

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

آلية الرقابة الجبائية كأداة للحد من الغش والتهرب الضريبي

دراسة حالة بالمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم CPI

تحت إشراف الأستاذ:

برياطي حسين

مقدمة من طرف الطالبة:

بوديدة رحاب

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا" إلى التي جعل الله الجنة تحت أقدامها إلى ريحانة حياتي و إلى من وضعتني على طريق الحياة إلى قوتي وملاذي أمي حفظها الله وأهدي عملي هذا إلى صاحب السيرة العطرة والفكر المستنير إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب، فلقد كان له الفضل الأول في بلوغي التعليم العالي: والدي حفظه الله وأطال الله في عمره وجعله الله لي سندا ، إلى القلوب الطاهرة إلى رياحين حياتي إلى من أظهروا لي ما هو أجمل من الحياة إلى: إخوتي، إلى اللواتي كن معي على طريق النجاح صديقاتي .

إلى جميع ممن لم يتوانوا في مد يد العون لي من قريب أو بعيد إلى كل عائلتي وأحبيتي.



بويدية رحاب

شكرو عرفان

نحمد الله عز وجل الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم وأعطانا من القوة والمقدرة ما نحتاج للوصول إليه،

لقوله تعالى: "لئن شكرتم لأزيدنكم"

ولقوله صلى الله عليه وسلم " لا يشكر الله من لا يشكر الناس "

أما بعد أتقدم بجزيل الشكر والثناء والتقدير والعرفان بالجميل إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل وأخص

بالذكر:

الأستاذ "يرياطي حسين" وأسأل الله أن يجازيه على خيره الذي لم يبخل علينا بمساعدته وتوجيهاته، كما أشكر

كل أساتذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين ساعدونا بما قدموه لنا من معلومات قيمة

ونصائح مفيدة.

كما أتوجه بالشكر إلى كل من ساعدني ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة أو دعوة صادقة.

جزاكم الله عني كل خير.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات .
-	الإهداء.
-	شكرو وتقدير.
-	فهرس المحتويات .
-	قائمة الجداول .
-	قائمة الاشكال .
-	قائمة الملاحق .
أ - هـ	مقدمة عامة .
43-07	الفصل الأول : مدخل إلى الرقابة الجبائية وآلياتها
07	تمهيد .
08	المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية .
08	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها .
10	المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية .
14	المطلب الثالث: أسباب و مبادئ الرقابة الجبائية .
16	المبحث الثاني : آليات الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها.
17	المطلب الأول : آليات الرقابة الجبائية .
20	المطلب الثاني : صعوبات الرقابة الجبائية .
25	المبحث الثالث: إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية .
25	المطلب الأول : التنسيق بين الإدارات .
27	المطلب الثاني : غرامات و عقوبات الرقابة الجبائية.
30	المطلب الثالث : إجراءات الرقابة الجبائية .
43	خلاصة الفصل الأول.
76-45	الفصل الثاني : مفاهيم حول الغش والتهرب الضريبي
45	تمهيد .
46	المبحث الأول : ماهية التهرب الضريبي .
46	المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي .

47	المطلب الثاني: أسباب و أنواع التهرب الضريبي.
54	المطلب الثالث : طرق و آثار التهرب الضريبي ووسائل مكافحته .
62	المبحث الثاني : عموميات حول الغش الضريبي
62	المطلب الأول : مفهوم الغش الضريبي.
64	المطلب الثاني : أنواع و أسباب الغش الضريبي .
67	المطلب الثالث: العلاقة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي .
69	المطلب الرابع : طرق قياس الغش الضريبي و وسائل مكافحته
74	خلاصة الفصل الثاني.
107-76	الفصل الثالث : دراسة ميدانية للمركز الجوازي للضرائب بمستغانم CPI
76	تمهيد .
77	المبحث الأول : تقديم عام حول المركز الجوازي للضرائب لولاية مستغانم .
77	المطلب الأول : التعريف بميدان الدراسة –المركز الجوازي للضرائب لولاية مستغانم.
83	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية لولاية مستغانم .
88	المبحث الثاني : حالات التهرب والغش الضريبي للمركز الجوازي للضرائب لولاية مستغانم.
88	المطلب الأول : نماذج التهرب والغش الضريبي في المركز الجوازي للضرائب لولاية مستغانم.
91	المطلب الثاني : عدد الملفات المدروسة على مستوى المركز الجوازي للضرائب لولاية مستغانم.
93	المبحث الثالث : دراسة ميدانية للمركز الجوازي للضرائب لولاية مستغانم.
93	المطلب الأول : التحضير لخطوات وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي .
98	المطلب الثاني : نتائج التحقيق .
105	خلاصة الفصل .
107	الخاتمة.
-	المصادر والمراجع .
-	ملخص البحث.

قائمة الجداول

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
II-01	أوجه التشابه والإختلاف بين التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع.	54
III-01	حالات و المبالغ المتهرب منها في مادة الوعاء لولاية مستغانم.	89
III-02	حالات و المبالغ المتهرب منها في مادة التحصيل لولاية مستغانم.	90
III-03	تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية.	92
III-04	رقم الأعمال من خلال جدول حسابات النتائج.	98
III-05	رقم الأعمال من خلال تصريحات G50.	99
III-06	رقم الأعمال المقبوض في 2018.	99
III-07	رقم الأعمال المقبوض في 2018.	100
III-08	رقم الأعمال المقبوض في 2020.	101
III-09	رقم الأعمال المقبوض في 2021.	102
III-10	الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2018-2019.	103
III-11	الرسم على القيمة المضافة المطالب بإرجاعه.	103
III-12	الملخص العام للحقوق و الغرامات.	104

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
12	خطوات إجراء الرقابة على الوثائق.	I-01
14	أشكال الرقابة الجبائية.	I-02
82	الهيكل التنظيمي للمركز الجوي للضرائب بمستغانم.	III-01
84	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.	III-02
85	الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب.	III-03
87	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب.	III-04
89	حالات التهرب الضريبي في مادة الوعاء..	III-05
91	حالات التهرب الضريبي في مادة التحصيل.	III-06
92	عدد الملفات الخاضعة للضريبة.	III-07

قائمة الملاحق :

العنوان	رقم الملحق
التصريح برقم الأعمال.	01
إشعار بالتحقيق.	02
محضر بداية التحقيق.	03
محضر نهاية التحقيق.	04
إشعار بتبليغ نتائج التحقيق.	05
التبليغ النهائي.	06
بطاقة تلخيصية عن عملية التحقيق في المحاسبة .	07

قائمة الرموز:

الإختصار / الرمز	الدلالة باللغة الأصلية واللغة الفرنسية
V.A.S.F.E	La vérification approfondies de situation fiscale d'ensemble التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة
V.C	La vérification de comptabilité التحقيق في المحاسبة
V.P	La vérification ponctuel التحقيق المصوب
C.P.I	Centre proximité des impôts المركز الجوارى للضرائب
D.G.I	Direction générale des impôts المديرية العامة للضرائب
D.R.I	Direction régionale des impôts المديرية الجهوية للضرائب
D.W.I	Direction de wilaya des impôts المديرية الولائية للضرائب
I.R.G	Impôt sur le revenu globale الضريبة على الدخل الإجمالي
I.B.S	Impôts sur les bénéfices des sociétés الضريبة على أرباح الشركات
T.V.A	Taxe sur la valeur ajouté الرسم على القيمة المضافة
T.A.P	Taxe sur l'activité professionnelle الرسم على النشاط المهني
C.A	Chiffres d'affaire رقم الأعمال
ق.ض.م.م	قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة
ق.م	قانون المالية
ص	الصفحة

مقدمة عامة

مقدمة عامة :

تسعى معظم دول العالم إلى إتخاذ سياسات اقتصادية ناجعة وفعالة لتحقيق التوازن الإقتصادي ، والقضاء على مشاكل التي تؤدي إلى تحطيم البنية الإقتصادية فتلجأ إلى رفع مستوى التقدم والتنمية مع الحرص على تجنب المخاطر والأزمات المالية، وإيجاد السياسات الأكثر فعالية لتوفير احتياجات الدول من أموال لذا لم تجد سوى اللجوء الى الضرائب لتمويل خزينتها .

تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة لتمويل نفقاتها العمومية ، ولطالما كانت الضريبة بمثابة عبء ثقيل يقع على عاتق المكلفين ، وهذا ماسبب في توسيع نطاقها وأنواعها مما أدى إلى ارتفاع نسب الغش والتهرب الضريبي . والتي تفقد النظام الضريبي أهمية وفعالية على المستوى الإقتصادي والمالي و تهدد وجوده .

بما أن النظام الضريبي الجزائري تصريحي، يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخيلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم ، فإن المشرع الجبائي منح لكل من المكلفين بالضريبة حقوق وواجبات كما منح في نفس الوقت للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية و التنظيمية اللازمة بهدف مراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة وهذا ما يسمى بالغش و التهرب الضريبي.

فالتهرب من دفع الضريبة يعتبر من أخطر الآفات وأبرز العقبات التي تصيب الضريبة بصفة خاصة والإقتصاد بصفة عامة لكونه يؤدي الى استنزاف الموارد الضريبية التي كان من المفروض أن تستفيد منها خزينة الدولة لإنفاقها في ما يحقق المنفعة العامة ، وهذا ما استدعى ضرورة العمل على إقامة نظام رقابة جبائية للتصدي لكل الإغفالات ، مع التحقق من مدى مصداقية الملفات الجبائية المصرحة وتطابقها مع الواقع .

إن ظاهرة الغش الضريبي أصبحت تهدد إقتصاديات الدول المختلفة في تحايل المكلفين بالضريبة على الإدارة الجبائية مستخدمين في ذلك طرقا و أساليباً سواء كان ذلك بطريق مشروعة (التهرب الضريبي) ، أو بطريقة غير مشروعة (الغش الضريبي) ، فهذا يحول دون تحقيق لأهداف سياستها الإقتصادية و الإجتماعية التي تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتحديد كل طاقتها و إمكانيتها المادية والبشرية عن طريق الرقابة الجبائية التي من

خلالها يتم كشف كل التجاوزات والتي يمكن أن يستعملها المكلّف و إدراك الأسباب الحقيقية التي أدت إلى انعكاسات سلبية على الإقتصاد الوطني.

1. ومما سبق نطرح الإشكالية التالية :

ما هو دور الرقابة الجبائية للحد من الغش والتهرب الضريبي ؟

وفي ظل هذا التساؤل الرئيسي يمكننا أن نطرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ما مفهوم الرقابة الجبائية ؟
- ماذا نعني بالغش الضريبي والتهرب الضريبي وأنواعهم ؟
- ماهي العقوبات اللازمة التي تطبقها الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي ؟

2. فرضيات الدراسة :

- إن نجاح الرقابة الجبائية يرتكز على مدى كفاءة التنظيم التقني و التشريعي المتمثل في الإدارة الجبائية .
- يعتبر الغش و التهرب الضريبي من أهم المشاكل التي تواجه إقتصاد الدولة بصفة عامة والإدارة الجبائية بصفة خاصة .
- إن الرقابة الجبائية ليست فعالة بالقدر الكافي لكبح تفشي ظاهرة الغش و التهرب الضريبي .

3. أهمية الدراسة :

- تتجلى أهمية هذا البحث في أهمية الضرائب كأحد الأدوات الفعالة في تزويد خزينة الدولة من اجل تغطية نفقاتها ، في بلادنا الضرائب هي الممول الثاني لخزينة الدولة بعد الثروة البترولية.
- تبرز أهمية هذا البحث من خلال الآثار السلبية لظاهرتي الغش والتهرب الضريبي ، والتي ساهمت في إستنزاف أموال طائلة تتداول بكل حرية دون مراقبة من الدولة ، ولها مردودية إيجابية على خزينة الدولة.

- بروز الرقابة الجبائية كوسيلة أساسية في مكافحة التهرب الضريبي والتقليل من نزع الأموال.

4. الدراسات السابقة للموضوع

إن الدراسات التي تتعلق بموضوع الرقابة الجبائية، والتي تم الإطلاع عليها من قبل الطالبة تتجلى في :

- طالي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (1999-95)، البحث عبارة عن رسالة ماجستير مقدمة للمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2000، لقد حاول الباحث تحديد مكانة الرقابة الجبائية، ومعرفة أساليب عملها وأدواتها داخل النظام الجبائي بعد الإصلاحات التي مر بها وأفاقها.
- بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2008-2009 وتم التوصل إلى أن الرقابة الجبائية لها فعالية في التحكم في ظاهرة الغش و التهرب الضريبي في الجزائر.
- رونق قدوم، دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2018-2019، و تم التوصل إلى أن المكلفين بالضريبة يعتمدون على التهرب من دفع مستحقاتهم بطرق وأساليب أهمها التلاعب في إعداد و تقديم المعلومات المحاسبية التي تعبر عن وضعيتهم المالية وخاصة القوائم المالية.

5. أهداف الدراسة :

يمكن تلخيص الأهداف المرجوة من هذا البحث في مايلي :

- ترك ثقافة ضريبية لدى المكلفين من أجل التقليل من عمليات التهرب الضريبي التي تؤثر على الإقتصاد الوطني.
 - تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي.
 - طرق مكافحة التهرب والغش الضريبي.
6. أسباب اختيار الموضوع :
- الرغبة الشخصية في الإطلاع على هذا الموضوع.
 - وجود انتشار كبير لظواهر الإنحرافات الضريبية في ظل الإنفتاح في الجزائر والذي يمثل خطر على موارد الدولة .
 - أسباب لجوء المكلفين بالضريبة إلى التهرب الضريبي من دفعه وتجنب إلزاماتهم الضريبية .

- محاولة الكشف عن الطرق المتبعة من قبل مفتشية الضرائب لمواجهة التهرب الضريبي ومحاولة الحد منه.

7. منهجية الدراسة :

سوف نقوم في بحثنا هذا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع وتصنيفها وتحليلها، و وصف وتشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الإطار النظري وكذلك فهم منهج دراسة حالة من خلال الملاحظات والمعطيات والمعلومات الميدانية وكذلك فهم السير والعمل الميداني من الجهات المعنية المختصة في هذا المجال .

8. صعوبات الدراسة :

من الصعوبات التي واجهتنا عند القيام بالبحث :

- قلة الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر .
- ضيق الوقت المخصص لإعداد المذكرة بصفة عامة .

9. هيكل الدراسة :

لقد قمنا بتقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول ، محاولة منا بالإلمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة ، واختبار صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة .
و تطرقنا من خلال المقدمة إلى نطاق الدراسة محل البحث كتمهيد لطرح الإشكالية الرئيسية ، والتي جاءت تحتها مجموعة من الأسئلة الفرعية كما وضعنا في المقدمة مجموعة من الفرضيات التي يقوم عليها البحث إضافة إلى أهمية وأهداف ، والدراسات السابقة التي تم الإستعانة بها و المنهج المتبع.
أما فيما يخص فصول البحث فقد جاء الفصل الأول تحت عنوان " مدخل إلى الرقابة الجبائية وآلياتها" والذي بدوره ينقسم إلى ثلاث مباحث يتناول المبحث الأول مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية ، فيما يتضمن المبحث الثاني آليات الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها ، أما المبحث الثالث يخص إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية.

أما الفصل الثاني جاء بعنوان " مفاهيم حول الغش الضريبي والتهرب الضريبي " وجاء بتقسيمه على شكل مبحثين ، بحيث يعالج المبحث الأول ماهية التهرب الضريبي ، فيما يتضمن المبحث الثاني عموميات حول الغش الضريبي.

فيما يخص الفصل الثالث و الأخير خصصناه بالدراسة التطبيقية للمبحث والتي كانت " لدراسة ميدانية بالمركز الجوّاري للضرائب لولاية مستغانم CPI " ، والتي تم فيها دراسة حالة تطبيقية لإثراء عملية البحث ، والذي بدوره قسمناه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول خصص لتقديم المؤسسة والمبحث الثاني خصص لحالات التهرب والغش الضريبي للمركز الجوّاري للضرائب أما المبحث الثالث دراسة ميدانية للمركز الجوّاري للضرائب لولاية مستغانم.

وفي الأخير ننهي البحث بخاتمة عامة نلخص فيها نتائج إختبار الفرضيات، و أهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث مع تقديم التوصيات والإقتراحات ، و يمكن أن تكون كآفاق مستقبلية لهذا البحث.

الفصل الأول



مدخل إلى الرقابة الجبائية
وآلياتها

تمهيد الفصل:

نظم المشرع الجبائي جملة من الإجراءات وذلك لتنظيم العلاقة الرابطة بين الإدارة والمكلف بالضريبة و على هذا الأساس منحت الإدارة الجبائية صلاحيات وحقوق تجعلها تقوم بدورها دون عائق .

ومن أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري أنه نظام تصريحي أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم التصريحات الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ودخولهم الحقيقية، و للتأكد من صحة ومصداقية التصريحات وضع المشرع الجزائري جهاز يسمى بالرقابة الجبائية والذي يقوم بعمليات ضمن إطار واضح طبقا لمواد ونصوص قانونية يتم من خلالها مراقبة التصريحات لإمكانية وجود أخطاء أثناء إعدادها سواء عن قصد أو دون قصد بهدف التهرب من دفع الضريبة .

ونظرا لدور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي فإن القانون الضريبي حصر الرقابة الجبائية في إطار تشريعي وتنظيمي دقيق ومعين ليسير مختلف خطواتها وأطوارها ، كما خول المشرع الجزائري للرقابة الجبائية عدة وسائل متخصصة تمكنها من أداء مهامها على أكمل وجه وممارستها بطريقة منظمة وفعالة، و سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية :

- المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية .
- المبحث الثاني : آليات الرقابة الجبائية والصعوبات التي تتواجهها .
- المبحث الثالث : إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية .

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الإدارة الضريبية إلى المحافظة على حقوق الخزينة ، من خلال محاربة التهرب الضريبي أو التخفيف على الأقل من حدته ، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الضريبية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين ، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات الضريبية ، والمتمثل في المساوات بين جميع المكلفين أمام الضريبة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها .

1. مفهوم الرقابة الجبائية

تعرف الرقابة الجبائية على أنها: تلك التقنيات والإجراءات التي تستعمل في جميع الميادين التي يقوم بها المفتش للتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة و التصريحات المكتتبه من حيث الشكل والمضمون، و من خلالها يقيم المحقق نوعية المحاسبة في المضمون لمؤسسة ما ، ويتحقق من صحة و دقة العمليات و أرصدة الحسابات المقيدة في الوثائق المحاسبية وكذا التأكد من وعاء مختلف الضرائب خلال سنوات التحقيق وإجراء التعديلات المصرح بها.¹

- من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها: مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية ، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي.²
- الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات بما يتلاءم مع القانون الضريبي والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة.³
- هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة لتجديد كل ضريبة او رسم او حق ، من اجل اكتشاف النقائص و تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة⁴

¹ بن اعمارة منصور ، اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 12.

² العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في التسيير معهد العلوم الاقتصادية ، التسيير والتجارة المركز الجامعي الدكتور يحيى فارس المدية ، أكتوبر 2008 ، ص 81 .

³ Allel Hamini, l'audit Comptable et Financier, Edition Berti, Algérie, 2001, p172

⁴ مصطفى عوادي ، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري ، الطبعة الثانية ، الجزائر، 2010/2011 ، ص . 11

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص بأن الرقابة الجبائية عبارة عن مجموعة من العمليات و الإجراءات التي تهدف إلى مراجعة و متابعة التصرفات الجبائية للمكلف الضريبة ، و التحرك السريع للقضاء عليها بفاعلية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي و تحقيق العدالة الضريبية.

2. أهداف الرقابة الجبائية

من خلال التعاريف السابقة للرقابة الجبائية يمكننا استخلاص بعض الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها و المتمثلة في:¹

1.2. الهدف القانوني : يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الأنظمة، و لذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات.

2.2. الهدف الإداري : تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمه ، والتي يمكن تحديدها في النقاط التالية:

- تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها.
- تحديد الانحرافات ككشف الأخطاء، و هذا يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها كتقييم الأثر المالي و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- تسمح عملية الرقابة الجبائية باعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

3.2. الهدف المالي و الإقتصادي : تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال ، و هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الإقتصادية للمجتمع.

4.2. الهدف الاجتماعي : تتمثل في :

¹ ايت بلقاسم لامية –ليات اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي- مذكرة ماستر- كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – جامعة البويرة-2013- ص ص 30.

- محاربة الإنحرافات الممولة بمختلف صورها ، أو تقصيره في أداء و تحمل واجباته اتجاه المجتمع .
- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة¹.

المطلب الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

تتخذ الرقابة الجبائية شكلين أساسيين حيث يتوجب استعمال كل شكل في الوقت المناسب وحسب أهميته في حدود ما هو مقرر في التشريعات والقوانين المنظمة لها ، وتتمثل فيما يلي :

1. الرقابة العامة : تتم الرقابة العامة على مستوى مفتشيات الضرائب و في هذا المستوى يتم التمييز بين نوعين من الرقابة : الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق، يقوم رئيس المفتشية بمراقبة و فحص تصريحات المكلفين بالضرائب و تتم المراقبة على شكل فحص تمهيدي وهذا النوع من الرقابة ينجز من غير تنقل او اجراء أبحاث خاصة من طرف مصلحة الضرائب و تتم بمكتب المراقبة على مستوى ملف المكلف بالضريبة².

1.1. الرقابة الشكلية :

تعتبر أول عملية تمر بها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، حيث جميع التدخلات التي لها هدف تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات وكذا التحقيق في هوية وعنوان المكلفين ، حيث يقوم العون المحقق بفحص شكلي فقط للتصريحات المكتتبه وتنجز كل سنة و تعتبر كمرحلة تمهيدية و كخطوة أولى و هي تشمل مجموع التدخلات التي تهدف إلى³:

- تصحيح الأخطاء المادية المحتملة و المثبتة على التصريحات، مع عدم إجراء أي تقدير أو مقارنة بين تلك التصريحات و المعلومات التي تملكها الإدارة .

هذا النوع من الرقابة لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها قدرما يعتمد على الكيفية التي تم بها ملئ هذه التصريحات .

¹ ايت بلقاسم لامية ، مرجع سبق ذكره، ص 32.

² سهام كردودي-المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية- مذكرة الماجستير في علوم التسيير، تخصص:تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - جامعة بسكرة-الجزائر-2009/2008، ص 47.

³ Philippe Colin ,La vérification Fiscale , Economica ,paris ,1979,p9.

- تهدف الى التأكيد من هوية و عنوان المالك بالضريبة .
- كشف المعلومات أو العناصر المهمة و تكليف في حالة الإستحقاق المالك بالضريبة بتصحيح هذه
- الإغفالات¹.

2.1. الرقابة على الوثائق :

عكس الرقابة الشكلية حيث تتطلب إحضار الوثائق و السجلات المحاسبية ، ان مراقبة الوثائق يجب أن تكون شاملة و تتم على مستوى و محتوى و مضمون التصريحات المقدمة، اذن فمراقبة الوثائق هي مجموع الأعمال المنجزة والتي خلالها تقوم المصالح المعنية بانتهاج فحص انتقادي للتصريحات و الوثائق اعتمادا على المعلومات المشككة للملف الجبائي، و بصفة خاصة تلك التي تمثل زيادة في رقم الأعمال.²

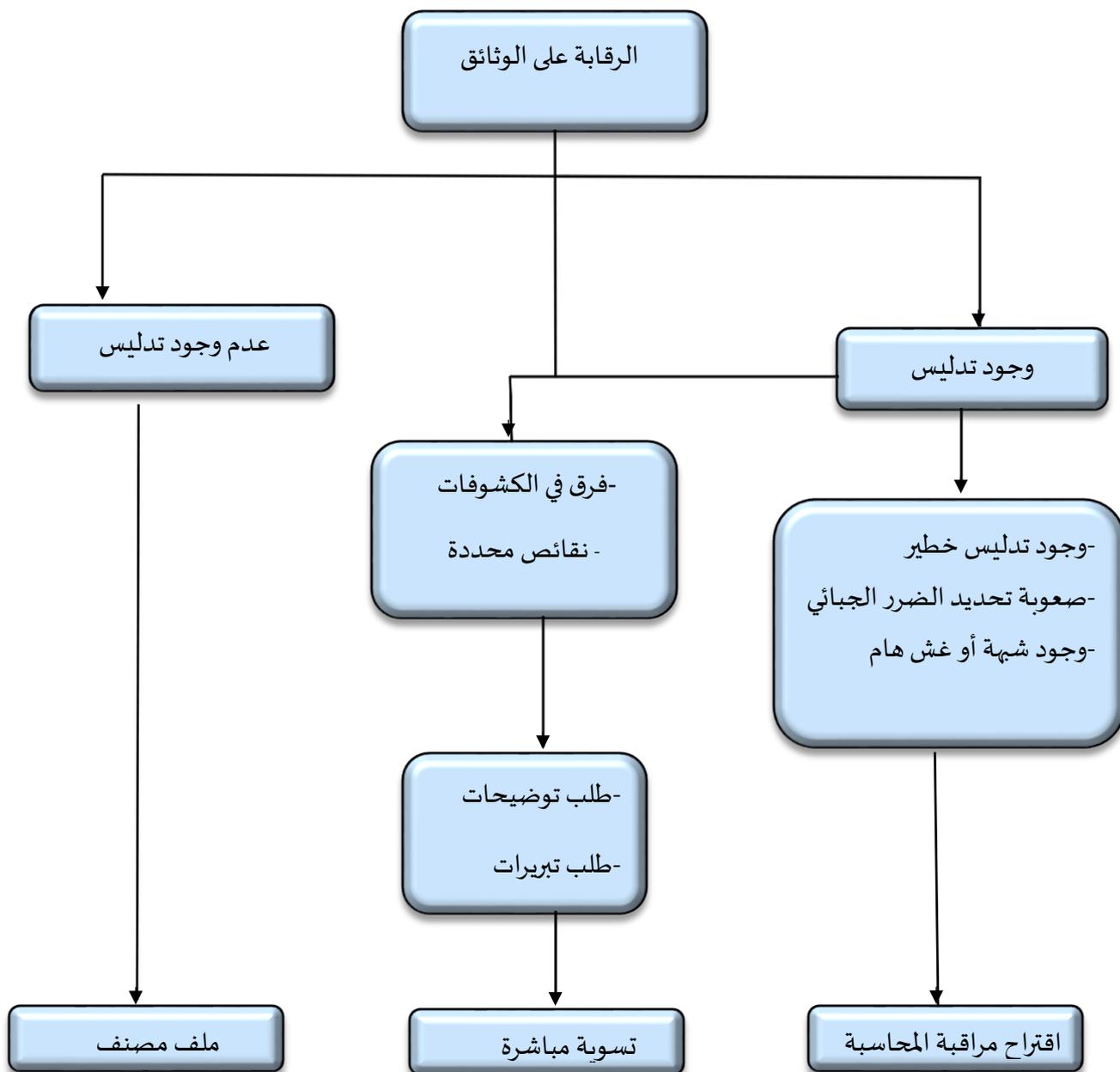
و من أمثلة على ذلك :

- النشاطات الطبية و شبه الطبية، عيادات التوليد وقاعات العلاج تتعامل ادارة الضرائب بالتنسيق مع مصلحة الضمان الإجتماعي التي تقدم لها سنويا كشوفات فردية تبين فيها عدد الفحوص المجراة من طرف كل طبيب مع توضيح المبالغ الإجمالية للأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج .
- أما بالنسبة للمحامين، و ذلك بالتنسيق مع كتابة الضبط للمحكمة التي تقوم بتقديم كشوفات القضايا التي يترافع عنها كل محامي.

¹ عبد الجليل الخنداري- الرقابة الجبائية كاداة محاربة التهريب الضريبي- مذكرة ماستر-جامعة بسكرة-الجزائر-2014-صص 55-56.

² سهام كردودي، مرجع سبق ذكره، ص 51 .

الشكل رقم (1-01) : خطوات إجراء الرقابة على الوثائق



المصدر: غزة مبروك، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات لنيل شهادة الماستر في

علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015-2016، ص38.

2. الرقابة المعمقة : تتمثل هذه الرقابة في جملة الإجراءات التي يقوم بها المراقبين الجبائيين من خلال

التدخلات المباشرة للأماكن التي يزاول فيها المكلفون نشاطهم من أجل التأكد من صحة و مطابقة ما صرح به

المكلفون مع ما هو موجود على أرض الواقع ، وذلك من خلال الفحص الميداني للدفاتر المحاسبية و جميع الوثائق الملحقة ، و محاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي وتتم من خلال وسيلتين هما¹:

1.2. التحقيق المحاسبي : نصت المادة 01-20 من قانون الإجراءات الجبائية ، يمكن لأعوان الإدارة الجبائية اجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها.

ان الفحص المحاسبي هو عبارة عن مجموعة من العمليات التي تهدف الى فحص في عين المكان ، الملفات المحاسبية و مقارنتها بعناصر الإستغلال، لذلك يتبين أن الذين يعينهم الفحص المحاسبي هم ملزمين بمسك الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي أكد عليها القانون التجاري والجبائي.

هذا الفحص يسمح بالتأكد من صحة التصريحات الجبائية بمقارنتها بالعناصر الخارجية كالدفاتر المحاسبية، اذ بواسطتها يتأكد العون المراقب من صحة تصريحات المكلفين بالضريبة وذلك من خلال النتائج المحددة عن طريق المحاسبة².

2.2. الفحص المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة: Vasfe

في ظل الإصلاحات الجبائية التي شهدتها النظام الجبائي الجزائري في الآونة الأخيرة ثم استثناء vasfe للأشخاص الطبيعيين ، وبموجب المادة 23 من قانون المالية 1992 ويتطلب هذا التحقيق مقارنة المداخل مفترضة المصادر على مدخرات المكلف ومساره المعيشي مع الأخذ بعين الإعتبار لمجمل نفقاته ومجالات التوظيف لأمواله ، وغالبا ما يكون هذا التحقيق لجمع المعلومات والمعطيات الضرورية وذلك من خلال فحص نقدي لملف المكلف بما يتضمنه من وثائق شخصية ووثائق أخرى تتعلق ببعض ممتلكاته لتمكن المحقق من الحصول على معلومات من عناصر ذمته المالية والتي تخص³:

- تصاريح الشركات.
- الإكتتاب في أسهم حصص بعض الشركات.

