

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique

Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -

Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -



جامعة البويرة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أكلي محمد أولحاج

- البويرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية المؤسسة

الموضوع

مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة

التهرب والغش الضريبي

"دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية البويرة"

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر

إشراف الأستاذة:

قاسيمي آسيا

من إعداد الطالبة:

- جلال مرزوقة

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ: مداحي محمد..... رئيسا.

الأستاذة: قاسيمي آسيا..... مشرفا.

الأستاذة: شدري معمر سعاد..... مناقشا.

السنة الجامعية 2018 - 2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر

قبل كل شيء أشكر الله تعالى عز وجل الذي رزقني من العلم ما لم أكن أعلم

وأعطاني من القوة والقدرة ما أحتاج للوصول إلى هذا المستوى

وإتمام هذا العمل المتواضع

أتقدم بأرقى وأسمى عبارات الشكر الجزيل إلى من يقول فيهم الشاعر:

"قم للمعلم وفه التبجيلا كاد المعلم أن يكون رسولا"

أشكر الأستاذة المشرفة فاسيمي آسيا شكرا لا يقدر بالكلمات التي علمتني معنى الصبر والكفاح

والتي لم تبخل علي بإرشاداتها وتوجيهاتها القيمة في اعداد المذكرة

وكما أتقدم بالشكر الكبير للأستاذة المناقشة: شجري معمر سعاد التي لا تكفي الكلمات لشكرها

والتي ساعدتني طوال أربع سنوات فكانت مثالا لي في كل شيء

وأخص بالشكر والثناء الكبير للأستاذ بوعيشاوي يوسف الذي كان عوننا لي في وقت الضيق

والأستاذ تاني عبد المؤمن والأستاذ شرمات اللذان لم يبخلا علي بنصائحهما القيمة لي فكانت كنزا لي

والذين كانوا يحفزوني دائما على المضي قدما

ولا أنسى الأستاذ علام سعود الذي له فضل كبير علي في اعداد المذكرة

إلى كل المحققين بمركز الضرائب وعلى رأسهم جديات محفوظ وكريم الذين أعطوني من وقتهم الثمين

ومساعدتي في إكمال الجانب التطبيقي

إلى كل من وجدتهم وقت الضيق زملائي بالإعلام الالي حمزة، رحمة ، مريم وحكيم

إهداء

إلى من تحملت العناء لأجلي، والسهر لراحتي، والتعب لتربيتي، والفرح لنجاحي، والدمع
لخسارتي

أزف لها كل معاني الحب والتقدير وجل ماتحملته هذه الشهادة من فرحة لقلبها، إليك يا أمي
الغالية

إلى من رباني أحسن تربية، وأدخلني أعلى المدارس، وحثني على الصدق والأمانة واتباع دربه
درب العلم، إلى أبي العزيز

إلى أحلى صغار العائلة شيماء ومريم ورقية

إلى اخواتي فاطمة، نورة، يمينة، نعيمة، مريم، لويذة

إلى اخواني كمال، عبد القادر، حسن، عمار، عيسى، عمر، سليمان

إلى كل عائلتي جدتي أخوالي، خالاتي، عمي و عمتي

إلى كل النفوس الطيبة التي وقفت بجاني عبر مشوار بحثي المتواضع من أساتذة وعمال
وزملاء

إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم ورقتي

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات.

الصفحة	العنوان
	الشكر
	الاهداء
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الأشكال والجداول
v	قائمة الملاحق
	الملخص
أ-ج	مقدمة
الفصل الأول: التأصيل النظري لظاهرة التهرب والغش الضريبي	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية التهرب والغش الضريبي
03	المطلب الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبي
05	المطلب الثاني: تصنيفات الغش الضريبي وصوره
08	المطلب الثالث: العلاقة بين التهرب والغش الضريبي
10	المبحث الثاني: دوافع التهرب الضريبي وأساليبه
10	المطلب الأول: دوافع التهرب الضريبي
13	المطلب الثاني: أساليب التهرب الضريبي
20	المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي وطرق قياسه
20	المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي
26	المطلب الثاني: طرق تقدير التهرب الضريبي
31	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها	
33	تمهيد
34	المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية
34	المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها
37	المطلب الثاني: مبادئ ودوافع الرقابة الجبائية
39	المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية
54	المبحث الثاني: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية
54	المطلب الأول: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

56	المطلب الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم
61	المطلب الثالث: العقوبات المفروضة
68	المبحث الثالث: سبل تفعيل الرقابة الجبائية
68	المطلب الأول: الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية
72	المطلب الثاني: الأدوات المستحدثة تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر
74	المطلب الثالث: مقترحات تفعيل الرقابة الجبائية
77	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية البويرة	
79	تمهيد
80	المبحث الأول: تقلص المؤسسة المستقبلية
80	المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية البويرة وهيكلتها التنظيمي
82	المطلب الثاني: نشأة مركز الضرائب لولاية البويرة وهيكله التنظيمي
84	المطلب الثالث: مهام مركز الضرائب
88	المبحث الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي
88	المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق
92	المطلب الثاني: نتائج التحقيق في المحاسبة
103	المبحث الثالث: دراسة حالة حول التحقيق المصوب
103	المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق
106	المطلب الثاني: نتائج التحقيق في المحاسبة
112	خلاصة الفصل
114	الخاتمة
118	قائمة المراجع
	الملاحق



قائمة الأشكال

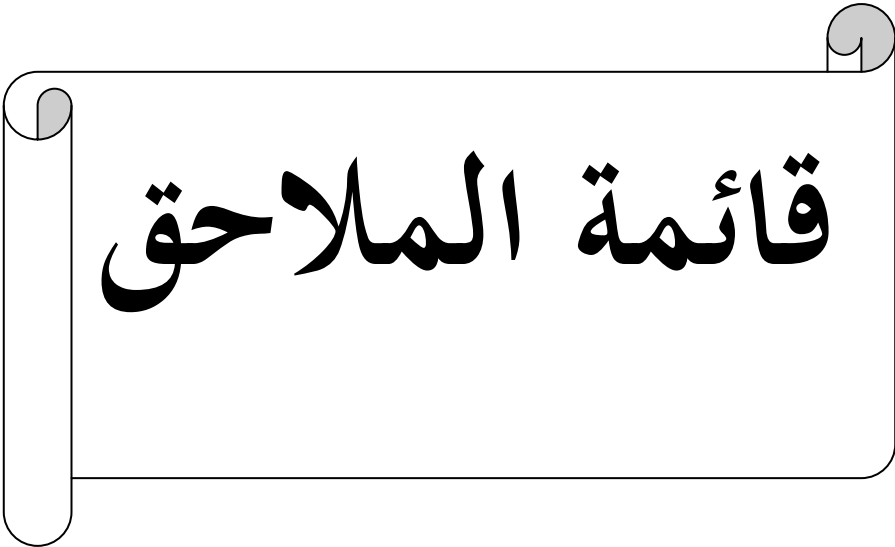
والجداول

قائمة الأشكال.

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
81	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب بالبويرة	01
83	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب بالبويرة	02

قائمة الجداول.

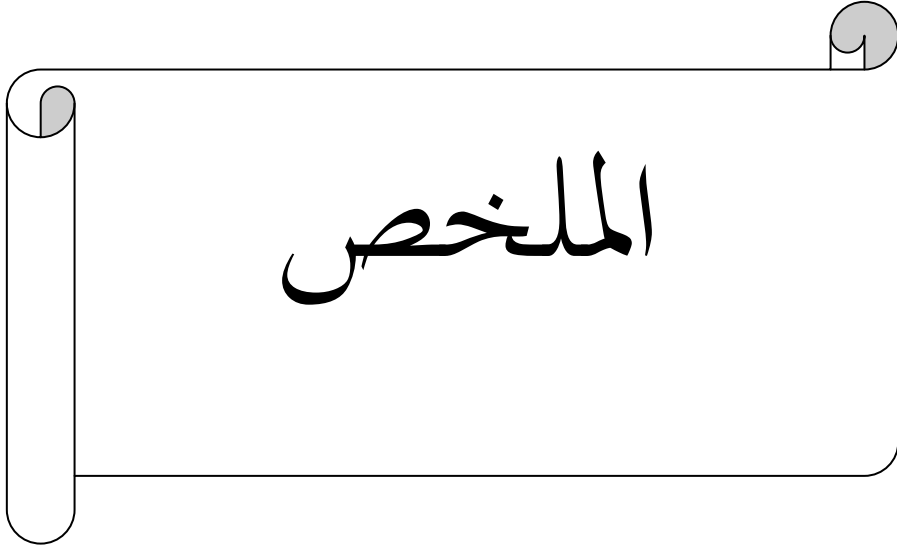
الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	بعض معدلات الاهلاك المطبقة في الجزائر	01
28	الأساليب الشائعة في تقدير حجم الاقتصاد الخفي	02
60	آجال فترة الرقابة في عين المكان	03
65	العقوبات الاصلية لجرمة الغش والتهرب الضريبي	04
90	فواتير الشراء 2014	05
93	تحديد رقم الأعمال الغير مصرح به	06
94	تحديد رقم الأعمال المعترف به للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة	07
95	تحديد رقم الأعمال المصرح به للرسم على النشاط المهني والرسم على لقيمة المضافة	08
95	تصفية الرسم TAP	09
97	تحديد الوعاء الضريبي IRG	10
98	تصفية الضريبة على الدخل الإجمالي	11
99	تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور IRG/SALAIRES	12
100	وضعية الرسم على القيمة المضافة على المشتريات	13
100	تحديد رقم الأعمال	14
101	تصفية الرسم على القيمة المضافة	15
107	وضعية الرسم على النشاط المهني	16
108	الحقوق والغرامات للضريبة على الدخل الإجمالي	17
109	تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة	18
110	الحقوق والغرامات للرسم على القيمة المضافة	19



قائمة الملاحق

قائمة الملاحق.

الرقم	عنوان الملحق
01	التصريح الشهري أو الثلاثي G50
02	التصريح السنوي G50A
03	اشعار بالتحقيق المحاسبي
04	بطاقة بداية أشغال التحقيق
05	بطاقة نهاية أشغال التحقيق
06	محضر نهاية أشغال المحاسبة بعين المكان
07	إشعار بالتبليغ الأولي لنتائج التحقيق المحاسبي
08	التبليغ النهائي لانعدام الرد
09	إشعار بالدفع



ملخص :

كان الإختيار الأساسي لهذا الموضوع نتيجة لتفاقم ظاهرة التهرب والغش الضريبي، وانتشارها بشكل كبير في السنوات الأخيرة، فهي تهدد وجود النظام الضريبي، كما تفوت أموال طائلة على الخزينة العمومية مما ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني، فحاولنا معالجة هذا الموضوع بالتعرض إلى ماهية التهرب والغش الضريبي، والتعرف على أبرز وأهم الاسباب التي أدت الى الظاهرة ومختلف الطرق المستعملة من أجل التخلص من أداء الضريبة وكذلك الآثار السلبية الناجمة عنها هذا من جهة، ومن جهة أخرى تم التطرق إلى فعالية الرقابة الجبائية ومساهمتها في مكافحة التهرب الضريبي، حيث أن الرقابة الجبائية أداة هامة ضمن النظام الضريبي التصريحي، وذلك بإدارته بعدالة وفعالية التي تبنى على مدى صحة ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة، حيث أن الرقابة الجبائية تعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الكاملة والصحيحة عن المداخيل التي يحققونها.

والهدف من الدراسة هو اكتشاف العلاقة بين فعالية الرقابة الجبائية ومساهمتها في الحد ومكافحة التهرب والغش الضريبي، ولقد تم اختبار ذلك وفق دراسة تطبيقية من خلال القيام بالتحقيقات الجبائية المتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب.

الكلمات المفتاحية: التهرب الضريبي، الغش الضريبي، الرقابة الجبائية، فعالية الرقابة الجبائية.



مقدمة

تعد الضرائب من أقدم و أهم مصادر تمويل النفقات العامة للدولة، فبالإضافة إلى الدور المالي الذي تؤديه من خلال توفير الأموال الضرورية للخزينة العمومية أصبحت الضريبة في الوقت الراهن أداة أساسية وهامة في يد الدولة تؤدي أهداف أخرى في المجالات الاقتصادية، المالية والسياسية والاجتماعية.

منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب حقوقا والتزامات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، ومن أهم الأدوات التي تقوم عليها الإدارة الجبائية نجد الرقابة الجبائية، حيث تعتبر من أهم الإجراءات الفعالة التي تسمح لها بالتأكد من صدق وصحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، وذلك حسب القانون والتشريع الجبائي المعمول به، بحيث تتمكن إدارة الضرائب من تحصيل مستحقاتها الضريبية من خلال الرقابة الجبائية التي تسمح بمكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي، هذه الظاهرة يترتب عنها آثار سلبية اقتصادية، مالية، سياسية واجتماعية، للوصول إلى تحقيق فعالية الرقابة الجبائية تعطي الإدارة الجبائية للمحققين حق الإطلاع وفحص المستندات المحاسبية وتدقيقها وإجراء المقارنات مع ما هو موجود، وذلك من خلال توضيحات وتبريرات.

تعد الرقابة الجبائية الفعالة لضرورة للنظام الجبائي الذي يحول للإدارة الجبائية مراقبة التصريحات ومعاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات، وكذا عدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلفين، فهي بذلك تشكل وسيلة فعالة توفر إيرادات للخزينة العمومية من جهة ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب تراقبهم، وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكاتهم اتجاه التزامهم الضريبي.

ورغم الجهود المبذولة من طرف الدولة لمكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي، إلا أن نسبتها في تزايد مستمر، حيث أصبحت هذه الظاهرة تكتسي مناعة أكثر فأكثر من خلال استغلال المكلفين لكل التغيرات التي تطرأ على النظام الجبائي، وكذا من خلال النمو الذي تعرفه هذه الظاهرة نتيجة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية التي تعيشها جل اقتصاديات الدول، والتي أفرزت تنامي الاقتصاد الافتراضي الذي ساعد بدوره في تطور أساليب الغش والتهرب الضريبي.

إشكالية الدراسة

على ضوء ما تقدم يمكن صياغة إشكالية الدراسة كالاتي:

كيف تساهم فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي ؟

الأسئلة الفرعية

تشير هذه الإشكالية عدة أسئلة فرعية نوجزها فيما يلي:

- ما تأثير ظاهرتي التهرب والغش الضريبي على الاقتصاد الوطني؟
- ماهي سبل تفعيل آليات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي؟
- هل الآليات الجبائية المطبقة بمركز الضرائب لولاية البويرة فعالة لمكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي؟

فرضيات الدراسة

وكإجابة أولية على الأسئلة المطروحة يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

- تؤثر ظاهرتي التهرب والغش الضريبي سلبيا على الاقتصاد الوطني من خلال تخفيض الإيرادات العامة؛
- تتوقف فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي على مدى تفعيل آلياتها؛
- آليات الرقابة الجبائية المطبقة بمركز الضرائب فعالة نتيجة استرجاع نسبة كبيرة من الأموال الغير المدفوعة وبالتالي مكافحة كل أشكال التهرب و الغش الضريبي.

أهمية الدراسة

تكتسي الرقابة الجبائية أهمية كبيرة في النظام الجبائي الجزائري، كونه نظام تصريحي يعطي للمكلفين بالضريبة الحرية التامة في التصريح بمجمل مداخيلهم، وممتلكاتهم من تلقاء أنفسهم من خلال فرض الرقابة على هذه التصريحات، إلا أن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تقف حائلا دون تحقيق الرقابة الجبائية للأهداف المرجوة منها، وذلك لما تخلفه من آثار سلبية على المستوى الاقتصادي والمالي والاجتماعي.

الهدف من الدراسة

ومن بين أهم النقاط التي تهدف هذه الدراسة إلى معالجتها، نذكر ما يلي:

- اكتشاف الجانب مدى خطورة ظاهرة التهرب والغش الضريبي وخطورتها على البلد؛
- معرفة العقوبات والغرامات المفروضة على المكلفين؛
- إبراز فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي.

دوافع اختيار الموضوع

- تعتبر ظاهرة التهرب والغش الضريبي موضوع الساعة في ظل التحولات التي يعرفها البلد؛
- الرغبة في معرفة مختلف آليات الرقابة الجبائية في الجزائر؛
- محاولة اكتشاف الطرق المتبعة من قبل مركز الضرائب لمواجهة ظاهرة التهرب والغش الضريبي ومحاولة التقليل منها.

الدراسات السابقة

كان للدراسات السابقة أثر في توجيه هذه الدراسة، ومن خلال البحث والتقصي في المكتبات العامة والخاصة وفي مصادر المعلومات الأخرى، اتضح لنا وجود العديد من الكتب والمؤلفات والمقالات التي تناولت موضوع: مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، وفي هذا الإطار يمكن ذكر أهم الدراسات السابقة التي عاجلت الموضوع بطريقة أو بأخرى:

أولاً: لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011/2010، قام الباحث من خلال هذه الدراسة ابراز مكونات النظام الضريبي الجزائري وواقع التهرب الضريبي، كما تناول الرقابة الجبائية بإطارها القانوني والتنظيمي، وقدرة التدقيق المحاسبي على دعم الرقابة الجبائية وخلص إلى أن التحكم السليم في مكونات التدقيق المحاسبي قد تسترجع حقوق الخزينة العامة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية.

ثانياً: بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009 مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة تلمسان، 2011/2010، حيث قامت الباحثة بمعالجة الاشكالية الآتية: مامدي فعالية الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري؟ وماهي آثارها في مكافحة التهرب الضريبي؟ وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها:

- تركز الرقابة الجبائية على مجموعة من الاجراءات تنظم تدخل الادارة الجبائية وتضمن حقوق المكلفين بالضريبة، تؤدي مخالفتها وعدم الالتزام بها إلى بطلان اجراءات الرقابة الجبائية والنتائج المترتبة عنها؛
- تعاني الرقابة الجبائية من مشكلة نقص الامكانيات البشرية وعدم كفاءتها في ظل العدد الهائل من الملفات التي يجب مراقبتها؛

- صعوبة قياس التهرب الضريبي بالرغم من تعدد المناهج وطرق تقديره.

ثالثاً: قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، حالة الجزائر، 2003-2008، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة يحيي فارس، المدينة، 2009/2008، قام الباحث بدراسة الاشكالية التالية: ماهي سبل تفعيل الرقابة ودورها في الحد من التهرب الضريبي؟ وتمثلت أهم النتائج التي توصل إليها في:

- يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة علمية والتي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية والاقتصادية للدولة؛

- تعتبر الرقابة الجبائية مجموعة من الاجراءات تعمل على تطبيقها مجموعة من الأجهزة، وتحمي المكلفين بالضريبة وعدم الالتزام بها يؤدي إلى عقوبات؛

-إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفاعلية في مكافحة التهرب الضريبي.

حدود الدراسة

يقوم إنجاز هذه الدراسة ضمن الحدود والأبعاد التالية:

-**الحدود المكانية:** تقتضي الإجابة على الإشكالية المقدمة التقيد ببعده مكاني، حيث وقعت الدراسة بمركز الضرائب لولاية البويرة.

-**الحدود الزمنية:** يغطي البحث فترة التربص الزمنية للسداسي الثاني من 10 فيفري إلى غاية 25 ماي، من الموسم الجامعي 2018/2019.

المنهج المستخدم

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، والتي تعكس إشكالية الدراسة واختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، الذي يفيد في التعرف على الحقائق وتجميع المعلومات النظرية التي تخص الدراسة هذا في الجانب النظري، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة حالة لعرض مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي.

هيكل الدراسة

طبقا للإشكالية العامة للبحث والتساؤلات المختلفة المترتبة على الإشكالية العامة، ومع الأخذ في الفرضيات التي ينطلق منها البحث وتطبيقا للمنهج الذي حددناه، فإننا نرى أن نتناول هذا البحث من خلال خطة محددة تستلزم تناوله وفقا لما يلي:

الفصل الأول والمُعنون بـ التأسيس النظري لظاهرة التهرب والغش الضريبي، والذي يُعتبر بمثابة مدخل للدراسة ويتناول هذا الفصل التعرف على مختلف المفاهيم المتعلقة بظاهرة التهرب والغش الضريبي، وذلك من خلال ثلاثة مباحث، حيث يُعالج المبحث الأول ماهية التهرب والغش الضريبي، بالإضافة إلى تصنيفات الغش الضريبي وعلاقته بالتهرب الضريبي، أما المبحث الثاني تناول دوافع وأساليب التهرب الضريبي، أما المبحث الثالث فيتناول الآثار السلبية للتهرب الضريبي أهم الطرق والمناهج المستخدمة لقياسه.

أما الفصل الثاني جاء تحت عنوان الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها، يحاول هذا الفصل الإلمام بمفهوم الرقابة الجبائية، أهدافها، مبادئها والدوافع التي تؤدي إلى تطبيقها، بالإضافة إلى أشكالها المطبقة على أرض الواقع، فيما يخص المبحث الأول، أما المبحث الثاني تم تناول الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية، من خلال توضيح الوسائل القانونية لها، ومختلف التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة، إضافة إلى العقوبات المطبقة على

مخالفاتهم، أما في المبحث الثالث تم التطرق إلى الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية، وكذا الاجراءات المستحدثة تفعيلها، وفي الأخير تم اقتراح آليات لجعلها تتميز بفعالية أكثر في مكافحة التهرب والغش الضريبي.

أما الفصل الثالث خصص لدراسة تطبيقية بمركز الضرائب لولاية البويرة، والذي تم فيه تقديم الهيئة المستقبلية هيكلها التنظيمي ومهامها، بالإضافة إلى دراسة تطبيقية حول التحقيقات الجبائية، حيث تم اجراء دراسة حالة خاصة بالتحقيق المحاسبي في المبحث الثاني، ودراسة حالة خاصة بالتحقيق المصوب كمبحث ثالث. وفي الأخير نهي الدراسة بخاتمة عامة تلخص نتائج اختبار الفرضيات، وأهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب دراسة البحث مع تقديم التوصيات والاقتراحات.

الفصل الأول

التأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش

الضريبي

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

تمهيد:

اقترن وجود ظاهرة التهرب والغش الضريبي بوجود الضريبة نفسها، كما انها لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة ولكنها اخذت بعدا وطابعا عالميا فهي تمس جميع البلدان دون استثناء خاصة الدول النامية.

حيث لا يوجد أي بلد مهما كانت درجة تطوره الاقتصادي من الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية، وذلك ناجم عن التهرب والغش الضريبي، رغم أهمية القطاع الضريبي في تمويل النشاطات الاقتصادية، مما يضيع على الدولة موارد مالية جد هامة تحتاجها لسد حاجيات الإنفاق العام.

يؤدي الاتجاه المتزايد نحو العولمة وسقوط الحواجز التجارية وظهور ثورة الاتصالات والمعلومات من أبرز العوامل التي تكسب ظاهرة التهرب والغش الضريبي خطورة متنامية، لذا فالمشكل لا يكمن في وجود التهرب والغش الضريبي بل في إمكانية معرفة المدى الذي يبلغه لاتخاذ كل السبل المتاحة لحصره على الأقل، مادام من المستحيل القضاء عليه نهائيا.

وفي هذا الإطار قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

✚ ماهية التهرب والغش الضريبي؛

✚ دوافع التهرب الضريبي وأساليبه؛

✚ آثار التهرب الضريبي وطرق قياسه.

المبحث الأول: ماهية التهرب والغش الضريبي

نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب والغش الضريبي التي تهدد المصالح الاقتصادية، الاجتماعية والمالية باعتبارها وسيلة يلجأ إليها المكلف من أجل عدم دفع الحقوق الملقاة على عاتقه، لذلك فمن الضروري معرفة ماهية هذه الظاهرة بالتفصيل، وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم التهرب والغش الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي أوسع نطاقا من الغش الضريبي، فالغش هو التخلص من دفع الضريبة باختراق القوانين بطرق وأساليب يراها المكلف ملائمة ومناسبة، كما يمكن اللجوء إلى عدم دفع الضريبة بدون اختراق نصوص القانون الضريبي.

أولا: تعريف التهرب الضريبي

تعددت واختلفت التعاريف المتعلقة بظاهرة التهرب والغش الضريبي نذكر منها ما يلي:

يعرف التهرب الضريبي على أنه: " تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال، سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية، والتي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية"¹.

كما يقصد به: " عدم إقرار المكلف بدفع الضريبة، سواء كان من خلال تقديم بيانات مضللة أو من خلال استعمال وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة"².

التهرب الضريبي هو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف، وذلك باستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، تسمح له باختيار وضعية ضريبية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة ضريبة مقبولة³.

¹- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص39.

²- محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، جامعة الدول العربية، مصر، 2010، ص11.

³- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص48.

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

وبصفة عامة يمكن القول أن التهرب الضريبي هو قيام المكلف بالضريبة دون أن يخالف القوانين التخلص من دفع الضريبة، سواء بصفة كلية أو جزئية دون نقل عبئها للغير.

ثانيا: تعريف الغش الضريبي

من خلاله سنقوم بتعريف الغش الضريبي وذكر أهم عناصره التي يقوم عليها، حيث اختلف الباحثون في وضع مفهوم محدد للغش الضريبي، إذ ليس من السهل إعطاء تعريف محدد له، لكن يمكن إعطاء التعريفات الآتية:

الغش الضريبي هو: "المخالفة المتعمدة من قبل المكلفين بالضريبة قصد التخلص منها أو التقليل من وعائها"¹.

يقصد بالغش الضريبي على أنه: "يشمل كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية، وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير، بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات"².

كما يعرف بأنه " المخالفة الصريحة للقانون بغية تجنب تسديد الضريبة أو تخفيض أساس الضريبة"³.

وبصفة عامة يمكن القول أن ظاهرة الغش الضريبي هي مجموعة من الإجراءات والتصرفات التي يقوم بها المكلف بالضريبة بشكل معتمد، لتحقيق منفعة غير مشروعة من خلال اللجوء إلى وسائل غير قانونية، ومخالفة للقانون الجبائي للتخلص من دفع الضريبة بصفة كلية أو جزئية.

وتتمثل أسباب الغش الضريبي فيما يلي:

- الرغبة في اختلاس بعض موجودات المؤسسة؛
- محاولة تغطية عجز معين في الصندوق؛
- محاولة التأثير على القوائم المالية الختامية لأغراض معينة.

¹ - يونس أحمد بطريق، المالية العامة، الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، مصر، ص143 .

² - عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص94.

³ - Lucien Michel, **Traité politique Fiscale** édition Puf, France, 1996, P84.

