



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي بلحاج بوشعيب لعين تموشنت

معهد العلوم الاقتصادية، التسيير و العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

تحت عنوان :

أهمية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي

« دراسة حالة المديرية الولائية للضرائب بعين تموشنت »

تحت إشراف الأستاذة المؤطرة :

" قديد ياقوت "

من إحداد الطالبتان :

- بن عشير وسام
- بلغراس نزيهة

أعضاء لجنة المناقشة

| الاسم واللقب | الجامعة | |
|-------------------|-----------------------------|--------------|
| د. بوغازي اسماعيل | المركز الجامعي بلحاج بوشعيب | ع ت |
| د. مبسوط هوارية | المركز الجامعي بلحاج بوشعيب | ع ت |
| د. قديد ياقوت | المركز الجامعي بلحاج بوشعيب | ع ت |
| | | رئيسا |
| | | ممتحنا |
| | | مشرفا ومقررا |

السنة الجامعية : 2020-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وعرفان...

نتقدم بالشكر والعرفان والحمد أولاً لله عز وجل العلي القدير الذي وفقنا في اتمام هذا العمل المتواضع ولا يسعنا في النهاية إلا أن ننسج الفضل لذويه .

نخص الشكر وكل التقدير لأستاذة المشرفة " قديك يا قوتة " على كل الجهود المبذولة والنجاح القيمة لإنجاز هذا العمل بكل موضوعية وأمانة علمية . دون أن ننسى فضل الأستاذة القديرة

" عبد الباقي حياة " على كل مجهوداتها ودعمها لنا حفظها الله .

كما نتقدم بالشكر الى كل من ساعدنا في انجاز هذه المذكرة والى كل أساتذة المركز الجامعي بلحاج بوشعيب الذين تعلمنا منهم خلال مسارنا الدراسي والى كل من ساعدنا ولو بالكلمة الطيبة .

وفي الاخير نسال المولى عز وجل أن يجعلنا ممن يكثر ذكره فينال فضله ويحفظ امره ، وان يغمر قلوبنا بحبته ويرضى علينا.

بناكم الله معنا بكل خير



الأهداء

أهدي ثمرة جهدي.....

إلى النور الذي يضيء حياتي ، والنبع الذي أرتوي منه حبًا

وحنانًا..... " أمي الحبيبة " .

إلى رمز الرجولة والتضحية من دفعني إلى العلم و به ازداد

افتخار " أبي العزيز " .

إلى من هم أقرب إلي من روعي...."إخوتي" .

إلى من أنستني في دراستي ورفيقتي في مذكرتي والتي أفتخر

أنني أنجزت معها هذا العمل أختي "نزيمة" .

كل أصدقائي من قريب و بعيد ، إلى كل أفراد العائلة.....

إلى كل الأساتذة الذين نهلت منهم من فيض ما قدموه من علم.

إلى كل من يكن لي الحب والمودة.

وسام

الاهداء

اهدي هذا العمل المتواضع.....

إلى من سهرت الليالي وكدت وكدت لأجلي سدي و عونني في الحياة
التي لم تبخل علي يوماً صديقتي و أختي و حبيبتي....أمي أطل الله في
عمرها و شفاها.

إلى الغالي الذي رباني على الفضيلة و الأخلاق رقيبتي في الحياة.... أبي
الغالي حفظه الله و رعاه.

إلى أخواني الحبيبان... محمد و مصطفى .

إلى رفيقتي في المذكرة و صديقتي العزيزة.... وسام .

إلى أصدقائي إلى كل أفراد عائلتي .

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي و لم تسعهم.

نزيهة

الفهرس

فهرس المحتويات

| الصفحة | المحتويات |
|--------|---|
| I | الشكر والتقدير. |
| II | الاهداء . |
| V | فهرس المحتويات . |
| IX | قائمة الجداول. |
| X | قائمة الأشكال. |
| XI | قائمة المختصرات والملاحق. |
| | المقدمة العامة |
| 01 | اشكالية البحث. |
| 02 | فرضيات البحث. |
| 02 | مبررات اختيار الموضوع. |
| 02 | أهداف البحث. |
| 02 | أهمية البحث. |
| 02 | منهج البحث . |
| 03 | حدود الدراسة. |
| 03 | صعوبات الدراسة. |
| 03 | الدراسات السابقة. |
| | الفصل الأول : الاطار العام للرقابة الجبائية |
| 04 | مقدمة الفصل. |

| | |
|----|--|
| - | المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية. |
| 06 | المطلب الأول : مفهوم الرقابة الجبائية. |
| 07 | المطلب الثاني :أهداف الرقابة الجبائية. |
| 08 | المطلب الثالث : أشكال الرقابة الجبائية . |
| - | المبحث الثاني : الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية . |
| 11 | المطلب الأول : سلطات الادارة الجبائية . |
| 13 | المطلب الثاني : الحقوق والضمانات الممنوحة للمكلفين . |
| 15 | المطلب الثالث : العقوبات المفروضة على المكلفين بالضريبة . |
| - | المبحث الثالث : تقييم وتفعيل اليات الرقابة الجبائية. |
| 17 | المطلب الأول : صعوبات الرقابة الجبائية في الجزائر . |
| 20 | المطلب الثاني : الاجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية . |
| 21 | المطلب الثالث : مقترحات تفعيل اليات الرقابة الجبائية . |
| | خلاصة الفصل. |
| | الفصل الثاني : الاطار العام للغش والتهرب الضريبي |
| 25 | مقدمة الفصل. |
| - | المبحث الأول : ماهية الغش والتهرب الضريبي . |
| 26 | المطلب الأول : مفهوم الغش الضريبي . |
| 27 | المطلب الثاني : مفهوم التهرب الضريبي . |
| 28 | المطلب الثالث : معايير التمييز بين الغش والتهرب الضريبي . |
| - | المبحث الثاني : أنواع ، اشكال التهرب الضريبي وأسبابه. |
| 29 | المطلب الاول : أنواع الغش والتهرب الضريبي . |
| 30 | المطلب الثاني : أشكال التهرب الضريبي . |

| | |
|----|---|
| 31 | المطلب الثالث : اسباب التهرب الضريبي . |
| - | المبحث الثالث : قياس ، اثار التهرب الضريبي واليات مكافحته . |
| 33 | المطلب الأول : مناهج قياس التهرب الضريبي . |
| 36 | المطلب الثاني : أثار التهرب الضريبي . |
| 37 | المطلب الثالث : اليات مكافحة التهرب الضريبي. |
| | خلاصة الفصل. |
| | الفصل تطبيقي : دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية عين تموشنت |
| 41 | مقدمة الفصل. |
| - | المبحث الأول : التعريف بإدارة الضرائب وبمصلحة المراجعات الجبائية |
| 43 | المطلب الأول : التعريف بالهيكل التنظيمي للمديرية . |
| 46 | المطلب الثاني : التعريف بمصلحة المراجعات الجبائية . |
| 47 | المطلب الثالث : مهام رئيس فرقة التحقيق . |
| - | المبحث الثاني : دراسة حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة |
| 48 | المطلب الأول : إجراءات البحث الأولية للتحقيق و إعداد التقييم الجبائي. |
| 53 | المطلب الثاني : نتائج التحقيق . |
| 55 | المطلب الثالث : الاشعار بالتقويم النهائي . |
| - | المبحث الثالث : أثر الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي. |
| 60 | المطلب الأول : الاحصائيات عن التحقيق في الوثائق. |
| 61 | المطلب الثاني : احصائيات التحقيق المحاسبي. |
| 61 | المطلب الثالث : احصائيات التحقيق المصوب. |
| 62 | المطلب الرابع : احصائيات عن التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة. |

| | |
|----|------------------|
| | خلاصة الفصل. |
| | الخاتمة العامة . |
| 68 | قائمة المراجع. |
| 70 | قائمة الملاحق. |
| 83 | الملخص. |

قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|--------|---|------------|
| 50 | جدول مصاريف المعيشة | 03/01 |
| 52 | جدول تحديد النفقات والإيرادات | 03/02 |
| 53 | جدول التقويم الأولي بنتائج التحقيق | 03/03 |
| 54 | جدول إيرادات تأجير المحلات التجارية | 03/04 |
| 55 | جدول مداخيل تأجير المحلات التجارية | 03/05 |
| 56 | جدول مداخيل تأجير السكنات | 03/06 |
| 57 | جدول التقييم النهائي لمصاريف المعيشة | 03/07 |
| 58 | جدول التقييم النهائي للنفقات والإيرادات | 03/08 |
| 58 | جدول التقييم النهائي للحقوق | 03/09 |
| 60 | جدول احصائيات التحقيق عن الوثائق | 03/10 |
| 61 | جدول احصائيات عن التحقيق المحاسبي | 03/11 |
| 61 | جدول احصائيات التحقيق المصوب | 03/12 |
| 61 | جدول احصائيات التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة | 03/13 |

قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|---|-----------|
| 28 | تدرج سلوك المكلف من النزاهة و الوفاء إلى الغش الضريبي | 02/01 |
| 46 | الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب | 03/01 |
| 45 | الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائي | 03/02 |
| 46 | الهيكل التنظيمي لمصلحة المراجعات | 03/03 |

قائمة المختصرات

| الصيغة | الرمز |
|---|-----------|
| قانون الاجراءات الجبائية | ق.إ.ج |
| قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة | ق.ض.م.ر.م |
| ميثاق المكلفين بالضريبة | م.م.ض |

قائمة الملاحق

| الصفحة | عنوان الملحق | رقم الملحق |
|--------|------------------------------|------------|
| 71 | الاشعار بالتحقيق | 01 |
| 73 | وثيقة وضعية الثروة | 02 |
| 75 | وثيقة طلب المعلومات | 03 |
| 76 | الاشعار النهائي بالتقويم | 04 |
| 77 | إصدار الوارد Rôle individuel | 05 |
| 79 | التقرير النهائي | 06 |

المقدمة العامة

تمهيد :

تسعى جميع الدول ومن بينها الجزائر الى تحقيق التنمية في مختلف المجالات ، من خلال عدة وسائل وأنظمة من بينها تطوير النظام الجبائي وتفعيل الياته عن طريق منح المكلفين بالضريبة حرية تقديم تصريحاتهم المكتتبه بتوافق مع نشاطاتهم ، حيث يقوم المشرع الجزائري منح الادارة الجبائية صلاحيات بهدف مراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين وبالتالي تصحيح المخالفات والتجاوزات التي يتوصلون اليها من خلال التحقيق الجبائي وهذا ما يسمى الغش والتهرب الضريبي .

حيث ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي باتت تهدد اقتصاديات الدول المختلفة ، عن طريق قيام الأفراد، المؤسسات ، الشركات ورجال الأعمال بعمليات الخدع والتحايل على الدول والحكومات التي تفرض الضرائب على المكلفين بعدم دفع والتهرب من تسديد الضريبة سواء بطريقة قانونية (التهرب الضريبي) ، أو بطريقة غير قانونية (الغش الضريبي) ، حيث هذه الظاهرة تؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية وعلى تمويل المشاريع التنموية. ولكي تتمكن الدولة من هذا العائق تلجأ الى البحث عن مصادر تمويل اخرى ، كالاقتراض من الخارج والإصدار النقدي، لكنها تحدث ضغط على التنمية الاقتصادية مما تشكله من مخاطر على الاستقلال المالي والاقتصادي للدولة ،حيث يرتفع التضخم والتبعية للخارج.

اضافة الى أن ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي في ازدياد مستمر بحيث تتكيف مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الجديدة ولهذا وجب على الدولة السعي للتخفيف والتقليل من هذه الافة بشتى الطرق من بينها الرقابة الجبائية التي تفتح عدة مجالات للتحقيقات محاسبية وجبائية تساهم في معرفة الخلل وتحديد قيمة المستحقات التي يجب دفعها من طرف المكلف بالضريبة .

1- اشكالية البحث :

من خلال ما تقدم يمكن طرح الاشكالية الرئيسية التالية :

هل الرقابة الجبائية قادرة على مكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي ؟

- ومن منطلق هذه الاشكالية العامة للموضوع محل الدراسة تدفعا الى طرح مجموعة من الاسئلة .
- ما المقصود بالرقابة الجبائية ؟ ماهي أشكالها والآليات المستحدثة لتفعيلها ؟
- ماهو الغش والتهرب الضريبي ؟ ماهي اثاره؟
- ماهي اليات مكافحة الغش والتهرب الضريبي ؟
- هل الرقابة الجبائية قادرة على التقليل من حدة الغش والتهرب الضريبي ؟

2- فرضيات الدراسة :

للإجابة عن اشكالية الموضوع ومختلف التساؤلات التي يطرحها ارتأينا طرح الفرضيات التالية :

- الرقابة الجبائية بمواردها قادرة على مكافحة وردع التهرب الغش الضريبي .
- الرقابة الجبائية مع القوانين المصاعة حديثا قادرة على التخلص من التهرب والغش الضريبي .

3- مبررات اختيار الموضوع :

- معرفة ماهية الرقابة الجبائية و الياتها في تطوير وحماية المشرع الجبائي من مختلف الظواهر التي تسلط عليه .
- اكتشاف ظاهرة الغش والتهرب الضريبي والفرق بينهما و تسليط الضوء على الاثار المترتبة عنها .
- البحث عن اليات مكافحة هذه الظاهرة من بينها الرقابة الجبائية ومعرفة أبعادها في الجزائر وهل هي قادرة على ردع هذه الافة .

4- أهداف البحث :

يهدف هذا البحث الى معرفة اسباب ظاهرة الغش والتهرب الضريبي اذ يعتبر ظاهرة خطيرة على اقتصاديات الدول ومحاوله تشخيص الاثار المترتبة عنها و أيضا تقييم دور فعالية اليات الرقابة الجبائية في محاربة والتقليل من انتشار هذه الافة ، ومعرفة أيضا مختلف التدابير الوقائية المتخذة من طرف السلطات للتخفيف من حدتها .

5- أهمية البحث :

تبرز أهمية هذا البحث في كون الموارد الجبائية من أهم موارد تمويل خزينة الدولة وتغطية نفقاتها ، لكن قد يلجأ بعض المكلفين بالضريبة بالتهرب عن تسديدها وهذا ما يسمح للإدارة الجبائية القيام بمختلف تحقيقاتها للتخفيف من هذه التجاوزات ، ومن هنا تتجلى أهمية البحث التي تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة ضرورية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي .

6- منهج البحث :

سوف نقوم في هذه الدراسة بإتباع المنهج الوصفي التحليلي بهدف جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع و تحليلها ، ووصف و تشخيص ظاهرة البحث بغرض فهم الاطار النظري الذي يتضمن فصلين (الفصل الأول ماهية الرقابة الجبائية والفصل الثاني ماهية الغش والتهرب الضريبي) و كذلك الفصل الثالث التطبيقي التي يحتوي على دراسة الحالة من خلال الامثلة و المعطيات و المعلومات الميدانية لفهم السير و العمل الميداني من الجهات المعنية المختصة في هذا المجال .

7- حدود الدراسة :

- الحدود المكانية : تمثلت في مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت وهي مكان دراسة الحالة وتقديم أثر الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي .
- الحدود الزمنية : تم الاعتماد على مثال واقعي يدرس الرقابة على الوضعية الجبائية الشاملة لملف من سنة 2019، مع تقديم الاحصائيات المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي على مستوى الولاية من سنة 2015 الى السنة الحالية 2020.

8- صعوبات الدراسة :

من أبرز الصعوبات التي واجهتنا في اتمام هذه الدراسة التي كلفتنا جهد معنوي ومادي هو استحالة الحصول على الاحصائيات المتعلقة بالغش والتهرب الضريبي على مستوى الولاية بحجة الاسرار المهنية لولا مساعدة الاستاذة التي نكن لها الاحترام والتقدير "عبد الباقي حياة" بارك الله فيها وسدد خطاها . بالإضافة الى ندرة المراجع (الكتب بصفة خاصة) بسبب عرقلة وسائل النقل التي تسمح لنا بالتنقل الى جامعات مغايرة للحصول على المراجع نتيجة انتشار فيروس كورونا المستجد (COVID 19) .

9- الدراسات السابقة :

- فعالية الرقابة الجبائية و أثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009) مذكرة ماجستير من إعداد الطالب بوشري عبد الغني ، جامعة تلمسان سنة 2011.
- ضبط نظام التصريحات الجبائية للتقليل من الغش الضريبي في الجزائر مذكرة ماجستير من إعداد الطالب مصطفى عوادي ، جامعة أم بواقي سنة 2007.
- تقييم فعالية الرقابة الجبائية في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر من إعداد الطالب ربيع ناقة ، جامعة أم بواقي سنة 2014 .
- دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي "دراسة حالة الجزائر" ، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه ل.م.د من إعداد الطالبة قرواط حسينة ، جامعة البليدة سنة 2019 .
- ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الوطني -حالة الجزائر- مذكرة ماجستير من إعداد الطالب كشاوي إلياس ، جامعة الجزائر سنة 2013 .
- أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب و الغش الضريبيين -حالة الجزائر 2003-2008-مذكرة ماجستير من إعداد الطالب قتال عبد العزيز، جامعة المدية سنة 2009.

الفصل الأول

"الاطار العام للرقابة الجبائية"

مقدمة الفصل :

تعد الرقابة الجبائية إحدى الأدوات الفعالة للمؤسسات و مصلحة الضرائب على حد سواء ، إذ يعتبر النظام الضريبي الذي يخول للإدارة الضريبية مراقبة التصريحات و معاينة الأخطاء و النقائص و الإعفاءات و كذلك عدم احترام الالتزامات من قبل المكلفين بالضريبة ، أي الرقابة بشكل أو بآخر أمر طبيعي في أي نظام كان إداري أو مالي أو جبائي لأنها تمثل الوسيلة الردعية لكل تصرف يؤثر سلبا على خزينة الدولة ، فأي نظام لا تتوفر فيه رقابة صحيحة وفعالة و منظمة يعتبر نظاما ناقصا.

حيث يقع على الرقابة الدور الهام في النظام الجبائي الجيد ففي هذا الأخير تعد الرقابة الجبائية من بين الوسائل المستعملة للكشف عن التهرب الضريبي.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل الى أهم المفاهيم والجوانب المتعلقة بالرقابة الجبائية وهذا بتناول ثلاث مباحث وهي :

- ماهية الرقابة الجبائية.
- الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية.
- تقييم وتفعيل اليات الرقابة الجبائية.

المبحث الأول : ماهية الرقابة الجبائية.

تعتبر الرقابة من أهم وسائل الحد من التهرب و الغش الضريبي، كما أنها تكتسي أهمية بالغة حيث أنها تلزم المكلف بالإدلاء بتصريحاته و كل وثائقه، حيث خول المشرع الجزائري للإدارة الجبائية صلاحية الرقابة من خلال الإطلاع على صدق تصريحات المكلفين بالضريبة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الجبائية.

من المتعارف عليه أن كل الأنظمة الجبائية تحتاج إلى تصريحات و السلطات الجبائية تلجأ للرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات من هنا ننطلق إلى أهم تعريفات الرقابة الجبائية:

- التعريف الأول: " الرقابة الجبائية هي فحص للتصريحات و كل سجلات و وثائق و مستندات المكلفين بالضريبة و الخاضعين لها، سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية و ذلك بغرض التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية " ¹.
- التعريف الثاني: " هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا المحتوى مع الإثباتات و التصريحات المقدمة" ²
- التعريف الثالث: "هي وسيلة تسعى من خلالها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة و سلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين بالضريبة و اكتشاف الأخطاء و الانحرافات التي تحول دون تحقيق الأهداف الضريبية، و التحرك السريع للقضاء عليها بفاعلية تضمن عدم تكرارها في المستقبل بهدف المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة التهرب الضريبي و تحقيق العدالة الضريبية." ³
- التعريف الرابع: "الرقابة الجبائية هي قيام الإدارة الجبائية بكل الإجراءات اللازمة للتأكد من صحة و مصداقية التصريحات التي يقدمها المكلفون بالضريبة بداية من الناحية الشكلية لهذه التصريحات إلى التحقق من صحة المعلومات الواردة فيها تحسبا لأي تهرب أو ش ضريبي." ⁴

من خلال ما سبق نستنتج أن الرقابة الجبائية هي اجراء تقوم به الإدارة الجبائية للتأكد من مصداقية تصريحات و وثائق المكلفين بالضريبة للقضاء على التهرب و الغش الضريبيين .

¹ ولهي بوعلام الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية مداخلة بعنوان نحو اطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من اثار الأزمة أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 06.

² نفس المرجع السابق ذكره ، ص 06.

³ عبد الغاني بوشري فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009) مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة تلمسان ، ص 115.

⁴ مغاري عبد الرحمن، شيخي بلال مقال حول دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر – مجلة دراسات الجبائية العدد 02 جوان 2013.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الجبائية .

من خلال تعريفنا للرقابة الجبائية نستخلص الأهداف التالية:

- الهدف القانوني : يتمثل في التأكد من مدى مطابقة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين و الأنظمة ، لذا و حرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقته الجبائية⁵.
- الهدف الاقتصادي و المالي : تهدف الرقابة إلى المحافظة على أموال العامة من التلاعب و السرقة أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال و هذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية و بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد و الحماية⁶.
- الهدف الإداري : تلعب دورا في الإدارة من خلال زيادة فعاليتها في المعلومات التي تقدمها :
 - تحديد الانحرافات و كشف الأخطاء يساعد الإدارة في المعرفة و الإلمام بأسبابها و بالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشاكل التي تنجم عن ذلك.
 - تساعد في إعداد الإحصائيات كنسب التهرب الضريبي في الدولة و الحرص على إيجاد الحلول.
 - إمكانية الكشف عن الثغرات القانونية التي تساعد على التلمص من الضريبة و محاولة إيجاد حلول لها ، كما تساعد على زيادة المردودية بواسطة الكشف عن الأخطاء و التجاوزات التي تساعد في معرفة الحقائق و الإحصائيات و تقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السلبية في سياستها الجبائية .
 - تحديد مدى كفاءة الأعوان و المراقبين الجبائين أثناء أداء مهمتهم ، و بالتالي اختيار الأفضل دائما للحصول على نتائج ايجابية⁷.
- الهدف الاجتماعي : يتمثل في :
 - تحقيق العدالة الاجتماعية بصفة عامة و العدالة الجبائية بصفة خاصة بين المكلفين بالضريبة وهذا بوضع هدف أساسي للاقتطاعات و المتمثل في وقوف جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.
 - ترسيخ الوعي الضريبي بين المكلفين لمحاربة التهرب الضريبي ، و تفادي اللجوء إلى الاحتيال و التزوير و الإخفاء و هي أهم الوسائل التدليسية التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة لاعتقاده بعدم أحقية الدولة في اقتطاعها من أرباحه⁸.

⁵ خضراوي الهادي ، سعيداني محمد السعيد ، مقال حول الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي مجلة الدراسات القانونية و السياسية العدد 02 ، جوان 2015 ص 48 .

⁶ خضراوي الهادي- سعيداني محمد السعيد ، مرجع سبق ذكره، ص 48 .

⁷ وفاء شيعاوي مقال حول الرقابة الجبائية و ضمانات المكلف بالضريبة ، المجلة عدد 11، الجزء الثاني ، ص 287..

⁸ وفاء شيعاوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 288.

المطلب الثالث: أشكال الرقابة الجبائية.

نميز نوعان رئيسيان من الرقابة الجبائية الرقابة الداخلية أو الرقابة العامة تتم على مستوى مفتشيات الضرائب ، النوع الثاني الرقابة الخارجية أو المعمقة تتم من خلال الفحص الميداني للوثائق و التصريحات لكشف التهرب و الغش و مختلف التملصات .

1- الرقابة الداخلية (العامة):

نميز نوعان من الرقابة الداخلية : الرقابة الشكلية و الرقابة على الوثائق.

● الرقابة الشكلية:

تتم هذه الرقابة على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص و التابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة يتركز على مراقبة التصريحات السنوية و تحسب على المكلف غرامة التأخير في حالة تأخر في إيداع تصريحاته ، يسجل تاريخ إيداع التصريحات في سجل الواردات و يقوم بكل هذا العمل مفتش في نطاق المفتشية⁹ و تهدف إلى:

- التأكد من هوية و عنوان المكلف بالضريبة

- التأكد من عدم وجود أخطاء مادية على التصريحات

- محاولة حصر المعلومات المهمة التي يتم اكتشافها من خلال التصريح¹⁰

و عندما تنتهي الإدارة من هذه المرحلة تنتقل لمرحلة الرقابة على الوثائق .