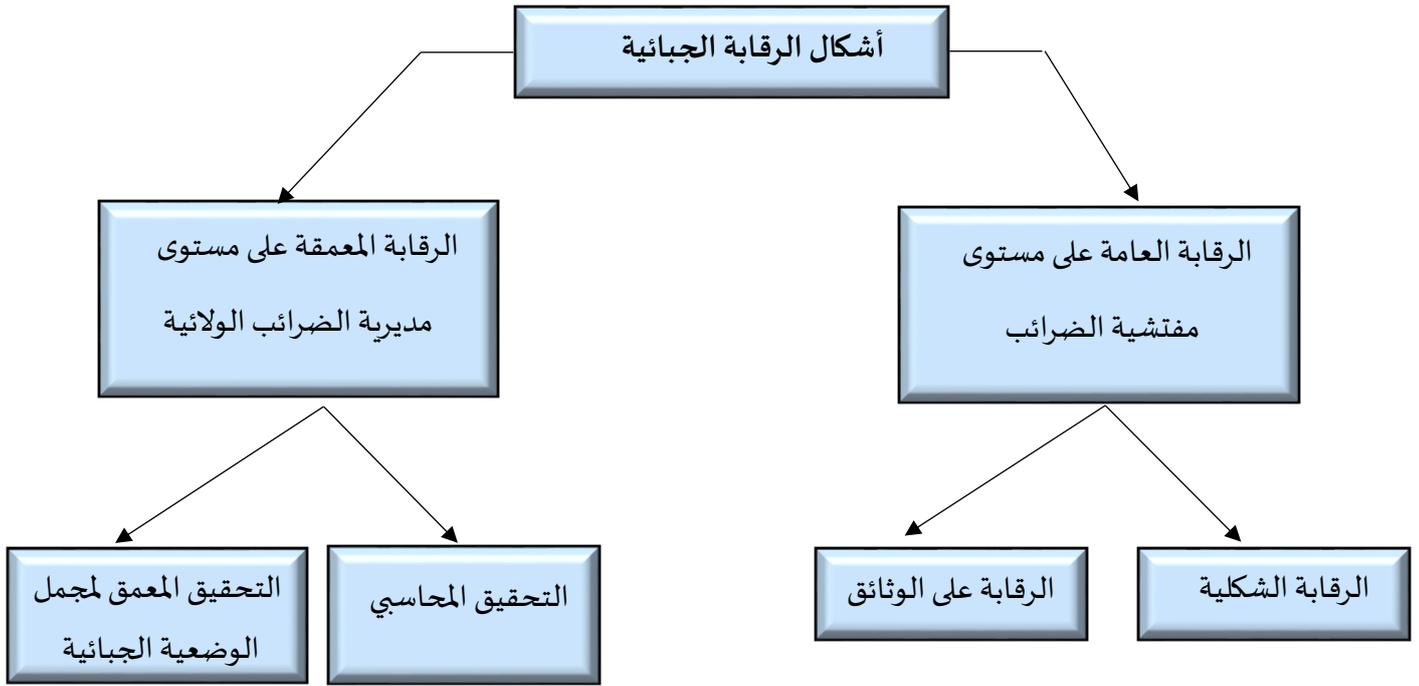
¹ عوادي مصطفى و رجال نصر ، الغش والتهرب الضريبي الجزائري ، مطبعة صخري ، حي المنظمة الجميل ، الجزائر ، 2011 ، ص 13

² المادة 01-20 - من قانون الإجراءات الجبائية - ص 13

³ Hamini Ahmed, l'audit comptable et financier ,Ed. BERTI ,Algérie, 2002, p 65

- عدد السيارات الخاصة وكذا مختلف السكنات والإقامات غير الرئيسية والحصول على كل هذه المعلومات لا يكفي للقيام بتحقيق معمق بل يجب اجراء أبحاث ودورات خارجية لدى بعض المصالح الإدارية الأخرى المتوفرة لديها معلومات تتعلق بالمكلف من خلال ممارستها لحق الإطلاع.

الشكل رقم (I-02) : أشكال الرقابة الجبائية .



المصدر: غزة مبروك ، مرجع سبق ذكره ، ص 36.

المطلب الثالث: أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية .

اشتد الحاجة إلى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات الإقتصادية وما صاحبها من تطور في مجال التهرب الضريبي و خاصة في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية و التي تسعى الى ترقية الرقابة الجبائية على مصالح المكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية من خلال صحة القواعد الضريبة و تحقيق العدالة الضريبية.

1. أسباب إجراء الرقابة الجبائية :

هناك عدة أسباب ضرورية لإيجاد نظام رقابي يقوم بمراقبة التصريحات الجبائية .

1.1 حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله :

بما أن الأنظمة الجبائية الحديثة أنظمة تصريحية تسمح للمكلف بالتصريح بمداخيله من تلقاء نفسه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بنشاطه و مداخيله للإدارة الجبائية باعتبارها أساس لتحديد الوعاء الضريبي و يفترض

أنها صحيحة مالم يثبت العكس ، للتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية مراقبة هذه التصريحات كالتأكد من صحتها و مطابقتها لما هو موجود في الحقيقة¹.

تعد الرقابة الجبائية وسيلة متابعة النظام التصريحي ، لأن المكلف هو من حدد بنفسه أسس فرض الضريبة و يصرح بها الإدارة الجبائية و عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات ، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة².

2.1. محاربة التهرب الضريبي :

يسعى بعض المكلفين بالضريبة الى التهرب من دفعها عن طريق التحايل بشتى الطرق المختلفة، بالإضافة الى ضخامة هذه الظاهرة و توسع نطاقها كصعوبة قياسها لذا دعت الضرورة الى وجود آلية رقابية تهدف الى المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي³.

2. مبادئ الرقابة الجبائية .

1.2. إقامة نظام ضريبي محكم :

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة ومن بينها النظام الضريبي ، فبقدر ما يتوفر لديهم خبرات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية ، بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية و الإقتصادية و الإجتماعية ، كما أن التهرب الضريبي يعود إلى عدم إحكام القوانين و التشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي و عدم استقراره ، و لذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال مايلي⁴:

- تبسيط و تحسين التشريع الضريبي: يتحقق ذلك من خلال تبسيط صياغة التشريع الضريبي حتى يتسنى

للمكلفين فهمه و يجب أن تكون القوانين و النصوص التشريعية واضحة و سهلة.

- تحقيق العدالة الضريبية: وذلك بتطبيق العدالة الأفقية و يقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين

في الدخل و الحالة الإجتماعية و الإقتصادية معاملة ضريبية متساوية ، وكذلك بتجسيد العدالة

¹ المادة 1-18-1- قانون الإجراءات الجبائية- ص10

² كردودي سهام ، مرجع سبق ذكره ، ص 49.

³ حامد عبد المجيد دراز- مبادئ المالية العامة-السكندرية للكتاب- مصر-2000-ص237.

⁴ حامد عبد المجيد دراز ،مرجع سبق ذكره ، ص237.

العمودية ، والتي تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذي يحتلون مراكز مالية وإجتماعية مختلفة¹.

2.2. ترقية وتطوير الرقابة الجبائية :

إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة التهرب الضريبي مالم يرفق بإدارة جبائية فعالة ، حيث أن تبعية التهرب الضريبي لا تقع على المشرع المالي و المكلف و حدهما و إنما تقع كذلك على الإدارة الجبائية ، التي يجب توفرها على مستوى من التطور و الكفاءة إضافة إلى توفرها على إمكانيات البشرية و المادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء وظيفتها على أحسن وجه ، إلا أن اليد العاملة لا تفي بالغرض إذا لم تكن ذات خبرة و كفاءة في الميدان و لذلك فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين و تكوين إطارات متخصصة في مجال الجبائية و الضرائب و المراقبة الجبائية ، إضافة إلى إجراء تربيصات لموظفي و أعوان الإدارة الجبائية و وضع برامج تكوينية تتماشى مع التحديات التي يشهدها النظام الجبائي ، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الجبائية من خلال رفع أجورهم و توفر الخدمات اللازمة لهم.

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة و النظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن للرقابة الجبائية و الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها ، حيث يؤدي تعقد و عدم استقرار النظام الضريبي إضافة إلى ضعف الإدارة الجبائية و قلة إمكانياتها البشرية و المادية إلى الإعتدال على نظام ضريبي غير فعال و يلقي بعبئه على المكلفين بالضريبة، كما يمتد إلى موظفي الإدارة الجبائية مما يؤدي بهم إلى عدم القدرة على التطبيق الجيد للرقابة الجبائية ، و بذلك تترك الحرية للمتهربين من دفع الضريبة في سلوك كل الطرق المتاحة للتهرب دون وجود عقاب او رادع وذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية².

المبحث الثاني : آليات الرقابة الجبائية والصعوبات التي تواجهها

تحاول الإدارة الضريبية الإعتدال على مجموعة من الوسائل و الآليات التي تكفل لها تحصيلات ضريبية في المستوى من جهة، و مكافحة الغش و التهرب الضريبي من جهة أخرى ، و ما إعتدالها على الرقابة و التحقيق

¹ Michel Bovier et Marie Christine ,L'administration Fiscale en France , PUF ,Paris,1988,P 48

² عبد الغني بوشري ، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة تلمسان ، الجزائر، 2010-2011، ص 69

الجبائي مع تعزيز الإدارة بالوسائل ماهو إلا إجراء تعتمد عليها الدولة لجعل الضريبة تلعب الدور الفعال في سياسة الإصلاحات الإقتصادية والضريبية. وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى :

- آليات الرقابة الجبائية .
- الصعوبات التي تواجهها الرقابة الجبائية .

المطلب الأول : آليات الرقابة الجبائية

لقد منح المشرع للإدارة الجبائية حقوق وصلاحيات من شأنها أن تسمح لهذه الأخيرة من التحقيق من صحة التصريحات وصددها وقانونيتها وصولاً إلى تصحيح وتقييم الأخطاء المرتكبة ومن بين هذه الصلاحيات : حق الإطلاع، حق الزيارة، حق إستدراك الأخطاء الإدارية ، حق الرقابة .

1. حق الإطلاع :

وهو الحق المخول للإدارة الجبائية أثناء ممارستها لمهمتها وذلك بالإطلاع على دفاتر المكلف ومستنداته و إذا اقتضت الضرورة يمكن أخذ نسخ الدفاتر والوثائق من طرف الغير "المؤسسات، الإدارات والهيئات الحكومية " وذلك لجلب أقصى المعلومات اللازمة لتحديد الوعاء الضريبي بطريقة دقيقة " المضافة " ويمكن الإشارة بأن حق الإطلاع، يقتصر على مجرد الحصول على كشوف لكتابات ووثائق حسابية دون تعليق أو إجراء أية مقارنة كما لا يمكن أن يمارس إلا من قبل الأعوان الذين هم بمرتبة مراقب على الأقل مع خضوعهم لسر مهني، وفي حالة رفض المكلف لحق الإطلاع تطبق عليه العقوبات المزدوجة المنصوص عليها في المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 123 من قانون الرسم على القيمة المضافة¹.

- تطبيق غرامة جبائية من 1000 إلى 10000 دج على كل من يرفض الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها قانونياً، وإتلافها قبل إنقضاء مدة التقادم المحددة ب: 10 سنوات.
- يطبق إلزام مالي قدره 50 دج على الأقل عن كل يوم عن التأخير الذي يبدأ اعتباراً من تاريخ توقيع

¹ لومي نصر الدين، اجراءات الرقابة الجبائية ، مذكرة نهاية التكوين ، فرع قانون الأعمال ، المدرسة العليا للمصرفية ، الدفعة السابعة ، د ب ن سنة 2008، ص03

المحضر والمدة المحددة لإثبات الرفض، يتم الحكم بالغرامة و الإلزام من قبل الغرفة¹.

وله شكلين هما :

1. حق الإطلاع لدى الإدارات والمؤسسات العمومية:

لا يمكن في أي حالة من الأحوال الإدارية الدولية والولايات والبلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة وكذلك جميع المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها أن تدفع بالسد المهني أمام الأعوان للإدارة المالية الذين هم على الأقل في رتبة مراقب ويطلبون منها الإطلاع على وثائق الخدمة التي توجد في حوزتها .

2.1. حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة:

لتسيير مراقبة التصريحات المكتتبه من قبل المعنيين، يتعين على جميع المتصرفين في الأموال وجميع التجار وكل الذين تتمثل مهمتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة وكذا جميع الشركات أن يقدموا لأعوان الضرائب الدفاتر اللازمة التي نص على مسكها القانون التجاري، وقد وضع هذا الأخير الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الإدارة لحق الإطلاع سواء بالإمتناع أو بإتلاف الأوراق والمستندات قبل انقضاء مدة التقادم التي تسقط حق الرقابة عليها المقدرة ب 10 سنوات وذلك لمعاقبته بغرامة جبائية مبلغها يتراوح ما بين 1000 إلى 10000 دج كما ذكرنا أنفا، فحق الإطلاع كان ولا يزال أداة تدخل في كل عملية مراقبة وذلك إما بإتمام المعلومات الموجودة بحوزة الإدارة أو للمراجعة، وذلك من المعلومات الموجودة المستخلصة من دراسة الملفات².

3.1. حق الإطلاع لدى البنوك:

ينص القانون الجبائي على أنه لا يجوز للبنوك والإدارات أن تعترض على طلب الإدارة الجبائية بحجة السر المهني، وأعوان الإدارة الجبائية حق الإطلاع على كشوفات المكلفين بالضريبة الموجودة لدى البنك وحسب التعليمات المؤرخة في 12-04-1992م من طرف المديرية العامة للضرائب فإن البنك ملزم إجباريا بتقديم كل الكشوفات التي يطلبها الجبائي.

2. حق الزيارة:

¹ كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، - الجزائر، 2011، ص 10

² بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2008-2009، ص34

خول المشرع الجبائي لأعوان الضرائب حق الزيارة الميدانية لمقرات المكلفين في إطار مباشرة الرقابة والمتمثلة في المعاينة المادية، فيمكنهم التحرك بحرية في المقرات المهنية وبالتالي متابعة حركة البضائع عبر مختلف مراحل التسويق ومراقبة الصفقات التي تبرم بين المنتجين وتكون هذه الرقابة عندما توجد القرائن تدل على ممارسات تدليسية ويكون الترخيص بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاضي يفوضه هذا الأخير، كما إن طلب الترخيص يكون من مسؤول الإدارة الجبائية تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة حيث تكون هذه الزيارة حاضراً فيها ضابط من الشرطة القضائية يعينه وكيل الجمهورية معه عوناً من الإدارة الجبائية.¹

3. حق إستدراك الأخطاء الإدارية :

حق استدراك الأخطاء « هو الوسيلة الممنوحة للإدارة لإجراء التقويمات لنفس المدة ونفس الضرائب عندما يقدم لها المكلف عناصر غير كاملة وخاطئة ».

يتمثل هذا الحق في الإمكانية الممنوحة للإدارة الجبائية في إعادة النظر في الإقتطاع سواء بتعديل أو بإنهاء اقتطاع جديد حيث نصت المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه « يجوز استدراك خطأ يترتب سواء من نوع الضريبة أو مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم عن طريق الجداول » ، وقد حدد الأجل القانوني لإستدراك الأخطاء بأربع 04 سنوات، كما جاء في الفقرة الأولى من المادة 326 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة « يحدد الأجل الممنوح للإدارة بأربع 04 سنوات للقيام بتحصيل الجداول الضريبية التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة » ونفس المدة بالنسبة لرسم على القيمة المضافة حسب ما جاء في المادة 157 من ق.ض.م.م وتحدد نقضه البدء لهذه المدة كمايلي²:

- فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ الأجل اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخل .

- وبالنسبة لوعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي يبدأ الأجل اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت اثناءها المخالفة.

¹ زينب حسين عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، " دار الجامعة الجديدة للنشر "، سنة 1998، ص 283

² المادة 327 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، معدلة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002

أما في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية وبعض المؤسسات يبدأ سريان هذا الأجل من أول جانفي من السنة التي تفرض فيها الضريبة وقد تمتد هذه الفترة أو ما يعرف بقطع التقادم .

إذا اعترض هذه المدة:

- دفع أقساط مسبقة على الضريبة.
- إيداع طلب تخفيض العقوبة.
- تبليغ النتائج المتحصل عليها على إثر إجراء تحقيق المحاسبات.

4. حق الرقابة :

يستوجب على الإدارة الجبائية الإحاطة بوسائل تقدير مدى صحة هذه الإقرارات، من بين هذه الوسائل الذي يتمثل في مجمل العمليات التي من شأنها التحقيق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية¹.

المطلب الثاني : الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية

رغم الصلاحيات المخولة للإدارة الضريبية ، والجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال ، إضافة إلى المبالغ التي يتم إسترجاعها من خلال مختلف أشكال الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، إلا أنها لا زالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها ، وذلك نظرا للمشاكل والصعوبات التي تواجهها .

1. الصعوبات المتعلقة بالنظام الضريبي والإدارة الضريبية : تواجه الرقابة الجبائية عدة صعوبات منها

ما يتعلق بالنظام الضريبي ومنها ما هو متعلق بالإدارة الضريبية .

1.1. غموض وعدم إستقرار التشريعات الضريبية : حيث من الصعب تطبيق القوانين التشريعية الخاصة

بالرقابة الجبائية وهي في حالة تغيير دائم ، ومن الصعب فهم مواد تطبيقه ، وعلى من يطبق؟ وفي أي وقت

تطبق هذه المواد؟ وهذه الأسئلة يجب عليها أعوان الرقابة الجبائية حسب مقدرتهم ومعرفتهم بالقوانين

الضريبية، أو يرجع في بعض الأحيان إلى رؤسائهم للإجابة عليها ، وتؤدي بعض التشريعات إلى الحد من

فعالية جهاز الرقابة الجبائية نظرا إلى²:

¹ زينب حسين عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص283.

² محمد نجيب، ظاهرة التهرب الضريبي وأثارها المالية والإقتصادية، الطبعة الأولى، دارا لهضة العربية، القاهرة، 2004، ص208.

- الثغرات التي يتيحها القانون الضريبي والتي يسعى من خلالها المكلف إلى التهرب من الضريبة.
 - عدم وجود نصوص تشريعية تحمي أعوان الرقابة الجبائية في تنفيذ مهامهم، وتضمن حقوقهم وخاصة أثناء التدخل في عين المكان.
 - صدور العديد من التعديلات في القوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش، وتؤدي إلى الكثير من النزاعات الفكرية بين المكلفين وأعوان الضرائب.
 - عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.
- كما يؤدي غياب العدالة أمام الضريبة المفروضة إلى الشعور بالظلم لدى المكلف، والتي تقلل من حسه المدني اتجاه الواجب الضريبي فيتحقق بذلك التهرب الضريبي، ومن ثمة فالعدالة الضريبية لا تتحقق إلا إذا تحقق نظام ضريبي يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية، ومن ثمة يقوم النظام العادل بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخول، فالعدالة تعني إذن وجود نظام ضريبي يعمل على جعل كل مكلف بالضريبة يدفع حسب مقدرته وحسب إيراداته¹.

2.1. نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية: رغم تدعيم الإدارة الضريبية بمعهدين خاصين بتكوين الإطارات والممثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغاربي للجبائية والجمارك، إلا أنها لا زالت تعاني نقص في الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية وخاصة في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المتهربين بذوي الخبرة لإستعمال طرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال، كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يقوم بها المكلف بمجرد الإطلاع على وضعية المكلف ونوع نشاطه والمخالفات التي يرتكبها.

كما تعاني الرقابة الجبائية من مشكل نقص المراقبين، وأن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الضريبية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الضريبية، وهو ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للرقابة الجبائية من حيث الإمكانيات البشرية مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات، وخاصة في ظل الإنفتاح

¹ Martin Lauré, *Traité de Politique Fiscale*, édition PUF (Presses Universitaires de France), Paris, 2001, P384

الإقتصادي وهو ما يقلل إمكانية خضوع هذه الملفات للمراقبة لفترة طويلة مما يبعث في نفوس المكلفين اطمئنانا للتهرب من دفع الضريبة بكل الطرق الممكنة¹.

3.1. نقص الإمكانيات والوسائل المادية : تعاني الإدارة الضريبية في الجزائر من ضعف الإمكانيات المادية

والوسائل التي تساعد أعوان الرقابة في أداء وظائفهم ، مثل انعدام وسائل النقل للوصول إلى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات بعين المكان إضافة إلى عدم تهيئة المقرات والمراكز الضريبية وانعدام الأجهزة واللوازم الضرورية للعمل في المكاتب مثل أجهزة الكمبيوتر ووسائل الإتصال والمعلوماتية التي تمكن من سهولة الإتصال وتبادل المعلومات بين هياكل الإدارة الضريبية بمختلف مستوياتها، وإمكانية الربط مع الهيئات لطلب المعلومات .

رغم التطور الذي شهدته هياكل الإدارة الضريبية ، إلا أنها لا زالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الاعمال الرقابية و الإدارية في وقت تعرف تكنولوجيا الإعلام و الإتصال تقنيات معالجة المعلومات تطورا كبيرا و استعمالا واسعا يشمل جميع المؤسسات العمومية و الخاصة.

يكفل المشروع الضريبي للمراقبين ضمان الحماية أثناء تأدية وظائفهم الصعبة ، إلا ان هذه الضمانات غير كافية نظرا لما يتعرضون له من اعتداءات معنوية و جسدية من طرف بعض المكلفين ، و لذلك فهم في حاجة الى تعزيزات امنية و خاصة اثناء التحقيق بعين في المناطق النائية، كما تعاني هذه الفئة من ضعف الأجور والمرتببات والخدمات الأخرى مقارنة بالدور الحساس الذي تلعبه في حماية أموال الدولة من الضياع والمبالغ المسترجعة التي كانت الخزينة ستحرم منها لولا القيام بعملية الرقابة، إذ أن غياب الوسائل الضرورية المحفزة على العمل يؤدي إلى قصور هذه الفئة في أداء وظائفها فضلا عن ما ينتج عنها من تقصير أو انحراف في أداء مهامها جراء إغراءات المكلفين المتهربين من دفع الضريبة وهو ما يؤثر سلبا على مردودية الرقابة الجبائية².

2. الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط الخارجي:

¹ عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره ، ص ص195، 196.

² عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره ، ص 197.

توجد صعوبات أخرى خارجة عن نطاق الرقابة الجبائية والنظام الضريبي، إذ أنها تختص بأطراف أخرى لها علاقة مباشرة مع الإدارة الضريبية مثل المكلفين بالضريبة ومختلف الهيئات والإدارات الأخرى.

1.2. غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة: يعتبر نقص الوعي الضريبي وضعف المستوى الأخلاقي للمكلف بالضريبة من بين المشاكل الأساسية التي تعيق عملية الرقابة الجبائية، إضافة إلى الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة افتقار للشعوب وأنها تشكل إجحافا في حق دافعها، ولذلك يلجأ المكلف إلى التهرب من دفعها قدر الإمكان حتى لو كان مبلغها لا يشكل عبئا كبيرا، وتعتبر ظاهرة الرشوة التي تعكس انعدام الضمير الأخلاقي لدى المكلفين بالضريبة الذين يقومون بمنح هبات وهدايا كرشوة لأعوان الإدارة الضريبية لفتح مجال التهرب من دفع الضريبة من خلال تخفيض المستحقات الضريبية والاستفادة من امتيازات غير مستحقة أو إخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبونها في ملفاتهم، وقد تصل إلى التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا من خلال عدم إدراجها أثناء برمجة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة.

كما يؤدي غياب التشريعات الضريبية لدى المكلفين بالضريبة فيما يخص الضرائب التي يخضعون لها، وكيفية تحديد الوعاء وطرق التحصيل إلى عدم الاقتناع بالنظام الضريبي المطبق عليهم، وهو ما قد يؤدي بهم إلى اللجوء للتهرب من دفع الضريبة إضافة إلى جهل المكلف للدور الذي تلعبه الضريبة في الحياة الاقتصادية المعاصرة¹.

2.2. اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي: يتميز الاقتصاد الموازي بوجود الأنشطة التي تتم في الخفاء بعيدا عن أعين الحكومات وأجهزتها الرقابية كمحاولة للتهرب الضريبي وتجنب القيود الرسمية المحددة لممارسة النشاط الاقتصادي، وقد أخذت هذه الظاهرة بعدا أوسع في السنوات الأخيرة بالجزائر نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتحول السريع من اقتصاد مغلق إلى اقتصاد السوق مما أدى إلى فتح نشاطات جديدة يغلب عليها الطابع السري والذي يصعب قياسه لأنه يتم في الخفاء، ومن أبرز مظاهر الاقتصاد غير الرسمي

¹ ياقوت أو هيب بن سالم، الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 22.

مايلي:¹

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

يؤدي الاقتصاد غير الرسمي إلى عدم المساهمة الكلية في الحصيلة الضريبية مما يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة، كما يبعد قواعد المنافسة النزهة بين المتعاملين الاقتصاديين عن مسارها، وينشأ من ذلك الشعور بعدم عدالة الرقابة الجبائية، والتي تطبق على الأشخاص المنخرطين في الاقتصاد الرسمي فقط دون سواهم، وهو ما قد يؤدي بهم إلى اللجوء إلى استعمال ممارسات تدليسية للحفاظ على نشاطاتهم المعلننة .

3.2. عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات الأخرى : حول المشرع الضريبي للرقابة

الجبائية حق الإطلاع لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة التي

لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة من أجل الحصول على المعلومات اللازمة لإتمام عملية الرقابة، إذ

يمكن لهذه الأخيرة أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الضريبية الذين يطلبون منها حق الإطلاع على

وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها، إلا أن الملاحظ أن هذه المؤسسات لا تتعاون فيما يخص تقديم

المعلومات الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي تعتبر ضرورية لإتمام عملية الرقابة وتسهيل الكشف عن

المداخل غير المصرح بها، إذ يصرح مراقبي الإدارة الضريبية أن البنوك عادة ما تماطل في تقديم كشف

¹ بوعلام ولهي، مداخلة بعنوان " نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة- حالة الجزائر"، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف -، أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 14.

حساب العملاء الذين يخضعون للرقابة الجبائية، وتكتفي بتقديم الكشوف لفترة قصيرة لا تتجاوز (06) أشهر، بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث عنه في الأرشيف في حين أن المراقبة تمتد لفترة (04) سنوات¹.

المبحث الثالث: إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية

في إطار تدعيم الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي تسعى الدولة الجزائرية إلى عدة اجراءات تشريعية و تنظيمية ، وتحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة ومختلف الهيئات و الإدارات الأخرى.

المطلب الأول: التنسيق بين الإدارات

إن مستوى الإدارة الجبائية وحدها دون غيرها من الإدارات الحكومية لا يكفي لتمكينها من تطبيق أحكام قوانين الضرائب المختلفة على أكمل وجه إذ أن مراجعة و تتبع أوجه أنشطتهم المختلفة ، يتطلب وجود تعاون وثيق بين الإدارة الجبائية و غيرها من الإدارات الجمارك و مديرية التجارة و هذا من اجل تحقيق مردود أفضل ، وذلك من خلال اطلاعها على المعاملات التجارية مع باقي العالم في كل ما يتعلق بالتصدير و الاستيراد التي يقوم بها المكلفون ، و مراقبة حركة رؤوس اموالهم ، و كذا بالنسبة إلى مديرية المنافسة و الأسعار عن طريق أعوانهم بتدخلاتهم العديدة على التجار و التي تخدم بطريقة أو بأخرى المصالح الجبائية في الكشف عن ظاهرة التهرب و محاولة القضاء عليها و قد تأكد هذا المبدأ بصفة واضحة في ق .م لسنة 1997 وما بعده من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات².

وفي هذا الصدد وضعت سياسة منسجمة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (ضرائب ، جمارك ، تجارة) و ذلك بتأسيس لجان التنسيق بين الإدارات الثلاثة على مستوى المركزي و الجهوي و المحلي و المكلفة مباشرة بتطبيق برنامج مكافحة الغش و التهرب الضريبي و الممارسات المشبوهة ، غير أن نجاح مهام هذه اللجان مرتبط بتحقق الشروط التالية :

- اختيار أعضاء هذه الفرق من بين أحسن الأعوان و أكثرهم تجربة و ذلك من طرف الإدارات الثلاثة و

¹ عبد الغني بوشري، مرجع سبق ذكره، ص 198.

² قانون المالية 1997 ، ص 54 .

يجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة و لا تقل رتبته عن مراقب وله على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل

- نظرا للعمل المكثف بين هذه الإدارات يجب مكافأة أعضاء هذه الفرق .

1. تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية ، تجارية ، جمركية):

نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي ما ينتج عنه خسائر كبيرة للخزينة العامة ، الذي انعكس سلبا على الاقتصاد الوطني ، لا سيما وأن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين ، وقصد زيادة مرد ودية الإدارة الجبائية وإعطائها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية ، والدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية وفي إطار دعم مكافحة التهرب الضريبي بات من الضروري وضع سياسة تقوم على التنسيق بين الإدارات المعنية (تجارة، جمارك، ضرائب). لأن الكثير من الاقتصاديين يرجعون المشكلة الرئيسية للتهرب الضريبي إلى عوجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي ، الجهوي ، وكذا الولائي.

2. أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى:

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن ما يرام وعلى أحسن وجه ولوضع حد أمام كل هذه الصعوبات ومن أجل توجيه البحث والمراقبة أصبح توطيد العلاقة بين الإدارات أو الهيئات الأخرى أمرا حتميا ذلك يرجع إلى أن هذه الإدارات أو الهيئات يمكن أن تساعد في تبادل المعلومات الموجودة بحوزهم ووضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة. إن وضع سياسة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعينة التي يمكن أن يركز على

النقاط الآتية:

- التنسيق في برامج التدخل بعين المكان، خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب، جمارك، تجارة و

مصالح الأمن.

هذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفأة

" اقتصاد سري" والأشخاص الذين يمارسونها.

هذا التدخل المشترك يمكن أن يسفر عن نتائج إيجابية انطلاقا من المعلومات المجمعة لدى كل هيئة أو إدارة يمكن استغلالها بنتيجة مشتركة و مقنعة ، التي تلعب دور هام في تشخيص المتهربين الموجودين .
التنسيق الثنائي ، دائما وفي مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية والإدارات الأخرى وفي إطار تبادل المعلومات عن
الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين يمكن ذكر الأمثلة الآتية:

1.2. التنسيق بين الإدارة الجبائية ومصالح الجمارك : من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان

اللجوء إلى مصادر لديها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل والخارج ونظرا لما لها من إمكانيات استقصاء المعلومات قيمة بشأن حركة رؤوس الأموال والتحويلات، كل ذلك من أجل كشف حالات التهرب الضريبي ، زيادة على ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الإستيرادات الخاصة بالمكلف.

