جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

الموضوع

دور الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة الغش الضريبي

- دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية الفترة 2012/2016-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
فرع: علوم التسيير تخصص: إدارة مالية

من إعداد الطالبتين:
- عائشة زوليخة
- كريمة دباح

تحت إشراف:
د/ خليل محمد

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الملاحظات
أ.طلحة محمد	رئيسا
د.خليل محمد	مشرفا ومقررا
أ. برابح محمد	ممتحننا

السنة الجامعية: 2017-2018

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهنا من صعوبات.

ونخص بالذكر الدكتور المشرف محمد خليل الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عونا لنا في إتمام البحث.

ولا يفوتنا أن نشكر موظفي مديرية الضرائب لولاية المدية وعلى رأسهم.

- رئيس مكتب التحقيقات المفتش المركزي قدواح بن عيسى
- رئيس مركز الإحصائيات مفتش القسم بحة مولود

الإهداء

إلى كل من يحمل لي في قلبه ذرة حب واحترام.

كريمة

الإهداء

إلى أحق الناس بصحبتي و حبي

وإلى كل المحرومين من الدراسة

عائشة

مستخلص:

تعالج هذه المذكرة موضوع الرقابة الجبائية و دورها في مكافحة ظاهرة الغش الضريبي الذي أصبح يشكل إحدى المعوقات الأساسية للتنمية الاقتصادية، و سعيا من المشرع الجزائري للحد من هذه الظاهرة خول الإدارة الجبائية جملة من الإجراءات القانونية ضمن الهياكل الجبائية، و قام بسن جملة من القوانين لمكافحتها، فكانت الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات لذلك من خلال التحقق من مدى صحة المعلومات المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة من خلال حق الإطلاع و كذلك القيام بالمعاينة والحجز و متابعة التصريحات المكلف بالضريبة من خلال عملية الرقابة، إلا أنه و بالمقابل فإن المشرع الجزائري و منعا لتعسف الإدارة الضريبية في ممارسة سلطاتها خاصة قبل و أثناء خضوعه للرقابة الجبائية، منح المكلف بالضريبة مجموعة من الضمانات كفيلة لحمايته، و الرقابة الجبائية لوحدها غير كافية للقضاء على هذه الظاهرة، و لذلك يجب على الدولة أخذ التدابير و الإجراءات التنظيمية و التشريعية لتدعيم آليات الرقابة الجبائية لمكافحة الغش الضريبي.

الكلمات المفتاحية: الغش الضريبي، الرقابة الجبائية، التحقيق المحاسبي

Résumé:

Ce mémoire aborde l'objet de contrôle fiscal et de son rôle dans la lutte contre l'évasion fiscale et la fraude qui est devenu l'un des principaux obstacles au développement économique, et en cherchant à réduire ce phénomène, le législation fiscal a autorisé l'administration fiscale un certain nombre de lois pour la combattre.

Ainsi, le contrôle fiscal été parmi les mesures les plus importante grâce à la vérification de la validité des informations non autorisées par les contribuables assujettis à l'impôt.

Le législateur a donné à l'autorité publique de l'exercice présenté à imposer la taxation par le droit d'accès, ainsi que la réclamation de l'inspection, la saisie et à la suite des observations du contribuable à travers le processus de contrôle, cependant et en retour, le législateur algérien pour empêcher l'abus de la part de l'administration fiscale dans l'exercice de ses pouvoirs spéciaux avant et pendant subis un contrôle fiscal, a accordé au contribuable un ensemble de garanties pour le protéger, le contrôle fiscale seul ne suffit pas à éliminer ce phénomène, donc l'état doit prendre des procédures et des mesures organisées et législatives en renforçant les mécanismes de contrôle budgétaire pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

Les motes clés: la fraude fiscale, contrôle fiscale, vérification comptabilité

العنوان **الصفحة**

الشكر و العرفان
ملخص
قائمة المحتويات I
قائمة الأشكال والجداول..... V
قائمة الملاحق..... IV
قائمة الاختصارات VII
مقدمة عامة..... ا-هـ

الفصل الأول: تحليل ظاهرة الغش الضريبي

تمهيد..... 1
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لظاهرة الغش الضريبي..... 2
المطلب الأول :مفهوم الغش الضريبي..... 2
الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي..... 2
الفرع الثاني: تمييز الغش الضريبي عن التهرب المشروع..... 4
الفرع الثالث: تمييز الغش الضريبي عن الاقتصاد الموازي..... 6
الفرع الرابع: تمييز الغش الضريبي عن الجنات الضريبية..... 7
المطلب الثاني:أسباب الغش الضريبي..... 8
الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف..... 8
الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية..... 8
الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي..... 11
المطلب الثالث:أنواع الغش الضريبي..... 12
الفرع الأول: حسب معيار المشروعية..... 13
الفرع الثاني: حسب الشكل..... 14
الفرع الثالث: حسب الحيز الجغرافي..... 15
المبحث الثاني:.طرق الغش الضريبي وأثاره..... 18

المطلب الأول:الطريقة المحاسبية.....18
الفرع الأول: تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية الجبائية.....19
الفرع الثاني: تخفيض الإيرادات.....19
المطلب الثاني: الطريقة المادية والقانونية.....21
الفرع الأول: التلاعب المادي.....21
الفرع الثاني: التلاعب القانوني.....23
المطلب الثالث:.آثار الغش الضريبي.....24
الفرع الأول: الآثار المالية.....24
الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية.....25
الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية 26
الفرع الرابع: الآثار السياسية.....27
المبحث الثالث:قياس الغش الضريبي.....30
المطلب الأول:القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي.....30
الفرع الأول: منهج نسبة الضريبة الثابتة.....31
الفرع الثاني: منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة.....32
الفرع الثالث: منهج الضريبة القانونية المحتملة.....33
الفرع الرابع: منهج الرقابة الضريبية.....34
المطلب الثاني: القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد الموازي.....36
الفرع الأول: منهج التفاوت أو التباين.....37
الفرع الثاني: منهج إحصاءات القوى العامة.....38
الفرع الثالث: المنهج النقدي.....38
خلاصة الفصل 42

الفصل الثاني: مدخل الرقابة الجبائية وآلياتها

تمهيد 43

المبحث الأول:الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية 44
المطلب الأول:تعريف الرقابة الجبائية وأهدافها.....44
الفرع الأول: تعريف الرقابة الجبائية 44
الفرع الثاني: أهداف الرقابة الجبائية.....46
المطلب الثاني:أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر.....47
الفرع الأول: الرقابة الداخلية.....48
الفرع الثاني: الرقابة الخارجية.....51
المطلب الثالث:أسباب ومبادئ الرقابة الجبائية.....52
الفرع الأول: أسباب الرقابة الجبائية.....52
الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية.....53
المبحث الثاني:الإطار القانوني والتنظيمي للرقابة الجبائية.....56
المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية.....56
الفرع الأول: سلطات الإدارة الجبائية.....56
الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة.....61
الفرع الثالث: واجبات المكلفين بالضريبة.....65
المطلب الثاني:الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية.....67
الفرع الأول: المصالح المركزية (الداخلية).....68
الفرع الثاني: المصالح اللامركزية (الخارجيية).....69
المبحث الثالث:إجراءات الرقابة الجبائية و العقوبات المترتبة عليها.....74
المطلب الأول:التنسيق بين الإدارات.....74
الفرع الأول: تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية، تجارية، جمركية).....75
الفرع الثاني: أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية والإدارات الأخرى.....75
المطلب الثاني:.الغرامات والعقوبات الجبائية.....76
الفرع الأول: الغرامات الجبائية.....77
الفرع الثاني: العقوبات الجبائية.....78
المطلب الثالث:الإجراءات والحلول الوقائية.....79
الفرع الأول: على مستوى التشريع.....79

الفرع الثاني: على مستوى الإدارات الجبائية.....81
خلاصة الفصل 82
الفصل الثالث: تقسيم فعالية الرقابة الجبائية ودراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية المدية.
تمهيد:.....83
المبحث الأول: التنظيم الإداري لمديرية الضرائب لولاية المدية.....84
المطلب الأول: التعريف بالمديرية الضرائب لولاية المدية.....84
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية.....85
المطلب الثالث: مهام المديريات الفرعية للمديرية الولائية للضرائب بالمدية.....88
الفرع الأول:المصالح الداخلية.....88
الفرع الثاني: المصالح الخارجي.....91
المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية للرقابة الجبائية وفق التحقيق المحاسبي VC.....93
المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق.....93
الفرع الاول: التعرف على الهوية الجبائية للمكلف 93
الفرع الثاني: الاجراءات التمهدية.....93
المطلب الثاني: المرحلة الميدانية.....94
الفرع الاول: التحقيق في شكل المحاسبة 95
الفرع الثاني:التحقيق في مضمون المحاسبة 95
الفرع الثالث: دراسة التبريرات.....100
المطلب الثالث: المرحلة الختامية ونتائج عملية التحقيق.....101
المبحث الثالث: إحصائيات لمدى فعالية الرقابة الجبائية.....107
المطلب الأول: نتائج استغلال المعلومات.....107
المطلب الثاني: نتائج الرقابة الجبائية.....107
خلاصة الفصل.....110
خاتمة.....111
قائمة المراجع.....115
الملاحق

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-2)	أشكال الرقابة الجبائية.....	48
(2-2)	مخطط الرقابة على الوثائق.....	50
(1-3)	الهيكل التنظيمي للمفتشيات وقباضات الضرائب.....	87

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-3)	التوزيع الجغرافي للمفتشيات والضرائب.....	86
(2-3)	حركة حساب الصندوق.....	96
(3-3)	استرجاع الفرق في الرسم.....	97
(4-3)	تأسيس رقم الأعمال.....	98
(5-3)	الرسم على النشاط المهني الرسم	99
(6-3)	الرسم على القيمة المضافة	99
(7-3)	الرسم على المشتريات المسترجع.....	100
(8-3)	الرسم على المشتريات الواجب استرجاعه.....	102
(9-3)	تاسيس رقم الاعمال.....	104
(10-3)	الرسم على النشاط المهني TAP.....	105
(11-3)	الرسم على القيمة المضافة TVA	105
(12-3)	الرسم على المشتريات الواجب إرجاعه.....	106
(13-3)	الضريبة على الدخل الاجمالي IRG.....	106
(14-3)	احصائيات ناتجة من لخزينة العمومية خزينة ما بين البلديات المدية (2016/2015/2014/2013)	107
(15-3)	حصيلة عملية الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية.....	108
(16-3)	حصيلة عملية الرقابة لمديرية الضرائب لولاية المدية (2016/2015/2014/2013).....	109

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	إشعار بالتبليغ
02	التبليغ الأولي
03	الرد من عند المكلف
04	التبليغ النهائي

الاختصار/ الرمز	الدلالة
DGI	المديرية العامة للضرائب
CDI	مركز الضرائب
CPI	المراكز الجوارية للضرائب
DGE	مديرية كبريات المؤسسات
DIW	مديرية الضرائب الولائية
DRI	المديرية الجهوية للضرائب
DRV	مديرية الأبحاث والمراجعات
G.50	حافظة إشعار بتسديد الضرائب والرسوم للخاضعين للرسم على القيمة المضافة
G.50.A	حافظة إشعار بتسديد الضرائب لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة
IBS	ضريبة على أرباح الشركات
OCDE	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
ONS	الديوان الوطني للإحصائيات
TAP	الرسم على النشاط المهني
TVA	الرسم على القيمة المضافة
V.A.S.F.E	المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الإجمالية
IRG/BIC	ضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح صناعية وتجارية
V.C	التحقيق المحاسبي
V.P	التحقيق المصوب

مقدمة

إن البحث الحثيث للدولة عن وسيلة تمويلية تتميز بالاستمرار و الدوام و تكون عنصرا هاما من عناصر ماليتها أدى إلى الاهتمام بالضريبة التي أصبحت من أهم الموارد المستقرة و الدائمة المعتمدة في تغطية النفقات العامة، و يظهر ذلك جليا من خلال ما تنشؤه التشريعات الضريبية من التزامات على عاتق المكلفين بالضريبة و ما ترتبه بالمقابل من جزاءات على الإخلال بهذه الالتزامات.

و منذ أن نشأ الالتزام بدفع الضريبة على عاتق المكلف عرف التملص منها و التحايل في أدائها شأنه في ذلك شأن الجريمة بمفهومها القانوني، إذ عرفت منذ أن وجد القانون، حيث كان الحاكم في الماضي يلزم و يجبر محكوميه على دفع الضريبة في عدة أشكال تختلف باختلاف طبقات المجتمع، و قد كان يحصلها لحسابه الخاص فيختلط ماله بالمال العام مما أدى إلى شعور الأفراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم بغية تحقيق المصلحة العامة و أنها ليست إلا مظهرا من مظاهر الظلم الذي يجب عليهم مقاومته عن طريق التمرد أو تجاهل قواعد الضريبة، و ظل هذا الاعتقاد متسلطا على المكلفين .

و قد أدى التوسع في فرض الضرائب بسبب التوسع في المشاريع الذي صاحب ظهور النظريات الاقتصادية الحديثة إلى عدم تمكين الأفراد من الادخار الخاص فشعروا آنذاك بالخطر على أموالهم فتمردوا على قوانين الضرائب و لجؤوا إلى ممارسة الغش الضريبي اعتقادا منهم بأن ذلك ليس إلا نوعا من الدفاع الشرعي ضد مغالاة الدولة في فرض الضريبة، و ساهم في ذلك تفضيلهم للمنفعة القريبة في صورة المال الموجود بين أيديهم على انتظار المنفعة البعيدة التي ستعود عليهم نتيجة التوسع في المشاريع الممولة من الضريبة و شعورهم بالمصلحة و الملكية الخاصيتين الذي يفوق كثيرا الشعور بالخدمات والمرفق العاميين، و اعتقادهم أن الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل و بالتالي هي وسيلة تعسف على أملاك الأفراد.

و رغم ما تولده هذه الدوافع من قوى كامنة في نفس المكلف بهدف التملص من أداء الضريبة إلا أن ذلك لم يكن ليحصل بالحجم الحالي لولا اتحاد عوامل أخرى تنطوي أساسا على تعقيد التشريعات الجبائية وعدم استقرارها، فضلا عن ابتعادها على مبدأ العدالة الضريبية من جهة و محدودة الإمكانيات المتاحة للإدارة الجبائية و ما ينجز من ذلك من ضعف فعالية الرقابة التي تضطلع بها من جهة أخرى.

إشكالية البحث

بناءا على تم عرضه تتضح الإشكالية التي نحن بصدد معالجتها والمتمثلة في السؤال التالي:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم الرقابة الجبائية في مكافحة ظاهرة الغش الضريبي؟

وللوصول إلى الإلمام الجيد والتحليل الدقيق لهذه الإشكالية استوجب الأمر تجزئتها إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية على النحو التالي:

1. ما هو الإطار المفاهيمي لظاهرة الغش الضريبي؟ وما هي أسبابها واثارها؟
2. كيف تمارس الرقابة الجبائية في الجزائر ؟ وما هي أهم الأجهزة المختصة المخول لها قانونيا ؟
3. ماهو تقييم جودة الرقابة الجبائية في التقليل من حدة الغش الضريبي؟ وكيف يمكن تفعيلها؟

فرضيات البحث:

للإجابة على مجموعة الأسئلة الفرعية السابقة التي تضمنتها الإشكالية الرئيسية قمنا ببلورة الفرضيات التالية:

1. الغش الضريبي هو الوسيلة التي يلجا إليها المكلف لتجنب أداء التزاماته الضريبة
2. تتوقف فعالية الرقابة الجبائية على مدى فعالية أداواتها وأجهزتها
3. الرقابة الجبائية بالجزائر كفيلة لوحدها لكبح تفشي ظاهرة الغش الضريبي

أهداف البحث:

يرمي هذا البحث إلى مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها في ما يلي:

1. تغيير النظرة السلبية الشائعة عن الضريبة والتأكد على أهميتها التنموية؛
2. تشخيص ظاهرة الغش الضريبي، وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري؛
3. تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي والتنظيمي والقانوني؛
4. تبيان معوقات الرقابة الجبائية ، التي تعمل على الحد من كفاءتها بغية تحسينها

أسباب اختيار الموضوع:

من ابرز الأسباب الداعية لاختيار الموضوع نذكر:

1. الميول الشخصي للبحث في مواضيع خاصة بالمجال الجبائي
2. نظرا لأهمية الضرائب في بلادنا وتعرضها للنهب والسلب بشتى الطرق، حاولنا تبيان أهم وسيلة ردعية والمتمثلة في الرقابة الجبائية
3. محاولة المساهمة في إثراء الدراسات الجبائية عموما و الرقابة الجبائية خصوصا.

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من المكانة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاد بشكل عام وتمويل الخزينة العمومية بشكل خاص، وكذلك نظرا لاستفحال ظاهرة الغش الضريبي إلى درجة أنها أصبحت ظاهرة اقتصادية عالمية تحتاج إلى إيجاد سبل لمكافحتها. وهو الأمر الذي دفعنا إلى دراسة دور الرقابة الجبائية كوسيلة رقابية وردعية لمحاربة ظاهرة الغش الضريبي والتقليل من حدته

المنهج المتبع في البحث:

من اجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والتي تعكس إشكالية البحث وبهدف اختبار صحة فرضيات المذكورة أعلاه فقد تم اختيار المنهج الوصفي والتحليلي للبحث. حيث يتم استخدام المنهج الوصفي من خلال استعراض المفاهيم الأساسية المتعلقة بالغش الضريبي والرقابة الجبائية، أما المنهج التحليلي فقد تم الاعتماد عليه من خلال دراسة تطبيقية للبحث وتجسيد كل ما تم التطرق إليه، في الجانب التطبيقي بهدف التحليل واستخلاص أهم النتائج والملاحظات.

الأدوات المستخدمة

الأدوات المستخدمة في دراستنا للبحث تمت بالاعتماد على مختلف القوانين الجبائية خاصة منها قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مع مختلف المراسيم والقرارات والتعليمات المتعلقة بالرقابة الجبائية، ناهيك عن استعمال دليل الخاضعين للرقابة الجبائية.

الدراسات السابقة:

من خلال اطلاعنا على الدراسات السابقة والتي تتعلق بموضوع ابحث او جانب منه كالرقابة الجبائية، لاحظنا أنها تختلف حسب نظرة الباحث لتخدم مجال تخصصه والتي كانت بشكل عام لا تعتمد على الدراسات الميدانية في مكتب البحث عن المعلومات الجبائية، مكتب المراجعات ... التابعة لمديرية الضرائب أهمها:

- نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر(1999-2003)، مذكرة ماجيستير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003-2004.
- مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره ف يتفعيل الراقبة الجبائية، مذكرة ماجيستير في علوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، المركز الجامعي المدية 2008.
- كحلة عبد الغني، تفعيل الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي (200-2010) حالة ولاية المدية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاد ومالية دولية، جامعة المدية ، 2011-2012.

صعوبات البحث:

- عدم وجود دليل مفصل لإجراء بعض التجقيقات الجبائية، مثل التحقيق المصوب في المحاسبة
- نص الكتب في موضوع الرقابة الجبائية؛
- صعوبة الحصول على بعض المعلومات من إدارة الضرائب أين تتعدد الحجج، السر المهني، مثل الملف الجبائي للمكلف محل التحقيق.

هيكل البحث:

للوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا إلى ثلاثة فصول الفصل الأول والثاني جانب نظري والفصل الثالث تطبيقي.

الفصل الأول تحت عنوان تحليل ظاهرة الغش الضريبي ، تطرقنا فيه إلى الإطار المفاهيمي لظاهرة الغش الضريبي في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فتعرضنا لطرق الغش الضريبي واثاره، والمبحث الثالث تعرضنا فيه الى قياس الغش الضريبي

الفصل الثاني تحت عنوان مدخل الرقابة الجبائية وآلياتها، نتناول فيه ثلاثة مباحث، الأول، الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية، المبحث الثاني تعرضنا إلى الإطار القانوني والتنظيم للرقابة الجبائية، أما المبحث الثالث،فتعرضنا إلى إجراءات وعقوبات الرقابة الجبائية

الفصل الثالث، تحت عنوان تقسيم فعالية الرقابة الجبائية ودراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية المدية، فيه ثلاثة مباحث الأول: التنظيم الاداري لمديرية الضرائب لولاية المدية، المبحث الثاني دراسة ميدانية للرقابة الجبائية وفق التحقيق المحاسبي VC، أما المبحث الثالث إحصائيات لمدى فعالية الرقابة الجبائية.

الفصل الأول:

تحليل ظاهرة الغش الضريبي

تمهيد

في الواقع أن ظاهرة الغش الضريبي تبدو من حيث أصولها وواقعها المعاصر كرد فعل طبيعي على عنف الضريبة عبر تاريخها، فالتمرد على القوانين ظهر منذ الحضارات القديمة وصولا إلى العصر الحديث ويبين هذا وذاك، فالبديهي أنها تأتي نتيجة ضغوط وتحالفات اجتماعية وسياسية متنوعة، غير أن تحليل ظاهرة الغش ليس بالأمر السهل، على اعتبار أن الخوض فيه كمصطلح يطرح مجموعة من التساؤلات، تجد أساسها في الغموض الذي يعتريه، بسبب وجود عدة أوصاف لنفس المصطلح(معارضة الضريبة، الغش، التهرب، التجنب،التملص...)كلهما توحي إلى عدم احترام المكلف لالتزاماته الجبائية.

انطلاقا مما سبق و أمام الغموض الذي يعتري مفهوم الغش الضريبي وعدم معرفة الأسباب الحقيقية والفعلية التي تؤدي إلى استفحال هذه الظاهرة ارتأينا في هذا الفصل لتحليل هذه الظاهرة من خلال الإلمام لمفهومها، أسبابها،أثارها وطرقها وأساليب قياسها.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لظاهرة الغش الضريبي

يسعى المكلف لتجنب الضريبة بعدة طرق ومنها الطرق غير المشروعة كالتدليس والاحتيال أو ما يعرف بالغش الضريبي، الذي يرتبط دائما بعدة مفاهيم أخرى مشابهة له، وهذا ما شكل صعوبة في تحديده وضبط مفهومه، حيث اختلفت الآراء بشأنه باختلاف زاوية النظر إليه.

وإذا كان من الصعوبة تحديد ظاهرة الغش الضريبي الذي يمثل عامل استنزاف كبير لمدا خيل الخزينة العامة، فالأمر كذلك بالنسبة لتحديد أسباب تفاقم هذه الظاهرة، فالأسباب تمس من جهة المجتمع وبالتالي المكلف بالضريبة، ومن جهة أخرى تمس النظام الجبائي كهيكل رقابة وتحقيق. فالدولة التي يتوجب عليها السهر على المحافظة على التوازن بين الإيرادات والنفقات بقدر الإمكان تلزم كذلك بالاعتناء بالضريبة التي هي العنصر الأساسي لتمويل خزينة الدولة.

وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب الأول نعرض من خلاله مفهوم الغش الضريبي، الثاني نلخص فيه أسباب عداوة أو مقاومة الضريبة ، و الثالث أنواع الغش الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم الغش الضريبي

انتشرت ظاهرة الغش الضريبي في مختلف الدول، وعبر العصور وبالرجوع إلى تاريخ الضريبة نجد أن الغش الضريبي معقد يصعب تحديد تعريفه نظرا لتداخل مفهومه مع مفاهيم أخرى مشابهة له لمجموعة من الظواهر السلبية التي تعبر أيضا عن الإفلات من الضريبة ومقاومتها، كالتهرب الضريبي ، الاقتصاد الموازي، استعمال الملاجئ أو الجنات الضريبية.

الفرع الأول: تعريف الغش الضريبي

يسعى المكلف للتهرب من الضريبة بعدة طرق، ومنها الإفلات بواسطة الغش الضريبي الذي يعتبر مفهوما واسعا يشمل عدة مجالات، فالغش بمعناه الواسع هو مصطلح بطبيعة خاصة، حيث يشمل كل الممارسات التي تهدف للتملص من الاقتطاعات الجبائية الإجبارية مهما كانت طبيعتها، سواء كانت ضريبة محلية أو ضريبة على القيمة المضافة أو على الدخل، حيث أن الغش الضريبي يتميز باجتماع العنصر المادي

المتمثل في فعل التملص أو الإفلات من الضريبة والعنصر المعنوي الذي يتمثل في سوء النية أو قصد المكلف التهرب من أداء الضريبة عن طريق الغش بأشكاله المختلفة.

اختلف الفقهاء حول تعريف ظاهرة الغش الضريبي، حيث عرفها البعض بأنها جريمة مكتملة العناصر ضد القانون [1] ، وعرفها Lucien Mehel بأنها : "خرق القانون الجبائي بهدف التهرب من فرض الضريبة وتخفيض أساس تقديرها.[2] " . وعرفها Camille Rosier بأنها "كل الحركات المادية والعمليات القانونية والمحاسبية وكل الوسائل والترتيبات التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب[3]". وعرفها فقهاء آخرون بأنها " ظاهرة توجد حيثما وجدت الضرائب، وينتج عنها اختلالات هيكلية تؤثر على الاقتصاديات الجزئية، الأمر الذي يؤدي إلى لاستخدام السياسات الاقتصادية بطريقة خاطئة" [4]. وعرف كذلك بأنه "نوع من أنواع العصيان الذي يقوم به الأفراد ضد الدولة، كامتناع الأفراد عن تقديم الإقرار بدخلهم أو تقديم إقرارات غير صحيحة بحث تتضمن تقدير الدخل بأقل من الحقيقة وذلك مخالفة للنص القانوني [5].

يتضح من خلال هذه التعاريف أنها لم تستطع وضع تعريف مانع جامع لمصطلح الغش الضريبي، فهي مجرد محاولات فقهية لتعريفه، وذلك لصعوبة الإلمام بكل عناصر الغش الضريبي، إلا أنه يمكننا أن نعرف الغش الضريبي بأنه كل إفلات أو محاولة الإفلات من الضريبة باستعمال طرق نص المشرع على عدم شرعيتها في القوانين الضريبية المختلفة. أما بالنسبة لموقف المشرع الجزائري [6] فإنه لم يعرفه، ولكن التصرفات التي تشكل غشا، وتتضمن مخالفة للواجب، وتستهدف الانحراف عن قاعدة إلزامية الضريبة [7] هي التي يعاقب عليها

---

[1] syndicat national solidaires finances publiques, évasion et fraudes fiscales, contrôles fiscales, Paris, 2013, p6.

[2] lucien Mehel, sciences et technique fiscales, tome 2, puf, p733.

[3] Margairaz André, la fraude fiscale et ses succédanées, collection de l novelle école de lausanne, Paris, 1997, p18.

[4] عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، ص 111.

[5] عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة، مقدمة في الاقتصاد، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، 1998، ص 227.

[6] صالحي العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 33، 34.

[7] رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007/2006، ص 48.

بموجب القانون[1] ويتضح من خلال نص المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي حددت خمسة أفعال تشكل غشا ضريبيا والتي تتمثل أساسا في:

- إخفاء المكلف بالضريبة أو محاولة إخفائه للمبالغ أو المنتجات التي تخضع للرسم على القيمة المضافة كالمبيعات التي تتم بدون فاتورة.
- تقديم المكلف بالضريبة لوثائق مزورة أو غير صحيحة لتبرير طلب الحصول على تخفيض أو إعفاء من الرسم على القيمة المضافة، أو الاستفادة من الامتيازات الجبائية.
- إغفال تقييد الحسابات أو تقييدها بشكل غير صحيح في دفتر اليومية أو الجرد بنية التملص من الضريبة.
- تنظيم المكلف لإعساره أو وضعه لأية عراقيل من شأنها الحلول دون تحصيل الضريبة المستحقة عليه.
- كل فعل أو سلوك يهدف للتملص الكلي أو الجزئي من الضريبة بشكل صريح ويتبين ذلك من خلال التصريحات المودعة على مستوى الإدارة الضريبية&

سار المشرع الجزائري في نفس اتجاه المشرع الفرنسي، حيث يمكن مقابلة أحكام المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالمادة 1741 من قانون الضرائب العام الفرنسي [2] ، والتي جاء في الفقرة الأولى منها ذكر للأفعال التي اعتبرها المشرع الفرنسي غشا ضريبيا على سبيل المثال، وهي كل غش أو محاولة لغش الإدارة مهما كان الشخص الذي تصدر منه أو من الدفع الكلي أو الجزئي للضرائب المنصوص عليها قانونا، بصفة إرادية سواء أغفل تقديم تصريحه الضريبي في الآجال المحددة أو تملص من جزء من الضريبة أو بتنظيم أي طريقة أخرى للغش.

[1] Commission d'enquête, l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscal, rapport n°673, édition des lois et décrets, Paris, 2012, p13.