● الرقابة على الوثائق:

حسب ما جاء به قانون الإجراءات الجبائية في المادتين 18 و 19 عرفت الرقابة على الوثائق على أنها إجراء تقوم به الإدارة الجبائية لمراقبة صحة التصريحات أو المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم أو إتاوة و منه يتعين على كل المؤسسات أو الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.

تتم المراقبة عن طريق مفتش مختص و تطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا ، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و المعلومات و معطيات موضوع الرقابة كما يجب أن الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على توضيحات و تبريرات لها و يكلف المكلف بالضريبة بتقديم إجابته في مدة لا تقل عن 30 يوم.¹¹

2- الرقابة الخارجية (المعمقة):

و هي الرقابة التي يتم اللجوء إليها في حالة عدم كفاية الرقابة الداخلية و تتمثل في التدخل المباشر للأعوان بأماكن تواجد نشاطات المكلفين بالضريبة و مقارنة ما صرح في المستندات و التصريحات مع ما هو موجود في أرض الواقع و هي ثلاث أنواع : التحقيق في المحاسبة ، التحقيق المصوب في المحاسبة ، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة.

● التحقيق في المحاسبة:

عرفت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنها عبارة عن العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المتعلقة بسنوات مالية مغلقة. لا يمكن إجراء تحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل ، و يمكن له إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة و إجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها ، و يتم التحقيق على الدفاتر و الوثائق المحاسبية بعين المكان ، إلا في حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة بوجهه كتابيا أو في حالة وجود قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة.

⁹ خضراوي الهادي، سعيداني محمد السعيد الرقابة الجبائية و دورها في محاربة الغش و التهرب الضريبي مرجع سبق ذكره ص 49.

¹⁰ ولهي بوعلام مرجع سبق ذكره ص 07.

¹¹ المادة 18 و 19 من قانون الإجراءات الجبائية 2020 معدلة بموجب المادتين 36 من ق.م لسنة 2009 و 40 من ق.م 2018 ص 18.

لا يتم إجراء تحقيق في المحاسبة إلا بعد إعلام المكلف بإرسال إشعار يتضمن حقوقه و واجباته و يستفيد من أجل أدنى للتحضير يقدر ب 10 أيام في الحالات العادية كما يتضمن أساء المحققين و رتبهم ، و كذا تاريخ و ساعة أول تدخل و الفترة التي يتم التحقيق فيها و الضرائب و الحقوق و الإتاوات المعنية و الوثائق الواجب الإطلاع عليها سواء كانت محاسبته مسوكة بواسطة الإعلام الآلي أو غيرها ، و يحق له الاستعانة بمستشار أثناء العملية.¹²

● التحقيق المصوب في المحاسبة:

حسب المادة 20 مكرر 1 ، 20 مكرر 2 ، 20 مكرر 3 : يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو مجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة لا تقل عن سنة جبائية. يتم التحقيق المصوب في المحاسبة عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقيات المبرمة من طرف المكلفين بالضريبة التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تخفيض الأعباء الجبائية. أثناء هذا التحقيق يكلف المعنيين بتقديم الوثائق المحاسبية و التوضيحية إضافة للفواتير و العقود ووصول الطلبات أو التسليم المتعلقة بالضرائب و الرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق. كغيره من التحقيقات يتم إرسال إشعار للمعني يتضمن حقوقه و واجباته و مدة التحضير 10 أيام ابتداء من تاريخ الاستلام و لا تتجاوز مدة التحقيق شهرين.¹³

إذا ثبت التلبس الجبائي سيترتب عليه آثار جبائية :

- إمكانية إعادة تجديد عملية التحقيق المنتهية.
- إمكانية تمديد آجال التحقيق في عين المكان.
- تطبيق غرامات المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- تمديد في أجل التقادم بسنتين.
- استثناء حق التأجيل القانوني للدفع المقدر ب 20% و جدول الدفع بالتقسيط.
- استثناء حق الاستفادة من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة .
- إمكانية إعداد الحجز التحفظي من طرف الإدارة.
- التسجيل في البطاقة الوطنية لمرتكبي أعمال الغش.

● التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

ذكرت المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية أن أعوان الإدارة الجبائية يمكن لهم أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفر لهم موطن جبائي في الجزائر أم لا ، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة ، يقوم الأعوان بالتحقيق في الانسجام الحاصل بين المداخل المصروح بها و الحالة المالية و نمط معيشة المعني بالتحقيق. لا يمكن إجراء تحقيق إلا بعد إعلام المكلف بذلك مسبقا بإرسال إشعار و منحه أجل التحضير 15 يوم ابتداء من تاريخ الاستلام كما يحق له الاستعانة بمستشار من اختياره ، لا يمكن أن يمتد التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة فترة تفوق سنة عند انتهاء التحقيق لا يجوز للإدارة الجبائية الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة وثائق تخص نفس الفترة و نفس الضريبة لا إذا كان المكلف قد صرح بمعلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو استعمل أساليب تدليسية.¹⁴

¹² المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية سنة 2020 . مرجع سبق ذكره ص 10.

¹³ المادة 20 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية 2020. مرجع سبق ذكره ص 11.

¹⁴ المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية سنة 2020 المعدلة بموجب المواد 38 من ق.م لسنة 2009 و 34 من ق.م لسنة 2013 و 24 من ق.م لسنة 2016 ، مرجع سبق ذكره ، ص 13 و 14 .

المبحث الثاني: الوسائل الهيكلية والقانونية للرقابة الجبائية.

سعيًا لضمان السير الحسن لعملية الرقابة ، منح المشرع الجزائري الإدارة الجبائية حق الرقابة الجبائية من أجل الحفاظ على أموال الخزينة من الضياع ، و لضمان ذلك يخضع كل من العون المكلف بالرقابة و المكلف الخاضع لها لقواعد و أحكام تبين الحقوق الممنوحة للإدارة الجبائية ، و كذا الحقوق الممنوحة للمكلفين و واجباتهم و العقوبات التي تفرض في حالة مخالفتهم للقانون .

المطلب الأول : سلطات الإدارة الجبائية.

من أجل السير الحسن للأداء الرقابي شرع القانون عدة حقوق و صلاحيات أعوان الإدارة الجبائية خلال أداء مهمتهم و حماية تصرفاتهم .

1- حق الإطلاع : هو حق نص عليه القانون و يعتبر من أهم الحقوق التي تمتع بها الإدارة الجبائية إذ يسمح لها بالإطلاع على الوثائق و المستندات و ملفات المكلف و بالتالي كشف المخالفات ، نصت المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية ، قصد تأسيس وعاء الضريبة و مراقبتها ، بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المراد أدناه (المادة 46، المادة 46 مكرر، المادة 46 مكرر 1، المادة 47، المادة 48، المادة 49، المادة 50)"¹⁵. يمكن لأعوان الإدارة ممارسة هذا الحق على المؤسسات و الهيئات المختلفة.

1-1 حق الإطلاع لدى الإدارات و الهيئات العمومية و المؤسسات:

تنص المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية على " لا يمكن في أي حال من الأحوال ، لإدارات الدولة و الولايات و البلديات و المؤسسات الخاصة ، و كذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة و الولايات و البلديات و كذلك كل المؤسسات أو الهيئات ، أيًا كان نوعها و الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها"¹⁶.

أ- المعلومات المقدمة من طرف مصالح الضمان الاجتماعي:

لتسهيل الإطلاع يتعين على هيئات الضمان الاجتماعي أن توافي إدارة الضرائب سنويًا بكشف فردي عن كل طبيب أو طبيب أسنان أو قابلة أو مساعد طبي ، يبين فيه رقم تسجيل المؤمن لهم و الشهر الذي دفعت فيه الأتعاب ، و المبلغ الإجمالي لها كما هي واردة في أوراق العلاج ، و مقدار المبلغ المسدد من قبل الهيئة للمؤمن له. يجب أن تصل الكشوف التي تعد على نفقة الهيئات قبل 31 ديسمبر من كل سنة إلى مدير ضرائب الولاية ، قبل 01 أبريل من السنة الموالية.

و تلزم الهيئة المكلفة بتسيير التأمين على البطالة بتقديم قائمة الأشخاص المعنيين بالبطالة أو اللذين تم شطبهم خلال السنة الماضية إلى إدارة الضرائب قبل 15 فيفري من كل سنة. كما تقوم مختلف الهيئات أو صناديق الضمان الاجتماعي و كذا صناديق التعاضدية بتبليغ الإدارة الجبائية بكل المخالفات التي تم ضبطها فيما يخص تطبيق القوانين و التنظيمات المتعلقة بالضرائب و الرسوم سارية المفعول.¹⁷

ب- المعلومات المقدمة من طرف الجهات القضائية:

يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية و الإدارية و الجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية.

¹⁵ المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، ص 21.

¹⁶ المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية 2020 المتممة بموجب المادة 29 من ق.. لسنة 2003 ، مرجع سبق ذكره ، ص 21.

¹⁷ المادة 46 نفس المرجع السابق ذكره ، ص 21.

يجب على السلطات القضائية أن تطالع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجهما الغش أو التملص من الضريبة ، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية ، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى. تبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط و تحت تصرف إدارة الضرائب ، خلال 15 يوم الموالية للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية ، تخفض هذه المدة إلى 10 أيام فيما يخص الجنايات.¹⁸

2-1 حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية و المكلفين بالضريبة الآخرين:

يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية ، قصد تأسيس وعاء الضريبة و فرض الرقابة عليها ، بتصفح و دراسة الوثائق المتعلقة بالمؤسسات المالية و المكلفين بالضريبة الآخرين وفق مايلي :

أ- المعلومات المقدمة من طرف المؤسسات المالية:

يجب على المؤسسات أو الشركات و القائمين بأعمال الصرف و المصرفيين و أصحاب العمولات ، و كل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة ، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية ، بفتح و إقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب التسيقات ، أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر. يمس هذا الإلزام خصوصا البنوك شركة البورصة و الدواوين العمومية و الخزائن الولائية، و مركز الصكوك البريدية و الصندوق الوفي للتوفير و صناديق القرض التعاوني و صناديق الإيداع و الكفالات.¹⁹

ب- حق الإطلاع على المؤسسات الخاصة:

تسييرا لمراقبة التصريحات بالضرائب المكتتبه إما من قبل المعنيين أنفسهم و إما من قبل الغير، يتعين على جميع المصرفيين و القائمين بإدارة الأموال و غيرهم من التجار الذين تتمثل مهنتهم في دفع إيرادات عن قيم منقولة أو الذين تشمل مهنتهم بصفة ثانوية القيام بتسديدات من هذا النوع، و كذا جميع التجار و جميع الشركات، أيا كان غرضها ، الخاضعين لحق الإطلاع من قبل أعوان التسجيل ، أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل ، الدفاتر التي نص على مسكها القانون التجاري و كذا جميع الدفاتر و الوثائق الملحقه و المستندات و الإيرادات و النفقات.²⁰

يتعين على المؤسسات و الهيئات ، الغير مشار إليها في المادة 54 من نفس القانون، و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات من أي نوع كانت ، أو تقبض أو تسيروا أو توزع أموالا لحساب أعضائها ، أن تقدم عند كل طلب لأعوان الضرائب الذين لهم رتبة مراقب على الأقل ، جميع الوثائق ذات صلة بنشاطها لتتسنى مراقبة التصريحات المكتتبه سواء من قبلها أو من قبل الغير. و يجب أن يلحق كشف اسمي لهذه الدفعات الفعلية عن طريق قيدها في خصوم أو أصول حساب معين بالتصريح السنوي بالضريبة على أرباح الشركات و يرها من الأشخاص المعنويين.²¹

3-1 حق الإطلاع لدى الغير :

يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية ، باسمها ، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها ، أن تتقيد قصد ممارسة أعوان إدارة التسجيل

¹⁸ المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 42 من ق.م لسنة 2011 ، مرجع سبق ذكره ، ص 22.

¹⁹ المادة 51 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة و مكممة بموجب المادة 34 من ق.م لسنة 2006 ، مرجع سبق ذكره ، ص 22.

²⁰ المادة 53 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، ص 23.

²¹ المادة 57 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سبق ذكره ص 24.

حق الإطلاع ، بأحكام المادة 52 من نفس القانون.²² يمكن ممارسة السلطات المخولة لأعوان التسجيل ، تطبيقاً للتشريع الجاري العمل به تجاه شركات الأسهم على كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مهنة مرتبطة بهذه التجارة قصد مراقبة الضرائب المستحقة سواء على هؤلاء أو على الغير .
وكذلك الأمر بالنسبة لكل الشركات الجزائرية الأجنبية ، مهما كان نوعها ، وكذا كل الموظفين العموميين المكلفين بتحرير العقود أو تبليغها.²³

يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 5000 ألي 50.000 دج ، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات و الوثائق المنصوص عليها ، و التي يتعين عليها تقديمها وفقاً للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها.²⁴

2- حق الرقابة (المعايينة) :

يجوز لأعوان الدارة الجبائية القيام بكل التحقيقات و المعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة.²⁵ عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية ، يمكن للإدارة الجبائية ، أن ترخص، ضمن الشروط المبينة أدناه ، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش و مؤهلين قانونياً ، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث و الحصول و حجز كل المستندات و الوثائق و الدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التلمص من الوعاء و المراقبة و دفع الضريبة.²⁶ لا يمكن الترخيص بجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً أو قاض يفوضه هذا الأخير، و يجب أن يكون طلي الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل ، مؤسساً و أن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة ، و تبين على وجه الخصوص ما يأتي:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني بالمعاينة.
- العناصر الفعلية و القانونية التي يفترض منها وجود طرق تدليسية، و التي يتم البحث عن دليل عليها.
- اساءة المكلفين بإجراء عمليات المعاينة و رتبهم و صفاتهم.
- عنوان الأماكن التي ستم معاينتها.
- تتم معاينة و حجز الوثائق و الأملاك التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية ، تحت سلطة القاضي و مراقبته ، و لهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية و يعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية.²⁷

3- حق التقادم و الاستدراك (الاسترداد):

يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية، و هذا بالنسبة لما يأتي:

- القيام بأعمال الرقابة.
- قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين و التنظيمات ذات الطابع الجبائي.²⁸
- كل إغفال أو خطأ أو نقص في فرض الضريبة يتم اكتشافه اثر تحقيق جبائي مهما كانت طبيعته دون المساس بالأجل المحدد أعلاه ، تسويته قبل السنة الأولى التي تلي سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة بالنسبة للسنة المالية المتقدمة.²⁹

²² المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سبق ذكره ص 24.

²³ المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سبق ذكره ص 24.

²⁴ المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سبق ذكره ص 24.

²⁵ المادة 22 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سبق ذكره ص 14.

²⁶ المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سبق ذكره ص 16.

²⁷ المادة 35 من قانون الإجراءات الجبائية مرجع سبق ذكره ص 16.

²⁸ المادة 39 من قانون الإجراءات الجبائية ، مرجع سبق ذكره ، ص 19 و 20.

المطلب الثاني: الحقوق و الضمانات الممنوحة للمكلفين .

- منح التشريع الجزائي للمكلفين حقوق و ضمانات متعلقة بإجراءات التحقيق أو إجراءات التقويم.
- 1- الإعلام المسبق : لا يمكن إجراء تحقيق دون إرسال إشعار بالتحقيق ملحق بميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الذي ينص على حقوقه و واجباته على أن يستفيد المكلف من مدة تحضير قدرها 10 أيام في حالة التحقيق المحاسبي و 15 يوم في حالة التحقيق المعمق للوضعية الجبائية الشاملة ، في حال عدم قبول الإشعار يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائياً.³⁰
 - 2- الحق في الاستعانة بوكيل أو مستشار:
لكل مكلف بالضريبة الحق في الاستعانة بمستشار من اختياره ، خلال القيام بعمليات التحقيق ، من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان ، قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم (اجتماع قبل التبليغ النهائي) و كذا أثناء المحادثة إذا طلب المكلف بالضريبة المحقق معه التحكيم من أول مسؤول للمصلحة التي يتبع لها أعوان التحقيق.³¹
 - 3- المكلفين الذين خضعوا للتحقيق سابقاً:
في حالة التحقيق في المحاسبة إذا انتهى التحقيق المتعلق بفترة معينة و الخاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم ، و فيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، لا يمكن للإدارة أن تشرع في مراقبة جديدة لنفس التقييدات الحسائية، أو الفواتير أو المذكرات بالنسبة لنفس الضرائب و الرسوم و بالنسبة لنفس الفترة ، أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه 40 يوماً.
في حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة الخاص بمدة معينة ، بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي ، و فيما عدا الحالة التي استعمل فيها المكلف طرقاً تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة أثناء التحقيق أو غير كاملة ، لا يجوز للإدارة الجبائية بعد ذلك الشروع في تحقيق جديد أو مراقبة الوثائق الخاصة بنفس الفترة و نفس الضريبة.³²
 - 4- تحديد مدة التحقيق بعين المكان:
في حالة التحقيق المصوب في المحاسبة لا يمكن أن تستغرق فترة التحقيق في الدفاتر أو الوثائق أكثر من شهرين. في حالة التحقيق في المحاسبة لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان آجال محددة هذه الأخيرة تحدد وفقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً: 3 أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 1.000.000 دج لكل سنة مالية ، كل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها يتجاوز 2.000.000 دج لكل سنة مالية. 6 أشهر فيما يخص المؤسسات المذكورة سابقاً إذا كان رقم أعمالها السنوي لا يتجاوز 5.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للأولى و 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها بالنسبة للثانية. لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى 9 أشهر إلا في حالات معينة في ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة.
أما في حالة التحقيق المعمق غي الوضعية الجبائية الشاملة فإنه لا يمكن أن يتجاوز التحقيق مدة أقصاها سنة اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار أو تاريخ تسليمه و تمدد هذه الفترة بأجل يمنح ، عند الاقتضاء، للمكلف و بناء على طلب هذا الأخير للرد على طلبات توضيح أو تبرير الأرصدة و مداخل الأرصدة في الخارج. كما تمدد هذه الفترة إلى 30 يوماً ، و بالآجال الضرورية للإدارة بغية الحصول على كشوفات الحساب ، عندما لا يستطيع المكلف بالضريبة تقديمها في أجل 30 يوماً ابتداء من طلب الإدارة أو للحصول على المعلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر لدى المكلف بالضريبة مداخل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج ، و تمتد هذه الفترة لسنتين في حالة اكتشاف نشاط خفي أثناء المراقبة.³³
 - 5- المحرر الجبائي:

²⁹ المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية معدلة بموجب المادة 44 من ق.م لسنة 2015 ، مرجع سبق ذكره.

³⁰ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، ص 9 و ص 19.

³¹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، مرجع سبق ذكره ، ص 14.

³² ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة ، مرجع سبق ذكره ، ص 14 و ص 20

³³ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة مرجع سبق ذكره ص 14، 15 و ص 21.

يعتبر المحرر الجبائي قرارا قطعيا اتخذته الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة بحسن نية ، التابع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات ، في انتظار التعميم التدريجي لهذا الإجراء. ويشكل هذا المحرر ردا واضحا و نهائيا على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد أن يعرف الأحكام الجبائية المطبقة في وضعيته ما، بالنظر إلى التشريع الجبائي المعمول به و عليه ، اتخذت الإدارة الجبائية قرارا قطعيا بخصوص وضعية متعلقة بواقع ما من ناحية التشريع الجبائي المعمول به ، لا يمكنها أن تجري أي زيادة في الإخضاع الضريبي السابق إذا كان سبب الزيادة المزمع من طرف الإدارة يعود إلى تباين في تقدير هذه الوضعية و يطبق هذا الضمان عندما:

- تبلغ الإدارة بموجب رسالة مكتوبة واضحة و تامة من طرف المكلف بالضريبة حسن النية.
- تكون الإدارة قد اتخذت قرارا قطعيا فيما يخص الوضعية بالرجوع لنص الجبائي في أجل 4 أشهر و لم ترد في هذا الأجل.
- يكون اتخاذ القرار سابقا لتاريخ انتهاء أجل التصريح الذي يتوفر لدى المكلف بالضريبة أو في غياب الالتزام بالتصريح السابق لتاريخ تحصيل الضرائب التي تماثل التصفية التلقائية للضريبة.³⁴

6- النقاش الشفوي و الحضور:

- أثناء أشغال التحقيق : يسمح التحقيق في عين المكان لعون التحقيق ، أن يستغل فرصة الحضور الدائم للمكلف بالضريبة موضوع التحقيق أو ممثله القانوني ، بهدف بدأ حوار شفوي و حضوري مستمر خلال كل مدة التحقيق. و بالتالي يمكنه طلب كل معلومة تكميلية أو وثيقة تبريرية ضرورية للتحقيق و هذا حسب تقدم أشغال التحقيق. ينبغي على المحقق كذلك سماع المكلف بالضريبة المحقق معه من أجل كل معلومة إضافية بغية تفعيل المناقشة الشفوية و الحورية معه.
 - في نهاية أشغال التحقيق : نظرا لأهمية هذا التاريخ من أجل استبعاد كل الشكوك ، يستدعي المكلف بالضريبة المحقق معه باستدعاء مكتوب يوضح فيه تاريخ و ساعة الحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق. يمكن للمكلف الذي حقق معه أن يستعين بمسئله من اختياره.³⁵
- 7- الطعن قبل نزاعي " الحق في طلب التحكيم "

يعد الحق في طلب التحكيم ضمنا إضافيا ممنوحا للمكلف بالضريبة المحقق معه الذي يمكنه طلب الاستفادة منه في إطار الإجابة عن التبليغ الأولي لنتائج التحقيق و هذا لمناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو القانون. ينبغي تبليغ المكلف في إطار إعادة التقويم بأنه لديه إمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالواقع أو القانون ، حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب للولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصلحة البحث و المراجعات. يؤدي التحكيم المطلوب إلى عقد اجتماع عمل على مستوى الإدارة ، و هذا بعد دراسة رد المكلف بالضريبة المحقق معه ، بحضور هذا الأخير أو ممثله القانوني من أجل مناقشة الأسئلة التي أوضح فيها عدم توافقه مع مصلحة التحقيق ، و أخيرا يتم تحرير محضر تؤشر فيه كل الآراء المقدمة من مختلف المتدخلين و كذا القرار النهائي المتخذ و تحت رعاية مسؤول مختص.³⁶

³⁴ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة مرجع سبق ذكره ص 16 و ص 21.

³⁵ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة مرجع سبق ذكره ص 15 و 16.

³⁶ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة مرجع سبق ذكره ص 16 و ص 21.

المطلب الثالث : العقوبات المفروضة على المكلفين بالضريبة .

يفرض المشرع الضريبي على المتكلفين بالضريبة مجموعة من العقوبات والتي تتمثل اساسا في :

الفرع الأول : العقوبات الجبائية :

العقوبات الجبائية هي تلك التي تفرضها الادارة الجبائية على المكلفين بالضريبة اما أن تكون غرامات أو زيادات عن التأخير.

● العقوبات الناتجة عن التأخر في تقديم التصريح السنوي : طبقا لنصوص القانون المباشرة والرسوم الماثلة فان المكلفين المتأخرين عن تقديم التصريح السنوي معرضين لغرامات أو ما يسمى بزيادات وتختلف هذه الأخيرة حسب مدة التأخير كما يلي :

- اذا كان التأخير لا يتعدى شهر فان الزيادة الواجبة الدفع تقدر ب 10% .
 - اذا كانت مدة التأخير تتعدى شهر ولا تتجاوز شهرين فان الزيادة تقدر ب 20 % .
 - اذا كانت مدة التأخير تتعدى الشهرين فان الزيادة تقدر ب 25% .
 - اذا لم يصل التصريح الى الادارة في اجل 30 يوما من تاريخ التبليغ بظرف موصى عليه مع اشعار الاستلام القاضي بتقديم التصريح في الاجل فتطبق نسبة 35 % .
- أما الغرامات الناجمة من التأخر في تقديم التصريح السنوي في حالة الإعفاء أو تسجيل نتيجة سالبة فإن المكلف بالضريبة الذي لم يقدم التصريح في الآجال المحددة قانوناً بالرغم من أنه معفى من الضريبة بموجب نص صريح أو لعدة أدت به إلى خسارة خلال الدورة المعنية و بالتالي فإن التصريح تحمل عبارة "لاشيء" ، سيتعرض للغرامات التالية:
- اذا كانت مدة التأخير لا تتعدى شهر في تقديم التصريح السنوي في حالة الاعفاء او تسجيل نتيجة سلبية فان الغرامة الواجبة الدفع تقدر ب 2500 دج.
 - اذا كانت مدة التأخير تتعدى مدة الشهر وتقل عن الشهرين فان الغرامة الواجبة الدفع تقدر ب 5000 دج.
 - اذا كانت مدة التأخر تتعدى شهرين فان الغرامة تقدر ب 10.000 دج.
 - أما الغرامة الناتجة عن التأخر في تقديم الوثائق والمعلومات الخاصة بالتصريح السنوي وذلك في حال عدم تدعيم المكلف بالضريبة لتصريجه السنوي بالمعلومات والوثائق المطلوبة قانونا في الاجال المحددة فيترتب عن ذلك غرامة جبائية تقدر ب 1000 دج في كل مرة يسجل فيها اغفال الوثائق المقدمة أو اكتشاف عدم صحتها.
 - وإذا لم يتم ايداع هذه الوثائق والمعلومات المعنية في مدة تقدر بثلاثون (30)يوما ابتداء من يوم ارسال الانذار الى المكلف بالضريبة المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع اشعار بالاستلام ، فان الغرامة تتضاعف بمقدار 25% زيادة عن الضريبة التي تتم فرضها تلقائياً.³⁷

● العقوبات الناتجة عن نقص التصريح : طبقا لنص المادة 193 من قانون ض م ر م ، اذا صرح المكلف بالضريبة الملزم بتقديم التصريحات ربحا ناقص او غير صحيح فان المبلغ الذي تهرب منه أو الحقوق التي أخل بها سوف تتضاعف أي تزيد على مبلغ الحقوق التي تهرب منها كما يلي :

- نسبة 10% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يقل عن مبلغ 50.000 دج أو يساويه.
- نسبة 15% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يزيد عن 50.000 دج ويقل عن مبلغ 200.000 دج أو يساويه.³⁸
- نسبة 25% اذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها يزيد عن 200.000 دج.

