التحقيق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر

The tax investigation on the accounting of taxpayers in Algeria

د. مصطفى عوادي
جامعة الوادي
Pr.aouadi@gmail.com

د. نصر رحال
جامعة الوادي
rahal_nacer@yahoo.fr

Received:30/05/2016 *Accepted:30/06/2016* *Published:15/12/2016*

ملخص:

إنَّ ظاهرة الغش والتهرب الضريبي لها تأثير سلبي على جميع الأنظمة الجبائية في العالم، وتشتد خطورته أكثر في البلدان التي تمثل فيها الجباية أهم مورد للخزينة العامة للدولة، لذلك يسعى القانون الجبائي إلى إيجاد حلول لهذا الظاهرة بتوظيف جميع الوسائل والإمكانيات المتاحة لمحاربتها ومنها وسيلة الرقابة الجبائية، والتي تعد من أهم الإجراءات الضرورية المتخذة لمكافحته.

وبما أنَّ النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي يمنح الحرية للمكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله بنفسه، لهذا تعتبر الرقابة على هذه التصريحات لازمة، لأنها قد تكون غير صحيحة وخاطئة بهدف التملص من دفع الضريبة، وعليه سنحاول من خلال هذا العمل تبيان مختلف جوانب الرقابة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: الضريبة، الغش الضريبي، التهرب الضريبي، الرقابة الجبائية، المكلف بالضريبة، التملص الضريبي.

Abstract:

The phenomenon of fraud and tax evasion has a negative impact on all fiscal systems in the world, and is more serious in countries where the collection is the most important resource of the State Treasury, so the tax law seeks to find solutions to this phenomenon by employing all means and possibilities available to fight them, Which is one of the most important measures taken to combat it.

Since the Algerian tax system is a declaratory system that gives the taxpayer the freedom to authorize his own income, the censorship of these statements is necessary because it may be incorrect and wrong to evade paying taxes.

Keywords: tax, tax fraud, tax evasion, tax control, taxation, tax evasion.

* مرسل المقال: **د. مصطفى عوادي**

أولا :عرض الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية هي مفهوم قانوني ويمكن تعريفها على أنها السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات الجبائية والمحاسبية والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق 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.[1]

تهدف الرقابة الجبائية إلى إكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق، وقبل التطرق إلى مختلف أنواع الرقابة الجبائية يجب أولا تحديد الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية.

1- الأسباب الرئيسية لإجراء عمليات الرقابة الجبائية

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين وهما كالتالي:

1 – الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة وقيمة الضريبة المدفوعة لإدارة الضرائب ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمان صدقيتها، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.

2- الرقابة الجبائية كوسيلة مكافحة الغش والتهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب الشرعية وغير الشرعية وهي ما تعرف بظاهرة الغش والتهرب الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات يعتبر من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

2- أشكال الرقابة الجبائية

نظرا للعدد الكبير للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين والخاضعة للرقابة الجبائية، تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها بإستعمال عدة أنواع من الرقابة الجبائية وهي:

- مراقبة المحاسبة؛
- التحقيق المصوب؛
- الرقابة المعمقة على مجمل الوضعية الجبائية؛
- التلبس الجبائي.

1 – مراقبة المحاسبة

ويقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية بناءا على الوثائق التي في حوزتهم، تبدأ هذه الرقابة منذ إستلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية والمحاسبية المرسلة أو المودعة من قبل المكلفين، سواء التصريحات الشخصية أو التصريحات المهنية، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير إنتقائية، وذلك عن طريق الفحص للعناصر المصرح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، وتتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50) و (G50.A) وتلك المذكورة في التصريح السنوي، ومع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط وبطاقات المعلومات وقوائم العملاء التي تمتلكها، وتهدف هذه الرقابة إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، وتسمح أيضا بالمساعدة في برمجة الملفات للرقابة المعمقة فيما بعد.

وتنص المادة 20-1- من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

ويعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، ويجب أن يتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية في عين المكان، ماعدا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها من طرف المصلحة، وتتم من قبل أعوان لهم رتبة مفتش على الأقل.

