جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

عنوان المذكرة:

دور المعلومة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الضريبي في الجزائر

– دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: علوم مالية

إعداد الطالبة:

– **عاشوري خيرة**

الدكتور المشرف:

يوسفي عاشور

لجنة المناقشة:

بوجطو حكيم	جامعة المدية	رئيسا
يوسفي عاشور	جامعة المدية	مشرفا ومقررا
جبارة بناصر	جامعة المدية	ممتحنا

السنة الجامعية: 2017/2016

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و تقدير

نحمد الله الذي جعل كل صعب بمعونته هين، وكل ضائع بتوفيقه و هدايته متحقق، نحمده سبحانه على نعمه الغزار فهو للحمد أهل، ونشكره وفضله جل وعلا على ما يسر لنا من هذا العمل المتواضع ونرجو إن يكون ذخرا في ميزان الحسنات يوم القيامة.

أنه من العرفان بالجميل أن أتوجه في بداية هذا البحث بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي المشرف الدكتور: عاشور يوسفي على توجيهاته ونصائحه القيمة التي أفادتني كثيرا في إثراء معارفي العلمية، وتقديم التوصيات الرشيدة، وحرصه على تقديم يد العون والمساعدة ولم يدخر جهدا في تشجيعي ومساعدتي لانجاز هذا العمل، نعم الأستاذ بارك الله فيه وجعله في ميزان حسناته.

وأتقدم بوافر التقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين شرفوني بقبول مناقشة المذكرة والحكم عليها.

كما لا يفوتني في هذا المقام أن أتقدم بأسمى معاني الشكر وأنبل عبارات التقدير إلى كل من أسهم برأيه وشجعني ولو بالكلمة الطيبة في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد دون استثناء.

كما لا ننسى إن نتقدم بالشكر الجزيل إلى موظفي مديرية الضرائب لولاية المدية الذين أعانونا بنصائحهم وأشرفوا علينا طوال فترة الدراسة الميدانية.

وإلى كل الذين ساعدونا وسهروا على توجيهنا.

الاهداء

لمن كان لهما الفضل بعد الله سبحانه وتعالى ...والدي والدتي أطال الله بعمرهما ومن كان رضاهما أغلى ما أملك.

إلى أخي مصدر فخري دوما .....

إلى أحق الناس بصحبتي وحبي، من شاركوني حلم الدراسة ومرها، إلى أصدقائي وصديقاتي وزملاء عملي وزميلاتي.

إلى كل من دعمني وساعدني لانجاز هذا العمل

إلى كل الباحثين عن العلم

إلى كل من كانت له بصمة ظاهرة أو باطنة لها اثر في وجود هذا العمل .

أهدي نجاحي رامية للجميع كل السعادة والرضا وراحة البال بإذن الله تعالى .

ملخص باللغة العربية

ملخص البحث:

من أدوات ووسائل التحكم في الاقتصاد لأي دولة، الجباية، كما تعد بالنسبة للكثير من الدول المورد الأساسي لإيرادات خزينتها العمومية، وتمثل الجباية بمختلف عناصرها نظاما متكامل من الطرق والإجراءات، وهي كذلك سلطة بيد الدولة تسيرها وتوجهها وفق مقتضيات اقتصادية ومالية محددة، من خلال فرض جملة من الضرائب والرسوم بقواعد وأسس معينة.

ونظرا لعدة أسباب فان الكثير من المكلفين بالضريبة لا يرحبون بفرض هذه الأخيرة عليهم وهذا ما يؤدي بهم إلى إتباع طرق وأساليب قانونية وغير قانونية للتهرب من دفعها جزئيا أو كليا، وهو ما سوف نتطرق في الفصل الأول من البحث.

ولمجابهة مثل هذه الظواهر فان المشرع الجبائي انشأ مجموعة من المصالح الجبائية، تقوم بالعديد من الأدوار في هذا الإطار وعلى رأسها الرقابة الجبائية كأداة قانونية مهمتها التحقيق في مدى صدقيه المعلومات الجبائية أو ما تضمنته من تصريحات من قبل المكلفين بالضريبة، وهذا اعتمادا على مقارنتها مع كافة المعلومات الجبائية التي ترد إليها أو تحصل عليها بعدة وسائل.

لذا فالهدف من الدراسة هو اكتشاف العلاقة بين المعلومة الجبائية ودورها في الحد من ظاهرة الغش الضريبي، لان عمل الإدارة الجبائية لا يرتبط فقط بالبحث عن المعلومة الجبائية، بل يتعدى إلى معالجتها واستغلالها في مختلف أشكال الرقابة الجبائية حيث تعمل هذه الأخيرة على زيادة وتعزيز الالتزام الضريبي الطوعي وكشف وردع حالات عدم الالتزام.

الكلمات المفتاح:

الغش الضريبي، المعلومة الجبائية، استغلال المعلومة للحد من الغش بواسطة الرقابة.

ملخص باللغة الفرنسية

Résumé

Outils et moyens de contrôle de l'économie d'un État, la collecte, et est pour Beaucoup Unis le fournisseur principal du revenu du Trésor public, et représente une collection de divers éléments d'un système intégré de Méthode des et procédures, ce qui est aussi le pouvoir de l'état, le Fonctionnement et dirigé en fonction des exigences économiques et financière Spécifique, en imposant un certain nombre de taxes à certaines règles et les Fondations

Pour plusieurs raisons, de nombreux contribuables ne souhaitent pas accueillir l'imposition de ce dernier sur eux et ce qui les conduit à suivre les voies de méthodes légales et illégales pour échapper partiellement ou entièrement libérées, qui Nous aborderons dans le premier chapitre de la recherche .

Pour contrer ce phénomène, le législateur a créé un groupe d'intérêts fiscaux, la Un grand nombre de rôles dans ce cadre, en particulier la mission juridique de contrôle fiscal comme un outil pour enquêter sur l'étendue de Véracité des informations ou le contenu des déclarations fiscales par les contribuables, et cela en fonction Par rapport à toutes les informations fiscales reçues par eux ou les obtenir de plusieurs façons.

Par conséquent, le but de l'étude est de découvrir la relation entre les informations de la taxe et son rôle dans la réduction du phénomène de la fraude fiscale, parce que le travail de l'administration fiscale est liée non seulement à la recherche de l'information de la taxe, mais va au-delà à traiter et exploitées sous diverses formes de contrôle fiscal, lorsque celle-ci est d'accroître et de renforcer la conformité volontaire fiscale et détecter et décourager la non-conformité.

Mots Clés :

La fraude fiscale, les informations de la taxe, l'exploitation de l'information pour réduire la fraude par la censure.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الآية _____.

شكر وتقدير _____.

الاهداء _____.

ملخص باللغة العربية _____ VI.

ملخص باللغة الفرنسية _____ VII.

فهرس المحتويات _____ VIII.

قائمة الجداول _____ X.

قائمة الأشكال _____ XI.

قائمة الإختصارات والرموز _____ XII.

المقدمة _____ أ-ح.

الفصل الأول : الإطار النظري لظاهرة الغش الضريبي _____ 1.

تمهيد _____ 2.

المبحث الأول : الدراسة العامة لظاهرة الغش الضريبي _____ 3.

المطلب الأول :مفاهيم عامة حول ظاهرة الغش والتهرب الضريبي _____ 3.

المطلب الثاني : الدراسة القانونية لظاهرة الغش الضريبي _____ 9.

المبحث الثاني : أسباب وأثار ظاهرة الغش الضريبي _____ 18.

المطلب الأول : أسباب ظاهرة الغش الضريبي _____ 18.

المطلب الثاني : آثار الغش الضريبي _____ 25.

المبحث الثالث : طرق وأساليب الغش الضريبي وتقديره _____ 29.

المطلب الأول :أساليب وطرق الغش الضريبي _____ 29.

المطلب الثاني الخامس : قياس و تقدير ظاهرة الغش الضريبي _____ 35.

خلاصة الفصل _____ 41.

الفصل الثاني : الاطار العام للمعلومة الجبائية _____ 42.

تمهيد _____ 43.

المبحث الأول :مصادر المعلومة الجبائية ووسائل البحث عنها _____ 44.

المطلب الأول : مصادر المعلومة الجبائية _____ 44.

المطلب الثاني : وسائل البحث عن المعلومة الجبائية _____ 51.

المبحث الثاني : المصالح المعنية بالبحث عن المعلومة الجبائية _____ 58.

المطلب الأول : المصالح المحلية و المركزية للضرائب _____ 58.

المطلب الثاني : مشاركة الإدارات الأخرى في جمع المعلومات الجبائية _____ 65.

المبحث الثالث : أهمية المعلومات الجبائية _____ 70.

المطلب الأول : أهمية المعلومات الجبائية في رفع حصيلة الرقابة الجبائية _____ 69.

المطلب الثاني : أهمية المعلومات الجبائية في تسهيل إجراءات المنازعات الجبائية _____ 70.

المطلب الثالث : أهمية المعلومة الجبائية في التقليل من الغش الضريبي _____ 72.

خلاصة الفصل _____ 76.
الفصل الثالث : الرقابة الجبائية كأداة لاستغلال المعلومة الجبائية _____ 77.
تمهيد _____ 78.
المبحث الأول : مفاهيم عامة للرقابة الجبائية _____ 79.
المطلب الأول :مفهوم الرقابة الجبائية _____ 79.
المطلب الثاني : أسباب القيام بالرقابة وأهدافها _____ 80.
المطلب الثاني : أهداف الرقابة الجبائية _____ 80.
المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية _____ 81.
المبحث الثاني : الإطار التنظيمي القانوني للرقابة الجبائية _____ 86.
المطلب الأول : الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة _____ 86.
المطلب الثاني : الوسائل البشرية المكلفة للرقابة الجبائية _____ 91.
المطلب الثالث :الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية _____ 93.
المبحث الثالث : استغلال المعلومة الجبائية ومراقبة فعالية استغلالها _____ 97.
المطلب الأول : استغلال المعلومة الجبائية _____ 97.
المطلب الثاني : مراقبة استغلال المعلومات الجبائية _____ 99.
خلاصة الفصل _____ 102.
الفصل الرابع : الدراسة الميدانية لاستغلال المعلومة الجبائية _____ 103.
تمهيد _____ 104.
المبحث الأول : تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية _____ 105.
المطلب الأول : التعريف بالمديرية الولائية للضرائب _____ 105.
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب الولائية بالمدية _____ 105.
المطلب الثالث : مهام المديريات الفرعية للمديرية الولائية للضرائب بالمدية _____ 108.
المبحث الثاني :دراسة حالات ميدانية في طرقا الرقابة الجبائية واستغلال المعلومة الجبائية _____ 111.
المطلب الاول: دراسة حالات ميدانية للرقابة الجنائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية _____ 111.
المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية للرقابة الجبائية على مستوى الضرائب المدية عين الكبير _____ 124.
المبحث الثالث : احصائيات لمدى استغلال المعلومة الجنائية ونائج الرقابة _____ 126.
المطلب الأول: احصائيات حول مدى استغلال المعلومات الجنائية (التصريحات) _____ 126.
المطلب الثاني : احصائيات حول استغلال المعلومة الجنائية(الخزينة الولائية–خزينة مابين البلديات) _____ 132.
المطلب الثالث : نتائج الرقابة الجبائية _____ 133.
خلاصة الفصل _____ 135.
الخاتمة العامة _____ 137.
قائمة المراجـع _____ 142.
الملاحق _____ 147.

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
جدول 4-1	تأسيس رقم الأعمال	113
جدول 4-2	تسوية الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة	113
جدول 4-3	إعادة إرجاع الرسم على القيمة المضافة	114
جدول 4-4	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي	114
جدول 4-5	الإيرادات اليومية من الفحص الطبي العادي	117
جدول 4-6	الإيرادات اليومية ن الفحص بالأشعة	118
جدول 4-7	تأسيس رقم الأعمال	118
جدول 4-8	تسوية TVA+TAP	118
جدول 4-9	تسوية IRG	118
جدول 4-10	تأسيس رقم الأعمال	119
جدول 4-11	تسوية TVA+TAP	120
جدول 4-12	تسوية IRG	120
جدول 4-13	جدول الخزينة	122
جدول 4-14	الضريبة على الدخل الإجمالي	122
جدول 4-15	الضريبة على الدخل الإجمالي	124
جدول 4-16	تسوية IRG	126
جدول 4-17	تسوية TVA+TAP	126
جدول 4-18	مؤشرات الأداء الخاصة بالوعاء لمديرية الضرائب المدية 2015-2016	130
جدول 4-19	إحصائيات ناتجة من استغلال المعلومة الجبائية (الخزينة العمومية-خزينة مابين البلديات)	133
جدول 4-20	حصيلة عملية الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية	134

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل 1.1	شكل يوضح كيفية القيام بالغش من طرف محرري الفواتير الوهمية	**34**
الشكل 1.2	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	**63**
الشكل 2.2	شكل يوضح كيفية إرسال المعلومات من قبل المصالح الثلاث	**68**
الشكل 3-1	أشكال الرقابة الجبائية	**82**
الشكل 3-2	مخطط للرقابة على الوثائق	**84**
الشكل3-3	الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات	**88**
الشكل 4.3	الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب	**89**
الشكل 5.3	الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات	**90**
الشكل 6.3	الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب	**91**
الشكل 1.4	التوزيع الجغرافي لمفتشيات وقبضات الضرائب لولاية المدية	**106**
الشكل 2.4	الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب لولاية المدية	**107**

قائمة الإختصارات والرموز

الاختصار/الرمز	الدلالة
CNIS	المركز الوطني للإعلام الآلي و الإحصائيات
DOI	مديرية التنظيم و الإعلام الآلي
DGI	المديرية العامة للضرائب
CDI	مركز الضرائب
CPI	المراكز الجوارية للضرائب
DGE	مديرية كبريات المؤسسات
DIW	مديرية الضرائب الولائية
DOF	مديرية العمليات الجنائية
DRI	المديرية الجهوية للضرائب
DRV	مديرية الأبحاث و المراجعات
G.50	حافظة إشعار بتسديد الضرائب و الرسوم للخاضعين للرسم على القيمة المضافة
G.50.A	حافظة إشعار بتسديد الضرائب و الرسوم لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة
IBS	ضريبة على أرباح الشركات
IGSF	المفتشية العامة للمصالح الجنائية
NIS	رقم التعيين الإحصائي

OCDE	منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية
ONS	الديوان الوطني للإحصائيات
Rôle	جدول فرض الضريبة
SRV	مصلحة الأبحاث و المراجعات
TAP	الرسم على النشاط المهني
Taxies	محرر الفواتير الوهمية
TVA	الرسم على القيمة المضافة
V.A.S.F.E	المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الإجمالية
IRG/Bic	ضريبة على الدخل الإجمالي صنف أرباح صناعية و تجارية
V.C	مراقبة المحاسبة
V.P	التحقيق المصوب
MF	وزارة المالية
DCX	مديرية المنازعات الجنائية

المقدمة

مقدمة:

كانت الضريبة ولا تزال من بين أهم مصادر الحصول على الموارد المالية للدول من أجل تمويل الإنفاق العام، بل زادت أهمية الضرائب في وقتنا الحاضر إذ أصبحت تستخدم للتأثير على النشاط الاقتصادي وأصبحت أداة من أدوات تدخل الدول في النشاط الاقتصادي ولو بطريقة غير مباشرة، من جهة أخرى فان فرض الضريبة وتنظيمها لم يعد يتسم بالبساطة التي كانت موجودة في الماضي، بل إن هذا الأمر بلغ درجة كبيرة من التعقيد نظرا لتعقد وتشابك الأنشطة المولدة للمداخل والأرباح التي تفرض عليها الضريبة، وعلى هذا الأساس أصبحت الدول تتفنن في صياغة التشريع الذي يحقق أكبر المنافع من الضريبة ناهيك عن محاولتها إيجاد التنظيم الإداري السليم الذي يعظم لها منافعها، وفي إطار هذا التشابك أصبح كل من التشريع الضريبي والإدارة الضريبية يتسمان بالتعقيد، الأمر الذي يؤدي إلى بعض أوجه القصور حين التطبيق والتعامل مع مختلف المكلفين والذين تبقى نظرتهم العدائية اتجاه الضريبة قائمة طالما أنها تفرض وتحصل جبرا على أموالهم، وبناءا على هذا فان المكلف يحاول جاهدا إخفاء الوضعية المالية الحقيقية له، طالما أن معظم الأنظمة الضريبية وعلى غرار النظام الضريبي الجزائري تتبع النظام التصريحي الذي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخليهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، حيث تحتفظ الإدارة الجبائية لنفسها بحق الرقابة على المعلومات الجبائية المقدمة من طرف المكلف التي تتضمن تصريحات عن وضعياتهم الجبائية، لأنه في كثير من الأحيان تكون غير مطابقة للواقع، هذا ما يدفع بالإدارة الجنائية لإعادة تقويم الأوعية الضريبية أو تأسيس الضرائب التي لم يصرح بها المكلف أصلا.

إن ظاهرة الغش الضريبي تفشت وتعددت صورها بشكل سريع وخطير لكونها أصبحت تكتسي مناعة أكثر من خلال تكييفها مع كل المتغيرات التي تطرأ على النظام الجبائي وعلى التطورات الاقتصادية التي تعيشها كل دول العالم، وعليه تعتبر هذه الآفة من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها من جهة وتنزف المال العام من جهة أخرى مما يستدعي ضرورة مجابهة هذه الظاهرة بشتى السبل والوسائل المتاحة.

وحفاظا على الخزينة العمومية منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية كل الوسائل القانونية والتنظيمية اللازمة بهدف استرجاع حقوق المال العام ومكافحة ظاهرة الغش الضريبي أو على الأقل التخفيف من حدته، وهذا لما تسببه من متاعب وأضرار على الاقتصاد الوطني بشكل عام والخزينة العمومية بشكل خاص.

ومن بين أهم تلك الوسائل التي تعتمد عليها إدارة الضرائب في مكافحة ظاهرة الغش الضريبي نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها وآلياتها، تسعى جاهدة للتأكد من المعلومات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة والتي من ورائها يتم كشف كل الاغفالات والتجاوزات التي يمكن أن يستعملها المكلف سواء بقصد أو بدون قصد.

وبما أن الرقابة الجبائية تعتبر أداة وقائية وردعية في آن واحد، فان الإدارة الجبائية تسعى من ورائها إلى كبح أو الحد والتقليل من هذا النزيف الذي ينخر الاقتصاد الوطني ويفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة.

إشكالية البحث:

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

ما هي اسهامات المعلومة الجبائية في الحد من ظاهرة الغش الضريبي؟

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

- ما هي أبعاد الغش الجبائي،طرقه وأثاره،ماهي الدوافع وراء ارتفاع وانتشار هذه الظاهرة ؟
- ما المقصود بالمعلومة الجبائية؟
- ما هي علاقة المعلومة الجبائية بالغش الجبائي؟

فرضيات البحث:

لكي نوفي بالغرض لمعالجة هذا الموضوع اعتمدنا أساسا الفرضيات التالية:

- الإدارة الجبائية ليست مؤهلة بشكل كاف لمحاربة ظاهرة الغش الضريبي؛
- إن الرقابة الجبائية أداة فعالة لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي ولا يتم ذلك إلا بوجود إدارة كفأه ذات نظام معلوماتي فعال حيث يعزز من الثقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية؛
- إن ضبط المعلومة الجبائية سيكون له الأثر الايجابي في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي.

أسباب اختيار الموضوع:

يعود اختيارنا لهذا الموضوع إلى جملة من الدوافع نحصرها فيما يلي:

- تنامي الاهتمام بالجباية العادية في ظل الظروف الراهنة؛
- البحث عن آليات الرقابة الجبائية التي لم تستطع إلى حد الساعة كبح تنامي ظاهرة الغش الضريبي، وهذا رغم الجهود المبذولة ومختلف الوسائل المسخرة لمكافحة هذه الآفة التي تنتهك أحد أهم الموارد التنموية المالية منها والاقتصادية؛
- كوني موظفة بالإدارة الجبائية أسعى جاهدة لرفع مستوى المعرفة العلمية والقدرات المهنية، باعتبار أن البحث العلمي يثري المعارف وينمي القدرات بهدف التحكم في أدوات وأساليب المنهجية العلمية والعملية على حد سواء؛
- الرغبة الشخصية والملحة في التكامل المعرفي والمهني بين مجال الدراسة المتخصصة في المالية ومجال المهنة كعون في الإدارة الجبائية؛
- إثراء المكتبة الجامعية بهذا النوع من الدراسات.

أهمية البحث:

– تكمن أهمية البحث في كون أن أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي تتبناها الحكومات في مختلف الدول من خلال برامجها الاقتصادية والاجتماعية قصد تحقيق النتائج المنتظرة منها، تتوقف على مجموعة السياسات والوسائل التي تتفاوت فيما بينها وأهمها السياسة الجبائية وفق النظرة الاقتصادية الحديثة؛

– تكمن أهمية البحث في معالجة ظاهرة حساسة ومضرة بالاقتصاد الوطني متمثلة في الغش الضريبي، وهي ظاهرة اقتصادية مرضية تمس أغلب الاقتصاديات الحديثة ولذلك اتخذت بعدا دوليا؛

– يكتسي هذا الموضوع أهميته من خلال التعريف بالدور الآخر وغير المباشر للرقابة الجبائية، وما يمكن أن تسفر عنه هذه الرقابة باكتشاف وإحباط الكثير من محاولات الغش والتضليل التي يمكن أن تشوب وتعتري المعلومات الجبائية، ولأن هذه الرقابة تتولى القيام بها مصالح الضرائب، وهي إدارة حكومية محايدة، وتتمتع بسلطة قانونية، فان المعلومات الجبائية التي تخضع لهكذا رقابة سوف تتحسن جودتها إلى حد كبير، وبالتالي يمكن للأطراف المهتمة بالمعلومات الجبائية أن تستوفي حاجتها من هذه الأخيرة دون عوائق أو حواجز تحول دون ذلك.

أهداف البحث:

يرمي هذا البحث إلى مجموعة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

– تشخيص ظاهرة الغش الضريبي، وواقعها في ظل النظام الضريبي الجزائري؛

– تسليط الضوء على الرقابة الجبائية في الجزائر، من خلال التطرق لإطارها المفاهيمي، التنظيمي والقانوني؛

– إبراز أهمية أنواع الرقابة الجبائية، من خلال التأكد من مدى صحة وصدق المعلومات الجبائية المكتتبة من طرف المتعاملين الاقتصاديين؛

– توضيح العلاقة بين كل من المعلومات الجبائية والرقابة الجبائية أثرها على الحد من الغش الضريبي.

منهجية البحث:

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والإجابة على إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي وذلك من خلال استعراض المفاهيم الأساسية المتعلقة بالغش الضريبي،المعلومة الجبائية والرقابة الجبائية.

واعتمدنا على المنهج التحليلي من خلال الدراسة التطبيقية للبحث الممثلة في أربع حالات متنوعة، وعرض لأحدث الإحصائيات الولائية، تجسيدا لكل ما تم وصفه على أرض الواقع بهدف التحليل واستخلاص أهم الملاحظات والنتائج.

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 العون المدقق في المحاسبة، والملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية.

كما استندنا على الإحصائيات المتعلقة بالنتائج المتوصل إليها والمستخرجة من الدراسة الميدانية للبحث.

الدراسات السابقة:

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

– نوي نجاة، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر[1999–2003]، مذكرة ماجستيير في علوم التسيير، فرع مالية ونقود، جامعة الجزائر، 2003–2004.

– مصطفى العثماني، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية ومحاسبة، المركز الجامعي المدية، 2008.

– فلاح محمد، الغش الضريبي وتأثيره على دور الجباية في التنمية الاقتصادية، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1996–1997.

صعوبات الدراسة:

من البديهي أن تواجه أي بحث علمي جملة من الصعوبات، وبالنسبة لبحثنا هذا فان أهمها ما يلي:

– عدم وجود دليل مفصل لإجراءات بعض التحقيقات الجبائية مثل التحقيق المصوب في المحاسبة؛

– صعوبة الحصول على بعض المعلومات من إدارة الضرائب أين تتعدد الحجج منها السر المهني، مثل الملف الجبائي للمكلف محل التحقيق.

هيكل الدراسة:

للوصول إلى دراسة علمية تحيط بجوانب الإشكالية المطروحة قسمنا بحثنا إلى أربع فصول : ثلاثة نظرية وفصل تطبيقي، وقد سبقت هذه الفصول مقدمة وانتهت بخاتمة.

الفصل الأول وعنوانه: الإطار النظري العام لظاهرة الغش الضريبي حيث نتناول فيه مفاهيم عامة حول ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، ثم الدراسة القانونية لها، الأسباب والآثار المترتبة عنها، وصولا إلى طرق وأساليب وتقدير الغش كمبحث ثالث.

الفصل الثاني وعنوانه: الإطار العام للمعلومة الجبائية، حيث نتناول فيه مختلف الجوانب المتعلقة بالمعلومة الجبائية، مصادرها، وسائل البحث عنها، المالح المعنية بالبحث عنها، كمبحث ثاني في هذا الفصل، وفي الأخير نتطرق إلى أهمية المعلومة الجبائية من مختلف الزوايا.

الفصل الثالث وعنوانه: الرقابة الجبائية كأداة لاستغلال المعلومة الجبائية، حيث سنعرض فيه مفاهيم عامة حول الرقابة الجبائية كمبحث أول، ثم الإطار التنظيمي والقانوني لها،وفي المبحث الثالث سوف نعرض كيفية استغلال المعلومة الجبائية من خلال عملية الرقابة الجبائية.

الفصل الرابع وهو فصل تطبيقي للبحث: حيث نقوم بعرض دراسة ميدانية في ثلاث مباحث نبدأها بعرض للمؤسسة محل الدراسة والمتمثلة في مديرية الضرائب لولاية المدية في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فيتمثل في الدراسة لأربع حالات مختلفة ومتنوعة لأشكال الرقابة الجبائية ، أما المبحث الأخير فكان دراسة حول نتائج وإحصائيات للمعلومة الجبائية وكيفية استغلالها والمبالغ المسترجعة من خلالها.

وفي الأخير ننهي هذا البحث بخاتمة نلخص فيها أهم النتائج التي تم التوصل إليها في جميع جوانب البحث مع تقديم بعض التوصيات والاقتراحات.

الفصل الأول: الإطار النظري لظاهرة الغش الضريبي

تمهيد:

إن التطور السريع الذي شهده العام، واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية اجبر دول العام على إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، ومن بين هذه الموارد نجد الموارد الجبائية التي تلجا إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية.

من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الخزينة العامة للدولة ووسيلة لتدخلها في النشاط الاقتصادي ،واعتبارا للأدوار الهامة التي تلعبها في تدعيم الإيرادات العامة أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول ايجابية وفعالة للازمات المالية والاقتصادية لإشباع الحاجات المتزايدة ومن هذا المنطلق أصبح الحديث عن الضرائب علما قائما في كل أقطار العالم.

إن المتتبع للحياة الاقتصادية لأي بلد كان ومهما كانت درجة التقدم والتطور فيه، إلا ونجده لا يخلو من الخسارة على مستوى الحصيلة الضريبية، وذلك ناجم عن ظاهرة الغش الضريبي ،رغم أهمية القطاع الضريبي في تمويل النشاط الاقتصادي مما يفوت على الدولة موارد مالية هامة تحتاجها لسد حاجيات الإنفاق العام.

وظاهرة الغش الضريبي ليست وليدة عصرنا الحالي، بل اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها،كما لا تقتصر على منطقة جغرافية محددة، ولكنها أخذت بعدا وطابعا عالميا، فهي تمس جميع البلدان دون استثناء وخاصة النامية منها.

لذلك سنحاول في هذا المجال التعرف على ظاهرة الغش الضريبي من خلال فهم طبيعتها،أسبابها، وأهم الآثار المترتبة عنها بغية تكوين صورة بسيطة حول هذه الظاهرة لنتمكن من محاولة السيطرة عليها فيما بعد، لأنه ليس من المجدي أن نسعى وراء مكافحتها والحد منها،إن كنا في الأصل لا نملك أدنى فكرة ومعرفة حول ما نكافح ضده.

المبحث الأول: الدراسة العامة لظاهرة الغش الضريبي

إن التطرق لظاهرة الغش و التهرب الضريبي يؤدي إلى طرح تساؤلات عديدة تتعلق بتحديد مفهوم واضح لها و الإحاطة بها وعرض تصنيفاتها و مختلف المفاهيم الموازية التي تتداخل و تترابط معها ودون أن ننسى الناحية القانونية لها و عليه سنتطرق في هذا المبحث إلى المطالب التالية :

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول ظاهرة الغش والتهرب الضريبي

لقد تعددت آراء و تعار يف الباحثين في ظاهرة الغش الضريبي، إذ من الصعب إعطاء تعريف شامل يحظى بإجماع واسع نظرا لاختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث، لذلك سنورد هنا بعض التعاريف لهذه الظاهرة و كذلك تصنيفات هذه الظاهرة.

أولا:تعريف الغش الضريبي وتصنيفاته:

1- تعريفات الغش الضريبي

- تعريف **Lucien Mehl**

" يعرف الغش الضريبي بأنه خرق للقانون الجبائي بهدف التخلص من الضريبة و تخفيض وعائها."[1]

- تعريف **Camille Rosier**

" يشمل الغش الضريبي كل الحركات و العمليات القانونية و المحاسبية و كل الوسائل و الترتيبات و التدابير التي يلجأ إليها المكلف أو الغير بهدف التخلص من دفع الضرائب و المساهمات."[2]

- تعريف **Margairaz André**

" يمكن القول بأن هناك غش عندما تطبق الوسائل التي تسمح بالتخلص من الضريبة في حين أن المشرع لم يسمح بذلك، فالغش الضريبي بمعناه العام هو كل عمل تام قائم على سوء نية صاحبه بهدف التغليط و التضليل". [3]

- تعريف **جامع أحمد**

" هو محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق و أساليب مخالفة للقانون و تحمل طابع الغش و غيره".[4]

- تعريف **Delahaye Thomas**

" الغش الضريبي هو مخالفة للقانون الجبائي. "[5]

- تعريف القانون الجبائي الجزائري

" كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب. والرسوم التي

[1]-Margairaz André, **la fraude fiscales et ses succédanées, Comment on échappe à l'impôt**, édition Blonay, Suisse, 1988, P : 27 .
[2]- Ibid, P : 28.
[3]- Idem
[4]- جامع أحمد، **علم المالية، فن المالية العامة**، الجزء الأول، الطبعة 2، دار النشر العربية، القاهرة، 1975، ص 244-245.
[5]- Delahaye Thomas, **Le Choix de la Voie moins imposée**, édition Bruylant, Bruxelles, 1977, P : 164.

يخضع لها المكلف أو تصفيتها كليا أو جزئيا. [1]

و من خلال هذه التعاريف نلاحظ أنها تتفق حول النقاط التالية:

- الغش الضريبي هو المخالفة الواضحة و الصريحة لنصوص القانون الجبائي.
- يتم الغش الضريبي بوسائل مادية أو محاسبية و غيرها من أجل عدم دفع الضريبة.
- يهدف الغش إلى التخلص من الضريبة.

لذلك يمكن أن نوجز مختلف التعاريف السابقة في التعريف التالي للغش الضريبي " هي كل مخالفة واضحة وصريحة للقانون الجبائي باستعمال وسائل مادية و محاسبية وغيرها من أجل التخلص من الضريبة سواء بشكل جزئي أو بشكل كلي.

2- تصنيفات الغش الضريبي

يعبر عن الغش الضريبي أحيانا بالتهرب الضريبي غير المشروع في مقابلة التهرب المشروع أو ما يسمى التجنب الضريبي وتوجد عدة تصنيفات للغش الضريبي نذكر منها ما يلي :

2-1- الغش البسيط و الغش المعقد

يتمثل الغش البسيط في كل محاولة متعمدة من أجل دفع ضريبة أقل، وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات ناقصة أو خاطئة بسوء نية، أو التأخر في تقديمها أو عدم تقديمها نهائيا، فهو إذا : كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة.[2]

أما الغش المعقد فيمكن تعريفه بأنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية، أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة، وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته.[3]

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

- عنصر النية: أي أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.
- العنصر المادي : و المتمثل في تخفيض أساس الضريبة.
- عنصر التدليس : و يعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة. [4]

2-2- الغش الوطني و الغش الدولي

في هذا النطاق يمكن تصنيف الغش إلى وطني ودولي حيث يمكن تعريف الأول على أنه كل استعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف محاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية.

و يمكن كذلك تعريفه بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد.[5]

---

[1]- المادة 303-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

[2]- Martinez Jean Claude, **La fraude fiscale**, PUF, Paris, 1984, P : 91.

[3]- Ibid, P : 93.

[4]- Ibid, P : 94.

[5]- Martinez Jean Claude, Op.Cit, P : 72.

أما تعريف النوع الثاني فيتمثل في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد و تحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير، وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية و النشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.[1]

ثانيا: تعريف التهرب الضريبي وتصنيفاته:

على غرار ظاهرة الغش الضريبي عرفت ظاهرة التهرب الضريبي من قبل العديد من الباحثين لذلك سنورد هنا أهم التعاريف و تصنيفاتها و أشكالها كما يلي :

1- تعريفات التهرب الضريبي

يمكن أن نجمل مختلف التعاريف التي تناولت موضوع التهرب الضريبي أو ما يعرف عند البعض التجنب الضريبي فيما يلي :

- **تعريف Margairaze André**

" التهرب الضريبي هو محاولة التملص من الضريبة في حدود القانون ".[2]

- تعريف **Martinez Jean Claude**

" التهرب الجبائي هو فن تفادي الوقوع خارج مجال القانون."[3]

- تعريف **Delahaye Thomas**

" التهرب الضريبي هو أن يسعى المكلف إلى التخلص من الضريبة دون أن يخرق القانون الجبائي، و إنما يعمل على خلق وضعيات تسمح له بتحقيق ذلك".[4]

- تعريف **جامع أحمد**

" هو تخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص التشريع الضريبي".[5]

- تعريف **Gaudemet Paul Marie**

"يقصد بالتهرب الضريبي أن يتخلص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة أحكام التشريع الضريبي القائم." [6]

- تعريف **Cartou Louis**

فإنه يعرف التهرب الضريبي على أنه " هي مجموعة العمليات التي يقوم بها المكلف من أجل وضع مادته الخاضعة للضريبة في متناول النظام الجبائي الذي يمنحه أحسن وأكثر امتيازات سواء في داخل الدولة أو خارجها ".[7]

---

[1]- سوزي عدلي ناشد، **ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على اقتصاديات الدول النامية**، جامعة الإسكندرية،1999،ص : 21.

[2]- Margairaz André, Op.cit., P : 33.

[3]- Martinez Jean Claude, Op.cit., P : 07.

[4]- Delahaye Thomas, Op.Cit, P : 25.

[5]- جامع أحمد، مرجع سابق، ص 244.

[6]- Gaudemet Paul Marie, **Précis de Finances Publique**, édition Montchrestien, Tome 2, Paris, 1970, P : 314.

[7]- Cartou Louis, **Droit Fiscal international et européen**, 2 édition, Précis Dalloz, Paris, 1991, P : 259.

و من أمثلة ذلك الضريبة على التركات، حيث يقوم المعني بالأمر بتقسيم أمواله على ورثته رغم أنه مازال على قيد الحياة في شكل هبات حتى لا تخضع أمواله للضريبة، فنجد أن هناك نوع من التحايل يقوم به المكلف بطريقة قانونية.

و إذا كان التهرب الضريبي يعني امتناع المكلف عن دفع الضريبة المستحقة كلها أو بعضها عن طريق إنكار حدوث الواقعة التي أنشأت الضريبة أو إخفاء بعض أو كل عناصر الوعاء الضريبي أو بإنكار قدرته على الدفع حتى يتم إسقاط الضريبة و هو ما يعرف عند البعض التجنب الضريبي أو المسار الأقل فرضا للضريبة أي استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها و هذا الشكل من التهرب لا يتضمن أية مخالفة يعاقب عليها القانون، حيث يستعين المكلف في التهرب من الضريبة بأهل الخبرة و الاختصاص لاستنباط طرق التحايل، مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة قانونية.[1]

2- تصنيفات التهرب الضريبي

يعبر عن التهرب الضريبي أحيانا بالغش الضريبي المشروع أو التجنب الضريبي " والغش الضريبي المشروع في الواقع هو عبارة مرادفة للتهرب الضريبي"،2 و يتجلى التهرب في صنفين هما:

- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي؛
- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي.

2-1- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي

يلجأ المشرع الجبائي إلى التجنب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها و تشجيع المنتوج الوطني أو للحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على أنشطة محددة ضمن شروط معينة و حصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل إقامة البنى التحتية في المناطق المعزولة أو تدعيم الاستثمار الفلاحي و الصناعي بالجنوب ، الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار **(ANDI)** الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب **(ANSEJ)** و غيرها.

2-2- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي

و يتمثل هذا النوع من التهرب في إستغلال المكلف ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة، و ترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع و عدم إحكام صياغة المواد القانونية، فالمكلف بذلك لا ينتهك القانون أو يخالفها لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات و التخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة، و يتميز التهرب الضريبي عن الغش الضريبي بعدم توفر أحد أركان الجريمة و هو العنصر الشرعي حيث أنه بدون توفر هذا العنصر أي عدم وجود النص القانوني فإن الجريمة

[1] - البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز،محمد أحمد عبد الله، **مبادئ المالية العامة**، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978، ص 157.
[2]- Martinez Jean Claude, Op.Cit, P : 06.

لا تقوم وذلك بناءا على المادة الأولى من قانون العقوبات " لا جريمة و لا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون "[1]، ومن ثمة فلا يمكن متابعة و لا معاقبة مرتكبيه، "وقد جرى الفقه و القضاء في فرنسا و في مصر على منح الشخص الحق في تجنب الضريبة استفادة من عدم إحكام صياغة النصوص القانونية وذلك تمسكا بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الجبائي."[2]

3- أشكال التهرب الضريبي

بعد التعرض إلى مفهوم التهرب الضريبي و تصنيفاته نتطرق هنا لأشكال التهرب الضريبي و هي الحالات التي تمكن المكلف من التخلص من الضريبة دون مخالفة القانون وهي كما يلي:

3-1- الامتناع

وهو أبسط طريقة للتهرب من الضريبة وبصورة أوضح، فإن المكلف يمتنع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة، ومثال ذلك امتناع الشخص عن استهلاك سلعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة، و هذه الضريبة قد تكون مقصودة من طرف المشرع الذي يهدف إلى دفع الأفراد بطريقة غير مباشرة إلى التقليل من استهلاك السلعة محل البحث مراعاة لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية مختلفة كالحد من استيرادها توفيرا للعملات الأجنبية أو تشجيع إنتاج السلع البديلة لها أو الحد من استهلاكها حفظا للصحة العامة،[3]و طريقة الامتناع هذه تؤدي بالمكلف إلى تجنب دفع الضريبة كليا أو جزئيا، و يكون عدم الدفع كليا عندما يمتنع المكلف من استهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الإنفاق كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة و أعفته و أعفت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه فالمكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته كما يكون عدم الدفع جزئيا كأن يقلل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة.[4]

3-2- الإحلال

يتمثل الإحلال في أن المكلف عوض أن يوظف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة أقل،[5]و يتجسد ذلك مثلا في الاستثمار في القطاع الفلاحي، ومن ناحية أخرى قد يستهدف المشرع هذه النتيجة تحقيقا لأغراض معينة، و في هذا الإطار قد يشجع هذا الأخير الأفراد على التوجه نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي و خلق مناصب شغل و القضاء على البطالة وفي هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المتهمين بهذا الميدان من الضرائب و غالبا ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة تشجيعا و تحفيزا لهم، وهذا الإعفاء أو التقليل من الضرائب قد يمس أحيانا الإنتاج التقليدي أو الحرفي لما له من أهمية على الصعيد الثقافي و الحضاري.

3-3- الإستفادة من ثغرات القانون

[1] - المادة 1 من الأمر رقم 66- 156 المؤرخ في 08-07-1966 المتضمن قانون العقوبات.
[2] - جامع أحمد، مرجع سابق، ص245.
[3] - المرجع السابق، ص 244.
[4]- Gaudemet Paul Marie, Op.cit, P : 315.
[5]- جامع أحمد، مرجع سابق، ص 245.

قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها، وهذه الثغرات تكون نتيجة عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح، و مثال على ذلك أن تقوم شركة ما بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين ليس في الصورة العادية أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم و لكن في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح و إصدار أسهم بها توزع مجانا على المساهمين كل بقدر نصيبه في الأرباح و تستند الشركة في عدم دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة على هذه الأرباح الموزعة على المساهمين إلى أنه لا يوجد نص صريح في التشريع الجبائي يقضي بفرض هذه الضريبة على السهم المجانية التي توزع على المساهمين.[1]

و ما يستنتج من هذه الحالات هو توفر سوء نية المكلف الذي يتجنب دفع الضريبة و بالتالي عدم تحمله لنصيبه كاملا في الأعباء العامة، و نخلص إلى القول بأن على المشرع الجبائي أن يضبط النصوص القانونية و صياغتها صياغة دقيقة وواضحة لا تحمل غموض و بالتالي بسيطة لا يترك ثغرات يتم التأويل فيها أو تفهم على غير ما قصده فعلا.

ثالثا: التفرقة بين الغش الضريبي و التهرب الضريبي

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

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

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

وفي هذا الصدد نجد أن الفريق الأول يؤكد على الجانب القانوني لظاهرة الغش و التهرب الضريبي، أما الفريق الثاني أي الاقتصاديين فإنهم يؤكدون على أثره على الحصيلة الجبائية، لذلك فإن الفريق الأول

[1]- جامع احمد، المرجع السابق، ص 244-245.

يميز بين الغش و التهرب بينما الفريق الثاني لا يميز بينهما لأن لهما نفس الآثار الاقتصادية و المالية على خزينة الدولة.

المطلب الثاني: الدراسة القانونية لظاهرة الغش الضريبي

قد عمل المشرع الجبائي على وضع مواد قانونية للتقليل من ظاهرة التهرب و الغش الضريبي و تلاعب المكلفين بأرباحهم الحقيقية وإخفائها عن مصلحة الضرائب و بناءا على هذه المواد القانونية يمكن تحليل جريمة الغش الضريبي إلى ثلاثة عناصر وهي عنصر شرعي، عنصر مادي، وعنصر معنوي، و سنتناول في هذا المبحث هذه العناصر الثلاثة و صور و جزاءات جريمة الغش الضريبي.

أولا: عناصر الغش الضريبي

من الناحية القانونية لا تقوم جريمة الغش الضريبي إلا بتوفر ثلاث عناصر لازمة لوجودها و هي:

1- العنصر الشرعي

يتكون العنصر الشرعي من النصوص القانونية التي تبين أن فعلا معينا يعتبر جريمة وأنّ هذه الجريمة تطبق عليها عقوبة محددة، حيث لا يمكن تجريم فعل دون نص قانوني والمبدأ العام في العنصر الشرعي منصوص عليه في المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري وهي " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون."[1]

فقانون العقوبات عموما هو الذي يحدد الجرائم أي الأفعال غير المشروعة، كما يحدد لها عقوبات مناسبة، وبالتالي لابد من خضوع الفعل لنص تجريم سواء وجد هذا النص في قانون العقوبات أو في القوانين المكملة له.

وفي مجال الضرائب يهدف المشرع الجبائي بتجريمه لأفعال الغش الضريبي إلى حماية مصلحة الدولة، أي حماية المصلحة المتعلقة بالسياسة الاقتصادية للدولة، فيمنع بذلك " التهرب والغش الضريبي، باعتبار أن الضريبة هي الأداة التي تخدم السياسة الإجتماعية والإقتصادية للدولة "[2].

2- العنصر المادي

عند تحليل العنصر المادي لجريمة الغش الضريبي نلاحظ أنه يتكون من عنصرين متكاملين ولازمين لوجوده وهما:

- إستعمال الطرق الإحتيالية؛
- التملص الكلي أو الجزئي من دفع الضريبة.

2-1- إستعمال الطرق الإحتيالية

لا يقوم العنصر المادي لهذه الجريمة ما لم يستعمل الفاعل المتمثل في المكلف طرقا تدليسية أو طرقا إحتيالية، ولم يحدد المشرع الجبائي بصفة دقيقة الطرق التدليسية حيث اكتفى بسرد بعض الأعمال التي إعتبرها طرقا تدليسية أو إحتيالية على سبيل المثال، حيث ترك المجال مفتوحا أمام الإدارة الجبائية،

[1]- المادة 1 من قانون العقوبات.

[2]- فرج رضا، **شرح قانون العقوبات، الأحكام العامة للجريمة**، الطبعة الثانية، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1976، ص: 203.

كما أن هذه الطرق الإحتيالية أو التدليسية ديناميكية وتتغير على الدوام وغير مستقرة، و بالتالي لا يمكن تقييدها أو تحديدها، ويتضح من المادة 193-2- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه يمكن وصف الطرق الإحتيالية بأنها إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة،[1] وهذا الإخفاء بإعتباره طريقة إحتيالية يقصد به التخلص والإفلات من دفع الضريبة الواجبة قانونا، و يمكن أن يتخذ أشكالا أو صورا مختلفة، فما هي إذن الطرق الإحتيالية في هذه الجريمة ؟

حيث استعمل المشرع الجبائي الجزائري لفظ الطرق الإحتيالية أو التدليسية كما استعمل عبارة مناورات الغش للتعبير عن العنصر العام في كل جرائم الغش الضريبي على مستوى القوانين الجبائية المختلفة، كما أنه نص على العنصر الخاص بكل نوع من أنواع الجرائم الضريبية بالنسبة لكل قانون على حدى مع تحديده له.

ويمكن استخلاص تعريف الطرق الإحتيالية على أساس أنه إخفاء لمبالغ تسري عليها الضريبة، وهذا الإخفاء يمكن أن يتمثل في تزوير البيانات التي يقدمها المكلف لإدارة الضرائب وكذا الدفاتر والأوراق الأخرى، كما يمكن له أن يقدم فواتير شراء تتضمن مصروفات وهمية أو يقوم بإسقاط عناصر الإيرادات وإغفال قيد بعض المبيعات، وتقديم حسابات صورية لتأييد التصريحات الكاذبة أو تضخيم المشتريات وتخفيض المبيعات.

ومن الطرق الإحتيالية كذلك مسك نوعين من الدفاتر بحيث يخفي الصحيحة منها و يقدم الثانية المزورة والتي تتضمن بعض العمليات دون البعض الآخر.

والمكلف يهدف باستعمال الطرق الإحتيالية إلى إخفاء الحقيقة عن مصلحة الضرائب، ومتى تأكدت هذه الأخيرة من وقوع الإحتيال تلجأ إلى تطبيق العقوبات على المكلف المحتال أو المدلس، ولو تعهد بتصحيح ما قام به، كأن يقوم بزيادة رقم أرباحه و أعماله.

2-2- التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة

إن التملص أو الإفلات من دفع الضريبة باستعمال الطرق الإحتيالية يعتبر العنصر الثاني في العنصر المادي، والذي لا يكتمل إلا إذا ترتب عن تحايل المكلف تخلص أو تملص كلي أو جزئي من الضريبة أو الرسوم الواجبة الدفع، فالإفلات من الضريبة يمثل نتيجة لابد من وقوعها لقيام جريمة الغش الضريبي، ومن الضروري أن ترجع هذه النتيجة إلى الإخفاء المتمثل في إستعمال المكلف الطرق الإحتيالية، ووصول المكلف إلى التخلص الكلي أو الجزئي من الضريبة، والذي لا يمكن أن يتحقق إلا إذا أفلحت هذه الطرق الإحتيالية في تغليط وغش الإدارة الجبائية، والتخلص من أداء الضريبة يكون إما عن طريق ربط الضريبة ربطا خاطئا أو عن طريق الأداء الفعلي للضريبة كلها أو بعضها طبقا للتصريح المزور الذي يقدمه المكلف للإدارة الجبائية.

3- العنصر المعنوي

[1]- المادة 193- 2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

إلى جانب العنصر الشرعي والمادي لا بد من توافر العنصر المعنوي والذي يتمثل في القصد الجنائي لدى المكلف ونيته الخاصة لنفسه والتي يقصد بها تفادي دفع الضريبة، ولا يختلف العنصر المعنوي في جريمة الغش الضريبي عن باقي الجرائم العادية والمتمثل في القصد العام، وهو أن المكلف على علم بالطابع غير الشرعي للإغفال أو التقليل في التصريحات المكتتبة، وأنه قام بذلك عن قصد، و يمكن تعريف القصد الجنائي بأنه إرادة الخروج على القانون بعمل أو بامتناع، أو هو إرادة الإضرار بمصلحة يحميها القانون يفترض العلم به عند الفاعل"[1]، لكن هذا القصد العام وحده لا يكفي لقيام جريمة الغش الضريبي بل لا بد من توافر قصد خاص قد نلخصه في الباعث الذي يؤدي و يدفع إلى ارتكاب مثل هذه الجرائم، أي توافر نية التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة لدى المكلف وإعفاء نفسه من أداء حق الدولة للإضرار بمصلحة الخزينة العامة.

ثانيا : صور جريمة الغش الضريبي

علاوة على جريمة الغش الضريبي نصت مختلف القوانين الجبائية على صور أخرى للغش الضريبي وهي محاولة الغش و الإشتراك والعود ونتطرق إليها فيما يلي :

1 – المحاولة

إن محاولة ارتكاب الجريمة أو الشروع فيها معاقب عليها في جميع جرائم الغش الضريبي بنص صريح من المشرع الجبائي عملا بالمبدأ العام، و تنص المادة 303–1– من قانون الضرائب المباشرة على المحاولة في ارتكاب الغش الضريبي بعبارة " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية..."[2]، ويقصد بالمحاولة أن المكلف بهذه الجريمة قد يتجاوز مرحلة التفكير والتخطيط لها ويتجه نحو تنفيذها فعلا فيقال أنه شرع في تنفيذ الجريمة.