الفصل الأول التأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

وللغش الضريبي عنصران:

1.2: العنصر المادي

هو استخدام طرق تدليسية ووسائل مختلفة قصد التقليل من الأساس الخاضع للضريبة، ويتم ذلك من خلال مسك محاسبة مزيفة وبأخطاء متعمدة ومتكررة واستخدام فواتير مزورة وغير صحيحة.

2.2: العنصر المعنوي

يتمثل هذا العنصر في القصد للغش الضريبي، وذلك بمخالفة قوانين واضحة وصريحة، غير أن إثبات هذه النية تبقى صعبة للإدارة الجبائية، لأنها تفترض توفر النية الحسنة لدى أغلب المكلفين بالضريبة، وقد أوجب المشرع في هذا العنصر توفر نوعين من هذا القصد قصد عام وقصد خاص:

- **القصد العام:** ويفترض علم المكلف فعلا بارتكابه احتيال قصد التخلص من الضريبة.

- **القصد الخاص:** يفترض فيه أن يتجه المكلف إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها، أي حرمان الإدارة من الحصول على حقها¹.

المطلب الثاني: تصنيفات الغش الضريبي وصوره

تعددت واختلفت تصنيفات الغش الضريبي، حيث يمكن تصنيفه حسب عدة معايير، حسب معيار درجة التعقد وحسب معيار الحدود الجغرافية، وكما أن للغش الضريبي صور مختلفة ومتنوعة سيتم التطرق إليها .

أولاً: تصنيفات الغش الضريبي

يعبر عن الغش الضريبي أحيانا بالتهرب الضريبي غير المشروع، وتتمثل أنواعه فيما يلي:

1. الغش البسيط والغش المركب

نجد حسب هذا التصنيف غش بسيط وغش مركب:

¹ - العياشي عجلان، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، العدد 08، جامعة المسيلة، الجزائر، 2008، ص148.

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

1.1: الغش البسيط

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل، هذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية أو التأخر في تقديمها نهائياً.

2.1: الغش المعقد

يستعمل المكلف أساليب ومهارات تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي الى كشف مغالطاته، ويميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة، أي أنه يتوفر على العناصر التالية :

- عنصر النية: أي أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع؛
- عنصر مادي: يتمثل في تخفيض أساس الضريبة؛
- عنصر التدليس: يعني اللجوء إلى مسح الأدلة ترقباً لأي مراقبة محتملة¹.

2. الغش الضريبي المحلي والدولي

يقسم هذا التصنيف إلى غش ضريبي محلي ودولي:

1.2: الغش الضريبي المحلي

هو استعمال طرق وممارسات غش من قبل المكلف ومحاولة منه التخلص بصفة غير شرعية، من التزامات جبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية، ويعتبر كذلك كل غش يتم داخل الدولة أي يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده².

2.2: الغش الدولي: يتمثل هذا النوع من التهرب في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد وتحويل المداحيل إلى بلد يتميز بجاذبية إن صح التعبير، وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من التهرب يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.

¹ - زهرة حيو، التهرب الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 27، 2011، ص420.

² - العيد صالح، الوجيز في شرح الإجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة، 2008، ص30-31.

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

وهو أوسع نطاقاً من التهرب المحلي أو الوطني، حيث يكون التهرب فيه محدود من خلال استطاعة المكلف تهريب أمواله خارج البلاد بطريقة غير مشروعة إلى دول تفرض ضرائب منخفضة أو تتمتع بإعفاءات ضريبية والقيام بتحويل مداخيله إليها دون الخضوع إلى الاقتطاع الضريبي في البلد الأم.

يعتبر هذا النوع من التهرب أكثر خطورة، ويرجع ذلك لما يتسبب فيه من حرمان الخزينة من إيرادات الضرائب والمداخيل المحققة من طرف المؤسسات الوطنية، زيادة على تحويل رؤوس الأموال واستثمارها في الخارج دون التصريح بها.

ثانياً: صور الغش الضريبي

تتمثل صور الغش الضريبي فيما يلي¹:

1. إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة، من طرف أشخاص مدينين به وخاصية المبيعات دون فاتورة؛
2. تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة، تدعيماً لطلبات ترمي الحصول على تخفيض، أو إعفاء، أو استرجاع الضريبة، أو الاستفادة من المزايا الجبائية الممنوحة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة؛
3. القيام عمداً بنسيان تقديم، أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقديم أو إجراء غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليها في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها، ولا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي إقفاها؛
4. الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح برقم الأعمال أو التركات التي تنتقل عن طريق الوفاة أو الوصية أو الهبة؛
5. استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات حقيقية أو البيع أو الشراء دون فواتير؛
6. استعمال الطوابع المنفصلة أو طوابع مزورة أو سبق استعمالها من أجل دفع الضرائب، كذلك بيع أو محاولة بيع الطوابع المذكورة أو المنتجات التي تحمل تلك الطوابع؛

¹ - عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 217.

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

7. كل عمل أو فعل أو سلوك يقصد منه "بوضوح" أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم ، كما هي مبنية في التصريحات المودعة؛

8. قيام المكلف بالضريبة بتدبير عدم إمكانية الدفع، أو بوضع عوائق بطرق أخرى أمام تحصيل أي ضريبة أو رسم مدين به.

المطلب الثالث: العلاقة بين التهرب والغش الضريبي

يعرف العديد من الاقتصاديين الغش والتهرب الضريبي باعتبار الأول مرادف للتهرب الضريبي غير المشروع، فالغش يعتبر مخالفة مباشرة وإرادة المكلف للقواعد الصادرة عن الإدارة الضريبية، عن طريق استخدام طرق غير مباشرة فالانتهاك لا بد أن يكون إراديا وعمديا.

وبمقارنة سريعة يتبين كل من التهرب الضريبي وعلى المستوى الدولي، ويتضح أن التهرب الضريبي الدولي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي من أجل تحقيق هذا الهدف بسبل مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفا مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي فلا يقع عليه أي عقوبة أو جزاء، وبعبارة موجزة ينطوي التهرب الضريبي الدولي على أحد عناصر الغش الضريبي، وهو العنصر المعنوي والعنصر المادي.

أما بالنسبة للغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف عن قصد للتخفيف من العبء الضريبي، باستخدام طرق غير مشروعة أو احتيالية بهدف إخفاء دخله الحقيقي يمثل وعاء الضريبة الحقيقي.

واختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوءه تمييز التهرب من الغش الضريبي ويمكن رد هذا الاختلاف إلى ثلاث اتجاهات هي:

الاتجاه الأول: مفاده أن التهرب فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي فالتهرب الضريبي هو الجنس أما الغش الضريبي هو النوع، فالغش وفقا لهذه الاتجاهات يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي، وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.

الاتجاه الثاني: مفاده أن التهرب الضريبي ما هو إلا شكل للغش الضريبي، فالغش وفقا لهذا الاتجاه وعلى عكس الاتجاه الأول هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع، فأصحاب هذا الاتجاه يرون أن هناك نوعين من الغش، غش

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

على الصعيد الدولي وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي، وبذلك وفقا لهذا الاتجاه لا يوجد تهرب داخلي ولا يوجد غش ضريبي دولي، التهرب الضريبي وفقا لهذا الاتجاه دائما ما يحتوي على عنصر دولي، أما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية ويخضع للسيادة الضريبية.

الاتجاه الثالث: يقوم التهرب والغش الضريبي على أساس فكرة الشرعية، فالتهرب يكون شرعيا أو قانونيا، أما الغش فغير شرعي أو غير قانوني، وبصورة أوضح فإن المكلف في التهرب الضريبي يتجنب الخضوع للضريبة، دون أن يقوم بأي سلوك أو تصرف يمثل انتهاكا للقانون، ويأخذ هذا السلوك صورا مختلفة فقد يكون امتناعا بمعنى أن المكلف لا يقوم بأي عمل أو تصرف يجعله خاضعا للضريبة، فتصرفه ينطوي على سلوك سلبي ويجنبه الخضوع لأي ضريبة، أو قد يتخذ صورة حرية الإدارة، حيث يكون للفرد الحق في اختيار التصرف الذي يمثل خضوعا أقل للضريبة، ويعترف القانون والقضاء بهذا الحق للفرد كونه حقا مشروعاً، وقد يتخذ صورة التحايل الشرعي حيث يلجأ إلى اتباع إجراءات شرعية لتحقيق عبء الضريبة أو إسقاطه كالأستفادة من ثغرات التشريع أو النقص الذي يعتري نصوصه، وهذا ما يسمى التهرب الضريبي الشرعي، في حين إذا استخدم المكلف حيلة تدليسية لتجنب الضريبة انطوى ذلك على سلوك غير مشروع، وهذا ما يسمى التهرب الضريبي غير الشرعي، وهذا ما يعني بالغش الضريبي¹.

¹ - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 25- 26 .

الفصل الأول التأسيس النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

المبحث الثاني: دوافع التهرب الضريبي وأساليبه

يرجع انتشار ظاهرة التهرب الضريبي إلى عدة أسباب متعددة منها ما يتعلق بالجانب الاجتماعي، أو فيما يتعلق بالجانب الاقتصادي، بالإضافة إلى أسباب نفسية وسياسية مختلفة، كما يلجأ المكلف بالضريبة إلى انتهاج عدة طرق تمكنه من التهرب الضريبي وتحقيق غاياته.

المطلب الأول: دوافع التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي عدة دوافع تجبره على التهرب من دفع الضريبة، منها ما يتعلق بالجانب النفسي والأخلاقي والبعض الآخر سياسي، اقتصادي، وحتى جبائي وإداري سندكرها فيما يلي:

أولاً: الدوافع النفسية والأخلاقية

تؤثر الظروف النفسية للأفراد على الوعي الضريبي فزيادة العبء الضريبي من الحد المعقول وعدم وجود عدالة في توزيع هذا العبء، وكذا في إعادة توزيع الدخل كلها أسباب تتأثر بها نفسية الفرد وتجذبه للتهرب من التزاماته الضريبية.

ويمكن تقسيم أسباب السلوك النفسي للمكلفين اتجاه الالتزام الضريبي كما يلي:

1. **العدالة:** يتولد لدى المكلفين نوعين من الشعور بعدم العدالة عندما يتم إخضاعه بطريقة غير عادلة مقارنة بالآخرين، وعندما لا يستفيد بصورة مرضية من الخدمات التي تقدمها الدولة.
2. **الاختلاف في شخصية الأفراد:** المكلفين المستعدين للتهرب من الضريبة يملكون شخصية أنانية ويتصرفون بطريقة سلبية مع الإدارة الجبائية، وبالمقابل يوجد أفراد يلتزمون بواجباتهم الضريبية كاملة، لأنهم يملكون وعي إيجابي اتجاه مجتمعاتهم.
3. **المعايير الاجتماعية:** يتأثر أفراد المجتمع ببعضهم البعض، فكلما زاد اعتقاد المكلف بأن التهرب من دفع الضرائب أصبحت مألوفة في مجتمعه، كلما زاد احتمال عدم التزامه بالواجبات الضريبية.
4. **السخط وعدم الرضا عن السلطة:** عدم رضا الأفراد عن السلطات الحكومية بالبلد يولد نوع من عدم الالتزام ويقود إلى التهرب الضريبي¹.

¹ - محمد بودالي، التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي، شركة الأصالة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 73-74.

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

ثانيا: الدوافع السياسية

عند انعدام الاستقرار السياسي والاقتصادي داخل الدولة عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب الضريبي، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها، وبالتالي عدم قدرتنا على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية¹.

حيث تبين الدراسات أن التهرب الضريبي يرتفع كلما ساد المجتمع حالة من السخط العام على الضرائب، وزادت الشكوى من عدم إنفاق حصيلة الضرائب في المنافع العامة، أو عدم وجود عدالة في توزيع الخدمات الاجتماعية التي تقوم بتأديتها الحكومة والقطاع العام، خاصة إذا شاع بينهم حصيلة الضرائب عندما تذهب للإنفاق على قلة من صفوف المجتمع الذين يعتبرون من أكثر المتهربين من دفع الضرائب، وكذلك تذهب للإنفاق على أغراض مظهرية لا لزوم لها.

ثالثا: الدوافع الاقتصادية

من أبرز الدوافع الاقتصادية التي ساعدت في بروز ظاهرة التهرب الضريبي نجد:

1. الوضعية الاقتصادية للمكلف

يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات، حيث تنخفض المداخيل وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها هذا في حالة الأزمات، أم في حالة الرخاء الاقتصادي حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح.

2. الوضعية الاقتصادية العامة

ترتفع مداخيل الأفراد في فترة الإنعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية، فيتحمل المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة، مما يؤدي إلى تقليل التهرب الضريبي، أما في فترات الركود الاقتصادي ينتشر السوق الموازي، ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني، والملاحظ أن معدلات التهرب

¹ - عبد الواحد عطية، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000، ص 80.

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

الضريبي في الدول النامية أعلى من الدول المتقدمة، وهذا سبب مساس الضريبة في الدول النامية بالدخول المنخفضة فيلجأ الممول في هذه الدول إلى التهرب من الضريبة، لأنها تشكل عبئا كبيرا عليه بسبب ضعف دخله¹.

رابعا: الأسباب الجبائية

تشمل الأسباب الجبائية ما يلي:

1. عدم استقرار التشريعات الجبائية

يعود للتعديلات المتوالية والمختلفة، وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، فهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفوا الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي.

2. تعقد التشريعات والقواعد الضريبية

إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها يجعل وطقتها تشتد على المكلف، فيكون ذلك حافز للتهرب منها والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وازداد عبئها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها.

بالإضافة إلى ضعف وعدم صرامة القوانين في معاقبة المتهربين، فاذا قلت احتمالات القبض وانخفض معدل العقوبة في حالة المحاكمة والقبض، سيؤدي هذا في النهاية إلى فتح الطريق باتجاه مزيد من جرائم التهرب².

خامسا: الأسباب الإدارية

إن تحقيق أهداف السياسة الضريبية يتطلب النظر إلى إمكانيات التطبيق، فقد لا يكون مجديا فرض ضرائب جديدة أو رفع معدلات الضرائب إذا كانت تفتقر إلى وسائل تنفيذها، لأن هذا سيزيد الأمر تعقيدا، فالأمر هنا يتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية، إذ أن النقائص الموجودة فيها هي التي تحد من كفاءتها، ومنه تدفع بالمكلف إلى التهرب الضريبي.

¹ - مرسى السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2000، ص36.

² - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1972، ص237.

الفصل الأول.....التأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

وتتجلى أهم هذه النقائص في:

1. ضعف الوسائل المادية والمالية، النقل، الرواتب والحوافز والتي مازالت لا تشبع رغبة العاملين، مما يدفعهم إلى الانحراف أو التقصير في الاضطلاع بمسؤولياتهم الوظيفية على أكمل وجه؛
2. ضعف الإمكانيات البشرية سواء من الجانب الكمي، والمتمثل في نقص عدد المستخدمين (أعوان الرقابة) مقارنة مع ارتفاع عدد المكلفين والملفات المعروضة للدراسة أو الجانب النوعي الذي يرجع إلى ضعف التأهيل والكفاءة، بسبب نقص المدارس المختصة في تكوين إطارات في التحقيق والرقابة الجبائية؛
3. تعقد وكثرة الإجراءات الروتينية تغرس روح الكراهية اتجاه الضريبة¹.

المطلب الثاني:أساليب التهرب الضريبي

تنوعت طرق وأساليب التهرب الضريبي واختلفت باختلاف النشاط الممارس، وبشكل عام يمكن أن يتم التهرب وفق ثلاث طرق التهرب عن طريق العمليات المحاسبية، أوالتهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية، والتي سيتم التطرق إليها في الآتي:

أولاً: التهرب عن طريق العمليات المحاسبية

تتمثل فيما يلي:

1.تضخيم التكاليف

يعتمد النظام الضريبي على تصريجات المكلفين في تحديد الوعاء الضريبي، من خلال ذلك يمكن للمكلف التهرب عن طريق التقليل من وعاء الضريبة بالمبالغة في تضخيم التكاليف، إلا أن التشريع الضريبي الجزائري لم يترك له الحرية التامة في ذلك، حيث أتاح للمكلف خصم هذه التكاليف وفق شروط حددها في المادة في المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تتمثل فيما يلي:

- أن تكون موظفة لصالح المؤسسة ؛

¹ - عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص21.

الفصل الأول التأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

- أن تؤدي إلى تخفيض الأصول الصافية للمؤسسة وأن تمارس خلال السنة المالية.

يلجأ المكلف إلى تضخيم التكاليف باستخدام التقنيات التالية:

1.1: المستخدمون الوهميون

يلجأ من خلالها إلى تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل، هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء وبالتالي التقليل من مبلغ الضريبة، وهناك أيضا حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح الأشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأداء أعمال بالمؤسسة ولكنهم في الواقع لم يقوموا بأي نشاط، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور ومرتببات بمبالغ كبيرة لأشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمال ثانوية لا غير¹.

2.1: النفقات والمصاريف غير المبررة

سمح المشرع للمكلف خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة، أي نفقات ومصاريف متعلقة متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسة وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالاستغلال، وكمثال على ذلك: صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.

¹ - محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص76.

الفصل الأول التأسيس النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

3.1: تقنية الإهلاكات

قام المشرع الجبائي بوضع سلم خاص بمعدلات الإهلاكات، وذلك حسب نوع الأصول والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (01): بعض معدلات الإهلاك المطبقة في الجزائر

معدل الإهلاك	مدة الاستخدام بالسنوات	الاستثمارات
%1 ← %2	100 ← 50	مباني صناعية
%5 ← %2	50 ← 25	مباني إدارية
%20 ← %10	25 ← 10	معدات وأدوات
%25 ← %20	05 ← 04	معدات النقل
	10 سنوات	تجهيزات أخرى

المصدر: حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 47.

بالرغم من هذه المعدلات التي قام المشرع بوضعها، إلا أن المكلف يحاول دوماً التلاعب فيها بوسائل متعددة، إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتمك أو برفع قيمتها، كما يلجأ إلى التلاعب في قيمة الأصل وذلك بحساب ثمن الشراء مضافاً إليه الرسم.

ولحساب قيمة الإهلاك يقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية:

$$1 \cdot \text{قسط الإهلاك} = (\text{ثمن الشراء} + \text{TVA}) \times \text{معدل}$$

2. تخفيض الإيرادات

إن هذه الطريقة من الأوجه التقليدية لممارسة الغش والتهرب الضريبي حيث أن المكلف لا يقوم بالتسجيل لبعض الإيرادات الناتجة عن طريق البيع، أو عن طريق الاستفادة من بعض التخفيضات المحاسبية أو المالية أو الجبائية.

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

الفصل الأول التأصيل النظري لظاهرتي التهرب والضريبي

وفي هذا الإطار يقوم المكلف بعدة عمليات مثل:

- عدم تسجيل المبيعات وتمثل هذه الطريقة في لجوء بعض المكلفين إلى البيع بدون استعمال الفواتير أو الشيكات، حتى لا يكون هناك أي أثر لعملية البيع فيحصل ثمن البيع، ولا تسجل أو تظهر العملية في محاسبة المبيعات ولا في محاسبة المخزونات ولا في محاسبة الخزينة، كذلك الحال بالنسبة للإيرادات التي تأتي من بيع البقايا (الفضلات والمهملات) الناتجة عن استعمال أو تحويل المواد الأولية أو المنتجات النصف مصنعة في الصناعات التحويلية وقطاع البناء؛

- لكي يتم التخفيض محاسبيا من مبلغ المبيعات يلجأ بعض المكلفين إلى تسجيل مردودات وهمية للبضائع و/أو تخفيضات تجارية بشكل مبالغ فيها في حساب المبيعات، مع أنه في الحقيقة لم تكن هناك أي مردودات للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن¹؛

- عدم إجراء التسجيل المحاسبي للإيرادات الملحققة أو الاستثنائية الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول؛
- التخفيض من مبالغ المبيعات عن طريق البيع بالفرق أو الفوترة الجزئية، فالمكلف هنا يبيع بضائعه أو إنتاجه بسعر جد منخفض مقارنة بذلك المطبق في السوق واستعمال هذه الطريقة، غالبا ما يكون نتيجة لإحدى الفرضيتين التاليتين:

- إما أن يكون لأحد الأشخاص المقربين كأصحاب المشروع وفرق البيع، ما هو إلا ربح موزع دون أن يخضع للضريبة؛
- وإما أن تجري عملية البيع بالسعر العادي الذي خفض على التصريح بتواطؤ مع الزبون، وفي كلتا الحالتين نحصل على نفس النتيجة وهي تخفيض الربح الخاضع للضريبة، وذلك بتخفيض الضريبة التي يجب أن تدفع؛

ومن جملة المفارقات المعتمدة من طرف المكلف، والتي تبرز الغش جليا عندما تنخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي يلفت الانتباه من طرف المحقق الجبائي².

¹ - مصطفى عوادي، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، الجزائر، 2011، ص 49.

² - سهام كركودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 27.

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

ثانيا: التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية

بالإضافة إلى التهرب عن طريق العمليات المحاسبية هناك طرق أخرى مادية وقانونية يتم من خلالها التهرب من دفع

الضريبة وهي:

1. التهرب عن طريق العمليات المادية

يتمثل هذا التهرب في عدم التصريح القانوني للمواد والمنتجات والأرباح التي تدخل في احتساب الإقطاع الضريبي، بحيث أن المكلف يقوم بتغيير واقعة مادية بطريقة غير قانونية، أي أن هذه الصورة من التحايل تتم عن طريق إخفاء المكلف بالضريبة للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة للضريبة وجعلها بعيدة عن مراقبة إدارة الضرائب¹، ويمكن أن يكون التحايل جزئيا أو قد يكون كليا.

1.1: الإخفاء الجزئي

يتمثل فيما يلي:

- يكون الإخفاء جزئيا عندما يقوم المكلف بإخفاء جزء من بضاعته أو السلعة التي تكون من المفروض خاضعة للضريبة وذلك من أجل إعادة بيعها في السوق السوداء، كإخفاء بضائع مستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية والضريبة معا²، كما يظهر هذا الإخفاء أيضا عندما يقوم المكلف بالإعلان عن قيمة أقل من القيمة الحقيقية للضريبة وإخفاء أملاكه أيضا بصفة جزئية، كحالة المكلف الذي صدر في حقه أمر بالحجز على أمواله حتى تستوفي الإدارة الجبائية الضريبة الصادرة في حقه من ثمن بيع الأموال المحجوزة فيقوم المكلف في هذه الحالة من تدبير اعساره عن طريق إخفاء أمواله.

- توجد حالات أخرى أين يعتمد فيها المكلف عند تحايله على البيع والشراء نقدا ودون فواتير في جزء من نشاطه، كما يمكن له ان يقوم بالتحويل المباشر للأموال العقارية والممتلكات الموروثة من غير التصريح بها كالتصرف الذي يقوم به

¹ - بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر 1999-2009، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في

العلوم الاقتصادية، تخصص: مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2010/2011، ص 63.

² - سهام كركودي، مرجع سبق ذكره، ص 27

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

المكلف في جزء من أمواله للورثة قبل وفاته، حيث يقوم بإخفاء بعض أموال الشركة خاصة المنقولة منها، حيث يتم بعد توزيع الميراث التصرف فيها دون علم الإدارة الجبائية¹.

2.1: الإخفاء الكلي

يكون الإخفاء كلياً عندما يسعى المكلف بالضريبة إلى التخلص من دفعها نهائياً، بحيث أن هذا النوع من التحايل يؤدي إلى إنشاء اقتصاد خفي غير مصرح به وغير قانوني وذلك في ظروف سرية عن طريق السوق السوداء، ويرجع ذلك إلى غياب الرقابة الجبائية في مواجهة هذا النوع من الغش نظراً لما يعترض الإدارة الجبائية من صعوبات في إخضاع التبادلات التي تتم في السوق السوداء².

يمكن إعطاء أمثلة عن التحايل المادي في الجزائر سواء كان هذا التحايل جزئياً أو كلياً، والهدف من ذلك إعطاء صورة واضحة لهذا التحايل، فمثلاً قيام المكلف بالضريبة بالتصريح عن نشاط تجاري يمارسه مع إخفائه لنشاط آخر كأن يكون له متجران ولا يصرح لإدارة الضرائب إلا بأحد المتجرين، والكثير من التجار يستعملون محلاً تجارياً صغيراً كواجهة تسمح لهم بالحصول على قاعدة تجارية، في حين تكون لهم محلات أخرى لا علم للإدارة الجبائية بوجودها، وكمثال آخر أن يتم إنشاء مصانع صغيرة في أماكن معروفة أو محلات لإيداع البضائع والتخلص من دفع الضريبة من دون استعمال الفواتير، وهذا ما يعرف قانوناً بعدم التصريح بالنشاط³.

3. التهرب عن طريق التحايل القانوني

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالاً وتنظيماً والأرقى تقنية، إذ يتم التهرب عن طريق ثغرات القانون من خلال استغلال بعض النقائص الموجودة في النظام الجبائي أو التجاري لصالح المكلف وبذلك لا يستطيع المشرع الجبائي فرض أي عقوبة على مرتكبها، حيث يستعين المتهرب الجبائي بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين

¹ - مريم غضبان ، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، ص33.

² - نجيب زروقي ، جريمة التملص الضريبي وآلية مكافحتها في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية، تخصص: العلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013، ص129-130.

³ - لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر-دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 20012/2011، ص58.

الفصل الأول التأسيس النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

بذلك إلى نصوص قانونية ويتجلى ذلك في إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلف بالضريبة الاستفادة من مزايا ليس له الحق في الاستفادة منها، ومن خلال وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية كأن يقوم بإخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة التي تقع عليه في حالة توزيع الأرباح أو يقوم بتمويه وضعية غير قانونية وراء وضعية قانونية مشابهة لها أقل إخضاعاً للضريبة منه، أو تزييف حالة أو وضعية قانونية خاضعة للضريبة أساساً إلى وضعية قانونية تجعلها معفاة من الضريبة مثل: تزييف وضعية النشاط الاستثماري من خلال الإدعاء بأنه نشاط في إطار الوكالة الوطنية لتدعيم الاستثمارات للاستفادة من الحوافز الضريبية والإعفاءات، أو القيام بعد ذلك بالتنازل عن هذه الاستثمارات بالتهرب من قيمة الضريبة التي تترتب عليها، وتجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة يتم اعتمادها بكثرة من طرف المتهربين من الضريبة في الوقت الحالي، وذلك لصعوبة اكتشافها من طرف مراقبي الإدارة الجبائية¹.

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 44-45.

