

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، علوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
في العلوم المالية و المحاسبة: تخصص محاسبة و تدقيق

الرقابة الجبائية كآلية لمحاربة الغش و التهرب الضريبيين في الجزائر
دراسة حالة مديرية الضرائب -مستغانم-

تحت إشراف الأستاذ:

د.مخالدي يحي

إعداد الطالبة:

تواتي رتيبة

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	إسم و لقب الأستاذ
رئيسا	مستغانم	معارفية الطيب
مقرا	مستغانم	مخالدي يحي
ممتحنا	مستغانم	أزمور رشيد

السنة الجامعية 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى كل من:
إلى منبع الحنان والعطاء بدون مقابل الغالية أمي ثم أمي ثم أمي
إلى أبي الغالي رحمه الله و جعل مثواه الجنة
إلى أختي الغالية خديجة و كنزة ، سلمى
إلى اخواني و زوج أختي
إلى عزيزتي شهرزاد
إلى كل أساتذتي سواء في مرحلة الليسانس أو الماستر

رتيبة

كلمة شكر

ل الشكر هو لله الواحد ذو الفضل العظيم على جميع نعمه
كما أتوجه بالشكر الخالص إلى الدكتور* مخالدي يحي * الذي قام بالإشراف
على هذا العمل و لم يبخل بتقديم النصح و المساعدة دون كلل أو ملل
كما أتوجه بالشكر إلى كل من ساعدني و ساهم من قريب أو من بعيد في
إنجاز هذا البحث

رتيبة



-	الإهداء
-	شكر و العرفان
-	فهرس المحتويات
-	ملخص
-	فهرس الجداول
-	فهرس الأشكال
-	قائمة الاختصارات و الرموز
أ-د	مقدمة عامة
1	الفصل الأول: ماهية النظام الضريبي الجزائري
1	تمهيد للفصل الأول
2	المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات
3	المطلب الأول: بنية النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاح
3	الفرع الأول: الضرائب على الدخل
3	الفرع الثاني: الرسم على رقم الأعمال
3	الفرع الثالث: الضرائب و الرسوم ذات الطابع المهني
4	المطلب الثاني: أسباب الإصلاح الضريبي الجزائري
4	المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات
5	المطلب الأول: أهداف الإصلاحات
5	الفرع الأول: الأهداف الاقتصادية
6	الفرع الثاني: الأهداف المالية
6	الفرع الثالث: الأهداف الاجتماعية
6	الفرع الرابع: الأهداف التقنية
7	المطلب الثاني: محاور الإصلاح النظام الضريبي الجزائري و الضرائب و الرسوم التي تضمنها
7	الفرع الأول: محاور الإصلاح النظام الضريبي الجزائري
7	الفرع الثاني: أهم الضرائب و الرسوم التي تضمنها النظام الضريبي الجديد
8	أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي
9	ثانيا: الضريبة على أرباح الشركات
16	ثالثا: الرسم على القيمة المضافة
17	خلاصة الفصل
18	الفصل الثاني: الغش و التهرب الضريبيين في الجزائر
18	تمهيد للفصل الثاني
19	المبحث الأول: المفاهيم الأساسية حول الغش و التهرب الضريبيين
19	المطلب الأول: تعريف الغش و التهرب الضريبي و الفرق بينهما
20	الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي
21	الفرع الثاني: تعريف التهرب الضريبي
21	الفرع الثالث: الفرق بين الغش و التهرب الضريبي

21	المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي
21	الفرع الأول: التحايل المادي
22	الفرع الثاني: التحايل القانوني
23	الفرع الثالث: التحايل المحاسبي
25	المبحث الثاني: أسباب التفشي ظاهري الغش و التهرب الضريبي و الآثار الناتجة عنهما
25	المطلب الأول: أسباب ظاهرة الغش و التهرب الضريبي
26	الفرع الأول: الأسباب الشخصية و الإدارية
27	الفرع الثاني: الأسباب الاقتصادية و الاجتماعية
28	الفرع الثالث: الأسباب التشريعية و السياسية
29	المطلب الثاني: الآثار الغش و التهرب الضريبي
30	الفرع الأول: الآثار الاقتصادية
30	الفرع الثاني: الآثار المالية
30	الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية
31	خلاصة الفصل
32	الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي
32	تمهيد للفصل الثالث
33	المبحث الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و الهياكل المخولة قانونا لها
34	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
35	المطلب الثاني: الهياكل المخولة قانونا لها
35	الفرع الأول: الهياكل المركزية
36	الفرع الثاني: الهياكل الجهوية
36	الفرع الثالث: الهياكل الخارجية
38	المبحث الثاني: أشكال و صور الرقابة الجبائية و الصعوبات التي تواجهها
38	المطلب الأول: أشكال و صور الرقابة الجبائية
39	الفرع الأول: أشكال الرقابة الجبائية
39	أولا: الرقابة الشكلية
39	ثانيا: الرقابة على الوثائق
39	ثالثا: الرقابة عند مقر المكلف
40	الفرع الثاني: صور الرقابة الجبائية
40	أولا: صور التحقيق الجبائي
41	1- التحقيق المحاسبي
51	2- التحقيق المعمق
60	3- التحقيق المصوب
61	ثانيا: صورة المنازعات الضريبية
63	1- الطعن الإداري
65	2- الطعن امام القضاء

68	المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية
68	الفرع الأول: قصور الإمكانيات البشرية
69	الفرع الثاني: قصور الإمكانيات المادية
70	الفرع الثالث: تعقد الإيرادات التنظيمية و الإدارية
72	خلاصة الفصل
73	الفصل الرابع: دراسة حالة مديرية الضرائب -مستغانم-
73	تمهيد للفصل الرابع
74	المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم
74	المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية مستغانم
74	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم و مهامه
76	المبحث الثاني : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية مستغانم
76	المطلب الأول: تعريف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية
77	المطلب الثاني: الدراسة الميدانية للبحث بميرية الضرائب لولاية مستغانم (نشاط تجاري)
77	أولا: المرحلة التحضيرية
81	ثانيا: رد المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي
81	ثالثا: رد المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي
81	ثالثا: التقييم النهائي لعملية التدقيق الحاسبي
81	رابعا: المرحلة الختامية
83	خلاصة الفصل



المخلص:

تهدف هذه الدراسة الى تبيان دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي، ولتحقيق ذلك قمنا بحالة تطبيقية على مستوى مديرية الضرائب لولاية مستغانم ، وتحديد المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، و من خلال تحليل نتائج التحقيق اتضح لنا وجود غش و تهرب ضريبي، الذي يخلف اثار سلبية على مستوى مالي، بحيث تعتبر هذه الظاهرة أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية في الجزائر، و هي تعود لجملة من الأسباب المتداخلة تؤدي الى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين من دفع مستحقاتهم مستعملين في ذلك طرق متنوعة ، والنتيجة في ذلك واحدة هي الآثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على جميع المستويات الاقتصادية والمالية والاجتماعية ، وبالتالي يؤدي الى الإضرار بالخزينة العمومية نتيجة حرمانها من مورد هام من الموارد المالية، خاصة وأن الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة، لذلك على الهيئة المعنية اتخاذ بعض الإجراءات و التدابير لتدعيم دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

الكلمات المفتاحية:

الرقابة الجبائية، الغش الضريبي، التهرب الضريبي، السياسة الضريبية، الضريبة .

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
11	سلم الضريبة على الدخل الإجمالي	1-1
11	جدول الضريبة على الدخل الجديد لسنة 2022 بعد تخفيض الضريبة على الأجور	2-1
24	بعض معدلات الإهلاك	1-2
55	طريقة تقييم بعض العناصر في غياب الوثائق التبريرية	1-3
56	طريقة التقييم الجزافي	2-3
77	مراقبة المستندات على أساس المخزون غير المحاسبي	1-4
77	التقييم الاولي لتسوية الوضعية	2-4
78	تسوية الرسم على القيمة المضافة	3-4
79	تسوية الرسم على النشاط المهني	4-4

قائمة الأشكال

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الشكل	صفحة
1-2	شكل يوضح كيفية القيام بالغش من طرف محرري الفواتير الوهمية	23
1-3	أشكال الرقابة الجبائية و مجالات تطبيقها حسب التدرج	39
1-4	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم	73

قائمة الملحق

صفحة	عنوان الملحق	الرقم
-	إشعار بالتحقيق المحاسبي	1
-	كشف المحاسبة	2
-	بطاقة بداية أشغال التحقيق	3
-	إخطار بالنتائج الأولية	4

المقدمة العلمية

المقدمة العامة

تعتبر الضرائب من أهم الموارد الجبائية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية النفقات العامة ووسيلة فعالة لتحقيق التنمية الشاملة الاجتماعية ولتحقيق ذلك عملت الدولة على اتخاذ مصادر لتمويل الخزينة العامة وعلى ايجاد مصادر تتميز بالاستقرار والثبات، بالإضافة أن دورها لا ينحصر على مواجهة النفقات ، بل تتعدى ذلك من خلال كونها من أنجح الوسائل لتحقيق العدالة الاجتماعية وأداة لمعالجة مختلف الظواهر الاقتصادية والاجتماعية.

إن توسع نطاق وأنواع الضريبة التي تعتبر من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الدولة في تعبئة موارد الخزينة لتحقيق النفع العام , وذلك من خلال سن قواعد قانونية تعمل على تحديد أسس فرض الضريبة وطرق تحصيلها وفقا لنوعية وعائها ونسبتها ومواعيد استحقاقها إلى جانب فرض العقوبات والغرامات المالية على المكلفين لتفادي قيامهم بمخالفتها ولكن هذا التنوع والتوسع نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي التي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول المتخلفة في تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية، مستخدمين في ذلك طرق وأساليب سواء كان ذلك بطريقة مشروعة (التهرب الضريبي) أو بطريقة غير مباشرة (الغش الضريبي) و هو ما أدى بالسلطات المعنية الى اعتماد آليات دقيقة وإجراءات صارمة لمواجهة هذه الظاهرة و تبنى المشرع الجزائري نظام جبائي ذو طابع تصريحي يلزم المكلف بتقديم تصريح جبائي يتضمن رقم الأعمال والمداخيل المحققة للمصالح الجبائية وفقا للقوانين المعمول بها وبالتالي تسهيل عملية الرقابة لهذه التصريحات للتأكد من صحتها ومدى مطابقتها للواقع قصد تحقيق العدالة الجبائية.

إن ظاهرة التهرب الضريبي تفتشت و تعددت صورها بشكل سريع و خطير لكونها أصبحت تكتسي مناعة اكثر من خلال تكيفها مع كل التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي و على التطورات الاقتصادية التي تعيشها كل دول العالم ، و عليه تعتبر هذه الأفة من ابرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها و تنفيذها لمختلف سياستها من جهة و تنزف المال العام من جهة أخرى مما يستدعي ضرورة مكافحة هذه الظاهرة.

لذا عمد المشرع الجزائري على ايجاد أجهزة متخصصة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي الذي انهك الاقتصاد الوطني من خلال جهاز الرقابة الجبائية والتي تتمثل في مجموعة من الاجراءات و التقنيات التي استعملتها الاداة الجبائية للتأكد من مصداقية البيانات والتصريحات باعتمادها على حق الرقابة والتحقق بموجب القانون، و حفاظا على امتيازات الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام و مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته، مما يستدعي مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل و الوسائل المتاحة

و من بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها و آلياتها تسعى جاهدة للتأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة و التي من ورائها يتم كشف كل الإغفالات و التجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد.

و بما أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة وقائية و ردعية في آن واحد التي تسعى من ورائها الإدارة الجبائية كبح هذا النزيف الذي ينحر الاقتصاد الوطني و يفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة، نجد التدقيق المحاسبي للأغراض الجبائية أحد أهم وسائل الرقابة الجبائية على مستوى محاسبة المكلفين بالضريبة بهدف التأكد من مدى التصريحات الجبائية المقدمة و التي تعتمد بياناتها على مسك محاسبة قانونية منتظمة.

ولمحاربة هذه الظاهرة أقرت جل التشريعات الجبائية الرقابة كوسيلة للتقليل من هذه الظاهرة بغية الزيادة في الإيرادات الجبائية للدولة ولهذا الغرض كلفت الإدارة الجبائية لتضطلع بهذه المهمة وقد خصصت مصلحة خاصة تسمى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية على مستوى مديرية الضرائب الولائية حيث سخرت لها الإمكانيات المادية والبشرية للقيام بمهمة الرقابة على أحسن وجه .

-إشكالية الدراسة:-

استنادا للعرض الموجز تتضح لنا معالم الإشكالية البحث التي يمكن صياغتها كالتالي:

ماهي فعالية الرقابة الجبائية ومدى مساهمتها في مكافحة ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين في الجزائر؟

_على أساس هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ماذا نقصد بالرقابة الجبائية؟ وما هي أهدافها؟
- ✓ ما المقصود بالغش الضريبي و التهرب الضريبي؟
- ✓ ما هي الطرق و أساليب الرقابة الجبائية المتبعة للحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبي؟
- ✓ ما مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي؟

-فرضيات الدراسة:-

للإجابة على هذه التساؤلات نقوم بتحديد مجموعة من الفرضيات:

- ✓ تعد الرقابة الجبائية من أهم الآليات و الحلول التي تركز عليها الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة الغش الضريبي.
- ✓ يعتبر الغش و التهرب الضريبي وسيلة يلجأ إليها المكلف للتخلص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا.
- ✓ محاربة الغش و التهرب الضريبي تتطلب تضامنا و تظافرا بين الإدارة الضريبية و الإدارات العمومية أخرى .
- ✓ إن الرقابة الجبائية ليست فعالة بالقدر الكافي لكبح تفشي ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين.

-أهداف الدراسة:-

- ✓ تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي، ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة؛
- ✓ إبراز الدور الفعال الذي تلعبه الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي؛
- ✓ إبراز صعوبات الرقابة الجبائية و التي تعمل على الحد من كفاءتها بغية تحسينها؛

✓ أهمية الرقابة الجبائية في إضفاء مبدأ العدالة والمنافسة الشريفة بين المكلفين؛

-أهمية الدراسة:-

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من تلك الآثار السيئة لظاهرة الغش و التهرب الضريبي، والتي جعلت أموالا طائلة تتداول بكل حرية من دون مراقبة أو إقتطاع، وبذلك حرمان الخزينة العمومية منها، في ظل البحث المتزايد من قبل السلطات المعنية للرفع من موارد الجبائية العادية، وبالتالي ضرورة إتخاذ كل سبل العلاج المتاحة لمجابهة هذه الظاهرة الخطيرة ومن هنا تتجلى أهمية الرقابة الجبائية كونها من الوسائل الهامة للعلاج.

-أسباب اختيار الموضوع:-

يعود سبب اختيارنا لهذا الموضوع يعود الى انتشار ظاهرة الغش والتهرب الضريبي بشكل كبير في أوساط مجتمعنا وذلك لنقص الوعي الضريبي للمكلفين بمساهمتهم في تحمل الأعباء والتكاليف العامة للدولة، إضافة إلى الإهتمام المتزايد الذي حظيت به هذه الظاهرة وسبل علاجها في الأونة الأخيرة من قبل السلطات الخاصة، لكن على الرغم من إجراءات الرقابة الجبائية المطبقة إلا أن الظاهرة لا تزال في نمو مستمر، خاصة مع النمو المتسارع الذي تعرفه ظاهرة الإقتصاد السري وما تيسره من عقد وإتمام المعاملات التجارية بعيدة عن سلطة الضرائب، هذا ما قادنا للبحث عن مدى نجاعة تلك الإجراءات، وأخيرا يكمن سبب إختيارنا للبحث في محاولة من الطالبة لتقديم ومعالجة الموضوع بطريقة أكثر بساطة حتى يمكن الإطلاع عليه وفهمه ولو من قبل غير المتخصصين في مجال الجبائية.

-منهجية البحث:-

إعتمدنا في معالجة بحثنا على المزج بين المنهجين الوصفي والتحليلي، حيث استعرضنا الأجهزة القائمة على الرقابة الجبائية وأهم الطرق والوسائل المستخدمة، كما قمنا بتحليل ظاهرة الغش و التهرب الضريبي وفعالية الرقابة الجبائية في محاربتها، بغية الوقوف على معوقاتنا لتصحيحها ، ثم القيام بالدراسة التطبيقية للبحث الممثلة في ثلاث دراسة حالة متنوعة ، تجسيدا لكل ما تم وصفه على أرض الواقع بهدف التحليل و استخلاص اهم الملاحظات و النتائج.

-حدود الدراسة:-

تتمثل الحدود المكانية للدراسة في مفتشية الضرائب - ولاية مستغانم- حيث على مستوى هذه المفتشية قمنا بدراسة تطبيقية خاصة بدور الرقابة الجبائية في التقليل و الحد من ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين.

-هيكل الدراسة:-

للإجابة على التساؤل الرئيسي و التساؤلات الفرعية قسمنا هذا البحث في أربعة فصول رئيسية حيث أن كل فصل يختلف مضمونه على مضمون الآخر فخلال الفصل الأول تعرضنا إلى ماهية النظام الضريبي الجزائي بالمفهوم النظري وذلك بالتطرق إلى بنية النظام الضريبي الجزائي قبل الإصلاحات ، ثم أسباب اصلاح النظام الضريبي الجزائي وبعدها النظام الضريبي الجزائي بعد الإصلاحات ؛ أما في الفصل الثاني حاولنا دراسة ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين حيث

تطرقنا إلى مفهوم الظاهرة ، الفرق بينهما ، أسباب تفشي هذه ظاهرة ؛ وفي الفصل الثالث بينا دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي بحيث تطرقنا إلى مفهوم الرقابة ، الهياكل المخولة قانونا للرقابة الجبائية ، أشكال و صور الرقابة الجبائية و الصعوبات التي تواجهها ، أشكال الرقابة ، صور ، الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية ، و أخيرا في الفصل الرابع قمنا بدراسة تطبيقية حول الموضوع ، وذلك بمفتشية الضرائب حيث تطرقنا إلى الهيكل الإداري للمفتشية ، الأدوات -ولاية مستغانم - تستخدمها المفتشية لغرض التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي ، و أخيرا قمنا بتحليل بعض الإحصائيات الخاصة بالرقابة الجبائية و التهرب الضريبي .

تمهيد:

وجدت الجزائر نفسها بعد الاستقلال في فراغ قانوني هائل في جميع الميادين لا سيما في الميدان المالي الحر الذي جعل السلطات السياسية للدولة تصدر مرسوم مفاده الغاء جميع التشريعات السابقة ولا سيما التي تمس السيادة الوطنية وامن الدولة، الامر الذي جعل اعتماد الدولة الجزائرية على النصوص الجبائية الفرنسية ساري المفعول الى حين صدور الامر بالغاء جميع القوانين باستثناء قانون الجمارك.

وعلى الرغم من توالي التعديلات والاصلاحات على النظام الجبائي منذ فترة الاستقلال الى نهاية الثمانينات أي انها لم تكن كافية ولهذا كان من اللازم وبالنظر الى التحول الذي عرفته البلاد خصوصا في الميدان الاقتصادي، القيام باصلاحات على النظام الجبائي بحيث مست هذه الاصلاحات التشريع الجبائي والادارة الجبائية معا، وهذا بهدف تبسيط النظام الجبائي وجعله يتماشى مع التحول الاقتصادي الذي تعرفه البلاد.

و هذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال الفصل الأول من الدراسة حيث يعالج هذا الفصل في المبحث الأول النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات ، أما المبحث الثاني فقد تم عرض محاور الإصلاح النظام الضريبي الجزائري و الضرائب و الرسوم التي تضمنها.

المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات

قبل التطرق للتقديم النظام الضريبي الجزائري يجب ان ندرك مدى مفهوم النظام في المجال الضريبي الذي يأخذ شكلين حسب جل المفكرين الاقتصاديين، الأول مفهوم واسع و الاخر مفهوم ضيق، حيث ان المفهوم الواسع للنظام الضريبي هو "مجموعة العناصر الأيديولوجية و الاقتصادية و الفنية التي يؤدي تراكمها الى كيان ضريبي معين، و ذلك الكيان الذي يمل الواجهة للنظام و الذي تختلف ملامحه بالضرورة من مجتمع رأسمالي الى مجتمع اشتراكي كما تختلف صورته من مجتمع متقدم اقتصاديا عن مجتمع متخلف اقتصاديا" ، اما المفهوم الضيق للنظام الضريبي هو "مجموعة القواعد الفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع الى الربط و التحصيل"¹.

كما لكل نظام ضريبي مجموعة من التشريعات و القوانين الضريبية بالإضافة الى صور فنية متكاملة للضريبة تمثل في مجموعها وسائل تسعى لتحقيق الأهداف مع مساعدة بعض اللوائح التنفيذية التي تمثل في مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الضريبي باجهزته المختلفة لتنفيذ كل المراحل من البحث عن المادة الخاضعة للضريبة الى غاية تحصيل او جباية الضريبة²

اما النظام الضريبي الجزائري عرف عدة تغييرات نظرا للتطورات الاقتصادية و السياسية و الاجتماعية التي عرفتها البيئة المحيطة به ، لكن مع اثر ازمة النفط في سنة 1986 شكلت لجنة وطنية للإصلاح الضريبي سنة 1987 ، حيث قدمت بعد سنتين تقريرا مفصلا حول الإصلاح الضريبي و الذي دخل حيز التنفيذ سنة 1992³، و قصد التعرف على مبادئ الإصلاحات الضريبية الجذرية المطبقة ارتاينا الى تقديم عرض موجز لهيكل النظام الضريبي السابق ثم معرفة أسباب إصلاحه و اهم ما جاء فيه.

المطلب الأول: بنية النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات

كان النظام الضريبي السابق لا يتلائم مع المتطلبات الاقتصادية و الاجتماعية لكونه يتضمن العديد من الضرائب و المعدلات الضريبية التي ساهمت في إعاقة التنمية الاقتصادية ، ناهيك عن عدم تحقيق العدالة التي تعتبر من قواعد الضريبية⁴، و نظرا للتغيرات التي طرأت على الاقتصاد الوطني في مطلع التسعينات اصبح النظام الضريبي السابق لا يتلائم مع تلك المستجدات بحيث لم يكن هناك تجانس ضريبي عقلائي ، الشيء الذي لم يعط صورة واضحة للاستراتيجية الجبائية المتبعة من طرف الدولة.

1-خالد شحادة الخطيب، نادبة فريد طافش، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية ، دار الحامد، عمان، الأردن، 2008،ص25.

2-يونس احمد البطريق ، النظم الضريبية ،الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر ، 2005 ،ص19.

3-وسيلة الطالب،الضغظ الضريبي و الفعالية الضريبية حالة الجزائر، جامعة البليدة، مذكرة ماجستر تخصص نقود، مالية و بنوك 2004 ،ص116.

4-حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص36.

أولاً: الضرائب على الدخل

يعتبر هذا النوع في العصر الحديث من أهم الضرائب نظراً لمميزات الدخل من حيث الوعي الضريبية و كثرة الحصيلة بصفة دورية، و من أهم أنواع ضرائب الدخل سابقاً نجد:

-الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية (BIC)، التي تفرض على الأرباح المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين او المعنويين بمعدلات ضريبية مختلفة .

-الضريبة على الأرباح غير التجارية (BNC)، و تفرض على المداخيل و أرباح الأنشطة غير التجارية و التي لا تملك سجل تجاري كالمهن الحرة طبيب، محامي، محاسب.

-الضريبة على مداخيل رؤوس الأموال المنقولة (IRC)، تفرض هذه الضريبة على الفوائد المحققة من مداخيل الأسهم و السندات العمومية و الودائع و الكفالات.

-الضريبة على الرواتب و الأجور (ITS)، تخضع رواتب و أجور العمال الى ضريبة على شكل اقتطاعات من المصدر يدفعها رب العمل من حساب العمال و الموظفين للدولة وفق سلم تصاعدي.

-الضريبة التكميلية على الدخل (ICR)، تفرض هذه الضريبة على مداخيل أخرى للأشخاص الطبيعيين و المعنويين بعد خصم مبلغ الضرائب المدفوعة خلال السنة مثل العلاوات و التعويضات...

-الضريبة على المساهمة الفلاحية الوحيدة (CUA)، و التي تم استحداثها بموجب المادة 64 المعدلة و المتممة من قانون المالية التكميلي لسنة 1990 بعدما كانت الأنشطة الفلاحية معفية من الضرائب.

ثانياً: الرسم على رقم الاعمال

ان الرسم على رقم الاعمال المطبق آنذاك لم يخدم الافاق الاقتصادية و الاجتماعية ، و الذي كان ممثلاً في نوعين بهدف التمييز بين عمليات الإنتاج و البيع مع عمليات تأدية الخدمات:

-الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، و يطبق هذا الرسم على عمليات الإنتاج و البيع التي تمارسها المؤسسة وفق عشر معدلات مصنفة حسب كبيعة السلعة .

-الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات (TUGPS)، يستحق هذا الرسم عند تأدية الخدمات و له طابع تراكمي وفق ثمانية معدلات مصنفة حسب طبيعة الخدمة المقدمة.

ثالثاً: الضرائب و الرسوم ذات الطابع المهني

يفرض هذا النوع من الضرائب و الرسوم على عوامل الإنتاج المختلفة و يمكن تلخيصها في :

-الرسم على النشاط الصناعي و التجاري (TAIC)، يفرض سنوياً على أساس رقم الاعمال المحقق من طرف المكلفين الخاضعين للضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية .

-الرسم على النشاط غير التجاري (TANC) ، يلتزم المكلفين الذين يمارسون نشاطات غير تجارية و الخاضعون للضريبة على الأرباح غير التجارية.

الفصل الأول: ماهية النظام الضريبي الجزائري.....

- الدفع الجزافي (VF)، هذه الضريبة يتحملها أرباب العمل، و تحسب على أساس الكتلة الرواتب و الأجور المدفوعة للعمال أي انها تعتبر مساهمة العنصر البشري في عملية النشاط .
- الرسم العقاري(TF)، يؤسس سنويا على الممتلكات العقارية المبنية و غير المبنية المملوكة من طرف الأشخاص الطبيعيين او المعنويين ، حسب المساحات العقارية وفق سلم ضريبي تصاعدي.

المطلب الثاني: أسباب اصلاح النظام الضريبي الجزائري

تميز النظام الضريبي السابق بعدة نقائص نذكر أهمها في :¹

- ✓ عدم فعالية و ملائمة النظام الضريبي لكونه معقدا باعتماده على الضرائب متعددة من حقول مختلفة .
- ✓ الضغط الجبائي المرتفع في السابق تزامنا مع أزمة النفط الحقت اضرار كبيرة في خزينة الدولة.
- ✓ ضعف الأجهزة الضريبية و تذبذب النصوص التشريعية مع نقص الكفاءة المهنية للموارد البشرية.

في حين الوضعية الاقتصادية و الاجتماعية الخانقة التي كانت تعيشها الجزائر خاصة بعد الازمة العالمية للنفط سنة 1986، و التحولات التي كان يعيشها الاقتصاد الوطني بسبب الانتقال من الاقتصاد المخطط الى اقتصاد السوق و عقد الشراكة مع الاتحاد الأوروبي جعلت النظام الضريبي الجزائري آنذاك لا يواكب هذه المستجدات.

و عليه نجد أسباب كثيرة ساهمت في الإصلاح الضريبي نذكر أهمها:²

- تعقد النظام الضريبي السابق وعدم استقرار التشريعات الضريبية كنتيجة للتغيرات المستمرة في مختلف القوانين مما جعل التحكم فيه صعب سواء من طرف الموظفين أو من طرف المكلفين.
- عدم تكيف التشريع الضريبي مع التحولات الاقتصادية و فعالية الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمار التي لم تشجع المستثمر على الجدية بل كانت العائق في جلب المستثمرين³ .
- ثقل العبء الضريبي على المؤسسات الاقتصادية خاصة منها الإنتاجية التي أصبحت غير قادرة على التنمية بسبب التعقيدات الضريبية .
- التهرب الضريبي كان ملفت للانتباه في السابق مع عدم وجود أجهزة رقابية مختصة لمكافحته.

المبحث الثاني: النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات

شهد الاقتصاد الجزائري في مطلع التسعينات تحولات جوهرية في بنيته نتيجة الانتقال في النمط الاقتصادي، كما لا يمكن اجراء إصلاحات عميقة دون تاهيل المحيط الاقتصادي و المالي و لاسيما فرض بيئة ضريبية ملائمة لذلك المحيط ، و لهذا السبب قامت الجزائر بإصلاحات جذرية

¹ -رمضاني لعلا، أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار في ظل الإصلاحات الاقتصادية ، رسالة ماجيستر، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص73

² ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هوم، الجزائر، 2003، ص12.

³ La réforme fiscale en algérie contribution à la réflexion، rapport de FMI ، 1988، p:06

في النظام الضريبي المطبق في سنة 1992 انعكاسا للتغيرات الأيديولوجية المحيطة به على المستويين المحلي و الدولي.