وكما يمكن أن تتم عملية التحقيق في عين المكان باستعمال تجهيزات الإعلام الآلي ملك المكلف بالضريبة، أو على مستوى المصلحة، بناءا على طلب من المكلف بالضريبة، وعليه أن يضع تحت تصرف الإدارة كل النسخ والدعائم التي استعملت في تأسيس المحاسبة المعدة بواسطة الإعلام الآلي.[2]

ولا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ويستفيد من أجل للتحضير لا يقل عن 10 عشرة أيام من تاريخ استلام الإشعار، ويشترط كذلك أن يتضمن الإشعار بالتحقيق هوية ورتب المحققين، وتاريخ وساعة التدخل والفترة محل التحقيق والضرائب المعنية بالتحقيق، والوثائق التي تخضع للتحقيق، ويجب أن يتضمن الإشعار كذلك عبارة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار أثناء التحقيق، ويسلم هذا الإشعار في بداية عمليات الرقابة.

كما يسمح القانون للمحققين إجراء مراقبة مفاجئة بهدف المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للإستغلال أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها.[3]

ولا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان أكثر من ثلاثة أشهر فيما يخص:

-مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة محقق فيها.

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

ويمدد هذا الأجل إلى ستة أشهر كمايلي:

-مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 5.000.000 دج بالنسبة لكل سنة محقق فيها.

-كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 10.000.000دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.[4]

ولا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات 9 أشهر.

2 – التحقيق المصوب في المحاسبة

نصت المادة 20 مكرر-1- من قانون الإجراءات الجبائية، على انه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية. ويتم كذلك عندما تشكك الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب الضريبة أو التقليل من الأعباء الضريبية، وتكون مدة التحقيق في عين المكان لهذا النوع من المراقبة شهرين.

تقريبا يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد الخاصة بمراقبة المحاسبة المذكورة في المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

3– المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية

نصت عليه المادة 21-1- من قانون الإجراءات الجبائية وهي مجمل عمليات البحث والتفتيش المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين، بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، حيث يتأكد الأعوان المحققون من الإنسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بها من جهة، والذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي.

كما تفرض هذا النوع من الرقابة على الأشخاص الذين لم يتم إحصاؤهم عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.

ولا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة، ويستفيد من أجل للتحضير لا يقل عن 15 يوم من تاريخ استلام الإشعار، ويجب أن يتضمن الإشعار كذلك عبارة أن المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بمستشار أثناء التحقيق، ويسلم هذا الإشعار في بداية عمليات الرقابة.

ولا يمكن أن يتجاوز التحقيق مدة سنة كاملة إبتداءا من تاريخ استلام الإشعار.

4– التلبس الجبائي

في حالات خاصة يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل ومحلفين قانونا، في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقبلية، تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطة خاضعة لنظام القانون العام والأنظمة الخاصة في مجال الإخضاع الضريبي.

حيث يعتبر التلبس الجبائي نوع من أنواع المراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة ينظمها المكلف بالضريبة بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص.

ويسمح هذا الإجراء للإدارة الجبائية بالتدخل لوقف الغش الممارس، وكما يشترط في ذلك موافقة الإدارة المركزية.[5]

ويترتب على إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الاسترداد مايلي:

- إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة،
- إستثناء حق الإستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة والأنظمة الاستثنائية،
- إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المحاسبي المنتهية، إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان.
- تمديد في أجل التقادم بسنتين، إستثناء حق التأجيل القانوني للدفع وجدول الدفع بالتقسيط.
- تطبيق الغرامات جنائية،
- التسجيل في البطاقية الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.[6]

ثانيا :الإطار القانوني للرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أداة هامة لضمان مصلحة الخزينة العمومية، لهذا فقد حدد القانون الجبائي إطار تشريعي وتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، وكذلك فرض القانون التجاري على المكلفين بعض الإلتزامات، كما نص في المقابل على ضمانات تمنح إليهم من أجل حمايتهم من التجاوز المحتمل للإدارة الجبائية، وهذه الأخيرة تمتلك سلطات وصلاحيات خولت لها من طرف المشرع الجبائي من أجل ضمان مهمة الرقابة الجبائية بشكل فعال وبالتالي مكافحة الغش الضريبي على أحسن وجه.