2.2. التنسيق مع مصالح التجارة : قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالات التهرب، أصبح من

الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية والمصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة والأسعار ومديرية الإحصاءات التي تساعد في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة ، التي تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار السلع والخدمات¹.

المطلب الثاني : الغرامات والعقوبات الجبائية

تتوقف فعالية الرقابة الضريبية على مدى أهمية العقوبات والغرامات المحددة . إلى أن المبالغة في تلك العقوبات قد يكون له أثر عكسي في هذا المجال فرض المشرع الضريبي الجزائري عدة إجراءات عقابية كل من يخالف قانون الأعمال الضريبي الضمان التحصيل الجيد للضريبة ، و زيادة مردوديتها ، يوجد نوعين من العقوبات هما : الغرامات الجبائية، الغرامات الجنائية.

1. الغرامات الجبائية:

¹ رحال نصر ، محاربة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص : تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، جامعة ورقلة ، 2007، ص71-73.

تتمثل هذه الغرامات الجبائية في فرض زيادات مالية على المكلف المعني ، و يختلف حجم هذه الزيادات

على المكلف المعني، و يختلف حجم هذه الزيادات حسب طبيعة المخالفة و يتضح ذلك كمايلي¹:

1.1. الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي:

حسب المادة 192 " من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فإنه تفرض تلقائيا الضريبة على

المكلف بالضريبة الذي لم يقدم صاحب التصريح السنوي، حسب الحالة إما بصدد الضريبة على الدخل و إما بصدد الضريبة على أرباح الشركات، و يضاعف المبلغ المفروض عليه بنسبة 40% .

2.1. غرامات التأخير في عدم التصريح:

يترتب التأخير في إيداع التصريح الضريبي عن المواعيد المحددة قانونا، دفع غرامة مالية قيمتها تتغير

حسب مدة التأخير و طبيعة الضريبة المستحقة فبالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات حددت الغرامة المالية كمايلي:

- 10% إذا لم تتعدد مدة التأخير شهر واحد.

- 20% إذا لم تتعدد مدة التأخير شهرين.

- 40% إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة ضمن أجل 30 يوما إبتداء من تاريخ التبليغ .

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، و حسب المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة

المعدل حسب قانون المالية لسنة 2000، فإنه يترتب عن الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10%، و ترفع هذه الغرامة إلى 25%.

بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل إستلام،

بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد².

3.1. الغرامة بسبب النقص في التصريح:

حسب الفقرة الأولى للمادة 193 " من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإن التصريحات المتضمنة

¹ ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي ، في الجزائر، 2004 ، ص 55-56.

² المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

معلومات ناقصة تؤدي إلى غرامة مالية قيمتها تختلف حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يتضاعف مبلغ

الحقوق المنقوصة كما يلي¹:

- 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه .
- 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 50.000 دج، ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه .
- 40% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يفوق 200.000 دج.

2. العقوبات الجزائية:

بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات، نصت المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة على أنه كل من حاول التخلص أو التملص بإستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة التي يخضع لها أو تصفيتها سواء كان كلياً أو جزئياً، فإنه يعاقب بغرامة مالية يتراوح مبلغها بين 5.000 دج و 20.000 دج، وبحبس لمدة سنة إلى خمسة سنوات أو بإحدى العقوبتين، و تشمل الأعمال التدليسية على وجه الخصوص ما يلي²:

- الإغفال عن قصد تسجيل حسابات أو تسجيلات أخرى غير صحيحة أو صورية في كل من السجل اليومي و سجلا لجرد.
- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال.
- إستعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية. كما تطبق العقوبات السابقة على الشركاء مرتكبي هذه المخالفات المحاسبين المعتمدين أو من لهم دراية بأمور الجباية المستشارين الجبائيين أو حتى الوكلاء.

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، فبالإضافة إلى الغرامات الجبائية، قد يتعرض المكلف إلى عقوبات جزائية، كما جاء في المادة 117 التي تنص على أنه من تملص أو حاول التملص بصفة جزئية أو كلية عن طريق إستعماله لطرق تدليسية يعاقب بغرامة مالية مبلغها يتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج ، و بعقوبة

¹ المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره ، ص 57-58

الحبس من سنة إلى خمسة سنوات، أو بإحدى العقوبتين و تعتبر أعمالا تدليسية على وجه الخصوص فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة هي:

- إخفاء المبالغ أو الحواصل التي يطبق عليها الرسم و من بينها عمليات البيع بدون فواتير .
- سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء أو الحيلولة دون تحصيل الضريبة المستحقة. كما يمكن للإدارة الضريبية اللجوء إلى بعض الطرق الأخرى كأسلوب عقابي أهمها: منع المكلف من مزاوله نشاطه المهني، غلق بعض مقراته، توقيف الحساب البنكي و حجز ممتلكاته.

المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي.

تختلف صورة الرقابة الجبائية باختلاف الطريقة المتبعة في التحقيق ، والغرض المراد بلوغه حيث خول المشرع الضريبي للإدارة حق ممارسة التحقيق المعمق والتحقيق المحاسبي، بهدف التأكد من التصريحات المقدمة من طرف المكلفين ، حيث تعتمد الرقابة الجبائية على ثلاث طرق أساسية هي:

- التحقيق المحاسبي والذي يتعلق بالوضعية المحاسبية للمكلف الخاضع للتحقيق .
- والتحقيق المصوب في المحاسبة ويهتم بمراقبة ضريبة معينة.
- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعتبر تدعما للتحقيقين السابقين ويخضع له الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للرقابة. وسنتطرق لهم بشيء من التفصيل في ما يلي:

1. التحقيق المحاسبي والجبائي

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته، (مهما كانت طريقة حفظها حتى ولو كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر التجارية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها ، حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها طبقا للمواد 01-20 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

أثناء التحقيق المحاسبي ، يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع في هذه

الحالة ، يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيارات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلع المحقق عن كيفية تقديم الطعون

¹ المادة 01-20 من قانون الاجراءات الجبائية.

اللازمة.

يجب أن يتم التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ، ما عدا في حالة طلب معاكس من

المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا وتقبله المصلحة او في حالة قوة قاهرة يتم اقرارها قانونا من طرف المصلحة¹.

1.1. إنجاز عملية التحقيق المحاسبي :

1.1.1. العمليات التحضيرية لعملية التحقيق المحاسبي :

إن أول خطوة تتم بقيام الأعوان المحققين ببعض الأعمال التمهيديّة في المكتب ، وذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف المراقب من خلال مسك الملف الكامل لها لملف الشخصي ، الملف الضريبي ، والمكون من تصريحاته الخاصة بكل أنواع الضرائب الخاضع لها ، ويجب الإشارة إلى أن المحقق يقيم ويمسك الدفاتر الضرورية والمتمثلة في E-31 و k-37 لضمان السير الحسن لعملية التحقيق.

- بيان مقارنة الحسابات الختامية " Etat comparatif des bilans-E- 31 " :

هو طبعة تضم كل الحسابات المرفقة بالإقرارات وبيّن حركة العقارات وإهلاكاتها حيث يخصص لمعالجة أهم حسابات الميزانية ، أصول وخصوم والتصريحات السنوية. يسمح هذا البيان للمحقق بمتابعة التغيرات في حساب الاستثمارات، الإهلاكات المطبقة عند توقف الاستثمار كما يسمح بإعطاء لمحة عن الحالة المالية للمؤسسة.

- كشف المحاسبة " Relevé de comptabilité k-37 " :

k-37 هو طبعة يعرض فيها كيفية فحص حسابات النتائج ويسمح بمتابعة تحركات رقم الأعمال والأعباء، معدلات الربح الإجمالي ، القيمة المضافة والربح الصافي لكل نشاط ، حيث يتضمن كشف المحاسبة كشف مفصل للأعباء المطروحة النتائج المؤسسة ، وكشف ملخص للتفاصيل والقواعد المفروضة وأهم نتائج المؤسسة المصرح بها.

إن عملية التحقيق في المحاسبة تنجز عبر عدة مراحل وقواعد محددة قانونا وهذا من أجل ضبط سير اجراءات

عملية الرقابة وهي متمثلة في ما يلي:

¹ المادة 1-20 من قانون الإجراءات الجبائية

1.1.1.1. الإشعار بالتحقيق :

يجب على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بعملية التحقيق وذلك عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق مع وصل تسليم مرفق ميثاق المكلف بالضريبة مع إعطاء المكلف مهلة 10 أيام التحضير وثائق المحاسبية للتحقيق، حيث يجب أن يحتوي الإشعار على:

- الأجل الأدبي وهو 10 أيام لتحضير المكلف للوثائق المحاسبية لعملية التحقيق ابتداء من تاريخ استلامه الإشعار .
- إسم وعنوان المكلف واسم المؤسسة.
- تاريخ و ساعة بداية عملية التحقيق في عين المكان، وكذلك تاريخ إرسال الإشعار .
- الوثائق التي يجب مراجعتها ، وكذلك الضرائب والرسوم التي سيتم التحقيق فيها.
- السنوات المعنية بالمراقبة وغالبا ما تكون أربع 04 سنوات
- يجب أن تحمل الوثيقة عنوان وختم مصلحة الضرائب وأن توقع من طرف المحققين ورئيس الفرقة ، مع ذكر أسمائهم ورتبهم، ويرسل الإشعار برسالة مسجلة تحمل رقما معيناً من سجل الإرسال لدى المصلحة وتكون مرفقة بإشعار الاستلام¹.

2.1.1.1. سحب ودراسة الملف الضريبي للمكلف:

يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف قبل إجراء التحقيق المحاسبي ، سواء من حيث كونه ملف ضريبي مفتوح بإسم شخص طبيعي (بإسم الشركة أو مفتوح بإسم شخص طبيعي (ملف شخصي) بالنسبة لصاحب المؤسسة أو الشركاء .

كما يقوم العون المحقق بفحص ملف المكلف من حيث التصريحات الجبائية السنوية لهذا الأخير من حيث مدى ضبط تواريخ إيداع هذه التصريحات ، سواء كوقفا تصريحات مودعة قانونا وبطريقة منتظمة وفي تاريخها المحدد ، أو مؤجلة قانونا وبطريقة غير منتظمة ، أو حتى لم تودع أصلا.

3.1.1.1. المعاينة في عين المكان :

¹ REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE , MINISTRE DES FINANCES, GUIDE DU VERIFICATEUR, EDITION 1994, P 32-33.

تبدأ هذه المرحلة باتصالات بين المحققين والمكلف بالضريبة أو مدير الشركة أو ممثله، فهذا الاتصال مهم بالنسبة لعملية التحقيق ، حيث تسمح لهم بخلق جو من الثقة المتبادلة ، وتسمح أيضا للإدارة الجبائية بزيارة محل ممارسة نشاط المكلف ومحاورته ، ويرتكز المحقق في حوار مع المكلف على مختلف النقاط والملاحظة خلال دراسته للملف الجبائي ، ومن هذا الحوار يجمع المحقق بعض المعلومات التي تلزمه لبداية عملية التحقيق.

4.1.1.1. عملية جمع المعلومات:

يقوم المحققون بمجرد كامل لمختلف المتعاملين مع المكلف (زبائن-موردين)، ثم محاولة جمع المعلومات عن كامل التعاملات التي تتم بينه وبين هذه الجهات، وتسمح هذه العملية بمعرفة :

- نشاط المؤسسة والهدف منه وعدد فروعها.
- الزبائن والعملاء عددهم، مخططهم الجغرافي وطرق الدفع، ومخطط النظام التجاري من توزيع وشراء.
- أسعار الشراء والبيع المستعملة حاليا وكذلك دوران المخزون، والأسعار التي يقيد بها في الدفاتر.
- المستخدمين عددهم إدارات، موظفين ، عمال ، مسؤولين وممثلين.
- العلاقات مع المؤسسات الأخرى.
- الوضعية الجبائية للمكلف.
- محاسبة المكلف وطرق تسجيل العمليات ونظام الاتصالات داخل المنشأة.

2.1. المراقبة الفعلية

أقرا المشرع الجبائي أنه يتم التحقيق في محاسبة المكلف بعين المكان، أي بمحل ممارسة المكلف نشاطه ، إلا في حالة طلب المكلف غير ذلك ويكون الطالب كتابيا وبعد موافقة مصلحة الضرائب على هذا الطلب ، وهنا تبدأ فرقة التدقيق عملها حيث يشرع في عملية المراقبة الفعلية والتأكد من محاسبة الممول شكلا ومضمونا.

1.2.1. الرقابة الشكلية للمحاسبة (فحص المحاسبة من حيث الشكل):

تتمثل هذه المرحلة في اطلاع فرقة التدقيق على الوثائق المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري

والمتمثلة في دفتر اليومية، دفتر الجرد، حيث تقوم الفرقة بإجراء فحص في شكل المحاسبة، ومن أهم الشروط التي يجب توفرها في هذه المحاسبة لكي تكون مقبولة¹:

1.1.2.1. محاسبة كاملة ونظامية: تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إذا تضمنت مجموعة من الوثائق

والدفاتر الإجمالية والمنصوص عليها طبقا لمواد القانون التجاري (09,10,11,12).

2.1.2.1. محاسبة صحيحة ودقيقة: هذا الفحص يستلزم تأشير حسابيا لجميع أرصدة ومراقبة عمليات

الترحيل ، والتأشير على سلامة وصحة التسجيلات الإجمالية المنقولة على دفتر اليومية عن طريق

وضع مقارنة مع بيانات دفتر الأستاذ وبيانات الدفاتر المساعدة كدفتر المشتريات ، ودفتر الصندوق،

وزيادة على ذلك عملية الفحص الميزان المراجعة، حيث أن قاعدة القيد المزدوج تفترض وبصفة

عامة أن محاميع الأرصدة المدينة تساوي الأرصدة الدائنة ، ويمكن ملاحظة هذا عن طريق إعداد

ميزان المراجعة.

3.1.2.1. محاسبة مطابقة للواقع: وهذا يستلزم أن تكون بتبرير كل القيود المحاسبية في مبدأها وكميتها

بحيث يبرر كل قيد يشكل حالة خاصة ، وذلك باستعمال مستندات الإثبات والتي تختلف باختلاف

طبيعة العمليات التي يمكن أن تكون شراء، توزيع، خدمات، أو الاستفادة من الخدمات بالإضافة

إلى عمليات تسيير المخزونات.

2.2.1. فحص المحاسبة من حيث المضمون:

يقوم المحقق في هذه المرحلة بقراءة معمقة للحسابات الرئيسية التالية :

1.2.2.1. المشتريات: يظهر هذا الحساب مجموعة من المخالفات يمكن تصنيفها إلى مجموعتين :

- التضخيم في المشتريات : هدفه تخفيض الربح الإجمالي وبالتالي تخفيض الربح الصافي . (التسجيل

المحاسبي لنفس الفاتورة بتاريخين مختلفين ، التسجيل المحاسبي للمشتريات الوهمية غير مبررة

محاسبيا بفاتورة الشراء..... الخ).

- التخفيض في المشتريات: هدفه إخفاء الإيرادات الناتجة عن المبيعات.

¹ REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE , MINISTRE DES FINANCES, GUIDE DU VERIFICATEUR, EDITION 1994, P 34-35.

(مشتريات دون فواتير - اخطاء مادية عمدنا- مشتريات تمت بالتجزئة - نسيان التسجيل المحاسبي الفواتير
الشراء.....الخ).

2.2.2.1 المخزونات : يعتمد العون المحقق في فحصه للمخزونات على دفتر الجرد الذي يعتبر أهم وسيلة إثبات للمراقبة المخزونات، فيقوم بمقارنة الجرد الفعلي مع الجرد المحاسبي ويدرس عملية دوران مخزونات المكلف ويتأكد من تسجيل قيمتها نقدا و كما.

3.2.2.1 المبيعات: إن مراقبة المبيعات المحققة تسمح بالتحقق من رقم الأعمال كونه إيرادا أساسيا للدولة، فيقوم المحقق بفحص فواتير وسجلات البيع ومقارنتها بحسابات البنك والصندوق وكذلك الموردين.

4.2.2.1 التحقيق في حسابات الميزانية : تتمثل عملية التحقيق في التأكد من مطابقة المستندات التي تعتبر وسيلة إثبات لكل محاسبة، ومنه معاينة حقيقية للمركز المالي للمكلف وهذا عن طريق:

- أصول الميزانية: يمكن للمحقق التحقق من وجود جميع الأصول وأن إجراءات عمليات الإهلاك تتم بطريقة صحيحة وقانونية، كما يتأكد أيضا من الملكية الدائمة أو المؤقتة لجميع الممتلكات وكذلك قائمة التغيرات في الملكية. كما يتأكد أيضا من الملكية الدائمة أو المؤقتة لجميع الممتلكات وكذلك قائمة التغيرات في الملكية.

- خصوم الميزانية : هي جميع مصادر الأموال المستحضرة والموضوعة تحت تصرف المؤسسة سواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل، وأنها موجهة من أجل تمويل نشاط المؤسسة .

3.2.1 نتائج عملية التحقيق المحاسبي:

يؤدي التدخل في عين المكان والتحقيق في وضعية المكلف وكل ما يتعلق بنشاطه ، ومراجعة دفاتره شكلا

ومضمونا إلى الحالات التالية:

- قبول المحاسبة : حيث يجب على فرقة التدقيق إبلاغ الممول بنتائج التحقيق وتنقسم إلى شطرين:

- قبول صريح للمحاسبة: أي أن التصريح مقنع بدرجة كبيرة وأن المحاسبة منتظمة وصادقة ، وبالتالي فالإدارة ملزمة بإشعار المكلف بنتائج التحقيق ، وهذا دون أية تقويمات عن طريق إشعار بغياب التقويم ، وهذا حسب المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية¹.

- قبول نسبي للمحاسبة: أي أن هناك غموض وارتباب وهذا من خلال تسجيل بعض التجاوزات والانحرافات من قبل المكلف ، وفي هذه الحالة يقوم المحقق باللجوء إلى إجراءات التقويم الثنائي، أي أن يكون هناك اتصال بين الممول والمحقق للنقاش وإبداء ملاحظات المكلف حول هذه الانحرافات ، ثم يقوم المحقق بإعادة تأسيس رقم الأعمال وأساس فرض الضريبة ، ويجب عليه إبلاغ المكلف بهذا التقييم وذلك عن طريق الإشعار بالتقويم الأولي ، مع منح مدة 40 يوم للرد على هذا التقويم.

4.2.1. رفض المحاسبة:

لا يمكن لفرقة التحقيق أن ترفض محاسبة المكلف إلا في حالات قد نص عليها المشرع الجبائي، وذلك لحماية المكلف من تعسف الإدارة الجبائية ، وهي موضحة في المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن رفض المحاسبة نتيجة تحقيق في التصريح الجبائي أو في المحاسبة إلا في الحالات التالية:

- عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية غير مطابق لأحكام المواد 09 إلى 11 من القانون التجاري وشروط وكيفيات تطبيق النظام المالي المحاسبي" وغيرها من التشريعات و التنظيمات المعمول بها².
- عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة ، بسبب انعدام الوثائق الثبوتية .
- تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

تبلغ الإدارة الجبائية أسس فرض الضريبة المحددة تلقائيا، على إثر رفض المحاسبة، وهي ملزمة بالرد

على ملاحظات المكلف بالضريبة³.

1.4.2.1. نهاية التحقيق:

¹ المادة 42، من قانون الإجراءات الجبائية ،ص22.

² المادة 43 ، من قانون الإجراءات الجبائية ، ص 21

³ مادة 43 ، من قانون الإجراءات الجبائية

تعتبر هذه المرحلة كخلاصة عمل المحقق حيث يرى ضرورة إجراء بعض التعديلات على أسس الضريبة بإتباعه الإجراءات العادية للتقويم وهي كتالي في الصفحة الموالية :

- إجراء التقويم الثنائي: يطبق هذا الإجراء على المكلف بالضريبة الذي تقبل محاسبته نسبيا ، أي المكلف الذي يلتزم بمحاسبته، ويقدم تصريحاته في الأجال القانونية ، وبعد عمليات التوضيح والتبرير يكون هذا التقويم غائب ولا يحق للمكلف بعد ذلك مناقشة المحقق.

- إجراء التقويم الأحادي: هو إجراء تقوم به الإدارة الجبائية دون أي نقاش أو اتصال مع المعني بالضريبة ، وهذا لأن هذا الأخير لم يوفي بواجبه المحاسبي و الجبائي أي عندما ترفض محاسبته، ويطبق هذا الإجراء إذا لم يجب المكلف على الإشعار الموجهة له قبل الفترة المحددة وهي 40 يوم.

2. التحقيق المصوب في المحاسبة

يعد التحقيق تحقيقا محاسبيا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير المتقدمة أو جزء منها ، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية.

التحقيق المصوب في المحاسبة المؤسس بأحكام المادة 22 من ق.م. ت لسنة 2008 ، والمقنن في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وهو إجراء مراقبة مصوبة، أقل شمولية، أكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي، هذا التحقيق يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية.¹

هذا النوع من المراقبة هو عبارة عن وسيلة تسمح بالقيام بتحريات مصوبة أو برامج أولوية بما أنه لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق معمق للمحاسبة. والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة لإعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب ، طبقا للمادة 20 مكرر 6 - من قانون الإجراءات الجبائية.²

¹ المادة 20 ، من قانون الإجراءات الجبائية

² المادة 20-6 ، من قانون الإجراءات الجبائية

حيث نصت على إن ممارسة التحقيق المصوب لا يمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء تحقيق المعمق في المحاسبة والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها المراقبة، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها

نتيجة لإعادة التقييم المتمم عند التحقيق المصوب.¹

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب، ويتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي والمفصلة أدناه، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على اشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير طبقاً للمادة 20-3 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية².

وعليه نصت أحكام المادة 20-4 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين³.02. بالإضافة إلى ذلك و بموجب أحكام المادة 20-5 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية فيتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين يوماً لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلمه إشعار إعادة التقييم⁴. علاوة على ذلك لا ينبغي للعون المحقق أن يقتصر فقط على طلب الوثائق التوضيحية العادية من المكلف بالضريبة محل التحقيق، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسوم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب (طبقاً للمادة 20-1 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية)⁵.

3. التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

بتعدد النشاطات وزيادة المداخل وتنوعها جاءت المراقبة المعمقة بحمل الوضعية الجبائية التي تتمثل في مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل

¹ المادة 20-06 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية، 2012، ص 13

² ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013، مرجع سبق ذكره، ص 13

³ المادة 20-04، من قانون الإجراءات الجبائية، ص 12

⁴ المادة 20-05، من قانون الإجراءات الجبائية، ص 13

⁵ ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013، مرجع سبق ذكره، ص 13

المصرح به أي بصفة عامة ، التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر - فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبينة وغير المبينة... إلخ)¹

حيث لا تتم هذه العملية إلا من طرف أعوان الإدارة التي لهم رتبة مفتش على الأقل، وكذلك بوجود المكلف بالضريبة وآخرون (المحاسب المحامي ...) ، وكذلك لتسهيل عملية التحقيق في مجمل الوضعية حدد المشرع حدودا للإدارة الجبائية، كما أنه منح للمكلفين بالضريبة حقوق من شأنها أن تساعد في مزاولة نشاطه بصفة عادية وتتمثل في إعطائه أجل 15 يوما التحضير نفسه للتحقيق بعد أن يستلم أشعارا بالتحقيق مرفوقا بإشعار بالاستلام وكذا ميثاق المكلفين بالضريبة².

1.3. إعداد برنامج التحقيق :

يتم التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية بدراسة الوثائق المحصلة لدى إدارة الضرائب حيث يفحص المحقق تصريحات المكلف ومن خلال هذه الدراسة يحدد ما يملكه المكلف فيقوم ب:

1.1.3. اختيار الملف :

في نهاية كل سنة ، يقوم كل رؤساء المفتشيات بإعداد قائمة للأشخاص الطبيعيين الذين تظهر فيهم بعض الشكوك ، من خلال الفحص الشكلي لمفاتهم حيث ترسل هذه القائمة إلى المديرية الولائية للضرائب ، وبالتشاور بين هذه الأخيرة و المديرية الفرعية للرقابة الجبائية ، تحدد القائمة وترسل إلى المديرية الجهوية للضرائب لإعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يخضعون للرقابة ويتم اختيار الملف انطلاقا من المعايير التالية:

- ظهور عدم نزاهة التصريحات.
- وجود نية استعمال طرق تدليسة المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المادة 193 .

- وجود أموال غير مبررة بحوزة المكلف.

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013 ، مرجع سبق ذكره، ص 31

² المادة 21-2، من قانون الإجراءات الجبائية، ص 14

- ملاحظة الفروقات الكبيرة بين المداخيل المصرح بها والرخاء والثراء الذي يعيش فيه المكلف وكذلك إنفاقه.

2.1.3. فحص الملف:

بعد إعداد القائمة النهائية للأشخاص الطبيعيين الذين سوف يخضعون للرقابة ، تقوم كل فرقة مكونة من شخصين ، تكون لهم رتبة مفتش كما نصت المادة 21-2 من قانون الإجراءات الجبائية ، بالتوجه إلى المفتشيات التي توجد فيها ملفات الأشخاص المحقق في وضعيتهم ، حيث يسحب الملف الجبائي الخاص بهم ويؤخذ إلى المكتب للفحص ، وتسمح هذه النظرة بالتعرف على طبيعة المداخيل والمصاريف المحسومة من الدخل الإجمالي ، وكذلك فحص ملف الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف و مستخدميه¹.

3.1.3. جمع المعلومات من مصادر خارجية:

عند انتهاء المحقق من فحص الوثائق الإدارية الخاصة بالممول ، يلجأ إلى أبحاث خارجية باستعمال الحقوق التي منحها له المشرع ، حيث يتصل بكل المؤسسات الخارجية التي لها علاقة مباشرة مع المكلف لأجل الحصول على معلومات توضيحية يعتمد عليها، كما يقوم بفحص الحسابات البنكية للمكلف ولا يجوز للبنك الاعتراض على طلبات المحقق، وكذا مراقبة الأسهم الموجودة في منشأة المكلف ، كذلك مراقبة الأموال المحصلة من بيع العقارات أو الأموال التي يحصل عليها من الميراث .

2.3. سير عملية التحقيق:

بعد انتهاء المحقق من الإجراءات القانونية لعملية التحقيق ، وجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات المساعدة من خارج منشأة المكلف ، وإن لم تكن تلك المعلومات كافية فيحق للمحقق وبقوة القانون من طلب تبريرات وتوضيحات من المكلف وذلك من أجل التأكد من مصداقية التصريحات ، ويعتبر هذا الطلب إجراء عادي للتحقق من التصريحات على الدخل الإجمالي.

1.2.3. طلب التبريرات:

تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات الآتية:

¹ المادة 21-2 مكرر، من قانون الإجراءات الجبائية

- فيما يتعلق بوضعيته الجبائية.
- فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي ، حين تتوفر لدى الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل .

هامة مقارنة مع تلك المصرح بها ، وعليه تتمتع الإدارة بإمكانية أخذ المبالغ المخصصة لتغطية أعباء المكلف بعين الاعتبار ، لكن باستطاعة هذا الأخير أن يثبت أن المبالغ المستعملة ليست صادرة عن عمليات التدليس .

2.2.3. طلب التوضيحات:

تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات، وتخص أي نقطة واردة في التصريح¹.

3.3. نتائج عملية التحقيق المعمق

عندما يتوصل المحقق إلى تشكيل النتائج فإنه يقوم بأحد الإجراءات التالية:

1.3.3. إجراءات التصحيح الحضوري: تطبق نفس التدابير العامة الواردة مسبقا حول التحقيق في المحاسبة

السارية المفعول ولاسيما فيما يخص الإشعار بنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقويمات ، تبرير إعادة التقويمات المقترحة ومنح أجل رد إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة في حالة إشعار بإعادة التقويم المصحح، المناقشة الشفوية والحضورية وحق طلب التحكيم من المسؤول الأول لمصلحة التحقيق المادة 5-21 من قانون الإجراءات الجبائية².

2.3.3. إجراءات التصحيح التلقائي: هو إجراء استثنائي لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة، إذا لم يكتب

المكلف بالضريبة التصريح على الدخل الإجمالي في الأجل المحددة قانونا أو لم يسوي وضعيته الجبائية، وإذا لم يستجيب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة، وعليه فإن هذه الأخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة، إن القواعد المحدد من طرف الإدارة ، يجب أن تقترب قدر المستطاع من الحقيقة ، وتبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضوري سارية المفعول عند التصحيح التلقائي³.

4. الرقابة المفاجئة

¹ ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013 ، مرجع سبق ذكره ، ص 32.

² المادة 5-21، من قانون الإجراءات الجبائية

³ ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013، مرجع سبق ذكره، ص 32

إذ يمنح القانون في إطار التحقيقات المحاسبية حق ممارسة التدخلات المفاجئة في المؤسسة من أجل ممارسة معاينات مادية قبل الرقابة المعمقة للوثائق المحاسبية وبالتالي الهدف منها هو السماح للإدارة بإجراء بعض المعاينات المادية التي تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في:

- معاينة وسائل الإنتاج الجرد المادي للوسائل المنقولة، وغير المنقولة وكذا الوسائل البشرية .
- معاينة وجود الوثائق المحاسبية ولكن ليس من حق المحقق فحص مضمونها.
- جرد قيم المخزون . .
- كشف أسعار البيع المطبقة من قبل المؤسسة.

وهذا كله من أجل جمع المحقق أكبر قدر مع المعلومات حول طبيعة نشاط المؤسسة الممارس ومقارنته بما هو مصرح به.

وفي الأخير يقوم المكلف بتحرير محضر المعاينة ويسجل فيه المعلومات التي أسفرت عنها عملية الجرد المادي ويطلب من المكلف التوقيع عليه إن رفض هذا الأخير التوقيع يتم تبين ذلك في محضر المعاينة .

حيث تنص أحكام المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية على: "في حالة مراقبة مفاجئة ترمي إلى المعاينة المادية للعناصر المادية.