ومن المادة 30 من قانون العقوبات يمكن استخلاص معنى المحاولة على أنها البدء بالشروع في التنفيذ مما يؤدي مباشرة إلى ارتكاب الجريمة إذا لم توقف لأسباب خارجة عن إرادة الفاعل ومن ثم يكفي لوقوع جريمة الغش الضريبي مباشرة إحدى طرق الإحتيال السالفة الذكر سواء تحققت النتيجة أو لم تتحقق لأسباب لا دخل لإرادة الفاعل فيها، ومثال على ذلك أن يقدم المكلف تصريحا صحيحا بإيراداته على الرغم من التزوير الذي شاب دفاتره لإخفاء بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة ثم يؤدي الضريبة في الميعاد وفقا لهذا الإقرار، فهو قد شرع في ارتكاب الجريمة التي لم تكتمل من جانب العنصر المادي حيث أنه لم يتملص من دفع الضريبة وهو الهدف من الجريمة، والمحاولة أو الشروع معاقب عليها في جميع القوانين الجبائية بنفس العقوبة المقررة لمن قام فعلا بالجريمة فالمحاولة تكفي لقيام الجريمة الضريبية.[3]

2– الإشتراك

كل النصوص الجنائية أجمعت على اعتبار الشريك مسؤولا مسؤولية جزائية كاملة وتطبق عليه

[1]- فرج رضا، مرجع سابق، ص : 404.
[2]- المادة 303-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[3]- المادة 30 من قانون العقوبات.

العقوبات المقررة للفاعل الأصلي، كما أحالت هذه النصوص إلى قانون العقوبات في تعريف الشريك حيث تعرفه المادة 42 منه على أنه "يعتبر شريك في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة مع علمه بذلك "[1]

حيث نصت المادة 303 – 2– من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة " تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات والجنح المحدد نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم، مع مراعاة أحكام المادة 306 من نفس القانون.

وكذلك تعتبر من أفعال المشاركة من ساهم في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، حيث تنص المادة 306 –1– من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في هذا الصدد على ما يلي:

" يعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير و بصفة أعم من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات الحسابية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن... " .[2]

ومن هذه النقطة سوف نبرز مدى المسؤولية الجنائية للمحاسبين والخبراء والمستشارين الجبائيين ودورهم في قيام جريمة الغش الضريبي، وذلك بالنظر لما جاءت به المادة 42 من قانون العقوبات فالمساعدة في المجال الجبائي تعني المساعدة في الإحتيال بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة أو باعتماد بيانات غير صحيحة في الإقرارات الضريبية، وحتى تقوم جريمة الاشتراك يجب على الفاعل أن يكون على علم بما يفعله وأن إرادته تتجه إلى تحقيق جريمة التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

فالشريك هو كل من ليست له صفة المكلف ولا يخضع قانونا للضريبة، ومن أمثلة ذلك كأن " يساعد المدين الدائن على إخفاء بعض مبالغ الدين الخاضعة فوائدها للضريبة "[3].

" أو كأن يتفق شخص مع المكلف على اصطناع فواتير من شأنها تخفيض الضريبة الواجبة قانونا عليه ويساعده على ذلك بأن يحررها و يقدمها إليه".[4]

3– العود

حددتها المادة 303 –3– من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بمهلة 5 سنوات، ومن أثر العود في هذه الجريمة مضاعفة العقوبات الجزائية والجبائية وهو يتحقق بارتكاب جريمة مماثلة في خلال خمسة سنوات من تاريخ ارتكاب الجريمة الأولى أو من تاريخ صدور حكم الإدانة وهو يعتبر ظرفا مشددا، والتشديد هذا يظهر من خلال ما نصت عليه المادة المذكورة أعلاه – علاوة على مضاعفة العقوبة الجزائية

[1]- المادة 42 من قانون العقوبات.
[2] - المادة 306-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[3] - الشوربجي البشرى، **جرائم الضرائب والرسوم**، الطبعة الأولى، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية، 1972، ص : 269.
[4]- المرجع السابق، ص : 270.

والجبائية – توجد عقوبات أخرى نذكر منها المنع من ممارسة المهنة والعزل من ممارسة الوظيفة وغلق المؤسسة...الخ[1].

ثالثا : الجزاءات على جريمة الغش الضريبي

إن مختلف القوانين الجبائية تتفق على اعتبار الغش الضريبي جنحة تخضع من حيث الجزاء إلى عقوبات جزائية وجبائية، والأمر الجديد في النصوص الجبائية أنها تقر كلها بالمسؤولية الجنائية للشخص المعنوي وهذا خروجا على المبادئ العامة للقانون الجنائي الجزائري، وبصدد الجزاء سوف نبين على التوالي الأشخاص الخاضعين له ونتطرق بعدها إلى العقوبات المطبقة عليهم.

1- الأشخاص الخاضعون للجزاء

1-1- المكلف بالضريبة

نقصد بالمكلف بالضريبة كل مدين للخزينة العامة للدولة بمبالغ تتمثل في الضرائب أو الرسوم أو الحقوق والتي يتملص أو يحاول التملص منها كليا أو جزئيا، وذلك بتقديمه لمصلحة الضرائب بيانات ناقصة تجعلها تحدد الضريبة أقل مما يجب عليه قانونا.

1-2- الشريك

إن الشريك في الجريمة الضريبية يتحمل المسؤولية الجزائية كاملة وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل الأصلي وهو المكلف بالضريبة، فكل ما يتطلبه القانون لتجريم ومعاقبة عمل الشريك هو ارتباط عمله بفعل أصلي معاقب عليه وهو ذاته الفعل الإجرامي الموصوف في مختلف القوانين الجبائية.

1-3- الشخص المعنوي

إذا كان الشخص الطبيعي يخضع للمساءلة الجنائية والجبائية على ما يقوم من أفعال مخالفة للقانون الجبائي، فإن المشكل يطرح فيما إذا يجوز مساءلة الشخص المعنوي جنائيا، والأشخاص المعنوية نوعان :

– أشخاص معنوية عامة تخضع لأحكام القانون العام مثل الدولة والولاية والبلدية والمرافق العمومية.

– كل شخص معنوي خاص يخضع لأحكام القانون الخاص كالشركات المدنية والتجارية والجمعيات والمؤسسات الخاصة.

وقد تصدر من الشخص المعنوي عن طريق ممثليه القائمين بنشاطه مخالفات غير قانونية، وقد تكون هذه المخالفات داخلة في دائرة التجريم والعقاب والسؤال المطروح هو" من تسند إليه الجريمة وتفرض عليه العقوبة مع اعتبار أنها ذات طابع شخصي"[2]، وذلك لصعوبة تصور عقوبة جنائية تمس بالشخص المعنوي في ذاته إلا في ما يتعلق بالغرامة والمصادرة والحل.

وقد اختلفت الآراء في هذا الموضوع، فيرى البعض بأنه لا مجال لمعاقبة الشخص المعنوي جنائيا و يرى البعض الآخر أنه لا مانع من مساءلته، إلا أن الاتجاه السائد يقضي باستحالة تطبيق العقوبات المقيدة

[1]- المادة 303-3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[2]- الشوربجي البشرى، مرجع سابق، ص : 72.

للحرية على الشخص المعنوي، ولكن لا تمنع من تقرير هذه المساءلة إذ أن هناك عقوبات يجوز تطبيقها عليها كالغرامة أو الحل أو المصادرة، فالاستثناء على هذا المبدأ يتمثل في تقرير المشرع صراحة على عقاب الشخص المعنوي بما يلائمه من عقوبة مع تقرير مسؤولية ممثليه الشرعيين القائمين بنشاطه جنائيا، ولمعرفة الفاعل في الجريمة المنسوبة للشخص المعنوي يجب البحث في النص القانوني الذي أورد هذه الجريمة وغالبا ما تقع هذه المسؤولية على ممثليه والذين لهم الصفة في أن يتفاوضوا بإسمه وفي هذا الصدد نصت المادة 303 – 9– من قانون الضرائب المباشرة أنه عند إرتكاب المخالفة من قبل شركة أو شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص تقع عقوبة الحبس والعقوبات الملحقة على كل من المتصرفين و الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة، وأضافت نفس المادة أن تطبيق الغرامات الجزائية يكون على ممثليه وعلى الشخص المعنوي نفسه دون الإخلال بتطبيق الغرامات الجبائية المنصوص على تطبيقها، و نفس الحكم تكرر في نص المادة 554 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 138 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وفي المادة 36–4– من قانون الطابع وفي المادة 121–4– من قانون التسجيل.

والملاحظ أن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة بل ذكرها المشرع على سبيل الحصر، حيث تقع فقط على الشخص المعنوي التابع للقانون الخاص مستبعدة بذلك الدولة والمجموعات المحلية والهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

2– العقوبات

إن القانون الجبائي ينص على نوعين من العقوبات عقوبات جزائية وأخرى جبائية، فالعقوبات الجزائية تتنوع إلى عقوبات أصلية وتبعية تتمثل الأولى في الحبس والغرامات المالية كما هو الحال في نصوص القانون العام ونتناولها بالدراسة عند التطرق إليها في الفقرة اللاحقة والثانية تبعية متمثلة في الحكم بمنع مزاولة مهنة الخبراء والمستشارين الجبائيين والمحاسبين، وعند الإقتضاء صدور قرار بغلق المؤسسة وكذلك نشر الحكم وتعليقه وأجمعت كل النصوص الجبائية على هذا الإجراء الأخير الذي يصبح إلزاميا في حالة العود.

والجدير بالملاحظة أن القوانين و التشريعات الجبائية قد أشارت في مجملها إلى عقوبات مماثلة سواء من حيث مدة الحبس أو من حيث مبلغ الغرامة وإلى جانب العقوبات الجزائية نجد العقوبات الجبائية وكون الموضوع يخص موضوع الضرائب نتطرق أولا إلى العقوبات الجبائية ثم ندرس العقوبات الجزائية.

2 –1– العقوبات الجبائية

نجد في مختلف القوانين الجبائية نوعين من الجزاءات جزاءات مالية ذات طبيعة إدارية توقع من الإدارة الجبائية ذاتها، وجزاءات جنائية تصدر من المحاكم ضد مرتكبي المخالفات والمتابعين من طرفها.

والجزاءات الجبائية قد تكون مجرد زيادات تدفع علاوة على الضريبة المفروضة، وقد تكون غرامات مالية ذات طابع إداري تتمثل أساسا في الغرامات الجبائية (**Amendes fiscales**) المنصوص عليها في

القوانين الجبائية المختلفة، وهي تختلف من قانون إلى آخر مضمونا ومقدارا، وعلينا أن نبين ماهية هذه الزيادات ثم بعد ذلك الغرامات الجبائية.

2-1-1- الزيادات

تختلف الزيادات عن فوائد التأخير وهي تدفع بغض النظر عن الجزاءات الأخرى التي يكون الهدف من تطبيقها تعويض الضرر الذي يصيب الخزينة العامة للدولة من جراء تأخر المكلف عن أداء ضريبته، وفوائد التأخير ليست لها طابع عقابي بل تأخذ صورة تعويضات مالية، أما الزيادات فهي تمثل نسبة تختلف باختلاف درجة المخالفة وتطبق على المكلف عند عدم قيامه بتسوية وضعيته في الآجال المحددة قانونا، وكما أنها تفرض تلقائيا وهي مقررة في حالات معينة نبينها فيما يلي :

- النقص في تقديم التصريح؛[1]
- التأخير في تقديم التصريح؛[2]
- عدم التصريح.[3]

ونشير إلى أن هذه الزيادات تفرض بنسبة 100 % على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000 دج) أو ما يعادلها وترفع إلى 200 % إذا كان مقدار الحقوق يفوق هذا المبلغ.[4]

2-1-2- الغرامات الجبائية

هي نوع خاص من الغرامات منصوص عليها في القوانين الجبائية وتقدر غالبا بنسبة معينة مما لم يؤدى من الضريبة، أو بمبلغ محدد بالنظر إلى المخالفة المرتكبة " الغرامة الضريبية هي غرامة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية ".[5]

2-1-2-1- بالنسبة لقانون الضرائب المباشرة

تطبق الغرامات الجبائية في الحالات الآتية :

- عدم تقديم تصريح بالوجود وتحدد بمبلغ30.000 دج؛[6]
- عدم إمساك الدفاتر المرقمة والمسجلة وتحدد بمبلغ 5.000 دج بالنسبة للضريبة الجزافية والتقدير الإداري؛[7]
- عرقلة أعوان الضرائب في القيام بمهامهم وتتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و 30.000 دج؛

وتحدد هذه الغرامة بـ 50.000 دج عندما يتأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح من إجراء الرقابة.[8]

[1]- المادة 193-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[2]- المادة 192-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (حولت إلى نظام الضريبة الجزافية في قانون المالية 2017) .
[3]- المادة 194-3- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[4]- المادة 193-2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[5]- الشوربجي البشرى، مرجع سابق، ص 60.
[6]- المادة 194-1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[7]- المادة 194-3- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[8]- المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

2-1-2-2- بالنسبة لقانون الضرائب غير المباشرة

هذا القانون يميز بين نوعين من الغرامات الجبائية:

- **غرامة ثابتة** تتراوح ما بين 5.000 دج و25.000 دج بالنسبة لجميع المخالفات المتعلقة بالأحكام الخاصة بالضرائب غير المباشرة؛[1]

- **غرامة نسبية** تساوي مبلغ الحقوق المتملص منها على أن لا تقل عن 25.000 دج؛ [2]

أما الأفعال المخالفة للقانون والخاضعة للغرامة نذكر من بينها:

- رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الأجل المحدد لحفظها، وتتراوح الغرامة المطبقة في هذه الحالة ما بين 1.000 دج و10.000 دج؛[3]

- في كل زراعة للتبغ غير مطابقة للقانون تطبق غرامة جبائية يكون حدها الأدنى 500 دج؛[4]

- في حالة مساهمة وكيل أعمال أو خبير جبائي في إعداد وثائق يتبين أنها غير صحيحة تطبق غرامة تتراوح بين 1.000دج و3.000 دج؛[5]

- عرقلة أعوان المراقبة الجبائية بأي وسيلة كانت أثناء تأدية مهامهم، وفي هذه الحالة تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج و100.000 دج.[6]

2-1-2-3- بالنسبة لقانون التسجيل

في حالة قيام المكلف بالتملص من رسوم التسجيل تطبق غرامة جبائية مساوية لأربعة أضعاف هذه الرسوم من دون أن تقل عن 5.000 دج؛[7]

بينما عند عرقلة المراقبة الجبائية من طرف المكلف تتراوح الغرامة ما بين 5.000 و50.000 دج؛ [8]

2-1-2-4- بالنسبة لقانون الطابع

في حالة التملص من الرسوم الخاصة بالطابع تساوي الغرامة خمسة مرات هذه الرسوم دون أن تقل عن 2.000 دج؛[9] أمّا في حالة عرقلة المراقبة الجبائية تتراوح الغرامة ما بين 10.000 دج إلى 100.000دج؛[10]

2-1-2-5- بالنسبة لقانون الرسوم على رقم الأعمال

كل مخالفة لأحكام هذا القانون تطبق غرامة جبائية تتراوح ما بين 500 دج إلى 2.500 دج؛ وفي حالة استعمال طرق تدليسية ترفع الغرامة من 1.000 دج إلى 5.000 دج. [11]

[1]- المادة 523 من قانون الضرائب غير المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[2]- المادة 524 من قانون الضرائب غير المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[3]- المادة 538 من قانون الضرائب غير المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[4]- المادة 527 من قانون الضرائب غير المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[5]- المادة 544 من قانون الضرائب غير المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[6]- المادة 537 من قانون الضرائب غير المباشرة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[7]- المادة 120-2- من قانون التسجيل (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[8]- المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[9]- المادة 35 من قانون الطابع (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[10]- المادة 37 من قانون الطابع (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[11]- المادة 114 من قانون الرسم على رقم الأعمال (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

كذلك عند رفض تقديم الوثائق أو إتلافها قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها يعاقب بغرامة جبائية تتراوح ما بين 1000 دج و100.000 دج [1].

2-2- العقوبات الجزائية

إن القوانين الجبائية تشير إلى العقوبات الجزائية بالإضافة إلى العقوبات الجبائية، وكثيرا ما ترجع هذه القوانين إلى نصوص قانون العقوبات في توقيع العقاب على أفعال الغش الضريبي مثل المادة 418 منه، والتي تجعل من تنظيم أو محاولة تنظيم الرفض الجماعي لأداء الضرائب والرسوم من قبيل الجرائم الماسة بحسن سير الاقتصاد الوطني، والمادة 42-2- الخاصة بتعريف الشريك والمادة 53 والمتعلقة بالظروف المخففة،[2] وأيضا المادة 599 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص على الإكراه البدني، ونشير إلى أن العقوبات الجزائية تتفرع إلى عقوبات أصلية تحتوي على عقوبات سالبة للحرية وغرامات مالية وإلى عقوبات تبعية وسوف نحلل ذلك فيما يلي:

2-2-1- العقوبات الأصلية

تنص عليها القوانين الجبائية بنصوص صريحة وهي تتمثل في الحبس والغرامة، والملاحظ في القوانين الجبائية أنها اتفقت جميعها على ما يلي:

- عقوبة الحبس أو غرامة أو بإحدى العقوبتين فقط؛
- تحول الجريمة من جنحة إلى جناية وتخضع للمادة 418 من قانون العقوبات التي تنص على السجن لمدة تتراوح ما بين 10 إلى 20 سنة إذا كان الضرر اللاحق بالخزينة العامة نتيجة التملص من الضريبة يتجاوز المبلغ الإجمالي عشرة ملايين دينار جزائري؛[3]
- مضاعفة العقوبات في حالة العود والمحدد بخمس سنوات؛
- عدم تطبيق الظروف المخففة فيما يخص العقوبة الجبائية وأبقت على هذا المبدأ فيما يخص العقوبة الجزائية (الحبس والغرامة) حيث يمكن إفادة المتهم بأحكام المادة 53 من قانون العقوبات متى توافرت الشروط؛
- الجمع بين الغرامات الجزائية والغرامات الجبائية (في جنحة الغش الضريبي)؛
- تطبيق مبدأ التضامن بين الأشخاص فيما بينهم وبين هؤلاء والشركات في توقيع العقوبات المالية المحكوم بها ضدهم في حالة إدانتهم بنفس المخالفة.

2-2-2- العقوبات التكميلية

نصت القوانين الجبائية على فرض العقوبات التكميلية على غرار قانون العقوبات، وتتمثل هذه العقوبات التكميلية فيما يلي:

- تحديد الإقامة؛

[1]- المادة 122 من قانون الرسوم على رقم الأعمال (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[2]- المادة 53 من قانون العقوبات المعدل و المتمم بالقانون رقم 82-04 المؤرخ في 13-02-1982.
[3]- المادة 303-1- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

–المنع من الإقامة؛

– الحرمان من مباشرة بعض الحقوق؛

– المصادرة الجزئية للأموال؛

– حل الشخص الاعتباري.

– نشر الحكم وتعليقه وذلك على نفقة المحكوم عليه، ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود؛[1]

– المنع من ممارسة النشاط التجاري للمكلف الذي صدر في حقه حكم نهائي بممارسة الغش الضريبي،[2] بالإضافة إلى منع من ممارسة المهنة بالنسبة إلى المستشار الجبائي أو المحاسب الذين اشتركوا معه، ويعتبر هذا الإجراء من تدابير الأمن الشخصية التي نص عليها قانون العقوبات؛[3]

– غلق المؤسسة أو المحل مؤقتا؛[4]

– مصادرة الأشياء موضوع الغش ووسائل التزوير، وقد انفرد بهذا الحكم قانون الضرائب غير المباشرة في المادة 525 منه، وكذلك الأواني غير المصرح بها المستعملة في عمليات الصنع أو الحيازة وكذلك العربات أو الوسائل الأخرى المستعملة في نقل الأشياء المحجوزة.

– المنع من الدخول في الصفقات العمومية :

حيث تنص المادة 62 من قانون المالية 1997 " يمنع من المشاركة في الصفقات العمومية لمدة عشر سنوات، كل شخص حكم عليه بمقرر قضائي نهائي يثبت تورطه في الغش الضريبي."[5]

المبحث الثاني: أسباب وأثار ظاهرة الغش الضريبي

المطلب الأول:أسباب ظاهرة الغش الضريبي

إن البحث عن أسباب ظاهرة الغش الضريبي لا يعني إحصاء و تحديد كل الأسباب التي أدت إلى وجود هذه الظاهرة، فهي متقاسمة وعديدة وأسبابها تختلف من بلد لآخر، نتيجة لاختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها وتعيشها كل دولة، وقد يعتقد البعض أن تخفيض الضغط الجبائي و تبسيط النظام الجبائي خاصة النصوص التشريعية سوف يقابله نقص محسوس للغش الضريبي، وهذا الإجراء يعتبر ضروريا لكنه ليس كافيا لأن سلوك المكلفين تجاه الضريبة لا يتوقف عند تخفيض معدلات الضريبة وأساليب نظام المراقبة والعقاب فحسب، بل يتعداه إلى جوانب أخرى عديدة والتي من بينها الجانب النفسي والشخصي و الاجتماعي للمكلف بالإضافة إلى المحيط الإقتصادي و الإجتماعي السائد في البلد.

أولا : الأسباب المتعلقة بالمنظومة الجبائية والمحاسبية

يحتوي النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية في الدول الأخرى على نقائص و سلبيات عديدة أدت إلى وجود ظاهرة الغش الضريبي والتي من بينها :

[1]- المادة 09 من قانون العقوبات.
[2]- المادة 29 من قانون المالية 2004، جريدة رسمية عدد 83 سنة 2003 (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[3]- المادة 19 من قانون العقوبات.
[4]- المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي2017).
[5]- المادة 62 من قانون المالية سنة 1997، جريدة رسمية عدد 85 سنة 1996 (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

1- الأسباب السياسية

و هي أسباب تساعد على انتشار الغش الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة ظاهرة الغش الضريبي و يتجلى ذلك من خلال عاملين أساسين هما :

- الاختيار الإيديولوجي و السياسي الذي اعتمدته الدولة بعد الاستقلال مما كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.

- وجود موارد بترولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية، مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب، و مكافحة الغش الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي.[1]

2- تعقد وعدم إستقرار التشريعات الجبائية

و يرجع هذا التعقيد إلى الحجم الهائل للنصوص القانونية التي تحكم مختلف أنواع الضرائب والرسوم، حيث توجد ستة قوانين منفصلة عن بعضها البعض.

كما أن عدم استقرار القواعد الضريبية التي تنظم الأسس الضريبية تترك مجالا لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق، كما أن التشريعات الضريبية غير منسجمة وغير مترابطة، وتحتوي الكثير من الغموض والتعقيد ومتضمن لثغرات كثيرة، الأمر الذي يترك مجالا واسعا للتهرب والغش الضريبي، ومن أمثلة هذا التعقيد ما تحتويه قوانين الضرائب من إعفاءات و تخفيضات و إضافات في سعر الضريبة، و هذه التعقيدات تخلق مشاكل للإدارة الجبائية خصوصا من ناحية تسيير ملفات المكلفين و فض المنازعات الجبائية معهم و كل ذلك يزيد من ظاهرة التهرب والغش الضريبيين.

3- الخلل في نظام التصريحات الجبائية

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على غرار الأنظمة الجبائية الأخرى في العالم، على تصريحات المكلفين بالضريبة بأنفسهم، حيث يقوم المكلف بالتصريح بالأسس الضريبية والضرائب والرسوم المفروضة عليه، بالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بنشاطه، وتكون له كامل الحرية في ذلك خصوصا مع عدم إمكانية إجراء الرقابة الجبائية القبلية على كل تصريحات المكلفين في نفس الوقت والتأكد من مصداقيتها، و لاسيما إذا علم المكلف أن التأسيس التلقائي وما يتبعه من غرامات وعقوبات مالية يكون في صالحه أحيانا، و من جهة أخرى فإن تقدير المادة الخاضعة للضريبة بالنسبة للإدارة الجبائية يتم اعتمادا على هذه التصريحات والإقرارات، والتي يفترض فيها الدقة والنزاهة، وعليها أن تعمل في المقابل على جمع المعلومات والعناصر اللازمة للتأكد من ذلك، أو إثبات عدم صحة و مطابقة هذه التصريحات للواقع.

4- عدم فاعلية الرقابة على التصريحات الجبائية

إن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على نظام التصريحات الجبائية، و لهذا من الضروري على الإدارة الجبائية أن تراقب صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين، وأن الحصيلة المتأتية من

[1]- يحياوي نصيرة، **الغش و التهرب الضريبي، دراسة حالة الجزائر**، (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، سنة 1998، ص : 62.

الضرائب و الرسوم مرهون بنوعية الرقابة الجبائية و فعاليتها، وأي خلل في المنظومة الجبائية خصوصا عدم التوافق بين كثرة المهام المنوطة للإدارة الجبائية والوسائل والإمكانيات المحدودة، سيكون له تأثير كبير على عملية الرقابة على التصريحات الجبائية، وبالتالي استفحال ظاهرة الغش الضريبي أكثر فأكثر.

5- ظاهرة الرشوة والفساد الإداري

إن من بين الظواهر التي لها تأثير كبير على الغش الضريبي هي ظاهرة الفساد الإداري وانتشار الرشوة والمحسوبية بين أعوان الإدارة الجبائية، حيث أن بعض موظفي الإدارة الجبائية لا يتوانون في استلام الهدايا والهبات من المكلفين، والتي هي في الحقيقة رشاوى، وهذه الظواهر المرضية مسيطرة على الإدارة الجبائية بسبب نقص المراقبة الحكومية وغياب أجهزة مخصصة لمحاربتها، وهذه الظاهرة ليست ناتجة فقط عن غياب رقابة الدولة وغياب الصرامة في معاقبة الموظفين، بل قد تنتج من التنظيم السياسي للمجتمع نفسه، و كذلك من قلة المرتبات الممنوحة للموظفين.[1]

6- طريقة فرض الضريبة

إن طريقة فرض الضريبة تعتبر أحد أسباب الغش الضريبي، حيث أن القانون الجبائي ومن أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة فإنه يسمح بخصم تكاليف متنوعة ومتعددة تعطي للمكلف هامشا كبيرا للتلاعب من أجل تخفيض الوعاء الضريبي و بالتالي تخفيض الضريبة المفروضة.

7- ضعف آلية البحث عن المادة الضريبية لدى الإدارة الجبائية

إن عملية البحث عن المادة الضريبية وتحديد الأوعية الضريبية موكلة إلى مصالح البحث عن المعلومات الجبائية بالمديرية العامة للضرائب، وهذه العملية ذات أهمية بالغة تتطلب تحديد دقيق لطريقة العمل وأسلوبه، حيث لا توجد طريقة واضحة يتبعها الأعوان المحققون في البحث عن المادة الضريبية والحد من الغش الضريبي، ولهم الحرية الكاملة في اختيار ما يرونه مناسبا، كما أن ضعف التنسيق بين إدارة الجمارك ومصالح التجارة و إدارة الضرائب له تأثير كبير على ظاهرة الغش الضريبي، فالمستورد عند قيامه بعمليات الاستيراد يلجأ إلى تضليل هذه المصالح بشتى الطرق والحيلولة دون وصول المعلومات الجبائية الصحيحة من إدارة الجمارك إلى الإدارة الجبائية وبذلك تحدث عملية الغش بسبب ضعف هذا التنسيق.

8- ضعف التوعية الجبائية

إن متابعة ومراقبة المكلفين بالضريبة من طرف الإدارة الجبائية تتطلب توعية مستمرة بالقوانين و اللوائح التنظيمية الجديدة، لذا فإن موظفي الإدارة الجبائية في حاجة دائمة إلى تكوينات وتربصات ومعلومات دقيقة، لكن أغلبية الموظفين لا يمتلكون إلا بعض النماذج من الجرائد الرسمية وفي بعض الأحيان على قانون الضرائب".[2]

أما من ناحية المكلف فالمشكل مطروح أيضا، حيث لا يستطيع الحصول على المعلومة الجبائية الصحيحة والمفصلة بطريقة سهلة لا تحتمل التأويل، خصوصا المقررات واللوائح التنظيمية التي توضح

[1]- Kandil Athmane, **Théorie Fiscale et Développement, Expérience Algérienne**, SNED, Alger, 1970, P : 133.

[2]- يحياوي نصيرة، مرجع سابق، ص : 73.

كيفية تطبيق القانون الجبائي بشكل تفصيلي، إذ يحتج أعوان الإدارة الجبائية بالسر المهني بخصوص هاته اللوائح، فيعتمد المكلف على القانون الجبائي والجرائد الرسمية، بينما يعتمد أعوان الإدارة الجبائية على المقررات واللوائح التنظيمية، وبالتالي يحدث اختلاف وسوء تأويل لنصوص القانون، مما يدفع المكلف إلى الوقوع في الخطأ، و قد يؤول هذا الخطأ أحيانا من قبل أعوان الإدارة الجبائية على أنه غش ضريبي.

9- عدالة النظام الجبائي

إن لعدالة النظام الجبائي دور كبير في التقليل من ظاهرة الغش الضريبي، فإذا اقتنع المكلف بعدالة النظام الجبائي فإنه سوف يدفع ما عليه من التزامات جبائية طواعية.

و يقصد بالعدالة الجبائية هو التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع دون تفضيل فئة معينة على غيرها إلا لوجود أسباب موضوعية مثل إعفاء ذوي الدخل المنخفض من الضريبة.[1]

ثانيا : الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية

إن إدارة الضرائب تعتبر الجهاز الذي تنفذ من خلاله السياسة الجبائية والوسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف حيث تعمل على تطبيق القانون الجبائي، فإذا كانت الإدارة الجبائية ضعيفة فإن عمليات الغش والتهرب الضريبي ستزداد و العكس صحيح، ويرجع سبب عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى قلة الإمكانيات البشرية والوسائل المادية و تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية، حيث تعاني الإدارة الجبائية من قلة الإطارات والموظفين، بالإضافة إلى نقص الخبرة والتأطير الجيد، وهذا يتسبب في حدوث خلل في عملية الرقابة على التصريحات الجبائية وبالتالي تبقى ممارسة الغش الضريبي دون رادع.

1- ضعف الإمكانيات البشرية والمادية

إن قدرة الإدارة الجبائية على التحصيل الأفضل للإيرادات و تحقيق أهداف السياسة الضريبية المتبعة ترتكز على مستوى كفاءتها و إمكانياتها المادية والبشرية المتوفرة لديها، حيث إن الإدارة الجبائية تعاني من نقص كبير في الإمكانيات المادية والبشرية مما يجعلها عاجزة عن أداء المهام الكثيرة والمتنوعة **من ع**مليات فرض الضريبة، إحصاء المكلفين و البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد وعائها، إجراء الرقابة الجبائية، التحصيل، المنازعات، وغيرها.

1-1- محدودية الإمكانيات البشرية

تتمثل في محدودية الإمكانيات البشرية في نقطتين أساسيتين :

- الجانب الكمي (العددي)؛
- الجانب النوعي (التأهيل).

1-2- محدودية الإمكانيات المادية

إن تعدد مهام الإدارة الجنائية سواء تلك المتعلقة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة

[1]- ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي و إشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر**،(أطروحة دكتوراة)، جامعة الجزائر،2001-2002، ص : 119، نقلا عن عواضة حسن، **المالية العامة**، بيروت، دار النهضة العربية، 1973، ص : 403 .

للضريبية و تحديد وعائها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية بالمراقبة، يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل، و كذا وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، وفي هذا السياق ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا، وتحليل وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية يفرضها الواقع، حيث أن تعميم الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية هو العلاج الفعال ضد كل أشكال التهرب الضريبي"[1]، حيث يسمح الإعلام الآلي بمراقبة جميع المكلفين و تحديد كل مصادر الثروة و تساعد موظفي الإدارة الجبائية على تحديد وعاء الضريبة و تحصيلها، و تحسين الرقابة الجبائية عن طريق برمجة علمية للملفات المراقبة وسهولة الكشف عن الوضعيات الإحتيالية.[2]

كما أنه من الضروري توفير وسائل النقل الضرورية ومتطلبات العمل الإداري والمكتبي لأعوان الإدارة الجبائية من أجل التحكم الجيد في ملفات المكلفين، وحصر المعلومات الخاصة بهم في أوقات قياسية من أجل ضمان تحصيل الضرائب والرسوم المفروضة عليهم.

كما أن تدني أجور موظفي الإدارة الجبائية و الأوضاع المادية والإجتماعية المزرية التي يعيش فيها موظفي الإدارة الجبائية، والضغوطات التي يتعرضون لها، لا سيما أثناء عمليات المراقبة والتحقيق المحاسبي لها دور كبير في استفحال من ظاهرة الغش الضريبي.

2- صعوبة تقدير وعاء الضريبة

لا شك أن الصعوبات التي تلاقيها الإدارة الجبائية في تقدير بعض أوعية الضرائب هي مما يشجع المكلف على الغش الضريبي، وقد تعمد الإدارة إلى ربط الضريبة جزافيا بأقل من القيمة الحقيقية أو بأكثر من قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى أحداث آثار معنوية تشجع على الغش الضريبي.

ثالثا: العوامل المتعلقة بالمكلف بالضريبة

غالبا ما تعود أسباب الغش الضريبي إلى المكلف نفسه، والتي تندرج في إطار اعتبارات ذاتية ونفسية وأخلاقية، إذ يرى بعض الباحثين أن السبب الرئيسي للغش الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي و مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف، وهو الشيء الملاحظ في شعوب جنوب البحر الأبيض المتوسط و التي تعتبر بلدانا متخلفة عاشت تحت وقع الضغط الاستعماري عكس الشعوب الانجلوسكسونية و الشمالية حيث تنخفض حدة التهرب والغش الضريبي، لأن موقف المكلف اتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية والأخلاقية فكلما كانت نفسية المكلف ضعيفة كلما كان ميله إلى التخلص من دفع الضريبة واسعا.

1- العامل التاريخي والديني

إن من بين الأسباب التي لها تأثير كبير على ظاهرة الغش الضريبي كل من العامل التاريخي و الديني، حيث أن الرواسب والخلفية التاريخية والتجارب الشخصية المتناقلة من فرد لآخر له دور أساسي في تكوين موقف المكلف تجاه الضريبة سواء كان بالقبول أو الرفض.

[1]- ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 308.
[2]- نفس المرجع و الصفحة سابقا.

1-1- العامل التاريخي

إن الأحداث التاريخية التي تخضع لها البلاد تساهم في تحديد مواقف المكلفين تجاه الضريبة، و الجزائر كباقي البلدان التي خضعت للاحتلال إبتداءا من العهد التركي، حيث عرفت أشكالا و صورا متعددة لرفض دفع الضريبة والميل إلى الغش كشكل من أشكال المقاومة والاحتجاج، أما خلال الاستعمار الفرنسي فإن صور وأشكال رفض دفع الضريبة ارتفعت نتيجة لارتفاع الضغط الجبائي على عاتق المكلف، والذي كان يستهدف بذلك إفقار الشعب الجزائري وتجريده من وسائل المقاومة والعيش مما يدفعه لبيع أراضيه للفرنسيين، وهذه الظروف ساعدت على قيام المكلفين بعمليات الغش والتهرب الضريبي كرد فعل طبيعي لعدم قبول الاحتلال الفرنسي ككل، وتهرب مكلف يؤدي إلى تهرب مكلف آخر كنوع من الرفض الجماعي للضريبة.

وللأسف فإن هذه النظرة بقيت عند المكلف الجزائري حتى بعد الاستقلال، ولكن هذه المرة كتعبير عن رفض سياسة النظام الجبائي الجزائري و سياسات الحكومة.

1-2- العامل الديني

إن العامل الديني له دور كبير في ضبط تصرفات الأفراد وتحديد مواقفهم حيث يرتبط موقفهم بنظرة الدين إلى الضريبة، فنجد أن الزكاة في الدين الإسلامي هي أحد أركان الإسلام الخمسة، بينما نجد أن مختلف الضرائب والرسوم و إن كانت تهدف إلى تحقيق أهداف عامة فإنها لا تلقى القبول لدى المكلفين متحججين بآراء و ذرائع مختلفة على عدم شرعية هذه الضرائب والرسوم، ومن هنا يكون المنفذ إلى الغش الضريبي معتمدين على مبادئ عقائدية تؤمن بالزكاة وترفض الضريبة.

2- ضعف الوعي الضريبي

يرتبط الوعي الضريبي بمدى اقتناع المكلف بدفع الضريبة قصد الإسهام في تمويل برامج الإنفاق العام، و يتوقف هذا الاقتناع على مستوى ترشيد المكلفين و إدراكهم لإلتزاماتهم الضريبية.

و تؤثر درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين على الضغط النفسي للإخضاع الضريبي بحيث يؤدي ارتفاع ذلك الوعي إلى إنخفاض الضغط الضريبي، لهذا لا وجود للضغط الضريبي النفسي في حالة ما إذا أعتبر المكلف أن الضريبة أمرا ضروريا.[1]

وعموما فإن درجة الوعي الضريبي ترتبط بمدى اقتناع المكلف التي يتعين عليه أداؤها للإسهام في تمويل برامج الإنفاق العام، ويكون تحقيق هذا الأخير بترشيد المكلفين وتبصيرهم بإلتزاماتهم لتحقيق أهداف السياسة المالية للدولة، ومن هنا تتجلى عناصر الوعي الضريبي فيما يلي:[2]

- فهم القصد من الضريبة عند فرضها؛
- الاقتناع بإلزامية الضريبة؛
- المبادرة إلى تسديد الضريبة؛

[1]- ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 183.

[2]- حروشي جلول،**الضغط الضريبي في الجزائر 1993-1999**،(رسالة ماجستير)، جامعة الجزائر، سنة 2000-2001 ، ص : 82.

– عدم السعي إلى التهرب من أدائها.

ومن المؤكد أن درجة الوعي الضريبي لها تأثير مباشر على مستوى الضغط الجبائي حيث بتوفر عناصر الوعي الضريبي تزداد الحصيلة الضريبية، وهو ما ينعكس بالإيجاب على نتيجة الضغط الجبائي.

3- الضغط الجبائي على المكلف بالضريبة

تعتبر الضريبة متغيرا إقتصاديا تحدث عدة متغيرات في سلوك الأفراد تختلف إيجابا أو سلبا تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية، لهذا توجد حدود يجب مراعاتها عند زيادة مستوى تلك الاقتطاعات، أما في حالة تجاوز تلك الحدود سيؤدي إلى عرقلة نشاط الإقتصاد الوطني و يحد من فعالية النظام الضريبي، لتحرير القوى الإنتاجية للإقتصاد والمساعدة على الخروج من الأزمة يجب تخفيض الضغط الضريبي و الإجتماعي الإجمالي.[1]

حيث إن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع سعرها، يجعل وطأتها تشتد على المكلف فيكون حافزا للتهرب منها، والثابت أنه كلما إرتفع سعر الضريبة، وازداد عبئها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها.[2]

" و يقصد بالضغط الضريبي ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة، والذي يختلف تبعا لحجم الإقتطاعات الضريبية من جهة، وصورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى، ويعبر الضغط الضريبي على العبء الذي يحدثه الإقتطاع الضريبي على الإقتصاد الوطني." [3]

4- العوامل الإقتصادية

إن للإعتبارات الإقتصادية دور كبير في تفشي ظاهرة الغش الضريبي، حيث إن المكلف يقدر خطر وقوعه في عجز مالي والآثار التي تتبعه، فهو يقوم بقياس قيمة الضريبة مع التهرب منها مع الخطر ومقدرته على الإخفاء، حيث أنه سيتخلى عن التهرب من الضريبة إذا قدر أن المخاطر والأضرار التي تنتج عن هذه العملية أقل من الفوائد التي من الممكن أن تجنيها، والعكس صحيح أي سيعمد على تفادي الضريبة إذا وجد أن فوائد التهرب أكبر من المخاطر والأضرار .

و المكلف من أجل عدم تسديد الضريبة يقوم بتقدير وضعيته الإقتصادية الشخصية من جهة و من جهة أخرى وضعيته بدلالة المحيط الإقتصادي و تغيرات المحيط.

4-1- الوضعية الإقتصادية للمكلف

إن الصعوبات الإقتصادية التي قد يمر بها المكلف غالبا ما تكون وراء محاولات التهرب و الغش الضريبي التي يمارسها، وتزيد هذه الميول كلما كان دخله ضعيفا، وعليه فالضريبة يجب أن تمس المداخيل المخصصة للإستعمالات غير الضرورية حتى تكون مقبولة، لهذا فالمكلف الذي يمر بظروف إقتصادية سيئة سيضطر لا سيما في المشاريع الصغيرة إلى إخفاء ما يجب دفعه للحفاظ على مشروعه أمام قسوة الضريبة، وخاصة في فترات الركود الإقتصادي، والحالات والأزمات التي تمر بها المشاريع الإقتصادية والإجتماعية.

---

[1]- ناصر مراد، مرجع سابق، ص : 168.

[2]- فوزي عبد المنعم، **المالية العامة والسياسات المالية**، طبعة 1، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص: 225.

[3]- ناصر مراد، مرجع سابق، ص : 168.

4-2- تغيرات المحيط الإقتصادي

إن الحالة الإقتصادية في لحظة معينة و تغيراته لها تأثير كبير على ظاهرة الغش الضريبي.

4-2-1- في فترة الإنتعاش الإقتصادي

عندما يكون الإقتصاد في حالة توسع نجد أن الطلب يزداد ومدعوم بقدرة شرائية متزايدة، فإن التأثير على الضريبة المطبق من قبل البائعين والمشترين يقل إلى أقصى حد ممكن، فالمستهلكون إذن يتحملون عبء الضريبة والمدينين القانونيين (وهم هنا البائعون) لا يميلون إلى الغش لأن قدرتهم على نقل العبء الجبائي للآخرين كبيرة.[1]

4-2-2- في حالة الكساد الإقتصادي

عندما يكون الإقتصاد في حالة ركود و يكون الطلب ضعيفا مقارنة بالعرض، فتتراجع القدرة الشرائية، مما يؤدي إلى عدم قدرة البائعين على تحميل المشترين للعبء الجبائي، وعدم قدرة البائعين على نقل العبء الجبائي إلى عملائهم، مما يعد عامل محفز للغش الضريبي.

4-2-3- في فترات الندرة و التضخم

تبذل الدولة جهودا كبيرة لبناء الإقتصاد في حالة الحرب و إعادة التعمير، وذلك عن طريق تنظيم السوق بفرض الضرائب والرسوم على الأسعار والسلع.

المطلب الثاني : آثار الغش الضريبي

إن لظاهرة الغش الضريبي آثار سلبية عديدة، حيث أنها تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة و بالتالي الإضرار بالخزينة العامة وما يترتب عليه عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل والذي يحقق مصلحة المجتمع ككل، و بالإضافة إلى هذا فإن لها آثار على نواحي أخرى، لذلك سنستعرض هنا مختلف آثار ظاهرة الغش الضريبي على الجوانب المالية و الإجتماعية و الإقتصادية.

أولا : الآثار المالية

إن الضريبة لها دور أساسي في تمويل خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة و التي توجه لتغطية النفقات العمومية، لهذا فإن التملص من الضريبة بمختلف أشكاله و صوره يهدد المداخيل المالية للخزينة العامة و يتسبب في حدوث خلل لأي سياسة إقتصادية و اجتماعية، وهو ما يعد عائقا أمام تحقيق الهدف الرئيسي للضريبة والمتمثل في تمويل خزينة الدولة و مواجهة النفقات العامة للدولة، وحتى تتمكن الدولة من سد هذه الفجوة، تلجأ إلى البحث عن مصادر تمويل أخرى، وتؤدي بالتأكيد إلى إحداث ضغط على التنمية الإقتصادية لما تشكله من مخاطر على الإستقلال المالي و الإقتصادي للدولة و من بين هذه المصادر:

- الإصدار النقدي؛
- الدين العام؛
- الرفع من الضغط الجبائي (رفع معدلات الضريبة أو إصدار ضرائب جديدة).

[1]- Gaudemet Paul Marie, Op.Cit, P : 310.

1- الإصدار النقدي

ويتم ذلك عن طريق خلق نقود جديدة من العملة الوطنية، و هو ما يعرف بالتمويل بالتضخم، وهذا ما ينعكس سلبا على الإقتصاد الوطني، ذلك أن التمويل بالتضخم يؤدي إلى نتائج سلبية منها:[1]

- زيادة مفرطة للأسعار بصورة غير طبيعية؛
- إضعاف القدرة التنافسية الدولية للمنتوج المحلي؛
- نقص القدرة الشرائية للمواطنين و تدهورها؛
- تغير نمط الاستهلاك؛
- إنخفاض الصادرات في البلاد الذي يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

2- الدين العام

يؤدي اللجوء إلى الدين العام بإختلاف مصادره (داخلي أو خارجي)، ومدته (قصير المدى أو طويل المدى) وطريقة الإكتتاب (عام أو عن طريق الإكتتاب) إلى آثار سيئة على الإقتصاد ككل، ومنها على الخصوص أن الدين العام يعتبر عبئا على ميزان المدفوعات خاصة في حالة إستخدامه لأغراض إستهلاكية، إضافة إلى الضغط على القدرة الشرائية للمستفيدين من الإنفاق العام نظرا لسياسة التقشف التي تستلزمها تدابير تسديد الدين العام.

3- التجارة الخارجية

نظرا لإرتباط الدولة بالمحيط الدولي فإنها تعمل على ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح السوق الوطنية على الأسواق العالمية، من أجل تمويل وارداتها الضرورية من السلع الرأسمالية، وكذلك العمل على تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، فإذا كان هذا التصدير بكميات كبيرة، إزدادت قدرة البلد على زيادة الإستيراد للسلع الرأسمالية الضرورية، و يعمل على إثراء الخزانة العامة، و لكن تبقى المشكلة في البلدان النامية هي إعتمادها على تصدير المواد الأولية بأسعار متدنية و إستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، وبالتالي اللجوء إلى الخزينة العمومية لتغطية النقص، ففي حالة وجود العجز في الخزينة نفسها فإن هذا يؤثر سلبا على التجارة الخارجية نفسها، وبالتالي تضطر الدول إلى جلب رؤوس الأموال الخارجية لتنشيط و تعجيل عملية التنمية الإقتصادية، و يبقى ذلك العجز أو اللجوء إلى الموارد المالية الأخرى له أثر بالغ على المكلف فيما بعد حيث يؤدي بالدولة إلى زيادة سعر الضرائب، أو فرض ضرائب جديدة، فيزداد عبئها على الذي لا يتهرب.[2]

4- زيادة الضغط الجبائي

إن لجوء الدولة إلى فرض معدلات ضريبية مرتفعة أو فرض ضرائب جديدة من اجل زيادة حصيلة الضرائب لمواجهة العجز المتولد عن ظاهرة الغش الضريبي، يؤدي إلى زيادة الضغط الجبائي المفروض على المكلفين مما يزيد من ميولهم للغش، وبالتالي إستفحال ظاهرة الغش الضريبي أكثر فأكثر.

[1]- بولخوخ عيسى، **الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي**،(مذكرة ماجستير)،جامعة باتنة،2003-2004، ص : 32.
[2]- عيسى بولخوخ، مرجع سابق ، ص :33.

ثانيا : الآثار الإجتماعية

تتمثل آثار الغش الضريبي على المستوى الإجتماعي في الجوانب التالية :

1-الغش يولد غش آخر

إن الغش الضريبي يقلل من الحصيلة الجبائية للدولة، مما يدفعها إلى زيادة معدلات الضريبة من أجل تحقيق مداخيل أكبر، ويترتب عن هذه الزيادة في المعدلات الضريبية آثار أخرى سلبية، فنجد مثلا أن المكلفين الذي لا يقومون بالغش الضريبي يتحملون مساهمة في النفقات العمومية أكثر من المفروض تحمله، على عكس المكلفين الذين يقومون بعمليات الغش الضريبي، لذلك فإن اللجوء إلى الغش يكون بمقدار أكبر كلما إرتفعت معدلات الضريبة فالغش يولد غشا آخر".[1]

2-تراجع الصدق في المعاملات الإقتصادية

إن الغش الضريبي يفسد تصرفات المكلفين الذين يمارسونه، حيث تنعدم الثقة بين المتعاملين، لأن كل واحد منهم يعلم بأن الطرف الآخر يقوم بمسك محاسبة مزورة لإعتبارات جبائية مما يؤدي إلى عدم الاطمئنان في منح القروض للعملاء لأن الإدارة الجبائية قد تتدخل في أي وقت و تلقي على عاتقهم ديونا ثقيلة بسبب الغش الضريبي، مما يؤدي إلى عدم إمكانية أداء مستحقات الموردين و الذين قد يتابعون كذلك جبائيا.

3- تثبيت و تعميق الفوارق الإجتماعية

إن إعتماد الكثير من البلدان وخاصة الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة العامة يؤدي إلى فرض ضرائب و رسوم مبالغ فيه على الأفراد، مما ينمي لديهم الإحساس بالقهر و الإستغلال من طرف النظام الجبائي، و يتزايد هذا الشعور لدى هذه الفئات، بسكوت الدولة على مختلف التجاوزات التي تقترفها أيادي أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم، وهو ما يجعل الجو مضطربا في العلاقات بين أفراد المجتمع ويؤدي إلى ظهور الفوارق الإجتماعية، إضافة إلى إنتشار الرشوة التي يتقاسم فيها المكلف عبء المخالفة مع موظفي الإدارة الجبائية، إعتقادا بأنها مهما إرتفعت قيمتها فهي أقل و أخف من الضريبة، و بهذا يرسخ فكرة الغش الضريبي لديهم، خاصة وسط مكلفين يحترفون نفس المسالك، وفي محيط لا تدفع فيه الضريبة إلا من طرف الفقراء و أصحاب المداخيل المحدودة.

4- تفشي اللامدنية الجبائية في المجتمع

إن وجود الغش الضريبي بين مختلف الطبقات الإجتماعية يساهم في تدهور المدنية الجبائية " Civisme fiscale " و التي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع وبذلك فإن الغش الضريبي هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية.

ثالثا : الآثار الإقتصادية

[1]-Guettouche nacir, **La Fraude fiscale en Algérie,Causes et conséquences**, (Mémoire de Magister),ESC,Alger,1998-1999, P : 103.