المبحث الثالث: آثار التهرب الضريبي وطرق تقديره

يترتب عن ظاهرة التهرب والغش الضريبي آثار سلبية تنعكس على الاقتصاد الوطني ينجم عنها عدم إمكانية تحقيق سياسة اقتصادية فعالة، من أجل هذا أصبحت الإدارة الجبائية ملزمة بأن تواجه هذه الظاهرة، باتخاذ إجراءات وإيجاد طرق ووسائل لقياس التهرب والغش الضريبي، في هذا المبحث تم التطرق إلى آثار التهرب الضريبي والطرق الممكنة لقياسه.

المطلب الأول: آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق عدة أهداف اقتصادية، مالية واجتماعية لذلك فإن الإخلال بهذا الواجب يؤثر على الدور الذي تقوم به، وذلك في غياب نظام ضريبي فعال يضمن التحصيل الأمثل للموارد الضريبية المقررة، وعليه يؤدي التهرب الضريبي لعدة آثار سلبية، يمكن تصنيفها إلى آثار اقتصادية، مالية واجتماعية.

أولاً: الآثار الاقتصادية

تتعدد وتختلف الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي، حيث يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

1. إعاقة التقدم الاقتصادي

إن الغش الضريبي يساهم في إبطاء وتأخر النمو الاقتصادي، حيث أن الغش الضريبي يثبت الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف، فإنه لا يتردد في ممارسة الغش الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه¹.

2. التأثير على الصناعة الوطنية

يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين، مما يدفعهم إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة والأجنبية، أحياناً والتي يسعى المشرع في الدول النامية حماية الإنتاج الوطني منها وذلك

¹ - مصطفى عوادي ، مرجع سبق ذكره، ص 97.

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع، وهو ما تفتقده الصناعة الوطنية في بداية نشاطها، وهو ما يؤدي إلى انخفاض حجم الطلب عليها، بما يؤثر على سير تلك المشروعات ويضعف من صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية¹.

3. ظهور أزمة رؤوس الأموال

تظهر أزمة رؤوس الأموال نتيجة السلوك الذي يسلكه المتهرب الضريبي، حيث أنه في أغلب الأحيان يلجأ المكلف إلى إخفاء رغم أعماله وأرباحه الحقيقية، وهذا عن طريق الاكتناز على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن الذهب، بالإضافة إلى ذلك يلجأ المتهرب إلى فتح حسابات بنكية خارج الوطن.

مثال ذلك رؤوس الأموال الجزائرية في البنوك السويسرية، الشيء الذي يؤدي إلى إضعاف إيرادات الدولة وإضعاف كذلك مبالغ الادخار العمومية وانعكاساته على الاستثمارات، والتقليل من امكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير، بناء المدارس... الخ.

4. إعاقة المنافسة الاقتصادية

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضريبة تحقق أرباحا، وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضريبة، فهي لا تحاول تحسين الانتاجية أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل، وبذلك تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مما يمنع المؤسسات الأخرى من منافستها².

5. زعزعة الاستقرار الاقتصادي

يلعب التهرب الضريبي دورا ملاحظا في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع، سواء في حالة التضخم أو الانكماش:

¹ - بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 80-81.

² - خالد الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 223.

الفصل الأول التأسيس النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

1.5: في حالة التضخم

يسبب الرواج المصاحب للتضخم تضخما في الدخول، مما يسبب اتساع نطاق التهرب الضريبي نتيجة لقوة أثر الدخل، وبالتالي فإن اتساع رقعة التهرب تقود إلى تخفيض درجة فعالية السياسة الضريبية في كبح التضخم، نتيجة عجز الضريبة عن امتصاص جزء كبير من القوة الشرائية الزائدة الداعمة للضغوط التضخمية.

2.5: في حالة الانكماش

يسود في ظل الانكماش نوع من التشاؤم الذي يعزز بدوره إمكانية الاكتناز وتأجيل الإنفاق بانتظار المزيد من إخمات الأسعار ومن ثم أية تخفيضات أو حوافز أو إعاقات ضريبية سوف لن تؤثر في انتعاش الظروف الاقتصادية في ظل هذا الجو من التشاؤم¹.

ثانيا: الآثار المالية

يعتبر التهرب من دفع الضرائب عملا غير قانوني، ويعاقب عليه المكلف ذلك لأن التهرب الضريبي يؤدي إلى نقص الحصيلة الضريبية بالنسبة للخزينة العمومية، ويترتب على ذلك خسارة الدولة لجزء مهم من الموارد، مما يصعب عليها القيام بالإنفاق العام على أكمل وجه وتصبح غير قادرة وعاجزة عن أداء واجباتها اتجاه المواطنين.

ينتج عن هذا العجز لجوء الدولة إلى وسائل أخرى تمويلية كالإصدار النقدي والدين العام، بالإضافة إلى زيادة العبء الضريبي.

1. الإصدار النقدي

هي عملية خلق نقود جديدة من العملة الوطنية، وهو ما يعرف أيضا بالتمويل بالتضخم دون مقابل من السلع والخدمات في السوق، وهذا من أجل تعويض العجز المسجل في الميزانية العامة نتيجة نقص الإيرادات بسبب التهرب الضريبي.

¹ - محمد خالد المهابني، مرجع سبق ذكره، ص185.

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

يؤدي التمويل بالتضخم إلى نتائج سلبية تمس بالاقتصاد الوطني وتتمثل في:

- زيادة مفرطة في الأسعار بصورة غير طبيعية؛
- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتوج المحلي؛
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين وتدهورها؛
- تغيير نمط الاستهلاك؛
- انخفاض الصادرات في البلاد والذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

2. الدين العام

بسبب المأزق المالي الذي يخلقه التهرب الضريبي على الدولة الناتج عن أسباب سبق ذكرها، فإنه يجعلها تبحث عن حل من أجل القضاء على هذه الأزمة، وذلك باللجوء إلى الاقتراض ظنا منها أن هذا هو الحل الأمثل، ولكن هذا التصرف يجعلها تدخل في مشكلة كبيرة، إذ أنه يجعلها تقع في المديونية وتكون في تبعية اقتصادية، ويمكن توضيح ذلك أكثر من خلال تقديم تعريف للدين العام والآثار السلبية الناجمة عنه:

1.2: تعريف الدين العام

يمكن تعريف الدين العام بأنه المبالغ المالية التي تتحصل عليه الدولة من الغير مع التعهد بردها إليه مرة أخرى عند حلول ميعاد استحقاقها، ويدفع فوائد مدة القروض وفقا لشروطه.

2.2: آثار الدين العام

يؤدي اللجوء إلى الدين العام باختلاف مصادره داخلي أو خارجي، وباختلاف مدته قصير أو طويل المدى، وطريقة الاكتتاب إلى آثار سلبية تمس الاقتصاد الوطني ككل، ويمكن تلخيص هذه الآثار فيما يلي:

- يعد الدين العام عبء على ميزان المدفوعات خاصة في حالة استعماله لأغراض استهلاكية بدل مشاريع استثمارية التي يجب اللجوء إلى تدبير مورد مالي من أجل سداد قروضها؛
- كما ان الدولة تفقد ثقتها فيها داخليا أو خارجيا بسبب عدم قدرتها على سداد ديونها، وتحميلها للأجيال القادمة، وبالتالي عزوف الهيئات المالية والأفراد عن تقديم قروض لها؛

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

- عدم قدرة الدولة على تسديد ديونها يجعل الدول الأجنبية تتدخل في شؤونها، وبالتالي خضوعها للتبعية الأجنبية أو فرض قيود اقتصادية على هذه الدولة؛
- تقلص النشاط الإنتاجي لأن الأموال المقرضة للدولة تكون لها فوائد، وكذا ضمان سدادها؛
- تهدف الدولة إلى ترقية التجارة الخارجية، وذلك من خلال فتح الأسواق العالمية، من خلال تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، لكن المشكلة التي تكمن في الجزائر والبلدان النامية الأخرى تعتمد على تصدير الموارد الأولية بأسعار متدنية واستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، لتلجأ الدولة إلى الخزينة العمومية لتعويض النقص مما يؤثر سلبا على التجارة الخارجية نفسها، وبالتالي تضطر الدولة لجلب رؤوس الأموال الأجنبية لتنشيط عملية التنمية الاقتصادية، ليبقى المكلف هو الحل الأخير باعتباره هو الممول الأساسي للخزينة التي يلجأ إليها لسداد القرض عن طريق الزيادة في سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة فيزداد عبئها والدافع للتهرب الضريبي منها؛
- إن تراكم الديون على الدول النامية أصبحت في الوقت الحاضر تشكل أهم خطر، فهو يهدد اقتصادياتها وكل ذلك يساهم في تقليص الإنفاق العام، بأنواعه الثلاثة: الاستثماري، التحويلي، الجاري.

3. زيادة العبء الضريبي

تعيش الجزائر منذ الاستقلال إلى يومنا هذا مشكلة كبيرة انعكست سلبا على الخزينة العمومية، إذ أن المكلفين من دفع الضرائب سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين دائما يلجئون إلى التملص من دفعها، الشيء الذي أدى إلى وجود عجز في الإيرادات العامة وتعطيل المشاريع التي تعود بالمنفعة على المجتمع الجزائري.

أمام هذا العجز فالدولة دائما تسعى إلى تغطية هذا النقص، وذلك إما عن طريق ارتفاع في أسعار معدلات الضرائب أو القيام بفرض ضرائب جديدة، وعليه فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى الضغط الضريبي على المكلفين المداومين على دفع الضرائب ولا يستطيعون التهرب منها أو يستطيعون ولكنهم لا يقدمون على ذلك لحسهم الوطني مما ينتج عنه غياب العدالة الاجتماعية.

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

ثالثا: الآثار الاجتماعية

تعتبر الضريبة من أهم الوسائل لإعادة توزيع الثروات الوطنية، لكن التهرب الضريبي يتسبب في آثار جد سلبية على الجانب الاجتماعي، حيث تظهر اللامساواة الاجتماعية بين أفراد المجتمع الواحد، إذ يتحمل البعض عبء الضريبة بكاملها في حين يتهرب منها الآخرون، ونقع في ما يسمى بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي.

إن العجز الذي تسجله الإدارة الجبائية في تحصيل الضرائب و الناتج عن التهرب الضريبي، يؤدي بها إلى تداركه عن طريق رفع معدلات الضريبة، أو استحداث ضرائب جديدة، مما يزيد العبء على الكلفين بالضريبة ذوي النية الحسنة الذي يخلق لديهم إحساس بعدم المساواة، فتصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع.

يعد التهرب الضريبي من سلطة الدول بل يحطمها، وذلك بتوحيد المواطن على العيش في مخالفة دائمة، ويؤدي بالأفراد إلى البحث عن جميع الطرق و الوسائل للتهرب من الضريبة، سواء كانت بطرق مشروعة أو غير مشروعة نتيجة إحساسهم باللامساواة وتصبح بذلك عامل فساد أخلاقي، وبالتالي انتشار التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف روح التضامن الاجتماعي الواجبة بين أفراد المجتمع وغياب روح المواطنة الذي ينتج عنه عدم الامتثال إلى القوانين الضريبية وتخلق عند المكلفين النزهاء إحساس بالظلم يجرهم الى التهرب هم كذلك، وفقدان الثقة في النظام والإدارة الجبائية.

ومن آثار التهرب كذلك تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف طبقات المجتمع تبدو هذه الآثار واضحة، حيث يؤدي التهرب إلى عدم المساواة بين الأفراد، إذ يتحمل البعض الضريبة بينما يتخلص منها الذين أفلحو في التهرب منها، وقد يؤدي كثرة التهرب إلى أن تزيد الدولة سعر الضرائب الموجودة أو تفرض ضريبة جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب.

إن شعور المكلف بالاستغلال من طرف النظام الجبائي، وكذلك إغفال الدولة عن مختلف التجاوزات التي يقوم بها خاصة أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم يجعل العلاقات مضطربة بين أفراد المجتمع الواحد فيما بينهم وظهور الفروق الاجتماعية.

زيادة انتشار ظاهرة الرشوة التي يتشارك فيها عبء مخالفة المكلف بالضريبة مع موظفي الضرائب، اعتقادا منه (المكلف) أنه مهما كانت الرشوة كبيرة فهي أقل من الضريبة التي تصدر في حقه، ومنه نكون أمام جريمتين إحداها أخطر من الأخرى جريمة التهرب الضريبي وجريمة الرشوة.

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

كما يعرقل التهرب القيام بالاستثمارات الموجودة التي تساهم في تخفيض و امتصاص حجم البطالة، وتحسين الوضعية الاجتماعية للأفراد خاصة فئة الشباب منهم.

من الآثار كذلك النمو السريع للثورة غير مبررة والريح السريع لدى طبقة الأغنياء دون أن تتساءل الدولة من أين لك هذا؟ و هذا ناتج عن انعدام الرقابة¹.

المطلب الثاني: طرق تقدير التهرب و الغش الضريبي

تعددت واختلفت الطرق التي يستخدمها المكلف في التهرب من دفع الضريبة، لأنه من الصعب تقدير حجم هذه الظاهرة، وبالتالي صعوبة قياس التهرب والغش الضريبي، وذلك لإمكانية إخفاء الثروة أو أن أغلب المعاملات الاقتصادية والتجارية تأخذ الطابع السري.

أولاً: طريقة الاقتصاد السري

يشمل الاقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخيل الغير مصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين وغير المدرجة ضمن الحسابات الوطنية، ويعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد السري، ومن خلاله يتم حساب حجم التهرب الضريبي كون جميع المداخيل والنشاطات الخفية لا يتم إخضاعها للضريبة، وبالتالي فهي لا تدخل في الحسابات الوطنية، يستند تقدير الاقتصاد السري على معطيات كل من الناتج الوطني الخام والعمليات النقدية وسوق العمل وعوامل الانتاج.

1. مظاهر الاقتصاد السري

- تنفيذ اللوائح الحكومية (القرارات) مثل: إصدار الرخص وتقسيم الأراضي إلى مناطق، وغير ذلك من اللوائح التي قد تنطوي قيمة اقتصادية كبرى؛
- الإشراف على عقود الاستثمارات الحكومية التي قد تنطوي على محاببات لبعض المناطق دون غيرها؛
- اتخاذ قرارات تتعلق بإدارة الضرائب (المراجعة الحسابية و تجديد الجداول)؛
- الإشراف على عقود المشتريات الحكومية؛

¹ - زينب حسين عوض الله، المبادئ العامة، الدار الجامعية للنشر، لبنان، 1998، ص 186-187.

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

- الإشراف على وسائل الحصول على الخدمات العامة منخفضة الثمن؛
 - الإشراف على إرساء الأشغال العامة وعقود المشتريات على المؤسسات التي تحوز العطاءات والمدايا؛
- من الأساليب التي تستخدم في تقدير حجم الاقتصاد الخفي منها محاولة القياس المباشر لمختلف أنشطته وأيضا استخدام استبيانات من خلال إجابات الأفراد عما إذا كانوا قد شاركوا في الاقتصاد الخفي أو لا، وأسلوب آخر يقوم على أساس الفارق بين السكان المفروض أن يشكلوا قوى عاملة والدين يشكلونها فعلا، والأسلوب الأخير يتم مقارنة الناتج القومي من زاوية الاستهلاك والناتج القومي من زاوية الدخل .

والجدول التالي يوضح الأساليب الشائعة في تقدير حجم الاقتصاد الخفي:

الفصل الأول التأسيس النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

الجدول رقم (02): الأساليب الشائعة في تقدير حجم الاقتصاد الخفي

أهم السمات	الطريقة
<p>- تقدير حجم الاقتصاد الأسود من واقع بيانات المسح؛</p> <p>- تقدير حجم الاقتصاد الخفي من واقع قياس الدخل غير المبلغ عنه الخاضع للضريبة؛</p>	<p>1. المنهج المباشر :</p> <p>- المسح بالعينة</p> <p>- تدقيق الحسابات الضريبية</p>
<p>- تقدير النمو في الاقتصاد الأسود على أساس التفاوت بين إحصاءات الدخل والإنفاق في الحسابات القومية أو في البيانات الفردية؛</p> <p>- تقدير النمو في الاقتصاد الأسود على أساس الانخفاض في مشاركة العمالة في الاقتصاد غير الرسمي، على افتراض أن القوى العاملة تشارك بنسبة ثابتة عموماً؛</p> <p>- استخدام البيانات الخاصة بالحجم الكلي للمعاملات النقدية في الاقتصاد من أجل حساب إجمالي الناتج الاسمي الكلي (الرسمي وغير الرسمي)، ثم تقدير حجم الاقتصاد الأسود بطرح إجمالي الناتج القومي الرسمي من إجمالي الناتج القومي الاسمي الكلي؛</p> <p>- تقدير حجم الاقتصاد الأسود من واقع الطلب على السيولة، على افتراض أن المعاملات الخفية تتم نقداً وأن الزيادة في الاقتصاد الأسود سوف تزيد من الطلب على السيولة؛</p> <p>- تقدير النمو في الاقتصاد الأسود من واقع استهلاك الكهرباء على افتراض أن استهلاك الكهرباء هو أفضل مؤشر مادي للنشاط الاقتصادي ككل، ثم طرح معدل النمو إجمالي الناتج القومي الرسمي من معدل نمو استهلاك الكهرباء الكلي وارجاع الفارق بينهما إلى نمو الاقتصاد الأسود؛</p>	<p>2. المناهج غير المباشرة:</p> <p>- إحصاءات الحسابات القومية</p> <p>- إحصاءات القوى العاملة</p> <p>- المعاملات</p> <p>- الطلب على النقود</p> <p>- المدخلات المادية (استهلاك الكهرباء)</p>
<p>- تقدير حجم الاقتصاد الأسود كدالة للمتغيرات المشاهدة التي يفترض تأثيرها على الاقتصاد الأسود، كالعبء الضريبي وعبء القواعد التنظيمية الحكومية والمتغيرات التي تتأثر بأنشطة الاقتصاد الأسود كالسيولة وساعات العمل والرسمية والبطالة، وما أدى إلى ذلك وتميز هذه الطريقة عن غيرها لكونها تنظر في العديد من الأسباب والآثار في آن واحد.</p>	<p>3. منهج المتغير الكامن :</p>

المصدر: عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2006،

ص53-54.

ثانيا: طريقة الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي

حيث لا يصل عنه أية معلومات وزارة المالية ، وبالتالي لا يتم دفع أية ضرائب على الإطلاق، ويعتبر الكتمان أكثر الوسائل أمانا، ويساعد على وجود القطاع غير المنظم المتمثل في وجود عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص، وبالتالي هي لا تسدد الضريبة و قد تشمل أنشطة صناعية، حرفية... إلخ، وبشكل عام يشمل التهرب كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون أن يعلم عنه في دوائر المالية ولا يدفع عنه أية ضرائب¹.

1. مظاهر الاقتصاد السري

- البيع والشراء دون فواتير؛
- تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي؛
- تصريجات خاصة لأرقام الأعمال؛
- تخصيص الثمن المصرح به لدى إدارة الجمارك؛
- استخدام التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات².

2. الأساليب المستخدمة في تقدير عدم الالتزام الضريبي

هناك ثلاث مناهج لتقدير عدم الالتزام الضريبي، فهناك منهج الضريبة المحتملة ومنهج نسبة الضريبة المحتملة بالإضافة إلى منهج الإعفاءات الجبائية.

1. منهج الضريبة القانونية المحتملة

حيث يقوم هذا المنهج على التسليم بصحة أرقام الدخل الوطني الرسمي، وتؤخذ كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها، ومقارنتها بحجم الضريبة المحصلة فعلا، والفارق بينهما بالإيجاب يمثل قيمة التهرب الضريبي.

¹ - محمد حباش، التهرب الضريبي، بحث منشور على الموقع الإلكتروني www.aleppoecnomics.com، تاريخ الاطلاع: 2019/04/24، 18:02.

² - بوعلام ولهي ، أثر مردودية المراجعة الجبائية في مكافحة التهرب الجبائي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص15.

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

ويمكن توضيح ذلك وفق العلاقة التالية:

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{الضريبة المقدرة} - \text{الضريبة المحققة.}$$

2. منهج نسبة الضريبة الثابتة

يرتكز مضمون هذا المنهج على أنّ حجم التهرب الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة المحققة لسنة معينة.

ولحساب الضريبة التقديرية، نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نقوم بتحديد نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخام لهذه السنة التمثيلية. ومنه يمكن توضيح ذلك من خلال العلاقة التالية :

$$\text{الضريبة التقديرية} = \text{الناتج المحلي الخام للسنة المدروسة} \times \text{نسبة الضريبة الموافقة للسنة}$$

3. منهج الإعفاءات الجبائية

حيث يقدر حجم التهرب الضريبي في هذا المنهج على أساس المعلومات الواردة في تصريحات المكلفين بالضريبة أثناء فترة الإعفاء الضريبي، ومقارنتها بتلك المقدمة قبل فترة الإعفاء وقيمة الفرق بينهما تمثل مبلغ التهرب الضريبي.

تتمثل حدود هذا المنهج في أنه لا يقيس إلا جزءا من المداخل غير المصرح بها، فرغم الظروف الملائمة فإنّ بعض الممولين يفضلون عدم الوقوع في حقل الإعفاءات الجبائية، لأنهم إذا صرحوا بمدخليلهم لإدارة الضرائب فإنه يقع عليهم دفع الضريبة التي يعتبرونها دائما مرتفعة، هذا من جهة، ومن أخرى إذا تكررت الإعفاءات فإنّ بعض الممولين سوف يؤجلون التصريح بمدخليلهم في انتظار إعفاء جديد في تاريخ لاحق¹.

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، جامعة البليدة، الجزائر، 2003، ص 303.

الفصل الأولالتأصيل النظري لظاهرتي التهرب والغش الضريبي

خلاصة:

تعتبر ظاهرة التهرب والغش الضريبي من أهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية وتعد من الظواهر الاجتماعية والاقتصادية السلبية المتفشية، نتيجة المناخ المناسب لها بحيث تظهر هذه الظاهرة في عدة ميادين ومن خلال ماتم التطرق إليه في الفصل الأول اتضح أنه يصعب تحديد تعريف دقيق للتهرب والغش الضريبي، وكما أن اللجوء إلى هذه الظاهرة يرجع لدوافع مختلفة قد تكون نفسية، أخلاقية واقتصادية مرتبطة بالمكلف والوضعية الاقتصادية العامة، كما قد تكون نتيجة لدوافع سياسية مختلفة وهذا باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومتجددة تتلائم وتناسب مع التطورات المختلفة مما زاد من حدة هذه الظاهرة وأصبح من الصعب جدا التحكم فيها.

حيث نتج عنها آثار سلبية هامة أثرت على الدولة في جميع النواحي الاقتصادية، المالية والسياسية وحتى على الجانب الاجتماعي للدولة.

الفصل الثاني

الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها

الفصل الثاني.....الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

تمهيد:

لظاهرة التهرب والغش الضريبي آثار سلبية على المستوى المالي والاقتصادي والاجتماعي، مما يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية، نتيجة حرمانها من جزء هام من الموارد المالية، حيث تسعى الدولة جاهدة لمكافحة هذه الظاهرة بشتى الطرق والأساليب المتاحة، ولبلوغ ذلك كان من الضروري على الدولة اتباع رقابة جبائية فعالة، لأنها وسيلة هامة في يد الإدارة الجبائية، باتخاذ عدة أشكال في إطار منظم تحت نصوص العدالة التي تهدف إلى احترام القوانين الجبائية، التي تمكنها من التأكد من صحة ومصداقية المداخيل وأرقام الأعمال المصرح بها، والعمل على التسوية والتحديد الصحيح للقاعدة الخاضعة للضريبة.

وفي هذا الإطار تم التطرق في هذا الفصل إلى:

✚ ماهية للرقابة الجبائية؛

✚ الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية؛

✚ سبل تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة الجبائية

يعتبر النظام الجبائي الجزائري كباقي الأنظمة المعمول بها على معظم الدول، وهذا النظام يقوم على أساس التصريح، والذي يمنح للمكلف الحرية التامة في التصريح بمداخيله، وذلك لا يتم إلا وفق أسس ومبادئ وتشريعات تضعها الإدارة الجبائية وتسهر على تطبيقها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

يتمتع المكلف بالضريبة بجزية التصريح ضمن النظام الجبائي التصريحي، وهذه الحرية تجعله يحدد أسس الإخضاع الضريبي بنفسه، ويصرح بالمعلومات اللازمة التي تحدد الأوعية الضريبية، وهو الأمر الذي يمكن الإدارة الجبائية التحقق منه خلال القيام بعملية الرقابة الجبائية.

أولاً: تعريف الرقابة الجبائية

قبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الجبائية، تجدر بنا الإشارة إلى تعريف الفعالية أولاً ثم تعريف الرقابة ثانياً:

يمكن تعريف الفعالية على أنها: " تعني قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية المسطرة ".

أما الرقابة فتعرف على أنها: " تقوم على التحقق مما إذا كان الشئ يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو بيان نواحي الضعف والخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"¹.

ومنه يمكن تعريف الرقابة الجبائية كما يلي:

الرقابة الجبائية هي: " تشخيص محتوى الكتابات الحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصرفات المقدمة"².

كما تم تعريفها على أنها: " فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أصحاب شخصية طبيعية أو معنوية، وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية،

¹ - سليمان حمدي، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1988، ص13.

² - Ahmed Hamimi, L'audit comptable et financier, Edition Berti, Algerie, 2001, P172.

الفصل الثاني.....الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار، والاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها، ولا يكفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى، وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما، وكذلك النظر في الوضعية المالية للمول¹.

أما من ناحية أخرى فتعرف على أنها مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صدق ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي².

وكتعريف شامل يمكن القول أن الرقابة الجبائية تتمثل في مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تقوم بها إدارة الضرائب والمعتزف بها من طرف المشرع الجزائري، والتي تسعى إلى التحقق من صحة ومصداقية وقانونية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

تمثل الرقابة الجبائية أداة أساسية بالنسبة لإدارة الضرائب والتي تعمل على مراقبة صحة التصريحات، وذلك لتحقيق أهدافها المختلفة، والمتمثلة في:

1. الهدف القانوني

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة، لذا وحرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

¹ - عيسى بولوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ص14.

² - مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية، التسيير والتجارة، المركز الجامعي، يحيى فارس المدينة، أكتوبر، 2008، ص81.

2. الهدف الإداري

إذ تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها، والتي تساهم بشكل جوهري وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها؛
- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل: نسب التهرب الضريبي¹.

3. الهدف المالي والاقتصادي

حيث تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب كالسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام، مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية².