³⁷ المادة 322 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة .

³⁸ المادة 1/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة.

- العقوبة الناتجة عن التأخر في تقديم التصريح بالوجود : على كل مكلف بالضريبة خاضع للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين (30) يوماً الأولى من بداية نشاطها إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة و إذا تخلف عن تقديم التصريح بالوجود خلال هذا الأجل المحدد قانوناً يعرّم بغرامة جبائية تقدر ب 30.000 دج.³⁹

الفرع الثاني : العقوبات الجزائية :

تختلف العقوبات الجزائية التي يتعرض لها المكلف بالضريبة بحسب طبيعة الجريمة المرتكبة من قبله. و على العموم فإنّ العقوبات التي توقع على المكلفين بالضريبة يمكن أن تصنف إلى عقوبات مالية و أخرى سالبة للحرية تفرض تبعاً لحساسية الفعل المرتكب ؛ و يجب التنبيه على أن الغرامات أو العقوبات المالية المفروضة في هذا المجال تختلف عن تلك الغرامات المطبقة من قبل الإدارة الجبائية ذلك أن هذه الغرامات تطبق من قبل المحاكم المختصة و لا يمكن للإدارة الجبائية تطبيقها إلا بموجب حكم نهائي صادر في حق المكلف بالضريبة حائز لقوة الشيء المقضي فيه.

- الحبس : تضمن التشريع الجبائي الجزائري و التشريعات الجبائية المقارنة نصوصاً تقضي بفرض عقوبات على من يرتكب مخالفة ضد أحكام القانون الجبائي ، و من بين ما فرضه المشرع الجزائري تطبيقاً لأحكام المادة 303 ق ض م ر م من عقوبات سالبة للحرية ، الحبس ، و الذي يراد به إيداع المكلف بالضريبة في مؤسسة عقابية للمدة المقررة في الحكم.
- الغرامة : سبق الذكر على أن الجزاء الموقع على المكلف بالضريبة يتنوع في المجال الجبائي ، لردع المخالفين و دفعهم إلى تسديد التزاماتهم اتجاه إدارة الضرائب ، فبالإضافة إلى عقوبة الحبس هناك عقوبة مالية و هي عقوبة الغرامة ، و تختلف هذه الأخيرة عن الغرامة التي توقع من قبل الإدارة الجبائية إذ أنّ هذا النوع من الغرامات يوقع من قبل الجهة القضائية المختصة تبعاً لنوع المخالفة.⁴⁰

³⁹ المادة 1/194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المائئة .

⁴⁰ زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، اطروحة دكتوراه في القانون العام، ص237 و238.

المبحث الثالث : تقييم وتفعيل اليات الرقابة الجبائية.

ان الادارة الجبائية لا تزال غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة ، وهذا بالنظر الى الصعوبات والمشاكل التي تواجهها على عدة أصعدة ذلك أن فعالية الرقابة الجبائية تتوقف على مدى فعالية أدواتها وأجهزتها. ومن هنا يأتي البحث في هذا المبحث ، لاستعراض أهم الصعوبات التي تواجه الرقابة الجبائية في الجزائر مع تقديم الحلول الكفيلة بتحقيق فاعلية هذا النوع من الرقابة .

المطلب الأول : صعوبات الرقابة الجبائية في الجزائر :

سنحاول من خلال هذا المطلب حصر مختلف المشاكل أو الصعوبات التي تعترض الرقابة الجبائية في الجزائر والتي سنقسمها الى صعوبات متعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية ، والصعوبات المتعلقة بالملكف بالضريبة والمحيط العام .

الفرع الأول : الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية :

تعاني الرقابة الجبائية من اختلالات منها ما يتعلق بالنظام الجبائي ، ومنها ما يتعلق بالإدارة الجبائية:

1- الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي :

1-1- الصعوبات المرتبطة بإعادة تأسيس الفعل الرقابي :

لم تؤسس الدولة الجزائرية لثقافة الرقابة بصورة واضحة على المال العام ، وان دل هذا على شيء فإنما يدل على الاختلال في وظيفة الدولة المتدخلة لغرض تعبئة الموارد العامة للدولة وترشيدها. فلقد أسست الدولة سنة 1976 مجلس المحاسبة⁴¹ (La Cour des Comptes) بموجب الدستور وتأسس ميدانيا سنة 1980. ولقد حدد المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 مهام واختصاصات مجلس المحاسبة . إلا أن مجلس المحاسبة وبرغم أهميته ، لم يعد يقوم بالدور المنوط به منذ آخر تقرير صدر في الجريدة الرسمية والذي يحمل الرقم 12 بتاريخ 20 فيفري 1999 .

كما أنشئت السلطات العامة المفتشية العامة للمالية (Inspection générale des finances) بموجب المرسوم 08/53 المؤرخ في

01 مارس 1980 ووضعت تحت السلطة المباشرة لوزير المالية ، يرأسها المفتش عام يعين بمرسوم رئاسي باقتراح من وزير المالية . والملاحظ ان هذه المفتشية لا تصدر تقارير علنية فيما يخص مهامها ، بل تتقيد بإرسال تقارير الى الهيئة الوصية التي طلبتها والى الجهة الوصية المتمثلة في وزارة المالية . كم أنها لا تتمتع بالاستقلالية المطلوبة طالما أنها تتبع وزارة المالية⁴² .

1-2- غموض وعدم استقرار التشريعات الضريبية :

حيث من الصعب تطبيق القوانين التشريعية الخاصة بالرقابة الجبائية ، وهي في حالة تغير دائم ، ومن الصعب فهم مواد تطبيقها ، وعلى من تطبق ، ووقت تطبيقها ، وهو ما فتح المجال امام أعوان الرقابة الجبائية للإجابة عن هذه الأسئلة حسب معرفتهم خبراتهم المتعلقة بتنفيذ القوانين الجبائية ، وفي بعض الاحيان يتم الرجوع الى المسؤولين في الادارة الجبائية لإعطاء الحلول لهذه الاشكالات. إن هذا الغموض وعدم الاستقرار الذي يميز التشريعات الضريبية أدت الى الحد من من فاعلية جهاز الرقابة الجبائية من نظرا الى:-
-التغيرات التي تكتنف التشريع الجبائي أدت الى تنامي ظاهرة التهرب الضريبي.
-عدم وجود نصوص قانونية تحمي أعوان الرقابة الجبائية وتضمن حقوقهم في تنفيذ مهامهم.

⁴¹ الموقع الإلكتروني لمجلس المحاسبة www.ccomptes.org.dz.

⁴² ولهي بوعلام ، مرجع سبق ذكره ص14.

الفصل الأول.....الإطار العام للرقابة الجبائية

-التعديلات المتكررة في القوانين التي تثير الكثير من الجدل والنقاش ، وتؤدي الى الكثير من النزعات الفكرية بين الممولين وأعاون الضرب.

-عدم مواكبة التشريعات الضريبية المطبقة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحاصلة.⁴³

2- الصعوبات المتعلقة بالإدارة الجبائية:

1-2- نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية :

فرغم تدعيم الإدارة الجبائية بمعهدين خاصين بتكوين الاطارات والمتمثلين في كل من المدرسة الوطنية للضرائب والمعهد المغربي للعباية والجمارك ، إلا أنها لازالت تعاني من نقص الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية ، في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي واستعانة المهترئين من ذوي الخبرة باستعمال طرق لا يتم اكتشافها الا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال . كما تساعد الخبرة والكفاءة في كسب الوقت من خلال سرعة اكتشاف الاخطاء والتلاعب والتي يمكن أن يقوم العون بمجرد الاطلاع على وضعية المكلف ونوع نشاطه والمخالفات التي يرتكبها.

كما تعاني الإدارة الجبائية من نقص المراقبين ، وخاصة وأن قانون الاجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة الجبائية لا تتم إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل ، بحيث لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد المفتشين في الإدارة الجبائية ، وهو ما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للإدارة الجبائية ، خاصة في هذه الفترة التي تعرف انتعاش اقتصادي تميز بالحجم الكبير للإفناق العمومي وكثرة المتعاملين الاقتصاديين ، مما يقوض من الية الرقابة الجبائية على كثير من الملفات ، ويشجع المكلفين على التهرب الضريبي.

2-2- نقص الامكانيات والوسائل المادية :

رغم التطور الهيكلي الذي مس الإدارة الجبائية في الجزائر ، إلا أنها لا ازلت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية في وقت تعرف فيه تكنولوجيا المعلومات تقنيات معالجة متطورة جدا واستعمالا واسعا يشمل جميع المؤسسات العمومية و الخاصة.

كما تعرف الإدارة الجبائية في الجزائر مشاكل تؤثر باستمرار على عملها الرقابي تتمثل اساسا في ضعف الامكانيات المادية المرتبطة بتجهيز المقرات بمختلف الوسائل المساعدة في هذا الإطار وتوفير وسائل نقل الأعوان الى مقرات المكلفين بالضريبة لإجراء التحقيقات . وربط الإدارة الجبائية بوسائل الاتصال الحديثة لتسهيل عملية تبادل المعلومات والمعطيات بين هياكل الإدارة الجبائية بمختلف مستوياتها وإمكانية ربطها مع الهيئات الاخرى ذات الصلة لطلب المعلومات.⁴⁴

3-2- ضعف الحماية المقررة للمراقبين :

يكفل المشرع الجبائي للمراقبين الحماية اثناء تأدية مهامهم ، إلا أنها غير كافية نظرا لما يتعرضون له من تهديدات واعتداءات معنوية وجسدية من طرف بعض المكلفين ، ولهذا فهم في حاجة الى تعزيزات أمنية خاصة أثناء التحقيقات التي يباشرونها خاصة في المناطق النائية.

كما أن هذه الفئة تعاني من ضعف التحفيزات المالية والخدمية ، مما يؤثر على مردود الرقابة الجبائية سلبا.

⁴³ قتال عبد العزيز ، أسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين - حالة الجزائر - ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، 20. معهد العلوم الاقتصادية والاجتماعية ، المركز الجامعي يحي فارس المدية ، 2008/2009، ص114.

⁴⁴ سولم سفيان ،مداخلة حول واقع الرقابة الجبائية في الجزائر وصعوبات تطبيقها، الحلول المقترحة لتفعيلها، ص03.

الفرع الثاني : الصعوبات المتعلقة بالمكلف بالضريبة والمحيط العام :

بالإضافة الى الصعوبات المرتبطة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية ، يظهر الواقع صعوبات أخرى تتصل بأطراف على تماس مع الادارة الجبائية مثل المكلفين بالضريبة ، والهيئات الأخرى ، أو متعلقة بالمحيط العام الذي تدور في فلكه عملية الرقابة الجبائية.

1- الصعوبات المتعلقة بالمكلفين بالضريبة وبعض الهيئات :

1-1- نقص الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة :

ان نقص الوعي الضريبي لدى كثير من المؤسسات والأفراد أصبح هاجسا يلاحق عملية الرقابة الجبائية ، ويصعب من اتخاذ السياسات الضريبية الملائمة في المدى المنظور على الأقل.

فالكثير من المكلفين يبحثون على طرق ملتوية لفتح المجال امامهم للتهرب الضريبي ، من خلال تخفيض المستحقات الضريبية والاستفادة من امتيازات غير مستحقة ، أو اخفاء الكشوفات والمخالفات التي يرتكبوها من ملفاتهم ، وقد تصل الى حد التغاضي عن مراقبة ملفاتهم نهائيا من خلال عدم ادراجها اثناء برجمة الملفات داخل مفتشية الضرائب للتهرب من دفع الضريبة.

1-2- عدم التنسيق بين مختلف الادارة الجبائية والهيئات :

إن اتمام عملية الرقابة الجبائية قد يتطلب الاتصال بمختلف الادارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية وكذا المؤسسات الخاصة، والتي لها علاقة مباشرة بالمكلف بالضريبة ، وهذا من اجل الحصول على المعلومات اللازمة في هذا الاطار ، إلا أن الواقع يثبت أن هذه المؤسسات لا تتعاون مع الادارة الجبائية فيما يخص تقديم المعلومات للكشف عن المداخل غير المصرح بها. فالبنوك مثلا عادة ما تتأطل في تقديم كشف حساب العملاء الخاضعين للرقابة الجبائية ، وتكتفي بتقديم الكشوف لفترة قصيرة لا تتجاوز (10) اشهر بحجة أن طول الفترة يتطلب البحث في الارشيف.

2- الصعوبات المتعلقة بالمحيط العام :

1-2- الاقتصاد الموازي :

ان الاقتصاد الموازي أو اقتصاد الظل يتميز بوجود الانشطة الاقتصادية البعيدة عن عين الحكومة وأجهزتها الرقابية ، وفي ظل هذه الظروف تحدث المنافسة غير الشريفة ، وبمرور الوقت تصبح المؤسسات الفاسدة هي السائدة في السوق. وفي الجزائر هناك قلق متزايد من الاقتصاد الموازي أو غير الرسمي نتيجة التحول الاقتصادي الذي عرفته البلاد ، وما تبعه من انفتاح اقتصادي زاد من حدة هذا الوجه السلبي للاقتصاد⁴⁵.

ومن المساوئ الكبرى للاقتصاد الموازي هو حرمان الخزينة العمومية من أموال التحصيل الضريبي ، وما يتبعه من شعور لدى المكلفين بعدم عدالة الرقابة الجبائية ، مما يدفعهم الى الابتعاد عن الطرق القانونية واستعمال الممارسات غير الشرعية للحفاظ على مكتسباتهم .

2-2- الفساد الإداري :

تتعدد مظاهر وأوجه الفساد الإداري في الدولة ، وعندما يكون هناك فساد في القطاع الضريبي فإن هذا الوضع يردي الى بعض المكلفين الى تقديم اقرارات ضريبية غير حقيقية ، مما يجرم القطاع المالي في الدولة من إيرادات كانت متوقعة. كما يؤدي الفساد الإداري الى تنامي شعور المكلف التزيه بالعبء الضريبي مما يقلص الأداء التنافسي لديه.

⁴⁵ ولهي بوعلام ، مداخلة سابقة ، 2009 ص 14.

المطلب الثاني : الاجراءات المستحدثة لتفعيل الرقابة الجبائية :

لقد عمدت الحكومة الجزائرية في الفترة الأخيرة الى استحداث واتخاذ عدة اجراءات عملية تهدف الى تدعيم وتطوير جهاز الرقابة الجبائية لمكافحة التهرب الضريبي تمحورت أساسا حول اصلاح نظام الرقابة الجبائية وجعله يتماشى مع الأنظمة الضريبية العصرية من خلال الاجراءات التالية:

- ✓ تسهيل الاجراءات الجبائية من خلال تأسيس الملف الجبائي ، الوحيد والذي تصنف وتتابع فيه كل التصريحات المختلفة للمكلفين بالضريبة.
 - ✓ انشاء التحقيق المصوب أو التحقيق الظرفي ، والذي يعتبر أقل شمولية وأكثر سرعة و اقل تعقدا من التحقيق المحاسبي ، إذ أن خاصية الانتظام والتصويب لهذا التحقيق تمكن مراقبي الادارة الجبائية من اكتشاف التهرب الضريبي فور وقوعه أو التصريح لدى الادارة الجبائية ، وبالتالي يتم اعادة تشكيل رقم الأعمال ثم إصدار الجداول الاضافية الناتجة عن اعادة التقييم وإرسالها الى المكلف مباشرة لدفعها الى قبضة الضرائب التي يتبعها.
 - ✓ زيادة التشديد في العقوبات المفروضة على المكلفين المتهربين.
- كما ان الإصلاح الذي أدخلته الدولة على منظومة الرقابة الجبائية تعدى الى عصنة الادارة الجبائية من خلال اعادة هيكلتها وتنظيمها ، وتمثل في الاتي:
- انشاء ثلاث مؤسسات كبرى هي : مديرية كبريات المؤسسات ، مركز الضرائب ، والمركز الجوازي للضرائب.
 - انشاء مديرية العلاقات العمومية والاتصال ومديرية الاعلام والتوثيق من أجل تحسين العلاقات بين الادارة الجبائية والمكلفين بالضريبة.
 - مرجعية نوعية الخدمة ، طموح قوي لتحسين استقبال المكلفين بالضريبة.
 - اصدار المديرية العامة للضرائب دليل لأخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب في هذا الصدد ، يعتبر هذا الدليل قانونا لحسن السلوك و الذي سيزترتب عن الاحترام الصارم له من قبل أعوان الضرائب ، إحداث تغييرات إيجابية في الكيفية التي ينظر بها المواطنون إلى الإدارة الجبائية ، و في نفس الوقت تحسين العلاقة بين الإدارة و مستعمليها.
 - استحداث الية التصريح الالكتروني للمكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات حيث تهدف هذه الالية الى توفير للمكلفين بالضريبة امكانية ارسال عن بعد و بكل امان تصريحاتهم الملزمين بها و هذا بغية جعل التسيير العادي للضرائب أكثر سهولة و التقليل من تكلفة الوقت و الانتقال.⁴⁶
 - تطبيق برنامج الامتثال الجبائي الارادي على مستوى البنوك.
 - تعزيز التعاون والتنسيق مع مصالح الجمارك : وهذا عن طريق إنشاء فرق مختلطة ما بين الجمارك والضرائب للقيام بالتحقيقات المشتركة ، وتبادل المعلومات والملفات المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي.
 - كما يشمل الاصلاح تطوير التعاون الدولي عن طريق ابرام الاتفاقيات الخاصة في مجال مكافحة التهرب الضريبي ، حيث ابرمت الجزائر في هذا الاطار عدة اتفاقيات ثنائية مع بلدان أوروبية ومغاربية وافريقية وعربية وأسيوية وحتى من دول أمريكا حيث تمكن من الإطلاع على أموال الأفراد في الخارج وذلك بمجتهم على تقديم التصريحات المتعلقة بالمداخيل والإيرادات المحققة في الخارج . والحصول على المعلومات الضريبية التي تتعلق بالأرصدة البنكية للأفراد المودعة بالخارج ، لتسهيل تحصيل الضرائب.⁴⁷

⁴⁶ الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar>

⁴⁷ الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب ، مرجع سبق ذكره.

المطلب الثالث : مقترحات تفعيل اليات الرقابة الجبائية :

تتحمل الدولة الجزائرية مسؤولية خاصة اتجه تفعيل اليات الرقابة بصفة عامة والرقابة الجبائية بصفة خاصة ، من أجل أن تحقق أهداف مختلف البرامج والسياسات ، فقد لا يحقق الجهاز الضريبي أهدافه في غياب ارادة سياسية حقيقية اتجه النظام الرقابي العام ، ولهذا الغرض فإن مقتضيات التفعيل ترتبط بالعوامل الآتية:
أولاً- من حيث الهياكل المساعدة في عملية الرقابة الجبائية :

1- تفعيل نظام المعلومات الجبائي :

من الليات التي يجب أن تهتم بها ادارة الضرائب لتفعيل دور الرقابة الجبائية ضرورة الاهتمام بتطوير نظام المعلومات ، فالاتجاه المتزايد نحو التجارة الالكترونية يتطلب ضرورة تفعيل دور الادارة الجبائية الالكترونية تحقيقا للسرعة والدقة في انجاز المهام وتنفيذ العمليات الجبائية وذلك عبر التقليل من تعقد الاجراءات الادارية داخل الادارة الجبائية وما يتعلق بها من عمليات ، حيث لا يمكن تنفيذ مختلف برامج الرقابة الجبائية دون الاستناد الى نظام المعلومات الجبائي الذي يعتبر الأساس المعتمد من طرف مصلحة الوعاء والتحصيل ، نظرا الى ان وظيفته تبدأ بتجميع البيانات ، ادارتها ، مراقبتها وحمايتها وأخيرا اتناجها ، أي ضمان وصولها الى مستعملها⁴⁸ . يهدف اعتماد المنظومة المعلوماتية الجبائية إلى تحكم أفضل في فئة المكلفين بالضريبة فيما يخص الأنشطة و الأملاك التي يتوفر عليها هؤلاء. غير أن هذا التنظيم يتطلب ، اللجوء إلى الاجراءات الحديثة لمعالجة معلوماتية لكل المعطيات المرتبطة بفرض الضريبة على المكلفين بها و تحصيل مختلف أنواع الضرائب والرسوم.

و هذا يتطلب أيضا التكفل بالعمليات المرتبطة فيما بينها و المتعلقة بالرقابة الجبائية والاجتهاد في معالجة القضايا النزاعية وتقديم الجداول الإحصائية الموجزة و هذا من أجل إعداد مؤشرات التسيير و النجاعة بصفة عاجلة و آتية. لا يمكن تجسيد هذه الأهداف إلا من خلال ادراج التكنولوجيات الجديدة للإعلام والاتصال و خاصة تطبيق منظومة معلوماتية ناجعة . ولا يتأتى ذلك إلا من خلال⁴⁹ :

-تكوين الأعوان الجبائيين في كيفية استعمال الإعلام الآلي و الحبكات المعلوماتية القاعدية (MS Office, Word) Excel.

-تجهيز كل المصالح بعناتد الإعلام الآلي المناسب.

-وضع منظومة شبكية من نوع البريد الإلكتروني و الانترنت.

-إدخال الانترنت في المصالح الجبائية.

تتعدد النتائج المنتظرة من هذه المنظومة المعلوماتية ، و يمكن تلخيصها كما يلي:

-التخفيف من حجم المهام المنفذة من طرف الأعوان ، من خلال التأدية الكاملة لكل الاجراءات المتعلقة بدراسة المعطيات الخاصة بفرض الضرائب والتحصيل والرقابة والمنازعات.

-نزع الصفة المادية عن كل العمليات الجبائية ابتداء من استقبال المكلف بالضريبة و تأسيس الوعاء والتحصيل وكذا تسيير الملف الجبائي ، و هذا من خلال تأدية هذه العمليات.

-ولوج كل الأعوان إلى المنظومة المعلوماتية من خلال تأهيلات المراقبة.

-التبادل السريع للمعلومات المتعلقة بالبيانات ما بين المصالح ومع المصالح الأخرى المؤسساتية من خلال تطوير الواجحات المتعددة.

-تقديم الجداول البيانية في وقت معقول يسمح بتقييم نجاعة المصالح من جميع الأوجه ومتابعة مستوى التحصيل حسب نوع الضرائب و تبعا لكل قطاع نشاطي.

-تقديم معطيات موجزة ذات مصداقية من أجل إنجاز دراسات استشرافية و التحليل واتخاذ القرار.

-مركزة قاعدة المعطيات بالنسبة لمختلف فئات المكلفين بالضريبة تسمح بالولوج الآلي للمحققين في الحاسبة إلى البطاقات عند قيامهم بالمهام المسندة إليهم.

-برمجة عمليات التدقيق على أساس المعايير المؤسسة و المحددة بموضوعية بناء على قاعدة المعايير المنسجمة.

⁴⁸ ولهي بوعلام ، مداخلة سابقة ص.16.

⁴⁹ سولم سفيان ، مرجع سبق ذكره ، ص.07 .

