جامعة يحـي فـــارس بالمديـــــة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

وعلوم التسيير

فعالية الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي

"حالة الجزائر 2006-2015 "

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: مالية مؤسسة

إعداد الطالبتين:

- **منصوري مليكة**
- **عبدوش حبيبة**

تحت إشراف :

د/ يوسفي عاشور

أعضاء لجنة المناقشة

اللقب والاسم	الجامعة	ملاحظة
د/ بولصنام محمد	جامعة المدية	رئيسا
د/ يوسفي عاشور	جامعة المدية	مشرفا ومقرارا
د/ بوعرار شمس الدين	جامعة المدية	ممتحنا

السنة الجامعية *2017/2018*



اللهم لك الحمد والشكر حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه، ملء السماوات وملء الأرض، نحمدك ربي ونشكرك على أن يسرت لنا إتمام هذا البحث على الوجه الذي نرجو أن ترضى به عنا.

قال سبحانه وتعالى " وإذ تأذن ربكم لئن شكرتم لأزيدنكم ولئن كفرتم إن عذابي لشديد ".

كما نتقدم بجزيل الشكر والامتنان العظيم والتقدير العميق إلى أستاذنا المحترم الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث الدكتور"عاشور يوسفي " على ما منحه لنا من وقت وجهد وتوجيه وإرشاد فله مناكل الشكر والتقدير.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بعظيم الشكر إلى إلى كل من قام بمساعدتنا في إنجاز هذا العمل لو بالقليل

وأتوجه بالشكر الخاص مسبقا إلى أعضاء لجنة المناقشة فلهم منا كل الاحترام والتقدير.

ولا يفوتنا شكر الإطارات العاملين بالمديرية العامة للضرائب على حسن استقبالهم وتكرمهم علي

مساعدتنا في إ نجاز هذا البحث فلهم كل الشكر والاحترام.

كما نتوجه بالشكر الخاص إلى كل من أشدوا أزرنا وشاطرونا أمرنا

لنكمل الخطوات لولاهم بعد الله سبحانه وتعالى لأعتذر القلم عن رسم الكلمات أطال الله أعمارهم بالصحة والسعادة وسدد طريق الخير خطاكم.

ونسأل المولى عز وجل أن يجزي الجميع خير الجزاء

إهداء

الحمد لله رب العامين والصلاة والسلام والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين محمد صلى الله عليه وسلم وعلى اله وصحبه اجمعين

إلى رمز الوفاء وفيض السخاء وجودة العطاء عند البلاء من قال فيه الرسول صلى الله علية وسلم (الجنة تحت أقدام الأمهات)

إلى من سهرت الليالي من أجل راحتي وأضاءت لي الدرب بالشموع إلى من تلفظت بها شفاهي أمي حفظها الله واطال في عمرها

إلى الذي تعلمت منه أبجدية القراءة وأبجدية الحياة ورافقتني رعايته الساهرة طوال مسار دربي في تحصيل المعرفة وحتى ثمارها وتعلمت منه حب الله وحب الصدق والثبات على المبدأ إلى من شجعني على تحمل الصعاب والصبر عند الشدائد إلى الحبيب أبي حفظك الله وأطال في عمرك إلى إخوتي يوسف حمزة محمد

إلى زوجي ورفيق دربي داوود حفظه الله

إلى صديقاتي وزميلاتي الأعزاء سعاد سميحة مليكة إلى كل طالب وباحث علم أهدي هذا العمل

عبدوش حبيبة

ملخص الدراسة .

إن الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على دور التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي .حيث تعتبر الضريبة في العصر الحديث ، من أهم مصادر الإيرادات بالنسبة للدولة وقيامها بمختلف المشاريع التي تغطي حاجات المجتمع وفي المقابل يوجد أشخاص مكلفون بدفع الضريبة ويسعون بشتى الطرق للتقليل من المبلغ الذي يقومون بدفعه مايسمى بالتهرب الضريبي حيث أن معظم الدول تقوم بوضع الرقابة الجبائية كأسلوب للمكافحة والحد من التهرب الضريبي ومن أهم أدوات الرقابة ووسائلها المستخدمة نجد التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الذي يعنى باللمداخيل المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة .

أما فيما يخص الجانب التطبيقي حاولنا إسقاط مختلف المفاهيم السابقة علىحالة لمديرية الضرائب لولاية الجزائر وهذا لإستنتاج مدى فعالية الرقابة الجبائية من خلال ألية التحقيق الجبائي المعمق في التخفيف من التهرب الضريبي .

كلمات المفتاح : التهرب الضريبي، أساليب التهرب الضريبي ، ، رقابة جبائية ، التحقيق المحاسبي، التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

إهداء

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقها

إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلها

إلى من ربتني وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات

إلى أغلى إنسان في هذا الوجود

أمي حفظها الله

إلى من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح

إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

أبي الكريم أدامه الله لي

إلى كل أفراد أسرتي

إلى أخواتي سمية وداد وفاطمة إلى الشمعة

التي تضيء بيتنا أخي العزيز أبوبكر

إلى سندي وشريك حياتي في الحياة إلى زوجي حفظه الله

إلى صديقاتي ورفيقات دربي

دلال نورة صبرين سهيلة سميرة حبيبة إللى كل الاصدقاء والأحباب

مليكة منصوري

فهرس المحتويات :

المحتويـــــــــــــات	الصفحة
الإهداء	
شكر وتقدير	
الملخص	
فهرس المحتويات	**I**
فهرس الأشكال	**IV**
فهرس الجدول	**IV**
مقدمة	**أ–هـ**
الفصل الأول: التهرب والغش الضريبي	**2–31**
مقدمة الفصل الأول	**2**
المبحث الأول:ماهية التهرب الضريبي	**3**
المطلب الأول:تعريف التهرب الضريبي	**3**
المطلب الثاني.أشكال التهرب الضريبي	**4**
المطلب الثالث :أوجه التشابه والإختلاف بين التهلرب المشروع والغير المشروع	**6**
المطلب الرابع:أسباب التهرب الضريبي	**7**
المبحث الثاني :ماهية الغش الضريبي	**11**
المطلب الاول:تعريف الغش الضريبي	**11**
المطلب الثاني:أسباب الغش الضريبي	**12**
المطلب الثالث:أنواع الغش الضريبي	**14**
المطلب الرابع :طرق الغش الضريبي	**15**
المبحث الثالث:طرق وأثار التهرب الضريبي	**21**
المطلب الأول:طرق التهرب الضريبي	**21**
المطلب الثاني :أثار التهرب الضريبي	**24**
المطلب الثالث: وسائل محاربة التهرب الضريبي	**27**

خاتمة الفصل الأول	**31**
الفصل الثاني:الرقابة الجبائية	**80-35**
مقدمة الفصل الثاني	**35**
المبحث الأول:ماهية الرقابة الجبائية	**36**
المطلب الأول: تعريف الرقابة	**36**
المطلب الثاني:أهداف الرقابة	**38**
المطلب الثالث :الإطار القانوني للرقابة الجبائية	**39**
المبحث الثاني:أشكال الرقابة الجبائية	**50**
المطلب الأول: الرقابة الداخلية	**50**
المطلب الثاني: الرقابية الخارجية	**53**
المطلب الثالث:العوامل المعيقة لدور الرقابة الجبائية	**55**
المبحث الثالث:إجراءات الرقابة الجبائية	**59**
المطلب الأول: التحقيق المحاسبيvc	**59**
المطلب الثاني: التحقيق المصوبvp	**72**
المطلب الثالث: التحقيق المعمق VASFE	**76**
خاتمة الفصل الثاني	**80**
الفصل الثالث:مردودية الرقابة المعمقة دراسة حالة للمديرية العامة للضرائب-الجزائر-	**110-82**
مقدمة الفصل	**82**
المبحث الأول:الهيكل التنظيمي للرقابة الجبائة	**83**
المطلب الأول :نشأة المديرية العامة للضرائب	**83**
المطلب الثاني :الهيكل الإداري للمديرية	**83**
المطلب الثالث :مهام وصلاحيات المديرية العامة للضرائب	**85**
المبحث الثاني:فعالية الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية	**94**
المطلب الأول :برنامج التحقيق المعمق	**94**
المطلب الثاني :سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية	**97**

المطلب الثالث: طرق إعادة تكوين فرض الضريبة	**98**
المبحث الثالث:الحد من التهرب الضريبي في الجزائر من خلال ألية التحقيق المعمق	**104**
المطلب الأول : مراقبة التقويمات	**104**
المطلب الثاني : تطور عدد قضايا التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	**107**
خاتمة الفصل الثالث	**110**
خاتمة عامة	**112**
قائمة المراجع	**117**
قائمة الملاحق	**118**

قائمة الأشكال :

الرقم	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	المخطط العام لمراقبة الوثائق	52
02	قبول المحاسبة	67
03	رفض المحاسبة	68
04	الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب	84
05	تطور عدد القضايا من مراقبة التقويمات تطور	105
06	تطورالمبالغ المستخرجة من مراقبة التقويمات	106
07	تطور عدد القضايا المحقق فيها بألية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	108
08	تطور المبالغ المستخرجة من التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	109

قائمة الجداول :

الرقم	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	أوجه التشابه بين التهرب المشروع والغير المشروع	06
02	طريقة تقييم العناصر المتوفرة لدى مصلحة التحقيق	99
03	تطور نتائج التقويمات	104
04	تطور عدد قضاي التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية	107

مقدمة

تعتبر طبيعة النظام الجزائري التي تعتمد على منح الحرية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبة يشكل توافق نشاطاتهم ومداخيلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم ثم للإدارة الجبائية الحق بمراقبة تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة وغير صادقة نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية ، بهدف التملص من دفع الضريبة وهو ما يسمى بالتهرب الضريبي

فالتهرب من دفع الضريبة يعد من أبرزوأخطر المشاكل الضريبية التي تعاني منها معظم الدول كونه يؤدي إلى الإنقاص من موارد الخزينة العمومية ويشكل أحد المعوقات الأساسية للوفرة المالية يصفة خاصة والتنمية المالية بصفة عامة مما يستدعي ضرورة مكافحة هذه الظاهرة الحد منها سواء على المستوى المحلي أو الدولي

ومن هنا يأتي دور الرقابة الجبائية كوسيلة وقائية وردعية في أن واحد بغة تقويم الإعوجاج في تحصيل الضريبة والتحقيق من حدة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي نظرا لما تكتسبه من عمل معاكس لمجرى السياسة الإصلاحية للجبائية في النظام الضريبي الجزائري وضمان توزيع عادل للعبئ الضريبي و حماية روح المنافسة النزيهة وحتى تمارس عملية الرقابة الجبائية بطريقة منظمة وجيدة تعتمد على مجموعة من الهياكل الأجهزة المخولة لها القيام بالرقابة وتعزيزها ، فقد خول المشرع الجزائري لأعوان هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات والحقوق لاداء مهمتهم الرقابية ومن أهم الطرق والأساليب التي تعتمد عليها الرقابة الجبائية "التحقيق المعمق الذي يختص بمنرابة الذمة المالية الإجمالية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي كما يعتبر ألية فعالة في عملية الرقابة وقادرة على التصدي لظاهرة التهرب الضريبي من قبل المكلف بالضريبة لكن رغم كل الجهود المبذولة من طرف الدولة لمكافحتها إلا أن نسبة هذه الظاهرة في تزايد

***مما سبق نطرح الإشكالية التالية :**

مامدى فعالية الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي

-للإجابة على الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

-ماذا نعني بظاهرة التهرب الضريبي وما هي أشكاله وطرق مكافحته

-ماهي الطرق والمراحل التي يمر بها التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

ماهي الطرق والمراحل التي يمر بها التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية

-ما علاقة التحقيق المعمق في محمل الوضعية الجبائية على زيادة الحصيلة الضريبية

-ولكي نتمكن من الإجابة على التساؤلات قمنا بطرح هذه الفرضيات :

-التهرب الضريبي يمثل إحدى مظاهر الإنحلال الإقتصادية و الإجتماعي يترتب عنها عدة نتائج سيئة سواء من الناحية الإقتصادية أو المالية.

-كل دول العالم تعاني من التهرب الضريبي الذي يأخذ الجهاز الضريبي كوسيلة الإستيلاء على الإيراد العام بالدرجة الأولى فتتخذ الدولة سبلا للقضاء على هذه الظاهرة أو الحد منها على الأقل .

-تسعى الإدارة إلى إيجاد أحدث الوسائل والطرق لمكافحة التهرب الضريبي بشتى أنواعه ولعل التحقيق المعمق في محمل الوضعية الجبائية فقط من أهم السبل التي يعمل على التخفيض من حدته .

-إن التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية مهما كانت فعاليته لا يستطيع القضاء التهرب .

- دوافع إختيار الموضوع :

هناك دوافع ذاتية وأخرى موضوعية :

-الدوافع الذاتية :

الرغبة الشخصية في معالجة هذا الموضوع من أجل الإستفادة من المعلومات المقدمة

قلة البحوث في المجال الجبائي عامة والمتعلقة بالتحقيق المعمق خاصة إثراء المكتبة بهذا البحث المتواضع

-الدوافع الموضوعية :

- نطرا لكون ظاهرة التهرب الضريبي ظاهرة عالمية كما أنها منن بين أهم إنشغالات المكلف حيث انها تقلص من أهمية النظام الضريبي وتهدد وجوده

– محاولة تصور اليات تفعيل الرقابة الجبائية من خلال التحقيق الجبائي المعمق لإعطاء فعالية أكبر لها في ظل تنامي ظاهرة التهرب والغش الضريبي التي إنجر عنها العديد من النتائج السلبية وهذا لإستعاب التحديات الحالية والمستقبلية

–أهمية البحث :

– ضرورة التصدي لأفة التهرب الضريبي بوصفها من أبرز العقبات التي تواجهها الدولة في رسمها و تنفيذ لمختلف سياستها

– محاولة إبرازالدور الهام لعملية التحقيق المعمق في الرقابة الجبائية

– أهداف البحث:

–محاولة معرفة أبعاد الرقابة الجبائية بوصفها أداة رقابية وردعية

– محاولة إعطاء صورة في التهرب الضريبي أي تشخيص لهذه الظاهرة وتوضيح أسباب اللجوء إليها واثارها المترتبة عنها على الإقتصاد بشكل عام والخزينة الدولة بشكل خاص

–إبراز ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر وتناول أحد أهم الإجراءات المتخذة لمكافحتها والمتمثلة في التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الحبائية .

–الكشف عن الظاهرة المدروسة ميدانيا ونعني بذلك العلاقة الحقيقية بين التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية وظاهرة التهرب الضريبي.

–المنهج المتبع:

قمنا في بحثنا هذا باتباع المنهج الوصفي والتحليلي الذي ساعدنا على جمع وعرض المعلومات والبيانات كما إعتمدنا على المنهج التحليلي الذي سمح لنا بتفسير هذه المعلومات وتحليلها للحصول على نتائج دقيقة ومرضية .

–الدراسات السابقة :

تم الإطلاع على دراسات تتعلق بالموضوع أو بجزء منه ، تتجلى في:

1-بولخوخ عيسى، الرقابة كأداة لمحاربة التهرب للضريبي والغش الضريبي –دراسة حالة ولاية باتنة مذكرة ماجستيرجامعة باتنة حيث عالج الباحث إشكالية كيفية إرساء أليات الرقابة الجبائية حتى تلعب دورا إيجابيا وفعالا في سياية الإصلاحات الإقتصادية والضريبة من جهة أخرى، ومن جهة أخرى تبرز مدى مساهتها الفعلية في التقليل من التهرب والغش الضريبين ومنه تحقيق تنمية إقتصادية وقد خلص البحث لعدة نتائج منها:

-الرقابة الجبائية كأداة لايمكن تجسيدها على أرض الواقع إلامن خلال السلبيات والنقائص التي تحيط بهذه الأداة داخليا وخارجيا.

-إن الجرائم رغم إعتمادها على جملة من السبل والتي من شأنها تفعيل أكبر لجهاز الرقابة الجبائية لكن هذه الأخيرة تصادفها الكثير من العقبات والصعوبات كون الإنتقال من نظام ضريبي قديم إلى نظام ضريبي جديد لم يهيء الإدارة الضريبية للتأقلم مع النصوص الجديدة والتعديلات .

2-كحلة عبد الغني تفعيل دور الر قابة الجبائية في ظل الإصلاح الضريبي –دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية المدية، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصاديةن جامعة الدكتور يحي فارس-المدية حيث عالج الباحث إشكالية أليات تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر من منطلق إصلاح النظام الضريبي في ظل إستفحال ظاهرة التهرب الضريبي وقد خلص البحث إلى النتائج التالية :

-ظاهرة التهرب الضريبي يصبان في مجرى واحد هو التخلص من دفع الضريبة ويتعددان في الأسباب والنتائج والية القياس نتيجة تعدد الجوانب التي مستها هذه الظاهرة

-إن الرقابة الجبائية المستعملة في الجزائر لمكافحة التهرب والغش الضريبيين غير كافية وحدها للحد منها حيث توصل الباحث في دراسته أن هذا لضعف مردودية الرقابة الجبائية للنتائج المحققة خلال فترة الدراسة أو من خلال أهم الإجراءات المتخذة الحديثة لمحاولة تدارك نقص فعالية الرقابة لمحاربة ظاهرة التهرب والغش الضريبيين والمتمثلة في الإجراءات التشريعية اللازمة لسد النقائص والثغرات من خلال قوانين مالية وكذا إجراءات إدارية المتمثلة في تحسين كفاءة العنصر البشري فضلا عن الإجراءات الميدانية بالتنسيق مع المصالح الأخرى (التجارة والجمارك)باعتبار وجود متابع لظاهرة الغش والتهرب الضريبين لا تستطيع أجهزة الرقابة الوصول إليها .

– صعوبات البحث :

-تتمثل صعوبات البحث في المجال التطبيقي نظرا للسر المهني التي تلتزم به مديريات الضرائب منها مديرية الضرائب للولاية المدية فالمعلومات المقدمة لنا من قبل المديرية العامة لولاية المدية غير دقيقة ولا نستطيع إسقاطها في الجانب التطبيقي لذلك قمنا في هذا المجال بدراسة حالة مديرية العامة للضرائب -الجزائر-

– هيكل البحث:

-الإجابة على أهم الأسئلة المطروحة في إشكالية بحثنا هذا سنقوم بتقسيمه إلى ثلاثة فصول وهي:

الفصل الأول: التهرب والغش الضريبي

المبحث الأول: ماهية التهرب الضريبي من خلال إعطاء مجموعة من التعاريف للتهرب الضريبي وذكر أشكال التهرب الضريبي وأوجه التشابه بين التهرب المشروع والغير المشروع وأسباب التهرب الضريبي والمبحث الثاني: ماهية الغش الضريبي من خلال تعريف الغش الضريبي ، أسباب الغش، أنواع الغش الضريبي، طرق الغش الضريبي والمبحث الثالث: طرق واثار التهرب الضريبي من خلال معرفة أهم طرق وأثار التهرب الضريبي ومعرفة أهم وسائل مكافحة التهرب الضريبي.

-بالنسبة للفصل الثاني: الرقابة الجبائية

المبحث الأول: ماهية الرقابة الجبائية : من خلال التطرق إلى تعريف الرقابةالجبائية ،والإطار النظري للرقابة الجبائية وأهداف الرقابة الجبائية والمبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية المتمثلة في الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية والعوامل المعيقة لدور الرقابة الجبائية والمبحث الثالث: إجراءات الرقابة الجبائية المتمثلة في التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب والتحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية

الفصل الثالث: مردودية الرقابة المعمقة دراسة حالة للمديرية العامة للضرائب للولاية الجزائر .

المبحث الأول: مديرية الضرائب لولاية الجزائر : حيث قمنا في هذا المبحث بدراسة الهيكل الإداري بإعطاء لمحة عن المديرية العامة للضرائب كما قمنا بذكر أهم مهام وصلاحيات المديرية العامة للضرائب والمبحث الثاني: فعالية الرقابة المعمقة VASFE حيث قمنا في هذا المبحث بدراسة التحقيق المعمق من خلال إعطاء برنامج التحقيق المعمق والتطرق إلى سير التحقيق المعمق وطرق إعادة تأسيس الضريبة والمبحث الثالث: الحد من

التهرب الجبائي في الجزائر، قمنا كذلك في هذا المبحث إلى دراسة مراقبة التقويمات كذلك قمنا بمعرفة تطور عدد قضايا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية في الجزائر، من خلال ألية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية.

الفصل الأول

التهرب الضريبي والغش الضريبي

مقدمة الفصل الأول:

تعتبركل من ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين من أخطر المشاكل التي تصيب النظام الجبائي، وتقلص من أهميته، فلطالما اقترنت هذه الظاهرة بالضريبة فحيث وجدت وجد التهرب الضريبي وباتساع نطاقها ازدادت أشكال التهرب وانتشرت، وهذا راجع لأسباب كثيرة أهمها غياب الثقافة الضريبية لدى المواطن الجزائري، فالمكلفون بالضريبة سواء كانوا أشخاصا طبيعيون أو معنويون لاتخفي عنهم أساليب التحايل والغش، خاصة مع النقص الموجود في نصوص التشريع الضريبي، التي أدت إلى استغلال الثروات فيها، وهذا يحول دون تحقيق الدولة لأهدافها الإقتصاديةوالإجتماعية، لهذا تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بتجديد كل طاقاتها وإمكانياتها المادية والبشرية، وإدراك الأسباب المباشرة حول تفشي كل من ظاهرتي التهرب والغش الضريبي، وكذا استحداث أجهزة رقابية رادعة، في ظل النقاط المشار إليها أعلاه سنقوم في هذا الفصل التطرق إلى :

المبحث الأول :ماهية التهرب الضريبي

المبحث الثاني :ماهية الغش الضريبي

المبحث الثالث :طرق وأثار التهرب الضريبي

المبحث الاول : ماهية التهرب الضريبي

إن ظاهرة التهرب الضريبي مشكلة أساسية تعاني منه جميع الدول سواء كانت المتقدمة أو النامية، وهده المشكلة تقلص من مستوى الحصيلة الضريبية أي التقليص من مداخيل الدولة، وبالتالي التقليص في تمويل النشاطات الإقتصادية والإجتماعية .

المطلب الأول : مفهوم التهرب الضريبي.

للتهرب الضريبي عدة تعاريف وهي:

تعريف 01 :

التهرب الضريبي هومحاولة الممول أو المكلف الخاضع للضريبة التخلص من أعباء الضريبة، وعدم الإلتزام القانوني بأدائها ويعرف على أنه محاولة المكلف عدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا، وعندما لا يتم تحصيل أي ضريبة ويحدث ذلك عندما يعمد المكلف إلى مخالفة نصوص القانون بطريقة من طرف التقنين في الوسيلة وخاصة في مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، كأن يقوم بإخفاء جزء أو وعاء الضريبة كاملا عن أنظار السلطة الضريبية[1].

تعريف شامل :

يمكن أن نقول عن التهرب أنه عبارة عن مجموعة من المخالفات القانونية التي تقوم على عدم الإمتثال للتشريع الضريبي، أو باستعمال الفجوات القانونية لصالح التملص من دفع الضرائب بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمربالحركات المادية أو العمليات المحاسبية سواء بكل أو جزء المبلغ الواجب دفعه إلى خزينة الدولة [2].

المطلب الثاني : أشكال التهرب الضريبي

يمكن تقسيم التهرب الضريبي، وفقا لحجم الضريبة التي تهدف الى تهرب الممول من أدائها الى نوعين:

أولا :التهرب الكلي :

[1]–باش الياس .زقومي محمد ، التهرب الضريبي واثاره على الخزينة العمومية ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المدية،مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر، تخصص مالية ، سنة 2010–2011 ص ص 30–31

[2]–محمد عباس محرزي : إقتصاديات المالية العامة ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر ص317

هو مايعرف بالتهرب المشروع أو التجنب الضريبي، وهو إستغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية، بغية عدم تحقيق الضريبة عليه بصورة صحيحة، وعدم الالتزام بدفعها أي أن الشخص يتمكن من من التخلص من الإلتزام من دفع الضريبة دون أن يضع نفسه في المركز المخالف للقانون، ويمكن أن يحدث تهرب المشروع عن طريق شخص طبيعي وذلك بالتجنب الواقعة المنشاة للضريبة،ويفضل بعضهم تسمية هذا النوع من التهرب الضريبي بالتجنب لما توحى به عبارة التهرب بالمشروعية(حيث أن المشرع يأذن له)، ولما تتضمنه فكرة التهرب والمشروعية من تناقض وتجنب ظاهرة سليمة أقرتها غالبية الدول فقها وقضاءا.[1]

ويتحقق التهرب المشروع للشخص عن طريق التجنب بامتناع العمل أو التصرف الموجب للضريبة، وبامتناع عن عن الواقعة المنشأة للضريبة ودلك كامتناع شخص جزئيا أو كليا عن استهلاك السلعة أو الخدمة التي تخضع لضريبة الإستهلاك كان يعلم الفرد ان هناك رسوم إستهلاك السجائر سيتحملها لو إشترى هده السلعة فتمنع الفرد عن إستغلالها ليتجنب بذلك دفع ضريبة غير مباشرة عن استغلالها، او أن يمتنع الشخص عن إستيراد أو تصدير السلعة التي تفرض عليها الرسوم الجمركية، أوإمتناعه عن توجيه أمواله او نشاطه الى فروع نشاط تصيبها الضريبة ويوجه نشاطه وأمواله إلى فروع النشاط التي لا تصيبها أية ضريبة أو التي تتمتع بمعاملة خاصة كان يوجه الشخص ماله وجهده إلى ضريبة، وبهذا يكون قد تجنب الضرائب كلها أو بعضها.[2]

ثانيا :التهرب الجزئي (الغير مشروع) :

ويكون بالتخفيض الكلي أو الجزئي للمستحقات الجبائية، وذلك بالمخالفة الصريحة للقانون مثل التلاعبات بالميزانيات المحاسبية إخفاء المادة الخاضعة للضريبة تقديم تصريحات ناقصة أو غير صحيحة، العمل في الخفاء...إلخ

[1]-باش إلياس، نفس المرجع السابق ص31

[2]-Https://m.bayt. Com.specialiti,2011.

ثالثا : التهرب البسيط والتهرب المركب:

1-التهرب البسيط :

يقوم المكلف في هذا النوع باعطاء معلومات وتصاريح خاطئة من أجل تخفيض مبلغ الضريبة، وهناك التهرب البسيط والخطأ في إعطاء المعلومات فالأول يكون يعتمد المكلف والثاني يكون إما سهوا او إهمال وعليه على الإدارة التأكد من طبيعة التهرب .

2-التهرب المركب :

ويكون بعدم دفع المكلف الضريبة وهذا باستعمال مختلف الطرق والحيل والتي ذكرت في المادة303-1من قانون الضرائب .

وفي هذا النوع نلاحظ أن المكلف تكون له نية سابقة لعدم التزامه بواجباته الضريبية، ولهذا على يجب على المشرع أن ينطبق عليه كل العقوبات كي يردع مرتكبيه[1].

رابعا :التهرب الضريبي المحلي والدولي :

وهذا يقسم حسب المكان أي الحدود إما داخلي أو دولي .

ا-التهرب الدولي :

التهرب من دفع الضرائب داخل البلد، وذلك بتحويل المداخيل والمبالغ المقتطفة منها على شكل ضرائب من نصيب هذا البلد على بلد أخر يتميز بجباية منخفضة.وهنا يقوم المكلف باستغلال كل المنافذ والطرق الغير قانونية من أجل تخفيض من حد الإقتطاعات الضريبية ومن بين تلك المنافذ التي يلجأ إليها مايلي:

-تغيير مكان الخضوع الضريبي إلى دولة تطبق رسوم منخفضة.

-عند الإستيراد تضخم أسعار المشتريات وعند التصدير تخفض أسعار المبيعات كما هي عليه في الحقيقة أو المبالغة في تقسيم الأعباء والتكاليف.

[1] جميل الصابوني، كتاب حول التهرب الضريبي ف 7-9-2016.

-إنشاءالشركات الوهمية في الخارج للتهرب الكلي او الجزئي من أداء الواجب الجبائي حيث تتميز هذه الشركات بأنها لا تمارس أي نشاط وتكتفي برقم الحساب البنكي أو رقم الصندوق البريدي .

-إنشاء الشركة الأم خارج الوطن، وفي بلد ينخفض فيه الضغط الجبائي أو ينعدم بحيث ينحصر في جمع الأرباح المحققة من طرف فروعها المتواجدة في الوطن الأصلي التي لم يتم توزيعها تفاديا للضغط الضريبي المرتفع في هذا الأخير والإستفادة من الإمتيازات الجبائية لمقر تواجد الشركة الأم.

-بالتهرب المحلي :

إن التهرب الضريبي المحلي يحدث داخل الحدود والمكلف يجد نفسه دائما أمام السلطات الجبائيةلبلده، ومن هذا التعريف نستخلص أن الغش المحلي يكون داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي ينتمي إليه وبالتالي أي الإدارة الجبائية المحلية [1].

المطلب الثالث : أوجه التشابه والإختلاف بين التهرب المشروع والغيرالمشروع.

اعتمادا على التعاريف السابقة يمكن تلخيص أوجه التشابه والإختلاف بين كل من التهرب المشروع والغير مشروع في الجدول الأتي :

أوجه التشابه والإختلاف بين التهرب الضريبي المشروع والغير مشروع :

الجدول رقم 01: أوجه التشابع بين التهرب المشروع والتهرب الغير مشروع

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
-كل منهما يؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي. -كل منهما ناجم عن انعدام الحس المدني. -كل منهما ناجم عن سوء النية.	-التهرب المشروع تم دون مخالفة.

المصدر :قتال عبد العزيز. أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبي مذكرة ماجستير تخصص مالية ومحاسبة المدية ص08 سنة 2009 2010

[1]- جودانرضوان، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي ، مذكرة ماجستير. جامعة الجزائر، سنة 2005-2006 .ص21

المطلب الرابع : أسباب التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي من أخطر المشاكل الضريبية والتي تؤثر سلبا على التنمية كما أن أسبابه والدوافع التي تؤدي اليه كثيرة .