إن للضريبة دور إقتصادي دور هام كونها منظم وأداة للتدخل الإقتصادي للدولة، لذلك فإن التملص من هذه الضريبة له انعكاسات سلبية على اقتصاد الدولة من عدة جوانب و نخص بالذكر ما يلي:[1]

1- التأثير على المنافسة

عند الأخذ بعين الإعتبار وجود ضرائب مرتفعة على المؤسسات و التجار، فإن المؤسسات التي تتملص من الضريبة توجد دائما في وضعية إقتصادية حسنة مقارنة مع تلك التي لا تتهرب من الضريبة، وبالتالي تستطيع فرض أسعارها التنافسية، وأحسن مثال على ذلك حال المؤسسات الوطنية التي لا تستطيع منافسة بعض مؤسسات القطاع الخاص، والتي لا تتردد في إجراء صفقاتها التجارية بدون فواتير،و بالتالي فإن أسعارها تكون منخفضة لعدم إحتوائها على الرسم على القيمة المضافة، لذلك فإن الغش الضريبي يساهم في دحض قواعد المنافسة الشريفة و يعرقل النمو الإقتصادي.

2- عرقلة النمو الإقتصادي

إن الغش الضريبي يساهم في إبطاء و تأخير النمو الإقتصادي، حيث أن الغش الضريبي يثبط الجهود التي تسعى إلى رفع الإنتاجية، فالمستثمر الذي يطمح إلى زيادة مدا خيله عن طريق وضع إجراءات تنظيمية لعملية الإنتاج وعملية التسيير بهدف خفض التكاليف، فإنه لا يتردد في ممارسة الغش الضريبي من أجل الوصول إلى مبتغاه.[2]

3- إعادة توجيه النشاط الإقتصادي

إن الغش الضريبي يسهم في إعادة توجيه للأنشطة الإقتصادية، حيث يصبح الشغل الشاغل للمكلفين هو توجيه نشاطاتهم الإقتصادية أكثر حسب الإعتبارات الجبائية وليس للإعتبارات الإقتصادية و في الجزائر نلاحظ هذا، فالأنشطة الإقتصادية تتوجه عامة نحو القطاعات الأكثر حساسية للغش الضريبي، دون أن تتوجه إلى النشاطات التي تخلق الثروات و تساهم في تكوين القيمة.

مثال على ذلك إطارات المؤسسات في بعض الأحيان يتوجهون إلى التخلي عن صفة الأجراء لأن الأجر الذي يتقاضونه خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدلات مرتفعة، فهم ينشئون مؤسسات مستقلة أخرى تستفيد من إمكانية تكوين احتياطيات معفية من الضرائب وانتهاز فرص الغش الضريبي التي تتأتى لهم والتصريح بأنفسهم بالعناصر المحددة لدخلهم الخاص.

أيضا يلاحظ في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة من أجل ضمان مدخول جيد يفكر مدير المؤسسة في كيفية الغش أكثر من تنمية أعماله و مؤسسته، و بالتالي يمكن القول " أن الغش هو إذن مسبب للركود الإقتصادي".

4- ندرة الأموال

[1]- Guettouche nacir, Op.Cit, P : 104.

[2]- Guettouche nacir, Op.Cit, P : 10.

إن الغش الضريبي يخلق ندرة لرؤوس الأموال لأن المكلف عند إخفاء الأرباح عن الضريبة يعمل بكل حذر على إخفاء رؤوس الأموال التي يكتسبها عن مراقبة الإدارة الجبائية، والعمل على عدم إنفاقها بغية عدم الإنكشاف، فالمتملص يعمل على الإكتناز عن طريق حفظ أمواله خارج السوق النقدي والمالي لمدة طويلة من الزمن، ويمكنه اللجوء أيضا إلى شراء سندات مغفلة الأسهم، مثلا سندات خزينة أو إستثمارات معينة صعبة المراقبة (مجوهرات، تحف فنية)، وبالتالي ستكون ندرة في السيولة النقدية على مستوى الإقتصاد الوطني ككل، بالإضافة إلى أن التسديد عن طريق النقود السائلة يكون دائما مفضلا على النقود الإعتبارية،وذلك لأن المبادلات البنكية سهلة المراقبة من قبل الإدارة الجبائية بإستعمال الصلاحيات القانونية و خصوصا حق الإطلاع لدى المؤسسات البنكية.[1]

المبحث الثالث: أساليب وطرق الغش الضريبي وتقديره

المطلب الأول:أساليب وطرق الغش الضريبي

إن الغش الضريبي يتجسد في الواقع عن طريق إستعمال المكلف طرق وأساليب وتقنيات مختلفة بهدف التقليل من الوعاء الضريبي سواء الدخل أو الربح أو حجم رقم الأعمال، وبالتالي التخلص من العبء الضريبي، لذلك سنستعرض هنا كيف يتم الغش الضريبي من طرف المكلف وماهي الإجراءات والطرق و الأساليب التي يلجأ إليها لتفادي الضريبة ؟ مع العلم أن المكلفين يتفننون ويبتكرون طرق عديدة للغش والتهرب الضريبي، وعملية حصر كل طرق وأساليب الغش الضريبي حصرا دقيقا وشاملا عملية صعبة للغاية، حيث أن هذا المجال مفتوح للمكلفين لخلق وابتكار كل ما يؤدي في النهاية إلى التخلص من الضريبة، ويمكن تصنيف طرق وأساليب الغش الضريبي كما يلي:

أولا: التلاعب المحاسبي

بما أن معظم التشريعات الضريبية قائمة على أساس الإقرار، أي إلزام المكلف بتقديم تصريح على أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها، فإنه من البديهي أن معظم البيانات والمعلومات الموجودة في هذا التصريح يوفرها النظام المحاسبي، والذي يعد نظام قياس واتصال يعمل على تبويب وتسجيل وتلخيص العمليات المالية التي يقوم بها المكلف وإعطاء بيان دوري للجهات المعنية بنتائج النشاط الفعلي، ومع إفتراض جزء من تضامن المكلف تجاه الإدارة الجبائية فإن المكلف يسعى دوما لإدخال تغيرات ولو طفيفة على ملفه خاصة من الجانب المحاسبي.

حيث يتم التلاعب المحاسبي إما بتضخيم التكاليف أو بتخفيض الإيرادات أو بهما معا أو بطرق أخرى وبإعتبار المحاسبة قاعدة للرقابة من طرف الإدارة الجبائية حيث تقوم بمقارنة ما جاء في الإقرارات والوثائق المحاسبية بغية التأكد من صحة الكتابات المحاسبية، أو بصورة أدق تعتبر الوثائق المحاسبية سلاحا ذو حدين، ففي الوقت الذي يمكن إستعمالها أيضا لتظليل أعوان الإدارة الجبائية، فهي تعتبر من ناحية أخرى حجة تبريرية لصالح المكلف إذا كانت محكمة ومنظمة ومضبوطة، وفي الوقت نفسه فهي دليل ضد المكلف

[1]- Guettouche nacir, Op.Cit, P : 106.

إذا كان يشوبها الغموض والتناقض، لذلك أوجبت جل التشريعات على المكلف مسك محاسبة شاملة وكاملة ومقنعة، تعطي صورة واضحة على مجمل نشاطه.

1- تضخيم الأعباء و التكاليف المحاسبية و الجبائية

إن القوانين الجبائية تسمح للمكلف بأن يقوم بخصم الأعباء والتكاليف ضمن شروط محددة مسبقا من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة، ويشترط أن تكون هذه الأعباء متعلقة بممارسة نشاط المؤسسة ومدعمة بوثائق تبريرية وأن تكون في حدود السقف المحدد جبائيا لبعض التكاليف حتى لا يبالغ فيها،

ولقد حدد القانون الجبائي شروط معينة للتكاليف القابلة للخصم وهي:[1]

- أن تكون هذه الأعباء لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة؛
- أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة؛
- أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية؛
- أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة.

والواقع يبين أن المكلف يحاول دائما إدخال نفقات ولو وهمية من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة ومن بين الأساليب التي يلجأ إليها نذكر ما يلي:

- تقييد النفقات الشخصية غير قابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة مثل تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية باسم المؤسسة، وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف الأفراد المسيرين للمؤسسة.
- تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقعة متعلقة بمساكن مسيريها.
- تسجيل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف إضافية لا ترتبط بنشاط المؤسسة.
- تسجيل مشتريات في حسابات المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيريها ومن أمثلتها شراء الأثاث المنزلي.
- استخدام تقنية العمال الوهميين والوظائف الوهمية.
- تقنية الإهتلاك تستعمل غالبا خارج القواعد القانونية التي حددها التشريع المحاسبي والجبائي من قبل بعض المكلفين من أجل تضخيم الأعباء والتكاليف القابلة للخصم .

وقد أوضح المشرع الجبائي في المادة 169-2- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التكاليف القابلة للخصم جبائيا مثل:[2]

- المبالغ المخصصة للإشهار المالي و الكفالة و الرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية؛
- ترميم المعالم الأثرية و المناظر التاريخية المصنفة و تجديدها و رد الاعتبار لها و تصليحها و تدعيمها و إصلاحها؛

[1]- المادة 169-2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[2]- المادة 169-2- من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

– ترميم التحف الأثرية و المجموعات المتحفية و حفظها؛
– توعية الجمهور و تحسيسه بجميع الوسائل في كل ما يتعلق بالتراث التاريخي المادي والمعنوي؛
– إحياء المناسبات التقليدية المحلية."

2– تخفيض الإيرادات

تعتبر طريقة التقليص أو الإغفال لبعض الإيرادات في التقييد المحاسبي من ضمن الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخفيض من قيمة الضريبة،حيث أنه يصرح بأرباح أقل بكثير مما هو عليه فعلا، فيحرم بذلك مصالح الضرائب من أوعية ذات قيم معتبرة.

والجدير بالذكر هنا أن التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرقم الأعمال كحد تلزم من تجاوزها بمسك الوثائق المحاسبية، هذه الأخيرة تعتبر وسيلة لمتابعة مختلف الإيرادات التي يحققها المكلف، ومن هنا تبرز قدرات المكلف إنطلاقا من الإقرارات الضريبية، والذي يسعى جاهدا لأن يكون مطابقا لسجلاته المحاسبية مستعملا كل الطرق والأساليب للتصريح بمبالغ بسيطة بعيدة كل البعد عن القيمة الحقيقية للربح.

وفي هذا الإطار يقوم المكلف بعدة عمليات مثل :

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

– لكي يتم التخفيض محاسبيا من مبلغ المبيعات يلجأ بعض المكلفين إلى تسجيل مردودات وهمية للبضائع أو تخفيضات تجارية بشكل مبالغ فيها في حساب المبيعات مع أنه في الحقيقة لم تكن هناك أي مردودات للبضائع ولم تمنح أية تخفيضات تجارية للزبائن.

ثانيا: التلاعب المادي و القانوني

بالإضافة إلى التلاعب المحاسبي، يلجأ المكلف إلى إستعمال طرق و أساليب أخرى للغش الضريبي، بحيث يمتنع المكلف 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 أي بمعنى أن المكلف لا يخرج عن القانون لكنه يتحايل فيه حتى يستفيد من وضعية أكثر إمتيازا تسمح له أن يخضع لضريبة أقل ونوضح ذلك كما يلي:

1– التلاعب المادي؛
2– التلاعب القانوني.

1– التلاعب المادي

إن التلاعب المادي يتمثل في إخفاء المكلف للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة في الواقع للضريبة وجعلها بعيدا عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية، وهذا النوع يعد من أخطر أشكال الغش الضريبي لمساهمته في إرساء دعائم الإقتصاد الموازي.

وقد يكون الإخفاء جزئيا يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة أو كليا يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة، ونبين هذه الصور في مايلي:

1-1- الإخفاء المادي الجزئي

"في هذه الحالة يحرص المكلف على إعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية للمادة الخاضعة للضريبة تهربا من دفعها جزئيا كما هو الحال في الضرائب الجمركية وضرائب الإنتاج"[1]، كما يستطيع المكلف التهرب من التصرف في جزء من أمواله إلى الورثة قبل وفاته وإخفاء بعض أموال التركة خاصة المنقولة منها ووضعها في خزانة إحدى البنوك، وبعد ذلك يستولي الورثة عند وفاة مورثهم على كل ما فيها دون إبلاغ الإدارة الجبائية بذلك، ومن صور هذا الإخفاء المادي الجزئي مايلي :

- حالة ممارسة نشاطات خفية إلى جانب النشاط الرئيسي.
- حالة تقديم المكلف لتصريح الضريبة يتضمن دخل أقل من الواقع.
- عدم إحترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون.
- إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من الرسوم الجمركية.

1-2- الإخفاء المادي الكلي

يتجسد هذا الشكل في قيام المكلف بممارسة أنشطة دون أن تكون الإدارة الجبائية على علم بها، و يرجع ذلك إلى إمتناع المكلف عن طريق التصريح بها من جهة، و نقص الرقابة الجبائية من جهة أخرى، و يحدث هذا الإخفاء عندما يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخله طبقا للنصوص القانونية السارية المفعول، فالإدارة الجبائية لا تجد حينئذ لديه ما يمكن من إستيفاء الضريبة منه، حيث يقوم المكلف بإنشاء مصانع أو محلات لإيداع السلع في أحياء تكون جديدة أو آهلة بالسكان، فيقوم بالإنتاج وكذلك البيع، في الخفاء دون ترك أي أثر و يفر من هذه الأماكن عندما يشعر بمجيء مصالح الرقابة الجبائية، وكذلك من صور الغش الضريبي بواسطة الإخفاء المادي الكلي عدم التصريح بالوجود أصلا أي عند بداية النشاط.

2- التلاعب القانوني

أمام تلك الطرق التقليدية للتخلص من الإلتزام الجبائي والتي تحتاج دوما إلى تنظيم أو إلاستعانة بأشخاص مختصين، يأتي نوع أخر من التهرب أكثر تنظيما و أرقى تقنية أين يعمد المتهرب لممارسة عمليات وهمية لخلق محاسبة مشتريات دون فواتير أو فواتير دون شراء أو بيع، وهو الأخطر وذلك عن طريق كتابات متناسقة ومتكاملة فيما بينها لدرجة أن لا تجد فيها مجالا للشك.[2]

[1]- جامع أحمد، مرجع سابق، ص: 246.
[2]- بولخوخ عيسى ، مرجع سابق، ص : 14.

و تعتبر هذه الطريقة أكثر تنظيما و تتمثل في إستغلال القانون أو إستغلال الثغرات الموجودة فيه للتخلص من الضريبة وهذا ما يخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، و بذلك تتحقق غاية المكلف المتمثلة في الإفلات من الإلتزام الجبائي، حيث أن المكلف يستعين بمجموعة من المستشارين القانونيين والمختصين في إبتكار طرق أكثر مردودية بأقل تكلفة وأكبر ربح، والإخفاء القانوني يأخذ مظهر التلاعب في تكييف و تصنيف الحالات القانونية وكذا في صورة العمليات الوهمية.

2-1- تكييف و تصنيف الحالات القانونية

يقوم المكلف في هذا الصدد بتكييف و تصنيف و تحوير أو تزييف وضعية قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى تكون معفاة أو خاضعة لضريبة أقل، وهذا الشكل من الغش الضريبي يحتاج بصفة خاصة إلى إختصاصيين في القانون الجبائي ومختلف الصيغ القانونية المتعلقة بها، والمثال الأكثر شيوعا في هذا الصدد يتمثل في عملية التوزيع للأرباح التي تقوم بها الشركة على المساهمين في شكل رواتب و أجور لتخفيض أساس فرض الضريبة، والمكلف في إطار صراعه مع الإدارة الجبائية يسعى دائما إلى إيجاد و تطوير الثغرات والمنافذ التي تسمح له بالتخلص من الضريبة.[1]

2-2- العمليات الوهمية

هذا النوع من الغش قد يكون بمبادرة فردية يخفي صاحبها جزء من أملاكه من مخزون بضاعته أو أرباحه الخاضعة للضريبة، و يعتبر هذا النوع من أخطر أنواع الغش الضريبي و ذلك لكونه يعمل على إرساء مجال إقتصادي و غير شرعي خفي عن أنظار الإدارة الجبائية و بعيد عن كل مراقبة، كما يكون هذا النوع من الغش غالبا مرتبطا بحقوق الملكية أين يلجأ الورثة إلى عدم الإعلان عن جزء من الممتلكات الخاضعة للضريبة، و قد يكون جماعيا حيث يعمد إلى تأسيس نظام قائم على كتابات متناسقة فيما بينها بتبريراتها الضرورية وهو ما يعرف عالميا بمؤسسات " **TAXIES** "[*] و هي مستمدة من مصطلح **(Taxe)** أي الرسم لأنها تقوم على تأليف الرسم القابل للتعويض و بيعه للمؤسسات المعنية، حيث يعمد إلى تقديم وثائق تجارية سليمة قانونيا لعمليات وهمية باسم مؤسسات وهمية، مما يسمح للمعني بالاستفادة من :

- تعويضات الرسم على القيمة المضافة لم يدفع أبدا للخزينة؛
- تخفيف عبء الربح الخاضع للضريبة بما تحمله الفواتير الوهمية من مبالغ و مصروفات وهمية؛
- إسترجاع الرسم على القيمة المضافة المسجل في الفواتير المزورة.

و هذا النوع من الغش الضريبي يصعب تحديده لأنها تتمتع بالغطاء القانوني، و لإعطاء فكرة أوضح عن هذا النوع من الغش فسوف نقوم بدراسة الحالة التالية:

مثلا مؤسسة **(أ)** تقوم بشراء بضاعة بدون فواتير و بثمن أقل من الثمن المتداول في السوق من مؤسسة أخرى **(ب)** حيث تقوم المؤسسة **(أ)** بالتعامل مع مؤسسة وهمية أخرى **Taxies** تمنحها فواتير وهمية

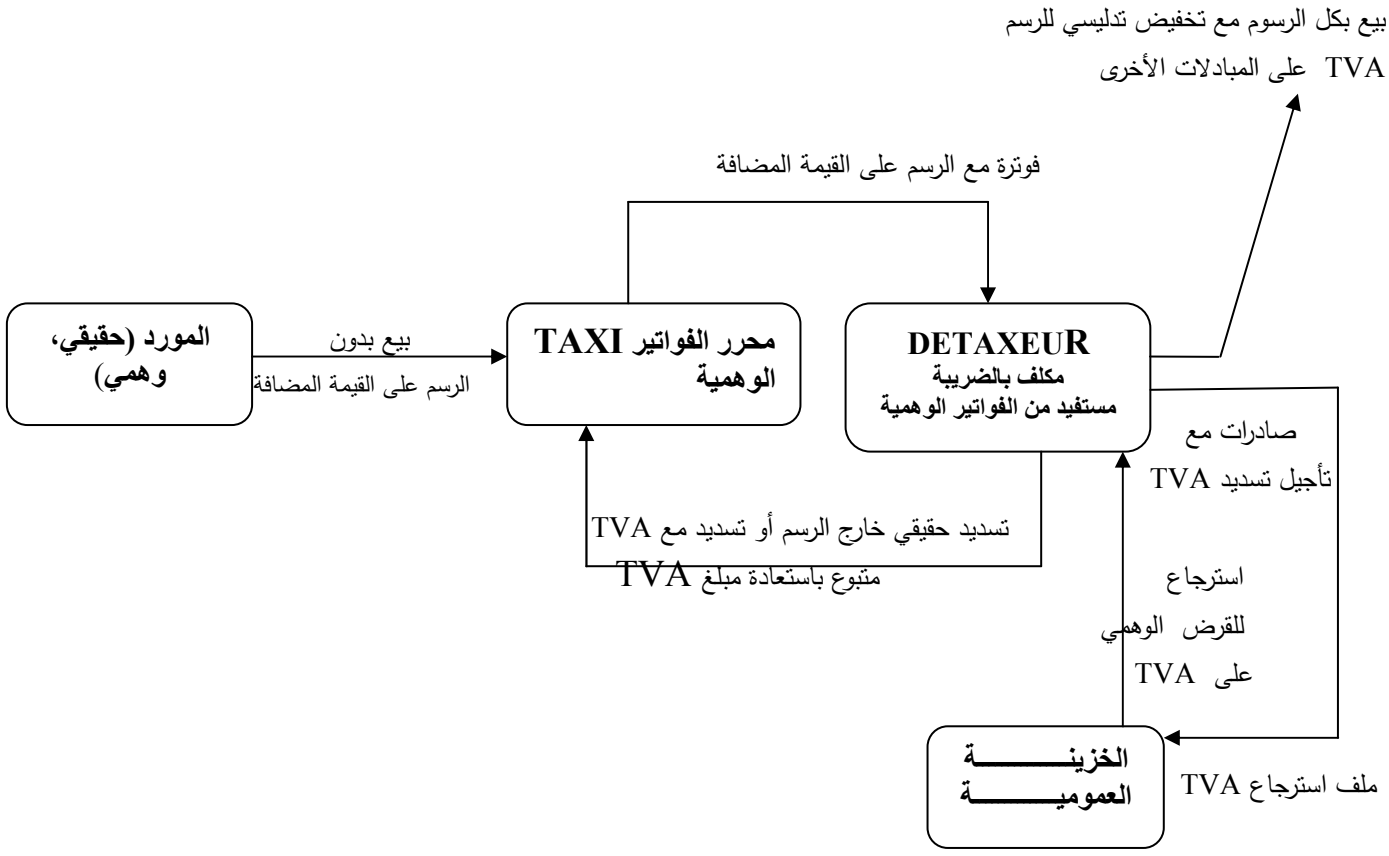
[1]- Gaudemet Paul Marie, Op.Cit, P : 313.

[*] - taxies إسم مستعار وظيفته الأساسية هو التسجيل لدى السجل التجاري و القيام بتحرير فواتير بيع وهمية من أجل الإستفادة من الرسم على القيمة المضافة، و بشكل أوسع هو مكلف بإصدار الوثائق التجارية المتعلقة بعمليات وهمية و التي تنجز مع مؤسسات حقيقية وبصورة كاملة.

بأسعار باهظة مع تضخيم المبالغ و الرسوم التي لم تدفع أصلا، بعد ذلك تدفع المؤسسة **(أ)** صكا بنكيا للمؤسسة الوهمية التي تتقاضى قيمتها شكليا و تعيدها نقدا لمسيري المؤسسة **(أ)** مقابل الحصول على عمولة، وهذه التلاعبات تسمح للمؤسسة **(أ)** بتبرير سعر التكلفة المرتفع لمشترياتها الشيء الذي يؤدي إلى تخفيض الربح الخاضع للضريبة.[1]

و يمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

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



Source: Martinez jean Claude, op.cit, p:7

ثالثا : طرق أخرى للغش الضريبي

1- قبل فرض الضريبة

يلجأ المكلف إلى الغش الضريبي قبل التصريح بنشاطه أصلا، كأن يقوم بمايلي :

- التصريح بنشاط أو أسماء أشخاص متوفين، عجزة، ذوي احتياجات خاصة، إلى غير ذلك؛
- التصريح بعناوين مختلفة لمقر المؤسسة، أو عناوين وهمية؛
- التصريح بنشاط معين و مزاولة نشاط آخر.

[1]- Lopez Christian, Nicole Stolowy, **la Facturation de Complaisance dans les entreprises**, l'harmattan, Paris, 2001, P : 07.

2- بعد فرض الضريبة

من بين الطرق التي يلجأ إليها المكلف بعد إصدار الضريبة و الشروع في تحصيلها عدم دفع الضريبة أصلا، أو دفع جزء منها فقط أو يقوم بتدبير عدم إمكانية التسديد، أو تحرير رزنامة للتسديد الجزئي ثم بعد ذلك يتراجع عنها.

المطلب الثاني : قياس و تقدير ظاهرة الغش الضريبي

لقد ذكرنا سابقا بأن ظاهرة الغش الضريبي تقلل من الحصيلة الجبائية للدولة الموجهة إلى تمويل نفقات ومتطلبات التنمية الإقتصادية, وبالتالي أصبح من الضروري معرفة الطرق المستخدمة في تحديد الغش الضريبي و مجالات التأثير لهذه الظاهرة بالإضافة إلى البحث عن الطرق والوسائل المثلى لمحاربة هذه الظاهرة وأساليب معالجتها.

و عملية قياس و تقدير هذه الظاهرة تتم بواسطة إستخدام أدوات مختلفة للقياس مثل المعادلات الرياضية، وعموما توجد طريقتين لقياس حجم ظاهرة الغش الضريبي هما تقدير الإقتصاد السري وتقدير عدم الإلتزام الضريبي.

أولا : تقدير الإقتصاد السري

يشمل الإقتصاد السري مجمل النشاطات و المداخيل غير مصرح بها للإدارة الجبائية من طرق المكلفين وغير مدرجة ضمن الناتج الوطني الخام، لذلك فإن عملية تحديد حجم الإقتصاد السري يسمح بقياس و تقدير ظاهرة الغش الضريبي، و يعتمد تقدير و إحصاء الإقتصاد السري بناءا على معطيات الناتج الوطني الإجمالي و المعاملات النقدية و سوق العمل و عوامل الإنتاج.

1-المنهج النقدي

توجد ثلاثة أشكال للمنهج النقدي هي:

1-1- متغير المعدل الثابت

يرتكز هذا المنهج على فرضية وجود معدل نقدي ثابت في ظل عدم وجود الإقتصاد السري، ويتطلب هذا المنهج تحديد السنة المرجعية التي على أساسها نقارن المعدل النقدي الثابت بمختلف الأسعار النقدية للمراحل المدروسة، وعندما يكون المعدل النقدي لسنة معينة مدروسة أكبر من السنة المرجعية، نعتبر الكتلة النقدية الزائدة نتيجة نشاطات الإقتصاد السري، ونحدد حجم الغش الضريبي بضرب حجم الإقتصاد السري في المعدل الضريبي المتوسط المفروض، ويمكن توضيح ذلك كما يلي :[1]

في البداية نحسب حجم الإقتصاد السري بتطبيق المعادلة التالية :

$$AEST = \frac{(M_2 - M_1) .PNB}{M_2}$$

[1]- ناصر مراد، مرجع سابق، ص299.

حيث أن:

AEST : يمثل حجم الإقتصاد السري؛

M_1 : يمثل الكتلة النقدية للسنة المرجعية؛

M_2 : يمثل الكتلة النقدية للسنة المدروسة؛

PNB : تمثل الناتج الوطني الخام.

ثم نحدد حجم الغش الضريبي بتطبيق المعادلة التالية:[1]

$$V.F.F = \frac{[(M_2-M_1) \cdot PNB] \cdot Tm}{M_2}$$

حيث أن **V.F.F** : حجم الغش الضريبي.

Tm : يمثل المعدل الضريبي المتوسط المفروض.

ولقد وجهت لهذا المنهج عدة إنتقادات منها:

- كونه يستند على فرضيات هشة، ففي الواقع ليس دوما المعدل النقدي ثابتا؛
- إن النتائج المحصلة تكون تابعة للمرحلة المرجعية المحددة؛
- إن سرعة دوران النقود في الإقتصاد المشروع قد تختلف عن تلك المتعلقة بالإقتصاد السري.

1-2- متغير المعادلة النقدية

يعتمد هذا المتغير على فكرة وجود علاقة مباشرة بين الجباية و الإقتصاد السري، بحيث أنه يعتبر وجود الإقتصاد السري كنتيجة مباشرة للضرائب المرتفعة، ومن أجل قياس حجم الغش الضريبي نستخدم معادلة طلب العملة التي تراعي المتغير الضريبي، حيث نحسب أولا سرعة دوران العملة القانونية التي يفترض أنها نفسها في الإقتصاد السري ثم نحدد حجم الإقتصاد السري وفي الأخير نحدد حجم الغش الضريبي، وذلك وفق المعادلات التالية :

$$AE.ST = \frac{(M_3-M_2). PNB}{M_0}$$

حيث أن:

(M_3-M_2) : يمثل العملة غير الشرعية.

M_O: يمثل العملة الشرعية.

و بالتالي فإن حجم الغش الضريبي يحسب بالمعادلة التالية:[2]

$$[(M_2-M_1). PNB] .Tm$$

[1]- المرجع السابق.

[2]- ناصر مراد، مرجع سابق، ص300.

$$V.F.F = \frac{\quad}{M_0}$$

وتكمن نقائص هذا المقياس في أنه:

– يفترض سرعة دوران العملة غير الشرعية هي نفسها في العملة الشرعية، وهذا ليس دوما صحيح؛

– إن هذا المقياس ضيق بحيث أنه يراعي الغش الناتج عن توظيف العملة و الإقتصاد الموازي فقط، ويهمل الطرق الأخرى للغش مثل إستغلال الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية.

1-3- متغير فئات العملة

بحسب هذا المقياس، يرتبط الإقتصاد السري بإستخدام أوراق نقدية من فئة معينة، لذلك فإن التغير في عدد هذه الأوراق يعبر عن حجم الإقتصاد السري، لكي يفقد هذا المقياس أهميته عند التضخم المرتفع (إرتفاع المستوى العام للأسعار)، بحيث يمكن استخدام الأوراق الكبيرة دون أن يحصل زيادة في الإقتصاد السري.[1]

2- منهج عوامل الإنتاج (المدخل المادي)

حسب هذا المنهج نقوم بإختيار عامل إنتاج معين مثل الكهرباء، وبإفتراض وجود علاقة مباشرة بين عامل الإنتاج والناتج الوطني وبالإعتماد على حجم الإخراج وإستهلاك هذا المدخل، يتم تقدير الناتج الوطني، ويقاس حجم الإقتصاد السري عن طريق الفرق بين الناتج الوطني المقدر(الاسمي), حسب المدخل المادي والناتج الوطني الرسمي(الحقيقي)، ولقد وجه لهذا المنهج إنتقاد كونه يفترض وجود علاقة ثابتة بين عوامل الإنتاج و الناتج الوطني، إلا أن تغيرات إستهلاك العوامل قد لا تعكس حتما عن إرتفاع الإقتصاد السري، بحيث قد تزيد نسبة الإستهلاك نتيجة التبذير مثلا.

3- منهج سوق العمل

و هذا المنهج قام في إيطاليا في الخمسينات من القرن الماضي حيث لوحظ أن حجم العمل المعلن قد إنخفض إنخفاضا شديدا بعكس نسبة العمالة غير المعلنة، وفق هذا المنهج يتم تقدير العمالة غير المصرحة عن طريق الإستقصاء، ثم يتم حساب متوسط إنتاجية العمل، وعلى أساس ذلك يقدر حجم الإقتصاد السري، ويكمن الإنتقاد الموجه لهذا المنهج في أنه يعتمد على العمل فقط في تقدير الناتج الوطني مع إهمال العوامل الأخرى مثل رأس المال.[2]

4- منهج التفاوت

حسب هذا المنهج يتم حساب الدخل الوطني بالإعتماد على مصادر الإدارة الجبائية، كما يتم حسابه من مصادر أخرى غير المصالح الضريبية، وبمقارنة الدخلين نستخرج الفرق الذي يمثل الدخل المتهرب من الضريبة، ورغم سهولة هذا المنهج إلا أنه توجد ثلاثة صعوبات هي:[3]

- إن حساب الناتج الوطني يستمد من البيانات الضريبية في الكثير من الدول؛

[1]- المرجع السابق.
[2]- يحياوي نصيرة ، مرجع سابق، ص : 55.
[3]- ناصر مراد، مرجع سابق، ص :301.

- مفهوم الدخل الفردي لحساب الناتج الوطني يشمل كل دخل يكسبه الأفراد سواء كان خاضعا أو غير خاضعا للضريبة، غير أن الدخل المصرح به في الإقرارات الضريبية هو الدخل الخاضع للضريبة؛
- توجد اختلافات في معالجة الاستهلاك, هذه الإختلافات تجعل التقديريين غير قابلين للمقارنة.

و نلاحظ مما سبق أن جميع المناهج السابقة تعتمد على قياس حجم ظاهرة الغش الضريبي من خلال تقدير حجم الإقتصاد السري ، ونظرا للحدود التي تعاني منها هاته المناهج، أصبح من الضروري الإعتماد على مناهج أخرى تستند على تقدير حجم عدم الإلتزام الضريبي.

ثانيا: تقديرات عدم الإلتزام الضريبي

بغض النظر عن حجم الإقتصاد السري، يمكن قياس حجم الغش الضريبي بإستعمال المناهج التالية:

1- منهج الضريبة القانونية المحتملة

يستند هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي، لذلك يمكن أخذها كأساس لحساب الضريبة على الدخل التي يفترض تحصيلها, و بمقارنة هذا الأخير مع حجم الضريبة المحصلة فعلا نتحصل على حجم الغش الضريبي.[1]

ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية :[2]

$$I.N.P = PFL - PFR$$

حيث أن **I.N.P** : تمثل الضريبة المتهرب منها.

P.F.L : تمثل الضريبة القانونية المحتملة.

P.F.R : تمثل الضريبة المحققة.

وتتمثل الانتقادات التي وجهت إلى هذا المنهج في العناصر التالية :

- إن هذا المنهج يهمل الإقتصاد السري، وبالتالي لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي أغفل في التقدير الحقيقي لإجمالي الناتج الوطني؛
- يعتمد في قياس حجم الغش الضريبي على مبدأ الإلتزام الضريبي أكثر من الغش الضريبي؛
- يعتمد التقدير في هذا المنهج على إفتراض أن توزيع الدخل يستند إلى إستقصاءات الأسرة ودرجة الثقة فيها؛
- يتطلب هذا المنهج إلتزام ووعي ضريبي عالي جدا ووجود إدارة جبائية لها درجة عالية من الكفاءة و القدرة على التحصيل، وهذا ليس دوما متوفرا.

2- منهج نسبة الضريبة الثابتة

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم الغش الضريبي يساوي الفرق بين الضريبة المقدرة و الضريبة الفعلية لسنة معينة كما توضح المعادلة التالية:[3]

$$V.F.F = POES - POR$$

[1]- Bulletin des Services fiscaux, Revue n°8, édité par la Direction générale des impôts, Alger, 1994, P :08.

[2]- ناصر مراد، مرجع سابق، ص 301.

[3]- ناصر مراد، مرجع سابق، ص 302.

حيث أن :

POES : يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية المقدرة.

POR : يمثل مجموع الإقتطاعات الضريبية الفعلية.

ولإيجاد الضريبة التقديرية نحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها الغش الضريبي عند الحد الأدنى، ثم نطبق نسبة الضريبة إلى إجمالي الناتج الداخلي الخاص بالسنة التمثيلية على إجمالي الناتج الداخلي للسنة المدروسة.

ولقد وجهت إلى هذا المنهج عدة إنتقادات ونذكر منها ما يلي :[1]

- يسمح هذا المنهج بتقدير حجم الغش الضريبي الإضافي وليس الغش الضريبي الكلي لذلك يفيد في إبراز مدى تدهور دور الإدارة الجبائية.
- إن فرضية النسبة الثابتة بين الضريبة وإجمالي الناتج المحلي تكون صحيحة في حالة إفتراض أن مرونة الضريبة تكون مساوية للواحد أي أن التغير الحاصل لإجمالي الناتج المحلي يكون مساويا للتغير النسبي في الضريبة، أما في حالة العكس فإن تقدير حجم الغش الضريبي يكون غير صحيح.
- تتوقف صحة قياس الغش الضريبي على مدى صحة إختيار السنة التمثيلية، فإذا قدمت هذه السنة أرقاما مرتفعة لإجمالي الناتج الداخلي، فإنه سيؤدي إلى تضخيم حجم الغش الضريبي.

3- منهج الإعفاءات الضريبية

من خلال هذا المنهج يتم قياس حجم الغش الضريبي بالإعتماد على المعلومات الموجودة في التصريحات الضريبية التي يقدمها المكلف, وفي هذه الحالة ينخفض ميل المكلف للغش عندما يستفيد من إعفاء ضريبي لذلك يصرح عن دخله الحقيقي، وعليه يتم قياس حجم الغش من خلال فحص التصريحات الضريبية المستلمة أثناء فترة الإعفاء، ويكتسي هذا المنهج أهمية بالنسبة للإعفاء الجزئي وليس الكلي، ففي حالة الإعفاء الكلي لجميع الضرائب، فإن المكلف يتجنب من أي إلتزام ضريبي بعكس الإعفاء الجزئي الذي يكون خاضعا لضرائب معينة،بالإضافة إلى ذلك يجب نشر الوعي الضريبي وذلك بتطوير مفهوم الواجب الضريبي وتحسين العلاقة بين الإدارة و المكلف, بحيث أنه رغم الإستفادة من إعفاء جزئي، قد يتمادى المكلف في التملص من الضرائب الأخرى، وعليه قد يكون الإقرار الضريبي غير صحيح والذي يؤثر حتما على مدى صحة تقدير حجم الغش الضريبي.

4- منهج المراجعات الخاصة

يعود هذا المنهج في قياس حجم الغش إلى الإدارة الضريبية الأمريكية التي وضعت برنامجا لقياس الإلتزام الضريبي عن طريق فحوصات ومراجعات دقيقة للإقرارات الضريبية, والتي يقوم بها مختصون لعينة تتألف من 50.000 مكلف.[2]

[1]- المرجع السابق، ص 303.
[2]- ناصر مراد، مرجع سابق، ص: 304.

والتي تؤخذ عشوائيا من الإقرارات الضريبية المقدمة، و التي تصنف حسب مجموعات الدخل المصرح به، ويسمح هذا المنهج بقياس حجم الضريبة التي يتحملها المكلفون ، ثم تحديد نسبة مستوى الإلتزام الطوعي أي نسبة الضريبة المقدرة ذاتيا إلى مجموع الإستحقاق الضريبي.

وتكمن نقائص هذا المنهج في اعتماده على المكلفين المسجلين لدى إدارة الضرائب وإهمال غير المسجلين، مما يؤدي إلى انخفاض تقدير الإلتزام الضريبي للدخل غير المعلن، كما نواجه إشكال حول الأساس الذي يتم عليه إختيار عناصر العينة بحيث إختيار مكلف دون آخر قد يؤثر على قياس الغش الضريبي.

5- منهج الإستقصاء

يرتكز هذا المنهج على مبدأ بسيط و هي حساب الدخول الحقيقية لدافعي الضريبة عن طريق الإستقصاء و مقارنتها مع الدخول المصرح بها إلى مصالح الإدارة الجبائية فعلا، ولكن الصعوبة في هذا المنهج يتمثل في جمع العينة الإحصائية كما أن طبيعة المكلفين تجعل مشكل الثقة في البيانات و المعلومات المحصل عليها و إنحرافها محل لبس.

وبناءا على ما سبق نستنتج أنه لا يوجد منهج كامل وصالح في جميع الحالات، حيث أن لكل منهج خصوصياته وظروف تطبيقه، لذلك يجب إختيار المنهج المناسب لتلك الأوضاع، ونشير أن المنهج المتبع في الجزائر لقياس الغش الضريبي لا يعتمد على أي منهج من المناهج السابقة، بل تقوم مصالح البحث والمراجعات أو مختلف المفتشيات و القباضات الضريبية بالإستناد على ما هو محدد في القانون الضريبي، ونظرا لإهمال المناهج السابقة وضعف إمكانيات الإدارة الضريبية الجزائرية، فإن قياس الغش الضريبي في الجزائر لا يعكس الحجم الحقيقي لتلك الظاهرة، كما أن الأرقام المعلنة تكون مختلفة من خبير إلى آخر، فالبعض يقدر حجم الغش الضريبي ما بين 30 و 50 مليار دج سنويا، وهذا حسب طرق عامة، و البعض الآخر يقدر حجمه ما بين 50 و 100 مليار دج سنويا حسب معطيات الإقتصاد الكلي.[1]

ونشير أن قياس حجم الغش الضريبي بدقة يشكل إحدى المشاكل التي تعرقل تشخيص هذه الظاهرة وبالتالي صعوبة مكافحتها, ولكي نحقق الأهداف المنشودة, يجب علينا محاربة هذه الظاهرة ولا يتم ذلك إلا بوجود نظام رقابي ذا مصداقية وفعالية وكفاءة عالية.

[1]-Bouderbala Abdou, **La Fraude Fiscale** ,Revue mutation n° 7, éditée par la Chambre nationale de Commerce,Alger,1994, P: 28.

خلاصة الفصل

بالرغم من أن مفهوم الغش الضريبي يعتبر مفهوما غير دقيق ويصعب 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، بإختلاف منطلقاتهم و وجهات نظرهم بتحديد العناصر التي تكون فعل الغش الضريبي و التمييز بين مختلف أنواعه هذا من جهة، ومن جهة أخرى تحديد الظاهرة ضمن مختلف الأساليب التي تهدف إلى التخفيض من الضريبة الواجبة الأداء، كذلك فإن للظاهرة أصلا يتمثل في الأسباب العميقة التي تنعكس على تصرفات المكلف، إلى أو التملص الكلي أو الجزئي من الضريبة بإستعمال مختلف الأشكال والوسائل والطرق.

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

الفصل الثاني : الإطار العام للمعلومة الجبائية

تمهيد:

تمتلك الإدارة الجبائية سلطات واسعة وعدة وسائل قانونية من أجل مكافحة ظاهرة الغش الضريبي أو على الأقل التقليل من آثارها.

ومن بين هذه الوسائل، نجد جمع المعلومات الجبائية والتي تسمح بإكتشاف المداخيل والأرباح التي خضعت للضريبة جزئيا أو التي لم تخضع للضريبة كليا.

إن أهمية المعلومات الجبائية لا ترتبط فقط بمكافحة الغش الضريبي ولكن كذلك بتحسين عمليات الرقابة الجبائية وكذا تسهيل إجراءات المنازعات الجبائية.

كذلك فإن معرفة مختلف مصادر المعلومات الجبائية وعملية جمع وإستغلال هذه المعلومات من الناحية الجبائية في الوقت المناسب تهدف إلى الوصول وبكل فعالية إلى الطرق التي تهدف إلى التملص كليا أو جزئيا من المداخيل والأرباح الخاضعة للضريبة.

المعلومة الجبائية تتشكل من مجموعة من المعلومات تستطيع أن تؤثر في وعاء الضرائب سواء بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة[1]

المبحث الأول: مصادر المعلومات الجبائية ووسائل البحث عنها

المطلب الأول:مصادر المعلومات الجبائية

إن الإدارة الجبائية تعتمد على مصادر متعددة لجلب المعلومات ذات الطابع الجبائي، وهذه المعلومات التي ترد أحيانا من الغير تخص ما يلي :

- مستوى رقم الأعمال المنجز؛
- أهمية المداخيل المتحصل عليها؛
- النتائج المحققة؛
- الإكتتابات والتنا زلات التي تمت؛
- الإيجارات والهبات المحققة...الخ.

و المعلومات ذات الطابع الجبائي يمكن أن تصنف إلى صنفين مصادر داخلية ومصادر خارجية مثل تبليغات الغير أو بطاقات الربط أو بطاقة المعلومات المستقاة من عمليات الإحصاء.

أولا: المصادر الداخلية

ونقصد بها التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين، والتصريحات الجبائية عموما تشكل أساس المعلومات ذات الطابع الجبائي والتي تسمح بتحديد الأسس التي يخضع إليها المكلف (قيمة مشتريات وقيمة مبيعات)، والمعلومات المستقاة من التصريحات الجبائية تسمح للإدارة الجبائية ، تقييم صدقية الأسس المصرح بها من قبل المكلف من ناحية، ومن ناحية أخرى مقارنتها بما صرح به الغير، وهذه العملية لها أهمية كبيرة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة وهذه التصريحات هي كالتالي:[2]

1- تصريح بالوجود

يجب على المكلفين والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أن يقدموا في الأيام الثلاثين الأولى من بداية النشاط، إلى مفتشية الضرائب التابعين لها، تصريحا بالوجود مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة،[3] وهذا التصريح يجب أن يحتوي على الإسم واللقب والتسمية والعنوان في الجزائر والعنوان خارج الجزائر إذا كان المكلف غير مقيم،

و كما يجب تدعيم التصريح بعقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر."

وكما أن عدم إكتتاب هذا التصريح يعرض المكلف إلى غرامة مالية تقدر بـ 30.000 دج،[4] وهذا الإجراء يسمح للإدارة الجبائية بإحصاء مسبق للمكلفين و يحتوي نموذج التصريح بالوجود على

[1] Circulaire n°930 DGI/DOF,1994.

[2]- Guide Pratique de Déclarations Fiscales, Ministère de finances, Direction Générale des impôts, 1997, P: 04.

[3]- المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

[4]- المادة 194-1- من قلنون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

المعطيات التالية:[1]

- تعيين المكلف بالضريبة؛
- معرفة النشاط الممارس؛
- تنظيم عملية المتابعة على المستوى الجبائي؛
- تحديد نظام فرض الضريبة.

2- التصريحات الشهرية أو الفصلية

ألزم القانون المكلفين بأن يكتتبوا تصريحا شهريا أو فصليا، منها من تحمل اللون الأزرق تصريح (G.50)[2]، وأخرى تحمل اللون البني تصريح G 50.A[3]، بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة نقدا أو عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التابعين لها، وهذا قبل العشرين (20) يوما الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة .

وبموجب قانون المالية لسنة 2017، استحدثت تصريحات فصلية بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة G50ter [4]،إشعار بالدفع خاص بالضريبة على الدخل الإجمالي صنف الضريبة على الأجور ، وتصريح G50bis [5] للتصريح بالفصل الثالث والرابع لمستحقات الضريبة الجزافية الوحيدة .

3- التصريحات السنوية

تتمثل في التصريحات الواجب إيداعها لدى مصلحة الضرائب، في آجال حددها القانون الجبائي وحسب النموذج المتعامل به من قبل الإدارة ، وهذا التصريح يختلف باختلاف النظام الضريبي التابع له المكلف، وحسب الأشخاص المتعاملين طبيعيين كانوا أو معنويين ونجد:

- الأشخاص المعنويون والتابعين للنظام الحقيقي،عليهم اكتتاب وإيداع تصريح نموذج G04 [6]، قبل 30أفريل 30أفريل من كل سنة؛

- الأشخاص الطبيعيون والتابعين للنظام الحقيقي، ملزمون باكتتاب وإيداع تصريح سنوي نموذج G01 [7] يتضمن إجمالي المداخيل والأرباح المحصل عليها خلال السنة باختلاف أنواعها، واكتتاب تصريح نموذج G11 [8] يتضمن أصول وخصوم الميزانية، جدول حسابات النتائج، حركة المخزون...وهذا قبل 30أفريل.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية (رقم أعمالهم لا يتجاوز 03 مليار سنتيم ، ملزمون بإيداع تصريح سنوي تقديري لرقم أعمالهم قبل 30جوان نموذج G12[9] أو نموذج G12bis [10] للمكلفين الجدد قبل 30 ديسمبر.

[1]- الملحق رقم 01.
[2]- الملحق رقم 02 .
[3]- الملحق رقم 03.
[4]- الملحق رقم 04.
[5] - الملحق رقم 05.
[6] - الملحق رقم 06 .
[7] - الملحق رقم 07.
[8] -الملحق رقم 08.
[9] - الملحق رقم 09.
[10] - المنلحق رقم 10.

وفي حالة تحقيق رقم أعمال حقيقي أكثر من المقدر ما عليهم سوى اكتتاب تصريح تكميلي في الفترة الممتدة من 20جانفي و15 فيفري للسنة ن+1 نموذج G12ter [1].

وهناك أنواع أخرى من التصريحات الجبائية أهمها:

- التصريح الخاص بالمداخيل الفلاحية G15 والتصريح به يكون قبل 01أفريل من كل سنة؛
- التصريح الخاص بالرسوم العقارية المبنية وغير المبنية نموذج G31؛
- التصريح بالأملاك والمستأجرين نموذج G31 قبل 31 جانفي من كل سنة....

4- التصريح في حال التنازل أو التوقف عن النشاط أو الوفاة

إن المكلفين بالضريبة مطالبين في حالة التنازل أو توقف المؤسسة عن النشاط أن يودعوا في أجل عشرة أيام إبتداء من تاريخ التوقف أو التنازل هذا التصريح والذي يتضمن ما يلي :

- تصريح إجمالي بالمداخيل؛
- تصريح خاص بالمداخيل الصنفية؛
- تقديم تصريح بالتنازل أو التوقف.

5- قائمة العملاء

من أجل دفع المكلفين إلى التصريح بالمعلومات الجبائية المتعلقة بعمليات البيع للعملاء، فإن الإدارة الجبائية منحت تخفيضا فيما يخص الرسم على النشاط المهني للمكلفين للذين يقومون بإعداد قوائم العملاء عند البيع أو تسليم المنتوجات أو السلع المستوردة والمنجزة بشروط الجملة، ويقصد بتجار الجملة الذين يبيعون سواء لتجار بهدف إعادة البيع سوءا في نفس الشروط السعر والكميات إلى مؤسسات ومستثمرات أو جماعات عمومية أو خاصة[2]، ومن أجل الإستفادة من هذا التخفيض يجب على المكلف أن يرفق مع التصريح السنوي قائمة العملاء تحوي لكل عميل المعلومات التالية: [3]

- رقم التعريف الإحصائي للعميل؛
- رقم المادة الخاضعة للضريبة بالعميل؛
- الإسم و اللقب أو العنوان التجاري للعميل؛
- رقم التسجيل لدى السجل التجاري للعميل؛
- العنوان أو المقر الاجتماعي للعميل؛
- مبلغ عمليات المنجز خلال السنة المدنية؛
- المبلغ السنوي للرسم على القيمة المضافة المفوتر للعميل. [4]

وهذه المعلومات الموجودة في قوائم العملاء تهدف إلى تقرير التصريحات المكتتبة من قبل الآخرين (العملاء)، ومتابعة الملفات الجبائية واستيفائها وحتى القيام بإجراء تسويات ضرورية، ويمكن للإدارة الجبائية

[1] - الملحق رقم 11.
[2] - المادة 5 من قانون الرسوم على رقم الأعمال (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[3] - الملحق رقم 12.
[4] - المادة 224-1- من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

أن تطلب الإطلاع حول هذه القوائم لعميل معين و لعدد من السنوات.

فهذه القوائم يمكن أن تستغل في شكل كشوفات ربط فردية أو بطاقة معلومات من قبل مكتب الملفات والربط بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية وتصنف حسب كل بلدية أو بحسب كل مكلف بالضرائب و ترسل إلى المفتشيات التي تمتلك الملف الجبائي من أجل إستغلالها في الوقت المناسب.