- التحكم الأفضل في الموارد الجبائية.
- محاربة الاقتصاد الموازي و غير القانوني.
- مكافحة كل مظاهر الغش مهما كان نوعها.
- التقليص في معالجة الشكاوى النزاعية للمكلفين بالضريبة.
- التخفيض في الكلفة الناتجة عن طلب المطبوعات.
- تسهيل عملية ولوج المكلفين بالضريبة إلى حسابهم الجبائي من خلال شهادات الولوج المراقبة.
- ادراج اجراءات التصريح عن بعد.
- ادراج اجراءات الدفع عن بعد.

2- من حيث الوسائل المادية والبشرية :

حتى تضطلع مصالح الرقابة الجبائية بمهامها ينبغي ان تدعم بالعدد الكافي من الموظفين المؤهلين الذين يتمتعون بشروط الكفاءة والنزاهة والالتزام طبقا لمدونة اخلاقيات المهنة ، كما يجب أن تمنح لهم الوسائل المادية والمالية الكافية لتنفيذ البرامج بعيدا عن ضغط المحيط . مع ضرورة تبني سياسة تحفيز قوية من خلال تحسين أوضاع أعوان الرقابة ماديا واجتماعيا.⁵⁰

ثانيا- انشاء قضاء متخصص في مجال المنازعات الضريبية :

ان العمل على انشاء محكمة جبائية بقضاتها المتخصصين ، اصبح أمرا ضروريا في الوقت الحالي ، فهو يعتبر من اليات تفعيل النظام الضريبي المستقبلي ، حيث تضمن المحكمة الجبائية استقرار التشريعات الجبائية وتوحيد شروحا وتنفيذها . بما يضمن حقوق المكلفين من جهة والمحافظة على حقوق الخزينة العمومية من طرف ادارة الضرائب من جهة أخرى . كما يجب العمل على تبسيط وتسهيل اجراءات التقاضي أمام هذه الجهات القضائية .⁵¹

ثالثا- العمل على سن قوانين جبائية ذات صيغة واضحة :

إن من أهم العوامل التي تصعب عملية الرقابة الجبائية كما رأينا تتمثل في غموض التشريع الضريبي وتعقيده وتعددده ، مما يظهر ظلما جبائيا للمكلفين يدفعهم الى التهرب والغش في مواجهة ضريبة غير عادلة في صياغة قوانينها وتحديد أحكامها.

رابعا- تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلف :

يجب على الادارة الجبائية إذا ما ارادت أن تفعل من عملها الرقابي ، أن تنشر الثقة في نفوس المكلفين عن طريق ، ترقية ثقافة الاستقبال ونوعية الخدمة .فهو يضم مجموع معايير داخلية وخارجية التي يجب أن يلتزم باحترامها أعوان الهياكل الجديدة(مديرية كبريات المؤسسات ، مراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب) . ورغبة أيضا في المضي قدما لجعل الخدمة العمومية أكثر نجاعة على وجه الخصوص.

- جعل من نوعية الخدمة أولوية استراتيجية للإدارة الجبائية.
- إضفاء الطابع المهني على مهام الاستقبال في الإدارة الجبائية.
- وصول المكلف بالضريبة بسهولة للمصلحة.
- تسهيل الاجراءات الإدارية للمكلفين بالضريبة.
- الإلمام بتطلعات المكلفين بالضريبة.
- قياس وإعلان نتائج مسعى نوعية الخدمة بشكل منتظم.⁵²

⁵⁰ سولم سفيان ،مرجع سبق ذكره ص.08.

⁵¹ قانون الاجراءات الجبائية ،الاجراءات الخاصة بالمنازعات الضريبية المواد من 70 الى 91.

⁵² سولم سفيان ، مرجع سبق ذكره ص.09.

خلاصة الفصل :

تعد الرقابة الجبائية من أهم الاجراءات التي تقوم بها الادارة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات المقدمة كما تعتبر أداة قانونية في يد الادارة تسعى من خلالها الى مراقبة المكلفين في تأدية واجباتهم ، و العمل على اكتشاف كل الاخطاء و المخالفات المسجلة.

ولتحقيق الأهداف المرجوة للرقابة الجبائية ، عملت الدولة على تفعيل واستحداث اليات للرقابة الجبائية .
وسيتم في الفصل الموالي التعرف أكثر على الغش والتهرب الضريبيين ، أسبابه والطرق التي تؤدي اليه وكذا اثاره .

الفصل الثاني

"الإطار العام للغش والتهرب الضريبي"

مقدمة الفصل:

تعد الضريبة من المصادر المالية الرئيسة لبعض الدول ، والذي تستقي منه خزائنها حاجاتها المتزايدة من الموارد المالية إلا ان التهرب قد الحق ضررا بهذا المصدر بحيث أصبحت هذه الدول عاجزة عن النهوض بالتزاماتها وواجباتها تجاه المجتمع ومما لاشك فيه أن التهرب الضريبي وما ينطوي عليه مفهومه من معنى تخلص المكلف من عيئ ضريبي من خلال لجوءه الى وسائل مختلفة من الحيل والخداع بات يشكل سلوكا خطيرا في معظم الدول الامر الذي يؤثر سلبا على كيانها المالي والاجتماعي ، فهو أصبح من أهم القضايا التي تشغل الكثير من الدول على مختلف اقتصاديتها .

وظاهرة التهرب الضريبي ليست وليدة عصرنا ، بل اقترن وجودها بوجود الضريبة نفسها فهي تمس جميع البلدان دون استثناء وخاصة النامية منها ، وعليه بات لزام التصدي له وكافحته بكل الوسائل الكفيلة للحد منه أو منعه بهدف ضمان استمرار وديمومة دخول الموارد المالية للخزينة العامة للدولة .

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل الى مفاهيم هذه الظاهرة وسبل مكافحتها ضمن ثلاث مباحث وهي :

- ماهية الغش والتهرب الضريبي .
- أشكال ،مجالات التهرب الضريبي وأسبابه .
- قياس ، اثار واليات مكافحة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي .

المبحث الأول : ماهية الغش والتهرب الضريبي .

يشكل الغش و التهرب الضريبي وسيلتين يلجا اليهما المكلف من اجل عدم دفع الحقوق المفروضة على عاتقه ، و نظرا للتداخل الكبير بينهما سيتم في هذا المبحث توضيح كل من مفهومي الغش و التهرب الضريبي .
المطلب الأول : مفهوم الغش الضريبي .

- التعريف الأول : عرف André Barilari الغش الضريبي على أنه "الامتناع أو التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ، و نماذجه متنوعة جدا ، كالأخطاء الإدارية في التصريحات ، تخفيض الإيرادات ، تضخم النفقات" .⁵³
 - التعريف الثاني : " الغش الضريبي هو عملية يقوم بها المكلف بهدف تخفيض الضريبة المستحقة عليه ، إما بصورة كلية أ جزئية من خلال إخفاء كل أو بعض عناصر المادة الخاضعة للضريبة ، فهي عملية غير قانونية ، تتحقق بمخالفة القواعد القانونية السائدة، يترتب عليها آثار سلبية على الحصيلة" .⁵⁴
 - التعريف الثالث : " هو كل مخالفة واضحة و صريحة لنصوص القانون الجبائي باستعمال طرق تدليسية ، من أجل التخلص من الضريبة سواء بشكل كلي أو جزئي ، من خلال الامتناع عن تقديم تصريحات كاذبة أو ناقصة ، أو إعداد قيود و تسجيلات محاسبية خاطئة بالإضافة إلى تقديم وثائق مزورة لإدارة الضرائب بغية الاستفادة من بعض الامتيازات و التخفيضات الجبائية" .⁵⁵
 - التعريف الرابع : " هو كل مخالفة واضحة و صريحة للقانون الجبائي باستعمال وسائل مادية و محاسبية و غيرها من أجل التخلص من الضريبة بكل كلي أو جزئي" .⁵⁶
- و من خلال ما سبق نستخلص التعريف التالي : " الغش الضريبي هو تهرب المكلف من دفع الضريبة باستعمال طرق غير مشروعة ، و خرق القوانين ، و بالتالي التخفيض من الحصيلة الضريبية" .

⁵³ بوزيد سفيان ، مداخلة بجامعة مستغانم التهرب الضريبي مفهوم و قياس مجلة المالية و الأسواق بدون عدد ، ص 120 .

⁵⁴ مصباح حراق ، المركز الجامعي ميله ، محمد اعمر بوزيد ، المركز الجامعي تيبازة ، تأثير الغش الضريبي على فعالية النظام الجبائي حالة الجزائر (2010-2018) مجلة العلوم التجارية المجلد 18/العدد 02 ، ديسمبر 2019 ، ص 176 .

⁵⁵ عيسى ساعين ، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (العلاج و التشخيص) ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا المجلد 15/ العدد 21 السنة 2019 ، جامعة الشلف ، ص 577 .

⁵⁶ رجال نصر ، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي- موفق سهام جامعة محمد خيضر بسكرة. الجزائر مجلة العلوم الإدارية و المالية، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد 02 العدد 01- جوان 2018 ، ص 237 .

المطلب الثاني : مفهوم التهرب الضريبي.

- التعريف الأول: "التهرب الضريبي يعني التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك القانون ، حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستورياً ، و من ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السليبي نظراً لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه".⁵⁷
- التعريف الثاني: "هو التهرب الذي يكون في إطار قانوني يسمح للمستفيدين من ورائه بتجنب الضريبة بطريقة زبينة ، ومن أبرز صورته لجوء المكلف إلى طرق تمكنه من الاستفادة من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية أو الضريبية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه مما يفسح المجال لكثير من التأويلات ، فاستفادة المكلف من هذه الثغرات لا تعد مخالفة قانونية ما دام يتحرك في إطار قانوني ، حولها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات و التخفيضات الدائمة".⁵⁸
- التعريف الثالث: "التهرب الضريبي تعني قيام المكلف باللجوء لوسائل احتيالية ، لغرض التخلص من المساهمة في الأعباء العامة ، عن طريق دفع الضرائب الواجبة عليه"⁵⁹
- التعريف الرابع: "هو تجنب المكلف من دفع الضريبة مستفيداً في ذلك من الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، أي يستغل المكلف الثغرات الموجودة في القانون للتخلص من دفع الضريبة ، و من أجل بلوغ المكلف لهذا الغرض فهو يقوم بالاستعانة بالمتخصصين في المجال للتعرف على مختلف الطرق لتجنب دفع الضريبة ، مستندين في ذلك على الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي".⁶⁰

ومنه فيمكننا أن نستخلص هذا التعريف " التهرب الضريبي هو التخلص من دفع الضرائب دون مخالفة القوانين ، واللجوء للاستفادة من الثغرات و الفجوات الموجودة في القانون الجبائي ، و لا يتم معاقبة المكلف كونه لم ينتهك القانون".

المطلب الثالث: معايير التمييز بين التهرب و الغش الضريبي

ورد سابقاً مفهوم الغش الضريبي و التهرب الضريبي و قد تبين أن هناك فرق محسوس بينهما و فيما يلي سنقوم بالتطرق و توضيح معايير التفريق بينهما:

- المعيار القانوني أو الشرعي:
- و يمثل هذا الاتجاه المختصون في القانون عامة و القانون الضريبي خاصة ، و هو يقوم على فكرة الشرعية ، و بالتالي فإن الغش الضريبي هو التعدي المباشر و الصريح على القانون الضريبي، بينما التهرب هو استغلال الثغرات و النقائص التي تعترض النصوص الضريبية ، و الاستخدام الذكي للقانون الضريبي.
- الشكل التالي يوضح كيفية انتقال المكلف من النزاهة و الوفاء بالواجبات الضريبية إلى الغش الضريبي و ذلك بالتكيف مع القانون الضريبي.

⁵⁷ سميرة بوعكار، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة مديرية الضرائب مصلحة الأبحاث و المراجعات بسكرة رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه العلوم الثالث في العلوم التجارية جامعة محمد خيضر بسكرة تخصص محاسبة 2014/2015 ، ص 26.

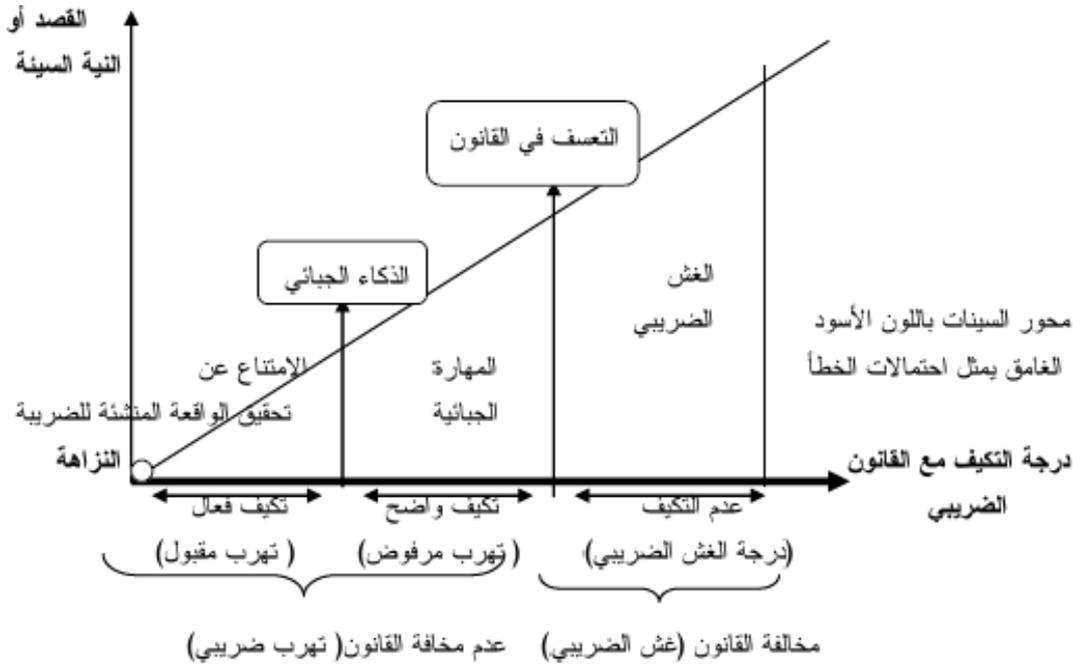
⁵⁸ بلواضح الجبلائي ، ميمون أمينة ملتقى حول إستراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة مداخلة بعنوان مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة ، ص 2.

⁵⁹ كمال علي حسين ، التهرب الضريبي في العراق (الأسباب و الحلول) مديرية ذي قار العراق مجلة جامعة ذي قار المجلد 13 العدد 4 كانون الأول 2018 ، ص 45.

⁶⁰ ناهي رحمة ، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي – دراسة مقارنة- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة قسنطينة 2 تخصص إدارة مالية 2013/2014 ، ص 50 .

الفصل الثانيالإطار العام للغش والتهرب الضريبي

الشكل رقم (01): تدرج سلوك المكلف من النزاهة و الوفاء إلى الغش الضريبي⁶¹



من خلال الشكل أعلاه نلاحظ انتقال المكلف من النزاهة إلى الغش الضريبي و التعدي الصريح على القانون مروراً بالتهرب الضريبي عن طريق استغلال الثغرات و التذاكي على القانون الجبائي ، نستنتج أن مخالفة القانون هو ما يميز الغش عن التهرب الضريبي .

- معيار السيادة الضريبية :

تقصد بهذا المعيار الجهة التي تتحمل تبعات و انعكاسات الغش الضريبي ، و من هنا فإن الفكرة التي يقوم عليها هذا المعيار هي فكرة تحمل النتائج و الانعكاسات و بالتالي نستطيع القول أنه إذا كانت هذه النتائج و الانعكاسات تتحملها أكثر من دولة و من خلال مكلف واحد سواء كان شخص طبيعي أو معنوي فنحن بصدد التهرب الضريبي ، بينما إذا كانت هذه التبعات تتحملها دولة واحدة فنحن نتكلم عن الغش الضريبي و بالتالي التهرب الضريبي يطلق على العملية التي تتم على المستوى الدولي ، بينما الغش الضريبي يطلق على العمليات التي تتم على المستوى الداخلي ، و منه فلا يوجد غش ضريبي دولي ولا تهرب ضريبي داخلي .

- المعيار الاقتصادي:

إذا نظرنا من وجهة النظر الاقتصادية فإن الهدف من التهرب و الغش الضريبي يصب في مجرى واحد ، أي محاولة الإفلات من الضريبة بغض النظر عن الطريقة أو الأسلوب المستخدم ، و بالتالي فإن النتيجة في كلتا الحالتين هي واحدة ، و منه فلا داعي لتكرار نفس المصطلح.⁶²

⁶¹ كشاوي الياس، ظاهرة الغش و التهرب الضريبي و انعكاساتها على الاقتصاد الوطني-حالة الجزائر- مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص تحليل و اقتصاد جامعة الجزائر 2009/2008 ، ص 80-81.

⁶² كشاوي الياس ، مرجع سبق ذكره ، ص 82.

المبحث الثاني : أنواع ، أشكال التهرب الضريبي وأسبابه.

تتعد أنواع وأشكال التهرب الضريبي وتختلف أسبابه من مكلف لآخر ، في هذا المبحث سنتطرق لأهم هذه التفاصيل .

المطلب الأول أنواع الغش الضريبي .

تم تقسيم الغش الضريبي من حيث خطورته "غش بسيط و مصنف " أو من حيث شرعيتها اتجاه القانون "قانوني و غير قانوني".

● الغش الضريبي البسيط و المصنف :

تتفاوت العقوبات بينها باعتبار كون الغشاش البسيط و المحترف ليسا سواء فالأول يفرض عليه القانون فقط العقوبات الجبائية لأنه يستطيع تبرير فعله بالغموض الموجود في التشريع الجبائي ، أما المحترف بما أنه قام بالغش بنية سيئة فتفرض عليه عقوبات صارمة.

الغش الضريبي البسيط : يكفي توفر العنصر المادي ، و النية السيئة البسيطة للحكم على المكلف بالضريبة بأنه قد وقع في هذا النوع من الغش. يجب على الإدارة الجبائية أن تجمع كل المعلومات التي توضح أن النقائص و العيوب و الملاحظات تمت بنية سيئة ، فبعض المكلفين بالضريبة قد يدفعهم تفكيرهم إلى تخفيض إيراداتهم و هذا بغرض التهرب من دفع الضريبة كأن يقوم مثلا بتقديم تصريجات ناقصة ، فأحيانا المداخل المصريح بها لا تعكس النشاط الحقيقي الممارس ، أو لا يتم التسجيل المحاسبي للفواتير المتعلقة بالبيع و الشراء ، تضخم و تخفض المصاريف في حالات أخرى ، تخفيض المصاريف يكون الغرض منه تخفيض رقم الأعمال المحقق و الحفاظ على هامش الربح ، و يقع هذا خاصة في المؤسسات الخدمية.

الغش الضريبي المصنف : عدم الشعور بالمسؤولية ، أدى ببعض المكلفين إلى خلق إرادة كبيرة للقيام بطرق تدليسية تجنبهم الضريبة ، فنلاحظ في هذا النوع من الغش أنه لا تتوفر النية السيئة البسيطة ، بل الإرادة للتهرب من الضريبة باستعمال الطرق التدليسية . فيجب توفر العنصر المادي و العنصر المعنوي ، و العنصر القانوني ، للحكم على المكلف بالضريبة بأنه استعمل طرقا تدليسية ، فبعض المكلفين بالضريبة لا يهتمهم سوى تحقيق الربح فيقومون بممارسة نشاطات تجارية دون التصريح بها ، فيحققون أرباح معتبرة لا تكون خاضعة للضريبة ، و عند اكتشاف أمرهم من طرف المصالح الجبائية ، يتظاهرون بعدم معرفتهم للقوانين لم يكتفي الغشاشون بهذا بل ذهبوا أبعد من ذلك من خلال تحريرهم لفواتير وهمية ، و تسجيل تقييدات حسابية خاطئة عمدا في الدفاتر المحاسبية.

● الغش الضريبي القانوني و الغير قانوني:

يمكن التمييز بين نوعين النوع الأول غش قانوني لا يترتب عليه عقوبات أما النوع الثاني يتم من خلاله التعدي على النصوص و التشريعات و يترتب عليه عقوبات و هو ما يسمى بالغش الغير قانوني.

الغش القانوني : الثغرات و الغموض الموجودان في التشريع الجبائي قد يسمحان للمكلف بالضريبة تجنب الاقتطاعات المفروضة عليه. إن الغش الضريبي القانوني هو مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها المكلف بالضريبة قصد تجنب الحقوق الواجب أداءها دون التعدي على القانون كما قال (JEAN SCAILTERE) " يمر ببطء فوق القانون " فمعرفة القوانين بدرك الثغرات ، غالبا ما يكون وراء هذا النوع أشخاص على دراية بالثغرات و التعديلات ، فلا يستطيع الشخص العادي التهرب من دفع الضرائب دون التعدي على القانون ، و كم هي الثغرات الموجود في القانون الجبائي ، و منه فيجب إعادة النظر في الغموض و الفراغ الموجودان في القانون لان نسبة كبيرة من أموال الخزينة تضيع بسبب إهمال المشرع الجبائي ، و من أمثلة ذلك :

الضريبة على الشركات ، عندما يفرض التشريع الجبائي ضريبة على الشركات ودون اخضاع الهبات لهذه الضريبة ، فيقوم المالك بتقسيم أمواله على ورثته الشرعيين وهو على قيد الحياة على شكل هبات حتى لا يخضع أمواله لضريبة الشركات.⁶³

⁶³ بالواضح الجيلاني ، ميمون نبيلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 03/02 .

الفصل الثاني.....الإطار العام للغش والتهرب الضريبي

- التجنب الضريبي أي امتناع الفرد عن القيام بالتصرف المنشئ للضريبة حتى يتجنب دفعها ، كأن يرفض استيراد بعض السلع الأجنبية لتفادي الضرائب الجمركية ، أو يرفض استهلاك سبائير حتى يتجنب دفع الضريبة .
- العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب الغير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض ان تخضع لضريبة البلد التي حققت فيه فعلا الى بلد آخر يتميز بضغط جبائي منخفض. وهذا ما يسمى بالتهرب الدولي.⁶⁴
- تسجيل المقر الرئيسي للشركة في اقليم معنى من الضريبة أو مستفيد من تخفيضات ضريبية ، بينما تقوم هذه الشركة بمزاولة جل نشاطها في أقاليم أخرى خاضعة للضريبة .
- نقل السلع من الشركات التابعة للشركات الام مقابل أسعار تحويل منخفضة تغطي بالكاد التكاليف ، مما يؤدي الى تدني الارباح والضرائب المترتبة عنها في بلد الانتاج.⁶⁵
- الغش الضريبي الغير قانوني : هو الحرق العمدي و الصريح للقانون، فقد يلجأ المكلف بالضريبة للقيام بأعمال مخالفة للقانون الجبائي من أجل التهرب من دفع الضريبة. إن التعدي على القانون قد يكلف هذا الأخير غالبا من خلال فرض عقوبات جنائية، إذ رغم درايبته و وجود نص يدل على عدم شرعية عمله هذا إلا أنه قام به. فالنية السيئة و العمل المذموم يصاحبها خرق للقانون.⁶⁶

المطلب الثاني: أشكال التهرب الضريبي.

- نظرا للتطورات الحاصلة في الميادين التجارية و المعاملات ، ظهرت عدة أشكال للتهرب الضريبي ، إلا أن التشريعات الجبائية لم تواكب التطورات الحاصلة و بالتالي المصالح الجبائية أيضا لا تسير ذلك.
- 1- الامتناع عن تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة : هذا الشكل هو أبسط أشكال التهرب الضريبي و يعرف أيضا بالتجنب الضريبي ، و يكون الامتناع كليا او جزئيا:
 - يكون الامتناع بصفة كلية اذا امتنع المكلف عن استهلاك أو انتاج السلع التي تفرض عليها ضرائب مرتفعة بقصد تفادي دفعها.
 - يكون الامتناع الجزئي عندما يتمتع المكلف عن إنتاج وحدة واحدة من العمل لكي لا يتعدى سقفا معيناً من الدخل ، و بالتالي الخضوع لضريبة أقل مع المحافظة على مستوى دخل مناسب.
 - 2- استغلال ثغرات و نقائص النظام الضريبي:

هذا الشكل ليس في متناول جميع المكلفين بالضريبة إذ يجب أن يتميز بالذكاء و استغلال الفرص و الثغرات و النقائص التي تعترى النظام الضريبي ، فهي تعتمد في الأساس على المهارة و الذكاء الجبائي و مع هذا بعض المكلفين قد يستعين بأهل الخبرة لاكتشاف الثغرات
 - 3- تهرب ضريبي ينظمه المشرع الجبائي:

يستند هذا التهرب كون أن الضريبة أداة هامة تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها المالية ، الاقتصادية ... لذلك ينظم المشرع هذا التهرب المشروع لتحقيق أهداف معينة ، مثل إخضاع الأرباح المعاد استثمارها بالنسبة للشركات إلى معدل خاص قصد تشجيع الاستثمار.