أولا : أسباب متعلقة بالمكلف

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي في حد ذاته والتي تندرج في إطار اعتبارات نفسية وأخلاقية ومالية :

أ–ضعف المستوى الخلقي :

والذي يحفز الأفراد على التهرب من أداء الواجب الضريبي لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع وضع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء .[1]

ب–ضعف الوعي الضريبي :

يقصد بالوعي الضريبي (شعور المواطن بواجبه نحو وطنه)ومايقتضيه من تصديات مادية تساعد الدولة على مواجهة الأعباء في هذا المجال .

تشكل وسائل الإعلام أداة هامة لتأثير على المستوى الوعي الضريبي، بحيث نقص الشعور الأفراد بواجبهم اتجاه الدولة يدفعهم الى التهرب الضريبي وذلك لوجود بعض الإعتقادات الخاطئة على الضريبة والتي نجملها فيما يلي [2]:

–إعتبار الضريبة إقتطاع مالي دون مقابل وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد .

–اعتقاد أن المتهرب من الضرائب انما هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة وهي شخص معنوي، وبالتالي فهو لا يضر بالأخرين كما هو الحال في السارق أو المخالف لنظام المرور

–الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية يعكس الزكاة التي تعتبر من ركان الإسلام .

–سوء تخصيص النفقات العامة والذي بالأفراد بالشعور بتبذير أموالهم في أوجه لاتعود بالمنفعة العامة .

[1]–ناصر مراد .فعالية النظام الضريبي واشكالية التهرب الضريبي ، طبعة2 ص155

[2]-حميد بوزيدة، جباية المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، طبعة 2، سنة 2007، ص45-46

ج- الوضعية السيئة للمكلف :

تؤثر الحالة المالية للمكلف على التهرب الضريبي ونطاقه بحيث نجد أن ميل المكلف نحو التهرب يزيد كلما زاد عبء الضريبة عليه وسوء مركزه المالي

ثانيا : الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي:

توجد عدة عوامل تؤثر على التهرب الضريبي ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الضريبي ومدى استقرار التشريع الضريبي ، والتي نجملها في العناصر التالية [1]:

ا-تعقيد النظام الجبائي وعدم استقراره:

يقول الدكتور عبد الحميد محمد القاضي أنه كلما كانت الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحا ليترك مجالا

أكبر لتدخل أعوان الإدارة الجبائية في تحديد الإعفاءات والتخفيضات .وهذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه وبالتالي نحاول التهرب منها .

1-الضغط الجبائي :

من البديهي أنه كلم ارتفع مبلغ الضريبة، كلماإرتفع معها التهرب من دفعها لكونها تشكل عبئا على المكلف ويراها ضغطا لابد عليه من مقاومته هذا الإطارعلى شكل الباحث الإقتصادي اب لافير مقولته الشهيرة "كثرة الضرائب تقتل الضرائب"وتحبس الضغط الجبائي بنسبة الإيرادات إلى مجموع الدخل الخام، بحيث يدل على حصة الإقتطاع الجبائي من الدخل الوطني، وكذلك حجم المساهمة المالية للمجتمع في تحمل هذا العبء الجبائي فيرى كلما إحتاجت الدولة إلى تغطية عجزها باللجوء إلى الضرائب وقياسه بالنسبة للأفراد : مجموع الضرائب/الدخل الصافي 100بالمائة[2].

2-ضعف العقاب المفروض على التهرب :

إن العقاب الذي تفرضه الدولة على المتهرب من الضريبة يؤثر على التهرب الضريبي بحيث أن المكلف يقارن درجة الخطر، فإذا كانت قيمة ذلك العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف أثر تهربه من الضريبة ففي هذه

[1]-حميد بوزيدة ، مرجع سابق. ص.47

[2]Kenaonline :com

الحالة يبعد المكلف عن ذلك التهرب ويقلل منه لكن إذا كانت قيمة العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أو غير موجود تماما، ففي هذه الحالة يكثر التهرب الضريبي .

-عدم جدوى الرقابة الضريبية : عندما يشعر المكلف بضعف الرقابة أوعدم وجودها، فإنه يزيد ميله للتهرب .

ثالثا :الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة، كلما سهل التهرب الضريبي ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات والوسائل المادية، بالإظافة إلى تدني مستوى التكوين للمورد البشري المؤهل للقيام بعملية الرقابة ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، وذلك نتيجة ضعف الرواتب في الوظيف العمومي وقلة المعاهد المتخصصة في التكوين والرسكلة المستمرة للاطارات الضريبية، بالاظافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الضريبية والتي ترتبط بالجانب الخلقي لموظفي إدارة الضرائب، والتي تمثل في الرشوة بحيث أنه تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة وتندرج ضمن الفساد الضريبي

إن هذه الظاهرة ليست فقط نتيجة نقص الرقابة من طرف السلطات العامة وغياب العقوبة الصارمة ضد الموظفين ولكنها أيضا نتيجة للنظام السياسي والإجتماعي وتعتبر تفشي ظاهرة الرشوة في المصالح الضريبية عامة ومصلحة المراقبة والتحقيق خاصة هي نتيجة إنعدام المحفزات المادية والمعنوية للموظفين وضعف مستواهم الخلقي وفيما يتعلق بالإدارة الضريبية الجزائرية فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل فيما يلي [1]:

-لا تخضع الاطارات الضريبية لتكوين واحد بحيث يوجد هيكلين مكلفين لتكوين هؤلاء الإطارات المعهد الوطني للمالية ومعهد الإقتصاد الجمركي والجبائي والبرامج بينهم متباينة كما يغلب على هذا التكوين الطابع العام والواجب أن يكون ذات طابع دقيق متخصص حسب أنواع الضرائب وحسب الأوعية الضريبية غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الضريبية مثل روح التسويق العلاقات العامة الإدارة بالمساهمة .

- يجب التركيز على تطوير تسيير الموارد البشرية وفق العلمية الحديثة المستندة على العلاقات الانسيانية.

-سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري.

[1]-قانون الإجراءات الجبائية الجزائري سنة 2015المادة 20

-غياب الجهود للتعريف بالنظام الضريبي والقيام بالتوعية سواء على مستوى وسائل الإعلام المسموعة والمرئية في حين نجد أنه في الكثير من الدول مثل كندا هناك تنسق مع الوزارات الأخرى التربية الوطنية التكوين المهني التعليم العالي من أجل نشر الثقافة والوعي الضريبي لدى الأفراد [1].

رابعا : الأسباب الإقتصاديةوالإجتماعية.

إن الظروف الإقتصاديةوالإجتماعية العائدة إلى البيئة الضريبية التي يجري فيها التشريع الضريبي وتحقيقها وتحصيلها تساهم إسهاما واضحا في عمليتي الغش والتهرب من أداء الضرائب للخزينة العامة ذلك أن تشريع أي نظام ضريبي لا يراعي ظروف البيئة الضريبية على كافة المستويات الإقتصاديةوالإجتماعية ويكتب على نفسه معنية السقوط والغش ويحمل في تكوينه بذور هلاكه .

فإذا كان ضعف الوعي الضريبي وما يتبعه من الضعف في الأجهزة الضريبية سواء منها أجهزة الوعاء الضريبي أو أجهزة التحصيل أو أجهزة الرقابة ثم إذا كانت الثغرات والنواقص التي تعترض التشريع الضريبي من شأنها جميعا تسنح الفرصة أمام المكلف وإرتكاب التهرب الضريبي الذي يقع تحت طائلة القانون خصوصا في ظل تعزيز الأجهزة القضائية المتمثلة في قيام النيابة العامة المالية، فإن مراعاة المشرع للأوضاع الإقتصاديةوالإجتماعية للبلاد يتكفل لتشريعاته مجالات سليمة للتطبيق وهذا مايفسر لنا كيفية أن التشريعات الضريبية في البلاد ذات النظام اللبيرالي الحر ولعل أنماط التفكير لدى الشعوب تساهم بدورها في تشكيل الظروف النفسية والإجتماعية التي تشجع على التهرب الضريبي أو على العكس تدفع الداء الضريبي إلى مستوى النماء الوطني[2].

[1]- سلمى سيد علي . محمدي نورالدين .فعالية الرقابة المعمقة للتقليص من التهرب الضريبي. دراسة حالة لمديرية الضرائب .لولاية المدية مذكرة نيل شهادة الماستر. قسم علوم التجارية ،جامعة المدية 2010-2014ص14

[2]- غضبان مريم .دور الرقابة الجبائية في الحد منظاهرة التهرب الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب ، مذكرة نيل شهادة الماستر ،كلية العلوم التجارية،جامعة البويرة ، سنة 2014-2015ص29.

المبحث الثاني :ماهية الغش الضريبي

الغش الضريبي هو خرق صارخ لقواعد القانون الجبائي للتخلص من دفع الضريبة بطرق وأساليب يراها المكلف ملائمة ومناسبة .

المطلب الأول :تعريف الغش

توجد عدة تعاريف للغش الجبائي نذكر منها:

تعريف 1 :

هو عدم دفع الضرائب أو التخلص منها عن طريق التزوير أو التدليس أو الإخلال بواجب الصدق التي يفرضها القانون الجبائي كالتالي :

-العمل على عدم الإلتزام بدفع الضريبة ويكون ذلك بعدم تصريح المكلف بنشاطه التجاري أو إخفائه.

-تقديم تصريحات خاطئة وغير صحيحة وذلك بإعداد سجلات وعقود ميزانية أو تسجيل عقود ايجار أو بيوع.

تعريف2 :

تصرف غير مشروع يمثل عدم الاحترام القانون ، أو هو عدم إحترام إرادي لأنه إنتهاك لروح القانون وإرادة المشرع فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة وبارادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق إستخدام طرق غير مشروعة فالإنتهاك لابد أن يكون إراديا وعمديا[1].

تعريف شامل :

الغش الجبائي هو عبارة عن تهرب غير مشروع يعتمد على مخالفة القوانين وذلك من خلال إخفاء وعاء الضريبة عن أعين المواطنين المختصين أو كتمان جزء منه[2].

[1]- نادي سليم .المراجعةالجبائية، مذكرة ماجيستي، جامعة الجزائر،سنة. 2004. ص59.

[2]- سوزي عدلي ناشد. ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية . منشورات الحلبي الحقوقية .بيروت لبنان .الطبعة الاولى، سنة ، 2008، ص13.

وهو كذلكإستعمال طرق إحتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو من تصفية أو دفع الضريبة أو الرسوم الجمركية [1].

المطلب الثاني : أسباب الغش الضريبي

يعود إنتشار الغش الضريبي لعدة أسباب نذكر منها:[2]

أولا :الأسباب المتعلقة بالمكلف

فيها سوف نتطرق إلى الأسباب النفسية والأسباب التاريخية والإجتماعية والأسباب الإقتصادية

ا–الأسباب النفسية :

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

–ونقصد بالوعي الضريبي مدى اقتناع المكلف بدفع ماعليه من التزامات وتحملها باقتناع ومعرفة القيمة التي يستوجب عليه ان يسددها، واذا تحقق ذلك يقل الغش الضريبي ومن بين الإعتقادات النفسية الراسخة في الأذهان المكلفين مايلي:

–إعتقاد المكلف بأن الضريبة إقتطاع مالي بدون مقابل إذن من الصعب لأي فرد منا أن يتخلى عن مبلغ مالي دون أن يحصل على مقابل مادي أو معنوي

–إعتقاد البعض أن الضريبة بمثابة عقوبة متجسدة في شكل مبالغ تدفع إلى الإدارة الجبائية مقابل ممارستهم لنشاط ما [3]

[2]–أحمد بوسقيمة ، الوجيز في القانون الجزائري الخالص الجرائم ضد الأشخاص والجرئم ضد اللأموال ، دار هومة الجزائر سنة2015 ص424

[3]–عيسى بواخوخ ،الرقابة الجبائيةكاداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي .دراسة حالة لولاية باتنة رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية .فرع اقتصاد، تنمية جامعة الحاج لخضر، باتنة، سنة ،2003ص50.

ب– الاسباب التاريخية والإجتماعية :

إن الغش الضريبي علاقة متينة مع العلاقات التي تربط المواطنين بالدولة لذا فالغش أحيانا هو التعبير المباشر في عجز الدولة بصفة عامة والضريبة بصفة خاصة وكشكل من أشكال التمرد على مايحصل من الأفراد باضطهاد الدولة لهم

-إنعدام عامل الثقة بين المواطنين نتيجة عجز الإدارة من القضاء على بعض الأفاتاالإجتماعية كالرشوة إختلاس الأموال وإستغلال النفوذ ...الخ

-الإعتقاد الديني الذي يعتبر اقتصاديات الضريبة مخالفة لأحكام الشريعة الإسلامية أي أنه يدخل في نطاق الحرام.

ج–الأسباب الإقتصادية :

للأسباب الإقتصادية دورها في الغش الضريبي فكلما كانت حالة المكلف الإقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الإقتصادية كلما كان الغش كبير والعكس صحيح .

1–الوضعية الإقتصاديةللمكلف :

يظهر سلوك المكلف إتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات حيث تنخفض المداخيل وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلف مما يدفعه الى تسديد هذا في حالة الأزمات أما في حالة الرخاء الإقتصادي حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح .

2– الوضعية الاقتصادية العامة :

ترتفع مداخيل الأفراد في فترة الإنعاش الإقتصادي وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها الى الخزينة مما يؤدي الى تقليل الغش [1].

ثانيا :الأسباب المتعلقة بالإدارةالجبائية :

تحتل الإدارة الجبائية مكانة بارزة في المنطقة الضريبية يرجع أساس إلى مدى نجاعة الإدارة لذلك فإن عجز الجهاز الإداري يعد سببا أساسيا في إستفحال ظاهرة الغش وأهم مظاهره:

[1]– محمد فلاح، مرجع سابق،سنة 1997، ص37 .

-غياب جهاز الرقابة هذا مايسمح المكلف إستغلال طريقة تضخيم كتلة التكاليف الواجبة الخصم متبوعة بالسندات الثبوتية مما يؤدي إلى تخفيض الإيرادات

-عدم توافر العناصر الفنية والإدارية القادرة على تحمل مسؤوليات تطبيق أحكام قوانين الضرائب الأمر الذي أدى إلى الإتجاه نحو تبسيط هذه الأحكام والتوسع الى فرض الضرائب

-الرشوة تعتقد أنها أكثر خطرا من نقص الكفاءة وهي عملية مرتكبة من طرف عمال الإدارة الجبائية والذين يقبلون الهدايا والهبات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، هذا السبب الموجود في الإدارة يعود إلى نقص المراقبة الحكومية للأجهزة التابعة لها ، وكذا غياب وكذا غياب أجهزة مختصة لمحاربة ظاهرة الرشوة وإستغلال المناصب .

-ضعف الأجور والمرتبات لعمال الإدارة الضريبية، نتيجة لإنخفاض مستويات الأجور بصفة عامة في الدول المتخلفة، الأمر الذي يحد من إمكانية تدعيم الإدارة الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات خبرة وكفاءة عالية[1].

ثالثا :الأسباب المتعلقة بالنظام الجبائي .

توجد عدة عوامل تؤثر على الغش ونطاقه والتي ترتبط بطبيعة التنظيم الفني الجبائي ومدى إستقرار التشريع الجبائي والتي نجمله في العناصر التالية :[2]

-ثقل عبء الجباية والذي يشكل مبررا أساسيا لتهرب الأفراد من الضريبة حيث في حالة زيادة العبء الجبائي عن توقعات المكلفين واستعدادهم النفسي .

-ضعف العقاب المفروض على التهرب، إن حجم العقاب الذي تفرضه الدولة على من يلجأ إلى الغش في الضريبة يؤثر على المكلف بالضريبة حيث أن المكلف يقارن درجة الخطر فاذا كانت قيمة العقاب أكبر من المبلغ الذي يعود على المكلف إثر تهربه من الضريبة ففي هذه الحالة يتوقف المكلف عن ذلك ويقلل منه وإذا كانت قيم العقاب أقل من المبلغ الذي يعود على المكلف أوغير موجود تماما ففي هذه الحالة يكثر الغش الضريبي .

[1]-محمد فلاح. نفس المرجع السابق، ص 38

[2]- مراد ناصر، نفس المرجع السابق ، ص13

المطلب الثالث : أنواع الغش الضريبي

يمكن تقسيم الغش الضريبي حسب عدة معايير منها درجة التعقد وفقها يمكن تمييز بين

أولا : الغش البسيط

يتمثل هذا النوع من الغش في كل محاولة متعمدة ويسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية لدفع ضريبة أقل خلال تقديم تصريحات ناقصة، تتضمن بيانات خاطئة لتقدير الضريبة على أساسها، ويقصد بالنية السيئة كون المكلف واع بعدم مشروعية العمل الذي يقوم به .

وقد ورد الغش ضمنيا في قانون الضرائب المباشرة عندما يصرح المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات تتضمن الاشارة إلى الأسس والعناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة أو يبين دخلا أو ربحا ناقصا ... الخ [1]

ثانيا : الغش المركب

يمكن تعريفه على أنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الأثار التي تؤدي إلى كشف مغالطته ولقد ورد ذكره في نص المادة 13 ص ق ض م,رم.في قانون المالية لسنة 2002.

ويتميز هذا النوع من الغش كون يضم على غرار العنصر المادي والقصد يضم عنصر التدليس وذلك بلجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة ترقبا لأي مراقبة محتملة كأن يمسك محاسبة مزورة أويقدم فواتير مزيفة ...لخ[2]

ثالثا : الغش الضريبي الدولي والمحلي :

أ–الغش الضريبي الوطني :

إن كل استعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف ومحاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من الإلتزامات الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية، هو كل غش يتم داخل الدولة، أي يكون المكلف في مواجهة لسلطات بلده فهو يخضع لقانون جباية وحيدة

[1] عوادي مصطفى ، رحال ناصر ، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري ، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد الوادي 2010-2011ص7

[2] مصطفى رحال نفس المرجع ، ص43

ب– الغش الضريبي الدولي :

يتمثل هذا النوع من التهرب في عدم دفع الضريبة أو الضرائب داخل البلد وتحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صحالتعبير وهذا بغية التقليل المبالغ المقتطعة وهذا النوع من التهرب يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير رؤوس حركة الموال [1].

المطلب الرابع : طرق الغش الضريبي

يأخذ الغش الضريبي عدة طرق وأساليب للإفلات من دفع الضريبة إما عن طريق التلاعب في العمليات المحاسبية أو السعي إلى خلق الأوضاع القانونية مخالفة لما هو معمول به في الواقع باستغلال المكلف للثغرات القانونية، فماهي الإجراءات والتقنيات التي يلجأ إليها الممول من أجل دعم دفع الضريبة وسنحاول الإجابة على هذا التساؤل في هذا الجانب.

أولا : الإخفاء القانوني :

الغش عن طريق العمليات القانونية يتمثل فيما يسمى بالتصنع والتظاهر أي إستحداث وضعية قانونية مرئية وهذا النوع من الغش يأخذ شكلين هما [2]:

أ–التطبيق الخاطىء للوضعية القانونية الحقيقية :

ويتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى أكثر إمتيازا وهذا النوع من الغش ويخفي من خلاله المكلف وضعيته الحقيقية مكلفة وراء وضعية جبائية قانونية من الضرائب أو موضوعة في صيغة جديدة تحت إسم أخر هناك عدة عمليات تم إيجادها تحت هذا الإطار وهذا ما يسمح بعدم أداء الإقتطاع الجبائي أداءه بنسبة أقل من ذلك، الناتجة عن الوضعية القانونية الأولى، كإخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة وإستبدالها بشكل أخر وهو دفع الأجور ومرتبات مفرطة للشركاء لتفادي الإقتطاع بمناسبة توزيع الأرباح.

[1] – معاشو مليكة ، اليات مكافحة التهرب الضريبي، مذكرة نيل شهادة الماستر ، كلية الحقوق والعلوم السياسية سنة2015-2016ص ص 16-20

ب–تركيب عمليات وهمية :

يعتبر هذا الشكل من الغش أكثر إستعمالا كإعداد مؤسسة تجارية لبعض الفواتير وهمية لا تطابق أي توريد حقيقي للسلع والخدمات لحساب مؤسسة وبذلك تتمكن هذه الأخيرة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي من مبلغ الرسم على القيمة المضافة على مبيعاته مما يؤدي إلى تخفيض الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعها . أما في الحالة التي يكون فيها مبلغ الرسم على القيمة المضافة على المبيعات من حق هذه المؤسسة الحصول على تعويض [1].

ثانيا : التحليل المادي:

تتمثل في عدم التصريح بجزء من المواد والمنتوجات والبضائع والأرباح التي تدخل في إحتساب الاقتطاع الضريبي سواء كان هذا التحايل جزئي أو كلي فكلاهما يساهمان بطريق غير قانونية في إنشاء إقتصاد غير شرعي [2].

أ–الإخفاء الجزئي :

وهذا باخفاء جزء من البضاعة والسلع الخاضعة للضريبة . ليعاد بيعها بطريقة غير شرعية أو إخفاء المكلف لجزء من البضائع المستوردة بهدف التخلص من دفع الرسوم الجمركية وكذلك عدم احترام المكلف لمقاييس الإنتاج المحددة من طرف القانون .

الإخفاء الكلي :

هو ممارسة المكلف لنشاط دون علم الإدارة الجبائية وبالتالي لا يملك سجل تجاري أو ملف جبائي لعدم تصريحه، وهذا يحرم الخزينة العمومية من حقها الممثل في الضرائب على المداخيل وسجل الضرائب ومن الامثلة على ذلك إنشاء المصانع وفيالمناطق النائية او الريفية يصعب على الادارة الجبائية الوصول اليها وكشفها او فتح ورشات داخل المنازل لمارسة بعض الحرف

ثالثا : الإخفاء المحاسبي

بما المحاسبة تعتبر قاعدة لإجراء التحقيقات من قبل المصالح الجبائية كالغش الجبائي يمكن أن يكون ذو طبيعة محاسبية فإن التحقيق في المحاسبة يتمثل في التأكد من مطابقة القيود المحاسبية مع المستندات التي

[1]AMARGAIRAZLAFRAUDE ETSESSUCCedanèe.imprievaudaise

[2]– محمد فلاح ، الغش الجبائي وتاثيره على دور الرقابة الجبائية في التنمية الاقتصادية ، رسالة ماجيستير في العلوم الاقتصادية ، .جامعة الجزائر 1997ص55

تثبت ذلك فإن المكلف يبحث عن وضع مطابقة للقيود المحاسبية مع مايقدمه من وثائق مضللة ولهذا النوع من الغش طريقتين هما :

ا–الغش بزيادة الأعباء :

لقد سمح المشرع بخصم الأعباء التي يتحملها المكلف ف عند قيام بنشاطه يشترط أن تكون هذه الأعباء مرتبطة مباشرة بالإستغلال في الحدود التي وضعها القانون لبعض منها ويحددها في المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

- أن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة المعينة
- أن تكون هذه الأعباء في صالح نشاط المؤسسة وأن تتعلق بالسير العادي للمؤسسة
- أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات رسمية تتصل بأعباء فعلية ولكن هناك بعض المكلفين يشغلون هذا الحق في خصم أعباء ليس لها علاقة بنشاط المؤسسة باستعمال الطرق التالية [1]:

أ– مستخدمين وهميين :

يقوم المكلف بتنفيذ اجور والرواتب ومستخدمين وهميين . هناك حالة رواتب وهمية مسجلة من طرف المؤسسة لصالح المستخدمين الحقيقيين . هؤلاء من المفروض أن يقدموا عمال جد مهمة، لكن في الحقيقة لا يقومون بأي نشاط في المؤسسة وعليه يمكن ان يكون مستخدمين حقيقين لكن وظائفهم ثانوية كتسجيل محاسب في وثائق الإدارة الرسمية في وظيفة مدير تجاري مثلا [2]

د–حساب الإستهلاك :

كتحمل الأعباء التالية :

- التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية من محاسبة المصاريف العامة
- تكاليف الهاتف والكهرباء أو تكاليف أخرى شخصية
- شراء مواد ولوازم بمبالغ مرتفعة جدا ومبالغ فيها
- مصاريف الصيانة مستغلة في أغراض شخصية

[1]-Thierry Lambert ,vérivic fiscale personnel le , economica , paris ,1984
[2]-P23 ,cii, op , 25 AMARGA /RAZ

- **ج– حسابالإهتلاكوالمؤونات :**

بما ن الإهتلاك هو تناقص قيمة الأصول الثابتة وهو من الناحية المحاسبية عبء تتحمله المؤسسة فإن المشروع سمح للمكلف بالضريبة خصمه من الأرباح المحققة معتمدا على ذلك بالشروط التالية [1]:

-الإهتلاك يسمى بالأصول الثابتة

-أن يكون هذه الأصول محل الإستغلال

- أن يقيد الإهتلاك محاسبيا

د– الغش بتخفيض النواتج:

هو شكل كلاسيكي للغش الجبائي في أهمها :

-التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تمت بدون فواتير أي تم الدفع نقدا أو عن طريق المقايضة بين أصحاب المصالح المتبادلة وبالتالي عدم التقييد المحاسبي

-التلاعب في سجلات الجرد وذلك بتسجيل الرجوع الوهمي لبعض أو المنح الوهمي لبعض التخفيضات التجارية .

-عدم التسجيل المحاسبي للنواتج الإستثنائية المحققة عن تنازل عن عناصر الأصول في نص المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مايلي :

-يجب على المكلفين بالضرائب الخاضعين لنظام التصريح المراقب أن يمسكو السجل يوميا، موقعا مرقما من قبل رئيس مفتشي الضرائب التابعة للدائرة .

-وأن يقيد فيه يوميا يوما بيوم، دون شطب إيراداتهم ونفقاتهم .

- بيع منتجات تامة وتسجيلها على شكل فضلات ومهملات وهن تبرز قدرة المكلف لتسوية الحقائق انطلاقا من التصريح الذي يعتبر أداة حوار بينه وبين الإدارة [2]

الغش بتخفيض النواتج :

إن تخفيض النواتج هو شكل كلاسيكي للغش الجبائي في أهمها :

-التناسي العمدي لبعض المبيعات التي تمت بدون فواتير تم الدفع نقدا أو عن طريق المقايضة بين أصحاب المصالح المتبادلة وبالتالي عدم التقييد المحاسبي .

[1]– المادة 79من قانون الضرائب المباشرة ورسوم المماثلة

[2] – نفس المرجع السابق ، المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة

– التلاعب في سجلات الجرد وذلك بتسجيل الرجوع الوهمي لبعض أو المنح الوهمية لبعض التخفيضات التجارية .

–عدم التسجيل المحاسبي للنواتج الإستثنائية المحققة عن التنازل على عناصر الأصول في نص المادة 29 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مايلي :

–يجب على المكلفين بالضرائب الخاضعين لنظام التصريح المراقب أن يمسكو سجلا يوميا، مرقما، موقعا من قبل رئيس مفتشية الضرائب التابعة لدائرته.

–أن يقيدو فيه يوما بيوم، دون تشطيب إيراداتهم ونفقاتهم .

–بيع منتجات تامة وتسجيلها على شكل فضلات ومهملات وهنا تبرز قدرة المكلف بتسوية الحقائق إنطلاقا من التصريح الذي يعتبر أداة حوار بينه وبين الإدارة الجبائية مستعملا في ذلك كل التقنيات السابقة لتقديم الإيرادات، إنها طريقة بسيطة ومهمة عدلت تبقى بعيدة كل البعد عن القيم الحقيقية للربح ويمكن للمكلف من إخفاء جزء كبير من رقم الأعمال كما يمكن له أن يقوم بتسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقيي وهذا بعد إتفاق ودي يبرمه مع الزبون وقد تتعدى الكتابات وتسجيلات لتمثل على شكل منح تفوق ما يقبضه المتعامل أجر على نشاطه على الأجور

–بالإضافة إلى كل هذه الأساليب فإن المكلفين الذين يمارسون أعمالا غير تجارية فهم لا يصرحون غالبا بالمداخيل الإيرادات مثل الأطباء والمعلمون والمهندسون.[1]

[1]– تقارير الندى لاطاراتالضرائب ، سبتمبر2002

المبحث الثالث : طرق وأثار التهرب الضريبي

يعتبر التهرب الضريبي ظاهرة متنوعة، ذلك لأن المكلف بالضريبة يلجأ إلى التهرب من دفع الضرائب بطرق مختلفة، وفي المقابل ذلك فإن الإدارة الضريبية تسعى إلى تقدير حجم التهرب الضريبي وقياسه بالإعتماد على نماذج وطرق رياضية تعمل على إعطاء نتيجة ولو تقريبية عن حجم هذه الظاهرة .

المطلب الأول : طرق التهرب الضريبي

تتعدد طرق التهرب الضريبي بإختلاف نوع النشاط الذي يمارسه كل مكلف، ومع تطور التكنولوجيا والأنظمة الإقتصادية إختلفت طرق التهرب الضريبي أكثر فأكثر، فمن أبرز هذه الطرق نذكر مايلي :

أولا : التهرب عن طريق العمليات المحاسبية (التلاعب المحاسبي):

تقوم معظم التشريعات الجبائية على مبدأ الإقرار، أي أن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريحات حول أرباحه ومداخيله، حيث أن البيانات الواردة في التصريحات المقدمة هي مخرجات النظام المحاسبي الذي بدوره يقوم بتسجيل وتبويب كل المعلومات الخاصة بنشاط المكلف في شكل قوائم مالية، وذلك عن طريق التلاعب المحاسبي والذي قد يكون إما بزيادة التكاليف أو بتخفيض الإيرادات .

أ-زيادة التكاليف :

يعتمد النظام الضريبي على تصريحات المكلفين في تحديد وعاء الضريبة، ومن خلال ذلك يمكن للمكلف التهرب عن طريق التقليص من وعاء الضريبة ويكون ذلك بزيادة التكاليف، غير المشرع الجبائي سمح للمكلف بخصم الأعباء والتكاليف ولكن وفق شروط محددة . وتتمثل هذه الشروط في :

-أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة .

-أن تكون هذه الأعباء موفقة بمبررات ووثائق رسمية .

-أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة .

-أن تكون مرتبطة بدورة الإستغلال .

غير أن المكلف بالضريبة لا يلتزم بهذه الشروط ويعمد إلى مخالفتها عن طريق إدخال نفقات أخرى وإن كانت وهمية، ومن بين الأساليب التي يلجأ إليه المكلف في ذلك مايلي:

-تقييد النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة للمؤسسة، مثل تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات.