وعندما تحتوي هذه القائمة على بنود غير كافية كغياب العنوان أو تحتوي معلومات خاطئة، تقوم الإدارة الجبائية بإرسال طلبات تكملة المعلومات إلى مصدر المعلومة، وفي حال لم يتم الرد على هذه الطلبات في أجل ثلاث أشهر يتم رفض تخفيض الرسم على النشاط المهني مع تطبيق محتمل لهوامش البيع بالتجزئة، وإضافة الزيادات المنصوص عليها في القانون.

6- طلبات إسترجاع الرسم على القيمة المضافة

إن المدينين بالرسم على القيمة المضافة لا يمكن لهم إسترجاع الرسوم على القيمة المضافة، المسددة للموردين أو إلى الجمارك إلا بشروط معينة أو بطلب إسترجاع مباشر، وحق الإسترجاع يمنح في الحالات التالية :1

- التوقف عن النشاط؛
- إنجاز عمليات تكون فيها الفرق بين نسبة الرسم على القيمة المضافة المطبقة عند إكتساب المواد أو المنتجات ونسبة الرسم المطبق عند بيع هذه المنتجات أو عند إنجاز عمليات خاضعة للضريبة؛
- إنجاز عمليات تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء مثل السلع و الخدمات المسلمة من قبل الشركات البترولية والموجهة القطاعات مرتبطة بأنشطة التنقيب والبحث والنقل، مشتريات أو إستردادات المنجزة من قبل مصدر والموجهة من أجل تصديرها وإعادة تصديرها على حالتها مشتريات المواد الأولية، و يمكن أن نشير هنا بأن عملية الإستيراد لا تستفيد من هذه المزايا .... التجهيزات غير مصنوعة في الجزائر.

و من أجل الإستفادة من إسترجاع الرسم على القيمة المضافة يجب على المكلفين أن يودعوا في نفس الوقت مع تصريح برقم الأعمال المنجز لشهر ما طلب إسترجاع هذا الأخير و الذي يحتوي على العناصر التالية :

- طلب إسترجاع يذكر فيه سبب الإسترجاع ومبلغ الرسم المسترجع كل شهر معتبر؛
- شهادة جبائية تثبت تسديد الضرائب والرسوم وإيداع منتظم للتصريحات؛
- جدول بفواتير الشراء (تاريخ و مبلغ كل فاتورة)؛
- إثبات مبلغ المبيعات المحققة عند الاستيراد أو الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة (شهادة تصدير أو شهادة شراء بالإعفاء).

إن الوثائق التي يتكون منها ملف إسترجاع الرسم يمكن أن تشكل مصدرا مهما للمعلومة الجبائية ولا يستهان به بالنسبة للإدارة الجبائية خصوصا أثناء عمليات الرقابة، وهذه المعلومات تتعلق بالمكلف المعني

[1]- المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

وكذلك عملائه، وعلى سبيل المثال شهادات الشراء بالإعفاء وفواتير الشراء تسمح بمراجعة وجود المستفيد العميل هل هو حقيقي أو وهمي ؟

و في حال كان العميل حقيقيا يجب أن يتم مراقبته فيما إذا كان له الحق في الشراء بالإعفاء أم لا ؟، وفي حال كان وهميا هذا يعني أنه قد قدم طلب إسترجاع مزور.

ثانيا: المصادر الخارجية

إن كشوفات الربط و بطاقات المعلومات تشكل إحدى أهم المصادر الخارجية للمعلومات الجبائية، وكذلك الإحصاءات الدورية التي تقوم بها المفتشية، والمظاهر الخارجية للثروة وتبليغات الغير، وهذه كلها تشكل مصادر تزود الإدارة الجبائية بمعلومات مهمة وذات قيمة كبيرة بالنسبة للإدارة الجبائية خصوصا إستيفاء الملفات الجبائية.

1- بطاقة معلومات

بطاقة معلومات تتكون من مجمل المعلومات التي لها طابع جبائي، والتي تخص مكلف معين، وتجمع من قبل الإدارة الجبائية، أو ترسل من قبل الآخرين الحائزين عليها، ويمكن أن تستعمل سواء بصدد مراقبة التصريحات المكتتبة أو تحديد أسس فرض الضريبة.

و هذه البطاقات :

- **تتعلق بالتحصيلات :** أي تحصيلات المبيعات أو تقديم الخدمات، هذا النوع من المعلومات يتعلق خصوصا بمؤسسات الأشغال العمومية ومثيلاتها، أما بالنسبة لمقدمي الخدمات والمهن الحرة، فإن كشوفات الربط المتعلقة بمشتريات هؤلاء على العموم غير مجدية من أجل رقابة فعالة لأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلفين الذين يمارسون هذه الأنشطة.[1]
- **التحصيلات من المؤسسات البنكية والمالية** تسمح أولا بتحديد أصحاب الحسابات البنكية خاصة، فحص جميع العمليات بهدف مقارنتها مع المعطيات المحاسبية لضمان مطابقتها ومن أجل الوقوف على عدم تجانسها.
- **العمليات التي تمت مع موردي وعملاء المكلف :** هذه الكشوفات تسمح بمقارنة مبالغ المشتريات والمبيعات المسجلة في المحاسبة ومقارنتها مع ما تم إرساله من قبل الآخرين.
- **المعلومات الأخرى :** التي لها فائدة من الناحية الجبائية وتؤثر في أسس فرض الضريبة.

وفيما عدا هذه الحالات المذكورة يتم جمع المعلومة الجبائية بطرق أخرى هي:

- عدد طلبات التعويض الطبية لدى صندوق الضمان الإجتماعي؛
- عدد الأعمال المنجزة والتي تمت لدى كتابة الضبط للمحاكم (المحامين)؛
- عدد رؤوس ووزن الذبائح من قبل القصابين والجزارين في المذابح البلدية؛
- وزن وطبيعة الأشياء الثمينة المدموغة بضمان من قبل جواهري؛

[1]- Circulaire N° 930, MF/ DGI/DOF, du 06-04- 1994.

– محاضر مخالفة تنظيم الأسعار المأخوذة من قبل مصالح المنافسة والأسعار؛

– المخالفات المرتكبة عند الإستيراد (تخفيضات القيم، عدم صحة طبيعة السلع، المستوردين غير مقيمين) والمأخوذة من قبل إدارة الجمارك.

ويمكن أيضا أن يتم جمع المعلومة الجبائية من مصادر أخرى مثل :

– ملفات الحفظ العقاري لأملاك الدولة؛

– ملفات مصالح التسجيل؛

– المجالس الشعبية البلدية بالنسبة لتراخيص البناء الممنوحة؛

– الولايات خصوصا فيما يتعلق بترقيم السيارات؛

– الصحافة (المعلومات المستقاة من الجمهور عن طريق الصحافة).

2- الإحصاء

إن المعلومة الجبائية تشكل وسيلة ضرورية من أجل تنفيذ مبادئ المساواة وشمولية الضريبة، وهذه المعلومة يجب أن تكون موضوع تحديث دوري حتى تحتفظ بفائدتها، لهذا يجب القيام بإحصاءات دورية للمكلفين خصوصا الممتلكات العقارية المبنية وغير مبنية.

يتمثل الإحصاء في جمع معلومات و بيانات تبعا لخطة زمنية معدة مسبقا حول أشخاص معينين، و يتم إجراء معاينات مادية في عين المكان حول كل معلومة لها طابع جبائي، وذلك من أجل تحديد أسس الضرائب والرسوم.[1]

إن السلع والنشاطات التي تخضع بالخصوص لعمليات الإحصاء هي العقارات المبنية وغير المبنية مثل الفيلات، المساكن الفردية بنايات تجارية وصناعية، أراضي فلاحية، كما أن الإحصاءات الدورية والتدخلات في عين المكان تسمح بمتابعة لتغييرات مقر إقامة الأشخاص المعنيين بشكل مستمر، والتعديلات التي تخضع لها المادة الخاضعة للضريبة نفسها، والغاية المقصودة من عملية الإحصاء هو جمع معلومات ذات طابع جبائي حول الأشخاص الممارسين لنشاطات خاضعة للضريبة، ومن ناحية أخرى التقدير الصحيح لتطور الذمة المالية لهم، وكذلك تحديد ومراقبة الوعاء الجبائي لمختلف الضرائب والرسوم خصوصا الرسوم والضرائب الآتية:

2-1- الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات

إن بطاقات الإحصاء تصنف أولا بأول بحسب درجة تقدم عملية الإحصاء والمعاينة الميدانية في الملفات الجبائية للمكلفين وإجراء بشكل دوري للتسويات المطلوبة، وتفتح ملفات جبائية للأشخاص الخاضعين للضريبة للذين تم إحصاؤهم حديثا بهدف تسوية وضعيتهم الجبائية.

2-2- الضريبة على الأملاك

[1]- Instruction Générale N° 02, MF/DGI/DOF, du 08-10-2001.

إن المعلومات المجمعة عن طريق عملية الإحصاء والمتعلقة بالذمة العقارية للأشخاص تسهل بشكل كبير فرض الضريبة على الممتلكات.

2-3- الضرائب على الدخل الإجمالي/مرتبات وأجور

إن تسوية ملفات الضريبة على الدخل الإجمالي صنف مرتبات وأجور يتم عن طريق إجراء مقارنات بين المعاينات المتعلقة بعدد المستخدمين ومستوى الأجور المدفوعة التي تمت خلال عملية الإحصاء والمعلومات الأخرى الموجودة في التصريحات المكتتبة من قبل أرباب العمل.

2-4- الرسم العقاري ورسم التطهير

إن عملية الإحصاء تسمح بتحديث المعلومات المتعلقة بوعاء الرسم العقاري، ونظرا للأسباب الموضوعية التي لا تمكن من التقدير الصحيح و دقيق للمساحة المستغلة، وبالتالي التحديد الدقيق للقيمة الإيجارية الجبائية، حيث جمع هذه المعلومات يسمح بفرض ضريبة معقولة وقريبة من الواقع، وكما أن الإحصاء يسمح بتحديث وعاء رسم التطهير عن طريق تصنيف السكنات إعتمادا على المعلومات المجمعة.

2-5- الرسوم على رقم الأعمال

إن مفتشيات الضرائب تقوم بناءا على عمليات الإحصاء، بتحديث بشكل دوري للبيانات والمعلومات المتعلقة بالخاضعين للضريبة بخصوص جميع الضرائب والرسوم على رقم الأعمال المفروضة عليهم.

3- المظاهر الخارجية للثروة

ونقصد بها النفقات التي يقوم بها المكلف وأسرته والتي تسمح للإدارة الجبائية بإجراء تقدير للإيرادات المهنية المحققة وإعادة تأسيس المداخيل المنقوصة التي لم يصرح بها للإدارة الجبائية، وذلك بالنظر إلى النفقات الشخصية ونمط معيشة المكلف والبحث عن مصادر هذه الأموال، و يقصد بالنفقات الشخصية تلك التي تتعلق بالمكلف وأسرته من أجل ضمان حاجياتهم ورغباتهم، مثل مصاريف التنزه و السفر إلى الخارج إلى غير ذلك، ويقصد بنمط معيشة المكلف مثل إكتساب مباني وعقارات وسيارات فخمة وغيرها، وهذه المظاهر تسمح للإدارة الجبائية بإعادة تقدير الأسس الضريبية التي صرح بها المكلف.[1]

4- التبليغات من الغير

لا يجب الإستغناء عن أي معلومة مرتبطة بأي حدث يمكن أن يكون له تأثير على المستوى الجبائي كالتبليغ عن حالات الغش الضريبي، حيث يشكل مصدرا مهما للمعلومات، لأن محيط كل مكلف يوجد فيه العديد من الأطراف حيث نجد المنافسين، الأجراء الغاضبين أو أشكال أخرى من المعارضين وهم الوشاة الذين يبلغون الإدارة الجبائية بمعلومات مهمة وبالتالي إطلاق إجراءات الرقابة،[2] وهذه التبليغات يمكن أن تكون حول صفقات وتعاملات مخفية لمصدر الدخل غير مصرح به أو ممارسة نشاط مخفي...الخ.

وإذا استلمت الإدارة الجبائية دلائل أو مؤشرات على أن المكلف قد ارتكب مخالفات محددة تنطوي على

[1]- المادة 44-7- من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

[2]- Casimir Jean Pierre, Op.ci , P: 25.

عمليات غش محتملة، فانه يمكن للإدارة الجبائية أن تباشر أحد أشكال الرقابة سواء الرقابة على الوثائق أو الرقابة المعمقة[1].

المطلب الثاني : وسائل البحث عن المعلومة الجبائية

إن وجود هياكل و مصالح متخصصة في جمع المعلومات الجبائية ليس كافيا من أجل ممارسة هذه المهمة بشكل مناسب، حيث يجب أن تكون مدعومة بوسائل قانونية، وهذه الوسائل هي :

أولا: حق الرقابة

إن حق الرقابة هو حق يسمح للإدارة الجبائية بتحديد وبشكل جيد عناصر الوعاء الضريبي، وبالتالي تحديد الضريبة والرسوم بشكل أفضل، كما أن ممارسة هذا الحق يسمح بضمان مصداقية التصريحات الجبائية المكتتبة، ومقارنتها بالعناصر الموجودة في الملف الجبائي للمكلف أو التي تم إستيقاؤها من محاسبته، وفي هذا الإطار، يلجأ الأعوان المحققون إلى أنواع معينة من الطلبات تسمح لهم بجمع المعلومات الجبائية في شروط ملائمة ومناسبة.

1- مختلف أنماط الطلبات

إن الطلبات الموجهة من قبل الإدارة الجبائية عند إجراء عمليات الرقابة ليست موحدة لا في الشكل ولا في المضمون، فمحتواها يتغير بدلالة أهدافها، ولهذا فالإدارة الجبائية يمكن أن تطلب من المكلفين معلومات، أو توضيحات أو تبريرات تتعلق بتصريحاتهم المكتتبة أو عقودهم المودعة لدى مصالح الإدارة الجبائية وهذه الطلبات هي :

1-1- طلب المعلومات

وهي طلبات توجه للمكلفين حول نقاط غامضة تتضمنها تصريحاتهم المكتتبة، ويمنح أجل 30 يوما للمكلفين من أجل إعلام الإدارة الجبائية بالردود عن الطلبات، وهذا النوع من الطلبات يسمح للإدارة الجبائية بـ :[2]

- تصنيف الملفات إذا أعتبرت المعلومات المرسلة مطابقة؛
- دفع المكلف بالضريبة إلى تقديم المبررات، وفي حالة إمتناعه عن الإستجابة للطلب الأول، و هذا يمكن أن يؤدي إلى فرض ضريبة إضافية بالإضافة إلى عقوبات التأخير؛
- إرسال إلى المكلف تبليغ بإجراء تعديلات في إطار إجراء التعديلات الإعتراضية.

1-2- طلبات التوضيح

طلبات التوضيح هي أكثر دقة من طلب معلومات، حيث تطلب الإدارة الجبائية من المكلف ردا توضيحيا حول نقطة معينة، لذلك فهذه الطلبات مرتبطة بالتصريحات المكتتبة بشكل كبير.[3]

[1]- Tranthiet Jean Paul et Gilles Célimène, Op Ci , P : 47- 48.

[2]- المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

[3]- Casimir Jean Pierre, Op.Cit, P : 251.

وهذه التوضيحات تطلب كل مرة يبدوا فيها التصريح بالضريبة غامضا سواء من ناحية الشكل أو المضمون، وهذا ما يفرض على المكلف إيداع تصريحه بشكل يكون سهل القراءة والفهم حتى لا يؤدي إلى طلب توضيحات فيما بعد، وهذه الطلبات يجب أن تتضمن توضيح كل النقاط الغامضة التي يجب أن تتحصل عليها من المكلف من أجل فهم تصريحه المكتتب، وفي حال عدم رد المكلف فإن الإدارة الجبائية يمكن لها بعد ذلك أن تطلب التبريرات والوثائق اللازمة.

1-3- طلب التبريرات و الوثائق

على خلاف طلبات التوضيح والتي لا تتعلق إلا بمعلومات غير مؤكدة يمكن أن تؤدي فقط إلى توجيه عمليات البحث، فإن طلب التبريرات يستلزم طلب تبريرات دقيقة، على خلاف طلب التوضيحات، طلب التبريرات من المكلف ليس بتقديم شروحات فقط، بل تقديم إثباتات بالحجج، لهذا فالشروحات البسيطة قد تعني رفض الإجابة، وبالتالي تؤدي إلى التقييم التلقائي، والتبريرات يمكن أن تطلب بخصوص الوضعية الجبائية للمكلف أو التكاليف المقتطعة من الربح الإجمالي، وذلك عندما تجمع المصلحة المعنية عناصر تثبت أن المكلف يمتلك مداخيل أكثر مما ذكر في تصريحه المكتتب.[1]

و مهما كانت الفائدة المرجوة من هذه الطلبات، فإنه ليس مهما التفريق بين طلب المعلومات والتوضيحات و طلب التبريرات، بل الأهم هو معرفة ما وراء طلب هذه المعلومات والتبريرات.

2- مختلف أشكال الرقابة

تعد الرقابة الجبائية واحدة من وسائل البحث عن المعلومة الجبائية، وهذه الرقابة تتم وفق أشكال مختلفة كما يمكن أن تتم بشكل منفرد أو بشكل متتابع وهي:

2-1- الرقابة على الوثائق

وهذا الشكل من الرقابة تتم في مكاتب الإدارة الجبائية، وهي مجمل عمليات البحث التي تهدف إلى الفحص النقدي للتصريحات المكتتبة ومدى تجانسها مع المداخيل المصرح بها، بالإعتماد على المعطيات والوثائق الموجودة في ملف المكلف الخاضع للرقابة والتي تستكمل عن طريق الطلبات المذكورة سابقا، ومن خلال الرقابة على الوثائق يجمع المحقق معلومات كثيرة و يلجأ إلى إرسال بطاقات المعلومات و مذكرات الربط إلى المصالح المعنية لإستغلال المعلومات المتوفرة.

2-2- مراقبة المحاسبة و المراقبة المعمقة

وهي مجمل العمليات التي تهدف إلى فحص مصداقية الكتابات والقيود المحاسبية المسجلة في دفتر اليومية و سجل الجرد، ومدى إحترامها للقانون التجاري وأحكام المخطط الوطني للمحاسبة، ومن خلال هذه العمليات يتم جمع قدر كبير من المعلومات والبيانات عن المكلف وإستغلالها، أو إرسال طلبات المعلومات وطلبات التوضيح حول نقاط غامضة في تصريحات المكلف.

ثانيا: حق الإطلاع

[1]- Charte de Contribuable Vérifié, DGI/MF, Edition 2000, P : 15.

هو أحد الوسائل القانونية التي تستخدمها الإدارة الجبائية للوصول إلى مختلف مصادر المعلومات، وهذا الحق يسمح لأعوان الإدارة الجبائية بتأسيس الوعاء ومراقبة الضرائب وأخذ فكرة عن الوثائق والمعلومات، مهما كانت طبيعة الشخص الذي يحوزها (شخص طبيعي أو معنوي، إدارات، هيئات).[1]

1- مجال حق الإطلاع

إن حق الإطلاع يمارس لدى العديد من المصادر الحائزة على المعلومات الجبائية سواء إدارات، مؤسسات عمومية ومالية أو أي شخص آخر.

1-1- لدى الإدارات و المؤسسات العمومية و المؤسسات الأخرى

تبعا لنص المواد 45 إلى49 من قانون الإجراءات الجبائية، إدارات الدولة، الولايات والبلديات ومؤسسات القطاع الخاص، وكذا المؤسسات المراقبة من قبل الدولة، البلديات، الولايات وكذا كل المؤسسات والهيئات الخاضعة لرقابة السلطة الإدارية لا يمكن لهم الدفع بالسر المهني إلى أعوان الإدارة الجبائية عند طلبهم إرسال وثائق أو معلومات يمتلكونها، وتمارس الإدارة هذا الحق أيضا لدى السلطات القضائية التي يجب أن ترسل كل مؤشر يمكن أن تؤدي إلى كشف حالات غش ضريبي، أو حالات مهما كان نوعها تهدف إلى التملص من الضريبة خلال خمسة عشر يوما التي تتبع كل قرار من قبل الهيئات القضائية، وهذا الأجل خفض إلى عشرة أيام في حالات التصحيح، و يلزم قانون الإجراءات الجبائية كذلك صندوق الضمان الإجتماعي بإعلام المصالح الجبائية بالمعلومات التي تسمح لهذه الأخيرة بالقيام بالمقارنات الضرورية مع أسس الضريبة المصرح بها لكل ممارس طبي أو مساعد طبي تابع للقطاع الخاص.

1-2- لدى المؤسسات المالية والمكلفين الآخرين

إن حق الإطلاع المنصوص عليه في المواد 50 و56 من قانون الإجراءات الجبائية يتعلق بالمؤسسات والهيئات والمصرفيون، أصحاب البنوك، وكل شخص، شركات وجمعيات والتي تستلم دوريا على سبيل الإيداع القيم العقارية، وهؤلاء الأشخاص يجب أن يرسلوا إلى أعوان الإدارة الجبائية المعلومات التالية :

- عنوان الإقامة لصاحب حساب الإيداع؛
- إشعار بفتح وغلق كل حساب إيداع، سندات قيم، نقدا، حساب تسبيق، حساب جاري.

هذا الإجراء من العادة أن يكون تلقائيا، ونادرا ما يحترم من قبل البنوك الذين يتكتمون ويسيئون فهم السر البنكي.

1-3- لدى الغير

حق الإطلاع يمكن أن يمارس بالأخذ بعين الإعتبار كل شخص أو شركة تمارس الوساطة المتعلقة بـ :[2]

- شراء أو بيع العقارات؛
- شراء أو بيع قيم معنوية؛
- شراء بإسمه نفس السلع وعلى سبيل الإمتلاك من أجل إعادة البيع.

[1]- المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[2]- المادة 57 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

هؤلاء الأشخاص مطالبون بالرد على طلبات أعوان الإدارة الجبائية، بخصوص كل وثيقة أو مستند يمكن أن تكون مفيدة لإنجاز مهمة الرقابة على أحسن وجه.

2- ممارسة حق الإطلاع

إن ممارسة حق الإطلاع لا يفرض على الإدارة الجبائية إعلام المكلف بممارسة هذا الحق[1]، و من أجل ممارسة هذا الحق على أعوان الإدارة أن يمتلكوا درجة مراقب على الأقل، و يمكن أن يساعدهم في إنجاز مهمتهم الموظفين من درجة أقل.

2-1- حفظ الوثائق المحاسبية

نصت المادة 64 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 12من القانون التجاري على أجل 10 سنوات لحفظ الوثائق الخاضعة لحق الإطلاع وذلك بالنسبة لما يلي :

- الوثائق المحاسبية إبتداءا من آخر قيد مسجل؛
- وثائق إثبات العمليات (خاصة فواتير الشراء) إبتداءا من التاريخ الذي تم تحريرها فيه.

2-2- عقوبات رفض حق الإطلاع

إن رفض حق الإطلاع على الوثائق يستلزم تحرير محضر ضبط، ويمكن أن يؤدي إلى فرض عقوبات منصوص عليها في المواد 62 و63 من قانون الإجراءات الجبائية وهي كما يلي :

- غرامة جبائية من 5.000 دج إلى 50.000 دج لكل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق، التي يتعين عليهم تقديمها وفقا للتشريع، أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل إنقضاء الآجال المحددة لحفظهم.[2]

- يترتب على هذه المخالفة، زيادة على ذلك تطبيق **تلجئة** * (**Astreinte**) قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير، يبدأ سريانها إبتداءا من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض، و ينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل عون مؤهل على أحد دفاتر المعني، تثبت أن إدارة الضرائب قد تمكنت من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية،[3] ويتم النطق بالغرامة والتلجئة من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليميا، التي تبت في القضايا الإستعجالية، على أساس عريضة يقدمها مدير الضرائب بالولاية، بدون مصاريف، و تبلغ نسخة من العريضة للأطراف المعنية من طرف كتابة ضبط المحكمة الإدارية، ويقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة والتلجئة.

ثالثا: حق إجراء البحث

نصت المادة 73 من قانون المالية 2002 (المادة 33 من قانون الإجراءات الجبائية)، على حق إجراء البحث، حيث يسمح للإدارة الجبائية بالتدخل بشكل مفاجئ على المكلفين، خصوصا الخاضعين للرسم على

[1]- Torell Rolland, **Le Contrôle Fiscale**, Maxima édition, Paris, 1995, P : 47.

[2]- المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

[3]- المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

*- تلجئة (Astreinte) : هي غرامة إضافية تقدر قيمتها بمبلغ 100 دج كحد أدنى (المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية).

القيمة المضافة من أجل الوقوف على المخالفات وإفشال كل محاولة لإخفاء أو التخلص من الدليل على ممارسة الغش الضريبي.

1- موضوع حق إجراء البحث

حق البحث يهدف إلى معاينة أي نقص أو غياب قواعد والتزامات الفوترة بالنسبة للمكلفين الخاضعين إلى الرسم على القيمة المضافة عن طريق محضر ضبط ، وهي تسمح خصوصا للمحققين بفحص أساس العمليات والعبارات المذكورة في الفواتير المستلمة من عند المورد أو الموجهة إلى العميل.[1]

2- إجراء البحث

يتم الإنطلاق في عمليات البحث في حال وجود مؤشرات عن ممارسات تدليسية متعلقة بمايلي:

- فوترة غير كاملة (غياب العديد من العبارات الإجبارية) أو الخاطئة؛
- غياب الفوترة؛
- فواتير المجاملة *، فوترة وهمية أو خاطئة.

3- ساعات التدخل

يمكن للأعوان المحققين أن يدخلوا إلى المحلات ذات الطابع المهني، ويقوموا بمعاينة وسائل النقل والسلع خلال ساعات العمل من الساعة 8 صباحا إلى غاية الساعة 8 مساءا.

4- إشعار بالتحقيق

منذ أول تدخل المكلف يجب على الإدارة الجبائية أن تعلم المكلف عن طريق إشعار بالتحقيق والذي يجب يذكر فيه خاصة ما يلي :2

-إسم ودرجة العون المحقق المشارك في أول عملية تدخل؛
-إسم أو التسمية الإجتماعية للمكلف والعنوان الصحيح؛
- تاريخ أول تدخل؛
- منح المكلف حرية إختيار مستشار؛
-مختلف الضرائب و الرسوم التي سيخضع لها المكلف أثناء عملية الرقابة؛
- السنوات التي ستخضع للرقابة الجبائية.

5- الوثائق الخاضعة للفحص

يمكن للمحققين أن يعاينوا الفواتير، ومحاسبة المواد والسجلات والدفاتر والوثائق، والمستندات المهنية التي يمكن أن تتعلق بعمليات يمكن فوترتها، كما يمكن لهم أن يجروا معاينات مادية للجرد خلال اليوم الذي يكون فيه التدخل لكل أو جزء من الموارد المستعملة في إستغلال المؤسسة، وكذلك الوسائل العقارية

[1]- Casimir Jean Pierre, Op.Cit, P : 233.

[2]- Guide de vérificateur, édition 1994, Op.Cit, P : 33.

والمنقولة والبشرية المخصصة للإستعمال الصناعي أو التجاري، وكذلك المخزونات بأنواعها و المواد والمنتجات والخدمات.[1]

6- إقفال التحقيقات

إن عملية التحقيق تختتم بإعداد محضر تحدد فيه المخالفات واهم النقائص المسجلة في التحقيق، و كذلك قائمة الوثائق المسلمة للمحققين وترفق مع المحضر، وهذه الوثيقة يجب أن تمضى من قبل أعوان الإدارة الجبائية الذين أجروا المعاينة ومن قبل المكلف أو الممثل الشرعي للشخص المعنوي وهي تحتوي خاصة :

- قائمة الوثائق المطلوبة و / أوالخاضعة للفحص؛
- تاريخ و كذلك ساعة بداية أول التدخل و نهايته؛
- إسم ودرجة الشخص الذي أصدر أو إستلم إشعار التحقيق

ويتم تحديد أسس فرض الضريبة تلقائيا عندما يستحيل إجراء عمليات التحقيق.

رابعا: حق المعاينة

نصت المواد من 34 إلى 38 من قانون الإجراءات الجبائية على ممارسة حق المعاينة حيث تنص المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية " من أجل ممارسة حقها في الرقابة وعندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة"[2].

و تنص المادة 35 من نفس القانون على أنه " لا يمكن الترخيص بحق إجراء المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض يفوضه هذا الأخير.

و يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة الجبائية، بحيث تبرر بها المعاينة وتبين على وجه الخصوص ما يلي :

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة؛
- عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها؛
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض فيها وجود ممارسات تدليسية، والتي يتم البحث عن دليل عليها؛
- أسماء الأعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم و صفاتهم.

[1]- Casimir Jean Pierre, Op.Cit, P : 237.

*- فواتير المجاملة Factures de Complaisance هذا المصطلح يشمل الفواتير التي تحوي أخطاء في هوية المكلف أو في العمليات المنجزة

[2]- المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

تهدف المعاينة إلى حجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية، وتكون ممارسة هذا الحق تحت سلطة القاضي ورقابته، ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية. [1]

1- ممارسة حق المعاينة

إن حق المعاينة المذكور سابقا في قانون الضرائب غير المباشرة فقط إمتد كذلك إلى قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الرسوم على رقم الأعمال و مختلف القوانين الأخرى، والتدخل في عين المكان لا يمكن الإنطلاق فيه إلا بوجود شروط معينة، والمعاينة يجب أن تكون مرخصة بترخيص من العدالة، بموجب أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا والمؤهلة أو قاضي مفوض من قبلها، وطلب ترخيص المعاينة يسلم من قبل المصالح الجبائية المخولة إلى المحكمة المختصة، والذي يجب أن يكون مؤسسا ويحتوي كل المؤشرات المنصوص عليها في المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية تحت طائلة بطلان إجراءات الرقابة.[2]

2- إجراءات ملازمة لحق المعاينة

بعد إتخاذ قرار المعاينة، يمكن للقاضي أن يعود إلى أماكن المعاينة ويؤجل أو يوقف المعاينة في أية لحظة، ويعين ضابط شرطة قضائية يساعد في سير الإجراءات ويسهر على السر المهني ويحترم حق الدفاع.

إن الأمر بالمعاينة يجب أن يذكر المكان ولحظة المعاينة إلى شاغل الأمكنة أو الممثل الذي إستلم نسخة من الإشعار،و في حالة غياب هذا الأخير يسلم إلى كل شخص في الأمكنة، و يشهد ضابط الشرطة القضائية لهذا الفرض شاهدين.

و المعاينة لا يمكن أن تتم قبل موعدها، وفي حالة الحجز، يتم جرد المعلومات والمستندات المحجوزة والممضية في الحال من قبل نفس الأشخاص الذين يرافقون العملية، والنسخة الأصلية للجرد والوثائق المحجوزة ترسل إلى القاضي ونسخة إلى شاغل الأمكنة.[3]

و يسمح القاضي بحجز كل الوثائق الضرورية أي الوثائق والمستندات (وثائق ومستندات محاسبية) أشياء أو سلع تتعلق بالمخالفات المرتكبة.

وحسب المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية يجب أن يحرر المحضر بعد إجراء المعاينة والمتضمن عمليات الرقابة والمتحفظ على المشاهدات المأخوذة في هذا المحضر يحتوي خاصة :[4]

- ذكر الأشخاص الذين ينفذون عمليات المعاينة؛
- ذكر رتبة الأشخاص الذين رافقوا عملية المعاينة؛

[1]- المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[2]- المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[3]- المادة 37 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).
[4]- المادة 38 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

– تاريخ وساعة التدخل؛

– جرد الوثائق والأشياء والمستندات المحجوزة؛

– نسخة من المحضر المرسل إلى شاغل مكان المعاينة أو إلى الممثل القانوني، والنسخة الأصلية ترسل إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة.

المبحث الثاني : المصالح المعنية بالبحث عن المعلومة الجبائية

المطلب الأول : المصالح المحلية والمركزية للضرائب

إن فعالية البحث عن المعلومة الجبائية يعتمد بشكل أساسي على حجم ونوعية المعلومات المجمعة من قبل المصالح المعنية بهذه العملية، وكذلك المصالح الأخرى التي لا تتبع المديرية العامة للضرائب، ونقصد هنا الفرق المشتركة للرقابة التي تتشكل من ثلاث إدارات إدارة الضرائب، إدارة الجمارك، و مصالح التجارة.

إن عملية جمع المعلومة الجبائية تتم بتوجيه وتدخل من الإدارة المركزية،والمصالح المحلية والمركزية المتدخلة في عمليات البحث عن المعلومة الجبائية تمتلك وسائل قانونية تسمح لها بنقل المعلومة الجبائية الضرورية لتنفيذ أهداف الإدارة الجبائية في التصدي ومكافحة ظاهرة الغش الضريبي، لذلك فالإدارة الجبائية تقوم بجمع هذه المعلومات الجبائية ونقلها بوسائل مختلفة بحسب طبيعتها ومصدرها، والمصالح المعنية بالإشراف على تسيير المعلومة الجبائية والتي تتشكل خصوصا من مصالح الوعاء والرقابة والتي هي مصالح ميدانية (تنفيذية) وكذا مديرية البحث والمراجعات.

أولا: المصالح المحلية

إن فترة الانتقال الاقتصادي و الجبائي التي مرت بها الجزائر قد ولدت سلوكات من الصعب اكتشافها بواسطة الإجراءات التقليدية للرقابة و متابعة العمليات الاقتصادية على المستوى الجبائي، هذه التغيرات للقواعد الإقتصادية أدت إلى ضرورة إعادة هيكلة وتكييف الصلاحيات وتنظيم المصالح المعنية بشكل يضمن مكافحة فعالة للغش الضريبي و هذه المصالح هي:

1-مفتشية الضرائب

مفتشية الضرائب هي الخلية الأساسية لكل رقابة جبائية، وهي مصلحة الوعاء والتدخل، وهي التي تنشىء الضريبة أي تقوم بتحديد قواعد فرض الضريبة للمكلفين، وهي تراقب التصريحات المكتتبة من قبلهم، سواء في أطار عمليات الرقابة الشكلية عند استلام التصريحات الجبائية، أو في إطار المراقبة المعمقة للمكلفين، وتقوم بإجراء التدخلات الميدانية اللازمة في عين المكان لمختلف الضرائب، أو إجراء الرقابة على عمليات محددة وضرائب معينة(ضرائب مباشرة،أو رسم الطابع)أو من أجل مراقبة الجرد أو إجراء معاينات، وتتطلب موارد بشرية تقوم باجراء المراقبات اللازمة من أجل تحديد المعلومة الجبائية والبحث عنها.

إن مفتشية الضرائب تعتبر وسيطا هاما يشارك في تنفيذ برنامج سنوي للبحث عن المعلومة الجبائية،والمحدد من قبل المديرية الفرعية للرقابة الجبائية(مكتب البحث عن المعلومة الجبائية)، وكما أن

المهام المسندة إلى هذه المصلحة في غاية الأهمية حيث أنها تمارس قسما هاما من الصلاحيات وخصوصا حق الاطلاع والرقابة على الوثائق، وتقوم كذلك بإجراء الإحصاءات والرقابة في عين المكان والمعاينات الميدانية والإحصاءات الدورية للأملاك العقارية المبنية وغير المبنية، والنشاطات الصناعية، التجارية والحرفية وكذا النشاطات غير التجارية وكذلك متطلبات ممارستها، وتقوم كذلك باستلام كشوفات الربط وبطاقيات المعلومات المحدثة عند تنفيذ البرنامج السنوي للبحث عن المعلومة الجبائية والمتعلق بالمكلفين التابعين لإقليم المفتشية من أجل استغلالها في الوقت المناسب وتصنيفها في الملفات الجبائية للمكلفين وتسييرها في الوقت المناسب.

2-المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

المديرية الفرعية للرقابة الجبائية هي مكلفة بالبحث عن المعلومة الجبائية وإجراء المراقبات الجبائية والإشراف عليها، وهذه المهمة تنفذ عن طريق ثلاث مكاتب هي:

- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية؛
- مكتب الملفات والربط؛
- مكتب المراقبات الجبائية.

2-1- مكتب البحث عن المعلومة الجبائية

دور هذا المكتب هو البحث عن المعلومة الجبائية التي يمكن أن تزود بعناصر تساعد على تقدير وتقييم الوضعية الحقيقية للمكلفين، وبالتالي تقييم أسس فرض الضريبة المصرح بها بشكل صحيح، ويكلف رئيس هذا المكتب بإعداد برنامج سنوي للبحث عن المعلومة الجبائية لمكتبه، وكذا المفتشيات الموجودة في الولاية، وترسل المعلومات المجمعة إلى مكتب الملفات والربط، وهذا الأخير يقوم بتصنيفها وتقسيمها بين مفتشيات الضرائب من أجل إستغلالها وإجراء التسوية اللازمة، ويمكن أن نشير بأن المجموعة المكلفة بالبحث عن المعلومة الجبائية لا تركز عملها على المكلفين بالضريبة والذي يكون نشاطهم من السهل مراقبته من قبل مصالح الوعاء مثل الخبازين، المطاعم، الصيدليات والبعض من المهن الحرة التي لا تكتسي أهمية كبرى.

هذا المكتب مكلف بـ:[1]

- إرسال كشوفات الربط * المستلمة من مختلف المصادر من أجل إستغلالها من طرف المفتشية المعنية؛
- متابعة التسديدات المنجزة من قبل آمري الصرف والمتعلقة بالصفقات العمومية؛
- إستقبال محاضر المعاينة من مديرية المنافسة والأسعار لمخالفة إجراءات الفوترة وإرسالها للمفتشيات المعنية لإستعمالها وإستغلالها؛
- تقييم نشاطات المفتشيات وتقديم الإقتراحات والملاحظات التي من الممكن أن تؤدي إلى تحسين عملية البحث عن المعلومة الجبائية.

[1]- المادة 32 من القرار 09 المؤرخ في 13-01-1980.

2-2- مكتب الملفات والربط

هذا المكتب وظيفته إستلام المعلومات الجبائية القابلة للإستغلال، وتصنيف هذه المعلومات بحسب طبيعتها لكل مكلف من أجل إرسالها إلى المفتشيات المعنية بمتابعة الملفات الجبائية وهي مكلفة أيضا:[1]

- المحافظة على العقود الخاضعة لإجراءات التسجيل وتسيير ملفات التسجيل؛

- إنشاء كشوفات الربط الفردية بالإعتماد على قوائم العملاء، في حالة عدم كفاية المعلومات في هذه القوائم أو كشوفات الربط خاصة إخفاء عمليات البيع بالجملة، هذا المكتب يرسل طلبات إستكمال معلومات إلى مصدر المعلومة.

3- الفرق المختلطة للرقابة

هذه المصالح أنشأت في سنة 1995 2و تلاها المرسوم التنفيذي97-290 المؤرخ في : 27-07-1997 الذي نظم وحدد طرق تسييرها، وهي تتكون من ممثلي إدارة الضرائب، الجمارك والتجارة وأعضاؤها يجب أن يمتلكوا على الأقل منصب مفتش رئيسي وثلاث سنوات خبرة أقدمية في المصلحة، وفي حالة كون مصالح الولاية لا تمتلك مفتش رئيسي من الممكن قبول إستثناءًا مفتش أو ضابط مراقبة الجمارك.

إن الفرق المختلطة للمراقبة هي مكلفة بتنفيذ برامج المراقبة والمحددة من قبل لجان التنسيق، و هذه الفرق مكلفة إذن بالتدخل لدى الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين ينجزون عمليات الإستيراد والتجارة بشروط البيع بالجملة والتجزئة، وبشكل عام لدى كل شخص متدخل في العمليات التجارية، وذلك من أجل ضمان مطابقة هذه العمليات مع التشريع الجبائي، والجمركي، والتجاري، وهذه تشكل عنصرا مهما في دعم البحث وجمع المعلومة الجبائية وذلك بمشاركة ثلاث إدارات[3].

إن حوصلة عمليات البحث الأولية المنجزة من قبل هذه الفرق يجب أن يتم تسجيلها في تقرير يتضمن عمليات البحث المنجزة من قبل الفرق المشتركة، وهذا التقرير يجب أن يقدم إلى مديرية الضرائب للولاية بمشاركة نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية من أجل تحديد الهيئات والمصالح المكلفة بإنجاز عمليات الرقابة والتسوية سواء المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، بالنسبة للملفات التي يبدو أنها تحتوي على عمليات غش لا يمكن إكتشافها إلا عن طريق إجراء عمليات الرقابة المعمقة أو مفتشيات الضرائب بالنسبة للملفات التي يمكن تسويتها عن طريق مصالح الوعاء (غياب تصريحات، كشوفات الربط...الخ).

ثانيا: المصالح المركزية

تنقسم المصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب إلى إثنين :

1- المستوى المركزي

1-1- المديرية المركزية للأبحاث والمراجعات

[1]- المادة 32 من نفس القرار.

*- كشف الربط يعني إرسال المعلومات خاصة فيما يتعلق بالمداخل من مفتشية و التي تعتبر مصدر المعلومة إلى مفتشية أخرى عن طريق وساطة مكتب البحث عن المعلومة الجبائية.

[2]- المادة 33 من القرار السابق.

[3]- المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في 27 جويلية 1997 ، جريدة رسمية عدد 50 سنة 1997.

أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-228 يوم 13 جويلية 1998 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 95-55 بيوم 15-02-1995 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية.[1]

إن مديرية الأبحاث والمراجعات نصبت فعليا خلال شهر سبتمبر 98، وأسندت لهذه المصلحة كل الصلاحيات المتعلقة بالرقابة الجبائية والبحث عن المعلومة الجبائية، والتي كانت تمارس من قبل المديرية الفرعية للمديرية الفرعية للمراجعات الجبائية المرتبطة بمديرية العمليات الجبائية **(DOF)**.

و بشكل عام مديرية الأبحاث والمراجعات هيكلت بشكل يسمح لها بأن تؤدي مهمتها بشكل جيد وبأكثر فعالية ممكنة.

وهي بشكل خاص تقوم بالعمليات التالية :[2]

- تحديد العمليات الدائمة التي ستنجز من أجل جمع المعلومات، إستغلال، حفظ، و رقابة، و إستعمال المعلومات الجبائية؛
- البرمجة والإنجاز في كل القطر الجزائري لكل عمليات البحث والتحقيق المرتبطة بعمليات الرقابة الجبائية؛
- تحديد النشاطات والأعمال المشتركة مع الإدارات والهيئات المعنية من أجل مكافحة الغش الضريبي؛
- توجيه، تنسيق، وتنشيط نشاطات مصالح المراقبة المحاسبية و الجبائية المنصبة على المستوى الجهوي والمحلي؛
- العمل على تعميم الإعلام الآلي فيما يخص بالبحث عن المعلومات الجبائية، واستغلالها في عمليات الرقابة الجبائية؛

1-1-1- مديرية التحقيقات و البحث عن المعلومات الجبائية

إن مديرية التحقيقات والبحث عن المعلومات الجبائية تشكل القاعدة التي يعتمد عليها في البحث عن المعلومة الجبائية، وهذه المصلحة مكلفة بشكل أساسي بجمع و إستغلال ورقابة و إستعمال المعلومات الجبائية وتتركب من ثلاث مكاتب هي:[3]

- مكتب التنظيم والدفع إلى البحث عن المعلومات الجبائية؛
- مكتب الملفات؛
- مكتب التحقيقات والأبحاث؛

1-1-1-1- مكتب التنظيم ودفع البحث عن المعلومات الجبائية

هذا المكتب مكلف بمتابعة كل نشاط يؤدي إلى جمع المعلومات الجبائية، وكذا نشر المعلومات الجبائية إلى المستوى المركزي أو الجهوي أو المحلي، ويكلف أيضا بتحديد الآليات والوسائل اللازمة للبحث عن المادة الخاضعة للضريبة.

1-1-1-2- مكتب الملفات

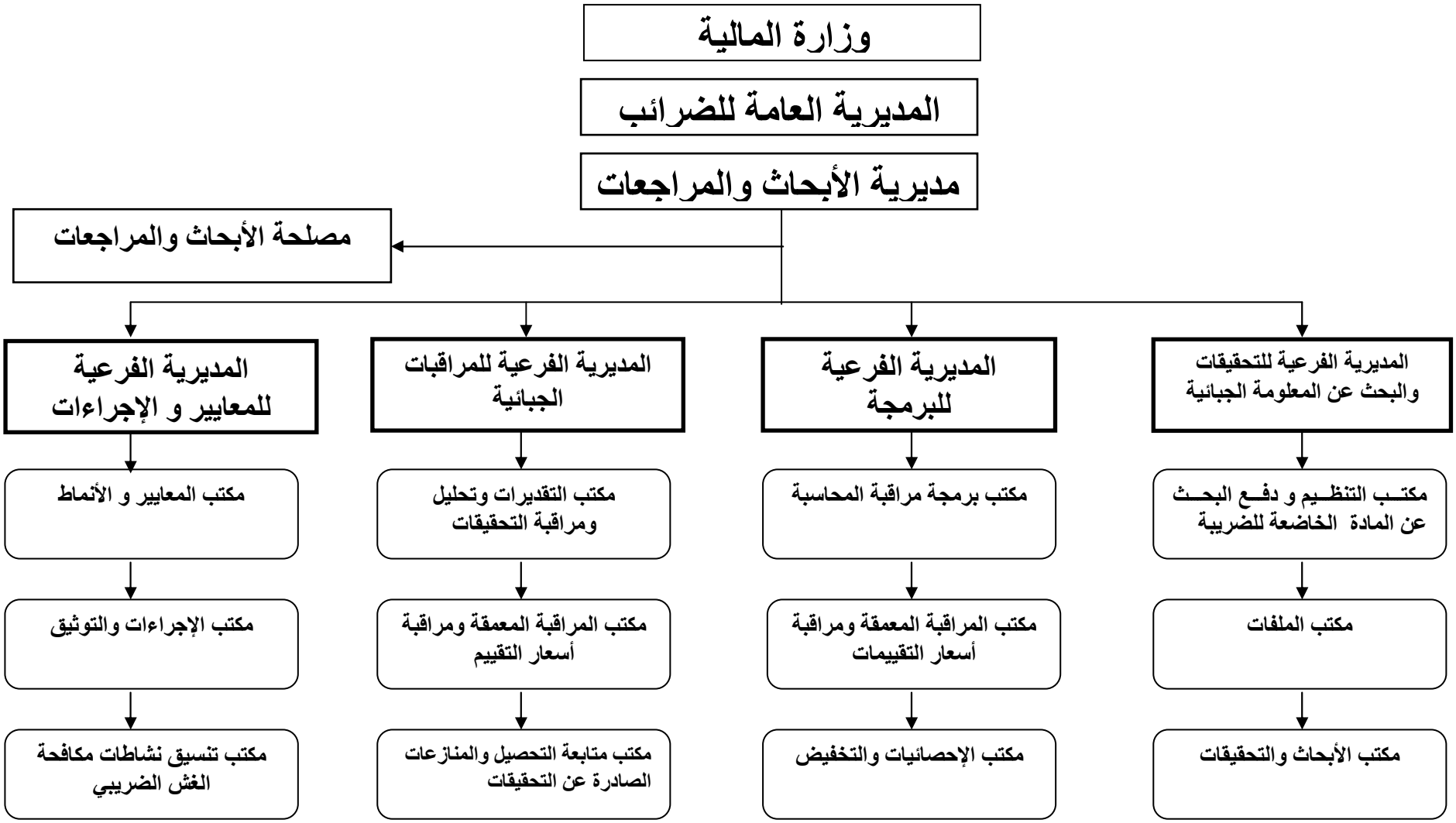
[1]- المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 فيفري 1995، جريدة رسمية عدد 51 سنة 1998.
[2]- المادة 34 من القرار 09 المؤرخ في 13-01-1998.
[3] - المادة 34 من نفس القرار.

بالإضافة إلى مهمته والمتمثلة في وضع قائمة المكلفين الذين سيخضعون إلى الرقابة الجبائية و تحديد ملف الجماعات، والإدارات، والهيئات والمؤسسات التي من الممكن أن تمتلك المعلومات الجبائية و التي تستطيع التأثير على الوعاء وعمليات تحصيل الضريبة، هو مكلف أيضا بوضع إقتراحات وعروض تؤدي إلى تحسين جمع، حفظ و إستعمال المعلومات الجبائية.

1-1-1-3- مكتب الأبحاث و المراجعات

هذا المكتب مكلف بالقيام على مستوى كل القطر الجزائري بكل عمليات البحث والتحقيق المرتبطة بالرقابة الجبائية والسهر على إستغلال نتائج هذه الأبحاث.

شكل رقم 2-1 : الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على القرار المؤرخ بتاريخ 13-01-1998

2-1 - مديرية التنظيم والإعلام الآلي

أنشأت هذه المديرية سنة 1993 وهي تتدخل بطريقة غير مباشرة في البحث عن المعلومات الجبائية، وهي تمارس مهام الرقابة وتخطيط نظام المعلومات وتحديث الملف المركزي للمكلفين، وهذه المديرية تساهم في سير المعلومة الجمركية المتعلقة بالإستيرادات بالتنسيق مع مصالح المديرية العامة للجمارك.

2- المستوى الجهوي

إن المصالح الجهوية للرقابة تشكل أداة هامة من أجل تنفيذ البرنامج المسطر من قبل مديرية الأبحاث والمراجعات في إطار مكافحة الغش الضريبي، لذلك نصبت ثلاث مصالح على المستوى الوطني، واحدة في الجزائر العاصمة، والثانية في وهران، والثالثة في قسنطينة، ولكل إقليمها الخاص، وهذه المصالح مكلفة بإجراء المراقبات بالنسبة للمكلفين الذين يتصفون بمميزات خاصة سواء على مستوى النشاط، أو بحسب إنتشارهم على مستوى عدة ولايات أو درجة التعقيد التي من الممكن أن تنطوي عليها عملية الرقابة.[1]

إن إنشاء هذه المصالح يعد ضرورة لتهيئة الإجراءات الواجب أخذها بعين الإعتبار إلى غاية مباشرة عمليات الرقابة ومتابعتها سواء على المستوى الولائي أو الجهوي أو المركزي، و استغلال المعلومات المرسلة أو المجمعة من قبل مصالح مديرية الأبحاث والمراجعات تشكل قاعدة يتم وفقها تأسيس برنامج المراقبة الجبائية، موازاة مع توجهات السلطات العمومية واقتراحات و توصيات المديريات الولائية للضرائب **(DIW)** والمديرية العامة للضرائب **(DGI)** ومصالح المفتشية العامة للمصالح الجبائية **(IGSF)**.