ان النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات اصبح يعتمد على خمسة (5) قوانين ضريبية تعتبر الركائز الأساسية له و يتم تحيينها بشكل دوري عن طريق مستجدات قوانين المالية ، كما تم تدعيمه بقانون الإجراءات الجبائية المستوحى من القانون 01-21 الصادر في 2001/12/22 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002، و الذي ساهم بقسط وافر في كيفية التعامل مع كل المراحل الخاصة بالضريبة من البحث عن الاوعية الضريبية الى كيفية التحصيل مع مجالات أخرى كالرقابة و المنازعات الجبائية و عليه التشريعات الضريبية أصبحت مجسدة في ستة (6) قوانين جبائية و هي:

- ✓ قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة،
- ✓ قانون الرسم على الاعمال،
- ✓ قانون الضرائب غير المباشرة،
- ✓ قانون الطابع،
- ✓ قانون التسجيل،
- ✓ قانون الإجراءات الجبائية،

المطلب الأول: اهداف الإصلاح الضريبي الجزائري

في اطار إعادة النظر للنظام الضريبي من اجل تشجيع الاستثمار و تحقيق نوع من العدالة الضريبية ، و ذلك بإنشاء نظام ضريبي منظم و مبسط يخدم التنمية الاقتصادية و الحصيلة الضريبية على حد سواء مع مراعاة تقريب العلاقة بين المكلف و الادارة¹، و عليه يسعى الإصلاح الضريبي الى تحقيق عدة اهداف تتدرج ضمن عصرنة النظام ليكن موضوعيا و متكيفا لمعطيات اقتصاد السوق و نجد ابرزها:²

أولاً: الأهداف الاقتصادية

- قيام نظام ملائم يسعى لجلب المستثمرين و يشجعهم لتوسع المشاريع و تعزيز التنمية الاقتصادية .
- وجود المناخ الملائم للاستثمار و عدم عرقلة تحديث وسائل الإنتاج مع التحكم بعقلانية في الواردات.
- توفير حوافز للقطاع الخاص و خلق ساحة اقتصادية تسودها المنافسة التامة و الكاملة بين المتعاملين.
- تحسين نوعية الإنتاج المحلي مع ترقية و تنويع الصادرات في ظل تغيرات سوق النفط غير المستقرة .

1-فاطمة السويسي، المالية العامة و موازنة ضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، 2005، ص79.

2- عبد المجيد قدي، النظام الجبائي و تحديات الالفية الثالث، مقال مقدم في ملتقى الاقتصاد الجزائري في الالفية الثالثة، جامعة البلدية، 2002، ص2

- تحقيق نمو اقتصادي عن طريق تبني سياسة ادخارية موجهة للاستثمار لتخفيف الضغط الضريبي.

ثانيا: الأهداف المالية

- زيادة الحصيلة الضريبية لكونها مورد أساسي لخزينة الدولة من اجل تغطية النفقات العامة.
- ادخال الرسم على القيمة المضافة مدعما بقواعد تسمح بتنمية الإنتاج و الاستثمار، لما يتمتع به هذا الرسم من مزايا كاتساع الوعاء ووفرة و سهولة التحصيل لان المكلف الحقيقي لا يشعر بتحملة¹.
- توسيع الوعاء الضريبي و تخفيض المعدلات لأنها سابقا او عيتها ضيقة و أسعارها مرتفعة.
- تنمية الجباية العادية لتغطية النفقات العامة تقاديا لصددمات الجباية البترولية الغير مستقرة.

ثالثا: الأهداف الاجتماعية

- التمييز بين المكلفين بالضريبة كأشخاص طبيعيين او معنويين لإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة به .
- التوسع في استخدام الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية لان الأولى اكثر عدالة.
- المساهمة في تحقيق التوازن الجهوي و هذا بخلق القوانين تحفيزية تشجع الاستثمار في المناطق النائية.
- إعادة توزيع الدخل القومي بين المواطنين لانعاش الاقتصاد و العمل على حماية القدرة الشرائية.
- تشجيع المستثمرين بتوسيع نشاطاتهم نحو ترقية الشغل و امتصاص البطالة لتجنب الآفات الاجتماعية

رابعا: الأهداف التقنية

- إرساء نظام ضريبي مبسط و مستقر في تشريعاته لجعله نظام عصري قادر على تحقيق أهدافه.
- تحديث الوسائل البشرية و المادية كتأهيل الموظفين، تجهيز وسائل حديثة لشبكة معلوماتية واسعة
- تحسين شفافية النظام الضريبي بغية الاطلاع الدقيق و الشامل لمجمل المداخل و الأنشطة الممارسة.

¹ حميد بوزيدة، الضريبة و انعكاساتها على الاقتصاد الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997، ص120.

المطلب الثاني: محاور الإصلاح النظام الضريبي الجزائري و الضرائب الرسوم التي تضمنها

أولاً: محاور الإصلاح النظام الضريبي في الجزائر

- توسيع الوعاء الضريبي ، و هذا إما بإيجاد ضرائب جيدة أو تصحيح إجراءات حسابية قصد التوسع، بهدف تخفيف المعدلات المرتفعة لتقليل دوافع التهرب الضريبي و زيادة وتيرة الحصيلة الضريبية .
- ترشيد معدلات الضرائب ، و يأتي ذلك بعد توسيع الوعاء ، عن طريق عدم المبالغة في المعدلات و محاولة إيجاد ضرائب بسيطة و عادلة لتقوية العلاقة و زرع الثقة المتبادلة بين المكلفين و الإدارة¹.
- تحرير التجارة الخارجية ، في ظل التوجهات الحديثة للتطلع على العالم الخارجي و القيام بشراكة اقتصادية دولية يفضل الاعتماد على الضريبة الإنفاق لخلق تناسق بين الأسواق المحلية و الدولية.
- تحسين كفاءة الجهاز الإداري ، و قدرته على التكيف مع الإصلاحات لتكن عنصراً مهماً في نجاح أو فشل عملية الإصلاح الضريبي، و هذا بتوفير الوسائل مع تحسين كفاءة الموارد البشرية و التنظيمية².

ثانياً: اهم الضرائب والرسوم التي تضمنها النظام الضريبي الجديد

- مايمكن رصده عن الإصلاح الضريبي الجديد الهادف لتبسيط الإجراءات و تقريب المكلف بالادارة الجبائية مع زيادة الحصيلة، قد نكتفي بدراسة اهم ما تخض به هذا الإصلاح و المتمثل في:
- القطيعة مع نظام الضرائب النوعية المفروضة على المداخيل و الأرباح ، بتجسيد مبدأ الفصل و التمييز بين الأشخاص الطبيعيين و المعنويين تم اختيار ضريبة وحيدة لكل صنف، الضريبة على الدخل الإجمالي على الأشخاص الطبيعيين ،والضريبة على أرباح الشركات على الأشخاص المعنويين.
 - اسبدال الرسوم على رقم الاعمال السابقة بمعدلاتها الكثيرة برسم وحيد له فعالية كبيرة في اقتصاديات معظم دول العالم نظراً لوفرة الحصيلة الضريبية و هو الرسم على القيمة المضافة.

1. الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي و تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة³ بناء على نص المادة نستنتج عدة خصائص أهمها انها ضريبة سنوية ، تصريحية وحيدة، شاملة، تفرض على الأشخاص الطبيعيين، و تخضع لسلم ضريبي.

1-رسلة الطالب، الضغط الضريبي و الفعالية الضريبية،مذكرة ماجيستر تخصص نفود مالية و بنوك ،جامعة البليدة ،2004،ص123

2 - حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجبائية ، الجزائر، 2005، ص40.

3-المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب طبعة 2008 ص1.

أ- أصناف الدخل الإجمالي

قد حددت المادة 02 من نفس القانون أصناف الدخل الإجمالي و هي : الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية ، أرباح المهن غير التجارية ، الإيرادات الفلاحية ، المداخل العقارية الناتجة عن إيجار العقارات ، ريع رؤوس الأموال المنقولة ، المرتبات و الأجور، فوائض القيمة الناتجة عن تنازل العقارات.

ب- مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الشخص الطبيعي الذي له موطن اعتيادي في الجزائر و مصادر دخله من الجزائر، اما الإعفاءات الممنوحة في هذا المجال نجد الأشخاص الذين لا يتعدى دخلهم الصافي السنوي عن 120.000 دج و كذلك السفراء و الدبلوماسيين الأجانب عندما تمنح بلدانهم نفس الامتيازات للسفراء و الدبلوماسيين الجزائريين.

ج- الإعفاءات و التخفيضات

تعفى بصفة دائمة ما يلي:

- نشاطات التصدير.
- التعاونيات الإستهلاكية التابعة للمؤسسات و الهيئات العمومية.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة.
- الفرق و الهيئات التي تمارس نشاط مسرحي.
- صندوق التعاون الفلاحي و التعاونيات الفلاحية.
- تعفى بصفة مؤقتة ما يلي:
- تعفى نشاطات تشغيل الشباب و القرض المصغر و نشاطات التأمين على البطالة من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 3 سنوات . و ترفع مدة الإعفاء إلى 6 سنوات إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها . و تمدد فترة الإعفاء هذه بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة.
- تعفى المؤسسات السياحية لمدة عشر (10) سنوات باستثناء وكالات السفر و السياحة.
- تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث سنوات وكالات السياحة و السفر وكذا المؤسسات الفندقية.
- تستفيد النشاطات الممارسة في ولايات الجنوب الكبير (تندوف ، أدرار، تمنراست، اليزي) تخفيض مؤقت من IBS بمعدل 50 % و لمدة 5 سنوات.

ج- الية حساب الضريبة على الدخل الإجمالي

ان الدخل الخاضع للضريبة يتمثل في صافي الدخل الإجمالي السنوي الذي يحقه المكلف الطبيعي بعد طرح مختلف التكاليف و التخفيضات المسموح بها، أي طرح الأعباء القابلة للخصم.

و بعد تحديد الوعاء الخاضع للضريبة يتم حسابه وفقا سلم تصاعدي مقسم حسب شرائح الدخل :

الجدول رقم 1-1 سلم الضريبة على الدخل الإجمالي

المعدل المطبق	شرائح الدخل الخاضع للضريبة (دج)
0%	لا يتجاوز 120.000 دج
20%	من 120.001 دج الى 360.000 دج
30%	من 360.001 دج الى 1.440.000 دج
35%	اكثر من 1.440.000 دج

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة بموجب المادة 5 من قانون المالية سنة 2008، المديرية العامة للضرائب 2008 ص42

و عليه يمكننا القول بأن الضريبة على الدخل الإجمالي تتميز بالشفافية من جراء النظرة الشاملة لمجموع مداخيل المكلف، كما انها تحقق قاعدة العدالة الضريبية لكونها تأخذ في الحسبان المقدرة التكاليفية للإدارة الضريبية فإنها تكتفي بفحص تصريح واحد و شامل ليسمح بالاستقرار التنظيمي و القانوني.

مثال:

بعد قرار تخفيض الضريبة على الدخل IRG في مشروع قانون المالية لسنة 2022 و تعديل على جدول الضريبة على الدخل ، فسوف يتم احتسابها على الشكل التالي و حسب نسب معدلة.

-كيفية حساب الضريبة على الدخل لسنة 2022

الجدول رقم 2-1 جدول الضريبة على الدخل الجديد لسنة 2022 بعد تخفيض الضريبة على الأجر

المبلغ الشهري الخاضع للضريبة على الدخل IRG	نسبة الضريبة على الدخل الإجمالي
اقل من 20.000 دج	0%
من 20.001 الى 40.000 دج	23%
من 40.001 الى 80.000 دج	27%
من 80.0001 الى 160.000 دج	30%
من 160.001 الى 320.000 دج	33%
اكثر من 320.000 دج	35%

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب مباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 31 من قانون المالية لسنة 2022 تحدد معدلات تدرجية على ست مستويات.

2. الضريبة على أرباح الشركات IBS

تدعيما لمبدأ التفرقة القانونية بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين جاءت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة التي تنص على: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين و تسمى هذه الضريبة

بالضريبة على أرباح الشركات¹ و من خلال النص نستنتج أن هذه الضريبة تتميز بعدة خصائص منها: أنها ضريبة سنوية تفرض على الأشخاص المعنويين، تصريحية، وحيدة شاملة و تحسب وفق نسبة مئوية.

أ- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

وفقا للمادة 136 من نفس القانون السابق يخضع لهذه الضريبة كل الأشخاص المعنويين و الممثلين في شركات الأموال مهما كان شكلها و غرضها كشرركات المساهمة و الشركات ذات المسؤولية المحدودة، باستثناء شركات الأشخاص و المؤسسات و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري ، أما الإعفاءات الخاصة بالمكلفين الخاضعين لهذا النوع نجد الشركات التي تستفيد من نشاطات معلن عن اولويتها ضمن المخططات التنموية لسنة او عدة سنوات من الاعفاء و كذا تعفى بشكل دائم التعاونيات الاستهلاكية ، الجمعيات المدنية و غيرها.

ب- آلية حساب الضريبة على أرباح الشركات

الضريبة على أرباح الشركات = الربح الجبائي X المعدل

19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع

23% بالنسبة لأنشطة البناء و الأشغال العمومية و الري و كذا الأنشطة السياحية باستثناء وكالات الأسفار

26% بالنسبة للأنشطة الأخرى (تجارة ، استيراد و تصدير، خدمات ...)

-الربح الجبائي = الربح المحاسبي + الاستردادات - التخفيضات

-الاستردادات هي الأعباء غير قابلة للخصم و تتمثل شروط خصم الأعباء فيما يلي:

* أن تكون مبررة

* متعلقة لنفس سنة النشاط

* أن لا تتجاوز حدود الخصم

-المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تحدد حدود الخصم كما يلي:

* الهدايا ذات طابع إسهاري : 500 دج للوحدة

* الإعانات و التبرعات : 1.000.000 دج

* الكفالة و الرعاية الرياضية : 10% من رقم الأعمال و في حد أقصاه 30.000.000 دج

-حسب المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة. فإن قاعدة حساب الأقساط

السنوية للاهلاك فيما يخص السيارات السياحية تحدد بقيمة شراء قدرها 1.000.000 دج.

¹ -المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب طبعة 2008، ص 59.

-تتمثل التخفيضات في خسائر السنوات السابقة إلى غاية السنة الرابعة (المادة 147).

ملاحظة:

فيما يخص الأحكام السابقة فهي مشتركة ما بين IBS و IRG

- IBS مصححة = الربح المصحح (الجبائي) X المعدل

- حسب المادة 150 تحدد معدلات الاقتطاع من المصدر بالنسبة IBS كما يلي:

10 % مداخيل الديون، الودائع والكفالات

40 % مداخيل سندات الصندوق مجهولة الاسم

20 % المبالغ التي تتقاضاها المؤسسات في إطار عقد التسيير

24 % المبالغ المدفوعة للمؤسسات الأجنبية في إطار تأدية الخدمات.

10 % المبالغ المدفوعة لشركات النقل البحري الأجنبية.

-الأرباح الموزعة على الشركاء تخضع للضريبة عن طريق الاقتطاع من المصدر كما يلي:

10 % شخص طبيعي مقيم بالجزائر

إعفاء شخص معنوي مقيم بالجزائر

15 % شخص معنوي مقيم بالخارج

15 % شخص طبيعي مقيم بالخارج

يتمثل الربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات في النتيجة المحققة من مختلف الأنشطة و هذا على أساس مسك محاسبة قانونية منتظمة بعد خصم التكاليف القابلة للخصم الى نسبة محددة:

- النسبة العادية 25% أما الأرباح المحققة من القطاعات الإنتاجية حددت ب 19 %.

- النسبة المخفضة 12.5% و المطبقة على الأرباح المعاد استثمارها وفقا للشروط المحددة

في القانون.

- نسبة الاقتطاع من المصدر 24% و تتمثل في مداخيل الشركات الأجنبية غير المقيمة بالجزائر¹.

أما الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الشركات يتمثل في النتيجة الجبائية و التي تحسب كالتالي:

النتيجة الجبائية = نتيجة المحاسبية - الأعباء القابلة للحسم + الأعباء غير القابلة للحسم

¹ -الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة المديرية العامة للضرائب، مديريةية التشريع الجبائي طبعة 2005 ص 54.

ت- دفع مستحقات الضريبة على أرباح الشركات

تتمثل كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات بصفة رئيسية من نظام الدفع التلقائي ، و الذي يقصد به ان تحسب الضريبة من طرف المكلف لتدفع على شكل دفعات تلقائية بواسطة الوثيقة التصريحية **G50** الى قابض الضرائب دون إصدار مسبق لجدول الضرائب و تتضمن التسديدات دفع ثلاثة تسبيقات خلال سنة الاقفال ثم يدفع رصيد التصفية في السنة الموالية لسنة الإقفال.

تدفع الضريبة على أرباح الشركات عبر ثلاثة (3) أقساط مؤقتة و قسط التسوية:

$$\text{القسط} = \text{IBS للسنة الماضية} \times 30\%$$

القسط الأول يدفع من 20 فيفري إلى 20 مارس.

القسط الثاني يدفع من 20 ماي إلى 20 جوان.

القسط الثالث يدفع من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

-قسط التسوية = IBS - مجموع الأقساط المدفوعة ، و يدفع في أجل أقصاه 20 أفريل للسنة المقبلة.

-قسط تسوية الحقوق = IBS مصححة - IBS.

-المؤسسة المنشأة حديثا القسط يساوي 30 % من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر ب 5% من رأس المال (المادة 356 من ق ض م ر م).

ث- الغرامات و العقوبات¹

-تطبق غرامة 10% على القسط المسدد خارج آجاله أو غير المسدد.

- تطبق غرامة على الحقوق في حالة التسوية كما يلي:

✓ 10 % إذا كانت الحقوق أقل أو يساوي 50.000 دج.

✓ 15 % إذا كانت الحقوق أكبر من 50.000 دج و أقل أو تساوي 200.000 دج.

✓ 25 % إذا كانت الحقوق أكبر من 200.000 دج.

- غرامة عدم التصريح بالوجود تساوي 30.000 دج.

- غرامة عدم تقديم التصريح السنوي في آجاله 25 % من الضريبة.

- غرامة عدم تسديد قسط التسوية بعد إرسال إشعار من إدارة الضرائب يساوي 35%

من اهم اتجاهات الإصلاح الضريبي في مجال الضريبة على أرباح الشركات هو تخفيف معدل الضغط الضريبي المفروض على الشركات لدعم الاستثمار و النهوض بالتنمية الاقتصادية بحيث ان المعدل أنخفض بشكل مذهل من 60% المطبق قبل الإصلاحات الى ان وصل في سنة 2006

¹ المادة 194/192 ، قانون الضرائب المباشرة ، الرسوم المماثلة.

الفصل الأول: ماهية النظام الضريبي الجزائري

نسبة 25 % ، مع التعديل الأخير في سنة 2008 للقطاعات المنتجة ليصبح 19%¹، ناهيك عن المعدل المخفض 12.5% الذي يهدف الى تشجيع الاستثمار او بمعنى أدق إعادة استثمار الأرباح المحققة.

3. الرسم على القيمة المضافة TVA

نظرا للصعوبات التي كانت تتميز بها « TUGP » من كيفية التحصيل وتعدد النسب والإعفاءات كان لا بد من استبدال هذه الأخيرة بالرسم على القيمة المضافة « TVA » فمن الناحية النظرية فان هذا الرسم وحسب ما تدل عليه تسميته لا يجب أن يمس إلا مبلغ القيمة المضافة خلال كل طور من أطوار العمليات الاقتصادية أو التجارية أو الخدماتية.

فإحداث هذا الرسم يحمل في طياته تحفيزات متعددة للنشاط الاقتصادي وتطوير الإيرادات الجبائية بحيث كان يعمل به في الجزائر بموجب المادة 65 من القانون رقم 90-36 المتضمن قانون المالية من سنة 1991 حيث تعاقب الإصلاحات الاقتصادية ويهدف المشرع في ادخاله لهذه الضريبة الى:

- توسيع القاعدة الضريبية وجعلها تمس كل التطبيقات الجبائية.
- زيادة إيرادات الجباية العادية.

يخضع الرسم على القيمة المضافة العمليات التي تكتسي طابعا صناعيا او تجاريا او حرفيا والتي يقوم بها الاشخاص بصفة اعتيادية او عرضية.

يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة حديثة بحيث ظهرت سنة 1954 بفرنسا من طرف الفرنسي Maurice Lauré، واسعة التطبيق سواء في الدول المتقدمة أو النامية، و تتمتع بالخصائص التالية:

-توسيع مجال التطبيق:

بحيث مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة جد واسع.

-توسيع مجال الخصم:

يمنح نظام الرسم على القيمة المضافة للخاضعين لهذه الضريبة إمكانية خصم مبلغ الرسم المحمل على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم.

-تقليل عدد المعدلات :

يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين فقط عوض (18) معدل كما كان سائد في النظام السابق.

أ- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:

بصفة عامة يخضع الرسم على القيمة المضافة على الأصناف التالية

¹ -المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008.

-المنتجون

-تجار الجملة

-المستوردون

- البنوك و التامينات

ب- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة

أولا-العمليات الخاضعة إجباريا:

- المبيعات التي يقوم بها المنتجون

- الأشغال العقارية

- المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة

- عمليات الإيجار

- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهن الحرة

- الخدمات المتعلقة بالهاتف

- عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى

- العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التأمين

ثانيا- العمليات الخاضعة إختياريا:

حسب المادة رقم (3) من قانون الرسم على القيمة المضافة ، يجوز للأشخاص الطبيعيين أو الإعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم ، أن يختاروا و بناء على تصريح منهم ، لإكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا بسلع أو خدمات:

- التصدير

- الشركات البترولية

- مؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء

يخضع المعنيون وجوبا لنظام الربح الحقيقي و بالمقابل يستفيد هؤلاء المعنيون من نظام الخصم من (TVA) المحمل على مشترياتهم.

ج- الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة

- ✓ العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل أو يساوي رقم أعمالهم عن مبلغ 50.000 دج بالنسبة لمؤدي الخدمات ، و عن 80.000 دج بالنسبة لبقية الخاضعين للضريبة.
 - ✓ العمليات التي تتم بين وحدات أو محلات المؤسسة الواحدة.
 - ✓ تعفى من (TVA) المنتوجات ، المواد الغذائية ، الأعمال و الخدمات المحددة في المادة (9) من قانون الرسم على القيمة المضافة.
- ح- حساب الرسم على القيمة المضافة**
- **معدلات الرسم على القيمة المضافة:**

في قانون المالية لسنة 2017م و المادة 21 و 23 من قانون الرسم على القيمة المضافة أصبحت معدلات الرسم على القيمة المضافة كما يلي:

المعدل المخفض 9 %

المعدل العادي بـ 19%

- **آلية حساب الرسم على القيمة المضافة:**

يتم حساب الرسم على القيمة المضافة شهريا ، و ذلك بإتباع الخطوات التالية:

الخطوة الأولى : نحسب الرسم المستحق على المبيعات ، بضرب المعدل المناسب في رقم الأعمال خارج الرسم.

الخطوة الثانية : نستخرج الرسم القابل للخصم لمختلف المشتريات المحققة ، مع إحترام المواعيد الزمنية المحددة.

الخطوة الثالثة : حساب الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه ، و ذلك بالفرق بين الرسم المستحق على المبيعات و الرسم القابل للخصم للمشتريات و في هذا الإطار توجد ثلاث حالات لذلك الفرق هي:

- قيمة الرسم المستحق أكبر من قيمة الرسم القابل للخصم.

في هذه الحالة يجب على المؤسسة دفع مبلغ الرسم الواجب دفعه في أجل أقصاه العشرين من الشهر الموالي.

- قيمة الرسم المستحق تساوي قيمة الرسم القابل للخصم.

في هذه الحالة لا تدفع المؤسسة أي مبلغ لأن الرسم المستحق على المبيعات معدوم.

- قيمة الرسم المستحق أصغر من قيمة الرسم القابل للخصم.

في هذه الحالة للمؤسسة حق إتجاه إدارة الضرائب لذلك فهي لا تدفع أي مبلغ ، و يتم تسوية ذلك الحق عن طريق المقاصة للرسم المستحق على مبيعات الأشهر القادمة.

خ- دفع الرسم على القيمة المضافة

حسب المادة 76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال يجب على كل مكلف تقديم تصريح ضريبي -نموذج G 50- لدى قباضة الضرائب الذي يوجد فيه المقر الاجتماعي للمؤسسة في العشرين (20) يوما من كل شهر، يوضح فيه رقم الأعمال المحقق خلال الشهر السابق مع إظهار الرسم المستحق على المبيعات والرسم القابل للخصم لمختلف المشتريات، وكذلك الرسم الواجب دفعه أو المرحل.

خلاصة الفصل:

حسب ما سبق ذكره، فإن الضريبة هي عبارة عن فريضة جبرية نقدية، دفعها يكون بلا مقابل مباشر ونهائي، تخضع لمبادئ وقواعد منها اليقين والملائمة في الدفع والاقتصاد في النفقات والغرض من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين .

كما نستخلص أيضا أن الضريبة ليست حيادية إذ أن الدولة تستخدمها لتحقيق أهدافها وكذا تحافظ بها على الاستقرار الاقتصادي مثل علاج التضخم والانكماش الاقتصادي ، ولقد اتضح أن كل دولة تختار نظاما ضريبيا خاصا بها، أي أن هذه النظم لا يشترط أن تكون متماثلة ، المهم أن تحقق ما سطرت وخطت لتحقيقه.

وعليه فإن لبلادنا نظاما ضريبيا خاصا بها، حيث أن الضريبة إلى جانب كونها تمويله فهي أيضا وسيلة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية، ولقد أدى الدور التدخلي للدولة في فرض الضرائب لتوجيه الاقتصاد وترقيته.

تمهيد:

يعتبر الغش و التهرب الضريبي من أهم الظواهر التي تؤدي إلى إضعاف و فرة الحصيلة الضريبية وبالتالي إلى إهدار جانب كبير من الموارد المالية للخرينة العامة ، مما يؤدي إلى تعطيل مشاريع الدولة الاجتماعية والاقتصادية ، وخفض التوظيفات المالية مما يضر بصالح المجتمع كافة هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فان التهرب الضريبي يعتبر إخلالا بالعدالة الضريبية بين المكلفين حيث أن هناك من المكلفين لا يرتضون التهرب الضريبي أو لا يستطيعونه كقطاع الموظفين وأصحاب رؤوس الأموال غير منقولة ، فيتعلمون عبء الضريبة بينما من استطاع التهرب يكون خارج نطاق الإخضاع الضريبي الأمر الذي يؤدي إلى عدم عدالة توزيع العبء الضريبي للمجتمع ، وهذا اعتداء على مبدأ عمومية الإخضاع الضريبي وحيث أن من مقومات مبدأ وفرة الحصيلة الضريبية مكافحة التهرب الضريبي لتحقيق الوفرة المالية للضريبة ، ولتأمين عدالة التكاليف بين المكلفين . ذلك لأنه يكون لزاما على المشرع والإدارة الضريبية العمل معا في سبيل القضاء على هذه الظاهرة ، أو إضعافها على أقل تقدير وذلك بتشديد العقاب الجنائي والمالي للحد من هذه الظاهرة.

و هذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال الفصل الثاني من الدراسة حيث يعالج هذا الفصل في المبحث الأول حول المفاهيم الأساسية حول الغش و التهرب الضريبي ، أما المبحث الثاني فقد تم عرض أسباب التفشي ظاهرتي الغش و التهرب الضريبيين و الآثار الناتجة عنها.

المبحث الأول: المفاهيم الأساسية حول الغش و التهرب الضريبيين

يعتبر كل من الغش الضريبي و التهرب الضريبي وسيلتان لتضييع حقوق خزينة الدولة في جانب هام من مواردها العامة، وان تكن الوسيلة الأولى أي التهرب لا تشكل مادة جرمية كتلك التي يشكلها الغش الضريبي نظرا لكونه ينطوي على الغش و التزوير ، وعلى مخالفة أحكام القوانين والأنظمة الضريبية النافذة.

وفي ضوء هذا تناولنا في هذا المبحث ما يلي:

- تعريف كل من الغش الضريبي و التهرب الضريبي و الفرق بينهما.
- أشكال التهرب الضريبي.

المطلب الأول: تعريف الغش الضريبي و التهرب الضريبي و الفرق بينهما

أولا: تعريف الغش الضريبي

يشكل الغش الضريبي صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة وهذه الصورة تتجلى في تزوير المستندات حيناً وفي عدم دقة القيود حيناً آخر، وفي مخالفات تضاف إلى جملة أخرى من المخالفات التي يمكن لمرتكب الغش الضريبي أن يمارسها إزاء القوانين والأنظمة التي ترعى شؤون الضرائب والرسوم في البلاد.

وغني عن البيان أن المشرع لا يقف مكتوف الأيدي تجاه ألوان الغش الضريبي وضروب مخالفة النصوص المرعية .فإذا مارس المكلف عملية الغش تلك ، عن طريق كتمان نشاطه الخاضع للضريبة، أمكن الإدارة الضريبية إصدار تكاليف إضافية ترتب عليه الضريبة ناهيك بالغرامة المقررة وإذا تجلى غشه ،لا من خلال كتمان نشاطه ، وإنما من خلال التمتع عن تقديم التصاريح القانونية الإلزامية، أو إذا عمد إلى تقديم التصاريح الناقصة أو المزورة أو المرفقة بمستندات زائفة ، عن حقيقة وإيراداته، و بالتالي عن حقيقة أرباحه لكي تخضع للضريبة ،أو إذا حاول تضخيم مقادير المبالغ القابلة للتنزيل من الأرباح لكي يصل إلى الزعم بضالة أرباحه الصافية القابلة للتكليف الضريبي،فإن الإدارة الضريبية التي تكشف هذه الوقائع، من خلال درس ملفات المكلفين بواسطة مراقبي الضرائب المختصين و المراقبين الرئيسيين و رؤسائهم ،تستطيع أن تصدر جداول تكليف تكملية تستدرك بواسطتها حقوق الخزينة المضیعة، بسبب الغش الضريبي،وتصنف إليها أيضا الغرامات المقررة على مخالفة قوانين الضريبة .¹

الغش الضريبي ظاهرة عالمية و قديمة لا تعترف بالحدود، تعرفه البلدان الغنية مثلها مثل البلدان الفقيرة، له تأثيرات بالغة الأهمية على الاقتصاد الوطني و من ثم على التوازن في النظام الضريبي، ولفهم هذه الظاهرة اكثر، سوف نعرض التعاريف التالية:

"-الغش الضريبي هو المخالفة المتعمدة من قبل المكلفين بالضريبة قصد التخلص منها او التقليل من وعائها²."

¹ فوزي عطوي،المالية العامة،النظم الضريبية و مواونة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية،2003، ص 274.
² نادي سليم ، المراجعة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر ،2004، ص5.

"-الغش الضريبي هو تعد مباشر و صريح سواء اكان على وعي ام لا على القانون الضريبي و هو يتمثل في مجموعة من التوليفات القانونية و المحاسبية او اساليب و طرق مادية لتجنب الضريبة¹."