[2] Article 1741/1 du code générale des impôts français , dispose : « sans préjudice des disposition particulières relatées dans la présente codification. Quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification. Soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est 500000[E] et d'un emprisonnement de cinq ans. »

الفرع الثاني: تمييز الغش الضريبي عن التهرب الضريبي المشروع

يقصد بالتهرب الضريبي المشروع تخلص الممول من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي أي بالاستفادة من الثغرات القانونية التي تتيح له التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية.

وذلك كأن تلجأ بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة. وذلك في حالة عدم وجود النص القانوني الذي يتناول مثل هذه الأوعية وهي الأسهم.[1]

أو بالامتناع عن الواقعة المنشئة لها، كالتوقف الكلي أو الجزئي للمكلف عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع لضريبة الاستهلاك، وعادة ما يتم التعبير عن التجنب المشروع بمصطلح التهرب، الأمر الذي يؤدي إلى الخلط بين المفهومين.[2]، وبالرجوع لآراء الفقهاء يتضح الاختلاف بينهما، فمن الناحية القانونية يرى بعض الفقهاء أن هناك فرق بين التهرب و الغش الضريبي حيث أن كل مخالفة صريحة للقانون الجبائي، وعدم الامتثال لها يعتبر غشا، وتدليسا ضريبيا، بينما التهرب الضريبي المشروع يتم باستغلال المكلف للثغرات القانونية بحيث لا يكون مسؤولا فالمسؤولية على وجود هذه الثغرة القانونية تقع على عاتق المشرع، أما بالنسبة لأثارهما فالفقهاء الاقتصاديين فلا يفرقون بين الغش والتهرب الضريبي لأن كلاهما يؤثر سلبا على الحصيلة الجبائية وبالتالي على موارد خزينة الدولة. [3]

[1] ا.د غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، در البيارق، الأردن، ط1، ، 1998، ص 182.
[2] Pierre Jean, droit pénal fiscal, p5, disponible sure le site : www.Juristax.be.
[3] رحال نصر، مرجع سبق ذكره، ص 24.

الفرع الثالث: تمييز الغش الضريبي عن الاقتصاد الموازي

يقصد بالاقتصاد الموازي كل نشاط اقتصادي يمارس خارج الاقتصاد الرسمي [1] ويصطلح عليه بعدة مصطلحات أخرى كالاقتصاد الخفي والأسود وكلها تهدف لغاية واحدة وهي الإفلات من أية رقابة [2] مالية أو جبائية، وفي تصريح للوزير الأول فإن السوق الموازية تهيمن على الاقتصاد الوطني بحوالي 3500 مليار دولار[3]، وعادة ما توظف هذه الأموال لتمويل أنشطة اقتصادية مختلفة سواء كان النشاط مشروعا قانونا ولا يتم التصريح بوجوده لدى المصالح الضريبية أو كان ممنوعا قانونا كتجارة المخدرات. ومن أهم خصائص الاقتصاد الموازي عدم الخضوع للقيود التنظيمية التي يخضع لها الاقتصاد الرسمي في أغلب إجراءاته سواء من حيث القواعد المتعلقة بالأجر أو نظام العمل والسوق.[4]

يشترك الغش الضريبي والاقتصاد الموازي في عدم معرفة الإدارة الضريبية للمداخيل الحقيقية للمكلفين بالضريبة، ويختلفان من حيث أن الغش الضريبي يتم باستعمال المكلف لطرق تدليسية احتيالية للتملص من الضريبة مع التصريح بوجود النشاط أمام الإدارة الضريبية المختصة غير مصرح به كليا لدى الإدارة الضريبية المختصة، و يكون النشاط الاقتصادي غير ممنوع قانونا أما الاقتصاد الموازي يكون فيه النشاط غير مصرح به كليا لدى الإدارة الضريبية ويشمل الاقتصاد الموازي كل نشاط غير ممنوع قانونا، وفي حالات أخرى يمكن أن يكون النشاط ممنوع قانونا كتجارة المخدرات.

---

[1] Belhadj Ali Amel, Tunisie finance, revue de presse national, Tunisie, 2015, p, 1

[2] Groupe pour le développement socioéconomique région moyen orient et Afrique du nord république démocratique et populaire, a la recherche d'un investissement public de qualité , revue des dépenses publiques, rapport n° 36270-dz, volume 1, banque mondiale, p, 57.

[3] RAYA Abderrahmane, disposition d'assainissement fiscal : Que risquent les récalcitrants ? revue de presse, Alger, 2015, p, 24.

[4] بورعدة حورية، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر دراسة سوق الصرف، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة وهران، 2014، ص، ص، 22 – 24.

الفرع الرابع: تمييز الغش الضريبي عن الجنات الضريبية

يقصد بالجنات الضريبية " كل دولة ذات سيادة يقر تشريعها الضريبي [1] عدة مزايا وإعفاءات ضريبية بالنسبة للدخول الأجنبية، مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لهذه الدول".

تمتاز الدول التي تعرف بالجنة الضريبية بانخفاض مستوى العبء الضريبي والاستقرار الاقتصادي، والسياسي، وسرية المعلومات التجارية والبنكية، إضافة لانخفاض القيود على عمليات صرف العملة، وتجنب عقد أو الانضمام للاتفاقيات الجبائية الدولية، مما نتج عنه استقطاب العديد من المستثمرين، والمتهربين ضريبيا دون الأخذ بعين الاعتبار شرعية ومصدر أموالهم.

انتقدت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سياسة الجنات الضريبية واعتبرتها مخالفة للقواعد القانونية بحيث أنها تسمح بالتملص الضريبي [2]، وتعتبر الشركات دولية النشاط من أكثر المتعاملين الاقتصاديين الذين يلجؤون للاستثمار في الجنات الضريبية بإنشاء فروع أخرى لها فيها بغرض الاستفادة من الحوافز الضريبية التي يقرها نظامها الضريبي [3]كجزر الكمين الكريبية التي يمارس النشاط المصرفي فيها حوالي 500 مصرف مسجل، وبالإضافة لذلك فان الصندوق النقد الدولي أحصى ما يزيد عن 2000 مليار دولار تظل مهربة عبر المصارف [4]، ومعظمها يتواجد في الأراضي الألمانية والبريطانية، الأمريكية واليابانية.

---

[1] BOUDELL, Ali, économie souterraine et crise financière en Algérie, essai d'évaluation, colloque international portant sur le thème ; Crise financière international ; Ralentissement économique mondial et effets sur les économies euromaghrébines, faculté des sciences économique et de gestion, université Abderrahmane mira de Bejaia , p 3

[2] سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و اثارها على اقتصاديات الدول النامية دار المطبوعات الجامعية الحقوقية القاهرة 1999 ، ص، 31.

[3] قتال عبد العزيز، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي، يحي فارس، المدية، 2008، ص، 31.

[4] ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر، الملتقى العلمي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، بالتعاون مع مخبر الشراكة و الاستثمار في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الفضاء الأورومغاربي، 20، 21 أكتوبر، 2009، ص، 2.

المطلب الثاني: أسباب الغش الضرييبي

حسب رأي الكثير من المحللين الاقتصاديين فإن ظاهرة الغش الضريبي تقوم على هرم من العوامل التشريعية و الإدارية المرتبطة بشكل تنظيم الإدارة الجبائية وإمكانياتها، ودرجة مرونة الجهاز الجبائي، ومدى كفاءته، وفعالية إجراءاته، لذلك سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الأسباب الرئيسية للغش الضريبي والتي تتفرع إلى أسباب مرتبطة بالمكلف نفسه، نمو الوعي العام لديه وأسباب متعلقة بالإدارة الجبائية و أخرى متعلقة بالنظام الجنائي.

الفرع الأول: الأسباب المتعلقة بالمكلف

سنتطرق فيها إلى الأسباب النفسية، الأسباب التاريخية، الاجتماعية و الأسباب الاقتصادية

1. الأسباب النفسية:

تلعب العوامل النفسية دورا هاما في الغش الضريبي فكلما زاد الوعي بدفع الضريبة لدى المكلف بها ضعف الباعث على الغش منها والنقص، وكلما كان الوعي الضريبي ضعيفا كان الباعث النفساني على التهرب قويا وملموسا.

ونقصد بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ما عليه من التزامات وتحملها باقتناع، ومعرفة القيمة التي يستوجب عليه أن يسددها، وإذا تحقق ذلك يقل الغش الضريبي ومن بين الاعتقادات النفسية الراسخة في أذهان المكلفين ما يلي:

- يعتقد المكلف بأن الضريبة اقتطاع مالي بدون مقابل، إذ من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي دون ن يحصل على أي مقابل مادي أو معنوي.
- يعتقد البعض من الأفراد بأن التهرب من الضرائب لا يعد تصرفا مخالفا وانه لا يشكل خسارة لأحد ما دامت الدولية شخصا معنويا .

- الاعتقاد السائد بأن الضريبة بمثابة عقوبة مجسدة في شكل مبالغ تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما. [1]

2. الأسباب التاريخية والاجتماعية:

للغش الضريبي علاقة متينة مع العلاقات التي تربط المواطنين بالدولة، لذا فالغش أحيانا هو التعبير المباشر عن عجز الدولة بصفة عامة، والضريبة بصفة خاصة، وكشكل من أشكال التمرد على ما يحصل من الأفراد باضطهاد الدولة لهم.

فمنذ الاحتلال العثماني للجزائر الذي تلاه الاستعمار الفرنسي أي في تلك الحقبة التاريخية، ما هي إلا سلب لأموال السكان الأصليين، هذا التطور بقي راسخا في الأذهان ثابتا إلى يومنا هذا، وهناك عدة عوامل ساعدت على ترسيخه نذكر منها:

- انعدام عامل الثقة بين المواطنين نتيجة عجز الإدارة من القضاء على بعض الآفات الاجتماعية كالرشوة، اختلاس الأموال واستغلال النفوذ ... الخ
- الاستعمال اللامتناهي وغير العقلاني للأموال العمومية وإنفاقها بكثرة في بعض المشاريع العمالية.
- الاعتقاد الديني الذي يعتبر اقتصاديات الضريبة مخالفة لأحكام الشريعة الإسلامية، أي أنه يدخل في نطاق الحرام.

كل هذه العناصر المذكورة كونت فكرة لدى الفرد الذي يلجأ إلى الغش، بحيث أصبح مقتنعا بأنه لم يرتكب أي مخالفة حتى يلام عليها مما نتج عنه التفتت المستمر للوعي الجبائي داخل المجتمع و السبب الذي زاد في حدة هذا التفتت هو التنافر و الظلم الذي أحدثه النظام الجبائي نفسه. [2]

---

[1] يحي بوقنداقجي، بوعزيزي احمد، غزالي احمد، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مدطكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم المالية، جامعة المدية، 2006/2005، ص 23

[2] خليفي عليلة، عبادة كميلية، واقع التهرب و الغش الضريبي في الجزائر و طرق مكافحته، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، فرع مالية، الجزائر، 2005، ص، 28.

1-3- الأسباب الاقتصادية:

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

1-3-1-الوضعية الاقتصادية للمكلف:

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

1-3-2- الوضعية الاقتصادية العامة:

ترتفع مداخيل الأفراد في فترة الإنعاش الاقتصادي و ترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف و يسددها إلى الخزينة مما يؤدي إلى تقليل الغش الضريبي، أما في فترات الركود الاقتصادي تنتشر السوق الموازي و يؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني[1].

الفرع الثاني: الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية:

تحتل الإدارة الجبائية مكانة بارزة في المنظومة الضريبية يرجع أساسا إلى مدى نجاعة الإدارة لذلك فإن عجز الجهاز الإداري يعد سببا أساسيا في استفحال ظاهرة الغش الضريبي و أهم مظاهره:

- تقديم متأخر للبطاقة الجبائية: حيث يجب على المكلف بالضريبة تقديم البطاقة الجبائية و التي تمثل دليل متابعة من طرف مصالح الضرائب في جميع أرجاء الوطن و تسمح أيضا بمعرفة كل المبالغ المالية التي يحصل عليها من خلال معاملاته و بالتالي تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

[1] محمد فلاح، الغش الجبائي و تأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 1997، ص، 37.

- غياب جهاز الرقابة: هذا ما سمح للمكلف استغلال طريقة تضخيم كتلة التكاليف الواجبة الخصم متبوعة بالسندات الثبوتية مما يؤدي إلى تخفيض الإيرادات.
- عدم توافر العناصر الفنية و الإدارة القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام قوانين الضرائب، الأمر الذي أدى إلى الاتجاه نحو تبسيط هذه الأحكام و التوسع في فرض الضرائب.
- و التي تتميز بعدم تعقد مشاكل تطبيقها كالضرائب الجمركية و الضرائب على رؤوس الأموال، و ذلك من أجل عدالة توزيع العبء الضريبي و الأهداف الاقتصادية للنظام الضريبي.
- إن المستوى المعيشي للموظف بالإدارة الجبائية و درجة تكوينية تجعله عرضة للإغراءات الكثيرة المقدمة من طرف التجار ما يمس بكفاءتهم و نزاهتهم.
- الرشوة: نعتقد أنها أكثر خطرا من نقص الكفاءة و هي عملية مرتكبة من طرف عمال الإدارة الجبائية، و الذين يقبلون الهدايا و الهبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، هذا التسيب الموجود في الإدارة يعود إلى نقص المراقبة الحكومية للأجهزة التابعة لها، و كذا غياب أجهزة مختصة لمحاربة ظاهرة الرشوة و استغلال المناصب.
- ضعف الأجور و المرتبات لعمال الإدارة الضريبية: نتيجة لانخفاض مستويات الأجور بصفة عامة في الدول المتخلفة، الأمر الذي يحد من إمكانية تدعيم الإدارة الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات خبرة و كفاءة فنية عالية.
- النظام الجبائي نظام تصريحي: أي يعتمد أساسا على تصريحات المكلف لتحديد الوعاء و بالتالي حساب مبلغ الضريبة، فهذا يدفع بالمكلف و يشجعه على تقديم تصريحات كاذبة، و في بعض الحالات عدم تقديمها تماما.[1]

الفرع الثالث: الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي:

توجد عدة عوامل تؤثر على الغش و نطاقه و التي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي و مدى استقرار التشريع الجبائي و التي نجملها في العناصر التالية:

[1] فريال بولعناصر، زعطوط مليكة، الغش الضريبي و دور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، الجزائر، 2002، ص، ص، 41، 42.

- ثقل عبء الجباية: و الذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة بحيث في حالة زيادة العبء الجبائي عن توقعات المكلفين و استعدادهم النفسي.
- تعقد النظام الجبائي: إن الضريبة التي تتطلب إجراءات عديدة و معقدة سواء أثناء ربطها أو تحصيلها، تدفع المكلفين على الغش (فالتهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة).
- ضعف العقاب المفروض على المتهرب: إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على من يلجأ إلى الغش في الضريبة يؤثر على المكلف بالضريبة بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة ففي هذه الحالة يبتعد المكلف عن ذلك و يقلل منه، و إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر الغش الجبائي[1].
- عديم استقرار التشريع الجبائي: تؤدي التغيرات الدائمة في التشريع الجبائي إلى غموض النظام الجبائي بسبب تعدد القوانين، كما تؤدي على عدم ثقة المكلف بالنظام الجبائي و بالتالي زيادة ميلهم إلى الغش الجبائي[2].
- ضعف الرقابة الجبائية: عندما يشعر المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الجبائية أو عدم وجودها فإنه يزيد ميله للغش و التهرب الضريبي[3].

المطلب الثالث: أنواع الغش الضريبي.

تختلف أنواع الغش الضريبي باختلاف المعيار المعتمد عليه في عملية التصنيف، حيث نميز بين الغش الضريبي المشروع والغش الضريبي غير المشروع وذلك حسب معيار المشروعية، والغش الضريبي البسيط والغش الضريبي المركب حسب معيار الشكل، والغش الضريبي الوطني والدولي حسب الحيز الجغرافي الذي يقع فيه.

[1] مراد ناصر، الغش و التهرب الضريبي في الجزائر، ددار قرطبة، الجزائر، 2004، ص، ص، 11، 13.
[2] محمد فلاح، مرجع سبق ذكره، ص، 38.
[3] مراد ناصر، مرجع سبق ذكره، ص، 13.

الفرع الأول: حسب معيار المشروعية.

حسب هذا المعيار نجد غش ضريبي مشروع وغش غير مشروع.

1- الغش الجبائي المشروع:

يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة القوانين، هذا ما يفسح المجال إلى العديد من التأويلات، فهذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون مادام يتصرف في أيطار قانوني جعلها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج أكثر امتيازا، ومن أمثلة ذلك كان تلجا بعض الشركات إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها للتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم تناول النص القانوني لمثل هذه الأوعية، وهي الأسهم.[1]

2- الغش الجنائي غير المشروع.

يتمثل الغش الضريبي غير المشروع في الخرق المباشر والمفتوح للقوانين الجبائية، وهو بالتالي تعبير حقيقي عن الغش الضريبي المعاقب عليه حيث أن المكلف يتصرف بسوء نية، وهو على علم بمخالفة قوانين الضرائب، ويقول عبد المنعم فوزي"أن الغش الضريبي غير المشروع يتضمن مخالفة قوانين الضرائب، فتتبع بذلك تحته كل طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من اللجوء إلى طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة".

وقد يقع الغش الضريبي غير المشروع عند تحديد وعاء الضريبة أو عند تحصيلها، ومن أمثلته، أن يمتنع المكلف عن تقديم إقرار يدخله طبقا للقانون أو يقدم إقرارا غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة تقدر الضريبة على أساسها، أما الغش عند تحصيل الضريبة فيكون بإخفاء المكلف أمواله حيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها بالمكلف بالضريبة.

[1] غازي عناية، مرجع سابق،ص181.

الفرع الثاني: حسب الشكل.

يترتب عن واقعة الغش الضريبي غشا بسيطا أو مركبا.[1]

1- الغش الضريبي البسيط:

يعتبر غشا بسيطا كل فعل يرتكبه المكلف بسوء نية بهدف التملص من الضريبة، وهذا ما يميز الغش البسيط عن الخطأ، حيث أن المكلف يقع في الخطأ الجبائي بصفة غير إدارية.

وذكر الغش البسيط ضمنيا في المادة 192 و193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث أن الأفعال التي تعد غشا بسيطا تتمثل في عدم تقديم المكلف التصريح عن أرباحه أو التأخر في تقديمها أو تقديم تصريح ناقص، وتم تعديل هذه المادة[2] ،وأخر هذه التعديلات كان بموجب قانون المالية لسنة 2013 حيث جاء في هذا التعديل انه:[3]

" يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة وفقا لأحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال اجل قدره ثلاثين يوما، ابتداء من تاريخ التبليغ في ظرف موصى عليه مع إشعار بالاستلام إلى إعادة إدماج الأرباح المحولة زائد غرامة مالية قدرها 25% من تلك الأرباح المحولة حسب أحكام المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة".

2- الغش الضريبي المركب:

هو مرادف عبارة الطرق التدليسية، فعنصر القصد يجب أن يضاف إلى العنصر المادي المتمثل في الطرق التدليسية، ومن هنا يمكننا تعريف الغش المركب على انه ذلك النوع من الغش الذي يتبع طرق تدليسية ليس فقط بالاحتيال، بل يضاف له محو كل الآثار الحقيقية.

---

[1] أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجبائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر2003، ص13.

[2] عدلت المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 6، من قانون رقم10-01 مؤرخ في 26 اوت2010 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ج.ر.عدد 49.

[3] المادة 2 من قانون رقم 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013ج.ر .عدد72.

وحسب M.Cozian: "تعتبر جريمة الغش موصوفة أو مركبة بالنظر إلى الغش البسيط، ليس فقط عندما يستعمل المكلف الطرق الاحتيالية للتخلص من الضريبة، وإنما كذلك عندما يقوم بمسح كل الآثار والأدلة ترقبا لأي رقابة جبائية محتملة"

والغش المركب نصت عليه المادتان 303 و407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهذه الأخيرة اعتبرت التصرف تدليسيا كون المكلف بالضريبة يقوم بتنظيم ما يوهم بإعساره أو يضع العراقيل بتصرفات أخرى لإعاقة تحصيل أي ضريبة أو رسم واقع على ذمته.

الفرع الثالث: حسب الحيز الجغرافي.

يصنف الغش الضريبي حسب الحيز الجغرافي الذي يقع فيه إلى عشر ضريبي وطني وغش ضريبي دولي.

- **الغش الضريبي الوطني:**

تعتبر الضريبة في اغلب الحالات عبء ثقيل على المكلف يسعى لتجنبها بمختلف الطرق الممكنة، ومنها الطرق التدليسية الاحتيالية التي يهدف من خلالها المكلف إلى الإفلات من أداء الضرائب التي تفرضها عليه مختلف القوانين الضريبية الوطنية، ويصطلح على ذلك بالغش الضريبي الوطني.[1]

يجري هذا الأخير داخل حدود بلد معين، والمكلف يبقى في مواجهة السلطات الجبائية لبلده ويسعى إلى ذلك التجار والشركات التي ليست لها وجود في الأسواق الخارجية وتبقى مقراتها وكذلك فروعها في الوطن مع التزامهم بتقديم التصريحات المتعلقة بإرباحهم.

[1] رحال نصر مرجع سابق، ص44.

- **الغش الضريبي الدولي.**

يتم هذا النوع من الغش خارج إقليم البلد ومعرض للافلاتات من الإدارة الجبائية للبلد عن طريق الأشخاص الطبيعيين الذين يتواجدون في مقرات اجتماعية خارج الحدود الوطنية.[1]

ويتمثل الغش الضريبي الدولي في التهرب من ضريبة البلد الذي حققت فيه الأرباح ونقلها إلى بلد أخر يتميز نظامه الضريبي بتسهيلات ومرونة جبائية " وأصبحت هذه الظاهرة منتشرة خاصة منذ التوسع في المعاملات التجارية بسبب تداعيات العولمة الاقتصادية وسرعة تدفق رؤوس الأموال الأجنبية وتعدد أنشطة المؤسسات على الصعيد الدولي، الأمر الذي سمح للمتعاملين الوطنيين السعي للإفلات من الأنظمة الضريبية التي تفرض ضرائب مرتفعة والاتجاه للاستثمار في الدول التي تفرض ضرائب منخفضة بتحويل أرباحها بطرق تدليسية احتيالية[2] وهو ما أكدته منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية حيث اعتبرت كل مخالفة للقانون يقوم بها المكلف بالضريبة بسوء نية ويهدف من خلالها إلى الإفلات من دفع الضريبة غش ضريبي.

إن التهرب الجبائي الدولي أصبح معقدا وصعب التحكم فيه، وفي هذا الصدد كان من الضروري دعم التعاون في الميدان الجبائي بواسطة الاتفاقيات التي تحتوي على بنود تتعلق بالتعاون الإداري في إطار تبادل المعلومات وتسهيل التحصيل الجبائي الدولي، حيث أن هذا الأخير يسمح للدولة بالمطالبة بتحصيل الديون الجبائية في الدول الأخرى والمتعلقة بالضرائب المعنية بتطبيق الإجراءات التحفظية وتبقى هذه الدولة تتمتع بنفس الامتيازات المخولة لها بالنسبة لتحصيل الديون الخاصة بها.

أما تبادل المعلومات فهو يسمح لكل واحدة من الدول الأعضاء في الاتفاقية بالحصول على كل معلومة جبائية تراها ضرورية لضبط الضرائب المعنية بالاتفاقية.

---

[1] نصيرة بحياوي، الغش والتهرب الجبائيين، رسالة لنيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر 1998، ص51.

[2] محرزي محمد عباس، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر2005،ص51.

كما يمكن من خلال هذه الاتفاقية توسيع رقابة الإدارة المحلية خارج الحدود الإقليمية، إلا أن الاتفاقيات الدولية غالبا ما فشلت في مكافحة التهرب الدولي، حيث أن التطبيق لا يكون دائما بالمثل نظرا لاختلاف التوجهات وأوضاع الدول الأعضاء فيها، فالمعاهدات الجبائية الدولية تقوم بين دولتين أو أكثر قصد تجنب الازدواج الضريبي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة ومكافحة الغش.

وقد أبرمت الجزائر هذا الصدد اتفاقيات جبائية مع عدة دول نذكر منها:

- اتفاقية مع فرنسا سنة 1968 مصادق عليها بمرسوم رقم 575/83 مؤرخ في 22 أكتوبر 1983.[1]
- اتفاقية مع ليبيا سنة 1989 مصادق عليها بمرسوم رقم 89/ 172 مؤرخ في 12 سبتمبر 1989.[2]
- اتفاقية مع تركيا سنة 1994 مصادق عليها بمرسوم رقم 305/94 مؤرخ في 02أكتوبر 1994.[3]
- اتفاقية مع اندونيسيا سنة 1995 مصادق عليها، بمرسوم رقم 342/97 مؤرخ في 13 سبتمبر1997.[4]

[1] الجريدة الرسمية عدد44، الصادرة في 25 أكتوبر 1983، ص6، المتضمنة المصادقة على الاتفاقية بين الجزائر وفرنسا.

[2] الجريدة الرسمية، عدد 39، الصادرة في 13 سبتمبر 1989 ص907، المتضمنة المصادقة على الاتفاقية بين الجزائر وليبيا.

[3] الجريدة الرسمية، عدد 65، الصادرة في 12 اكتوبر1994 ص4، المتضمنة المصادقة على الاتفاقية بين الجزائر وتركيا.

[4] الجريدة الرسمية، عدد 61، الصادرة في 14 سبتمبر 1997 ص35، المتضمنة المصادقة على الاتفاقية بين الجزائر وأندونيسيا.

المبحث الثاني: طرق الغش الضريبي وآثاره

ان الغش الضريبي يتم بمخالفة صريحة للقوانين و التشريعات الجبائية، أو الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية قصد تجنب دفع الضرائب المستحقة، ومن ذلك يلجأ المكلف بالضريبة الى استعمال طرق وأساليب مختلفة بهدف التقليل من الوعاء الضريبي، اما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي إلى خلق أوضاع قانونية باستغلال المكلف للثغرات القانونية، بهدف التهرب من دفع الضريبة التي تعتبر موردا هاما لتمويل خزينة الدولة لتغطية النفقات العامة و تحقيق النفع العام، فالغش الضريبي يقف حائلا دون تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية و الاجتماعية مما ينتج عنه آثار خطيرة على مختلف المجالات.

وبهذا اعتمدنا في هذا المبحث على ثلاث مطالب لعرض أساليب وطرق الغش الضريبي وآثاره.

المطلب الأول: الطريقة المحاسبية

تعتبر التصريحات الضريبية عنصرا جوهريا في كل تحقيق جبائي، لذلك يشترط ان تكون البيانات والمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية واضحة و دقيقة، لا محل للتناقض فيها [1]، فكل مكلف بالضريبة ملزم بمسك محاسبة منتظمة كاملة، متسلسلة و صحيحة و مقنعة، و ذلك حسب الطرق التي نص عليها المخطط المحاسبي الوطني، ويجب ان يتضمن دفتر اليومية الوثائق التبريرية التي تسمح بمراجعة عملية التسجيل في هذا الدفتر.

بما أن المحاسبية تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية، فالغش الجبائي يمكن أن يكون ذو طبيعة محاسبية، وفق طريقتين هما:

1- الغش بتضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية و الجبائية
2- الغش بتخفيض الإيرادات.

[1] سامح محمد رياض، اثر التطورات الاقتصادية المعاصرة في ظهور الممارسات الاحتيالية للمحاسبة، مجلة الدراسات المالية و المصرفية، المجلد 19، عدد خاص، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، الأردن، 2011، ص66.

الفرع الأول: تضخيم الأعباء والتكاليف المحاسبية والجبائية

سمح المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة بخصم بعض التكاليف عند تحديد الأسس الخاضعة للضريبة و التي تتمثل أساسا في الأعباء المرتبطة مباشرة بممارسة النشاط ، شرط ان يتم تدعيم ذلك بوثائق تبرر النسب التي تم خصمها كفواتير اقتناء التجهيزات المكتبية او الآلات للمؤسسة الاقتصادية مثلا [1]، وأكدت المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة [2] على ان الربح الصافي يحدد بعد خصم كل التكاليف التي تتمثل خاصة في:

- المصاريف العامة مهما كانت طبيعتها سواء كانت أجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة، ونفقات اليد العاملة.
- فوائد أرباح الصرف، والأتاوى المستحقة عن براءات الصنع، ورخصه وعلاماته، ومصاريف المساعدة التقنية، ومصارف المقر والأتعاب المدفوعة بعملة أجنبية في حالة اعتماد التحويل الذي تسلمه السلطات المختصة.
- قيمة مواد التجهيز، وقطع الغيار، و المواد المستوردة بدون دفع، آو بإعفاءات من إجراءات مراقبة التجارة الخارجية [3].
- ان تمتع المكلف بحرية خصم التكاليف المذكورة أعلاه، جعلته ينتهز هذا الحق في ادخال مصاريف ليست لها علاقة بالنشاط، او يبالغ في تقديرها، وذلك لتخفيض قدر الإمكان من الضريبة على الأرباح المحققة.