4. الهدف الاجتماعي

يتمثل الهدف الاجتماعي في:

- محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة والإهمال أو تقصيره على أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع؛
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

¹ - الهادي خضراوي، الرقابة الجبائية ودورها على محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسة، جامعة الأغواط، العدد 02، جوان 2015، ص 48.

² - بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 117-118.

المطلب الثاني: مبادئ ودوافع الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية جملة من الأسس والمبادئ حتى تؤدي وظائفها بفعالية، يمكن ذكرها فيما يلي:

أولاً: مبادئ الرقابة الجبائية

يمكن تلخيص المبادئ التي تركز عليها الرقابة الجبائية في الآتي:

1. إقامة نظام ضريبي محكم

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية، حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة، ومن بينها النظام الضريبي، ولذلك فإن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي فعال، وهذا من خلال:

1.1: تبسيط وتحسين التشريع الضريبي

يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي، حتى يتسنى للمكلفين فهمه، إذ يجب أن تكون القوانين والنصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب، إضافة إلى إدراج مذكرات توضيحية للقوانين الضريبية بلغة بسيطة وسهلة في متناول عامة المكلفين بالضريبة، للتقليل من إحساسهم بتعقد التشريع الضريبي واقتناعهم به ما يؤدي إلى الالتزام بواجباتهم الضريبية وعدم التهرب منها¹.

2.1: تحقيق العدالة الضريبية

يتم ذلك بتطبيق العدالة الأفقية ويقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية، وكذلك تجسيد العدالة العمودية، والتي تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة.

¹ - بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص92.

3.1: إرساء الحس الجبائي لدى المكلف بالضريبة

يتم ذلك من خلال تقديم الإدارة يد المساعدة للمكلفين والمؤسسات على تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، ووضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات وتغييرات التشريع الجبائي، وشرح الإجراءات الجبائية كموافقت التصريح والدفع وكيفيات ملئ مختلف الوثائق وأساليب الطعن وطرق المنازعات إضافة إلى الوثائق والمستندات اللازمة لإجراء التحقيق والمراقبة¹.

2. ترقية وتطوير وتطوير الإدارة الجبائية

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي إذ لم يرق بإدارة جبائية فعالة، والتي يجب توفرها على مستوى عال من التطور والكفاءة، إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة وكفاءة في الميدان، ولذلك فمن الضروري العمل على الدفع من كفاءة الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في مجال الضرائب والرقابة الجبائية².

ثانيا: دوافع الرقابة الجبائية

إثر التطورات الاقتصادية المتزايدة اشتدت وظهرت الحاجة إلى الرقابة الجبائية لمواكبة هذه التطورات، وهناك عدة أسباب تدفع الإدارة الجبائية لإجراء عملية الرقابة الجبائية نذكر:

1. الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية

بما أن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي، يسمح للمكلف بالتصريح بمدخله من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه ومدخله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي، ويفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس وللتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية³.

¹ - مصطفى العثماني، مرجع سبق ذكره، ص 109.

² - بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 93.

³ - لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2010/2011، ص 20.

2. الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة التهرب الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى التخلص أو تخفيض العبء الضريبي بشتى الطرق والأساليب المشروعة وغير المشروعة وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة هذه الممارسات التدليسية يعتبر من أولويات الإدارة الضريبية والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة على مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية، حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ووسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية

تتخذ الرقابة الجبائية في الجزائر شكلان:

أولاً: الرقابة العامة

يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في المكتب بناء على الوثائق التي تقع في حوزتهم ومصالحة مفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بهذا النوع من الرقابة دوريا ولأهداف مسطرة مسبقا، وتكون رقابة شكلية أو رقابية على الوثائق¹.

1. الرقابة الشكلية

تعتبر أول عملية تمر بها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، حيث تغطي جميع التدخلات التي لها هدف تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات وكذا التحقيق على هوية وعنوان المكلفين حيث يقوم العون المحقق بفحص شكلي فقط للتصريحات المكتتبه، وتهدف تدخلاته الى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص المرتكبة على غالب الأحيان عند كتابة المكلفين للتصريحات والتحقق من هوية وعنوان المكلف، وكذا مختلف العناصر التي تدخل على تحديد الوعاء الضريبي، وذلك وفقا للإجراءات التالية:

¹ - كركودي سهام ، مرجع سبق ذكره، ص47.

1.1: المكلف

يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق والمستندات، تتمثل في السجل التجاري بطاقة إثبات الهوية، شهادة التصريح بالوجود شهادة الإقامة، البطاقة الإحصائية.

2.1: النشاط

يجب أن تتوفر على بطاقة التعريف الجبائي، التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

3.1: الأخطاء المادية

التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة، وأن كل بيان يخص الخانة المتعلق بها.

فهذا النوع لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات، بل تهتم بالشكل الذي قدمت به هذه المعلومات وتعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق¹.

2. الرقابة على الوثائق

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية، ويتجلى دور هذه الرقابة في مجموع الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة والخاصة والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات وتكون في شكل كشوفات².

¹ - عاشور يوسف، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدينة، 2009/2008، ص 90.

² - عبد العزيز قناتل، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين- حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والاجتماعية، المركز الجامعي بجي فارس، المدينة، 2009/2008، ص 114.

الفصل الثاني.....الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

وقد نصت المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية: "يراقب المفتش التصريحات وتطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة¹.
وتتم الرقابة على الوثائق على مرحلتين:

1.2: طلب المعلومات

بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب يمكنه ان يطلب من المكلف الضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية.

2.2: طلب التوضيحات

عندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب يمثل الرفض عن كل أو جزء من النقاط المطلوب تقديمها، يتعين على المفتش أن يعيد طلبا كتابيا لأنه يضمن طابع الإلزامية أكثر لبيان بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات اللازمة بتقديم أدلة على صحة التصريحات المقدمة، وهذا خلال ثلاثون (30) يوما من تاريخ الطلب².

ثانيا: الرقابة المعمقة

تتمثل الرقابة المعمقة في جملة من الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين، من خلال التدخلات المباشرة للأماكن التي يمارس فيها المكلفون بالضريبة نشاطهم، ذلك بغية التأكد من صحة ومطابقة ما صرح به المكلفون مع ما هو موجود حقيقة، ويتم ذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية، وجميع الوثائق الملحقة ومحاولة إكتشاف احتمالات التهرب والغش الضريبي.

وللرقابة المعمقة ثلاثة أشكال هي:

¹ - بوعلام ولهي، مرجع سبق ذكره، ص 27 .

² - لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 23.

1. التحقيق المحاسبي

يقصد بالتحقيق المحاسبي: "مجموعة من العمليات الهادفة إلى القيام بفحوصات بعين المكان لمحاسبة مكلف ومقارنتها مع المعطيات المادية، قصد التحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، مع القيام بكل التعديلات الضرورية"¹، ولتحقيق الغاية المرجوة والأساسية من وراء هذا التحقيق، يجب إتباع المراحل الآتية:

1.1: التحضير لعملية التحقيق المحاسبي

يستوجب إتباع الإجراءات التالية قبل البدء في عملية التحقيق المحاسبي:

● إعداد برنامج التحقيق المحاسبي:

يتم ذلك من خلال انتقاء عدد من المكلفين الواجب إخضاعهم للتحقيق في المحاسبة، وذلك بناء على جملة من المعايير معدة أساسا من طرف لجنة إعداد البرنامج السنوي للمراجعات الجبائية، بحيث تكلف في هذا الإطار المديرية الولائية للرقابة الجبائية بإعداد برنامج التحقيق السنوي حول المكلفين الذين سيخضعون للتحقيق المحاسبي، وذلك بناء على إقتراحات مركز الضرائب لترسل بعد ذلك نسخة منه إلى كل من المديرية الجهوية للضرائب، ومديرية الأبحاث للمراجعات المكلفة هي كذلك بإعداد برنامج نهائي سنوي والذي سينفذ من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية (مباشرة التحقيق)².

● القيام بأعمال تمهيدية:

قبل الشروع في عملية التحقيق في المحاسبة، يلتزم الأعوان المحققين القيام بأعمال تمهيدية من أجل أخذ صورة شاملة على المركز المالي للمكلف الخاضع لعملية الرقابة وتمثل فيما يلي:

● سحب ملفات المكلفين المعنيين بالرقابة على مستوى المراكز وفحص كل الوثائق والمعلومات المتعلقة بنشاطهم وكذا مختلف التصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي، فحفا دقيقا يسمح بالتأكد من مدى صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة؛

¹ - منصور بن أعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 23.

² - عبد العزيز قتال، مرجع سبق ذكره، ص 69.

الفصل الثاني..... الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

- إبلاغ المكلف بالضريبة مسبقا بعملية خضوعه للرقابة، عن طريق إرسال إشعار إجراء الرقابة مقابل وصل استلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته، مع منحه أجل عشرة (10) أيام للتحضير، ابتداء من تاريخ استلام الإشعار؛
- إمكانية إجراء مراقبة مفاجئة لمعاينة العناصر المادية للمكلف، أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية وحالتها فور تسليم الإشعار بالتحقيق، ذلك بغرض تجميع المعلومات الضرورية والمتعلقة بطبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة ومقارنتها بالتصريحات المكتتبه، ليتم بعدها تحرير محضر المعاينة من طرف المحقق ويوقع من قبل المكلف، وإذا ما رفض التوقيع عليه يشار إلى ذلك في نفس المحضر¹؛
- قيام العون المحقق بمأ استمارتين بعد الإطلاع على ملف المكلف بالضريبة، والمتمثلة أساسا في كشف المحاسبة والتي تملأ انطلاقا من جدول حسابات النتائج التي تضمنتها التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة لأربع سنوات محل التحقيق والتي لم تتقادم، حيث ترمي هذه الاستمارة إلى التنبؤ بالتطور الحاصل في رقم الأعمال والأعباء والربح الصافي لكل دورة محاسبية²، بالإضافة إلى كشف حالة المقارنة للميزانيات، والذي تحتوي على الأصول والخصوم للسنوات الأربعة الأخيرة قيد التحقيق، والتي لم يمسه التقادم، بالإضافة إلى السنة الخامسة، فهي بذلك تمكن من فحص كل التغيرات الطارئة في عناصر الميزانية، تطور الإصلاحات، حركة القروض... إلخ؛
- إمكانية القيام بالتحقيقات الخارجية من أجل التعرف على القوانين المحيطة بالوضع الحقيقية للمكلف، وبهدف الحصول على معلومات خارجية عن محتويات الملف، بحيث يتم ذلك على مستوى العديد من المؤسسات والهيئات والإدارة العمومية (البنوك، الموردين، الزبائن، هيئات الضمان الاجتماعي، الإدارات العمومية)³.

¹ - الياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص63.

² - أحلام بن صفي الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2013-2014، ص35،34.

³ - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، ص54.

2.1: الشروع في عملية التحقيق

بعد انقضاء مهلة التحضير المضمونة للمكلف بالضريبة، ينتقل المحققون إلى مقر عمل المكلف محل التحقيق، بغرض كسب ثقة الطرفين بالشكل الذي يسمح بالتعرف على وضعية المكلف، ليتم بعدها فحص كل التصريحات الموجودة في الدفاتر المحاسبية والمستندات وكل وثائق الإثبات المقدمة من طرف المكلف أي التأكد من المحاسبة شكلا ومضمونا¹.

- فحص المحاسبة شكلا:

يتوجب على المحقق القيام بمعاينة مادية للوثائق المحاسبية التي نص القانون التجاري على مسكها، للتأكد من صحتها من الناحية الشكلية ومطابقتها للقانون²، وبما أن المحاسبة هي الترجمة الصادقة لوضعية المؤسسة، فإنها لا تكون منتظمة شكلا إلا إذا كانت تحترم المعايير التالية:

- **محاسبة منتظمة:** تعتبر المحاسبة منتظمة إذا كانت ممسوكة حسب القواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونيا، أي توفر كل الدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري على مواد من 9 إلى 12: دفتر اليومية، دفتر الجرد، وكذا احترام مبادئ النظام المحاسبي المالي (SCF).
- **محاسبة صادقة:** ويقصد بهذا المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق قد تم تقييمها بطريقة صحيحة، فالعون المراقب يتحقق إذا كانت مجاميع الأرصدة وعمليات الترحيل صحيحة، وكذا من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفتر العام، دفتر اليومية بالمقارنة مع ميزان الجرد، الدفاتر المساعدة، اليوميات المساعدة كيوومية المشتريات، المبيعات، الميزانية العامة... إلخ
- **محاسبة مثبتة:** تكون كذلك إذا استطاعت تبرير وإثبات صحة كل العمليات المسجلة في الدفاتر بواسطة تقديم المستندات والوثائق التبريرية³.

¹ - عبد العزيز قتال، مرجع سبق ذكره، ص72.

² - بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص126.

³ - نفس المرجع، ص131-132.

- فحص المحاسبة من حيث المضمون:

يهدف هذا الفحص إلى قيام العون المحقق بدراسة دقيقة ومعمقة للتأكد من صحة البيانات للمحاسبة ومراقبة كل ما هو موجود بالوثائق المقدمة من طرف المكلف للكشف عن كل العمليات التي تتضمن التحايلات.¹ ويتم ذلك بإتباع الإجراءات التالية:

● فحص حسابات الميزانية وحسابات التسيير:

يقوم العون المحقق في إطار مراقبة حسابات الميزانيات أصولها وخصومها من أجل الكشف عن كل التحايلات المؤدية إلى تهرب الضريبي وعليه تحتوي أصول الميزانية على مجمل ممتلكات المؤسسات (المادية والمعنوية) والتي تشمل كل من (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق):²

➤ **الاستثمارات:** ويتم ذلك بقيام العون المحقق بمراقبة جل الوثائق المرتبطة باستثمارات المؤسسة سواء المشتراة منها أو المنشأة، وذلك حسب التسلسل المحدد من طرف المحاسبي المالي، بالإضافة إلى التركيز على مراقبة الوجود المادي للإستثمارات بواسطة فحص بطاقات التقييم للاستثمارات سواء المنجزة من طرف المؤسسة أو المبالغ المضخمة، التي تسمح بتحقيق هوامش إهلاكات كبيرة، مراقبة ملكية المؤسسة لهذه الاستثمارات، وذلك بفحص الوثائق الثبوتية لاكتسابها أو إنشاء عقارات وكذلك فحص وثائق تسديد حقوق التسجيل، وأن الاستثمارات قد تم تسجيلها في المحاسبة.

➤ **المخزونات:** وتتم مراقبتها بفحص الكميات والقيم المسجلة في سجل الجرد ومقارنتها مع الجرد الحقيقي عن عملية التحقيق في عين المكان، وهذا العمل يتطلب معرفة وفحص مفصل بمدخلات ومخرجات السلع في المخزن، وعلى المحقق أن يقوم بتحقيق لحركة المخزونات، كما عليه أن يتأكد من صحة الجرد من حيث أن الحسابات المسجلة في الدفاتر المحاسبية تتوافق مع المبالغ المسجلة في بطاقة الجرد سواء من حيث

¹ - سهام كركودي ، مرجع سبق ذكره، ص75-76.

² - عبد الجليل لخزاري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي- دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص84.

الفصل الثاني..... الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

الكميات أو سعر الوحدة، والتحقق من قيم المخزون، وأخيرا التحقق من إعادة تسديد الرسم على القيمة المضعفة المسترجعة لمحمل السلع في حالة التنازل، أو توقيف النشاط أو الوفاة¹.

➤ **الحقوق:** وهي مجمل حقوق المؤسسة عن طريق تعاملها مع الغير، حيث على المحقق أن يجري مقارنة بين اليومية المساعدة للمبيعات وحسابات الموجودات (صندوق، بنك...)، من أجل ضمان مطابقة الأرصدة من ناحية، والقيام بكشوفات الربط لدى العملاء من أجل مراقبة صحة وشرعية هذه الحقوق من ناحية أخرى².

● مراقبة البيانات والمعطيات المحاسبية:

يترتب عن هذه المراقبة الكشف عن كل التجاوزات والاختلالات التي قد ترتكب من طرف المكلف بالضريبة لذلك يقوم العون المحقق بمراقبة المشتريات لاكتشاف كل التزايدات التي تطرأ فيه، والتي ترمي إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي بالإضافة إلى اكتشاف كل التخفيضات في المشتريات، والتي تهدف إلى إخفاء الإيرادات الناتجة عن المبيعات (مشتريات بدون فواتير مثلا).

2. نتائج التحقيق في المحاسبة ونهايته

بعد قيام العون المكلف بالتحقيق (المحقق) بالفحص المحاسبي شكلا ومضمونا لنشاط المكلف بالضريبة، تأتي بعدها المرحلة الختامية، والتي يتمكن من خلالها المحقق بإعلان عن نتائج المحاسبة المتوصل إليها، ذلك إما بقبول أو رفض المحاسبة، وبناء على هاتين النتيجةين يلتزم العون المحقق بتوجيه نسخة منها إلى المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، مشيرا فيها إلى كل الإختلالات والتحايلات الضريبية التي تم اكتشافها، ومبينا كذلك الطرق المعتمدة لإعادة تأسيس الضريبة ليتم بعدها إنهاء عملية التحقيق المحاسبي، ذلك من خلال قيامه بتحرير تقرير نهائي كنتيجة عن كل المهام الممارسة من طرفه³.

¹ - أحلام بن صفي الدين، مرجع سبق ذكره، ص42.

² - مصطفى عوادي ، مرجع سبق ذكره، ص69.

³ - لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص79.

1.2: نتائج التحقيق المحاسبي

يتم التوصل العون المحقق بعد الانتهاء من كل الإجراءات المتعلقة بالتحقيق المحاسبي إلى النتائج التالية:

- قبول المحاسبة:

يقبل المراقب محاسبة المكلف إذا كانت مطابقة لأحكام القانون التجاري ومبادئ النظام المحاسبي المالي وصحيح من حيث المضمون، بحيث أنه قد يصنف هذا القبول إلى:

- **قبول صريح:** إذا ما كانت المحاسبة منتظمة، مثبتة وصادقة وبالتالي فهو ملزم باشعار المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق وهذا دون إجراء تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم¹.
- **قبول نسبي:** إذا ما ثبت وجود بعض التجاوزات والنقائص من قبل المكلف بالضريبة والغير الناتجة عن قصد للتهرب الضريبي والتي يتم من خلالها إقرار التقويم الشئائي، ليتم بعدها تأسيس رقم الأعمال وأساس فرض الضريبة من قبل المحقق الذي يلتزم بتبليغ المكلف بهذا التقييم بواسطة التقويم الأولي ومنحه أجل 40 يوم للرد على هذا التقويم.

- رفض المحاسبة:

في حالة ثبوت أخطاء وتجاوزت في محاسبة المكلف بالضريبة وفي حالة التوصل إلى عدم مصداقية المداخل المصرح بها من طرفه، وعليه من أجل حماية المكلف بالضريبة من تعسف وتمادي العون المحقق في اللجوء إلى التقدير التلقائي للضريبة من خلال رفضه للمحاسبة، ويكون رفضه موقفا للحالات الآتية:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام القانون التجاري وللنظام المحاسبي المالي؛
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية؛
- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو اغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة².

¹ - بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 134.

² - لامية آيت بلقاسم، إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستري في العلوم الاقتصادية تخصص: اقتصاد نقدي وبنكي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة البويرة، 2013/2014، ص 65.

2. نهاية التحقيق

تعتبر هذه المرحلة حوصلة لعمل المحقق، حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المحاسبي وهذا عن طريق الإبلاغ الأولي والنهائي ويقوم بكتابة التقرير النهائي كمرحلة أخيرة الذي من خلال يقوم بتسجيل كل المعلومات الخاصة بعملية التحقيق التي قام بها.

1.2: إبلاغ المكلف بنتائج التحقيق

تلتزم الادارة الجبائية بإبلاغ المكلف الخاضع للتحقيق بنتائج المراقبة الجبائية حتى وإن لم يكن هناك تقويم، ويتم هذا الإبلاغ على مرحلتين:

- **الإبلاغ الأولي:** يجب أن يكون هذا الإشعار مفصلا جيدا ومصاغا بطريقة تسمح للمكلف بفهمه وتسجيل ملاحظاته، ويجب أن يرسل هذا الإشعار إلى المكلف شخصا مع وصل الاستلام بذلك إضافة إلى أنه من الضروري أن يحتوي هذا الإبلاغ الأولي على الطرق التي استعملت في التقييم، والتي أدت إلى تعديل أسس الضريبة، أي يقوم المحقق من خلال هذا الإبلاغ بتبيان جميع التعديلات والتقويمات التي قام بها، وقد حدد المشرع الجبائي مدة أربعين (40) يوما لتلقي رد المكلف على الإبلاغ الأولي، والإدارة الجبائية ملزمة بالرد على طلبات التوضيحات أو التوضيح أو التفسير من قبل المكلف.

- **الإبلاغ النهائي:** عند إرسال الإبلاغ الأولي للمكلف هناك حالتين يمكن حدوثها:

- المكلف لا يرد على الإشعار أو يرد بعد الفترة القانونية بعده أربعين (40) يوما المحددة، في هذه الحالة فإن الأسس المعدلة تبقى على حالها، والمحققين ليسوا مسؤولين عن إعلام المكلف لأنهم يعتبرونه قبولا ضمينا من قبل المكلف.
- المكلف يرد على الإبلاغ في المدة المحددة قانونيا، ويسجل ملاحظاته الخاصة على نتائج هذا التحقيق، أو لاعتراضاته عن الأسس المعدلة.

بعد دراسة هذه الملاحظات والاعتراضات من طرف المحققين قبولها أو رفضها في هذه الحالة يجب على المحققين أن يعلموا المكلف، وذلك عن طريق الإبلاغ النهائي، ويجب كذلك أن يكون مفصلا بشكل جيد.

الفصل الثاني..... الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

أما في حالة الرد الايجابي للمكلف أي قبوله بالتعديلات والأسس الجديدة للضريبة فإنه يعد قبولاً صريحاً ويصبح أساس فرض الضريبة المحددة نهائياً، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن من قبل المكلف بالضريبة.

- كتابة التقرير النهائي:

يجب أن يتضمن هذا التقرير كل المعلومات، الأرقام والمبالغ التي تساعد بالتأكد من احترام الإجراءات وتقييم المراقبة، حيث يجب أن تدون المعلومات التالية:

- إذا كان تقرير الإشعار مرسلاً عن طريق البريد أو ميلماً للمكلف مباشرة؛
- تحديد المدة أو الفترة الاضافية بالنسبة لبداية المراقبة؛

- طبيعة المخالفات المكتشفة وكذلك العقوبات المطبقة مع توضيح النصوص القانونية المقررة بذلك؛

وتوضع نسخة من هذا التقرير في ملف المكلف ويتم ارجاعه إلى المفتشية التي سب منها، وترسل نسخة منه إلى المديرية الجهوية وكذا مصلحة البحث والتحقيقات على المستوى المركزي¹.

ثانياً: التحقيق المصوب

يعتبر التحقيق المحاسبي المصوب طريقة جديدة من طرف الرقابة الجبائية المستحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2008، يمتاز هذا النوع من التحقيق بأقل شمولية وأكثر سرعة من التحقيق المحاسبي، بالإضافة إلى ذلك فإنه يسري عليه نفس الأحكام المتعلقة بالإجراءات في التحقيق المحاسبي العادي.

وعليه فقد نصت المادة 20 مكرر من ق.إ.ج.ج على أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة انواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو مجموعة من العمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية، ويتم كذلك التحقيق عندما تشك الإدارة الجبائية على صدق المستندات أو الاتفاقيات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة، والتي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية".

¹ - بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 139.

الفصل الثاني..... الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

فبالاستناد إلى نص المادة 20 مكرر 2 من ق.إ.ج.ج يمكن استنتاج بعض الشروط التي وضعها المشرع الجزائري، والتي ينبغي مراعاتها عند إجراء هذا هذا النوع من التحقيق، والتي تتميز نوعا ما عن التحقيق المحاسبي فيما يلي:

1. تقتصر عملية التحقيق المصوب أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم وما يرتبط بها من معلومات محاسبية، لفترة كاملة أو لجزء منها لمدة تقل عن سنة جبائية عكس التحقيق وفي كل الضرائب والرسوم المعني بها، لأربع سنوات ماضية؛

2. عند إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة، يمكن للإدارة الجبائية مطالبة المكلفين بالضريبة المحقق في محاسبتهم بتقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصولات الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المتعلقة بالتحقيق، أما في التحقيق المحاسبي فيتم التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية؛

3. لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في المحاسبة في عين المكان أكثر من شهرين (2) على عكس التحقيق المحاسبي الذي تختلف فيه مدة التحقق باختلاف رقم الأعمال، فقد تستغرق ثلاثة (3) أو ستة (6) أشهر أو تسعة (9) أشهر؛

4. يمنح المكلف بالضريبة آجال 30 يوما لإرسال ملاحظات أو قبولها ابتداء من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم المتعلق بالتحقيق المصوب، أما في حالة التحقيق المحاسبي يتمتع المكلف بآجال أربعين (40) يوما؛

5. عند ممارسة التحقيق المصوب تتمكن الإدارة الجبائية من إجراء تحقيق معمق والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التحقيق والأخذ بكل الحقوق والمطالب بها، نتيجة لإعادة التقويم المتم عند التحقيق المصوب أما في حالة التحقيق المحاسبي فيمنع عن الإدارة الجبائية القيام بمراجعة جديدة عند الانتهاء من هذا التحقيق باستثناء الحالات التي يرتكب فيها المكلف بالضريبة أخطاء وتجاوزات، أو عند استعماله لطرق وأعمال احتيالية خلال التحقيق، والتي من شأنها أن تؤدي إلى إعادة التحقيق.

ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التصريحات على الدخل العام (المداهيل المحققة

الفصل الثاني..... الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية... إلخ)، يستلزم هذا الإجراء مقارنة المداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف حالة خزينته وكذا المتعلق بسياق الحياة لسائر أفراد أسرته¹.

هناك مقاييس لاختيار ملفات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

- الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخل المكتتبه في التصريحات السنوية والنفقات المستعملة؛
- تبعا للتحقيق المعمق من قبل المفتشية للملف الذي يجوزتها تحصل على مؤشرات ودلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع الشك؛
- خلال عملية التحقيق المحاسبي، استغلال بعض عناصر الميزانية التي تظهر منها فوارق معتبرة بين الدخول المصرحة من طرف الشركاء والدخول الحقيقية المحققة؛
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي، وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخل مخفية هامة.