1- سلطات الإدارة الجبائية

لقد خول القانون الجبائي للإدارة الجبائية العديد من السلطات يمكن أن نوجزها فيما يلي :

1-1- حق الرقابة

هذا الحق نصت عليه المادة 18 -2 من قانون الإجراءات الجبائية وخولت لمصالح الإدارة الجبائية بالقيام بكل أشكال الرقابة الجبائية سواء الرقابة على التصريحات أو المستندات المستعملة من أجل تأسيس كل ضريبة أو رسم، ومراقبة المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة التاجر وتدفع أجور وأتعاب أو مرتبات من أي طبيعة كانت، وحق الرقابة ليس محدودا فقط بالضرائب والرسوم المباشرة ولكن يمتد أيضا إلى الحقوق غير المباشرة والتسجيل.

وتتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها.[7]

1-2- حق الإطلاع

في إطار البحث عن المعلومة الجبائية، كلف المشرع الجبائي السلطات الجبائية بجمع كل المعلومات الضرورية لعمليات التحقيق والرقابة لدى الإدارات، والهيئات، والمؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة، والتي تفرض عليها عقوبات في حال رفض حق الإطلاع، والمعلومات المجمعة عن طريق هذا الحق يمكن أن تستعمل من أجل تحديد الوعاء الضريبي ومراقبة كل ضريبة على عاتق المكلف، ومجال حق الإطلاع محدد بالمواد 45 إلى59 من قانون الإجراءات الجبائية، هذا الحق لا يمكن أن يمارس إلا عند الأشخاص الذي نص عليهم القانون وعلى

وثائق خاصة لكل منهم، وهذا القانون يحتوي على إجراءات تسمح للإدارة الجبائية بمعرفة كل المعلومات التي لها أثر جبائي وتحصل من قبل ثلاث أصناف من الأشخاص أو الهيئات وهم الإدارات العمومية (المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية)، المؤسسات الخاصة، المؤسسات المالية والغير (المواد 51-58 من قانون الإجراءات الجبائية) والسلطة القضائية (المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية).

1-3- حق المعاينة والحجز

عندما تكون هناك ممارسات تدليسية رخص القانون تحت بعض الشروط إلى أعوان الإدارة الجبائية بالقيام بمعاينات في كل الأمكنة بهدف البحث، وجمع وحجز كل الوثائق أو المستندات اللازمة لإثبات ممارسة الغش الضريبي، وحق المعاينة لا يتم إلا بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض مفوض من قبله.[8]

1-4- حق إجراء البحث والتحقيق

نصت المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية على حق إجراء البحث ويقصد به إجراء التحقيق من طرف أعوان الإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ في المؤسسات التي تقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولدى كل شخص يقوم بهذه العمليات، والمكلف مطالب بتزويد أعوان الإدارة الجبائية بكل الوثائق والمستندات الضرورية لتحديد رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، وهذا الحق يمكن أن يمارس خلال ساعات الفتح للجمهور أو خلال ممارسة النشاط،[9] ويتم إثر كل عملية تدخل تحرير محضر تدون فيه التحريات التي تمت وتفصل المخالفات الملاحظة ويسجل فيه جرد الوثائق التي سلمها المكلف بالضريبة.

1-5- حق التقادم

نصت عليه المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة الجبائية والمحدد بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، وهذا بالنسبة لما يلي:[10]

- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها؛

- القيام بأعمال الرقابة؛

- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي.

وحق التقادم يمكن أن يعرف على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو نقائص أو الإغفال في التصريحات الجبائية، وانقضاء أجل التقادم لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية لممارسة حق الرقابة بسبب تقادم الفترات، لكنها تمتد إلى العمليات التي لها أثر على نتائج فترة لاحقة غير مغطاة بحق التقادم.

2- حقوق المكلف الخاضع للرقابة

إن الصلاحيات والسلطات الواسعة الممنوحة للإدارة الجبائية بخصوص عمليات الرقابة الجبائية تقابلها حقوق وضمانات أعطاها المشرع الجبائي إلى المكلفين الخاضعين لهذه الرقابة وهي كالتالي :

2-1- الإعلام المسبق وأجل التحضير

إن أعوان الإدارة الجبائية لا يستطيعون إجراء أي مراقبة جبائية بدون إرسال إشعار بالمراقبة في مقابل إشعار بالإستلام من المكلف مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة من أجل إعلامه، وهذا الأخير له أجل 10 أيام لتحضير محاسبته في حال التحقيق المصوب المحاسبة،[11] وأجل 15 يوما في حال المراقبة المعمقة كحد أدنى،[12] وعلى كل حال يمكن للمكلف أن يطلب تمديد الأجل (بناء على طلب)، وهذا لا يمنع المحققين من القيام بشكل مفاجئ بمراقبات في عين المكان تخص معاينة العناصر المادية للإستغلال ووجود الوثائق المحاسبية للمكلف.