المؤسسة ، مثل التسجيل تكاليف الإصلاح وصيانة السيارات الشخصية بإسم المؤسسة وهي في الواقع تستعمل أغراض شخصية من طرف الأفراد المسيرين للمؤسسة .

-تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الواقع متعلقة بمساكن مسيريها .

-تسجل مصاريف السفر إلى الخارج على أساس أنها تتعلق بمهمة في إطار الوظيفة وهي في الواقع مصاريف إضافية لاترتبط بنشاط المؤسسة .

-تسجيل مشتريات في حساب المؤسسة وهي في الواقع خاصة بمسيريها ومن أمثلة ذلك شراء الأثاث المنزلي .[1]

ب-العمال الوهميين :

إ ذ يقوم الكلف بتشكيل ملفات العمال وهميين، أي بعبارة أخرى على الوثائق فقط ويقوم بتسجيل أجورهم ومرتباتهم في محاسبته لتضخيم التكاليف، والأجور والمرتباتالمسجلة في المحاسبة تعمل على تخفيض الربح الخاضع للضريبة ، والذي يؤدي بدوره إلى تخفيض الضريبة .[2]

ج- التكاليف الغير مبررة

يلجأ المكلف هنا إلى تسجيل مختلف التكاليف الخاصة بممتلكات مسيري الشركة وأعمالهم الخاصة ضمن التكاليف التي يتم خصمها من الربح الإجمالي، كإدراج مصاريف إصلاح السيارة الشخصية أو ترميم المنزل ...إلخ فهذه المصاريف هي غير مبررة لأنهالاتخص نشاط المؤسسة .

[1] -www.ALARABY.CO.UK/Investigations2015/3/25/6

[2] اعبد الهادي سفيان ، الجباية وإشكالية التهرب الضريبي ، شهادة الماستر فى العلوم التجارية، تخصص مالية مؤسسة سنة 2009/2088 ص 33-32

ج– تقنية الإهتلاك :

يقصد بالإهتلاك نقص أوتدني قيمة الإستثمارات نتيجة لإستعمال والتقادم، بعبارة أخرى يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة وفي غالب الأحيان لا يلتزم المكلف بهذه التقنية من أجل زيادة التكاليف .

ويتم ذلك باتباع إحدى الطريقتين [1]:

–تطبيق معدلات و نسب مرتفعة غير مسموح بها قانونيا بغرض تضخيم مخصصات الإهتلاك السنوية وبالتالي تخفيض الربح الخاضع للضريبة .

–تطبيق الإهتلاك على أساس ثمن الشراء أو الحصول عليه مضافا إليه مبلغ الرسم على القيمة المضافة، المسترجع لتضخيم القيمة الأصلية التي تعتمد كأساس لحساب الأقساط السنوية للإهتلاك، في حين كان يجب خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للإسترجاع من قيمة الشراء و سعر الإكتساب .

ولكي تكون الاهتلاكات قابلة للخصم لا بد أن تخضع لشروط محددة وهي كالتالي :

–أن يصنف الأصل المهتلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقادم مع مرور مع الزمن .

–أن لاتتعدىالإهتلاكات المتراكمة قيمة الأصل المهتلك.

– أن تكون هذه الأصول محل الإستغلال مسجلة في سجلات المحاسبة .

– يجب الإنتباه للحدود القصوى الممنوحة جبائيا لبعض الأصول القابلة للإهتلاك.

–يجب أن تكون طريقة الإهتلاك واضحة . يفضل جبائيا طريقة الإهتلاك المالي الخطي

أ– تخفيض الإيرادات :

تعد هذه الطرقة من أكثر لطرق التي يستعملها المكلف من أجل التهرب من دفع مبلغ الضريبة المستحقة[2]

[1]-MAX Artuso ,vérification fiscale de l'entre prise , édition .foucher,paris ,2000
[2] -Archine.awasat.com/detaails.asp ? sectio :6&article :672613&issueno :12191 .wump0470Xiu

تسجيل المبيعات بأقل من قيمتها الحقيقية، فمثلا الأطباء والمحتمون لايصرحون بمداخيلهم الحقيقية كما يمكن للتجار أيضا تخفيض إيراداتهم ويكون عن طريق البيع دون فواتير أو شيكات التي تثبت حصول عملية البيع [1]

ب –التهرب عن طريق التلاعب المادي :

يتمثل التلاعب المادي في أن يقوم المكلف بإخفاء السلع والمنتجات الخاضعة للضريبة وإبعادها عن مراقبة أعوان الإدارة الجبائية ، قد يكون الإخفاء جزئيا يؤدي فقط إلى التقليل من عبء الضريبة أوكليا يجعل المكلف يتملص من مجمل الضريبة .

حيث يقول :GILBERT TIXIERبأنه العمل الذي يتم سريا من خلال الأسواق السوداء والسوق السوداء هي السوق التي يتم فيها تبادل المواد والسلع بعيدا عن كل مراقبة من طرف الإدارة الجبائية، حيث تواجه هذه الأخيرة صعوبات إخضاع هذه المبادلات للضريبة .

المطلب الثاني: أثار التهرب الضريبي

إن للتهرب الضريبي أثار سلبية، حيث أنها تؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي الأضرار بالخزينة العمومية، مايترتب عليه عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على أكمل وجه تحقيق لمصلحة المجتمع هذا وبالإظافة إلى تأثير الظاهرة على جوانب مالية وإقتصادية وإجتماعية .

أولا : الأثار المالية

إن التهرب وكما سبق وإن ذكرنا يؤدي إلى عدم تحقيق الضريبة للأهداف التي نشئت من أجلها في تمويل الخزينة العمومية مما يلزم لتغطية النفقات العامة من خلال تلبية الإيرادات الضريبية لحجم الإنفاق فعدم التوازن بين الإيرادات والنفقات يؤدي بنا إلى خسارة الخزينة لأموال طائلة .

وتقدر وزارة المالية أن حجم التهرب في الجزائر يقدر ب 6400مليار سنتيم وهو رقم مرشح للإرتفاع بسبب إتساع حجم السوق الموازية مما يجبر الدولة بالجوء بالبحث عن مصادر أخرى بدل الضريبة التي تؤدي الدور الموكل إليها ومن بين هذه المصادر :

[1] سعيدي احلام .التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من التهرب الضريبي، دراسة حالة بالمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالمسيلة، مذكرة شهادة الماستر ، كلية العلوم التجارية سنة 2014-2015ص44

-الإصدار النقدي وذلك بخلق نقود جديدة من العملة الوطنية، ويعرف أيضا بالتمويل بالتضخم وهو ماينعكس سلبيا على الإقتصاد الوطني .

-الدين العام : فهو يعد عبئا على ميزان المدفوعات خاصة في حالة إستعماله لأغراض إستهلاكية بدل مشاريع إستثمارية لتخفيف العبء مايؤدي بالدولة لتدبير مورد مالي من أجل سداد قروضها، كما ،ن الدولة تفقد الثقة فيها ، داخليا أو خارجيا لعدم قدرتها على سداد ديونها وتحميله للأجيالاللاحقة .

-تقلص النشاط الإنتاجي لأن الأموال المقرضة للدولة تكون لها فوائد وكذا ضمان سدادها , وأكثر من هذا حصول المقرض على مزايا منها التدخل في الشؤون الخاصة لهاته الدول وبالتالي الخضوع للتبعية الاجنبية [1]

-زيادة الضغط وذلك في محاولة الدولة في الزيادة في قيمة الضريبة من أجل تغطية العجز المتولد عن التهرب، يزداد الضغط الجبائي على المكلف ما يزيد في ميوله للتهرب أكثر فأكثر .

-هدف الدولة ترقية التجارة الخارجية من خلال فتح الأسواق العالمية من خلال تصدير منتجاتها الوطنية لجلب العملة الصعبة، لكن المشكلة تكمن في البلدان النامية التي تعتمد على تصدير المواد الأولية بأسعار متدنية وإستيراد سلع التجهيزات بأسعار مرتفعة، لتلجأ الدولة إلى الخزينة لتعويض النقص ما يؤثر سلبا على التجارة الخارجية نفسها وبالتالي تضطر الدولة لجلب رؤوس الأموال الأجنبية لتنشيط عملية التنمية المستدامة.ليبقى المكلف هو الحل الأخير باعتباره الممول الأساسي للخزينة التي يلجأ إليه لسد النقص سعر الضريبة أو فرض الضرائب جديدة فيزداد عبئها والدافع المتهرب منها .[2]

ثانيا : الأثار الإقتصادية

ينتج عن التهرب إنعكاسات سلبية على الإقتصاد الوطني يكبح أهم محفزات الإقتصاد فالمكلف المتهرب سواء شخص طبيعي أو معنوي سيصبح في وضعية مالية أفضل من الذين دفعو مستحقاتهم اتجاه الخزينة العمومية، وبالتالي فوضعيته المالية تسمح له في ظل الظروف الإقتصادية أن يقوي مكانته في السوق بتقديم منتجات وخدمات بأسعار تنافسية لتتاح بذلك الفرصة لإحتكار السوق . [3]

[1]-سعيدي أحلام ، مرجع سابق ص 45

[2]طرشي ابراهيم .التهرب الضريبي ,واليات مكافحته ، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر جامعة ورقلة ص17سنة 2016/2015

[3]طرشي ابراهيم .مرجع سابق ص18

ثالثا: الأثار الإجتماعية :

يخلف التهرب الضريبي أثار جد حساسة على المستوى الإجتماعي نجملها في بعض النقاط كالتالي:

التهرب يولد تهرب أخر الإمناء ممن يتحملون التزامهم الضريبي بكل إخلاص قد ينظمون للمكلفين الذين تهربو بالفعل نتيجة عدم إحساسهم بالعدالة وقد يكون رفع سعر الضريبة هو السبب وذلك بتحميلهم لعبء فوق طاقاتهم سعيا من المشرع الضريبي لتدارك النقص الحاصل في الايرادات الضريبية وموازنة الإيرادات والنفقات لتتناسب والبرنامج السنوي المسطر. [1]

-تراجع الصدق في المعاملات الإقتصادية، بما أن كل متهرب يمسك محاسبة مزورة لإخفاء رقم أعماله، فمن الطبيعي أن يضع خطة بديلة في حال تفطنت المصالح الجبائية لأمر تصريحاته وباشرت الإجراءات القانونية لتحصيل بما تحمله من عقوبات على إخفائه لرقم أعماله، يمتنع عن منح قروض للعملاء نتيجة عدم إطمئنانه لما يصدر من الإدارة الجبائية من ردة فعل وهذا ما يجعل الصدق بينهم أو مستبعدا .

-تثبيت وتعميق الفوارق الإجتماعية وذلك لإعتماد الدول النامية على الضرائب لتمويل الخزينة مايؤدي إلى فرض ضرائب مبالغ فيها ماينمي لدى الأفراد الإحساس بالقهر والإستغلال من النظام الجبائي، ومايزيد في إتساع الهوة، هو سكوت الدولة عن بعض تجاوزات أصحاب النفوذ بتهربهم الدائم ما يخلق جوا مضطربا في العلاقات بين الأفراد ويؤدي إلى ظهور الفوارق الإجتماعية إضافة إلى إنتشار الرشوة التي مهما إرتفعت قيمتها فهي لن تصل لحد مبلغ الضريبة مايرسخ فكرة التهرب وبمنحهم البديل، وتبرز أهم الأثار الإجتماعية فيما يلي:[2]

-عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة ومن ثم عدم عدالة توزيع العبء الضريبي .

-أضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع .

-تعميق الفوارق الإجتماعية بين مختلف الطبقات الإجتماعية .

-إنتشار الفساد الأخلاقي بين موظفي القطاع الضريبي (ظاهرة الرشوة) أو بين المكلفين للتملص من الضريبة

-[1]J.P CASIMIR , LE CODE ANNOTée des procdures –contrôle fiscale , conte fiscale , contentieux de l’mpot – éme éditions, VILLegrien éditions , Paris , 1996.

[2]– قموشليندة ، جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري ، شهادة الماستر ، بكلية الحقوق والعلوم الإنسانية سنة 2013ص46-47

المطلب الثالث : وسائل مكافحة التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة سائدة في كل الدول وتختلف طرق مكافحته من نظام مالي إلى أخر ومن ضريبة إلى أخرى وتجري مكافحة التهرب الضريبي داخل الدولة بطرق وقائية أو جزائية، ويرجع التهرب الضريبي في الجزائر إلى عدم تناسق وأحكام التشريع المالي وضعف الوعي الضريبي للمواطنين وطغيان عنصر المحسوبية وعدم اللامبالاة كالتي ظهرت في بعض الجهات الرافضة للوضع والإعتماد على الوسائل التقليدية في عملية الإحصاء والتحصيل والربط ومن أهم وسائل مكافحة التهرب نذكر:

أولا: تحسين الرقابة الجبائية

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

وإذا كان التهرب الضريبي يرجع إلى عوامل أخلاقية وسياسية وإقتصادية وفنية فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة التهرب [1]

ثانيا :تنمية الوعي الأخلاقي :

فإذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد إتجاه الإلتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب . فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والإحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو إلتزام أخلاقي قبل أن يكون إلتزام قانوني لأن فيه التعبير الحقيقي عن التظامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع .

[1] ايهاب خضر .احمد منصور. العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل، في فلسطين كلية الدراسات العليا جامعة فلسطين سنة2004 ص87-88

ثالثا: ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المنافسة على التهرب الضريبي

من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة .أوتوجد عقوبات ولكنها غير رادعة، لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على التهرب الضريبي .

أ- من الناحية الفنية :

ينبغي صياغة القوانين الضريبية على النحو السليم وبطريقة محكمة، بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب الضريبي، كذلك ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الإطلاععلى مايريدون الإطلاع عليه من الوثائق والأوراق التي تساعد عهلى ربط الضريبة على الوجه الصحيح .

ب-من الناحية السياسية :

ينبغي أن تعمل الحكومات جاهدة على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل . بحيث لا تكون شديدة الوطاة على بعض الطبقات وسهلا ميسورا على طبقات أخرى .[1]

ج-من الناحية الاقتصادية:

ينبغي أن تعمل الحكومات جاهدة على نوجيه الحصيلة الضريبية إلى الأوجه المقيدة للمجتمع، وعليه كذلك أن تشعر أفراد المجتمع بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائده المحسوسة لكل منهم، وعلى الحكومات أن تراعي كافة الإعتباراتالإقتصادية التي تؤدي إلى ثقل العبء الضريبي عليهم، وذلك حتى يستقر العبء الضريبي بالفعل على عاتق من أراد المشرع ان يحتمل به .[2]

رابعا :الإجراءات العقابية :

إن فرض العقوبات الردعية وسيلة ضرورية ومتممة لمكافحة ظواهر التهرب الضريبي كظواهر التقصير والإخلال بالواجب، وترتبط نوعية مثل هذه العقوبات بظروف الدولة وأفرادها ولقد شرع المشرع الجزائري عقوبات متنوعة على كل من يخالف أحكام القانون .فقد قررت جزاءات في حالة الامتناع عن تقديم المستندات أو إتلافها

[1] احمد كريدي. التهرب الضريبي،ووسائل مكافحته، كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة العراق ، سنة 2017 ص

[2] - خليل ابو سليم WWW.ammonews .net/article/168944-28-07-2013

أو تقديم بيانات وتوضيحات في غير موعدها، أو تقديم بيانات غير صحيحة باتباع طرق إحتيالية قصد إبقاء المبلغ الذي يخضع للضريبة وتتمثل أهم هذه الإجراءات في:

ا-العقوبات الجبائية كل شخص يستعمل طرق تدليسية يكون من خلالها قد خفض أو حاول تخفيض بصفة كلية أو جزئية وعاء الضريبة وتصفية الضرائب والرسوم .ذ[1]

ب-الغرامات المالية :

الغرامة سبب عدم التصريح السنوي G01 ب25بالمائة الغرامة سبب التاخير في تقديم التصريح السنوي بالنسبة لIRGوIBS إذ لم تعد مدة التاخير شهر واحد ب10بالمائة وبنسبة 20بالمائة إذ لم تعد مدة التاخيرلشهريين، أما اذا لم يصل التصريح إلى الإدارة الجبائية ضمن أجل 30يوم من تاريخ التبليغ فالنسبة تكون 25بالمائة .أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة TVA فإنه يترتب على على الإيداع المتأخر بيان رقم الأعمال تطبيق غرامة نسبتها10بالمائة وترتفع الى 25 بالمائة بعد قيام الإدارة الجبائيةباعذار المدين بالضريبة في أجل شهر واحد وتختلف نسبة الغرامة بسبب النقص في التصريح حجم المبلغ المتلاعب .بحيث يضاعف مبلغ الحقوق المنقوصة إلى 10 بالمائة 15 بالمائة 25بالمائة حسب المبلغ المتملص من 50000الى DA20000

تخفيض الضرائب عددا وتنوعا، وسعرا وبالشكل الذي يقلل من شدة الضغط الضريبي والذي يمكن أن يتحقق من خلال تقليص النفقات العامة لدولة عن طريق ترشيد الإنفاق العام و العمل على الدقة والوضوح في التشريع الضريبي و تبسيط إجرائات تحصيل الضريبة و تطوير الإدارة المالية بتوفير الأمانة و الكفاءة و الحرص والشعور بالمسؤولية التي تؤدي إلى التقليص من التهرب الضريبي والحد منه[2]

خامسا:صيلغة القوانين الضريبية على نحو سليم

بحيث لا توجد الثغرات القانونية التي تفتح الباب أمام التهرب كذلك يجب تدريب العناصر تدريبا كافيا للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لها الوقوف على أحدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في الحقل الضريبي كذلك ينبغي تمكين مؤسسة الضرائب من الإطلاع على مايريدونالإطلاع عليه من الوثائق والأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح .

[1] منتديات ستار تايمز . ارشيف شؤون قانونية ww.sartimes.com 20/08/2010

[2]احمد التميمي . وسائل مكافحة التهرب الضريبي ww.dorar –aliraq.netthreads/173061في25/07/2013

-حرص الحكومات على تتطبيق النظام الضريبي على نحو عادل بحيث لايكون شديد الوطاة على بعض الطبقات وسهلا ميسورا على طبقات اخرى .كذلك يجب ضمان الإستقرار السياسي والعمل على عدم كثرة التعديلات الضريبية وذلك حتى يتحقق الإستقرار في النظام الضريبي وكذلك للمعاملين فيه .

-ينبغي على الحكومات أن تعمل جاهدة على توجيه الحصيلة الضريبية إلى الأوجه المفيدة للمجتمع وعليها كذلك أن يشعر أفراد المجتمع بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائده المحسوسة لكل منه .[1]

[1] – احمد سحنون ، مذكرة حول الرقابة الجبائية www ,droit –dz .com/forum/threays/91302013/01/05

خاتمة الفصل الاول :

تعتبر كل من ظاهرة التهرب والغش الضريبي أحد أهم التحديات التي تواجهها السياسة الضريبية، لذا حاولنا التقرب من هذه الظاهرة بالغوص في مفهومها ، فمن خلال ما عرضناه اتضح لنا أن هذه الظاهرة تعود لأسباب متداخلة ومترابطة فيما بينها تؤدي إلى التملص الكلي أو الجزئي للمكلفين . وهذا باللجوء إلى طرق وأساليب متنوعة ومختلفة، ولكن الملموس هو أنه كلما كانت الوسيلة فالنتيجة واحدة ، تتمثل في الأثار السلبية التي تخلقها هذه الظاهرة عن عدة مستويات ولهذا السبب حاولت الدولة الحد من الأثار السيئة لهذه الظاهرة بتكميمها ومعالجتها ، لكن هناك عوائق وحواجز وقفت دون الوصول لإنعدام وجود منهج متكامل يمكن الاعتماد عليه لقياس حجم التهرب الضريبي .

ولكن هذا لايمنع من اتخاذ بعض الإجراءات العلاجية بتصحيح الأسباب المؤدية إلى هذه الظاهرة أو ردعية بتحويل مهام ذلك الأجهزة المختصة كجهاز الرقابة الجبائية.

الفصل الثاني

الرقابة الجبائية

مقدمة الفصل الثاني:

في بيئة الأنظمة الضريبية التصريحية الحديثة، تعد الرقابة الجبائية الفعل المقابل

والضروري لهذا النظام الذي يخول للإدارة الضريبة، مراقبة التصريحات ومعاينة

الأخطاء والنقائص وكذلك عدم إحترام الإلتزامات الجبائية من قبل المكلفين وبذلك فهي تشكل وسيلة فعالة تضمن مصلحة الخزينة العمومية من جهة، ومن جهة أخرى لردع المكلفين وتحسيسهم بأن إدارة الضرائب ذات حضور دائم، وهذا ما ينعكس على تصريحاتهم وسلوكاتهم اتجاه إلتزامهم الضريبي .

نظرا لأولوية الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي فإن المشرع الجزائري

حصر الرقابة الجبائية في إطار تشريعي وتنظيمي دقيق وواضح لينظم ويسير مختلف

إجراءاتها ومراحلها، فضلا عن التحكم في اليات تطبيقها، وقسمنا هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية

المبحث الثاني : أشكال الرقابة الجبائية

المبحث الثالث : إجراءات الرقابة الجبائية

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية :

يعتبر عن النظام الضريبي الجزائري كباقي الأنظمة المطبقة في معظم الدول المتقدمة يقوم على أساس تصريح وللتأكد من مصداقية التصريحات الجبائية من قبل المكلفين بالضريبة وذلك نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يمنح للمكلف السرية التامة

في التصريح بمداخيله ويتم ذلك وفقا لأسس وتشريعات جبائية تنظمها الإدارة الجبائية

وتسهر على تطبيقها

***المطلب الأول:* تعريف الرقابة الجبائية :**

توجد للرقابة الجبائية عدة تعاريف نذكر منها :[1]

تعريف 01 :

إن الرقابة الجبائية تعد وسيلة أو أداة الإدارة الجبائية التي منحها القانون حقوق و صلاحيات، تتيح لها التأكد من صدق التصريحات لتقويم و تصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المكلفين بالاطلاع و التحقيق من كل المعلومات المقدمة لها فالرقابة الجبائية لا تختلف عن غيرها من أنواع الرقابة الاخرى كالرقابة الإدارية المالية من حيث المفهوم و الأهداف العامة للرقابة، و بوجه عام فالرقابة كما عرفها المفكر الاقتصادي الشهير **"فايول"** التحقق ما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة و التعليمات الصادرة و القواعد المقررة، أما موضوعها فهو بيان نواحي الضعف او الخطأ من أجل تقويمها و منع تكرارها

[1]-محمد الصالح العياري ، دور الإدارة في توظيف الجباية،إدارة، مجلة سداسية، تصدر عن مركز التوثيق البحوث الإدارية ، سنة 1992

تعريف 02:

تعرف الرقابة الجبائية على أنها فحص التصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية، و ذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية على أن يستعمل الشخص المكلف بهذه العملية أفضل وسائل للاستعلام و الاستفسار و الاستيضاح عن كل ما هو مدون بالتصريحات و الوثائق المرفقة بها، و لا يكتفي بالدراسة و مراجعة التصريحات، بل عليه أن يقوم بعملية مقارنة بين ما هو مصرح به و المعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى و بالتالي التأكد من مدى تطابق الموجود بينها و كذلك النظر إلى الوضعية المالية للممول.[1]

تعريف شامل03:

أما من الناحية القانونية فقد عرفت الرقابة الجبائيةعلى أنها مجموع العمليات و الإجراءات التي تهدف إلي تحقيق من صحة و نزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، و ذلك من خلال مقارنتها بعناصر و معطيات خارجية و هذا الحق محفوظ بنصوص و مواد التشريع الجبائي

و قد عرفت الرقابة الجبائيةعلى أنها تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي عن هذا المحتوى مع إثباتات و التصريحات المقدمة و من خلال هذه التعاريف يمكن التمييز بين عدة أهداف الرقابة الجبائية.[2]

[1]– خليفة سعيد .الرقابةالجبائية. مذكرة نيل شهادة الماستر في الحقوق سنة 2013–2014 ص10

[2] – بوخشة فاطمة.سعيدي زواوية .دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية سعيدة مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة سعيدة ص13 سنة 2013–2014

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية:

للرقابة الجبائية عدة أهداف قانونية إدارية، اقتصادية، و اجتماعية نوجزها فيما يلي:

اولا :الهدف القانوني :

و يتثمل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين القانونيين و الأنظمة لذا و حرصا على سلامة هذه الأخيرة، تركز الرقابة الجبائيةعلى مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة عن أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب و من دفع مستحقاتهم الجبائية .[1]

ثانيا :الهدف الإداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية، من خلال المعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل ملفت و كبير في زيادة المردودية، و هذا بواسطة كشف الأخطاء و التجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق و الإحصائيات و تقيم الآثار الناجمة عن ذلك للاتخاذ القرارات السلمية في سياستها الجبائية .

ثالثا:الهدف الاقتصادي :

تهدف الرقابة الجبائيةإلي المحافظة على الأموال العمومية من التهرب الضريبي و حمايتها لضمان اكبر للحصيلة الضريبة التي تعكف على زيادة الاتفاق العام و إنعاش الاقتصاد الوطني، و هذا نظرا للتناغم المتواصل و الكبير بين المجال الاقتصادي و التنمية بنظرية المجال الضريبي. [2]

[1] – محي الدين ، الرقابة الجبائية ودورها في تحصيل جودة المعلومة المحاسبية ، دراسة حالة بمديرية الضرائب ولاية جيجل مذكرة مستلمة لإستكمال شهادة الماستر، شعبة مالية ومحاسبة جامعة جيجل ص3سنة 2014

[2] – أحمد كريدي . نفس المرجع السابق ، ص 34

رابعا :الهدف الاجتماعي :

على الصعيد الاجتماعي تجد الرقابة الجبائية تهدف إلي منع مكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثال التلاعب و الإهمال أو التقصير في أداء و تحمل واجباته، و هذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة بين المكلفين.

***المطلب الثالث*: الإطار القانوني للرقابة الجبائية:**

ويتمثل الإطار القانوني للرقابة الجبائية فيما يلي:

أولا: حق الإدارة في القيام بالرقابة وفق القانون:

من خلال ما ذكرناه سابقا يتضح أن الجزائر تملك أجهزة رقابية متعددة، و مازالت إلي يومنا هذا نقوم بإصلاحات في النظام الجبائي و إدارتها بوجه خاص، فتعزيزا لذلك فقد حول المشرع الجزائري للمسؤولين في هذه الأجهزة مجموعة من الصلاحيات و الحقوق التي لابد الاستناد عليها فلأداء مهمتهم الرقابية و تشمل صلاحيات الإدارة الجبائية فيما يلي:[1]

أ–حق الاطلاع :

خول المشرع للإدارة الضريبية حق الاطلاع بالاستناد على نص المادة 45 من ق.إ.ج يسمح للمراقب حق الاطلاع قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها، و حسب t. lambrt فان حق الاطلاع هو حق أو أداة تدخل في كل إجراء رقابي، أما لإتمام المعلومات و ذلك من غير المساس بالسر المهني لدى:

–الإدارات و الهيئات العمومية و الجماعات المحلية بمختلف مستوياتها و حق المستويات التربوية .

–مصالح الضمان الاجتماعي و المحافظات العقارية مع الجهات القضائية و حتى الموثقين و المحضرين.

–مختلف الهيئات و المؤسسات ذات الطابع المالي كالبنوك، مصالح البريد، الصناديق الخاصة.

[1]– Daniel RICHER , LES Pocédures fiscale , puf ,France , 1990

-الاطلاع على المؤسسات الخاصة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمكلفين بالضريبة المهنيين.[1]

ب- الحق في المعاينة :

تنص المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية على " لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاضي يفوضه هذا الأخير، يجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل ، و أن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرن لها المعاينة و تبين على وجه الخصوص ما يأتي:

تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي بالمعاينة.

عنوان الأماكن التي ستتم معاينتها .

-العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، و التي يتم البحث عن دليل لها.

-أسماء الأعوان المكلفين بإجراء عمليات المعاينة و رتبهم و صفاتهم .

تتم المعاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية تحت سلطة القاضي و رقابته.

ج-حق استدراك الأخطاء:

تنص المادة 327 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على حجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوعية الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب و الرسوم المؤسسة عن طريق الجداول و ذلك إلي غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي السنة التي يصدر فيها قرار القاضي بالإعفاء من الضريبة الأول.[2]

د-حق الرقابة و التحقيق :

[1]- غضبان مريم .نفس المرجع السابق ص 45

[2] - ساعد نبيلة .الرقابةالجبائية ودورها في التحصيل الضريبي، دراسة حالة مفتشية الضرائب في الأخضرية ،مذكرة ضمن نيل شهادة الماستر في المالية، قسم العلوم المحاسبية والمالية ، جامعة البويرة سنة 2014-2015ص11

يعتبر حق الرقابة من أهم الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة و صدق المعلومات المقدمة في تصريحات المكلفين بالضريبة و يتم ذلك من خلال ما يلي:

طلب المعلومات حول أي نقطة غير واضحة في التصريحات المكتتبة من خلال توجيه

استبيان في شكل مجموعة من الأسئلة ترسل إلي المكلف، و في حالة عدم الرد يمكن

للإدارة الجبائية تعميق البحث وطلب التوضيحات .

طلب التوضيحات حول نقطة معنية من التصريح العام عند الشك في عدم تجانس

التصريحات لسنة معينة والسنوات السابقة لها.

كما خول المشرع الجبائي للادارةالجبائية، و عدم إتباع هذه الإجراءات يؤدي إلي بطلان

إجراءات و نتائج هذه العملية.[1]

ثانيا: واجبات المكلفين بالضريبة :

يخضع المكلفين إلي مجموعة الواجبات تتمثل في واجبات ذات طابع محاسبي و أخرى

ذات طابع جبائي.

أ–واجبات ذات طابع محاسبي

حددت هذه الالتزامات في القانون التجاري بالمواد 09- 10 11 و تتمثل في:

01-مسك دفتر اليومية:

إن مسك دفتر اليومية يقيد فيه يوميا المقومة شرط أن يحفظ هذا الدفتر و كل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم.