وبصفة عامة فان الغش الضريبي هو كل التصرفات التي تقع عن قصد و عمد لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير، فمن المنظور المحاسبي يعني التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات و السجلات او المعلومات التي تحتوي القوائم المالية بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع.

ثانيا : تعريف التهرب الضريبي

ان التهرب هو ذلك الاقتراع الذي تفرضه الدولة على مداخيل و الأرباح للأشخاص الطبيعيين والمعنويين ، ولكن هؤلاء المكلفين يستخدمون أساليب للتهرب و الغش للتملص من دفع مستحقاتهم.

هناك عدة تعاريف تناولت موضوع التهرب الضريبي:

"-إن التهرب الضريبي يعني عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا من قبل المكلف بدفعها قانونا، و دون نقل عبئها إلى غيره، و بحيث لا تحصل الدولة نتيجة لذلك على الإيرادات كليا أو جزئيا في حالة التهرب الضريبي ، في حين أن نقل عبئها لا يفقد الدولة حصيلة الضريبة²."

فالتهرب الضريبي يعني التخلص من الالتزام بدفع الضريبة . و ينقسم إلى التهرب الضريبي المشروع و التهرب الضريبي غير المشروع.

التهرب الضريبي المشروع هو التخلص من الضريبة باستغلال بعض الثغرات الموجودة في القانون، غير المشروع هو المخالفة الصريحة للقوانين الضريبية.

"-التهرب الضريبي في أبسط تعريفاته التي و وضعها خبراء الاقتصاد و المالية أمثال 'لارج بيتر و تيوجور روسير'، تلك الحيل و المخالفات التي يرتكبها المكلف و يتم بواسطتها تجنب سداد كل أو جزء من الضريبة الواقعة عليه بموجب القوانين النافذة، وهو الشيء الذي يلتقي مع التخلص من دفع الضرائب في كونها وسائل ووسائط يتم بواسطتها التنصل من أداء الضريبة³."

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استنتاج تعريف للغش و التهرب الضريبيين و الذي هو التهرب الضريبي هو تجنب دفع الضريبة من طرف المكلف بها و ذلك بطرق غير قانونية، منها عدم تصريح المكلف بجميع إيراداته و أرباحه ، أو قيامه بعملية غش ما سواء كانت هذه العملية تزوير أو تدليس... الخ ، بالتالي فكل من التهرب و الغش الضريبيين له أثر على خزينة الدولة.

وقد يستعين المكلف في التهرب الضريبي من ذوي الاختصاص في استنباط طرق التحايل مستفيدين من الثغرات القانونية و مستغلا لها بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة والامتناع عن دفعها⁴.

¹ سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و أثارها، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان ، ط01، 2008، ص13.

² فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتب الحديثة للنشر و التوزيع ، 2008، ص 194.

³ حامد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية ، بيروت، 2001، 2003، ص 35.

⁴ بطريق يونس احمد ، حامد عبد المجيد ، مبادئ المالية العامة ، دار الشباب ، جامعة الإسكندرية، 1978، ص 157.

ثالثا: الفرق بين الغش و التهرب الضريبي¹

من خلال ما سبق نجد أن ظاهرة الغش الضريبي تتميز بكونها تعبر عن خوف القانون الجبائي و هو ما يعد عملا غير مشروع بينما التهرب يعبر عن تجنب مشروع للضريبة، إلا أن اعتماد بعض الباحثين بمصطلح التهرب للتعبير عن الغش الضريبي أدى إلى حدوث خلط في كلا المفهومين ، خصوصا أنهما يختلفان في الوسيلة و يشتركان في الغاية حيث أن التهرب الضريبي يتم بطرق ووسائل قانونية أما الغش الضريبي فيتم عن طريق وسائل غير قانونية لكنهما في النهاية يهدفان إلى غاية واحدة و هي تجنب الضريبة ، و تتجلى إشكالية تحديد مفهومها بالنظر إلى الباحثين الذين درسوا هذه الظاهرة، و يظهر في هذا الإطار فريقين:

▪ الفريق الأول يرى انه يوجد فرق بين التهرب الضريبي و الغش الضريبي و هم المنظرين القانونيين الذين يرون أن الغش الضريبي غير مشروع لأنه يشكل مخالفة صريحة للقانون الجبائي و عدم الامتثال له ، في حين أن التهرب الضريبي "التجنب الضريبي" مشروع ، و ذلك نتيجة لاستغلال الثغرات القانونية و بالتالي يكون المكلف في هذا المجال غير مسؤول ، لان المسؤول على وجود هذا الفراغ أو الثغرة القانونية هو المشرع الجبائي الذي سمح بوجودها.

أما الفريق الثاني و هم المنظرين الاقتصاديين الذين لا يجدون فرق بين الغش أو التهرب الضريبي وذلك لان لهما نفس الآثار الاقتصادية و المالية على الحصيلة الجبائية و بالتالي على خزينة الدولة .

و في هذا الصدد نجد أن الفريق الأول يؤكد على الجانب القانوني لظاهرة الغش و التهرب الضريبيين ، أما الفريق الثاني أي الاقتصاديين فإنهم يؤكدون على آثاره على الحصيلة الجبائية ، لذلك فان الفريق الأول يميز بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي بينما الفريق الثاني لا يميز بينهما لأن لهما نفس الآثار الاقتصادية و المالية على خزينة الدولة².

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي

تتمثل أشكال التهرب الضريبي فيما يلي:

أولا: التحايل المادي³

يعتبر التحايل مادي عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادي بحيث يتمثل هذا التحايل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد و المنتجات و البضائع أو الأرباح التي تدخل في احتساب الإقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل عبارة عن إخفاء جزئي ، أو إخفاء كلي و كلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في إنشاء اقتصاد غير شرعي.

¹ طارق الحاج ، المالية العامة، دار صفاء للنشر و التوزيع، ط01 ، 1999 ، عمان، ص84.

² حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية، ط02، ص39.

³ مصطفى عوادي ، ضبط التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، 2006،

ص9، 2007

ثانيا: التحايل القانوني

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا و تنظيما و الأرقى تقنية فلقد عرفه BRUMO على انه " العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية."

يمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما:

1. الاختفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية

و يتمثل هذا الاختفاء القانوني في تحريف حالة حقيقة بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إخفاء و من الأمثلة عن ذلك:

- ✓ تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة لتفادي دفع ضرائب على العقد الأول.
- ✓ توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب و أجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.

2. الإخفاء عن طريق عمليات وهمية

يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة و الذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع و الشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من الحق في خصم الرسم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة. و لأجل ذلك فان المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على تسجيلات حسابية متناقضة فيما بينها و تبريرها بفواتير وهمية و هذا ما يسمح بالاستفادة من:

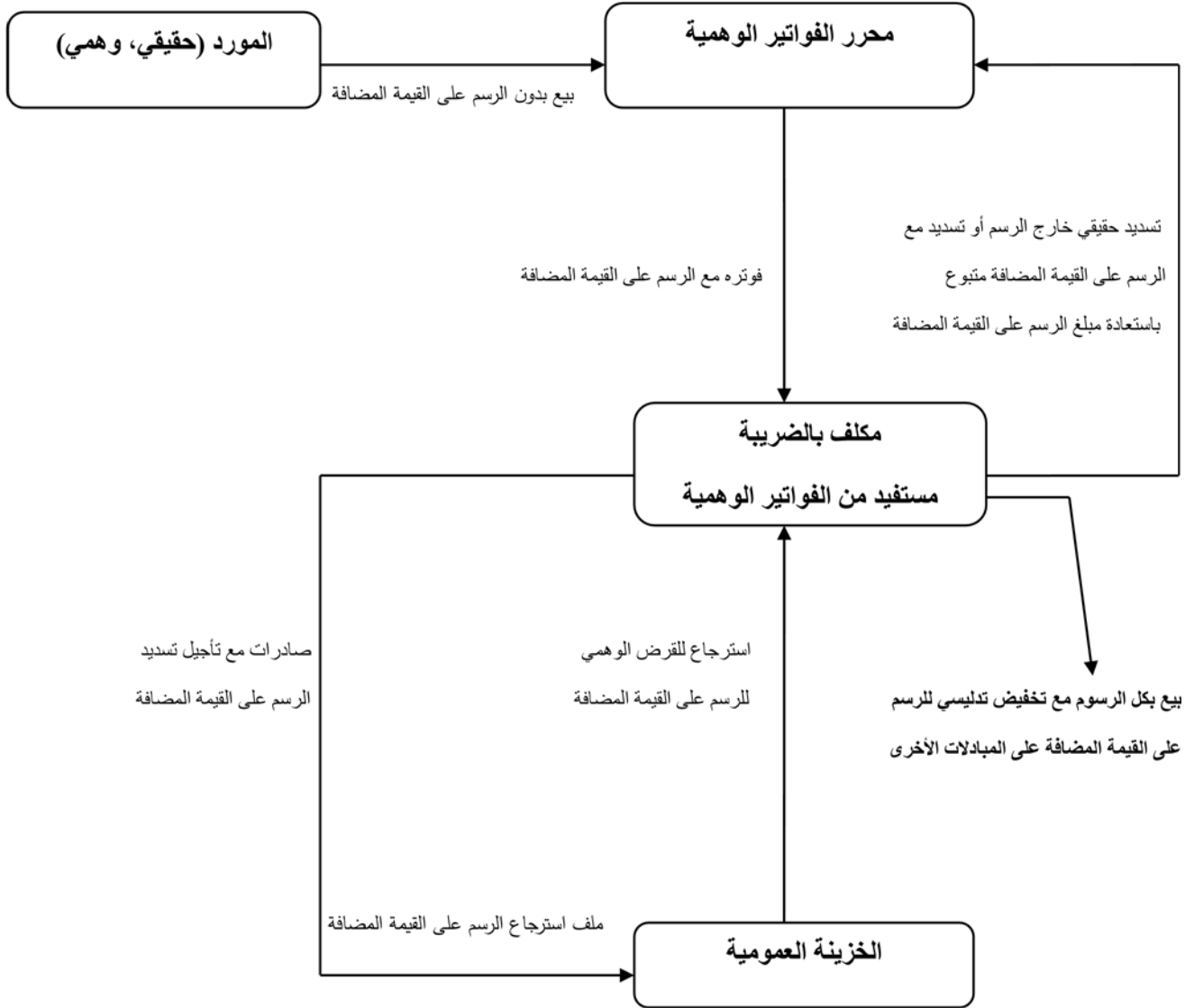
✚ تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال ، و هذا التخفيض يكون بمقدار قيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة ، و مادامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية و القانونية بغض النظر عن مصدرها ، فإن خطر المراقبة يبقى بعيدا.

ولإعطاء فكرة أوضح عن هذا النوع من الغش فسوف نقوم بدراسة الحالة التالية :

مثلا مؤسسة (أ) تقوم بشراء بضاعة بدون فواتير وبنمن أقل من الثمن المتداول في السوق من مؤسسة أخرى (ب) حيث تقوم المؤسسة (أ) بالتعامل مع مؤسسة وهمية أخرى Taxies تمنحها فواتير وهمية بأسعار باهظة مع تضخيم المبالغ و الرسوم التي لم تدفع أصلا، بعد ذلك تدفع المؤسسة (أ) صكا بنكيا للمؤسسة الوهمية التي تتقاضى قيمتها شكليا و تعيدها نقدا لمسييري المؤسسة (أ) مقابل الحصول على عمولة، وهذه التلاعبات تسمح للمؤسسة (أ) بتبرير سعر التكلفة المرتفع لمشترياتها الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة.

ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

شكل رقم 2-1 شكل يوضح كيفية القيام بالغش من طرف محرري الفواتير الوهمية



Source: Jean Claude Martinez, la fraude fiscale, PUF, paris, 1984, p74.

ثالثا: التحايل المحاسبي

1. تضخيم الأعباء:

- المستخدمون الوهميون: يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل أجور و رواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل ، هذه الرواتب و الأجور تسمح بتضخيم الأعباء ، وبالتالي التقليل من مبلغ الضريبة ، و هناك أيضا حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح أشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأداء أعمال بالمؤسسة و لكنهم في الواقع لم يقوموا بأي نشاط ، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور و مرتبات بمبالغ كبيرة لأشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمالا ثانوية لا غير.

الفصل الثاني : الغش و التهرب الضريبيين في الجزائر

- النفقات و المصاريف غير المبررة: لقد سمح المشرع للمكلف خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة و لكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي النفقات و مصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسة و ذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة بالإستغلال و كمثال على ذلك صياغة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة و تسجيل النفقات باسم المؤسسة .
- تقنية الإهلاكات:

لقد قام المشرع الجبائي الجزائري بوضع سلم خاص بمعدلات الإهلاك و ذلك بحسب نوع الأصول و الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 1-2 يبين بعض معدلات الإهلاك

معدل الإهلاك	مادة الإستخدام بالسنوات	الإستثمارات
1% 2%	50 100	مباني صناعية
2% 5%	25 50	مباني إدارية
10% 20%	10 20	معدات و أدوات
20% 25%	04 05	معدات نقل
10%	10 سنوات	تجهيزات أخرى

و بالرغم من هذه المعدلات التي قام المشرع بوضعها إلا أن المكلف يحاول دوما التلاعب فيها بوسائل متعددة، إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك أو برفع قيمتها ، كما يلجأ إلى التلاعب في قيمة الأصل و ذلك في حساب ثمن شراء مضاف إليه الرسم و لحساب قيمة الإهلاك يقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية:

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

رغم أن الصيغة الصحيحة للعلاقة هي:

$$\text{ثمن الشراء خارج الرسم} \times \text{معدل الإهلاك}$$

مثال:

$$\text{ثمن الشراء} = 2000000 ، \text{معدل الإهلاك} = 20\% ، \text{TVA} = 17\%$$

$$\text{تكلفة الشراء} = 2000000 + (0.17 * 2000000) = 2340000$$

$$\text{قسط الإهلاك} = 2340000 * 20\% = 468000 \leftarrow \text{قسط الإهلاك} = 400000$$

و بذلك فإن المكلف قام بتقليص مبلغ الضريبة بمقدار 68000=400000-468000

وبالتالي فإن قسط الإهلاك المحسوب على ثمن الشراء متضمن للرسم يؤدي إلى تضخم حصة الإهلاك:

الفصل الثاني : الغش و التهرب الضريبيين في الجزائر

و من أجل نفس الهدف و هو تخفيض نسبة الضريبة يسعى المكلف إلى تخفيض أعبائه باستمرار في خصم الإهلاكات معدات و أدوات ثم بيعها أو إضافة قيمة اهتلاكات أخرى لأصول غير موجودة أي وهمية.

2. تخفيض الإيرادات:

تعد هذه الطريقة تقليدية يتبعها المكلف للتخلص من الضريبة و أساسها إمتلاك الدفاتر المحاسبية شكليا فقط و يعتمد المكلف فيها إلى تقليص الوعاء الضريبي و ذلك بتفادي إعلان عن إراداته الحقيقية.

مثال:

مؤسسة (X) تقوم ببيع منتجات تامة الصنع، و تظهر وضعيتها كما يلي:

-الحالة الحقيقية (مبيعات) = 300000 دج

-سعر التكلفة = 150000 دج

-الربح الإجمالي = ر ع - سعر التكلفة ← الربح الإجمالي 100000

-هامش الربح = الربح الإجمالي / المبيعات

-الحالة الأولى : هامش الربح = $1300000/150000 = 50\%$

-الحالة الثانية : هامش الربح = $250000/100000 = 40\%$

ومنه نلاحظ الفرق بين نسبتي هامش الربح و هو 10% مع أنه قام بالإحتفاظ بقيمة الأعباء¹.

المبحث الثاني: أسباب التفشي ظاهري الغش و التهرب الضريبيين و الآثار الناتجة عنهما:

إن أسباب ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين كثيرة و متعددة و لا يمكن حصرها و ذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية و الأوضاع الإقتصادية و الإجتماعية و السياسية و مستوى الوعي العام و كفاءة الأجهزة و فعالية الإجراءات². و على هذا الأساس يمكن عرض أسباب الغش و التهرب الضريبيين كالاتي:

المطلب الأول: أسباب ظاهرة الغش و التهرب الضريبي

أولاً: الأسباب الشخصية و الإدارية

1. الأسباب الشخصية:

وهي تعزى بصورة أساسية إلى علاقة (الود المفقود) بين الدولة و المواطن، أو بتعبير أشمل إلى ما بين الإدارة المالية و (المكلفين) من أسباب التشكيك و فقدان المصداقية، بحيث أن

¹ مصطفى العوادي، مرجع سابق، ص 09.

² محمود جمام، النظام الضريبي و أثره على التنمية الاقتصادية، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، 2009-2010، ص 47.

الحديث عن "ضعف الوعي الضريبي" لدى المكلفين يصبح حديثا غير مبال به إذا ما قيس بالفنون التي يتقنها المكلفون و هم على تمام الوعي بأهمية الضرائب و أثرها في تسيير مرافق الدولة للتهرب أو الغش الضريبيين،و إذا ما فاتهم شيء من تلك "الفنون" كان بعض حاضرين ليس لتعليمهم كيفية التهرب و الغش ،و إنما أيضا لممارسة تلك الفنون عنهم، لقاء حالات لا تخرج عن كونها رشوة أو في أحسن الأحوال استغلالا للموقع الوظيفي.

و رغم هذا ، فلا ريب في أن ثمة ضرورة ملحة لنشر الوعي الضريبي بين المكلفين،حتى و هم بعد على مقاعد الدراسة ،لكي ينشأ المواطن و هو على بينة من الالتزامات المستقبلية التي يجب أن يوقّحها تجاه دولته، هي التزامات تقابل بالتأكد ما يطالب به دولته من حقوق و تقديمات و خدمات عامة.

و نضيف إلى ما تقدم أن شعور المكلف بثقل الأعباء الضريبية الملقاة على كاهله يجعله مضطرا إلى البحث عن الثغرات القانونية التي تتيح له مجالات التهرب من الضريبة، لاسيما أن بعض الدول التي تجعل الأولوية لمقدار الإيرادات الضريبية لا لمدى عدالتها و توافقها مع القدرة التكاليفية الفردية و القومية ، في أن ،تعتمد في أحوال كثيرة إلى رفع المعدلات الضريبية التي لا تلقى صدى طيبا في نفوس المكلفين ،و لا تشجع رؤوس الأموال الوطنية أو الأجنبية على خوض ميادين الإستثمار في تلك الدول ، فضلا عن كونها تدفع المواطنين إلى ممارسة مزيد من الرقابة على أعمال الحكومة ،بواسطة السلطات التشريعية التي تمثلهم.¹

و منه فإن العوامل النفسية تلعب دورا هاما في عملية التهرب الضريبي، فكلما زاد الوعي الضريبي و الأخلاقي قل التهرب الضريبي و العكس صحيح.²

2. الأسباب الإدارية:

تعود من جهة إلى الإدارة الضريبية التي تتولى عملية طرح الضرائب و الرسوم ، و ما يشوب أعمالها أحيانا كثيرة ،من تجاوزات في إعادة تقدير المداخل لقناعتها غير المبنية ،بصورة دائمة على أسس دقيقة ،بأن المفترض هو كون المكلفين لا يتقدمون بالتصاريح الصحيحة عن مداخلهم ،وهو منطوق خاطئ سيتتبع بالتالي افتراض الآخر من جانب المكلف الشريف بأنه مهما توخى الدقة في تصاريحه المقدمة للدوائر الضريبية، فلن تكون تصاريحه مقبولة بالصورة التي قدمها إلى تلك الدوائر ،فيعمد بالتالي إلى إحدى عمليتي التهرب أو الغش في الضريبة.

و من جهة ثانية ،فإن الأسباب الإدارية تعود أيضا إلى الإدارة المالية المكلفة بالجباية و التحصيل ، رغم كل ما وضعه القانون في أيدي موظفي هذه الإدارة من الوسائل و الإجراءات الكفيلة بعدم إضاعة حقوق الخزينة .فكما أن المكلف لا يعدم وسيلة التهرب أو الغش في الضرائب ، فكذلك لا يعدم بعض الراغبين من القيمين على التحصيل وسائل أخرى تساعد على إسقاط بعض الضرائب بعامل مرور الزمن.

¹ فوزي عفوي، المالية العامة، (النظم الضريبية و موازنة الدولة) مرجع سبق ذكره ، ص 276.

² محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية ، دراسة تحليلية ، مقارنة ، مكتبة، الإشعاع ، الإسكندرية ،2002،ص179.

و نضيف إلى الجهتين المذكورتين أعلاه ، الجهة الثالثة الأكثر أهمية و خطورة في تنفير المواطن و المكلف حقا من الضرائب و الرسوم ، و هي جهات إنفاق الواردات أي الإدارات و المؤسسات العامة و المختلفة التي يفسح أسلوب إنفاقها ، ووجهات هذا الإنفاق و مقاديره ، في المجال أمام دافعي الضرائب و الرسوم للتشكيك و إلقاء الاتهامات إزاء التجاوزات الملموسة حيناً ، و المتخيلة حيناً آخر ، علماً أن الاتهامات لا تلقى جزافاً على الدوام ، و أن ليس من الدخان دون نار ، و أن من "دعا الناس إلى ذمه، ذمّوه بالحق و بالباطل "، على حد تعبير الشاعر العربي.

ثانياً: الأسباب الاقتصادية و الإجتماعية

العائدة إلى ظروف البيئة الضريبية التي يجري فيها تشريع الضريبة و تحقيقها و تحصيلها، تساهم إسهاماً واضحاً في عمليتي الغش و التهرب من أداء الضرائب للخزينة العامة.

ذلك أن أي تشريع أو نظام ضريبي لا يراعي ظروف البيئة الضريبية ، على كافة المستويات الاقتصادية و الإجتماعية و ما إليها يكتب على نفسه مغبة الفشل و السقوط ، و يحمل في تكوينه بذور هلاكه.

فإذا كان ضعف الوعي الضريبي، و ما يستتبعه من ضعف في الأجهزة الضريبية ثم إذا كانت الثغرات و النواقص التي تعثر ، أجهزة التحقق أو أجهزة التحصيل أو أجهزة الرقابة التشريعية الضريبي، من شأنها جميعاً أن تتبع الفرصة أمام المكلف "المتذكي" للتهرب من الضرائب خصوصاً في ظل تعزيز الأجهزة ،، أو لارتكاب الغش الضريبي الذي يقع تحت طائلة القانون القضائية المتمثلة أساساً في قيام النيابة العامة المالية التابعة للنيابة العامة التمييزية فان مراعاة و ، المشترع للأوضاع الاقتصادية و الاجتماعية في البلاد يكفل لتشريعاته مجالات سليمة للتطبيق هذا ما يفسر لنا كيف أن التشريعات الضريبية في البلدان النامية تختلف عنها في البلدان المتقدمة و أن ما استن منها في البلاد ذات الأنظمة الكلية الموجهة مختلف عنه في البلدان ذات النظام الليبرالي الحر.

ولعل أنماط التفكير لدى الشعوب، وهي بالطبع مختلفة متباينة، تساهم بدورها في تشكيل الظروف النفسية، الاجتماعية التي تشجع على التهرب و الغش الضريبيين ، أو على العكس ترفع الأداء الضريبية إلى مستوى الإنتماء الوطني.

ويذكر المؤلفون أن بعض الدراسات قد كشفت عن هذه الحقيقة ، إذ ثمة أنماط جماعية في التفكير ينشأ عليها المواطنون في احد المجتمعات ، فيشعرون بمدى الواجب الذي يحدو بهم إلى الإسهام في تغذية خزينة الدولة، كما هي الحال مثلاً في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يستهجن المواطن ، مجرد اتهامه بأنه لا يدفع الضريبة لأن مثل هذا الاتهام يعني انتقاصاً من انتمائه الوطني ومن شعوره بالالتزام نحو بلاده، في مقابل ما تضمن له من حقوق و تقديرات و مساعدات على كل صعيد.

وفي المقابل فان هؤلاء المؤلفين يذكرون أن ثمة أيضاً أنماطاً فردية في التفكير، كما هي الحال في فرنسا وفي الدول المتأثرة بها ، ، كما هي الحال في لبنان، فإذا نشأ المواطن على وتيرة هذه الأنماط الفردية احس انه غير محرج اطلاقاً انه هو عمد الى التهرب من الضريبة لاعتقاده

عن خطأ أو صواب ، انه بذلك يسرق الدولة التي تسرقه ، ففعلته و الحال هذه لا تشكل سرقة و هو ماتنطوي عليه العبارة الفرنسية الشهيرة التي اشرنا اليها:

" أن سرقة الدولة ليست سرقة" ← ومن العجب أن تعتبر سرقة المكلف للدولة في غير عداد السرقات ولا ندري بعد هذا لماذا توصف السرقة، ان هي طاوله الدولة أو افراد¹.

ثالثا: الأسباب التشريعية و السياسية

1. الأسباب التشريعية :

إن الأسباب التشريعية من أهم أسباب التهرب الضريبي، والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:

✓ تعدد الضرائب مما تؤدي إلى إرهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.

✓ إن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف ، وهذا ما يزيد من نسبة التهرب².

✓ نظام جبائي غير مرن أي انه غير مرتبط بالتنمية وطبيعة تطور الأنشطة الاقتصادية ، لذلك يجب تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة.

✓ يجد المكلف منافذ للتهرب من خلال التعقيدات التي يحتويها النظام الجبائي ، كذلك عدم الاستقرار والتغيرات المستمرة التي تجعله غامض ، والتي تؤدي الى انهاء المكلف³.

2. الأسباب السياسية:

إن إنعدام الإستقرار السياسي والإقتصادي داخل الدول ، عادة ما يكون سببا لشيوع التهرب والغش الضريبيين ، لأنه يولد الإحساس لدى الأفراد بعدم قدرة السلطات العامة على القيام بوظيفتها وبالتالي عدم قدرتها على مطالبتهم بأداء التزاماتهم الضريبية⁴.

المطلب الثاني: آثار الغش و التهرب الضريبي

لا شك في أن للغش و التهرب الضريبيين آثار سلبية قد تمتد إلى آمام بعيدة ، ذلك لأن الضرائب تشكل رافدا أساسيا لميزانيات الدولة ومكون رئيسي من مكونات عملية التنمية الاقتصادية ، وعنصرا فعّالا لا يمكن الإستغناء عنه عند التخطيط للمشاريع المستقبلية وحيث أن الإيرادات يجب أن تكون متواصلة وتصل أولا بأول إلى خزينة الدولة ، وبمعدلات شبه ثابتة أو متزايدة فإن أي انقطاع أو نقص يمكن أن يؤثر سلبا على سير هذه الخطط والمشاريع و عليه فإنه من خلال هذا المبحث بيّنا الآثار المترتبة عن ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين ، وأيضا الوسائل المتبعة لمكافحة هذه الظاهرة.

¹ فوزي عطوي، المالية العامة، مرجع سابق ذكره، ص278.

² حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات، مرجع سابق ذكره، ص43.

³ قحطان السيوفي، إقتصاد المالية العامة، دار الطلاس للنشر، 1998، ص162.

⁴ عطية عبد الواحد ، مبادئ و اقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة، 2000، ص809.

أولاً: الآثار الاقتصادية:

من الآثار الاقتصادية للغش والتهرب الضريبيين هو أن هذه الظاهرة تحدث إعوجاجاً بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي:

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.
- إعاقة المنافسة الاقتصادية.
- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي.
- ظهور أزمة رؤوس الأموال.

1. ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها:

تؤدي ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين إلى إنقاص الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات و بالزيادة في عدد الضرائب و برفع معدلاتها ، فإن الغش والتهرب الضريبيين سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية ، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.

2. إعاقة المنافسة الاقتصادية:

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحاً وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة ، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضرائب فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية ، أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر ، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل و بذلك تبيع منتوجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيراتها ، أي المؤسسات الأخرى التي تسعى إلى تحسين وضعيتها الاقتصادية و المالية عن طريق الزيادة في الإنتاجية أو تحسين مستوى الإنتاج.

3. إعاقة التقدم الاقتصادي:

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة و الذي يترتب عليها التهرب و الغش الضريبيين ، يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي و إعاقة التقدم الاقتصادي.

4. التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

قد يلجأ الأعوان الإقتصاديون إلى أنشطة إقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي و لا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الإقتصادية و تزيد القيمة المضافة و الدخل الوطني ، أي أنهم لايتوجهون إلى الأنشطة الإقتصادية التي تخلق ثروات إضافية ، و بذلك فالتهرب الضريبي يصبح سبباً في الركود الإقتصادي و التخلف.

5. ظهور أزمة رؤوس الأموال:

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية و تتم هذه العملية إما عن طريق الإكتناز ، أو على شكل أوراق نقدية أو معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن و تهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة ، و إضعاف الموجودات الإقتصادية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الإذخارات العمومية و بالتالي إضعاف الإستثمار و التقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير ، بناء مساكن ، مدارس...الخ¹

ثانيا: الآثار المالية

تتمثل النتائج المالية للغش و الهرب الضريبيين في إنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها و تكس من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب ، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي و حتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى إنخفاض قيمة العملة الوطنية ، وذلك بسبب عملية إكتناز الأموال غير المصرح بها و التي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.

ثالثا: الآثار الإجتماعية

بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الإجتماعية ، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع و يزيد الفوارق الطبقيّة بينها ، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم . فانتشار الغش و الخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي و غياب الوعي الفردي لدى المكلفين و تغيب الثقة في سياسة الدولة الإقتصادية و الإجتماعية و يفضل بذلك المكلف النفع الخاص عن النفع العام و يمتنعون عن دفع الضرائب و المشاركة في النفقات العمومية.

يقضي التهرب الضريبي في الجزائر على أهم مبدأ من المبادئ التي تقوم عليها الضريبة "مبدأ العدالة الضريبية" ، مما ينعكس عنه وجود آثار سلبية تمس المستوى الاجتماعي والتي يمكن نجلها في النقاط التالية:

- ✓ التهرب يولد تهربا آخر.
- ✓ انعدام الشفافية في المعاملات الاقتصادية.
- ✓ تعميق الفوارق الاجتماعية.
- ✓ تفشي اللامدنية في المجتمع.²

¹ نوي نجاة ، مرجع سابق، ص24.