الفرع الثاني: الغش بتخفيض الإيرادات

ان تخفيض الإيرادات هو شكل كلاسيكي للغش الجبائي، حيث بمجرد عدم التسجيل الجزئي او الكلي لبعض الإيرادات يعتبر ذلك غشا ضريبيا.

---

[1] طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012،ص76.

[2] المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[3] المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

فالمكلف بالضريبة يلجأ الى تخفيض إيراداته المالية باللجوء إلى طرق تدليسية احتيالية بهدف التملص من الضرائب بأشكالها المختلفة، والتي تتمثل أساسا في ملفات المستخدمين ووظائف وهمية، تسجيل نفقات عامة غير مبررة، وكذاك الحساب الخاطئ للإهتلاكات.

1- المستخدمين الوهميين:

تعتبر تقنية العمال الوهميين من اخطر وسائل الغش الضريبي انتشارا، ذلك انه يترتب عنها تسجيل مرتباتهم وأجورهم في محاسبة المكلف بهدف تضخيم التكاليف و بالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة [4].

2- النفقات والمصاريف العامة غير المبررة:

يقصد بالمصاريف العامة كل النفقات التي استثمرتها المؤسسة بهدف الحصول على الربح، ويشترط لخصمها من الدخل الخاضع للضريبة ان تنصب على التسيير العادي للمؤسسة او تنفق لمصلحتها، ويتم احتسابها بصفة عادية و منتظمة وعادة مايتم تبريرها بالفواتير، ويترتب عنها تخفيض الربح الصافي للمؤسسة، و تتم عملية التحايل و التدليس في حالات أخرى، بإدراج المكلف لمصاريفه الشخصية ضمن الأعباء العامة للمؤسسة، و التي تتمثل خاصة في مصاريف السيارة التي يستعملها لأغراضه الشخصية، او الأعباء المتعلقة بمنزله العائلي و التي لا يتم اكتشافها من طرف الإدارة الجبائية الا بعملية التحقيق المعمق [1].

3-تطبيق تقنية الاهتلاك:

تخصم قيمة الاهتلاكات من حساب الربح الذي يخضع للضريبة، ويصنف ضمن الأصول الثابتة التي تتقادم بفعل مرور زمن الأصل المستثمر المهتلك، والذي تم تسجيله في المحاسبة، وتتميز الأصول المهتلكة بتنوعها واختلاف مدة صلاحيتها،غير انه عادة ما يتم التدليس في قيمة الاهتلاك بإضافة المكلف إلى قيمة الاهتلاكات بعض الأصول التي أصبحت خردة قد تم بيعها، ويتم حسابها ضمن الاهتلاكات[2].

---

[4] رحال نصر، مرجع سابق، ص62.

[1] اوهيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص54.

[2] لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها عن الاقتصاد الرسمي في الجزائر، دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2012، ص9.

يلجا المكلف للتخفيض من قيمة الضرائب كذلك عن طريق الاغفال الكلي او الجزئي لتقييد الإيرادات في المحاسبة، يلجا المكلف عادة للتصريح بأرباح غير مطابقة للواقع، كالمداخيل التي تتعلق بالمنقولات او رقم الاعمال[3]، أو البيع دون الفوترة أو تقييد المكلف لمبيعاته بثمن اقل من ثمنها الحقيقي، و تعديل ذلك بالإفراط في التخفيضات التجارية التي يمنحها لزبائنه او كما ذكرت الفقرة الثانية من المادة 141من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على انه تعتبر أعمالا تدليسية تقديم وثائق غير صحيحة تثبت الطلبات التي تهدف الحصول على تخفيضات ضريبية او استرجاع قيمة الرسم على القيمة المضافة [4].

المطلب الثاني: الطريقة المادية والقانونية

بالإضافة إلى التلاعب المحاسبي، يلجا المكلف إلى استعمال طرق وأساليب أخرى للغش الضريبي، بحيث يمتنع عن التصريح بجزء أو بكل مبيعاته أو منتجاته وكذلك المواد الأولية في التصريح المقدم للإدارة الجبائية، وهذه عملية تحايل مادي، ومن جهة أخرى :، يمكن أن ينصب التحايل في قالب قانوني بمعنى ان المكلف لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر امتيازا تسمح له بالخضوع الى ضريبة اقل و هذا ما نوضحه من خلال:

1- التلاعب المادي.
2- التلاعب القانوني.

الفرع الأول: التلاعب المادي

ان التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع و المنتجات و المواد الخاضعة في الواقع للضريبة و جعلها بعيدا عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، وهذا النوع يعد من اخطر أشكال الغش الضريبي لمساهمته في إرساء دعائم الاقتصاد الموازي.

[3] الفقرة الرابعة من المادة 418 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
[4] اوهيب بن سالمة ياقوت، مرجع سابق، ص56.

وقد يكون الاخفاء جزئيا يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة أوS كليا يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة، و نبين هذه الصور في مايلي:

1- الاخفاء المادي الجزئي:

يحرص المكلف في هذه الحالة على اعلان قيمة اقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهربا من دفعها جزئيا كما هو الحال في الضرائب الجمركية و ضرائب الإنتاج [1]، كما يستطيع المكلف التهرب من التصرف في جزء من أمواله الى الورثة قبل وفاته و إخفاء بعض أموال التركة خاصة المنقولة منها، وبعد ذلك يستوفي الورثة عند وفاته مورثهم على كل ما فيها دون إبلاغ الإدارة الجبائية بذلك، و من صور الإخفاء الجزئي مايلي: [2]

- حالة ممارسة نشاطات خفية الى جانب النشاط الرئيسي.
- حالة تقديم المكلف لتصريحه يتضمن دخل اقل من الواقع.
- عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من قبل القانون.
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

2- الاخفاء المادي الكلي:

يتمثل التلاعب المادي الكلي في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بها وذلك بامتناع المكلف عن التصريح بها من جهة، ونقص الرقابة الجبائية من جهة أخرى، حيث يقوم المكلف بإنشاء مصانع أو محلات لإيداع السلع في أحياء تكون جديدة و آهلة بالسكان، فيقوم بالإنتاج و البيع في الخفاء دون ترك أي اثر، و يفر من هذه الأماكن عندما يشعر بمجيء مصالح الرقابة الجبائية، و هذه صورة من صور الغش الضريبي بواسطة الاخفاء المادي الكلي فالمكلف لم يقم بالتصريح بالوجود أصلا عند بداية النشاط.

---

[1] جامع احمد، علم المالية، فن المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص246.

[2] عاشوري خيرة، دور المعلومة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية، جامعة المدية، 2017/2016، ص246.

الفرع الثاني: التلاعب القانوني

يتمثل الاخفاء المادي في خلق المكلف لوضعية قانونية تسمح له بالاستفادة من بعض المزايا التي ليس له الحق في الاستفادة منها، و هذا النوع من الغش يأخذ شكلين أساسيين:

1- التكييف الخاطئ لعمليات قانونية:

يقصد بالتكييف الخاطئ لعمليات قانونية إظهار عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية قانونية أخرى تخضع لنظام جبائي يسمح بالخضوع لضرائب اقل من تلك التي يسمح بها النظام الجبائي التي تخضع له العملية الحقيقية ومن امثلة ذلك الحالة التي يتم بها إخفاء عملية توزيع الأرباح التي تخضع للضريبة، واستبدالها بحالة دفع أجور عالية للشركاء، وذلك بهدف الإفلات من الضريبة على أرباح الشركات.

او يحاول تمرير نشاط ما خاضع للضريبة وراء نشاط اخر معفى من دفع الضريبة ومن امثلة ذلك قيام المكلف بالتخلص من حقوق التسجيل التي تمر بها عملية البيع وتصنيفها على شكل هبة بهدف التهرب من دفع حقوق التسجيل المفروضة.

2- تركيب عمليات وهمية:

يقصد بالغش عن طريق العمليات الوهمية لجوء المكلف الى أساليب معقدة و تركيبات قانونية دقيقة بهدف مطابقة الكتابات المحاسبية وكل الوثائق الثبوتية مع الفواتير و الايصالات لعمليات وهمية تمكنه التملص من دفع الضريبة و التي تتمثل خاصة في لجوء المكلف لإعداد فواتير لعملية توريد السلع لحساب زبائن مؤسسات أخرى تظهر من الناحية الشكلية بانها حقيقية [1].

[1] محي محمد سعيد، العلاقة القانونية بين الممول و الادارة الضريبية، دراسة تحليلة مقارنة، مكتب الاشعاع، الاسكندرية،2002، ص134.

المطلب الثالث: آثار الغش الضريبي

تشكل الضريبة مورد هام لمالية الدولة وأداة لتوجيه سياستها الاقتصادية والاجتماعية، لذلك فان للغش الضريبي آثارا لا تنعكس فقط على الجانب المالي بل تؤثر على الجانب الاقتصادي، الاجتماعي وكذا الجانب السياسي للدولة.

الفرع الأول: الآثار المالية للغش الضريبي.

إن الدور الأساسي للضريبة هو تمويل الخزينة العامة لتغطية نفقات الدولة وتحقيق النفع العام، حيث تعتبر من أهم الموارد وضياع نسب هامة منها بسبب الغش الضريبي يؤدي للإضرار[1] بالخزينة العمومية، وميزانية الجماعات المحلية سواء كانت بلدية أو ولاية، فالغش الضريبي بشكل عام يخل بالسياسة المالية للدولة[2]، ويترتب عن ذلك عدم قدرة الدولة على أداء وظيفتها الاقتصادية والسياسية، والاجتماعية الأمر الذي يساهم في الإخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية[3] ، وانخفاض الدخل القومي والفردي، وعجز في الميزانية العامة بشكل يدفع الدولة للبحث عن مصادر تمويلية أخرى لسداد هذا العجز كالقروض الداخلية أو الخارجية التي يترتب عنها انعكاسات سلبية في حالة عدم سدادها، حيث يشكل ذلك عبء ثقيل على عاتق الدولة، وينتج عن التأخر في دفعها ارتفاع نسبة الفائدة التي تترتب عن الدين العام[4] ، واستمرار ذلك لمدة طويلة يؤدي لفقدان الثقة في الدولة بسبب تراكم الفوائد المترتبة عن الدين العام بشكل يهدد المستقبل الاقتصادي والسياسي للدولة، بحيث تلجا هذه الأخيرة تحت تأثير هذه الأوضاع لرفع مستوى الضغط الجبائي،وتفرض ضرائب جديدة أو ترفع

---

[1] بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة،رسالة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،2015ص36.

[2] تعددت تعاريف السياسة المالية، نذكر منها، يقصد بها تلك السياسة التي بموجبها تستعمل الحكومة برامج نفقاتها وإيراداتها لإنتاج اثأر مرغوبة، وتجنب الآثار الغير مرغوبة على الدخل والإنتاج والتوظيف، أو هي الأداة التي يمكن استخدامها لتصحيح أثار السياسة النقدية والناتجة من الإجراءات الكمية التوسعية، إضافة إلى كونها أفضل الأساليب لإعادة توزيع الدخل والاستثمارات على الاستخدامات الاقتصادية المختلفة، نقلا عن زيوش رحمة، الميزانية العامة للدولة، رسالة لنيل دكتوراه في العلوم، كلية الحقوق جامعة مولود معمري تيزي وزو،2011،ص3.

[3] قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة،2014، ص 46.

[4] رحال نصر.مرجع سابق ص 86

النسب الضريبية لتمويل نفقاتها[1]، والتي تتمثل في دفع الأجور العاملين ورواتب الموظفين، ودفع مقابل الواردات، وتقديم إعانات ومساعدات لهيئاتها العامة لدعم التنمية المحلية،وتسديد الدين العام[2]، إضافة لتمويل متطلبات العملية الديمقراطية في الأنظمة السياسية الحديثة[3]، التي تقوم على مبدأ التداول على السلطة، وحرية الصحافة والإعلام.

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية للغش الضريبي.

تعتبر الضريبة وسيلة لتمويل مختلف الأنشطة الاقتصادية[4]، ويترتب عن انتشار ظاهرة الغش الضريبي أثارا سلبية وخيمة على الاقتصاد الوطني من عدة جوانب[5]، كالتأثير على المنافسة النزيهة، وذلك بلجوء الشركات التجارية للتصريح بأرباح غير حقيقية إضافة إلى ممارسات تدليسية أخرى تهدف للتملص من الضريبة[6] الأمر الذي ينعكس سلبا على الشركات تحرص على أداء التزامها للضريبة، فالشركة التي تتملص من الضريبة تقل تكلفة(نتاجها وتعتبر عائدات) الغش الضريبي ربح لها ، وهذا ما يمنحها ميزة تنافسية غير مشروعة على حساب غيرها.[7]

يؤدي الغش الضريبي إلى إبطاء وتأخير النمو الاقتصادي، حيث انه يثبط الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مداخليه عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف، فانه لا يتردد في ممارسة الغش الضريبي من اجل الوصول إلى مبتغاه.[8]

---

[1] طورش بتاتة، مرجع سابق، ص87.

[2] أعاد محمود القبسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، ص2008، ص40.

[3] فرج شعبان.الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الانفاق العام والحد من الفقر، دراسة حالة الجزائر 2000-2010 اطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2012، 84

[4] فرج شعبان.مرجع نفسه، ص 86

[5] مراد ناصر مرجع سابق.ص 295

[6] محرزي محمد عباس،المدخل للجباية والضرائب، مرجع سابق، ص142.

[7] محمد سليم وهبة، واقع التهرب الضريبي، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، اليمن،26-27 يوليو 2010،ص10.

[8] Guettouch Nacir, la fraude fiscale en Algérie, causes et conséquences (mémoire de magister ESC, Alger,1998-1993,p103.

يساهم الغش الضريبي في تراجع مؤشرات التنمية الاقتصادية المحلية، وخاصة في الدول النامية، حيث تفلت أموال ضخمة من الرقابة الجبائية، وتحرم الدولة من استثمارها في تمويل الأنشطة الاقتصادية المحلية[1]، ويترتب على ذلك خسائر تلحق بالخزينة العمومية، فالغش الضريبي يساهم في ضعف الادخار العام فانخفاض مستوياته يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار تشجيع الاستثمار ، إضافة إلى ارتفاع معدل البطالة بسبب عجز الدولة عن توفير مناصب مالية جديدة .

يؤدي الغش الضريبي كذلك لندرة السيولة النقدية[2].حيث يسعى المكلف في أغلب الأحيان لإخفاء المبالغ التي تخلص منها خارج السوق النقدي[3]، ويعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الانكشاف، فالمتملص يعمل على الاكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق المالي والنقدي لمدة طويلة من الزمن، ويمكنه اللجوء أيضا إلى شراء سندات الخزينة مثلا أو استثمارات معينة صعبة المراقبة، وبالتالي قدرة في السيولة النقدية على مستوى الاقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائما مفضلا على النقود الاعتبارية، وذلك لأنه المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية باستعمال الصلاحيات القانونية وخصوصا حق الاطلاع لدى المؤسسات البنكية[4].

الفرع الثالث: الآثار الاجتماعية للغش الضريبي.

يحل الغش الضريبي بفكرة العدالة في توزيع الضريبة، وتنتشر الطبقية في أواسط المجتمع، حيث تظهر عناصر الملكية في الطبقة التي تحترف الغش الضريبي، وعادة ما يتم تبييض عائدات الغش الضريبي بشراء عقارات، ومنقولات أو تمويل مشاريع اقتصادية، الأمر الذي يدفع المكلف النزيه للشعور بالغبن[5]، وتهتز ثقته في

---

[1] بوعكاز سميرة، مرجع سابق،ص37.

[2] رحال نصر، مرجع سابق،ص90.

[3] MESSEHMITT Bruno, TRUCCHI Jean-Ive L'actualité des prix de transfère en Afrique froncophone ,Delloite revue juridique et fiscale, paris,2014.p2.

[4] Guettouche-Nacir,op.cit,p106.

[5] يسرى مهدي حسن السمراني،زهرة خضير عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4.عدد 9. دب ن 2012 ص 141

الدولة بسبب عجزها عن إيجاد آليات فعالة تسمح بامتصاص الأموال الضخمة التي يتم تداولها في السوق الموازية، والتي تساهم في تحقيق النفع الخاص، وتضر بالمجتمع بسبب اعتياد الفرد على احتراف الغش[1]، والاحتيال والتدليس لتحقيق الكسب السريع[2]، بحيث تنعدم الثقة والتوازن بين مختلف فئات المجتمع، وينخفض مستوى الإنفاق على الخدمات الأساسية، إضافة إلى ارتفاع مؤشر الفقر والأمية[3].

- إن الغش الضريبي يؤدي إلى تفشي ظاهرة الهجرة سواء الداخلية أو الخارجية للبحث عن الثروة بكل الطرق الممكنة، ومنها الطرق غير المشروعة، كالرشوة والاختلاس[4].
- إن الغش الضريبي يخل بمبدأ المساواة في دفع الضريبة ويساهم في تعميق الفوارق الاجتماعية، لان اعتماد الكثير من البلدان وخاصة الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة العامة يؤدي إلى فرض ضرائب ورسوم مبالغ فيها على الأفراد، التي لا تؤثر على أصحاب الدخل المرتفع والأثرياء في المجتمع بقدر ما تؤثر سلبا على أصحاب الدخل المحدود، مما ينمي لديهم الإحساس بالقهر والاستغلال من طرف النظام الجبائي.

الفرع الرابع: الآثار السياسية للغش الضريبي.

تعتبر السياسة الجبائية العادلة من أهم المقومات الأساسية للديمقراطية الحديثة، ويتجسد ذلك من خلال المساواة أمام الضريبة، وهو ما أكده المشرع الجزائري [5]في المادة 64 من دستور 1996، والتي نصت على انه لا يجوز استحداث أية ضريبة أو رسم إلا بمقتضى نص قانوني، ويعتبر كل تطبيق لأية ضريبة أو رسم مستحدث بأثر رجعي إجراء باطل، ومخالف للدستور.

---

[1] قرموش ليندة، مرجع.سابق،ص47.

[2] محمد سليم وهبة، مرجع.سابق،ص19.

[3] محمود صبري عبد العزيز، جذور الفقر في مصر، المجلة المصرية للدراسات القانونية والاقتصادية، عدد 3، 2015 ص 160، مقال متوفر على الموقع التالي www.ejles.com.

[4] عبد العالي حاحة، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة،2013 ص83.

[5] المادة 64 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية منشور بموجب مرسوم رئاسي 96-438 مؤرخ في 7 ذيسمبر1996 يتعلق بإصدار تعديل الدستور المصادق عليه بموجب استفتاء 28نوفمبر 1996.

ترجع المحاولات الأولى لتفسير حق الدولة في فرض الضرائب، وإلزام المواطنين بأدائها إلى نظرية العقد الاجتماعي في القرن الثامن عشرة للفيلسوف الفرنسي" روسو" الذي أرجع ذلك إلى التزام المواطن بعقد معنوي مع دولته يسمى العقد الاجتماعي، بحيث يتنازل المواطن عن جزء من ذمته المالية للدولة، ذلك انه ملزم بمقتضى عقد مالي بدفع الضريبة، ومقابل ذلك يستفيد من الخدمات التي تقدمها له الدولة كالصحة والتعليم المجانين.[1]

ظهرت في وقت لاحق نظرية أخرى أساسها التضامن الاجتماعي، والتي ارتكزت على فكرة أن المواطنين يسلمون بوجود الدولة لأسباب سياسية، واجتماعية، حيث تسعى الدولة لتحقيق مصالحهم، وإشباع احتياجاتهم، وتمثل فكرة التضامن الاجتماعي الأساس القانوني الذي يبرر مشروعية فرض الدولة للضرائب بأنواعها المختلفة[2] سواء كان ذلك على مواطنيها أو المقيمين على إقليمها، ذلك أن نظرية التضامن الاجتماعي ترتبط بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، والتي يتولد عنها عنصر الإلزام بالمشاركة في تمويل الأعباء العامة.

تعتبر قاعدة العدالة والمساواة في فرض الضريبة الأساس الذي تقوم عليه التشريعات الضريبية، حيث يرى "ادم سميث" في كتابه ثروة الأمم: **"يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي نسبة الدخل الذي يتمتع به كل منهم في حماية الدولة[3]"**

يترتب عن الغش الضريبي عدم احترام مبدأ المساواة أمام الضريبة، ويشكل هذا اعتداء على حقوق المجتمع، فكل نظام إنساني مهما كان نوعه ينحرف عن النظم القانونية السائدة يفسح المجال لمنطق القوة، والعنف ليسود في المجتمع، ولا يخرج الغش الضريبي عن هذه القاعدة[4]، فأثار الضغط الاجتماعي والاقتصادي

---

[1] اولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013، ص 13.

[2] فرحي محمد، مرجع سابق، ص63.

[3] نقلا عن السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر،2008،ص20-21.

[4] FARRIOL Bernard, conséquences économiques financières et sociales de l'économie non déclarée ,les éditions des journaux officiels,paris, p17.

الناتجة عن الغش الضريبي تنعكس سلبا على استقرار الدولة، وأمنها السياسي خاصة مع تراجع روح المواطنة، وارتفاع نسب الهجرة غير الشرعية.

تسعى الأنظمة السياسية الحديثة لوضع نظام جبائي عصري يسمح بتحصيل الضريبة ويحقق أهداف الدولة التنموية ويضع حد لحالات التهرب والغش الضريبي ويسمح للدولة بتتبع سياسة اقتصادية سليمة تقوم على إعطاء تحاليل وإحصائيات حقيقية[1]، ذلك أن التهرب الضريبي يعزز الصراع بين الحاكم والمحكوم الذي يتميز بحرص الدولة على فرض الضرائب، وتحصيلها والسعي الدائم للمكلف للتملص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية احتيالية[2].

[1] طورش بتاتة، مرجع سابق، ص93.

[2] إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، أطروحة لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين،2004 ص85.

المبحث الثالث: قياس الغش الضريبي

الواقع ان قياس الغش الجبائي حسابيا بالأرقام سواءا باستعمال الأسلوب المطلق او الأسلوب النسبي (النسب المئوية) ، يبدو مستحيلا من الناحية العلمية، وفي هذا الاطار يقول GUYN HOVCHON : " بان المتخصص في علم الاجرام لا يندهش لعدم دقة الاحصائيات فيما يخص الامقاص الجبائي ".

من هذا المنطق فان عملية تحديد الغش الضريبي احصائيا و بشكل دقيق تبقى عملية صعبة، حيث تكمن الصعوبة في وجهتين اثنتين:

- الأولى: تتعلق بالمنهج المختار في حد ذاته لاحتوائه على عيوب تقلل من مصداقية نتائجه، حيث لا توجد طرق قياسية دقيقة.
- الثانية: تتعلق بمدى مصداقية احصائيات المصدر التي يعتمد عليها هذا المنهج في قياسه.

وفي هذا الصدد قسمنا هذا المبحث الى مطلبين نعرض من خلالهما اهم المناهج المتخذة للقياس، و التي تعددت لتعدد المصادر المعتمدة عليها، ومن أهمها ما يلي:

- منهجية القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي.
- منهجية القياس بالاعتماد على الاقتصاد الموازي.

المطلب الأول: القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي:

تعتمد هذه الطريقة على التصاريح و الإقرارات الضريبية التي تبين مدى التزام المكلف بدفع الضريبة، أي بناءا على تقدير الضرائب الواجبة التحصيل، و ما تم تحميله فعليا، و ذلك وفق أربعة مناهج أساسية:

- منهج نسبة الضريبة الثابتة.
- منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة.
- منهج الضريبة القانونية المحتملة.
- منهج الرقابة الجبائية.

الفرع الأول: منهج نسبة الضريبة الثابتة:

يعتمد هذا المنهج على متغيرين، الضريبة و الدخل الوطني الخام، و ذلك بحساب الضريبة التقديرية لسنة الأساس، بشرط أن يكون حجم الغش الضريبي لهاته السنة في أدنى حد له بالنسبة للدخل الوطني الخام للسنة قيد الدراسة، و الذي يعرف بالمعدل العام للاقتطاعات الإجبارية[1] و يحسب كالآتي:

$$\text{*المعدل العام للاقتطاعات الإجبارية} = \frac{\text{مجموع الاقتطاعات الإجبارية المحققة}}{\text{الدخل الوطني الخام}} \times 100$$

و عند الحصول على النتائج يتم اختيار سنة الأساس أين يكون معدل الاقتطاعات الإجبارية ثابتا، و منه يتم حساب الاقتطاعات الإجبارية المقدرة كما يلي:

*مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة = الدخل الوطني الخام X النسبة الثابتة

و أخيرا يتم حساب حجم الغش الضريبي كما يلي:

*حجم الغش الضريبي = مجموع الاقتطاعات الإجبارية المقدرة – مجموع الاقتطاعات الإجبارية المحققة.

يعاب على هذا المنهج أنه يقيس التطور و ليس الحجم بمعنى أنه يقيس حجم الغش الإضافي و ليس حجم الغش الإجمالي و بالتالي عدم الوصول إلى التقدير الجيد لحجم الغش الضريبي بالإضافة إلى الفرضية التي يعتمد عليها و هي أن التغير الحاصل لإجمالي الدخل الوطني الخام يكون مساويا للتغير النسبي في الضريبة.[2]

[1] خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص، 117.

[2] ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص، 303.

الفرع الثاني: منهج الإعفاءات الضريبية الخاصة:

تقوم الحكومات وفق هذا المنهج بتقدير بعض الإعفاءات الضريبية لتشجيع دافعي الضريبة للتصريح بدخولهم و أرقام أعمالهم الحقيقية مقابل إعفائهم من التعرض لبعض الغرامات و العقوبات، و من خلال هاته التصريحات تتم عملية المقارنة، و الفرق المتحصل عليه هو عبارة عن الدخول المتهرب بها.

-الدخول المتهرب بها = المداخيل المصرحة قبل الاستفادة من الإعفاءات الضريبية- المداخيل المصرحة خلال الاستفادة من الإعفاءات الضريبية

بالرغم من ميزة هذا المنهج الذي يقوم على أساس استغلال المعلومات التي تتضمنها التصريحات الضريبية من خلال منح الإعفاءات الخاصة التي تمنح للمكلف بغرض تشجيعه على التصريح بنشاطه و دخله الحقيقي، إلا أنه تشوبه جملة من النقائص نحصرها فيما يلي:

-رغم الخصوصية المقدمة من هذا المنهج، يفضل بعض المكلفين عدم الإعلان عن دخلهم أو رقم أعمالهم الحقيقي حتى في ظل الإعفاءات لشعورهم الدائم بأنه مجر تسجيل أنفسهم لدى الإدارة الضريبية يكونون ملزمين بدفع ضريبة منتظمة.

-إن تكرار هذا المنهج، يدفع بعض المكلفين إلى تأجيل التصريح بمداخلهم في انتظار تشريع إعفاء جديد لأجل لاحق.

-يكتسي هذا المنهج أهمية بالنسبة للإعفاء الجزئي و ليس الكلي ففي حالة الإعفاء الكلي لجميع الضرائب، فإن المكلف يتجنب أي التزام ضريبي بعكس الإعفاء الجزئي الخاص بضرائب معينة.[1]

[1] عاشوري خيرة، مرجع سابق، ص، 39.

الفرع الثالث: منهج الضريبة القانونية المحتملة:

وفق هذا المنهج تعتبر قدرة الأداء الجبائية هي الأساس الخاضع للضريبة، و يقصد بقدرة الأداء الجبائية مجموع الثروات النظرية و الحقيقية المتواجدة في متناول شخص طبيعي أو معنوي، خاضع للقانون العام للدولة.[1]

و من هنا يمكن التمييز بين مفهومين مختلفين لقدرة الأداء الجبائية

1-قدرة الأداء الجبائية القانونية (النظرية): تتمثل في مجموع الضرائب التي يتم تحصيلها إذا دفع كل المكلفين الضرائب المستحقة عليهم، و يتساوى مجموع قواعد التأسيس لمختلف أنواع الضريبة منظورية في متوسط معدلاتها لسنة معينة.

و يعبر عنها رياضيا بالعلاقة التالية:

$$PFt = \sum_{i=1}^{n} BImi \times TMImi$$

PFt: قدرة الأداء الجبائية النظرية (Potentiel fiscale théorique)

BIm: قاعدة التأسيس لضريبة معينة (Base d'imposition d'un impôt)

TMImi: المعدل المتوسط لمجموع نسب الشرائح[2] (Toux Moyen d'imposition)

2-قدرة الأداء الجبائية الحقيقة (الفعلية): هي مجموع إيرادات الضرائب التي تم تحصيلها فعلا من طرف الإدارة الضريبية.