حيث تنص المادة 10 مكرر من المرسوم التنفيذي 02-303 المؤرخ في 28-09-2002 على تكليف المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات بما يلي [2]:

- ضمان تسيير وسائل تدخل فرق التحقيق الجبائي؛
- تنفيذ برامج التحقيق والبحث ومراقبة النشاطات و المداخيل التي تضبطها مديرية البحث و المراجعات و إعداد الإحصائيات المتعلقة بها؛
- دراسة الشكاوي الناجمة عن التحقيقات المنجزة من طرف فرق التحقيق الجبائي؛
- تنفيذ برامج التحقيق و البحث و المتابعة و مراقبة الأشغال المتعلقة بها و تقييمها الدوري؛
- الفصل في الشكاوي المتعلقة بالمراقبات المنجزة؛

وتوجد هياكل أخرى تتدخل بطريقة غير مباشرة في البحث عن المعلومات الجبائية مثل مركز الإعلام الآلي الجهوي والمديرية الجهوية للضرائب ومديرية التنظيم والإعلام الآلي.

2-1- مركز الإعلام الآلي الجهوي

بالإضافة إلى المهام الأخرى والمتعلقة خاصة بإستعمال وإستغلال التصريحات الجبائية والمكتتبة واصدار الجداول**(Rôle)** بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يشارك هذا المركز في البحث عن المعلومة الجبائية، حيث يقوم بتجميع كشوفات الربط ويضمن تلخيصهم ونشرهم بناء على طلب المصالح التي

[1]- Bulletin des Services fiscaux, MF/DGI, Mars, 2000, N ° 19, P : 70.

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

تستعملها سواء مفتشيات الضرائب، أو مجموعات التحقيق المختلفة.

2-2- المديرية الجهوية للضرائب

تقوم المديرية الجهوية للضرائب بعمليات متابعة وتنسيق نشاط العديد من مديريات الضرائب الولائية **(DIW)** وهي مكلفة بتنشيط وتوجيه وتقييم نشاط المديريات الولائية للضرائب المتعلقة بمجالها الإقليمي و المصادقة على البرنامج السنوي للنشاطات، وذلك طبقا للتوجيهات الصادرة من قبل الإدارة المركزية، كما إن المديرية الجهوية تجري تحقيقات في عين المكان لتحديد النقائص وإقتراح المقاييس الواجب إتباعها وإقامتها.

المطلب الثاني : مشاركة الإدارات الأخرى في جمع المعلومات الجبائية

إن محاربة الغش الضريبي لا تقوم به الإدارة الجبائية فقط، حيث يتطلب ذلك تدخل دائم من مجمل الإدارات المعنية بهذه العملية، ويستوجب إجراء تنسيق دقيق وشامل لجميع أعمال هذه الإدارات من أجل الحد من ظاهرة الغش الضريبي.

أولا: مشاركة إدارة الجمارك

من أجل تجسيد هذه المشاركة تقوم المديرية العامة للضرائب والمديرية العامة الجمارك بتنظيم تبادل المعلومات بينهما من أجل رفع مستوى أداء وزيادة فعالية المصالح في متابعة ممارسي الغش الضريبي، وذلك عن طريق ربط مصالح الجمارك مع مصالح الضرائب عن طريق المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات **(CNIS)**، وذلك من أجل نقل المعلومة الجمركية على أحسن وجه إلى مديرية التنظيم و الإعلام الآلي (**DOI**) التابعة لإدارة الضرائب.

حيث يقوم المركز الوطني للإعلام الآلي والإحصائيات **(CNIS)** بنقل ملفات الإستيرادات والصادرات في بداية كل شهر إلى هذه الأخيرة.1

ثانيا: مشاركة مصالح التجارة

حيث تنص المادة 56 من القانون المتعلق بالمنافسة التي تفرض على كل مورد أو موزع يمارس نشاطا بالجملة تسليم فواتير لكل عملية بيع بالجملة من قبله، لذلك كل عملية بيع منجزة بدون فاتورة تؤثر على تحصيل مبلغ الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني، وعلى الربح الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، وأيضا على جباية الأجور لأن هناك علاقة مباشرة بين رقم الأعمال المنجز ومصاريف المستخدمين، و بالأخذ بعين الإعتبار أهمية عملية الفوترة في سير عملية المراقبة الجبائية، فإن عدم الفوترة يعاقب عليه بغرامة تقدر بـ 5.000 دج إلى 1.000.000دج وبالحبس من شهر إلى سنة أو بإحدى هاتين العقوبتين.[2]

إن مشاركة مصالح الأبحاث الإقتصادية التابعة لمديرية التجارة تكمن في إرسال المعلومات المتعلقة بالتعاملات المحققة بدون فاتورة، وهذا الإرسال للمعلومة يتم وفق المادة 8 من الأمر 95-335 المتضمن إلزام مصالح التجارة بتوجيه محاضر ضبط مخالفات التشريع الإقتصادي إلى مصالح الإدارة الجبائية, [3]

[1]- Chettouhi Amel, Op.Cit, P : 48.

[2]- المادة 62 من الأمر رقم 95 -06 المؤرخ في 25-01-1995 و المتعلق بالمنافسة، جريدة رسمية عدد 09 سنة 1995.

[3]- المادة 08 من المرسوم التنفيذي المؤرخ في 25-10-1995، جريدة رسمية عدد 64 سنة 1995.

والذي يشكل مصدر للمعلومة ومرجع للمصالح الجبائية من أجل الأخذ بعين الإعتبار إعادة تأسيس رقم الأعمال وأسس فرض الضريبة، وفي ما يتعلق بمحاضر ضبط المخالفات وعمليات الغش المتعلقة بالنوعية، فإن المصالح الجبائية يجب عليها في كل الحالات الأخذ بعين الإعتبار إعادة تأسيس رقم الأعمال، كذلك عليها أن ترسل كل قرار إلى مديرية المنافسة والأسعار للولاية (عن طريق مديرية الضرائب للولاية)، والذي يتضمن التعديلات المجرات على رقم الأعمال، علما أن كل إخفاء لرقم الأعمال غير المصرح به يعني إخفاء مشتريات أو إخفاء مبيعات بدون فاتورة.

ثالثا: مشاركة الهياكل المشتركة

في إطار المشاركة مع الإدارات الأخرى في جمع المعلومة الجبائية، فإن لجان التنسيق، و الفرق المختلطة للرقابة، تشكل هياكل مشتركة تجمع بين إدارات الضرائب والجمارك والتجارة، وهذا الإطار بين هذه الهيئات ينتج عنه ما يعرف بالملف المشترك للمدلسين.

1- لجان التنسيق

تبعا للمرسوم التنفيذي رقم 97-290 ليوم 27 جويلية 1997 و المتضمن إقامة وتأسيس لجان التنسيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية، وإدارة الجمارك و وزارة التجارة، حيث لجنة التنسيق بين هذه الهيئات تتكون من أعضاء دائمين وأعضاء مؤقتين، وهي مكلفة خاصة بتطوير وتنظيم سير المعلومة بين المصالح المركزية المشكلة لها، وإعداد و إقتراح و وضع كل الوسائل والإجراءات التي تهدف إلى تطوير الأنشطة التي تمثل المصلحة المشتركة للهيئات الثلاث، و إنجاز الأعمال المشتركة المتعلقة بالرقابة و التنسيق بين نشاطات لجنة التنسيق الولائية، وهذه الأخيرة مكلفة بضمان إرسال ومبادلة فعلية للمعلومات بين المصالح الثلاث على مستوى الولاية، والسهر على إنجاز برامج التدخل و تحديد برنامج النشاطات الملازمة لعملية الرقابة.

2- الفرق المختلطة للرقابة

هذه الفرق تتكون من ثلاث إدارات هي الضرائب والجمارك والتجارة وهي مجموعات تنشأ منها واحدة أو إثنان في كل ولاية، و تتدخل بناءا على برنامج عمل يتم تحديده فصليا من قبل لجنة التنسيق الولائية، ويمكن أن تمتلك كل المعلومات المحصلة من قبل المصالح الثلاث والتي يمكن أن تقدم مساهمات في مكافحة ظاهرة الغش الضريبي، وهذه الفرق تقوم كذلك بعمليات البحث والتفتيش الضرورية لضمان الإحترام الدقيق للتشريع الجبائي والجمركي والتجاري، في حالة معاينة مخالفات معينة، كل عضو من هذه الفرق يعاين و يتابع هذه المخالفات طبقا للتشريع الذي يتبع في إدارته.

3- الملف الوطني للمدلسين

ملف المكلفين المدلسين هو ملف معد بالإعلام الآلي يسمح بتحديد الأشخاص الذين ارتكبوا مخالفات جبائية أو تجارية أو جمركية، من أجل حصر الممارسات التدليسية و تنظيم عمليات الرقابة، والهدف من إنشاء هذا الملف هو دفع المدلسين إلى تغيير سلوكياتهم وإتمام إلتزاماتهم الجبائية.[1]

[1]- Lettre de la D.G.I, Lettre d'information, Numéro spécial, MF, DGI, 2003, P : 12.

3-1- تنظيم ملف المدلسين

هذا الملف يحتوي على قائمة المكلفين الذين إرتكبوا مخالفات كبيرة للتشريع الجبائي والجمركي والتجاري، ويسمح بضبط الممارسات التدليسية و تنظيم عمليات الرقابة، و وضع تحت تصرف المصالح المختصة التابعة للمديريات الثلاث[1]، ويتم تحديث هذا الملف بصفة تلقائية من قبل المديريات الثلاث:

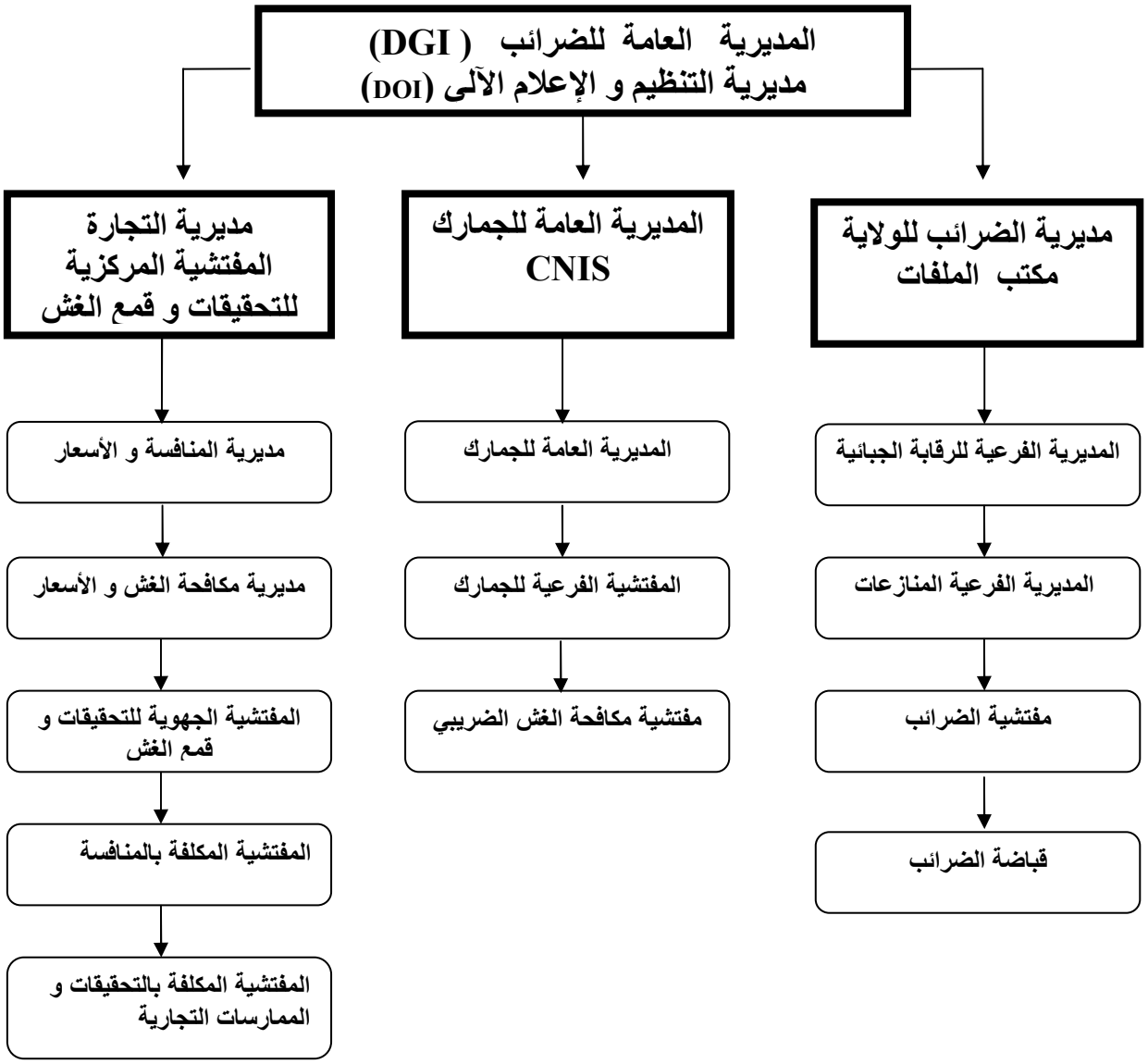
- **من قبل مصالح الجمارك:** إرسال المعلومات ودمجها في ملف المدلسين يتم مباشرة بناءا على بطاقات التسجيل، حيث إن مديرية مكافحة الغش الضريبي التابعة لإدارة الجمارك تقوم بإرسال المعلومات والبيانات الصادرة من مختلف مصالح رقابة الجمارك إلى هذا الملف وتحديثه دوريا.

- **من قبل مصالح التجارة** : إرسال المعلومات الضرورية دوريا يتم عن طريق المفتشية المركزية للتحقيقات الإقتصادية وقمع الغش.

- **من قبل المصالح الجبائية:** إرسال المعلومات المجمعة يتم من قبل مفتشيات الضرائب و القباضات.

[1]- المادة 13 من قانون المالية التكميلي 2006، جريدة رسمية عدد 47 سنة 2006.

الشكل رقم 2-2 : شكل تنظيمي يوضح كيفية إرسال المعلومات من قبل المصالح الثلاث



Source : Instruction N ° 127, MF/DGI/DOF, du 26 -07- 1997.

2-3- شروط التسجيل في ملف المدلسين

بالأخذ بعين الإعتبار أهمية هذا الملف ومجال إستعماله، والذي يهدف إلى حصر وجمع المعلومات المتعلقة بالمدلسين، والمكلفين الذين يسجلون في هذا الملف هم [1] :

_ المكلفون الذين أودع في حقهم شكايات بممارسة غش ضريبي أو تنظيم عدم القدرة على التسديد؛

– المكلفون الذين لا يتعلقون بقطاع عمومي، والمدينين بالضريبة ذوي المساهمة الجبائية الكبيرة والذين يكونون محل إجراءات ردعية (والذين يتجاوز دينهم الجبائي 10 ملايين دج)، وكذلك المكلفين الذين

[1] - المادة 32 من القرار 09 المؤرخ في 13-01-1998.

يحتمل إرتكابهم للغش ويتجاوز دينهم الجبائي لسنة واحدة 5 مليون دينار جزائري؛

– المكلفون غير مقيمين بالجزائر والذين صرحوا بعناوين غير صحيحة أو غير كاملة أو وهمية من أجل التملص من إلتزاماتهم الجبائية؛

– مرتكبوا المخالفات الجمركية فيما يخص قيمة الأصل والتعريفة الجمركية؛

– التجار الذين إرتكبوا مخالفات لتشريع الأسعار والنوعية والمتمثلة في عدم الفوترة عندما يتجاوز مبلغ المبيعات أو المشتريات دون فاتورة مليون دينار جزائري، وممارسات تجارية غير شرعية وممارسات تجارية تدليسية.

وترسل نسخة من ملف المدلسين دوريا إلى المديريات الثلاث، والأشخاص المخولون بمعاينة هذا الملف عليهم القيام بالإجراءات الضرورية في حالة إمتلاكهم للمعلومات فيما يخص المدلسين، وإجراء تحديثات دورية للمعلومات المدخلة في هذا الملف أو طلب إلغاء أشخاص مسجلين في هذا الملف عندما يزول الحدث الذي أدى إلى تسجيلهم في هذا الملف (تسديد الدين الجبائي، إحترام الإلتزامات الجبائية... الخ)، والأشخاص المذكورين يظلون في هذا الملف خلال فترة إختبار لمدة سنتين إبتداءا من تاريخ تسوية وضعيتهم.

3-3- الآثار المترتبة عن التسجيل في ملف المدلسين

تجري مصالح الرقابة المختصة بمديرية التجارة، الجمارك والضرائب بشكل دوري سواء بشكل أحادي أو بمعية الفرق المختلطة كل ما يتعلق بعمليات الرقابة على الأشخاص المسجلين في ملف المدلسين[1]، لهذا عندما يسجل مكلف في ملف المدلسين، يجب أن تعلم مسبقا اللجان الولائية والجهوية للمنازعات الودية في كل دراسة طلب تخفيض ودي للعقوبات التأخيرية للوعاء أو طلبات تعديل فرض الضريبة، أما مصالح الجمارك يجب أن ترفض كل التسهيلات المنصوص عليها سابقا في الميدان الجبائي للأشخاص الموجودين في هذا الملف.

المبحث الثالث : أهمية المعلومة الجبائية

يعتبر الغش الضريبي ظاهرة وطنية ودولية في نفس الوقت، وتتمثل في مختلف الطرق التي تؤدي إلى التخلص من كل إقتطاع بطريقة غير قانونية، وهذه الظاهرة ملازمة للضريبة، ومن أجل مكافحتها والتقليل من آثارها عمدت الإدارة الجبائية إلى الإهتمام بدور المعلومة الجبائية في كشف و ملاحقة الغش الضريبي الوطني من جهة والوقاية من الغش الضريبي الدولي من جهة أخرى، وكما أنها تلعب دورا مهما في تحسين عمليات الرقابة الجبائية والمنازعات الجبائية.

المطلب الأول : أهمية المعلومات الجبائية في رفع حصيلة الرقابة الجبائية

تشكل الرقابة الجبائية الجزء المقابل للنظام الجبائي، وخصوصا النظام التصريحي، وهي ضرورة لابد منها من أجل إقامة الإجراءات التصريحية وتحسين إحترام القانون الجبائي، وتعد عملية الرقابة الجبائية الجانب الصعب سواء على المكلفين أو على أعوان الإدارة الجبائية في إطار تأسيس الضريبة.

[1]- Instruction N° 127, MF/DG/DOFI, du 26-07-1997.

هذه العملية يمكن أن تعرف هي مجمل العمليات المحققة من قبل الهياكل والمصالح المتخصصة في الإدارة الجبائية، والتي تسمح لهذه الأخيرة بمراقبة وتأمين مصداقية التصريحات وتصحيح الأخطاء وحالات النسيان، وعدم كفاية التصريحات، والإدارة الجبائية تلجأ غالبا إلى عمليات الرقابة من أجل فهم بشكل صحيح للمادة الخاضعة للضريبة.

وعن طريق جمع المعلومات الجبائية تستطيع الإدارة الجبائية تأسيس الضريبة بشكل صحيح والمحقق الجبائي الذي يقوم بإجراء الرقابة الجبائية يعتمد من ناحية على المعلومات الموجودة في الملف الجبائي (مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، مداخيل عقارية، فلاحية ... الخ)، عناصر نمط المعيشة ومن ناحية أخرى على المعلومات المجمعة من عند الحائزين على هذه المعلومات، حيث يمكن أن يكتشف أخطاء أو نقاط غير متجانسة على مستوى التصريحات المكتتبة، ويمكن أن يضيف إستدراكات لضرائب ورسوم وعقوبات تأخير على المبالغ التي تم التهرب منها، لذلك اللجوء إلى المعلومات ذات الطابع الجبائي التي تمس نشاط المكلف، يلعب دور كبير في تأسيس وعاء الضريبة وبالتالي في رفع عائد الرقابة الجبائية التي تعتمد على هذه المعلومات المجمعة.

المطلب الثاني : أهمية المعلومات الجبائية في تسهيل إجراءات المنازعات الجبائية

عند القيام بمراقبة التصريحات والوثائق التبريرية و الوقوف على درجة إحترام المكلفين لإلتزاماتهم الجبائية، و في حالة وجود أخطاء و حالات النسيان و الإغفالات أو عدم صحة المعطيات والمعلومات المتعلقة بالضريبة، يتم القيام بالتعديلات اللازمة و تحرر المحاضر من أجل إثبات المخالفات الجبائية المرتكبة بصدد وعاء الضريبة، و قد منح المشرع الجبائي للمكلف الحق في الإعتراض على هذه الإجراءات و رفع الشكاوي عنها، لذلك على الإدارة الجبائية القيام بكل تلك الإجراءات في آجال التدخل و التقادم الإداري تبعا لنص القانون.

ويمكن أن نشير هنا إن أغلب الإختلافات التي تتولد بين المكلف والإدارة الجبائية تسوى غالبا وديا، دون اللجوء إلى الإجراءات التنازعية، وكما أن الجانب التنازعي غالبا ما يتعلق بعدد قليل من الملفات التي خضعت للرقابة الجبائية والتي تؤول إلى إحدى الوضعيات التالية:

- تأكيد صحة و إنتظام الوضعية الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة؛
- تصحيح الوضعية الجبائية لهذا الأخير؛

ويشكل عدم الإتفاق سواء بشكل جزئي أو كلي على التعديلات المقترحة من قبل الإدارة الجبائية، نقطة إنطلاق للمنازعات الجبائية والتي يمكن تعريفها " هي مجمل الإجراءات التي تنظم النزاعات و إعتراضات المكلف على الإدارة الجبائية عند عمليات فرض الضريبة أو تحصيلها أو الرقابة على المحاسبة،1 والمكلف الذي يرفض قرار الإدارة يمكن أن يتعرض إلى التقييم تلقائي،

والمكلف الذي يرفض قرار الإدارة يمكن أن يتعرض إلى التقييم تلقائي،

[1]- Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, MF/DGI/DCX, Juillet 2005, P : 01.

وهذا الإجراء الأخير يطبق في الحالات التالية :[1]

– عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة, بسبب فعله أو فعل الغير؛

– في حالة عدم مسكه محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المادتين 66 و 69 من قانون الرسوم على رقم الأعمال, الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به؛

– في حالة عدم إكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادتين 76ومن 77 قانون الرسوم على رقم الأعمال بعد شهر واحد على الأقل من إعذار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام, بتسوية وضعيته؛

– على كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه و يزيد دخله الصافي المحدد وفقا للمواد من 85و98 من قانون الضرائب المباشرة, على المجموع المعفي من الضريبة؛

– على كل مكلف بالضريبة يمتنع عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها؛

– في حالة رفض المحاسبة الذي يتم حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 31 أعلاه؛

– على كل مكلف بالضريبة تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة و المعروفة و مدا خيله العينية على المجموع المعفى, ولم يقدم تصريحا بذلك, أو يكون دخله المصرح به, بعد خصم الأعباء المحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة, يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية، وفيما يخص هؤلاء المكلفين بالضريبة, يحدد أساس فرض الضريبة, عند غياب عناصر أكيدة تسمح تخصيصهم بدخل أعلى, بمبلغ يساوي مبلغ النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة و المداخيل العينية, منقوص من مبلغ المداخيل المعفاة من الضريبة، بموجب المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

في الحالة المذكورة في هذه الفقرة, يقوم المفتش قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة, بتبليغ على أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل عشرين (20) يوما للإدلاء بملاحظاته. ويحدد أساس فرض الضريبة وفقا للشروط المنصوص عليها في الفقرة السابقة دون أن يستطيع المكلف بالضريبة الإعتراض على هذا التقدير بتبيان أنه إستعمل رؤوس أموال أو حقق أرباحا برأسمال أو كان يحصل على هبات من الغير بصفة دورية أم لا.

إن النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو المغفلة و المداخيل المذكورة أعلاه هي تلك الموجودة عند تاريخ معاينتها حتى ولو تمت هذه النفقات على مدى عدة سنوات.

– كل شركة أجنبية لا تتوفر على منشآت مهنية بالجزائر, وتكون خاضعة للضريبة على الدخل و الضريبة على أرباح الشركات, إمتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تطلب منها فيه تعيين ممثل لها بالجزائر.

– في حالة الاختلاف مع المفتش، لا يمكن للمكلف بالضريبة الذي فرضت عليه الضريبة تلقائيا أن يحصل

[1]- المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

عن طريق المنازعة على الإعفاء من المساهمة التي حددت له أو تخفيضها، دون أن يثبت أن الضريبة المفروضة عليه غير مبالغ فيها.

المطلب الثالث : أهمية المعلومة الجبائية في التقليل من الغش الضريبي

أولا: اهمية المعلومة الجبائية للتقليل من الغش الضريبي الوطني:

إن ظاهرة الغش الضريبي تمس العديد من النشاطات الإقتصادية على المستوى الوطني، لكن بعض النشاطات أو الأصناف يجد فيها المكلف مجالاً واسعا للتخلص من الضريبة، والقطاعات الأكثر تضرراً بالغش الضريبي هي أنشطة الشراء وإعادة البيع، حيث نصت المادة 76 من قانون المالية 2002 على الممارسات التدليسية و هي كالتالي :1

– ممارسة نشاط غير مصرح به؛

– إنجاز عمليات الشراء وبيع البضائع دون فاتورة خاصة بالبضائع و ذلك مهما يكن مكان حيازتها أو خزنها أو إستيداعها في المخازن العمومية؛

– نقل تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا، في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباريا بمقتضى القانون التجاري؛

– كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف مكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه؛

– تسليم فواتير و سندات تسليم أو أي وثيقة لا تتعلق بعمليات حقيقية.

ولقد وضعت الإدارة الجبائية على المستوى الوطني سلطات واسعة للبحث والتحقيق، والتي تسمح لها بإكتشاف المداخيل والأرباح التي لم تفرض عليها الضريبة كالبيع بدون فواتير أو فواتير مخفضة أو عدم التصريح لدى مصالح الجمارك، وهذه الأخيرة لها دور أساسي في تسجيل العمليات وكذا تحصيل مجموعة من الضرائب.

وتلجأ الإدارة الجبائية إلى العديد من الإجراءات من أجل الحصول على المعلومات التي تكشف المتملصين من الضريبة خصوصا اللجوء لحق الإطلاع لدى العملاء والموردين، حيث تعمل بالمساهمة مع الإدارات والهيئات الأخرى (جمارك، تجارة ... الخ)، وغيرها من الوسائل القانونية (حق إجراء التحقيق، حق المعاينة، حق المراقبة).

والحصول على المعلومات الجبائية يسمح بإستهداف القطاعات والأنشطة التي يحدث فيها الغش الضريبي أكثر من غيرها، بالإضافة إلى تكيف الإدارة الجبائية في هذا المحيط أكثر فأكثر.

لذلك فإن عملية إستغلال المعلومات المحصلة من قبل الأعوان تبعا لحق الإطلاع لدى الغير يسمح بتحديد المكلفين المتملصين من الضريبة، والتزود بكل المعلومات الضرورية لإنجاز تدخلات أعوان الإدارة الجبائية بشكل مناسب وفي الزمن والمكان المناسبين.

ثانيا: أهمية المعلومة الجبائية في الوقاية من الغش الضريبي الدولي

[1]- المادة 76 من قانون المالية 2002، جريدة رسمية عدد 79 سنة 2001 (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2017).

إن سلوك المتهربين من الضريبة لا يعترف بالحدود، حيث لا يلجأ المتملصين إلى ممارسة الغش الضريبي في داخل الدولة فقط بل يتعداها إلى خارج الدولة، أو عدة دول، لهذا يشكل البحث عن المعلومة الجبائية ضرورة قصوى لكل محاولة من أجل الحد من ظاهرة الغش الضريبي أو التهرب الجبائي الدولي، والذي لا يمكن أن يتم بدون مساعدة الدول الأخرى سواء في إطار أحادي أو في إطار عدة دول.

1- البحث عن المعلومة الجبائية في غياب إتفاقية دولية

في إطار مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي الدولي وفي حال غياب إتفاقية دولية، إعتمد المشرع الجزائري عدة إجراءات أحادية الجانب، وهذه الإجراءات نصت عليها المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تعالج التحويل غير المباشر للأرباح إلى الخارج من قبل المؤسسات الجزائرية التي تتبع أو التي تخضع لرقابة مؤسسات في الخارج،[1] وعموما الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمكن أن يكونوا في إحدى الوضعيات التالية :[2]

- تكون تابعة إلى مؤسسة يقع مقرها في خارج الجزائر؛
- تراقب مؤسسات تقع خارج الجزائر؛
- تكون في حالة تبعية لمؤسسة أو مجموعة تراقب مؤسسات تقع في خارج الجزائر.

حيث إن عمليات التحويل الغير المباشرة التي تتضمنها المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكنها أن تؤدي إلى تقليل المداخيل أو رفع التكاليف.

كما أن عملية جمع المعلومات ضرورية على المستوى الدولي، ليس فقط من أجل التأسيس الصحيح للوعاء الجبائي، ولكن أيضا لإقامة الدليل والتبرير اللازم في حالة نزاع (مثلا في حالة تحويل غير مباشر للأرباح إلى الخارج).

وفي ظل غياب إتفاقيات دولية، تلاقي عملية الحصول على المعلومات الجبائية العديد من الصعوبات بسبب :[3]

- غياب قواعد للقانون الدولي التي تلزم بالتعاون والمساعدة في الميدان الجبائي بين الدول.
- عدم كفاية الوسائل والإمكانيات الذاتية للدول السائرة في طريق النمو.
- وجود تشريعات عامة أو ذات طابع خاص تصعب وتقلل أكثر فأكثر عملية تبادل المعلومات.

2- البحث عن المعلومات في ظل الإتفاقيات الدولية

من أجل تجاوز العقبات المذكورة سابقا، أغلب الدول تعتمد على التعاون الدول من أجل الحصول على المعلومات الجبائية، خصوصا فيما يتعلق بالتحويلات الغير مباشرة للأرباح، أو من أجل القدرة على مراقبة الأسعار في ظل المنافسة الكاملة، و يتم عن طريق اللجوء إلى الإتفاقيات الجبائية الدولية بهدف تحقيق الأهداف التالية:[4]

[1]- المادة 189 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (محدثة إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).
[2]- Belharbi Rabia, Op Cit, P : 113.
[3]- Idem.
[4]- Bulletin des services fiscaux, DGI, N° 20, Juin 2000, Raouya Abderrahmane, P: 61.

– تفادي الفرض المزدوج للضريبة بين الدول، و يمكن أن نميز هنا بين الدولة التي تعد المصدر والدولة الأخرى التي فيها مقر الإقامة؛

– تأسيس قواعد التعاون المشترك بين الدول من أجل مكافحة الغش والتهرب الدولي؛

– حماية المكلفين بخلق إطار ملائم ومناسب للإستثمار.

عموما الإتفاقيات الدولية التي تمت وفقا لنموذج الأمم المتحدة أو منظمة **(OCDE)** تضمن تبادل المشترك للمعلومات ذات الطابع الجبائي.

لذلك فالمادة 26 من إتفاقية منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية تنص على أن " السلطات المخولة للدول المتعاقدة تتبادل المعلومات الضرورية من أجل تطبيق ما نصت عليه هذه الإتفاقية، أو ما نص عليه التشريع الداخلي المتعلق بالضرائب من أي طبيعة كانت لحساب الدولة المتعاقدة.[1]

إن المعطيات المستلمة من قبل الدول المتعاقدة تحتفظ بطابعها السري وبنفس الطريقة التي يتعامل بها داخل الدولة، و لا تمنح سوى للأشخاص أو السلطات المخولين في الدول المتعاقدة، وتسمح عملية تبادل المعلومات بين الدول بما يلي :

– المداخيل مثل الإعانات، الفوائد، الإتاوات، المسددة والمستلمة من الدولة؛

– العمليات العابرة للحدود؛

– الأملاك المكتسبة في الدولة الأخرى؛

– الحسابات البنكية المفتوحة في الدول الأخرى ما عدا في حالة السر المهني.

بالإضافة إلى العمليات الأخرى مثل المبادلات المحققة بين الدول أو الوسطاء أو المداخيل أو الأرباح المدفوعة في الدول الأخرى من قبل أفراد خاضعين للضريبة في واحدة من الدول المتعاونة.

و تسمح الإتفاقيات الجبائية للإدارات المعنية للدول المتعاقدة بمبادلة المعلومات التي تتعلق بالمكلفين بالضريبة، مداخليهم، ممتلكاتهم، والصيغ المستعملة بحسب الإتفاقيات والدول المعنية.[2]

للإشارة فإن كل الإتفاقيات الجبائية المبرمة من قبل الجزائر تحتوي على شروط مختلفة حول تبادل المعلومات من بين الإتفاقيات المبرمة مثلا : [3]

– إيطاليا بتاريخ 03 /1991/02.

– تركيا بتاريخ 1994/08/02.

– رومانيا بتاريخ 1995/02/28.

– اندونيسيا بتاريخ 1995/04/28.

– جنوب افريقيا بتاريخ 1998/04/28.

و عملية تبادل المعلومات تتم بناءا على طلب من الدولة و يوجد أنواع من المبادلات هي:

[1]- موقع منظمة التعاون و التنمية الإقتصادية، **إتفاقية التبادل المشترك للمعلومات الجبائية**، بتاريخ 20-10-2007.
http://www.oecd.org/document/34/0,3343,fr_2649_201185_33614242_1_1_1_1,00.html

[2]-Gilbert Tixier et Guy Gest, Op Cit, P : 553.

[3]- موقع مديرية كبريات المؤسسات،**الإتفاقيات الجبائية الدولية**، بتاريخ 20-10-2007.
www.dge.gov.dz\etat des conventions et accords fiscaux conclus en vigueur.htm

- **مبادلة بطلب** وهي مخصصة لحالات محدودة، و يجب أن تستعمل أولا المصادر العادية للمعلومات التي نص عليها القانون الجبائي الداخلي للدولة قبل تقديم طلب معلومات إلى الدولة الأخرى.

- **مبادلة فورية :** محتوى هذه المعلومات يحدد وفق آليات يتم الإتفاق عليها أو عن طريق السلم الإداري، وبعبارة أخرى قائمة المعلومات التي تتم مبادلتها بطريقة فورية يجب أن تحدد من قبل الطرفين المتعاقدين، ويمكن أن تنتج عن طريق إتفاقية غير منشورة، وهذه المبادلة تستخدم بشكل واسع خاصة بين الدول المتطورة.

- **مبادلة تلقائية :** هذه الطريقة تستخدم عندما تتحصل دولة ما خلال إجراء تحقيقاتها على معلومات تبدو لها مهمة بالنسبة للدولة الأخرى، وهذه المعلومات يتم إرسالها تلقائيا من قبل الإدارة الجبائية للدولة **(أ)** إلى الإدارة الجبائية فقط في الدولة **(ب)** وبدون أن تطلبها.

إن الإدارة الجبائية المستفيدة من هذه المعلومات لا يمكن بأي حال من الأحوال أن ترسل إلى الإدارات الأخرى مثل إدارة الجمارك.

إن عملية تبادل المعلومات مهما كان شكلها تنبني على معلومات أساسية من أجل تطبيق التدابير المتفق عليها أو في التشريع الداخلي للدول المتعاقدة.

إن صعوبات جمع المعلومات ذات الطابع الجبائي لا تتحدد فقط بغياب الإتفاقيات الجبائية لكن تمتد حتى عند وجودها.

بالإضافة إلى الصعوبات الميدانية، بعض الإتفاقيات تحتوي تدابير من شأنها تخفيض مجال المعلومات التي يتم مبادلتها، ويمكن للدول أن لا ترسل المعلومات بناءا على تطبيق مبدأ السر المهني، السر البنكي، السر التجاري.

خلاصة الفصل:

لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق و واجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، لذلك أوجب على المكلفين إعطاء معلومات صحيحة ودقيقة وتامة، تختلف باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين.

إن عمل الإدارة الجبائية لا يرتبط فقط بالبحث وجمع المعلومة الجبائية، ولكن كذلك بمعالجتها،تسييرها واستغلالها بطريقة سريعة وفعالة واستعمالها بالشكل الجيد وهذا لما تكتسبه من أهمية بالغة للتقليل من الغش سواء على المستوى الوطني أو الدولي.

ولكون المعلومة الجبائية ذات أهمية بالغة فقد عمدت الإدارة الجبائية على تحديث وسائلها باعتماد الإعلام الآلي الذي يغطي جميع المصالح الجبائية (محلية ، جهوية، مركزية) وهذه مهمة صعبة تتطلب إمكانيات كبيرة و واردات أكبر.

وبعد القيام بعملية معالجة المعلومة الجبائية تجري عملية استغلالها في مختلف أشكال الرقابة الجبائية من قبل المصالح المعنية،بشرط استغلالها بشكل جيد وفي الوقت المحدد، وهذا ما سوف نتناوله في الفصل القادم.

الفصل الثالث :الرقابة الجبائية كأداة لاستغلال المعلومة الجبائية

تمهيد:

لقد منح المشرع الجزائري لكل من المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية حقوق وواجبات من أجل حماية الحقوق العامة والخاصة، ولذلك اوجب على المكلفين إعطاء تصريحات صحيحة ودقيقة وتامة، بحيث تختلف هذه التصريحات باختلاف الأنظمة التي يخضع لها هؤلاء المكلفين إلا أن بعض المكلفين يرون أن الضريبة مجرد قيد من نفوذهم المالي وحريتهم الاقتصادية، مما يجعلهم يفكرون في مختلف الوسائل التي تمكنهم من تفادي الضريبة، مما يؤثر مباشرة على مصالح الخزينة العمومية.

و من أجل الحفاظ على هاته الأخيرة تقوم الإدارة الجبائية بإجراء عمليات رقابة بعدية، على تصريحات المكلفين بالضريبة من أجل التأكد من صحتها ومطابقتها للنظام الجبائي التصريحي، والتي تعد من المواضيع الضرورية التي يلزم التطرق إليها لفهم ظاهرة الغش الضريبي، والإدارة الجبائية تمتلك جملة من السلطات وهو ما يعرف بالسلطة الجبائية تخول لها إمكانية مراقبة صحة التصريحات المكتتبة والضرائب المسددة من قبل المكلف بأشكال متعددة ومتتابعة ومكملة لبعضها البعض.

ومن أجل القيام بعمليات الرقابة وضع المشرع الجبائي مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية من أجل الحد من الغش الضريبي، وضمان توزيع عادل للعبء الجبائي بين المواطنين.

لذلك ارتأينا في فصلنا هذا التطرق إلى أنواع الرقابة الجبائية وكذا الإطار التنظيمي والقانوني لها إضافة إلى الوسائل البشرية القائمة عليها، وفي الأخير سنحاول تسليط الضوء على كيفية استغلال المعلومة الجبائية.

المبحث الأول: مفاهيم عامة للرقابة الجبائية

إن طبيعة النظام الضريبي الجزائري في ظل التغيرات الاقتصادية المحلية منها والدولية، يعتبر نظاما تصريحيا أي أنه يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم التصريحات الضريبية المكتتبة بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخيلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، ثم تقوم الإدارة الضريبية بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة،نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء أعدادها سواء عن قصد أو دون قصد، بهدف التملص من دفع الضريبة.

كما يسعى المشرع الجبائي أن يستوجب وجود كيان رادع ووقائي لهذا النزيف الذي يضعف الاقتصاد الوطني، ويفوت على الخزينة العمومية فرصة الاستفادة من موارد مالية معتبرة، ومن بين تلك الوسائل التي تساهم في مكافحة هذا الداء نجد الرقابة الجبائية بمختلف هياكلها التنظيمية وأسسها القانونية .

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية

إن الرقابة الجبائية تعد وسيلة أو أداة الإدارة الجبائية التي منحها القانون حقوق وصلاحيات تتيح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المكلفين بالاطلاع والتحقق من كل المعلومات المقدمة لها .

فالرقابة الجبائية لا تختلف عن غيرها من أنواع الرقابة الأخرى، كالرقابة الإدارية والمالية من حيث المفهوم والأهداف العامة للرقابة، وبوجه عام فالرقابة وكما عرفها المفكر الاقتصادي الشهير فايول ما هي إلا:"التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها"[1]

ولأن من أهم خصائص النظام الضريبي الجزائري، أنه نظام يقوم على أساس التصريح كنظام عام متعارف عليه، لأجل التأكد من صحة ومصداقية التصريحات ولذلك فان المصالح الجبائية تباشر عمليات الرقابة الجبائية ضمن إطار واضح وواضح طبقا لمواد ونصوص قانونية يتم من خلالها تحديد مفهوم الرقابة الجبائية[2].

وقد عرفت الرقابة الجبائية على" أنها تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات والتصريحات المقدمة"[3]

ويمكن كذلك تعريف الرقابة الجبائية على أنها "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل الوسائل للاستعلام، الاستفسار، الاستيضاح عن كل ماهو مدون بالتصريحات والوثائق المرفقة بها ولا يكتفي بدراسة ومراجعة

[1] -حمدي سليمان سحيمات القبيلات، **الرقابة الادارية والمالية على الأجهزة الحكومية**، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998،ص13.
[2] -ولهي بوعلام، **نحو اطار ممقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الازمة**، مداخلة الى الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية،جامعة فرحات عباس، سطيف الجزائر، 20-21 اكتوبر 2009.
[3] Ahmed Hamaimi , **L'audit comptable et financier**, Edition Berti, Alger, 2001,p172.

التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ماهو مصرح به والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى وبالتالي التأكد من مدى التطابق الموجود وكذلك النظر في الوضعية المالية للممول"[1]

أما من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائية على أنها "مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية، وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي"[2]

فالرقابة الجبائية إذن هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من قبل الكلفين بغية اكتشاف العمليات التدليسية والتي تهدف إلى التهرب من دفع الضريبة الواجبة الدفع.

المطلب الثاني: أسباب القيام بالرقابة وأهدافها

أولا:أسباب القيام بالرقابة

هناك سببين رئيسيين للقيام بالرقابة الجائية في الجزائر والذي يمكن تلخيصهما فيما يلي:[3]

1/الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية وسيلة هامة لمتابعة النظام التصريحي، لأن المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة ويصرح بها للإدارة الجبائية، وعن طريق الرقابة الجبائية يتم التأكد من صحة هذه التصريحات المكتتبة وضمان مصداقيتها وصحتها، كما تسمح أيضا بتجسيد مبدأ العدالة الضريبية.

2/- الرقابة الجبائية كوسيلة مكافحة الغش الضريبي

نظرا لأسباب متعددة يلجأ بعض المكلفين إلى التهرب أو تخفيض العبء الضريبي، لذلك فإن عمليات مكافحة الممارسات التدليسية يعتبر حاليا من أولويات الإدارة الجبائية، والتي تمتلك سلطات وصلاحيات واسعة تمارسها، وذلك عن طريق تقنيات مختلفة ومتعددة وعلى مختلف أصناف المكلفين، والتي من بينها الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة ضرورية لمكافحة الغش الضريبي لأنها تشكل وسيلة ضمان مصلحة الخزينة العمومية.

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

الرقابة الجائية ليست غاية في حد ذاتها بقدر ما هي أداة تسعى الجهات المختصة في الدولة من ورائها إلى تحقيق جملة من الأهداف، نوجزها في الأسطر التالية:

1/الهدف القانوني [4]:

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

---

[1] -عبد المنعم فوزي، **المالية العامة والسياسات المالية** ،مرجع سبق ذكره، ص46.

[2] République Algérienne Démocratique Et Puplairee, Ministère Des Finances-DGI 3Guide Des Vérificateur De Comptabilité , Alger, 2001 ,p13.

[3] -عوادي مصطفى، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري**، مطبعة مزوار،الجزائر، 2009 ، ص11.

[4] -نوي نجاة،" **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر2003 --1999**"، مرجع سبق ذكره ، ص36

2/ الهدف المالي والاقتصادي:

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله بغرض زيادة ايرادات الخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع ككل.

3/الهدف الإداري:

تلعب الرقابة الجبائية دو را هاما للإدارة الجبائية بزيادة فعاليتها من خلال المعلومات التي تقدمها ويمكن أن نجمل هذا الدور في النقاط التالية:

1-تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة والإلمام بأسبابها وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك؛

2-تساعد الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات، كنسب التهرب الضريبي؛

3-إمكانية كشف الثغرات القانونية التي تساعد على التملص من الضريبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

4/ الأهداف الاجتماعية:

تتمثل في هدفين رئيسيين هما:[1]

1- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات والمتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة؛

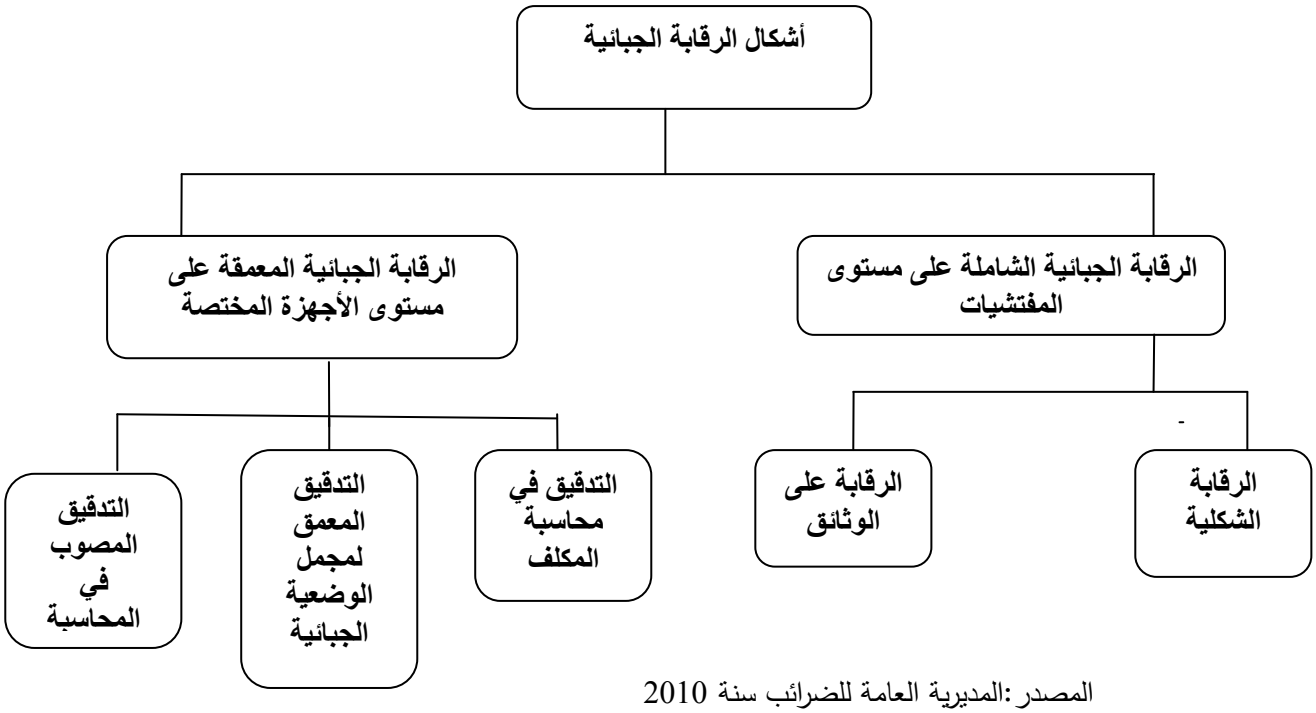
2-منع ومحاربة انحرافات الممول بمختلف صورها مثل السرقة والإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

المطلب الثالث:أشكال الرقابة الجبائية

بما أن الرقابة الجبائية تعتبر وسيلة هامة لكشف المناورات التدليسية 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 الجبائية 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 والمسندة إلى عدة أجهزة مختصة في هذا المجال، أما الشكل التالي يبين لنا أشكال الرقابة الجبائية وفقا للنظام الضريبي الجزائري.

[1] .سهام كردودي،" **المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية**"، مرجع سبق ذكره، ص91

الشكل رقم3-1 :أشكال الرقابة الجبائية



المصدر :المديرية العامة للضرائب سنة 2010

أولا:الرقابة الجبائية الشاملة

إن الرقابة الجبائية الشاملة تتم داخل مكاتب مفتشيات الضرائب بشكل دوري دون تنقل أو بحث خاص من طرف أعوان الإدارة الجبائية، بل ينجز هذا العمل بالمفتشية التي بحوزتها الملف الجبائي وفي مكتب العون المكلف برقابة الملفات الجبائية، خاصة منها الخاضعة للنظام الحقيقي كما لا يمكن استعمال التدقيق المعمق نظرا لحجم الملفات التي بحوزتها، وتتمثل الرقابة الجبائية الشاملة في:

1/الرقابة الشكلية

إن الرقابة الشكلية تغطي جميع التدخلات التي تهدف لتصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات المقدمة، وكذا التحقق من هوية المكلفين، كما تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات الجبائية و المعتمدة على القراءة السطحية لها، وتتحدد بالخصوص في التحقق على المستوى الشكلي للمعلومات التي يجب ان يتضمنها التصريح، مثل الهوية الجبائية، إمضاء وختم المكلف...، أو تصحيح الأخطاء الحسابية التي تأتي من ترحيل المجاميع والأرصدة، وعليه إن هذا النوع من الرقابة الجبائية يعتبر أساسي بهدف ضمان صحة وصدق التصريحات المقدمة دون التعمق في محتواها.

أما في حالة نقص المعلومات المقدمة من طرف الكلفين أو ظهور معطيات تثير الشك في مصداقية التصريحات يقوم المفتش بطلب المزيد من المعلومات والتوضيحات وذلك 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، وبهذا فان هذا النوع من الرقابة يعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية.

2/الرقابة على الوثائق

على غرار الرقابة الشكلية التي تهتم بالفحص السطحي لتصريحات المكلفين، فان الرقابة على الوثائق تهتم بإجراء فحص نقدي وشامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين وهذا في مقر المفتشية أين يتواجد الملف الجبائي، بمقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق المتوفرة من مكتب البحث عن المادة الخاضعة للضريبة ومكتب البطاقيات المنتقاة من قنوات أخرى كالإدارات والهيآت العمومية، الجمارك،البنوك،المتعاملين، وغيرها من الأطراف الأخرى.