1. التحضير للتحقيق المعمق

يقوم الأعوان المحققون في مجمل الوضعية الجبائية بالخطوات التالية:

- سحب الملف الجبائي للمكلف المعني بالتحقيق، وهذا على مستوى مركز الضرائب التابع لها، إضافة إلى إمكانية سحب وفحص مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف؛
- إبلاغ المكلف بالضريبة مع منحه مدة 15 يوم للتحضير؛
- إجراء البحوث الخارجية للحصول على معلومات غير موجودة في الوثائق والملفات التي تملكها الإدارة الجبائية مثل: فحص الحسابات البنكية للملف، كما يتم مراقبة الأسهم التي قد يملكها المكلف في بعض الشركات

¹ - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2016، ص 31.

الاتصال بمصالح محافظة الشرطة لمعرفة عدد الرحلات نحو الخارج¹.

2. سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

بعد انتهاء المدة المحددة للتحضير تأتي عملية التحقيق المعمق، والتي تتم في مصالح الإدارة الجبائية رغم أنها رقابة خارجية، والغرض من ذلك هو عدم مضايقة أفراد المنزل إلا في حالة طلب المكلف أن تجري عملية التحقيق المعمق في بيته أو في مكتب مستشاره.

بعد أن يحصل العون المحقق على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات يقوم بفحصها، تحليلها ومقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج الملفات والأخطاء المرتكبة².

وفي حالة جمع المحقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخيل مهمة مقارنة بما صرح به يمكنه طلب التبريرات والتوضيحات التي يراها أساسية مما قد يحمله إعادة تقويم الرعاء الضريبي، وهذا عن طريق التصحيح الحضوري أو التصحيح التلقائي.

3. نتائج عملية التحقيق

عندما يتوصل المحقق إلى تشكيل النتائج، فإنه يقوم بأحد الإجراءات التاليين:

1.3: الإجراء الحضوري

تطبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقا حول التحقيق في المحاسبة السارية المفعول، ولاسيما فيما يخص إشعار بنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقويمات، تبرير إعادة التقويمات المقترحة ومنح أجل رد إضافي مدته أربعين (40) يوما للمكلف بالضرية في حالة إشعار بإعادة التقويم المصحح المناقشة الشفوية والحضورية وحق طلب التحكيم من المسؤول الأول لمصلحة التحقيق.

¹ - مغني ناصر، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2010/2009، ص123-124.

2.3: التصحيح التلقائي

هو إجراء استثنائي لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة، إذ لم يكتب المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الإجمالي في الآجال المحددة قانونا، أو لم يسوي وضعيته الجبائية، وإذا لم يستجب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة وعليه فإن هذه الاخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة.

إن القواعد المحددة من طرف الإدارة يجب أن تقترب قدر المستطاع من الحقيقة، وتبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضورى سارية المفعول عند التصحيح التلقائي¹.

¹ - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص33.

المبحث الثالث: الإطار القانوني لمباشرة عملية الرقابة الجبائية

أقر المشرع الجزائري قوانين وتشريعات تنظم الضريبة وكيفية فرضها و طريقة تحصيلها ووسائل هيكلية قانون لسير عملية الرقابة، وضمن حقوق المكلفين بالضريبة و اداء واجباتهم و فرض عقوبات على كل من خالف هذه التشريعات.

المطلب الأول: الوسائل القانونية للرقابة الجبائية

يسمح للإدارة الجبائية باستخدام وسائل قانونية تتمثل في حقوق وصلاحيات تمارس من خلالها التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها وقانونيتها، حيث نجد من بين هذه الحقوق:

أولاً: حق الإطلاع

يعتبر حق الإطلاع من بين أهم الحقوق المعترف بها لأعوان الإدارة الجبائية، والتي تمكنهم من جلب كل المعلومات الجبائية الضرورية لأداء مهمة التحقيق، إذ يجوز لهم حق الإطلاع على كل السجلات والمستندات والدفاتر الخاصة والمستعملة من طرف المكلفين محل التحقيق، بغية تحديد الوعاء الضريبي بصفة دقيقة والكشف عن كل المناورات والمخالفات التي شأنها أن تؤدي إلى التخلص من الضريبة .

بممارسة هذا الحق في الأصل بعين المكان، لكن يسمح للإدارة الجبائية أن تأخذ نسخا من بعض الأوراق والمستندات الخاصة بالمكلفين بالضريبة بهدف جلب بعض المعلومات التي تساهم في عملية الرقابة الجبائية¹.

يمكن الحصول على هذه المعلومات سواء من الهيئات العمومية، أو البنوك، أو غيرها من المؤسسات الخاصة.

ثانياً: حق الرقابة

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للعدارة الجبائية للتأكد من صحة المعلومات المقدمة من ضمن التصريحات المكتتبه من قبل المكلفين، فهو يمثل مجموع العمليات المنجزة من قبل الأعوان المراقبين لمراقبة تلك التصريحات المقدمة بعناصر ومعطيات خارجية بغية التحقق من صحتها ونزاهتها.

¹ - مصطفى العثماني ، مرجع سبق ذكره، ص85.

ثالثا: استدراك الأخطاء

تنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: "يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو مكان فرضها، بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي يصدر فيها قرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأول"¹.

رابعا: الحق في المعاينة والحجز

تنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية: "لا يمكن الترخيص لإجراء حق المعاينة إلا من رئيس المحكمة المختصة إقليميا او قاضي يفوضه هذا الأخير".

يجب ان يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرز لها المعاينة وتبين على وجه الخصوص:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي بالمعاينة؛

- عنوان الأماكن التي ستم معاينتها؛

- أسماء الاعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة ورتبهم وصفاتهم².

حيث يمكنها جمع وحجز كل الوثائق والمستندات والدعائم او العناصر المادية التي تشكل ادلة على وجود تلاعبات مؤدية للتهرب الضريبي³.

¹ - المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² - المادة 35 من قانون الإجراءات الجزائية.

³ - معاشو عمار، خصوصية إجراء الدعوى الجزائية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2009، ص17.

المطلب الثاني: التزامات المكلفين بالضريبة والضمانات الممنوحة لهم

حدد المشرع الجبائي مجموعة من الالتزامات وجب على المكلف احترامها ومقابل ذلك منحه حقوق وضمانات تحميه من أي تعسف قد ينجم عن الإدارة الجبائية.

أولا: التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية

هناك نوعين من الالتزامات التي يجب على المكلف بالضريبة احترامها منها ما يتعلق بالجانب الجبائي والآخر بالجانب المحاسبي:

1.الالتزامات المحاسبية:

تتمثل الدفاتر المحاسبية القانونية والملزمة على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي في:

1.1: دفتر اليومية

هو دفتر موقع ومرقم من طرف القاضي لدى المحكمة المختصة إقليميا ويفرض على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين في النظام الحقيقي وبمارسون نشاطات تجارية وصناعية في الضرائب، التابعين لها إقليميا كما يعزز قيد كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها ويقدم عند طلب الادارة الجبائية، أما غيابه يشكل سببا كافيا لإلغاء رفض محاسبة المكلف.

2.1: دفتر الجرد

إن إلزامية مسك دفتر الجرد ناتج عن الأهمية التي يكتسبها هذا الدفتر، الذي يسمح لنا برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة من أجل إنجاز القوائم المالية في نهاية السنة المالية، كما يجب أن يكون دفتر الجرد مؤشر من طرف قاضي المحكمة حتى يحمل الصبغة القانونية، وأن يخلو من كل فراغ أو بياض، ويمنع الكتابة في الهوامش ومنع الشطب أو التزوير¹.

¹ - لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص36-37.

3.1: حفظ الدفاتر وسندات المراسلات

يلزم المشرع الجزائري المكلف بالاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية والوثائق الثبوتية لها، إضافة إلى السندات المشار إليها في القانون التجاري لمدة عشر سنوات، وطبقا للمادة 12 من القانون التجاري فإنه يجب الإحتفاظ بسندات المراسلات طيلة نفس المدة ابتداء من تاريخ تحريرها، كما أنه أي إخلال بهذه الشروط السابق ذكرها يؤدي إلى رفض المحاسبة من قبل المحققين وبالتالي فإن المكلف يعتبر مخالف لواجبات المحاسبية¹.

2: الالتزامات الجبائية

تختلف الالتزامات الجبائية حسب النشاط الممارس، وكذا حسب الضريبة الخاضع لها المكلف وفيما يلي التصريحات الواجب على المكلف بالضريبة الالتزام بها واحترامها:

1.2: التصريح بالوجود

يجب على المكلف بالضريبة أن يقدم التصريح بالوجود إلى مفتشية الضرائب التابع لها إقليميا وذلك في أجل ثلاثين (30) يوما من بداية النشاط طبقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة الجبائية².

2.2: التصريح الشهري أو الثلاثي لرقم الأعمال

يودع كل مكلف بالضريبة كشفا شهريا أو فصليا صنف G50 (أنظر الملحق رقم 01)، أو صنف G50A (أنظر الملحق 02) لرقم الأعمال وتفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة وتسديد الضريبة المستحقة في نفس الوقت مثل: الرسم على النشاط المهني، اقتطاعات الضرائب على الأجور، الرسم على القيمة المضافة، تسبيقات الضرائب على الأرباح... إلخ³.

وهذا خلال عشرين (20) يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني الذي تحدده إدارة الضرائب.

¹ - بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 102.

² - لياس قلاب ذبيح، مرجع سبق ذكره، ص 37.

³ - بن اعمارة منصور، مرجع سبق ذكره، ص 20.

3.2: التصريح السنوي

هو تصريح يلزم المكلفين التابعين للنظام الحقيقي والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح تجارية وصناعية، أن يكتبوا قبل أول ماي من كل سنة تصريحا بمبلغ الأرباح الخاضعة للضريبة التي حققتها المؤسسة، أو المكلف والمتعلقة بالدورة السابقة لدى مفتشية الضرائب ونفس الشيء للمكلفين الممارسين لمهن تجارية، صناعية وفلاحية و لمهن غير تجارية، هم ملزمون بإكتتاب تصريح خاص في اطار مداخيلهم الصنفية¹.

4.2: التصريح بالتوقف أو التنازل عن النشاط

في حالة التصريح بالتنازل او التوقف عن النشاط يلزم المكلفون بالتصريح عن ذلك خلال عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط.

5.2: وضع رقم التعريف الاحصائي

رقم التعريف الاحصائي يبرز كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم والموجهة إلى الأشخاص والإدارات أو المصالح العمومية المتعامل معها، ويهدف إلى تسهيل التسيير الجبائي للملفات الجبائية، يؤدي عدم الالتزام بوضع هذا الرقم او التصريح بمعلومات خاطئة عنه إلى حرمان المكلفين من الحقوق².

ثانيا: الضمانات الممنوحة للمكلفين بالضريبة

منح المشرع الجبائية مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين بالضريبة بهدف خلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف بالضريبة والاعون المحقق، هذه الحقوق يمكن تقسيمها إلى:

1. الحقوق المتعلقة بالتحقيق

تتمثل فيما يلي:

¹ - مصطفى عوادي ، مرجع سبق ذكره، ص64.

² - بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، 71.

1.1: حق الإشعار المسبق

يجب إعلام المكلف بالضريبة مسبقا قبل الشروع في عملية التحقيق، وذلك من خلال إرسال إشعار بالتحقيق، يرفق بميثاق المكلفين بالضريبة والذي ينص على حقوقه وواجباته على أن يستفيد المكلف بالضريبة من مدة التحضير قدرها عشرة (10) أيام بالنسبة للتحقيق المحاسبي وخمسة عشر (15) يوما بالنسبة للتحقيق المحاسبي المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار.

2.1: حق الاستعانة بمستشار

تحت طائلة بطلان الإجراءات يجب ان يشار صراحة ان المكلف بالضريبة يستطيع أن يستعين بوكيل يختاره بمحض ارادته أثناء عملية الرقابة للاستشارة به أو الإنابة عنه، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها.

3.1: عدم تجديد التحقيق المحاسبي

إذ انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة زمنية معينة بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب والرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر بخصوص نفس الضرائب والرسوم بنفس المادة.

4.1: تحديد مدة التحقيق

لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان فيما يخص التصريحات والوثائق المحاسبية آجالا محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة¹.

الجدول الموالي يوضح آجال فترة الرقابة في عين المكان:

¹ - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص20.

الجدول رقم(02): آجال فترة الرقابة في عين المكان

طبيعة النشاط	مبلغ CA في كل سنة مالية محقق فيها (دج)	فترة المراجعة
مؤدي الخدمات	$1.000.000 >$	3 أشهر
	$10.00.000 >$ رقم الأعمال	6 أشهر
	$50.000.000 <$	لا تتجاوز 9 أشهر
كل المؤسسات الاخرى	2.000.000	3 أشهر
	$10.00.000 >$ رقم الأعمال	6 أشهر
	$10.000.000 <$	لا تتجاوز 9 أشهر

المصدر: لامية آيت بلقاسم ، إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستري العلوم الاقتصادية تخصص: اقتصاد نقدي وبنكي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة البويرة، 2013/2014، ص60.

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 القانونية¹.

2. الحقوق المتعلقة بإجراءات التقييم

1.2: الإشعار بالتقييم

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من عملية التحقيق إبلاغ المكلف بنتائج التقييم، حتى في حالة انعدام التقييمات تنتهي عملية التحقيق إثر إبلاغ كما يجب أن يكون الإشعار مفصلا ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته وقبوله².

¹ - لامية آيت بلقاسم ، مرجع سبق ذكره، ص60.

² - بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص104.

2.2: حق الرد

يعد الحق في الطعن من أهم الحقوق الممنوحة للمكلف بالضريبة والتي يستطيع من خلالها أن يضمن حقوقه إذا تبين أنه قد أخضع جوراً لإعادة التقييم أو تم التعسف في حقه من خلال طلب التخفيض الجزئي أو الكلي.¹ ويمكن أن يتم على 3 مستويات:

- **الطعن الإداري** : يمكن للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى مدير البحث و المراجعات، أو مدير كبريات الشركات أو المدير الولائي أو رئيس البحث أو المراجعات كل حسب اختصاصه، للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنها، و يقدر كل منهم دراسة الشكاوى في اجل أربعة (04) أشهر ابتداءً من تاريخ تقديم الشكوى.

- **الطعن النزاعي** : يعتبر هذا النوع من الطعن ضماناً لصيانة حقوق المكلفين بالضريبة حيث يتمتع المكلف بأجر ينقضي آخر ديسمبر من السنة التي وضعت فيها جداول التسوية للتحصيل.²

- **الطعن الولائي** : نصت المادة 38 من قانون المالية 2008 على أحداث لجان للطعن الولائي من أجل البحث في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية الشبكات الكبرى، وبذلك يمكن للمكلف أن يقدم طعناً أمام المدير الولائي للضرائب المختص إقليمياً مع إرفاق هذا الطعن بنسخة من الجدول الذي تحدد الضرائب و الرسوم المتنازع حولها، وكذا جميع الوثائق التبريرية لذلك، كما يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدنية.³

المطلب الثالث: العقوبات المفروضة

فرض المشرع الجبائي مجموعة العقوبات و الجزاءات المتنوعة، وذلك حسب طبيعة المخالفات المرتكبة من طرف المكلف، وهي تهدف سواء الى ضمان احترام الواجبات الجبائية، أو لردع ومعاقبة كل من حاول التخلص من الضرائب.

أولاً:العقوبات الجبائية

¹ - ساعد نبيلة، الرقابة، الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي - دراسة حالة بمفتشية الضرائب الضرائب في الأضرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2014/2015، ص16.

² - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص41-42.

³ - ساعد نبيلة، مرجع سبق ذكره، ص17.

الفصل الثاني.....الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

تتمثل العقوبات الجبائية في:

1. عقوبات غياب التصريح

تفرض الضرائب تلقائيا على المكلف بالضريبة الذي يقدم التصريح السنوي حسب الحالة، إما بصدد الضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات و يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 25%، كما يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم التصريح بالوجود بدفع غرامة جبائية مقدرة ب 30000 دج.

2. عقوبات نقص التصريح

عند ما يكون المكلف بالضريبة ملتزم بتقديم تصريحات، تتضمن الإشارة إلى الأسس أو العناصر التي تعتمد وعاء الضريبة، أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح، يزداد على مبلغ الحقوق التي تملص منها و أحل بها نسبة :

- 10% إذا كان المبلغ الحقوق المتملص منها عن 50000 دج أو يساويه؛
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50000 دج ويقل عن مبلغ 200000 دج أو يساويه؛
- 25% اذا كان مبلغ المتملص يفوق 20000 دج.

3. عقوبات تأخير التصريح

في حالة الإيداع المتأخر للتصريح السنوي خلال الشهرين المواليين لتاريخ انقضاء الآجال المحددة قانونا، تنزل الزيادة المقدرة ب25% إلى :

- 10% إذا لم تزد فترة التأخر شهرا واحدا.
- 20% إذا زادت فترة التأخر شهرا واحدا .

ويترتب الذين على الإيداع المتأخر لتصريح يحمل عبارة "لاشيء" والتصريحات التي تكتب من طرف المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من اعفاء جبائي او الذين يتحصلون على نتائج عاجزة تطبق الغرامات الآتية :

- 2500 دج عندما تكون مدة التأخر شهرا واحدا؛
- 5000 دج عند ما يتجاوز التأخر شهرا واحدا و يقل عن شهرين؛

- 10000 دج عند ما يتجاوز التأخر شهرين¹.

ثانيا: العقوبات بموجب التشريع الجبائي لجريمة التهرب والغش الضريبي

إن العقوبات المنصوص عليها في القانون الضريبي المختلفة التي تسمح لنا بتبيان هذه العقوبات من خلال هذا قما بتقسيم هذه العقوبات الى العقوبات الأصلية، أما العقوبات الأخرى شبيهة.

1.العقوبات الأصلية لجريمة الغش و التهرب الضريبي

لدراسة هذه العقوبات في مختلف القوانين الضريبية التي جاء بها قانون المالية لسنة 2012، التي تتمثل في:

1.1: في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال

العقوبات الجبائية المنصوص عليها في المادة 303 من قانون الضرائب المعدلة بموجب المادة 13 من قانون رقم 16-11 المؤرخ في 2011/12/20 المتعلق بقانون المالية لسنة 2012، وعليها تستند أغلب الشكاوي في مجال الغش و التهرب الجبائي:

- غرامة مالية من 50000 دج إلى 100000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100000 دج
- الحبس من شهرين(02) إلى ستة(06) أشهر و غرامة مالية من 100000 دج إلى 500000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ المتملص منها 100000 دج ولا يتجاوز 5000000 دج؛
- الحبس من سنتين (02) إلى خمس (05) سنوات و غرامة مالية من 2000000 دج الى 5000000 دج او بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10000000 دج إضافة إلى أن المخالفات المنصوص عليها في المواد 407، 134، 176 من قانون الضرائب المباشرة و المواد 118، 117، 116 من قانون الرسم على رقم الأعمال، يعاقب عليها في المادة 303 أعلاه ، باعتبار أن هذه المواد تحمل العقوبة إلى المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص: "يعاقب كل من يستعمل طريق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموعة أو جزء من وعاء الضريبة التعسفية أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها بغرامة

¹ - أحلام بن صفي الدين ، مرجع سبق ذكره، ص73.

الفصل الثاني.....الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

من 50000 دج الى 200000 دج وبالحبس من سنة (01) إلى خمسة(05) سنوات أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط".

2.1: في مجال حقوق التسجيل

العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 119 منه التي تنص: " فعلا عن العقوبات الجبائية المطبقة يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كلياً أو جزئياً من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم، التي هو خاضع لها بإستعماله طرقاً تدليسية بغرامة تتراوح 5000 دج إلى 20000 دج، وحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بإحدى العقوبتين فقط".

من كل هذه العقوبات نصل إلى النتائج التالية :

في كل الأحوال يجوز للقاضي الجزائري تعيين خبير لتحديد مبلغ الضريبة المتملص منه، وتبعاً لذلك فإذا كان المتهم لتملصه من الضريبة خلال 03 سنوات، فإن العقوبة لا تكون على أساس مجموع المبالغ منها خلال السنوات الثلاث وإنما تكون العقوبة على أساس قيمة المبلغ الأكبر المتملص منه خلال السنوات الثلاث.¹

والجدول الموالي يلخص العقوبات الجزائية المنصوص عليها ضمن مختلف القوانين الجبائية:

¹ - أحمد بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة 17، دار هومة للطبع والنشر والتوزيع، الجزء الأول، الجزائر، 2014، ص485-486.

الفصل الثاني.....الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

الجدول رقم (02):العقوبات الأصلية لجريمة الغش والتهرب الضريبي

الحبس		الغرامة الجزائية		قيمة المبلغ المتملص منه		نوع الضرائب والرسوم
الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة (303) الرسوم على رقم الأعمال
/	/			100000	0	
06 أشهر	شهرين			1000000	100000	
02 سنتين	06 أشهر			5000000	1000000	
05 سنوات	2 سنتين			10000000	5000000	
10 سنوات	5 سنوات			أكثر من 10000000	أكثر من 10000000	
05 سنوات	سنة	200000 دج	50000 دج	مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط تطبيق العقوبات المذكورة أن يتجاوز هذا الإخفاء عشر المبلغ الخاضع للضريبة 10000		حقوق الطابع المادة 34
06 أشهر	06 أيام	/	/	مهما كان المبلغ		الضرائب غير المباشرة المادة 530
		العقوبات المنصوص عليها في المادتين 209-210 من قانون العقوبات		مهما كان الإخفاء		المادة 531
05 سنوات	سنة	200000 دج	50000 دج	مهما كان المبلغ غير أنه في صورة الإخفاء يشترط تطبيق العقوبات المذكورة ان يتجاوز هذا الإخفاء عشر (10/1) البليغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10000 دج.		المادة 532

المصدر: أحمد بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة 17، دار هومة للطبع والنشر والتوزيع، الجزء الأول، الجزائر، 2014، ص 485-486.

ثالثا: العقوبات التكميلية والتبعية لجريمة التهرب من الضريبي

تتمثل فيما يلي:

1. من بين العقوبات التكميلية التي نص عليها المشرع تتمثل في نشر الحكم و تحليفه، و بإمكان المحكمة أن تأمر بنشر الحكم كاملا أو مستخرجا منه في الجرائد التي تعينها و بتعليقه الأماكن التي تحددها وذلك على نفقة المحكمة عليه حسب المادة 303 قانون الضرائب المباشرة و المادة 505 من قانون الضرائب الغير مباشرة و المادة 6/20 قانون التجاري؛
2. كما نجد نص قانون الضرائب غير المباشرة في مادته 544 بخصوص رجال الأعمال والخبراء والمحاسبين على أنه في حالة العودة سواء بحكم واحد أو بعدة أحكام، تطبق عليه بقوة القانون عقوبات منه مزاوله من رجال الأعمال مستشار جنائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم، وتطبق عليه أيضا عند الاقتضاء عقوبة غلق المؤسسة؛
3. منع الأشخاص الذين تمت إدانتهم بتهمة الغش الضريبي من ممارسة النشاط التجاري، وحددت فترة المنع لمدة لا تتجاوز 10 سنوات، كما أجازت الأمر بالنفاذ المعجل وهذا ما منعت عليه المادة 29 من قانون رقم 03-22 المؤرخ في 2003/12/28 المتضمن قانون مالية سنة 2004.

تختلف العقوبات الجبائية من نص إلى آخر مضمونا ومقدارا وذلك حسب ما يلي:

- في قانون الضرائب المباشرة

في حالة الحقوق المتملص منها الغرامة الجبائية بثلاثة أصناف تلك الحقوق دون أن تقل عن 5000 دج، أما عقوبة المصادرة التي تنصب على أشياء ووسائل التزوير المحددة كما تصادر أجهزة أو أجزاء الأجهزة المختصة أو لا تكون حيازتها غير شرعية و هذا حسب المادة (525 من ق.ض.غ.م).

- في قانون الضرائب غير المباشرة

يتميز بنوعين من الغرامات الجبائية:

- غرامة ثابتة تتراوح قيمتها ما بين 5000 دج و 25000 دج وهذا ما نصت عليه المادة 532 قانون الضرائب الغير مباشرة؛
- وأخرى نسبية تساوي ضعف الحقوق المتملصة منها علما أن لا تقل عن 50000 دج. وهذا حسب المادة 524 فقرة 2 (أ) تطبق كلا من التهم في حالة ارتكابه جنحة الغش الضريبي ، كما نجد في قانون الرسم على رقم الأعمال، و ذلك في حالة إستعمال طرق تحدد منع هذه الغرامة من 1000 دج إلى 5000 دج، وهذا ما تنص عليه المادة 2/144 قانون الرسم رقم الأعمال؛

أما العقوبات المفروضة على الشخص المعنوي فقد كرسست النصوص المباشرة الضريبية عليها المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي، وهذا ما نصت عليه المادة 09/303 قانون الضرائب، عندما ترتكب المخالفات من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبة الحبس ضد المتصرفين و الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة، وأضافت نفس المادة في شطرها الثاني "ويصدر الحكم بالغرامات الجزائية ضد الشخص المعنوي دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجنائية عليه"، ونفس الشيء ما نجده في قانون الضرائب الغير مباشرة في نفس المادة 554 منه ونفس الحكم الذي تكرر في نص المادة 138 ق.ر.ر.أ و في القانون الطابع و ذلك في المادة 36 فقرة 04 منه ونفس الشيء نجده في المادة 21 فقرة 04 من القانون التسجيل؛

وما نلاحظه أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة، وذلك لأن المشرع الجزائري إستبعد كل من الدولة والجماعات المحلية وكذا الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري أما فيما يخص الهيئات العمومية الخاضعة للقانون الخاص كالمؤسسات الاقتصادية فإنها تكون محل مسائلة جزائية في حالة ارتكابها جنحة التهريب الضريبي¹.

¹ - مريم غضبان ، مرجع سبق ذكره، ص88-89.

المبحث الثالث: سبل تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر

نظرا للأهمية الكبيرة المعطاة للسياسة الجبائية لتعبئة الموارد المحلية للدولة، تشكل الرقابة الجبائية محور هذه السياسة لذا يجب تفعيلها، من حيث مختلف هياكلها وآلياتها، بشكل يخفف من حدة انتشار ظاهرة التهرب والغش الضريبي. وفي هذا المبحث تم التطرق إلى الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية، وكذا الأدوات المستحدثة لها واقتراح بعض التدابير التي تساهم في زيادة فعاليتها أكثر.

المطلب الأول: الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية في الجزائر

تواجه عملية الرقابة الجبائية عدة صعوبات منها ما يرتبط بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية والآخر يرتبط بالمكلفين بالضريبة وبعض الهيئات الأخرى.