للاستغلال أو لوجود الوثائق المحاسبية أو لوصفها، يسلم الإشعار بالتحقيق مع بداية عمليات المراقبة لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق الحسابية إلا بعد مرور أجل التحضير المنصوص عليه سابقا والذي يسمح للمكلف بالضريبة أن يستعين بوكيل من اختياره" لكن حضور الوكيل ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية لأن تأجيلها يفقدها قيمتها.

خلاصة الفصل الأول :

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الضريبية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وكذا التطبيق الميداني للقوانين الضريبية، إذ تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها إلى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها واسترجاع المبالغ التي تهرب المكلف من دفعها.

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال الرقابة على الوثائق والتحقق المحاسبي، والتي يتوجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها كونها تهدف أساسا إلى التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.

ومن جهة أخرى عمل المشرع الجزائري على جملة من القوانين التي تسمح للإدارة الضريبية من أداء مهامها على أحسن وجه فقد عمل على منح جملة من الصلاحيات والحقوق للأعوان المحققين تيسيرا لأداء عملهم، وفي نفس الوقت فرض عليهم عدة التزامات.

تعتبر الرقابة الجبائية أهم طريقة منتهجة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، إلا أنها تعاني من مجموعة من الصعوبات كنقص الإمكانيات المادية والبشرية وعدم التنسيق بين الإدارة الضريبية والإدارات الأخرى.

ولتحقيق هذه الأهداف المرجوة من عملية الرقابة الجبائية ، عمل المشرع على تنظيم مراحل سير عملية الرقابة ، وتتم هذه الاجراءات من بداية سحب ملف المعني ، واعادة تشكيل القاعدة الضريبية إلى غاية كشف الاخطاء ، وصولا إلى نهاية مهمة التحقيق.

الفصل الثاني



مفاهيم حول الغش والتهرب
الضريبي

تمهيد الفصل:

تعتبر الإدارة الضريبية من بين الإدارات الهامة، و لذلك أوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة و دقيقة و تامة، بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضعها هؤلاء المكلفين ، إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي و حريتهم الإقتصادية مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة.

غير أن الضريبة واجهت ظاهرة أدت إلى عدم تحقيقها لأهدافها بالصورة المنشودة، وتمثلت هذه الظاهرة في التهرب والغش الضريبيين الذي هو ناتج عن عدم اقتناع المكلف بالضريبة بالنصوص القانونية المنظمة للضريبة وكيفية تحصيلها، حيث يلجئ إلى استعمال مختلف الوسائل والتقنيات المخالفة للأحكام والتشريعات الضريبية ليتجنب دفع الضريبة، وتعدد طرق التهرب والغش الضريبيين أدى إلى صعوبة التحكم في هذه الظاهرة للحد منها، خاصة في ظل اتخاذ هذه الظاهرة بعدا دوليا نتيجة الاتجاه المتزايد نحو العملة الإقتصادية.

من أجل تكوين صورة ولو بسيطة حول هذه الظاهرة، سنستعرض في هذا الفصل في سبيل الإلمام

بجوانب الموضوع المختلفة إلى:

أولا: مفاهيم أساسية حول التهرب الضريبي.

ثانيا: مفاهيم أساسية حول الغش الضريبي.

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة اقتصادية لها آثار سلبية على الإقتصاد الوطني، فالمكلف بالضريبة يتجنب دفعها لإعتبارات ذاتية كاعتقاده بعدم وجوب دفعها أو عدم وجود مبرر لدفعها، أو لإعتبارات موضوعية كاعتبار النظام الضريبي القائم يفرض ضرائب مرتفعة تثقل كاهل دافعها وتتعدى مقدرته الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

يعرف التهرب الضريبي على أنه يقوم أساسا على عدم دفع الضريبة على الأموال الناتجة عن نشاط شرعي والتي لم يتم التصريح بما لدى مصلحة الضرائب، وهذا لا يتوافق مع الواقع ويعتبر انتهاكا للقانون، قانون الضرائب يلزم بدفع الضريبة عن العائدات المحققة من مجموعة من الأنشطة المحددة قانونيا، حيث يتعرض المكلف بالضريبة في حالة ثبوت قيامه بهذه العملية إلى عقوبات منصوص عليها في نص تشريعي¹.

التهرب الضريبي هو ظاهرة تتمثل في محاولة المكلف بالضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا بعد تحقق واقعتها المنشئة، والتهرب قد يكون مشروعا والذي يطلق عليه تجنب الضريبة وهو لا يتضمن مخالفة قانونية، أو تقريبا غير مشروع وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية ويقصد به في الدراسات المالية بالتهرب الضريبي².

يعرف التهرب الضريبي على أنه مخالفة المكلف بدفع الضريبة للأحكام والنصوص التشريعية وذلك بوسائل الغش والتحايل على القانون مستفيدا من بعض الثغرات في التشريع الضريبي بهدف الوصول إلى عدم الالتزام بدفع الضريبة والتخلص من عبئها كليا أو جزئيا³.

التهرب الضريبي يتمثل في لجوء بعض المكلفين إلى محاولة التخلص جزئيا أو كليا من دفع الضريبة بشتى الطرق والأساليب المشروعة منها وغير المشروعة، ويسمى تجنب ضريبي عندما يسعى المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة بأسلوب غير مخالف لأحكام النظام الضريبي، أما عند محاولة المكلف عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع أساليب وطرق تحمل طابع الغش والاحتيايل ومخالفة لأحكام التشريع الضريبي فيسمى تهرب ضريبي⁴.

¹ Célestin Fomdjem, *Blanchiment De Capitaux et Fraude Fiscale*, Edition L'Harmattan, Paris, 2011, P 15

² عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2003، ص 123.

³ ديسرى مهدي وزهرة خضير، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته. مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 9، 2012، ص 131.

⁴ قاسم الحسيني، المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000، ص 78، 77.

وقد عرفه جون كلود مارتينز 1984 Jean Claude martinez بأنه: "فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي". أي أن المكلف هنا يستعين بحيل تمنعه من دفع بعض الضرائب دون المساس بالقانون وهذا من خلال ثغرات القانون الجبائي، حيث نجد بعض الشركات في محاولتها للتهرب من دفع ضريبة ضخمة تقوم بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيا بترخيص من القانون التجاري¹.

من خلال التعاريف المقدمة يمكننا تعريف التهرب الضريبي على أنه سلوك عدم إقرار المكلف القانوني بواجبه بدفع الضريبة، حيث يحاول من خلاله التخلص من دفع الضريبة المستحقة عليه جزئيا أو كليا، حيث يتخذ مجموعة من الطرق والأساليب المشروعة أو غير المشروعة، لذا يمكننا التمييز بين نوعين من التهرب الضريبي:

- التهرب الضريبي الذي يتم من خلال مخالفة واضحة للقانون الضريبي حيث تترتب عليه عقوبات، يسمى تقرب أو غش ضريبي.
- التهرب الضريبي الذي يتم دون انتهاك لأي قانون من القانون الضريبي ويسمى تجنب ضريبي.

المطلب الثاني: أسباب وأنواع التهرب الضريبي .

1. أسباب التهرب الضريبي

إن وجود التهرب الضريبي لا يكمن فقط نتيجة رغبة المكلف بالاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها لصالح الدولة، بقدر ما يكمن في تعدد الأسباب التي أدت بالمكلف إلى التصرف بهذا الشكل، ومعرفة الأسباب تعتبر خطوة هامة للقضاء على هذه الظاهرة أو التخفيف من حدتها ومن أهم الأسباب نذكر:

1.1. الأسباب الإدارية:

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة كلما سهلت عملية التهرب الضريبي، فهي تعتبر الوسيط بين السلطة التشريعية الضريبية والمكلف بالضريبة، حيث تسهر على التنفيذ الأمثل والصارم للنصوص والتشريعات الضريبية، لكنها تعاني من بعض النقائص التي كانت سببا في التهرب الضريبي أهمها:

¹ رونق قدوم، دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2018-2019، ص14

1.1.1. اختلال الإدارة الضريبية: تعود من جهة إلى الإدارة الضريبية التي تتولى عملية طرح الضرائب والرسوم، وما يشوب أعمالها من تجاوزات في إعادة تقدير المداخل لقناعتها غير المبنية على أسس دقيقة، فهي تفترض أن المكلف لا يقدم التصاريح الصحيحة عن مداخله، وهذا يجعل هذا الأخير يفترض أنه مهما توخي الدقة في تصاريحه المقدمة للإدارات الضريبية، فلن تكون تصاريحه مقبولة بالصورة التي قدمها إلى تلك الإدارات، فيتعمد عملية التهرب الضريبي.

كما تعود من جهة أخرى إلى الإدارة المالية المكلفة بالجباية والتحصيل، رغم كل ما وضعه القانون في أيدي موظفي هذه الإدارة من الوسائل والإجراءات الكفيلة بعدم إضاعة حقوق الخزينة¹.

2.1.1. نقص أو محدودية الوسائل المادية والبشرية: إن ضعف الإمكانيات المادية والبشرية ساهمت بالقسط الوافر في تفشي الظاهرة واستفحالها وهذا ما تعاني منه الكثير من دول العالم الثالث سواء من الجانب المادي حيث تفتقر إلى أبسط الوسائل أو الجانب البشري المتمثل في النقص الفادح في عدد الموظفين وكفاءته²:

1.2.1.1. محدودية الوسائل المادية: تعاني الإدارة الضريبية مشكلا كبيرا من ناحية الإمكانيات والوسائل المادية، إذ تعد هذه الأخيرة حاجزا في طريق نجاح الإصلاحات الضريبية. إن محدودية الوسائل المادية لها تأثير كبير على التحصيلات الضريبية وذلك دون الوصول إلى كل الأوعية الضريبية وكيفية ربطها وتحصيلها، لا سيما في ذلك تحصيلها على أتم وجه، من بين العناصر التي تبين محدودية الوسائل المادية يمكن ذكر:

- نقص وسائل النقل الذي يعتبر عامل سلبي، إذ يضطر الأعوان المحققون إلى استعمال وسائلهم الخاصة لأداء مهامهم المتميزة بالتنقل المستمر والدائم من أجل التحقيق والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة.
- انعدام الأجهزة الحديثة للتسيير وأدين التقنيات المعالجة المعطيات والإحصائيات التي وصل إليها العالم المتقدم.

- عدم توفر الإدارة بالشكل المطلوب على التجهيزات الضرورية، لدرجة أن المستخدمين يعتمدون في كثير

¹ فوزي عطوي، المالية العامة "النظم الضريبية وموازنة الدولة"، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 277

² د ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 159

- عدم توفر الإدارة بالشكل المطلوب على التجهيزات الضرورية، لدرجة أن المستخدمين يعمدون في كثير من الأحيان إلى شراء بعض الأدوات على حسابهم الخاص كالأقلام والأوراق وغيرها.

2.2.1.1. محدودية الوسائل البشرية: يتجسد ضعف الإمكانيات البشرية في مظهرين اثنين، أحدهما يغطي الجانب الكمي أو العددي والآخر يغطي الجانب النوعي أو الكيفي.

● الجانب الكمي: من الضروري أن يكون عدد موظفي الإدارة الضريبية مناسباً وملائماً لعدد المكلفين بالضريبة أو بصفة أخرى أن يكون ملائماً لعدد الملفات المطروحة للمعالجة، لأن اختلال التوازن بين هذين العاملين يؤدي بالضرورة إلى نتائج سلبية. من أهم أشكال النقص الكمي ما يلي:

- النقص الفادح في الأعوان الإداريين، خاصة من جانب تغطية العمليات الضريبية من تحقيق ورقابة وتحصيل وغيرها.

- نقص المراقبين المتخصصين الذين تتوفر عليهم الإدارة الضريبي.

- نقص حملات المتابعة والمراقبة الشيء الذي يشجع المتهربين ويجعلهم في مأمن من حملات الرقابة لفترات طويلة.

● الجانب النوعي: إن وراثته بعض الدول النامية لإدارة مشلولة من الاستعمار، أمر استوجب تعويضها بالموظفين المتميزون بقلّة الخبرة والتأهيل وهو ما انعكس سلباً على فعالية النظم الضريبية، غير أن العامل الاستعماري ودوره في توريث إدارة ضريبية قاصرة يبقى عاملاً نسبياً حيث يبقى العامل الأساسي متمثلاً في الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة للقيام بالدور الفعال في الميدان.

2.1. الأسباب الاقتصادية:

نطاق التهرب الضريبي باختلاف الظروف والبنية الاقتصادية العامة للدول، وتتمثل أهم الأسباب

الاقتصادية فيما يلي¹:

1.21. تكاليف الالتزام الضريبي وتعدد العملية الضريبية: فتعقد النظام الضريبي ووجود عدة أنظمة وتدابير

ترخيصية أو خاصة يمكن أن يولد فرصاً للتهرب الضريبي، ذلك أن تعقد النظام الضريبي يمكن أن يولد

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير، الأردن، 2011، ص ص 218، 219.

شعورا بعدم العدالة وهو ما ينعكس سلبا على السلوك الضريبي للمكلفين .

2.2.1. مستوى الإقتطاع: يؤدي مستوى الاقتطاعات المفروضة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين

والمعنويين إذا كان مرتفعا إلى تحفيز التهرب الضريبي، وتكون هذه الظاهرة محسوسة أكثر عند ارتفاع المعدل الحدي الضريبي، فكلما كان المعدل الحدي مرتفعا كلما سعى المكلفون إلى عدم التصريح بجزء من دخلهم. فلقد أثبتت دراسات قياسية أن مستوى مرتفعا للاقتطاع يدفع الميل نحو التهرب الضريبي وعدم الالتزام بدفعها، من بين أهم هذه الدراسات دراسة ف.شنايدر و د. إنستي بعنوان الاختباء وراء الظلال التي أصدرها صندوق النقد الدولي والتي أوضحت أن ارتفاع الميل الحدي للضريبة على دخل الخواص بنقطة واحدة يؤدي إلى ارتفاع 1,4 نقطة من حجم الإقتصاد السري.

3.2.1. هيمنة المؤسسات الصغيرة على النشاط الاقتصادي: كون هذه الأخيرة تحميل في إجراء معاملتها إلى

استخدام النقود السائلة، حيث تسهل هذه المعاملات الأنشطة الخفية ومنه التهرب الضريبي.

4.2.1. طبيعة الظروف الاقتصادية: ذلك أن الظروف الاقتصادية تمر بمراحل توسع ومراحل تراجع. ففي

فترات التوسع يزداد النشاط الاقتصادي وترتفع الدخول وبالتالي تقل حساسية المكلف للضريبة، بخلاف فترات التراجع الاقتصادي التي تنخفض فيها الدخول ومن ثمة عدم قدرة المؤسسات على تحميل الضرائب للمستهلكين، وهو ما يشجع الميل نحو عدم الالتزام الضريبي.

3.1. الأسباب الأخلاقية:

ويقصد بها المستوى الأخلاقي ودرجة الوعي الوطني والثقافي السائد في الدولة، فكلما كان هذا المستوى مرتفعا لدى الأفراد كلما كان هؤلاء الأفراد يتمتعون بشعور عال بالمسؤولية وبحب متنام للمصلحة العامة و سعي حثيث نحو أداء واجباتهم التي تحددها الأنظمة والقوانين نحو المجتمع، والتي تأتي في مقدمتها قبولهم بأداء واجب الضريبة باعتبار أن ذلك إحدى طرق المحافظة على كيان الدولة والمساهمة في رقيها وتقدمها، بل ومساعدتها في تقديم أفضل الخدمات على كل أفراد المجتمع¹.

4.1. الأسباب السياسية:

¹ أحمد علام، المالية العامة، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، 2012، ص176.

تلعب السياسة التي تتبعها الدولة دورا هاما في التهرب الضريبي، فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب على سبيل تحقيق المنفعة العامة فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة وبالتالي يقل تهربهم من الضرائب المفروضة أما إذا بددت الدولة حصيلة الضرائب في مجالات لا تعود بالنفع على الأفراد فإنهم سيلجئون إلى التهرب الضريبي، أي أن الدولة لا تظهر أي تغيير على صعيد التطوير العام للدولة والقطاع الخدمات العام، بحيث لا يشعر الأفراد بالفائدة لدى دفعهم الضريبة وحينها سيتهربون من دفعها¹.

2. أنواع التهرب الضريبي

يمكن تقسيم التهرب الضريبي وفقا لحجم الضريبة التي يتهرب الممول من أدائها إلى تهرب ضريبي كلي وتهرب ضريبي جزئي، والتهرب الضريبي المشروع وغير المشروع، فالأول يتم دون انتهاك للقانون الضريبي ويسمى "التهرب الضريبي المشروع" والثاني يعتمد على طريقة غير شرعية مخالفة للقانون الضريبي وهو "التهرب الضريبي غير المشروع"².

والأملاك التي تشكل أدلة حيث تكون هذه الزيارة حاضرا فيها ضابط من الشرطة القضائية يعينه وكيل الجمهورية معه عوننا من الإدارة الجبائية.

1.2. التهرب الضريبي الكلي :

فالتهرب يكون كلياً إذا استطاع الممول الإفلات من سداد الضريبة المستحقة عليه كلياً وذلك باستعماله إحدى الطرق الإحتيالية المنصوص عليها في القانون كأن يخفي نشاطه كلياً عن علم مصلحة الضرائب، و يمنع عن التسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات.

2.2. التهرب الضريبي الجزئي:

و يكون التهرب جزئياً إذا استطاع الممول الإفلات من سداد جزء من الضريبة المستحقة عليه باستعمال إحدى الطرق الإحتيالية المنصوص عليها في القانون و ذلك كأن يقدم إقرارات ضريبية مخالفة لحجم إيراداته و أرباحه الحقيقية و بأقل من الحقيقية أو يضمن إقراراته الضريبية المقدمة لمصلحة الضرائب على المبيعات حجم مبيعات أقل من حجم مبيعاته الحقيقية.

¹ أحمد علام، مرجع سبق ذكره، ص 177.

² عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب الازدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، ص 26.

3.2. التهرب الضريبي المشروع (التجنب):

و يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة ، نتيجة استفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية ، أو التهرب من ضريبة التركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات¹.

ويتحقق التهرب الضريبي المشروع للمكلف عن طريق التجنب بالامتناع عن العمل أو التصرف الموجب للضريبة وبالامتناع عن الواقعة المنشئة للضريبة، وكذلك امتناع الشخص كلياً أو جزئياً عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع لضريبة الاستهلاك، كأن يعلم الفرد أن هناك رسوم استهلاك السجائر يتحملها لو اشترى هذه السلعة، فيمتنع الفرد عن استهلاكها ليتجنب بذلك دفع الضريبة على استهلاكها.

أو يمتنع الشخص عن استيراد أو تصدير السلعة التي تفرض عليها الرسوم الجمركية أو إمتناعه عن توجيه أمواله أو نشاطه إلى فروع النشاط التي تخضع للضريبة، ويوجه نشاطه وأمواله إلى فروع النشاط التي لا تخضع للضريبة أو التي تتمتع بمعاملة ضريبية خاصة كأن يوجه الشخص ماله إلى النشاط الزراعي لعدم خضوع هذا النوع من النشاط لأي ضريبة.

وقد تكون مثل هذه النتائج مقصودة، فقد يسعى المشرع من وراء التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه النشاط المختلفة إلى جذب الأفراد نحو نشاط معين سعياً وراء تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية والاجتماعية، ويتحقق أيضاً هذا النوع من التهرب عند قيام المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لإستنباط طرق التحايل مستنديين في ذلك إلى خلل أو ثغرة في النصوص القانونية فبسبب عدم دقة النصوص القانونية أو عدم إحكام صياغتها أو عدم مواجهتها للحالات كافة قد يتمكن المكلف من تحويل النصوص أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها، فقانون ضريبة الدخل الذي لا يخضع له إلا التوزيعات المباشرة قد يدفع الشركات إلى توزيع أرباح غير مباشرة ومستترة، أو أن تنقسم الشركة إلى عدة شركات فرعية تهرب من الضريبة المفروضة أو أن تزيد

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات ، الساحة المركزية ، بن عكنون الجزائر ، الطبعة الثانية . ص ص 40،39

الشركة من نفقاتها العامة بتخفيضها للدخل الخاضع للضريبة، أو بعدم الالتزام بنسب الاستهلاك أو عدم توريد التصريح الضريبي في الوقت المحدد¹.

4.2. التهرب الضريبي غير المشروع (الغش):

هو تهرب من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، أو تقديم تصاريح ناقصة أو كاذبة أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة.

يشكل الغش الضريبي صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة، وهذه الصورة تتجلى في تزوير المستندات من جهة وفي عدم دقة القيود من جهة أخرى، وفي مخالفات تضاف إلى جملة أخرى من المخالفات التي يمكن لمرتكب الغش الضريبي أن يمارسها إزاء القوانين والأنظمة التي تنظم شؤون الضرائب والرسوم في الدولة. وإذا تجلى هذا الشكل من التهرب الضريبي من خلال الإمتناع عن تقديم التصاريح القانونية الإلزامية، أو تعمد تقديم التصاريح الناقصة أو المزورة أو المرفقة بمستندات زائفة عن حقيقة وإراداته، وبالتالي عن حقيقة أرباحه الخاضعة للضريبة، أو محاولة تضخيم مقادير المبالغ القابلة للتزليل من الأرباح لتخفيض أرباحه الصافية القابلة للتكليف الضريبي، فاكتشاف الإدارة الضريبية لهذه الوقائع من خلال دراسة ملفات المكلفين بواسطة مراقبي الضرائب المختصين والمراقبين الرئيسيين، يمكنها من إصدار جداول تكليف تكميلية تستدرك بواسطتها حقوق الخزينة الضائعة بسبب الغش الضريبي بالإضافة إلى الغرامات المقررة على مخالفة القوانين الضريبية².

يتخذ الغش الضريبي صوراً وأشكالاً مختلفة ومتنوعة، من الصعب تحديدها : فقد يتم ذلك بكتف المكلف عمله التجاري والإمتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه، أو تقديم تصاريح ناقصة أو كاذبة، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة، أو إدخال بعض السلع المستوردة من الخارج دون أن تمر بالمراكز الجمركية للتهرب من دفع الرسوم الجمركية عليها، أو لجوء المكلف إلى إخفاء أمواله في فترة تحصيل الضريبة ليحول دون استيفاء حق الخزينة منها³.

¹ خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000، ص ص 162، 161

² فوزي عطوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 284 285

³ حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2013، ص ص 434، 435.

الجدول رقم (II-01): أوجه التشابه والاختلاف بين التهرب الضريبي المشروع والتهرب الضريبي غير المشروع .

أوجه الإختلاف		أوجه التشابه
التهرب الضريبي غير المشروع	التهرب الضريبي المشروع	
يتم باستعمال أساليب مخالفة مخالفة بصفة واضحة وصريحة للقانون الضريبي يعاقب عليها القانون.	يتم باستعمال أساليب غير للقوانين الضريبية (الثغرات القانونية) لا يعاقب عليه القانون	كل منهما سلوك يهدف من خلاله المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة جزئيا أو كليا . - كل منهما ناتج عن غياب الوعي الضريبي للمكلف. - كل منهما يحرم خزينة الدولة من الإيرادات.

المصدر: مبروك نور الإسلام، دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014-2015، ص 09.

المطلب الثالث : طرق وأثار التهرب الضريبي ووسائل مكافحته

ان عدم تحقق سياسة اقتصادية فعالة ناتجة عن الاثار الضارة الناتجة عن التهرب الضريبي ، و التي تنعكس سلبا على الاقتصاد الوطني ، من اجل هذا أوجب على السلطات المختصة أن تواجه هذه الظاهرة باتخاذ اجراءات صارمة في مكافحتها ، وكذا ايجاد طرق و وسائل منظمة تحت اطار قانون تعمل بالتنسيق مع مختلف هيئاتها.

1. طرق التهرب الضريبي

ونذكر بعض الطرق للتهرب الضريبي :

1.1. عن طريق المعاملات المحاسبية :

ما دام عمل مصلحة الضرائب يقوم على إقرارات الريح الذي يحققه المشروع فمن البديهي أن النظام المحاسبي هو الذي يوفر هذه البيانات نظرا لكونه نظام قياس واتصال يقوم على تسجيل ومسك وتقييد حركة الأموال في المؤسسة ، فالمحاسبة تعتبر قاعدة رقابية تستخدم من طرف الإدارة الجبائية ، التي تقوم بمقارنة التصاريح والوثائق المحاسبية المقدمة قصد التأكد من صحتها ، فالمكلف البارح يبحث دوما عن وضع يتم فيه مطابقة

القيود المحاسبية فيما بينها من الناحية المحاسبية ، وكذا بينها وبين المستندات الثبوتية المظلمة من ناحية أخرى ، أي أن الوثائق المحاسبية سلاح ذو حدين يمكن استعمالها كدليل لمختلف التصريحات التي يقوم بها الممول كما أنه يمكن استعمالها للتحايل ومغالطة الجهاز الجبائي ، وحسب الكاتب (J.C. Martinez) : إن ممارسة الغش تمتد إلى التخفيضات التافهة لمبلغ المبيعات أو الإستيراد بدون تصريح إلى إهمال تسجيل كل الإيرادات مرورا بتضخيم أرقام التكاليف.

1.1.1. تضخيم الأعباء (التكاليف): إن من أبرز مظاهر الغش تلك المتجسدة في التقليل من قاعدة

الاقتطاع الضريبي من الأرباح ومن رقم الأعمال أو في رفع النفقات والتكاليف وكون أن النظام

الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي، فقد رخص المشرع الجبائي للمكلفين حق خصم بعض الأعباء

من الربح الخاضع للضريبة وفقا لشروط محددة وهي¹:

- أن يكون توظيف هذه الأعباء في صالح نشاط مؤسسة.
- أن تكون هذه الأعباء ذات علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة مثل السلع المشتراة ، مصاريف المحل مثل الهاتف ، الكهرباء كراء ، التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي ، أجورهم...إلخ.
- أن تكون هذه الأعباء مبررة بوثائق رسمية (بفواتير).
- أن تكون هذه الأعباء في حدود السقف المحدد قانونا.

2.1.1. تخفيض الإيرادات: من خلالها يعتمد المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا

يتجسد هذا التخفيض في البيع دون فواتير أي البيع نقدا ولا يترك أثر العملية ، هذه السلوك يمكنه من

إخفاء جزء كبير من رقم أعماله كأن يسجل قيمة العمليات بأقل من قيمتها الحقيقية وهذا بعد الاتفاق

المبرم مع الزبون، ويتبع المكلفون بالضريبة الطرق التالية لتخفيض الإيرادات:²

- التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تتم يدا بيد أي دون فواتير، ويتم الدفع نقدا .
- التخفيض من مبلغ المبيعات محاسبيا، حيث يقوم المكلف بتسجيل بضائع مسترجعة وهمية، أو

¹ سهام كردودي ، المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية ، مذكرة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص: تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، جامعة بسكرة ، 2008/2009 ، ص81

² حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 55

- خصومات تجارية ممنوحة بشكل مبالغ، مع أنه لم يكن هناك استيراد للبضاعة ولا خصم تجاري.
- عدم التسجيل المحاسبي لبعض التنازلات على الاستثمارات المحققة لفائض القيمة.
 - يلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي وذلك بالتواطؤ مع الزبون .
 - يقوم المكلف بتخفيض الواردات مما يجنبه أداء الرسم على رقم الأعمال وكذا ضريبة الربح المحقق من المبيعات من جهة أخرى.
 - ومن جملة المفارقات المعتمدة من قبل المكلف والتي تبرز الغش جليا ، عندما تخفض قيمة المبيعات دون أن يقابلها تخفيض في قيمة المشتريات بشكل كبير يؤدي إلى التباين في الربح الإجمالي، الشيء الذي يلفت الانتباه المحقق الجبائي.

2.1. التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية:

يعتمد هذا النوع من التهرب على ممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة المشتريات دون فواتير أو لفواتير دون شراء أو بيع ، وذلك باستعمال قيود محاسبية جد متكاملة لا تترك مجالاً للشك أو الريبة من طرف الإدارة الجبائية، كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة هذا ليتم بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية (الاقتصاد غير الرسمي).

1.2.1. التهرب عن طريق عمليات مادية: يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هنا الإخفاء جزئي أو كلي. وبصفة عامة فإن الإخفاء المادي أو التهرب عن طريق العمليات المادية يمكنه أن يأخذ شكلين هما:

1.1.2.1. الإخفاء الجزئي: يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء، ومثال ذلك إخفاء جزء من التركة ، بالنسبة للواردات من الخارج استخدام فواتير غير حقيقية بالاتفاق مع المصدر الأجنبي.

2.1.2.1. الإخفاء الكلي: يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها وبالتالي الإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير ويسمى الإقتصاد السري على الشرعي بعيد

عن كل مراقبة.

2.2.1. التهرب عن طريق العمليات القانونية (الإخفاء القانوني): وقد عرف بأنه الإخفاء القانوني ويسمى

المدينون بالتظاهر وهو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية

الحقيقية ، أو هو إيجاد حالات قانونية تسمح للمكلفين بالاستفادة من مزايا وهم أساسا ليس لهم

الحق في الاستفادة منها ويمكن أن يأخذ هذا النوع من التهرب شكلين هما:

1.2.2.1. التهرب عن طريق عمليات وهمية: هذا النوع من التهرب قد يكون بمبادرة وجهود فردية يخفي

صاحبها جزءا من أملاكه من مخزون بضاعته أو أرباحه الخاضعة عادة للضريبة ، حيث يكون هذا

التهرب مرتبطا غالبا بحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من ممتلكاتهم

الخاضعة للضريبة.

2.2.2.1. التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية: قد لا يكون التلاعب في تصنيف الحالات

القانونية عاملا من عوامل التهرب الضريبي وذلك بتزييف المكلف بالضريبة لوضعية قانونية

خاضعة للضريبة وتكييفها مع وضعية أخرى معفاة أو أقل خضوعا للاقتطاع ، ويظهر ذلك جليا في

جباية حقوق التسجيل أين تمر بها حالة البيع على أنها هبة أو عملية التوزيع للأرباح التي تقوم بها

الشركة على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة لكونه يتعلق

بالرواتب والأجور. قد تعد طرق التحايل هذه من أبرزها لأنها تبقى على سبيل المثال لا الحصر ،

ويبقى المكلف واسع الخيال في ابتكار منافذ جديدة للتهرب فالمسلم به أن خيال المتهرب خصب

وطرق التهرب لا تحصى¹.

2. آثار التهرب الضريبي

للتهرب الضريبي آثار سلبية، وذلك على كل المستويات وفي كل الميادين .