و يكون هذا الدفتر مرقم و موقع من طرف القاضي التجاري و يجب أن يقدم هذا الدفتر

[1]-ميثاق المكلفين الخاضعين للضريبة، ص ص26-27

كما طلبته المصلحة الجبائية و يكون مبني على تسجيل العمليات المالية للمؤسسة بتواريخ

متشابهة يوما بعد يوم مع اجمالي تتابع العمليات.[1]

02- مسك دفتر الجرد:

إن إلزامية مسك دفتر الجرد محددة أيضا في القانون التجاري و الذي ينص على ما يلي : يمسك دفتر الجرد و دفتر اليومية حسب التاريخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل على الهامش، كما يجب أن يكون مؤشر من طرف المحكمة و يجب أن يخلو من كل فراغ أو بياض و يمنع الكتابة في الهوامش و منع الشغب و التزوير ، و لا بد من الاحتفاظ بالدفتر لمدة 10 سنوات من إقفال السنة المالية.

03- حفظ دفاتر المحاسبة و سندات المراسلة :

لقد نص المشرع الجزائري على ضرورة ما يلي: دفاتر المحاسبة و سندات المؤشر في المادة 09- 10 من القانون التجاري يلزم أن يحتفظ بها لمدة 10 سنوات و هي تشمل المراسلات القابلة و الصور المطابقة للرسائل.

ب-واجبات ذات طابع جبائي:

تتمثل واجبات المكلفين بالضريبة في جانبها الجبائي في التصريحات الجبائية المقدمة من طرفهم.

مفهوم التصريحات الجبائية :

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

أنواع التصريحات الجبائية :

هناك مجموعة من التصريحات الجبائيةو التي يلزم المكلفون بالتصريح بها

[1]- قميرة أسيا .إجراءات التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، دراسة حالة لدى مديرية الفرعية للرقابة الجبائية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، سنة 2014ص3

محترمين بذلك المواعيد وتواريخ تسليمها للهيئة الجبائية المكلفة قانونا و فيما يلي نستعرض جملة من هذه التصريحات. [1]

أ–التصريح بالوجود:

يخضع لهذا التصريح المكلفين بالضريبة الجدد و الذين يخضعون للضريبة الجزافية الوحيدة و الضريبة على الدخل الإجمالي IRG أو الضريبة على أرباح الشركات IBS يتم اكتساب التصريح بالوجود في أجل أقصاه 30 يوما من بدء النشاط حيث يتم التصريح لدى مفتشيه الضرائب التي يتيح لها مكان ممارسة النشاط و يجب أن يتضمن المعلومات التالية :[2]

– الاسم و اللقب – العنوان بالجزائر بالنسبة للجزائريين و خارج الجزائر بالنسبة للأجانب

ب–التصريح الشهري :

هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة و الرسوم المحصلة نقدا عن طريق

الاقتطاع:

–الرسم على النشاط المهني TAP.

التطبيقات على حساب الضريبة على أرباح الشركات.

الضريبة على الدخل الإجمالي فئة الرواتب و الأجور بالنسبة IRG .

مداخيل الأموال المنقولة بالنسبة IRG الأرباح غير التجارية.

الرسم الداخلي على الاستهلاك و TVA .

ويتم إيداع التصريح الشهري كل عشرين يوما من كل شهر كما انه يتم إيداع التصريح

الشهري لدى قباضة الضرائب التي يتبع لها مقر المؤسسة .

[1]–المادة 134 من قانون الرسوم المماثلة الرسوم المباشرة .

[2]–بن صفي الدين أحلام ،الرقابة الجبائية مذكرة الماجستير، مدرسة الدكتوراه، ، جامعة الجزائر سنة 2014، ص100

ج–التصريح الفصلي (الثلاثي) :

يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعة للنظام المبسط اكتتاب تصريحاتهم فيما يلي أو فيما يخص :[1]

* الضريبة على الدخل الإجمالي أجور.

* الرسم على النشاط المهني .

* الرسم على القيمة المضافة.

خلال العشرين يوما الأولى لشهر الموالي للثلاثي المدني الذي يتم من خلاله دفع الأجور أو تم تحقيق رقم الأعمال فيه.[2]

د–التصريح السنوي بالمداخيل و الأرباح :

في هذا النوع نميز بين ثلاثة من التصريحات السنوية الأول يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي، و الثاني بالضريبة الجزافية الوحيدة، أما النوع الثالث يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات و ذلك يكون كما يلي:

–الضريبة على الدخل الإجمالي TRG:

تتضمن التصريح الإجمالي بالمداخيل، التصريح بإجمالي الأرباح الخاضعة للنظام مبسط و أيضا التصريحات الخاصة بكل فئة من فئات TRG .

***التصريح الإجمالي بالمداخيل:**

يتميز هذا النوع من التصريحات بتنظيم و شروط خاصة كما يلي:[3]

المكلفين المعنيين بهذا التصريح :

يجب اكتتاب التصريح الإجمالي بالمداخيل من قبل:

---

[1]-بن صفي الدين أحلام ، مرجع سابق ص100

[2] – سميرة بو عكاز. مساهمة فعالية التدقيق الجبائي فى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة استكمال شهادة الدكتوراء ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية ، وعلوم التسير جامعة بسكرة ص 103

[3]– كواشي مراد ، شرفي جمعة ، مسار التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تبسة ص283–304

-الأشخاص الطبيعيين التابعين للنظام الحقيقي الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو نشاطا حر.

-الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مداخيل متأتية من تأجير عقارات مبنية أو غير مبنية بما فيها الأراضي الفلاحية.

-الأشخاص المستفيدين من مداخيل رؤوس الأموال المنقولة.

-الأجراء الذين يتحصلون على مداخيل أجريه أو غير أجريه زيادة على أجرتهم الرئيسية باستثناء الأشخاص الممارسين إضافة إلي نشاطهم الرئيسي نشاطا تعليميا أو في مجال البحث بصفة مؤقتة أو كأستاذ شريك في مؤسسة تعليمية.

***المعلومات التي يتضمنها التصريح و الوثائق المرفقة له:**

-تقديم كل المعلومات الضرورية بخصوص وضعية المكلف و كذلك المتعلقة بالأعباء العائلية.

-ذكر مختلف العناصر الضرورية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

-قائمة الأشخاص الذين يعتبرون جبائيا تحت كفالة المكلفين.

-جدول الأعباء الواجب خصمها من الدخل الإجمالي.

***أجل و مكان إيداع التصريح:**

يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي حتى يتسنى إقرار أساس هذه الضريبة أن يكتتبوا و يرسلهم على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة إلي مفتشيه ا لضرائب المباشرة لمكان إقامتهم تصريحا بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة الجبائية.

-عندما ينتهي أجل التصريح يوم عطلة قانونية يؤجل تاريخ الاستحقاق إلي اليوم الأول المفتوح الموالي.[1]

***وضع رقم التعريف الإحصائي:**

قصد دعم إجراءات محاربة التهرب و الغش الجبائيين المتمم نص قانون المالية لسنة 2002 على مجموعة هذه الإجراءات أكثر انسجاما و منها وضع رقم التعريف الإحصائي على كل الوثائق المتعلقة بنشاطهم و عدم تقديم رقم التعريف الإحصائي أو التصريح بمعلومات خاطئة تؤدي الى تعليق:[2]

-تسليم مختلف شهادات الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

-تسليم مستخرجات من جدول الضرائب.

-التخفيضات المنصوص عليها في المادتين 214 و 219 مكرر من ق.ض.م.ر.م

ثالثا: الضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة

لقد منح المشرع الجبائي مجموعة من الضمانات و الحقوق للمكلفين بالضريبة و هذا مقابل الحقوق الممنوحة لأعوان الإدارة الجبائية الممارسة مهمتهم الرقابية بهدف خلق جو من التفاهم و التراضي بين المكلف بالضريبة و المراقب الجبائي، لذا فالحقوق الممنوحة للمكلف منها ما هو مرتبط بسير التحقيق و منها ما هو متعلق بإجراءات التقويم.

أ-الضمانات المتعلقة بسير التحقيق :

يمنح المكلف بالضريبة بضمانات متعلقة بالتحقيق حيث جب على الأعوان المحققين احترامها و الإخلال بهذه الضمانات يؤدي إلي بطلان إجراءات التحقيق .

01-الإعلام المسبق:

[1]- كواشي مراد . شرفي جمعة ، مرجع سابق ص287

[2]-عبد الحليم سعدي ، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة قسنطينة رقم 47في جوان2017 revue .umc.edu.dz

قبل الشروع في عملية التحقيق من الضروري على الأعوان المراقبين إعلام المكلف المعني بعملية المراقبة و هذا عن طريق إرسال إشعار بالتحقيق بحيث أنه لا يمكن أن تجري عملية الرقابة دون أن يكون المكلف على دراية و علم مسبق عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول و هذا الإشعار عموما يجب أن يوضح

*بالنسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:[1]

- اسم و لقب المكلف.

- أسماء و رتب المحققين .

- تاريخ و ساعة تدخل المراقبين.

- إمكانية الاستعانة بمستشار من اختار المكلف.

- الأجل الادنى لتحضير مدته 15 يوم ابتدءا من تاريخ استلام هذا الإشعار.

*بالنسبة للتحقيق المحاسبي:

- اسم و لقب المكلف .

- أسماء و ألقاب المحققين .

- تاريخ و ساعة أول تدخل في المؤسسة .

- الضرائب و الرسوم و الحقوق الخاضعة للرقابة.

- السنوات التي تجري عليها عملية التحقيق و كذا الوثائق الواجب الاطلاع عليها .

- الأجل الأدنى للتحضير مدته 10 أيام من تاريخ استلام هذا الإشعار.

[1]-www. mf dgi.gov.dz2014-05.29.13-06-51/147

02– ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية:

قبل الخوض في عمليات التحقيق يحدد إجبارا على المراقب إرسال أو منح المكلف ميثاق المكلفين المراقبين و هي وثيقة ملخصة بطريقة جيدة وواضحة للقواعد الأساسية للرقابة الجبائية و كذا حقوق و واجبات المكلفين.[1]

03- الاستعانة بالمستشار:

لقد منح المشرع الجبائي المكلف إمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره سواء كان محاسبا أو مستشارا جبائيا، و هذا قصد متابعة سير عمليات الرقابة و مناقشة الاقتراحات التي تطرحها الإدارة الجبائية هذا ما نص عليه المادة 61 من ق– إالجبائية لكل مكلف بالضريبة أن يستعن أثناء التحقيق ف محاسبته بمستشار من اختياره.

04– تحديد مدة الرقابة:

إن مدة التحقيق محدد قانونا حيث أنه: في حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية لا يمكن إن تتجاوز هذه السنة سنة واحدة.

أما ف مجال التحقيق المحاسبي فإنه لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق في الدفاتر و الوثائق

المحاسبية يعين المكان أكثر من 4 أشهر فيما يخص:

–مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 1,000,000 دج لكل سنة مالية

كل المؤسسات الاخرى إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 2,000،000 دج لكل سنة مالية

– يمدد هذا الأجل إلي 6 أشهر بالنسبة للمؤسسات المذكورة أعلاه إذا كان رقم أعمالها السنوي يفوق على التوالي 5,000,000 دج و 10,000,000 دج من كل سنة مالية يحقق فيها.[2]

[1] – مرجع سابق www .mfdgigov.dz

[2]– بلهو شات حمزة. ضمانات المكلف بالضريبة في قانون الإجراءات الجبائية ، مذكرة نيل شهادة الماستر، كلية الحقوق جامعة بسكرة سنة 2016-2017ص34

05- عدم تجديد التحقيق:

عند عدم إتمام عملية التحقيق فانه لا يمكن للمراقب الجبائي إجراء تحقيق جديد لنفس الفترة و نفس الضرائب سواء بالنسبة للتحقيق المحاسبي أو التحقيق لبعض العناصر الجديدة التي تظهر أن التصريحات المقدمة غر دقيقة و غير كاملة أو أن المكلف قد استعمل طرقا تدليسية أثناء التحقيق.

ب- الضمانات المتعلقة بإجراءات التقويم :

زيادة على الضمانات المتعلقة بسير التحقيق فإن المكلف بالضريبة يستفيد من ضمانات اخرى متعلقة بتقويمات تتمثل في:

01-**الإشعار بالتقويم:**

عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام و يجب أن يكون الإشعار مفصلا.

02- **حق الطعن:**

و ذلك لمعالجة مختلف الخلافات بين الإدارة الضريبية و المكلف حول نتائج التحقيق لذا منح المشرع لهذا الأخير إمكانية الطعن في تلك النتائج من خلال طلب التحقيق الجزئي أو الكلي أو التعديل و ذلك بتقديم شكايات لدى الجهات المعنية الممثل في:[1]

-الطعن الولائي.

- لجان الطعون.

- الطعن أمام الغرف الولائية للمحكمة.

- الطعن أمام الغرفة الإدارية للمحكمة العليا

[1] - نوي نجاة ، فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر.2003، مذكرة ماجستير في علوم التسيير جامعة الجزائرص50

المبحث الثاني: أشكال الرقابة الجبائية

نظرا للعدد المتزايد للتصريحات الجبائية المكتتبة من قبل المكلفين و الخاضعين للرقابة الجبائية تحتم على الإدارة الجبائية تنويع نشاطها باستعمال نوعين من الرقابة الجبائية و هي الرقابة الداخلية و الرقابة الخارجية حيث تقصد بمايلي:

المطلب الاول: الرقابة الداخلية:

و يقصد بها الرقابة التي تتم من طرف أعوان الإدارة ف المكتب بناءا على الوثائق التي في حوزتهم و مفتشيه الضرائب هي المصلحة المكلفة بالقيام بهذا النوع من الرقابة دوريا و لأهداف مسطرة مسبقا و يمكن أن تكون رقابة شكلية أو رقابة على الوثائق.

أولا: الرقابة الشكلية

تبدأ هذه الرقابة منذ استلام المصالح المعنية للتصريحات الجبائية المودعة من طرف المكلفين، و تتم مراقبتها بطريقة منتظمة و غير انتقالية و ذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصر المصرح بها و تسوية الأخطاء إن وجدت، و تتم أيضا عن طريق إجراء مقارنة بين المعلومات المتأتية من التصريحات (G50A) و(G50) و تلك المذكورة في التصريح السنوي، و مع المعلومات التي تحصلت عليها الإدارة الجبائية من كشوفات الربط و بطاقات المعلومات و قائمة الزبائن التي تمتلكها و تهدف إلي تصحيح الأخطاء الملحوظة في التصريحات، و ذلك وفق الإجراءات التالية:[1]

أ-المكلف:

يجب أن يحتوي على كل مكلف جبائي على نسخة من الوثائق و المستندات التالية: السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة، البطاقة الإحصائية فصلا عن كل مراسلات المكلف.[2]

[1]-نوي نجاة، مرجع سابق ص50

[2]- عبد القادر مرقاد . التحقيق الجبائي كأداة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة مقدمة من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسير، جامعة بسكرة سنة 2016ص53

ب– النشاط:

يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي و التصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

ج– الأخطاء المادية:

التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية ف أجالها المحددة، كما يتم التأكد أيضا من إن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات وبدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية فضلا على أن البيانات المشار إليها في الخانة صحيحة وإن كل بيان يخص الخانة المعلقة بها.

عيوب الرقابة الشكلية :

من العيوب التي تواجه بهذا النوع من الرقابة أنه لا يعتمد على صحة الأرقام المصرح بها بقدر ما يعتمد على الكيفية التي بها ملء هذه التصريحات و ما تحتويه و محاسبية، أي أن هذه الرقابة تهدف إلي النظر في الشكل الذي جاءت به التصريحات و التي يتم معاينتها في المرحلة الثانية دون فالرقابة تصحيح من معلومات تعريفية بالمكلف ما صرح به المكلف الشكلية ماهي إلا فحص شكلي لجميع التصريحات المقدمة من طرف المكلفين.[1]

ثانيا: الرقابة على الوثائق

على العكس من الرقابة الشكلية فإن الرقابة على المستندات يجب أن تكون شاملة و هذا ما يتطلب الفحص الانتقادي لجميع عناصر التصريح الجبائي و مقارنتها بالمستندات الملحقة للتصريح و كذا المعلومات و البيانات التي في حوزة المصلحة و بصفة عامة فإن هذه الرقابة تتم على المكلف و داخل المكتب حيث تتركز أهداف الرقابة على الوثائق:[2]

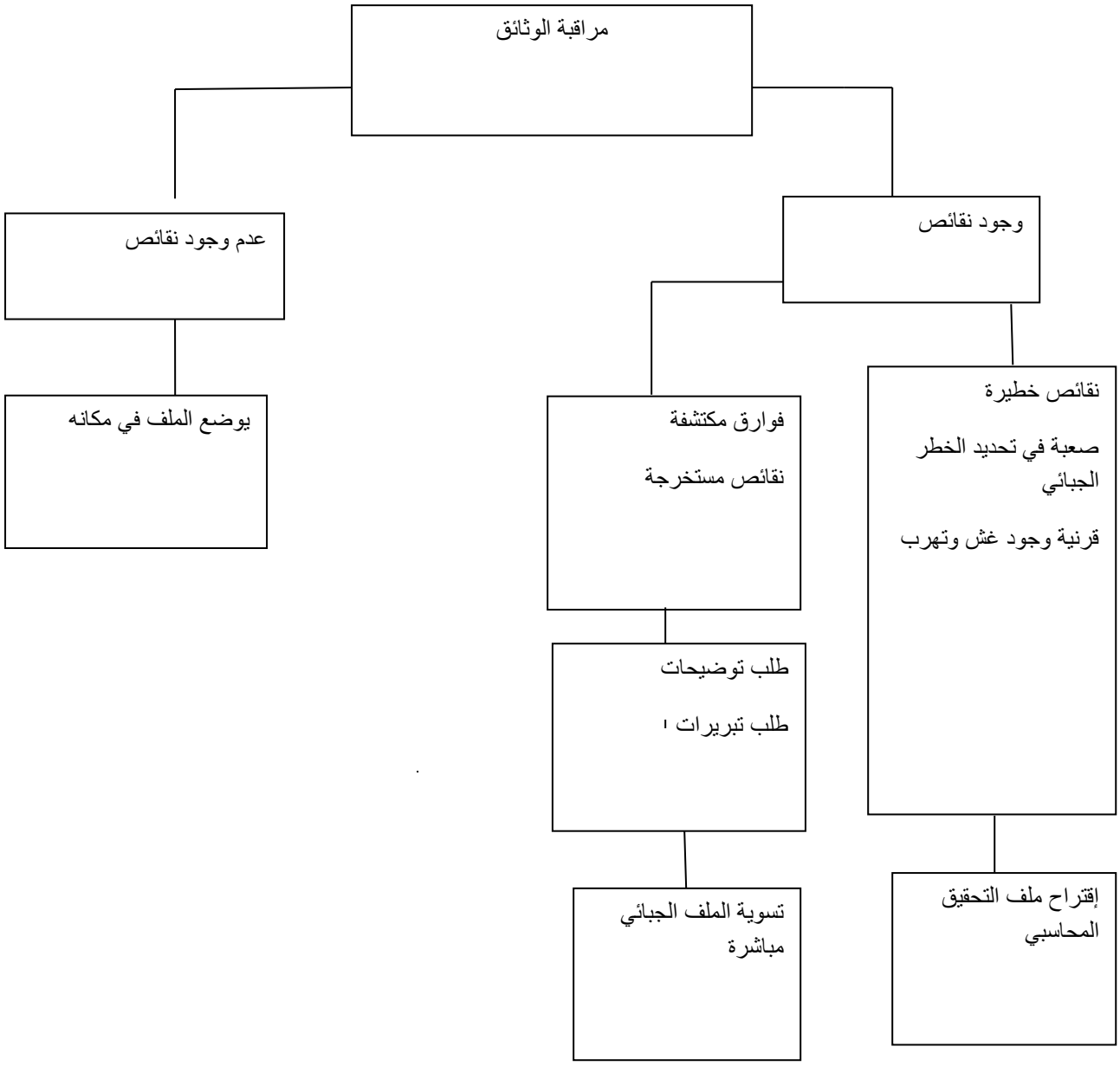
- فحص جميع الأعمال التي عليمستوى المكتب.

[1] –عبد القادر مرغاد ، مرجع سابق ص53

[2] بن عمارة منصور إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية ، دار هومة الجزائر سنة2011 ص23.

- قيام مصلحة التحقيق بإجراء فحص دقيق و شامل لجميع التصريحات المكتتبة و المقدمة من طرف المكلفين بالضريبةتحليل و مقارنة المعلومات عن طريق دراسة ترابطها و تطور ذمة المالية لكل ملف.
- طلب معلومات إضافية من المكلف بالضريبة، أو تبريرات و توضيحات فيما يخص مبالغ الرسوم المحسوبة و المتعلقة أساسا بالرسم على القيمة المضافة،
- التأكد من المعلومات الضريبية على كل عملية، زيادة إلي النظر في طبيعتها إن كانت فعلا متعلقة بالعمليات المحققة أو كانت من بين العمليات المخفية.

الشكل رقم (1): المخطط العام لمراقبة الوثائق



المصدر :عبد القادر مرغاد. التحقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي ،ص54 سنة 2016

المطلب الثاني: الرقابة الخارجية

تتمثل الرقابة الخارجية في التدخلات المباشرة للأعوان المحققون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطاتهم، إذ تهدف هذه التدخلات إلي التأكد من صحة و نزاهة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر و الوثائق المحاسبية و كذا جميع الوثائق الملحقة و تبريراتها اللازمة في محاولة كشف احتمالاته للتهرب، و كذلك بهدف مقارنة العناصر و المعطيات المصرح بها مع تلك الموجودة على أرضية الواقع، و يمكن أن تأخذ الصور التالية: التحقيق المصوب و التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية.

أولا: التحقيق المحاسبي

تنص المادة 20- 1 من قانون الإجراءات الجبائيةعلى أن التحقيق الجبائي هو عبارة عن مجموع العمليات الرامية إلي مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة.

و يهدف التحقيق المحاسبي إلي مراقبة الوضعية الجبائيةللمؤسسة خلال السنوات المحقق فيها فحسب بل يسمح كذلك باطلاع هذه الأخيرة على واجباته الجبائية، و يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها و التي قد ترتكب أحيانا على حسابه في هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء و يطلعه المحقق عن كيفية تقديم الطعون اللازمة.[1]

*سير التحقيق المحاسبي.

سيتم التطرق إليه بأكثر في المبحث القادم.

ثانيا : التحقيق المصوب في المحاسبة

التحقيق المصوب في المحاسبة هو طريقة من طرق الرقابة الجبائية التي يتم استخدامها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010 حيث تقتصر عملية التحقيق فيه على نوع أو عدة أنواع من الضرائب و الرسوم و ما يرتبط بها من معلومات محاسبية.

[1]- ميثاق المكلفين باللضريبةالخاضعين للرقابة الجبائية ، المديرية العامة للضرائب ، الجزائر ،2013، ص13

***سير التحقيق المصوب:**

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي و المكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي، غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلي العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير.[1]

ثالثا: التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية:

التحقق من صحة المداخيل المصرح بها بالنسبة للضريبة عليالدخل . يعتبر التحقيق المصوب في مجمل الوضعية الجبائية امتدادا للتحقيق المحاسبي، كما يمكن أن يكون مستقل عن هذا الأخير إذا تعلق الأمر بمكلف لا يملك ملف جبائيا ثم نصه لأول مرة في قانون المالية لسنة 1992مسايرة لحركة الإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في الجزائر، و قد عرفه المشرع الجبائي على أنه يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة.

إذن بهدف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائة إلي:

مراقبة تجانس هذا المدخول مع الذمة المالية، وضعية الخزينة و عناصر الشراء.[2]

***سير التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية**

01-التحضير لعملية التحقيق:

إن البرنامج التنفيذ للمديرية العامة للضرائب لسنة 2000 يهدف إلي تحقيق نسبة 5% من الملفات المعروضة، و هذا العدد قابل للزيادة حسب الكفاءات و الإمكانيات المتاحة للمصالح الضريبية، إضافة إلي أن الأشخاص الخاضعين للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية يجب اختيارهم عن طريق مؤشرات و معايير موضوعية و هادفة منها:

[1]- راشدي أمين . دور التحقيق المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبة لمكافحة التهرب الضريبي ، دراسة حالة لمدرية الضرائب لولاية سطيف مجلة رؤى الإقتصادية 503-485 ص12.

[2] - ملاك الوفاء. الرقابة الجبائية على المؤسسات، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماستر ،جامعة قسنطينة في 23-10-2010 ص3.

الأشخاص الذين سجلت المفشية في ملفاتهم عدم التوافق و فروقات هامة بين المداخيل المكتتبة في التصريحات السنوية و النفقات المستعملة.

لما تبعا للتحقيق المعمق من قبل المفتشية للملف الذي بحوزتها تحصل عليمؤشرات و دلائل تضع التصريحات المقدمة في موضع شك.

الأشخاص الذين ليس لهم ملف جبائي و فيمسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخيل مخفية هامة.

لما في خلال عملية التحقيق المحاسبي استغلال بعض العناصر الميزانية (الحساب الجاري للشركاء الأرباح الموزعة) تظهر منها فوارق بين الدخول المصرحة بها و الدخول الحقيقية المحققة.[1]

02- الانطلاق في عملية التحقيق:

بعد الانتهاء من مرحلة التحضير تأتي مرحلة انطلاق أعمال التحقيق المحاسبي بدءا بعملية إشعار المكلف بذلك، و مرورا بالقيام بعملية البحث عن المعلومات المتعلقة بالمكلف قيد التحقيق و مع الأخذ بعين الاعتبار فترة التحقيق المبرمجة لذلك، حيث يحصل المراقب على مختلف المعلومات و كشوفات الحسابات يقوم بفحصها و تحليلها و مقارنتها مع تلك التصريحات بهدف استخراج المخالفات و الأخطاء المرتكبة، أما بالنسبة لإعادة تكوين الأسس الخاضعة للضريبة فإن إعادة تكوين المداخيل المحققة من قبل المكلف هي نتيجة استغلال المعطيات المتعلقة بوضعية الذمة المالية و عناصر مسار الحياة، و هذا بهدف كشف الدخول غير المصرحة و إعادة إخضاعها للضريبة.

المطلب الثالث : العوامل المعيقة لدور الرقابة الجبائية

إن أهم العوامل التي لا تزال دون تحقيق النجاعة المطلوبة للرقابة الجبائيةهي :

- عوامل مرتبطة لإرادة تأسيس الفعل الرقابي على مستوى الدولة .

- عوامل مرتبطة بظروف المحيط العام المتسم بالإقتصادالمواسي و الفساد الإداري .

أولا: العوامل المرتبطة بإرادة تأسيس الفعل الرقابي

لم تأسس الدولة الجزائرية لثقافة الرقابة أو المحاسبة بصورة واضحة و دقيقة و متكاملة و مستمرة على المال العام و هذا يدل على الإختلاف في وظيفة الدولة المتدخلة لغرض تعبئة الموارد العامة للدولة و ترشيدها فقد أنشأة الدولة سنة 1890 مجلس المحاسبة [1]

و تم تحيين صلاحياته و تعديلها طبقا لأمر 20-95 بتاريخ 17 جويلية 1995 و هو في شكل غرف ذات إختصاص و طني و عددها 08 غرف و ذات إختصاص إقليمي و عددها 09 و غرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية المالية و يتولى رئاسة المجلس رئيس يعينه رئيس الجمهورية و يساعده في ذلك نائب الرئيس و يستند دور النيابة العامة في مجلس المحاسبة لناظر عام يساعده نظراء مساعدون لمجلس المحاسبة كاتب ضبط تستند لكاتب ضبط يساعده كاتب ضبط

لقد حدد المرسوم الرئاسي 95-377 المؤرخ بتاريخ 20 نوفمبر 1995 مهام و إختصاص مجلس المحاسبة :[2]

- تقديم الحسابات
- مراجعة حسابات المحاسبين العموميين
- رقابة الإنضباط في مجال الميزانية و المالية
- تقييم المشاريع و البرامج و السياسات العمومية و التدقيق في هذه المهام نجدها متطابقة مع مهام مختلف المجالس ذات الإختصاص في العالم و لكن بالنسبه للجزائر لم يعد مجلس المحاسبة يقوم بالدور منذ آخر تقرير صدر في الجريدة الرسمية رقم 12 المؤرخ بتاريخ : 1999/02/20 بمعنى آخر أن مجلس المحاسبة لم يواكب إطلاقا فترة دعم النمو و الإنعاش الإقتصادي التي تميزت بالإرتفاع الكبير لحجم الإنفاق العمومي الذي لازمته العديد ملف التجاوزات و البرامج العشوائية و على غرار مجلس المحاسبة أنشأة السلطات العامة المفتشية العامة للمالية بموجب المرسوم 03/53 المؤرخ في 1980/03/01 و وضعت تحت السلطة المباشرة لوزير المالية يرأسها مفتش عام يعين بمرسوم رئاسي .

بإقتراح من وزير المالية و تمثلت صلاحيته في :

[1]- chart de contibuable,dg,2003,p13-

[2] - ا لجريدة الرسمية ، رقم 12بتاريخ 28-02-1999 تقرير السنوي لسنتي 1996-1997.

- مراقبة التسيير و الوضع المالي في المصالح و الهيئات التي تجري عليها المراقبة

- مراقبة صحة المحاسبة المالية و سلامتها .[1]

- مطابقة العمليات التي تمت مراقبتها للتقديرات أو برامج الإستثمار و ميزانيات التسيير و التجهيز و في المرسوم الأخير الصادر بالجريدة الرسمية رقم 14 بتاريخ 2009/03/04 تم توسيع صلاحيات الرقابة و التدقيق لتشمل تسييرالمؤسسات العمومية الإقتصادية و ذلك فيما يخص .

- إبرام و تنفيذ كل عقد و طلب

- المعاملات القائمة على الذمة المالية العقارية و المنقولة .

- سير الرقابة الداخلية و هيكل التدقيق الداخلي و الملاحظ أن هذه المفتشية لا تصدر تقارير علنية فيما يخص مهامها بل تتقيد بإرسال التقرير إلى الهيئة .

