادة 21 من القانون ذاته.

وبالرجوع إلى المواد 20،21 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، يتبين لنا أن المشرع حدد مجموعة من البيانات الواجب توافرها في الإشعار بالتحقيق، إذ يتجلى من قراءة فحوى نص الفقرة 04 من المادة 20 من القانون ذاته بيانات الإشعار بالتحقيق في المحاسبة والمتمثلة في:

– ألقاب وأسماء ورتب المحققين، والعبرة من تحديد هذه البيانات المتعلقة بالمحققين هو التأكد من الاختصاص الشخصي لهؤلاء القائمين بالتحقيق المحاسبي؛

– تاريخ ومكان أول تدخل، والغرض من ذلك هو تبيان مدى احترام أعوان الإدارة الجبائية المؤهلين للقيام بالعملية أجل التحضير التي يستفيد منها المكلف بالضريبة والمحددة بـ10 أيام؛

– الفترة التي يتم فيها التحقيق، وذلك للتأكد من أن المحققين المكلفين بعملية التحقيق لم يسبق لهم التحقيق لنفس التقييدات الحسابية بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم؛

– الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية وكذا الوثائق الواجب الإطلاع عليها، بالتالي على المحققين استبيان نوعا من هذه الأنواع في الإشعار بالتحقيق؛

– تبيان أن المكلف بالضريبة محل التحقيق له الحق في الاستعانة بمستشار، وإلا وقع التحقيق تحت طائلة البطلان؛

– إرفاق الإشعار بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة.

هذا وتجدر الإشارة أن هذه البيانات هي نفسها البيانات الواجب توافرها في التحقيق المصوب باعتباره تحقيقا محاسبيا، وهو ما يستفاد من استقراء نص الفقرة 03 من المادة 20 مكرر التي تنص على أنه: «*... **يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، بالإضافة إلى العناصر المشترطة أثناء التحقيق في المحاسبة المذكورة سابقا، توضيح خاصية التحقيق المصوب يجب التعرف على طبيعة العمليات المحقق فيها**».*

وعلى هذا،يتضح لنا أن المشرع أضاف إلزامية أن يوضح المحققين في الإشعار بالتحقيق طابع التصويب في التحقيق، أي يجب إعلام المكلف بطبيعة العمليات المحقق فيها.

لكن الأمر يختلف بالنسبة لبيانات إشعار بالتحقيق على مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، حيث يتجلى من قراءة فحوى نص الفقرة 03 من المادة 21 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، أن المشرع لم يتوسع في هذه البيانات على عكس التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب في المحاسبة.

ولقد حصر المشرع البيانات الواجب توفرها في الإشعار بالتحقيق فيما يلي:

- وجب ذكر في الإشعار بالتحقيق فترة التحقيق، وهو موضوع التحقيق؛
- أن يشير صراحة وذلك تحت طائلة بطلان الإجراء، أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين خلال عملية المراقبة بمستشار يختاره هو.

ومن هنا يتبين لنا أن البيانات التي أوردها المشرع في الإشعار بالتحقيق تختلف حسب نوع التحقيق، غير أنها تشترك في بيان واحد والذي أوجب المشرع ذكره تحت طائلة البطلان، وهو حق المكلف بالضريبة بالاستعانة بمستشار، وهو ما يثبت حرص المشرع على تكريس حق الدفاع للمكلف بالضريبة وهو ضمان لهذا الأخير في مواجهة الإدارة الجبائية وحمايته من تعسف هذه الأخيرة[1].

إلى جانب ذلك، يستوجب المشرع على المحققين أن يصحبوا معهم ميثاق المكلف بالضريبة وتسليمه إياه[2]، والذي من شأنه التحقق من حقوق وواجبات المكلف بالضريبة محل التحقيق.

- **حق الاستعانة بمستشار**

يعد حق استعانة المكلف بالضريبة بمستشار حق جوهري وأساسي، وما يؤكد ذلك هو خصوصية العلاقة التي تربط الإدارة الجبائية بالمكلف بالضريبة، إذ يتمثل محور هذه

---

[1]– عادل بن عبد الله، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، العدد الرابع، كلية الحقوق واللوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، د س ن، ص.275.

[2]– « تعتبر الوثيقة مجرد أدلة استرشادية لا ترقى إلى درجة الوثائق القانونية وليس لها القوة الإلزامية سوى ما تتضمنه من التزامات أدبية يتعين الوفاء بها أو ما تتوفر عليه من تضمينات للمكلف بالضريبة محل الرقابة بتبيان حقوقه التي يتمتع بها والتي نص عليها القانون صراحة.

زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، مرجع سابق، ص.188.

العلاقة التلاقي الشخصي بين الطرفين الإدارة الجبائية الممثلة من قبل أعوان الإدارة الجبائية أو ما يسمى بالمحقق الجبائي، والمكلف بالضريبة إما يكون حاضرا بنفسه أو عن طريق وكيل عنه، وهو ما سماه المشرع في قانون الإجراءات الجبائية بالمستشار[1].

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات الجبائية، يستفاد من استقراء نصوص المواد 20، 20 مكرر، 21 أن المشرع أكد صراحة ضرورة الاستعانة بمستشار أثناء عملية التحقيق، بالتالي يتبين لنا حرص المشرع على ضرورة تبني المكلف بالضريبة بالاستعانة بمستشار وذلك سواء تعلق الأمر بالتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة أو التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

هذا وقد يؤدي عدم الإشعار بحق الاستعانة بمستشار إلى بطلان إجراءات التحقيق، غير أنه ما لابد من التنويه إليه هو أن حق الاستعانة بمستشار لا يعني بالضرورة حضور ووجود المستشار أثناء عملية التحقيق، ففي حالة ما إذا غاب المستشار عن التحقيق أو رفض المكلف بالضريبة الاستعانة به رغم صحة إعلامه بذلك في الإشعار بالتحقيق لا يؤثر سلبا على مجريات التحقيق[2].

وعلى هذا،نستخلص أن حضور المستشار أثناء عملية التحقيق اختيارية بالنسبة للمكلف وعدم حضوره لا يؤثر في سير العملية، فحضور المستشار من عدمه ليه هو الضمانة التي يحميها القانون وإنما ضرورة الإشارة إلى هذا الضمان في الإشعار بالتحقيق وهي التي يترتب على إغفالها بطلان إجراءات التحقيق.

هذا،وتجدر الإشارة في الأخير أن المكلف بالضريبة لم يصرح عن نشاطه للإدارة الجبائية يمكنه من التمسك بحقه في الاستعانة مستشار.

---

[1] -Kadi Hanifi Mokhtaria,op.cit,p.40.

[2] – زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، ، مرجع سابق، ص. 192.

بانتهاء المدة القانونية المخولة للمكلف بالضريبة لتحضير نفسه والدفاع عن حقوقه المضمونة قانونا، يشرع أعوان الإدارة الجبائية في التحقيق الميداني، هذا وبالرجوع إلى أحكام مواد القانون الإجراءات الجبائية يتجلى لنا واضحا أن المشرع حدد إطار تنظيم التحقيق الميداني خاصة ما يتعلق بمدة التحقيق بعين المكان.

- **تحديد مدة إجراء التحقيق**

إن تحديد مدة إجراء التحقيق من الضمانات التي حرص المشرع على تنظيمها، وذلك نظرا لهذه العملية من خصوصيات كونها تتم في مكان تواجد نشاط المكلف بالضريبة[1]، وما يتبين من استقراء أحكام قانون الإجراءات الجبائية أنه تختلف مدة إجراء التحقيق باختلاف شكل التحقيق.

إذ يستشف من قراءة نص الفقرة 05 من المادة 20[2]،أنه لا يمكن تحت طائلة البطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في المحاسبة في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية ثلاثة أشهر،هذا وما يتضح لنا من نص الفقرة أن المشرع ميز بين المدة التي يستغرق التحقيق والمحاسبة بحسب رقم الأعمال السنوي وكذا حسب طبيعة نشاط المؤسسة، وذلك كالتالي[3]:

- **مؤسسات تأدية الخدمات:**

إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق فيها ثلاثة أشهر.

---

[1]– ففي حالة عدم تحديد مدة اتخاذ الإجراء قد ينتج عنه تماطل أعوان الإدارة الجبائية، وذلك يستتبع تأخر الوقوف على حقيقة النشاط التجاري للمكلف وتأخر تحصيل الدولة للضرائب المستحقة.
عادل بن عبد الله، مرجع سابق، ص. 276.

[2]– أنظر الفقرة 05 من المادة20 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3]– تجدر الإشارة إلى أن المشرع بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة والمتممة للمادة 20 قانون الإجراءات الجبائية قلص من مدة التحقيق المحاسبي من 04 إلى 036 أشهر، وذلك لمنع الأعوان المحققين في إطالة مدة التحقيق بغية الضغط على المكلف بالضريبة.

- كل المؤسسات الأخرى

وهنا نلاحظ أن المشرع أهمل معيار طبيعة نشاط المؤسسة وارتكز على معيار رقم أعمال هذه المؤسسات، فإذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها، فلا تتعدى مدة التحقيق فيها أيضا ثلاثة أشهر، هذا ويمدد الأجل إلى ستة أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يفوق على التوالي 000. 5.000 دج و10.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.

ويجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة أشهر.

كما يستفاد من النص أيضا أن المشرع وضع استثناء يسمح لأعوان الإدارة الجبائية تحديد مهلة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه بموجب المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية للإجابة على طلبات التوضيح أو التبرير في حالة وجود تحويل غير مباشر للأرباح.

هذا،وتجدر الإشارة إلى أن بموجب قانون المالية لسنة 2017 وبموجب المادة 43 منه المعدلة والمتممة لأحكام المادتين 20 و20 مكرر من القانون ذاته فإن المشرع سمح بتمديد الأجل بستة أشهر، وذلك عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات للمعلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى، وذلك في إطار التعاون الإداري وتبادل المعلومات.

أما بالنسبة لمدة التحقيق المصوب في المحاسبة فإنه لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

وفيما يتعلق بتحديد مدة التحقيق من مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، تنص الفقرة 04 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية «***تحت طائلة بطلان فرض الضريبة، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة طيلة فترة تفوق سنة واحدة، اعتبارا من تاريخ***

استلام الإشعار بالتحقيق المنصوص عليه في المقطع 3 أعلاه أو تاريخ تسليمه، إلى غاية تاريخ الإشعار بإعادة التقويم.

وتمدد هذه الفقرة بأجل يمنع عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة وبناء على طلب هذا الأخير للرد على طلبات التوضيح أو تبرير الأرصدة ومدا خيل الأرصدة من الخارج.

كما تمدد هذه الفترة بثلاثين يوما المنصوص عليها في المادة 19 أعلاه وبالآجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ طلب الإدارة أو الحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر المكلف بالضريبة على مدا خيل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج.

تمدد المدة المذكورة في المقطع الثالث أعلاه إلى سنتين (02) في حالة اكتشاف نشاط خفي. »

باستقراء فحوى هذا النص، يتبين أن المشرع لم يحدد أي معيار لتحديد مدة التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كون هذا الحقيق ينصب على دخل الإجمالي وغالبا ما يصعب الحصول على المعلومات الجبائية، بالتالي يضطر أعوان الإدارة الجبائية للجوء إلى مصادر خارجية، نتيجة لذلك تطول مدة التحقيق وفي بعض الحالات يمكن أن تمدد إلى سنتين.

2- ضمانات المكلف بالضريبة أثناء التقويم:

إضافة إلى الضمانات المتعلقة بسير التحقيق يستفيد المكلف بالضريبة من ضمانات أخرى متعلقة بإعادة التقويم والتي تتمثل أساسا في حقه في الإعلام بالنتائج التصحيح (أ)، وكذا الضمان له حق الرد عليها (ب)، وعدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق الجبائي (ج).