ومنه نجد أن المفتش يقوم بتحليل وفحص كل النقاط المتضمنة في التصريحات مع دراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة بالسنوات السابقة، بهدف اكتشاف الأخطاء والتلاعبات المسجلة، وفي حالة بقاء الغموض يحق للمفتش أن يطلب معلومات وتوضيحات إضافية من طرف المكلف بالضريبة.

2-1/طلب المعلومات

بموجب المهام والامتيازات المخولة لمفتش الضرائب، يمكنه أن يطلب من المكلف بالضريبة إمداده ببعض المعلومات حول النقاط التي احتوتها التصريحات المقدمة، وقد يتخذ هذا الإجراء الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية،[1] ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين، وفي حالة عدم استجابة المكلف للطلب، فانه لا يلزم بعقوبة بل على الإدارة إرسال طلب كتابي تطلب فيه المعلومات اللازمة.

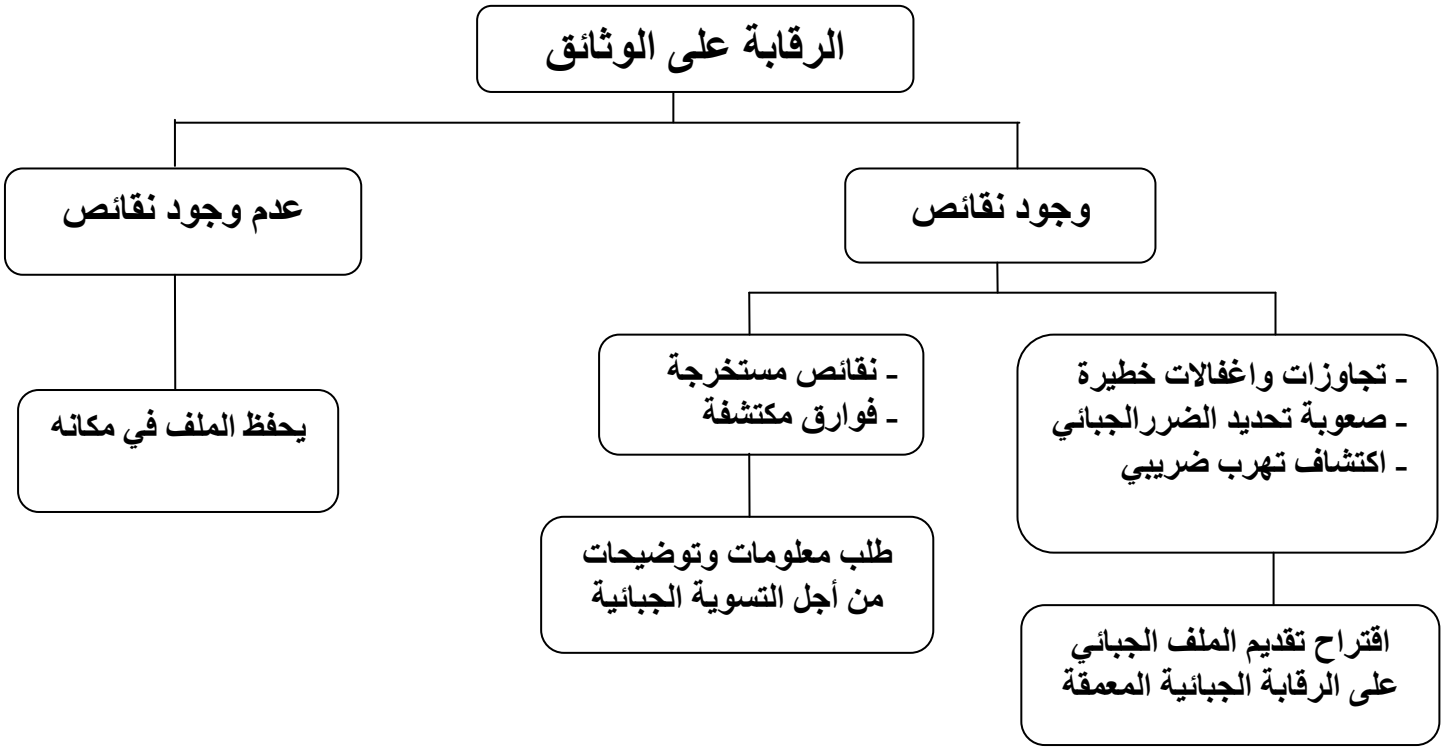
2-2/طلب التوضيحات

عندما يرفض المكلف بالضريبة الاستجابة للطلب الشفوي، أو عندما يتضمن الجواب رفض كل أو بعض النقاط المطلوب تقديمها، يتوجب على المفتش أن يعيد تحرير طلب كتابي لأنه يضفي طابع الإلزامية أكثر ليبين بشكل صريح النقاط التي يراها ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات اللازمة ، بتقديم أدلة على التصريحات المقدمة وهذا خلال ثلاثون (30) يوم من تاريخ الطلب.[2]

[1] P. COLIN, G.GERVAISE, M.ROSETTI, **Fiscalité pratique**, librairie Vuibert, septembre 1994, Paris, page 28.

[2] المادة 59 من **قانون الاجراءات الجبائية** ، المديرية العامة للضرائب،الجزائر، 2008، ص 45.

الشكل رقم 3-2 :مخطط للرقابة على الوثائق



Source : Guide du Contrôle Sur Pièces, Direction Générale des Impôts , Alger, 2004, P7.

ونظرا 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 الملف إلى الهيئة المختصة،وعليه 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.

ثانيا: الرقابة الجبائية المعمقة

تتمثل الرقابة الجبائية المعمقة في التدخلات المباشرة للأعوان المدققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، إذ تهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة من طرفهم، كم يتم الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، مع تبريراتها اللازمة وهذا لمدة أربع (04) سنوات لم يمسها التقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات الغش الضريبي[1] .

حيث تتناول هذه الرقابة الفحص الدقيق والمميز لمحتوى الملف الجبائي سواء كانت على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية للمديرية الولائية للضرائب أو المصالح الجهوية للأبحاث والمراجعات حسب الاختصاص ممثلة في عدة فرق مختصة.

[1] Michel Bovier, Marie Christine, **l'administration fiscale en France**, PUF, Paris, 1988, Page 47.

أما عن الأسباب أو المعايير المعتمدة في إحالة الملف الجبائي على الرقابة المعمقة، فهي عديدة نذكر على سبيل المثال:التصريح بالعجز المتكرر، النقص المستمر في الربح المحقق، إشارة الى وجود تلاعبات وتجاوزات تم الكشف عنها بواسطة الرقابة الشاملة .

أما بالنسبة للأعوان المكلفين بهذه الرقابة فرتبهم لا يجب أن تقل عن مفتش ضرائب، كذلك يتم التنقل إلى مكان مزاولة نشاط المكلف وهذا لإجراء معاينة ميدانية للتأكد من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة، وتتمثل الرقابة المعمقة في :

- التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة VC .
- التدقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية للأشخاص الطبيعيين VASFE.
- التدقيق المصوب في المحاسبة (تم استحداثه بموجب قانون المالية 2010)VCP .

1/التدقيق في محاسبة المكلف

يعد التدقيق في المحاسبة أحد وسائل الرقابة الجبائية لتقوم بفحص دقيق لمختلف الدفاتر والوثائق المحاسبية شكلا ومضمونا الخاصة بالمكلف بالضريبة بغية التأكد من مصداقية التصريحات المقدمة، وقد عرفت المديرية العامة للضرائب المراجعة المحاسبية على أنها"مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلف بالضريبة وفحص محاسبته (مهما كانت طريقة حفظها حتى وان كانت بطريقة معلوماتية إلا الدفاتر المحاسبية الواجبة قانونا) والتأكد من مدى تطابقها مع المعطيات المادية وغيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها"[1]

وعليه فالتدقيق في المحاسبة يهدف إلى التأكد من صحة وصدق التصريحات المكتتبة بمقارنتها مع مختلف المعطيات المتاحة والوثائق الثبوتية.

إن التدقيق المحاسبي يهتم بمختلف الضرائب والرسوم لكل المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي مع مسك محاسبة قانونية منتظمة بغض النظر عن الطبيعة القانونية للمكلف وهذا من اجل تطهير الملفات الجبائية من كافة التجاوزات المستعملة من المكلفين سواء بقصد أو من دون قصد.

2/ التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

عرفته المديرية العامة للضرائب على أنه "مجموعة العمليات التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف والدخل المصرح به، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام (المداخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية ...)[2]

أما الاقتصادي Thierry Lambert عرفه على أنه ' مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة تصريحات الدخول الإجمالية الخاضعة للضريبة على الدخل، وبمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية ،مرجع سابق، ص13.
[2] نفس الرجع السابق، ص25.

أثناء مسيرة الحياة.[1]

يمكن برمجة التدقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائيةVASFEاثر القيام بالتدقيق المحاسبي، سواء باسم المستغل الشخصي صاحب المؤسسة أو الشركاء في الشركة أو كل شخص ملزم قانونا بتصريح مجمل دخله حتى وان لم يكن يملك ملف جبائي ولا سجل تجاري، وهذا بالنظر الى الثراء الملفت كامتلاك العقارات والمنقولات، أما فيما يخص نوع الضريبة المدقق فيها فهي الضريبة على الدخل الإجمالي IRG فقط.

3/ التدقيق المصوب في المحاسبة

تم استحداث مؤخرا شكل آخر من أشكال الرقابة الجبائية طبقا للمادة 24 من قانون المالية لسنة 2010 والمسمى بالتدقيق المصوب في المحاسبة VCP[2] والمنصوص عليه في المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والذي يتميز بعدة خصائص عن سابقيه أهمها:[3]

– يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تدقيق في محاسبة المكلفين، وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لمدة تقل عن سنة جبائية واحدة.

– لا يمكن إجراء التدقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل.

– يخضع التدقيق المصوب في المحاسبة لنفس قواعد التدقيق بشكل عام باستثناء بعض النصوص.

– لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراء ، أن تستغرق مدة التدقيق في عين المكان للدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من شهرين (02).

– يمنح للمكلف أجل ثلاثين 30يوما لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداء من تاريخ تسلم الإشعار بالتقويم.

– إن ممارسة التدقيق المصوب لا تمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التدقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلى الفترة التي تمت فيها عملية التدقيق، ولكن يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة إعادة التقييم المتمم عند التدقيق المصوب.

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي والقانوني للرقابة الجبائية

حدد القانون الجبائي الجزائري الإطار التشريعي والتنظيمي للرقابة الجبائية، وأسند للإدارة الجبائية صلاحيات وسلطات واسعة تسمح لها بالقيام بمهمتها في شروط قانونية محددة، كما طالب المكلفين بالضريبة بعدة التزامات وكذا ضمانات لحمايتهم من تعسف الإدارة والتجاوزات المحتملة.

المطلب الأول :الوسائل الهيكلية المكلفة بالرقابة

أولا: الأجهزة المختصة حاليا بالرقابة الجبائية

1-مديرية الأبحاث والمراجعات

أنشئت هذه المديرية المركزية بموجب المرسوم التنفيذي رقم:98/228 الصادر في1998/07/13 والمتضمن التنظيم الإداري المركزي لوزارة المالية، وقد جاءت المديرية لتدعم باقي المديريات الأخرى في الرقابة

[1] Thierry Lambert, **vérification fiscale personnelle**, économique, Paris, 1984, page 8.

[2]Note 14/MF/DGI/DRV/ 2010 du: 07/02/2010.

[3]المادة 24من قانون المالية2010 ، الجريدة الرسمية رقم78 الصادرة بتاريخ2009/12/31، ص9.

الجبائية على المستوى الولائي، واختصاصها يمتد عبر التراب الوطني، وتنحصر مهامها في تحديد اختيار المكلفين بالضريبة الذين يقع عليهم التدقيق من خلال برنامج مسبق لانتقاء الملفات الجبائية، وهذا باقتراح من مفتشيات الضرائب المعنية بالملفات ثم المديرية الولائية الفرعية للرقابة الجبائية لتصادق على البرنامج المقترح أو تعديله.

كما تسند لمديرية الأبحاث والمراجعات مهمة الرقابة الجبائية بتوفر شرط مستوى رقم الأعمال للأربع سنوات الأخيرة محل التدقيق أن يتجاوز 4.000.000 دج سنويا بالنسبة لمقدمي الخدمات، 10.000.000دج سنويا للمؤسسات الأخرى.

أما الهدف الرئيسي DRV هو سد منافذ التهرب والغش الضريبي، واسترجاع حقوق الخزينة العمومية بوضع إستراتجية لذلك:[1]

-الكشف عن التيارات الكبيرة للتهرب الضريبي مما يستوجب الأولوية في برمجة الملفات الضخمة؛

-جعل الرقابة أكثر شفافية لحماية امتيازات الخزينة العمومية من جهة، وحقوق المكلفين من جهة أخرى؛

-إجراء سلسلة من العمليات لتقييم أداء المصالح الجبائية بهدف رفع نوعية التدقيق إلى أفضل مستوى؛

-الالتزام والعمل بجدية وكفاءة عالية في عمليات التدقيق لتساهم من تقليص حجم المنازعات الجبائية.

وفي حين الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات التابعة للمديرية العامة للضرائب يحتوي على أربع(04) مديريات فرعية على المستوى المركزي وثلاث (03) مصالح خارجية على المستوى الجهوي:[2]

-التعريف بالعمليات الواجب تدقيقها من أجل تجميع واستغلال ومراقبة استعمال المعلومات المتوفرة؛

-البرمجة المضبوطة على المستوى الوطني لكل مراجعة أو بحث متعلق بمختلف التحقيقات الجبائية؛

-التوجيه والتعاون مع تقييم نشاطات مصالح المراجعات المتواجدة على المستوى الجهوي والمحلي.

أما العمل الميداني لهذا الجهاز ينحصر في المصالح الجهوية التابعة لها والمكلفة بعدة مهام منها:[3]

-تنفيذ برامج المراجعات مع مراقبة ومتابعة دورية للأنشطة التي تضبط من المديرية المركزية؛

-تضمن تسيير وتنظيم وسائل تدخل فرق التدقيق الجبائي المختلفة عبر كامل التراب الوطني؛

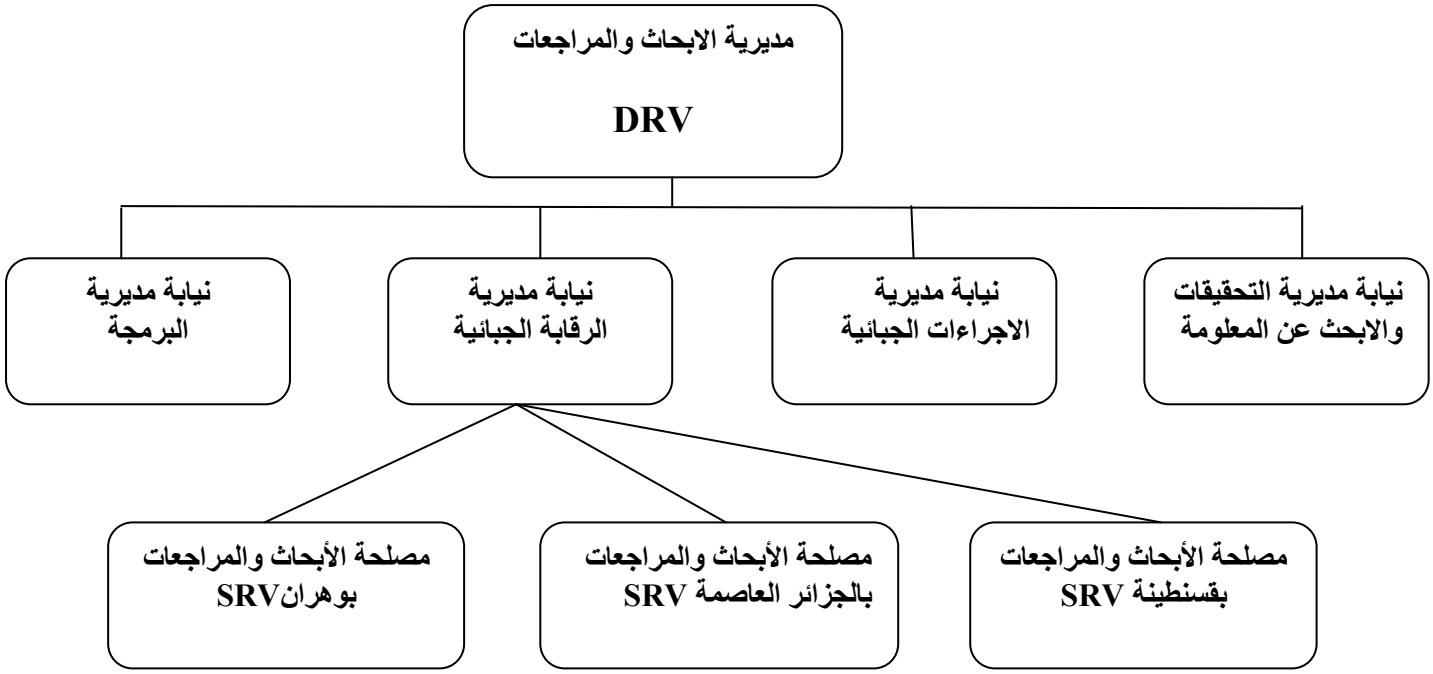
-تنفذ كل عملية تدقيق يأمر به وزير المالية أو المدير العام للضرائب أو السلطات المختصة بالاتصال مع مختلف الهيآت، كما تطبق حق الاطلاع على الملفات التي تخضع لاختصاصها.

[1] Bulletin des services fiscaux , DGI, n° 19, Alger Print, 2000, Page 74 – 78.

[2] Bulletin des services fiscaux , Op.cit, Page 69,70.

[3] المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم06-327 المؤرخ في 2006/09/18 والمتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للأدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية العدد59 المؤرخة في 2006/09/24، ص9.

الشكل رقم 3-3 :الهيكل التنظيمي لمديرية الأبحاث والمراجعات



المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد59 المؤرخة في2006/09/24، الجزائر، ص9.

2-المديرية الولائية للرقابة الجبائية

إضافة إلى مديرية الأبحاث والمراجعات على المستوى المركزي،فان المديرية الولائية للضرائب على المستوى المحلي هي أيضا مكلفة بقيام عملية الرقابة الجبائية بتكفل مديرية فرعية مهتمة بهذا المجال إذ تعد الهيئة المختصة بهذه المهمة عبر إقليمها، كما أنها مكلفة بتطبيق برامج المراجعة المصادق عليها من مديرية الأبحاث والمراجعات، والتي تكون في إقليم الولاية بشرط أن يكون المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية محققين رقم أعمال سنوي أقل من 4.000.000دج بالنسبة لمقدمي الخدمات، ورقم أعمال أقل من 10.000.000دج سنويا لباقي المؤسسات الأخرى.[1]

أما الهيكل التنظيمي لهذا الجهاز يضم ثلاث(03) مكاتب ،والمهام المسندة إليه تتمثل:[2]

-إعداد بطاقيات لمختلف الإدارات والهيئات التي لديها معلومات عن تأسيس الوعاء الضريبي؛

-برمجة التدخلات عن طريق فرق البحث والتدقيق والفرق المختلطة(الضرائب،التجارة،الجمارك) قصد البحث عن المادة الخاضعة للضريبة وجمع المعلومات لإعداد البطاقيات ومقارنة المعلومات؛

-تقييم أنشطة المفتشيات وتقديم اقتراحات من شانها تحسين البحث عن المادة الخاضعة للضريبة؛

-استقبال المعلومات المحصل عليها لتصنيفها وتوزيعها على مفتشيات الضرائب المعنية لاستغلالها؛

-تقديم كل الاقتراحات والآراء الرامية الى تحسين حفظ المعلومات واستغلالها مع مراقبة استعمالها؛

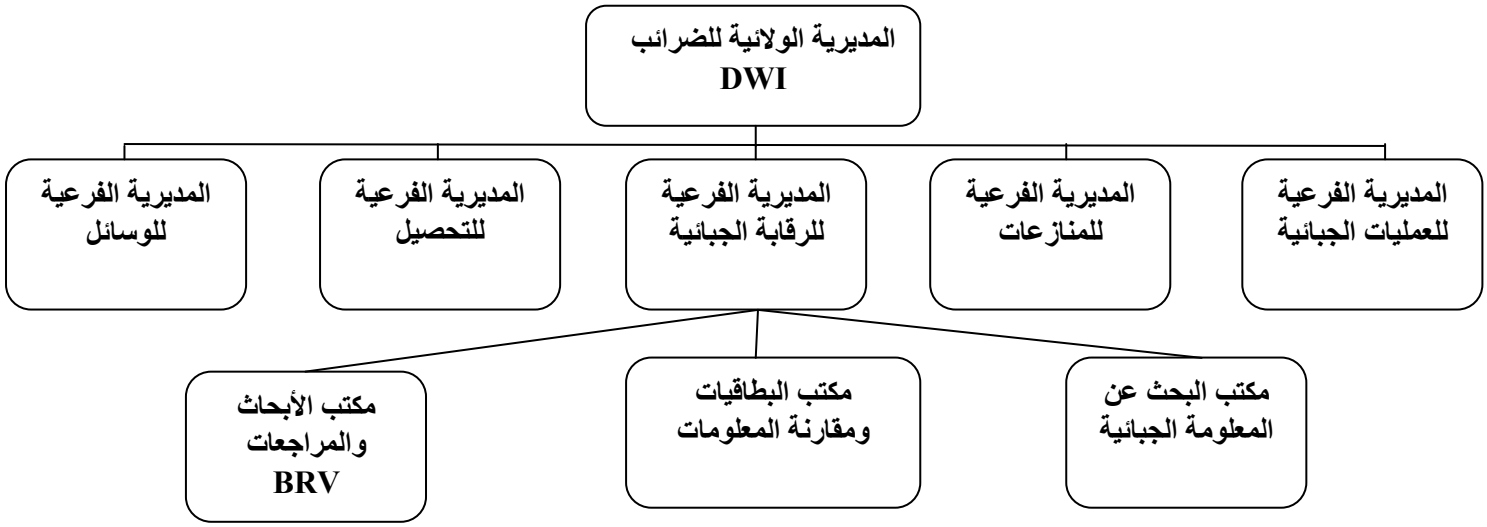
-برمجة القضايا الخاضعة للمراجعة السنوية ومتابعة مستمرة لانجاز البرنامج في الآجال المحددة؛

[1] Bulletin des services fiscaux, Op.cit, Page 72.

[2] المواد من 52الى 55 من القرار المتعلق بتحديد الاختصاص الاقليمي للمديريات الجهوية والولائية للضرائب ةتنظيمها وصلاحياتها، وزارة المالية،المؤرخ في1998/07/12، الجريدة الرسمية العدد79 الصادرة بتاريخ1998/10/25، ص23.

-متابعة ومراقبة عمل فرق التدقيق والسهر على تنفيذ تدخلاتهم وفقا للنصوص القانونية المعمول بها؛
-الحرص على تحصيل مختلف الضرائب والرسوم الناتجة عن عمليات المراجعة ومتابعتها باستمرار.

الشكل رقم 3-4: الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



المصدر :الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد43 المؤرخة في2005/06/22، الجزائر، ص20.

ثانيا:الأجهزة المختصة حديثا بالرقابة الجبائية

تعزيزا للأجهزة الرقابية السابقة وتقليص الضغط عليها تم استحداث جهازين آخرين تدعيما لهما لمكافحة الغش الضريبي، وبهدف مواكبة التطورات الحديثة والتحكم بشكل فعال في تسيير ملفات المكلفين بالضريبة، قامت الإدارة الجبائية بالتكيف مع المعطيات الجديدة ووضعت قواعد سير متجانسة وحديثة على المستوى التشريعي أو التنظيمي،[1] وتبع لمخطط عصرنة الإدارة الجبائية الذي يعتبر المرحلة الثانية من الإصلاحات الجبائية في الجزائر قامت المديرية العامة للضرائب بوضع مجموعة من النشاطات التي تهدف إلى تحقيق هذا الغرض والمتمثلة في إنشاء هياكل إدارية تنظيمية جديدة ابتداء من سنة 2002 وهي:مديرية كبريات المؤسسات DGE، مراكز الضرائب CDI، مراكز جوارية للضرائب CPI.

1-مديرية كبريات المؤسسات

تعتبر مديرية كبريات المؤسسات حديثة النشأة مقارنة بباقي المصالح الجبائية الأخرى، وجاء إنشاؤها تلبية لدواع وأغراض خاصة تتماشى وطبيعة الاقتصاد الجزائري، الذي يتميز بتمركز أكبر المداخيل ضمن عدد محدود من المؤسسات الكبرى، وقد أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم02/303 المؤرخ في 2002/09/28المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 05/494 المؤرخ في2005/12/26.

ولها صلاحيات على المستوى الوطني لكونها مكلفة بتسيير كل المهام من تحديد الوعاء إلى التحصيل وحتى الرقابة الجبائية والمنازعات.

[1] عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص43.

أما المكلفين بالضريبة والخاضعين لهذه المديرية هم مختلف الشركات العاملة في مجال المحروقات والشركات بمختلف طبيعتها القانونية التي يساوي أو يفوق رقم أعمالها السنوي مائة مليون دينار جزائري 100.000.000دج، ومن أهداف إنشاء هذه المديرية هو التحكم الجيد في تسيير الملفات الجبائية المهمة والممثلة في حجم نشاطات المكلفين بالضريبة من حيث الحصيلة الضريبية والتي تقارب نسبتها 70%من الإيرادات الجبائية،[1]مع متابعتها المستمرة والدقيقة لكونها تملك خيرة الإطارات والأعوان من أجل ضمان حصيلة أكبر والتخفيف من حدة التهرب والغش الضريبي.

أما عن المهام المسندة لها في مجال اختصاصها على المستوى الوطني ومدى حجم الملفات الجبائية التي بحوزتها نجدها عديدة نذكر منها بإيجاز:

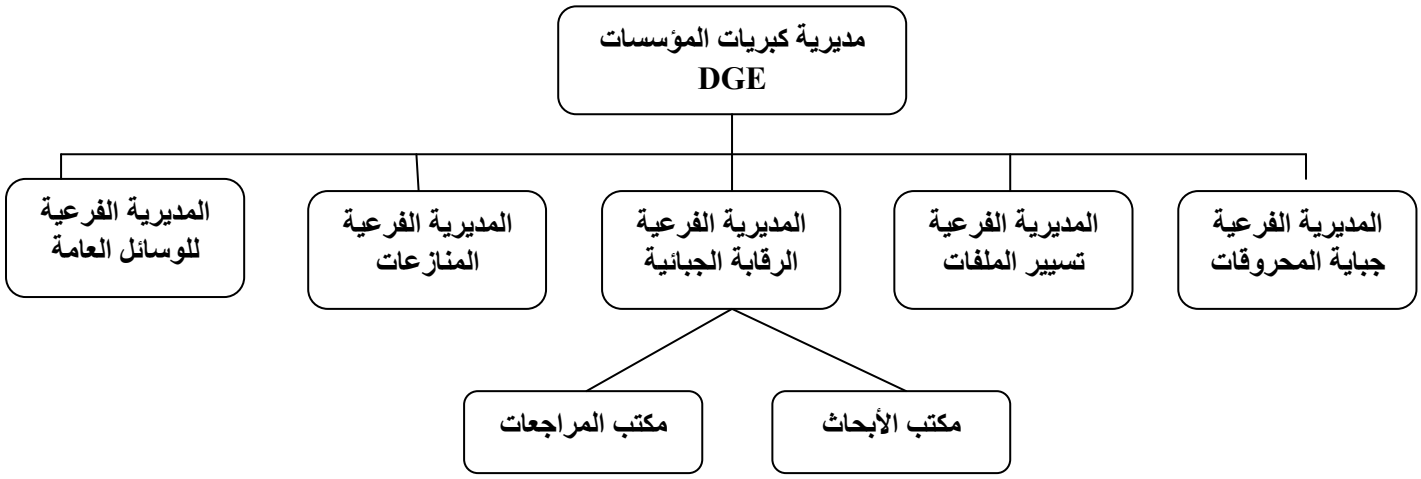
-مسك ومتابعة مستمرة ودقيقة لكل ملف جبائي خاص بالمكلفين المتواجدين تحت سلطتها؛

-البحث عن المعلومات الجبائية من مختلف المصادر لجمعها وتبويبها بغرض الاستغلال الأمثل؛

-إعداد وانجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج؛

-التحقيق في التظلمات والشكاوي ومعالجتها ضمن متابعة المنازعات الإدارية منها والقضائية.

الشكل رقم 3-5: الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: المرسوم التنفيذي رقم327/06 المؤرخ في 2006/09/18،مرجع سابق، ص10.

2-مركز الضرائب

هي مصلحة تنفيذية على المستوى المحلي ومرتبطة مباشرة بالمديرية الولائية للضرائب، كما يتكفل مركز الضرائب بتسيير الملفات الجبائية لمختلف المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ولا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي100.000.000دج بالإضافة إلى المهن الحرة، ويختص هذا المركز بكل المراحل من تحديد الوعاء إلى التحصيل مع تكليفه بالرقابة الجبائية والمنازعات في حدود صلاحياته2، ونظرا لقرب تواجد مراكز الضرائب للمكلفين فلها عدة مهام على كل المستويات نذكر منها:

[1] La lettre de la DGI , direction générale des impôts, n°30 , 2008, P 06.

[2] المادة 20من المرسوم التنفيذي رقم06-327 مؤرخ في2006/09/18، مرجع سابق؛ ص10.

– التسيير والتكفل الحسن لملفات المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي ومراقبتها باستمرار للتخفيف من الغش والتهرب الضريبي؛

– في حالة وجود تجاوزات خطيرة يحول الملف الجبائي إلى عملية التدقيق المعمق بهدف التطهير؛

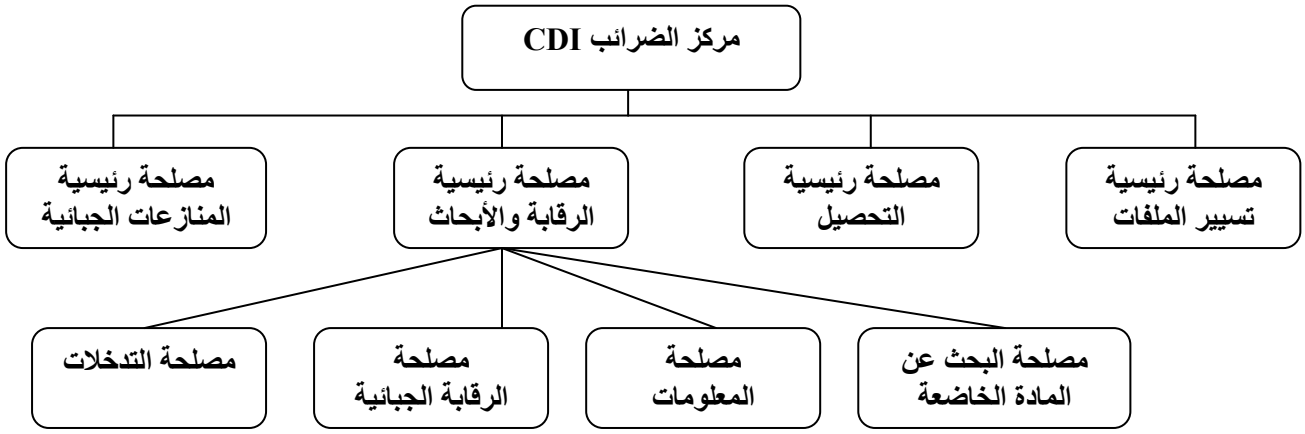
– البحث عن المعلومات الجبائية واستغلال مراقبة التصريحات؛

– إعداد وانجاز برامج التدخلات والرقابة الجبائية لدى المكلفين بالضريبة مع تقييم النتائج المحصلة؛

– التعجيل بتسوية النزاعات الجبائية والشكاوي الخاصة بالمكلفين بالضريبة والتي سلطتها.

كما يرجع التأخر في توسيع وتنفيذ تجربة مراكز الضرائب باستثناء المراكز النموذجية إلى تعطل إنشائها بسبب المساحات غير المتوفرة بشكل لائق وكذا تسخير الوسائل المادية والمالية الضخمة لهذا الغرض علما أن عدد مراكز الضرائب المبرمجة عبر التراب الوطني بلغت 65 مركز.

الشكل رقم 3–6 :الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب



المصدر :المرسوم التنفيذي رقم06–327 مؤرخ في 2006/09/18،مرجع سابق،ص22.

المطلب الثاني: الوسائل البشرية المكلفة بالرقابة الجبائية

لأداء مهام الرقابة الجبائية وفرت إدارة الضرائب الإمكانيات البشرية اللازمة لتمارس مهامها على أكمل وجه والتي خول لها القانون معايير انتقاء الموارد البشرية التي تمتاز بالخبرة والكفاءة المهنية العالية، كما حدد المشرع الجبائي مسؤولياتهم اتجاه الإدارة الجبائية واتجاه المكلفين بالضريبة.

أولا –الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

ان الرقابة الجبائية هي من حق الإدارة الجبائية وحدها التي تمارس من طرف موظفيها إجراء التدقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل المراجعات الضرورية للوعاء ومراقبة الضريبة[1]، كما يجب أن يكون للعون المدقق بطاقة انتداب تسلم له من طرف المديرية العامة للضرائب لإظهارها عند القيام بوظيفته وهي تبين

[1] المادة190، الفقرة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المطبعة الرسمية، الجزائر، 2009، ص91.

صفة العون المدقق كالهوية،الرتبة،وحتى الوظيفة المسندة إليه، كما يمكن أن تسحب هذه البطاقة في حالة التوقف عن العمل وترجع له عند الاستئناف[1]، والموظفين المكلفين بذلك هم[2]:

1- نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية

وهو المسؤول المباشر عن إعداد برنامج المراجعات الممنوحة للمصلحة، كما يراقب أعمال فرق التدقيق الجبائي، ويستقبل في بعض الحالات المكلفين الخاضعين للرقابة بصفته ممثل الإدارة، كما يحرص على ضمان إجراء التدقيق وفقا للأسس القانونية،ويسهر على مدى تطبيق الضمانات الممنوحة للمكلفين في إطار مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي.

بالإضافة إلى ذلك يقوم بصفة دورية بجمع رؤساء وفرق التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين التدقيق للقيام بدراسة الأعمال المنجزة والمبرمجة، لتقديم الملاحظات والاقتراحات اللازمة بهدف تحسين شروط العمل كما يعمل على نقل تقارير المراجعات للمديرية الجهوية للضرائب التابعة لها إقليميا.

2-رئيس مكتب الأبحاث والمراجعات

إن القانون يستوجب ان يكون لرئيس مكتب الأبحاث والمراجعات على الأقل رتبة مفتش، وخبرة لا تقل عن ستة(06) سنوات كمدقق جبائي، كما يكون تحت سلطته فرق للتدقيق لكونه مسؤولا عن النظام العام داخل فرق التدقيق ويسهر على حضور ومواظبة الأعوان المدققين في أماكن عملهم، مع مسؤولية التكفل بالقضايا المبرمجة والسهر على تنفيذها، كما يتدخل أحيانا في مناقشة نتائج التدقيق مع نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية وتقييم السير الحسن للجهود المبذولة من طرف الأعوان المدققين.

3- الأعوان المدققين

حتى تستند مهمة التدقيق مهمة التدقيق لأعوان الإدارة الجبائية يجب على الأقل أن يكونوا حاملي رتبة مفتش ضرائب وهذا التزاما بالتشريع الجبائي:"لا يمكن إجراء المراجعات في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل[3]"، كما يسند إلى الأعوان المدققين مهام التدخل وأعمال المراجعة بكل مراحلها مع الإشارة إلى أنه يجب أن تنجز مهامهم في مقرات المكلفين، باستثناء حالات خاصة مرخصة من طرف المدير الولائي تحت طلب المكلف بالضريبة مع ذكر السبب المقنع للقيام بعملية التدقيق خارج مقره والتي تتم على مستوى مكاتب الأعوان المدققين.

ثانيا- مسؤولية الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية

عند ممارسة أعوان الضرائب مهامهم لا سيما تلك المتعلقة بالرقابة الجبائية يتعين عليهم احترام قواعد أخلاقيات المهنة،لذلك يرمي توازن بين حقوق وواجبات الأعوان إلى وقايتهم من النزاعات التي تعترضهم[4]، كما وضع المشرع الجبائي عدة التزامات مرتبطة بصفته كممثل للدولة نذكر منها:[5]

[1] المادة05 من المرسوم التنفيذي رقم90-334 المؤرخ في 1990/10/27،المتضمن القانون الأساسي للعمال التابعين لأسلاك الادارة المالية.
[2] نوي نجاة، مرجع سابق، ص44.
[3] المادة 20 الفقرة 2من قانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم وفقا للمادة 37 من قانون المالية 2009 ،ص12.
[4] دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب،المديرية العامة للضرائب2007،ص3.
[5] المرجع السابق، ص13.

- تأدية الخدمة في إطار احترام العلاقات السلمية لكونه قد يكون رئيسا أو مرؤوسا؛
- تأدية اليمين أمام المحكمة وواجب الالتزام بخدمة الدولة؛
- ممارسة الوظيفة وحدها فقط وبصفة فعلية ومستمرة؛
- تأدية الخدمة بكل استقلالية وحياد اتجاه المكلفين بالضريبة؛
- الالتزام بالنزاهة والسر المهني واحترام النظام الداخلي للإدارة.

كما يترتب على عاتق الأعوان المكلفين بالرقابة الجبائية عدة مسؤوليات ملخصة فيما يلي:

1- المسؤولية المدنية

يتحمل عون الضرائب المسؤولية المدنية، عند إلحاق الضرر بالغير وهي نتيجة لخطأ أو عدم الانتباه أو إهمال قام به العون بنفسه أو أشخاص آخرين تحت مسؤوليته وهذا بمقتضى أحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائر، ولا يكون كل موظف أو عون عمومي مسئولا شخصيا عن عمله الذي أضر بالغير إذا قام به تنفيذا لأوامر صدرت إليه من رئيسه الإداري.

2-المسؤولية الجنائية

يمكن اعتبار الموظف مسؤولا من الناحية الجنائية عندما يقوم بارتكاب جناية أو جنحة ينص ويعاقب عليها قانون العقوبات، ويلغي الإجراء الجنائي المتخذ اتجاه العون آليا الإجراء التأديبي[1]، ومن بين الأعمال التي تعتبر جناية أو جنحة نجد منها: التعسف في استعمال المنصب، استغلال النفوذ، الرشوة، اختلاس الأموال، تزوير الوثائق...

3-المسؤولية تأديبية

يعتبر الموظف الذي يقوم بارتكاب خطأ مهني مسؤولا من الناحية التأديبية ويتعرض للعقوبات المقررة حسب درجة الخطأ المرتكب والمصنفة بأربعة(04) درجات مختلفة، وهذا حسب درجة الخطأ المرتكب أما العقوبات التي حددها القانون نجد: التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ، التوقف المؤقت عن العمل، التنزيل من الدرجة، النقل الجبري إلى غاية التسريح.

المطلب الثالث:الوسائل القانونية المخصصة للرقابة الجبائية

ألزم المشرع الجزائري أعوان الضرائب بإجراءات عند ممارسة الرقابة الجبائية ونظمها، وحدد من خلال القانون صورا متتابعة ومتكاملة فيما بينها وألزم العون المدقق بإتباعها قبل وأثناء وبعد عملية الرقابة الجبائية.

أولا:الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية

إن التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين طبيعيين أو معنويين، تكون محل فحص ومراقبة من مصالح الإدارة الجبائية وهذا للتأكد من صحتها ومصداقيتها، لذا فان الإدارة الجبائية تتمتع بحقوق قانونية للسماح لها بمباشرة مهامها على أكمل وجه وتتمثل في:

1-الحق في الرقابة

[1] دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق، ص35.

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

2-حق الاطلاع

وسيلة قانونية بواسطتها يمكن الاطلاع على مختلف الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلف، وهو بصدد عملية التدقيق، بهدف الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات الكافية لأداء المهمة على أكبر وجه،حيث يظهر جليا هذا الحق من خلال نص المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية .

وحسب القانون ذاته إن ممارسة هذا الحق يحفظ مصالح الخزينة العمومية على أن تفيد وتساعد كل الجهات المعنية بالاطلاع من استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لأداء المهمة في حالة الرفض أو إخفاء بعض الوثائق والمعلومات تسلط عليهم عقوبات مالية، ومن بين هذه الجات المعنية بالاطلاع نجد[1]:

- الإدارات والهيآت العمومية والجماعات المحلية بمختلف مستوياتها وحتى المؤسسات التربوية؛
- مصالح الضمان الاجتماعي والمحافظات العقارية مع الجهات القضائية وحتى الموثقين والمحضرين؛
- مختلف الهيآت ذات الطابع المالي كالبنوك، مصالح البريد،الصناديق الخاصة...؛
- الاطلاع على المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلف بالضريبة المعني.

3- حق استدراك الأخطاء

حدد المشرع الجزائري الأجل القانوني لاستدراك الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الجبائية بأربع (04) سنوات الأخيرة، حيث يعرف هذا الحق على أنه الحق الممارس من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان أو الاغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبة، وانقضاء هذا لا يعد عائقا أمام أعوان الإدارة الجبائية حسب ما نصت عليه المادة 105 من قانون الإجراءات الجبائية.

4- حق المعاينة والحجز[2]

نص قانون الإجراءات الجبائية على تأسيس حق المعاينة، ويأتي هذا الحق ليدعم ترتيبات حق الرقابة المعمول به من قبل الإدارة الجبائية في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش حيث يمكن للإدارة الجبائية في إطار ممارستها لحق الرقابة، وبترخيص من رئيس المحكمة المختصة إقليميا بناءا على طلب مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، وعند توفر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة.

ثانيا:حقوق و التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة

[1] مصطفى العثماني، **نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية** ، ماجسير في علوم التسيير،المركز الجامعي بالمدية،الجزائر،2008،ص173.
[2] نوي نجاة،" **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر1999 -2003**،مرجع سابق، ص50-51 .

يخضع المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية لالتزامات عديدة، كما أن المشرع الجزائري بالمقابل منحه ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية عند استخدامها للحقوق التي في صالحها، وهذا من اجل خلق التوازن بين الطرفين[1]

1- التزامات المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية

حتى يتفادى المكلف بالضريبة العقوبات الجبائية المنصوص عليها قانونا ما عليه إلا احترام الالتزامات سواء كانت ذات طابع محاسبي أو جبائي، وتتمثل هذه الالتزامات في:

1-1 الالتزامات ذات الطابع المحاسبي

تنص المواد من 9 إلى 12 من القانون التجاري الجزائري على ضرورة مسك الدفاتر المحاسبية بشكل إجباري، كما يشترط الاحتفاظ بها لمدة 10 سنوات مع الإثباتات القانونية كالفواتير وغيرها ، وتتمثل الدفاتر المحاسبية الإجبارية للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي في:

أ- دفتر اليومية

عبارة عن دفتر مرقم ومؤشر من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا، للمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي سواء كانوا أشخاص طبعين أو معنويين يمارسون نشاطا تجاريا أو صناعيا.

في حين الأشخاص الذين يمارسون نشاطا غير تجاري مثل المهن الحرة، مجبرون على مسك دفتر مرقم ومؤشر من طرف رئيس مفتشية الضرائب التابعين له إقليميا.

كما يشترط القانون أن تبرر كل عملية مسجلة بسند قانوني يثبت صحتها،ويقدم للإدارة الجبائية عن طلبها له، وفي حالة عدم وجوده فانه يعتبر سبب كافي لإلغاء و رفض محاسبة المكلف

ب- دفتر الجرد

تكمن الأهمية في مسك هذا الدفتر كونه يسمح برصد جميع الحسابات المعنية بالدورة المستخدمة في إعداد القوائم المالية في نهاية كل سنة مالية، ويشترط أن يكون مؤشر من طرف رئيس المحكمة المختصة إقليميا، ويمنع التشطيب أو الكتابة في الهوامش أو ترك أي بياض...

1-2 التزامات ذات طابع جبائي

وهي الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وتنحصر هذه الالتزامات في عدة تصريحات نذكر أهمها بإيجاز:

- التصريح بالوجود؛
- التصريح السنوي؛
- التصريح والتسديد الشهري أو الثلاثي للضرائب والرسوم؛
- التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط.

2- الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

[1] مصطفى العثماني، مرجع سابق، ص175.

لقد منح المشرع الجزائري مجموعة من الضمانات والحقوق للمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، تتمثل في حقوق مرتبطة بسير عملية التدقيق وأخرى مرتبطة بإجراءات التقويم.

2-1 ضمانات مرتبطة بسير عملية التدقيق

أ- الإعلام المسبق

لا يمكن القيام بإجراءات الرقابة الجبائية من دون إعلام مسبق للمكلف المعني بهذه الرقابة، حيث يجب إرسال إشعار له مرفوقا بوصل يؤكد استلام الإشعار.

كما يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته 10 أيام ابتداء من تاريخ استلام الإشعار، أما في حالة التدقيق المعمق فان المدة تمتد إلى 15 يوم تحسب من تاريخ استلام الإشعار.

ب/ الاستعانة بمستشار أو وكيل

تحت طائلة بطلان الإجراءات يستطيع المكلف الاستعانة بوكيل يختاره بمحض إرادته، وهذا ليتابع سير عملية المراقبة ومناقشة الاقتراحات التي وضعتها الإدارة الجبائية، من بداية التحقيق إلى غاية الإشعار بالتقويم، في حين أن حضوره ليس ضروريا في عملية الرقابة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي قد تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها[1].

ج/ عدم تجديد التدقيق

إذا انتهى التدقيق المحاسبي المتعلق بفترة معينة لمجموعة من الضرائب والرسوم، ما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير متكاملة أثناء التدقيق، فان الإدارة لا تستطيع القيام بعملية جديدة في نفس الدفاتر المحاسبية، وبالأخص لنفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس الفترة المدقق فيها.

د/ تحديد مدة التدقيق[2]

لا يمكن، تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان فيما يخص الدفاتر والوثائق المحاسبية أكثر من 03أشهر فيما يخص:

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

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

يمدد هذا الأجل إلى 06 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة، إذا فاق رأس مالها السنوي 5.000.000دج و 10.000.000دج على التوالي، على أن لا تتجاوز في أي حال من الأحوال 09 أشهر، باستثناء حالات استعمال طرق تدليسية مثبتة قانونا أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة أو عدم استجابة المكلف لطلبات التوضيح والتبرير الملزمة، ويتم تحديد مدة التدقيق ابتداء من تاريخ التدخل الأول للمدققين.

[1] ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية، مرجع سابق ص14.
[2] المادة 20 الفقرة 5، مرجع سابق، ص11

2-2 الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم

أ/ الإشعار بالتقويم

يجب على الإدارة الجبائية بعد انتهائها من عملية التدقيق إبلاغ المكلف بنتائج التقويم، حتى في حالة انعدام التقويمات لتنتهي عملية التدقيق اثر إبلاغ المكلف بوضعيته، بإرسال إشعار في رسالة موصى عليها أو يسلم له مع إشعار بالاستلام، كما يجب أن يكون الإشعار مفصلا ومعللا بطريقة تسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو قبوله.

ب/ حق الرد

منح المشرع المكلف الخاضع للرقابة الجبائية آجال 40 يوما[1]،ليتمكن من إرسال ملاحظاته أو قبوله، وعدم رده يعتبر بمثابة قبول ضمني، كما يمكن للعون المدقق بعد الرد الاستماع إلى المكلف أو إعطاء تفسيرات تكميلية، أما في حالة القبول الصريح يصبح أساس فرض الضريبة محددة نهائيا ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه إلا في حالة ما إذا أكتشف أن المكلف استعمل مناورات تدليسية أثناء عملية التدقيق.

ج/ حق الطعن

لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة حول نتائج عملية التدقيق منح المشرع للمكلف إمكانية الطعن بهدف استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها والاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي[2]، وهذا بتقديم شكاوي أو احتجاجات لدى الجهات المعنية بالمنازعات حسب التدرج:

- الطعن أمام إدارة الضرائب،
- الطعن أمام اللجان الإدارية(الولاية)؛
- الطعن أمام الجهات القضائية.

المبحث الثالث : إستغلال المعلومة الجبائية ومراقبة فعالية استغلالها

المطلب الأول:استغلال المعلومة الجبائية

بعد جمع المعلومة الجبائية، تقوم المصالح الجبائية بعملية إستغلالها، ويمكن أن تكون بعض المعلومات ناقصة أو غير متجانسة، حيث تتطلب تسوية وضعيتها خاصة بالنسبة للمكلفين والخاضعين الذين لم يتم إحصاؤهم والتي تحوي كشوفات الربط المتعلقة بهم أرقام أعمال معتبرة، وكذلك المكلفين الذين يمارسون نشاطات يمكن أن تتضمن عمليات غش ضريبي، وتتم عملية الإستغلال عن طريق متابعة الملفات الجبائية، ومراقبة التصريحات أو مراقبة المحاسبة والمداخيل.

1- إستغلال المعلومات الموجودة في الملفات الجبائية

كل مكلف يبدأ في ممارسة النشاط مطالب باكتتاب تصريح بالوجود ووثائق أخرى والتي هي عناصر

[1] المادة 20 الفقرة 6 ،مرجع سابق، ص11

[2] العيد صالحي، **الوجيز في شرح قانون الاجراءات الجبائية**، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006، ص68.

ضرورية في تكوين الملف الجبائي(شهادة الميلاد،عقد الكراء, محضر معاينة المحل) هذه العناصر هي معلومات دائمة وضرورية في الملف الجبائي من أجل متابعة المكلفين، حيث إن عمل الأعوان لا يتحدد فقط عند مراقبة الملفات والمعلومات الموجودة في الملف الجبائي، لكن وبشكل موازي يقوم بإستغلال لكل معلومة خارجية، سواء التي يقدمها المكلف أو تجمع من قبل الإدارة الجبائية من مصادر مختلفة، عن طريق التأكد أولا فيما إذا كانت المعلومة المستقاة قد أرسلت إلى المصلحة المعنية، ثم ثانيا هل هي كاملة أم لا ؟ وفي حال العكس يرسل إلى مصدر المعلومة من أجل إستكمالها.