الضريبة غير المدفوعة = قدرة الأداء الجبائية النظرية – قدرة الأداء الجبائية الحقيقية.

---

[1] خلاصي رضا، مرجع سابق، ص، 118.

[2] نحصل عليها بقسمت مجموع نسب الشرائح على عدد الشرائح مثلا: الضريبة على الإجمالي تتمثل نسب شرائحها في نسب السلم التصاعدي لها

-تقوم هذه الطريقة على أساس عامل عدم الالتزام الضريبي للمكلف دون إدراج العوامل الأخرى المؤثرة على التحصيل الجبائي مثل: مدى فعالية النظام الضريبي و كفاءة الجهاز الضريبي.

-افتراض صحة التقرير الرسمي للدخل الوطني دون الأخذ بعين الاعتبار المداخيل غير المدرجة في هذا الأخير الناتجة عن الاقتصاد الموازي.

الفرع الرابع: منهج الرقابة الضريبية:

يقدر حجم الغش الضريبي حسب هذا المنهج عن طريق حساب الفرق بين المبالغ المستخرجة خلال إجراء عملية المراجعة الجبائية و المبالغ المصرح بها من طرف المكلفين خلال السنة و يحسب وفق العلاقة التالية.

الغش الضريبي = قيمة المبالغ المستخرجة خلال المراجعة - قيمة المبالغ المصرح بها

و من بين الطرق المستعملة في هذا المنهج:

- طريقة التحقيقات الجبائية الخاصة.
- التحقيق في المحاسبة.
- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية.

1-طريقة التحقيقات الجبائية الخاصة: حجم التهرب الضريبي حسب هذه الطريقة، يحسب بالاعتماد على حجم الضريبة المدفوعة انطلاقا من نتائج المراجعة الخاصة، فضلا عن مدى التزام المكلف بالقانون الضريبي أي مدى درجة الوعي الضريبي للمكلفين و التي تمثل النسبة بين عدد المكلفين غير المصرحين بدقة عن مداخيلهم و عدد المكلفين المصرحين بدقة عن مداخيلهم حيث:

$$\text{درجة الوعي الضريبي} = \frac{\text{عدد المكلفين غير المصرحين بدقة عن مداخيلهم}}{\text{عدد المكلفين المصرحين بدقة عن مداخيلهم}}$$

لنصل في الخير لحساب مقدار التهرب الضريبي كما يلي:

حجم التهرب الضريبي = قيمة الضريبة المقدرة X درجة الوعي الضريبي

-يعاب على هذه الطريقة أن عينة برنامج المراجعة الخاصة مأخوذة من المكلفين المصرحين بدقة عن مداخيلهم لدى الإدارة الضريبية، و بالتالي استبعاد المكلفين غير المصرحين بدخولهم، هذا الاستبعاد يؤدي إلى نتائج غير صحيحة تضعف من مصداقية هذه الطريقة.[1]

كما أن طريقة اختيار العينات تتم بصفة عشوائية.

2-طريقة التحقيق في المحاسبة: تتمثل في "مجموع العمليات التي لها غرض الفحص في عين المكان لمحاسبة مؤسسة ما أو تخص شخص معين، و مقارنة النتائج مع بعض المعطيات المادية بهدف مراقبة مدى سلامة و دقة التصريحات المكتتبة، و عند اقتضاء المال ممكن اللجوء إلى الإجراءات الضرورية لوضع التعديلات اللازمة."[2]

و في هذا السياق، فإن حجم التهرب الضريبي يكمن عن اكتشاف عدم مطابقة التصريحات الجبائية مع ما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية للمكلفين و يحسب كالآتي:

حجم الغش الضريبي = المبلغ المعاد تأسيسه – المبلغ المصرح به.

3-طريقة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة: تتم هذه الطريقة بمراقبة المكلف بالضريبة للتأكد من مدى توافق تصريحات المكلف لمداخيله مع وضعية ثروته و نمو أملاكه، حيث تقوم على مراقبة الأشخاص الذين يمارسون نشاط مهني غير تجاري (المهن الحرة) و تسمح بمتابعة تطور و نمو أملاك و أموال المكلف و مقارنتها مع المداخيل المصرح بها.

لاستخراج الفارق بين الدخل المصرح به و الدخل الحقيقي، و مدى انسجامه و الحالة المادية و المظاهر الخارجية (الشراء) للمكلف.[3]

---

[1] عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باتنة، 2003-2004، ص، 42.

[2] Daniel Richer, Les procédures fiscale, PUF, France, 1990, p : 25.

[3] بودلال علي، مشكلة الاقتصاد الخفي في الجزائر، الأسباب و الحلول، مجلة علوم إنسانية، السنة الخامسة، العدد 37، ربيع 2008، الموقع الالكتروني: http://www.ulum-nl/

حجم التهرب الضريبي للمكلف = موجوداته المتوفرة للمكلف خلال فترة التحقيق – موجوداته المستعملة خلال نفس الفترة.

-يعاب على هاتين الطريقتين الأخيرتين أنه لا أحد يعلم أن المبالغ المستخرجة هي الحقيقية سوى المكلف، وبالتالي فالنتائج المتوصل إليها تبقى نسبية.

المطلب الثاني: القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد الموازي

يعتمد هذا المنهج على تحديد حجم الاقتصاد الموازي، و على تقديرات حسابات المحاسبة الوطنية ذات العلاقة بالمصالح الأخرى، فضلا عن تصريحات المكلفين، و يقصد بالاقتصاد الموازي أنه الاقتصاد الذي لا يخضع للرقابة الحكومية و لا تدخل مدخلاته و مخرجاته في الحسابات الوطنية و لا يعترف بالتشريعات الصادرة، و هو لا يشمل على الأنشطة غير المشروعة فقط بل يشمل أيضا أشكال الدخل غير المصرح بها والمحصلة من إنتاج السلع و الخدمات المشروعة.

إن مجمل نشاطات الاقتصاد الموازي لا يتم إخضاعها للضريبة، لذا فإن قياس حجم الاقتصاد الموازي يؤدي إلى حساب حجم التهرب الضريبي وفق للعلاقة التالية:

حجم التهرب الضريبي = حجم الاقتصاد الموازي X المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

و إن قياس التهرب الضريبي بالاعتماد على الاقتصاد الموازي يكمن في عدة مناهج نذكر منها:

- منهج التفاوت أو التباين.
- منهج إحصاءات القوى العاملة (سوق العمل).
- منهج النقدي.

الفرع الأول: منهج التفاوت (التباين):

يعتمد هذا المنهج في تطبيقه على مؤشرات الاقتصاد الكلي (الدخل الوطني الخام) و مؤشرات الاقتصاد الجزئي (الدخل الفردي)، و بالتالي هنا طريقتين:

1-منهج التفاوت على مستوى الدخل الوطني الخام: إن الاقتصاد الموازي يكمن في مجموع مداخيله المحققة غير المصرح بها لدى المصالح الضريبية أو غير المدونة في الحسابات الوطنية، و بالتالي إمكانية وجود مداخيل لدى المصالح الضريبية غير المدرجة ضمن الحسابات الوطنية أو العكس.

و بالتالي فحساب التهرب الضريبي حسب هذا المنهج كالآتي:

حجم التهرب الضريبي = مداخيل الحسابات الوطنية – مداخيل المصالح الضريبية

يعاب على هذه الطريقة أن:[1]

- الناتج الوطني يستمد حساب من البيانات الضريبية في الكثير من الدول.
- الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكسبه الفرد، بغض النظر عن كونه خاضعا للضريبة أو لا، في حين أن الدخل حسب هذه الطريقة يكمن في المقرر في التصريحات الضريبية فقط.

2-منهج التفاوت على مستوى الدخل الشخصي (الدخل الفردي): يعتمد هذا المنهج على الفروق المكشوفة بين إنفاق قطاع عائلي و دخله، لأن الأفراد الذين يقل دخلهم المعلن عن إنفاقهم ربما يفوق جانبا من دخله، و الذي قد يرجع إلى دخول مولده أصلا في الاقتصاد الموازي.

يستند هذا المنهج إلى أساس أن معاملات الاقتصاد الموازي لن تظهر في صوره دخل، و لكنها ستظهر في صورة إنفاق و النتيجة المحصل عليها تظهر حجم التهرب الضريبي.[2]

---

[1] ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص، 24.

[2] نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية للفترة (1999-2003)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص، 24.

و يعاد على هذا المنهج أن اعتبار زيادة الإنفاق عن الدخل ليستا راجعة فقط إلى وجود دخول متولدة في الاقتطاع الموازي، فقد تعود إلى عدة أسباب أخرى كالادخار، الاقتراض، ...الخ.

الفرع الثاني: منهج إحصاءات القوى العاملة:

وفق هذا المنهج يتم تقدير حجم الاقتصاد الموازي على أساس حجم العمالة المشاركة فيه نتيجة الانخفاض في حجم العمالة المشاركة في الاقتصاد. الرسمي و تستند هذه الطريقة على حساب الفرق بين عدد السكان الذين يفترض أنهم جزء من قوى العمل الاقتصادية بناءا على الإحصاءات السكانية، و عدد السكان المسجلين رسميا باعتبارهم قوى العمل الفعلية في الدولة، لأجل إحصاء عدد عمال الاقتصاد الموازي من أجل حساب العدد الإجمالي لساعات عملهم و الناتج يحول إلى رقم نقدي و عليه:

الدخل المتهرب منه = عدد ساعات العمل في الاقتصاد الموازي X متوسط الإنتاجية للعاملين في هذا القطاع.

و يكمن الانتقاد الموجه لهذا المنهج في اعتماده على عامل إنتاجي واحد (حجم العمالة) في حساب الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى (رؤوس الأموال،...)، كما أن صحة هذا المنهج تعتمد على مدى الدقة في كيفية إحصاء عدد العمال و ساعات عملهم في الاقتصاد الموازي.

الفرع الثالث: المنهج النقدي:

استند هذا المنهج إلى فرضية أساسية مفادها أن معاملات الاقتصاد الموازي تتم أساسا باستعمال النقود السائلة، و أن تغير الطلب عليها هو نتيجة التغير في أنشطة الاقتصاد الموازي، هذا التغير الذي نستطيع من خلاله حساب حجم الغش الضريبي وفق ثلاث أشكال هي:

1-منهج معدل السيولة (المعدل النقدي الثابت): يستند هذا المنهج إلى أن تقدير حجم الاقتصاد الموازي يكمن في تغير النسبة بين النقود المتداولة و الودائع لأجل في البنوك، أي ثبات معدل السيولة للسنة المرجعية التي على أساسها يقارن المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة، و أي زيادة في هذه النسبة تعكس الزيادة في الطلب على النقود السائلة لتمويل المعاملات في الاقتصاد الموازي.

و يتم تحديد حجم الغش الضريبي بضرب حجم الاقتصاد السنوي في المعدل الضريبي المتوسط المفروض بتطبيق المعادلة التالية:[1] AEST = (M2 – M1) PNB/M2

AEST: حجم الاقتصاد الموازي (L'Ampleur de l'Economie Souterrain)

M1: الكتلة النقدية للسنة المرجعية (La Masse Monétaire de l'Année de Base)

M2: الكتلة النقدية للسنة المدروسة (La Masse Monétaire de l'Année Etudier)

PNB/M2: سرعة دوران النقود خلال السنة المدروسة (La Vitesse de Circulation)

لنصل في الخير لتحديد حجم العكس الضريبي وفق المعادلة التالية:

$$VFF = AEST \times TM / M2$$

VFF : حجم الغش الضريبي (LA VALEUR DE LA FAVDE FISCALE).

TM: المعدل الضريبي المتوسط المفروض (taux moyen d'imposition).

وجه لهذا المنهج جملة من العيوب نذكر منها:

- اعتماده على تعادل سرعة دوران النقود في الاقتصاد الموازي و سرعتها في الاقتصاد الرسمي، هذه الفرضية غير صحيحة دائما.
- عدم صحة فرضية ثبات معدل السيولة للسنة المرجعية.
- اعتبار أن الزيادة في النقود السائلة هي نتيجة الزيادة في نمو الاقتصاد الموازي و استبعاد المتغيرات الأخرى فرضية خاطئة.

[1] ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص، 20.

2-منهج المعادلة النقدية:

يقوم هذا المنهج على فكرة أساسية مفادها ان وجود الاقتصاد الموازي دليل على ارتفاع معدلات الضرائب و المعاملات تتم نقدا.

سمح هذا الشكل من قياس اثر التغيرات الضريبية على الاقتصاد الموازي و وضع تقديرات لحيازة العملة، حيث يوضع تقريران احدهما في ظل وجود الضرائب M3 ، و التقدير الثاني في ظل عدم وجود الضرائب M2 ، و الفرق بينهما يشكل العملة غير المشروعة، و منه فان حساب حجم الاقتصاد الموازي وفق المعدلة التالية: [1]

$$AEST = (M3 – M2) x \ PNB/M0$$

M2: الكتلة النقدية في ظل عدم وجود الضرائب.

M3:الكتلة النقدية في ظل وجود الضرائب.

PNB/M0: العملة المشروعة.

M3 – M2: العملة غير المشروعة في الاقتصاد.

و بافتراض تساوي سرعة دوران النقود المشروعة في الاقتصاد الرسمي و غير المشروعة في الاقتصاد الموازي نضرب حجم الاقتصاد الموازي في المعدل الضريبي المتوسط المفروض Tm وفق المعادلة التالية:

$$VFF =[(M3 – M2) * PNB/M0] * Tm$$

يعاب على المنهج فرضيته بان سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفس سرعة العملة الشرعية وهذا ليس دوما صحيحا، إضافة الى هذا فان المنهج ينقص من قيمة الغش الضريبي لانه لا يأخذ بعين الاعتبار الا التملص الضريبي المرتبط بتوظيف العملة في الاقتصاد الموازي، و يهمل الطرق الأخرى للغش.

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص22.

3- منهج متغير فئات العملة:

يفترض المنهج ان التداول النقدي في الاقتصاد الموازي مرتبط باوراق نقدية معينة، حيث يستند تقييم حجم الاقتصاد الموازي الى التغيير في عدد الأوراق النقدية، و بالتالي من المتوقع زيادة نسبة الأوراق ذات الفئات النقدية المرتفعة لتسهيل عملية تسوية المعاملات في الاقتصاد الموازي، ويقوم هذا الأسلوب على أساس اشتقاق حجم الاقتصاد الموازي من خلال نسبة الوحدات النقدية ذات الفئات المرتفعة الى باقي العملات [1].

يفقد هذا المنهج فعاليته لصعوبة ربما ارتفاع معدل وحدات النقد الى وجود الاقتصاد الموازي فقط، و ذلك لتعلقه بعوامل أخرى مثل: زيادة في معدل التضخم، و التدهور المستمر في القوة الشرائية للعملة النقدية، الأمر الذي يجعل ضرورة ابرام المعاملات بين المتعاملين يتم باستخدام الوحدات النقدية ذات القيم الكبيرة، سواء تم ذلك في الاقتصاد الرسمي أو الاقتصاد الموازي.

[1] صالحي رضا، مرجع سابق، ص119.

خلاصة:

بالرغم من أن مفهوم الغش الضريبي مفهوما غير دقيق و يصعب الإحاطة به، فقد حاولنا إعطاء الظاهرة تعريفا قريبا من الواقع، و قد سمح لنا تحليل مختلف المفاهيم و التعاريف التي قدمها مختلف الكتاب و الباحثين، باختلاف منطقاتهم و وجهات نظرهم بتحديد العناصر التي تكون فعل الغش الضريبي و التميز بين مختلف أنواعه هذا من جهة، و من جهة أخرى تحديد الظاهرة ضمن مختلف الأساليب التي تهدف إلى التخفيض من الضريبة الواجبة الأداء، كذلك فإن الظاهرة أصلا يتمثل في الأسباب العميقة التي تنعكس على تصرفات المكلف، إلى أو التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة باستعمال مختلف الأشكال و الوسائل و الطرق.

غير أنه مهما كانت الوسيلة المستعملة فإن النتيجة واحدة و تتمثل في الآثار السيئة من وجهة نظر الإدارة الجبائية على كل المستويات الاقتصادية و الاجتماعية و المالية و الأخلاقية، و هذه الآثار لا تضر بالدولة فقط بل كذلك بالمكلفين النزهاء حيث يتم تحميلهم عبئا جبائيا إضافيا مما يعمق الفوارق الاجتماعية و الاقتصادية في المجتمع ككل.

الفصل الثاني:

مدخل للرقابة الجبائية وآلياتها

تمهيد:

تبني المشرع الجزائري نظاما جبائيا تصريحا بحيث أعطى للمكلفين هوية التصريح بمداخليهم و نشاطاتهم وفق ضوابط واليات قانونية و في مقابل ذلك أرسى قواعد و كيفيات للتأكد من صحة تلك التصريحات و وقربها من الواقع، فوكل مهمة و صلاحية واسعة للإدارة الجبائية لمراقبة التصريحات لأنها في كثير من الأحيان تكون غير صحيحة نظرا للأخطاء التي تشوبها أثناء إعدادها سواء عن قصد أو دون ذلك بهدف التملص من دفع الضريبة.

لذلك عمل المشرع الجزائري على تنظيم تسيير عملية الرقابة الجبائية من خلال إسناد مهمة القيام بها إلى أجهزة مختصة، و كما منح للإدارة الضريبية عدة صلاحيات و سلطات تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات و مصداقيتها وصولا إلى تصحيح و تقويم الأخطاء المرتكبة، و من أجل ضمان التحميل الجبائي وحقيق المساواة بين جميع المكلفين بالضريبة، فرض المشرع الجزائري جملة من العقوبات و الغرامات الجبائية والجزاءات المتنوعة و ذلك حسب طبيعة المخالفة المرتكبة من طرف المكلف.

و هذا ما سنتناوله في هذا الفصل، و الذي يحتوي على مباحث تبينهم كالآتي:

-في المبحث الأول تطرقنا إلى الإطار ألمفاهيمي للرقابة الجبائية، و خصصنا المبحث الثاني للإطار القانوني للرقابة الجبائية، أما في المبحث الثالث فتطرقنا إلى العقوبات الجبائية و الإجراءات و الحلول الوقائية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للرقابة الجبائية:

يقوم النظام الضريبي الجزائري أساسا على نظام تصريحي، يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم التصريحات الضريبية المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم و مدا خيلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة تلك التصريحات لذا تعتبر الرقابة الجبائية حامية لهذا النظام، من خلال التأكد من صحة و مصداقية هذه التصريحات المكتتبة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية، بهدف التملص من دفع الضريبة و يتم ذلك وفقا لأسس و تشريعات جبائية تنظمها الإدارة الجبائية و تسير على تطبيقها.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الجبائية و أهدافها

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة أو أداة الإدارة الجبائية التي منحها القانون حقوق و صلاحيات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المكلفين بالإطلاع و التحقق من كل المعلومات المقدمة لها .

الفرع الاول :تعريف الرقابة الجبائية

عرفها المفكر الاقتصادي الشهير هنري فايول (Henry Fayol) الرقابة بأنها: "التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها".[1]

كما عرف كل من نيري (Terry) و فيلمر (Fulmar) أن الرقابة تتمثل في القيام بثلاث خطوات:[2]

- وضع المعايير و المقاييس.
- قياس الأداء و مقارنته بالمعايير.

[1] حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية و تطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص، 13.

[2] عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير، التقييم، التصحيح، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، 1997، ص، 19.

- تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية و الخطط الموضوعة.

وللرقابة الجبائية عدة تعاريف نذكر منها:

التعريف الأول : هي فحص التصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا أصحاب شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام والاستفسار، الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها و لا يكتفي فقط بدراسة ومراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى و بالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود بينهما و كذلك النظر في الوضعية المالية للممول.[1]

التعريف الثاني : من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها مجموعة العمليات و الإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، و ذلك من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية، و هذا الحق محفوظ بنصوص و مواد التشريع الجبائي.[2]

التعريف الثالث : هي السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات و الوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو أثارة، من أجل اكتشاف النقائص و تصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة.[3]

و كتعريف شامل للرقابة الجبائية: هي مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بغية اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التخلص و التهرب من دفع الضريبة الواجبة الدفع.

---

[1] عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص، 46.

[2] العثماني مصطفى، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في التسيير، معهد العلوم الاقتصادية، التسيير و التجارة، المركز الجامعي، الدكتور يحي فارس، المدية، أكتوبر 2008، ص، 81.

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

من التعاريف السابقة نستخلص أنه يوجد سببان رئيسيان لإجراء عمليات الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين.

السبب الأول: الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية من أجل تحديد الوعاء الضريبي.

السبب الثاني: الرقابة الجبائية كوسيلة لاكتشاف العمليات التدليسية.[1]

الفرع الثاني : أهداف الرقابة الجبائية:

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

1)**الهدف القانوني:** يتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين للقوانين و الأنظمة السائدة لذا و حرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمساواة لمحاسبة و معاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها قصد التهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2)**الهدف الإداري:** تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال الخدمات و المعلومات التي تقدمها لها، و التي تساهم بشكل حيوي و كبير في زيادة الفعالية و الأداء، و يمكن تحديدها في النقاط التالية:

*تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص و الخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

*تحديد الانحراف و كشف الأخطاء، و هذا ما يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة و الإلمام بأسبابها و تقييم آثارها، و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

*تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

[1] لخوخي عيسى،مرجع سابق، ص 14.

3)الهدف المالي و الاقتصادي: تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من التلاعب و السرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، و هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد و الجباية.

4)الهدف الاجتماعي: يتمثل في:

*محاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل: السرقة و الإهمال، أو تقصيره في أداء و تحمل واجباته تجاه المجتمع.

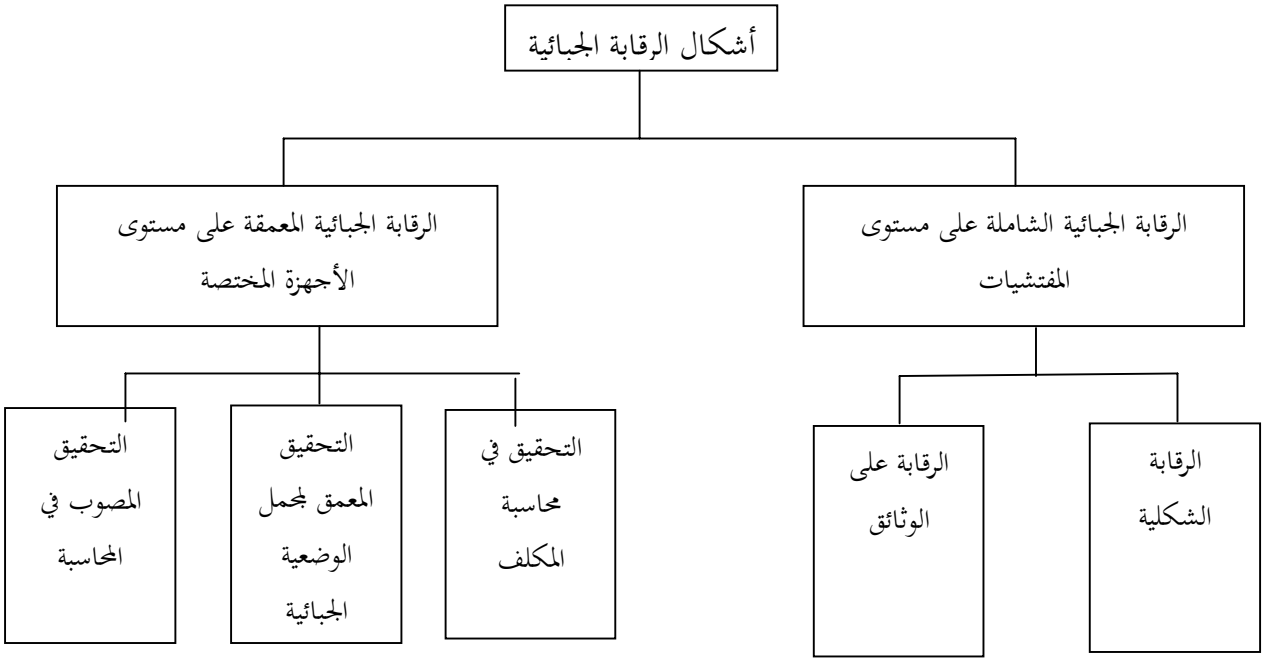
*تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة، و هذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.[1]

المطلب الثاني: أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدلسية ومكافحة العمليات غير القانونية والتي تلحق أضرار جسيمة بالخزينة العمومية والاقتصاد الوطني على حد سواء. فنجد فعالية الرقابة الجبائية تتأسس على مقارنة المعلومات التي احتوتها الملفات الجباغئية والمعطيات الخارجية الواردة لها لتمارس بشكل سليم وشامل على مستوى مفتشيات الضرائب، أو على مستوى الرقابة الجبائية المعمقة التي تتم في المقر الاجتماعي للمكلف بالضريبة والمستندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال... أما الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري .

[1] كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد و مالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة المدية، 2012/2011، ص، 85، 86.

الشكل رقم (2-1) أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: المديرية العامة للضرائب سنة 2010.

الفرع الأول: الرقابة الجبائية الداخلية (الشاملة):

إن الرقابة الجبائية الشاملة تتم من طرف أعوان الإدارة الجبائية في مكتب العون المكلف برقابة الملفات الجبائية، بناء على الوثائق التي في حوزتهم، و مفتشية الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا و لأهداف مسطرة مسبقا، و تتخذ شكلان رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.[1]

1/ الرقابة الشكلية: تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، و تتم مراقبتها بطريقة منتظمة و غير انتقائية و ذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها و تسوية الأخطاء إن وجدت و تتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المدونة في التصريحات "G-50A" و "G-50" و تلك المذكورة في التصريح السنوي، و مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة

[1] سهام كردودي، مرجع سابق، ص، 47.

الجبائية من كشوفات الربط و بطاقات المعلومات و قائمة الزبائن التي تمتلكها، و تهدف إلى تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، و ذلك وفقا للإجراءات التالية:

المكلف: يجب أن يحتوي كل مكلف جبائي على نسخة من الوثائق و المستندات التالية السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية.

النشاط: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، و التصريحات الشهرية و الثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب و ملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

الأخطاء المادية: التأكد من أن التصريحات الشهرية و الثلاثية في آجالها المحددة، كما يتم أيضا التأكد من أن العمليات الحسابية المدونة في التصريحات لا يوجد فيها أخطاء.[1]

أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف المكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات و التوضيحات و ذلك بالاتصال المباشر مع المكلف في أجل لا يقل عن 30 يوم لتقديم الرد بهدف إعطاء فكرة أولية عن الملف الجبائي ليتم من خلاله إعطاء قرار نهائي عن مصداقية التصريحات سواء بقبوله أو بتحويله إلى الرقابة على الوثائق، و بهذا فإن هذا النوع من الرقابة يعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية.

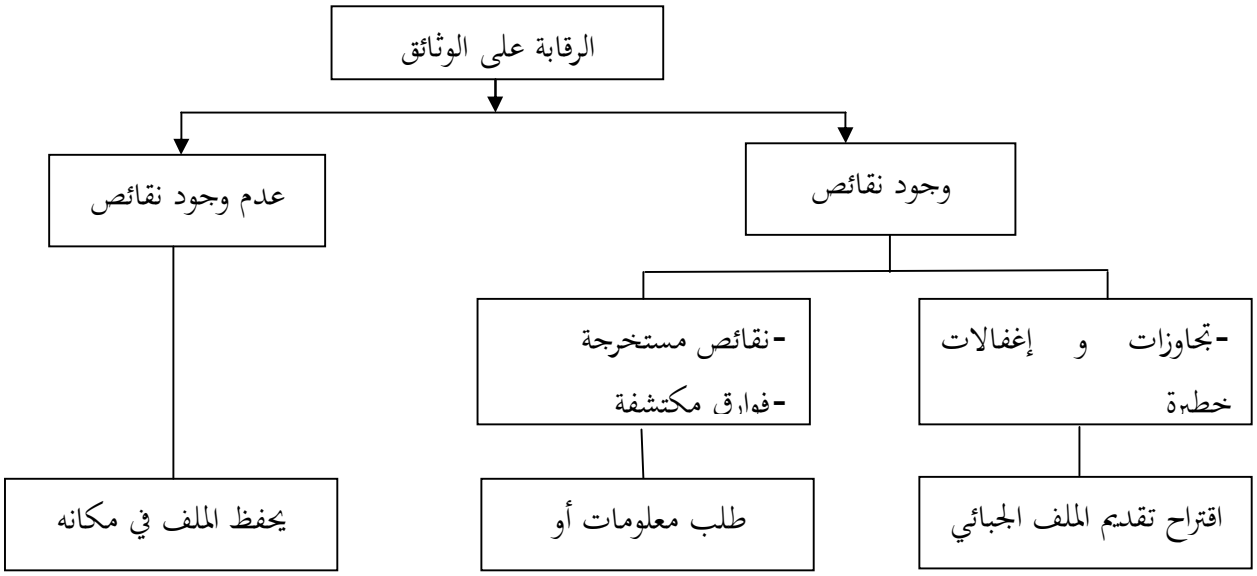
2/ الرقابة على الوثائق: هو ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، بعكس هذه الأخيرة فإن الرقابة على الوثائق يجب أن تكون شاملة و هذا ما يتطلب الفحص لجميع عناصر التصريح الجبائي فيتجلى مفهومها في مجموعة من العمليات و الفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، بحيث تقوم الإدارة الجبائية بمقارنة المعلومات المصرح بها بالمستندات الملحقة للتصريح و كذا جميع المعلومات و البيانات التي هي

[1] عبد الجليل لخذاري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة الماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014، ص، 55.