ثانيا:العوامل المرتبطة بظروف المحيط العام المتسم بالإقتصاد الموازي و الفساد الإداري :

ا-الإقتصادي الموازي:

إن الإقتصاد الموازي أو إقتصاد الظل تميز بوجود الأنشطة الإقتصادية التي تتم بعيدا عن الحكومات و أجهزتها الرقابية و في ظل هذه الظروف تحدث المنافسة الغير شريفة و مع مرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي التائدة في السوق

وفي الجزائر هناك قلق واضح إزاء الإقتصاد الموازي و المضاربة طفيلية و لقد كان تأكيد من طرف رئيس الجمهورية بخطابه أثناء الجلسات الوطنية حول المؤسسات الصغيرة و المتوسطة

حيث قال"ولما كان من المؤكد أن الإقتصاد الطفيل يلحق الضرر بالتنمية الوطنية كان لابد من القضاء عليه "

هذا من جهة ومن جهة أخرى حددت المديرية العامة للضرائب أهم مظاهر الإقتصادالموازى في الجزائر كانت كالأتي :[2]

[1]LaLeTTre de D .G.I Conference annelle des cadres dirigeants

[2]-ناصر مراد، التهرب الضريبي والغش الضريبي في الجزائر ، مرجع سابق ص6

-البيع والشراء بدون فواتير

-تحويل الإعفاءات الجبائية عن مسارها الحقيقي

-استخدام التسديد النقدي بدل التعامل بالشيكات

-النشاط التجاري وغيره ضمن مناطق غير حضارية وغير تجارية

ب- الفسادالإدارى :

تتجلى مظاهر الفساد في الأدوات التي تجعله ممكننا وهي كالتالي :

-تنفيذ اللوائح الحكومية القرارات بالترخيص مثل إصدار الرخص وتقسيم الأراضي إلى مناطق وغير ذلك من اللوائح تنطوي على قيمة إقتصادية كبرى .

-الإشراف على عقود الإستثمارات الحكومية التي قد تنطوي على محابات لبعض المناطق دون غيرها .

-إتخاذ قرارات تتعلق بإدارة الضرائب ،المراجعة الحسابية وتحديد الجداول .

-الإشراف على عقود المشتريات الحكومية .

-الإشراف على وسائل الحصول علي الخدمات العامة المنخفضة الثمن .

-الإشراف على تعيين الموظفين وترقيتهم.

-يترتب على الممارسات الفساديةفى القطاع الضريبي مقدرة رائعة على الدفع للمكلفين المتهربين [1].

[1] - Séminaire international du CREDAF Lélargissement

المبحث الثالث :الإجراءات الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية ثلاث إجراءات نذكرها فيمايلي:

المطلب الأول :التحقيق المحاسبي vc

يعمل هذا التحقيق للإدارة الجبائية بالتأكيد من صحة وقانونية الكتابات المحاسبية ومقارنتهامع الوضعية الحقيقية للنشاط الممارس حيث يخرج التحقيق المحاسبي من إطاره الضيق المتمثل في المراجعة الشكلية للملفات إلى مراجعة لكل الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان هذا ماأكدته المادة 198 من قانون الضرائب المباشرة الجزائري. حيث نصت على أنه التحقيق المحاسبي عبارة عن مجموعة من العمل و الأليات التي تهدف إلى فحص في عين المكان الملفات المحاسبية مقارنتها بعناصر الإستغلال [1]

أولا :تعريف التحقيق المحاسبي :

هو مجموعة العمليات التي تهدف الى التحقيق بعين المكان في محاسبة المؤسسة ومطابقة مؤشرات بعض المعطيات المحصلة من داخلها وخارجها من أجل مراقبة صحة ومصداقية التصريحات المسجلة.

-أثناء التحقيق المحاسبي يطلع عون الإدارة الجبائية المكلف بالضريبة على مصادر الأخطاء التي وقع فيها والتي ترتكب أحيانا على حسابه وفي هذه الحالة يمكنه أن يطلب لاحقا تخفيض الزيادات نتيجة لهذه الأخطاء ويطلعه المحقق في كيفية تقديم الطعون اللازمة.

-حيث يجب أن يتم التحقيق المحاسبي في عين المكان ماعدا في طلب المعاكس من المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة [2].

[1] – صالح حسن كاظم . التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الكساد ، بحث مقدم قسم البحوث والدراسات دار الشؤون القانونية 201.

[2]– ميثاق المكلفين بالضريبة ، منشورات 2013ص13.

ثانيا: شروط التحقيق المحاسبي :

إن الهدف الأساسي من التحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات هو تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها لذلك وضع المشرع ضوابط في نص المادة 50من قانون الإجراءات الجبائية نحدد السير القانوني لهذه العملية مبينا شروطها .

-التحقيق في المحاسبة يجب أن يتم بعين المكان أي في محل المكلف بالضريبة غير أن هناك استثناء وهو حالة تقديم المكلف لطلب مكتوب ومقبول من طرف الإدارة الجبائية أو في حالة قوة قاهرة يمكن للمحققين اخذ الوثائق وفحصها في مكانتهم بشرط ان يسلم للمكلف في هذه الحالة تثبيت فيها طبيعة لوثائق المحاسبية المسلمة ونوعيتها

-لايمكن اجراء التحقيق الا من طرف اعوان الادارة الجبائية الذين لهم رتبة مراقب على الاقل وفي حالة استبدال المحققين يجب اعلام المكلف بالضريبة بذلك

-يمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة او السند المستعمل لحفظ الحقوق .فادا كانت المحاسبة ممسوكة بواسطة انظمة الاعلام الالي ,يمكن ان تشمل المراقبة مجمل المعلومات والمعطيات والمعالجات التي تساهم بصورة مباشرة او غير مباشرة في تكوين النتائج المحاسبية او الجبائية .[1]

ثالثا:إجراءات التحقيق المحاسبي:

يمر التحقيق المحاسبي بعدة مرا حل وهي :[2]

أ-التحضير للتحقيق :

إن عدم إلتزام المحققين بإجراءات الرقابة الجبائية يجعلها تحت طائلة البطلان ، لذلك يستوجب على المحققين إتباع الإجراءات التي ينص عليها التشريع

[1] – الجمهورية الشعبية وزارة المالية .المديرية العامة للضرائب المادة (20-1) من قانون الضرائب

[2]-المادة 106من قانون الإجراءات الجبائية

1-برمجة مراقبة المحاسبة :

إن برمجة المكلفين الذين سيخضعون لعمليات مراقبة المحاسبة يخضع إلى قواعد إجرائية وإلى معايير إنتقاء محددة من قبل الإدارة المركزية ، وإعداد هذه البرامج متابعة تنفيذها من قبل المديريات الجهوية للضرائب والمصالح المركزية للمديرية العامة للضرائب .[1]

*إجراءات إعداد برنامج مراقبة المحاسبة :

إن إعداد قائمة المكلفين الذين سيكونون محل مراقبة تتم من قبل المديرية الولائية للضرائب التي لها علاقة مباشرة بالمكلفين، حيث يكلف رؤساء المفتشيات كل نهاية سنة بإرسال إقتراحات إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية الولائية ويقوم المدير الولائي للضرائب المعني بالتشاور معها ويحدد القائمة النهائية بالأخذ بعين الإعتبار معايير الإنتقاء وتوجهات المصالح المركزية ، والإمكانيات المتوفرة من ناحية أخرى وبعد فحص وتحليل مختلف إقتراحات التسجيل في برنامج مراقبة المحاسبة أو المراقبة المعمقة ، تقوم بعد ذلك الإدارة المركزية (مديرية الأبحاث والمراجعات)بتحديد البرنامج النهائي السنوي الذي سينفذ من قبل المصالح المكلفة بالرقابة ، وكما يمكن للإدارة المركزية أن تطلب في أي لحظة تسجيل مكلف ما في مراقبة المحاسبة أو مراقبة معمقة للوضعية الشخصية خارج البرنامج بناءا على معطيات أو بيانات خاصة في حوزتها أو مرسلة إلى المصالح المعنية

*معايير إنتقاء المكلفين :

إن عملية إنتقاء المكلفين الذين سيخضعون لعملية الرقابة لا يتم وفق معايير محددة، لكن تتعلق عموما بحالات ظرفية وعلى كل حال توجد عدة معايير يمكن أن تتبع من أجل إعداد برامج المراقبة ونقصد بها :[2]

-الأنشطة التي يمكن أن تنطوي على عمليات غش كبيرة أو فرص غش مرتفعة (المهن الحرة، مؤدي الخدمات، نشاطات البيع بالجملة و....إلخ)

-الأنشطة المحتكرة والغير تنافسية مع السلع المستوردة .

-تقسيم جغرافي متوازن من أجل أن يسمح بتغطية إقليم الولاية .

---

[2] -عيسالني نادية ، فرارسة سعدية، فعاليةا لرقابة الجبائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر،كلية العلوم التجارية سنة 2017،ص74

ب–إرسال إشعار بإجراء الرقابة الجبائية :

إن البدء بعمليات الرقابة الجبائية لمحاسبة المكلف لا يمكن أن يتم قبل إعلام المكلف مسبقا عن طريق إرسال إشعار بإجراء الرقابة مع وصل إستلام مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة ، ويمنح له أجل أدنى للتحضيرعشرة أيام (10) من إستلام هذا الإشعار ، هذا الأخير يجب أن يحتوي تحت طائلة البطلان الإجراءات على مايلي :[1]

-إسم أو المقر الإجتماعي للمكلف الخاضع للضريبة مع العنوان الصحيح .

-تاريخ وساعة بدء التدخل في عين المكان .

-إمكانية إستعانة المكلف بمستشار من إختياره .

-السنوات المعنية، ونقصد بها السنوات غير المتقادمة التي تذكر حتى ولو في حالة وجود عجز منقول، وبالنسبة للدورة المتقادمة التي إحتوت عجز يمكن أن يحقق فيها كذلك.

ويجب أن يحتوي إشعاربإجراء الرقابة على العنوان كاملا وختم المصلحة التي تباشره ويجب أن يكون ممضيا من قبل المحقق ورئيس مجموعة التحقيق بذكر أسمائهم وألقابهم ورتبهم .

ج–التدخل في عين المكان :

إن أول لقاء مع المكلف يسمح بخلق نوع من الثقة المتبادلة هذه المحادثة في غاية الأهمية لأنها تسمح بإقامة فكرة حول المكلف وإقامة العديد من الملاحظات والإستنتاجات، هذا اللقاء الأول يتمثل في إجراء محادثات مع مسيري المؤسسة ووسائلها ، موضعها بدقة ومكانها في السوق، شروط الإستغلال الموضوعة، زيارة المصانع والمحلات التي تسمح للمحقق بجمع المعطيات التي تستوجب في فحص المحاسبة لمتابعة الإنتاج الإستثمارات .....إلخ .

[1]-المادة 20-40 من قانون الإجراءات الجبائية

أ–الشروع في التحقيق :

ويتم ذلك من خلال فحص المحاسبة من حيث الشكل ومن حيث المضمون وهي تتم عبر مراحل كما هي على النحو التالي :

1–فحص المحاسبة من حيث الشكل : على المحقق أن يتأكد من :

–وجود محاسبة كاملة منتظمة :

لا تكون المحاسبة كاملة ومنتظمة إلا إذا كانت تحتوي على مجمل السجلات والوثائق اللازمة المنصوص عليها في المادة 9 إلى 12 من القانون التجاري ممسوكة وفقا للنظام المحاسبي والمالي حيث يحدد مايلي :[1]

–السجلات التجارية : حيث نقصد بها سجل اليومية العامة وسجل الجرد حيث أن سجل الجرد فتسجل في الميزانيات وجدول حسابات النتائج وجرد المخزونات ، ويجب أن تكون هذه السجلات مؤشرة ومصادق عليها، وممسوكة يوم بيوم بدون تشطيب لا كتابات على الهامش بالإظافة إلى ضرورة حفظها بعناية مع الوثائق التبريرية لمدة عشر (10)سنوات من تاريخ غلق اخر دورة .

–الوثق التبريرية :ونقصد كل وثيقة أو مستند تثبت القيام بالعمليات فعلا خاصة فواتير الشراء الأصلية والمصاريف التي قام بها المكلف بالإضافة إلى نسخ من فواتير البيع وتقديم الخدمات...إلخ .

–وجود محاسبة متسلسلة وصحيحة :

ونقصد بها أن المحق يجب أن يتأكد من أن المحاسبة تحتوي على مؤشرات متسلسلة وصحيحة ، بحيث يتم فحص ميزان المراجعة أو مجمع الجانب المدين أو الدائن لليومية العامة والذي يجب أن يكون مساويا لمجموع الجانب المدين أو الدائن لدفتر الأستاذ ، هذا التساوي يتم ملاحظته بناءا على ميزان المراجعة المعد من قبل الجرد وميزان المراجعة بعد الجرد.يجب على المحقق أن يتأكد من التجانس بين مجاميع ميزان المراجعة واليومية العامة من جهة أخرى وتجانس ميزان المراجعة مع دفتر الأسيتاذ من جهة أخرى ، هذا يعطي نوعا من المصداقية لعمليات نقل قيود اليمية العامة إلى دفتر الأستاذ وفي حالة عدم تساوي موازين المراجعة ممارسات

[1]–مسعود ناصر خديجة، دور التحقيق المحاسبي في مكافحة التهرب الضريبي،مذكرة ليسانس، جامعة المدية سنة 2014ص34.

تدليسية ، يمكن له أن يرفض المحاسبة كما أن فحص حساب الصندوق مطلوب حيث أن وجود رصيد دائن يعد سببا لعدم دقة المحاسبة .[1]

-وجود محاسبة مقنعة :

تكون المحاسبة مقنعة إذا كانت مجمل الكتابات المحاسبية يمكن تبريرها بالمستندات والوثائق حيث على المكلف أن يبرر الكتابات المحاسبة عن طريق تقديم وثائق إسمية حقيية وثائق الجرد للمواد والمنتجات الموجودة في المخزن وهذا شرط لصحة المحاسبة ، إضافة إلى ذلك فإن المحاسبة التي لم ترفق مفوترة وأي عيب في هذه الوثائق يجرد المحاسبة من صفة القناع ويمكن أن ترفض المحاسبة بسبب ذلك .

ب-فحص المحاسبة من حيث المضمون :

هذا الفحص هدف إلى التأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية أي المشتريات ، المخزونات وأشغال قيد التنفيذ والمبيعات من ناحية ، مراجعة الحسابات الرئيسية للميزانية وحسابات التسيير من ناحية أخرى، ومراقبة المعطيات البيانات المحاسبية ترتكز مراقبة المعطيات والمعلومات المحاسبية على العنصر التي لها تأثير على تكوين الربح الخام القيمة المضافة، وهي المشتريات والمخزونات والأشغال قيد التنفيذ والمبيعات وهي كمايلي:[2]

1-مراقبة المشتريات : إن عدم الإنتظار الذي من الممكن أن يظهر عند مراقبة حساب المشتريات ويمكن تصنيفه إلى صنفين هما:[3]

-تضخيم المشتريات :يهدف تضخيم المشتريات إلى تضخيم المشتريات إلى تخفيض الربح الخام والربح الصافي ويمكن أن يظهر تحت أشكال هي :

*التسجيل المزدوج للفاتورة الأصلية والفاتورة النسخة .

*تسجيل مشتريات وهمية .

*تسجيل نفس الفاتورة في يوميتين مساعدتين مثلا في يومية المشتريات وفي يومية العمليات المختلفة .

[1]-مسعود ناصر، مرجع سابق ص 34
[2]-المواد 9-12.من القانون التجاري
[3]-المادة 9-12من القانون التجاري مرجع سابق

ويقوم بممارسة عملية تضخيم المشتريات عادة من قبل المكلف الذي يستطيع إعطاء رقم أعمال مثل مقاول الأشغال العمومية ، والمحقق يمكن أن يكتشف هاته النقائص عن

طريق الفحص الدقيق لفواتير المشتريات ، وصولات الطلب، والكشوفات البنكية .

-تخفيض المشتريات:

إن عملية تخفيض المشتريات يترافق غالبا مع إخفاء مماثل للإيرادات وهذا النوع من الغش الضريبي يمكن أن يظهر تحت عدة أشكال منها:

-مشتريات دون فواتير

-مشتريات خاصة من قبل المنتج .

-نقل خاطئ للمجاميع أو إضافة خاطئة .

وعن طريق الفحص الدقيق للفواتير يمكن أن يكتشف الغش في المشتريات المفوترة ومن الصعب إكتشافها إذا كانت هذه السلع المشتراة دون فواتير عن طريق فحص المحاسبة ، لذلك على المحقق أن يجري مر اقبة للسلع الموجودة في المخزن بطلب فواتير الشراء ووصولات الطلب أو للإستلام، كما يمكن له طلب تقديم محاسبة تحليلية للمواد الأولية والمنتجات المباعة .

2-مراقبة المخزونات والأشغال قيد للتنفيذ :

أن العناصر المكونة للمخزون هي لبضاعة المواد واللوازم ، المنتجات والأشغال قيد التنفيذ ، قد تكون موضوع تلاعب المكلف وعلى المحقق أن يراقبها بدقة ، ويشكل دفتر الجرد الوثيقة الأساسية لإجراء عملية الرقابة على المخزون وهذه الرقابة يمكن أن تظهر نوعين من الخلل :[1]

-الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيم أقل منن السعر الحقيقي لتخفيض قيمة المخزون.

-يمكن أن يلاحظ المحقق أن الفترة الخاضعة للرقابة الجبائية قد شهدت خفضا لكميات وقيم المخزونات معا لتخفيض في القيم والكميات .

[1]-المرسوم التنفيذي رقم 91-60مؤرخ في 23-2-1991المتعلق بتنظيما لمصالح الخارجية للإدارة المركزية

مراقبة المبيعات : إن أكثر التلاعبات المحاسبية لتي يمكن أن تحدث على مستوى المبيعات هي كمايلي:[1]

-تخفيض القيمة الحقيقية لبعض المبيعات .

-نسيان أو إغفال إيرادات متأتية من صناعة التحويل وأنشطة قطاع البناء أو بيع الفضلات

-القيام بتسجيل الواردات الوهمية للسلع في جانب المدين كحساب المبيعات .

-عدم التسجيل في المحاسبة للسلع التي أخذها التاجر، أو المستغل كحاجاته الشخصية .

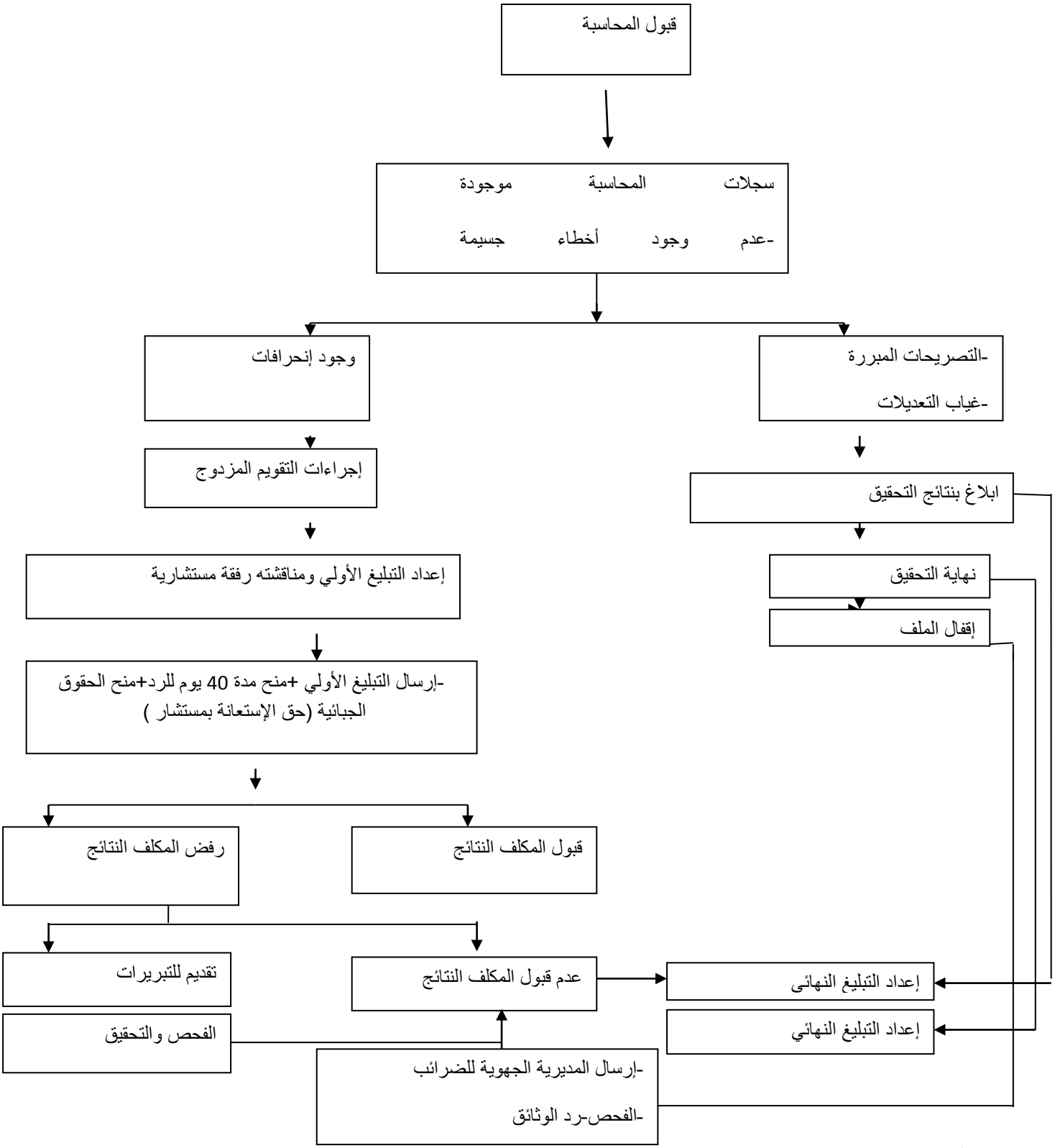
وعلى المحقق إختبار الإجراءات التي تبدو له ملائمة لكل نوع من المؤسسات الخاضعة للرقابة بحسب نشاطها.

ربعا: نتائج التحقيق

بعد الإنتهاء من عملية التحقيق يقوم المحققين بمعية رئيس الفرقة بإعداد التبليغ الأول الذي يجب أن يقدم إلى المدير الفرعي للرقابة الجبئية للإطلاع عليه ورفع النقائص إن وجدت ومن ثم التأشير عليه قبل إرساله، ويمكن إستخلاص النتائج :

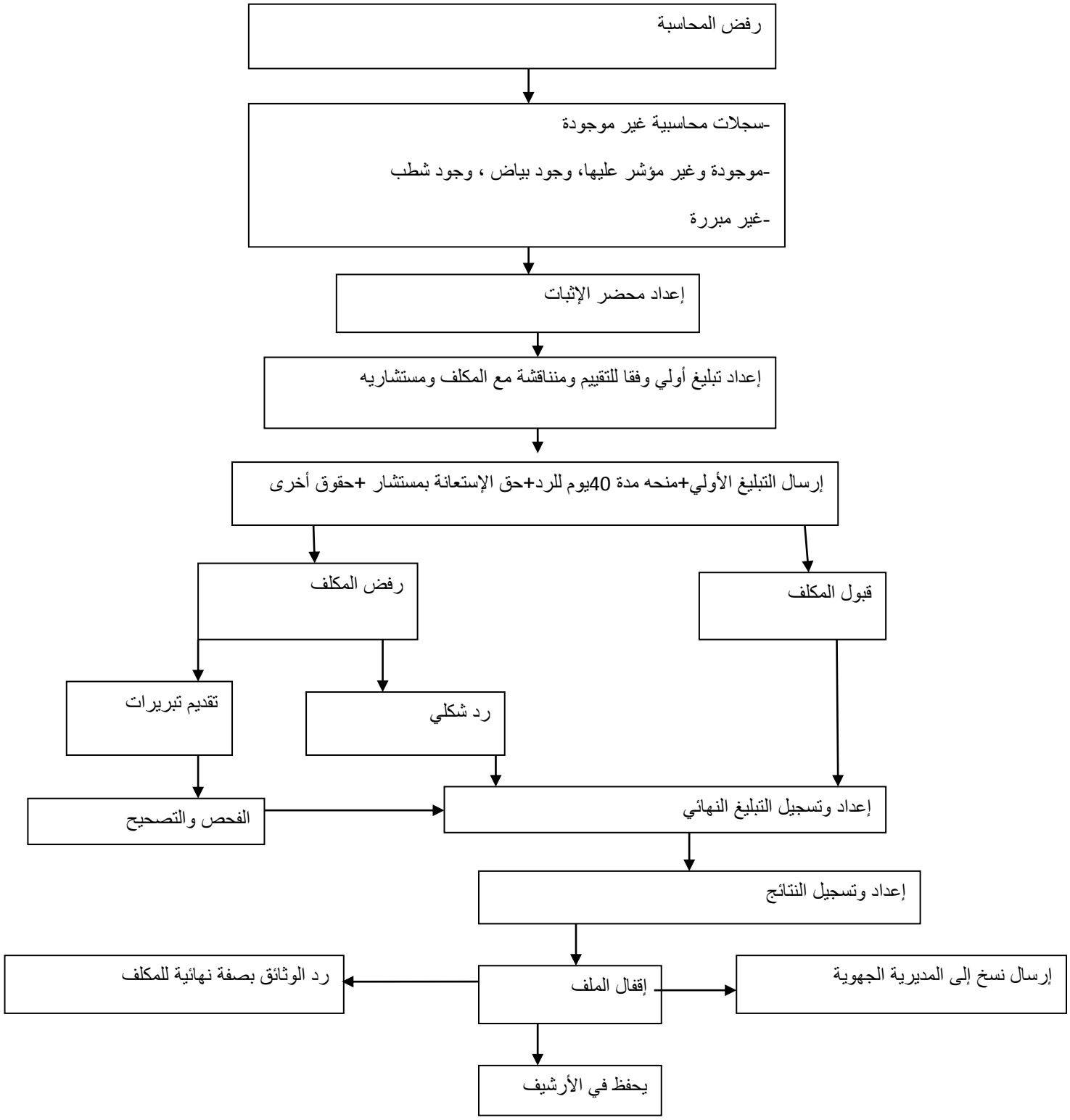
[1]-دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرئب،المديرية العامة للضرائب ، الجزائر،2006

الشكل رقم 02:حالة قبول المحاسبة



المصدر:عيساني نادية، فرارسة سعدية،فعالية الرقابة الجبئية الداخلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ،قسم علوم تجارية ،جامعة المدية ، سنة 2017، ص67

الشكل3 :حالة رفض المحاسبة



المصدر:عيساني نادية، فرارسة سعدية، فعالية الرقابة الجبائية اللداخلية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي قسم العلوم التجارية نفس المرجع السابق ص81

3-تبليغ نتائج التحقيق:

إن الغرض من التحقيق المحاسبي هو إبراز الأخطاء المتضمنة في محاسبة المكلف بغرض التأكد من صحة مختلف الضرائب والرسوم المستحقة التي قدمتها المحاسبة وكما هو معلوم إن التحقيق المحاسبي يجري تنفيذه ضمن حقوق المكلف بدءا من الإشعار بالتحقيق إلى غاية تبليغ المكلف بالنتائج حتى في حالة وجود أي تسوية .[1]

أ-التبليغ الأولي :

يجب على المحقق إعداد التبليغ الأول ويتضمن هذا التبليغ مايلي :

1-**المرسل إليه بنتائج التسوية (التبليغ الأولي)**:يجب إبلاغ لمؤسسة محل التسوية بالبريد المضمون مع وصل بالإستلام وتعتبر التسوية قانونية حتى في حالة رفضه إستلام التبليغ أوتغيير العنوان بدون إعلام المحققين .

2-**محتوى التبليغ الأول** : يجب أن يشير أن التبليغ الأول إلى مدة الإجابة الممنوحة للمكلف بالضريبة محل التحقيق وهي:[2]

-أربعين يوما (40) يوما بالنسبة للتحقيق المحاسبي

-ويجب أن يشير التبليغ الأول صراحة على إمكانية إحضار مستشار

-كما يبين أن للمعني الحق في طلب تحكيم مدير الضرائب l'arbirage

-ولابد من أن يشير إلى رقم الإشعار بالتحقيق وتاريخه وسنوات التحقيق والضرائب التي تم التحقيق فيها، كما يحتوي مضمون التبليغ الأولي بالنسبة للتحقيق المحاسبي على النتائج المتوصل إليها بعد القيام بالتحقيق المحاسبي على مستوى الفروع التالية :

-النظام الجبئي

-المحاسبة من الناحية الشكلية

[1]-المادة 06-20، قانون الإجراءات الجبائية
[2]-المادة 112من نفس المرجع

-المحاسبة من الناحية الموضوعية

3-دراسة التبريرات المكلف بالضريبة :

بعد إنتهاء المدة القانونية الممنوحة للمكلف للإجابة على التبليغ الأول يتم دراسة جوابه على النقائص حيث يكون إما بالقبول أو الرفض لهذه التبريرات ففي حالة غياب الرد يعتبر ذلك قبولا ضمنيا للتسوية أما إذا كان الرد خارج الأجال فإنه غالبا ما يتم الأخذ بعين الإعتبار هذه الملاحظات أما إذا كان الرد بالأجال القانونية فيتم دراسة كل التبريرات

-التبليغ النهائي :

يقوم المحققون في هذه المرحلة بتحرير التبليغ بعد دراسة كل النقاط المشار إليه في جواب المكلف على التبليغ الأولي، ويتضمن التبليغ النهائي ما يلي:[1]

-معلومات تخص المكلف

-إمضاء المحققين ورئيس الفرقة .

-يحتوي على جزئيين : الجزء الأول يتضمن إعادة صياغة تبريرات المكلف للسنوات محل التحقيق، أما الجزء الثاني يتضمن الجواب على هذه التبريرات ويحق للإدارة الجبائية الحصول على معلومات ذات طابع جبائي من أي جهة في الأخير يتم تأسيس رقم الأعمال النهائي والربح .

-إنهاء أشغال أعمال التحقيق:

في هذه المرحلة يتم إعداد الجدول الفردي الذي يلخص ما تم التصريح به وماتم إعادة تأسيسه والحقوق المستخرجة في السنوات محل التحقيق، كما يتم إعداد تقرير التحقيق الذي يلخص ظروف إجرء عملية الرقابة الجبائية.