أ-حق تبليغ نتائج التصحيح:

باستقراء المادة 42 قانون الإجراءات الجبائية يتبين لنا أن المشرع الجزائري أكد على ضرورة تبليغ نتائج التصحيح الجبائي، وعلى هذا،فإن الإدارة الجبائية ملزمة بتبليغ النتائج

التي توصلت إليها بعد الانتهاء من التحقيق،حيث تعتبر قرار وموقف الإدارة الجبائية في مواجهة المكلف بالضريبة محل التحقيق، وما دام أنه طرف في العلاقة الجبائية، فالإدارة ملزمة بتبليغه بالنتائج المتوصل إليها من خلال التحقيق حتى وإن لم تقم الإدارة بالتصحيح وهو ما تقتضي به نص المادة 42 :" ***إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة إثر التحقيق في المحاسبة يجب على الإدارة تبليغ النتائج للمكلف بالضريبة، وهذا حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم***" .

هذا،ويتعين على العون المحقق أن يحترم من خلال هذا الإجراء الشروط الشكلية أو الموضوعية المتعلقة به، وربما حرص المشرع على ضرورة التبليغ حماية للمكلّف بالضريبة من تعسف الإدارة الجبائية لما يترتب من آثار عن هذا التبليغ والشروط الشكلية المتعلقة بالتبليغ قد تمس بشكله وقد تمس بمحتواه مما يرتب آثاراً قانوناً سواء من حيث وقف احتساب مدة التقادم أو منح المكلف بالضريبة أجلا لرد أو في كيفية تحديد قيمة الضريبة[1].

ب –حق الرد:

يسمح حق الرد الممنوح للمكلف بالضريبة، من تقديم كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات أو التصحيحات المجرات من قبل الإدارة الجبائية، فبعد أن يتم تبليغ المكلف بالضريبة بالإشعار المتعلق بإعادة التقويم مفصلاً بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام ومفصلاً ومبرراً بكيفية تسمح بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، يكون المكلف على دراية كافية بالتصحيحات التي أجريت على فرض أساس الضريبة.

في حالة إبداء المكلف لملاحظاته هناك ثلاث حالات ينبغي أخذها بعين الاعتبار[2]:

–إذا اعتبرت ملاحظات المكلف مؤسسة ومقبولة تتراجع الإدارة عن إعادة التقويم؛

[1]–زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، المرجع السابق، ص ص.244–243.

[2]– أنظر : الفقرة 05 من المادة 20 و21 من قانون الإجراءات الجبائية .

-إذا ت رفض الملاحظات يتعين على الإدارة الجبائية في هذه الحالة إبلاغ المكلف بذلك بواسطة رد مفصل ومبرر؛

-إذا تبين أن هناك سبب جديد لإعادة التقويم والأخذ في الحسبان عناصر جديدة غير مذكورة في التبليغ الأول يتم منح المكلف أجل جديد إضافي لمرد مدته أربعين (40) يوم من أجل تقديم ملاحظاته.

ج-عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق الجبائي :

كرس المشرع ضمانة لصالح المكلف بالضريبة عدم إمكانية الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق الجبائي، وتستمد هذه الضمانة أساسها من مبدأ الطابع النهائي لإجراءات الرقابة الجبائية فإجراءات الرقابة الجبائية نهائية لا يمكن التراجع عنها بأي حال[1]. فبمجرد الانتهاء من التحقيق وتبليغ نتائجه إلى المكلف بالضريبة فلا يجوز الرجوع عن هذا التحقيق إلا في حالات استثنائية نص عليها المشرع صراحة في قانون الإجراءات الجبائية.

وبالرجوع إلى أحكام المادتين الفقرة7 من المادة 20 والفقرة 6 من المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية يتبين لنا أن المشرع قد حدد فقط الحالات التي تمكن الإدارة الجبائية من إعادة التحقيق، وذلك بأن يستعمل المكلّف بالضريبة لطرق ومناورات تدليسية أو في حالة تقديم المكلف بالضريبة لمعلومات خاطئة أو غير كاملة أثناء التحقيق.

ثانيا : التزامات المكلف بالضريبة:

مقابل الضمانات والحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة يتوجب على هذا الأخير أن يستوفي بشكل كامل الالتزامات الموجهة إليه، سواء كانت ذات طابع محاسبي(1)،أو ذات طابع جبائي (2).

[1]- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، المرجع السابق، ص.270.

1-التزامات ذات طابع محاسبي:

يتعين على المكلف بالضريبة احترام القواعد العامة للمحاسبة حيث يجب أن تكون هذه الأخيرة دقيقة ومنظمة وذلك وفقا لما نص عليه المخطط الوطني للمحاسبة وكذلك القانون التجاري، وعلى هذا يستوجب على المكلف بالضريبة التقيد التام بها وذلك عن طريق مسك الدفاتير والمستندات (أ)،وضرورة الاحتفاظ بها لمدة معينة (ب).

أ- مسك محاسبة :

لقد ألزم القانون المكلف بالضريبة الخاضع للنظام الحقيقي احترام المبادئ المحاسبية

ومسك الدفاتير المحاسبية بشكل إجباري وتتمثل هذه الدفاتير في :

- **مسك دفتر اليومية**

تقيد فيه جميع العمليات التجارية التي يجريها المكلّف بالضريبة وكذا سحوباته الشخصية وتسجل هذه العمليات يوماً بيوم وبالتفصيل حيث يستشف من استقراء أحكام مواد القانون التجاري أنه يتوجب على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاولة وكل المستندات تسمح بالتحقيق في هذه العمليات[1].

هذا ولقد حدد المشرع التجاري في المادة 11 شروط مسك دفتر اليومية والتي تنص:

"يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ وبدون ترك بياض أو تغيير من أي كان أو نقل إلي الهامش وترقم صفحات كل من الدفترية ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد".

[1]- أنظر: .المادة 09 من القانون التجاري ، مرجع سابق.

تجدر الإشارة إلى أن بالنسبة للأشخاص الذين يمارسون نشاطات غير تجارية فدفتر يوميتهم يكون موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب المجود في مقر نشاطهم[1]

وعلى هذا يجب أن تقيد في دفتر اليومية جميع العمليات التجارية للمكلف، ويقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، وغياب دفتر اليومية يشكل سببا كافيا لإلغاء ورفض محاسبة[2].

- **مسك دفتر الجرد**

مثل دفتر اليومية ألزم المشرع التجاري بمسك دفتر الجرد وإجراء الجرد على جميع عناصر الأصول وخصوم السنوية وأن يقفل كافة حساباته لإعداد الميزانية وحساب النتائج ليتم بعد ذلك نسخها في دفتر الجرد وذلك لمعرفة الوضعية المالية للمكلف بالضريبة [3] .

بالإضافة إلى ذلك فإن المكلف بالضريبة ملزم بمسك جميع الأوراق أو البيانات التي

تثبت إيرادات ونفقات المؤسسة(فواتير الشراء) والتي تعد من وثائق التبرير[4].

ب-الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية:

يؤكد المشرع على إلزامية الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية في الفصل السابع من قانون الإجراءات الجبائية وقد جاء نص المادة 64 على هذا الالتزام علي النحو الأتي :

« ***يجب الاحتفاظ بالدفاتر المنصوص على هذا سواء في التشريع الجبائي أو في القانون التجاري والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية، لاسيما فواتير الشراء التي يمارس على عليها حق المراقبة والاطلاع والتحقيق لأجل مدة عشر سنوات المنصوص عليها في المادة 12***

[1]- علام ليلة، مرجع سابق، ص.113 .

[2]- سهام كردودي، مرجع سابق، ص.62 .

[3]- أنظر: المادة 10 من القانون التجاري .

[4]- بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص.99 .

من قانون التجاري وهذا ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتير، وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية » .

هذا كما أكد المشرع بموجب المادة 64 مكرر من القانون ذاته على إلزامية حفظ الدفاتر والأوراق والوثائق التي من شأنها أن تسمح بالتحقيق والتي ليست خاضعة للأجل كبير للمحافظة عليها ويجب أن تحفظ في المكتب أو الوكالة أو الفرع أين تم إعدادها وتكون تحت تصرف أعوان التسجيل إلى غاية نهاية السنة الرابعة الموالية للسنة التي تم خلالها الدفع المطابق[1] .

2-التزامات ذات طابع جبائي:

حدد المشرع مجموعة من الالتزامات ذات الطابع الجبائي تهدف بالضرورة لتنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، حيث يتعين على هذا الأخير أن يكتتب عدد من التصريحات، كالتصريح بالوجود (أ)،والتصريح الشهري أو الثلاثي برقم الأعمال(ب)، والتصريح السنوي بالمداخيل (ج)، والتصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط(د) .

أ-التصريح بالوجود :

ألزم المشرع المكلف بالضريبة باكتتاب تصريح بالوجود هذا ما يستفاد من استقراء نص الفقرة01 من المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تنص على: " ***يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين الأولى من بداية نشاطها إلى مفتشيه الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحا مطابقا للنموذج[2] الذي تقدمها الإدارة.*** "

[1] -أنظر: المادة 64 مكرر من القانون الإجراءات الجبائية.

[2] -أنظر: الملحق رقم09.

وقد أكد المشرع كذلك على إلزامية دعم هذا التصريح بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الميلاد، وأن يحتوي على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري، والعنوان بالجزائر وخارجها إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية[1]،كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولي هؤلاء الأجانب إنجازها بالجزائر أما إذا كان الخاضع مالكا إلى جانب مقره الرئيسي وحدة أو عدت وحدات يستوجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشيه الضرائب المباشرة المختصة[2].

ب –التصريح الشهري أو الثلاثي بالرقم الأعمال:

يلزم المشرع المكلفين بالضريبة الممارسين أنشطة ما والخاضعين للضرائب والرسوم التصريح برقم أعمالهم خلال كل شهر أو ثلاثي لدى المصالح المختصة إقليميا وذلك حسب طبيعة المؤسسة وطبيعة النشاط مثلا[3] : يجب اكتتاب التصريح الشهري (سلسلة G50)[4] بالنسبة للمؤسسات التابعة لنظام الحقيقي لفرض الضريبة في العشرين(20) يوما الأولى للشهر الموالي، كما يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام المبسط اكتتاب تصريحاتهم.

أما فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على النشاط المهني، وكذا الرسم على القيمة المضافة خلال عشرين (20) يوما الأولى الشهر الموالي للثلاثي الذي تم

[1]– الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة،سنة 2017 ، ص.74،موقع انترنت:
https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guides_ar/G_contribuable_ar_2017.pdf

[2]–أنظر: الفقرة 02 من المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة.

[3]– بن صفي الدين أحلام، مرجع سابق، ص.101 .

[4]– أنظر : الملحق رقم 10.

فيه تحقيق رقم الأعمال، حيث يتم تقديم هذا التصريح إلى قابض الضرائب التي يتبع ليا مقر المكلف ليتم من خلاله تحصيل دين الضريبة[1].

ج- التصريح السنوي بالمداخيل:

ألزم النظام الجبائي الجزائري المكلفين بالضريبة الخاضعين للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة اكتتاب تصريح سنوي سلسلة(G04)[2]المتعلقة بالتصريح عن مداخليهم وذلك قبل 01 أفريل من كل سنة ويحتوي على كل أعمالهم خلال السنة من أرباح الشركات وقيمة الأرباح الخاضعة للضريبة أما الأشخاص الطبيعيين المكلفين بالضريبة على الدخل الإجمالي ملزمون بملأ تصريح سلسلة (G01)[3] قبل 01 أفريل ويكون كذلك مصادق من طرف محاسب ويحتوي على إجمالي الأرباح و المداخيل المحصلة خلال السنة المالية مثل الأطباء، المحامون... الخ[4].

هذا، وفي حالة عدم إيداعها في الميعاد المحدد قانونا يضاعف مبلغ الضريبة بنسبة 25% بشكل تلقائي إذا أودع التصريح خلال شهرين[5].

د-التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:

في حالة التوقف عن النشاط أو التنازل الكلي أو الجزئي عنه يتعين على المكلف بالضريبة أن يبلغ مفتش الضرائب بالتنازل أو التوقف عن النشاط في أجل عشر (10) أيام، كما يتعين عليه أن يحيطوه علما بتاريخ الذي أصبح أو سيصبح فيه هذا التنازل أو التوقف فعليا

---

[1]- بشري عبد الغني، مرجع سابق، ص.100.