² بوزرورة حورية ، بوزيدي كهيبة، التهرب الضريبي في الجزائر و آليات مكافحته، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميره، بجاية، 2018، ص41-50.

خلاصة الفصل

تعتبر ظاهرة الغش و التهرب الضريبي ظاهرة خطيرة سواء كان دون اي مخالفة يعاقب عليها و اذا كان ، القانون هذا بالنسبة التهرب الضريبي أو مخالفة يعاقب عليها القانون للغش الضريبي التهرب يمثل اهم التحديات التي تواجهها الدولة في تطبيقها لسياستها الاقتصادية والاجتماعية وهذا ما قادنا الى محاولة و تشخيص و كذا الالمام بمختلف جوانب هذه الظاهرة و من خلال ما عرضناه اتضح لنا انه من الصعب اعطاء تعريف دقيق لظاهرة التهرب الضريبي من الناحية كما ان هذه ، النظرية و هذا راجع الى اختلاف وجهات النظر التي انطلق منها كل باحث وتؤدي بهم ، الظاهرة تعود الى أسباب متداخلة و مترابطة فيما بينها تترجمها تصرفات الممولين الى التملص والافلات سواء الكلي أو الجزئي من ادائهم لوجباتهم الضريبية و هذا باللجوء الى طرق واساليب مختلفة وهذا ما زاد في شدة وصعوبة التحكم في هذه الظاهرة .

غير انه مهما كانت الوسيلة المعتمدة فالنتيجة واحدة تتمثل في الاثار السلبية التي تخلفها هذه الظاهرة على عدة مستويات اجتماعية ، مالية ، اقتصادية وهذا ما يفرض على الدولة ضرورة الحد من الاثار والنتائج السلبية لهذه من خلال معالجتها والتعرف على اسبابها والعقوبات المترتبة عليها سواء كانت جبائية أو جزائية.

لكن هذا لا يمنع من اتخاذ بعض الاجراءات العلاجية بتصحيح الاسباب المؤدية لظاهرة التهرب من خلال تحويل مهام ذلك الى الاجهزة المختصة كجهاز الرقابة الجبائية.

تمهيد:

بعد التعرض لظاهرة الغش والتهرب الضريبي وأساليبه وآثاره وأهم الأسباب المؤدية إليه، أرينا أن المكلف يسعى لتخفيض عبء الضريبة بشتى الطرق مما يؤثر على مصالح الخزينة العمومية، ومن أجل الحفاظ على هذه المصالح تقوم الإدارة الجبائية بإجراءات عمليات رقابة بعيدا عن تصريحات المكلفين بالضريبة من أجل التأكد من صحتها ومطابقتها للنظام التصريحي الجبائي، حيث أن الإدارة الجبائية تمتلك جملة من السلطات وهو ما يعرف بالسلطة الجبائية والتي تخول لها إمكانية مراقبة صحة التصريحات المكتتبه والضرائب المسددة من قبل المكلف بأشكال متعددة ومتابعة ومكمله لبعضها البعض ، بحيث تهدف الإدارة الجبائية من خلال الرقابة الجبائية إلى مكافحة التهرب والغش الضريبي والحد من تحايل وتلاعب المكلفين بالضريبة من خلال تصريحاتهم لهم، لذا منح القانون للإدارة الجبائية حقوق وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة بالتأكد من صحة هذه التصريحات وصدقها وقانونيتها وصولا إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة وتكمن الإجراءات إلى السعي من خلالها الإدارة الجبائية إلى محاربة الغش الضريبي في تشديد الرقابة بالتحقيق في الإقرارات المقدمة من المكلفين والوثائق المرفقة لها للتأكد من صحة المعلومات.

و هذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال الفصل الثالث من الدراسة حيث يعالج هذا الفصل في المبحث الأول ماهية الرقابة الجبائية و الهياكل المخولة قانونا لها ، أما المبحث الثاني فقد تم عرض أشكال و صور الرقابة الجبائية و الصعوبات التي تواجهها .

المبحث الأول: مفهوم الرقابة الجبائية و الهياكل المخولة قانونا لها

تعد الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة للمؤسسات و مصلحة الضرائب على حد سواء ،اذ يعتبر النظام الضريبي الذي يخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات و معاينة الأخطاء و النقائص و الإعفاءات و كذلك عدم احترام الالتزامات من قبل المكلفين بالضريبة. إن من أشد الظواهر تأثيرا على الاقتصاد ظاهرة الغش الضريبي، لأنه يستطيع القضاء على توازن النظام الجبائي، ويؤدي إلى التخفيض المعتبر للمداخيل الجبائية مما يؤثر بشكل كبير على توازن الميزانية العامة. ويكون له السبب المباشر في العجز الذي يصعب تفاديه، ولعدم وجود دراسات متخصصة يصعب معرفة الغش الضريبي والتدقيق في أرقامه ونسبه.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل لأهمية و دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبيين.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

تعرف الرقابة الجبائية بأنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، لغرض إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي بها إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة وتقومها.¹

لوقوف على مفهوم الرقابة الجبائية رأينا أنه من الضروري تحديد مفهوم الرقابة بشكل عام حيث عرف (فايول) الرقابة هي: "التحقق مما اذا كان شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها."²

الرقابة الجبائية هي وسيلة للكشف عن المخالفات فإنها تسمح أيضا بإرسال مبدأ أساسي للإقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة وكذلك إحترام قواعد المنافسة التي تعرقل دوما من طرف المتهربين.

من بين أهم التعاريف والمفاهيم نجد:

التعريف الأول: "كولين فيليب **colline fillipe**" عرف الرقابة الجبائية على أنها هي الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع للضريبة. وتشكل شرطا من الشروط الرئيسية والفعالة لتحقيق المنافسة الشريفة و العدالة بين المؤسسات.³

التعريف الثاني: "كلود لوران **Claude Laurent**" عرف الرقابة الجبائية على أنها مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية وصحة التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض إكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة وتقومها.⁴

¹ فلاح محمد، السياسة الجبائية ، الأهداف و الأدوات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، 2005، الجزائر، ص50.

² حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص13.

³ colline fillipe la vérificateur fiscale, Edition économique , paris, 1979, p25

⁴ (محمد حمو، منور أوسرير، محاضرات في جبابة المؤسسات مع التمارين المحلولة، مرجع سابق، ص201.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

التعريف الثالث: " هي فحص التصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو و أشخاص طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية."¹

تعريف المشرع الجزائري

لم يعرف المشرع الجزائري الرقابة الجبائية بمفهومها النظري غير أنه حدد لها ضوابطها. من قانون الإجراءات الجبائية على مهمة الإدارة الجبائية الخاصة بالرقابة بقوله: "تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة كما يمكنها أيضا أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات ، التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها".

ثم بين بصورة موجزة كيفية القيام بهذه المهمة بنص في الفقرة الثانية من نفس المادة: "تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت و المؤسسات المعنية، خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".

التعريف الشامل

الرقابة الجبائية تشمل مختلف عمليات التحقيق والفحص التي تقوم بها الإدارة الجبائية و تختلف باختلاف المكلفين بالنظر إلى مجموعة المعايير أهمها:

النظام الجبائي المطبق، حجم رقم الأعمال ، الطبيعة القانونية، النقاىص المستخرجة من خلال فحص الملف الجبائي.

إذن الرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من مصداقية وقانونية تصريحات المكلفين ومقارنته ما هو مصرح به والمعلومات المحصل عليها من مصادر أخرى.

فالإدارة الجبائية لها من الهياكل ما يسمح بإتخاذ عمل متوازن يخص تحسين طرق أداء الرقابة. وبهذا الخصوص ، فإن بعض المصالح الجبائية لها مهمة إستثنائية وهي تنظيم وتسيير عملية المراقبة، فالمبدأ أن تكلفة إثبات الأخطاء والنسيان الملاحظة على الوثائق المقدمة من طرف المكلفين تنصب على الإدارة الجبائية ، فالمصالح الجبائية تملك سلفا الرقابة وتركز البحث عن الإختلالات ، فالقيام بالرقابة تفضل بوسائل قانونية والتي يعمل على أساسها أعوان الضرائب.

يمكن أن نستخلص أن الأسباب الحقيقية للرقابة الجبائية تتمثل في سببين اثنين هما:

- ✓ متابعة التصريحات الجبائية.
- ✓ وسيلة لمكافحة الغش و التهرب الضريبي.

¹ ولهي بوعلام، مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الازمة حالة الجزائر 2009، ملتقى الازمة المالية والاقتصادية، جامعة سطيف ، الجزائر، 20/10/2009، ص7.

المطلب الثاني: الهياكل المخولة قانونا للرقابة الجبائية

إن مختلف المصالح المكلفة بالرقابة الجبائية تكون حسب إختصاصها الإقليمي.

أولا: الهياكل المركزية

فالإدارة الجبائية على مستوى السلم المركزي، تتكون من المفتشية العامة للمصالح الجبائية (IGSF) مديرية التشريع الجبائي (DLF)، مديرية المنازعات (DCTX) مديرية العمليات الجبائية (DOF)، مديرية الوسائل (DAM) ومديرتين للدراسة، وكذلك مديرية العمليات الجبائية (DOF) و المكلفة بمهمة الرقابة المباشرة.

1. مديرية العمليات الجبائية (DOF)

- تعريفها: أنشئت بمقتضى المقرر المؤرخ 1991/04/30 و المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ 1991/02/23.
- مهامها: (DOF) تقوم بالبحث عن المعلومات الأساسية للوعاء الضريبي، مراقبة تحصيل الضرائب والرسوم الخاصة بكل نوع وتتكون من (3) نيابة مديريات هي:
أ -1- نيابة مديرية التحقيقات الجبائية : مكلفة ب:
 - تنسيق وتنشيط نشاطات مصالح التحقيقات المتواجدة على مستوى المصالح الخارجية.
 - تقييم نتائج التحقيقات.
 - بحث وتحليل ظواهر الغش والتهرب الضريبيين بغرض إقتراح حلول للحد من الظاهرة.
 - تنفيذ أعمال ذات مصلحة جبائية مثل: الدراسات والتحقيقات التي تهدف إلى عقلنة الطرق فيما يخص المادة الضريبية.
- أ -2- نيابة مديرية الإحصاء و التجميع: و تتكلف ب:
 - إستقبال، تركيز، وتوزيع المعلومات الإحصائية التي تمس الميدان الجبائي وشبه الجبائي والقيام بمختلف الأشغال والبحوث والأفاق المتعلقة بالمادة الضريبية وشبه الضريبية.
 - تقديم تنبؤات تخص المحاصيل الجبائية والقيام بتحليلها ودراسة كل الطرق الممكنة لتحسين تسيير هذه التنبؤات.
- أ -3- نيابة مديرية الضمان و الأنظمة الجبائية: و تتكلف ب:
 - متابعة ومراقبة تطبيق التشريع الجبائي، والتنظيم الخاص بإنتاج وتسويق وحركة التبغ، الخمر، الكحول... والمعادن النفيسة.
 - تقديم الجرد الخاص بختم الدولة (Poinçons de l'état) والتأكد من صحة مسك وإستغلال الكشف الوطني للأختام (Fichiers).
 - متابعة، مراقبة وتنشيط مصالح التسجيل والطابع.

ثانيا: الهياكل الجهوية¹

هناك تسع (09) مديريات جهوية للضرائب متواجدة بكل من : الجزائر -وهران-قسنطينة-عنابة البلدية-سطيف -الشلف-ورقلة-وإبشار. فالمديرية الجهوية للضرائب هي إمتداد المستوى المحلي للإدارة المركزية حيث أن دورها الأساسي هو إعطاء دفع قوي وقّعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة إختصاصها الإقليمي.

وفي هذا الإطار فهي مكلفة بالإنعاش ،التنسيق والتوجيه والمراقبة لنشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها.

وتتكون هذه الهياكل من ثلاث (3) نيابة مديريات هي نيابة مديريةية الموارد البشرية والمنازعات ونيابة مديريةية العمليات الجبائية هذه الأخيرة تساهم إستثناءا في مهمة الإدارة الجبائية وهي المراقبة الجبائية.

نيابة مديريةية العمليات الجبائية (SDOF):

وقد أنشئت بموجب المقرر المؤرخ في 1991/04/30 والمرسوم التنفيذي رقم 60-91 المؤرخ في 23 فيفري 1991 و تتكون من ثلاث (3) مكاتب و هي:

أ- مكتب التنظيم:

مهمته هي توزيع التعليمات ،المنشورات المقدمة في إطار تطبيق التشريع الساري ،وكذلك التنسيق في الإطار الجهوي، لإيصال المعلومات إلى المعنيين بالضريبة عامة وتقديم مختلف الإعتمادات والترخيصات،إعداد العناصر الإحصائية الدورية بالنسبة لإختصاص المديرية الجهوية فيما يخص الشراء عن طريق الإعفاء والتظلم بالشفعة.

ب- مكتب الإجراءات والطرق المنظمة:

ويقوم بالمساهمة في تعريف إجراءات الرقابة ،البحث عن المادة الخاضعة للضريبة التحقيق والتقويم، هذا المكتب مكلف أيضا بالمساهمة في توحيد وتنسيق مقاييس معاملات الإخفاء،نسبة الخسارة والربح بالأسس الضريبية،خاصة تلك المتعلقة بنظام التقويم الإداري.

ج- مكتب التقويم الشامل والإحصاء:

يقوم بتقويم أعوان المصالح الجبائية في الجهة عن طريق دراسة النواتج الإحصائية الدورية التي يتلقاها من مديريات الضرائب الولائية.

¹ فلاح محمد، مرجع سبق ذكره، ص48.

رابعاً: الهياكل الخارجية

نعني بالهياكل الخارجية تلك التي تخص الإدارة غير المركزية حيث أن الكفاءة والإختصاص نسبياً مستقلة، وهي المديرية الولائية للضرائب ومختلف المفتشيات، ذلك أن المديريات الولائية للضرائب مهيكلة في خمس (5) نيابة مديريات و هي:

1. نيابة مديريةية الوسائل.
2. نيابة مديريةية التحصيلات.
3. نيابة مديريةية المنازعات.
4. نيابة مديريةية العمليات الجبائية.
5. نيابة مديريةية الرقابة الجبائية.

غير أن نيابة مديريةية العمليات (SDOF) و الرقابة (SDCF) هما اللذان لهما صلاحية بالرقابة الجبائية.

* نيابة مديريةية العمليات الجبائية: هذه الأخيرة مقسمة إلى ثلاث (3) مكاتب هي:

أ- مكتب الأوراد:

هذا المكتب مكلف بالمصادقة على الأوراد التي تم إصدارها من مركز الإعلام الآلي فيما يتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ومكلف كذلك بالتقديم لمكتب الإحصاء (الوعاء) هذه الإحصاءات الدورية المتعلقة بنفس الضرائب والرسوم للقيام بتصنيفها سنوياً، تقديم بيان للجماعات المحلية والهيئات المختصة عناصر الضريبة المباشرة المحلية لتقديم ميزانياتهم

ب- مكتب الإحصاءات (الوعاء):

مهمته هي متابعة الأوراد المصفاة من طرف مركز الإعلام الآلي فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال، مراقبة وجعل عناصر البيانات قابلة للتنفيذ.

ج- مكتب التنظيم والتنشيط:

مهمته هو نشر التعليمات الواردة من الإدارة المركزية والمديرية الجهوية والتي تتعلق بتطبيق التشريع والتنظيم الجبائي، ومكلف كذلك بمتابعة إنجاز جدول الأعمال لمفتشي الضرائب فيما يخص رقابة الملفات الجبائية، الإحصاءات الدورية للمكلفين وكذلك الرقابة الدائمة.

* نيابة مديريةية الرقابة الجبائية:

هذه المديرية لها الاضطلاع بمهمة البحث عن المادة الخاضعة للضريبة والسهر على مراقبة المكلفين الذين لا يؤدون واجباتهم وتتكون من ثلاث (03) مكاتب:

أ- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة:

مهمة هذا المكتب هو إنشاء كشوفات وجدول للإدارات، للمجمعات، الهيئات، المؤسسات، والأشخاص الذين يمكن أن يحوزوا على المعلومات الجبائية التي يمكن أن تخص الوعاء أو التحصيلات

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

الضريبية، وكذلك إعداد برامج التدخلات التي يجب أن تتم مباشرة من طرف المكتب المكلف بالحصول على كشوف الشراء (Recouperment) وكذلك المفتشيات.

ب- مكتب البطاقات والكشوف:

هذا المكتب مكلف بتسيير البطاقات وتقديم المساعدات للمفتشيات لأجل إعداد بطاقاتهم كذلك له دور التوزيع والترتيب حسب المفتشيات للمعلومات الواردة إليه عن طريق مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتنظيم إستغلال كشوف الزبائن بطريقة تضمن المتابعة الصحيحة والدقيقة للوضعية الجبائية للمكلفين حسب إختصاصهم وقطاعهم.

ج- مكتب التحقيقات والمراقبة والتقويمات:

هذا المكتب له مهمة إنشاء وتسيير بطاقات المؤسسات والأشخاص الطبيعيين الذين يمكن أن يكونوا محل تحقيق أو مراقبة عميقة لوضعياتهم الجبائية.

وبهذا تكون مهمته:

- إقتراح الملفات المحقق فيها سنويا، ومتابعة إنجاز برامج التحقيق في الأجل المحددة.
- متابعة ومراقبة أعمال الفرق المكلفة بالتحقيق والسهر أثناء التدخلات على إحترام التشريع الجبائي المعمول به.
- برمجة رقابة الأسعار المصرح بها فيما يخص المادة الخاضعة للضريبة فيما يتعلق بالعمليات المتعلقة بالمنقولات والعقارات ومراقبة جميع العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن نيابة مديرية الرقابة الجبائية (SDCF) قد تأسست منذ 1991 على إنقاذ النظام القديم وهو القطاع الجهوي للبحث و التحقيق (SRV) والذي كان متواجد بالجزائر-وهران-قسنطينة-حيث ورث مهامه عنه.

المبحث الثاني: أشكال و صور الرقابة الجبائية و الصعوبات التي تواجهها

المطلب الأول: أشكال و صور الرقابة الجبائية

حدد التشريع الضريبي طريقة تسديد الضرائب والرسوم، التي تكون بالتصريحات أو بالقرارات التي يقدمها المكلف لمصلحة الضرائب هذا ماجعل هناك ثغرات، تسهل للمكلف من خلالها التهرب من الضريبة، مما ألزم على الإدارة الجبائية البحث عن الوسائل التي تساعد في الحد من الظاهرة، وصولا إلى فكرة المراقبة التي تجعلها تتأكد من صحة الإقرارات المقدمة من طرف المكلف ومقارنتها بالعناصر والمعطيات الخارجية، والرقابة عبارة عن ثلاثة مراحل متتابعة ومتكاملة هي:

أولا: اشكال الرقابة الجبائية

1. الرقابة الشكلية:

تعتبر الرقابة الشكلية أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلف، والتي تشمل مختلف التدخلات التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية المرتكبة أثناء تقديم المكلفين

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

للتصريحات، أي التأكد من كيفية تقديم المعطيات والمعلومات التي تحملها التصريحات من الناحية الشكلية دون إجراء أية مقارنة بين ما تضمنه من معلومات وتلك التي تتوفر عليها الإدارة.

" فالرقابة الشكلية تخص بمجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات الملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين كما أن لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين بالضريبة والعناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي..."¹

2. الرقابة على الوثائق

تتمثل المرحلة الموالية للرقابة الشكلية في الرقابة على الوثائق على مستوى مصلحة التحقيق، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الضريبية المكتتية، من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الضريبية، إنطلاقا من ملفاتهم الخاصة، وكذا مجمل المعلومات التي يمكن الحصول عليها من بعض الإدارات المتعلقة بمعاملات تمت بين المكلف وهذه الإدارات بالإضافة إلى ذلك ومن أجل المعلومات الإضافية، فإنه بإمكان المحقق طلب بعض التوضيحات والتبريرات من المكلف المعني عند الضرورة.

3. الرقابة عند مقر المكلف

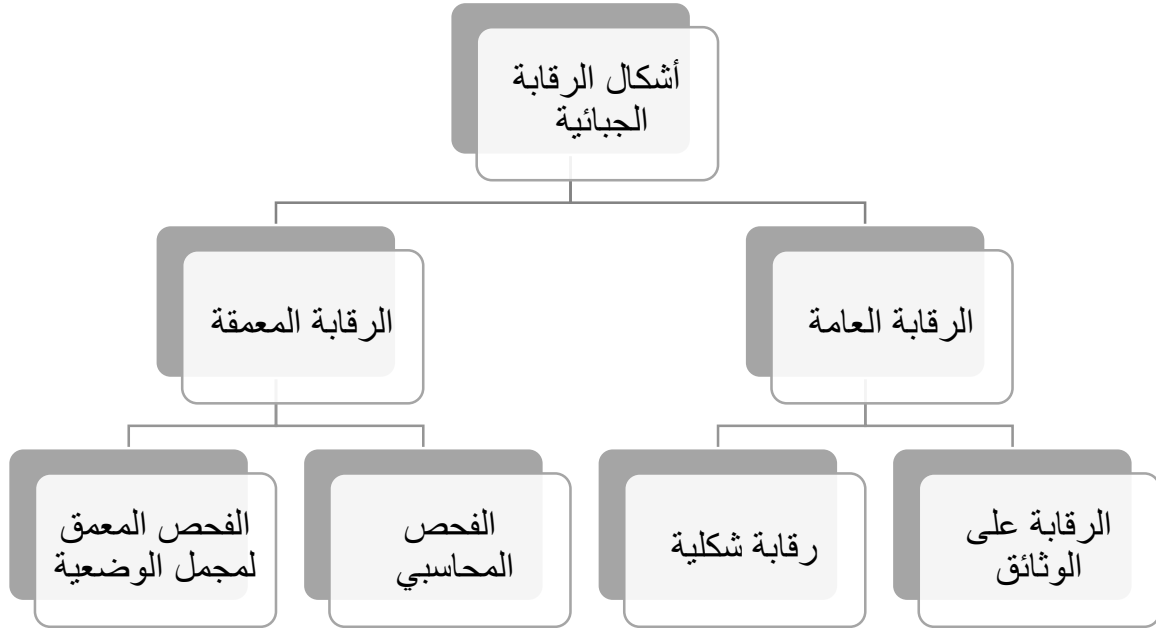
تتم هذه الرقابة خارج مراكز الإدارة الضريبية، وذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطهم، وتهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمكن للأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية للإستغلال داخل مقرات العمل، قصد مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان.

وتعتبر هذه الطريقة أكثر فعالية من غيرها بحيث تسمح بمراقبة دقيقة لحقيقة النشاط الممارس من طرف المؤسسة التي تكون محل المراقبة والتحقيق وذلك بفحص والتعرف على مختلف وسائل الإنتاج وطرائق إستعمالها، ودرجة تأهيل العمال والمستخدمين لهذه الوسائل، كما تستعمل هذه الطريقة لمراقبة بعض الإيرادات التي ليس بالإمكان التعرف عليها من خلال أشكال الرقابة الأخرى، كمتابعة إستعمال المخلفات الصناعية.²

¹ رضا بوعزيزي ، التهرب الضريبي في الجزائر ، (96.92)، رسالة ماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية ، الجزائر ، دفعة 99/98، ص50.

² - <http://60lab.3olom.org/t583-topic-07:07h.le:28/03/2012>.

الشكل 3-1: أشكال الرقابة الجبائية و مجالات تطبيقها حسب التدرج



-مصطفى عوادي ويونس زين-الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري -دون ذكر دار النشر-ط 02 - الجزائر 11ص.

ثانيا: صور الرقابة الجبائية

1. صور التحقيق الجبائي:

تتمثل صور التحقيق الجبائي في التحقيق المحاسبي والذي من خلاله يتم فحص محاسبة المكلف بالضريبة ، أما الصورة الثانية فتتمثل في التحقيق العميق من خلال مراقبة الذمة المالية الاجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الاجمالية ، للتأكد من صحة التصريحات والاقارات المصرح بها من المكلف، بالإضافة الى التحقيق المصوب والذي جاء مكملا للنقص.

أ- التحقيق المحاسبي:

يعد التحقيق المحاسبي أهم وسيلة للرقابة الجبائية من خلال تفحص الدفاتر وجميع الوثائق المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق وهذا بعد التأكد من صدق التصريحات المقدمة وقد من قانون الإجراءات الجبائية على انه" يعني 1 فقرة 20 عرفها المشرع الجبائي في نص المادة التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائي المكتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته مهما كانت طريقة حفظها والتأكد من خلال تطابقها مع المعطيات المادية حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

وأضافت الفقرة 2 من نفس المادة على انه لا يمكن إجراء التحقيقات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتشين في الضرائب على الأقل في كل مصلحة الأبحاث والمراجعات والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية وأعوان مفتشيات الضرائب.

ومنه فالتحقيق المحاسبي يهدف منه التأكد من:

- صحة الإقرارات و التصريحات الضريبية المقدمة.

- صدق المحاسبة بمقاربتها بمختلف القطاعات المتاحة.

1- الأعمال التحضيرية:

قيل القيام بعملية التحقيق المحاسبي يجب على المحققين الجبائين اتباع اجراءات نص عليها المشرع الجبائي.

-برمجة الملفات:

تعتبر المرحلة التحضيرية أهم خطوة للرقابة المحاسبية حيث يتم اختيار الملفات المراد البحث والتحقيق فيها قاعة المكلفة محل المراقبة تتم من خلال المديرية الولائية للضرائب حيث يكلف رؤساء المفتشيات خلال كل نهاية سنة بإرسال اقتراحات بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية ويقوم المدير الولائي للضرائب بالتشاور معها وهنا يستند إلى بعض المقاييس منها:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين.
- تكرار الخسارة في النتائج والربح الضعيف مقارنة برقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاول.
- استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الاقتصادي.
- الظروف المعيشية المرتفعة للمكلف أو حاطب المهنة يخص مقارنة تصريحاته.
- الملفات الجبائية للمكلف تحتوي على أخطاء وحالات نسيان خطيرة مكتشفة يستدعي إجراء مراقبته في عين المكان.
- - بعد اختيار الملفت المكلفة وإسناد مهمة التحقيق إلى المحققين وبعد تسلم هؤلاء الإشعار التحقيق من طرف رئيس المكتب ويقومون ببعض الإجراءات من بينها:
➤ **طلب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب:**

يتم سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب من قبل المحقق وتنفيذه من تكليف المدرسة الفرعية للرقابة الجبائية المختصة إقليميا وهذا الملف يحتوي على جميع الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالإضافة إلى تصريحاته وكل المراسلات الموجهة إليه للإشارة أن لكل ملف جبائي بيانات خاصة وذلك حسب طبيعة المكلف ويقوم المحقق بالتأكد من مدى صدق ونزاهة التصريحات المكتبة من قبل المكلف والتأكد من رقم الأعمال المصرح به.

والملف الجبائي للشخص الطبيعي ليس هو نفسه للشخص المعنوي، بالنسبة للملف الشخص الطبيعي يحتوي على : الحالة الشخصي ، طبيعة النشاط الخاضع للمراقبة الوضعية العائلية ، مقر السكن ن مصدر العائدات والتصريحات.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

أما الشخص المعنوي يضم ك طبيعة النشاط ، راسمالها الاجتماعي ، عنوان مقرها الرئيسي ، وحداتها (فرعها) ، اسم المسير وحصته في رأس المال.

➤ فحص الملفات الجبائية:

يقوم المحقق الجبائي في كل عملية بمراقبة للمحاسبة بفحص ما يلي:

الملف الجبائي المفتوح باسم المؤسسة بخصوص الرسم على رقم الأعمال والرسم على النشاط المهني والأرباح الصناعية والتجارية.

الملف الشخصي للمكلف أو المستغل أو الشركاء المسيرين الأساسيين في الشركات حيث يقوم المحق بمراقبة تواريخ إيداع التصريحات الجبائية السنوية ويطلب من المكلف تقديم نسخ من الجداول الفردية والإنذارات بالإضافة إلى فحص الملف الشخصي بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف مستغل مؤسسة فردية أو شركاء الأساسيين في الشركات وميسري الشركات المعنية ومن ثم معرفة الدخل الإجمالي المصرح به مقارنة مع المصرح به وعناصر نمط المعيشة مقارنة مع الدخل المصرح به والممتلكات العقارية والقيم المنقولة.

➤ إبلاغ المكلف بالضريبة (إشعار التحقيق):

قبل البدء في إجراء التحقيق في المحاسبة يقوم العون المكلف بإشعار المكلف عن طريق إرسال أو تسليم إشعار التحقيق مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحققة في محاسبته و منحه مدة 10 أيام للتحضير ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار طبقا لنص المادة 20 فقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية.

والإشعار يجب ان يكون مفصلا ويحتوي على ألقاب وأسماء ورتب المحققين وكذا تاريخ وساعة أول تدخل والفترة التي يتم فيها و الحقوق والضرائب والرسوم والأتاوى المعنية بالتحقيق والوثائق الواجب الاطلاع عليها بالإضافة إلى اسم وعنوان المكلف الخاضع للتحقيق والنشاط الممارس ،ومن جهة أخرى إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار أثناء إجراء عملية الرقابة.¹

➤ الرقابة المفاجئة:

لقد منح القانون الجبائي في بعض الحالات وفي إطار التحقيقات المحاسبية الحق في الرقابة المفاجئة بمعنى يتم بدون إعلام المكلف وتبقى هذه الرقابة وسيلة استثنائية لمكافحة الغش الضريبي والهدف منها أو ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر الطبيعية للاستغلال والتي تفقد قيمتها إن تأخرت أو أجلت وتتمثل في:

- ✓ معاينة وسائل الإنتاج (الجرد المادي للوسائل المنقولة ،غير المنقولة ،الوسائل البشرية).
- ✓ معاينة مادية المخزون.
- ✓ معاينة وجود الوثائق المحاسبية (دون نضح مضمونها).
- ✓ الاطلاع على الأسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

¹ الملحق رقم 02، اشعار بالتحقيق المحاسبي، مرجع سابق،ص 157.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

والهدف كله جمع اكبر عدد من المعلومات حول نشاط المؤسسة ومقارنتها بما هو مصرح به يقوم بعده المحقق بتحرير محضر للمعاينة يسجل فيه ما تم جرده ويتم إمضاؤه من قبل المكلف.