⁶⁴ <https://www.mohamah.net/law>

⁶⁵ <https://www.aljazeera.net/encyclopedia/encyclopedia-economy/2016/10/27>

⁶⁶ دوداح رضوان طرق مكافحة الغش و التهرب الضريبي- دراسة حالة الجزائر- مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص تحليل و اقتصاد جامعة الجزائر -2005/2006 .

4- التهرب الضريبي على المستوى الدولي :

لم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي لدى العديد من الاقتصاديين ، إلا بعد قيام الشركات متعددة الجنسيات أو الشركات دولية النشاط ، و يرجع ذلك إلى طبيعة نشاط تلك الشركات التي تقوم على أساس ذوبان الفوارق ، و الحدود بين اقتصاديات الدول المختلفة.

الهدف الأساسي لهذه الشركات هو تحقيق أقصى ربح بأقل التكاليف و عبئ ضريبي ممكن ، إذن تلجأ للتهرب الضريبي للتخفيف من هذا العبء بصفة جزئية أو كلية. و يترتب عن هذا عواقب و خيمة على جميع النواحي:
على الصعيد المالي يقود التهرب الضريبي إلى إقاص حصيلة الإيرادات العامة ، و بالتالي إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة ، و التي تعد الوسيلة الوحيدة لإشباع حاجات المجتمع و تحقيق تنمية اقتصادية. و باعتبار الضريبة متغير اقتصادي هام ، فإن التهرب منها يؤدي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني على عدة جوانب نذكر منها:

تأثيره على معدلات الادخار العام ، إذ أن انخفاض هذه الأخيرة تحد من قدرة الدولة على إنشاء المشاريع الاستثمارية التي تقتضيها أساسيات التنمية ، و يجعلها مضطرة للتقليل من نفقاتها خاصة المتعلقة بالإعانات و الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية استثمار الأعوان الاقتصاديين ، و نتيجة ذلك هو الركود الاقتصادي ، و بالتالي ارتفاع معدل التضخم و البطالة. يعمل التهرب على كبح أهم محفز اقتصادي و و روح المنافسة ، حيث تكون المؤسسة المتهربة في درجة امتياز عن تلك التي تؤدي واجباتها بأمانة ، و هذا لإمكانياتها التمويلية الهائلة.

و على غرار كون الضريبة أداة هامة تسعى الدولة من خلالها إلى تحقيق و إرساء عدالة اجتماعية ، فإن التهرب من دفعها أصبح يشكل مصدرا من مصادر الظلم الاجتماعي ، لأنه عند إدراك الدولة لحجم الإيرادات الضائعة بسبب التهرب الضريبي ، تعتمد في الكثير من الأحيان إلى الرفع من قيمة الضرائب و بالتالي زيادة الأعباء على المكلف الذي لا يتهرب. و عندما لا تكفي سياسة التقشف أو إجراءات رفع العبء الضريبي لتغطية العجز المالي تضطر السلطة العامة إلى الاعتماد على مصادر تمويلية إضافية كالقروض الخارجية أو الإصدارات النقدية ، فتعود الأولى لخلق أزمة تتعلق بالتسديد ، أما الثانية لارتفاع الأسعار ، فتتعطل عملية التنمية الاقتصادية ، و تخفض الدخول الحقيقية لغالبية الأفراد.⁶⁷

المطلب الثالث : أسباب التهرب الضريبي .

بلا شك إن هناك أسباب أو عوامل جديدة دافعة إلى التهرب الضريبي ، تثير المكلف أو تؤثر عليه وتدفعه باتجاه الانزلاق في منحدر الهروب أو التهرب من موجبات الضرائب ، ومعرضا نفسه للجزاءات التي قد تصل إلى درجة من الشدة ، إذ يمكن أن تتجاوز العقوبات الماسة بالذمة المالية (الغرامات) إلى عقوبات تمس حرية الشخص (كالحبس). ففي هذا المطلب سنقدم بعض الأسباب سواء من الناحية الشخصية للمكلف بالضريبة أو من ناحية الدولة.

✓ الفرع الأول : الأسباب الشخصية (الذاتية).

وهي أسباب تتعلق بشخص المكلف او الخاضع للضريبة ، وتدفعه باتجاه سلوك طرق التهرب الضريبي حيث تتمثل هذه الأسباب في:

1- الأسباب الأخلاقية : فالملاحظ في كثير من دول العالم أن الشعور الأخلاقي تجاه الالتزام الضريبي مازال ضعيفا لدرجة أن الاعتقاد السائد كما يقول CHARLES LAMB أن المدلس (الغشاش) الضريبي هو سارق نزيه لأنه لا يسرق إلا الدولة التي تعتبر شيئا مجردا.⁶⁸

⁶⁷ بوزيد سفيان جامعة مستغانم ، التهرب الضريبي مفهوم و قياس مرجع سبق ذكره ص 124-126 .
⁶⁸ بوزيد سفيان ، مجلة المالية والاسواق ، جامعة مستغانم ، ص120.

الفصل الثاني.....الإطار العام للغش والتهرب الضريبي

وكما يقصر المكلفون في دفع المستحقات الشرعية المفروضة عليهم شرعا ، كالزكاة وغير ها من الحقوق ، يقصرون في دفع هذه الإلتزامات المالية الدنيوية (الضرائب) ، المفروضة عليهم بموجب قوانين وضعية لها صفة الإلزام القانوني ، بعكس الأولى المفروضة بموجب نصوص إلهية مقدسة ، كقوله تعالى في محكم كتابه العزيز:

"...وَأَقِيمُوا الصَّلَاةَ وَآتُوا الزَّكَاةَ وَأَفْرِضُوا لِلَّهِ قَرْضًا حَسَنًا وَمَا تُقَدِّمُوا لِأَنْفُسِكُمْ مِنْ خَيْرٍ تَجِدُوهُ عِنْدَ اللَّهِ هُوَ خَيْرًا وَأَعْظَمَ أَجْرًا وَاسْتَغْفِرُوا لِلَّهِ إِنَّ اللَّهَ عَفُورٌ رَحِيمٌ"⁶⁹

لذا يتوجب السعي الحثيث إلى الوصول إلى خلق شعور لدى الممول (المكلف) بأنه حينما يقوم بسداد الضريبة المفروضة عليه وفقا للقانون ، فإنه يشترك في واجب وطني هو المساهمة في جزء من إيرادات الدولة ، وذلك يعود إلى ان المكلف يدفع الضريبة في شكل تضحية بجزء من دخله إلى الدولة ، كمساهمة منه كفرد في المجتمع ، في تحمل جزء من اعبائها لمواجهة نفقاتها المتزايدة ، ومن ثم فإن ذلك يدفعه إلى الاهتمام بالمشاكل العامة ومراقبة الحكومة في تصرفاتها المالية والسياسية والاقتصادية⁷⁰

2- الاسباب الاقتصادية : الصعوبات الاقتصادية والمالية التي يمر بها المكلف غالبا ما تكون وراء محاولات التهرب والغش الضريبي

التي يمارسها ، وتزيد هذه الميول كلما كان دخله ضعيفا ، وعليه فالضريبة يجب أن تمس المداخل المخصصة للاستثمارات غير الضرورية حتى تكون مقبولة⁷¹. لأن المكلف الذي يمر بظروف اقتصادية ومالية سيئة سيضطر لاسيما في المشاريع الصغيرة إلى اخفاء ما يجب دفعه للحفاظ على مشروعه أمام ثقل عبئ الضريبة ، وخاصة في فترات الركود الاقتصادي والأزمات التي تمر بها المشاريع الاقتصادية.

✓ الفرع الثاني : اسباب تتعلق بالدولة .

وهذه الأسباب تتعلق في مجملها بالدولة بشكل عام ، أو بالسلطة الضريبية بشكل خاص وبسياساتها الضريبية المفروضة ، والتي قد تساهم إلى حد كبير في بروز ظاهرة التهرب الضريبي في الدولة ، وهذه الأسباب هي :

1- أسباب ادارية (تقنية) ، تتعلق بالإدارة الضريبية :

- ✓ تشكو أغلب الدوائر الضريبية من قلة أعداد المختصين في العمليات الضريبية التي هي بحاجة إلى موظفين ذو تعليم دراسي عالي وخبرات كبيرة ، بل وفي الحقيقة قلة العاملين في تلك الدوائر بشكل عام .
- ✓ ضعف التحصيل الدراسي للبعض الآخر ، مما كان له الدور الكبير في قدرة المكلفين على التلاعب والاحتيال أو ما يعرف بالتهرب الضريبي ، مستغلين ذلك النقص في عدد الموظفين وإمكانياتهم الوظيفية.
- ✓ قلة استخدام التقنيات الحديثة في العمل الضريبي ، وعدم إشراك الموظفين في دورات تطويرية الدور المهم في ذلك الضعف الذي ألم بالجهاز الضريبي .
- ✓ تعقيد عمليات حساب الضرائب وتحديد الوعاء الضريبي مما يشكل صعوبة في التطبيق.⁷²

⁶⁹ الآية 20 من سورة المزل .

⁷⁰ سوزي عدلي منشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت ، 2008، ص 147

⁷¹ بوزيد سفيان مرجع سبق ذكره ، ص 122.

⁷² كمال علي حسين ، مرجع سبق ذكره ، ص 51 .

2- اسباب تشريعية : يغلب على نصوص القوانين الضريبية الغموض وعدم الوضوح ، وهذا الأمر يؤدي إلى العديد من المشاكل العملية أو التطبيقية ، والتي تثور عند وضع النصوص موضع التطبيق الفعلي لها ، وتؤدي بالتالي إلى تعسف الإدارة الضريبية بالتوسع في تفسير نصوص التشريع أو تأويلها بما يسفر في النهاية عن إلحاق الظلم بالممولين ، كما يتيح الغموض التشريعي وسوء الصياغة للثغرات التي ينفذ منها الممولون الممارسة كل صنوف التهرب الضريبي.⁷³

المبحث الثالث : قياس ، اثار التهرب الضريبي واليات مكافحته .

سنتطرق في هذا المبحث الى أهم مناهج قياس هذه الظاهرة مع ذكر الاثار المترتبة عليه ووسائل مكافحته أو بصفة أخرى التقليل منه .

المطلب الأول : مناهج قياس التهرب الضريبي .

تبدو عملية رصد وقياس التهرب الضريبي بشكل احصائي دقيق أمر في غاية الصعوبة نظرا لآثاره السلبية المتعددة ، وهذا ما يستدعي من السلطات المختصة ضرورة مجابهته ، إلا انه نظرا لطبيعتها السرية لا توجد طرق قياسية دقيقة ، وعليه سنتطرق في هذا المطلب الى بعض المناهج المقترحة والمتخذة التي تساهم في أخذ صورة ولو بسيطة عن حجم ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

الفرع الأول : منية القياس بالاعتماد على التشريع الضريبي .

تعتمد هذه الطريقة على مختلف التصارح و الإقرارات الضريبية التي تبين مدى التزام المكلف بدفع الضريبة ، أي بناء على تقدير ما كان يجب أن يحصل من الضرائب ، و ما تم تحصيله فعليا ، و ذلك وفق أربعة مناهج أساسية :

❖ منيح نسبة الضريبة الثابتة.

❖ منيح الاعفاءات الضريبية .

❖ منيح الضريبة القانونية .

❖ منيح الرقابة الضريبية .⁷⁴

أولا: منيح نسبة الضريبة الثابتة :

يرتكز مضمون هذا المنهج على أن حجم التهرب الضريبي يتم تحديده من خلال إيجاد الفرق بين الضريبة المقدرة والضريبة الفعلية لسنة معينة وذلك وفق المعادلة التالية :

$$\text{حجم التهرب الضريبي} = \text{مجموع الاقتطاعات الضريبية المقدرة} - \text{مجموع الاقتطاعات الضريبية الفعلية}$$

ولإيجاد الضريبة التقديرية تحدد سنة تمثيلية بحيث يكون فيها التهرب الضريبي عند الحد الأدنى ، ثم نطبق نسبة الضريبة الى اجمالي الناتج الداخلي الخاص بالسنة التمثيلية على اجمالي الناتج الداخلي للسنة المدروسة .⁷⁵

⁷³ كمال علي حسين ، مرجع سبق ذكره ، ص51.

⁷⁴ بوزيد سفيان ، مرجع سبق ذكره ، ص126 .

⁷⁵ قرواط حسينية ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه ، تخصص محاسبة وتدقيق ، معهد العلوم التجارية ، سنة 2018/2019 ، جامعة البليدة 02 -لونيسى علي- ص103.

الفصل الثاني.....الإطار العام للغش والتهرب الضريبي

لكن الانتقاد الذي يلاحظ في هذا المنهج ، أنه يقيس حجم التهرب الضريبي الإضافي و ليس حجم التهرب الإجمالي ، أي يقيس التطور و ليس الحجم ، و بالتالي عدم الوصول إلى تقدير جيد لحجم التهرب الضريبي ، فضلا على أن فرضية ثبات السنة الضريبية إلى الدخل الوطني في سنة الأساس بمعنى أن التغير الحاصل لإجمال الدخل الوطني الخام يكون مساويا تماما للتغير النسبي في الضريبة أي المرونة الضريبية تساوي واحد ، لا يعتمد عليها باعتبارها ليست دائمة على الدوام.⁷⁶

ثانيا : منهج الاعفاءات الضريبية :

من خلال هذا المنهج يتم قياس التهرب الضريبي بالاعتماد على المعلومات الموجودة في التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف ، وفي هذه الحالة ينخفض ميل المكلف للتهرب اذ يستفيد من اعفاء ضريبي ، لذلك يصرح عن دخله الحقيقي ، وعليه من خلال هذه التصريحات تتم عملية المقارنة ، والفرق المحصل عليه هو عبارة عن الدخل المتهرب بها .

الدخل المتهرب بها = التصريحات قبل الاعفاء - التصريحات الحقيقية بعد الاستفادة من الاعفاء⁷⁷

توجه لهذا المنهج عدة نقائص اذ لا يقيس في الحقيقة إلا نسبة من المداخليل الغير مصرح بها ، لأن العرض المقترح من طرف الدولة قد لا يلقي أذانا صاغية ، ولا يتم التصريح كليا بالمداخليل.⁷⁸

ثالثا : منهج الضريبة القانونية :

يستند هذا المنهج على صحة الناتج الوطني الرسمي ، لذلك نتخذها كأساس لحساب ضريبة الدخل التي يفترض تحصيلها ، وبمقارنة هذه الأخيرة مع حجم الضريبة المحصلة فعلا تحصل على حجم التهرب الضريبي .

ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة التالية :

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

حيث أن :

I.N.P : تمثل الضريبة المتهرب منها .

PFL : تمثل الضريبة القانونية المحتملة .

PFR : تمثل الضريبة المحققة .

وتمثل الانتقادات التي وجهت إلى هذا المنهج في العناصر التالية:

- أن هذا المنهج يهمل الاقتصاد غير الرسمي ، وبالتالي لا يقيس الدخل المتهرب من الضريبة الذي اغفل في التقدير الرسمي الإجمالي الناتج الوطني.
- يعتمد في قياس حجم التهرب الضريبي على مبدأ الالتزام الضريبي أكثر من التهرب الضريبي.
- يعتمد التقدير في هذا المنهج على افتراض أن توزيع الدخل يستند إلى استقصاء الأسرة ، ودرجة الثقة فيها.
- يتطلب هذا المنهج التزام ووعي ضريبي عالي جدا ، و وجود ادارة ضريبية لها درجة من الكفاءة والقدرة على التحصيل وهذا ليس دوما متوفرا.⁷⁹

⁷⁶ بوزيد سفيان ، مرجع سبق ذكره ، ص 127.

⁷⁷ قرواط حسينة ، مرجع سبق ذكره ، ص 107.

⁷⁸ دوداح رضوان ، مرجع سبق ذكره ، ص 27.

⁷⁹ لايد لزرق ، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان ، سنة 2011- 2012 ، ص 80 .

الفصل الثاني.....الإطار العام للغش والتهرب الضريبي

رابعا : منهج الرقابة الضريبية :

ان طبيعة نشاط الادارة الجبائية متمركز على المراقبة ، فيمكن ملاحظة نوعين من الرقابة قصد التحقق من التصريحات فقد تحقق في المحاسبة المسوكة وقد تقوم بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .
أ) التحقيق في المحاسبة : يسمح للإدارة الجبائية بتحديد الضريبة الواجبة الاداء من طرف المكلفين ، في حالة التزامهم بتأدية كل واجباتهم الجبائية بنزاهة ، فتحوض الادارة الجبائية في هذا التحقيق وفق لمنهجية مسطرة واجراءات متخذة ويحدد مقدار الغش الضريبي كما يلي :

مقدار الغش الضريبي = مبالغ الضرائب المعاد تشكيلاها - مبالغ الضرائب المصرح بها

ب) التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة : يخص هذا النوع من التحقيق الأشخاص الطبيعيين . ففي هذا النوع من التحقيق تتأكد الادارة الجبائية من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها والممتلكات التي في حوزة المكلفين بالضريبة ، ونظ معيشتهم وغالبا ما يصحب التحقيق ، في المحاسبة بهذا النوع من التحقيق ن ويمكن تقدير الغش الضريبي كما يلي :

مقدار الغش الضريبي = القيم الجاهزة المستخرجة - القيم الجاهزة المستعملة

حيث أن :

- القيم الجاهزة المستخرجة تمثل مجموع القيم الحقيقية التي هي في حوزة المكلف بالضريبة .
 - القيم الجاهزة المستعملة تمثل مجموع المصاريف الفعلية المحتملة من طرف المكلفين .
- توجه لهذا المنهج عدة انتقادات حيث ان هذه التحقيقات لا تقيس لنا الحجم الحقيقي للغش الضريبي فهناك الكثير من النشاطات غير مصرح بها لدى مصالح الضرائب ، وكثير من المبادلات تتم بطريقة غير شرعية بعد استعمال الفواتير وايضا نقص عمليات التحقيق التي تقوم بها فرق المراقبة وبعض الامور تفلت من عمليات المراقبة كعمليات التسديد التي تكون نقدا .⁸⁰

الفرع الثاني : منهجية القياس بالاعتماد على منهج الاقتصاد السري .

يمكن قياس الغش الضريبي انطلاقا من الاقتصاد السري ، ويمكن ايجاد ثلاثة مناهج :

- ❖ المنهج النقدي .
- ❖ منهج عوامل الانتاج .
- ❖ منهج التفاوت .
- ❖ منهج العلاقة الثابتة .

أولا : المنهج النقدي : يتسم الاقتصاد السري بإخفاء مختلف معاملاته التي تتم بين أطراف المتعاملين فيه ، لكن الاقبال الكبير على العملة السائلة من قبل هؤلاء المتعاملين يعتبر دليل كاف على وجود الاقتصاد الموازي ، لذا يقوم هذا المنهج على فرضية اساسية مفادها أن معاملات الاقتصاد السري تتم أساسا باستعمال النقود السائلة ، وأن تغير الطلب عليها هو نتيجة التغير في أنشطة الاقتصاد الموازي سواء بالزيادة أو النقصان هذا التغير الذي من خلاله نستطيع حساب حجم التهرب الضريبي .⁸¹

⁸⁰ دوداح رضوان ، مرجع سبق ذكره ، ص 26-27 .

⁸¹ بوزيد سفيان مرجع سبق ذكره ، ص 134 .

الفصل الثاني.....الإطار العام للغش والتهرب الضريبي

ثانياً : منهج عوامل الانتاج : يعتمد هذا المنهج على اختيار عامل من عوامل الانتاج ، ويفترض وجود علاقة ثابتة بين هذا العامل والنتاج الوطني ، فمثلا الزيادة في استهلاكات الكهرباء تستلزم زيادة في الانتاج ونستطيع تقدير حجم الاقتصاد السري ، انطلاقاً من تقديرات الانتاج الوطني ، وإجمالي الناتج الوطني الرسمي .

$$AFF = PNBn - PNB0$$

حيث أن :

PNBn : حجم الانتاج الوطني الغير الرسمي (المقدر انطلاقاً من عامل من عوامل الانتاج).

PNB0 : حجم الانتاج الوطني الرسمي .

هناك عدة انتقادات وجهت لهذا المنهج من بينها وجود علاقة ثابتة بين عوامل الانتاج والنتاج الوطني ، واعتمادها على منهج واحد من عوامل الانتاج مع اهمال العوامل الاخرى .⁸²

ثالثاً : منهج التفاوت : يعتمد في هذا المنهج لقياس حجم الغش الضريبي على المحاسبة الوطنية ، حيث الفرق بين المداخيل الجبائية والمداخيل الاقتصادية الحقيقية غير المعتمد في حسابها على الاحصائيات الجبائية ، يعطي لنا حجم التهرب الضريبي . توجه لهذا المنهج عدة انتقادات فمثلا عند حساب الدخل الوطني بالاستغناء عن الاحصائيات الجبائية ، قد يؤدي الى دمج مداخيل بعض الاشخاص الطبيعيين المستفيدين من بعض الامتيازات الجبائية.⁸³

المطلب الثاني : اثار التهرب الضريبي .

ان محاولة عدم دفع الضريبة تؤدي الى خلق مشاكل عديدة و خطيرة على صعيد الواردات و العدالة الاجتماعية كما انها قد تكون السبب في حصول الازمات الاقتصادية ، والى عدم المساواة بين الافراد حيث يتحمل الملتزمون منهم اعباء أكثر من المتهربين . و بهذا فان للتهرب الضريبي عدة اثار منها :

الفرع الأول : الاثار المالية للتهرب الضريبي .

يؤدي التهرب الضريبي الى الإضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية ، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على أكمل وجه ، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها ، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.⁸⁴

الفرع الثاني : الاثار الاقتصادية للتهرب الضريبي .

تعتبر الضريبة متغيرا اقتصاديا هاما ، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني وذلك من عدة جوانب.

● على الجانب التنموي : بالنسبة للاستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين ادخار عام ، لذلك يجد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها التنمية .

⁸² دوداح رضوان ، مرجع سبق ذكره ، ص 30.

⁸³ دوداح رضوان ، مرجع سبق ذكره ، ص 30 .

⁸⁴ ناصر مراد ، مقالة "دراسات اقتصادية" ، العدد 14 ، كانون الثاني 2010 ، ص 12.

الفصل الثانيالإطار العام للغش والتهرب الضريبي

- على زيادة معدلات التضخم والبطالة : بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار ، ويترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات التضخم والبطالة.
- على التخطيط الاقتصادي والمنافسة : وتساهم ظاهرة التهرب الضريبي توجيه الاقتصاد الوطني نحو إرساء اقتصاد غير رسمي أو ما يعرف بالاقتصاد الموازي والذي يحدث مشاكل عديدة تعرقل السير الحسن للاقتصاد الوطني. لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى فشل السياسات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.⁸⁵

الفرع الثالث : الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي .

ان للتهرب الضريبي عدة آثار وهي تؤثر بشكل كبير على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب او الحريصين على اداء واجبه الاجتماعي والوطني في اداء الضريبة .و تظهر الانعكاسات الاجتماعية في التهرب الضريبي بشكل واضح في عدم شعور المكلفين بتطبيق مبدأ المساواة و العدالة ، اي عدم شمول الضريبة للجميع ، فعدم خضوع بعض الدخول للضريبة يخل بالمفهوم العام للعدالة. كذلك فان التهرب من الضريبة يضعف ايمان و ثقة المواطنين بدور الدولة في تحقيق الخدمات الضرورية للمجتمع و يقلل الثقة بالإدارة المالية و تصبح الضريبة عامل افساد اخلاقي .⁸⁶

المطلب الثالث : اليات مكافحة التهرب الضريبي .