[2]- أنظر : الملحق رقم 11.

[3]- أنظر : الملحق رقم 12.

[4]- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة،سنة2017،ص.75-77،موقع انترنت:

https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guides_ar/G_contribuable_ar_2017.pdf

[5] - أنظر: الفقرة 03 من المادة192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

وعند الاقتضاء يجب ذكر اسم المتنازل له ولقبه وعنوانه لتفادي الاستمرار في الخضوع للضريبة المستحقة على الأرباح أو المداخيل التي مازالت لم تفرض عليها الضريبة [1] .

[1]– أنظر : المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

خاتمة

استبان مما تم التعرض إليه من خلال هذه الدراسة،أنه ترمي جهود الدولة في تفعيل آلية الرقابة الجبائية لمكافحة الغش الجبائي، التصدي للآثار الوخيمة والضارة المترتبة عنه والتي تجعل الدولة تلجأ إلى أساليب وطرق حتمية لمعالجة عجز الميزانية.

وبالإضافة إلى كون هذه المكافحة أداة حاسمة في التصدي للآثار المالية للغش الجبائي وعلى وجه الخصوص تشكل أكبر خسارة للخزينة العمومية وذلك كونه يؤدي إلى الإضرار بالحصيلة الضريبية للدولة، وهذا بدوره يؤدي إلى انخفاض وتدني مستوي الإيرادات العامة للدولة وبالتالي انخفاض الإنفاق العمومي، وعلى هذا، تكون الدولة قد أخفقت في تحقيق الهدف الذي تصبو إليه ألا وهو تحقيق المنفعة العامة، وهذا كله لكون الإيرادات الجبائية تعتبر من أهم الموارد المالية التي تعتمد عليها الدولة. هذا زيادة على أن الغش الجبائي يؤدي إلى إضرار المكلفين بأنفسهم نتيجة عدم تحقيق العدالة الضريبية بين المجتمع الضريبي من جهة وانعدام الثقة في الدولة التي غالبا عندما يكون هناك عجز تلجأ إلى الطريق السهل وهو الرفع من معدلات الضرائب أو إحداث أنواع جديدة وهذا ما يؤدى إلى زيادة عبء جديد على العبء السابق من جهة أخرى.

بالتالي نتيجة لهذه الآثار الوخيمة حولنا استبيان مدى فعالية آلية الرقابة الجبائية في مكافحة هذه الظاهرة التي تعد من إحدى صور الجرائم الاقتصادية والمالية، ولقد اتضح من خلال دراستنا أنه على الرغم من تكريس المشرع نصوص قانونية تنظم إطار ممارسة الرقابة الجبائية، إلا أنه هناك مجموعة من العوامل التي انعكست علي فعاليتها في مكافحة الغش الجبائي، خاصة مع تطور المتغيرات الخارجية وبالأخص الاقتصاد الموازي ومع بقاء الرقابة الجبائية بالطريقة التقليدية مما يسمح بتنامي هذه الظاهرة، هذا إلى جانب الآثار التي أفرزتها التحولات الاقتصادية نتيجة زيادة التسارع نحو العولمة وثورة المعلومات والاتصالات التي أدت إلى بروز أنواع وتقنيات جديدة كالغش الجبائي عن طريق الجنات الضريبية...الخ.

إن التحدث عن معوقات فعالية الرقابة الجبائية يجر إلى البحث عن الوسائل التي بواسطتها يمكن تفادي ذلك حتى تكون الدراسة ذات فعالية وفائدة، إذ أن الحلول المقترحة في هذا المجال هي متعددة فمنها:

- ✓ ما هو متعلق بتحسين النظام الجبائي بتبسيط تشريعاته واستقرار أحكامه الجبائية وتحقيق توازن النظام الجبائي بالاعتماد على جميع الضرائب سواء منها المباشرة أو غير المباشرة وخاصة تفضيل اللجوء إلى الاقتطاع من المصدر لأن ذلك سيؤدي إلى خصم الضريبة من الإيراد.
- ✓ ومنها ما هو متعلق بتحسين إمكانيات الإدارة الجبائية المرتبط باستعمال الإعلام الآلي في تأسيس وتصفية وتحصيل الضريبة أي عصرنة طريقة عملها من جهة ومن جهة أخرى تحسين مردود أعوان الإدارة الجبائية خاصة من الجانب النوعي من أجل ضمان فعالية الإدارة الجبائية وهذا ما سوف يقلل من الفساد الإداري بما في ذلك الرشوة بمنح مكافآت والرفع من أجور الموظفين لإبعادهم عن الإغراءات.
- ✓ تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف بالضريبة عن طريق نشر الوعي الضريبي لدى المواطنين لبيان دور الضريبة في تحقيق التنمية، وإعلامهم بمختلف التغيرات والتعديلات التي قد تطرأ على النظام الضريبي بواسطة وسائل الإعلام المختلفة.
- ✓ انضمام الجزائر إلى منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي وهذا من شأنه أن يساهم بشكل كبير في الحد من الغش الجبائي الدولي.
- ✓ إعادة النظر في العقوبات المطبقة فيجب أن تكون قاسية وردعية لأن الغش الجبائي هو اعتداء على حقوق الخزينة خاصة والمجتمع عامة.

الملاحق

الملحق رقم 01

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION REGIONALE DES IMPOTS de.....

DIRECTION DES IMPOTS DE WILAYA de.....

SERVICES DE RECHERCHES ET VERIFICATIONS de.....

N°...../

A

M.....

.....

Avis de vérification N°.....

du.....

DEMANDE DE JUSTIFICATIONS

En application des dispositions des articles 187 et 131 bis du Code des Impôts Directs et taxes assimilées, nous avons l'honneur de vous demander des justifications concernant certaines indications de votre déclaration de revenus de(s) année(s) :

.....précisées ci-dessous.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Vous avez à nous faire parvenir votre réponse dans un délai de 30 jours. L'absence de réponse de votre part entraîne en vertu de l'article 131 du CID, l'établissement d'office des impositions.

Veuillez croire, M....., en l'expression de notre parfaite considération.

Les Vérificateurs

☐ Accusé Réception
De l'intéressé (Date et Signature).

الملحق رقم 02

VERIFICATEUR

M .....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

إدارة الضرائب

Série O N° 16 (2004)

مديرية الضرائب

ولاية .....

ETAT COMPARATIF DES BILANS

concernant

.....

.....

.....

(Exercices .....)

ENAG ULC Algérie

RENSEIGNEMENTS DIVERS

(notamment droits des associés, distributions et attributions de bénéfices, etc...)

Années						Observations
.....						
.....						
.....						

الملحق رقم 03

وزارة المالية
مديرية الضرائب
المديرية الفرعية للرقابة الإحصائية
بلدية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

RELEVE DE COMPTABILITE

CONCERNANT

M

Rue n°

Activités exercée :

ENAG - ULC - Algérie (2005)

DESIGNATION DES COMPTES	DU / AU	DU / AU	DU / AU	DU / AU	OBSERVATIONS
1	2	3	4	5	
MARGE BRUTE					
CREDIT — Vente de marchandises					
DEBIT — Marchandises consommées					
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (1)					
POURCENTAGE BRUT = bénéfices bruts x 100 / ventes					
VALEUR AJOUTEE					
CREDIT — Production vendue					
Production stockée					
Production de l'Entrep. pour elle même					
Prestations fournies					
Transfert de charge de production					
TOTAL DU CREDIT					
DEBIT — Matières et fournitures consommées					
Services					
TOTAL DU DEBIT					
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (2)					
POURCENTAGE BRUT = V.A. x 100 / 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 = (bénéfices net x 100) / C.A.					

MODIFICATIONS A FAIRE SUBIR AU BENEFICE NET RESULTANT DE LA COMPTABILITE

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

الملحق رقم 04

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 22
Imp. Officielle (2003)

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
.....
.....
.....

Avis de Vérification de Comptabilité

Référence N° :

Lettre avec A.R.

A.M. .....
.....
.....

Le ..... 20.....

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 .... le ..... à ..... heure, à l'effet de vérifier au titre des exercices ..... l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés .....
.....

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, nous nous proposons de procéder dès la date de remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques 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 obligatoires du contribuable.

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

Le Chef de Brigade

Nom et Grade des Vérificateurs

(1) à cocher en cas de contrôle inopiné.
(*) voir texte au verso.

الملحق رقم 05

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts **Série O n°5**
Direction d.....
.....

Avis de vérification Approfondie de la situation Fiscale d'ensemble

Référence :..... Lettre avec A.R N°.....

M .....
.....
.....

N.I.S : I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I..I

Le .....20... ...

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que nous envisageons de procéder à la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble. Cette vérification concerne l'ensemble des revenus que vous avez perçus durant la période du..... .....au.....

Au cours de ce contrôle, nous aurons à analyser la concordance entre les revenus que vous avez déclarés au cours de cette période et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie des membres de votre foyer fiscal.

A l'effet d'exercer ce contrôle, votre concours sera sollicité verbalement ou par écrit, sur des points précis retracés dans vos différentes déclarations.

Pour vous permettre de réunir tous les documents et justificatifs nécessaires, vous disposez d'un délai de préparation de .....à compter de la réception ou de la remise du présent avis de vérification.

Votre attention est appelée sur le fait que le contrôle qui sera effectué portera sur l'ensemble des comptes financiers de votre foyer fiscal, ainsi qu'il vous sera demandé de justifier l'origine des fonds dont vous avez disposé leur composition et les variations de votre patrimoine.

La durée du contrôle est fixée en principe à une (01) année. Toutefois, cette durée n'est pas applicable dans les cas de manœuvres frauduleux, de renseignements incomplets ou inexacts ou en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications (Article 21- 4 du Code des Procédures Fiscales).

Vous avez la faculté de vous faire assister, au cours de ce contrôle, par un conseil de votre choix.

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

Veuillez agréer, M ....., l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade **Noms et Grades des Vérificateurs**

Dispositions fiscales :

Article 21-3 du code des Procédures Fiscales : Une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification, accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la date de réception.

L'avis de vérification doit préciser la période à vérifier et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister durant le contrôle par un conseil de son choix.

Article 21-4 du code des procédures fiscales : Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut s'étendre sur une période supérieur à un (1) an à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification prévue au paragraphe 3 ci-dessus.

Toutefois, la durée du contrôle prévue à l'alinéa précédent n'est pas applicable dans le cas de manœuvres frauduleuses dûment établies, ou lorsque le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts ou n'a pas répondu dans les délais aux demandes d'éclaircissements ou de justifications prévues à l'article 19 du présent code.

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s)vérificateur(s), vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr.....
.....Tél. n°.....

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur le directeur .....Tél. n°.....

الملحق رقم 06

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES RECHERCHES ET VERIFICATIONS

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE TIZI-OUZOU

SOUS-DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

FICHE DE DEBUT DES TRAVAUX DE VERIFICATION

Tizi-Ouzou, le……

Numéro de l'Affaire : ……N° d'article d'imposition : ……
Numéro de l'Identifiant Fiscal : ……
Nom et Prénom ou Raison Sociale : ……
Activité : ……
Adresse : ……Tel ……
Avis de vérification de comptabilité n° : ……du ……
Remis ou Reçu le : ……
Période vérifiée :du : ……Au ……
Noms-Prénoms et grades des agents vérificateurs :
M.……
M.……
M.……
Date de début des travaux préparatoires : ……
Date du contrôle inopiné : ……
Date d'intervention sur place (Contrôle au fond) : ……

Lu et approuvé :

Sous-Directeur du Contrôle Fiscal

Les Vérificateurs

الملحق رقم 07

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MIMINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES IMPOTS DE LA WILAYA DE TIZI-OUZOU

SOUS-DIRECTION DU CONTROLE FISCAL

FICHE DE FIN DES TRAVAUX DE VERIFICATION

Tizi-Ouzou, le……

Numéro de l'Affaire : ……N° d'article d'imposition : ……

Numéro de l'Identifiant Fiscal : ……

Nom et Prénom ou Raison Sociale : ……

Activité : ……

Avis de vérification de comptabilité n° : ……du ……

Date de fin des travaux sur place : ……

Date de notification des résultats de la vérification : ……

Date de notification de la position définitive de l'Administration : ……

Lu et approuvé :

Sous-Directeur du Contrôle Fiscal

Le Vérificateur

الملحق رقم 08

Série O n° 19

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية _____

مفتشية الضرائب لـ _____

رمز مفتشية : _____

رقم التعريف الجبائي :

رقم المادة:

محضر معاينة

(1) _____

المواد 152 و 224-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
المواد 59 و 73 من قانون المالية لسنة 2002.