➤ التدخل في عين المكان:

تعتبر مرحلة التدخل بعين المكان نقطة بداية التحقيق وخلال إجراء محادثات مع مسيري المؤسسة الخاضعة للمراقبة أو الملقى تتضمن حول التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها ومتابعتها في السوق وزيارة المصانع والمحلات التي تساعد المحقق في جمع المعطيات التي تستعمل في فحص المحاسبة من خلا متابعة الإنتاج ، المخازن ، الاستثمارات ، تقنيات التصنيع.

و نصت المادة 20 فقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية على أن التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية يتم بعين المكان وكاستثناء وجود ظروف قاهرة يطلب المكلف من المصلحة المختصة طلب كتابيا وان تقبله المصلحة .

والتدخل في عين المكان كذلك يسمح بالاتصال مع المسيرين للمؤسسات والمكلفين وجمع أكثر للمعلومات وينشأ جو من التفاهم والثقة المتبادلة وهذا من خلال التطرق للمشاكل الجبائية والصعوبات العديدة التي يوفرها المكلف.

من خلال الزيارة للمجلات على المحقق أن يطرح جملة من التساؤلات.

الإطار القانوني للمؤسسة طبيعة المحلات المؤجرة أو المملوكة ،علاقات المؤسسة مع غيرها من الهيئات والشركات استثمارها ،وسائل إنتاجها...¹

➤ نهاية عملية التحقيق بعين المكان:

لا يمكن أن تمتد فترة التحقيق في عين المكان في التحقيق الدفاتر والوثائق المحاسبية اكثر من 03 أشهر فيما يخص:

✓ مؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج بالنسبة لكل سنة محقق فيها.

✓ كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 2.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.²

يمدد هذا الأجل إلى أشهر 6 إذا كان رقم أعمالها (للمؤسسات السابقة) لا يفوق على التوالي 1.000.000 دج و 5.000.000 دج بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها لا يجب أن تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في كل الظروف و الحالات 9 أشهر.

¹ دليل التحقيق المحاسبي، مديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، الجزائر، 2001، ص34.

² المادة 20 فقرة 05، قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية سنة 2009، جريدة رسمية عدد74، ص11، من قانون المالية لسنة 2012، جريدة رسمية عدد 72 بتاريخ 2011/12/29 ص10.

➤ **جلب المعلومات الخارجية المساعدة:**

من اجل الإحاطة أكثر وبصورة جيدة وفعالة بالوضعية الحقيقية للمكلف أو المؤسسة المتكلفة بعملية التحقيق يقوم المحققون بجرد شامل لمختلف المتعاملة مع المكلف من الزبائن والموردين ، البنوك ، إدارات عمومية ، جمارك ، مديرية التجارية وذلك لمعرفة:

✓ المبالغ الحقيقية للمشتريات ومطابقتها مع المعلومات المصرح بها والوثائق المبررة.

✓ المبالغ الحقيقية لرقم الأعمال.

✓ التعاملات البنكية بالنسبة لحركة دخول وخروج الأموال.

➤ **استمارات التحقيق:**

يقوم العون المحقق بإجراء الرقابة بناء على المعلومات المتوفرة في الملف الجبائي للمكلف فيقوم بمأ مجموعة من الوثائق والاستمارات التي تساعده على للإلمام أكثر بجوانب المهمة الموكلة له من خلال معرفة الشكل الخارجي للمحاسبة وأهمية رأس مال الشركة وتجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة وتمثل في:¹

❖ **كشف المحاسبة Relevé de comptabilité**

تملا هذه الاستمارة وفق جدول حسابات لنتائج الموجودة ضمن التصريح السنوي لـ 4 سنوات المقدم من قبل المكلف للإدارة الجبائية التي سوف تكون محلا للمراقبة وعليه يظهر تطور رقم الأعمال والأعباء وكذلك الربح الصافي لكل سنة.²

❖ **الحالة المقارنة للميزانيات Etat comparatif des bilans**

مأ هذا البيان هذا البيان لدراسة التغيرات الحادثة لـ 4 سنوات قيد التحقيق على الأصول وخصوم المؤسسة مثلا للاهتلاكات ، المؤونات ، فوائض القيمة المحققة ، حركة العقارات.³

2- سير التحقيق المحاسبي:

لا يمكن إجراء التحقيق دون إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق للمكلف بهدف تحضير الوثائق ومستلزمات التحقيق وهذا خلال مدة تحضيرية قدرها 10 أيام كما يستطيع المكلف بالضريبة ان يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته أثناء عملية المراقبة لاستشارة به والإجابة عنه.⁴

وتتميز عملية الرقابة المحاسبية بفحص كل الدفاتر والمستندات المحاسبية للمؤسسة أو المكلف و تكون على مرحلتين:

¹ دليل التحقيق المحاسبي، مرجع سابق، ص31.

² الملحق رقم 03 ، كشف المحاسبة، مرجع سابق، ص158.

³ الملحق رقم 04 ، حالة مقارنة للميزانيات ، مرجع سابق ص 159.

⁴ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية البحث والمراجعات، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2010، ص14.

- فحص المحاسبة من حيث الشكل.
- فحص المحاسبة من حيث المضمون.

أ- فحص المحاسبة من حيث الشكل:

يعني فحص المحاسبة من حيث شكلها هو التأكد من الوثائق المحاسبية موضوع الرقابة من خلال وجود وصحة الدفاتر الإجبارية ولا بد من حيث العمليات المسجلة يوما بيوم و ليس بعد انطلاق التحقيق تاريخ التأشير القانوني على الدفاتر الإجبارية مقارنة مع تسجيلات العمليات لمحاسبة وتاريخ شراء الإجبارية ومقارنتها مع دفاتر الشراء وهل هذه الدفاتر جديد أم قديمة متعلقة بعمليات المحاسبة في غير وقتها.¹

إن لا بد من وجود شروط لا بد منها لتكون منتظمة وتتوفر على الشروط التالية:

➤ أن تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة:

يكون المحاسبة منتظمة وكاملة إذا تمت وفقا للإطارات والقواعد المنصوص عليها في القانون التجاري حسب المواد من 09 الى 12 و طبقا للقانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد المؤرخ 2007/11/25 والدفاتر الإجبارية المنصوص عليها في القانون التجاري.²

- ✓ يجب أن تكون هذه السجلات مؤشر عليها ومصادق عليه وممسوكة بيوم بدون شطب ولا حشو أو كتابات على الهوامش.
 - ✓ حفظ السجلات ودفاتر مع الوثائق التبريرية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال النشاط.
 - ✓ دفتر اليومية العامة : تسجل فيه جميع العمليات اليومية يوم بيوم.
 - ✓ دفتر الجرد : تسجل فيه ميزانيات وجدول حسابات النتائج و جرد المخزونات والاستثمارات اما بالنسبة للوثائق التبريرية فيجب الاحتفاظ بها ومسكها فهي تثبت القيام بالعمليات المحاسبية فعلا خاصة النسخ الأصلية لفواتير الشراء والمصاريف المدفوعة من قبل المكلف بالإضافة إلى نسخ البيع ، وتقديم الخدمات الصادرة والواردة من المؤسسة ويجب ان يكون تسجيل محاسبي مدعما بالوثائق التبريرية.
- محاسبة صادقة:**

يقصد المفهوم أن القيم المحاسبية المسجلة في مختلف الوثائق المحاسبية قد تم تقييمها وحسابها بطريقة صحيحة وعلى المحقق أن يتأكد أن تجاميع الأرصدة وعمليات التوصيل صحيحة ويتم فحص مجموع الدائن والمدين لليومية العامة ويجب ان يكون مساويا وكذلك التأكد من صحة المعلومات الملخصة والمكتوبة في الدفتر العام (دفتر اليومية) بالمقارنة مع ميزان الجرد ، الدفاتر المساعدة ، اليوميات المساعدة (كيوميات المشتريات)، الميزانية العامة.

➤ أن تكون المحاسبة مثبتة:

تكون المحاسبة مقنعة ومثبتة إذا استطاعت المؤسسة إثبات وتحمل الكتابات المحاسبية المسجلة في الدفاتر لتبريرها بالمستندات والوثائق التبريرية (الثبوتية).

¹ دليل التحقيق المحاسبي ، مرجع سابق ، ص52-51.

² النظام المحاسبي المالي الجديد، جريدة رسمية عدد 74 ، بتاريخ 2007/11/25، ص3.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

كمثال تبرير المشتريات عن طريق الفواتير المسلمة من قبل الموردين من خلال أجل الفاتورة أو وصولات الاستلام كذلك نفسها يجب أن تكون متوفرة.¹

ب- فحص المحاسبة من حيث المضمون:

يعتمد المحقق الجبائي عند فحص المحاسبة من حيث المضمون على مراقبة كل من المشتريات والمبيعات ، وتكاليف المخزونات ومراجعة الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير من جهة أخرى.²

أ- مراقبة المعطيات والبيانات المحاسبية:

- مراقبة المشتريات:

عند قيام المحقق بمراقبة حساب المشتريات وكانت هذه الأخيرة تتسم بعدم الانتظام من خلال الحالتين الآتيتين:

- حالة أولى تتمثل في تضخم المشتريات لأن الهدف من تضخيم المشتريات هو تخفيض الربح ومن ثم انخفاض مبلغ الضريبة ويكون ذلك من تسجيل المشتريات وهمية لا أساس لها.

✓ تسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والنسخة معا.

✓ تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مختلفتين.

فيوم المحقق بالفحص الدقيق لهذه الفواتير ، المشتريات ، وصولات الطلب ، الموردين.

- حالة ثانية تتمثل في تخفيض المشتريات وذلك من:

✓ عدم التسجيل الجبائي لهذه الفواتير

✓ مشتريات دون وجود فواتير

✓ أخطاء مادية عمديه

✓ تسجيل مشتريات تحت تعريف وهوية خاطئين

ويقوم المحقق بفحص دقيق للمشتريات من خلال الفواتير أي تكون مراقبة ميدانية من خلال السلع الموجودة في المخازن ويطلب فواتير الشراء (إخفاء رقم الأعمال الحقيقي)

- مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ:

يقوم المحقق بمراقبة المخزونات بناء على الجرد المادي وكشف المشتريات السنوية وكشف المبيعات المجرات خلال 4 سنوات خاضعة للرقابة ، ان المخزونات هي البضائع و المواد و اللوازم ، المنتجات و الأشغال قيد التنفيذ.

¹ دليل التحقيق المحاسبي ، مرجع سابق ، ص 45.

² دليل التحقيق المحاسبي ، نفس المرجع ، ص 56.

-مراقبة المبيعات:

تظهر التلاعبات المحاسبية خصوصا في المبيعات من خلال: ¹

- ✓ البيع بدون فواتير.
 - ✓ تخفيض العملة الحقيقية لبعض المبيعات.
 - ✓ عدم تسجيل السلع المستغلة لأغراض شخصية.
- ب- مراقبة حسابات الميزانية وحسابات التسيير:**
- مراقبة حسابات الميزانية وتتم هذه العملية من خلال التأكد من أن الأعباء مبررة بواسطة الفواتير أو أي وثيقة أخرى والمحقق يقوم بهذه المراقبة للميزانية عن طريق فحص لأصول وخصوم الميزانية.
 - تتمثل أصول الميزانية في التثبيات المادية والمعنوية (مباني، أراضي...)، المخزونات (بضائع ن مواد و لوازم...) ، الحقوق (حقوق زبائن ، البنك ، الموردین...)
 - خصوم الميزانية تتمثل في خصوم جارية، الديون القصيرة لأجل، ديون الاستغلال و خصوم غير جارية، ديون الاستثمار، قروض.
 - مراقبة حسابات التسيير و بعد مراقبة المحقق لأصول وخصوم الميزانية تأتي بعدها مراقبة صحة الكتابات المحاسبية وهي الإيرادات والتكاليف ، بالنسبة لمراقبة الإيرادات.
 - فتعد الإيرادات من أكثر العناصر المعرضة للتلاعب إما بعد دفع الضرائب أو تسديد جزء منها فقط وتمثل الإيرادات أيضا مبيعات السلع والإيرادات المتأتية دون مقابل وإنتاج المؤسسة لذاتها.
 - أما مراقبة التكاليف فتكون من خلال نشاطها حيث تتحمل المؤسسة تكاليف ونفقات وعلى المحقق الجبائي مراقبة هذه التكاليف من اجل كشف عن أخطاء والنقائص حتى يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعادة تأسيس فرص الضريبة وتتمثل التكاليف في : مصاريف المستخدمين ، المصاريف المالية ، الضرائب ، الرسوم.

3- نتائج التحقيق في المحاسبة:

ان الهدف من التحقيق في المحاسبة هو إعادة تأسيس وعاء الضريبة سواء كان بقبول من طرف المكلف أو إعادة التقويم من طرف المحققين أو في حالة التقييم التلقائي اثر رفض المحاسبة. وعلى المحقق أن يسعى إلى إرسال نسخة من هذه النتائج إلى المكلف بالضريبة مبينا له التجاوزات والأخطاء المكتشفة والطرف المعتمد في إعادة التأسيس وحساب الضريبة الواجبة.

1- حالة قبول المحاسبة:

وتضمنت المادة 20 فقرة 7 من قانون الاجراءات الجبائية أنه يقصد بالقبول الصريح للمحاسبة اعتراف المكلف بالضريبة بالأساس الضريبي المحدد نهائيا من طرف المحقق وفي هذه الحالة تأخذ الإدارة بهذا الأساس ولا يمكنها الرجوع عنها غير انه وفي حالة ثبوت استعمال مناورات

¹ دليل التحقيق المحاسبي ، مرجع سابق، ص57.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

تدلسية وإعطاء معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق فإنه يمكن للإدارة الرجوع فيه ، ولا يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض عليه عن طريق الطعن القضائي.

2- حالة رفض تقديم المحاسبة:

بعد اتخاذ إجراءات اللازمة من طرف الإدارة الجبائية من خلال إشعار المكلف وتمادي المكلف برفض تقديم المحاسبة فان على المحقق أن يقوم بالإجراءات التالية :

- ✓ تحرير محضر بعدم تقديم المحاسبة يدعى بموجبه المكلف بالضريبة للتأشير عليه.
- ✓ يجب أن يكون موضوع اعتذار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد 8 أيام ويتم ذكر الرفض المحتمل لإمضاء المحضر.
- ✓ في حالة رفض تقديم المحاسبة بعد انقضاء اجل 08 أيام يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المكلف دون المساس بالعقوبات المنصوص عليها حسب ما تقتضيه المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

ولقد نصت المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 191 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على حالات التي تم فيها رفض المحاسبة من طرف الإدارة والتأسيس التلقائي للضريبة وهذه الحالات هي: ¹

- أ- عندما يكون مسك الدفاتر الحسابية غير مطابق لإحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري والشروط وكيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.
- ب- عندما لا تحتوي المحاسبة على أي قيمة مقتعة بسبب انعدام الوثائق الثبوتية.
- ج- عندما تتضمن المحاسبة أخطاء واغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة.

تقدم الإدارة الجبائية تبليغ أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا على اثر رفض المحاسبة وهي ملزمة بالرد على ملاحظات المكلف بالضريبة.

و نصت المادة 42 من القانون الإجراءات الجبائية على انه إذا جدد العون المحقق أسس فرض الضريبة اثر التحقيق في المحاسبة يجب على الإدارة التبليغ عن النتائج المكلفة وهذا حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم أو رفض المحاسبة.²

3- إعادة التقويم :

في حالة إعادة التقويم يرسل إشعار بإعادة التقويم بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام و يجب أن ينص على ما يلي:

¹ المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 28 و 29 من قانون المالية لسنة 2014 جريدة رسمية ، العدد 68 بتاريخ 2013/12/31 ، ص10.

² المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ، معدلة بموجب المادة 140 قانون المالية 2013 ، العدد 72 بتاريخ 2012/12/30 ، ص07.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

يجب تحت طائلة بطلان الإجراءات أن يشير الإشعار لإعادة التقويم إلى أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يستعين بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل الإجابة عليها.¹

و يمنح المكلف بالضريبة أجل أربعين (40 يوما) يوما ليرسل ملاحظاته قبولا أو رفضا وفي حالة عدم الرد في هذا الأجل يعد السكوت بمثابة قبول ضمني .

غير أن المشرع الجبائي أعطى مجالا أوسع للنقاش بين المكلف والمحقق الجبائي من خلال انه ألزم على المحقق وقبل انقضاء أجل الرد المحدد سابقا ب 40 يوما ليرسل ملاحظاته قبولا أو رفضا وفي حالة عدم الرد في هذا الأجل يعد السكوت بمثابة قبول ضمني .

غير أن المشرع الجبائي أعطى مجالا أوسع للنقاش بين المكلف والمحقق الجبائي من خلال انه ألزم على المحقق وقبل انقضاء أجل الرد المحدد سابقا ب 40 يوما ان يعطي كل التفسيرات الشفوية والمفيدة للمكلف بالضريبة حول التبليغ في حالة طلب المكلف ذلك إعطاء تفسيرات تكميلية.²

وفي حالة رفض العون المحقق الملاحظات المقدمة له من المكلف بالضريبة ينبغي عليه ان يعلمه بذلك من خلال مراسلته برسالة تكون مفصلة ومبررة .³

4- نهاية التحقيق:

تعد هذه المرحلة خلاصة عمل المحقق حيث يقوم بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التحقيق المحاسبي وهذا عنى طريق الإبلاغ الأول والنهائي وكخطوة أخيرة يقوم بكتابة التقرير النهائي وإعداد التقرير للتحقيق الذي من خلاله يسجل كل المعلومات الخاصة بعملية المراقبة التي قام بها وإصدار جداول الإقطاع لسنوات التحقيق ، وتلتزم الادارة الجبائية بإبلاغ المكلف من 42 الخاضع للتحقيق بنتائج المراقبة الجبائية حتى وان لم يكن هناك تقويم ونصت المادة قانون الإجراءات الجبائية " على ان يتم التبليغ عن النتائج المحصل عليها اثر تحقيق في المحاسبة" عن طريق تبليغ موصى عليه مع وصل الاستلام ويكون مقفلا ومعللا وأضاف المادة 20 فقرة 06 على انه يجب عليه ان يستعين بمستشار من اختياره وله أجل 40 يوم من أجل إرسال موافقته وصياغة ملاحظاته والهدف هو قطع فترة التقادم المحددة قانونيا و المقدرة ب 4 سنوات .⁴

على المكلف الرد على التبليغ و قد حدد المشرع أجل 40 يوما لتلقي رد المكلف وهذا من تاريخ استلام الإشعار وهنا نميز حالات ثلاث:

- استلام الرد في الأجال القانونية : هنا يقوم المكلف بفحص الرد الذي قد يتضمن احتجاج المكلف أو قبول الملاحظات.
- استلام الرد بعد الأجال القانونية : لا تقبل الملاحظات بعد أجل 40 يوم و يمكن الاستعانة بها عند القيام بتثبيت الاجتماع الضريبي.

¹ العيد صالح، شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص215.

² فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص128.

³ فارس السبتي، نفس المرجع، ص129.

⁴ المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بمادة 10 من قانون المالية لسنة 2013، العدد 72 بتاريخ 2012/12/30، ص06.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

• **غياب الرد :** يعتبر بمثابة قبول ضمنى لما جاء في التبليغ وبالأسس المبلغة من قبل المحقق. ويكون الإبلاغ النهائي بعد انقضاء أجل 40 يوما ويجب أن تكون التعديلات مبررة ومدروسة دراسة معمقة ودقيقة ومحللة نقطة بنقطة ، وبعد دراسة الملاحظات وحساب الأسس الضريبية يتم تحرير التبليغ النهائي و لا يوجد تاريخ محدد للتبليغ النهائي بالإضافة إلى أن التبليغ النهائي يعبر عن الوضعية الجبائية الحقيقية المكلف و توضع نسخة من نتائج التحقيق في ملف المكلف ونسخة ترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب، ويتم إصدار الجداول الإضافية والتي تمثل نهاية عملية الرقابة الجبائية متضمنة كل الضرائب والرسوم خلال 04 سنوات المحقق فيها وترسل نسخة إلى المكلف ونسخة إلى مفتشية الضرائب ونسخة للتحصيل لقبضة الضرائب.

5- الضمانات المقدمة للمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المحاسبي:

لا يمكن القيام بالرقابة الجبائية إلا عن طريق اجراء قانوني صارم مقابل ضمانات تحمي حقوق المكلفين الخاضعين للتحقيق المحاسبي.¹

1- الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار:

يعلم كل مكلف بالضريبة بإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره قصد متابعة سير عملية المراقبة وكذلك مناقشة اقتراحات التي تطرحها الإدارة وهذا عند إرسال الإشعار بإعادة التقويم.

2- عدم تجديد التحقيق المحاسبي:

عند اكتمال التحقيق الخاص بالضريبة أو الرسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم لفترة معينة ما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات خاطئة أو غير كاملة أثناء التحقيق فالإدارة لا تستطيع أن تقوم بتحقيق من جديد بخصوص نفس الضرائب و الرسوم المتعلقة بنفس المادة.

وتنتهي المراجعة في حالة تحديد مبالغ إعادة التقويم بصفة نهائية و إصدار جداول سنوية.

3- تحديد مدة التحقيق بعين المكان:

لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات و الوثائق المحاسبة أجالا محددة وهذا طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة وهذه الأجال محددة كما يلي:

✓ 04 أربع أشهر لمؤسسة تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 1.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

✓ 06 أشهر للمؤسسات المذكورة سابقا إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها في الأولى 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها للثانية.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية البحث والمراجعات، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2010، ص20-21.

المؤسسات الأخرى:

✓ 04 أشهر إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 2.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

✓ 06 إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتعدى 2.000.000 دج و أقل من 10000000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

جميع الحالات الأخرى مدة التحقيق لا تتعدى السنة استثناء مدة التحقيق لا تطبق :

✓ في حالة استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وعدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح و التبرير.

✓ فحص ملاحظات و طلبات المكلف بعد إنهاء التحقيق.

4- التأويلات المعتمدة من طرف الإدارة :

إذا اثبت المكلف انه التزم بحسن النية بتأويل نص جبائي كان معترف به لدى الإدارة المركزية سواء عن طريق إجراء ذو طابع عام أو يتعلق به شخصيا فانه لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي للمكلف.

ب- التحقيق المعمق:

1- مفهوم التحقيق المعمق:

يعتبر التحقيق المعمق في مجل الوضعية الجبائية طريقة حديثة النشأة وكان نتيجة مسابرة لحركة الاصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية من أجل مكافحة التهرب والغش الضريبي ومراقبة مداخل الأشخاص والشركات مع الممارسون لأنشطة صناعية أو تجارية أو حرفية.

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، و بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل الإجمالي من خلال التعريف نجد أن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ينصب على:

الفارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به ويستلزم هذا مقارنة المداخل المصرح بها بالمداخل المستنتجة من وضعية أملاك المكلف وكذا نمط الحياة لسائر أفراد أسرته، وهذا وفقا للمادة 06 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على ما يلي:

تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص ومداخل أولاده ولأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالتة" ومن أجل تطبيق الفقرة السابقة يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة شريطة ألا يتوفر على مداخل متميزة عن تلك المعتمدة أساسا لفرض الضريبة على المكلف بها:

- إذا كان أولاده أقل عمرهم عن 18 عاما أو عن 25 عاما إذا أثبتوا مزاولتهم للدراسة أو أثبتوا نسبة عجز محدد بنص تنظيمي.
- وفقا لنفس الشروط الأولاد الذين يأويهم في بيته.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

بالإضافة إلى أنه يمكن القيام بتحقيق معمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا.¹

* وجود أنشطة ومداخل متملصة من الضريبة.

ويمكن برمجة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إثر التحقيق في المحاسبة سواء باسم المستغل الشخصي لمؤسسة أو الرؤساء والشركاء الأساسيين للشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله.

فالهدف من عملية التحقيق هو مراقبة المداخل المصرح بها والتي تبدو أنها غير كافية باعتبار ممتلكاته وعناصر نمط معيشتته والمؤشرات الخارجية لثروة المكلف.

وتتم برمجة الملف للتحقيق المعمق حيث كل عملية مراقبة يجب أن يسبقها مرحلة تحضيرية وهذه الأخيرة لا تختلف كثيرا في التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية عنها في التحقيق المحاسبي.

حيث يتم اختبار مجموعة ملفات المكلفين بغية مراقبتها وهذا حسب مقاييس سواء من حيث الإمكانيات أو الكمية وتقوم الإدارة الجبائية ممثلة (المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بإعداد كل سنة برنامج للمراقبة المعمقة).

بالإضافة أنه في حالة اختبار الأشخاص الخاضعين للمراقبة لا بد من توفر معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة منها.²

- الأشخاص الذين لا حظت عليهم المفتشية عدم تجانس بين المداخل المصرح بها في تصريحاتهم السنوية والنفقات المستعملة.
- الأشخاص الذين يعتقد أنهم يمارسون عمليات غش كبيرة وكون مراقبة المحاسبية لم تؤدي إلى تعديلات.
- شكوك لدى مفتشية الضرائب من خلال التصريحات المكتتبة للمكلف تكون موضع الشك.
- عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية و المداخل الحقيقية المحققة.
- الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي ويمتلكون مداخل هامة وغير محددة بينما نمط معيشتهم توحى بتحقيقهم لمداخل غير مصرح بها.
- الأشخاص الذين يتوفر فيهم شكوك كبيرة بالتهرب.

وتجدر الإشارة أنه يمكن إدراج أشخاص طبيعيين خارج هذا التصنيف حيث يكون هناك مؤشرات هامة وتمتلك الإدارة الكفيلة لتبرير برمجتهم في عملية التحقيق المعمق.

¹ المادة 21 من فقرة 01 قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سابق،معدلة بموجب المادة 38 من قانون المالية 2009، جريدة رسمية عدد 74 بتاريخ 2008/12/31، ص 11 و المادة 34 من قانون المالية سنة 2012 ، جريدة رسمية عدد 72 بتاريخ 2011/12/29 ، ص 12 و المادة 13 من قانون المالية سنة 2013 ، جريدة رسمية عدد 72 بتاريخ 2012/12/20 ، ص6.
² نوي نجاة ، مرجع سابق ، ص 71.

2- الإجراءات الجبائية وسير عملية التحقيق المعمق:

من أجل القيام بعملية لتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية بطريقة قانونية يجب إتباع خطوات تضمن لنا صحة و سلامة عملية التحقيق و لقد تناولت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية ونصت على ما يلي:

- يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي.

وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها والذمة ولعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي.

✓ يقوم بالتحقيق إلا أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.
✓ لا يمكن القيام بالتحقيق المعمق لشخص طبيعي فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا من خلال إرسال إشعار بالتحقيق المادة 21 الفقرة 03 و يكون هذا الإشعار مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في وضعيته الجبائية ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر ب 15 يوما ابتداء من تاريخ الاستلام و يجب أن يذكر الإشعار بالتحقيق الفترة موضوع التحقيق و ان يشير صراحة تحت طائلة بطلان الاجراء.¹

✓ الاستعانة بمستشار للمكلف الحق الاستعانة بمستشار خلال عملية المراقبة يختاره هو.
✓ مدة التحقيق: لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق طيلة فترة تفوق سنة واحدة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق و هذا ماتناولته المادة 21 من فقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية، وكاستثناء لا تطبق المدى السابقة في حالة استعمال المناورات التدليسية المثبتة قانونا أو يكون المكلف قد قدم معلومات غير كاملة أو خاطئة أو عندما لا يرد في الأجل على طلبات التفسير أو التبرير.

في حال تحقيق المعمق لشخص طبيعي للضريبة على الدخل الإجمالي يكون المحقق قد أسس فرض الضريبة على الإدارة أن تعلم المكلف بالنتائج برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ويكون لإشعار بإعادة التقويم مفصلا بكفاية ومبررا وأن يضع ملاحظاته أو أن يصرح بقبوله.

ويتمتع المكلف بالضريبة بأجل 40 يوما لتبليغ ملاحظاته أو قبوله وفي حالة عدم الرد خلال هذا الأجل, هو بمثابة قبول ضمني.

وقبل انقضاء أجل الرد يحق على العون المحقق أن يمد المكلف بكل التفسيرات السنوية المقيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب هذا الأخير ذلك.

إذا ما رفض العون المحقق ملاحظات المكلف يجب أن يعلمه بذلك بمراسلة لكون مفصلة ومبررة.

✓ عدم إعادة التحقيق : عندما يتم الانتهاء من إجراء التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للضريبة على الدخل لا يجوز للإدارة الجبائية نقد ذلك للمشروع في التحقيق

¹ أنظر ملحق رقم 05، الإشعار بالتحقيق، مرجع سابق، ص160.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

جديد خاص لنفس الفترة ونفس الضريبة إلا إذا كان المكلف بالضريبة قد أدلى بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو يكون قد استعمل أساليب التدليس.

- سير عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

المعلومات الجبائية هي الركيزة الأساسية للانجاز التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية و إن تنوع مصادر المعلومات يمكن الإدارة من إيجاد أساليب مختلفة لمعالجة الوضعية الجبائية بصفة أكثر مصداقية.

ويتم التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية بإتباع الخطوات الآتية:

أ- سحب الملف من المفتشية وفحصه:

أول ما يقوم به المحقق هو جلب الملف الجبائي الخاص بالدخل والمفتوح لدى مفتشيته مقر السكن للتأكد من:

الاسم الكامل، العنوان الصحيح، مكان السكن الرئيسي،...