[1]-الذيب حوسو التدقيق في أغراض الضريبية ، مذكرة ماجستير ، جامعة النجاح، كلية الدراسات العليا فلسطين، سنة 2005ص47

ثالثا: خصائص التحقيق المحاسبي :

يمثل العنصر البشري القلب النابض لمختلف مراحل التحقيق. سواء في تحقيق العماية المالية أو العملية الضريبية فالمحقق هو الذي يقوم بالتخطيط والتنظيم والتنفيذ بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف ولهذه الأسباب يجب أن تتوافر في الأسباب يجب أن تتوافر في المحقق مبادئ وأخلاق محددة بدونها لايمكن إنجاز الهدف الحقيقي والمطلوب وهذه الصفات وإن كان من المفروض أن يتحلى بها كل إنسان، لأن المحقق المحاسبي المستقل يجب أن تكون هذه الصفات هي مكونات شخصيتهم، وألا سوف تفقد العملية الضريبية إحترامها من جمهور المكلفين وفقدان الإلتزام الطوعي من المواطن

فقد نص المعيار910 في الفقرة الرابعة على ضرورة التزام المحقق بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين وتتضمن قواعد السلوك المهني التي تحكم المسؤوليات المهنية للمحقق على مايلي :

أ-**المؤهلات** :

يجب علي المحقق المختص في التحقيق المحاسبي أن يمتلك كفاءات مهنية ملائمة والمتمثلة في :

-معرفة طرق وأساليب التحقيق المحاسبي

-معرفة الشكل القانوني للوحدة الإقتصادية موضوع التحقيق -

- مهارات الإتصال مع كل أطراف العملية التحقيقية -

- معرفة المبادئ الأساسية المتعارف عليها في علم المحاسبة والتحقيق [1]

ب-الاستقلالية :

أن يكون المحقق المحاسبي محايدا في قراراته، كما يجب أن تقدر هذا الإستغلال ماديا ومعنويا ويتطلب الإستغلال المادي أن لا يكون المحقق في موضع تبعية قد تؤثر على تسوية أهدافه .[2]

[1] - الذيب حوسو ، مرجع سابق ص47

[2]- فحموش سمية ، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية ،مذكرة الماجيستير، كلية العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر 2016ص27

ج–السرية المهنية :

يمكن أن يطالب المحقق المحاسبي طوال مهمته بمعرفة معلومات سرية أين تشكل في إفشاءها مخاطر قد تعود بالضرر على المؤسسة محل التحقيق أيضا جميع الإستنتاجات المتعلقة بالوضع الجبائي للمؤسسة إذا تم وقوعها في أيدي أطراف ثالثة يكمن ان تستخدم ضدها .[1]

د–الكفاءة :

الكفاءة صفة لها أهمية كبيرة في التحقيق المحاسبي، لأنها هي التي تحدد تطور هذا النوع من المهام، في الواقع فإن نجاح عملية التحقيق المحاسبي يعتمد الدرجة الأولى على مستوى الحد الأدنى للجودة التى تحققها خبرة وكفاءة المعنيين في هذا المجال من حيث التحقيق المحاسبي، هذا الشرط لا يتطلب من المحقق المحاسبي معرفة كيفية فرض الضريبية فقط ولكن أيضا معرفة تقنيات التحقيق حتى يمكنه أيضا السيطرة على الأمور المحاسبية نتيجة لذلك يجب أن يكون المحقق المحاسبي على مستوى عالي من الكفاءة [2].

هـ–بذل العناية المهنية :

ويعني بها أن يقوم المحقق المحاسبي بالمجهودات المناسبة خلال كل مرحلة من مراحل التحقيق أي عند إعداد برنامج التحقيق وعند تنفيذ إجراءات التحقيق

وبالإضافة إلى الكفاءات المهنية السابقة يجب أن تتوفرفي المحقق المحاسبي يعض الصفات :

– الصدق والدقة في الأقوال والأفعال

–الأمانة والنزاهة

–اللياقة بمعنى حسن المعاملة والتصرف مع المكلف سواء عند طرح الاسئلة او عند اكتشاف الاخطاء

المطلب الثاني : التحقيق المصوب vp

التحقيق المصوب في المحاسبة من طرف الرقابة الجبائية التي تم استخدامها مؤخرا ضمن قانون المالية لسنة 2010وهوا لايخلف عن التحقيق في المحاسبة العادى من حيث الاجراءات [3].

[1] – فحموش سمية ، نفس المؤجعالسايق ص28

[2] – صالح حميداتو ، دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية .مذكرة الماجيستير كلية العلوم التجارية ، جامعة الورقلة الجزائر 2012ص49.

[3]– الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، قانون الإجراءات الجبائية ، المادة 20 مكرر القانون رقم 9–209 المؤرخ في 2009/12/31المتضمن قانون المالية 2010ص 18.

وهو عبارة عن تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية .[1]

أولا: خصائص التحقيق المصوب في المحاسبة :

انطلاقا من مفهوم التحقيق المصوب في المحاسبة .يتميز هذا النوع من التحقيق بالخاصيتين التاليتين .

-يتم التحقيق في نوع أو عدة أنواع من الضرائب اختيار العينة

-يعطي التحقيق فترة كاملة أو جزء منها غير متقادمة أو يكون على مجموعة عمليات ومعلومات محاسبية لمدة سنة

ثانيا : غاية التحقيق الظرفي

الهدف من إجراء الجديد للمراقبة هو إستعمال وسيلة مراقبة جديدة تسمنح باستعمال بحث مصوب أو بأوليات في البرمجة لمراقبة على سبيل المثال مايلي:[2]

-مراقبة ضريبة واحدة أو عدة ضرائب خلال فترة محددة (سنة إلى ثلاث سنوات)

-مراقبة مدى قانونية الحسومات المستفاد منها في مجال(TVA)، وكذا مصدر القروض الضريبية (TVA).

-مراقبة النسب (TVA) المستعملة ، وكذا المبالغ المطلوبة للإستيراد.

مراقبة بعض الحسابات المحاسبية كل حساب على حدى(تكاليف الإهتلاكات والمؤونات)

-مراقبة طلبات الإستفادة من القرض الضريبي (TVA)، هو حق إسترجاع TVA.

بإمكان التحقيق المصوب أن يؤدي إلى تحقيق هام (VG) وذلك في الحالة التي يتم فيها تحقيق على مستوى المفتشية (CSP) وتبقى طلبات المعلومات في هذا الإطار بدون رد أو يقوم المكلف بتقديم ردود غير كاملة ، وعليه فإنه يمكن الإنتقال من تحقيق مصوب إلى تحقيق عام (VG) بناءا على الأسباب المذكورة أعلاه، أو في حالة إكتشاف نقائص تتطلب بحث معمق هذا من جهة ومن جهة أخرى في حالة التحقيق المصوب

[1]- نفس المرجع ص 19.

[2]-صالح حميداتو، مرجع سابق، ص47

(VP) فإنه لا يجب فحص معمق من ناحية الشكل والمضمون لكافة الوثائق والسجلات المحاسبية التي يجب التحقيق فيها هي تلك المتعلقة فقط بالضريبة والمدة المعنية بالتحقيق .

ثالثا:الحق في إستئناف التحقيق للإدارة الجبائية :

للإدارة الجبائية الحق في القيام بتحقيق معمق بعد نهاية أشغال التحقيق المصوب، بمعنى أن القيام بتحقيق مصوب لا ينزع الحق للإدارة بأن تقوم بتحقيق عام (VG)لاحقا وإعادة النظر مرة ثانية في الضرائب والرسوم التي حقق فيها من قبل،و ذلك مع الأخذ بعين الإعتبار التعديلات الناتجة عن التحقيق المصوب .

رابعا:إجراءات وسيرورة التحقيق المصوب

التحقيق المصوب يخضع لنفس القواعد التي يخضع لها التحقيق في المحاسبة وعليه يجب تسليم أو إرسال للمكلف إشعار بالمراجعة ميثاق للمكلفين الخاضعين للمراقبة .

-للمكلف أجال (10) أيام لتقديم الوثائق المحاسبية وذلك من تاريخ إستلام الإشعار .

-يجب أن تتم أشغال المراقبة بعين المكان أي عند المكلف إلا انه بإمكان هذه الأخيرة أن تتم على مستوى المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية وذلك في الحالة التي يقوم فيها المكلف بهذا الطلب نظرا لعدم إمكانية إجراء التحقيق بعين المكان لسبب ما شريطة أن يكون مقنع ومقبول .

-في نهاية الأشغال يسلم للمكلف تبليغ أولي للرد في أجال أقصاه ثلاثين (30) يوما إبتداء من تاريخ إستلام التبليغ، مع الإشارة أن عدم الرد الأول يعتبر قبول ضمني من طرف المكلف للتعديلات المبلغة .

خامسا: شروط التحقيق المصوب في المحاسبة :

يخضع هذا النوع من التحقيق لجملة من الشروط التي يجب مراعتها واحترامها فيما يلي [1]:

[1] – سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة الماجستير في علوم التسير ص22.

-يمكن أن يطلب من المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق تقديم الوثائق المحاسبية والوثائق التوضيحية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أو التسليم المرتبطة بالحقوق والضرائب والرسوم والأتاوي المتعلقة بالتحقيق .

-لايمكن أن ينتج هذا التحقيق بأي حال فحص ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة .

-لايطلب من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق سوى تقديم وثائق توضيحية عادية على غرار الفواتير والعقود ووصول الطلبات أوالتسليم .

-يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة في المحاسبة لنفس القواعد في التحقيق العام

-لايمكن الشروع في اجراء التحقيق المصوب في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم اشعار بالتحقيق مقابل اشعار بالوصول بميثاق حقوق والتزامات المكلف بالضريبة المحقق في المحاسبة أن يستفيد من أجل أدني للتحضير مدته 10أيام ابتدءا من تاريخ استلام الإشعار

-يجب إن الاشعار بالتحقيق بالاضافة الي العناصر المشترطة أثناء التحقيق .توضيح طابع التصويب في التحقيق كما يجب إعلامه بطبيعة العمليات المحقق فيها

-لايمكن تحت طائلة بطلان الإجراء أن تستغرق مدة التحقيق في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين

-يتمتع المكلف بالضريبة بأجل 30يوم لإرسال ملاحظاته أو قبوله ابتداءا من تاريخ تسليم الإشعار بإعادة التقويم

-إن ممارسة التحقيق لايمنع الإدارة الجبائية من إمكانية إجراء التحقيق المعمق في المحاسبة لاحقا والرجوع إلي الفترة التي تمت فيها الموافقة .لاكن يجب أن تأخذ بعين الإعتبار الحقوق المطالب بها نتيجة لأداء التقييم المتتم عند التحقيق المصوب

ايجابيات وسلبيات التحقيق المصوب

-التحقيق المصوب في المحاسبة لايختلف عن التحقيق في المحاسبة العادي الذي سبق ذكره.إلا المصوب في المحاسبة يقتصر على فحص عينة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب تخص فترة معينة وهذا من شأنه أن يضفي بعض الايجابيات وبعض السلبيات علي عملية التحقيق بالنسبة للادارةالجبائية والمكلف علي حد السواء .[1]

من هذه الإيجابيات نذكر:

- تقليص فترة التحقيق وهذا لأن عملية الفحص تقتصر على عينة فقط وهذا مايجعل المعلومة المحاسبية الخاضعة للتحقيق إلى حد ما تتوفر فيها خاصية التوقيت المناسب

-اقتصار التحقيق على عينة يزيد فى دقته واكتشافه لأغلب الأخطاء والثغرات وهذا مايجعل عينة المعلومات المحقق فيها تتمتع بقدر كاف من الجودة أما السلبيات فنذكر منها:

- من الصعوبة يمكن إختيار العينة الممثلة للكم الهائل من المعلومات المتوفرة مما يجعل عملية التحقيق عشوائية وتفتقد الى الأهداف

-الإقتصار على فحص المعلومات المحاسبية التي تتضمنها العينة فقط .ليمكن الاعتماد عليها للحكم على جودة هذه المعلومات .[2]

المطلب الثالث:التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة Vasfe :

وهو عبارة عن مجموعة من العمليات الخاضعة بالبحث والتقصى من ا جل الكشف عن الفروقات مابين المداخيل المصرح بيها من طرف المكلف "شخص طبيعي ومابين المداخيل المصرح بيها فعلا .

يمكن لأعوان الادارة الجبائية أن يشرعو في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعين بالنسبة للضريبة على الدخل الاجمالي سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر ام لا عندما يكون لديهم إلتزامات متعلقة بالضريبة .

في هذا التحقيق يتأكد الاعوان المحقوقون من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرح بيها مع الذمة المالية الاجمالية للمكلف وقد عرفه Thierry Lambeit :

[1]- سليمان عتير ، مرجع سابق ص.45

[2] - مندى طلاب جامعة ورقلة، منتديات العلوم الإقتصادية والتسيير، في الأربعاء ديسمبر 08-2010 في 11:03.

علي أنه مجموعة العمليات التي تراقب صحة التصريحات المتعلقة بالدخول الاجمالية الخاضعة للضريبة علي الدخل ,وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع اجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة حيث بدأ العمل بهذا البرنامج في الجزائر سنة 2001وتتم عمليات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية علي مستوى المدريات الولائية للضرائب

أولا: اعداد برنامج التحقيق :

يتم برمجة 5بالمئة من القضايا المقترحة للتحقيق في المحاسبة للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية ,وهذه النسبة قابلة للزيادة حسب الكفاءات والامكانيات المتاحة لمصالح الرقابة حيث يتم اختيار الملفات حسب هذا البرنامج بناءا على عدة معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة منها:

-الأشخاص الذين سجلت المفتشية في ملفاتهم عدم التجانس المداخيل المصرح بيها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة أفراد أسرة المكلف .

-عندما يتم اكتشاف من قبل المفتشية مؤشرات لعدم مصداقية التصريحات المكتتبة .

-الأشخاص الذين يمتلكون مداخيل عير محددة تبيض أموال مثلا .

-اذا كان الفارق معتبرا بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء والحائزون على الحصص الاجتماعية والمداخيل الحقيقية المحققة بعد المراجعة المحاسبية وباختيار مجموع الملفات المراد التحقيق فيها .تستند مهمة ذلك الى أعوان المراقبة المختصين .[1]

ثانيا: التحضير للتحقيق :

يقوم الأعوان المحقوقون في مجمل الوضعية الجبائية باتباع مراحل وخطوات التحقيق المحاسبى حيث يتم :[2]

-سحب الملف الجبائى للمكلف المعنى بالتحقيق وهذا على مستوى المفتشية التابع لها اضافة الى امكانية سحب وفحص مختلف الملفات الجبائية للأشخاص الذين يعيشون مع هذا المكلف .

-إبلاغ المكلف بالضريبة مع منحه مدة 15يوم للتحضير إبتداءا من تاريخ الإستلام .

[1] – قحموش سمية ، مرجع سابق، ص82

[2]-سمية قحموش، نفس المرجع السابق، 83

-إجراء البحوث الخارجية الهدف منها الحصول على معلومات غير موجودة فى الوثائق والملفات التى تمتلكها الإدارة الضريبة مثل فحص الحسابات البنكبة للمكلف كما أن هذا الفحص للحسابات البنكية سحب على جميع الأشخاص الذين يعيشون معه مثل أولاده أقاربه .

-إعداد الميزان الشكلى وهو بمثابة ميزانية أولية تحتوى على مجمل المعطيات المتحصل عليها من خلال فحص الملف الجبائي، وكذا إجراء البحوث الخارجية وتكمن أهمية هذا الميزان في إجراء مقاربات شكلية فيما بين المعلومات المتحصل عليها، وإظهار الدخول الغير المصرح بها كما يسمح بفحص تغيرات الذمة المالية للمكلف ومن ثم توجيه المراقب أثناء عملية سير التحقيق.

ثالثا:سير المراجعة المعمقة :

بعد الإنتهاء من المدة المحددة للتحضير، تأتى عملية التحقيق المعمق والتى تتم في مصالح الضريبة رغم أهداف الرقابة الخارجية، والغرض من ذلك هو عدم مطابقة أفراد المنزل إلا في حالة طلب المكلف أن تجرى عملية التحقيق المعمق فى بيته أو فى مكتب مستشاره .

يلتقى العون المحقق بالمكلف المعنى بالتحقيق ويخوض فى حوار معه ليبن له أن هذا التحقيق نابع من ضرورة توضيح وضعيته الجبائية ،وأنه يجب عليه أن يقدم كافة المعلومات والتوضيحات عن حالته المدنية ، الأعباء العائلية وكذلك معلومات اظافية عن ذمته المالية وفي كل الحالات فإن المكلف ملزم ب:[1]

-عدم الكشف بسرعة عن المعلومات المتوفرة لديه ،والتى توحي للمكلف بأنه على دراية معمقة بملف وتهيئة جو من الثقة معه .

-استقبال المعلومات الضرورية من الناحية الجبائية والمقدمة من طرف المكلف .

-التحلي بالصبر مع المكلف دون دفعه الى تقديم توضيحات خلال المقابلة معه بعد أن يحصل العون المحقق على مختلف المعلومات وكشوفات الحسابات يقوم بفحصها تحليلها، ومقارنتها مع تلك التصريحات التى تهدف الى استخراج المخالفات والأخطاء وفي حالة جمع المحقق عدة عناصر تثبت أن المكلف يحقق مداخيل مهة

[1]-عبد الرحمان قروي، دور مفتش الضرائب في الحد من ظاهرة التهرب للضريبي، ص253

مقارنة بما صرح به يمكنه طلب توضيحات وتبريرات لنقطة أو عدة نقاط حول ماصرح بيه المكلف كضريبة وما حققه من موارد ونفقات [1].

د–نتائج التحقيق :

عند انتهاء المحقق من عملية التحقيق والمقارنة قد يتوصل الى نتيجتين هما :

–قبول أسس فرض الضريبة المصرح بها من المكلف ،ومن ثم عملية اشعار هذا الأخير بغياب التقويم .

–رفض أسس فرض الضريبة إذا علم أنه مصرح بيها كمداخيل ليست حقيقية وغير مطابقة للواقع وعليه يقوم بإعادة تكوين اسس الاخضاع ،وابلاغ المكلف المحقق في وضعيته الجبائية بذلك ويجب أن يكون هذه الابلاغ مفصلا بأرقام وجدوال تسمح له بفهم التقويمات المجراة حتي يتسنى له الرد عليها بملاحظته أو قبوله مع منحه مدة 40يوما ويجب لأن يحتوي الابلاغ بإعادة تكوين اسس الإخضاع أساسا على مايلى :[2]

–النقائص المكتشفة عند فحص الملف الجبائى .

–عدم التوافق التوافق الملاحظ بين المداخيل المصرحة وتلك التى تم الاطلاع عليها مع إظهار مصدر وطبيعة المعلومة المستغلة .

–طريقة وكيفية التقييم والتسويات المقترحة .

[1]– عوادي مصطفى ، مرجع سابق، ص43

[2]– ميثاق المكلفين بالضريبة ، مرجع سابق، ص 31

خاتمة الفصل الثاني:

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات المتخذة للحد من ظاهرة الغش الضريبي، وهي تكتسي أهمية بالغة نظرا لكون النظام الجبائي الجزائر ي نظام تصريحي ، أي يمنح للمكلف الحرية النسبية في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، وعليه تعتبر الرقابة على هذه التصريحات مهمة ولازمة لان التصريحات في الكثير من الاحيان تكون غير صحيحة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية بهدف التملص من دفع الضريبة

ومن بين أليات الرقابة التي تحاول الحد من ظاهرة الغش التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية حيث يبقي هناك نقص في تحقيق أهداف النظام الجبائي من خلال أن عدد الملفات المحقق فيها بهذه الألية غير كافي ويرجع ذلك لعدة مشاكل يعاني منها النظام منها ماهي خاصة به، ومنها ماهي متعلقة بضعف الإمكانيات البشرية والمادية، ووجود علاقة سيئة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة .

الفصل الثالث

دراسة حالة
مردودية الرقابة المعمقة

مقدمة الفصل الثالث:

وضع المشرع عدة وسائل لمكافحة التهرب الضريبي، وأهمها الرقابة الجبائية ويتوقف نجاحها علي الوسائل المادية والكفاءات البشرية في الميدان المحاسبي والقانوني التي يتوفر لديها المهارات العالية، حيث تمكنها من اكتشاف أي تلاعب من جانب المكلفين مع تطبيق العقوبات الردعية، التي من الواجب على المكلف أن يلتزم بدفع الضريبة الواجبة عليه وتحري الدقة عند الإدلاء بتصريحاته الضريبية .

تأخذ الرقابة الجبائية عدة أشكال وهذا حسب درجة التعمق في الوثائق، وكذا حسب الهدف المرجو من عملية الرقابة ومن بين أشكالها الرقابة الجبائية المعمقة على مستوى الأجهزة المختصة .

هذا الشكل الأخير يأخذ عدة أنواع من بينها التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية الذي سنقوم بتسليط الضوء عليه من خلال هذه الدراسة مع إظهار واقعه فى الجزائر، لذا قسمنا هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : الإطار التنظيمي للمديرية العامة للضرائب .

المبحث الثاني : فعالية الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية.

المبحث الثالث : الحد من التهرب الجبائي في من خلال ألية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .

المبحث الأول:الإطار التنظيمي للمديرية العامة للضرائب

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى نشاة المديرية العامة للضرائب التعريف بها ومعرفة الهيكل التنظيمي لها والتعرف على مهام وصلاحيات المديرية العامة للضرائب .

المطلب الأول: نشأة المديرية العامة للضرائب

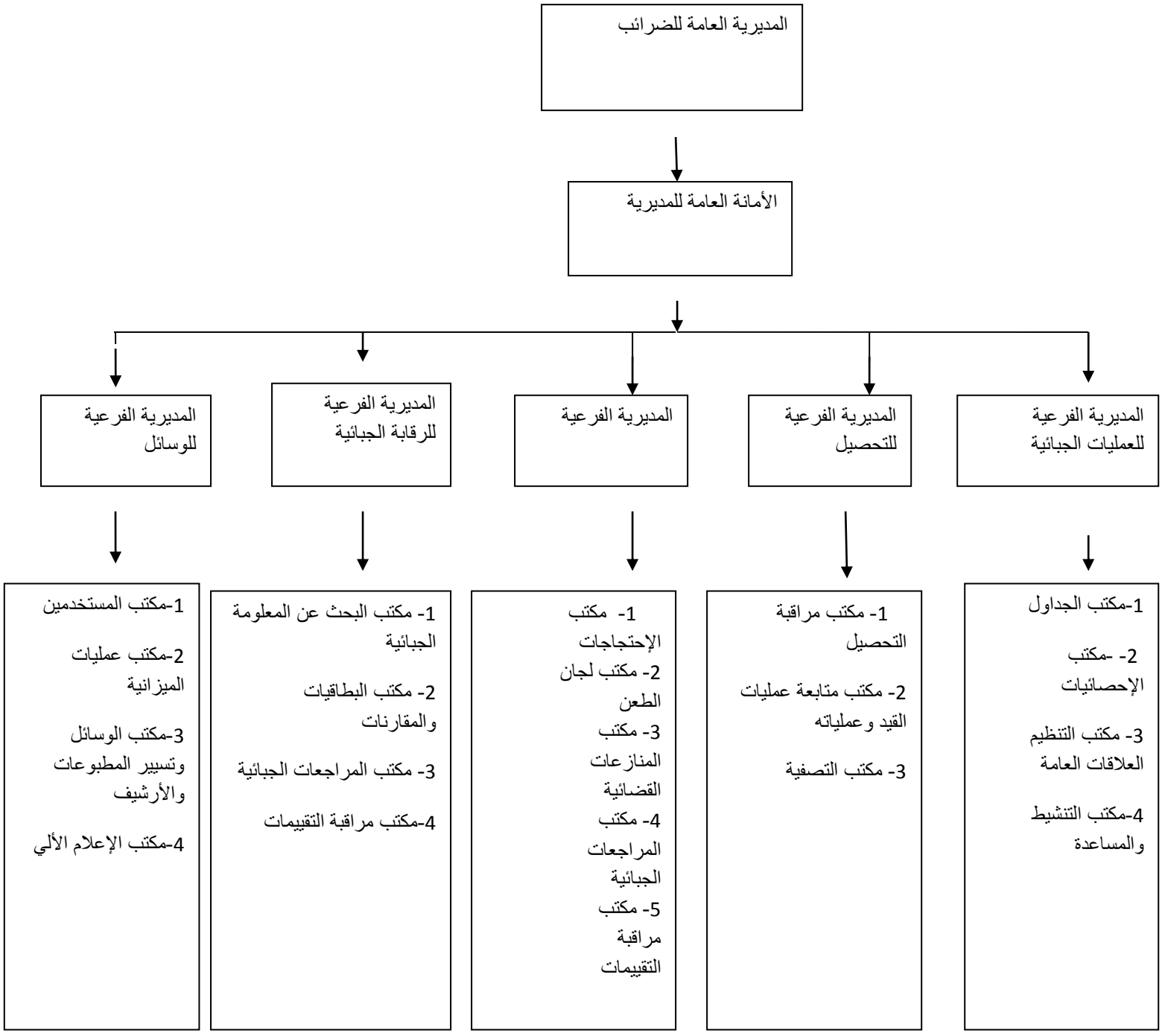
تم انشاء نظام المديريات الجهوية والمديريات الولائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91/60 المؤرخ في(08) شعبان 1411، الموافق ل23 فيفري 1991 . المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية تنظمها هيكليا مستقلا في شكل مديريات ولائية ومفتشية الضرائب قباضات، طبقا للقرار الوزاري المؤرخ في 30 افريل، والذي طرأت عليه تعديلات نص عليها القرار الوزاري المؤرخ في 12سبتمبر1994

المديرية العامة للضرائب هي إمتداد المستوى المحلي للإدارة المركزية حيث أن دورها الأساسي هو إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت دائرة اختصاصها الإقليمي، وفي هذا الإطار فهي مكلفة بالإنعاش، التنسيق والتوجيه والمراقبة لنشاطات المصالح الجبائية المتواجدة في حدود إقليمها.

المطلب الثاني : الهيكل الاداري للمديرية العامة للضرائب

تتكون المديرية العامة للضرائب من خمسة مديريات فرعية ممثلة في سبعة عشر (17) مكتب، ومصالح خارجية وفيما يلي ملخص للمديريات الفرعية والمصالح الخارجية والمشكلة للمديرية العامة للضرائب.

الشكل رقم (04) : الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للضرائب .



المصدر: المديرية العامة للضرائب

المطلب الثالث :مهام وصلاحيات المديرية العامة للضرائب

تتكون المديرية الولائية للضرائب من خمس (05) مديريات فرعية :

1- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية : وتكلف بمايلي :

- تنشيط المصالح وإعداد الإحصائيات وتجميعها . كما تكلف بأشغال الإصدار

- التكفل بطلبات إعتماد حصص شراء بالإعفاء من الرسم عللى القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها .

- متابعة أنظمة الإعفاء والأمتيازات الجبائية الخاصة .

تعمل على تسيير :

أ-مكتب الجداول ويكلف ب:

-التكفل بالجداول العامة والتصديق عليها .

التكفل بمصفوفات الجداول العامة وسندات التحصيل

ب- مكتب الإحصائيات ويكلف ب:

- إستلام إحصائيات الهياكل الأخرى في المديرية الولائية

- مركزة المنتجات الإحصائية الخاصة بالوعاء والتحصيل

- مركزة الوضعيات الإحصائية الدورية وضمان إحالتها إلى المديرية الجهوية للضرائب .

ج- مكتب التنظيم والعلاقات العامة ، ويكلف ب:

- إستلام ودراسة طلبات طلبات الإعتماد في نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة مع تسليم هذه الإعتمادات .

- متابعة الأنظمة الجبائية الخاصة والإمتيازية .

- نشر المعلومة الجبائية وإستقبال الجمهور وإعلامه وتوجيهه .

د– مكتب التنشيط والمساعدة ،ويكلف لاسيما بضمان ما يأتي :

– التكفل بالإتصال مع الهياكل الجهوية والمديريات الولائية للضرائب وكذا تنشيط المصالح المحلية، ومساعدتها قصد تحسين مناهج العمل وإنسجامها .

– متابعة تقارير تقارير التحقيق في التسيير ومعالجتها .

2–المديرية الفرعية للتحصيل : وتكلف بمايلي :

– التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج أخر أو إتاوى .

– متابعة العمليات والقيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ التحصيل الجبري للضريبة .

– التقييم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لا سيما فيما يخص التصفية مع إقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي .

– مراقبة القابضات ومساعجتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير.

تعمل على تسيير :

أ– مكتب مراقبة التحصيل ، ويكلف ب:

– 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 .

ب– مكتب متابعة عمليات القيد وأشغاله : ويكلف بضمان :

– متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وعلى شهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها .

– المراقبة الدورية لوضعية الصندوق حركة الحسابات المالية و القيم غير النشطة .

– التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير، بخصوص مهام المراقبة وتنفيذها .

– ضمان إعداد وتأشير عمليات والقيود عند تسليم المهام بين المحاسبين .

ج–مكتب التصفية : ويكلف بضمان :

– مراقبة التكفل بالجداول العامة وسندات التحصيل أو الإيرادات المتعلقة بمستحقات ومستخرجات الأحكام والقرارات القضائية في مجال الغرامات والعقوبات المالية أو الموارد غير الجبائية

– إستلام 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

3–**المديرية الفرعية للمنازعات**، تكلف بضمان:

– معالجة الإحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو المرحلة الإعفائية ، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة .

– معالجة طلبات إسترجاع الدفع المسبق للرسم على القيمة المضافة .

– تشكيل ملفات إيداع التظلمات أو طعون الإستئناف والدفع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية .

تعمل على تسيير :

أ– مكتب الإحتجاجات: ويكلف بما يلي :

– إستلام دراسة الطعون الهادفة سواء إلى إرجاع الحقوق او إلى إلغاء القرارات الملاحقة أو إلى المطالبة باشياء محجوزة .

– إستلام ودراسة الطلبات المتعلقة بإسترجاع إقتطاعات الرسم على القيمة المضافة .

ب–مكتب لجان الطعن ويكلف بما يلي :

– دراسة الإحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة والطعن النزاعي أو الإعفائي المختصة .

– تلقي الطلبات التي يتقدم بها قابضو الضرائب الرامية إلى التصريح بعدم إمكانية التحصيل أو إخلاء المسؤولية أو إرجاء دفع أقساط ضريبة أو رسوم .

ج– مكتب المنازعات القضائية، ويكلف بمايلي :

– إعداد وتكوين ملفات إيداع الشكاوى لدي الهيئات القضائية المختصة

– الدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة على مصالح الإدارات الجبائية عند الإحتجاج

على فرض ضريبة.