1.2. الآثار المالية للتهرب الضريبي:

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع

¹ سهام كردودي ، مرجع سبق ذكره ، ص 86

منها وتكدس من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب ، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما 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 النقدية¹.

2.2. الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي :

للهرب الضريبي آثارا اقتصادية كثيرة أهمها:

1.2.2. أثر التهرب على تمويل التنمية: تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية إحدى الأهداف الرئيسية

للحكومات في الدول مهما اختلفت اتجاهاتها السياسية، ويعتبر التهرب الضريبي أحد المعوقات في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف من خلال ما يؤدي إليه من الخسارة التي تلحق بالخزينة العمومية لبعض الحقوق التي حددتها التشريعات الضريبية المنظمة لها، لكون الضريبة ذات دور رئيسي في تحقيق التنمية فيعمل التهرب الضريبي على إضعاف فعاليتها في إمكانية استخدامها كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما سيخدم أغراض التنمية ويحقق العدالة ويحسن توزيع الدخل.

2.2.2. أثر التهرب الضريبي على إدارة المشروعات: يؤدي التهرب الضريبي وشيوعه في نوع معين من الأنشطة

الاقتصادية إلى اجتذاب الأفراد وأموالهم إلى حيث تتوفر فرص التخلص من الضريبة وبالتالي تنخفض نفقة الإنتاج في هذا النشاط بمقدار الضريبة ، أو تمثل زيادة في الإيراد مما يشكل ميزة للاستثمار فيه وقد لا يكون ذلك النشاط مفيدا بالنسبة للمجتمع أو مشجع من طرف الدولة ومع ذلك يتجه الأفراد إليه لما يتميز به من إمكانية التهرب والتخلص من الضريبة في مجاله.

3.2.2. أثر التهرب الضريبي على المنافسة بين المشروعات: يؤدي التهرب الضريبي إلى إهدار روح المنافسة بين

المشروعات، بحيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي في أن يتحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي تتفوق عليها إنتاجا أو تنظيما أو فائدة للمجتمع، حيث تنخفض بالنسبة لها نفقة الإنتاج بمقدار قيمة ما احتفظت نتيجة تقربها من الضريبة وهو ما

¹ حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 52

يجعل لها ميزة تستطيع أن تسيطر على السوق بمنافسة غيرها من المشروعات التي تعمل بحكم

القانون بامتثالها للضريبة.

3.2. الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

يؤدي التهرب الجبائي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ تتحمل فئة معينة الضريبة بكاملها بينما تسقط وتتخلص منها فئة أخرى وهي الفئة المتهربة أي ينجم عنها عدم عدالة توزيع العبئ الضريبي هذا ما يولد عدم تكافؤ بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل فساد من خلال اللجوء إلى البحث عن جميع الوسائل المشروعة كانت أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.

كما يساهم التهرب الضريبي في تدهور الجانب المدني بصفة عامة و الجانب الجبائي بصفة خاصة فلا يمكن طبعا تفضيل النفع العام على النفع الخاص وينبغي ذلك روح الأنانية وذلك راجع إلى الإحساس بعدم المساواة وحصص دفع الضرائب على فئة معينة دون الأخرى¹.

4.2. الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام ، فإن إنتشار الظاهرة دليل على عدم فعالية النظام الضريبي، في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية ، وبيتعد على التكافل الاجتماعي ، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة ، لذلك يعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية ، الإقتصادية و الإجتماعية ، كما يقلص من أهمية الضريبة².

3. وسائل مكافحة التهرب الضريبي.

التهرب الضريبي ظاهرة سائدة في كل الدول و تختلف طرق مكافحته من نظام مالي إلى آخر ومن ضريبة إلى أخرى و تجري مكافحة التهرب الضريبي داخل الدولة بطرق وقائية أو جزائية ، ويرجع التهرب الضريبي في الجزائر إلى عدم تناسق وأحكام التشريع المالي وضعف الوعي الضريبي للمواطنين وطفغان عنصر المحسوبية

¹ ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره ، ص 30.

² ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره ، ص 164.

وعدم اللامبالاة التي ظهرت في بعض الجهات الرافضة للوضع ولاعتماد على الوسائل التقليدية في عملية الاحصاء و التحصيل و الربط¹.

1.3. تحسين الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية إجراء ضروري لمكافحة كل من الغش والتهرب الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة ، وذلك نظرا للطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين والتي لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال للرقابة الجبائية قصد الكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من خلال الهيئات التابعة للإدارة الضريبية (المفتشية، المديرية الولائية)، فالرقابة تهدف إلى المحافظة على حق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي من جهة والسهرة على حسن تطبيق القوانين من جهة أخرى².

وإذا كان التهرب الضريبي يرجع لعوامل أخلاقية وسياسية و اقتصادية و فنية فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي وذلك على النحو التالي³.

2.3. تنمية الوعي الأخلاقي:

فاذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاه الالتزام الضريبي هو احد اسباب التهرب الضريبي، فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والاحساس لدى الأفراد بان دفع الضرائب هو التزام اخلاقي قبل ان يكون التزام قانوني، لان فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين افراد المجتمع.

3.3. ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المنافسة على التهرب الضريبي:

من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة، او توجد عقوبات ولكنها غير رادعة ، لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية و الرادعة على التهرب الضريبي.

4.3. من الناحية الفنية :

ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم و بطريقة محكمة بحيث لا توجد الثغرات القانونية

¹ علي زغدود ، مالية العامة ، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2005 ، ص 213.

² سهام كردودي ، مرجع سبق ذكره ، ص 31

³ عطية عبد الواحد ، مبادئ واقتصاديات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2000 ، ص 817.

التي تفتح الباب أمام التهرب الضريبي ، كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الاطلاع على ما يريدون الإطلاع عليه من الوثائق و الأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح.

5.3. من الناحية السياسية :

ينبغي أن تحرص الحكومات على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل ، بحيث لا تكون شديدة الوطأة على بعض الطبقات وسهلا ميسورا على طبقات أخرى.

6.3. من الناحية الاقتصادية :

ينبغي أن تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيلة الضريبة إلى الأوجه المفيدة للمجتمع ، وعليه كذلك أن تشعر أفراد المجتمع بان قيامهم بدفع الضريبة له فوائده المحسوسة لكل منهم ، وعلى الحكومات أن تراعي كافة الاعتبارات الاقتصادية التي تؤدي إلى نقل العبء الضريبي عليهم ، وذلك حتى يستقر العبء الضريبي بالفعل على عاتق من اراد المشرع أن يتحمل به.

7.3. الإجراءات العقابية¹:

إن فرض العقوبات الردعية وسيلة ضرورية ومتممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير والإخلال بالواجب ، وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة وأفرادها ولقد شرع المشرع الجزائري عقوبات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون، فقد قررت جزاءات في حالة الامتناع عن تقديم المستندات أو إتلافها أو تقديم بيانات و توضيحات في غير موعدها، أو تقديم بيانات غير صحيحة باتباع طرق احتيالية قصد إخفاء المبلغ الذي يخضع للضريبة وتمثل أهم هذه الإجراءات العقابية في:

1.7.3. العقوبات الجبائية :

كل شخص يستعمل طرقا تدليسية يكون من خلالها قد خفض أو حاول تخفيض بصفة كلية أو جزئية وعاء الضريبة وتصفية الضرائب أو الرسوم.

2.7.3. الغرامات المالية:

الغرامة بسبب عدم التصريح السنوي G 01 تقدر ب 25% الغرامة بسبب التأخير في تقديم التصريح

¹ كردودي سهام ، مرجع سبق ذكره، ص 32.

السنوي بالنسبة ل IRG ، و IBS إذا لم تتعد مدة التأخر شهر واحد ب10% ، وبنسبة 20% إذا لم تتعد مدة التأخير الشهرين، أما إذا لم يصل التصريح إلى الإدارة الجبائية ضمن أجل 30 يوم ابتداء من تاريخ التبليغ فالنسبة تكون 25% ، أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA فإنه يترتب على الإيداع المتأخر لبيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها 10% ، وترفع إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعداد المدين بالضريبة في أجل شهر واحد وتختلف نسبة الغرامة بسبب النقص في التصريح حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوضة إلى 10%، 15%، 25% حسب المبلغ المتملص من 50.000 إلى 200.000 دج.

تخفيف الضرائب عددا، وتنوعا، وسعرا، أو بالشكل الذي يقلل من شدة الضغط الضريبي، ولا يدفع نحو التهرب الضريبي والذي يمكن أن يتحقق من خلال تقليص النفقات العامة للدولة عن طريق ترشيد الإنفاق العام والعمل على الدقة والوضوح في التشريع الضريبي ، و تبسيط اجراءات تحصيل الضريبة، و تطوير الادارة المالية بتوفير الأمانة والكفاءة و الحرص والشعور بالمسؤولية التي تؤدي إلى تقليص التهرب الضريبي و الحد منه.¹ وأخيرا فإن انتشار التهرب من الضريبة يوهن من روح التضامن بين مواطني الدولة ويورث الحقد في نفوسهم مما لا بد أن ينعكس بصورة سيئة على العلاقات التي تربطهم ببعضهم البعض كل هذا يوضح لنا خطورة التهرب من الضرائب ويدفعنا للتساؤل عن وسائل مكافحته.²

المبحث الثاني : عموميات حول الغش الضريبي

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها للمحافظة على حقوق الخزينة، من خلال محاربة الغش الضريبي أو التخفيض من حدته، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى به في اقتراحات المكلفين، و إرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات.

المطلب الأول : مفهوم الغش الضريبي L'évasion fiscale

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم للغش الضريبي من طرف المؤلفين في هذه الظاهرة، وهذا باختلاف وجهات نظرهم القانونية و الإقتصادية ونظرا لذلك ليس من السهل تقديم تعريف شامل و دقيق للغش الضريبي . ومن هذه التعاريف نذكر:

¹ فليح حسن خلف ، المالية العامة ، جدارا للكتاب العالمي ، العبدلي عمان، 2008، ص196.
² محلي شهاب ، أصول الاقتصاد العام ، دار الجامعة الجديدة ، مصر 2004 ، ص ص 391 ، 393.

- عرف أندري باريلاري Andréé Bari Lari الغش على أنه " الخفض أو الإمتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، ونماذجه متنوعة كالأخطاء الإدارية في التصريحات أو خفض الإيرادات وتضخيم النفقات".

- يقصد به تمكن المكلف كلياً أو جزئياً من التخلص من تادية الضرائب المستحقة عليه. وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة، وتختلف صور الغش الضريبي تبعاً لاختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب من تادية الضرائب المترتبة عليه، فقد يعتمد المكلف إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو أن يقدم تصريحاً مزيفاً ومدعوماً بمستندات مزورة عن حقيقة أرباحه، فيخفي بعض أوجه نشاطاته، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للتزليل الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعد على إخفاء حقيقة أرباحه¹.

هو عدم دفع الضرائب أو التخلص منها عن طريق التزوير أو التدليس أو إخلال بواجب الصدق أو المصارحة التي يفرضها القانون الجبائي كالتالي²:

- العمل على عدم الالتزام بدفع الضريبة ويكون ذلك بعدم تصريح المكلف بنشاطه التجاري أي إخفائه.
- استيراد السلع دون المرور بالمراكز الحدودية أي التهرب.
- تقديم تصريحات خاطئة وغير صحيحة وذلك بإعداد سجلات و عقود ميزانية أو تسجيل عقود إيجار أو بيوع³.
- هو تصرف غير مشروع يمثل عدم احترام للقانون ، و هو عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون و إرادة المشرع ، فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة ، و بإرادة المكلف ، للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرق غير مشروعة ، فالانتهاك لا بد أن يكون إرادياً وعمدياً⁴.

¹ مجدي محفوظ . علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي - ديوان النشر لبنان. الطبعة الرابعة. 2004. ص 379

² عتاب أحمد الناصر، فعالية النظام الضريبي الجزائري ، دار المحمدية للنشر ، الجزائر ، 2005، ص 134

³ نادي سليم ، المراجعة الجبائية ، مذكرة الماجستير ، جامعة الجزائر، 2004، ص 59

⁴ سوزي عدلي ناشد . ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، الطبعة الأولى ، 2008 ، ص 13

- و يعرف Lucien Mehl الغش الضريبي بأنه " يتمثل في خرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض مادة الضريبة وتخفيض أساس تقديرها"¹
- أما Camille Rosier الذي جاء بتعريف أكثر شمولية يقول " أن الغش الضريبي يتمثل في كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات والتدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب والمساهمات"².
- ومنه فإن الغش الضريبي هو تهرب ضريبي يتم بمخالفة صريحة للقوانين و التشريعات الجبائية ، أو الإمتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة وله نماذج متعددة و متنوعة كالإمتناع عن تقديم التصريحات بمداخله ، أو تقديم تصريح ناقص أو كاذب ، إعداد قيود و تسجيلات مزيفة .

المطلب الثاني:أنواع وأسباب الغش الضريبي.

1. أنواع الغش الضريبي

ومن خلال ما سبق نجد أن الغش الضريبي هو خرق صارخ لقواعد القانون الجبائي للتخلص من دفع الضريبة ، وعلى هذا نذكر أنواع الغش الضريبي كما يلي:

1.1. الغش الضريبي البسيط والغش الضريبي المعقد (المركب)

1.1.1. الغش الضريبي البسيط³: يعرف هذا النوع بأنه " كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص

من الضريبة" و يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل و تكون

محاولة التظليل هذه دون اللجوء إلى أسلوب الإحتيال و التدليس ، حيث ورد ذكر هذا النوع من

الغش في المواد 192-193. من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و يمكن تلخيصها في⁴:

- النقص والتأخر في تقديم التصريح.

¹ Lucien Mehl ,Sciences et techniques fiscales, Tome 2,PUF,Themis , p 733.

² Camille Rosier ,L'impôt , cité par Margairaz,op.cit , p18.

³ طالبي محمد. الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1995-1999 ،رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي . كلية الاقتصاد و علوم التسيير.جامعة الجزائر .2001-2002. ص ص 53-54.

⁴ المواد 193-192 قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2013. ص ص 96-97.

- بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية .

- عدم تقديم التصريح نهائيا.

2.1.1. الغش الضريبي المعقد (المركب): يمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية ، أي أن

المكلف يستعمل أساليب و مهارات يمكنه من التخلص من الضريبة ، وكذلك مسح كل الآثار التي قد

تؤدي إلى كشف مغالطاته¹.

و يتميز هذا النوع من الغش بأنه يجمع عناصر الجريمة ، أي أن الغش المعقد يتوفر على العناصر التالية:

- عنصر النية : أي أن المكلف على دراية بان الفعل غير مشروع .

- العنصر المادي : و المتمثل في تخفيض أساس الضريبة .

- عنصر التدليس : و يعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لاي مراقبة محتملة.

2.1. الغش الضريبي المحلي والغش الضريبي الدولي

1.2.1. الغش الضريبي الوطني : بانه كل استعمال الطرق وممارسات غش من قبل المكلف ومحاولة منه

للتخلص بصفة غير شرعية من التزامات الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية، هو كل غش يتم

داخل الدولة أي يكون المكلف في مواجهة لسلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائية وحيدة².

2.2.1. الغش الضريبي الدولي: يتمثل هذا النوع من التهرب في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد و

تحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير و هذا بغية التقليل المبالغ المقتطعة ، و

هذا النوع من التهرب يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير

حركة رؤوس الأموال³.

2. أسباب الغش الضريبي

التهرب الضريبي ليس نتيجة صدفة ، فهناك أسباب لهذه الظاهرة منها النفسية ، الاقتصادية ، ومنها الراجعة

¹ عوادي مصطفى ، رحال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، مطبعة سغري ، حي المنظمة الجميل ، الجزائر، 2011 ص43

² ناصر مراد، مرجع سبق ذكره ، ص 7.

³ سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

إلى ضعف الإدارة وتنظيمها أو نظامها داخل محيطها ، والتي نوردتها كما يلي¹:

1.2. أسباب متعلقة بالمكلف:

إن موقف المكلف اتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية والأخلاقيات الجبائية، فكلما كانت نفسية المكلف ضعيفة كلما كان ميله نحو التملص من دفع الضريبة واسعا، فالعامل البسيكولوجي للمكلف له أهمية بالغة في أداء واجباته الجبائية، إضافة إلى عدم فهم الكثيرين للدور الذي تلعبه الدولة الحديثة وفقدان الثقة في مؤسساتها ففتح مجالاً للشك في عدم أهمية هذه المساهمة و بالتالي التأثير السلبي على مدى إقبال المكلفين على دفع الضريبة .

2.2. أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي:

1.2.2. تعقد النظام الجبائي : فالمكلفين يجدون الأعدار أمام الإدارة الجبائية وهذه الأخيرة تجد صعوبة في المراقبة بسبب تعقد وتنوع النماذج المستعملة من جهة ومن جهة ثانية بسبب أن المكلف يجد نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة بوسائل هشة، وهذه هي ميزة الدول النامية.

2.2.2. عدم استقرار القوانين : لقد شهد النظام الجبائي الجزائري منذ الاستقلال تغيرات عديدة تبرز في قوانين الضرائب أو تجديدها ، هذا ما أدى إلى عدم الإستقرار في الجهاز، ويتعذر بالتالي على المكلفين مواكبة هذه التغيرات المتتالية نتيجة لنقص الإعلام .

3.2. أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية:

إن مكافحة الغش الضريبي تعتمد على مدى كفاءة وفعالية الإدارة الجبائية في القيام بمهامها و من الأسباب

المتعلقة بالإدارة الجبائية ما يلي:

- نقص و محدودية الوسائل المادية المستعملة في الإدارة الجبائية نظرا للانعدام الأجهزة الحديثة التي يتم من خلالها الربط بين الإدارات ، إضافة إلى ضعف الرواتب وقلة الحوافز الممنوحة للموظفين من أجل زيادة مردودية عملهم.

¹ يحيوي نصيرة ، دراسة حول التهرب والغش الضريبي -حالة الجزائر -رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 1997-1998، ص62.

- كثرة الإجراءات الإدارية و تعقدها مما يعرقل إجراءاتها بالنسبة للمكلفين و الإدارة في حد ذاتها وهو ما يؤدي إلى خلق شعور بالكراهية من طرف المكلفين .
- ضعف الرقابة المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية نظرا لقلّة اليد العاملة المخصصة لذلك مقارنة بالعدد الهائل و المتزايد من الملفات التي هي في حاجة للمراقبة الجبائية.
- انعدام الاتصال بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة مما يجعلهم يعيدون كل البعد عن التعديلات التي قد تطرأ على وضعيتهم الجبائية ، وربما يقومون بمخالفتها دون العلم بذلك.

4.2. الأسباب الاقتصادية:

لأسباب الاقتصادية دورها في الغش الضريبي، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة كلما كان الغش الجبائي كبير و العكس صحيح¹.

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

2.4.2. **الوضعية الاقتصادية العامة:** ترتفع مداخل الأفراد في فترة الانتعاش الاقتصادي وترتفع بذلك قدر تم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم ويسددها إلى الخزينة مما تؤدي إلى تقليل الغش الضريبي، أما في فترات الركود

الإقتصادي تنتشر السوق الموازي و يؤدي إلى اختلالات في بنية الإقتصاد الوطني.

ملاحظة: عموما أسباب الغش الضريبي نفسها أسباب التهرب الضريبي .

المطلب الثالث: العلاقة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

يعرف العديد من الإقتصاديّين الغش الضريبي والتهرب الضريبي باعتبار الأول مرادف للتهرب الضريبي غير

¹ محمد فلاح . الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية ،رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية . جامعة الجزائر

المشروع أي التهرب منظور إليه بمفهومه القانوني بينما ينصرف الثاني إلى التهرب الضريبي المشروع أي التهرب منظور إليه بمفهومه الإقتصادي ، فالغش هو إذا تصرف غير مشروع يمثل عدم احتراماً إرادياً لأنه انتهاك لروح القانون وإدارة المشروع ، فالغش يفترض مخالفة مباشرة وإرادة المكلف للقواعد الصادرة عن الإدارة الضريبية عن طريق استخدام غير مباشرة مشروعة فالانتهاك لابد أن يكون إرادياً وعمدياً.

غير أن البعض يوسع نطاق الغش الضريبي فيصرفه إلى كل انتهاك مباشر للقانون إرادياً كان هذا الانتهاك أم غير إرادى وينصرف هذا الغش إلى التصرف الذي تتجه فيه إرادة المكلف عن قصد للتخفيف من العبء الضريبي باستخدام طرق غير مشروعة أو احتيالية بهدف إخفاء دخله الحقيقي الذي يمثل وعاء الضريبة الحقيقي.

ومقارنة سريعة يتبين كل من التهرب الضريبي على المستوى الدولي ، ويتضح أن التهرب الضريبي الدولي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي يملك من أجل تحقيق هذا الهدف بسبل مشروعة ، فالمكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والإقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء وبعبارة موجزة ينطوي التهرب الضريبي الدول على أحد عناصر الغش الضريبي وهو العنصر المعنوي دون العنصر المادي¹.

أما بالنسبة للغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي ولكنه يسلك في تحقيق ذلك طرق غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والإحتيال فالمكلف هنا سيء النية ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذه قانونياً ، وقد اختلف الاقتصاديون في تحديد المعيار الذي يتم على ضوءه تمييز التهرب عن الغش الضريبي ، ويمكن رد هذا الاختلاف إلى ثلاثة اتجاهات رئيسية:

الاتجاه الأول: مفاده أن التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي فالتهرب الضريبي هو الجنس أما الغش الضريبي هو النوع ، فالغش وفقاً لهذه الاتجاهات يعد حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون².

¹ سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ، ص 13

² سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ، ص 14

الإتجاه الثاني: مفاده أن التهرب الضريبي ما هو إلا الشكل للغش الضريبي ، فالغش وفقا لهذا الإتجاه وعلى عكس الإتحد الأول هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع ، فأصحاب هذا الإتجاه يرون أن هناك نوعين من الغش غش على الصعيد الداخلي وغش على الصعيد الدولي وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي ، وبذلك وفقا لهذا الإتجاه لا يوجد تهرب ضريبي داخلي ولا يوجد غش ضريبي دولي ، التهرب الضريبي وفقا لهذا الإتجاه دائما ما يحتوي على عنصر دولي أما الغش فلا يتعدى الحدود الوطنية للدول ويخضع للسيادة الضريبية والإدارة للدولة.

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

المطلب الرابع : طرق قياس الغش الضريبي ووسائل مكافحته

1. طرق قياس الغش الضريبي

لقد اختلفت الطرق التي يستعملها المكلف من دفع الضريبة ، فإنه من الصعب تقدير حجم هذه الظاهرة ، لذا فمن الصعب قياس التهرب الضريبي وذلك لإمكانية إخفاء الثروة أو أن أغلب المعاملات الإقتصادية والتجارية تأخذ الطابع السري .

¹ سوزي عدلي ناشد ، مرجع سبق ذكره ، ص 15

1.1. طريقة الإقتصاد السري :

يشمل الإقتصاد السري مجمل النشاطات والمداخيل غير المصرح بها للإدارة الجبائية من طرف المكلفين، وغير المدرجة ضمن الحسابات الوطنية، ويعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الإقتصاد السري و من خلاله يتم حساب حجم الغش الضريبي كون جميع المداخيل والنشاطات الخفية لا يتم اخضاعها للضريبة وبالتالي فهي لا تدخل في الحسابات الوطنية¹.

ومن أهم مظاهر الإقتصاد السري :

- تنفيذ اللوائح الحكومية .
- الإشراف على عقود الإستثمارات الحكومية التي قد تنطوي على محاباة لبعض المناطق دون غيرها .
- إتخاذ قرارات تتعلق بإدارة الضرائب.
- الإشراف على عقود المشتريات الحكومية .
- الإشراف على وسائل الحصول على الخدمات العامة منخفضة الثمن.
- شعور المكلف التزبه بالعبي الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي له .

2.1. طريق الكتمان للنشاط الإقتصادي :

بحيث لا يصل عنه أية معلومات وزارة المالية ، وبالتالي لا يتم دفع أية ضرائب على الإطلاق ، ويعتبر الكتمان من أكثر الوسائل أمانا ويساعد على وجود عدد كبير من الأنشطة الإقتصادية التي تعمل بدون ترخيص وبالتالي هي لا تسدد الضريبة وقد تشمل أنشطة صناعية وحرفية ، وبشكل عام يشمل الغش كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون أن يعلم عنه في الدوائر المالية ولا يدفع عنه أية ضرائب. ومن أهم مظاهر الإقتصاد الموازي²:

- البيع والشراء بدون فواتير .
- تحويل الإعفاءات الجبائية عن مساهم الحقيقي .

¹ فليح حسن خلف ، المالية العامة ، جدار الكتاب العالمي ، دون ذكر بلد النشر ، 2008، ص 196

² ولبي بوعلام ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 15- 16

- تصريحات خاطئة لأرقام الأعمال.

- تخصيص الثمن المصرح به لدى الجمارك .

2. وسائل مكافحة الغش الضريبي

عملت الجزائر منذ الإنفتاح الاقتصادي في بداية التسعينات على وضع و خلق مجموعة من الآليات و الوسائل لكبح ظاهرة الغش الضريبي من خلال استحداث مجموعة من الهيئات ممثلة في المركز الجوارى والمديرية العامة للضرائب وبالتعاون مع بعض الوزارات الداخلية وكذا التجارة ، إلا أن هذه الوسائل بقيت مقصورة على تدخل الإدارة الجبائية والتي وجدت نفسها وحيدة في مواجهة ظاهرة معقدة و متداخلة و مؤثرة على بعض الظواهر الأخرى كتبييض الأموال وتهريب رؤوس الأموال.

ومن خلال التحليل السابقة أردنا أن نحدد الوسائل التي نراها مجدية وفعالة ليس فقط لكبح والحد من هذه الظاهرة ، وإنما لمعالجة حتى بعض الظواهر الأخرى و التي تنطلق أساسا من الأسباب التي أدت ظهوره، و نذكر منها¹:

1.2. تحسين فعالية النظام الضريبي

إن تحسين فعالية النظام الضريبي يمر عبر إتباع الخطوات التالية :

- تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب.
- ضمان قدر أكبر من الشفافية في فرض الضرائب خصوصا ما تعلق بها بالنظام الجزافي.
- تحسين التشريع الضريبي وصياغته بأسلوب سهل مما يمكن من فهمه بكل يسر من طرف المكلفين.
- إرساء نظام ضريبي عادل.

2.2. تحسين الجهاز الإداري الضريبي

إن وجود جهاز إداري ضريبي كفى وعصري ، من شأنه أن يكون وسيلة فعالة للحد من ظاهرة الغش، لأن الجهاز الضريبي غير الكفى باستطاعته تحويل ضريبة موضوعية وعادلة إلى ضريبة سيئة، ولذلك فإن تحسين هذا الجهاز يجب مراعاة مايلي :

¹ ناصر مراد ، مرجع سبق ذكره ، ص 166

- تدعيم الإدارة الضريبية بإطارات متخصصة وكفؤة.
- وضع نظام تكويني يتماشى مع التغيرات التي يشهدها النظام الضريبي.
- تحسين الأوضاع المادية و الإجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية لغلق منافذ الإجراءات المقدمة لهم.
- توفير مقرات مجهزة بالوسائل الضرورية للعمل مما يتعلق بجانب الإعلام الآلي للتجاوب مع كل مرحلة .
- وتجدر الإشارة أن إدارة الرقابة الجبائية وضعت العديد من الإجراءات قصد مكافحة الغش الضريبي أهمها :
- إستحداث رقم التعريف الإحصائي و إجبار المكلفين بإظهاره على كل التصريحات.
- ضرورة إبعاد المكلفين المتهمين من أية مناقصة تخص الصفقات العمومية.
- إجبار المكلفين بتصفية ديونهم الجبائية قبل أي طلب للشطب من السجل التجاري.
- فرض عقوبات صارمة على المكلفين المتهمين بدءا بالعقوبات المالية والمتابعة القضائية.

3.2. خلق علاقة ثقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين

إن تعزيز الحس الجبائي هو مبدأ أساسي يكمن في دفع إقناع المكلفين بدفع الضرائب تلقائيا ، اليوم و في بلدان كثيرة يوجد مفهوم جديد وهو طوعية الإمتثال *conformité volontaire*، على سبيل المثال في ألمانيا يوجد قانون يهدف إلى تعزيز النزاهة الضريبية ويتجسد هذا الحس الجبائي في تبسيط الإجراءات الجبائية للمكلفين لخلق قانون جبائي موحد وتوفير الحماية القانونية للمكلفين لخلق قانون جبائي موحد وتوفير الحماية القانونية للمكلفين في حالة تغير القوانين التي عادة ما تتغير مرتين كل سنة ، مرة في قانون المالية ومرة أخرى في قانون المالية التكميلي ، بالإضافة إلى خلق وسيط من المكلفين لمناقشة قاعدة الضريبة الناتجة عن نظام التقدير الجزافي وكذلك حالة التسويات الضريبية.

ويتسنى تحقيق الثقة عبر تكوين الأعوان لتفادي الإستخدام الخاطئ للقوانين و النصوص التشريعية ، وهو ما يحد من عدد المنازعات وكذلك من ظاهرة السلوك المنحرف للمكلفين واللجوء إلى الغش الضريبي ، ويجب النظر إلى المكلفين على أنهم زائن ، ويجب العمل على إعلام وفهم المكلفين بأن ما تدفعونه سوف يرجع إليهم في شكل خدمات.

وعملت الإدارة الجبائية في الجزائر على تبني مجموعة من الإجراءات القانونية قصد معالجة ومكافحة ظاهرة الغش الضريبي محليا و دوليا ، فعلى المستوى المحلي ، اعتمدت الإدارة الضريبية على تدعيم التعامل بالشيكات بين المتعاملين ، وتم إخضاع بعض المنتجات والسلع المصدرة إلى دفتر الشروط بهدف القضاء على التهريب و إخراج و إعادة تصدير بعض السلع ، ولمعالجة المشاكل المرتبطة بالفواتير أنشئت في 2006 غرامة مالية نسبتها 50% على الفواتير المزورة من الجانبين البائع والمشتري.