وهذه المعلومات يمكن أن تساعد في عمليات رقابة الملفات الجبائية، مقارنة مع المعلومات المتحصل عليها من هذه الأخيرة (في حال عدم وجود ملف جبائي للمكلفين لدى الإدارة الجبائية تأخذ كل الإجراءات الضرورية لفتح ملف جبائي جديد).

2- إستغلال المعلومات أثناء عملية مراقبة التصريحات

إن مراقبة التصريحات تهدف إلى ثلاث أهداف هي :

- ضمان إحترام المكلفين للإلتزامات الجبائية؛
- توفير على المكلفين عقوبات المراقبة؛
- إختيار الملفات التي ستبرمج للرقابة المعمقة.

ومن أجل ضمان مصداقية أكبر للتصريحات المكتتبة، تقوم الإدارة الجبائية بإجراء فحص لكل المعطيات التي يمكن أن تؤثر على تحديد أساس الضريبة، أي فحص العناصر الواردة في التصريحات مع مقارنتها بالمعلومات الجبائية الواردة من مصادر خارجية.

3- إستغلال المعلومات أثناء عمليات الرقابة

يمكن أن تستغل المعلومة الجبائية عند مراقبة المحاسبة والمراقبة المعمقة.

3-1- عند مراقبة المحاسبة

يمكن أن نشير أن مراقبة المحاسبة تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلف، حيث يفحص المحقق محاسبته، ويقوم بالمقارنات اللازمة من أجل التأكد من مصداقية وصحة التصريحات المكتتبة، وذلك عن طريق مقارنة المعلومات الجبائية المستقاة في إطار ممارسة حق الإطلاع مع المعلومات المستقاة من المحاسبة في إطار حق الرقابة، و العون المحقق يمكن له أن يتأكد من مصداقية المحاسبة عن طريق هذه الرقابة، وعملية إستغلال المعلومات الجبائية تسمح بتحديد كل فرق أو إختلاف يمكن أن يكون بين المعلومات المستلمة أو المحصلة وبين تلك المعلومات الواردة في محاسبة المكلف، وعندما تكون هذه الفروقات يمكن أن تؤول إلى وجود تملص أو تخفيض أو عدم دفع الضريبة وغير ذلك، فيجري المحقق التعديلات اللازمة بحسب كل حالة على حدى.

3-2- عند المراقبة المعمقة للوضعية الجبائية

إن المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية تعتبر وسيلة تسمح للإدارة الجبائية بممارسة سلطة الرقابة على تصريحات المداخيل المصرح بها بصفة معمقة، مقارنة مع وضعية الخزينة أو الذمة المالية أو نمط المعيشة للمكلف.

إن المراقبة المعمقة لمجمل الوضعية الجبائية قد أدخلت أول مرة سنة 1992 ويمكن تعريفها على أنها مجمل العمليات خاصة البحث والتحقيقات من أجل الكشف عن فروقات محتملة بين المداخيل المصرح بها (أشخاص طبيعيين) مقارنة مع ما لدى الإدارة الجبائية من معلومات حوله، لهذا الشيء فالمعلومة الجبائية تشكل دعامة أساسية لإجراء الرقابة المعمقة والتي لا يمكن إجراؤها دون معلومات متجانسة حول مداخيل المكلف الخاضع للرقابة المعمقة لأن هذه الرقابة تنبني على وجود معلومات كافية تسمح بتقدير وتقييم بشكل موضوعي لمداخيل المكلف.[1]

المطلب الثاني : مراقبة فعالية إستغلال المعلومات الجبائية

إن أهمية المعلومة الجبائية تكون بحسب الغاية من إستغلالها، والتي تسمح بتأكيد الأسس المصرح بها أو القيام بالتعديلات الضرورية، وهذه الرقابة تتم على مستويين هما :

- محلي
- مركزي.

أولا- رقابة إستغلال المعلومة على المستوى المحلي

تتم الرقابة على المستوى المحلي من قبل مديرية الضرائب الولائية والمديرية الجهوية للضرائب.

1- دور المديرية الولائية للضرائب

تساهم مديرية الضرائب الولائية في مراقبة الإستغلال الفعلي للمعلومة الجبائية المنجزة من قبل المفتشيات والمتعلقة بإقليمها، وذلك عن طريق وسيط هي المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، هذه الأخيرة تبرمج تدخلاتها الميدانية لدى كل مفتشية من أجل ضمان تصنيف المعلومات في الملفات الجبائية للمكلف المعني وإستغلالها بكل فعالية،و هذه الرقابة الميدانية تتم بشكل إنتقائي، وتتعلق بكشوفات الربط وبطاقات المعلومات المهمة وتلك النشاطات التي يمكن أن تتضمن على عمليات غش كبيرة، وفي كل الحالات التي يكون فيها المكلفون مسجلين في ملف المدلسين.[2]

2- دور المديرية الجهوية للضرائب

تعتبر هذه الإدارة إمتداد للإدارة المركزية وذلك على المستوى المحلي، وهي مصلحة وسيطة بين الإدارة المركزية والمصالح الخارجية وظيفتها الأساسية هو ضمان التنسيق وتنشيط هذه الأخيرة، وتقوم المديرية الجهوية للضرائب فيما يخص الرقابة على إستغلال المعلومة الجبائية بما يلي:

- التقييم الدوري لعائد المصالح المحلية للوعاء والمراقبة والتحصيل وتبليغ الإدارة المركزية بذلك؛

[1]- Bulletin des Services fiscaux, N°20, Juin 2000, P : 02.

[2]- Instruction N° 38, MF/ DGI/DOF, 1997.

- إقتراح إجراءات من أجل تفادي كل النقائص والسهر على أن الملاحظات يتم تطبيقها فعليا؛
- القيام بحوصلة نشاط المصالح الجبائية على المستوى الجهوي؛
- إعداد الإحصائيات والتحاليل من أجل تقييم نشاطات المديريات الولائية.

ثانيا- مراقبة عملية إستغلال على المستوى المركزي

إن مراقبة عملية إستغلال المعلومة الجبائية تتم على المستوى المركزي من قبل مديرية الأبحاث والمراجعات (**DRV**) و المفتشيات العامة للمصالح الجبائية (**IGSF**).

1- دور مديرية الأبحاث والمراجعات

تعتبر مديرية الأبحاث والمراجعات من بين المصالح المعنية بالبحث والحصول على المعلومة الجبائية، وبالإضافة إلى مهام البحث وإستغلال وحفظ المعلومة الجبائية، تقوم كذلك بدراسة واقتراح كل الوسائل الضرورية من أجل تنظيم أفضل، وتنصيب وتنظيم للمصالح المكلفة بالرقابة والبحث عن المعلومة الجبائية، وهي تسهر كذلك على إحترام الإجراءات وتوحيد طرق التدخل، وكذلك رقابة الإستغلال الفعلي للمعلومة الجبائية من قبل مختلف المصالح فيما يخص:

- إعداد النشاطات اللازمة سواء على المستوى المحلي أو المركزي أو الجهوي من أجل إستغلال ومراقبة عملية إستغلال المعلومة الجبائية؛
- تقديم إقتراحات وتوجيهات وإستشارات تهدف إلى تحسين إستغلال المعلومة الجبائية؛
- مركزة الإحصائيات والقيام بالمتابعات ودمج المعلومات الإجمالية؛[1]
- تقييم عائد وإنجاز برنامج مجموعات البحث عن المعلومة الجبائية وتحديد الأسباب التي أدت إلى النقائص، ونقاط الضعف المحتملة التي تم معاينتها؛
- متابعة تسيير اللجان المشتركة للتنسيق والفرق المختلطة (ضرائب، جمارك، تجارة) وتقييم نتائجها.

2- دور المفتشية العامة للمصالح الجبائية

تبعا للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 ليوم 15 فيفري 1995 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية وفي المادة 5 منه، التي أحدثت مفتشية عامة للمصالح الجبائية (**IGSF**) في المديرية العامة للضرائب، وتقوم هذه المفتشية بشكل خاص بما يلي: [2]

- إجراء المراقبات والتفتشيات والتحقيقات اللازمة؛
- تنظيم وسير المصالح؛
- نوعية تسييرها (جودة تسييرها)؛
- إستعمال الوسائل البشرية والمادية ووضعها تحت تصرفها.

وهي مكلفة كذلك بتوجيه نشاطات مفتشيات المصالح الجبائية المحلية وتقييم فعاليتها، كما يمكن أن تراقب أيضا عملية إستغلال المعلومة الجبائية على مستويين:

[1]- المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 13-07-1998، جريدة رسمية عدد 51 سنة 1998.
[2]- المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 98-230 المؤرخ في 13-07-1998، جريدة رسمية عدد 51 سنة 1998.

- المستوى المركزي؛
- المستوى الجهوي.

2-1- المستوى المركزي

تضمن المفتشية العامة للمصالح الجبائية مهمة المتابعة العامة لسير المصالح، وكذلك مهمة مساعدة كل مصالح المديرية العامة للضرائب، خاصة بوضع تحت تصرفها الملفات المعلوماتية (تحليل الإحصائيات)، وتقوم كذلك بتحديد برنامج سنوي لتدخلاتها، بالأخذ في الحسبان التوجهات والأولويات المحددة في مخطط النشاط الخاص بالمديرية العامة للضرائب.

2-2- المستوى الجهوي

وذلك عن طريق قيامها بالتدخلات الميدانية في مفتشيات الضرائب،حيث يقوم الأعوان المحققون بمراقبة ميدانية مزدوجة، فمن ناحية يتأكدون من أن كشوفات الربط وبطاقات المعلومات المبنية على أساس قوائم العملاء والتي أرسلتها المديرية الولائية للضرائب بناءًا على طلبها، قد تم تصنيفها في الملفات الجبائية المعنية، ومن ناحية أخرى تراقب إستغلال هذه الكشوفات والبطاقات من قبل مفتشيات الضرائب الخاضعة للرقابة.

خلاصة الفصل

الرقابة الجبائية ليست غاية بقدر ماهي وسيلة أسسها المشرع الجبائي الجزائري، لمكافحة ظاهرة خطيرة تهدد أكبر اقتصاديات دول العالم، ألا وهي ظاهرة التهرب والغش الضريبي، فالمكلفين بالضريبة لا يتوانون عن إتباع كل الأساليب من أجل الاحتيال والتهرب من دفع الضريبة سواء بخرق النصوص القانونية أو باستغلال الثغرات القانونية.

لهذه الأسباب وغيرها كان لزاما إنشاء هياكل جبائية تتولى زمام هذا الأمر، ومن بين الأدوار الأساسية التي تقوم بها هاته الهياكل، الرقابة الجبائية حيث تعد وسيلة قانونية بيد الإدارة الجبائية لمواجهة ظاهرة التهرب والغش الضريبي من قبل المكلفين الذين يلجئون إليها للتملص من التزاماتهم الجبائية، فيقوم الأعوان المكلفون بالرقابة الجبائية معتمدين في ذلك على كافة المعلومات الجبائية التي يتحصلون عليها سواء من عند المكلفين أو بطرق أخرى سبق وأن أشرنا إليها في الفصل الثاني من هذه الدراسة، وهذا للتأكد من مدى صدق المكلفين في تعبيرهم وتصريحهم عن ذممهم المالية.

وفي هذا الإطار تتعدد طرق وأنواع الرقابة الجبائية من: الرقابة الشكلية، الرقابة على الوثائق إلى التحقيق في المحاسبة، التحقيق المصوب، والتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة، حيث أن الهدف العام من كل هاته الرقابة هو التأكد والتحقق من مدى جودة المعلومات الجبائية المصرح بها من قبل المكلفين، حتى يتسنى تحديد مبالغ الضريبة الواجبة التسديد.

الفصل الرابع:الدراسة الميدانية لاستغلال المعلومة الجبائية

تمهيد:

بعد الانتهاء من الشق النظري للبحث، والذي تناولنا من خلاله مختلف جوانب الغش الضريبي، وكذا تطرقنا إلى المعلومة الجبائية على اختلاف مصادرها، والى كيفية استغلالها للحد من التهرب أو الغش الضريبي، من خلال جملة من الأدوات والآليات التي تتبعها الإدارة الجبائية في هذا الشأن.

وكنموذج للدراسة تم اختيار مصلحة من المصالح الجبائية المتنوعة ، حيث وقع الاختيار على مديرية الضرائب لولاية المدية، باعتبارها الهيئة الجبائية العليا على مستوى الولاية، وليس هذا فحسب فمديرية الضرائب الولائية تعد أحد الهياكل الجبائية الرئيسية والمحورية في النظام الجبائي، حسب الهيكل التنظيمي ساري المفعول حاليا، وهذا لارتباطها واتصالها المباشر بالمكلفين الخاضعين، ومن هنا تلعب دورا مهما في بسط وتنفيذ كل التشريعات الجبائية المتخذة على المستويات العليا للنظام الجبائي.

وما مديرية الضرائب لولاية المدية إلا حلقة من حلقات النظام الجبائي الجزائري، تمارس عملها ونشاطها ضمن الحدود الإقليمية للولاية.

ولأن موضوع البحث هو دور المعلومة الجبائية للحد من ظاهرة الغش الضريبي، وهذا عن طريق الاستخدام الأمثل والأسرع لها، من خلال الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها وأشكالها، سواء كانت على مستوى المفتشيات أو على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، وهذا من خلال معالجة حالتين عمليتين لكل مستوى.

وفي الأخير سنحاول إعطاء صورة بسيطة عن إحصائيات عملية الرقابة في استغلالها للمعلومة الجبائية ومدى استرجاع الحقوق المتملص منها .

المبحث الأول: تقديم مديرية الضرائب لولاية المدية

تعتبر إدارة الضرائب من الهيآت العمومية التي لها طابع المرفق العام، تكتسب شخصية معنوية وذات مهام ووظائف سيادية متمثلة في العمل الجبائي، وهو تحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة وتحصيلها والرقابة على التصريحات وفق القوانين الجبائية السارية المفعول: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الطابع، قانون التسجيل و قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الأول: التعريف بالمديرية الولائية للضرائب

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

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

-المديرية الولائية للضرائب؛

- مديريات فرعية؛

- مفتشيات مختصة؛

- قباضات الضرائب؛

-مراكز الضرائب؛

- مراكز جوارية للضرائب.

تزاول القباضات والمفتشيات نشاطها إلى غاية فتح مركز الضرائب والمراكز 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؛
- ⊇∩∨®∩™©〈〈 ⊃≀∨∇⇑〈∩ ⊃≀∇≀≠©〈∩

بالإضافة إلى ثلاث أنواع من المصالح الخارجية، وهي إداريا وسلميا تابعة لمديرية الضرائب الولائية،

وهذه المصالح الخارجية تتكون من ما يلي:

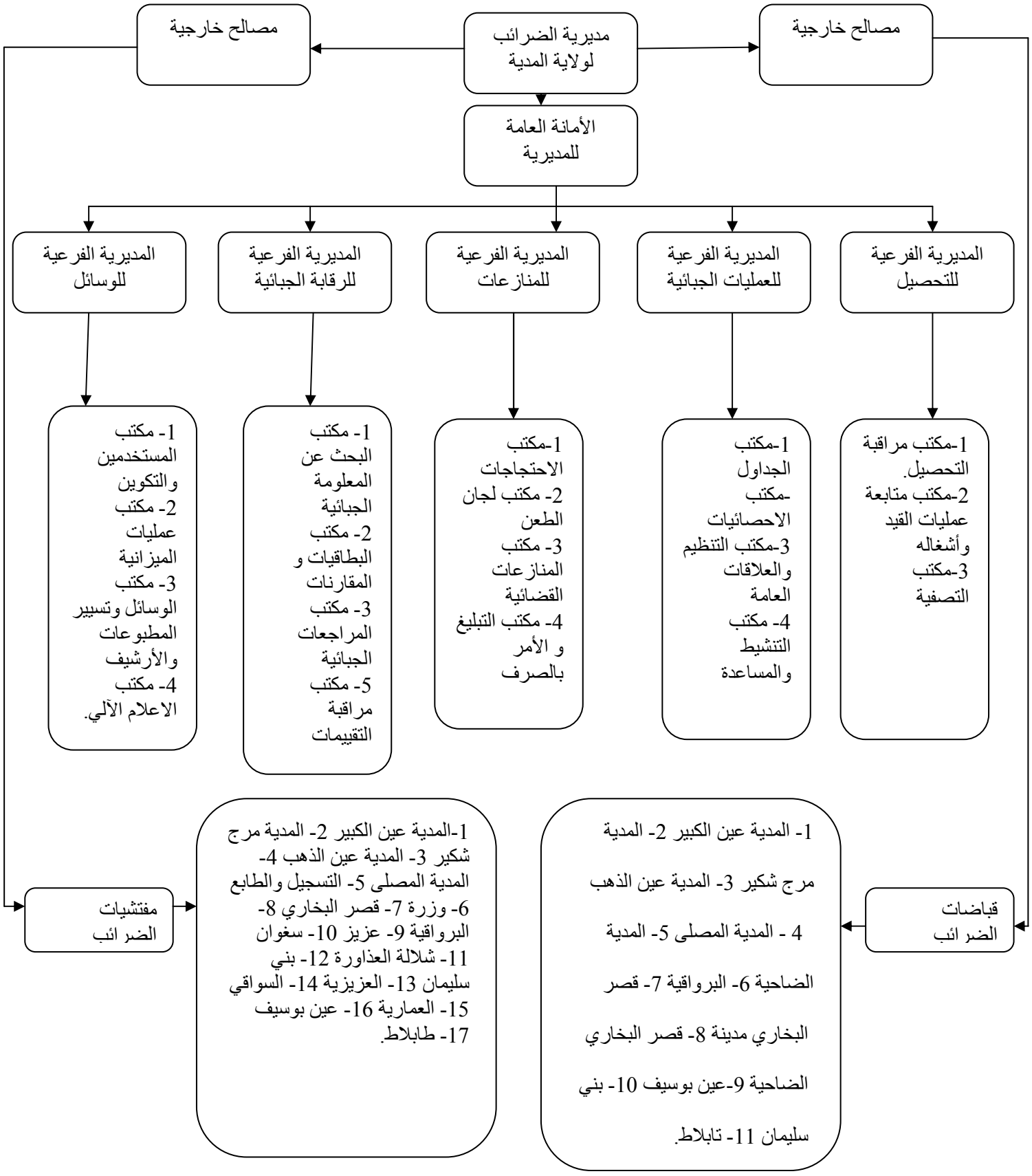
- ≡(⊃≀™⊇⇑© 16 ∩∑≠≠∨) ∪∅∩∇√〈∩ ⊇∩≀™⊇⇑©
- قباضات الضرائب (عددها 11 قباضة)؛
- .∨∪∩¬〈∩〈 〈≀⊂©⊇〈∩ ⊃≀™⊇⇑©

وفي الجدول الأتي سنلخص كل من هذه المفتشيات والقباضات وتوزيعها الجغرافي عبر كامل تراب ولاية المدية كما يلي:

المناطق	مفتشيات الضرائب	قباضات الضرائب	مفتشية التسجيل والطابع
مقر الولاية	مفتشية عين الكبير	قباضة عين الكبير	مفتشية التسجيل والطابع بمقر المديرية الولائية للضرائب
	مفتشية مرج شكير	قباضة مرج شكير	
	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 البخلري 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 إعداد الطالبة اعتمادا على المعلومات المتحصل عليها من م ض و 26.

أما هيكلها التنظيمي فهو يأخذ الشكل التالي:



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم91-06 المؤرخ في 1991/02/23.

المطلب الثالث: مهام المدريات الفرعية للمديرية الولائية للضرائب بالمدية

تتكون مديرية الضرائب لولاية المدية على خمس مديريات فرعية ، وكل مديرية فرعية تضم مكاتب، وفي مايلي مهام كل مكتب لكل مديرية فرعية:

أولا: المديرية الفرعية للوسائل

تضم أربع04 مكاتب وهي:

1- مكتب المستخدمين والتكوين: ومن مهامه تسيير المستخدمين ومتابعة مسارهم المهني، تنظيم لجان المستخدمين واستدعائها للاجتماع وتولي أمانتها، المساهمة في إعداد وانجاز برامج تحسين المستوى وتحديد معارف الأعوان الذين يزاولون نشاطاتهم.

2- مكتب عمليات الميزانية: يتكفل هذا المكتب بدفع الرواتب وأجور المستخدمين ، وكذا تسديد نفقات الإدارة (الهاتف، البنزين ...).

3- مكتب الوسائل و تسيير المطبوعات والأرشيف: يتكفل بجرد العتاد والوسائل أي شراء كل الوسائل التي تحتاجها إدارة الضرائب للولاية، وضمان توزيع وتحويل المطبوعات الى غاية التكفل من طرف المفتشيات والقباضات المعنية، تقديم الاقتراحات الخاصة بإلغاء أو تعديل محتوى المطبوعات الجبائية إلى المديرية الجهوية للضرائب.

4- مكتب الإعلام الآلي: التنسيق في مجال الإعلام الآلي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي، وكذا المحافظة في حالة شغل للمنشآت التحتية التكنولوجية ومواردها.

ثانيا: المديرية الفرعية للعمليات الجبائية

وتظم أربع 04 مكاتب هي:

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

2- مكتب الإحصائيات: ويتكفل لاسيما باستلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية، وضمان إحالتها إلى 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 واستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه.

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 انجازها، وتتكون من اربعة 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 بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين بالضريبة، مراقبة استغلال المصالح المعنية لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية و حواصل 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، إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية.

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

رابعا: المديرية الفرعية للمنازعات: تتكون من أربعة مكاتب وهي:

1- مكتب الاحتجاجات: من مهامه استلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق أو إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو المطالبة بأشياء محجوزة، واستلام ودراسة الطلبات المتعلقة باسترجاع اقتطاعات الرسم على القيمة المضافة (قبل قانون المالية 2017 أصبح من مهام المفتشيات).

2- مكتب لجان الطعن: يتكفل بدراسة الاحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الاعفائي المختصة، تلقي الطلبات إلي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبية أو رسوم أو 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 أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الاحتجاج على فرض ضريبة.

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

خامسا: المديرية الفرعية للتحصيل تتكون من ثلاثة مكاتب

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

2- مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله: 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 والتوصيات 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 الإرجاء للمبالغ المتعذر تحصيلها وجدول تصفية منتجات الخزينة وسجل الترحيل، ومراقبة كل ذلك.

سادسا: المصالح الخارجية:

1- مفتشيات الضرائب: هي مصلحة خارجية تابعة للمديرية الولائية للضرائب وكانت في السابق تعمل حسب الاختصاص، فنجد مفتشية الضرائب المباشرة ومفتشية الضرائب غير المباشرة ومفتشية التسجيل والطابع، إلا أنه وفي سنة 1994 ونظرا للإصلاح الضريبي تم إدماج مفتشيات الضرائب لبعضهما البعض[1]، والتي تحتوي على أربع04 مصالح هي: مصلحة الجباية العقارية، مصلحة التدخلات، مصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين ومصلحة جباية المؤسسات والمهن الحرة، أما عن أبرز المهام الموكلة إليها:

- تمسك وتسير الملفات الجبائية بكل أصنافها مع المتابعة المستمرة لكل التطورات المتعلقة بها؛
- تطبيق مختلف التعليمات 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 أجل إعداد الضرائب واجبة الدفع؛
- القيام بالرقابة الشاملة على مستوى ملفات المكلفين بالضريبة خاصة منها التابعة للنظام الحقيقي؛
- استغلال المعلومات الواردة من مختلف المصالح والمديرية الولائية لفرض الضرائب المستحقة؛
- استقبال المكلفين بالضريبة وشكاوي واحتجاجات المواطنين مع تزويدهم بالمعلومات المطلوبة.

2- قباضات الضرائب: هي أيضا مصلحة خارجية تابعة لمديرية الضرائب ولم يتغير هيكلها لكونها تسعى جاهدة لتحصيل مختلف الضرائب والرسوم والغرامات وغيرها من سندات التحصيل لفائدة خزينة الدولة، وعليه فان قباضة الضرائب تعتبر المرحلة الأخيرة لجني ثمار مجهودات الإدارة الجبائية بعد كل المهام السابقة، أما مصالح القباضة فهي ثلاثة: أمانة الصندوق، مصلحة المحاسبة ومصلحة المتابعات. في حين أن أبرز المهام الموكلة لها بعد المهمة الرئيسية في تحصيل مختلف الضرائب والرسوم نجد منها[2] :

- 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؛

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

[2] المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في1991/02/23 الجريدة الرسمية رقم 09 المؤرخة في1991/02/27، ص354.

– مسك محاسبة قانونية ومنتظمة بدفاتر وسجلات 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 إجراء متابعات مستمرة بدرجات مختلفة من إخطار وغلق للمحلات وحجز الممتلكات بالنسبة للمكلفين المتهربين عن دفع مستحقاتهم الضريبية اتجاه القباضة.

المبحث الثاني: دراسة حالات ميدانية في طرق الرقابة الجبائية واستغلال المعلومة الجبائية

في ما سيأتي سنتناول دراسة حالات ميدانية لطرق الرقابة الجبائية المطبقة على مستوى مديرية الضرائب الولائية هذا على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية : التحقيق في المحاسبة vc، التحقيق المصوب في المحاسبةvp ، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة vasf ، وكذا الرقابة على مستوى المفتشيات أي الرقابة على الوثائق csp والتي سبق التطرق إليها سابقا ضمن هذا البحث، هذه الحالات تمت معالجتها على مستوى مديرية الضرائب الولائية لولاية المدية، حيث سنكتفي بأخذ حالة واحدة عن كل طريقة تحقيق من طرق الرقابة الجبائية.

المطلب الأول : دراسة حالات ميدانية للرقابة الجبائية على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية

انتقلنا إلي المديرية الولائية للضرائب بالمدية وبالتحديد الى مكتب الأبحاث والمراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بقصد إجراء دراسة حالة عن موضوع البحث ، وهذا بغرض الإجابة على إشكالية البحث واختبار الفرضيات الموضوعة من طرفنا، ولكي نتمكن من السيطرة على حديثات البحث تم اختيار ثلاث ملفات جبائية ، خاضعة لأنواع الرقابة.

وقد تم اختيار الملفات الجبائية الموضوعة تحت الدراسة من طرفنا على أساس معايير مختلفة من بينها تنوع النشاط (تجاري، صناعي، خدماتي)، وتنوع الطبيعة القانونية التي يكتسبها المكلف بالضريبة ، وكذا تنوع أشكال الرقابة الجبائية (VC ,VP,VASF).

أولا: دراسة حالة وفق طريقة التحقيق المحاسبي VC

1/ المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله، والتي تنحصر في الحصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف الخاضع للتدقيق، وانطلاقا من هذه الخلفية يبدأ العون المدقق اتصالاته بالمكلف والتزود بالمعلومات والتوضيحات من مختلف المصادر.

1-1/ التعرف على الهوية الجبائية للمكلف

المكلف (س) المعني بعملية التدقيق المحاسبي يمثل مؤسسة فردية رأسمالها الاجتماعي: 3.000.000 دج الكائن مقرها بـ15 ديسمبر بولاية المدية، وتمارس نشاط متمثل في مقاولة أشغال البناء، وتم إنشاء المؤسسة بتاريخ: 2001/09/25، ويشرف على تسييرها صاحبها شخصيا، أما عن أنواع الضرائب التي يخضع لها هذا النوع من الأنشطة التابعة للنظام الحقيقي هي: IRG/S،IRG,TVA, TAP للسنوات التي لم يمسها التقادم وهي :2012-2013-2014-2015.

1-2/ الإجراءات التمهيدية

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

- إرسال إشعار بالرقابة في المحاسبة[1] يحمل الرقم: 2016/747 الصادر بتاريخ:2016/05/03 إلى المكلف(س) ومرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، مع إعلام المكلف بالمدة التي يمنحها القانون وهي 10 أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة، كما يمكنه الاستعانة بوكيل من اختياره.

- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات والوثائق الموجودة فيه على أحسن ما يرام.

- فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي تضمنها الملف الجبائي والاطلاع على مواعيد اكتتاب 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[2].

- فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية G50 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 المهني TAP، والرسم على القيمة المضافة TVA

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

2/ المرحلة الميدانية

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

2-1/ التقييم الأولي لعملية التدقيق المحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي [3]رقم:2016/3718 بتاريخ: 2016/12/22 والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة مع استغلال المعلومات المجمعة والتصريحات المقدمة من طرف المكلف نعرض الأحداث كالتالي:

[1] ملحق رقم:13
[2] ملحق رقم:14
[3] ملحق رقم:15

– بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالتدقيق في المحاسبة انتقل العون المدقق إلى مقر المكلف فوجد أن الدفاتر المحاسبية غير منجزة تماما، مما قاده ذلك إلى تحرير محضر معاينة رقم: 558 الصادر بتاريخ:2016/06/13 يثبت فيه عدم وجود الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري حسب المواد 09 و10 والمتمثلة في دفتر اليومية ودفتر الجرد.

– تم استدعاء المكلف (س) عن طريق إشعار بالاستلام تحت رقم: 1512 بتاريخ:2016/06/26 وهذا لتقديم الدفاتر المحاسبية القانونية في أقرب وقت وإلا تفرض عليه العقوبات التي نص عليها المشرع.

– القيام بعدة أبحاث وطلب معلومات لكشف النشاط الفعلي للمكلف، كالتأكد من وجود حساب بنكي وحيد له.

– بعد فحص الكشوفات وجمع البيانات اللازمة وجد العون المدقق عدة تجاوزات واغفالات نوجزها فيما يلي[1]:

– عدم تسجيل جميع الفواتير وعدم احترام الترقيم التسلسلي للفواتير ؛

– خلل في تصريح رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني؛

– خلل في تصريح رقم الأعمال الخاضع للرسم على القيمة المضافة؛

– خلل في التصريح بالمشتريات.

التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية

بناء على إعادة تشكيل رقم الأعمال وتحديد الأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم، تم إعداد تقييم أولي لكل سنة مدقق فيها، حيث تم إرسال هذا التقييم إلى المكلف ملخصا في الجدول الآتي[2]:

جدول رقم 4–1: تأسيس رقم الأعمال:

البيان	2012	2013	2014	2015
رقم الأعمال المصرح به	160.524.882	203.912.229	189.733.421	61.414.245
رقم الأعمال غير المصرح به	00	00	291.672	00
رقم الأعمال المستخرج	160.524.882	203.912.229	189.733.421	61.414.245

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة للمكلف المعني.

جدول رقم 4–2: تسوية الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة

البيان		2012	2013	2014	2015
المقبوضات المستخرجة		152.096.901	237.612.285	90.640.630	142.606.561
المقبوضات المصرح بها		152.096.901	237.612.285	90.640.630	142.606.561
الفرق		**00**	**00**	**00**	**00**
الحقوق المستخرجة	**TAP**	3.041.938	4.752.245	1.812.812	2.852.131
الحقوق المصرح		3.041.938	4.752.245	1.812.812	2.852.131

[1] ملحق رقم:16
[2] ملحق رقم:17

بها	2%				
الفرق		**00**	**00**	**00**	**00**
الحقوق المستخرجة	**TVA 17%**	25.856.473	40.394.088	15.408.907	24.243.115
الحقوق المصرح بها		25.856.473	40.394.088	15.408.907	24.243.115
الفرق		**00**	**00**	**00**	**00**

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة للمكلف المعني.

جدول رقم 4-3:إعادة إرجاع الرسم على القيمة المضافة:

البيان	2012	2013	2014
الرسم على القيمة المضافة المعاد إرجاعه	151.539	426.134	469.548
الزيادات	22.730	106.533	117.387
مجموع الحقوق والزيادات	**174.269**	**532.667**	**586.935**

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة للمكلف المعني.

جدول رقم 4-4: تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان	2012	2013	2014	2015
الربح المصرح به	8.878.776	9.737.180	7.172.242	13.661.175
الربح غير المصرح به:	**3.439.582**	**3.617.645**	**1.539.259**	**13.046**
النقصان في التصريح بوضعية الأشغال	/	/	291.672	/
مساهمات في الصندوق غير مبررة	2.000.000	/	/	/
عدم التصريح بالمشتريات	439.582	655.675	1.212.380	/
الزيادة في رصيد المورد	1.000.000	/	/	/
غياب فواتير الشراء	/	1.961.970	/	/
الزيادة في ضرائب الأصول	/	1.000.000	/	/
مبلغ غير مبرر ح/616	/	/	35.207	13.046
الربح المستخرج	**12.318.358**	**13.354.825**	**8.711.501**	**(13.648.129)**
معدل الضريبة	**الجدول**	**الجدول**	**الجدول**	**الجدول**
الحقوق المسخرجة	4.179.425	4.542.188	2.917.025	1.000

الحقوق المصرح بها	2.975.572	3.276.013	2.378.285	1.000
الحقوق المستحقة	**1.203853**	**1.266.175**	**538.740**	**00**
الغرامات	**300.963**	**316.543**	**134.685**	**00**
المجموع	**1.504.816**	**1.582.718**	**673.425**	**00**

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير التحقيق في المحاسبة للمكلف المعني.

2-2/ رد المكلف بالضريبة على التقييم الأولي

بعد استلام التبليغ الأولي رقم 3718 الصادر بتاريخ:2016/12/22 قام المكلف بالرد عليه وهذا بتاريخ:2017/02/05 حيث كان مرفقا ببعض الوثائق التبريرية حيث عبر عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية والنتائج الأولية المبلغة له في هذا الأخير.

2-3/ التقييم النهائي لعملية التدقيق المحاسبي

بعد الفحص العميق والقراءة المتأنية للرد المرسل من طرف المكلف بتاريخ: 2017/02/05 قام العون المدقق بإرسال التبليغ النهائي رقم: 145الصادر بتاريخ: 2017/02/22 متضمنا لأهم الملاحظات والنتائج المتوصل إليها، وكذا بعض التعديلات المرتبطة بأهم النقاط المثارة في رد المكلف.

وعليه يصبح التقييم النهائي للوضعية الجبائية ملخصا في الجدول الآتي:

- فيما يخص تسوية رقم الأعمال، والرسم على النشاط المهني وكذا الرسم على القيمة المضافة يبقى بدون تغير كما جاء في التبليغ الأولي.
- أما فيما يخص إعادة استرجاع الرسم على القيمة المضافة فيبقى دون تغيير، ماعدا سنة 2013 فتصبح: TVA المسترجعة: 54.965 والزيادات 8.245 أي بمجموع:63.210دج .
- أما ضريبة **IRG** فتصبح بالشكل التالي:

البيان	2012	2013	2014	2015
الربح المصرح به	8.878.776	9.737.180	7.172.242	13.661.175
الربح غير المصرح به:	**2.439.582**	**434.278**	**1.539.259**	**13.046**
النقصان في التصريح بوضعية الأشغال	/	/	291.672	/
مساهمات في الصندوق غير مبررة	2.000.000	/	/	/
عدم التصريح بالمشتريات	439.582	410.548	1.212.380	/
غياب فواتير الشراء	/	23.730	/	/
مبلغ غير مبرر في الاهتلاك	/	/	35.207	13.046
الربح المستخرج	**11.318.358**	**10.171.458**	**8.711.501**	**(13.648.129)**
معدل الضريبة	**الجدول**	**الجدول**	**الجدول**	**الجدول**

الحقوق المستخرجة	3.829.425	3.428.010	2.917.025	1.000
الحقوق المصرح بها	2.975.572	3.276.013	2.378.285	1.000
الحقوق المستحقة	**853.853**	**151.997**	**538.740**	**00**
الغرامات	**213.463**	**22.799**	**134.685**	**00**
المجموع	**1.067.316**	**174.796**	**673.425**	**00**

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير التحقيق المحاسبي للمكلف المعني.

3/: المرحلة الختامية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم العون المدقق بتحرير التقرير كخلاصة للعمل المنجز في التدقيق في المحاسبة والمتضمن كل التفاصيل والأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من إرسال الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى غاية إصدار الجداول الخاصة بالتسوية الجبائية لإرسالها لقباضة الضرائب من أجل تحصيلها.

ثانيا: دراسة حالة وفق طريقة التحقيق المصوب في المحاسبة VP

1/ المرحلة التحضيرية

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله، والتي تنحصر في الحصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف الخاضع للتدقيق، وانطلاقا من هذه الخلفية يبدأ العون المدقق اتصالاته بالمكلف والتزود بالمعلومات والتوضيحات من مختلف المصادر.

1-1/ التعرف على الهوية الجبائية للمكلف

المكلف (ع) المعني بعملية التدقيق المصوب يمثل شخص طبيعي يتمثل نشاطه في: طبيبة مختصة في أمراض القلب بواد القلات بالبرواقية بولاية المدية، ، ويشرف على تسييرها صاحبها شخصيا، أما عن أنواع الضرائب التي يخضع لها هذا النوع من الأنشطة التابعة للنظام المراقب للمهن الحرة هي: IRG,TVA, TAP للسنوات التي لم يمسها التقادم آنذاك وهي :2007-2008-2009.

2-1/ الإجراءات التمهيدية

بعد الاطلاع على الهوية الجبائية للمكلف (ع) قام العون المدقق بالإجراءات التالية:

- إرسال إشعار بالرقابة في المحاسبة[1] يحمل الرقم: 2016/586 الصادر بتاريخ:2011/05/16 إلى المكلف(ع) ومرفق بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، مع إعلام المكلف بالمدة التي يمنحها القانون وهي 10 أيام لتحضير الدفاتر والوثائق المحاسبية اللازمة، كما يمكنه الاستعانة بوكيل من اختياره.

- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحب وهذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات والوثائق الموجودة فيه على أحسن مايرام.

[1] ملحق رقم:18

– فحص مختلف الوثائق والتصريحات التي تضمنها الملف الجبائي والاطلاع على مواعيد اكتتاب 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 G50 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 المهني TAP، وارسم على القيمة المضافة TVA

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

2/ المرحلة الميدانية

بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية وجمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامه ،وبعد الفحص والتدقيق في الملف الجبائي للمكلف (ع) من جهة، والدفاتر والوثائق المحاسبية من جهة أخرى ،تأتي مرحلة الزيارة الميدانية للمقر نشاط المكلف (ع)، وهذا من أجل إعداد محضر المعاينة للتأكد من المعلومات المسجلة ومقارنتها بالحقيقة.

2-1/ التقييم الأولي لعملية التدقيق المصوب

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي رقم:2016/1958 بتاريخ: 2011/10/18 والمتضمن أهم الملاحظات والنتائج الأولية التي تحصل عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات وكشف المحاسبة مع استغلال المعلومات المجمعة والتصريحات المقدمة من طرف المكلف نعرض الأحداث كالتالي[1]:

– المحاسبة من حيث الشكل: حيث لوحظ وجود سجلين الأول خاص بالنفقات والإيرادات والثاني سجل الأجرة مصادق عليهما ومؤشران من طرف مفتشية الضرائب البرواقية أما السجلات المساعدة لا توجد.

– المحاسبة من حيث المضمون تضمنت بعض النقائص نوجزها فيما يلي:

وجود فرق في الإيرادات بين ما هو مصرح به في التصريحات الفورية وجدول حسابات النتائج.

– عدم تصريح المستحقات الفورية للسنوات 2007 و2008.

التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية

بناءا على إعادة تشكيل رقم الأعمال وتحديد الأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب والرسوم، تم إعداد تقييم أولي لكل سنة مدقق فيها، حيث تم إرسال هذا التقييم إلى المكلف ملخصا في الجدول الآتي[2]:

تأسيس رقم الأعمال :

1-/ جدول رقم 4-5 : يبين الإيرادات اليومية من الفحص الطبي العادي:

[1] ملحق رقم:19

[2] ملحق رقم:20

البيان	2007	2008	2009
عدد المرضى بالفحص العادي	12	14	17
سعر الفحص	400.00دج	400.00دج	400.00دج
الإيرادات اليومية	4.800.00دج	5.600.00دج	8.500.00دج

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير التحقيق المصوب للمكلف المعني.

2/ جدول رقم 4-6: يبين الإيرادات اليومية من الفحص بالأشعة:

البيان	2007	2008	2009
عدد المرضى بالفحص بالأشعة	02	02	03
سعر الفحص	934.00دج	934.00دج	934.00دج
الإيرادات اليومية	**1.868.00دج**	**1.868.00دج**	**2.802.00دج**

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير التحقيق المصوب للمكلف المعني.

جدول رقم 4-7: تأسيس رقم الأعمال:

البيان	2007	2008	2009
الإيرادات اليومية	6.668.00دج	7.468.00دج	03
عدد أيام السنة	240	240	240
رقم الأعمال المستخرج	1.600.320.00دج	1.792.320.00دج	2.712.480.00دج
رقم الأعمال المصرح به	1.106.723.00دج	1.571.580.00دج	1.624.669.00دج
الفرق	**493.597.00دج**	**220.740.00دج**	**1.087.811.00دج**

جدول رقم 4-8: يبين TAP+TVA

البيان	2007	2008	2009
رقم الأعمال المستخرج	1.600.320.00دج	1.792.320.00دج	2.712.480.00دج
رقم الأعمال المصرح به	1.106.723.00دج	1.571.580.00دج	1.624.669.00دج
الفرق	**493.597.00دج**	**220.740.00دج**	**1.087.811.00دج**
TAP(%2)حقوق	16.851.00دج	13.073.00دج	21.756.00
(TAPزيادات 10%)	1.685.00دج	1.307.00دج	2.176.00دج
TVA(%7)حقوق	58.980.00دج	45.755.00دج	76.147.00دج
TVAزيادات	8.847.00دج	4.574.00دج	11.422.00دج

جدول رقم 4-9: يبين IRG

البيان	2007	2008	2009
الربح الصرح به	491.702.00دج	547.217.00دج	535.859.00دج
الربح المستخرج	985.299.00دج	767.957.00دج	1.623.670.00دج
الربح المستخرج الصافي	**973.036.00دج**	**763.542.00دج**	**1.601.914.00دج**
الحقوق المستخرجة	231.911.00دج	152.708.00دج	320.383.00دج
الحقوق المصرح بها	00	00	107.172.00دج
الحقوق المستحقة	**231.911.00دج**	152.708.00دج	213.211.00دج
الزيادات	**21.660.00دج**	4.326.00دج	53.303.00دج
المجموع(حقوق+غرامات)	**253.571.00دج**	157.034.00دج	266.514.00دج

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير التحقيق المصوب للمكلف المعني.

2-2/ رد المكلف بالضريبة على التقييم الأولي

بعد استلام التبليغ الأولي رقم 1958 الصادر بتاريخ:2011/10/18 قام المكلف بالرد عليه[1] وهذا بتاريخ:2011/11/21 حيث كان مرفقا ببعض الوثائق التبريرية حيث عبر عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية والنتائج الأولية المبلغة له في هذا الأخير.

2-3/ التقييم النهائي لعملية التدقيق المصوب

بعد الفحص العميق والقراءة المتأنية للرد المرسل من طرف المكلف بتاريخ: 2011/11/21 قام العون المدقق بإرسال التبليغ النهائي رقم: 15الصادر بتاريخ: 2012/01/19 متضمنا لأهم الملاحظات والنتائج المتوصل إليها، وكذا بعض التعديلات المرتبطة بأهم النقاط المثارة في رد المكلف.

وعليه يصبح التقييم النهائي للوضعية الجبائية ملخصا في الجدول الآتي[2]:

جدول رقم 4-10: تأسيس رقم الأعمال

البيان	2007	2008	2009
الإيرادات اليومية	6.668.00دج	7.468.00دج	03
عدد أيام السنة	237	240	234
رقم الأعمال المستخرج	1.580.316.00دج	1.792.320.00دج	2.644.668.00دج
رقم الأعمال المصرح به	1.106.723.00دج	1.571.580.00دج	1.624.669.00دج
الفرق	**473.593.00دج**	**220.740.00دج**	**1.019.999.00دج**

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير التحقيق المصوب للمكلف المعني.

[1] ملحق رقم:21
[2] ملحق رقم:22

جدول رقم 4-11:يبين تسوية TVA+TAP

البيان	2007	2008	2009
رقم الأعمال المستخرج	1.580.316.00دج	1.792.320.00دج	2.644.668.00دج
رقم الأعمال المصرح به	1.106.723.00دج	1.571.580.00دج	1.624.669.00دج
الفرق	**473.593.00دج**	**220.740.00دج**	**1.019.999.00دج**
حقوق TAP(%2)	9.472.00دج	4.414.00دج	20.400.00دج
زيادات (%10)	947.00دج	441.00دج	2.040.00دج
حقوقTVA(%7)	33.151.00دج	15.451.00دج	71.400.00دج
زيادات	3.315.00دج	1.545.00دج	10.710.00دج

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير التحقيق المصوب للمكلف المعني.

جدول رقم 4-12 : يبين تسوية IRG

البيان	2007	2008	2009
الربح الصرح به	491.702.00دج	547.217.00دج	535.859.00دج
الربح المستخرج	965.295.00دج	767.957.00دج	1.555.858.00دج
الربح المستخرج الصافي	**955.823.00دج**	**763.543.00دج**	**1.535.458.00دج**
الحقوق المستخرجة	266.747.00دج	169.063.00دج	307.092.00دج
الحقوق المصرح بها	87.511.00دج	104.165.00دج	107.172.00دج
الحقوق المستحقة	**139.236.00دج**	64.898.00دج	199.920.00دج
الزيادات	**20.885.00دج**	9.735.00دج	29.988.00دج
المجموع(حقوق+غرامات)	**160.121.00دج**	74.633.00دج	229.908.00دج

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير التحقيق المصوب للمكلف المعني.

3/: المرحلة الختامية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم العون المدقق بتحرير التقرير كخلاصة للعمل المنجز في التدقيق المصوب في المحاسبة والمتضمن كل التفاصيل والأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من إرسال الإشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى غاية إصدار الجداول الخاصة بالتسوية الجبائية لإرسالها لقباضة الضرائب من أجل تحصيلها[1].

ثالثا: دراسة حالة وفق التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملةVASF

يختص هذا النوع من التحقيقات بالأشخاص الطبيعية فقط، حيث يحقق في مجمل مداخيلهم ومصادرها

[1] ملحق رقم:23

المختلفة، كما أنه وفي كثير من الأحيان يكون كتحقيق تابع للتحقيق في المحاسبة أو التحقيق المصوب في المحاسبة، وخاصة إذا تعلق الأمر بتعدد الشركاء وبحساباتهم الجارية فيها.

وفي ما يلي سنتناول حالة عملية عن هذا النوع من التحقيقات الجبائية، وهي تتعلق بشخص طبيعيمتعدد المداخيل والوظائف:

1- معلومات عامة حول التحقيق:

تتلخص هذه المعلومات في النقاط التالية:

- المعني يمثل نشاطه تاجر؛
- المعني يحترم القواعد الجبائية المنصوص عليها قانونا فيما يخص التصريحات الجبائية؛·
- السنوات محل التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة :2009-2010-2011-2012·
- الضرائب والرسوم محل التحقيق :الضريبة على الدخل الإجمالي(IRG)·
- تم إشعار المكلف المعني بإشعار مسبق بخضوعه للتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، ومنح مهلة خمسة عشرة (15) يوما للتحضير [1]؛
- عملية التحقيق تمت على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمديرية الولائية للضرائب بالمدية.
- المعني قدم كل التسهيلات وأجابه عن كل الاستفسارات المطلوبة في أحسن الظروف؛

2- نتائج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعني

بناءا على الإشعار بالتحقيق رقم 554 بتاريخ:2013/05/14جرت عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للدخل الإجمالي للمكلف المعني(ص) للسنوات محل التحقيق :2009-2010-2011-2012، وقد أسفرت عملية التحقيق على ما يلي:

1-المعني قدم التصريح بالممتلكات والذي كان سلبيا؛

2-تم مراسلة بعض المديريات الولائية للضرائب والمصالح الأخرى التي يمكن أن تفيد التحقيق بمعلومات إضافية تدخل في إطار نشاط وممتلكات المكلف، فكانت الردود التي وصلت في معظمها سلبية؛

3-قامت فرقة التحقيق بإعداد محضر معاينة للمعني، وتم من خلاله حصر ممتلكات ومداخيل المكلف المعني ومصاريفه، وكانت على النحو التالي:

4-المعني له أسرة تتكون من زوجة وابن؛

5-المعني قدم حركة الأموال من الخزينة محل التحقيق؛

6-مصاريف المعيشة المصرح بها من قبل المعني للسنوات محل التحقيق تقدر ب50.000دج شهريا؛

أما فرقة التحقيق المحاسبي فقد قامت بإعداد التبليغ الولي بهذا الشكل:

سنة 2009و2010 بعلامة لاشيء؛

سنة 2011 تبرير الفرق بالنقصان الناتج من جدول الخزينة بمبلغ:900.771.00دج

[1] ملحق رقم: 24

سنة 2012 تبرير الفرق بالنقصان الناتج من جدول الخزينة بمبلغ:7.587.299.00دج

الجدول رقم 4-13: جدول الخزينة **الوحدة دج**

البيان	2009	2010	2011	2012
رصيد البنك في 01/01/	/	/	/	/
الحساب الجاري للشركاء	/	/	/	/
المجموع(1)	**00**	**00**	**00**	**00**
السحب من مؤسسة فردية	325.074.00	240.000.00	320.000.00	/
الرصيد المرحل	/	656.163.00	8.466.242.00	/
مداخيل أخرى	20.270.610.00	15.992.549.00	10.703.328.00	3.474.851.00
بيع عقارات	/	/	/	/
بيع منقولات	2.700.000.00	/	/	/
قروض متحصل عليها	/	/	43.000.000.00	/
المجموع(2)	**23.295.684.00**	**16.888.712.00**	**62.489.571.00**	**3.474.851.00**
المجموع(1+2)	**23.295.684.00**	**16.888.712.00**	**62.489.571.00**	**3.474.851.00**
الإيرادات المستعملة	/	/	/	/
رصيد في 12/31	/	/	/	/
الحساب الجاري للشركاء	/	/	/	/
المجموع(1)	**00**	**00**	**00**	**00**
مساهمات إلى مؤسسة أخرى	/	/	/	/
الضرائب المسددة	3.725.521.00	5.781.471.00	2.027.442.00	/
شراء منقولات	14.594.000.00	2.041.000.00دج	/	/
شراء عقارات	/	/	60.762.900.00	7.462.150.00
مصاريف أخرى	720.000.00	/	/	/
سلفات لدى الغير	/	/	/	3.000.000.00
قروض مسددة	/	/	/	/
النفقات الشهري	600.000.00	600.000.00	600.000.00	600.000.00
المجموع(2)	**22.639.521.00**	**8.422.470.00**	**63.390.342.00**	**11.062.150.00**
الفرق	**+656.163.00**	**+8.466.242.00**	**-900.771.00**	**-7.585.299.00**

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعني.