2-2- الإستعانة بمستشار

يمكن لكل مكلف خاضع للرقابة الجبائية أن يستعين بمستشار من إختياره (محامي، محاسب، مستشار جبائي)، ويمكن له أيضا أن يعين من يمثله خلال فترة إجراء الرقابة الجبائية، وغياب المكلف لا يمنع من إجراء عمليات المراقبة الفجائية للمعاينة المادية والتي تفقد من قيمتها في حال عدم إجراؤها.[13]

2-3- عدم إمكانية إعادة الرقابة

لا يمكن للإدارة الجبائية أن تجري رقابة أخرى فيما يخص نفس الضرائب والرسوم ونفس الفترة، وكذلك عندما تكون فترة الرقابة قد تقادمت ماعدا في حالة الممارسات التدليسية، بالإضافة إلى أن الرقابة الجبائية تكون نهائية عندما يعطي المكلف موافقته على التعديلات والاقتراحات، أو في حال عدم الرد في أجل 30 يوما أو أيضا في حالة غياب التعديلات، ويرسل إشعار آخر بالمراقبة يخص الضرائب والرسوم التي لم تذكر في الإشعار الأول، وبصورة إستثنائية عندما يكتشف المحقق مخالفات تمس هذه الضرائب والرسوم.

2-4- محدودية فترة الرقابة في عين المكان

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

وعلى كل حال، يمكن أن تتجاوز هذه الآجال عندما يعطي المكلف خلال عمليات الرقابة الجبائية معلومات ناقصة أو غير دقيقة أو لم يرد على طلبات التوضيح في الآجال المحددة قانونا.

كما يجب أن نشير أن فترة الرقابة في عين المكان تبدأ إبتداءا من تاريخ أول تدخل مذكور في إشعار بالمراقبة الأولى، وتتم أعمال الرقابة في محلات المكلف، ماعدا عند تحرير طلبات من المكلفين بإجرائها في مكاتب المصالح الجبائية وتقبل من طرفها.

2-5- الإجراء الاعتراضي (حق الرد)

إن الإجراء الاعتراضي هو النقاش الشفوي أو الكتابي بين المحقق والمكلف من أجل السماح لهذا الأخير بالإستعلام حول سير أشغال عملية الرقابة الجبائية من ناحية، وتسمح له بمعرفة كل التوضيحات الضرورية حول التعديلات المجراة من ناحية أخرى، وهو ليس فقط الإلزام بتبليغ نتائج الرقابة الجبائية وإجراء التعديلات، وهذا الإجراء يسمح بإقامة جو من الثقة المتبادلة بين الإدارة الجبائية والمكلف الخاضع للرقابة وضمان مقابلة مختلف الوضعيات بينهما وكما يسمح بتقليل عدد المنازعات الجبائية في المستقبل.

2-6- السر المهني

تبعا لأحكام المواد 65 إلى 69 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الإلتزام بالسر المهني، حيث تنص المادة 65 منه يلزم بالسر المهني بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات ويتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة كل شخص يدعوا أثناء آداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة وحق الطابع المذكور في التشريع الجبائي المعمول به.[14]

2-7- اللجوء النزاعي أو اللجوء الودي

إن تصرفات وسلوكات المكلفين ذوي السلوك الجبائي السيئ هم دائما مطالبون من قبل الإدارة الجبائية بتسديد الضريبة والعقوبات التأخيرية، على كل حال وبسبب هذه السلوكيات فإن القانون الجبائي منح لهذا النوع من المكلفين وتحت طائلة بطلان الإجراءات بعض الحقوق والضمانات في حال خضوع المكلف للرقابة الجبائية من قبل مصالح الوعاء، حيث يوجد أحيانا بعض الضرائب المؤسسة من قبل المفتش المحقق قد يحتج عليها المكلف، وخول المشرع الجبائي للمكلف اللجوء إلى السلطات الأعلى (مديرية الولاية) واستئناف الإجراءات الاعتراضية، وطرق الاستئناف هي:

- اللجوء النزاعي الذي يهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة في الوعاء.[15]

- اللجوء الودي يسمح للمكلفين الذين يوجدون في حالة عسر مالي، ويستحيل عليهم تسديد دينهم الجبائي بالإستفادة من تخفيض أو تعديل للحقوق المفروضة.[16]

3- إلتزامات المكلف الخاضع للرقابة

من أجل الإستفادة من كل الحقوق والضمانات التي نص عليها القانون، يجب على المكلفين أن يستوفوا بشكل كامل للإلتزامات ذات الطابع الجبائي والمحاسبي، وخصوصا إكتتاب التصريحات الجبائية.[17]

3-1- الإلتزامات المحاسبية للمكلف

إن المكلف بالضريبة الخاضع للنظام الحقيقي ملزم بمسك محاسبة منتظمة وكاملة ومتسلسلة وصحيحة، ومقنعة ومؤسسة حسب الطرق التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى ذلك فقد ألزم القانون التجاري التجار بمسك السجلات المحاسبية التالية:[18]

- سجل اليومية العامة (المادة 09 من القانون التجاري) ؛

- سجل الجرد (المادة 10 من القانون التجاري).

سجل اليومية العامة وسجل الجرد يجب أن تمسك دون كشط ولا شطب ولا حشو في الهوامش ويجب أن يصادق عليه من قبل قاضي القسم التجاري للمحكمة.[19] وعلى المكلف أن يحتفظ بكل الوثائق التبريرية المتعلقة بالمشتريات، المبيعات، الصندوق، كشوفات البنك والعمليات المختلفة لمدة عشر سنوات.[20]

3-2- الإلتزامات الجبائية للمكلف

على المكلفين أن يكتتبوا في الآجال القانونية عددا من التصريحات المنصوص عليها في التشريع الجبائي وهي:

3-2-1- التصريح بالوجود

إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون بإكتتاب تصريح بالوجود في أجل 30 يوما، إبتداءا من تاريخ بداية النشاط لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة، بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات أو الضرائب الأخرى.

3-2-2- التصريح الشهري بالضرائب والرسوم

ألزم القانون المكلفين بأن يكتتبوا تصريحا شهريا أو فصليا صنف (G50) أو صنف (G50.A) بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق إقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل اليوم العشرين (20) الموالية للشهر في النموذج الذي تحدده الإدارة.

3-2-3- التصريح السنوي

ألزم القانون الجبائي المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أن يكتتبوا قبل أول ماي تصريحا بقيمة الأرباح المحققة خلال السنة الفارطة، أما الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي/ صنف أرباح صناعية وتجارية فقد ألزمهم بإيداع قبل أول ماي من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب بمقر فرض الضريبة أو في التي يقع في مجالها الإقليمي المقر الرئيسي للمؤسسة، والنموذج يقدم مجانا من الإدارة الجبائية، ونفس الشيء بالنسبة للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية، حرفية، فلاحية أو المهن غير تجارية كذلك هم ملزمون بإكتتاب تصريح خاص في إطار مداخيلهم الصنفية.

3-2-4- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة

في حالة التنازل أو التوقف (الكلي أو الجزئي) عن النشاط لمكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتتب في أجل عشرة 10 أيام مايلي:[21]

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها ضريبة؛

- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

وهذه التصريحات يجب أن تودع في أجل (10) أيام إبتداءا من تاريخ التنازل أو التوقف عن النشاط، وفي حالة وفاة مستغل خاضع للنظام الحقيقي، فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل ذوي المتوفى خلال ستة أشهر التي تتبع تاريخ الوفاة.