والتأكد من وجود التصريحات بالمدخيل السنوية مع أخذ جميع البيانات المتعلقة بأموال المعني العقارية والمنقولة، الأسهم، السندات التي يملكها المكلف، الزيادات في رأس المال، والتأكد من كشوف الربط، و..... استغلالها إن وجدت والتأكد من فرض الضريبة على مجمل المدخيل ومن خلال فحص كشوف فرض الضرائب ونسخ الجداول لمراقبة مدى انسجام المدخيل المصرحة أو المغرمة هذا من جهة ومن جهة أخرى وضعية ممتلكاته وعناصر معيشته.

- تسليم المكلف كشف المعلومات (نموذج 07 مكرر) مع الإشعار بالتحقيق.¹

ب- جمع المعلومات من مصالح الخارجية:

يقوم المحقق بعد تصفح الملف للمكلف بإرسال طلبات المعلومات للهيئات والإدارات التي بحوزتها المعلومات الجبائية (عقارات ، منقولات، حسابات بنكية، جارية ، الخزينة).

بالإضافة إلى طلب المعلومات من مصالح البحث للمديرية الولائية أو المركزية إن تطلب الأمر ذلك. كما يمكن للشخص موضوع التحقيق إعطاء المعلومات الكفيلة لتبرير المدخيل المصرحة (فوائد، إرث، هبة...)

إن طلب المعلومات والتبريرات يساعد على استكمال المعطيات المجمعدة لدى المحققين و حسن استغلالها.²

¹ أنظر ملحق رقم 06، وضعية الممتلكات ، مرجع سابق، ص161.

² أنظر الملحق رقم 07، طلب معلومات، نفس المرجع، ص162.

ج- البحث عن المعلومات عن طريق المعاينة الميدانية:

التنقل إلى مصادر المعلومات من الهيئات المصرفية ، حركة السحابات، رخص البناء المسلمة من المصالح التقنية، فحص الكتابات المحاسبية للمؤسسات التي تتعامل مع المكلف أو الشركات التي تمتلك فيها حصص أو أسهم.

د- طلبات التبرير والتوضيح:

عند إجراء المراقبة المعمقة يستطيع المحققين طلب معلومات أو وفي IRG تبريرات تتعلق بالوضعية الجبائية للمكلف بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي و يمكن للإدارة الجبائية ، حالة رفض المكلف عن الرد يؤدي ذلك إلى اللجوء إلى التقويم التلقائي ان تطلب من المكلف توضيحات من خلال عدم التجانس الملحوظ بين مضمون التصريحات المكتتبه والمعلومات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية وهذا من خلال التصريح بالدخل الإجمالي¹.

- ويمكن تلتمس الإدارة من المكلف طلبات التبرير ولقد حدد القانون هذه الطلبات في حالات التالية:

- ✓ الوضعية المادية للمكلف وتكاليف أسرته.
 - ✓ التكاليف المخصومة من الضريبة على الدخل.
 - ✓ المداخيل والممتلكات من الخارج.
 - ✓ العناصر التي جمعتها الإدارة الجبائية تخص حقيقة مداخيل أكبر من تلك المصرح بها.
- أما فيما يخص مدة المراقبة المعمقة تناولتها المادة 21 فقرة 4 من قانون الإجراءات الجبائية لا تمتد فترة التحقيق أكثر من سنة ابتداء من تاريخ استلام إشعار بالمراقبة وكاستثناء لا يعتد بهذه المدة في حالات منها:
- ✓ وجود مناورات تدليسية مثبتة قانونا.
 - ✓ قيام المكلف بتقديم معلومات خاطئة أو غير صحيحة.
 - ✓ امتناع المكلف من الرد عن طلبات التوضيح والتبرير.

3- ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق المعمق:

-الإعلام المسبق: قبل إجراء التحقيق المعمق لا بد من إشعار المكلف مع إرفاق ميثاق المكلف بالضريبة تحدد فيه السنوات بموضوع التحقيق ومنحه أجل أدنى لتسوية أموره خلال 15 يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

-الحق في الاستعانة بوكيل: لا بد من إعلام المكلف بحقه في الاستعانة بوكيل أو مستشار من اختياره.

-المكلفين الذين خضعوا للتحقيق سابقا: إذا انتهى التحقيق في الوضعية الشخصية خاص بمدة معينة بصدد ضريبة الدخل الاجمالي وفيما عدا الحالة التي استعمل فيها المكلف طرق تدليسية او أدلى بمعلومات خاطئة أثناء التحقيق أو غير كاملة فالإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد.

¹ المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009، جريدة رسمية عدد 74 بتاريخ 2008/12/30 ، ص10

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

- التأويلات المعتمدة من قبل الإدارة: في حالة أثبت المكلف التزامه بحسن النية بتأويل نص جبائي كان معتمدا لدى الإدارة المركزية سواء عن طريق إجراء عام أو إقرار يخصه شخصيا فلا يعاد التقويم الوعاء الضريبي.¹

-الآجال: تناولت المادة 21 فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية بأن آجال التحقيق المعمق لا يمكن أن تتجاوز سنة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق ، ويمدد هذا الاجل للرد على طلبات التوضيح أو التبرير الأرصدة في الخارج (المادة 21 فقرة 4).

وتمدد هذه الفترة إلى 30 يوم بغية الحصول على كشوفات الحساب من طلب الادارة خصوصا لما تتوافر لدى المكلف بالضريبة مداخل في الخارج.

كما تمتد الفترة أعلاه الى 2 سنة في حالة اكتشاف خفي من إجراء التحقيق.

4- طرق التقييم وتحديد النتائج للتحقيق المعمق:

أ- طريقة تقييم بعض العناصر في غياب الوثائق التبريرية:

عند غياب الوثائق التبريرية تلجأ الإدارة الجبائية إلى هذه الطريقة مثل ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 3-1 طريقة تقييم بعض العناصر في غياب الوثائق التبريرية

طريقة التقييم	التعيين
حسب مبلغ فاتورة الشراء والسعر المحدد بالمقارنة مع المواد من نفس النوع والخصائص.	أملاك منقولة
المبلغ المقوم والمعتمد من طرف المصالح الجبائية.	القاعدة التجارية
حسب القيمة الإيجارية للملكية.	أملاك عقارية
يقيم جزافيا حسب الوجهة ومدة السفيرية.	التنقلات
تحديد جزافيا بالمحاورة مع المكلف.	المصاريف العائلية
يعتمد القيمة المصرح بها في المحاسبة.	المخزونات

ب- طريقة التقييم الجزافي:

طبقا للمادة 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعنوان التقدير الجزافي الأدنى للدخل الذي تفرض عليه الضريبة حسب طريقة المعيشة التي لا يمكن أن يقل الدخل الخاضع للضريبة عن مبلغ جزافي يحدد بتطبيق الجدول الوارد أدناه على بعض عناصر طريقة المعيشة ما لم يثبت العكس من قبل المكلف بالضريبة شريطة أن يكون هذا المبلغ على الأقل يساوي الحد الأدنى الضريبي المقرر في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي.

¹ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق ، ص30.

الجدول رقم 3-2 طريقة التقييم الجزافي

عناصر طريقة المعيشة	الدخل الجزافي المطابق
1- محل الإقامة الرئيسي باستثناء المحلات ذات طابع مهني	3 مرات القيمة الإيجارية الحالية السارية
2- محلات الإقامة الثانوية	8 مرات القيمة الإيجارية الحالية
3- خدمة المنزل لكل شخص يقل عمره عن 60 سنة	15.000 دج بالنقطة المرجعية
4- السيارات الخاصة بنقل الأشخاص ويخفض الأساس المحدد بهذه الكيفية بنصف مبلغه بالنسبة للسيارات المخصصة أساسا للاستعمال المهني. ولا يطبق هذا التخفيض إلا على سيارة واحدة	قيمة السيارة مع التخفيض بنسبة 20 % بعد إستعمالها لمدة سنة ، و نسبة إضافية قدرها 10 % عن كل سنة استعمال خلال السنوات الربع التالية
5- عربات السكن	نفس الشيء
6- سفن النزهة ذات محرك ثابت أو متنقل أو قوارب آلية ذات قوة حقيقية قدرها 20 حصانا بخاريا على الأقل والمقيمة بمبلغ 8000 دج على الأقل. - عن العشرين حصانا الأولى . - عن كل حصان بخاري إضافي. غير ان القوة لا تحسب إلا بنسبة 75% فيما يخص السفن التي تم بناؤها منذ أكثر من 5 سنوات و 15 سنة و 25 سنة على التوالي.	6.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي. 200 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي.
7- اليخوت أو سفن النزهة الشراعية المزودة بمحرك ثانوي أم لا، والتي تبلغ حمولتها 5 أطنان على الأقل وفقا للمقاييس الدولية. - عن الطنات الخمسة الأولى. - عن كل طنة إضافية: من 6 أطنان الى 25 طنة . ما فوق 25 طنة. غير أنه لا تحسب الحمولة إلا بنسبة 75%، أو 50% أو 25% فيما يخص اليخوت وسفن النزهة التي تم بناؤها، على التوالي، منذ أكثر من 5 سنوات و 15 سنة و 25 سنة. وتجبر الحمولة المحصل عليها، عند الاقتضاء، إلى الوحدة التي تأتي دونها مباشرة.	16.500 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي. 3.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي. 6.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الأسعار الحالي .
8- الطائرات السياحية: عن كل حصان بخاري من القوة الحقيقية لكل طائرة.	45.000 دج حسب المعدل الرسمي لدليل الاسعار الحالي

إن العناصر المبينة لحساب الدخل الأدنى هي تلك التي يتصرف فيها المكلف بالضريبة بصفة شخصية خلال السنة السابقة لسنة فرض الضريبة وتحسم من المبلغ الجزافي المحدد بمقتضى هذه المادة. كل الإيرادات التي يثبت المكلف أنه توفر عليها خلال السنة المعنية والتي هي معفاة بأي صفة كانت من الضريبة على الدخل.

ج- طريقة التقييم التلقائي:

التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية يتم بصفة عامة حسب الطريقة التحويرية وفي حالة ما إذا كان المكلف لم يحترم التزاماته الجبائية يمكن للمحققين اللجوء إلى فرض الضريبة تلقائيا وهذا في الحالات التالية:

- عند عدم تقديم التصريحات و يكون الدخل الصافي المحدد حسب أحكام المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يفوق الحد المعفى من الضريبة.
- امتناع المكلف عن الرد على طلب المعلومات وإثباتات في إطار حق الإطلاع وفق للمواد من 45 إلى 63 من قانون الإجراءات الجبائية.
- التسوية يجب أن تكون موضحة ومبررة بما فيه الكفاية ويتم تبليغ الأسس للمكلف وله الحق في مهلة قانونية مدتها 40 يوما لتقديم ملاحظاته أو قبوله وهذا طبقا لنص المادة 21 فقرة 5 من قانون الاجراءات الجبائية.

د- طريقة التقييم عن طريق ميزان الخزينة:

يمكن للمحققين من تحديد وتقدير المبلغ الإجمالي للمصاريف بالنظر المداخل المتحصل عليها خلال الفترة المعنية بالتحقيق، كما يسمح أيضا من إثبات وجود مداخل غير مصرح بها، والفوارق بين الأموال الموجودة فعليا والاستعمالات وبين الأموال التي تحصل عليها بالنظر للمصاريف التي قام بها خلال الفترة المعنية بالتحقيق.

- إذا كانت النتيجة سلبية تعتبر مصاريف غير مبررة لمداخل وبالتالي تفرض عليها الضريبة ما عدا في حالة تقديم إثباتات جديرة بالقبول، أما إذا كانت النتيجة إيجابية (فائض) يمكن أن تستنتج سوء في تقييم المصاريف العائلية أو إهمال حساب بعض الاستعمالات .

إذا كان الفارق يفوق 25 % بين مجموع المداخل المصرح بها ومجموع المداخل لسلكه فعليا تقوم بإجراء عملية التسوية المناسبة نظرا للأهمية البالغة للحسابات الجارية في تحديد ميزان الخزينة يجب مراقبة جميع العمليات سواء من الجانب الدائن والجانب المدين للممول ولأفراد السكن الجبائي.

- ميزان الخزينة الخاص: يعتمد هذا الإجراء عندما يكون الممول يمارس نشاط تجاري أو مهني بصفة شخصية ويمكن فصل الأموال المهنية، كما يتم بنفس الشروط بالنسبة للمسيرين والشركاء وأعضاء الشركات هاته الموازنة لا تأخذ بصفة نهائية سوى العمليات التي لها علاقة بالنقديات وكذا المشتريات والعمليات التي لم يتم دفعها خلال الفترة محل التحقيق وبالتالي لا تؤخذ بعين الاعتبار.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

- ميزان الخزينة العام: عندما لا نستطيع الفصل بين الموال الخاصة و المداخيل المتأتية من النشاط التجاري أو المهني نلجأ إلى الموازنة العامة لكون الاقتطاعات والمساهمات لا يمكن الفصل بينها بصفة دقيقة.

✓ أرباح و مداخيل محددة جزافيا.

✓ غياب المحاسبة.

✓ محاسبة بشكل غير جيد.

في هاته الحالة يصعب تحديد حركة الموال بدقة للفصل بين الأموال الموجهة للمؤسسة أو المتأتية منها:

2- الإجراءات في حالة إعادة تقويم لأسس الضريبة:

- يجب أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل الإشعار بالاستلام.
- يجب أن يكون لإشعار بإعادة التقويم مفصلا وأن يكون مبررا بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة أو يبيدي ملاحظاته أو يصرح بقبوله.

للمكلف مدة 40 يوما من استلامه للإشعار لتبليغ ملاحظاته أو قبوله وعدم الرد خلال هذا لأجل بمثابة قبول ضمنى.

بعد انقضاء أجل الرد من يوم على كعون المحقق أن يمد المكلف بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ إذا طلب المكلف ذلك أو لاستماع للمكلف إذا كان سماعه مجديا أو في حالة طلب المكلف تفسيرا تكميلية.

في حالة رفض المحقق ملاحظات المقدمة من قبل المكلف عليه أن يعلمه بذلك بمراسلة تكون مفصلة ومبررة.¹

و أضافت المادة 21 فقرة 4 من قانون الاجراءات الجبائية على أنه لا يجوز إعادة التحقيق المعمق خلال نفس الفترة ونفس الضريبة من قبل الإدارة الجبائية إلا إذا كان المكلف قد أدلى بمعلومات خاطئة أو غير صحيحة أو استعمل أساليب تدليسية.

3- تحديد النتائج الأولية والتبليغ النهائي للتحقيق المعمق:

بعد إعداد طريقة إعادة تشكيل الأسس الخاضعة بعد التحقيق يقوم المحققون بتحضير النتائج التي سيتم تبليغها للمكلف (كل سنة على حدى) والتي قد تتضمن:

بعد إعداد طريقة إعادة تشكيل الأسس الخاضعة بعد التحقيق يقوم المحققون بتحضير النتائج التي سيتم تبليغها للمكلف (كل سنة على حدى) والتي قد تتضمن:

- النقائص المكتشفة أثناء تحضر الملف الجبائي (كعدم تقديم التصريح أو للتصريحات خارج الأجل... إلخ)

¹ العيد صالحى، شرح قانون الإجراءات القانونية، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص215.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

- عدم تطابق مداخل التصريحات المقدمة و المداخل المعاد تشكيلها مع وجوب تحديد مصدر المعلومات المعتمدة في التسوية.

- الأحداث التي جرت أثناء عملية التحقيق ولها الأثر على إجراءات سير العملية.

- طريقة وكيفية التقييم المجمع إجراؤه , ويجب استدعاء المكلف الخاضع للتحقيق لإجراء التحاور معه حول النقاط المستنتجة وإثباتها في محضر, مع طلب تقديم توضيحات حول هذه النقاط إن أمكن وذلك في حالة عدم الرضى بالنتائج الولية المقترحة. وفي حالة القبول يبلغ المعني بالنتائج الأولية. ولا بد أن يشار في التبليغ الأولي بأن للمكلف الحق في طلب التحكيم من طرف السيد المدير الولائي للضرائب في الوقائع والقانون.

- التبليغ النهائي بنتائج التحقيق: يكون التحقيق النهائي بعد انقضاء مدة 40 يوما و هذا حسب الحالات التالية :

- في حالة رد المكلف مع طلب التحكيم : يستدعى المكلف بواسطة استدعاء رسمي يوضح فيه تاريخ عقد جلسة تحكيم تحت إشراف السيد المدير الولائي للضرائب تدرس فيها أسباب رفضه واعتراضه والحجج والإثباتات المقدمة من طرفه ويعرض منها موقف المحققين من ذلك مع الاستماع لرأي السيد المدير الولائي للضرائب الذي يفصل في النقاط موضوع الاختلاف.

-في حالة رد المكلف بعدم القبول دون طلب التحكيم يستدعى المكلف إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ويدرس طلبه كما تناقش نقاط اعتراضه مع فرقة التحقيق المكلفة.

-حالة القبول بنتائج التحقيق الأولية يجب إنتهاء المدة القانونية 40 يوما وبعدها يبلغ المكلف بنتائج التحقيق النهائية المعتمدة.¹

- إنهاء عملية التحقيق: بعد تبليغ المكلف الخاضع للتحقيق بالنتائج النهائية يتم إصدار جدول الإنذارات والورود للتحقيق والوثائق المرفقة ويرسل إلى المديرية الجهوية ويحفظ لدى رئيس مكتب التحقيقات الجبائية.²

ج- التحقيق المصوب:

هو نوع جديد من الرقابة أحدث بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ووفقا للمادة 22 و المعدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010.³

ويعرف التحقيق المصوب على أنه إجراء قانوني سريع وأقل اتساعا من التحقيق المحاسبي يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفة بالضريبة لبعض أنواع الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ولا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين.

¹أنظر ملحق رقم 08، التبليغ بنتائج التحقيق، مرجع سابق، ص163.

² أنظر ملحق رقم 09، اشعار بالدفع للجدول الفردي، نفس المرجع ، ص162.

³ المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، جريدة رسمية عدد 42 بتاريخ 2008/07/27 ، ص8.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

والهدف من التحقيق المصوب هو فحص الوثائق العادية التوضيحية والوثائق المحاسبية كالفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم، ولا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف وعند الشروع في إجراء التحقيق المصوب في المحاسبة يجب إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته 10 أيام، ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار وهذا ما نصت عليه المادة 20 مكرر فقرة 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

يجب أن يشمل الإشعار بالتحقيق، توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها.

لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان، في الدفاتر و الوثائق، أكثر من شهرين.

والتحقيق لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقاً و الرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، وتمد مهلة التحقيق للإجابة على طلبات التوضيح أو التبريرات وله الحق بأجل 30 يوماً لإبداء ملاحظاته أو ثبوته من خلال تاريخ استلامه لإشعار بإعادة التقويم.

2- صورة المنازعات الضريبية :

من بين الضمانات الممنوحة للمكلف في مجال الرقابة الجبائية و لكي لا تتعسف الإدارة بما تملكه من سلطات وامتيازات أعطى المشرع الجبائي المكلف محل التحقيق مجموعة من الحقوق إذا تبين له انه قد اخضع جوراً أو تم إقراره على أسس مفرطة ، فأجاز له المشرع الجبائي اللجوء إلى الطعن قبل عرض النزاع أو لا ثم الطعن أمام القضاء والقانون الجزائري يأخذ بعين الاعتبارين معا ولا يجيز الالتجاء إلى طريق الطعن القضائي دون استنفاد طريق الطعن الإداري.¹

أ- الطعن الإداري:

تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب النزاعي في اختصاص الطعن النزاعي عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استرداد الأخطاء المرتبكة في وعاء الضريبة أو في حساباته أو إما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.²

1- التظلم المسبق:

أجاز المشرع الجزائري على صعيد المنازعات الضريبية إجراء التظلم المسبق فقد نصت المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية على أن توجه الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم والحقوق والغرامات إلى المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب التابع له مكان قرض الضريبة.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سابق ، ص34.

² فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص15.

2- الأجل:

لتقديم المكلف بالضريبة لشكواه يتمتع هذا الأخير بأجل ينقص عادة عند نهاية السنة من 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حدوث الأحداث الموجبة .

أما الأجل الاستثنائية فهي محددة كما هو مبين:

- 12/31 من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إجراءات جديدة في حالة نزاع أو ثر وقوع أخطاء في الإرسال حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من مقر الضرائب.

- 12/31 من السنة الثانية التي تلي السن إلى تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها تغيير أساس قانوني جراء خطأ أو تكرار.

عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول تقدم الشكوى:

- 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تمت فيها الاقتطاعات إذا تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر.

- 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها إذا تعلق الأمر بحالات أخرى.

يحق تقديم الشكاوى بدعوى عدم استغلال العقارات ذات الاستعمال التي التجاري أو الصناعي ، المنصوص عليها في المادة 255 قانون الضرائب المباشرة ، قبل 12/31 على الأكثر من السنة الثانية التي تلي السنة التي حصل فيها عدم استغلال المستوفي الشروط المحددة.

3- موضوع الشكوى وشكلها:

أوجب القانون على جملة من الشروط التي لا بد من توفرها ومن بينها:

- ✓ يجب أن تكون الشكوى فردية عندنا تفرض الضريبة جماعيا أو على أعضاء الشركات.
- ✓ لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع.
- ✓ ان تتضمن الشكاوى ذكر اسم ولقب وعنوان المتظلم و ذكر الضريبة المعترض عليها وبيان رقم المادة من الجدول أو وثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع ، و عرض ملخص للوقائع ، التوقيع باليد على الشكوى و التحرير على ورق عادي¹.

4- التحقيق في التظلم (الشكوى):

مجال اختصاص المدى الولائي للضرائب : يختص كل من المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس مركز الجوارى للضرائب بالفصل في الشكاوى المتعلقة بمبالغ الضرائب التابعة على التوالي لمجال اختصاصهم ، غير انه إذا تعلق الشكوى النزاعية بمبلغ ما لحقوق والعقوبات تتجاوز خمسون مليون دينار جزائري الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية في هذه الحالة تمتد فترة البت إلى 8 أشهر.

¹ عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، ط01، جسر للنشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص365.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

و تناولت المادة 79 من فقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية أنه يجوز المدير الولائي للضرائب أن يبت في طلب استيراد قروض الرسم على الرسم على القيمة المضافة عندما تتعلق هذه الطلبات بمبالغ تتجاوز خمسون مليون دينار جزائري وينبغي على المدير الولائي الأخذ بالرأي الموافق للإدارة المركزية .

يجوز لمدير الضرائب للولاية تفويض سلطته أو جزء منها للأعوان (مفتش رئيسي على الأقل) و هذا بالنسبة لتسوية القضايا المتعلقة بمبلغ 2 مليون دينار جزائري.

يمكن للمدير الولائي للضرائب أن يخضع بصفة تلقائية إخضاع القرار للمحكمة الإدارية ولكن بشروط:

- على أن يبلغ المشتكى بهذا الإجراء وتثبت المحكمة الإدارية في هذه الشكوى.
- أما في حالة رفض مضمون الشكوى أو عدم الاستجابة لهذه الأخيرة يقدم المدير الولائي للضرائب تسبب رفضه (الأسباب التي بني عليها) وتبلغ قراراته للمعني برسائلته مضمونة.

5- الإجراءات أمام لجان الطعن:

نصت المادة 80 من القانون الإجراءات الجبائية على انه ممكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرضى بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف المدى الولائي للضرائب أو مدير المؤسسات الكبرى أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل 04 أشهر ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة، للإشارة هذا الطعن لا يوقف عملية الدفع ويستفيد من احكام المادة 74 بان يدفع نسبة 20 % من الحقوق و العقوبات و محل النزاع.

ولا يمكن رفع الطعن إلى اللجنة بعد رفع دعوى أمام المحكمة الإدارية.

تبدي لجان الطعن رأيا حول طلبات الكلفين المتعلقة بالضرائب المدير ، والرسم على القيمة المضافة والرامية إلى تصحيح الأخطاء المرتكبة لوعاء أو حساب الضريبة أو الاستفاداة من حق ناجم عن حكم شرعي.

تلتزم هذه اللجان بإصدار قرارها حول الطعون في أجل 04 أشهر ابتداء من تقديم الطعن و إذا لم تصدر قرارها يعتبر رفضا ضمنيا للطعن وهنا يجوز للمكلف أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل 4 أشهر من انقضاء الاجل الممنوح للجنة لكي تبث في الطعن و يجب ان تعلق الآراء الصادرة عن اللجان

تتكون لجان الطعن من 03 أنواع محددة بموجب القانون و هي:

أ- لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة:

تنشأ لدى كل دائرة لجنة طعن للضرائب المباشرة تختص بالنظر في المنازعات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة التي تصل قيمتها أو يساوي اثنان مليون دينار جزائري والتي سبقت وان أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.¹

ب- لجنة الولاية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال:

تنشأ لدى كل ولاية لجنة طعن للضرائب في الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال تختص بالنظر في منازعات الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال بالنظر في الطلبات التي تتعلق بالعمليات التي يفوق مبالغها من الحقوق والغرامات اثنان مليون وتقل عن عشرون مليون أو يساويها والتي سبق وان أصدرت الإدارة بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.²

ج- اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة و الرسم على القيمة المضافة :

تنشأ لدى وزارة المالية لجنة مركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة وتختص بالنظر في القضايا التي تفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات عشرون مليون دينار جزائري والتي سبق وان أصدرت الإدارة الجبائية بشأنها قرار بالرفض الكلي أو الجزئي.

6- لجان الطعن الولاية:

تختص السلطة الإدارية، طبقاً للقوانين والتعليمات، بالنظر في الطلبات التي تلتزم من حضرتها، الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيض من عبئها، في حالة عوز أو ضيق الحال بجعل المكلف غير قادر على إبراء ذمته اتجاه الخزينة. كما تبت في طلبات قابضي الضرائب الملتزم بها جعل الحصص غير القابلة للتحويل في حكم عديمي التحصيلات، بالإضافة إلى الإعفاء من الزيادات والغرامات الجبائية أو التخفيف من قيمتها.³

ولا يمكن أن يراجع مبلغ الحقوق المستحقة إلا إذا تعلق الأمر بالضرائب المباشرة لو كان عاجزاً تماماً عن تسديد ما عليه من ديون اتجاه الخزينة، وتختص هذه اللجان للنظر في طلبات المكلفين بالضريبة وطلبات قابضي الضرائب، حيث تتمثل طلبات المكلفين في طلب الائتماس بالإعفاء من الضرائب أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال تجعلهم في حالة عجز على إبراء ذمهم إزاء الخزينة كذا لهم أن تلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات والغرامات الجبائية.

وترسل الشكوى إلى المدير الولائي للضرائب مرفقة بالإنذار أو الجدول، وعلى أن تعرض على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه.⁴

¹ المادة 81 مكرر 1، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق، معدلة بالمادة من 43 قانون المالية لسنة 2009 العدد 74، بتاريخ 2008/12/31 ص 13-14.

² المادة 81 مكرر 2، نفس المرجع، معدلة بالمادة 19 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 49 بتاريخ 2010/07/29، ص 09.

³ مجلة مجلس الدولة، ط 2003، عدد خاص، ص 166.

⁴ عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 53.

وتعتبر قرارات المدير الولائي للضرائب قابلة للطعن أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا.¹

ب- الطعن أمام القضاء:

بعد استيفاء كل الإجراءات التي أتينا على ذكرها دون الوصول إلى نتيجة أجاز المشرع للمشتكي الحق في اللجوء إلى القضاء كحل نهائي للحصول على تخفيض كلي أو جزئي للغرامات والحقوق المطالب بدفعها.

- نتطرق أولا الى اجراءات الدعوى الجبائية (الضريبة) حيث تتطلب الدعوى الضريبية أحكام خاصة من خلال التظلم المسبق فهو إلزامي ودمغ للعريضة فالدعوى الضريبية كغيرها من الدعوى الإدارية، تمر بنفس الإجراءات الإدارية من:

- ✓ تسجيل في سجلات رسمية.
- ✓ رسوم قضائية.
- ✓ محامي.
- ✓ تبليغ على يد محضر قضائي و تحقيق قضائي.
- ✓ وهي مع ذلك تبقى الدعوى الضريبية ذات خصوصية وهذا من خلال التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق و الخبرة.²
- الاجراءات أمام المحكمة الإدارية:

يمكن أن ترجع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس مركز الجوارى للضرائب المتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع والتي لا ترضى بصفة كاملة المعنيين بالأمر وكذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص أمام المحكمة الإدارية ويجب أن ترفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية في اجل 04 أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي يبلغ من خلاله مدير الضرائب للولاية المكلف بالقرار المتخذ بشأن شكواه سواء كان هذا المبلغ قد تم من قبل أو بعد إنتهاء الأجال المنصوص عليها في المواد 76 و77 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن الطعن أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال نفس الأجل المذكور أعلاه في القرارات المتعلقة من طرف الإدارة بعد اخذ رأي لجان الطعن (الدائرة ، الولاية ، المركزية).³

و لقد نصت المادة 800 من قانون الاجراءات المدنية والادارية على أن المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية .

¹ طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الجزائر ،2005، ص100-101.

² عمار بوضياف ، مرجع سابق، ص381.

³ المادة 82 الفقرة 01 قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011 الجريدة الرسمية العدد 80 بتاريخ 2010/12/30 ، ص12.

○ التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة:

نصت المادة 85 الفقرة 1 من قانون الاجراءات الجبائية على أن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب والرسوم على رقم الأعمال هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة .

عندما يكون التحقيق الإضافي إلزاميا حكما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم وعندما يحصل بعد إجراء تحقيق إضافي أن يتبع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد.

في حالة إيداع ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق فان هذه العملية تتخذ على يد احد أعوان مصلحة الضرائب غير الذي قام بالتحقيق الأول وذلك بحضور المعني أو وكيله و في حالات المنصوص عليها المادة 76 بحضور رئيس مجلس الشعبي البلدي و عضوين من أعضاء لجنة الطعن .

- الطعن أمام مجلس الدولة:

يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهة القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية و القانون رقم 01/98 المؤرخ في 30 ماي 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وتسييره .