في اليوم _____ من عام _____

و على الساعة _____ (2) نحن الممضين أسفله (3) :

_____

_____

_____

الحائزين اليمين و الحاملين لبطاقات انتدابنا، تقدمنا عند (4) : _____

_____

_____

_____

_____

الممثل من طرف (5) : _____

_____

للقيام بمعاينة ميدانية.

قد عاينا مايلي : _____

_____

_____

_____

_____

_____

_____

و عند نهاية تدخلنا، قمنا بقفل هذا المحضر في اليوم و الشهر المذكورين أعلاه و دعونا السيد : _____

_____ لإمضائه معنا و الذي قبل - رفض - (6) و صرح بمايلي :

_____

_____

_____

_____

و بطلب منه، سلمناه نسخة من هذا المحضر مقابل و صل استلام .

إمضاء المعني،

إمضاء الأعوان،

(1) موضوع المعاينة الدقيقة ؛
(2) تكتب السنة و الشهر و اليوم و الساعة بالأحرف كاملة؛
(3) اسم و لقب ورتبة العون ؛
(4) الإسم و اللقب أو العنوان الإجتماعي وعنوان المكلف بالضريبة ؛
(5) اسم و أصل صفة الممثل ؛
(6) تشطب العبارة غير الملائمة

الملحق رقم 09

MINISTERE DES FINANCES

Direction Générale des Impôts

Direction des Impôts de la Wilaya

d .....

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Date de Réception

.....

DECLARATION D'EXISTENCE

Souscrite par un contribuable relevant de :

(1) { — Impôt sur les bénéfices des sociétés (I.B.S.)
— Impôt sur le revenu global (I.R.G.)

Série G 8 (2007) - Imp. Officielle, Alger

Nom et prénoms ou raison sociale : .....

Dénomination commerciale : .....

Adresse du siège social : .....

N° Registre du Commerce : ..... N° C.C.P. ou bancaire : .....

N° de la carte d'artisan ou N° d'agrément : ..... Tél. : .....

NIS : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_| NIF : |_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|

Adresse de l'établissement en Algérie (Sociétés étrangères) (2) : .....

Qualité du déclarant : propriétaire - Locataire - Gérant libre - Gérant (1) : .....

Date de début de l'activité : .....

FORME JURIDIQUE DE L'ENTREPRISE

(Cocher la case correspondante)

- ☐ Entreprise individuelle.
- ☐ Société de fait.
- ☐ Société en nom collectif.
- ☐ Association en participation.
- ☐ Société civile professionnelle.
- ☐ Société à responsabilité limitée.
- ☐ Société par actions.
- ☐ Société étrangère : (indiquer la forme juridique) : .....
- ☐ Société coopérative.
- ☐ Entreprise publique.
- ☐ Etablissement public.
- ☐ Société d'économie Mixte.
- ☐ unité économique locale (Wilaya ou Commune).
- ☐ Autres : .....

Nature de l'activité principale : .....

Autres activités secondaires : .....

Adresses des autres établissements secondaires : .....

.....

.....

.....

Lieu où est tenue la comptabilité : .....

Nom et adresse du comptable : .....

(1) Rayer les mentions inutiles.

(2) Pour les sociétés étrangères, joindre une copie conforme à l'original du ou des contrats de travaux ou d'études

Certifié exact par le déclarant soussigné qui reconnait avoir été mis au courant de ses obligations fiscales.

A ....., le .....

(Signature),

la présente déclaration doit être déposée dans les trente (30) premiers jours qui suivent le début de l'activité, auprès de l'inspection des impôts compétente.

الملحق رقم 10

الضرائب و الرسوم المحصلة فورا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر
تصريح يقدم مقام حافظة إشعار بالتسديد

IMPOTS ET TAXES PERÇUS AU COMPTANT OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE

DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU – AVIS DE VERSEMENT

IMPORTANT !

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS.

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION .....
INSPECTION DES IMPOTS DE .....
RECETTE DES IMPOTS DE .....
COMMUNE DE .....

200 ..... Mois de ..... 200 ..... Trimestre 200

A RAPPELER OBLIGATOIREMENT

N.I.S: | | | | | | | | | | | | | | | |
N.I.F: | | | | | | | | | | | | | | | |
Article d'imposition: | | | | | | | | | | | | | | | |

M ..... (1)
(nom et prénom – raison sociale)
Activité / Profession : .....
Adresse : .....

CODE ACTIVITE | | | | |

Taxe sur l'activité professionnelle au taux de 2%

Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires	Chiffre d'affaires imposable Recettes professionnelles imposables	Montant à payer (en DA)
C 1 A 11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%		0,00	0,00
C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%		0,00	0,00
C 1 A 13	Affaires sans réfaction			0,00
C 1 A 14	Affaires exonérées		0,00	0,00
C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales)			0,00
1	**Préciser autres taux de réfaction le cas échéant**	**TOTAL**	**0,00**	**0,00**

Acomptes IBS

Code		Acomptes IBS	Détermination des acomptes provisionnels	Montant à payer (en DA)
E 1 M 10	1er	Acompte provisionnel		
2			**TOTAL**	

IRG salaires et autres retenues à la source IRG / IBS

Code	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source IRG ou IBS	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en DA)
E 1 L 20	IRG/ Traitements salaires, pensions et rentes viagères		Barème	
E 1 L 30	IRG/ Revenus des créances, dépôts et cautionnements		10%	0,00
E 1 L 40	IRG/ Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux libératoire		15%	0,00
E 1 L 60	IRG/ Revenus des bons de caisse anonymes		50%	0,00
E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source		%	0,00
E 1 M 30	IBS/ Revenus des entreprises étrangères non installées en Algérie (prestations de services) (1)		24%	0,00
E 1 M 40	IBS/ Autres retenues à la source		%	0,00
3	**(1) Joindre relevé détaillé des retenues à la source par entreprise.**	**TOTAL**	0,00	0,00

Droit de timbre sur état حـــق الـطـــابـع

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
E 2 E 00			%	0,00
			%	0,00
			%	0,00
4	TOTAL	0,00		0,00

Impôts et taxes non repris ci-dessus الـضـــرائب و الرسوم الـغـيـر واردة أعـــلاه

Code	Opérations imposables العمليات الخاضعة للضريبة	Chiffre d'affaires imposable	Taux	Montant à payer (en DA)
			%	0,00
			%	0,00
			%	0,00
5	TOTAL	0,00		0,00

RECAPITULATION (EN DA) تـلـخـيـص بـ (دج)			Cadre réservé au contribuable إطار خاص بالمكلف بالضريبة	Cadre réservé à la recette des impôts إطار خاص بقباضة الضرائب	Cadre réservé au service d'assiette إطار خاص بمصلحة الوعاء
1 – TAP.	C/500 026/A	0,00	يشهد بصحة و صدق محتوى هذا التصريح و تطابقه مع الوثائق المحاسبية	**Reçu** - ce jour, la présente déclaration enregistrée sous le numéro :	Déclaration enregistrée le :
2 – AP / IBS.	C/201 001/M1		Certifie sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables.	**payée** - par chèque bancaire N°	
3.1 – IRG salaires.	C/201 001/100			du :	Observations éventuelles :
3.2 – IRG / Autres ret. sources.	C/201 001/101/A/B/C	0,00		tiré sur l'Agence :	
3.3 – IBS/ Ret. à la source.	C/201 001/M2 et 3	0,00		- par chèque postal N° :	
– TIC.	C/201 003/303/A/B		A ..... le	- en numéraire	
4 – Droits de timbre.	C/201 002/201	0,00	Cachet, signature.	prise en recette par quittance N°	
5 – Autres.	C/	0,00		de ce jour.	
6 – TVA.	C/500 020/A	0,00		A ..... le	
				Le receveur des impôts	
MONTANT TOTAL A PAYER		0,00		Cachet, signature.	

الرسم على القيمة المضافة
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro. (Exemple : 325.626 DA = ——— 325.620 DA)

تسجل أرقام الأعمال و المداخيل بالدينار و العدد الأخير يرجع إلى الصفر.
(مثال: 325.626 = 325.620 د.ج)

A / Chiffres d'affaires imposables أ – رقم الأعمال الخاضع للضريبة

الرمز Code	Opérations assujetties à la TVA العمليات الخاضعة الرسم على القيمة المضافة	مجموع رقم الأعمال Chiffre d'affaires total	رقم الأعمال المعفى Chiffre d'affaires exonéré	رقم الأعمال الخاضع للضريبة Chiffre d'affaires imposable	Taux	المبلغ المدفوع بـ.د.ج Montant des droits (en DA)
E 3 B 11	Biens, produits et denrées visées par l'article 23 du C. TCA			0,00	7%	0,00
E 3 B 12	Prestations de services visées par l'article 23 du C. TCA			0,00	-	0,00
E 3 B 13	Opérations immobilières visées par l'article 23 du C. TCA			0,00	-	0,00
E 3 B 14	Actes médicaux			0,00	-	0,00
E 3 B 15	Commissionnaires et courtiers			0,00	-	0,00
E 3 B 16	Fourniture d'énergie			0,00	-	0,00
E 3 B 21	Productions : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA			0,00	17%	0,00
E 3 B 22	Revente en l'etat : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA			0,00	-	0,00
E 3 B 23	Travaux immobiliers autres que ceux soumis au taux de 7%			0,00	-	0,00
E 3 B 24	Professions libérales			0,00	-	0,00
E 3 B 25	Opérations de banques et d'assurances			0,00	-	0,00
E 3 B 26	Prestations de téléphones et de télex			0,00	-	0,00
E 3 B 28	Autres prestations de services			0,00	-	0,00
E 3 B 31	Débits de boissons			0,00	-	0,00
E 3 B 32	Productions : biens, produits et denrées visées par l'article 21 du C. TCA			0,00	-	0,00
E 3 B 33	Revente en l'etat : biens, produits et denrées visées par l'art. 21 du C. TCA			0,00	-	0,00
E 3 B 34	Tabacs et allumettes			0,00	-	0,00
E 3 B 35	Spectacles, jeux et divertissements autres que ceux de l'art. 21 du C. TCA			0,00	-	0,00
E 3 B 36	Autres prestations de services visées à l'article 21 du C. TCA			0,00	-	0,00
E 3 B 37	Consommations sur place			0,00	-	0,00
	المجموع العام لرقم الأعمال TOTAL GENERAL DES CHIFFRES D'AFFAIRES		0,00	0,00		0,00

B / Déductions à opérer ب – الحسومات المجراة :

	Nature des déductions	Montant
E 3 B 91	Précompte antérieurs (mois précédent)	
E 3 B 92	TVA sur achats de biens, matières et services (art. 29 C. TCA)	
E 3 B 93	TVA sur achats de biens amortissables (art. 38 C. TCA)	
E 3 B 94	Régularisation du prorata (déduction complémentaire) (art. 40 C. TCA).	
E 3 B 95	TVA à récupérer sur factures annulées ou impayées (art. 18 C. TCA)	
E 3 B 96	Autres déductions (notification de précompte, etc ...)	
	NB : Joindre un état détaillé des fournisseurs conformément à l'article 29 du C. TCA.	
	مجموع الحسومات المجراة Total des déductions à opérer (B)	0,00