في حوزة الإدارة الجبائية، و يمكن للمحقق طلب تبريرات أو توضيحات من المكلف إذا لزم الأمر و ترتكز هذه الرقابة على .[1]

- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق و شامل لجميع التصريحات المكتتبة و المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة.
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة.
- التأكد من المعدلات الضريبية في كل نشاط.

الشكل رقم (2-2) مخطط الرقابة على الوثائق



source : guide du contrôle sur piéses, Direction générale des impots, alger, 2004, p7.

و نظرا لكثافة الملفات الجبائية على مستوى المفتشية، يصعب على المفتش التدقيق بشكل معمق في التصريحات المقدمة، فتلجأ الإدارة الجبائية إلى الرقابة المعمقة في عين المكان خارج نطاق المفتشية، ليحول

[1] عبد الجليل لخذاري، مرجع سبق ذكره، ص 56.

الملف إلى الهيئة المختصة و عليه نجد أن الهدف من الرقابة على الوثائق هو اكتشاف المكلفين غير الأمناء، وتصحيح الأخطاء المرتكبة، كما تساعد في اختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة.

الفرع الثاني: الرقابة الجبائية الخارجية (المعمقة):

بخلاف الرقابة الجبائية الشاملة، تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة و نزاهة التصريحات المكتتبة من طرفهم، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة و هذا لأربعة (04) سنوات لم يمسها التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات الغش الضريبي

كما يتناول هذا النوع من الرقابة الفحص الدقيق و المميز لمحتوى الملف الجبائي سواء على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية للضرائب أو المصالح الجهوية للأبحاث و المراجعات حسب الاختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة.

إن المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة عديدة، أهمها التصريح بالعجز المكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة واضحة بوجود تلاعبات و تجاوزات تم الكشف عنها عن طريق الرقابة الشاملة للفصل فيها، أما الأعوان المكلفين بهذه المهمة فيجب أن لا تقل رتبتهم عن مفتش ضرائب كما يتم الانتقال إلى مكان مزاولة نشاط المكلف، لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة، و تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في:

- التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة VC.
- التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين VASFE.
- التحقيق المصوب في المحاسبة (تم استحداثه بموجب قانون المالية 2010) VP.

المطلب الثالث: أسباب و مبادئ الرقابة الجبائية:

اشتدت الحاجة إلى الرقابة الجبائية نتيجة التطورات الاقتصادية و ما صاحبها من تطور في مجال الغش الضريبي و خاصة في ظل الأنظمة الجبائية التصريحية التي تسعى إلى ترقية الرقابة الجبائية والمحافظة على مصالح المكلفين بالضريبة و الإدارة الجبائية من خلال صحة قواعد فرض الضريبة و تحقيق العدالة الضريبية.

الفرع الأول: أسباب الرقابة الجبائية:

هناك سببين رئيسيين للراقبة الجبائية في الجزائر والتي يمكن تلخيصها فيما يلي: [1]

1. الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة المكتتبة وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح ايضا بتجسيد مبدا العدالة الضريبية.

2. الرقابة الجبائية كوسيلة مكافحة الغش الضريبي

نظرا لعدة اسباب يلجا بعض المكلفين الى التهرب او تخفيض العبء الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة الممارسات التدليسية يعتبر حاليا من اولويات الادارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات نختلفة ومتعددة وعلى مختلف اصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة الغش الضريبي لانها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه

1/ حرية المكلف بالضريبة في التصريح بمداخيله: بما أن النظام الجبائي الجزائري كغيره من الأنظمة الجبائية الحديثة نظام تصريحي يسمح للمكلف بالتصريح بمداخليه من خلال تقديم المعلومات المتعلقة

[1] نوي نجاة، مرجع سابق، ص 36.

بنشاطه و مداخيله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية لتحديد الوعاء الضريبي و يفترض أنها صحيحة ما لم يثبت العكس، و للتأكد من ذلك وجدت الرقابة الجبائية.

تنص المادة 18-1 من قانون الإجراءات الجبائية على انه تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة.[1]

أي أن السبب الأساسي لوجود الرقابة الجبائية هو كون النظام الضريبي نظام تصريحي، و لذلك أوجب المشرع إيجاد وسيلة قانونية لمراقبة هذه التصريحات و التأكد من صحتها و مطابقتها لما هو موجود في الحقيقة.

تعد الرقابة الجبائية وسيلة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من حدد بنفسه أسس فرض الضريبة و صرح بها للإدارة الجبائية و عن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات، بالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الجبائية تسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة.[2]

2/ محاربة التهرب الضريبي: إن عملية مراقبة التصريحات يتم عنها نقص في الوعاء الضريبي و أسباب ذلك قد يكون بغير قصد من المكلف أو بقصد منه ، و هذه الأخيرة تسعى على أنها ت هرب ضريبي من خلال اكتشاف للتدليس و تحايل على القانون، و إن ظاهرة التهرب الضريبي تنتج عنها آثار وخيمة على المجتمع، مالي اقتصادي، اجتماعي، سياسي و عليه فإن محاربته تستلزم استعمال آلية الرقابة الجبائية كنظام لرد عنها أو الحد منها على الأقل.

الفرع الثاني: مبادئ الرقابة الجبائية:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة بمختلف أشكالها و خاصة من الغش و التهرب الضريبي و توجيهها لتحقيق أهداف الدولة، و لكي تؤدي الرقابة الجبائية مهامها لا بد من توفر المبادئ الأساسية لها و المتمثلة في إقامة نظام جبائي محكم و تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين.

---

[1] المادة: 18-01 ،معدلة بموجب المادة 37 من قانون المالية لسنة 2009،وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الإجراءات الجبائية، (محين إلى غاية 2010).

[2] كردودي سهام مرجع سابق ص 49

1/ إقامة نظام ضريبي محكم: يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة و من بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديهم خبرات بقدر ما يستطيع الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها، بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية، 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 ما يلي:

-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: يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية، كما يقوم بتصحيح اللامساواة الناتجة عن التوزيع الأولي للدخل، إضافة إلى شمولية الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة.

العدالة الأفقية و يقصد بها أن تتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل و الحالة الاجتماعية معاملة ضريبية متساوية .

العدالة العمومية تقتضي اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية و اجتماعية مختلفة.

2/ ترقية و تطوير الرقابة الجبائية: إن التشريع الضريبي لا يكفي لمحاربة الغش الضريبي ما لم 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 أن تكون ذات مستوى عال من التطور و الكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية و المادية اللازمة، التي 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 الجباية و الضرائب و المراقبة الجبائية، إضافة إلى إجراء تربصات 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 توفير الخدمات اللازمة لهم.

تعتمد الرقابة الجبائية على جملة من المبادئ ترتبط بالضريبة و النظام الضريبي ينبغي توفرها لضمان السير الحسن لها 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 الاعتماد على نظام ضريبي غير فعال و يلقى 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 سلك كل الطرق المتاحة لهم للتهرب دون وجود عقاب أو رادع و ذلك نتيجة لضعف الرقابة الجبائية.

المبحث الثاني: الإطار القانوني و التنظيمي للرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية أداة فعالة لضمان تحصيل إيرادات الخزينة العمومية، لهذا حدد القانون الجبائي إطارا تشريعيا و تنظيميا لها، و أسند للإدارة الجبائية صلاحيات و سلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، و كما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات و في المقابل منح لهم عدة ضمانات من أجل حمايتهم من تعسف الإدارة و التجاوزات المحتملة، و هذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل في هذا المبحث يحوي مطلبين الأول خصص للإطار القانوني للرقابة الجبائية و الثاني للإطار التنظيمي لها

المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة الجبائية:

لقد وضع المشرع الجزائري إطارا تشريعيا للرقابة الجبائية، و أسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة حتى يتسنى لها القيام بمهامها الرقابية على تصريحات المكلف في شروط قانونية محددة، كما حدد القانون الجبائي مختلف الالتزامات التي يجب على المكلف التقيد بها، و كذا الضمانات الممنوحة له لمعرفة جميع حقوقه و واجباته تجاه الإدارة الجبائية.

الفرع الأول: سلطات الإدارة الجبائية:

تتمتع الإدارة الجبائية بوسائل قانونية تتمثل في حقوق وصلاحيات تسمح لها بالتحقق من صحة التصريحات و مدى مصداقيتها و تمنح لها مهام الرقابة على العناصر الخاضعة للضريبة و التي من خلالها يمكن تحديد الضريبة مع ضمان تحصيلها و المتمثلة في:

1)- **حق الرقابة:** يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية حيث تراقب هذه الإدارة تصريحات المكلف و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إثارة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر، و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، و يتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الضريبية بناء على طلبها

الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها[1]، و تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المنشآت والمؤسسات المعنية خلال ساعات فتحها للجمهور و ساعات ممارسة نشاطها[2].

2)- **حق الاطلاع:** هو وسيلة قانونية يمكن بواسطتها الاطلاع على مختلف المستندات و الوثائق المستعملة من طرف المكلف الذي هو بصدد التحقيق معه، بغية الحصول على أكبر قدر من المعلومات الكافية لأداء مهمة التحقيق، و مراجعة تصريحاتهم المكتتبة و الموجهة للإدارة الضريبية و في هذا الصدد يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في مواد قانون الإجراءات الجبائية[3]، و التي تمس عدة هيئات و منشآت و مؤسسات متمثلة فيما يلي

2-1-:**الإدارة و الهيئات العمومية و المؤسسات:** يتعين على كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب، و كل الموظفين المكلفين بالأرشيف و إيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل طلب إطلاع من دون نقلها إلى أعوان التسجيل، و أن يسمحوا لهم بأخذ المعلومات والمستخرجات و النسخ اللازمة لهم من أجل حماية مصالح الخزينة، و ذلك دون دفع مصاريف[4].

- **المعلومات المقدمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي:** يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي سنويا إدارة الضرائب بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب، و المبلغ الإجمالي لهذه الأتعاب كما هي واردة في أوراق العلاج، و كذا مقدار المبالغ المسددة من قبل الهيئة المعنية إلى المؤمن له، و يجب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات المذكورة أعلاه، قبل 31 ديسمبر من كل سنة، إلى مدير الضرائب بالولاية، قبل أول أفريل من السنة الموالية.

---

[1] المادة: 18-01 ،من قانون الإجراءات الجبائية، (محين إلى غاية 2010).
[2] المادة: 18-02 ،نفس المرجع، (محين إلى غاية 2010).
[3] المادة: 45، نفس المرجع، (محين إلى غاية 2010).
[4] المادة 46، نفس المرجع، (محين إلى غاية 2010).

تقوم هيئات أو صناديق الضمان الاجتماعي و كذا صناديق التعاضدية بتبليغ الإدارة الضريبية بكل المخالفات التي تم ضبطها فيما يخص تطبيق القوانين و التنظيمات المتعلقة بالضرائب و الرسوم السارية المفعول[1].

- **المعلومات المقدمة من طرف السلطة القضائية:** يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية و الإدارية و الجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الاطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الضريبية.

يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة الضريبية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها و التي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى و إن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى.

تبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط و تحت تصرف إدارة الضرائب خلال خمسة عشر (15) يوما الموالية للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية، تحفظ هذه المدة إلى عشرة (10) أيام فيما يخص الجنايات[2].

-**المؤسسات المالية و المكلفين بالضريبة الآخرين:** يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها، بتصفح الوثائق و المعلومات المتعلقة بالمؤسسات المالية و المؤسسات الخاصة، فضلا عن المكلفين بالضريبة الآخرين وفق ما يلي:

-**المؤسسات المالية:** يجب على المؤسسات أو الشركات و القائمين بأعمال الصرف و المصرفين و أصحاب العمولات و كل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الضريبية بفتح و إقفال كل حسابات إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر[3].

---

[1] المادة 46 متممة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2003، نفس المرجع (معين إلى غاية 2010).

[2] المادة 47، نفس المرجع (معين إلى غاية 2010).

[3] المادة 51، من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق (معين إلى غاية 2010).

ب-حق الاطلاع على المؤسسات الخاصة: لتيسير مراقبة التصريحات بالضرائب المكتتبة إما من قبل المعنيين أنفسهم أو من قبل الغير يتعين على جميع المصرفين و القائمين بإدارة الأموال و غيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بتسديدات من هذا النوع، و كذا جميع التجار و جميع الشركات، أيا كان غرضها، الخاضعين لحق الاطلاع من قبل أعوان التسجيل، أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل الدفاتر التي نص القانون التجاري على مسكها ، و كذا جميع الدفاتر و الوثائق الملحقة و مستندات الإيرادات و النفقات[1].

يتعين على المؤسسات و الهيئات غير المشار إليها، و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات من أي نوع كانت، أو تقبض أو تسير أو توزيع أموالا لحساب أعضائها، أن تقدم عند كل طلب لأعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل، جميع الوثائق ذات الصلة بنشاطها لتتسنى مراقبة التصريحات المكتتبة سواء من قبلها أو من قبل الغير، و يجب أن يلحق كشف اسمي لهذه الدفوعات الفعلية عن طريق قيدها في الخصوم أو أصول حساب معين بالتصريح السنوي للضريبة على أرباح الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين[2].

ج-حق الاطلاع على المكلفين الآخرين: يتعين عن كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية باسمها نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تتقيد قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل لحق الاطلاع[3]، كما يمكن ممارسة السلطات المخولة لأعوان التسجيل تطبيقا للتشريع الجاري به العمل تجاه شركات الأسهم على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مهنة مرتبطة بهذه التجارة قصد مراقبة دفع الضرائب المستحقة سواء على هؤلاء أو على الغير[4].

[1] المادة 53، نفس المرجع، (محين إلى غاية 2010).
[2] المادة 57، نفس المرجع (محين إلى غاية 2010).
[3] المادة 58، نفس المجع (محين إلى غاية 2010).
[4] المادة 59، نفس المجع (محين إلى غاية 2010).

*إن كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق المنصوص عليها في المواد من 45 إلى 61 من قانون الإجراءات الجبائية و التي يتعين تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها يتعرض لجملة من العقوبات المطبقة .

3)- **حق التقادم و الاستدراك:** يقصد بالتقادم حق الضريبة في استدراك و تصحيح حالات النسيان و النقائص لمختلف التصريحات الجبائية المكتتبة.

يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (04) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، و هذا بالنسبة لما يأتي[1]:

- تأسيس الضرائب و الرسوم و تحصيلها.
- القيام بأعمال الرقابة.
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي.

4)- **حق المعاينة و الحجز:** نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، و يأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش حيث يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة، و بترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا بناء على طلب مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، و عند تتوفر قرائن تدلل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش و المؤهلين قانونا القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة[2].

[1] المادة 39، نفس المجع (معين إلى غاية 2010).
[2] عاشور خيرة، دور المعلومات ، مرجع سابق ، ص، 94.

الفرع الثاني: الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة:

منح المشرع الضريبي مجموعة من الضمانات و الحقوق للمكلفين بالضريبة لكي تحميهم من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها، و هذا من أجل خلق التوازن بين الطرفين، كما يجب على الأعوان المحققين احترام هذه الضمانات، و في حالة الإخلال بها فإنه يؤدي إلى بطلان إجراء التحقيق، و من أهم هذه الإجراءات ما يلي:

1)**الإعلام المسبق:** لا يمكن شروع العون المحقق في إجراء التحقيق، دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و التزامات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته[1]، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام، ابتداءا من تاريخ استلام هذا الإشعار.

2)**الاستعانة بوكيل أو مستشار:** تحت طائلة بطلان الإجراءات، يستطيع المكلف أن يستعين بوكيل يختاره بمحض إرادته، سواء كان محاسبا أو مستشارا جبائيا، محاميا و هذا قصد متابعة سير عمليات التحقيق و مناقشة الاقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب و هذا مع بداية عمليات التحقيق إلى غاية إرسال الإشعار بالتقويم، لكن حضوره ليس ضروريا أثناء الرقابة الجبائية المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها[2].

3) **المكلفين الذين خضعوا للتحقيق سابقا:** إذا انتهى التحقيق في الوضعية الشخصية الخاصة بمدة معينة بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي وفيما عدا الحالة التي استعمل فيها المكلف طرقا تدليسية أو أدلى معلومات خاطئة أثناء التحقيق أو غير كاملة. لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق خاصة بنفس الفترة ونفس الضريبة (طبقا للمادة 21-6 من ق.إ.ج)

---

[1] المادة 20 مكرر، 003 محدثة بموجب المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 و معدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2010، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق (محين إلى غاية 2010).

[2] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ، ص، 16.

4) **المحرر الجبائي:** يطبق هذا النظام في نفس الشروط المنصوص عليها في التحقيق في المحاسبة، ، ويترتب عليه بالتالي نفس الآثار المبينة آنفا .

5) **آجال الت.م.م.و.ج:** لا يمكن أن يتجاوز الت.م.م.و.ج مدة اقتصاصا سنة اعتبارا من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه(طبقا للمادة 21-3 من ق.إ.ج) وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الاقتضاء للمكلف بالضريبة وبناءا على طلب هذا الخير، للرد على طلبات توضيح او تبرير الأرصدة في الخارج (طبقا للمادة 21-4 من ق.إ.ج)

كما تمدد هذه الفترة إلى ثلاثين يوما، وبالآجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب. عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في اجل ثلاثين يوما ابتدءا من طلب الإدارة أو الحصول على معلومات مطلوبة من السلطات الاجنبية عندما يتوفر لدى المكلف بالضريبة مداخيل في لخارج أو متحصل عليها من الخارج (طبقا للمادة 21-4 من ق.إ.ج) .

وتمدد الفترة المذكورة أعلاه إلى سنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي، عند إجراءات التحقيق (طبقا للمادة 21-4 من ق.إ.ج)

تحديد مدة الرقابة: إن مدة التحقيق الجبائي محددة قانونيا

أ/في حالة التحقيق المعمق مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن أن تتجاوز هذه المدة سنة واحدة من تاريخ استلام أو تسليم الإشعار بالتحقيق.

ب/أما في التحقيق المحاسبي فإنه لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان أكثر من (04) أشهر فيما يخص:

- مؤسسات تأدية الخدمات، إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 1.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق فيها.
- كل المؤسسات الأخرى، إذا كان رقم أعمالها لا يتجاوز 2.000.000 دج، بالنسبة لكل سنة مالية محقق منها.

و يمدد هذا الأجل إلى 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا ككان رقم أعمالها السنوي لا يفةق على التوالي 5.000.000 دج و 10.000.000 دج، عن كل سنة مالية يحقق فيها، و يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق بعين المكان في جميع الحالات الأخرى 09 أشهر.

إلا أن الإدارة الجبائية غير مقيدة بمدة الرقابة بعين المكان المذكورة أعلاه في حالة[1]:

- استعمل مناورات تدليسية مثبتة قانونا.
- تقديم المكلف بالضريبة معلومات ناقصة أو خاطئة أثناء التحقيق.
- عدم الرد أو الرد المتأخر على طلبات التوضيحات و التبريرات.

6) **النقاش: (المناقشة) الشفوي والحضوري:** تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق المعمق في مجمل الوضعية، ينبغي إجراء مناقشة شفوية وحضورية مع المكلف بالضريبة المحقق معه أثناء التحقيق وكذا نهايته.

يجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة ويرسل إلى المكلف بالضريبة الذي تم التحقيق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق. ويمكن للمكلف بالضريبة الذي حقق معه أن يستعين بمستشار من اختياره (طبقا للمادة 21-5 من ق.إ.ج)

7) **الطعن القبل نزاعي "الحق في طلب التحكيم":** يمنح هذا الضمان للمكلف بالضريبة المحقق معه إمكانية الطلب في إجابته التحكيم في الأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون حسب الحالة من مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مصلحة البحث والمراجعات

وعليه ينبغي على العون المحقق تحت طائلة بطلاتنا جراء التحقيق إعلام المكلف بالضريبة المحقق معه في إطار إشعار التقويم بأن له حق الاستفادة من هذا الضمان الذي يخوله له القانون[2]

حق الطعن: لم يهمل المشرع هذا الجانب الذي يعد حقا من حقوق المكلف بالضريبة، لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية و المكلف حول نتائج التحقيق، لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن، و تلك

[1] وزارة المالية، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2010، ص، 80.

[2] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب مديرية الابحاث والتدقيقات، وزارة المالية الجزائرية، ص 34،35.

النتائج يطلب من خلاله التخفيض الجزئي أو الكلي أو التعديل أو إعادة الحساب للنسب المطبقة و ذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية، و هذا ما تتناوله المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن حسب الحالة للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة المنصوص عليها في المواد أدناه، في أجل أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ استلام قرار الإدارة[1].

8)**عدم إمكانية تجديد عملية التحقيق في المحاسبة:** بموجب 20-08 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص بعد انتهاء التحقيق في المحاسبة الخاصة بفترة معينة بالنسبة لضريبة أو رسم أو مجمعة من الضرائب أو الرسوم و باستثناء حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في تحقيق جديد لنفس التقييدات المحاسبية لنفس الضرائب و الرسوم، و للفترة نفسها[2].

9)**السر المهني:** تبعا لأحكام المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية و التي تنص على الإلزام بالسر المهني أن يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، و بتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل فيي إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم للنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به[3].

10)**الإشعار بالتقويم:** يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من عملية التحقيق، سواء كان هذا التحقيق محاسبي أو في مجمل الوضعية الجبائية إبلاغ المكلف بالنتائج، و ذلك حتى في غياب التقويمات، و هذا بإرسال إشعار بالتقويم عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، و يجب أن يكون مفصلا و معللا بصفة كافية تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، و مبينا فيه أسباب و طرق التقويم المتبعة،

[1] المادة 80، قانون الإجراءات الجبائية مرجع سابق.
[2] وزارة المالية، قانون الإجراءات الجبائية، المادة 20.
[3] المادة 65، قانون الإجراءات.

و السماح للمكلف بإبداء ملاحظاته و ذلك في أجل 40 يوما و قبل انقضاء أجل الرد على المحقق أن يعطي كل الشروحات الشفهية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون الإشعار إذا طلب هذا الأخير منه ذلك.

الفرع الثالث: واجبات المكلفين بالضريبة:

يخضع المكلف بالضريبة إلى نوعين من الواجبات إحداهما جبائية و الأخرى محاسبية.

أولا: الواجبات الجبائية: يلزم المشرع الجبائي المكلفين بالضريبة القيام بالتصريحات التالية:

التصريحات الجبائية: هي عبارة عن وثيقة يستعملها المكلف من إدارة الضرائب من أجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه...الخ، ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل إثبات تستعين به هذه الأخيرة، لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف، و هناك عدة أنواع من التصريحات الجبائية.

التصريح بالوجود: يخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد، و الذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة والضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات.

بع اكتتاب التصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوما من بدء النشاط حيث يتم التصريح لدى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط و يجب أن يتضمن المعلومات التالية: الاسم و اللقب، العنوان سواء من نفس الوطن أو خارجه.

التصريح الشهري: على كل شخص خاضع للضريبة سواء معنوي أو طبيعي أن يقدم تصريحا شهريا و قبل 20 يوم الأولى من كل شهر، إلى قابض الضرائب، فمثلا يجب اكتتاب التصريح الشهري (سلسلة G50)، يبين فيه من جهة مبلغ العمليات المنجزة خلال الشهر السابق، و من جهة أخرى تفصيل بالعمليات الخاصة بالرسم النشاط المهني و التي تسدد في نفس الوقت مع تقديم هذا الكشف، و في حالة التوقف على النشاط نهائيا أو مؤقتا فإن الشركة ملزمة بتقديم تصريح في العشر أيام الأولى التي تلي التوقف إلى مكتب المفتش الذي يتلقى التصريح.

التصريح السنوي: على كل شخص خاضع للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة اكتتاب تصريح بمداخيله وذلك كل سنة، و هذا من خلال نموذج "استمارة" تقدمه الإدارة الجبائية.

و قد خضعت المادة 151 الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات "IBS" يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتتبوا قبل 30 أفريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر الشركة أو الإقامة الرئيسية لها، تصريحا بمبلغ الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة، إذا سجلت المؤسسة عجزا، يقدم التصريح بمبلغ العجز ضمن نفس الشروط...الخ.[1]

حيث يجب أن ترفق هذه التصريحات "الوعاء الضريبي" بوثائق الإثبات الجبائي المتعلقة بعمليات النشاط للسنة الفارطة.

أما بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي "IRG" ملزمون أيضا بملء تصريح قبل 01 أفريل من كل سنة مالية حيث يتضمن التصريح إجمالي الأرباح و المداخيل المحصلة خلال السنة المالية السابقة، كما يجب أن ترفق بمختلف الوثائق التي تثبت ممتلكات المكلف و يجب أن تكون هذه التصريحات مصادق عليها من طرف محاسب معتمد، حيث هذا التصريح يسمح للإدارة من معرفة الوضعية الجبائية للمكلف من خلال مقارنة التصريح السنوي و الشهري للمكلف، و حتى في عدم ممارسته نشاطه كوجود فترة فراغ فإن المكلف غير معفى من هذا الالتزام.

التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة: في حالة التنازل أو التوقف الكلي أو الجزئي عن النشاط المكلف خاضع للنظام الحقيقي عليه أن يكتتب في أجل 10 أيام ما يلي:

- تصريح إجمالي بالمداخيل التي لم تفرض عليها ضريبة.
- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية.

[1] المادة 151، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ص، 77.

ملاحظة: هذه التصريحات يجب أن تودع في أجل 10 أيام ابتداء من تاريخ التوقف عن النشاط، و في حالة الوفاة لمستغل خاضع للنظام الحقيقي فإن المعلومات الضرورية لتأسيس الضريبة تودع من قبل أهل المتوفى خلال 6 أشهر التي تلي تاريخ الوفاة[1].

ثانيا: الواجبات المحاسبية: يجب على المكلفين احترام المبادئ المحاسبية و التقيد بها من خلال مسك محاسبة صحيحة و دقيقة طبقا لنظام المحاسبة المالية (SCF).

- محاسبة تتماشى و محتوى النظام المحاسبي المالي الساري العمل به.
- مسك الدفاتر المحاسبية التي أمر القانون التجاري بمسكها، و على رأسها دفتر اليومية العامة و دفتر الجرد، و يجب أن يمسكان بالكيفية المنصوص عنها قانونيا[2].
- يمسك دفتر الجرد و دفتر اليومية بحسب التاريخ و بدون ترك بياض أو تغير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، و ترقيم الصفحات و يوقع عليهم من قاضي المحكمة، كما يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية و السندات المرسلة و الصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.

المطلب الثاني: الإطار التنظيمي للرقابة الجبائية:

يعتمد تنفيذ مختلف تشريعات وقوانين وإجراءات الرقابة الجبائية على مجموعة من الهياكل والأجهزة المخول لها قانونيا بذلك، حتى تمارس بطريقة منتظمة وفعالة للوصول الى تحقيق أهدافها المنشودة المرتكزة أساسا على مكافحة الغ والتهرب الضريبي، حيث تنظم هذه الهياكل والأجهزة الى مصالح مركزية (داخلية)، ومصالح لامركزية.

[1] المادة 195، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم السابقة.

[2] سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011-2012، ص، 115.