بما أن التهرب الضريبي يرجع الى عوامل شخصية (أخلاقية) و سياسية (من ناحية الدولة)فينبغي معالجة هذه العوامل على نحو يكفل مكافحة التهرب الضريبي وذلك من خلال :

- أ) تنمية الوعي الأخلاقي : إذا كان ضعف المستوى الأخلاقي للأفراد تجاه الالتزام الضريبي هو أحد أسباب التهرب فينبغي أن يتم معالجة ذلك عن طريق تنمية الوعي والحساس لدى الأفراد بأن دفع الضرائب هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزاما قانونيا ، لأن فيه التعبير الحقيقي عن التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع.
- ب) ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة على التهرب الضريبي : من العوامل التي تساعد على شيوع التهرب الضريبي عدم وجود العقوبات الكافية على هذه الجريمة أو توجد عقوبات ولكنها غير رادعة لذلك ينبغي تقرير العقوبات الكافية والرادعة على التهرب الضريبي.
- ت) من الناحية الفنية : ينبغي صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم بطريقة محكمة 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 موظفي مؤسسة الضرائب من الإطلاع على ما يردون الإطلاع عليه من الوثائق والأوراق التي تساعد على ربط الضريبة على الوجه الصحيح.
- ث) من الناحية السياسية : ينبغي أن تحرص الحكومات على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل بحيث لا يكون شديد الوطأة على بعض الطبقات وسهلا وميسورا على طبقات أخرى ؛ كذلك يجب ضمان الاستقرار السياسي والعمل على عدم كثرة التعديلات الضريبية وذلك حتى يتحقق الاستقرار في النظام الضريبي وللعاملين فيه.
- ج) من الناحية الاقتصادية : ينبغي أن تعمل الحكومات جاهدة على توجيه الحصيلة الضريبية إلى الأوجه المفيدة للمجتمع وعليها كذلك أن يشعر أفراد المجتمع بأن قيامهم بدفع الضريبة له فوائد المحسوسة لكل منه.⁸⁷

⁸⁵ بن فارس حسينية ، اشكالية التهرب الضريبي في الجزائر ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير ، جامعة البليدة ، الجزائر ، 2007 ، ص 50 .

⁸⁶ هاوكر رمضان عيسى ، تحليل اسباب واثار ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته ، مجلة دھوك العدد 02 ، (العلوم الانسانية والاجتماعية) ، 2017 ، ص 141 .

⁸⁷ سميرة بوعكاز ، مرجع سبق ذكره ، ص 56 .

(د) المراجعة المستمرة وجمع المعلومات : يجب على الدارة الضريبية تحديث وتوسيع نظام المعلومات الجبائي حتى تتمكن من استغلال المعلومات الجبائية في اقرب وقت ممكن ، مع المحافظة على المراجعة المستمرة على الأقل مرة في السنة خاصة على المكلفين غير الملتزمين اتجاه الدارة الضريبية.

(ذ) تطوير الرقابة الجبائية : تعد الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات التي تسعى من ورائها الادارة الجبائية إلى المحافظة على حقوق الخزينة ، من خلال محاربة التهرب الضريبي ، أو التخفيف على الأقل من حدته ، فالرقابة تعتبر الوسيلة الأهم للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين ، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات ، والممثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.⁸⁸

⁸⁸ أحمد بساس ، مكافحة الغش والتهرب الضريبي ، مجلة دراسات العدد الاقتصادي ، المجلد 4 ، العدد 02 ، سنة 2013 ، ص 209 .

خاتمة الفصل :

إن ظاهرة التهرب و الغش الجبائي تهدف للتخلص و التملص من أداء الواجب الضريبي ، كما لاحظنا إن الظاهرة تحمل أضرارا على الخزينة العمومية و هي تضر بالاقتصاد الوطني المظهر للعجز الذي تحدثه من خلال التأثير على حصيلة الإيرادات من الضرائب ، و لهذا السبب ينبغي الوقوف إمام الظاهر و الحد منها و ذلك بمحاربتها ، من اجل ضمان مدا خيل مستقرة لخزينة الدولة و كذا ضمان حياة أفضل لأفراد المجتمع ، و بالتالي هناك العديد من الوسائل و الإجراءات التي تتخذ في مكافحة هذا الداء و أحسن طريقة للمكافحة هي تشديد المراقبة و فرض عقوبات على المتهربين وغيرها من الحلول للتقليل من هذه الظاهرة .

الفصل الثالث

دراسة حالة بـمدـيرة الضرائب لولاية

"عين تموشنت"

مقدمة:

الرقابة الجبائية لها عدة أشكال و التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة أحد أهم الطرق المستعملة والمعتمدة لكشف التهرب و الغش الضريبي، و من خلال هذا الفصل نسعى للتعرف على إجراءات الرقابة المتبعة لكشف و مكافحة التهرب و الغش الضريبيين على مستوى ولاية عين تموشنت، و كذا الإجراءات الإدارية على مستوى مديرية الضرائب للولاية، و سنبرز بعض الإحصائيات الخاصة بالرقابة الجبائية بمختلف أشكالها، و سنتطرق لدراسة حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة. سيتم تناول ثلاث مباحث:

المبحث الأول: التعريف بإدارة الضرائب و بمصلحة المراجعات الجبائية.

المبحث الثاني: دراسة حالة التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة .

المبحث الثالث: اثر الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي (الاحصائيات).

المبحث الأول: التعريف بإدارة الضرائب وبمصلحة المراجعات الجبائية

تعد إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي، الحرص والتحقق من سلامة السير الحسن للتطبيق الصارم للقوانين المالية، إضافة إلى كيفية الحفاظ على حقوق المكلفين بالضريبة وخاصة فيما يتعلق بنظام الفرض الضريبي والمنازعات.

إن إدارة الضرائب تتكون من عدة مديريات فرعية ومصالح خارجية، لكن سنقتصر في بحثنا إلى التطرق إلى المديرية الولائية للضرائب بعين تموشنت ومكتب المراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

- نبذة عن مديرية الضرائب الولائية DIW .

"لقد تم إسناد المهام الجبائية إلى وزارة الاقتصاد أو المالية بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 90-189 والمؤرخ في 23 جويلية 1990، بحيث تتولى وزارة المالية تحديد مهام إدارة الضرائب. أما بالنسبة لمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت هي واحدة من بين 51 مديرية ولائية على المستوى الوطني التي باشرت نشاطها بداية من تاريخ 1985/01/02 والتي يمكن حصر بعض مهامها في ما يلي :

- تتدخل في مجال التسيير البشري والمادي للمصالح الولائية الجبائية
- متابعة عملية التحصيل على مستوى قابضة الضرائب
- إصدار البطاقات الجبائية
- التحقيق في المحاسبة ومتابعة كشف العملاء
- تقوم بعمليات الإحصاء والمتعلقة بالملفات الجبائية الموجودة على مستوى المفتشيات ومركز الضرائب.
- الفرض في المنازعات والطعون الجبائية....الخ.
- بمعنى أنها تقوم بتسيير مديرياتها الفرعية الخمسة.

المطلب الأول: التعريف بالهيكل التنظيمي للمديرية

يبرز الهيكل التنظيمي للمديرية في شكل خمس مديريات فرعية تشمل عدة مصالح وهذه الأخيرة تضم مكاتب مختصة وواضحة المهام.

الشكل (3/1): الهيكل التنظيمي لمديرية الضرائب



الفصل التطبيقي.....دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

➤ مهام مديرية الضرائب.

تشمل مديرية الضرائب لعين تموشنت خمس مديريات فرعية تتولى مهمة إدارة المهام المخولة إليها وهي كالتالي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية وتكلف لاسيما بما يأتي:
 - تنشيط المصالح واعداد الإحصائيات وتجميعها كما تكلف بأشغال الإصدار
 - التكلف بطلبات اعتماد حصص بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة ومتابعتها ومراقبتها.
 - متابعة أنظمة الإعفاء و الامتيازات الجبائية الخاصة.
- المديرية الفرعية للتحويل، وتكلف لاسيما، بما يأتي:
 - التكلف بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتبعتها وكذا بوضعية تحصيل الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر أو أتاوي.
 - متابعة العمليات والقيود الحسابية والمراقبة الدورية لمصالح التحويل وتنشيط قابضات الضرائب في مجال تنفيذ أعمالها للتطهير وتصفية الحسابات وكذا التحصل الجبري للضريبة.
 - التقييم الدوري لوضعية التحويل و تحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع اقتراح تدابير من شأنها أن تحسن الناتج الجبائي.
 - مراقبات القابضات ومساعدتها قصد تطهير حسابات قابضات الضرائب بغية تصفية الحسابات وتطهيرها.
- المديرية الفرعية للمنازعات، تكلف لاسيما، بضمان ما يأتي:
 - معالجة الاحتجاجات المقدمة برسم المرحلتين الإداريتين للطعن النزاعي أو مرحلة الإعفاء، وتبليغ القرارات المتخذة والأمر بصرف الإلغاءات والتخفيضات الممنوحة.
 - تشكيل ملفات إبداع التظلمات أو طعون الاستئناف والدفاع أمام الهيئات القضائية المختصة عن مصالح الإدارة الجبائية.
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية :

قبل عام 1991 كانت مجمل عمليات التحقيق المحاسبي والرقابة الجبائية مطبقة من قبل مصلحة البحث والتحقيق ، وهي هيئة تتضمن البحث والتحقيق في ثلاثة مناطق وهي الجزائر العاصمة ، وهران وقسنطينة، تحت سلطة الإدارة المركزية التي تسطر برنامج وكيفية العمل، لكن بعد الإصلاح الجبائي سنة 1992 أوكلت مهمة الرقابة إلى مديرية الضرائب الولائية، وفي نهاية سنة 2010 أنشئت مديرية فرعية للمراقبة الجبائية والتي لها دور كبير في محاربة الغش والتهرب الضريبي، وتكلف لاسيما بإعداد برامج البحث ومراجعة ومراقبة التقييمات ومتابعة إنجازها.

وتكلف بما يأتي:

 - متابعة وتنسيق وتنشيط أعمال مصالح التدقيقات المحاسبية والجبائية الموجودة على المستوى الجهوي والمحلي.
 - السهر على احترام القواعد الإجرائية التي تحكم عمليات الرقابة.
 - تحديد شروط تطبيق الرقابة على الوثائق وضمان متابعتها.

الفصل التطبيقي.....دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

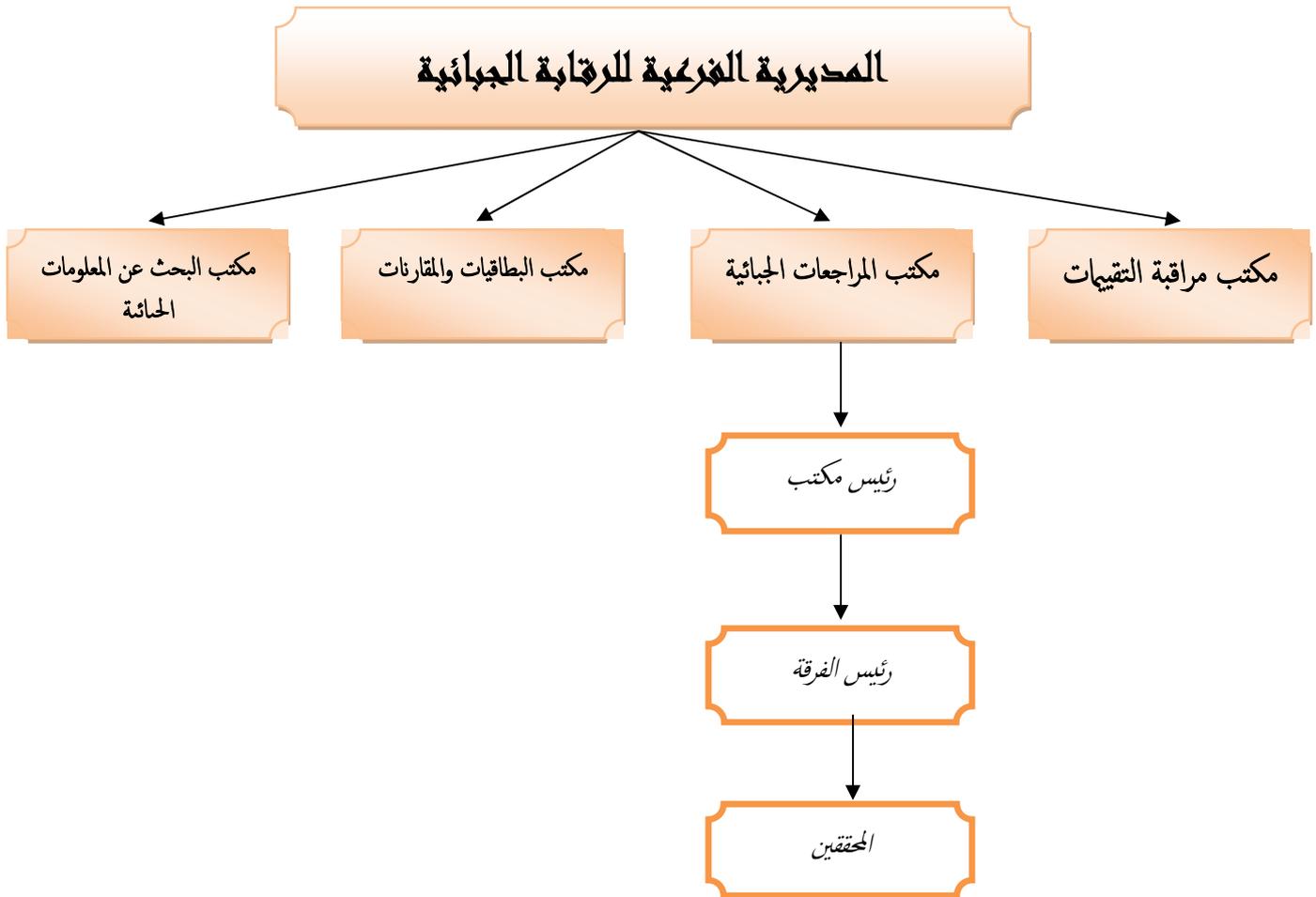
تعمل على تسيير:

- أ- مكتب متابعة تحقيقات المحاسبة .
- ب- مكتب متابعة التحقيقات المعمقة للوضعيات الجبائية الإيجابية ومراقبة المعاملات والتقييمات .
- ج- مكتب متابعة التحصيل والمنازعات الناجمة عن التحقيقات .

● المديرية الفرعية للوسائل، وتكلف بما يأتي :

- تسيير المستخدمين والميزانية والوسائل المنقولة وغير المنقولة للمديرية الولائية للضرائب.
- السهر على تنفيذ البرامج المعلوماتية وتنسيقها وكذا السهر على إبقاء المنشآت التحتية والتطبيقات المعلوماتية في حالة تشغيل.

الشكل (3/2): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.



المصدر: المديرية العامة للضرائب.

المطلب الثاني: التعريف بمصلحة المراجعات الجبائية

مصلحة المراجعات الجبائية هي إحدى مصالح المديرية الفرعية للمراقبة الجبائية و تم استحداثها بموجب المادة 77 فقرة 1 من أحكام المرسوم التنفيذي رقم 327-06 المؤرخ في 2006/09/12 الجريدة الرسمية العدد 20 سنة 2009، ويشرف على هذا المكتب رئيس المكتب و يليه رئيس فرقة التحقيق، هذا الأخير يشرف على مهام ثلاث فرق للتحقيق. إن المهام المسندة إلى مصلحة المراجعة الجبائية بكل مكاتبها عموما يتولى المعاون التقني ترجمتها في شكل وثائق إدارية المعمول بها وفق التنظيم الداخلي للإدارة. أولا- التعريف بالمصلحة ومهامها .

يتولى الإشراف بمهام مصلحة المراجعات الجبائية رئيس مكتب بحث يتولى المهام التالية:

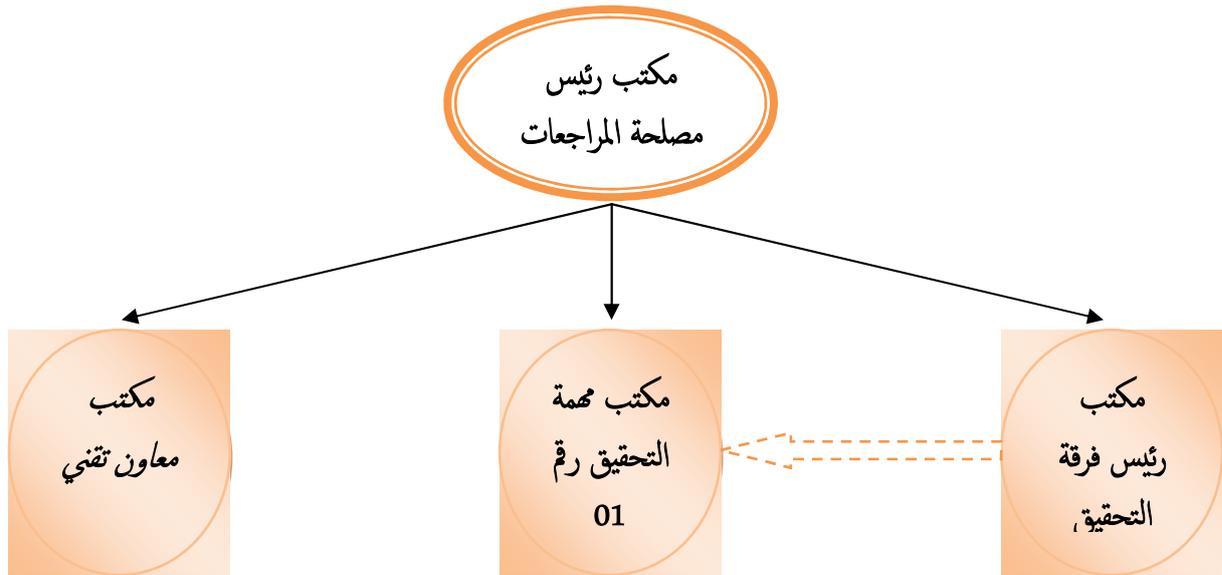
- تسجيل المكلفون بالضريبة في مختلف برامج المراقبة.
- إعداد الوضعيات الإحصائيات والتقارير الدورية التقييمية.
- متابعة تنفيذ برامج المراقبة والمراجعة.

ثانيا- الهيكل التنظيمي لمصلحة المراجعات.

يشمل مكتب المراجعات الجبائية:

- مكتب رئيس فرقة التحقيق.
- مكتب معاون تقني.
- مكتب مهمة التحقيق رقم 01.

الشكل (3/3): الهيكل التنظيمي لمصلحة المراجعات.



المصدر: المديرية العامة للضرائب.

المطلب الثالث : مهام رئيس فرقة التحقيق :

يشرف رؤس فرقة التحقيق على توجيه أعضاء فرق التحقيق خلال الفترة الممتدة من تاريخ تسليم برنامج الأعمال إلى غاية نهايتها. وإن أهم ما يقوم به رئيس فرقة التحقيق نوجزه في النقاط التالية:

- وضع خطة عمل للبرنامج السنوي المسطر.
- حضور أول مداخلة في عين المكان بين المكلف بالضريبة المعني بعملية التحقيق لأجل إمضاء محضر المعاينة.
- متابعة و مراقبة سير العمل.
- توجيه و تصحيح الأعمال المنجزة.
- تنظيم كل التدخلات الميدانية المتعلقة بمهمات التحقيق.
- العمل على احترام المدة القانونية الخاصة بالتحقيق في عين المكان.
- استقبال المكلفين بالضريبة والأخذ بعين الاعتبار كل ملاحظاتهم والاهتمام بها.
- المشاركة في اتخاذ القرار النهائي والمتعلق بنتيجة التحقيق.
- إعداد الإشعار بالتقويم الأولي والنهائي.
- إعداد تقارير التحقيق من طرف أعوان التحقيق.
- كما يتم حفظ ملفات المكلفين بالضريبة المعنيين بالتحقيق لدى رئيس فرقة التحقيق.
- التأكد من صحة إعداد الوارد « Rôle individuel ».
- العمل على تسجيل الوارد لدى مفتشيات الضرائب.

المبحث الثاني: دراسة حالة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .

إن الهدف من التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية VASFE هو الكشف عن كل فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف و الدخل المصرح به، أو بصفة عامة التأكد من تصريحات الدخل الإجمالي⁸⁹، وحقيقة الظروف المعيشية الخاصة به وهذا النوع من التحقيق يمثل نسبة قليلة بمقارنته مع التحقيق المحاسبي، كما أنها تخص فقط الأشخاص الطبيعيين وبالتالي إن الضريبة الوحيدة محل التحقيق هي الضريبة على الدخل الإجمالي وفق السلم التصاعدي المدرج في المادة 104 من ق ضم رم لسنة 2020.

المطلب الأول: إجراءات البحث الأولية للتحقيق و إعداد التقييم الجبائي.

سننظر من خلال هذا المطلب لأهم إجراءات البحث الأولية للتحقيق وطرق إعداد التقييم الجبائي.

أولا- إجراءات البحث الأولية للتحقيق:

- تم إخضاع السيد X للتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية وفق برنامج التحقيق لسنة 2019 من طرف المديرية الفرعية للتحقيق الجبائي، وعند إعلام أعوان التحقيق بالبرنامج قاموا بسحب الملف الجبائي الخاص بالمكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق فيما يتعلق بضريبة الدخل الإجمالي من المركز الجبائي للضرائب بعين تموشنت.

بعد ذلك تم إرسال إشعار بالتحقيق (انظر الملحق رقم 01) مرفق بميثاق مكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية⁹⁰ بواسطة رسالة مسجلة مع وصل باستلام وذلك يوم 2019/05/21 ومسجلة في السجل الصادر تحت رقم 35 ويتعلق التحقيق بالسنوات غير المتقدمة 2015، 2016، 2017 و 2018 بحيث يمتد من الفترة 2015/01/01 إلى غاية 2018/12/31 ويخص الضريبة على الدخل الإجمالي.

وقد تم تحديد موعد الزيارة بتاريخ 2019/06/16 على الساعة العاشرة صباحا بمقر سكنه، مع منحه مدة 15 يوم لإجراء المقابلة وتمهينة نفسه لها، مع إمكانية الاستعانة بوكيل من اختياره وفق نص المادة 20 فقرة 04 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2019.

بعد انقضاء المدة الزمنية المحددة (المتمثلة في 15 يوم لتحضير نفسه) قام المحققان ورئيس فرقة التحقيق بلقاء أولي مع المكلف بمقر سكنه المصرح به في ملفه الجبائي، حيث تم بينهم نقاشات ودية بخصوص ما يلي: تعريف وطمأنة المكلف بأن التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إجراء عادي ويمس مختلف المكلفين مع توضيح حقوقه والتزاماته وإعداد محضر معاينة مسجل ومؤرخ يبين اللقاء الذي تم وكذلك سرد الوثائق الممنوحة للمكلف لأجل تعبئتها والمتمثلة في وثيقة وضعية الثروة (FICHE DE SITUATION DE PATRIMOINE) (انظر الملحق رقم 2) وقد تم التناور معه بشأن وضعيته الجبائية وظروف معيشته فيما يخص النفقات التالية :

⁸⁹ ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص 18

⁹⁰ - للاطلاع على ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة انظر الموقع التالي: <http://www.mfdgi.gov.dz>

الفصل التطبيقي.....دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية عين تموشنت

_ مصاريف الأكل شهريا، مصاريف الملابس سنويا، مصاريف تتعلق بصيانة المسكن، مصاريف الدواء والعلاج الصحي، مصاريف مدرسية إذا كان هناك ممتدرسين، مصاريف صيانة السيارة من غسل وتشحيم والوقود إن وجدت، مصاريف الاستقبال اليومي (مقهى، زيارات عائلية)، مصاريف السفر (عمرة، حج وعطل سياحية... وغير ذلك)، المصاريف التالية: الهاتف الثابت، النقل، الانترنت، الكهرباء، الغاز والماء... وغير ذلك، مصاريف عيد الأضحى، مصاريف تتعلق بجيازة عقارات مبنية و غير مبنية وكذا منقولات أي إذا ما كان قام بجيازة أرض أو سكن أو سيارة خلال الفترة المراد التحقيق فيها، وعلى المحقق أن يطلب فواتير الكهرباء والماء والغاز وكذلك مراقبة جواز السفر (الخاص به و بجميع أفراد أسرته من زوجة وأولاد) إذا ما كانت هناك سفريات خلال الفترة المعنية بالتحقيق.

وأثناء عمليات الفحص يقوم المحققان بطلب معلومات عن كل ما يمكن أن يمتلكه الفرد والمتعلقة بالمصاريف السابق ذكرها وذلك بواسطة وثيقة طلب المعلومات (انظر الملحق رقم 3) والتي يتم إرسالها لمختلف الإدارات المتخصصة ومن أهم هذه الهيئات :
_ المؤسسات المالية (البنوك-البريد- شركات التأمين)، مصلحة البطاقات الرمادية، مديرية سونلغاز وشركة المياه، المحافظات العقارية، وكالات السفر،... وغير ذلك.

وكذلك يطلب أعوان التحقيق من المكلف إحضار كل الوثائق القانونية والإثباتية التي تحدد وتبين مجمل مصاريفه وإيراداته.

ثانيا: إعداد التقويم الجبائي .