ومن بين الإجراءات المتخذة لمواجهة الغش الضريبي على المستوى الدولي تم العمل على الحد من الممارسات غير القانونية التي تمارسها بعض المؤسسات الأجنبية ، والتي تمارس الغش الضريبي بأشكاله المتعددة الذي لها أثر سلبي على الخزينة العمومية ، وقد تم تسقيف أعباء المركز عند 1 % من رقم الأعمال ، حيث نصت المادة 11 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، على إمكانية خصم المصاريف العامة من أية طبيعة كانت مع مراعاة أحكام المادة 169 من نفس القانون ، أما فيما يخص الفوائد وأرباح الصرف وغيرها من المصاريف المالية فإن خصمها لفائدة المؤسسات التي تدفعها ، مرهون باعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المالية المختصة¹.

¹ د ناصر شارفي وسامي مبارك ، الغش الضريبي في الجزائر أشكاله وسبل مكافحته ، مجلة جامعة محمد خيضر بسكرة للعلوم الإنسانية ، العدد 48 ، 2017 ، ص 279.

خلاصة الفصل الثاني :

تطرقنا في هذا الفصل إلى مفاهيم حول الغش والتهرب الضريبيين حيث يعتبر عدم التزام المكلفين بدفعها، سواء بطريقة مشروعة أو غير مشروعة، وذلك بأساليب مختلفة منها محاسبية وقانونية، ويعود التهرب والغش الضريبيين إلى عدة أسباب مختلفة منها التشريعية، و الشخصية و الإدارية... إلخ، بحسب ما تعرض إليه الباحثون ، وهذا مما يؤدي إلى آثار وخيمة على اقتصاد الدولة العامة وعلى خزينة الدولة خاصة.

ولهذا ينبغي على الدولة ضرورة الوقوف أمام هذه الظاهرة و الحد منها، ولكي تقوم بذلك بكفاءة فمن الضروري على الأقل لها صورة عن الحجم والمستوى الذي تبلغه ، معتمدة في ذلك على بعض الأساليب القياسية كأسلوب عدم الإلتزام الضريبي و أسلوب تقدير الإقتصاد السري ، إلا أن المشكل هو عدم وجود أسلوب متكامل يقوم بحساب الظاهرة بصفة دقيقة، وقد أخذت بعض الدول طرق عديدة وكثيرة لمواجهة هذه الظاهرة كإدخال إصلاحات على أجهزة الضرائب وتكون على المستوى المحلي، وأما على المستوى الدولي كعقد إتفاقية بين الدول .

الفصل الثالث

دراسة ميدانية للمركز الجوي
للضرائب بمستغانم CPI

تمهيد الفصل :

بعد الإنتهاء من الجانب النظري للبحث ،قمنا فيه التطرق لمختلف الجوانب المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي ودور الرقابة الجبائية في محاربة التهرب الضريبي من خلال مجموعة من الأدوات التي تتبعها الإدارة الجبائية.

وكذلك فعالية الرقابة الجبائية ومدى قدرتها على تحقيق أهدافها المتمثلة في تحسين الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي بشتى الطرق والوسائل المختلفة والسعي إلى كسب ثقة المكلفين بالضريبة. سيتم التطرق في هذا الفصل إسقاط الإطار النظري على أرض الواقع من خلال دراسة ميدانية للمركز الجوّاري للضرائب ،و تسليط الضوء لكل متطلبات البحث.

كما تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي :

المبحث الأول : تقديم عام حول المركز الجوّاري للضرائب بولاية مستغانم.

المبحث الثاني : حالات التهرب والغش الضريبي للمركز الجوّاري للضرائب بولاية مستغانم.

المبحث الثالث : دراسة ميدانية للمركز الجوّاري للضرائب بولاية مستغانم.

المبحث الأول: تقديم عام حول المركز الجوّاري للضرائب بولاية مستغانم.

نقوم في هذا المبحث بتقديم المؤسسة التي وقع عليها محور الدراسة وهي المركز الجوّاري للضرائب

بمستغانم التابعة للمديرية الولائية للضرائب بمستغانم، والتي سنقوم بتعريفها وتقديم هيكلها التنظيمي .

المطلب الأول: التعريف بميدان الدراسة –المركز الجوّاري للضرائب لولاية مستغانم CPI

1. تعريف المركز الجوّاري للضرائب CPI

هو عبارة على مؤسسة مالية تهتم بتحصيل وجباية مختلف الضرائب والرسوم وتعتبر وسيط بين الدولة والمدنيين بالضريبة ، و يقوم المركز الجوّاري للضرائب بتسيير المكلفين بالضريبة غير التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب، فالمركز الجوّاري للضرائب هو مركز ذو اختصاص وبنية موحدة يسمح للمكلفين بالضريبة التابعين له لإتمام واجباتهم الجبائية، المتمثلين في:

- المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الجزافي.
- الأشخاص الذي يحققون مداخيل مهنية (الضريبة على الدخل الإجمالي التابعة لمكان مسكنه).
- الأشخاص الذين يحققون مداخيل عقارية .

2. مهام وتنظيم المركز الجوّاري لضرائب.

1.2 مهام المركز الجوّاري للضرائب

ينشط المركز الجوّاري للضرائب في المجالات التالية :

1.1.2. مجال الوعاء :

- إحصاء الممتلكات و تسيير الوعاء من خلال اعداد فرض الضرائب .
- المصادقة على الجداول و سندات الإيرادات و تقديمها لرئيس المركز
- للموافقة عليها بصفته وكيل و مفوضا للمدير الولائي للضرائب .
- اعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة.

2.1.2. مجال التحصيل:

- التكلفة بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت او بعنوان جداول عامة او فردية أصدرت في حقهم.
- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساري المفعول والمتعلق بالتحصيل الجبري للضريبة
- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة و تقديم حسابات التسيير المعدة الى مجلس المحاسبة .

3.1.2. مجال الرقابة:

- تشكيل ومسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات وبطاقيات المكلفين .
- بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب والممتلكات العقارية المتواجدة فيه.
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تقديم نشاطات المصالح المعنية.

4.1.2. مجال المنازعات:

- دراسة كل طعون نزاعيه او اعفائية موجهة للمركز الجوّاري للضرائب.
- التكلفة بإجراء التبليغ والامر بالصرف لقرارات الإلغاء او التخفيض المقرر.
- متابعة القضايا النزاعية المقدمة امام الهيئات القضائية.

5.1.2. مجال الإستقبال والإعلام:

- تنظيم استقبال المكلفين بالضريبة واعلامهم.
- نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوّاري للضريبة.

6.1.2. مجال الإعلام الآلي والوسائل:

- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير التأهيلات .
- ورخص الدخول الموافقة لها.

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكلفة بصيانة التجهيزات.
- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة و أمن المحلات.

2.2. تنظيم المركز الجوّاري للضرائب

يسير المركز الجوّاري للضرائب من طرف رئيس المركز، وهو يتشكل من ثلاث 3 مصالح رئيسية و قباضة

و مصلحتين :

1.2.2. المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات، وتكلف ب:

- إحصاء الممتلكات والنشاطات وتسيير الوعاء من خلال اعداد فرض الضريبة وكذا بالمراقبة التشكيلية للتصريحات.

- المصادقة على الجداول والإيرادات وتقديمها لرئيس المركز للموافقة عليها، بصفته وكيلا مفروضا لمدير الولائي للضرائب.

- إعداد اقتراحات برامج المكلفين بالضريبة في مختلف المراقبات .

تعمل على تسيير :

- مصلحة جباية النشاطات التجارية و الحرفية .

- مصلحة الجباية الزراعية .

- مصلحة جباية المداخيل و الممتلكات .

- مصلحة الجباية العقارية .

2.2.2. المصلحة الرئيسية للمراقبة و البحث و تكلف بضمآن :

- تشكيل و مسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات بطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجوّاري للضرائب و الممتلكات العقارية الموجودة فيه.

- متابعة م تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة و تقييم نشاطات المصالح المعنية.

تعمل على تسيير:

- مصلحة البطاقات والمقارنات .

- مصلحة البحث والتدخلات التي تعمل في شكل فرق.

- مصلحة المراقبة.

3.2.2. المصلحة الرئيسية للمنازعات، وتكلف ب:

- دراسة كل الطعون النزاعية او الإعفائية الموجهة للمركز الجوّاري للضرائب .

- التكفل بإجراء التبليغ و الأمر بالصرف لقرارات الإلغاء او التخفيض المقررة.

- متابعة القرارات النزاعية المقدمة امام الهيئات القضائية.

تعمل على تسيير:

- مصلحة الاحتجاجات.

- مصلحة لجان الطعون والمنازعات القضائية .

4.2.2. القباضة، وتكلف ب:

- التكلف بالتسديدات التي يقوم بها المكلفون بالضرائب بعنوان المدفوعات التلقائية التي تمت او بعنوان

جداول او فردية أصدرت في حقهم وكذا متابعة وضعيتهم في مجال التحصيل.

- تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساريين المفعول والمتعلقة بالتحصيل الجبري

للضريبة.

- مسك محاسبة مطابقة لقواعد المحاسبة العامة وتقديم حسابات التسيير المعدة الى مجلس المحاسبة.

تعمل على تسيير:

- مصلحة الصندوق .

- مصلحة المحاسبة .

- مصلحة المتابعة .

5.2.2. مصلحة الاستقبال والاعلام، وتكلف ب:

- تنظيم الإستقبال للمكلفين بالضريبة واعلامهم.

- نشر المعلومات حول الحقوق والواجبات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين للمركز الجوي للضرائب.

6.2.2. مصلحة الإعلام الآلي والوسائل، وتكلف ب:

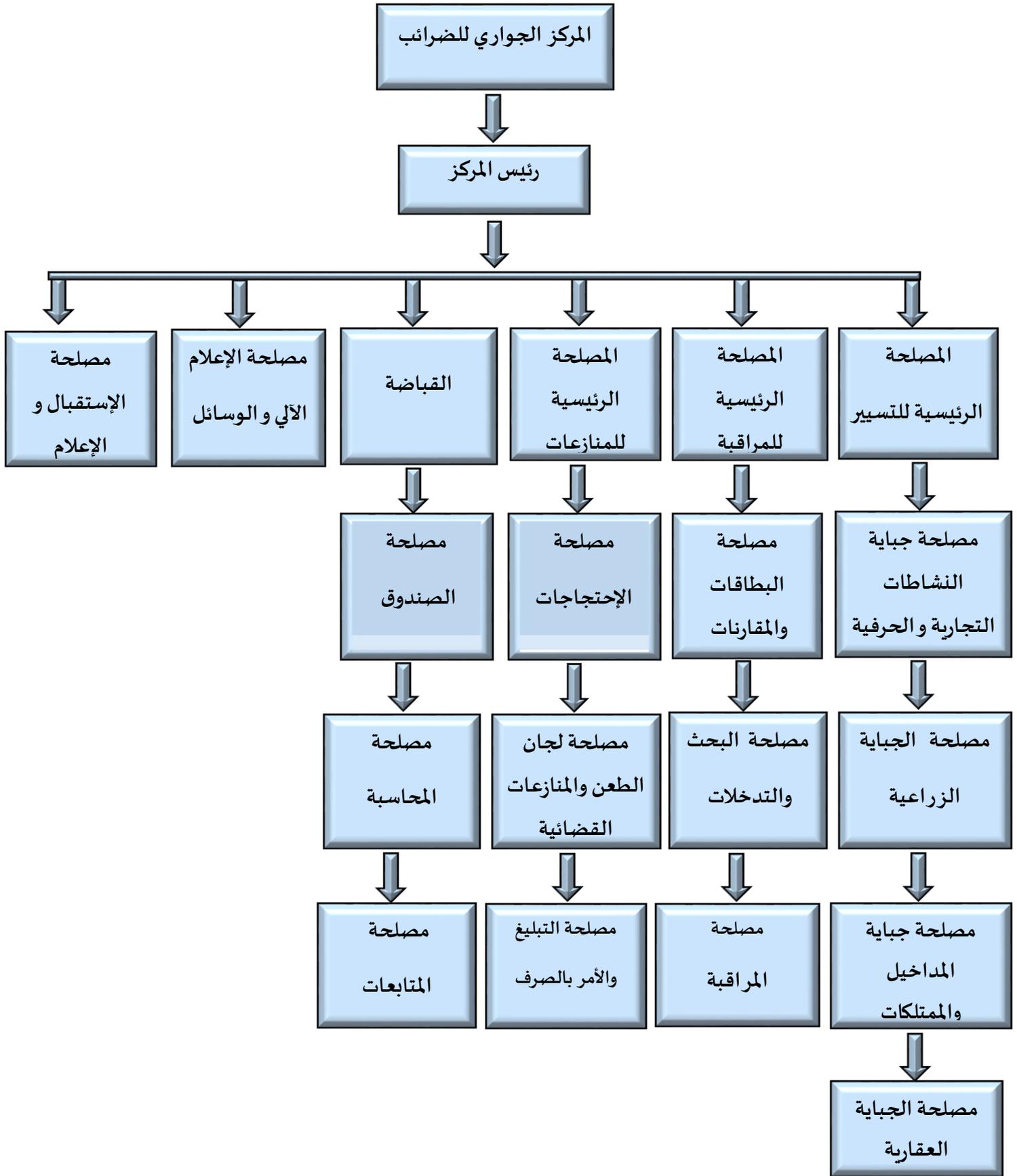
- استغلال التطبيقات المعلوماتية وتأمينها، وكذا تسيير التأهيلات ورخص الدخول الموافقة لها.

- إحصاء حاجيات المصالح من عتاد ولوازم أخرى وكذا التكفل بصيانة التجهيزات.

- الإشراف على المهام المرتبطة بالنظافة وامن المحلات.¹

¹ وثائق مقدمة من طرف المركز الجوي للضرائب .

الشكل رقم (01-III): الهيكل التنظيمي للمركز الجوّاري للضرائب بمستغانم CPI



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المركز الجوّاري للضرائب .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للإدارة الجبائية لولاية مستغانم .

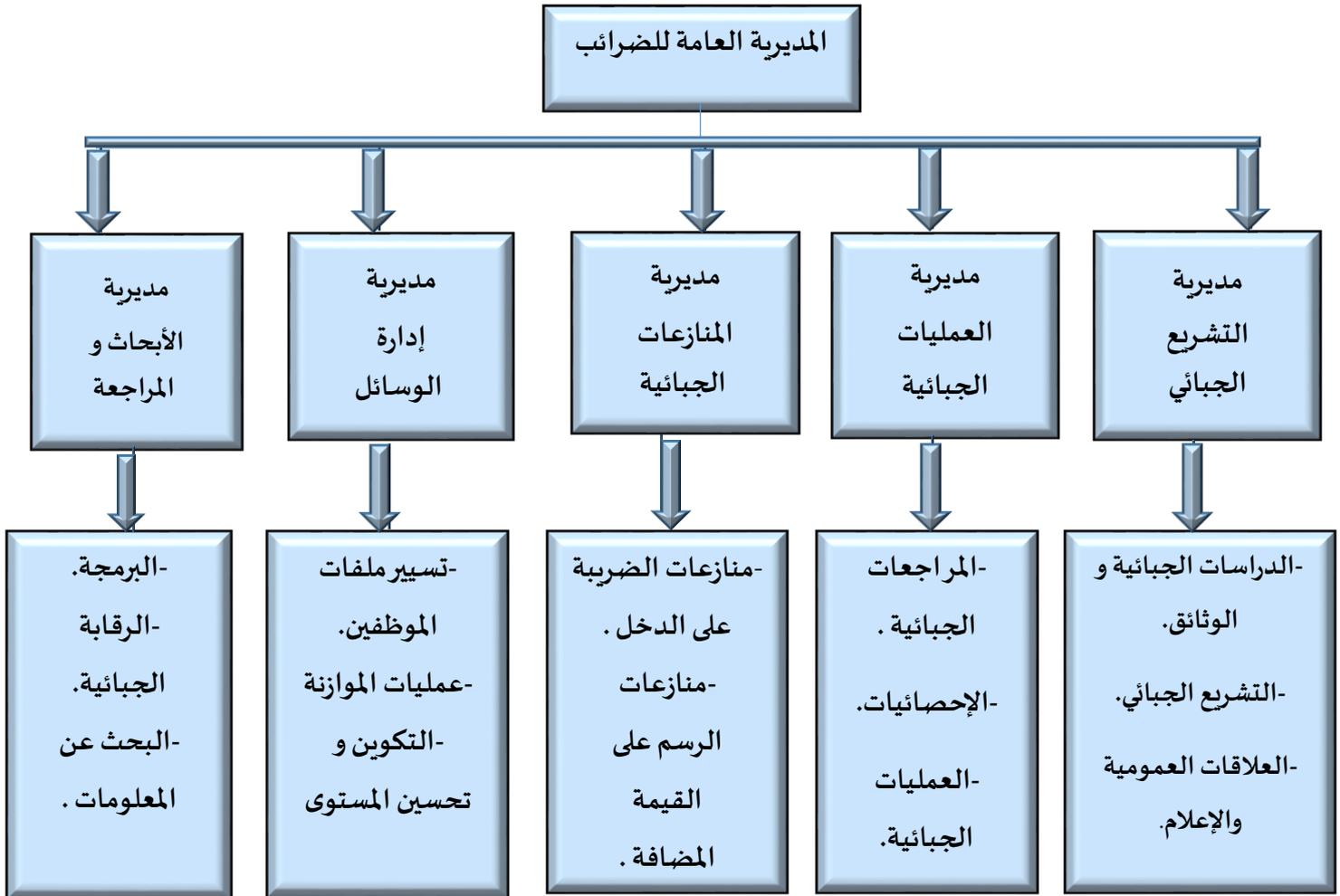
إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية و جهوية واخرى ولائية وفق قوانين تشريعية وتنظيمية تحدد فيها الإختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية ، وعليه يجب التطرق إلى الهياكل التنظيمية للإدارة الجبائية على كل المستويات المعرفة مكان تمركز مديرية الضرائب لولاية مستغانم على سلم الهرم السلطوي للإدارة المركزية التابعة لها.

1. المديرية العامة للضرائب DGI

تعتبر المديرية العامة للضرائب أحد الركائز الأساسية في الإقتصاد الوطني والتي تعتمد عليها الحكومة في تنفيذ برامجها ، ولكونها مكلفة لإدارة النظام الضريبي و التحكم في كل جوانبه من التشريع و التنظيم إلى تنفيذ خطط السياسة الجبائية بهدف تحصيل الموارد التي تعتبر المصدر الرئيسي لخزينة الدولة، كما تتمثل الغاية الرئيسية للمديرية العامة للضرائب في الإطلاع بمهامها كادارة فعالة لتطلعات المكلفين بالضريبة .

وبعد إختصاص الإدارة المركزية للضرائب بتنفيذ القوانين والمساهمة في تعديل التشريعات و التعديلات لكي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات الإتقان و الكمال، نجد أن مهام الإدارة الجبائية تنحصر في المزج بين الوسائل الإدارية، القانونية ، الفنية و المالية لتكون بدور الوسيط بين تمويل الخزينة العمومية باعتبارها الهدف الذي انشئت من أجله و بين رضا المكلفين بالضريبة لكونهم يمثلون رأسمال الإدارة الجبائية وعليه بالشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب.

الشكل رقم (III-02): الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب DGI



المصدر: المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 228-98 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 51 المؤرخة في 15 جويلية 1998، ص 12.

2. المديرية الجهوية للضرائب DRI

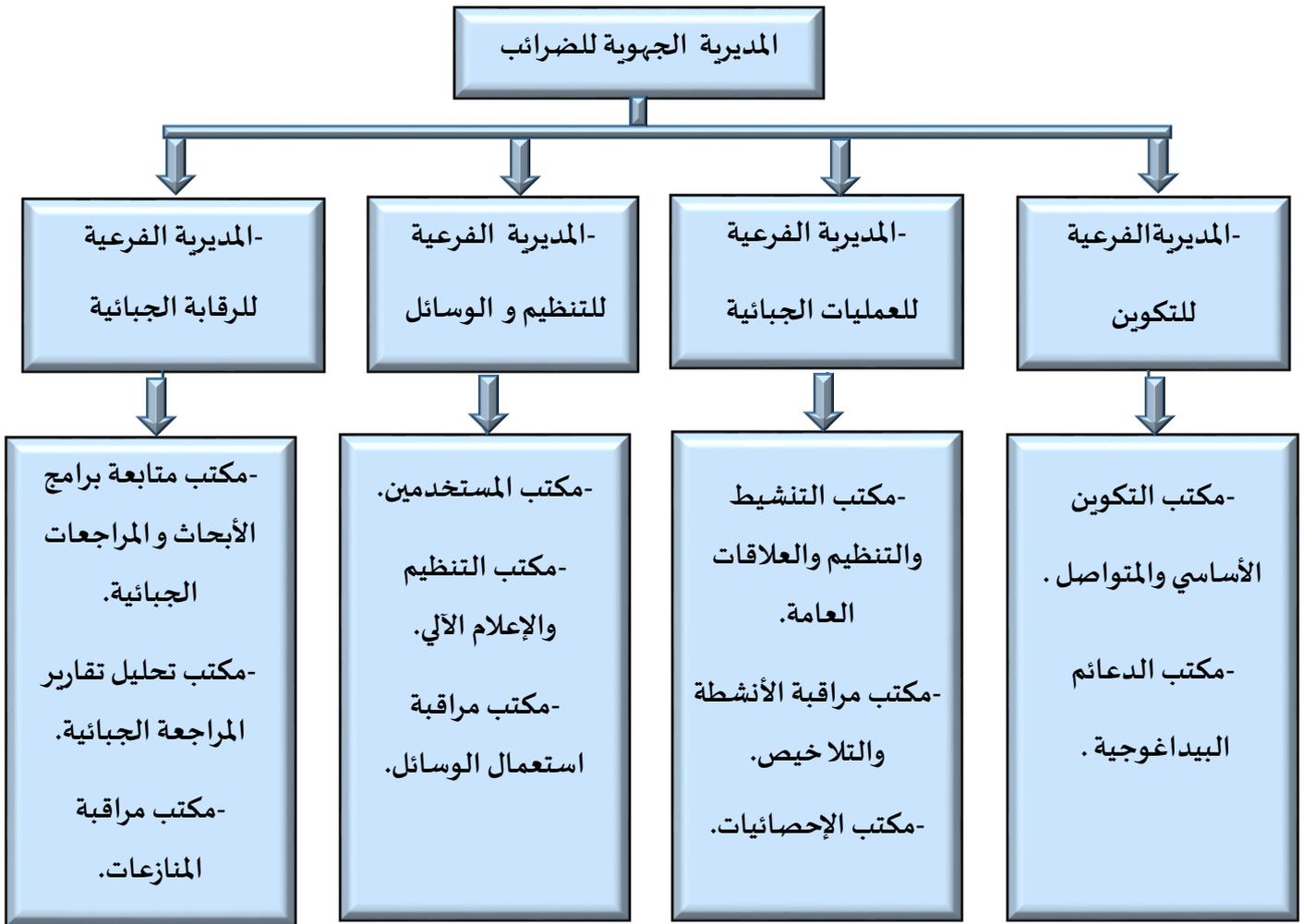
تمثل المديرية الجهوية للضرائب الإدارة المركزية على المستوى الجهوي وتعتبر همزة الوصل بين المديرية الولائية للضرائب وبين المديرية العامة للضرائب بهدف ربط القاعدة بالقمة كما تسهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات و القرارات الصادرة عن الإدارة المركزية، وتضمن العلاقة الوظيفية بين الإدارة المركزية و المديرية الولائية للضرائب، ومن مهامها تنشيط عمل المديرية الولائية التابعة لاختصاصها الإقليمي مع توجيهها وتنسيقها وحتى مراقبتها.

وبهذه الصفة تتولى المديرية الجهوية للضرائب عدة مهام تنحصر فيمايلي :

- تسهر على احترام ادوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية في طرقها ومقاييسها وحتى اجراءاتها.
- تعد بصفة دورية كل التحصيلات المتعلقة باعمال المصالح الجبائية المحلية.
- تقدم أي اقتراح التكييف التشريعي الجبائي.
- تشارك في أعمال تكوين الاعوان وتحسين مستواهم وتجديد معلوماتهم. تقدر احتياجات المصالح الجبائية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية وتعد تقريرا دوريا عن ذلك.

ومنه الشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب:

الشكل (III-03): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب DRI



المصدر: المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 327 06 المؤرخ في 18/09/2006 المعدل والمتمم والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006، ص 08.

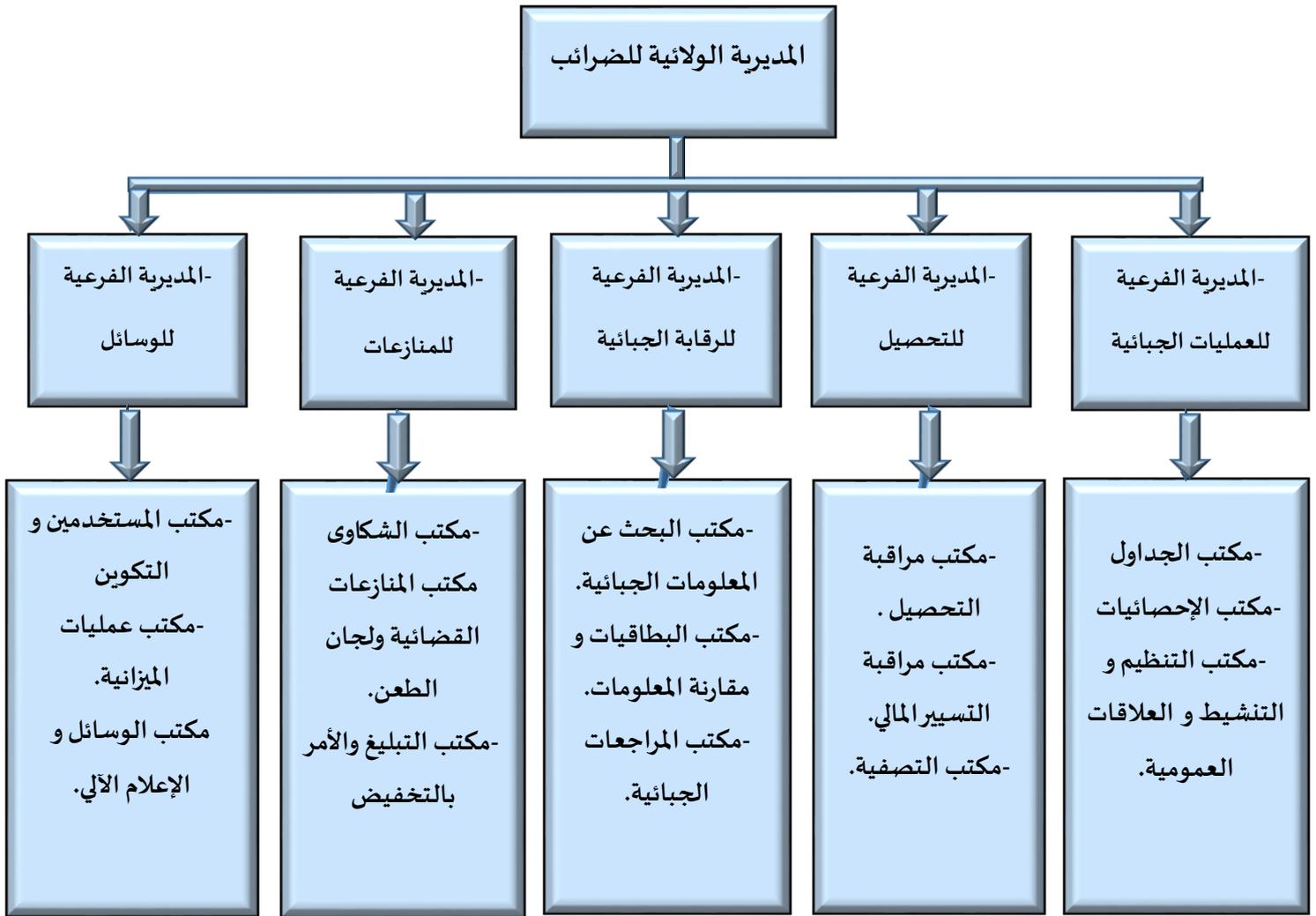
3. المديرية الولائية للضرائب DWI

تسهر المديرية الولائية للضرائب على احترام التنظيم و التشريع الجبائيين ، مع متابعة ومراقبة نشاط المصالح الخارجية لتحقيق الأهداف المحددة لها، كما تعتبر العلاقة بين المديرية الجهوية للضرائب و المديريات الولائية الواقعة ضمن دائرتها الاقليمية علاقات سلمية ، وتلتزم المديريات الولائية يابلاغها بكل الجداول الاحصائية المعدة دوريا و المنصوص عليها في التنظيم المعمول به وتقديم كل البيانات و التقارير التي تخص سير المصالح او تطبيق التشريع و التنظيم الجبائيين.

أما المهام الموكلة للمديرية الولائية للضرائب في مختلف المجالات هي:

- جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية، تصدر الجداول و قوائم المنتجات وشهادات الإلغاء او التخفيض وتعاينها وتصادق عليها وتقوم نتائج الحصيلة الدورية.
- تحلل دوريا عمل المصالح الخارجية وتعد تلخيصا عن ذلك كما تقترح اي اجراء يحسن عملها.
- تتكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصيل الضرائب و الأتاوى مع مراقبة التكفل و التصفية.
- تنظم جمع المعلومات الجبائية واستغلالها مع برمجة التدخلات وتتابع تنفيذها .
- تقدر احتياجات المديرية من الوسائل البشرية و التقنية و المالية و تعد تقديرات الميزانية.
- تضمن توظيف و تسيير المستخدمين التابعة لهم مع اجراء التكوين وتحسين المستوى.

الشكل رقم (III-04): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب DWI



المصدر: المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 06 327 المؤرخ في 18/09/2006، مرجع سبق ذكره، ص 10.

المبحث الثاني : حالات التهرب والغش الضريبي للمركز الجوّاري للضرائب لولاية مستغانم

دراسة آثار الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي من خلال تحليل وتقييم أثر الأشكال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة في الجزائر، حيث يتم التركيز بالدرجة الأولى على كل التحقيقات المحاسبية و التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية باعتبارها الأكثر فعالية في اكتشاف محاولات الغش و التهرب الضريبي و هناك عدة أنواع أخرى من الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: نماذج التهرب والغش الضريبي في المركز الجوّاري للضرائب مستغانم

من أهم الطرق التي يتم استعمالها في مكافحة التهرب الضريبي التحقيق المحاسبي ، من خلال المراقبة المحاسبية يتم الكشف عنه من حيث الشكل والمضمون، تقوم الإدارة الجبائية بعد ذلك اتخاذ الإجراءات العملية التي من شأنها إعادة تشكيل رقم الأعمال من أجل التمكن من الوصول إلى المبالغ المتهرب من دفع الضريبة عليها ، لإسترجاع المال و الحقوق و الغرامات المترتبة عنها ، وإجبار المكلف بدفعها إلى مصلحة الضرائب ، للكشف عن التحقيق المحاسبي في الجزائر و أثره في مكافحة التهرب الضريبي تقوم بعرض بعض الإحصائيات المقدمة من المركز الجوّاري الضرائب من 2014 إلى 2021.