الفرع الأول: المصالح المركزية (الداخلية):

تعتبر مديرية الأبحاث و المراجعات المحرك الأساسي و المركزي لعملية التحقيق و البحث عن المعلومات الجبائية، حيث أنشأت هذه المديرية و تم تنظيمها ضمن المديريات المركزية التابعة لوزارة المالية[1]، و قد جاء تنظيم هذه متجاوبا بشكل فعال لمحاربة التهرب و الغش الضريبي، حيث تتكون مديرية البحث و المراجعات من ثلاثة (03) مصالح جهوية، و أربعة مديريات فرعية:

1-المصلحة الجهوية للأبحاث و المراجعات: متواجدة حاليا بالجزائر، قسنطينة، وهران، و تتمتع بصلاحيات التدخل على المستوى الوطني للتحقيق في وضعية كبار المكلفين بالضريبة لأهمية نشاطهم، حيث تنظم هذه المصلحة في ثلاثة (03) أقسام[2]:

أ-قسم المراقبة و الإحصائيات و التقييم: يعمل في شكل فرق، و يكلف بتنفيذ برامج المراقبة في عين المكان التي تحددها مديرية الأبحاث و المراجعات مع إعداد الوضعيات الإحصائية المتصلة بذلك، و تنفيذ برامج تجميع المعلومات الجبائية التي تفيد مراقبة النشاطات و المداخيل، و كذا تنفيذ كل التحقيقات و التحريات، و تنفيذ حتى الزيارة في إطار العمليات الجهوية و ما بين الجهوية[3].

ب-قسم المساعدة على الرقابة: و يكلف لا سيما بمساعدة المحققين في إطار القيام بمهامهم و كذا بمناسبة فحص المحاسبات الآلية[4].

ج-قسم الوسائل: و يكلف بتزويد المصلحة بالوسائل الضرورية لإنجاز المهام المخولة لها، و تسيير الوسائل و الدعائم و المطبوعات الموجهة للمحققين و المكلفين بالضريبة و تصنيف ملفات المراجعة حفظها[5].

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13-07-1998، يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 51، الصادرة بتاريخ 1998/12/31.

[2] المادة 42 من القرار الوزاري مشترك المؤرخ في 2009/02/21، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29.

[3] المادة 43، نفس المرجع.

[4] المادة 44، نفس المرجع.

[5] المادة 45، نفس المرجع.

2-المديريات الفرعية للأبحاث و البحث عن المعلومات الجبائية: مكلفة أساسا بمتابعة المعلومات الجبائية المنجزة من طرف المصالح الجبائية المحلية، بجمعها، استغلالها، الاحتفاظ بها، و مراقبة استعمال المعلومات الجبائية و استخدامها لفائدة المصالح الخارجية، و تعتبر كمصدر للرقابة الجبائية و هي[1]:

أ/المديرية الفرعية للبرمجة: من خخال مكاتبها الثلاث، تقوم ببرمجة للمؤسسات و الأشخاص الطبيعيين للمراقبة الجبائية بناءا على معايير دقيق و بطرق مدروسة و تماشيا مع القطاعات التي تعرف انتشار الظاهرة.

ب/المديرية الفرعية للمعايير و المناهج: تقوم بإعداد المعايير و المناهج التي يمكن استعمالها خلال التحقيقات الجبائية كما تنسق مع الإدارات و الهيئات الأخرى للحد من الظاهرة.

ج/المديرية الفرعية للرقابة الجبائية: تعمل على مراجعة التقارير النهائية للرقابة الجبائية لاقتراح نتائج و إجراءات جديدة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية على المستوى الولائي.

الفرع الثاني: المصالح اللامركزية (خارجية):

و هي مصالح تابعة للإدارة المركزية المتمثلة في المديرية العامة للضرائب، حيث تتمثل فيما يلي:

1)المديرية الجهوية للضرائب: تتواجد مديريات الضرائب الجهوية في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، عنابة، البليدة، سطيف، الشلف، ورقلة، بشار، هذه المديريات هي امتداد للمستوى المحلي للإدارة المركزية، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في إعطاء دفع قوي و فعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، و في هذا الإطار فهي مكلفة بالإنعاش و التوجيه و مراقبة نشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها[2].

[1] المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13-07-1998، يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، مرجع سابق.

[2] المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24.

و تنظم مديرية الضرائب الجهوية إلى أربع مديريات فرعية[1]، من بينها المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية و المنازعات، التي تكلف بتنفيذ توجيهات الإدارة المركزية و بالمهام الموكلة إليها على مستوى المحلي و ذلك في مجال المراقبة الجبائية و المنازعات، حيث تتكون هذه المديرية الفرعية من ثلاث (03) مكاتب[2]: مكتب متابعة برامج الأبحاث و المراجعات الجبائية و التقييم، مكتب تحليل تقارير المراجعات الجبائية و التقييمات، مكتب متابعة المنازعات.

2)**المديرية الولائية للضرائب:** تنظم هذه المديرية في خمس (05) مديريات فرعية[3]، من بينها المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، و تكلف لا سيما بإعداد برامج البحث و مراجعه و مراقبة التقييمات و متابعة إنجازها، و تتكون هذه المديرية الفرعية من أربعة مكاتب[4]: مكتب البحث عن المعلومات الجبائية، مكتب البطاقات و المقارنات، مكتب المراجعات الجبائية، مكتب مراقبة التقييمات.

3)**مفتشيات الضرائب:** وضعت هذه المفتشيات أساسا التسيير و مراقبة الوضعيات الجبائية للمكلفين، و قمع ظاهرة الغش الجبائي من خلال مهامها، حيث تتولى مفتشية الضرائب على الخصوص مسك الملف الجبائي الخاص بكل خاضع للضريبة، فتقوم بالبحث و جمع المعلومات الجبائية و استغلالها و مراقبة التصريحات و إصدار الجداول الضريبية و كشوف العائدات و تنفيذ عمليات التسجيل[5].

4)**قباضات الضرائب:** تتكفل قباضات الضرائب خصوصا بجداول الضرائب و سندات القبض و تحصيل الضريبة[6]

---

[1] المادة 25، من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/01، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، مرجع سابق.

[2] المادة 38، 39، 40، 41، نفس المرجع.

[3] المادة 59، نفس المرجع.

[4] المادة 74، 75، 76، 77، نفس المرجع.

[5] المادة 12، من المرسوم التنفيذي رقم 91-60، مؤرخ في 1996/02/23، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 09، الصادرة بتاريخ 1996/02/27.

[6] المادة 11، من المرسوم التنفيذي رقم 91-60، مؤرخ في 1991/02/23، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، مرجع سابق.

5)الهياكل الخارجية المستحدثة للرقابة الجبائية: تعزيز الهياكل الرقابة الجبائية من أجل تحسين فعاليتها،، قامت المديرية العامة للضرائب بإنشاء هياكل جديدة:

- مديرية المؤسسات الكبرى (DGE).

-مركز الضرائب (CDI).

- مراكز الضرائب الجوارية (CPI).

أ) مديرية المؤسسات الكبرى (DGE): تنظم مديرية كبريات المؤسسات في خمس (05) مديرية فرعية[1]، من بينها[2]: المديرية الفرعية للرقابة و البطاقيات و تكلف لا سيما بتنفيذ برامج المراجع و متابعتها، اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للمراقبة، البحث عن المعلومة الجبائية و استغلالها مع انجاز التحقيقات و التحريات، و تتكون هذه المديرية الفرعية من مكتبين[3]

-مكتب المراجعات: و يكلف بإعداد مشروع برنامج المراجعة ومتابعة تنفيذه، و السهر على احترام قواعد المراقبة و إجراءاتها.

-مكتب البطاقيات و المقارنة: و يكلف بتشكيل مختلف البطاقيات الممسوكة و تسييرها، و تنفيذ إجراءات التحقيقات و التحريات، و البحث عن المعلومات الجبائية و استغلالها.

ب) مركز الضرائب (GDI): ينظم هذا المركز مصالح رئيسية و قباضة و مصلحتين[4]، حيث من بين هذه المصالح الرئيسية نجد المصلحة الرئيسية للمراقبة و االبحث و تكلف بانجاز إجراءات البحث عن المعلومات الجبائية و معالجتها و تخزينها و توزيعها من أجل استغلالها، و اقتراح عمليات المراقبة و انجازها بعنوان

[1] المادة 02، من القرار الوزاري المشترك، المؤرخ في 2009/02/24، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، مرجع سابق.
[2] المادة 11، نفس المرجع.
[3] المادة 13، 14، نفس المرجع.
[4] المادة 88، نفس المرجع.

المراجعات في عين المكان، و المراقبة على أساس المستندات لتصريحات المكلفين بالضريبة التابعين لمراكز الضرائب، مع إعداد جداول إحصائية و حواصل تقييمية دورية[1].

ج) **مراكز الضرائب الجوارية (CPI):** ينظم هذا المركز في ثلاثة مصالح رئيسية و قباضة و مصلحتين[2]، نذكر من بين المصالح الرئيسية: المصلحة الرئيسية للمراقب و البحث، حيث تكلف بتشكيل و مسك فهارس المصادر المحلية للمعلومات و بطاقيات المكلفين بالضريبة المقيمين في محيط المركز الجواري للضرائب و الممتلكات العقارية، كما يتم أيضا متابعة تنفيذ برامج المراقبة على أساس مستندات التصريحات و البحث في المادة الخاضعة للضريبة و تقييم نشاطات المصالح المعنية[3].

د) **الفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة):** لقد بدأت فرق البحث المختلطة في العمل ابتداء من شهر أفريل 1996، و يتم التأسيس لها رسميا بالمرسوم التنفيذي رقم 97/290 المؤرخ في 1997/09/27، حيث يؤسس هذا المرسوم و ينظم لجنة تنسيق وزارية مشتركة، و لجان تنسيق ولائية و فرق مختلطة للرقابة المشتركة بين مصالح الضرائب و الجمارك التابعة لوزارة المالية و المصالح المكلفة بالتحقيقات الاقتصادية و قمع الغش بوزارة التجارة[4].

و يتمثل الدور الجبائي بهذه الفرق بمكافحة التهرب و الغش الضريبي خاصة على مستوى أنشطة الاستيراد، و تحويل الامتيازات الجبائية في إطار ترقية الاستثمار من خلال ما سبق عن مختلف هياكل الرقابة الجبائية، نستنتج أن مكافحة الغش الضريبي يعد من أولويات الإدارة الضريبية و ذلك عن طريق تقنيات رقابية مختلفة نظرا لتزايد التصريحات الضريبية المكتتبة من قبل المكلفين، هذا من جهة، و من جهة ثانية لاختلاف وضعيات نشاطات المكلفين.

---

[1] المادة 90، نفس المرجع.

[2] المادة 102، من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها، مرجع سابق.

[3] المادة 108، نفس المرجع.

[4] المادة 01، من المرسوم التنفيذي رقم 97-290، مؤرخ في 1997/07/24، يتضمن تأسيس لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية و وزارة التجارة و تنظيمها، الجريدة الرسمية، العدد 50، الصادرة بتاريخ 1997/07/30.

لهذا فإن الرقابة الجبائية للتصريحات الضريبية تأخذ عدة أشكال من حيث نمطية التطبيق سواء من حيث كونها رقابة عامة تتمثل في الرقابة الداخلية أو رقابة معمقة متمثلة في المراجعة الخارجية التي تأخذ شكلين: التحقيق المحاسبي، و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

المبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية و العقوبات المترتبة عليها

في إطار تدعيم الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي تسعى الدولة الجزائرية إلى اتخاذ عدة إجراءات تشريعية و تنظيمية، و تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلفين بالضريبة و مختلف الهيئات و الإدارات الأخرى.

المطلب الأول: التنسيق بين الإدارات:

إن مستوى الإدارة الجبائية و حدها 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 كالجمارك و مديرية التجارة و هذا من أجل تحقيق مردود أفضل، و ذلك من خلال اطلاعها على المعاملات التجارية مع باقي العالم في كل ما يتعلق بالتصدير والاستيراد التي يقوم بها المكلفون، و مراقبة حركة رؤوس أموالهم، 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 قانون المالية لسنة 1997 وما بعده من قوانين فيما يتعلق بالتنسيق بين الإدارات.[1]

و في 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 بتحقيق الشروط التالية:

- اختيار أعضاء هذه الفرق من بين أحسن الأعوان و أكثرهم تجربة و ذلك من طرف الإدارات الثلاثة و يجب أن يتمتع كل عضو منها بالنزاهة و لا تقل رتبته عن مراقب و له على الأقل ثلاث سنوات خبرة في العمل.

[1] قانون المالية، 1997، ص، 54.

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

الفرع الأول: تنسيق الرقابة بين الإدارات (جبائية، تجارية، جمركية):

نظرا لتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي في وقتنا الحالي ما ينتج عنه خسائر كبيرة للخزينة العامة، الذي انعكس سلبيا على الاقتصاد الوطني، لا سيما و أن الجزائر شرعت في تطبيق نظام اقتصاد السوق الذي يتأسس على حرية التجارة مما زاد في عدد المستوردين، و قصد زيادة مرد ودية الإدارة الجبائية و إعطاؤها وتيرة تسمح لها بمسايرة التحولات الاقتصادية، و الدور المنوط بها في التنمية الاقتصادية و في 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 عدم وجود تنسيق محكم بين الإدارات على المستوى المركزي، الجهوي، و كذا الولائي.

الفرع الثاني: أشكال التنسيق بين الإدارات الجبائية و الإدارات الأخرى:

إن نقص أو غياب المعلومات أو البيانات الخاصة ببعض المكلفين يعد سببا يعرقل الإدارة الجبائية في تأدية مهامها على أحسن ما يرام و على أحسن وجه و لوضع حد أمام كل هذه الصعوبات ومن أجل توجيه البحث و المراقبة 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 بحوزتهم و وضعها تحت خدمة المصالح الجبائية المختصة.

إن وضع سياسة لمحاربة التهرب الضريبي يتطلب التنسيق بين الإدارات المعية التي يمكن أن يرتكز على النقاط الآتية:

- التنسيق في برامج التدخل بعين المكان، خاصة في إطار تدخل الفرق الموحدة ضرائب، جمارك، تجارة ومصالح الأمن.
- هذا الإجراء يعد ضروريا خاصة عندما يتعلق الأمر بالبحوث الخارجية المنظمة لكشف الأنشطة المخفاة "اقتصاد سري" و الأشخاص 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 و في مجال التنسيق بين الإدارة الجبائية و الإدارات الأخرى و في إطار تبادل المعلومات عن الوضعية المالية الحقيقية للمكلفين يمكن ذكر الأمثلة الآتية:

1-**التنسيق بين الإدارة الجبائية و مصالح الجمارك:** من واجب الإدارة الجبائية في أغلب الأحيان اللجوء إلى مصادر لمدها بالمعلومات اللازمة لمصالح الجمارك باعتبارها حلقة وصل بين الداخل و الخارج و نظرا لما لها من إمكانيات استقصاء المعلومات قيمة بشأن حركة رؤوس الأموال و التحويلات، كل ذلك من أجل كشف حالات التهرب الضريبي، زيادة على ذلك يجب على مصالح الجمارك التبليغ التلقائي بكل المعلومات التي تخص الاستيرادات الخاصة بالمكلف.

2-**التنسيق مع مصالح التجارة:** قصد إيجاد تجاوب من شأنه أن يقلل من حالت التهرب، أصبح من الضروري التنسيق بين الإدارة الجبائية و المصالح التجارية خاصة مديرية المنافسة و الأسعار و مديرية الإحصاءات التي تساعدها في التبليغ عن المخالفات التي يرتكبها بعض المكلفين بالضريبة، التي تؤثر سلبا على الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى التبليغ عن أسعار السلع و الخدمات[1].

المطلب الثاني: الغرامات و العقوبات الجبائية:

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

[1] رحال نصر، مرجع سابق، ص، 71-73.

الفرع الأول: الغرامات الجبائية:

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 كما يلي[1]:

1/ الغرامات المتعلقة بالتصريح السنوي: حسب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإنه تفرض تلقائيا الضريبة على المكلف بالضريبة و 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/ الغرامات التأخير في عدم التصريح: يترتب التأخير في إيداع التصريح الضريبي عن المواعيد المحددة قانونيا، 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 كما يلي:

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 ابتداء 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 استلام، بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد[2].

[1] ناصر مراد، مرجع سابق، ص، 56، 55.

[2] المادة 115، من قانون الرسم على القيمة المضافة.

3/ الغرامة بسبب النقص في التصريح: حسب الفقرة الأولى للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، فإن التصريحات المتضمنة معلومات ناقصة تؤدي إلى غرامة مالية قيمتها تختلف حسب حجم المبلغ المتلاعب، بحيث يتضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة كما يلي:[1]

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

الفرع الثاني: العقوبات الجنائية:

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 باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضريبة التي يخضع لها أو تصفيتها سواء كان كليا أو جزئيا، فإنه يعاقب بغرامة مالية يتراوح مبلغها بين 5.000 دج و 20.000 دج، و يحبس لمدة سنة إلى خمسة سنوات أو بإحدى العقوبتين، و تشمل الأعمال التدليسية على وجه الخصوص ما يلي[2]:

- الإغفال عن قصد تسجيل حسابات أو تسجيلات أخرى غير صحيحة أو صورية في كل من السجل اليومي و سجل الجرد.
- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن رقم الأعمال.
- استعمل فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات و فعلية.

كما تطبق العقوبات السابقة على الشركاء مرتكبي هذه المخالفات كالمحاسبين المعتمدين أو من لهم دارية بأمور الجباية كالمستشارين الجبائيين أو حتى الوكلاء.

---

[1] المادة 193، من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[2] ناصر مراد، مرجع سابق، ص، 57، 58.

أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، فبالإضافة إلى الغرامات الجبائية، قد يتعرض المكلف إلى عقوبات جنائية، كما جاء في المادة 117 التي تنص على أنه من تملص أو حاول التملص بصفة جزئية أو كلية عن طريق استعماله لطرق تدليسية يعاقب بغرامة مالية مبلغها يتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج وبعقوبة 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 الحوا صل 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 مزاولة نشاطه المهني، غلق بعض مقراته، توقيف الحساب البنكي و حجز ممتلكاته.

المطلب الثالث: الإجراءات و الحلول الوقائية:

إن الوقاية أنجع أسلوب لمعالجة ظاهرة الغش الضريبي و تتضمن هذه الوقاية إرساء أخلاقيات جبائية فهي تعتبر ضرورة و مهمة لإرساء الوعي الجبائي لدى المكلفين "للتغير الجباية و تربى المواطن وشيئا فشيئا تتغير ذهنية المكلفين، و تتضح الأخلاقيات الجباية" انطلاقا من هذا القول فإن الخطوات من أجل إرساء أخلاقيات جبائية تبدأ من جباية نفسها.

الفرع الأول: على مستوى التشريع:

تحديد الحالات الموضوعية للممول طبقا لمعيارين، و هما درجة المرونة المتوفرة في القوانين الجبائية و التي بموجبها يمكن معرفة المادة الخاضعة للضريبة و نسبة التأسيس و كذا مجال تطبيق الضريبة هذا من جهة، و من جهة أخرى فإن المعيار الثاني يتمثل في نظام العقوبات و خطر أن يكتشف أمر الممول إذا أقدم على عمليات الغش.

و من خلال هذا المنطق الافتراض أنه كلما كانت الضريبة مرتفعة، كان الإقبال على الغش الجبائي قويا، أيضا إذا كانت الضريبة مرتفعة كانت العقوبة أكثر تشددا عند الإخلال بالالتزامات الجبائية و خاصة على

ارتكاب فعل غش مبنى و على هذا المحتوى، يمكن اتخاذ موقف موضوعي بحيث أن الضريبة الواقعية والقليلة الارتفاع و التي يتم تحصيلها، يجب أن يقابلها درجة معينة من التشدد في نظام العقوبات ضمان عدم الإضرار بالممول، و عدم ضياع مصالح الخزينة العمومية في نفس الوقت، و درجة التشدد في نظام العقوبات ظهر من خلال تطبيق الزيادات و الغرامات المالية التي يستحسن توقع الاعتدال فيها، إضافة إلى أن العقوبات الواقعة تطرح نفسها نظرا لوجود ظاهرة الرشوة الإدارية، فإذا كانت نسبة الضريبة مرتفعة و كذا العقوبات، فهذا يفتح الباب واسعا أمام الدفع غير المشروع.

فالجزائر مثلا كانت تطبيق في السابق نظاما جبائيا معقدا و مشوها بدرجة عالية و كان هذا النظام على أساس تدابير طبقت منذ الاستقلال، و في عام 1992 نفذت السلطة المعنية برنامج الإصلاح الجبائي لتحسين هذا النظام و تبسيطه بدرجة كبيرة، حيث تم التركيز على عدة نقاط أهمها:

- ✓ حق الاطلاع و استعمل رقم التعريف الجبائي.

و من مجال الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تتخذ فيما يخص التشريع ما يلي:

- ✓ توحيد التشريع المالي و نشر كافة القوانين و اللوائح و غيرها، و بذلك يجب أن تنسق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب، سواء على المستوى المركزي أو الجهوي حتى لا تتضارب في اتجاهاتها و لا تتناقض في تفسيراتها، مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع الممولين و دون تفرقة بينهم بحيث يكون المعيار الوحيد هو المقدرة التكلفية، كما أنه يجب التخفيض من حجم العنف و الإضافات و الإلغاء التي تطرأ على قانون الضرائب، و هذا لضمان نوع من الاستقرار للتشريع الضريبي.
- ✓ وضع نظرية عامة للغش الجبائي يدل الطرق التدلسية مما يسمح بتحديد مفهوم الغش في القانون الجبائي، في مختلف أصنافه و كذا مختلف العقوبات المخصصة لكل صنف، و هذا إضافة إلى جنايات الغش الخاصة بكل قانون الضرائب، فالجنايات التي ترتكب في إطار قانون الضرائب المباشر ليست كذلك التي ترتكب في إطار قانون الضرائب غير المباشرة و غيره.
- ✓ إعفاء كل الضمانات القانونية الكافية و الكفيلة بالحفاظ على المقدرة التكلفية للممول و هذا على كل المستويات، فرض الضرائب و تحصيلها (التصريح، التحقيق الجبائي كذا عملية التحصيل) إضافة إلى طرق الطعن التي تتضمن فض النزاع الذي يمكن أن يقوم بين السلطة الجبائية و الممول.

- ✓ المعلجة القضائية للمخالفات الجبائية، حيث أن إدارة الضرائب تحضر المجالس القضائية و المحاكم في إطار الاختصاص الإقليمي، بمجرد أن يثبت وجود فعل الغش الجبائي، هذا ما يؤدي بنا إلى الحديث عن الاختصاص النوعي أي وجود قاضي خاص بالقضايا الجبائية، و بذلك إنشاء الفروع الجبائية بالمحاكم و الغرف الجبائية بالمجالس القضائية بدل اختصاص الفرع و الغرف الإدارية[1].

الفرع الثاني: على مستوى الإدارات الجبائية:

- ✓ منع موظفي الإدارة الجبائية حق الاطلاع على كافة الوثائق، المستندات، هذا ما يفيد الإدارة في التوصل على تقدير سليم للأوعية الضريبية، و ربط الضريبة على النحو و إثبات المخالفات التي ترتكب للتخلص من الضريبة.
- ✓ التوسع في إتباع أسلوب الاقتطاع من المنبع، باعتباره الوسيلة للحد من التهرب حيث تخصم الضريبة و تورد إلى الخزينة مباشرة، فتعتمد الإدارة الجبائية إلى توسيع نطاق هذا الأسلوب لتحصيل الجانب الأكبر من الضرائب.
- ✓ القيام بحملة توعية تذكر بفوائد المالية العمومية لتحسين العلاقات بين الإدارة و المكلف، حيث أنه كلما زاد الوعي المالي ضعف البحث على التهرب و يتم ذلك عن طريق وسائل الإعلام.
- ✓ توفير العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية و الخبرة الواسعة التي حققها ارتفاع مستوى تأهيلها و تدريبها، إضافة إلى تزويد الإدارة الجبائية، بالأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها و حصر مختلف الممولين و تحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.

[1] حطابي صارة، الرقابة الجبائية دورها في مكافحة الغش الجبائي،مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة اللسانس في علوم التسيير ، الجزائر،2008، ص، 32، 33.

خلاصة

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي خولت للإدارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة، كما تعتبر أداة قانونية في يد الإدارة تسعى من خلالها لمراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم الضريبية والعمل على اكتشاف كل الأخطاء والمخالفات المسجلة بهدف تصحيحها وتقويمها لتحقيق الأهداف الموجودة من عملية الرقابة الجبائية بغرض زيادة إيرادات الخزينة العمومية.

إلا أن الملاحظ أنه ورغم الإمكانيات التي توفرها السلطات الجزائرية للإدارة الجبائية من أجل الرفع من مستوى الرقابة الجبائية بما يحقق المحافظة على الوعاء الضريبي إلا أنها تبقى محدودة بالنظر إلى نقصد العنصر البشري المؤهل والوسائل المادية الموضوعة لأعوان الإدارة الجبائية من أجل القيام بمهامهم إضافة إلى غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية كل هذه المشاكل أدت بالسلطات المعنية إلىاتخاذ بعض الإجراءات في إطار تفعيل آليات الرقابة الجبائية والتي تمحورت حول تحسين العلاقة بين الإدارةالضريبية والمكلف وتدعيمها بالعنصر البشري في إطار عصرنة الأدراء الجبائية فيما يخص أعوان وموظفي الأدراء الجبائية لرفع مستوى كفاءتهم وكذلك تدعيم التنسيق الداخلي والخارجي.

وللحد من ظاهرة الغش الضريبي يجب تفعيل دور الرقابة الجبائية والتي لا بد أن تنطلق من بيئة الكترونية في إطار نظام المعلومات الجبائي، وكذا ايجاد هياكل قضائية متخصصة، كل ذلك في إطار التكامل مع تفعيل آليات التدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية سواء من القانون الضريبي أو أعوان الإدارة الجبائية، وكذا تحسين العلاقة بين الأدراء الجبائية والمكلف بالضريبة.

الفصل الثالث :

تقييم فعالية الرقابة الجبائية ودراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية المدية

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري والذي تطرقنا فيه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بظاهرة الغش الضريبي ودور الرقابة الجبائية للحد من هاته الظاهرة من خلال عملية من الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن.

ويظهر دور الرقابة الجبائية في مدى قدرتها على تحقيق أهدافها والمتمثلة في المحافظة على الأموال العامة من الضياع وتحقيق العدالة الجبائية ومكافحة الغش الضريبي بشتى الطرق والوسائل المختلفة والسعي الى كسب ثقة المكلفين بالضريبة.

ومن خلال هذا الفصل سيتم عرض إحصائيات خاصة بنتائج تطور الرقابة الجبائية ودراسة حالة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية المندية.

ضمن ثلاث مباحث:

المبحث الأول: التنظيم الإداري لمديرية الضرائب لولاية المدية.

المبحث الثاني: دراسة ميدانية للرقابة الجبائية.

المبحث الثالث: إحصائيات لمدى فعالية الرقابة الجبائية.

المبحث الأول: التنظيم الإداري لمديرية الضرائب لولاية المدية

تعتبر إدارة الضرائب من الهيئات العمومية التي لها طابع المرفق العام، تكتسب الشخصية المعنوية وذات مهام و وظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، و هو تحديد الوعاء الضريبي و حساب الضريبة وتحصيلها و الرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول: قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون التسجيل و قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب

المديرية الولائية للضرائب لولاية المدية، إدارة عمومية تابعة لوزارة المالية تم انشاؤها بموجب المرسوم التنفيذي 91-60 المؤرخ في 1991/02/23 المعدل و المتمم، المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و اختصاصها، الكائن مقرها بنزل المالية لولاية المدية.

تمت هيكلة المديرية الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18 و القرار المؤرخ في 2009/02/21 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحيتها مهيكلة على النحو التالي:

- المديرية الولائية للضرائب؛
- مديريات فرعية؛
- مفتشيات مختصة؛
- قباضات الضرائب؛
- مراكز الضرائب؛
- مراكز جهوية للضرائب.
- تزاول القباضات و المفتشيات نشاطها إلى غاية فتح مركز الضرائب و المراكز الجوارية.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية بالمدية

تتضمن مديرية الضرائب لولاية المدية ضمن هيكلها التنظيمي الرئيسي، خمس مديريات فرعية هي:

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

بالإضافة إلى ثلاث أنواع من المصالح الخارجية، وهي إداريا وسلمة تابعة لمديرية الضرائب الولائية، وهذه المصالح الخارجية تتكون من ما يلي:

- مفتشيات الضرائب (عددها 16 مفتشية)؛
- قباضات الضرائب (عددها 11 قباضة)؛
- مفتشية التسجيل والطابع.