أولاً: الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية

تتمثل الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية في غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية، وكذا نقص الكفاءات البشرية والوسائل المادية، بالإضافة إلى ضعف الحماية للمكلفين.

1. غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية

حيث من الصعب تطبيق القوانين التشريعية الخاصة بالرقابة الجبائية، وهي في حالة تغير دائم، ومن الصعب فهم مواد تطبيقها، وعلى من تطبق ووقت تطبيقها، وهو ما فتح المجال أمام أعيان الرقابة الجبائية للإجابة على هذه الأسئلة حسب معرفتهم وخبراتهم المتعلقة بتنفيذ القوانين الجبائية، وفي بعض الأحيان يتم الرجوع إلى المسؤولين في الإدارة الجبائية لإعطاء حلول لهذه الإشكالات، حيث أن هذا الغموض وعدم الاستقرار الذي يميز التشريعات الضريبية أدى إلى الحد من فاعلية جهاز الرقابة الجبائية، نظرا إلى:

- الثغرات التي تكتنف التشريع الجبائي أدت إلى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي؛
- عدم وجود نصوص قانونية تحمي أعيان الرقابة الجبائية وتحفظ حقوقهم في تنفيذ مهامهم؛

الفصل الثاني.....الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

- التعديلات المكررة في القوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش ويؤدي إلى الكثير من النزاعات الفكرية بين الممولين وأعاون الضرائب؛

- عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة¹.

2. نقص الإمكانيات والوسائل المادية

رغم التطور الهيكلي الذي مس الإدارة الجبائية في الجزائر، إلا أنها لا زالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية، في وقت تعرف فيه تكنولوجيا المعلومات تقنيات معالجة متطورة جدا واستعمالا واسعا يشمل جميع المؤسسات العمومية والخاصة، كما تعرف الإدارة الجبائية في الجزائر مشاكل تؤثر باستمرار على عملها الرقابي، تتمثل أساسا في ضعف الإمكانيات المادية المرتبطة بتجهيز المقرات بمختلف الوسائل المساعدة في هذا الإطار وتوفير وسائل نقل الأعاون إلى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات، وربط الإدارة الجبائية بوسائل الإتصال الحديثة لتسهيل عملية عملية تبادل المعلومات والمعطيات بين هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها، وإمكانية ربطها مع الهيئات الأخرى ذات الصلة لطلب المعلومات².

3. نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية

رغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الإطارات والمتمثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغاربي للجباية والجمارك، إلا أنها لا زالت تعاني من نقص الكفاءات والخبرات في مجال الرقابة الجبائية، في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين من ذوي الخبرة باستعمال طرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال، كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والتي يمكن أن يقوم الأعاون بمجرد الإطلاع على وضعية المكلف ونوع نشاطه والمخالفات التي يرتكبها، كما تعاني الإدارة الجبائية من نقص المراقبين، وخاصة أن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعاون الإدارة الجبائية الذين لهم على الأقل رتبة مفتش.

¹ - قتال عبد العزيز، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والاجتماعية، المركز الجامعي يحيى فارس، المدينة، الجزائر، 2009/2008، ص114.

² - يوسف نور الدين، الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر، دراسة تقييمية للفترة من 2008/2000، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010/2009، ص140.

الفصل الثاني..... الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

حيث لا يوجد تناسب بين المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الضريبية، وهو ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للرقابة الجبائية من حيث الامكانيات البشرية مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات، وخاصة في ظل الإنفتاح الاقتصادي المتميز بكثرة المتعاملين الاقتصاديين، وهو ما يقلل إمكانية خضوع هذه الملفات للمراقبة لفترة طويلة، مما يبعث في نفوس المكلفين اطمئنانا للتهرب من دفع الضريبة بكل الطرق الممكنة¹.

3. ضعف الحماية المقررة للمكلفين

يكلف المشرع الجبائي للمراقبين ضمان الحماية أثناء تأدية وظائفهم الصعبة، إلا أن هذه الضمانات غير كافية نظرا لما يتعرضون له من اعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين، ولذلك فهم في حاجة إلى تعزيزات أمنية خاصة أثناء التحقيق بعين المكان في المناطق النائية، كما تعاني هذه الفئة من ضعف الأجور والمرتبات والخدمات الأخرى مقارنة بالدور الحساس الذي تلعبه في حماية أموال الدولة من الضياع والمبالغ المسترجعة التي كانت الخزينة ستحرم منها لولا القيام بعملية الرقابة، إذ أن غياب أدنى الوسائل الضرورية المحفزة على العمل يؤدي إلى قصور هذه الفئة في أداء وظائفها فضلا عن ما ينتج عنها من انحراف في أداء مهامها جراء إغراءات المكلفين المتهرين من دفع الضريبة، وهو ما يؤثر سلبا على مردودية الرقابة الجبائية².

ثانيا: الصعوبات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة

بالإضافة إلى الصعوبات والعوائق المرتبطة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية، يظهر الوقائع صعوبات أخرى تتصل بأطراف على علاقة مع الإدارة الجبائية مثل المكلفين بالضريبة والهيئات الأخرى أو متعلقة بالمحيط العام الذي تدور في فلكه عملية الرقابة الجبائية.

¹ - رجال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006/2007، ص 49.

² - بوشري عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 195.

1. الصعوبات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة وبعض الهيئات

1.1: نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة

يعتبر نقص الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة من بين المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية، إضافة إلى الاعتقاد السائد بان الضريبة أداة

افتقار للشعوب وأنها تشكل إجحافا في حق دافعيها، ولذلك يلجأ المكلف إلى التهرب من دفعها قدر الإمكان حتى لو كان مبلغها لا يشكل عبئا كبيرا، وتعتبر ظاهرة الرشوة التي تعكس إنعدام الضمير الأخلاقي لدى المكلفين بالضريبة الذين يقومون بمنح هبات وهدايا كرشوة لأعوان الإدارة الجبائية لفتح المجال للتهرب من دفع الضريبة، من خلال تخفيض المستحقات الضريبية والاستفادة من إمتيازات غير مستحقة، أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم، وقد تصل إلى التفاوضي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة¹.

يعتبر الفساد الإداري خيانة للثقة وتتصف أعمال الفساد بالسرية، كما يقوم مقترفوا الفساد بالعمومية على أنشطتهم التي يقومون بها عادة ما يشترك في السلوك الفاسد أكثر من شخصين².

2.1: عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الإدارات الأخرى

تحتاج الإدارة الجبائية لممارسة مهامها خصوصا في مجال الرقابة الجبائية للعديد من المعلومات حول المكلفين الذين تقوم بمراقبتهم، ولا يمكنها إتمام ذلك إلا بالتنسيق مع مختلف المؤسسات والإدارات الحكومية الأخرى كمصالح القضاء، البنوك، مصالح التجارة، التي تجوز على أكبر قدر ممكن من المعلومات حول هؤلاء المكلفين وذلك في إطار ممارسة أنشطتهم والتي تستدعي التعامل مع تلك المؤسسات والإدارات³.

¹ - ياقوت أوهيب بن سالم، العش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص22.

² - عطية حسين أفندي، الممارسات غير الأخلاقية في الإدارة العامة مركز الدراسات وبحوث الدول النامية قضايا التنمية، جامعة القاهرة، مصر، 1999، ص184.

³ - محمد قاسم القرويني، الاصلاح بين النظرية والتطبيق، دار واقل للنشر، الأردن، 2001، ص283.

الفصل الثاني..... الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

3.1: الاقتصاد الموازي: إن الاقتصاد الموازي أو اقتصاد الظل يتميز بوجود الأنشطة الاقتصادية البعيدة عن أعين الحكومة وأجهزتها الرقابية، وفي ظل الظروف تحدث المنافسة غير الشريفة، وبمرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي السائدة في السوق، وفي الجزائر هناك قلق متزايد من الاقتصاد الموازي أو الاقتصاد غير الرسمي نتيجة التحول الاقتصادي الذي عرفته البلاد، وما تبعه من انفتاح اقتصادي زاد من حدة هذا الوجه السلبي للاقتصاد¹.

ومن أبرز مظاهر الاقتصاد غير الرسمي:

- البيع والشراء بدون فواتير مما يساهم في ظاهرة التهرب الضريبي؛
- إستعمال التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات لعدم الكشف من طرف الرقابة الجبائية؛
- إبرام الصفقات المشبوهة وغير المصرح بها وخاصة في مجال المعاملات العقارية لعدم دفع الضرائب والرسوم المستحقة؛
- تحويل الإعفاءات والإمتيازات الجبائية عن مسارها الحقيقي لعدم تحقيقها للأهداف المرجوة منها، نتيجة مخالفة شروط الاستفادة منها².

المطلب الثاني: الإجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر

تسعى الدولة الجزائرية في الفترة الأخيرة إلى إستحداث وإتخاذ إجراءات عملية تهدف إلى تدعيم وترقية وتطوير جهاز الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب والغش الضريبي، تمحورت أساسا حول إصلاح نظام الرقابة الجبائية وجعله يتماشى مع الأنظمة الضريبية العصرية من خلال الإجراءات التالية:

أولا: إعداد برامج التحقيقات الجبائية

إن معظم اقتراحات التحقيق تنتج عن عمليات الرقابة على المستندات، حيث يمكن معاينة الأخطاء كما يمكن إجراء مقارنات بين مختلف الملفات، ولهذا الغرض فإن وجود الشبكات المعلوماتية في المصالح الجبائية وحسن استعمالها يلعب دورا هاما عند برمجة الأولويات فيما يتعلق بالرقابة الجبائية، وبذلك فإن المعالجة الآلية تسمح بالاستغلال الأمثل للمعلومات والبيانات التي توجد في حوزة المصالح الجبائية، كما تسمح أيضا بالحصول على معلومات جديدة وهذا

¹ - وهي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص94.

² - لابد لرزق، مرجع سبق ذكره، ص102.

الفصل الثاني.....الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

باستعمال حق الإطلاع بحيث يمكن الانتقال من مجرد تحويل المعلومات عند الطلب إلى إرساء إجراء دائم وآلي لتبادل المعلومات، وهو ما يتجه نحو تسريع آلية البرمجة للرقابة الجبائية حسب معايير عقلانية وموضوعية.

ثانيا: تفعيل الهياكل المساعدة لهيكله الرقابة الجبائية

يمثل اتجاه وزارة المالية الجزائرية مؤخرا نحو عصنة أجهزتها الإدارية ضرورة ملحة، فيما يخص مواجهة التحدي الأساسي والجوهري الذي يواجه النظام الضريبي الجزائري، متمثلة في ضعف فعالية الرقابة الجبائية في التحصيل الضريبي الناجم عن عدة أسباب من أهمها: ضعف نظام المعلومات في مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، وكذا ضعف الإنصاف الضريبي فيما يخص ملف المنازعات بين الإدارة الضريبية والمكلف، الأمر الذي يحتم على النظام الضريبي أن يعتمد على هياكل تساعد على تفعيل الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، سواء من حيث تفعيل نظام المعلومات الجبائي أو من حيث إنشاء هيئة قضائية جبائية متخصصة¹.

ثالثا: التعاون والتنسيق الدولي

إن الانفتاح الاقتصادي الذي تعرفه الجزائر اليوم على مختلف دول العالم، والتطور الذي عرفته المبادلات المالية والتجارية على الصعيد الدولي، أدى إلى التعاون الدولي في مكافحة التهرب الضريبي من خلال الإجراءات التالية:

- الإطلاع على أموال الأفراد في الخارج، وذلك بحثهم على تقديم التصريحات المتعلقة بالمدادخيل والايادات المحققة على الخارج؛
- عقد الاتفاقيات الخاصة بتبادل المعلومات الضريبية وخاصة التي تتعلق بالحسابات الجارية المفتوحة لدى البنوك وذلك تسهيلا لتحصيل الضرائب المستحقة وفرض العقوبات؛
- الحرص على تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت، مع سن التشريعات الضريبية المناسبة لها.

¹ - اسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها مع الاشارة لمديرية الضرائب لولاية المدية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد01، أبريل2014، ص226-227.

رابعا: تعزيز وتدعيم التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك

ويتم ذلك عن طريق:

- خلق وانشاء فرق مختلطة ما بين الجمارك والضرائب للقيام بالتحقيقات المشتركة؛
- تبادل المعلومات حول قنوات التهرب المعينة من طرف إحدى المصلحتين؛
- تبادل الملفات المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي¹.

المطلب الثالث: مقترحات تفعيل الرقابة الجبائية.

يمكن اقتراح آليات لتفعيل الرقابة الجبائية لزيادة فعاليتها في مكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي، حيث يمكن تفعيل التشريع الضريبي وتفعيل التكوين والتكفل بأعوان الادارة الجبائية وكذا انشاء فضاء متخصص في مجال المنازعات الضريبية والعمل على تقرب الادارة من المواطن وتحسين الخدمة العمومية.

أولا: تفعيل آلية التشريع الضريبي

ويتم ذلك من خلال:

- تحسين صياغة القوانين الضريبية من حيث: الغموض، التعقيد، تعدد الأحكام الجبائية، التقليد العشوائي للضرائب المستوردة من بعض الدول؛
- تسيير الإجراءات الضريبية من خلال شفافية الضريبة، حيث تتمثل الشفافية الضريبية على الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين، وذلك من خلال شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم.

¹ - آيت بلقاسم لامية، مرجع سبق ذكره، ص94.

ثانيا: تفعيل التكوين والتكفل بأعوان الإدارة الجبائية

ويكون ذلك من خلال:

- إقامة روابط تكوينية وتدريبية بين المصالح الجبائية والجامعة للرفع من قدرات الأعوان؛
- تطهير الإدارة من العناصر غير الكفؤة والمشوبة بالفساد وإبعادها عن التسيير وعن التأثير على السير الحسن للمصالح الجبائية؛
- التركيز على أخلاقة التعاملات الجبائية وإخراجها من الطابع القمعي الردي إلى إطار الشفافية، وجودة الخدمات من خلال حسن التكفل بالانشغالات اليومية والفصل في المنازعات الجبائية في وقتها المحدد.

ثالثا: إنشاء فضاء متخصص في مجال المنازعات الضريبية

إن العمل على إنشاء محكمة جبائية بقضايتها المتخصصةين أصبح أمرا ضروريا في الوقت الحالي، فهو يعتبر من آليات تفعيل النظام الضريبي المستقبلي، حيث تضمن المحكمة الجبائية استقرار التشريعات الجبائية وتوحيد شرحها وتنفيذها، بما يضمن حقوق المكلفين من جهة والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية من طرف إدارة الضرائب من جهة أخرى كما يجب العمل على تبسيط وتسهيل إجراءات التقاضي أمام هذه الجهات القضائية.

رابعا: العمل على تقريب الإدارة الجبائية من المواطن وتحسين الخدمة العمومية

يجب على الإدارة الجبائية إذا ما أرادت أن تفعل من عملها الرقابي أن تنشر الثقة في نفوس المكلفين عن طريق ترقية ثقافة الاستقبال ونوعية الخدمة، فهو يضم مجموع معايير داخلية وخارجية، التي يجب أن يلتزم باحترامها أعوان الهياكل الجديدة: مديرية كبريات المؤسسات، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب، حيث أن إرادة الإدارة في إقامة علاقة جديدة مع المكلف بالضريبة تركز على تقديم خدمة فعالة وضمنان استقبال نوعي بمختلف أشكاله الاستقبال الشخصي، البريد، الهاتف، والبريد الإلكتروني.

إن هذا العمل يرقى القيم ذات الصلة باللباقة والإعلام وأخذ المواعيد والإجابة على الطلبات خلال الآجال المطلوبة كما يجب التكفل بالأشخاص ذوي الحركة المحدودة والأشخاص الذين يعانون صعوبات من خلال تخصيص لهم استقبال خاص مثل: ممرات مهيأة للدخول ومكتب استقبال ملائم وإصغاء باهتمام.... إلخ.

الفصل الثاني.....الرقابة الجبائية في الجزائر وسبل تفعيلها

إن إدارة الضرائب يمكنها أن تقدم خدمة عمومية نوعية ذات جودة متى احترمت المعايير الآتية:

- جعل من نوعية الخدمة أولوية إستراتيجية للإدارة الجبائية؛
- إضفاء الطابع المهني على مهام الاستقبال في الإدارة الجبائية؛
- وصول المكلف بالضريبة بسهولة للمصلحة؛
- الإلمام بتطلعات المكلفين الضريبة¹.

¹ - اسماعيل صاري، مرجع سبق ذكره، ص 227.

خلاصة

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات الجبائية، التي حولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة الجبائية، تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين بالضريبة في تأدية واجباتهم الضريبية، والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها.

تواجه الإدارة الجبائية صعوبات تحد من فعاليتها، منها مايتعلق بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية ومنها مايرتبط بالمكلفين بالضريبة، لذلك وجب تفعيلها من خلال استحداث آليات جديدة تساهم في زيادة فعاليتها، مما ينتج عنه التقليل من ظاهري التهرب والغش الضريبي، لتزداد موارد الدولة التي تمول بها الخزينة، وهذا ما يساعد بدوره في دفع عجلة التنمية الاقتصادية للبلد.

الفصل الثالث

دراسة حالة بمركز الضرائب لولاية

البويرة

تمهيد:

بعد دراستنا للجانب النظري في الفصلين السابقين والذي عرضنا فيه تعريفات حول ظاهرة التهرب والغش الضريبي والتطرق الى أهم الدوافع التي تؤدي إليها وأهم الطرق المستخدمة في سبيل التملص من دفع الضريبة، بالإضافة إلى استخدام مناهج مختلفة لقياس هذه الظاهرة، وكذا أسبابها وآثارها على الجزائر، ومن جهة ثانية تم تخصيص الفصل الثاني حول فعالية الرقابة الجبائية، تعريفها، أهدافها ومختلف أشكالها، والتطرق الى الجانب القانوني من خلال معرفة الصلاحيات والحقوق المقدمة للإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة وكذا العقوبات المفروضة عليهم، إضافة إلى الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية وذكر الآليات المستحدثة في سبيل تفعيلها من طرف الدولة، أما في الفصل الثالث ارتأينا إلى التطرق الى تقديم تعريف الهيئة المستقبلية بمركز الضرائب لولاية البويرة، وهيكلها التنظيمي ومهامها، وفي الأخير قمنا بدراسة حالة حول التحقيقات الجبائية المعمول بها بالمركز والمتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب، حيث تم اختيار مؤسستين لاجراء دراسة حالة حول وضعيتهما الجبائية،أما فيما يخص التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لم تتوفر معلومات حول هذا لذلك لم يتم التطرق الى اجراء دراسة حول هذا النوع من التحقيق، ومنه قمنا بتقسيم هذا البحث إلى:

تقديم الهيئة المستقبلية؛

دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي؛

دراسة حالة حول التحقيق المصوب.

المبحث الأول : تقديم المؤسسة المستقبلية

في هذا المبحث سنتعرف على المؤسسة المستقبلية و المتمثلة في مركز الضرائب لولاية البويرة، والتي هي إدارة مرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية لولاية البويرة، وذلك من خلال الإطلاع على هيكلهما التنظيميين إضافة إلى عرض المهام المخولة إليهما (المركز و المديرية معا).

المطلب الأول : نشأة مديرية الضرائب لولاية البويرة و هيكلها التنظيمي

تعتبر المديرية الولائية للضرائب لولاية البويرة من أهم المديريات التي تمثل الخلية الأساسية المغذية لخزينة الدولة، لذا قمنا بدراسة حول هذه المديرية من حيث نشأتها وهيكلها التنظيمي.

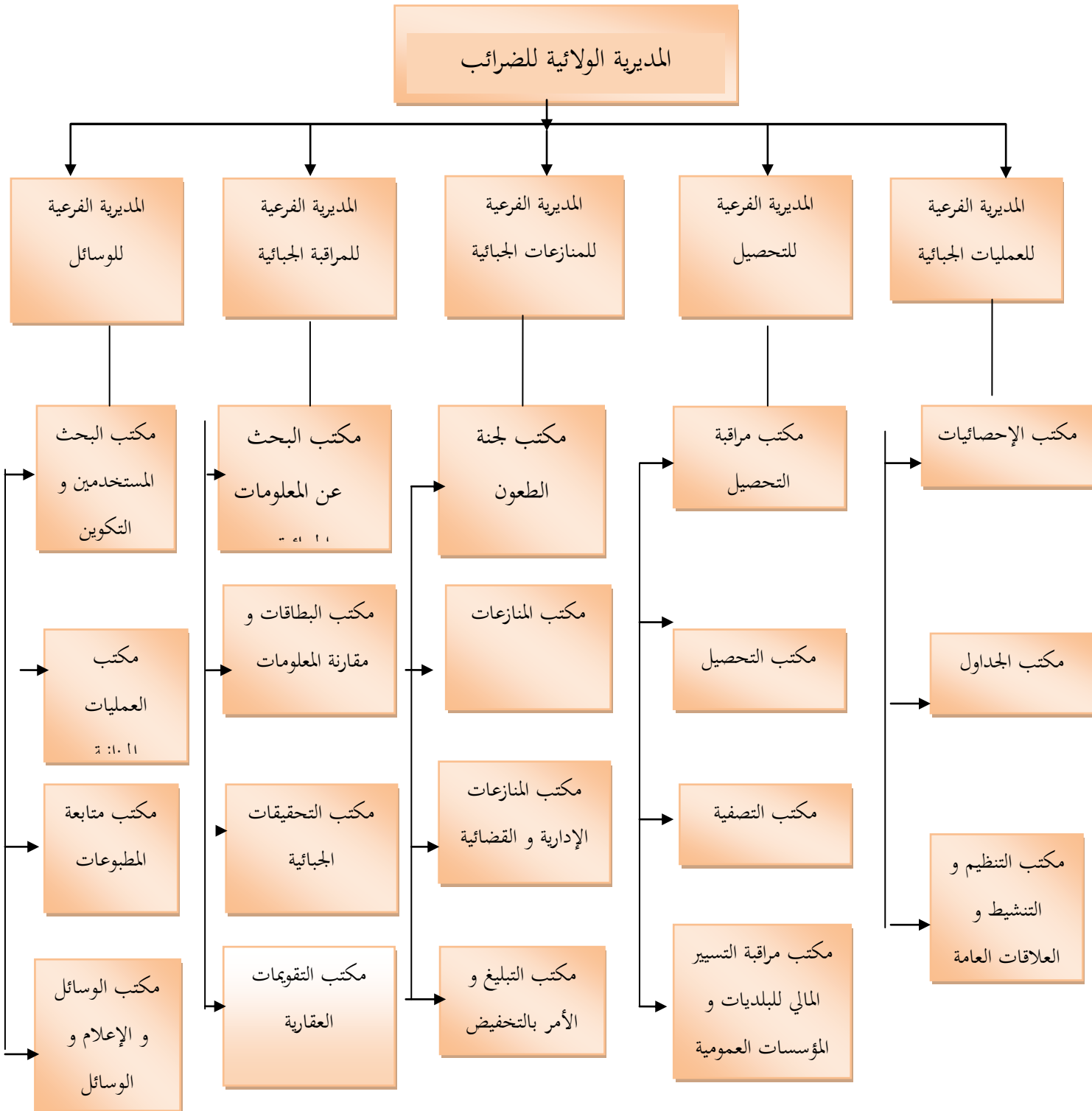
أولاً: نشأة مديرية الضرائب لولاية البويرة

تأسست المديريات الولائية ومن بينها مديرية الضرائب لولاية البويرة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 المتضمن تنظيم اختصاصات المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، وتضم هذه المديرية خمس مديريات فرعية

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

ثانيا : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية البويرة

الشكل رقم (01): هيكل المديرية الولائية للضرائب بالبويرة



المصدر: وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

المطلب الثاني : نشأة مركز الضرائب لولاية البويرة وهيكله التنظيمي

يعتبر مركز الضرائب الهيئة الجديدة المستحدثة في الادارة الجبائية، حيث سيتم التطرق إلى تعريف لهذا المركز بالإضافة إلى هيكله التنظيمي.

أولاً: نشأة وتعريف مركز الضرائب لولاية الضرائب

1. نشأته

كشفت وزير المالية السابق " كريم جودي " عن إجراءات جديدة تتضمن مباشرتها من أجل عصنة إدارة الضرائب على رأسها مراكز الضرائب و مراكز حوارية للضرائب من أجل تقريب الإدارة الجبائية من الأطراف المكلفة بدفع الضرائب في أماكن مزاوله نشاطهم الاقتصادية، غير أنه لم يتم تعميمها على التراب الوطني و اقتصر وجودها على بعض المناطق.