د- مكتب التبليغ والأمر بالصرف: ويكلف ب:

- تبليغ المكلفين بالضريبة والمصالح المعنية بالقرارات المتخذة برسم مختلف أصناف الطعن .

- الأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة مع إعداد الشهادات الخاصة بذلك

4-المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية :وتكلف ب:

-إعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها .

تعمل على تسيير :

أ-مكتب البحث عن المعلومة الجبائية :

الذي يعمل في شكل فرق، ويكلف ب:

- تشكيل فهرس للمصادر المحلية للمعلومات التي تعني وعاء الضريبة ومراقبتها وكذا تحصيلها .

- تنفيذ برامج التدخلات البحث وكذا تنفيذ حق الإطلاع وحق الزيارة بالتنسيق مع المصالح والمؤسسات المعنية .

ب- مكتب البطاقيات والمقارنات ويكلف ب:

- تكوين وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة .

- التكفل بطلبات التعريف الجبائية للمكلفين باللضريبة.

مراقبة إستغلال المصالح المعنيبة لمعطيات المقارنة وإعداد وضعيات إحصائية وحواصل

دورية لتقييم نشاطها المكتبي .

مكتب المراجعات الجبائية والذي يعمل في شكل فرق ويكلف لاسيما بضمان :

- متابعة تنفيذ البرامج والمراجعة .

- تسجيل المكلفين بالضريبة في مختلف برامج المراقبة .

- إعداد الوضعيات الإحصائية والتقارير الدورية التقييمية .

د-مكتب مراقبة التقييمات : والذي يعمل في شكل فرق، ويكلف بما يلي :

- إستغلال وإستغلال نسخ من ملخصات عقود نقل الملكية بالمقابل أو مجانا .

- المشاركة في أشغال التحيين للمعايير المرجعية .

- متابعة أشغال الخبرة في إطار الطلبات التي تقدمها السلطات العمومية .

5-المديرية الفرعية للوسائل : وتكلف لاسيما بما يلي :

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب .

- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشات التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل .

وتتكون المديرية الفرعية للوسائل من(04) مكاتب :

أ- مكتب المستخدمين والتكوين: ويكلف بما يلي:

- السهر على إحترام التشريع والتنظيم الساريين في مجال تسيير الموارد البشرية والتكوين .

- إنجازأعمال ظبط التعداد وترشيد مناصب العمل التي يشرع فيها بالإتصال مع الهياكل

المعنية في المديرية الجهوية والهيئات الرقابية على المستوى المحلي .

ب– مكتب عمليات الميزانية: ويكلف بما يلي :

– القيام في حدود صلاحيته بتنفيذ العمليات الميزانية .

– تحرير أوامر بالصرف الخاصة بملفات إسترداد الرسم على القيمة المضافة، وذلك في حدود الإختصاص المخول له .

– تحرير أوامر بالصرف لفوائض المدفوعات الناتجة عن إستعمال شهادات الإسقاط الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع الموجودة في حدود إختصاص المديرية الولائية للضرائب ومراكز الضرائب .

– الإعداد السنوي للحساب الإداري للمديرية .

ج–مكتب الوسائل وتسيير المطبوعات والأرشيف :ويكلف بما يلي:

– تسيير الوسائل المنقولة وكذا مخزن المطبوعات الرسمية وأرشيف المصالح التابعة للمديرية اللائية للضرائب.

– تنفيذ التدابير اللازمة من أجل ضمان أمن المستخدمين والهياكل والعتاد والتجهيزات مع إعداد تقارير دورية عن ذلك .

د–مكتب الإعلام الألي : ويكلف بما يلي :

– التنسيق في مجال الإعلام الالي بين المصالح على الصعيدين المحلي والجهوي

– دراسة الإحتجاجات أو الطلبات التي يقدمها المكلفون بالضريبة وتقديمها للجان المصالحة الطعن النزاعي .

كما توجد مهام أخرى والمتمثلة في:

- ضمان المديريات الولائية للضرائب بممارسة السلطة السلمية لمراكز الضرائب

المراكز الجوارية للضرائب .

- السهر على إحترام التنظيم والتشريع الجبائي، ومتابعة ومراقبة نشاط المصالح وتحقيق

الأهداف المحددة لها .

- تنظيم جمع العناصر اللازمة لإعداد التقديرات الجبائية .

- إصدار الجداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق

عليها وتقوم النتائج وتعد الحصيلة الدورية .

- تحليل وتقويم دوريا عمل المصالح الخاضعة لإختصاصها، إعداد تلخيصا عن ذلك

وإقتراح أي إجراء من شأنه أن يحسن عملها .

- الجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب الأتاوى .

- مراقبة التكفل والتصفية اللتين يقوم بهما كل مكتب القباضة ومتابعة تسوية ذلك .

- متابعة تطور الدعاوى المرفوعة أمام القضاء في مجال منازعات التحصيل .

- ضمان الرقابة القبلية ةتصفية حسابات تسيير القابضين .

- تنظيم جمع المعلومات الجبائية وإستغلالها .

- إعداد برامج التدخل لدى المكلفين بالضريبة ومتابعة تنفيذها وتقويم نتائجها .

- وضع الرقابة المقررة فيما يخص القيم والأسعار وتأذن بالزيادة إن إقتضى الأمر ذلك .

- دراسة العرائض وتنظيم أشغال لجان الطعن ومتابعة المنازعات ومسك الملفات

المرتبطة بها بصفة منتظمة .

– متابعة تطور القضايا المرفوعة أمام القضاء في مجال وعاء الضريبة .

– تقدير إحتياجات المديرية من الوسائل البشرية والمادية والتقنية والمالية وإعداد تقديرات الميزانية المطابقة لذلك .

– ضمان تسيير المستخدمين والإعتمادات المخصصة لهذه المصالح .

– توظيف وتعيين المستخدمين الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم .

– تنظيم وتطبيق أعمال التكوين وتحسين المستوى التي تبادر بها المديرية العامة للضرائب .

– تكوين رصيدا وثائقيا للمديرية الولائية وتسييره وضمان توزيعه وتعميمه.

– السهر على مسك ملفات جرد الأملاك العقارية والمنقولة كما تسهر على صيانة هذه الأملاك والمحافظة عليها .

المبحث الثاني: فعالية الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية

تعزيزا لأليات الرقابة الجبائية تم إستحداث التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية كامتداد منطقي وضروري للتحقيق المحاسبي، وقد تم إنشاء هذا التحقيق في قانون المالية لسنة 1992، وجاء مسايرة للإصلاحات التي عرفتها السياسة الجبائية في الجزائر

يعرف التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية على أنه : مجموعة من العمليات التي تهدف إلى مراقبة صحة التصريحات للدخول الإجمالية للضريبة على الدخل وتكون بمقارنة الدخول المصرح بها مع إجمالي الدخول المحققة أثناء مسيرة الحياة .

كما يعرف على أنه مجموعة العمليا التي تستهدف الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به ، أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام .

من خلال التعريف يمكن القول أن التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية يسعى إلى تحقيق هدفين رئيسين هما:

– ضمان أن التصريحات الموضوعة مشكلة بطريقة شرعية .

– مراقبة التطابق بين المداخيل المصرحة مع الذمة المالية الغجمالية للمكلف.

المطلب الأول: برنامج التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

يتم وضع برامج على مستوى المديرية الولائية للضرائب .حيث يتم إختيار مجموعة الملفات التي يتم إختيار مجموعة الملفات المراد مراقبتها. ويخضع هذا الإختيار الى مقاييس حسب الإمكانيات المتواجدة على مستوى كل ولاية وكذا حسب معايير ومؤشرات موضوعية وهادفة :[1]

– الأشخاص الذين سجلت المديرية المفتشية في ملفاتهم عدم التوافق وفروقات هامة بين المداخيل المكتتبة في التصريحات السنوية ، والنفقات المستعملة .

– الأشخاص الذين لاحظت عليهم المفتشية عدم التجانس بين المداخيل المصرح بها سنويا

– الأشخاص الذين لاحظت عليهم المفتشية عدم التجانس بين المداخيل المصرح عنها سنويا والنفقات الظاهرة والشائعة عن نمط معيشة افراد أسرة المكلف.

[1]- كشاوي الياس . ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها غلى الاقتصاد الوطني، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماجيستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص تحليل اقتصادي ، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2008-2009ص150

-عندما يكون الفارق معتبرا بين المداخيل المصرح بها من قبل الشركاء.والحائزون على الحصص الإجتماعية والمداخيل الحقيقية المحققة بعد مراقبة المحاسبة .

- الاشخاص الذين يمتلكون مداخيل غير محددة اوغير مبررة (تبييض الاموال مثلا).

- الأشخاص الذين ليس لديهم ملف جبائي , وفي مسار حياتهم اليومية تظهر عليهم مؤشرات تؤكد وجود مداخيل مكفية هامة.

- برنامج إعادة تقوينم العقارات .

- الملفات المشكوك فيها والتي كانت محل رقابة داخلية .

بعد القيام بعملية البرمجة ترسل الحالة النهائية المتضمنة قائمة القضايا المقترحة للتحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية إلى المديرية المركزية للضرائب من اجل الفصل فيها وإختيار القضايا التي تكون محل تحقيق خلالف السنة وبصفة نهائية .

عند إختيار الأشخاص المراد التحقيق في ملفاتهم .تسند مهمة التحقيق إلى المحققين حيث يقوموا بالمراحل التحضيرية التالية :[1]

أولا: سحب الملف الجبائي للمكلف

ويكون الهدف منه أخذ فكرة هوية وعنوان المكلف ، التأكد من وجود مجمل التصريحات السنوية للدخل وتحديد الذمنة المالية له (عقارات. محلات تجارية ...) بالإضافة إلى التأكد من أن مجمل المداخيل قد مضعت للضريبة، وهذا بفحص كشوفات الضريبة ونسخ الإنذارات المطلوبة من المكلف .

[1]- كحلة عبد الفني ، تفغيل دور الرقابة الجبائية في ظل الاصلاح الضريبي .رسالة ماجستير في اقتصاد ومالية دولية .جامعة المدية .2012/2001ص130

هذه الدراسة تسمح للمحققين من إستخراج منجمل التناقضات بين المداخيل المصرح بها والعناصر المعيشية للمكلف الخاضع للتحقيق .

ثانيا: البحث عن المعلومات لدى الغير وفحص الملفات المشتركة :

يقوم المحقق بالبحث عن المعلومات ذات الطابع الجبائي لدى كل الاطراف التي من الممكن أن تحرز على هذه المعلومات، وهذا عن طريق إرسال كشوفات الربط وبطاقات المعلومات .

كما يقوم بإجراء فحص لكل الملفات التي تحوز عليه الإدارة الجبائية والتي تتعلق بأشخاص عائلته والمؤسسات التي يسيرها.[1]

ثالثا: إبلاغ المكلف :

حيث يقوم المحقق بإعداد وإرسال إشعار التحقيق للمكلف المعني بعملية التحقيق يعلمه بخضوعه للعملية مع منحه مدة خمسة عشر (15)يوما للتحضير، على أن يوقع له المكلف بالإستلام، ويجب أن يحدد هذا الإرسال سنوات التحقيق وإمكانية الإستعانة بمستشار من إختياره، على أن يرفق هذا الإشعار بميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة .

رابعا : إعداد الميزانية الشكلي

بعد فحص الملف الجبائي والمعلومات المتحصل عليها يقوم المحقق بوضع ميزانية أولية تحتوي على مجمل المعطيات المتحصلة .

[1]- كحلة عبد الغني، مرجع سابق، ص130

هذه الميزانية لها در أولي في تحديد درجة صدق التصريحات الجبائية، وهذا بواسطة عمل مقاربات شكلية مع بعض المعلومات المتحصلة من أجل إظهار المداخيل غير المصرحة.

فإذا كان الفرق إيجابي أي المداخيل الفعلية أقل من المصرح بها، فهذا يعني ان تصريحات المكلف سليمة وبالتالي يجب إشعار المكلف بنتائج التحقيق، والعكس إذا كانت المداخيل الفعلية أكبر من المصرح بها، في هذه الحالة يجب إقتراح التسويات .

المطلب الثاني : سير عملية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية .

يتميز التحقيق المعمق بتقنيات خاصة في الرقابة .حيث بعد قيام المحقق بفحص الملف الجبائي ، وجمع المعلومات الجبائية من أجل تقدير ممتلكات المكلف الخاضع للرقابة، هذا بإستعمال حق الإطلاع المكفل قانونا، يتم الإنطلاق في العملية عبر المراحل التالية :[1]

أولا: البحث عن المعلومة الجبائية .

تشكل المعلومة الركيزة الأساسية لتنفيذ التحقيق المعمق على أكمل وجه وهذا بالعمل ببطاقة وضعية الممتلكات التي تحدد الممتلكات المكتسبة والحسابات البنكية وكل المعلومات المتعلقة بوضعية ممتلكات الشخص، وترسل إلى المكلف من أجل التصريح بممتلكات بشكل دقيق .غير أن هذه البطاقة لا تأخذ الطابع الإجباري فلا يمكن إجبار المكلف بملئها، هذا ما يقود المحقق الإستعانة بكشوفات الربط وبطاقة المعلومات التي تهدف إلى مراقبة وتكملة الحصول على المعلومات التي تساعد المحقق في أداء عمله

[1]- كشاوي إلياس ، مرجع سابق ذكره ،ص152

ثانيا:طلبات التبرير والتوضيح .

عند القيام بالتحقيق المعمق يمتلك المحقق الحق في طلب التبريرات والتوضيحات التي تتعلق بالوضعية الجبائية للمكلف ،يجب ان تبين الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتكليف المكلف بالضريبة لتقديم إجاباته في مندة لا تقل عن 30 يوما .وقد حدد القانون مجال هذه التبريرات نذكرها في الحالات التالية :[1]

– فيما يتعلق بوضعيته الجبائية .

– فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي حين تتوفر الإدارة عناصر تثبت أن المكلف يتمتع بمداخيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها.

أما التوضيحات فتلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات وفحص أي نقطة واردة في التصريح

المطلب الثالث : طرق إعادة تأسيس الضريبة والحد من التهرب الضريبي .

نظرا لغياب وثائق الإثبات أوحتى مع وجودها دون إستطاعة المحقق الإستعلام منها عن المبلغ الحقيقي للوضعية المالية للمكلف لبعض العناصر المختلفة الذي يرتكز إعادة تقييم أسس فرض ضريبة الدخل الإجمالي عليها، يتطلب الأمر إلى الرجوع إلى مجموعة من المعايير التي تهدف إلى مقارنة المداخيل المصرح بها والذمة المالية للمكلف .ويعبر الفرق عن المداخيل غير المصرح بها وبالتالي يتم إخضاعه للضريبة .

[1] - المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ذكره ،ص10

أولا:تقييم العناصر العينية المحددة لدخل المكلف

من أجل إعادة تكوين المداخيل المحقق من قبل المكلف ، يتوجب على المحقق مراقبة العناصر العينية المحددة للذمة المالية للمكلف ، وهذا من أجل كشف الدخول غير المصرح بها وإعادة إخضاعها للضريبةوالجدول رقم 02 يوضح ذلك:[1]

جدول رقم 02 :طريقة تقييم العناصر المتوفرة لدى مصلحة التحقيق

بيان العناصر	طريقة التقييم	ملاحظات خلال التقييم
السيارات	مقارنة مبالغ أسعار الفواتير مع طبيعة المواد وخصائصها	وجوب الأخذ بعين الإعتبار سنة وطبيعة وخاصية المواد المحازة
السيارات	اختلاف التقييم باختلاف حالة السيارة قديمة او جديدة	
	إذا كانت جديدة يجب معرفة السعر من خلال الفاتورة او وكلاء البيع او الوثيقة إذا كانت مستوردة	ضرورة معرفة سعر الحيازة في حالة إنعدام الفاتورة من وكلاء البيع او مصالح الجمارك في حالة الإستيراد
	إذا كانت قديمة يتم إعادة تقييمها بسعر السوق	تخفيض تقديري لسعر الفاتورة من 10بالمائة إلى 20بالمائة مع الاخذ بعين الإعتبار حالة السيارة والمسافة التي قطعتها (كيلومتريا)
سفن السباحة (النزهة)	سعر الفاتورة أو ثيقة في حالة الإستيراد	وجوب الحصول على معلومات من والسفن
العقارات		
الحيازة	القيمة الحالية للعقار المدونة في مصالح التسجيل	وجوب استنثاء عقارات الميراث والهيئات من خلال فحص العقود
التنازل	القيمة الحالية للعقار المدونة في مصالح التسجيل	
الإنجاز الذاتي	مراقبة مدة ومساحة وكيفية وحالة تقدم الاشغال	ضرورة معرفة إتفاقية الإنجاز لمعرفة صاحبه لتسهيل التقييم

[1]- كحلة عبد الغني. مرجع سابق ذكره ،ص133

شهرة المحل	المبلغ المعاد تقييمه من طرف إدارة الضرائب	
المخزون	المخزون المعاد تقييمه بالتحقيق المحاسبي من طرف إدارة الضرائب	يؤخذ بالميزان الإجمالي إذا كان مخزون المؤسسة
أشياء أخرى	خيول السباق مثلا	

المصدر : جلادي راضية، التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية، كلية العلوم التجارية.ص 6، سنة 2017.

ثانيا: تقييم العناصر المالية المحددة لدخل المكلف

إن التحقيق في الحسابات المالية يسمح بالكشف عن المداخيل غير المصرح بها وكذا

مصدرها ويمكن الوصول إليها بإتباع الطريقتين التاليتين :

- مقارنة الكشوف البنكية مع المداخيل المصرح بها .

- إنشاء رصيد الحساب النقدي .

أ- تحليل الحسابات البنكية (دائن-مدين) :

يتلخص تحليل الحسابات البنكية في تحليل حساب البنك (الدائن) وكذا حساب البنك

(المدين).

1-تحليل الحساب البنكي (الدائن):

يهدف هذا التحليل إلى إستخراج المساهمات المالية للمكلف ومقارنتها مع ماهو مصرح به وهذا عن طريق الميزان النقدي وبالتالي يمكنه معرفة المساهمات المالية غير المبررة.حيث يتم إستخراج الدائن الصافي مع إبعاد حساب التحويلات من حساب لأخر حتى لايتم تضخيم ميزانية الخزينة ، ثم يتم مقارنة الدائن الصافي مع المداخيل المصرح بها ونكون هنا أمام ثلاث حالات :[1]

- مجموع الدائن الصافي أكبر من المداخيل المصرح بها.هذا يعني مداخيل غير معروفة المصدر .

[1]- كشاوي إلياس، مرجع سابق ذكره، ص155

– مجموع الدائن الصافي يساوي مجموع المداخيل المصرح بها.هذا يعني ضرورة مواصلة البحث خاصة في الحسابات النقدية .

– مجموع الدائن الصافي أقل من مجموع المداخيل المصرح بها .هذا يعني أن المكلف له

حسابات غير معروفة لدى المصلحة أو تحصل على مداخيل بشكل نقدي.

2–تحليل بنكي (المدين) :

يسمح هذا التحليل بفحص العمليات المدينة عن طريق دفتر الشيكات المستعملة المقدمة من طرف المكلف، وطبيعة النفقة التي تمت بها، ويمكن الحصول على هذه المعلومات في حالة رفض المكلف تقديم دفتر الشيكات من المؤسسة المالية التي تتعامل مع هذا المكلف ويسمح هذا التحليل ب:[1]

–إحصاء السحب النقدي.

إحصاء النفقات المعيشية المسددة عن طريق البنك .وتخفيض تلك المسددة عن النقد.

– إحصاء النفقات المعيشية غير معروفة مصدر التمويل .

– معرفة كيفية تمويل الذمة المالية للمكلف.

3– تحليل الحسابات بإستخدام ميزان الخزينة :

بعد جمع المعلومات عن الحسابات المالية، يتم إستخدام الموازين التي تسمح بقارنة المداخيل المحققة (الدائن البنكي) مع المداخيل المصرح بها وتحديد رصيد الميزان النقدي وبعد ذلك يتم تجميع النتائج المحققة في الموازنة الشاملة [2].

[1] - طالبي محمد . الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري ، رسالة ماجيستير ، جامعة الجزائر ، 2002/2001، ص120.
[2]- كحلة عبد الغني ، مرجع سابق،ص136

1-إنشاء جدول الميزانية الخزينة :

يتم اللجوء إلى هذا الجدول في حالة ما إذا تمكن المحقق من فصل المداخيل الشخصية للمكلف مع مداخيل مؤسسته، حيث يعمل هذا الجدول على إخراج الفروقات الموجودة بين المتاحات المستخرجة والمتاحات المستعملة .

إذا كان مجموع المتاحات المستخرجة أكبر من مجموع المتاحات المستعملة، هذا يعني أن هناك مداخيل غير مبررة وجب عللى المكلف تبريرها، وإلا فإن المحقق يقوم باقتراح التسويات اللازمة باعتبارها مداخيل مهرية لا بد من إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي .

أما إذا كانت مجموع المتاحات المستخرجة أقل من المتاحات المستعملة فهذا يعني أن المكلف في وضعية مالية مريحة وبالتالي كل المصاريف مبررة، ويتم التبليغ بأن المصرح بها مقبولة .

2-إنشاء الميزان الشامل :

يتم اللجوء إليه عندما يتعذر على المحقق التفريق بين حركة الحساب البنكي للمكلف وحركة حساب مؤسسته، ويعود للأسباب التالية[1] :

- إنعدام أو المسك غير الجيد للمحاسبة أو الحسابات .

- المداخيل او الأرباح حددت بشكل جزافي .

إذا كان مجموع المداخيل أكبر من مجموع التكاليف فإن النتائج المصرح بها مبررة ومقبولة، أما العكس إذا كان مجموع المداخيل أكبر من مجموع التكاليف، فيستنتج أن هناك مداخيل غير مصرح بها ويجب إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي .

بعد الإنتهاء من إعادة التقييم ستم الشروع في تبليغ النتائج للمكلف .

حدد القانون مدة التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية بسنة واحدة إبتداء من تاريخ إستلام الإشعار بالمراقبة، ويمكن أن تمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الإقتضاء للمكلف بالضريبة وبناء على طلبه، للرد على

[1]MF/DGI/DRV.Gude de vérificatio n approfiondie de la situaition fiscal d'ensenmble,2002,p22

طلب التوضيح أو تبرير الأرصدة ومداخيل الأرصدة ومداخيل الأرصدة من الخارج، كما تمدد هذه الفترة (30) يوما للإدارة بغية الحصول على الحسابات عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل30 يوم إبتداء من تاريخ طلب الإدارة للتبريرات، تمدد المدة إلى سنتين (02) في حالة إكتشاف نشاط خفي[1].

[1] - المادة 21-4 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سابق ذكره ،ص 14

المبحث الثالث: الحد من التهرب الجبائي في الجزائر من خلال ألية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية .

بدأ العمل بألية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية لسنة 2001، رغم أن النصوص التنظيمية الخاصة به وردت مع الإصلاحات الجبائية التي كانت سنة 1992 يرجع ذلك إلى طبيعة التحقيق الممارس بهذه الالية، حيث يتم مراقبة تطور الممتلكات مع الأرباح المصرح بها، والفرق بينهما بالسالب الناتج بينهما يتم إعتبار الأرباح مهربة ويتم إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي، وبالتالي فإن هذا النوع من التحقيق خاص بمادة الضريبة على الدخل الإجمالي دون غيره من الرسوم الأخرى .

المطلب الأول : مراقبة التقويمات

يتم إعداد قائمة إسمية تخص المعاملات التي يتم فيها شراء وبيع العقارات، والغرض منها يكون إعادة تقييمها وإخضاعها لحقوق التسجيل ورسم الرهن العقاري .

من خلال الجدول أدناه نوضح تطور نتائج التقويمات من حيث عدد الملفات والمبالغ المستخرجة فى الجزائر خلال الفترة 2006 إلى 2015

جدول رقم03 :تطور نتائج التقويمات

السنوات	عدد الملفات المراقبة	الحقوق المستخرجة مليار دينار
2006	31323	2.487
2007	33177	2.747
2008	36108	3.626
2009	31962	3.443
2010	30568	3.859
2011	31644	4.354
2012	29744	4.186

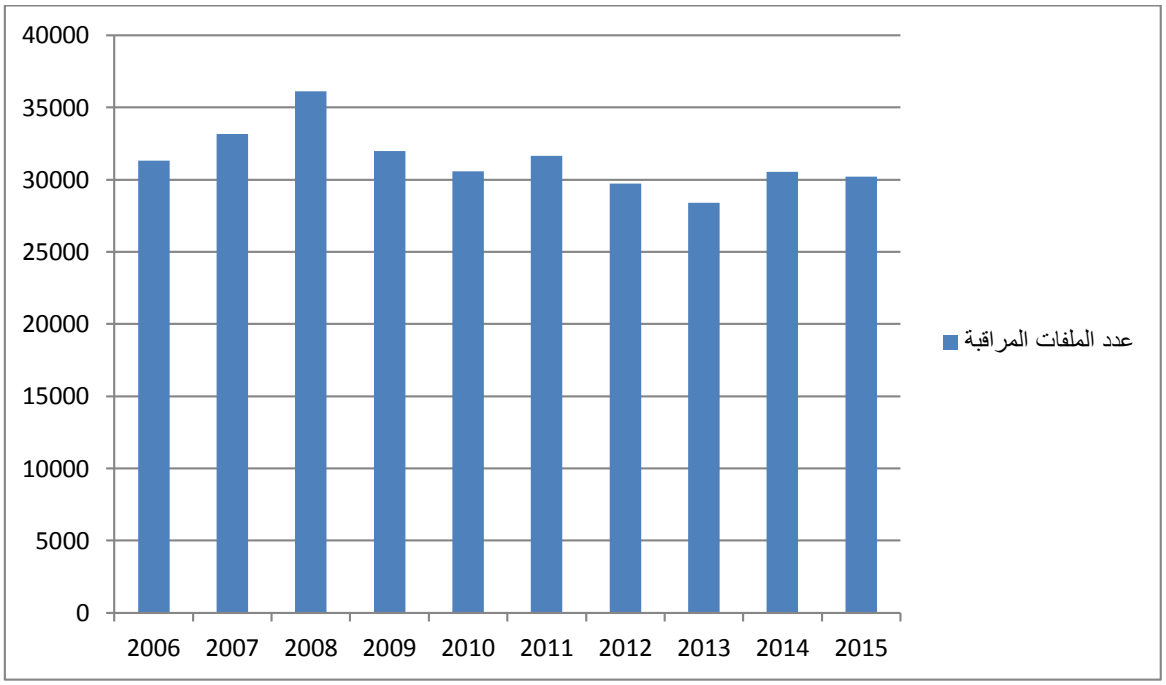
2013	28395	4.656
2014	30544	5.109
2015	30207	5.778
المجموع	**313672**	**40.245**

المصدر : وزارة المالية ، المديرية العامة للضرائب

يمثل الجدول رقم 3 تطور نتائج التقويمات خلال لسنوت من 2006 إلى غاية سنة 2015 فالجدول يمثل عدد الملفات المراقبة والحقوق المستخرجة بمليار دينار حيث نلاحظ تزايد في عدد لقضايا من سنة 2006 إلى غاية سنة2008 لتبدأ عدد القضايا في الإستقرار إلى غاية سنة 2011ثم تبدأ في الإنخفاض إلى غاية سنة 2013 ليرتفع عددا لقضايا المحقق فيها إلى غاية سنة 2015

كما يوضح الجدول كذلك الحقوق المستخرجة بمليار دينار خلال السنوات من 2006إلى غاية سنة 2015 نلاحظ تزايد في الحقوق المستخرجة من السنة الأولى أي سنة 2006 حتى السنة الأخيرة 2015.

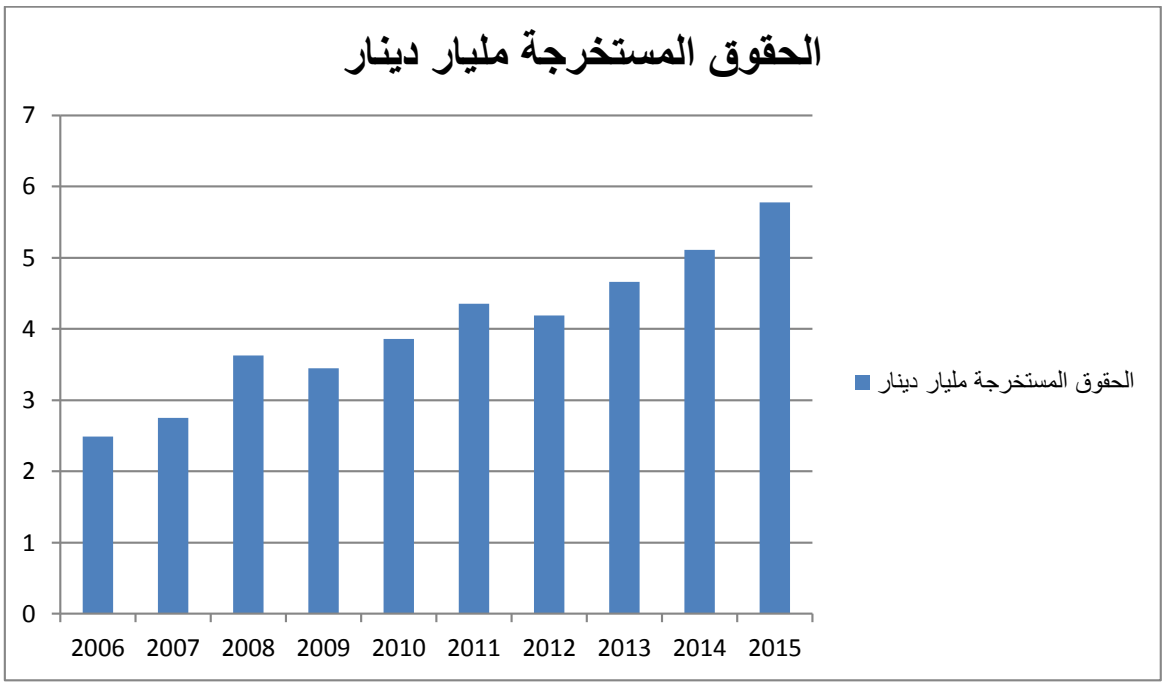
الشكل رقم05:تطور عدد القضايا من مراقبة التقويمات



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على الجدول رقم 3

يمثل الشكل رقم 3 تطور عدد القضايا من مراقبة التقويمات خلال السنوات من سنة 2006إلى غاية سنة 2015 نلاحظ أن هناك تذبذب في عدد الملفات المراقبة فمثلا من سنة 2006إلى غاية سنة 2008 كان هناك إرتفاع في عدد الملفات قيد التحقيق ثم إنخفض عدد الملفات سنة 2010 ثم إرتفع بعد ذلك سنة 2011لينخفض بعد ذلك سنة 2012و سنة 2013ثم إرتفع عدد الملفات المراقبة سنة 2014و2015

الشكل رقم06: تطور المبالغ المستخرجة من مراقبة التقويمات



المصدر : من اعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول رقم3

من خلال الجدول والشكلين يمكن ملاحظة أن هناك إرتفاع في عدد الملفات التي تم مراقبتها بهذه الطريقة من 2006 إلى 2008 ثم شهدت إنخفاض في عدد الملفات سنة 2009 لتعرف إرتفاع سنة 2010 سنة 2009 لتعرف إرتفاعا سنة 2010 إلى 2015.