بعد جمع المعلومات المتحصل عليها يقوم المحققان بمعرفة مجمل مصادر إيرادات المكلف بالضريبة ومختلف تكاليفه، يقوم المحققان بالمقارنة بينها، وتوضيح الطريقة التي سيعتمد عليها في إعادة تشكيل الأرباح ومد المكلف بشرح وافي ومفصل عن مصادر المعلومات وقيمتها وطريقة تشكيلها، بعد ها يتم إعلام المكلف الخاضع للرقابة الجبائية انه سيتم تطبيق طريقة Le Bilan De La Balance De Trésorerie التي من خلالها يتم مقارنة مجموع الإيرادات التي تم تقويمها بالاستناد على المعلومات المتوفرة لدى الأعوان المحققين والتي قد تكون مداخيل متأتية من حق في الميراث أو الهبة، ومجموع النفقات والمصاريف المتمثلة على سبيل مثال في مصاريف نمط المعيشة ونفقات أخرى كالسفر للاستجمام ... وغيرها.

وبعد إتمام عملية التقويم وإعداد حصيلة المستحقات الواجبة الدفع ، يشير أعوان التحقيق في الإشعار بالتقويم الأولي أن للمكلف الحق بالاستعانة بمستشار جبائي خلال فترة التحقيق، مع إمكانية طلب في رده عن التقويم الأولي إجراء التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالواقع أو بالقانون حسب الحالة، من المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب ، أو رئيس مصلحة البحث والتدقيق والمراجعات حسب الهيئة التي تقوم بالتحقيق.⁹⁰

✓ تحديد مصاريف نمط المعيشة :

يقوم أعوان التحقيق بتحديد موعد مع المكلف الخاضع للرقابة على مستوى مكتب التحقيق المتواجد بمدينة الضرائب لولاية عين تموشنت عن طريق إرسال استدعاء، وعندما يجين موعد اللقاء، يقوم الأعوان بتحرير محضر معاينة وسرد وذكر تصريحات المكلف الخاضع للرقابة بخصوص مصاريف نمط معيشته خلال سنة 2015 تم يقوم المكلف بالإمضاء والموافقة عن كل ما تم ذكره حسب أقوال المكلف بعد ذلك يتم تسجيل المحضر وإعطاءه رقم خاص وتسلسلي في سجل محاضر المعاينة .

⁹⁰-المادة 05/ 21 ، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص 13.

الفصل التطبيقي.....دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

ولقد تم توضيح مصاريف نمط المعيشة المصرح بها من طرف المكلف وفق الجدول رقم (3/1) مع العلم أن مصاريف المعيشة لكل من سنة 2016 و 2017 و 2018 قد تم زيادة نسبة 10% تمثل ارتفاع الأسعار (التضخم) على سبيل المثال: تم تقدير مصاريف الأكل لسنة 2016 معتمدين على مصاريف الأكل لسنة 2015 في المعامل 1.1

جدول رقم (3/1): جدول يبين مصاريف المعيشة.

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|---------|---------|---------|---------|----------------|
| 239.580 | 217.800 | 198.000 | 180.000 | مصاريف الغذاء |
| 5.000 | 5.000 | 5.000 | 5.000 | مصاريف اللباس |
| 6000 | 6000 | 6000 | 6000 | مصاريف النقل |
| 20.500 | 20.500 | 0 | 0 | مصاريف السيارة |
| 70.000 | 70.000 | 70.000 | 70.000 | مصاريف طبية |
| 341.080 | 319.300 | 279.000 | 261.000 | المجموع |

المصدر : مكتب المراجعات الجبائية بمديرية الضرائب لعين تموشنت

في المرحلة الثانية يقوم أعوان التحقيق بفحص كل الوثائق القانونية والإثباتية التي تحدد وتبين مجمل مصاريف المكلف الخاضع للتحقيق وإيراداته والتي يمكن ذكرها كآتي:

✓ تحديد المصاريف المتعلقة بالمشتريات:

المشتريات الخاصة بسنة 2015:

اقتناء منزل بتاريخ 2015/02/03 بعين تموشنت بمبلغ يقدر ب 1.650.000 دج.

اقتناء منزل بتاريخ 2015/05/08 بشعبة اللحم ولاية عين تموشنت بمبلغ يقدر ب 2.200.000 دج.

اقتناء منزل بتاريخ 2015/09/14 بشعبة اللحم ولاية عين تموشنت 1.200.000 دج.

اقتناء منزل بتاريخ 2015/12/16 بولاية عين تموشنت بمبلغ 3.000.000 دج.

بالنسبة لسنة 2016:

اقتناء منزل بتاريخ 2016/02/22 بعين تموشنت بمبلغ 1.500.000 دج.

الفصل التطبيقي.....دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

اقتناء منزل 2016/10/24 بعين تموشنت بمبلغ 4.000.000 دج.

اقتناء منزل بتاريخ 2016/11/08 بعين تموشنت بمبلغ 8.000.000 دج.

التكلفة الكلية لبناء المحلات التجارية بشعبة اللحم ولاية عين تموشنت بمبلغ 750.000 دج.

بالنسبة لسنة 2017 :

اقتناء منزل بتاريخ 2017/02/15 بالمالح بمبلغ 500.000 دج.

اقتناء محلين تجاريين بتاريخ 2017/02/23 بالعامرية بمبلغ 1.640.000 دج.

اقتناء سكن بولاية وهران 2017/03./01 بمبلغ 3.000.000 دج.

اقتناء سكن 2017/04/25 ببني صاف بمبلغ 1.200.000 دج تم تقييمه من مصلحة التقويمات وتم تحديد مبلغ الاقتناء حسب مكتب تقييم العقارات التابع لمصلحة الضرائب لولاية عين تموشنت والذي قدر ب 2.152.000 دج.

اقتناء مسكن 2017/12/19 بالعامرية بمبلغ 4.000.000 دج تم تقييمه من مصلحة التقويمات وتم تحديد مبلغ الاقتناء حسب مكتب تقييم العقارات التابع لمصلحة الضرائب لولاية عين تموشنت والذي قدر ب 4.225.000 دج.

اقتناء سيارة Renault express مرقمة كالتالي: 05896-398-46 بتاريخ 2017/08/13 بمبلغ 220.000 دج

بالنسبة لسنة 2018 :

اقتناء سكن 2018/02/28 بثمان 400.000 دج تم تقييمه من مصلحة التقويمات وتم تحديد مبلغ شراء حسب تقييم مصلحة الضرائب لولاية عين تموشنت والذي قدر ب 580.305 دج

اقتناء محل تجاري 2018/03/18 بجاسي الغلة بمبلغ 300.000 دج تم تقييمه من مصلحة التقويمات وتم تحديد مبلغ الاقتناء حسب تقييم مصلحة الضرائب لولاية عين تموشنت والذي قدر ب 886.730 دج

اقتناء محل تجاري 2018/03/18 بعين تموشنت بمبلغ 600.000 دج تم تقييمه من مصلحة التقويمات وتم تحديد مبلغ الاقتناء حسب تقييم مصلحة الضرائب لولاية عين تموشنت والذي قدر ب 1.773.461 دج

اقتناء محل تجاري بتاريخ 2018/03/18 بحام بوججر بمبلغ 300.000 دج .

الفصل التطبيقي.....دراسة حالة بـمـدـيرـية الضـرائب لولاية عين تموشنت

✓ تحديد الإيرادات المتعلقة بالمبيعات :

بالنسبة لسنة 2015 :

بيع سكن مع شريك بالنصف بتاريخ 2015/02/16 ب.... بمبلغ 15.000.000 دج

بيع سكن 2015/07/22 بمبلغ 8.000.000 دج.

بالنسبة لسنة 2016:

بتاريخ 2016/06/15 تم بيع منزل للسكن بولاية عين تموشنت بمبلغ 1.800.000 دج .

سنة 2018 :

بتاريخ 2018/03/04 تم بيع منزل للسكن بمبلغ 3.000.000 دج بنفس الولاية.

تم يقوم أعوان التحقيق بتوضيح كل مصاريف وإيرادات المكلف الخاضع للتحقيق في جدول من اجل تحديد الفارق بينها والذي يمثل حسب الحالة ما يلي :

- إذا كان الفارق موجبا (معنى مجموع الإيرادات أكبر من مجموع النفقات) إذا لا يوجد ربح وبالتالي لا يتم إعادة تقويم الربح المصرح به.

إذا كان الفارق سالبا (أي مجموع الإيرادات اصغر من مجموع النفقات) إذا يوجد ربح وبالتالي يتم إعادة تقويم الربح المصرح به.

جدول رقم (3/02): تحديد النفقات والإيرادات.

| المجموع | 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|------------|-----------|------------|------------|-----------|--------------------------|
| 1.200.380 | 341.080 | 319.300 | 279.000 | 261.000 | مصاريف نمط المعيشة |
| 36.607.506 | 3.540.496 | 11.517.010 | 13.500.00 | 8.050.000 | حيازة العقارات |
| 750.000 | 0 | 0 | 750.000 | 0 | قيمة الترميم |
| 220.000 | 0 | 220.000 | 0 | 0 | اقتناء السيارات |
| 38.777.886 | 3.881.576 | 12.056.310 | 14.529.000 | 8.311.000 | مجموع المصاريف (النفقات) |
| 10010.000 | 0 | 6.000.000 | 0 | 4.010.000 | حساب التوفير |

الفصل التطبيقي.....دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

| | | | | | |
|------------|-----------|----------|-----------|------------|--------------------|
| 20.300.000 | 3.000.000 | 0 | 1.800.000 | 15.500.000 | بيع العقارات |
| 66.000 | 0 | 0 | 22.000 | 44.000 | الأرباح المصرح بها |
| 30.376.000 | 3.000.000 | 6000.000 | 1.822.000 | 19554.000 | مجموع الإيرادات |

المصدر: مكتب المراجعات الجبائية بمديرية الضرائب لعين تموشنت

المطلب الثاني: نتائج التحقيق.

بعد الفحص الدقيق للملف الجبائي والتحصل على المعلومات الخاصة بنشاط المكلف ومسار حياته وتكاليفه فإن الوضعية الجبائية الجديدة للضريبة على الدخل الإجمالي تم حسابها على أساس الفرق بين النفقات والإيرادات.

الدخل الخاضع للضريبة = مجموع إجمالي النفقات - مجموع إجمالي الإيرادات

الدخل الخاضع للضريبة (لأربع سنوات المحقق فيها) = $38.777.886 - 30.376.000 = 8.401.886$ دج

الدخل الخاضع للضريبة (للسنة الواحدة من سنوات التحقيق) = $8.401.886 \div 4 = 2.100.471$ دج

جدول رقم (3/03): التقويم الأولي بنتائج التحقيق.

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|-----------|-----------|-----------|-----------|--|
| 2.100.471 | 2.100.471 | 2.100.471 | 2.100.471 | الربح المشكل |
| / | / | / | / | الربح المصرح به |
| 603.165 | 603.165 | 603.165 | 603.165 | حقوق الضريبة بعد التحقيق |
| / | / | / | / | حقوق الضريبة قبل التحقيق |
| 603.165 | 603.165 | 603.165 | 603.165 | IRG الواجبة الدفع |
| 150.791 | 150.791 | 150.791 | 150.791 | عقوبات الوعاء |
| 753.956 | 753.956 | 753.956 | 753.956 | المجموع = IRG الواجبة الدفع + عقوبات الوعاء. |

المصدر: مكتب المراجعات الجبائية بمديرية الضرائب لعين تموشنت

الفصل التطبيقي.....دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

قام أعوان المحقق بإبلاغ المكلف بالضريبة بنتائج التقييم الأولى بواسطة رسالة مسجلة مع وصل استلام بتاريخ 2019/12/19 مع منحه مدة 40 يوماً للرد عن ما يتضمنه التقييم الأولي سواء بالقبول أو الرفض مع إحضار التبريرات ولقد قام المكلف وفق ما سبق ذكره بالرد على الإشعار بالتقييم الأولي بتاريخ 2020/01/10 بحيث قام المكلف من خلال رده بإحضار بعض الوثائق الإثباتية لتبرير بعض العمليات وهي كالآتي:

- أنه حقق مداخيل أي إيرادات من خلال تأجير بعض المحلات التجارية وأوردها في الجدول أدناه رقم (3/04)،

مع إحضار نسخة من عقود الإيجار كوثائق اثباتية وتبين أن مبالغ الإيجار الكلية تقدر ب 672.000 دج.

- طلب تخفيض مصاريف الأكل بحجة أنه يعيش مع والديه وأنه أعزب ومعوق.

- تخفيض في مصاريف المعالجة الصحية.

- إلغاء مصاريف ترميم البناء، بحجة أنه لم يقيم بأي ترميمات.

جدول رقم (3/04): إيرادات تأجير المحلات التجارية.

| المبلغ | السنة | المؤجر |
|---------|------------------|---------|
| 36.000 | 2015 | السيد س |
| 144.000 | من 2015 الى 2018 | ع |
| 36.000 | 2015 | ص |
| 288.000 | 2015 | ق |
| 120.000 | 2016 | م |
| 48.000 | 2017 | ن |
| 672.000 | المجموع | |

المصدر: مكتب المراجعات الجبائية بمديرية الضرائب لعين تموشنت

الفصل التطبيقي.....دراسة حالة بمدينة الضرائب لولاية عين تموشنت

المطلب الثالث: الإشعار بالتقويم النهائي.

وفق مطالب المكلف الواردة في إجابته قام الأعوان بدراسة وثائقه الاتبائية المرفقة في الرد على التقويم وتحليلها وفق ما لديهم من معلومات، وعلى ذلك الأساس تم إرسال الإشعار النهائي بالتقويم (انظر الملحق 4) كالآتي:

-بخصوص الإيراد المتأتي من تأجير المحلات التجارية والذي حدده المكلف بمبلغ 672.000 دج تبين بعد فحص نسخ عقود الكراء أن المبلغ الحقيقي المتحصل عليه يمثل 288.500 دج، وهو ما تم توضيحه وتفصيله في الجدول رقم (3/05) المبين أسفله .

جدول رقم (3/05): مداخيل تأجير المحلات التجارية.

| المستأجر | فترة الكراء | المبلغ الشهري | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|----------|------------------------------|---------------|--------|--------|--------|--------|
| س | من 2014/12/16 إلى 2015/12/15 | 3000 | 36.000 | / | / | / |
| ع | من 2014/04/21 إلى 2014/08/20 | 3000 | 12.000 | / | / | / |
| ص | من 2015/01/01 إلى 2015/12/31 | 3000 | 36.000 | / | / | / |
| م | من 2016/12/08 إلى 2017/02/07 | 10000 | 0 | 10.000 | 10.000 | / |
| ن | من 2017/09/01 إلى 2018/08/31 | 4000 | 0 | 0 | 16.000 | 32.000 |
| | المجموع | | 84.000 | 10.000 | 26.000 | 32.000 |
| | الضريبة للدفع | | 12.600 | 1500 | 3.900 | 4800 |
| | المبلغ الصافي | | 71.400 | 8500 | 22.100 | 27.200 |

المصدر: مكتب المراجعات الجبائية بمدينة الضرائب لعين تموشنت

الفصل التطبيقي.....دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

- مداخيل المتأتبة من تأجير السكنات:

جدول رقم (3/06): مداخيل تأجير السكنات .

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | المبلغ الشهري | فترة الكراء | المستأجر |
|--------|--------|--------|--------|---------------|------------------------------------|----------|
| 36.000 | 36.000 | 36.000 | 36.000 | 3000 | من 2014/12/17 إلى 2022/12/16 | ق |
| 36.000 | 36.000 | 36.000 | 33.000 | 3000 | من 2014/11/24 إلى 2015/11/23 | ق |
| 36.000 | 36.000 | 36.000 | 69.000 | | المجموع | |
| 3600 | 3600 | 3600 | 6900 | | الضريبة للدفع | |
| 32.400 | 32.400 | 32.400 | 62.100 | | المبلغ الصافي | |

المصدر: مكتب المراجعات الجبائية بمديرية الضرائب لعين تموشنت.

-تم قبول طلبه بخصوص تخفيض مصاريف الأكل من 500دج في اليوم إلى 300دج في اليوم.

- بالنسبة لمصاريف العلاج الطبية لا يمكن تخفيض المبلغ المصرح به والمتمثل في 70.000دج لكل سنة بحجة أن هذا المبلغ تم التصريح به من طرف المكلف وهو مسجل في محضر المعاينة الخاص بنمط المعيشة الذي حرر بتاريخ 2019/10/21 والمسجل تحت رقم 18 لسنة 2019 إضافة لتصريحه بأنه مريض بالقلب وقد قام بإجراء عملية جراحية عليه.

- بخصوص إلغاء مصاريف الترميم المقدرة ب 750.000دج لا يمكن إلغائها لان المعلومات واردة من مصلحة البلدية مكتب تعبير التابع له المحل المررم.

الفصل التطبيقي.....دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

وعليه فان نتائج التقييم النهائي ستكون كما يلي:

جدول رقم (3/07): التقييم النهائي لمصاريف المعيشة.

| البيان | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|----------------|---------|---------|---------|---------|
| مصاريف الغذاء | 108.000 | 118.000 | 130.680 | 143.748 |
| مصاريف اللباس | 5.000 | 5.000 | 5.000 | 5.000 |
| مصاريف النقل | 6000 | 6000 | 6000 | 6000 |
| مصاريف السيارة | 0 | 0 | 20.500 | 20.500 |
| مصاريف طبية | 70.000 | 70.000 | 70.000 | 70.000 |
| المجموع | 189.000 | 199.800 | 232.180 | 245.248 |

المصدر: مكتب المراجعات الجبائية بمديرية الضرائب لعين تموشنت

جدول رقم (3/08): التقييم النهائي للنفقات و الإيرادات .

| البيان | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | المجموع |
|-----------------|-----------|------------|------------|-----------|------------|
| نمط المعيشة | 189.000 | 199.800 | 232.180 | 245.248 | 866.228 |
| حيازة العقارات | 8.050.000 | 13.500.00 | 11.517.010 | 3.540.496 | 36.607.506 |
| قيمة الترميم | 0 | 750.000 | 0 | 0 | 750.000 |
| اقتناء السيارات | 0 | 0 | 220.000 | 0 | 220.000 |
| مجموع المصاريف | 8.239.000 | 14.449.800 | 11.969.190 | 3.785.744 | 38.443.734 |
| حساب التوفير | 4.010.000 | 0 | 6.000.000 | 0 | 10.010.000 |

الفصل التطبيقي.....دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

| | | | | | |
|------------|-----------|-----------|-----------|------------|--------------------|
| 20.300.000 | 3.000.000 | 0 | 1.800.000 | 15.500.000 | بيع العقارات |
| 66.000 | 0 | 0 | 22.000 | 44.000 | الأرباح المصرح بها |
| 288.500 | 59.600 | 54.500 | 40.900 | 133.500 | تأجير العقارات |
| 30.664.500 | 3.059.600 | 6.054.500 | 1.862.900 | 19.687.500 | مجموع الإيرادات |

المصدر: مكتب المراجعات الجبائية بمديرية الضرائب لعين تموشنت.

- مجموع لإجمالي المصاريف: 38.443.734 دج.
- مجموع إجمالي الإيرادات: 30.664.500 دج.
- مجموع إجمالي المصاريف — مجموع إجمالي الإيرادات = 7.779.234 دج <<= الدخل الخاضع للضريبة المحقق في أربع سنوات.
- الدخل الخاضع للضريبة السنوي = $7.779.234 \times 25\% = 1.944.808$ دج

جدول رقم (3/09): التقييم النهائي للحقوق.

| 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|-----------|-----------|-----------|-----------|--|
| 1.944.808 | 1.944.808 | 1.944.808 | 1.944.808 | الربح المشكل |
| / | / | / | / | الربح المصرح به |
| 548.683 | 548.683 | 548.683 | 548.683 | حقوق الضريبة بعد التحقيق |
| / | / | / | / | حقوق الضريبة قبل التحقيق |
| 548.683 | 548.683 | 548.683 | 548.683 | IRG الواجبة الدفع |
| 137.171 | 137.171 | 137.171 | 137.171 | عقوبات الوعاء |
| 685.854 | 685.854 | 685.854 | 685.854 | المجموع = IRG الواجبة الدفع+عقوبات الوعاء |

المصدر: مكتب المراجعات الجبائية بمديرية الضرائب لعين تموشنت

الفصل التطبيقي.....دراسة حالة بـمـدـيرـية الضـرائب لولاية عين تموشنت

- ثم يقوم بعد ذلك أعوان التحقيق بإبلاغه بالتقويم النهائي للنتائج المتوصل إليها بواسطة رسالة مسجلة مع وصل الاستلام ومن ثمة إصدار الوارد Rôle individuel انظر الملحق 5.
- بعد إتمام إجراءات التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية من بداية التحقيق إلى غاية إعداد التقرير النهائي {ملحق 6} الذي يتضمن توارخ كل العمليات السابقة وهذا لا يمنع أن للمكلف الخاضع للرقابة الحق في اللجوء في مصلحة المنازعات في حالة عدم رضاه عن التقويم النهائي .

المبحث الثالث : أثر الرقابة الجبائية في مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

يتم دراسة أثر الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي من خلال تحليل الاحصائيات المتعلقة بمختلف أشكال الرقابة الجبائية من بينها الرقابة على الوثائق ، التحقيق المحاسبي ، التحقيق المصوب و التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة.

المطلب الأول : احصائيات عن التحقيق في الوثائق (les statistiques de contrôle sur documents).

سنتطرق في هذا المطلب عن الاحصائيات المتعلقة بالتحقيق في الوثائق من سنة 2015 الى السنة الحالية 2020 .

الجدول رقم (03/10) : احصائيات التحقيق عن الوثائق .

| 2020 | 2019 | 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-------------------------------|
| 32 | 30 | 35 | 38 | 42 | 48 | عدد الملفات التي خضعت للتقويم |
| 3.521.290 | 2.956.230 | 3.000.120 | 4.201.360 | 4.952.230 | 5.236.400 | المستحقات الضريبية (التقويم) |

المصدر : مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت .

من خلال الجدول أعلاه لاحظنا انخفاض في عدد الملفات التي خضعت للتحقيق من السنة 2015 الى غاية سنة 2019 وهذا ما يؤدي بطبيعة الحال الى تدني مبلغ المستحقات الضريبية ، الى غير ذلك في سنة 2020 ارتفع العدد بملفين فقط وهذا ما دفع بارتفاع المستحقات .

الفصل التطبيقي.....دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

المطلب الثاني : احصائيات التحقيق المحاسبي (les statistiques sur la vérification comptable) .

سنتطرق في هذا المطلب الى الاحصائيات المتعلقة بالتحقيق المحاسبي من سنة 2015 الى سنة 2020 .

الجدول رقم (03/11) : احصائيات التحقيق المحاسبي .

| البيان | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|-------------------------------|-------------|------------|-------------|-------------|-------------|--------|
| عدد الملفات التي خضعت للتقويم | 36 | 34 | 28 | 30 | 23 | لا شيء |
| المستحقات الضريبية (التقويم) | 254.250.360 | 32.564.800 | 195.245.780 | 215.362.200 | 175.026.900 | / |

المصدر : مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت .

من خلال الجدول أعلاه سجلت المديرية انخفاض ملحوظ في هذا النوع من التحقيق (التحقيق المحاسبي) من سنة 2015 الى غاية سنة 2019 وهذا مايفسر انخفاض في مستويات المستحقات الضريبية ، اذ لم تسجل المديرية أي تقويم لملف في السنة الحالية 2020 وهذا بالامر الجيد يدل على احترام المكلفين بدفع الضريبة الواجبة عليهم .

المطلب الثالث : احصائيات التحقيق المصوب (les statistiques sur le contrôle

سنتطرق في هذا المطلب الى الاحصائيات المتعلقة بالتحقيق المصوب من سنة 2015 الى سنة 2020 .

الجدول رقم (03/12) : احصائيات التحقيق المصوب .

| البيان | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|-------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|---------|
| عدد الملفات التي خضعت للتقويم | 20 | 15 | 14 | 10 | 12 | 8 |
| المستحقات الضريبية (التقويم) | 3.250.650 | 2.541.750 | 2.854.510 | 1.956.420 | 1.458.256 | 985.520 |

المصدر : مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت .

الفصل التطبيقي.....دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت

من خلال المعطيات المتحصل عليها والمسجلة في الجدول أعلاه لاحظنا انخفاض في عدد الملفات الخاضعة لهذا التحقيق من سنة 2015 الى غاية سنة 2020 و هذا ما يخفض من المستحقات الضريبية .

المطلب الرابع : احصائيات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة (VASF) .

سنتطرق في هذا المطلب الى الاحصائيات المتعلقة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة من سنة 2015 الى السنة الحالية 2020 .

الجدول رقم (03/13) : احصائيات التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة .

| 2020 | 2019 | 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | البيان |
|-------|-----------|---------|-----------|---------|---------|-------------------------------|
| لا شئ | 6 | 8 | 5 | 6 | 7 | عدد الملفات التي خضعت للتقويم |
| / | 1.230.000 | 958.250 | 1.020.500 | 758.200 | 809.100 | المستحقات الضريبية (التقويم) |

المصدر : مديرية الضرائب لولاية عين تموشنت.