C / TVA à payer ت – ر. ق. م الواجب دفعه

C	- Total des droits dus.	0,00
E 3 B 97	Régularisation du prorata (art. 40 C. TCA) (+) (déduction excédentaire)	
E 3 B 98	- Reversement de la déduction (art. 38 C. TCA) (+)	
	مجموع المستحقات TOTAL A RAPPELER (C)	0,00
B	- Total des déductions à opérer (B) (-)	0,00
E 3 B 00	TVA à payer au titre du mois (C – B) (A reporter dans le cadre "Récapitulation" ligne 10)	6
E 3 B 99	Précompte à reporter sur le mois suivant (B – C)	

كيفية تسديد الضريبة	تذكير بالتزامات المكلفين بالضريبة	كيفية مل‌ء التصريح بالضريبة
يتعين على كل مكلف بالضريبة، تسديد ضرائبه بواسطة **صك بنكي**، مما يسمح له بأداء التزاماته الجبائية دون التنقل إلى قباضة الضرائب عن طريق إرسال هذا التصريح إلى قابض الضرائب المختص إقليميا مرفوقا بصكه. كما يستطيع أن يقوم بالتزاماته بالدفع عن طريق البريد بحيث يرسل هذا التصريح لقابض الضرائب مصحوبا بصك الدفع البريدي. إذا لم يكن للمكلف بالضريبة حسابا بنكيا أو بريديا، فإنه يمكنه أداء الضريبة بالتاصال **حوالة مؤيدة** بعنوان قابض الضرائب المختص لدى آي مكتب بريدي. يرسل التصريح في هذه الحالة إلى قابض الضرائب مرفوقا بوثيقة إثبات الدفع المسلمة من طرف مكتب البريد. إذا لم يمكن التسديد بالكيفيات المذكورة أعلاه، تبقى دائما أمام المكلف بالضريبة إمكانية الدفع نقدا لدى قابض الضرائب المختص عند إيداع التصريح	1- يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي و النظام العام للرسم على القيمة المضافة وكذا أصحاب المهن الحرة المعفيين بدفع الضرائب و الرسوم فورا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر، إيداع هذا التصريح لدى قباضة الضرائب المختصة و دفع المبالغ المقابلة خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي استحقت فيه الحقوق الجبائية أو الذي تم فيه خصم الاقتطاعات من المصدر. (المواد 10-1، 121، 129-1، 159-1، 358-2 و 359-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمواد 28، 76 و 88 من قانون الرسوم على رقم الأعمال). 2- إذا كان مبلغ الحقوق المدفوعة خلال السنة أقل من خمسين ألف دينار (50.000 دج)، فإنه يرخص للمكلف بالضريبة في السنة الموالية أن يصرح ويدفع هذه الحقوق في العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي للفصل السنوي. (المادة 371 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 78 من قانون الرسوم على رقم الأعمال). 3- تطبق عقوبة 10% من الحقوق المستحقة في حالة الإيداع المتأخر لهذا التصريح. ترفع هذه العقوبة إلى 25 % بعد إنذار المعني بالموضوع وضمنيه خلال شهر واحد. إن الإستياء من التصريح بالضريبة بعد إنقضاء هذا الأجل يستوجب الفرض التلقائي للضريبة بتطبيق العقوبة الجبائية المذكورة أعلاه (25 %). 4- يترتب عن التصريح المتأخر للحقوق و الرسوم تحصيل عقوبة جبائية قدرها 10%. و فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال، تطبق غرامة إلزامية نسبتها 3% عن كل شهر تأخير أو جزء من الشهر دون أن يتعدى هذا الإلزام المجموع مع عقوبة (10%) المنصوص عليها أعلاه نسبة 25% .	إن هذا التصريح الذي يعد بمثابة جدول إشعار خاص بالدفع، يشمل كل الضرائب و الرسوم المدفوعة فورية، أو عن طريق الاقتطاع من المصدر الواجبة الأداء من طرف المكلفين بالضريبة حسب نظام الربح الحقيقي و النظام العام الرسم على القيمة المضافة وأصحاب المهن الحرة. يعوض هذا التصريح إبتداءا من أول جانفي 1995 كل من: - جدول الإشعار الخاص بدفع الرسم على التشاط المهني (لون أصفر) - جدول الإشعار الخاص بدفع التسبيقات على الحساب المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات (لون أبيض). - جدول الإشعار الخاص بالدفع الجزافي و حق ع.ا. على الأجور (لون أزرق) - جدول الإشعار الخاص بدفع الحق الوحيد على البنزين و المواد الصيدلانية. - التصريح الخاص بالرسم الداخلي على الإستهلاك. - التصريح الخاص بالرسم الوحيد الإجمالي. - التصريح الخاص برسم النمعة على التكتوف. - التصريح الخاص بالرسم على القيمة المضافة. **خانة رقم 2 :** تصرح و تسدد ثلثة (03) تسبيقات على الحساب الضريبة على أرباح الشركات في العشرين (20) يوم الأولى من أشهر مارس، جوان و نوفمبر (المادة 60 من قانون المالية لسنة 2003). **خانة رقم 4 :** هذه الخانة تعنى المكلفين بالضريبة الذين يمتثون تسديد رسم النمعة على التكتوف. **لمثلة :**- المهن الحرة : الخانة 1 و 3. - تجار التجزئة : الخانة 1 و 3. - تجار الجملة : الخانة 1، 3 و 6 (الرسم على القيمة المضافة). - المنتجون : الخانة 1، 3 و 6 (الرسم على القيمة المضافة) و عند الاقتضاء الخانة 5 (الرسم الداخلي على الاستهلاك). عندما تمارس أنشطة التجزئة بالتجزئة أو بالجملة أو الأنشطة الإنتاجية من طرف شركات رأس المال، فإن هذه الأخيرة تشرح ضمن الخانة رقم 2. **ملاحظة :** تستعمل الإدارات و المكلفين بالضريبة حسب النظام الجزافي نموذجا مبسطا من التصريح المذكور (Série G n° 50 A)
Mode de paiement de l'Impôt	**Rappel des obligations des Contribuables**	**Comment servir la déclaration**
Il est vivement recommandé au contribuable le paiement par **chèque bancaire** qui lui permet d'accomplir ses obligations fiscales sans se déplacer, en adressant au Receveur des impôts de sa circonscription la présente déclaration appuyée du chèque. Il peut également s'acquitter de ses droits et taxes par **virement postal** en adressant au Receveur concerné, la déclaration accompagnée d'un chèque de virement postal. Au cas ou il ne dispose pas d'un compte bancaire ou postal, le contribuable a la faculté de se libérer de sa dette fiscale, par **Mandat carte Trésor,** libellé au nom du Receveur des impôts concerné, auprès de n'importe quel bureau de poste. La déclaration est alors adressée au Receveur des impôts, appuyée du justificatif de versement délivré par le bureau de poste. Enfin, il lui reste toujours la possibilité dans le cas ou les modes de paiement cités ci – dessus ne peuvent être utilisés, de s'acquitter en espèces à la caisse du receveur des impôts territorialement compétent, lors de dépôt de la déclaration.	**1/** Les contribuables relevant du régime du bénéfice réel et du régime général de la TVA et les titulaires de professions libérales qui sont soumis au versement d'impôts et taxes payables au comptant ou par voie de retenue à la source, sont tenus de déposer, auprès du Receveur des impôts de leur circonscription, la présente déclaration tenant lieu de bordereau avis de versement, dans les **vingt (20) premiers jours du mois** qui suit le mois au titre duquel les droits sont dus, ou au cours duquel les retenues à la source ont été opérées et de payer simultanément les montants correspondants. **(Articles** : 110, 121, 129-1, 159-1, 358-2, et 359-1 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées.) **(Articles** : 28, 76 et 88 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires.) **2/**Lorsque le montant des droits payés au cours de l'année est inférieur à cinquante mille dinars **(50.000 DA)**, le contribuable est autorisé, pour l'année suivante, à déposer trimestriellement sa déclaration et à s'acquitter de ses droits et taxes, dans les vingt (20) premiers jours du mois qui suit le trimestre civil. **(Articles** 371 du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées et 78 du Code des Taxes sur le Chiffre d'Affaires). **3/**Le dépôt tardif de la déclaration donne lieu à une pénalité égale à 10 % des droits dus. Cette pénalité est portée à 25 % après mise en demeure du contribuable par l'administration de régulariser sa situation dans un délai d'un mois. Le défaut de déclaration à l'issue de ce délai d'un mois, entraîne la taxation d'office avec application de la pénalité de 25 % citée ci-dessus et l'émission d'un rôle, immédiatement exigible. **4/**Le paiement tardif de ces droits et taxes donne lieu à la perception d'une pénalité de retard de 10%. En matière de taxes sur le chiffre d'Affaires, une astreinte de 3 % par mois ou fraction de mois de retard est appliquée en sus de la pénalité de 10 % citée ci – dessus avec un maximum de 25 %.	**Cadre N° 2 :** Les trois (03) acomptes provisionnels de l'impôt sur le bénéfice des sociétés sont déclarés et payés respectivement dans les vingt (20) premier jours des mois de mars, juin et novembre. (article 60 de la loi de finances pour 2003) **Cadre N° 4 :** Ce cadre est utilisé notamment par les contribuables qui auront demandé à s'acquitter du droit de timbre sur état. **Exemple :** **Professions libérales:** cadre 1et 3. **Commerçants détaillants :** cadre 1 et 3. **Commerçants grossistes :** cadre 1, 3 et 6 (TVA). **Producteurs:** cadre 1, 3, 6 (TVA) et éventuellement 5 (TIC, ..). Lorsque les activités de commerce de détail, de gros ou de production sont exercées par des sociétés de capitaux, elles sont concernées par le cadre n° 2. **N.B/** Les administrations et les contribuables relevant du régime du forfait utiliseront un modèle simplifié de la présente déclaration (Série G – n° 50 A).

الملحق رقم 11

Série G n° 04 (2016)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
MINISTERE DES FINANCES

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

service

Numéro d'Identification Fiscale | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Article d'imposition .....| | | | | | | | | | |

DECLARATION DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES

TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESIONNELLE

ANNEE D'IMPOSITION .....
DECLARATION RELATIVE A L'EXERCICE CLOS LE : .....
OU PERIODE DU .....AU .....

Déclaration à faire parvenir au service du lieu de votre activité avant le 1er Mai

Timbre à date du service

A IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE:

1) Désignation de l'entreprise (Raison sociale, forme juridique et nationalité) : .....

.....

2) Activités exercées (souligner l'activité principale) : .....

.....

Code Activité : | | | | | | Numéro du Registre de Commerce : | | | | | | | | |

Numéro (s) de compte (s), Bancaire (s) ou CCP : .....

3) Adresses en Algérie :

- du siège social ou du principal établissement :

-Au 1er janvier 20.....

.....

Téléphone .....Fax.....Email.....

-Au 1er janvier 20..... (en cas de changement d'adresse en cours d'année).....

.....

Téléphone.....Fax.....Email.....

4) Adresse des établissements secondaires : (Si le cadre est insuffisant, joindre un état suivant le même modèle)

Désignation de l'établissement	Adresse de l'établissement	N° Article	commune	wilaya

5) Nom, Prénom et Adresse du représentant légal en Algérie pour les entreprises non résidentes.....

.....

Téléphone .....Fax.....Email.....

TENUE DE COMPTABILITE

☐ PESONNEL SALARIE DE L'ENTREPRISE

☐ CABINET DE COMPTABILITE : .....

Adresse .....

.....

Numéro d'Identification Fiscale | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

CERTIFICATION DES COMPTES

CABINET DU COMMISSARIAT AUX COMPTES : .....

Adresse .....

.....