ثالثا :الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية

تعد مكافحة الغش الضريبي أولوية قصوى بالنسبة للإدارة الجبائية، وهذه المهمة ليست سهلة، لذلك عليها أن تفرض وجودها عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الإحصاء المتتابعة، وكذلك عمليات التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة عن طريق الإتصال مع المصالح الأخرى، ولا يمكن لها أن تقوم بكل هذه المهام إذا لم تكن مهيكلة بشكل جيد، وتقوم الإدارة الجبائية بالمهام المتعلقة بالرقابة الجبائية عن طريق المصالح المكلفة بالوعاء، والتحقيق والتحصيل لمختلف الضرائب والرسوم، وتنقسم هيكلة الإدارة الجبائية كما يلي:

1- المصالح المركزية

تسير عمليات الرقابة الجبائية على المستوى المركزي عن طريق مديرية البحث والمراجعات (DRV)' وهي مصلحة مركزية لها صلاحيات وسلطات على المستوى الوطني، وتتضمن ثلاث مصالح جهوية للبحث والمراجعات (SRV) وأربع مديريات فرعية، حيث تنص المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15-02-1995 والمعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 98-228 المؤرخ في 13-07-98 على إحداث مديرية البحث والمراجعات تتبع المديرية العامة للضرائب وتضم :

- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للبرمجة؛
- المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للمقاييس والإجراءات.

2- المصالح الغير مركزية

وتسمى أيضا المصالح الخارجية ولها صلاحيات مستقلة نسبيا عن الإدارة المركزية، ونقصد بها:[22]

- المديريات الجهوية للضرائب (DRI)؛
- المديريات الولائية للضرائب (DIW) ؛
- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات؛
- مفتشيات الضرائب؛
- قباضات الضرائب؛
- مديرية كبريات المؤسسات (DGE).

2-1- المديرية الجهوية للضرائب

يصل عدد المديريات الجهوية للضرائب إلى تسعة (09) وتغطي مجمل القطر الوطني، وتنظيمها محدد بالمرسوم رقم 91-60 بتاريخ 23 فيفري 1991 (المعدل والمتمم)، وهي إمتداد للمصالح المركزية على المستوى المحلي ودورها الأساسي يتمثل في تنشيط ومتابعة نشاطات مديريات الضرائب الولائية التي تتبع إقليمها وتضم المديريات الفرعية التالية:[23]

- المديرية الفرعية للتكوين؛
- المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل؛
- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للرقابة.

وهذه الأخيرة مكلفة بفحص وتنسيق وجلب التصحيحات اللازمة للنقائص والأخطاء الملحوظة خاصة فيما يتعلق بالرقابة الجبائية وتحصيل الضرائب ومراقبة المنازعات، وهذه تتكون من ثلاث مكاتب هي :[24]

- مكتب متابعة برامج البحث والتحقيقات الجبائية؛
- مكتب تحليل تقارير التحقيقات الجبائية؛
- مكتب مراقبة المنازعات.

2-2- المديريات الولائية للضرائب

تتركب مديرية الضرائب الولائية من 05 مديريات فرعية هي:[25]

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

حيث تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ثلاث مكاتب هي: [26]

- مكتب البحث عن المعلومات الجبائية؛
- مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات؛
- مكتب المراجعات الجبائية.

حيث يكلف مكتب البحث عن المعلومات الجبائية بما يلي :[27]

– إعداد بطاقية خاصة بالجماعات المحلية والإدارات والأجهزة المحلية والإدارات والأجهزة والمؤسسات والأشخاص الذين من المحتمل أن تتوفر لديهم المعلومات التي يمكن أن تهم تأسيس وعاء الضريبة أو تحصيلها؛

– برمجة التدخلات التي سيجريها المكتب مباشرة عن طريق فرق البحث والقيام بجمع المعلومات وإرسالها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات؛

– برمجة التدخلات التي ستجرى على وجه الخصوص داخل اللجان والفرق المختلطة، قصد البحث عن المادة الجبائية والسهر على إجراء هذه التدخلات في الآجال المحددة وإرسال المعلومات المحصل عليها إلى المكتب المكلف بمصلحة مقارنة المعلومات؛

– تقييم أنشطة المكتب والمفتشيات في هذا الإطار وتقديم الإقتراحات والآراء التي من شأنها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

ويكلف مكتب البطاقيات ومقارنة المعلومات بما يأتي:[28]

– تسيير البطاقيات ومساعدة مفتشيات الوعاء على تأسيس بطاقيتها؛

– حفظ رزم العقود بجميع أنواعها والخاضعة لإجراءات التسجيل، وتسليم مستخلص منها ضمن الشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما؛

– تلقي المعلومات التي يتحصل عليها المكتب والمصالح المكلفة بالبحث عن المادة الخاضعة وتصنيفها وتوزيعها بين مفتشيات الضرائب المعنية بإستغلالها؛

– تنظيم إستغلال جداول المكلفين وسندات التسليم والوثائق الأخرى بكيفية تعمل على التعجيل في توزيع المعلومات التي تتضمنها هذه الجداول والسندات؛

– تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية إلى تحسين حفظ المعلومات وإستغلالها ومراقبة إستعمالها.