نلاحظ من خلال الجدول انخفاض في عدد الملفات المدروسة خلال سنتي 2015-2017 ثم ارتفعت ب 3 ملفات في سنة 2018 لتعود بالانخفاض في سنة 2019 ، ولم تسجل المديرية أي حالة تحقيق معمق في السنة الحالية 2020 .

خاتمة الفصل:

من خلال ما تطرقنا له خلال الدراسة الميدانية بمديرية الضرائب لولاية عين تموشنت، اتضح أن الرقابة الجبائية على مستوى الولاية تعتبر ضعيفة مقارنة بحجم التهرب و الغش الضريبي، إذا قارنا بين الملفات المدروسة و كمية التهرب الضريبي على مستوى الولاية سنلاحظ الفرق الكبير، رغم انخفاض عدد الحالات والجهود المبذولة من طرف مصالح الإدارة الجبائية إلا أن الضعف راجع لقلة الإمكانيات البشرية، و عدم عصنة القطاع و إضافة الجانب الالكتروني.

الخاتمة العامة

شهدت ظاهري التهرب و الغش الضريبي انتشارا كبيرا في الوقت الحالي ، و ذلك عائد لعدة عوامل من أهمها التطور المستمر في المجال المعلوماتي و ضعف الوعي لدى المكلفين بالضريبة و لا ننسى الثغرات الموجودة في القانون الجبائي التي بدورها تحفز على ابتكار طرق جديدة للتهرب الضريبي و الغش ، و رغم صعوبة قياس الظاهرتين ، و بهدف التقليل منها منح المشرع الجبائي الحق للإدارة الجبائية لمراقبة المكلفين باستخدام إجراءات مختلفة ، و منح لها عدة سلطات كحق الإطلاع ، حق الرقابة ، حق التقادم أو الاستدراك ، رغم تعدد أشكال الرقابة فأنها تمر بنفس المراحل.

نتائج الدراسة و اختبار الفرضيات :

انطلاقا من دراستنا للموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:

- الضريبة هي أحد أهم الموارد المالية للدولة و التي بدورها يمكن أن تحدث تغيرات في الاقتصاد الوطني.
- التهرب و الغش الضريبيين أكثر ما يؤثر على خزينة الدولة.
- ضعف وعي المكلف بالضريبة أحد مسبب التهرب و الغش الضريبيين.
- للتهرب و الغش الضريبيين آثار اقتصادية و سياسية و اجتماعية ، بالإضافة إلى أن للتهرب و الغش الضريبيين عدة أنواع مختلفة .
- رغم تعدد طرق قياس التهرب الضريبي إلا أنه لا توجد طريقة و فعلية لقياس حجم هذه الظاهرة.
- تعتمد الإدارة الجبائية على إجراءات تقلل من حدة التهرب و الغش الضريبيين بكل أنواع الرقابة الجبائية.
- الرقابة الجبائية تكافح التهرب و الغش الضريبي رغم قلة الإمكانيات المادية و البشرية .
- إجراءات الرقابة الجبائية تمنح الحق للمكلفين بالضريبة وأعاون الرقابة الجبائية على حد سواء مما يساعد على خلق ظروف عمل جيدة.
- الرقابة المعمقة في الوضعية الجبائية الشاملة ذات أهمية كبيرة في الكشف عن تهرب الأشخاص الطبيعيين و تملصهم من الضريبة.

أما فيما يخص صحة الفرضيات فتبين أن:

- الفرضية الأولى التي ورد فيها أن الرقابة الجبائية بمواردها قادرة على مكافحة و ردع التهرب و الغش الضريبيين صحيحة إذ أنها تساهم بشكل واضح في مكافحة انتشار الظاهرتين رغم كل الظروف.
- أما الفرضية الثانية ، الرقابة الجبائية مع القوانين المصاغة حديثا قادرة على التخلص من التهرب و الغش الضريبيين خاطئة لأن القوانين المصاغة لا يمكنها التخلص من الظاهرتين فقط يمكن التخفيف منها و دائما ما يوجد ثغرات في القوانين و التي يقوم المكلف من اغتنامها كفرص جيدة للتهرب و الغش الضريبي.

التوصيات و المقترحات:

انطلاقاً من النتائج التي توصلنا إليها يمكن تقديم بعض التوصيات و المقترحات:

- التفقد الدائم للمكلفين بالضريبة لتحسيسهم بالرقابة عليهم و بالتالي مكافحة التهرب و الغش الضريبيين.
- نشر الوعي الضريبي بين المكلفين بالضريبة.
- العمل على تحسين العلاقة بين المكلفين و الإدارة الضريبية و تقليل البعد بينهما.
- عصرة القطاع الجبائي، و إيجاد أعوان ذوي خبرة و كفاءة و تكوين المهارات للنهوض بالقطاع.
- سن قوانين و تشريعات جبائية تتماشى مع الوضع و الظروف السائدة ، و لا تتوفر على ثغرات كثيرة حتى لا ينتهي الأمر بالمكلف إلى التهرب من دفع الضريبة و الغش الضريبي.
- تشجيع التنسيق و الترابط بين مختلف الإدارات و الهيئات من أجل تبادل المعلومات و بالتالي اكتشاف التهرب و الغش الضريبي.

قائمة المراجع

❖ المجلات والمذكرات :

- 1- الاية 20 من سورة المزمل .
- 2- أحمد بساس ، مكافحة الغش والتهرب الضريبي ، مجلة دراسات العدد الاقتصادي ، مجلد 04 ، عدد 02 ، سنة 2013.
- 3- بوزيد سفيان ، مداخلة بجامعة مستغانم ، التهرب الضريبي مفهوم والقياس ، مجلة المالية والاسواق (بدون عدد).
- 4- بالواضح الجليلاني ، ميمون أمينة ، ملتمى حول استراتيجية الحكومة في محاربة البطالة في ظل التنمية المستدامة مداخلة بعنوان مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة .
- 5- بن فارس حسينية ، اشكالية التهرب الضريبي في الجزائر رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة البليدة ، سنة 2007 .
- 6- خضراوي الهادي ، سعيداني محمد السعيد ، مقال حول الرقابة الجبائية ودورها في محاربة الغش والتهرب الضريبي "مجلة الدراسات القانونية والسياسية " عدد 02 ، جوان 2015 .
- 7- دوداح رضوان ، طرق مكافحة الغش والتهرب الضريبي ، دراسة حالة الجزائر ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، سنة 2006/2005 .
- 8- رحال نصر ، جامعة الوادي (الشهيد حمه خيضر) ، موفق سهام جامعة بسكرة (محمد خيضر) ن مجلة العلوم الادارية والمالية ، مجلد رقم 02 ، عدد 02 ، جوان 2018 .
- 9- زعزوعة فاطمة ، الحماية القانونية الممنوحة للاشخاص الخاضعين للضريبة ، أطروحة دكتوراه في القانون العام .
- 10- سولام سفيان ، مداخلة حول واقع الرقابة الجبائية في الجزائر ، صعوبات تطبيقها والحلول المقترحة لتفعيلها .
- 11- سميرة بوعكاز ، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من ظاهرة الغش والتهرب الضريبي ، دراسة حالة مديرية الضرائب ومصلحة الابحاث بسكرة ، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية ، سنة 2015/2014 .
- 12- سوزي عدلي منشد ، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت 2008 .
- 13- عبد الغاني بشرى ، فعالية الرقابة الجبائية واثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر (1999-2009) ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة تلمسان سنة 2010-2011.
- 14- عيسى سماعيل ، ظاهرة الغش الضريبي في القانون الجبائي الجزائري (العلاج والتشخيص) ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، مجلد 15 ، عدد 21 ، سنة 2019.
- 15- قانون الاجراءات الجبائية.
- 16- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .
- 17- قتال عبد العزيز ، اسلوب تفعيل الرقابة الجبائية في الحد من التهرب والغش الضريبيين ، حالة الجزائر ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، المركز الجامعي "يحيى فارس" بالمدية ، سنة 2008-2009.
- 18- قرواط حسينية ، دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي ، دراسة حالة الجزائر ، أطروحة دكتوراه ، معهد العلوم التجارية ، جامعة البليدة سنة 2018-2019.
- 19- كمال علي حسين ، التهرب الضريبي ، التهرب الضريبي في العراق ، (الاسباب والحلول) ، المجلد 13 ، العدد 4 ، كانون الأول سنة 2018.

- 20- كشاوي الياس ، ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الوطني ، حالة الجزائر ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، سنة 2008-2009 .
- 21- لابد لزرق ، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان سنة 2011-2012.
- 22- مغاري عبد الرحمان ، شيخي بلال ، مقال حول دور الادارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل اليات الرقابة الجبائية في الجزائر .
- 23- ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة .
- 24- مصباح حراق ، جامعة ميله ، أحمد عمر بوزيد ، جامعة تيبازة ، تأثير الغش الضريبي على فعالية النظام الجبائي ، حالة الجزائر ، مجلة العلوم التجارية ، مجلد 18 ، عدد 02 .
- 25- نابتي رحمة ، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الاسلامي ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة قسنطينة ، سنة 2013-2014 .
- 26- هوكو رمضان عيسى ، تحليل أسباب وأثار ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته ، مجلة دهبوك ، عدد 02 ، سنة 2017.
- 27- ولهي بوعلام ، الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصاديات الدولية والحوكمة العالمية مداخلة بعنوان "نحو اطار مقترح لتفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من اثار الأزمة " .
- 28- وفاء شعاوي ، مقال حول الرقابة الجبائية وضمانات المكلفين بالضريبة ، مجلة عدد 11 ، الجزء الثاني.

❖ المواقع الالكترونية :

- الموقع الالكتروني لمجلس المحاسبة www.ccomptes.org.dz .
- الموقع الالكتروني للمديرية العامة للضرائب [./https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar](https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar)
- <https://www.mohamah.net/law> / .
- <https://www.aljazeera.net/encyclopedia/encyclopedia-economy/2016/10/27> .

الملاحق

Envoyer par messagerie

1. لتقويم: 2

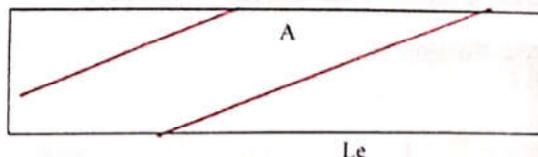
Imprimer le formulaire
Serie Q n° 5

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTSوزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°

Lettre avec
A.R
N°

Avis de Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble

Nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que nous envisageons de procéder à la vérification approfondie de votre situation fiscale d'ensemble. Cette vérification concerne l'ensemble des revenus dont vous avez disposé durant la période du au

Au cours de ce contrôle, nous aurons à analyser la concordance entre les revenus que vous avez déclarés au cours de cette période et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments de train de vie des membres de votre foyer fiscal au sens de l'article 21-1 du Code des Procédures Fiscales.

A l'effet d'exercer ce contrôle, votre concours sera sollicité verbalement ou par écrit, sur des points précis retracés dans vos différentes déclarations.

Pour vous permettre de réunir tous les documents et justificatifs nécessaires, vous disposer d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la réception ou de la remise du présent avis de vérification (Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales).

Votre attention est appelée sur le fait que le contrôle qui sera effectué portera sur l'ensemble des comptes financiers de votre foyer fiscal, l'origine des fonds dont vous avez disposés, leur composition et les variations de votre patrimoine.

La durée du contrôle est fixée à une (01) année, toutefois cette durée n'est pas applicable dans les cas de manœuvre frauduleuses, de renseignements incomplets ou inexacts ou en cas de défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications conformément à l'article 21-4 du Code des Procédures Fiscales.

Vous avez la faculté de vous faire assister, au cours de ce contrôle, par un conseil de votre choix.

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

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

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

Rappel de certaines dispositions fiscales

Article 21-3 du Code des Procédures Fiscales: Une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ne peut être entreprise sans que le contribuable en ait été préalablement informé par l'envoi ou la remise avec accusé de réception d'un avis de vérification, accompagné de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et qu'il ait disposé d'un délai minimum de préparation de quinze (15) jours à compter de la date de réception.

L'avis de vérification doit préciser la période à vérifier et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister durant le contrôle par un conseil de son choix.

Article 21-4 du Code des Procédures Fiscales : Sous peine de nullité de l'imposition, la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ne peut s'étendre sur une période supérieure à un (01) an à compter de la date de réception ou de remise de l'avis de vérification prévue au paragraphe 3 ci-dessus.

Cette période est prorogée du délai accordé, le cas échéant, au contribuable et, à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications des avoirs et revenus d'avoirs à l'étranger.

Elle est également prorogée des trente (30) jours prévus à l'article 19 ci-dessus et des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte lorsque le contribuable n'a pas usé de sa faculté de les produire dans le délai de trente (30) jours à compter de la demande de l'administration ou pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères, lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance de l'étranger.

La période mentionnée au quatrième alinéa ci-dessus, est portée à deux (02) ans en cas de découverte, en cours de contrôle, d'une activité occulte.

Article 21-6 du Code des Procédures Fiscales: Lorsqu'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble au regard de l'impôt sur le revenu est achevée, l'Administration fiscale ne peut procéder à une nouvelle vérification pour la même période et pour le même impôt, sauf si le contribuable a fourni des renseignements incomplets ou inexacts durant la vérification ou a usé de manœuvres frauduleuses.

Important !

Lors de l'exécution des travaux de contrôle et à l'occasion du débat contradictoire engagé avec le(s) vérificateur (s) vous pouvez soumettre vos observations, contestations et divergences d'appréciation à Mr
Tél.

Vous pouvez également, à l'issue de cette étape, demander à être reçu par Monsieur
Tél

ملف 2

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

وزارة المالية

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

المديرية العامة للضرائب

FICHE DE SITUATION DE PATRIMOINE

NOM & PRENOM/RAISON SOCIALE :

ACTIVITE :

ADRESSE :

| Renseignements demandés | Réponses du contribuable vérifié |
|---|----------------------------------|
| <p>I. <u>Etes-vous propriétaire à votre nom, à celui de votre épouse ou de vos enfants mineurs?</u> (1)</p> <p><u>En Algérie :</u></p> <p>1.1. <u>De biens immobiliers :</u> (Terrains, immeubles) Oui Non (2)</p> <p>Si oui, précisez :</p> <ul style="list-style-type: none"> • La nature : • L'origine : • La situation : • S'il s'agit d'une construction (terminée ou en cours) ? précisez : • La date d'acquisition : • Le prix : <p>1.2. <u>De fonds de commerce :</u> Oui Non (2)</p> <p>Si oui, indiquez :</p> <ul style="list-style-type: none"> • La situation : • Le prix d'acquisition : <p>1.3. <u>De matériel de transport, de travaux publics et autres :</u> Oui Non (2)</p> <p>Si Oui, précisez :</p> <ul style="list-style-type: none"> • La nature de la marque : • Le prix d'acquisition : <p>1.4. <u>De véhicule de tourisme :</u> Oui Non (2)</p> <p>Si oui, indiquez :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le nombre ainsi que la marque : • La puissance, l'année et la valeur d'acquisition de chaque véhicule : | |

1.5. D'autres biens : (yatch, chevaux de courseetc.)
 Oui Non (2)
 Si oui, précisez :
 • La nature :
 • Le prix d'acquisition :

II. Etes-vous associé dans une société commerciale :
 Oui Non (2)
 Si oui, indiquez :
 • La forme juridique :
 • La raison sociale :
 • L'adresse : ...

A l'étranger :
 1. De biens immobiliers : (Terrains, immeubles)
 Oui Non (2)
 Si oui, précisez :
 • La nature :
 • L'origine :
 • La situation :
 • S'il s'agit d'une construction (terminée ou en cours) ?
 précisez :
 • La date d'acquisition :
 • Le prix

2. De fonds de commerce : Oui Non (2)
 Si oui, indiquez :
 • La situation :
 • Le prix d'acquisition :

III. Disposez-vous de comptes financiers :
En Algérie : Oui Non (2)
 Si oui, indiquez :
 • L'institution financière :
 • Le (es) agence (s) :
 • Le (s) numéro (s) de compte (s) :

A l'étranger : Oui Non (2)
 Si oui, indiquez :
 • L'institution financière :
 • Le (s) agence (s) :
 • Le (s) numéro (s) de compte (s) :

(1) Précisez pour chacune des rubriques le nom du propriétaire.

(2) A cocher.

NB : Toute omission ou insuffisance constatée par rapport à votre situation patrimoniale réelle sera considérée comme manœuvre frauduleuse passible des sanctions prévues à l'article 21 du Code des Procédures Fiscales

A

Certifié exact

LE

Signature du contribuable

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

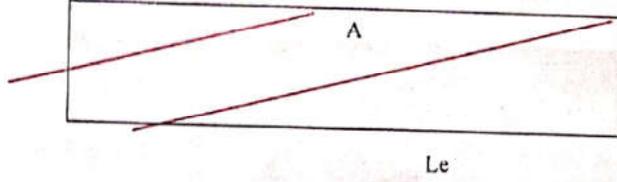
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°



OBJET/ Droit de communication

Dans le cadre de l'exercice du droit de communication prévu par les dispositions des articles 45 à 63 du code des procédures Fiscales , je vous prie de bien vouloir me communiquer les informations suivantes concernant : M

Veillez croire, Mr

en l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade

Nom, prénom et grade
des vérificateurs

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

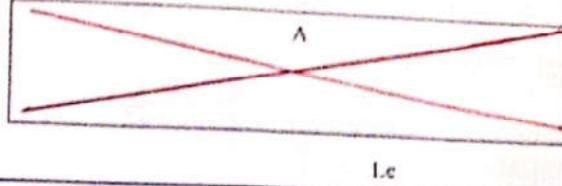
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTRE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب

Référence N°:

Lettre avec
A.R.
N°



Notification de redressement définitive
Suite à la Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble
(Réponse aux observations du contribuable)

Madame, Monsieur,

Nous avons pris connaissance des observations que vous avez formulées en date du _____ et du _____, en réponse à la notification de redressement N° _____ du _____ et à la notification complémentaire / rectificative N° _____ du _____

Après un examen de ma part, je vous informe que :

- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont abandonnés en totalité ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus partiellement ;
- Les éléments qui ont été notifiés initialement sont maintenus en totalité.

Les résultats notifiés ci-dessous sont définitifs.

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

La présente lettre comporte _____ Feuilles, y compris celle-ci.

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

Chef de brigade

Nom/ Prénom et Grade
des vérificateurs

الملحق رقم 05

Série D - n° 37 6 ↗

AVIS A PAYER DU ROLE INDIVIDUEL

N° : _____ Année : _____

CODE ACTIVITE : _____

DATE DE MISE EN RECOURVEMENT : _____

DATE D'EXIGIBILITE : _____

RECETTE DES IMPOTS

D : _____

(Cachet d'identification)

M. _____ (الاسم) (القيد: الاسم، إسم الشركة)

Activité ou Profession : _____ (النشاط أو المهنة)

Adresse : _____ (العنوان)

Article d'imposition : _____ (رقم المادة)

Numéro d'Identification Statistique : _____ (رقم التعريف الإحصائي)

Numéro d'Identification Fiscale : _____ (رقم التعريف المالي)

مديرية الضرائب لولاية _____

مفتشية الضرائب _____

(Cachet d'identification)

(Les bases imposables et les droits sont arrêtés en dinars)

| IMPOTS - TAXES - DROITS ou Produits à Recouvrer | ANNEE au titre de laquelle l'imposition est établie | BASE imposable (A) | BASE imposée ou déclarée (B) | MONTANT rattachement (C) | TALIX | DROITS RESULTANT | | T.V.A. déductions | MONTANT des droits rappelés | PENALITES | | TOTAL des droits et pénalités à payer |
|---|---|--------------------|------------------------------|--------------------------|-------|----------------------|-------------------------------|-------------------|-----------------------------|-----------|---------|---------------------------------------|
| | | | | | | De la base imposable | De la base imposée (Déclarée) | | | Taux | Montant | |
| I.R.G. | | | | | | | | | | | | |
| Majorations et Amendes (VF+IRG) | à | | | | | | | | | | | |
| I.B.S. | | | | | | | | | | | | |
| Versement Forfaitaire | | | | | | | | | | | | |
| Taxe sur l'Activité Professionnelle | | | | | | | | | | | | |
| Taxe sur la Valeur Ajoutée | à | | | | | | | | | | | |
| Réintégration TVA/achats | | | | | | | | | | | | |
| Pénalités d'assiette/TVA | | | | | | | | | | | | |
| Taxe sur achats | à | | | | | | | | | | | |
| E 2700 - Enregistrement | | | | | | | | | | | | |
| E 2 - C 200 - Timbre | | | | | | | | | | | | |
| C 1 - B - 00 - TF et TA | | | | | | | | | | | | |
| C 1 - F - 00 - Impôt sur le Patrimoine | | | | | | | | | | | | |
| TOTAL GENERAL DU ROLE | | | | | | | | | | | | |

Envoyer par messagerie

7

Imprimer le formulaire

Série O n° 11

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DES FINANCES

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

RAPPORT
DE VERIFICATION DE SITUATION FISCALE D'ENSEMBLE

CONCERNANT M.

N° / /

Nom et Prénom du vérificateur :

Grade :

Nom et Prénom du chef de brigade :

Imp. Officielle

7

Série O n° 11

I. RENSEIGNEMENTS RELATIFS A LA PERSONNE VERIFIEE :

- Nom/Prénom : _____ Situation de famille : _____
- Date et lieu de naissance : _____
- Activité : _____
- Fils de : _____ et de _____
- Numéro d'identification fiscale (NIF) : _____
- Adresse : _____

II. SITUATION PATRIMONIALE :

a) De la personne vérifiée :

- Résidence principale :
 - Nature (Individuelle, Appartement) :
 - Adresse :
 - Année et prix d'acquisition :
- Autres biens immobiliers : (à préciser)
 - Nature :
 - Adresse :
 - Année et prix d'acquisition :

b) Des enfants rattachés au foyer fiscal : (à préciser)

III. SITUATION FISCALE :

- Moralité fiscale du contribuable :

- Respect des obligations déclaratives pour la période soumise à la vérification :

7

- Dépôt des déclarations :

- Régulier :
- Irrégulier :

IV. RECHERCHE EXTERIEURES :

- Enumérer toutes les recherches effectuées dans le cadre de la vérification :

V. CLOTURE DE LA VERIFICATION :

- Description détaillée de la procédure de redressement retenue :

- Enumérer tous les points de contestation soulevés par l'intéressé :

VI. PIECES A JOINDRE AU RAPPORT :

- Avis de vérification ;
- Notification initiale ;
- Réponse du contribuable ;
- Notification définitive ;
- Copie de la fiche de situation du patrimoine ;
- Copie de l'avertissement.

المخلص

الملخص :

تهدف هذه المذكرة الى ابراز دور الرقابة الجبائية في التقليل ومكافحة الغش والتهرب الضريبيين بحيث يشكل تحديا كبيرا أمام الدول والحكومات ، والذي يترتب عنه اثار وخيمة كالتضخم ، البطالة ونقص في ايرادات الدولة مما يتطلب منها توفير جميع السبل والطرق والآليات الفعالة لمكافحته والحد من اتساعه ، حتى تستفيد الخزينة العمومية من الجزء المتهرب منه ، ولهذا شرع النظام الجبائي مجموعة من الوظائف والتحقيقات للإدارة الجبائية للكشف عن هذه النقائص من خلال منحها حق المعاينة ، الاطلاع و الحجز ومتابعة تصريحات المكلف المصرح بها عن طريق الرقابة الجبائية ، لكن كل هذه الأساليب غير كافية لوحدها لردع التهرب الضريبي لذا استوجب على الدولة اعطاء تدابير وقائية أخرى التي يمكن أن تساعد و تدعم دور الرقابة الجبائية في التقليل من هذه الافة من خلال تنمية وعي المواطنين وتطوير مناهج وأساليب الرقابة الجبائية وغيرها من الحلول .

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

Summary:

This memorandum aims to highlight the role of tax control in reducing and combating tax fraud and evasion, so that it constitutes a major challenge for states and governments, which has dire effects such as inflation, unemployment and a lack of state revenues, which requires them to provide all effective means, methods and mechanisms to combat it and limit its expansion, in order to benefit The public treasury is part of the evaded part of it, and that is why the tax system has initiated a set of functions and investigations for the tax administration to detect these deficiencies by granting it the right to inspect, view, seize and follow up on the taxpayer's declarations authorized by the tax control, but all of these methods are insufficient on their own to deter tax evasion Therefore, the state is required to give other preventive measures that can help and support the role of tax control in reducing this scourge by developing citizens' awareness and developing methods and methods of tax control and other solutions .

Key words: tax control, tax evasion, tax fraud.