Numéro d'Identification Fiscale | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

B **RECAPITULATION DES ELEMENTS D'IMPOSITION :**

1- IMPOT SUR LE BENEFICE DES SOCIETES :

DA.

a) Résultat comptable **(1)** : Bénéfice : ☐ Perte : ☐ ..... | |

b) Résultat fiscal **(2)** : Bénéfice : ☐ Perte : ☐ ..... | |

Dont :

- Bénéfice taxé au taux de % ..... | |
- Bénéfice taxé au taux de % ..... | |
- Bénéfice taxé au taux de % ..... | |
- Bénéfice consolidé (Régime de groupe) % ..... | |
- Bénéfice exonéré **(3)**. (Taux d'exonération : %) ..... | |

- MONTANTS REINVESTIS AU COURS DE L'EXERCICE (4) : ..... | |

-LA SOCIETE RELEVE DU REGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIETES ☐

-MERE ☐ MEMBRE ☐

2- TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESSIONNELLE :

NATURE DES OPERATIONS	Nature des opérations réalisées	Montant* brut du chiffre d'affaires avant application de la réfaction
OPERATIONS IMPOSABLES :		DA.
Montant des opérations de ventes en gros portant sur les produits dont le prix de vente comporte plus de 50% de droits indirects	.....	
Montant des ventes au détail, portant sur les produits dont le prix de vente comporte plus de 50% de droits indirects	.....	
Opérations de ventes en gros	.....	
Autres opérations ouvrant droit à la réfaction	.....	
Ventes et opérations ne bénéficiant pas de réfaction	.....	
MONTANT TOTAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES IMPOSABLE* (1) :		
OPERATIONS EXONEREES :		
.....	.....	
.....	.....	
.....	.....	
MONTANT TOTAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES EXONERE (2).....		
MONTANT GLOBAL DU CHIFFRE D'AFFAIRES REALISE (1) + (2)		

* Le montant des sommes à indiquer sur la présente déclaration doit être arrondi au dinar inférieur s'il n'atteigne pas dix (10) dinars, toute somme supérieure à un (1) dinar est comptée pour dix (10) dinars inférieurs

-(1) et (2) cochez la case vides appropriée dans le cas d'un bénéfice ou d'une perte ;

-(3) résultats bénéficiant d'exonérations ou d'abattements (totales ou partielles) à quelque titre que ce soit ;

-(4) réinvestissements réalisés en vertu des dispositions de l'article 142 du CID et celles de l'article 57 de la LFC pour 2009.

C **OPERATIONS DE SOUS-TRAITANCE (Résidents ou non résidents)**
(Si le cadre est insuffisant, joindre un état suivant le même modèle)

Désignation (Nom, Prénom ou Raison Sociale)	N I F	Article	Adresse	Référence du contrat	Montant

D **PRODUITS, LES PLUE-VALUES DE CESSION DES ACTIONS ET TITRES ASSIMILES COTES EN BOURSE**
(Si le cadre est insuffisant, joindre un état suivant le même modèle)

Nature	Période	Montant

E **IMPUTATION :**

- Crédit d'impôt :

IBS – retenue à la source au titre des revenus des capitaux mobiliers perçus :

DA

- Valeurs mobilières ..... |_____|
- Revenus des créances, dépôts et cautionnement ..... |_____|
- Autres crédits imputables ..... |_____|
- TOTAL à imputer à titre de crédit d'impôt (*) ..... |_____|

(*) joindre justificatifs

F **REPARTITION DES PRODUITS DES ACTIONS ET PARTS SOCIALES AINSI QUE DES REVENUS ASSIMILES DISTRIBUES**

1) Montant global brut des distributions correspondant aux intérêts, dividendes, revenus et autres parts sociales payables aux associés actionnaires et porteurs de parts, sur présentation ou remise de coupons ou d'instruments représentatifs de coupons.(1)

DA

Payé par la société elle même ..... **(a)** |_____|

Payé par un établissement chargé du service des titres ..... **(b)** |_____|

2) Etat nominatif détaillé des prêts ; avances ou acomptes consentis aux associés actionnaires et porteurs de parts soit directement, soit par personnes ou sociétés interposées (Art. 46 CIDTA.
(si le cadre est insuffisant, joindre à la présente déclaration un état du même modèle).

Nom, prénom, qualité (associé, associé-gérant, administrateur) et adresse complète du domicile de chacun des bénéficiaires de ces distributions	Nature de versement	Année de versement	Montant des sommes versées (DA)
NIF.....	.....	.....	.....
NIF.....	.....	.....	.....
NIF.....	.....	.....	.....
TOTAL : ..... (c)	.....	.....	.....

3) Etat nominatif détaillé des distributions autres que celles visées aux lignes 01 et 02 ci-dessus :
(si le cadre est insuffisant, joindre à la présente déclaration un état du même modèle).

Désignation	Nature de versement	Année de versement	Montant des sommes versées (DA)
NIF.....	.....	.....	.....
NIF.....	.....	.....	.....
NIF.....	.....	.....	.....
TOTAL : ..... (d)	.....	.....	.....

4) Montant Total des revenus répartis (Total a + b + c + d) : ..... (e)	

(1) Il s'agit des intérêts, dividendes, revenus et autres produits des actions et parts sociales dont le paiement donne lieu à l'établissement d'un relevé de coupon ;
(2) Autres distributions que celles prévues aux lignes (1) et (2).
- Les tantièmes ordinaires et autres rémunérations allouées aux administrateurs et non déductibles pour le calcul du bénéfice ;
- Les distributions ne résultant pas de déclarations régulières des organes compétents de la société.

G REMUNERATION VERSEES AUX MEMBRES DE CERTAINES SOCIETES :

Ce cadre concerne les SARL, les sociétés en commandite par actions, les sociétés civiles constituées sous forme de sociétés par actions et les sociétés de personnes ayant opté pour le régime d'imposition des sociétés par actions.
(Si le cadre est insuffisant, joindre un état du même modèle).

Nom, prénoms, domicile, qualité et matricule fiscal de : - Tous les associés pour les SARL. - Tous les associés des sociétés en commandite par actions. -Tous les membres des sociétés civiles constituées sous forme de sociétés par actions. - Tous les associés des sociétés de personnes ayant opté pour le régime d'imposition des sociétés de capitaux. 1	Pour les SARL, nombre de parts sociales ou de bénéfices appartenant à chaque associé 2	Sommes versées, au cours de chaque période retenue pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, à chaque associé, associé gérant ou membre associé (colonne 1), à titre de traitement, émoluments, indemnités, remboursements forfaitaires de frais ou autres rémunérations de ses fonctions de la société.					
		Année de versement 3	A titre de traitement, émoluments et indemnités proprement dits. 4	MONTANT DES SOMMES VERSEES			
				A titre de représentation, de mission et de déplacements		A titre de frais professionnels autres que ceux visés dans les colonnes 5 et 6	
				Indemnités forfaitaires 5	Rembourse-ments 6	Indemnités forfaitaires 7	Rembourse-ments 8
NIF	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
NIF	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
NIF	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
NIF	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....

H CADRE RESERVE A L'ADMINISTRATION

A ....., le .....

Cachet et signature

الملحق رقم12

Série G n° 01 (2016)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة المالية
MINISTERE DES FINANCES

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Numéro d'Identification Fiscale | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Article d'imposition .....| | | | | | | | | | | |

IMPOT SUR LE REVENU GLOBAL
ANNEE 20.....

DECLARATION DES REVENUS DE L'ANNEE 20 .....

Déclaration à faire parvenir au service du lieu de votre activité avant le 1er Mai

Timbre à date du service

IDENTIFICATION DU CONTRIBUABLE :

I- Nom (1) : | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | Prénoms : .....
(Souligner le prénom usuel)

Date et blieu de naissance : .....

Profession :..... N° de carte de séjour (pour les étrangers).....

Adresse du domicile habituel

Au 1er Janvier 20.....

.....Code postal :.....

Au 1er Janvier 20.....

.....Code postal : .....(En cas de changement d'adresse en cours d'année).

Numéro de compte : Trésor ....., Bancaire : ..... Postal : .....

Téléphone.....Fax.....Email.....

(1) pour les femmes mariées, indiquer le nom de jeune fille.

II- SITUATION DE CHARGES DE FAMILLE (Au 1er Janvier de l'année d'imposition)

Célibataire ☐ Marié (e) ☐ Veuf (ve) ☐ Divorcé (e) ☐ (Cocher la case correspondante)

Nom de famille et prénom usuel du conjoint :..... Date et lieu de mariage : .....

(pour l'épouse, indiquer le nom de jeune fille) Date et lieu de divorce :.....

Date et lieu de naissance du conjoint : .....

Numéro d'Identification Fiscale du conjoint | | | | | | | | | | | | | | | | |

Nombre d'enfants vivants : ..... Nombre d'enfants à charge : .....

III- DEMANDE D'IMPOSITION COMMUNE AVEC LE CONJOINT

Je soussigné (e), ...

Ainsi que mon conjoint Né (e), ...

Demandons une imposition commune pour le calcul de l'impôt sur le revenu global de l'année 20.....

A .....Le .....

(Signature des deux époux)

NB : L'imposition commune donne droit à un abattement de 10% sur le revenu global imposable (Art. 6.3 CIDTA)

IV- DETAIL PAR CATEGORIES DES REVENUS IMPOSABLES
A - REVENUS ENCAISSES EN ALGERIE

Colonnes réservées au service

1) REVENUS FONCIERS PROVENANT DE LOCATIONS DE PROPRIETES BATIES ET NON BATIES

(Les locations en meubles doivent être déclarées au paragraphe 3 ci-dessous)

Adresse des propriétés :

	DA
Montant brut des loyers (*)	.....

(*) En cas d'imposition commune, mentionner les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charge

2) REVENUS AGRICOLES TIRES DE L'EXPLOITATION DIRECTE

Adresse des exploitations :

	Pour vos exploitations	Pour celle de votre conjoint (*)	Pour celles de vos enfants à charge
	DA	**DA**	**DA**
Revenu forfaitaire de l'année civile.....	.....	.....	.....
Total à inscrire à la récapitulation			.....

(*) En cas d'imposition commune

3) BENEFICES PROFESSIONNELS

Professions exercées	Adresse des exploitations :
Vous :	.....
Conjoint (*) :	.....
Enfants à charge :	.....

	Vous	Conjoint (*)	Enfants à charge
	DA	**DA**	**DA**
Bénéfice de l'exercice	.....	.....	.....
Déficit de l'exercice	.....	.....	.....
Total à inscrire à la récapitulation			.....

(*) En cas d'imposition commune, mentionner les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charge

4) REVENUS DES CAPITAUX MOBILIERS

	Montant brut (*) DA	Colonnes réservées au service
1° Valeurs mobilières :		
a) Produits des valeurs mobilières, actions, parts de fondateur, obligations, titres rente		
b) Tantièmes et jetons de présence (sauf lorsqu'ils présentent le caractère de salaires au point de vue fiscal		
c) Parts des sociétés à responsabilité limitée		
d) Parts d'intérêts dans les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux		
2° Revenus de créances, dépôts, cautionnements et autres placements		
a) Montant brut :		
b) Fraction des intérêts supérieure à 50 000 DA ouvre droit au crédit d'impôt (Art. 104 du CIDTA)		
TOTAL NET à inscrire à la récapitulation		

(*) En cas d'imposition commune, mentionner les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charge

5) TRAITEMENTS ET SALAIRES, INDEMNITES, EMOLUMENTS ET REMUNERATIONS DIVERSES

Professions exercées	Noms et adresses des employeurs :
Vous :	
Conjoint (*) :	
Enfants à charge :	

	Enfants à charge DA	Conjoint (*) DA	Vous DA
Sommes perçues en espèces			
Avantages en nature (avant déductions des retenues IRG à la source)			
Total à inscrire à la récapitulation			

(*) En cas d'imposition commune.

B- REVENUS ENCAISSES HORS D'ALGERIE directement ou indirectement (*)
(Joindre un état indiquant le montant des revenus par catégorie en suivant l'ordre des paragraphes précédents).

	DA
Total à inscrire à la récapitulation	

(*) En cas d'imposition commune, mentionner les revenus perçus par le conjoint et les enfants à charge

V- CHARGES A DEDUIRE SUR LE REVENU GLOBAL (Article 85 du code des impôts directs)

1 – INTERETS DES EMPRUNTS DES DETTES CONTRACTEES A TITRE PROFESSIONNEL (*) AINSI QUE CEUX CONTRACTES AU TITRE DE L'ACQUISITION OU LA CONSTRUCTION DE LOGEMENTS

Organisme ou personne en bénéficiant	Date et nature des contrats	Intérêt payés à l'exclusion des annuités de remboursement DA
	TOTAL à déduire	

(*) A l'exception de ceux qui on donné lieu à déduction au niveau de l'une des catégories de revenus prévus dans les cadres (1 à 5).