1. التهرب الضريبي في مادة الوعاء الضريبي

تختص المديرية الولائية للضرائب بمهمة الرقابة الجبائية على مستوى الولاية و يتم تجميع المعلومات و الإحصائيات على المستوى الولائي ، ومنه نقول أن المكلف متهرب ضريبيا من خلال المخالفات التالية :

- تسجيل عمليات وهمية في دفاتر محاسبية.
- تقديم فواتير وهمية لاثبات معاملات تجارية من أجل الإستفادة من تخفيضات من الضرائب أو نقائص في الأرباح المحققة
- الإمتناع عمدا عن تقديم التصريحات الجبائية السنوية و الفصلية .
- عدم مسك محاسبة نظامية تثبت العمليات المحاسبية لإظهار المركز المالي للمكلف بالضريبة .
- التعمد في إخفاء المعاملات التجارية للمكلف بالضريبة .

وقد كانت المعطيات المتحصل عليها من خلال المركز الجوّاري للضرائب كما هي في الجدول التالي :

جدول رقم (III-01): حالات و المبالغ المتهرب منها في مادة الوعاء لولاية مستغانم.

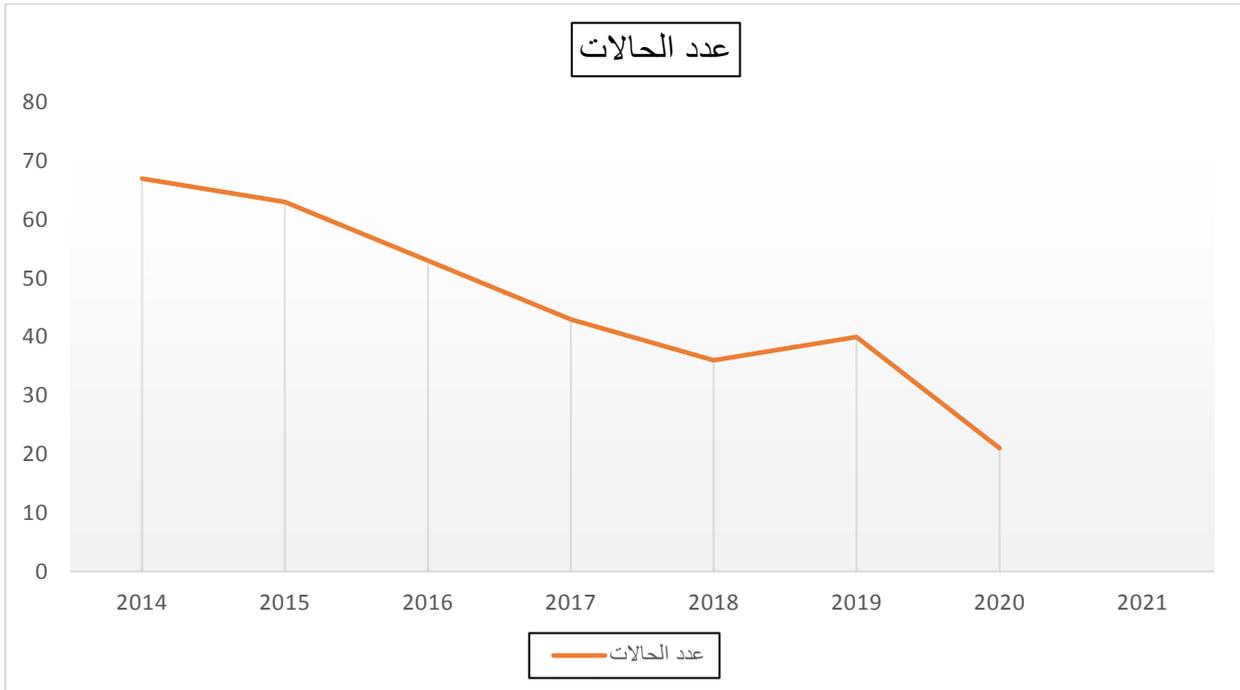
الوحدة: 1=1000 دج

السنوات	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	المجموع
عدد الحالات	67	63	53	43	36	40	21	18	341
إجمالي المبالغ	1.257	1.203	1.197	1.122	1.095	1.165	959	938	8.936

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المركز الجوّاري للضرائب.

نقوم بصياغة هذا الجدول في منحنى بياني .

الشكل رقم (III-05): حالات التهرب الضريبي في مادة الوعاء



المصدر: اعتمادا على معطيات الجدول.

من خلال المنحنى البياني نلاحظ أن التحقيقات الوعائية المنجزة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب

بمختلف مصالحها منها المفتشيات على مستوى كل دائرة مع 4 مديريات و منه من خلال المنحنى تبين أنه هناك

إنخفاض مستمر بنسبة متتالية خلال سنوات محل الدراسة .

و تقوم المديرية الفرعية للرقابة الجبائية من خلال التعديلات لهذه التحقيقات من حيث الملفات ومن حيث الفرقة المختلطة ، و نوع من الإنخفاض يعود إلى الصعوبة التي تعيق طريق المراقبين في تأدية مهامهم و استعمال هذا النوع من التحقيق على أحسن وجه ، مما يسمح بالمراقبين بتطبيقه على حرية تامة ، وعدم تقبل المكلفين له لكونه يختص بالذمة المالية للمكلف .

2. التهرب الضريبي في مادة التحصيل

نقول أن المكلف قام بالتهرب في مادة التحصيل الضريبي حسب المركز الجوّاري للضرائب إذا قام بالعمليات التالية :

- عدم تسديد الضريبة من الرغم أن وضعيته المالية جيدة .
- عدم التصريح بعنوان عمله بهدف التهرب من التسديد .
- عدم استقبال أعوان الضرائب و منعه بالقيام بمهامهم .
- عدم الوفي بالوعود المتفق عليها من طرف مصالح الضرائب .
- إهمال الإستدعاءات .

وقد كانت الإحصائيات المتحصل عليها من طرف المركز الجوّاري للضرائب لولاية مستغانم كما هي في الجدول التالي :

جدول رقم (02-III): حالات و المبالغ المتهرب منها في مادة التحصيل لولاية مستغانم.

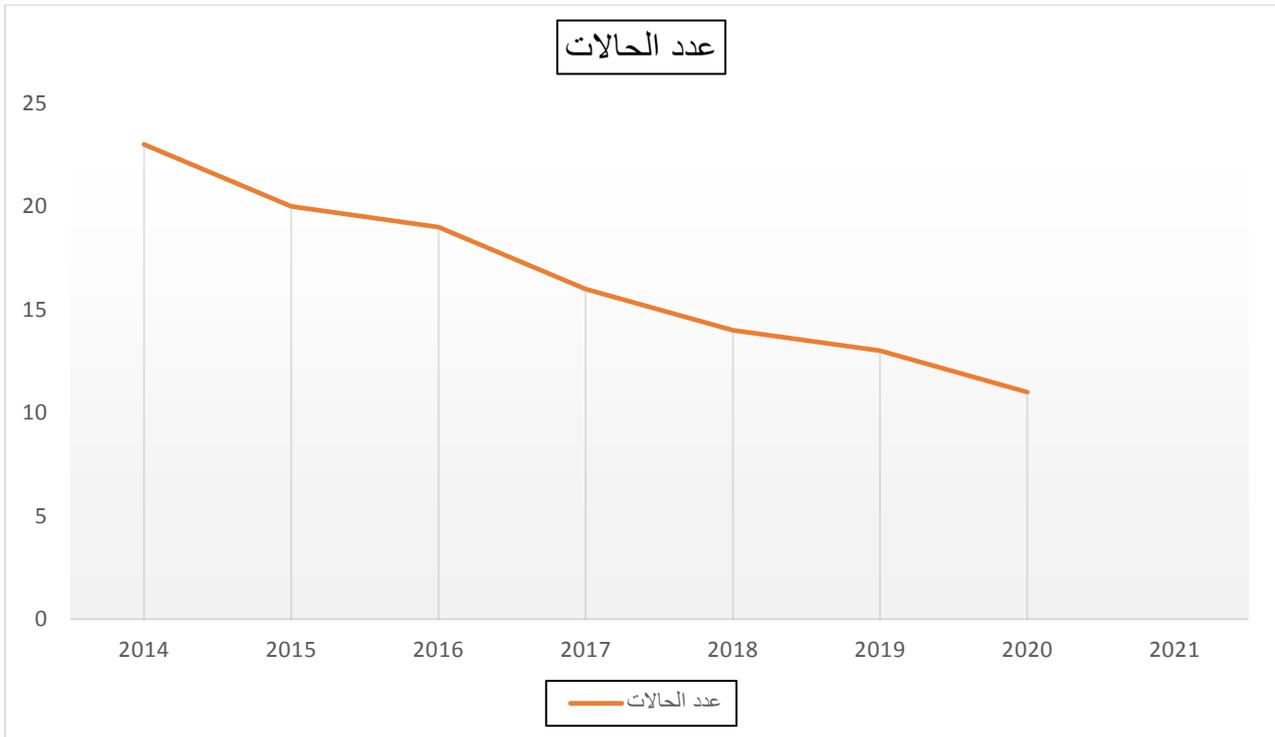
الوحدة : 1=1000 دج

السنوات	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	المجموع
عدد الحالات	23	20	19	16	14	13	11	7	123
إجمالي المبالغ	2.355	2.214	2.062	1.919	1.896	1.670	1.594	1.503	15.213

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المركز الجوّاري للضرائب.

من خلال الجدول نلاحظ عدد الحالات في المتهربين من الضريبة في مادة التحصيل يقل من سنة إلى أخرى ، و الفرق بين السنة الأساس 2014 توجد 23 حالات بينما سنة 2021 يوجد 7 حالات و هذا يدل على فعالية نظام الرقابة التي يقوم بها المركز الجوّاري للضرائب ، ونسيف معطيات الجدول في منحنى بياني .

الشكل رقم (III-06): حالات التهرب الضريبي في مادة التحصيل .



المصدر: اعتمادا على معطيات الجدول.

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن منحنى التهرب الضريبي في مادة التحصيل في انخفاض مستمر بنسبة متتالية خلال سنوات

الدراسة، في 2014 سجلت 23 حالة و هذا راجع لعدة أسباب منها نقص الرقابة الجبائية و الوعي البشري و نقص في المراقبين ، أما في سنة 2021 سجلت 7 حالات ، يعني أنه هناك تحسن في النظام الجبائي و التحكم الكمي و النوعي للضرائب .

المطلب الثاني : عدد الملفات المدروسة على مستوى المركز الجوّاري للضرائب لولاية مستغانم.

في هذه الحالة تسعى الرقابة الجبائية إلى إسترجاع أكبر قدر ممكن من الأموال التي لم يصحح بها من طرف المتهربين ، و الجدول التالي يبين عدد الملفات المدروسة من طرف الإدارة الجبائية بإتباع عدة أنواع من الرقابة

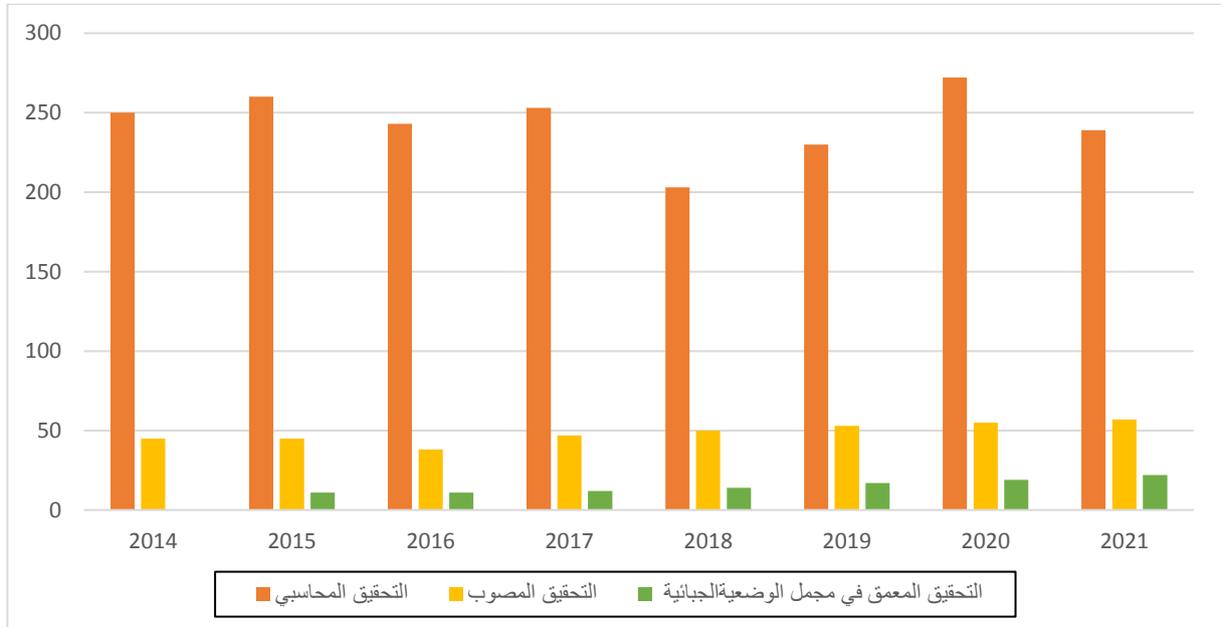
الجبائية .

جدول رقم (III-03): تطور عدد الملفات الخاضعة للرقابة الجبائية

2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	أنواع الرقابة
239	272	230	203	253	243	260	250	التحقيق المحاسبي VC
57	55	53	50	47	38	45	45	التحقيق المصوب VP
22	19	17	14	12	11	11		التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE
318	346	300	267	312	292	317	295	المجموع

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المركز الجوّاري للضرائب.

الشكل رقم (III-07): عدد الملفات الخاضعة للضريبة .



المصدر: بناء على معطيات الجدول.

و من خلال الجدول و التمثيل البياني نقوم بشرح الأنواع التي تطبق في دراسة الملفات الخاضعة للرقابة باتباع التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ، و هناك إختلاف في عدد الملفات ويعود ذلك النوع التحقيق المطبق على كل ملف .

1. عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المحاسبي :

من خلال المعطيات السابقة نلاحظ أن هناك تزايد في عدد الملفات المدروسة وهذا راجع الى الجهود المبذولة من طرف أعوان الضرائب و اتباع كبيرة او صغيرة يقوم بها المكلفين بالضريبة من أجل حدهم من التهريب ، أما بالنسبة للإنخفاض فهذا راجع لقلة المراقبين من حيث العدد ، و على الإدارة الضريبية توفير العدد الممكن من المراقبين من أجل الإكتشاف الأكثر للمتهربين و يترتب عن توفير العدد الكافي من المراقبين أن تكون الدراسة الجيدة و الدقيقة للملفات .

2. عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المصوب :

من خلال المعطيات السابقة نلاحظ أن هناك تفاوت تقريبا في عدد الملفات المدروسة على مر السنوات المتطرق لها و هذا يعود لأهمية الرقابة الجبائية و فعاليتها ، وهذا النوع من التحقيق يعتبر جديد يضاف إلى أنواع الرقابة الجبائية لم يكن يطبق في القدم .

3. عدد الملفات المدروسة بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية :

من خلال معطيات الجدول نلاحظ أن هناك تفاوت في عدد الملفات المدروسة و نلاحظ استمرار من حيث العدد وهو تزايد بنسب ضئيلة و هذا يعود الى المدة و الجهد و حجم العمل الذي يتطلبه هذا النوع من الرقابة الجبائية اتجاه المتهربين.

المبحث الثالث : دراسة ميدانية للمركز الجوّاري للضرائب لولاية مستغانم

يتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى دراسة حالة خاصة بالرقابة الجبائية و التي تتمثل في التحقيق المحاسبي .

المطلب الأول : التحضير لخطوات وإجراءات عملية التحقيق المحاسبي

يتم دراسة هذه الحالة التي تختص بعملية التحقيق المحاسبي باعتباره وسيلة من وسائل الرقابة الجبائية ومكافحة التهرب الضريبي ، وقد ارتأينا أن تكون هذه الدراسة تقنية و مختصرة نظرا لتطرقنا للجانب النظري لعملية التحقيق المحاسبي.

1. التحضير للتحقيق

تعد المرحلة التحضيرية للتحقيق خطوة هامة في عملية الرقابة الجبائية، حيث يتم من خلالها اختيار الملفات المراد البحث و التحقيق فيها استنادا إلى جميع هياكل الادارة الجبائية وفقا لمجموعة من المعايير بناء على القدرات و الإمكانيات البشرية و المادية التي يتمتع بها أعوان الإدارة الجبائية ، حيث يخول التشريع الجبائي للمراقب سحب ملف المكلف الذي تم اختياره ليخضع للتحقيق من مفتشية الضرائب التابع لها ، ويقوم ببعض الأعمال التمهيدية و ذلك لمعرفة الوضعية الحقيقية للمكلف و التأكد من نظامية التصريحات من خلال مراقبة مايلي:

- أهمية رقم الأعمال المصرح به خلال السنتين الأخيرتين .
- دراسة الملف بخصوص الرسم على القيمة المضافة و الضرائب على رقم الأعمال و مختلف الضرائب و الرسوم الأخرى.
- الإتصال بالجهات الخارجية و التي لها علاقة بالمكلف من خلال ممارسة حق الإطلاع من أجل جلب المعلومات التي تساعد المراقب في عملية التحقيق.
- تكرار الخسارة في النتائج و الربح الضعيف مقارنة مع رقم الأعمال المصرح به وطبيعة النشاط المزاوّل.
- استعمال الطرق التدليسية وملاحظة المخالفات ذات الطابع الإقتصادي.
- إنجاز كشف المحاسبة للسنوات المعنية بالمراقبة

2. إرسال الإشعار والإجراءات الأولية لعملية التحقيق

أسندت المديرية الفرعية للرقابة الجبائية لفرقة التحقيق (مكتب التحقيقات أ) المتكونة من (4) أعضاء على رأسهم رئيس فرقة التحقيقات الجبائية، وتمت دراسة الملف الجبائي للمكلف مع العلم أن قطاع المكلف

توضيب المنتوجات الفلاحية أنه يمتاز بكثرة التمهرب الضريبي ، كما تم التعرف على نشاط المؤسسة والضرائب بمختلف أنواعها.

1.2. إرسال إشعار بالتحقيق :

هو عبارة عن وثيقة تعلم بواسطتها الإدارة المكلف بأنه سيخضع لعملية الرقابة و التحقيق الجبائي حيث يشار فيه إلى الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق وكذلك الفترة (السنوات) المعنية ، كما يشار في الإشعار ببعض الحقوق الممنوحة للمكلف كإمكانية الإستعانة بمستشار ومنحه مدة 10 أيام بعد استلام الإشعار بالتحقيق لتحضير الوثائق و الدفاتر المحاسبية.

وبتاريخ 2021-04-01 قام أعوان الإدارة الجبائية بتسليم الإشعار بالتحقيق رقم **** إلى المكلف و المعني بالرقابة، حيث أرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة ، يمكنه الإستعانة بمستشار محاسبي من اختيار هذا الإشعار :

- السيد: ***** مقال في الاشغال البناء مقرها *****

- السجل التجاري: *****

- الرقم الجبائي: *****

- تاريخ إرسال الإشعار: 2021/04/01

- السنوات الأربعة المعنية بالتحقيق: 2018-2019-2020-2021.

الضرائب التي يمسهها التحقيق:

- الضريبة على أرباح الشركات (IBS) بمعدل 19% ، 25%.

- الرسم على القيمة المضافة (TVA) وذلك بمعدل 19% و 9% وذلك حسب كل عملية.

- الرسم على النشاط المني (TAP) بمعدل 2%.

- الضريبة على الدخل الإجمالي المقتطعة من المصدر (خاصة بالأرباح الموزعة) بمعدل 10% .

2.2. الإجراءات التمهيدية للتحقيق : بعد تسليم الأعوان المحققين الإشعار قاموا ببعض الإجراءات

الأولية، وهذا حتى يتسنى لهم ممارسة مهامهم على أحسن وجه وتجسدت الإجراءات في مايلي:

1.2.2 سحب ودراسة الملف الجبائي: إذ يمثل المصدر الأول بالنسبة للمحقق ، وهذا لإحتوائه على كل الوثائق والبيانات المتعلقة بالمكلف بالضريبة ، حيث يتضمن كل تصريحاته وكل الإتصالات والمراسلات الموجهة إليه وتجدر الحالة إلى أن الملف الجبائي يختلف في بياناته حسب طبيعة المكلف بالضريبة .

2.2.2 تحضير إستمارات التحقيق: إستنادا للمعلومات الموجودة ضمن الملف الجبائي للمكلف الخاضع للرقابة يقوم المحقق بمأ جدولان هامان في تحديد ومعرفة الشكل الخارجي للمحاسب قبل إستلامها ، وأهمية رأس مال الشركة ، وتطوراتها ، وجميع الإمكانيات التي تمتلكها المؤسسة ويتمثلان في:

1.2.2.2 إعداد حالة المقارنة للميزانيات : هذه الوثيقة تحتوي على أسطر وأعمدة تسجل عليها مختلف الأصول والخصوم لمختلف السنوات الأربعة قيد التحقيق ، وتشمل دراسة التغيرات الحاصلة في أصول وخصوم المؤسسة ، خاصة في ما يتعلق بإهتلاكات المؤونات حركة العقارات وكذا فوائض القيمة المحققة.

2.2.2.2 إعداد كشف المحاسبة : يعد هذا الكشف إنطلاقا من جدول الحسابات والنتائج ل 4 سنوات المحقق فيها ويضم لوائح حسابات النتائج ، كما يسمح من متابعة الأعمال والأعباء والمعدلات الربح الإجمالي والقيمة المضافة وكذا الربح الصافي لكل دورة محاسبية.

3. المرحلة الميدانية لعملية التحقيق

بعد قيام المراقب بالأعمال الضرورية لإجراء عملية التحقيق المحاسبي يقوم بإنتقال إلى عين المكان ، وذلك بعد إعلان المكلف عن طريق الإشعار بالتحقيق ، وبعد إنقضاء المدة المحددة يتم التقرب من مقر عمل المكلف لإجراء بعض المعاينات المادية التي قد تفقد قيمتها إن أجلت والمتمثلة في:

- أستفسر عن طبيعة العمل والنشاط الممارس مع زيارة أماكن الإنتاج، التخزين، المحلات المهنية التي تسمح له بأخذ نظرة شاملة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة حيث يجب جمع كل المعلومات المتعلقة ب:

- النشاط الرئيسي والثانوي للمؤسسة.

- وسائل الإنتاج المستعملة.

- زبائن المؤسسة ومورديها.

بالإضافة إلى كل هذا يجب على المحقق التأكد من الصحة الشكلية للمحاسبة، ذلك بأنها تلم جميع الوثائق والمستندات القانونية التي ينص عليها القانون التجاري في المواد من 09 إلى 11 والمتمثلة في دفتر اليومية حسب المادة 09، دفتر الجرد حسب المادة 10، و اليوميات المساعدة (البنك، الصندوق، المبيعات، المشتريات، المصاريف.....الخ).

إذا كانت لا تتوفر له محاسبة او غيابها يقوم المحقق بمحضر غياب الوثائق المحاسبية، وإذا توفرت تكون على شكل شهادة تبرئة للمكلف.

على ذلك يجب التأكد من مطابقة الكتابة الموجودة بهذا الدفتر مع الوثائق التبريرية بعد الدراسة الشكلية للمحاسبة، يجب التطرق إلى الدراسة الموضوعية أي في مضمون المحاسبة، يقوم المحقق الجبائي في هذه الحالة و للتأكد من جودة المعلومات المحاسبية المصرح بها من طرف المكلف، يركز على المعلومات المحاسبية التي لها تأثير على تكوين الربح الخام أو القيمة المضافة، التي تتمثل في الغالب في المشتريات، المخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات وفيما يلي نتعرض بعض من العمليات التي يمكن أن تتضمن بعض أخطاء و ثغرات:

- فواتير الشراء غير مسجلة محاسبيا.
 - تقييم المخزونات بأقل من سعرها الحقيقي رغم أن الكميات حقيقية.
 - البيع بتحرير الفواتير مع التحقيق في قيمتها.
 - التأكد من الوجود المادي للثببتات وهل هي مسجلة بتكلفة حقيقية أم لا.
 - فحص إهلاكات الثببتات والتأكد من مدى مطابقتها للنسب والقوانين المحاسبية والجبائية.
 - التأكد من موضوعية مختلف المؤونات و الإهلاكات التي تم تكوينها.
 - استرجاع الرسم على القيمة المضافة من خلال فواتير لا علاقة لها بالنشاط
- تبعا للتشريع المعمول به قام المراقب بمراسلة المؤسسة رسميا لطلب التوضيحات و تقديم التبريرات اللازمة حول النقاط التي تم استخلاصها من عملية التحقيق.

تلقي المراقب بعض التوضيحات و التبريرات من المكلف، إلا أن هذا لم يكن كافي أمام المراقب من أجل تبرير كل التلاعبات و الأخطاء التي تم الكشف عنها من طرف المراقب وهذا قبل الفترة المحددة قانونا ب 30 يوما.

المطلب الثاني : نتائج التحقيق

من خلال التدقيق في الملف المكلف و التحقق في عين المكان للإطلاع على الورشات و الممتلكات توصل المراقب الى النتائج التالية :

1. نتائج الرقابة المحاسبي لرقم الأعمال

وهذا من خلال رقم الاعمال المصرح به في جدول النتائج و التصريحات الشهرية لفترة التحقيق .

1.1. رقم الأعمال من خلال جدول حسابات النتائج :

جدول رقم (04-III): رقم الأعمال من خلال جدول حسابات النتائج . الوحدة:1000دج.

السنوات	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المعتمد	الفرق	ملاحظة
2018	70.2.322.70	230.584.40	1.688.30	الفرق يخضع
2019	390.222.30	376.934.40	13.287.90	للضريبة على
2020	480.261.30	480.261.30	-	الدخل الإجمالي
2021	862.782.30	862.782.30	-	
المجموع	965.538.60.1	1.950.562.40	14.976.20	

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المركز الجوّاري للضرائب.

من خلال معطيات الجدول نلاحظ هناك فرق بين رقم الأعمال المصرح به و رقم الأعمال المعتمد بين

سنوات التحقيق الأربعة و المبلغ يقدر ب14.976.20 دج ، و يتم إخضاع هذا المبلغ للضريبة على الدخل الإجمالي

الفرق = مج رقم الأعمال المصرح - مج رقم الأعمال المعتمد .

$$.14.976.20=1.950.562.40-1.965.538.60$$

1.1. رقم الأعمال من خلال تصريحات G50:

جدول رقم (III-05): رقم الأعمال من خلال تصريحات G50 الوحدة: 1000 دج.

السنوات	رقم الأعمال المصرح به	رقم الأعمال المعتمد	الفرق	ملاحظة
2018	284.330.10	284.330.10	/	الفرق يخضع
2019	381.383.20	381.383.20	/	لرسم على
2020	477.630.10	476.573.90	105620	النشاط المهني و
2021	866.773.50	862.782.30	/	الرسم على القيمة
المجموع	2.010.117.90	1.950.562.40	1.056.20	المضافة TVA

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المركز الجوّاري للضرائب.

2. مراقبة رقم الأعمال المقبوض خلال فترة التحقيق .

من خلال فترة التحقيق تم الكشف و توضيح رقم الأعمال من كشف الحسابات البنكية في فترة التحقيق

1.2. رقم الأعمال المقبوض في 2018.

جدول رقم (III-06): رقم الأعمال المقبوض في 2018 الوحدة: 1000 دج

حساب 300 *****	حساب 599 *** **	حساب 252	حساب 80 CPA 400
معدل 9%	9%	19%	19%
73861	8.704.51	17.386.92	2.005.00
/	8.704.51	20.573.80	7.900.67
/	8.704.51	24.975.40	2.361.94
/	8.704.51	39.613.86	/
/	8.704.51	3.514.91	/
/	14.879.14	131.621.81	/
المجموع 73861	58.399.89	237.686.07	30.314.61

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المركز الجوّاري للضرائب.

من خلال الجدول نستنتج مايلي :

- مج معدل 9% = 59.138.50 دج ----- مج بدون رسوم = 55.264.93 دج.
- مج معدل 19% = 268.000.68 دج ----- مج بدون رسوم = 229.060.18 دج.
- مج العام = 237.139.18 دج ----- مج بدون رسوم = 184.325.11 دج.

2.2 رقم الأعمال المقبوض في 2018.

جدول رقم (07-III): رقم الأعمال المقبوض في 2018. الوحدة: 1000 دج

حساب 300 *****		حساب 599 *** **	
BADR		CPA 400 80	
معدل 9%	%19	%9	%19
711.97	2.021.76 -237.38	/	659.18
1.3527.58	351.00 -6.778.39	/	/
/	2.047.50 -7.558.19	/	/
/	96.636.94 -12438.76	/	/
/	936.00 -2.499.99	/	/
/	70.399.41 -82.469.77	/	/
/	29.424.53 -2.729.63	/	/
/	3.465.95 -36.955.29	/	/
/	25.875.14 -20.499.76	/	/
/	7.532.83	/	/
14.239.55	429.054.06	/	659.18

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المركز الجوّاري للضرائب.

من خلال معطيات الجدول تبين لنا النتائج التالية :

- مج معدل 9% = 114.239.55 دج ----- المبلغ بدون رسوم = 13.306.86 دج .
- مج معدل 19% = 429.713.24 دج ----- المبلغ بدون رسوم = 36727591 دج .
- المجموع العام = 443.952.79 دج ----- المجموع بدون رسوم = 380.582.77 دج .

3.2. رقم الأعمال المقبوض في 2019.

جدول رقم (III-08): رقم الأعمال المقبوض في 2020.

حساب 300 *****		حساب 599 *** **		حساب 80 CPA 400	
BADR					
معدل 19%	9%	19%	9%		
15.249.66 - 8.409.58	/	/	/	/	/
138.597.88 - 302386	/	/	/	/	/
19.344.87 - 896539	/	/	/	/	/
30.051.94 - 45.834.45	/	/	/	/	/
55.115.95 - 37.207.44	/	/	/	/	/
229.455.25 - 124.007.13	/	/	/	/	/
558.827.79 مج	/	/	/	/	/

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المركز الجوّاري للضرائب.