بينما يكلف مكتب المراجعات الجبائية بما يأتي:[29]

– إحداث وتسيير بطاقية خاصة بالمؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يحتمل أن يكونوا محل مراجعة أو مراقبة معمقة لوضعيتهم الجبائية على أساس المعايير التي تقررها الإدارة المركزية؛

– برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة سنويا ومتابعة إنجاز البرنامج في الآجال المحددة؛

– متابعة ومراقبة عمل فرق المراجعة والسهر عند إجراء هذه الفرق لتدخلاتها، على إحترام التشريع والتنظيم المعمول بهما، وحقوق المكلفين بالضريبة الذين خضعوا للمراجعة والمحافظة على مصالح الخزينة؛

– السهر على تحصيل الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة والإرسال المنتظم لتقارير المراجعة إلى الإدارة المركزية؛

– برمجة عمليات مراقبة الأسعار المصرح بها عند إبرام عقود البيع المتعلقة بالعقارات والحقوق العقارية والمحلات التجارية وعناصر المحلات التجارية والأسهم أو حصص الشركة وكذا التقويمات التي تمس كل العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

وتتم هذه المراقبات في حدود إقليم الولاية وعندما تتجاوز هذه الحدود يتطلب ذلك ترخيص من المدير الجهوي للضرائب.

2-3- المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات

يوجد ثلاث مصالح جهوية للأبحاث والمراجعات لها صلاحيات على المستوى الوطني

وهي الجزائر، وهران، قسنطينة وهذه المصالح تقوم بما يلي:[30]

– تنفيذ برامج البحث والتحقيق ومراقبة النشاطات والمداخيل التي تضبطها مديرية الأبحاث والمراجعات وإعداد الإحصائيات اللازمة؛

– ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛

– دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي؛

– تنفيذ برامج التحقيق والبحث والمتابعة ومراقبة الأشغال المتعلقة بها وتقييمها الدوري؛

– الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة.

2-4- المديرية الفرعية للأبحاث والمراجعات

تبعا للمادة 26 مكرر من القرار 009 بتاريخ 13 جانفي 1998 بالإضافة إلى مصالح الأبحاث والمراجعات، تحدث مديرية الأبحاث والمراجعات (DRV) وتنقسم كالتالي:

2-4-1- المديرية الفرعية للتحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية

وتتركب من ثلاث مكاتب هي :

– مكتب التنظيم ودفع البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛

– مكتب الملفات؛

– مكتب الأبحاث والتحقيقات.

وهي مكلفة بـ :[31]

– تحديد العمليات الدائمة لإنجازها من قبل المصالح الجبائية من أجل جمع وإستعمال وحفظ والرقابة على المعلومة الجبائية.

– برمجة وإجراء في أي نقطة على مستوى القطر الوطني كل عمليات التحقيق والبحث المرتبطة بالمراقبات الجبائية الأولى.

2-4-2- المديرية الفرعية للبرمجة

وتنقسم إلى ثلاث مكاتب هي:

- مكتب برمجة المراقبات المعمقة لمحمل الوضعية الجبائية ومراقبة الأسعار والتقديرات؛

- مكتب برمجة مراقبة المحاسبة؛

- مكتب الإحصائيات والتلخيصيات.

وهذه المصالح مكلفة بـ :

- إعداد الوسائل التي تسمح بضمان أفضل إختيار للمراقبات الجبائية سواء فيما يخص مراقبة المحاسبة، والتقديرات العقارية أو المراقبات المعمقة للوضعية الجبائية؛

- ضمان وضع ومتابعة تنفيذ البرامج المسطرة وتعديل الإحصائيات دوريا؛

- متابعة نشاط الفرق المكلفة بانجاز برامج الرقابة المسطرة وتقييم المردود؛

- السهر على إحترام القواعد والإجراءات التي تمخضت من عمليات الرقابة.

2-4-3 – المديرية الفرعية للنماذج والإجراءات

وتتركب من ثلاث مكاتب هي :

- مكتب المعايير والغش؛

- مكتب الإجراءات والتوثيق؛

- مكتب تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي.