2 – AUTRES DEDUCTIONS AUTORISEES PAR LA LOI :
(A l'exception des charges déduites des revenus catégoriels)

Colonnes réservées au service

	DA
- Pensions alimentaires	.....
- Police d'assurance contractée par le propriétaire bailleur	.....
- Cotisations d'assurances vieillesse et d'assurances versées à titre personnel ...	.....
TOTAL	.....

VI- RECAPITULATION DES REVENUS

1 – Revenus non cumulable

	DA
• – Revenus fonciers :.....	.....

2 – Revenus cumulable

	DA
• – Revenus agricoles :.....	.....
• – Bénéfices professionnels :	.....
• – Revenus des capitaux mobiliers :	.....
• – Traitements et salaires :	.....
• – Revenus encaissés hors d'Algérie directement ou indirectement : ...	.....
TOTAL revenus cumulables	.....

CHARGES A DEDUIRE

	DA
1) – Intérêts des emprunts et des dettes :.....	.....
2) – Déductions autorisées :	.....
TOTAL des charges	.....

DIFFERENCE OU REVENU NET GLOBAL : ..... **(Total des revenus cumulatifs – TOTAL des charges)**	.....

Retenues à la source justifiées ouvrant droit à un crédit d'impôt déductible de l'IRG annuel	Montant **DA**
• Traitements des salaires	.....
• Revenus des capitaux mobiliers	.....
• Honoraires versés par l'état, des collectivités locales, les organismes publics et les entreprises à des personnes exerçant une activité relevant des professions libérales	.....
TOTAL des retenues autorisées	.....

A .....Le .....

Signature

قائمة المراجع

أولا- بالغة العربية :

I- الكتب:

1. بن أعمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
2. بوزيدة حميد، جباية المؤسسات دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية وتطبيقه، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
3. الجندي حسني، "القانون الجنائي الضريبي"، الجزء الثاني، شرح الجرائم والعقوبات (في القانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
4. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ العامة، دار الجامعية، القاهرة، 1981.
5. حمدي سمير صلاح الدين، المالية العامة، منشورات زين الحقوقية، لبنان، 2015.
6. خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014 .
7. دنيدني يحي، المالية العمومية، دار الخلدونية، الجزائر، 2010 .
8. زغدود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
9. زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجماعية، بيروت، 1994.
10. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
11. السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، الطبعة الثانية، دار هومة، 2011.
12. الشوابكة سالم محمد، المالية العامة والتشريعات الضريبية، عمان، دار رند للنشر والتوزيع، 2000.

13. صالحي العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة الجزائر، 2014.
14. صفوت عبد السلام عوض الله، الاقتصاد السري، دراسة في آليات الاقتصاد الخفي وطرق علاجه، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002.
15. عواضة حسين، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، 1973.
16. عواضة حسن، وقطيش عبد الرؤوف، المالية العامة، الضرائب والرسوم (دراسة مقارنة)، دار الخلود، لبنان، 1995.
17. فضيل نادية، الغش نحو القانون، دار هومة، الجزائر، 2005.
18. قدي عبد المجيد، مدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، طبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
19. كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، عين مليلة، الجزائر، 2011.
20. محرزي محمد عباس، اقتصادية الجبائية والضرائب، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2003.
21. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية،2001.
22. ناشد سوزي عدلي ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999.
23. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2011.

II :الرسائل والمذكرات الجامعية

أولا الرسائل :

1. أرتباس نذير، العلاقة بين السر المصرفي وعمليات تبييض الأموال دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم (التخصص قانون)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2016.
2. أيت مولود فاتح ،حماية الادخار المستثمر في القيم المنقولة في القانون الجزائري،رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم(تخصص:قانون)،كلية الحقوق و العلوم السياسية،جامعة مولود معمري،تيزي وزو ،2012.
3. تدريست كريمة، دور البنوك في مكافحة تبيض الأموال، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم (تخصص: قانون)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، 2014.
4. خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي (دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002م)، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008.
5. رباعي أمينة، ظاهرة الاقتصاد الخفي وتأثيره على الاقتصاد الوطني حالة الاقتصاد الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (تخصص: نقود ومالية)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير (قسم علوم التسيير)، 2014-2015.
6. زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، سنة 2012-2013 .
7. عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (تخصص: تسيير)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2015- 2016.

8. فلاح محمد، السياسة الجبائية الأهداف والأدوات (بالرجوع إلى حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006.
9. قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (تخصص: إقتصادية المالية والبنوك)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس.
10. محرزي محمد عباس، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم تسيير (فرع النقود والمالية)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2005.
11. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهريب (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية (فرع: تسير)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2002-2001.

III :المذكرات

1. أولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون (فرع القانون الدولي للأعمال)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2013.
2. أوهيب بن سالمة ياقوت، **الغش الضريبي**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003
3. بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة مقدمة من أجل الحصول على شهادة الماجستير في الحقوق، فرع: إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2008-2009.

4. بشرى عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999–2009)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية (تخصص نقود مالية وبنوك)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2010 –2011.
5. بن صفي الدين أحلام، الرقابة الجبائية، مذكرة من أجل نيل شهادة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2013–2014.
6. بولجة نادية، النظام القانون لجريمة الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون (فرع القانون الدولي للأعمال)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2016.
7. حريز مراد عيسى، تنظيم الجباية في عقود استغلال المحروقات في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون، فرع قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2014–2015
8. دريس حبيبة، عوامل نقص المر دودية الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القانون، (تخصص قانون الأعمال)، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 1999–2000.
9. رحال ناصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، وقلة، 2007 .
10. طروش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012.

11. عطوي عبد الحكيم، منازعات الضرائب المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون (تخصص تحولات الدولة)، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2010.
12. علام ليلة، آليات مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في القانون (فرع: القانون الدولي للأعمال)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2016.

13. قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين(لحالة الجزائر من 2003-2008) مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير(تخصص مالية ومحاسبة)،معهد العلوم الاقتصادية والاجتماعية وعلوم التسيير (قسم علوم التسيير)، جامعة المدية،2008-2009.
14. لابد لرزق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، (دراسة حالة ولاية تيبازة)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإدارية في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2011-2012.

IV- المقالات

1. حيو زهرة، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الأول، 2011، ص ص 417-439.
2. شكلاط رحمة، ظاهرة التهرب الضريبي وطرق مكافحتها، المرحلة النقدية للقانون في العلوم السياسية، العدد الثاني، تيزي وزو، 2013 ص ص69-96.
3. عادل بن عبد الله، حقوق المكلف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، العدد الرابع، كلية الحقوق واللوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، دون سنة النشر.

4. معاشو عمار، خصوصية إجراءات الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، العدد02، 2009، ص ص 10-23.
5. مهداوي عبد القادر، "الآليات القانونية والاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي، مجلة، دفاتر السياسة والقانون، العدد12 ، جامعة قصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015، ص ص 01-10.
6. نقماري سفيان، الإطار الفلسفي والتنظيمي للفساد الإداري والمالي، الملتقى الوطني حول حكومة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، منظم في 06 و7 ماي 2017، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص ص 1-14.
7. ولهي بوعلام، ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل التحديات الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، كلية العلوم الاقتصادية وعلم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2012، ص ص 135-168.
8. ولهي بوعلام، عجلان العياشي، "التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، عدد8، 2008، ص ص 143-162.

V: المداخلات

بلمقدام مصطفى، الجنات الضريبية ودورها في تبييض الأموال" مداخلة في الملتقى الوطني حول مكافحة الفساد وتبيض الأموال، كلية الحقوق العلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، يومي 10 و11 مارس 2009،غير منشور.

VI-الوثائق

1. الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، سنة2017. متاحة على الموقع الإلكتروني:
https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/guides_ar/G_contribuable_ar_2017.pdf

2. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة،سنة 2017.متاحة على الموقع الإلكتروني :
https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/chartes_ar/charte-du-contribuable-verifie-2017-arabe.pdf

VII :النصوص القانونية

أ: الاتفاقيات الدولية

1. الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية مع حكومة الجمهورية الفرنسية قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي، ووضع قواعد المساعدة المتبادلة بميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، الموقعة في الجزائر في 17 أكتوبر سنة 1999 المصادق عليها بمقتضى مرسوم رئاسي رقم 02-121 مؤرخ في 7 أبريل سنة 2002، ج.ر.ج.ج.، عدد24، صادر بتاريخ 10 مارس 2002.

2. الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية مع وحكومة المملكة العربية السعودية لتجنب الازدواج الضريبي ولمنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال، الموقعة بمدينة الرياض بتاريخ 19 ديسمبر سنة 2013 المصادق عليها بمقتضي مرسوم رئاسي رقم 15-337 مؤرخ في 27ديسمبر سنة2015 ج.ر.ج.ج.، عدد 01، صادر بتاريخ 06 جانفي 2016.

3. الاتفاقية المبرمة بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية مع المملكة المتحدة البريطانية العظمى وايرلندا الشاملة لتجنب الازدواج الضريبي ولتجنب التهرب والغش الضريبيين في شأن الضرائب على الدخل وعلى رأس المال، الموقعة بالجزائر في 18

فبراير سنة2015 المصادق عليها بمقتضي مرسوم رئاسي رقم 16-156 مؤرخ في 26 مايو سنة 2016 ج.ر.ج.ج.، عدد33، صادر بتاريخ 5 جوان 2016.

ب :الدستور

المرسوم الرئاسي رقم96 – 436 مؤرخ في 7 ديسمبر1996 ، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه 28نوفمبر سنة1996 ، ج.ر.ج.ج.، عدد76 ، صادر بتاريخ 8 ديسمبر سنة1996، معدل ومتمم بمقتضى قانون رقم 02-03، مؤرخ في 10 أفريل2002 ، ج.ر.ج.ج.، عدد 25 صادر بتاريخ 14 أفريل سنة2002 ، معدل بمقتضى قانون رقم08 -19، مؤرخ في 15 نوفمبر 2008، ج.ر.ج.ج.، عدد 63 صادر بتاريخ 16 نوفمبر سنة2008 والمعدل بمقتضي قانون رقم 16-01، مؤرخ في 6 مارس2016، يتضمن التعديل الدستوري،ج.ر.ج.ج.، عدد14، صادر بتاريخ7مارس2016.

ج :النصوص التشريعية

1. أمر رقم 66-156 مؤرخ في 8 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات، ج.ر.ج.ج.، عدد49، صادر بتاريخ 11 جوان 1966 المعدل والمتمم.
2. الأمر رقم 75-59، مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري،المعدل والمتمم ، منشورات بيرتي ،الجزائر،2006.
3. الأمر رقم 101 - 76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم،ج.ر.ج.ج.،عدد 102 صادر بتاريخ 22 ديسمبر 1976،معدل و متمم.
4. الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم،ج.ر.ج.ج.، عدد 130 صادر بتاريخ 09 ديسمبر 1976.

5. الأمر رقم 76-103 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم،ج.ر.ج.ج.، عدد 103، صادر بتاريخ 09 ديسمبر 1976.

6. القانون رقم 84-17 مؤرخ في 07 جويلية 1984، يتعلق بقوانين المالية، ج.ر.ج.ج.، عدد28، صادر بتاريخ 10 جويلية 1984.

7. القانون رقم 90-36 مؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1990 يتضمن قانون المالية لسنة 1991،ج.ر.ج.ج.، عدد57، صادر بتاريخ 31 ديسمبر1990.

8. قانون رقم 91- 25 مؤرخ في 16 ديسمبر سنة 1991، يتضمن قانون المالية لسنة 1992، ج.ر.ج.ج.، عدد 65، صادر بتاريخ18 ديسمبر1991.

9. الأمر رقم قانون رقم 94-03 مؤرخ في 31ديسمبر سنة 1994 يتضمن قانون المالية لسنة 1995،ج.ر.ج.ج.، عدد 87، صادر بتاريخ30 ديسمبر 1994.