نلاحظ من خلال الشكل 4 تزايد ملحوظ ومستمرا في عدد الملفات المقدمة للرقابة المعمقة بين 2006و2015وتفسر هذا التزايد المستمر بقلة أو إنعدام تطبيق الرقابة المعمقة في فترة قل فيها إهتمام الضريبة بالمظاهر الخارجية للمكلفين بسبب عدم الإستقرار الأمني، حيث تمكن العديد من المكلفون بتكوين ثروات هائلة خلال هذه الفترة، دون أن تمر على التصريح لدى مصالح الجباية المعنية لذلك فمنذ بضع سنوات منذ سنة 2000وبإستقرار الأوضاع اللأمنية والإقتصادية السياسية ، أصبحت الإدارة الضريبية تهتم بهذه

الثروات لتحلل كيفية تكوينها بإزدهارها، وتستند لذلك إلى الرقابة المعمقة في مجمل الوضعية الجبائية لأصحاب الثروات، مما كان من أسباب إقتراح عدد متزايد من الملفات للرقابة .

المطلب الثاني :تطور عدد قضايا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

سنقوم في هذا المطلب بعرض تطور عدد قضايا التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في الجزائر خلال الفترة 2006-2015 كما يوضحه الجدول التالي :

جدول رقم04: تطور عدد قضايا التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية

السنوات	عدد القضايا	الحقوق المستخرجة بمليار دينار
2006	278	0.985
2007	438	1.307
2008	357	1.358
2009	381	1.288
2010	396	5.896
2011	204	1.633
2012	18	0.099
2013	299	1.507
2014	347	2.141
2015	99	4.295
المجموع	**2817**	**20.509**

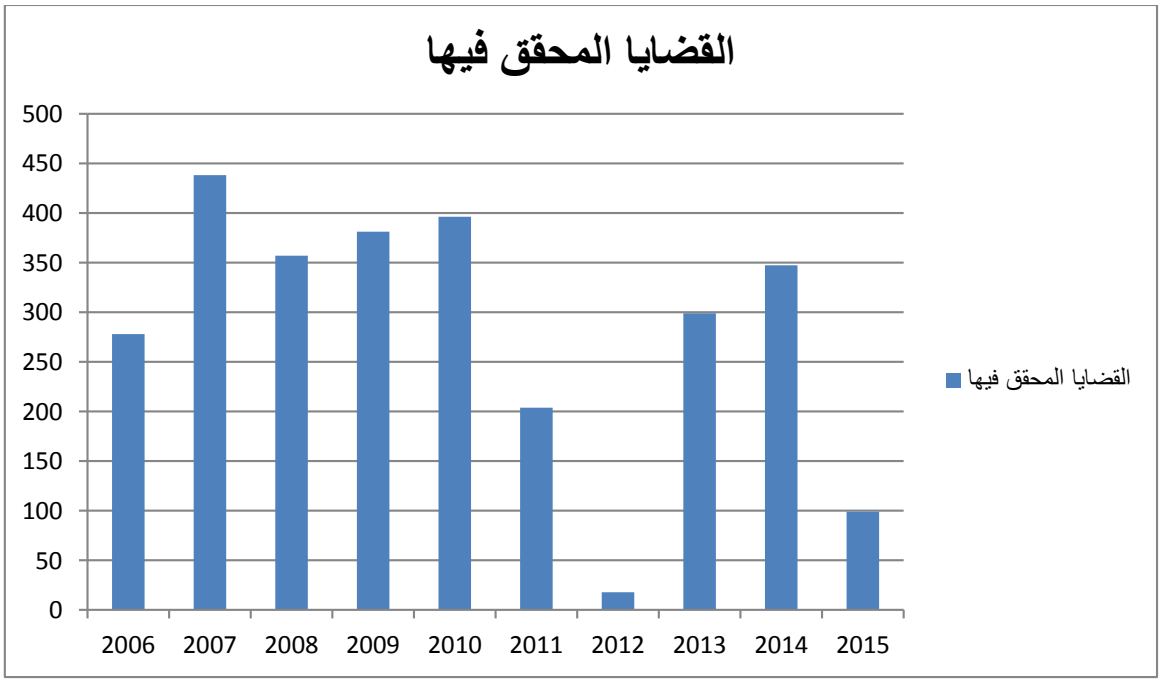
المصدر :وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب .

نلاحظ من خلال للجدول رقم 4 تطور عدد قضايا التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية خلال السنوات من سنة 2006 إلى غاية سنة 2015 كما يبن الجدول أعلاه عدد القضايا المحقق فيها والحقوق المستخرجة بمليا ر دينار حيث نلاحظ إرتفاع القضايا المحقق فيها من سنة 2006إلى سنة 2007 لينخفظ سنة 2008 ثم يرتفع سنة 2009 قليلا وسنة 2010 ثم ينخفظ بعد ذك سنة 2011ينخفظ سنة 2012 بشكل

ملحوظ ويرتفع عدد القضايا بعد ذلك سنة 2013 وسنة 2014بشكل ملحوظ ثم ينخفض بعد ذلك سنة 2015.

أما بالنسبة للحقوق المستخرجة نلاحظ تذبذب في الحقوق المستخرجة خلل السنوات من 2006 إلى غاية سنة 2015فمثلا نلاحظ إستقرار في الحقوق المستخرجة بداية من السنة الأولى سنة 2006إلى غاية سنة 2009لترتفع الحقوق المستخرجة بشكل ملحوظ سنة 2010وتنخفض بشكل ملحوظ سنة 2011وسنة 2012وتبدأ بالإستقرار خلال السنوات من2011إلى غاية سنة 2014ثم ترتفع بذلم خلال سنة 2015.

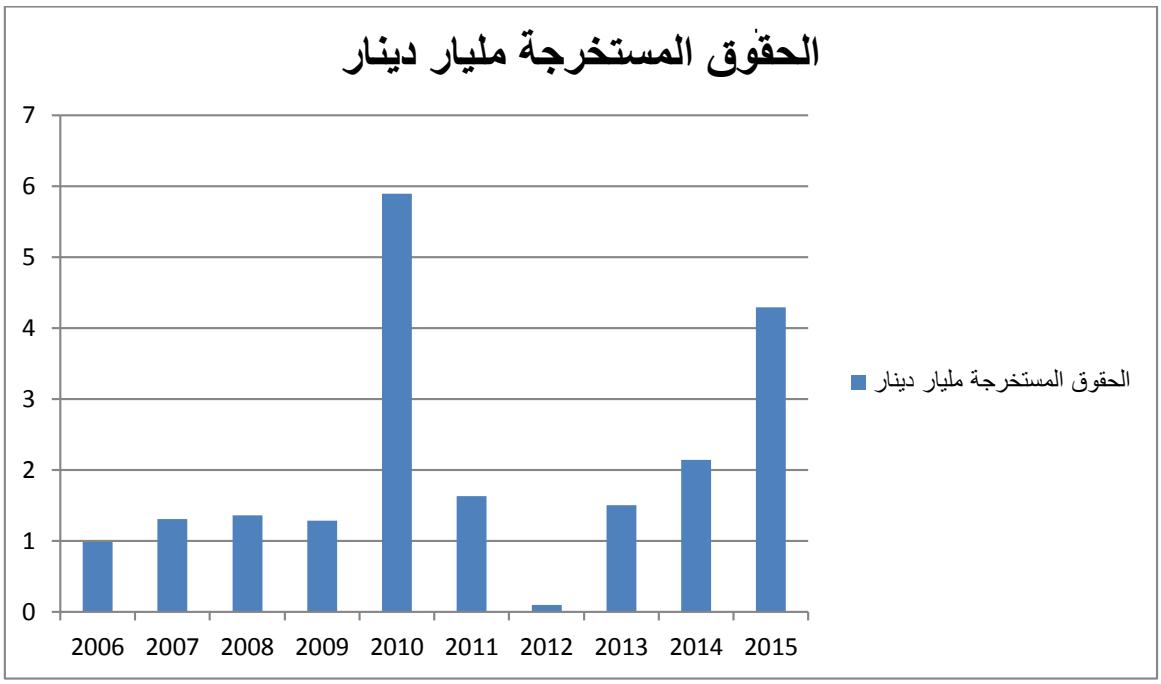
الشكل رقم 07 : تطور عدد القضايا المحقق فيها بألية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية .



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على الجدول رقم3.

يمثل الشكل رقم 5 تطور عدد القضايا المحقق فيها بألية التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية حيث نلاحظ أن هناك تذبذب في عدد القضايا خلال السنوات من 2006إلى 2015 .

الشكل رقم 08 : تطور المبالغ المستخرجة من التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجدول رقم3

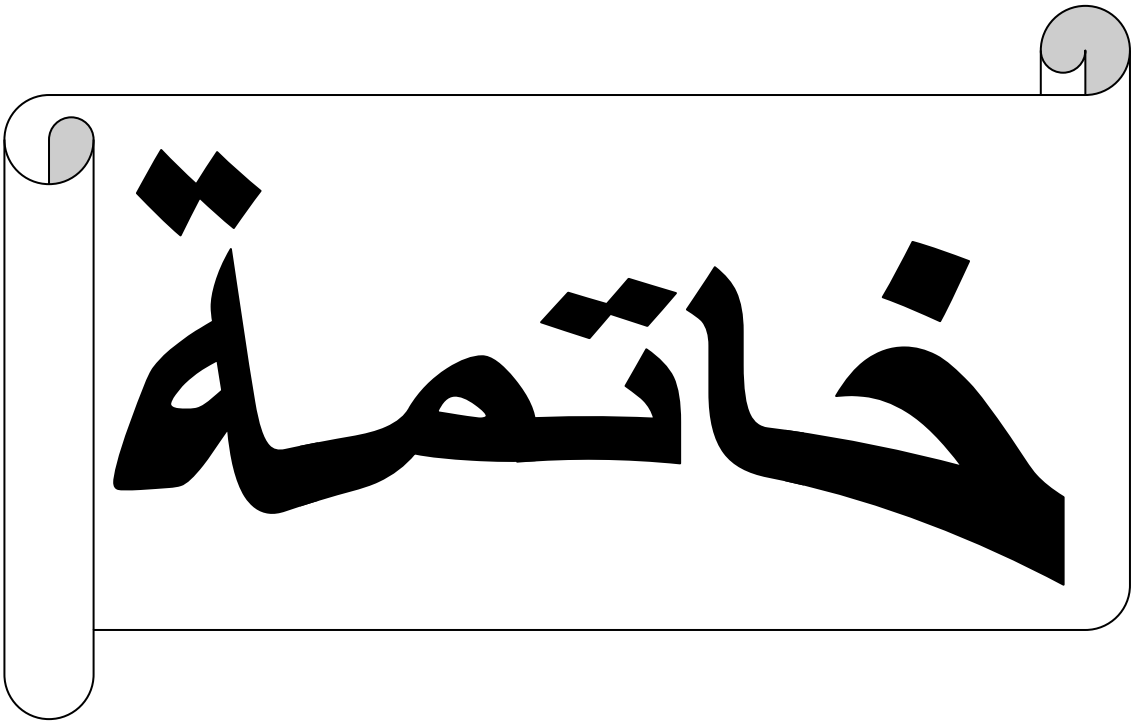
من خلال الشكلين يمكننا ملاحظة أن هناك علاقة طردية بين القضايا المحقق فيها والحقوق المستخرجة حيث كلما إرتفعت عدد القضايا المحقق فيها إرتفعت الحقوق المستخرجة .

من خلال الشكل رقم 05 نلاحظ إرتفاع في عدد القضايا خلال سنوات الدراسة من من سنة 2006 إلى غاية سنة 2010، لكن في سنة 2011 إنخفض عدد القضايا المحقق فيها وهذا نظرا لقلة المحققين حيث كلف المحقوق في الألية الجديدة التي ظهرت في سنة 2010 وهي التحقيق المصوب والذي نتج عنه إنخفاض في عدد القضايا والمبالغ المستخرجة من ألية التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية في سنة 2012 إستمر الإنخفاض في عدد القضايا والمبالغ المستخرجة من الألية نفسها أما سنة 2013 إرتفعت قليلا عدد القضايا المحقق فيها، ليزيد الإرتفاع بعد ذلك خلال سنة 2015.

خاتمة الفصل الثالث:

تعتبر الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات المتخذة للحد من ظاهرة الغش الضريبي وهي تكتسي أهمية بالغة نظرا لكون النظام الجبائي الجزائر ي نظام تصريحي، أي يمنح للمكلف الحرية النسبية في التصريح بمداخيله من تلقاء نفسه، وعليه تعتبر الرقابة على هذه التصريحات مهمة ولازمة لأن التصريحات في الكثير من الأحيان تكون غير صحيحة، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية بهدف التملص من دفع الضريبة.

ومن بين أليات الرقابة التي تحاول الحد من ظاهرة الغش التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية حيث يبقي هناك نقص في تحقيق أهداف النظام الجبائي من خلال أن عدد الملفات المحقق فيها بهذه الألية غير كافي ويرجع ذلك لعدة مشاكل يعاني منها النظام منها ماهي خاصة به، ومنها ماهي متعلقة بضعف الإمكانيات البشرية والمادية، ووجود علاقة سيئة بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة .


خاتمة

إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين ، نظرا للإشكالات لتي يتخذها التقنيات المتبعة من طرف المكلفين بالضريبة في إستعمال الطرق إحتيالية ولمجابهة التهرب الضريبي يجحب منعرفة الدوافع التي تحمل المكلف للجوء إلى مثل هذه الظواهر والتي قد تنمي الوضعية الإقتصادية المزرية وعدم مرونة وإستقرار القوانين ، وضغط جبائي مرتفع ونفسية متردية وعقلية متخلفة تنظر إلى الضريبة بمنظار مشوه ، فتح الباب على مصراعيه أمام المكلف للتخلص من الضريبة .

حاولنا من خلال تناولنا لمضوع التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية كأحد الوسائل الرقابية المهمة لمعالجة الإشكالية التي تدور حول دور التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية في الحد من التهرب الضريبي ، نظرا لتنامي ظاهرة التهرب الضريبي ، في ظل الإتجاه المتزايد نحو العولمة وتحرير التجارة الخارجية وثورة الإتصالات والمعلومات حيث تنوعت أشكالها وتعقدت أساليب مقاربتها وتقديرها وتعددت كذلك أثارها وإبراز جهود الدولة المبذولة من خلال إدارتها الضريبية في التصدي ومواجهة هذه الظاهرة

وقد عملنا من خلال هذا البحث المتواضع على إبراز نجاعة بعض الطرق والأساليب الهامة للرقابة الجبائية والمتمثلة في التحقيق المعمق لمحمل الوضعية الجبائية ، لكن التهرب الضريبي مازال يمارس من قبل المكلفين بالضريبة ويطورون أساليبه كلما تطورت الأحداث والقوانين ، وفي المقابل نجد الإدارة الجبائية تسعى بإمكانياتها وأعوانها ومنظومتها القانونية التي تعاني من نقائص كبيرة وراء ظاهرة التهرب المستمد من عدم الثقة بين المكلف وإدارته الجبائية والعديد من الأسباب الأخرى التي تساهم في توجه المكلف للتملص من دفع الضريبة .

– نتائج إختبار الفرضيات:

–التهرب لضريبي يمثل إحدى مظاهر الإنحلال السياسي والإقتصادي والإجتماعي يترتب عنها عدة نتائج سيئة سواء من الناحية الإقتصادية أو المالية فالتهرب الضريبي لا يمس الجانب الإقتصادي والإجتماعي فقط بل يمس جميع الميادينوبالتالي الفرضية الأولى خاطئة .

– معظم دول العالم تعاني من التهرب الضريبي لأنه يؤثر على الخزينة العموية بالنقصان لهذا تسعى الدولة جاهدة للقضاء عليه بشتى الأساليب والأليات من خلال إتباع ألية التحقيق المعمق والمحاسبي المصوب.وبالتالي الفرضية الثانية صحيحة .

-الإدارة الجبائية تسعى إلى إيجاد أحدث الطرق والوسائل لمكافحة التهرب بشتى أنواعه، كما توجد عدة أليات لمكافحته منها : التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية، التحقيق لمحاسبي والتحقيق المصوب فالتحقيق المعمق لمجمل الضعية الجبائية لايعتبر وحده فقط الألية الوحيدة لمكافحة التهرب الضريبي منه الفرضية الثالثة خاطئة .

-التحقيق المعمق مهما كانت فعاليته لا يستطيع القضاء على التهرب الضريبي لأن التهرب الضريبين، أصبح ظاهرة عالمية يصعب التحكم فيه وبالتالي الفرضية الرابعة خاطئة .

نتائج نظرية :

اولا: النظام الضريبي الجزائري يتسم بالتعقيد الماتج من كثرة التعديلات والإعفاءات وكيفيات حساب الضرائب بمختلف أنواعها

-هناك العديد من الأسباب التي ساهمت في تفشي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبين من بينها عدم الوعي الضريبي وعدم إستقرار التشريع الضريبي وتعقده وزيادة الالضغط الضريبي على المكلفين مما يدفعهم إلى إتباع مختلف السبل لتفادي تسدسد ماعليهم من ضرائب

-توعية المواطنين بمسؤوليتهم الضريبية ومسؤولية هذا الأمر. تقع على عاتق الدولة والقطاع الخاص على حد سواء بلي يجب أن يعتبر كل شخص من مواطني الدولة ان يكون مسؤولا عن هذا الأمر فمن خلال المدارس والمعاهد ، تبدأ الدولة في رفع مستوى الوعي الضريبي وكذلك من خلال النشرات والمقالات في الصحف العامة ومن خلال الندوات والإجتماعات المهنية التي ينظمها القطاع الخاص ، فإذا ما تم تطبيق ذلك فإنه سيعمل على رفع مستوى الوعي الضريبي وإذا ماحصل ذلك فإن إحتمالات التهرب الضريبي ستتناقص

-تحسيت العلاقة بين المكلف والإدارة

-التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية أحد أدوات الرقابة الجبائية الفعالة لتحسين المردودية الجبائية وبالتالي الحفاظ على الصالح العام.

-نتائج تطبيقية :

إن ضعف الوسائل المادية والبشرية وقلة التحفيز يؤثر بشكل كبير على عدد الملفات المختارة للتحقيق وعلى عملية المراجعة ككل ، وكذلك تجعل العديد من المحققين يغادرون إلى قطاعات اخرى لتوفرها على فرص أحسن

-رغم نتائج التحقيق المعمق الجبائي من حيث المبالغ المستخرجة والمحصل عليها من طرف إدارة الضرائب فهي لا تعبر في دلالتها سوى وجود تهرب ضريبي واسع ، على الإدارة البحث في الطرق والإساليب التي تعمل على نجاعة التحيق وإسترداد أطكبر عدد من الحقوق والتخفيض من ظاهرة التهرب الضريبي .

إقتراحات :

-العمل عل إدخال وإستعمال الإعلام الألي في كل مصالح الإدارة الضريبية ، عن ذطريق إنشاء شبكة معلوماتية ذات صلة بكافة الإدارات العمومية لتمكينها من دفع مستوى خدماتها والمتابعة الجيدة للمكلفين وسرعة التنفيذ وبرمجة الرقابة الجبائية فالإعلام الألي من بين أنجع الطرق لعلاج ظاهرة التهرب الضريبي .

-تحفيز القطاع الخاص بضرورة التسيق بين الجامعات والإطلاع على إيجابيات عدم التهرب الضريبي والمنافع التي كسبها .

-ضرورة الرفع من كفاءة الغدارة الضريبية للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبيين

-يجب أن يكون التشريع الضريبي مكيفا وفق منهجية علمية ، أي بناء قرارات جبائية على دراسات مسبقة وغير عشوائية .

-توفير بيئة ملائمة للإستثمار من خلال التحفيزات الجبائية وتطهير الإدارة من العراقيل والبيروقراطية

-العمل على نشر الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة وموظفي الضرائب كذلك وهذا عن طريق مختلف وسائل الإعلام مع تنظيم ملتقيات حول النظام الضريبي ومستجداته وإدراج الثقافة الضريبية ضمن البرامج التربوية ، المدرس ، المعاهد ، والجامعات

-يلعب التشريع الجبائي دورا أساسيا في مكافحة التهرب الضريبي يكمن في حتمية توافر الوضوح التام وصياغة القواعد البشرية والبعد عن كل غموض يفسح مجال التملص من دفع الضريبة وإرتفاع نسب التهرب ، الامر الذي يتطلب تبسيط القوانين وجعلها متماشية مع الحركة الإقتصادية وما يضمن بدورة مردودية عالية لموارد الدولة المالية منها وجعل الضريبة تاخذ المكانة اللائقة بها وتؤدي الدور الحقيقي لها .

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1-محمد الصالح العياري دور الإدارة في توظيف الجباية ، إدارة مجلة سداسية سنة1992

2-ناصر مراد فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب الضريبي طبعة 2دار النشر والتوزيع الجزائر سنة2004

3 -حميد بوزيدة جباية مؤسسة طبعة 2ديوان المطبوعات الجزائرية سنة 2007

4-سوزي عدلي ناشد ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثاره على إقتصاديلت الدول النامية الطبعة الأولى ،منشورات الحلبي الحقوقية ،بيروت لبنلن ،سنة 2008

5-بوسقيمة.الوجيز فى القانون الجزائي الخاص الجرائم ضد الأشخاص والجرائم ضد الأموال ،دار الهومة ،الجزائر

6- عوادي مصطفى .رحال ناصر.الغش والتهرب الضريبي فى النظام الضريبي الجزائري ، مكتبة بن موسى –السعيد الوادى للنشر والتوزيع ،سنة 2010-2011

7- الشريف .المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها ، دار الفكر للنشر والتوزيع ،عمان الأردن ،1991

المجلات والملتقيات :

1- جميل الصابوني .بحث حول التهرب الضريبي في 07-09-2016

2- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة

3- الجريدة الرسمية رقم 12 بتاريخ 28-02-1999 التقرير السنوي لسنتي 1996-1997

4- عبد الحليم سعدي .مجلة العلوم الانسانية جامعة العلوم الانسانية ،جامعة قسنطينة رقم 47جوان 2017

5- راشدي آمين .دور التحقيق المعمق في تفعيل الحوكمة الضريبية لولاية سطيف مجلة رؤوى الإقتصادية 503-485

6-صالح كاظم .التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحدمن الكساد ،بحث مقدم من قسم البحوث والدراسات دار الشؤون القانونية بالضريبية

البحوث الجامعية :

أولا: أطروحات الدكتوراء :

1-ناصر شاربي .التهرب الضريبي أثاره وسبل مكافحته أطروحة الدكتوراء دراسة حالة لمديرية الضرائب لولاية الجزائر

2-سمير بوجكاز .مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ،مذكرة استكمال شهادة الدكتوراء ،كلية العلوم الإقتصادية وعلو التسير

ثانيا :مذكرات الماستر والماجستير

1-باش الياس .زقومي محمحد .التهرب الضريبي وأثاره على الخزينة العموية ،مذكرة ماستر في المالية العامة جامعة المدية ،سنة 2010-2011

2-لعيداني محمحد عاشور .بوكراس عمران .مذكرة ماستر

- جودان رضوان .طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي ،مذكرة ماجستير سنة 2005-2006

3- سلمى سيد علي .مهدي نور الدين .فعاية الرقابة المعمقة للتقليص من التهرب الضريبي ،مذكرة لنيل شهادة الماستر قسم العلوم التجارية ،جامعة المدية،سنة 2010-2011

4- غضبان مريم .دور الرقابة الجبائية فى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي ،مذكرة نيل شهادة الماستر كلية العلوم التجارية ،جامعة البويرة ،سنة 2014-2015

5- فادي سليم. المراجعة الجبائية ،مذكرة ماجستير ،جامعة الجزائر 2004

6-عيسى بخواخ .الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي ،رسالة ماجستير في العلوم الإقتصادية ،فرع إقتصاد تنمية ،جامعة الحاج لخضر باتنة ،سنة 2003

7-خليفي عليلة .عيادة كاميليا ،واقع التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مذكرة لنيل الماستر فرع مالية ،سنة 2015-2016

8-معاشو مليكة .آليات مكافحة التهرب الضريبي ،مذكرة لنيل الماستر ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ،سنة 2015-2016

9- محمد فلاح ناصر .الغش الجبائي وتأثيره على دور الرقابة الجبائية في التنمية الإقتصادية رسالة ماجستير فى العلوم الإقتصادية ،جامعة الجزائر ،سنة 1997

10- عبد الهادي سفيان.الجباية وإشكالية التهرب الضريبي ،شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص مالية مؤسسة 2014-2015

11- سعيدي أحلام .التدقيق الجبائي كوسيلة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ،مذكرة لنيل شهادة الماستر ،كلية العلوم التجارية سنة 2014-2015

12- طرشى إبراهيم .التهرب الضريبي وآليات مكفاحته ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر جامعة ورقلة سنة 2015-2016

13- إيهاب لخضر .أحمد منصور العقوبات الضريبية ومدى فعاليتها فى مكافحة التهرب بين ضريبة الدخل ،كلية الدراسات العليا ،جامعة فلسطين ،سنة 2004،ص87-88

14-خليفة سعيد.الرقابة الجبائية مذكرة لنيل شهادة المستر فى الحقوق سنة 2010-2014

15- بوخشة فاطمة .سعيدي زواوية .دور الرقابة في مكافحة الغش والتهرب الضريبي،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ،كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسير ،جامعة سعيدة سنة 2013-2014

16-بوقلية محي الدين .الرقابة الجبائية ودورها في تحصيل جودة المعلومة المحاسبية ،مذكرة مستلمة لإستكمال شهادة الماستر شعبة مالية ومحاسبة ،جامعة جيجل سنة 2014

17- ساعد نبيلة .الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي ،مذكرة ضمن نيل شهادة الماستر في المالية ،قسم العلوم المحاسبية والمالية ،جامعة بويرة ،سنة 2014-2015

18- قميرة أسيا .اجراءات التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية ،مذكرة لنيل شهادة الماستر دراسة حالة المديرية الفرعية لولاية بسكرة ،سنة 2014

19-كواشي مراد .شرفي جمعة .مسار التحقيق المحاسبي في اطار الرقابة الجبائية ،مذكرة نيل شهادة الماستر دراسة حالة لمدرية الضرائب لولاية تبسة .

19- بلهو شات حمزة .المكلف بالضريبة في قانون الاجراءات الجبائية ،كلية الحقوق جامعة بسكرة ،سنة 2016-2017

20- عبد القادر مرغاد .التحقيق الجبائي كأداة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسير جامعة بسكرة ،سنة 2016

21- ملاك الوفاء. الرقابة الجبائية على المؤسسات ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر جامعة قسنطينة سنة 2010

22- صالح حميداتو .دور المراجعة الجبائية في تدنية المخاطر الجبائية ، مذكرة ماجيستير كلية العلوم التجارية جامعة ورقلة سنة2012

23- سليمان عتير . دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير

24- قرموش سمية .جريمة التهرب الضريبي في التشريع الجزائري مذكرة شهادة الماستر كلية الحقوق والعلوم السياسية سنة 2014

25-طالبي محمد .الرقابة الجبائية فى النظام الضريبي الجزائري رسالة ماجستير،جامعةالجزائر2001-2002

26-كشاوي اليلس .ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الإقتصاد الوطني ،مذكرة تدخل نيل شهادة الماجستير فى العلوم الإقتصادية تخصص تحليل اقتصادي ،جامعة الجزائر السنة الجامعية 2008-2009

27-كحلة عبد الغني .تفعيل دور الرقابة الجبائية فى الاصلاح الضريبي ،رسالة ماجستير فى اقتصاد ومالية دولية ،جامعة المدية ،سنة 2011-2012

28-بن صفي الدين أحلام،ا لرقابة الجبائية مذكرة مقدم ضمن نيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر سنة 2014

المواد والنصوص :

1-المادة 79 من قانون الضرائب المباشرة ورسوم مماثلة .

2-ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة .

3-المادة 19 من قانون الاجراءات الجبائية .

4- المادة 21 من قانون الاجراءات الجبائية.

5-المادة 20من قانون الإجراءات الجبائية .

المواقع الاكترونية

1- Kenaonlin.com
2- inpre vaudaise .amargai razlafrau de etsessucced anee
-3AMAGA/RAZ OP.CII. P23
4-WWW.ALAR ABY.CO.UK/INVESTIGATIONS 2015
5-Archif awasta.com/detaails.asp section 68.articl.6726138 issueno 12191.ump 047xiu
6- wwwammonews.net/articl/16894428-07-20-2013
7- ww.sartines.com.20/08/2010
8- ww.dorar.alirap.netthreads /173061في 25/07/2013.
9- www.nfdgi.gov.dz.2014-05-29

10- lalett.re.de DGI/comference.annelles des cadres dirigeants
11- seminaire.intenationnal du CREDAF lelargissement

المراجع باللغة الفرنسية :

1-thierry lambert , verivication fiscale personnell, économica ,paris ,1984

2-j.p casimir , le code annotée des prpcédures fiscales –contrôle fiscale , conentieuux de l'mpot -5éme éditions, la Villegrien éditions , paris , 1996.

3-MAX.ARtuso, Vérivication fiscal de Lentre prise .édition ,foucher,paris, ,2000 .

4- Daniel,richer, les signes extérieurs des revenus, librairiede.l'université, paris, 1979