جدول رقم 4-14: يبين تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي

الوحدة دج

البيان	2009	2010	2011	2012
الربح المستخرج	/	/	900.771.00	7.587.299.00
الحقوق	/	/	210.000.00	2.523.554.00
الزيادات	/	/	52.500.00	630.888.00
المجموع	/	/	**262.500.00**	**3.154.442.00**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ملف المكلف

2-1/ رد المكلف بالضريبة على التقييم الأولي

بعد استلام التبليغ الأولي رقم 3134 الصادر بتاريخ:2013/12/16 قام المكلف بالرد عليه[1] وهذا بتاريخ: 2014/01/19 حيث كان مرفقا ببعض الوثائق التبريرية حيث عبر عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية والنتائج الأولية المبلغة له في هذا الأخير.

2-2/ التقييم النهائي لعملية التدقيق VASFE

بعد الفحص العميق والقراءة المتأنية للرد المرسل من طرف المكلف بتاريخ: 2013/12/31 قام العون المدقق بإرسال التبليغ النهائي رقم: 101الصادر بتاريخ: 2014/02/18 متضمنا لأهم الملاحظات والنتائج المتوصل إليها، وكذا بعض التعديلات المرتبطة بأهم النقاط المثارة في رد المكلف.

سنة 2009: يتم إدماج مبلغ خارج الرسم الخاص بشراء معدات نقل بقيمة:12.473.504.27 دج

سنة 2010: يتم إدماج مبلغ خارج الرسم الخاص بشراء سيارتين بقيمة 1.764.786.32 دج.

جدول الخزينة:

الوحدة دج

البيان	2009	2010	2011	2012
رصيد البنك في 01/01/	/	/	/	/
الحساب الجاري للشركاء	/	/	/	/
المجموع(1)	**00**	**00**	**00**	**00**
السحب من مؤسسة فردية	325.074.00	240.000.00	320.000.00	/
الرصيد المرحل	/	2.776.659.00	10.862.952.00	1.495.938.00
مداخيل أخرى	20.270.610.00	15.992.549.00	10.703.328.00	3.474.851.00
بيع عقارات	/	/	/	/
بيع منقولات	2.700.000.00	/	/	/
قروض متحصل عليها	/	/	43.000.000.00	/
المجموع(2)	**23.295.684.00**	**19.009.208.00**	**64.886.280.00**	**4.970.789.00**
المجموع(1+2)	**23.295.684.00**	**19.009.208.00**	**64.886.280.00**	**4.970.789.00**
الايرادات المستعملة	/	/	/	/
رصيد في 12/31	/	/	/	/
الحساب الجاري للشركاء	/	/	/	/
المجموع(1)	**00**	**00**	**00**	**00**
مساهمات الى مؤسسة أخرى	/	/	/	/
الضرائب المسددة	6.725.521.00	5.781.471.00	2.027.442.00	/
شراء منقولات	12.473.504.00	1.764.786.00دج	/	/
شراء عقارات	/	/	60.762.900.00	7.462.150.00
مصاريف اخرى	720.000.00	/	/	/
سلفات لدى الغير	/	/	/	3.000.000.00
قروض مسددة	/	/	/	/
النفقات الشهري	600.000.00	600.000.00	600.000.00	600.000.00

[1] ملحق رقم:25

المجموع(2)	**20.519.025.00**	**8.146.256.00**	**63.390.342.00**	**11.062.150.00**
الفرق	**+2.776.659.00**	**+10.862.953.00**	**+1.495.938.00**	**-6.091.361.00**

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعني

جدول رقم 4-15 : يبين تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي

البيان	2009	2010	2011	2012
الربح المصرح به	15.404.734.00	15.992.549.00	10.703.328.00	3.474.851.00
التعديلات	/	/	/	6.091.361.00
الربح المستخرج	**15.404.734.00**	**15.992.549.00**	**10.703.328.00**	**9.566.212.00**
الحقوق المصرح بها	/	/	/	1.084.198.00
الحقوق المستخرجة	/	/	/	3.216.174.00
الفرق	/	/	/	**2.131.976.00**
الزيادات	/	/	/	532.994.00
المجموع	/	/	/	**2.664.970.00**

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف المعني

3/: المرحلة الختامية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم العون المدقق بتحرير التقرير كخلاصة للعمل المنجز في التدقيق المصوب في المحاسبة والمتضمن كل التفاصيل والأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من ارسال الاشعار بالتدقيق في المحاسبة إلى غاية إصدار الجداول الخاصة بالتسوية الجبائية لإرسالها لقباضة الضرائب من أجل تحصيلها.

المطلب الثاني: دراسة حالة ميدانية للرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب المدية عين الكبير

انتقلنا إلي المديرية الولائية للضرائب بالمدية وبالتحديد إلى مفتشية الضرايب المدية عين الكبير بقصد إجراء دراسة حالة عن موضوع البحث ، وهذا بغرض الإجابة على إشكالية البحث واختبار الفرضيات الموضوعة من طرفنا، ولكي نتمكن من السيطرة على حديثات البحث تم اختيار ملف جبائي،خاضع للرقابة على الوثائق.

1- المرحلة التحضيرية:

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها المفتش قبل أن يبدأ عمله، والتي تنحصر في الحصول على المعلومات اللازمة عن حالة المكلف الخاضع للتدقيق، وانطلاقا من هذه الخلفية يبدأ المفتش اتصالاته بالمكلف والتزود بالمعلومات والتوضيحات من مختلف المصادر.

1-1/ التعرف على الهوية الجبائية للمكلف:

المكلف (ص) المعني بعملية الرقابة على الوثائقCSP يمثل شخص معنوي شركة تضامن يتمثل نشاطه في: تجارة بالجملة للأجهزة الكهروبائية الوقع بشارع الإخوة بن حفري بولاية المدية، ، ويشرف على تسييرها أحد الشركاء ، أما عن أنواع الضرائب التي يخضع لها هذا النوع من الأنشطة التابعة للنظام المبسط هي: IRG,TVA, TAP للسنوات التي لم يمسها التقادم وهي :2013-2014-2015.

2-1/الإجراءات التمهيدية:

بعد التعرف على الهوية الجبائية للمكلف يقوم مفتش الضرائب بعملية ربط أولية للتصريحات الفورية والسنوية المكتتبة من قبل المكلف، وهذا بغية اكتشاف اختلالات بينهما كمرحلة ابتدائية ومن ثم دراسة المعلومات الموجودة على التصريحات السنوية للتأكد من صحتها وجودتها، وفي حالة وجود أي غموض أو إبهام حول أي معلومة يمكن للإدارة الجبائية طلب معلومات من المكلف أو طلب الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري وهي دفتر اليومية ودفتر الجرد بالإضافة إلى طلب كشف البنك .

2- مرحلة التسوية

2- 1 التقييم الأولي للرقابة على الوثائق

في هذه المرحلة يقوم مفتش الضرائب بإرسال تبليغ أولي[1] لعملية التسوية الذي يحمل رقم:2016/125 الصادر بتاريخ:2016/09/21 التي سوف تقترحها المصلحة بعد اكتشاف بعض التناقضات بين ماهو مسجل في التصريحات الفوريةG50 الملخصة في وثيقة D29 [2] والتصريحات السنويةG11[3] للسنوات غير المتقادمة: 2013-2014-2015 .

وما على المكلف سوى تقديم الإثباتات والتبريرات التي هي في صالحه بالإضافة إلى الدفاتر المحاسبية، وهذه النقاط المثارة تتمثل في:

- رقم الأعمال المصرح به ضعيف مقارنة مع النشاط الممارس؛
- تبرير حساب الزبائن الثابت المسجل خلال الدورات المذكورة بقيمة:1.161.763 دج؛
- تبرير مبلغ الديون الأخرى بقيمة: 18.760.868 دج المسجل في سنة 2015؛
- تبرير المخزون المسجل بقيمة:241.744 دج.

2-2 رد المكلف على التبليغ الأولي

في هذه المرحلة يقوم المكلف بالرد على التبليغ الأولي لعملية التسوية التي قامت بها المصلحة الجبائية، غير انه من الضروري أن يكون رده خلال الآجال القانونية المحددة بـ:30 يوم من تاريخ استلام التبليغ، لان عدم الرد يعتبر قبول ضمني للأسس المقترحة كما ان الرد خارج الآجال لا يعتد به فهو مرفوض من حيث الشكل، حيث كان جواب المكلف في الآجال القانونية مرفوقا بالوثائق التبريرية والمحاسبية.

2-3 التبليغ النهائي

بعد الفحص العميق والقراءة المتأنية للرد المرسل من طرف المكلف بتاريخ: 2016/10/11 قام المفتش بإرسال التبليغ النهائي رقم: 125 الصادر بتاريخ: 2016/12/14 متضمنا لأهم الملاحظات والنتائج المتوصل إليها، وكذا بعض التعديلات المرتبطة بأهم النقاط المثارة في رد المكلف، وكان التبليغ النهائي على النحو التالي:

[1] ملحق رقم:26
[2] ملحق رقم:27
[3] ملحق رقم:28

بالنسبة IRG:

جدول رقم 4-16 : يبين تسوية IRG

البيان	2013	2014	2015
الربح المستخرج **الربح المصرح به**	160.595.00 00	89.850.00 00	98.094.00 00
الفرق	**160.595.00**	**89.850.00**	**98.094.00**
الحقوق	32.119.00	17.970.00	19.619.00
الزيادات	8.030.00	4.493.00	4.905.00
المجموع	**40.149.00**	**22.463.00**	**24.524.00**
ر ش ج	**500.00**	**500.00**	**500.00**

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول الفردي للمكلف المعني

بالنسبة TAP+TVA

جدول رقم 4-17 : يبين TVA+TAP

البيان	رع المستخرج	رع المصرح به	الفرق	TAP	PEN	TVA	PEN
2016	70.164	13.980	56.184	1.124	112	9551	955

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول الفردي للمكلف المعني.

3-المرحلة الختامية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم المفتش بتحرير التقرير كخلاصة للعمل المنجز في الرقابة على الوثائق ، وهو عبارة عن جدول[1] يلخص الضرائب والرسم التي تم فرضها عن طريق التسوية وكذا إصدار الجدول رقم:2016/333 الصادر بتاريخ:2016/12/14 الخاصة بالتسوية الجبائية لإرسالها لقباضة الضرائب من أجل تحصيلها[2].

المبحث الثالث: إحصائيات لمدى استغلال المعلومة الجبائية وكذا نتائج الرقابة

حتى نتمكن من القول بان المؤسسة الجبائية لها دور فعال وعصري ويواكب كل التطورات الحاصلة في مختلف المجالات، وتعمل على تحقيق الجودة في استغلال كل المعلومات الجبائية ، ارتأينا أن نلقي الضوء على بعض الإحصائيات المتوصل إليها من حيث إيداع التصريحات الجبائية كونها احد مصادر المعلومة الجبائية، وكذا من حيث استغلالها عن طريق أشكال الرقابة الجبائية على اختلاف المستويات ، كما أردنا تعزيز دراستنا بواسطة بعض النتائج المتحصل عليها من حيث برمجة الملفات الجبائية على الرقابة وكذا من وجهة الضرائب والرسوم المسترجعة من هذه الأخيرة على مستوى المديرية الولائية للضرائب.

المطلب الأول: إحصائيات حول مدى استغلال المعلومات الجبائية(التصريحات)

[1] ملحق رقم:29
[2] ملحق رقم:30

توجد العديد من المؤشرات التي تساعد على تفعيل النتائج الجبائية، وتختلف هذه المؤشرات حسب كل مجال فمنها المتعلق بالتحصيل، الوعاء، الرقابة الجبائية، المنازعات وأخرى تعنى بتسيير الموارد البشرية القائمة على تحقيق الأهداف الجبائية المسطرة من قبل الإدارة المركزية.

إلا أننا في مطلبنا هذا سوف نركز على أحد هذه المؤشرات والذي يعتبر أهمها لان هذا المؤشر يمثل الحلقة الأولى في سلسلة المؤشرات وكل المؤشرات تبنى عليه، ألا وهو **مؤشرات الوعاء** حيث يترتب عليه عدة دلالات تتعلق بسلوك المكلفين،لكونها قائمة على الضبط النهائي للتصريحات الجبائية والمبالغ التي على أساسها تم فرض الضريبة، حيث أن القراءة الأولية لقيمة أي مؤشر منها يعكس مدى التحكم في العدد الفعلي للفئة المكلفة بالضريبة، وكذا مدى الالتزام بالواجبات الجبائية بالنسبة للمكلفين، ومن بين هذه المؤشرات نجد ما يخص التصريحات الشهرية و السنوية في الآجال القانونية أو خارج الآجال ، وتلك المتعلقة باستغلال المعلومة الجبائية وأخرى مؤشرات الرقابة على الوثائق الخاصة بالمفتشيات .

أولا: مؤشرات التصريحات الشهرية

وهي مؤشرات يرمز لها بـ:A3,A2,A1 حيث تعتبر من أهم المؤشرات التي تعطي أفضل الحلول وفي أقصر مدة زمنية، لان التحكم في الزمن من أهم عناصر الجودة والرشاد، وتعكس هذه المؤشرات حصر الفئة الجبائية عدديا وفقا للنظام الحقيقي.

A1: درجة الوعي الجبائي من خلال الالتزام طواعية للتصريحات؛

A2: مدى متابعة وفعالية الإدارة الجبائية في تنشيط التصريحات؛

A3: مدى مصداقية التصريحات المكتتبة، حيث كلما كانت الرقابة الجبائية فعالة كانت هذه النسبة أقل ولا مجال للمكلفين لإخفاء الضرائب والرسوم.

$$A1 = \frac{\text{عدد التصريحات المودعة في الآجال}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا التصريح}} \times 100 \text{ (التصريحات التلقائية)؛}$$

$$A2 = \frac{\text{عدد المكلفين الذين لم يقوموا بإيداع تصريحاتهم في الآجال}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا التصريح}} \times 100 \text{ (التصريحات المستدعاة)؛}$$

$$A3 = \frac{\text{عدد التصريحات المودعة بعلامة لا شيء}}{\text{عدد التصريحات المودعة في الآجال}} \times 100 \text{ (تصريحات لا شيء).}$$

ثانيا: مؤشرات التصريحات السنوية

1- التصريحات السنوية في الآجال

وهي مؤشرات يرمز لها:A7,A6,A5,A4 وتمثل معدل الالتزام التلقائي حسب صنف الدخل، حيث تظهر هذه المؤشرات بقدر كبير مدى جودة التصريحات الجبائية، الخاصة بصنف أرباح الشركات والأرباح الصناعية والتجارية والمهن الحرة (سابقا) ،بعد قانون المالية 2015 استبدل بصنف الأرباح المهنية ، من خلال درجة الوعي الجبائي والالتزام الجبائي الطوعي التلقائي، كما ان الرقابة الجبائية من خلال هذه التصريحات والمداخيل المصرحة بها تعمل على تحسين الإيراد الجبائي.

$$A4 = \frac{\text{عدد التصريحات الجبائية (IBS) نموذج (G4) في الآجال}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا التصريح}} X100 ؛$$

$$A5 = \frac{\text{عدد التصريحات الجبائية(BIC) نموذج(G11) في الآجال}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا التصريح}} X100 ؛$$

$$A6 = \frac{\text{عدد التصريحات الجبائية(BNC) نموذج(G13) في الآجال}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا التصريح}} X100 ؛$$

$$A7 = \frac{\text{عدد التصريحات الجبائية نموذج(G1) في الآجال}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا التصريح}} X100 .$$

2- التصريحات السنوية المتأخرة

وهي مؤشرات يرمز لها بالرمز :A10,A9,A8, A11 وتدل على التصريحات الجبائية التي في حكم التأخير على أن هناك محاولة للتهرب من دفع الضرائب المستحقة على المكلفين، وكلما كانت نسبة هذه التصريحات مرتفعة كلما دل على أنه لا وجود للجودة على مستوى التصريحات الجبائية، وهذا ما يدفع بالإدارة الجبائية إلى بذل المزيد من الجهود والعمل على تفعيل المراقبة الجبائية وانتهاج سياسة التغريم للحد منها.

$$A8 = \frac{\text{عدد التصريحات الجبائية (IBS) نموذج (G4) المتأخرة}}{\text{الفئة الجبائية الخاضعة لهذا التصريح}} X100 ؛$$

عدد التصريحات الجبائية(BIC) نموذج(G11) المتأخرة

A9= ——————————————— X100 ؛

الفئة الجبائية الخاضعة لهذا التصريح

عدد التصريحات الجبائية(BNC) نموذج(G13) المتأخرة

A10= ——————————————— X100 ؛

الفئة الجبائية الخاضعة لهذا التصريح

عدد التصريحات الجبائية نموذج(G1) المتأخرة

A11= ——————————————— X100 .

الفئة الجبائية الخاضعة لهذا التصريح

3- التصريحات السنوية بالعجز

ويرمز لها بالرمز A12,A13,A14, A15 ، حيث تمثل عملية الرقابة الشكلية للتصريحات الجبائية المكتتبة كعملية تصفية لها، وبالتالي ظهور التصريحات المصرحة بالعجز يدفع أعوان الإدارة الجبائية للتحقيق فيها والتأكد من صحتها، في تبرير التكاليف، معدل الهامش الإجمالي أو القيمة المضافة، وكلما كانت هذه المؤشرات مرتفعة كلما قلت الحصيلة الجبائية والعكس.

ثالثا: مؤشرات استغلال المعلومات

وهي مؤشرات يرمز لها بالرمز: A16 ,A17 حيث يدل هذين المؤشرين على مدى تعاون وتنسيق بين المصالح الجبائية، وعلى جدية أعوان الإدارة الجبائية في التعامل مع تصريحات المكلفين، من خلال جمع أكبر عدد ممكن من المعلومات حول الوضعية الجبائية للمكلفين واستغلالها بفعالية، وبالتالي إمكانية اكتشاف التلاعب والأخطاء والتحكم في الوعاء الضريبي.

عدد كشوف المعلومات نموذج (G18) المستغلة

A16= ——————————————— X100؛

عدد كشوف المعلومات المستلمة من المصالح الأخرى

العدد الكامل للمعلومات المحولة خارج المصلحة نموذج(G18) المستغلة

A17= ——————————————— X100.

عدد كشوف المعلومات نموذج (G18) التي يجب تحويلها

رابعا: مؤشرات التحقيق ومدى فعاليته

وهي مؤشرات يرمز لها بالرمز: A18 ,A19 حيث يعبر كل من المؤشر الأول عن نسبة الملفات المحقق فيها من إجمالي الملفات المبرمجة للتحقيق، والمؤشر الثاني يمثل إجمالي الملفات المحقق فيها من طرف الإدارة الجبائية نسبة إلى إجمالي ملفات المكلفين بالضريبة.

عدد الملفات الجبائية المحقق فيها

A18= ——————————— X100؛

عدد الملفات المبرمجة للتحقيق

عدد الملفات المحقق فيها

A19= ——————————— X100.

العدد الإجمالي للملفات الجبائية

جدول رقم 4-18: مؤشرات الأداء الخاصة بالوعاء لمديرية الضرائب المدية 2015-2016.

التصريح	المؤشر	البيان	سنة2015		سنة2016	
			العدد	النسبة	العدد	النسبة
التصريحات الشهرية	A1	تصريحات تلقائية	38916/59481	%65	30413/44495	%68
	A2	تصريحات تم تنشيطها	20565/20565	%100	14082/14082	%100
	A3	تصريحات بعلامة لاشيء	7803/38916	%20	5539/30413	%18
التصريحات السنوية في الآجال	A4	تصريحات G4/IBS في الآجال	373/675	%55	291/486	%60
	A5	تصريحاتG11/BICفي الآجال	4197/7699	%55	2425/4624	%52
	A6	تصريحاتG13/BNCفي الآجال	720/1006	%72	00	%00
	A7	تصريحاتG1/IRGفي الآجال	2730/5382	%51	1763/5634	%31
التصريحات السنوية المتأخرة	A8	تصريحات G4/IBS المتأخرة	68/675	%10	25/486	%05
	A9	تصريحاتG11/BIC المتأخرة	592/7699	%08	340/4624	%07
	A10	تصريحاتG13/BNC المتأخرة	34/1006	%03	00	%00
	A11	تصريحاتG1/IRG المتأخرة	578/5382	%11	329/5634	%06

التصريحات السنوية بالعجز	A12	تصريحات G4/IBS بالعجز	90/675	%13	65/486	%13
	A13	تصريحاتG11/BIC بالعجز	1578/7699	%20	716/4624	%15
	A14	تصريحاتG13/BNC بالعجز	51/1006	%05	00	%00
	A15	تصريحاتG1/IRG بالعجز	940/5382	%17	551/5634	%10
معدل استغلال المعلومة	A16	كشوف المعلومات المستغلة	2021/2059	%98	1460/1475	%99
	A17	كشوف المعلومات المحولة خارج المصلحة G18	1997/2438	%82	1319/1719	%77
الرقابة على الوثائق	A18 و A19		391/416 391/8926	%94 %04	330/366 330/4672	%90 %07

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من مديرية الضرائب لولاية المدية.

التحليل

من خلال الجدول يتضح بأن:

– نسبة تصريحات المكلفين بالضريبة بصفة تلقائية وبطواعية متمثلة في المؤشر **A1** قليلة نوعا ما وهي بنسبة 65% سنة 2015 و68% سنة 2016، حيث يتم تنشيط جميع المكلفين الذين لم يقومو بايداع تصريحاتهم في الوقت المحدد قانونا متمثلة في المؤشر **A2** وهذا بنسبة 100% بالنسبة للسنتين 2015 و2016، وهذا عامل ايجابي لتنبههم بتفطن الإدارة الجبائية، كما أن نسبة التصريحات الجبائية التي تحمل علامة لاشيء متمثلة في المؤشر **A3** فهي على التوالي 20% و18 % وهي نسبة نوعا ما ضعيفة إلا أنه يجب البحث عن أسبابها من قبل الإدارة الجبائية، وكذا محاولة تكثيف التحقيق لنسبة أكبر من المكلفين.

- نسبة التصريحات السنوية في الوقت المحدد الخاصة بـ: IBS، BIC، BNC، IRG نسبها على التوالي55%،55%،72%، 51%لسنة 2015 فهي ضئيلة وقد انخفضت سنة 2016 إلى 52%، 0%، 0%، 31% أما IBS فقد ارتفعت إلى 60% وهذا موضح في المؤشرات: **A4**،**A5**، **A6**، **A7**، الارتفاع والانخفاض لا يعبر عن أي شيء لان هذا راجع لتغير الأنظمة الجبائية وتحويل الملفات من النظام المبسط ونظام التصريح

المراقب إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، حيث يجب تعبر النسب على أن المكلفين لم يلتزموا جبائيا بهذا النوع من التصريح وهي نسبة لا يستهان بها.

– اما عن التصريحات السنوية المتأخرة فالملاحظ أنها بنسب قليلة تتراوح مابين 10%، 8%، 3%، 11% بالنسبة لسنة 2015 متمثلة في المؤشرات: **A8**،**A9**، **A10**، **A11** على التوالي تدل على أن باقي التصريحات لم تقدم إلى الإدارة وهذا يدل على محاولات التهرب من الالتزام الجبائي ونقص الوعاء الضريبي، أما بالنسبة لسنة 2016 فالنسب تتراوح مابين 5%،7%،6% .أما عن المؤشر **A10** ونسبته 0% الخاص بالنظام المراقب الخاص بفئة المهن الحرة فقد الغي بموجب قانون المالية 2015 ليصبح تابع للنظام الحقيقي أو نظام الضريبة الجزافية الوحيدة حسب رقم الأعمال المحقق.

– أما عن التصريحات السنوية بالعجز فهي نوعا ما مرتفعة متمثلة في: **A12**، **A13**، **A14**، **A15** وهي على الترتيب: 13%، 20%، 5%، 17% بالنسبة لسنة 2015، أما سنة 2016 فتراوحت النسب بين: 13%، 15%، 10%

- أما بالنسبة لمؤشرات استغلال المعلومات فنرى أن الإدارة الجبائية تعمل جاهدة وهذا ما توضحه النسب المشار إليها في المؤشرين : **A16**، **A17** بنسبة 98%، 82% بالنسبة لسنة 2015 ونسبة 99%، 77 %بالنسبة لسنة 2016 نسب مرتفعة.

– أما في خصوص نسب الرقابة على الوثائق فهي نسب مرتفعة كذلك حيث يعبر المؤشر: **A18** على نسبة 94 % سنة 2015 ،ونسبة 90 % سنة 2016 وتدل على أن الملفات المبرمجة للرقابة لم يتم انجازها في مجملها وعليها السعي جاهدة لإتمام البرنامج المسطر للرقابة على الوثائق، أما المؤشر **A19** فيدل نسبه على الملفات المبرمجة على الرقابة على الوثائق بالنسبة لإجمالي الملفات الجبائية المتواجدة على مستوى مديرية الضرائب لولاية المدية وهي نسبة ضعيفة على الأقل يجب الوصول إلى نسبة 25 %من إجمالي هذه الملفات ليتم التحقيق في مجمل الملفات حيث نسبة 4% سنة 2015 وارتفعت إلى 7 % سنة 2016 .

ومن خلال ما تقدم من مؤشرات ونتائج لمديرية الضرائب لولاية المدية نستنتج:

– محاولة البحث والتحقيق في التصريحات التي تحوي عجز متكرر كالبحث عن مصدر معيشة هؤلاء المكلفين وفي حالة عدم وجود مبررات يعتبر كتهرب أو غش ضريبي لأنه مداخيل غير مصرح بها.

– ينبغي إعادة النظر في التصريحات الجبائية التي لاتودع في وقتها.

– اتخاذ الإجراءات المناسبة ضد المكلفين غير الملتزمين ضريبيا لسرعة تحصيل الضريبة.

– العمل على نشر الوعي الضريبي والثقافة الضريبية، قصد تغيير الذهنيات المعادية للضريبة لتحسين تحصيل الضرائب ومنه تحسين الالتزام الضريبي ومكافحة ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

المطلب الثاني: إحصائيات حول استغلال المعلومة الجبائية (الخزينة الولائية– خزينة مابين البلديات المدية)

حاولنا من خلال الجدول الآتي تلخيص مجمل المعلومات الواردة لمديرية الضرائب لولاية المدية من الخزينة العمومية لولاية المدية وكذا من خزينة مابين البلديات لبلدية المدية، باعتبارهما احد مصادر المعلومات الجبائية،

حيث وضحنا من خلاله مجمل المبالغ التي تم قبضها من قبل المكلفين بالضريبة حيث تم التحقيق فيها بعد إرسالها على مختلف المفتشيات لمعرفة مدى تصريحها، حيث وضحنا كذلك انه في حالة عدم التصريح أو التصريح الناقص مبالغ الحقوق والزيادات التي تم استرجاعها بعد عملية التسوية الجبائية سواء كان تهربا أو غشا.

جدول رقم 4-19: إحصائيات ناتجة من استغلال المعلومة الجبائية(الخزينة العمومية- خزينة مابين البلديات) المدية للفترة مابين 2013 إلى غاية2016.

الوحدة دج

السنة	المبلغ الاجمالي للمقبوضات	عدد المكلفين		مبلغ التسويات المنجزة		
		المستهدفين	غير ملتزمين	الحقوق	الزيادات	المجموع
2013	17.364.223.089	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 دج	1943	543	654.816.518	552.463.707	1.207.280.225

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من مكتب البحث عن المعلومة م ض و 26.

التحليل:

من خلال الجدول نلاحظ أن المبلغ الإجمالي للمقبوضات التي تم الإبلاغ عنه من قبل الخزينة العمومية وكذا خزينة مابين البلديات (المدية) في ارتفاع متزايد خلال الأربع سنوات محل الدراسة ، وكذا عدد المكلفين المستهدفين، في حين أن عدد المكلفين غير الملتزمين من ناحية التصريحات الجبائية سواء كان بالنقصان أو بعدم التصريح فهو في انخفاض هذا ما يدل على زيادة الوعي الجبائي للتصريح الصحيح وكذا يدل على الاستغلال الجيد للمعلومات الواردة إلى الإدارة الجبائية وهذا ما تظهره المبالغ المسترجعة من التسويات المنجزة.

المطلب الثالث: إحصائيات حول حصيلة نشاطات الفرقة المختلطة

السنة	عدد التدخلات	عدد المحاضر	عدد الكشوفات	المبالغ الإجمالية السنوية (حقوق+زيادات)
2015	149	28	2323	16.018.778 دج
2016	137	14	3961	250.006.402 دج

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من مكتب البحث عن المعلومة م ض و26.

المطلب الرابع: نتائج الرقابة الجبائية.

نقدم من خلال الجدول التالي عدد الملفات المبرمجة خلال الأربع سنوات من سنة 2013 إلى غاية سنة 2016 وكذا عدد الملفات المنجزة ومبلغ الحقوق والزيادات الناتجة عن عمليات الرقابة بمختلف أشكالها على مدرية الضرائب لولاية المدية

جدول رقم 4-20 : حصيلة عملية الرقابة بمديرية الضرائب لولاية المدية

(الوحدة دج)

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

المصدر من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات م ض و26 .

التحليل:

نلاحظ من خلال الجدول التزايد المستمر لعدد الملفات المبرمجة من سنة لأخرى على اختلاف أشكال الرقابة المتبعة وكذالك نلاحظ أن الملفات المنجزة هي جميع الملفات المبرمجة حتى انه يفوقه في بعض الأحيان وهذا بسبب إتمام البرنامج المسطر قبل انتهاء المدة المحددة للرقابة مما يستدعي إضافة ملفات أخرى للتحقيق وهذا راجع للجهود الجبارة المبذولة لأعوان الرقابة والتحقيق .

أمات فيما يخص البالغ المسترجعة لا يمكن ربطه بعدد الملفات لأنه قد نصادف ملف ذو خطر ضريبي كبير ينتج عنه حصيلة ضريبة أكبر من عدد معين من الملفات والعكس .

خلاصة الفصل:

تلعب الإدارة الجبائية دورا أساسيا في الحياة الاقتصادية، وتعد طرفا بات لا يمكن تجاهله وغض النظر عنه، فكل مؤسسة اقتصادية كما لها التزامات مالية تجاه دائنيها، لها التزامات جبائية تجاه إدارة الضرائب، وهذه الالتزامات الجبائية ليست مجرد مبالغ مالية تسددها المؤسسة فحسب، بل إن الأمر يتعدى ذلك إلى التدخل في فرض جملة من الطرق والإجراءات الجبائية والمحاسبية لها أثر على كم ونوع المعلومات المحاسبية المنتجة من قبل كل مؤسسة.

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 الولائية، من مفتشيات و قباضات، بالإضافة إلى طرق الرقابة الجبائية الثلاثة المتبعة على مستوى المديرية الولائية للضرائب

وتتمثل هذه الطرق في التحقيق في المحاسبة، والذي يعد تحقيق معمق لمجمل المعلومات المحاسبية التي تخص المكلف المعني، ويسمح هذا التحقيق باكتشاف مواطن الأخطاء والتجاوزات كما رأينا في المثال السابق، ولأن هذا التحقيق في المحاسبة يعتبر تحقيقا معمقا قد يأخذ وقت أطول وجهد أكثر تم استحداث نوع جديد من التحقيقات، وهو التحقيق المصوب في المحاسبة، والذي يقوم على فكرة العينة فيما يتعلق بالمدة ونطا التحقيق هذا من جهة، ومن جهة أخرى بسبب تعدد مجالات الغش والتهرب الجبائي وتشعبها، تم اعتماد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة كتحقيق يتعلق بالأشخاص الطبيعيين، حيث يبحث في مصادر مداخيلهم المختلفة وتقدير واقعي للمصاريف والنفقات المعيشية والترفيهية.

الخاتمة

الخاتمة

تعتبر ظاهرة الغش الضريبي من أخطر الظواهر الاقتصادية، كونها تنهك حقوق الخزينة العمومية وتعرقل نشاطات الدولة في رسمها وتنفيذها لمختلف سياساتها التنموية.

إن مكافحة هذه الظاهرة ليس بالأمر السهل، وهذا راجع لعدة أسباب من أهمها: تعقد الظاهرة كونها مرتبط بالعديد من المجالات، وكذا لاحتوائها على أشكال وطرق احتيالية يصعب إحصائها وكشفها، كما إن تطور الأنشطة الاقتصادية كان دافعا مهما لانتشارها.

فالمكلف بالضريبة يعمل دائما بكل ما أتيح له من قدرات على تخفيض أسس الضريبة أو التخلص منها، دون أن يعير اهتمامه لأثر تصرفه على كل المجالات أهمها المجال المالي.

عمدت الدولة الجزائرية على انتهاج جملة من السبل لمكافحة ظاهرة الغش الضريبي ومن أهم السبل نجد الرقابة الجبائية كونها أسلوب وقائي وعقابي في آن واحد يعمل على وقف الزحف الخطير الذي ينزف المال العام ويخلق اختلالات اقتصادية عميقة.

فلإدارة الجبائية سخرت كل الوسائل القانونية والتنظيمية والبشرية المتاحة للهيئات المكلفة بالرقابة الجبائية ، حيث تلاقي الكثير من الصعوبات والتي من أهمها عدم التحكم في تسيير ملفات جميع المكلفين عن طريق الرقابة القبلية .

إلا إن الإدارة الجبائية وحسب تصريح وزير المالية لجريدة الشروق اليومي [1] قد سجلت عائدات جبائية تقدر بـ119 مليار دينار جزائري من خلال 2981 عملية جبائية في مدة 18 شهر .

اختبار صحة الفرضيات:

بعدما تناولنا الموضوع من خلال أطواره المختلفة توصلنا إلى النتائج المرتبطة باختبار الفرضيات كالتالي:

بالنسبة للفرضية الأولى والمتمثلة في الدور الذي تلعبه الإدارة الجبائية لمحاربة ظاهرة الغش الضريبي، حيث تحاول الإدارة الجبائية جاهدة للحد أو التخفيف من ظاهرة الغش الضريبي إلا أنها تبقى مستخدمة لوسائل تقليدية لا تسمح بمكافحة الغش الضريبي مثل استخدام الإعلام الآلي في تسييرها للملفات الجبائية وكذا قلة الإمكانيات البشرية المؤهلة والمادية لمحاربتها.

بالنسبة للفرضية الثانية التي ترى أن الرقابة الجبائية أداة فعالة بتوفر إدارة كفأة ذات نظام معلوماتي فعال ليعزز الثقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الجبائية، حيث انه يجب العمل على تحسين

[1] تصريح وزير المالية في مقال بجريدة الشروق اليومي بعنوان **مصالح الضرائب حصلت 12ألف مليار**، العدد 3064، بتاريخ:2010/09/24.

العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة وهذا لتقليص الفجوة الموجودة بين الطرفين وهذا نتيجة للجدلية القائمة منذ القدم بين دفع الضريبة والتخلص منها.

أما فيما يرتبط بالفرضية الثالثة، التي تعتبر أن ضبط المعلومة الجبائية سيكون له الأثر الايجابي في التقليل والتخفيف من ظاهرة الغش الضريبي، حيث أنه بتوفر نظام معلومات سريع وفعال بين مصالح الضرائب، التجارة، الجمارك سيكون له الأثر الايجابي في التقليل من هذه الظاهرة وهذا ما لمسناه في تشكيل ملف المدلسين الذي يضم أسماء لمختلف عمليات الاحتيال والتهرب والغش لمختلف المصالح.

كما لمسنا انه بمجرد تطوير وتزويد الإدارة الجبائية بشبكة معلومات يربطها مع مختلف المتعاملين الاقتصاديين يجعل من المعلومة الجبائية أكثر نجاعة وهذا لاستخدامها في وقتها دون السماح للمعلومة بالتقادم وهذا لبطيء عمليات وصول واستغلال المعلومة ، كما سيكون له الأثر الايجابي على المعلومات المصرح بها من المكلفين حيث يجدون أنفسهم مجبرين على التصريح الفعلي والحقيقي لنشاطهم ومداخيلهم أي مجمل المعلومات الجبائية صحيحة وبالتالي التقليل من حالات الغش الضريبي وارتفاع الحصيلة الضريبية.

نتائج الدراسة:

1- توجد قوانين في النظام الجبائي الجزائري مجحفة ولا تتماشى مع الواقع وتؤدي إلى إحداث مشاكل كبيرة للمؤسسات الاقتصادية.

2-هناك صعوبة في تفسير القانون الجبائي يلاقيها مسيري المؤسسات مما ينتج عنه أخطاء تفسر من قبل أعوان الإدارة الجبائية على أنها غش.

3- عدم التعامل بالفواتير والأوراق التجارية القانونية.

قلة الوعي الضريبي لدى المكلفين.

4- وجود انطباع كون العدالة الجبائية ليست مجسدة في الواقع لذلك يلجئون إلى ممارسة الغش.

5- الوسائل المستخدمة وسائل تقليدية ولا تسمح بمكافحة الغش الضريبي مثل الإعلام الآلي في تسيير الملفات.

6- قلة الإمكانيات البشرية المؤهلة والمادية لدى الإدارة الجبائية لمحاربة الظاهرة.

7- ضعف النظام المعلوماتي بين مصالح الضرائب، الجمارك، التجارة، وغيرها من المصالح.

8- ضعف الرقابة الجبائية في مكافحة عمليات الغش الضريبي.

التوصيات:

1 – ضرورة خضوع جميع المكلفين لعمليات الرقابة الجبائية القبلية بصفة منتظمة ومكثفة؛

2– تأكيد الحضور الدائم للإدارة الجبائية في الميدان عن طريق التدخلات المستمرة وعمليات الرقابة الجبائية؛

3– وضع إجراءات فعالة من أجل التحكم الجيد في تسيير ملفات المكلفين ؛

4– إعادة النظر في التشريع الجبائي وإلغاء التناقضات والثغرات الموجودة فيه؛

5– ضرورة إعلام المكلف بكافة القوانين واللوائح الجبائية لزيادة الوعي الضريبي له؛

6– التعامل بالصكوك المصرفية والفواتير،

7– الاطلاع الدائم على القوانين الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة بتحينها عن طريق قوانين المالية أو المراسلات والتعليمات الصادرة من طرف المديرية العامة للضرائب، لتساعد العون المدقق في أداء مهامه وعدم الوقوع في أي نصوص قانونية عدلت أو ألغيت مما تسبب له تجاوزات في حق المكلف أو في حق الإدارة الجبائية؛

8– ضرورة الاهتمام المتزايد بنشر الوعي والحس الضريبي لدى المكلفين حتى تتجسد لدى المجتمع حتمية مساهمة الضرائب في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وذلك بتنويع المنشورات، الأيام الدراسية، فتح مواقع الكترونية للرد على انشغالات المكلفين؛

09– تحديث و عصرنة الإدارة الجبائية من حيث الهياكل والموارد البشرية وخصوصا تزويدها بشبكة معلومات واسعة .

10– ضرورة التنسيق الفعال بين التشريع الجبائي والقائمين على تنفيذ تلك القوانين، حتى يكون على دراية بكل النقائص والثغرات الموجودة في النصوص القانونية والتي يمكن ان يستغلها المكلفين للتملص من الضريبة.

أفاق البحث:

من الأهمية بما كان الإشارة إلى الأبحاث التي تناولت ظاهرة الغش الضريبي، وما تنسب فيه من أثار اقتصادية واجتماعية ومالية على السياسة التنموية للدولة، هذا الأمر يجعل موضوع بحثنا مفتوحا لأبحاث مستقبلية أخرى أكثر تعمقا، لذا نقترح دراسة :

– دراسة السلوك الجبائي للمكلف وهذا لفهم الأساليب والدوافع والطرق التي يستعملها للتملص من الضريبة ؛

– إن الدور المباشر للرقابة الجبائية يتمثل في مكافحة الغش والتهرب الضريبي، والدور غير المباشر لها يكمن في التأكد من جودة المعلومات المحاسبية، ويمكن أن يكون مشروع للدراسة

– تتنوع المعلومات الجبائية من حيث الجهة المصدرة لها ويمكن أن يتخصص الباحث في احد أنواع المعلومات مثل التصريحات الجبائية، المعلومات المحاسبية، .....

وفي الأخير لا يسعني إلا حمد الله وشكره على ما أعانني من قوة الصبر والإرادة وتحمل المشاق، أملين أن نكون وفقنا في اختيار موضوع يتلاءم مع المستجدات الحاصلة وفي معالجته أيضا.

قائمة المراجع

قائمة المراجـع

أولا : المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

1- البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز و محمد أحمد عبد الله، **مبادئ الماليـة العامـة**، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978.

2- الشوربجي البشرى، **جرائم الضرائب والرسوم**، الطبعة الأولى، دار الجامعات المصرية،الإسكندرية، 1972.

3- جامع أحمد، **علم الماليـة، فـن الماليـة العامـة**، الجزء الأول, الطبعـة الثانيـة، دار النشر العربيـة، القاهرة، 1975.

4 – سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثارها على إقتصاديات الدول الناميـة، جامعـة الإسكندرية،.1999

5 – فرج رضا، **شرح قـانون العقوبـات، الأحكـام العامـة للجريمـة**، الطبعـة الثانيـة، الشركة الوطنيـة للنشر و التوزيع، الجزائر، 1976.

6- فوزي عبد المنعم، **المالية العامة والسياسات المالية**، طبعة 1، منشأة المعارف، الإسكندرية.

7- حمدي سليمان سحيمات القبيلات، **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية**، مكتبـة دار الثقافـة،عمان ،الأردن، 1998.

8- عوادي مصطفى، **الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظـام الضريبي الجزائـري**، مطبعـة مزوار، الجزائر، 2009.

9- العيد صالحي، **الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية**، دار هومة، الجزائر، الطبعة الثانية، 2006.

ب- رسائل والأطروحات :

10 – بولخـوخ عيسـى، **الرقابـة الجبائيـة، كـأداة لمحاربـة التهـرب والغـش الضـريبي**، (مذكرة ماجستير) ، جامعة باتنة، 2003-2004.

11- مـراد ناصـر، **فعاليـة النظـام الضـريبي وإشـكالية التهـرب، دراسـة حالـة الجزائـر**، (أطروحة دكتوراه)، جامعة الجزائر،2001-2002.

12- يحيـاوي نصـيرة، **الغـش و التهـرب الضـريبي، دراسـة حالـة الجزائـر**، (مذكرة ماجستير) ، جامعة الجزائر، سنة 1998.

13- حروشـي جلـول، **الضـغط الضـريبي فـي الجزائـر 1993-1999**، (رسالة ماجستير) ، جامعة الجزائر، سنة 2000-2001.

14-نوي نجاة، **فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر 1999-2003**، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.

15- سهام كردودي، **المعلومات المحاسبية والرقابة الجبائية** دراسة عينة من المؤسسات الصيدلانية، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008.

16- مصطفى العثماني، **نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية**، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، الجزائر، 2008.

ج - قوانين وأوامر ومراسيم:

17- قانون الإجراءات الجبائية (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007)

18- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

19- قانون الرسوم على رقم الأعمال (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

20- قانون الضرائب غير مباشرة (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

21- قانون التسجيل (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

22- قانون الطابع (محدث إلى غاية قانون المالية التكميلي 2007).

23- قانون العقوبات.

24- القانون التجاري

25- ميثاق المكلفين بالضريبة

26- الأمر 91-60 المؤرخ في 23-02-1991، جريدة رسمية عدد 09 سنة 1991.

27- الأمر رقم 95-06 المؤرخ في25-01-1995والمتعلق بالمنافسة، جريدة رسمية عدد09 سنة 1995.

28- الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 08-07-1966 المتضمن قانون العقوبات.

29- المرسوم التنفيذي المؤرخ في 25-10-1995، جريدة رسمية عدد 64 سنة 1995.

30- المرسوم التنفيذي رقم 97-290 المؤرخ في27 جويلية 1997، جريدة رسمية عدد 50 سنة 1997.

31- القرار المؤرخ في 12-07-1998، جريدة رسمية عدد 79 لسنة 1998.

32- القرار 09-1998 المؤرخ في 13-01-1998.

33- المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المعدل و المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 95-55 المؤرخ في 15 فيفري 1995، جريدة رسمية عدد 51 سنة 1998.

34- المرسوم التنفيذي رقم 98-230 المؤرخ في 13-07-1998، جريدة رسمية عدد 51 سنة 1998.

35- قانون المالية سنة 2002، جريدة رسمية عدد 79 سنة 2001.

36- المرسوم التنفيذي رقم 02- 303 المؤرخ في 28-09-2002، جريدة رسمية عدد 64 سنة 2002.

37- قانون المالية سنة 2003، عدد 86 لسنة 2002.

38- قانون المالية 1997، جريدة رسمية عدد 85 سنة 1996.

39- قانون المالية التكميلي 2006، جريدة رسمية عدد 47 سنة 2006.

40- قانون المالية 2010، الجريدة الرسمية رقم78 الصادرة بتاريخ2009./12/31

41- المرسوم التنفيذي رقم 06-327 المؤرخ في 2006/09/18، الجريدة الرسمية العدد59 المؤرخة في2006./09/24

42- المرسوم التنفيذي رقم 90-334 المؤرخ:1990./10/27

43- دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة الضرائب، DGI، 2007.

د/ الملتقيات العلمية:

44- ولهي بوعلام، **نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من الأزمة**، مداخلة حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 20-21 أكتوبر 2009.

هـ/ المقالات:

45- تصريح وزير المالية في مقال بجريدة الشروق اليومي بعنوان مصالح الضرائب حصلت 12 ألف مليار، العدد 3064، بتاريخ:2010/09/24.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

A- Livres

46- Casimir Jean Pierre, **Les Signes extérieure de Revenu**, LGDJ, Paris, 1979.

47- Cartou Louis, **Droit Fiscal international et européen**, 2 édition, Précis Dalloz, Paris, 1991.

48 - P. Colin, G. Gervaise, M.Rosetti, **Fiscalité Pratique**, Liberté Vuibert, Septembre 1994, Paris.

49 - Delahaye Thomas, **le choix de la voie moins imposée**, édition Bruylant, Bruxelles, 1977.

50 - Gaudemet Paul Marie, **Précis de finances Publiques**, édition Montchrestien, Tome2, Paris, 1970.

51 - Gilbert Tixier, et Guy Gest, **Droit Fiscale international**, collection Droit fondamental, 2 éme édition, Paris, 1990.

52 - Hamaimi Ahmed, L'audit comptable et financier, Edition Berti, Alger , 2001.

53 - Kandil Athmane, **Théorie Fiscale et Développement, Expérience algérienne,** SNED, Alger, 1970.

54 - Lopez Christian, Nicole Stolowy, **La Facturation de Complaisance dans les entreprises**, L'harmattan, Paris, 2001.

55 - Margairaz André, **La fraude fiscale et ses succédanés**, **Comment on échappent à l'impôts**, édition Blonay, Suisse, 1988.

56 - Martinez Jean Claude, **La fraude fiscale**, PUF, Paris, 1984.

57 - Michel Bouvier, Marie Christine, **L'Administration fiscale en France**, PUF, Paris , 1988.

58 - Thierry Lambert, **Vérification Fiscale personnelle**, Économique, Paris ,1984.

59- Tranthiet Jean Paul, Gilles célimène**,** Serge Levet, Pascal Morin, Jean Paul Ouaksel, **Quand le Fisc vous contrôle !**,les éditions d'organisations, Paris, 1995.

60 - Torell Rolland, **le contrôle fiscal**, Maxima édition, Paris, 1995.

B- Thèses / Mémoires

61- Chettouhi Amel, **L'information fiscale comme moyen de lutte contre la fraude fiscale**, (Mémoire D.E.S.F), IEDF, Alger, 1999.

62- Belharbi Rabia, **les Procédées de détection de la fraude fiscale**, (Mémoire D.E.S.F), IEDF, Koléa, Alger, 1994.

63- Guettouche Nacir, **La fraude Fiscales en Algérie, Causes et conséquences**,(Mémoire de magister),ESC, Alger,1998-1999.

C- Guides/ Bulletins / Circulaires /instructions / Note

64 - Guide du vérificateur de comptabilité, Ministère de finances, Direction Générale des impôts, Direction des Recherches et vérifications, édition Alger Print, 2001.

65- Guide du vérificateur, Ministère de finances, Direction Générale des impôts, édition 1994.

66 - Guide Pratique de Déclaration Fiscales, Ministère de finances, Direction Générale des impôts, édition 1997.

67 - Charte de contribuable vérifie, DGI, édition 2000.

68- Bulletin des Services fiscaux, N° 20, MF/DGI, Juin 2000.
69- Bulletin des Services fiscaux, N° 08, MF/DGI, Septembre 1994.
70- Bulletin des Services fiscaux, N° 19, MF/DGI, Mars, 2000.
71 - Bulletin des services fiscaux, N° 20, MF/DGI, 06/2000.
72 - Lettre de la D.G.I, Lettre d'information, Numéro spécial, MF, DGI, 2003.
73 - Lettre de la DGI, Direction Générale Des Impôts, N° 30, 2008.
74 - Circulaire N° 930, MF/DGI/DOF, du 06-04-1994.
73 -Bouderbala Abdou, **La Fraude Fiscale**, Revue mutation n° 7, éditée par la Chambre nationale de Commerce, Alger, 1994.
74- Instruction N° 127, MF/DGI/DOF, du 26-07-1997.
75- Instruction N° 38, MF/DGI/DOF, 1997.
76- Instruction Générale sur les Procédures Contentieuses, MF/DGI/DCX, 07/2005.
77- Instruction Générale N° 02, MF/DGI/DOF, du 08-10-2001.
78 - Note N°300, MF/DGI/DOF, du 30/05/1995, Le Fonctionnement De L'Inspection Des impôts.
79- Note 14, MF/DGI/DRV, 2010, du 07/02/2010.

D−Sites internet

80 - www.impots-dz.org.
81 - www.dge.gov.dz.
82 - www.oecd.org-81.

الملاحق