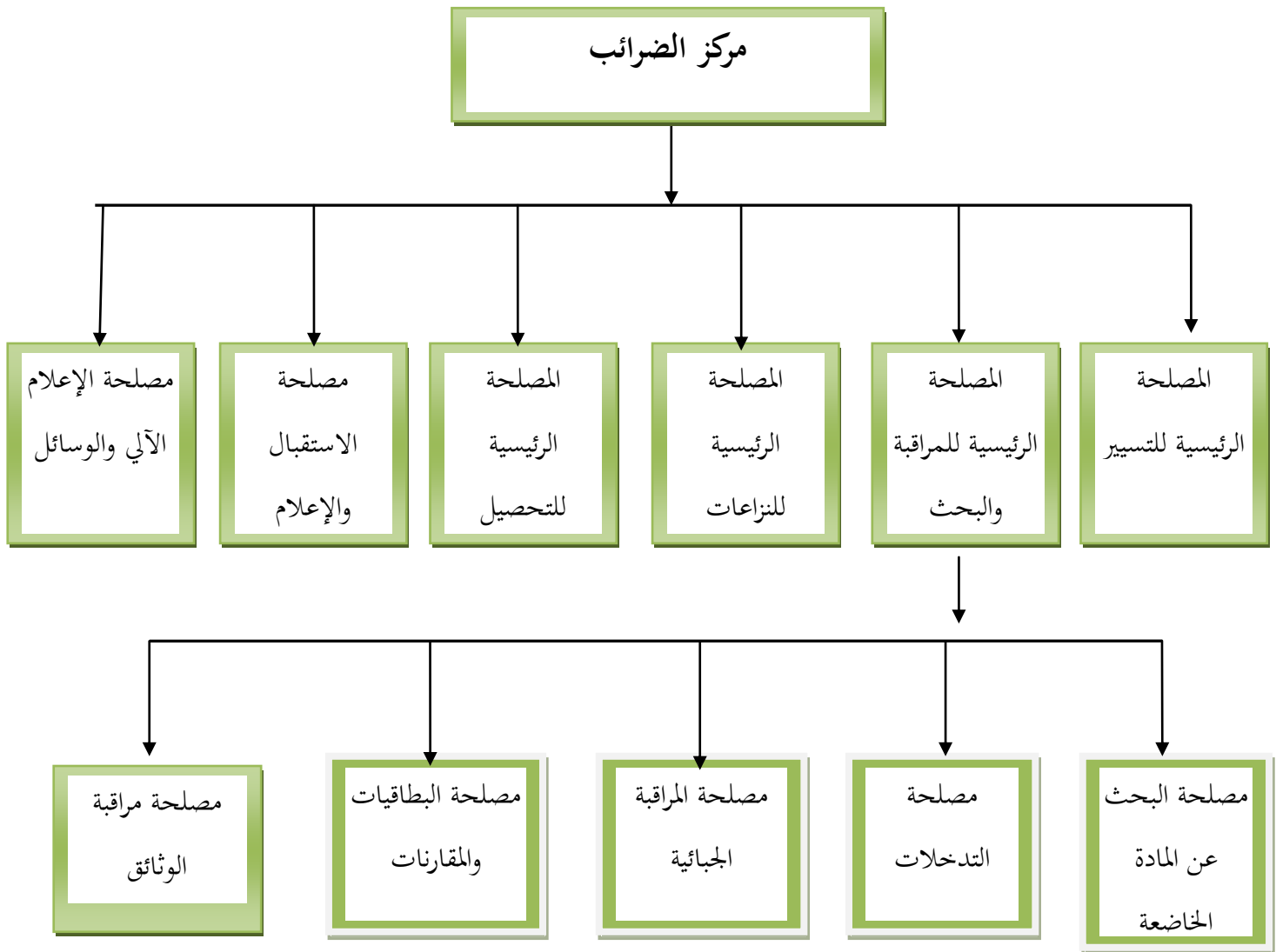
2. تعريف مركز الضرائب

يعتبر مركز الضرائب لولاية البويرة من الهياكل المستحدثة في الإدارة الجبائية، وهو مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي مرتبطة بالمديرية الولائية للضرائب، ولها علاقة مباشرة فيما يتعلق بمركزة الإحصائيات وبرمجة المراقبة الجبائية ، ويتكفل هذا المركز بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي (شركات أو أشخاص طبيعيين) لفرض الضريبة غير خاضعة لمجال اختصاص مديرية المؤسسات الكبرى والتي تتكفل بتسيير ملفات الخاضعين للضريبة والتي يساوي أو يفوق رقم أعمالها 1000.000.000 دينار جزائري بالإضافة إلى مجموع المهن الحرة.

ويختص مركز الضرائب في مجال الوعاء و التحصيل و الرقابة و منازعات الضرائب بعنوان نشاطاتهم المهنية، ويسير بحمل الضرائب المتعلقة بمجاله الإقليمي على أساس لكل مكلف ملف واحد، يحتوي على كل المعلومات المتعلقة بالمكلف ونشاطه الممارس، وفي هذا الإطار تم الشروع في إقامة نظام تصريحي وحيد ومركز بحمل الأعمال لكل المؤسسات لدى المقر أو المركز الرئيسي للمؤسسة .

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية البويرة

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر : وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

المطلب الثالث : مهام مركز الضرائب لولاية الضرائب

يعتبر مركز الضرائب الأداة الأساسية المختصة في الكشف عن التهرب والغش الضريبي عن طريق التحقيقات الجبائية، وتتكون من مصالح مختلفة هذه المصالح تقوم بعدة مهام متعددة يتم التطرق إليها.

أولاً: دراسة مهام مختلف مصالح مركز الضرائب

يضم مركز الضرائب ثلاث مصالح أساسية و قباضة و مصلحتين و تنحصر مهام كل مصلحة فيما يلي:

1. المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث

تتكفل بـ:

- إنجاز إجراءات البحث عن المعلومات الجبائية و معالجتها و توزيعها من أجل استغلالها؛
- إنجاز عمليات مراقبة: بعنوان المراجعات في عين المكان والمراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية وحواصل تقييمية دورية.

2. المصلحة الرئيسية للتسيير

تتكفل هذه المصلحة بما يلي :

- التكفل بالملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمركز الضرائب في مجال الوعاء والمراقبة الجبائية ومتابعة الإحتيازات الجبائية والدراسة الأولية للاحتجاجات؛
- المصادقة على جداول سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها بصفته وكيلا مفوضا للمدير الولائي للضرائب؛
- اقتراح تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات أو لمراجعة الحسابات؛
- إعداد تقارير دورية و تجميع الإحصائيات و إعدادا مخطط العمل وتنظيم الأشغال مع المصالح الأخرى مع الحرص على انسجامها.

3. المصلحة الرئيسية للمنازعات

تتكفل هذه المصلحة بما يلي :

- دراسة كل طعن نزاعي يوجه لمركز الضرائب و ناتج عن فرض ضرائب أو توزيعات أو غرامات أو عقوبات قررها المركز و كذا طلبات استرجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة؛
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة إلى الهيئات القضائية.

4. المصلحة الرئيسية للتحصيل

تتكفل بما يلي:

- التكفل بالتسديدات التي يقوم بها المكلفين بالضريبة بعنوان التسديدات التلقائية التي تتم أو الجداول العامة أو الفردية التي تصدر في حقهم و كذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل؛
- تنفيذ التدابير المنصوص عليها في التشريع و المتعلقة بالتحصيل الجبري للضريبة؛
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة إلى مجلس المحاسبة.

5. مصلحة الاستقبال و الإعلام

تكون هذه المصلحة تحت سلطة رئيس المركز و تتكفل بما يلي :

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة و إعلامهم؛
- نشر المعلومات حول حقوقهم و واجباتهم الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

6. مصلحة الإعلام الآلي و الوسائل

تتكفل بما يلي:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية و تأمينها و كذا تسيير التأهيل و رخص الدخول الموافقة لها؛
- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد و لوازم أخرى و كذا التكفل بصيانة بصيانة التجهيزات.

ثانيا : دراسة مهام المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث (المصلحة المستقبلية)

تتفرع هذه المصلحة إلى خمسة مصالح فرعية هي :

1.مصلحة البطاقات والمقارنات

تتكفل ب :

- تشكيل و تسيير فهرس المصادر المحلية للإعلام و الاستعلام الخاصة بوعاء الضريبة و كذا مراقبتها و تحصيلها؛
- مركزة المعطيات التي تجمعها المصالح المعنية، وتخزينها واستردادها من أجل استغلالها والتكفل بطلبات تعريف المكلفين بالضريبة.

2. مصلحة البحث عن المادة الخاضعة

تعمل على شكل فرق وتتكلف ب :

- إعداد برنامج دوري للبحث عن المعلومة الجبائية بعنوان تنفيذ حق الإطلاع؛
- تسجيل المكلفين بالضريبة للمراقبة على أساس المستندات وفي عين المكان انطلاقا من المعلومات والاستعلامات الصحيحة.

3.مصلحة التدخلات

تعمل على شكل فرق وتتكلف ب:

- برمجة و إنجاز التدخلات بعنوان تنفيذ الحق في التحقيق و حق الزيارة و المراقبة عند المرور و إنجاز في عين المكان كل المعاينات الضرورية لوعاء الضريبة ومراقبتها وتحصيلها؛
- مراجعة محاسبة المكلفين بالضريبة ومراقبتهم على أساس المستندات انطلاقا من المعلومات.

4.مصلحة المراقبة

تعمل أيضا في شكل فرق و تتكلف بـ:

- إنجاز برامج المراقبة على أساس المستندات و في عين المكان؛
- إعداد وضعيات إحصائية دورية تتعلق بوضعية إنجاز برامج المراقبة مع تقييم مردودها.

5. مصلحة مراقبة الوثائق

تقوم هذه المصلحة بـ :

- المقارنة بين التصريجات الجبائية الشهرية G50 والتصريجات الجبائية السنوية (ميزانية)؛
- المقارنة بين كشف الحساب البنكي و التصريجات الجبائية؛
- مراقبة جدول استرجاع الرسم على القيمة المضافة ومراقبة فواتير البيع والشراء؛
- مراقبة الامتيازات الجبائية و مدى احترام المدة الممنوحة.

المبحث الثاني: دراسة حالة حول التحقيق المحاسبي

تعتمد الإدارة الجبائية على الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ميدانيا بالتحقيقات الجبائية، حيث يتم التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل للتأكد إن كانت قائمة حسب المبادئ المحاسبية، كما يتم التحقيق فيها من حيث المضمون للتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية.

المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق

بهدف تدعيم المعلومات المقدمة في الفصول السابقة، تم ادراج المؤسسة (س) قصد دراستها كحالة تطبيقية.

أولاً: إدراج المؤسسة ضمن البرنامج السنوي

هذه المؤسسة هي شخص طبيعي مختصة في أشغال البناء، وهي محل التحقيق للسنوات 2014، 2016، 2015 و 2017 (السنوات غير متقدمة)، على جميع الضرائب والرسوم الخاضع لها هذا النشاط والمتمثلة في :

- الرسم على القيمة المضافة (TVA)؛
- الرسم على النشاط المهني (TAP)؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور (IRG/SALAIRES).

1. إرسال اشعار بالتحقيق

بمقتضى الاشعار المرسل بتاريخ 2018/05/10 تحت رقم 2018/73، والذي تم تسليمه مباشرة للمعني بالأمر (انظر الملحق رقم 03)، مرفوقاً بنسخة من ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية ومنحت له مهلة 10 أيام من تاريخ استلام الاشعار بالتحقيق وهذا لفحص محاسبته، وبعد انتهاء المدة القانونية وهي 10 أيام انتقل المحققون إلى مقر الشركة لمباشرة عملية التحقيق (أنظر الملحق رقم 04)، وبعد المحضر الذي تم تحريره بتاريخ 2018/11/12 والخاص بإفقال عملية التحقيق (أنظر الملحق رقم 05)، تم تقديم الملاحظات التالية من حيث الشكل والمضمون معاً:

1.1: من حيث الشكل

إن كل الدفاتر المحاسبية تم ختمهم وإمضائهم من طرف المحكمة القضائية، وذلك وفق المواد (09، 10 و11) من القانون التجاري.

2.1: من حيث المضمون

بعد التحقيق في محاسبة الشركة من حيث المضمون اتضح ما يلي :

بالنسبة لسنة 2014:

- عدم التطابق في رقم الأعمال المصرح به على G50:

- رقم الأعمال المصرح به على G50 : 125.237.752 دج خارج الرسم.
- رقم الأعمال المقبوض : 125.537.752 دج خارج الرسم.

الفرق غير المصرح به : 300.000 دج خارج الرسم.

- مشتريات غير مصرح بها من عند المورد "ج" ب : 512.820 دج خارج الرسم.
- مقبوضات بنكية غير مصرح بها ب : 480.000 دج خارج الرسم.

- عدم التقيد بمبدأ استقلالية السنوات المالية :

والجدول التالي يوضح فواتير المشتريات لسنة 2014

الجدول رقم (06) : فواتير الشراء 2014

الوحدة : دج.

رقم الفاتورة	تاريخ الفاتورة	المورد	مبلغ خارج الرسم	نسبة TVA	مبلغ الرسم على TVA	الملاحظات
2014/10	2013/08/14	يوسف	122.564	17%	20.836	عدم الالتزام بمبدأ استقلالية السنوات
2014/23	2013/08/21	يوسف	122.564	17%	20.836	عدم الالتزام بمبدأ استقلالية السنوات
2014/37	2013/08/25	يوسف	122.564	17%	20.836	عدم الالتزام بمبدأ استقلالية السنوات
2014/40	2013/09/02	يوسف	122.564	17%	20.836	عدم الالتزام بمبدأ استقلالية السنوات
2014/41	2013/09/05	يوسف	122.564	17%	20.836	عدم الالتزام بمبدأ استقلالية السنوات
2014/45	2013/09/11	يوسف	122.564	17%	20.836	عدم الالتزام بمبدأ استقلالية السنوات
2014/46	2013/09/15	يوسف	122.564	17%	20.836	عدم الالتزام بمبدأ استقلالية السنوات
2014/58	2013/10/09	يوسف	122.564	17%	20.836	عدم الالتزام بمبدأ استقلالية السنوات
2014/59	2013/12/25	يوسف	122.564	17%	20.836	عدم الالتزام بمبدأ استقلالية السنوات
2014/61	2013/12/31	كريم	85.470	17%	14.530	عدم الالتزام بمبدأ استقلالية السنوات
		المجموع		17%	1.188.564	202.052

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

بعد دراسة فواتير الشراء تبين أن المكلف لم يلتزم بمبدأ استقلالية السنوات، حيث قام بتقييد كل فواتير الشراء لسنة 2013 في المحاسبة بتاريخ 2014/01/01 وذلك يخالف مبدأ استقلالية السنوات المالية.

بالنسبة لسنة 2015:

- الرسم على النشاط المهني 2% على رقم الأعمال الغير مصرح به بـ 7.060.150 دج خارج الرسم .
- مشتريات غير مصرح بها من المورد "أيمن " بـ : 170.940 دج خارج الرسم.
- مشتريات غير مصرح بها من المورد "محمد" بـ : 798.911 دج خارج الرسم.
- مقبوضات المداخيل الاستثنائية غير المصرح بها بـ : 384.000 دج خارج الرسم.

– عدم التقييد بمبدأ استقلالية السنوات المالية

- فاتورة رقم 2014/66 في 2014/12/177 من المورد "حمزة" مقيدة في المحاسبة في تاريخ 2015/12/11 بمبلغ : 735.100 خارج الرسم.

بالنسبة لسنة 2016:

- مشتريات غير مصرح بها من عند المورد " أنيس " بـ 304.785 خارج الرسم.
- مشتريات غير مصرح بها من عند المورد "حكيم" بـ 1.111.111 خارج الرسم.
- مشتريات غير مصرح بها من عند المورد " سمير " بـ 1.950.284 خارج الرسم.
- رقم الأعمال غير مصرح به لشهر 2016/5 غير مصرح به بالنسبة للرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني : 9.632.500 خارج الرسم.
- –فاتورة رقم 2016/15 في تاريخ 2016/11/13 مسددة نقدا وهذا يتنافى مع المادة 30 من قانون الرسم على الأعمال و بالتالي مبلغ الرسم على القيمة المضافة غير قابلة للإسترجاع :
المبلغ خارج الرسم = 131.946 دج.
الرسم على القيمة المضافة = 22.420 دج.

- مصاريف غير قابلة للخصم (غير مبررة) = 5.300.911 دج خارج الرسم.
- الرسم على القيمة المضافة الغير قابلة للاسترجاع = 501.154 دج خارج الرسم.

بالنسبة لسنة 2017 :

- رقم أعمال غير مصرح به:

- فاتورة رقم 17/01 في 14/09/2017 بـ: 4.925.900 دج خارج الرسم.
 - فاتورة رقم 17/02 في 16/09/2017 بـ : 1.618.000 دج خارج الرسم.
 - فاتورة رقم 17/13 في 19/10/2017 بـ : 167.200 دج خارج الرسم.
- المجموع = 6.711.100 دج خارج الرسم.

- عدم التقيد بمبدأ استقلالية السنوات المالية :

- فاتورة رقم 2016/868 في 24/10/2016 من عند المورد "حسين" مقيدة في المحاسبة في 01/01/2017 بمبلغ: 3.222.828 دج خارج الرسم .
 - فاتورة رقم 2016/12627 في 27/10/2016 من عند المورد "فيصل" مقيدة في المحاسبة بمبلغ : 436.168 دج خارج الرسم.
- المجموع : 3.658.996 دج.

- مصاريف غير متعلقة بطبيعة النشاط:

- مصاريف غير قابلة للخصم : 6.9008.720 دج خارج الرسم.
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة 19% : 1.860.530 دج .

المطلب الثاني : نتائج التحقيق في المحاسبة

بعد الانتهاء من عملية التحقيق، قام أعوان الرقابة بتحضير المحضر الخاص بعملية المراقبة، التي تمت على الشركة وذلك لتصحيح الوضعية الجبائية(أنظر الملحق رقم 06).

أولاً: نتائج التحقيق

1. تحرير وإرسال الإشعار بالتبليغ الأولي

نظراً لما ذكرنا سابقاً فإن محاسبتكم التي تم احضارها إلى المصلحة قد تم الإحتفاظ بها، غير أن النقائص والملاحظات المترتبة عن عملية التحقيق ينتج عنها رسوم وضرائب مع الغرامات، بطريقة الإدماج لكل الأعباء التي تم خصمها بطريقة غير قانونية لكل سنة على حدى.

– إعادة تأسيس المادة الخاضعة للضريبة:

• الرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم (07): تحديد رقم الأعمال الغير مصرح به

الوحدة: دج

التعيين	2014	2015	2016	2017
مشتريات غير مصرح بها	512.820	853.769	3.321.893	-
معامل هامش الربح الخام	1.2817	1.2500	1.2621	-
رقم الأعمال الغير مصرح به	657.281	1.067.211	4.192.561	-

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

لتحديد رقم الأعمال المعترف به الناتج عن المشتريات الغير مصرح بها، إرتأت المصلحة إلى ضرب المشتريات الغير مصرح بها في معامل هامش الربح الخام المصرح به.

وفيما يتعلق بهامش الربح الخام يتم حسابه وفق العلاقة التالية:

هامش الربح الخام = رقم الأعمال / الإستهلاكات

من خلال النتائج المتحصل عليها في هذا الجدول تبين أن المكلف لم يصرح برقم أعمال فيما يخص سنة 2014، 2015، 2016 أما بالنسبة لسنة 2017 لم تتوفر أي بيانات مخالفة لذلك.

- تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم (08): تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة

الوحدة: دج

التعيين	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المصرح به	125.237.752	211.329.578	153.549.548	119.475.979
رقم الأعمال الناتج عن المشتريات الغير مصرح بها	657.281	1.067.211	4.192.561	-
رقم الأعمال المقبوض الغير مصرح به	300.000	-	-	-
رقم الأعمال المعترف به	126.195.033	212.396.789	157.742.109	119.475.979

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

رقم الأعمال المعترف به يتم حسابه وفق العلاقة التالية :

رقم الأعمال المعترف به = رقم الأعمال المصرح به + رقم الأعمال المصرح به الناتج عن المشتريات غير المصرح بها + رقم الأعمال المقبوض غير المصرح به.

الجدول رقم (09): رقم الأعمال المصرح به بالنسبة للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني

الوحدة: دج

التعيين	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المصرح به بالنسبة للرسم على القيمة المضافة	-	211.329.578	153.459.248	-
رقم الأعمال المصرح به بالنسبة للرسم على النشاط المهني		194.269.425	143.916.748	-
الفارق		17.060.150	9.632.500	-

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

بالنسبة لنشاط تأدية الخدمات، فإن رقم الأعمال الخاص بالرسم على القيمة المضافة يجب أن يساوي رقم الأعمال

الخاص بالرسم على النشاط المهني.

من خلال هذا الجدول تبين أن رقم الأعمال المصرح به من طرف مؤسسة أشغال البناء بالنسبة للرسم على النشاط المهني

أقل من رقم الأعمال المصرح به بالنسبة للرسم على القيمة المضافة.

الجدول رقم (10): تصفية الرسم TAP

الوحدة: دج

التعيين	2014	2015	2016	2019
رقم الأعمال الإجمالي المصرح به	125.237.752	194.060.150	143.916.748	119.476.038
رقم الأعمال بتخفيض 25 %	-	84.820.764	37.778.146	31.362.445
رقم الأعمال المصرح به بدون تخفيض	125.237.752	109.448.664	-	-

31.362.445	37.778.146	194.060.150	125.237.752	رقم الأعمال الخاضع
119.476.038	157.742.109	212.187.511	126.195.033	رقم الأعمال الإجمالي المعترف به
/	13.825.065	18.127.361	957.281	رقم الأعمال الغير مصرح به
-	276.507	362.547	19.145	الرسم على النشاط المهني 2%
-	%25	%25	%10	نسبة العقوبة
	69.126	90.603	1.914	العقوبة
-	372.633	453.184	21.059	مجموع الحقوق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

بالنسبة للتخفيض المقدر ب 25% تم تطبيقه ابتداءً من الفصل الثاني لسنة 2015، وذلك وفقاً لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن مجموع الحقوق ارتفع من سنة 2014 إلى غاية 2016، أما بالنسبة لسنة 2017 لم يتم إثبات أي حق أو غرامة.

• الضريبة على الدخل الإجمالي IRG:

- تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

الجدول رقم (11): تحديد الوعاء الضريبي IRG

الوحدة: دج

التعيين	2014	2015	2016	2017
فواتير غير ملتزمة بمبدأ عدم الإستقلالية	1.188.546	735.100	-	3.658.996
رقم الأعمال الناتج عن المشتريات غير المصرح بها	657.281	1.067.211	4.192.561	-
مصاريف غير مبررة	-	-	5.300.911	6.908.702
مداخيل استثنائية	480.000	348.000	-	-
مصاريف مخصومة مرتين	-	-	-	840.339
رقم أعمال غير مصرح به	-	-	-	6.711.100
(-) خصم الرسم على النشاط المهني	-19.145	-362.547	-207.375	-
مشتريات غير مصرح بها	-512.820	-853.796	-3.321.893	-
مجموع الزيادات	1.793.862	969.995	5.964.204	18.119.137

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

من خلال الجدول السابق قامت المصلحة بتحديد المداخيل بإضافة المصاريف الغير ملتزمة بمبدأ استقلالية السنوات المالية وأرقام الأعمال الناتجة على المشتريات الغير مصرح بها، والمشتريات غير المرتبطة بالنشاط ورقم الأعمال المفوتر الغير مصرح به مع تخفيض الرسم على النشاط المهني ومبلغ المشتريات الغير مصرح به.

الجدول (12) : تصفية الضريبة على الدخل الإجمالي

الوحدة: دج

التعيين	2014	2015	2016	2017
المداحيل المصرح بها	16.497.131	23.343.855	18.439.977	9.826.162
المداحيل المعاد استثمارها	16.497.131	23.343.855	18.439.977	-
المداحيل الخاضعة	11.547.991	16.348.398	12.907.984	9.826.162
الزيادات	1.793.862	969.995	5.964.204	18.119.137
المداحيل المعترف بها	13.341.853	17.318.393	18.872.188	27.945.299
المداحيل الغير مصرح بها	1.793.862	969.995	5.964.204	18.119.137
الضريبة على الدخل الإجمالي IRG	627.851	339.498	2.087.471	6.341.697
نسبة العقوبة	%25	%25	%25	%25
مبلغ العقوبة	156.962	84.874	521.867	1.585.424
الحقوق الإجمالية	784.814	424.372	2.609.339	7.927.122

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

بالنسبة لطريقة حساب الضريبة على الدخل الإجمالي IRG تم حسابها بإيجاد الفرق بين الضريبة على المداحيل المعترف بها والضريبة على المداحيل المصرح بها، ويتم حساب الضريبة على المداحيل المعترف بها والمصرح بها وفق الجدول التصاعدي الموضح في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

من الجدول أعلاه الجامع لكل الحقوق والغرامات تبين أن مقدار الغرامة المالية المستحقة الدفع من طرف مؤسسة أشغال البناء فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي قد ارتفعت بشكل ملحوظ خلال السنوات الاربع، وهذا بتطبيق غرامة مقدرة بـ 25% بالنسبة لكل السنوات وهذا يشير إلى تزايد حجم التهرب والغش الضريبي.

• الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور IRG/S :

الجدول رقم (12) : الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور IRG/S

الوحدة : دج

التعيين	2014	2015	2016	2017
الأجر الشهري الخاضع	30.000	30.000	30.000	30.000
عدد الأشهر	12	12	12	12
عدد العمال	10	10	10	10
القاعدة الخاضعة للضريبة	3.600.000	3.600.00	3.600.000	3.600.000
النسبة	%20	%20	%20	%20
الحقوق	720.000	720.000	720.000	720.000
نسبة العقوبة	%25	%25	%25	%25
مبلغ العقوبة	180.000	180.000	180.000	180.000
مجموع الحقوق	900.000	900.000	900.000	900.000

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

• الرسم على القيمة المضافة:

الجدول رقم (14): وضعية الرسم على القيمة المضافة على المشتريات

الوحدة: دج

التعيين	2014	2015	2016	2017
TVA المسددة نقدا	-	-	22.420	-
TVA على المصاريف غير المبررة	-	-	901.154	1.312.656
TVA الغير مسترجعة	-	-	932.574	1.312.656

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب.

من خلال الجدول يتضح أن المكلف بالضريبة لم يلتزم بالرسم على القيمة المضافة على المشتريات بالنسبة للسنتين الأخيرتين فقط.

الوحدة: دج

الجدول رقم (15): تحديد رقم الأعمال

التعيين	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المصرح به	125.237.752	211.329.578	153.549.548	119.475.979
رقم الأعمال الناتج عن المشتريات الغير مصرح بها	657.281	1.067.211	4.192.562	-
رقم الأعمال المقبوض الغير مصرح به	300.000	-	-	-
رقم الأعمال المعترف به	126.195.033	212.396.789	157.742.109	119.475.979

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

الجدول رقم (16) : تصفية الرسم على القيمة المضافة

الوحدة:دج

التعيين	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المعترف به	126.195.033	212.396.789	157.742.109	119.475.979
رقم الأعمال الإجمالي المصرح به	125.237.752	211.329.578	153.549.248	119.475.979
رقم الأعمال المصرح به بنسبة 17%	125.237.752	211.329.578	153.549.248	88.718.771
رقم الأعمال المصرح به بنسبة 19%	-	-	-	30.757.267
رقم الأعمال الغير مصرح به	957.281	1.067.211	4.192.561	-
نسبة TVA	17%	17%	17%	19%
الحقوق	162.737	181.425	712.735	-
TVA الغير قابلة للاسترجاع	-	-	923.574	2.020.194
مجموع TVA	162.737	181.425	1.636.309	2.020.194
نسبة العقوبات	15%	15%	25%	25%
مبلغ العقوبات	24.410	27.213	409.077	505.048
مجموع الحقوق	187.147	208.638	2.045.386	2.525.242

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

إن نشاط المؤسسة خاضع للرسم على القيمة المضافة بنسبة 07% و 17% بالنسبة للسنوات 2014،2015 و 2016 و 09% و 19% بالنسبة لسنة 2017، وهذا حسب المواد 21 و 23 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

من خلال هذا الجدول المتضمن الحقوق والغرامات فيما يخص الرسم على القيمة المضافة يتضح أن الحقوق الواجبة الدفع ارتفعت بشكل ملحوظ خلال السنوات الأربعة حيث تم تطبيق غرامة مقدرة بـ15% بالنسبة لسنة 2014 و2015، أما بالنسبة لسنة 2016 و2017 تم تطبيق غرامة 25%، وهذا راجع لارتفاع نسبة التهرب والغش الضريبي.