وهي مكلفة بـ :[32]

- إعداد المعايير والإجراءات التي يجب أن تستعمل عند تنفيذ عمليات التحقيق في المحاسبة ومراقبة الأسعار والتقديرات والمراقبة الجبائية الشخصية؛

- العمل على نمذجة ومجانسة الإجراءات المتخذة في مختلف عمليات الرقابة الممارسة من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ومصالح الأبحاث والمراجعات؛

- تنسيق نشاطات مكافحة الغش الضريبي والممارسات التدليسية مع الإدارات الأخرى والمؤسسات المكلفة بهذه المهام.[33]

2-5- مفتشيات الضرائب

إن إنشاء المفتشيات المتعددة المنصوص عليها في الأمر رقم 91 /60 بتاريخ 23 فيفري 91 والذي بدأ في تنفيذه سنة 1994 حيث تنص المادة 12 " تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة فتقوم بالبحث وجمع المعلومات الجبائية وإستغلالها، ومراقبة التصريحات وإصدار الجداول الضريبية وكشوف العائدات، وتنفيذ عمليات التسجيل،[34] وتشكل المفتشية حجر الأساس في تنظيم الإدارة الجبائية فيما يخص الرقابة والعنصر الأكثر أهمية وهي تنقسم إلى :

- مصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة؛
- مصلحة جباية مداخيل الأشخاص الطبيعيين؛
- مصلحة الجباية العقارية؛
- مصلحة التدخلات.

إعتمادا على هذه المصالح تقوم مفتشية الضرائب بمراقبة مختلف التصريحات التي تستلمها من المكلف (تصريحات، شهرية، سنوية، خاصة)، وفي حال وجود الخطأ أو النسيان أو نقائص ملحوظة تجري مراقبة معمقة، وفحص التصريحات يتم بناءا على المعطيات الموجودة في الملف الجبائي أو في كشوفات الربط وبطاقات المعلومات.

2-6- قباضات الضرائب

تنقسم مصالح التحصيل إلى قسمين هما :[35]

- قباضة تحصيل الضرائب.
- قباضة التسيير المالي للبلديات والقطاعات الصحية.

وتهدف هذه القباضات إلى دعم التنسيق مع مصالح الوعاء وكذا التحصيل القسري.[36]

الهوامش

[1]– المادة 18-1- من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]– المادة 20-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

[3]– المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية.

[4]– المادة 20-5 من قانون الإجراءات الجبائية.

[5]– المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

[6]– المادة 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

[7]– المادة 18-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

[8]– المادة 34 /35 من قانون الإجراءات الجبائية.

[9]– المادة 18-2 من قانون الإجراءات الجبائية.

[10]– المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية.

[11]– المادة 20- 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

[12]- المادة 21-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

[13]– المادة 21- 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

[14]– المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية.

[15]– المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

[16]– المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية.

[17]– ميثاق المكلف بالضريبة، وزارة المالية، ط 2003، ص 18.

[18]– المواد 9- 10 من الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26-09-1975 المتضمن القانون التجاري، جريدة رسمية عدد 101 سنة 1975.

[19]– المادة 14 من القانون التجاري.

[20]– المادة 16 من القانون التجاري.

[21]– المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[22]– المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 02-303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

[23]– المادة 12 من القرار المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية عدد 79 سنة 1998.

[24]– المادة 24 من نفس القرار.

[25]– المادة 39 من نفس القرار.

[26] – المادة 52 من نفس القرار.

[27] – المادة 53 من نفس القرار.

[28] – المادة 54 من نفس القرار.

[29]– المادة 55 من نفس القرار.

[30]– المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 02- 303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

[31]– المادة 26 مكرر من القرار 1998/009 المؤرخ في 13-01- 1998.

[32]– المادة 27 مكرر من القرار 009-1998 المؤرخ في 13-01-1998.

[33]– المادة 26 مكررة 05 من نفس القرار.

[34]– المادة 12 من الأمر 91-60 المؤرخ في 23-02-1991، جريدة رسمية عدد 09 سنة 1991.

[35]– المادة 28 مكرر من القرار 009-1998 المؤرخ في 13-01-1998.

[36]– المادة 29 مكرر من نفس القرار.