10. أمر رقم 95-27 مؤرخ في 30ديسمبر سنة 1995، يتضمن قانون المالية لسنة 1996،ج.ر.ج.ج.، عدد 82، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 1995.

11. أمر رقم 96-31 مؤرخ في 30 ديسمبر 1996، يتضمن قانون المالية لسنة 1997، ج.ر.ج.ج.، عدد 85، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 1996.

12. قانون رقم 97-02، مؤرخ في 31 ديسمبر 1997، يتضمن قانون المالية لسنة 1998، ج.ر.ج.ج.، عدد 89، صادر بتاريخ31 ديسمبر 1997.

13. قانون رقم99-11 مؤرخ في 23 ديسمبر سنة 1999، يتضمن قانون المالية لسنة 2000، ج.ر.ج.ج.، عدد 92،صادر بتاريخ 25 ديسمبر 1999.

14. قانون رقم200-06 مؤرخ في 23 ديسمبر سنة 2000 يتضمن قانون المالية لسنة 2001، ج.ر.ج.ج.، عدد 80،صادر بتاريخ 24 ديسمبر 2000.

15. قانون رقم01-12، مؤرخ في 19 جويلية 2001، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2001،ج.ر.ج.ج.، عدد 38،صادر بتاريخ21 -07-2001.

16. قانون رقم01-21، مؤرخ في22 ديسمبر 2001، يتضمن قانون المالية لسنة2002،ج.ر.ج.ج.، عدد 79، صادر بتاريخ23 ديسمبر 2001.

17. أمر رقم02-01 المؤرخ في 25 فيفري 2002، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2002، ج.ر.ج.ج.، عدد 15،صادر بتاريخ28 فبراير2002.
18. قانون رقم02-11 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، ج.ر.ج.ج.، عدد 86،صادر بتاريخ25 ديسمبر 2002.
19. قانون رقم03-22 المؤرخ في 25 ديسمبر 2003، يتضمن قانون المالية لسنة 2004، ج.ر.ج.ج.، عدد 83،صادر بتاريخ29 ديسمبر 2003.
20. قانون رقم05-16، مؤرخ في 30 ديسمبر 205، يتضمن قانون المالية لسنة 2006، ج.ر.ج.ج.، عدد85،صادر بتاريخ31 ديسمبر 2005.
21. القانون رقم07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر يتضمن النظام المحاسبي المالي، ج.ر.ج.ج.، عدد74،صادر بتاريخ25 نوفمبر2007.
22. قانون رقم 06-24 مؤرخ في 26 ديسمبر 2006، يتضمن قانون المالية لسنة 2007، ج.ر.ج.ج.، عدد85، صادر بتاريخ27 ديسمبر 2006.
23. قانون رقم 07-12المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، يتضمن قانون المالية لسنة 2008، ج.ر.ج.ج.، عدد82، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2007.
24. قانون رقم 08-21المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج.ر.ج.ج.، عدد74، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2008.
25. قانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر.ج.ج.، عدد 78، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2009.
26. قانون رقم 10-13المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011،ج.ر.ج.ج.، عدد، صادر بتاريخ 30 ديسمبر 2010.
27. قانون رقم 11-16 مؤرخ في 25 ديسمبر 2012 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011، يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر.ج.ج.،عدد72،صادر بتاريخ 29 ديسمبر 2011.

28. الأمر رقم 12-02 مؤرخ في 13 فيفري 2012، يعدل ويتمم القانون رقم 05-01 المؤرخ في 06 فيفري 2005 والمتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتها، ج.ر.ج.ج.، عدد 08، صادر بتاريخ 15 فيفري 2012.
29. قانون رقم 13-08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج.ر.ج.ج.، عدد68، صادر بتاريخ31 ديسمبر 2013.
30. قانون رقم 14-10المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج.ر.ج.ج.، عدد78، صادر بتاريخ 31 ديسمبر 2014.
31. قانون رقم 16-14 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج.ر.ج.ج.، عدد77، صادر بتاريخ 29 ديسمبر 2016.

د :النصوص التنظيمية

1. المرسوم التنفيذي رقم 97-290، المؤرخ في 27 جويلية 1997، يتضمن تأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة وتنظيمها، ج.ر.ج.ج.، عدد50، صادر بتاريخ30 جويلية 1997.
2. المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10 ديسمبر 2005 يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورة الإجمالية وتكليف ذلك،ج. ر.ج.ج.، عدد 80، صادر بتاريخ11 ديسمبر 2005.

ثانيا :باللغة الفرنسية

I- Les ouvrages

1. *BRUROM. (J.) , le contrôle fiscal, édition L. G. D.J, PARIS 1991.*

2. *Duverger (M.), finances publiques, 11eme édition, PUF, Paris, 1988.*

3. *Kadi Hanifi Mokhtaria, Le contentieux fiscal Algérien, édition du sahel, Alger, 2011.*

4. *LAMBERT (T.), contrôle fiscal droit et pratique, P. U. F. 1991*

5. *MARGAIRAZ (A.), la fraude fiscale et succédanée, édition vaudoise, Lausanne, 1977.*
6. *Gaudemet(P. M) Molinier (J.), finances publiques, tome2, fiscalité, 5eme édition, édition MONTCHRESTIEN, Paris, 1992.*
7. *Gest (GUY) et TIXIER (Gilbert), droit fiscal international, presses universitaire de France, 2eme édition refondu, paris, 1990.*

II-Mémoires

Ais Souhila, Les conventions internationales en droit fiscal, pour l'obtention du diplôme de magistère en droit comparé des affaires, faculté de droit, Université d'Oran, 2010-2011.

III-Articles

1. *Jacques Malherbe, « la répression de la Fraude fiscale en Belgique sous le gouvernement di Rupo (2011-2014) », in : « fraude et évasion fiscales : état des lieux et moyens de lutte », sous la dir. De Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, Philippe MARCHESSOU, Bruno TRESCHER, Chantal CUTAJAR, Joly édition, 2015.*
2. *Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, « le délit de fraude fiscale », in fraude et évasion fiscale : état des lieux et moyens de lutte », sous la dir de Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, Philippe Marchessou, Bruno Trescher, Chantal Cutajar, édition JOLY, 2015.*
3. *Philippe DEROUIN, « définition et distinction de la fraude et de l'évasion fiscale », in : « fraude et évasion fiscales : état de lieux et moyens de lutte » sous la dir de Jérôme Lasserre Capdeville, Philippe Marchessou, Bruno Trescher, Chantal cutajar, édition Joly, 2015.*

IV-Documents

1. Organisation de Coopération et de Développement Economique (L'OCDE), le manuel de sensibilisation au blanchiment des capitaux à

l'intention des vérificateurs fiscaux, centre de politique et d'administration fiscale (PAF), rôle des vérificateurs fiscaux, 2009. Le manuel est disponible sur le site internet : www. oecd. org/ctp/taxcrimes

2. Organisation de Coopération et de Développement Economique (L'OCDE), Norme d'échange automatique de renseignement relatifs aux comptes financiers en matières fiscales, disponible sur le site : http://www. keepeek. com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/norme-d-echange-automatique-de-renseignement-relatifs-aux-comptes-financiers-en-matiere-fiscale_9789264222090-fr#. WUlsYZI1_IU
3. Rapport du fonds monétaire international, « les services du FMI achèvent la mission de annulation de 2017 du titre de L'article IV avec l'Algérie » ,20 mars 2017 sur le site internet : www. imf. org/fr/news/article/2017/03/20/pr1790. algeria. imf-staff-c=ompletes-2017-article-IV-mission
4. Guide pratique quand le fisc vous contrôle : les modalités de contrôle les sanctions les possibilités de négociation et des recours ,3em Edition ,EYROLLES éditions d'organisation , paris, 2011.

V-Sites Internet

1. « Décryptage de l'affaire Panama Papers, disponible sur le site : https://www. lepetijuriste. fr/droit-fiscal/fiscalité-internatyional/panama/papers/
2. http://www. jibayatic. dz|#|
3. https://www. commerce. gov. dz/ar/statistiques/les-transactions-commerciales-sans-factures-durant-la-periode-du-07-au-13-mai-2017

الفهرس

الفهرس

_Toc500674934

مقدمة 1

الفصل الأول

تأثير الغش الجبائي على الإيرادات العامة للدولة

المبحث الأول: الضريبة كمصدر لإيرادات الدولة 8

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للضريبة 8

الفرع الأول مفهوم الضريبة 9

أولا– تعريف الضريبة 9

ثانيا– الأسس القانونية للضريبة 11

الفرع الثاني القواعد العامة للضريبة 14

أولا – قاعدة العدالة..... 15

ثانيا– قاعدة اليقين..... 15

ثالثا– قاعدة الملاءمة 16

رابعا– قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل 16

المطلب الثاني النظام الجبائي في التشريع الجزائري..... 17

الفرع الأول: مفهوم النظام الجبائي..... 18

أولا– تعريف النظام الجبائي 18

ثانيا–أسس النظام الجبائي..... 20

ثالثا– مدى احترام النظام الجبائي الجزائري لقواعد فرض الضريبة..... 22
الفرع الثاني خصائص النظام الجبائي الجزائري..... 25
أولا– البنية الثنائية للنظام الجبائي الجزائري 25
ثانيا– النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي 28
المبحث الثاني: في خصوصية الغش الجبائي 30
المطلب الأول تشخيص الغش الجبائي 30
الفرع الأول مفهوم الغش الجبائي 31
أولا– تعريف الغش الجبائي..... 31
ثانيا– صور الغش الجبائي..... 35
الفرع الثاني الطبيعة القانونية الخاصة للغش الجبائي 41
أولا– الغش الجبائي مظهر من مظاهر الفساد المالي..... 41
ثانيا– الغش الجبائي جريمة ذات بعد دولي 50
المطلب الثاني أسباب انتشار الغش الجبائي وتقنياته..... 56
الفرع الأول أسباب انتشار الغش الجبائي..... 57
أولا– الأسباب الداخلية 57
ثانيا– الأسباب الخارجية 64
الفرع الثاني تقنيات الغش الجبائي..... 66
أولا– الإخفاء المحاسبي 67
ثانيا– تقنية الإخفاء المادي:..... 71

ثالثا – تقنية الإخفاء القانوني..... 72

الفصل الثاني

تفعيل الرقابة الجبائية كآلية لحماية المال العام من الغش الجبائي

المبحث الأول الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري 75

المطلب الأول أشكال الرقابة الجبائية في النظام الجبائي الجزائري 75

الفرع الأول الرقابة الجبائية الداخلية (العامة) 76

أولا– الرقابة الشكلية 76

ثانيا– الرقابة على الوثائق..... 77

الفرع الثاني الرقابة الجبائية الخارجية (المعمقة) 82

أولا– التحقيق في المحاسبة..... 83

ثانيا– التحقيق المصوب في المحاسبة 93

ثالثا– التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة 96

المطلب الثاني نتائج الرقابة الجبائية..... 101

الفرع الأول التقييم العام لمحاسبة المكلف بالضريبة..... 102

أولا : قبول المحاسبة 102

ثانيا: رفض المحاسبة 104

الفرع الثاني إجراء التعديلات..... 104

أولا : إجراءات التصحيح الحضوري (الوجاهي) 104

ثانيا : التصحيح التلقائي 106

المبحث الثاني الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية 109
المطلب الأول الرقابة الجبائية بين سلطات الإدارة وحقوق المكلفين 109
الفرع الأول سلطات المخولة للإدارة الجبائية عند ممارسة الرقابة الجبائية 109
أولا: حق الرقابة 110
ثانيا: حق الإطلاع..... 111
ثالثا: حق المعاينة 121
رابعا: حق استدراك الأخطاء..... 127
الفرع الثاني: حقوق والتزامات المكلف بالضريبة 128
أولا: الضمانات القانونية المقررة للمكلف بالضريبة..... 129
ثانيا : التزامات المكلف بالضريبة..... 139
خاتمة 146
الملاحق..... 149
قائمة المراجع..... 173
الفهرس..... 188