وفي الجدول التالي سنلخص كل من هذه المفتشيات و القباضات و توزيعها الجغرافي عبر كامل تراب ولاية المدية كما يلي:

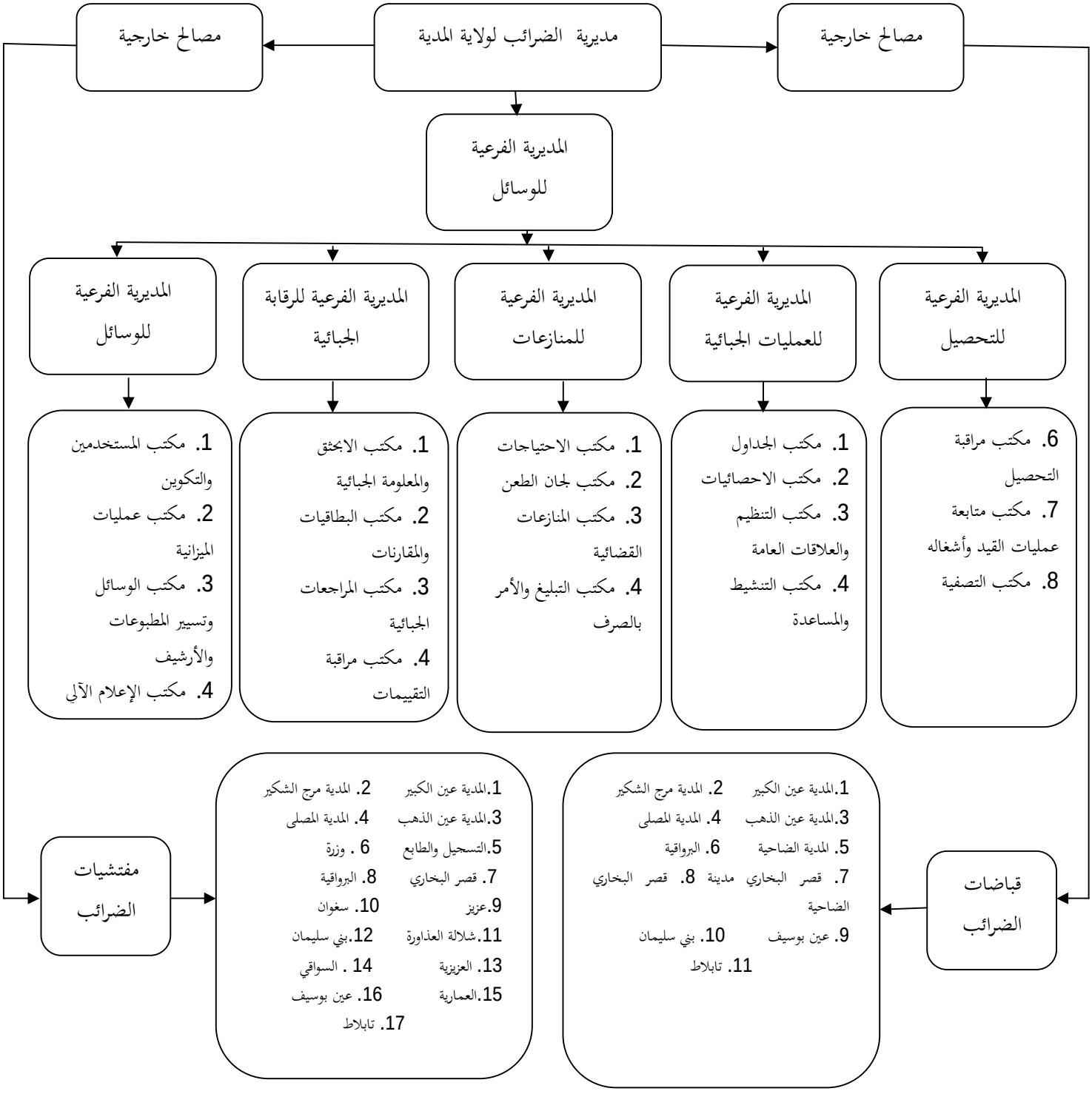
جدول رقم (3-1): التوزيع الجغرافي للمفتشيات والقباضات بولاية المدية

المناطق	مفتشيات الضرائب	قباضات الضرائب	مفتشية التسجيل والطابع
مقر الولاية	مفتشية عين الكبير	قباضة عين الكبير	مفتشية التسجيل والطابع بمقر المديرية الولائية للضرائب
	مفتشيي مرج الشكير	قباضة مرج الشكير	
	مفتشية عين الذهب	قباضة عين الذهب	
	مفتشية المصلى	قباضة المصلى	
وزرة	مفتشية وزرة	قباضة وزرة	
البرواقية	مفتشية البرواقية	قباضة البرواقية	
	مفتشية سغوان		
العمارية	مفتشية العمارية		
قصر البخاري	مفتشية قصر البخاري مدينة	قباضة قصر البخاري مدينة	
	مفتشية عزيز	قباضة قصر البخاري ضاحية	
عين بوسيف	مفتشية عين بوسيف	قباضة عين بوسيف	
شلالة العذاورة	مفتشية شلالة العذاورة		
بني سليمان	مفتشية بني سليمان	قباضة بني سليمان	
السواقي	مفتشية السواقي		
تابلاط	مفتشية تابلاط	قباضة تابلاط	
العزيزية	مفتشية العزيزية		

المصدر: من اعداد الطالبتان اعتمادا على المعلومات المتحصل عليها من م ض و.

أما هيكلها التنظيمي فهو يأخذ الشكل التالي:

الشكل رقم: (3-1): الهيكل التنظيمي للمفتشيات والقباضات بولاية المدية



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 91-06 المؤرخ في 1991/02/23

المطلب الثالث: مهام المديريات الفرعية للمديرية الولائية للضرائب بالمدية

تتكون مديرية الضرائب لولاية المدية على خمس مديريات فرعية، وكل مديرية فرعية تضم مكاتب، وفيما يلي مهام كل مكتب لكل مديرية فرعية.

الفرع الاول: المصالح الداخلية

أولا: المديرية الفرعية للوسائل

تضم أربع 04 مكاتب وهي:

1- **مكتب المستخدمين والتكوين:** ومن مهامه تسيير المستخدمين ومتابعة مسارهم المهني، تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماع وتولي أمانتها، المساهمة في اعداد وانجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الاعوان الذين يزاولون نشاطاتهم.
2- **مكتب عمليات الميزانية:**يتكفل هذا المكتب بدفع الرواتب وأجور المستخدمين، وكذا تسديد نفقات الإدارة (الهاتف، البنزين... الخ)
3- **مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف:** يتكفل بجرد العتاد والوسائل أي شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب، وضمان تحويل المطبوعات إلى غاية التكفل من طرف المفتشيات و القباضات المعنية، تقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية لضرائب.
4- **مكتب الاعلام الآلي:** التنسيق في مجال الاعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي، وكذا المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

ثانيا:المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

وتضم أربع 04 مكاتب هي:

1- **مكتب الجداول:** من مهامه التكفل بالجداول وإصدارها، وبمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل.

2- **مكتب الإحصائيات:** يتكفل لاسيما باستلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية، وضمان احالتها الى المديرية الجهوية للضرائب.

3- **مكتب التنظيم والعلاقات العامة:**ويكلف باستلام ودراسة طلبات الاعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ودراسة هذه الطلبات مع تسليم الاعتمادات، متابعة النظم الجبائية الخاصة والامتيازية، نشر المعلومة الجبائية و استقبال الجمهور و اعلامه و توجيهه.

4- **مكتب التنشيط والمساعدة:** يضمن التكفل بالاتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا بتنشيط المصالح المحلية ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وانسجامها، متابعة ومعالجة تقارير التحقيق في التسيير.

ثالثا:المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

وتكلف لاسيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها، وتتكون من أربعة 04 مكاتب:

1- **مكتب البحث عن المعلومة الجبائية:** يعمل في شكل فرق ويكلف بتشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها، وتنفيذ برامج التدخلات والبحث وكذا تنفيذ حق الاطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية.

2- **مكتب البطاقيات والمقارنات:** من مهامه تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة، التكفل ببطاقات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة، مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل دورية لتقييم نشاطات المكتب.

3- **مكتب المراجعات الجبائية:** حيث يعمل في شكل فرق ويهتم بمتابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة، تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة، اعداد الوضعيات الإحصائية والتقاريرالدورية التقييمية.

4- **مكتب مراقبة التقييمات:** يعمل كذلك في شكل فرق ومهامه استلام واستغلال عقود نقل الملكية بالمقابل او مجانا، المشاركة في اشغال التحيين للمعايير المرجعية، متابعة اشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية.

رابعا: المديرية الفرعية للمنازعات

تتكون من أربعة 04 مكاتب وهي:

1- **مكتب الاحتجاجات:** من مهامه استلام دراسة الطعون الهادفة سواء الى ارجاع الحقوق او الغاء القرارات الملاحقة او المطالبة بأشياء محجوزة، واستلام و دراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة.

2- **مكتب لجان الطعن:** يتكفل بدراسة الاحتجاجات او الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الاعفائي المختصة، تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية الى التصريح بعدم إمكانية التحصيل او اخلاء المسؤولية او ارجاء دفع أقساط ضريبية او رسوم او حقوق غير قابلة للتحصيل وعرضها على لجنة الطعن الاعفائي المختصة.

3- **مكتب المنازعات القضائية:** يتكفل بإعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدى الهيئات القضائية الجزائية المختصة، الدفاع امام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

4- **مكتب التبليغ والامر بالصرف:** تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن، الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع أعداد شهادات خاصة بذلك.

خامسا:المديرية الفرعية للتحصيل

تتكون من ثلاثة 03 مكاتب:

1- **مكتب مراقبة التحصيل:** من مهامه دفع نشاطات التحصيل، المحافظة على مصالح الخزينة بمناسبة الصفقات العقارية الموثقة وعند ارجاع فائض المدفوعات، اعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية.

2- **مكتب متابعة عمليات القيد واشغاله:** من مهامه متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها، المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة

الحسابات المالية والقيم غير النشطة، التكفل الفعلي بالأوامر و التوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها، إعداد وتأشير العمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين.

3- **مكتب التصفية:** التكفل بالجداول العامة وبسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية، استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابضو الضرائب والمصادقة عليها، مركزة حسابات تسيير الخزينة والمستندات الملحقة، التكفل بجداول القبول في الارجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجلا لترحيل، ومراقبة كل ذلك.

الفرع الثاني:المصالح الخارجية:

1- **مفتشيات الضرائب:** هي مصلحة خارجية تابعة للمديرية الولائية للضرائب و كانت في السابق تعمل حسب الاختصاص، فنجد مفتشية الضرائب المباشرة مفتشية الضرائب غير المباشرة و مفتشية التسجيل والطابع، الا انه وفي سنة 1994 و نظرا للإصلاح الضريبي تم إدماج مفتشيات الضرائب لبعضها البعض [1] ، والتي تحتوي على اربع 04 مصالح هي: مصلحة الجباية العقارية، مصلحة التدخلات، مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين و مصلحة جباية المؤسسات و المهن الحرة، اما من ابرز المهام الموكلة اليها:

- مسك وتسيير الملفات الجبائية بكل أصنافها مع المتابعة المستمرة لكل التطورات المتعلقة بها؛
- تطبيق مختلف تعليمات والمراسلات والمناشير المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم؛
- تسجيل الجداول الاسمية الخاصة بالمكلفين المنتمين لها إقليميا وإرسالها إلى المديرية الولائية .
- القيام بتدخلات وزيارات ميدانية بهدف المعاينة والإحصاء والبحث عن النشاطات غير المصرحة؛
- تسجيل ومتابعة مختلف تصريحات المكلفين بالضريبة من اجل اعداد الضرائب واجبة الدفع؛
- استغلال المعلومات الواردة من مختلف المصالح والمديرية الولائية لفرض الضرائب المستحقة؛
- القيام بالرقابة الشاملة على مستوى ملفات المكلفين بالضريبة خاصة منها التابعة للنظام الحقيقي؛
- استقبال المكلفين بالضريبة وشكاوى واحتجاجات المواطنين مع تزويدهم بالمعلومات المطلوبة.

[1] Note N°300, MF/DGI/DOF, du 30/05/1995, le fonctionnement de l’inspection des impôts.

2- **قبضات الضرائب:** هي أيضا مصلحة خارجية تابعة لمديرية الضرائب ولم يتغير هيكلها لكونها تسعى جاهدة لتحصيل مختلف الضرائب والرسوم و الغرامات وغيرها من سندات التحصيل لفائدة خزينة الدولة، و عليه فان قباضة الضرائب تعتبر المرحلة الأخيرة لجني ثمار مجهودات الإدارة الجبائية بعد كل المهام السابقة، اما مصالح القباضة فهي ثلاثة 03: امانة الصندوق، مصلحة المحاسبة ومصلحة المتابعات. في حين ابرز المهام الموكلة لها بعد المهمة الرئيسية في تحصيل مختلف الضرائب و الرسوم نجد منها: [1]

- تتكفل بجداول الضرائب وسندات التحصيل لمختلف الضرائب والرسوم والغرامات القضائية ...
- تنفذ كل العمليات النقدية المرتبطة بالدفع والقبض ثم تحويل الموارد المحصلة للخزينة العمومية؛
- استقبال مختلف شيكات البنك والخزينة العمومية والصكوك البريدية كوسيلة دفع للضرائب والرسوم؛
- مسك محاسبة قانونية ومنتظمة بدفاتر و سجلات محاسبية مع انجاز عدة قوائم مالية بشكل دوري؛
- الحفاظ على امتيازات الخزينة العمومية بالجدية في العمل وعدم التقصير في تحصيل الضرائب؛
- القيام بالتحصيل الجبري عن طريق اجراء متابعات مستمرة بدرجات مختلفة من إخطار وغلق للمحلات وحجز الممتلكات بالنسبة للمكلفين المتهربين عن دفع مستحقاتهم الضريبة اتجاه القباضة.

[1] المادة 11 من الرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/01/23، الجريدة الرسمية رقم 09 المؤرخة في 1991/02/27، ص 354.

المبحث الثاني: دراسة حالة ميدانية للرقابة الجبائية وفق التحقيق المحاسبي V.C

يتم التطرق في هذا المبحث إلى دراسة حالة خاصة للرقابة الجبائية بعين المكان والمتمثلة في التحقيق المحاسبي من خلال ثلاث مطالب تمثل المراحل الثلاثة لعملية التحقيق بدءا بالمطلب الأول المرحلة التحضيرية ثم المطلب الثاني للدراسة الميدانية ويتم في الأخير عرض التقييم النهائي لعميلة التحقيق .

المطلب الأول: المرحلة التحضيرية لعملية التحقيق

يقوم العون المدقق في هذه المرحلة بالتحفيز لعملية التدقيق و ذلك بجمع المعلومات الضرورية عن حالة المكلف الخاضع لعملية الرقابة و انطلاقا من هذه الخلفية يجري اتصالات بالمكلف.

الفرع الأول: التعرف على الهوية الجبائية للمكلف:

المكلف (س) المعني بعملية التدقيق المحاسبي، يمثل بمؤسسة رأسمالها: 9000000 دج الكائن مقرها ببلدية السواقي، و تمارس نشاط متمثل في مقاولة أشغال البناء.

تم إنشاء المؤسسة بتاريخ: 2009/08/15، و يشرف على تسييرها صاحبها شخصيا، و هي خاضعة للنظام الحقيقي، فهي تخضع للضرائب التالية: TAP، TVA، IRG، IRGT/S و السنوات التي لم يمسها التقادم هي: 2012، 2013، 2014، 2015.

الفرع الثاني: الإجراءات التمهيدية:

بعد الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف (س)، قام العون المحقق بالإجراءات التالية:

أ-إرسال إشعار بالرقابة في المحاسبة[1] رقم 2016/2124 بتاريخ 2016/05/12 إلى المكلف (س)، ومرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، مع إعلام المكلف بالمدة التي يمنحها القانون و هي عشرة (10) أيام لتحفيز الدفاتر و الوثائق المحاسبية اللازمة كما يمكنه الاستعانة بوكيل من اختياره.

[1] ملحق رقم 01.

- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب وهذا بغرض دراسة الملف.

- فحص مختلف الوثائق و والتصريحات التي يتضمنها الملف الجبائي والإطلاع على مواعيد اكتئاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية التدقيق خاصة منها تصريحات الميزانية ولواحقها.

- نقل مباشر لأصول وخصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل التدقيق على جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة التي تعتبر استمارات تخص الإدارة الجبائية

- فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية 50G المملوءة من طرف المفتشية نموذج D29 والتي تعتبر وثيقة تلخيصية للتصريحات المقدمة من طرف المكلف خاصة منها متابعة رقم الأعمال الخاضع ورقم الأعمال المعفي من الرسوم المتعلقة به كالرسم على النشاط المهنيTAP والرسم على القيمة المضافة.TVA

وبعد أتباع الإجراءات التمهيدية المذكورة أعلاه يتم الحصول على جدولين:(جدول مقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة) حيث يمكن من خلاله معرفة مختلف حسابات الميزانية وحسابات التسيير والنتائج للسنوات المعنية بالتدقيق وهذا من أجل مقارنتها و اكتشاف النقائص والتجاوزات التي يمكن أن تحدث من طرف المكلف.

المطلب الثاني: المرحلة الميدانية

بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية وجمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامه، وبعد الفحص والتدقيق في الملف الجبائي الخاص بالمكلف (س) من جهة ، والدفاتر والوثائق المحاسبية من جهة أخرى تأتي مرحة الزيادة الميدانية للمقر الاجتماعي لمؤسسة المكلف (س) ببلدية السواقي وهذا من أجل إعداد محضر المعاينة للتأكد من المعلومات المسجلة ومقارنتها بالحقيقة.

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي[1] رقم 3690 بتاريخ 2014/12/05 للمكلف س يدا بيد يوم : 2016/12/08 والمتضمن الملاحظات والنتائج الأولية التي تحصل عليها العون المدقق أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة والتصريحات المقدمة من طرف المكلف وكذا المعلومات الواردة للإدارة الجبائية.

وبعد انتهاء المدة القانونية من تاريخ التبليغ الأولي انتقل العون المحقق إلى مقر المكلف ببلدية السواقي فوجد الدفاتر المحاسبة كاملة والمحاسبة مقبولة من الناحية الشكلية فقام بتحرير محضر المعاينة وكان التقييم الأولي كمايلي :

الفرع الاول: التحقيق من شكل المحاسبة:

- خلال يوم الدراسة تم إحصاء كل الموجودات (مخزوفات، استثمارات، أعمال) وحرر محضر ممضي من طرف المكلف س بنفس اليوم وبعدها تم سحب الوثائق التالية:
  - سجل اليومية العامة:

يحتوي على 48 ورقة مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة بني سليمان بتاريخ 2009/07/27

  - سجل التقويم:

يحتوي على 92 صفحة مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة بني سليمان بتاريخ 2016/06/15.

  - سجل الأسرة: سجلين:

الأول: يحتوي على 48 ورقة مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة بني سليمان بتاريخ 2009/07/27.

الثاني: يحتوي على 96 ورقة مرقم ومؤشر عليه من طرف محكمة بني سليمان بتاريخ 2016/06/15.

- السجلات المساعدة: هي عبارة عن أوراق من الإعلام الآلي وتتمثل في: سجلات المشتريات، المبيعات، الصندوق، البنك، وأعباء لسنوات 2012،2015،2014،2013.

[1] الملحق رقم 02.

الفرع الثاني: التحقيق في مضمون المحاسبة

بعد فحص الدفاتر المحاسبية وجمع البيانات اللازمة وجد العون المحقق عدة تجاوزات وإغفالات نوجزها فيما يلي:

سنة 2012:

1. دائنية الصندوق بقيمة 5.984.848.69 حسب الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-2) يبين حركة حساب الصندوق

الشهر	مدين	دائن		
		مشتريات نقدا	تحويلات مختلفة	رصيد دائن
رصيد أولي	1.778.630.69	/	/	00
جانفي	00	22157.58	5.975.40	+1750.497.7
فيفري	50000.00	00	0.00	+1800.497.71
مارس	600000.00	2056158.00	0.00	+344339.71
افريل	1650.000.00	2670.197.60	0.00	-675.857.89
ماي	280000.00	2241064.76	3347.926.04	-5308.990.800

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

2. إدماج الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة على المقبوضات غير المصرح بها والمقدرة ب 919.548 دج خارج الرسم عن المبلغ 983.916.37 بكل الرسوم الناتجة عن الكشف البنكي لBDL المدية
3. رسم الشراء المحسوم المقدر ب 290.787.92 للفاتورة رقم 295 المؤرخة في 2012/12/31 يتم استرجاعه وفقا للمادة 30 حتى قانون رسوم على رقم الأعمال.
4. بعد مراقبة حساب المورد في اليومية العامة وجد فرق بمبلغ: 1.232.395.00 دج مقارنة بالتصريح السنوي.

5. وجد نقص في رصيد الزائن بمبلغ 5.226.409.00 دج وهذا الرصيد ناتج عن الفرق بين رصيد الزبائن المستخرج في 2012/12/31 بمبلغ: 7.945.785.77 دج بكل الرسوم ورصيد الزبائن المصرح به بمبلغ 2.719.3770.00دج

سنة 2013:

- بعد مراجعة المستويات الخاصة بمادة الحديد تبين أن هذه المادة خاضعة للرسم على القيمة المضاعفة بنسبة 7% إلا أن القوانين الموردين تتضمن الرسم على القيمة المضافة بنسبة 17% وعليه يتم استرجاع الفرق في الرسم حسب التفصيل الأتي:

الجدول رقم (3-3): يبين استرجاع الفرق في الرسم الخاص بمشتريات مادة الحديد.

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ خارج الرسم	TVA17%	TVA7%	الفرق
33	2013/07/15	84.600.00	14.382.00	5.922.00	8.460.00
34	2013/07/16	83.200.00	14.144.00	5.824.00	8.320.00
35	2013/07/17	83.200.00	14.144.00	5.284.00	8.320.00
36	2013/07/18	83.200.00	14.144.00	5.824.00	8.320.00
83	2013/11/12	84.000.00	14.280.00	5.880.00	8.400.00
84	2013/11/12	84.000.00	14.280.00	5.880.00	8.440.00
85	2013/11/13	84.000.00	14.280.00	5.880.00	8.400.00
86	2013/11/13	84.000.00	14.280.00	5.880.00	8.400.00
87	2013/11/14	84.000.00	14.280.00	5.880.00	8.400.00
88	2013/11/14	84.000.00	14.280.00	5.880.00	8.400.00
89	2013/11/17	84.000.00	14.280.00	5.880.00	8.400.00
90	2013/11/17	84.000.00	14.280.00	5.880.00	8.400.00
91	2013/11/18	84.000.00	14.280.00	5.880.00	8.400.00
92	2013/11/18	84.000.00	14.280.00	5.880.00	8.400.00
المجموع			199.614.00	82.194.00	117.420.00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

- وجد قرض في سجل اليومية العامة غير مبرر بمبلغ 7.000.000.00 دج

سنة 2014:

حساب الصندوق دائن بمبلغ 1.502.648.00 دج.

سنة 2015:

1- عند مراجعة جدول حركة المخزون وجدت استهلاكات بالزيادة بمبلغ 341.850.00دج.

2- عدم تطابق الربح المصرح به خسارة في الميزانية بمبلغ 552.256.00 دج مع الربح المصرح في جدول حسابات النتائج بمبلغ 4105.893.00 دج

- تأسيس رقم الأعمال: بناءا على النقائص المذكورة في مضمون المحاسبة وتطبيقا لأحكام المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية يتم تأسيس رقم الأعمال والربح كالاتي:

جدول(4-3) تأسيس رقم الأعمال

السنوات	رقم الأعمال المستخرج	رقم الأعمال المصرح
2012	=26869526.00	نفسه
2013	=33908826.00	نفسه
2014	=26640281.00	نفسه
2015	=8776893.00	نفسه

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

- **الرسم على النشاط المهني:**

جدول(5-3) الرسم على النشاط المهني TAP:

البيان	المقبوضات المستخرجة	المقبوضات المصرح بها	الفرق	النسبة	الحقوق	الغرامات
2012	24.820.056.00	23.900.508.00	919.548.00	2%	18.391.00	1.839.00
2013	26.833.620.00	26.833.620.00	0.00	2%	/	/
2014	33.146.404.00	33.146.404.00	0.00	2%	/	/
2015	12.740.240.00	12.740.240.00	0.00	2%	/	/

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

- **الرسم على القيمة المضافة**

جدول(6-3) الرسم على القيمة المضافةTVA.

البيان	المقبوضات المستخرجة	المقبوضات المصرح بها	الفرق	النسبة	الحقوق	الغرامات
2012	24.820.056.00	23.900.508.00	919.548.00	7%	64.368.00	9.655.00
2013	26.833.620.00	26.833.620.00	0.00	/	/	/
2014	33.146.404.00	33.146.404.00	0.00	/	/	/
2015	12.740.240.00	12.740.240.00	0.00	/	/	/

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

- **الرسم على المشتريات المسترجع.**

جدول (7-3) يبين الرسم على المشتريات المسترجع:

السنوات	الحقوق	الغرامات	المجموع
2012	290.788.00	72697.00	363485.00
2013	117.42000	17613.00	135033.00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

الفرع الثالث:دراسة التبريرات

- تبعا للجواب المرسل إلى مديرية الضرائب[1] لولاية المدية بتاريخ 2017/01/18 تحت رقم 675 المحول إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بتاريخ 2017/01/18 تحت رقم 194 والمتضمن النقاط التالية.

سنة 2012:

1- داتية الصندوق.: إن مبلغ 3347.926.00 لصد لحساب المورد لشهر ماي 2012 وليس مبلغ سدد لعمليات مختلفة كما أظهرتم في الإشعار بالتسوية.

- تجدون في المرفقات جداول 1.2.3 تبين حركة حساب الصندوق.

2- فيما يخص المقبوضات غير المصرح بها لا شيء.

3- تجدون في المرفقات وصل يذكر للفاتورة رقم 295 المؤرخة في 2012/12/13 يبرر استرجاع الرسم على القيمة المضافة.

4- فيما يخص الفرق في حساب المورد بمبلغ 1.232.395 دج هو رصيد للفاتورة رقم 295 التي لم تسدد في سنة 2012 وسددت بوصل يذكر في 2013/03/31.

5- رصيد الزبائن في 2012/12/31 هو 2.719.377.11دج

[1] الملحق رقم : 03.

سنة 2013:

1- مادة الحديد المصنع خاصة للرسم على القيمة المضافة بنسبة 17% وهي موضحة في الفواتير الخاصة بالحديد الموجودة في المرفقات.

2- القرض بمبلغ 7.000.000.00 دج الظاهر في اليومية العامة هو مبلغ استلم من السيدة (ك) في 2013/01/07 ولم يوثق في العقد إلا في 2014/04/02 لوجود الثقة الشامة.

سنة 2014:

الصندوق ليس دائنا والرصيد في 2014/06/30 بمبلغ: 1.345.099.70 دج.

سنة 2015:

1- الاستهلاك بالزيادة بمبلغ 341854.00 دج يمثل لا شيء

2- الخسارة بمبلغ5522256.00 دج والمبلغ 4105893.00 يمثل إنتاج قيد الفوترة.

المطلب الثالث: المرحلة الختامية ونتائج التحقيق:

بعد الفحص العميق للرد المرسل من طرف المكلف (س) بتاريخ 2017/01/18، قام العون المحقق بإرسال التبليغ النهائي[1] رقم 86 الصادر بتاريخ 2017/02/14.

والمتضمن لأهم الملاحظات والنتائج المتوصل إليها بعد عملية التحقيق المحاسبي أخذا بعين الاعتبار التبريرات المكلف وعليه يصبح التقييم النهائي للوضعية الجبائية كالأتي:

[1] الملحق رقم : 04.

سنة 2012:

1-بعد دراسة حركة حساب الصندوق من طرف المحققين تبين لهم أن دائنية الصندوق صرح بها المكلف بمبلغ 5984.848.69 غير صحيحة و أن مبلغ 3743783.00 يمثل دائية الصندوق المستخرجة والموضحة في الجدول التالي:

جدول (8-3) يبين الرسم على المشتريات الواجب استرجاعه:

الشهر	مدين	دائن		
		مشتريات نقدا	تحويلات مختلفة	رصيد دائن
رصيد أولي	1.778.630.69	/	/	00.00
جانفي	0.00	22.157.58	5975.40	+1.750.497.70
فيفري	50000.00	0.00	0.00	+1.800.437.70
مارس	600000.00	2056158.00	0.00	+34439970
أفريل	1650000.00	2.670.197.60	0.00	-675857.80
ماي	280000.00	3.347.926.04	0.00	-3.743.783.00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

وبالتالي فإن الفرق بين المبلغ المصرح به في دائمية الصندوق والمبلغ المستخرج والمقدر ب 37437.00 يدمج في رقم الدخل الإجمالي لسنة 2012 ويخضع للضريبة على رقم الدخل الإجمالي.

2- خصوصية المقبوضات غير المصرح بها في مادة الرسم على النشاط المهني TAP والرسم على القيمة المضافة TVAالمبلغ 919.548.00 دج خارج الرسم الناتج عن المبلغ بكامل الرسوم 983.916.37دج لم يقدم المكلف أي وثائق تبرر ذلك وبالتالي فإن المبلغ خارج الرسم يتم إخضاعه ويدمج في رقم الأعمال ويتم إخضاعه للضريبة(TVA+TAP).