من خلال الجدول تبين لنا النتائج التالية :

- مج 19% = 558.827.79 دج ----- مبلغ بدون رسوم 477.630.11 دج .

4.2. رقم الأعمال المقبوض في 2020.

جدول رقم (09-III): رقم الأعمال المقبوض في 2021.

CPA 400 80		حساب ***** 300	
		BADR	
حساب ***** 599		252	
%9	%19	%9	معدل %19
/	1.193.90	47.682.08	9.087.76 -62.673.70
/	/	/	15.791.09 -1.123.76
/	/	/	252.535.45 -56.932.20
/	/	/	47.215.32 -546.15
/	/	/	2.615.00 -149.025.35
/	/	/	12.732.54 -30.560.40
/	/	/	60.178.93

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المركز الجوّاري للضرائب.

من خلال معطيات الجدول تبين لنا النتائج التالية :

- مع معدل 9% = 162.199.96 دج ----- المبلغ بدون رسوم = 24.221.82 دج .
- مع معدل 19% = 47.682.08 دج ----- المبلغ بدون رسوم = 44.558.90 دج .
- المجموع العام = 1.009.673.70 دج ----- المجموع بدون رسوم = 866.773.14 دج.

2. الضريبة على الدخل الإجمالي .

جدول رقم (III-10): الضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2018- 2019.

2019	2018
الأساس المصرح به = 10.304.00 دج	الأساس المصرح به = 8.982.74 دج
اعادة ادماج الفارق لرقم الأعمال = 51.894.20 دج	اعادة ادماج الفارق لرقم الأعمال المفوترة = 1.688.26 دج
اعادة ادماج الفاتورة رقم **** = 75.486.10 دج	دج
	اعادة ادماج الفاتورة رقم **** = 18.744.19 دج
الفارق = 65.182.10 دج	الفارق = 9.761.45 دج

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المركز الجوّاري للضرائب.

جدول رقم (III-11): الرسم على القيمة المضافة المطالب بإرجاعه.

السنة	المبلغ	القيمة المضافة	ملاحظة
2019	8.048.19	1.368.19	فاتورة رقم **** بتاريخ 2019/12/06 (غير متعلقة بالنشاط الممارس)
2020	51.859.25	8.816.07	فاتورة رقم **** بتاريخ 2020/10/20 (المبالغة في كمية الزفت الذي لا يتم استخدامه بكمية كبيرة في أشغال البناء)

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المركز الجوّاري للضرائب.

3. التبليغ النهائي :

بتاريخ: 2021/10/29 و بعد إعادة تكوين أسس الإخضاع قام المحقق بإبلاغ المكلف بوضعيته الجبائية الجديدة المتول إليها نتيجة التحقيق بتبليغ مضى عليه ، وذلك عن طريق التبليغ رقم: 1336/م وض/م في رجامت جاف أ/2020، وهذا بعد تقديمه للمدير الفرعي للرقابة الجبائية للإطلاع عليه من أجل التأشير عليه قبل إرساله

، حيث كان التبليغ عليه قبل إرساله حيث كان التبليغ مفصلاً بأرقام وجداول تسمح للمكلف بفهم التعديلات في الأسس والقواعد، من أجل الرد عليها بملاحظات أو قبولها ، وتم منح المكلف مدة 30 يوماً من أجل ذلك، واحتوى التبليغ على:

تم الإبقاء على نفس الأسس التي وردت في التبليغ الابتدائي ، و بذلك يتم اصدار الجدول الإضافية و إبلاغ المكلف بها ثم إرسالها إلى القابضة للتحصيل.

يتم رفع دعوى ضد المكلف و تسجيله ضمن الملف الوطني للمدلسين ، و ذلك نظراً لاكتشاف استعماله لطرق و مناورات تدليسية بهدف التهرب من دفع الضريبة و النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائي ، عدم توافق الدخول ما بين الدخول المصرحة وتلك المعد تشكيلها طريقة وكيفية التعديلات والتسويات المقترحة.

4. ردود المكلف على التبليغ الأولي

بعد إنقضاء المهلة القانونية المقدرة ب 30 يوم ونظراً لعدم إيداعكم للرد على نتائج التحقيق المحاسبي والجبائي الواردة بالتبليغ الأولي المشار إليه سابقاً فإنه تقرر الإحتفاظ بالنتائج الواردة بالتبليغ الأولي .

جدول رقم (12-III) : الملخص العام للحقوق و الغرامات

الحقوق و غرامات التعيين	الحقوق	الغرامات	الحقوق والغرامات
الضريبة على أرباح الشركات	1.844.845.00	461.211.00	2.306.056.00
الرسم على النشاط المهني	97460.00	22.058.00	119.518.00
الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالأرباح الموزعة المقتطعة من المصدر	734.252.00	183.563.00	917.815.00
الرسم على القيمة المضافة	392.949.00	82.101.00	475050.00
المجموع	3.069.506.00	748.933.00	3.818.439.00

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المركز الجوّاري للضرائب.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى مدى فعالية الرقابة الجبائية لظاهرتي التهرب الضريبي والغش الضريبي في الجزائر باعتبارها الطريقة المنتهجة لدى الإدارة الضريبية ، كما هو مبين في الإحصائيات الخاصة بنتائج الرقابة الجبائية و كمقابل للنظام التصريحي الذي تمنحه للمكلف بالضريبة، بهدف التأكد من مدى صحة تصريحاته وإسترجاع المبالغ المتهرب منها ، إلا أن هذه المبالغ تعتبر قليلة مقارنة بحجم التهرب الضريبي اللامحدد ، للحد من هذه الظاهرة وعليه فإن الرقابة الجبائية تساهم في القضاء على هذه الظاهرة والحد منها.

يتضح من خلال تقييم فعالية الرقابة الجبائية وجود عدة تحديات و مشاكل يعاني منها نظام الرقابة الجبائية في الجزائر و تقف عائقا دون تحقيق أهدافه ، من خلال ضعف أهمية الرقابة الجبائية و عدم فعالية النظام الضريبي ، و نقص أيضا الوعاء الضريبي و غياب الضمير عند المكلف بالضريبة.

و أثناء تريبصنا الذي كان و بالضبط في المركز الجوّاري للضرائب ، حيث قمنا بدراسة إحصائيات خاصة بنتائج تطور الرقابة الجبائية ، توصلنا إلى أهم الطرق والإجراءات التي يتبعها المحققون في حصولهم على أدلة تثبت أن المكلف قام بعمليات غير قانونية تدل على وجود حالة تهرب ضريبي أو غش ضريبي.

ترتكز الرقابة الجبائية على مجموعة من الإجراءات القانونية و العملية تنظم تدخل مراقبي الإدارة الجبائية و تضمن حقوق المكلفين بالضريبة ، و يؤدي مخالفتها و عدم الالتزام بها الى بطلان عملية الرقابة الجبائية و النتائج المترتبة عنها .

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

من خلال تطرقنا إلى هذه الدراسة و المتمثلة في الرقابة الجبائية كأداة للحد من الغش الضريبي و التهرب الضريبي ، تم حصر هذه الدراسة من جانبين التطبيقي و النظري ، فمن خلال دراستنا للموضوع يتضح لنا الدور الفعال الذي تلعبه الضرائب في دفع عجلة الإقتصاد نحو التقدم والرفي كونها من المصادر المالية التي تلعب دورا رياديا في تنفيذ السياسة المالية التي تمكنها من التدخل لتوجيه النشاط الإقتصادي بإعادة توزيع الدخل والثروات على مختلف فئات المجتمع بهدف الحد من الفروقات الإجتماعية و إرساء مبادئ العدالة بالإضافة إلى أنها مورد هام للخرينة العمومية .

إن إلزامية فرض الضريبة وتعددتها يؤدي ببعض المكلفين إلى إنتهاج أحد المسلكين التهرب المشروع (التهرب الضريبي) بتجنب المكلف الخضوع للضريبة دون ارتكاب أية مخالفة للأحكام والأنظمة الضريبية وكذا التهرب غير المشروع (الغش الضريبي) الذي يتمثل بنجاح المكلف في الإفلات من تأدية الضريبة المستحقة عليه عبر ممارسة الغش والتزوير ومخالفة القوانين الضريبية المعتمدة، ولقد إنتشرت هذه الظاهرة بصورة كبيرة لتعدد الأسباب فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي الذي يتسم بغموضه وعدم استقراره، ومنها ما هو متعلق بالإدارة الجبائية لتعدد إجراءاتها بالإضافة إلى الظروف الإقتصادية والإجتماعية المحيطة بالمكلف، وبالتالي محاولة القضاء عليه ليس بالأمر الهين لذلك تسعى الحكومة جاهدة بكل الطرق الممكنة بالتخفيف من حدة هذه الظاهرة نظرا للأهمية التي تكتسبها الرقابة الجبائية من خلال السعي لمكافحة هذه الظاهرة فقد منح لها المشرع إطارا قانونيا يتجسد في الحقوق الممنوحة لها إضافة إلى الأشكال والأجهزة المخولة لها.

كما تم منح مجموعة من الحقوق و الصلاحيات لأعوان الرقابة الجبائية تيسيرا لأداء مهامهم الرقابية كحق الإطلاع و استدراك الأخطاء و بالتالي منح جملة من الضمانات للمكلفين بالضريبة تفاديا لأي تعسف من قبل الإدارة الجبائية، كحق الإعلام المسبق بالتحقيق والإستعانة بمستشار من إختيارهم.

لكن بالرغم من كل هذه الأجهزة الموضوعية والإجراءات والوسائل المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية ، إلا أنه غير كفيلا بتحقيق الفعالية في أداء المهام الموكلة إليه باعتبار أن الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه ، إلا أن المشاكل التي يعاني منها حالت دون ذلك ، ومنه

فإن الرقابة الجبائية لا يمكن تجسيدها على أرض الواقع من خلال الصعوبات التي تواجهها من طرف المكلفين، وإنما هي تسهر على التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي ، و التي تعمل الدولة على تحقيقها من أجل التقليل و الحد من هذه الظاهرة.

✓ نتائج الدراسة :

على ضوء ماسبق تم الوصول إلى النتائج التالية:

- يشكل التهرب الضريبي أحد أهم التحديات التي تقف أمام التطبيق الفعال للسياسة المالية.
- تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على النشاط المهني و الرسم على القيمة المضافة و الضريبة على أرباح الشركات من أهم الضرائب المعمول بها في الجزائر.
- إن التنسيق التام بين الإدارة الضريبية ومختلف الإدارات و المؤسسات الأخرى يلعب دورا فعالا في تبادل المعلومات من حيث جمعها و إستغلالها ، و هذا من شأنه تعزيز إستراتيجيات مواجهة التهرب الضريبي.
- تنخفض مبالغ الحقوق و الغرامات المسترجعة من خلال التحقيق المعمق و ذلك لأنها تحتاج للمزيد من الإجراءات القانونية و العملية التي توضح مسار هذا التحقيق , إضافة إلى زيادة الامكانيات البشرية لرفع عدد الملفات الخاضعة للرقابة .

✓ إختبار صحة الفرضيات:

قدمنا في المقدمة العامة ثلاث فرضيات نحكم على صحتها من عدمها من خلال ما يلي :

الفرضية الأولى: إن نجاح الرقابة الجبائية يرتكز على مدى كفاءة التنظيم التقني و التشريعي المتمثل في الإدارة الجبائية قد تحققت و هذا ما تطرقنا إليه في الفصل الأول من خلال التنظيم القانوني و الهيكل للرقابة الجبائية.

الفرضية الثانية: يعتبر التهرب والغش الضريبيين من أهم المشاكل التي تواجه اقتصاد الدولة بصفة عامة والإدارة الجبائية بصفة خاصة ، قد تحققت وهذا ما تطرقنا إليه في الفصل الثاني من خلال تبيان أسباب الغش و التهرب الضريبي وما يخلفه من آثار على المستوى المالي والإقتصادي و الإجتماعي.

الفرضية الثالثة : الرقابة الجبائية ليست فعالة بالقدر الكافي لكبح ظاهرة الغش و التهرب الضريبي تحققت باعتبار ما توصلنا إليه في الفصل التطبيقي . وذلك بوجود الثغرات القانونية من خلال قوانين المالية و كذا نقص الإجراءات الإدارية في تحسين العنصر البشري بالإضافة إلى الإجراءات الميدانية بالتنسيق مع الإدارات الأخرى .

✓ الإقتراحات والتوصيات :

بعد إستنتاج نتائج الدراسة يمكن تقديم التوصيات و الإقتراحات التالية :

- نشر الوعي الضريبي لدى أوساط المكلفين بالضريبة .
- سن قوانين و تشريعات ضريبية تتماشى مع التطورات الحاصلة و سد الفراغات القانونية أمام المكلف و الأخذ بعين الإعتبار المبادئ وأسس الضرائب .
- تبسيط القواعد والأنظمة الضريبية وجعلها تتماشى مع الظروف الإقتصادية و الإجتماعية و السياسية السائدة في المجتمع.
- تشجيع التنسيق بين مختلف الإدارات والهيئات من أجل تبادل المعلومات سواء كانت وطنية أو دولية خاصة الإدارات الحساسة (الضريبة ، الجمارك ، التجارة ، البنوك) وتعزيز مركزها وتدعيم مراكزها عبر كل القطر الوطني، بما فيه المراكز الحدودية لقمع ظاهرة التهرب الضريبي.
- زيادة عدد الملفات الخاضعة للتحقيق المحاسبي و التحقيق المعمق في محمل الوظعية الجبائية و زيادة عدد المراقبين ذوي الخبرة و الكفاءة المختصين لاكتشاف التهرب و الغش الضريبي.
- وضع نظم رقابية فعالة ، تمتاز بالدقة و سرعة اكتشاف المخالفات المرتكبة مع تقرير عقوبات شديدة على المكلفين المتهمين لمنعهم من اتباع المخالفات للقوانين الضريبية .
- وفي الأخير نرجو أن تؤخذ هذه الفرضيات بعين الإعتبار من طرف السلطات المعنية من أجل تفعيل آليات الرقابة الجبائية لمكافحة ظاهرتي التهرب و الغش الضريبيين.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

❖ الكتب:

- أحمد علام، المالية العامة، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، 2012.
- بن اعمارة منصور، اجراءات الرقابة المحاسبية و الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
- حامد عبد المجيد دراز- مبادئ المالية العامة-السكندرية للكتاب- مصر-2000.
- حسين عوض وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2013.
- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثانية.
- د ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
- زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العامة، "دار الجامعة الجديدة للنشر"، سنة 1998.
- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2008.
- عادل فليح، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2003.
- عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح اتفاقيات منع التهرب الإزدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر.
- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، الطبعة الأولى، دار جرير، الأردن، 2011.
- عتاب أحمد الناصر، فعالية النظام الضريبي الجزائري، دار المحمدية للنشر، الجزائر، 2005.
- عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
- علي زغدود، مالية العامة، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
- عوادي مصطفى ورحال نصر، الغش والتهرب الضريبي الجزائري، مطبعة صخري، حي المنظمة الجميل، الجزائر، 2011.
- فليح حسن خلف، المالية العامة، جدارا للكتاب العالمي، العبدلي عمان، 2008.

- فوزي عطوي، المالية العامة "النظم الضريبية وموازنة الدولة"، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.

- قاسم الحسيني، المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000.

- كردودي سهام، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، - الجزائر، 2011.

- مجدي محفوظ . علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي - ديوان النشر لبنان. الطبعة الرابعة 2004.

- محلى شهاب ، أصول الاقتصاد العام ، دار الجامعة الجديدة ، مصر 2004 .

- محمد نجيب، ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها المالية والإقتصادية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004.

- مصطفى عوادي ، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011/2010 .

- ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي ، في الجزائر، 2004 .

❖ الرسائل والأطروحات الجامعية:

- العثماني مصطفى ، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية ، مذكرة ماجستير في التسيير معهد العلوم الإقتصادية ، التسيير والتجارة المركز الجامعي الدكتور يحي فارس المدية، اكتوبر 2008.

- ايت بلقاسم لامية، اليات اجراءات الرقابة الجبائية في الجزائر ودورها في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة ماستر- كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – جامعة البويرة-2013

- بدري جمال، عملية الرقابة الجبائية على الغش والتهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، تخصص إدارة ومالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2008-2009

- رحال نصر ، محاربة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص : تسيير المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ، جامعة ورقلة

2007،

- رونق قدوم، دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة
الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2018-2019
- سهام كردودي-المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية- مذكرة ماجستير- جامعة بسكرة-الجزائر-
2008.
- طالب محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1995-1999، رسالة من
متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التحليل الاقتصادي . كلية الاقتصاد و علوم
التسيير.جامعة الجزائر. 2001-2002.
- عبد الجليل الخذاري- الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي- مذكرة ماستر-جامعة بسكرة-
الجزائر-2014.
- عبد الغني بوشري ، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة
مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم
التسيير ، جامعة تلمسان ، الجزائر، 2010-2011.
- غزة مبروك ، فعالية الرقابة الجبائية كأداة للحد من التهرب الضريبي ، مذكرة مقدمة كجزء من
متطلبات لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015-2016.
- لومي نصر الدين ، اجراءات الرقابة الجبائية ، مذكرة نهاية التكوين ، فرع قانون الأعمال ، المدرسة
العليا للمصرفة ، الدفعة السابعة ، د ب ن سنة 2008.
- محمد فلاح . الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية الاقتصادية ،رسالة لنيل شهادة
ماجستير في العلوم الاقتصادية . جامعة الجزائر 1997-1998.
- نادي سليم ، المراجعة الجبائية ، مذكرة الماجستير ، جامعة ، الجزائر، 2004.
- ياقوت أوھيب بن سالم، الغش الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجنائي
والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2002-2003.

- يحيواوي نصيرة ، دراسة حول التهرب والغش الضريبي -حالة الجزائر -رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر 1997-1998.

❖ الدورات التدريبية والمؤتمرات العلمية:

- بوعلام ولهي، مداخلة بعنوان " نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة- حالة الجزائر"، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس- سطيف -، أيام 20-21 أكتوبر 2009.

❖ المجالات والدوريات:

- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000.
- د ناصر شارفي وسامي مبارك ، الغش الضريبي في الجزائر أشكاله وسبل مكافحته ، مجلة جامعة محمد خيضر بسكرة للعلوم الإنسانية ، العدد 48، 2017.
- د يسرى مهدي وزهرة خضير، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته.مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 9، 2012.

❖ النصوص القانونية والمراسيم :

- المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13 جويلية 1998 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، الجريدة الرسمية العدد 51 المؤرخة في 15 جويلية 1998.
- المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 18/09/2006 المعدل والمتمم والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية ،العدد 59 المؤرخة في 24/09/2006.
- المادة 327 ، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، معدلة بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.
- المادة 1-18، من قانون الإجراءات الجبائية.
- المادة 20 ، من قانون الإجراءات الجبائية.
- المادة 1-20 من قانون الإجراءات الجبائية.

- المادة 04-20 ، من قانون الإجراءات الجبائية .
- المادة 05-20، من قانون الإجراءات الجبائية .
- المادة 06-20، من قانون الإجراءات الجبائية ، 2012.
- المادة 2-21، من قانون الإجراءات الجبائية .
- المادة 5-21، من قانون الإجراءات الجبائية.
- المادة 42، من قانون الإجراءات الجبائية .
- المادة 43 ، من قانون الاجراءات الجبائية .
- المواد 193-192 قانون الضرائب والرسوم المماثلة لسنة 2013.
- المادة 115 من قانون الرسم على القيمة المضافة.
- قانون المالية 1997.
- ميثاق المكلفين بالضريبة منشورات 2013 .

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

- Allel Hamini ,**l'audit Comptable et Financier** ,Edition Berti ,Algérie ,2001
- Camille Rosier ,L'impôt ,cité par Margairaz.
- Célestin Foudjem, **Blanchiment De Capitaux et Fraude Fiscale**, Edition L'Harmattan, Paris, 2011
- Hamini Ahmed, **l'audit comptable et financier** ,Ed .BERTI .Algérie ,2002
- Lucien Mehl, Sciences et techniques fis.00
- .cales, Tome 2,PUF,Themis
- Martin Lauré ,**Traité de Politique Fiscale**, édition PUF (Presses Universitaires de France) ,Paris,2001

- Michel Bovier et Marie Christine ,L'administration Fiscale en France , PUF ,Paris,1988
- Philippe Colin ,**La vérification Fiscale** , Economica ,paris ,1979
- REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE , MINISTRE DES FINANCES, GUIDE DU VERIFICATEUR, EDITION 1994.

قائمة الملاحق

معلومات متنوعة :

Renseignements divers :

- أ- عدد الأشخاص المستخدمين في :
ب- قيمة الأجور و الأرباح الاجتماعية المددنة في :
ج- القيمة السنوية للإيجارات الخاصة لسنة :
د- السيارات المستخدمة:

	سياحية Tourisme	تفعية Utilitaire	
Marque et puissance	سنة الاكتساب
Année d'acquisition	العلامة والقوة
Prix total payé	مجموع الثمن المنفوح

Partie à renseigner en cas de cession ou cessation d'activité :

قسم للإستلام في حالة التنازل أو توقيف النشاط

اسم لقب المتنازل له :
العنوان:
Nom et prénom du cessionnaire :
Adresse :

Cession d'investissement:

التنازل عن الاستثمار:

طبيعة الملك المتنازل عنه :
تاريخ الاكتساب :
سعر إنجاز الملك المتنازل عنه :
سعر تكلفة الملك المتنازل عنه :
فائض القيمة عند التنازل:
Nature du bien cédé :
Date de cession :
Date d'acquisition : تاريخ التنازل:

عمود مخصص للملاحظة Colonne réservée au service	Renseignements relatifs au Chiffre d'affaires		معلومات متعلقة برقم الأعمال
	قيمة رقم الأعمال Montant du chiffre d'affaires	معدل الضريبة Taux de l'IFU correspondant	طبيعة العمليات (يتعلق الأمر بالنشاطات المنجزة داخل نفس المؤسسة) Nature des opérations réalisées (Il s'agit des activités réalisées au sein de la même entreprise)
		6 %	(1) بيع البضائع والأشياء وكذا نشاط الحرفيين التقليديين الذين يمارسون نشاط حرفي فني (المادة 282 مكرر 1-1). (1) Vente des marchandises et objets ainsi que les activités des artisans exerçant une activité artisanale artistique (article 282 ter - 1).
		12 %	(2) نشاطات أخرى (المادة 282 مكرر 2-1). (2) autres activités (article 282 ter - 2).
	مجموع قيمة رقم الأعمال المصرح به Montant total du chiffre d'affaires déclaré (1) + (2)		

جدول مفصل للأعباء

Etat détaillé des dépenses et frais divers

تعيين	المبلغ Montants	الوصف Désignation
مبلغ مشتريات البضائع		Montant des achats de marchandises
مبلغ مشتريات المواد الأولية		Montant des achats de matières premières
أجور المستخدمين		Salaires du personnel
الأعباء الاجتماعية لرب العمل		Charges sociales patronales
الإيجارات المهنية		Loyers professionnels
الضرائب والرسوم المتوقعة		Impôts et taxes payés
- رسم الطاهر		- Taxe d'enlèvement des ordures ménagères
- ضرائب أخرى (تذكر بالتفصيل)		- Autres impôts (à détailler)
مصاريف أخرى عامة (تذكر بالتفصيل في ورقة منفصلة)		Autres frais généraux (détailler sur feuille séparée)
المجموع		TOTAL

أشهد بأن المعلومات المذكورة على هذه المطبوعة صحيحة وحقيقية.

J'atteste que les renseignements portés sur la présente déclaration sont réels et exacts.

أ _____ في _____

الإمضاء - Signature

الملحق رقم (02): إشعار بالتحقيق.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

A

Référence N°

Lettre avec
A.R

N°

Le

Avis de Vérification de Comptabilité

Nous avons l'honneur de vous faire connaître que sauf demande contraire de votre part et acceptée par le service, nous nous présenterons à votre le à H, à l'effet de vérifier au titre des exercices , , , l'ensemble de vos déclarations fiscales et opérations susceptibles d'être examinées, se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après, désignés :

Nous vous saurons gré de bien vouloir tenir à notre disposition vos documents comptables et pièces justificatives et dans la mesure où votre comptabilité est informatisée, l'ensemble des informations, données et traitements visés à l'article 20-3 du Code des Procédures Fiscales.

Au cours de ce contrôle, vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix et de demander toutes les précisions sur la conduite de cette vérification.

Si le contrôle fiscal envisagé ne peut être effectué en raison de votre opposition ou celle de tiers, il sera procédé en vertu des dispositions de l'article 44-1 du Code des Procédures Fiscales à l'évaluation d'office de vos bases d'imposition sans préjudice de l'application des sanctions prévues par la législation fiscale en vigueur.

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

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

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

Chef de brigade

**Nom, prénom et grade
des vérificateurs**

(1) À cocher en cas de contrôle inopiné.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O N° 23

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.

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Série O N° 24

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
.....
.....
.....

**Fiche de Fin 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

Date de fin des travaux préparatoires

Date de notification des résultats de la vérification.....

Date de notification de la position définitive de l'Administration

Lu et approuvé :

Le Chef de Service

Les Vérificateurs

الملحق رقم (05): إشعار بتبليغ نتائج التحقيق.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

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

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° du , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices , , , , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés :

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 certain impôts, droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification.

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

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

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

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

La présente notification comporte feuillets y compris celui-ci.

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

Chef de brigade

**Nom, prénom et grade
des vérificateurs**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°

A

Le

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

Madame, Monsieur,

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

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

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

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

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

Chef de brigade

Nom, Prénom et Grade
des vérificateurs

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère des Finances
Direction des Impôts de la
Wilaya de
Sous Direction du Contrôle Fiscal
Bureau des Vérifications Fiscales

Dossier de Vérification N° /

Vérificateur:.....

Chef de Brigade:.....

VERIFICATION DE COMPTABILITE

FICHE DE SYNTHESE

Code d'activité :..... / Numéro Identifiant Fiscal :.....

Désignation de l'entreprise vérifiée :.....

Adresse exacte :.....

Désignation de l'activité exercée :.....

Date de début d'activité :.....

Délai de réalisation de la vérification :.....

I - VERIFICATION COMPTABLE

Système comptable :.....

Document comptable :.....

En la Forme :.....

Au Fond :.....

Motifs précis du rejet de comptabilité :.....

II - VERIFICATION FISCAL

Réintégration des charges :.....

Réintégration des rehaussements de CA au Résultat :.....

Réintégration des taxes sur achats :.....

Taux de TVA applicables:.....

Modification du régime fiscale :.....
Recherche extérieures :.....
CA global de la période vérifiée : - 1^{er} notification :.....
- 2^{eme} notification :.....
BIC global de la période vérifiée : - 1^{er} notification :.....
- 2^{eme} notification :.....

III - RENSEIGNEMENTS STATISTIQUES

Normes de production :.....
Taux de valeur ajoutée :.....
Taux de perte et déchets :.....
 • Approvisionnements :.....
 • Processus de fabrication :.....
 • Conditionnement :.....
Taux de marge brute (achat /revente) :.....
Taux de rendement (prestation de service) :.....
Taux de marge nette :.....

IV - RESULTAT DE L'INTERVENTION

	Année	Année	Année	Année
<ul style="list-style-type: none"> - Rehaussement sur CA (TAP) <ul style="list-style-type: none"> - Réintégration de charges <ul style="list-style-type: none"> - Charges accordées - Réintégration de TVA / Achats <ul style="list-style-type: none"> - Déduction en cascade Situation après vérification : <ul style="list-style-type: none"> - Chiffre d'Affaire retenus - Chiffre d'Affaire déclarés <ul style="list-style-type: none"> - Rehaussement sur CA <ul style="list-style-type: none"> - Résultat retenus - Résultat déclarés - Rehaussement résultats Produits des rôles : <ul style="list-style-type: none"> - T.V.A / C.A - T.V.A / Achats <ul style="list-style-type: none"> - I.B.S - I.R.G - Enregistrement <ul style="list-style-type: none"> - V.F - Timbre - I.R.G / Salaires <ul style="list-style-type: none"> - T.A.P - Autre a précise <ul style="list-style-type: none"> - Pénalités - Totale 				
Totale générale				

Observations Générales sur la Vérification :

Suites réservées au dossier :

Vu, le :

Fait à:..... le,

Le Sous-directeur des Contrôles Fiscaux

Rédacteur

Signature

Signature

ملخص البحث :

تعالج هذه المذكرة كيفية محاربة التهرب و الغش الضريبي ، حيث تطرقنا إلى تحليل هذه الظاهرة مع طرق و أساليب معالجتها، و علاقتها مع المتغيرات الخارجية، فمعظم الدول تتخذ الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة، و ذلك باستعمال أدواتها و أجهزتها للحد منها، إلا أن الرقابة الجبائية لا تستطيع القضاء على التهرب الضريبي لوحدها، إنما يجب الإستعانة بطرق أخرى مثل إستخدام طرق وقائية قبل حدوث تهرب أو غش، و التنسيق بين الإدارات للحصول على المعلومات اللازمة، وفي الأخير تقييم واقع الرقابة الجبائية في الجزائر من حيث تطور عدد الملفات المدروسة و النتائج المقدمة، مع تقديم بعض المشاكل التي تعاني منها، وإعطاء التحسينات اللازمة لزيادة فعالية الرقابة الجبائية.

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

Résumé:

Ce mémoire traite le problème de la fuite et de la fraude fiscales, où on a analysé ce phénomène avec des méthodes et des techniques pour le traiter et de ses relations avec les changements externes, où tous les pays disposent le contrôle fiscal comme une méthode de contrôle, en utilisant ses outils et ses matériels pour réduire ce problème. Toutefois, le contrôle fiscal ne peut pas, à lui seul, combattre la fuite et la fraude fiscales seul, mais doit être utilisé d'autres moyens comme d'utiliser les méthodes de prévention avant qu'une évasion ou une fraude se produise, Et la coordination entre les administrations pour obtenir des informations nécessaires, finalement le contrôle fiscal en Algérie doit être estimé et évalué en son état et en terme d'évolution du nombre de fichiers étudiés et des résultats présentés, en conclusion, l'efficacité de ce contrôle en Algérie est d'évoquer quelques problèmes dont souffre le contrôle fiscale en donnant des solutions afin d'améliorer son efficacité.

Mots clés : Contrôle fiscale, L'évasion (fuite) fiscale, la fraude fiscale.