-أما بالنسبة للمكلف بالضريبة فقد ألزمتهم المادة القانونية بضرورة تحرير العرائض المقدمة في جميع الحالات على ورق مدموغ.

-وأما بالنسبة للإدارة الجبائية فقد أجازت المادة القانونية للمدير الولائي للضرائب بالولاية أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها المحكمة الإدارية في مجال الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على اختلاف أنواعها والمؤسسة من قبل مصلحة الضرائب ويسري الأجل المتاح لرفع الاستئناف أمام مجلس الدولة بالنسبة للإدارة الجبائية اعتبارا من اليوم الذي تم فيه تبليغ المدير الولائي للضرائب.

-ويعتبر قرار مجلس الدولة غير قابل للطعن لأنه حائز لقوة الشيء المقضي فيه.

- الطعون الصادرة عن السلطات الخاصة بالتفسير ومدى مشروعية القرارات التي تكون نزاعاتها من اختصاص مجلس الدولة وأضافت المادة 10 انه يفصل مجلس الدولة في استئناف القرارات الصادرة ابتدائيا عن المحكمة الإدارية في جميع الحالات.

كذلك يفصل مجلس الدولة في الطعون بالنقض في قرارات الجهات القضائية الصادرة نهائيا وكذا الطعون بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة.

ج- في طرق الطعن العادية وغير العادية:

- في طرق الطعن العادية:
- الإستئناف: يجوز لكل طرف حضر الخصومة أو استدعي بصفة قانونية ولو لم يقدم دفاع أن يرفع استئناف ضد الحكم أو لأخر صادر عن المحكمة الإدارية ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.¹

- اجل الاستئناف هو شهرين ويخفض هذا الأجل 15 يوما بالنسبة للأوامر الإستعجالية.²

- المعارضة: تكون الأحكام والقرارات الصادرة غيابيا عن المحاكم الإدارية محل معارضة أمام مجلس الدولة وترفع المعارضة خلال أجل شهر واحد من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم أو القرار الغيابي وترفع المعارضة بعرائض افتتاح الدعوى وهي موقفة التنفيذ الحكم ما لم يقضي الحكم الغيابي بغير ذلك.
- في طرق الطعن غير العادية:

-الطعن بالنقص: تناولته المواد 956-957-958-959 من قانون الإجراءات المدنية الإدارية.

-في اعتراض الغير خارج عن الخصومة: تناولته المادة 960-961-962 و المواد من 381 إلى 389 من قانون الاجراءات المدنية والادارية.

د- القضاء الاستعجالي في المادة الجبائية:

إن التنفيذ المباشر لقرارات الإدارة لا تمارسه إلا في حدود رسمها القانون من خلال توفر نص قانوني يجيز التنفيذ المباشر، وحالة لا وجود للنص، بالإضافة لتوفر حالة الاستعجال.

كما أشرنا إلى أن الطعن لا يوقف التنفيذ سواء للقرارات الصادرة عن المدير الولائي وسواء كان الطعن إداريا أو قضائيا. وهنا لا بد من وسيلة للطرف المتضرر إلى ، للضرائب اللجوء إلى القاضي المختص بأمر إيقاف التنفيذ للقرارات الإدارية بصفة استعجالية.

1- الشروط الموضوعية للطلب الاستعجالي:

-شروط الاستعجال: وهو شرط جوهري لكل امر استعجالي وعنصر الاستعجال من النظام العام وكان الحق مهدد بخطر حال، ولا يجوز القاضي لاستعمال أن يأجر بأي إجراء ما لم يكن هذا الأمر مسببا على أساس توفر هذا الشرط، وعدم توفر الاستعجال في الطلب يجعل قاضي الأمور المستعجلة غير مختص في النزاع.

-شروط عدم المساس بأصل الحق: لقد ألزم المشرع في استصدار الأمر الاستعجالي أن لا يمس بأصل الحق وعلى قاضي الأمور المستعجلة التأكد من أن طلب المدعي لا يمس بأصل الحق

¹ المادة 949 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، قانون رقم 09/08 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق ل 2008/02/25 الجريدة الرسمية ، عدد21 المؤرخة في 2008/04/23 ص 214-215.
² المادة 950 ، نفس المرجع، 215-216.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

واشترط بخصوص تحصيل الضرائب دون الأخذ بعين الاعتبار الضمانات المقدمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب يعتبر مساس بأصل الحق.

- شرط عدم المساس بالنظام العام والأمن العام: إن المنازعات التي تمس بالنظام العام تخرج من اختصاص قاضي الأمور المستعجلة وهذه القاعدة ملزمة للقاضي ولا يجوز عليه أن يخالفها أو الاتفاق على مخالفتها.¹

2- الشروط الشكلية للطلب الاستعجالي والحكم في الدعوى:

يجب أن ترفع الدعوى الاستعجالية لوقف التنفيذ بعريضة مكتوبة مصحوبة بعدد من النسخ بقدير عدد المدعى عليهم، وتكون مؤرخة وموقع عليها وأن تتضمن اسم ولقب ومهنته وعنوان المدعي والجهة الإدارية المدعي عليها.

وتسجل الدعوى في سجل مرقم ومؤشر تبين فيه رقم القضية وأسماء الأطراف، تبليغ بالحضور يسلم إلى المدعى عليه بواسطة كاتب الضبط بالبريد أو المحضر القضائي ولا بد من توافر شروط جوهرية للمدعي أي أن يكون له صفة ومصلحة وأهلية للنقاضي والأمر الاستعجالي للقاضي بوقف تنفيذ القرار الإداري هو وقتي فقط وصلاحيه تنتهي لصدور قرار الفاصل في الموضوع والمر الاستعجالي قابل للاستئناف أمام مجلس الدولة.

3- استئناف الأمر الاستعجالي:

نص المشرع أن يكون الأمر الصادر بقبول الطلبات المذكورة والمشمول بالإنفاذ المعجل أو الأمر الصادر يرفضها قابلا للاستئناف أمام المحكمة العليا ميعاد 15 يوما من تاريخ تبليغه.

ويحق أن يتم الطعن بعريضة مكتوبة تودع لدى قلم كتاب مجلس الدولة وأن تشمل العريضة على اسم ولقب ومهنة وموطن الخصوم مع عدد من النسخ وإن يكون موقع عليها من طرف محامي لدى المحكمة العليا وأن ترفع في مدة 15 يوما من تاريخ التبليغ.²

المطلب الثاني: الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية

للقابة عدة صعوبات نذكر منها مايلي:

أولا: قصور الإمكانيات البشرية:

إن لعدم انتهاز الإدارة الجزائرية سياسة منتظمة ومنهجية، نتج عن نقص في الجانب البشري نوعا وكما.

-من الناحية الكمية: إن الإدارة الضريبية تعيش عبر سنوات متتالية قصورا تقريبا في أعوان و موظفي الإدارة الجبائية و ذلك من خلال:

-تضخم مهام الإدارة: حيث وجدت الإدارة نفسها امام مهام متزايدة و ضخمة مع عدد متواضع من الموظفين و أعوان الرقابة.

¹ أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للنشر و التوزيع، الجزائر، ط2005، ص104.
² أمزيان عزيز، نفس المرجع، ص108.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

-نقص أعوان الرقابة: إن ضخامة عدد الملفات بالمقارنة بالكفاءات الضرورية لمراقبتها يفسر الى حد كبير الفترات المتفاوتة و المتباعدة لشن حملات الرقابة و التدخل منها سواء الروتينية او الاستثنائية، و هو بدوره ما يؤمن ضمانا للمكلف فيصبح بموجبه متهرب و اكثر امانا اذا قلت أو ضعفت وتيرة الرقابة كلما زاد امان المتهربين الذين ليسو الا مغامرین ، ربهم أكثر من خسارتهم بالإضافة الى النقص الفادح لعدد المحققين مما يجبر عنه نقص عمليات التحقيق المجرات على المؤسسة.

-من ناحية الكفاءة: إن الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة دورها الفعال مما ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي والإدارة الجبائية نفسها فتعقد ملفات المعالجة وتشعبها إضافة إلى ضعف إمكانيات الإدارة من حيث الكفاءات والمهارات أورث الإدارة رداءة في التسيير ويرجع هذا الضعف في التأهيل والكفاءة إلى:

-ضعف المدارس المختصة في تكوين الإدارات الكافة وركنتها على الأقل وهو وما يتجلى أكثر من النسب الضئيلة التي تتكفل بها الجامعات.

-عدم الاهتمام الكامل لاعتماد سياسة وطنية لتوضيح وترسيخ أخلاقيات المهنة.

-غياب وعدم إدراك الموظفين والأعوان الإداريين للمعارف المختلفة في مجال الجبائية والحسابات المعقدة و التشريعات الضريبية.

ومما سبق فان توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة والواسعة التي يحققها ارتفاع مستوى تأهيلها وتدريبها. يعد عامل أساسي لقيام الإدارة الجبائية بدورها على أتم وجه الشيء الذي يعبر على مدى ارتباط الإدارة بكفاءة الإمكانيات البشرية فالتطور الاقتصادي بات من الضروري تدعيم الجهاز الإداري بالإمكانيات البشرية بات من الضروري تدعيم الجهاز التي تعد الركيزة الأساسية لدفع الإدارة الجبائية إلى انجاز مهامها على أكمل وجه هذه الإمكانيات تبقى محدودة كما إذا كان النقصي الجانب العددي للأعوان الإداريين ونوعيا إذا كان النقصي الكفاءة والتأهيل المهني.

ولأن الإدارة الجبائية التي هي في أمس الحاجة إلى الموظفين الأكفاء، وتشتترط فيهم النزاهة والتأهيل للقيام بدورهم خير أداء، فهي في نفس الوقت في حاجة عاجلة إلى عدد كبير من الموظفين على الأقل لسد الثغرات وتلبية حاجيات الإدارة على المدى القريب.

ثانيا: قصور الإمكانيات المادية

إن نقص الإمكانيات المادية للإدارة الجبائية يعد حاجزا أمام أي إصلاح جبائي ومن أمثلة ذلك

في الواقع للإدارة مايلي:

-القصور في المقرات واعتبار بعضها الآخر في حاجة، أي ترميم وتجديد.

-القصور في وسائل النقل الخاصة، حيث أن كبر المساحة تحد من فعالية النظام الجبائي مادام هنا إفتقار إلى وسائل النقل من أجل تأدية المهام.

-التأمين وان كان هذا الأمر صعب المنال إلا انه ضروري لما يتعرض له الكثير من الموظفين لإعتداءات معنوية وجسدية.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

-نقص وانعدام في بعض الأماكن لأدنى التقنيات لمعالجة المعطيات والإحصائيات بالإضافة إلى إفتقار الإدارة إلى الأجهزة الضرورية كأجهزة الأعلام الآلي وآلات التصوير والنسخ والفاكس، خاصة مع التطورات التي تشهدها إقتصاديات العصر.

-نقص المطبوعات الإدارية مما يتسبب في تعطيل الكثير من العمليات الجبائية.

-إنعدام المحفزات المالية والمشجعة على التفاني في العمل.

إن إعطاء الأهمية للوسائل البشرية مع إغفال الوسائل المادية يعتبر عاتقا أمام رفع مستوى فعالية الإدارة الجبائية التي تختلف نشاطاتها وتتنوع أدوارها.

ثالثا: تعقد الإيرادات التنظيمية و الإدارية

يمكن إبراز ذلك من خلال:

عدم فعالية الرقابة: رغم الصلاحيات المخولة للإدارة في عملية الرقابة إلا أنها بقيت تعاني قصورا وذلك من خلال:

-إن الرقابة لا تستجيب للأهداف المستوحاة لان مصالح الرقابة لا تؤدي دورها وأن الفرق الرقابية انخرفت عن دورها ولا يجب تنسيق بين مختلف المؤسسات و الهيئات المعنية كالجمارك والبلديات وغيرها.

-في غياب الرقابة الفعلية والفاعلة يفتح المجال للعديد من الجهات للتهرب من دفع الضريبة وذلك عن طريق عدم التقيد الرسمي للفواتير.

-عدم تمكن عمليات الرقابة أثناء إجرائها من الوصول فعلا إلى الأهداف التشريعية المرجوة والواجب الوصول إليها.

-لاتزال العلاقات التضامنية بين لجان التنسيق، متواضعة وتحتاج إلى دفع بحيث لا وجود لتنسيق جدي بين مختلف المؤسسات المعنية بالضريبة.

تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية: تكمن الصعوبات التي تواجه الإدارة الجبائية فيما يلي:

صعوبة ربط وتحصيل الضريبة وتقديرها: فان تقل الإجراءات يزيد حتما من الصعوبات التي تواجه الإدارة في تقدير بعضاوية الضرائب، مما يشجع الممول عليه التهرب فقد تعمل الإدارة الضريبية على ربط الضريبة ربطا جزافيا بأقل أو أكثر من قيمتها مما يؤدي إلى أثار معنوية و مادية على الممولين.

-**عدم المساواة في تطبيق الإجراءات:** إن عملية الرقابة تحكمها دوافعها ذاتية مما يجعل مصالح الضرائب تمارس نوعا من اللاعدالة على المواطنين.

-**عدم التشدد في فرض الجزاءات على المتهربين:** وذلك من خلال محاكمات الغش الضريبي والرشوة المتفشية في قضايا التهرب الضريبي التي من المفروض أن يفرض عليها عقوبات صارمة. والملاحظ أن الأحكام الصادرة في قضايا الغش الجبائي تتميز بالبطء لان القاضي يطالب تحقيق خبرة للتأكد من وجود غش ضريبي.

الفصل الثالث: الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.....

-نقص الوعي الضريبي: إن الإدارة الجبائية ملزمة بإتباع سياسة رشيدة تعمل على إحداث نوع من الدراسة والمعرفة لدى المكلف بالضريبة ويتم ذلك من خلال :

-تجنيد مختلف الوسائل العصرية من اجل الاحتكاك بالمكلف مباشرة وتتمثل في الوسائل المرئية التي يتم فيها برمجة موائد مستديرة وخصص تخصص المجال الجبائي و وسائل الإعلام والاتصال الأخرى كالوسائل المكتوبة من إشارات دورية تبرز دور الجبائية أو من حيث الجرائد والمجلات.
إن ضعف المستوى الأخلاقي وانعدام أو ضعف الوعي الضريبي يعتبر أهم المحفزات لارتكاب مثل تلك التحايلات والمخالفات المختلفة للتهرب من الضريبة.

-غموض النصوص الضريبية: إن تعدد وعدم وضوح النصوص الضريبية يجعل الموظفين في المصالح الضريبية غير قادرين وعاجزين عن المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية والقانونية المسندة إليها من طرف الإدارة المركزية.

وبالتالي لا بد من تحديد وتحقيق أهداف مسطرة لتبسيط النظام الجبائي ويكون وذلك من خلال:
-القيام بتعديلات جديدة هادفة.

-إلغاء التعقيدات عن طريق: تقليص عدد الضرائب ومعادلاتها، العمل على إيجاد ضرائب بسيطة وسهلة في نصوصها ومعادلتها بدلا من تلك الضرائب المعقدة وتبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها بالإضافة إلى توضيح الإعفاءات الضريبية وتحديد غايتها .

-عدم عدالة النظام الجبائي: يؤدي غياب العدالة أمام الضريبة المفروضة إلى الشعور بالظلم لدى المكلف والتي تخلق من حسه المدني اتجاه الواجب الجبائي فيكون بذلك الغش الضريبي، ومن ثمة فالعدالة الضريبية لا تحقق إلا إذا تحقق نضام ضريبي يجعل كل فرد يساهم في الإتفاقات العامة حسب مقدرته التكاليفية، ومن ثم يقوم النظام العادل بتصحيح اللامساواة، فالعدالة تعني إذن وجود نظام جبائي يعمل على جعل كل مكلف بالضريبة يدفع حسب مقدرته وحسب نظام إيراداته.¹

¹ <http://www.djelfa.info/vb/showthread..php> le 02/04/2012 11.07

خلاصة الفصل

بعد دراسة مختلف جوانب الرقابة الجبائية للمكلف نستخلص أن الرقابة الجبائية تشكل وسيلة فعالة من أجل مكافحة الغش والتهرب الضريبي والتقليل منه، والإدارة الجبائية تستعملها من أجل معاينة الأخطاء والنقائص والإغفالات وعدم احترام الالتزامات الجبائية من قبل المكلف وردع المكلفين المتهربين من الضريبة بفرض عقوبات جبائية وجزائية تطبق بحسب طبيعة المخالفة.

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الوسائل لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي لكونها أسلوب وقائي وعقابي في نفس الوقت، وهذا بالتأكد من صحة التصريحات المقدمة من طرف المكلف والعمل على الكشف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وإعادة تقويمها لكون طبيعة النظام نظام تصريحي خاضع للرقابة .

و الغش الضريبي هو ظاهرة لازالت تحتاج الى تعميق المفاهيم حولها، خصوصا ما يتعلق منها بالأسس النظرية المصاحبة لها بدءا بإعادة هيكلة الأنظمة الضريبية ، و انتهاءا بإعادة النظر في السياسات الجبائية المناسبة للحد من هذه الظاهرة.

الفصل الرابع: مكافحة الغش و التهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية.....
حالة مديرية الضرائب لولاية مستعانم.....

تمهيد:

يتطلب فحص مدى صدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أن يلتزم بنصوص القوانين الجبائية و عدم الإخلال بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و عليه تم اعتمادنا في معالجة البحث على المزج بين المنهج الوصفي و التحليلي، و هذا بتخصيص هذا الفصل الأخير للقيام بدراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية مستعانم، و بالتحديد مكتب التحقيقات الجبائية التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية لتسليط الضوء على كل متطلبات البحث في المجال التطبيقي، التي سنكشف من خلاله مدى مساهمة الرقابة الجبائية كآلية لمكافحة الغش و التهرب الضريبي.

الفصل الرابع: مكافحة الغش و التهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية..... حالة مديرية الضرائب لولاية مستغانم.....

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية مستغانم

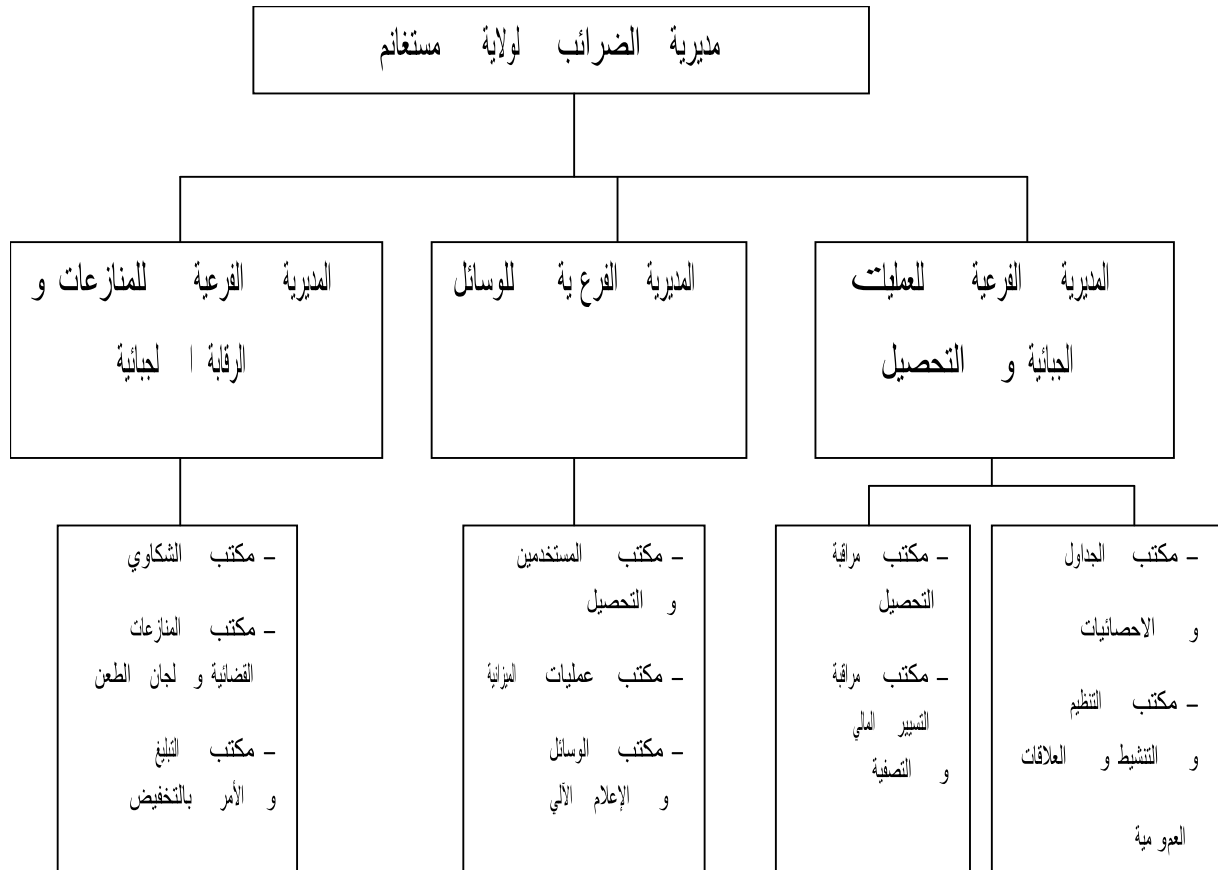
تعتبر مديرية الضرائب من أهم الهياكل المعتمدة على المستوى الداخلي في الرقابة، حيث نجد على المستوى الوطني أربعة وخمسين (54) ، مديرية ولائية، وذلك بعد تقسيم ولاية الجزائر إلى خمسة (5) مديريات فرعية وهي عبارة عن جهاز فعال.

المطلب الأول: نشأة مديرية الضرائب لولاية مستغانم

تأسست مديرية الضرائب لولاية مستغانم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 الصادر بتاريخ 1991/02/23 المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و اختصاصها، و الكائن مقرها الحالي بنزل المالية لولاية مستغانم بحي زغلول، كما تشغل المديرية الولائية للضرائب في الوقت الحالي بدورها على 318 موظف موزعين بين أعوان و إطارات و عمال مهنيين يمارسون مهامهم في المديرية الولائية بجميع فروعها.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم و مهامه

الشكل رقم 1-4 الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية مستغانم



المصدر: مديرية الضرائب لولاية مستغانم ، نيابة المديرية للوسائل ، مكتب المستخدمين ، سنة 2022

الفصل الرابع: مكافحة الغش و التهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية.....
حالة مديرية الضرائب لولاية مستعانم.....

- مهام هيكل مديرية الضرائب لولاية مستعانم:

أولاً: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية و التحصيل

1- مكتب الجداول و الإحصائيات:

-المصادقة على جداول الضرائب و سندات التحصيل التي أعدتها المفتشيات و فرق التدقيق.

-مراقبة الجداول التلخيصية و إعطائها الصيغة التنفيذية و دعمها بإشارات التبليغ المطابقة لها.

2- مكتب التنظيم و التنشيط و العلاقات العمومية:

-توزيع التعليمات و المناشير و المذكرات الواردة من الإدارة المركزية و المتعلقة بالتشريع و التنظيم.

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

3- مكتب مراقبة التحصيل:

-مراقبة وضعية تحصيل كل الموارد الجبائية التي تتكفل بتحصيلها قباضات الضرائب.

-السهر على التصفية السريعة للمستحقات الجبائية بمختلف السبل التي تتكفل بها القباضات.

4- مكتب مراقبة التسيير المالي والتصفية:

-مراقبة عملية التكفل بسندات التحصيل و الإيرادات غير الجبائية التي ترجع لقباضات الضرائب.

-مراقبة المحاضر و الجرد المالي التي يعدها قابضي الضرائب عند الإقفال السنوي للحسابات.

ثانياً: المديرية الفرعية للمنازعات و الرقابة الجبائية

1- مكتب الشكاوي:

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

-اقتراح كل التدابير اللازمة و التي من شأنها تساهم في تحسين إجراءات المنازعات الجبائية.

2- مكتب المنازعات القضائية و لجان الطعن:

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

-الدفاع أمام هيئات القضائية عن الاحتجاجات الضريبية أو الإجراءات التي تلزم الإدارة الجبائية.

3- مكتب التبليغ و الأمر بالتخفيض:

-الأمر بالتخفيض و التصحيح بعدم قابلية التحصيل في مجال الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

-مراقبة و تأشير شهادات الإلغاء و التخفيض التي تعدها المفتشيات لمختلف الضرائب و الرسوم.

الفصل الرابع: مكافحة الغش و التهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية.....

حالة مديرية الضرائب لولاية مستغانم.....

ثالثا: المديرية الفرعية للوسائل

1- مكتب المستخدمين والتكوين:

- تسيير ملفات المستخدمين و متابعة مسارهم المهني، مع متابعة العطل و كل الوثائق الإدارية.
- تنظيم لجان الموظفين و استدعائهم للاجتماعات مع المشاركة في تنظيم الخدمات الاجتماعية.

2- مكتب عمليات الموازنات:

- القيام بعمليات تنفيذ نفقات تسيير المديرية الولائية للضرائب لتصفيتها و الأمر بصرفها.
- تقييم احتياجات مصالح المديرية و إعداد تقرير سنوي شامل حول استهلاك الاعتمادات.

3- مكتب الوسائل و الإعلام الآلي:

- اقتناء الأثاث و اللوازم المكتبية و المعدات و غيرها من مواد التنظيف و الصيانة الضروريين.
- المساهمة في عملية ضبط مقاييس المطبوعات و تنظيم مخزن المطبوعات كتموينه و تسييره.

المبحث الثاني : المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لولاية مستغانم

المطلب الأول: تعريف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

تضم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية تحت سلطتها ثلاثة مكاتب هي:

- مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- مكتب البطاقات و مقارنة المعلومات.
- مكتب الأبحاث و المراجعات.

أما المهام الموكلة لهذه المديرية الفرعية للرقابة الجبائية فهي كثيرة و نذكر منها:

- البرمجة و التحقيق و المتابعة المستمرة مع القيام بالأبحاث و المراجعات لكل نقطة من إقليم الولاية.
- دراسة و إقتراح التقنيات التي تمكن من تفعيل عملية الرقابة الجبائية و مكافحة التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: الدراسة الميدانية للبحث بميرية الضرائب لولاية مستغانم (نشاط تجاري)

أولا: المرحلة التحضيرية

1- التعرف على الهوية الجبائية

المكلف (س) المعني بعملية التدقيق المحاسبي يمثل صاحب مؤسسة فردية رأسمالها الاجتماعي 100000 دج الكائن مقرها بولاية مستغانم، تمارس نشاط تجاري " **Chocolaterie** " كما تم إنشاء هذه المؤسسة بتاريخ و يشرف على إدارتها صاحبها شخصيا، أما خصوصيات هذا النوع من النشاط يخضع إلى الرسم على النشاط المهني TAP ، الضريبة على الدخل الإجمالي IRG، الرسم على القيمة المضافة TVA.

الفصل الرابع: مكافحة الغش و التهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية
حالة مديرية الضرائب لولاية مستعانم

في حين السنوات المعنية بالتدقيق و التي لم يمسهما التقادم هي 2004 2005 2006 2007 .

2- الإجراءات التمهيدية

بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف (س) قام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية التالية:

بموجب إشعار التحقق رقم 94 / 008 / BVF / SDCF بتاريخ 2008/01/28 يتم تسليمه يدويًا في نفس اليوم مقابل إشعار بالاستلام. تم إبلاغك بالمراجعة المحاسبية و الضريبية لنشاط "شوكولاتة" و ذلك للفترة غير المحددة من 2004/01/01 إلى 2008/12/31 كما تم منحك الميثاق دافع الضرائب الذي تم التحقق منه في مكان آخر، علاوة على ذلك فقد تم منحك أيضًا خيار الاستعانة بمحام من اختيارك أثناء أعمال المراجعة و التدقيق.

كشفت فحص المستندات المحاسبية و المستندات المؤيدة عن وجود شذوذ تم الإبلاغ عنه بتقرير رقم 2409 بتاريخ 2008/11/22 الذي ورد اليكم بتاريخ 2008/11/23.

- سحب الملف الجبائي من مركز الضرائب المسير للملف الجبائي مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب و هذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات و الوثائق الموجودة فيه أحسن ما يرام.
- فحص مختلف الوثائق و التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي، و الإطلاع على مواعيد اكتتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية و لواحقتها.
- نقل مباشر لأصول و خصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على جدول مقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة التي تعتبر استثمارات تخص الإدارة الجبائية.
- فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية المملوءة من طرف المفتشية و التي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع و رقم الأعمال المعفى مع الرسوم المتعلقة به كالرسم على النشاط المهني، و الرسم على القيمة المضافة.

1- مراقبة المستندات على أساس المخزون غير المحاسبي الذي تم إنشاؤه بتاريخ 2008/01/28 و الموقعة من قبل رعايتك بملاحظة الفروق في مخزون المواد الخام بتاريخ 2007/12/31 على النحو التالي:

الفصل الرابع: مكافحة الغش و التهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية.....
حالة مديرية الضرائب لولاية مستعانم

الجدول رقم 4-1 مراقبة المستندات على أساس المخزون غير المحاسبي

كاكاو	دهون نباتية	السكر	
4 800 kgs	24 000 kgs	48 200.00 kgs	المخزون سنة 2008/01/28
2 550 kgs	20 000 kgs	6 000.00 kgs	الشراء سنة 2008/01/28
3 436.04 kgs	14 370 970 kgs	53 725.00 kgs	الاستهلاك سنة 2008/01/28
5 686.04kgs	18 370 970 kgs	41 925.28 kgs	المخزون النظري 2008/01/01
5 985.51 kgs	19 372 880 kgs	45 925 .28 kgs	المخزون المعلن عنه 2008/12/31
299.47 kgs	1 002 kgs	3 987.00 kgs	ملاحظة الفرق

2- لقد لوحظ أنه لم يتم الإعلان عن أي مخزون من المنتجات النهائية بواسطة خلال السنوات المالية التي تم التحقق منها (غير طبيعي) .

3- التباين الغير الطبيعي في معدل القيمة المضافة بين التنفيذ مقارنة بالإنتاج المعلن من سنة مالية إلى أخرى 2004:1.54 ؛ 2005:1.56 ؛ 2006 : 1.42 ؛ 2007 : 1.37.