ثانيا: نهاية التحقيق

بعد تحرير التبليغ الأولي قام المحققون بتسليمه للمكلف بالضريبة وإعطائه مهلة 40 يوما، من تاريخ استلام الإشعار بالتبليغ لتقدم جواب ومبررات حتى يتسنى للمحققين إعادة النظر في نتائج التحقيق الأولي (أنظر الملحق رقم 07).

بعد دراسة جواب المكلف تبين أنه لا يحتوي على أية مبررات لذا قام المحققون بإبقاء نفس نتائج التحقيق الأولي و إرسال إشعار بالتبليغ النهائي للمكلف بالضريبة (أنظر الملحق رقم 08)، ويتعين على المكلف الالتزام بدفع كل الحقوق والغرامات الواجبة في حقه وذلك وفق اشعار مرسل من طرف الادارة الجبائية (أنظر الملحق رقم 09).

المبحث الثاني: دراسة حالة خاصة بالتحقيق المصوب

يتم دراسة هذه الحالة التي تختص بعملية التحقيق المصوب باعتبارها وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب، وقد تم الشروع في التحقيق المصوب في عين المكان تدعيماً للتحقيق المحاسبي بمدى تحقيق مراقبة اقل شمولية وأكثر سرعة ومردودية حتى جاء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، والذي تعذر اجراء دراسة تطبيقية عليه.

المطلب الأول: التحضير لعملية التحقيق

حيث يتم التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة من حيث الشكل للتأكد إن كانت قائمة حسب المبادئ المحاسبية، كما يتم التحقيق من حيث المضمون وذلك للتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية.

أولاً: ادراج المؤسسة ضمن البرنامج السنوي

تبعا للتحقيق المحاسبي المصوب لنشاطهم الممثل في المواد الصيدلانية و شبه الصيدلانية ببلدية الهاشمية لولاية البويرة، للسنوات 2014 و2015 على الرسوم و الضرائب التالية :

- الرسم على النشاط المهني (TAP)؛

- الرسم على القيمة المضافة (TVA)؛

- الضريبة على الدخل الاجمالي على الفائدة (IRG/Benefices).

ثانيا: ارسال الاشعار بالتحقيق

تمت عملية المراقبة المصوبة وفقا للاشعار بالتحقيق رقم 13/م/ض/ف/2017/2 المؤرخ في 25 جانفي 2017، و الذي تم تسليمه إلى مسير الشركة بتاريخ 25 جانفي 2017 رفقة ميثاق المكلف بالضريبة المتضمن لكل الحقوق و الواجبات المنصوص عليها في القانون الجبائي الجزائري.

بعد انقضاء المدة القانونية وهي 10 أيام انتقل المحققون إلى مقر الشركة قصد عملية التحقيق والتي من بينها فصل المحاسبة من حيث الشكل والمضمون.

1. من حيث الشكل:

كل الدفاتر والوثائق المحاسبية تم احضارها الى المصلحة المختصة، مرقمة وممضاة من طرف رئيس المحكمة بعين بسام، طبقا لأحكام المواد 10، 09 و 11 من القانون التجاري.

2. من حيث المضمون:

- عدم التصريح بأرقام الاعمال المحقق من مبيعات مواد شبه الصيدلانية بالنسبة لسنة 2014 بمقدار 986.188 دج خارج الرسم.

- عدم التصريح بأرقام الأعمال المحقق من مبيعات مواد شبه صيدلانية، فيما يخص وضعية الرسم على القيمة المضافة لسنة 2015 بمقدار 917.570 دج خارج الرسم.

- خصم الأعباء لسنة 2015 بصفة غير مطابقة للأحكام الجبائية المعمول بها، خاصة الأعباء المتعلقة بالاهتلاكات

لسيارة سياحية مقتناة بتاريخ 11 ماي 2015 بثمن 270.000 دج خارج الرسم:

مقدار الاهتلاكات المبررة = 133.333 دج.

مقدار الاهتلاكات المخصومة = 360.000 دج.

مقدار الاهتلاكات المعاد ادماجها الى الارباح = 266.667 دج.

- عدم تبرير الأعباء التالية:

بالنسبة لسنة 2014:

- إهتلاكات أخرى = 47500 دج.

- أعباء أخرى = 4546 دج.

بالنسبة لسنة 2015:

- أعباء عملية أخرى = 43591 دج.

المطلب الثاني: نتائج التحقيق المصوب

بعد الانتهاء من عملية التحقيق، قام أعوان الرقابة بتحضير المحضر الخاص بعملية المراقبة التي تمت على الشركة وذلك لتصحيح وضعيته الجبائية.

أولاً: نتائج التحقيق المصوب

بعد الانتهاء من عملية التحقيق المصوب، قام أعوان الرقابة بتحضير المحضر الخاص بعملية المراقبة التي تمت، وذلك لتصحيح الوضعية الجبائية.

1. تحرير و ارسال الاشعار بالتبليغ الأولي

نظرا لما ذكرنا سابقا من ملاحظات و نقائص من حيث المضمون سوف تترتب عليها التصحيحات الجبائية التالية في المواد :

- الرسم على النشاط المهني طبقا لإحكام المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة؛
- الضريبة على الدخل الاجمالي المادة 11 من نفس القانون؛
- الرسم على القيمة المضافة طبقا لأحكام المواد 15-21-116 الفقرة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

- بالنسبة للرسم على النشاط المهني:

الجدول رقم (17): الرسم على النشاط المهني

الوحدة: دج

التعيين	2014	2015
رقم الأعمال المصرح به	29.003.866	35.593.215
رقم الأعمال المعترف به	29.003.866	35.593.215
الفارق	لا شيء	لا شيء

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

من خلال الجدول أعلاه تبين أن رقم الأعمال المصرح به هو نفسه رقم الأعمال المعترف به، وبالتالي الفارق

لا شيء، هذا يعني أن المكلف التزم بالتصريح برقم الأعمال دون وجود أي تلاعب أو إخفاء.

- تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي:

لقد تم تحديد الوعاء الضريبي للأرباح الصافية الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، للسنوات 2014 و2015،

عن طريق ادماج كل الأعباء المختلفة إلى الأرباح الصافية المصرح بها و التي تم خصمها بصفة غير مطابقة للأحكام الجبائية

المعمول بها طبقاً للمادة 11 من قانون الضرائب المباشرة.

الجدول رقم (18) : الحقوق و الغرامات للضريبة على الدخل الاجمالي

الوحدة: دج

2015	2014	التعيين
270.258	52.046	أعباء مخصومة معاد إدماجها للأرباح الصافية
270.258	52.046	مجموع الإدماجات
6.131.623	5.082.441	الفائدة الصافية المعترف بها
5.861.365	5.030.395	الفائدة الصافية المصرح بها
270.258	52.046	الفارق
94.590	18.216	الحقوق الصافية
15%	10%	الغرامات على الحقوق (المعدل)
14.188	18.21	مقدار الغرامة
108.778	20.037	الإجمالي الواجب دفعه

. المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

- تحديد رقم الاعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة:

لقد تم تحديد الوعاء الضريبي لرقم الاعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة عن طريق تمييز كل المشتريات الخاصة بالمواد شبه الصيدلانية الغير مصرح بها، بتطبيق هامش ربح خاص يقدر ب 1.44 على المواد المقتناة للسنوات 2014 و 2015 طبقا للمواد 15، 21، 166 الفقرة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

الجدول رقم (19): تحديد رقم الاعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة

الوحدة: دج

2015	2014	التعيين
917.570	986.188	مشتريات من مواد شبه صيدلانية
1.14	1.14	معامل هامش ربح خام
1.046.029	1.124.254	رقم أعمال ناتج غير مصرح به
/	/	رقم أعمال مصرح به للمواد شبه صيدلانية
1.046.029	1.124.254	رقم أعمال معترف به

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

الجدول رقم (20): الحقوق و الغرامات الرسم على القيمة المضافة

الوحدة:دج

2015	2014	التعيين
/	/	رقم أعمال مصرح به
1.124.254	1.124.254	رقم أعمال معترف به
1.124.254	1.124.254	الفارق
177.824	191.123	حقوق الرسم على القيمة المضافة 17%
15%	15%	معدل الغرامة
26.673	28.668	مقدار الغرامة
204.497	219.791	الاجمالي الواجب دفعه

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة.

ثانيا: نهاية التحقيق

بعد ضبط نتائج التحقيق المتوصل اليها عن طريق المراقبة الجبائية و النظر في كل الوثائق المحاسبية المقدمة من طرف المعني بالأمر، يتم تبليغها له مباشرة أما عن طريق الارسال بواسطة البريد او تسليمها له شخصيا .

للمكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه، الحق في تقديم كل الملاحظات من جراء عملية التحقيق في غضون

30 يوم.

في حالة عدم تقديم أي ملاحظة من طرف المكلف بالضريبة خلال هذه المدة، على نتائج التحقيق التي تم تسليمها له، فإنه سوف يتلقى نفس النتائج المتوصل إليها في أول الأمر بصورة نهائية قابلة للدفع لقباضة الضرائب عن طريق أمر بالدفع، سواء كان ذلك على دفعة واحدة او على عدة دفعات.

خلاصة:

على إثر الدراسة الميدانية التي قمنا بها لاحتظنا الدور الفعال للرقابة الجبائية التي يقوم بها المحققون للملفات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ومحاولتهم التحقق من المعلومات المصرح بها، سواء عن طريق اجراءات التحقيق المحاسبي أو التحقيق المصوب، وكذلك جمع المعلومات الخاصة بالمكلف من مختلف الجهات والمصالح المختصة ومقارنتها مع المعلومات المصرح بها، والوصول إلى الأساس الفعلي لفرض الضريبة، وهذا ماثبت أن الرقابة الجبائية تسعى إلى تحقيق هدفها الرئيسي المتمثل في مكافحة والحد من التهرب والغش الضريبي.



الخاتمة

الخاتمة:

من خلال تطرقنا إلى هذه الدراسة والمتمثلة في مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، تم الولوج لهذه الدراسة من خلال جانبيين النظري والتطبيقي، حيث تم التطرق إلى موضوع التهرب والغش الضريبي الذي حضي باهتمام كبير في السنوات الأخيرة من طرف السلطات المعنية، وهذا ما أدى إلى الاهتمام أكثر بوسائل معالجته، محاولين تدارك النقص الحاصل في الموارد المالية للدولة، والذي جعل أموالا طائلة تتداول بكل حرية وبدون مراقبة أو اقتطاع وبذلك حرمت الخزينة العمومية منها.

معالجة هذه الظاهرة تتطلب أولا معرفة ماهية هذه الظاهرة، لأنه ليس من المجدي أن نسعى وراء مكافحتها والحد منها، إذا كنا في الأصل لانملك أدنى فكرة أو معرفة حول مانكافح ضده، حيث يرتبط التهرب والغش الضريبي بالكيفية التي يتم من خلالها التخلص من دفع الضريبة، سواء بالطريقة المشروعة وهي ما يعرف بالتهرب الضريبي أو بالطريقة الغير مشروعة والمتمثلة في الغش الضريبي.

كما تم التطرق إلى الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها التي تعتبر مجموعة من الاجراءات التي تقوم بمراقبة صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة في اطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب والغش الضريبي، ونظرا لما تواجهه الرقابة الجبائية من صعوبات تم اقتراح آليات مستحدثة لتفعيلها وتحسين دورها.

نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى جملة من النتائج، نوجزها فيما يلي:

إن ظاهرة التهرب والغش الضريبي تعد من أهم الأخطار التي تتسبب في تسرب أموال الدولة فقد تكون بطريقة قانونية عن طريق استغلال الثغرات القانونية والتي تسمح بالتهرب الضريبي، وإما بطرق تديسية وغير قانونية تسمى بالغش الضريبي؛

● يعاني النظام الضريبي من الغموض والتعقيد وعدم الاستقرار، إضافة إلى ضعف كفاءة الادارة الجبائية، ورغم الاصلاحات التي تم ادخالها إلا أنه مازال بعيد كل البعد عن الأهداف المسطرة، والتي يتمركز محورها في مكافحة التهرب والغش الضريبي؛

● من الصعب قياس حجم ظاهرة التهرب الضريبي وذلك لطبيعته السرية من جهة، ومن جهة أخرى التطور في طرقه وتعدد أنواعه؛

● استحداث آليات رقابية جديدة يزيد من فعالية الرقابة الجبائية في استرجاع المبالغ المتهرب منها بطرق مشروعة وغير مشروعة.

اختبار الفرضيات

تم التوصل من خلال هذا البحث إلى نتائج اختبار الفرضيات، وهي كما يلي:

- بالنسبة للفرضية الأولى والتي يتضمن محتواها أن التهرب والغش الضريبي يخلق آثار سلبية على الاقتصاد الوطني من خلال تخفيض الإيرادات العامة، **فعتبر صحيحة** لأنها ظاهرة خطيرة جدا ومنتشرة بشكل واسع، حيث يؤدي إلى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من جزء هام من مواردها المالية.
- بالنسبة للفرضية الثانية والتي تعتبر أن فعالية الرقابة الجبائية تتوقف على مدى فعالية آلياتها **فهي صحيحة**، لأن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على ظاهرة التهرب والغش الضريبي، وذلك نظرا للصعوبات والمشاكل التي تقف عائقا دون تحقيق الأهداف المرجوة منها، ولذلك يجب على الدولة إيجاد التدابير والاجراءات الكفيلة لتحسين فعالية الرقابة الجبائية، والتي هي مرهونة بتفعيل آلياتها.
- أما بالنسبة إلى ماجاء في الفرضية الثالثة والتي تعتبر آليات الرقابة الجبائية المطبقة بمركز الضرائب فعالة في مكافحة التهرب والغش الضريبي **فهي صحيحة**، وهذا راجع لفعالية الاجراءات الرقابية المطبقة من طرف مركز الضرائب لولاية البويرة لاكتشاف حالات التهرب والغش الضريبي، وذلك خلال ما تبين من نتائج التحقيق المحاسبي والمصوب اتضح أن حجم التهرب والغش الضريبي في تزايد مستمر خلال السنوات محل التحقيق، لكن رغم ذلك استطاعت الرقابة الجبائية استرجاع الحقوق المتملص منها.

الاقتراحات

في ختام دراستنا نقوم بوضع جملة من التوصيات من شأنها تفعيل أكثر للرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي:

- إدخال نظام المعالجة المعلوماتية في تسهيل وتسيير عمل الإدارة الجبائية؛
- القضاء على جميع النشاطات التي تساعد على تنامي ظاهرة التهرب والغش الضريبي، منها الاقتصاد الموازي والمنافسة غير المشروعة؛
- إقامة تعاون مستمر بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية، والذي ينتج عليه تزويد الإدارة الجبائية بالمعلومات والتوضيحات حول نشاط المكلف؛
- إعادة النظر في أجور موظفي مصلحة الضرائب، وذلك بتحفيزهم على رفع مردودية العمل وإبعادهم عن إغراءات الممولين؛
- العمل على إدخال استعمال الاعلام الآلي في كل مصالح الادارة الجبائية.

آفاق الدراسة

إن هذه الدراسة لا تقدم رؤية مطلقة أو نهائية عن موضوع مساهمة فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب والغش الضريبي، إذ يمكن دراسته من عدة جوانب، ولذلك يمكن اقتراح مجموعة من النقاط التي نراها جديدة بأن تكون آفاق بحث جديدة، وهي كفيلة لوحدها بأن تكون موضوعا منفصلا، ونظرا لثراء هذا الموضوع وتشعبه نأمل أن تكون هذه الدراسة مدخلا لطرح مواضيع أكثر تخصصا، لذا نقول أن موضوعنا هذا ما هو إلا فاتحة ومقدمة لمن يهيمه البحث في هذا الموضوع، إذ يمكن للمهتم في هذا المجال أن يدرس:

- التجارة الالكترونية وتأثيرها على فعالية الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي؛
- فعالية النظام الجبائي الجزائري في المحافظة على البيئة؛
- دور الجباية الالكترونية في مكافحة التهرب والغش الضريبي.



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب باللغة العربية:

- العديد صالح، الوجيز في شرح الاجراءات الجبائية، الطبعة الثالثة، دار هومة، 2008.
- أحمد بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، الطبعة 17، دار هومة للطبع والنشر والتوزيع، الجزء الأول، الجزائر، 2014.
- منصور بن اعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011
- محمد بودالي، التهرب الضريبي والسلوك الجبائي من منظور الوعي الاقتصادي السوي، شركة الأصالة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- سليمان حمدي، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1988.
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 39
- خالد الخطيب، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 223.
- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للنشر والتوزيع، الجزائر، 2012 .
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسية المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1972.
- حطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
- سهم كركودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011 .
- محمد خالد المهابني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، جامعة الدول العربية، مصر، 2010.
- محمد قاسم القرويني، الاصلاح بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، الأردن، 2001.
- ممرسي السيد حجازي، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 2000.

مذكرات ورسائل الماجستير:

- أحلام بن صفى الدين، الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2013/2014.
- أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2002/2003.
- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر، بعممر، 2012.
- عاشور يوسفى، دراسة تحليلية لظاهرة الغش الجبائي حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، 2008/2009، ص 90.
- عبد العزيز قتال، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين، حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية والاجتماعية المركز الجامعي يحيى فارس، المدية 2008/2009.
- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2004.
- لياس قلاب ذبيح، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2010/2011.
- مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، معهد العلوم الاقتصادية، التسيير والتجارة، المركز الجامعي، يحيى فارس المدية، أكتوبر، 2008.
- ناصر مغني، دراسة تقييمية للتهرب الضريبي من خلال مؤشرات الأداء، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2009/2010.
- نصر رحال، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حالة ولاية الوادي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006/2007.

- نور الدين يوسف، الجباية المحلية ودورها في تحقيق التنمية المحلية في الجزائر، دراسة تقييمية للفترة من 2008/2000، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2010/2009.

مذكرات الماستر:

- لامية آيت بلقاسم، إجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص: اقتصاد نقدي وبنكي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة البويرة، 2014/2013.

- لخداري عبد الجليل، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية بسكرة مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013.

- مريم غضبان، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية البويرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البويرة.

- نبيلة ساعد، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، دراسة حالة بمفتشية الضرائب الضرائب في الأخصرية مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2015/2014.

المجلات العلمية:

- اسماعيل صاري، تشخيص الرقابة الجبائية وسبل تفعيلها مع الاشارة لمديرية الضرائب لولاية المدية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد01، أفريل 2014، ص226-227.

- الجيلاني بلواضح، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة العدد12، 2014.

- زهرة حبو، التهرب الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 27، 2011.

- عمار معاشو، خصوصية إجراء الدعوى الجزائرية في مجال الغش الضريبي، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2009.

- العياشي عجلان، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة المسيلة، العدد 08، الجزائر، 2008.
- الهادي خضراوي، الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات القانونية والسياسة جامعة الأغواط، العدد 02، جوان، 2015.

القوانين والمواثيق:


- المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- المادة 35 من قانون الإجراءات الجزائية.
- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2016.

المواقع الإلكترونية:

- محمد حباش، التهرب الضريبي، بحث منشور على الموقع الإلكتروني www.aleppoecnomics.com، تاريخ الاطلاع: 2019/04/24، 18:00.

الكتب باللغة الفرنسية:

- Ahmed Hamimi, L'audit comptable et financier, Edition Berti, Algerie, 2001, P172.
- Lucien Michel Traité politique Fiscale édition Puf, France, 1996, P84.



الملاحق

حذار

ATTENTION

هذا التصريح يجب أن يقدم إلى قبضة الضرائب خلال العشرين يوم الأولى من الشهر.

La présente déclaration doit être déposée à la recette des Impôts dans les **VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS.**

رمز النشاط

CODE ACTIVITE

الضرائب و الرسوم المحصلة فوراً أو عن طريق الاقتطاع من المصدر

تصريح يقوم 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

M السيد (ة)

(Nom et Prénom - raison sociale)

النشاط أو المهنة

العنوان

Activité/Profession
Adresse

الشهر 20
الفصل 20
MOIS DE 20
TRIMESTRE 20

للتذكير إجبارياً

A RAPPELER

OBLIGATOIREMENT

N. I. F.

F. J

ARTICLE D'IMPOSITION

المديرية العامة للضرائب
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

مديرية الضرائب لولاية

DIRECTION DES IMPOTS DE LA

WILAYA DE :

مفتشية الضرائب لـ

INSPECTION DES IMPOTS

DE :

قبضة الضرائب لـ

RECETTE DES IMPOTS

DE :

COMMUNE DE : بلدية

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

طبيعة الضرائب Nature des Impôts	الرمز Code	العمليات الخاضعة للضريبة Opérations imposables	رقم الأعمال Chiffre d'affaires brut	Chiffre d'affaires imposable Recettes Professionnelles imposables	المعدل Taux	المبلغ المدفوع به (د. ج.) Montant à payer (en D.A.)
T.A.P.	C 1 A 12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de (.....%).....	.....	.....	2%	.....
	C 1 A 13	Affaires sans réfaction .....	.....	.....	-	.....
	C 1 A 14	Affaires exonérées .....	.....	.....	-	.....
	C 1 A 20	Recettes professionnelles (Professions libérales) .....	.....	.....	-	.....
		préciser le taux de réfaction le cas échéant				
		TOTAL				1

الدفع الجزائي VF	الرمز Code	Catégories de revenus soumis au versement forfaitaire	Revenus nets imposables	Taux	Montant à payer (en D.A.)
3	C 1 C 10	Traitements, salaires, émoluments, primes, indemnités, rémunérations diverses .....	.....	5%	.....
		TOTAL			3

الاقتطاعات من المصدر IRG/Salaires	الرمز Code	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source I.R.G. ou I.B./S.	Revenus imposables	Taux	Montant à payer (en D.A.)
Autres Retenues à la source I.R.G. Retenues à la source I.B.S.	E 1 L 20	IRG/ Traitements salaires, pensions et rentes viagères .....	.....	Barème	.....
	E 1 L 80	IRG/ Autres retenues à la source .....	.....	24%	.....
	E 1 M 20	IBS/ Revenus des Entreprises Etrangères non installées en Algérie (Prest. de services) (1) .....	.....		.....
		TOTAL			4

RECAPITULATION (EN DA)	تلخيص به (د. ج.)	إطار خاص للمكلف بالضريبة Cadre réservé au contribuable	إطار خاص بقبضة الضرائب Cadre réservé à la recette des impôts	إطار خاص بمفتشية الضرائب Cadre réservé à l'inspection des impôts
1 - TAP C/500026/A	بشهاد بصحة و صدق محتوى هذا التصريح و تطابقه مع الوثائق الحسابية	Reçu - ce jour la présente déclaration enregistrée sous le numéro :	تصريح مسجل يوم :
3 - VF C/500026/C	Certifié sincère et véritable le contenu de la présente déclaration et conforme aux documents comptables.	Payée .. par chèque bancaire N°..... du : 200 .....	.....
4/1 - IRG/Salaires C/201001/100	A le	du : 200 .....	.....
4/2 - IRG/Autres Ret. Source C/201001/101/A/B	CACHET. SIGNATURE	- par chèque Postal N°..... du .....	.....
4/3 - IBS/Retenues à la Source C/201001/102/B		- en numéraire : .....	.....
			Prise en recette par quittance N°..... de ce jour.	.....
			A le .....	.....
			Le Receveur des Impôts.	.....

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

CENTRE DES IMPOTS DE BOUIRA

Référence N°

A

Lettre avec
A.R
N°

BOUIRA

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à 10 H, à l'effet de vérifier au titre des exercices 2015 , 2016 , 2017 , 2018 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, il peut être procédé dès la remise du présent avis à la constatation matérielle des éléments physiques et de l'exploitation, de l'existence et de l'état des documents comptables (dispositions de l'article 20 du Code des Procédures Fiscales).

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

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

Chef de brigade

**Nom, prénom et grade
des vérificateurs**

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Direction des impots de Bouira

Centre des impots de Bouira

Fiche de début des travaux

de Vérification

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale.

Nom / Prénom ou raison sociale.

Activité.

Adresse.

Tel.

Avis de vérification N°

du

Remis-le.....

Période à vérifier du au.....

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

Date de début des travaux préparatoires.....

Date du contrôle inopiné (1).....

Date d'intervention sur place (Contrôle au fond).....

Chef de brigade

Nom/ Prénom et grade des vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Fiche de fin des travaux
de Vérification

BOUIRA

Le

Numéro de l'affaire

Numéro d'identification Fiscale

Nom / Prénom ou raison sociale

Activité

Avis de vérification 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.

Chef de brigade

Nom / Prénom et Grade des vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

المديرية العامة للضرائب

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

direction des impots de bouira

centre des impots de bouira

N° /CDI/SPCR/BVF02/2019

Procès Verbal

De fin des travaux de vérification sur place

Nous soussignés,

Vérificateur (s) de comptabilité dressons par le présent, un PV de constat de fin des travaux de vérification sur place au nom de l'entreprise exerçant

l'activité de

Sise au , conformément

aux dispositions des articles 20/5 et 20/4 bis du Code des Procédures Fiscales, portée à sa connaissance suivant avis de vérification N° du

Fait à Bouira le 1 avr. 19

L'intéressé a signé : Oui Non

Nom/prénom/qualité du signataire
vérificateur (s)

Nom/Prénom/Grade de(s)

1

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

Le

Notification Complémentaire Rectificative *
de Redressement Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : , dont une notification initiale n° du vous a été transmise et/ou remise.

Compte tenu de nouveaux éléments, en vertu des dispositions de l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales, nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments déjà notifiés, servant de base au calcul de certains impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôts pour les motifs exposés dans la présente notification.

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de wilaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

La présente notification comporte feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.

N°

A

Le

**Notification de redressement définitive
Suite à la vérification de comptabilité
(Absence de réponse)**

Madame, Monsieur,

Nous avons constaté que vous n'avez pas répondu à la proposition de notification de redressement N° [redacted] du [redacted] à l'issue de l'expiration du délai réglementaire.

Je vous informe que les rectifications qui vous ont été proposées sont tacitement reconduites conformément à l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

En cas de contestations de votre part, vous avez la possibilité d'introduire une requête, dans le cadre du recours préalable, auprès de l'administration des impôts, selon le cas, au Directeur des Grandes Entreprises ou au Directeur des Impôts de Wilaya, et ce conformément aux dispositions de l'article 71 du Code des Procédures Fiscales.

La présente lettre comporte [redacted] feuilles, y compris celle-ci.

Veuillez agréer, madame, monsieur, l'assurance de ma considération distinguée.

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