3- حسب المادة 30 من قانون رسوم على رقم الأعمال فأن الفاتورة التي يزيد مبلغها عن 100000.0 دج تسدد عن طريق البنك، وطبقا لهذه المادة وبعدما قدم المكلف الوصل البنكي الذي يثبت ويبرر تسديد

الفاتورة رقم 295 المؤرخة في 2012/12/13 فإن استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ 290.787.92 مقبولا.

4- بعد مراجعة حساب المورد في اليومية العامة ومقارنة مع ما هو مصرح به في الميزانية وجد فوق المبلغ 1.232.395.00 دج يظهر في رصيد حساب المورد ويخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

5- بعد التدقيق في حساب الزبائن وجد فرق بمبلغ 5.226.405.00 دج يبين حساب الزبائن المستخرج بعد المراجعة والمقدر ب 7.945.788.77 وحساب الزبائن الذي صرح به المكلف 2.719.377.00

(7.945.788.77-2.719.337000=5.226.409.00).

حيث يدمج الفرق في الدخل الإجمالي ويحتم إخضاعه للضريبة.

سنة 2013:

بخصوص استرجاع الرسم على القيمة المضافة بمبلغ117.420.00 دج الخاص بمستويات مادة الحديد ويعد الاطلاع على فواتير الشراء الخاصة بالموردين، فإن الفواتير التي تتضمن مادة الحديد المصنع خاضعة للرسم بنسبة 17% وطلب الاسترجاع المقدر بـ 33.420.00 مقبولا أما فيما يخص مشتريات الحديد المستعمل في الخرسانة فهي خاضعة للرسم بنسبة 7% وعليه فالطلب مرفوضا ويتم استرجاع المبلغ المقدر ب 84000.00 دج مع غرامة مالية تقدر بـ 12600.00 دج أي الرسم على المشتريات المسترجع هو:

84000.00+12600.00=96600.00

فيما يخص القرض الظاهر في سجل اليومية العامة في شهر جانفي بمبلغ 7.000.000.00 دج غير المبور، لم يقدم المكلف الوثائق فالتبريرات التي قدمها غير كافية وعليه يتم إدماج مبلغ القرض في الربح ويتم إخضاعه للضريبة على الدخل الإجمالي.

سنة 2014:

بعد مراجعة حساب الصندوق وجد حداثنا بمبلغ 1502.648.00 حسب الجدول التالي:

وبعد رد المكلف وتقديمه للفواتير المسددة نقدا، فإنتبويره مرفوضا وعليه يتم دمج مبلغ 1502.648.00 في الربح ويتم إخضاعه للضريبة.

سنة 2015:

1- بخصوص الاستهلاكات بالزيادة بمبلغ 341.850.00 دج الناتجة عن جدول حركة المخزون، لم يقدم المكلف أي تبرير لذلك وبالتالي فان طلبه مرفوضا أي قبول لإخضاع للضريبة على الدخل الإجمالي.

- (لأن المبلغ يدمج في الربح لسنة 2015)

بخصوص تبرير المكلف للربح بالخسارة بمبلغ 552.256.00 دج وبعد التحقيق في المحاسبة وجدت النتيجة الجبائية سالبة بمقدار 552.257.00 دج.

جدول (9-3): تأسيس رقم الأعمال

البيان	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المستخرج	26869526.00	33908826.00	26.640.281.00	8776.898.00
رقم الأعمال المصرح به	26869526.00	33908826.00	26.640.281.00	8.776.893.00
الفرق	00	00	00	00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم (10-3): الرسم على النشاط المهنيTAP:

البيان	2012	2013	2014	2015
المقبوضات المستخرجة	24.820.056.00	26.833.620.00	33146.404.00	12.740.240.00
المقبوضات المصرح بها	32.900.568.00	26.833.620.00	33146.404.00	12.740.240.00
الفرق	919.548.00	00	00	00
النسبة	%2	%2	%2	%2
الحقوق	18.391.00	00		
الغرامات	1.839.00	00		

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم (11-3): الرسم على القيمة المضافة TVA

البيان	2012	2013	2014	2015
المقبوضات المستخرجة	24820.056.00	26.833.620.00	33146.404.00	12.740.240.00
المقبوضات المصرح بها	23.900.503.00	26.833.620.00	33.146.404.00	12740.240.00
الفرق	919548.00	00	00	00
النسبة	%7	%7	%7	%7
الحقوق	64368.00	00	00	00
الغرامات	9655.00	00	00	00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم (12-3): الرسم على المستويات الواجب إرجاعه:

البيان	2013
الحقوق	84000.00
الغرامات	12600.00
المجموع	96600.00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم (13-3): الضريبة على الدخل الإجمالي:IRG

البيان	2012	2013	2014	2015
ربح مصرح به التعديلات	762.350.00	1.200.253.00	1.108.195.00	(552.256.00)-
قرض غير مبرر في دائنية				
حساب الصندوق	/	7000.000.00	/	
استهلاكات بالزيادة	3.743.783.000	/	1.52.648.00	/
فرق في رصيد الزبون				/
فرق في رصيد الزبون	/	/	/	341.850.00
فرق في حساب المورد	5.226.409.00			
	1.232.395.00	/	/	
				/
			/	
نوع التعديلات	10.202.587.00	7000.000.00	1.502.648.00	341.850.00
ربح الجديد	10.964.937.00	8.200.253.00	2.610.843.00	(210.406.00)-
رسم على النشاط المهني	18.391.00	0.00	0.00	0.00
ربح المستخرج	10.946.546.00	8.200.235.00	2.610.843.00	(210.406.00)-
حقوق مستخرجة	3.699.291.00	2.738.088.00	781.795.00	0.00
حقوق المصرح بها	186.705.00	300.076.00	272.458.00	0.00
حقوق الواجب دفعها	3.530.586.00	2.438.012.00	509.337.00	0.00
غرامات	882.646.00	609.503.00	127.334.00	0.00
المجموع	4.413.232.00	3.047.515.00	636.671.00	0.00

المصدر: مديرية الضرائب لولاية المدية

المبحث الثالث: إحصائيات لمدى المعلومات فعالية الرقابة الجبائية.

لدراسة دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي من خلال تقييم وتحليل أثر الأشغال المختلفة للرقابة الجبائية المستعملة في الجزائر وضرورة استغلال المعلومات الجبائية لمكافحة الغش الضريبي حيث اعتمدنا على مطلبين، الأول تعرض من خلاله نتائج استغلال المعلومات الجبائية والثاني تلخص فيه نتائج الرقابة للسنوات محل الدراسة.

المطلب الأول: نتائج استغلال المعلومات الواردة لمديرية الضرائب.

نقدم من خلال الجدول التالي مجمل المبالغ التي تم قبضها من قبل المكلفين بالضريبة، حيث تم التحقيق فيها بعد إرسالها على مختلف المفتشيات لمعرفة مدى تصريحها، حيث وضحنا كذلك أنه في حالة عدم التصريح أ التصريح الناقص مبالغ الحقوق والزيادات التي تم استرجاعها بعد عملية التسوية الجبائية.

جدول رقم (14-3) إحصائيات ناتجة من الخزينة العمومية- خزينة ما بين البلديات المدية لأربع سنوات 2016،2015،2014،2013، الوحدة دج.

السنة	المبلغ الاجمالي للمقبوضات	عدد المكلفين		مبلغ التسويات المنجزة		
		المستهدفين	غير المكرمين	الحقوق	الزيادات	المجموع
2013	17.364.223.083	1260	907	2.010.328.337	1.565.913.768	3.576.242.105
2014	19.280.168.548	1847	729	1.671.453.250	1.495.394.045	3.166.847.295
2015	31.599.776.071	1404	593	2.520.454.086	2.353.501.764	4.373.959.850
2016	33.717.738.560	1943	543	654.816.518	552.463.707	1.207.280.225

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على معلومات من مكتب البحث عن المعلومة مديرية الضرائب لولاية المدية.

التحليل:

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المبلغ الإجمالي للمقبوضات الذي تم الإبلاغ عنه من قبل الخزينة العمومية وكذا خزينة ما بين البلدات(المدية) في ارتفاع مستمر خلال الأربع سنوات محل الدراسة، وكذا ارتفاع عدد المكلفين المستهدفين من سنة إلى أخرى، في حين عدد المكلفين غير الملتزمين بالتصريحات الجبائية سواء كان بالنقصان أو بعدم التصريح فهو في انخفاض وهذا ما يدل على زيادة الوعي الجبائي بضرورة التصريح الصحيح والاستغلال الجيد للمعلومات الواردة للإدارة الجبائية وهذا ما يظهره من خلال المبالغ المسترجعة من المستويات المنجزة.

المطلب الثاني: نتائج الرقابة الجبائية.

نقدم من خلال الجدول التالي عدد الملفات المنجزة ومبلغ الحقوق والزيادات الناتجة عن عمليات الرقابة بمختلف أشكالها لمديرية الضرائب لولاية المدية :

جدول رقم (15-3): حصيلة عملية الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية (الوحدة دج)

السنة	التحقيقات المستخدمة	عدد الملفات المبرمجة	عدد الملفات المنجزة	المبالغ المسترجعة
2013	VCالتحقيق المحاسبي	31	37	113.797.669
	VPالتحقيق المصوب	16	16	23.055.363
	VASF التحقيق المعمق	05	09	18.823.011
	CSPالرقابة على الوثائق	470	364	258.257.095
2014	VCالتحقيق المحاسبي	48	42	159.359.982
	VPالتحقيق المصوب	16	16	68.676.013
	VASP التحقيق المعمق	09	02	13.074.221
	CSPالرقابة على الوثائق	441	404	244.401.623
2015	VCالتحقيق المحاسبي	41	37	117.278.177
	VPالتحقيق المصوب	24	05	10.897.524
	VASP التحقيق المعمق	06	06	3.079.547
	CSPالرقابة على الوثائق	416	391	146.309.585
2016	VCالتحقيق المحاسبي	49	38	110.097.609
	VPالتحقيق المصوب	15	15	34.467.372
	VASP التحقيق المعمق	07	02	11.034.120
	CSPالرقابة على الوثائق	366	330	150.353.507

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على معلومات من مكتب البحث عن المعلومة مديرية الضرائب لولاية المدية.

التحليل:من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ارتفاع عدد الملفات المبرمجة للتحقيق من سنة إلى أخرى باختلاف أشكال الرقابة المتبعة، وكذلك نلاحظ أن عدد الملفات المنجزة يساوي وقد يفوق عدد الملفات المبرمجة في بعض الأحيان، وهذا راجع للجهود الجبارة المبذولة من طرف أعوان ومحققي الإدارة الضريبية.

خلاصة

تلعب الإدارة الجبائية دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية، وتعد طرفا لا يمكن تجاهله وغض النظر عنه، فكل مكلف بالضريبة له التزامات جبائية اتجاه إدارة الضرائب، وهذه الالتزامات ليست مجرد مبالغ مالية سددها فحسب، بل أنالآمر يتعدى ذلك إلى التدخل في فرضه جملة من الطرق والإجراءات الجبائية والمحاسبة لتحقيق مبدأ العدالة والمساواة أمام الضريبة.

وفي هذا الإطار تلعب مديرية الضرائب الولائية دورا استراتجيا في هذا المجال، حيث تسهر على ضمان احترام وتطبيق التشريع الجبائي من خلال نظام متكامل من الإجراءات والهيئات الجبائية والولائية، من مفتشيات وقباضات، بالإضافةإلى طرق الرقابة الجبائية المتبعة على مستوى المديرية الولائية للضرائب، وتتمثل هذه الطرق في التحقيق في المحاسبة، والذي يعد تحقيقا معمقا لمجمل المعلومات المحاسبية التي تحصر المكلف المعني، ويسمح هذا التحقيق باكتشاف مواطن الأخطاء والتجاوزات ويأخذ وقتا أطول وجهدا أكثر لأنه يقوم على فكرة العينة من جهة وتعدد مجالات الغش الضريبي وتسحبها من جهة أخرى ، وهنا يظهر كفاءة وجودة الرقابة الجبائية المحدد من ظاهرة الغش الضريبي.

خاتمة عامة

انطلاقا من دراستنا لدور الرقابة الجبائية للحد من ظاهرة الغش الضريبي، نجد أن الضريبة تعتبر من أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، و يكون ذلك عن طريق اقتطاع نقدي من مداخيل و ثروات الأفراد والمؤسسات بصفة جبرية و منتظمة بهدف تحقيق النفع العام.

إن الزامية فرض الضريبة و تعددها يؤدي بالبعض إلى انتهاج أساليب للغش بهدف عدم دفعها و هو ما يعرف بالغش الضريبي، و الذي توسع بصورة كبيرة في الجزائر و تتعدد أسبابه فمنها ما هو متعلق بالنظام الضريبي الذي يتميز بالتعقيد و عدم الاستقرار و منها ما يخص المكلف بالضريبة و الظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة به، و من خلال تشخيص هذه الظاهرة يتضح أنها غير قابلة للقياس نظرا لعدم إمكانية حصرها إضافة إلى ما تخلفه من آثار وخيمة من الناحية المالية و الاقتصادية و الاجتماعية، لذلك تسعى الحكومة جاهدة و بكل الطرق الممكنة للتخفيف من هذه الظاهرة.

تعتبر الرقابة الجبائية في الجزائر الوسيلة الأولى لمكافحة الغش الضريبي و المحافظة على الأموال العمومية لذا منح لها المشرع أجهزة و هياكل تنظيمية تسهر على تطبيق و تنفيذ إجراءاتها على جميع المستويات المركزية، الجهوية و الولائية.

تتخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال تنقسم إلى عامة ومعمقة، و يعتبر التحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية من أهم الطرق التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية للكشف عن الغش الضريبي، حيث يخصص الاول للأشخاص المعنويين، بينما يخصص الثاني للتحقيق مع الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، و يتم ذلك من خلال الإجراءات التحضيرية للتحقيق التي تتضمن البرمجة و جمع المعلومات، ثم مباشرة أعمال التحقيق من خلال الفحص و المراقبة بعين المكان للتأكد من صحة الممتلكات بغرض اكتشاف الممارسات التدليسية الرامية إلى الغش ثم تبليغ النتائج المتوصل إليها و إصدار الجداول و الأوردة الإضافية الناتجة عن عملية إعادة التقييم مع الاخذ بعين الاعتبار التبريرات التي يقدمها المكلف بالضريبة.

رغم كل المجهودات والإجراءات المتخذة لتعزيز عمل نظام الرقابة الجبائية، إلا أنها غير كفيلة بتحقيق الفعالية في أداء المهام الموكلة إليها.

و باعتبار أن الحكم على فعالية نظام الرقابة الجبائية يكمن في مدى قدرته على تحقيق أهدافه، إلا أن المشاكل التي يعاني منها حالت دون ذلك.و هذا ما يستدعي ضرورة اتخاذ كل التدابير الكفيلة بتحسينها.

اختبار الفرضيات:

قدمنا في المقدمة العامة من هذا البحث ثلاث فرضيات نحكم على صحتها من عدمها من خلال مايلي:

الفرضية الأولى: الغش الضريبي هو التملص من دفع الضريبة بشكل غير مشروع يتضمن مخالفة للقانون

الفرضية الثانية: تعمل الإدارة الجبائية جاهدة للحد أو التخفيف من ظاهرة الغش الضريبي .

الفرضية الثالثة: أن فعالية الرقابة الجبائية تتوقف على مدى فعالية أدوارها، و هذا ما استطعنا الوصول إليه في كون تفعيل الرقابة الجبائية لا بد أن ينطلق من بيئة الإدارة الالكترونية في إطار نظام المعلومات الجبائي، و كذا إيجاد هياكل قضائية مختصة، و كل ذلك في إطار التكامل مع دور تفعيل تدابير المتعلقة بإجراءات الرقابة الجبائية.

نتائج الدراسة:

ومن خلال ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية

- تساهم العدالة الجبائية و الحد من ارتفاع الضرائب في الحد من الغش الضريبي

- الغش الضريبي هو التملص من دفع الضريبة بشكل غير مشروع يتضمن مخالفة للقانون.

- كثرة الثغرات القانونية و تعددها في النظام الجبائي أدت بالمكلفين إلى فقدان ثقتهم به و عدم قدرة المسيريين لهذا النظام على مواكبة هذه التغيرات مما أدى إلى ظهور الغش الضريبي و ارتفاعه.

-النظام الجبائي الجزائري يحمل في جذوره الغش و التهرب الجبائيين.

-تتعدد وسائل مكافحة الغش الضريبي مما يؤدي إلى التحكم فيه و لكن بدرجة اقل.

-تعتبر الرقابة الجبائية اهم ركيزة في النظام الجبائي فهي تأخذ أشكالا مختلفة هدفها محاربة الغش الضريبي.

-للرقابة الجبائية مجموعة من الإجراءات التي تضبط تدخل الإدارة الجبائية و تحمي المكلفين و يؤدي عدم احترامها إلى بطلانها.

إن نتائج الرقابة المحققة في إطار محاربة الغش الضريبي ايجابية و إن كانت بعيدة عن الأهداف المرجوة منها نظرا لعدم متابعة برامج الرقابة و تقييمها من اجل معرفة نقاط القوة و نقاط الضعف و التمييز بينهما.

-استعمال التحقيق المحاسبي لمراقبة نشاط المكلف و إحاطته بمجموعة من العقوبات في حالة ممارسته لظاهرة الغش و هذا ما يظهر جليا في الدراسة الميدانية.

التوصيات

-من خلال النتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة يمكن تقديم بعض التوصيات و التي تساهم في الحد من ظاهرة الغش الجبائي و تعمل على الرفع من دور الرقابة الجبائية و هي كالأتي:

-إدخال نظام المعالجة المعلوماتية في تسيير عمل الإدارة الجبائية

-إصدار توصيات مبنية على أساس الملاحظات الميدانية المقدمة لمختلف النقائص الموجودة.

-تقوية برامج التدخلات و تكثيفها من اجل الرقابة الجيدة و ذلك بتقوية الجهاز الرقابي.

-لابد للقانون الجبائي أن ينص على عقوبات تكفل تطبيقه و احترامه على المستوى الوطني الى جانب اتخاذ العديد من الإجراءات على المستوى الدولي من خلال العديد من الاتفاقيات .

-تحسين العلاقة بين الإدارة و المكلفين و ذلك بتخصيص مكاتب الإعلام للمكلفين وفتح مواقع الكترونية كمحاولة لخلق مجتمع مثقف وواع بخطورة ظاهرة الغش الضريبي.

آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لدور الرقابة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الضريبي، وبدراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية المدية وبعد استخلاصنا للنتائج المذكورة سابقا، ظهرت العديد من المواضيع التي يمكن أن تكون أساسا لبحوث لاحقة:

- دور التحقيق الجبائي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة؛
- آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي الجزائري.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

اولا: المراجع باللغة العربية:

أ. الكتب:

1. ا.د غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، در البيارق، الأردن، ط1، ، 1998.
2. أعاد محمود القبسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، ص2008.
3. جامع احمد، علم المالية، فن المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار النشر العربية، القاهرة، 1975.
4. حمدي سليمان سحيمات القبيلات، الرقابة الإدارية و المالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.
5. السبتي فارس، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة، الجزائر،2008.
6. صالحي العيد، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
7. عادل أجمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة، مقدمة في الاقتصاد، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، 1998.
8. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة.
9. عبد الرحمان الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير، التقييم، التصحيح، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، 1997.
10. عبد المنعم فوزي، المالية العامة و السياسات المالية، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.
11. محي محمد سعيد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة تحليلة مقارنة، مكتب الاشعاع، الاسكندرية،2002،
12. مراد ناصر، الغش و التهرب الضريبي في الجزائر، ددار قرطبة، الجزائر، 2004.
13. مصطفى عوادي، يونس زين، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الجبائي الجزائري، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011/2010.
14. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و اثارها على اقتصاديات الدول النامية دار المطبوعات الجامعية الحقوقية القاهرة 1999 .

ب. رسائل واطروحات:

15. اولعربي جمال، دور القاضي الوطني في تقدير العناصر المكونة لجريمة الغش الجبائي الدولي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013.

16. أوهيب بن سالمة ياقوت، الغش الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الجبائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر2003.

17. إيهاب خضر أحمد منصور، العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، أطروحة لنيل درجة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين،2004 .

18. بورعدة حورية، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر دراسة سوق الصرف، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة وهران، 2014.

19. بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة،رسالة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،2015.

20. حطابي صارة، الرقابة الجبائية دورها في مكافحة الغش الجبائي،مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة اللسانس في علوم التسيير ، الجزائر،2008.

21. خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008.

22. خليفي عليلة، عبادة كميلية، واقع التهرب و الغش الضريبي في الجزائر و طرق مكافحته، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، فرع مالية، الجزائر، 2005.

23. رحال نصر، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة ولاية الوادي، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007/2006.

24. زيوش رحمة، الميزانية العامة للدولة، رسالة لنيل دكتوراه في العلوم، كلية الحقوق جامعة مولود معمري تيزي وزو،2011.

25. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2011-2012.

26.طورش بتاتة، مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012.

27.عاشوري خيرة، دور المعلومة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الضريبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص مالية، جامعة المدية، 2017/2016.

28.عبد الجليل لخذاري، الرقابة الجبائية كأداة لمكافحة التهرب الضريبي، مذكرة الماستر في العلوم التجارية، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2014.

29.عبد العالي حاحة، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة،2013 .

30.العثماني مصطفى، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في التسيير، معهد العلوم الاقتصادية، التسيير و التجارة، المركز الجامعي، الدكتور يحي فارس، المدية، أكتوبر 2008.

31.عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي دراسة حالة ولاية باتنة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باتنة، 2003-2004.

32.فرج شعبان.الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الانفاق العام والحد من الفقر، دراسة حالة الجزائر 2000-2010 اطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2012.

33.فريال بولعناصر، زعطوط مليكة، الغش الضريبي و دور الرقابة الجبائية في مكافحته، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، الجزائر، 2002.

34.قتال عبد العزيز، محاولة تشخيص ظاهرة التهرب الضريبي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة (حالة ولاية الوادي)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، المركز الجامعي، يحي فارس، المدية، 2008.

35.قرموش ليندة، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة،2014.

36. كحلة عبد الغني، تفعيل دور الرقابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي (مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد و مالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2012/2011.

37. لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها عن الاقتصاد الرسمي في الجزائر، دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، 2012.

38. محرزي محمد عباس، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر2005.

39. محمد فلاح، الغش الجبائي و تأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 1997.

40. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

41. نصيرة يحياوي، الغش والتهرب الجبائيين، رسالة لنيل شهادة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، فرع تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر 1998.

42. نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية للفترة (1999-2003)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.

43. يحي بوقنداقجي، بوعزيزي احمد، غزالي احمد، مدى فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس في العلوم المالية، جامعة المدية، 2006/2005.

ج. قوانين وأوامر ومراسيم:

44. دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية منشور بموجب مرسوم رئاسي 96-438 مؤرخ في 7 ذيسمبر1996 يتعلق بإصدار تعديل الدستور المصادق عليه بموجب استفتاء 28نوفمبر 1996.

45. الفقرة الرابعة من المادة 418 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

46. قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 6، من قانون رقم10-01 مؤرخ في 26 اوت2010 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ج.ر.عدد 49.

47. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

48. قانون رقم 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012 يتضمن قانون المالية لسنة 2013ج.ر.عدد72.

49. القرار الوزاري مشترك المؤرخ في 2009/02/21، المحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 2009/03/29.

50. قانون الرسم على القيمة المضافة.

51. المرسوم التنفيذي رقم 97-290، مؤرخ في 1997/07/24، يتضمن تأسيس لجان التنسيق و الفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية و وزارة التجارة و تنظيمها، الجريدة الرسمية، العدد 50، الصادرة بتاريخ 1997/07/30.

52. المرسوم التنفيذي رقم 06-327 مؤرخ في 2006/09/18، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 59، الصادرة بتاريخ 2006/09/24.

53. المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 1991/01/23، الجريدة الرسمية رقم 09 المؤرخة في 02/27/.

54. المرسوم التنفيذي رقم 91-60، مؤرخ في 1996/02/23، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 09، الصادرة بتاريخ 1996/02/27.

55. مرسوم تنفيذي رقم 98-288 المؤرخ في 13-07-1998، يتضمن التنظيم الإداري لوزارة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 51، الصادرة بتاريخ 1998/12/31.

56. ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب مديرية الأبحاث والتدقيقات، وزارة المالية الجزائرية.

57. وزارة المالية، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2010.

58. وزارة المالية، قانون الإجراءات الجبائية.

د. المقالات:

59. بودلال علي، مشكلة الاقتصاد الخفي في الجزائر، الأسباب و الحلول، مجلة علوم إنسانية، السنة الخامسة، العدد 37، ربيع 2008، الموقع الالكتروني: http://www.ulum-nl/

60. الجريدة الرسمية عدد44، الصادرة في 25 أكتوبر 1983، ص6، المتضمنة المصادقة على الاتفاقية بين الجزائر وفرنسا.

61. الجريدة الرسمية، عدد 39، الصادرة في 13 سبتمبر 1989 ص907، المتضمنة المصادقة على الاتفاقية بين الجزائر وليبيا.

62. الجريدة الرسمية، عدد 61، الصادرة في 14 سبتمبر 1997 ص35، المتضمنة المصادقة على الاتفاقية بين الجزائر وأندونيسيا.

63. الجريدة الرسمية، عدد 65، الصادرة في 12 اكتوبر1994 ص4، المتضمنة المصادقة على الاتفاقية بين الجزائر وتركيا.

64. سامح محمد رياض، اثر التطورات الاقتصادية المعاصرة في ظهور الممارسات الاحتيالية للمحاسبة، مجلة الدراسات المالية و المصرفية، المجلد 19، عدد خاص، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، الأردن، 2011.

65. محمد سليم وهبة، واقع التهرب الضريبي، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، اليمن،26-27 يوليو 2010،ص10.

66. محمود صبري عبد العزيز، جذور الفقر في مصر، المجلة المصرية للدراسات القانونية والاقتصادية، عدد 3، 2015. مقال متوفر على الموقع التالي www.ejles.com.

67. يسرى مهدي حسن السمراني،زهرة خضير عباس، تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4.عدد .9 دب ن 2012 .

68. ولهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة المالية حالة الجزائر، الملتقى العلمي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، بالتعاون مع مخبر الشراكة و الاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورومغاربي، 20، 21 أكتوبر، 2009.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

a. Livres :

69. Daniel Richer, Les procédures fiscale, PUF, France, 1990.

70. FARRIOL Bernard, conséquences économiques financières et sociales de l'économie non déclarée ,les éditions des journaux officiels,paris.

71. lucien Mehel, sciences et technique fiscales, tome 2, puf, paris, 1984.

72. Margairaz André, la fraude fiscale et ses succédanées, collection de la novelle école de lausanne, Paris, 1997.

73. MAURICE.Cozian.précis de fiscalité de l'entreprise édition litec.1990.

74. MESSEHMITT Bruno, TRUCCHI Jean-Ive L'actualité des prix de transfère en Afrique froncophone ,Delloite revue juridique et fiscale, paris,2014.

b. Thèses :

75. Guettouch Nacir, la fraude fiscale en Algérie, causes et conséquences (mémoire de magister ESC, Alger,1998-1993,p103.

c. Article et Rapport

76. Article 1741/1 du code générale des impôts français , dispose : « sans préjudice des disposition particulières relatées dans la présente codification. Quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts

visés dans la présente codification. Soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est 500000^{E} et d'un emprisonnement de cinq ans. »

77. Pierre Jean, droit pénal fiscal, p5, disponible sure le site : www.Juristax.be.

78. BOUDELL, Ali, économie souterraine et crise financière en Algérie, essai d'évaluation, colloque international portant sur le thème ; Crise financière international ; Ralentissement économique mondial et effets sur les économies euromaghrébines, faculté des sciences économique et de gestion, université Abderrahmane mira de Bejaia .

79. Belhadj Ali Amel, Tunisie finance, revue de presse national, Tunisie, 2015.

80. MESSEHMITT Bruno, TRUCCHI Jean-Ive L'actualité des prix de transfère en Afrique froncophone ,Delloite revue juridique et fiscale, paris,2014

81. RAYA Abderrahmane, disposition d'assainissement fiscal : Que risquent les récalcitrants ? revue de presse, Alger, 2015.

82. syndicat national solidaires finances publiques, évasion et fraudes fiscales, contrôles fiscales, Paris, 2013.

83. Groupe pour le développement socioéconomique région moyen orient et Afrique du nord république démocratique et populaire, a la recherche d'un investissement public de qualité , revue des dépenses publiques, rapport n° 36270-dz, volume 1, banque mondiale.

84. Commission d'enquête, l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscal, rapport n°673, édition des lois et décrets, Paris, 2012.

الملاحق