4- الرقابة على الأجزاء بين التنفيذ و الإنتاج المعلن أن معدل الخسارة المعلن يختلف من سنة مالية إلى أخرى و يحمل عنوان NEANT لعام 2006.

جدول رقم 4-2 التقييم الاولي لتسوية الوضعية

	2004	2005	2006	2007
S I de la M/P	37 710 690	70 717 070	31 136 310	56 090 98
Achats	316 850 000	252 995 000	399 390 000	512 336 000
S F de la M/P	70 717 070	31 136 310	56 090 .98	77 686 700
Mise en œuvre	283 843 680	292 575 700	374 435 330	490 740 280
Produits déclaré	283 509 250	289 580 000	374 435 500	488 640 300
Perte	334 430	2 995 700	00	2 099 980
Taux de la perte	0.11 %	1.023 %	00%	0.42 %

5- المعدل التناسبي للإعفاء بالنسبة ل TAP البالغ 86 % الذي تم إصداره بواسطة غير صحيح ، المعدل الفعلي الذي تحدده الخدمة هو: في 2005 = 27.44% ؛ و في عام 2006 = 38% .

الفصل الرابع: مكافحة الغش و التهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية.....

حالة مديرية الضرائب لولاية مستعانم.....

6- تبين أن اقتناء معدات الشوكولاتة معفاة من الضريبة رقم 433 130 بتاريخ 2005/10/12 بمبلغ ضريبة القيمة المضافة 2 040 000.00 على فاتورة الشراء رقم A01/07 بتاريخ 2007/06/05 مع شركة **SARL Chocolaterie le prinve 173 cité du 20 aout Boudouaou (W) Boumerdes** و وفقا للوائح (نظام امتيازات ANDI) ، لا يمكن التنازل عن السلع المكتسبة بموجب نظام الامتياز او نقلها خلال فترة الارتباط مع ANDI فقط بعد منح الوكالة ، لذلك يجب ان يكون على دارية بضرريبة القيمة المضافة البريدية .

إعادة توجيه CA:

تحدد الخدمة معدل الدوران من الاختلافات في الحصة في عملية تصحيح في عام 2007 يضيف سعر القيمة من 1.56 ، تم تحرير الأخير من اقرارتك و الحفاظ على رقم الاعمال المعلن ل السنوات المالية أخرى 2004، 2005، 2006.

السنة المالية 2007

السكر = 3 897kgs × 38.25 = 149 060.00

الدهون النباتية = 1 002 kgs × 99.85 = 100 050.00

كاكاو = 299.47 kgs × 93.60 = 38 030 .00

الإجمالي = 277 140.00

TOTAL = 277 140.00

Taux de la valeur ajouter = 1.56

CA constater = 432 338.00

CA déclaré = 45 827 550.00

Total de CA Ret = 46 259 888.00

تسوية الرسم على القيمة المضافة :

جدول رقم 3-4 تسوية الرسم على القيمة المضافة

	CA retenu	CA déclaré	Différence	Taux	Droits	Pénalité	Total
2004	CA déclaré a été maintenu par le service						
2005							
2006							

الفصل الرابع: مكافحة الغش و التهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية

حالة مديرية الضرائب لولاية مستعانم

2007	46259888	45827550	432338	17%	73497	18347	91871
------	----------	----------	--------	-----	-------	-------	-------

الحالة الضريبية / الشراء:

إعادة دمج الضريبة على المشتريات المعفاة من الرسوم الجمركية لمعدات الشوكولاتة التي لا تتوافق مع اللوائح الضريبية الحقيقية رقم 07/01 بتاريخ 2007/06/05 لمبلغ ضريبة القيمة المضافة .

$$TVA = 2\,040\,000.00 + 510\,000.00 = 2\,550\,000.00$$

$$\text{Total TVA à payer} = 2\,641\,871.00$$

تسوية الرسم على النشاط المهني :

جدول رقم 4-4 تسوية الرسم على النشاط المهني

Libelle	2004	2005	2006	2007
CA retenu	/	24 657 500	33 825 430	45 827 589
CA avec réfaction	/	17 260 250	23 677 800	32 079 312
CA exonérer	/	1 192 948	8 997 560	5 938 897
CA imposable	/	16 067 302	14 680 240	26 572 753
CA imposé	/	13 056 690	3 314 880	18 638 640
Différence	/	3 010 612	11 365 360	7 934 113
Taux	/	2%	2%	2%
Droits	/	60 212	227 307	158 682
Pénalité	/	9 032	56 826	23 802
Total	/	69 244	284 134	182 484

تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة :

يتم تحديد النتائج من TCR المصححة على النحو التالي : 2004 إلى 2006 بدون تغيير :

السنة المالية 2007:

$$\text{Différence de CA} = 432\,338.00$$

الفصل الرابع: مكافحة الغش و التهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية.....

حالة مديرية الضرائب لولاية مستغانم.....

Bénéfice déclaré = 3 808 279.00

Taic 2007 = 158 682.00

Bénéfice retenu = 4 081 935.00

Bénéfice imposé= 3 808 279.00

Différence = 273 656.00

IBS 25 %= 25 %

IBS à payer = 68 414.00

Diff de la base IRG = 205 242.00

IRG 10% = 20 524.00

ثانيا: رد المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي

بعد استلام التبليغ الأولي الصادر بتاريخ 2008/01/01 من طرف العون المدقق، قام المكلف بإرسال رد عن التقييم الأولي و هذا بتاريخ --/--/2008 و المرفق ببعض الوثائق التبريرية و الذي يعبر فيه عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية و النتائج الأولية مدعما احتجاجه لبعض النقاط أبرزها:

- بعض فواتير البيع لم يتم تحصيلها إلى حد الساعة.
- رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة تم تسويته من فواتير الشراء بكاملها.

ثالثا: التقييم النهائي لعملية التدقيق الحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ النهائي الصادر بتاريخ 2008/01/28 و المتضمن أهم الملاحظات و النتائج المتوصل إليها، و هذا بعد فحص عميق و قراءة متأنية للرد المرسل من طرف المكلف بتاريخ --/--/2008 ، كما تم مراجعة النتائج المتعلقة بالتقييم الأولي ، فكانت بعض التعديلات المرتبطة بالنقاط المثارة في رد المكلف كالتالي:

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

رابعا: المرحلة الختامية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم العون المدقق بتحرير التقرير خلاصة العمل المنجز للتدقيق في المحاسبة و المتضمن كل التفاصيل و الأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من إرسال الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى غاية إصدار الجداول الخاصة بالتسوية الجبائية لإرسالها لقباضة الضرائب من أجل تحصيلها، و التقرير النهائي المتعلق بعملية التدقيق المحاسبي يضم التفاصيل التالية:

- تقرير التدقيق في المحاسبة الصادر بتاريخ 2008/12/31 المنجز من طرف فرقة التدقيق التابعة لمديرية الضرائب لولاية مستغانم.

الفصل الرابع: مكافحة الغش و التهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية.....

حالة مديرية الضرائب لولاية مستعانم.....

- عموميات عن الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية و للتدقيق المحاسبي.
- إجراءات التدقيق متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق مع إرفاقها بالوثائق الإثباتية مثل: الإشعار بالتدقيق في المحاسبة، التبليغ الأولي، رد المكلف، التبليغ النهائي و العمل التلخيصي.
- إنهاء عملية التدقيق كانت بموافقة رئيس فرقة التدقيق و نائب المدير المكلف للرقابة الجبائية على حسن سير إجراءات عملية التدقيق و عدم خرقها لأية تجاوزات من طرف طرف العون المدقق.
- معلومات مهمة مستخرجة من الملف الجبائي و تخص نتائج الرقابة الشاملة المنجزة من طرف المركز و التي تمت على مرحلتين : الأولى كانت سنة 2006 و تتعلق بدورتين 2004 و 2005 ، اما الثانية في سنة 2007 و تتعلق بدورتين 2006 و 2008 .
- النظام المحاسبي: غياب كل من دفتر اليومية، دفتر و السجلات المحاسبية المساعدة.
- رفض المحاسبة شكلا و مضمونا و هذا بإرسال إخطار إلى عنوان المكلف بالبريد الموصى عليه مع الإشعار بالتسليم، و بسبب ذلك يرجع إلى غياب الدفاتر و الوثائق المحاسبية المتعلقة بالمبيعات.

الفصل الرابع: مكافحة الغش و التهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية حالة مديرية الضرائب لولاية مستغانم

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا هذه يتضح لنا أن للرقابة الجبائية دور فعال و مهم في التقليل من ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين ، و التي تعتبر هذه الأخيرة عائق كبير قد تواجهه بسببها الخزينة العمومية للدولة ، كما لاحظنا أيضا بأن هذه الظاهرة قد تقلل من إيرادات الدولة والتي من الممكن لها أن تعتمد عليها في تسديد بعض ديونها ، فمثلا إذا ارتفعت نسبة التهرب الضريبي هذا يعني أن الدولة ستواجه بعض الصعوبات في خزيتها أو تسديد ديونها . بالتالي بعد تربصنا بمفتشية الضرائب لولاية - مستغانم - توصلنا إلى أنه يجب على أي إدارة جبائية تطبيق كل أدواتها الخاصة بالرقابة الجبائية بالشكل الصحيح و عدم التلاعب بها ، فعندما يكون أي شك إتجاه مكلف ما بالضريبة على أنه يقوم بعملية غش لغرض التهرب من الضريبة فيجب على المراقب التحقيق في جميع تصريحاته و التأكد من مدى صدقه . في الأخير يمكننا القول أن التطبيق الجيد للقواعد الجبائية بمختلف أشكالها سواء كانت أدوات الرقابة الجبائية أو غيرها حتما سيكون لها دور فعال في محاربة و التقليل من ظاهرة الغش و التهرب الضريبيين.

الفصل الرابع: مكافحة الغش و التهرب الضريبيين عن طريق الرقابة الجبائية.....
حالة مديرية الضرائب لولاية مستعانم

العلمة العالمة

الخاتمة العامة

نظرا للدور الذي تلعبه الضريبة في الاقتصاد الوطني فإن الدولة تسعى جاهدة إلى محاربة ظاهرة التهرب و الغش الضريبي ، لكن هذا ليس بالأمر السهل نظرًا لتعدد الظاهرة و احتوائها على أشكال و طرق احتيالية متعددة وهو ما أدى إلى صعوبة إحصائها واكتشافها، فالمكلف بالضريبة يسعى إلى تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها نهائيًا عن طريق استغلال الثغرات القانونية أو عن طريق التحايل المادي أو القانوني وكذلك عن طريق التلاعب في المحاسبة سواء بتضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات وهذا بسبب ثقل العبء الضريبي على المكلف وتعدد النظام الجبائي، وكذلك عدم استقرار التشريع الجبائي، أي عدم بلوغ سياسة محكمة وكل هذا أدى إلى عدم كفاءة الإدارة الجبائية ومانج منه من ضعف الرقابة الجبائية والتي تعتبر أداة فعالة في الحد من التهرب الجبائي لأنها تقوم باستدراك النقائص وتعديل الأخطاء ظهر الإغفالات التي يقوم بها المكلف عن طريق مراقبتها للتصريحات الجبائية المقدمة من طرفه، كما لها الحق في التحقيق في وضعيتهم وجمع المعلومات المتعلقة بهم ومقارنتها مع المعلومات المصرح بها لإثبات صحتها بواسطة التحقيق في المحاسبة والتحقق في مجمل الوضعية الجبائية بالإضافة إلى التحقيق المصوب، وأن ما ينتج عن الرقابة الجبائية يجعل الإدارة الجبائية تقوم باتخاذ عدة إجراءات لازمة لتصحيح أسس الفرض الضريبي أو ما يعرف بالتنقيح وكذلك فرض عقوبات على كل من يخالف القوانين.

مما سبق نستنتج أن الرقابة الجبائية استطاعت بواسطة آلياتها و إجراءاتها الجبائية كشف حالات التحايل و الإغفالات التي يقوم بها المكلف في ملفه الجبائي للتهرب من أداء الضريبة، وذلك باستعمال الآليات التي منحها لها المشرع من حق الاطلاع على الوثائق المحاسبية للمكلف وحق الرقابة على التصريحات للتأكد من صحتها وذلك بمقارنتها بالمعطيات الخارجية، وكذلك حق استدراكها للأخطاء الإدارية (حق التقادم) وذلك بتعديلها أو فرض ضريبة جديدة، إلا أن هذه الآليات والإجراءات تبقى ضعيفة للحد تماما من ظاهرة التهرب والغش الجبائي .

لذلك فإن الرقابة الجبائية في الواقع تصادفها العديد من الصعوبات والعقبات والنقائص التي تحيط بها وهذا ما يؤدي إلى صعوبة الوصول إلى الهدف المنشود منه وهو الحد من الغش الجبائي.

وعلى غرار ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية:

- الضريبة أداة تمويل للاقتصاد الوطني بسبب ارتباطها بجميع الأنشطة والقطاعات الاقتصادية.
- يعتبر الغش والتهرب الضريبي وسيلة للتخلص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا، حيث أن كلا مفهوم الغش والتهرب الضريبي هو التخلص من دفع الضريبة بصفة جزئية أو كلية سواء يسلك المكلف في أو يسلك طرقا وتقنيات يعاقب عليها القانون (الغش ،) ذلك طرقا مشروعة (التهرب الضريبي الضريبي).
- يعتمد الكثير من المكلفين التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية (التهرب الضريبي)، بطرق وأساليب عدة، أهمها التلاعب في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية، حيث يتجه أغلب المكلفين نحو تقديم صورة عن مركزهم المالي أقل مما هي في الواقع للتقليل من مبالغ الضرائب والرسوم الواجب عليهم تسديدها.

- إن التنسيق التام بين الإدارة الجبائية و مختلف الإدارات و المؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها واستغلالها، وهذا من شأنه تعزيز استراتيجيات مكافحة التهرب الضريبي.

- إن الرقابة الجبائية تتميز بنقص الفعالية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، فرغم مساهمتها في زيادة المردودية إلا انها مازالت بعيدة عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الجبائية المنتهجة والتي محورها الأساسي يكمن في الحد من التهرب الضريبي.

وعلى أساس ما ذكرناه، يمكن اقتراح بعض التوصيات لعلها تساهم في رفع وزيادة درجة فعالية الرقابة و النظام الجبائي الجزائري وذلك من خلال النقاط التالية:

- ضرورة استقرار النظام الجبائي الجزائري من حيث أنواع و معدلات الضرائب و الرسوم.

- ضرورة إعادة النظر في معدلات ونسب بعض الضرائب و الرسوم التي تشكل ضغطا ضريبيا يثقل كاهل المكلفين ويدفع بهم إلى التهرب الجبائي للتقليل من هذه الضرائب و الرسوم؛

- تشجيع المكلفين الذين تثبت براءة ذمتهم الجبائية بواسطة عملية الرقابة الجبائية ، من خلال منحهم امتيازات ضريبية مثلا؛

- بناء علاقة متينة بين المصالح الجبائية و المكلفين مبنية على حسن النية من الطرفين؛

- توفير إدارة جبائية على درجة عالية من الكفاءة والتنظيم والفعالية، لأن كفاءة هذه الأخيرة لها دور في إمكانية تطبيق رقابة جبائية تحقق عدالة اجتماعية، وذلك من خلال:

✓ تزويد الإدارة الجبائية بالادوات و الأجهزة الإلكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها.

✓ إعلام المكلف وتوعيته عن طريق توضيح وتبيان كل ما يتعلق بالضرائب ومستجدات التشريع الجبائي لمواعيد الدفع وكيفية حساب الضرائب .

✓ تحسين أوضاع العاملين في الإدارة الجبائية و ذلك بتحسين الأجور او منحهم مكافآت تكون بمثابة حافز أمام الإغارات المالية التي تقدم لهم.

إن مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ليس عملا للإدارة الجبائية وحدها بل هو عمل يخص كل من الدولة و المكلف أيضا، بحيث يجب على الدولة أن تراجع جميع القوانين الجبائية من أجل إعادة صياغتها بطريقة واضحة وبسيطة يسهل على المكلف استيعابها ، كما يجب على المكلف ان يكون متحضرا من خلال استيعابه لفكرة أن الدولة لا تسيء استعمال هذه الأموال وأن عملية دفع الضرائب لا تنتهي قطعيا عند دفعها بل تعود عليه بمنافع غير مباشرة في حياته اليومية، ثم يأتي دور الرقابة الجبائية الذي يتمثل في مساعدة المكلفين لأداء هذه الخدمة ومراقبة ومراجعة صحة ومصداقية تصريحاتهم.

و في الأخير نأمل من خلال هذه الدراسة ان تكون منطلقا لبحوث أخرى في المستقبل كإجراء دراسات ميدانية تشمل نظام التصريحات المحاسبية والجبائية في الجزائر في ظل النظام المالي والمحاسبي الجديد، بالإضافة إلى ذلك دراسة العلاقة بين الإدارة و المكلف خصوصا دراسة سلوكه الجبائي وفهم الأساليب و الطرق التي يطورها للتملص من الضريبة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

ا. الكتب:

- 1- خالد شحادة الخطيب، نادية فريد طافش، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية ، دار الحامد، عمان، الأردن، 2008، ص25.
- 2- يونس احمد البطريق ، النظم الضريبية ،الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر ، 2005 ، ص19.
- 3- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص36.
- 4- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومه، الجزائر، 2003، ص12.
- 5- فاطمة السويسي، المالية العامة و موازنة ضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، 2005، ص79.
- 6- الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة المديرية العامة للضرائب، مديرية التشريع الجبائي طبعة 2005 ص 54.
- 7- فوزي عفوي،المالية العامة ،النظم الضريبية و مواونة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003، ص 274.
- 8- سوزي عدلي ناشد،ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و أثارها، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان ، ط01، 2008، ص13.
- 9- فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتب الحديثة للنشر و التوزيع ، 2008، ص 194.
- 10- حامد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية ، بيروت ، 2001، 2003، ص 35.
- 11- بطريق يونس احمد ، حامد عبد المجيد ، مبادئ المالية العامة ، دار الشباب ، جامعة الإسكندرية، 1978، ص 157.
- 12- طارق الحاج ، المالية العامة، دار صفاء للنشر و التوزيع، ط01 ، 1999 ، عمان، ص84.
- 13- حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات ، ديوان المطبوعات الجامعية، ط02، ص39.
- 14- محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول و الإدارة الضريبية ، دراسة تحليلية ، مقارنة، مكتبة، الإشعاع ، الإسكندرية ، 2002، ص179.
- 15- قحطان السيوفي، إقتصاد المالية العامة، دار الطلاس للنشر، 1998، ص162.

- 16- عطية عبد الواحد ، مبادئ و اقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة، 2000، ص809.
- 17- حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص13 .
- 18- دليل التحقيق المحاسبي، مديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، الجزائر، 2001، ص34.
- 19- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مديرية البحث و المراجعات، منشورات المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2010، ص14.
- 20- العيد صالح، شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص215.
- 21- فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع و القضاء الجزائري الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2008، ص128.
- 22- فريجة حسين ، إجراءات المنازعات الضريبية، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص15.
- 23- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، ط01، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص365.
- 24- طاهري حسين، المنازعات الضريبية، دار الخلدونية للنشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص100-101.
- 25- أمزيان عزيز، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى للنشر و التوزيع، الجزائر، ط2005، ص104.

II. المذكرات و الاطروحات :

- 1- وسيلة الطالب،الضغط الضريبي و الفعالية الضريبية حالة الجزائر، جامعة البلدية، مذكرة ماجستير تخصص نقود، مالية و بنوك 2004 ،ص116.
- 2- رمضان لعلا، أثر التحفيزات الجبائية على الاستثمار في ظل الإصلاحات الاقتصادية ، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص73.
- 3- حميد بوزيدة، الضريبة و انعكاساتها على الاقتصاد الجزائري، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997، ص120.
- 4- وسلة الطالب، الضغط الضريبي و الفعالية الضريبية،مذكرة ماجستير تخصص نقود مالية و بنوك ،جامعة البلدية ،2004، ص123.
- 5- حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجبائية ، الجزائر، 2005، ص40.

- 6- نادي سليم ، المراجعة الجبائية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر ،2004، ص5.
- 7- محمود جمام ، النظام الضريبي و أثاره على التنمية الاقتصادية ، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، 2009-2010، ص47.
- 8- بوزرورة حورية ، بوزيدي كهينة، التهرب الضريبي في الجزائر و آليات مكافحته، مذكرة ماستر، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميره، بجاية،2018، ص41-50.
- 9- فلاح محمد، السياسة الجبائية ، الأهداف و الأدوات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، 2005، الجزائر، ص50.
- 10- رضا بوعزيزي ، التهرب الضريبي في الجزائر، (96.92)، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية ، الجزائر، دفعة99/98، ص50.
- 11- مصطفى عوادي ، ضبط التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية،2006، 2007، ص9.
- 12- colline fillipe la vérificateur fiscale, Edition économique , paris, 1979, p25

III. الملتقيات و المجلات:

- 1- La réforme fiscale en algérie contribution à la réflexion؛rapport de FMI ؛1988 ؛p:06.
- 2- عبد المجيد قدي، النظام الجبائي و تحديات الالفية الثالث، مقال مقدم في ملتقى الاقتصاد الجزائري في الالفية الثالثة، جامعة البليدة،2002، ص2.
- 3- ولهي بوعلام، مداخلة بعنوان نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من أثار الازمة حالة الجزائر2009، ملتقى الأزمة المالية والاقتصادية ،جامعة سطيف ، الجزائر، 2009/10/20، ص7.
- 4- مجلة مجلس الدولة ، ط 2003، عدد خاص، ص166.

IV. -القوانين، المراسيم و القرارات:

- 1- المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب طبعة 2008 ص1.
- 2- المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب طبعة 2008، ص 59.
- 3- المادة 194/192 ، قانون الضرائب المباشرة ، الرسوم المماثلة.

- 4- المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة المعدلة بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008
- 5- النظام المحاسبي المالي الجديد، جريدة رسمية عدد 74 ، بتاريخ 2007/11/25، ص3.
- 6- المادة 43 من قانون الإجراءات الجنائية ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 28 و 29 من قانون المالية لسنة 2014 جريدة رسمية ، العدد 68 بتاريخ 2013/12/31 ، ص.10
- 7- المادة 42 من قانون الإجراءات الجنائية ، مرجع سابق ، معدلة بموجب المادة 140 قانون المالية 2013 ، العدد 72 بتاريخ 2012/12/30 ، ص.07.
- 8- المادة 20 فقرة 06 من قانون الإجراءات الجنائية معدلة بمادة 10 من قانون المالية لسنة 2013 ، العدد 72 بتاريخ 2012/12/30 ، ص.06.
- 9- المادة 21 من فقرة 01 قانون الاجراءات الجنائية ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 38 من قانون المالية 2009، جريدة رسمية عدد 74 بتاريخ 2008/12/31، ص 11 و المادة 34 من قانون المالية سنة 2012 ، جريدة رسمية عدد 72 بتاريخ 2011/12/29 ، ص 12 و المادة 13 من قانون المالية سنة 2013 ، جريدة رسمية عدد 72 بتاريخ 2012/12/20 ، ص.6.
- 10- المادة 19 من قانون الاجراءات الجنائية ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 36 من قانون المالية لسنة 2009، جريدة رسمية عدد 74 بتاريخ 2008/12/30 ، ص.10.
- 11- المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008، جريدة رسمية عدد 42 بتاريخ 2008/07/27 ، ص.8.
- 12- المادة 81 مكرر 1، قانون الإجراءات الجنائية، مرجع سابق، معدلة بالمادة من 43 قانون المالية لسنة 2009 العدد 74، بتاريخ 2008/12/31 ص13-14.
- 13- المادة 81 مكرر 2، نفس المرجع، معدلة بالمادة 19 من قانون المالية التكميلي لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 49 بتاريخ 2010/07/29، ص.09.
- 14- المادة 82 الفقرة 01 قانون الإجراءات الجنائية ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011 الجريدة الرسمية العدد 80 بتاريخ 2010/12/30 ، ص.12.
- 15- المادة 949 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، قانون رقم 09/08 المؤرخ في 18 صفر 1429 الموافق ل 2008/02/25 الجريدة الرسمية ، عدد21 المؤرخة في 2008/04/23 ص 214-215.
- 16- المادة 20 فقرة 05، قانون الإجراءات الجنائية ، مرجع سابق، معدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية سنة 2009، جريدة رسمية عدد74، ص11، من قانون المالية لسنة 2012، جريدة رسمية عدد 72 بتاريخ 2011/12/29 ص.10.

.v المواقع الالكترونية:

- 1- <http://www.djelfa.info/vb/showthread..php> le 02/04/2012 11.07



ملحق رقم 01: إشعار بالتحقيق المحاسبي

Série O n°4 (2010)

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPLULAIRE

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des Impôts de la Wilaya de Bouira
Sous Direction du Contrôle Fiscal.

Bouira Le.....

Avis de vérification de Comptabilité

Référence:.....

Lettre avec
A.R
N°.....

A

Monsieur

N.I.S :

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

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 **établissement**le.....
À... **10h30m**.... heures, à l'effet de vérifier au titre des exercices : **2012, 2013,2014 et 2015** l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts droits et taxes ci après désignées : **TAP, TVA, IRG/revenu, IRG Salaires, droits timbres.** *س.ع.ع*

Nous vous saurions 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(CPF).

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 CPF à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

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

Je vous prie de trouver ci-joint, un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable.
Veuillez agréer, **Monsieur**, l'expression de notre parfaite considération.

Le Chef de Brigade

Noms et grades des Vérificateurs

ملحق رقم 02: كشف المحاسبة

وزارة المالية
مديرية الضرائب

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série D - N° 17
(2003)

RELEVÉ DE COMPTABILITE

Activité exercée :

المهمرة الفرعية
للرقابة الإحصائية

Fabrication
de chocolat

CONCERNANT
M. SARL CHOCOLATERIE

بلدية

Région

ENAG - ULC Alpha

DESIGNATION DES COMPTES	01/01/2011	01/01/2012	01/01/2013	01/01/2014	OBSERVATIONS
	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	
MARIAGE BRUTE					
CREDIT { Vente de marchandises ...				8.906.834	
DEBIT { Marchandises consommées ...				6.114.753	
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (1)				2.792.081	
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{bénéfices bruts} \times 100}{\text{ventes}}$				31,34%	
EUR AJOUTÉE					
CREDIT { Production vendue ...	169266063	110265317	15982925	-	
Production stockée ...	833995	-833995			
Production de l'Entrep. pour elle-même ...					
Prestations fournies ...					
Transfert de change de production ...					
TOTAL DU CREDIT ...	170120058	109441322	15982925	-	
DEBIT { Matières et fournitures consommées ...	114885335	85522098	1439087	952203	
	22618621	282183	250027	719162	
TOTAL DU DEBIT ...	115140197	86404126	16001144	1090710	
BENEFICE BRUT (crédit - débit) (2)	24979860	21007044	-908859	1090710	
POURCENTAGE BRUT = $\frac{\text{V.A.} \times 100}{\text{production vendue}}$	14,78%	19,05%	-	-	
RESULTAT D'EXPLOITATION					
CREDIT { Bénéfices brut total (1) + (2) ...	24979860	21007044	-908859	1090710	
Produits divers ...	59735	008	907788	107	
Autres Prestations financières	556321	838734	-	-	
TOTAL DU CREDIT ...	25535916	21845803	907788	1090817	
DEBIT { Frais personnel ...	6195434	6684876	5273732	3429061	
Impôts et taxes ...	2457418	1659315	303654	196636	
Frais Change Opérationnels	190	282227	679089	003	
Amortissements ...	9089	1139097	893	7096924	
Provisions ...	-	-	-	-	
TOTAL DU DEBIT ...	17742155	17724111	13377982	10723524	
RESULTAT NET DE L'EXERCICE					
CREDIT { Solde du résultat d'exploitation ...	7853761	4121692	-	-	
Autres produits ...	46574	55352	716790	-	
TOTAL DU CREDIT ...	7900335	4177044	716790	-	
DEBIT { Solde du résultat d'exploitation ...	6919400	3660534	12662263	9632712	
Autres charges financières	-	-	17312322	9946296	
TOTAL DU DEBIT ...	6919400	3660534	29974645	19578938	
(-) Report de l'exercice	-4469906	-3429030	-2972523	-3650844	
BENEFICE NET (crédit - débit)	3480431	-2922524	-3806955	-5608054	
POURCENTAGE NET = $\frac{\text{bénéfices net} \times 100}{\text{C.A.}}$	Deficit	Deficit	Deficit	Deficit	

ملحق رقم 03: بطاقة بداية أشغال التحقيق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 23
Imp. Officielle (2006)

MINISTÈRE DES FINANCES
DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

Fiche de début des travaux de vérification

..... le

Numéro de l'Affaire N° d'article d'imposition

Numéro d'Identification Statistique

Nom et Prénom ou Raison Sociale

Activité

Adresse Tél.

Avis de vérification de comptabilité N° du

Remis ou Reçu le

Période à vérifier du au

Noms, prénoms et grades des agents vérificateurs :

M.....

M.....

M.....

Date de début des travaux préparatoires

Date du contrôle inopiné (1)

Date d'intervention sur place (contrôle au fond)

Lu et approuvé :

Le Chef de Service Les Vérificateurs

(1) à remplir en cas de contrôle inopiné.

ملحق رقم 04: إخطار بالنتائج الأولية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O, N° 21
Imp. Officielle (2009)

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

Notification de Redressement suite à la vérification de Comptabilité

Référence N° :

Lettre avec
A.R.

A.M.

Le 20.....

Suite à l'envoi de l'avis de vérification N° du, vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité du au au titre des exercices de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part. (Art. 20-6 du Code des procédures fiscales).

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

Vous disposez, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de quarante (40) jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressements envisagés. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part. (Art. 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 (Article 20-4 du Code des procédures Fiscales).

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

Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de notre parfaite considération

Le Chef de Brigade

Noms et Grades des Vérificateurs